

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი

ნიმუი პირველი §§ 1-155

ნადარაია • როგავა • რუხაძე • ბოლქვაძე
საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი

2010 წლის სექტემბრიდან ამერიკული არასამთავრობო ორგანიზაცია „აღმოსავლეთ-დასავლეთის მართვის ინსტიტუტი“ (EWMI), ამერიკის შეერთებული შტატების საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს (USAID) დაფინანსებით, საქართველოში ახორციელებს პროექტს – „მართლმსაჯულების დამოუკიდებლობისა და სამართლებრივი გაძლიერების პროგრამა“ (JILEP). JILEP-ის მიზანია, ხელი შეუწყოს სასამართლოს, როგორც ხელისუფლების თანასწორუფლებიანი და დამოუკიდებელი შტოს, გაძლიერებას და დაეხმაროს საქართველოში კომერციული სამართლის განვითარებას. პროექტის საქმიანობა ოთხი ძირითადი მიმართულებით განისაზღვრება: 1) მართლმსაჯულების დამოუკიდებლობის, ანგარიშვალდებულების და პროფესიონალიზმის გაძლიერება; 2) იურისტთა პროფესიული გაერთიანებების, იურიდიული უფლებების სფეროში მოღვაწე არასამთავრობო ორგანიზაციების და სახელმწიფო უფასო იურიდიული დახმარების სამსახურის ინსტიტუციური შესაძლებლობების გაძლიერება; 3) იურიდიული განათლების ხარისხის გაუმჯობესება; 4) კომერციული სამართლის განვითარება და შესაბამისი პრაქტიკის გაუმჯობესება.

ამერიკის შეერთებული შტატების საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს ეკონომიკური აღმავლობის ინიციატივა (EPI) წარმოადგენს ოთხწლიან პროექტს, რომლის მთავარი ამოცანაა კონკურენტუნარიანობის გაუმჯობესება საქართველოს საწარმოებში ეფექტიანობის გაზრდისა და მომხმარებლებისათვის უკეთესი პროდუქციისა და მომსახურების შეთავაზების გზით. პროექტი ასრულებს კატალიზატორის როლს ინვესტიციების მოზიდვის, სამუშაო ადგილებისა და წარმადობის გაზრდისა და ადგილობრივ ფინანსებთან ხელმისაწვდომობის საკითხებში სასოფლო-სამეურნეო და მაღალი საექსპორტო პოტენციალის მქონე წარმოებისა და მომსახურების სექტორებისათვის. პროექტის ძირითადი მიმართულებები მოიცავს, სასოფლო სამეურნეო სექტორის კონკურენტუნარიანობის გაზრდას, წარმოებისა და მომსახურების კონკრეტულ დარგებში კონკურენტუნარიანობის გაზრდას, საქართველოს ეკონომიკური მმართველობის გაღრმავებას.



USAID
FROM THE AMERICAN PEOPLE

EAST • WEST
MANAGEMENT
INSTITUTE
მართლმსაჯულების დამოუკიდებლობისა და სამართლებრივი გაძლიერების პროექტი



Economic Prosperity Initiative

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი

ნიბნი პირველი §§ 1-155

ავტორები:

ლევან ნადარაია

საგადასახადო და იურიდიული დეპარტამენტის მენეჯერი
საკონსულტაციო კომპანია „ალექსანდრე“

დოქ. ზვიად როგავა

სრული პროფესორი საჯარო სამართალში
კავკასიის უნივერსიტეტი, კავკასიის სამართლის სკოლა

კახა რუხაძე

უფროსი საგადასახადო მენეჯერი
KPMG-საქართველო

ბონდო ბოლქვაძე

საბაჟო და ვაჭრობის ხელშეწყობის მენეჯერი
USAID – Economic Prosperity Initiative

წინამდებარე ნაშრომში მოცემული მოსაზრებები და მსჯელობა აკადემიურ და საინფორმაციო ხასიათის ატარებს და არ წარმოადგენს სამართლებრივ, საგადასახადო ან სხვაგვარ კონსულტაციას. ავტორები და რედაქტორები პასუხისმგებლობას არ იღებენ მკითხველის მიერ ნაშრომის შინაარსის ან მასში მოცემული მოსაზრებების ნებისმიერი სახით გამოყენებაზე, მათ შორის, საგადასახადო ურთიერთობის საკითხებთან დაკავშირებით.

ბონდო ბოლქვაძე: §§ 195-199, 207-212, 214-226¹, 227-237, 251, 266, 289, 290

ლევან ნადარაია: §§ 8.1-8.6², 8.8, 8.9, 8.11, 8.13, 8.14, 8.16-8.18, 8.20, 8.22, 8.24-8.37, 9-11, 13-16, 18-28, 45-47, 49-52, 56, 67-73, 82-95⁶, 99, 108-110, 133¹, 143, 147, 149-152, 156-173, 174, 175-178, 179-194, 274, 275, 284-286, 288¹, 290¹.

ზვიად როგავა: §§ 1-7, 30-44, 48, 53-55, 57-62, 64-66, 74-78, 238-250, 252-254, 255-265, 267-271, 272-273, 276-283, 288, 291-308.

კახა რუხაძე: §§ 8.7, 8.10, 8.12, 8.15, 8.19, 8.21, 12, 29, 63, 79-81, 96-98, 100-107, 111-113, 115-129¹, 130-132, 134-142, 144-146, 148, 153-155, 200-206

რედაქტორები:

კახა რუხაძე

დოქ. გიორგი ჯუღელი

კომერციული სამართლის სპეციალისტი

EWMI-JILEP

This Commentary is made possible by the generous support of the American people through the United States Agency for International Development (USAID). The contents are the responsibility of the authors and do not necessarily reflect the views of USAID, the United States Government, East West Management Institute, or Economic Prosperity Initiative.

წინამდებარე კომენტარი შეიქმნა ამერიკის ხალხის კეთილი ნებით, ამერიკის შეერთებული შტატების საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს (USAID) მეშვეობით. კომენტარის შინაარსისათვის პასუხისმგებლები არიან ავტორები. იგი არ წარმოადგენს ამერიკის მთავრობის ოფიციალურ მოსაზრებას და არ ასახავს ამერიკის შეერთებული შტატების მთავრობის, შეერთებული შტატების საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს (USAID), აღმოსავლეთ დასავლეთის მართვის ინსტიტუტის ან ეკონომიკური აღმავლობის ინიციატივის შეხედულებებს.

© East-West Management Institute (EWMI) 2012

ISBN 978-9941-0-4551-6 (ტომეულის)

ISBN 978-9941-0-4552-3 (პირველი ტომის)

სარჩევი

რედაქტორებისაგან	11
საქართველოს საგადასახადო კოდექსი	13
პარტი I. ზოგადი დებულებანი	13
თავი I. საქართველოს საგადასახადო სისტემა	13
მუხლი 1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის რეგულირების სფერო	13
მუხლი 2. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა	18
მუხლი 3. ვადების განსაზღვრა	29
მუხლი 4. ხანდაზმულობის ვადა	34
მუხლი 5. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის პრინციპები	37
მუხლი 6. გადასახადის ცნება და სახეები	38
მუხლი 7. ადგილობრივი გადასახადის დაწესება, შემოღება, მისი გადახდის პირობების შეცვლა და გადასახადის გაუქმება	46
თავი II. ამ კოდექსში გამოყენებული ტერმინები და ცნებები	49
მუხლი 8. ტერმინთა განმარტება	49
მუხლი 9. ეკონომიკური საქმიანობა	119
მუხლი 10. საქველმოქმედო საქმიანობა	127
მუხლი 11. რელიგიური საქმიანობა	132
მუხლი 12. დაქირავებით მუშაობა	133
მუხლი 13. საქონელი	134
მუხლი 14. მომსახურება	140
მუხლი 15. ფინანსური ინსტრუმენტი, ფინანსური ოპერაცია, ფინანსური მომსახურება	150
მუხლი 16. საქონლის მიწოდება, მომსახურების განწევა	160
მუხლი 17. (ამოღებულია)	174
მუხლი 18. საქონლის/მომსახურების ფასის განსაზღვრის პრინციპები	174
მუხლი 19. ურთიერთდამოკიდებული პირები	187
პარტი II. გადასახადის გადამხდელი, საგადასახადო აგენტი, საწარმო, ორგანიზაცია, ფიზიკური პირი	194
თავი III ფიზიკური პირი, საწარმო, ორგანიზაცია	194
მუხლი 20. გადასახადის გადამხდელი, საგადასახადო აგენტი	194
მუხლი 21. საწარმო	196

მუხლი 22. საქართველოს საწარმო, უცხოური საწარმო	201
მუხლი 23. საერთაშორისო ფინანსური კომპანია	202
მუხლი 24. (ამოღებულია)	205
მუხლი 24 ¹ . სპეციალური სავაჭრო კომპანია	205
მუხლი 25. საერთაშორისო საწარმო	213
მუხლი 26. სპეციალური სავაჭრო ზონა	218
მუხლი 27. საწარმოს საქმიანობის ადგილი	222
მუხლი 28. საწარმოს მართვის ადგილი	229
მუხლი 29. მუდმივი დაწესებულება	232
მუხლი 30. ორგანიზაცია	241
მუხლი 31. საბიუჯეტო ორგანიზაცია	245
მუხლი 32. საქველმოქმედო ორგანიზაცია.	246
მუხლი 33. რელიგიური ორგანიზაცია	253
მუხლი 34. საქართველოს რეზიდენტი და არარეზიდენტი ფიზიკური პირები.	255
მუხლი 35. ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ადგილი და ფაქტობრივად ყოფნის ადგილი	261
მუხლი 36. მენარმე ფიზიკური პირი და მისი საქმიანობის ადგილი.	263
მუხლი 37. გადასახადის გადამხდელის წარმომადგენელი	266
თაპი IV. გადასახადის გადამხდელის სამართლებრივი დაცვა	279
მუხლი 38. ინფორმაციის მოთხოვნის უფლება	279
მუხლი 39. საგადასახადო საიდუმლოება	281
მუხლი 40. საგადასახადო შეღავათით სარგებლობისა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნების უფლებები	289
მუხლი 41. გადასახადის გადამხდელის კანონიერი ინტერესების დაცვა	290
მუხლი 42. საგადასახადო ომბუდსმენი	299
მუხლი 43. გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებები	307
მუხლი 44. მიმონერა გადასახადის გადამხდელთან	315
პარი III. გადასახადის გადამხდელისათვის ინფორმაციის მიწოდება და საქართველოს საგადასახადო ორგანოების სისტემა	322
თაპი V. გადასახადის გადამხდელისათვის ინფორმაციის მიწოდება.	322
მუხლი 45. ვალდებულებების დამდგენ ურთიერთობათა	322
მუხლი 46. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის	325
მუხლი 47. წინასწარი გადანყვეტილება	328

თაპი VI. საქართველოს საგადასახადო ორგანოები და მათი ძირითადი ფუნქციები	334
მუხლი 48. საქართველოს საგადასახადო ორგანოები	334
თაპი VII. საგადასახადო ორგანოთა უფლებები და ვალდებულებები .	378
მუხლი 49. საგადასახადო ორგანოთა უფლებები	378
მუხლი 50. პირადი საგადასახადო აგენტი	383
მუხლი 51. საგადასახადო ორგანოთა ვალდებულებები	386
მუხლი 52. უფლებამოსილების დელეგირება	389
პარი IV. საგადასახადო ვალდებულება	390
თაპი VIII. საგადასახადო ვალდებულება და მისი შესრულება	390
მუხლი 53. საგადასახადო ვალდებულება და მისი შესრულება	390
მუხლი 54. საბანკო დაწესებულების ვალდებულება გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებით	396
მუხლი 55. საგადასახადო ვალდებულების შესრულება სანარმოს/ ორგანიზაციის ლიკვიდაციისას	398
მუხლი 56. საგადასახადო ვალდებულების შესრულება სანარმოს/ ორგანიზაციის რეორგანიზაციისას	400
მუხლი 57. გარდაცვლილი პირის საგადასახადო ვალდებულების შესრულება	408
მუხლი 58. უგზო-უკვლოდ დაკარგული ან ქმედუუნარო ფიზიკური პირის საგადასახადო ვალდებულების შესრულება	410
მუხლი 59. საგადასახადო პერიოდი	414
მუხლი 60. საგადასახადო შეღავათი	419
მუხლი 61. გადასახადის დარიცხვა	424
მუხლი 62. გადასახადის გადახდის ვადა	428
მუხლი 63. ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნება	433
მუხლი 64. საგადასახადო მოთხოვნა	442
მუხლი 65. გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა	446
მუხლი 66. გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვა	448
თაპი IX. საგადასახადო ანგარიშგება	461
მუხლი 67. საგადასახადო დეკლარაცია	461
მუხლი 68. საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის გაგრძელება	463

მუხლი 69. საგადასახადო დეკლარაციაში ცვლილების ან/და დამატების შეტანა	465
მუხლი 70. გადასახადის გადამხდელისაგან ინფორმაციის მოთხოვნა	469
მუხლი 71. საბანკო დანესებულების ვალდებულებები	470
მუხლი 72. პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი	474
მუხლი 73. ცალკეულ შემთხვევაში დაბეგვრის ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა.	477
თაპი X. საომარი ან საგანგებო მდგომარეობის გამოცხადებისას განსაკუთრებული პირობების შემოღება	494
მუხლი 74. საომარი ან საგანგებო მდგომარეობის გამოცხადებისას განსაკუთრებული პირობების შემოღება და მათი მოქმედების ვადა	494
მუხლი 75. განსაკუთრებული პირობების მოქმედებისას საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენის გადავადება	496
მუხლი 76. განსაკუთრებული პირობების მოქმედებისას გადასახადის გადახდის გადავადება	498
მუხლი 77. განსაკუთრებული პირობების მოქმედებისას მიმდინარე გადასახდელის გადახდის ვალდებულების გადავადება	499
მუხლი 78. განსაკუთრებული პირობების შედეგად განადგურებული და დაზიანებული აქტივების ჩამონერა.	500
პარი V. საშემოსავლო და მოგების გადასახადები	502
თაპი XI. საშემოსავლო გადასახადი	502
მუხლი 79. გადასახადის გადამხდელი საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელია:	502
მუხლი 80. დაბეგვრის ობიექტი	503
მუხლი 81. გადასახადის განაკვეთი	506
მუხლი 82. გადასახადისაგან გათავისუფლება.	507
თაპი XII. სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმები	523
მუხლი 83. სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმები	523
მუხლი 84. მიკრო ბიზნესი	524
მუხლი 85. მიკრო ბიზნესის სტატუსის მინიჭება	528
მუხლი 86. მიკრო ბიზნესის გადასახადისაგან გათავისუფლება	531
მუხლი 87. მიკრო ბიზნესის ვალდებულებები	532

მუხლი 88. მცირე ბიზნესი	533
მუხლი 89. მცირე ბიზნესის სტატუსის მინიჭება	536
მუხლი 90. მცირე ბიზნესის დასაბეგრი შემოსავალი და გადასახადის განაკვეთები	538
მუხლი 91. მცირე ბიზნესის შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის პრინციპები	541
მუხლი 92. მცირე ბიზნესის დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაცია	547
მუხლი 93. მიკრო და მცირე ბიზნესის დეკლარაციის წარდგენა . . .	548
მუხლი 94. მცირე და მიკრო ბიზნესის მიმდინარე გადასახდელები და გადასახადის წყაროსთან დაკავების წესი	549
მუხლი 95. მცირე და მიკრო ბიზნესის საგადასახადო კონტროლი . .	552
მუხლი 95 ¹ . ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელი	553
მუხლი 95 ² . ფიქსირებული გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი	554
მუხლი 95 ³ . ფიქსირებული გადასახადის განაკვეთი	554
მუხლი 95 ⁴ . ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მინიჭება	555
მუხლი 95 ⁵ . ფიქსირებული გადასახადით დაბეგვრის პირობები . . .	556
მუხლი 95 ⁶ . ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის გაუქმება	558
თაპი XIII. მოგების გადასახადი	560
მუხლი 96. გადასახადის გადამხდელი	560
მუხლი 97. დაბეგვრის ობიექტი	562
მუხლი 98. გადასახადის განაკვეთი	567
მუხლი 99. გადასახადისაგან გათავისუფლება	567
თაპი XIV. ერთობლივი შემოსავალი	578
მუხლი 100. ერთობლივი შემოსავალი	578
მუხლი 101. ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები	581
მუხლი 102. ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები . .	587
მუხლი 103. შემოსავლები, რომლებიც არ არის დაკავშირებული დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან . . .	589
მუხლი 104. საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი	592
თაპი XV. გამოქვითვები და ზარალი.	600
მუხლი 105. შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები . . .	600
მუხლი 106. ხარჯები, რომლებიც არ გამოიქვითება.	602

მუხლი 107. პროცენტების გამოქვითვის შეზღუდვა	606
მუხლი 108. უიმედო ვალების გამოქვითვა.	608
მუხლი 109. სარეზერვო ფონდებში გადარიცხვების გამოქვითვა. . .	611
მუხლი 110. სამეცნიერო-კვლევითი, საპროექტო და საცდელ-საკონსტრუქტორო მომსახურების ხარჯების გამოქვითვა	614
მუხლი 111. საამორტიზაციო ანარიცხები და გამოქვითვები ძირითად საშუალებათა მიხედვით	616
მუხლი 112. ძირითად საშუალებათა მიხედვით საამორტიზაციო ანარიცხების სრულად გამოქვითვა	623
მუხლი 113. არამატერიალურ აქტივებზე საამორტიზაციო ანარიცხების გამოქვითვა	625
მუხლი 114. (ამოღებულია)	628
მუხლი 115. ძირითად საშუალებათა რემონტის ხარჯების გამოქვითვა	628
მუხლი 116. წარმომადგენლობითი ხარჯების გამოქვითვის შეზღუდვა	631
მუხლი 117. საქველმოქმედო ორგანიზაციებზე გაცემული თანხის გამოქვითვა	631
მუხლი 118. სადაზღვევო შენატანების ხარჯების გამოქვითვა	632
მუხლი 119. გეოლოგიური კვლევებისა და ბუნებრივი რესურსების მოპოვების მოსამზადებელი მომსახურების ხარჯები.	632
მუხლი 120. გადასახადები და ჯარიმები, რომლებიც არ გამოიქვითება	633
მუხლი 121. ზარალის გადატანა	634
მუხლი 122. ზარალის გადატანის ვადის გაგრძელება	637
მუხლი 123. სუსტი კაპიტალიზაცია	639

თაპი XVI. საერთაშორისო დაბეგვრა და გადასახადებისაგან თავის

არიდების აღკვეთა	642
მუხლი 124. უცხოეთში გადახდილი გადასახადის ჩათვლა	642
მუხლი 125. ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებების შესაბამისად არარეზიდენტის მიერ საგადასახადო შეღავათებით სარგებლობა	643

თაპი XVII. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების

შეფასება	648
მუხლი 126. ცნებების მნიშვნელობა ამ თავის მიზნებისათვის	648

მუხლი 127. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების ზოგადი პრინციპები	649
მუხლი 128. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების მეთოდები	650
მუხლი 129. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების სპეციალური დებულებანი	651
მუხლი 129 ¹ . საერთაშორისო კონტროლირებულ ოპერაციებთან დაკავშირებული წინასწარი შეთანხმება	652
თავი XVIII. შემოსავლების დაბეგვრა გადახდის წყაროსთან	656
მუხლი 130. დივიდენდების დაბეგვრა გადახდის წყაროსთან	656
მუხლი 131. პროცენტების დაბეგვრა გადახდის წყაროსთან	657
მუხლი 132. როიალტის დაბეგვრა გადახდის წყაროსთან	660
მუხლი 133. (ამოღებულია)	661
მუხლი 133 ¹ . სსზ-ის ტერიტორიაზე სავაჭრო ობიექტის ან/და სავაჭრო ადგილის დამქირავებელი პირის შემოსავლის დაბეგვრა	662
მუხლი 134. არარეზიდენტის შემოსავლის დაბეგვრა გადახდის წყაროსთან	664
თავი XIX. საგადასახადო აღრიცხვის წესები	667
მუხლი 135. საგადასახადო წელი	667
მუხლი 136. შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის პრინციპები	667
მუხლი 137. შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა საკასო მეთოდით	671
მუხლი 138. საკასო მეთოდით შემოსავლების მიღების მომენტი	672
მუხლი 139. საკასო მეთოდით ხარჯების განწევის მომენტი	672
მუხლი 140. შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა დარიცხვის მეთოდით	675
მუხლი 141. დარიცხვის მეთოდით შემოსავლების მიღების მომენტი	676
მუხლი 142. დარიცხვის მეთოდით ხარჯების განწევის მომენტი	678
მუხლი 143. თანამფლობელობა	681
მუხლი 144. შემოსავლები და გამოქვითვები გრძელვადიანი კონტრაქტების მიხედვით	689
მუხლი 145. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვის წესი	691

მუხლი 146. კომპენსირებული გამოქვითვები და რეზერვების შემცირება.	695
მუხლი 147. მოგება და ზარალი აქტივების მიწოდებისას	695
მუხლი 148. აქტივების ღირებულება.	698
მუხლი 149. მოგების ან ზარალის აუღიარებლობა	700
მუხლი 150. იურიდიული პირის ლიკვიდაცია	709
მუხლი 151. იურიდიულ პირში წილის (აქციების) სანაცვლოდ აქტივების შეტანა.	717
მუხლი 152. იურიდიული პირის რეორგანიზაცია	724
1. ზოგადი მიმოხილვა.	725
2. საგადასახადო შეღავათები რეორგანიზაციის დროს.	730
3. აქტივის ღირებულების განსაზღვრის წესი იურიდიული პირების რეორგანიზაციისას	735
თავი XX. გადასახადების ადმინისტრირების წესები	743
მუხლი 153. დეკლარაციის წარდგენა	743
მუხლი 154. გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავების წესი.	747
მუხლი 155. მიმდინარე გადასახდელები	754

რეაქტორებისაგან

საგადასახადო სამართალი სამეწარმეო საქმიანობის მონაწილეთათვის ხელშემწყობი სამართლებრივი გარემოს ერთ-ერთი მთავარი შემადგენელი ნაწილია. ასეთი გარემოს ჩამოყალიბებისთვის კი აუცილებელია, ქართული საგადასახადო სამართალი სამართლიან და განჭვრეტად პირობებს სთავაზობდეს გადასახადის გადამხდელებს. ქართული საგადასახადო სამართლის განვითარება გვიჩვენებს რომ კანონმდებელი, როგორც წესი, ცდილობს, სწორედ ამ კეთილშობილური მიზნით იხელმძღვანელოს. იმასაც დავძენთ, რომ მისასაღმებელი იქნება, თუკი საგადასახადო სამართლებრივი საკითხები, არა მარტო პოლიტიკურ, არამედ საექსპერტო და აკადემიური დისკუსიაშიც უფრო თვალსაჩინო ადგილს დაიკავებს. საგადასახადო კოდექსის ნორმების კომენტირებასთან ერთად, სწორედ ეს ამოცანა დაედო საფუძვლად კომენტარის ავტორთა ძალისხმევას.

ავტორების მნიშვნელოვანმა პრაქტიკულმა გამოცდილებამ, ვფიქრობთ, სასიკეთო გავლენა იქონია ტექსტის შინაარსობრივ მხარეზე. კომენტარში დანვრილებით არის განხილული საგადასახადო კანონმდებლობის კომპექსური და, უმთავრესად, პრაქტიკული პრობლემებით ნაკარნახევი ბევრი საკითხი. კომენტატორები ასევე ეხებიან საკანონმდებლო ტექნიკის თემებს და მისი დახვეწის მიზნით, საკუთარ მოსაზრებებს სთავაზობენ მკითხველს.

საგადასახადოსამართლებრივი აზრი მუდმივ განვითარებას განიცდის. მოსაზრება, რომელიც დღეს საყოველთაოდ აღიარებულად გვეჩვენება, ხვალ, შესაძლოა, ეჭვის ქვეშ დადგეს და შეიცვალოს. ამდენად, სრულიად ბუნებრივია, თუკი ავტორთა მიერ გამოთქმული აზრები მკითხველთა ან საგადასახადო სამართლის სპეციალისტთა შორის აზრთა სხვადასხ-

ვაობას გამოიწვევს. ჩვენც, შესაძლოა, ბოლომდე არ ვიზიარებდეთ ავტორთა მიერ გამოთქმულ ზოგიერთ მოსაზრებას. წინამდებარე კომენტარის შემქმნელებმა ერთ-ერთ მიზნად სწორედ საგადასახადო სამართლებრივ თემებზე ფართო საექსპერტო საზოგადოებაში დისკუსიის ხელშეწყობა დაისახეს.

იმედს გამოვთქვამთ, რომ მკითხველი ინტერესით მიიღებს საგადასახადო კოდექსის კომენტარს. მოხარული ვიქნებით, თუკი დაინტერესებული საზოგადოება თავიანთ მოსაზრებებს და შენიშვნებს გამოთქვამს ნაშრომის მიმართ, რაც არა მარტო ავტორთა მომავალ საქმიანობაში აისახება, არამედ ხელს შეუწყობს ქართული საგადასახადო სამართლის შემდგომ დახვეწას.

კახა რუხაძე

გიორგი ჯუღელი

ნორმატიული ბაზა გათვალისწინებულია 2012 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი

(2010 წლის 17 სექტემბერი. N 3591 – II ს)

პარი I

ზოგადი დებულებანი

თავი I

საქართველოს საგადასახადო სისტემა

მუხლი 1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის რეგულირების სფერო

ეს კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, აწესრიგებს საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს, სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილე პირის, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

2011 წლის 1 იანვრიდან ძალაში შევიდა საქართველოს ახალი საგადასახადო კოდექსი, რომლის განუხრელი დაცვა ყველა გადასახადის გადამხდელის ვალია.

ახალმა საგადასახადო კოდექსმა შეინარჩუნა ძველი საგადასახადო კოდექსის ძირითადი დებულებები. აღნიშნული ფაქტი საშუალებას გვაძლევს დაბეჯითებით ვთქვათ, რომ საგადასახადო კოდექსის მიღება არ ნიშნავს „საგადასახადო რევოლუციას“ და წარმოადგენს საგადასახადო კანონმდებლობის ევოლუციურ და

ხარისხობრივ განვითარებას. შესაბამისად, საგადასახადო კოდექსის ნორმების გამოყენება წარმოებს და ინარმოებს იმ ცოდნისა და პრაქტიკული გამოცდილების ბაზაზე, რომელიც დაგროვდა წინა 14 წლის განმავლობაში (1997-2010). შეიძლება თამამად ითქვას, რომ ახალი საგადასახადო კოდექსის მიღებით საქართველო ცივილიზებული საგადასახადო სისტემის მქონე სახელმწიფოთა რიცხვს განეკუთვნება.

ახალმა საგადასახადო კოდექსმა მთლიანობაში შეინარჩუნა საქართველოს თანამედროვე საგადასახადო სისტემის ყველა ძირითადი ელემენტი, რომლებიც პირველად საქართველოს 1997 წლის საგადასახადო კოდექსით განისაზღვრა.

საგადასახადო კოდექსი წარმოადგენს კომპლექსურ ნორმატიულ აქტს, რომელიც მოიცავს არა მხოლოდ მატერიალურ, არამედ პროცესუალურ ნორმებს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი მაღალი ხარისხის სისტემატიზაციის მქონე საქართველოს კანონია ანუ კოდიფიცირებული საკანონმდებლო აქტია.

საგადასახადო კოდექსის პირველი მუხლი ადგენს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის რეგულირების სფეროს. უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო კოდექსი არეგულირებს საზოგადოებრივ ურთიერთობებს, რომლებსაც მრავალმხრივი და კომპლექსური ხასიათი გააჩნიათ. გარდა ამისა, ეს საზოგადოებაში არსებული სოციალური კავშირების საკმაოდ სპეციფიკური სფეროა. იგი განპირობებულია გადასახადის, როგორც სახელმწიფო ფინანსების შექმნის ძირითადი წყაროს, ეკონომიკური და საჯარო-სამართლებრივი შინაარსით.

საგადასახადო კოდექსის პირველი მუხლის თანახმად, საგადასახადო კოდექსი:

- განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს;
- აწესრიგებს საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს,
- აწესრიგებს სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილე პირის, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას;

- განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას;
- განსაზღვრავს უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს;
- არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის რეგულირების სფერო მოიცავს ასევე საგადასახადო კონტროლთან დაკავშირებულ ფორმებს, მეთოდებსა და წესებს, ანუ საგადასახადო კონტროლის განხორციელებასთან დაკავშირებულ საზოგადოებრივ ურთიერთობებს.

საგადასახადო კოდექსის პირველი მუხლის ანალიზი საშუალებას გვაძლევს მოვახდინოთ საქართველოს საგადასახადო კოდექსით რეგულირებადი ურთიერთობების კლასიფიკაცია. ეს ურთიერთობათა ექვსი ძირითადი ჯგუფია:

- გადასახადების დაწესებასთან, შემოღებასთან და გაუქმებასთან დაკავშირებული ურთიერთობები;
- გადასახადების აკრეფასთან დაკავშირებული ურთიერთობები;
- საგადასახადო კონტროლის განხორციელებასთან დაკავშირებული ურთიერთობები;
- საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებული ურთიერთობები;
- უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრებისა და საგადასახადო დავის გადაწყვეტის პროცესში წარმოშობილი ურთიერთობები;
- საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებული ურთიერთობები.

საგადასახადო ურთიერთობების პირველი ჯგუფი ეს გადასახადების დაწესებასთან, შემოღებასთან და გაუქმებასთან დაკავშირებული ურთიერთობებია. გადასახადის დაწესება გულისხმობს საკანონმდებლო აქტის მიღებას, რომლითაც განისაზღვრება გადასახადების ამომწურავი ჩამონათვალი. აღნიშნული ჩამონათვალის

საფუძველზე განისაზღვრება კონკრეტული გადასახადის არსებითი ელემენტები (გამოანგარიშებისა და გადახდის წესი). გადასახადის დაწესებით იქმნება გადასახადის შემოღების შესაძლებლობა.

საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლი აწესებს საქართველოში მოქმედ გადასახადებს. გადასახადის დაწესება შესაძლებელია მხოლოდ საგადასახადო კოდექსში შესაბამისი ცვლილების შეტანის გზით.

გადასახადის შემოღება გულისხმობს საქართველოს საკანონმდებლო აქტის ან ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს ნორმატიული აქტის მიღებას, რომლითაც დეტალურად განისაზღვრება ამა თუ იმ გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესი. გადასახადის შემოღებისას უნდა განისაზღვროს საგადასახადო ვალდებულების არსებითი ელემენტები.

გადასახადის გადამხდელს კონკრეტული გადასახადის მიხედვით საგადასახადო ვალდებულება წარმოეშობა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადი დაწესებული (გათვალისწინებულია მისი აკრფის შესაძლებლობა) და შემოღებულია (ანუ განსაზღვრულია მისი გამოანგარიშებისა და გადახდის წესი).

კანონმდებელი არა მხოლოდ აწესებს საერთო-სახელმწიფოებრივ და ადგილობრივ გადასახადებს (დამოუკიდებლად განსაზღვრავს მათ ჩამონათვალს), არამედ განსაზღვრავს საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების ყველა ელემენტს (გადასახადის დაწესება). რაც შეეხება ადგილობრივ გადასახადს, კანონმდებელი მისი შემოღების უფლებას უტოვებს შესაბამის ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობით ორგანოებს.

საგადასახადო ურთიერთობების მეორე ჯგუფი ეს გადასახადების აკრფასთან დაკავშირებული ურთიერთობებია. აღნიშნული ურთიერთობები წარმოიქმნება საგადასახადო ვალდებულების შესრულების, ანუ კონკრეტული გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის პროცესში (საგადასახადო კოდექსის IV, XI კარები).

საგადასახადო ურთიერთობების მესამე ჯგუფი – ეს საგადასახადო კონტროლის განხორციელებასთან დაკავშირებით წარმოშობილი ურთიერთობებია. აღნიშნული ურთიერთობები წარმოიშობა საგადასახადო შემონების, დათვლიერების, ინვენტარიზაციის და ა.შ. პროცესში (საგადასახადო კოდექსის XII თავი).

საგადასახადო ურთიერთობების მეოთხე ჯგუფი – ეს საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის შესაბამისი პირების (გადასახადის გადამხდელი, საგადასახადო აგენტი და ა.შ.) საგადასახადო პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებული ურთიერთობებია (საგადასახადო კოდექსის XIII კარი).

საგადასახადო ურთიერთობების მეხუთე ჯგუფი – ეს საგადასახადო ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრებისა და საგადასახადო დავის გადანყვეტის პროცესში წარმოშობილი ურთიერთობებია (საგადასახადო კოდექსის XIV კარი).

საგადასახადო ურთიერთობების მეექვსე ჯგუფი – ეს საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებული ურთიერთობებია. საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის თანახმად, იმპორტის გადასახადი საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადია. შესაბამისად, საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებული ურთიერთობები ასევე მონესრიგებულია საგადასახადო კოდექსით, რაც მის ერთ-ერთ ნოვაციას წარმოადგენს. იმპორტის გადასახადთან დაკავშირებული ურთიერთობების რეგულირების სპეციალური წესი განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ იმპორტის გადასახადი საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებული ურთიერთობების შემადგენელ ნაწილს წარმოადგენს (საგადასახადო კოდექსის X კარი).

მთლიანობაში შეიძლება ითქვას, რომ საგადასახადო კოდექსის პირველი მუხლი გვაძლევს საგადასახადო კოდექსის ძირითად შინაარსს. პირველი მუხლიდან გამომდინარე, შეიძლება დავასკვნათ, რომ საქართველოს საგადასახადო სისტემის ყველაზე მნიშვნელოვან ელემენტებს ადგენს და განსაზღვრავს მხოლოდ საგადასახადო კოდექსი.

მუხლი 2. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა

1. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა შედგება საქართველოს კონსტიტუციის, საერთაშორისო ხელშეკრულებებისა და შეთანხმებების, ამ კოდექსის და მათ შესაბამისად მიღებული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებისაგან.

2. გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა.

3. საქართველოს მთავრობა, საქართველოს ფინანსთა მინისტრი ამ კოდექსის აღსრულების მიზნით იღებს/გამოსცემს კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტებს.

4. საქართველოს ფინანსთა მინისტრი ამ კოდექსის ცალკეული თავების და მუხლების გამოყენების მიზნით გამოსცემს ინსტრუქციებს. ამასთანავე, საქართველოს ფინანსთა მინისტრს უფლება აქვს, საკუთარი შეხედულებისამებრ, ინსტრუქცია შეათანხმოს საქართველოს მთავრობასთან.

5. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მმართველობის სფეროში შემავალი საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – შემოსავლების სამსახურის (შემდგომში – შემოსავლების სამსახური) უფროსი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების მიზნით გამოსცემს ბრძანებებს, შიდა ინსტრუქციებსა და მეთოდურ მითითებებს საგადასახადო ორგანოების მიერ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების თაობაზე.

6. საგადასახადო ურთიერთობების რეგულირებისას ამ კოდექსში გამოყენებული საქართველოს კანონმდებლობის ტერმინები და ცნებები გამოიყენება იმ მნიშვნელობით, რა მნიშვნელობაც მათ აქვთ შესაბამის კანონმდებლობაში, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

7. თუ საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული და ძალაში შესული საერთაშორისო ხელშეკრულებით დადგენილია საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილისგან განსხვავებული დაბეგვრასთან დაკავშირებული ნორმები, მაშინ გამოიყენება საერთაშორისო ხელშეკრულების ნორმები.

საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლი განსაზღვრავს საგადასახადო კანონმდებლობის შემადგენლობას. საგადასახადო კანონმდებლობის სისტემა მოიცავს როგორც საკანონმდებლო, ასევე კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტებს.

საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლი განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სისტემის ოთხ დონეს, რომლებიც არეგულირებენ საქართველოში გადასახადებით დაბეგვრის სფეროში ძირითად სამართლებრივ ურთიერთობებს:

- საქართველოს კონსტიტუცია;
- საერთაშორისო ხელშეკრულებები და შეთანხმებები;
- საგადასახადო კოდექსი;
- კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სისტემა სხვადასხვა დონის ნორმატიული აქტების ურთიერთდაკავშირებული ერთობლიობაა. საგადასახადო კანონმდებლობის აქტები შეიცავენ საგადასახადო ნორმებს, ანუ ფორმალურად დადგენილ ქცევის წესებს, რომელიც არეგულირებს საგადასახადო სფეროში წარმოშობილ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

საგადასახადო კანონმდებლობის სისტემაში პირველი ადგილი საქართველოს კონსტიტუციას უჭირავს. საქართველოს კონსტიტუცია სახელმწიფოს უზენაესი კანონია. მას აქვს უპირატესი იურიდიული ძალა სხვა სამართლებრივი აქტების მიმართ. ყველა სხვა სამართლებრივი აქტი უნდა შეესაბამებოდეს საქართველოს კონსტიტუციას. საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის თანახმად, გადასახადების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით სავალდებულოა. გადასახადების სტრუქტურას და მათი შემოღების წესს ადგენს კანონი და გადასახადებისაგან გათავისუფლება დასაშვებია მხოლოდ კანონით. კონსტიტუციური ნორმიდან გამომდინარე, გადასახადების გადახდა ატარებს არა ნებაყოფლობით, არამედ სავალდებულო ხასიათს, ანუ გადასახადებით დაბეგვრა საყოველთაო ხასიათისაა. ამასთან, მხოლოდ საქართველოს კანონით შეიძლება განისაზღვროს გადასახადის სახეები, სტრუქტურა, განაკვეთები, შემოღებისა და გადახდის წესი.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სისტემაში განსაკუთრებული ადგილი საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებებსა და შეთანხმებებს უჭირავს.

საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებები და შეთანხმებები, საერთაშორისო სამართლის წყაროების გარდა, საქართველოს ნორმატიული აქტები და ეროვნული სამართლებრივი სისტემის შემადგენელი ნაწილია.

საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებაში იგულისხმება საქართველოს მიერ უცხო სახელმწიფოსთან (სახელმწიფოებთან) ან საერთაშორისო ორგანიზაციასთან (ორგანიზაციებთან) წერილობითი ფორმით დადებული და საერთაშორისო სამართლის ნორმებით რეგულირებული შეთანხმება, მიუხედავად მისი კონკრეტული სახელწოდებისა.

საერთაშორისო ხელშეკრულება შეიძლება წარმოდგენილი იყოს ერთი დოკუმენტის ან ერთმანეთთან ურთიერთდაკავშირებული დოკუმენტების სახით. ეს შეიძლება იყოს როგორც სახელმწიფოთაშორისი და სამთავრობოთაშორისი ხელშეკრულებები, ასევე უწყებათაშორისი ხასიათის ხელშეკრულებები. საერთაშორისო ხელშეკრულებების დასახელების ზუსტი კლასიფიკაცია არ არსებობს და ამიტომ მსგავსი შინაარსის აქტებს ერთ შემთხვევაში ხელშეკრულება, მეორეში – შეთანხმება, მესამეში – კონვენცია და ა.შ ეწოდება.

დღეისათვის მსოფლიოში დადებულია 500-ზე მეტი საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმება. მათი ძირითადი მიზანია ხელშეშევრელი სახელმწიფოების საგადასახადო იურისდიქციის განსაზღვრის გზით შემოსავლებისა და ქონების ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილება.

საქართველოს კონსტიტუციისა და „საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებების შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი მოთხოვნების დაცვით ძალაში შესულ საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებასა და შეთანხმებას, თუ ისინი არ ეწინააღმდეგებიან საქართველოს კონსტიტუციასა და კონსტიტუციურ კანონს, აქვს უპირატესი იურიდიული ძალა შიდასახელმწიფოებრივი ნორმატიული აქტების მიმართ.

საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებთან მიმართებაში საერთაშორისო სამართლის პრიორიტეტის პრინციპის კონსტიტუ-

ციური ნორმა ასახულია საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-7 ნაწილში, რომლის თანახმად, თუ საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული და ძალაში შესული საერთაშორისო ხელშეკრულებით დადგენილია საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილისგან განსხვავებული დაბეგვრასთან დაკავშირებული ნორმები, მაშინ გამოიყენება საერთაშორისო ხელშეკრულების ნორმები.

საერთო წესის შესაბამისად, თუ საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულება ან შეთანხმება ეწინააღმდეგება ეროვნულ კანონმდებლობას, აღნიშნული ხელშეკრულება ან შეთანხმება არ აუქმებს კანონმდებლობის იმ ნორმას, რომელიც ეწინააღმდეგება მას და ადგენს მხოლოდ განსაზღვრული შემთხვევებისათვის მისგან გამონაკლისს. აღნიშნული წესი ვრცელდება საქართველოს საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებებზე და შეთანხმებებზეც. ამრიგად, საქართველოს საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებას ან შეთანხმებას გააჩნია უპირატესი იურიდიული ძალა, როგორც ხელშეკრულების ძალაში შესვლამდე, ასევე ხელშეკრულების ძალაში შესვლის შემდეგ მიღებული შიდასახელმწიფოებრივი ნორმატიული აქტების მიმართ. ამასთან, დაუშვებელია პარლამენტში ისეთი საერთაშორისო ხელშეკრულების ან შეთანხმების რატიფიცირების საკითხის განხილვა, რომელიც იწვევს ცვლილებას საქართველოს კანონმდებლობაში, თუ მას თან არ ახლავს კანონპროექტი შესაბამის საკანონმდებლო აქტში ცვლილების შეტანის შესახებ.

საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებებისა და შეთანხმებების ნორმებს გააჩნიათ სავალდებულო ძალა მხოლოდ იმ სახელმწიფოებისათვის, რომლებმაც დადგენილი წესით გამოხატეს თანხმობა ამ საერთაშორისო ხელშეკრულების ნორმებით დადგენილ ვალდებულებებზე. თანხმობა შეიძლება გამოიხატოს ხელშეკრულების ხელმოწერით, დოკუმენტების (ნოტების) გაცვლით, ხელშეკრულების რატიფიკაციით, ხელშეკრულების დამტკიცებით, ხელშეკრულებასთან შეერთებით და ა.შ. გზით, რაზედაც შეთანხმდებიან ხელშემკვრელი მხარეები.

თანხმობის გამოხატვის განსაკუთრებულ ფორმას საერთაშორისო ხელშეკრულების რატიფიკაცია წარმოადგენს. საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, საქართველომ შეიძლება

გამოხატოს თავისი თანხმობა საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებით აღებულ ვალდებულებებზე მხოლოდ მისი რატიფიკაციის გზით. საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებები ექვემდებარება რატიფიკაციას საქართველოს პარლამენტის მიერ. ამასთან, მხოლოდ საქართველოს პრეზიდენტს აქვს უფლება წარადგინოს პარლამენტში საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულება ან შეთანხმება მისი რატიფიკაციის მიზნით. საქართველოს პარლამენტი რატიფიცირებისათვის წარდგენილ საერთაშორისო ხელშეკრულებასა და შეთანხმებას განიხილავს სრული შემადგენლობის უმრავლესობით და იღებს შესაბამის გადაწყვეტილებას დადგენილების სახით.

საქართველოს საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებები და შეთანხმებები ძირითადად არეგულირებენ შემოსავლებისა და ქონების ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების, გადასახადებისაგან თავის არიდებისა და სამართალდარღვევების აღკვეთის, უცხო ქვეყნის ტერიტორიაზე სამენარმეო საქმიანობის განმახორციელებელი გადასახადის გადამხდელების დისკრიმინაციის თავიდან აცილების, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის მიერ მიღებული შემოსავლების სახელმწიფოებს შორის განაწილების საკითხებს. საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებები იძლევა არა მხოლოდ კომპრომისების მიღწევის შესაძლებლობას, არამედ უზრუნველყოფს საქონლისა და კაპიტალის ექსპორტირების დაცვას და ქმნის განსაკუთრებით ხელსაყრელ რეჟიმს ინვესტირებისათვის.

საგადასახადო კანონმდებლობის სისტემაში წამყვანი ადგილი საქართველოს საგადასახადო კოდექსს უჭირავს. საგადასახადო კოდექსი საგადასახადო სფეროში საზოგადოებრივი ურთიერთობების მომწესრიგებელ სამართლებრივ ნორმათა სისტემატიზებული ნორმატიული აქტია. იგი მიღებულია სახელმწიფო ხელისუფლების უმაღლესი წარმომადგენლობითი ორგანოს (პარლამენტის) მიერ და მოქმედებს საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი აწესრიგებს განსაკუთრებით მნიშვნელოვან და პრინციპულ საზოგადოებრივ ურთიერთობებს საგადასახადო სფეროში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი სტრუქტურის მიხედვით შედგება მუხლებისაგან (სულ 310 მუხლი). მუხლები დაყოფილია – ნაწილებად, ხოლო ნაწილები – ქვეპუნქტებად. ცალკეულ შემთხვევაში ქვეპუნქტები დაყოფილია რამდენიმე ქვეპუნქტად. მუხლები

შინაარსობრივი სიახლოვის გათვალისწინებით დაჯგუფებულია თავებად (სულ 43 თავი), ხოლო თავები გაერთიანებულია კარებად (სულ 15 კარი). საგადასახადო კოდექსში თითოეულ კარს, თავს და მუხლს გააჩნია სათაური, ხოლო ნაწილი და ქვეპუნქტი უსათაუროა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსში კარების, თავების, მუხლების და ნაწილების ნუმერაცია, ასევე ქვეპუნქტების ანბანური თანამიმდევრობა უწყვეტია. კარების და თავების ნუმერაციისას გამოყენებულია რომაული ციფრები, ხოლო მუხლების და პუნქტების ნუმერაციისას – არაბული ციფრები (მაგალითად, კარი I – „ზოგადი დებულებანი“, თავი I – „საქართველოს საგადასახადო სისტემა“, მუხლი 3. – „ვადების განსაზღვრა“ და ა.შ.). ქვეპუნქტების თანამიმდევრობა ქართული ანბანის ასოებითაა აღნიშნული.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ნორმები შინაარსით არაერთგვაროვანია. საგადასახადო კოდექსი შედგება ზოგადი და სპეციალური ნორმებისაგან. ზოგადი მოქმედების ნორმები არეგულირებენ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ურთიერთობის მონაწილეთა სამართლებრივ მდგომარეობას, მათ უფლებებს, მოვალეობებსა და პასუხისმგებლობას, გადასახადებს, მათი დაწესების, შემოღების, შეცვლისა და გაუქმების წესებს, გადასახადების გადახდასთან და საგადასახადო კონტროლთან, აგრეთვე საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებულ ფორმებს, მეთოდებსა და წესებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ურთიერთობისას წარმოშობილ დავათა გასაჩივრებისა და გადაწყვეტის წესს და სხვა. ამავდროულად სპეციალური ნორმები არეგულირებს ცალკეული სახის გადასახადების გამოანგარიშებისა და გადახდის წესს. საერთო წესის შესაბამისად, ნორმატიულ აქტში ზოგადი ნორმები უნდა უსწრებდეს სპეციალურ ნორმებს. უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო კოდექსში აღნიშნული მოთხოვნა დაცული არ არის. ზოგადი ნორმების ნაწილი მოსდევს სპეციალურ ნორმებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი პირდაპირი მოქმედების აქტია. ამასთან, კოდექსის მთელი რიგი დებულებების რეალიზაცია შეუძლებელია დამატებითი, დეტალური რეგლამენტაციის გარეშე. საქმე ისაა, რომ საგადასახადო კოდექსი, ისევე როგორც ნებისმიერი საკანონმდებლო აქტი, შეიცავს მხოლოდ საერთო, განსაკუთრე-

ბით მნიშვნელოვან და პრინციპულ ქცევის წესებს. ამიტომ კოდექსით შეუძლებელია განისაზღვროს ყველა შესაძლო სიტუაცია, მათ შორის კერძო სპეციალური საკითხები, რომლებიც გარდაუვლად წარმოიშობა პრაქტიკაში. სწორედ ამიტომ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს გადასახადებით დაბეგვრასთან დაკავშირებულ საკითხებზე კანონქვემდებარე აქტების მიღების (გამოცემის) შესაძლებლობას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო კოდექსის აღსრულების მიზნით საქართველოს მთავრობას ან საქართველოს ფინანსთა მინისტრს უფლება აქვს მიიღოს (გამოსცეს) კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსს გააჩნია უპირატესი იურიდიული ძალა საქართველოს საგადასახადო კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების მიმართ.

„ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-7 მუხლის მე-9 პუნქტის თანახმად, კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტის მიღება (გამოცემა) შესაძლებელია მხოლოდ შემდეგი სავალდებულო პირობების დაცვით:

- კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტის მიღება (გამოცემა) შეიძლება მიმდებარე (გამომცემი) ორგანოს (თანამდებობის პირის) მიერ მისი კომპეტენციის ფარგლებში;
- კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტის მიღება (გამოცემა) შეიძლება მხოლოდ საგადასახადო კოდექსის შესასრულებლად;
- კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტის მიღება (გამოცემა) შეიძლება მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით პირდაპირ გათვალისწინებულ შემთხვევაში;
- კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტი არ უნდა ეწინააღმდეგებოდეს საგადასახადო კოდექსის დებულებებს.

ამრიგად, საქართველოს მთავრობის ან საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების მიღება (გამოცემა) „საკუთარი ინიციატივით“ დაუშვებელია.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში და მის შესასრულებლად საქართველოს მთავრობა იღებს დადგენილებებს. საგადასახადო კოდექსით პირდაპირ უნდა იყოს გათვალისწინებული საქართველოს მთავრობის უფლება გა-

დანყვიტოს ან დაარეგულიროს გადასახადებით დაბეგვრასთან დაკავშირებული ესა თუ ის საკითხი და მიიღოს კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტი. მაგალითად, საქართველოს მთავრობა ადგენს სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე წლიურ საბაზისო განაკვეთს, განსაზღვრავს დავების განხილვის საბჭოს შემადგენლობას, აგრეთვე დავის განმხილველი ორგანოების მიერ საჩივრის განხილვისა და მომჩივნებთან ურთიერთობის წესს და ა. შ.

საქართველოს მთავრობის დადგენილებები კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები და საგადასახადო სამართლის წყაროებია.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ შემთხვევებსა და ფარგლებში საქართველოს ფინანსთა მინისტრი გადასახადებით დაბეგვრასთან დაკავშირებულ საკითხებზე გამოსცემს კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტებს (ბრძანებებს). საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, საქართველოს ფინანსთა მინისტრი საგადასახადო კოდექსის ცალკეული თავების და მუხლების გამოყენების მიზნით გამოსცემს ინსტრუქციებს. ამასთან, საქართველოს ფინანსთა მინისტრს უფლება აქვს, საკუთარი შეხედულებისამებრ, ინსტრუქცია შეათანხმოს საქართველოს მთავრობასთან. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ გამოცემული ინსტრუქციების ძირითადი დანიშნულებაა განსაზღვროს საგადასახადო კოდექსის ცალკეული თავებისა და მუხლების გამოყენების საკითხები და მოახდინოს მათი კონკრეტიზაცია. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ინსტრუქციები, როგორც წესი, ადგენენ საგადასახადო ანგარიშგებისა და დეკლარაციების ფორმებს. მათში განხილულია გადასახადების გამომანგარიშების კერძო საკითხები, მოყვანილია ცალკეულ შემთხვევებში გადასახადის გამომანგარიშების მაგალითები და ა. შ.

საერთო წესის შესაბამისად, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების პროექტები სამართლებრივი დასკვნისთვის გადაეცემა საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს. „იმ კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების განსაზღვრის შესახებ, რომლებიც არ საჭიროებენ საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სამართლებრივ დასკვნას“ საქართველოს იუსტიციის მინისტრის 2011 წლის 21 ნოემბერის №149 ბრძანებით, გადასახადებით დაბეგვრასთან დაკავშირებულ საკითხებზე საქართველოს

ფინანსთა მინისტრის მიერ გამოცემული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების მიმართ, ამ საერთო წესიდან დადგებილია გამონაკლისი. მაგალითად, საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სამართლებრივ დასკვნას არ საჭიროებს: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ცალკეული თავებისა და მუხლების გამოყენების შესახებ ინსტრუქციები, საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ ინსტრუქცია, გადასახადების ადმინისტრირება და სხვა.

როგორც აღვნიშნეთ, კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტი არ შეიძლება ეწინააღმდეგებოდეს საგადასახადო კოდექსის დებულებებს. წინააღმდეგობის არსებობისას საგადასახადო კოდექსს გააჩნია უპირატესი იურიდიული ძალა კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების მიმართ. კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტით არ შეიძლება შეიცვალოს საგადასახადო კოდექსით რეგულირებადი ურთიერთობების მონაწილეთა ვალდებულებების შინაარსი, საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ცნებებისა და ტერმინების შინაარსი და სხვა.

კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების დებულებები ჩაითვლება წინააღმდეგობაში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის დებულებებთან, თუ ისინი მიღებულია (გამოცემულია) პროცესუალური ან/და საგადასახადო კოდექსის მატერიალური ნორმების დარღვევით.

პროცესუალურ დარღვევებს ადგილი აქვს იმ შემთხვევებში, თუ კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტი მიღებულია (გამოცემულია) კომპეტენციის დარღვევით, მიღებულია (გამოცემულია) დადგენილი წესის დარღვევით ან/და შესულია მოქმედებაში დადგენილი წესის დარღვევით.

საგადასახადო კოდექსის მატერიალური ნორმების დარღვევით მიღებულ (გამოცემულ) კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტს, მაგალითად, განეკუთვნება აქტი, თუ იგი ცვლის საგადასახადო ურთიერთობების მონაწილეთა უფლებებისა და ვალდებულებების შინაარსსა და მოცულობას, ცვლის საგადასახადო ურთიერთობის მონაწილეთა უფლებებისა და ვალდებულებების რეალიზაციის წესსა და პირობებს, ცვლის პასუხისმგებლობის სახესა და ზომას ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის, ცვლის პასუხისმგებლობაში მიცემის წესს და საფუძველს და ა.შ.

საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადებით დაბეგრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის (და არა საგადასახადო ვალდებულების შესრულების დღისათვის) მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დროში მოქმედების ფარგლები შეზღუდულია ნორმატიული აქტის ძალაში შესვლით და მისი ძალადაკარგულად გამოცხადებით.

გადასახადებით დაბეგრისათვის გამოიყენება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ოფიციალურად გამოქვეყნებული და ძალაში შესული ნორმატიული აქტები. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმატიული აქტი ძალაში შედის „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი წესით.

საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მმართველობის სფეროში შემავალი საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – შემოსავლების სამსახურის უფროსი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების მიზნით, გამოსცემს საგადასახადო ორგანოებისათვის სავალდებულო ბრძანებებს, შიდა ინსტრუქციებსა და მეთოდურ მითითებებს. აღნიშნული დოკუმენტები გამოიცემა საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის ერთგვაროვანი გამოყენების მიზნით და ფორმალურად სავალდებულოა მხოლოდ საგადასახადო ორგანოებისათვის. აღნიშნული აქტები არ განეკუთვნება კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტებს და არ შეიძლება ემსახურობდეს გადასახადის გადამხდელის პასუხისგებაში მიცემის საფუძველს. დავების გადანყვეტისას აღნიშნული დოკუმენტები უნდა შეფასდეს მოსამართლეების მიერ სხვა მტკიცებულებებთან ერთად. ამრიგად, აღნიშნული აქტებს არ გააჩნიათ სავალდებულო ძალა გადასახადის გადამხდელებისათვის და განკუთვნილია მხოლოდ საგადასახადო ორგანოებისათვის საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენებასთან დაკავშირებით. როგორც წესი, საგადასახადო ორგანოები საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში ხელმძღვანელობენ ასეთი ბრძანებებით, შიდა ინსტრუქციებითა და მეთოდური მითითებებით. გადასახადის გადამხდელს შეუძლია თავის საქმიანობაში გამოიყენოს მათთვის არასავალდებულო დოკუმენტები მეთოდური მითითებების სახით.

საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-6 ნაწილი ადგენს საგადასახადო კოდექსის ტერმინებისა და ცნებების გამოყენების ძირითად წესს.

უნდა აღინიშნოს, რომ ძირითადი ტერმინებისა და ცნებების მკაფიო ნორმატიული განსაზღვრების არარსებობა გარდაუვლად გამოიწვევს გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო ორგანოებისა და სასამართლოების მიერ მათ არაერთგვაროვან ახსნა-განმარტებას, რაც, როგორც შედეგი, კონმფლიქტურ სიტუაციებამდე მიგვიყვანს.

სამართლის სხვა დარგების (სამოქალაქო, შრომის და ა.შ.) კანონმდებლობა იძლევა ტერმინებისა და ცნებების საკუთარ განმარტებებს. კანონმდებელმა განმარტებით-ტერმინოლოგიური აპარატის ფორმირების საშუალებად აირჩია გზა, რომლის მიხედვით საგადასახადო კოდექსში გამოყენებული საქართველოს კანონმდებლობის ტერმინები და ცნებები, როგორც წესი, გამოიყენება იმ მნიშვნელობით, რა მნიშვნელობაც მათ აქვთ შესაბამის კანონმდებლობაში, თუ საგადასახადო კოდექსი საგადასახადო ურთიერთობების რეგულირებისას საქართველოს კანონმდებლობის სხვა სფეროს ტერმინებსა და ცნებებს არ აძლევს განსხვავებულ მნიშვნელობას.

მთელ რიგ შემთხვევებში, საგადასახადო კოდექსი „გადასახადებით დაბეგვრის მიზნით“ განსაზღვრავს მთელ რიგ ტერმინებსა და ცნებებს, რომლებსაც მხოლოდ საგადასახადო შინაარსი გააჩნიათ. ისინი თავისი არსით ხშირად განსხვავდება სამოქალაქო-სამართლებრივი და საფინანსო-სამართლებრივი ანალოგიური ტერმინებისა და ცნებებისაგან.

საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლი გვაძლევს საგადასახადო კოდექსში გამოყენებულ ტერმინთა განმარტებას. საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლით მოცემულ ტერმინებსა და ცნებებს გააჩნიათ პირველხარისხოვანი მნიშვნელობა საგადასახადო კოდექსის მუხლების ახსნა-განმარტებისას. ამასთან, საგადასახადო კოდექსში გამოყენებულ ტერმინებსა და ცნებებს (საგადასახადო ტერმინები და ცნებები) მათი გამოყენების მოხერხებულობის მიზნით ცალკეულ შემთხვევებში განმაზოგადებელი ხასიათი გააჩნიათ (მაგალითად, „პირი“). თუ სამართლის სხვა დარგების კანონმდებლობაში გამოყენებული ტერმინები გადასახადებით დაბეგვრის მიზნების-

თვის მკაფიოდ არ არის ფორმულირებული (მაგალითად, „მენარმე ფიზიკური პირი“, „ორგანიზაცია“), საგადასახადო ტერმინებსა და ცნებებს დამაზუსტებელი ხასიათი აქვთ. ამასთან, ცალკეულ შემთხვევებში საგადასახადო ტერმინებსა და ცნებებს ახლად განმმარტავი ხასიათი გააჩნიათ (მაგალითად, „დანაკლისი“, „გადასახადების ადმინისტრირება“).

საგადასახადო ტერმინები და ცნებები საგადასახადო კოდექსის ამა თუ იმ დებულებათა ახსნა-განმარტებისას უნდა იქნეს გამოყენებული სწორედ იმ მნიშვნელობით, როგორც მათ მისცა საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლმა. ამასთან, კონფლიქტების თავიდან აცილების მიზნით, კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტებში აუცილებელია, გამოყენებულ იქნეს იგივე ტერმინოლოგია, რაც საგადასახადო კოდექსში.

მუხლი 3. ვადების განსაზღვრა

1. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადა განისაზღვრება კონკრეტული თარიღით ან დროის მონაკვეთით, რომელიც გამოიანგარიშება წლებით, კვარტალებით, თვეებით ან დღეებით ანდა იმ გარემოებაზე მითითებით, რომელიც აუცილებლად უნდა დადგეს.

2. ამ კოდექსით დადგენილი ვადის ათვლა იწყება შესაბამისი მოქმედების განხორციელების მომდევნო დღიდან. ამ კოდექსის მიზნებისათვის, დღე შეიძლება იყოს სამუშაო ან კალენდარული. თუ არ არის მითითებული, დღე არის კალენდარული დღე. ამასთანავე, ამ კოდექსის მიზნებისათვის, თუ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, სამუშაო დღე ემთხვევა კალენდარულ დღეს, გარდა შაბათისა, კვირისა და საქართველოს შრომის კოდექსით განსაზღვრული უქმე დღეებისა.

3. მოქმედების განხორციელების ვადა განისაზღვრება კონკრეტული კალენდარული თარიღით ან იმ გარემოებაზე მითითებით, რომელიც აუცილებლად უნდა დადგეს, ან დროის მონაკვეთით. უკანასკნელ შემთხვევაში მოქმედება შეიძლება განხორციელდეს დროის მთელი მონაკვეთის განმავლობაში.

4. ვადა, რომელიც გამოიანგარიშება წლებით, მთავრდება ვადის ბოლო წლის შესაბამის თვესა და რიცხვში.

5. ვადა, რომელიც გამოიანგარიშება თვეებით, მთავრდება ვადის ბოლო თვის შესაბამის რიცხვში.

6. ვადა, რომელიც გამოიანგარიშება კვარტალებით, მთავრდება კვარტალის ბოლო თვის შესაბამის რიცხვში.

7. მოქმედება, რომლის განხორციელებისთვისაც დადგენილია ვადა, შეიძლება განხორციელდეს ამ ვადის ბოლო სამუშაო დღის დამთავრებამდე, გარდა ისეთი შემთხვევისა, როდესაც ამ კოდექსით დაშვებულია მოქმედების განხორციელება საბანკო გადარიცხვით ან დაზღვეული საფოსტო გზავნილით. უკანასკნელ შემთხვევაში მოქმედება დადგენილ ვადაში განხორციელებულად ითვლება, თუ იგი განხორციელდა ამ ვადის ბოლო დღის 24 საათამდე.

8. თუ ვადის ბოლო დღე ემთხვევა არასამუშაო დღეს, ვადა გრძელდება შემდეგი სამუშაო დღის დამთავრებამდე.

9. კალენდარული წელი არის დროის მონაკვეთი ერთი წლის 1 იანვრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით, ხოლო ახლად რეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელისათვის – პირველ წელს რეგისტრაციის თარიღიდან იმავე წლის 31 დეკემბრის ჩათვლით, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

10. წელი (გარდა კალენდარული წლისა) არის დროის მონაკვეთი, რომელიც შედგება ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვისაგან.

11. კალენდარული წელი მოიცავს ოთხ კვარტალს:

ა) 1 იანვრიდან 31 მარტის ჩათვლით – I კვარტალი;

ბ) 1 აპრილიდან 30 ივნისის ჩათვლით – II კვარტალი;

გ) 1 ივლისიდან 30 სექტემბრის ჩათვლით – III კვარტალი;

დ) 1 ოქტომბრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით – IV კვარტალი.

საგადასახადო კოდექსი ადგენს მრავალრიცხოვან ვადებს (მაგალითად, საგადასახადო შემონმების ჩატარების ვადა, დეკლარაციების წარდგენის ვადა, გადაწყვეტილების გამოტანის ვადა, საჩივრის წარდგენის ვადა და ა.შ.), რომელთა განუხრელ დაცვას განსაკუთრებული მნიშვნელობა გააჩნია.

საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ვადა გულისხმობს კონკრეტულ კალენდარულ თარიღს ან დროის განსაზღვრულ მო-

ნაკვეთს (წელი, კვარტალი, თვე ან დღე) ანდა იმ გარემოებაზე მითითებას, რომელიც აუცილებლად უნდა დადგეს და რომელსაც საგადასახადო კანონმდებლობა უკავშირებს ამა თუ იმ მოქმედების განხორციელებას. თავისი ბუნებით ვადა იურიდიული ფაქტია, რომლის დადგომა ან გასვლა იწვევს საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების მონაწილეთა უფლებებისა და ვალდებულებების წარმოშობას, შეცვლას ან შეწყვეტას.

ამრიგად, საგადასახადო კოდექსით ვადა შეიძლება განისაზღვროს:

- კონკრეტული კალენდარული თარიღით (ზუსტად განსაზღვრული მომენტით). მაგალითად, მიწაზე საგადასახადო ვალდებულება განისაზღვრება საგადასახადო წლის 1 აპრილისათვის მოქმედი განაკვეთების მიხედვით;
- დროის მონაკვეთით (მაგალითად, წელი, კვარტალი, თვე ან დღე). ამ შემთხვევაში მოქმედება შეიძლება განხორციელდეს დროის მთელი მონაკვეთის განმავლობაში. ამასთან, აუცილებელია ვადის ათვლის საწყისი მომენტის დადგენა. მაგალითად, საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში გადასახადის გადახდა ხორციელდება გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო მოთხოვნის მიღებიდან 30 კალენდარული დღის ვადაში.
- გარემოებაზე მითითებით. ვადის გარემოებაზე მითითებით განსაზღვრა შესაძლებელია იმ შემთხვევაში, თუ გარემოება აუცილებლად უნდა დადგეს, მაგრამ მისი დადგომის ზუსტი თარიღი ცნობილი არ არის (მაგალითად, სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდის ვალდებულება ჩერდება საგადასახადო დავის დაწყების დღიდან საქალაქო (რაიონული) სასამართლოს მიერ გადაწყვეტილების გამოტანამდე).

დანიშნულების მიხედვით შეიძლება განვასხვავოთ:

- უფლების წარმოშობის ვადები;
- უფლების განხორციელების ვადები;
- ვალდებულების შესრულების ვადები;
- ხანდაზმულობის ვადები.

უფლების წარმოშობის ვადები. ეს ის ვადებია, რომელთა დადგომა ან გასვლა იწვევს უფლების წარმოშობას. მაგალითად, თუ გადასა-

ხადის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოში დადგენილ ვადაში არ წარადგენს საგადასახადო დეკლარაციას, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს მიიღოს გადანყვეტილება გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩატარების შესახებ.

უფლების განხორციელების ვადები. ეს ის ვადებია, რომლის განმავლობაშიც პირს შეუძლია განახორციელოს თავისი უფლება ან თავისი უფლების განხორციელებისათვის მოითხოვოს ვალდებული პირისაგან განსაზღვრული მოქმედების შესრულება. მაგალითად, გასვლითი საგადასახადო შემონმების ვადა შეიძლება გაგრძელდეს არა უმეტეს 3 თვისა, ხოლო საჭიროების შემთხვევაში ეს ვადა შეიძლება გაგრძელდეს არა უმეტეს 2 თვისა.

ვალდებულების შესრულების ვადები. ეს ის ვადებია, რომლის განმავლობაშიც პირმა უნდა შეასრულოს დაკისრებული ვალდებულება. ვალდებულების შესრულების ვადის გადაცილება ხშირად მეორე მხარისათვის უფლების განხორციელების ვადის დასაწყისია. მაგალითად, საწარმო ვალდებულია, მინაზე ქონების გადასახადი გადაიხადოს არა უგვიანეს კალენდარული წლის 15 ნოემბრისა. ამასთან, თუ გადასახადის გადამხდელი არ შეასრულებს საგადასახადო ვალდებულებას, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში, პირის საბანკო ანგარიშებიდან საინკასო დავალებით ჩამონეროს გადასახადის თანხები და ჩარიცხოს ისინი შესაბამის ბიუჯეტში (უფლების წარმოშობის ვადები).

ხანდაზმულობის ვადები. იხ. მე-4 მუხლის კომენტარი.

საერთო წესის შესაბამისად, ვადა მისი ათვლის დაწყების მომენტიდან მიმდინარეობს უწყვეტლივ. თუ ვადის ათვლა ემთხვევა არასამუშაო დღეს ან ვადის მიმდინარეობისას გვხვდება არასამუშაო დღეები, აღნიშნული დღეები შედის ამ ვადაში და ეს დღეები არ აგრძელებს მას. ამასთან, თუ ვადის ბოლო დღე ემთხვევა არასამუშაო დღეს, ვადა გრძელდება შემდეგი სამუშაო დღის დამთავრებამდე. მაგალითად, თუ მოქმედების განხორციელებისათვის ვადის ბოლო დღე ემთხვევა 8 მარტს, ვადის ბოლო დღედ ითვლება 9 მარტი (თუ ეს დღე სამუშაო დღეა).

საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ვადის ათვლა იწყება შესაბამისი მოქმედების განხორციელების მომდევნო დღიდან. მაგალი-

თად, თუ საგადასახადო ორგანო 2011 წლის 5 მარტს წარდგენილ გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნას უსაფუძვლოდ მიიჩნევს, ამ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელისათვის დასაბუთებული შესაგებელის წარდგენის ვალდებულების 20-დღიანი ვადა აითვლება 2011 წლის 6 მარტიდან.

საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის, დღე შეიძლება იყოს სამუშაო ან კალენდარული. თუ საგადასახადო კოდექსი არ მიუთითებს სამუშაო დღეზე, ამ შემთხვევაში დღე გულისხმობს კალენდარულ დღეს. საერთო წესის შესაბამისად, სამუშაო დღე ემთხვევა კალენდარულ დღეს, თუმცა სამუშაო დღეებში არ შედის შაბათი, კვირა და საქართველოს შრომის კოდექსით განსაზღვრული უქმე დღეები. მაგალითად, თუ სამუშაო დღეები გაყოფილია შაბათით, კვირით და საქართველოს შრომის კოდექსით განსაზღვრული უქმე დღეებით, აღნიშნული დღეები ვადის გამოანგარიშებისას მხედველობაში არ მიიღება.

განსახილველი მუხლის თანახმად, ვადა, რომელიც გამოიანგარიშება წლებით, მთავრდება ვადის ბოლო წლის შესაბამის თვესა და რიცხვში.

საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის, წელი (გარდა კალენდარული წლისა) არის დროის მონაკვეთი, რომელიც შედგება ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვისაგან. მაგალითად, საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის მე-8 ნაწილის თანახმად, თუ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების უზრუნველსაყოფად გაფორმებულია თავდებობის ხელშეკრულება საგადასახადო ორგანოს უფროსის გადაწყვეტილებით საგადასახადო დავალიანების გადახდის უზრუნველყოფის ღონისძიებები შეიძლება შეჩერდეს არა უმეტეს ერთი წლით. ამ შემთხვევაში იგულისხმება დროის მონაკვეთი, რომელიც შედგება ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვისაგან. თუ საგადასახადო ორგანოს უფროსის გადაწყვეტილებით გადასახადის გადამხდელის მიმართ 2011 წლის 17 ნოემბერს ერთი წლით შეჩერებულ იქნა საგადასახადო დავალიანების გადახდის უზრუნველყოფის ღონისძიებები, აღნიშნული მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო დავალიანების გადახდის უზრუნველყოფის ღონისძიებები შეჩერებულად ითვლება 2012 წლის 18 ნოემბრამდე.

საერთო წესის შესაბამისად, კალენდარული წელი არის დროის მონაკვეთი ერთი წლის 1 იანვრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით. კალენდარული წელი მითითებულია საგადასახადო კოდექსის 135-ე მუხლში. ამ შემთხვევაში იგულისხმება დროის მონაკვეთი 1 იანვრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით.

საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, ვადა, რომელიც გამოიანგარიშება თვეებით, მთავრდება ვადის ბოლო თვის შესაბამის რიცხვში. შესაბამისად, თვე არ გულისხმობს კალენდარულ თვეს (თვის 1 რიცხვიდან ამავე თვის ბოლო დღემდე, მაგალითად, 1 იანვრიდან 31 იანვრის ჩათვლით, 1 თებერვლიდან 28 (29) თებერვლის ჩათვლით). ვადა, რომელიც გამოიანგარიშება თვეებით, მთავრდება ამ ვადის ბოლო თვის შესაბამის რიცხვში. მაგალითად, საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლის თანახმად, გასვლითი საგადასახადო შემონმების ვადა შეიძლება გაგრძელდეს არა უმეტეს 3 თვისა. შესაბამისად, თუ გასვლითი საგადასახადო შემონმება დაიწყო 2011 წლის 5 მაისს, იგი შეიძლება გაგრძელდეს 2011 წლის 6 აგვისტომდე.

ვადა, რომელიც გამოიანგარიშება კვარტალებით, მთავრდება კვარტალის ბოლო თვის შესაბამის რიცხვში. კალენდარული წელი მოიცავს ოთხ კვარტალს.

საერთო წესის შესაბამისად, თუ საგადასახადო კოდექსით მოქმედების განხორციელებისთვის დადგენილია ვადა, ამ შემთხვევაში მოქმედება შეიძლება განხორციელდეს ამ ვადის ბოლო სამუშაო დღის დამთავრებამდე. ამ საერთო წესიდან კოდექსი უშვებს გამოწაკლისს. თუ მოქმედების განხორციელება დაშვებულია საბანკო გადარიცხვით ან დაზღვეული საფოსტო გზავნილით და მოქმედება განხორციელდა ამ ვადის ბოლო დღის 24 საათამდე, ვადა გაშვებულად არ ითვლება და მოქმედება დადგენილ ვადაში განხორციელებულად ითვლება.

მუხლი 4. ხანდაზმულობის ვადა

1. საგადასახადო მოთხოვნის და გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის, აგრეთვე საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვის ხანდაზმულობის ვადაა 6 წელი, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ვადა აითვლება შესაბამისი ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან.

3. თუ საგადასახადო მოთხოვნის ან/და გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადის გასვლამდე დარჩენილია ერთ წელზე ნაკლები და გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო ორგანოში წარადგინა საგადასახადო/სასაქონლო დეკლარაცია ან გაანგარიშება (მათ შორის, შესწორებული), ამ დეკლარაციის ან გაანგარიშების საფუძველზე განხორციელებულ დარიცხვებზე მოთხოვნის ხანდაზმულობის ვადა გრძელდება ერთი წლით.

ხანდაზმულობა არის დრო, პერიოდი, რომლის განმავლობაში:

- საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელს წარუდგინოს საგადასახადო მოთხოვნა გადასახადის დარიცხვის ან/და სანქციის დაკისრების შესახებ;
- საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელს დაარიცხოს საგადასახადო ვალდებულება;
- გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა გადასახადების ან/და სანქციების ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების შესახებ.

ხანდაზმულობის ვადის გასვლით ისპობა პირის მოთხოვნის წარდგენის შესაძლებლობა. ამასთან, კანონით დადგენილი ხანდაზმულობის ვადა იმპერატიული ხასიათისაა. საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების მონაწილეებს უფლება არა აქვთ შეამცირონ ან გაზარდონ კანონით დადგენილი ხანდაზმულობის ვადა ან შეცვალონ მისი გამოთვლის წესი.

ხანდაზმულობის საერთო ვადად საგადასახადო კოდექსით დადგენილია 6 წელი. ხანდაზმულობის ვადის სწორად გამოყენებისათვის განსაკუთრებული მნიშვნელობა ხანდაზმულობის ვადის დაწყების მომენტის სწორად განსაზღვრას ენიჭება. საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ხანდაზმულობის ვადა (6 წელი) აითვლება შესაბამისი ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან. მაგალითად, თუ პირს საგა-

დასახადო ვალდებულება წარმოეშვა 2005 წლის 15 თებერვალს და მან საგადასახადო ვალდებულება თავისდროულად არ შეასრულა, საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადა აითვლება 2006 წლის 1 იანვრიდან და შესაბამისად საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელს წარუდგინოს საგადასახადო მოთხოვნა გადასახადის დარიცხვის ან/და სანქციის დაკისრების შესახებ 2012 წლის 1 იანვრამდე. ამასთან, თუ გადასახადის გადამხდელმა არასწორად გამოიანგარიშა და ზედმეტად გადაიხადა გადასახადი 2005 წლის 1 აპრილს, მას უფლება აქვს 2012 წლის 1 იანვრამდე საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების ან/და ჩათვლის თაობაზე.

საგადასახადო კოდექსი უშვებს ხანდაზმულობის ვადის გაგრძელების შესაძლებლობას. იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო მოთხოვნის ან/და გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადის გასვლამდე დარჩენილია ერთ წელზე ნაკლები და გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს საგადასახადო (სასაქონლო) დეკლარაციას ან გაანგარიშებას (მათ შორის, შესწორებულს), ამ დეკლარაციის ან გაანგარიშების საფუძველზე განხორციელებულ დარიცხვებზე მოთხოვნის ხანდაზმულობის ვადა ერთი წლით გაგრძელდება. მაგალითად, თუ გადასახადის გადამხდელმა 2011 წლის 15 ნოემბერს საგადასახადო ორგანოს წარუდგენა 2005 წლის მოგების გადასახადის შესწორებული საგადასახადო დეკლარაცია, ამ შემთხვევაში ამ დეკლარაციის საფუძველზე განხორციელებულ დარიცხვაზე საგადასახადო მოთხოვნის ხანდაზმულობის ვადა 2013 წლის 1 იანვრამდე გაგრძელდება.

ხანდაზმულობის ვადის გასვლა, როგორც წესი, იწვევს დარღვეული უფლების აღდგენაზე უარის თქმას. ხანდაზმულობის ვადის გასვლის შემდეგ ვალდებული პირი უფლებამოსილია უარი თქვას მოქმედების შესრულებაზე. თუ ხანდაზმულობის ვადა საგადასახადო ორგანოს აძლევს უფლებას გადასახადის გადამხდელს დაარიცხოს საგადასახადო ვალდებულება, ხანდაზმულობის ვადის გასვლა გადასახადის გადამხდელს აძლევს უფლებას არ შეასრულოს საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო მოთხოვნა.

მუხლი 5. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის პრინციპები

1. პირი ვალდებულია გადაიხადოს ამ კოდექსით დაწესებული საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები.

2. დაუშვებელია ამ კოდექსის დარღვევით დაწესებული ან ამ კოდექსით გაუთვალისწინებელი გადასახადის გადახდის ვალდებულების ვინმესთვის დაკისრება, აგრეთვე გადასახადის გადახდევინება ამ კოდექსით დადგენილ ვადაზე ადრე.

3. ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობით ორგანოს უფლება აქვს, შემოიღოს მხოლოდ ამ კოდექსით დაწესებული ადგილობრივი გადასახადი.

საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლში ასახულია მნიშვნელოვანი დებულებები, რომლებიც განსაზღვრავენ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ძირითად, საბაზისო პრინციპებს.

საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლის პირველი ნაწილი თითქმის პირდაპირ იმეორებს საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის დებულებებს. ნებისმიერმა პირმა, გადასახადების გადახდის გზით, მონაწილეობა უნდა მიიღოს საერთო-სახელმწიფოებრივი პროგრამების დაფინანსებაში და გადაიხადოს კანონით დაწესებული გადასახადები. გადასახადებით დაბეგვრის საყოველთაოობის პრინციპი – ეს კონსტიტუციური პრინციპია.

საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, დაუშვებელია:

- საგადასახადო კოდექსის დარღვევით დაწესებული გადასახადის გადახდის ვალდებულების ვინმესთვის დაკისრება;
- საგადასახადო კოდექსით გაუთვალისწინებელი გადასახადის გადახდის ვალდებულების ვინმესთვის დაკისრება;
- გადასახადის გადახდევინება საგადასახადო კოდექსით დადგენილ ვადაზე ადრე.

ამრიგად, პირს შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით დაწესებული გადასახადის გადახდის ვალდებულება ამავე კოდექსით დადგენილ ვადებში. ამასთან, არავის შეიძლება დაეკისროს საგადასახადო კოდექსით გაუთვალისწინებელი გადასახადის გადახდის ვალდებულება. საქართველოს ტერიტორიაზე, აგ-

რეტვე ადგილობრივი თვითმმართველობის ერთეულების ტერიტორიაზე შეიძლება აიკრიფოს მხოლოდ ის გადასახადები, რომლებიც პირდაპირაა გათვალისწინებული საგადასახადო კოდექსით.

გადასახადი შეიძლება დაწესებული იქნეს მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით. შესაბამისად, თუ სავალდებულო შენატანი არ არის დაწესებული საგადასახადო კოდექსით ან შემოღებულია საგადასახადო კოდექსის დარღვევით (და არა დაწესებული, როგორც კანონმდებელი ხმარობს), ასეთი შენატანი არ შეიძლება ჩაითვალოს კანონიერად. შესაბამისად, არავინ არ არის ვალდებული გადაიხადოს უკანონო შენატანები. თუ გადასახადის გადამხდელის აზრით სახელმწიფო ან ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს მიერ შემოღებული გადასახდელი ან შენატანი უკანონოა, ასეთი ორგანოს ნორმატიული აქტის მოთხოვნების შეუსრულებლობა დასაშვებია მხოლოდ შესაბამისი სასამართლო კონტროლის შემდეგ. გადასახდელის ან შენატანის კანონთან შეუსაბამობის ფაქტი უნდა დადგინდეს სასამართლო წესით.

განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილი განსაზღვრავს ადგილობრივი გადასახადების შემოღების წესს. ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობით ორგანოს უფლება აქვს შემოიღოს მხოლოდ საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლით დაწესებული ადგილობრივი გადასახადი.

განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილიდან გამომდინარე, ადგილობრივ გადასახადებს აწესებს საქართველოს პარლამენტი საგადასახადო კოდექსით, ხოლო ასეთი გადასახადის შემოღება ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობით ორგანოს პრეროგატივაა.

მუხლი 6. გადასახადის ცნება და სახეები

1. გადასახადი არის ამ კოდექსის მიხედვით სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე.

2. გადასახადის სახეებია საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები.

3. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადებია ამ კოდექსით დაწესებული გადასახადები, რომელთა გადახდაც სავალდებულოა საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე.

4. ადგილობრივი გადასახადია ამ კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს ნორმატიული აქტით შემოღებული გადასახადი (ზღვრული განაკვეთების ფარგლებში), რომლის გადახდაც სავალდებულოა შესაბამისი ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ტერიტორიაზე.

5. საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებს მიეკუთვნება:

ა) საშემოსავლო გადასახადი;

ბ) მოგების გადასახადი;

გ) დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ);

დ) აქციზი;

ე) იმპორტის გადასახადი.

6. ადგილობრივ გადასახადს მიეკუთვნება ქონების გადასახადი.

საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის პირველი ნაწილი გვაძლევს გადასახადის, კომპლექსური ეკონომიკურ-სამართლებრივი კატეგორიის, ცნებას.

როგორც აღვნიშნეთ, არავის შეიძლება დაეკისროს საგადასახადო კოდექსით გაუთვალისწინებელი გადასახადის გადახდის ვალდებულება. საქართველოში გადასახადების დაწესება მხოლოდ პარლამენტის პრეროგატივაა. ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანი გადასახადია, თუ ეს შენატანი გათვალისწინებულია საგადასახადო კოდექსით. საგადასახადო კოდექსი განსაზღვრავს გადასახადების ამომწურავ ჩამონათვალს.

გადასახადი წარმოადგენს ბიუჯეტში სავალდებულო, უპირობო ფულად შენატანს.

გადასახადი ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანია. კანონის ძალით გადასახადის გადამხდელი, განსაზღვრული პირობების არსებობისას, ვალდებულია გადაიხადოს გადასახადი. საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის თანახმად, გადასახადის გადახდის ვალდებულება კონსტიტუციური ვალდებულებაა. არასავალდებულო გადასახადი არ არსებობს. პირი ვალდებულია უპირობოდ გადაიხადოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული საერთო-სახელმ-

ნიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები, რომლის მიხედვითაც ეს პირი გადასახადის გადამხდელია.

გადასახადის სავალდებულო ხასიათი უზრუნველყოფილია სახელმწიფოს საგადასახადო, სამართალდამცავი და სასამართლო ორგანოების მიერ, რაც მეტყველებს იმ გარემოებაზე, რომ გადასახადების გადახდა ატარებს არა ნებაყოფლობით, არამედ იძულებით ხასიათს.

საგადასახადო ვალდებულების სათანადოდ შესრულების მიზნით, იძულებითი ღონისძიებებისა და სანქციების სისტემა განსაზღვრულ ზეგავლენას ახდენს გადასახადის გადამხდელზე.

გადასახადის ბიუჯეტში გადახდა ხორციელდება მხოლოდ ფულადი ფორმით. მოქმედი კანონმდებლობით გადასახადის გადახდა საქონლით ან მომსახურებით გათვალისწინებული არ არის. გადასახადი გამოიანგარიშება ფულად გამოხატულებაში და გადაიხდება ლარებში. საერთო წესის შესაბამისად, გადასახადის მხოლოდ ფულადი ფორმით გადახდა განიხილება საგადასახადო ვალდებულების სათანადო წესით შესრულების ხარისხად.

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები არ წარმოადგენს გამონაკლისს, ვინაიდან საბოლოო ჯამში (ყაღაღადებული ქონების რეალიზაციის შემდეგ) გადასახადის ბიუჯეტში შეტანა, როგორც წესი, ხორციელდება ფულადი ფორმით.

გადასახადების გადახდა წარმოებს ბიუჯეტში, რომელიც გადასახადის მიმღებია. გადასახადები ირიცხება, როგორც სახელმწიფო ბიუჯეტში, ასევე ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების ბიუჯეტებში, საქართველოს საბიუჯეტო კანონმდებლობის შესაბამისად. ამასთან, გადასახადი აბსტრაქტული შენატანია და მას მიზნობრივი დანიშნულება არ გააჩნია. საგადასახადო შენატანები არ არის განკუთვნილი კონკრეტული სახელმწიფო ხარჯების დასაფინანსებლად. ფულადი სახსრები ირიცხება ბიუჯეტში სახელმწიფო საქმიანობისათვის. უპირველეს ყოვლისა, წარმოებს ბიუჯეტის ფორმირება, ხოლო შემდეგ ბიუჯეტში ჩარიცხული თანხები ნაწილდება ეკონომიკური და სოციალური პროგრამების დასაფინანსებლად, ჯანდაცვისა და განათლების სისტემების შესანახად, ეროვნული უშიშროებისა და ქვეყნის თავდაცვისუნარიანობის უზრუნველსაყოფად და ა.შ.

გადასახადის გადამხდელს წარმოადგენს მესაკუთრე და არა მოქალაქე. გადასახადის გადახდა სოციალური ვალდებულებაა, რაც კერძო საკუთრების უფლებიდან გამომდინარეობს. გადასახადის გადახდის გზით კერძო საკუთრება ემსახურება საზოგადოების ინტერესებს. გადასახადის გადახდით მესაკუთრის შემოსავლების (ქონების) ნაწილი გადადის სახელმწიფო საკუთრებაში. ამრიგად, გადასახადი გადასახადის გადამხდელის საკუთრების ნაწილის სახელმწიფოს სასარგებლოდ გასხვისების ფორმაა.

საგადასახადო ურთიერთობების მონაწილეთა წრე არ არის დამოკიდებული გადასახადის გადამხდელისა და სახელმწიფოს პოლიტიკურ-სამართლებრივ ურთიერთობაზე. სახელმწიფო, როგორც წესი, ავრცელებს საგადასახადო სუვერენიტეტს ნებისმიერი პირის მიერ მოცემული სახელმწიფოს ტერიტორიაზე საქმიანობასთან დაკავშირებით მიღებულ შემოსავალზე, ნებისმიერი პირის სახელმწიფოს ტერიტორიაზე არსებულ ქონებაზე, აგრეთვე სახელმწიფოს ტერიტორიაზე წარმოშობილ სასაქონლო მოთხოვნაზე.

გადასახადს გააჩნია აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათი.

დარიცხული გადასახადი არის ვალი სახელმწიფოს წინაშე და ექვემდებარება ბიუჯეტში აუცილებელ გადახდას.

გადასახადი არაეკვივალენტური ხასიათისაა. საზოგადოებრივი სიკეთით სარგებლობა არაფრით არ არის პროპორციული გადასახადის გადამხდელის მიერ გადახდილი გადასახადის ოდენობასთან. გადახდილი გადასახადი არ ექვემდებარება დაბრუნებას. გადასახადის დაბრუნება შესაძლებელია მხოლოდ კანონმდებლობით დადგენილი შეღავათის ან მისი ბიუჯეტში არასწორად გადახდის შემთხვევაში.

გადასახადი არსებით ნიშანს მისი უსასყიდლო ხასიათი წარმოადგენს. გადასახადის სახით გადახდილი ფულადი სახსრები გადადის ბიუჯეტის განკარგულებაში გადასახადის გადამხდელისათვის შემხვედრი ანაზღაურების ან დაკმაყოფილების მიღების გარეშე.

საგადასახადო ვალდებულება ცალმხრივია. საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებში არსებობს მხოლოდ ერთი ვალდებულები მხარე – გადასახადის გადამხდელი. სახელმწიფო გადასახადის მიღებით არ იღებს თავის თავზე რაიმე შემხვედრ ვალდებულებას გადასახადის გადამხდელის წინაშე და არ არის ვალდებული განა-

ხორციელოს რაიმე სახის მოქმედება მის სასარგებლოდ. ამავდროულად, გადასახადის გადამხდელი გადასახადის გადახდით არ იძენს არანაირ დამატებით უფლებას.

აღნიშნული დებულება უნდა გავიგოთ ვიწრო გაგებით. გადასახადის გადახდისას არ წარმოიშობა უშუალო სარგებელი ან უშუალო უპირატესობა გადასახადის გადამხდელისათვის. აღნიშნული არ ნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელი საერთოდ არ იღებს სახელმწიფოსაგან სხვადასხვა სიკეთეს. მოსახლეობის სოციალური დაცვის საერთო-სახელმწიფოებრივი პროგრამები, აგრეთვე განათლების, მეცნიერების, კულტურის, ინფორმაციის მასობრივი საშუალებების, ჯანმრთელობის დაცვის პროგრამები – აი, იმ სიკეთეთა არასრული ჩამონათვალი, რომლებსაც იღებენ გადასახადის გადამხდელები საერთო-სახელმწიფოებრივი მნიშვნელობის დანესებულებებისა და ორგანიზაციებისაგან.

ბიუჯეტში თავმოყრილი ფულადი სახსრები, ხმარდება სახელმწიფოებრივი, ადგილობრივი და რეგიონალური მნიშვნელობის ეკონომიკური, სოციალური, საგარეო-ეკონომიკური, კულტურული, ქვეყნის თავდაცვისა და სუვერენული ქვეყნის ვალდებულებათა შესრულებისათვის საჭირო ღონისძიებებს, აგრეთვე საერთო-სახელმწიფოებრივი, ადგილობრივი და რეგიონალური მნიშვნელობის მიზნობრივი პროგრამების დაფინანსებას.

საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საქართველოში მოქმედებს საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები. გადასახადების ორი დონე დამახასიათებელია პრაქტიკულად ყველა უნიტარული სახელმწიფოსათვის. საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადების ერთობლიობა ქმნის საქართველოს გადასახადების სისტემას.

საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის მე-3 ნაწილი გვაძლევს საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების ცნებას, ხოლო ამავდროულად მე-5 ნაწილი მათ ამომწურავ ჩამონათვალს. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადებია საგადასახადო კოდექსით დანესებული გადასახადები, რომელთა გადახდა სავალდებულოა საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების განაკვეთები, დაბეგვრის ობიექტები, გადასახადის გადამხდელები და გამოანგარიშების მეთოდები განსაზღვრულია

საგადასახადო კოდექსით და ერთიანია საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე. საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს ხუთ საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადს. მათ განეკუთვნება: საშემოსავლო გადასახადი, მოგების გადასახადი, დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ), აქციზი და იმპორტის გადასახადი.

საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, ადგილობრივი გადასახადებია საგადასახადო კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოების ნორმატიული აქტებით შემოღებული გადასახადი (ზღვრული განაკვეთების ფარგლებში), რომელთა გადახდა სავალდებულოა შესაბამისი ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ტერიტორიაზე. ადგილობრივ გადასახადს განეკუთვნება ქონების გადასახადი, რომელიც თავის თავში მოიცავს საწარმოთა ქონების გადასახადს, ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადს და მიწის გადასახადს. ამრიგად, ადგილობრივ გადასახადს აწესებს საქართველოს პარლამენტი, ხოლო მისი შემოღება, საგადასახადო კოდექსით დაწესებული ზღვრული განაკვეთის ფარგლებში, შესაბამისი ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს პრეროგატივაა. ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოებს უფლება არა აქვთ შემოიღონ ისეთი ადგილობრივი გადასახადები, რომლებიც არ არის გათვალისწინებული საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის მე-5 ნაწილით.

ადგილობრივი გადასახადის შემოღების თაობაზე ადგილობრივი თვითმმართველობის ნორმატიული აქტი მოქმედებს და სავალდებულოა შესასრულებლად ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის მთელ ტერიტორიაზე. აღნიშნული აქტები არეგულირებენ ადგილობრივი გადასახადების შემოღებასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებს. შესაბამისად, ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოების საგადასახადო კომპეტენცია შემოიფარგლება მხოლოდ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლით დაწესებული ადგილობრივი გადასახადის შემოღებით. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსს გააჩნია უპირატესი იურიდიული ძალა ადგილობრივი თვითმმართველობის ნორმატიული აქტების მიმართ. შესაბამისად, ადგილობრივი გადასახადების შემოღების შესახებ ადგილობრივი თვითმმართველობის ნორმატი-

ული აქტები ასევე არ შეიძლება ეწინააღმდეგებოდეს საგადასახადო კოდექსის დებულებებს.

საქართველოს იუსტიციის მინისტრის 2011 წლის 21 ნოემბერის №149 ბრძანების შესაბამისად, ადგილობრივი გადასახადების განაკვეთები და გადახდის ინსტრუქციები საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სამართლებრივ დასკვნას არ საჭიროებს.

არსებული გადასახადების მრავალფეროვნება იწვევს განსაზღვრულ საფუძველზე მათი კლასიფიკაციის აუცილებლობას. გადასახადებით დაბეგვრის თეორიაში გადასახადების კლასიფიკაციისათვის სხვადასხვა კრიტერიუმში გამოიყენება.

გადასახადების აკრეფის საშუალებით განასხვავებენ საშემოსავლო-ქონებრივ (პირდაპირ) და მოხმარების მარეგულირებელ (არაპირდაპირ) გადასახადებს. პირდაპირი გადასახადები იკრიფება მატერიალური სიკეთის შექენისა და დაგროვების პროცესში, ხოლო არაპირდაპირი გადასახადები – მათი ხარჯვის პროცესში. საშემოსავლო გადასახადის გადახდა წარმოებს შემოსავლის მიღების შემთხვევაში. ქონების გადასახადს იხდის განსაზღვრული სახის ქონების მესაკუთრე. ეს – პირდაპირი გადასახადების მაგალითებია. დამატებული ღირებულების გადასახადი, აქციზი, იმპორტის გადასახადი თავისებური დანამატია საქონლისა და მომსახურების ფასზე. არაპირდაპირი გადასახადების ტვირთი საბოლოო ჯამში აწეება საქონლის (მომსახურების) საბოლოო მომხმარებელს. ეს – არაპირდაპირი გადასახადების მაგალითებია.

პირდაპირია გადასახადები, რომლებიც იკრიფება უშუალოდ გადასახადის გადამხდელის შემოსავლებიდან ან ქონებიდან. პირდაპირი გადასახადების საბოლოო გადამხდელი ქონების (შემოსავლის) მესაკუთრეა. პირდაპირი გადასახადები თავის მხრივ იყოფა რეალურ პირდაპირ გადასახადებად და პირად პირდაპირ გადასახადებად.

პირდაპირი რეალური გადასახადებით იბეგრება გადასახადის გადამხდელის არა არსებული, არამედ სავარაუდო საშუალო შემოსავალი, რომელსაც მიიღებდა იგი მოცემულ ეკონომიკურ პირობებში ამა თუ იმ გადასახადით დასაბეგრი საგნიდან (უძრავი ქონებიდან, ფულადი კაპიტალიდან და ა.შ.). რეალური გადასახადებით, პირველ ყოვლისა, იბეგრება ქონება, საიდანაც გამომდინარეობს მისი დასახელებაც (real (ინგლ.) – ქონება).

რეალური გადასახადების დაწესებით კანონმდებელი მიისწრაფვის გაათანაბროს პირები, რომლებიც იყენებენ ქონებას სამეწარმეო და არასამეწარმეო მიზნებისათვის. მხოლოდ შემოსავლების დაბეგვრა გაათავისუფლებდა გადასახადებისაგან პირებს, რომლებიც იყენებენ ქონებას (მაგალითად, მიწის ნაკვეთს) მხოლოდ არასამეწარმეო (მაგალითად, დასვენების) მიზნებისათვის. საქართველოში რეალურ გადასახადს განეკუთვნება ქონების გადასახადი.

პირდაპირი პირადი გადასახადების გადახდა წარმოებს გადასახადის გადამხდელის მიერ რეალურად მიღებული შემოსავლიდან (მოგებიდან). ეს გადასახადები ითვალისწინებენ გადასახადის გადამხდელის გადახდისუნარიანობას. მათ განეკუთვნება საშემოსავლო გადასახადი და მოგების გადასახადი.

საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, არაპირდაპირია გადასახადი (დამატებული ღირებულების გადასახადი, აქციზი, იმპორტის გადასახადი), რომელიც დგინდება მიწოდებული (იმპორტირებული) საქონლის ან/და განეული მომსახურების ფასზე დანამატის სახით და რომელსაც იხდის მომხმარებელი (იმპორტიორი) ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის ან/და მომსახურების შეძენისას (იმპორტისას). არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრება საქონლის მიმწოდებელს (იმპორტიორს) ან/და მომსახურების გამწევს, რომელიც საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის გადასახადის გადამხდელად იწოდება.

არაპირდაპირი გადასახადები შეიძლება დავეყოთ არაპირდაპირ ინდივიდუალურ და არაპირდაპირ უნივერსალურ გადასახადებად. არაპირდაპირი ინდივიდუალური გადასახადებით იბეგრება მკაცრად განსაზღვრული საქონლის ჯგუფები (აქციზები საქონლის ცალკეულ ჯგუფებზე და სახეებზე). არაპირდაპირი უნივერსალური გადასახადებით იბეგრება ყველა სახის საქონელი და მომსახურება, გარდა კანონით გათავისუფლებულისა (დამატებული ღირებულების გადასახადი). როგორც აღვნიშნეთ, არაპირდაპირი გადასახადის ტვირთი (სიმძიმე) მთლიანად აწევა საქონლის (მომსახურების) საბოლოო მომხმარებელს და განსაკუთრებით მოსახლეობის უზრუნველყოფილ ფენებს.

გადასახადის გადამხდელიდან გამომდინარე შეიძლება გამოვყოთ ფიზიკური პირთა გადასახადები, სწარმოთა (ორგანიზაცი-

ათა) გადასახადები და შერეული გადასახადები. ფიზიკური პირთა გადასახადს განეკუთვნება საშემოსავლო გადასახადი.საწარმოთა (ორგანიზაციათა) გადასახადს განეკუთვნება მოგების გადასახადი. შერეულ გადასახადებს განეკუთვნება გადასახადები, რომლებსაც იხდიან როგორც ფიზიკური პირები, ასევე საწარმოები და ორგანიზაციები. მაგალითად, მინაზე ქონების გადასახადი და სხვა.

სპეციალურ ლიტერატურაში შეიძლება შევხვდეთ გადასახადების კლასიფიკაციის სხვა საფუძვლებსაც.

მუხლი 7. ადგილობრივი გადასახადის დანესება, შემოღება, მისი გადახდის პირობების შეცვლა და გადასახადის გაუქმება

1. ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანო თავის კომპეტენციის ფარგლებში უფლებამოსილია შემოიღოს მხოლოდ ამ კოდექსით დანესებული ადგილობრივი გადასახადი ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის მთელ ტერიტორიაზე ერთიანი განაკვეთის სახით ან/და ერთეულის ტერიტორიაზე ცალკეული დარგების ან/და საქმიანობის სახეების მიხედვით, ამ კოდექსით დადგენილი ან საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული ზღვრული განაკვეთების ფარგლებში.

2. ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანო ვალდებულია ადგილობრივი გადასახადის შემოღების, მისი გადახდის პირობების შეცვლის ან შემოღებული ადგილობრივი გადასახადის გაუქმების შესახებ ინფორმაცია და სათანადო ნორმატიული აქტის ასლი მისი გამოქვეყნებისთანავე გაუგზავნოს შემოსავლების სამსახურსა და შესაბამის საგადასახადო ორგანოებს.

საქართველოში საგადასახადო შემოსავლების მნიშვნელოვან წყაროს ადგილობრივი გადასახადები წარმოადგენენ. ამასთან, ადგილობრივი გადასახადების დანესებას და შემოღებას პოლიტიკური მნიშვნელობაც გააჩნია.

საგადასახადო კოდექსის მე-7 მუხლი ადგენს ადგილობრივი გადასახადის დანესების, შემოღების, მისი გადახდის პირობების შეცვლის და გადასახადის გაუქმების სამართლებრივ საფუძვლებს.

როგორც აღვნიშნეთ, ადგილობრივი გადასახადის დაწესება ან დაწესებული ადგილობრივი გადასახადის გაუქმება მხოლოდ საქართველოს პარლამენტის პრეროგატივაა. ნებისმიერი კორექტირება ადგილობრივი გადასახადის დაწესების ან დაწესებული ადგილობრივი გადასახადის გაუქმების ნაწილში შესაძლებელია მხოლოდ საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების ან/და დამატებების შეტანის გზით. ადგილობრივი გადასახადის დაწესება ან დაწესებული ადგილობრივი გადასახადის გაუქმება არასაგადასახადო კანონმდებლობით დაუშვებელია.

ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობით ორგანოებთან მიმართებაში ცნებას „გადასახადების შემოღება“ დამოუკიდებელი იურიდიული მნიშვნელობა გააჩნია და ნიშნავს მათ უფლებას, გადანეციტონ საკითხი საქართველოს პარლამენტის მიერ დაწესებული შესაბამისი ადგილობრივი გადასახადის ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის მთელ ტერიტორიაზე შემოღების თაობაზე.

ადგილობრივი გადასახადებით დაბეგვრის ნორმატიულ-სამართლებრივ ბაზას საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, საქართველოს მთავრობის დადგენილებები და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოების ნორმატიული აქტები წარმოადგენენ.

აუცილებელია აღინიშნოს, რომ ადგილობრივი გადასახადების სისტემა ეროვნული საგადასახადო სისტემის შემადგენელი ნაწილია. მისი არსებობა პირველ რიგში თვით ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების ინტერესებს პასუხობს. ადგილობრივი გადასახადები ადგილობრივი ბიუჯეტების შემოსავლების სტაბილურ და დამოუკიდებელ წყაროს წარმოადგენენ. ამავდროულად, ადგილობრივი გადასახადების არსებობა საერთო-სახელმწიფოებრივ ინტერესებსაც პასუხობს, ვინაიდან მთელი რიგი სოციალური ამოცანების შესრულება ადგილობრივი ფინანსური რესურსების გარეშე შეუძლებელია.

ერთიანი ეკონომიკური სივრციდან გამომდინარე, საქართველოში მოქმედებს ადგილობრივი გადასახადების ამომწურავი ნუსხის პრინციპი. ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობით ორგანოებს უფლება არა აქვთ შემოიღონ ისეთი დამატებითი

გადასახადები, რომლებიც არ არის გათვალისწინებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, ასევე გაზარდონ ან შეამცირონ საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ან საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული გადასახადის ზღვრული განაკვეთები.

ადგილობრივი გადასახადების ამომწურავი ნუსხის პრინციპი უზღუდავს ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობით ორგანოებს ისეთი დამატებითი გადასახადების შემოღებას, რომლებიც არ არის გათვალისწინებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსით.

საგადასახადო კოდექსით დაწესებული ადგილობრივი გადასახადის შემოღებისას ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობით ორგანოებს უფლება აქვთ განსაზღვრონ გადასახადის კონკრეტული განაკვეთი საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ან საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული ზღვრული განაკვეთების ფარგლებში ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის მთელ ტერიტორიაზე ერთიანი განაკვეთის სახით ან/და ერთეულის ტერიტორიაზე ცალკეული დარგების ან/და საქმიანობის სახეების მიხედვით.

ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობით ორგანოებს უფლება აქვთ არა მხოლოდ შემოიღონ ადგილობრივი გადასახადი და განსაზღვრონ მისი კონკრეტული განაკვეთი, არამედ შესაბამისი ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს ნორმატიული აქტით შეცვალონ ადგილობრივი გადასახადის გადახდის პრობები და გააუქმონ შემოღებული ადგილობრივი გადასახადი. ამასთან, ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანო ვალდებულია, ადგილობრივი გადასახადის შემოღების, მისი გადახდის პირობების შეცვლის ან შემოღებული ადგილობრივი გადასახადის გაუქმების შესახებ ინფორმაცია და სათანადო ნორმატიული აქტის ასლი მისი გამოქვეყნებისთანავე გაუგზავნოს შემოსავლების სამსახურსა და შესაბამის საგადასახადო ორგანოებს.

თავი II

ამ კოდექსში გამოყენებული ტერმინები და ცნებები

მუხლი 8. ტერმინთა განმარტება

1. არაამორტიზებადი ძირითადი საშუალება – ძირითადი საშუალება, რომელიც ექსპლუატაციის დროს არ კარგავს თავის ღირებულებას.

აღნიშნული განმარტებით განისაზღვრება იმ ძირითად საშუალებათა ჯგუფი, რომლებსაც მ.111.2-ის 1-ლი წინადადების საფუძველზე არ ერიცხებათ ამორტიზაცია. მაგალითის სახით, კოდექსი ასეთად მიიჩნევს მიწას, ხელოვნების ნიმუშებს, სამუზეუმო ექსპონატებს, ისტორიული მნიშვნელობის მქონე ობიექტებს (გარდა შენობა-ნაგებობებისა). ამ ჩამონათვალს შეიძლება მივაკუთვნოთ ასევე ძვირფასი ქვებიცა და ლითონებიც. რაც შეეხება ბუნებათსარგებლობის ობიექტებს (მათ შორის, წყალს, წიაღისეულის საბადოებს და ა.შ.), როგორც განუსაზღვრელი ნედლეულის მარაგებს, ისინიც შეიძლება ჩაითვალოს არაამორტიზებად ძირითად საშუალებებად, მაგრამ მხოლოდ საქართველოს სახელმწიფოსათვის. მიზეზი ის არის, რომ საქართველოს კანონმდებლობით ამგვარი ქონების მესაკუთრე შეიძლება იყოს მხოლოდ სახელმწიფო.¹ აქვე შევნიშნავთ, რომ ფასს-ის დანაწესებს, თუ ისინი სხვაგვარად განმარტავენ ან მომავალში შეიძლება განმარტონ არაამორტიზებადი თუ ამორტიზებადი ძირითადი საშუალებები, საგადასახადო კოდექსისათვის მნიშვნელობა არ აქვს: კოდექსი იმპერატიულად განმარტავს როგორც არაამორტიზებად, ისე ამორტიზებად ძირითად საშუალებათა ცნებებს.

ზოგჯერ არაამორტიზებად ძირითად საშუალებად მიჩნეულია საბიბლიოთეკო ფონდები,² როგორც ერთიანი მატერიალური აქტივი. სამწუხაროდ კოდექსი არ განმარტავს *აქტივის* ცნებას. *აქტივი*

¹ იხ. მაგ., კანონი „წიაღის შესახებ“ (მ.2), კანონი „წყლის შესახებ“ (მ.6)

² პრეზ. ბრძ. №70, 6.02.1998წ., დებულება „საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ“

განიმარტება ფასს-ის მიხედვით,³ რომელიც არ არის იურიდიული ენით დაწერილი. ეს კი ართულებს მის გამოყენებას ისეთ მნიშვნელოვან და იმპერატიული ნორმებით გაჯერებულ სფეროში, როგორცაა საგადასახადო სამართალი. ფასს-ის მიხედვით ზოგადად არ დგინდება ფიზიკურად დაუკავშირებელი ნივთების ერთიანობის ერთ აქტივად წარმოდგენის შესაძლებლობა. თუ მატერიალურ აქტივად (და არა ზოგადად – აქტივად) ჩავთვლით *ნივთს* სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით (სამოქ. კოდექსი, მ.148), მაშინ საბიბლიოთეკო ფონდი არ იქნება ერთი მატერიალური აქტივი: ის იქნება ცვეთადი ნივთების ანუ ნივთების ერთიანობა.

ნებისმიერ ნივთს, როგორც ძირითად საშუალებას, მოეძებნება ექსპლუატაციის (გამოყენების) ისეთი სახე, რომელიც ამ ნივთს დააკარგვინებს თავის პირვანდელ ან შემდგომ შექმნილ ღირებულებას. მაგალითად, ზედა ფენის მოცილებამ, ქიმიკატებით ნიადაგის დაბინძურებამ – მიწას, ხოლო ხელოვნების ნიმუშების არახელსაყრელ გარემოში გამოყენებამ შეიძლება ფასი დააკარგინოს ამ ძირითად საშუალებებს. ამგვარად, საგადასახადო პრობლემა მაშინ წარმოჩინდება, როდესაც გადასახადის გადამხდელი ისეთ საქმიანობას ეწევა, რომელშიც ე.წ. „არაამორტიზებადი ძირითადი საშუალებები“ იქცევა ჩვეულებრივ ამორტიზებად ძირითად საშუალებებად. აქედან გამომდინარე, უმჯობესია საგადასახადო კოდექსმა ამომწურავად დაადგინოს ძირითადი საშუალებების ის სახეები, რომელთა შექმნაზე განეული ხარჯები ამორტიზაციის გზით არ გამოიქვითება.

დავამატებთ, რომ *ხელოვნების ნიმუშებისა და ისტორიული მნიშვნელობის მქონე ობიექტების* ცალსახა განარტებები ჩვენთვის უცნობია, ხოლო *სამუზეუმო ექსპონატები* განიმარტება შემდეგნაირად: *სამუზეუმო ექსპონატი – დადგენილი წესით აღრიცხული სამუზეუმო ნივთი, რომელსაც მინიჭებული აქვს სამუზეუმო ექსპონატის სტატუსი.*⁴

2. არამატერიალური აქტივი – ფიზიკური ფორმის არმქონე, იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივი, რომელსაც პირი იყენებს

³ ფასს, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები, პ.49.ა

⁴ საქართველოს კანონი „მუზეუმების შესახებ“ (მიღებულია 22.06.2001წ.), მ.4

საქონლის წარმოების, საქონლის მიწოდების/მომსახურების განვითარების, სხვისთვის იჯარით გადაცემის ან/და ადმინისტრაციული მიზნებისათვის. არამატერიალურ აქტივს მიეკუთვნება: საავტორო უფლება, პატენტი, სავაჭრო ნიშანი, გუდვილი, კომპიუტერული პროგრამა, ლიცენზია, იჯარის უფლება, ფრანჩიზი, საბადაოს დამუშავების უფლება, იმპორტისა და ექსპორტის სპეციალური უფლებები და სხვა ამგვარი არამატერიალური აქტივები.

მიგვაჩნია რომ, როგორც სამართლებრივად, ასევე შინაარსობრივად, არაკორექტულია ტერმინის განმარტება ამავე ტერმინის გამოყენებით, რასაც ადგილი აქვს *არამატერიალური აქტივის* (იხ. „...და სხვა ამგვარი არამატერიალური აქტივი“) შემთხვევაში. ასეთ დროს ვღებულობთ ფრაზეოლოგიას: არამეტერიალური აქტივი არის არამატერიალური აქტივი.

არამატერიალური აქტივის ცნება შინაარსობრივად წარმოადგენს ფინანსური აღრიცხვის სფეროს ტერმინს და ძირითადად გამოიყენება საწარმოს მიერ არამატერიალურ „უხილავ“ ობიექტებზე განეული დანახარჯების სხვადასხვა საგადასახადო პერიოდისათვის „სამართლიანად“ მიკუთვნებისათვის (მოგების გადასახადის შემთხვევა), ასევე – ობიექტის შეფასებისათვის (ქონების გადასახადის შემთხვევა), მსგავსად ძირითად საშუალებებზე განეული ხარჯებისა. *არამატერიალურ აქტივებს* არეგულირებს ბასს 38, რომლის 2004 წლამდე მოქმედი რედაქციიდან გამომდინარეულია *არამატერიალური აქტივის* კოდექსისეული განმარტება. აქვე შევნიშნავთ, რომ ბასს-ის ერთ-ერთი ძირითადი მიზანია საწარმოს ადმინისტრაციისა და სხვა დაინტერესებული პირებისათვის ისეთი ფინანსური ინფორმაციის მიწოდება, რომელიც მაქსიმალურად მიახლოებული იქნება რეალობის სამართლიან აღქმასთან. ამ მიზნის მისაღწევად კი საკმაოდ კვალიფიციურად, მაგრამ რთულად არის ჩამოყალიბებული ბასს-ის დებულებები. გადასახადების მიზნებისათვის *არამატერიალური აქტივის* ცნების განმარტებისათვის, ვფიქრობთ, საკმარისი იქნებოდა ე.წ. „სამართლიანობასთან“ მიახლოების ნაკლები ხარისხი მარტივი განმარტების შემოღებით. „მარტივი განმარტებაში“, ბუნებრივია, საკანონმდებლო ხარვეზების არსებობა არ იგულისხმება.

როგორც განმარტებიდან ჩანს, არამატერიალურ აქტივს აუცილებლად უნდა ჰქონდეს შემდეგი თვისებები:

1. უნდა იყოს აქტივი. ვინაიდან კოდექსი არ განმარტავს აქტივს, ამიტომ უპრიანია, წინამდებარე კომენტარში მოვიყვანოთ მისი განმარტება ბასს-ის მიხედვით. ამგვარად:

აქტივი არის რესურსი:

a) რომელსაც საწარმო აკონტროლებს წარსულში მომხდარი მოვლენების შედეგად;

და

b) რომლისგანაც მოსალოდნელია მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შემოდინება საწარმოში (ბასს 38.8).

2. არ უნდა იყოს ფიზიკური ფორმის მქონე. თუ აქტივს აქვს როგორც მატერიალური, ისე არამატერიალური ელემენტი, უნდა დადგინდეს, აქტივის რომელი ნაწილია უფრო მნიშვნელოვანი – მატერიალური თუ არამატერიალური. მაგალითად, კომპიუტერის საოპერაციო სისტემა "Windows" არ განიხილება ცალკე არამატერიალურ აქტივად, ხოლო კომპიუტერული პროგრამა "Skype"-ს გამოყენების უფლება, წარმოშობილი სალიცენზიო ხელშეკრულების დადებიდან, – განიხილება. მსგავსად ამისა, კომპაქტდისკზე ჩაწერილი პროგრამა განიხილება არამატერიალურ აქტივად, გარდა ისეთი იშვიათი შემთხვევებისა, როდესაც თვით კომპაქტდისკია უფრო ღირებული და მნიშვნელოვანი, ვიდრე პროგრამა.
3. უნდა იყოს არაფულადი სახის. აქტივი არ უნდა წარმოადგენდეს ფულს (ნაღდს/უნაღდოს) და განსაზღვრადი/განსაზღვრული ფულადი თანხის სახით მისაღებ აქტივს (მაგ. დებიტორისადმი მოთხოვნას).
4. უნდა იყოს იდენტიფიცირებადი. ბასს 38.8-ის (2004 წლიდან მოქმედი) მიხედვით ეს ისეთი აქტივია, რომელიც:
 - a) *განცალკევებადია, ე.ი. შესაძლებელია მისი გამოყოფა საწარმოდან და გაყიდვა, გადაცემა, ლიცენზირება, გაქირავება ან გაცვლა ცალკე ან მასთან დაკავშირებულ ხელშეკრულებას, აქტივთან ან ვალდებულებასთან ერთად;*
ან
 - b) *წარმოიქმნება სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებებით, მიუხედავად იმისა, შესაძლებელია თუ არა აღნიშნული*

უფლებების გადაცემა ან განცალკევება სანარმოსგან ან სხვა უფლებებისა და მოვალეობებისაგან.

a პუნქტში იგულისხმება ისეთი აქტივები, რომლებზედაც ქონებრივ (საკუთრების, ანუ ფლობის, სარგებლობის, განკარგვის) უფლებებს ფლობს პირი. ასეთია, მაგალითად, „საქპატენტში“ დარეგისტრირებული სასაქონლო ნიშანი მისი დამრეგისტრირებული პირისათვის; კომპიუტრული პროგრამა იმ პირისათვის, ვისაც აქვს ამ აქტივზე სალიცენზიო ხელშეკრულების დადების უფლება. ის უფლება, რომელიც ჯერ არ არის გამოყოფილი ნივთზე საკუთრების უფლებიდან, ჯერ კიდევ არ არის არამატერიალურ აქტივად ქცეული.

b პუნქტში იგულისხმება ისეთი აქტივები, რომლებიც წარმოადგენენ სარგებლობის უფლებას ნივთზე ან არამატერიალურ ქონებრივ სიკეთეზე. ასეთებს განეკუთვნება, მაგალითად სალიცენზიო ხელშეკრულებით (მარტივი ან განსაკუთრებული) დათქმული ლიცენზიატის უფლება, გამოიყენოს სასაქონლო ნიშანი ან კომპიუტერული პროგრამა; იჯარის უფლება მოიჯარისათვის; უზუფრუქტის უფლება უზუფრუქტუარისათვის; სახელმწიფოს მიერ პირისათვის სასარგებლო წიაღისეულით სარგებლობის ლიცენზიის, ანუ უფლების მინიჭება; სახელმწიფოს მიერ პირისათვის გარემოზე ზემოქმედების ნებართვის, ანუ უფლების მინიჭება.

5. უნდა იყოს გამოყენებული ეკონომიკურ საქმიანობაში. არამატერიალური აქტივის გამოყენების მიზანი შეიძლება იყოს საქონლის ან მომსახურების რეალიზაციიდან ამონაგების მიღება, ხარჯების ეკონომია ან სანარმო მიერ აქტივის გამოყენების შედეგად მიღებული რაიმე სხვა სარგებელი. მაგალითად, წარმოების პროცესში ინტელექტუალური საკუთრების გამოყენებამ შესაძლოა კი არ გაზარდოს მომავალი შემოსავალი, არამედ შეამციროს მომავალი სანარმოო ხარჯები.

გარდა ამისა, ბასს 38 ითხოვს

6. კონტროლის შესაძლებლობასაც. ანუ „სანარმო აკონტროლებს აქტივს, თუ მას გააჩნია საფუძვლად აღებული რესურსის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მიღების უფლება. ამასთან, მას შეუძლია შეზღუდოს ამ სარგებლის სხვების მიერ მიღება. სანარმოს არამატერიალური აქტივების მომავალი ეკონომიკური

სარგებლის კონტროლის უნარი, ჩვეულებრივ, გამომდინარეობს იურიდიული უფლებებიდან, რისი დაცვაც შეიძლება სასამართლოს საშუალებით“ (ბასს 38.13).

გარდა ამისა ბასს 38-ის მიხედვით, არამატერიალური აქტივის აღიარება უნდა მოხდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც:

(ა) მოსალოდნელია აქტივზე მიკუთვნებადი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის სანარმოო შემოსვლა;

და

(ბ) შესაძლებელია აქტივის თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება.

პრაქტიკაში ზოგჯერ არამატერიალური აქტივის ღირებულების შეფასება რთული ან შეუძლებელია. ასე, მაგალითად, თუ სასაქონლო ნიშანი ეხება ფეხსაცმლის წარმოებას, ამ ნიშნის მესაკუთრემ შეიძლება ლიცენზიატისაგან მოითხოვოს საზღაური ამ ნიშნით გამოშვებულ ყოველ ფეხსაცმელზე. რა თქმა უნდა, თუ ფეხსაცმლის წარმოების ფარგლები არ არის შემოსაზღვრული, შეუძლებელი იქნება საკმარისი სიზუსტით სასაქონლო ნიშნის გამოყენების უფლების ღირებულების შეფასება. ასეთი შემთხვევების მიზეზი არის ის, რომ ყველა არამატერიალური ობიექტი შეუძლებელია განხილულ იქნეს არამატერიალურ აქტივად.

არამატერიალურ აქტივებში გვხვდება როგორც სანივთო სამართლის ობიექტები (მაგ. უზუფრუქტის, აღნაგობის, სერვიტუტის უფლებები), ასევე – ობიექტები ვალდებულებითი ურთიერთობის მომწესრიგებელი სამართლიდან (მაგ. იჯარის უფლება მოიჯარისათვის, კომპიუტერული პროგრამის გამოყენების უფლება ლიცენზიატისთვის). ჩვენ მათ შორის ასევე შევამჩნევთ როგორც საქონელს (მაგ. სასაქონლო ნიშანი მისი მესაკუთრისასთვის), ასევე – მომსახურებას (მაგ. სასაქონლო ნიშნის მესაკუთრე ლიცენზიარის მიერ სასაქონლო ნიშნით სარგებლობის უფლების გადაცემა ლიცენზიატისთვის). მიგვაჩნია, რომ ასეთი განსხვავებული სახით წარმოქმნილი ობიექტებისათვის განეული ხარჯები არ შეიძლება მხოლოდ საამორტიზაციო ნორმების გამოყენებით მიეკუთვნებოდეს გამოსაქვით ხარჯებს (მ.113). შესაძლებელი უნდა იყოს მათი გამოქვითვა განეული ხარჯების მიხედვით. **ვფიქრობთ, განეული ხარჯების მიხედვით გამოქვითვას უნდა დაექვემდებაროს ისეთი არამატერიალური აქტივე-**

ბი, რომლებიც გულისხმობენ სარგებლობის უფლების გადაცემას. პრაქტიკაში, როგროც წესი, იჯარის უფლებას არ აღრიცხავენ როგროც არამატერიალურ აქტივს.

უმეტეს შემთხვევაში ეს ასეა ბასს-ის მიხედვითაც. ბასს 38 თავის მოქმედების არეალში არ განიხილავს იჯარის უფლებასა (გარდა, ლიცენზიების მსგავსი უფლებებისა) და გუდვილს, თუმცა არამატერიალური აქტივის ბასს 38-ის განმარტება ფორმალურად მოიცავს იჯარის უფლებასაც. მიზეზი შემდეგია: ბასს ზოგადად იჯარას არ განიხილავს ცვეთად ობიექტად. იჯარის შემთხვევაში ხარჯები მიეკუთვნება იმ პერიოდს, როდესაც ისინი განუულ იქნა. ამ მხრივ კოდექსის განმარტება კი ქმნის სირთულეს. იმის გამო, რომ იჯარის უფლება ექცევა არამატერიალური აქტივის განსაზღვრებაში, ეს უფლება ექვემდებარება ამორტიზაციასა (მ.113) და შეფასებას (მ.148), თუმცა კი პრაქტიკა სხვაგვარია.

3. არაპირდაპირი გადასახადი – გადასახადი (დამატებული ღირებულების გადასახადი, აქციზი, იმპორტის გადასახადი), რომელიც დგინდება მიწოდებული (იმპორტირებული) საქონლის ან/და განუული მომსახურების ფასზე დანამატის სახით და რომელსაც იხდის მომხმარებელი (იმპორტიორი) ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის ან/და მომსახურების შეძენისას (იმპორტისას). არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრება საქონლის მიმწოდებელს (იმპორტიორს) ან/და მომსახურების გამწევს, რომელიც ამ კოდექსის მიზნებისათვის გადასახადის გადამხდელად იწოდება.

საზოგადოდ, მიმწოდებელის სურვილია, საქონლის/მომსახურების ფასის შესაბამისი გაზრდით შემძენს გადაახდევინოს მის მიერ გადახდილი ნებისმიერი გადასახადი, რაც თვალნათლივ მიღწევადია არაპირდაპირი გადასახადის შემთხვევაში. ამ დროს ჩვენ საქმე გვაქვს საქონლის/მომსახურების ფასთან, რომელსაც დამატებით ემატება გადასახადის თანხა და ეს თანხა ცნობილია. როდესაც შემძენი მაგიდის შესაძენად იხდის, ვთქვათ, 118 ლარს, მან არ იცის მიმწოდებლის მოგების გადასახადის რა ნაწილია ჩართული ამ ფასში. მაგრამ, როდესაც მაგიდის მიმწოდებელი დღგ-ს გადამხდელია,

მაშინ შემძენმა, მიმწოდებელმა და სახელმწიფომ იცინან, რომ მომხმარებლის მიერ მიმწოდებლისათვის გადაცემული 118 ლარიდან 18 ლარი წარმოადგენს დღგ-ს, რომელიც მიმწოდებელმა უნდა გადაიხადოს ბიუჯეტში. ამგვარად არაპირდაპირი გადასახადის თვისება ის არის, რომ ის არის ან უნდა იყოს შემძენისთვის ცნობილი, რის გამოც იქმნება ისეთი შთაბეჭდილება, რომ მიმწოდებელი თითქოს წარმოადგენს გადასახადის შემგროვებელს, ხოლო შემძენი – გადასახადის გადამხდელს. სწორედ ამ პრინციპის გამო არაპირდაპირ გადასახადებს (დღგ, აქციზი) დაემატა იმპორტის გადასახადიც, რომელიც შეიძლება წარმოვიდგინოთ, როგორც იმპორტიორის მიერ საკუთარი თავისათვის გადაცემული გადასახადის თანხა.

მიმწოდებლისა და შემძენის შემთხვევაში, მიმწოდებლისათვის გადასახადი პირდაპირია, თუ მისი წყარო წარმოქმნილია უშუალოდ მასთან, და არაპირდაპირი – თუ წყარო იმყოფება მის გარეთ (მაგალითად, შემძენის მიერ გადასახდელ ფასში), ამასთან, არაპირდაპირ გადასახადთან მიმართებაში მიმწოდებელი ფაქტობრივად არ სწევს ხარჯს. ცხადია, არაპირდაპირი გადასახადის მთელი სიმძიმე აწვება საბოლოო მომხმარებელს, ანუ იმ შემძენს, რომელიც შეძენილ საქონელს/მომსახურებას არ იყენებს ეკონომიკური საქმიანობისათვის.

როგორც წესი, სახელმწიფოსთვის არაპირდაპირი გადასახადი უმნიშვნელოვანესია მისი კარგად შეგროვებადობის/ამოღებადობის გამო, ვინაიდან ის პირდაპირ ემატება ფასს და ძნელია მისი გადახდისაგან თავის არიდება. არაპირდაპირი გადასახადი გარკვეული აზრით ემსგავსება პირდაპირ გადასახადს, როდესაც შემცირებული მოთხოვნის გამო მიმწოდებელი იძულებულია, დაბალი ფასით გაყიდოს საქონელი/მომსახურება, რის შედეგადაც არაპირდაპირ გადასახადებს მიმწოდებელი იხდის თავისი მოგების შემცირების ხარჯზე.

არაპირდაპირი გადასახადის ბუნება, რომ თითქოს გადამხდელს წარმოადგენს შემძენი, პრობლემებს ქმნიდა საერთაშორისო ხელშეკრულებებთან მიმართებაში. ასე, მაგალითად, აშშ-სა და საქართველოს შორის 1992 წლის „ჰუმანიტარული და ტექნიკური ეკონომიკური დახმარების ხელშეწყობისათვის თანამშრომლობის თაობაზე“ საერთაშორისო ხელშეკრულების მიხედვით ამერიკული მხარე არის განთავისუფლებული დღგ-სგან. რიგ შემთხვევებში ამერიკული

მხარე თვლიდა, რომ ეს ეხებოდა მათთვის მიწოდებებსაც. საბედნიეროდ, საქართველოს მხარემ საკანონმდებლო აქტით – საგადასახადო კოდექსით დაადგინა, რომ დღგ-სგან გათავისუფლებულია საერთაშორისო ხელშეკრულებების ფარგლებში განხორციელებული მიწოდებები (მ.168.5).

კოდექსში ამ ტერმინს არ აქვს შემდგომი გამოყენება. თუ რომელიმე საერთაშორისო ხელშეკრულება რაიმე პირობას დაადგენს არაპირდაპირი გადასახადების მიმართ, მაშინ, ვფიქრობთ, არაპირდაპირი გადასახადის ტერმინი შეიძენს პრაქტიკულ დატვირთვას.

4. არარეზიდენტი – პირი, რომელიც არ არის რეზიდენტი.

*არარეზიდენტი*ა ის პირი, რომელიც არ არის ამავე მუხლის მე-20 ნაწილით განსაზღვრული პირი (*რეზიდენტი*). შესაბამისად, ნებისმიერი პირი უნდა იყოს ან რეზიდენტი ან არარეზიდენტი. რეზიდენტობა/არარეზიდენტობა დგინდება საქართველოს მიმართ.

5. აღიარებული საგადასახადო დავალიანება – საგადასახადო დავალიანება, რომელიც წარმოშობილია:

ა) პირის მიერ წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციის საფუძველზე;

ა¹) ამ კოდექსის 49-ე მუხლის მე-ნ ნაწილით გათვალისწინებული პირის დასკვნის შესაბამისად საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით განხორციელებული საგადასახადო ანგარიშგების საფუძველზე; (20.12.2011 N 5556)

ბ) საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველზე, რომელსაც პირი ეთანხმება ან რომლის გასაჩივრების ვადა გასულია;

გ) პირის მიერ წარდგენილი სასაქონლო დეკლარაციის საფუძველზე;

დ) სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილების საფუძველზე.

საგადასახადო დავალიანება არის ორი თანხის (საკლებისა და მაკლების) სხვაობა. 1-ლი თანხა (საკლები) არის ჯამი დადგენილ ვადაში გადაუხდელი როგორც გადასახადების, ასევე სანქციების თან-

ხისა, ხოლო მე-2 (მაკლები) – ჯამი ზედმეტად გადახდილი როგორც გადასახადების, ასევე სანქციების თანხისა (მ.8.23). გადაუხდელი გადასახადის ის თანხა, რომელიც დეკლარირებულია გადამხდელის მიერ, მაგრამ ჯერ კიდევ არ არის მისი გადახდის ვადა დამდგარი, ჩაირთვება 1-ლ თანხაში, ვინაიდან, თუმცა დადგენილი ვადა ჯერ კიდევ არ არის გასული, მაგრამ ფაქტი არის სახეზე: კონკრეტული მომენტისათვის გადამხდელს არ აქვს გადახდილი გადასახადი.⁵ ასე, მაგალითად, მინაზე ქონების დეკლარაციის წარდგენის ვალდებულება სანარმოს ეკისრება 1 აპრილამდე, ხოლო მინაზე ქონების გადასახადის გადახდა – იმავე წლის 15 ნოემბრამდე. ამიტომ დეკლარირებული ქონების გადასახადი, მაგალითად, 12 ივნისისათვის უნდა ჩაირთოს 1-ლ თანხაში.

მაგრამ თვალს თუ გადავაგლებთ, რა მიზნით გამოიყენება აღნიშნული ტერმინი, ყურადღებას იქცევს ის, რომ *აღიარებული საგადასახადო დავალიანების* ფარგლებში საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის მიზნით გამოიყენოს უზრუნველყოფის ყველა ღონისძიება.⁶ სრულიად არასამართლიანი იქნებოდა მესამე პირის ქონებიდან გადახდევინების მიქცევა ჯერ კიდევ დაუმდგარი ვადის დინებისას. სწორედ ამიტომ, ვფიქრობთ, **ტერმინში არ მოიაზრება გადაუხდელი გადასახადის ის თანხა, რომელიც დეკლარირებულია გადამხდელის მიერ, მაგრამ ჯერ კიდევ არ არის მისი გადახდის ვადა დამდგარი.** ასე რომ, განხილული მაგალითის შემთხვევაში, 12 ივნისისათვის მინაზე ქონების გადასახადი არ ჩაირთვება საგადასახადო დავალიანებაში.

⁵ ავტორი მიიჩნევს, რომ: ა) საგადასახადო დავალიანება ეხება მხოლოდ გადასახადის იმ თანხას, რომელიც დეკლარირებულია ან უნდა იყოს დეკლარირებული; ბ) დროის ნებისმიერ მომენტში ცნობილი უნდა იყოს წარმოქმნილია თუ არა საგადასახადო დავალიანება იმ თანხიდან, რომელიც მითითებულია ა) პუნქტში. მაგალითად, თუ 100 ლარის გადასახადის გადახდის ვალდებულება წარმოიშვა 01.01. 2010 წ.-ში, ხოლო გადახდა უნდა განხორციელდეს 01.01.2015 წ.-მდე, მაშინ 01.01.2010 წ.-ში ცნობილია, რომ 100 ჯერ კიდევ არ არის გადახდილი იმ „დადგენილ ვადაში“, რომელიც მითითებულია მ.8.23-ში. შესაბამისად, სახეზე უნდა იყოს საგადასახადო დავალიანებაც. მაგალითში ვგულისხმობთ, რომ ადგილი არ აქვს ზედმეტად გადახდილი თანხის არსებობას

⁶ შენიშვნა: „საგადასახადო მოთხოვნის“ გამოცემა წარმოშობს მხოლოდ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის, როგორც უზრუნველყოფის საშუალების, გამოყენების უფლებას

შეგნიშნავთ, რომ 1-ლი და მე-2 თანხის წარმომქმნელი კომპონენტები (შესაკრებები) განსხვავებული გადასახადების/სანქციების თანხებს წარმოადგენენ. ასე, მაგალითად, თუ 1-ლი თანხა წარმოიქმნა მოგების გადასახადში დარიცხული თანხით, მაშინ მე-2 თანხაში ვერ იქნება მოგების გადასახადში ზედმეტად გადახდილი თანხა.

მე-2 თანხაში ჩაირთვება, ასევე, დღგ-ის ის ჩათვლილი თანხებიც, რომლებიც ე.წ. „ზედმეტობაში“ აქვს გადამხდელს. ეს გამომდინარეობს მ.63.3-დან, და ასევე – ინსტრუქციიდან⁷, რომლის მიხედვით:

„საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 63-ე მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევებში გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს უფლებამოსილ საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა დარიცხულ დღგ-ის თანხაზე ჩასათვლელი თანხის გადამეტების წარმოქმნის საანგარიშო პერიოდიდან 3 თვის ვასვლის შემდეგ. გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის დადასტურების შემთხვევაში ზედმეტად გადახდილი დღგ-ის თანხა უნდა დაბრუნდეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 63-ე მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილი პირობებისა და ვადების დაცვით“ (ინსტრ. მ.13.3).

აღიარებული საგადასახადო დავალიანება კი ისეთი დავალიანებაა, რომლის ფორმირებაშიც არ მონაწილეობს საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული ის „საგადასახადო მოთხოვნა“, რომელზეც დავა ჯერ კიდევ შეიძლება. ასეთ „საგადასახადო მოთხოვნას“ განეკუთვნება ასევე ისეთი მოთხოვნა, რომელზეც დავა შესაძლებელია ახლად აღმოჩენილი/გამოვლენილი გარემოებების/მტკიცებულებების საფუძველით, ვადის ვასვლის მიუხედავად (მ.299.6), და ისეთიც, რომლის გასაჩივრების ვადის დარღვევა გამოწვეულია გადამხდელისგან დამოუკიდებელი მიზეზით (მ.299.10).

აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად, როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოიყენება უზრუნველყოფის ყველა ღონისძიება. გათვალისწინებული მ.238.1.ა)-ვ)-ით.

⁷ ფინ.მინ.ბრძ. №916, 30.12.2009წ., ინსტრუქცია „ბიუჯეტების შემოსულობების აღრიცხვა-ანგარიშებისა და ანგარიშსწორების განხორციელებისა და ბიუჯეტში ზედმეტად ან შეცდომით გადახდილი შემოსულობის თანხის დაბრუნების, აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ“

6. ბიოლოგიური აქტივი – ცხოველი ან მცენარე.

აღნიშნული ტერმინის ამომწურავ განმარტებას, სამწუხაროდ, ახსნა-განმარტებების გარეშე, საგადასახადო კოდექსი დაესესხა ბასს 41-ს (სოფლის მეურნეობა).

კოდექსის მ.2.6-ის საფუძველზე თითქოს უნდა გამოვიყენოთ ტერმინის ის მნიშვნელობა, რომელიც ბასს 41-ით არის მოცემული, თუ ყურადღებას არ მივაქცევთ იმას, რომ კითხვის ნიშნის ქვეშ არის ბასს 41-ის საქართველოს კანონმდებლობის ნაწილად მოაზრება, ამასთან, თვით ბასს 41-ში არ არის ოდნავ მაინც განმარტებული ცნებების – *მცენარისა* და *ცხოველის* – მნიშვნელობები.

ცნებას „ცხოველი“ არ განმარტავს კანონი „ცხოველთა სამყაროს შესახებ“, რომელიც ეხება გარეულ ცხოველებს და რომლის მიხედვით მეტად რთული იქნება ჩვეულებრივი ჩლიქოსანი პირუტყვის ცხოველთა სამყაროს ობიექტად განხილვა, მის გაველურებამდე.

ჩვენთვის უცნობია საქართველოს ნორმატიული აქტები, მათ შორის, საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებები, რომელთა მიერ განმარტებული ცხოველი/მცენარე გამოდგებოდეს კოდექსისათვის. ალბათ, უპრიანი იქნება, დავკმაყოფილდეთ საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის (სეს ესნ) I-II კარებში ჩამოთვლილი ცოცხალი ორგანიზმების დასახელებებით და თან ვიხელმძღვანელოთ ზოოლოგიასა და ბოტანიკაში, როგორც მეცნიერებებში, ჩვეულებრივად მიჩნეული განმარტებებით.

აქვე ვიტყვი, რომ ფუტკარი, როგორც მწერი, უნდა განეკუთვნებოდეს ცხოველს. რაც შეეხება მიკროორგანიზმებს, მიუხედავად იმისა, რომ ისინი განეკუთვნებიან ცოცხალ ორგანიზმებს, ცხოველად ან მცენარედ მათი განხილვა, ვფიქრობთ, პრობლემატური იქნება.

61. სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა – ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 41-ით გათვალისწინებული საქმიანობა. (20.12.2011 N 5556)

მითითებული სტანდარტის მიხედვით *სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობას* წარმოადგენს *სანარმოს მიერ, გაყიდვის მიზნით ბიოლოგიური აქტივების ტრანსფორმაცია სოფლის მეურნეობის პროდუქტ-*

ციად ან დამატებით ბიოლოგიურ აქტივებად (ფასს 41.5). თავის მხრივ, ფასს 41-ის მიხედვით სოფლის მეურნეობის პროდუქცია არის საწარმოს ბიოლოგიური აქტივებიდან მიღებული პროდუქტები, ხოლო ბიოლოგიური ტრანსფორმაცია კი მოიცავს ზრდას, დეგენერაციას, წარმოებასა და გამრავლებას, რაც იწვევს ბიოლოგიური აქტივის ხარისხობრივ ან რაოდენობრივ ცვლილებებს (ფასს 41.5). რაც შეეხება თვით მოცემულ სტანდარტს, ის არ ეხება სოფლის მეურნეობის პროდუქციის გადამუშავებას მისი ნაყოფის მიღების⁸ შემდეგ; მაგალითად, ღვინის მწარმოებლის მიერ ყურძნის ღვინოდ გადამუშავებას. მიუხედავად იმისა, რომ ამგვარი გადამუშავება შესაძლოა სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის ლოგიკური და ბუნებრივი გაგრძელება იყოს და მიმდინარე მოვლენებს შესაძლოა მსგავსება ჰქონდეს ბიოლოგიური აქტივების ტრანსფორმაციასთან (ფასს 41.3). ღორის შემთხვევაში, სტანდარტი ეხება, მაგალითად, გატყავებულ ან გამოშიგნულ ღორს, მაგრამ არა – სოსისსა და ღორს; ხის შემთხვევაში, მაგალითად, მორებს, მაგრამ არა – ხის მასალებს; ძროხის შემთხვევაში, მაგალითად, რძეს, და არა – ყველს; შაქრის ღერწმის შემთხვევაში, მაგალითად, ამოძირკვეულ/მოჭრილ ღერწამს, და არა – შაქარს.

ფასს-ით მოცემული ტერმინის განმარტებაში შემავალი ცნება „საწარმო“ კოდექსის მიზნებისათვის არ უნდა გავიგოთ როგორც საწარმო კოდექსის მიხედვით (მ.21): მასში იგულისხმება ფიზიკური პირი. თვით სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა კი უნდა გავიგოთ არა მხოლოდ ფასს 41.5-ით მოცემული ტერმინის მნიშვნელობით, არამედ იმით – თუ რა ობიექტებს (საქმიანობებს) ეხება 41-ე სტანდარტი. მაგალითები მოცემულია წინა აბზაცში.

6². სოფლის მეურნეობის პროდუქცია – სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობიდან მიღებული პროდუქტი. ამასთანავე, სოფლის მეურნეობის პროდუქციის სამრეწველო გადამუშავებად (სასაქონლო კოდის შეცვლად) არ ითვლება ბიოლოგიური ტრანსფორმაციის შედეგად სასაქონლო კოდის შეცვლა, აგრეთვე ბიოლოგიური აქტივიდან ნაყოფის მიღება (პროდუქციის მოცილება ან ბიოლოგიური აქტივის სიცოცხლის პროცესის შეწყვეტა) (20.12.2011 N 5556).

⁸ ნაყოფის მიღება არის ბიოლოგიური აქტივიდან პროდუქციის მოცილება ან ბიოლოგიური აქტივის სიცოცხლის პროცესის შეწყვეტა (ფასს 41.5)

ფრაზა „სამრეწველო გადამუშავებამდე (სასაქონლო კოდის შეცვლამდე)“ კოდექსის რამდენიმე ისეთ ნორმაში გვხვდება, რომლებიც დაკავშირებულია სოფლის მეურნეობის პროდუქციის მიწოდება-ტრანსპორტირებასთან (მ.82.1.ც; მ.99.1.ე; 168.1.ჟ; მ.286.6.ა).

წინამდებარე განმარტების გარეშე, ვფიქრობთ, რთული იქნებოდა სოფლის მეურნეობის პროდუქციის, კერძოდ, შინაური ფრინველებისა თუ სხვა სახის სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციის მიწოდების დაბეგვრისაგან გათავისუფლება. მიზეზი ის არის, რომ მათი სეს ესნ კოდები იცვლებიან მასის-და მიხედვით. ასე, მაგალითად, შინაური ქათმის (*Gallus domesticus*) კოდია 0105 11 XXXXX, თუ მისი მასა არ აღემატება 185 გრამს, ხოლო თუ აღემატება, მაშინ – 0105 94 000 00. თავის მხრივ კი, ამავე ფრთოსნის კვერცხის კოდია 0407 00 190 00. თვით საქართველოს ეროვნული კლასიფიკატორი სეკ 001-2004 „ეკონომიკური საქმიანობის სახეები“ კი საქმიანობის სახეებს არ ყოფს სამრეწველო და არასამრეწველო სფეროებად.⁹ კვერცხიდან ან წინილადან შინაური ქათმის მოშენება, ჩვენი აზრით, ნედლეულის გამოყენების, მასზე ზემოქმედებისა და ახალი პროდუქციის შექმნის თვალსაზრისით, შინაარსობრივად მსგავსია, მაგალითად, ყურძნიდან ღვინის წარმოების. *სამრეწველო გადამუშავებას* არ ექნებოდა ადგილი მაშინ, თუ ხელოვნურად ანუ კანონის დანაწესით ის ასეთად არ ჩაითვლებოდა. ამდენად, შინაურ ფრინველებთან დაკავშირებით არათუ იცვლება კოდი, არამედ მათ სამრეწველო გადამუშავებასთანაც უნდა გვქონდეს ადგილი.

ბიოლოგიური აქტივიდან *ნაყოფის მიღების*¹⁰ მაგალითია მიწას მოცილებული (ამოძირკვეული) ან მოჭრილი მცენარე, ასევე – მისგან მოცილებული ნაყოფიც¹¹, რომელიც შეიძლება განხილულიყო სხვადასხვა ტექნიკური საშუალებებით ცოცხალი მცენარის სამრეწველო გადამუშავებად.

ამდენად, მისასაღმებელია, რომ კანონმდებელმა „სამრეწველო გადამუშავებად (სასაქონლო კოდის შეცვლად)“ არ განიხილა როგორც ბიოლოგიური აქტივის სეს ესნ კოდის შეცვლა ბიოლოგიური ტრანსფორმაციისას, ასევე – მისგან ნაყოფის მიღებაც.

⁹ საქ. ეკონომ.განვით. მინისტრის ბრძ. №1–1–/ 282, 22.12.2004, შესავალი

¹⁰ ფასს 41.5

¹¹ მაგალითად, ზღმარტლის ხიდან – ზღმარტლი, ფოთლები, ტოტები და ა.შ.

7. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (შემდგომში – ბასს) – ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომისიის მიერ დამტკიცებული და საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის დადგენილებით სამოქმედოდ შემოღებული სტანდარტები.

განსახილველი ტერმინი, სავარაუდოდ, გულისხმობს საერთაშორისო ბუღალტრული სტანდარტების საბჭოს (FASB – Financial Accounting Standards Board) მიერ მიღებულ „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს“ (IFRS – International Financial Reporting Standards). ამდენად, უფრო კორექტული იქნებოდა: ნაცვლად „ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები“-სა გამოყენებულ ყოფილიყო ტერმინი „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები“, რომელიც სრულად მოიცავს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს (IAS – international Accounting Standards), ხოლო ნაცვლად „ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომისიისა“ – „საერთაშორისო ბუღალტრული სტანდარტების საბჭო“.

საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის 2005 წლის 6 აპრილის №11 დადგენილებით საქართველოში სამოქმედოდ შემოღებულია საერთაშორისო ბუღალტრული სტანდარტების საბჭოს მიერ 2004 წელს მიღებული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები.

8. გადასახადების ადმინისტრირება – გადასახადების გამოანგარიშებასთან, გადახდასთან და დეკლარირებასთან, საგადასახადო კონტროლთან, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვასთან, ინფორმირებასთან და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფორმების, მეთოდებისა და წესების ერთობლიობა, რომლებსაც საგადასახადო ორგანოები ახორციელებენ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში.

გადასახადების ადმინისტრირების შინაარსი არ არის მხოლოდ გადასახადების ამოღება, როგორც ეს შეიძლება მოგვეჩვენოს შემო-

სავლების სამსახურის შესახებ კანონისა და დებულების გაცნობის შემდეგ. ამ ტერმინში ფაქტობრივად მოიაზრება საგადასახადო კანონმდებლობის საფუძვლზე უფლება-მოვალეობათა განხორციელებისას საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოყენებული წესების, ფორმებისა და მეთოდების ერობლიობა. თვით ფასიანი მომსახურების განევის წესიც კი, ამ განმარტებით, შეიძლება გადასახადების ადმინისტრირების ერთ-ერთ წესად მივიჩნიოთ.

9. გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი – გადასახადის გადამხდელისათვის საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად მიკუთვნებული ნომერი.

პირი, რომელსაც წარმოექმნა გადასახადის საქართველოს ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება, იხდის მას მისთვის მინიჭებული საიდენტიფიკაციო ნომრის გამოყენებით. საიდენტიფიკაციო ნომერი შედგება 11 ციფრისაგან, ხოლო საქართველოს მოქალაქეობის არმქონე ფიზიკური პირისათვის კი – 9 ციფრისაგან. სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭებას ახორციელებს იმ პირისთვის/წარმონაქმნისთვის, რომელიც რეგისტრირდება მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირთა რეესტრში. ასეთს განეკუთვნება: მენარმე, არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი, უცხო ქვეყნის საწარმოს და არსამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის ფილიალი. რაც შეეხება დანარჩენ გადასახადის გადახდის ვალდებულების მქონე პირს/წარმონაქმნს, მათთვის გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭებას ახორციელებს შემოსავლების სამსახური. ეს პირებია/წარმონაქმნებია:

1. საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირი (გარდა ინდივიდუალური მენარმისა და იმ პირისა, რომლის შემოსავალიც იბეგრება გადახდის წყაროსთან ან განთავისუფლებულია დაბეგვრისაგან) და უცხო ქვეყნის მოქალაქე ფიზიკური პირი (გარდა ინდ. მენარმისა);
2. გაერთიანება, ამხანაგობა და სხვა მსგავსი წარმონაქმნი, რომელსაც შეიძლება წარმოეშვას საგადასახადო ვალდებულება.

- აღნიშნული წარმონაქმნი არ წარმოადგენს იურიდიულ პირს/მეწარმე სუბიექტს;
3. საჯარო სამართლის იურიდიული პირი და საბიუჯეტო ორგანიზაცია;
 4. პოლიტიკური პარტია (ორგანიზაცია), რომელიც წარმოადგენს არასამეწარმეო იურიდიულ პირს „მოქალაქეთა პოლიტიკური გაერთიანებების შესახებ“ ორგანული კანონის მიხედვით და რეგისტრირდება იუსტიციის სამინისტროში;
 5. უცხოური სანარმო/ორგანიზაცია, მისი მუდმივი დაწესებულება, აგრეთვე არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივი დაწესებულება. ამ პუნქტში იგულისხმება ფილიალის/წარმომადგენლობის არმქონე არარეზიდენტი პირები;
 6. დიპლომატიური სტატუსის მქონე ორგანიზაცია.
საქართველოს მოქალაქე ფიზიკურ პირს (მათ შორის, ინდ.მეწარმეს) საიდენტიფიკაციო ნომრად ენიჭება პირადობის მონმობაში აღნიშნული პირადი ნომერი (მ.66.5). უცხოურ სანარმოს, რომელიც საქართველოში საქმიანობას ახორციელებს ორი ან მეტი ფილიალის/წარმომადგენლობის მეშვეობით, ენიჭება მხოლოდ ერთი საიდენტიფიკაციო ნომერი (მ.66.3). ამ ნომრის გამოყენებით საქმიანობს ამ სანარმოს ფილიალები საქართველოში, და ასევე – თვით ეს უცხოური სანარმოც, თუ მისი კონკრეტული საქმიანობა არ უკავშირდება მისივე ფილიალებს საქართველოში.

10. გრძელვადიანი კონტრაქტი – კონტრაქტი წარმოებაზე, მონტაჟზე, მშენებლობაზე ან ასეთ საქმიანობასთან დაკავშირებული მომსახურების გაწევაზე, რომელიც არ დასრულებულა იმ კალენდარულ წელს, რომელშიც დაიწყო კონტრაქტით გათვალისწინებული მომსახურება, გარდა იმ კონტრაქტისა, რომელიც დასრულდა კონტრაქტით გათვალისწინებული მომსახურების გაწევის დაწყებიდან 6 თვის განმავლობაში.

განმარტება მნიშვნელოვანია ისეთ კონტრაქტებთან დაკავშირებული შემოსავლებისა და გამოქვითვების, ასევე დღგ-ის მიზნებისთვის დასაბეგრი ოპერაციის თანხისა და მომენტის განსაზღვრის კუთხით, რომლებიც აკმაყოფილებენ ამ ნაწილში აღნიშნულ კრიტე-

რიუმებს. კერძოდ, კონტრაქტი წარმოადგენს გრძელვადიან კონტრაქტს, თუ კმაყოფილდება ყველა შემდეგი პირობა:

- კონტრაქტის საგანი არის მომსახურების განევა
- მომსახურება უნდა მოიცავდეს წარმოებას, მონტაჟს, მშენებლობას ან ასეთ საქმიანობასთან დაკავშირებულ მომსახურებას
- კონტრაქტის ხანგრძლივობა, ანუ მომსახურების ფაქტობრივი დაწყებისა და ფაქტობრივი დასრულების მომენტს შორის არსებული დროის შუალედი, არ ექცევა ერთ კალენდარულ წელში
- კონტრაქტის ხანგრძლივობა აღემატება 6-თვიან პერიოდს.

მაგალითი 1:

2011 წლის 10 ნოემბერს საწარმო A სამშენებლო კონტრაქტი გააფორმა საწარმო B-თან. საწარმო A-მ კონტრაქტით გათვალისწინებული მომსახურების განევა დაიწყო 2011 წლის 10 დეკემბერს და დაასრულა 2012 წლის 9 ივნისს. მოცემულ პირობებში აღნიშნული კონტრაქტი ვერ კვალიფიცირდება გრძელვადიან კონტრაქტად, ვინაიდან მისი ხანგრძლივობა არ აღემატება 6 თვეს (2011 წლის 10 დეკემბერსა 2012 წლის 9 ივნისს შორის დროის შუალედი არ აღემატება 6-თვიან პერიოდს).

მაგალითი 2:

2011 წლის 10 ნოემბერს საწარმო A სამშენებლო კონტრაქტი გააფორმა საწარმო B-თან. კონტრაქტის მიხედვით, მომსახურების დასრულების მომენტად გათვალისწინებულია 2012 წლის აპრილი. საწარმო A-მ კონტრაქტით გათვალისწინებული მომსახურების განევა დაიწყო 2011 წლის 15 ნოემბერს და დაასრულა 2012 წლის 18 მაისს. მოცემულ პირობებში აღნიშნული კონტრაქტი კვალიფიცირდება გრძელვადიან კონტრაქტად, ვინაიდან მისი ხანგრძლივობა აღემატება 6 თვეს (2011 წლის 15 ნოემბერსა 2012 წლის 18 მაისს შორის დროის შუალედი აღემატება 6-თვიან პერიოდს).

პრაქტიკაში ხშირია შემთხვევები, როდესაც სამშენებლო (ნარდობის) ხელშეკრულება ითვალისწინებს სამუშაოების ეტაპობრივ ჩაბარებას. სავარაუდოდ, კონკრეტულ შემთხვევაში არსებული ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, გრძელვადიანი კონტრაქტის ზემომითითებული ტესტი შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს

თითოეულ ეტაპთან, როგორც „დამოუკიდებელ კონტრაქტთან“, მიმართებით.

11. დანაკლისი – გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრულ ჩანაწერებთან შედარებისას გამოვლენილი (მათ შორის, ინვენტარიზაციის საშუალებით) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების ნაკლებობა. ისეთი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მიმართ, რომელთა დასაწყობება ფიზიკურად შეუძლებელია (ელექტრო- და თბოენერგია, გაზი და წყალი), დანაკლისად ითვლება სხვაობა შეძენილ (შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტის მიხედვით) და რეალიზებულ (გადასახადის გადამხდელისგან ფაქტობრივად გასულ) სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა შორის, თუ ვერ დგინდება დებიტორი (ამნაზღაურებელი) ან/და მიმთვისებელი. ამასთანავე, უფლებამოსილ ორგანოს შეუძლია დაადგინოს დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობა. ასეთ შემთხვევაში დანაკლისად ჩაითვლება ამ ოდენობაზე მეტი დანაკარგი. (8.11.2011. N5202)

დანაკლისი, უპირველეს ყოვლისა, გამოიხატება ნივთების რაოდენობით (წონა, სიგრძე, ცალი და ა.შ.), რომელსაც შემდეგ ეძლევა ფულადი გამოხატულება. დანაკლისი შეიძლება გამოვლინდეს, როგორც ინვენტარიზაციის შედეგების, ასევე – პირველადი დოკუმენტაციის შესწავლის შედეგად მიღებული ინფორმაციის ბუღალტრულ ჩანაწერებთან შეპირისპირებით. პირველადი დოკუმენტაციის შესწავლის საფუძველზე გამოვლენილი დანაკლისის მიზეზია ბუღალტრული აღრიცხვის არამართლზომიერი, მათ შორის, განზრახი, გაუფრთხილებელი ან შეცდომით, წარმოება. ასე, მაგალითად, მიღებული და გაცემული სასაქონლო ზედნადებებით, ზოგიერთ შემთხვევაში, შეიძლება დადგინდეს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მართლზომიერი ოდენობა. თუ ბუღალტრული ჩანაწერების მიხედვით ფასეულობის რაოდენობა აღმოჩნდა მართლზომიერ რაოდენობაზე მეტი, მაშინ სახეზეა *დანაკლისი*.

ვფიქრობთ, უმჯობესი იქნებოდა, ტერმინს მოეცვა საწარმოს ნებისმიერი ქონება (მაგ. უცხოური თუ ეროვნული ვალუტა, პლასტიკური ბარათები და ა.შ.), და არა მხოლოდ – სასაქონლო-მატერი-

ალური ფასეულობები და ძირითადი საშუალებები. თუმცა, როგორც ჩანს, ნებისმიერი სახის ქონების შემთხვევისას კოდექსი იყენებს ტერმინს *დანაკარგი* (მაგალითად, მ.174.11.ბ).

კოდექსი არ აკონკრეტებს, თუ ვინ შეიძლება იყოს დანაკლისის გამომვლენი პირი. გამომდინარე აქედან, საგადასახადო ორგანოსთან ერთად, ასეთი პირი შეიძლება იყოს თვით საწარმოც. საწარმოს შემთხვევაში ინვენტარიზაციის ჩატარების მიზნებსა და ვადებს ადგენს დებულება „საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ“ (პრეზ. ბრძანებულება №70, 06.02.1998წ.).

ბუღალტრულ ჩანაწერებს, რომლებიც შესრულებული უნდა იყოს მართლზომიერად, ორმაგი ჩანაწერის ხერხით, არ განეკუთვნება პირველადი დოკუმენტაცია (მათ შორის, პირველადი საგადასახადო დოკუმენტაცია). ბუღალტრულ ჩანაწერებს განეკუთვნება ორმაგი ჩანაწერის ხერხით შექმნილი ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრები, ზოგიერთი გამონაკლისის გარდა. ასეთ გამონაკლისს განეკუთვნება ბალანსგარეშე ანგარიშები (მაგალითად, იჯარით მიღებული ქონების აღრიცხვის ანგარიში). ამგვარად, ბუღალტრის მაგიდაზე მყოფი ფურცლები, დირექტორის ბრძანებები, საწყობის ყურნალები და სხვ. არ განეკუთნებიან ბუღალტრულ ჩანაწერებს.

დანაკლისის დადგენის მიზნით, საგადასახადო ორგანო, როგორც წესი, საწარმოსგან ითხოვს ბუღალტრული ნაშთების მონაცემებს გადამოწმების გარეშე. შესაბამისად, საწარმოებმა განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიაქციონ ნაშთების მართლზომიერ ასახვას.

საზოგადოდ, დირექტორის/საინვენტარიზაციო კომისიის მიერ ფასეულობის მიმთვისებლის/ამნაზღაურებლის დადგენა არ ცვლის დანაკლისის თანხობრივ გამოხატულებას. განსხვავებული სიტუაციაა ელექტრო და თბოენერჯის, ასევე გაზისა და წყლის შემთხვევაში, როდესაც დანაკლისია შექმნილი და რეალიზებული საქონლის რაოდენობებს შორის სხვაობა, შემცირებული კონკრეტული ამნაზღაურებელისათვის (მიმთვისებლისათვის) დაკისრებული (მითვისებული) საქონლის რაოდენობით. აქვე შევნიშნავთ, რომ სტიქიური უბედურებისას დაკარგული ქონება დანაკლისად ჩაითვლება მიუხედავად სახელმწიფოს მიერ ფორს-მაჟორული შემთხვევის ფაქტის დადასტურებისა.

თავისთავად დანაკლისის არსებობა არ ნიშნავს, რომ ადგილი ჰქონდა *საქონლის მიწოდებას*, რომლის დეფინიციაც ეყრდნობა საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემის ფაქტს. ეს უკანასკნელი კი უნდა იყოს მართლზომიერი. წინააღმდეგ შემთხვევაში, მაგალითად, ნივთის მოპარვისას, მესაკუთრის მიერ საკუთრების უფლების გადაცემას, შესაბამისად, არც *საქონლის მიწოდებას*, არ აქვს ადგილი. მიუხედავად ამისა, საგადასახადო კოდექსი სპეციალურად ადგენს, რომ დანაკლისის არსებობა ნიშნავს *საქონლის მიწოდებას* (მ.286.9.ბ). კოდექსის ამ დანაწესიდან გამონაკლისია ის შემთხვევა, როდესაც სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი გამოვლენილ იქნა 261-ე მუხლის მიხედვით ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგად.¹²

საინტერესოა, განიხილება თუ არა ძირითადი საშუალებებისა და სმფ-საგან განსხვავებული ქონების ნაკლებობა *საქონლის მიწოდებად*? საგადასახადო კოდექსი ამ კითხვაზე პასუხს პირდაპირ არ იძლევა. ვფიქრობთ, რომ, თუ ქონების გასვლა განხორციელდა მესაკუთრის ნების გარეშე (მათ შორის, არამართლზომიერად ან დაუძლეველი ძალის ზემოქმედების შედეგად) და ეს ფაქტი დადგენილ იქნა, მაშინ *საქონლის მიწოდებას* არა აქვს ადგილი, ხოლო დაუდგენლობის შემთხვევაში, მხოლოდ და მხოლოდ კანონის სულისკვეთებიდან გამომდინარე, – აქვს.

დანაკარგების ზღვრული ოდენობის დამდგენი ორგანოს უფლებამოსილებას უნდა ადგენდეს კანონმდებლობა. სწორედ ეს იგულისხმება ტერმინის გარმარტებაში, და არა – სანარმოს ხელმძღვანელობის გადანყვეტილება ასეთი ორგანოს შექმნის შესახებ. შევნიშნავთ, რომ თავისი მიზნებისათვის კოდექსი არ მოითხოვს ნორმატიული აქტით დანაკარგების ზღვრული ოდენობის დადგენას. ასეთი აქტი შეიძლება იყოს ინდივიდუალურიც.

ამჟამად¹³ ასეთი ორგანოების შექმნას ითვალისწინებს:

1. კანონი „ვაზისა და ღვინის შესახებ“, ხოლო უფლებამოსილი ორგანოა სოფლის მეურნეობის სამინისტრო, რომელსაც ევალება ვაზის სარგავი და სამყნობი მასალების, ყურძნისა და ყურძნისეული წარმოშობის ალკოჰოლიანი სასმელების წარმოების, შენახვის, ტრანსპორტირების, რეალიზაციის რეგლამენტები და დანაკარგე-

¹² იხ. მ.261-ის კომენტარი

¹³ 01.01.2012წ.-თვის

ბის რეგლამენტური ნორმების და მეღვინეობის პრაქტიკაში ნებადართული, ყურძნისეული წარმოშობის ალკოჰოლიანი სასმელების ტექნოლოგიურ პროცესებსა და აშრობაზე დანაკარგების ნორმების შემუშავება (კანონის მ.33⁶). (შენიშვნა: შემუშავებული არ არის);

2. კანონი „ელექტროენერგეტიკისა და ბუნებრივი გაზის შესახებ“, ხოლო უფლებამოსილი ორგანოა საქართველოს ენერგეტიკისა და წყალმომარაგების მარეგულირებელი ეროვნული კომისია, რომელსაც ევალება ნორმატიული აქტებით დაადგინოს ელექტროენერგეტიკისა და ბუნებრივი გაზის სფეროში ნორმატიული დანაკარგების ოდენობა და გაანგარიშების წესი, სასმელი წყლის ხარჯვის ნორმების ოდენობა და გაანგარიშების წესი (კანონის მ.5). (შენიშვნა: შემუშავებულია ბუნებრივი გაზისა და ელექტროენერგეტიკის სფეროსათვის. ამასთან, ელექტროენერგეტიკის სფეროში ნორმის დამდგენი აქტი ფაქტობრივად წარმოადგენს ინდივიდუალურ აქტს, მიუხედავად სახელწოდებისა (სემეკ.დადგენილება №17, 11.05.2006წ.)

„საქართველოს მთავრობის სტრუქტურის, უფლებამოსილებისა და საქმიანობის წესის შესახებ“ კანონის საფუძველზე (კანონის მ.5.ზ),¹⁴ როგორც ჩანს, მთავრობამ იკისრა დანაკარგების ნორმების დამდგენი კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების (დადგენილებების) გამოცემა. თუმცა, ეს პირდაპირ არ არის გათვალისწინებული რომელიმე საკანონმდებლო აქტით.¹⁵ მთავრობის განკარგულებით შექმნილია სამთავრობო კომისია, რომელსაც ევალება ბუნებრივი დანაკარგების მაქსიმალური ოდენობების შემუშავება.¹⁶ გარდა ამისა, ამავე განკარგულებით სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა კოდექსის მიზნებისათვის საწარმოო პროცესთან დაკავშირებული ტექნიკური ნორმების შემუშავებელი კომისიის შექმნა საწარმოო დანაკარგების მაქსიმალური ზღვრული ოდენობების, საქონლის გამოსავლიანობისა და საწარმოო პროცესთან დაკავშირებული სხვა ტექნიკური ნორმების შემუშავების მიზნით. თუ ყურადღებას არ მივაქცევთ სავარაუდო სამართლებრივ ხარვეზებს, დაკავშირებულს უფლებამოსილების მინიჭებასთან, ვფიქრობთ, გადამხდელებისათ-

¹⁴ რომლის მიხედვითაც მთავრობა, საკანონმდებლო აქტების შესაბამისად, მონაწილეობს ეკონომიკური პოლიტიკის შემუშავებასა და განხორციელებაში

¹⁵ იხ. კანონი „ნორმატიული აქტების შესახებ“, მ.7.9

¹⁶ განკარგულება №845, 14.04.2011წ.

ვის საინტერესო იქნება ის, რომ ერთ-ერთი კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტის მიხედვით, წინამდებარე ნაწილში მითითებულ უფლებამოსილ ორგანოდ წარმოდგება სსიპ შემოსავლების სამსახური, ოღონდ მხოლოდ „საწარმოო დანაკარგების მაქსიმალური ზღვრული ოდენობის“ განსაზღვრის ნაწილში.¹⁷ მითითებული უფლებამოსილების განხორციელება ფასიანი მომსახურების განვევის ფარგლებშია მოქცეული, რომლის ტარიფებიც დადგენილია.¹⁸

ამჟამად¹⁹ მთავრობის მიერ გამოცემულია მხოლოდ ერთადერთი დადგენილება ბუნებრივი დანაკარგების ნორმების შესახებ.²⁰

სამშენებლო სფეროში დანაკარგის დასადგენად, ვფიქრობთ, ყურადსაღები იქნება შესაბამისი ნორმატიული აქტი.²¹

12. დივიდენდი – აქციონერის/მოწილის მიერ აქციებიდან ან უფლებებიდან (წილებიდან) მიღებული (მათ შორის, პრივილეგირებული აქციებიდან პროცენტის სახით მიღებული) ნებისმიერი შემოსავალი, რომელიც მიიღება მოგების განაწილების შედეგად და რომელსაც იურიდიული პირი უნაწილებს აქციონერებს/მოწილებს, კაპიტალში მათი კუთვნილი აქციების/უფლებების პროპორციულად ან პროპორციის დაცვის გარეშე. ამასთანავე, დივიდენდს არ მიეკუთვნება:

ა) იურიდიული პირის ლიკვიდაციისას ან აქციის/წილის გამოსყიდვისას ფულადი ან ნატურალური ფორმით განხორციელებული გადახდა (განაცემი), რომელიც არ აღემატება კაპიტალში (საწესდებოსა და სამისიოში) აქციონერის/მოწილის მიერ განხორციელებული შენატანის ოდენობის ფარგლებს;

ბ) იურიდიული პირის აქციონერზე/მოწილზე განხორციელებული გადახდა ამავე იურიდიული პირის აქციის/წილის საკუთრებაში გადაცემით.

¹⁷ ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.27

¹⁸ იხ. მთავრობის დადგენილება №96, 10.03.2010წ.

¹⁹ 01.01.2012 წ-სთვის

²⁰ დებულება „მარცვლეულის ბუნებრივი დანაკარგის ნორმების შესახებ“. მთავრობის დადგენილება №222, 24.05.2011წ.

²¹ საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების მინისტრის ბრძ. №1-1/251, 18.02.2010წ., საქართველოს ტერიტორიაზე ტექნიკური ზედამხედველობისა და სამშენებლო სფეროში 1992 წლამდე მოქმედი ნორმების, წესების და ტექნიკური რეგულირების სხვა დოკუმენტების გამოყენების შესახებ

დივიდენდი წარმოადგენს იურიდიული პირის მოგების ისეთი განაწილებით მიღებულ შემოსავალს, რომელზე უფლებაც მოპოვებულია ამ იურიდიულ პირში წილის/აქციის ფლობით. დივიდენდის განაწილების წყაროს არ წარმოადგენს ე.წ. საგადასახადო მოგება (ანუ დასაბეგრი მოგება), მეორე მხრივ, ნიშანდობლივია, რომ საგადასახადო კოდექსი განსაზღვრავს *დასაბეგრ მოგებას*, და არა – *მოგებას*, როგორც მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს (იხ. მუხლი 97, ნაწილი 1). ამდენად, დივიდენდის მიზნებისთვის მოგებად უნდა მივიჩნიოთ არა საგადასახადო მოგება, არამედ მოგება ფინანსური აღრიცხვის მიზნებისთვის ამას გარდა, წინამდებარე ნაწილში მითითებული ტერმინები „მოგება“ და „მოგების განაწილება“ აშკარად გამოიყენება კორპორატიულ სამართალში, კერძოდ, „მენარმეთა შესახებ“ კანონში, არსებული მნიშვნელობით, რომელიც, თავის მხრივ, უთითებს ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებას კანონმდებლობით დადგენილი წესით.²²

მიუხედავად ზოგადი განმარტებისა, დივიდენდად არ ჩაითვლება:

- იურიდიული პირის ლიკვიდაციის შედეგად პარტნიორის (აქციონერი/მონილე) მიერ მიღებული შემოსავალი ფულადი თანხის ან სხვა ქონების სახით, რომლის ოდენობა²³ არ აღემატება ამ პარტნიორის მიერ საწარმოს კაპიტალში შეტანილი თანხის ოდენობას²⁴. სხვა შემთხვევაში, სავარაუდოდ, პარტნიორის მიერ მიღებული ქონების საბაზრო ღირებულებასა და მის მიერ განხორციელებულ შენატანს შორის დადებითი სხვაობა დაკვალიფიცირდება დივიდენდად.
- ლიკვიდაციის გარეშე იურიდიული პირის მიერ აქციის/წილის გამოსყიდვისას ამ აქციის/წილის სანაცვლოდ პარტნიორის მიერ მიღებული შემოსავალი ფულადი თანხის ან სხვა ქონების სახით, რომლის ოდენობა²⁵ არ აღემატება ამ პარტნიორის მიერ საწარმოს კაპიტალში შეტანილი თანხის ოდენობას²⁶. სხვა შემთხვე-

²² კანონი „მენარმეთა შესახებ“, მ.13, მ. 25 (სპს-თვის), მ.38 (კს-თვის)

²³ სხვა ქონების შემთხვევაში, სავარაუდოდ, მისი საბაზრო ღირებულება

²⁴ სხვა ქონების შემთხვევაში, სავარაუდოდ, მისი საბაზრო ღირებულება კაპიტალში შეტანის მომენტში

²⁵ სხვა ქონების შემთხვევაში, უნდა ვივარაუდოთ მისი საბაზრო ღირებულება

²⁶ სხვა ქონების შემთხვევაში უნდა ვივარაუდოთ მისი საბაზრო ღირებულება კაპიტალში შეტანის მომენტში

ვაში, ვფიქრობთ, პარტნიორის მიერ მიღებულ ქონებასა და მის მიერ განხორციელებულ შენატანს შორის დადებითი სხვაობა დაკვალიფიცირდება დივიდენდად.

- იურიდიული პირის მიერ მის პარტნიორზე ამ იურიდიული პირის აქციის/წილის გადაცემით მიღებული შემოსავალი. კერძოდ, აქ უნდა ივარაუდებოდეს შემთხვევა, როდესაც დივიდენდის სანაცვლოდ პარტნიორს გადაეცემა ამ იურიდიული პირის აქცია/წილი, ანუ როდესაც დივიდენდის გადახდა სანარმოს პარტნიორზე წარმოებს მისთვის ამ სანარმოს აქციის/წილის გადაცემის მეშვეობით.

შევნიშნავთ, რომ მე-12 ნაწილის ა) ქვეპუნქტი უფრო ინფორმაციული სახის ნორმაა, ვიდრე დივიდენდის თანხის განმსაზღვრელი დანაწესი. საქმე ის არის, რომ პარტნიორის მიერ განხორციელებული შენატანის დაბრუნება (ამ შენატანის ფარგლებში) ისედაც არ წარმოადგენს მოგების განაწილების ელემენტს. ამას გარდა, იმის გამო, რომ აღნიშნულ ქვეპუნქტში საუბარია აქციონერის/მონილის მიერ განხორციელებულ შენატანზე და არ არის მითითებული მისი კავშირი აქციის/წილის მყიდველ პარტნიორთან, ამიტომ სავსებით შესაძლებელია, რომ მკითხველმა ქვეპუნქტი ისე აღიქვას, რომ იურიდიული პირის მიერ ახალი პარტნიორისათვის გადახდილი თანხა, რომელიც არ აღემატება ადრინდელი პარტნიორის მიერ ადრე განხორციელებულ შენატანს, ითვლება დივიდენდად. ეს, რა თქმა უნდა, ასე არ არის თუნდაც ამ აბზაცის დასაწყისში მითითებული შენიშვნის გათვალისწინებით.

13. თავისუფლად მიმოქცევადი ფასიანი ქაღალდი – საფონდო ბირჟის ლისტინგში სავაჭროდ დაშვებული საჯარო ან სასესხო ფასიანი ქაღალდი, რომლის თავისუფალი ბრუნვის კოეფიციენტი საანგარიშო წლის წინა წლის 31 დეკემბრის ან საანგარიშო წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, ფასიანი ქაღალდების ემიტენტის მიერ საფონდო ბირჟისათვის მიწოდებული ინფორმაციით, უნდა აღემატებოდეს 25 პროცენტს.

ამ ტერმინის განმარტებაში შემავალ ცნებებს, გარდა „ლისტინგი“-სა, ამომწურავად განსაზღვრავს კანონი „ფასიანი ქა-

ლალდების ბაზრის შესახებ“. ზოგიერთი ძალადაკარგული ნორმატიული აქტების მიხედვით, ლისტინგი – ეს არის საფონდო ბირჟაზე სავაჭროდ ნებადართულ ფასიან ქალაქდასია.²⁷ თავისუფლად მიმოქცევადა ისეთი ფასიანი ქალაქი (აქცია, ობლიგაცია და ა.შ.), რომლებიც საფონდო ბირჟაზე დაშვებულია სავაჭროდ და საკმარისად „თავისუფალია“ ნებისმიერი პირისაგან, მათ შორის, ემიტენტისაგან ანუ ფასიანი ქალაქების გამომშვეები პირისაგან, მისი თანამშრომლებისა და მმართველი ორგანოების წევრების ჩათვლით; ასევე – სახელმწიფოსა და ადგილობრივი თვითმმართველი ორგანოებისაგან, საჯარო სამართლის იურიდიული პირების ჩათვლით.

უფრო ზუსტად, ფასიანი ქალაქების თავისუფალი ბრუნვის კოეფიციენტი – ეს არის „ემიტენტის მიერ გამოშვებული და განთავსებული რომელიმე კლასის ფასიანი ქალაქების წილი, რომელიც არ განეკუთვნება ქვემოთ ჩამოთვლილ არც ერთ კატეგორიას:

ა) პირის (მათ შორის, ემიტენტის) რეგისტრირებულ საკუთრებაში არსებულ 5%-იან ან უფრო მსხვილ ამ კლასის ფასიანი ქალაქების პაკეტს, გარდა იმ ფასიანი ქალაქების პაკეტისა, რომელსაც დეპოზიტარული ხელწერილების გამოშვების მიზნით რეგისტრირებულ საკუთრებაში ფლობს საერთაშორისო დეპოზიტარი;

ბ) სახელმწიფო ან ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების, საჯარო სამართლის იურიდიული პირების რეგისტრირებულ საკუთრებაში არსებულ ფასიან ქალაქებს;

გ) ემიტენტის მმართველი ორგანოს წევრებისა და თანამშრომლების რეგისტრირებულ საკუთრებაში არსებულ ფასიან ქალაქებს“ (კანონი, მ.2.61).

მაგალითი: ვთქვათ, სს-მ გამოუშვა 120ც. აქცია (ჩვეულებრივი 100ც. და პრივილეგირებული 20ც.) და 50ც. ობლიგაცია. ჩვეულებრივი აქციებიდან განთავსდა (ანუ შექენილ იქნა) 90ც., რომელთა მესაკუთრეები 31 დეკემბრისათვის არიან: 1) ემიტენტი – 3ც. სახაზინო აქციების სახით (ანუ ემიტენტმა გამოისყიდა ზოგიერთი განთავსებული აქცია); 2) შპს „ბატი“ – 4ც.; 3) შპს „იხვი“ – 20ც.; 4) ემიტენტის ბულალტერი მყვალა – 10ც.; 5) სსიპ გამარჯვება – 9ც.; 6) ფიზიკური პირები – თითო-თითო ცალით, სულ – 44ც.

²⁷ მაგალითად, ფინ.მინ.ბრძ. №74, 09.02.2010ფ.

ჩვეულებრივი აქციების თავისუფალი ბრუნვის კოეფიციენტის დასადგენად უნდა გამოვთვალოთ ე.წ. „თავისუფალი“ აქციები 100ც. აქციიდან. გამოირიცხება შპს „იხვის“ მფლობელობაში არსებული აქციები, ვინაიდან მათი რაოდენობა მეტია 100-ის 5%-ზე, ასევე – ემიტენტის ბუღალტერისა და სსიპ გამარჯვების კუთვნილი აქციებიც. შედეგად, ე.წ. „თავისუფალი“ აქციების რაოდენობაა 61ც. (=100-20-10-9). ამ აქციების წილი გამოშვებულ ჩვეულებრივ აქციების რაოდენობაში არის 61% (=61/100×100%), რომელიც მეტია 25%-ზე და რაც იმას ნიშნავს, რომ სს-ს მიერ გამოშვებული ჩვეულებრივი აქციები ყოფილა თავისუფლად მიმოქცევადი ფასიანი ქაღალდები.

14. კომპენსაცია – პირის მიერ საქონლის მიწოდების, მომსახურების გაწევის ან ხარჯების, დანაკარგის ან დანაკლისის ანაზღაურების მიზნით მიღებული ქონება ან/და სარგებელი.

საქართველოს კანონმდებლობასა (საგადასახადო კოდექსის გარდა) და იურიდიულ ლიტერატურაში ცნება „კომპენსაცია“ გამოიყენება:

1. ზიანის ანაზღაურებასთან დაკავშირებით. ასე, მაგალითად, „საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობისა და გარანტიების შესახებ“ კანონის საფუძველზე ინვესტორს უნდა მიეცეს ჩამორთმეული ინვესტიციის კომპენსაცია (კანონი, მ.8); „მენარმეთა შესახებ“ კანონი უფლებას აძლევს სანარმოს პარტნიორს მოსთხოვოს დომინანტ პარტნიორს იმ ზიანის კომპენსაცია, რომელიც მან თავისი დომინანტური მდგომარეობის გამოყენებით მიაყენა საზოგადოებას (კანონი, მ.3).
2. თმენის ვალდებულების ანაზღაურებასთან დაკავშირებით. ასე, მაგალითად, სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით, თუ მიწის ნაკვეთის მესაკუთრე მშენებლობის დროს განზრახვის გარეშე გადასცდა მეზობელი ნაკვეთის საზღვრებს, მეზობელი ნაკვეთის მესაკუთრემ ეს უნდა ითმინოს და უფლება აქვს მიიღოს კომპენსაცია (სამოქ. კოდექსი, მ.179).
3. ქონებრივი დანახარჯის ანაზღაურებასთან დაკავშირებით. ასე, მაგალითად, სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით, უზუფრუქტის დამთავრებისას უზუფრუქტუარს უფლება აქვს, მესაკუთრეს

მოსთხოვოს იმ საგნების კომპენსაცია, რომლითაც მან უზუფრუქტის საგანი აღჭურვა ზიანის თავიდან ასაცილებლად (სამოქ. კოდექსი, მ.245).

4. მიუღებელი სიკეთის ანაზღაურებასთან დაკავშირებით. ასე, მაგალითად, სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით, თუ საერთო ქონების გაყოფისას ერთ-ერთ მეუღლეს გადაეცემა ისეთი ნივთები, რომელთა ღირებულებაც მის კუთვნილ წილს აღემატება, მაშინ მეორე მეუღლეს მიეცემა შესაბამისი ფულადი ან სხვაგვარი კომპენსაცია (სამოქ. კოდექსი, მ.1166); „საჯარო სამსახურის შესახებ“ კანონის მიხედვით მოსამსახურეს ორსულობისა და მშობიარობის გამო შვებულებასთან დაკავშირებით, კანონმდებლობით დადგენილ დახმარებასთან ერთად, მის მიერ შვებულების პერიოდში მისაღები შრომითი გასამრჯელოს სრულ ოდენობამდე შესავსებად ეძლევა კომპენსაცია (კანონი, მ.41¹).

როგორც ვხედავთ, აღნიშნული ცნების გამოყენება დამახასიათებელია სამოქალაქო/საჯარო ურთიერთობის ვიწრო, განსაკუთრებული ნაწილისთვის, და არ არის დამახასიათებელი იმ ფართო არეალისათვის, სადაც ჩვეულებრივი საქმიანობისა თუ ცხოვრების მიზანი, საზოგადოდ, არ შეიძლება იყოს კომპენსაციის მიღება.

მოსხმობილი კანონმდებლობისაგან განსხვავებით, აღნიშნულმა ცნებამ საგადასახადო კოდექსში სრულიად სხვა სახე მიიღო. კოდექსის მიზნებისათვის ტერმინში მოიაზრება მხოლოდ:

1. საქონლის/მომსახურების მიწოდებასთან დაკავშირებული ანაზღაურება, მათ შორის, ფასი, გასამრჯელო, საზღაური, პროვიზია, ჯილდო, საკომისიო, პროცენტი, ქირა, პრიზი, პრემია, ხელფასი, მიუხედავად ანაზღაურების ფორმისა.
2. განეული ხარჯების ანაზღაურება. მაგალითად, ნივთის კეთილსინდისიერი მფლობელი, რომელსაც თავიდანვე არ ჰქონია ნივთის ფლობის უფლება, ვალდებულია, დაუბრუნოს ნივთი უფლებამოსილ პირს და მას მოსთხოვოს იმ გაუმჯობესებისა და ხარჯების ანაზღაურება, რაც მან გაიღო ნივთზე კეთილსინდისიერი მფლობელობის დროს (სამოქ. კოდექსი, მ.163). აღნიშნული არ განეკუთვნება მომსახურების განევის დეფინიციას, ვინაიდან უფლებამოსილი პირის ნებით არ მომხდარა ხარჯების განევა (მ.16). შემთხვევა, როდესაც მეიჯარე უნაზღაურებს მოიჯარეს

იჯარის საგანზე განეულ კაპ.რემონტის ხარჯებს განევისთანავე ან იჯარის დამთავრებისას, არ განეკუთვნება ამ პუნქტში მითითებული ანაზღაურების სახეს, ვინაიდან საქმე გვაქვს კაპ. რემონტის ჩატარებაზე მეიჯარის მიერ გაცემულ თანხმობასთან, როგორც ნების გამოხატვასთან. შესაბამისად, აღნიშნული შემთხვევა განეკუთვნება მომსახურების მიწოდებას.

3. დანაკლისის ანაზღაურება. ზოგიერთი შემთხვევის გარდა,²⁸ დადგენის მიუხედავად, დანაკლისი წარმოიქმნება საწარმოს ქონების, კერძოდ, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის, არამართლობიერად მითვისების შედეგად და ბუღალტრულ ჩანაწერებთან მისი შედარებისას. საწარმო უფლებამოსილია მიმთვისებელ პირს მოსთხოვოს უშუალოდ დანაკლისისა და სხვა სახის ზიანის (მაგ. მიუღებელი შემოსავლის) ანაზღაურება. ვგულისხმობთ, ამ სხვა სახის ზიანის ანაზღაურებაც ჩართული უნდა იყოს კომპენსაციის განმარტებაში.

4. დანაკარგის ანაზღაურება. ვინაიდან დანაკარგი შეიძლება არ იყოს დაკავშირებული ბუღალტრულ ჩანაწერებთან შედარებისას გამოვლენასთან ან სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობასთან/ძირითად საშუალებებთან, ამიტომ შეიძლება ჩაითვალოს კიდევ რომ დანაკარგი არ მოიცავდეს დანაკლისს. თუ დადგენილია დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობა, მაშინ ამ ოდენობამდე არამართლობიერი ხარჯვისათვის საწარმოს მუშაკს შეიძლება დაეკისროს ზიანის ანაზღაურება.

კომპენსაციაში არ იგულისხმება საქონლის/მომსახურების უსასყიდლოდ მიწოდების შედეგად მისი მიმღებისათვის წარმოქმნილი სარგებელი, ვინაიდან აღნიშნული არ უკავშირდება ანაზღაურებას. კოდექსი სარგებლის სახით მიღებულ ანაზღაურებად განიხილავს, მაგალითად, დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის ნაპატიები ვალის საბაზრო ფასს, რომელიც მიეკუთვნება ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს, როგორც დაქირავებულის მიერ დამქირავებლისათვის განეული ფასიანი მომსახურების ანაზღაურება (მ.12, მ.101).

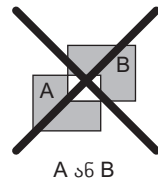
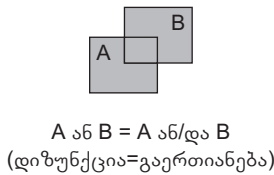
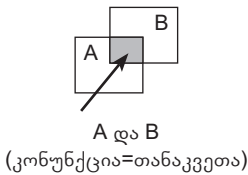
უპრიანი იქნებოდა: ა) ტერმინის განმარტებაში „მიღებულის“ ნაცვლად ყოფილიყო ჩანაწერი „მიღებული/მისაღები“; ბ) კოდექსის

²⁸ იხ. მ.8.11 კომენტარი

მთელ ტექსტში „კომპენსაცია“ შეცვლილიყო „ანაზღაურებით“, გარდა ისეთი შემთხვევებისა, სადაც „კომპენსაცია“ გამოიყენება კანონმდებლობაში მიღებული მნიშვნელობით.

დაბოლოს, **შენიშვნა ჩანაწერზე „ან/და“**: როგორც ჩვენთვის ცნობილია, საბუნებისმეტყველო, იურიდულ და ეკონომიკის ფაკულტეტებზე ლოგიკის ელემენტების სწავლება ჩანაწერს „ან/და“ არ იცნობს. ეს ჩანაწერი იგივეა, რაც „ან“. გვესმის ასევე ისიც, რომ გადამხდელის მიერ შეიძლება არასწორად იქნეს აღქმული „ან“ კავშირის მნიშვნელობა და სწორედ ამიტომ სასარგებლო იყოს „ან“-ის ნაცვლად „ან/და“ კავშირის გამოყენება. მაგრამ თუ კოდექსში გამოყენებული იქნება „ან“, მისი მნიშვნელობა უნდა უტოლდებოდეს „ან/და“ კავშირს, ანუ ის არ უნდა ნიშნავდეს ნახატის გადახაზულ შემთხვევას.

საილუსტრაციოდ მოგვყავს მაგალითები:²⁹



15. მატერიალური აქტივი – აქტივი, რომელიც არ არის არამატერიალური აქტივი.

განმარტების მიხედვით, მატერიალურ აქტივს განეკუთვნება ნებისმიერი აქტივი, რომელიც არ წარმოადგენს არამატერიალურ აქტივს. ამ ნორმის სიტყვასიტყვითი მნიშვნელობით აქტივთა დიდი ნაწილი (მაგ. სესხის გაცემით ან მის გარეშე წარმოქმნილი ფულადი მოთხოვნა, გადახდილი ავანსი, წილი კაპიტალში, აქცია, ობლიგაცია და ა.შ.), რომელიც შინაარსობრივად არ უნდა წარმოადგენდეს მატერიალურ აქტივს (ანუ არ გააჩნია ნივთობრივი სახე), კოდექსის მიხედვით ამგვარად ჩაითვლება. სხვა სიტყვებით, ისე ჩანს, თითქოს კოდექსის მიზნებისთვის არ უნდა არსებობდეს სხვა აქტივი, გარდა

²⁹ ვთქვათ, $A=\{1,3,6\}$, ხოლო $B=\{2,4,6\}$. მაშინ $A \cap B = A \cap B = \{6\}$, $A \cup B = A \cup B = \{1,2,3,4,6\}$, ხოლო გადახაზული ფიგურა კი – $A \cup B - A \cap B = (A - B) \cup (B - A) = \{1,2,3,4\}$

მატერიალური და არამატერიალური აქტივებისა, რაც კოდექსის აშკარა ხარვეზია.

აღნიშნული ფაქტორი შესაძლოა პრობლემის გამომწვევი აღმოჩნდეს განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც კოდექსი ამ ტერმინს იყენებს სხვა ტერმინის განმარტებისათვის³⁰ (მაგ. იხ. მუხლი 8 ნაწილი 31). უნდა ითქვას, რომ კოდექსის მოქმედ რედაქციაში მატერიალური აქტივის განმარტების საჭიროება თვალსაჩინო არაა. ალბათ, ეს ის შემთხვევაა, როდესაც ტერმინის განუმარტაობა ჯობს მისი ამგვარი განმარტების შემოღებას.

16. ოჯახი – პირი, მისი მეუღლე, არასრულწლოვანი შვილი და გერი, აგრეთვე პირთან მუდმივად მცხოვრები მშობელი, შვილი და გერი, და, ძმა, ბებია, პაპა, შვილიშვილი, რომლებიც საერთო მეურნეობას ეწევიან. ამ კოდექსის მიზნებისათვის თავად გადასახადის გადამხდელი უპირობოდ განსაზღვრავს იმ პირთა წრეს (ზემოაღნიშნულ პირთაგან), რომლებიც მასთან ერთად მუდმივად ცხოვრობენ და საერთო მეურნეობას ეწევიან.

ტერმინი ხშირად გვხვდება კოდექსში. მეტად აქტუალური მნიშვნელობა მას აქვს ფიზიკური პირის ქონების გადასახადის გამოანგარიშებისათვის.

„საქართველოს მოქალაქეთა და საქართველოში მცხოვრებ უცხოელთა რეგისტრაციის, პირადობის (ბინადრობის) მოწმობისა და საქართველოს მოქალაქის პასპორტის გაცემის წესის შესახებ“ კანონის მიხედვით:

„საცხოვრებელი ადგილის 6 თვეზე მეტი ვადით შეცვლისას პირი ვალდებულია, 6 თვის გასვლიდან არა უგვიანეს 10 დღისა, ამ კანონის მოთხოვნათა დაცვით რეგისტრაციის გასაგვლელად მიმართოს სააგენტოს უფლებამოსილ ტერიტორიულ სამსახურს, რომელიც მას რეგისტრაციაში გაატარებს. აღნიშნული წესი არ ვრცელდება საზღვარგარეთ მყოფ საქართველოს მოქალაქეზე“ (კანონი, მ.4.1).

ასევე, *„საქართველოს მოქალაქის პირადობის მოწმობა ადასტურებს პირის საქართველოს მოქალაქეობას, მის ვინაობას და საცხოვრებელ ადგილს“ (კანონი, მ.12.1).*

³⁰ მაგალითად, იხ. მ. 8 ნაწ. 31

გამომდინარე აქედან, საქართველოს მოქალაქის შემთხვევაში, განსაზღვრულ ადგილას ცხოვრება შესაძლებელია დადგინდეს პირადობის (ბინადრობის) მონმობის მიხედვით.

არასრულწლოვანი პირი – ეს არის პირი, რომელსაც ჯერ არ მიუღწევია 18 წლის ასაკს (სამოქ. კოდექსი, მ.12).

კანონმდებელი საერთო მეურნეობაში გულისხმობს საოჯახო მეურნეობას სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით, რომელშიც მოიაზრება ოჯახური ცხოვრების ყოფით/ეკონომიკურ საქმეებში თანამონაწილეობა.

განმარტების მიხედვით, თუ ოჯახში წარმოქმნილი უთანხმოების გამო გადამხდელი და მასთან სამოქალაქო რეესტრის სააგენტოს მიხედვით მცხოვრები ძმა არ ეწევიან საერთო-საოჯახო მეურნეობას, მაშინ ძმა არ წარმოადგენს გადამხდელის ოჯახის წევრს.

კანონმდებელმა გადამხდელს მიანიჭა **აბსოლუტური უფლება**, განსაზღვროს ოჯახს მისაკუთვნილებელი წევრები მშობლებს, სრულწლოვან შვილებსა და გერებს, და-ძმებს, ბებია-პაპებსა და შვილიშვილებს შორის. გადამხდელის არაკეთილსინდისიერი ქმედების მიუხედავად, მესამე პირებს, მათ შორის, საგადასახადო ორგანოს, უფლება არ აქვთ ოჯახის შემადგენლობა განიხილონ სხვაგვარად.

17. პარტნიორი – პარტნიორი, აქციონერი, კომანდიტი, კომპლემენტარი, კოოპერატივის წევრი „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად.

ეს ტერმინი მოიცავს მხოლოდ და მხოლოდ კერძო სამართლის სამეწარმეო იურიდიული პირების პარტნიორებს: ა) შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების (შპს) პარტნიორებს; ბ) სააქციო საზოგადოების (სს) აქციონერებს; გ) სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოების (სპს) კომპლემენტარებს; დ) კომანდიტური საზოგადოების (კს) კომპლემენტარებსა (ანუ პერსონალურად პასუხისმგებელ წევრებს) და კომანდიტებს (ანუ შეზღუდულად პასუხისმგებელ წევრებს); ე) კოოპერატივის წევრებს. ამ ტერმინში არ იგულისხმებიან სამოქალაქო კოდექსით გათვალსწინებული ერთობლივი საქმიანობის (ამხანაგობის) ხელშეკრულების მონაწილეები (სამოქ. კოდექსი, მ.930).

პარტნიორის წილი (პაი კოოპერატივში) – ეს არის სამენარმეო საზოგადოებიდან განსაზღვრული წესით სიკეთების მიღების უფლება. რა თქმა უნდა, როგორც წესი, ეს უფლება თავისთავად არ იქმნება. საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის წილის მიღების უფლება წარმოიშვება შესატანზე/შრომით მომსახურებაზე (კოოპერატივის შემთხვევაში) გაცვლის შედეგად. ამის თქმის საფუძველს გვაძლევს იურიდიული პირის დაფუძნებისა და რეორგანიზაციის კოდექსისეული მუხლები (მ.მ.151-152).

პარტნიორის წილი – უფლება წარმოადგენს საქონელს/არამატერიალურ ქონებრივ სიკეთეს/მატერიალურ აქტივს (მ.მ. 13.1, 8.30, 8.15).

18. პირი – ფიზიკური პირი ან იურიდიული პირი საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად, სანარმო ან ორგანიზაცია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად.

გარდა სამოქალაქო კოდექსით განსაზღვრული პირებისა (ფიზიკური და იურიდიული), კოდექსი სანარმოებსა და ორგანიზაციებსაც განიხილავს პირებად. მაგრამ არ უნდა დაგვავიწყდეს, რომ **მხოლოდ და მხოლოდ** სამოქალაქო კოდექსით განსაზღვრული პირები არიან კერძოსამართლებრივი ურთიერთობის სუბიექტები (სამოქ. კოდექსი, მ.8). ეს კი ნიშნავს იმას, რომ გადასახადის გადამხდელსა და მის კონტრაჰენტებს შორის დადებული სამოქალაქო-სამართლებრივი ხელშეკრულების მხარეები ყოველთვის არიან ფიზიკური ან იურიდიული პირები, და არა – მუდმივი დანესებულებები, ამხანაგობები და ა.შ... თუ ხელშეკრულება დადებულია მუდმივ დანესებულებასთან – ეს ნიშნავს, რომ მხარე არის ის იურიდიული ან ფიზიკური პირი, რომლის განყოფილება/წარმომადგენელიც/დანესებულებაც არის ეს მუდმივი დანესებულება. თუ ხელშეკრულება დადებულია ამხანაგობასთან – ეს ნიშნავს იმას, რომ მხარე არის ამხანაგობის ყველა წევრი.

იურიდიული პირების სახეებია: ა) სამენარმეო საზოგადოებები „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად; ბ) საჯარო სამართლის იურიდიული პირები „საჯარო სამართლის იურიდიული პირების შესახებ“ კანონის შესაბამისად; გ) არასამენარმეო

(არაკომერციული) იურიდიული პირები სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად; დ) უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი იურიდიული პირები.

სახელმწიფო და თვითმმართველი ერთეული წარმოადგენს საჯარო სამართლის იურიდიულ პირს (სამოქ. კოდექსი, მ.1509). სახელმწიფო და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულები სამოქალაქო-სამართლებრივ ურთიერთობებში მონაწილეობენ ისევე, როგორც კერძო სამართლის იურიდიული პირები. სახელმწიფოს ან ადგილობრივი თვითმმართველობების უფლებამოსილებებს ამ დროს ახორციელებენ მათი ორგანოები (უნწყებები, დაწესებულებები, სამინისტროები და ა. შ.) ისე, რომ ისინი არ არიან იურიდიული პირები (სამოქ. კოდექსი, მ.24.4).

იურიდიულ პირებს არ წარმოადგენენ იურიდიული პირის ფილიალები, წარმომადგენლობები, მუდმივი დაწესებულებები. ამის გამო, იურიდიულ პირსა და მის ფილიალს/წარმომადგენლობას/მუდმივ დაწესებულებას შორის ხელშეკრულების დადება, რომელიც გულისხმობს მხარეების უფლებებისა და მოვალეობების წარმოქმნას, არის სრული ნონსენსი. დებულებით ან სხვა დოკუმენტით იურიდიული პირი განსაზღვრავს ფილიალის ხელმძღვანელის/წარმომადგენლის სამოქმედო არეალს მოქმედების სავალდებულო წესების მითითებით. შესაბამისად, იურიდიული პირის ფილიალის/წარმომადგენლობის/მუდმივი დაწესებულების ხელმძღვანელი ყოველთვის არის იურიდიული პირის წარმომადგენელი მესამე პირებთან ურთიერთობაში.

საგადასახადო კოდექსით გამარტებული საწარმო და ორგანიზაცია სრულად მოიცავს სამოქალაქო კოდექსით განსაზღვრულ იურიდიულ პირებს და პირების სიას ამატებს უცხო ქვეყნის კანონმდებლობით შექმნილ როგორც იურიდიულ პირებს, ასევე – ფიზიკურ ან იურიდიულ პირთა ნებისმიერ გაერთიანებას. სიას ემატება საერთაშორისო სამართლის საფუძველზე შექმნილი წარმონაქმნები (დიპლომატიური ორგანიზაციები, საკონსულოები და ა.შ.). სიაში არის ამხანაგობა და არარეგისტრირებული კავშირიც, სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად (სამოქ. კოდექსი, მ.930, მ.39).

სამწუხაროდ, ამ სიაში გვხვდება უცხოური საწარმოს მუდმივი დაწესებულებებიცა და უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი ორგანიზაციების საქართველოში არსებული ფილი-

ალები და სხვა ანალოგიური ქვედანაყოფებიც. სამწუხაროა იმის გამო, რომ კოდექსით დადგენილი დაბეგვრის ლერძი – საქონელზე საკუთრების უფლების შეძენა და კერძოსამართლებრივი ხელშეკრულებების მხარეთა რაობა – გადის სამოქალაქო კერძო სამართალზე (მათ შორის, სამოქალაქო კოდექსზეც), რომლისთვისაც უცხოა ფილიალის, წარმომადგენლობის, მუდმივი დანესებულების უფლებაუნარიანობა, პასუხისმგებლობა და ქონებრივი კუთვნილება მისი დამფუძნებელი იურიდიული პირის გარეშე. ამის გამო წარმოქმნილ ხარვეზებს მრავლად შევხვდებით საგადასახადო კოდექსში.

ინდივიდუალური მენარმე/ინდივიდუალური საწარმო/მენარმე ფიზიკური პირი წარმოადგენს ფიზიკურ პირს. ამიტომ კოდექსის ყველა ის დათქმა, რომლებიც ეხება ფიზიკურ პირებს, ეხებათ ზემოთ დასახელებულ პირებსაც.

19. პროცენტი – ფულად დაბანდებებთან ან სავალო ვალდებულებებთან დაკავშირებული ნებისმიერი სახის სავალო მოთხოვნიდან (იპოთეკური უზრუნველყოფის არსებობისა და მისი გაფორმების მეთოდის მიუხედავად) მიღებული ნებისმიერი წინასწარ განცხადებული (დადგენილი) შემოსავალი (მათ შორის, დისკონტის სახით მიღებული). ამასთანავე, ამ ნაწილის მიზნებისათვის:

ა) სავალო ვალდებულებას არ მიეკუთვნება საქონლის მიწოდებით ან/და მომსახურების გაწევით წარმოშობილი სავალო ვალდებულებები ან გარანტიითა და თავდებობით ან/და სხვა ამგვარი ოპერაციებით წარმოქმნილი ვალდებულებები;

ბ) პროცენტად ითვლება:

ბ.ა) საპენსიო დაზღვევის ხელშეკრულების მიხედვით მზღვეველის მიერ დაზღვეულისათვის გადახდილი სადაზღვევო ანაზღაურება (თანხა) ამ ანაზღაურების მისაღებად განხორციელებული სადაზღვევო შენატანების გამოკლებით;

ბ.ბ) კრედიტთან (სესხთან), დეპოზიტთან, ანაბართან, ობლიგაციასთან დაკავშირებული გადასახდელი;

ბ.გ) შემოსავალი სახელმწიფო ფასიანი ქაღალდებიდან და ობლიგაციებიდან, მათზე დარიცხული პრემიებისა და მოგებების ჩათვლით;

გ) პროცენტად არ ითვლება ჯარიმა დაგვიანებული გადახდისთვის ან დაგვიანებული მიწოდებისთვის.

განმარტების მიხედვით, პროცენტად ითვლება ნებისმიერი სახის სავალო მოთხოვნიდან მიღებული წინასწარ განცხადებული (დადგენილი) შემოსავალი. შემოსავლის „წინასწარ განცხადება/დადგენაში“, ცხადია, არ იგულისხმება მხოლოდ ის შემთხვევები, როდესაც მისაღები შემოსავლის აბსოლუტური ოდენობის განსაზღვრა შესაძლებელია წინასწარ. განმარტება ხაზს უსვამს, რომ სავალო მოთხოვნა დაკავშირებული უნდა იყოს ფულად დაბანდებებთან ან სავალო ვალდებულებებთან. სავარაუდოდ, იგულისხმება, რომ სავალო მოთხოვნა წარმოშობილი უნდა იყოს ფულადი დაბანდებების შედეგად ან სახეზე უნდა იყოს სავალო ვალდებულების არსებობა. განმარტების კონტექსტში დისკონტის სახით მიღებული შემოსავალი ასევე ითვლება პროცენტად³¹. ამასთან, პროცენტად არ ჩაითვლება:

- საქონლის მიწოდებით ან/და მომსახურების განევით წარმოშობილ სავალო ვალდებულებებთან, ასევე გარანტიითა და თავდებობით ან/და სხვა ამგვარი ოპერაციებით წარმოქმნილი ვალდებულებებთან დაკავშირებული გადასახდელი (იხ. ა) ქვეპუნქტი).
- პროცენტად არ ჩაითვლება გადასახდელი (მათ შორის, პირგასამტეხლო) რომელიც ეკისრება პირს მის მიერ დადგენილ ვადაში თანხის გადაუხდელობის ან საქონლის/მომსახურების მიუწოდებლობის გამო (იხ. გ) ქვეპუნქტი).
- პროცენტად ითვლება საპენსიო დაზღვევის ხელშეკრულების მიხედვით მზღვეველის მიერ დაზღვეულისათვის გადახდილ სადაზღვევო ანაზღაურებასა და ამ ანაზღაურების მისაღებად განხორციელებული სადაზღვევო შენატანების შორის სხვაობის ოდენობა (იხ. ბ.ა) ქვეპუნქტი).

აღსანიშნავია, რომ, როგორც ჩანს, პროცენტის ცნება არ მოიცავს იმ მოგებას, რომელსაც სავალო მოთხოვნის მფლობელი იღებს ამ მოთხოვნის მესამე მხარეზე გადაცემის (გაყიდვის) შედეგად.

³¹ მაგალითად, ემიტენტის მიერ ობლიგაციის ნომინალურ ღირებულებაზე დაბალი ფასით განთავსების შემთხვევაში სხვაობის თანხა, რომელსაც ობლიგაციის მფლობელი მიიღებს მისი განაღდებისას, ასევე ჩაითვლება პროცენტად

20. რეზიდენტი – რეზიდენტი ფიზიკური პირი ან რეზიდენტი იურიდიული პირი (საქართველოს საწარმო ან საქართველოს ორგანიზაცია).

ფიზიკური პირის რეზიდენტობის დადგენის პირობები მოცემულია მ.34-ით, საწარმოს საქართველოს საწარმოსათვის მიკუთვნების პირობები – მ.22-ით, ხოლო ორგანიზაციის საქართველოს ორგანიზაციისათვის მიკუთვნების პირობები – მ.30-ით.

გაუგებარი და დამაბნეველია წინადადებისთვის ფრჩხილებში მოქცეული ტექსტის დართვა, რასაც ხშირად ვხვდებით კოდექსში. საინტერესოა კანონშემოქმედი რას გულისხმობს: $A(B) = A \text{ და } B$ თუ $A(B) = A \text{ და } B$? ვფიქრობთ, ამ შემთხვევაში, კონტექსტიდან გამომდინარე, ადგილი აქვს 1-ლ ვარიანტს.³²

ამ კონკრეტულ შემთხვევაში ფრაზა „რეზიდენტი იურიდიულ პირს“ არ აქვს რაიმე დატვირთვა. არაფიზიკური პირი წარმოადგენს რეზიდენტს, თუ მისი საქმიანობის ან მართვის ადგილი საქართველოშია (მ.30, მ.22). თავის მხრივ, საქმიანობისა და მართვის ადგილს განმარტავს მ.მ.27-28.

უცხოური საწარმოს მუდმივი დაწესებულებაა საქართველოს საწარმო, ხოლო უცხოური ორგანიზაციის საქართველოში არსებული ფილიალი კი – საქართველოს ორგანიზაცია, რაც კოდექსის ცალსახა და ერთმნიშვნელოვან ხარვეზს წარმოადგენს დაბეგვრის იმ არსებული ღერძის არსებობისას, რომელიც უკავშირდება საქონლის/მომსახურების მინოდების განმარტაციულად სუბიექტის უფლებანარიანობის რაობას.³³

21. როიალტი:

ა) სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და ტექნოგენური წარმონაქმნების გადამუშავების პროცესში წიაღით სარგებლობის უფლების საფასური;

ბ) საავტორო უფლების, პროგრამული უზრუნველყოფის, პატენტის, ნახაზის, მოდელის, სავაჭრო ნიშნის ან სხვა ინტელექტუალური

³² ფრჩხილებში რაიმეს მითითება უნდა ემსახურებოდეს შინაარსის დაზუსტებას, თუმცა კოდექსი ამ წესს ზედმიწევნით არ იცავს

³³ იხ. მ.27-ისა და მ.8.18-ის კომენტარები

საკუთრების გამოყენებისათვის ან გამოყენების უფლების სხვა პირისთვის გადაცემისათვის მიღებული შემოსავალი;

გ) სამრეწველო, სავაჭრო ან სამეცნიერო-კვლევითი მონყობილობის გამოყენებისათვის ან გამოყენების უფლების სხვა პირისთვის გადაცემისათვის მიღებული შემოსავალი;

დ) ნოუ-ჰაუს გამოყენებისათვის მიღებული შემოსავალი;

ე) კინოფილმის, ვიდეოფილმის, ხმის ჩანაწერის ან ჩანერის სხვა საშუალების გამოყენებისათვის ან გამოყენების უფლების სხვა პირისთვის გადაცემისათვის მიღებული შემოსავალი;

ვ) საიდუმლო ფორმულის ან პროცესის, ასევე სამრეწველო, კომერციული ან მეცნიერული გამოცდილების შემცველი ინფორმაციის გამოყენებისათვის ან გამოყენების უფლების სხვა პირისთვის გადაცემისათვის მიღებული შემოსავალი;

ზ) ამ ნაწილით გათვალისწინებულ უფლებებთან დაკავშირებით ტექნიკური დახმარების განევისათვის ან ამ უფლებათა გამოყენებაზე უარის თქმით მიღებული შემოსავალი.

როიალტი ზოგადად წარმოადგენს სხვის საკუთრებაში არსებულ არამატერიალური ობიექტით სარგებლობის საფასურს.

როიალტი მოიცავს ასევე სამრეწველო, სავაჭრო ან სამეცნიერო-კვლევითი მონყობილობის გამოყენებისათვის ან გამოყენების უფლების მინიჭებისთვის გადასახდელს (იხ. გ) ქვეპუნქტი). ამდენად, ცნების მოქმედების არეალში ექცევა ძირითადი საშუალების იჯარით გაცემით მიღებული შემოსავალიც, თუმცა, სავარაუდოდ, იგი უნდა ეხებოდეს ვინრო შემთხვევებს, კერძოდ, როდესაც იჯარით გაცემული მონყობილობა წარმოადგენს დამხმარე საშუალებას არამატერიალური ობიექტით სარგებლობასთან მიმართებით.

ნაწილის ვ) ქვეპუნქტში აღწერილი შემოსავალი შინაარსობრივად ნოუ-ჰაუს გადაცემით მიღებულ შემოსავალს წარმოადგენს, თუმცა რატომღაც ნაწილის დ) ქვეპუნქტი აკეთებს პირდაპირ მიმართვას ნოუ-ჰაუს ცნებაზე მისი შემდგომი განმარტების გარეშე.

22. სააღრიცხვო დოკუმენტაცია – პირველადი დოკუმენტები (მათ შორის, პირველადი საგადასახადო დოკუმენტები), ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრები და სხვა დოკუმენტები, რომელ-

თა საფუძველზედაც განისაზღვრება გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტები, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტები და დგინდება საგადასახადო ვალდებულებები.

ამგვარად, სააღრიცხვო დოკუმენტაცია მოიცავს ნებისმიერ წერილობითი (მათ შორის, ელექტრონული) ფორმით შესრულებულ საბუთს, რომელსაც კავშირი აქვს დაბეგვრასთან. იმისდა მიხედვით, თუ ვინ განსაზღვრავს დაბეგვრის ობიექტებს, ეს დოკუმენტაცია შეიძლება იყოს განსხვავებული. ასე, მაგალითად, საგადასახადო ორგანოსათვის სააღრიცხვო დოკუმენტაციად შეიძლება ჩაითვალოს ქრონომეტრაჟის შედეგების შესახებ ოქმი ან მოწმის წერილობითი ჩვენება. ზოგადად სააღრიცხვო დოკუმენტაციას განეკუთვნება: საბუღალტრო რეგისტრები, შესრულებული ორმაგი ჩანაწერის ფორმით ან ასეთი ჩანაწერის გარეშე; პირველადი დოკუმენტები – ჩეკები, საგადასახადო ან არასაგადასახადო ანგარიშფაქტურები, ე.წ. ინვოისები, სასაქონლო ზედნადებები, სალაროს ან სანყოფის შემოსავალ-გასავლის ორდერები; საგადასახადო დეკლარაციები, მიმონერა მესამე პირებთან, ხელშეკრულება-შეთანხმებები, დირექტორის ბრძანებები, საინვენტარიზაციო კომისიის ოქმები და ა.შ.

23. საგადასახადო დავალიანება – სხვაობა გადასახადის გადამხდელის მიერ დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადების ან/და სანქციების თანხასა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ან/და სანქციების თანხას შორის.

კონკრეტული თარიღის მდგომარეობით საგადასახადო დავალიანება სახეზეა, როდესაც გადასახადის გადამხდელზე დაკისრებული გადასახადებისა და სანქციების ჯამი აღემატება გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადებისა და სანქციების მიხედვით გადახდილ თანხებს. სხვაობის თანხა წარმოადგენს საგადასახადო დავალიანების ოდენობას.

24. საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურა – სასაქონლო კლასიფიკაციის კოდების სისტემა, რომელიც

მიღებულია „საქონლის აღწერილობისა და კოდირების სისტემის ჰარმონიზაციის შესახებ“ საერთაშორისო კონვენციის შესაბამისად.

კოდექსის მიზნებისათვის საინტერესოა საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო **ეროვნული** ნომენკლატურა (სეს ესნ).³⁴ აღნიშნულ ნომენკლატურაში საქონლის კოდები მოცემულია თერთმეტციფრიანი რიცხვებით ეროვნული ეკონომიკის სპეციფიკის გათვალისწინებით. სეს ესნ გამოიყენება საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სატარიფო და არასატარიფო რეგულირების ღონისძიებათა განსახორციელებლად, სტატისტიკური აღრიცხვის წარმართვისა და სტატისტიკური ინფორმაციის გაცვლის სრულყოფისათვის. კონკრეტულ საქონელს შეესაბამება კონკრეტული რიცხვი – კოდი. კოდის დადგენამდე გადამხდელმა ყურადღებით უნდა წაიკითხოს როგორც ნომენკლატურის ინტერპრეტაციის ძირითადი წესები (სეს ესნ, მ.3), ასევე – შესაბამისი კარისა და ჯგუფის შენიშვნები.

25. საერთაშორისო გადაზიდვა – ავტოსატრანსპორტო საშუალებით ან სარკინიგზო ტრანსპორტით, საზღვაო, სამდინარო ან საჰაერო ხომალდით მგზავრთა, საქონლის (მათ შორის, ფოსტის) სხვადასხვა სახელმწიფოში, რომელთაგან ერთ-ერთი საქართველოა, მდებარე ორ პუნქტს შორის ნებისმიერი გადაზიდვა. ამასთანავე, საერთაშორისო გადაზიდვას არ მიეკუთვნება:

ა) გადაზიდვა, რომელიც ხორციელდება მხოლოდ საქართველოს საზღვრების გარეთ მდებარე პუნქტებს შორის ან მხოლოდ საქართველოს საზღვრების შიგნით მდებარე პუნქტებს შორის;

ბ) საქონლის მილსადენით და ელექტროგადამცემი ხაზით გადაადგილება.

აღნიშნული ტერმინი გამოიყენება საშემოსავლო და მოგების გადასახადების მიზნებისათვის.

ტრანსპორტის ყველა სახისათვის მოქმედებს, როგორც საქართველოს კანონები, ასევე – საერთაშორისო კონვენციები. მაგალითის სახით საქართველოს კანონებიდან შეიძლება მოვიხსენიოთ საზღ-

³⁴ ფინანსთა მინისტრის №995 ბრძანება (31.12.2010წ.)

ვაო კოდექსი, სარკინიგზო კოდექსი, კანონი „საავტომობილო ტრანსპორტის შესახებ“ და საჰაერო კოდექსი.

სამოქალაქო კოდექსი შეიცავს ნორმებს, რომლებიც საერთოა ყველა სახის გადაზიდვის ხელშეკრულებისათვის (სამოქ. კოდექსი, მ.მ.668-708). თუ დანიშნულების ადგილამდე საქონლის ტრანსპორტირება მოითხოვს რამდენიმე გადაზიდველის მონაწილეობას, აღნიშნული მიზანი შეიძლება განხორციელდეს ერთიანი გადაზიდვის ხელშეკრულების, ყოველ გადაზიდველთან ცალკე ხელშეკრულების ან მათი კომბინაციის საშუალებით. გადაზიდვის ხელშეკრულების ერთ მხარეს ყოველთვის წარმოადგენს საქონლის მფლობელი ან მის მიერ უფლებამოსილი პირი (მაგ. ექსპედიტორი). სანინაალმდეგოს დამტკიცებამდე გადაზიდვის ხელშეკრულების დადების ფაქტს ადასტურებს გადაზიდვის თანმხლები დოკუმენტის – ზედნადების (კონოსამენტი ან გადაზიდვებში მიღებული სხვა ფორმები) არსებობა. როდესაც ერთი გადაზიდველი შემდგომს გადასცემს ზედნადებს ან შესაბამის სხვა დოკუმენტს, ითვლება, რომ შემდგომი გადაზიდველიც გადაზიდვას ასრულებს პირველ გადაზიდველსა და გამგზავნს შორის დადებული ხელშეკრულების ფარგლებში. ასეთ შემთხვევას მაშინ შეიძლება ჰქონდეს ადგილი, როდესაც სატრანსპორტო კომპანიებს შორის, მათ შორის, სხვადასხვა სახეობის ტრანსპორტის შემთხვევაში, არსებობს გადაზიდვების ორგანიზების ხელშეკრულება. ასე, მაგალითად, თუ ტვირთი დანიშნულების ადგილამდე გადატანილ უნდა იქნეს ჯერ გემით, ხოლო შემდეგ კი – ავტომობილით, გამგზავნს შეუძლია დადოს გადაზიდვის ხელშეკრულება გემის მფლობელ კომპანიასთან. თუ ავტომობილისა და გემის მფლობელ კომპანიებს შორის არსებობს შესაბამისი ხელშეკრულება და ავტომობილის მფლობელ კომპანიას გადაეცემა გემის მფლობელი კომპანიისაგან კონოსამენტი, მაშინ ითვლება, რომ გადაზიდვა ხორციელდება ერთიანი ხელშეკრულების ფარგლებში. გადაზიდვა შეიძლება არ განხორციელდეს ერთიანი ხელშეკრულების საფუძველზე. ეს მაშინ მოხდება, როდესაც გამგზავნი ცალ-ცალკე გადაზიდვის ხელშეკრულებას დადებს როგორც გემის, ასევე – ავტომობილის მფლობელ კომპანიასთან. შესაბამისად, ტვირთის გადატანა, მიუხედავად რამდენიმე სატრანსპორტო კომპანიის მონაწილეობისა, შეიძლება განხორციელდეს ერთი ან რამდენიმე გადაზიდვის ხელშეკრულების საფუძველზე.

იმ შემთხვევაში, როდესაც ტვირთის მფლობელის მიერ ტვირთის ტრანსპორტირება ხდება საკუთარი ძალებით (მაგალითად, ტვირთის მფლობელის საკუთარი ავტომანქანითა და დაქირავებული მძღოლით), მაშინ ტვირთი გადაადგილდება გადაზიდვის ხელშეკრულების გარეშე. შესაბამისად, კოდექსის მ.2.6-ის გამოყენებით, თუ ტვირთის მფლობელის მიერ საკუთარი ძალებით ტვირთი გადაადგილდება A პუნქტიდან B პუნქტამდე, გადაზიდვას, მით უმეტეს საერთაშორისო გადაზიდვას, არ უნდა ჰქონდეს ადგილი. თუმცა არც ის არის გამორიცხული, რომ კანონმდებელს მხედველობაში ჰქონდა ტვირთის გადაადგილება, და არა მხოლოდ გადაზიდვის ხელშეკრულების არსებობა.

საქართველოს პუნქტსა და უცხო სახელმწიფოს პუნქტს შორის გადაზიდვის ანუ გადაზიდვის ხელშეკრულების არსებობა წარმოადგენს საერთაშორისო გადაზიდვის ერთ-ერთ აუცილებელ პირობას. შესაბამისად, გადაზიდვის ის ხელშეკრულებები, რომელთა საშუალებით ტვირთის, მგზავრების, ფოსტის გადაადგილება იწყება და მთავრდება საქართველოში ან იწყება და მთავრდება უცხო სახელმწიფოებში/ნეიტრალურ ტერიტორიებზე, არ განეკუთვნება საერთაშორისო გადაზიდვას. საერთაშორისო გადაზიდვების ტერმინში ასევე არ ექცევა ნეიტრალური ტერიტორიის პუნქტსა და საქართველოს პუნქტს შორის ისეთი გადაზიდვა, რომელიც არ გაივლის უცხო სახელმწიფოს ტერიტორიას.

ამგვარად, მიუხედავად იმისა, რომ ტერმინის განმარტებისას კოდექსი უთითებს „ნებისმიერ“ გადაზიდვას, ა) ქვეპუნქტის გამო, საერთაშორისო გადაზიდვებში ექცევა მხოლოდ და მხოლოდ ერთი ხელშეკრულების ფარგლებში განხორციელებული გადაზიდვა, რომელიც შეიძლება შესრულდეს რამდენიმე გადამზიდველის მიერაც.

მილსადენისა და ელექტროგადამცემი ხაზის ტრანსპორტის ერთ-ერთ სახეობად ცნობა თვით იურიდიულ ლიტერატურაშიც არის საკამათო.³⁵ კოდექსის მიხედვით, აღნიშნული საშუალებებით საქართველოსა და უცხო ქვეყანას შორის საქონლის გადაადგილება არ განიხილება საერთაშორისო გადაზიდვად.

³⁵ იხ. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, მთ. რედაქტორი ლ. ჭანტურია, ნ.4, ტ.1, 1999, მ.668-ის კომენტარი

26. საემისიო კაპიტალი – სხვაობა საწარმოს მიერ აქციების პირველადი განთავსებიდან მიღებულ ან მისაღებ თანხასა და ამ აქციების ჯამურ ნომინალურ ღირებულებას შორის, აგრეთვე სამწარმემო საზოგადოების დაფუძნებისას არაფულადი შესატანის ღირებულების მეტობა დათქმულ თანხაზე.

ტერმინი გამოიყენება მხოლოდ დივიდენდის განმარტებისათვის (მ.8.12). ვთქვათ, აქციონერთა კრების გადაწყვეტილებით სს-მ, რომლის საწესდებო კაპიტალია 100 ლარი, გაზარდა საწესდებო კაპიტალი 120 ლარამდე. შესაბამისად, დამატებით გამოუშვა 1 ლარის ნომინალის მქონე 20 ცალი ჩვეულებრივი სახის აქცია, რომელთაგან 1 გაიცვალა 5 ლარის საბაზრო ღირებულების მქონე ნიგნში „საგადასახადო კოდექსის კომენტარები“, 10 ც. გაიყიდა თითო 2 ლარად, 5 ც. – თითო 3 ლარად, ხოლო დარჩენილი 4 ც. დარჩა გაუყიდავი (განუთავსებელი). საემისიო კაპიტალის სიდიდე ტოლია 24 ლ.-ის ($=1 \times (5-1) + 10 \times (2-1) + 5 \times (3-1)$). აქვე დავამატებთ, რომ ტერმინის არასრულყოფილი განმარტების მიზეზით, სავსებით შესაძლებელია აქციის ნიგნზე (ან სხვა ქონებაზე) გაცვლის შედეგად წარმოქმნილი სხვაობა საგადასახადო ორგანოების მიერ არ იქნეს განხილული საემისიო კაპიტალად, რაც, ვფიქრობთ, არასწორი იქნება. ფრაზა „მიღებული ან მისაღები თანხა“, მისი კონტექსტიდან გამომდინარე, უნდა გავიგოთ განვრცობითი განმარტების შესაბამისად, კერძოდ, როგორც კომპენსაციის ღირებულება.

ნორმის განვრცობითი განმარტება უნდა გამოვიყენოთ ასევე ტერმინის განმარტების ბოლო ნაწილის მიმართაც და იგი უნდა გავრცელდეს არა მხოლოდ საზოგადოების დაფუძნების, არამედ – კაპიტალის გაზრდის შემთხვევებისთვისაც. ვთქვათ, 2 პარტნიორის მიერ პარტნიორთა დამფუძნებელ კრებაზე გადაწყდა შპს-ს დაფუძნება, რომლის კაპიტალი განისაზღვრა 200 ლარით. პარტნიორებს (50%-50% ნილობრივი მონაწილეობით) შესატანი უნდა განეხორციელებინათ ქონების სახით: ერთს საზოგადოებისათვის უნდა გადაეცა მაგიდა, რომლის ღირებულება კრების ჩატარების მომენტისათვის აუდიტორის მიერ შეფასებული იყო 120 ლარად, ხოლო მეორეს – სავარძელი, რომლის ღირებულება პარტნიორთა ერთობლივი შეფასებით იყო 130 ლ. პირველმა პარტნიორმა თავისი კუთვნილი

შესატანი განახორციელა 3 თვის დაგვიანებით, ხოლო მეორემ – დაფუძნებისთანავე. პირველი პარტნიორის მიერ შესატანის განხორციელების მომენტისათვის მაგიდის ღირებულება აუდიტორის მიერ შეფასებულ იქნა 110 ლარად. ასეთ პირობებში საემისიო კაპიტალის სიდიდე ტოლი იქნება 40 ლარის $(=(110-100)+(130-100))$.

ფრთხილ გადამხდელებს ვურჩევთ გამოიყენონ ნორმის არა განვრცობითი, არამედ – სიტყვასიტყვითი, ანუ ადეკვატური განმარტება.

27. სათამაშო ბიზნესით დაკავებული პირისაგან მიღებული მოგება – შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება ფიზიკური პირის (მოთამაშის) მიერ აზარტული და მომგებიანი თამაშობებიდან ერთ ბილეთზე, შეტონზე, მონეტაზე ან/და სხვა საშუალებაზე მიღებული და დადებული თანხის ან/და ნივთის ღირებულების დადებითი სხვაობით. (9.12.2011 N 5452 ამოქმედდეს 2012 წლის 3 იანვრიდან)

ტერმინში გამოყენებული ცნებები აშკარად განეკუთვნება „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ კანონით დარეგულირებულ ურთიერთობებს, რომლის მიხედვით, ლატარია (მათ შორის, ბილეთების მეშვეობით ჩატარებული ლოტო და ბინგო) არ განეკუთვნება არც აზარტულ და არც მომგებიან თამაშობებს (კანონი, მ.3). შესაბამისად, კოდექსის მ.2.6-ის გამოყენებით შეგვიძლია კიდევ დავასკვნათ, რომ ლატარიის თამაშით მიღებული მოგება არ წარმოადგენს სათამაშო ბიზნესით დაკავებული პირისაგან მიღებულ მოგებას, თუმცა კი ის ექცევა საშემოსავლო გადასახადით დასაკავებელი ობიექტების ჩამონათვალში (მ.154.1.ე).

წამახალისებელი გათამაშების მეშვეობითაც მიღებული მოგება წარმოადგენს სათამაშო ბიზნესით დაკავებული პირისაგან მიღებულ მოგებას.

ტერმინის მოქმედების არეალში ექცევა მხოლოდ ის ბილეთები, შეტონები, მონეტები ან სხვა საშუალებები, რომლებმაც წარმოქმნეს მიღებული და დადებული თანხის (ნივთის) დადებითი სხვაობა. სხვა საშუალებები, შესაბამისად, მათ შესაძენად გადახდილი (დადებული) თანხები არ გაითვალისწინება მოგების გამომანგარიშებაში.

მაგალითად, ფიზ. პირმა ორჯერ ჩააგდო 1 ლარიანი მონეტა სათამაშო აპარატში და მხოლოდ ერთხელ მიიღო 10 ლარი მოგების სახით. მისთვის სათამაშო ბიზნესით დაკავებული პირისაგან მიღებული მოგება იქნება 9 ლ. (=10-1).

ტერმინის მოქმედების არეალში არ ჩაირთვება ისეთი თამაშობები, რომლებიც იძლევიან სარგებელს, მაგრამ არ მიეკუთვნებიან „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ კანონით დარეგულირებულ ურთიერთობებს. ასეთებს განეკუთვნება ისეთი თამაშობები, რომლებშიც შემთხვევითობის ელემენტი გათვალისწინებული არ არის. მათი მიზანია მონაწილეთა განსაკუთრებული ცოდნის, ინტელექტის, სიმარჯვის, მოხერხებულობის ან სხვა განსაკუთრებული უნარის ტესტირება ან დემონსტრირება (კანონი, მ.4). თუ რომელიმე ჟურნალი წიგნის სახით აწესებს პრისს მკითხველთა შორის უკეთესი ცოდნის გამოვლენისათვის, აღნიშნული წიგნი არ ჩაითვლება სათამაშო ბიზნესით დაკავებული პირისაგან მიღებულ მოგებად.

28. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა – პირის მიერ ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პროცესში გამოყენებული ნედლეული, მასალა, ნახევარფაბრიკატები, სამარაგო ნაწილები, ტარა და მზა პროდუქცია (საქონელი) ბასს-ის მიხედვით.

ტერმინის ადეკვატური განმარტებისას აღმოვაჩინოთ, რომ ბასს, მათ შორის, ბასს 2 (სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები), არ განსაზღვრავს ტერმინის განმარტებაში ჩამოთვლილ ობიექტებს. ბასს ადგენს იმ თვისებებს, რომელთა ქონის შემთხვევაში აქტივი ჩაითვლება ასეთად.

ზოგიერთ ცნებას (მაგალითად, მზა პროდუქცია, სათადარიგო ნაწილები) თავისი მიზნებისათვის განმარტავს ერთ-ერთი საჯარო სამართლის ნორმატიული აქტი,³⁶ რომლის პირდაპირი გამოყენება დაუშვებელია ასევე საჯარო სამართლის სფეროს მიკუთვნებული კანონისათვის – კოდექსისათვის.³⁷ მათი გამოყენება კერძოსამარ-

³⁶ ინსტრუქცია „ბიუჯეტების დაფინანსებაზე მყოფი ორგანიზაციების ბუღალტრული აღრიცხვის შესახებ“. ფინ.მინ.ბრძ. №1321, 28.12.2007წ.

³⁷ იხ. „ნორმატ. აქტების შესახებ“ კანონი, მ.5 (კანონის ანალოგია)

თლის სუბიექტების მიერ საჯარო სამართლის სხვა სფეროში – საგადასახადო ურთიერთობაში შესაძლებელია მხოლოდ გონივრული განსჯის შემდეგ.

მიგვაჩნია, რომ ნედლეულის, მასალის, ნახევარფაბრიკატების, სამარაგო ნაწილების, ტარისა და მზა პროდუქციის დასახასიათებლად უნდა გამოვიყენოთ ჩვეულებრივად მიჩნეული წარმოდგენები საბუღალტრო აღრიცხვასა და, ზოგადად, ეკონომიკაში.

ამგვარად, ადეკვატური (სიტყვასიტყვითი) განმარტების ხერხის გამოყენებით აღნიშნული ტერმინის მნიშვნელობა გაუგებარია. ვფიქრობთ, უნდა გამოვიყენოთ განვრცობითი განმარტების ხერხი და ჩავთვალოთ, რომ სმფ – ეს არის სმფ **ბასს-ის მიხედვით**, რომელიც უნდა იყოს ჩამოთვლილ ობიექტთაგან ერთ-ერთი მაინც.

სმფ-ს კიდევ ერთ განმარტებას გვაძლევს კოდექსის მ.145.1, რომლის მიხედვით:

„გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შემადგენლობაში შეიტანოს თავის საკუთრებაში არსებული დამუშავებული ან ნაწილობრივ დამუშავებული საქონელი, მისი ადვილმდებარეობის მიუხედავად, კერძოდ, ნედლეული ან/და მასალები (გარდა კაპიტალიზებადი ხარჯებისა), რომლებიც შექმნილია შემდგომი რეალიზაციისათვის ან საქონლის წარმოებისათვის/ მომსახურების განვებისათვის“.

ამ ნორმის შესაბამისად გადამხდელი ვალდებულია სმფ-ს შემადგენლობაში მოაქციოს მხოლოდ ნედლეული და მასალები. როგორც ზემოთ ითქვა, ამ ცნებების შინაარსი თითქმის მთლიანად დამოკიდებულია სუბიექტურ განსჯაზე და, როგორც წესი, მათში არ გულისხმობენ არც საკუთარ, არც სხვის მიერ წარმოებულ მზა პროდუქციას, რომელიც შექმნილია გაყიდვის მიზნით.

ვფიქრობთ, სმფ-ში ჩაირთვება მ.145.1-ით გათვალისწინებული ყველა ობიექტი (ნედლეული/მასალა), ასევე ისინიც, რომლებიც შეიძლება არ იყოს ამ ნორმით გათვალისწინებული, მაგრამ მოქცეულია სმფ-ში მ.8.28-ის მიხედვით.

ვინაიდან მზა პროდუქცია, მასალა, ნახევარფაბრიკატი, ტარა, ნედლეული ან სამარაგო ნაწილი იგივე საქონელია, ამიტომ ჩავთვალოთ, რომ

სმფ წარმოადგენს ბასს-ით განმარტებულ სმფ-ს, რომელიც უნდა იყოს პირის მიერ ჩვეულებრივ სამეურნეო საქმიანობის პროცესში გამოყენებული საქონელი.

ბასს 2-ის მიზნებისათვის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები არის ისეთი აქტივები, რომლებიც:

- a) გათვალისწინებულია გასაყიდად ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პროცესში;
- b) მონაწილეობენ წარმოების პროცესში და ასევე გათვალისწინებულია გასაყიდად;
- c) წარმოდგენილია ნედლეულისა და მასალების სახით და განკუთვნილია საწარმოო მოხმარებისათვის ან მომსახურების გასაწევად. ამას გარდა, მიუხედავად იმისა, რომ ბასს 2-ით არ რეგულირდება, სმფ-ს განეკუთვნება ზოგიერთი აქტივიც, რომელთაგან უმნიშვნელოვანესია **ფინანსური ინსტრუმენტები** (მაგ. აქციები, ობლიგაციები და ა.შ.) (ბასს 2.2).

გამოვიტანოთ დასკვნები:

- ძირითადი საშუალება და არამატერიალური აქტივი არ წარმოადგენენ სმფ-ს მხოლოდ იმიტომ, რომ ისინი ასეთი არ არიან ბასს-ის მიხედვით;
- თუ გადამხდელისათვის ფასიანი ქალაქების ყიდვა-გაყიდვა წარმოადგენს ჩვეულებრივ საქმიანობას, მათი საგადასახადო აღრიცხვისათვის გამოიყენება მ.145.5-ით გათვალისწინებული მეთოდები (მათ შორის, FIFO). აქვე შევნიშნავთ, რომ ფასიანი ქალაქები წარმოდგენენ საქონელს, მაგრამ მათი გადაცემა რატომღაც განიხილება მომსახურების განეკად.³⁸

29. უიმედო ვალი – საქონლის ან/და მომსახურების რეალიზაციის ან აღნიშნულის ფარგლებში წინასწარი გადახდის შედეგად გადასახადის გადამხდელის მიერ აღიარებული მოთხოვნა ან მისი ნაწილი, რომლის გადახდის ვადა გასულია და რომელიც არ იქნა ანაზღაურებული მიმდინარე საგადასახადო წლის ბოლომდე, ამასთანავე, არსებობს ერთ-ერთი შემდეგი დოკუმენტი:

ა) სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილება მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ;

³⁸ იხ. მაგალითად, მ.15-ისა და მ.8.31-ის კომენტარები

ბ) ცნობა სააღსრულებო დაწესებულებიდან სააღსრულებო ფურცლის აღსასრულებლად მიქცევის შედეგად მოვალის მიერ სასამართლოს გადაწყვეტილებით კუთვნილი თანხის მიუღებლობის ან ნაწილობრივ მიღების თაობაზე;

გ) სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული განჩინება შესაბამისი პირის მიმართ გადახდის უუნარობის თაობაზე განცხადების წარმოებაში მიღების ან გაკოტრების საქმის წარმოების დაწყების ან/და რეაბილიტაციის დაწყების შესახებ, თუ მოსამართლის მიერ ამ კრედიტორის მოთხოვნა არ იქნა აღიარებული;

დ) ცნობა მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან რეგისტრაციის გაუქმების შესახებ ან გარდაცვალების ცნობა.

ტერმინში მოიაზრება მხოლოდ კერძოსამართლებრივი ურთიერთობის ფარგლებში წარმოქმნილი ვალდებულებები. ის საჯარო სამართლის პირები, მათ შორის, სახელმწიფოც, რომლებიც კონტრაჰენტებთან დებენ ნასყიდობისა და სხვა სახის სამოქალაქოსამართლებრივ ხელშეკრულებებს, ასევე ექცევიან კონტრაჰენტებთან კერძოსამართლებრივ ურთიერთობაში.³⁹ ვალდებულება შეიძლება იყოს სახელშეკრულებო ან კანონისმიერი. კანონისმიერი ვალდებულებითი ურთიერთობა შეიძლება წარმოიშვას, მაგალითად, ისეთი ზიანის მიყენებიდან, რომელიც წარმოადგენს *დელიქტს*. ასე, მაგალითად, ცხოველის მიერ დაკბენილ პირს უფლება აქვს მოსთხოვოს ზიანის ანაზღაურება ცხოველის პატრონს (სამოქ. კოდექსი, მ.1003). კანონისმიერი ვალდებულების მაგალითია ასევე ქონების დაბრუნების ვალდებულება *უსაფუძვლო გამდიდრების*/ქონების დაზოგვის დროს. თუ საბანკო გადარიცხვით სხვა პირის ანგარიშზე შეცდომით ჩაირიცხა თანხა, ეს სხვა პირი ვალდებულია, დააბრუნოს სამართლებრივი საფუძვლის გარეშე მიღებული ქონება (სამოქ. კოდექსი, მ.976).

ვალდებულებითი ურთიერთობის იმ მონაწილეს, რომელსაც მეორე მონაწილისაგან შესრულების მოთხოვნა აქვს, ეწოდება *კრედიტორი*, ხოლო მეორეს, რომელიც ვალდებულია კრედიტორის მოთხოვნისთანავე შეასრულოს ვალდებულება – *მოვალე*. *ვალი* და *ვალის*

³⁹ კანონი „საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი“, მ.65¹

გადახდა წარმოადგენენ სამოქალაქო სამართალში გამოყენებულ ტერმინებს და მათში არ იგულისხმება მხოლოდ ფული ან ფულის გადახდა, თუმცა ხშირად სწორედ ამ მნიშვნელობებით გამოიყენება აღნიშნული ტერმინები. ვალში იგულისხმება ვალდებულება, ხოლო ვალის გადახდაში – ვალდებულების შესრულება. საგადასახადო კანონმდებლობაშიც სწორედ ეს მნიშვნელობები იგულისხმება (მ.2.6)

ვთქვათ, გადამხდელმა A-მ კონტრაქტენტ B-ს 2010 წლის 20 დეკემბერს 100 ლარად (დღგ-ის ჩათვლით) მიაწოდა ჩარხი, რომლის ფასიც B-ს უნდა გადაეხადა 2011 წლის 1 მარტამდე. წლის ბოლომდე B-მ ვერ მოახერხა ჩარხის ფასის გადახდა. ამასთან, იმავე 2011 წელს კანონიერ ძალაში შევიდა სასამართლოს გადაწყვეტილება, რომლის მიხედვითაც არ დაკმაყოფილდა B-ს მიმართ A-ს მოთხოვნა ვალის გადახდაზე, ვინაიდან აღმოჩნდა რომ B-ს A-ს მიმართ ჰქონია საპირისპირო მოთხოვნები. ამ პირობებში გადამხდელი A-ს მოთხოვნა B-ს მიმართ იმავე წლის 31 დეკემბრისათვის იქნება კვალიფიცირებული 100-ლარიან უიმედო ვალად.

სახელშეკრულებო ურთიერთობით შესაძლოა გათვალისწინებული იყოს მოთხოვნის უზრუნველყოფის ისეთი საშუალებები, როგორიცაა პირგასამტეხლო ან თუნდაც ბე. ამასთან, სხვადასხვა საფუძვლით კონტრაქტენტს შეიძლება დაეკისროს ზიანის ანაზღაურებაც. ზიანისა (გარდა, ძირითადი ვალდებულების შესაბამისი თანხისა) და პირგასამტეხლოს შესრულების ვალდებულება წარმოადგენს ნაწარმოებ ვალდებულებებს, რომლებიც წარმოშობილია პირველადი ვალდებულების – საქონლის/მომსახურების ფასის გადახდის ვალდებულების არშესრულებისაგან. ვფიქრობთ, საქონლის/მომსახურების რეალიზაციის შედეგად გადამხდელის მიერ აღიარებულ მოთხოვნაში იგულისხმება სწორედ პირველადი ვალდებულება და არა – წარმოშობილი.

ვთქვათ, ადგილი აქვს გადამხდელ A-სა და კონტრაქტენტ B-ს შორის წინა მაგალითით მოცემულ პირობებს. დამატებით, ვთქვათ, რომ ჩარხის მინოდების მომენტში B-მ დაარღვია საქონლის მიღების ერთ-ერთი პირობა და მას დაეკისრა ჯარიმა 10 ლარის ოდენობით. ხელშეკრულებით ასევე გათვალისწინებული იყო ჯარიმა გადაუხდელი თანხის 0,2%-ის ოდენობით ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე. მიმდინარე წელს B-ს არც დაკისრებული ჯარიმები გადაუხდია. მი-

უხედავად იმისა, რომ A იყენებდა დარიცხვის მეთოდს, მან ერთობლივ შემოსავალში არ ასახა ჯარიმები (მ.136.13). ამ პირობებშიც მხოლოდ 100 ლარი იქნება კვალიფიცირებული უიმედო ვალად.

ისეთი შემთხვევები, როდესაც პირდაპირი ვალდებულება მოიცავს მიწოდებული საქონლის/მომსახურების ფასს, მაგრამ არ ამოიწურება ამით, გაითვლისწინება უიმედო ვალის დეფინიციაში. ასეთი შემთხვევის ნიმუშად შეიძლება დავასახელოთ კრედიტის/სესხის გაცემის შემთხვევა, რომლის დროსაც უიმედო ვალის თანხაში ჩაირთვება პროცენტიცა და დასაბრუნებელი ძირითადი თანხაც.

განვიხილოთ მაგალითი ბარტერული ოპერაციის შემთხვევისათვის. ვთქვათ, 1-ლ თებერვალს გადამხდელმა A-მ კეთილსინდისიერად შეასრულა თავისი ვალდებულება 100 ლარის საბაზრო ღირებულების ჩარხის მიწოდებასთან დაკავშირებით, მაგრამ კონტრაჰენტი B-სგან ვერ მიიღო ვადამოსული საპირისპირო შესრულება, რომელიც გულისხმობდა საიჯარო მომსახურების განევას იმავე წლის 1-ლი მარტიდან 12 მაისამდე პერიოდისათვის და რომლის საბაზრო ფასი 12 მაისისათვის იყო 300 ლარი. ამასთან, ადგილი არ ჰქონია საიჯარო მომსახურების განევის ვალდებულების შეწყვეტას სხვა საფუძვლით (მაგ. ვალის პატივით ან სხვა შესრულების მიღებით). კანონით გათვალისწინებული პირობების დაკმაყოფილების შემთხვევაში, გადამხდელ A-ს მოთხოვნა B-ს მიმართ იმავე წლის 31 დეკემბრისათვის იქნება კვალიფიცირებული 100 ლარიან უიმედო ვალად. თუმცა გადამხდელ A-ს სულ მცირე 200 ლარით ($=300-100$) მეტის მოთხოვნა შეუძლია, რომელიც უიმედო ვალის თანხაში არ ჩაირთვება.

უიმედო ვალი წარმოიქმნება არა მარტო გადამხდელის მიერ მიწოდებული საქონლის/მომსახურების ფასის გადაუხდელობისას, არამედ იმ შემთხვევაშიც, როდესაც გადამხდელი წინასწარ იხდის მისაღები საქონლის/მომსახურების ფასს. მაგალითად, გადამხდელმა ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ავანსი – 100 ლარი გადასცა მომწოდებელს, რომელსაც მისთვის უნდა მიენოდებინა 300 ლარის საოფისე ავეჯი. მიწოდება უნდა შესრულებულიყო ავანსის გადახდიდან 5 დღის ვადაში. მომწოდებელმა თავისი ვალდებულება არ შეასრულა წლის ბოლომდეც. ტერმინის განმარტებაში ჩამოთვლილი რომელიმე დოკუმენტის არსებობისას, 100 ლარზე გადამხდელის მოთხოვნა ჩაითვლება უიმედო ვალად.

გადამხდელის მიერ მოთხოვნის აღიარებისთვის უნდა დგინდებოდეს მიზეზ-შედეგობრივი კავშირი საქონლის/მომსახურების განწევასთან. თუ დგინდება ასეთი კავშირი, მაშინ სასამართლოს მიერ მოთხოვნის არდაკმაყოფილების საფუძველს მნიშვნელობა არ აქვს.

დეფინიციის ბ) ქვეპუნქტში მითითებულ სააღსრულებო დაწესებულების მიერ გაცემულ კრედიტორის/მოთხოვნის მფლობელის/გადამხდელის (და არა – მოვალის) მიერ კუთვნილი თანხის მიუღებლობის შესახებ ცნობაში იგულისხმება ისეთი ინფორმაცია, რომელიც გულისხმობს სააღსრულებო წარმოების დასრულებას. წინააღმდეგ შემთხვევაში შესაძლებელი იქნებოდა უიმედო ვალად ჩათვლილიყო ისეთი მოთხოვნები, რომლებიც დადასტურებულია სასამართლოს მიერ და რომელთა მიღებაც შესაძლებელია მოვალის ქონებრივი მდგომარეობის გათვალისწინებით.

სამსუხაროა, რომ უიმედო ვალის დეფინიციის ა)–გ) ქვეპუნქტებში არ ფიგურირებს არბიტრაჟის გადანყვეტილებები, ხოლო დ) ქვეპუნქტში კი – საჯარო სამართლის იურიდიული პირების ლიკვიდაციის საბუთი.

30. ქონება – ყველა ნივთი და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე, რომელთა შეუზღუდავად შექმნა, ფლობა, განკარგვა და სარგებლობა შეუძლიათ პირებს.

საქონლის მიწოდება – ეს ის ფუნდამენტია, რომელსაც ეყრდნობა საგადასახადო დაბეგვრა. თავის მხრივ, საქონელი იგივე ქონებაა (მ.13). ამიტომ უპრიანი იქნება, დეტალურად განვიხილოთ აღნიშნული ტერმინი.

ქონება საგადასახადო და სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით (სამოქ. კოდექსი, მ.147) შედგება ნივთებისა და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთეებისაგან, ანუ „სხეულებრივი ნივთებისა“ (*res corporales*) და „უსხეულო ნივთებისაგან“ (*incorporales*). ნივთის მთავარი და უმნიშვნელოვანესი თვისება არის მისი მატერიალურობა, მიუხედავად ამ მატერიის ფიზიკური მდგომარეობისა. ფიზიკური მდგომარეობა კი შეიძლება გვხვდებოდეს მყარი, თხევადი ან გაზობრივი სახით. ის საგნები, რომლებსაც მატერიალურობა არ ახა-

სიათებთ, მიჩნეულია, რომ არ წარმოადგენენ ნივთებს. ასეთია, მაგალითად, ელექტროენერგია, სითბო, გამოსხივება.⁴⁰

თავის მხრივ, ნივთი შეიძლება იყოს მოძრავი ან უძრავი. სამოქალაქო კოდექსი მოძრავი ნივთის განმარტებას არ იძლევა. განმარტებულია მხოლოდ უძრავი ნივთი. უნდა ვივარაუდოდ, რომ მოძრავია ის ნივთი, რომელიც არ არის უძრავი. უძრავ ნივთებს მიეკუთვნება მიწის ნაკვეთი, წიაღისეული, მიწაზე აღმოცენებული მცენარეები და შენობა-ნაგებობანი, რომლებიც მყარად დგანან მიწაზე (სამოქ. კოდექსი, მ.149). ნივთი მყარად დგას, თუ შეუძლებელია მისი გადაადგილება ნივთის დანიშნულებისათვის არაპროპორციული ზიანის მიყენების გარეშე. უძრავი ნივთის ცნებაში უმთავრესი ადგილი უკავია მიწას. ყველა დანარჩენი უძრავი ნივთი პირდაპირ დაკავშირებულია მიწასთან. მიწას მოცილებული უძრავი ნივთი, უკვე აღარ იქნება უძრავი და განიხილება მოძრავ ნივთად.

ზოგიერთ ქვეყანაში (მაგალითად, რუსეთის ფედერაციაში) უძრავ ნივთებს მიაკუთვნებენ ე.წ. „კანონით უძრავ ნივთებს“, როგორცაა საჰაერო და საზღვაო ხომალდები, სამდინარო გემები და კოსმოსური ობიექტები. საქართველოსთან დადებულ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების საერთაშორისო ხელშეკრულებებში, როგორც წესი, სპეციალურად მითითებულია, რომ ამგვარი ნივთები არ განიხილება უძრავად. ასე, მაგალითად, საქართველოსა და გერმანიის ფედერაციულ რესპუბლიკას შორის დადებული შემოსავლებსა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშეკრულების (ძალაშია 21.12.2007წ.-დან) მე-6 მუხლით საზღვაო გემები და საჰაერო ხომალდები არ მიეკუთვნებიან უძრავ ქონებას. ამავე ხელშეკრულებით უძრავ ქონებაში მოიაზრება ასევე ისეთი მოძრავი ნივთი და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე, რომლებსაც საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით განსაზღვრულ უძრავი ქონებისათვის გააჩნიათ დამხმარე ხასიათი. ასე, მაგალითად, ამ ხელშეკრულების მიზნებისათვის სასოფლო-სამეურნეო მიწის შემთხვევაში, პირუტყვი და სოფლის მეურნეობაში გამოყენებული მონყობილობა მოიაზრება მიწის ნაწილად. სამოქალაქო კოდექსით ასეთ მოძრავ ნივთებს ეწოდებათ *საკუთვნებელი* (სამოქ. კოდექსი, მ.151).

⁴⁰ იხ. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, მთ. რედაქტორი ლ. ჭანტურია, წ.2, 1999, მ.147-ის კომენტარი

ნივთებისათვის, მათ შორის, უძრავისათვის, უმნიშვნელოვანესია ტერმინი *ნივთის არსებითი შემადგენელი ნაწილი*, რომელიც ნიშნავს ნივთის ისეთ ნაწილს, რომლის გამოცალკევებაც შეუძლებელია მთლიანი ნივთის ან ამ ნაწილის განადგურების, ანდა მათი დანიშნულების მოსპობის გარეშე. ნივთის ასეთი ნაწილი ცალკე უფლების ობიექტი შეიძლება იყოს მხოლოდ კანონით გათვალისწინებულ შემთხვევაში (სამოქ. კოდექსი, მ.150). ამიტომაც, რომ შენობაზე დადებული ნასყიდობის ხელშეკრულება მოიცავს იმ მიწის ნაკვეთის ნასყიდობასაც, რომელზეც შენობა დგას და რომელიც საჯარო რეესტრში რეგისტრირებულია ცალკე კოდით. *ცალკე უფლებაში* არ იგულისხმება მხოლოდ საკუთრების უფლება. ასეთი უფლება შეიძლება იყოს როგორც აბსოლუტური (სანივთო), ასევე ფარდობითი (ვალდებულებითი) უფლება. შენობის მეორე სართულის ერთ-ერთი ოთახის იჯარაში იგულისხმება შესაბამისი მიწის (წილობრივი მონაწილეობის მიხედვით) იჯარაც. სამოქალაქო კოდექსი პირდაპირაც ადგენს, რომ ნივთზე საკუთრების უფლება ვრცელდება ასევე მის არსებით შემადგენელ ნაწილებზეც (სამოქ. კოდექსი, მ.171).

როგორც ნივთის არსებითი შემადგენელი ნაწილის განმარტებიდან ჩანს, კანონით დგინდება ისეთი ნივთები, რომლებიც შეიძლება იყვნენ ცალკე უფლების (საკუთრების, იჯარის, უზუფრუქტის და ა.შ.) ობიექტები. ასეთებს განეკუთვნებოდა ზოგიერთი ნაგებობა. მაგალითად, „უძრავ ნივთებზე უფლებათა რეგისტრაციის შესახებ“ ძალადაკარგული კანონის (გაუქმდა 2008 წელს) მიხედვით ხაზობრივი ნაგებობა წარმოადგენდა ცალკე უფლების ობიექტს (კანონი, მ.2). ეს კანონი გაუქმდა „საჯარო რეესტრის შესახებ“ კანონით, რომელშიც მოცემულია ხაზობრივი ნაგებობის განმარტება, მაგარამ უკვე აღარ დგინდება ასეთი ნივთის ცალკე უფლების ობიექტად ყოფნის შესაძლებლობა. ამ კანონის მიხედვით ხაზობრივი ნაგებობა – ეს არის საკომუნიკაციო ნაგებობა, საავტომობილო გზა, რკინიგზა, ყველა სახის მილსადენი, გვირაბი, საჰაერო-საბაგირო გზა, ელექტროგადამცემი ხაზი, კავშირგაბმულობის ხაზი, ფუნიკულიორი, დამბა, არხი (კანონი, მ.2). ხაზობრივი ნაგებობების განმარტებები სხვადასხვა მოდიფიკაციით მოცემულია სხვადასხვა კანონებშიც (მაგ. კანონები „სახელმწიფო ქონების შესახებ“, „კერძო დაცვითი საქმიანობის შესახებ“).

სწორედ არსებითი შემადგენელი ნაწილის დეფინიცია უნდა იქნეს გამოყენებული საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის, როდესაც გადამხდელს უძნელდება იმის დადგენა, თუ რა ნივთები მიეკუთვნება უძრავ თუ მოძრავ ნივთებს. ასე, მაგალითად, ფანჯარა შენობისათვის არ წარმოადგენს ცალკე უფლების ობიექტს. ნასყიდობის ხელშეკრულების შემთხვევაში ის შენობასთან ერთად მიწოდება მიცემულს და არ განიხილება ცალკე ნივთად, ქონებად ან თუნდაც საქონლად. მაგრამ, ვინაიდან მესაკუთრეს სრული ბატონობა აქვს შენობაზე, მას უფლება აქვს მოაცილოს ფანჯარა შენობას. ამ უფლების გამოყენებისას ფანჯარა უკვე აღარ იქნება შენობის არსებითი შემადგენელი ნაწილი. ის იქნება ცალკე მოძრავი ნივთი, მაგრამ დღგ-ის მიზნებისათვის, განსაზღვრულ შემთხვევებში, შენობისა და მისგან მოცილებული ფანჯრის ერთად მიწოდება კვლავ შეიძლება ჩაითვალოს ერთი საქონლის – შენობის მიწოდებად, როგორც შერეული ოპერაცია (მ.177).

ხშირ შემთხვევაში გართულებულია ნივთის არსებითი შემადგენელი ნაწილების დადგენა. ეს, როგორც წესი, დამოკიდებულია ნივთის დანიშნულებაზე, რომელიც სხვადასხვა პირისთვის შეიძლება განსხვავებული იყოს; ნივთის ან მისი ნაწილის განადგურების ხარისხზე, რომელიც ასევე სუბიექტურია და ა.შ... ასე, მაგალითად, კონდიციონერის სპლიტ-სისტემა, რომელიც დამონტაჟებულია ოფისის შენობაში, შეიძლება განიხილებოდეს შენობის არსებით შემადგენელ ნაწილად. მაგრამ ისეთი შემთხვევისათვის, როდესაც შენობის შემძენს სურს შენობის საწყობად გადაკეთება, კონდიციონერი შეიძლება არც კი იყოს შენობისთვის არსებითი შემადგენელი ნაწილი.

უძრავი ნივთის რაობას ვერ შეცვლის მისი საჯარო რეესტრში რეგისტრაციის უქონლობა. ასე, მაგალითად, საჯარო რეესტრში დაურეგისტრირებელი მრავალწლიანი ნარგავები და დაუმთავრებელი შენობები წარმოადგენენ უძრავ ნივთებს იმ საფუძვლით, რომ ისინი აკმაყოფილებენ უძრავი ნივთების დეფინიციას. ამასთან, მათი კუთვნილების საკითხიც გარკვეულია, თუ ცნობილია მიწის მესაკუთრის ვინაობა. ამის საფუძველს ვგაძლევს სწორედ ნივთის არსებითი შემადგენელი ნაწილის დეფინიცია.

საგადასახადო კოდექსი ხშირად იყენებს ტერმინს უძრავი/მოძრავი ქონება. რა თქმა უნდა, მათში მოიაზრება მხოლოდ და მხოლოდ

ნივთები, ვინაიდან საქართველოს კანონმდებლობა ჯერ კიდევ არ იცნობს უძრავი ან მოძრავი არამატერიალური ქონებრივი სიკეთის დეფინიციას.

ქონებაზე უფლებაუნარიანობა (სარგებლობა, ფლობა ან განკარგვა) ახასიათებთ **მხოლოდ და მხოლოდ** ფიზიკურ ან იურიდიულ პირებს.⁴¹ მუდმივი დანესებულება, იურიდიული პირის ფილიალი და ამხანაგობა ვერ იქნება ქონებრივი უფლებების სუბიექტი. ასე, მაგალითად, თუ ქონებას ყიდულობს არარეზიდენტი იურიდიული პირის მუდმივი დანესებულება, ეს ნიშნავს, რომ ქონება უყიდია თვით ამ არარეზიდენტ იურიდიულ პირს. ასევე, თუ ქონება იჯარით აიღო ამხანაგობამ, ეს ნიშნავს, რომ ქონება იჯარით აუღია ამხანაგობის ყველა ნევრ ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს ერთობლივად და ისინი წარმოადგენენ იჯარის ხელშეკრულების ერთ მხარეს – სოლიდარული მოვალეებისა და სოლიდარული კრედიტორების სახით.

ზოგიერთი ნივთი თუ არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე შეზღუდულად ბრუნვაუნარიანია, მაგრამ ეს შეზღუდვა გამონეწეულია კანონის იმპერატიული ნორმებით ან ზნეობრივ ნორმებთან წინააღმდეგობით. სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით, ასეთი ობიექტებიც წარმოდგენენ ქონებას (სამოქ. კოდექსი, მ.147), განსხვავებით საგადასახადო კოდექსის არსებული განმარტებისა. ასე, მაგალითად, ფიზიკური პირისათვის თავდაცვის გაზის იარაღის შექმნა შეზღუდულია⁴² და, ამის გამო, კოდექსის მიზნებისათვის, ის ქონებად/საქონლად თითქოს არ უნდა ჩაითვალოს. ვფიქრობთ, რომ ტერმინის განსაზღვრება მოითხოვს დაზუსტებას.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, არამატერიალური ქონებრივი სიკეთეები წარმოდგენენ ე.წ. „უსხეულო ნივთებს“. მათზეც ვრცელდება ისეთი სამართლებრივი კატეგორიები, როგორიცაა: ფლობა, სარგებლობა და განკარგვა. მის განმარტებას იძლევა სამოქალაქო კოდექსის მ.152. საზოგადოდ, არამატერიალური ქონება – ეს არის ისეთი **მოთხოვნები** და **უფლებები**, რომლებიც აკმაყოფილებენ ქონების განმარტებაში ჩამოთვლილ პირობებს.

უფლება უფრო ფართო ცნებაა, ვიდრე *მოთხოვნა*. მოთხოვნა – ეს არის პირის უფლება სხვა კონკრეტულ პირს ან კონკრეტულ პირთა

⁴¹ იხ. მ.8.18-ის კომენტარი

⁴² კანონი „იარაღის შესახებ“, მ.12

ჯგუფს მოსთხოვოს რაიმეს შესრულება, მათ შორის, თავის შეკავებაც, ხოლო სხვა პირი ვალდებულია შეასრულოს მოთხოვნილი ქმედება (= მოქმედება ან უმოქმედობა). ასე, მაგალითად, სესხის გამცემის მოთხოვნა 100 ლარზე სესხის მიმღებისადმი – ეს არის სესხის გამცემის უფლება სესხის მიმღებისაგან მიიღოს 100 ლარი გასესხებული თანხისა და მასზე დარიცხული პროცენტების ჩათვლით. უფლება შეიძლება არ იყოს მოთხოვნა. მაგალითად, სასაქონლო ნიშნის „საქპატენტში“ რეგისტრაცია წარმოშობს მესაკუთრის უფლებას აუკრძალოს მესამე პირს, მისი თანხმობის გარეშე სამოქალაქო ბრუნვაში გამოიყენოს ისეთი ნიშანი, რომელიც განსაკუთრებული უფლების მქონე პირის დაცული სასაქონლო ნიშნის იდენტურია.⁴³ ან, მაგალითად, აქცია – ეს არის სააქციო საზოგადოებიდან განსაზღვრული წესით სიკეთეების მიღების უფლება, რომელიც შეიცავს მოთხოვნის უფლებასაც. უფლებების მაგალითია შენობის განკარგვის (გასხვისების) უფლება, მისით სარგებლობისა და ფლობის უფლებები.

ბრუნვაუნარიანი მოთხოვნები და უფლებები ანუ არამატერიალური ქონებრივი სიკეთეები, სხვა პირის საკუთრებაში გადადის იმავე საფუძველით, რა საფუძველიც გათვალსინინებულია ჩვეულებრივი „სხეულებრივი“ ნივთების მიმართ. მაგალითად, შპს-ში წილი შეიძლება საკუთრების უფლებით გადაეცეს სხვა პირს ნასყიდობის, ჩუქების, გაცვლის და ა.შ. ხელშეკრულებების საფუძველზე. თუ საქმე გვაქვს მოთხოვნასთან, მაშინ საკუთრების უფლების გადასვლას უწოდებენ *მოთხოვნის დათმობას*, ხოლო ხელშეკრულებას – *მოთხოვნის დათმობის ხელშეკრულებას*, რომლის შინაარსიც კვლავ შეიძლება იყოს ან ნასყიდობა, ან ჩუქება, ან ანდერძი და ა.შ.

არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე მარტო ისეთი მოთხოვნა ან უფლება არ არის, რომელიც გულისხმობს ფულის მიღებას. მოთხოვნა ან უფლება შეიძლება მოქმედებაში ან უმოქმედობაშიც მდგომარეობდეს. ასე, მაგალითად, მოიჯარეს მეიჯარის მიმართ აქვს იჯარის საგანზე სარგებლობისა და პირდაპირი ფლობის უფლების მისთვის გადმოცემის მოთხოვნის უფლება; შემკვეთს აქვს მენარდისაგან სამუშაოს შესრულების მოთხოვნის უფლება; მგზავრს აქვს სატრანსპორტო საშუალების მფლობელისაგან გადაადგილების მოთხოვნის უფლება.

⁴³ კანონი „სასაქონლო ნიშნების შესახებ“, მ.6

ხელშეკრულებით მხარეებს, როგორც წესი, წარმოეშვებათ ურთიერთმოთხოვნები და ვალდებულებები. მაგრამ ნებისმიერი მოთხოვნა ან უფლება ქონებას – არამატერიალურ ქონებრივ სიკეთეს არ წარმოადგენს. მიზეზი კი ის არის, რომ მოთხოვნების/უფლებების ბრუნვა შეზღუდულია. იჯარის ხელშეკრულებით მეიჯარის მიმართ მოიჯარეს აქვს მოთხოვნის უფლება იჯარის საგნის ფლობა/სარგებლობაზე. მოჯარეს აღნიშნული მოთხოვნის დათმობა თავისუფლად, როგორც წესი, არ შეუძლია, ვინაიდან ის შეიძლება ეწინააღმდეგებოდეს იჯარის ბუნებას: მეიჯარისათვის სულერთი არ უნდა იყოს თუ ვინ იქნება მოიჯარე (სამოქ. კოდექსი, მ.199). მაგრამ როდესაც კი მოიჯარე მეიჯარის თანხმობას მიიღებს, მას უფლება აქვს იჯარის უფლება მესამე პირს დაუთმოს, ანუ საკუთრებაში გადასცეს. მესამე პირი დაიკავებს ძველი მოიჯარის ადგილს და მასვე ექნება იჯარის საგნიდან გამომდინარე მოთხოვნის უფლებები მეიჯარის მიმართ. ასეთი მოთხოვნის უფლება ძველი მოიჯარისათვის წარმოადგენს არამატერიალურ ქონებრივ სიკეთეს, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც მეიჯარის თანხმობით ახალი მოიჯარის ვინაობას მნიშვნელობა არ აქვს.

იჯარის მოთხოვნის უფლების დათმობისაგან განსხვავდება ქვეიჯარის ხელშეკრულებით წარმოქმნილი ქვემოიჯარის მოთხოვნის უფლება მოიჯარის მიმართ. ამ დროსაც ადგილი არ აქვს ქვემოიჯარისათვის ან მოიჯარისათვის არამატერიალური ქონებრივი სიკეთის წარმოქმნას ან გადაცემას.

ლიცენზია, მათ შორის, სახელმწიფოს მიერ გაცემული, წარმოადგენს ლიცენზიის მფლობელის უფლებას მოსთხოვოს ლიცენზიარს განასაზღვრული ქმედებების შესრულება. სახელმწიფოს მიერ „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ კანონის საფუძველზე გაცემული ლიცენზიები შინაარსობრივად არის ორი სახის:

1. საქმიანობის ლიცენზია – განსაზღვრული საქმიანობის უფლების მიმნიჭებელი, რომელიც არსებითად დამოკიდებულია თვით ლიცენზიის მფლობელის ვინაობასა და მის შესაძლებლობაზე განახორციელოს კონკრეტული საქმიანობა დადგენილი პირობებით. ლიცენზიის მფლობელის მიერ მისი რაიმე სახით სხვისთვის გადაცემა დაუშვებელია. მაგალითად, ბიოლოგიური პესტიციდების წარმოებისათვის საჭიროა უფლება.

2. სარგებლობის ლიცენზია – ლიცენზიატს ენიჭება სახელმწიფო რესურსებით სარგებლობის უფლება. ლიცენზიის მფლობელს უფლება აქვს, ფლობდეს, სარგებლობდეს და განკარგოს სახელმწიფოს მიერ მისთვის მინიჭებული უფლება.

როგორც ვხედავთ, საქმიანობის ლიცენზიისაგან განსხვავებით, სარგებლობის ლიცენზიის მფლობელი წარმოადგენს არამატერიალური ქონებრივი სიკეთის – სახელმწიფოს მიმართ მოთხოვნის უფლების მესაკუთრეს. იმ ვადის გასვლის შემდეგ, რა ვადითაც არის გაცემული სარგებლობის ლიცენზია, არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე ქარწყლდება. სახელმწიფოს, როგორც იურიდიულ პირს, ორივე შემთხვევაში აქვს ქონება, რომელსაც, საქმიანობის ლიცენზიის შემთხვევაში, წარმოადგენს აბსოლუტური უფლება (კანონმდებლობის ფარგლებში), სხვებს მიანიჭოს განსაზღვრული უფლებები, ხოლო სარგებლობის ლიცენზიის შემთხვევაში – უძრავი ქონება და ნივთის ნაყოფი.

როგორც წესი, ფულზე მოთხოვნები წარმოადგენს არამატერიალურ ქონებრივ სიკეთეებს იმ მიზეზით, რომ იშვიათია ასეთი მოთხოვნების დათმობის დამაბრკოლებელი გარემოებების არსებობა (სამოქ. კოდექსი, მ.199). იჯარის შემთხვევაში, მეიჯარეს აქვს უფლება მოიჯარეს მოსახოვოს ქირა. მეიჯარეს შეუძლია ეს უფლება დაუთმოს მესამე პირს ისე, რომ მოიჯარის თანხმობაც კი არ დასჭირდეს. შესაბამისად, ქირაზე მეიჯარის მოთხოვნა წარმოადგენს ქონებას.

არამატერიალურ ქონებრივ სიკეთეს წარმოადგენს სასაქონლო ნიშნის რეგისტრაციიდან წარმოქმნილი უფლებები (გამოყენების უფლება და სხვისთვის გამოყენების აკრძალვა), რომლის თავდაპირველი მესაკუთრე არის დამარეგისტრირებელი პირი. თუ სალიცენზიო ხელშეკრულებით სასაქონლო ნიშნის გამოყენების უფლება მიენიჭა სხვა პირს – ლიცენზიატს, მაშინ მოთხოვნის უფლება ლიცენზიარის (მესაკუთრის) მიმართ არ წარმოადგენს ქონებას, ვინაიდან ლიცენზიატს არ შეუძლია მესამე პირს დაუთმოს სალიცენზიო ხელშეკრულებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნები.

წილი, როგორც უფლება, პარტნიორისათვის წარმოადგენს ქონებას. რა თქმა უნდა, ზოგადად, შესაძლებელია საზოგადოების წესდებით შეზღუდული იყოს წილის მიმოქცევა, კერძოდ, საჭიროებდეს

საზოგადოების თანხმობას, მაგრამ ეს არ ცვლის წილის ქონებად განხილვის შესაძლებლობას.

ამგვარად, არაფულადი მოთხოვნის ქონებად აღიარებისათვის საჭიროა სპეციფიკური სახელშეკრულებო დათქმები, ხოლო ფულადი მოთხოვნები, როგორც წესი, წარმოადგენენ ქონებას – არამატერიალურ ქონებრივ სიკეთეებს.

31. ძირითადი საშუალება – მატერიალური აქტივი, რომელსაც პირი იყენებს საქონლის წარმოების, საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის, იჯარით (მათ შორის, ლიზინგით) გადაცემის ან/და ადმინისტრაციული მიზნებისათვის და რომლის სასარგებლო გამოყენების ვადა ერთ წელზე მეტია.

ძირითადი საშუალების მთავარი დამახასიათებელი თვისებაა 1 წელზე მეტი ვადით მისი გამოყენების შესაძლებლობა. სასარგებლო გამოყენების ვადა დგინდება გონივრული განსჯის შედეგად. ელექტრო ან მექანიკური მოწყობილობების შემთხვევაში დასახმარებლად გამოიყენება საქარხნო პასპორტში მითითებული ჩვეულებრივი ექსპლუატაციის ვადა, ასევე – ნაწარმოები პროდუქციის შესაძლო რაოდენობაც. რა თქმა უნდა, ვადის განსაზღვრა მეტად სუბიექტურია და დამოკიდებულია გადამხდელის მიერ ძირითადი საშუალების სამომავლო ექსპლუატაციის ხარისხზე. გამოყენების ვადა ფასდება წინასწარ, ძირითადი საშუალების გამოყენების დაწყებამდე. ის ფაქტი, რომ ექსპლუატაციის პირველი ერთი წლის განმავლობაში ძირითადი საშუალება მწყობრიდან გამოვიდა, ძირითად საშუალებად ქონების აღიარებისათვის არავითარი მნიშვნელობა არ აქვს.

სასარგებლო გამოყენების ვადის გათვალისწინებით, როგორც წესი, ძირითად საშუალებებს მიეკუთვნება: მიწა; შენობები, მათ შორის, სააქროს შენობები, საწყობის შენობები, ლაბორატორიის შენობები; ნაგებობები, მათ შორის, დროებითი ნაგებობები, საავტომობილო და სხვა სახის გზები, ხიდები; გადამცემი მოწყობილობები, მათ შორის, ელექტროქსელები, მილსადენები; დანადგარები და მოწყობილობები; სატრანსპორტო საშუალებები; სამეურნეო და საწარმოო ინვენტარი, მათ შორის, ავეჯი; ინსტრუმენტები; მრავალწლიანი ნარგავები; სამუშაო, სანაშენე და პროდუქტიული ცხოველები; და ა.შ.

ძირითადი საშუალება განმარტებულია, როგორც *აქტივი*, რომელიც წარმოადგენს ბასს-ის ცნებას.⁴⁴ სწორედ ამიტომ შესაძლებელია ზოგიერთ ძირითადი საშუალებას არ ჰქონდეს ქონებრივი ხასიათი სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით. ასე, მაგალითად, ძირითად საშუალებად ითვლება იჯარით აღებული ქონებისა და მიწის კაპიტალური გაუმჯობესებანი, ტერიტორიის კეთილმოწყობა და ა.შ., რომლებიც არ წარმოადგენენ ცალკე ქონებას. კაპიტალური გაუმჯობესებით იცვლება თვით ნივთი (ემატება ან აკლდება რაიმე ნაწილი), მაგრამ ე.წ. გაუმჯობესება ყოველთვის წარმოადგენს ნივთის არსებით შემადგენელ ნაწილს, რომელიც ცალკე უფლების ობიექტი, როგორც წესი, ვერ იქნება. შესაბამისად, ნივთის მესაკუთრე ყოველთვის წარმოადგენს ამ ნივთის არსებითი შემადგენელი ნაწილის მესაკუთრესაც. ამგვარად, თუ მოიჯარემ გააუმჯობესა იჯარის საგნი, მოიჯარისათვის გაუმჯობესების შედეგი წარმოადგენს არა ქონებას, არამედ – მეიჯარისათვის მომსახურების განევას. თავის მხრივ, მიწის ნაკვეთის მესაკუთრისათვის ტერიტორიის კეთილმოწყობა არის იგივე ქონება – სახეშეცვლილი მიწის ნაკვეთი.

კოდექსისათვის აქტივის ძირითად საშუალებად განხილვას მნიშვნელობა აქვს არა მისი უშუალო გამოყენებლისათვის, არამედ – აქტივის მესაკუთრისათვის. ეს გამომდინარეობს იქიდან, რომ ძირითადი საშუალებების საამორტიზაციო ანარიცხების გამოქვითვის უფლება აქვს მის მესაკუთრეს, რომელიც შეიძლება იყოს ამ აქტივის შემძენი ან მწარმოებელი (მ.105). ასე, მაგალითად, იჯარით გაცემული ჩარხი ძირითადი საშუალება იქნება მეიჯარისათვის, და არა – მოიჯარისათვის. მოიჯარე ბალანსგარეშე ანგარიშზე ასახავს ამ ჩარხს ორმაგი ბუღალტრული ჩანაწერის გამოყენების გარეშე.

მატერიალურ აქტივად განიხილება ყველა აქტივი, რომელიც არ არის არამატერიალური აქტივი (მ.8.15). სწორედ ამიტომ ისეთი აქტივები, როგორიცაა დებიტორები და სამენარმეო საზოგადოებებში წილობრივი მონაწილეობები,⁴⁵ წარმოადგენენ მატერიალურ აქტივებს. დებიტორი და წილი – ეს ორივე ქონებაა, კერძოდ, არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე. თუ მათ განვიხილავთ საქონლისა და მომსახურების ქრილში, **ორივე წარმოადგენს საქონელს** (მ.13.1),

⁴⁴ იხ. მ.8.2-ის კომენტარი

⁴⁵ იხ. 8.2 მუხლის კომენტარი

მაგრამ, რაოდენ უცნაურად არ უნდა მოგვეჩვენოს, მათი მიწოდებები კი – მომსახურების განწევას (მ.მ.15.1-3).⁴⁶ ეს ორივე ობიექტი – დებიტორი (ანუ ფულადი მოთხოვნა მესამე პირისადმი) და წილობრივი მონაწილეობა (წილი, აქცია) შეიძლება ისე იქნეს გამოყენებული, რომ ადგილი ჰქონდეს მათი საშუალებით 1 წელზე მეტი ვადით საქონლის ან მომსახურების მიწოდებებს. ასე, მაგალითად, წილი/აქცია შესაძლებელია იჯარით გაიცეს, ხოლო მესამე პირისადმი ფულადი მოთხოვნა იქცეს ამავე მესამე პირისაგან პროცენტების მიღების საშუალებად. შესაბამისად, მივიღებთ კიდევ ერთ უცნაურ დასკვნას: გარკვეული შემთხვევებისას წილიცა და მოთხოვნაც შესაძლებელია იქცეს ძირითად საშუალებად. ეს კი ასე საყოველთაოდ მიჩნეული სულაც არ არის, მათ შორის, ფასს-ითაც. უცნაური სახის დასკვნის მიზეზს კი წარმოადგენს კოდექსისეული *მატერიალური აქტივის*, ჩვენი აზრით, ხარვეზის შემცველი განმარტება (იხ. მ.8.2, მ.8.15).

საქონლის/მომსახურების მიწოდებისათვის „გამოყენებულ“ მატერიალურ აქტივს თვით ეს აქტივიც წარმოადგენს, თუ გამოვიყენებთ ტერმინის ადეკვატურ (სიტყვასიტყვით) განმარტებას. შესაბამისად, თუ ნებისმიერი სახის ქონების გასხვისება არ არის დაგეგმილი ერთი წლის განმავლობაში მაინც, ეს ქონება წარმოადგენს ძირითად საშუალებას. ასეთ დასკვნას ადგილი არ ექნება, თუ გამოვიყენებთ ტერმინის განვრცობით განმარტებას და ჩავთვლით, რომ ძირითადი საშუალების თვისებაა მისი მონაწილეობა სხვა საქონლის/მომსახურების მიწოდებაში.

შენობა, როგორც ცნობილია, წარმოადგენს მიწის არსებით შემადგენელ ნაწილს და მიწაზე საკუთრების უფლება ვრცელდება, ასევე შენობაზეც (სამოქ. კოდექსი, მ.171). ოთახები და სხვა ნაწილები შენობისთვის არსებითი შემადგენელი ნაწილებია. თუ შენობა მრავალბინიანია, მაშინ კანონით დაშვებულია ბინის საკუთრებაში გადაცემა მთლიანი შენობის საკუთრებაში გადაცემის გარეშე (სამოქ. კოდექსი, მ.208). კანონის ანალოგიით აღნიშნული ვრცელდება ასევე არასაცხოვრებელ შენობებზეც. შესაბამისად, თითოეული

⁴⁶ ვფიქრობთ, კოდექსის შესაბამისი ნორმები (მ.მ.13-16) მათემატიკური სიზუსტით იმგვარად უნდა იყოს ჩამოყალიბებული, რომ არ მოხდეს სხვადასხვა სახის ობიექტების თანაკვეთა. წინააღმდეგ შემთხვევაში ავტორი თვლის, რომ შეიძლება მსგავს უცნაურ დასკვნებამდე მივიღეთ

ბინა თუ არასაცხოვრებელი ფართი, რომელსაც საჯარო რეესტრის მიერ მინიჭებული აქვს ცალკე კოდი, შეიძლება განვიხილოთ კიდეც ქონების ერთ ერთეულად. სწორედ ამიტომ, თუ გადაამხდელს ერთ შენობაში საკუთრებაში აქვს რამდენიმე ფართი სხვადასხვა კოდით, თითოეული ფართი უნდა ჩაითვალოს ძირითად საშუალებად.

გადაამხდელის ტერიტორიაზე აღმართული ძეგლი თუ სხვა მსგავსი ნაგებობა, ადმინისტრაციის შენობისა თუ საამქროს კედელზე ჩამოკიდებული სურათი შეიძლება განვიხილოთ ადმინისტრაციული მიზნებისათვის გამოყენებულ ძირითად საშუალებად. ამ ობიექტების დანიშნულებაა, საწარმოს პრესტიჟის ამაღლება მომსახურე მუშაკებისა და სტუმრების თვალში, შრომის ეფექტურობის ამაღლება და ა.შ.

თუ გადაამხდელი მხოლოდ არაეკონომიკური საქმიანობისათვის იყენებს 1 წელზე მეტი გამოყენების რესურსის მქონე რაიმე ობიექტს, აღნიშნული, მიუხედავად იმისა, რომ კოდექსის მიზნებისათვის შეიძლება ჩაითვალოს საქონლის/მომსახურების მიწოდებაში გამოყენებულად, სავარაუდოდ, არ ჩაითვლება არათუ ძირითად საშუალებად, არამედ გარკვეულწილად – აქტივადაც კი.⁴⁷ ამ უკანასკნელისათვის მიზეზი არის ფასს-ის დანაწესი, რომლის მიხედვითაც აქტივს უნდა ჰქონდეს მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოდინების შესაძლებლობა. შესაბამისად, მოგების გადასახადის მიზნებისათვის ასეთი აქტივებისათვის არ დაიშვება ამორტიზაციის ნორმების გამოყენება, თუმცა სანაცვლოდ, ქონების გადასახადი მათზე გათვალისწინებული არ არის.

32. ძირითადი საშუალების რემონტის ხარჯები – ხარჯები, რომლებიც ამაღლებს ძირითადი საშუალების ამოსავალ (თავდაპირველ, ნორმატიულ) მწარმოებლურობას (მათ შორის, შენობა-ნაგებობის ელემენტების მოდიფიკაცია (რეკონსტრუქცია) მათი სასარგებლო მომსახურების ვადის გახანგრძლივების მიზნით და მათი მწარმოებ-

⁴⁷ კოდექსის მიზნებისათვის აქტივი წარმოადგება ძირითად საშუალებად, თუ შესრულდება შემდეგი ორი აუცილებელი პირობა: ა) ის აქტივია ფასს-ის მიხედვით. მიზეზი ის არის, რომ კოდექსი აქტივის ცნებას არ განმარტავს, ხოლო ფასს – კი; ბ) წინა პუნქტის დაკმაყოფილების შემდგომ აქტივი აკმაყოფილებს მ.8.31-ის პირობებს მიუხედავად იმისა, კმაყოფილდება თუ არა ბასს 16-ის (ძირითადი საშუალებები) პირობები. მიზეზი ის არის, რომ კოდექსში მ.8.31-ის სახით მოცემულია ცნების იმგვარი განმარტება, რომელიც არ უთითებს ბასს 16-ს

ლურობის ამალღების უზრუნველსაყოფად; მანქანა-დანადგარის ნაწიღების გაუმჯობღება მათი მწარმოებლურობის ამალღების უზრუნველსაყოფად და ახალი საწარმოო პროცესების დანერგვა), გარდა მიმდინარე საექსპლუატაციო ხარჯებისა, რომღებიც განეღვა ძირითადი საშუაღების ამოსაღალი მწარმოებლურობის აღდგენის ან შეწარწუნების მიზნით.

ყოფითი ურთიერთობებისას რემონტში გულისხმობენ როგორც ნივთის (მათ შორის, მისი მწარმოებლურობის) აღდგენას (მიმდინარე რემონტი), ასევე – რეკონსტრუქციასაც (კაპიტალური რემონტი). ყოფითი ურთიერთობისაღან განსხვავებით, კოდექსი მხოლოდ რეკონსტრუქციაზე განეულ ხარჯებს არქმევს რემონტის ხარჯებს.

ძირითადი საშუაღების მწარმოებლურობა არ უნდა გავიგოთ მარტოოდენ როგორც დროის ერთეულში ძირითადი საშუაღების მიერ რაიმეზე ზემოქმედების რაოდენობრივი მახასიათებელი. მაგალითად, ჩარხის მიერ 1 საათში დამზადებული პოლიეთილენის პაკეტების რაოდენობა ერთ-ერთი მახასიათებელი თუ იქნება ჩარხის მწარმოებლურობის. დიზაინი, დამზადების მასალა, კომფორტულობა და უსაფრთხოება, სანვავისა და სხვა ნედლეულის ხარჯვის პარამეტრები და ა.შ. ქმნიან ჩარხის მწარმოებლურობის ერთიან ბაზას. ბაზის ყოველ ელემენტს სხვადასხვა ხარისხით მნიშვნელობა აქვს ეკონომიკური თუ არაეკონომიკური საქმიანობისათვის. ასე, მაგალითად, არასაკმარისად უსაფრთხო ჩარხი ზრდის მენარმის რისკს – აანაზღაუროს სამსახურეობრივი მოვალეობის შესრუღებისას ჩარხზე მომუშავე მუშაკის მიერ მესამე პირისათვის მიყენებული ზიანი. თავის მზრივ, ლამაზი დიზაინი ამალღებს როგორც შრომის სტიმულს, ასევე დადებით ეფექტს ქმნის მონვეული სტუმრებისათვისაც.

ნივთი, მათ შორის, ძირითადი საშუაღებაც, დროთა განმავლობაში კარგავს თავის თვისებებს, მიუხედავად იმისა, ექსპლუატირებულია თუ არა. უმოქმედო ჩარხი შეიძლება მორალურად მოძველდეს, დაკარგოს ესთეტიკური თვისებები, რაც უცილობლად იწვევს მისი მწარმოებლურობის, როგორც თვისებების ერთიანი ბაზის, შემციობას. მწარმოებლურობის დამოკიდებულება დროზე ყველაზე გამოკვეთილად ახასიათებთ ელექტორო-მექანიკურ მონყობილობებს. შესაბამისად, როდესაც საუბარია მწარმოებლურობის აღდგენა-შე-

ნარჩუნებაზე, არ იგულისხმება ძირითადი საშუალების სასარგებლო მომსახურების ვადის გახანგრძლივება. შენობა-ნაგებობის მოდიფიკაციის შემთხვევაში, ეს პირდაპირ არის კიდევ მითითებული ტერმინის განმარტებაში.

როგორც წესი, ძირითადი საშუალების მწარმოებლურობა, როგორც ნივთის თვისებების ერთიანი კომპლექსი, გათვლილია ჩვეულებრივი დანიშნულებითა და სავარაუდო დროით ნივთის ნორმალურ ექსპლუატაციასა და მის სათანადო მოვლაზე. ნორმალური ექსპლუატაცია და სათანადო მოვლა გულისხმობს შესაბამის ხარჯებს. სწორედ ეს ხარჯებია მიმდინარე საექსპლუატაციო ხარჯები, რომლებიც აღადგენს/ინარჩუნებს ნივთის თვისებებს. ასე, მაგალითად, სათანადო მარკის ზეთის შეუცვლელად ავტომანქანა დაკარგავს ტვირთის ტრანსპორტირების შესაძლებლობას; მაგიდის მოტეხილი ფეხის შეკეთება ან ახლით შეცვლა აღადგენს ნივთის თვისებას.

გონივრული განსჯის შედეგად უნდა დადგინდეს განეული ხარჯები მიმდინარეა თუ განეკუთვნება რემონტს. მარტივია იმ ხარჯების კვალიფიკაცია, რომლებიც აშკარად აუმჯობესებს ნივთის რომელიმე მახასიათებელს. ასე, მაგალითად, ხის ფანჯრების სათანადო ხარისხის მეტალო-პლასტმასით შეცვლა მიუთითებს შენობის რემონტზე; კომპიუტერის 512 მბ-იანი შიდა მეხსიერების შეცვლა 2 გბ-იანი მეხსიერებით – ასევე რემონტის მანიშნებელია.

ტერმინის განმარტების მიხედვით, თანხობრივი გამოხატულება გავლენას არ ახდენს ხარჯების კვალიფიკაციაზე. ასე, მაგალითად, დენის ძაბვის მკვეთრი ცვლილების მიზეზით მწყობრიდან გამოსული კომპიუტერის აღდგენა შეიძლება უფრო ძვირი დაჯდეს, ვიდრე გაუმჯობესებული შიდა მეხსიერების შეცვლა. ამ შემთხვევაში აღდგენის ხარჯები უნდა დაკვალიფიცირდეს მიმდინარე საექსპლუატაციო ხარჯად, ვინაიდან ადგილი ჰქონდა ნივთისათვის შესაბამისი თვისებების დაბრუნებას. შევნიშნავთ, რომ ნივთისათვის იმ თვისებების დაბრუნებამ, რომლებიც მას ახასიათებდა ექსპლუატაციაში შესვლის მომენტში, შეიძლება გამოიწვიოს ნივთის სასარგებლო მომსახურების ვადის გახანგრძლივება. ასე, მაგალითად, ა/მ-ის მოძველებული მოტორის შეცვლა მსგავსი მოტორით გამოიწვევს ა/მ-ს სასარგებლო მომსახურების ვადის შეცვლასაც, რის გამოც მოტორის შეცვლის ხარჯი წარმოდგება რემონტის ხარჯად.

საგადასახადო სანქციების თავიდან ასაცილებლად, ის ხარჯები, რომელთა კვალიფიკაციაც საეჭვოა, სასურველია განხილულ იქნეს რემონტად: რემონტის ხარჯი, როგორც წესი, ზრდის ქონების გადასახადით დაბეგვრის ბაზას და გამოიქვითება ნელ-ნელა, ამორტიზაციის გზით, მოგების გადასახადის მიზნებისათვის.

33. წარმომადგენლობითი ხარჯი – პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში გაწეული ხარჯი, რომელიც მოიცავს:

ა) პირის სახელით გამართული ღონისძიებებისათვის (პრეზენტაციები, მიღებები) გათვალისწინებულ (წვენები, მინერალური წყლები, გამაგრებელი სასმელები, ჩაი, ყავა, საუზმე, სადილი, ვახშამი, ბანკეტი) ხარჯებს;

ბ) საექსკურსიო და კულტურულ-სანახაობითი ღონისძიებების ხარჯებს;

გ) სუვენირების შეძენის ხარჯებს;

დ) სტუმრების მომსახურების უზრუნველყოფის ხარჯებს, მათ შორის:

დ.ა) საკონსულო მომსახურების (ვიზების გაფორმება, ვადის გაგრძელება) ხარჯებს;

დ.ბ) აეროპორტში დახვედრისა და გაცილების (VIP-დარბაზის მომსახურება) ხარჯებს;

დ.გ) სატრანსპორტო მომსახურების ხარჯებს;

დ.დ) სასტუმრო მომსახურების (ადგილების დაჯავშნა, ცხოვრების ღირებულება) ხარჯებს;

დ.ე) მიღებებისა და წვეულებებისათვის გათვალისწინებულ (წვენები, მინერალური წყლები, გამაგრებელი სასმელები, ჩაი, ყავა, საუზმე, სადილი, ვახშამი, ბანკეტი) ხარჯებს.

გადამხდელის მიერ გაწეული ისეთი ხარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია გართობით ღონისძიებებთან, წვეულებებთან და, საერთოდ, ფიზიკური პირის მიერ მიღებულ სიკეთეებთან, ყოველთვის იყო უცხოური თუ ქართული საგადასახადო კანონმდებლობის განსაკუთრებული ყურადღების საგანი. თუ ამგვარი ხარჯების განევის მოტივია შემოსავლების მიღების ალბათობის გაზრდა, მაშინ მსგავსი ხარჯები ცალსახად უკავშირდება გადამხდელის ეკონომი-

კურ საქმიანობას. პრობლემა სწორედ მოტივის დადგენაა. მიიჩნევა, რომ, თუ მოწვეული სტუმარია არსებული ან შესაძლო მომწოდებელი/კლიენტი ან მისი წარმომადგენელი, მაშინ მისთვის განეული გასართობი ხარჯებიც ბიზნეს საქმიანობას უკავშირდება და შესაძლებელია, გარკვეული წესით მონაწილეობა მიიღოს მოგების გადასახადის გამოანგარიშებაში.

ტერმინის განმარტება, გარდა სახელწოდებისა, არ აკონკრეტებს, თუ ვინ შეიძლება იყოს სტუმარი იმისათვის, რომ ხარჯებს დაერქვას *წარმომადგენლობითი*. ვფიქრობთ, რომ ხარჯები გაითვალისწინება წარმომადგენლებისათვის. წარმოდგენილი კი შეიძლება იყოს მხოლოდ ხარჯის გამწვევი პირისაგან განსხვავებული **სხვა ფიზიკური ან იურიდიული პირი**. იმისათვის, რომ ფიზიკური პირი ითვლებოდეს წარმომადგენლად, მას უნდა ჰქონდეს წარმოდგენილი პირისაგან შესაბამისი უფლებამოსილება. ეს უფლებამოსილება შეიძლება ივარაუდებოდეს კიდევ (სამოქ. კოდექსი, მ.104.3). თუ მომწოდებელი/კლიენტი ფიზიკური პირია, ვფიქრობთ, ზედმეტი უნდა იყოს იმის აღნიშვნა, რომ წარმომადგენლობითი ხარჯების ცნება მისთვისაც არის გათვალისწინებული.

საკუთარი მუშაკებისათვის გამართული ღონისძიება (მაგალითად, საახალწლო წვეულება) წარმომადგენლობითის კატეგორიაში არ ხვდება, ვინაიდან ღონისძიებაზე ყოფნისას მუშაკი სხვა პირს არ წარმოადგენს. ამას გარდა, ღონისძიებისათვის განეული ხარჯი ითვლება ხელფასის მსგავსი სახის განაცემად (მ.101) და, როგორც წესი, მონაწილეობას ღებულობს მოგების გადასახადის გამოანგარიშებაში. შესაბამისად, ამგვარი კატეგორიის ხარჯებისათვის კოდექსით ისედაც დადგენილია გადასახადის გამოანგარიშებაში მონაწილეობა და არ არის საჭირო მისი წარმომადგენლობით ხარჯებად განხილვა. მაგრამ, როდესაც სავარაუდო მყიდველისათვის მოწყობილ ღონისძიებას ესწრებიან ღონისძიების მომწყობი საწარმოს მუშაკები, მიიჩნევა, რომ ეს მუშაკები საწარმოს წარმომადგენენ სავარაუდო მყიდველის წინაშე და, ამდენად, ღონისძიებისათვის განეული ხარჯიც წარმომადგენლობითად, ვფიქრობთ, უნდა ჩაითვალოს.

იურიდიული პირის პარტნიორებისათვის გამართული ღონისძიებისას სამართლებრივად სხვა პირის წარმომადგენას კი აქვს ადგილი, მაგრამ იურიდიული პირი და მისი პარტნიორები, გარკვეული აზ-

რით, ერთ პირადაც მოიაზრებიან, რაც თეორიულ შესაძლებლობას აძლევს პარტნიორს ბოროტად გამოიყენოს იურიდიულ პირში მონაწილეობა. ხარჯებისათვის წარმომადგენლობითის კვალიფიკაციის მინიჭებისას, ვფიქრობთ, მთავარი განმსაზღვრელი უნდა იყოს ასეთი ხარჯების გაწევის მოტივი. მიუხედავად იმისა, რომ პარტნიორის შემთხვევაში დიდი ალბათობით ადგილი შეიძლება ჰქონდეს პარტნიორობის სტატუსიდან გამომდინარე მდგომარეობის ბოროტად გამოყენებას, მაინც ვფიქრობთ, რომ საკმარისი მტკიცებულებების არსებობისას პარტნიორებისათვის ან მათი წარმომადგენლებისათვის განუყოფელი ხარჯი უნდა დაკვალიფიცირდეს წარმომადგენლობითად და მ.116-ით დადგენილი შეზღუდვების გათვალისწინებით დაექვემდებაროს გამოქვეითვას. „საკმარისი მტკიცებულების“ საფუძველი კი უნდა იყოს ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ის მამოძრავებელი მოტივები, რამაც იურიდიულ პირს გააწევინა აღნიშნული ხარჯი.

იმ შემთხვევაში, როდესაც წილის მესაკუთრე პირი ან მისი წარმომადგენელი იმყოფება საწარმოს წვეულებაზე არა როგორც პარტნიორი, არამედ წარმომადგენს სხვა პირს, მაშინ შეიძლება ჩაითვალოს, რომ დიდი ალბათობით სახეზეა წარმომადგენლობითი ხარჯები.

წარმომადგენლობითი ხარჯის თვისებად ჩაითვლება ისიც, რომ განუყოფელი მიზანი უკავშირდება ბიზნეს-პარტნიორ იურიდიულ თუ ფიზიკურ პირებს, მაგრამ რეალურ სიკეთეებს ლეზულობენ მათი წარმომადგენელი ფიზიკური პირები.

აქვე შევნიშნავთ, რომ იმ რეალური მოტივის დადგენა, რამაც პირს გააწევინა აღნიშნული ხარჯი, მარტივი არ უნდა იყოს, ხოლო ზოგჯერ კი შეუძლებელიც იქნება. ვფიქრობთ, სწორედ ამიტომაც არის დაწესებული ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯების გამოქვეითვის ის არსებითი შეზღუდვა, რომელიც მოცემულია მ.116-ით (გამოიქვეითება მხოლოდ წარმომადგენლობითი ხარჯების 1%). გამომდინარე აქედან, ვფიქრობთ, გადასახადების ადმინისტრირების თვალსაზრისით, დიდი მნიშვნელობა არც უნდა ჰქონდეს მოტივის დადგენას. თუ ხარჯის აშკარა ბოროტად გამოყენებას არ აქვს ადგილი, ვფიქრობთ, ის უნდა ჩაითვალოს წარმომადგენლობითად და გადამხდელს პრობლემები არ უნდა შეექმნას მისი გამოქვეითვისას. გადამხდელს პრობლემები არც მაშინ უნდა შეექმ-

ნას, როდესაც ამგვარი ხარჯების განვიხილავთ გადამხდელის წარმომადგენლებიც, სტუმრებთან ერთად, ღებულობენ სარგებელს. ამ სარგებლის გარეშე წარმომადგენლობითი ხარჯის მიზანი სათანადოდ ვერც მიიღწევა. ასე, მაგალითად, წვეულებაზე გაშლილი სუფრით მხოლოდ სტუმარს რომ ესარგებლა, ეს უფრო უარყოფით შთაბეჭდილებას დატოვებდა სხვა პირის წარმომადგენელზე, ვიდრე – დადებითს. გამომდინარე აქედან, წარმომადგენლობითი ხარჯის შემადგენელ ნაწილად უნდა განვიხილოთ ის ხარჯიც, რომელიც განიხილავს ხარჯის გამწვევის წარმომადგენლებზე.

წარმომადგენლობითი ხარჯების განწვევა თავისთავად მოიცავს საქონლისა თუ მომსახურების მიწოდებებსაც. ასე, მაგალითად, სტუმრისათვის საჩუქარზე საკუთრების უფლების გადაცემა – ეს არის საქონლის (საჩუქრის) მიწოდება, რომელიც, როგორც წესი, მონაწილეობას უნდა ღებულობდეს გადასახადებით დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრისას. თუ საქმე მოგების გადასახადს ეხება, საჩუქარზე განწვეული ხარჯი უნდა გამოიქვეითოს კიდევ, ვინაიდან ეს ხარჯი, მიუხედავად იმისა, რომ ეხება უსასყიდლო მიწოდებას, დაკავშირებულია ეკონომიკურ საქმიანობასთან მისი განწვევის მოტივის გამო. გამომდინარე აქედან, გამოქვეითებთან დაკავშირებული მ.116-ით დადგენილი შეზღუდვა არალოგიკურადაც კი შეიძლება მოგვეჩვენოს მაშინ, როდესაც მიწოდებებით მიღებული შემოსავლები შეუზღუდავად და სრულად ჩაირთვება ერთობლივ შემოსავალში. პრობლემა მართლაც არსებობს და ის საჭიროებს საკანონმდებლო გადანყვეტას. მით უმეტეს, რომ წარმომადგენლობითი ხარჯების ცნებისა და მ.116-ის შემოღებით კანონმდებელს აშკარად სურს, რომ ის ხარჯი მაინც, რომელიც ექცევა მ.116-ით დადგენილ შეზღუდვაში, არ იქნეს განხილული საქონლის ან მომსახურების მიწოდებად. აღნიშნული ეხება არა მარტო მოგების გადასახადს, არამედ – დღგ-საც, აქციზსაც და საგადასახადო აგენტის ვალდებულებებსაც.

ტერმინის განმარტებით, სტუმრის მიღებებისას, როგორც ჩანს, მხოლოდ წვენები, მინერალური წყლები, გამაგრილებელი სასმელები, ჩაი, ყავა, საუზმე, სადილი, ვახშამი და ბანკეტი წარმოქმნის წარმომადგენლობით ხარჯებს, რაც, ვფიქრობთ, არამართებულია. შეიძლებოდა ჩანაწერს უფრო ფართო არეალი მოეცვა.

წარმომადგენლობითი ხარჯების განევა შეიძლება სხვადასხვა სამართლებრივი გზით განხორციელდეს. ასე, მაგალითად, სტუმრის სასტუმროში ცხოვრების საფუძველია სასტუმროსთან დადებული ხელშეკრულება, რომლის მეორე მხარე შეიძლება იყოს სტუმარი ან საწარმო. თუ სასტუმროს კონტრაჰენტი სტუმარია, მაშინ საწარმოს შეუძლია თანხა უშუალოდ გადასცეს სტუმარს, ან სტუმრის დავალებით – სასტუმროს. თუ კონტრაჰენტს საწარმო წარმოადგენს, მაშინ სახეზეა მესამე პირის სასარგებლოდ დადებული სასტუმროს მომსახურების ხელშეკრულება (სამოქ. კოდექსი, მ.მ. 359-351).

იმისათვის, რომ ხარჯები დაკვალიფიცირდეს წარმომადგენლობითად, სასურველია შესაბამისი საალრიცხვო დოკუმენტაციის შექმნა. უფლებამოსილი პირის მიერ ხელმოწერილი საბუთი უნდა ადგენდეს ღონისძიების მიზანს, სახეობას, მის მიმდინარეობას დროსა და სივრცეში, სტუმრების ვინაობას, ღონისძიებაზე პასუხისმგებელი პირის ვინაობასა და დავალების შესრულებაზე საბუთის შექმნის შესახებ მის ვალდებულებას, დასახარჯი თანხის ლიმიტს და ა.შ..

34. წმინდა აქტივები – სხვაობა პირის აქტივებსა და მის ვალდებულებებს შორის.

საზოგადოდ, თანხობრივ გამოხატულებაში საწარმოს ყველა აქტივსა და ყველა ვალდებულებას შორის სხვაობას უწოდებენ საწარმოს *საკუთარ კაპიტალს*. კოდექსი ამ სხვაობას არქმევს *წმინდა აქტივს*. კოდექსში აღნიშნულ ტერმინს შემდგომი დატვირთვა არ აქვს, გარდა ერთი შემთხვევისა, როდესაც მისი არყოფნა არაფერს შეცვლიდა (იხ. მ.103.1.ა).

ეს ტერმინი გამოიყენებოდა 1997 წლის საგადასახადო კოდექსში და ჰქონდა მნიშვნელოვანი ფუნქცია. კერძოდ, კანონმდებელი საშემოსავლო/მოგების გადასახადების მიზნებისათვის ფაქტობრივად განმარტავდა ე.წ. *სარგებელს*. კერძოდ, გარდა პარტნიორების მიერ განხორციელებული შენატანებისა, სარგებელი წარმოდგებოდა წმინდა აქტივად, რომლის ღირებულებაც გამოთვლადი იყო.⁴⁸ ამჟამად,

⁴⁸ 1997 წ. საგადასახადო კოდექსი, მ.39 (ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან), მ.81 (აქტივების ღირებულება)

კოდექსი სარგებელს კი ბეგრავს საშემოსავლო/მოგების გადასახადებით, მაგრამ მის შინაარსს არ ხსნის, რაც პრობლემატურია. უფრო მეტიც, შესაბამისი მსჯელობის შედეგად შეიძლება ისეც აღმოჩნდებოდა, რომ არაურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის საბაზრო განაკვეთზე დაბალი ფასით დადებული გარიგების შემთხვევაში, მყიდველ მხარეს წარმოექმნება დაბეგვრადი სარგებელი (მ.მ. 103.2, 101.2). ეს მაშინ, როდესაც თვით საბაზრო ფასი წარმოადგენს არაცალსახა და პრობლემატურ სიდიდეს. რეალურად კი მივიღებთ ისეთ სიტუაციას, როდესაც გამყიდველთან არაურთიერთდამოკიდებული აბსოლუტურად ყველა მყიდველი უმძიმეს მდგომარეობაში აღმოჩნდება: ა) მან ყოველთვის (!) უნდა დაადგინოს, თუ რა არის ე.წ. „საბაზრო ფასი“ მიუხედავად იმისა, გამყიდველს ფიქსირებული აქვს თუ არა საცალო/საბითუმო ფასები; ბ) თუ დადგინდა დადებითი სხვაობა, მყიდველმა ის ერთობლივ შემოსავალში უნდა ჩართოს. ეს ეხება როგორც მყიდველ მენარმეებს, ასევე – საცალო მომხმარებლებსაც. ეს კი, თავის მხრივ, ვფიქრობთ, კანონმდებლის ნებას არ შეესაბამება. აღნიშნული მსჯელობა კიდევ ერთხელ გვაფიქრებინებს, რომ კანონით შეძლებისდაგვარად მკაცრად უნდა განისაზღვროს *სარგებლის* რაობა.

35. ვირტუალური ზონის პირი – იურიდიული პირი, რომელიც ახორციელებს საინფორმაციო ტექნოლოგიურ საქმიანობას და მინიჭებული აქვს შესაბამისი სტატუსი.

36. საინფორმაციო ტექნოლოგიები – კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების შესწავლა, მხარდაჭერა, განვითარება, დიზაინი, წარმოება და დანერგვა, რის შედეგადაც მიიღება პროგრამული უზრუნველყოფის პროდუქტები.

ვირტუალური ზონის პირი და საინფორმაციო ტექნოლოგიები წარმოადგენენ „საინფორმაციო ტექნოლოგიური ზონების შესახებ“ საქართველოს კანონის ტერმინებს (ძალაშია 01.01.2011წ.-დან). ვირტუალური ზონის პირის სტატუსის მინიჭების წესი და პირობები განსაზღვრულია მთავრობის დადგენილებით (№49, 26.01.2011წ.).

37. ტურისტული ზონის მენარმე სუბიექტი – პირი (მენარმე სუბიექტი), რომელიც „თავისუფალი ტურისტული ზონების განვითარება“

რების ხელშეწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი წესით აშენებს სასტუმროს და უზრუნველყოფს მის ფუნქციონირებას. (20.05.2011. N4705).

ტერმინით განსაზღვრული პირი არის *ინვესტორი*, „თავისუფალი ტურისტული ზონების განვითარების ხელშეწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის მიხედვით. ასეთი პირი შეიძლება იყოს როგორც მენარმე იურიდიული პირი, ასევე – მენარმე ფიზიკური პირიც. ამ პირის საკუთრებას უნდა წარმოადგენდეს თავისუფალ ტურისტულ ზონაში (მაგ. ქობულეთის, ანაკლიისა განმუხურის ტურისტული ზონების) მიწის ნაკვეთი მშენებარე/აშენებული საშუალო/მაღალი კლასის სასტუმროთი, რომლის მშენებლობისათვის დახარჯულია ან დახარჯული იქნება 1 000 000 ლარი მაინც. გარდა სასტუმროს ჩვეულებრივი საქმიანობისა, სხვა საქმიანობის განხორციელების უფლება ამ პირს – ინვესტორს არ აქვს. ის 2026 წლამდე განთავისუფლებულია ქონებისა და მოგების გადასახადებისაგან.

38. ლიზინგი – ლიზინგი საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად, თუ ლიზინგის საგანი არის ამორტიზაციას დაქვემდებარებული აქტივი. (13.10.2011. N5118)

39. სალიზინგო კომპანია – სანარმო, რომლის მიერ საგადასახადო წლის განმავლობაში ქონების ლიზინგით გაცემიდან მიღებული შემოსავალი მისი ერთობლივი შემოსავლის არანაკლებ 70%-ია. (13.10.2011. N5118)

მუხლი 9. ეკონომიკური საქმიანობა

1. ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგებისა, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

2. ეკონომიკურ საქმიანობას არ მიეკუთვნება:

ა) სახელმწიფო ხელისუფლების, დამოუკიდებელი ეროვნული მარეგულირებელი და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების საქმიანობა, რომელიც უშუალოდ არის დაკავშირებული მათ-

თვის საქართველოს კანონმდებლობით მინიჭებული ფუნქციების შესრულებასთან, გარდა ხელშეკრულების საფუძველზე ფასიანი მომსახურების განევისა;

ბ) საქველმოქმედო საქმიანობა;

გ) რელიგიური საქმიანობა;

დ) დაქირავებით მუშაობა;

ე) ფიზიკური პირის მიერ ფულადი სახსრების განთავსება ბანკებსა და სხვა საკრედიტო დაწესებულებებში დეპოზიტებსა და ანაბრებზე;

ვ) საქმიანობის ან/და ოპერაციების სახეები ან/და ოპერაციების ერთობლიობა, რომლებიც განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით, საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტთან შეთანხმებით.

საქმიანობა – ეს არის სუბიექტის აქტიური ზემოქმედების პროცესი ობიექტზე, რომლის დროსაც სუბიექტი იკმაყოფილებს თავის რაიმე მოთხოვნილებას, აღწევს მიზანს. *საქმიანობა* შეიძლება ასევე ეწოდოს ადამიანის ნებისმიერ აქტივობას, რომელსაც ის თვითონ აძლევს რაიმე აზრს. იგივე შეიძლება ითქვას იურიდიული პირის მიმართაც.

საქმიანობის პროცესი შეიძლება რამდენიმე ეტაპად დაიყოს: საქმიანობაში ჩართვის, მიზნის ჩამოყალიბების, მოქმედებების დაგეგმვის, მოქმედებების განხორციელებისა და შედეგების ანალიზის პროცესები. საქმიანობა, როგორც წესი, ერთმანეთის მიმდევარი მოქმედებებისაგან შედგება, მაგრამ შეიძლება ერთი მოქმედებითაც ამოიწურებოდეს. მთავარი პროცესის ხანგრძლივობა ან მასში მოქმედებების რაოდენობა კი არ არის, არამედ – მიზანმიმართული აქტივობა. იმ იურიდიულ პირს, რომელსაც ქონებრივი ზიანი მიადგა გათავისუფლებული თანამშრომლის მიერ განზრახ გავრცელებული არასწორი ფაქტების შედეგად, უფლება აქვს, არასწორი ფაქტების გამავრცელებლისაგან მოითხოვოს ზიანის ანაზღაურება (სამოქ. კოდექსი, მ.993). ფაქტობრივად დამდგარი გარემოებების საფუძველზე იურიდიული პირის ხელმძღვანელობა, შესაბამისად, თვით იურიდიული პირიც, იწყებს განსაზღვრულ საქმიანობას, რომლის მიზანიც კომპენსაციის მიღებაა. აღნიშნული საქმიანობის წარმარ-

თვის მიმართულებები შეიძლება სხვადასხვა იყოს და დამოკიდებულია სხვადასხვა ფაქტორებზე, მათ შორის, ზიანის ოდენობაზე, დროისა და შიდა რესურსებზე, სასამართლო გზით პროცესის მოგების შესაძლებლობაზე და ა.შ.. თუ განსჯის შედეგად ხელმძღვანელობამ გადაწყვიტა თავი შეეკავებინა ზიანის მოთხოვნის უფლების გამოყენებაზე – ეს არ ნიშნავს, რომ იურიდიულ პირს არ გაუწევია საქმიანობა. იმ საქმიანობის მოტივი, რაც პირმა გასწია, მდგომარეობდა უფლების გამოყენებით მისაღები შედეგების შეფასებაში. თუ პირმა მიმართა სასამართლოს, მაშინ საქმიანობის მოტივი უკვე კომპენსაციის მიღებაა.

ეკონომიკურ საქმიანობას კოდექსი უწოდებს ისეთ საქმიანობას, რომლის მოტივიც მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღებაა. *შემოსავლის* ცნება მოიცავს *მოგებასა და კომპენსაციასაც*. ზოგიერთ ლიტერატურაში, მათ შორის, კოდექსის 1997 წლის ვერსიაში, ეკონომიკური საქმიანობა შეიძლებოდა ყოფილიყო მხოლოდ ე.წ. აქტიური ან პასიური სახის. პასიურია ისეთი ეკონომიკური საქმიანობა, რომელიც გულისხმობს მესამე პირისათვის ქონების დროებით სარგებლობაში სასყიდლიან გადაცემას. აქტიური ეკონომიკური საქმიანობა კი წარმოადგენს არაპასიურ ეკონომიკურ საქმიანობას.⁴⁹ ამის მსგავსია ეკონომიკური საქმიანობის სამენარმეო და არასამენარმეო კუთხით დაყოფა.

ეკონომიკური საქმიანობა, როგორც შემოსავლის მიღების მიზნით წარმართული პროცესი, შეიძლება შედგებოდეს ისეთი ნაწილებისაგან (მოქმედებებისაგან), რომლებიც ცალკე, „ამოგლეჯით“ განხილვისას სულაც არ უკავშირდება შემოსავლის მიღებას. მაგალითის სახით შეიძლება მოვიყვანოთ იმ მენარმის საქმიანობა, რომელმაც შემდგომი გაყიდვის მიზნით, შეიძინა საქონელი, მაგრამ მიზეზთა გამო საქონლის ნაწილი გაუფუჭდა ან დაეკარგა. თუ საქმიანობად, და არა – საქმიანობის ნაწილად, განვიხილავთ იმ საქონლის შექმნას, რომელიც შემდგომ გაუფუჭდა ან დაეკარგა, მაშინ, ბუნებრივია, ამ ე.წ. „საქმიანობას“ შემოსავალი არათუ უკავშირდება, პირიქით, ისინი თურმე იმისათვის იქნა შექმნილი, რომ მოგება არ მოეტანათ, რაც, თავის მხრივ, კეთილსინდისიერი მენარმის შემთხვევაში, აბსურდია. არაკეთილსინდისიერებისას კი უნდა გამოკვ-

⁴⁹ Большой бухгалтерский словарь, под редакцией А.Н. Азрилияна, 1999, ст. 85

ლეულ იქნეს საქონლის შეძენის მიზნები. ამიტომ ყურადღება უნდა მიექცეს ნებისმიერ საქმიანობის, და, მათ შორის, ეკონომიკურის, მთავარ ღერძს – მის მიზანს.

რამე ნივთის შეძენასთან დაკავშირებით პირის მოქმედება, რომელიც მას შესაძლოა მოუტანს მოგებას (შემოსავალს, კომპენსაციას), დაკავშირებულია ისეთ რისკებთან, როგორცაა ნივთის გაფუჭება, დაკარგვა, ზარალი, დაბალ ფასად გაყიდვა და ა.შ.. ეს პირმა თავიდანვე იცის და უშვებს მას. ბუნებრივია, იმ ხარჯების განევა, რომლებიც დაკავშირებულია ასეთი რისკის განხორციელებასთან, წარმოადგენს საქმიანობის, როგორც ერთიანის, შემადგენელ ნაწილს. საქმიანობა, როგორც ერთიანი, შედგება მრავალი ერთეულისაგან. მაგ. ნივთის მოძიების სამუშაოები, ამ სამუშაოებთან დაკავშირებული სატრანსპორტო ხარჯები, ამ ნივთის შეძენასთან დაკავშირებით სხვა ნივთების შეძენა, ნივთის შენახვა და ა.შ. თუ ჩვენ საქმიანობას განვიხილავთ არა როგორც ერთ მთლიანს, არამედ როგორც სხვადასხვა საქმიანობების ჯამს, მაშინ, როგორც ზემოთ ითქვა, აღმოჩნდება ისეთი საქმიანობები, რომლებიც პირდაპირ კავშირში არ იქნება იმ უშუალო მიზანთან, რომელიც ყოველი კერძო სამართლის იურიდიული პირისათვის წარმოადგენს მოგებას. ანუ, ამით იმის თქმა გვინდა, რომ შესაძლო ზარალი, გამოწვეული ნივთის აუცილებელი, ნებაყოფლობითი განადგურებით, წარმოადგენს შესაძლო მოგების მიღების თანდაყოლილ ნაწილს, რაც მოგების მიღების მიზნის მქონე საქმიანობის ერთ-ერთი შემადგენელი ნაწილია და, შესაბამისად, წარმოადგენს ეკონომიკურ საქმიანობასთან, კერძოდ, მოგების მიღებასთან, დაკავშირებული საქმიანობის თანამდევ ნაწილს.

ყურადსაღებია ისიც, რომ ეკონომიკური საქმიანობის განმარტება შეიცავს ფრაზას „*მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგებისა*“. ამ ფრაზაში, პირველ ყოვლისა, არ იგულისხმება პირის სურვილი მიეღწია ამ შედეგისათვის. ანუ, თუ პირმა შემოსავალი ვერ ნახა იმ საქმიანობით, რომელიც დაიწყო ნივთის შეძენით, ეს არ ნიშნავს იმას, რომ ეს საქმიანობა არის არაეკონომიკური. მთავარი არის მიზანი, რისთვისაც საქმიანობა ხორციელდება, ხოლო უშუალოდ ნივთის განადგურება ან დაბალი ფასით გაყიდვა კი წარმოადგენს საქმიანობის ერთ-ერთ შემადგენელ ნაწილს.

წარმოვიდგინოთ ის საქონელი, რომელიც არ იყიდება და არც გაიყიდება, გროვდება საწყობში. საწყობში მისი შენახვისათვის იხარჯება ელ.ენერგია, ფართის იჯარის ქირა, მუშების ხელფასები და სხვ. ასეთი საქონელი დროთა განმავლობაში შესაძლოა დაგროვდეს. მისი შენახვა დაკავშირებული იქნება მზარდ ხარჯებთან. ასეთი ხარჯები კი შეამცირებს მოგებას. პირს ყოველთვის ურჩევნია დაუპირისპიროს უვარგისი ნივთის შენახვის ხარჯები მისი განადგურების ხარჯებს სწორედ იმ მიზნით, რომ მიიღოს მოგება, კერძოდ კი, არ გაზარდოს ხარჯები.

მოყვანილი მსჯელობის მიხედვით, არათუ შემდგომში გაფუჭებული ნივთის შექცევა, არამედ მისი განადგურებაც კი წარმოადგენს ეკონომიკური საქმიანობის შემადგენელ ნაწილს.

ის სუბიექტები, რომელთა საქმიანობაც მართლზომიერი და არაერთჯერადია, ამასთან ხორციელდება მოგების მიზნით, დამოუკიდებლად და ორგანიზებულად, „მენარმეთა შესახებ“ კანონი უწოდებს *მენარმე სუბიექტებს* (კანონი, მ.მ.1-2). ამგვარად, მენარმე სუბიექტებისათვის თავიდანვე იგულისხმება, რომ ისინი სწორედ მოგების მიზნით არიან შექმნილნი. თუ კერძოსამართლის იურიდიული პირის ძირითად მიზანს მოგების მიღება არ წარმოადგენს, ის უნდა დარეგისტრირებულიყო როგორც არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი. მენარმე სუბიექტს შეუძლია ენეოდეს არაეკონომიკურ საქმიანობასაც. თუ შპს-მ ქველმოქმედების მიზნით შეიძინა და შემდგომ ბავშვთა სახლს გადასცა 1000 ლარიანი კომპიუტერი, აღნიშნული საქმიანობა არ უკავშირდება მოგების მიღების მიზანს, შესაბამისად, არ წარმოადგენს ეკონომიკურ საქმიანობას, თუმცა კოდექსის მიზნებისათვის შპს-ს 1000 ლარი ჩაეთვლება *ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლად* (მ.102). უმჯობესი იქნებოდა მსგავსი ტიპის შემოსავალი ჩართულიყო *შემოსავლებში, რომლებიც არ არის დაკავშირებული დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან* (მ.103). მსგავსი სიტუაცია იქნებოდა, როდესაც შპს-მ შემდგომი გაყიდვის მიზნით კი შეიძინა კომპიუტერი, მაგრამ შემდგომ შეუცვალა მას დანიშნულება და გადანყვიტა, კომპიუტერი ქველმოქმედებისათვის გამოეყენებინა, რაც გამოიხატა მისი ბავშვთა სახლისათვის გადაცემაში. ეს საქმიანობა დაიწყო მოგების მიზნით და დამთავრდა ამ მიზნის

გარეშე. ვინაიდან საქმიანობა, როგორც ერთიანი, არ განხორციელდა მოგების მიზნის მისაღწევად, მივიჩნევთ, რომ სახეზე არ არის ეკონომიკური საქმიანობა.

ზოგიერთი საქმიანობა შეიძლება აკმაყოფილებდეს მისი ეკონომიკურად ჩათვლის კრიტერიუმს, ანუ სუბიექტს ჰქონდეს შემოსავლის მიღების მიზანი, მაგრამ კოდექსი თავიდანვე არ განიხილავდეს მას ასეთად. ასე, მაგალითად, სახელმწიფოს მიერ ადმინისტრაციული სამართალდარღვევისათვის პირის დასჯის ერთ-ერთი მიზანი ჯარიმის თანხით სახელმწიფო ბიუჯეტის შევსებაცაა, მაგრამ ასეთი საქმიანობას კოდექსი არ განიხილავს ეკონომიკურად (მ.9.2.ა).

სახელმწიფო ხელისუფლების ან ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოები – ეს ისეთი დაწესებულებებია, რომლებიც წარმოადგენენ საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებს – სახელმწიფოს ან ადგილობრივ თვითმმართველობებს. ასე, მაგალითად, სახელმწიფოს წარმოადგენენ მთავრობა, სამინისტროები, საქვეუწყებო დაწესებულებები, საერთო სასამართლოები, პარლამენტი და ა.შ.

საჯარო სამართლის იურიდიული პირები, მიუხედავად იმისა, რომ ისინი განიხილებიან ადმინისტრაციულ ორგანოებად (ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, მ.2), არ წარმოადგენენ სხვა საჯარო იურიდიულ პირებს – სახელმწიფოსა და ადგილობრივ თვითმმართველ ერთეულებს. ისინი დამოუკიდებლად ახორციელებენ ზოგიერთ საჯარო საქმიანობას. შესაბამისად, მათი საქმიანობა, რომელიც მიმართულია შემოსავლის მისაღებად, მიუხედავად საქმიანობის საჯარო ხასიათისა, ჩაითვლება ეკონომიკურ საქმიანობად. ამის მაგალითია, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ გადამხდელებისათვის განუხლები მომსახურებები, რომელთა საფასურიც იმპერატიულად დადგენილია.⁵⁰ ხაზს ვუსვამთ იმას, რომ სსიპ-ების მიერ განუხლები მომსახურებები ეკონომიკური საქმიანობას განეკუთვნება არა ამ მუხლის მე-2 ნაწილის ა) ქვეპუნქტის ბოლო წინადადების გამო, არამედ – მისი სახელმწიფო ხელისუფლების ორგანოდ არყოფნის გამო.

გამონაკლისს წარმოადგენს ზოგიერთი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი (განსხვავებული სახელმწიფოსა და თვითმმართველობებისაგან), რომელთა საქმიანობას კოდექსი არ მიაკუთვნებს ეკონომიკურს. ასეთი სსიპ-ების ჩამონათვალი მოცემულია „დამო-

⁵⁰ მთავრობის დადგენილება №96, 30.03.2010წ.

უკიდებელი ეროვნული მარეგულირებელი ორგანოების შესახებ“ კანონში, რომლის მიხედვით ამჟამად ასეთ ორგანოებს წარმოადგენენ საქართველოს კომუნიკაციების ეროვნული კომისია და საქართველოს ენერგეტიკისა და წყალმომარაგების მარეგულირებელი ეროვნული კომისია (კანონი, მ.2). აღნიშნული პირები ამავე კანონის საფუძველზე წარმოადგენენ საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებს (კანონი, მ.3.გ).

პირი, რომელსაც სარჩელი შეაქვს სასამართლოში – სახელმწიფო ხელისუფლების ორგანოში, იხდის სახელმწიფო ბაჟს „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ კანონის საფუძველზე, რომელიც, თავის მხრივ, წარმოადგენს მოსაკრებელს „მოსაკრებლების სისტემის საფუძვლების შესახებ“ კანონის მიხედვით (კანონი, მ.5.1.ე). ამავე კანონის ძალით *მოსაკრებელი არის აუცილებელი გადასახდელი ბიუჯეტში, რომელსაც ფიზიკური და იურიდიული პირები იხდიან სახელმწიფო ან ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების მიერ მათთვის კანონით განსაზღვრული საქმიანობის განხორციელების ან/და სარგებლობის უფლების მინიჭებისათვის, აგრეთვე სახელმწიფო ან ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების მიერ გარკვეული მომსახურების განწვევისათვის* (კანონი, მ.1). შესაბამისად, შეიძლება გაჩნდეს ეჭვი, რომ, მართალია, სასამართლოები ახორციელებენ მათთვის კანონმდებლობით მინიჭებულ ფუნქციებს, მაგრამ ხომ არ არის მათ მიერ განხორციელებული საქმიანობა *ხელშეკრულების საფუძველზე ფასიანი მომსახურების განწვევა?* ვფიქრობთ, კოდექსის მ.9.2.ა-ს ბოლო წინადადებაში იგულისხმება მხოლოდ და მხოლოდ კერძოსამართლებრივი ხელშეკრულებები, ანუ ისეთები, რომლებიც წესრიგდება სამოქალაქო კანონებით, ე.ი. თანასწორუფლებიანობის საფუძველზე, და არა – საჯარო სამართლით. თუ ასე მივუდგებით აღნიშნულ საკითხს, მაშინ სასამართლოს მიერ პირისათვის განწვეული მომსახურება წესრიგდება საჯარო სამართლის კანონებით – სამოქალაქო და ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსებით, და ამგვარად, სასამართლოს მიერ საპროცესო კანონმდებლობის საფუძველზე განწვეული საქმიანობა არ განეკუთვნება ეკონომიკურს.

წინა აბზაცში განხილული შემთხვევა შეიძლება გავავრცელოთ ისეთ სსიპ-ებზე, რომლებიც კანონით განსაზღვრულ შემთხვევებში მოქმედებენ სახელმწიფოს სახელით. ასე, მაგალითად, სსიპ ბუნებ-

რივი რესურსების სააგენტო, რომელიც შექმნილია „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ კანონის საფუძველზე, სახელმწიფოს სახელით გაცემს სარგებლობის ლიცენზიებს (კანონი, მ.8¹). მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნული სსიპ არ არის კოდექსის მ.8.2-ის ჩამონათვალში, მისი საქმიანობა, მიუხედავად იმისა, რომ საქმიანობის ერთ-ერთი შედეგი არის სალიცენზიო მოსაკრებლის გადახდა, არ წარმოადგენს ეკონომიკურ საქმიანობას.

დეპოზიტი განიმარტება „ეროვნული ბანკის შესახებ“ ორგანული კანონის მიხედვით (კანონი, მ.2.ზ), ხოლო *ანაბარი* – „არასაბანკო სადეპოზიტო დაწესებულებების-საკრედიტო კავშირების შესახებ“ კანონისა (კანონი, მ.1.ბ) და სამოქალაქო კოდექსის (სამოქ. კოდექსი, მ.874) მიხედვით. ამ განმარტებებით *დეპოზიტი* და *ანაბარი* ერთიადიმავე მნიშვნელობისაა და ნიშნავს პირის მიერ საკრედიტო დაწესებულებაში შეტანილ ფულად სახსრებს ან გადახდის სხვა საშუალებებს, რომლებზეც საკუთრების უფლებას იძენს საკრედიტო დაწესებულება, ხოლო პირს კი წარმოეშვება მოთხოვნის უფლება საკრედიტო დაწესებულების მიმართ.

ეკონომიკური საქმიანობის ტერმინის ერთ-ერთი უმთავრესი გამოყენების სფეროა დღგ. ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობა და ფულადი სახსრების საკრედიტო დაწესებულებებში დეპოზიტებზე განთავსება⁵¹ თავისი შინაარსით წარმოადგენს ეკონომიკურ საქმიანობას. კოდექსმა, ძირითადად დღგ-ს მიზნებისათვის, ფიზიკური პირის ფართოდ განხორციელებადი აღნიშნული საქმიანობები თავიდანვე არ მიაკუთვნა ეკონომიკურ საქმიანობას.

მ.9.2.ვ-ს საფუძველზე გამოცემული ფინანსთა მინისტრის ბრძანების საფუძველზე *ეკონომიკურ საქმიანობას არ განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ ყოველი უწყვეტი 48 თვის განმავლობაში მის საკუთრებაში არსებული 4 საცხოვრებელი ბინის (სახლის) მასზე დამავრებული მინით რეალიზაცია*.⁵² ისმის კითხვა: 48 თვის განმავლობაში 5 ბინის გაყიდვის შემთხვევაში ეთვლება თუ არა ფიზიკურ პირს

⁵¹ მიუხედავად იმისა ფულადი სახსრების საკრედიტო დაწესებულებებში დეპოზიტებზე განთავსებას ჩავთვლით ეკონომიკურ თუ არაეკონომიკურ საქმიანობად, დაბეგვრის მიზნებისათვის ამით არაფერი შეიცვლება

⁵² ფინ.მინ.ბრძ. №989, 31.12.2010წ., საქმიანობის ან/და ოპერაციების სახეების ან/და ოპერაციათა ერთობლიობების, რომლებიც არ განეკუთვნება ეკონომიკურ საქმიანობას, განსაზღვრის თაობაზე

4 ბინის რეალიზაცია ეკონომიკურ საქმიანობად და, თუ არ ეთვლება, ამ 5-დან რომელი 4 ბინის რეალიზაცია? ბრძანება ამ კითხვაზე პირდაპირ პასუხს არ სცემს. ვფიქრობთ, აღნიშნული ბრძანება ეხება იმ ფიზიკურ პირებს, რომლებსაც ბინების ყიდვა-გაყიდვა სამენარმეო საქმიანობად არ გაუხდიათ. იმ ფიზიკური პირების საქმიანობა, რომლებიც დაკავებული არიან ბინების რეალიზაციით, როგორც სამენარმეო საქმიანობით, თავიდანვე უნდა ჩაითვალოს ეკონომიკურ საქმიანობად. შესაბამისად, ასეთ შემთხვევაში, 48 თვის განმავლობაში 5 ბინის გაყიდვის შემთხვევაში პირის საქმიანობა უნდა ჩაითვალოს ეკონომიკურად პირველივე ბინის გაყიდვიდან.

მუხლი 10. საქველმოქმედო საქმიანობა

1. საქველმოქმედო საქმიანობად ითვლება:

ა) დახმარების უშუალოდ ან მესამე პირის მეშვეობით, ნებაყოფლობით და უანგაროდ განევა იმ პირებისათვის, რომლებიც ამ დახმარებას საჭიროებენ, მათ შორის:

ა.ა) იმ ფიზიკური პირებისათვის, რომლებიც საჭიროებენ სოციალურ დაცვას, სამედიცინო დახმარებას, აგრეთვე ხელმოკლე ფიზიკური პირებისათვის, მათ შორის: ინვალიდებისათვის, მოხუცებულებისათვის, ობოლი ბავშვებისათვის, მარჩენალდაკარგულებისათვის, ლტოლვილებისა და იძულებით გადაადგილებული პირებისათვის – ავადმყოფებისათვის, მრავალშვილიანი ოჯახებისა და მათი წევრებისათვის, ომების, შეიარაღებული კონფლიქტების, ავარიების, სტიქიური უბედურებების, კატასტროფების, ეპიდემიების ან/და ეპიზოოტიების შედეგად დაზარალებულებისათვის;

(ა.ა) იმ ფიზიკური პირებისათვის, რომლებიც საჭიროებენ სოციალურ დაცვას, სამედიცინო დახმარებას, აგრეთვე ხელმოკლე ფიზიკური პირებისათვის, მათ შორის: ინვალიდებისათვის, მოხუცებულებისათვის, ობოლი ბავშვებისათვის, მარჩენალდაკარგულებისათვის, ლტოლვილის ან ჰუმანიტარული სტატუსის მქონე პირებისათვის და იძულებით გადაადგილებული პირებისათვის – ავადმყოფებისათვის, მრავალშვილიანი ოჯახებისა და მათი წევრებისათვის, ომების, შეიარაღებული კონფლიქტების, ავარიების, სტიქიური უბედურებების, კატასტროფების, ეპიდემიების ან/და ეპიზოოტიების შედეგად დაზა-

რალეზულებისათვის; (6.12.2011. N5371 ამოქმედდეს გამოქვეყნებიდან 90-ე დღეს))

ა.ბ) ბავშვთა, მოხუცებულთა და ინვალიდთა მომვლელი ან მომსახურე ორგანიზაციებისათვის, მათ შორის: ბავშვთა სახლებისათვის, სკოლა-ინტერნატებისათვის, ინტერნატებისათვის, სკოლამდელი და სხვა საბავშვო დაწესებულებებისათვის, მოხუცებულთა სახლებისათვის, უფასო სასადილოებისათვის, სამედიცინო დაწესებულებებისათვის, სარეაბილიტაციო ცენტრებისათვის;

ა.გ) საქველმოქმედო ორგანიზაციებისათვის;

ა.დ) რელიგიური ორგანიზაციებისათვის;

ა.ე) განსაკუთრებული ნიჭით დაჯილდოებული ფიზიკური პირებისათვის – მათი ტალანტის განვითარების მიზნით;

ა.ვ) პატიმრობისა და თავისუფლების აღკვეთის დაწესებულებებისათვის – მათში მოთავსებულ პირთა მოვლის ან სამედიცინო მომსახურების პირობების გაუმჯობესების მიზნით;

ა.ზ) იმ პირებისათვის, რომლებიც ახორციელებენ ამ ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ საქმიანობას;

ბ) ორგანიზაციების მიერ საზოგადოებისათვის სასარგებლო საქმიანობის განხორციელება შემდეგ სფეროებში: ადამიანის უფლებების დაცვა, გარემოს დაცვა, დემოკრატიისა და სამოქალაქო საზოგადოების განვითარება, კულტურა, განათლება, მეცნიერება, ჯანმრთელობის დაცვა, სოციალური დაცვა, ფიზიკური აღზრდა და სამოყვარულო სპორტი, ხელოვნება.

2. ქველმოქმედებას არ მიეკუთვნება ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნული საქმიანობა:

ა) განხორციელებული სახელმწიფო ხელისუფლების და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოთა მიერ;

ბ) განხორციელებული საწარმოს, პოლიტიკური პარტიის ან არჩევნებში მონაწილე სხვა საარჩევნო სუბიექტის მხარდასაჭერად;

გ) განხორციელებული ფიზიკური პირის მიერ საკუთარი ნათესავებისათვის ან იურიდიული პირის მიერ თავისი მმართველობის ორგანოთა ხელმძღვანელებისათვის და მათი ნათესავებისათვის;

დ) თუ ის „რეკლამის შესახებ“ საქართველოს კანონით სპონსორობად ითვლება.

პირველი, წინამდებარე მუხლს მნიშვნელობა აქვს იმ პირებისათვის, რომლებსაც სურთ საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის მიღება და შენარჩუნება. ქველმოქმედების გამწევი სანარმო ამ საქმიანობიდან რაიმე საგადასახადო შეღავათს არ ღებულობს. ეს არ ეხება ქველმოქმედების იმ სახეს, რომელიც გულისმობს საქველმოქმედო ორგანიზაციებისათვის თანხის გაცემას (მ.10.1.ა.გ.). ასეთ შემთხვევაში მოგების/საშემოსავლო გადასახადის მიზნებისათვის მენარმე სუბიექტის მიერ ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება საქველმოქმედო ორგანიზაციებზე გაცემული თანხის გარკვეული ნაწილი (მ.117).

მეორე, მუხლში ჩამოთვლილია საქველმოქმედო საქმიანობის კონკრეტული სახეები და, შესაბამისად, ჩამოთვლილია არაეკონომიკურ საქმიანობათა ზოგიერთი სახეც (მ.9.2.ბ). ამიტომ კოდექსის ის ნორმები, რომლებიც ეხება არაეკონომიკურ საქმიანობას, ეხება ამ მუხლში ჩამოთვლილ საქმიანობებსაც. ვთქვათ, მოხუცების მომვლელმა ერთ-ერთმა არასაქველმოქმედო ორგანიზაცია A-მ გადანიშნა მოენყო უფასო სასადილო მოხუცებისათვის. შესაბამისი ფართის არქონის გამო მან თხოვნით მიმართა მეორე არასაქველმოქმედო ორგანიზაცია B-ს. ორგანიზაცია B-მ, რომელიც არ ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად, მთხოვნელ ორგანიზაცია A-ს მიანოდა 110 000 ლარის საბაზრო ღირებულების მიწა შენობითურთ. ვინაიდან ორგანიზაცია B-ს მიერ განხორციელებული ოპერაცია-საქმიანობა არ განეკუთვნება ეკონომიკურს მ.10.1.ა.ბ-სა და მ.9.2.ბ-ს საფუძველზე, ამიტომ აღნიშნული მიწოდებიდან გამომდინარე ორგანიზაცია B-ს არ ეკისრება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება (მ.157.1, მ. 157.4). ამგვარად, ორგანიზაცია B-ს თავისუფლად შეუძლია დაამტკიცოს საქმიანობის არაეკონომიკური ხასიათი. ორგანიზაცია B ეკონომიკურ საქმიანობას რომ ეწეოდეს ან წარმოადგენდეს დღგ-ის გადამხდელს, მაშინ მას, კოდექსის მ.157.1-სა და მ.161.1.ა-ის ხარვეზების გამო, გაუძნელდება საგადასახადო ორგანოსათვის დამტკიცება, რომ აღნიშნული საქონლის მიწოდება მისთვის არ წარმოადგენდა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას. ხარვეზი კი წამოქმნილია ეკონომიკურ საქმიანობასთან საქონლის/მომსახურების მიწოდების დაუკავშირებლობით.

გარიგება დახმარების განევაზე შეიძლება დადებულ იქნეს როგორც უშუალოდ პირის სახელით, მათ შორის, მისი წარმომადგენლის მეშვეობით, ასევე – მესამე პირის სახელითაც. თუ წარმომადგენელი მოქმედებს დავალების ხელშეკრულების საფუძველზე, ხელშეკრულება დახმარების განევაზე იდება წარმოდგენილი პირის სახელით, რაც ნიშნავს წარმოდგენილი პირის მიერ დახმარების უშუალოდ განევას (სამოქ. კოდექსი, მ.103). ზოგიერთ შემთხვევაში წარმომადგენელი არ უთითებს თავის წარმომადგენლობით უფლებამოსილებას, რის გამოც ის გარიგებას დახმარების განევაზე დებს თითქოს საკუთარი სახელით. ამ შემთხვევაშიც უმეტეს ნილად გარიგება ჩაითვლება წარმოდგენილი პირის მიერ დადებულად (იხ. სამოქ. კოდექსი, მ.104.3). შპს-ს დავალებით არათანამშრომელმა ფიზიკურმა პირმა საქველმოქმედო ორგანიზაციას საკუთარი საბანკო ანგარიშიდან გადაურიცხა 100 ლარი. საქველმოქმედო ორგანიზაციისათვის სულერთი იყო, თუ ვინ აჩუქებდა მას ფულს. ასეთ შემთხვევაში დახმარების გამწევა ჩაითვლება უშუალოდ შპს. თუ მესამე პირმა მასსა და შპს-ს შორის დავალებისაგან განსხვავებული მომსახურების ხელშეკრულების საფუძველზე იკისრა საქველმოქმედო ორგანიზაციისათვის თანხის, ნივთის, მომსახურების გადაცემა/განევა, აღნიშნული მოქმედება ჩაითვლება მესამე პირის მეშვეობით განეულად. შპს-სა და მესამე პირს შორის დადებული გარიგების ზოგადი სახელწოდებაა *მესამე პირის* (საქველმოქმედო ორგანიზაციის) *სასარგებლოდ დადებული ხელშეკრულება* (სამოქ. კოდექსი, მ.349).

მესამე პირების მეშვეობით დახმარების განევა შეიძლება ასევე ჩაითვალოს დახმარების განევა თვით იმ ორგანიზაციებისათვის, რომლებიც ახორციელებენ მუხლის 1-ლ ნაწილში ჩამოთვლილ საქმიანობებს.

დახმარების სახე შეიძლება იყოს როგორც ფულისა და სხვა ქონების საკუთრებაში გადაცემა, ასევე – მომსახურების განევა. შპს-ს მიერ ბავშვთა სახლის სახურავის შეკეთება ჩაითვლება საქველმოქმედო საქმიანობად. თუ დახმარების ობიექტი ქონებაა, მაშინ უნდა დაიდოს ჩუქების ხელშეკრულება (სამოქ. კოდექსი, მ.524). ყურადღება უნდა მივაქციოთ მუხლში ჩამოთვლილ ისეთ შემთხვევებს, როდესაც მხოლოდ განსაზღვრული პირობის შესრულებისას ჩაითვლება საჩუქრის გადაცემა ქველმოქმედებად. ასე, მაგალითად, თუ ხელმოკ-

ლე ფიზიკური პირი შპს-ს სთხოვს 100 ლარს, იგულვადება, რომ შპსს სწორედ ხელმოკლეობის შესამსუბუქებლად, საყოფაცხოვრებო საჭიროებისათვის აძლევს დასაჩუქრებულს ფულს. თუ დასაჩუქრებულმა 100 ლარი გართობისათვის დახარჯა, მაშინ ჩუქების ხელშეკრულება ბათილად ჩაითვლება და მჩუქებელს 100 ლარი უკან უნდა დაუბრუნდეს. სახეზე არ იქნება საქველმოქმედო საქმიანობაც. შესასრულებელი პირობა – საჩუქრის საყოფაცხოვრებო საჭიროებისათვის გამოყენება არ ცვლის ჩუქების ხელშეკრულების სახეს, მიუხედავად იმისა, რომ კოდექსის მიხედვით მას აქვს მომსახურების განევის ელემენტები. სამოქალაქო კოდექსი მსგავს პირობიან ხელშეკრულებებსაც ჩუქებად განიხილავს (სამოქ. კოდექსი, მ.528 (შენიშნულობა)).

ზოგჯერ ქონების პირისათვის გადაცემისას თავიდანვე იგულისხმება ან პირდაპირ არის მითითება, რომ გადაცემული ქონება უნდა მოხმარდეს საზოგადოებრივ ან პირთა გარკვეული წრის ინტერესებს. ამგვარპირობიან ჩუქების ხელშეკრულებას ეწოდება შენიშნულობის ხელშეკრულება (სამოქ. კოდექსი, მ.528). მაგალითის სახით, საქველმოქმედო საქმიანობას, რომელიც ხორციელდება შენიშნულობის ხელშეკრულების საფუძველზე, წარმოადგენს თანხის გადაცემა იმ სამედიცინო დაწესებულება-ორგანიზაციისათვის, რომელიც ემსახურება მოხუცებულებს (მ.10.1.ა.ბ). თავისთავად რთული და ხშირად შეუძლებელია ფულადი თანხით განხორციელებული შენიშნულობის პირობის შესრულების დადგენა, ვინაიდან საჩუქრის გადმოცემის მომენტიდან ერთმანეთში ირევა საჩუქრის თანხა და ორგანიზაციის საკუთარი სახსრები. ყოველ შემთხვევაში, პრაქტიკაში დამკვიდრებულია მოსაზრება, რომ, თუ თანხა მიეცემა მუხლში ჩამოთვლილ ორგანიზაციებს, ხელშეკრულება ითვლება შენიშნულობის ხელშეკრულებად.

თუ შენიშნულობის პირობაა მჩუქებლის სახელის საჯაროდ გავრცელება, მაშინ, როგორც წესი, ადგილი არ უნდა ჰქონდეს დახმარების უანგარო ხასიათს და, შესაბამისად, საქველმოქმედო საქმიანობასაც. იმ შემთხვევაში, როდესაც მჩუქებელი აწარმოებს საქონელს, ხოლო დასაჩუქრებულმა იკისრა ამ საქონლის რეკლამა, ჩუქება განიხილება სპონსორობად „რეკლამის შესახებ“ კანონის მიხედვით (კანონი, მ.13), რაც კოდექსის პირდაპირი დანაწესით არ წარმოადგენს საქველმოქმედო საქმიანობას (მ.10.2.დ).

მუხლი 11. რელიგიური საქმიანობა

1. რელიგიურ საქმიანობად ითვლება დადგენილი წესით რეგისტრირებული რელიგიური ორგანიზაციის (გაერთიანების) საქმიანობა, რომლის მიზანია აღმსარებლობისა და სარწმუნოების გავრცელება, მათ შორის, ისეთი გზით, როგორცაა:

ა) რელიგიური წეს-ჩვეულებების, ცერემონიების, ლოცვების, სხვა საკულტო მოქმედებათა ორგანიზება და ჩატარება;

ბ) მორწმუნეთათვის შესაძლებლობის მიცემა, ჰქონდეთ ან გამოიყენონ სამლოცველო შენობები და სარიტუალო ნაგებობები რელიგიურ მოთხოვნათა როგორც ერთობლივად, ისე ინდივიდუალურად დასაკმაყოფილებლად;

გ) რელიგიური დელეგაციების, მომლოცველების, სხვადასხვა კონფესიის წარმომადგენლების მიღებისა და გამგზავრების ორგანიზება, ეროვნული და საერთაშორისო რელიგიური თათბირების, ყრილობების, სემინარების ორგანიზება, ამ ღონისძიებათა ჩატარების პერიოდში მათი მონაწილეების სასტუმროებით (სხვა საცხოვრებლით), ტრანსპორტით, კვებითა და კულტურული მომსახურებით უზრუნველყოფა;

დ) მონასტრების, სამონასტრო ეკლესიების, სასულიერო-სასწავლო დაწესებულებების შენახვა, ამ სასულიერო-სასწავლო დაწესებულებების მოსწავლეთა და მსმენელთა სწავლება, საქველმოქმედო ორგანიზაციების (საავადმყოფოები, თავშესაფრები, მოხუცებულთა და ინვალიდთა სახლები) შენახვა, აგრეთვე კანონიკური წესებით განპირობებული სხვა ანალოგიური საწესდებო საქმიანობა.

2. რელიგიურ საქმიანობას უთანაბრდება იმ რელიგიური ორგანიზაციების (გაერთიანებების) საწარმოთა საქმიანობა, რომლებიც გამოსცემენ რელიგიურ (საღვთისმსახურო) ლიტერატურას ან აწარმოებენ რელიგიური დანიშნულების საგნებს; ამ ორგანიზაციების (გაერთიანებების) ან მათი საწარმოების საქმიანობა, რომელიც დაკავშირებულია რელიგიური (საღვთისმსახურო) ლიტერატურის ან რელიგიური დანიშნულების საგნების რეალიზაციასთან (გავრცელებასთან); აგრეთვე ასეთი საქმიანობით მიღებული ფულადი სახსრების გამოყენება რელიგიური საქმიანობის განსახორციელებლად.

ამგვარად, რელიგიურ საქმიანობას შეიძლება ეწეოდეს მხოლოდ რელიგიური ორგანიზაცია. რელიგიურ ორგანიზაციას კი წარმოადგენს რელიგიური საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანიზაცია, რომელიც რეგისტრირებულია ასეთად (მ.33). რელიგიური გაერთიანებების რეგისტრაციის წესი დადგენილია სამოქალაქო კოდექსით (სამოქ. კოდექსი, მ.1509¹). იმ რელიგიური გაერთიანების საქმიანობა, რომელიც წარმოადგენს *არარეგისტრირებულ კავშირს* (სამოქ. კოდექსი, მ.39), არ ჩაითვლება რელიგიურად, ვინაიდან მისი რეგისტრაცია არ ხდება. ამავე მიზეზით, უცხოური კანონმდებლობის საფუძველზე შექმნილი რელიგიური გაერთიანებების საქმიანობა არ ჩაითვლება რელიგიურ საქმიანობად. რაც შეეხება უცხოური კანონმდებლობის საფუძველზე შექმნილი რელიგიური გაერთიანებების საქართველოში შექმნილ ფილიალებს (წარმომადგენლობებს), მათი საქართველოში რეგისტრაციის შესაძლებლობა კანონმდებლობით გათვალისწინებული არ არის.

კიდევ ერთი თვისება, რომელიც ახასიათებს რელიგიურ საქმიანობას, არის მისი მიზანი: აღმსარებლობისა და სარწმუნოების გავრცელება.

რელიგიური ორგანიზაციების საწარმოებში, სავარაუდოდ, იგულისხმება, მხოლოდ მათ მიერ დაფუძნებული/შექმნილი იურიდიული პირები და სხვა ტიპის საწარმოები.

მუხლი 12. დაქირავებით მუშაობა

1. დაქირავებით მუშაობად ითვლება:

ა) ფიზიკური პირის მიერ ვალდებულების შესრულება იმ ურთიერთობათა ფარგლებში, რომლებიც რეგულირდება საქართველოს ან/და უცხო ქვეყნის შრომის კანონმდებლობით;

ბ) ფიზიკური პირის მიერ იმ ვალდებულების შესრულება, რომელიც დაკავშირებულია საქართველოს შეიარაღებულ ძალებში, სამართალდამცავ და მასთან გათანაბრებულ ორგანოებში მის სამსახურთან;

გ) ფიზიკური პირის მიერ საწარმოს ან ორგანიზაციის ხელმძღვანელად (დირექტორად) ყოფნა ან ხელმძღვანელის (დირექტორის) მოვალეობის შესრულება.

2. დაქირავებით მომუშავე ფიზიკური პირი ამ კოდექსის მიზნებისათვის იწოდება დაქირავებულად, პირი, რომელიც ანაზღაურებს

ასეთი ფიზიკური პირის მიერ შესრულებულ სამუშაოს, – დამქირავებლად, ხოლო ასეთი ანაზღაურება – ხელფასად.

მუხლი განმარტავს, თუ რა ითვლება კოდექსის მიზნებისთვის დაქირავებით მუშაობად, კერძოდ, სუბიექტთან მიმართებით ფიზიკური პირის რა სახის ურთიერთობა წარმოშობს ამ ფიზიკური პირის დაქირავებით მუშაობას. ეს ურთიერთობები შემდეგ ჯგუფებად შეიძლება დაიყოს:

- საქართველოს შრომის კანონმდებლობით (მათ შორის შრომის კოდექსი და საჯარო სამსახურის შესახებ კანონი) რეგულირებული ურთიერთობები (იხ. ა) ქვეპუნქტი).
- უცხო ქვეყნის შრომის კანონმდებლობით რეგულირებული ურთიერთობები. (იხ. ა) ქვეპუნქტი)
- ურთიერთობები, რომლის ფარგლებშიც ფიზიკური პირი წარმოადგენს საწარმოს/ორგანიზაციის ხელმძღვანელს (დირექტორს) ან ხელმძღვანელის (დირექტორის) მოვალეობის შემსრულებელს (იხ. გ ქვეპუნქტი)). ამ ქვეპუნქტში მითითებულ ხელმძღვანელში (დირექტორი) უნდა ვიგულისხმოთ ის პირები, რომლებსაც გააჩნიათ საწარმოს/ორგანიზაციის ხელმძღვანელობისა და წარმომადგენლობითი უფლებამოსილებები.

მუხლის მეორე ნაწილში მოცემულია დაქირავებით მუშაობის ისეთი აუცილებელ ელემენტები, როგორცაა ურთიერთობის სუბიექტები (დამქირავებელი, დაქირავებული) და შრომის ანაზღაურების სახე (ხელფასი).

მუხლი 13. საქონელი

1. საქონელი არის მატერიალური ან არამატერიალური ქონება, მათ შორის, ელექტრო- და თბოენერგია, გაზი და წყალი.

2. დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის საქონელს არ მიეკუთვნება ფული.

გადასახადების გამოანგარიშების საჭიროებისათვის კოდექსში გამოყენებული ცნებების მიხედვით დაბეგვრაში გამოყენებული ერთი და იგივე ობიექტი შეიძლება წარმოგვიდგეს სხვადასხვა ქრილში:

1) ნივთად ან არამატერიალურ ქონებრივ სიკეთედ, სამოქალაქო კოდექსის შესაბამის ცნებებზე დაყრდნობით;

2) მატერიალურ ან არამატერიალურ აქტივად, ძირითადად ბასს-ის შესაბამის ცნებებზე დაყრდნობით.

დამატებით, კოდექსის მიხედვით დაბეგვრაში გამოყენებული ობიექტი შეიძლება იყოს:

3) საქონელი ან მომსახურება.

იურისპრუდენციის ისეთ მნიშვნელოვან დარგში, როგორც საგადასახადო სამართალია, უნდა გამოიყენებოდეს მაქსიმალურად გამართული იურიდიული ტერმინები. თუ დაბეგვრა უკავშირდება ისეთ ურთიერთობებს, რომლებიც საქართველოს სხვა კანონებით რეგულირდება, ბუნებრივია, საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისი ცნებები და ტერმინები მთლიანად უნდა ეყრდნობოდეს მათ, რათა გადამხდელისა და საგადასახადო ორგანოს მიერ შეძლებისდაგვარად ზუსტად განისაზღვროს დაბეგვრის ობიექტი. მხოლოდ ისეთი ურთიერთობების დასარეგულირებლად, რომლისთვისაც მარეგულირებელი კანონი არ არსებობს ან არასაკმარისად არეგულირებს მას, გამონაკლისის სახით ნორმად შეიძლება გამოყენებულ იქნეს როგორც უცხო ქვეყნის, ასევე კერძო სუბიექტის მიერ შექმნილი დოკუმენტი. როგორც წესი, ასეთი ტიპის დოკუმენტები, მით უმეტეს, თუ ისინი ნათარგმნია და არასათანადოდ აქვს გავლილი სამართლებრივი კონტროლი, გამოირჩევა ქართულ სახელმწიფოებრივ კანონმდებლობასთან სრული შეუსაბამობით. ამის ნათელი მაგალითია, ე.წ. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (ბასს), რომლებიც განკუთვნილია ეკონომიკური მიზნებისათვის, კერძოდ, ბუღალტრულ-ფინანსური აღრიცხვის წარმოებისათვის, და არა – საგადასახადო-სამართლებრივი რეგულირებისთვის. ერთ-ერთი, მაგრამ არა ერთადერთი რამ, რასაც დისონანსი შემოაქვს ჩვენს საგადასახადო კანონმდებლობაში, სწორედ *აქტივის* ცნებაა, რომელიც განიმარტება ბასს-ების მიხედვით. იმის გამო, რომ საგადასახადო კოდექსისეული დაბეგვრის ძირითადი ღერძი გადის საქონლის/მომსახურების და მათი მიწოდებების რაობაზე, რომლებიც, თავის მხრივ, პირდაპირ და უშუალოდ დაკავშირებულია ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემასთან და გარიგების რაობასთან, ამდენად ავტორი თვლის, რომ კოდექსში არ უნდა ფიგურირებდეს

აქტივის ცნება. ის უნდა შეიცვალოს *ქონებით* ან მისგან ნაწარმოები ისეთი ობიექტით და იმგვარად, რომ კოდექსის ნორმამ არ დაკარგოს არსებული შინაარსი. ვფიქრობთ, ამით კოდექსიც გამარტივდება და ბევრ ბუნდოვან საკითხსაც ლოგიკური და სათანადო ამოხსნა მოეძებნება.

ამგვარად, საგადასახადო კოდექსი *საქონლად* განიხილავს სამოქალაქო კოდექსით განსაზღვრულ ყველა სახის ქონებას და მას ავსებს ელექტროენერგიითა და თბოენერგიით.⁵³ ის „ზედმეტი“ სიტყვები, როგორცაა *მატერიალური ან არამატერიალური*, ასევე – *გაზი და წყალი*, რომლებიც გვხვდება ტერმინის განმარტებაში, გადმოსულია 1997 წლის კოდექსის პირველწყაროდან – საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ შემუშავებული საგადასახადო კოდექსის პროექტიდან.⁵⁴ ეს პროექტი თავიდანვე არ იყო გათვლილი მარტო საქართველოს კანონმდებლობაზე. სწორედ ამის გამო, პროექტში ხშირად გვხვდება ისეთი თითქოსდა „ზედმეტი“ სიტყვები, რომელთა გარეშეც ტერმინის განმარტება ისედაც ნათელი იქნებოდა საქართველოს სხვა კანონებზე, უმეტეს წილად საქართველოს სამოქალაქო კოდექსზე, დაყრდნობით. ამ კონკრეტულ შემთხვევაში, ვიცით რა, რომ სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით ქონება მოიცავს როგორც მატერიალურ, ასევე არამატერიალურ ობიექტებსაც, მსგავსად გაზისა და წყლისა, სრულიად ზედმეტია ამ სიტყვების ჩართვა ტერმინის განმარტებაში, თუმცა მათი ყოფნით არაფერი იცვლება.

დაბევრაში გამოყენებული ობიექტის როგორც საქონლის/მომსახურების ქრილში განხილვა ნაწარმოებია იმ უფრო მნიშვნელოვანი მიზნიდან, რომელიც მდგომარეობს გადამხდელის შესაძლო ქმედებების (მოქმედებების ან უმოქმედობების) ორ თანაუკვეთ სიმრავლედ დაყოფაში. ქმედებას კი წარმოადგენს გადამხდელის მიერ საქონლისა და მომსახურების მიწოდება. ზოგიერთი ქონება-საქონლის მიწოდება, როგორც მოქმედება, განხილულია მომსახურების განვეად. ეს ეხება ფინანსურ მომსახურებაში გამოყენებულ ობიექტებს. ასე, მაგალითად, აქციის დათმობა-გაყიდვა წარმოადგენს არამატერიალური ქონებრივი სიკეთის სხვის საკუთრებაში გადაცემას, მაგრამ, ვინაიდან მიიჩნევენ, რომ მ.15.2.-დ-ს საფუძველზე ის

⁵³ იხ. მ.8.30-ის კომენტარი

⁵⁴ www.imf.org

განეკუთვნება ფინანსურ ოპერაციას და, შესაბამისად, მომსახურების მიწოდებას (მ.14.1.პ, მ.16.2), ამიტომ საქონლის/მომსახურების ჭრილში ამ მიწოდების ობიექტი – აქცია კი წარმოადგენს საქონელს, მაგრამ მისი სხვისთვის გადაცემის მოქმედება – მომსახურებას. აქვე დავამატებთ, რომ ამგვარი „მსუბუქი“ ხარვეზები გამოწვეულია ფინანსური მომსახურების მომსახურების ერთ-ერთ სახედ მიჩნევის გამო. ზემოთ მითითებულ საერთაშორისო სავალუტო ფონდის პროექტითა და 1997 წლის საგადასახადო კოდექსით მსგავსი რამ არ ყოფილა დადგენილი. შეიძლება სახელწოდება შეიცავდეს სიტყვას „მომსახურება“, მაგრამ ეს იყოს მხოლოდ სახელწოდება და ოპერაცია არ იყოს განხილული მომსახურებად.

ფული განიხილება როგორც: ა) სიკეთეთა ღირებულების საზომი; ბ) გაცვლის საშუალება.

საგადასახადო მიზნებისათვის მნიშვნელოვანია ფული, როგორც გაცვლის საშუალება.

ისტორიულად⁵⁵, ფულის, როგორც გაცვლისა და ღირებულების ზომის საშუალების, წარმოქმნა განაპირობა ადამიანის ცხოვრების ეკონომიკურმა კუთხემ, კერძოდ, გაცვლითი (ბარტერული) ოპერაციების შემცირების სურვილმა. ასე, მაგალითად, ადამიანს შინაური ცხოველი რომ გადაეცვალა ტანსაცმელში, მას უნდა მოეძებნა ტანსაცმლის ისეთი მწარმოებელი, რომელსაც დასჭირდებოდა შინაური ცხოველი. ბუნებრივია, ძებნა გამოიწვევდა მნიშვნელოვანი ადამიანური რესურსების ხარჯვას დროისა და ენერჯის სახით. ისტორიულად გამოსავალი მოიძებნა შუალედური საქონლის სახით, რომელსაც ადამიანთა კონკრეტული ჯგუფისათვის ჰქონდა მაღალი ლიკვიდური მახასიათებლები. შუალედური საქონლის ფუნქციას ასრულებდა ე.წ. ფული-საქონელი: ხორბალი, ძვირფასი ლითონები, მათგან დამზადებული მონეტები და ა.შ. ასეთ ფულს დამოუკიდებელი ფუნქციაც ჰქონდა. კერძოდ, ლითონის შემთხვევაში, შეიძლებოდა გადადნობა და სხვადასხვა ნაკეთობების დამზადება-გაცვლა. წარმოვიდგინოთ, რომ ადამიანთა ჯგუფი ამზადებს 5000 სიკეთეს (ქონება, მომსახურება). ამ ჯგუფში ფული-საქონლის არსებობის შემთხვევაში ჯგუფის წევრს საქმე ექნებოდა მხოლოდ 5000 ფასთან, ხოლო ფული-საქონლის არარსებობის შემთხვევაში კი – 12 497 500

⁵⁵ Экономическая Энциклопедия, гл. редактор Л.И.Абалкин, 1999, ст. 148-151

ცალ ბარტერულ ოპერაციებთან.⁵⁶ ფულის განვითარების შემდგომ ეტაპზე ხარჯების შემცირების მიზნით დაიწყო ფული-საქონლის შენახვა სპეციალურ დაწესებულებებში, რომლებსაც ნდობის დიდი ხარისხი ჰქონდათ (ჩინეთი, VIII ს.). ეს დაწესებულებები ფული-საქონლის ჩამბარებლებს აძლევდნენ ფურცელს, რომელიც იყო ბრუნვაუნარიანი და მის მფლობელს შეეძლო შენახული ფული-საქონელი გამოეტანა ამ დაწესებულებიდან. ასეთი ფურცელი ფაქტობრივად წარმოადგენდა ფასიან ქაღალდს, ხოლო მის უკან იდგა უფლება, რომლის დათმობაც შეიძლებოდა. განვითარების შემდგომ ეტაპებზე ადამიანთა დიდი არეალისათვის შენახვად ფულ-საქონლად იქცა ოქრო (ე.წ. ოქროს სტანდარტი), ხოლო ფასიან ქაღალდად კი – სხვადასხვა ქვეყნის უფლებამოსილი ემიტენტების მიერ გამოშვებული ბანკნოტები და მონეტები. ამ ფასიანი ქაღალდების – მოთხოვნის წარმომდგენზე სახელმწიფო ვალდებული იყო გაეცა შესაბამისი რაოდენობის ოქრო. XX საუკუნის 70-იან წლებში, შეიძლება ითქვას, სრულად გაუქმდა ოქროს სტანდარტი. შესაბამისად, სახელმწიფოები აღარ კისრულობენ ფულადი ნიშნების (ბანკნოტები, მონეტები) წარმომდგენზე ოქროს გაცემის ვალდებულებას. ამის საპირწონედ სხვადასხვა ქვეყნის ეროვნული ბანკის მსგავსმა ორგანიზაციებმა და, შესაბამისად, სახელმწიფოებმა უპირობო ვალდებულება აიღეს ქვეყნის შიგნით პირებს შორის ნაღდი ანგარიშსწორებების ემიტირებული ვალუტით განხორციელებაზე. ფაქტობრივად ამასვე ამბობს „საქართველოს ეროვნული ბანკის შესახებ“ კანონის 34-ე მუხლიც. ამგვარად, ფულად ნიშანში გამოხატული სახელმწიფოსადმი მოთხოვნა კონკრეტული ოდენობის ქონებაზე (მაგ. ოქროზე) ისტორიულად გარდაიქმნა ისეთ მოთხოვნად, რომლის შესაბამისად სახელმწიფო ვალდებულია ეკვივალენტურ პრინციპებზე პირთან აწარმოოს როგორც ვალდებულებათა ურთიერთგაქვითვა, მათ შორის, გადასახადების ნაწილშიც, ასევე – უზრუნველყოს ეროვნული ვალუტით პირთა შორის ანგარიშსწორებები. ამჟამად შეიმჩნევა ფულადი ნიშნებით განხორციელებული ანგარიშსწორებების ჩანაცვლება უნაღდო ანგარიშსწორებებით, მათ შორის, პლასტიკური ბარათებით.

საკრედიტო დაწესებულებაში ანაბარზე (იგივე, დეპოზიტზე) ფულადი თანხის განთავსებით საკრედიტო დაწესებულება ამ თან-

⁵⁶ $12\ 497\ 500 = C_{5000}^2 = 5000! / (2! \times (5000-2)!)$

ხაზე იქნეს საკუთრების უფლებას, ხოლო შემტან პირს წარმოექმნება მოთხოვნა საკრედიტო დაწესებულებისადმი.⁵⁷ ჩვენი მხრივ, შევნიშნავთ, რომ მოთხოვნა მდგომარეობს ნაღდი ფულის, და არა სხვა ქონების, მიღებაზე. როდესაც პირები ერთმანეთს შორის ფინანსურ ურთიერთობას აგვარებენ უნაღდო ანგარიშსწორების გზით, რეალურად ისინი დებენ მოთხოვნის დათმობის ხელშეკრულებას, რომელსაც ავსებს გადამხდელ და მიმღებ საკრედიტო დაწესებულებებს შორის ურთიერთობის მომგვარებელი უკვე არსებული ხელშეკრულება, რაც საშუალებას იძლევა გადამხდელი პირის ფულადი მოთხოვნა გადამხდელი ბანკისადმი უცვლელად გადავიდეს მიმღები პირის ეკვივალენტურ მოთხოვნაში მიმღები ბანკისადმი.

ზემოთქმულიდან გამომდინარე, რეზიუმეს სახით დავასკვნით, რომ სამართლებრივად ფული წარმოადგენს მოთხოვნას (უფლების ნაირსახეობას), შესაბამისად – ქონებას/საქონელს.

ფულადი სახსრები წარმოდგება ფულადი ნიშნებითა (ანუ ნაღდი ფულით) და საკრედიტო დაწესებულებების მოთხოვნამდე ანაბრებზე არსებული ფულით. ფულადი ნიშნები, თავის მხრივ, შედგება ბანკნოტებისა და მონეტებისაგან, გამოშვებული როგორც საქართველოს ეროვნული ბანკის, ასევე სხვა ქვეყნის ემიტენტი დაწესებულების მიერ.⁵⁸ მოთხოვნამდე ანაბრების გარდა ზოგჯერ ფულად მიიჩნევენ იმ ვადიან ანაბრებსაც, რომლებიც შესაძლებელია დაუბრკოლებლად გადაიცვალოს ნაღდ ფულზე, მათი მაღალი ლიკვიდურობის გამო. ვინაიდან საქართველოს კანონმდებლობა არ განმარტავს ფულს, ამიტომ საგადასახადო მიზნებისათვის უპრიანი იქნება ვისარგებლოთ ბასს 7.6-ით (ფულადი ნაკადების ანგარიშგება), რომლის მიხედვით *ფულად სახსრებში* იგულისხმება ნაღდი ფული და დეპოზიტები მოთხოვნამდე, ხოლო ზემოთ მითითებული ვადიანი ანაბრები კი წარმოადგენენ *ფულადი სახსრების ეკვივალენტებს*. შევნიშნავთ, რომ საგადასახადო მიზნებისათვის ამ საკითხში ბასსის გამოყენება ეთანადება ამ მიუხლის დასაწყისში განხილულ თემას.

მიუხედავად იმისა, რომ ფულადი სახსრები, როგორც სახელმწიფოს მიმართ მოთხოვნა, საქონელია, მათი მიწოდება განეკუთვნება

⁵⁷ სამოქ. კოდექსი, მ.874; „საქართველოს ეროვნული ბანკის შესახებ“ ორგანული კანონი, მ.2

⁵⁸ „საქართველოს ეროვნული ბანკის შესახებ“ ორგანული კანონი, მ.2.თ

მომსახურების, როგორც ფინანსური ოპერაციის, განევას (მ.15.2.ა, მ.14.1.პ, მ.16.2). მხოლოდ დღგ-ის მიზნებისათვის, ფულადი სახსრების საკუთრებაში გადაცემა არ ითვლება საქონლის/მომსახურების მიწოდებად (მ.13.2, მ.16.2). ამგვარი დაშვება განპირობებულია იმით, რომ ფულადი სახსრების გადახდამ, შესაბამისად, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებამ, მონაწილეობა არ მიიღოს ჩათვლების პროპორციული წესით განსაზღვრისას.

მოგების/საშემოსავლო გადასახადის მიზნებისათვის ფულად სახსრებზე ნებისმიერი საქონლის/მომსახურების გაცვლა შეიძლება წარმოჩნდეს როგორც ბარტერული ოპერაცია (მ.18.10). ლიტერატურაში საყოველთაოდ მიჩნეულია, რომ ისეთ გაცვლას, სადაც ფულადი სახსრები მონაწილეობს, როგორც გაცვლის საშუალება და ღირებულების საზომი იმავდროულად, არ განიხილება ბარტერულ ოპერაციად.⁵⁹ ამას გარდა, გაცვლის ხელშეკრულებას ქართული კანონმდებლობა ქონების ნასყიდობის ხელშეკრულების მხოლოდ ერთ-ერთ კერძო სახედ განიხილავს, რომლის დროსაც მხარეებს ეკისრებათ ქონებაზე საკუთრების უფლების ურთიერთგადაცემა (სამოქ. კოდექსი, მ.521). შესაბამისად, უნდა ჩავთვალოთ, რომ მ.18.10 არ ეხება ლარის გადახდით საქონლის/მომსახურების შეძენას. თუმცა კარგი იქნებოდა კოდექსში შესულიყო შესაბამისი ცვლილებები აღნიშნული პოზიციის გასამყარებლად. დამატებით შევნიშნავთ, რომ უცხოური ვალუტით იმ საქონელის/მომსახურების საქართველოში შეძენა, რომელიც არ არის ეროვნული ვალუტა, შეიძლება მოვიაზროთ ბარტერულ ოპერაციად, თუმცა კანონმდებლობით ამგვარი ანგარიშსწორება აკრძალულია.⁶⁰

მუხლი 14. მომსახურება

1. მომსახურებად ითვლება საქმიანობა, რომელიც არ არის საქონლის მიწოდება. თუ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, მომსახურებას მიეკუთვნება შემდეგი საქმიანობა:

ა) სამშენებლო-სამონტაჟო;

⁵⁹ Экономическая Энциклопедия, гл. редактор Л.И.Абалкин, 1999, ст. 57

⁶⁰ „საქართველოს ეროვნული ბანკის შესახებ“ ორგანული კანონი, მ.34

- ბ) სარემონტო;
- გ) სარესტავრაციო;
- დ) საცდელ-საკონსტრუქტორო;
- ე) გეოლოგიურ-საძიებო;
- ვ) სატრანსპორტო, მათ შორის, გაზის, ნავთობის, ნავთობპროდუქტების, ელექტრო- და თბოენერჯის ტრანსპორტირება;
- ზ) ქონების გაცემა ქირით, იჯარით ან ლიზინგით; (13.10.2011. N5118)
- თ) საშუამავლო;
- ი) პერსონალის შერჩევა;
- კ) პატენტების, მოწმობების, ლიცენზიების, სავაჭრო ნიშნების, მომსახურების ნიშნების, ინტელექტუალური საკუთრებისა და სხვა პირადი არაქონებრივი უფლების გამოყენებაზე უფლების გადაცემა;
- ლ) ვალდებულების შესრულება – მოქმედება ან მოქმედებისაგან თავის შეკავება;
- მ) კავშირგაბმულობის მომსახურება, საყოფაცხოვრებო და საბინაო-კომუნალური მომსახურება;
- ნ) სარეკლამო მომსახურება;
- ო) საინოვაციო მომსახურება;
- პ) ფინანსური ოპერაციები ან/და ფინანსური მომსახურება;
- ჟ) სადაზღვევო მომსახურება;
- რ) საკონსულტაციო, იურიდიული, ბუღალტრული, აუდიტორული, მარკეტინგული მომსახურება;
- ს) მონაცემთა დამუშავებისა და საინფორმაციო უზრუნველყოფის მომსახურება;
- ტ) საქონლის სარეალიზაციოდ მომზადების მომსახურება, მათ შორის, პარტიის დანაწილება, გასაგზავნად ფორმირება, დახარისხება, შეფუთვა, გადაფუთვა, ჩამოსხმა;
- უ) საქონლის ან სხვა ქონების შენახვის მომსახურება;
- ფ) დაცვის მომსახურება;
- ქ) დამკვეთის ნედლეულით (მასალით) საქონლის ან სხვა ქონების წარმოება;
- ღ) სატრანსპორტო ტვირთების მომსახურება, მათ შორის, საექსპედიტორო, ჩატვირთვის, გადმოტვირთვის, გადატვირთვის მომსახურება;

ყ) საზღვაო ხომალდების მომსახურება, მათ შორის, საპორტო მომსახურება, საპორტო ფლოტის გემების მომსახურება;

შ) საჰაერო ხომალდების მომსახურება, მათ შორის, საქართველოს აეროპორტებში, საჰაერო სივრცესა და კოსმოსურ სივრცეში განეული აერონავიგაციის მომსახურება;

ჩ) სხვა მომსახურება.

2. დამკვეთის ნედლეულით (მასალით) საქონლის წარმოებად ითვლება საქონლის ნებისმიერი წარმოება, მათ შორის, მისი დამზადება, გადამუშავება, დამუშავება, ან აღნიშნული ნედლეულის (მასალის) სხვაგვარი ტრანსფორმაცია, რომლის პროცესშიც როგორც ნედლეულის (მასალის), ისე საბოლოო პროდუქტის მესაკუთრე არის პირი, რომელმაც მიაწოდა ნედლეული (მასალა) და ფულადი ან ნატურალური ფორმით აანაზღაურა ამ ნედლეულით (მასალით) საქონლის წარმოებასთან დაკავშირებული მომსახურების ღირებულება (მიუხედავად იმისა, წარმოებისას მწარმოებელმა გამოიყენა თუ არა საკუთარი ნედლეული (მასალა), მაკომპლექტებლები ან სხვა კომპონენტები, რომელთა ღირებულებაც ჩაითვალა ასეთ წარმოებასთან დაკავშირებული მომსახურების ღირებულებაში).

ამ მუხლში ჩამოთვლილია მომსახურების მხოლოდ ზოგიერთი სახე, ხოლო დანარჩენი გაერთიანებულია ფრაზაში *სხვა მომსახურება*. თუმცაღა ამ მუხლის 1-ლი ნაწილის ლ) ქვეპუნქტი (*ვალდებულების შესრულება – მოქმედება ან მოქმედებისაგან თავის შეკავება*) სრულად აერთიანებს იმ ხელშეკრულებებს, სადაც კონტრაჰენტმა იკისრა რაიმე ვალდებულების შესრულება. ხელშეკრულებებს, რომლის საფუძველზეც ხორციელდება ჩამოთვლილი მომსახურებების უმეტესობა, ინდივიდუალურად არეგულირებს სამოქალაქო კოდექსის კერძო ნაწილი. გადაზიდვის, იჯარის, ქირავნობის, ლიზინგის, შუამავლობის, დაზღვევის, შენახვის და ა.შ. ხელშეკრულებებით წარმოქმნილ მხარეთა უფლება-მოვალეობებს ეხება სამოქალაქო კოდექსის სახელშეკრულებო სამართალი. ამას გარდა, ზოგიერთი ურთიერთობისათვის სპეციალური კანონიც კი არსებობს: „დაზღვევის შესახებ“ კანონი – სადაზღვევო ურთიერთობისათვის, „საავტორო და მომიჯნავე უფლებების შესახებ“ კანონი – საავტორო უფლებებთან დაკავშირებული ურთიერთობისათვის, „საქართველოს

საზღვაო კოდექსი“ – საზღვაო გადაზიდვებისათვის, „სამშენებლო საქმიანობის შესახებ“ კანონი – სამშენებლო ურთიერთობისათვის, „ელექტრონული კომუნიკაციების შესახებ“ კანონი – კავშირგაბმულობის სფეროს ურთიერთობისათვის და ა.შ.

საქართველოს კანონმდებლობა იძლევა იმის საშუალებას, რომ კერძო სამართლის სუბიექტებმა კანონის ფარგლებში თავისუფლად დადონ ხელშეკრულებები და განსაზღვრონ მათი შინაარსი. მათ შეუძლიათ დადონ კანონით გაუთვალისწინებელი ხელშეკრულებებიც, რომლებიც არ ეწინააღმდეგებიან კანონმდებლობას (სამოქ. კოდექსი, მ.319). თანამედროვე ეპოქაში ეს ასეც ხდება. გარდა კერძო ნაწილისა, სამოქალაქო კოდექსის ვალდებულებითი სამართალი შეიცავს ზოგად ნაწილსაც, რომელიც ძირითადად ეხება მხარეთა ვალდებულებების წარმოქმნას, ხელშეკრულების დადებასა და მისგან გასვლას, ვალდებულების შესრულებას, შეწყვეტასა და მის დარღვევას, ასევე – ზიანის ანაზღაურების მოვალეობასაც. შესაბამისად, როდესაც სახეზეა კანონით გაუთვალისწინებელი ურთიერთობა და გაურკვეველი მომსახურების სახე, უნდა ვიხელმძღვანელოთ სამოქალაქო კოდექსის ვალდებულებითი სამართლის ზოგადი ნაწილით.

მაგრამ უფრო ხშირია შემთხვევები, როდესაც რამდენიმე სახელშეკრულებო ურთიერთობა ერთ დოკუმენტშია თავმოყრილი და, შესაბამისად, ხშირად ქირს მათი რაობის დადგენა. თუ დაზგის გამყიდველმა იკისრა მყიდველთან მისი მიტანაც და აწყობაც, უნდა განვიხილოთ თუ არა მიტანა გადაზიდვის მომსახურებად, ხოლო აწყობა – ნარდობად? უფრო მეტიც, თითქმის ნებისმიერი მარტივი ხელშეკრულებაც კი შეიცავს ისეთ დებულებებს, რომელთა ძალით ყოველი მხარე კისრულობს განსაზღვრული ქმედების შესრულებას. მაგალითად, დაზგის მყიდველს შეეძლო ეკისრა დაზგის ასაწყობი ფართის წესრიგში მოყვანა, აწყობისას გამყიდველისათვის ხელის შეშლისაგან თავის შეკავება, თანხის დროულად გადახდა და ა.შ. უნდა განვიხილოთ თუ არა მყიდველისა და გამყიდველის მიერ ნაკისრი ნებისმიერი ვალდებულება ცალკე მომსახურებად, თუნდაც მ.14.1.ლ-ის საფუძველზე?

საგადასახადო კოდექსი ასეთი შემთხვევების გარკვეულ კატეგორიას სპეციალურად ეხება დღგ-ის ნაწილში (მ.177, შერეული ოპერაციები). საზოგადოდ კი უნდა გამოვიყენოთ *შერეული ხელშეკრუ-*

ლებების განმარტების მარეგულირებელი ნორმა სამოქალაქო კოდექსიდან (სამოქ. კოდექსი, მ.340). ამ ნორმის მიხედვით, *შერეული ხელშეკრულების განმარტებისას მხედველობაში მიიღება ნორმები იმ ხელშეკრულებათა შესახებ, რომლებიც შესრულების არსთან ყველაზე ახლოს დგანან და მას შეესაბამებიან*. ამას გარდა, ხელშეკრულების განმარტებისას უნდა გაირკვეს საქმე გვაქვს რამდენიმე ხელშეკრულების კომბინაციასთან თუ **დამატებით ვალდებულებებთან**.⁶¹ ხშირად ამის გარკვევა არ არის მარტივი. თუ ზემოთ მოყვანილ მაგალითში გამყიდველი ცალკე საზღაურს მოითხოვს დაზგის მიტანისათვის, ცალკე – ანყობისათვის, ხოლო ცალკე – დაზგის გაყიდვისათვის, მაშინ სახეზე იქნება 3 ხელშეკრულების (გადაზიდვა, ნარდობა, ნასყიდობა) კომბინაცია, რომელთაგან თითოეული მოწესრიგდება შესაბამისი საკანონმდებლო ნორმებით. თუ გამყიდველი არ მოითხოვს ცალკე საზღაურს მიტანისა და ანყობისათვის, მაშინ მყიდველის ეს მოქმედებები (მიტანა და ანყობა) იქნება დამატებითი ვალდებულებები, ვინაიდან მყიდველი გამყიდველისაგან ელის საბოლოო შესრულებას – ანყობილ დაზგას. შესაბამისად, დაზგის გამყიდველსა და დაზგის მყიდველს შორის ურთიერთობა მოწესრიგება მხოლოდ ნასყიდობის ხელშეკრულების მარეგულირებელი ნორმებით, ანუ სახეზე იქნება საქონლის მიწოდება, და არა – მომსახურების (გადაზიდვა, ნარდობა) განევა. როგორც წესი, ასევე ზემოთ მითითებულ მაგალითში, მყიდველის მიერ ნაკისრი სხვადასხვა ვალდებულებები (თანხის დროულად გადახდა და ა.შ.) ასევე წარმოადგენენ დამატებით ვალდებულებებს.

ამგვარად, ვფიქრობთ, კანონმდებელი მომსახურებაში არ გულისხმობს დამატებით ვალდებულებებს. ასე რომ არ იყოს, ნებისმიერი ხელშეკრულება წარმოდგებოდა ბარტერულ ოპერაციათა მთელ წყებად და სრულიად ზედმეტი იქნებოდა გაცვლითი (ბარტერული) ოპერაციებისათვის სპეციალური ნორმების დადგენა.

მაგრამ ისიც უნდა გავითვალისწინოთ, რომ ზოგჯერ მხარეები ბარტერულ ოპერაციებს ჩქმაღავენ ნებით თუ უნებლიეთ. ასეთ შემთხვევებს ხშირად ადგილი აქვს მაშინ, როდესაც საქონლის/მომსახურების მყიდველი მხარე თითქოსდა დამატებით ვალდებულებად

⁶¹ იხ. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, მთ. რედაქტორი ლ. ჭანტუ-რია, ნ.3, 1999, მ.340-ის კომენტარი

კისრულობს რაიმე მოქმედებისაგან თავის შეკავებას. როგორც წესი, ამ მოქმედებას მხარეები არქმევენ ე.წ. „ექსკლუზიურ უფლებას“, რომლის შინაარსსაც ხელშეკრულებაში დეტალურად არც კი ეხებიან. ასე, მაგალითად, თუ დაზგის 100 ლარად ყიდვისას მყიდველი გამყიდველს შეპირდა, რომ ის არ შეიძენდა მესამე პირის მიერ დამზადებულ მსგავს დაზგას, მაშინ ასეთი ხელშეკრულება ზოგჯერ შეიძლება ჩაითვალოს ბარტერულ ოპერაციად, სადაც დაზგა იცვლება თავის შეკავების მომსახურებაზე (მ.14.1.ლ). როგორც წესი, მყიდველის შეპირების გარეშე დაზგა ეღირებოდა გაცილებით უფრო ძვირი (მაგ. 150 ლ.), რაც პირდაპირ არ არის მითითებული დაზგის ნასყიდობის ხელშეკრულებაში. რა თქმა უნდა, ნებისმიერი დამატებითი ვალდებულება ამცირებს ან ზრდის სახელშეკრულებო ფასს, მაგრამ თუ ასეთი ვალდებულება უშუალოდ გამომდინარეობს ამ ხელშეკრულების მარეგულირებელი ნორმებიდან, მაშინ, ფასზე გავლენის მოხდენის მიუხედავად, ვალდებულება უნდა ჩაითვალოს დამატებითად და, შესაბამისად, ის ცალსახად არ უნდა იქნეს განხილული ცალკე მომსახურების სახედ. ჩვენს მაგალითში, დაზგის ნასყიდობისას გამყიდველის მიერ ნაკისრი გადაზიდვა გამომდინარეობს ნასყიდობის მარეგულირებელი ნორმიდან (სამოქ. კოდექსი, მ.480), ხოლო მყიდველის მიერ გამყიდველისათვის მიცემული „ექსკლუზიური“ უფლება – არა.

უნდა აღინიშნოს, რომ წინამდებარე მუხლი, თავისი ხარვეზების მიუხედავად, იმით არის მნიშვნელოვანი, რომ ზოგიერთ კონკრეტულ მოქმედებას კანონმდებელი თავიდანვე განიხილავს მომსახურებად, არადა, წინააღმდეგ შემთხვევაში, ეს მოქმედება ჩაითვლებოდა საქონლის მიწოდებად. ასეთია, მაგალითად, ფინანსურ მომსახურებათა ნაწილი, როდესაც ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემა ითვლება მომსახურებად (მაგ. შპს-ში წილის გაყიდვა, დღგ-ის მიზნებისათვის). ამას გარდა, გვხვდება ისეთი მოქმედებებიც, რომლებიც შეიცავენ ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემის ელემენტებს, მაგრამ არ რეგულირდებიან ნასყიდობის ხელშეკრულების მომწესრიგებელი ნორმებით. ასეთი მოქმედების მაგალითია ნარდობის ხელშეკრულებით დარეგულირებული ურთიერთობები, მათ შორის, დამკვეთის ნედლეულით ქონების წარმოება (მ.14.1.ლ), რომელიც დეტალურად განხილვის ღირსია.

სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად *ნარდობის ხელშეკრულებით მენარდე კისრულობს შეასრულოს ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სამუშაო, ხოლო შემკვეთი ვალდებულია გადაუხადოს მენარდეს შეთანხმებული საზღაური* (სამოქ. კოდექსი, მ.629). სამუშაო, როგორც წესი, აგებულია შემკვეთის სურვილებზე, შესაბამისად, მენარდის ვალდებულებაა, ჯეროვნად და კეთილსინდისიერად შეასრულოს აღნიშნული სურვილები. ნივთის დამზადებისას შემკვეთის სურვილები დაკავშირებული იქნება მის სპეციფიკურ ზომებთან, მასალის ხარისხთან და სხვა მომენტებთან. ნივთის დამზადების შემთხვევაში, შემკვეთის სპეციფიკური სურვილები რომ არ ყოფილიყო, მენარდე გაყიდვის მიზნით ნივთს, როგორც წესი, დაამზადებდა სულ სხვა კონფიგურაციით, თავისი შეხედულებისამებრ. ნარდობაში მთავარია სწორედ შემკვეთის სურვილების დაკმაყოფილება, განსხვავებით ნასყიდობისა, სადაც მყიდველს სთავაზობენ უკვე არსებულ ნივთებს უკვე არსებული კონფიგურაციით.

ნარდობა შეიძლება ითვალისწინებდეს ნივთის ან ნივთების (მოძრავის ან უძრავის, ინდივიდუალურად განსაზღვრულის ან გვაროვნულის) *დამზადებას მთლიანად დამკვეთის ნედლეულით, მთლიანად მენარდის ნედლეულით ან შერეული კომბინაციით*. ყველა შემთხვევაში მენარდის მიერ ადგილი აქვს საკუთრების უფლების გადაცემის ფაქტს დამკვეთისათვის, იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ნაკეთობა მზადდება მთლიანად დამკვეთის მასალით. საკუთრების უფლების გადასვლის ობიექტი ხან მენარდის საკუთარი მასალაა (სამოქ. კოდექსი, მ.193), ხან – მენარდის ქონებრივი წილი ახალ ნაკეთობაში (სამოქ. კოდექსი, მ.194, მ.195), ხან – თვით დამზადებული ნაკეთობა (სამოქ. კოდექსი, მ.629.2). ეს კი, თავის მხრივ, ნიშნავს იმას, რომ *დამკვეთის ნედლეულით საქონლის წარმოების განმარტება ხარვეზიანია*.

მაგალითად, თუ შეკვეთა გულისხმობს დამკვეთის მიწაზე სამშენებლო სამუშაოების განხორციელებას მშენებლის (მენარდის) მასალით, მაშინ შენობაში გამოყენებულ მასალაზე საკუთრების უფლება კანონის ძალით გადადის დამკვეთზე (სამოქ. კოდექსი, მ.193). თუ მენარდე მაგიდას ამზადებს დამკვეთის მასალით, მაშინ კანონის, და არა – ნარდობის ხელშეკრულების ძალით, ის ხდება მაგიდის თანამესაკუთრე იმ წილით, რომელიც პროპორციულია მასალის ღირებუ-

ლებისა და წარმოების ხარჯებისა (სამოქ. კოდექსი, მ.195), მაგრამ წარდობის ხელშეკრულების ძალით ის ამ წილს უთმობს დამკვეთს. საკუთრების ამგვარი ტრანსფორმაცია წარდობის ხელშეკრულებაში პირდაპირ შეიძლება არც კი იყოს მითითებული. თუ მენარდე მაგიდას ამზადებს მთლიანად თავისი მასალით, მაშინ დამზადებულ მაგიდაზე საკუთრების უფლება შემკვეთს ასევე გადაეცემა კანონის ძალით (სამოქ. კოდექსი, მ.629.2).

მოყვანილ მაგალითებში, მიუხედავად იმისა, რომ ადგილი აქვს ნივთებზე (მათ შორის, ქონებაში წილზე) საკუთრების უფლების გადაცემას, დამკვეთსა და მენარდეს შორის ურთიერთობა არ წესრიგდება ნასყიდობის ურთიერთობის მარეგულირებელი ნორმებით. გამონაკლისია შემთხვევა, როდესაც მენარდე ამზადებს გვაროვნულ ნივთს, ანუ ნივთს, რომელიც არ არის ინდივიდუალურად განსაზღვრული. თუ შეკვეთილი მაგიდა მზადდება სტანდარტული მასალითა და ასევე სტანდარტული მახასიათებლებით, მაშინ, მიუხედავად იმისა, მასალა შემკვეთისაა თუ მენარდის, დამზადებული ნივთი წარმოადგენს გვაროვნულ ნივთს და, შესაბამისად, კანონის ძალით გამოიყენება ნასყიდობის წესები (სამოქ. კოდექსი, მ.629.2). კანონის ამგვარი დანაწესის მიზეზები უნდა ვეძიოთ თვით გვაროვნული ნივთის რაობაში. თეორიულად, მენარდეს შეიძლება არც კი გამოეყენებინა შემკვეთის მიერ მისთვის მიწოდებული სტანდარტული მასალა შემკვეთისათვის გადაცემულ მაგიდის საწარმოებლად. უფრო მეტიც, მას შეეძლო შემკვეთისათვის გადაეცა მესამე პირისაგან შესყიდული მაგიდაც. სწორედ ნივთის გვაროვნულობიდან გამომდინარე, წარდობის ხელშეკრულების არსებობის მიუხედავად, მოქმედებს ნასყიდობის წესები.

საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის დროა შევაჯამოთ ნივთის დამზადებისას რა ობიექტებთან გვაქვს საქმე. თუ წარდობა არ ეხება გვაროვნული ნივთის დამზადებას, მენარდის მიერ შესასრულებელი სამუშაო წარმოადგენს მომსახურებას, ვინაიდან ძირითადია დამკვეთის ნების შესაბამისად მოქმედება, ხოლო საქონლის მიწოდება წარმოადგენს თანამდევ პროცესს. სხვაგვარად, საქონლის მიწოდებას კი აქვს ადგილი, მაგრამ მენარდის მოქმედება გაცილებით მეტია, რაც მთელ ამ პროცესს – ნივთის დამზადებას ხდის მომსახურებად. როდესაც დამკვეთის ნედლეულით მზადდება

გვაროვნული ნივთი, ამ შემთხვევასაც კოდექსი მიაკუთვნებს მომსახურებას (მ.14.1.ქ, მ.14.2). მხოლოდ ის ნარდობის ხელშეკრულება, როდესაც გვაროვნული ნივთი მთლიანად მზადდება მენარდის მასალით და მისთვის სამოქალაქო კოდექსის საფუძველზე გამოიყენება ნასყიდობის წესები, განეკუთვნება საქონლის მიწოდებას.

შესაძლებელია ნივთის დამზადების მოქმედება გაიხლიჩოს ორ ნაწილადაც: 1) მასალის, ნივთში ქონებრივი წილის ან თვით ნივთის მიწოდება (საქონლის მიწოდება); 2) „წმინდა“ ხელობა (მომსახურების მიწოდება). მაგრამ თუ ნარდობის პროცესს ამგვარად დავხლეჩთ, მაშინ, მასალის მიწოდების შემთხვევაში, მოგვიწევს მასალის თითოეული სახის ცალკე მიწოდებად განხილვა და „წმინდა“ ხელობის ღირებულების გამოყოფა, რაც, ვფიქრობთ, საკმაოდ გაართულებს დაბეგვრის საკითხს.

გარკვეული ტრანსფორმაციით ზემოთ მოყვანილი მსჯელობა შეიძლება ასევე გამოვიყენოთ ნივთის შეკეთებისას მენარდის მიერ განეული მომსახურების დასახასიათებლად.

ვფიქრობთ, ამ მუხლის მე-2 ნაწილი ეხება მხოლოდ ისეთ შემთხვევებს, როდესაც საქონლის დასამზადებლად საჭირო არსებითი მასალები ეკუთვნოდა დამკვეთს. წინააღმდეგ შემთხვევაში, ყოველთვის შეიძლება მომსახურება ვაქციოთ საქონლის მიწოდებად. ასე, მაგალითად, თუ დამკვეთს გააჩნია ერთადერთი ქანჭიკი, მისი გამოყენებით გვაროვნული ნივთის – სტანდარტული მაგიდის დამზადება ჩაითვლებოდა მომსახურებად, რაც მიუღებელია თავისი შინაარსის გამო.

შევნიშნავთ, რომ ნარდობისას შემკვეთის მასალაზე საკუთრების უფლება თითქმის არასდროს არ გადაეცემა მენარდეს. მენარდე ყოველთვის მასალის მფლობელი გამოდის, გარდა ერთი შემთხვევისა. ეს შემთხვევა კი არის შემკვეთის მასალით მენარდის მიერ გვაროვნული ნივთის დამზადება. ამ დროს ადგილი ექნება შემკვეთის მიერ მენარდისათვის საქონლის – მასალის მიწოდებას. პრაქტიკაში ამ საკითხს ასე, როგორც წესი, არ აღიქვამენ, მაგრამ ყურადღება გასამახვილებელია დაბეგვრის რისკის შესამცირებლად.

დაბოლოს, შევეხებით კიდევ ერთ საკითხს – ე.წ. „საგარანტიო მომსახურებას“, რომლის დროსაც ნივთის/მომსახურების გამყიდველი მყიდველის/შემკვეთის წინაშე „უსასყიდლოდ“ კისრულობს გამოასწოროს ნასყიდობის/ნარდობის ხელშეკრულებით დადგენილ

ვადაში აღმოჩენილი ნივთის/მომსახურების ნაკლი. ზოგადი წესებით, თუ ნივთი/მომსახურება აღმოჩნდა ნაკლის მქონე, რომლის მიზეზიც გამყიდველის არაჯეროვანი შესრულებაა, ხანდაზმულობის ვადის ფარგლებში გამყიდველი ისედაც ვალდებულია გამოასწოროს ნაკლი, შეცვალოს ნივთი ან ფულით ანაზღაუროს მიყენებული ზიანი (სამოქ. კოდექსი, მ.361, მ.394, მ.490, მ.642 და სხვ.). მაგრამ მყიდველმა პრეტენზია რომ წაუყენოს გამყიდველს, მან უნდა დაამტკიცოს, რომ ნაკლის მიზეზი გამყიდველის მიერ არასათანადოდ შესრულებული ვალდებულებაა, ანუ მტკიცების ტვირთი ეკისრება მყიდველს. ეს კი მეტად რთული განსახორციელებელია. ამის კომპენსაციისათვის, რეალიზაციის გაზრდის მიზნით, მყიდველს „უსასყიდლოდ“ სთავაზობენ საგარანტიო ვადაში იმ ნაკლის გამოსწორებას, რომელიც აშკარად არ არის გამონეული მესამე პირის მიერ (მაგ. დავარდნით, ელ.ენერჯის ძაბვის ცვლილებით და ა.შ.). ამგვარად, რეალურად საგარანტიო ვადა – ეს ის ვადაა, როდესაც მტკიცების ტვირთს თავის თავზე იღებს გამყიდველი და სანინალმდეგოს დამტკიცებამდე ითვლება, რომ ბრალი გამყიდველს მიუძღვის.⁶² თუ ბრალი გამყიდველს მიუძღვის, მაშინ ამ ვადაში გამყიდველს ისედაც უნდა განეხორციელებინა ნაკლის აღმოფხვრისათვის საჭირო ღონისძიებები. გამოსწორებისკენ მიმართული ეს მოქმედება არ არის განცალკევებული მომსახურება: ის სწორედაც რომ არსებული ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მიწოდების ჯეროვნად განხორციელებისაკენ არის მიმართული.

ზემოთქმულიდან გამომდინარე, ვფიქრობთ, საგარანტიო ვადის დათქმა წარმოადგენს გამყიდველის *დამატებით ვალდებულებას* – სანინალმდეგოს დამტკიცებამდე ნაკლის საფუძვლად მიიჩნიოს არაჯეროვანი შესრულება, და არა – შერეული ხელშეკრულების კომპონენტს. ცალკე ხელშეკრულებად და, შესაბამისად, მომსახურებად, ის იქცეოდა მაშინ, როდესაც გამყიდველი მტკიცების ტვირთის თავზე აღებისათვის მოითხოვდა საზღაურს. შესაძლებელია ისიც, რომ ეს საზღაური გამყიდველმა მოითხოვოს არა მყიდველისაგან, არამედ ნაკლის მქონე ნივთის მომწოდებლისაგან. ასე, მაგალითად, თუ ელექტრო საქონლის მწარმოებლის წინაშე მალაზია-დილერმა ვალდებულება აიღო, რომ იკისრებდა საგარანტიო ვადის განმავლო-

⁶² სამოქ. კოდექსი, მ.653 – ნარდობისას; კანონის ანალოგია – ნასყიდობისას

ბაში „უსასყიდლო“ საგარანტიო მომსახურებას მომხმარებლის სასარგებლოდ, მაშინ მწარმოებლის მიერ მაღაზია-დილერისათვის გადახდილი ნებისმიერი თანხა უნდა ჩაითვალოს *მესამე პირის სასარგებლოდ დადებული ხელშეკრულების* გასამრჯელოს ნაწილად,⁶³ სადაც მესამე პირად წარმოდგება მომხმარებელი. ასეთ შემთხვევაში, დაბეგვრის მიზნებისათვის მაღაზია-დილერის მიერ მომხმარებლის წინაშე „საგარანტიო მომსახურების“ განვევის შესახებ ნაკისრ ვალდებულებას, შეიძლება ითქვას კიდევ, რომ მნიშვნელობა არ აქვს: ის დღგ-ით იბეგრება იმ მომენტში, როდესაც მაღაზია-დილერმა საქმიანობა გასწია მომხმარებლის სასარგებლოდ და იმ თანხის შესაბამისად, რაც მაღაზია-დილერს მისაღები აქვს მწარმოებლისაგან.⁶⁴

მუხლი 15. ფინანსური ინსტრუმენტი, ფინანსური ოპერაცია, ფინანსური მომსახურება

1. ფინანსური ინსტრუმენტი არის ნებისმიერი შეთანხმება (ხელშეკრულება), რომელიც წარმოშობს როგორც ერთი პირის ფინანსურ აქტივს, ისე მეორე პირის ფინანსურ ვალდებულებას. იგი მოიცავს: ფულად სახსრებს (ნაღდი და უნაღდო ფორმით), სესხებს (კრედიტებს), სასესხო ვალდებულებებს, თამასუქებსა და ფასიან ქალაქებს, მათ შორის: კაპიტალში წილებს, აქციებს, ობლიგაციებს და ისეთ წარმოებულ ფასიან ქალაქებს, როგორებიცაა: ოფციონი, ფიუჩერსი, ფორვარდი, სვოპი და სხვა. ფინანსური ინსტრუმენტი აგრეთვე მოიცავს ფულადი გამოსახვის მქონე, საქართველოს კანონმდებლობით დაშვებულ ნებისმიერ შეთანხმებას ორ სუბიექტს (კონტრაგენტს) შორის. ამასთანავე, თუ აღნიშნული შეთანხმების არსებობის პერიოდში მის ნებისმიერ ეტაპზე ამ შეთანხმების შედეგად განხორციელდა საქონლის ან/და მომსახურების მიწოდება, გარდა ფინანსური ოპერაციებისა და მომსახურების მიწოდებისა, ამ ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელ სუბიექტებს შორის ან/და მესამე პირებისათვის/მესამე პირებისაგან, ასეთი მიწოდების მომენტიდან იგი აღარ ითვლება ფინანსურ ინსტრუმენტად.

⁶³ იხ. მ.73.4-ის კომენტარი, ასევე საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, მთ. რედაქტორი ლ. ჭანტურია, ნ.3, 1999, მ.349-ის კომენტარი

⁶⁴ იხ. მ.73.4-ის კომენტარი

2. ფინანსურ ოპერაციას მიეკუთვნება:

ა) ყველა სახის ანგარიშის (მათ შორის, საანგარიშსწორებო, სადეპოზიტო, საბროკერო და სხვა ანგარიშის) გახსნა, განკარგვა, დახურვა, აგრეთვე ნებისმიერი საგადახდო ინსტრუმენტით სარგებლობა, მათ შორის, კლირინგი და ანგარიშსწორება ნაღდი ან უნაღდო ფორმით (მათ შორის, საინკასაციო მომსახურება);

ბ) ფინანსური ინსტრუმენტის მიმოქცევა და მიმოქცევასთან დაკავშირებული ოპერაციები ნაღდი და უნაღდო ფორმით და ნებისმიერი საგადახდო ინსტრუმენტით სარგებლობა;

გ) კრედიტის (სესხის) აღება/გაცემა/გადაცემა, სინდიცირება, სტრუქტურირება, მართვა და განკარგვა, მათ შორის, კრედიტის (სესხის) უზრუნველსაყოფად განხორციელებული ქმედებები (ქონების/აქტივის დაგირავება, საკრედიტო რისკის მესამე პირზე ნაწილობრივ ან მთლიანად გადაყიდვა, გარანტიების ან ანალოგიური შინაარსის ფინანსური ინსტრუმენტების გაცემა/დამონმება/მართვა/განკარგვა ან ასეთი ინსტრუმენტის შეძენა/მის ბენეფიციარად ყოფნა), აგრეთვე კრედიტის (სესხის) მომსახურება (საპროცენტო სარგებლისა და ძირის გადახდა) და კრედიტზე (სესხზე) საპროცენტო სარგებლისა და კრედიტის (ძირის) დაფარვის მიღება, ასევე ფაქტორინგი;

დ) კაპიტალში წილების, აქციების, ობლიგაციების, სერტიფიკატების, თამასუქებისა და სხვა ფასიანი ქაღალდების გამოშვებასთან, შეძენასთან, მიმოქცევასთან და მიწოდებასთან (მათ შორის, მომავალში) დაკავშირებული ოპერაციები, მათ შორის, მათი მიმოქცევის უზრუნველყოფა;

ე) ფულადი სახსრების, ფასიანი ქაღალდების ან/და სხვა ფინანსური ინსტრუმენტების ემისია, მართვა (მათ შორის, საპენსიო და საინვესტიციო ფონდების ან დანაზოგთა სხვა კოლექტიური და ინდივიდუალური სქემების ფორმირება, მათში ფინანსური ინსტრუმენტების აკუმულირება), განკარგვა, განთავსება (მათ შორის, მესამე პირებთან, გარანტირებულ და არაგარანტირებულ საფუძველზე), ნომინალურ მფლობელობაში მიღება/გადაცემა, სესხება/გასესხება დროებით (რეპოს) საფუძველზე, ადმინისტრირება, მათ შორის, რეგისტრაცია (რეესტრის ფორმირება/წარმოება), გადაცემა, დაბლოკვა/განბლოკვა, დატვირთვა/ განტვირთვა, სხვა დეპოზიტარუ-

ლი (მათ შორის, სპეციალური დეპოზიტარის) და კასტოდინური (შენახვა და აღრიცხვის წარმოება) ოპერაციები, მათი სამართლიანი ღირებულების დადგენა;

ვ) ფინანსური ინსტრუმენტებით გარიგების პირობებისა და ანგარიშსწორების გარანტიად (მათ შორის, მესამე მხარედ) გამოსვლა;

ზ) კორპორატიული ოპერაციები, კერძოდ, აქციების და კაპიტალში წილების დანაწევრება, კონსოლიდაცია, კაპიტალის გაზრდა/შემცირება (მათ შორის, კაპიტალის გაზრდაში მონაწილეობის უფლებების ემისია, შექმნა/გასხვისება და მიმოქცევა), ორი ან ორზე მეტი იურიდიული პირის შერწყმა/იურიდიული პირის ორ ან ორზე მეტ იურიდიულ პირად დაყოფა, ლიკვიდაცია, დივიდენდების დარიცხვასთან/აღრიცხვასთან და გადახდასთან დაკავშირებული მომსახურება (ფულადი ან კანონით დაშვებული ნებისმიერი სხვა ფორმით);

თ) დაზღვევა ან/და გადაზღვევა.

3. ფინანსურ მომსახურებას მიეკუთვნება ფინანსურ ინსტრუმენტებთან ან/და ფინანსურ ოპერაციებთან დაკავშირებული მომსახურება.

4. ამ კოდექსით გათვალისწინებული თანამფლობელობის (ამხანაგობის) შემთხვევაში მფლობელის წილი, თუ მასზე არ არის მიმავრებული/განპიროვნებული ქონება, აგრეთვე ქონებაზე უფლების წინასწარი რეგისტრაციის შემთხვევაში უფლება არის ფინანსური ინსტრუმენტი.

ამ მუხლის მიზანი უნდა ყოფილიყო ფულადი ნიშნების (ნუმიზმატიკურის გარდა), ფულადი მოთხოვნების, ფასიანი ქაღალდების (ფულადი მოთხოვნების გარდა), იურიდიულ პირში წილების (ანუ არაფულადი მოთხოვნების) დათმობის, ასევე ჩამოთვლილი ობიექტების მიმოქცევასთან დაკავშირებული, უზრუნველყოფის საშუალებების წარდგენის, დაზღვევისა და გადაზღვევის მომსახურებების *ფინანსურ მომსახურებად* განხილვა მათი მიწოდების დღე-ისგან განთავისუფლების მიზნით, მაგრამ ეს საკმაოდ ვრცელი დებულება პასუხს არ სცემს გადამხდელისათვის ზოგიერთ მნიშვნელოვან კითხვას. ერთ-ერთი ასეთი კითხვა კი, სამწუხაროდ, პასუხგაუცემელია, 1997 წლის კოდექსიდან მოყოლებული. კითხვა

მდგომარეობს შემდეგში: მოთხოვნის დათმობა განეკუთვნება თუ არა ფინანსურ მომსახურებას? როგორც ჩანს, კოდექსი მხოლოდ ზოგიერთი სახის დათმობას განიხილავს ფინანსურ მომსახურებად, შესაბამისად – დღგ-ისგან გათავისუფლებულ ოპერაციად, თუმცა კი პრაქტიკა სხვაგვარია.

სესხების, მათ შორის, კრედიტების, გაცემა ფულადი ნიშნების ან საკრედიტო დაწესებულებისადმი ფულადი მოთხოვნების მიწოდებაა, რომელიც დღგ-ის მიზნებისათვის ისედაც არ ითვლება საქონლის/მომსახურების მიწოდებად (მ.13, მ.16). შესაბამისად, სესხების გაცემიდან მიღებული პროცენტიც თითქოსდა⁶⁵ ჩართულ უნდა იქნეს დღგ-ის დასაბეგრ ბრუნვაში (მ.169, მ.161). შევნიშნავთ, რომ *კრედიტი* საკრედიტო დაწესებულებისაგან მიღებული ფულადი *სესხია*,⁶⁶ ხოლო თავად *სესხი* კი – გამსესხებლის მიერ მსესხებლისათვის ფულადი ან სხვა გვაროვნული ნივთის საკუთრებაში ისეთი გადაცემა, როდესაც მსესხებელი კისრულობს დააბრუნოს იმავე სახის, ხარისხისა და რაოდენობის ნივთი (სამოქ. კოდექსი, მ.623). ამ შემთხვევაში *ნივთის* ცნება უფრო ფართო მნიშვნელობით გამოიყენება და არ მოიაზრება მხოლოდ „მატერიალური“ ობიექტები: თვით ფული წარმოადგენს „არამატერიალურს“. ამასთან, პროცენტის საზომი ერთეულია ფული, და არა – კგ, მ, მ² და ა.შ. (სამოქ. კოდექსი, მ.625).

რაც შეეხება *გვაროვნულ ნივთს* – ეს ისეთი ნივთებია, რომლებიც არ ხასიათდებიან ინდივიდუალურად განსაზღვრული ნიშნებით. ასე, მაგალითად, თუ გამსესხებელი 2 კგ კონკრეტული ხარისხის კარტოფილს ასესხებს მსესხებელს, ამ კარტოფილზე საკუთრების უფლებას მოიპოვებს მსესხებელი, მაგრამ ის ვალდებული იქნება გარკვეული ვადის გასვლისას დააბრუნოს არა იგივე კარტოფილის ბოლქვები, არამედ – მსგავსი კარტოფილის 2 კგ.

გვაროვნული ნივთების გადაცემას ფართოდ ვხვდებით სანვავის ტალონური სისტემით ისეთი ყიდვისას, როდესაც გამყიდველი საკუთრების უფლებით გადასცემს რა სანვავს მყიდველს, ვალდებულებას იღებს ტალონებში მითითებული სანვავის რაოდენობა შეინახოს თავისივე ავზში და მოთხოვნისთანავე გასცეს იგი ტალონის წარმომდგენს. იმის გამო, რომ გამყიდველის საქმიანობაა

⁶⁵ იხ. მ.16.2-ის კომენტარი სესხებთან დაკავშირებით

⁶⁶ „ეროვნული ბანკის შესახებ“ ორგანული კანონი, მ.2; „სამოქალაქო კოდექსი“, მ.867

თავისივე ავზიდან სანვავის რეალიზაცია და შენახული საქონელიც შეიძლება მესამე პირებზე გაიყიდოს, ამიტომ შენახვის ნაწილში სახეზე იქნება არა *მიბარება სასაქონლო სანყოფინი*,⁶⁷ არამედ *სესხის ხელშეკრულება*: სანვავის გამყიდველი მოვალეა, მოთხოვნისთანავე დააბრუნოს ე.წ. „მიბარებული“ სანვაკი. სახეზე არ გვექნება იმგვარი ხელშეკრულება, რომლის მიხედვითაც გამყიდველი ყიდის სანვავს და ამავდროულად ინახავს მას დამატებითი ვალდებულების შესრულების ან სასაქონლო სანყოფინი მოჩვენებითი მიბარების ხელშეკრულების საფუძველზე. ფაქტობრივად, მსგავსი ხელშეკრულება წარმოდგება ბარტერულ ხელშეკრულებად, რომლის მიხედვითაც გამყიდველი ყიდის სანვავს მყიდველზე, ხოლო მყიდველი იმავე რაოდენობის სანვავს სესხად აძლევს გამყიდველს. რეალურად ნასყიდობის ფასიც შემცირებულია სწორედ პროცენტის თანხით და ამ თანხების სხვაობაა ასახული სანვავის ნასყიდობის ხელშეკრულებაში.⁶⁸

გვაროვნული ნივთების სესხებისას ადგილი აქვს ამ ნივთებზე საკუთრების უფლების გადაცემას, ანუ საგადასახადო მიზნებისათვის სახეზე თითქოს უნდა იყოს *საქონლის მიწოდება* (მ.16.1), მაგრამ კოდექსი იმპერატიულად განსაზღვრავს მომსახურების ზოგიერთ სახეს, კერძოდ, ფინანსური მომსახურების სახეებს, რომლის მიხედვითაც მომსახურებას განეკუთვნება გვაროვნულ ნივთებზე სესხის გაცემაც (მ.14.1.პ, მ.15.2.გ), შესაბამისად, სახეზე შეიძლება გვექნოდეს *მომსახურების განეკუთვნება*. ამასთან, გასათვალისწინებელია ისიც, რომ სესხის გაცემა გვაროვნულ ნივთზე მხოლოდ საკუთრების უფლების გადაცემა არ არის: კიდევ რჩება ის „რალაც“, რომელიც მას განასხვავებს ნასყიდობის, მათ შორის, გაცვლის, ხელშეკრულები-საგან (სამოქ. კოდექსი, მ.521 (გაცვლა)). ამ „რალაცაში“ კი მომსახურების ნიშნებია, ხოლო საკუთრების გადაცემა კი – მისი თანამდევია. აქედან გამომდინარე, მოქმედება, რომელიც გამოიხატება გვაროვნული ნივთის სესხებაში, არ ამოიწურება საქონლის მიწოდებით და,

⁶⁷ სამოქ. კოდექსი, მ.786; იხ. აგრეთვე, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, მთ. რედაქტორი ლ. ჭანტურია, ნ.4, ტ.2, 1999, მ.786-ის კომენტარი

⁶⁸ ტალონური სისტემის გამოყენებისას რეალურად მხარეებს, როგორც წესი, სულაც არ აქვთ მხედველობაში ტალონის გაცემისას სანვავზე საკუთრების უფლების გადაცემა: ტალონის მიღებისას მყიდველი მხარე იძენს მომავალში სანვავის მიღების (საკუთრების მოპოვების) უფლებას

შესაბამისად, წარმოადგენს მომსახურების მიწოდებას (მ.16.2). მაგრამ პრაქტიკაში ძნელი წარმოსადგენია და მაღალ რისკებს შეიცავს გვაროვნული ნივთებით სესხის გაცემის მომსახურების მიწოდებად აღქმა. შევნიშნავთ, რომ პრაქტიკისა და თეორიის აღნიშნული არათანხვედრა გამოიწვია იმანაც, რომ ფინანსური მომსახურება განხილულია მომსახურების ერთ-ერთ სახედ.

ამგვარად, სესხის შემთხვევაში, რისკებიდან გამომდინარე, გადამხდელი ფინანსურ მომსახურებად, სავარაუდოდ, განიხილავს მხოლოდ ფულის სესხებას.

კაპიტალში წილის დათმობა წარმოადგენს თუ არა ფინანსურ ოპერაციას? ამ კითხვაზე დადებითად უნდა ვუპასუხოთ, თუ ჩავთვლით, რომ წილის დათმობის ოპერაცია დაკავშირებულია თავის თავთან და ამ მუხლის მე-2 ნაწილის დ) ქვეპუნქტში არ იგულისხმება წილის დათმობისაგან (ან მისი მსგავსისაგან) განსხვავებული ოპერაციები მხოლოდ (დ) ქვეპუნქტის საფუძველზე). გარდა ამისა, წილის დათმობა ფინანსური ოპერაციაა ასევე ბ) ქვეპუნქტის საფუძველზეც, რაც ბ) და დ) ქვეპუნქტების ერთგვარი ხარვეზია. თუმცა კოდექსის სხვა მუხლით სპეციალურად არის დათქმული, რომ ფასიანი ქაღალდების მიწოდება, როგორც *საქონლის მიწოდება*, დღისგან განთავისუფლებული ოპერაციაა (მ.168.1.ა), რაც კოდექსის კიდევ ერთი ერთგვარი ხარვეზია, თუ არ ჩავთვლით, რომ არსებობს ისეთი ფასიანი ქაღალდის დათმობა, რომელიც არ წარმოადგენს ფინანსურ მომსახურებას.

იურიდიული პირების რეორგანიზაციასთან, ლიკვიდაციასთან, კაპიტალში წილის შექენასთან დაკავშირებული იურიდიული, აუდიტორული, სხვა საკონსულტაციო, სანოტარო, სატრანსპორტო (მაგალითად, საბუთების გადაზიდვის) მომსახურება წარმოადგენს თუ არა ფინანსურ მომსახურებას? წარმოადგენს (მ.15.2.ზ), მაგრამ მაღალი რისკის გამო პრაქტიკაში ძნელი წარმოსადგენია ამ მომსახურებების დღგ-ით დაბეგვრის მიღმა დატოვება. ზ) ქვეპუნქტი მთლიანად – ეს კოდექსის ხარვეზია.

ფინანსური ინსტრუმენტი, ფინანსური აქტივი და ფინანსური ვალდებულება წარმოადგენენ ბასს-ის, კერძოდ, მისი 32-ე და 39-ე სტანდარტების ცნებებს, მაგრამ, ვინაიდან მათი განმარტებები იკისრა კოდექსმა, ამიტომ უნდა გამოვიყენოთ ეს უკანასკნელი, და

არა – ბასს. სამწუხაროდ, ეს ცნებები იმ მნიშვნელობით არ გადმო-
სულა კოდექსში, როგორც მათ ჰქონდათ ბასს-ში.

ბასს-ის მიხედვით ფინანსური აქტივი ძირითადად შედგება ფუ-
ლადი სახსრებისაგან, სხვა საწარმოში წილებისაგან და ფულადი დე-
ბიტორული მოთხოვნებისაგან, ხოლო ფინანსური ვალდებულება კი
– ფულადი კრედიტორული დავალიანებისაგან (ბასს 32). ფინანსური
ინსტრუმენტი კი – ეს ისეთი ხელშეკრულებაა, რომლის შესრულე-
ბისას ერთ მხარეს წარმოემგება ფინანსური აქტივი, ხოლო მეორეს
– ფინანსური ვალდებულება ან სხვა საწარმოში წილი. ასე, მაგალი-
თად, თუ მაგიდის ნასყიდობის ხელშეკრულების საფუძველზე გამ-
ყიდველმა მიაწოდა მყიდველს მაგიდა, მაგრამ მყიდველს ჯერ კი-
დეც არ გადაუხდია ფული, აღნიშნული ნასყიდობის ხელშეკრულება
ჩაითვლება ფინანსურ ინსტრუმენტად (ბასს 32.მგ4).⁶⁹ ზოგად შემთ-
ხვევებში გამყიდველს შეუძლია მყიდველისადმი ფულადი მოთხოვ-
ნა – ფინანსური აქტივი გაყიდოს – დაუთმოს მესამე პირს (სამოქ.
კოდექსი, მ.199). ამ უფლების განხორციელებისას ფინანსური ინს-
ტრუმენტი – ნასყიდობის ხელშეკრულება იქცევა ბრუნვის საგნად.

კოდექსისეული განმარტებით, მაგიდის ნასყიდობის ხელშეკრუ-
ლება, თუ მაგიდა უკვე მიწოდებულია, არ განეკუთვნება ფინანსურ
ინსტრუმენტს წინამდებარე მუხლის 1-ლი ნაწილის არც 1-ლი და არც
მე-2 წინადადებებით. რომც განეკუთვნებოდეს, მესამე პირისათვის
გამყიდველის მიერ მყიდველისადმი მოთხოვნის დათმობის ამ ინს-
ტრუმენტ-ხელშეკრულებასთან დაკავშირებულ მომსახურებად გან-
ხილვა, მისი ფინანსურ მომსახურებაში გაყვანის მიზნით (მ.15.3),
მეტად სარისკო იქნებოდა, არასრულყოფილი ჩანაწერების გამო.

მაგიდის ნასყიდობის ხელშეკრულების მაგალითზე, თუ მყიდ-
ველისადმი მოთხოვნას გამყიდველი მესამე პირს დაუთმობს, ეს
არ წარმოადგენს იმ ფაქტორინგულ ოპერაციას, რომელიც მითი-
თებულია მ.15.2.გ-ში. ფაქტორინგული ოპერაციის განმარტებას
გვაძლევს „კომერციული ბანკების საქმიანობის შესახებ“ კანონი

⁶⁹ თავისთავად, მხარეებს შორის დადებულ ხელშეკრულებას/შეთანხმებას/გარიგე-
ბას რაიმე სახის ბრუნვაუნარიანობა არ ახასიათებს, თუ მხედველობაში არ მივიღებთ
იმ ფურცლებს, რომლებზეც ეს ხელშეკრულება არის მოცემული. სავარაუდოდ, იგუ-
ლისხმება ხელშეკრულებიდან გამომდინარე ის უფლებები, რომელთა გადაცემაც შე-
საძლებელია. ეს კიდევ ერთი მაგალითია იმისა, რომ სათანადო თარგმნისა თუ სამარ-
თლებრივი კონტროლის გარეშე მიზანშეუწონელია ჩვენი ქვეყნის კანონმდებლობაში
უცხო ქვეყნისა თუ ორგანიზაციის ნორმების შემოღება

(კანონი, მ.1). ფაქტობრივად ფაქტორინგი – ეს ისეთი ოპერაციაა, რომლის დროსაც მაგიდის გამყიდველს საკრედიტო ან სხვა დაწესებულებიდან (ფაქტორ-კომპანია) ეძლევა მყიდველისადმი არსებულ მოთხოვნაზე ნაკლები თანხა სესხის სახით, იმ ვადით, რა ვადაც აქვს მიცემული მყიდველს ნასყიდობის ფასის გადასახდელად. მოთხოვნის დათმობას მხოლოდ მაშინ ექნება ადგილი, როდესაც მყიდველი ვადაში ვერ გადაუხდის გამყიდველს მაგიდის ღირებულებას.

ზოგადად, მოთხოვნის დათმობის ხელშეკრულებას ეწოდება ცესია, რომლის მიხედვით ცედენტი უთმობს ცესიონერს მოვალისადმი მოთხოვნას. ცესიის ცნება გვხვდება „თამასუქის შესახებ“ კანონში. თუ ცესია განხორციელდა ფასიანი ქალაქის – თამასუქის მეშვეობით, მაშინ მოთხოვნის წარმომშობი ხელშეკრულება იქნება ფინანსური ინსტრუმენტი, თამასუქი – ფინანსური აქტივი, ხოლო მოვალის ვალი – ფინანსური ვალდებულება. შესაბამისად, თამასუქის მესამე პირისათვის გადაცემა, რომელიც განხორციელდება ცესიის ხელშეკრულების საფუძველზე, წარმოადგენს ფინანსურ ოპერაციას (მ.15.2.ბ). მაგიდის ნასყიდობის მაგალითის შემთხვევაში, თუ გამყიდველმა მესამე პირს (ცესიონერს) თამასუქის მეშვეობით დაუთმო მყიდველისადმი მოთხოვნა, მაშინ ცესია წარმოადგება როგორც ფინანსური ოპერაცია და იგი გათავისუფლებულია დღგ-ისგან (მ.168.2.ა). დამატებით, თამასუქის, როგორც ფასიანი ქალაქის, მიწოდება რატომღაც განხილულია საქონლის მიწოდებად, რომელიც ასევე განთავისუფლებულია დღგ-ისგან (მ.168.1.ა).

ამგვარად, გარდა ზოგიერთი გამონაკლისისა, მოთხოვნის დათმობა არ წარმოადგენს ფინანსურ ოპერაციას ან ფინანსურ მომსახურებას. შესაბამისად, მათი განხორციელება იბეგრება დღგ-ით. მოთხოვნის დათმობა წარმოადგებოდა ფინანსურ ოპერაციად, თუ 1-ლი ნაწილის 1-ლი წინადადება ისე იქნებოდა ჩამოყალიბებული, რომ *ფინანსური ინსტრუმენტი* გაუტოლდებოდა *ფინანსურ აქტივს* (ჩვენს შემთხვევაში, მოთხოვნას), რომლისათვისაც გამოვიყენებდით მე-2 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტს. აღვნიშნავთ, რომ პრაქტიკაში, როგორც წესი, დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტად არ განიხილავენ ფულადი მოთხოვნის დათმობას.

ფასიანი ქალაქები (აქცია, თამასუქი, ჩეკი, ობლიგაცია და ა.შ.) წარმოადგენენ ფინანსურ აქტივებს, ხოლო მათი წარმომშობი ხელ-

შეკრულებები კი – ფინანსურ ინსტრუმენტებს. ამ ინსტრუმენტების მიმოქცევა განეკუთვნება ფინანსურ ოპერაციებს (მ.15.2.ბ,დ). მსგავსად ფასიანი ქაღალდებისა, შპს-ში წილის მიმოქცევაც განეკუთვნება ფინანსურ ოპერაციას (მ.15.2.დ). შეიძლება ჩავვთვალო, რომ ფასიანი ქაღალდებისა და მისი მსგავსი ოპერაცია – შპს-ში წილების დათმობა წარმოადგენენ მომსახურების განევას (მ.14.1.კ), მაგრამ დღგ-ის მარეგულირებელი ერთ-ერთი ნორმა ფასიანი ქაღალდების მიწოდებას განიხილავს საქონლის მიწოდებად (მ.168.1.ა). რეალურად, დასახელებული ობიექტები წარმოადგენენ არამატერიალურ ქონებრივ სიკეთეებს – საქონელს, ამიტომ ბუნებრივი იქნებოდა მათი მიწოდებაც საქონლის მიწოდებად ყოფილიყო განხილული. შესაბამისად გამოდის, რომ ფასიანი ქაღალდების მიწოდება დღგ-ისთვის – ეს არის საქონლის მიწოდება, ხოლო შპს-ში წილისა კი – მომსახურების განევა. შეიძლება კოდექსის მკითხველმა ისიც კი იფიქროს, რომ ზოგიერთი ფასიანი ქაღალდის გადაცემა საქონლის მიწოდება, ზოგიერთისა კი – მომსახურების განევა. ასე რომ იყოს, მაშინ კოდექსის რომელიმე ნორმით უნდა დაიყოს ფასიანი ქაღალდების გადაცემა საქონლის/მომსახურების მიწოდებად. ამგვარი ნორმა კი კოდექსში არ გვხვდება. ვფიქრობთ, მსგავსი ხარვეზები პრობლემებს უქმნის როგორც გადამხდელებს, ასევე – საგადასახადო ორგანოებს.

მოცემული მუხლით ვალდებულების უზრუნველსაყოფად დადებული ხელშეკრულება (თავდებობის, საბანკო გარანტიის, იპოთეკისა და გირავნობის ხელშეკრულებები) განეკუთვნება ფინანსურ ინსტრუმენტებს (მ.15.1). მე-2 ნაწილის ვ) ქვეპუნქტის გამოყენებით უნდა ვიგულისხმოთ, რომ აღნიშნული ხელშეკრულებების საფუძველზე განხორციელებული მომსახურება წარმოადგენს ფინანსურ ოპერაციას. სესხის უზრუნველყოფის შემთხვევაში, კოდექსი ამას პირდაპირ ადგენს (მ.15.2.გ). რაც შეეხება უზრუნველყოფის საგნის (იპოთეკისას – უძრავი, გირავნობისას – მოძრავი ნივთი) რეალიზაციას, ის არ განეკუთვნება ფინანსურ მომსახურებას/ოპერაციას და ჩვეულებრივი წესით იბეგრება დღგ-ით.

წინამდებარე მუხლის მე-4 ნაწილთან მიმართებით, ვიტყვით, რომ ის ეხება როგორც წილს, ასევე – მისგან განსხვავებულ სხვა უფლებასაც, კერძოდ, საჯარო რეესტრში უძრავ ქონებაზე წინასწარ

რეგისტრირებულ საკუთრების უფლებას.⁷⁰ ზოგჯერ შეიძლება ადგილი ჰქონოდა დღგ-ისგან განთავისუფლების ისეთ შემთხვევებს, როდესაც ფინანსური ინსტრუმენტის მიმოქცევა – წილის/მოთხოვნის დათმობა ფაქტობრივად განუსხვავებელი ყოფილიყო ნივთის ნასყიდობისაგან. ასე, მაგალითად, არაკეთილსინდისიერ გადამხდელს შეეძლო ხელოვნურად გაეჭიანურებინა ფაქტობრივად აშენებული უძრავი ნივთის საჯარო რეესტრში რეგისტრაცია და წილის ან მომავალ ქონებაზე უფლების სახით გაეყიდა ის, ან სულაც დაენყო ფაქტობრივად აშენებული შენობის საცხოვრებლად ან სხვა მიზნებისათვის გამოყენება.

მე-4 ნაწილისა და მ.168.1-ის დანაწესებიდან ჩანს, რომ ამხანაგობაში წილსა და ქონებაზე წინასწარ რეგისტრირებული უფლებიდან გამომდინარე მოთხოვნებს კანონმდებელი კი მიიჩნევს ფინანსურ ინსტრუმენტებად, მაგრამ საფუძველშივე სურს რა აღკვეთოს დღგ-ისგან გათავისუფლების ზოგიერთი, მათ შორის, არამართლზომიერი მოქმედებიდან წარმოქმნილი, შემთხვევა, იქვე იმპერატიულად აწესებს საგამონაკლისო ნორმასაც. ვინაიდან ის „არ ელოდება“ ქონების აშენების/შექმნის არც დასაწყისს და არც დამთავრებას, ამიტომ იგი ფინანსურ ინსტრუმენტად არ განიხილავს ამხანაგობაში იმგვარ წილს, რომელზეც ქონება არის „მიმაგრებული/განპიროვნებული“. ინსტრუმენტად არ განიხილება ასევე ამგვარ ქონებაზე უფლებამოსილ ორგანოში, მათ შორის, საჯარო რეესტრში, წინასწარ რეგისტრირებული საკუთრების უფლებაც.

ზემოთქმულიდან გამომდინარე, არაიურიდიული ენით ჩამოყალიბებულ მე-4 ნაწილს, ვფიქრობთ, სწორედ ამგვარი კუთხით უნდა მივუდგეთ იმისათვის, რომ გავიგოთ, თუ რას გულისხმობს კანონმდებელი ფრაზაში „მიმაგრებული/განპიროვნებული ქონება“. ის უნდა ნიშნავდეს ისეთ ქონებას, რომელზეც **ცნობილია მისი მომავალი მესაკუთრე**, თუნდაც ჯერ კიდევ არ იყოს დაწყებული ამ ქონების შექმნა, ან ჯერ კიდევ არ იყოს მომავალი საკუთრების უფლება მარეგისტრირებელ ორგანოში, მათ შორის, საჯარო რეესტრში, რეგისტრირებული.

⁷⁰ „საჯარო რეესტრის შესახებ“ კანონის მიხედვით: *უძრავ ნივთზე უფლების რეგისტრაციის უზრუნველსაყოფად შეიძლება ამ კანონით დადგენილი წესით ამ უფლების წინასწარი რეგისტრაცია უძრავ ნივთებზე უფლებათა რეესტრში (მ.12)*

უფლების წინასწარი რეგისტრაცია, რა თქმა უნდა, გამორიცხულია მისი მაძიებელი სუბიექტის სახელის მითითების გარეშე. ვფიქრობთ, *მიმავრებულ/განპიროვნებული* ქონების სუბიექტად იგულისხმება ფიზიკური და იურიდიული პირები, მაგრამ არა – გაერთიანებები (ამხანაგობები), წინააღმდეგ შემთხვევაში აზრი დაეკარგებოდა მ.168.1-ის დანაწესს წინასწარ რეგისტრირებულ უფლებებთან დაკავშირებით. აქვე დავამატებთ, რომ სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით, ამ შემთხვევაში, მხოლოდ გაერთიანების წევრები წარმოადგენენ რეგისტრირებული ქონების თანამესაკუთრებს, ხოლო თვით გაერთიანებას (ამხანაგობას) კი მესაკუთრედ ყოფნის უფლებაუნარიანობა არ ახასიათებს.

შესაბამისად, ამხანაგობის ხელშეკრულებაში კონკრეტული უძრავი ქონების მახასიათებლებისა და მისი მომავალი მესაკუთრის ვინაობის დაფიქსირება უკვე ნიშნავს, რომ ეს ხელშეკრულება არ წარმოადგენს ფინანსურ ინსტრუმენტს. თუ განხორციელდება საკუთრების უფლების წინასწარი რეგისტრაცია უფლებაუნარიან პირზე (ფიზიკურ ან იურიდიულ პირზე) ან მშენებელი/ამხანაგობა პირს უფლებას მისცემს ისარგებლოს ხელშეკრულებაში მითითებული ფართით, მაშინ ამ მომენტიდანაც ამხანაგობის ხელშეკრულება და წინასწარ რეგისტრირებული უფლებიდან გამომდინარე მოთხოვნები აღარ ჩაითვლება ფინანსურ ინსტრუმენტად.

მუხლი 16. საქონლის მიწოდება, მომსახურების გაწევა

1. საქონლის მიწოდებად ითვლება პირის მიერ სხვა პირისათვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლით (მათ შორის, საქონლის რეალიზაცია, გაცვლა, ხელფასის ან ნატურალური ფორმით ანაზღაურება) ან უსასყიდლოდ.

2. მომსახურების გაწევად ითვლება პირის მიერ სხვა პირისათვის მისივე ნებით, კომპენსაციის მიზნით ან უსასყიდლოდ ისეთი მოქმედების შესრულება, რომელიც არ არის საქონლის მიწოდება. დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის მომსახურების მიწოდებას არ მიეკუთვნება ისეთი მომსახურების გაწევა, რომელიც გულისხმობს ფულზე საკუთრების უფლების გადაცემას ან დაქირავებით მუშაობას.

წინამდებარე მუხლი, შეიძლება ითქვას, წარმოადგენს იმ ფუნდამენტს, რომელზეც მთლიანად აგებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. ეს ფუნდამენტი, თავის მხრივ, ეფუძნება **საკუთრების უფლებას**. ქონებაზე საკუთრების არსს, მისი შექენისა და დაკარგვის მომწესრიგებელ ძირითად ნორმებს ადგენს საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი. ზოგიერთ მსგავს საკითხს არეგულირებს ასევე სხვა სპეციალური კანონიც, როგორცაა კანონი „სახელმწიფო ქონების შესახებ“, კანონი „აუცილებელი საზოგადოებრივი საჭიროებისათვის საკუთრების ჩამორთმევის წესის შესახებ“ და ა.შ. მაგრამ ძირითადი მაინც სამოქალაქო კოდექსია. წინამდებარე კომენტარებშიც სწორედ ამიტომ არის „ზედმეტი“ ყურადღება გამახვილებული ამ კოდექსზე. ვთვლით, რომ საგადასახადო კოდექსის ასე თუ ისე მისაღები გააზრება შეუძლებელი იქნება მისი საფუძვლის – სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისი ნორმების ყურადღებით შესწავლის გარეშე.

ამგვარად, საქონელზე, გარდა ელექტროენერჯისა და თბოენერჯისა, საკუთრების უფლების გადაცემა – ეს იგივეა, რაც ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემა (მ.13). ელექტროენერჯიაზე „საკუთრების“ უფლების გადაცემისას უნდა ვიხელმძღვანელოთ კანონით „ელექტროენერგეტიკისა და ბუნებრივი გაზის შესახებ“, ხოლო თბოენერჯიაზე საკუთრების გადაცემა ქართული კანონმდებლობით გათვალისწინებული არ არის. მიზეზი ამ ობიექტების არაქონებრივი ხასიათია.

საყურადღებოა, რომ კოდექსისთვის მნიშვნელობა არ აქვს, თუ რა სახის გარიგების საფუძველზე გადავა ქონებაზე საკუთრების უფლება სხვა პირზე. არც იმას აქვს მნიშვნელობა, საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლიანი იყო თუ უსასყიდლო. მთავარია, რომ ადგილი ჰქონდეს საკუთრების უფლების გადაცემას. საკუთრების უფლების სხვა პირზე გადასვლა კი შეიძლება განხორციელდეს სხვადასხვა ტიპის კერძოსამართლებრივი გარიგების ან კანონის საფუძველზე. კერძოსამართლებრივი ხელშეკრულების მთავარ მაგალითად დავასახელებთ ნასყიდობის ხელშეკრულებას, რომლის კერძო შემთხვევებს წარმოადგენენ გაცვლის, გამოსყიდვის, გადახდის განვადებით ნასყიდობისა და უპირატესი შესყიდვის უფლებით ნასყიდობის ხელშეკრულებები. ქონებაზე საკუთრების გადაცემა შეიძლება განხორციელდეს ასევე ჩუქების, ანდერძის, წარდობის, სესხის,

აღნაგობის, იურიდიული პირის პარტნიორთა შორის დადებული და სხვა სახის გარიგებების საფუძველზედაც. კანონისმიერი შემთხვევის მაგალითს წარმოადგენს ადმინისტრაციული სამართალდარღვევისათვის გათვალისწინებული სახდელი ქონების კონფისკაციის სახით, დაკარგული ნივთის პოვნა (სამოქ. კოდექსი, მ.191), განძის აღმოჩენა (სამოქ. კოდექსი, მ.192) და ა.შ.

მთავარი სანივთო (ქონებრივი) უფლება – საკუთრება აერთიანებს ქონების ფლობის, სარგებლობისა და განკარგვის უფლებებს (სამოქ. კოდექსი, მ.170), რომლებიც შეიძლება შეზღუდული იყოს კანონის ან ხელშეკრულების საფუძველზე. ასე, მაგალითად, თუ დადებულია ნასყიდობის ხელშეკრულება გამოსყიდვის უფლებით, მაშინ მყიდველზე გადასული საკუთრების, კერძოდ, განკარგვის უფლება შეზღუდულია გამყიდველის ნებით: უკან დაიბრუნოს გაყიდული ქონება (სამოქ. კოდექსი, მ.509).

ითვლება, რომ ნივთის მფლობელი არის მისი მესაკუთრე. ამას კანონი უწოდებს მესაკუთრედ ყოფნის პრეზუმფციას (სამოქ. კოდექსი, მ.158). აღნიშნული პრეზუმფცია არ მოქმედებს ძირითადად ისეთ ქონებაზე, რომელზედაც საკუთრების უფლება რეგისტრირდება საჯარო რეესტრში (სამოქ. კოდექსი, მ.158). ამიტომაც არის, რომ ინვენტარიზაციისას გამოვლენილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ზედმეტობა, საწინააღმდეგოს დამტკიცებამდე, ითვლება მათი მფლობელი პირის საკუთრებად და იბეგრება კანონით განსაზღვრული წესით.

საგადასახადო კოდექსისათვის მნიშვნელოვანია არა მარტო საკუთრების გადაცემის ფაქტი, არამედ მისი გადაცემის მომენტიც. უძრავ ნივთებთან მიმართებაში საკითხი მარტივია: მხოლოდ საჯარო რეესტრში რეგისტრაცია წარმოშობს ნივთზე საკუთრების უფლებას (სამოქ. კოდექსი, მ.183). ხდება ისეც, რომ გადამხდელს საჯარო რეესტრში რეგისტრირებულ მიწაზე აღმართული აქვს დაურეგისტრირებელი შენობა-ნაგებობები და ყიდის მიწას. თუ გავითვალისწინებთ იმას, რომ შენობა-ნაგებობები წარმოადგენს მიწის ნაკვეთის არსებით შემადგენელ ნაწილს და მიწის ნაკვეთის მყიდველზე გადადის საკუთრების უფლება მის არსებით შემადგენელ ნაწილებზეც (სამოქ. კოდექსი, მ.150, მ.193), მაშინ ადგილი ექნება შენობა-ნაგებობების მიწოდებასაც. ეს ის შემთხვევაა, რო-

დესაც მხარეები განზრახ ან კანონის უცოდინრობის გამო შენობა-ნაგებობების ნასყიდობას წერილობითი ხელშეკრულების სახეს არ აძლევენ.

მოძრავ ნივთებზე საკუთრების უფლების გადაცემა მესაკუთრის მიერ ხდება ნების გამოხატვით, მაგრამ იმ დროს, როდესაც მას შეზღუდული არ აქვს ნივთის განკარგვის უფლება. საკუთრების გადაცემისას მოძრავი ნივთი შეიძლება იმყოფებოდეს როგორც შემძენის, ასევე – მესაკუთრის ან მესამე პირის ბატონობა-მფლობელობის ქვეშ (სამოქ. კოდექსი, მ.186). მოძრავ ნივთზე საკუთრების უფლების გადაცემის მომენტი განისაზღვრება ხელშეკრულებით.

თუ მესაკუთრის ნება არ არსებობს, მაშინ ადგილი არ აქვს ნივთზე საკუთრების გადაცემასაც. სწორედ ამიტომ არ ჩაითვლება საქონლის მიწოდებად მესამე პირის მიერ სხვისი ქონების მიტაცება, ქურდობა. თუ დაქირავებულმა საწარმოს ნების გამოხატვის გარეშე საწარმოს კუთვნილი კომპიუტერი წაიღო სახლში, ეს არ ჩაითვლება საქონლის მიწოდებად, ვინაიდან ადგილი არ ჰქონია საკუთრების გადაცემას. ამ დროს საწარმოს შეუძლია უკან დაიბრუნოს წაღებული კომპიუტერი და არამართლზომიერად მოქმედ დაქირავებულს მოსთხოვოს ზიანის ანაზღაურება. იგულისხმება საწარმოსა და დაქირავებულს შორის დაფარული გარიგების არარსებობა.

ზოგჯერ ხელშეკრულებები სპეციალურად არ ითვალისწინებენ საკუთრების გადასვლის მომენტს. ასეთ დროს ყურადღება უნდა გამახვილდეს მხარეთა ჭეშმარიტ ნებაზე, რომელიც ხშირად დგინდება ფაქტობრივი გარემოებებისა და მიხედვით. ნების დადგენით უნდა გაირკვეს, თუ როდის გადავიდა შემძენზე ფლობის, სარგებლობისა და განკარგვის უფლებები, თუნდაც შეზღუდული სახით. თუ აღმოჩნდა, რომ შემძენზე გადადის ნივთის დალუპვის რისკები, ეს ერთ-ერთი წინაპირობაა მესაკუთრედ ყოფნისა. ასე, მაგალითად, თუ ნასყიდობის ხელშეკრულებაში მითითებულია, რომ გამყიდველმა უნდა განახორციელოს მყიდველის საწყობამდე საქონლის ტრანსპორტირება, მაშინ, სხვა დათქმების არარსებობისას, ივარაუდება, რომ საკუთრების უფლებას მყიდველი მოიპოვებს საწყობში საქონლის გადაცემისას.

საქონლის საერთაშორისო გადაზიდვებისას ფართოდ გამოყენებული ინკოტერმს-2000 ან -2010-ით მოცემული სხვადასხვა ჯგუფის

(E, F, C, D) ტერმინების განმარტებები პირდაპირ არ უკავშირდება რომელიმე სახელმწიფოში მოქმედ სამართალს, მათ შორის, საკუთრების მოპოვების ნორმებს. მხარეებიც ხანდახან არ უთითებენ, თუ როდის ხდება საქონელზე საკუთრების უფლების გადასვლა. ასეთ შემთხვევაში, საკუთრების უფლების გადასვლის მომენტის დასადგენად, როგორც წესი, ამოსავალ ნერტილად გამოიყენება მყიდველზე რისკების გადასვლის მომენტი ან ის მომენტი, როდესაც მყიდველს შეეძლება საქონლის გადაყიდვა. როგორც წესი, ეს მომენტები ერთმანეთს ემთხვევა და ამ დროს მნიშვნელობა არ აქვს, თუ ვინ არის გამყიდველისა თუ მყიდველის ეკონომიკურ (საბაჟო) ტერიტორიებზე ექსპორტიორი/იმპორტიორი.

არამატერიალურ ქონებრივ სიკეთეზე საკუთრების უფლების გადაცემა ხორციელდება მოთხოვნის/უფლების დათმობის ხელშეკრულების ან კანონის საფუძველზე. მოთხოვნის შემთხვევაში, ზოგიერთი გამონაკლისის გარდა, მოვალის თანხმობა არ არის საჭირო (სამოქ. კოდექსი, მ.199).

ყურადღებას მივაქცევთ იმ მომენტს, როდესაც ნივთებზე საკუთრების გადაცემის სხვადასხვა საფუძვლის მიუხედავად, სამოქალაქო კოდექსი იყენებს ისეთ ცნებებს, როგორიცაა *მესაკუთრე*, *შემძენი* და *შეძენა*. ეს ცნებები ასევე გვხვდება საგადასახადო კოდექსშიც. სწორედ ამიტომ, ვფიქრობთ, აღნიშნული ცნებებიც იმავე მნიშვნელობით უნდა გამოვიყენოთ, რა მნიშვნელობაც მათ აქვთ სამოქალაქო კოდექსში (მ.2.6). შესაბამისად, თუ საგადასახადო ურთიერთობა ეხება *ქონების შემძენს*, არ იგულისხმება, რომ დადებულია ნასყიდობის ხელშეკრულება, სადაც *შემძენი* წარმოდგება როგორც *მყიდველი*. ასევე, როდესაც წესდების საფუძველზე პარტნიორები ახორციელებენ ქონებრივი სახის შესატანს, *შემძენია* მისი მიმღები იურიდიული პირი.

მომსახურების განევა – ეს არის მოქმედების შესრულება, მაგრამ ისეთის, რომელიც მიმართულია სხვა პირის სურვილების დასაკმაყოფილებლად, ამასთან, ეს სურვილები გამოხატული უნდა იყოს ამ სხვა პირის ნების გამოვლენით. საქონლის მიწოდების მსგავსად, აქაც მნიშვნელობა არ აქვს მოქმედება სასყიდლიანია თუ უსასყიდლო. *მოქმედებაში* უნდა ვიგულისხმოთ *ქმედება* ანუ *მოქმედება* ან *უმოქმედობა* (მ.14.1.ლ). მოქმედება ქონებაზე საკუთრების უფლე-

ბის გადაცემაცაა, მაგრამ მომსახურება ისეთი ქმედებაა, რომელიც არ არის საკუთრების გადაცემა.

რა იგულისხმება სიტყვათა კომბინაციაში „არ არის“? არის კი ეს ისეთი ქმედება, რომელიც არ შეიცავს საკუთრების გადაცემის რაიმე ელემენტს? თუ, შეიცავს, მაგრამ კიდევ რჩება მისგან განსხვავებული „რალაც“ ნაწილი? ვთქვათ, მესაკუთრემ ხელოსანს შეუკვეთა ავტომანქანის დაზიანებული ნაწილის მონტაჟის სამუშაო, რომელიც ხელოსანმა შეასრულა საკუთარი მასალით. დამონტაჟებული მასალა გახდა ავტომანქანის არსებითი შემადგენელი ნაწილი. შესაბამისად, ადგილი ჰქონდა ნივთზე საკუთრების უფლების გადაცემას (სამოქ. კოდექსი, მ.194) ანუ საქონლის მიწოდებას. **ითვლება მონტაჟი, ხელობისა და მასალის მიწოდების ჩათვლით, მომსახურების განვად? თუ მომსახურების განვება მონტაჟის მხოლოდ ხელობა?** ამის გასარკვევად მივმართავთ იმ მიზნებს, რა მიზნებიც შეიძლება ჰქონდეს ამ საკითხთან დაკავშირებით საგადასახადო ურთიერთობის მარეგულირებელ კანონმდებლობას.

პირველ რიგში, აღვნიშნავთ, რომ წინამდებარე მუხლი მნიშვნელოვანწილად გამოიყენება დღგ-ის მიზნებისათვის. შერეული ოპერაციების დღგ-ით დაბეგვრის მარეგულირებელი მუხლის ერთ-ერთი მიზანი ისიც არის, რომ არაკეთილსინდისიერ გადამხდელს თავიდანვე აღუკვეთოს დასაბეგრი საქონლის/მომსახურების მიწოდების გათავისუფლებულად წარმოჩენა მასზე ზოგჯერ უმნიშვნელო ელემენტის დამატებით გზით (მ.177). ასე, მაგალითად, ვთქვათ, საგანმანათლებლო დაწესებულებას სურს ნოუთბუქების დიდი პარტიის რეალიზაცია. მას შეუძლია ნოუთბუქების რეალიზაციას მისცეს საგანმანათლებლო მომსახურების ელფერი და სტუდენტებთან დადებულ ხელშეკრულებაში ერთ-ერთ დამატებით ვალდებულებად მიუთითოს ნოუთბუქების გადაცემაც, ბუნებრივია, სწავლების საფასურის შესაბამისი გაზრდით, მაგრამ დღგ-ის გარეშე. საგანმანათლებლო მომსახურება დღგ-ისგან გათავისუფლებულია (მ.168.2.6), მაგრამ ნოუთბუქების გადაცემა კი – არა. შერეული ოპერაციის შინაარსიდან გამომდინარე ვფიქრობთ, რომ ნოუთბუქების მიწოდება ცალკე უნდა იქნეს განხილული, ხოლო საგანმანათლებლო მომსახურება კი – საქონლის მიწოდების გარეშე. შესაბამისად, დღგ-ის მიზნების გათვალისწინებით უნდა ჩავთვალოთ, რომ მომსახურების განვებაში

იგულისხმება „სუფთა“ მომსახურება, საქონლის მიწოდების გარეშე.

შემდგომ, აღვნიშნავთ, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის დანაწესები ხელოვნურად არ უნდა აძვირებდეს გადასახადების ადმინისტრირებას, ხოლო გადამხდელს არ უნდა უქმნიდეს უსაგნო პრობლემებს განხორციელებული მოქმედებების დაწვრილმანებით. სწორედ ამიტომაცაა, რომ იმავე შერეული ოპერაციის დახასიათებისას კანონმდებელი დამხმარე ხასიათის საქონლის/ მომსახურებების მიწოდებას განიხილავს მთავარი საქონლის/მომსახურების ნაწილად (მ.177.2), გარდა დღგ-ისგან გათავისუფლების შემთხვევისა.

დღგ-ისთვის პრობლემა ასე თუ ისე თითქოს გადაჭრილია, ანუ მისთვის მნიშვნელობას მაშინ იძენს დასმული საკითხი, როდესაც მიწოდების რომელიმე ელემენტი დღგ-ისგან გათავისუფლებულია. სწორედ ამ დროს მომსახურებად უნდა აღვიქვათ „სუფთა“ მომსახურება, საქონლის მიწოდების გარეშე. უფრო მეტიც, თვით ეს „სუფთა“ მომსახურებაც უნდა დაიყოს ისეთ ნაწილებად, რომ შესაძლებელი გახდეს დღგ-ისგან გათავისუფლებული მიწოდებების გამოცალკევება. ამგვარი პროცედურების ჩატარება კი მეტად გაართულებს დაბეგვრის საკითხებს. შესაძლებელია დღგ-ისგან გათავისუფლებულ საქონელში მრავლად იყოს დღგ-ით დასაბეგრი დეტალები.

მოგების გადასახადის შემთხვევაში პრობლემა მაშინ იჩენს თავს, როდესაც ავტომანქანების სახელოსნო საგადასახადო აღრიცხვაში იყენებს დარიცხვის მეთოდს და მის მიერ განეული მონტაჟის მომსახურება უნდა დაყვით დამოუკიდებელ ნაწილებად – მასალისა და ხელობის მიწოდებებად. თუ ავტომანქანის მონტაჟი დასრულდა დაწყების შემდეგ წელს, მაშინ ხელობა მიწოდებულად უნდა ჩავთვალოთ მონტაჟის დასრულებისთანავე, ხოლო მასალები კი – დამონტაჟების პერიოდის მიხედვით, ვინაიდან მასალაზე საკუთრების გადაცემის მომენტიც მათი მონტაჟის მომენტი, რომელიც გადანაწილებული იქნება პერიოდების მიხედვით. მსგავსი აღრიცხვა კიდევ უფრო გაართულებდა, როდესაც საკითხი მშენებლობას შეეხება.

ამას გარდა, ნებისმიერი მარტივი ნასყიდობის ხელშეკრულებაც კი შეიცავს მხარეთა ისეთ ვალდებულებებს, რომლებითაც მხარე სულაც არ კისრულობს საკუთრების გადაცემას. შესაბამისად, მათი ნაწილებად დაყოფის შემთხვევაში, მთლიანი ნასყიდობის ხელშეკრულება წარმოდგებოდა საქონლისა და მომსახურების რთულ კომბინაციად.

მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო კოდექსის საფუძველი სამოქალაქო კოდექსით განსაზღვრული საკუთრების უფლების გადაცემაა, სწორედ ამ მომენტიდან იწყება ერთი და იმავე ობიექტისადმი მიდგომების სხვაობა. ამ შემთხვევაში ობიექტს წარმოადგენს მხარეთა შორის დადებული ხელშეკრულება. თუ სამოქალაქო კოდექსით ხელშეკრულება შეიძლება განხილულ იქნეს დამატებითი ვალდებულებებისა და, ზოგ შემთხვევაში, სხვადასხვა ურთიერთობის მომწესრიგებელი ხელშეკრულებების ნაკრებად, საგადასახადო კოდექსი იძლევა იმის საშუალებას, რომ სამოქალაქო კოდექსით მოცემული დაყოფა კიდევ უფრო დაანვრის და ხელშეკრულებით დარეგულირებული მხარეთა ურთიერთობა კიდევ უფრო მარტივ შესაკრებებად დაყოს. ეს მარტივი შესაკრებები კი იქნება საქონლისა და მომსახურებების მიწოდებები. ასეთი დაყოფისას სულაც არ იგულისხმება მხარეთა არაკეთილსინდისიერება და მათი სურვილი, დადონ *მოჩვენებითი* ან სულაც *თვალთმაქცური* გარიგება (სამოქ. კოდექსი, მ.56).

ზემოთქმულიდან გამომდინარე, ვფიქრობთ, მხარეებს შორის დადებული გარიგების შესწავლით უნდა დადგინდეს რაიმე სახელშეკრულებო დათქმა დამატებითი ვალდებულებაა თუ ცალკე ხელშეკრულების საგანი. ამას გარდა, ვფიქრობთ, საგადასახადო ორგანოს მოეთხოვება, გაარკვიოს, ნებით თუ უნებლიეთ ხომ არ არის დამატებით ვალდებულებაში მიჩქმალული, როგორც დამხმარე მოქმედებაში, დღგ-ისგან თავის არიდების მიზანი. ამ საკითხების გარკვევის შემდეგ, ჩვენი აზრით, სირთულეების თავიდან აცილების მიზნით, ხელშეკრულება მთლიანად უნდა წარმოდგებოდეს ან საქონლის ან მომსახურების მიწოდებად, მათი დამატებითი უსარგებლო დახლეჩის გარეშე. თუ დღგ-ის გადაუხდელობის საშიშროება არ არის, მოგების გადასახადის მიზნებისათვის სრულიად ზედმეტია გადამხდელისათვის ისეთი პრობლემების შექმნა, რომლებიც გამონვეულია ერთობლივი შემოსავლის სხვადასხვა საანგარიშო პერიოდზე გადანაწილებით; ასევე, მომსახურების განვევისას – სასაქონლო ზედნადების გამონერის დავალდებულება და ა.შ. კოდექსი ასეთი მოქმედების შესაძლებლობას საგადასახადო ორგანოს სპეციალურადაც კი აძლევს (მ.73.9). საბედნიეროდ, პრაქტიკაც თითქმის ამგვარია.

თუ საქონლის მიწოდების მომენტი შეიძლება დადგინდეს მასზე საკუთრების გადაცემის მომენტით, მომსახურების შემთხვევაში საკითხი სხვაგვარად დგას. ხშირია შემთხვევები, როდესაც გრძელვადიანი მომსახურების (მაგალითად, სამშენებლო-სამონტაჟო, სარემონტო) ხელშეკრულების მხარეები მას ყოფენ რამდენიმე ეტაპად ეტაპის დამთავრებისას მომსახურების მიღება-ჩაბარების აქტისა და დღის ანგარიშ-ფაქტურის შედგენით. ხშირად ეს ეტაპები კალენდარული თვის დასრულებას ემთხვევა. მომსახურების სრულად დამთავრებისას მხარეები კიდევ ერთ შემაჯამებელ აქტს აწერენ ხელს. ყოველი მიღება-ჩაბარების აქტი გაიგივებულია მომსახურების განევასთან.

ვფიქრობთ, მომსახურების განევის მომენტად მოიაზრება ის მომენტი, როდესაც დამკვეთს შესაძლებლობა მიეცემა თავისი რისკით გამოიყენოს მომსახურების შედეგი. სამოქალაქო კოდექსი ამას უწოდებს *ვალდებულების შეწყვეტას შესრულებით* (სამოქ. კოდექსი, მ.427). ნარდობის შემთხვევაში, ეს იქნებოდა ის მომენტი, როდესაც შემკვეთზე გადადის სამუშაოს შემთხვევით დაღუპვის ან დაზიანების რისკი (სამოქ. კოდექსი, მ.651). აღსანიშნავია, რომ, თუ მენარდე აჭიანურებს შესრულების მიღებას, მაშინ სამუშაო გადაცემულად ჩაითვლება მენარდის მიერ დადგენილი ვადის გასვლისას (სამოქ. კოდექსი, მ.649).

თუ მომსახურების მიღება-ჩაბარების აქტი მართლაც ითვალისწინებს რისკების გადაცემას დამკვეთზე, მაშინ სახეზეა მომსახურების განევა – შესრულების გადაცემა, ხოლო თუ არა – მაშინ დაკვირვებით შესწავლას მოითხოვს მიღება-ჩაბარების აქტის დანიშნულება.

ე.წ. უწყვეტი მომსახურებისას მიწოდების მხოლოდ ერთ მომენტზე საუბარი შეუძლებელია იმის გამო, რომ ასეთ მომენტად წარმოდგება დროის მთელი პერიოდი. თუ იჯარას ადგილი ჰქონდა ორი თვის განმავლობაში, მაშინ ამ ვადის ნებისმიერ მომენტში მოიჯარე იყენებდა ან უფლება ჰქონდა გამოეყენებინა იჯარის ობიექტი. შესაბამისად, ამავე ვადაში ის იყენებდა მომსახურების შედეგს. ამიტომაც მომსახურების განევასაც უწყვეტად ჰქონდა ადგილი. შევნიშნავთ, რომ მეიჯარისათვის ქირის გადახდის ვადებს (მაგალითად, ავანსად, ყოველთვე, ყოველ 3 თვეში ერთხელ და ა.შ.) კონტრაქტის მიერ ვალდებულებების შესრულებისათვის აბსოლუტურად არავითარი

მნიშვნელობა არ აქვს, ჩვენს მაგალითში, მეიჯარის მიერ განსახორციელებელ მომსახურების მიწოდებისათვის. ამიტომ სრულიად დაუშვებელია მომსახურების მიწოდების მომენტი დაუკავშირდეს ქირის გადახდის ვადის ბოლო დღეს, თუ კანონი ამას სპეციალურად არ ადგენს.

კერძოსამართლებრივი ურთიერთობისას შეიძლება ადგილი ჰქონდეს საქონლის/მომსახურების მიწოდებას იძულებით, მუქარით ან მოტყუებით (საცილო გარიგებები). ამ ტიპის გარიგებები კანონმდებლობით მიჩნეულია საცილოდ ბათილ გარიგებებად (სამოქ. კოდექსი, მ.მ.72-89). თუ ხელშეკრულება ბათილად ჩაითვალოს, მაშინ ითვლება, რომ ხელშეკრულება არც კი დადებულია. შესაბამისად, საკუთრების უფლების გადასვლას – საქონლის მიწოდებას ადგილი არ ჰქონია.

განსხვავებული სიტუაციაა მომსახურების შემთხვევაში. მომსახურების განევის კოდექსისეული განმარტებით იკვეთება მომსახურების მიმღები პირის ნება, მაგრამ არ ჩანს გამწვევის თავისუფალი ნების გამოვლენა. შესაბამისად, კერძოსამართლებრივ ურთიერთობაში, თუ მომსახურების გამწვევი იძულებით მოქმედებდა, მაშინ, საქონლის მიწოდებისაგან განსხვავებით, მისი მოქმედება დაბეგვრად ობიექტად შეიძლება იქნეს განხილული. ვფიქრობთ, ეს ასე არ უნდა იყოს და მომსახურების განევის ჩანაწერი შეიცავს ხარვეზს.

საზოგადოდ, სამოქალაქო კოდექსი ითვალისწინებს ხელშეკრულების ბათილობის სხვადასხვა საფუძვლებს. ბათილობა შეიძლება დადგეს უცილო ან საცილო საფუძვლით.⁷¹ ბათილობის უცილო საფუძვლის მაგალითია ფორმის დაუცველად დადებული გარიგება. შენობის გაყიდვა ზეპირი შეთანხმების საფუძველზე, მაშინაც კი, როდესაც მყიდველი ნასყიდობის საგანს ისე ექცევა, როგორც საკუთარს, ბათილია. შესაბამისად, არც საქონლის მიწოდებას აქვს ადგილი, ვინაიდან არ მომხდარა საკუთრების უფლების გადაცემა. ბათილობის საცილო საფუძვლის მაგალითია პირის შეცდომა, როდესაც მას სურდა დაედო სხვა გარიგება, და არა – ის, რომელზედაც მან გამოთქვა თანხმობა. თუ სასამართლო დაადგენს, რომ შეცდომა არსებითია, მაშინ შეცდომით დადებული ხელშეკრულება ბათილად ჩაითვლება. ვთქვათ, სასამართლომ დაადგინა, რომ ნივთის შემძენს

⁷¹ სამოქ. კოდექსი, I წიგნი, II კარი

მართლაც ეგონა, რომ მას ჩუქნიდნენ ნივთს, ხოლო ნივთის მესაკუთრე კი თვლიდა, რომ ადგილი ჰქონდა ნასყიდობის ხელშეკრულებას და, შესაბამისად, შემძენს გამოუნერა დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურა, რომლის საფუძველზეც მან ბიუჯეტში გადაიხადა დღგ-ის თანხა. ამ გარიგების ბათილობა იწვევს ნივთზე საკუთრების უფლების აღდგენას გარიგების დადებისთანავე. შესაბამისად, წესით უნდა გაუქმდეს დასაბეგრი ოპერაცია, ხოლო ბიუჯეტში გადახდილი დღგ უნდა დაბრუნდეს. მსგავსი შემთხვევებისათვის დღგ-ის ნაწილში კოდექსი ითვალისწინებს სპეციალურ ნორმას, რომელსაც ეწოდება *დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირება*,⁷² რაც, ვფიქრობთ, ის ტექნიკური ინსტრუმენტია, რომელიც კანონმდებელს საშუალებას აძლევს საგადასახადო დაბეგვრა შეუსაბამოს ახალ სამართლებრივ მდგომარეობას. სპეციალური ნორმა არ არის დადგენილი მოგების გადასახადისათვის. შესაბამისად, გადამხდელმა უნდა შეიტანოს კორექტივები იმ წლის დეკლარაციაში, როდესაც გარიგება დადებულად ეგონა.

პრაქტიკაში ხშირად აქვს ადგილი ისეთ შემთხვევებს, რომლებსაც სამოქალაქო კოდექსი უწოდებს *ხელშეკრულებიდან გასვლას* ან *უარს ხელშეკრულებაზე*.⁷³ ის განსხვავდება *ხელშეკრულების შეწყვეტისაგან* ანუ *მოშლისაგან*. ვთქვათ, შემკვეთმა შენიშნა, რომ მენარდე ისე არაჯეროვნად ასრულებს სამუშაოს, რომ გაფრთხილებაც კი აზრს კარგავს. მან ცალმხრივი ნების გამოვლენით უარი თქვა ნარდობის ხელშეკრულებაზე. უარი არ იწვევს ხელშეკრულების ბათილობას, არამედ ავალდებულებს მხარეებს, უკან დაუბრუნონ ერთმანეთს მიღებული შესრულება და სარგებელი იმგვარად, თითქოს მათ შორის ხელშეკრულება არც კი დადებულყო.⁷⁴ დაბრუნების შეუძლებლობისას ანაზღაურება უნდა მოხდეს ფულით. თუ უნდა მოხდეს ნივთის დაბრუნება, ამის საფუძველი არსებული ან ახალი ხელშეკრულება კი არ არის, არამედ გამსვლელი მხარისათვის კანონით მინიჭებული აღმჭურველი უფლებაა. სწორედ ამ მიზეზით დაუშვებელია ხელშეკრულებიდან გასვლა განხილულ იქნეს ბარტიერულ ოპერა-

⁷² იხ. მ.179-ის კომენტარი

⁷³ სამოქ. კოდექსი, მ.352, მ.405; იხ. აგრეთვე საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, მთ. რედაქტორი ლ. ჭანტურია, ნ.3, 1999, მ.352-ის კომენტარი

⁷⁴ ხელშეკრულების შეწყვეტა (მოშლა) კი წვევს არსებულ სახელშეკრულებო ურთიერთობებს სამომავლოდ

ცადა ან ნასყიდობად გამოსყიდვის უფლებით. ნივთის დაბრუნებისას მხარეებმა მხედველობაში უნდა მიიღონ საკუთრების უფლების უკან დაბრუნებაც. დღგ-ისთვის ამგვარ საკითხებს კოდექსი არეგულირებს დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირებით (მ.179).

მომსახურების განწვევის განმარტებას რამდენიმე თავისებულება ახასიათებს.

პირველი, მომსახურების გამწვევის მოქმედება გამოწვეული უნდა იყოს მიმღების ნების გამოვლენით. თუ ვინმე რეკლამას უკეთებს სხვა პირის პროდუქციას ისე, რომ ამის შესახებ სხვა პირმა არ იცოდა ან იცოდა, მაგრამ გარიგება არ არსებობდა, მაშინ სარეკლამო მოქმედებები არ ჩაითვლება მომსახურების განწვევად.

მეორე, მომსახურების ის შედეგი, რომლის დადგომაც მომსახურების დამკვეთს სურს, შეიძლება სულაც არ იყოს დამკვეთის საქმიანობასთან დაკავშირებული და იყოს აბსოლუტურად ნებისმიერი. თუ შპს „სამართალი“, რომელიც ეწევა მხოლოდ იურიდიულ კონსულტაციებს, ფიზიკურ პირ დინარა ფულავას დაუკვეთავს ტყეში მდგარი ხიდან ვაშლების მოკრეფასა და მდინარეში მათ გადაყრას, მაშინ დინარას მიერ ნაკისრი მოქმედებების განხორციელება იქნება მომსახურების განწვევა.

მესამე, მომსახურების გამწვევი შეიძლება სულაც არ მოქმედებდეს ვალდებულების საფუძველზე, მაგრამ მისი მოქმედება ნაკარნახევი იყოს სხვა პირის ნებით. ამის მაგალითია გარკვეული მოქმედების შესრულებისათვის, კერძოდ, ამა თუ იმ შედეგის მიღწევისათვის, ჯილდოს საჯაროდ დაპირებისას მესამე პირის მიერ შესაბამისი შედეგის მიღწევით ამ მოქმედების შესრულება (სამოქ. კოდექსი, მ.755). მაგალითად, თუ შპს „სამართალი“ საჯაროდ განაცხადებს, რომ ის 10 ლარს გადაუხდის იმას, ვინც ტყეში მდგარი ხიდან ვაშლებს მოკრეფს და მდინარეში გადაყრის, მაშინ ფიზიკური პირი დინარა ფულავა, რომელმაც ეს მოქმედება შეასრულა, წარმოდგება მომსახურების გამწვევად. ამ შემთხვევაში ჯილდოს საჯაროდ დაპირება წარმოადგენს ცალმხრივ გარიგებას – ოფერტს სხვადასხვა სახის ხელშეკრულების დასაბეგად. ამასთან, ჯილდოს მიღებისათვის მნიშვნელობა არ აქვს მოქმედების შემსრულებელი მოქმედებდა ჯილდოს საჯაროდ დაპირების გამო თუ არა. თუ დინარა ფულავამ თავისივე ნებით ვაშლები ხიდან ისე მოკრიფა, რომ ყველა ვაშლი

მდინარეში ჩაუცვივდა და არც კი იცოდა ჯილდოს არსებობის შესახებ ან იცოდა, მაგრამ მოქმედებდა საკუთარი სურვილით, მაშინ დინარას მომართვისას ჯილდოს შემპირებული შპს „სამართალი“ ვალდებულია, მას 10 ლარი გადაუხადოს.

სამოქალაქო კოდექსი მიუთითებს ჯილდოს საჯაროდ შემპირების ვალდებულებას, მაგრამ ეს ვალდებულება პირს წარმოეშვება მაშინაც, როდესაც პირი ჯილდოს შეპირდება სხვა კონკრეტულ პირს ინდივიდუალური ხელშეკრულების საფუძველზე. ასეთ დროსაც ადგილი აქვს განსაზღვრული მოქმედების განმახორციელებელი პირის მიერ შემპირებული პირისათვის მომსახურების განწევას და დღის წესრიგში არ დგას *პირობითი გარიგების* ბათილობის საკითხი (სამოქ. კოდექსი, მ.92).

პრაქტიკაში მეტად ხშირია ჯილდოს, როგორც საჯარო, ასევე კერძო, დაპირებების შემთხვევები. ნებისმიერი სახელშეკრულებო ფასდაკლება, რომელიც ითვალისწინებს ფასდაკლების მიმღების მიერ გარკვეული მოქმედების შესრულებას (მაგალითად, გაყიდვების გეგმის შესრულებას, განსაზღვრული რაოდენობის პროდუქციის შესყიდვას და ა.შ.), წარმოადგენს ჯილდოს და, შესაბამისად, ფასდაკლების მიმღების მიერ განეული მომსახურების საფასურს. მაღაზია, რომელიც საჯაროდ აცხადებს ქულების დაგროვების სისტემას და შესაბამის ჯილდოს ფულადი, ნივთობრივი თუ სხვაგვარი სახით, ვალდებულია, მომსახურების გამწვე მომხმარებელს გადაუხადოს ჯილდო. აქ განმსაზღვრელი მომენტია ის, რომ ადგილი აქვს მყიდველის მიერ გამყიდველისათვის, გამყიდველის ნების საფუძველზე კომპენსაციის მიზნით, გარკვეული მოქმედების შესრულებას (მე-2 ნაწილის 1-ლი წინადადება). ამასთან, მნიშვნელობა არა აქვს იმას, თუ რა სახე ექნება აღნიშნულ „გარკვეულ მოქმედებას“. ის შეიძლება იყოს ნებისმიერი სახელშეკრულებო ურთიერთობა: შენახვა, შეძენა, ნარდობა, გადაზიდვა და ა.შ. ასევე მნიშვნელობა არა აქვს იმასაც, ეს „გარკვეული მოქმედება“ ვალდებულების საფუძველზე სრულდება თუ არა.⁷⁵

მკითხველს, რომელიც იცნობს დღგ-ის კოდექსისეულ მუხლებს, შეიძლება კითხვაც კი გაუჩნდეს, თუ რატომ არის წინამდებარე და

⁷⁵ უპირიანი იქნება, და პრაქტიკაში ასეც არის, თუკი აღნიშნული „გარკვეული მოქმედება“ განიხილება გარიგების დამატებით ვალდებულებად, და არა – ცალკე გარიგებად

მე-13.2 (საქონელი) მუხლებით თავიდანვე გამორიცხული ფულის მიწოდების საქონლად და მომსახურებად განხილვის შესაძლებლობა მაშინ, როდესაც კანონმდებელს შეეძლო ის განეხილა მ.168-ით გათავისუფლებულ დასაბეგრ ოპერაციად. მიზეზს, როგორც ეს მ.13-ის კომენტარებისას ითქვა, წარმოადგენს იმის საშიშროება, რომ ანგარიშსწორებისას ფულადი სახსრების გადახდა გაუმართლებელ მონაწილეობას მიიღებდა პროპორციული წესით ჩასათვლელი დღგ-ის თანხის განსაზღვრაში. მაგრამ აქვე, კოდექსში, ვფიქრობთ, დაშვებულ იქნა ერთი სერიოზული შეცდომა, რომელიც გამოიწვია საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ შემუშავებული საგადასახადო კოდექსის პროექტიდან შესაბამისი ჩანაწერის ბრმად გადმოწერამ 1997 წელს.⁷⁶ საქმე ისაა, რომ ფულზე საკუთრების უფლების გადაცემისას პროექტს მხედველობაში ჰქონდა მხოლოდ და მხოლოდ საქონლისა და მომსახურებისათვის ანგარიშსწორება, და არა – ის სხვა შესაძლო შედეგები, რომლებიც გამომდინარეობს სამოქალაქო კოდექსის ნორმებიდან, კერძოდ, სესხის მარეგულირებელი ნორმებიდან.⁷⁷ სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით სესხისას ადგილი აქვს ფულზე საკუთრების უფლების გადაცემას, რაც საგადასახადო კოდექსის წინამდებარე მუხლის არსებული ჩანაწერებით ნიშნავს იმას, რომ სესხისა და კრედიტის გაცემა საერთოდ არ წარმოადგენს მომსახურების განწევას დღგ-ის მიზნებისათვის, შესაბამისად, დასაბეგრ ოპერაციასაც (მ.161). გამომდინარე აქედან, საუბარი იმაზე, რომ მ.168-ის მიხედვით, როგორც ფინანსური მომსახურება, სესხის გაცემიდან მიღებული პროცენტები გათავისუფლებულია თუ არა დღგ-ისგან, სრულიად ზედმეტია. დაბეგვრასთან დაკავშირებული შედეგები კი შეიძლება სავალალოც კი იყოს. მაგალითად, ასეთი: დღგ-ის გადამხდელ ბანკს, რომელმაც საანგარიშო პერიოდში სპეციალურად გაყიდა 1 ლარის კალმისტარი (დღგ-ით გაუთავისუფლებელი ოპერაცია), უფლება აქვს ჩათვლის დოკუმენტების არსებობისას ჩაითვალოს მისი ნებისმიერი დღგ, თუ დაამტკიცა, რომ ჩათვლის დოკუმენტი ეხებოდა კალმისტრის რეალიზაციას. ასეთი ჩათ-

⁷⁶ *Материалы по Налоговому кодексу*, ст. 27 (Определения других терминов, используемых в Кодексе) (www.imf.org)

⁷⁷ სამოქალაქო კოდექსი, მ.623 (სესხი); იხ. ასევე მ.15-ის კომენტარი გვაროვნულ ნივთებთან დაკავშირებით

ვლის დოკუმენტები კი მრავლად იქნება (მაგ. ანგარიშ-ფაქტურები ოფისის იჯარაზე, ელ.ენერჯიაზე და სხვ.).

ის, რომ ფულზე საკუთრების უფლების გადაცემისას პროექტს მხედველობაში არ ჰქონდა ფულადი სესხი, გამომდინარეობს პროექტის სხვა დანაწესებიდან. მაგალითად, არასამენარმო (პასიური) ეკონომიკური საქმიანობის განმარტებიდან, რომლის მიხედვითაც პროექტი სესხს განიხილავდა ფულის დროებით სარგებლობაში, და არა – საკუთრებაში გადაცემად.⁷⁸

ზემოთქმულიდან გამომდინარე ვასკვნით, რომ მეტად აუცილებელია შესაბამისი საკანონმდებლო ცვლილება, რომლის მიხედვითაც წინამდებარე მუხლის ფრაზა ფულზე საკუთრების უფლების გადაცემა უნდა შეიცვალოს შემდეგი ფრაზის მსგავსი ფრაზით: **ანგარიშსწორებისას ფულზე საკუთრების უფლების გადაცემა**. ამასთან, საკანონმდებლო ცვლილება იმგვარი არ უნდა იყოს, რომ გადამხდელს ანგარიშსწორებაში ეგონოს სესხის გაცემა, როგორც გამსესხებლის ფულადი ვალდებულების შესრულება. სესხის შემთხვევაში ანგარიშსწორებად უნდა ჩაითვალოს მსესხებლის მიერ სესხის ძირითადი თანხისა და პროცენტის გამსესხებლისათვის გადაცემა.

საკანონმდებლო ცვლილებების განხორციელებამდე კი ჩვენ, მხოლოდ და მხოლოდ შინაარსიდან გამომდინარე, შემდგომი კომენტირებისას ჩავთვლით, რომ დღგ-ის მიზნებისათვის ფულზე საკუთრების უფლების გადაცემაში იგულისხმება სწორედ ანგარიშსწორება, და არა – სესხისას ფულზე საკუთრების უფლების გადაცემა.

მუხლი 17. ამოღებულია (13.10.2011. N5118)

მუხლი 18. საქონლის/მომსახურების ფასის განსაზღვრის პრინციპები

1. გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის გამოიყენება გარიგებაში საქონლის/მომსახურების ფაქტობრივი ფასი, თუ ამ კოდექსით საბაზრო ფასის ან სხვა ღირებულების გამოყენება არ არის გათვალისწინებული.

⁷⁸ Материалы по Налоговому кодексу, ст. 9 (Предпринимательская (активная) и непредпринимательская (пассивная) экономическая деятельность) (www.imf.org)

2. საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასად ითვლება ფასი, რომელიც ყალიბდება საქონლის/მომსახურების ბაზარზე იდენტური (ხოლო მისი არარსებობის შემთხვევაში – მსგავსი) საქონლის/მომსახურების მოთხოვნისა და მიწოდების ურთიერთზემოქმედების შედეგად და შესაბამის ბაზარზე იმ პირებს შორის დადებული გარიგების საფუძველზე, რომლებიც ამ კოდექსის მე-19 მუხლის მიხედვით არ არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები. ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგება მხედველობაში მიიღება მხოლოდ იმ პირობით, რომ მათი ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას არ მოახდენს ასეთი გარიგების შედეგებზე.

3. საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი განისაზღვრება ბაზარზე ამ საქონლის/მომსახურების მიწოდების მომენტისათვის (ხოლო ასეთის არარსებობის შემთხვევაში – რეალიზაციის მომენტის უახლოესი კალენდარული დღისათვის, რომელიც არა უმეტეს 30 კალენდარული დღით უსწრებს ან მოჰყვება ასეთი საქონლის/მომსახურების რეალიზაციის მომენტს) იდენტურ (მსგავს) საქონელზე/მომსახურებაზე დადებული გარიგების შესახებ, მათ შორის, საერთაშორისო და სხვა ბირჟებზე დაფიქსირებული ფასების შესახებ, ინფორმაციის საფუძველზე.

4. საქონლის/მომსახურების ბაზრად ითვლება ამ საქონლის/მომსახურების მიმოქცევის სფერო, რომელიც განისაზღვრება გამყიდველის/ მყიდველის შესაძლებლობით, მნიშვნელოვანი დანახარჯის გარეშე გაყიდოს/ შეიძინოს საქონელი/მომსახურება გამყიდველისათვის/მყიდველისათვის უახლოეს ტერიტორიაზე საქართველოში ან მისი ფარგლების გარეთ.

5. თუ საქონლის/მომსახურების ბაზარზე იდენტურ (მსგავს) საქონელზე/მომსახურებაზე დადებული გარიგება ან ამ ბაზარზე ასეთი საქონლის/მომსახურების მიწოდება არ არსებობს, საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი განისაზღვრება იმ ფასებით, რომლებიც ჩამოყალიბებულია იდენტურ (მსგავს) საქონელზე/მომსახურებაზე დადებული გარიგების საფუძველზე, საქონლის/მომსახურების რეალიზაციის მომენტის უახლოესი კალენდარული დღისათვის, რომელიც არა უმეტეს 30 კალენდარული დღით უსწრებს ან მოჰყვება ასეთი საქონლის/მომსახურების რეალიზაციის მომენტს.

6. თუ ამ მუხლის პირველი-მე-5 ნაწილების დებულებათა გამოყენება შეუძლებელია, საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი დგინდება დანახარჯების, შესაძლო რეალიზაციის ფასის ან მისაღები სარგებლის განსაზღვრის მეთოდებით.

7. საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასის განსაზღვრისას გამოიყენება საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასების შესახებ ინფორმაციის ოფიციალური წყაროები, აღმასრულებელი ხელისუფლების შესაბამისი ორგანოების საინფორმაციო ბაზა, საგადასახადო ორგანოებისათვის გადასახადის გადამხდელთა მიერ მიწოდებული ინფორმაცია, აგრეთვე სხვა სარწმუნო ინფორმაცია.

8. 2007 წლის 1 სექტემბრიდან „ელექტროენერგეტიკისა და ბუნებრივი გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით გათვალისწინებული ბუნებრივი გაზის ან/და ელექტროენერჯის მიწოდებისას საგადასახადო მიზნებისათვის საბაზრო ფასად მიჩნეულ იქნეს საქართველოს მთავრობის მიერ (მათ შორის, გაფორმებული შეთანხმებით) განსაზღვრული ფასი.

9. საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი შეიძლება იყოს საბითუმო და საცალო.

10. საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერული) ოპერაცია საქონლის/მომსახურების მიმწოდებელი თითოეული მხარისათვის ითვლება საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასით რეალიზაციად, ხოლო საქონლის/მომსახურების თითოეული მიმღებისათვის – საქონლის/ მომსახურების იმავე საბაზრო ფასით შეძენად.

11. საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის გამოიყენოს საბაზრო ფასი შემდეგ შემთხვევებში:

ა) თუ გარიგება განხორციელდა ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მათი ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას არ ახდენს ასეთი გარიგების შედეგებზე;

ბ) თუ საგადასახადო ორგანო საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესის შესაბამისად ასაბუთებს, რომ გარიგების მონაწილეებს შორის განცხადებული ფასი განსხვავდება ფაქტობრივი ფასისაგან.

გ) თუ პირმა საქონელი მიანოდა ან/და მომსახურება გაუწია ტურისტული ზონის მენარმე სუბიექტს. (15.12.2010. N4061 ამოქმედდეს 2010 წლის 31 დეკემბრიდან)

12. იდენტური საქონელი არის სხვადასხვა საქონელი, რომლებსაც აქვთ ერთნაირი მახასიათებლები, კერძოდ, ფიზიკური მახასიათებლები, ხარისხი, რეპუტაცია ბაზარზე, წარმოშობის ქვეყანა ან/და მწარმოებელი.

13. მსგავსი საქონელი არის სხვადასხვა საქონელი, რომლებიც არ არიან იდენტური, მაგრამ აქვთ მსგავსი მახასიათებლები და შედეგებიან მსგავსი კომპონენტებისაგან, რაც მათ საშუალებას აძლევს, განახორციელონ ერთი და იგივე ფუნქციები და იყვნენ კომერციულად ურთიერთშემცვლელი.

14. ამ მუხლის მე-11 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მიზნებისათვის საქართველოს ფინანსთა მინისტრს უფლება აქვს, განსაზღვროს შემთხვევები, როდესაც პირების ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას არ ახდენს მათ შორის განხორციელებული გარიგების შედეგებზე.

15. ამ მუხლის მე-11 ნაწილის მიზნებისათვის ითვლება, რომ პირთა ურთიერთდამოკიდებულებას გავლენა არ მოუხდენია გარიგების შედეგებზე, თუ სპეციალურ სავაჭრო კომპანიასა და მის ურთიერთდამოკიდებულ პირს შორის უცხოური საქონლის მიწოდება სანყობის საქმიანობის ნებართვის მქონე სანყობში განხორციელდა სატარიფო ღირებულებით. (13.10.2011. N5120)

ამ მუხლის მიხედვით ფასების კლასიფიკაცია შემდეგია: განცხადებული, ფაქტობრივი, საბაზრო და სხვაგვარად გამოთვლილი.

ფასი განცხადებულად უნდა ჩაითვალოს, თუ მესამე პირისათვის ის ცნობილი შეიძლება გახდეს დოკუმენტურად დადასტურებული ფორმით, მხარეთა ზეპირი განცხადებით ან კანონმდებლობის საფუძველზე. კანონმდებლობის საფუძველზე ფასების დადგენის მაგალითია სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ განეული მომსახურებისათვის დადგენილი ტარიფები.⁷⁹

ფასი ფაქტობრივად უნდა ჩაითვალოს, თუ რეალურად ამ ფასით განხორციელდა საქონლის/მომსახურების მიწოდება. ვინაიდან ფაქტობრივი ფასის დადგენა რთულია და რომელიც ხელეწიფება საგა-

⁷⁹ მთავრობის დადგენილება №96, 30.03.2010წ.

მოძიებო სამსახურებსა და საგადასახადო ორგანოებს (მ.18.11.ბ), მათ დადგენამდე იგულვადება, რომ განცხადებული ფასი ფაქტობრივი ფასის ტოლია.

ზოგჯერ ადგილი აქვს ისეთ შემთხვევებს, როდესაც წერილობით ხელშეკრულებაში დაფიქსირებულია ერთი ფასი, ხოლო სხვა დოკუმენტით (მაგალითად, სასაქონლო ზედნადებით, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით) – სხვა ფასი. მიზეზი შეიძლება იყოს მხარეთა შორის ურთიერთობის მარეგულირებელი გარიგების წერილობითი და ზეპირი ფორმის კომბინაცია, თუნდაც ამის შესაძლებლობას წერილობითი ფორმით დადებული გარიგება არ ითვალისწინებდეს. ასეთ შემთხვევებში, ვფიქრობთ, რომ განცხადებული ფასი დგინდება ყველაზე უფრო გვიან დადებული გარიგებით. თუ 01.02.2011წ.-ში დადებული ავეჯის ნასყიდობის წერილობითი ხელშეკრულებით დადგენილია ნასყიდობის 100ლ. და ამავე ხელშეკრულებით ნებისმიერი ცვლილება ხელშეკრულებაში შესაძლებელია განხორციელდეს მხოლოდ წერილობითი ფორმით, მაგრამ 03.02.2011წ.-ის ზეპირი შეთანხმებით, მყიდველს დაეკისრა ავეჯის ნასყიდობის გაზრდილი ფასის – 120ლ.-ს გადახდა, რის გამოც გამოწერილ იქნა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა 120ლ.-ის შესაბამისად. გამომდინარე იქიდან, რომ კერძო სამართლის სუბიექტებს თავისუფლად შეუძლიათ ხელშეკრულებების დადება, მათში ცვლილება, ფორმის არჩევა, ამიტომ უნდა ჩაითვალოს, რომ 03.02.2011წ.-ს დადებული ზეპირი ხელშეკრულებით გაუქმდა წერილობითი ხელშეკრულების შესაბამისი დათქმები ფორმასთან დაკავშირებით და განისაზღვრა ავეჯის ახალი ფასი. ამის გამო, განცხადებული ფასი იქნება 120 ლარის ტოლი.

საბაზრო ფასი ყალიბდება საქონელზე/მომსახურებაზე მოთხოვნისა და მათი მიწოდების ურთიერთზემოქმედების შედეგად. ურთიერთზემოქმედება წარმოადგენს პროცესს და დამოკიდებულია, როგორც წესი, მრავალ ფაქტორზე. იგულისხმება, რომ ამ ფაქტორებს შორის არ გვხვდება გარიგების მხარეთა ერთმანეთზე იმგვარი დამოკიდებულება, რომელმაც ფასზე მოახდინა გავლენა. იდენტურ (მსგავს) საქონელზე/მომსახურებაზე მრავალი გარიგების არსებობისას მხარეთა ურთიერთდამოკიდებულების წილი, როგორც წესი, იმდენად უმნიშვნელოა, რომ მათი არსებობა მხედველობაში არც კი

მიიღება. ამდენად უნდა ჩაითვალოს, რომ პირთა ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას არ ახდენს საბაზრო ფასის წარმოქმნაზე.

საბაზრო ფასის დახასიათებისას კოდექსი ხაზს უსვამს დადებული გარიგებებს, და არა – შეთავაზებულს (ოფერტს), ასევე იმასაც, რომ ეს ფასი აუცილებლად ერთ-ერთი დადებული გარიგების ფასი უნდა იყოს. შესაბამისად, დაუშვებელია ფასთა გასაშუალების მეთოდების (მაგალითად, საშუალო არითმეტიკული, საშუალო შენონილი) გამოყენება. ამგვარი მეთოდების გამოყენებით შეიძლება ისეთი ფასი მივიღოთ, რომლის შესაბამისი გარიგებაც ბუნებაში არც კი არსებობდეს. ეს მეთოდები საშუალებას იძლევა განვსაზღვროთ ის წერტილი, რომლის მიდამოშიც, სხვა ინფორმაციის არარსებობისას, საბაზრო ფასი უნდა იქნეს მოძებნილი. ყურადღება გასამახვილებელია იმაზეც, რომ კოდექსის მიხედვით საბაზრო ფასი დამოკიდებულია შემფასებლისათვის ცნობილი გარიგებებიდან გამომდინარე ინფორმაციაზე. თუ დადებული გარიგებების რაოდენობის შესახებ ინფორმაცია შეიცვლება, მაშინ საბაზრო ფასიც, შემფასებლის მიერ განსაზღვრული, შეიძლება შეიცვალოს.

მუხლის მე-3 ნაწილი კონკრეტული მიწოდებისათვის განსაზღვრავს, თუ დროის რა ინტერვალში უნდა იქნეს მოძებნილი მისი შესაბამისი საბაზრო ფასი. პირველ რიგში, არსებული ინფორმაციის საფუძველზე უნდა გაირკვეს არსებობდა თუ არა მიწოდების მომენტში დადებული სხვა გარიგებები. თუ არსებობდა, მაშინ საბაზრო ფასი დგინდება ამ გარიგებების გამოყენებით. სხვა მომენტებში დადებული გარიგებები მხედველობაში არ მიიღება. თუ მიწოდების მომენტისათვის არ არსებობდა გარიგებები, ან არსებობდა, მაგრამ მხარეთა ურთიერთდამოკიდებულებამ გავლენა მოახდინა გარიგების ფასზე, მაშინ აიღება დროით ყველაზე უფრო ახლოს მყოფი გარიგებები. აღსანიშნავია, რომ კოდექსი საბაზრო ფასის დასადგენად არ განიხილავს 30 დღეზე მეტით დაცილებულ გარიგებებს. როგორც ჩანს, კონკრეტული მიწოდების ფასის მათი ფასებით შეფასება განსაკუთრებით არასაიმედოა. სავარაუდოდ, მომენტად განიხილება კალენდარული დღე.

მე-4 ნაწილი კონკრეტული მიწოდებისათვის განსაზღვრავს იმ ტერიტორიას, რომელსაც უნდა შეესაბამებოდეს დადებული ის სხვა გარიგებები, რომელთა მიხედვითაც გამოითვლება საბაზრო ფასი.

ტერიტორია დგინდება მყიდველის (გამყიდველის) შესაძლებლობიდან გამომდინარე მნიშვნელოვანი დამატებითი ხარჯების გარეშე რეალურად იყიდოს (გაყიდოს) მოცემული საქონელი/მომსახურება თავის უახლოეს ტერიტორიაზე. დამატებით ხარჯებად მოიაზრება როგორც ხელშეკრულების დადების ხარჯები, ასევე – ყიდვასთან (გაყიდვასთან) დაკავშირებული ხარჯებიც (მაგ., ტრანსპორტირება, შენახვა, დაზღვევა და ა.შ.).

ორმხრივი ხელშეკრულებისას მყიდველის თუ გამყიდველის მიხედვით უნდა აირჩეს ნორმაში მითითებული ტერიტორია? ვფიქრობთ, უნდა გამოვიდეთ იმ კითხვის პასუხიდან, რა კითხვამაც განსაზღვრა საბაზრო ფასის შემოღება. ეს კი მდგომარეობს შემდეგში: **თავისუფალი არჩევანის შემთხვევაში ერთმანეთისგან დამოუკიდებელი პირები მოცემულ გარიგებას რა ფასით დადებდნენ?** მაგალითად, თუ მყიდველი ჩადის გამყიდველის ქალაქში, მაშინ ურთიერთდამოუკიდებელი პირები გარიგებას დადებდნენ გამყიდველის უახლოეს ტერიტორიაზე ჩამოყალიბებული ფასით, ხოლო თუ პირიქით, მაშინ – მყიდველის უახლოეს ტერიტორიაზე ჩამოყალიბებული ფასით.

მოთხოვნა-მიწოდების ურთიერთზემოქმედებისას წარმოიქმნება არა ერთი, არამედ მრავალი ფასი. ყოველ შეთავაზებულ ფასს შეესაბამება მყიდველების გარკვეული რაოდენობა: რამდენადაც იზრდება ფასი, მით უფრო მცირდება მოთხოვნა შემოთავაზებულ ობიექტზე, რაც ცხულაც არ ნიშნავს, რომ გაზრდილ ფასს არ მოექმნება მყიდველი. თუ ერთ კინოთეატრში კინოსეანსის ფასია 4 ლ., ხოლო მის გვერდზე მეორე იდენტურ კინოთეატრში იმავე კინოსეანსის ფასი 10 ლ.-ია, სავსებით შესაძლებელია, რომ მეორე კინოთეატრი მაყურებლებით გავსებულიც კი იყოს.

თუ ფასები რამდენიმეა, რომელი უნდა ავირჩიოთ კონკრეტული გარიგების შეფასებისას? საბაზრო ფასის განმარტებაში გვხვდება საკმაოდ არაერთმნიშვნელოვანი ფრაზები, ისეთები, როგორიცაა: „უახლოესი ტერიტორია“, „მნიშვნელოვანი დანახარჯები“, „მყიდველის/გამყიდველის შესაძლებლობები“ და ა.შ., ამიტომ რამდენიმე ფასს შორის არჩევისას შეძლებისდაგვარად უნდა გამოვიდეთ გამყიდველსა (მყიდველსა) და მასთან დაუკავშირებელ კონტრაპტენტთან დადებული გარიგებებიდან, რომლებიც მოგვცემენ იმ ფასს, რომელიც იქნება ყველაზე უფრო სავარაუდო წარმოდგეს საბაზრო

ფასად. თუ კინოთეატრი ბილეთს საერთოდ ყიდის 4 ლარად, მაშინ მასსა და მაცურებელს შორის დადებული გარიგების საბაზრო ფასი იქნება 4 ლარი, და არა – 10 ლ. იგივე ითქმის მეორე კინოთეატრზეც, რომლისთვისაც საბაზრო ფასი იქნება – 10 ლ., თუმცაღა ეს ორივე კინოთეატრი გვერდიგვერდ და ერთი და იმავე დონის არიან.

მე-3 ნაწილი ფაქტობრივად მოიცავს მე-5 ნაწილის შინაარსს, თუ გამოვრიცხავთ იმ მომენტს, რომ მე-5 ნაწილით კანონმდებელი შეიძლება გულისხმობდეს საქონლის/მომსახურების მიმოქცევის უფრო გაფართოებულ არეალს ვიდრე ეს არის განსაზღვრული მე-4 ნაწილით. ვფიქრობთ, აქ უფრო საკანონმდებლო ხარვეზთან გვაქვს საქმე. ამაზე არაპირდაპირ მიუთითებს მე-6 ნაწილიც.

ამგვარად, საბაზრო ფასის დასადგენად გამოყენებულ უნდა იქნეს ის საწინამართლო ინფორმაცია, რომელსაც იძლევა შესაბამის ბაზარზე უკვე არსებული მსგავსი გარიგებები. თუ დადებული გარიგებები არ არის ცნობილი ან, საერთოდ, არც დადებულია, მაშინ კვლავ უნდა გამოვიდეთ ზემოთ დასმული მთავარი კითხვიდან: თავისუფალი არჩევანის შემთხვევაში ერთმანეთისგან დამოუკიდებელი პირები მოცემულ გარიგებას რა ფასით დადებდნენ? ამ კითხვაზე პასუხის გაცემისათვის საჭიროა გონივრული განსჯა, რისთვისაც გამოიყენება დანახარჯების, შესაძლო რეალიზაციის ფასის ან მისაღები სარგებლის განსაზღვრის მეთოდები. ამ მეთოდებით დადგენილი ფასი ჩაითვლება საბაზრო ფასად, თუნდაც ამ ფასად დადებული გარიგება არც კი არსებობდეს.

მე-7 ნაწილი იძლევა იმ წყაროთა ჩამონათვალს, რომლებიც შეიძლება გამოყენებულ იქნეს საბაზრო ფასის დასადგენად. პირველ რიგში, ეს არის უკვე დადგენილი საბაზრო ფასის ოფიციალური წყაროები. თუ ამგვარი წყარო იყენებს მონაცემთა გასაშუალებლის რაიმე მეთოდს, მაშინ მათ მიერ განცხადებული საბაზრო ფასი სულაც არ შეესაბამება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ წესებს, რომლებიც დადგენილია ამ მუხლის 1-5 ნაწილებით. ამასთან, როგორც წესი, ეს ფასები განეკუთვნება საქართველოს მთლიან ტერიტორიაზე დადებულ გარიგებებს, არადა, მე-4 ნაწილის მიხედვით გათვალისწინებულ უნდა იქნეს მყიდველი/გამყიდველის უახლესი ტერიტორია. ვფიქრობთ, ოფიციალური წყაროების მიერ დადგენილი საბაზრო ფასი მხოლოდ მაშინ უნდა იქნეს გამოყენებული, როდესაც

საც არ მოიპოვება უფრო დეტალური სხვა სარწმუნო ინფორმაცია კონკრეტული მყიდველის, გამყიდველის და მათ შორის დადებული გარიგების პირობების გათვალისწინებით.

შევნიშნავთ, რომ ფასების მითითებით გაზეთებში გამოქვეყნებული შეთავაზებები (ოფერტები) ნასყიდობის ან მომსახურების ხელშეკრულებების დადებაზე არ გამოდგება საბაზრო ფასის დასადგენად, ვინაიდან უცნობია მითითებული ფასით თვით გარიგების დადების ფაქტი. ამგვარი ინფორმაცია წარმოადგენს მხოლოდ იმ ნიშნულს, რომლის გონივრულ ფარგლებშიც დიდი ალბათობით შეიძლება იმყოფებოდეს საბაზრო ფასი.

საბაზრო ფასის სამართლიანად და რაც შეიძლება ნაკლები ცდომილებით დადგენის მიზნით კოდექსი სპეციალურად ამახვილებს ყურადღებას მყიდველი მხარის მოტივზე. თუ მოტივი სამეწარმეო საქმიანობაა, მაშინ საქონლის დიდი პარტიის შექენისას საბაზრო ფასი უნდა ვეძებოთ საბითუმო ფასების ნიხრში, ხოლო სხვა შემთხვევისას – საცალო ფასების ნიხრში.

სამოქალაქო კოდექსში ვხვდებით ქონების ნასყიდობის ხელშეკრულების ერთ-ერთ მოდიფიკაციას, რომელსაც გაცვლის ხელშეკრულება ეწოდება და რომლის საფუძველზეც მხარეებს ეკისრებათ ქონებაზე საკუთრების ურთიერთგადაცემა (სამოქ. კოდექსი, მ.521). საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, გაცვლაში მონაწილეობა შეიძლება მიიღოს არა მარტო ქონებამ, არამედ – მომსახურებამაც. როგორც ჩანს, საგადასახადო კოდექსი ბარტერულ ოპერაციას უწოდებს გაცვლის ოპერაციას უფრო ფართო გაგებით, ვიდრე ეს სამოქალაქო კოდექსით არის განმარტებული. როგორც საყოველთაოდ არის მიჩნეული, ასევე სამოქალაქო და საგადასახადო კოდექსების მიხედვითაც, გაცვლის (ბარტერული) ხელშეკრულების ყოველი მხარე ითვლება იმ ობიექტის გამყიდველად რასაც ცვლის, და იმის მყიდველად რასაც სანაცვლოდ იღებს.

აზრთა სხვადასხვაობა, რასაც პრაქტიკაში ვაწყდებით, ეხება მიმღები მხარისათვის მიღებული ობიექტის (საქონლის/მომსახურების) ფასს. ვთქვათ, A-მ B-ს 100 ლარის საბაზრო ფასის მქონე მაგიდა გაუცვალა 180 ლარის საბაზრო ფასის მქონე 100 კგ შაქარში. წინამდებარე მუხლის მიხედვით A ყიდის B-ზე მაგიდას 100 ლარად, ხოლო B – A-ზე შაქარს 180 ლარად. საგადასახადო მიზნებისათვის

ამ მუხლის მე-10 ნაწილის შესაბამისად A-მ შაქარი უნდა ასახოს 180 ლარად თუ 100 ლარად, ხოლო B-მ მაგიდა – 100 ლარად თუ 180 ლარად? როგორც ერთი, ასევე მეორე აზრის არგუმენტად რატომღაც უთითებენ ამ მუხლის მე-10 ნაწილში გამოყენებულ სიტყვას „იმავე“. უნდა ითქვას, რომ აღნიშნული ნაწილი ისეა ჩამოყალიბებული, რომ ეს სიტყვა შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ორივე მოსაზრების სასარგებლოდ.

გაცვლისას სამოქალაქო კოდექის მიხედვით ფულის ადგილს იკავებს მისაღები ქონება,⁸⁰ რომლის ღირებულებაც, ვფიქრობთ, დგინდება საბაზრო ფასით. მაგალითის მიხედვით A-მ 180 ლარად განახორციელა მაგიდის რეალიზაცია და 100 ლარად შეიძინა შაქარი. თუ დავუშვებდით, რომ A-მ შაქარი შეიძინა 180 ლარად მაშინ, როცა B-მ მისი რეალიზება განახორციელა 100 ლარად, ეს წარმოქმნის დისონანს რეალიზაციისა და შეძენის ცნებების ურთიერთმომართებაში, რაც მათ მნიშვნელობებს გაურკვეველობის ელფერს ანიჭებს. შესაბამისად, გაურკვეველი იქნება, თუ რას ნიშნავს საქონლის რეალიზაცია ან მისი შეძენა. ასეთი მიდგომა საფუძველშივე შლის სამართლიანობის იმ პრინციპს, რომლითაც საგადასახადო კოდექსის მთავარი ღერძი უნდა იყოს: არ შეიძლება ერთი და იგივე ობიექტი ერთ გადამხდელთან (მაგ., გამყიდველთან) ერთგვარად დავინახოთ, ხოლო მეორესთან (მაგ., მყიდველთან) კი – სხვაგვარად.

ვფიქრობთ, საჭირო არ არის ველოსიპედის გამოგონება. საკმარისია ბარტერული ოპერაციის შემადგენელი ყიდვა-გაყიდვის ნაწილების იმდაგვარად განხილვა, როგორც ეს საყოველთაოდ არის მიჩნეული. მიჩნეული კი არის შემდეგნაირად: **ნასყიდობის საგნის რაღაც ფასით გაყიდვა ნიშნავს ამავე ფასით მის ყიდვასაც.** ჩვენს მაგალითში, თუ A მაგიდას ყიდის 180 ლარად, იმავე ფასით უნდა იყიდოს ეს საგანი B-მ. თუ საგადასახადო კოდექსი, სამოქალაქო კოდექსისაგან განსხვავებით ჩათვლის, რომ A ყიდის მაგიდას 100 ლარად, მაშინ სწორედ ეს ფასი უნდა იყოს B-სთვის შეძენის ფასი. ამ ორ ვარიანტს შორის არჩევანი კონკრეტული კანონის პრეროგატივაა.

საგადასახადო კოდექსმა, დღე-ის მიზნებისათვის მაინც, აირჩია მეორე ვარიანტის დამახინჯებული ვერსია, რომლის მიხედვითაც A

⁸⁰ იხ. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, მთ. რედაქტორი ლ. ჭანტურია, წ.4, ტ.1, 1999, მ.521-ის კომენტარი

ყიდის მაგიდას 100 ლარად, ხოლო B კი ყიდულობს მას 180 ლარად. ეს გამომდინარეობს მ.174.3.ზ-დან,⁸¹ რომლის მიხედვითაც დღგ-ის გადამხდელი A 100 ლარად იძენს შაქარს დღგ-ის არგადამხდელი B-გან. მიზეზი ასეთი არჩევანისა, როგორც ჩანს, არის ის მცდარი წარმოდგენა, რომლის მიხედვითაც გაცვლაში მონაწილე მხარეებს თითქოსდა არ მოეთხოვებათ მიღებული ობიექტის საბაზრო ფასის ცოდნა; ასევე ისიც, რომ ამგვარი მიდგომა საგრძნობლად ამარტივებს დღგ-ით დაბეგვრის რეჟიმს. კერძოდ, უფრო მსუბუქია და პრიმიტიული დასაბეგრი ოპერაციის თანხისა და განხორციელების მომენტის განსაზღვრა, მაგრამ, როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, ის არასამართლიანია.

მოგების გადასახადის მიზნებისათვის, თუ გაცვლისას საგნის რალაც ფასით მიწოდებას არ დავუკავშირებთ იმავე ფასით მის ყიდვას, მაშინ კოდექსის არსებული ჩანაწერებით გარკვეული არ იქნება იურიდიული პირის ლიკვიდაციისას, რეორგანიზაციისას და მასში შესატანის განხორციელებისას გადაცემული ქონების ღირებულება. ასეთი შემთხვევებისათვის არ გამოდგება მ.148.1-ის ის ჩანაწერი, რომლის მიხედვითაც აქტივის უსასყიდლოდ მიღებისას აქტივის ღირებულება წარმოდგება მისი საბაზრო ფასით. მიზეზი მართვია: ადგილი არა აქვს ქონების უსასყიდლოდ მიღებას (!). სახეზეა გაცვლა: წილი – ქონების სანაცვლოდ, და არა – ჩუქება. სწორედ ამ პრინციპზეა აგებული 150-ე–152-ე მუხლები და კარგი იქნება, თუ კანონმდებელი არ შეცვლის მეცნიერულ საწყისებზე აგებულ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის არსებულ სტრუქტურულ საფუძვლებს.

გამომდინარე იქიდან, რომ მე-10 ნაწილი ამის საშუალებას ჯერ-ჯერობით იძლევა, კერძო ნაწილის კომენტირებისას მოგების გადასახადის მიზნებისათვის ავირჩევთ შემდეგ პრინციპს: **ნასყიდობის საგნის რალაც ფასით გაყიდვა ნიშნავს ამავე ფასით მის ყიდვასაც.**⁸²

⁸¹ კანონი „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის თაობაზე“, 20.12.2011წ., №5556–რს, მ.1.26

⁸² თუ მკითხველი არ ეთანხმება არჩეულ პრინციპს, მას შეუძლია მოგების გადასახადის მიზნებისათვის გამოიყენოს დღგ-ის რეგულირებისას გამოყენებული პრინციპი, მაგრამ წინა აზრადან გამომდინარე გარკვეული დაშვებების გამოყენებით, რომლებიც უკავშირდება ლიკვიდაციის, რეორგანიზაციისა და კაპიტალში ქონების შეტანისას ქონების მიმღები იურიდიული პირის მიერ მიღებული ქონების ფასის განსაზღვრას

რაც შეეხება დღგ-ს, მისთვის კი გამოვიყენებთ საპირისპირო პრინციპს: **ნასყიდობის საგნის რაღაც ფასით გაყიდვა ნიშნავს ამავე ფასით სანაცვლო საგნის ყიდვასაც.**

ზოგჯერ გაცვლის ხელშეკრულებაში მხარეები აფიქსირებენ გასაცვლელი ობიექტების ერთიდაიგივე ფასს. ასეთ დროს გადამხდელმა ყურადღება უნდა გაამახვილოს გარიგების როგორც წმინდა იურიდიული, ასევე – საგადასახადო მხარისათვისაც. პირველ რიგში, მხარეებმა ნათლად უნდა გამოხატონ თავიანთი ნება: სურთ ნასყიდობის ხელშეკრულებების დადება, თუ – გაცვლის. გაცვლის შემთხვევაში სრულიად ზედმეტი, დამბნევი და არაფრის მომცემა გასაცვლელი საქონლის/მომსახურებებისათვის ერთი და იმავე ფასის მითითება, მით უმეტეს, რომ საგადასახადო მიზნებისათვის ფასების მითითებას მნიშვნელობა არ აქვს: უპირობოდ გამოიყენება საბაზრო ფასები, და არა – მხარეებს შორის გარიგებით შეთანხმებული ფასები.

თუ გაცვლის გარიგება დადებულია ურთიერთდამოუკიდებელ პირთა შორის და არ არის საფუძველი გარიგების დადებაზე რაიმე სახით ზემოქმედების ფაქტის არსებობისა, მაშინ, როგორც წესი, ადგილი აქვს ეკვივალენტურ გაცვლას. ასეთ დროს სრულიად ზედმეტად გვეჩვენება საბაზრო ფასით შეფასდეს გაცვლაში მონაწილე ყველა საქონელი ან მომსახურება. საკმარისი იქნება შეფასდეს მხოლოდ ის საქონელი/მომსახურება, რომლის საბაზრო ფასის დადგენაც ყველაზე უფრო მარტივია. ამით თავიდან ავიცილებთ საბაზრო ფასების დადგენის ისედაც რთული და საკამათო მეთოდების გამოყენებისას ადმინისტრაციული რესურსების ზედმეტად ხარჯვას, მით უმეტეს, რომ შედეგიც არასახარბიელო იქნება: როგორც წესი, სწორედ ეკვივალენტურ გაცვლებთან გვექნება საქმე.

მე-11 ნაწილი ეხება საბაზრო ფასის გამოყენებასთან დაკავშირებულ საგადასახადო ორგანოს უფლებებს. გარიგების მონაწილე პირებს შორის კანონით დადგენილი ურთიერთდამოკიდებულების არსებობის გარდა (მ.19), შესაძლებელია ისეთი შემთხვევებიც, როდესაც არსებობს ისეთი ფარული ურთიერთდამოკიდებულება, რომელიც გავლენას ახდეს განცხადებულ, ანუ გარიგებაში დაფიქსირებულ ფასზე. ამგვარი რამ, როგორც წესი, გამოწვეულია მხარეთა არაკეთილსინდისიერებით. საგამოძიებო ორგანოების მიერ მოჩვენ-

ნებით, მათ შორის, თვალთმაქცური გარიგებების შესწავლამდე, საგადასახადო ორგანოს მიეცა უფლება ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესის შესაბამისად დაასაბუთოს განცხადებულსა და ფაქტობრივ ფასებს შორის განსხვავება.⁸³ დაბეგვრისათვის ასეთ დროს გამოიყენება არც განცხადებული და არც ფაქტიური ფასები: გამოიყენება მხოლოდ საბაზრო ფასები.

შევნიშნოთ, რომ მე-11 ნაწილში საუბარი არ არის საგადასახადო ორგანოს ან გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებებზე. დაბეგვრის მიზნებისათვის ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგება გადამხდელმა შესაძლებელია ასახოს გარიგებაში დაფიქსირებული, თუნდაც შემცირებული, ფასებით და საგადასახადო ორგანომაც არ გამოიყენოს თავისი უფლება. აღნიშნულ უფლებას ის ნამდვილად არ გამოიყენებს, თუ საქონლის/მომსახურების მიმღებ პირს შეუძლია, ანალოგიური საქონელი/მომსახურება სხვა არაურთიერთდამოკიდებული პირისგან შეიძინოს იმ ფასად, რომელიც ურთიერთდამოკიდებულ პირთან განხორციელებული გარიგების ფასს არ აღემატება 10%-ით.⁸⁴ სამწუხაროა, რომ მითითებულ კანონქვემდებარე აქტში არ არის მითითება რომელი ფასის 10% იგულისხმება: ურთიერთდამოკიდებულ პირთან განხორციელებული გარიგების ფასის თუ შესაძლო შესყიდვის ფასის?

ორი საქონელი *იდენტურია*, თუ მათ აქვთ ერთნაირი კომერციული მახასიათებლები (ზომა, წონა, ხარისხი, დიზაინი და ა.შ.). დამატებით მათ საერთო უნდა ჰქონდეთ ან წარმოშობის ქვეყანა ან მწარმოებელი. განსხვავებული სუბიექტური მოსაზრებები შეიძლება გამოიწვიოს *მსგავსი* საქონლის განმარტების პრაქტიკაში გამოყენებამ. საბაზრო ფასის დასადგენად მსგავსი საქონლის არჩევისას არსებითია შემფასებელს მხედველობიდან არ გამორჩეს შესაფასებელი საქონლის დანიშნულება გადასახადის გადამხდელისათვის. ვფიქრობთ, დაუშვებელია მსგავს საქონლად სუროგატების (მაგალითად, კარაქისთვის – მარგარინი) ან ფალსიფიცირებული საქონლის გამოყენება.

მე-15 ნაწილის მიხედვით, თუ *სპეციალურმა სავაჭრო კომპანია* (იხ. მ.24¹) სატარიფო ღირებულებით ურთიერთდამოკიდებული

⁸³ ფინ.მინ.ბრძ. №990, 31.12.2010წ.

⁸⁴ ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.29

პირისაგან შეიძინა ან მასზე გაყიდა უცხოური საქონელი და ისიც საწყობის საქმიანობის ნებართვის მქონე საწყობში, მაშინ ასეთი გარიგების არსებობა არ წარმოშობს საგადასახადო ორგანოს მიერ საბაზრო ფასის გამოყენების უფლებას, თუნდაც უცხოური საქონლის საბაზრო ფასი გაცილებით მეტი ან ნაკლები იყოს სატარიფო ღირებულებაზე. რა თქმა უნდა, ივარაუდება, რომ გარიგების ფასი გარკვეული აზრით, ახლოსაა სატარიფო ღირებულებასთან, თუ ამ ღირებულების ზუსტი სიდიდის დადგენა საკამათოა.

მუხლი 19. ურთიერთდამოკიდებული პირები

1. ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე.

2. განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც:

ა) პირები არიან ერთი საწარმოს დამფუძნებლები (მონაწილეები), თუ მათი ჯამური წილი არანაკლებ 20 პროცენტია;

ბ) ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ მონაწილეობს მეორე პირ საწარმოში, თუ ასეთი მონაწილეობის წილი არანაკლებ 20 პროცენტია;

გ) პირი ახორციელებს საწარმოს კონტროლს;

დ) ფიზიკური პირი თანამდებობრივად ექვემდებარება სხვა ფიზიკურ პირს;

ე) ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მეორე პირს;

ვ) პირებს პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მესამე პირი;

ზ) პირები ერთად, პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებენ მესამე პირს;

თ) პირები ნათესავები არიან;

ი) პირები ამხანაგობის წევრები არიან.

3. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებისათვის ფიზიკური პირის ნათესავებად ითვლებიან:

ა) ნათესავეების პირველი შტო: მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა;

ბ) ნათესავეების მეორე შტო: პირველი შტოს თითოეული ნათესავის მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა, გარდა იმ ფიზიკური პირისა, რომელიც უკვე მიეკუთვნა პირველ შტოს;

გ) პირები, რომლებიც ხანგრძლივი მეურვეობის შედეგად ერთმანეთთან დაკავშირებული არიან, როგორც მშობლები და შვილები.

4. ნათესაობის განსაზღვრისას გერი დები (ძმები) გათანაბრებული არიან ღვიძლ დებთან (ძმებთან), ხოლო შვილად აყვანილები – ღვიძლ შვილებთან. ამასთანავე, სამეურვეო ურთიერთობები გათანაბრებულია საოჯახო ერთობასთან (რომლის დროსაც პირები ერთმანეთთან დაკავშირებული არიან, როგორც მშობლები და შვილები), რომელიც, თავის მხრივ, უთანაბრდება ნათესაურ ურთიერთობას. აღნიშნულ პირებს შორის საოჯახო ერთობის შეწყვეტა მხედველობაში არ მიიღება მათ შორის მშობლისა და შვილის ურთიერთობის შენარჩუნებისას ამ მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის მიხედვით.

5. ამ მუხლის მიზნებისათვის კონტროლი გულისხმობს: სამეთვალყურეო საბჭოს წევრობას, დირექტორობას და ამ თანამდებობებზე პირების დანიშვნის უფლებას; ხმის უფლების მქონე წილის ან აქციების 20 პროცენტის ფლობას.

6. ამ მუხლის მიზნებისათვის ფიზიკური პირი ითვლება წილის არაპირდაპირ მფლობელად, თუ ამ წილს ფლობს მისი ნათესავი.

სახელმწიფო, როგორც გადასახადების დამდგენი და ამკრეფი, შეიძლება კიდევ განვიხილოთ როგორც გადასახადის გადამხდელთა სამეურნეო ოპერაციების თანამონაწილე. თუ ასე მივუდგებით, მაშინ გასაკვირი არ უნდა იყოს ის, რომ მისი შემოსავლები, ამ შემთხვევაში გადასახადები, დამოკიდებული არ უნდა იყოს დანარჩენ თანამონაწილეთა ერთმანეთს შორის ურთიერთობაზე. სწორედ ამიტომ საგადასახადო კოდექსს შემოაქვს *ურთიერთდამოკიდებული პირების* ცნება. თუ გარიგების დადებაამდ არის მნიშვნელოვანი ალბათობა იმისა, რომ გარიგებაში გათვალისწინებული იქნება პირებს შორის ურთიერთობა, ამ პირებს კოდექსი განიხილავს *ურთიერთდამოკიდებულ პირებად*. ალბათობას კი მნიშვნელოვანს ხდის ის ურთიერთობები, რომლებსაც იწვევს წინამდებარე მუხლის მე-2

ნაწილში ჩამოთვლილი შემთხვევები. რა თქმა უნდა, განსაკუთრებული ურთიერთობები არ ამოიწურება მხოლოდ მე-2 ნაწილში ჩამოთვლილი შემთხვევებით, მაგრამ კოდექსი მათზე გამორჩევით არ საუბრობს, თუ ყურადღებას არ მივაქცევთ ტერმინის 1-ლი ნაწილით მოცემულ დახასიათებას.

მე-2 ნაწილში ჩამოთვლილი შემთხვევების სწორად აღქმისათვის ჯერ უნდა გავეცნოთ მე-3 – მე-6 ნაწილების შინაარსს.

კოდექსის მე-3 ნაწილი ფიზიკური პირის ნათესავად განიხილავს მკაცრად შემოფარგლულ წრეს: მეუღლეს, მშობლებს, შვილებს, და-ძმებს და ამ პირების მეუღლეებს, მშობლებს, შვილებს და და-ძმებს. მაგალითის სახით, ამ წრეში მოექცევიან პირის ბებია-ბაბუები, შვილიშვილები, ძმების/დეების შვილები, მეუღლის და-ძმები; მაგრამ არ მოექცევიან ბიძაშვილ-დეიდაშვილ-მამიდაშვილები, მეუღლის და-ძმების მეუღლეები.

კოდექსის მე-5 ნაწილის მიხედვით, პირველი, ფიზიკური პირი აკონტროლებს იურიდიულ პირს, თუ ის ამ იურიდიული პირის სამეთვალყურეო საბჭოს წევრი ან დირექტორია. მეორე, თუ პირს (ფიზიკურს ან იურიდიულს) უფლება აქვს იურიდიული პირის სამეთვალყურეო საბჭოს წევრად ან დირექტორად დანიშნოს ფიზიკური პირი, ამ შემთხვევაშიც კოდექსი თვლის, რომ ეს პირი აკონტროლებს იურიდიულ პირს. უფლება ისეთი უნდა იყოს, რომ პირს შეეძლოს, ერთპიროვნულად მიიღოს გადაწყვეტილება ფიზიკური პირის მოცემულ თანამდებობებზე დანიშვნის თაობაზე. ასეთი უფლებებით აღჭურვილი პირის მაგალითად შეიძლება დავასახელოთ 100% წილის მინდობილი მესაკუთრე ანუ პირი, რომელსაც სამართავად აქვს გადაცემული 100% წილი, ან ე.წ. მმართველი კომპანია, რომელიც მომსახურების ხელშეკრულების საფუძველზე ახორციელებს იურიდიული პირის მართვას (მენეჯმენტს). ამას გარდა, მესამე, თუ პირი ფლობს იურიდიული პირის წილის 20%-ს მაინც, სახეზეა იურიდიული პირის კონტროლი.

მე-6 ნაწილის მიხედვით, თუ ფიზიკური პირის ნათესავი, მე-3–მე-4 ნაწილების შესაბამისად, ფლობს წილს, მაშინ ეს ფიზიკური პირი ითვლება ამ წილის *არაპირდაპირ მფლობელად*. მე-2 ნაწილში არ გვხვდება *არაპირდაპირი მფლობელობის* ცნება, მაგრამ გვხვდება *არაპირდაპირი მონაწილეობისა* და *არაპირდაპირი კონტროლის*

ცნებები. სავარაუდოდ, უნდა ჩავთვალოთ, რომ, თუ ფიზიკური პირის ნათესავი სხვა პირში მონაწილეობს ან აკონტროლებს მას, მაშინ აღნიშნული ფიზიკური პირი ამ სხვა პირში არაპირდაპირ მონაწილეობს ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მას. აქვე დავამატებთ, რომ არაპირდაპირ მონაწილეობასა თუ კონტროლს ფიზიკური პირი სხვაგვარადაც შეიძლება ახორციელებდეს. მაგალითად, თუ ფიზიკური პირი 30% წილის მფლობელია A იურიდიულ პირში, ხოლო, თავის მხრივ, A იურიდიული პირი 80%-ის – B იურიდიულ პირში, მაშინ სახეზეა ფიზიკური პირის არაპირდაპირი მონაწილეობა B იურიდიულ პირში. მონაწილეობა კი გამოითვლება ფორმულით: $p = (30 \times 80 / 100)\% = 24\%$.⁸⁵

შევნიშნავთ, რომ არაპირდაპირი და პირდაპირი მფლობელობის ცნებები სამოქალაქო კოდექსშიც გვხვდება, მაგრამ სულ სხვა მნიშვნელობით (სამოქ. კოდექსი, მ.155.3). თუ ფლობის შინაარსად ავიღებთ სამოქალაქო კოდექსისეულ განსაზღვრებას, მაშინ, წილის შემთხვევისას,⁸⁶ ამ ცნებაში მოიაზრება წილზე როგორც საკუთრების უფლება, ასევე – ქირით, იჯარით, თხოვებით, მინდობით და სხვ. ხელშეკრულებების საფუძველზე პირის მიერ მოპოვებული მფლობელობის უფლება. ასე, მაგალითად, თუ ცინარა მართვის უფლებით ფლობს შპს „ტრაქტორში“ 20%-იანი ხმის უფლების მქონე წილს, მაშინ ამ მუხლისათვის ითვლება, რომ ცინარას ქმრის ძმა, მამია, არათუ მონაწილეობს შპს „ტრაქტორში“, არამედ – აკონტროლებს კიდეც მას. შესაბამისად, მამია და შპს „ტრაქტორი“ არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები მაშინ, როდესაც 20%-იანი წილის რეალურმა მესაკუთრე ჯონდომ შეიძლება საერთოდ არც კი იცოდეს მამიას არსებობის შესახებ. აქ მთავარია ის, რომ გადასახადებით დაბეგვრისათვის კოდექსი პოტენციური რისკების შემცველად განიხილავს მამიასა და შპს „ტრაქტორს“ შორის ჰიპოთეტურ გარიგებას.

მე-2 ნაწილის შესაბამისად ურთიერთდამოკიდებულ პირებად განიხილება:

ა) საწარმოს ის დამფუძნებლები ან მონაწილეები, რომელთა ჯამური წილიც 20%-ზე მეტი ან ტოლია. კონტექსტიდან გამომდინარე,

⁸⁵ ზოგადი შემთხვევისათვის კი: $p = (p_1 \times p_2 \times \dots \times p_n / 100^{n-1})\%$, სადაც p_i არის i -ურ საზოგადოებაში მონაწილეობის პროცენტული წილი ($1 \leq i \leq n$)

⁸⁶ ანუ მ.155.3–ში ნივთის ნაცვლად ჩავსვამთ წილს

დამფუძნებლებში იგულისხმება პარტნიორები, და არა – მხოლოდ საზოგადოების დამაარსებლები. ეს ქვეპუნქტი არ ეხებათ არაკომერციული (არასამენარმეო) იურიდიული პირის დამფუძნებლებს, ვინაიდან დაფუძნებულ იურიდიულ პირში მათ წილი არ გააჩნიათ. ეს ქვეპუნქტი ასევე არ ეხებათ იმ დამფუძნებლებს, რომლებმაც თავიანთი წილი დათმეს. ეს ქვეპუნქტი არ ეხება პარტნიორებისა და სანარმოს ურთიერთდამოკიდებულებას. თუ, მაგალითად, რევაზი, თენგიზი და თამაზი ჯამურად ფლობს სს „სოფლის ნიაგვი“ 20% პრივილეგირებულ აქციებს, მაშინ ურთიერთდამოკიდებულ პირებად გამოდის ეს სამი პირი ერთად, და არა – მათი ნებისმიერი სხვა კომბინაცია. ამ ქვეპუნქტით, რევაზი და თამაზი არ ჩაითვლებიან ურთიერთდამოკიდებულ პირებად, ვინაიდან მათი ჯამური წილი ნაკლებია 20%-ზე. თუ თამაზმა ფული ასესხა რევაზსა და თენგიზს, როგორც სოლიდარულ მოვალეებს, მაშინ სესხის გარიგება დადებული ყოფილა ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის. თუ არარეზიდენტმა პირებმა A-მ (5%), B-მ (10%) და C-მ (85%) იურიდიული პირის დაფუძნების გარეშე ჩამოაყალიბებს რალაც გაერთიანება ეკონომიკური საქმიანობის განსახორციელებლად, მაშინ ამ ქვეპუნქტით არ განიხილება A და B მონაწილეების ურთიერთდამოკიდებულება.

ბ) პირი და სანარმო, თუ ამ პირის პირდაპირი ან არაპირდაპირი მონაწილეობა სანარმოში მეტი ან ტოლია 20%-ის. თუ სს „ქათმის ბუმბულში“-ში მაყვალა მესაკუთრეა 30% პრივილეგირებული აქციის, მაშინ სს და მაყვალა ურთიერთდამოკიდებული პირები ყოფილან.

გ) სანარმო და ის პირი, რომელიც ახორციელებს სანარმოს კონტროლს. სს „ქათმის ბუმბულში“ გოდერძი მესაკუთრეა 10% პრივილეგირებული აქციისა და 10% ჩვეულებრივი აქციის. ამ ქვეპუნქტის მიხედვით ის არ განიხილება სს-ისთვის ურთიერთდამოკიდებულ პირად.

დ) ორი ფიზიკური პირი, რომელთაგან ერთი თანამდებობრივად ექვემდებარება მეორეს. თუ მოლარე მაყვალა სს „ქათმის ბუმბულის“ შინაგანანესით ან შრომითი ხელშეკრულებით ექვემდებარება მთავარ ბუღალტერ გოდერძის, მაშინ მაყვალა და გოდერძი ყოფილან ურთიერთდამოკიდებული პირები.

ე) ორი პირი, თუ ერთ-ერთი მათგანი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მეორეს. ვთქვათ, შპს „ბერმუხა“-ს შვილობილია სს „მუხა“. შპს „ბერმუხას“ მართვა გადაცემული აქვს სპს „მენეჯმენტური ალლო“-ს. მაშინ სს „მუხა“ და სპს „მენეჯმენტური ალლო“ წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს, ვინაიდან სს „მუხა“-ს სამეთვალყურეო საბჭოს ზოგიერთი წევრის დანიშვნის უფლება აქვს სპს-ს.

ვ) პირთა ნებისმიერი რაოდენობა, თუ მათ პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს სხვა პირი. რეორგანიზაციის შედეგად შპს „წრენირს“ გამოეყო შპს „ქორდა“ და შპს „მხები“, ამასთან შპს „წრენირის“ 30% წილის მფლობელ კოსმანის გამოყოფილ პირებშიც აქვს იგივე პროცენტის წილები. ვინაიდან კოსმანი აკონტროლებს სამივე სანარმოს, ამიტომ შპს „წრენირი“, შპს „მხები“ და შპს „ქორდა“ არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები. ურთიერთდამოკიდებულება შეეხებათ ასევე ამ იურიდიული პირების ნებისმიერ კომბინაციასაც.

ზ) პირთა ნებისმიერი რაოდენობა, თუ ისინი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებენ სხვა პირს. აკაკი არის სს „ახალი ხიბულის სიხარული“ 20% ხმის უფლების მქონე ჩვეულებრივი აქციების მფლობელი, კოსმანი – ამავე სს-ს სამეთვალყურეო საბჭოს წევრი, ხოლო ხარიტონი – დირექტორი. აკაკი, კოსმანი და ხარიტონი, როგორც ერთობლივად, ასევე წყვილ-წყვილად, წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს.

თ) პირთა ნებისმიერი რაოდენობა, თუ ეს პირები ერთმანეთის ნათესავები არიან. დიანა, ინდირა და დალი არიან ძმების – რევაზის, თენგიზისა და თამაზის მეუღლეები. აღნიშნული ქალბატონები ერთად და წყვილ-წყვილად წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს. დიანა და ლევანი, რომელიც რევაზის ბიძაშვილია, არ წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს.

ი) პირთა ნებისმიერი რაოდენობა, თუ ისინი რაიმე ამხანაგობის წევრები არიან. რევაზის, თენგიზისა და ტრისტანის დადებული აქვთ ზეპირი ხელშეკრულება მიწის ნაკვეთზე სოიოს ერთობლივი ძალეობით მოყვანისა და მოსავლის შესაბამისად 5/10/85 %-ით განაწილების შესახებ. რევაზი, თენგიზი და ტრისტანი ერთად და წყვილ-წყვილად წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს. თუ ტრისტანის ძმა

ბეჟანა გარიგებას დადებს ამ ამხანაგობასთან, მაშინ ამხანაგობა და ბეჟანა წარმოდგენიან ურთიერთდამოკიდებულ პირებად, ამ და ბ) ქვეპუნქტის თანახმად. სამაგიეროდ ეს ქვეპუნქტები არ გამოდგება რევაზის ძმა თამაზისა და ამხანაგობის ურთიერთდამოკიდებულების დასამტკიცებლად.

წარმოადგენს თუ არა დაქირავებული და დამქირავებელი ურთიერთდამოკიდებულ პირებს? რაც უნდა ცალსახა მოგვეჩვენოს ამ კითხვაზე პასუხი, წინამდებარე მუხლიდან დადებითი პასუხი არ გამომდინარეობს. მართალია, მე-2 ნაწილის დ), ე) და ვ) ქვეპუნქტებისა და მე-5 ნაწილის დანაწესების საფუძველზე აღმოჩნდება, რომ ურთიერთდამოკიდებულნი არიან: 1) დირექტორი და დაქირავებული; 2) დირექტორი და საწარმო (დაქირავებულის დამქირავებელი), მაგრამ, მიუხედავად ამისა, სპეციალური ნორმის არარსებობისას არ მოქმედებს ე.წ. ტრანზიტულობის კანონი, ანუ ვერ ვიტყვით, რომ დაქირავებული და საწარმო (დამქირავებელი) წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს.

კარი II

გადასახადის გადამხდელი, საგადასახადო აგენტი,
საწარმო, ორგანიზაცია, ფიზიკური პირი

თავი III

ფიზიკური პირი, საწარმო, ორგანიზაცია

მუხლი 20. გადასახადის გადამხდელი, საგადასახადო აგენტი

1. გადასახადის გადამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება.
2. საგადასახადო აგენტი არის პირი, რომელმაც ამ კოდექსით დადგენილ შემთხვევაში და დადგენილი წესით უნდა შეასრულოს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება.
3. ამ კოდექსის მიზნებისათვის საგადასახადო აგენტი გათანაბრებულია გადასახადის გადამხდელთან.

ყოველი კონკრეტული გადასახადის სახის მიხედვით კოდექსი ადგენს გადასახადის გადამხდელს. გადასახადის გადამხდელად ყოველთვის წარმოდგება პირი, რომელიც შეიძლება არ იყოს ფიზიკური ან იურიდიული პირი, სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად.⁸⁷

გადასახადის გადამხდელისათვის დაკისრებული გადასახადის გადახდის ვალდებულება არ უნდა გავიგოთ სამოქალაქო კოდექსის მ.316-ის შესაბამისად, რომლის მიხედვითაც ვალდებულების ძალით კრედიტორი უფლებამოსილია მოსთხოვოს მოვალეს რაიმე მოქმედების შესრულება. ზოგჯერ სახელმწიფოს, როგორც კრედიტორს, არ შეუძლია გადასახადის გადახდის ვალდებულების ძალით მოსთხოვოს პირს, როგორც მოვალეს, გადასახადის სახით თანხის ბიუჯეტში გადახდა. ამის მაგალითია დაქირავებული ფიზიკური პირის ვალდებულება გადაიხადოს საშემოსავლო გადასახადი. თუ დამქირავებელმა პირმა გაცემული ხელფასიდან დაქირავებულს არ დაუკავა საშემოსავლო გადასახადი, სახელმწიფო დაქირავებულს ვერ მოსთხოვს

⁸⁷ იხ. მ.8.18-ის კომენტარი

საშემოსავლო გადასახადის გადახდას. თანხის დაბრუნების მიზნით დამქირავებელს შეუძლია გამოიყენოს სამოქალაქო კოდექსის უსაფუძვლო გამდიდრების შესაბამისი ნორმები, მაგრამ არა – საგადასახადო კოდექსის ნორმები.

ამიტომ გადასახადის გადახდის ვალდებულება უნდა გავიგოთ უფრო ფართო აზრით და ვალდებულების შესრულება არ დაეუკავშიროთ თვით გადასახადის გადამხდელს, რომელსაც თავისი ქმედებითა თუ ქონების ფლობით წარმოექმნა ეს გადასახადი. გადასახადის გადამხდელი ამ ვალდებულებას თავის თავში ატარებს და ერთგვარად განცალკევებულია მის შესრულებასთან. თუ პირი ახორციელებს ისეთ ქმედებებს ან ფლობს ისეთ ქონებას, რომლებმაც შეიძლება წარმოშვას გადასახადის გადახდის ვალდებულება, სწორედ ეს პირი მოიაზრება გადასახადის გადამხდელად. სავსებით შესაძლებელია, რომ პირი ახორციელებდეს საქონლის მიწოდებას, მაგრამ საანგარიშო წელს არ წარმოექმნას მოგების გადასახადის გადახდის ვალდებულება. ეს პირი მაინც ჩაითვლება მოგების გადასახადის გადამხდელად. ის შპს, რომელსაც დაფუძნების შემდგომ ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში არაფერი გაუკეთებია, შეიძლება ჩავთვალოთ მოგების გადასახადის გადამხდელად იმის გათვალისწინებით, რომ მისი შექმნის მიზანი სწორედ მოგების მიღება იყო. თუ პირი რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად, მას რომც არ ჰქონდეს დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციები, ითვლება დღგ-ის გადამხდელად. ფიზიკური პირი, რომელიც დაქირავებულია, ითვლება საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელად, ვინაიდან ახორციელებს ამ გადასახადით დასაბეგრ საქმიანობას. საერთოდ, ნებისმიერი ფიზიკური პირი შეიძლება განვიხილოთ კიდევ საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელად, როგორც რალაც სახის მაინც სარგებლის მიმღები. ასეთი სარგებლის გარეშე, ფიზიკური პირი, როგორც წესი, არსებობას შეწყვეტდა. ალბათ, ამიტომაცაა, რომ რეზიდენტი ფიზიკური პირი თავიდანვე ითვლება საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელად.

რეგისტრაცია არ არის აუცილებელი პირობა გადასახადის გადამხდელად ყოფნისა. უბრალოდ, რეგისტრაცია წარმოებული ვალდებულებაა გადასახადის გადახდის მთავარი ვალდებულებისაგან და ეკისრებათ იმ პირებს, რომლებსაც კოდექსი ავალდებულებს გადახდის შესრულებებს.

იმ შემთხვევაში, როდესაც გამიჯნულია გადასახადის გადახდის ვალდებულება და მისი შესრულება, ამ შესრულებას კოდექსი ავალებს საგადასახადო აგენტს. საგადასახადო აგენტი გვხვდება როგორც საშემოსავლო და მოგების გადასახადებთან მიმართებაში, ასევე – დღგ-ის შემთხვევაშიც. საგადასახადო აგენტი არ არის გადასახადის გადამხდელის წარმომადგენელი. ის თავისი სახელით, რისკით და კოდექსით დადგენილი წესით ბიუჯეტში იხდის სხვის მიერ წარმოქმნილ გადასახადს. საგადასახადო აგენტად ყოფნა წარმოქმნილია არა სახელშეკრულებო ურთიერთობიდან, არამედ – კანონის ძალით. შესაბამისად, ის კერძოსამართლებრივი ხელშეკრულებები, სადაც ამ თუ იმ მხარეს ეკისრება საგადასახადო აგენტის ფუნქციის შესრულება, ბათილია ასეთი ვალდებულების დაკისრების ნაწილში, როგორც მართლსაწინააღმდეგო გარიგება (სამოქ. კოდექსი, მ.54). თუმცა ყურადღება უნდა მიექცეს, მხარე საგადასახადო აგენტის ფუნქციას კისრულობს, თუ გადასახადის შესაბამისი თანხის მეორე მხარის სასარგებლოდ უბრალოდ ბიუჯეტში გადახდას. ვალდებულების დარღვევისას, ყველა შემთხვევაში სახელმწიფო იძულების მექანიზმები ამოქმედდება სწორედ საგადასახადო კოდქსისეულ საგადასახადო აგენტის მიმართ.

საგადასახადო აგენტისა და გადასახადის გადამხდელის გათანაბრებაში, პირველ რიგში, იგულისხმება საგადასახადო აგენტისათვის იმ უფლებების მინიჭება და ვალდებულებების დაკისრება, რომლებიც კოდექსის საფუძველზე გადასახადის გადამხდელს აქვს (მაგალითად, მ.41, მ.43). ისე არ უნდა გავიგოთ, რომ გათანაბრება გულისხმობს საგადასახადო აგენტის უფლება-მოვალეობების გადასახადის გადამხდელისათვის გადაცემას. აქ არ სრულდება სიმეტრიულობის კანონი: $A=B$, მაგრამ $B \neq A$.

მუხლი 21. საწარმო

1. საწარმოდ ითვლება შემდეგი წარმონაქმნები, რომლებიც ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას ან შექმნილი არიან ეკონომიკური საქმიანობის განსახორციელებლად:

ა) საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი იურიდიული პირები;

ბ) უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი კორპორაციები, კომპანიები, ფირმები და სხვა მსგავსი წარმონაქმნები, მიუხედავად იმისა, აქვთ თუ არა იურიდიული პირის სტატუსი, აგრეთვე უცხოური საწარმოს მუდმივი დაწესებულება;

გ) გაერთიანებები, ამხანაგობები და სხვა მსგავსი წარმონაქმნები, რომლებიც არ არის გათვალისწინებული ამ ნაწილის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტებით.

2. საწარმოს არ მიეკუთვნება ინდივიდუალური მენარმე.

ამგვარად, საწარმოს განეკუთვნებიან:

ა) საქართველოს კანონმდებლობით შექმნილი იურიდიული პირები, მათ შორის, ის არასამეწარმეო (არაკომერციული) და საჯარო სამართლის იურიდიული პირებიც, რომლებიც ახორციელებენ ან წესდების/დებულების საფუძველზე შესაძლებლობა აქვთ განახორციელონ ეკონომიკური საქმიანობა.

ბ) უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი დაწესებულებები, იურიდიული პირის სტატუსის მიუხედავად, ასევე – უცხოური საწარმოს მუდმივი დაწესებულება. ამ ქვეპუნქტით, გარდა უცხოური იურიდიული პირებისა, საწარმოდ განიხილება უცხოური კანონმდებლობის საფუძველზე შექმნილი ამხანაგობის მაგვარი იურიდიულ თუ ფიზიკურ პირთა გაერთიანებები. ამ ქვეპუნქტით განსაზღვრულ სიაში აღმოჩნდება ასევე ის ფიზიკური პირიც, რომლის მენარმე სუბიექტად განიხილვა განხორციელდა უცხოური კანონმდებლობის საფუძველზე.

უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი საწარმოების ასევე უცხოური ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად უცხოეთში შექმნილი ფილიალები არ უნდა განვიხილოთ მთავარი საწარმოსაგან განცალკევებულ საწარმოებად, დაბეგვისათვის ასეთი განხილვის მნიშვნელობის არქონის გამო. კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში გადამხდელად ისედაც წარმოდგება მთავარი საწარმო.

სამწუხაროა, რომ მუდმივი დაწესებულება გვხვდება საწარმოთა რიგებში, ეს მაშინ, როდესაც კონტექსტიდან გამომდინარე სხვადასხვა გადასახადების ცალკეული სახეების შესაბამისი ნორმები გადასახადის გადამხდელებად განიხილავენ უცხოურ საწარმოებს, და არა – მათ მუდმივ დაწესებულებებს.

გ) ამხანაგობები და არარეგისტრირებული კავშირები, რომლებიც შექმნილი არიან საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად და სხვაგვარი წარმონაქმნები. ამ სიაში აღმოჩნდება ის წარმონაქმნებიც, რომელთა წარმოშობის სამართლებრივი საფუძვლები უცნობია ან საქართველოს კანონმდებლობა მას სხვაგვარად განიხილავს.

ინდივიდუალური მენარმე – ეს „მენარმეთა შესახებ“ კანონის ტერმინია, რომლის მიხედვით აღნიშნული სუბიექტი წარმოიშობა მხოლოდ მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში რეგისტრაციის მომენტიდან (კანონი, მ.2). შესაბამისად, მისი წარმოშობა ხდება საქართველოს კანონმდებლობის, და არა – უცხოურის, შესაბამისად, რაც ნიშნავს იმას, რომ ინდ. მენარმე ბ) ქვეპუნქტის არეალში ვერ აღმოჩნდება. ამასთან, ხსენებული კანონი *მენარმე ფიზიკურ პირს* განიხილავს *მენარმე სუბიექტად*, და არა – სანარმოდ. ამიტომ, უპრიანი იქნება მუხლის მე-2 ნაწილი ამოღებულ იქნეს.

დაბოლოს, რამდენიმე მოსაზრება ამ მუხლის შინაარსთან დაკავშირებით.

მკითხველი, ალბათ, ყურადღებას მიაქცევს იმას, რომ, თუ 1-ლი ნაწილის ა) ქვეპუნქტი ნათლად და არაორაზროვნად ადგენს სანარმოს ერთ-ერთ სახეს (საქართველოს იურიდიული პირი), თუმცა იგივე ვერ ითქმის ამ ნაწილის ბ) და გ) ქვეპუნქტებზე. მკითხველი იმასაც მიაქცევს ყურადღებას, რომ, განსხვავებით ა) ქვეპუნქტისაგან, ბ) ქვეპუნქტით სანარმოს ერთ-ერთ ნიშანსაც კი არ წარმოადგენს მისი რაიმე ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად იურიდიულ პირად რეგისტრაციის არსებობა. ამასთან, გ) ქვეპუნქტით სანარმოთა რიგები იზრდება ე.წ. ამხანაგობებით, გაერთიანებებით და ა.შ. მაშინ, როდესაც ამ ტიპის წარმონაქმნებისათვის კოდექსით დადგენილია მოგების გადასახადით დაბეგვრის განსხვავებული რეჟიმი (მ.96.2), ხოლო დღგ-ის კუთხით კი იქმნება განცალკევებული და გადაუღალახავი პრობლემა, რომელიც დაკავშირებულია *საქონლის მიწოდების ქვაკუთხედთან – საკუთრების უფლების გადაცემასთან*.⁸⁸

სწორედ ამიტომ, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია, რომ გადავხედოთ *სანარმოს* ცნების იმ განმარტებას, რომელიც მოცემულია

⁸⁸ იხ. მ.143-ის კომენტარი

1997 წლის კოდექსის პირველწყარო – საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ შემუშავებული საგადასახადო კოდექსის პროექტში (პროექტი, მ.13).⁸⁹ პროექტის მითითებული მუხლი შედგება მხოლოდ ერთი ნაწილის ორი ქვეპუნქტისაგან, რომელთაგან პირველი სიტყვასიტყვით იმეორებს წინამდებარე მუხლის 1-ლი ნაწილის ა) ქვეპუნქტს, ხოლო მე-2 კი – ბ) ქვეპუნქტის მხოლოდ დასაწყისს ფრაზამდე „მიუხედავად იმისა“. შევნიშნავთ, რომ *საწარმოს* თვით პროექტისეულ განმარტებაშიც კი არ გვხვდება საქართველოს კანონმდებლობით შექმნილი იურიდიული პირებისაგან განსხვავებული *იურიდიული პირები*, როგორც ტერმინი. ვფიქრობთ, მიზეზი ისაა, რომ უცხოური კანონმდებლობა შეიძლება სხვადასხვაგვარი იყოს. კერძოდ, მასში შეიძლება არც კი არსებობდეს *იურიდიული პირის* ცნება. თუმცა პროექტის მითითებულ მუხლში, წინამდებარე მუხლის მსგავსად, გამოყენებულია ისეთი განუსაზღვრელი ცნებები, როგორიცაა *კორპორაცია*, *კომპანია*, *ფირმა* და ა.შ., რომელთა არსებობასაც თითქოსდა ორაზროვნება შემოაქვს პროექტში. უნდა აღვნიშნოთ, რომ ერთი შეხედვით, ეს მართლაც ასეა, მაგრამ სიტუაცია შეიცვლება, თუ გადავხედავთ მის სხვა მუხლებსაც (პროექტი, მ.120, მ.154), რომელთა მიხედვით, ფიზიკური პირისაგან განსხვავებული უცხოური სუბიექტი განიხილება საწარმოდ, თუ ის იურიდიული პირია რაიმე ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად ან ვერ დაასაბუთებს იურიდიული პირის დაფუძნების გარეშე გარკვეული სახის გაერთიანების წევრად ყოფნას. თავის მხრივ, როგორც ცნობილია, გაერთიანების წევრად ყოფნისას მოგების/საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელს წარმოადგენენ მისი წევრები, რომლებიც, თავის მხრივ, თუ ისინი სხვა გაერთიანებებს წარმოადგენენ, აღნიშნულ გადასახადებს გადაამისამართებენ თავიანთ წევრებზე. საბოლოოდ მითითებული გადასახადების გადამხდელად მოგვევლინებიან სწორედ ისეთი უცხოური სუბიექტები, რომლებიც ვეღარ უწოდებენ თავიანთ თავს გაერთიანებას/ამხანაგობას. შევნიშნავთ, რომ მსგავს დებულებებს შეიცავდა 1997 წლის საგადასახადო კოდექსიც.⁹⁰

⁸⁹ www.imf.org

⁹⁰ 1997 წლის კოდექსი, მ.75 (თანამფლობელობა), მ.44.3 (გადასახადის გადამხდელები)

პროექტის მიხედვით, თვით უცხოური კორპორაცია, კომპანია ან ფირმა, თუ დაასაბუთებდა, რომ ის წარმოადგენდა გარკვეული აზრით პირთა გაერთიანებას, იურიდიული პირის დაფუძნების გარეშე, მაშინ ეს უცხოური სუბიექტი საწარმოდ არც განიხილებოდა. საწარმოდ არ განიხილებოდა ასევე გაერთიანება/ამხანაგობა, ვინაიდან მისი დაბეგვრა რეალურად გადამისამართებული იყო მისივე ნევრებზე. შევნიშნავთ, რომ მსგავსი სიტუაციაა დღევანდელ საგადასახადო კოდექსშიც (მ.96.2, მ.143). ფაქტობრივი განსხვავება გაერთიანების/ამხანაგობის საწარმოდ განიხილვასა თუ არგანიზაციას შორის არის ამ სუბიექტის მიერ საგადასახადო აგენტის ფუნქციის შესრულების ვალდებულება. თუ ეს ფუნქცია გაერთიანებას/ამხანაგობას ეკისრება კოდექსის მიხედვით (მ.154), ეს ასე არ არის პროექტით (პროექტი, მ.139), რომლის მიხედვით დაკავების ვალდებულება აქვთ მხოლოდ იურიდიულ და მენარმე ფიზიკურ პირებს. როგორც ჩანს, სწორედ საგადასახადო აგენტის ფუნქციის დაკისრების გამო, დღევანდელმა და წინამორბედმა კოდექსებმა გაერთიანებები/ამხანაგობები განიხილა *საწარმოებად*.

თვით გაერთიანება/ამხანაგობა ანუ *თანამფლობელობა*, პროექტის მიხედვით, ფაქტიურად იდენტურია კოდექსისეული განმარტებისა (მ.143.1) და მის ბირთვს კვლავ და კვლავ წარმოადგენს **საკუთრების უფლება**. როგორც ჩანს, *საკუთრების უფლება* გაცილებით უფრო საყოველთაო ცნებაა, ვიდრე *იურიდიული პირის* ცნება. ვფიქრობთ, სწორედ ამიტომაც იყო, რომ პროექტი საწარმოს ცნებას ფაქტიურად განმარტავდა საკუთრების ცნებაზე დაყრდნობით, ხოლო იურიდიული პირის ცნებას კი იყენებდა, როგორც დამხმარეს.

მთავარია ნათლად, არაორაზროვნად და ამომწურავად განიმარტოს *საწარმოს* ცნება, ხოლო მისი საქართველოს თუ უცხოურ საწარმოდ განიხილვას უნდა არეგულირებდეს სხვა მუხლები. ამგვარი მუხლები კოდექსშიც არსებობს (მ.27, მ.28).

ზემოთქმულიდან გამომდინარე იქნებ უმჯობესია წინამდებარე მუხლის 1-ლი ნაწილის ბ) და გ) ქვეპუნქტები ჩამოყალიბდეს შემდეგნაირად:

„ბ) უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი იურიდიული პირები;

გ) იურიდიული პირის შექმნის დაფუძნების გარეშე შექმნილი გაერთიანებები, ამხანაგობები და სხვა მსგავსი წარმონაქმნები.“

ამასთან აუცილებელია, რომ მ.96-ის მე-3 ნაწილი ჩამოყალიბდეს შემდეგი შინაარსით:

„თუ უცხოური სუბიექტი, რომელიც არ წარმოადგენს ფიზიკურ პირს, ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და არ დაასაბუთებს თავის თანამფლობელობას ამ კოდექსის 143-ე მუხლის მიხედვით, ამ კარის მიზნებიდან გამომდინარე, იგი განიხილება როგორც სანარმო.“

მუხლი 22. საქართველოს სანარმო, უცხოური სანარმო

1. საქართველოს სანარმოდ ითვლება სანარმო, რომლის საქმიანობის ან/და მართვის ადგილი საქართველოშია.

2. უცხოურ სანარმოდ ითვლება სანარმო, რომელიც ამ მუხლის მიხედვით არ არის საქართველოს სანარმო.

ტერიტორიისდა მიხედვით სანარმოები იყოფიან საქართველოს და უცხოურ სანარმოებად. თუ სანარმოს საქმიანობის ან მართვის ადგილი საქართველოშია, ასეთი სანარმო ითვლება საქართველოს სანარმოდ, დანარჩენ შემთხვევებში – უცხოურ სანარმოდ. თუ გადავხედავთ სანარმოს განმარტების მუხლს (მ.21), მაშინ მისი 1-ლი ნაწილის ა) ქვეპუნქტით გათვალისწინებული სანარმოები წარმოდგებიან საქართველოს სანარმოებად, ხოლო ბ) ქვეპუნქტით კი – ძირითადად უცხოურ სანარმოდ. უცხოურ სანარმოდ განიხილება ისეთი წარმონაქმნიც, რომლის წარმოშობის სამართლებრივი საფუძველი უცნობია. ოდნავ განსხვავებული სიტუაციაა არაიურიდიული პირების მიმართ, რომლებიც გათვალისწინებული არიან გ) ქვეპუნქტით.

საქართველოს ან უცხოურ სანარმოდ წარმოდგენის გარდა, სანარმო შეიძლება იყოს, ასევე, რეზიდენტი ან არარეზიდენტი (მ.8.4, მ.8.20). ვფიქრობთ, კოდექსის მიზნებისათვის საკმარისი იქნებოდა სანარმოს ან ფიზიკური პირის წარმოდგენა რეზიდენტად ან არარეზიდენტად, და არ ყოფილიყო სანარმოების დაყოფა საქართველოს ან უცხოურ სანარმოებად.

მუხლი 23. საერთაშორისო ფინანსური კომპანია

1. საერთაშორისო ფინანსური კომპანია არის ფინანსური ინსტიტუტი, რომელსაც თავისი უფლებამოსილი წარმომადგენლის განცხადების საფუძველზე მომავალი კალენდარული წლებისათვის, ხოლო ასეთი საწარმოების სახელმწიფო რეგისტრაციის შემთხვევაში – რეგისტრაციასთან ერთად მიმდინარე და მომავალი კალენდარული წლებისათვის ენიჭება საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის სტატუსი და გაიცემა ამ სტატუსის დამადასტურებელი სერტიფიკატი. ამასთანავე, საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის სტატუსი უქმდება იმ კალენდარული წლისათვის, რომელსაც ფინანსური ინსტიტუტის უფლებამოსილი წარმომადგენელი მიუთითებს განცხადებაში საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის სტატუსის გაუქმების თაობაზე.

2. საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან ფინანსური ოპერაციის განხორციელების ან/და ფინანსური მომსახურების გაწევის შედეგად მიღებული შემოსავალი არ უნდა აღემატებოდეს ერთობლივი შემოსავლის 10 პროცენტს.

3. საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის სტატუსს ანიჭებს საგადასახადო ორგანო. მისი მინიჭების წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

4. საერთაშორისო ფინანსური კომპანია იქმნება თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის გარეთ.

ფინანსური ინსტიტუტები – ეს არიან იურიდიული პირები, რომელთა საქმიანობაა ფინანსური მომსახურების განხორციელება და რომლებიც მოქმედებენ კომერციული ბანკის, სადაზღვევო ორგანიზაციის, გადამზღვეველი კომპანიის, საინვესტიციო ბანკის, საფონდო ბირჟის, ცენტრალური დეპოზიტარის, საბროკერო კომპანიის, მიკროსაფინანსო ორგანიზაციის, საკრედიტო კავშირის, საინვესტიციო ფონდის ან/და ფინანსური მომსახურების განმახორციელებელი სხვა ორგანიზაციის სახით. საქართველოს ეროვნულ ბანკს შეუძლია გააფართოოს და განმარტოს ფინანსური ინსტიტუტების ჩამონათვალი.⁹¹

⁹¹ კანონი „ფასიანი ქალაქების ბაზრის შესახებ“, მ.2.54

ვინაიდან, გარდა ჩამოთვლილი კონკრეტული ორგანიზაციული სახის სუბიექტებისა, ეროვნულ ბანკს არ განუმარტავს ფინანსური მომსახურების განმახორციელებელი სუბიექტის სხვა ორგანიზაციული სახე, ამიტომ ჩავთვალოთ, რომ ფინანსურ ინსტიტუტებად გვევლინება მხოლოდ ჩამოთვლილი კონკრეტული ორგანიზაციული სახის სუბიექტები. ამ სუბიექტების უმეტესობას, მათ შორის, უცხოურსაც, შესაბამისი საქმიანობისათვის საქართველოში წარმართვისათვის სჭირდებათ ლიცენზია.

ფინანსურ ინსტიტუტებს მკაცრად შეზღუდული აქვთ საქმიანობის სახეები. მათი ძირითადი საქმიანობა სწორედ ის ფინანსური მომსახურებაა, რომელიც მოცემულია საგადასახადო კოდექსით (მ.15). ასე, მაგალითად, საკრედიტო კავშირს უფლება აქვს განახორციელოს მხოლოდ შემდეგი სახის მომსახურება: ა) მიიღოს ანაბრები მხოლოდ თავისი წევრებისაგან; ბ) გასცეს სესხები მხოლოდ თავის წევრებზე; გ) განახორციელოს ინვესტიციები კანონით დადგენილი წესის შესაბამისად; დ) გასწიოს ზემოაღნიშნულ საქმიანობასთან დაკავშირებული მომსახურება, სასესხო ვალდებულებების აღების ჩათვლით.⁹² თუმცა გვხვდება ფინანსურისგან განსხვავებული საქმიანობებიც: იჯარის მომსახურება,⁹³ მიკროდაკრედიტებასთან დაკავშირებული საკონსულტაციო მომსახურება და მიკროლიზინგი,⁹⁴ წილის ფლობა სხვა იურიდიულ პირებში და ა.შ. შესაბამისად, თეორიულად სავსებით შესაძლებელია საქართველოში დაფუძნებული იურიდიული პირი ფინანსური ინსტიტუტის ორგანიზაციული სახით ეწეოდეს ფინანსურისაგან განსხვავებულ საქმიანობას.

მნიშვნელოვანია ისიც, რომ *ფინანსური ინსტიტუტები (გარდა კომერციული ბანკებისა) უფლებამოსილი არიან, განვითარებული ქვეყნების შესაბამისი ორგანოების მიერ მინიჭებული უფლებამოსილების საფუძველზე, საქართველოს ტერიტორიაზე დამატებითი უფლებამოსილების მინიჭების გარეშე განახორციელონ თავიანთი საქმიანობა საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად.*⁹⁵ ამგ-

⁹² კანონი „არასაბანკო სადებოზიტო დანესებულებების – საკრედიტო კავშირების შესახებ“, მ.3

⁹³ კანონი „კომერციული ბანკების შესახებ“, მ.20.1.ი²

⁹⁴ კანონი „მიკროსაფინანსო ორგანიზაციების შესახებ“, მ.4

⁹⁵ კანონი „ფასიანი ქალაქების ბაზრის შესახებ“, მ.1.6

ვარად, თეორიულად, უცხოურ იურიდიულ პირს შეიძლება ერქვას ფინანსური ინსტიტუტი და საქართველოში განახორციელოს ფინანსურისაგან სრულიად განსხვავებული საქმიანობები ან საერთოდ არ განახორციელოს საქართველოში საქმიანობა.

საერთაშორისო ფინანსური კომპანიისათვის უმთავრესი მოთხოვნა მდგომარეობს იმაში, რომ მის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან ფინანსური ოპერაციების განხორციელების ან ფინანსური მომსახურების განწესის შედეგად მიღებული შემოსავლები არ უნდა აღემატებოდეს მისი ერთობლივი შემოსავლის 10%-ს. ერთობლივი შემოსავალში კი შედის, როგორც საქართველოში, ასევე – მის ფარგლებს გარეთ, მიღებული შემოსავლებიც (მ.100.1). ამ კომპანიების საგადასახადო შეღავათები, მოგების ნაწილში, ძირითადად ეხება მათ მიერ განწესებულ ფინანსურ მომსახურებას. დღგ-ის შემთხვევაში, ფინანსური მომსახურება ისედაც განთავისუფლებულია დღგ-ისგან.

მიზანი, რამაც საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის სტატუსის შემოღება განაპირობა, როგორც ჩანს, არის იმ საწარმოების ფინანსური საქმიანობის საქართველოში განხორციელება, შესაბამისად, ინვესტიციების მოზიდვაც, რომლებიც ძირითადად უცხოეთში საქმიანობებენ.

საერთაშორისო ფინანსური კომპანია შეიძლება იყოს დაფუძნებული, როგორც უცხოეთში, ასევე – საქართველოშიც. თუ ის საქართველოში დაფუძნდა, მისი საქმიანობის უმეტესი ნაწილი, როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, უცხოეთში უნდა განხორციელდეს. თუ უცხოურმა საწარმომ საქართველოში დააარსა ფილიალი „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის ან სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად, უნდა ვივარაუდოთ, რომ კანონმდებელი ამ იურიდიულ პირებს არ განიხილავს სახელმწიფო რეგისტრაციავალიდად. წინააღმდეგ შემთხვევაში, საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის სტატუსის მინიჭების კალენდარულ წელსვე ისინი მიიღებდნენ მოგების გადასახადში შეღავათებს. თუმცაღა, თუ გავანალიზებთ, იმ მიზნისათვის, რა მიზანიც შესაძლოა ამოძრავებდა კანონმდებელს – ინვესტიციების მოზიდვა, რომელი კალენდარული წლიდან მიეცემა კომპანიას ფინანსურ საქმიანობაში შეღავათები, მნიშვნელობა არ აქვს.

ამ მიზნის გათვალისწინებით, ასევე მნიშვნელობა არ ჰქონდა საერთაშორისო ფინანსური კომპანია სახელმწიფო რეგისტრაციას გაივლიდა თუ არა თავისუფალ ინდუსტრიულ ზონაში: ამ ზონაში მიღებული შემოსავლები ისედაც ითვლება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულად, გარდა იშვიათი გამონაკლისისა (მ.104.3). შესაბამისად, ფაქტიურად ამ კომპანიას მაინც უცხოეთში საქმიანობის საფუძველზე უნდა განხორციელებინა ინვესტიციები საქართველოში.

შევნიშნავთ, რომ უცხოეთში რეგისტრირებულ საერთაშორისო ფინანსურ კომპანიას საქართველოში შეიძლება არც კი ჰქონდეს ფილიალი ან მუდმივი დანესებულება და ისე მიიღოს შეღავათები ფინანსური ოპერაციების განხორციელებისა და ფინანსური მომსახურებების მიწოდებით. ასე, მაგალითად, უცხოური კომერციული ბანკისათვის გადახდილი პროცენტები არ დაიბეგრება გადახდის წყაროსთან 5%-იანი განაკვეთით, თუ ამ უცხოურ ბანკს სულ მცირე წინა კალენდარულ წელს მიღებული ჰქონდა და აქვს საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის სტატუსის დამადასტურებელი სერტიფიკატი.

მე-3 ნაწილის მიხედვით სტატუსის მინიჭების წესი განისაზღვრება ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.⁹⁶

მუხლი 24. ამოღებულია (13.10.2011. N5120)

მუხლი 24¹. სპეციალური სავაჭრო კომპანია (13.10.2011. N5120)

1. სპეციალური სავაჭრო კომპანია არის საწყობის საქმიანობის ნებართვის მქონე საწყობში საქმიანობის განმახორციელებელი საწარმო, რომელსაც მოგების გადასახადისაგან განთავისუფლების მიზნით ამ მუხლის შესაბამისად მინიჭებული აქვს სპეციალური სავაჭრო კომპანიის სტატუსი.

⁹⁶ ფინ.მინ.ბრძ. №641 (30.12.2011წ.), საწარმოსათვის/ფინანსური ინსტიტუტისათვის საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის, სპეციალური სავაჭრო კომპანიის და საერთაშორისო საწარმოს სტატუსის მინიჭების/გაუქმების წესის დამტკიცების თაობაზე

2. სპეციალური სავაჭრო კომპანიის სტატუსი შეიძლება მიენიჭოს მხოლოდ ამ მიზნით შექმნილ სანარმოს, რეგისტრაციასთან ერთად, მიმდინარე და მომავალი კალენდარული წლებისათვის. სპეციალური სავაჭრო კომპანიის სტატუსის მინიჭებისას გაიცემა ამ სტატუსის დამადასტურებელი სერტიფიკატი. უცხოურ სანარმოს, რომელიც საქართველოში ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, უფლება აქვს, სპეციალური სავაჭრო კომპანიის სტატუსის მინიჭებისა და მხოლოდ ამ მუხლით ნებადართული საქმიანობის განხორციელების მიზნით დამატებით დაარეგისტრიროს განცალკევებული მუდმივი დაწესებულება. (8.11.2011. N5202)

3. სანარმოს სპეციალური სავაჭრო კომპანიის სტატუსს ანიჭებს საგადასახადო ორგანო. სპეციალური სავაჭრო კომპანიის სტატუსის მინიჭების წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

4. სპეციალური სავაჭრო კომპანიის სტატუსის მქონე სანარმოს უფლება აქვს:

- ა) განახორციელოს უცხოური საქონლის რეექსპორტი;
- ბ) განახორციელოს უცხოური საქონლის მიწოდება როგორც სპეციალური სავაჭრო კომპანიის სტატუსის მქონე, ისე ამ სტატუსის არმქონე სანარმოებისთვის;
- გ) შემდგომი რეექსპორტის ან/და მიწოდების მიზნით არანაკლებ სატარიფო ღირებულებით შეისყიდოს უცხოური საქონელი სპეციალური სავაჭრო კომპანიის სტატუსის არმქონე სანარმოსგან;
- დ) ამ ნაწილის „ა“-„გ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული საქმიანობებიდან მიღებული შემოსავლის გარდა, მიიღოს სხვა შემოსავალი, მათ შორის: (8.11.2011. N5202)

დ.ა) შემოსავალი, რომელიც ამ კოდექსით განთავისუფლებულია მოგების გადასახადისაგან;

დ.ბ) შემოსავალი მის მიერ ეკონომიკურ საქმიანობაში 2 წელზე მეტი ვადით გამოყენებული ძირითადი საშუალების მიწოდებიდან;

დ.გ) შემოსავალი, გარდა ამ ნაწილის „დ.ა“ და „დ.ბ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებულისა, რომელიც საქართველოში არსებული წყაროდან საგადასახადო პერიოდის (წლის) მიხედვით არ უნდა აღემატებოდეს 1 მილიონ ლარს და მის მიერ საქართველოში შე-

მოტანილი უცხოური საქონლის სატარიფო ღირებულების 5 პროცენტს.

5. სპეციალური სავაჭრო კომპანიის სტატუსის მქონე სანარმოს ეკრძალება:

ა) განახორციელოს საქონლის იმპორტი საქართველოში, გარდა ამ სანარმოს ძირითადი საშუალებისთვის განკუთვნილი იმპორტისა; (8.11.2011. N5202)

ბ) საქართველოს ტერიტორიაზე შეისყიდოს საქართველოს საქონელი შემდგომი მიწოდების მიზნით;

გ) მომსახურება გაუწიოს საქართველოს სანარმოს/ინდივიდუალურ მენარმეს ან/და უცხოური სანარმოს მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში;

დ) ჰქონდეს საწყოების საქმიანობის ნებართვის მქონე საწყოები.

6. გადასახადის გადამხდელის მიერ სპეციალური სავაჭრო კომპანიიდან უცხოური საქონლის შესყიდვის შემთხვევაში მყიდველის მიერ ერთობლივი წლიური შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯი არ შეიძლება იყოს ამ საქონლის სატარიფო ღირებულებაზე მეტი. ეს შეზღუდვა არ ეხება მყიდველის მიერ განეულ ხარჯებს, რომლებიც ამ კოდექსით მიეკუთვნება აქტივის ღირებულებას და არ უკავშირდება სპეციალური სავაჭრო კომპანიისათვის გადახდებს.

7. სპეციალური სავაჭრო კომპანიის სტატუსი უქმდება იმ კალენდარული წლისათვის, რომელსაც სანარმოს უფლებამოსილი წარმომადგენელი მიუთითებს განცხადებაში სპეციალური სავაჭრო კომპანიის სტატუსის გაუქმების თაობაზე. ამასთანავე, განცხადება წარდგენილი უნდა იქნეს შესაბამისი წლის დაწყებამდე არა უგვიანეს 5 სამუშაო დღისა.

როგორც ჩანს, მიზანი, რის საფუძველზეც შემოღებულ იქნა აღნიშნული სტატუსი, არის საქართველოს გარკვეული ტერიტორიების საქონლის საერთაშორისო ყიდვა-გაყიდვის ცენტრებად ჩამოყალიბება. სპეციალური სავაჭრო კომპანიის სტატუსი საქართველოს რეზიდენტი იურიდიულ პირს ენიჭება დაფუძნებასთან ერთად: სანარმოს სადამფუძნებლო დოკუმენტში (მაგ. წესდება, დებულება) აღნიშნული უნდა იყოს სტატუსის მიღების მიზანი და შესაბამისი საქმიანობა. უკვე არსებული იურიდიული პირის სადამფუძნებლო

დოკუმენტაციაში შესაბამისი ცვლილებით არ შესრულდება სტატუსის მინიჭებისათვის მე-2 ნაწილით დადგენილი პირობა. შევნიშნავთ, რომ ამხანაგობები/გაერთიანებები წარმოადგენენ რა საწარმოებს, მათთვისაც გათვალისწინებულია ამ მუხლით შემოღებული სტატუსი. თუმცა ამ ტიპის საწარმოები არ საჭიროებენ რეგისტრაციას მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში, მაგრამ მათთვის გათვალისწინებულია საგადასახადო რეგისტრაცია (აღრიცხვა) საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭებით (მ.66).

რაც შეეხება უცხოურ საწარმოს, მასაც შეიძლება მიენიჭოს სტატუსი, თუ ის სპეციალურად ამ მიზნისათვის დაარეგისტრირებს მუდმივ დანესებულებას, რა თქმა უნდა, ფილიალის სახით. ფილიალის სადამფუძნებლო დოკუმენტაციაში (მაგ. დებულებაში) მითითებული უნდა იყოს სტატუსის მიღების მიზანი და შესაბამისი საქმიანობა. უცხოურ საწარმოს საქართველოში კიდევ შეიძლება ჰქონდეს ან შექმნას სხვა ისეთი ფილიალები, რომლებსაც კოდექსი შეიძლება განიხილავდეს მუდმივ დანესებულებებად. ასეთ შემთხვევაში ამ წარმონაქმნებს, თვით ამ უცხოურ საწარმოსთან ერთად, **ექნებათ ერთი და იგივე საიდენტიფიკაციო ნომერი** (მ.66.3).

ვფიქრობთ, სრულიად ზედმეტია მე-2 ნაწილის ის დებულებები, რომლებიც ეხება მუდმივ დანესებულებას, ვინაიდან კოდექსში არსებული ხარვეზის გამო მუდმივი დანესებულება ისედაც წარმოადგენს საქართველოს საწარმოს.⁹⁷ შესაბამისად, თუ უცხოური საწარმო მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში დაარეგისტრირებდა ფილიალს, საქმიანობის მიზნიდან გამომდინარე, ის წარმოდგებოდა მუდმივ დანესებულებად, ანუ საწარმოდ, რომელსაც დებულებით განსაზღვრული ექნებოდა საქმიანობის ამ მუხლით მოცემული მიზანი.

სტატუსის მიმღები საწარმოების სახეები შეიძლებოდა უფრო დაკონკრეტებულიყო სტატუსის მინიჭების წესის დამდგენი ფინანსთა მინისტრის კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტით (მე-3 ნაწილი).⁹⁸

⁹⁷ იხ. მ.27-ის კომენტარი

⁹⁸ ფინ.მინ.ბრძ. №641 (30.12.2011წ.), საწარმოსათვის/ფინანსური ინსტიტუტისათვის საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის, სპეციალური სავაჭრო კომპანიის და საერთაშორისო საწარმოს სტატუსის მინიჭების/გაუქმების წესის დამტკიცების თაობაზე

თუ გაუქმებული 24-ე მუხლის (თავისუფალი საწყობის საწარმო) მიხედვით, სტატუსი შეიძლება ჰქონოდა როგორც საწყობის (თავისუფალი საწყობის) მფლობელს, ასევე – მის არმფლობელ პირსაც, წინამდებარე 24¹-ე მუხლის მიხედვით, დაუშვებელია სპეციალური სავაჭრო კომპანიის მიერ ისეთი საწყობის ფლობა, სადაც საქმიანობისათვის გაცემულია საწყობის საქმიანობის ნებართვა (მე-5 ნაწილის დ) ქვეპუნქტი).

როგორც გადასახადებში მინიჭებული შეღავათებიდან ჩანს, (მ.99.1.ქ; მ.168.4.ს), სტატუსის მქონე საწარმოს სახელმწიფო უზიდავეს საწყობის საქმიანობის ნებართვის მქონე საწყობში უცხოური საქონლის შემოტანისა და გაყიდვის გზით მისი კვლავ უცხოეთში გატანას.

სპეციალური სავაჭრო კომპანია სარგებლობს გარკვეული გადასახადო შეღავათებით. კერძოდ, ნებადართული საქმიანობით მიღებული მოგება გათავისუფლებულია მოგების გადასახადისაგან (მ.99.1.ქ). ამგვარი (გადასახადისაგან განთავისუფლებული) მოგება კი შეიძლება მიღებულ იქნეს როგორც უცხოური საქონლის მიწოდებით, ასევე – აუკრძალავი სხვა საქმიანობიდან, მაგალითად, უცხოეთში მომსახურების მიწოდებით, ძირითადი საშუალებების საქართველოში რეალიზაციით და ა.შ. შევნიშნავთ, რომ სტატუსის მქონე პირს ეკრძალება საქართველოს საწარმოებისათვის სესხების გაცემა (მე-5 ნაწილის ე) ქვეპუნქტი), ხოლო საქართველოს საწარმოებიდან დივიდენდების მიღება შეუძლია შეუზღუდავად, თუ სტატუსის მქონე სუბიექტი „მენარმეთა შესახებ“ კანონის საფუძველზე შექმნილი იურიდიული პირია (მ.130.2), და არა – მუდმივი დანესებულება ან ამხანაგობა/გაერთიანება.

მე-4 ნაწილი თითქოს ადგენს სტატუსის მქონე პირის უფლებებს, მაგრამ ხარვეზით, კერძოდ, სიტყვა „მხოლოდ“ მითითების გარეშე. ვფიქრობთ, სწორედ ეს სიტყვა უნდა ვიგულისხმობთ, როდესაც საუბარია პირის უფლებებზე. თუ ასე ჩავთვლით, მაშინ ნათელი იქნება, რომ სტატუსის მქონეს უფლება არ აქვს, მაგალითად, განახორციელოს, უცხოური საქონლის ტრანზიტი, სტატუსის არმქონე პირისაგან სატარიფო ღირებულებაზე ნაკლებ ფასად შეიძინოს უცხოური საქონელი და ა.შ. აქვე აღვნიშნავთ, რომ მთლად ნათელი არ არის, თუ რა შედეგი ექნება სტატუსის არმქონე, მაგრამ არაურთიერთდა-

მოკიდებული პირისაგან სატარიფო ღირებულებაზე ნაკლებ ფასად უცხოური საქონლის შექმნას. საგადასახადო ორგანო, სავარაუდოდ, მოგების გადასახადით დაბეგრავს სატარიფო და შექმნის ღირებულებას შორის სხვაობას. ამას გარდა, მე-4 ნაწილის ბ) და გ) ქვეპუნქტების შეპირისპირებით, არ არის ნებადართული უცხოური საქონლის სატარიფო ღირებულებაზე ნაკლებ ფასად უცხოეთში შექმნა, მაგრამ მისი მიწოდება კი – ნებადართული. გამომდინარე აქედან, შესაძლოა პრობლემატური იყოს მოგების გადასახადში საგადასახადო შეღავათის გამოყენება, ვინაიდან ვაჭრობასთან დაკავშირებული საქმიანობის ერთ-ერთი კომპონენტი (საქონლის ყიდვა) არ არის ნებადართული, რაც საშუალებას მისცემს საგადასახადო ორგანოს ამტკიცოს, რომ შემოსავალი მიღებულ იქნა ნებადართოვანი საქმიანობიდან (მ.99.1.ქ).

სტატუსის მქონე პირისაგან უცხოური საქონლის შექმნის შემთხვევაში, სტატუსის მქონეს შეუძლია შესყიდოს იგი ნებისმიერ ფასად, მათ შორის, სატარიფო ღირებულებაზე ნაკლებად ან მეტად, და ეს შექმნა-მიწოდების საქმიანობა იქნება ნებადართული, რაც უფლებას მისცემს სტატუსის მქონეს ისარგებლოს წინა აბზაცში აღნიშნული შეღავათით.

რაც შეეხება 2 წლამდე ვადით გამოყენებული ძირითადი საშუალების მიწოდებას, მხოლოდ პასუხისმგებლობის დამდგენი ნორმიბიდან ვიგებთ, რომ აღნიშნული წარმოადგენს სამართალდარღვევას (მ.288¹.4), არადა, ეს არ იკვეთება მე-4–მე-5 ნაწილებიდან. უფრო მეტიც, თუ სტატუსის მქონე პირი ძირითად საშუალებას იყენებს უცხოეთში, მაშინ ის უცხოური საქონელია და მისი მიწოდება ნებადართულია (მე-4 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტი), ხოლო, თუ 2 წლამდე ვადით გამოყენებული ძირითადი საშუალება საქართველოს საქონელია, მაშინ შეზღუდვების გათვალისწინებით მისი მიწოდებაც ნებადართულია (მე-4 ნაწილის დ.გ) ქვეპუნქტი). შესაბამისად, უნდა ჩავთვალოთ, რომ 2 წლამდე ვადით გამოყენებული ძირითადი საშუალებების ნებადართული მიწოდებები არ წარმოადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევას.

უნდა ვივარაუდოთ, რომ, თუ სტატუსის მქონე სუბიექტს უფლება აქვს მიიღოს მე-4 ნაწილის დ) ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შემოსავალი, მას უფლება უნდა ჰქონდეს ენეოდეს ამ შემოსავლის მისაღე-

ბად შესაბამის საქმიანობასაც, გარდა ისეთი საქმიანობისა, რომელიც აკრძალულია მე-5 ნაწილით. ასეთი საქმიანობა კი შეიძლება იყოს, მაგალითად, საქართველოს ან უცხოური საქონლის წარმოება.

მე-4 ნაწილის დ.ა) ქვეპუნქტთან მიმართებით პრაქტიკაში მნიშვნელოვანი იქნება გაირკვეს, არის თუ არა სტატუსის მქონე პირის მიერ მისაღები დივიდენდები ისეთი შემოსავალი, რომელიც ამ კოდექსით განთავისუფლებულია მოგების გადასახადისაგან. შინაარსიდან გამომდინარე ვთვლით, რომ საქართველოს სანარმოს მიერ საქართველოს სანარმოდან მიღებული დივიდენდები წარმოადგენენ მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებულ შემოსავლებს (მ.130.2), თუმცა მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლების მუხლში დივიდენდების შესახებ სპეციალურ დანაწესს ვერ ვხვდებით (მ.99).

შემოსავლის მიმღები ძირითადი ნებადართული საქმიანობა – ეს არის მხოლოდ: ა) უცხოური საქონლის მიწოდება (მ.24¹.4.ბ); ბ) მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებული შემოსავლების მისაღებად განეული ნებისმიერი საქმიანობა (გარდა აკრძალულისა) (მ.24¹.4.დ.ა); გ) 2 წელზე მეტი ვადით გამოყენებული საქართველოს საქონლის – ძირითადი საშუალების მიწოდება (მ.24¹.4.დ.ბ). რაც შეეხება დამხმარე საქმიანობას, ის ნებისმიერი სახის შეიძლება იყოს (გარდა აკრძალულისა), ოღონდ შეზღუდულია მისგან მიღებული შემოსავლების (გამოქვითვის გარეშე) ოდენობა (მ.24¹.4.დ.გ).

მაგალითი: ვთქვათ, სტატუსის მქონე სუბიექტმა მიიღო შემდეგი შემოსავლები: 1) უცხოეთში განხორციელებული მიწოდებით – 2 000 000 ლ.; 2) საქართველოში განხორციელებული უცხოური საქონლის მიწოდებით – 1 000 ლ.; 3) საქართველოს სანარმოდან დივიდენდის სახით – 2 000 ლ.; 4) 2 წელზე ნაკლები ვადით გამოყენებული ორი მაგიდის საქართველოში მიწოდებით – 200 ლ.; ამასთან, სუბიექტმა განახორციელა უცხოური საქონლის რეექსპორტი, რომლის სატარიფო ღირებულება შეადგენდა 1 500 000 ლარს, ხოლო საწყობის სასაქონლო ოპერაციაში კი განთავსდა 500 ლარის სატარიფო ღირებულების მქონე უცხოური საქონელი, ხოლო იმპორტი არ განხორციელებულა.

ამ პირობებით მოგების გადასახადისაგან თავისუფლდება 1-ლ და მე-2 პუნქტებში აღნიშნული შემოსავლები (2 000 000 ლ. და 1 000 ლ.) (მ.99.1.ქ), ასევე – მე-3 პუნქტში მითითებული თანხა (2 000 ლ.)

(მ.130.2). რაც შეეხება მე-4 პუნქტში მითითებულ თანხას (200 ლ.), ის გათავისუფლებული იქნება, თუ შესრულდება მე-4 ნაწილის დ.გ) ქვეპუნქტი. საქართველოში შემოტანილი უცხოური საქონლის სატარიფო ღირებულებაა 1 500 500 ლ. (=1500000+500), ხოლო მისი 5% კი – 75 025 ლ (=1500500×5%). ვინაიდან $200 < 1\ 000\ 000$ და $200 < 75\ 025$, ამიტომ დაკმაყოფილება დ.გ) ქვეპუნქტის ორივე პირობა. შესაბამისად, ორივე მიწოდებით მიღებული შემოსავალი წარმოადგენს ნებადართული საქმიანობიდან მიღებულს და ის გათავისუფლებულია მოგების გადასახადისაგან.

პირველ რიგში, შევნიშნავთ, რომ, თუ რომელიმე მაგიდის მიწოდებიდან მიღებული შემოსავალი გადააჭარბებდა, მაგალითად, 75 025-იან ზღვარს, მაშინ ორივე მაგიდის, და არა მხოლოდ ერთის, მიწოდებიდან მიღებული შემოსავალი არ იქნებოდა ნებადართული, შესაბამისად, ჩვეულებრივი წესით დაიბეგრებოდა მოგების გადასახადით და სუბიექტს დაეკისრებოდა შესაბამისი ჯარიმაც. მეორეც, ფრაზა „საქართველოში შემოტანილი“ (მე-4 ნაწილის დ.გ ქვეპუნქტი) მოიცავს საქართველოს სახელმწიფო საზღვრის გადაკვეთით საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილების ფაქტს, მათ შორის, რეექსპორტის გზითაც.

რაც შეეხება დღგ-ს, სანყოფის საქმიანობის ნებართვის მქონე სანყოფში უცხოური საქონლის მიწოდება გათავისუფლებულია დღგ-გან (მ.168.4.ს). ეს ეხება ასევე სპეციალური სავაჭრო კომპანიის მიერ მიწოდებულ უცხოურ საქონელსაც.

სტატუსის მქონე პირის მიერ მე-5 ნაწილში ჩამოთვლილი აკრძალული საქმიანობის განხორციელებისას კანონი არ უთითებს სტატუსის გაუქმების შესაძლებლობას, თუმცა ზოგჯერ ითვალისწინებს ჯარიმას. მაგალითად, სანქცია ეხება მე-5 ნაწილის ბ) და გ) ქვეპუნქტებით გათვალისწინებულ შემთხვევებს (მ.288¹.2-3). შესაბამისად, სტატუსის მქონე პირის აკრძალული საქმიანობიდან მიღებული მოგება იბეგრება ჩვეულებრივი წესით. სწორედ ამის გამო, ვფიქრობთ, გაძნელება გასანაწილებელი ხარჯების მიკუთვნება დაბეგვრადი ერთობლივი შემოსავლისათვის. გამომდინარე აქედან, კარგი იქნებოდა, თუ ხარჯებთან დაკავშირებით კანონმდებელი დაადგენდა წინამორბედი გაუქმებული 24-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მსგავს დანაწესს (მ.24 (თავისუფალი სანყოფის სანარმო)).

მე-6 ნაწილი მნიშვნელოვანია მხოლოდ სტატუსის არმქონე იმ პირისათვის, რომელიც უცხოურ საქონელს იძენს სტატუსის მქონე პირისაგან, ვინაიდან მოგების გადასახადის მიზნებისათვის გამყიდველისათვის გადახდილი/გადასახდელი თანხებიდან მას უფლება აქვს ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითოს მხოლოდ სატარიფო ღირებულება, და არა – შესყიდვის ფასი. იგულისხმება, რომ უკანასკნელი მეტია პირველზე.

სატარიფო ღირებულება განისაზღვრება როგორც კოდექსის საფუძველზე (მ.213), ასევე – შესაბამისი ნორმატიული აქტით,⁹⁹ რომელიც, თავის მხრივ, უთითებს საერთაშორისო შეთანხმებით დადგენილ წესებზე.¹⁰⁰

მუხლი 25. საერთაშორისო სანარმო

1. საერთაშორისო სანარმო არის თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის სანარმო, რომელსაც ამ კოდექსით გათვალისწინებული გადასახადისაგან განთავისუფლების მიზნით ამ მუხლის შესაბამისად მინიჭებული აქვს საერთაშორისო სანარმოს სტატუსი.

2. უფლებამოსილი წარმომადგენლის განცხადების საფუძველზე თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის სანარმოს მომავალი კალენდარული წლებისათვის, ხოლო ასეთი სანარმოების სახელმწიფო რეგისტრაციის შემთხვევაში – რეგისტრაციასთან ერთად მიმდინარე და მომავალი კალენდარული წლებისათვის ენიჭება საერთაშორისო სანარმოს სტატუსი და გაიცემა ამ სტატუსის დამადასტურებელი სერტიფიკატი, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც საერთაშორისო სანარმოს სტატუსი ამ მუხლის მე-3 ნაწილის საფუძველზე ექვემდებარება გაუქმებას.

3. სანარმოს საერთაშორისო სანარმოს სტატუსი უქმდება იმ საანგარიშო წლისათვის, როდესაც:

ა) ამ სანარმოს უფლებამოსილი წარმომადგენელი წარადგენს განცხადებას საერთაშორისო სანარმოს სტატუსის გაუქმების თაობაზე (საანგარიშო წლის მითითებით);

⁹⁹ ფინ.მინ.ბრძ. №993, მ.22

¹⁰⁰ შეთანხმება „სატარიფებისა და ვაჭრობის შესახებ“ 1994 წლის გენერალური შეთანხმების მე-7 მუხლის განხორციელების შესახებ“

ბ) ამ საწარმომ თავისუფალი ინდუსტრიული ზონიდან საქონლის/მომსახურების მიწოდება განახორციელა თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის გარეთ, საქართველოს ტერიტორიაზე;

გ) ამ საწარმომ საქონლის/მომსახურების მიწოდება განახორციელა თავისუფალ ინდუსტრიულ ზონაში საერთაშორისო საწარმოს სტატუსის არმქონე პირზე;

დ) ამ საწარმოსთვის მომსახურების მიწოდებას განახორციელებს საერთაშორისო საწარმოს სტატუსის არმქონე და საქართველოს კანონმდებლობით რეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელი, გარდა:

დ.ა) თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის ორგანიზატორის ან/და ადმინისტრაციის მიერ დაცვის მომსახურების გაწევისა ან/და ქონების ქირით ან იჯარით გადაცემისა;

დ.ბ) ტრანსპორტის, კავშირგაბმულობის, კანალიზაციის, აუდიტორული ან/და საკონსულტაციო მომსახურებისა, ლიცენზირებული ფინანსური ინსტიტუტის მიერ ფინანსური ოპერაციების განხორციელებისა ან/და ფინანსური მომსახურების გაწევისა, აგრეთვე ძირითად საშუალებათა დადგმისა, მონტაჟისა ან/და მშენებლობის მომსახურების გაწევისა;

დ.გ) საქართველოს მთავრობის მიერ განსაზღვრული მომსახურებისა.

4. საქართველოს მთავრობას უფლება აქვს, განსაზღვროს საქონლის ჩამონათვალი, რომლის საერთაშორისო საწარმოს სტატუსის არმქონე და საქართველოს კანონმდებლობით რეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელის მიერ საერთაშორისო საწარმოსთვის მიწოდებაც შეზღუდულია და გამოიწვევს ამ საერთაშორისო საწარმოს სტატუსის გაუქმებას.

4¹. საერთაშორისო საწარმოთა ფუნქციონირების და საინვესტიციო პროექტების განხორციელების ხელშეწყობის მიზნით საქართველოს პრემიერ-მინისტრი ქმნის სამთავრობო საბჭოს, რომელიც შეიმუშავებს წინადადებას საერთაშორისო საწარმოსათვის საერთაშორისო საწარმოს სტატუსის გაუქმების გარეშე საქართველოს კანონმდებლობით შეზღუდული საქმიანობის უფლების მიცემის მიზანშეწონილობის შესახებ. (24.06.2011. N4963)

4². საქართველოს მთავრობა უფლებამოსილია სამთავრობო საბჭოს მიერ წარდგენილი წინადადების საფუძველზე საერთაშორისო

საწარმოს მისცეს საქართველოს კანონმდებლობით შეზღუდული საქმიანობის უფლება საერთაშორისო საწარმოს სტატუსის გაუქმების გარეშე. ამ შემთხვევაში საქართველოს მთავრობას უფლება აქვს, დაანესოს ტარიფი და განსაზღვროს მისი ოდენობა. (24.06.2011. N4963)

4³. ამ მუხლის 4¹ ნაწილით გათვალისწინებული სამთავრობო საბჭოს საქმიანობის წესი განისაზღვრება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით. (24.06.2011. N4963)

5. საერთაშორისო საწარმოს სტატუსის არმქონე და საქართველოს კანონმდებლობით რეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელის მიერ საერთაშორისო საწარმოსთვის საქონლის, გარდა ამ მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული საქონლისა, მიწოდება უნდა განხორციელდეს ამ კოდექსის მე-18 მუხლით გათვალისწინებული საბაზრო ფასით.

6. თუ ამ მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებული საქონლის მიწოდების შედეგად წარმოიქმნა საგადასახადო ვალდებულება, წარმოქმნილი საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაზე პასუხისმგებლობა ეკისრება სოლიდარულად საერთაშორისო საწარმოს სტატუსის არმქონე და საქართველოს კანონმდებლობით რეგისტრირებულ გადასახადის გადამხდელს, რომელმაც საერთაშორისო საწარმოს მიაწოდა ამ მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებული საქონელი, და პირს, რომლისგანაც მიენოდა ან/და შეიძინა საერთაშორისო საწარმოს სტატუსის არმქონე და საქართველოს კანონმდებლობით რეგისტრირებულმა გადასახადის გადამხდელმა აღნიშნული საქონელი, თუ:

ა) ისინი არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები;

ბ) პირი, რომლისგანაც შეიძინა ან/და მიენოდა საერთაშორისო საწარმოს სტატუსის არმქონე და საქართველოს კანონმდებლობით რეგისტრირებულ გადასახადის გადამხდელს აღნიშნული საქონელი, მოქმედებდა მესამე პირის სახელით ან დავალებით და რომელიმე მათგანი საგადასახადო ორგანოში ვერ წარადგენს (საწარმოს შემთხვევაში) თავისი დამფუძნებლების/მფლობელების შესახებ მონაცემებს და რეგისტრირებულია ქვეყანაში, რომელთანაც საქართველოს არ აქვს ხელშეკრულება ინფორმაციის ურთიერთგაცვლის შესახებ.

7. საერთაშორისო საწარმოს უფლება არ აქვს, საქართველოს ტერიტორიაზე, მათ შორის, თავისუფალ ინდუსტრიულ ზონაში, გა-

ნახორციელოს საერთაშორისო სანარმოს სტატუსის არმქონე და საქართველოს კანონმდებლობით რეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელისაგან შექმნილი საქონლის მიწოდება.

8. ამ მუხლის მე-4–მე-7 ნაწილების დებულებები არ ვრცელდება საერთაშორისო სანარმოს სტატუსის არმქონე და საქართველოს კანონმდებლობით რეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელის მიერ საერთაშორისო სანარმოსთვის სანვავის, საპოხის, ელექტრო-ენერჯის, წყლის ან/და ბუნებრივი აირის მიწოდებაზე.

9. საქართველოს მთავრობას უფლება აქვს, განსაზღვროს იმ მომსახურებათა ჩამონათვალი, რომელთა განწევაც შესაძლებელია საერთაშორისო სანარმოს სტატუსის არმქონე და საქართველოს კანონმდებლობით რეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელის მიერ საერთაშორისო სანარმოსთვის.

10. საერთაშორისო სანარმოს სტატუსის არმქონე და საქართველოს კანონმდებლობით რეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელი, აგრეთვე საერთაშორისო სანარმო ვალდებული არიან ამ მუხლის მე-3 ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტითა და მე-9 ნაწილით გათვალისწინებული მომსახურებების განწევის/მიღების შესახებ აცნობონ საგადასახადო ორგანოს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დამტკიცებული წესის შესაბამისად.

11. თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის სანარმოს გადამხდელად რეგისტრაციისა და სტატუსის მინიჭების წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

12. ამ მუხლის 4¹ და 4² ნაწილებით გათვალისწინებულ შემთხვევებში საერთაშორისო სანარმოს მიერ საქართველოს კანონმდებლობით რეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელისათვის საქონლის მიწოდებით მიღებული მოგების დაბეგვრის მიზნებისათვის საერთაშორისო სანარმო ასეთი მიწოდებით მიღებული შემოსავლიდან ხარჯებს გამოკვეთავს ერთობლივ შემოსავალში ამ შემოსავლის ხვედრითი წილის პროპორციულად. (24.06.2011. N4963)

თავისუფალი ინდუსტრიული ზონა არის თავისუფალი ზონის ნაირსახეობა,¹⁰¹ სადაც საქართველოს საქონლის მოთავსებისას გამოიყენება საქონლის ექსპორტში მოქცევის ანალოგიური დებულებე-

¹⁰¹ კანონი „თავისუფალი ინდუსტრიული ზონების შესახებ“, მ.3.1

ბი (მათ შორის, უცხოური საქონლის სტატუსის მინიჭება) (მ.232.1.ბ). ამ ზონაში უცხოური საქონლის შემოტანა არ ითვლება იმპორტად და მასზე არ გადაიხდებიან იმპორტის გადასახდელები (მ.232.1.ა).

საწარმო თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის საწარმოა, თუ ის საქართველოს კანონმდებლობის საფუძველზე რეგისტრირებულია თავისუფალ ინდუსტრიულ ზონაში. ამ ზონაში საქმიანობას ეწევიან მხოლოდ თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის საწარმოები და სხვა საწარმოების ზონაში რეგისტრირებული მუდმივი დანესებულებები.¹⁰² უნდა ვიფიქროთ, რომ ამგვარი მუდმივი დანესებულებები ასევე წარმოადგენენ თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის საწარმოებს, შეღავათების მინიჭების მიზნით, თუმცა კანონი ამას პირდაპირ არ ამბობს.

თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის საწარმოების სურვილის შემთხვევაში, სერტიფიკატის საფუძველზე მათ მიენიჭებათ საერთაშორისო საწარმოს სტატუსი, საგადასახადო შეღავათების მიღების მიზნით. მთავარი შეღავათები (სტატუსისას ან მის გარეშე) შემდეგია:

ა) მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებულია საერთაშორისო საწარმოს მიერ თავისუფალ ინდუსტრიულ ზონაში ნებადართული საქმიანობიდან მიღებული მოგება (მ.99.1.ო);

ბ) დღგ-ისგან, ჩათვლის უფლების გარეშე, გათავისუფლებულია საერთაშორისო საწარმოებს შორის საქონლის/მომსახურების მიწოდება (მ.168.1.შ, მ.168.2.ი);

გ) ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლებულია თავისუფალ ინდუსტრიულ ზონაში არსებული ქონება.

როგორც ჩანს, მიზანი, რის საფუძველზეც შემოღებულ იქნა აღნიშნული სტატუსი, არის საქართველოს გარკვეული ტერიტორიების საქონლის/მომსახურების წარმოებისა და ყიდვა-გაყიდვის საერთაშორისო ცენტრებად ჩამოყალიბება.

საერთაშორისო საწარმოს ეკრძალება ზონაში საქონლის/მომსახურების მიწოდება განახორციელოს მსგავსი სტატუსის არმქონე პირზე, აგრეთვე საქართველოს დანარჩენ ტერიტორიაზე – ნებისმიერ პირზე. თუმცა მთავრობის გადაწყვეტილებით გამონაკლისის სახით შეიძლება საერთაშორისო საწარმომ მიაწოდოს გარკვეული საქონელი საქართველოს კანონმდებლობით რეგისტრირებულ გა-

¹⁰² კანონი „თავისუფალი ინდუსტრიული ზონების შესახებ“, მ.7

დასახადის გადამხდელს (მ.25.4², მ.25.12). მომსახურების მიწოდებაზე და სხვა სახის მყიდველზე საუბარი არც არის. თუ, მაგალითად, საერთაშორისო სანარმოს ერთობლივი შემოსავალი კალენდარულ წელს 1000 ლარია, საიდანაც 200 ლარი მიიღო ინდ. მენარმისათვის ჩარხის მიწოდებით, ხოლო სულ გამოსაქვითი ხარჯი ამ წელს ჰქონდა 800 ლარი, მაშინ მოგების გადასახადის 15%-ით დასაბეგრია 40 ლარი (= 200-800×200/1000).

დანესებულია გარკვეული შეზღუდვები საერთაშორისო სანარმოს მიერ საერთაშორისო სტატუსის არმქონე რეგისტრირებული გადასახადის გადამხდლებისაგან საქონლის/მომსახურების მიღებაზე. მომსახურებებთან შედარებით, შეზღუდვების რაოდენობა საქონლის სახეობებთან დაკავშირებით, გაცილებით ნაკლებია.¹⁰³

მე-11 ნაწილის მიხედვით, სტატუსის მინიჭების წესი განისაზღვრება ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.¹⁰⁴

მუხლი 26. სპეციალური სავაჭრო ზონა (8.11.2011. N5202 ამოქმედდეს 2012 წლის 1 იანვრიდან)

1. სპეციალური სავაჭრო ზონის (შემდგომ – სსზ) სტატუსი შეიძლება მიენიჭოს იურიდიულ პირს, რომელიც საქართველოში ეწევა ვაჭრობის ორგანიზებას საკუთარი ან საქართველოს მთავრობის ინიციატივით.

2. ვაჭრობის ორგანიზება არის პირის ან/და პირთა ჯგუფის საკუთრებაში/მფლობელობაში არსებული ბაზრის ან/და შენობა-ნაგებობის ტერიტორიაზე განლაგებული სავაჭრო ობიექტის ან/და სავაჭრო ადგილის გაქირავება.

3. პირს, რომელიც ეწევა ვაჭრობის ორგანიზებას, სსზ-ის სტატუსი ენიჭება მომავალი კალენდარული წლიდან, ხოლო ახალი სანარმოს საგადასახადო რეგისტრაციის შემთხვევაში – რეგისტრაციასთან ერთად.

4. სსზ-ის სტატუსის მქონე პირი ვალდებულია:

¹⁰³ იხ. მთავრობის დადგენილება, №416, 29.12.2010წ.

¹⁰⁴ ფინ.მინ.ბრძ. №641 (30.12.2011წ.), სანარმოსათვის/ფინანსური ინსტიტუტისათვის საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის, სპეციალური სავაჭრო კომპანიის და საერთაშორისო სანარმოს სტატუსის მინიჭების/გაუქმების წესის დამტკიცების თაობაზე

ა) უზრუნველყოს სსზ-ის ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობისთვის განკუთვნილი საქონლის მოძრაობის აღრიცხვა;

ბ) ამ კოდექსის 133¹ მუხლის შესაბამისად გადაიხადოს სავაჭრო ობიექტის ან/და სავაჭრო ადგილის დამქირავებელი გადასახადის გამამხდელის კუთვნილი საშემოსავლო/მოგების გადასახადი სსზ-ის ტერიტორიაზე საქმიანობის ნაწილში;

გ) სსზ-ში განახორციელოს თითოეული საქონლის დამცავი საშუალებით ნიშანდება და სსზ-ში რეალიზებულ საქონელზე მომხმარებელთან ანგარიშსწორება უზრუნველყოს ცენტრალიზებული სალარო პუნქტების მეშვეობით, გარდა ამ მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა.

5. თუ სსზ-ის ორგანიზატორი დაასაბუთებს, რომ სსზ-ის ტერიტორიაზე საქონლის ამ მუხლის მე-4 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული ნიშანდება შეუძლებელია, საქართველოს მთავრობას შეუძლია მას მისცეს სსზ-ის ტერიტორიაზე საქმიანობის განმახორციელებელ პირთა სსზ-ის საწყობში დაბეგვრის უფლება.

6. სსზ-ში სავაჭრო ობიექტის დამქირავებელ იურიდიულ პირს, რომელიც საქონლის რეალიზაციას ახორციელებს სტაციონარული სავაჭრო ობიექტის მეშვეობით, უფლება აქვს, დამოუკიდებლად შეასრულოს საგადასახადო ანგარიშგება და საგადასახადო ვალდებულება.

7. სსზ-ის ფუნქციონირების წესი განისაზღვრება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით.

8. საქართველოს მთავრობა უფლებამოსილია სსზ-ის მოწყობის საქართველოს კანონმდებლობასთან შესაბამისობის უზრუნველყოფის მიზნით მოსთხოვოს პირს უზრუნველყოფის საშუალებების წარდგენა და განსაზღვროს მათი ოდენობა.

იმ იურიდიულ, და არა – ფიზიკურ პირს, რომელიც თავის მფლობელობაში არსებულ ტერიტორიას სხვადასხვა მოვაჭრე პირებზე გასცემს იჯარით, შეუძლია მიიღოს სპეციალური სავაჭრო ზონის (სსზ) სტატუსი. ზოგჯერ ასეთი სტატუსის მინიჭება ნებაყოფლობითი იქნება, ზოგჯერ კი – სავალდებულო, მთავრობის გადაწყვეტილების საფუძველზე.

მთავარი მომენტი ასეთი სტატუსისა არის მისი მფლობელის ვალდებულება – მოიჯარე პირების ნაცვლად გადაიხადოს მათი კუთ-

ვნილი გადასახადები საქმიანობის მხოლოდ იმ ნაწილში, რომელიც ხორციელდება სსზ-ში. სსზ-ის სტატუსის მფლობელის აღნიშნული ვალდებულება ეხება მხოლოდ მოიჯარე პირის კუთვნილ მოგებისა ან საშემოსავლო გადასახადებს. რაც შეეხება სხვა გადასახადების გადახდის ვალდებულებას (მაგალითად, დღგ, ქონების გადასახადი), მოიჯარე თვითონ ასრულებს მათ. მოიჯარე ასევე ვალდებულია, შეასრულოს საგადასახადო აგენტის ის მოვალეობები, რომლებიც მითითებულია კოდექსში (მაგ. მ.154). საშემოსავლო/მოგების გადასახადების ნაწილში სსზ-ის სტატუსის მქონე იურიდიული პირი წარმოადგენს მოიჯარე პირების საგადასახადო აგენტს, რის გამოც ამ პირს მინიჭებული აქვს მოიჯარე პირების კოდექსითვე განსაზღვრული უფლებები და ვალდებულებები (მ.20, მ.26.4).

ამგვარი სტატუსის შემოღებით ნათლად იკვეთება სახელმწიფოს ინტერესი – მრავალრიცხოვან მოვაჭრეებთან დაკავშირებით გაიმარტივოს გადასახადების ადმინისტრირება და ეს ფუნქცია დააკისროს ერთ პირს – ფართის მეიჯარეს, რომელსაც ექნება სსზ-ის სტატუსი. ვინაიდან სტატუსის მფლობელი ახორციელებს ცენტრალიზებული სალარო პუნქტების მეშვეობით მოიჯარის მომხმარებლებთან ანგარიშსწორებასა და მოიჯარის კუთვნილი შესაბამისი გადასახადების გადახდას, ამიტომ მათთან დაკავშირებულ სამართალდარღვევებისთვის პასუხს აგებს მხოლოდ მეიჯარე – სსზ-ის სტატუსის მქონე პირი. ასეთი სამართალდარღვევებს კი შეიძლება წარმოადგენდეს, მაგალითად, სალაროს ჩეკის გაუცემლობა, გადასახადის გადაუხდელობა, დანაკლისის/ზედმეტობის არსებობა და ა.შ.

არ არის აუცილებელი, რომ მეიჯარემ მოიჯარისაგან მოითხოვოს სრული სააღრიცხვო დოკუმენტაცია, ვინაიდან მას ევალება სსზ-ის ტერიტორიაზე საქონლის შემოსვლა-გასვლისა და რეალიზაციის თანხის აღრიცხვა, ასევე – ნავაჭრი თანხის (საშემოსავლო/მოგების გადასახადის გარეშე) მოიჯარისათვის გადაცემა. მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც შეუძლებელია სსზ-ის ტერიტორიაზე შემოსული საქონლის ნიშანდობა, მეიჯარემ მოიჯარისაგან უნდა მოითხოვოს საქონლის შესყიდვის დოკუმენტაცია იმ მიზნით, რომ შეასრულოს კანონის დანაწესი (მ.26.5; მ.133¹.2).

სავარაუდოდ, მეიჯარე, კანონმდებლობით მასზე დამატებით დაკისრებული ვალდებულების სანაცვლოდ, მოითხოვს გასამრჯე-

ლოს, რომელიც შეიძლება ან აისახოს საიჯაროს ქირაში, ან მხარეთა მიერ დადგინდეს ცალკე ხელშეკრულებით. ამ გასამრჯელომ უნდა მოიცვას როგორც საგადასახადო ანგარიშგების უბრალო შედგენა და საგადასახადო ორგანოში წარდგენა, ასევე – სხვისი გადასახადების გადახდაც და, რაც მთავარია, სხვისი სანქციის გადახდის ვალდებულებაც. თუ მეიჯარე დღგ-ის გადამხდელია, აღნიშნული გასამრჯელო მოიცავს დღგ-საც.

მოიჯარე, რომელიც საქონლის მიწოდებას ახორციელებს მხოლოდ სსზ-ის ტერიტორიაზე, მაშინ მას არ წარმოექმნება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება, დადგენილი მ.157.1-ით (100 000 ლარიან ბრუნვის შემთხვევა), მაგრამ მისთვის ძალაში რჩება დღგ-ის სავალდებულო რეგისტრაციის სხვა დანაწესები. მაგალითად, თუ მოიჯარემ ერთ დღეში განახორციელა დღგ-ით დაბეგვრას დაქვემდებარებული ოპერაციები, საერთო თანხით 100 000 ლარი, ის ვალდებულია რეგისტრაციისათვის მიმართოს საგადასახადო ორგანოს (მ.157.4). ბუნებრივია, დღგ-ის გადამხდელმა მოიჯარემ, ასევე ცენტრალიზებული სალარო პუნქტების მეშვეობით და საშემოსავლო-მოგების გადასახადების გამოკლებით, უნდა მიიღოს დღგ-ის თანხა. როგორც ჩანს, დაუშვებელია მომხმარებლებსა და მოიჯარეებს შორის ანგარიშსწორება საბანკო სისტემის გამოყენებით (უნაღდო ანგარიშსწორებით).

არის ერთი გამონაკლისი, როდესაც მოიჯარესთან დაკავშირებით სსზ-ის სტატუსის მქონე პირის არ ეკისრება მე-4 ნაწილით დადგენილი ვალდებულებები. ეს ის შემთხვევაა, როდესაც მოიჯარე იურიდიული პირია, სსზ-ის ტერიტორიაზე საქონლის სარეალიზაციოდ იჯარით აღებული აქვს სტაციონალური სავაჭრო ობიექტი და, რაც მთავარია, გამოიყენა საგადასახადო ანგარიშგებისა და საგადასახადო ვალდებულების დამოუკიდებლად განხორციელების უფლება (მე-6 ნაწილი). ის, თუ როგორ უნდა მოხდეს ამ უფლების გამოყენება, სავარაუდოდ, მოცემული იქნება კანონქვემდებარე აქტში. რაც შეეხება *სტაციონარულ სავაჭრო ობიექტის* განმარტებას, ვფიქრობთ, მისთვის გამოყენებულ უნდა იქნეს *არასტაციონარული სავაჭრო ადგილის* განმარტება, მოცემული ამავე კოდექსით (მ.309.15).

თუ მოიჯარე ეწევა მომსახურების მიწოდებას, მათ შორის, ისეთი მომსახურებისა, რომლის განხორციელების დროსაც საქონლის

მიწოდება ამ მომსახურების თანამდევნი არაძირითადი პროცესია (მაგ. ელ.საქონლის შეკეთებისას მწყობრიდან გამოსული ნაწილების შეცვლა), მაშინ სსზ-ის სტატუსის მქონე მეიჯარეს არ ეკისრება წინამდებარე მუხლის მე-4 ნაწილითა და მ.133¹-ით დადგენილი ვალდებულებები. თუმცაღა შევნიშნავთ, რომ მეიჯარის ვალდებულებად მაინც შეიძლება დარჩეს სსზ-ის ტერიტორიაზე საქონლის მოძრაობის აღრიცხვა და მათი ნიშანდება. ეს უკანასკნელი შენიშვნა ეხება ასევე წინამდებარე მუხლის მე-6 ნაწილსაც.

როგორც კოდექსის გარდამავალი დებულება გვამცნობს, 2014 წლის 1 იანვრიდან ვაჭრობის ორგანიზება (გარდა სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციით ვაჭრობის ორგანიზებისა) დასაშვებია მხოლოდ სსზ-ის სტატუსის მქონე პირის მიერ (მ.309.42).

მუხლი 27. საწარმოს საქმიანობის ადგილი

1. საწარმოს საქმიანობის ადგილად ითვლება საწარმოს სახელმწიფო რეგისტრაციის ადგილი, ხოლო ასეთის არარსებობის შემთხვევაში – იურიდიული მისამართი, რომელიც მითითებულია საწარმოს სადამფუძნებლო დოკუმენტებში (წესდებაში, ხელშეკრულებაში, დებულებაში).

2. თუ საწარმო საქმიანობას ახორციელებს სახელმწიფო რეგისტრაციის გარეშე და მის სადამფუძნებლო დოკუმენტებში არ არის მითითებული საწარმოს საქმიანობის ადგილი, საწარმოს საქმიანობის ადგილად ითვლება მისი ძირითადი საქმიანობის განხორციელების ადგილი. საწარმოს ძირითადი საქმიანობის განხორციელების ადგილს განსაზღვრავს საგადასახადო ორგანო საწარმოს მიერ წარდგენილი მონაცემების საფუძველზე, ხოლო ასეთი მონაცემების წარუდგენლობის ან საეჭვო მონაცემების წარდგენის შემთხვევაში – არსებული ინფორმაციის საფუძველზე.

3. სათანადო ინფორმაციის არარსებობისა და საწარმოს ძირითადი საქმიანობის ადგილის განსაზღვრის შეუძლებლობის შემთხვევაში საწარმოს საქმიანობის ადგილად ითვლება საწარმოს მართვის ადგილი.

4. ამ კოდექსის 21-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საწარმოს საქმიანობის ადგილად ითვლება

ხელშეკრულების მონაწილე იმ პირის საქმიანობის ადგილი, რომელსაც ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულებით აკისრია საქმეების მართვა. თუ ხელშეკრულების ერთ-ერთი მონაწილე არის საქართველოს საწარმო ან რეზიდენტი ფიზიკური პირი, ერთობლივი საქმიანობის შედეგების აღრიცხვა გადასახადებით დაბეგვრის მიზნით მან უნდა აწარმოოს, მიუხედავად იმისა, ვის აკისრია საქმეების მართვა. თუ საქმეების მართვა არ აკისრია ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულების ერთ ან რამდენიმე მონაწილეს და ხელშეკრულების მონაწილეები ერთად უძღვებიან საქმეებს, საწარმოს საქმიანობის ადგილად ითვლება ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულების მონაწილე საქართველოს საწარმოს საქმიანობის ადგილი. თუ ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულების მონაწილეები მხოლოდ რეზიდენტი ფიზიკური პირები არიან და ისინი ერთად უძღვებიან საქმეებს, საწარმოს საქმიანობის ადგილს განსაზღვრავს საგადასახადო ორგანო ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულების მონაწილეების მიერ წარდგენილი მონაცემების საფუძველზე, ხოლო ასეთი მონაცემების წარუდგენლობის ან საეჭვო მონაცემების წარდგენის შემთხვევაში – არსებული ინფორმაციის საფუძველზე.

ამ მუხლს რეალურად უნდა ერქვას არა „საწარმოს საქმიანობის ადგილი“, არამედ – „საწარმოს დაფუძნების ადგილი“, ვინაიდან სწორედ დაფუძნების ადგილმდებარეობის განსაზღვრაა ამ მუხლში ჩამოყალიბებული წესების არსი.

იურიდიული პირების შემთხვევაში, იურიდიული მისამართის დეფინიცია მოცემულია სამოქალაქო კოდექსში (სამოქ. კოდექსი, მ.26), რომელსაც ავსებს „მენარმეთა შესახებ“ კანონი (კანონი, მ.4.4). მისი შინაარსი ის გახლავთ, რომ ამ ადგილის მიხედვით უნდა მოხდეს წერილობითი შეტყობინებების გაგზავნა სუბიექტის ადმინისტრაციისათვის. ეს ადგილი ფიქსირდება სახელმწიფო რეგისტრაციისათვის წარსადგენ დოკუმენტაციაში (წესდებაში, დებულებაში) და სახელმწიფო რეგისტრაცია ც სწორედ ამ ადგილის მიხედვით ხორციელდება.

საქართველოს მენარმე სუბიექტები უცხო ქვეყნის მისამართს ვერ მიუთითებენ თავიანთ სარეგისტრაციო დოკუმენტაციაში, ვინაიდან *მენარმე სუბიექტი რეგისტრირდება მის მიერ განცხადებულ*

ლი მისამართის მიხედვით. დაინტერესებულმა პირმა იურიდიულ მისამართად უნდა მიუთითოს საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით განსაზღვრული მისამართი, რომელზეც შესაძლებელი იქნება წერილობითი შეტყობინების (კორესპონდენციის) გაგზავნა.¹⁰⁵ თავის მხრივ, საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით განსაზღვრული მისამართი უნდა ნიშნავდეს საქართველოს, და არა – უცხოური, კანონმდებლობით დადგენილი როგორც ქალაქების, სოფლების, ქუჩების და ა.შ. სახელწოდებებსა და მათი ნუმერაციის წესს, ასევე – ამ სახელწოდებებისა და ნუმერაციების მიმდევრობის წესს. იურიდიული მისამართის ფაქტობრივი დანიშნულებაა წერილობითი შეტყობინებების გაგზავნის უზრუნველყოფა.

რაც შეეხება უცხოურ სუბიექტებს, მათი რეგისტრაცია ხორციელდება უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად და, ამდენად, ძნელია იმის თქმა, უშვებს თუ არა იგი სხვა ქვეყნის მისამართის იურიდიულ მისამართად დაფიქსირებას. ამგვარი სუბიექტების რეგისტრაციის მონაცემებზე კონტროლს უცხო ქვეყანა განახორციელებს და ეს სუბიექტებიც ვალდებული იქნებიან თავიანთი საგადასახადო თუ სხვაგვარი ინფორმაცია მიაწოდონ იმ სახელმწიფოს, რომელმაც მათი რეგისტრაცია განახორციელა.

ზემოთქმულიდან გამომდინარე, ვფიქრობთ, რომ სახელმწიფო რეგისტრაციის ადგილად მიჩნეულ უნდა იქნეს მარეგისტრირებელი ორგანოს ან მისი უფლებამონაცვლის მისამართი, და არა – იურიდიული მისამართი.¹⁰⁶ ასე რომ არ იყოს, მუხლის 1-ლ ნაწილში სახელმწიფო რეგისტრაციის არქონისას სრულიად ზედმეტი იქნებოდა იურიდიულ მისამართზე მითითება და ყველა შემთხვევებისათვის საქმიანობის ადგილი განისაზღვრებოდა მხოლოდ იურიდიული მისამართის მიხედვით.

იმ საწარმოების საქმიანობის ადგილად, რომლებიც უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად მართლზომიერი სახელმწიფო რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობენ და კორესპონდენციის უზრუნველსაყოფად თავიანთი სადამფუძნებლო დოკუმენტაციაში (როგორც წესი, ხელშეკრულებაში) უთითებენ რაიმე მისამართს, კოდექ-

¹⁰⁵ კანონი „მენარმეთა შესახებ“, მ.4.4

¹⁰⁶ გონერ ურიდია. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები. 2011, მ.27-ის კომენტარი

სი ამ მისამართს განიხილავს. თუ მითითებულია რამდენიმე მისამართი, საწარმოს საქმიანობის ადგილი იქნება მითითებულ ყველა მისამართზე.

უცხოური საწარმოს მუდმივი დაწესებულება შეიძლება არსებობდეს როგორც ფილიალის (წარმომადგენლობის), ასევე – მის გარეშეც. *მუდმივი დაწესებულება* – ეს არის კოდექსის მიერ საქმიანობის ტერიტორიული პრინციპის საფუძველზე დაწესებულებისათვის მინიჭებული სტატუსი. ეს დაწესებულება კი შეიძლება სპეციალურად არც კი იყოს შექმნილი. ასე, მაგალითად, უცხოურ იურიდიულ პირს საქართველოში მდებარე სამშენებლო მოედანზე წარმოექმნება მუდმივი დაწესებულება, რომლის ფუნქციონირებაც შეიძლება დაარეგულიროს მხოლოდ სამშენებლო კონტრაქტმა. საქართველოს კანონმდებლობაში არ არის პირდაპირი მითითება ასეთი წარმონაქმნის სავალდებულო სახელმწიფო რეგისტრაციის შესახებ. როგორც ჩანს, რეგისტრაცია ნებაყოფლობითია.¹⁰⁷ წინამდებარე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, ასეთი მუდმივი დაწესებულების, როგორც საწარმოს, საქმიანობის ადგილად უნდა მივიჩნიოთ სამშენებლო მოედნის მისამართი.

თუ უცხოური საწარმო საქართველოში ქმნის ფილიალს, მუდმივი დაწესებულების წარმოქმნის გარეშე, მაშინ აღნიშნული ფილიალი საერთოდ არ განეკუთვნება საწარმოს და, შესაბამისად, მისთვის განსაზღვრული არც არის საქმიანობის ადგილი. შევნიშნავთ, რომ ეს ფილიალი საქართველოში შეიძლება რეგისტრირებული იყოს კიდევ საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად.

როდესაც უცხოური საწარმო საქართველოში წარმოექმნება მუდმივი დაწესებულება რეგისტრირებული ფილიალის (წარმომადგენლობის) სახით, მაშინ ამ მუდმივი დაწესებულების, როგორც საწარმოს, საქმიანობის ადგილად უნდა განვიხილოთ ფილიალის სახელმწიფო რეგისტრაციის ადგილი. ეს კი ნიშნავს იმას, რომ მუდმივი დაწესებულება საქართველოს საწარმოს უნდა წარმოადგენდეს, რაც კოდექსის სერიოზულ ხარვეზად მიგვაჩნია (მ.22).

თუ ერთობლივი საქმიანობის (ამხანაგობის) სახელშეკრულებო ურთიერთობის მხარეები არიან სხვადასხვა ქვეყნის, შეიძლება საქართველოსიც, ფიზიკური ან იურიდიული პირები, ამასთან მხა-

¹⁰⁷ კანონი „მეწარმეთა შესახებ“, მ.16.5; სამოქალაქო კოდექსი, მ.28

რეებმა ერთმანეთს შორის ურთიერთობისათვის აირჩიეს რომელიმე უცხოური ქვეყნის სამართალი, მაშინ, როგორც წესი, ჩაითვლება, რომ სწორედ არჩეული ქვეყნის სამართლის საფუძველზეა დადებული ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულება.¹⁰⁸ ამდენად, უნდა ჩაითვალოს, რომ სწორედ უცხოური ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად არის შექმნილი ამგვარი ამხანაგობა.

თუ საწარმო შექმნილია უცხოური ქვეყნის კანონმდებლობის საფუძველზე, მაგრამ სახელმწიფო რეგისტრაციისა და იურიდიული მისამართის მითითების გარეშე, ასევე მუდმივი დანესებულების ზოგიერთი ზემოთ მოყვანილი შემთხვევისას, რაც, კოდექსის მიხედვით განიხილება, როგორც საქმიანობა საქმიანობის ადგილის მითითების გარეშე, მაშინ გამოიყენება მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილები. მე-2 ნაწილით საგადასახადო ორგანო განსაზღვრავს საწარმოს ძირითადი საქმიანობის განხორციელების ადგილს. ანუ, ეს ის შემთხვევაა, როდესაც საწარმოს საქმიანობის ადგილად მიიჩნევა არა რაიმე დოკუმენტში მითითებული მისამართი, არამედ – რეალური საქმიანობის ადგილი.

ამგვარად, 1-3 ნაწილების მიხედვით ირკვევა იმ საწარმოების საქმიანობის ადგილი, რომლებიც მოცემულია მ.21.1-ის ა) და ბ) ქვეპუნქტებით. უცხოურ საწარმოებთან დაკავშირებით საგადასახადო ორგანომ, ვფიქრობთ, პირველ რიგში უნდა გაარკვიოს, კონკრეტული წარმონაქმნი შექმნილია თუ არა უცხოური კანონმდებლობის შესაბამისად, მიუხედავად იმისა, ეს წარმონაქმნი რაიმე სახის გაერთიანებაა თუ არა. თუ შექმნილია, მაშინ მან უნდა გამოიყენოს წინამდებარე მუხლის 1-3 ნაწილები, და არა – მე-4 ნაწილი, ვინაიდან მე-4 ნაწილი ეხება მხოლოდ მ.21.1.გ-ით მოცემულ საწარმოებს ანუ ისეთებს, რომლებიც შექმნილი არ არიან უცხო ქვეყნის კანონმდებლობით.

როგორც აღვნიშნეთ, მ.21.1.გ-ს მიხედვით, საწარმოებს განეკუთვნებიან საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი ამხანაგობები და არარეგისტრირებული კავშირები, ასევე ის წარმონაქმნებიც, რომელთა წარმოშობის სამართლებრივი საფუძვლები უცნობია და სახეზეა რამდენიმე სუბიექტის შეთანხმება ერთობლივ საქმიანობაზე.¹⁰⁹ როგორც წესი, სამართლებრივი საფუძვლის დადგენა შეიძლება დაკავშირებული იყოს მნიშვნელოვან მატერიალურ

¹⁰⁸ იხ. კანონი „საერთაშორისო კერძო სამართლის შესახებ“, მ.35

¹⁰⁹ იხ. მ.21-ის კომენტარი

ან დროით ხარჯებთან, თორემ ამ საფუძვლების დადგენა ყოველთვის შეიძლება მეტ-ნაკლები დასაჯერობით. ყოველ შემთხვევაში, შეთანხმების სუბიექტებს გათვითცნობიერებული რომც არ ჰქონდეთ, თუ რა საფუძვლით მოქმედებენ, სასამართლოს ეს ხელეწიფება.

ამგვარად, წინამდებარე მუხლის მე-4 ნაწილი ძირითადად გამოიყენება საქართველოს კანონმდებლობის საფუძველზე შექმნილი ერთობლივი საქმიანობების ანუ ამხანაგობების (სამოქ. კოდექსი, მ.მ.930-940) ან არარეგისტრირებული კავშირების ანუ გაერთიანებების (სამოქ. კოდექსი, მ.39) მიმართ. საესებით შესაძლებელია, რომ ამგვარი ამხანაგობის ან გაერთიანების მხარეები მხოლოდ უცხოური პირები იყვნენ. მიზეზი, რამაც უცხოურ პირებს საქართველოს კანონმდებლობის გამოყენების სურვილი აღუძრათ, შეიძლება იყოს საქართველოში საქმიანობა.

მე-4 ნაწილი, შეიძლება ითქვას კიდევ, რომ ხარვეზიანია და არ მოიცავს ყველა შესაძლო ვარიანტს. ამ ნაწილით მოცემული ვარიანტები, ანუ როდესაც გარკვეულია საწარმოს საქმიანობის ადგილი, და დანარჩენი შემთხვევები, შემდეგია:

1. ამხანაგობის/გაერთიანების საქმეებს ხელშეკრულების საფუძველზე მართავს ერთი პირი:

1.1. თუ ამხანაგობის/გაერთიანების ყველა მონაწილე უცხოური საწარმოა, მაშინ მისი საქმიანობის ადგილად ითვლება მმართველი პირის საქმიანობის ადგილი, განსაზღვრული 1-3 ნაწილებით.

1.2. თუ ამხანაგობას/გაერთიანებას, სხვა მონაწილეებისაგან განსხვავებით, ჰყავს მხოლოდ ერთი ისეთი მონაწილე, რომელიც არის საქართველოს საწარმო/რეზიდენტი ფიზიკური პირი, მაშინ მისი საქმიანობის ადგილად ითვლება საქართველოს საწარმო/რეზიდენტი ფიზიკური პირის საქმიანობის ადგილი. ვფიქრობთ, რომ ერთობლივი საქმიანობის შედეგების აღრიცხვასთან დაკავშირებით კანონის შესაბამის დანაწესში კანონმდებელი გულისხმობს საწარმოს საქმიანობის ადგილს. აქვე შევნიშნავთ, რომ *ფიზიკური პირის საქმიანობის ადგილი*, გარდა მენარმე ფიზიკური პირისა (მ.36), განსაზღვრული არ არის.

1.3. თუ ამხანაგობას/გაერთიანებას ჰყავს ერთზე მეტი ისეთი მონაწილე, რომელიც არის საქართველოს საწარმო/რეზიდენტი ფიზიკური პირი, მაშინ მისი საქმიანობის ადგილს კანონი არ გვამცნობს.

2. ამხანაგობის/გაერთიანების საქმეების მართვა აკისრია ერთ-ზე მეტ, მაგრამ არა ყველა მონაწილეს. ამ შემთხვევისათვის საწარმოს საქმიანობის ადგილს კანონი არ გვამცნობს.

3. ამხანაგობის/გაერთიანების საქმეებს ხელშეკრულების საფუძველზე მართავს ყველა მონაწილე ერთდროულად:

3.1. თუ ამხანაგობას/გაერთიანებას, სხვა მონაწილეებისაგან განსხვავებით, ჰყავს მხოლოდ ერთი ისეთი მონაწილე, რომელიც არის საქართველოს საწარმო, მაშინ მისი საქმიანობის ადგილად ითვლება საქართველოს საწარმოს საქმიანობის ადგილი. შევნიშნავთ, რომ საწარმოს საქმიანობის ადგილის განსაზღვრისათვის მონაწილის სახით რეზიდენტი ფიზიკური პირის არსებობას მნიშვნელობა არ აქვს.

3.2. თუ ამხანაგობას/გაერთიანებას ჰყავს ერთზე მეტი ისეთი მონაწილე, რომელიც არის საქართველოს საწარმო, მაშინ მისი საქმიანობის ადგილს კანონი არ გვამცნობს.

3.3. თუ ამხანაგობას/გაერთიანებას მონაწილეებად ჰყავს მხოლოდ და მხოლოდ რეზიდენტი ფიზიკური პირები, მაშინ საწარმოს საქმიანობის ადგილს განსაზღვრავს საგადასახადო ორგანო.

3.4. თუ ამხანაგობას/გაერთიანებას მონაწილედ არ ჰყავს საქართველოს საწარმო ან მისი ყველა მონაწილე არ არის რეზიდენტი ფიზიკური პირი, მაშინ მისი საქმიანობის ადგილს კანონი არ გვამცნობს.

როგორც ვხედავთ, ძალიან ბევრია ისეთი ვარიანტი, როდესაც კანონით არ დგინდება ამხანაგობის/გაერთიანების საქმიანობის ადგილი. წინამდებარე მუხლი რომ ყოფილიყო კერძო სამართლის ნორმა, შესაძლებელი იქნებოდა კანონის ანალოგიის გამოყენება და, მაგალითად, საგადასახადო ორგანოს ექნებოდა კანონით დაუდგენელი საქმიანობის ადგილის განსაზღვრის უფლება. წინამდებარე ნორმა კი წარმოადგენს საჯაროსამართლებრივს, შესაბამისად, მის მიმართ დაუშვებელია რომელიმე კანონის ანალოგიის თვითნებური გამოყენება,¹¹⁰ მათ შორის, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემაც. ამ საკითხების დასარეგულირებლად კარგი იქნებოდა ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით დამტკიცებული ნორმატიული აქტის გამოცემა.

შევნიშნავთ, რომ ეს საკითხი აქტუალურია იმდენად, რამდენადაც საქართველოში გავრცელებული ტერნდერების მოთხოვნების

¹¹⁰ კანონი „ნორმატიული აქტების შესახებ“, მ.5

დასაკმაყოფილებლად უცხოური და საქართველოს იურიდიული პირები ქმნიან ამხანაგობებს, რომელთა საქმიანობის ადგილი კითხვის ნიშნის ქვეშ შეიძლება აღმოჩნდეს.

მუხლი 28. სანარმოს მართვის ადგილი

1. სანარმოს მართვის ადგილად ითვლება სანარმოს ფაქტობრივი მართვის ადგილი, ანუ ადგილი, სადაც სანარმოს სადამფუძნებლო დოკუმენტების (წესდების, ხელშეკრულების, დებულების) შესაბამისად სანარმოს დირექტორატი (მმართველობის სხვა ორგანო) ასრულებს მმართველობით ფუნქციას, ამ სანარმოს უმაღლესი მაკონტროლებელი ორგანოების საქმიანობის ადგილისა და საქმიანობის განხორციელებით შემოსავლების მიღების ადგილის მიუხედავად, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

2. ამ კოდექსის 21-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული სანარმოს მართვის ადგილად ითვლება მისი საქმიანობის ადგილი.

3. თუ სანარმოს მართავს მმართველი (სხვა სანარმო ან ფიზიკური პირი), რომელიც მოქმედებს ხელშეკრულების ან დანიშვნის შესახებ გადაწყვეტილების თანახმად, სანარმოს მართვის ადგილად შესაბამისად ითვლება მმართველი სანარმოს საქმიანობის ადგილი ან მმართველი ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ადგილი. ანალოგიურად განისაზღვრება სანარმოს მართვის ადგილი, თუ მას ფაქტობრივად მართავს სხვა სანარმო ან ფიზიკური პირი შესაბამისი ხელშეკრულების ან გადაწყვეტილების გარეშე.

4. თუ სანარმოს არ აქვს მმართველობის ორგანო, ან სანარმოს მმართველობის ორგანოს არ აქვს საქმიანობის მუდმივი ადგილი, ან მმართველი უშუალოდ არ მართავს სანარმოს, სანარმოს მართვის ადგილად ითვლება სანარმოს მმართველობის ორგანოს (ადმინისტრაცია, დირექცია, გამგეობა, ცენტრალური ბუღალტერია ან სხვა მსგავსი ორგანო) საქმიანობის ადგილი.

სადამფუძნებლო დოკუმენტაციაში, როგორც წესი, მითითებულია იურიდიული მისამართი, რომელიც ითვლება იურიდიული პირის ადმინისტრაციის მდებარეობის ადგილად (სამოქ. კოდექსი,

მ.26). თუმცა უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად საჯსებით შესაძლებელია, სხვა მისამართიც იყოს მითითებული. თანამედროვე ეპოქაში იურიდიული მისამართის შინაარსს ფაქტობრივად წარმოადგენს პირთან ქალაქის სახით წერილობითი კორესპონდენციის გაგზავნის შესაძლებლობა. სხვა დანიშნულება მას არც აქვს. წარსულს ბარდება ის დრო, როდესაც საწარმოს მმართველობის ორგანოები სადმე ოფისში, ერთ კონკრეტულ მისამართზე იმყოფებოდა. თანამედროვე კომუნიკაციური ტექნოლოგიების ეპოქაში საწარმოს მართვა, მით უმეტეს, თუ მმართველი რამდენიმე პირია, სრულიად თავისუფლად შეიძლება განხორციელდეს მსოფლიოს სხვადასხვა ადგილებიდან. ამის მიუხედავად, იურიდიული პირის მმართველობის ორგანოები ყოველდღიურ მმართველობის ფუნქციას უმეტესწილად ერთი მისამართიდან ახორციელებენ. ეს მისამართი კი შეიძლება არ ემთხვეოდეს იურიდიულ მისამართს, ანუ იმ მისამართს, რომელიც სადამფუძნებლო დოკუმენტაციაში არის მითითებული. ვინაიდან 1-ლ ნაწილში მითითებულია კავშირი „ანუ“, ამიტომ ჩაითვლება, რომ **საგადასახადო კოდექსმა საწარმოს მართვის ადგილად აირჩია მისი არა ფაქტიური მართვის ადგილი, არამედ – სადამფუძნებლო დოკუმენტაციაში მითითებული (იურიდიული) მისამართი.** ამის გამო საწარმოს საქმიანობის (რეგისტრაციის) ადგილი და მართვის ადგილი ძალიან ბევრ შემთხვევაში ერთმანეთს დაემთხვევა, რაც საწარმოს საქართველოს საწარმოდ განხილვისათვის არ არის სასურველი, ვინაიდან უცხოეთში რეგისტრირებული და უცხოური იურიდიული მისამართის მქონე ის საწარმოები, რომელთა ფაქტობრივი მისამართი საქართველოშია, არ განიხილებიან საქართველოს საწარმოებად.

საწარმოს დირექტორატში უნდა ვიგულისხმოთ ის ფიზიკური პირები, რომლებიც კანონის საფუძველზე ახორციელებენ საწარმოს ხელმძღვანელობით ან წარმომადგენლობით უფლებამოსილებას.¹¹¹ იურიდიულ პირებში, როგორც წესი, ხელმძღვანელობითი უფლებამოსილება გულისხმობს წარმომადგენლობით უფლებამოსილებასაც. „მენარმეთა შესახებ“ კანონით გათვალისწინებულ მენარმე სუბიექტებში ამ ფუნქციას ასრულებენ დირექტორები (შპს, სს, კოოპერატივი) და პარტნიორები (სპს, კს) (კანონი, მ.9). იურიდიული პირის

¹¹¹ იხ. კანონი „მენარმეთა შესახებ“, მ.9

პარტნიორთა კრება კი ახორციელებს მმართველობის ფუნქციებს (მაგალითად, შპს-ის შემთხვევაში, კანონის მ.47), მაგრამ კონტექსტიდან გამომდინარე, ის არ უნდა ჩაითვალოს მმართველობის იმ ორგანოდ, რომლის ადგილიც განსაზღვრავს საწარმოს მართვის ადგილს. იგივე ითქმის სამეთვალყურეო საბჭოზეც, რომელსაც ძირითადად დირექტორატის კონტროლის ფუნქციები აკისრია. თუმცა უნდა ითქვას, რომ, თუ სადამფუძნებლო დოკუმენტით განსაზღვრულია ერთი მისამართი, ეს მისამართი ჩაითვლება მმართველობის ორგანოს მიერ მმართველობის ფუნქციის განხორციელების ადგილად და მნიშვნელობა არა აქვს საწარმოს მმართველობის სტრუქტურას.

თუ წარმონაქმნი მ.21.1.გ-ს მიხედვით განიხილება საწარმოდ, მაშინ მისი საქმიანობის ადგილი და მართვის ადგილი ერთმანეთს ემთხვევა და, შესაბამისად, ბევრი ვარიანტისათვის იგი განუსაზღვრელია.¹¹²

საერთოდ, მიუხედავად დანიშნისა, კერძოსამართლებრივი ურთიერთობისას პირისათვის მმართველობის უფლებამოსილების მინიჭებას წინ უძღვის ამ პირის თავისუფალი ნების გამოხატვა, რომელიც წარმოშობს შესაბამის სამართლებრივ შედეგებს, ანუ სახეზეა სულ მცირე ორმხრივი ხელშეკრულება დანიშნულ პირსა და უფლებამოსილების მიმანიჭებელ პირებს შორის. მაგალითის სახით, დანიშნულ მმართველებად შეიძლება განვიხილოთ დირექტორები,¹¹³ ასევე – აღსრულების ეროვნული ბიურო, როგორც გაკოტრების მმართველი.¹¹⁴

მე-3 ნაწილით იგულისხმება ის პირი, რომელსაც პარტნიორებთან, მონაწილეებთან, სამეთვალყურეო საბჭოსთან ან სხვა უფლებმოსილ ორგანოსთან დადებული ხელშეკრულების ან კანონის საფუძველზე მინიჭებული აქვს მმართველობითი უფლებამოსილება და ეს პირი განსხვავდება სადამფუძნებლო დოკუმენტაციაში მითითებული მმართველობის ორგანოსაგან. ასეთი შეიძლება იყოს, მაგალითად, საწარმოსაგან განსხვავებული იურიდიული პირი, რომელიც მენეჯერული მომსახურების ხელშეკრულების საფუძველზე ახორციელებს საწარმოს მართვას და ნიშნავს საწარმოს დირექ-

¹¹² იხ. მ.27-ის კომენტარი

¹¹³ კანონი „მენარმეთა შესახებ“, მ.9¹.6.ე

¹¹⁴ კანონი „გადახდისუნარობის საქმის წარმოების შესახებ“, მ.37.2

ტორს. ამ ნაწილში იგულისხმება გაკოტრების მმართველიც – სსიპ აღსრულების ეროვნული ბიურო ან სხვა იურიდიული თუ ფიზიკური პირი, ასევე ის ლიკვიდატორი, რომელიც განსაზღვრულია „მენარმეთა შესახებ“ კანონის მ.14¹-ით (იურიდიული პირის ლიკვიდაცია სასამართლო განაჩენის საფუძველზე).

მე-3 ნაწილით განსაზღვრული შემთხვევებისას სანარმოს მართვის ადგილად ითვლება მმართველი სანარმოს საქმიანობის ადგილი, განსაზღვრული მ.27-ის საფუძველზე, ან მმართველი ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ადგილი. საცხოვრებელი ადგილის განსაზღვრა ცალკე პრობლემატური საკითხია და გამოიყენება მ.35-ის შესაბამისი დანაწესები.

მე-3 ნაწილის ბოლო წინადადებით იგულისხმება ისეთი შემთხვევები, როდესაც სხვა პირი მართავს სანარმოს ზეპირი შეთანხმების (ესეც ხელშეკრულების ფორმაა), მოჩვენებითი გარიგების საფუძველზე ან არამართლზომიერად (იძულებით, მუქარით და ა.შ.).

იმ შემთხვევებში, როდესაც რაიმე მიზეზით ვერ დგინდება მმართველი ორგანო, ან მისი ფუნქციონირების ადგილი ან მმართველი ფიქტიურია, მაშინ სანარმოს მართვის ადგილად განიხილება რომელიმე მისი სტრუქტურული ქვედანაყოფის მდებარეობა. თუ რომელიც, ეს დამოკიდებული იქნება გონივრულ განსჯაზე.

მუხლი 29. მუდმივი დანესებულება

1. საქართველოში უცხოური სანარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივ დანესებულებად ითვლება განსაზღვრული ადგილი, რომლის გამოყენებითაც ეს პირი ნაწილობრივ ან მთლიანად ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას საქართველოში, რწმუნებული პირის საქმიანობის ჩათვლით, გარდა ამ მუხლის მე-6, მე-9 და მე-12 ნაწილებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

მუდმივი დანესებულების (Permanent Establishment) კონცეფცია საერთაშორისო დაბეგვრის პრაქტიკაში გამოიყენება, როგორც განმსაზღვრელი ფაქტორი ქვეყნის უფლებისა, დაბეგროს უცხო ქვეყნის სანარმოს მოგება. ამ პრინციპის მიხედვით უცხო

ქვეყნის საწარმოს მოგება ექვემდებარება დაბეგვრას მეორე ქვეყანაში თუ:

- უცხო ქვეყნის საწარმოს მეორე ქვეყანაში გააჩნია მუდმივი დაწესებულება

და

- მოგება მიეკუთვნება ამ მუდმივ დაწესებულებას

მიიჩნევა, რომ მუდმივი დაწესებულების არსებობა და მისი მეშვეობით განხორციელებული საქმიანობა განაპირობებს მეორე ქვეყნის ეკონომიკაში მონაწილეობის ისეთ ხარისხს, რომელიც საკმარისია იმისთვის, რომ უცხოური საწარმოს ამ საქმიანობით მიღებული მოგება დაიბეგროს მეორე ქვეყანაში.

საგადასახადო კოდექსი მუდმივი დაწესებულების ცნების შემოღებით არსებითად იმეორებს საერთაშორისო დაბეგვრაში მიღებულ პრაქტიკას.

მუხლის პირველი ნაწილი განმარტავს მუდმივი დაწესებულების ცნებას. კერძოდ, როგორც განმარტებიდან ჩანს, „მუდმივი დაწესებულების“ წარმოშობა დამოკიდებულია ისეთ პირობებზე როგორცაა:

- განსაზღვრული ადგილის არსებობა – ეს შეიძლება იყოს შენობა-ნაგებობა, სათავსო თუ ნებისმიერი სხვა ფიქსირებული ადგილი, მიუხედავად იმისა, ამ ადგილს საკუთრების უფლებით თუ სხვაგვარი წესით (მაგ. იჯარით) ფლობს უცხოური საწარმო/არარეზიდენტი ფიზიკური პირი;
- საქმიანობის ასეთ ადგილს განსაზღვრული ხარისხით უნდა გააჩნდეს მუდმივი ხასიათი – კოდექსი არ განმარტავს თუ რა კრიტერიუმით უნდა განისაზღვროს „მუდმივობა“. ამდენად, თეორიულად შესაძლოა, რომ კონკრეტულ შემთხვევებში, განსაზღვრული ადგილის მეშვეობით დროის მცირე პერიოდში უცხოურ საწარმოს/არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ განხორციელებული აქტივობებიც ჩაითვალოს მუდმივი დაწესებულების წარმოშობის საკმარის პირობად.
- საქმიანობა უნდა ხორციელდებოდეს ამ ადგილის მეშვეობით – უცხოური საწარმოს/ არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ ასეთ შემთხვევებში ჩვეულებრივ საქმიანობა ხორციელდება მასზე ამა თუ იმ წესით დამოკიდებული პირობის მეშვეობით.

სამივე ზემოაღნიშნული პირობა უნდა სრულდებოდეს ერთდროულად.

მუხლის პირველი ნაწილი ასევე მიმართავს ზოგიერთ შემთხვევასა თუ გამონაკლისზე (მე-6, მე-9, მე-12 ნაწილები), რომლის დროსაც უცხოურ სანარმოს არ წარმოეშობა მუდმივი დანესებულება საქართველოში. უნდა აღინიშნოს, რომ მე-6 და მე-12 ნაწილებში მითითებული შემთხვევები უფრო წარმოადგენს დაზუსტებას, ვიდრე გამონაკლისს. ამდენად ამ ნაწილებზე, როგორც გამონაკლისზე მითითება, არცთუ კორექტულია.

2. მუდმივ დანესებულებას უთანაბრდება:

ა) სამშენებლო მოედანი, სამონტაჟო ან საამწყობო ობიექტი, აგრეთვე მათთან დაკავშირებული საკონტროლო საქმიანობის განხორციელება;

ბ) დანადგარი ან კონსტრუქცია, საბურღი დანადგარი ან ხომალდი, რომლებიც გამოიყენება ბუნებრივი რესურსების დასაზვერად, აგრეთვე მათთან დაკავშირებული საკონტროლო საქმიანობის განხორციელება;

გ) მუდმივი ბაზა, სადაც არარეზიდენტი ფიზიკური პირი ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას;

დ) უცხოური სანარმოს მართვის ადგილი, ფილიალი, წარმომადგენლობა, განყოფილება, ბიურო, ოფისი, სააგენტო, საამქრო, საბადო, კარიერი, ბუნებრივი რესურსების მოპოვების სხვა ადგილი, ნებისმიერი სხვა ქვედანაყოფი ან ამ სანარმოს საქმიანობის სხვა ადგილი.

ამ ნაწილით მოცემულია მუდმივი დანესებულების ზოგიერთი მაგალითი. სავარაუდოდ, ეს ნაწილი გამოყენებულ უნდა იქნეს მუხლის პირველი ნაწილის კონტექსტში. ანუ, სხვა სიტყვებით, ამ ნაწილის გამოყენებისათვის უნდა კმაყოფილდებოდეს მუხლის პირველ ნაწილში მითითებული მუდმივი დანესებულების კრიტერიუმები.

3. ამ მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების დებულებები არ ვრცელდება „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების განხორციელებისას არარეზიდენტი ქვეკონტრაქტორების მიერ მომსახურების განწევაზე.

ამ ნაწილით დადგენილია გამონაკლისი, კერძოდ არარეზიდენტი ქვეკონტრაქტორების მიერ ნავთობისა და გაზის ოპერაციების განხორციელებისას განუვლი მომსახურება არ წარმოშობს ამ არარეზიდენტი პირის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში. ნავთობისა და გაზის ოპერაციები განისაზღვრება „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით.

4. ამ მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების დებულებათა მიუხედავად, საქართველოში უცხოური საწარმოს მუდმივ დაწესებულებად ითვლება ამ საწარმოს სახელით ან/და მისი ინტერესების შესაბამისად სხვა პირის (სხვა საწარმოს, ამ ან სხვა საწარმოს ქვედანაყოფის ან ფიზიკური პირის, რომელიც არ არის ამ მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებული პირი) მიერ ამ საწარმოს 3 თვეზე მეტი ხნით მართვა, გარდა ამ მუხლის მე-5 და მე-6 ნაწილებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

ეს ნაწილი მეტად გაუმართავია როგორც გრამატიკული, ასევე შინაარსობრივი თვალსაზრისით. სავარაუდოდ იგი შედეგია სხვა ქვეყნის კანონმდებლობიდან კონტექსტის გაუთვალისწინებლად გადმოღებული უხეიროდ ნათარგმნი ნორმისა. ამდენად, ამ ნაწილის პრაქტიკული გამოყენების შემთხვევები მეტად ბუნდოვანია.

5. თუ უცხოური საწარმო ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირი საქართველოში ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას კანონმდებლობით განსაზღვრული პროფესიონალური სტატუსის მქონე შუამავლის, აგენტის ან ბროკერის მეშვეობით, რომელიც უფლებამოსილი არ არის, აწარმოოს მოლაპარაკებები ან ხელი მოაწეროს ხელშეკრულებას ამ უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის სახელით, მაშინ შუამავლის, აგენტის ან ბროკერის საქმიანობა არ წარმოშობს ამ უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში.

ამ ნაწილის მიხედვით, დადგენილია ის შემთხვევები, როდესაც შუამავლის, აგენტის ან ბროკერის საქმიანობები არ წარმოშობს უცხოური საწარმოს მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში. თუმცა

მუხლში კონკრეტულად არაა მითითება, თუ რა შემთხვევებში წარმოშობს ზემოაღწერილი პირების საქმიანობა მუდმივ დაწესებულებას. ამდენად, მე-5 ნაწილში მითითებული „გამონაკლისი“ სავსებით ცხადი არაა.

ზოგადად, საერთაშორისო დაბეგვრის პრაქტიკით, უცხოური საწარმოს სახელით მოქმედი აგენტის საქმიანობა, რომელსაც არ გააჩნია დამოუკიდებელი სტატუსი, წარმოშობს ამ უცხოური საწარმოს მუდმივ დაწესებულებას, იმ შემთხვევებშიც კი, როდესაც უცხოური საწარმოს არ გააჩნია საქმიანობის განსაზღვრული ადგილი მოცემულ ქვეყანაში; ხოლო, მეორე მხრივ, დამოუკიდებელი სტატუსის¹¹⁵ მქონე აგენტის საქმიანობა არ წარმოშობს მუდმივ დაწესებულებას. სავარაუდოდ, საგადასახადო კოდექსის ხარვეზია, რომ აღნიშნულის შესახებ პირდაპირი მითითება მუხლში არ მოიძვევა. ასეთი ნორმის არსებობის შემთხვევაში მე-5 ნაწილის დატვირთვა, მისი გარკვეული მოდიფიცირებით, უფრო თვალსაჩინო იქნებოდა.

6. უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ საქართველოს საწარმოების ფასიანი ქაღალდების, კაპიტალის წილების, ასევე საქართველოს ტერიტორიაზე საკუთრების მხოლოდ ფლობის ფაქტი ამ მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილებით გათვალისწინებული მუდმივი დაწესებულების ნიშნების არქონის შემთხვევაში არ წარმოშობს ამ უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში.

ეს ნაწილი აზუსტებს, რომ საქართველოს საწარმოების ფასიანი ქაღალდების, კაპიტალის წილების, ასევე საქართველოს ტერიტორიაზე საკუთრების მხოლოდ ფლობის ფაქტი არ წარმოშობს უცხოური საწარმოს/არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში.

7. უცხოური საწარმოს მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე არსებულ სხვა საწარმოში ან ორგანიზაციაში სამუშაოდ საკუთარი თა-

¹¹⁵ პირის დამოუკიდებლობაში უნდა ვიგულისხმოდ მისი როგორც იურიდიული ასევე ეკონომიკური დამოუკიდებლობა, ამასთან დამოუკიდებლად არ განიხილება პირი თუ მისი საქმიანობა ექვემდებარება დეტალურ ინსტრუქტაჟებს და/ან ყოველმხრივ კონტროლს უცხოური საწარმოს მხრიდან

ნამშრომლების მხოლოდ მივლინების ფაქტი არ წარმოშობს ამ უცხოური საწარმოს მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში, თუ ეს თანამშრომლები იმყოფებიან იმ საწარმოს ან ორგანიზაციის კონტროლის ქვეშ, რომელშიც ისინი იქნენ მივლინებული.

ამ ნაწილის მიხედვით, უცხოური საწარმოს მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე არსებულ სხვა საწარმოში ან ორგანიზაციაში სამუშაოდ საკუთარი თანამშრომლების მივლინების ფაქტი არ წარმოშობს ამ უცხოური საწარმოს მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში იმ პირობით, თუ თანამშრომლები იმყოფებიან იმ საწარმოს ან ორგანიზაციის კონტროლის ქვეშ, რომელშიც ისინი იქნენ მივლინებული. კონტროლის ქვეშ, მათ შორის, სავარაუდოდ, უნდა ვიგულისხმოთ ის შემთხვევები, როდესაც უცხო ქვეყნის საწარმოს მიერ დაქირავებული პირი ფაქტობრივად ექვემდებარება საქართველოს ტერიტორიაზე არსებულ საწარმოს/ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას, ასრულებს მის მითითებებს/ინსტრუქტაჟებს, ასრულებს სამუშაოს, რომლის შედეგებზე პასუხისმგებლობა აკისრია და რისკს ეწევა საქართველოს ტერიტორიაზე არსებული საწარმო/ორგანიზაცია.

8. უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ საქართველოს საწარმოს ან საქართველოს ორგანიზაციის მხოლოდ კონტროლირების ფაქტი არ წარმოშობს ამ უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში.

სავარაუდოდ, ამ ნაწილში მითითებული „კონტროლირების“ ქვეშ უნდა ვიგულისხმოთ შემთხვევები, როდესაც უცხოური საწარმო/არარეზიდენტი ფიზიკური პირი საწარმოში წილობრივი მონაწილეობის მეშვეობით ან სხვაგვარად (მაგ., ხელმძღვანელობით თანამდებობებზე პირების დანიშვნის უფლებით) ახორციელებს კონტროლს საქართველოს საწარმოზე (ორგანიზაციაზე). ნორმა აზუსტებს, რომ თავისთავად ამ ფაქტის არსებობა არ წარმოშობს მუდმივ დაწესებულებას ამ უცხოური საწარმოსა თუ არარეზიდენტი ფიზიკური პირისთვის.

9. უცხოური სანარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში არ მიეკუთვნება საქართველოს ტერიტორიაზე არსებული დაწესებულება, რომელიც გამოიყენება მხოლოდ:

ა) ამ უცხოური სანარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის კუთვნილი საქონლის შენახვის ან დემონსტრირების მიზნით;

ბ) ამ უცხოური სანარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის კუთვნილი საქონლის მარაგის შესანახად – სხვა პირის მიერ მისი გადამუშავების მიზნით;

გ) ამ უცხოური სანარმოსათვის ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირისათვის საქონლის შესყიდვის ან ინფორმაციის შეგროვების მიზნით;

დ) ამ უცხოური სანარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის ინტერესებიდან გამომდინარე მოსამზადებელი ან დამხმარე ხასიათის ნებისმიერი სხვა საქმიანობის განხორციელების მიზნით;

ე) ამ უცხოური სანარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის სახელით სესხების გაცემასთან, საქონლის მიწოდებასთან ან ტექნიკური ხასიათის მომსახურების განწვევასთან დაკავშირებული ხელშეკრულებების მომზადების ან/და ხელმოწერის მიზნით;

ვ) ამ ნაწილის „ა“-„ე“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული საქმიანობის სახეობების ნებისმიერი კომბინაციით განხორციელების მიზნით.

ამ ნაწილში ჩამოთვლილი საქმიანობები წარმოადგენენ განმარტების მუხლში მითითებულ მუდმივი დაწესებულების ზოგად განმარტებასთან მიმართებით. იგი მნიშვნელოვნად ზღუდავს პირველი ნაწილის არეალს და გამოყოფს საკმაოდ ფართო სპექტრს იმ ბიზნესსაქმიანობებისა, რომლებსაც, მიუხედავად იმისა, რომ უმრავლეს შემთხვევაში აქვთ საქმიანობის მუდმივი ადგილი, არ განიხილებიან მუდმივ დაწესებულებად. ამ საქმიანობების საერთო თვისებას წარმოადგენს მათი დამხმარე და მოსამზადებელი ხასიათი უცხოური სანარმოს საქმიანობასთან მიმართებით; ასეთებია, მაგალითად, სათავო სანარმოსთვის (და არა სხვა პირებისთვის) წარმომადგენლობის მიერ განხორციელებული მარკეტინგული, სარეკლამო თუ კვლევითი საქმიანობები. რა თქმა უნდა, ასეთი საქმიანობები

უმეტესწილად უშუალოდაა დაკავშირებული უცხოური საწარმოს შემოსავლების მიღებასთან და მათ გარკვეული წვლილი მიუძღვით უცხოური საწარმოს მოგების გენერირებაში, თუმცა მიიჩნევა, რომ ასეთი აქტივობები ძალზე განყენებულია მოგების ფაქტობრივ რეალიზაციასთან და, შესაბამისად, ასეთ შემთხვევებში ძალზე რთულია წარმომადგენლობისთვის რაიმე მოგების მიკუთვნება.

მუდმივი ადგილიდან განხორციელებული საქმიანობის „დამხმარე და მოსამზადებელი ხასიათის“ დასადგენად, სავარაუდოდ, ერთ-ერთ მთავარ კრიტერიუმს უნდა წარმოადგენდეს ის, თუ რამდენად არსებითი და მნიშვნელოვანი წილი უკავია მას უცხოური საწარმოს საქმიანობაში.

მაგალითი: უცხო ქვეყნის რეზიდენტი A კომპანიამ გახსნა საქართველოში წარმომადგენლობა, რომლის ფუნქციებში შედის მხოლოდ: A კომპანიის მიერ უცხო ქვეყანაში წარმოებული პროდუქციის რეკლამირება საქართველოს ტერიტორიაზე და ასევე მარკეტინგული ხასიათის სამუშაოების ჩატარება საქართველოს ტერიტორიაზე (მაგ. მომხმარებელთა გამოკითხვა, გაყიდვებზე მოქმედი ფაქტორების შესწავლა-ანალიზი, როგორც საკუთარ პროდუქციაზე, ასევე კონკურენტების მიერ წარმოებულ პროდუქციაზე და ა.შ); აღნიშნული საქმიანობა ფინანსდება უშუალოდ A კომპანიის მიერ. თავის მხრივ, A კომპანიის პროდუქცია იყიდება საქართველოში საქართველოს რეზიდენტი BB კომპანიის მეშვეობით (ანუ B იძენს A-გან პროდუქციას, საქართველოში მისი შემდგომი გაყიდვის მიზნით).

მოცემულ შემთხვევაში მიუხედავად საქმიანობის მუდმივი ადგილის არსებობისა, კომპანიის წარმომადგენლობა არ უნდა იქნეს განხილული მუდმივ დაწესებულებად.

10. უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივი დაწესებულება საქართველოში ასეთად ითვლება მისი ამ მუხლის მე-11 ნაწილის თანახმად რეგისტრაციის, მისთვის შესაბამისი უფლებამოსილებების მინდობის ან მის მიერ წარმომადგენლობითი საქმიანობის განხორციელების დაწყების მომენტიდან.

11. საქართველოში უცხოური საწარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივი დაწესებულების რეგისტრაციის ვალდებულება ეკისრება საგადასახადო ორგანოს, რომელიც აწარმოებს შე-

საბამის რეესტრს. რეგისტრაციისა და რეესტრის წარმოების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

მუდმივი დანესებულების საგადასახადო ორგანოში რეგისტრაციის წესი დადგენილია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010 „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ №996 ბრძანებით დამტიციებული ინსტრუქციით.

უნდა აღინიშნოს, რომ „მენარმეთა შესახებ“ კანონი ასევე იყენებს მუდმივი დანესებულების ტერმინს, კერძოდ, ამ კანონის მიხედვით უცხო ქვეყნის სანარმოს ფილიალი გაიგივებულია მუდმივ დანესებულებასთან. რამდენადაც „მუდმივი დანესებულება“ წმინდა საგადასახადო ცნებაა და გამოიყენება მხოლოდ დაბეგვრის მიზნებისათვის არასაგადასახადო კანონმდებლობაში მისი გამოყენების საჭიროება არ არის მიზანშეწონილი. მეორე მხრივ, რეგისტრაციის ესა თუ ის ფორმა არ უნდა იყოს განმსაზღვრელი იმის დასადგენად, აქვს თუ არა უცხოურ სანარმოს/არარეზიდენტი ფიზიკურ პირს მუდმივი დანესებულება საქართველოში. სავარაუდოდ, აქ ტერმინთა აღრევასთან გვაქვს საქმე. „მენარმეთა შესახებ“ კანონით საქართველოში უცხო ქვეყნის სანარმოს ფილიალის რეგისტრაციის ფაქტი თავისთავად არ მიუთითებს, რომ საგადასახადო კოდექსის მიზნებისთვის ამ სანარმოს გააჩნია მუდმივი დანესებულება საქართველოში.

უცხო ქვეყნის სანარმოს ფილიალის რეგისტრაციას ახორციელებს სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო (აღნიშნული შესახებ მიუთითებს ასევე კოდექსის 66-ე მუხლის მე-3 ნაწილი).

12. უცხოური სანარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე ქონების მხოლოდ ლიზინგით, უზუფრუქტით, იჯარით, ქირით ან/და სხვა ამგვარი ფორმით გაცემა არ წარმოშობს ამ უცხოური სანარმოს ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივ დანესებულებას საქართველოში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც პირი პირადად, წარმომადგენლის ან დაქირავებული პერსონალის მეშვეობით სისტემატურად ახორციელებს ქონების მიმღების საქმიანობის მომსახურებას და ზედამხედველობას. (8.11.2011. N5202)

მუხლის ეს ნაწილი აზუსტებს, რომ უცხოური სანარმოს ან ფიზიკური პირის მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე ქონების მხოლოდ ლიზინგით, უზუფრუქტით, იჯარით, ქირით ან/და სხვა ამგვარი ფორმით გაცემა არ წარმოშობს ამ უცხოური სანარმოს მუდმივ დანესებულებას საქართველოში.

აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო კოდექსი, 2011 წლის 8 ნოემბრის ცვლილებებამდე, ამგვარ მითითებას არ აკეთებდა არარეზიდენტ ფიზიკურ პირთან მიმართებით, რაც შესაძლოა ირიბად მიუთითებდა კანონმდებლის განზრახვაზე, რომ არარეზიდენტ ფიზიკურ პირს ასეთ შემთხვევებში წარმოეშობოდა მუდმივი დანესებულება. თუმცა უნდა ითქვას, რომ ამგვარი შეხედულება, ამ მუხლის პირველი ნაწილის არსებული რედაქციის პირობებში, საკმარის საფუძველს მოკლებულია. ასევე უნდა აღინიშნოს, რომ საერთაშორისო დაბეგვრის პრაქტიკით ქონების მხოლოდ ლიზინგით, იჯარით, ან ქირით გაცემა არ წარმოშობს მუდმივ დანესებულებას.

ამ ნაწილის ბოლო წინადადებით მოცემული „გამონაკლისი“ გაუმართავია, კერძოდ გაუგებარია თუ რა იგულისხმება „საქმიანობის მომსახურება“-ში. ამასთან, თუ უცხოური სანარმო ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირი შემოსავალს იღებს სხვა საფუძველთაგან (ანუ არა მხოლოდ საქართველოს ტერიტორიაზე ქონების ლიზინგით, უზუფრუქტით, იჯარით, ქირით ან/და სხვა ამგვარი ფორმით გაცემიდან), მაშინ სრულებით ზედმეტი და არაკორექტულია ამ წინადადების გამონაკლისის კონტექსტში აღნიშვნა.

მუხლი 30. ორგანიზაცია

1. ორგანიზაციად ითვლება შემდეგი წარმონაქმნები:

ა) არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირები, აგრეთვე საზოგადოებრივი ან რელიგიური ორგანიზაციები (გაერთიანებები), დანესებულებები, რომლებიც არიან საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირები ან შექმნილი არიან და მოქმედებენ უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად, აგრეთვე უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი ორგანიზაციების საქართველოში არსებული ფილიალები და სხვა ანალოგიური ქვედანაყოფები,

რომელთა მეშვეობითაც ისინი მთლიანად ან ნაწილობრივ ახორციელებენ საქმიანობას (რწმუნებული პირის საქმიანობის ჩათვლით), ასევე საბიუჯეტო ორგანიზაციები, საჯარო სამართლის იურიდიული პირები, კორპორაციები, დაწესებულებები;

ბ) საერთაშორისო (სახელმწიფოთაშორისი, სამთავრობათაშორისო, დიპლომატიური) ორგანიზაციები – საერთაშორისო სამართლით რეგულირებული ორგანიზაციები, საელჩოები, საკონსულოები, წარმომადგენლობები, უცხოური არასამეწარმეო ორგანიზაციები.

2. ორგანიზაციის საქმიანობის ადგილი და ორგანიზაციის მართვის ადგილი განისაზღვრება საწარმოსათვის ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

3. ორგანიზაციის საქართველოს ორგანიზაციისათვის ან უცხოური ორგანიზაციისათვის მიკუთვნება ხდება საწარმოსათვის ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

4. თუ ორგანიზაცია ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას, მისი ქონებისა და საქმიანობის ნაწილი, რომელიც უშუალოდ დაკავშირებულია მის ეკონომიკურ საქმიანობასთან, ითვლება საწარმოს ქონებად და საქმიანობად, ხოლო იმ ნაწილში, სადაც ამის გამოიწვევა შეუძლებელია, ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ქონებისა და საქმიანობის გამოანგარიშების მიზნით გამოიყენება ორგანიზაციის მიერ მიღებულ შემოსავალში ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლის ხვედრითი წილი.

საგადასახადო კოდექსის 30-ე მუხლს შემოაქვს ორგანიზაციის სპეციალური საგადასახადო ცნება.

საწარმოსაგან განსხვავებით, რომელიც იქმნება კომერციული მიზნებისათვის, ორგანიზაციის შექმნის მიზანი – არაკომერციული, იდეალურია. შესაბამისად, ორგანიზაციად ითვლება არაკომერციული, იდეალური მიზნის მქონე წარმონაქმნები. ორგანიზაციები შეიძლება იყვნენ როგორც კერძო, ასევე საჯარო სამართლის. კერძო სამართლის ორგანიზაციების შექმნას საფუძვლად უდევს დამფუძნებელთა ნების თავისუფალი გამოვლენა და მხარეთა ავტონომიურობა, ხოლო საჯარო სამართლის ორგანიზაციების შექმნა სახელმწიფოს სპეციალური აქტის საფუძველზე ხორციელდება.

განსახილველი მუხლის თანახმად, ორგანიზაციებს ძირითადად განეკუთვნებიან:

- არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირები;
- უცხო ქვეყნის არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის ფილიალები (წარმომადგენლობები);
- საჯარო სამართლის იურიდიული პირები;
- საერთაშორისო (სახელმწიფოთაშორისი, სამთავრობათაშორისო, დიპლომატიური) ორგანიზაციები.

ამასთან, საერთაშორისო ორგანიზაციებს განეკუთვნებიან საერთაშორისო სამართლით რეგულირებული ორგანიზაციები, საელჩოები, საკონსულოები, წარმომადგენლობები, უცხოური არასამეწარმეო ორგანიზაციები.

ორგანიზაციები შეიძლება წარმოდგენილი იყოს საზოგადოებრივი ორგანიზაციების, რელიგიური ორგანიზაციების (გაერთიანებების), საბიუჯეტო ორგანიზაციების, კორპორაციების, დაწესებულებების და ა. შ. სახით.

ორგანიზაციის რეზიდენტობის განსაზღვრის საფუძველს, საქმიანობის ადგილის ან/და მართვის ადგილის კრიტერიუმები წარმოადგენენ.

საქართველოს ორგანიზაციად (რეზიდენტად) ითვლება ორგანიზაცია, რომლის საქმიანობის ან/და მართვის ადგილი საქართველოშია.

ორგანიზაციის საქმიანობის ადგილად ითვლება ორგანიზაციის სახელმწიფო რეგისტრაციის ადგილი, ხოლო ასეთის არარსებობის შემთხვევაში – იურიდიული მისამართი, რომელიც მითითებულია ორგანიზაციის სადამფუძნებლო დოკუმენტში (წესდებაში, დამფუძნებელთა/წევრთა შეთანხმებაში, დებულებაში).

ორგანიზაციის მართვის ადგილად ითვლება ორგანიზაციის ფაქტობრივი მართვის ადგილი, ანუ ადგილი, სადაც ორგანიზაციის სადამფუძნებლო დოკუმენტების (წესდების, დამფუძნებელთა/წევრთა შეთანხმების, დებულების) შესაბამისად ორგანიზაციის ხელმძღვანელი ორგანო (მმართველობის ორგანო) ასრულებს მმართველობით ფუნქციას.

საქართველოს ორგანიზაციებს ეკისრებათ სრული საგადასახადო ვალდებულება, ანუ საქართველოს ორგანიზაციის ერთობლივი შემოსავალი შედგება საქართველოში არსებული წყაროდან და საქართველოს ფარგლების გარეთ მიღებული შემოსავლებისგან.

უცხოურ ორგანიზაციად (არარეზიდენტად) ითვლება ორგანიზაცია, რომელიც საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, არ არის საქართველოს ორგანიზაცია, ანუ რომლის არც საქმიანობის და არც მართვის ადგილი არ არის საქართველოში. უცხოური ორგანიზაციებს, როგორც გადასახადის გადამხდელებს, განეკუთვნებიან უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი ორგანიზაციების საქართველოში არსებული ფილიალები და სხვა ანალოგიური ქვედანაყოფები (ნარმომადგენლობები), რომელთა მეშვეობითაც ისინი მთლიანად ან ნაწილობრივ ახორციელებენ საქმიანობას (რწმუნებული პირის საქმიანობის ჩათვლით). უცხოურ ორგანიზაციებს ეკისრებათ შეზღუდული საგადასახადო ვალდებულება, ანუ უცხოური ორგანიზაციის ერთობლივი შემოსავალი შედგება მხოლოდ საქართველოში არსებული წყაროებიდან მიღებული შემოსავლებისგან.

არაკომერციული, იდეალურია მიზნის მიუხედავად, ორგანიზაციას უფლება აქვს განახორციელოს დამხმარე ეკონომიკური საქმიანობა. ამ შემთხვევაში, ორგანიზაციის ქონებისა და საქმიანობის ნაწილი, რომელიც უშუალოდ უკავშირდება მის ეკონომიკურ საქმიანობას, ითვლება სანარმოს ქონებად და საქმიანობად და დაიბეგრება არსებული წესის შესაბამისად.

საგადასახადო კოდექსის სპეციალური ნორმები ითვალისწინებენ მთელ რიგ საგადასახადო შეღავათებს ორგანიზაციებისათვის. მაგალითად, მოგების გადასახადით დაბეგვრისაგან თავისუფლდება, როგორც საბიუჯეტო, საერთაშორისო ან/და საქველმოქმედო ორგანიზაციების მოგება (გარდა ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული მოგებისა), ასევე ორგანიზაციის მიერ მიღებული გრანტები, სანევრო შენატანები და შემოწირულებები. ქონების გადასახადისაგან თავისუფლდება ასევე ორგანიზაციის ქონება, გარდა მიწისა და ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონებისა.

მუხლი 31. საბიუჯეტო ორგანიზაცია
(28.10.2011. N5173 ამოქმედდეს 2012 წლის
1 იანვრიდან)

საბიუჯეტო ორგანიზაციად ითვლება მხარჯავი დაწესებულება ან/და ბიუჯეტით გათვალისწინებული პროგრამების/ქვეპროგრამების ფარგლებში თანხის განკარგვის უფლებამოსილების მქონე ორგანიზაცია, რომელიც ახორციელებს საკუთარი ბიუჯეტის პროექტის მომზადებას, ბიუჯეტის შესრულებასა და ანგარიშგებას დადგენილი ნორმების, პროცედურებისა და წესების თანახმად.

საგადასახადო კოდექსის 31-ე მუხლი გვაძლევს საბიუჯეტო ორგანიზაციის საბიუჯეტო კოდექსისეულ ცნებას (იხ. საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსის მე-6 მუხლის „ს“ ქვეპუნქტი). საბიუჯეტო ორგანიზაცია მხარჯავი დაწესებულებაა. ამასთან, მხარჯავი დაწესებულება ბიუჯეტის პროგრამულ კლასიფიკაციაში პირველი თანრიგით გათვალისწინებული საბიუჯეტო ორგანიზაციაა.

საბიუჯეტო ორგანიზაციისთვის ბიუჯეტით გათვალისწინებულია ასიგნება, ანუ საბიუჯეტო წლის განმავლობაში ბიუჯეტით გათვალისწინებული მოცულობის ფარგლებში გადახდის განხორციელების უფლებამოსილება. საბიუჯეტო ორგანიზაცია პასუხისმგებელია ბიუჯეტით გათვალისწინებული ასიგნების მართვისთვის. საბიუჯეტო ორგანიზაცია ახორციელებს საკუთარი ბიუჯეტის პროექტის მომზადებას, ბიუჯეტის შესრულებასა და ანგარიშგებას დადგენილი ნორმების, პროცედურებისა და წესების შესაბამისად. საბიუჯეტო ორგანიზაციები პასუხისმგებელი არიან ასიგნებების შესაბამისად გადახდების განხორციელებისათვის და თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში შემოსავლების აკრეფისათვის.

უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო კოდექსის 99-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საბიუჯეტო ორგანიზაციის მოგება (გარდა ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული მოგებისა) თავისუფლდება მოგების გადასახადისაგან. გარდა ამისა, საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საბიუჯეტო ორგანიზაციის ქონება (გარდა ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონებისა) და სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული

მინის ნაკვეთის ის ნაწილი, რომელიც გადაცემული აქვს საბიუჯეტო ორგანიზაციას (გარდა ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული მინისა) თავისუფლდება ქონების გადასახადისაგან.

მუხლი 32. საქველმოქმედო ორგანიზაცია

1. საქველმოქმედო ორგანიზაციად ითვლება ორგანიზაცია, რომელსაც ამ მუხლის შესაბამისად მინიჭებული აქვს საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსი.

2. საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსი ენიჭება ორგანიზაციას, რომელიც შექმნილია საქველმოქმედო საქმიანობის განსახორციელებლად, რეგისტრირებულია კანონმდებლობით დადგენილი წესით, აქვს საქველმოქმედო საქმიანობის არანაკლებ 1 წლის გამოცდილება და აკმაყოფილებს ამ მუხლის მოთხოვნებს.

3. დამხმარე ეკონომიკური საქმიანობა, რომელიც ემსახურება ორგანიზაციის ძირითად მიზნებს, არ ცვლის მის საქველმოქმედო ხასიათს.

4. საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის მინიჭებას, გაუქმებასა და ჩამორთმევას შესაბამისი საგადასახადო ორგანოს წარდგინებით ახორციელებს შემოსავლების სამსახურის უფროსი საქართველოს ფინანსთა მინისტრთან შეთანხმებით.

5. საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის მინიჭება ხდება ორგანიზაციის წერილობითი განცხადების საფუძველზე. განცხადებაში უნდა მიეთითოს ორგანიზაციის:

- ა) სახელწოდება;
- ბ) ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა;
- გ) ძირითადი მიზნები;
- დ) ბოლო წლის საქმიანობის ძირითადი მიმართულებები;
- ე) ხელმძღვანელი ორგანოს და ფილიალების მისამართები.

6. განცხადებას უნდა დაერთოს:

- ა) ორგანიზაციის წესდების ასლი;
- ბ) სახელმწიფო ან/და საგადასახადო რეგისტრაციის მოწმობის ასლი;

გ) ბოლო წლის საქმიანობის ანგარიში, რომელიც უნდა შეიცავდეს საქმიანობის (პროექტების, მომსახურების) აღწერას;

დ) დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ დადასტურებული ბოლო წლის ფინანსური დოკუმენტები (ბალანსი და მოგება-ზარალის ანგარიში).

7. განცხადების თაობაზე შემოსავლების სამსახურის უფროსი 1 თვის ვადაში იღებს მოტივირებულ გადაწყვეტილებას. თუ ამ ვადაში გადაწყვეტილება არ იქნება მიღებული, სტატუსი მინიჭებულად ჩაითვლება. სტატუსი ენიჭება უვადოდ. სტატუსი ძალაში შედის მინიჭებისთანავე.

8. ორგანიზაციას, რომელსაც მიენიჭა სტატუსი, გადაეცემა სტატუსის დამადასტურებელი მოწმობა. მასში აღინიშნება:

ა) ორგანიზაციის სახელწოდება, ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა;

ბ) სტატუსი;

გ) ხელმძღვანელი ორგანოს მისამართი;

დ) სტატუსის მინიჭების თარიღი და ნომერი;

ე) ორგანიზაციის საიდენტიფიკაციო ნომერი.

9. სტატუსის მიღებასთან ერთად ორგანიზაციას ეკისრება ამ კოდექსით გათვალისწინებული დამატებითი ვალდებულებები და პასუხისმგებლობა. კერძოდ, საქველმოქმედო ორგანიზაციამ შესაბამის საგადასახადო ორგანოს ყოველი წლის 1 აპრილამდე უნდა წარუდგინოს:

ა) ბოლო წლის საქმიანობის პროგრამული ანგარიში, რომელიც უნდა შეიცავდეს საქმიანობის (მათ შორის, ეკონომიკურის) აღწერას;

ბ) ფინანსური ანგარიში მიღებული შემოსავლების შესახებ, წყაროებისა და განეული ხარჯების მიზნობრიობის მითითებით;

გ) დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ დადასტურებული ბოლო წლის ფინანსური დოკუმენტები (ბალანსი და მოგება-ზარალის ანგარიში).

10. ბოლო წლის საქმიანობის პროგრამული ანგარიში და ფინანსური დოკუმენტები (ბალანსი და მოგება-ზარალის ანგარიში) უნდა გამოქვეყნდეს და ხელმისაწვდომი უნდა იყოს ყველა დაინტერესებული პირისათვის.

11. დაუშვებელია საქველმოქმედო ორგანიზაციის მოგებისა და აქტივების განაწილება ორგანიზაციის წევრებს, დამფუძნებლებს, გამგეობისა და კურატორიუმის წევრებს შორის. საქველმოქმედო ორ-

განიზაციის ლიკვიდაციის შემდეგ მისი ქონება უფლებამოსილი ორგანოს ან პირის გადაწყვეტილებით გადაეცემა მსგავსი მიზნების მქონე საქველმოქმედო ორგანიზაციას, ხოლო ასეთის არარსებობის შემთხვევაში – სხვა საქველმოქმედო ორგანიზაციას. საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის მქონე, სახელმწიფო ქონების საფუძველზე შექმნილი საჯარო სამართლის იურიდიული პირის ლიკვიდაციის შედეგად დარჩენილი ქონება გადადის სახელმწიფოს საკუთრებაში.

12. საქველმოქმედო ორგანიზაციას სტატუსი უუქმდება:

- ა) ორგანიზაციის ინიციატივით;
- ბ) მისი ჩამორთმევის შემთხვევაში.

13. საქველმოქმედო ორგანიზაციას სტატუსი ჩამოერთმევა, თუ:

- ა) დაარღვია ამ კოდექსის მოთხოვნები;
- ბ) გაუუქმდა სახელმწიფო ან/და საგადასახადო რეგისტრაცია.

14. ამ კოდექსის მოთხოვნათა დარღვევის გამო სტატუსის ჩამორთმევის შემთხვევაში საქველმოქმედო ორგანიზაცია ვალდებულია დააბრუნოს სტატუსიდან გამომდინარე საგადასახადო შეღავათებით მიღებული სარგებლის ის ნაწილი, რომელიც დაკავშირებულია აღნიშნული მოთხოვნების დარღვევასთან.

15. საქველმოქმედო ორგანიზაციის მიერ ამ კოდექსის მოთხოვნათა დარღვევის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო შემოსავლების სამსახურის უფროსისთვის საქველმოქმედო ორგანიზაციისათვის სტატუსის ჩამორთმევის შესახებ წარდგინების მომზადებამდე საქველმოქმედო ორგანიზაციას უგზავნის შეტყობინებას და განუსაზღვრავს დამატებით, ერთთვიან ვადას ამ კოდექსის მოთხოვნების შესასრულებლად.

16. საქველმოქმედო ორგანიზაციას, რომელსაც ჩამოერთვა სტატუსი, უფლება აქვს, მისი აღდგენის თაობაზე განცხადება შეიტანოს სტატუსის ჩამორთმევის მიზეზის აღმოფხვრიდან არა უადრეს 1 წლისა.

17. შემოსავლების სამსახური აწარმოებს საქველმოქმედო ორგანიზაციების ერთიან რეესტრს. რეესტრში შეიტანება შემდეგი მონაცემები:

- ა) ორგანიზაციის სახელწოდება;
- ბ) ხელმძღვანელი ორგანოს, ფილიალებისა და წარმომადგენლობების მისამართები;

- გ) ძირითადი მიზნები;
- დ) სტატუსის მინიჭების თარიღი და ნომერი;
- ე) მმართველობის უმაღლესი ორგანოს ყველა წევრის ვინაობა და მისამართები.

18. საქველმოქმედო ორგანიზაციების ერთიან რეესტრში შეტანილი ნებისმიერი მონაცემის ცვლილების შემთხვევაში ორგანიზაცია ვალდებულია ცვლილებისთანავე წერილობით აცნობოს შესაბამის საგადასახადო ორგანოს ამ ცვლილების შესახებ.

19. საქველმოქმედო ორგანიზაციების ერთიანი რეესტრი ხელმისაწვდომი უნდა იყოს ყველა დაინტერესებული პირისათვის.

საგადასახადო კოდექსის 32-ე მუხლი გვაძლევს საქველმოქმედო ორგანიზაციის ცნებას. საქველმოქმედო საქმიანობის ცნება მოცემულია საგადასახადო კოდექსის მე-10 მუხლში. საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის საქველმოქმედო ორგანიზაციას განეკუთვნება საქველმოქმედო საქმიანობის განსახორციელებლად შექმნილი არა ნებისმიერი ორგანიზაცია, არამედ მხოლოდ ის ორგანიზაცია რომელსაც საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით მინიჭებული აქვს საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსი. საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსი შეიძლება მიენიჭოს ორგანიზაციას, თუ კუმულაციურად არსებობს ოთხი პირობა:

- ორგანიზაცია შექმნილია საქველმოქმედო საქმიანობის განსახორციელებლად;
- ორგანიზაცია რეგისტრირებულია კანონმდებლობით დადგენილი წესით;
- ორგანიზაციას აქვს საქველმოქმედო საქმიანობის არანაკლებ ერთი წლის გამოცდილება;
- ორგანიზაცია აკმაყოფილებს საგადასახადო კოდექსით დადგენილ მოთხოვნებს.

ამრიგად, საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსი შეიძლება მიენიჭოს მხოლოდ საქველმოქმედო საქმიანობის განსახორციელებლად ანუ არაკომერციული, იდეალური მიზნის მისაღწევად, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით დადგენილი წესით რეგისტრირებულ არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირს (მათ შორის, უცხო ქვეყნის არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული

პირის ფილიალს (წარმომადგენლობას)) ან სახელმწიფო ქონების საფუძველზე შექმნილ საჯარო სამართლის იურიდიულ პირს, რომელსაც გააჩნიათ საქველმოქმედო საქმიანობის არანაკლებ ერთი წლის გამოცდილება და აკმაყოფილებს საგადასახადო კოდექსით დადგენილ მოთხოვნებს.

ორგანიზაციის ძირითადი მიზნების მისაღწევად საქველმოქმედო ორგანიზაციას უფლება აქვს განახორციელოს დამხმარე ეკონომიკური საქმიანობა, რაც არ ცვლის ორგანიზაციის საქველმოქმედო ხასიათს.

საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის მინიჭებას, შესაბამისი საგადასახადო ორგანოს წარდგინებით, ახორციელებს შემოსავლების სამსახურის უფროსი საქართველოს ფინანსთა მინისტრთან შეთანხმებით.

საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის მისაღებად ორგანიზაცია შესაბამისი წერილობითი განცხადებით მიმართავს საგადასახადო ორგანოს. განცხადებას სავალდებულო წესით თან უნდა დაერთოს ორგანიზაციის წესდების ასლი, სახელმწიფო ან/და საგადასახადო რეგისტრაციის მოწმობის ასლი, ბოლო წლის საქმიანობის ანგარიში და დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ დადასტურებული ბოლო წლის ფინანსური დოკუმენტები (ბალანსი და მოგება-ზარალის ანგარიში).

ორგანიზაციის განცხადების თაობაზე მოტივირებულ გადანყვეტილებას იღებს შემოსავლების სამსახურის უფროსი, განცხადების მიღებიდან ერთი თვის ვადაში. საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის მინიჭების შემთხვევაში, შემოსავლების სამსახურის მიერ ორგანიზაციის მონაცემები შეიტანება საქველმოქმედო ორგანიზაციების ერთიან რეესტრში და გაიცემა საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის დამადასტურებელი შესაბამისი მოწმობა. საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის მინიჭებაზე უარის თქმის შემთხვევაში ორგანიზაციას ეგზავნება მოტივირებული წერილობითი პასუხი. ამასთან, თუ კანონით გათვალისწინებულ ვადაში შემოსავლების სამსახურის უფროსის მიერ გადანყვეტილება არ იქნება მიღებული, სტატუსი მინიჭებულად ითვლება. ორგანიზაციას სტატუსი ენიჭება უვადოდ და იგი ძალაში შედის მინიჭებისთანავე.

სტატუსის მიღებასთან ერთად ორგანიზაციას ეკისრება განსახილველი მუხლით გათვალისწინებული დამატებითი ვალდებულებები. კერძოდ, საქველმოქმედო ორგანიზაციამ შესაბამის საგადასახადო ორგანოს ყოველი წლის 1 აპრილამდე შემოსავლების სამსახურს უნდა წარუდგინოს:

- ბოლო წლის საქმიანობის პროგრამული ანგარიში, რომელიც უნდა შეიცავდეს საქმიანობის (მათ შორის, ეკონომიკურის) აღწერას;
- ფინანსური ანგარიში მიღებული შემოსავლების შესახებ, წყაროებისა და გაწეული ხარჯების მიზნობრიობის მითითებით;
- დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ დადასტურებული ბოლო წლის ფინანსური დოკუმენტები (ბალანსი და მოგება-ზარალის ანგარიში).

გარდა ამისა, ორგანიზაცია ვალდებულია ბოლო წლის საქმიანობის პროგრამული ანგარიში და ფინანსური დოკუმენტები (ბალანსი და მოგება-ზარალის ანგარიში) გამოაქვეყნოს და ხელმისაწვდომი გახადოს ყველა დაინტერესებული პირისათვის.

საქველმოქმედო ორგანიზაციის მოგებისა და აქტივების განაწილება ორგანიზაციის წევრებს, დამფუძნებლებს, გამგეობისა და კურატორიუმის წევრებს შორის დაუშვებელია. საქველმოქმედო ორგანიზაციის ლიკვიდაციის შემდეგ მისი ქონება უფლებამოსილი ორგანოს ან პირის გადანაცვლებით გადაეცემა მსგავსი მიზნების მქონე საქველმოქმედო ორგანიზაციას, ხოლო ასეთის არარსებობის შემთხვევაში – სხვა საქველმოქმედო ორგანიზაციას. საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის მქონე, სახელმწიფო ქონების საფუძველზე შექმნილი საჯარო სამართლის იურიდიული პირის ლიკვიდაციის შედეგად დარჩენილი ქონება გადავა სახელმწიფოს საკუთრებაში.

განსახილველი მუხლის მე-12 ნაწილი ითვალისწინებს საქველმოქმედო ორგანიზაციას სტატუსის გაუქმების საფუძველებს. საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის გაუქმებას შესაბამისი საგადასახადო ორგანოს წარდგინებით ახორციელებს შემოსავლების სამსახურის უფროსი საქართველოს ფინანსთა მინისტრთან შეთანხმებით. საქველმოქმედო ორგანიზაციას სტატუსი შეიძლება გაუუქმდეს ორგანიზაციის ინიციატივით ან სტატუსის ჩამორთმევის შემთხვევაში.

განსახილველი მუხლის მე-13 ნაწილი ითვალისწინებს საქველმოქმედო ორგანიზაციას სტატუსის ჩამორთმევის საფუძვლებს. საქველმოქმედო ორგანიზაციას სტატუსი ჩამოერთმევა, თუ:

- ორგანიზაციამ დაარღვია საგადასახადო კოდექსით დადგენილი მოთხოვნები;
- ორგანიზაციას საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით გაუშუქმდა სახელმწიფო ან/და საგადასახადო რეგისტრაცია.

საქველმოქმედო ორგანიზაციის მიერ საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა დარღვევის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო, შემოსავლების სამსახურის უფროსისათვის საქველმოქმედო ორგანიზაციისათვის სტატუსის ჩამორთმევის შესახებ წარდგინების მომზადებამდე, საქველმოქმედო ორგანიზაციას უგზავნის შეტყობინებას და განუსაზღვრავს დამატებით, ერთთვიან ვადას საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნების შესასრულებლად.

საგადასახადო კოდექსით დადგენილ მოთხოვნათა დარღვევის გამო სტატუსის ჩამორთმევის შემთხვევაში, საქველმოქმედო ორგანიზაცია ვალდებულია დააბრუნოს სტატუსიდან გამომდინარე საგადასახადო შეღავათებით მიღებული სარგებლის ის ნაწილი, რომელიც დაკავშირებულია აღნიშნული მოთხოვნების დარღვევასთან.

საქველმოქმედო ორგანიზაციას, რომელსაც ჩამოერთვა სტატუსი, უფლება აქვს, მისი აღდგენის თაობაზე განცხადება შეიტანოს სტატუსის ჩამორთმევის მიზეზის აღმოფხვრიდან არა უადრეს 1 წლისა.

შემოსავლების სამსახური აწარმოებს საქველმოქმედო ორგანიზაციების ერთიან რეესტრს. საქველმოქმედო ორგანიზაციების ერთიან რეესტრში შეტანილი ნებისმიერი მონაცემის ცვლილების შემთხვევაში ორგანიზაცია ვალდებულია ცვლილებისთანავე წერილობით აცნობოს შესაბამის საგადასახადო ორგანოს ამ ცვლილების შესახებ. საქველმოქმედო ორგანიზაციების ერთიანი რეესტრი ხელმისაწვდომია ყველა დაინტერესებული პირისათვის.

საგადასახადო კოდექსის სპეციალური ნორმები ითვალისწინებენ მთელ რიგ საგადასახადო შეღავათებს საქველმოქმედო ორგანიზაციისათვის. საგადასახადო კოდექსის 99-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, მოგების გადასახადით დაბეგვრისაგან თავი-

სუფლდება, როგორც საქველმოქმედო ორგანიზაციების მოგება (გარდა ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული მოგებისა), ასევე საქველმოქმედო ორგანიზაციის მიერ მიღებული გრანტები, სანევრო შენატანები და შემონირულებები. საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადისაგან თავისუფლდება ასევე საქველმოქმედო ორგანიზაციის ქონება, გარდა მიწისა და ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონებისა.

უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო კოდექსის 117-ე მუხლის თანახმად, სანარმოს, მენარმე ფიზიკური პირს უფლება აქვს ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითოს საქველმოქმედო ორგანიზაციებზე გაცემული თანხა, მაგრამ არა უმეტეს ერთობლივი შემოსავლიდან საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების (აღნიშნული გამოქვითვის გარეშე) შემდეგ დარჩენილი თანხის 10 %-ისა.

მუხლი 33. რელიგიური ორგანიზაცია

რელიგიურ ორგანიზაციად ითვლება ორგანიზაცია, რომელიც შექმნილია რელიგიური საქმიანობის განსახორციელებლად და ასეთად რეგისტრირებულია კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

საგადასახადო კოდექსის 33-ე მუხლი გვაძლევს რელიგიური ორგანიზაციის ცნებას. ორგანიზაცია მიიჩნევა რელიგიურ ორგანიზაციად, თუ იგი ახორციელებს რელიგიური საქმიანობს და რეგისტრირებულია ასეთად საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით დადგენილი წესით.

რელიგიურ საქმიანობას განსაზღვრავს საგადასახადო კოდექსის მე-11 მუხლი. რელიგიურ საქმიანობად ითვლება დადგენილი წესით რეგისტრირებული რელიგიური ორგანიზაციის (გაერთიანების) საქმიანობა, რომლის მიზანია აღმსარებლობისა და სარწმუნოების გავრცელება.

რელიგიური ორგანიზაციების (გაერთიანებების) რეგისტრაციის წესი დადგენილია საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის თანახმად, რელიგიურ ორგანიზაციებს (გაერთიანებებს) უფლება აქვთ დარეგისტრირდნენ:

- საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებად;
- სამოქალაქო კოდექსით გათვალისწინებულ არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიულ პირებად;
- სამოქალაქო კოდექსით გათვალისწინებულ არარეგისტრირებულ კავშირებად.

რელიგიური ორგანიზაციების (გაერთიანებების) რეგისტრაციას ახორციელებს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო. ამასთან, საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოს უფლება აქვს საჯარო სამართლის იურიდიულ პირად დაარეგისტრიროს მხოლოდ:

- საქართველოსთან ისტორიული კავშირის მქონე რელიგიური მიმდინარეობა;
- რელიგიური მიმდინარეობა, რომელიც ევროპის საბჭოს წევრ ქვეყნებში კანონმდებლობით მიჩნეულია რელიგიად.

უნდა აღინიშნოს, რომ საჯარო სამართლის იურიდიული პირის ფორმით რეგისტრირებული რელიგიური ორგანიზაციების (გაერთიანებების) მიმართ არ ვრცელდება „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შესახებ“ საქართველოს კანონი.

რელიგიური ორგანიზაციების (გაერთიანებების) რეგისტრაციის მიმართ მოქმედებს არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეგისტრაციისთვის დადგენილი წესი და მათი უფლებამოსილება განისაზღვრება საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით.

საგადასახადო კოდექსის სპეციალური ნორმები ითვალისწინებენ საგადასახადო შეღავათებს რელიგიური ორგანიზაციებისათვის. საგადასახადო კოდექსის 99-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, რელიგიური ორგანიზაციის მიერ მიღებული გრანტები, სანწევრო შენატანები და შემოწირულებები თავისუფლდება მოგების გადასახადისაგან. საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტის თანახმად, გადასახადისაგან თავისუფლდება ასევე რელიგიური ორგანიზაციის ქონება, გარდა მინისა და ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონებისა.

მუხლი 34. საქართველოს რეზიდენტი და არარეზიდენტი ფიზიკური პირები

1. ფიზიკურ პირებად ითვლებიან:

- ა) საქართველოს მოქალაქეები;
- ბ) უცხო ქვეყნის მოქალაქეები;
- გ) მოქალაქეობის არმქონე პირები.

2. საქართველოს რეზიდენტად, მთელი მიმდინარე საგადასახადო წლის განმავლობაში, ითვლება ფიზიკური პირი, რომელიც ფაქტობრივად იმყოფება საქართველოს ტერიტორიაზე 183 დღე ან მეტ ხანს ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის პერიოდში, რომელიც მთავრდება ამ საგადასახადო წელს, ან ფიზიკური პირი, რომელიც ამ საგადასახადო წლის განმავლობაში იმყოფებოდა უცხო ქვეყანაში საქართველოს სახელმწიფო სამსახურში.

3. საქართველოს ტერიტორიაზე ფაქტობრივად ყოფნის დროდ ითვლება დრო, რომლის განმავლობაშიც ფიზიკური პირი იმყოფებოდა საქართველოში, აგრეთვე დრო, რომლითაც იგი გავიდა საქართველოს ფარგლების გარეთ სპეციალურად სამკურნალოდ, დასასვენებლად, მივლინებით ან სასწავლებლად.

4. საქართველოს ტერიტორიაზე ფაქტობრივად ყოფნის დროს არ მიეკუთვნება დრო, რომლის განმავლობაშიც ფიზიკური პირი იმყოფებოდა საქართველოში:

ა) როგორც დიპლომატიური ან საკონსულო სტატუსის მქონე პირი ან ასეთი პირის ოჯახის წევრი;

ბ) როგორც საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულების შესაბამისად მოქმედი საერთაშორისო ორგანიზაციის თანამშრომელი, ან როგორც საქართველოში უცხო ქვეყნის სახელმწიფო სამსახურში მყოფი პირი ან ასეთი პირის ოჯახის წევრი, გარდა საქართველოს მოქალაქისა;

გ) ერთი უცხო ქვეყნიდან მეორეში საქართველოს ტერიტორიის გავლით გადაადგილებისას;

დ) სამკურნალოდ ან დასასვენებლად.

5. საქართველოს ტერიტორიაზე ფაქტობრივად ყოფნის დღედ ითვლება დღე, რომლის განმავლობაშიც ფიზიკური პირი იმყოფებოდა საქართველოში, მიუხედავად ამ ყოფნის ხანგრძლივობისა.

6. საქართველოს რეზიდენტობა, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული შემთხვევისა, შეიძლება მიენიჭოს მნიშვნელოვანი ქონებით უზრუნველყოფილ პირს საქართველოს ფინანსთა და იუსტიციის მინისტრების მიერ განსაზღვრული წესითა და პირობებით. მნიშვნელოვანი ქონებით უზრუნველყოფილი პირი არის „ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული პირი.

6¹. თუ არ დგინდება ფიზიკური პირის რეზიდენტობა რომელიმე ქვეყნის მიმართ, ამ ფიზიკური პირის მიერ საგადასახადო ორგანოსთვის მიმართვის შემთხვევაში იგი ჩაითვლება საქართველოს რეზიდენტად, თუ იგი საქართველოს მოქალაქეა. (8.11.2011. N5202)

7. საქართველოს არარეზიდენტად ითვლება ფიზიკური პირი, რომელიც ამ მუხლის მიხედვით არ არის რეზიდენტი.

8. რეზიდენტის ან არარეზიდენტის სტატუსი დგინდება ყოველი საგადასახადო პერიოდისათვის. ამასთანავე, ის დღეები, რომელთა მიხედვითაც ფიზიკური პირი წინა საგადასახადო პერიოდში ჩაითვალა რეზიდენტად, არ გაითვალისწინება მომდევნო საგადასახადო პერიოდში რეზიდენტობის დადგენისას.

საჯარო სამართლის სხვა დარგებისაგან განსხვავებით, სადაც განმსაზღვრელს პირისა და სახელმწიფოს პოლიტიკურ-სამართლებრივი ურთიერთობები წარმოადგენენ, საგადასახადო სამართალში მხედველობაში მიიღება მხოლოდ გადასახადის გადამხდელისა და სახელმწიფოს ეკონომიკური კავშირები. ამასთან, გადასახადის გადამხდელისა და სახელმწიფოს ეკონომიკური ურთიერთობები განისაზღვრება მუდმივი ადგილსამყოფელის (რეზიდენტობის) კრიტერიუმის საფუძველზე. განსახილველი მუხლი გადასახადის გადამხდელ ფიზიკურ პირებს ყოფს ორ კატეგორიად. შესაბამისად, მათ განეკუთვნებიან:

- საქართველოს რეზიდენტი ფიზიკური პირები;
- საქართველოს არარეზიდენტი ფიზიკური პირები.

ფიზიკური პირების ამგვარი დაყოფა კლასიკური მოდელის საგადასახადო კოდექსებისთვის ტრადიციულია. უნდა აღინიშნოს, რომ გადასახადის გადამხდელთა ეს ორი კატეგორია მნიშვნელოვნად განსხვავდება ერთმანეთისაგან. გადასახადებით დაბეგვრას

ექვემდებარება რეზიდენტი გადასახადის გადამხდელის, როგორც საქართველოში, ასევე საქართველოს ფარგლებს გარეთ არსებული წყაროებიდან მიღებული შემოსავლები (სრული საგადასახადო ვალდებულება), ხოლო არარეზიდენტი გადასახადის გადამხდელის – მხოლოდ საქართველოში არსებული წყაროებიდან მიღებული შემოსავლები (შეზღუდული საგადასახადო ვალდებულება). ამასთან, შემოსავლის წყაროში იგულისხმება პირის საქმიანობა ანდა აქტივები, რომელსაც მოაქვს შემოსავალი (დაქირავებით მუშაობა, ეკონომიკური საქმიანობა, საავტორო უფლება, ქონება და ა.შ.).

გადასახადის გადამხდელი ფიზიკური პირებისა და სანარმოების (ორგანიზაციების) რეზიდენტობის განსაზღვრის კრიტერიუმები არსებითად განსხვავდება ერთმანეთისაგან.

ფიზიკური პირის რეზიდენტობა არ უკავშირდება ამ პირის მოქალაქეობას. რეზიდენტი შეიძლება იყოს, როგორც საქართველოს მოქალაქე, ასევე უცხო ქვეყნის მოქალაქე ან მოქალაქეობის არმქონე პირი. საგადასახადო რეზიდენტის სტატუსი განისაზღვრება ყოველი საგადასახადო პერიოდისათვის, ანუ ყოველი საგადასახადო წლისათვის. ამასთან, ის დღეები, რომელთა მიხედვითაც ფიზიკური პირი წინა საგადასახადო პერიოდში ჩაითვალა რეზიდენტად, არ გაითვალისწინება მომდევნო საგადასახადო პერიოდში რეზიდენტობის დადგენისას.

საგადასახადო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საქართველოს რეზიდენტად, მთელი მიმდინარე საგადასახადო წლის განმავლობაში, ითვლება ფიზიკური პირი, რომელიც:

- ფაქტობრივად იმყოფება საქართველოს ტერიტორიაზე 183 დღე ან მეტ ხანს ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის პერიოდში, რომელიც მთავრდება ამ საგადასახადო წელს;
- ამ საგადასახადო წლის განმავლობაში იმყოფებოდა უცხო ქვეყანაში საქართველოს სახელმწიფო სამსახურში.

საგადასახადო რეზიდენტობის ასეთივე კრიტერიუმებს ითვალისწინებს უმეტესი სახელმწიფოების საგადასახადო კანონმდებლობა და საერთაშორისო საგადასახადო სამართალი. საგადასახადო რეზიდენტობის დადგენის კრიტერიუმები სხვადასხვა ქვეყნებში არსებითად არ უნდა განსხვავდებოდეს ერთმანეთისაგან. განსხვავებული კრიტერიუმების შემთხვევაში შესაძლებელია პირი არც ერთმა

სახელმწიფომ არ მიიჩნის თავის საგადასახადო რეზიდენტად, რაც მას შედარებით შეღავათიან გადასახადებით დაბეგვრის რეჟიმში მოაქცევს. შესაძლებელია საპირისპირო სიტუაციაც. ამ შემთხვევაში, პირს ერთდროულად ორი სახელმწიფო მიიჩნევს თავის საგადასახადო რეზიდენტად. აღნიშნული სიტუაციების თავიდან აცილების მიზნით, აუცილებელია ფიზიკური პირის სტატუსის განმსაზღვრელი კრიტერიუმების უნიფიკაცია.

განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საქართველოს ტერიტორიაზე ფაქტობრივად ყოფნის დროდ ითვლება:

- დრო, რომლის განმავლობაშიც ფიზიკური პირი იმყოფებოდა საქართველოში;
- დრო, რომლითაც ფიზიკური პირი გავიდა საქართველოს ფარგლების გარეთ სპეციალურად სამკურნალოდ, დასასვენებლად, მივლინებაში ან სასწავლებლად.

შესაბამისად, საქართველოს ტერიტორიაზე ფაქტობრივად ყოფნის დროდ ითვლება არა მხოლოდ დრო, რომლის განმავლობაშიც ფიზიკური პირი იმყოფებოდა საქართველოში, არამედ ის დროც, რომლის განმავლობაშიც ფიზიკური პირი გავიდა საქართველოს ფარგლების გარეთ სპეციალური მიზნით: სამკურნალოდ, დასასვენებლად, მივლინებაში ან სასწავლებლად.

განსახილველი მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, თუ ფიზიკური პირი იმყოფებოდა საქართველოში გარკვეული მიზნით, აღნიშნული დრო მას არ ჩაეთვლება საქართველოს ტერიტორიაზე ფაქტობრივად ყოფნის დროდ. შესაბამისად, აღნიშნული დრო რეზიდენტობის დადგენისას მხედველობაში არ მიიღება. საქართველოს ტერიტორიაზე ფაქტობრივად ყოფნის დროს არ განეკუთვნება დრო, რომლის განმავლობაშიც ფიზიკური პირი იმყოფებოდა საქართველოში:

- როგორც დიპლომატიური ან საკონსულო სტატუსის მქონე პირი ან ასეთი პირის ოჯახის წევრი;
- როგორც საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულების შესაბამისად მოქმედი საერთაშორისო ორგანიზაციის თანამშრომელი, ან როგორც საქართველოში უცხო ქვეყნის სახელმწიფო სამსახურში მყოფი პირი ან ასეთი პირის ოჯახის წევრი, გარდა საქართველოს მოქალაქისა;

- ერთი უცხო ქვეყნიდან მეორეში საქართველოს ტერიტორიის გავლით გადაადგილებისას;
- სამკურნალოდ ან დასასვენებლად.

უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოს ტერიტორიაზე ფაქტობრივად ყოფნის დღედ ითვლება დღე, რომლის განმავლობაშიც ფიზიკური პირი იმყოფებოდა საქართველოში, მიუხედავად ამ ყოფნის ხანგრძლივობისა. მაგალითად, თუ პირი ჩამოფრინდა საქართველოში 2011 წლის 6 აგვისტოს 23.15 საათზე და გაფრინდა საქართველოდან 8 აგვისტოს 00.25 საათზე, ითვლება, რომ ფიზიკური პირი იმყოფებოდა საქართველოს ტერიტორიაზე 3 დღის განმავლობაში (6,7.8 აგვისტო).

იმ შემთხვევაში, თუ პირის რეზიდენტობის განსაზღვრისათვის დროითი კრიტერიუმი არასაკმარისია (მაგალითად, წარმოიქმნება ორმაგი რეზიდენტობა), საერთაშორისო ხელშეკრულებებით გამოიყენება ისეთი დამატებითი კრიტერიუმები, როგორიცაა:

- მუდმივი საცხოვრებელი ადგილის კრიტერიუმი;
- სასიცოცხლო ინტერესების ცენტრის (პირადი და ეკონომიკური კავშირები) კრიტერიუმი;
- ჩვეულებრივი საცხოვრებელი ადგილის კრიტერიუმი;
- მოქალაქეობის კრიტერიუმი.

ფიზიკური პირის რეზიდენტობის განსაზღვრის მიზნით საერთაშორისო ხელშეკრულებებით დადგენილია აღნიშნული კრიტერიუმების მკაცრი თანმიმდევრობა. იმ შემთხვევაში, თუ აღნიშნული კრიტერიუმების თანმიმდევრული გამოყენების შედეგად მაინც შეუძლებელია განისაზღვროს ფიზიკური პირის რეზიდენტობა, საკითხი უნდა გადაწყდეს დაინტერესებული სახელმწიფოების საფინანსო ან საგადასახადო ორგანოების ურთიერთშეთანხმების საფუძველზე.

ამრიგად, თუ ფიზიკური პირი გვევლინება ორი სახელმწიფოს რეზიდენტად, ის ჩაითვლება იმ სახელმწიფოს რეზიდენტად, სადაც მას გააჩნია მუდმივი საცხოვრებელი ადგილი. თუ ფიზიკურ პირს მუდმივი საცხოვრებელი ადგილი გააჩნია ორივე სახელმწიფოში, ის ჩაითვლება იმ სახელმწიფოს რეზიდენტად, სადაც მას გააჩნია მჭიდრო პირადი და ეკონომიკური კავშირები (სასიცოცხლო ინტერესების ცენტრი). თუ შეუძლებელია იმ სახელმწიფოს დადგენა, სადაც ფიზიკურ პირს გააჩნია სასიცოცხლო ინტერესების ცენტრი ან, თუ

მას მუდმივი საცხოვრებელი ადგილი არც ერთ სახელმწიფოში არ გააჩნია, ის ჩაითვლება იმ სახელმწიფოს რეზიდენტად, რომელშიც მას გააჩნია ჩვეულებრივი საცხოვრებელი ადგილი. თუ ფიზიკურ პირს საცხოვრებელი ადგილი გააჩნია ორივე სახელმწიფოში ან ჩვეულებრივ არ ცხოვრობს არც ერთ მათგანში, ის ჩაითვლება იმ სახელმწიფოს რეზიდენტად, რომლის მოქალაქესაც იგი წარმოადგენს. თუ ფიზიკურ პირი წარმოადგენს ორივე სახელმწიფოს მოქალაქეს ან არ არის არც ერთი მათგანის მოქალაქე, მაშინ სახელმწიფოთა კომპეტენტური ორგანოები ამ საკითხს წყვეტენ ურთიერთშეთანხმების საფუძველზე.

საგადასახადო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, საქართველოს რეზიდენტობა შეიძლება ასევე მიენიჭოს „ფასიანი ქალაქების ბაზრის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრულ მნიშვნელოვანი ქონებით უზრუნველყოფილ პირს.

მნიშვნელოვანი ქონებით უზრუნველყოფილი ფიზიკური პირისთვის საქართველოს რეზიდენტობის მინიჭების წესი და პირობები განსაზღვრულია „მნიშვნელოვანი ქონებით უზრუნველყოფილი ფიზიკური პირისათვის საქართველოს რეზიდენტობის მინიჭების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრისა და საქართველოს იუსტიციის მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №991-№250 ერთობლივი ბრძანებით.

ფიზიკურ პირს საქართველოს რეზიდენტობა შეიძლება მიენიჭოს იმ შემთხვევებში, თუ:

- ფიზიკური პირი მნიშვნელოვანი ქონებით უზრუნველყოფილი პირია და აქვს ბინადრობის ნებართვა/საქართველოს მოქალაქის პირადობის მოწმობა; ან
- ფიზიკური პირი მნიშვნელოვანი ქონებით უზრუნველყოფილი პირია და ადასტურებს, რომ საქართველოში არსებული წყაროდან იღებს საგადასახადო წლის განმავლობაში 25 000 ლარის, ან მეტი ოდენობის შემოსავალს.

ამასთან, მნიშვნელოვანი ქონებით უზრუნველყოფილი ფიზიკურ პირს განეკუთვნება ფიზიკური პირი (საქართველოს მოქალაქე, უცხო ქვეყნის მოქალაქე და მოქალაქეობის არმქონე პირი) რომლის დადასტურებული ქონება აღემატება 3 მილიონ ლარს ან წლიური შემოსავალი ბოლო 3 წლის განმავლობაში აღემატება 200 000 ლარს.

ზემოაღნიშნულ შემთხვევაში საქართველოს რეზიდენტობის მოსაპოვებლად ფიზიკური პირი საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მომსახურების სააგენტოს მეშვეობით, განცხადებით მიმართავს შემოსავლების სამსახურს.

მნიშვნელოვანი ქონებით უზრუნველყოფილი ფიზიკური პირებისთვის საქართველოს რეზიდენტობის მინიჭების შესახებ განცხადებას განიხილავს შემოსავლების სამსახური, ხოლო საქართველოს რეზიდენტობის მინიჭებას შემოსავლების სამსახურის წარდგინებით ახორციელებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

საქართველოს რეზიდენტობა მნიშვნელოვანი ქონებით უზრუნველყოფილ ფიზიკურ პირს ენიჭება ყოველი საგადასახადო პერიოდის მიხედვით.

მუხლი 35. ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ადგილი და ფაქტობრივად ყოფნის ადგილი

1. ფიზიკური პირის საცხოვრებელ ადგილად ითვლება ადგილი, რომელსაც იგი, ჩვეულებრივ, საცხოვრებლად ირჩევს, ან მისი ფაქტობრივად ყოფნის ადგილი, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

2. არასრულწლოვნის საცხოვრებელ ადგილად ითვლება მშობლის უფლების მქონე პირის საცხოვრებელი ადგილი, ხოლო იმ პირის საცხოვრებელ ადგილად, რომელსაც ჰყავს მეურვე ან მზრუნველი, ითვლება მეურვის ან მზრუნველის საცხოვრებელი ადგილი.

3. ფიზიკური პირის ფაქტობრივად ყოფნის ადგილად ითვლება მისი დროებით საცხოვრებელი ადგილი, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

4. სამხედრო მოსამსახურის, აგრეთვე სამუშაოს ხასიათიდან და პირობებიდან გამომდინარე მუდმივად გადაადგილებადი ფიზიკური პირის ფაქტობრივად ყოფნის ადგილად ითვლება ადგილი, სადაც იგი ფაქტობრივად ცხოვრობს ან რეგისტრირებულია დადგენილი წესით (მათ შორის, სამხედრო ნაწილის დისლოკაციის ან შესაბამისი საწარმოს მდებარეობის ადგილი).

5. თუ ფიზიკურ პირს რამდენიმე საცხოვრებელი (ბინა ან სხვა საცხოვრებელი) აქვს, მის საცხოვრებელ ადგილს ან ფაქტობრივად ყოფნის ადგილს განსაზღვრავს საგადასახადო ორგანო ამ ფიზიკურ პირთან შეთანხმებით.

საგადასახადო კოდექსის 35-ე მუხლის პირველი ნაწილი განამტკიცებს საცხოვრებელი ადგილის თავისუფლად არჩევის პრინციპს, რაც გათვალისწინებულია საქართველოს კონსტიტუციის 22-ე მუხლით.

საცხოვრებელი ადგილი ფიზიკური პირის საგადასახადო აღრიცხვის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი კრიტერიუმია. ფიზიკური პირის საცხოვრებელ ადგილად ითვლება ადგილი, რომელსაც იგი, ჩვეულებრივ საცხოვრებლად ირჩევს. ჩვეულებრივ საცხოვრებლად ითვლება პირის ძირითადი, უმთავრესი და არა დროებითი ადგილსამყოფელი. ჩვეულებრივი საცხოვრებლის განსაზღვრისას გადამწყვეტი მნიშვნელობა ენიჭება იმ გარემოებას, რომ პირი ფაქტობრივად იმყოფება მოცემულ ადგილზე. ამასთან, პირს უნდა გააჩნდეს ნება, რომ მას სურს მოცემულ ადგილზე ჰქონდეს საცხოვრებელი ადგილი. შესაბამისად, არა მხოლოდ ფაქტობრივი ყოფნა, არამედ მისი არჩევა საცხოვრებელ ადგილად, გადამწყვეტია ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ადგილის განსაზღვრისათვის.

საცხოვრებელი ადგილის არჩევა დამოკიდებულია პირის ნებაზე და არა საგადასახადო ორგანოს გადანყვეტილებაზე. პირის ნება და აფუძნოს საცხოვრებელი ადგილი უზრუნველყოფილი უნდა იყოს ამ ნების დაკმაყოფილების შესაძლებლობით, ე.ი. პირს უნდა ჰქონდეს ბინა, სახლი ან სხვა საცხოვრებელი ადგილი მოცემულ ადგილზე. ამასთან, მნიშვნელობა არა აქვს ეს სადგომი მისი საკუთრებაა, თუ ქირით აქვს აღებული. საცხოვრებელი ადგილი შეიძლება არსებობდეს როგორც რეგისტრაციით, ასევე რეგისტრაციის გარეშე. რეგისტრაციის არსებობა ან არარსებობა არ ნიშნავს საცხოვრებელი ადგილის არსებობას.

ამრიგად, ფიზიკური პირის საცხოვრებელ ადგილად ითვლება ადგილი, რომელიც წარმოადგენს ამ პირის უმთავრეს ადგილსამყოფელს და მას ძირითად საცხოვრებლად ირჩევს.

შესაძლებელია, რომ ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ადგილი და მისი ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ადგილი ერთ-

მანეთს დაემთხვეს. თუ ფიზიკური პირი ეკონომიკურ საქმიანობას თავის საცხოვრებელი ადგილზე ახორციელებს, ამ შემთხვევაში ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ადგილი და მისი ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ადგილი ერთმანეთს ემთხვევა.

მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნული მუხლი საცხოვრებელი ადგილის თავისუფლად არჩევის პრინციპს განამტკიცებს, ცალკეული კატეგორიის ფიზიკური პირებისათვის თვითონ განსაზღვრავს მათ საცხოვრებელ ადგილს.

განსახილველი მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, არასრულწლოვნის საცხოვრებელ ადგილად ითვლება მშობლის უფლების მქონე პირის საცხოვრებელი ადგილი, ხოლო იმ პირის საცხოვრებელ ადგილად, რომელსაც ჰყავს მეურვე ან მზრუნველი, ითვლება მეურვის ან მზრუნველის საცხოვრებელი ადგილი.

ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ადგილის გარდა განსახილველი მუხლით დადგენილია ფიზიკური პირის ფაქტობრივად ყოფნის ადგილი. ფიზიკური პირის ფაქტობრივად ყოფნის ადგილად ითვლება მისი დროებითი საცხოვრებელი ადგილი. ამასთან, სამხედრო მოსამსახურის, აგრეთვე სამუშაოს ხასიათიდან და პირობებიდან გამომდინარე მუდმივად გადაადგილებადი ფიზიკური პირის ფაქტობრივად ყოფნის ადგილად ითვლება ადგილი, სადაც იგი ფაქტობრივად ცხოვრობს ან რეგისტრირებულია დადგენილი წესით (მათ შორის, სამხედრო ნაწილის დისლოკაციის ან შესაბამისი საწარმოს მდებარეობის ადგილი).

პირს შეიძლება ჰქონდეს რამდენიმე საცხოვრებელი (ბინა ან სხვა საცხოვრებელი) ადგილი. ამ შემთხვევაში მის საცხოვრებელ ადგილს განსაზღვრავს საგადასახადო ორგანო ამ ფიზიკურ პირთან შეთანხმებით.

მუხლი 36. მენარმე ფიზიკური პირი და მისი საქმიანობის ადგილი

1. მენარმე ფიზიკურ პირად ითვლება:

ა) ინდივიდუალური მენარმე – ფიზიკური პირი, თუ ის „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის მიხედვით არის ინდივიდუალური მენარმე;

ბ) ფიზიკური პირი, თუ ის ახორციელებს „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-3 პუნქტით განსაზღვრულ საქმიანობას.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული ფიზიკური პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის რეგისტრაციის, ლიცენზიის ან ნებართვის გარეშე განხორციელება არ არის ამ ფიზიკური პირის დაბეგვრის მიზნით მისი მენარმე ფიზიკურ პირად არცნობის საფუძველი.

3. მენარმე ფიზიკური პირის საქმიანობის ადგილად ითვლება მისი ეკონომიკური საქმიანობის ადგილი.

განსახილველი მუხლი განსაზღვრავს მენარმე ფიზიკური პირის საგადასახადო ცნებას. საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის მენარმე ფიზიკურ პირად ითვლება ფიზიკური პირი, თუ ის „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მიხედვით არის ინდივიდუალური მენარმე. მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში ინდივიდუალური მენარმის რეგისტრაცია სავალდებულოა. ინდივიდუალური მენარმე წარმოიშობა მხოლოდ მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში რეგისტრაციის მომენტიდან. ინდივიდუალური მენარმე თავისი სამენარმეო საქმიანობიდან წარმოშობილი ვალდებულებებისათვის კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებს პირადად, მთელი თავისი ქონებით.

ინდივიდუალური მენარმის რეგისტრაციას ახორციელებს საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს მმართველობის სფეროში მოქმედი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო. ამასთან, ინდივიდუალური მენარმის რეგისტრაცია მოიცავს როგორც სახელმწიფო, ისე საგადასახადო რეგისტრაციას.

ფიზიკური პირი ინდივიდუალურ მენარმედ რეგისტრაციისათვის საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს წარუდგენს განცხადებას და პირადობის დამადასტურებელ მოწმობას. განცხადებაში უნდა მიეთითოს:

- განმცხადებლის სახელი;
- განმცხადებლის საცხოვრებელი ადგილის მისამართი;

- განმცხადებლის პირადი ნომერი;
- განცხადების შევსების თარიღი;
- განმცხადებლის ხელმოწერა.

უცხო ქვეყნის მოქალაქის საქართველოში ინდივიდუალურ მენარმედ რეგისტრაციისას მან უნდა წარადგინოს სარეგისტრაციო განცხადება, რომელიც უნდა შეიცავდეს ზემოაღნიშნული მონაცემების ეკვივალენტურ მონაცემებს.

ინდივიდუალური მენარმის რეგისტრაციის გაუქმების საფუძველია ინდივიდუალურ მენარმედ რეგისტრირებული ფიზიკური პირის გარდაცვალება, სასამართლოს მიერ მისი გარდაცვლილად გამოცხადება ან ქმედუუნაროდ აღიარება. ასეთ შემთხვევაში რეგისტრაცია წარმოებს მხოლოდ გარდაცვალების ან გარდაცვლილად გამოცხადების შესახებ შესაბამისი სამართლებრივი აქტის საფუძველზე, ნებისმიერი პირის (ორგანოს) მოთხოვნით ან საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს ინიციატივით.

უნდა აღინიშნოს, რომ მენარმე ფიზიკური პირის საგადასახადო ცნება არ ემთხვევა „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ინდივიდუალური მენარმის სამოქალაქო-სამართლებრივ ცნებას. მენარმე ფიზიკური პირის საგადასახადო ცნება გაცილებით ფართოა, ვიდრე ინდივიდუალური მენარმის სამოქალაქო-სამართლებრივი ცნება.

მიუხედავად იმისა, რომ სამენარმეო საქმიანობას არ განეკუთვნება „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-3 პუნქტით განსაზღვრული საქმიანობა, საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის მენარმე ფიზიკურ პირად ითვლება აგრეთვე ფიზიკური პირი, თუ ის ახორციელებს სახელოვნებო, სამეცნიერო, სამედიცინო, არქიტექტურულ, საადვოკატო ან სანოტარო, სააუდიტო, საკონსულტაციო (მათ შორის, საგადასახადო კონსულტანტთა), სასოფლო-სამეურნეო ან სატყეო-სამეურნეო საქმიანობას.

აღნიშნულ მენარმე ფიზიკურ პირთა საგადასახადო აღრიცხვას ახორციელებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მმართველობის სფეროში მოქმედი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – შემოსავლების სამსახური.

სახელოვნებო, სამეცნიერო, სამედიცინო, არქიტექტურულ, საადვოკატო ან სანოტარო, სააუდიტო, საკონსულტაციო, სასოფლო-

სამეურნეო ან სატყეო-სამეურნეო საქმიანობის განმახორციელებელი ფიზიკური პირი ვალდებულია ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებამდე განცხადებით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს მათთვის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭების მიზნით.

საქართველოს მოქალაქე ფიზიკურ პირს (მათ შორის, მენარმე ფიზიკურ პირს) საიდენტიფიკაციო ნომრად ენიჭება ამავე პირის მოქალაქის პირადობის მონუმბაში აღნიშნული პირადი ნომერი, ხოლო პირადობის ნეიტრალური მონუმბის ან ნეიტრალური სამგზავრო დოკუმენტის მქონე პირს – ამავე მონუმბაში/დოკუმენტში აღნიშნული პირადი ნომერი. ამასთან, უცხო ქვეყნის მოქალაქესა და მოქალაქეობის არმქონე ფიზიკურ პირს საიდენტიფიკაციო ნომრად ენიჭება ცხრანიშნა საიდენტიფიკაციო ნომერი.

აღსანიშნავია, რომ მენარმე ფიზიკური პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელება რეგისტრაციის, ლიცენზიის ან ნებართვის გარეშე არ წარმოადგენს ამ ფიზიკური პირის დაბეგვრის მიზნით მისი მენარმე ფიზიკურ პირად არცნობის საფუძველს. შესაბამისად, თუ ფიზიკური პირი ახორციელებს სამენარმეო საქმიანობას მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში რეგისტრაციის გარეშე, აღნიშნული პირი დაბეგვრის მიზნებისათვის მენარმედ განიხილება.

განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილი განსაზღვრავს მენარმე ფიზიკური პირის საქმიანობის ადგილს. არამენარმე ფიზიკური პირისაგან განსხვავებით მენარმე ფიზიკური პირის საქმიანობის ადგილად ითვლება არა მისი საცხოვრებელი ადგილი, არამედ მისი ეკონომიკური საქმიანობის ადგილი.

მუხლი 37. გადასახადის გადამხდელის წარმომადგენელი

1. გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, საგადასახადო ურთიერთობებში მონაწილეობა მიიღოს თავისი კანონიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენლის მეშვეობით. საგადასახადო ურთიერთობებში გადასახადის გადამხდელის პირადად მონაწილეობა არ ართმევს მას უფლებას, ჰყავდეს წარმომადგენელი, ისევე, როგორც წარმომადგენლის მონაწილეობა არ ართმევს მას უფლებას, პირადად მიიღოს მონაწილეობა აღნიშნულ ურთიერთობებში.

2. საწარმოს/ორგანიზაციის კანონიერ წარმომადგენლებად ითვლებიან მისი ორგანოები ან/და საქართველოს საკანონმდებლო აქტებითა და ამ საწარმოს/ორგანიზაციის სადამფუძნებლო დოკუმენტებით უფლებამოსილი სხვა პირები. ფიზიკური პირის კანონიერ წარმომადგენლად ითვლება პირი, რომელიც ამ კოდექსისა და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტების საფუძველზე ახორციელებს შესაბამის უფლებამოსილებას.

3. გადასახადის გადამხდელის კანონიერი წარმომადგენლის ქმედება, რომელიც დაკავშირებულია საგადასახადო ურთიერთობებში ზემოაღნიშნული პირის მონაწილეობასთან, ითვლება თვით ამ პირის ქმედებად.

4. გადასახადის გადამხდელის უფლებამოსილ წარმომადგენლად ითვლება პირი, რომელიც ზემოაღნიშნული პირის რწმუნებით უფლებამოსილია წარმოადგინოს მისი ინტერესები საგადასახადო ორგანოებთან ან/და საგადასახადო ურთიერთობების სხვა მონაწილეებთან ურთიერთობებში, აგრეთვე სასამართლოში.

5. საწარმოს/ორგანიზაციის უფლებამოსილი წარმომადგენელი მოქმედებს ამ საწარმოს/ორგანიზაციის მიერ გაცემული მინდობილობის საფუძველზე, ხოლო ფიზიკური პირის უფლებამოსილი წარმომადგენელი – ამ ფიზიკური პირის მიერ გაცემული და სანოტარო წესით დადასტურებული მინდობილობის ან საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით მინდობილობასთან გათანაბრებული სხვა დოკუმენტის საფუძველზე, ასეთი მინდობილობით ან სხვა დოკუმენტით განსაზღვრული უფლებამოსილების ფარგლებში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 37-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს საგადასახადო ურთიერთობებში მონაწილეობა მიიღოს თავისი კანონიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენლის მეშვეობით.

საგადასახადო კოდექსის 53-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულების შესრულებად ითვლება პირის ვალდებულება, გადაიხადოს გადასახადის თანხა დადგენილ ვადაში. როგორც წესი, გადასახადის გადამხდელი მიისწრაფვის უშუალოდ განახორციელოს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებული ყველა საჭირო მოქმედება – დამოუკიდებლად გამოიანგარიშოს გა-

დასახადი, საგადასახადო ორგანოში წარადგინოს საგადასახადო დეკლარაცია და ა.შ. განსაზღვრული მოქმედებების შესრულება ობიექტურ მიზეზთა გამო ზოგჯერ შეუძლებელი ან საკმაოდ გართულებულია (მაგალითად, გადასახადის გადამხდელი იმყოფება უცხოეთში და სხვა). ამ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს შეუძლია გამოიყენოს მესამე პირთა დახმარება საგადასახადო წარმომადგენლობის ინსტიტუტის გამოყენების გზით.

უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო კოდექსი, ადგენს რა გადასახადის გადამხდელის უფლებას საგადასახადო ურთიერთობებში მონაწილეობა მიიღოს წარმომადგენლის მეშვეობით, არ განსაზღვრავს საგადასახადო წარმომადგენლობის ცნებას. ამ შემთხვევაში, ვფიქრობთ, შეიძლება გამოვიყენოთ სამართლის ანალოგიის პრინციპი და მივმართოთ სამოქალაქო კანონმდებლობას, რომელიც საკმაოდ დეტალურად აწესრიგებს წარმომადგენლობის ინსტიტუტს.

თუ ერთი პირი (წარმომადგენელი) საგადასახადო ურთიერთობებში მონაწილეობს სხვა პირის (გადასახადის გადამხდელის) სახელით და ინტერესებისათვის სახეზეა წარმომადგენლობა. ამასთან, სხვა პირის (გადასახადის გადამხდელის) სახელით მოქმედი პირი წარმომადგენლად იწოდება.

განსახილველი მუხლის პირველი ნაწილი გამოყოფს ორი სახის საგადასახადო წარმომადგენლობას:

- კანონისმიერი წარმომადგენლობა (კანონიერი წარმომადგენელი);
- წარმომადგენლობა უფლებამოსილი პირის მეშვეობით (უფლებამოსილი წარმომადგენელი).

თუ წარმომადგენლობა პირდაპირ გამომდინარეობს კანონიდან ან სადამფუძნებლო დოკუმენტიდან, მაშინ სახეზეა კანონისმიერი წარმომადგენლობა, ხოლო თუ წარმომადგენლობა წარმოიშობა მარწმუნებლის თავისუფალი ნების შედეგად სახეზეა წარმომადგენლობა უფლებამოსილი პირის მეშვეობით.

გადასახადის გადამხდელის უფლება საგადასახადო ურთიერთობებში მონაწილეობა მიიღოს საგადასახადო წარმომადგენლის მეშვეობით უნივერსალურია. სხვაგვარად რომ ვთქვათ, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს საგადასახადო ურთიერთობებში მონაწილეობა მიიღოს პირადად, წარმომადგენლის მეშვეობით ან

წარმომადგენელთან ერთად. საგადასახადო ურთიერთობებში გადასახადის გადამხდელის პირადად მონაწილეობა არ ართმევს მას უფლებას, ჰყავდეს წარმომადგენელი, ისევე, როგორც წარმომადგენლის მონაწილეობა არ ართმევს მას უფლებას, პირადად მიიღოს მონაწილეობა აღნიშნულ ურთიერთობებში.

განსახილველი მუხლის თანახმად, მხოლოდ გადასახადის გადამხდელს აქვს უფლება საგადასახადო ურთიერთობებში მონაწილეობა მიიღოს თავისი კანონიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენლის მეშვეობით. სხვა პირისათვის, მაგალითად, საგადასახადო აგენტი-სათვის, საგადასახადო წარმომადგენლობა გათვალისწინებული არ არის, რაც საგადასახადო კოდექსის ტექნიკურ ხარვეზად უნდა მივიჩნიოთ. საგადასახადო ურთიერთობებში კანონიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენლის მეშვეობით მონაწილეობის უფლება აქვს საგადასახადო აგენტსაც.

განსახილველი მუხლის მე-2 ნაწილი ითვალისწინებს საწარმოს (ორგანიზაციის) კანონისმიერი წარმომადგენლობის ორ ფორმას:

- წარმომადგენლობა საწარმოს (ორგანიზაციის) ორგანოების მეშვეობით;
- წარმომადგენლობა საქართველოს საკანონმდებლო აქტებისა და ამ საწარმოს (ორგანიზაციის) სადამფუძნებლო დოკუმენტების საფუძველზე.

საწარმოები (ორგანიზაციები) საგადასახადო ურთიერთობებში მონაწილეობენ თავიანთი ორგანოების, ანუ ფიზიკური პირების მეშვეობით. საწარმოებს (ორგანიზაციებს) თავიანთი ორგანოების გარეშე საქმიანობა პრაქტიკულად არ შეუძლიათ. ისინი ყოველგვარ საქმიანობას მხოლოდ თავიანთი ორგანოების მეშვეობით ახორციელებენ. საწარმოების (ორგანიზაციების) წარმომადგენლობის საკითხები მოწესრიგებულია „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით, სამოქალაქო კოდექსით, აგრეთვე „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შესახებ“ საქართველოს კანონით.

„მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის თანახმად, საწარმოს ერთ-ერთ სადამფუძნებლო დოკუმენტს საწარმოს წესდება (პარტნიორთა შეთანხმება) განეკუთვნება. საწარმოს წესდება (პარტნიორთა შეთანხმება) ხელმოწერილი უნდა იყოს ყველა პარტნიორის მიერ და დამოწმებული საწარმოო წესით.

საწარმოს წესდებაში (პარტნიორთა შეთანხმებაში) სავალდებულო წესით მიეთითება საწარმოს სახელწოდება (საფირმო სახელწოდება), საწარმოს სამართლებრივი ფორმა, საწარმოს იურიდიული მისამართი, მონაცემები საწარმოს დამფუძნებელი პარტნიორის (პარტნიორების) შესახებ, საწარმოს მმართველობის ორგანო, გადანყვეტილების მიღების წესი, აგრეთვე „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლით გათვალისწინებული სხვა მონაცემები.

საწარმოს რეგისტრაციისათვის სარეგისტრაციო განცხადებასთან, წესდებასთან (პარტნიორთა შეთანხმებასთან) და საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრულ სხვა სარეგისტრაციო დოკუმენტაციასთან ერთად საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოს უნდა წარედგინოს დოკუმენტი, რომელშიც მიეთითება საწარმოს ხელმძღვანელობასა და წარმომადგენლობაზე უფლებამოსილი პირი (პირები). თუ საწარმოს წარმომადგენლობაზე უფლებამოსილი რამდენიმე პირი ჰყავს, უნდა მიეთითოს, ისინი ერთად წარმოადგენენ საწარმოს თუ ცალ-ცალკე. რეგისტრაციისათვის ასევე წარედგინილი უნდა იქნეს ხელმძღვანელობაზე (წარმომადგენლობაზე) უფლებამოსილი პირის (პირების) ხელმოწერის ნიმუში (ნიმუშები), რომელსაც ის სამართლებრივ ურთიერთობებში გამოიყენებს.

საწარმოს ხელმძღვანელობასა და წარმომადგენლობაზე უფლებამოსილი პირი წარმოადგენს და იცავს ამ საწარმოს (გადასახადის გადამხდელის) ინტერესებს საგადასახადო ორგანოებთან ურთიერთობებში. თუ საწარმოს წარმომადგენლობაზე უფლებამოსილი რამდენიმე პირი ჰყავს და სამოქალაქო სამართლის დისპოზიციურობის ძალით საგადასახადო წარმომადგენლად მითითებულია ერთ-ერთი მათგანი, მხოლოდ ის განახორციელებს აღნიშნული საწარმოს კანონისმიერ საგადასახადო წარმომადგენლობას.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 29-ე მუხლის თანახმად, არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის სადამფუძნებლო დოკუმენტია დამფუძნებელთა (წევრთა) შეთანხმება. არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის სადამფუძნებლო დოკუმენტი ხელმოწერილი უნდა იყოს ყველა დამფუძნებლის (წევრის) მიერ და დამონმებული სათანადო წესით.

არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის სადამფუძნებლო დოკუმენტში სავალდებულო წესით მიეთითება არასა-

მენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის სახელწოდება, მონაცემები არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის ადგილსამყოფლის (იურიდიული მისამართის) შესახებ, არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის საქმიანობის მიზანი, მონაცემები არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის დამფუძნებლების (წევრების) შესახებ, მონაცემები არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის ხელმძღვანელი ორგანოს (ორგანოების) შესახებ, არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის ხელმძღვანელი ორგანოს (ხელმძღვანელი პირის) შექმნის (არჩევის) წესი და უფლებამოსილების ვადა, მონაცემები არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის ხელმძღვანელი პირის შესახებ, არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის ხელმძღვანელი ორგანოს (ხელმძღვანელი პირის) მიერ გადაწყვეტილების მიღების წესი და პროცედურა, აგრეთვე საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 29-ე მუხლით გათვალისწინებული სხვა მონაცემები.

არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის სადამფუძნებლო დოკუმენტში ასევე უნდა მითითოს არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის წარმომადგენლობაზე უფლებამოსილი პირი (პირები), მისი (მათი) არჩევის წესი და უფლებამოსილების ვადა, აგრეთვე მონაცემები წარმომადგენლობაზე უფლებამოსილი პირის (პირების) შესახებ.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 35-ე მუხლის თანახმად, არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის დამფუძნებელს (წევრს) უფლება აქვს, ერთ პირს მიანიჭოს საქმეების ერთპიროვნულად გაძღოლის უფლებამოსილება ანდა დაანოსს ორი ან ორზე მეტი პირის ერთობლივი ხელმძღვანელობა ან/და წარმომადგენლობა.

ამასთან, ხელმძღვანელობის უფლებამოსილება გულისხმობს უფლებამოსილების ფარგლებში არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის სახელით გადაწყვეტილებების მიღებას, ხოლო წარმომადგენლობითი უფლებამოსილება გულისხმობს არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის სახელით გამოსვლას მესამე პირებთან ურთიერთობაში.

საქართველოს საკანონმდებლო აქტების საფუძველზე კანონისმიერი საგადასახადო წარმომადგენლობა შესაძლებელია საჯარო

სამართლის იურიდიულ პირებში. საჯარო სამართლის იურიდიული პირი წარმოიშობა და იურიდიული პირის სტატუსს იძენს წესდების (დებულების) დამტკიცებისა და იურიდიული პირის წარმომადგენლობაზე უფლებამოსილი პირის დანიშვნიდან (არჩევიდან).

საჯარო სამართლის იურიდიული პირი შეიძლება შეიქმნას:

- კანონით;
- საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულებით;
- სახელმწიფო მმართველობის ორგანოს ადმინისტრაციული აქტით კანონით პირდაპირ გათვალისწინებულ შემთხვევაში;
- ავტონომიური რესპუბლიკის კომპეტენციას მიკუთვნებული საკითხების გადასაწყვეტად ავტონომიური რესპუბლიკის უმაღლესი აღმასრულებელი ორგანოს ნორმატიული აქტით;
- კანონით გათვალისწინებულ შემთხვევაში ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების კომპეტენციისთვის მიკუთვნებული საკითხების გადასაწყვეტად ქალაქ თბილისის მთავრობის ნორმატიული აქტით.

საჯარო სამართლის იურიდიული პირის წესდება (დებულება) მტკიცდება კანონით დადგენილი წესით. ამასთან, საჯარო სამართლის იურიდიული პირის წესდება (დებულება) უნდა შეიცავდეს ამ პირის სახელწოდებას, მიზნებს, ფუნქციებსა და საქმიანობის საგანს, მართვის ორგანოების შექმნის წესსა და კომპეტენციას, წარმომადგენლობაზე უფლებამოსილი პირის დანიშვნის (არჩევის) წესსა და კომპეტენციას, სახელმწიფო კონტროლის ფორმასა და ფარგლებს, საფინანსო საქმიანობის საფუძვლებს, ლიკვიდაციის წესსა და პირობებს, აგრეთვე წესდებაში (დებულებაში) ცვლილებების შეტანის წესს.

საჯარო სამართლის იურიდიულ პირს მართავს ხელმძღვანელი. იგი საქმეებს უძღვება ერთპიროვნულად. მასვე ეკისრება საჯარო სამართლის იურიდიული პირის წარმომადგენლობა და პერსონალურად აგებს პასუხს მისი საქმიანობის სწორად წარმართვაზე.

ამრიგად, კანონიერ წარმომადგენლად ითვლება პირი, რომელსაც საქართველოს საკანონმდებლო აქტებისა და საწარმოს (ორგანიზაციის) სადამფუძნებლო დოკუმენტების საფუძველზე უფლება აქვს წარმოადგინოს აღნიშნული საწარმო (ორგანიზაცია).

განსახილველი მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ფიზიკური პირის კანონიერ წარმომადგენლად ითვლება პირი, რომელიც საგადა-

სახადო კოდექსისა და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტების საფუძველზე ახორციელებს შესაბამის უფლებამოსილებას.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად, ფიზიკური პირის კანონიერ წარმომადგენლებს განეკუთვნებიან:

- არასრულწლოვანის მშობლები;
- არასრულწლოვანის მშვილებელი;
- სამეურვეო (სამზრუნველო) პირის მეურვე (მზრუნველი).

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 1198-ე მუხლის თანახმად, მშობლები თავისი არასრულწლოვანი შვილების კანონიერი წარმომადგენლები არიან და განსაკუთრებულ რწმუნებულებათა გარეშე გამოდიან მათი უფლებებისა და ინტერესების დასაცავად მესამე პირებთან ურთიერთობაში, მათ შორის – სასამართლოშიც. ამრიგად, კანონისმიერი საგადასახადო წარმომადგენლობის ძალით მშობლებს შეუძლიათ წარმოადგინონ თავისი არასრულწლოვანი შვილების ინტერესები ნებისმიერ იურიდიულ და ფიზიკურ პირებთან, მათ შორის, საგადასახადო ორგანოებთან ურთიერთობაში.

არასრულწლოვანის მშვილებლებს, ისევე როგორც მშობლებს, შეუძლიათ წარმოადგინონ ნაშვილების საგადასახადო ინტერესები ნებისმიერ საგადასახადო ორგანოში და სასამართლოში განსაკუთრებულ რწმუნებულებათა გარეშე.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის თანახმად, მეურვეობა ნესდება ბავშვზე, რომელსაც არ მიუღწევია შვიდი წლის ასაკისათვის ან პირზე, რომელიც სასამართლოს მიერ აღიარებულია ქმედუუნაროდ სულით ავადმყოფობის ან ჭკუასუსტობის გამო (სამოქალაქო კოდექსის 1276-ე მუხლი), ხოლო მზრუნველობა – არასრულწლოვანზე 7 წლის ასაკიდან 18 წლამდე. მზრუნველობა ნესდება აგრეთვე სრულწლოვან ქმედუუნარიან პირზე მისი თხოვნით, თუ მას თავისი ჯანმრთელობის მდგომარეობის გამო არ შეუძლია დამოუკიდებლად განახორციელოს თავისი უფლებები და შეასრულოს თავისი მოვალეობანი (სამოქალაქო კოდექსის 1277-ე მუხლი). მეურვე და მზრუნველი განსაკუთრებული უფლებამოსილების გარეშე წარმოადგენენ სამეურვეო (სამზრუნველო) პირის უფლებებსა და ინტერესებს მესამე პირებთან ურთიერთობაში, მათ შორის – სასამართლოშიც (სამოქალაქო კოდექსის 1290-ე მუხლი). შესაბამისად, მეურვე (მზრუნველი) კანონისმიერი საგადასახადო წარმომადგენ-

ლობის ძალით იცავს სამეურვეო (სამზრუნველო) პირის კანონიერ საგადასახადო უფლებებსა და ინტერესებს ყველა ორგანოში და ინსტანციაში. უნდა აღინიშნოს, რომ მეურვეობის (მზრუნველობის) შეწყვეტის მომენტიდან, მეურვე (მზრუნველი) აღარ ითვლება სამეურვეო (სამზრუნველო) პირის კანონიერ წარმომადგენლად.

აუცილებელია, გავითვალისწინოთ, რომ ფიზიკური პირის კანონიერი საგადასახადო წარმომადგენლები მოქმედებენ განსაკუთრებულ რწმუნებულებათა გარეშე. შესაბამისად, კანონისმიერი საგადასახადო წარმომადგენლობის განსახორციელებლად მათ უნდა გააჩნდეთ მხოლოდ მათი კანონიერი წარმომადგენლის სტატუსის დამადასტურებელი დოკუმენტები.

განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის კანონიერი წარმომადგენლის მოქმედება (უმოქმედობა), რომელიც დაკავშირებულია საგადასახადო ურთიერთობებში ზემოაღნიშნული პირის მონაწილეობასთან, ითვლება თვით ამ გადასახადის გადამხდელის მოქმედებად (უმოქმედობად). შესაბამისად, თუ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი, საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში, გადასახადის გადამხდელის კანონიერი წარმომადგენლისგან ითხოვს სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის საგადასახადო ორგანოში წარდგენას და გადასახადის გადამხდელის კანონიერი წარმომადგენელი აღნიშნულ ინფორმაციას არ წარუდგენს საგადასახადო ორგანოს, საგადასახადო პასუხისმგებლობა ეკისრება არა კანონიერ წარმომადგენელს, არამედ უშუალოდ გადასახადის გადამხდელს, ვინაიდან კანონიერი წარმომადგენლის უმოქმედობა ამ შემთხვევაში განიხილება თვით ამ გადასახადის გადამხდელის უმოქმედობად.

განსახილველი მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის უფლებამოსილ წარმომადგენლად ითვლება პირი, რომელიც გადასახადის გადამხდელის რწმუნებით უფლებამოსილია წარმოადგინოს მისი ინტერესები საგადასახადო ორგანოებთან ან/და საგადასახადო ურთიერთობების სხვა მონაწილეებთან ურთიერთობებში, აგრეთვე სასამართლოში.

გადასახადის გადამხდელის უფლებამოსილი წარმომადგენელი შეიძლება იყოს როგორც ფიზიკური პირი, ასევე იურიდიული პირი.

უფლებამოსილი საგადასახადო წარმომადგენლობა შეიძლება იყოს როგორც სასყიდლიანი, ასევე უსასყიდლო, იმისდა მიხედვით, რა შეთანხმებას მიაღწევენ მხარეები – გადასახადის გადამხდელი და მისი წარმომადგენელი.

ფიზიკური პირის მიერ საგადასახადო წარმომადგენლობა დასაშვებია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ იგი საგადასახადო წარმომადგენლობის მომენტისათვის ქმედუნარიანია, ე.ი. სრულწლოვანია. გადასახადის გადამხდელის უფლებამოსილი წარმომადგენელი შეიძლება იყოს საქართველოს მოქალაქე, უცხო ქვეყნის მოქალაქე ან მოქალაქეობის არმქონე პირი. გარდა ამისა, გადასახადის გადამხდელის უფლებამოსილი წარმომადგენელი შეიძლება იყოს როგორც ინდივიდუალური მენარმე, რომელიც თავის საქმიანობას ახორციელებს იურიდიული პირის შექმნის გარეშე, ასევე ფიზიკური პირი, რომელსაც არ გააჩნია აღნიშნული სამართლებრივი სტატუსი.

გადასახადის გადამხდელის უფლებამოსილი წარმომადგენელი შეიძლება იყოს როგორც სამეწარმეო (კომერციული), ასევე არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირიც. როგორც წესი, სამეწარმეო (კომერციული) იურიდიული პირები (შპს, სს, კს, სპს კოოპერატივი) საქმიანობას ახორციელებენ მოგების მიღების მიზნით. შესაბამისად, საგადასახადო წარმომადგენლობას ამ შემთხვევაში სასყიდლიანი ხასიათი გააჩნია. სასყიდლიანი საგადასახადო წარმომადგენლობის საფუძველი შეიძლება იყოს, მაგალითად, ხელშეკრულება სასყიდლიანი იურიდიული მომსახურების გაწევის შესახებ, დავალების ხელშეკრულება და ა. შ.

გადასახადის გადამხდელის უფლებამოსილი წარმომადგენელი წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის ინტერესებს არა მხოლოდ საგადასახადო ორგანოებთან ურთიერთობებში, არამედ საგადასახადო კანონმდებლობით რეგულირებადი ურთიერთობების სხვა მონაწილეებთან (მაგალითად, საგადასახადო აგენტებთან და ა.შ.) ურთიერთობებშიც.

უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო კოდექსი არ არეგულირებს გადასახადის გადამხდელის სასამართლო წარმომადგენლობას. შესაბამისად, საგადასახადო კოდექსის დებულებები სასამართლო წარმომადგენლობაზე არ ვრცელდება. გადასახადის გადამხდელის უფლებამოსილი წარმომადგენელი გადასახადის გადამხდელის ინ-

ტერესებს სასამართლო ორგანოებთან ურთიერთობებში წარმოდგენს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსით დადგენილი წესით.

განსახილველი მუხლი არ განსაზღვრავს იმ პირთა წრეს, რომლებსაც არ გააჩნიათ გადასახადის გადამხდელის უფლებამოსილი წარმომადგენლობის უფლება. ბუნებრივია, გადასახადის გადამხდელის უფლებამოსილი წარმომადგენელი არ შეიძლება იყოს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი, ისევე როგორც სახელმწიფო ხელისუფლების სხვა წარმომადგენელი და მაკონტროლებელი და სამართალდამცავი ორგანოების თანამშრომელი. აღნიშნული პირები საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებში უნდა წარმომადგენდნენ მხოლოდ სახელმწიფოს ინტერესებს. პირადი (მატერიალური და ა.შ.) დაინტერესების გამორიცხვის მიზნით, აღნიშნული პირებს, შესაბამისი საკანონმდებლო აქტების ძალით, უფლება არა აქვთ განახორციელონ გადასახადის გადამხდელის უფლებამოსილი წარმომადგენლობა. როგორც წესი, აღნიშნულ პირებს, მათი საქმიანობის მარეგულირებელი საკანონმდებლო აქტებით დაწესებული შეზღუდვების ძალით, უფლება არა აქვთ პროფესიული საქმიანობის გარდა განახორციელონ სხვა საქმიანობა, გარდა პედაგოგიური, სამეცნიერო, ლიტერატურული და სხვა შემოქმედებითი საქმიანობისა.

განსახილველი მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, საწარმოს (ორგანიზაციის) უფლებამოსილი წარმომადგენელი მოქმედებს ამ საწარმოს (ორგანიზაციის) მიერ გაცემული წერილობით მინდობილობის საფუძველზე, ასეთი მინდობილობით განსაზღვრული უფლებამოსილების ფარგლებში.

მინდობილობა შეიძლება მიეცეს როგორც ფიზიკურ, ასევე იურიდიულ პირს. უკანასკნელ შემთხვევაში იურიდიული პირი მოქმედებს თავისი მმართველობის ორგანოების მეშვეობით. მინდობილობა შეიძლება მიეცეს ერთ ან რამდენიმე პირს. იმ შემთხვევაში, თუ მინდობილობა გაცემულია რამდენიმე პირზე, ყველა მათგანი სახელობით უნდა აღინიშნოს მინდობილობაში.

წარმომადგენლობითი უფლებამოსილება იურიდიულ მოქმედებათა განხორციელებისას უნდა შეესაბამებოდეს მინდობილობის შინაარსს. მინდობილობით განსაზღვრული უფლებამოსილების ში-

ნაარსიდან გამომდინარე შეიძლება განვასხვავოთ სპეციალური, გენერალური და ერთჯერადი მინდობილობა. რწმუნებული პირის მიერ გაცემული სპეციალური მინდობილობის საფუძველზე უფლებამოსილი წარმომადგენელი ახორციელებს ერთგვაროვან მოქმედებებს. გენერალური მინდობილობის საფუძველზე რწმუნებული პირი მარწმუნებლის სახელით ახორციელებს მის ფუნქციონირებასთან დაკავშირებულ სხვადასხვა სამართლებრივ მოქმედებას. უფლებამოსილების შინაარსით გენერალური მინდობილობა გაცილებით ფართოა, ვიდრე მინდობილობათა სხვა სახეები. რწმუნებული პირის მიერ გაცემული სპეციალური მინდობილობის საფუძველზე უფლებამოსილი წარმომადგენელი ახორციელებს მკაცრად განსაზღვრულ მოქმედებებს.

საწარმოს (ორგანიზაციის) სახელით მინდობილობას გასცემს საწარმოს (ორგანიზაციის) ხელმძღვანელი ან სადამფუძნებლო დოკუმენტებით განსაზღვრული სხვა უფლებამოსილი პირი. მინდობილობაში უნდა აღინიშნოს მინდობილობის მოქმედებს ვადა და მისი გაცემის თარიღი.

განსახილველი მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, ფიზიკური პირის უფლებამოსილი წარმომადგენელი მოქმედებს ამ ფიზიკური პირის მიერ გაცემული და სანოტარო წესით დადასტურებული მინდობილობის ან საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით მინდობილობასთან გათანაბრებული სხვა დოკუმენტის საფუძველზე, ასეთი მინდობილობით ან სხვა დოკუმენტით განსაზღვრული უფლებამოსილების ფარგლებში.

ამრიგად, თუ ფიზიკური პირის უფლებამოსილი წარმომადგენელი იურიდიული პირია, ეს უკანასკნელი მოქმედებს ამ ფიზიკური პირის მიერ გაცემული და სანოტარო წესით დადასტურებული მინდობილობის საფუძველზე, ხოლო, თუ ფიზიკური პირის უფლებამოსილი წარმომადგენელი ასევე ფიზიკური პირია, ეს უკანასკნელი მოქმედებს ამ ფიზიკური პირის მიერ გაცემული და სანოტარო წესით დადასტურებული მინდობილობის ან საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით მინდობილობასთან გათანაბრებული სხვა დოკუმენტის საფუძველზე.

სანოტარო წესით დადასტურებულ მინდობილობას, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის თანახმად, მაგალითად, უთანაბრდება:

- სამკურნალო დაწესებულებაში მყოფი პირის მინდობილობა დამონმებული მთავარი ექიმის (მისი მოადგილის), უფროსის (მისი მოადგილის) ან მორიგე ექიმის მიერ;
- მოხუცებულთა და ინვალიდთა სახლში მცხოვრები პირის მინდობილობა დამონმებული მოხუცებულთა და ინვალიდთა სახლის დირექტორის ან მთავარი ექიმის მიერ;
- ექსპედიციაში მყოფი პირის მინდობილობა დამონმებული საძიებო, გეოგრაფიული და სხვა მსგავსი ექსპედიციის უფროსის მიერ;
- გემზე ან საჰაერო ხომალდზე მყოფი პირის მინდობილობა დამონმებული გემის კაპიტნის ან საჰაერო ხომალდის მეთაურის მიერ;
- სამხედრო მოსამსახურის ან სამხედრო ნაწილში მომსახურე სამოქალაქო პირის ან მათი ოჯახის წევრის მინდობილობები, დამონმებული სამხედრო ნაწილის, შენაერთის, დაწესებულებისა და სასწავლებლის მეთაურის (უფროსის) მიერ, თუ სამხედრო ნაწილების დისლოკაციის პუნქტში არ არის ნოტარიუსი;
- პატიმრობის ან თავისუფლების აღკვეთის დაწესებულებაში მყოფი პირის მინდობილობა დამონმებული პატიმრობის ან თავისუფლების აღკვეთის დაწესებულების დირექტორის მიერ.

მინდობილობის შეწყვეტისათვის აუცილებელია მისი გაუქმება ან ძალადაკარგულად აღიარება. ამასთან, მინდობილობა მარწმუნებლის მიერ შეიძლება გაუქმდეს ნებისმიერ დროს.

თავი IV

გადასახადის გადამხდელის სამართლებრივი დაცვა

მუხლი 38. ინფორმაციის მოთხოვნის უფლება

1. გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, საგადასახადო ორგანოებისაგან მიიღოს ინფორმაცია საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის შესახებ, კანონით დადგენილი წესით გაეცნოს მის შესახებ საგადასახადო ორგანოებში არსებულ ინფორმაციას.

2. გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, სამართალდამცავ და სხვა მაკონტროლებელ ორგანოებს, გარდა საგადასახადო ორგანოებისა, არ წარუდგინოს დოკუმენტები, რომლებიც დაკავშირებულია გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტების განსაზღვრასთან, გადასახადების გამოანგარიშებასთან და გადახდასთან, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ამ კოდექსით ასეთი უფლებამოსილება გადაცემული აქვს სხვა ორგანოებს.

საგადასახადო კოდექსის 38-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს საგადასახადო ორგანოებისაგან მიიღოს ინფორმაცია, როგორც საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების შესახებ, ასევე გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის შესახებ. გადასახადის გადამხდელის აღნიშნული უფლება უზრუნველყოფილია საგადასახადო ორგანოების ვალდებულებით. საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის, „ნ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან საჭიროების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს უსასყიდლოდ მიაწოდონ ინფორმაცია მოქმედი გადასახადების, მათი გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და ვალდებულებების თაობაზე.

ნებისმიერ გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს საგადასახადო ორგანოებისაგან მიიღოს ინფორმაცია საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების შესახებ. საგადასახადო ორგანოს უარი განმარტოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების წესი

შეიძლება შეიძლება გასაჩივრებული იქნეს გადასახადის გადამხდელის მიერ კანონით დადგენილი წესით.

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს თავის შეხედულებისამებრ ისარგებლოს ან არ ისარგებლოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების შესახებ საგადასახადო ორგანოს წერილობითი განმარტებით. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს წერილობითი განმარტება სავალდებულო არ არის გადასახადის გადამხდელისათვის და მასში ასახული საგადასახადო ორგანოს პოზიცია სარეკომენდაციო ხასიათს ატარებს.

ამრიგად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების შესახებ საგადასახადო ორგანოს წერილობითი განმარტება არის რეკომენდაცია, მას სავალდებულო იურიდიული ძალა არა აქვს და, შესაბამისად, იგი არ შეიძლება გასაჩივრებული იქნეს გადასახადის გადამხდელის მიერ (იხ. საგადასახადო კოდექსის 46-ე მუხლის კომენტარი).

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების შესახებ საგადასახადო ორგანოს სარეკომენდაციო ხასიათის წერილობითი განმარტების გარდა გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლით დადგენილი წესით, შემოსავლების სამსახურს მოსთხოვოს წინასწარი გადაწყვეტილება განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით საგადასახადო ანგარიშგების წესების ან/და შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების თაობაზე. საგადასახადო ორგანოს სარეკომენდაციო ხასიათის წერილობითი განმარტებისაგან განსხვავებით, თუ გადასახადის გადამხდელი იმოქმედებს წინასწარი გადაწყვეტილების შესაბამისად, მაკონტროლებელი ან სამართალდამცავი ორგანო ვერ მიიღებს წინასწარი გადაწყვეტილების საწინააღმდეგო გადაწყვეტილებას და, შესაბამისად, აღნიშნული ოპერაციის მიხედვით გადასახადის გადამხდელს ვერ დაარიცხავს გადასახადს ან/და სანქციას. ამასთან, საგადასახადო ორგანოს სარეკომენდაციო ხასიათის წერილობითი განმარტებისაგან განსხვავებით გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს წინასწარი გადაწყვეტილება, თუ არ ეთანხმება მას, საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით (იხ. საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლის კომენტარი).

განსახილველი მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს კანონით დადგენილი წესით გაეცნოს მის შესახებ საგადასახადო ორგანოებში არსებულ ინფორმაციას. დაუშვებელია, საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელზე არსებული ინფორმაციის გასაიდუმლოება თვით ამ პირისათვის.

საერთო წესის შესაბამისად, საგადასახადო კონტროლს გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადების გამოანგარიშების სისწორესა და დროულად გადახდაზე, ისევე, როგორც გადასახადების ადმინისტრირებისა და მოკრების ყველა ასპექტზე, ახორციელებს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო. ამასთან, სხვა მაკონტროლებელ და სამართალდამცავ ორგანოებს ეკრძალებათ პირის საქმიანობის საგადასახადო კონტროლის განხორციელება. შესაბამისად, განსახილველი მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, სამართალდამცავ და სხვა მაკონტროლებელ ორგანოებს, გარდა საგადასახადო ორგანოებისა, არ წარუდგინოს დოკუმენტები, რომლებიც დაკავშირებულია გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტების განსაზღვრასთან, გადასახადების გამოანგარიშებასთან და გადახდასთან, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც საგადასახადო კოდექსით ასეთი უფლებამოსილება გადაცემული აქვს სხვა ორგანოებს.

მუხლი 39. საგადასახადო საიდუმლოება

1. საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელის შესახებ მიღებული ნებისმიერი ინფორმაცია, გარდა გადასახადის გადამხდელის სტატუსისა, სახელწოდებისა, მისამართისა, საიდენტიფიკაციო ნომრისა და მენარმეთა და არასამენარმეთო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში რეგისტრირებული საჯარო ინფორმაციისა, მისი საგადასახადო აღრიცხვაზე აყვანის მომენტიდან განეკუთვნება საგადასახადო საიდუმლოებას.

2. საგადასახადო ორგანო, მისი თანამშრომელი, მონვეული სპეციალისტი ან/და ექსპერტი ვალდებულია დაიცვას გადასახადის გადამხდელის შესახებ ინფორმაციის საიდუმლოება, რომელიც მისთვის ცნობილი გახდა სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულებისას. მას უფლება აქვს, ცალკეული გადასახადის გადამხდელის შესახებ

იდენტიფიცირებული ინფორმაცია გადასცეს მხოლოდ შემდეგ პირებს:

ა) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემის თანამშრომლებს და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს წევრებს – ამ პირთა მიერ სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულების მიზნით;

ბ) სამართალდამცავ ორგანოებს – იმ პირთა შესახებ, რომელთა მიმართაც მიმდინარეობს სისხლისსამართლებრივი დევნა;

გ) სასამართლოს – სასამართლოს წარმოებაში არსებულ საქმესთან დაკავშირებით, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების ან პასუხისმგებლობის განსაზღვრის მიზნით;

დ) სხვა სახელმწიფოთა საგადასახადო ორგანოებს – საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებათა შესაბამისად;

ე) საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს მმართველობის სფეროში შემავალ საჯარო სამართლის იურიდიულ პირს – აღსრულების ეროვნულ ბიუროს (შემდგომ – აღსრულების ეროვნული ბიურო) და კერძო აღმასრულებელს – „სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ“ საქართველოს კანონით გათვალისწინებული გადაწყვეტილებების აღსრულების პროცესში ან/და საგადასახადო ორგანოსა და აღსრულების ეროვნულ ბიუროს შორის დადებული ხელშეკრულებით გათვალისწინებული უფლებამოსილებების განხორციელებისას;*(20.12.2011 N 5556)*

ვ) საქართველოს სტატისტიკის ეროვნულ სამსახურს (საქსტატს) – საქართველოს მთავრობის მიერ დადგენილი წესის შესაბამისად;

ზ) საქართველოს კონტროლის პალატას – მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე, „საქართველოს კონტროლის პალატის შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი უფლებამოსილების განხორციელების მიზნით.

თ) საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს მმართველობის სფეროში მოქმედ საჯარო სამართლის იურიდიულ პირს – საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოს (შემდგომ – საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო) საგადასახადო ორგანოსა და საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოს შორის დადებული ხელშეკრულებით გათვალისწინებული უფლებამოსილებების განხორციელებისას.*(22.02.2011. N4206)*

ი) საქართველოს მთავრობის მიერ განსაზღვრულ პირებს, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით გადასახადის გადამხდელისათვის მისი საგადასახადო დავალიანების შესახებ ინფორმაციის მიწოდების მიზნით; (24.06.2011. N4963)

კ) ამ კოდექსის 49-ე მუხლის მე-6 ნაწილით გათვალისწინებულ პირებს – საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისათვის აუცილებელი ინფორმაცია. (24.06.2011. N4963)

ლ) საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს მმართველობის სფეროში მოქმედ საჯარო სამართლის იურიდიულ პირს – სამოქალაქო რეესტრის სააგენტოს – საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული უფლებამოსილებების განხორციელებისას; (20.12.2011 N 5556)

მ) საქართველოს ეროვნულ ბანკთან შექმნილ საჯარო სამართლის იურიდიულ პირს – საქართველოს ფინანსური მონიტორინგის სამსახურს – საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული უფლებამოსილებების განხორციელებისას. (20.12.2011 N 5556)

3. საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელი ვალდებულია დაიცვას სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულების დროს მიღებული ინფორმაციის საიდუმლოება, არ გამოიყენოს იგი პირადი მიზნებისათვის ან არ გადასცეს სხვა პირს, რაც ითვლება საგადასახადო საიდუმლოების გახმაურებად. საგადასახადო საიდუმლოების შემცველი დოკუმენტების დაკარგვა ან ასეთი ინფორმაციის გახმაურება იწვევს პასუხისმგებლობას საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად.

4. საგადასახადო ორგანოში არსებულ, საგადასახადო საიდუმლოების შემცველ ინფორმაციას აქვს შენახვისა და დამუშავების სპეციალური რეჟიმი. საგადასახადო საიდუმლოების შემცველ ინფორმაციასთან შეიძლება დაშვებულ იქნენ მხოლოდ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული უფლებამოსილი პირები ფინანსთა მინისტრის მიერვე დადგენილი წესის შესაბამისად.

5. გადასახადის გადამხდელის წერილობითი ნებართვის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის შესახებ ინფორმაცია შეიძლება გადაეცეს სხვა პირს. გადასახადის გადამხდელის მიერ თავისი საგადასახადო ინფორმაციის საჯაროდ, მასობრივი ინფორმაციის საშუალებებში გამოქვეყნება ან/და გავრცელება ჩაითვლება ამ გადასახა-

დის გადამხდელის ნებართვად აღნიშნული საგადასახადო ინფორმაციის ფარგლებში საგადასახადო ორგანოს მიერ მესამე პირისათვის ინფორმაციის გადაცემაზე.

6. ეს მუხლი არ გამოიყენება ამ კოდექსის 44-ე მუხლის მე-6 ნაწილით გათვალისწინებული საჯარო შეტყობინების, აგრეთვე ეკონომიკური საქმიანობის ყალბი საგადასახადო დოკუმენტებით განმხორციელებელ პირთა შესახებ ინფორმაციის შემოსავლების სამსახურის მიერ გავრცელების მიმართ.(20.12.2011 N 5556)

გადასახადების ადმინისტრირების პროცესში საგადასახადო ორგანო, მისი თანამშრომელი, მონვეული სპეციალისტი ან/და ექსპერტი იღებს ნებისმიერ ინფორმაციას გადასახადის გადამხდელის შესახებ, რაც საგადასახადო საიდუმლოებას წარმოადგენს.

საგადასახადო კოდექსს შემოაქვს საგადასახადო საიდუმლოების ცნება. საგადასახადო კოდექსის 39-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო საიდუმლოებას განეკუთვნება გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო აღრიცხვაზე აყვანის მომენტიდან საგადასახადო ორგანოს მიერ მის შესახებ მიღებული ნებისმიერი ინფორმაცია, გარდა:

- გადასახადის გადამხდელის სტატუსისა, სახელწოდებისა, მისამართისა და საიდენტიფიკაციო ნომრისა;
- არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში რეგისტრირებული საჯარო ინფორმაციისა.

უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო საიდუმლოებას განეკუთვნება აგრეთვე პროფესიული და კომერციული საიდუმლოების შემცველი ინფორმაცია, რომელიც ცნობილი გახდა სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულებისას საგადასახადო ორგანოს, მისი თანამშრომლის, მონვეული სპეციალისტის ან/და ექსპერტისათვის. საგადასახადო საიდუმლოების მატარებლებს შეიძლება წარმოადგენდნენ აგრეთვე დოკუმენტები, რომლებიც მიღებულია საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო კონტროლის განხორციელების პროცესში.

პროფესიულ საიდუმლოებას განეკუთვნება ინფორმაცია, რომელიც წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის პირად ან კომერციულ საიდუმლოებას და საგადასახადო ორგანოს, მისი თანამშრო-

მელის, მოწვეული სპეციალისტის ან/და ექსპერტისათვის ცნობილი გახდა პროფესიული მოვალეობის შესრულებასთან დაკავშირებით.

ამასთან, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის თანახმად, კომერციული საიდუმლოება არის ინფორმაცია კომერციული ფასეულობის მქონე გეგმის, ფორმულის, პროცესის, საშუალების თაობაზე ან ნებისმიერი სხვა ინფორმაცია, რომელიც გამოიყენება საქონლის სანარმოებლად, მოსამზადებლად, გადასამუშავებლად ან მომსახურების გასანეგად, ან/და რომელიც წარმოადგენს სიახლეს ან ტექნიკური შემოქმედების მნიშვნელოვან შედეგს, აგრეთვე სხვა ინფორმაცია, რომლის გამჟღავნებამ შესაძლოა ზიანი მიაყენოს პირის კონკურენტუნარიანობას.

როგორც ვხედავთ, ინფორმაცია შინაარსობრივად უნდა შეიცავდეს ისეთ ცნობებს, რომელთა გამჟღავნებამაც შესაძლოა ზიანი მიაყენოს პირის კონკურენტუნარიანობას. ამასთან, კანონმდებელი არ გვაძლევს კომერციული საიდუმლოების შემცველი ინფორმაციის ამომწურავ, ობიექტურ ჩამონათვალს.

ვფიქრობთ, კომერციულ საიდუმლოებას განეკუთვნება ინფორმაცია, რომელსაც გააჩნია კომერციული ღირებულება. ეს ინფორმაცია შეიძლება იყოს სიახლე ან ტექნიკური შემოქმედების მნიშვნელოვანი შედეგი. კომერციულ საიდუმლოებას, მაგალითად, განეკუთვნება ახალი სამკურნალო პრეპარატის შემადგენლობა ან ინფორმაცია სანარმოს ბრუნვის, დაქირავებულ პირთა რიცხოვნობის, განუული ხარჯების, ბალანსზე რიცხული ქონების, შეძენილი საქონლის ღირებულების, საქონლის თვითღირებულების, საქონლის გასაღების ბაზრების, წარმოებული საქონლის მოცულობის, მიღებული მოგების შესახებ, აგრეთვე ნებისმიერი სხვა ინფორმაცია, რომლის გამჟღავნებამ შესაძლოა ზიანი მიაყენოს პირის კონკურენტუნარიანობას ბაზარზე.

საგადასახადო საიდუმლოება მოიცავს არა მხოლოდ კომერციული საიდუმლოების შემცველ ინფორმაციას, არამედ ისეთ ინფორმაციასაც, რომელიც სამართლებრივი აქტების შესაბამისად არ განეკუთვნება კომერციულ საიდუმლოებას (ინფორმაცია გადახდისუნარიანობის შესახებ, გადახდილი გადასახადების შესახებ და ა. შ.).

განსახილველი მუხლის თანახმად, საგადასახადო საიდუმლოებას განეკუთვნება მხოლოდ გადასახადის გადამხდელის შესახებ

საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებული ინფორმაცია, რაც მის ხარვეზად უნდა მივიჩნიოთ. ვფიქრობთ, საგადასახადო საიდუმლოების რეჟიმი უნდა მოიცავდეს აგრეთვე საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების სხვა სუბიექტების, მაგალითად, საგადასახადო აგენტის, საბანკო დაწესებულების, გადასახადის გადამხდელის წარმომადგენლის და სხვა პირის შესახებ საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებულ ინფორმაციას. აღნიშნულ პირებს სრული უფლება აქვთ საგადასახადო ორგანოსაგან მოითხოვონ მათ შესახებ მიღებული ინფორმაციის დაცვა. აშკარაა, რომ აღნიშნული პირების მიმართებაში საჭიროა ანალოგიის გამოყენება.

საგადასახადო საიდუმლოების დაცვის ვალდებულება ეკისრება არა მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელს, არამედ საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად მოწვეულ სპეციალისტს და ექსპერტს. საგადასახადო საიდუმლოება შეიძლება გახმაურდეს მხოლოდ საქართველოს კანონით გათვალისწინებულ შემთხვევებში, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის თანხმობით. მაგალითად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, საჯაროდ გაავრცელოს გადასახადის გადამხდელის მიმართ გამოცემული დოკუმენტი, თუ პირისათვის წერილობითი ან ელექტრონული დოკუმენტების ჩაბარება საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით ვერ ხერხდება (იხ. საგადასახადო კოდექსის 44-ე მუხლის მე-6 ნაწილი).

საგადასახადო ორგანო, მისი თანამშრომელი, მოწვეული სპეციალისტი ან/და ექსპერტი ვალდებულია არ გაახმაუროს გადასახადის გადამხდელის შესახებ მიღებული ნებისმიერი სახის ინფორმაცია და ამ ინფორმაციის შემცველი დოკუმენტები, მათ შორის:

- გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციები, გაანგარიშებები, ცნობები;
- გადასახადის გადამხდელის წერილები და მასზე გაცემული პასუხები, რომელიც შეიცავს გადასახადის გადამხდელის შესახებ ინფორმაციას;
- გადასახადის გადამხდელის საჩივრები და მასზე მიღებული გადანყვეტილებები;
- გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო შემოწმების ბრძანებები, საგადასახადო შემოწმების ჩატარების თაობაზე გაგზავნილი შეტყობინებები, საგადასახადო შემოწმების აქტები, სა-

გადასახადო სამართალდარღვევის ოქმები, გადასახადის ან/და სანქციის თანხის დარიცხვის ბრძანებები, დარიცხულ თანხებზე გაგზავნილი საგადასახადო მოთხოვნები;

- გადასახადის გადამხდელის შესახებ არსებული დაბეგვრის საქმეები, გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათები, გადასახადის გადამხდელის ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების ამსახველი ინფორმაცია, საგადახდო დავალებები, საინკასო დავალებები;
- მონაცემები გადასახადის გადამხდელის მიერ გამოყენებული სასაქონლო ზედნადების, სერტიფიკატის, სანებართვო მოწმობის, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის და მკაცრი აღრიცხვის სხვა დოკუმენტების შესახებ;
- სხვა ანალოგიური ხასიათის ინფორმაცია, რომელიც შეიცავს ცნობებს გადასახადის გადამხდელის შემოსავლების, დაბეგვრის ობიექტის, სანარმოს მიზნების, ხელშეკრულებების, პირადი ან კომერციული საიდუმლოებების შესახებ;
- გადასახადის გადამხდელის შესახებ ბანკებიდან და სხვა პირებიდან/წყაროებიდან მიღებული ინფორმაცია.

უნდა აღინიშნოს, რომ ზემოაღნიშნული ინფორმაციისა და დოკუმენტების გაუხმაურებლობის ვალდებულება მოქმედებს უვადაოდ.

საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს ცალკეული გადასახადის გადამხდელის შესახებ იდენტიფიცირებული ინფორმაცია გადასცეს მხოლოდ განსახილველი მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრულ პირებს.

განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო საიდუმლოების გახმაურებად ითვლება სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულების დროს გადასახადის გადამხდელის შესახებ მიღებული ინფორმაციის გამოყენება პირადი მიზნებისათვის ან მისი გადაცემა სხვა პირისათვის.

ვფიქრობთ, საგადასახადო საიდუმლოების გახმაურებად უნდა ჩაითვალოს არა მხოლოდ გადასახადის გადამხდელის შესახებ მიღებული ინფორმაციის გამოყენება პირადი მიზნებისათვის ან მისი გადაცემა სხვა (მესამე) პირისათვის, არამედ საგადასახადო საიდუმლოების შემცველ ინფორმაციის შენახვისა და დამუშავების სპეციალური რეჟიმის დარღვევაც, რის შედეგადაც საგადასახადო

საიდუმლოების შემცველი ინფორმაცია ცნობილი ხდება სხვა (მესამე) პირისათვის.

განსახილველი მუხლის მე-4 ნაწილი ითვალისწინებს საგადასახადო ორგანოში არსებული, საგადასახადო საიდუმლოების შემცველი ინფორმაციის შენახვისა და დამუშავების სპეციალურ რეჟიმს. საგადასახადო საიდუმლოების შემცველ ინფორმაციასთან, ელექტრონული პროგრამის გამოყენებით მისი დამუშავების მიზნით, შეიძლება დაშვებული იქნეს მხოლოდ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემის თანამშრომელი, შემოსავლების სამსახურის უფროსის ან მის მიერ განსაზღვრული უფლებამოსილი პირის გადანაცვებით. გადასახადის გადამხდელის შესახებ ინფორმაციის შემცველი დოკუმენტების დაკარგვის შემთხვევაში, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემის თანამშრომელმა დაუყოვნებლივ უნდა აცნობოს შემოსავლების სამსახურის შესაბამის სტრუქტურულ ერთეულს.

საგადასახადო საიდუმლოების შემცველი დოკუმენტების დაკარგვა ან ასეთი ინფორმაციის გახმაურება იწვევს პასუხისმგებლობას საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად. საგადასახადო ორგანოს, მის თანამშრომელს, საგადასახადო საიდუმლოების გახმაურებისათვის შეიძლება დაეკისროს სამოქალაქო-სამართლებრივი პასუხისმგებლობა მორალური ზიანის კომპენსაციისა და მიყენებული ზარალის ანაზღაურების სახით.

საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელს საგადასახადო საიდუმლოების შემცველი დოკუმენტის დაკარგვის ან საგადასახადო საიდუმლოების შემცველი ინფორმაციის გახმაურებისათვის შეიძლება დაეკისროს დისციპლინური პასუხისმგებლობა.

კომერციული ან საბანკო საიდუმლოების შემცველი საგადასახადო საიდუმლოების გახმაურების შემთხვევაში, ბრალეულ პირს შეიძლება დაეკისროს სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა, საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 202-ე მუხლის შესაბამისად.

განსახილველი მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის წერილობითი ნებართვის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელის შესახებ ინფორმაცია შეიძლება გაიცეს სხვა პირზე. ამასთან, გადასახადის გადამხდელის მიერ თავისი საგადასახადო

ინფორმაციის საჯაროდ, მასობრივი ინფორმაციის საშუალებებში გამოქვეყნება ან/და გავრცელება ითვლება ამ გადასახადის გადამხდელის ნებართვად აღნიშნული საგადასახადო ინფორმაციის ფარგლებში საგადასახადო ორგანოს მიერ მესამე პირისათვის ინფორმაციის გადაცემაზე.

მუხლი 40. საგადასახადო შეღავათით სარგებლობისა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნების უფლებები

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, ისარგებლოს საგადასახადო შეღავათებით, მათ შორის, გათავისუფლდეს გადასახადებისაგან, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი საფუძვლებითა და წესით, ასევე საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში დაიბრუნოს ან/და მომავალი გადასახადების ვალდებულებათა ანგარიშში ჩაითვალოს ზედმეტად გადახდილი გადასახადის ან/და სანქციის თანხა.

განსახილველი მუხლი ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის ორ უმნიშვნელოვანეს უფლებას:

- საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი საფუძვლებითა და წესით ისარგებლოს საგადასახადო შეღავათებით (მათ შორის, გათავისუფლდეს გადასახადებისაგან);
- საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში დაიბრუნოს ან/და მომავალი გადასახადების ვალდებულებათა ანგარიშში ჩაითვალოს ზედმეტად გადახდილი გადასახადის ან/და სანქციის თანხა.

საგადასახადო შეღავათებით სარგებლობა დასაშვებია მხოლოდ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი საფუძვლებითა და წესით. აღნიშნული უფლების რეალიზაციის მიზნით, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს საგადასახადო შეღავათით (მათ შორის, გადასახადებისაგან გათავისუფლების) სარგებლობის უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტები. საგადასახადო ორგანოს უფლება არა აქვს გადასახადის გადამხდელს უარი განუცხადოს წარდგენი-

ლი დოკუმენტების საფუძველზე საგადასახადო შეღავათის (მათ შორის, გადასახადებისაგან გათავისუფლების) რეალიზაციაზე, თუმცა უფლება აქვს, გადაამოწმოს წარდგენილი დოკუმენტების, აგრეთვე საგადასახადო შეღავათით (მათ შორის, გადასახადებისაგან გათავისუფლების) სარგებლობის კანონიერება.

გადასახადის გადამხდელის მნიშვნელოვანი უფლება საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში დაიბრუნოს ან/და მომავალი გადასახადების ვალდებულებათა ანგარიშში ჩაითვალოს ზედმეტად გადახდილი გადასახადის ან/და სანქციის თანხა, უზრუნველყოფილია საგადასახადო ორგანოების ვალდებულებით. საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან გადასახადის გადამხდელს დაუბრუნონ ზედმეტად გადახდილი თანხა, საგადასახადო კოდექსით ნ3-ე მუხლით დადგენილი წესით.

მუხლი 41. გადასახადის გადამხდელის კანონიერი ინტერესების დაცვა

1. გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს:

ა) პირადად ანდა თავისი კანონიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენლის მეშვეობით ჰქონდეს ურთიერთობა საგადასახადო ორგანოსთან და წარმოადგინოს საკუთარი ინტერესები საგადასახადო ორგანოში; ამასთანავე, საგადასახადო ურთიერთობისას ნებისმიერ დროს შეცვალოს თავისი წარმომადგენელი;

ბ) კანონით დადგენილი წესით გაასაჩივროს მისთვის წარდგენილი საგადასახადო მოთხოვნა, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოს და მისი უფლებამოსილი პირის სხვა გადაწყვეტილებები და ქმედებები;

გ) დაესწროს მის მიმართ ჩატარებულ გასვლით საგადასახადო შემოწმებას, მიიღოს საგადასახადო შემოწმების აქტისა და საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების დედნები ან დამოწმებული ასლები, საგადასახადო მოთხოვნა, აგრეთვე ქმედებათა განხორციელებისას მოითხოვოს საქართველოს კანონმდებლობის დაცვა;

დ) საგადასახადო ორგანოს და მის უფლებამოსილ პირს წარუდგინოს ახსნა-განმარტებები ჩატარებული საგადასახადო შემოწმების, აგრეთვე გადასახადების გამოანგარიშებისა და გადახდის თაობაზე; (8.11.2011. N5202)

ე) ამ კოდექსით განსაზღვრული გარემოებების არსებობისას საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით მოითხოვოს მის მიერ ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევის შესაბამისი პასუხისმგებლობის ზომის გამოყენება, პასუხისმგებლობის შემსუბუქება ან პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლება;

ვ) გასვლითი საგადასახადო შემონმების დაწყებამდე საგადასახადო ორგანოს მოსთხოვოს ინფორმაცია საგადასახადო შემონმების ჩატარების საფუძვლების შესახებ;

ზ) განაცხადოს საგადასახადო შეღავათებით სარგებლობის, მათ შორის, გადასახადებისაგან გათავისუფლების, შესახებ და საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს ან საგადასახადო აგენტს წარუდგინოს საგადასახადო შეღავათებით სარგებლობის უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტები;

თ) არ შეასრულოს საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა ამ კოდექსთან და საქართველოს სხვა კანონებთან შეუსაბამო აქტები და მოთხოვნები;

ი) კანონით დადგენილი წესით მოითხოვოს და მიიღოს საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა უკანონო გადაწყვეტილებების ან ქმედებების შედეგად მიყენებული ზიანის ანაზღაურება.

2. გარანტირებულია გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვა ადმინისტრაციული და სასამართლო წესით.

3. გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვის შეუსრულებლობა ან არაჯეროვნად შესრულება იწვევს კანონით გათვალისწინებულ პასუხისმგებლობას.

საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლში ასახულია გადასახადის გადამხდელის მთელი რიგი ძირითადი უფლებები. ამასთან, აღნიშნული უფლებები დეტალურადაა მოწესრიგებული საგადასახადო კოდექსის ცალკეული მუხლებით.

განსახილველი მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს პირადად (საწარმო, ორგანიზაცია – თავისი უფლებამოსილი თანამდებობის პირების) ანდა თავისი წარმომადგენლის მეშვეობით წარმოადგინოს საკუთარი ინტერესები საგადასახადო ორგანოებთან ურთიერთობებში. ამასთან, მას უფლება აქვს საგა-

დასახადო ურთიერთობისას ნებისმიერ დროს შეცვალოს თავისი წარმომადგენელი.

აღნიშნულ უნივერსალურ უფლებასთან დაკავშირებით საგადასახადო კოდექსით შემოღებულია გადასახადის გადამხდელის წარმომადგენლის ინსტიტუტი (იხ. საგადასახადო კოდექსის 37-ე მუხლის კომენტარი).

განსახილველი მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს კანონით დადგენილი წესით გაასაჩივროს მისთვის წარდგენილი საგადასახადო მოთხოვნა, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოს და მისი უფლებამოსილი პირის სხვა გადაწყვეტილებები და ქმედებები.

აღნიშნული უფლება გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის ძირითად გარანტიაა. გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, გაასაჩივროს მისთვის წარდგენილი საგადასახადო მოთხოვნა, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოს და მისი უფლებამოსილი პირის სხვა გადაწყვეტილებები და ქმედებები ადმინისტრაციული და სასამართლო წესით საგადასახადო კოდექსის მე-14 კარით დადგენილი პროცესუალური ნორმების შესაბამისად.

განსახილველი მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, დაესწროს მის მიმართ ჩატარებულ გასვლით საგადასახადო შემოწმებას, ანუ შემოწმებლების მიერ გასვლითი საგადასახადო შემოწმების პროცესში განხორციელებულ ყველა მოქმედებას, მათ შორის, ინვენტარიზაციას, დათვალიერებას, დოკუმენტების ამოღებას და ა.შ. გადასახადის გადამხდელს უფლება არა აქვს, ჩაერიოს შემოწმებელთა მოქმედებებში, თუმცა უფლება აქვს, შემოწმების მიმდინარეობისას გამოთქვას შენიშვნები და მოითხოვოს მათი შეტანა ოქმში, აგრეთვე დაიცვას თავისი ქონებრივი და არაქონებრივი უფლებები კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

განსახილველი მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს მიიღოს საგადასახადო შემოწმების აქტისა და საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების დედანი ან დამოწმებული ასლი, აგრეთვე საგადასახადო მოთხოვნა. გადასახადის გადამხდელის აღნიშნული უფლება უზრუნველყოფილია საგადასახადო ორგანოების ვალდებულებით. საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან, საგადასახადო კოდექსითა და საქართველოს საგადასახადო კანონმ-

დებლობის სხვა აქტებით გათვალისწინებული წესით და დადგენილ ვადებში გადასცენ (გაუგზავნონ) გადასახადის გადამხდელს ან მის წარმომადგენელს საგადასახადო შემონმების აქტები, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოთა სხვა გადანყვეტილებები და შეტყობინებები. ამასთან, საგადასახადო შემონმების აქტის დედანი ან დამონმებული ასლი პირადად უნდა გადაეცეს გადასახადის გადამხდელს ან მის კანონიერ ან/და უფლებამოსილ წარმომადგენელს ან გაეგზავნოს დაზღვეული საფოსტო გზავნილით.

უნდა აღინიშნოს, რომ გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო შემონმების აქტის დედნის ან მისი დამონმებული ასლის ჩაბარების ვადებს საგადასახადო კოდექსი არ განსაზღვრავს, ხოლო საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ვადები განსაზღვრულია „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციით. გამოვლენილ საგადასახადო სამართალდარღვევაზე ან საგადასახადო შემონმების მასალებზე თანხების დარიცხვის შესახებ საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო მოთხოვნას უგზავნის საგადასახადო ორგანოს უფროსის (მოადგილის) მიერ გადანყვეტილების მიღების დღიდან 5 სამუშაო დღის განმავლობაში.

საგადასახადო შემონმების აქტისა და საგადასახადო ორგანოს სხვა გადანყვეტილების გაცნობის უფლება წარმოადგენს დაცვის უფლების გარანტიას. საგადასახადო ორგანოს გადანყვეტილების კვალიფიციური გასაჩივრება შესაძლებელია მხოლოდ შემონმების პროცესში გამოვლენილი იმ დარღვევების დეტალურად გაცნობის შემდეგ, რომლებიც ბრალად ერაყება გადასახადის გადამხდელს.

განსახილველი მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს საგადასახადო ორგანოთა თანამდებობის პირებს მოსთხოვოს კანონმდებლობის დაცვა გადასახადის გადამხდელთან დაკავშირებულ მოქმედებათა განხორციელებისას. შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს მოსთხოვოს კანონმდებლობის დაცვა საგადასახადო შემონმების, დათვალიერების, ქრონომეტრაჟის, ინვენტარიზაციის და ა. შ. ჩატარების პროცესში. გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, მოითხოვოს საგადასახადო საიდუმლოების დაცვა,

საგადასახადო ორგანოებისაგან განმარტებითი სამუშაოს წარმოება, კორექტული და ყურადღებიანი დამოკიდებულება, პატივისა და ღირსების პატივისცემა და ა. შ. გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა შეიძლება გამოიხატოს, როგორც ზეპირი, ასევე წერილობითი ფორმით. გადასახადის გადამხდელის წერილობითი მოთხოვნა ექვემდებარება განხილვას საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის წერილობითი პასუხის გაგზავნით.

განსახილველი მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს საგადასახადო ორგანოს და მის თანამდებობის პირებს წარუდგინოს ახსნა-განმარტებები ჩატარებული საგადასახადო შემოწმების, აგრეთვე გადასახადების გამოანგარიშებისა და გადახდის თაობაზე. გადასახადის გადამხდელს შეუძლია ისარგებლოს აღნიშნული უფლებით იმ შემთხვევებში, როდესაც იგი ამას საჭიროდ მიიჩნევს (მაგალითად, საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენისას).

ჩატარებულ საგადასახადო შემოწმებათა აქტების შესახებ, აგრეთვე გადასახადების გამოანგარიშებისა და გადახდის თაობაზე ახსნა-განმარტებების წარდგენის უფლება საშუალებას იძლევა ჯერ კიდევ საგადასახადო შემოწმების სტადიაზე გადაიჭრას ბევრი სადაო საკითხი, საქმის ადმინისტრაციული ან სასამართლო წესით გასაჩივრების გარეშე.

განსახილველი მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული გარემოებების არსებობისას საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით მოითხოვოს მის მიერ ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევის შესაბამისი პასუხისმგებლობის ზომის გამოყენება, პასუხისმგებლობის შემსუბუქება ან პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლება.

საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო გადასახადის გადამხდელს შეიძლება დაეკისროს პასუხისმგებლობა მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით დადგენილი საფუძვლით და წესით. საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო პირს ეკისრება საგადასახადო სანქცია ანუ პასუხისმგებლობის ზომა ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის. საქართველოში საგადასახადო სანქცია გამოიყენება გაფრთხილების, საგადასახადო კანონმდებლობის სწავლების, საურავის, ფულადი ჯარიმის, საქართველოს ეკონომიკური საზღვ-

რის გადაკვეთის უფლების შეზღუდვის, სამართალდარღვევის საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უსასყიდლოდ ჩამორთმევის სახით. მიუხედავად მისა, რომ გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს მოითხოვოს პასუხისმგებლობის შემსუბუქება მის მიერ ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევის, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელ გარემოებებს არ ითვალისწინებს.

ამასთან, საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს პირის პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების რამდენიმე დამოუკიდებელ საფუძველს. მაგალითად, პირს საგადასახადო დეკლარაციაში (გაანგარიშებაში) გადასახადის შემცირებისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა არ დაეკისრება, თუ იგი საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს შესწორებულ დეკლარაციას (გაანგარიშებას):

- საგადასახადო შემონმების ჩატარების შესახებ სასამართლოს შესაბამისი გადაწყვეტილების ჩაბარებამდე;
- საგადასახადო შემონმების ჩატარების შესახებ საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი გადაწყვეტილების ჩაბარებამდე;
- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენამდე;
- საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსის შესაბამისად უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილებით ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების შემონმების ან დოკუმენტური (ბუღალტრული) რევიზიის დანიშვნამდე.

განსახილველი მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს გასვლითი საგადასახადო შემონმების დაწყებამდე საგადასახადო ორგანოს მოსთხოვოს ინფორმაცია საგადასახადო შემონმების ჩატარების საფუძვლების შესახებ. გადასახადის გადამხდელის აღნიშნული უფლება უზრუნველყოფილია საგადასახადო ორგანოების ვალდებულებით. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ვალდებულია გასვლითი საგადასახადო შემონმების დაწყებამდე გადასახადის გადამხდელს წარუდგინოს თავისი პირადობის დამადასტურებელი (სამსახურებრივი) მოწმობა და საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გასვლითი საგადასახადო შემონმების განხორციელების თაობაზე. ამასთან, გასვლითი საგადასახადო

დო შემომწმების განხორციელების თაობაზე საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა რეკვიზიტებთან ერთად აუცილებლად უნდა შეიცავდეს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის საფუძველს.

განსახილველი მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, განაცხადოს საგადასახადო შეღავათებით სარგებლობის, მათ შორის, გადასახადებისაგან გათავისუფლების, შესახებ და საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს ან საგადასახადო აგენტს წარუდგინოს საგადასახადო შეღავათებით სარგებლობის უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტები. საგადასახადო შეღავათად ითვლება სხვა გადასახადის გადამხდელთან შედარებით ცალკეული კატეგორიის გადასახადის გადამხდელისათვის მინიჭებული უპირატესობა, კერძოდ, შესაძლებლობა, გადაიხადონ გადასახადი ნაკლები ოდენობით ან გათავისუფლდნენ გადასახადის გადახდისაგან. საგადასახადო შეღავათებით სარგებლობა, მათ შორის, გადასახადებისაგან გათავისუფლება – ეს გადასახადის გადამხდელის უფლებაა. აღნიშნული უფლების რეალიზაციის მიზნით, გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს ან საგადასახადო აგენტს უნდა წარუდგინოს საგადასახადო შეღავათებით სარგებლობის უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტები.

განსახილველი მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, არ შეასრულოს საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა საგადასახადო კოდექსთან და საქართველოს სხვა კანონებთან შეუსაბამო აქტები და მოთხოვნები.

აღნიშნული უფლება იმსახურებს განსაკუთრებულ ყურადღებას. აუცილებელია გავითვალისწინოთ, რომ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა აქტები და მოთხოვნები უნდა იყოს საგადასახადო კოდექსთან და საქართველოს სხვა კანონებთან არა გადასახადის გადამხდელის სუბიექტური წარმოდგენით, არამედ რეალურად შეუსაბამო. გადასახადის გადამხდელის ნებისმიერი გადამწყვეტილება საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა აქტებისა და მოთხოვნების შეუსრულებლობის შესახებ უნდა იყოს დასაბუთებული და ამასთან, უნდა ითვალისწინებდეს შესაძლო შედეგებს. სა-

გადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა აქტებისა და მოთხოვნების შეუსრულებლობა უმეტეს შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელს შორის დავის დაწყების საფუძველია. შესაბამისად, ნებისმიერ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი მზად უნდა იყოს, დაიცვას თავისი პოზიცია სასამართლოში. იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა აქტებისა და მოთხოვნების შეუსაბამობა საგადასახადო კოდექსთან და საქართველოს სხვა კანონებთან არ არის მკაფიოდ გამოკვეთილი, სასურველია, გადასახადის გადამხდელმა გაასაჩივროს ასეთი აქტები და მოთხოვნები, ხოლო დადებითი შედეგების მიღწევის შემთხვევაში, მოითხოვოს დარღვეული უფლებების აღდგენა.

განსახილველი მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს კანონით დადგენილი წესით მოითხოვოს და მიიღოს საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა უკანონო გადაწყვეტილებების ან ქმედებების შედეგად მიყენებული ზიანის ანაზღაურება. გადასახადის გადამხდელის აღნიშნული უფლება გარანტირებულია არა მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით, არამედ საქართველოს კონსტიტუციითა და სხვა საკანონმდებლო აქტებით.

გადასახადის გადამხდელისათვის გარანტირებულია საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა მიერ უკანონოდ მიყენებული ზარალის სასამართლო წესით ანაზღაურება სახელმწიფო სახსრებიდან (საქართველოს კონსტიტუციის 42-ე მუხლის მე-9 ნაწილი).

კონსტიტუციით გაცხადებული ზიანის ანაზღაურების მოთხოვნა გამყარებულია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 208-ე მუხლით. საგადასახადო ორგანოს, აგრეთვე მისი თანამდებობის პირის მიერ სამსახურებრივი მოვალეობის განხორციელებისას მიყენებული ზიანისათვის პასუხისმგებელია სახელმწიფო.

გადასახადის გადამხდელისათვის მიყენებული ზიანის ანაზღაურების უფლება გარანტირებულია ადმინისტრაციული და სასამართლო წესით. ამასთან, როგორც მრავალწლიანი პრაქტიკა გვიჩვენებს, გადასახადის გადამხდელი ფაქტობრივად ვერ სარგებლობს აღნიშნული უფლებით. მიუხედავად ზიანის ფაქტის არსებობისა, სასამართლოების მიერ, როგორც წესი, ვერ დგინდება მიზეზშედეგობრივი კავშირი საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა ქმედებასა და გადასახადის გადამხდელისათვის მიყენებულ ზიანს შორის.

ამგვარ საქმეებზე სასამართლოს მიერ თითქმის არც ერთი გადაწყვეტილება არ ყოფილა გამოტანილი გადასახადის გადამხდელთა სასარგებლოდ.

უნდა აღინიშნოს, რომ ეს უნიკალური ნორმა ითვალისწინებს საგადასახადო ორგანოების მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის მიყებული პირდაპირი ზიანის ანაზღაურებას, თუმცა არაფერს საუბრობს ხელიდან გაშვებული სარგებლის (მიუღებელი შემოსავლის) ანაზღაურებაზე, რაც მის მნიშვნელოვან ხარვეზად უნდა მივიჩნიოთ.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-4 თავით გათვალისწინებული გადასახადის გადამხდელის უფლებების ჩამონათვალი არ არის ამომწურავი ე.ი. გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო კოდექსითა და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტებით შეიძლება გააჩნდეს სხვა უფლებებიც.

საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის მე-2 ნაწილი ადგენს გადასახადის გადამხდელის მიერ თავისი უფლებებისა და ინტერესების ადმინისტრაციული და სასამართლო წესით დაცვის უფლებას. საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და ინტერესების დაცვის წესს (იხ. მე-12 თავის კომენტარები).

გადასახადის გადამხდელის უფლებები, როგორც წესი, უზრუნველყოფილია საგადასახადო ორგანოების შესაბამისი ვალდებულებებით. გადასახადის გადამხდელის თითოეულ უფლებას შეესაბამება საგადასახადო ორგანოს ვალდებულება. შესაბამისად, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლი (საგადასახადო ორგანოთა ვალდებულებები) არ ითვალისწინებს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლით გათვალისწინებული გადასახადის გადამხდელის უფლების შესაბამის რაიმე ვალდებულებას, საგადასახადო ორგანოები ვალდებულნი არიან, უზრუნველყონ გადასახადის გადამხდელის უფლებების რეალური დაცვა. მაგალითად, საგადასახადო შეღავათებით სარგებლობის გადასახადის გადამხდელის უფლებას შეესაბამება საგადასახადო ორგანოების ვალდებულება – შესაბამისი საფუძვლების არებობისას ხელი არ შეუშალონ გადასახადის გადამხდელს, რეალურად ისარგებლოს საგადასახადო შეღავათებით. გადასახადის გადამხდელის უფლებები უზრუნველყოფილია ასევე

საგადასახადო ორგანოების უფლებამოსილი პირების პასუხისმგებლობით. კერძოდ, გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვის შეუსრულებლობა ან არაჯეროვნად შესრულება იწვევს კანონით გათვალისწინებულ პასუხისმგებლობას.

მუხლი 42. საგადასახადო ომბუდსმენი

1. საგადასახადო ომბუდსმენი ზედამხედველობას უწევს საქართველოს ტერიტორიაზე გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვას, აელენს მათი დარღვევის ფაქტებს, ხელს უწყობს დარღვეული უფლებების აღდგენას.

2. საგადასახადო ომბუდსმენი განიხილავს პირთა განცხადებებსა და საჩივრებს, რომლებიც შეეხება საგადასახადო და სხვა სახელმწიფო ორგანოების მიერ გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დარღვევის ფაქტებს.

3. საგადასახადო ომბუდსმენი თავის საქმიანობაში ხელმძღვანელობს საქართველოს კონსტიტუციით, საქართველოს სხვა კანონებით, საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებებითა და შეთანხმებებით, საერთაშორისო სამართლის საყოველთაოდ აღიარებული პრინციპებითა და ნორმებით.

4. საგადასახადო ომბუდსმენს უფლება აქვს, საგადასახადო ორგანოდან მიიღოს განმარტება გადასახადის გადამხდელის განცხადებასთან ან/და საჩივართან დაკავშირებულ საკითხზე.

5. გადასახადის გადამხდელის უფლებების დარღვევის ფაქტის გამოვლენის შემთხვევაში საგადასახადო ომბუდსმენი მიმართავს შესაბამის ორგანოს და აძლევს რეკომენდაციას ამ უფლებების აღდგენის ღონისძიებათა განხორციელების შესახებ.

6. საგადასახადო ომბუდსმენს უფლება აქვს, არ გასცეს ინფორმაცია იმ ფაქტზე, რომელიც მას გაანდეს, როგორც გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დამცველს.

7. საგადასახადო ომბუდსმენი საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტს წელიწადში ერთხელ წარუდგენს ანგარიშს გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის მდგომარეობის შესახებ.

8. საგადასახადო ომბუდსმენის ანგარიში უნდა შეიცავდეს ქვეყანაში გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და თავისუფლებების უზრუნველყოფის ზოგად შეფასებებს, დასკვნებსა და რეკომენდაციებს.

9. საგადასახადო ომბუდსმენს ნიშნავს საქართველოს პრემიერ-მინისტრი საქართველოს პარლამენტის თავმჯდომარესთან შეთანხმებით.

10. საგადასახადო ომბუდსმენის უფლებამოსილება, მისი საქმიანობის ძირითადი პრინციპები და ფორმები განისაზღვრება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით.

ომბუდსმენი შვედური წარმოშობის სიტყვაა (ombudsman – ომბუდსმან, ქართულ ენაში ინგლისურიდან შემოვიდა, აქედანაა – მენ), რაც წარმომადგენელს ნიშნავს. პირველად „საპარლამენტო ომბუდსმენის“ ინსტიტუტი 1809 წელს შვედეთის რიკსდაგის (პარლამენტის) მიერ იქნა შემოღებული. დროთა განმავლობაში ომბუდსმენის ინსტიტუტი შემოღებული იქნა ჩრდილოეთი ევროპის სხვა ქვეყნებშიც – 1919 წელს ფინეთში, 1952 წელს – ნორვეგიაში, 1953 წელს – დანიაში. არაევროპული სახელმწიფოებიდან პირველად ომბუდსმენის ინსტიტუტი შემოღებული იქნა 1962 წელს ახალ ზელანდიაში, ხოლო პირველი სოციალისტური სახელმწიფოებიდან 1987 წელს – პოლონეთში.

გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის მიზნით, საქართველოს ახალი საგადასახადო კოდექსით შემოღებული იქნა საგადასახადო ომბუდსმენის ინსტიტუტი. ასეთი ინსტიტუტი დღეისათვის მოქმედებს დიდ ბრიტანეთში, ავსტრალიასა და კანადაში.

საგადასახადო ომბუდსმენის ინსტიტუტი, როგორც წესი, უზრუნველყოფს საგადასახადო ორგანოების პასუხისმგებლობის ამალღებასა და გადასახადის გადამხდელთა მომსახურების გაუმჯობესებას. აღნიშნული ინსტიტუტი გადასახადის გადამხდელების სამართლიანად და პატივისცემით მოპყრობის დამატებით გარანტიაა.

კანადაში საგადასახადო ომბუდსმენი იხილავს საგადასახადო უწყების მომსახურებასთან დაკავშირებულ გადასახადის გადამხდელთა საჩივრებს და საჩივრების განხილვის პროცესის შესახებ საზოგადოებას აწვდის ინფორმაციას. საგადასახადო ომბუდსმენის

უფლებამოსილება კანადაში მკაცრად შეზღუდულია. მაგალითად, საგადასახადო ომბუდსმენი არ განიხილავს საგადასახადო პოლიტიკასთან, საგადასახადო კანონმდებლობასთან ან სასამართლო გადაწყვეტილებებთან დაკავშირებულ საჩივრებს. ამასთან, საგადასახადო ომბუდსმენი განიხილავს საქმეს, მხოლოდ საჩივრის განხილვის ადმინისტრაციული პროცედურების მთლიანად ამონურვის შემდეგ.

განსახილველი მუხლის თანახმად, საგადასახადო ომბუდსმენი საქართველოს ტერიტორიაზე:

- ზედამხედველობას უწევს გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვას;
- ავლენს გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დარღვევის ფაქტებს;
- ხელს უწყობს გადასახადის გადამხდელთა დარღვეული უფლებების აღდგენას.

საგადასახადო ომბუდსმენი გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვას ახორციელებს ინდივიდუალურ ან/და ჯგუფურ საჩივრებზე რეაგირებით, კანონმდებლობაში ან/და პრაქტიკაში სისტემური ხარვეზების გამოვლენითა და საგანმანათლებლო საქმიანობის განხორციელებით. საგადასახადო ომბუდსმენს თავისი საქმიანობის განხორციელების პროცესში უფლება აქვს, კანონმდებლობით დადგენილი წესით, სახელმწიფო ორგანოებიდან მოითხოვოს და მიიღოს საგადასახადო საიდუმლოების შემცველი ინფორმაცია (დოკუმენტაცია).

საგადასახადო ომბუდსმენი თავის საქმიანობაში ხელმძღვანელობს საქართველოს კონსტიტუციით, საქართველოს სხვა კანონებით, საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებებითა და შეთანხმებებით, საერთაშორისო სამართლის საყოველთაოდ აღიარებული პრინციპებითა და ნორმებით.

საგადასახადო ომბუდსმენი საქმიანობის პროცესში ხელმძღვანელობს სამართლიანობის, ობიექტურობის, კანონიერებისა და მიუკერძოებლობის პრინციპებით. ამასთან, განცხადების ან საჩივრის განხილვისას საგადასახადო ომბუდსმენი ნეიტრალურია და არ წარმოადგენს გადამხდელს ან იმ სახელმწიფო ორგანოს, რომლის გადაწყვეტილების მართლზომიერებაც ეჭვქვეშ არის დაყენებული. საგადასახადო ომბუდსმენი ინტერესთა ბალანსის საშუალებით ცდილობს, მიაღწიოს ყველა მოდავე მხარისათვის მისაღებ კონსენსუსს.

საგადასახადო ომბუდსმენი განიხილავს პირთა განცხადებებსა და საჩივრებს, რომლებიც შეეხება საგადასახადო და სხვა სახელმწიფო ორგანოების მიერ გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დარღვევის ფაქტებს.

მომჩივანი ან განცხადების ავტორი შეიძლება იყოს გადასახადის გადამხდელი ან მისი უფლებამოსილი წარმომადგენელი, რომლის უფლებებზეც უშუალოდ ახდენს გავლენას მის მიერ მითითებული გადანაცვები. საგადასახადო ომბუდსმენის წინაშე მომჩივანი ან განცხადების ავტორი შეიძლება წარდგენილ იქნეს თავისი უფლებამოსილი წარმომადგენლის მიერ. საგადასახადო ომბუდსმენის წინაშე გადამხდელის ინტერესების დასაცავად დანიშნული წარმომადგენელი უნდა აკმაყოფილებდეს საგადასახადო კოდექსის 37-ე მუხლით დადგენილ მოთხოვნებს.

საგადასახადო ომბუდსმენს უფლება აქვს, არსებითად არ განიხილოს პირის საჩივრები (განცხადებები), თუ:

- საქართველოს კანონმდებლობის ფარგლებში არსებობს საჩივარში (განცხადებაში) მითითებული დარღვევის გამოსწორების საშუალება, რომელიც არ ყოფილა გამოყენებული;
- მომჩივანს (განცხადების ავტორს) აღარ სურს წარმოების გაგრძელება;
- საჩივარი (განცხადება) წარდგენილია არაუფლებამოსილი პირის მიერ;
- საჩივრიდან (განცხადებიდან) არ ირკვევა გადასახადის გადამხდელის უფლების დარღვევის ფაქტი;
- საჩივარი (განცხადება) განმეორებითია, გარდა იმ შემთხვევისა, თუ წარდგენილია ახლად გამოვლენილი გარემოებები ან მტკიცებულებები.

საგადასახადო ომბუდსმენი პირის საჩივარს ან განცხადებას განიხილავს საჩივრის (განცხადების) რეგისტრაციიდან 30 კალენდარული დღის განმავლობაში. ამასთან, საჩივრის ან განცხადების განხილვა შეიძლება შეჩერდეს დამატებითი ინფორმაციის (დოკუმენტაციის) მოძიების საფუძველით.

საგადასახადო ომბუდსმენს უფლება აქვს, საგადასახადო ორგანოდან მიიღოს განმარტება გადასახადის გადამხდელის განცხადებასთან ან/და საჩივართან დაკავშირებულ საკითხზე. ამასთან,

საჩივრის (განცხადების) შესახებ ინფორმაციის მოსაპოვებლად საგადასახადო ომბუდსმენი წერილობით მიმართავს იმ ორგანოს ან ორგანოს სტრუქტურული ერთეულის ხელმძღვანელს, რომლის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება, მომჩივნის (განცხადების ავტორის) აზრით, ლახავს გადასახადის გადამხდელის უფლებებს. ზეპირი განმარტების მისაღებად საგადასახადო ომბუდსმენი შეიძლება ასევე შეხვდეს იმ ორგანოს, ორგანოს სტრუქტურული ერთეულის ხელმძღვანელს, რომლის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება, მომჩივნის (განცხადების ავტორის) აზრით, ლახავს გადასახადის გადამხდელის უფლებებს.

გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დარღვევის ფაქტის გამოვლენის შემთხვევაში, საგადასახადო ომბუდსმენი მიმართავს შესაბამის ორგანოს და აძლევს რეკომენდაციას ამ უფლებების აღდგენის ღონისძიებათა განხორციელების შესახებ. ამასთან, საგადასახადო ომბუდსმენის რეკომენდაცია უნდა მოიცავდეს შემდეგ მონაცემებს:

- მომჩივნის (განცხადების ავტორის) დასახელებასა და მის საიდენტიფიკაციო მონაცემებს;
- საგადასახადო ორგანოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების რეკვიზიტებს (ასეთის არსებობის შემთხვევაში);
- საჩივრის/განცხადების რეგისტრაციის თარიღს;
- დარღვეული უფლების აღწერას;
- ფაქტების აღწერას;
- მომჩივნის (განცხადების ავტორის) არგუმენტაციას;
- სახელმწიფო ორგანო(ები)დან მოპოვებულ ინფორმაციას;
- საგადასახადო ომბუდსმენის რეკომენდაციას დარღვეული უფლების აღდგენის საშუალებების შესახებ.

საჩივრის (განცხადების) განხილვის შედეგების შესახებ ეცნობება მომჩივანს (განცხადების ავტორს). საგადასახადო ომბუდსმენი ახორციელებს მონიტორინგს თავის მიერ გაგზავნილი რეკომენდაციის შესრულებაზე, რისთვისაც გამოითხოვს ინფორმაციას სათანადო სახელმწიფო ორგანოდან. საგადასახადო ომბუდსმენს უფლება აქვს, არ გასცეს ინფორმაცია იმ ფაქტზე, რომელიც მას გაანდეს საქმიანობის ფარგლებში, როგორც გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დამცველს.

გადამხდელთა უფლებების დაცვის მიზნით საგადასახადო ომბუდსმენი ანალიზებს როგორც მოქმედ კანონმდებლობას, ისე კანონპროექტებს. საგადასახადო ომბუდსმენს უფლება აქვს, მიიღოს როგორც წერილობითი, ისე ზეპირი განმარტება იმ სახელმწიფო ორგანოს წარმომადგენლისაგან, რომელიც ამზადებს კანონპროექტს.

კანონმდებლობის სრულყოფის მიზნით, საგადასახადო ომბუდსმენს უფლება აქვს, შექმნას სამუშაო ჯგუფები, რომელშიც შესაძლოა ჩართული იყვნენ როგორც სახელმწიფო ორგანოს, ისე კერძო სექტორის წარმომადგენლები. ამასთან, სახელმწიფო ორგანოები ვალდებული არიან, გამოყონ წარმომადგენლები სამუშაო ჯგუფში მონაწილეობის მისაღებად.

ისეთი საკანონმდებლო ჩანაწერის ან კანონპროექტის ნორმის აღმოჩენისას, რომელმაც შესაძლოა შელახოს გადამხდელის უფლება, საგადასახადო ომბუდსმენი წარუდგენს დასკვნას სათანადო სახელმწიფო ორგანოს. დასკვნა უნდა მოიცავდეს ნორმატიული აქტის ან კანონპროექტის დასახელებასა და იმ საფუძვლებს, რომლის გამოც საგადასახადო ომბუდსმენი მიიჩნევს, რომ ნორმატიული აქტის ან კანონპროექტის არსებული რედაქცია არღვევს გადამხდელის უფლებებს.

საგადასახადო ომბუდსმენს უფლება აქვს, მიიღოს ზეპირი ან წერილობითი განმარტებები იმ ორგანოს წარმომადგენლისგან, რომლის ქმედებაც შესაძლოა ლახავდეს გადამხდელთა უფლებებს.

პრაქტიკის ანალიზის დასაწყებად საგადასახადო ომბუდსმენს უფლება აქვს, გამოიყენოს როგორც ინდივიდუალური (ჯგუფური) საჩივარი, ისე მასობრივი საინფორმაციო საშუალებებით გავრცელებული ინფორმაცია.

პრაქტიკაში არსებული ნაკლოვანებების აღმოფხვრის მიზნით, საგადასახადო ომბუდსმენი წერილობითი რეკომენდაციით მიმართავს სათანადო სახელმწიფო ორგანოს. პრაქტიკაში არსებული ნაკლოვანებების აღმოფხვრის მიზნით, საგადასახადო ომბუდსმენს უფლება აქვს, შექმნას სამუშაო ჯგუფები, რომელშიც შესაძლოა ჩართული იყვნენ როგორც სახელმწიფო ორგანოს, ისე კერძო სექტორის წარმომადგენლები.

საგადასახადო ომბუდსმენის რეკომენდაცია უნდა მოიცავდეს შემდეგ მონაცემებს:

- ანალიზის დაწყების მიზეზს;
- საგადასახადო ომბუდსმენის ან/და სამუშაო ჯგუფის მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს;
- მიზეზს, რომლის გამოც საგადასახადო ომბუდსმენი თვლის, რომ არსებულ პრაქტიკას ნაკლი აქვს და მოითხოვს დახვეწას.

სახელმწიფო ორგანოები ვალდებული არიან, გამოყონ წარმომადგენელი სამუშაო ჯგუფში მონაწილეობის მისაღებად.

გადამხდელთა უფლებების დარღვევის პრევენციის მიზნით საგადასახადო ომბუდსმენი ახორციელებს საგანმანათლებლო საქმიანობას, მათ შორის, სემინარების, სასწავლო ვიზიტებისა და ექსპერტების მონვევის საშუალებით.

გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის მდგომარეობისა და საგადასახადო ომბუდსმენის მიერ განხორციელებული საქმიანობის შესახებ საგადასახადო ომბუდსმენი ამზადებს ყოველწლიურ ანგარიშს.

ანგარიში უნდა მოიცავდეს ინფორმაციას საგადასახადო ომბუდსმენის მიერ გადამხდელთა უფლებების დაცვის მიზნით განხილული საჩივრებისა და განცხადებების, საგადასახადო კანონმდებლობასა და პრაქტიკაში გამოვლენილი ნაკლოვანებების, მომზადებული რეკომენდაციებისა და რეკომენდაციებზე სახელმწიფო ორგანოების რეაგირების, საგადასახადო სისტემაში გადამხდელთა უფლებების დაცვის ზოგადი ტენდენციებისა და განსახორციელებელი ღონისძიებების თაობაზე.

საგადასახადო ომბუდსმენი ყოველწლიურ ანგარიშს წარუდგენს საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტს.

საგადასახადო ომბუდსმენი შეიძლება იყოს მხოლოდ საქართველოს მოქალაქე, რომელსაც აქვს უმაღლესი იურიდიული ან ეკონომიკური განათლება. გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დამცველს თანამდებობაზე ნიშნავს საქართველოს პრემიერ-მინისტრი საქართველოს პარლამენტის თავმჯდომარესთან შეთანხმებით.

საგადასახადო ომბუდსმენის უფლებამოსილება წყდება:

- პირადი განცხადების საფუძველზე;
- გარდაცვალების ან სასამართლოს მიერ გარდაცვლილად ცნობის შემთხვევაში;
- საქართველოს პრემიერ-მინისტრის გადანყვეტილებით;

- სასამართლოს მიერ ქმედუწუნაროდ ან უგზო-უკვლოდ დაკარგულად ცნობის შემთხვევაში;
- მის მიმართ სასამართლოს გამამტყუნებელი განაჩენის კანონიერ ძალაში შესვლის შემთხვევაში;
- დანიშენიდან ერთი თვის ვადაში მის საქმიანობასთან შეუთავსებელი საქმიანობის განხორციელების გაგრძელების შემთხვევაში;
- ზედიზედ ოთხი თვის განმავლობაში უფლებამოსილების განუხორციელებლობის შემთხვევაში;
- საქართველოს მოქალაქეობის დაკარგვის შემთხვევაში.

საგადასახადო ომბუდსმენი არ შეიძლება ასრულებდეს სხვა ანაზღაურებად საქმიანობას, გარდა სამეცნიერო და პედაგოგიური საქმიანობისა. ამასთან, საგადასახადო ომბუდსმენი არ შეიძლება იყოს რომელიმე პოლიტიკური პარტიის წევრი.

საგადასახადო ომბუდსმენის უფლებამოსილება, მისი საქმიანობის ძირითადი პრინციპები და ფორმები განსაზღვრულია „საგადასახადო ომბუდსმენის უფლებამოსილების, საქმიანობის ძირითადი პრინციპებისა და ფორმების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 23 თებერვლის №92 დადგენილებით. დადგენილების შესაბამისად განისაზღვრა საგადასახადო ომბუდსმენის საქმიანობის ძირითადი პრინციპები, მისი დანიშნის, უფლებამოსილების განხორციელებისა და შეწყვეტის წესი.

საგადასახადო ომბუდსმენის საქმიანობას უზრუნველყოფს საგადასახადო ომბუდსმენის აპარატი, რომლის სტრუქტურასა და მუშაობის წესს განსაზღვრავს საგადასახადო ომბუდსმენი, აპარატის დებულებით. აპარატი მოქმედებს საგადასახადო ომბუდსმენის სახელით და მის მიერ განსაზღვრული უფლებამოსილებით. აპარატს ხელმძღვანელობს აპარატის უფროსი, რომელსაც თანამდებობაზე ნიშნავს და თანამდებობიდან ათავისუფლებს საგადასახადო ომბუდსმენი.

საგადასახადო ომბუდსმენის აპარატი ხელს უწყობს საგადასახადო ომბუდსმენს კანონმდებლობით დაკისრებული უფლებამოსილებების განხორციელებაში და ასრულებს საგადასახადო ომბუდსმენის ცალკეულ დავალებებს.

საგადასახადო ომბუდსმენი:

- ხელმძღვანელობს აპარატს და წარმართავს მის საქმიანობას;
- თანამდებობაზე ნიშნავს და თანამდებობიდან ათავისუფლებს აპარატის თანამშრომლებს, აფორმებს თანამშრომლებთან შრომით ხელშეკრულებებს;
- კანონმდებლობით განსაზღვრული წესით, გარკვეული სამუშაოს შესრულების ვადით ინვევს სპეციალისტებს ერთჯერადი ხელშეკრულების საფუძველზე;
- კანონმდებლობის საფუძველზე გამოსცემს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს;
- ამტკიცებს აპარატის საშტატო ნუსხას, თანამშრომელთა შრომითი ანაზღაურების ოდენობასა და სახელფასო ფონდს;
- პასუხს აგებს შესაბამისი სახელმწიფო ქონების დაცვისა და მიზნობრივი გამოყენებისათვის;
- განსაზღვრავს თანამშრომელთა ფუნქციებს;
- ამტკიცებს აპარატში კონკურსის ჩატარების წესს;
- თანამშრომლების მიმართ იყენებს ნახალისებისა და დისციპლინური პასუხისმგებლობის ღონისძიებებს;
- ახორციელებს კანონმდებლობით გათვალისწინებულ სხვა უფლებამოსილებებს.

საგადასახადო ომბუდსმენის აპარატის დაფინანსების წყაროა სახელმწიფო ბიუჯეტი.

მუხლი 43. გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებები

1. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია:

ა) შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით;

ბ) აღრიცხვაზე დადგეს შესაბამის საგადასახადო ორგანოში ან დარეგისტრირდეს მენარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში;

გ) საგადასახადო ორგანოს საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით წარუდგინოს საგადასახადო დეკლარაციები, გაანგარიშებები და სააღრიცხვო დოკუმენტები;

დ) საგადასახადო შემომშებების ჩატარებისას ან ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოს დამის უფლებამოსილ პირს წარუდგინოს გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახადელად საჭირო დოკუმენტები (ცნობები);

ე) შეასრულოს საგადასახადო ორგანოს დამის უფლებამოსილი პირის კანონიერი მოთხოვნები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოვლენილი დარღვევების აღმოფხვრასთან დაკავშირებით, აგრეთვე ხელი არ შეუშალოს ამ უფლებამოსილ პირს სამსახურებრივი უფლებამოსილების განხორციელებაში; (8.11.2011. N5202)

ვ) უზრუნველყოს იმ დოკუმენტის შენახვა 6 წლის ვადით:

ვ.ა) რომლის საფუძველზედაც ხდება გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტების აღრიცხვა და საგადასახადო დეკლარაციების შედგენა, აგრეთვე შემოსავლის/მოგების მიღების, განუული ხარჯებისა და გადახდილი ან/და დაკავებული გადასახადების დადასტურება;

ვ.ბ) რომელიც აღნიშნულია სასაქონლო დეკლარაციაში და რომლის შემოსავლების სამსახურისთვის წარდგენა საქონლის დეკლარირებისას სავალდებულო არ არის;

ზ) გადასახადის გადამხდელის მონაშობის ასლი და საცალო ვაჭრობისას ფასის მაჩვენებლები (საქართველოს ეროვნულ ვალუტაში) განათავსოს მომხმარებელთათვის თვალსაჩინო ადგილზე;

ზ¹) შემოსავლების სამსახურის მიერ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით შერჩეულ პირს ხელი არ შეუშალოს აქციზური მარკებით სავალდებულო ნიშანდების/სავალდებულო მარკირების მომსახურების განხორციელებაში; (20.12.2011 N 5557)

თ) შეასრულოს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი სხვა ვალდებულებები.

2. საქართველოს საწარმო, საქართველოს ორგანიზაცია და მენარმე ფიზიკური პირი ვალდებული არიან საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს წარუდგინონ ინფორმაცია საქართველოს ფარგლების გარეთ საბანკო ანგარიშების (გარდა საანაბრო (ვადიანი) ანგარიშებისა) გახსნის შესახებ ასეთი ანგარიშების გახსნიდან 5 სამუშაო დღის ვადაში.

3. გადასახადის გადამხდელი ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ ინფორმაციას საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დამტკიცებული ფორმით.

4. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება ამ კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლი განსაზღვრავს გადასახადის გადამხდელთა ვალდებულებებს. მიუხედავად იმისა, რომ განსახილველი მუხლით დადგენილი გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებები უნივერსალურია, ანუ განკუთვნილია ყველა გადასახადის გადამხდელისათვის, ცალკეული კატეგორიის გადასახადის გადამხდელებს, საგადასახადო კოდექსით დადგენილ შემთხვევებში, გააჩნიათ დამატებითი (სპეციფიკური) ვალდებულებები. მაგალითად, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია საქონლის, მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას მოთხოვნიდან არა უგვიანეს 30 კალენდარული დღისა გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგინოს საქონლის, მომსახურების მიმღებს. შესაბამისად, პირს, რომელიც არ არის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული არ გააჩნია ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ვალდებულება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლი არ გვაძლევს გადასახადის გადამხდელთა ვალდებულებების დახურულ ჩამონათვალს. გადასახადის გადამხდელს გააჩნია სხვა დამატებითი ვალდებულებებიც, რაც გათვალისწინებულია საგადასახადო კოდექსითა და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტებით.

გადასახადის გადამხდელის ყველა ვალდებულების ჩამოთვლა ტექნიკურადაც რთულია, ვინაიდან ბევრი მათგანი დაკავშირებულია კონკრეტულ მოქმედებებთან, მექანიზმებთან და პროცედურებთან, გადასახადის გადახდის წესთან და დამატებითი ინფორმაციის წარდგენასთან, აგრეთვე სხვა ამგვარ მომენტებთან.

გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებათა წრის განსაზღვრას განსაკუთრებული მნიშვნელობა გააჩნია. გადასახადის გადამხდელის მიმართ საგადასახადო სანქციის გამოყენება დაკავშირებულია სწორად კანონმდებლობით დადგენილი რომელიმე ვალდებულების შეუსრულებლობასთან ან არაჯეროვან შესრულებასთან. ამასთან,

გადასახადის გადამხდელი თავისი უფლებების დაცვისას, უპირველეს ყოვლისა, მტკიცებულებების სახით ეყრდნობა სწორედ იმ გარემოებას, რომ მას აღნიშნული ვალდებულება საერთოდ არ გააჩნდა ან ვალდებულება მის მიერ სათანადო წესითაა შესრულებული.

განსახილველი მუხლის პირველი ნაწილი ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის ძირითად ვალდებულებებს. აღნიშნული ვალდებულებებიდან გადასახადის გადამხდელის უმნიშვნელოვანეს ვალდებულებას საგადასახადო ვალდებულების შესრულება წარმოადგენს. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით.

საგადასახადო ვალდებულება გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებას სრულად და დროულად გადაიხდოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული, აგრეთვე საგადასახადო კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს მიერ შემოღებული გადასახადი. საგადასახადო ვალდებულების შესრულება უნივერსალურია და იგი ვრცელდება ყველა გადასახადის გადამხდელზე. გადასახადის გადამხდელის ყველა დანარჩენი ვალდებულება უზრუნველყოფს საგადასახადო ვალდებულების სათანადოდ შესრულებას. გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადის გადახდის შემთხვევაში კანონმდებლობით დადგენილია დამატებითი მოთხოვნები. მაგალითად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია გადასახადის გადახდის ვადის დადგომამდე შესაბამის საბანკო დაწესებულებაში წარადგინოს საგადახდო დავალება მისი საბანკო ანგარიშებიდან გადასახადის ბიუჯეტში გადარიცხვის თაობაზე.

საგადასახადო კონტროლის განხორციელების მიზნით, განსახილველი მუხლი ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებას დადგეს აღრიცხვაზე შესაბამის საგადასახადო ორგანოში ან დარეგისტრირდეს მენარმეთა და არასამენარმეთო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად.

გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესის დარღვევა იწვევს საგადასახადო პასუხისმგებლობას საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის შესაბამისად.

განსახილველი მუხლი ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებას საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს საგადასახადო დეკლარაციები, გაანგარიშებები და სააღრიცხვო დოკუმენტები.

საგადასახადო დეკლარაციის ცნება, საგადასახადო ორგანოში მისი წარდგენის, აგრეთვე მასში ცვლილების ან/და დამატების შეტანის წესი განსაზღვრულია საგადასახადო კოდექსის 67-ე – 69-ე მუხლებით, ხოლო საგადასახადო დეკლარაციის ფორმები, მათი შევსებისა და ელექტრონული დეკლარირების წესი – „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციით.

საგადასახადო დეკლარაცია არის გადასახადის გადამხდელის ანგარიშგება მიღებული შემოსავლებისა და განუღი ხარჯების, შემოსავლის წყაროების, გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტების, საგადასახადო შეღავათების, გამოანგარიშებული გადასახადის თანხის ან/და გადასახადის გამოანგარიშებასა და გადახდასთან დაკავშირებული სხვა მონაცემების შესახებ.

გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს საგადასახადო დეკლარაცია საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებსა და ვადაში.

საგადასახადო დეკლარაციის (გაანგარიშების) წარდგენის ვადის დარღვევისათვის საგადასახადო კოდექსის 274-ე მუხლი ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო პასუხისმგებლობას.

განსახილველი მუხლი ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებას საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას ან საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოს და მის უფლებამოსილ პირს წარუდგინოს გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახდელად საჭირო დოკუმენტები (ცნობები). კოდექსის ამ მუხლით დადგენილია გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება საგადასახადო ორგანოს და მის უფლებამოსილ პირს წარუდგინოს დოკუმენტები და ცნობები. საერთო წესის შესაბამისად, ცნობებს განეკუთვნება ინფორმაცია პირების, საგნების, ფაქტების, შემთხვევების, მოვლენების და პროცესების შესახებ მათი წარდგენის ფორმის მიუხედავად, ხოლო დო-

კუმენტირებულ ცნობებს (დოკუმენტებს) – მატერიალურ მატარებელზე დაფიქსირებული ინფორმაცია რეკვიზიტებით, რაც იძლევა მისი იდენტიფიცირების შესაძლებლობას. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, წარადგინოს მხოლოდ ის დოკუმენტები და ცნობები, რომლებიც მას ფაქტობრივად გააჩნია, ანუ რომელთა მიღებაც არ არის დაკავშირებული რაიმე დამატებითი მოქმედებების განხორციელებასთან. წინააღმდეგ შემთხვევაში, ვალდებულება უნდა მდგომარეობდეს არა მხოლოდ დოკუმენტებისა და ცნობების წარდგენაში, არამედ მათ მიღებაშიც.

გადასახადის გადამხდელის აღნიშნული ვალდებულება გამომდინარეობს საგადასახადო ორგანოების უფლებებიდან. საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ, გადასახადის გადამხდელისაგან მიიღონ გადასახადების გამოანგარიშებასა და გადახდასთან დაკავშირებული დოკუმენტები. გადასახადის გადამხდელის აღნიშნული ვალდებულების შეუსრულებლობა უზრუნველყოფილია საგადასახადო სანქციით (საგადასახადო კოდექსის 279-ე მუხლი).

გარდა ამისა, თუ გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად საგადასახადო ორგანოებსა და მათ თანამდებობის პირებს არ წარუდგენს საჭირო სააღრიცხვო დოკუმენტაციას, საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ, დამოუკიდებლად განსაზღვრონ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა საგადასახადო ორგანოში არსებული ინფორმაციით (მათ შორის, გადასახადის გადამხდელის დანახარჯების შესახებ) ან შედარების მეთოდით – სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელების შესახებ ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე (საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტი).

განსახილველი მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, შეასრულოს საგადასახადო ორგანოს და მისი უფლებამოსილი პირის კანონიერი მოთხოვნები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოვლენილი დარღვევების აღმოფხვრასთან დაკავშირებით, აგრეთვე ხელი არ შეუშალოს ამ თანამდებობის პირს სამსახურებრივი უფლებამოსილების განხორციელებისას.

გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, შეასრულოს საგადასახადო ორგანოს და მისი უფლებამოსილი პირის არა ნებისმიერი, არამედ მხოლოდ კანონიერი მოთხოვნები. წინააღმდეგ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს არავითარი ვალდებულება არ ეკისრება და თავისუფლდება შესაბამისი პასუხისმგებლობისაგან. ამასთან, საგადასახადო ორგანოს და მისი უფლებამოსილი პირის მოთხოვნათა უკანონობა უნდა იქნეს დამტკიცებული და დასაბუთებული. იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელს მიაჩნია, რომ საგადასახადო ორგანოს და მისი უფლებამოსილი პირის მოთხოვნები უკანონოა, მან უნდა გაასაჩივროს ასეთი მოთხოვნები კანონმდებლობით დადგენილი წესით. ადმინისტრაციულ სამართალში, როგორც წესი, მოქმედებს უფლებამოსილი პირის მოქმედებათა მართლზომიერების პრეზუმფცია, ე. ი. ადმინისტრაციული ორგანოების თანამდებობის პირთა მოთხოვნები ითვლება კანონიერად, სანამ საპირისპირო არ იქნება დამტკიცებული.

გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, არა მხოლოდ შეასრულოს საგადასახადო ორგანოებისა და მათი თანამდებობის პირთა კანონიერი მოთხოვნები საგადასახადო კანონმდებლობის გამოვლენილი დარღვევების აღმოფხვრასთან დაკავშირებით, არამედ ხელი არ შეუშალოს საგადასახადო ორგანოს თანამდებობის პირს სამსახურებრივი უფლებამოსილების განხორციელებისას.

გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, გადასახადის გადამხდელის მოწმობის ასლი და საცალო ვაჭრობისას ფასის მაჩვენებლები (საქართველოს ეროვნულ ვალუტაში) განათავსოს მომხმარებელთათვის თვალსაჩინო ადგილზე. საგადასახადო აღიკვეთის შემდეგ, გადასახადის გადამხდელზე გაიცემა გადასახადის გადამხდელის მოწმობა. განსახილველი მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, გადასახადის გადამხდელის მოწმობის ასლი განათავსოს მომხმარებელთათვის თვალსაჩინო ადგილზე. მომხმარებელთათვის თვალსაჩინო ადგილზე უნდა განთავსდეს აგრეთვე საცალო ვაჭრობისას ფასის მაჩვენებლები (საქართველოს ეროვნულ ვალუტაში). ბუნებრივია, რომ აღნიშნული მოთხოვნა ვრცელდება მხოლოდ იმ გადასახადის გადამხდელებზე, რომლებიც ახორციელებენ საცალო ვაჭრობას. შესაბამისად, აღნიშნული მოთხოვნა არ ვრცელდება არც საბითუმო ვაჭრობისა და არც მომსახურების სფეროს ობიექტებზე.

გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია 6 წლის ვადით უზრუნველყოს იმ დოკუმენტის შენახვა, რომლის საფუძველზედაც ხდება გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტების აღრიცხვა და საგადასახადო დეკლარაციების შედგენა, აგრეთვე შემოსავლის/მოგების მიღების, განუული ხარჯებისა და გადახდილი ან/და დაკავებული გადასახადების დადასტურება. ამავე ვადით უნდა იქნეს შენახული ის დოკუმენტებიც, რომელიც აღნიშნულია სასაქონლო დეკლარაციაში და რომლის შემოსავლების სამსახურისთვის წარდგენა საქონლის დეკლარირებისას სავალდებულო არ არის.

საგადასახადო კოდექსის 72-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, უზრუნველყოს აღნიშნული დოკუმენტების შენახვა არა დოკუმენტის შედგენიდან 6 წლის განმავლობაში, არამედ იმ კალენდარული წლის დამთავრებიდან, რომელსაც იგი მიეკუთვნება, არანაკლებ 6 წლის განმავლობაში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულია საწარმოების, ორგანიზაციების და მენარმე ფიზიკური პირების სპეციალურ ვალდებულება. ისინი ვალდებულნი არიან, საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დამტკიცებული ფორმით, მკაცრად განსაზღვრულ ვადაში (5 სამუშაო დღე) წარუდგინონ ინფორმაცია საქართველოს ფარგლების გარეთ გახსნილი საბანკო ანგარიშების შესახებ. აღნიშნული ვალდებულება არ წარმოიშობა საანაბრო (ვადიანი) ანგარიშების გახსნის შემთხვევაში.

როგორც აღვნიშნეთ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლი არ გვაძლევს გადასახადის გადამხდელთა ვალდებულებების ამომწურავ ჩამონათვალს. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, შეასრულოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი სხვა ვალდებულებებიც. მაგალითად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, გადასახადების გამოანგარიშებისა და გადახდის მიზნით აღრიცხოს შემოსავლები, ხარჯები და გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტები, გადასახადის გადახდის ვადის დადგომამდე შესაბამის საბანკო დაწესებულებაში წარადგინოს საგადასახადო დავალება საბანკო ანგარიშიდან გადასახადის ბიუჯეტში ჩარიცხვის თაობაზე, მყიდველის მოთხოვნისას გასცეს სასაქონლო ზედნადები და სხვა.

ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვალდებულებების შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს შეიძლება დაეკისროს საგადასახადო კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული საგადასახადო, ადმინისტრაციული, სისხლისსამართლებრივი ან სხვა სახის პასუხისმგებლობა.

მუხლი 44. მიმოწერა გადასახადის გადამხდელთან

1. გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო/დავის განმხილველ ორგანოს შორის მიმოწერა (მათ შორის, საგადასახადო მოთხოვნის, საჩივრის წარდგენა) შეიძლება განხორციელდეს წერილობითი ფორმით ან ელექტრონული ფორმით, რომლებსაც აქვთ თანაბარი იურიდიული ძალა.

2. გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის წერილობითი ფორმით გასაგზავნი ნებისმიერი დოკუმენტი ხელმოწერილი უნდა იყოს მისი კანონიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენლის მიერ (გვარის, სახელისა და თანამდებობის მითითებით). ადრესატს უნდა გადაეცეს დოკუმენტის დედანი ან დამოწმებული ასლი. (20.12.2011 N 5556)

3. წერილობითი ფორმის საგადასახადო მოთხოვნა, შეტყობინება, გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა, საგადასახადო დეკლარაცია, საჩივარი, სხვა დოკუმენტი ან წერილი გადაცემულად ითვლება, თუ იგი ჩაჰბარდა ადრესატს უშუალოდ ან დაზღვეული საფოსტო გზავნილით.

4. დაზღვეული საფოსტო გზავნილით გაგზავნის შემთხვევაში დოკუმენტის/წერილის გადაცემის თარიღად ითვლება დაზღვეული საფოსტო გზავნილის გაგზავნის თარიღი. თუ დოკუმენტის/წერილის გადაცემისათვის დადგენილია გარკვეული ვადა, ისევე, როგორც ამ დოკუმენტზე/წერილზე რეაგირებისათვის, ამ ვადის ათვლა ადრესატისათვის იწყება დაზღვეული საფოსტო გზავნილის მისთვის ფაქტობრივად ჩაბარების თარიღიდან.

5. საგადასახადო ორგანოს მიერ პირისათვის ელექტრონული ფორმით გაგზავნილი ნებისმიერი შეტყობინება ან სხვა დოკუმენ-

ტი ჩაბარებულად ითვლება ადრესატის მიერ მისი გაცნობისთანავე, ხოლო ამ კოდექსის 264-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში ელექტრონული ფორმით გაგზავნილი შეტყობინება ჩაბარებულად ითვლება პირის მიერ მისი გაცნობისთანავე ან გადასახადის გადამხდელის ავტორიზებული მომხმარებლის გვერდზე გაგზავნიდან (განთავსებიდან) 30-ე დღეს, თუ ამ ვადაში ადრესატი შეტყობინებას არ გასცნობია. (20.12.2011 N 5556)

6. თუ პირისათვის წერილობითი და ელექტრონული დოკუმენტების ჩაბარება ამ კოდექსით დადგენილი წესით ვერ ხერხდება, შემოსავლების სამსახურის უფროსს/მის მოადგილეს ან ხელშეკრულების საფუძველზე აღსრულების ეროვნული ბიუროს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს, მიიღოს გადანყვეტილება ოფიციალური დოკუმენტის საჯაროდ გავრცელების შესახებ. საჯარო შეტყობინება ხორციელდება შემოსავლების სამსახურის ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს ოფიციალურ ვებგვერდზე განთავსებით და ინფორმაციის სხვა საშუალებებით. (14.06.2011. N4754)

7. ამ მუხლის მე-6 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს ვალდებულების დამდგენი დოკუმენტი პირისათვის ჩაბარებულად ითვლება შემოსავლების სამსახურის ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს ოფიციალურ ვებგვერდზე განთავსებიდან და ინფორმაციის სხვა საშუალებებით შეტყობინებიდან მე-20 დღეს. (14.06.2011. N4754)

8. გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო/დავის განმხილველ ორგანოს შორის მიმოწერის/საჯაროდ გავრცელების წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

9. იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელისათვის შეტყობინების ან სხვა დოკუმენტის ჩაბარებას საგადასახადო ორგანოსთან დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე აღსრულების ეროვნული ბიურო უზრუნველყოფს, მართვის ავტომატური საშუალებებით შექმნილ ასეთ დოკუმენტს და მის ამონაბეჭდს აქვს ისეთივე იურიდიული ძალა, როგორც წერილობით დოკუმენტს. (20.12.2011 N 5556)

საგადასახადო კოდექსის 44-ე მუხლი ადგენს გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო (მათ შორის, დავის განმხილველ) ორ-

განოს შორის მიმოწერის (მათ შორის, საგადასახადო მოთხოვნის, საჩივრის წარდგენის) განხორციელების წესს.

გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის მიმოწერა შეიძლება განხორციელდეს, როგორც წერილობითი, ასევე ელექტრონული ფორმით. ამასთან, როგორც წერილობითი, ასევე ელექტრონული ფორმით განხორციელებულ მიმოწერას თანაბარი იურიდიული ძალა გააჩნიათ.

საგადასახადო კოდექსის 44-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის წერილობითი ფორმით გასაგზავნი ნებისმიერი დოკუმენტი ხელმოწერილი უნდა იყოს მისი კანონიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენლის მიერ (გვარის, სახელისა და თანამდებობის მითითებით) და დამონმებული უნდა იყოს ბეჭდით (ასეთის არსებობის შემთხვევაში). ადრესატს უნდა გადაეცეს დოკუმენტის დედანი ან დამონმებული ასლი.

წერილობითი ფორმის საგადასახადო მოთხოვნა, შეტყობინება, გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა, საგადასახადო დეკლარაცია, საჩივარი, სხვა დოკუმენტი ან წერილი გადაცემულად ითვლება, თუ იგი ჩაჰბარდება ადრესატს უშუალოდ (ან მის კანონიერ ან/და უფლებამოსილ წარმომადგენელს) ან დაზღვეული საფოსტო გზავნილით. ამასთან, დაზღვეული საფოსტო გზავნილით გაგზავნის შემთხვევაში, დოკუმენტის (წერილის) გადაცემის თარიღად ითვლება დაზღვეული საფოსტო გზავნილის გაგზავნის თარიღი. იმ შემთხვევაში, თუ დოკუმენტის (წერილის) გადაცემისათვის დადგენილია გარკვეული ვადა, ისევე, როგორც ამ დოკუმენტზე (წერილზე) რეაგირებისათვის, ამ ვადის ათვლა ადრესატისათვის იწყება დაზღვეული საფოსტო გზავნილის მისთვის ფაქტობრივად ჩაბარების თარიღიდან.

როგორც აღვნიშნეთ, შემოსავლების სამსახურსა და გადასახადის გადამხდელს შორის კომუნიკაცია (მათ შორის, დეკლარირება) შესაძლებელია განხორციელდეს ასევე ელექტრონული ფორმით, ონლაინ რეჟიმში, შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური ვებგვერდის გამოყენებით.

შემოსავლების სამსახურის ვებგვერდის მეშვეობით – პირის მიერ ელექტრონული ფორმით შედგენილი და წარდგენილი დოკუმენტი (წერილი), ასევე საგადასახადო ორგანოს მიერ ელექტრონუ-

ლი ფორმით შექმნილი და გაგზავნილი დოკუმენტი (წერილი) არ საჭიროებს უფლებამოსილი პირის ხელმოწერას და მას აქვს ისეთივე იურიდიული ძალა, როგორც წერილობითი ფორმით წარდგენილ (გაგზავნილ), პირადი ხელმოწერითა და ბეჭდით დამოწმებულ დოკუმენტს (წერილს).

ელექტრონული ფორმით კომუნიკაციაზე გადასვლა ხორციელდება გადასახადის გადამხდელის მიერ ვიდეოზარით მიმართვის ან წარდგენილი წერილობითი განცხადების საფუძველზე.

ელექტრონული ფორმით კომუნიკაციაზე გადასვლის შესახებ განცხადებაში უნდა აღინიშნოს:

- გადასახადის გადამხდელის დასახელება/სახელი და გვარი, საიდენტიფიკაციო ნომერი;
- საგადასახადო ორგანოსთან საკონტაქტო მობილური ტელეფონის ნომერი და ელექტრონული ფოსტის მისამართი;
- ელექტრონული ფორმით კომუნიკაციაზე გადასვლის სასურველი თარიღი;
- გადასახადის გადამხდელის/მისი წარმომადგენლის ხელმოწერა.

ელექტრონული ფორმით კომუნიკაციაზე გადასვლის შესახებ გადასახადის გადამხდელის განცხადების მიღებიდან 3 სამუშაო დღის ვადაში საგადასახადო ორგანო უზრუნველყოფს გადასახადის გადამხდელის გადაყვანას კომუნიკაციის ელექტრონულ ფორმაზე და მოკლე ტექსტური შეტყობინებით აცნობებს მას ავტორიზაციის შესახებ. თუ განცხადება არ შეესაბამება დადგენილ მოთხოვნებს, საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელს უგზავნის წერილობით უარს განცხადების დაკმაყოფილებაზე.

ელექტრონული ფორმით კომუნიკაციისას გამოსაყენებელი სახელწოდებისა და პაროლის დაკარგვის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია ვიდეოზარის (წერილობითი განცხადების) მეშვეობით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს აღნიშნული სახელწოდების (პაროლის) აღდგენის მიზნით.

საკონტაქტო ტელეფონის ნომრის და ელექტრონული ფოსტის მისამართის შეცვლის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელი სამსახურის ვებგვერდზე (ავტორიზებული მომხმარებლის გვერდზე) მიუთითებს ტელეფონის ახალ საკონტაქტო ნომერსა და ელექტრონული ფოსტის მისამართს.

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს ვიდეოზარით მიმართვის ან წერილობითი განცხადების წარდგენის საფუძველზე შეწყვიტოს ელექტრონული ფორმით კომუნიკაცია.

შემოსავლების სამსახურსა და გადასახადის გადამხდელს შორის კომუნიკაციისას, გადასახადის გადამხდელს საკონტაქტო ტელეფონის ნომერსა და ელექტრონული ფოსტის მისამართზე ეგზავნება მოკლე ტექსტური შეტყობინება მიღებული (გაგზავნილი) დოკუმენტის სარეგისტრაციო ნომრის მითითებით. ელექტრონული დეკლარაციის მიღების დადასტურების მიზნით, საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელს ვებგვერდზე უგზავნის დეკლარაციის სარეგისტრაციო ნომერს ან/და საკონტაქტო ტელეფონის ნომერზე – მოკლე ტექსტურ შეტყობინებას.

გადასახადის გადამხდელის მიერ ელექტრონული ფორმით წარდგენილი დოკუმენტის შემოსავლების სამსახურის ვებგვერდზე დაურეგისტრირებლობის შემთხვევაში (მიუხედავად გამომწვევი მიზეზებისა), დოკუმენტი არ ითვლება საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებულად.

საგადასახადო ორგანოს მიერ პირისათვის ელექტრონული ფორმით გაგზავნილი ნებისმიერი დოკუმენტი ჩაბარებულად ითვლება ადრესატის მიერ მისი შემოსავლების სამსახურის ვებგვერდზე ან ელექტრონულ ფოსტაში გაცნობისთანავე, რის თაობაზეც საგადასახადო ორგანოს ინფორმაცია მიეწოდება შემოსავლების სამსახურის ვებგვერდიდან.

პირს უფლება აქვს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში წარადგინოს ასევე ელექტრონული საჩივარი შემოსავლების სამსახურის ან სამინისტროს ვებგვერდის საშუალებით, რაც მას არ ართმევს უფლებას, საგადასახადო დავის განმხილველ ორგანოსთან კომუნიკაცია აწარმოოს წერილობითი ფორმით.

შემოსავლების სამსახურის ვებგვერდის საშუალებით წარდგენილი ელექტრონული საჩივარი და თანდართული დოკუმენტები ითვლება მომჩივნის მიერ ხელმოწერილად და დანომრილად.

პირს ინფორმაცია მის მიერ წარდგენილი საჩივრის განხილვის ეტაპებისა და განხილვის შედეგების შესახებ მიეწოდება მოკლე ტექსტური შეტყობინების სახით, რაც არ ათავისუფლებს საგადასახადო დავის განმხილველ ორგანოს ვალდებულებისაგან, მომჩივანს

წერილობით შეატყობინოს საჩივრის თაობაზე მიღებული გადაწყვეტილების შესახებ.

ელექტრონული საჩივარი ინახება საჩივრების აღრიცხვისა და მართვის საინფორმაციო სისტემაში, რომელიც არის ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის სამსახურსა და შემოსავლების სამსახურში საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით მიღებულ საჩივრებთან დაკავშირებული ელექტრონული საქმისწარმოების ამსახველი მონაცემების ერთობლიობა.

საჩივრების აღრიცხვისა და მართვის საინფორმაციო სისტემაში დაცული ინფორმაცია (დოკუმენტაცია) შეიძლება გამოყენებული იქნეს ადმინისტრაციული წარმოების მასალების სახით.

საგადასახადო კოდექსის 44-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, თუ პირისათვის წერილობითი და ელექტრონული დოკუმენტების ჩაბარება საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით ვერ ხერხდება, მაშინ შემოსავლების სამსახურის უფროსი (მისი მოადგილე) უფლებამოსილია მიიღოს გადაწყვეტილება ოფიციალური დოკუმენტის საჯაროდ გავრცელების შესახებ.

დოკუმენტის საჯაროდ გავრცელების შესახებ შემოსავლების სამსახურის უფროსი (მოადგილე) გადაწყვეტილებას იღებს მხოლოდ შემოსავლების სამსახურის ცენტრალური აპარატის სტრუქტურული ერთეულის ან სპეციალიზებული სტრუქტურული ერთეულის დასაბუთებული მიმართვის საფუძველზე, რომელსაც უნდა დაერთოს პირისათვის ელექტრონული და წერილობითი დოკუმენტის საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით ჩაბარების შეუძლებლობის დამადასტურებელი მტკიცებულებები.

საჯარო შეტყობინება ხორციელდება დოკუმენტის ქსეროასლის, ფოტოასლის ან ტექსტური ასლის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ოფიციალურ ვებგვერდზე განთავსებით და ინფორმაციის სხვა საშუალებებით. დოკუმენტის ფინანსთა სამინისტროს ვებგვერდზე განთავსებას, შემოსავლების სამსახურის წერილობითი მიმართვის საფუძველზე უზრუნველყოფს ფინანსთა სამინისტროს მმართველობის სფეროში შემავალი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – საფინანსო-ანალიტიკური სამსახური, ხოლო გაზეთში გამოქვეყნებას – შემოსავლების სამსახურის ცენტრალური აპარატი.

ზემოაღნიშნულ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს ვალდებულების დამდგენი დოკუმენტი პირისათვის ჩაბარებულად ითვლება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ოფიციალურ ვებგვერდზე განთავსებიდან და ინფორმაციის სხვა საშუალებებით შეტყობინებიდან მე-20 კალენდარულ დღეს.

გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო (დავის განმხილველ) ორგანოს შორის მიმოწერის (საჯაროდ გავრცელების) წესი განსაზღვრულია „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციით.

პარი III

გადასახადის გადამხდელისათვის ინფორმაციის
მიწოდება და საქართველოს საგადასახადო
ორგანოების სისტემა

თავი V

გადასახადის გადამხდელისათვის ინფორმაციის მიწოდება

მუხლი 45. ვალდებულებების დამდგენ ურთიერთობათა

წერილობითი/ელექტრონული ფორმით განხორციელება

1. საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის გასაგზავნი ნებისმიერი შეტყობინება ან სხვა დოკუმენტი შედგენილი უნდა იყოს წერილობითი ან ელექტრონული ფორმით.

2. დოკუმენტი/წერილი ჩაბარებულად ითვლება, თუ იგი გაიგზავნა დაზღვეული საფოსტო გზავნილით (ასეთ შემთხვევაში დოკუმენტის/წერილის ჩაბარების თარიღად ითვლება ადრესატის მიერ საფოსტო გზავნილით დოკუმენტის/წერილის მიღების თარიღი) ან პირადად გადაეცა გადასახადის გადამხდელს ან მის კანონიერ ან/და უფლებამოსილ წარმომადგენელს.

3. ამ კოდექსით განსაზღვრულ უფლებამოსილებათა განხორციელებისას საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მატერიალური ან/და ელექტრონული დოკუმენტის (მათ შორის, საარქივო მასალის) სახით შექმნას, მიიღოს, გაგზავნოს, შეინახოს და გასცეს ნებისმიერი დოკუმენტი, რომელსაც შეიძლება მოჰყვეს სამართლებრივი შედეგები, აგრეთვე გამოიყენოს ელექტრონული დოკუმენტბრუნვის სისტემა და ელექტრონული ხელმოწერა. ელექტრონულ დოკუმენტს და მის ამონაბეჭდს აქვს ისეთივე იურიდიული ძალა, როგორც წერილობით დოკუმენტს.

4. ვალდებულებების დამდგენი მოთხოვნა არის ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის გასაგზავნი შეტყობინებაში, სავარაუდოდ, იგულისხმება ფორმამი-

ცემული ის ინფორმაცია, მათ შორის, ვალდებულების დამდგენი, რომელიც საგადასახადო ორგანოს სურს მიანოდოს გადასახადის გადამხდელს. შეტყობინებას უნდა ჰქონდეს წერილობითი ან ელექტრონული ფორმა. გასაგზავნი შეტყობინების შექმნა ჯერ კიდევ არ ნიშნავს მის გაგზავნასა და ჩაბარებას.

კოდექსში გვხვდება ისეთი შემთხვევებიც, როდესაც კანონი მიუთითებს ზეპირ ფორმაზეც. ასე, მაგალითად, შესაძლებელია დავის განმხილველმა ორგანომ ზეპირი ფორმით გადასცეს მომჩივანს ინფორმაცია საჩივრის ზეპირი განხილვის დროისა და ადგილის შესახებ (მ.302.7). შესაბამისად, კოდექსით გათვალისწინებული შემთხვევების გარდა, დაუშვებელია ზეპირი ფორმით გადამხდელისათვის ისეთი ინფორმაციის მიწოდება, რომელიც ინვეეს სამართლებრივ შედეგებს.

გადამხდელისათვის წერილობითი/ელექტრონული ფორმით შექმნილი შეტყობინების გაგზავნა და ჩაბარება შეიძლება განხორციელდეს დაზღვეული საფოსტო გზავნილით ან პირადად.

წერილობითი ან სხვა მატერიალური ფორმის (მაგალითად, დისკეტის, დისკის) შეტყობინების საფოსტო გზავნილის შემთხვევაში, ჩაბარების თარიღად ჩაითვლება საფოსტო მომსახურების ორგანიზაციის ბლანკზე გადამხდელის მიერ ხელისმოწერის ან მიღების სხვაგვარად დადასტურების (მაგალითად, მოწმეთა ჩვენებით) თარიღი.

პირადად ჩაბარების შემთხვევაში, აღნიშნული მოქმედება ხორციელდება საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლის, მომსახურე კურიერის ან ინტერნეტის მეშვეობით. ამ შემთხვევაშიც ან ხელმოწერით ან სხვაგვარად უნდა დასტურდებოდეს გადამხდელის მიერ შეტყობინების მიღების ფაქტი.

ინტერნეტის საშუალებით პირადად ჩაბარება შესაძლებელი გახდება „ელექტრონული ხელმოწერისა და ელექტრონული დოკუმენტის შესახებ“ კანონის საფუძველზე. მისი მეშვეობით შეტყობინების ჩაბარება ხორციელდება შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური ვებგვერდის¹¹⁶ გამოყენებით და იმ გადამხდელისათვის, რომლებმაც ამ ვებგვერდზე თავიანთი სურვილით გაიარეს ავტორიზაცია. გადასახადის გადამხდელს საკონტაქტო ტელეფონის ნომერსა და ელექტრონული ფოსტის მისამართზე ეგზავნება მოკლე ტექსტური

116 www.rs.ge

შეტყობინება გაგზავნილი დოკუმენტის სარეგისტრაციო ნომრის მითითებით.¹¹⁷

„ელექტრონული ხელმოწერისა და ელექტრონული დოკუმენტის შესახებ“ კანონის მიხედვით: *თუ მხარეთა შეთანხმებით ან საქართველოს კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ხელმოწერილი ელექტრონული დოკუმენტი ითვლება მიღებულად იმ მომენტიდან, როდესაც ხელმოწერილი ელექტრონული დოკუმენტი შედის ადრესატის საინფორმაციო სისტემაში და ხელმისაწვდომია მისთვის (კანონი, მ.5.2).*

მაგრამ კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტის მიხედვით: *საგადასახადო ორგანოს მიერ პირისათვის ელექტრონული ფორმით გაგზავნილი ნებისმიერი დოკუმენტი ჩაბარებულად ითვლება ადრესატის მიერ მისი სამსახურის ვებგვერდზე ან ელექტრონულ ფოსტაში გაცნობისთანავე, რის თაობაზეც საგადასახადო ორგანოს ინფორმაცია მიენოდება სამსახურის ვებგვერდიდან.*¹¹⁸

ამგვარად, თუ შეტყობინების ჩაბარებისათვის საკმარისია საფოსტო სამსახურის ბლანკზე გადამხდელის ხელმოწერა, ოდნავ განსხვავებული სიტუაციაა ელექტრონული კომუნიკაციის დროს. გადამხდელის საკონტაქტო ტელეფონის ნომერსა და ელ-ფოსტის მისამართზე მოკლე ტექსტური შეტყობინების მიღებით და ამ ფაქტის რაიმე გზით დადასტურებით არ დგინდება მთავარი შეტყობინების – ნერილის/დოკუმენტის მიღების ფაქტი. პირადად გადაცემის ფაქტი დასტურდება მხოლოდ და მხოლოდ ამ მთავარი შეტყობინების გაცნობით ანუ პროგრამულად, შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური ვებგვერდიდან ან ელ-ფოსტიდან დოკუმენტის „ლინკის“ გახსნით.

მე-3 ნაწილის მნიშვნელოვანი მომენტი ის არის, რომ საგადასახადო ორგანოში არსებულ ელექტრონულ დოკუმენტაციას აქვს სამართლებრივი ძალა. მათ კი, მაგალითად, განეკუთვნებიან გადამხდელისაგან მიღებული ელექტრონული დეკლარაციები. თუ გადამხდელის მიერ შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური ვებგვერდზე ატვირთული საგადასახადო დეკლარაცია დაზიანდა, ვებგვერდის პროგრამული უზრუნველყოფის ხარვეზის გამო, გადამხდელს გაუჭირდება თავისი სიმართლის დასაბუთება.

¹¹⁷ ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.12.1

¹¹⁸ ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.12.3

მე-4 ნაწილი გვამცნობს, რომ ვალდებულების დამდგენი მოთხოვნა ყოფილა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 51-ე-64-ე მუხლები-სა და ფინ. მინ. ბრძ. №994-ის შესაბამისად. ამგვარი აქტია, მაგალითად, საგადასახადო მოთხოვნა, მათ შორის, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი (მ.271.4). საგადასახადო შემონმების აქტი არ წარმოადგენს ვალდებულების დამდგენ მოთხოვნას. ის უბრალოდ შეიძლება იყოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების – საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილებისა და საგადასახადო მოთხოვნის საფუძველი (მ.268.1).

მუხლი 46. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის

გამოყენების შესახებ წერილობითი განმარტების გაცემა და საჯარო გადაწყვეტილების გამოცემა

1. საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია გადასახადის გადამხდელს გაუგზავნოს წერილობითი განმარტება, რომელიც გამოხატავს მის პოზიციას პირის მიერ შესრულებული ან შესასრულებელი სამეურნეო ოპერაციის განხორციელებისას საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების შესახებ. აღნიშნული განმარტება არის რეკომენდაცია.

2. დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების საფუძველზე ან შემოსავლების სამსახურის ინიციატივით საქართველოს ფინანსთა მინისტრი გამოსცემს საჯარო გადაწყვეტილებას, თუ დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილება:

ა) მნიშვნელოვანია საქართველოს კანონმდებლობის ნორმების ერთგვაროვანი განმარტებისა და გაგებისათვის;

ბ) აყალიბებს არსებულისაგან განსხვავებულ დაბეგვრის ან/და სამართალდარღვევისათვის სანქციის გამოყენების პრინციპს/მეთოდს;

გ) მნიშვნელოვანია ერთიანი პრაქტიკის ჩამოყალიბებისათვის.

3. ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული საჯარო გადაწყვეტილება არის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომლის შესრულება სავალდებულოა საგადასახადო

ორგანოებისათვის. ამასთანავე, გადასახადის გადამხდელს მის მიერ საჯარო გადანყვეტილების შესაბამისად განხორციელებულ ოპერაციებზე ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქცია არ დაეკისრება.

4. საჯარო გადანყვეტილების გამოცემის წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

პრაქტიკაში ხშირად ხდება, როდესაც საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენებასთან დაკავშირებით გადამხდელს კითხვები უჩნდება. გადამხდელთა დიდ ნაწილს, კეთილსინდისიერებიდან გამომდინარე, სურს პირნათელი იყოს როგორც სახელმწიფოს, ასევე საკუთარი თავის წინაშე. საგადასახადო კოდექსსა და მის საფუძველზე გამოცემულ ნორმატიულ აქტებში კი, ხშირად, იგი თავისი კითხვის პასუხს ვერ იღებს ან აღმოაჩენს დაბეგვრის რამდენიმე ვარიანტს. ბევრისთვის ასევე დამაბნეველია გადამხდელის კითხვაზე შემოსავლების სამსახურის არგუმენტირებული პასუხის ბოლო წინადადება: **„აღნიშნული განმარტება, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 46-ე მუხლის შესაბამისად, წარმოადგენს რეკომენდაციას და არ აქვს სავალდებულო იურიდიული ძალა“.**

ლოგიკური იქნებოდა, რომ კომპეტენტური ორგანოს პასუხს სამართლებრივი ძალა ჰქონოდა, ვინაიდან ადმინისტრაციული ორგანოსთვის – შემოსავლების სამსახურისათვის გადამხდელს რეკომენდაციისათვის სულაც არ მიუმართავს. მისი კითხვის შინაარსი რეალურად ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას გულისხმობს.

ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მიხედვით: *ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი – ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემული ინდივიდუალური სამართლებრივი აქტი, რომელიც ანებს, ცვლის, წყვეტს ან ადასტურებს პირის ან პირთა შეზღუდული წრის უფლებებსა და მოვალეობებს. ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად ჩაითვლება აგრეთვე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადანყვეტილება მის უფლებამოსილებას მიკუთვნებული საკითხის დაკმაყოფილებაზე განმცხადებლისათვის უარის თქმის შესახებ, ასევე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული ან დადასტურებული დოკუ-*

მენტი, რომელსაც შეიძლება მოჰყვეს სამართლებრივი შედეგები (კოდექსი, მ.2.1.დ).

სამწუხაროა, რომ საგადასახადო კოდექსი გადამხდელის კითხვაზე საგადასახადო ორგანოს პასუხს არ განიხილავს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად, არადა, მისი შინაარსი სწორედ ეს არის. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის შემთხვევაში გადამხდელს უფლება ექნებოდა ის გაესაჩივრებინა კანონმდებლობით დადგენილი წესით და ემოქმედა აქტის შესაბამისად, რათა თავიდან აეცილებინა როგორც შესაძლო საგადასახადო სანქციები, ასევე – მორალური ზიანის დადგომაც.

წინა საგადასახადო კოდექსებისაგან განსხვავებით, ახალი საგადასახადო კოდექსის წინგადადგმულ ნაბიჯად ჩაითვლება მუხლის მე-2 ნაწილის დანაწესი, რომლის მიხედვით ზოგიერთი საჭირობოტო კითხვის პასუხი იქცევა ისეთ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად, რომლის შესრულებაც სავალდებულოა საგადასახადო ორგანოებისათვის. ამ აქტს კოდექსი უწოდებს *საჯარო გადანყვეტილებას*. მისი გამომცემელია ადმინისტრაციული ორგანო – ფინანსთა სამინისტრო, ხოლო პირს, ვისთვისაც განკუთვნილია აღნიშნული აქტი, წარმოადგენს სსიპ შემოსავლების სამსახური.

თუმცა გარკვეულ დადებით შედეგებს ამგვარი აქტისგან მიიღებენ გადამხდელებიც. კერძოდ, მიუხედავად იმისა, რომ მისი შესრულების ვალდებულება მათ არ ეკისრებათ, თუ გადამხდელი საჯარო გადანყვეტილების შესაბამისად განახორციელებს დაბეგვრას და შემდგომში დადგინდება ამ საჯარო გადანყვეტილების არამართლზომიერება, მას სანქცია არ დაეკისრება. აქედან გამომდინარე, თუ გადამხდელს არ დააკმაყოფილებს საჯარო გადანყვეტილების არგუმენტაცია, მას შეუძლია საჯარო გადანყვეტილებისაგან განსხვავებულად იმოქმედოს, მაგრამ შემდგომში მოუწევს თავისი ქმედების მართლზომიერების სასამართლოში, და არა – ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში, დავის წესით დასაბუთება. მიზეზი ის არის, რომ იურიდიული ძალის მქონე საჯარო გადანყვეტილების მოქმედების პერიოდში საგადასახადო კანონმდებლობით არ არის გათვალისწინებული სხვაგვარი გადანყვეტილებების მიღება ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში.¹¹⁹

¹¹⁹ ფინ.მინ.ბრძ. №996, ინსტრუქცია, მ.15

ვინაიდან საჯარო გადაწყვეტილება წარმოადგენს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს, გადამხდელს, როგორც დაინტერესებულ მხარეს, თავისუფლად შეუძლია ადმინისტრაციული საჩივრის წარდგენით მოითხოვოს ადმინისტრაციული წარმოება თვით საჯარო გადაწყვეტილების გაუქმების მოთხოვნით, ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის შესაბამისად, ან სასამართლო წარმოების წესით. *დაინტერესებული მხარის განმარტებას გვაძლევს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი: დაინტერესებული მხარე – ნებისმიერი ფიზიკური ან იურიდიული პირი, ადმინისტრაციული ორგანო, რომლებთან დაკავშირებითაც გამოცემულია ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, აგრეთვე რომლის კანონიერ ინტერესზე პირდაპირ და უშუალო გავლენას ახდენს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან ადმინისტრაციული ორგანოს ქმედება* (კოდექსი, მ.2.1.ბ).

საჯარო გადაწყვეტილებები უნდა განთავსდეს შემოსავლების სამსახურის, ფინანსთა სამინისტროსა და აღსრულების ეროვნული ბიუროს ოფიციალურ ვებგვერდებზე¹²⁰ ან გავრცელდეს ინფორმაციის სხვა საშუალებებით.¹²¹

მუხლი 47. წინასწარი გადაწყვეტილება

1. შემოსავლების სამსახური პირის მიმართვის საფუძველზე უფლებამოსილია გამოსცეს წინასწარი გადაწყვეტილება განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით საგადასახადო ანგარიშგების წესების ან/და შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების თაობაზე.

2. წინასწარი გადაწყვეტილება უნდა გამოიცეს მოთხოვნის წარდგენიდან არა უგვიანეს 60 დღისა.

3. წინასწარი გადაწყვეტილება ვრცელდება მხოლოდ იმ პირზე, რომლის მიმართაც ის იქნა გამოცემული. ამასთანავე, წინასწარ გადაწყვეტილებაში უნდა მიეთითოს საქართველოს კანონმდებლობის ის ნორმა, რომლის საფუძველზედაც იქნა მიღებული გადაწყვეტილება.

¹²⁰ www.rs.ge , www.mof.ge , www.nbe.gov.ge

¹²¹ ფინ.მინ.ბრძ. №996, ინსტრუქცია, მ. 15

4. სხვადასხვა პირის მიერ განხორციელებული იდენტური ოპერაციების მიხედვით არ შეიძლება გამოიცეს განსხვავებული წინასწარი გადაწყვეტილება.

5. თუ პირი მოქმედებს წინასწარი გადაწყვეტილების შესაბამისად, დაუშვებელია მაკონტროლებელი/სამართალდამცავი ორგანოს მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების საწინააღმდეგო გადაწყვეტილების მიღება და გადასახადის ან/და სანქციის დარიცხვა. (24.06.2011. N4963)

6. წინასწარი გადაწყვეტილება არ გამოიყენება, თუ:

ა) წინასწარ გადაწყვეტილებაში აღნიშნული ფაქტები და გარემოებები, რომლებიც გავლენას მოახდენდა წინასწარ გადაწყვეტილებაზე, არ შეესაბამება რეალურად არსებულს;

ბ) გაუქმდა ან შეიცვალა საქართველოს კანონმდებლობის ის ნორმა, რომლის საფუძველზედაც იქნა მიღებული წინასწარი გადაწყვეტილება.

7. საქართველოს კანონმდებლობის ნორმამ, რომელიც ამძიმებს გადასახადის გადამხდელის მდგომარეობას და რომელსაც მიეცა უკუქცევითი ძალა, არ შეიძლება გავლენა მოახდინოს ნორმის ამოქმედებამდე გამოცემული წინასწარი გადაწყვეტილების შესაბამისად განხორციელებულ ოპერაციებზე.

8. გარდა ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნული შემთხვევისა, დაინტერესებული პირის მიმართვის საფუძველზე, შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილია გამოსცეს წინასწარი გადაწყვეტილება:

ა) რომელიც გამოიცემა საქონლის მიმართ საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის შესაბამისად სასაქონლო კოდის ან წარმოშობის ქვეყნის განსაზღვრის შესახებ;

ბ) რომელსაც აქვს სავალდებულო იურიდიული ძალა ყველა საგადასახადო ორგანოსათვის მხოლოდ ამ გადაწყვეტილებაში მოცემული საქონლის საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის შესაბამისად სასაქონლო კოდის ან წარმოშობის ქვეყნის განსაზღვრის საკითხის მიმართ, თუ ასეთი გადაწყვეტილება გამოცემულია აღნიშნულ საქონელზე სასაქონლო დეკლარაციის წარდგენამდე და დეკლარირებული საქონლის ფაქტობრივი მონაცემები და ინფორმაცია სრულად შეესაბამება იმ ინ-

ფორმაციას, რომლის საფუძველზედაც იქნა გამოცემული გადაწყვეტილება;

გ) რომელიც მოქმედებს 3 წლის განმავლობაში.

9. პირის მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნაში წარმოდგენილი ინფორმაცია განეკუთვნება საგადასახადო საიდუმლოებას.

10. თუ პირი არ ეთანხმება საგადასახადო ორგანოს წინასწარ გადაწყვეტილებას, მას უფლება აქვს, გაასაჩივროს იგი ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

11. წინასწარი გადაწყვეტილება საჭიროებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრთან შეთანხმებას, გარდა ამ მუხლის მე-8 ნაწილით განსაზღვრული შემთხვევებისა.

12. პირის მოთხოვნის საფუძველზე და დამატებითი ან შესწორებული ინფორმაციის წარმოდგენის შემთხვევაში შესაძლებელია შემოსავლების სამსახურმა თავის მიერ გამოცემულ წინასწარ გადაწყვეტილებაში შეიტანოს ცვლილება და დამატება, თუ პირს არ გამოუყენებია ცვლილებისა და დამატების შეტანამდე გამოცემული წინასწარი გადაწყვეტილება იმ ოპერაციის მიმართ, რომლის მიხედვითაც ეს გადაწყვეტილება იყო გამოცემული.

13. წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

საგადასახადო სანქციების დარიცხვის რისკების შემცირებისათვის, თუ გადამხდელი საჭიროდ ჩათვლის და საკმარისი თანხებიც გააჩნია, მას შეუძლია, დაბეგვრის თაობაზე წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის მიზნით, კითხვით მიმართოს ადმინისტრაციულ ორგანოს – სსიპ შემოსავლების სამსახურს, რომლის პასუხსაც ექნება ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის სახე და რომელიც დასმული შეკითხვის შესაბამისად დაადგენს საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარე გადამხდელის უფლებებსა და მოვალეობებს. გადამხდელის კითხვა შეიძლება შეეხოს როგორც მომავალში განსახორციელებელ, ასევე განხორციელებული ოპერაციის საგადასახადო დაბეგვრას, მასთან დაკავშირებულ სანქციებს და ა.შ..

წინასწარი გადაწყვეტილება ფასიანია. მისი ოდენობა დამოკიდებულია გადამხდელის წლიური ბრუნვისა და კაპიტალის სიდიდეზე,

ასევე – იმ ვადაზე, რა ვადაშიც მას სურს ადმინისტრაციული აქტის გამოცემა. ტარიფები მერყეობს 5000 ლარიდან 30 000 ლარამდე.¹²² თუ წინასწარი გადაწყვეტილება უნდა შეეხოს სეს ესნ-ს სასაქონლო კოდის ან საქონლის წარმოშობის ქვეყნის კოდის განსაზღვრას, მაშინ ტარიფები შედარებით შეღავათიანია და იცვლება უფასოდან 500 ლარამდე.¹²³ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის ვადაა 60 კალენდარული დღე, მ.2-ის გათვალისწინებით.

ვინაიდან წინასწარი გადაწყვეტილება ინდივიდუალური სამართლებრივი აქტია, ამიტომ ის ერთჯერადია და განკუთვნილია მხოლოდ კონკრეტული გადამხდელისათვის.¹²⁴ მისი გამოცემაც უნდა მოხდეს საგადასახადო კოდექსის წინამდებარე მუხლის, ფინ. მინ. ბრძ. №996-ით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის მე-19 და მე-20 მუხლების, ასევე – ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის ნორმების შესაბამისად.

თუ გადამხდელი მოქმედებს წინასწარი გადაწყვეტილების შესაბამისად, მას არ დაეკისრება სანქციები, ადმინისტრაციული აქტი შემდგომში რომც აღმოჩნდეს არარა, ბათილი ან ძალადაკარგული. იგულისხმება მართლზომიერად გამოცემული აქტის შემთხვევა.

გამოცემული წინასწარი გადაწყვეტილება კანონის საფუძველზე ცხადდება ძალადაკარგულად, თუ კანონმდებლობის ის ნორმა, რომლის საფუძველზეც გამოიცა აქტი, გაუქმდა ან შეიცვალა იმგვარად, რაც გავლენას მოახდენდა გადაწყვეტილებაზე.¹²⁵ აქტი გათვალისწინებულია მასში აღნიშნული ფაქტებისა და გარემოებების არსებობის შემთხვევებისათვის. შესაბამისად, თუ ამგვარი ფაქტები ან გარემოებები არ არსებობს, მაშინ ეს ადმინისტრაციული აქტი ვერც გამოიყენება, მაგრამ ძალადაკარგულადაც არ ცხადდება.

მე-8 ნაწილის ქვეპუნქტები, როგორც ჩანს, ერთმანეთთან დაკავშირებულია კავშირით „და“, და არა – „ან“-ით, ანუ ამ ნაწილით საუბარია ისეთ წინასწარ გადაწყვეტილებაზე, რომლისათვისაც ადგილი აქვს ა), ბ) და გ) ქვეპუნქტებს ერთდროულად.

¹²² მთავრობის დადგენილება, №96, 30.03.2010წ., ცხრილის მე-14 გრაფა

¹²³ ცხრილის 48-ე და 49-ე გრაფები

¹²⁴ კანონი „ნორმატიული აქტების შესახებ“, მ.4; ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, მ.2.1.დ

¹²⁵ მ.47.6.პ; ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, მ.61.2.დ

ყურადსაღებია, რომ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა წარმოადგენს ადმინისტრაციული ორგანოს უფლებას, და არა – ვალდებულებას. შესაბამისად, თუ შემოსავლების სამსახურის უფროსი საჭიროდ ჩათვლის, წინასწარი გადაწყვეტილება არ გამოიცემა, ხოლო გადამხდელს გადახდილი თანხა უკან დაუბრუნდება.¹²⁶ თანხის დაბრუნების ვალდებულებასთან დაკავშირებით არ იმოქმედებს სამოქალაქო კოდექსისეული უსაფუძვლო გამდიდრების ნორმები, ვინაიდან ადმინისტრაციული აქტის, და არა – ადმინისტრაციული ხელშეკრულების,¹²⁷ გამოცემა არ რეგულირდება სამოქალაქოსამართლებრივი ნორმებით. კანონმდებლობით დაშვებულია ფინანსთა მინისტრის ან შემოსავლების სამსახურის უფროსის გადაწყვეტილებით გადამხდელის გათავისუფლება წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემისათვის დადგენილი საფასურის გადახდისაგან.¹²⁸

პირის მოთხოვნის საფუძველზე შესაძლებელია გამოცემული წინასწარი გადაწყვეტილების შეცვლა. მაგალითად, თუ პირს არ გამოუყენებია გამოცემული წინასწარი გადაწყვეტილება, მაშინ დამატებითი ან შესწორებული ინფორმაციის წარდგენით შესაძლებელია წინასწარი გადაწყვეტილების შეცვლა (მ.47.12). შეცვლა სავალდებულო ხასიათს იძენს, თუ პირი მოითხოვს წინასწარი გადაწყვეტილების შეცვლას საკანონმდებლო აქტებთან შესაბამისობაში მოყვანის მიზნით.¹²⁹ როგორც ჩანს, შეცვლისათვის მომსახურების ტარიფი არ გადაიხდება. ადმინისტრაციულ აქტში ცვლილებები, გარდა ტექნიკური ცვლილებებისა, შეიძლება განხორციელდეს მხოლოდ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემით.¹³⁰

შევნიშნავთ, რომ წინასწარი გადაწყვეტილების მომზადებისას არ არის გათვლისწინებული გადამხდელის ან მისი წარმომადგენლის მონაწილეობა.

¹²⁶ ფინ.მინ.ბრძ. №996, მ.19.9

¹²⁷ ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, მ.2.1.ზ

¹²⁸ მთავრობის დადგენილება, №96, მ.1³

¹²⁹ ფინ.მინ.ბრძ. №996, ინსტრუქცია, მ.19.10-11

¹³⁰ ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, მ.59

ერთსაც დავამატებთ. სამწუხაროა, რომ საგადასახადო კოდექსი მოიცავს ისეთი ურთიერთობების მომწესრიგებელ ნორმებს, რომლებიც ისედაც დარეგულირებულია სხვა სპეცილური საკანონმდებლო აქტებით. ამ მუხლის შემთხვევაში, ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი სავსებით საკმარისი იქნებოდა ადმინისტრაციულ ორგანოებთან – ფინანსთა სამინისტროსთან და სსიპ შემოსავლების სამსახურთან ურთიერთობისათვის.

თავი VI

საქართველოს საგადასახადო ორგანოები და მათი ძირითადი ფუნქციები

მუხლი 48. საქართველოს საგადასახადო ორგანოები

1. საქართველოს საგადასახადო ორგანოები არიან შემოსავლების სამსახური და მის შემადგენლობაში შემავალი, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული სტრუქტურული ერთეულები. (14.06.2011. N4754)

2. შემოსავლების სამსახური არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მმართველობის სფეროში შემავალი, სახელმწიფო კონტროლის განმახორციელებელი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი, რომელიც თავის უფლებამოსილებას ახორციელებს საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე და რომელსაც შესაძლებელია ჰქონდეს ერთი ან რამდენიმე ადგილსამყოფელი. (20.05.2011. N4705)

3. საქართველოში საგადასახადო კონტროლს ახორციელებენ საქართველოს საგადასახადო ორგანოები, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ამ კოდექსით ასეთი უფლებამოსილება მინიჭებული აქვს სხვა ორგანოებს. საგადასახადო კონტროლს ასევე ახორციელებს სხვა პირი, საგადასახადო ორგანოს გადანყვებილებით, ამ კოდექსის 49-ე მუხლის მე-6 ნაწილის საფუძველზე. (20.05.2011. N4705)

სახელმწიფოს და მთლიანად საზოგადოების მყარი ფინანსური საფუძვლის შექმნა, დღეისათვის მიმდინარე საგადასახადო რეფორმის წარმატებული განხორციელება, ყველა დონის ბიუჯეტის დროული და სრული ფორმირება ეფექტური საგადასახადო ორგანოების სისტემის გარეშე შეუძლებელია. საგადასახადო ორგანოების მიზანია, დაიცვან, როგორც სახელმწიფოს ფინანსური ინტერესები, ასევე გადასახადის გადამხდელთა უფლებები.

საგადასახადო ორგანოები ქმნიან სახელმწიფო კონტროლის ერთიან, დამოუკიდებელ და ცენტრალიზებულ სისტემას. შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო ორგანოები ორგანიზებულია ერთიანობის, დამოუკიდებლობის და ცენტრალიზაციის პრინციპებზე.

საგადასახადო ორგანოების სისტემის აგებულების ერთიანობის პრინციპი გამომდინარეობს საგადასახადო პოლიტიკის ერთიანობის პრინციპიდან: საქართველოში საგადასახადო კანონმდებლობის ერთგვაროვანი გამოყენების უზრუნველსაყოფად საჭიროა ერთიანი მაკონტროლებელი ორგანოს არსებობა. საქართველოს საგადასახადო ორგანოები ახორციელებს თავის უფლებამოსილებას, როგორც საერთო-სახელმწიფოებრივი, ასევე ადგილობრივი გადასახადების მიმართ.

საგადასახადო ორგანოების დამოუკიდებლობაში, პირველ რიგში, იგულისხმება, დამოუკიდებლობა ადგილობრივი ხელისუფლების ორგანოებიდან. იგი წარმოადგენს ხელისუფლების დანაწილების პრინციპის კონკრეტულ გამოვლინებას: ადგილობრივი ხელისუფლების ორგანოების უფლებას, შემოიღონ ადგილობრივი გადასახადები და განსაზღვრონ გადასახადის კონკრეტული განაკვეთები, უპირისპირდება საგადასახადო ორგანოების ვალდებულება – იმოქმედონ კანონის ზუსტი შესაბამისობით. საგადასახადო ორგანოები ასრულებენ საგადასახადო საკითხებზე ადგილობრივი ხელისუფლების ორგანოების მხოლოდ იმ გადაწყვეტილებებს, რომლებიც მიღებული კანონის შესაბამისად და მათი უფლებამოსილების ფარგლებში. ადგილობრივი ხელისუფლების ორგანოებს უფლება არა აქვთ შეცვალონ ან გააუქმონ საგადასახადო ორგანოების გადაწყვეტილებები, ასევე მისცენ მათ ოპერატიული სახელმძღვანელო მითითებები.

საქართველოს საგადასახადო ორგანოები წარმოადგენენ ცენტრალიზებულ სისტემას. განსახილველი მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო ორგანოებს განეკუთვნება:

- შემოსავლების სამსახური;
- შემოსავლების სამსახურის შემადგენლობაში შემავალი, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული სტრუქტურული ერთეულები.

ამასთან, შემოსავლების სამსახურის შემადგენლობაში შემავალ საგადასახადო ორგანოებს განეკუთვნება:

- აუდიტის დეპარტამენტი;
- მომსახურების დეპარტამენტი;
- საგადასახადო პრევენციის დეპარტამენტი;
- გაფორმების დეპარტამენტი;

- ეკონომიკური საზღვრის დაცვის დეპარტამენტი.

საგადასახადო ორგანოები წარმოადგენენ საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრაციებს, რაც გულისხმობს გადასახადების ადმინისტრირების სფეროში საჯარო უფლებამოსილებით აღჭურვილ სახელმწიფო ორგანოებს. გადასახადების ადმინისტრირება ხორციელდება საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო კანონმდებლობით რეგულირებული კონკრეტული პროცედურების დაცვით. ამასთან, საგადასახადო ადმინისტრაციები აღჭურვილნი არიან კანონმდებლობით დადგენილი უფლებებითა და მოვალეობებით.

გადასახადების ადმინისტრირებაში იგულისხმება გადასახადების გამოანგარიშებასთან, დეკლარირებასთან და გადახდასთან, საგადასახადო კონტროლთან, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვასთან, ინფორმირებასთან და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფორმების, მეთოდებისა და წესების ერთობლიობა, რომლებსაც საგადასახადო ორგანოები ახორციელებენ საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში.

საქართველოს საგადასახადო ორგანოებს გააჩნიათ სხვადასხვა ფუნქციები. ამავდროულად, ყველა საგადასახადო ორგანოს გააჩნია საერთო მახასიათებელიც, ვინაიდან ყველა მათგანი ახორციელებს უშუალო კონტროლს გადასახადის გადამხდელთა მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვაზე.

საგადასახადო ორგანოების იერარქიაში უმაღლესი საფეხური შემოსავლების სამსახურს უჭირავს. შემოსავლების სამსახური არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მმართველობის სფეროში შემავალი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი, რომელიც შექმნილია „შემოსავლების სამსახურის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად. შემოსავლების სამსახური – სახელმწიფო კონტროლის განმახორციელებელი საქართველოს ცენტრალური საგადასახადო ორგანო – თავის უფლებამოსილებას ახორციელებს საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე. შემოსავლების სამსახურს შესაძლებელია გააჩნდეს ერთი ან რამდენიმე ადგილსამყოფელი (დღეისათვის ქალაქები თბილისი და ქუთაისი).

შემოსავლების სამსახურს გააჩნია სიმბოლიკა, ბეჭედი საქართველოს სახელმწიფო გერბის გამოსახულებით და საკუთარი დასახე-

ლებით, დამოუკიდებელი ბალანსი, ანგარიშები კომერციულ ბანკებსა და სახელმწიფო ხაზინაში.

შემოსავლების სამსახურის საქმიანობის სამართლებრივი საფუძვლებია საქართველოს კონსტიტუცია, საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებები და შეთანხმებები, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შესახებ“ საქართველოს კანონი, „შემოსავლების სამსახურის შესახებ“ საქართველოს კანონი, სამსახურის დებულება და სხვა სამართლებრივი აქტები.

შემოსავლების სამსახურის ძირითადი ფუნქციები განსაზღვრულია „შემოსავლების სამსახურის შესახებ“ საქართველოს კანონით. შემოსავლების სამსახურის ძირითადი ფუნქციებია:

- გადასახადის (გადასახდელის) გადამხდელისათვის მისი უფლებებისა და მოვალეობების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება;
- გადასახადების (გადასახდელების), აგრეთვე კომპეტენციის ფარგლებში შესაბამისი მოსაკრებლების ადმინისტრირება;
- გადასახადით (გადასახდელით) დაბეგვრის საკითხებზე სამართლებრივი აქტების, მათ შორის, საერთაშორისო ხელშეკრულებებისა და შეთანხმებების პროექტების მომზადებაში მონაწილეობის მიღება;
- კომპეტენციის ფარგლებში საქართველოს კანონმდებლობის დაცვისა და შესრულების კონტროლი;
- კომპეტენციის ფარგლებში სამართალდარღვევათა პრევენცია და გამოვლენა;
- საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა ფუნქციების შესრულება.

შემოსავლების სამსახური თავისი კომპეტენციის ფარგლებში უზრუნველყოფს:

- საქართველოს კანონმდებლობის დაცვისა და შესრულების კონტროლს;
- საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთისას სამგზავრო დოკუმენტებში შესაბამისი აღნიშვნების განხორციელებას;
- სამართალდარღვევების გამოვლენას, სამართალდარღვევის ოქმის შედგენას, სამართალდარღვევის საქმეების განხილვასა და შესაბამის რეაგირებას;

- გზათსარგებლობის საფასურის ადმინისტრირებას;
- საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის, საწარმოო პროცესთან დაკავშირებული ტექნიკური ნორმების შემმუშავებელი კომისიის მიერ შემუშავებული საწარმოო დანაკარგების მაქსიმალური ზღვრული ოდენობების, საქონლის გამო-სავლიანობისა და საწარმოო პროცესთან დაკავშირებული სხვა ტექნიკური ნორმების დადგენას.

შემოსავლების სამსახური თავისი კომპეტენციის ფარგლებში ახორციელებს:

- გადასახადების (გადასახდელების), აგრეთვე შესაბამისი მოსაკრებულების ადმინისტრირებას;
- საგადასახადო კონტროლს;
- საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთასთან და საქონლის გაფორმებასთან დაკავშირებულ სახელმწიფო კონტროლს და სახელმწიფო ზედამხედველობას;
- სახელმწიფო ფიტოსანიტარიულ სასაზღვრო-საკარანტინო, სახელმწიფო ვეტერინარულ სასაზღვრო-საკარანტინო, სანიტარიულ-საკარანტინო კონტროლს;
- არასატარიფო ღონისძიებებს;
- საქონლის რაოდენობის, შემადგენლობისა და ძირითადი მახასიათებლების დადგენას, საქონლის საბაზრო ღირებულების და კანონმდებლობით გათვალისწინებულ შემთხვევებში, საქონლის სატარიფო ღირებულების განსაზღვრას;
- სახელმწიფო საიდუმლოებას მიკუთვნებული კორესპონდენციის მიღებას, შესაბამის რეაგირებასა და შენახვას;
- გადასახადის გადამხდელთა მომსახურებას, ასევე სასაქონლო ოპერაციებთან დაკავშირებულ მომსახურებას;
- სალიცენზიო (სანებართვო) პირობების შესრულებაზე კონტროლს;
- კანონმდებლობით დაკისრებულ სხვა უფლება-მოვალეობებს.

შემოსავლების სამსახური თავისი კომპეტენციის ფარგლებში გასცემს:

- საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორიიდან გასატან საქონელზე საქონლის წარმოშობის სერტიფიკატებს;
- ლუქების გამოყენებით ტვირთის გადაზიდვაზე ავტოსატრანს-

პორტო საშუალების დაშვების სერტიფიკატს.

- შემოსავლების სამსახური თავისი კომპეტენციის ფარგლებში გამოსცემს;
- წინასწარ გადანყვეტილებას განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით საგადასახადო ანგარიშგების წესების ან/და შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების თაობაზე;
- წინასწარ გადანყვეტილებას დეკლარირებას დაქვემდებარებული საქონლის მიმართ საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის შესაბამისად სასაქონლო კოდის ან წარმოშობის ქვეყნის განსაზღვრის თაობაზე;
- გადანყვეტილებებს „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონით მის ქვემდებარებას მიკუთვნებული ლიცენზიებისა და ნებართვების გაცემის, მათში ცვლილებების შეტანის ან გაუქმების თაობაზე.

შემოსავლების სამსახური თავისი კომპეტენციის ფარგლებში განიხილავს:

- საჩივრებს და მონაწილეობს სასამართლოში საქმეთა განხილვაში;
- საიმპორტო საქონლისათვის გრანტის ან ჰუმანიტარული დახმარების სტატუსის მინიჭების საკითხს და იღებს სათანადო გადანყვეტილებას.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, შემოსავლების სამსახური თავისი კომპეტენციის ფარგლებში:

- მონაწილეობს გადასახადით (გადასახდელით) დაბეგვრასთან, სასაქონლო ოპერაციების განხორციელებასა და კომპეტენციას მიკუთვნებულ სხვა საკითხებთან დაკავშირებული სამართლებრივი აქტების პროექტების, აგრეთვე საერთაშორისო ხელშეკრულებების პროექტების მომზადებაში;
- თანამშრომლობს უცხო სახელმწიფოების შესაბამის სამსახურებთან და საერთაშორისო ორგანიზაციებთან;
- შეიმუშავებს ერთობლივ ღონისძიებებს შესაბამის სამართალდამცავ ორგანოებთან ერთად, მასზე დაკისრებული ამოცანების შესრულების უზრუნველსაყოფად;
- ასრულებს საგადასახადო სფეროში საერთაშორისო ხელშეკრუ-

ლებით გათვალისწინებული წესით უცხო სახელმწიფოების უფლებამოსილი ორგანოების შუამდგომლობას.

შემოსავლების სამსახურის სტრუქტურული სქემა, საგადასახადო ორგანოების გარდა, საქმიანობის მიმართულებების მიხედვით მოიცავს რვა სტრუქტურულ ქვედანაყოფს (დეპარტამენტს). შემოსავლების სამსახურის სტრუქტურა და სტრუქტურული ერთეულების უფლებამოსილებანი განსაზღვრულია „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – შემოსავლების სამსახურის დებულების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 23 მაისის №303 ბრძანებით დამტკიცებული სამსახურის დებულებით. შემოსავლების სამსახურის სტრუქტურული ერთეულებია:

- საზოგადოებასთან ურთიერთობისა და მარკეტინგის დეპარტამენტი;
- საერთაშორისო ურთიერთობათა დეპარტამენტი;
- ადამიანური რესურსების დეპარტამენტი;
- საინფორმაციო ტექნოლოგიების ცენტრი;
- ადმინისტრაციული დეპარტამენტი;
- იურიდიული დეპარტამენტი;
- დავების დეპარტამენტი.

დასახული ამოცანების გადაწყვეტის ფარგლებში შემოსავლების სამსახურის სტრუქტურული ერთეულები ძირითადად ახორციელებენ უზრუნველყოფით და დამხმარე ფუნქციებს. მაგალითად, საზოგადოებასთან ურთიერთობისა და მარკეტინგის დეპარტამენტი უზრუნველყოფს სამსახურის საინფორმაციო ბიულეტენის, საინფორმაციო ფურცლების, სხვა ინფორმაციული მასალების მომზადების ორგანიზებას, სამსახურის მიზნებისა და ამოცანების გადაწყვეტისათვის აუცილებელი სოციოლოგიური და მარკეტინგული კვლევების დაგეგმვას და ჩატარებას, სამსახურში მიმდინარე პროცესების შესახებ საზოგადოებისა და მასობრივი ინფორმაციის საშუალებების ინფორმირებას და ა.შ. შემოსავლების სამსახურის საერთაშორისო ურთიერთობათა დეპარტამენტი უზრუნველყოფს დონორ და საერთაშორისო ორგანიზაციებთან, აგრეთვე საქართველოში აკრედიტებულ დიპლომატიურ წარმომადგენლობებთან სამსახურის ურთიერთობას, სამსახურის კომპეტენციას მიკუთვნებულ საკითხებზე საერთაშორისო ხელშეკრულებებისა და შეთანხმებების პროექტე-

ბის მომზადებაში მონაწილეობას, საერთაშორისო შეთანხმებებისა და ხელშეკრულებების პროექტებზე წინადადებების მომზადებას, საერთაშორისო ორგანიზაციებში სამსახურის წარმომადგენლობას და ა.შ. შემოსავლების სამსახურის ადამიანური რესურსების დეპარტამენტი უზრუნველყოფს საკადრო საქმისწარმოებას, სამსახურში არსებული სამუშაო ადგილების ანალიზს, თანამშრომელთა შეფასებას, შრომის კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვაზე კონტროლს, სამსახურში სტაჟირების გავლის, აგრეთვე კონკურსისა და ატესტაციის ჩატარების ორგანიზებას და ა.შ. შემოსავლების სამსახურის საინფორმაციო ტექნოლოგიების ცენტრი უზრუნველყოფს ახალი საინფორმაციო სისტემების შემუშავებას და არსებულ საინფორმაციო სისტემებში ცვლილებების შეტანას, ახალი პროგრამული პროდუქტების და სერვისების პროექტირებას, ვებარქიტექტურის შემუშავებას და დიზაინს, ერთიანი საჯარო და შიდა კორპორატიული ვებსერვისების მომსახურებას, მონაცემთა ბაზების ადმინისტრირება და ა. შ. შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრაციული დეპარტამენტი უზრუნველყოფს სამსახურის სისტემის ბიუჯეტის პროექტის მომზადებას, სამსახურისათვის გამოყოფილი სახსრების მართვას, საბუღალტრო საქმიანობის წარმართვას, საფინანსო და სტატისტიკური ანგარიშგების მომზადებას, სახელმწიფო შესყიდვების დაგეგმვას, სახელმწიფო შესყიდვების პროცედურების განხორციელებას, სამსახურის სისტემის მატერიალურ-ტექნიკური უზრუნველყოფას, სამსახურში საქმისწარმოების ორგანიზებას და კონტროლს, საარქივო საქმიანობის წარმართვას და ა.შ. შემოსავლების სამსახურის იურიდიული დეპარტამენტი უზრუნველყოფს შემოსავლების სამსახურში შემუშავებული ან სხვა ორგანოებიდან გადმოგზავნილი საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების პროექტების სამართლებრივ ექსპერტიზას, სამსახურის საქმიანობის მარეგულირებელი საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების პროექტების მომზადებას, სამსახურში სამართალდარღვევის საქმის წარმოებასთან დაკავშირებული სამართლებრივი აქტების პროექტებისა და მეთოდური მითითებების შემუშავებას, საჯარო ინფორმაციის გაცემას და ა.შ. შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტი უზრუნველყოფს სამსახურის წარმომადგენლობას სასამართლოსა და სხვა სახის დავებში, სამსახურში შემოსული სა-

ჩივრის განხილვისათვის კანონმდებლობით განსაზღვრული პროცედურების დაცვას, საჩივრის განხილვის შედეგებზე შესაბამისი გადაწყვეტილების პროექტის მომზადებას, საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების თაობაზე სამსახურში შემოსული წინადადებების განხილვას და შესაბამისი ინფორმაციის მომზადებას, საგადასახადო შეთანხმების გაფორმებასთან დაკავშირებით კანონმდებლობით გათვალისწინებული ღონისძიებების განხორციელებას და ა. შ.

შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილებების განხორციელებისას, საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებებიდან და შეთანხმებებიდან გამომდინარე, საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით თანამშრომლობს სხვა სახელმწიფოთა შესაბამის ორგანოებთან და საერთაშორისო ორგანიზაციებთან.

შემოსავლების სამსახურს ხელმძღვანელობს სამსახურის უფროსი, რომელსაც თანამდებობაზე ნიშნავს და თანამდებობიდან ათავისუფლებს საქართველოს პრემიერ-მინისტრი საქართველოს ფინანსთა მინისტრის წარდგინებით. შემოსავლების სამსახურის უფროსი იმავდროულად არის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მოადგილე. შემოსავლების სამსახურის უფროსს ჰყავს პირველი მოადგილე და მოადგილეები, რომლებსაც, სამსახურის უფროსის წარდგინებით, თანამდებობაზე ნიშნავს და თანამდებობიდან ათავისუფლებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. შემოსავლების სამსახურის უფროსის არყოფნის შემთხვევაში, სამსახურის უფროსის მოვალეობას ასრულებს მისი პირველი მოადგილე, ხოლო პირველი მოადგილის არყოფნისას – სამსახურის უფროსის ერთ-ერთი მოადგილე, სამსახურის უფროსის გადაწყვეტილებით.

შემოსავლების სამსახურის უფროსი, კომპეტენციის ფარგლებში:

- ხელმძღვანელობს და კოორდინაციას უწევს სამსახურის საქმიანობას;
- იღებს გადაწყვეტილებებს სამსახურის კომპეტენციისთვის მიკუთვნებულ საკითხებზე;
- წარმოადგენს სამსახურს მესამე პირთან ურთიერთობაში;
- ხელმძღვანელობს სამსახურის სისტემაში კადრების შერჩევას, თანამდებობაზე ნიშნავს და თანამდებობიდან ათავისუფლებს სამსახურის თანამშრომელს, განსაზღვრავს სამსახურის თანამშრომელთა ფუნქციებს და იღებს გადაწყვეტილებას სამსახურის

თანამშრომლის ნახალისებისა და დისციპლინური პასუხისმგებლობის შესახებ;

- ანანილებს ფუნქციებს სამსახურის უფროსის პირველ მოადგილესა და მოადგილეებს შორის, კოორდინაციას უწევს მათ მუშაობას;
- გამოსცემს შემოსავლების სამსახურის თანამშრომელთათვის სავალდებულოდ შესასრულებელ მეთოდურ მითითებებსა და შიდა ინსტრუქციებს;
- საქართველოს ფინანსთა მინისტრს წარუდგენს სამსახურის საქმიანობასთან დაკავშირებული სამართლებრივი აქტების პროექტებს;
- საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით განკარგავს სამსახურისათვის გამოყოფილ სახსრებსა და ქონებას, პასუხისმგებელია სამსახურის მატერიალურ-ტექნიკური ბაზის შენახვასა და მიზნობრივად გამოყენებაზე;
- ცვლის, ძალადაკარგულად ან ბათილად ცნობს სამსახურის უფლებამოსილი თანამშრომლების საქართველოს კანონმდებლობასთან შეუსაბამო ან მიზანშეუწონელ გადაწყვეტილებებს;
- ახორციელებს საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებულ სხვა უფლებამოსილებებს.

შემოსავლების სამსახურის უფროსი, კომპეტენციის ფარგლებში უფლებამოსილია:

- მოახდინოს მისი კომპეტენციისთვის მიკუთვნებული ზოგიერთი საკითხის გადაწყვეტის უფლების დელეგირება სამსახურის სხვა თანამშრომელზე;
- სამსახურის წარმომადგენლობის უფლება მიანიჭოს სამსახურის სხვა თანამშრომელს.

შემოსავლების სამსახურის უფროსი, კომპეტენციის ფარგლებში გამოსცემს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს. შემოსავლების სამსახურის უფროსი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტით ამტკიცებს:

- სამსახურის თანამშრომელთა სპეციალური ფორმის ტანსაცმლის აღწერილობასა და სამსახურის ლოგოს;
- სამსახურის სტრუქტურული ერთეულების დებულებებს;
- სამსახურის მიერ მომსახურების განვეის წესს.

შემოსავლების სამსახურის საქმიანობასთან დაკავშირებული განსაკუთრებული მნიშვნელობის საკითხების განხილვისა და მათ შესახებ რეკომენდაციების შემუშავების მიზნით, სამსახურის უფროსს შეუძლია შექმნას სათათბირო ორგანოები სათათბირო უფლებით. შემოსავლების სამსახურის უფროსი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტით ქმნის სამსახურის სათათბირო ორგანოს და განსაზღვრავს მის რიცხოვნობას და პერსონალურ შემადგენლობას.

შემოსავლების სამსახურის უფროსი სამართლებრივი აქტით ამტკიცებს:

- სამსახურის შინაგანანესს და საჭიროების შემთხვევაში ამტკიცებს სამსახურის თანამშრომელთა საკვალიფიკაციო მოთხოვნებს;
- სამსახურის საშტატო განრიგს, ხოლო საქართველოს ფინანსთა მინისტრთან შეთანხმებით – თანამდებობრივ სარგოებს;
- სამსახურის შინაგანანესსა და თანამშრომელთა საკვალიფიკაციო მოთხოვნებს.

შემოსავლების სამსახურის უფროსი ანგარიშვალდებულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის წინაშე. შემოსავლების სამსახურის უფროსის მიმართ წახალისების ფორმის გამოყენების შესახებ გადაწყვეტილებას იღებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

შემოსავლების სამსახური თავისი ფუნქციების შესასრულებლად ფლობს ქონებას, რომელიც ფორმირდება:

- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წინადადებით საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს მიერ უსასყიდლო უზუფრუქტისა და თხოვების ფორმით გადაცემული ქონებისაგან;
- საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად მიღებული სხვა ქონებისაგან.

შემოსავლების სამსახურის ქონებას შეადგენს ძირითადი და საბრუნავი საშუალებები, აგრეთვე სხვა მატერიალური ფასეულობები და ფინანსური რესურსები, რომელიც აისახება სამსახურის დამოუკიდებელ ბალანსზე.

შემოსავლების სამსახურის დაფინანსების წყაროებია:

- საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტიდან გამოყოფილი სახსრები;
- სამსახურის მიერ მომსახურების განწესათვის დადგენილი საფასური;

- საქართველოს კანონმდებლობით ნებადართული სხვა შემოსავლები.

შემოსავლების სამსახურის მიერ მომსახურების განწესათვის საფასურები და მათი განაკვეთები განსაზღვრულია საქართველოს მთავრობის დადგენილებით. შემოსავლების სამსახურის დაფინანსების წყაროები ხმარდება სამსახურის მიზნების განხორციელებას და ფუნქციების შესრულებას, აგრეთვე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემის განვითარებას.

შემოსავლების სამსახურის სახელმწიფო კონტროლს ახორციელებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო. შემოსავლების სამსახური ვალდებულია კონტროლის განსახორციელებლად საქართველოს ფინანსთა მინისტრს მოთხოვნისთანავე წარუდგინოს შესაბამისი ინფორმაცია და მასალები.

აღნიშნული ნორმის ანალიზისას, დეტალურად უნდა შევჩერდეთ შემოსავლების სამსახურის შემადგენლობაში შემავალი საგადასახადო ორგანოების სტრუქტურასა და კომპეტენციებზე. უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოს საგადასახადო ორგანოების სისტემა აგებულია ფუნქციონალური და არა საქართველოს ადმინისტრაციულ-ტერიტორიული დაყოფის პრინციპით.

შემოსავლების სამსახურის შემადგენლობაში შემავალი საგადასახადო ორგანოები თავიანთი ფუნქციების განხორციელებისას მოქმედებენ სახელმწიფოს სახელით. ისინი თავიანთ მოვალეობას ასრულებენ დამოუკიდებლად და, საჭიროებისამებრ, თანამშრომლობენ სახელმწიფო ხელისუფლების შესაბამის ორგანოებთან.

საქართველოს საგადასახადო ორგანოები მათზე დაკისრებულ ფუნქციებს ახორციელებენ, ერთის მხრივ, უფლებების რეალიზაციის გზით, რაც გულისხმობს რაიმე მოქმედების განხორციელებას (იხ. საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლი), ხოლო მეორე მხრივ – ვალდებულებების შესრულების გზით (იხ. საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლი).

შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტი არის შემოსავლების სამსახურის სტრუქტურული ერთეული, რომელიც შემოსავლების სამსახურის შემადგენლობაში შემავალი საგადასახადო ორგანოა.

შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტი, თავისი კომპეტენციის ფარგლებში უზრუნველყოფს:

- საგადასახადო შემონმებების ჩატარების მიზნით, გადასახადის გადამხდელთა შერჩევისათვის რისკის კრიტერიუმების და პრინციპების განსაზღვრას, რისკების მართვის ავტომატიზებული სისტემის მუშაობაში მონაწილეობას, მონიტორინგსა და ანალიზს;
- საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე დეკლარირებული საქონლის ან/და საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთისას სახელმწიფო კონტროლის განხორციელებისას გამოსაყენებელი რისკების მართვის ავტომატიზებული სისტემის მუშაობაში მონაწილეობას, მონიტორინგსა და ანალიზს;
- საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთასთან და საქონლის გაფორმებასთან დაკავშირებული პროცედურებისას წარდგენილი დოკუმენტაციის შერჩევას, ანალიზსა და გადამონმებას;
- საგადასახადო კონტროლისათვის გადასახადის გადამხდელთა შერჩევას;
- გადასახადის გადამხდელთა მიმართ საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების (მათ შორის, გადასახადის გადამხდელის ინიციატივით) ორგანიზებას და ჩატარებას;
- დეპარტამენტის მიერ ჩატარებული საგადასახადო კონტროლის შედეგების გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით წინასწარ განხილვას და შესაბამისი გადაწყვეტილებების მიღებას;
- დამატებით დარიცხული (შემცირებული) გადასახადის, საურავის და ფულადი ჯარიმის თანხების გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე ასახვას (დარიცხვა, შემცირება);
- დამატებით დარიცხული (შემცირებული) გადასახადის, საურავის და ფულადი ჯარიმის თანხებზე „საგადასახადო მოთხოვნის“ მომზადებას და ადრესატისათვის გადაცემას;
- პირის საგადასახადო ვალდებულების შესახებ სხვა მაკონტროლებელი ან სამართალდამცავი ორგანოებიდან მიწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე თანხების დარიცხვას;
- საქონლის გაშვების შემდგომი შემონმების განხორციელებას;
- კამერალური და გავსლითი საგადასახადო შემონმებების მომზადების, ჩატარების და მათი შედეგების შეფასების კომპლექსური პროცედურული სტანდარტების შემუშავებას;

- უცხო სახელმწიფოების უფლებამოსილი ორგანოებიდან მიღებული ექსპორტ-იმპორტის ოპერაციებისა და საგადასახადო ინფორმაციის დამუშავებას, ანალიზსა და შესაბამის ადრესატამდე დაყვანას;
- საგადასახადო და ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმის წარმოებას;
- კანონმდებლობის სრულყოფაზე წინადადებების, შესაბამისი ნორმატიული აქტების, ინსტრუქციების, მეთოდური მითითებებისა და პროცედურული/სიტუაციური სახელმძღვანელოების პროექტების მომზადებას და შემოსავლების სამსახურის იურიდიული დეპარტამენტისათვის წარდგენას;
- გადასახადის გადამხდელის, მისი წარმომადგენლისა და სხვა დაინტერესებული პირის კორესპონდენციის განხილვას;
- სამსახურის ხელმძღვანელობის სხვა დავალებებისა და მითითებების შესრულებას.

შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის დეპარტამენტის სტრუქტურული ერთეულებია:

- შემონმების მთავარი სამმართველო (სტრუქტურულად შედგება საგადასახადო შემონმების №1, №2, №3, №4, №5, №6, №7, №8, №9, №10 და №11 სამმართველოსაგან);
- აუდიტის განვითარებისა და სამართლებრივ საკითხთა მთავარი სამმართველო (სტრუქტურულად შედგება მედიაციის სამმართველოს, ხარისხის კონტროლის სამმართველოს და განვითარების სამმართველოსაგან);
- აუდიტის საქმისწარმოების სამმართველო;
- რისკების მართვის სამმართველო;
- მეთოდოლოგიის სამმართველო.

შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტი არის შემოსავლების სამსახურის სტრუქტურული ერთეული, რომელიც შემოსავლების სამსახურის შემადგენლობაში შემავალი საგადასახადო ორგანოა.

შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტი, თავისი კომპეტენციის ფარგლებში უზრუნველყოფს:

- აქციზური მარკების, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების, სა-თამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნების, ავტოგასა-

მართ სადგურებში მადოზირებელი ან/და მრიცხველი მექანიზმების ლუქების გაცემას;

- აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების თითოეულ სახეობაზე ნებართვის გაცემას, ნებართვაში ცვლილების შეტანას, ნებართვის გაუქმებას, წამახალისებელი გათამაშების ახალი ეტაპის მოწყობის შეთანხმებას, აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების უწყებრივი სანებართვო რეესტრის წარმოებას;
- საიმპორტო საქონლისათვის გრანტის ან ჰუმანიტარული დახმარების სტატუსის მინიჭებას და გაუქმებას;
- საწარმოსათვის, ფინანსური ინსტიტუტისათვის საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის, თავისუფალი საწყობის საწარმოს და საერთაშორისო საწარმოს სტატუსის მინიჭებასა და გაუქმებას;
- ორგანიზაციისათვის საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის მინიჭებასთან, აღდგენასთან, ჩამორთმევასთან და გაუქმებასთან, მნიშვნელოვანი ქონებით უზრუნველყოფილი ფიზიკური პირისათვის რეზიდენტობის მინიჭებასთან, გადასახადის გადამხდელისათვის მსხვილი გადამხდელის სტატუსის მინიჭებასთან და გაუქმებათან დაკავშირებული ადმინისტრაციული წარმოების წარმართვას;
- „ოქროს სიის“ მონაწილის სტატუსის მისაღებად („ოქროს სიაში“ შესაყვანად) კანდიდატთა შერჩევას;
- საერთაშორისო ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პროექტების განმახორციელებელი ორგანიზაციებისათვის საგადასახადო შეღავათით სარგებლობის შესახებ ცნობის გაცემას. ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ, საერთაშორისო შეთანხმებებიდან გამომდინარე, შესაბამისი ცნობების გაცემას;
- ინტელექტუალური საკუთრების ობიექტების ინტელექტუალური საკუთრების ობიექტების რეესტრში შეტანას (რეგისტრაციას) და რეესტრიდან ამოღებას;
- კომპეტენციის ფარგლებში, გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო აღრიცხვას, გადასახადის გადამხდელთა მომსახურებას, მონაცემთა დამუშავებას, გადასახადის გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათების წარმოებას, გადასახადის გადამხდელთა შესახებ შესაბამისი ინფორმაციის მიღებას და გაცემას;

- დაინტერესებული პირისათვის საინფორმაციო-საკონსულტაციო მომსახურების განევას, გადასახადის გადამხდელისთვის პირადი საგადასახადო აგენტის მომსახურების განევას;
 - საკონტროლო-სალარო აპარატების მოდულების სახელმწიფო რეესტრის წარმოებას;
 - საბიუჯეტო შემოსულობების დამუშავებას გადასახადის სახეების, ტერიტორიული ერთეულების მიხედვით. საგარეო ვაჭრობის სტატისტიკის, საგადასახადო და სხვა შესაბამისი სტატისტიკის წარმოებას;
 - გადასახადის გადამხდელთა მიერ გადასახადების სრულ და დროულ გადახდაზე მონიტორინგს. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების განხორციელებას, გარდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 244-ე მუხლით გათვალისწინებული შემთხვევისა;
 - ვალდებულების დამდგენი დოკუმენტის საჯაროდ გავრცელების ორგანიზაციულ უზრუნველყოფას;
 - კომპეტენციის ფარგლებში, მონაცემთა ავტომატიზებულ სისტემა „ASYCUDA“-ში პირის დაშვებას და დაშვების გაუქმებას;
 - თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტის საქმიანობის ნებართვის გაცემას, ნებართვაში ცვლილების შეტანასა და ნებართვის გაუქმებას. თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტის საქმიანობის უწყებრივი სანებართვო რეესტრის წარმოებას;
 - დამატებული ღირებულების გადასახადის (დღგ) თანხის დაბრუნების სპეციალური ქვითრის გაცემის უფლების მინიჭებასა და გაუქმებას, უფლებამოსილი გამყიდველის თაობაზე ინფორმაციის ელექტრონულ სისტემაში შეტანას;
 - საგადასახადო და ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმეთა წარმოებას;
 - შემოსავლების სამსახურის ხელმძღვანელობის დავალებების და მითითებების შესრულებას, კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა უფლებამოსილებების განხორციელებას.
- შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის სტრუქტურული ერთეულებია:
- მსხვილ გადამხდელთა მომსახურების სამმართველო;

- გადამხდელთა მომსახურების სამმართველო (სტრუქტურულად შედგება უფლებების რეგულირების განყოფილების, ვაკე-სა-ბურთალოს სერვისცენტრის, ისანი-სამგორის, ძველი თბილისის და დიდგორის სერვისცენტრის, დიდუბე-ჩუღურეთის სერვისცენტრის, გლდანი-ნაძალადევის სერვისცენტრის, მცხეთის სერვისცენტრის, რუსთავის სერვისცენტრის, მარნეულის სერვისცენტრი, თელავის სერვისცენტრის, გორის სერვისცენტრის, ახალციხის სერვისცენტრის, ზესტაფონის სერვისცენტრის, ქუთაისის სერვისცენტრის, ოზურგეთის სერვისცენტრის, ფოთის სერვისცენტრის, ზუგდიდის სერვისცენტრის, ბათუმის სერვისცენტრისაგან);
- ინფორმაციის დამუშავების სამმართველო (სტრუქტურულად შედგება მონაცემთა დამუშავების განყოფილების, გადამხდელთა მოთხოვნებზე რეაგირების განყოფილების, სტატისტიკის განყოფილებისაგან);
- საინფორმაციო-საკონსულტაციო სამმართველო (სტრუქტურულად შედგება გადამხდელებთან ურთიერთობის განყოფილებისა და პირადი საგადასახადო აგენტების განყოფილებისაგან);
- იძულებითი ღონისძიებების სამმართველო (სტრუქტურულად შედგება საგადასახადო დავალიანების დაფარვის უზრუნველყოფის განყოფილებისა და საგადასახადო შემოსავლების აღრიცხვისა და მონიტორინგის განყოფილებისაგან).

შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო პრევენციის დეპარტამენტი არის შემოსავლების სამსახურის სტრუქტურული ერთეული, რომელიც შემოსავლების სამსახურის შემადგენლობაში შემავალი საგადასახადო ორგანოა.

შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო პრევენციის დეპარტამენტი, თავისი კომპეტენციის ფარგლებში უზრუნველყოფს:

- სახელმწიფო (საგადასახადო) რეგისტრაციის (აღრიცხვის) გარეშე მომუშავე პირთა გამოვლენას;
- გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე მიმდინარე კონტროლის (ქრონომეტრაჟი, საკონტროლო შესყიდვა, დათვალიერება, ინვენტარიზაცია) განხორციელებას;
- საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენებასთან დაკავშირებულ კონტროლს;

- სამენარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირების შემთხვევებში, ტრანსპორტირებულ (შეძენილ) საქონელზე ყადაღის დადებასა და მოხსნას;
- გადასახადის გადამხდელის მიერ აქციზური მარკებით ნიშანდებას დაქვემდებარებული საქონლის წარმოების, მიწოდების წესების დარღვევის ფაქტების გამოვლენას;
- ვადაგასული ან/და გამოსაყენებლად ან შემდგომი მიწოდებისათვის უვარგისი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ჩამონერის დოკუმენტის დადასტურებას;
- აზარტული და სხვა მომგებიანი თამაშობების თითოეულ სახეობაზე ნებართვის მფლობელის მიერ სანებართვო პირობების შესრულების კონტროლს;
- საგადასახადო დავლიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის მიზნით, პირის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღებას;
- სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნების გამოყენების კონტროლს;
- სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის უმოქმედო ობიექტების დალუქვას;
- საგადასახადო და ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმის წარმოებას;
- მიმდინარე კონტროლის პროცედურების განხორციელებისას ან/და კომპეტენციის ფარგლებში სამართალდარღვევის საქმის წარმოებისას სასაქონლო ექსპერტიზის განხორციელებას საქონლის რაოდენობის, შემადგენლობის და ძირითადი მახასიათებლების დადგენის, საქონლის საბაზრო ღირებულების განსაზღვრის მიზნით;
- შემოსავლების სამსახურის ხელმძღვანელობის დავალებებისა და მითითებების შესრულებას, კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა უფლებამოსილებების განხორციელებას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევის (საქონლის დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირება) გამოვლენისა და აღკვეთის მიზნით, საგადასახადო პრევენციის დეპარტამენტის უფლებამოსილ თანამშრომელს უფლება აქვს, გააჩეროს პირი და სატრანსპორტო საშუალება, მოსთხოვოს მოქალაქეს პირადობის

დამადასტურებელი საბუთი, სატრანსპორტო საშუალებისა და საქონლის თანმხლები საბუთები, მოახდინოს სატრანსპორტო საშუალების ვიზუალური დათვალიერება. შესაბამისი პირისა და სატრანსპორტო საშუალების დაუმორჩილებლობის შემთხვევაში, დეპარტამენტის უფლებამოსილ თანამშრომელს უფლება აქვს, გამოიყენოს საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული შესაბამისი ღონისძიებები.

შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო პრევენციის დეპარტამენტის სტრუქტურული ერთეულებია:

- ანალიზის, დაგეგმვისა და სამართლებრივ საკითხთა სამმართველო (სტრუქტურულად შედგება ანალიზისა და დაგეგმვის განყოფილების, სამართლებრივ საკითხთა განყოფილების და მედიაციის განყოფილებისაგან);
- მონიტორინგის სამმართველო (სტრუქტურულად შედგება ანალიზისა და დაგეგმვის განყოფილების, სამართლებრივ საკითხთა განყოფილების და მედიაციის განყოფილებისაგან);
- თბილისის სამმართველო (სტრუქტურულად შედგება გლდანინაძალაძის სექტორის, დიდუბე-ჩუღურეთის სექტორის, ძველი თბილისისა და დიდგორის სექტორის, ვაკე-საბურთალოს სექტორის, ისანი-სამგორის სექტორის, მცხეთა-მთიანეთის სექტორის და საგადასახადო და ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების განყოფილებისაგან);
- ქვემო ქართლის სამმართველო;
- შიდა ქართლის სამმართველო;
- კახეთის სამმართველო;
- სამცხე-ჯავახეთის სამმართველო;
- იმერეთისა და რაჭა-ლეჩხუმის სამმართველო;
- გურიისა და სამეგრელო-ზემო სვანეთის სამმართველო;
- აჭარის სამმართველო;
- მიმდინარე კონტროლის სამმართველო (სტრუქტურულად შედგება პირველი განყოფილებისა და მეორე განყოფილებისაგან);
- სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ექსპერტიზის განყოფილება.

შემოსავლების სამსახურის გაფორმების დეპარტამენტი არის შემოსავლების სამსახურის სტრუქტურული ერთეული, რომელიც

შემოსავლების სამსახურის შემადგენლობაში შემავალი საგადასახადო ორგანოა.

შემოსავლების სამსახურის გაფორმების დეპარტამენტი, თავისი კომპეტენციის ფარგლებში უზრუნველყოფს:

- სასაქონლო ოპერაციათა მონიტორინგს, ზედამხედველობას და ანალიზს;
- სასაქონლო ოპერაციების განხორციელების თაობაზე მიღებული გადაწყვეტილების აღსრულების პროცესის მონიტორინგს;
- საეჭრო პოლიტიკის ღონისძიებებისა და სახელმწიფო კონტროლის განხორციელებას, გარდა პორტალებში წარდგენილი სასაქონლოს მიმართ გასატარებელი ღონისძიებებისა;
- სასაქონლო დეკლარაციის შევსებას და სასაქონლო ოპერაციების განხორციელებას;
- სახელმწიფო ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების მიმართ სასაქონლო ოპერაციების განხორციელების ადგილებში (ან სხვა კონტროლის ზონაში) სახელმწიფო კონტროლის განხორციელებას რენტგენო-სკანერის მეშვეობით, მათ ექსპლუატაციას, სკანირების შედეგად მიღებული ინფორმაციის დამუშავების ანალიზს და სათანადო რეაგირებას;
- საგადასახადო ორგანოებში არსებული სპეციალური ტექნიკის გამოყენების ორგანიზებას. სახელმწიფო კონტროლის განხორციელებისათვის საჭირო ინფრასტრუქტურის განვითარების, ახალი მეთოდებისა და ტექნიკური საშუალებების დანერგვის თაობაზე წინადადებების შემუშავებას;
- კომპეტენციის ფარგლებში, მონაცემთა ავტომატიზებულ სისტემა „ASYCUDA“-ში პირის დაშვებას და დაშვების გაუქმებას;
- თავისუფალი სანყოფის საქმიანობის ნებართვის გაცემას, ნებართვაში ცვლილების შეტანას და ნებართვის გაუქმებას. სანყოფის (ღია ან/და დახურული) საქმიანობის ნებართვის გაცემას, ნებართვაში ცვლილების შეტანას და ნებართვის გაუქმებას;
- სანყოფის (ღია ან/და დახურული), თავისუფალი სანყოფის უწყებრივი სანებართვო რეესტრის წარმოებას;
- სანყოფის (ღია ან/და დახურული), თავისუფალი სანყოფის საქმიანობის ნებართვების მფლობელთა მიერ სანებართვო პირობების შესრულებაზე კონტროლს;

- სანყოფების (ღია ან/და დახურული), თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტების, „ოქროს სიის“ მონაწილეთა სანყოფების, საფოსტო გზავნილების გადამზიდველების სანყოფების და საქონლის დროებით შენახვის სხვა ადგილების კლასიფიკატორის მომზადებას;
- საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორიიდან საქონლის გატანისას საქონლის წარმოშობის სერტიფიკატის გაცემას;
- ლუქების გამოყენებით ტვირთის გადაზიდვაზე ავტოსატრანსპორტო საშუალების დაშვების სერტიფიკატის გაცემას;
- კომპეტენციის ფარგლებში, ინტელექტუალური საკუთრების დაცვასთან დაკავშირებული სასაზღვრო ღონისძიებების განხორციელებას;
- სასაქონლო ექსპერტიზის განხორციელებას საქონლის რაოდენობის, შემადგენლობის და ძირითადი მახასიათებლების დადგენის, საქონლის საბაზრო ღირებულების განსაზღვრის, კანონმდებლობით გათვალისწინებულ შემთხვევებში საქონლის სატარიფო ღირებულების განსაზღვრის, საქონლის მიმართ საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის შესაბამისად სასაქონლო კოდის განსაზღვრის ან/და საქონლის წარმოშობის ქვეყნის დადგენის მიზნით;
- გადასახადის გადამხდელ არარეზიდენტ ფიზიკურ პირთა საგადასახადო აღრიცხვას;
- საგადასახადო და ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმეთა წარმოებას;
- კომპეტენციის ფარგლებში, გადასახადის გადამხდელის, მისი წარმომადგენლისა და სხვა დაინტერესებული პირის კორესპონდენციის განხილვას;
- სამსახურის ხელმძღვანელობის სხვა დავალებებისა და მითითებების შესრულებას.

შემოსავლების სამსახურის გაფორმების დეპარტამენტის სტრუქტურული ერთეულებია:

- ადმინისტრაციული სამმართველო (მასში სტრუქტურულად შედის ლოჯისტიკის განყოფილება);
- ანალიზისა და მონიტორინგის სამმართველო (სტრუქტურულად შედგება დოკუმენტური კონტროლის განყოფილების, სარკი-

ნიგზო ტრანსპორტით გადაადგილებული საქონლის და „ოქროს სიის“ მონაწილის საქონლის გაფორმების განყოფილების, თელავის განყოფილების, ახალციხის განყოფილების, ქუთაისის განყოფილებისა და რუსთავის განყოფილებისაგან);

- გაფორმების ეკონომიკური ზონა – „თბილისი“ (სტრუქტურულად შედგება მომსახურების სამმართველოსა და ექსპერტიზისა და სასაქონლო ოპერაციების სამმართველოსაგან);
- გაფორმების ეკონომიკური ზონა – „ბათუმი“ (სტრუქტურულად შედგება ლოჯისტიკის განყოფილების, მომსახურების სამმართველოსა და ექსპერტიზისა და სასაქონლო ოპერაციების განყოფილებისაგან);
- გაფორმების ეკონომიკური ზონა – „ფოთი“ (სტრუქტურულად შედგება ლოჯისტიკის განყოფილების, მომსახურების სამმართველოსა და ექსპერტიზისა და სასაქონლო ოპერაციების განყოფილებისაგან).

შემოსავლების სამსახურის ეკონომიკური საზღვრის დაცვის დეპარტამენტი არის შემოსავლების სამსახურის სტრუქტურული ერთეული, რომელიც შემოსავლების სამსახურის შემადგენლობაში შემავალი საგადასახადო ორგანოა.

შემოსავლების სამსახურის ეკონომიკური საზღვრის დაცვის დეპარტამენტი, თავისი კომპეტენციის ფარგლებში უზრუნველყოფს:

- სახელმწიფო ზედამხედველობას დაქვემდებარებული საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალებების აღრიცხვას და გადაადგილებაზე კონტროლს;
- პორტალებში სავაჭრო პოლიტიკის ღონისძიებებისა და სახელმწიფო კონტროლის განხორციელებას;
- საქართველოს სახელმწიფო საზღვრის გადაკვეთისას სამგზავრო დოკუმენტებში შესაბამისი აღნიშვნების განხორციელებას და საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მონაცემთა ავტომატიზებულ ბაზაში ფიზიკური პირის, სატრანსპორტო საშუალების ან/და საქონლის შესახებ ინფორმაციის აღრიცხვას;
- „უკანონო შემოსავლის ლეგალიზაციის აღკვეთის ხელშეწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად, მონიტორინგს დაქვემდებარებული ნაღდი ფულის, ჩეკებისა და სხვა ფასიანი ქაღალდების გადამაადგილებელი პირების იდენტიფიკაციას;

- კომპეტენციის ფარგლებში, ინტელექტუალურ საკუთრებასთან დაკავშირებულ სასაზღვრო ღონისძიებების განხორციელებას;
- პორტალებიდან სტაციონარული მონიტორების მიერ რადიაციული განგაშის დაფიქსირების შემთხვევაში, კანონმდებლობით განსაზღვრული ღონისძიებების გატარებას;
- სანიტარიულ-საკარანტინო, სახელმწიფო ვეტერინარულ სასაზღვრო-საკარანტინო, სახელმწიფო ფიტოსანიტარიულ სასაზღვრო-საკარანტინო კონტროლს, აღნიშნულ საკითხებზე შესაბამის უწყებებთან, საერთაშორისო ორგანიზაციებთან და უცხო ქვეყნის უფლებამოსილ ორგანოებთან თანამშრომლობას, პროექტების განხორციელების ხელშეწყობას და მასში მონაწილეობას;
- შემოსავლების სამსახურის კომპეტენციის ფარგლებში, ვეტერინარულ კონტროლს დაქვემდებარებული პროდუქციის იმპორტისა და ტრანზიტის, აგრეთვე ფიტოსანიტარიულ კონტროლს დაქვემდებარებული მცენარეული წარმოშობის პროდუქციის იმპორტის ნებართვის გაცემას, ნებართვაში ცვლილების შეტანას, ნებართვის გაუქმებას, აღნიშნული ნებართვების უწყებრივი სანებართვო რეესტრის წარმოებას;
- შემოსავლების სამსახურის კომპეტენციის ფარგლებში, ფიტოსანიტარიული სერტიფიკატისა და რეექსპორტის ფიტოსანიტარიული სერტიფიკატის, ცხოველთა, მეცხოველეობის ნედლეულისა და პროდუქტების ექსპორტის დროს გამოსაყენებელი ვეტერინარული სერტიფიკატების, სურსათისა და სურსათთან დაკავშირებული ტარის ჰიგიენური სერტიფიკატის გაცემას;
- სახელმწიფო ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების მიმართ სახელმწიფო კონტროლის სპეციალური საშუალებების (მათ შორის, სკანირების, სამოსამსახურეო დანიშნულების ძაღლების და სხვ.) დანერგვასა და გამოყენებას, მიღებულ ინფორმაციაზე სათანადო რეაგირებას;
- ფარმაცევტული პროდუქტის საგადასახადო აღნუსხვის ფორმებისა და მათი ელექტრონული ვერსიების სისტემატიზაციას და საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის სამინისტროს მმართველობის სფეროში შემავალი სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულება – სამედიცინო საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირების სააგენტოსათვის მიწოდებას;

- სახელმწიფო კონტროლს დაქვემდებარებული მინოდების განხორციელებისას სამართალდამცავ ორგანოებთან თანამშრომლობას;
- ექსპორტის კონტროლისა და საზღვრის უშიშროებასთან დაკავშირებული პროგრამის ფარგლებში მოქმედი ავტომატიზებული სისტემა „Tracker 7“-ის საშუალებით საექსპორტო კონტროლს დაქვემდებარებულ პროდუქციაზე ნებართვის გაცემაზე უფლებამოსილ სახელმწიფო უწყებებს შორის ელექტრონული დოკუმენტბრუნვის კოორდინაციას ნებართვების ერთი სარკმლის პრინციპით გაცემის უზრუნველყოფის მიზნით;
- თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტის საქმიანობის ნებართვების მფლობელთა მიერ სანებართვო პირობების შესრულების კონტროლს;
- პორტალებში სასაქონლო ოპერაციების განხორციელებასთან დაკავშირებულ მომსახურებას;
- პორტალებში საქონლის გაფორმებისას ან/და სამართალდარღვევის საქმის წარმოებისას სასაქონლო ექსპერტიზის განხორციელებას საქონლის რაოდენობის, შემადგენლობის და ძირითადი მახასიათებლების დადგენის, კანონმდებლობით გათვალისწინებულ შემთხვევებში საქონლის სატარიფო ღირებულების განსაზღვრის ან/და საქონლის მიმართ საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის შესაბამისად სასაქონლო კოდის განსაზღვრის მიზნით;
- გაფორმებას დაქვემდებარებული საქონლის მიმართ საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის შესაბამისად სასაქონლო კოდის ან წარმოშობის ქვეყნის განსაზღვრის თაობაზე პირის (დაინტერესებული მხარის) წერილობითი განცხადების (მოთხოვნის) საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის წინასწარი გადაწყვეტილების პროექტის მომზადებას;
- კონტროლის ზონაში გამოვლენილ სამართალდარღვევათა შესახებ ინფორმაციის დამუშავებას მსოფლიო საბაჟო ორგანიზაციის (WCO) საინფორმაციო საკონსულტაციო სისტემაში (CEN, e-CEN) განთავსების მიზნით;
- გადასახადის გადამხდელ არარეზიდენტ ფიზიკურ პირთა საგადასახადო აღრიცხვას;

- საგადასახადო და ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმეთა წარმოებას;
- საგადასახადო მომსახურების მიმდინარე საქმიანობაზე ონლაინ-რეჟიმში კოორდინაციის განწევას და მუდმივი მონიტორინგის განხორციელებას;
- მონიტორინგის შედეგების ანალიზს და, საჭიროების შემთხვევაში, შესაბამისი ორგანოებისათვის ინფორმაციის მიწოდებას რიგების აღმოფხვრის, საგადასახადო მომსახურების ხარისხის გაუმჯობესების მიზნით;
- შემოსავლების სამსახურის მონაცემთა ავტომატიზებულ სისტემებში დეპარტამენტის უფლებამოსილ თანამშრომელთა დაშვებას და დაშვების გაუქმებას;
- გზათსარგებლობის საფასურის გადახდის კონტროლს, გზათსარგებლობის საფასურის ბარათების გაცემას ბარათების რეალიზატორ პირებზე, გაცემული ბარათების აღრიცხვას და რეალიზაციის კონტროლს;
- თავისუფალი ზონის შექმნისათვის საჭირო პირობების განსაზღვრასთან დაკავშირებული ადმინისტრაციული წარმოების წარმართვას;
- კომპეტენციის ფარგლებში, გადასახადის გადამხდელის, მისი წარმომადგენლისა და სხვა დაინტერესებული პირის კორესპონდენციის განხილვას;
- შემოსავლების სამსახურის ხელმძღვანელობის სხვა დავალებებისა და მითითებების შესრულებას.

შემოსავლების სამსახურის ეკონომიკური საზღვრის დაცვის დეპარტამენტის სტრუქტურული ერთეულებია:

- ლოჯისტიკის სამმართველო;
- ანალიზისა და მეთოდოლოგიის სამმართველო;
- ოპერატიული მართვისა და ვიდეომონიტორინგის სამმართველო;
- სანიტარიული, ფიტოსანიტარიული და არასატარიფო ღონისძიებების სამმართველო;
- პორტალი „სადახლო“;
- პორტალი „ნითელი ხიდი“;
- პორტალი „ახკერპი“;
- პორტალი „გარდაბანი“;

- პორტალი „გუგუთი“;
- პორტალი „ლაგოდები“;
- პორტალი „სამთანყარო“;
- პორტალი „ყაზბეგი“;
- პორტალი „ვალე“;
- პორტალი „ნინონმინდა“;
- პორტალი „სარფი“;
- პორტალი „მტკვარი“;
- პორტალი „ქუთაისისა და სენაკის აეროპორტები და ქუთაისის თავისუფალი ინდუსტრიული ზონა“;
- პორტალი „ბათუმის აეროპორტი“;
- პორტალი „ბათუმის პორტი“;
- პორტალი „ფოთისა და ყულევის პორტები და ფოთის თავისუფალი ინდუსტრიული ზონა“;
- პორტალი „თბილისის აეროპორტი“ (მასში სტრუქტურულად შედის ექსპერტიზის განყოფილება).

შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო ორგანოების სტრუქტურული ერთეულები და სტრუქტურული ქვედანაყოფები, კომპეტენციის ფარგლებში, უზრუნველყოფენ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში ან შემოსავლების სამსახურში მიმდინარე საგადასახადო დავებთან დაკავშირებით ინფორმაციის მომზადებას და შესაბამისი მასალებისა და დოკუმენტაციის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოსათვის ან შემოსავლების სამსახურისათვის მიწოდებას.

ამასთან, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის სტრუქტურული ერთეულები და სტრუქტურული ქვედანაყოფები, კომპეტენციის ფარგლებში, უზრუნველყოფენ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში მიმდინარე საგადასახადო დავებში მონაწილეობას ან/და საგადასახადო დავებთან დაკავშირებით მიღებული გადაწყვეტილებების აღსრულებას.

აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ შემოსავლების სამსახურის შესაბამის თანამშრომელს სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულებისას მინიჭებული აქვს ფიზიკური იძულების, სპეციალური საშუალებების, ცეცხლსასროლი იარაღის გამოყენების უფლება.

სამსახურებრივი მოვალეობის განხორციელებისას შემოსავლების სამსახურის შესაბამის თანამშრომელს უფლება აქვს გამოიყენოს ფიზიკური იძულება, სპეციალური საშუალებები და სამსახურებრივი დანიშნულების ცეცხლსასროლი იარაღი „პოლიციის შესახებ“ საქართველოს კანონით გათვალისწინებულ შემთხვევაში და ნესით.

შემოსავლების სამსახურის შესაბამის თანამშრომელი ვალდებულია ფიზიკური იძულების, სპეციალური საშუალებების და ცეცხლსასროლი იარაღის გამოყენების შესახებ წინასწარ გააფრთხილოს პირი, მისცეს საკმარისი დრო, რათა მან შეასრულოს შემოსავლების სამსახურის თანამშრომლის კანონიერი მოთხოვნა გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც დაყოვნებამ შეიძლება გამოიწვიოს მოქალაქის ან/და მისი სიცოცხლისა და ჯანმრთელობის ხელყოფა, სხვა მძიმე შედეგი, ან თუ შექმნილ სიტუაციაში შეუძლებელია ასეთი გაფრთხილების გაკეთება. ამასთან, სპეციალური საშუალების სახე, ფიზიკური იძულების ინტენსიურობა განისაზღვრება კონკრეტული სიტუაციის, სამართალდარღვევის ხასიათისა და სამართალდამრღვევის ინდივიდუალური თავისებურების გათვალისწინებით.

შემოსავლების სამსახურის შესაბამის თანამშრომელს უფლება აქვს გამოიყენოს ფიზიკური იძულება, მათ შორის, ორთაბრძოლის სპეციალური ხერხები პირადი ან/და მოქალაქეთა უსაფრთხოების დაცვის უზრუნველსაყოფად, დანაშაულის ან/და ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის აღსაკვეთად, დამნაშავისა და ადმინისტრაციული სამართალდამრღვევის დასაკავებლად, თუ უძალადო მეთოდების გამოყენება ვერ უზრუნველყოფს მის მიერ კანონით დაკისრებული მოვალეობების შესრულებას.

სამსახურებრივი მოვალეობის განხორციელებისას, შემოსავლების სამსახურის შესაბამის თანამშრომელს უფლება აქვს გამოიყენოს სპეციალური საშუალებები: ხელბორკილი ან შებორკვის სხვა საშუალება, რეზინის ხელკეტი, ტრანსპორტის იძულებითი გაჩერების საშუალება, სპეციალური სატრანსპორტო საშუალება, სპეციალური საღებავი, სასამსახურო ძალღი და ცხენები, ელექტროშოკური მოწყობილობა.

შემოსავლების სამსახურის შესაბამის თანამშრომელს უფლება აქვს შეინახოს, ატაროს და გამოიყენოს სამსახურებრივ-სამშტატო

იარაღი „პოლიციის შესახებ“ საქართველოს კანონით გათვალისწინებულ შემთხვევაში და წესით.

შემოსავლების სამსახურის თანამშრომლის განკარგულებაში არსებული სპეციალური საშუალებების შენახვის, ტარებისა და გამოყენების, ცეცხლსასროლი იარაღის შენახვისა და ტარების წესები დადგენილია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ, ხოლო შემოსავლების სამსახურის შეიარაღებაში არსებული ცეცხლსასროლი იარაღისა და საბრძოლო მასალების ნუსხა – საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულებით.

შემოსავლების სამსახურის თანამშრომლის მიერ სამსახურებრივ მოვალეობათა სანიმუშოდ შესრულებისათვის, ხანგრძლივი და კეთილსინდისიერი სამსახურისათვის, განსაკუთრებული სირთულის ან მნიშვნელობის დავალების შესრულებისათვის სამსახურის უფროსი უფლებამოსილია მის მიმართ გამოიყენოს წახალისების შემდეგი ფორმები:

- მაძლობის გამოცხადება;
- პრემიის გაცემა ან ფასიანი საჩუქრით დაჯილდოება;
- დამატებითი შვებულების მიცემა 10 დღის ვადით;
- დისციპლინური პასუხისმგებლობის ვადამდე მოხსნა;
- საქართველოს სახელმწიფო ჯილდოზე წარდგენა.

შემოსავლების სამსახურის თანამშრომლის მიერ სამსახურებრივი დისციპლინის დარღვევისა და მისთვის დაკისრებული მოვალეობების არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში სამსახურის უფროსი უფლებამოსილია მის მიმართ გამოიყენოს დისციპლინური პასუხისმგებლობის შემდეგი ზომები:

- შენიშვნა;
- გაფრთხილება;
- არა უმეტეს 10 სამუშაო დღის ხელფასის დაკავება;
- სამსახურიდან გათავისუფლება.

სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულებასთან დაკავშირებით შემოსავლების სამსახურის თანამშრომლის დალუპვის შემთხვევაში დალუპულის მეუღლეს, შვილებსა და შრომისუუნარო მშობლებს, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით დადგენილი წესით, პროპორციულად მიეცემათ ერთჯერადი დახმარება 15 000 ლარის ოდენობით. თუ ერთჯერადი დახმარების მიღების უფლება

მხოლოდ მშობლებს აქვთ, მათ დახმარება ყველა შემთხვევაში მიეცემათ.

შემოსავლების სამსახურის თანამშრომელს, რომელიც სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულებასთან დაკავშირებით დასახიჩრდა ან რომელსაც დაუდგინდა შეზღუდული შესაძლებლობის სტატუსი, სხეულის დაზიანების სიმძიმის ხარისხის შესაბამისად, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით დადგენილი წესით, მიეცემა ერთჯერადი დახმარება არა უმეტეს 7 000 ლარისა.

შემოსავლების სამსახურის თანამშრომლის ბრალეული ქმედებით მიყენებული ზიანი ანაზღაურდება საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

შემოსავლების სამსახურის თანამშრომელს ეკრძალება:

- პროფესიული ვალდებულებების შესრულება იმ პირის მიმართ, რომელიც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად ითვლება მის ნათესავად ანდა რომლის მიმართაც მას ან მის ნათესავს აქვს პირდაპირი ან არაპირდაპირი ფინანსური ინტერესი;
- პირადი, კომერციული, პროფესიული ან/და სახელმწიფო საიდუმლოებისთვის მიკუთვნიებული, აგრეთვე კანონით დაცული სხვა ინფორმაციის გამჟღავნება, გარდა კანონით გათვალისწინებული შემთხვევებისა;
- საგადასახადო კონტროლის განხორციელება იმ პირის მიმართ, რომელსაც იგი ხელშეკრულების საფუძველზე უწევს მომსახურებას, გარდა კანონით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

შემოსავლების სამსახურში თანამშრომელთა მიღებისა (მათ შორის, კონკურსის ფორმით) და ატესტაციის ჩატარების წესს ამტკიცებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

ცალკეულ ქვეყნებში მიღებულია საგადასახადო ორგანოების ორგანიზაციის სხვა მეთოდები. დანიაში, მაგალითად, მოქმედებს თითოეულ სანარმოზე საგადასახადო სამსახურის თანამშრომელთა ჯგუფის მიმაგრების პრინციპი. ეს ჯგუფი ზედამხედველობას უწევს კომპანიას მისი დაარსებიდან ლიკვიდაციამდე, და წყვეტს ყველაფერს, რაც დაკავშირებულია გადასახადებით დაბეგვრასთან – შემონეებიდან გადასახადების აკრეფამდე.

განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საქართველოში საგადასახადო კონტროლს ახორციელებენ მხოლოდ საგადასახადო

ორგანოები. ამასთან, საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში საგადასახადო კონტროლი შესაძლებელია განახორციელონ სხვა ორგანოებმაც, აგრეთვე საგადასახადო კონტროლის ცალკეული სახეები, საგადასახადო ორგანოს გადანყვეტილებით, შესაძლებელია განახორციელოს სხვა ფიზიკურმა პირმაც.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით დამტკიცებული „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდაღვევათა საქმისწარმოების წესი“-ს შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურთან გაფორმებული ხელშეკრულების საფუძველზე **საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვა** შეიძლება განახორციელოს **კერძო საგადასახადო ინსპექტორმა**.

კერძო საგადასახადო ინსპექტორს უფლება აქვს განახორციელოს საკონტროლო შესყიდვა შემდეგი საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოვლენის მიზნით:

- მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე მუშაობა;
- მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოუყენებლობა;
- ჩეკში ფაქტობრივად გადახდილზე ნაკლები თანხის ჩვენება;
- გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესის დარღვევა.

კერძო საგადასახადო ინსპექტორის შერჩევას ახორციელებს შემოსავლების სამსახურის ამ მიზნით შექმნილი კომისია. კომისიის შემადგენლობას, აგრეთვე კერძო საგადასახადო ინსპექტორის მომსახურებისთვის გადასახდელი თანხის ოდენობას განსაზღვრავს შემოსავლების სამსახურის უფროსი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით.

კერძო საგადასახადო ინსპექტორად შერჩეულ უნდა იქნეს ნასამართლობის არმქონე ფიზიკური პირი, რომელიც არის ქმედუნარიანი საქართველოს მოქალაქე. ამასთან, კერძო საგადასახადო ინს-

პექტორის შერჩევის სხვა კრიტერიუმები განისაზღვრება შემოსავლების სამსახურის უფროსის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით. კომისიის წინადადების საფუძველზე, კერძო საგადასახადო ინსპექტორთან, „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად, ხელშეკრულების გაფორმების შესახებ გადაწყვეტილებას იღებს შემოსავლების სამსახურის უფროსი.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით დამტკიცებული „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდაღვევათა საქმისწარმოების წესი“-ს შესაბამისად, **ალტერნატიული საგადასახადო შემოწმება** შეიძლება განახორციელოს პირმა (შემდეგში – აუდიტორმა), რომელსაც შემოსავლების სამსახურის უფროსის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით მინიჭებული აქვს საგადასახადო შემოწმების ჩატარების უფლებამოსილება და შესაბამისი კატეგორია.

აუდიტორის უფლებამოსილება და შესაბამისი კატეგორია პირს შეიძლება მიენიჭოს ამ პირის მიერ შემოსავლების სამსახურში წარდგენილი განცხადების საფუძველზე ან შემოსავლების სამსახურის ინიციატივით, ამ პირის თანხმობის შემთხვევაში. პირისათვის აუდიტორის უფლებამოსილებისა და შესაბამისი კატეგორიის მინიჭების საკითხს იხილავს შემოსავლების სამსახურის უფროსის მიერ შექმნილი კომისია, რომელიც სათანადო საფუძველების არსებობის შემთხვევაში, შესაბამის წინადადებას წარუდგენს შემოსავლების სამსახურის უფროსს.

პირისათვის აუდიტორის უფლებამოსილებისა და შესაბამისი კატეგორიის მინიჭების თაობაზე გადაწყვეტილების მიღებისას შესაძლებელია გათვალისწინებული იქნეს:

- პირის პრაქტიკული უნარ-ჩვევები, კვალიფიკაციის დონე და ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში მუშაობის გამოცდილება;

- პირის მიერ აუდიტორული/საკონსულტაციო საქმიანობის სფეროში განეული მომსახურებით მიღებული შემოსავლის ოდენობა;
- საგადასახადო ორგანოს რეკომენდაცია, რომელიც გამომდინარეობს იმ გადასახადის გადამხდელთან ჩატარებული საგადასახადო შემონმების შედეგებიდან, რომლებსაც პირი უწევდა აუდიტორულ/საკონსულტაციო მომსახურებას.

პირს აუდიტორის უფლებამოსილება ენიჭება უვადოდ და მიეკუთვნება **A**, **B** ან **C** კატეგორია.

აუდიტორს, რომელსაც მინიჭებული აქვს **A** კატეგორია, ალტერნატიული აუდიტის ჩატარებისათვის გადასახადის გადამხდელის ბრუნვის ოდენობის მიხედვით შეზღუდვა არ უწესდება. აუდიტორს, რომელსაც მინიჭებული აქვს **B** კატეგორია, უფლება აქვს, ალტერნატიული აუდიტი ჩაუტაროს მხოლოდ იმ გადასახადის გადამხდელს, რომლის დეკლარირებული წლიური ბრუნვა ან ერთობლივი შემოსავალი შესამონმებელ პერიოდში ნებისმიერი სრული/არასრული კალენდარული წლის განმავლობაში არ აღემატება 3 მლნ. ლარს. აუდიტორს, რომელსაც მინიჭებული აქვს **C** კატეგორია, უფლება აქვს, ალტერნატიული აუდიტი ჩაუტაროს მხოლოდ იმ გადასახადის გადამხდელს, რომლის დეკლარირებული წლიური ბრუნვა ან ერთობლივი შემოსავალი შესამონმებელ პერიოდში ნებისმიერი სრული/არასრული კალენდარული წლის განმავლობაში არ აღემატება 300000 ლარს.

აუდიტორის კატეგორია შეიძლება შეიცვალოს მისი განცხადებით ან შემოსავლების სამსახურის ინიციატივით. ამასთან, აუდიტორს უფლება აქვს, რიგით მომდევნო (მაღალი) კატეგორიის მინიჭების მოთხოვნით განცხადებით მიმართოს შემოსავლების სამსახურს, თუ მისთვის წინა კატეგორიის მინიჭებიდან გასულია 1 წელზე მეტი. აუდიტორს უფლება აქვს, რიგით წინა (დაბალი) კატეგორიის მინიჭების მოთხოვნით შემოსავლების სამსახურს მიმართოს ნებისმიერ დროს. შემოსავლების სამსახურის ინიციატივით აუდიტორის კატეგორია შეიძლება შეიცვალოს ნებისმიერ დროს. შემოსავლების სამსახურის ინიციატივით აუდიტორისათვის რიგით მომდევნო (მაღალი) კატეგორიის მინიჭება შესაძლებელია მხოლოდ აუდიტორის თანხმობით.

აუდიტორისათვის კატეგორიის შეცვლის შესახებ გადანყვეტილების მიღებისას შესაძლებელია მხედველობაში იქნეს მიღებული ასევე:

- აუდიტორის მიერ ალტერნატიული აუდიტის ფარგლებში შემონ-მებული გადასახადის გადამხდელთა რაოდენობა და ჩატარებუ-ლი შემონმების შედეგების სამართლებრივი ანალიზი;
- აუდიტორის მიერ განხორციელებული ალტერნატიული აუდი-ტის შედეგებზე მედიციისა და საგადასახადო დავის დროს მიღე-ბული გადანყვეტილებები.

აუდიტორისათვის კატეგორიის შეცვლის საკითხს იხილავს კომი-სია და გადანყვეტილებას იღებს შემოსავლების სამსახურის უფროსი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით. შემო-სავლების სამსახურის მიერ რიგით მომდევნო (მალალი) კატეგორიის მინიჭებაზე უარის თქმის შემთხვევაში, აუდიტორს იმავე მოთხოვ-ნით მიმართვა შეუძლია უარის თქმიდან 1 წლის შემდეგ. კატეგო-რიის შეცვლის შემთხვევაში, აუდიტორი არ თავისუფლდება დაწყე-ბული ალტერნატიული აუდიტის დასრულებისა და დასრულებულ ალტერნატიულ აუდიტთან დაკავშირებული ვალდებულებებისაგან.

აუდიტორის უფლებამოსილება პირს შეიძლება შეუწყდეს მისი განცხადებით ან შემოსავლების სამსახურის ინიციატივით. ამას-თან, შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილია პირს შეუწყვიტოს აუდიტორის უფლებამოსილება:

- აუდიტორის მიერ საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში;
- შემოსავლების სამსახურის გადანყვეტილებით.

აუდიტორის მიერ საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში შემოსავლე-ბის სამსახური უფლებამოსილია პირს აუდიტორის უფლებამოსი-ლების შეწყვეტის ნაცვლად მისცეს წერილობითი გაფრთხილება და მიუთითოს დარღვევების თაობაზე. პირისათვის აუდიტორის უფლე-ბამოსილების შეწყვეტის ან გაფრთხილების მიცემის საკითხს იხი-ლავს კომისია და გადანყვეტილებას იღებს შემოსავლების სამსახუ-რის უფროსი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით, რომლის ერთი ეგზემპლარი გადაეცემა ამ პირს.

აუდიტორის უფლებამოსილების შეწყვეტის შემთხვევაში, პირი არ თავისუფლდება დაწყებული ალტერნატიული აუდიტის დასრულებისა და დასრულებულ ალტერნატიულ აუდიტთან დაკავშირებული ვალდებულებებისაგან, თუ შემოსავლების სამსახურის მიერ სხვა გადაწყვეტილება არ იქნა მიღებული. იმ შემთხვევაში, თუ პირისათვის აუდიტორის უფლებამოსილების შეწყვეტის საფუძველია საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების შეუსრულებლობა ან არაჯეროვანი შესრულება, აუდიტორის მიერ ჩატარებული იმ ალტერნატიული აუდიტის შესაბამისი საგადასახადო პერიოდები ან/და გადასახადები, რომელთან დაკავშირებითაც გამოვლენილია აუდიტორის მხრიდან საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა დარღვევა, შეიძლება ხელმეორედ იქნეს შემომწებული საგადასახადო ორგანოს მიერ.

პირისათვის აუდიტორის უფლებამოსილების შეწყვეტის შემთხვევაში, მას უფლება აქვს 1 წლის შემდეგ კვლავ მიმართოს შემოსავლების სამსახურს აუდიტორის უფლებამოსილებისა და შესაბამისი კატეგორიის მინიჭების მოთხოვნით.

გადასახადის გადამხდელს ალტერნატიული აუდიტი შეიძლება ჩაუტარდეს:

- საგადასახადო ორგანოს ინიციატივით – გადასახადის გადამხდელის თანხმობის შემთხვევაში;
- გადასახადის გადამხდელის ინიციატივით – საგადასახადო ორგანოს თანხმობის შემთხვევაში.

გადასახადის გადამხდელთან ალტერნატიული აუდიტის ჩატარების მიზანშეწონილობის საკითხს, ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში წყვეტს საგადასახადო ორგანო. ამასთან, აუდიტორს ეკრძალება ალტერნატიული აუდიტის ჩატარება იმ შემთხვევაში, თუ:

- აუდიტორი და გადასახადის გადამხდელი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის შესაბამისად ურთიერთდამოკიდებული პირები არიან;
- აუდიტორს გადასახადის გადამხდელისთვის განუული აქვს აუდიტორული ან/და საკონსულტაციო მომსახურება საგადასახადო საკითხებზე ბოლო 3 წლის განმავლობაში (აღნიშნული შეზღუდვა არ ვრცელდება აუდიტორზე, რომელსაც მინიჭებული აქვს C კატეგორია).

შემოსავლების სამსახურის უფროსის თანხმობის გარეშე აკრძალულია ალტერნატიული აუდიტის ჩატარება იმ გადასახადის გადამხდელთან, რომლის წინა 2 საგადასახადო შემონმება განხორციელებულია ალტერნატიული აუდიტის წესით.

იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ორგანო მიზანშეწონილად მიიჩნევს, რომ გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო შემონმება ჩაუტარდეს ალტერნატიული აუდიტის წესით, საგადასახადო შემონმების ჩატარების შესახებ საგადასახადო ორგანოს შეტყობინებაში უნდა მიეთითოს:

- შესამონმებელი პერიოდი (პერიოდები) და გადასახადი (გადასახადები);
- საგადასახადო შემონმების დაწყების სავარაუდო თარიღი, რომელიც არ უნდა აღემატებოდეს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ ვადას;
- აუდიტორის კატეგორია.

შეტყობინებით გადასახადის გადამხდელს განემარტება:

- უფლება, ისარგებლოს ალტერნატიული აუდიტის ჩატარების შესაძლებლობით;
- ვალდებულება, ალტერნატიული აუდიტის ჩატარებაზე თანხმობის შემთხვევაში, შეარჩიოს შესაბამისი კატეგორიის მქონე აუდიტორი და გააფორმოს მასთან ხელშეკრულება.

ალტერნატიული აუდიტის ჩატარებაზე თანხმობა გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო ორგანოს უნდა აცნობოს შეტყობინების მიღებიდან 5 სამუშაო დღის ვადაში. ამასთან, გადასახადის გადამხდელის მიერ შეტყობინებაზე პასუხის დადგენილ ვადაში გაუცემლობის ან ალტერნატიული აუდიტის ჩატარებაზე უარის თქმის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია თვითონ ჩაატაროს საგადასახადო შემონმება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი საერთო წესით.

ალტერნატიული აუდიტის ჩატარებაზე თანხმობის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეარჩიოს შესაბამისი კატეგორიის მქონე აუდიტორი, გააფორმოს მასთან ხელშეკრულება და ხელშეკრულების ერთი ეგზემპლარი წარუდგინოს საგადასახადო ორგანოს შეტყობინების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში. გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია მოითხოვოს ხელშეკრუ-

ლების გაფორმების ვადის გაგრძელება ხელშეკრულების წარდგენის ვადის დასრულებამდე. ამ შემთხვევაში, აღნიშნული ვადა საგადასახადო ორგანოს მიერ შესაძლებელია გაგრძელდეს დამატებით 5 სამუშაო დღით. გადასახადის გადამხდელის მიერ ხელშეკრულების დადგენილ ვადაში წარუდგენლობის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია თვითონ ჩაატაროს საგადასახადო შემოწმება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი საერთო წესით.

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, საგადასახადო ორგანოს მიმართოს მისთვის ალტერნატიული აუდიტის ჩატარების ინიციატივით. საგადასახადო ორგანოს გადანყვევტილება გადასახადის გადამხდელს ეცნობება განცხადების წარდგენიდან 30 კალენდარული დღის ვადაში.

საგადასახადო ორგანოს თანხმობის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს შეტყობინებაში მიეთითება:

- შესამოწმებელი პერიოდი (პერიოდები) და გადასახადი (გადასახადები);
- ალტერნატიული აუდიტის დაწყების სავარაუდო თარიღი;
- აუდიტორის კატეგორია;
- გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება შეარჩიოს შესაბამისი კატეგორიის მქონე აუდიტორი, გააფორმოს მასთან ხელშეკრულება და ხელშეკრულების ერთი ეგზემპლარი საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს საგადასახადო ორგანოს შეტყობინების ჩაბარებიდან 30 კალენდარული დღის ვადაში.

გადასახადის გადამხდელსა და აუდიტორს შორის გაფორმებულ ხელშეკრულებაში გათვალისწინებული უნდა იყოს შემდეგი საკითხები:

- ალტერნატიული აუდიტის დაწყების თარიღი, რომელიც უნდა შეესაბამებოდეს გადასახადის გადამხდელსა და აუდიტორს შორის გაფორმებული ხელშეკრულების თარიღს;
- ალტერნატიული აუდიტის ჩატარების ვადა, რომელიც არ უნდა აღემატებოდეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ ვადას;
- საგადასახადო ორგანოს შეტყობინებაში მითითებული შესამოწმებელი პერიოდი (პერიოდები) და გადასახადი (გადასახადები);

- აუდიტორის ვალდებულება ალტერნატიული აუდიტი ჩაატაროს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული პირობების დაცვით.

გადასახადის გადამხდელსა და აუდიტორს შორის გაფორმებული ხელშეკრულების სავალდებულო პირობებთან დაკავშირებული ნებისმიერი ცვლილება უნდა განხორციელდეს საგადასახადო ორგანოს უფროსთან/მის მოადგილესთან შეთანხმებით. გადასახადის გადამხდელსა და აუდიტორს შორის გაფორმებული ხელშეკრულება შეიძლება ითვალისწინებდეს ალტერნატიული აუდიტის ჩატარების შესაძლებლობას შესაბამისი უფლებამოსილებისა და კატეგორიის მქონე ქვეკონტრაქტორის მეშვეობით, რომლის მონაცემები ასევე მიეთითება ხელშეკრულებაში. ამ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს და საგადასახადო ორგანოს შემოწმების აქტს წარუდგენს ის აუდიტორი, რომელმაც გააფორმა ხელშეკრულება გადასახადის გადამხდელთან. ამასთან, შემოწმების აქტს ხელს აწერს უშუალო შემოწმებელი პირიც.

აუდიტორის მომსახურება ანაზღაურდება გადასახადის გადამხდელის ხარჯზე, გადასახადის გადამხდელსა და აუდიტორს შორის გაფორმებული ხელშეკრულების საფუძველზე.

ალტერნატიული აუდიტის ჩატარებისას აუდიტორი ხელმძღვანელობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსით და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტებით, აგრეთვე გადასახადების ადმინისტრირებასთან დაკავშირებული შემოსავლების სამსახურის უფროსის მიერ გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტებით.

გადასახადის გადამხდელთან ხელშეკრულების გაფორმების შემდეგ, აუდიტორი უფლებამოსილია საგადასახადო ორგანოსაგან მოითხოვოს ალტერნატიული აუდიტის ჩატარებისათვის აუცილებელი ინფორმაცია, კერძოდ, გადასახადის გადამხდელის შესახებ საგადასახადო ორგანოში არსებული ნებისმიერი ინფორმაცია, მათ შორის, წინა საგადასახადო შემოწმების მასალები, ხოლო საგადასახადო ორგანო ვალდებულია 5 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტორს მიაწოდოს აღნიშნული ინფორმაცია.

ალტერნატიული აუდიტის ჩატარებისას აუდიტორი უფლებამოსილია:

- გადასახადის გადამხდელისაგან მოითხოვოს სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარდგენა, აღნიშნული მოთხოვნის შეუსრულებლობის შემთხვევაში კი შეადგინოს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი;
- საჭიროების შემთხვევაში, მოითხოვოს ექსპერტიზის ჩატარება გადასახადის გადამხდელის სახსრებით;
- საგადასახადო ორგანოს მოსთხოვოს ინვენტარიზაციის ჩატარება, თუ გადასახადის გადამხდელი უარს განაცხადებს ინვენტარიზაციის ჩატარებაზე. ამ შემთხვევაში, ინვენტარიზაციით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისის/ზედმეტობის გამოვლენა ინვეს პირის დაჯარიმებას დადგენილი წესით;
- გამოვლენილ პრობლემატურ საკითხებზე საგადასახადო ორგანოსგან მიიღოს კონსულტაციები, მოითხოვოს მეთოდური მითითება, ხოლო მისი არ არსებობის შემთხვევაში – შესაბამისი მეთოდური მითითების დამტკიცების უზრუნველყოფა.

ალტერნატიული აუდიტის ჩატარებისას აუდიტორი ვალდებულია:

- დაიცვას გადასახადის გადამხდელის შესახებ მის ხელთ არსებული ინფორმაციის საიდუმლოება, გარდა საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული შემთხვევებისა;
- გაითვალისწინოს შემოსავლების სამსახურის ოფიციალურ ვებგვერდზე განთავსებული ინფორმაცია, მათ შორის, ინფორმაცია ეკონომიკური საქმიანობის ყალბი საგადასახადო დოკუმენტებით განმარტოვებულ პირთა შესახებ;
- მოითხოვოს საგადასახადო ორგანოს შეტყობინებაში შესამოწმებელი პერიოდის/საკითხის დაზუსტება იმ შემთხვევაში, თუ მასში მითითებული შესამოწმებელი პერიოდი/საკითხი შემონმეებულია უფლებამოსილი ორგანოს/პირის მიერ;
- უზრუნველყოს გადასახადის გადამხდელთან მიმართებაში საგადასახადო ორგანოს ინფორმირება ნებისმიერი ფაქტობრივი გარემოების თაობაზე, რომელიც აუდიტორის შეხედულებით, მიმართული იყო გადასახადისგან (გადასახადებისგან) თავის არიდებისკენ. ასევე, შემოსავლების სამსახურის უფროსის ინდი-

ვიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით გათვალისწინებული საფუძვლების არსებობისას, მიმართოს საგადასახადო ორგანოს შემხვედრი შემონმების ჩატარების თაობაზე;

- საგადასახადო ორგანოს მიაწოდოს ინფორმაცია მასთან დასაქმებული ყველა იმ პირის შესახებ, რომელიც უფლებამოსილია, უშუალოდ ჩაატაროს შემონმება და შეადგინოს შემონმების აქტი, აგრეთვე – ინფორმაცია მათთან შრომითი ურთიერთობის წარმოშობის და შეწყვეტის შესახებ.

იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი ვერ ასრულებს ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ვალდებულებებს (კონკრეტული საკითხის ან/და პერიოდის შემონმებას), იგი ვალდებულია აღნიშნულის შესახებ გონივრულ ვადაში აცნობოს საგადასახადო ორგანოს. ამ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო უფლება აქვს:

- თვითონ შეამონმოს აუდიტორის მიერ შეუმონმებელი საკითხები/პერიოდები საგადასახადო კოდექსით დადგენილი საერთო წესით;
- გადასახადის გადამხდელს მისცეს შესაძლებლობა შეარჩიოს ახალი აუდიტორი და გააფორმოს მასთან ხელშეკრულება დადგენილი მოთხოვნების შესაბამისად.

აუდიტორის მიერ ალტერნატიული აუდიტის ჩატარების/გაგრძელების შეუძლებლობის შემთხვევაში, შეუმონმებელი საკითხის ან/და პერიოდის შემონმების ვადა თავიდან აითვლება. ამასთან, შემონმებულ საკითხზე ან/და პერიოდზე აუდიტორი ადგენს შემონმების აქტს.

ალტერნატიული აუდიტის დასრულების შემდეგ, ალტერნატიული აუდიტის შედეგებზე დგება შემონმების აქტი, რომელსაც ხელს აწერს აუდიტორი და უშუალოდ შემონმებელი პირი (პირები). შემონმების აქტი დგება 3 ეგზემპლარად, რომლიდანაც ერთი რჩება აუდიტორს, ხოლო დანარჩენი ორი გადაეცემა საგადასახადო ორგანოს მისი შედგენიდან 3 სამუშაო დღის ვადაში. იმ შემთხვევაში, თუ ალტერნატიული აუდიტის სპეციფიკა მოითხოვს შემონმების რამდენიმე ეტაპად ჩატარებას, ყოველი ეტაპის შემდეგ დგება შუალედური აქტი.

შემონმების აქტს უნდა დაერთოს:

- იმ სააღრიცხვო დოკუმენტების და მასალების ასლები, რომლებიც საფუძვლად დაედო გამოვლენილ საგადასახადო სამართალდარღვევას;

- ექსპერტის დასკვნა (ასეთის არსებობისას);
- შეტყობინება მედიაციის პროცესის დაწყების შესაძლებლობის შესახებ;
- შემოსავლების სამსახურის უფროსის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით გათვალისწინებული სხვა დოკუმენტები.

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს შემონმების აქტის (მათ შორის, შუალედური აქტის) მიღებიდან 5 სამუშაო დღის ვადაში განხორციელოს საგადასახადო ანგარიშგება შესაბამისი განაცხადის საგადასახადო ორგანოში წარდგენით – შემონმების აქტით (მათ შორის, შუალედური აქტით) განსაზღვრული საგადასახადო ვალდებულებების სრულად ან ნაწილობრივ აღიარებისა და აღიარებული საგადასახადო ვალდებულებების ოდენობით შესაბამისი საგადასახადო პერიოდის (პერიოდების) საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის/დაზუსტების თხოვნით.

გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი განაცხადის საფუძველზე, საგადასახადო ორგანო გამოსცემს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს შემონმების აქტით (მათ შორის, შუალედური აქტით) განსაზღვრული და აღიარებული გადასახადის (გადასახადების) დარიცხვის შესახებ.

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, საგადასახადო ანგარიშგების განხორციელების ნაცვლად, შემონმების აქტის (მათ შორის, შუალედური აქტის) შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს საგადასახადო დეკლარაცია/გაანგარიშება ან შესწორებული საგადასახადო დეკლარაცია/გაანგარიშება.

იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი სრულად ან ნაწილობრივ არ დაეთანხმება შემონმების აქტს (მათ შორის, შუალედურ აქტს), მას უფლება აქვს, შემონმების აქტის (მათ შორის, შუალედური აქტის) მიღებიდან 5 სამუშაო დღის ვადაში, შემოსავლების სამსახურის უფროსის მიერ დადგენილი წესით, დაიწყოს მედიაციის პროცესი. აუდიტორი ვალდებულია, მონაწილეობა მიიღოს მედიაციის პროცესში და შესაბამისი გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში, გადაიანგარიშოს მის მიერ დამატებით დარიცხული თანხა.

მედიაციის პროცესში გადასახადის გადამხდელის პოზიციის სრულად ან ნაწილობრივ გაუთვალისწინებლობის შემთხვევაში, გა-

დასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, მედიაციის პროცესის დასრულებიდან 5 სამუშაო დღის ვადაში შემომწმების აქტში (მათ შორის, შუალედურ აქტში) ასახული გადასახადის (გადასახადების) თანხის იმ ნაწილზე, რომელზეც მისი პოზიცია არ იქნა გათვალისწინებული, განახორციელოს საგადასახადო ანგარიშგება შესაბამისი განაცხადის საგადასახადო ორგანოში წარდგენით.

იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი დადგენილ ვადაში არ განახორციელებს საგადასახადო ანგარიშგებას და არ დაიწყებს მედიაციის პროცესს, საგადასახადო ორგანო შემომწმების აქტის (მათ შორის, შუალედური აქტის) საფუძველზე 5 სამუშაო დღის ვადაში გამოსცემს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს გადასახადის და სანქციის დარიცხვის შესახებ. ამ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს გაასაჩივროს შემომწმების აქტი (მათ შორის, შუალედური აქტი) და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება ამ დოკუმენტების საფუძველზე გამოცემულ „საგადასახადო მოთხოვნასთან“ ერთად.

საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების შემთხვევაში, აუდიტორი ვალდებულია, გადაიანგარიშოს მის მიერ დამატებით დარიცხული თანხა, ხოლო ამ ორგანოს მოთხოვნისას – დაესწროს საგადასახადო დავის განხილვას.

გადასახადის გადამხდელს შემომწმების აქტით (მათ შორის, შუალედური აქტით) გამოვლენილ დარღვევებზე საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ჯარიმა არ დაეკისრება, თუ შემომწმების აქტის (მათ შორის, შუალედური აქტის) შესაბამისად:

- საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს საგადასახადო დეკლარაციას/გაანგარიშებას;
- საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს შესწორებულ საგადასახადო დეკლარაციას/გაანგარიშებას;
- განახორციელებს საგადასახადო ანგარიშგებას განაცხადის საგადასახადო ორგანოში წარდგენით. ამ შემთხვევაში, იგი თავისუფლდება შესაბამისი საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენის ვალდებულებისგან.

იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი შემომწმების აქტის (მათ შორის, შუალედური აქტის) შესაბამისად განახორციელებს საგადასახადო ანგარიშგებას ან დეკლარირებას, იმავე პერიოდზე

ან/და საკითხზე გადასახადის გადამხდელის მიერ შემდგომი დეკლარირება (საგადასახადო ვალდებულებების დაზუსტება) დასაშვებია მხოლოდ იმავე პირის (გარდა იმ შემთხვევისა, თუ ეს პირი გარდაცვლილია/ლიკვიდირებულია) მიერ შედგენილი შემონმების აქტის (მათ შორის, შუალედური აქტის) შესაბამისად.

ალტერნატიული აუდიტის ჩატარება შესაძლებელია შეწყდეს:

- აუდიტორსა და გადასახადის გადამხდელს შორის გაფორმებული ხელშეკრულების შეწყვეტის შემთხვევაში;
- ალტერნატიული აუდიტის მიმდინარეობისას გადასახადის გადამხდელის მიერ შესამონმებელ პერიოდზე/საკითხზე საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შემთხვევაში.

ხელშეკრულების შეწყვეტის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, დაუყოვნებლივ აცნობოს საგადასახადო ორგანოს აღნიშნულის თაობაზე, ხელშეკრულების შეწყვეტის მიზეზების მითითებით. აუდიტორი ვალდებულია, ხელშეკრულების შეწყვეტის მიზეზები აცნობოს საგადასახადო ორგანოს.

საგადასახადო ორგანო ხელშეკრულების შეწყვეტის მიზეზების განხილვის შემდეგ იღებს ერთ-ერთ გადაწყვეტილებას:

- თვითონ ჩაატაროს საგადასახადო შემონმება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი საერთო წესის შესაბამისად;
- გადასახადის გადამხდელს მისცეს შესაძლებლობა შეარჩიოს ახალი აუდიტორი და გააფორმოს მასთან ხელშეკრულება ამ წესის 376 მუხლით დადგენილი მოთხოვნების შესაბამისად.

ალტერნატიული აუდიტის ჩატარების შემთხვევაში (მათ შორის, ალტერნატიული აუდიტის მიმდინარეობისას), გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, ისარგებლოს საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების უფლებით.

იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელს წარდგენილი აქვს განცხადება საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების თაობაზე, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია, დაუყოვნებლივ აცნობოს აუდიტორს აღნიშნულის შესახებ. საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნის შემთხვევაში, აუდიტორი ვალდებულია, მას წარუდგინოს ინფორმაცია გადასახადის გადამხდელის შესაძლო საგადასახადო ვალდებულებების შესახებ. ამ შემთხვევაში, ალტერნატიული აუდიტის ჩატარების ვადის დინება ჩერდება საგადასახადო შეთანხმების

გაფორმების თაობაზე გადასახადის გადამხდელის განცხადების საგადასახადო ორგანოში წარდგენის დღიდან უფლებამოსილი პირის მიერ შესაბამისი გადანყვეტილების მიღებამდე.

ხელშეკრულების შეწყვეტის საფუძველით ალტერნატიული აუდიტის შეწყვეტის შემთხვევაში, შეუმონმებელი საკითხის ან/და პერიოდის შემონმების ვადა თავიდან აითვლება. ამასთან, შემონმებულ საკითხზე ან/და პერიოდზე აუდიტორი ადგენს შემონმების აქტს.

საგადასახადო ორგანო უფლება აქვს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა გათვალისწინებით (255-ე მუხლის მე-6 ნაწილი), თვითონ განახორციელოს ალტერნატიული აუდიტის ფარგლებში შემონმებული საკითხის (საკითხების) ან/და პერიოდის (პერიოდების) ხელახალი შემონმება.

იმ შემთხვევაში, თუ ალტერნატიული აუდიტის ფარგლებში შემონმებული პერიოდის საგადასახადო ორგანოს მიერ გადამონმებისას აღმოჩნდა, რომ:

- საგადასახადო ვალდებულების შემცირება გამონვეული იყო შემოსავლების სამსახურის უფროსის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით განსაზღვრული მოთხოვნების აუდიტორის მიერ დარღვევით, გადასახადის გადამხდელს ჯარიმის თანხა არ დაერიცხება;
- საგადასახადო ვალდებულების შემცირება გამონვეული იყო გადასახადის გადამხდელის მიერ აუდიტორისათვის სააღრიცხვო დოკუმენტების ან/და ინფორმაციის წარუდგენლობით ან არასრულად წარდგენით, ამასთან, აღნიშნული ფაქტი გამოვლენილია მესამე პირებისაგან მიღებული ინფორმაციით და სხვა პირობებით, რომელიც აუდიტორისათვის ალტერნატიული აუდიტის ჩატარებისას ვერ იქნებოდა ცნობილი, გადასახადის გადამხდელს დაერიცხება გადასახადის ძირითადი თანხა, ასევე სანქცია შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებისათვის.

ალტერნატიული აუდიტის პროცესის კოორდინაციის მიზნით, შემოსავლების სამსახურის უფროსი უფლებამოსილია, შემოსავლების სამსახურში შექმნას ექსპერტთა ჯგუფი და დაამტკიცოს მისი შემადგენლობა. ექსპერტთა ჯგუფის შემადგენლობაში შეიძლება შედიოდნენ შემოსავლების სამსახურის თანამშრომლები და მონვე-

ული პირები. ექსპერტთა ჯგუფში მონვეული პირის კანდიდატურის წარდგენის უფლება აქვთ აგრეთვე:

- საქართველოში მოქმედ აუდიტორულ ან/და საკონსულტაციო კომპანიებს;
- საქართველოში მოქმედ ბუღალტერთა ან/და აუდიტორთა პროფესიულ გაერთიანებებს.

საგადასახადო ორგანოს და ექსპერტთა ჯგუფის მოვალეობაა:

- საგადასახადო შემონმების მეთოდოლოგიური სახელმძღვანელოს პროექტის მომზადება და შემოსავლების სამსახურის უფროსისასთვის დასამტკიცებლად წარდგენა;
- მეთოდური მითითებების პროექტების მომზადება/ექსპერტიზა და შემოსავლების სამსახურის უფროსისასთვის დასამტკიცებლად წარდგენა;
- ალტერნატიული აუდიტის ჩატარებისას წარმოშობილ პრობლემატურ საკითხებზე აუდიტორისათვის კონსულტაციის განწევა;
- ალტერნატიული აუდიტის პროცესის კოორდინაცია და შედეგების ანალიზი.

აუდიტორისა და შემოსავლების სამსახურის შეთანხმების საფუძველზე, გადასახადის გადამხდელთან ალტერნატიული აუდიტის ჩატარებაზე ზედამხედველობა შესაძლებელია განახორციელოს საგადასახადო ორგანომ.

პირისათვის ალტერნატიული საგადასახადო შემონმების ჩატარების უფლებამოსილებისა და შესაბამისი კატეგორიის მინიჭების, აუდიტორისათვის კატეგორიის შეცვლისა და ალტერნატიული საგადასახადო შემონმების ჩატარების უფლებამოსილების შეწყვეტის შესახებ ინფორმაცია თავსდება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და შემოსავლების სამსახურის ოფიციალურ ვებ-გვერდებზე.

თავი VII

საგადასახადო ორგანოთა უფლებები და ვალდებულებები

მუხლი 49. საგადასახადო ორგანოთა უფლებები

1. ამ კოდექსის დებულებათა გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ:

ა) შეამონწმონ გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ფინანსური დოკუმენტები, საბუღალტრო წიგნი, ანგარიში, ხარჯთაღრიცხვა, ფინანსური სახსრები, ფასიანი ქაღალდები და სხვა ფასეულობანი, გაანგარიშებები, დეკლარაციები, გადასახადების გაანგარიშებისა და გადახდის სხვა დოკუმენტები;

ბ) გადასახადის გადამხდელისაგან ან/და მისი წარმომადგენლისაგან მიიღონ გადასახადების გამოანგარიშებასა და გადახდასთან დაკავშირებული დოკუმენტები, აგრეთვე წერილობითი და სიტყვიერი განმარტებები საგადასახადო შემონმების დროს წამოჭრილ საკითხებზე;

გ) გამოიკვლიონ საწარმოთა, ორგანიზაციათა და მეწარმე ფიზიკურ პირთა საწარმოო, სასაწყობო, სავაჭრო და სხვა სათავსები, განახორციელონ საგადასახადო მონიტორინგი, ინვენტარიზაციით აღრიცხონ საქონლის მარაგები, ჩაატარონ დაკვირვება ქრონომეტრაჟის ან სხვა მეთოდის გამოყენებით და განსაზღვრონ დასაბეგრი ობიექტების რაოდენობა, ჩაატარონ საგადასახადო შემონმება, უზრუნველყონ გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი და მათი დარღვევის შემთხვევაში შესაბამისი პირების მიმართ გაატარონ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი პასუხისმგებლობის ზომები; (8.11.2011. N5202)

დ) გადასახადის გადამხდელი გამოიძახონ საგადასახადო ორგანოში (მის ნაცვლად შეიძლება მივიდეს მისი კანონიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენელი, რომელსაც აქვს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ან/და გადასახადის გადამხდელის დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაცია);

ე) დამოუკიდებლად განსაზღვრონ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა საგადასახადო ორგანოში არსებული ინფორმაციით (მათ შორის, გადასახადის გადამხდელის დანახარჯების შესახებ) ან შედარების მეთოდით – სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელების შესახებ ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე, თუ გადასახადის გადამხდელი არ წარადგენს საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად საჭირო სააღრიცხვო დოკუმენტაციას ან დადგენილი წესის დარღვევით აწარმოებს ბუღალტერიას, აგრეთვე ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში;

ვ) გამოიყენონ სანქცია იმ გადასახადის გადამხდელის მიმართ, რომელმაც დაარღვია საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა;

ზ) გადასახადის გადამხდელისაგან საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებით დადგენილ ვადაში ამოიღონ გადაუხდელი გადასახადი ან/და სანქციის სახით დაკისრებული თანხა;

თ) საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტებზე სამართალდამრღვევთა მიმართ შეადგინონ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა ოქმები და მიიღონ დადგენილებები ადმინისტრაციული სახდელების დაკისრების შესახებ;

ი) დასაბეგრი ობიექტის სრულად განსაზღვრის მიზნით განახორციელონ გადასახადის გადამხდელისაგან საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვა;

კ) გადასახადების ადმინისტრირების მიზნით მოიწვიონ სპეციალისტები ან ექსპერტები;

ლ) სამსახურებრივი მიზნებისათვის სახელმწიფო და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოებისაგან უსასყიდლოდ მიიღონ მონაცემები, ცნობები, დოკუმენტები და სხვა საჭირო ინფორმაცია. საჭიროების შემთხვევაში სახელმწიფო ორგანოებს შორის ინფორმაციის გაცვლის წესი განისაზღვრება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით;

მ) მოითხოვონ და მიიღონ სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ასლი (საჭიროების შემთხვევაში – გადასახადის გადამხდელის მიერ დამონმებული ასლი);

6) დააყენონ მრიცხველები ან/და აიღონ მათი მარჯვენებლები, აგრეთვე ამ კოდექსით დადგენილი წესით დალუქონ დოკუმენტები ან სხვა მასალები.

2. საგადასახადო ორგანოებს აგრეთვე აქვთ ამ კოდექსითა და სხვა საკანონმდებლო აქტებით განსაზღვრული უფლებები.

3. საგადასახადო ორგანოსა და აღსრულების ეროვნულ ბიუროს შორის დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით საგადასახადო ორგანოს კომპეტენციისთვის მიკუთვნიებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის მიზნით, გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე ყადაღის დადების განსახორციელებლად გადასახადის გადამხდელისაგან ქონების ნუსხის გამოთხოვას, პირის ქონების აღწერას, შეფასებას, ქონებაზე ყადაღის დადების აქტის შედგენას, დალუქვას, მარეგისტრირებელ ორგანოში გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე ყადაღის რეგისტრაციის უზრუნველყოფას, ამ კოდექსით განსაზღვრულ შემთხვევაში საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენას, საგადასახადო ორგანოს სახელით სასამართლოსადმი მიმართვას აღსრულების ეროვნული ბიუროს მიერ პირის ქონებაზე ყადაღის დადების პროცედურების განხორციელების შემთხვევაში ამ ქონების რეალიზაციის ან პირდაპირ სახელმწიფოს საკუთრებაში გადაცემის მოთხოვნით და ამ ნაწილით განსაზღვრული მიზნით სხვა აუცილებელ მოქმედებებს ახორციელებს აღსრულების ეროვნული ბიურო. (22.02.2011. N4206)

4. საგადასახადო ორგანოსა და იურიდიულ პირს შორის საქართველოს მთავრობასთან შეთანხმებით დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით საგადასახადო ორგანოს კომპეტენციისთვის მიკუთვნიებული გადასახადის გადამხდელთა მომსახურების ცალკეული სახეები შესაძლებელია განახორციელოს ამ იურიდიულმა პირმა. (22.02.2011. N4206)

5. საქართველოს მთავრობის ამ მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული თანხმობა არ არის საჭირო, თუ ხელშეკრულება დადებულია საგადასახადო ორგანოსა და საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოს შორის. (22.02.2011. N4206)

6. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით საქართველოს საგადასახადო ორგანოს კომპეტენციისთვის მიკუთვნიებული

საგადასახადო კონტროლის ცალკეული სახეები შესაძლებელია განახორციელოს სხვა პირმა. საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევასა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელებასთან დაკავშირებული საკითხები რეგულირდება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით. (20.05.2011. N4705)

წინამდებარე მუხლით კოდექსი ადგენს გადასახადის გადამხდელის მიმართ საგადასახადო ორგანოთა უფლებებს. როგორც მუხლიდან ჩანს, ეს უფლებები ვრცელი და ყოვლის მომცველია.

პრაქტიკაში ხდება ისეც, რომ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები გადამხდელისაგან ითხოვენ ინფორმაციის იმგვარად მიწოდებას, რომელიც მოთხოვნილი სახით მიიღება მხოლოდ სააღრიცხვო დოკუმენტაციის დამატებითი დამუშავების შედეგად. გადამხდელს კი ასეთი სახით ის არ გააჩნია. ინფორმაციის მოთხოვნილი სახით მიღება თუ დიდ შრომას არ მოითხოვს, გადამხდელს ვურჩევთ, დაამუშავონ მათ ხელთ არსებული დოკუმენტაცია და ინფორმაცია მოთხოვნილი სახით მიიწოდონ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებს. როგორც წესი, ეკონომიკური საქმიანობის სპეციფიკაციას საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებზე მეტად გადამხდელის ბუღალტრები ფლობენ. შესაბამისად, მოსათხოვი ინფორმაცია საგადასახადო ორგანოსთან კომუნიკაციის გზით, როგორც წესი, ზუსტდება და პრობლემებიც გვარდება. მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ინფორმაციის მიღება დროისა და ფინანსების მნიშვნელოვან ხარჯვას მოითხოვს, ხოლო საგადასახადო ორგანო ითხოვს ინფორმაციის მისთვის მისაღები ფორმით მიწოდებას, სასურველია, ინფორმაციის დაუმუშავებელი სახით მიწოდება. მაგალითად, შესაძლებელია მოთხოვნილი ინფორმაციის შემცველი სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ელექტრონულ მატარებლებზე ასლის სახით გადატანითა და დაზღვეული საფოსტო გზავნილით მათი საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენა. გადამხდელი მზად უნდა იყოს, მოთხოვნილი ინფორმაციის შემცველი ინფორმაცია საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს, როდესაც მას გამოიძახებენ (მ.49.1.დ). ის ვალდებულია, გამოიძახებისთანავე მივიდეს მასთან და, საჭიროების შემთხვევაში, თან წაიყოლოს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია.

საგადასახადო ორგანო, ახალი პოლიტიკის წყალობით, მონადინებულია თანამშრომლური ურთიერთობა დაამყაროს კეთილსინდისიერ გადამხდელთან, ამიტომ გადამხდელს ვურჩევთ, კოდექსით დადგენილი თავიანთი ვალდებულებების გათვითცნობიერებასთან ერთად საგადასახადო ორგანოსაკენ გადადგას კეთილი დამოკიდებულების ნაბიჯი. ვფიქრობთ, სახელმწიფო და კეთილსინდისიერი გადამხდელი, როგორც პარტნიორები, ამით მოიგებენ.

ვინაიდან საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მათ ხელთ არსებული ინფორმაციის საფუძველზე, დამოუკიდებლად განსაზღვროს გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება, ამიტომ სასურველი იქნება, თუ გადამხდელი საგადასახადო ორგანოს სრული სახით წარუდგენს საალრიცხვო დოკუმენტაციას, თუნდაც ხარვეზიანი ან ფაქტობრივად არარსებული საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოებისას. საბუღალტრო ორმაგი ჩანაწერების არსებობასთან შედარებით, უფრო მნიშვნელოვანია პირველადი საგადასახადო დოკუმენტაციის, ასევე წერილობითი სახის ხელშეკრულებების, სასაქონლო ზედნადებების, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების და მსგავსი მართლზომიერად გაფორმებული პირველადი საბუთების ქონა. კოდექსის ხარვეზიანი ან ორაზროვანი ნორმის შემთხვევაში, კარგი იქნება, თუ გადამხდელი იქონიებს მართლზომიერად შექმნილ ისეთ პირველად დოკუმენტსა და ხელშეკრულებას, რომლებიც მაქსიმალურად ზუსტად ასახავენ სამეურნეო ოპერაციის განმახორციელებელი მხარეების ნებას, ყოველგვარი ეჭვის შეტანის შესაძლებლობის გარეშე. ასეთ შემთხვევაში, გადამხდელისათვის დასაკისრებელი სანქციების რისკი საგრძნობლად შემცირდება, მაგრამ არ გამოირიცხება, ვინაიდან კიდევ არსებობს საგადასახადო ორგანოს სუბიექტური მიდგომისა და საკანონმდებლო ნორმის სხვაგვარად აღქმის რისკი.

მე-ნ ნაწილით საგადასახადო კონტროლის ცალკეული სახეები, მაგალითად, ოქმის შედგენით გასვლითი საგადასახადო შემონმება, შეიძლება განახორციელოს არა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა ან მისმა სტრუქტურულმა ერთეულებმა, არამედ – სხვა პირმაც. ამჟამად, ამგვარ გასვლით შემონმებებს ახორციელებენ ცნობილი აუდიტორული კომპანიები, რომლებიც წარმოადგენენ კერძო სამართლის იურიდიულ პირებს, და აუდიტორები.

მუხლი 50. პირადი საგადასახადო აგენტი

1. ამ კოდექსით დადგენილ უფლებათა განხორციელებისას და დაწესებულ ვალდებულებათა შესრულებისას საგადასახადო ორგანოსთან ურთიერთობის ხელშეწყობის მიზნით გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია ისარგებლოს პირადი საგადასახადო აგენტის მომსახურებით.

2. პირადი საგადასახადო აგენტი არის საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელი, რომელიც გადასახადის გადამხდელს უწევს ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ მომსახურებას. პირადი საგადასახადო აგენტის მომსახურება არ ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების თანხობრივი ოდენობის განსაზღვრას.

3. გადასახადის გადამხდელსა და პირად საგადასახადო აგენტს შორის ურთიერთობა, პირადი საგადასახადო აგენტის მომსახურებით სარგებლობის წესი და პირობები, მომსახურების ფარგლები და სახეები განისაზღვრება გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის დადებული ხელშეკრულებით.

4. პირადი საგადასახადო აგენტის მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის გასაწევი მომსახურების სახეების ჩამონათვალს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

გადამხდელის სურვილის შემთხვევაში, მასსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს შორის იდება ადმინისტრაციული ხელშეკრულება¹³¹ პირადი საგადასახადო აგენტით მომსახურების შესახებ. მომსახურების კონკრეტული პუნქტები განისაზღვრება, როგორც კანონმდებლობით,¹³² ასევე – ადმინისტრაციული ხელშეკრულებით. 6 თვიანი მომსახურების ტარიფია 2000 ლარი.¹³³ ხელშეკრულების საფუძველზე შემოსავლების სამსახური პირად საგადასახადო აგენტად გადამხდელს დაუნიშნავს თავის თანამშრომელს. ეს თანამშრომელი ფაქტობრივად იქნება საკონტაქტო პირი გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის და მრავალი სახის რუ-

¹³¹ ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, მ.2.1.ზ

¹³² ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.16

¹³³ მთავრობის დადგენილება, №96, 30.03.2010წ., ცხრილის მე-2 გრაფა

ტინული, ბიუროკრატიული, ტექნიკური და წვრილმანი საკითხების მოგვარებაში ხელს შეუწყობს გადამხდელს. პირადი საგადასახადო აგენტი მომსახურებას გაუწევს არა გადამხდელს, არამედ – შეასრულებს თავის ვალდებულებებს დამქირავებლის – სსიპ შემოსავლების სამსახურის წინაშე. შესაბამისად, გადამხდელის ვალდებულებას არ წარმოადგენს ფიზიკური პირი აგენტისთვის საშემოსავლო გადასახადის დაკავება.

ამ მომსახურების განევისას, შემოსავლების სამსახურს არ ევალება გადასახადების თანხობრივი ოდენობის განსაზღვრა. საგადასახადო კანონმდებლობის განმარტებასთან დაკავშირებით გადამხდელის მიერ დასმული კითხვის პასუხსაც ექნება სარეკომენდაციო ხასიათი, მაგრამ აგენტი ვალდებული იქნება დააჩქაროს პასუხის მომზადება და გადამხდელისათვის მისი გადაცემა.

უფრო კონკრეტულად პირადი საგადასახადო აგენტის საშუალებით შემოსავლების სამსახურის მოვალეობაა:

ა) საგადასახადო კანონმდებლობაში ცვლილებებისა და დამატებების თაობაზე გადასახადის გადამხდელის ინფორმირება და მისთვის კონსულტაციის განევა;

ბ) საგადასახადო ანგარიშგების ფორმების (დეკლარაციები, გაანგარიშებები) შევსების ტექნიკურ საკითხებზე დახმარების განევა, გარდა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების თანხობრივი ოდენობის განსაზღვრისა;

გ) გადასახადის გადამხდელის ინტერესების დაცვა საგადასახადო ორგანოსთან ურთიერთობისას ახსნა-განმარტების წარდგენის გზით, მათ შორის, გადასახადის გადამხდელის მიმართ შედგენილი სამართალდარღვევის ოქმებისა და შემონმების აქტების განხილვისას;

დ) გადასახადის გადამხდელისთვის საინტერესო საკითხებზე საგადასახადო ორგანოს პოზიციის მიწოდება;

ე) გადასახადის გადამხდელისთვის საგადასახადო ორგანოში მის შესახებ არსებული ინფორმაციის გაცნობა;

ვ) კომპეტენციის ფარგლებში, საჯარო ინფორმაციის მოძიებაში დახმარების განევა;

ზ) საგადასახადო მოთხოვნის მიღება/ჩაბარება;

თ) საგადასახადო ანგარიშგების ფორმების (დეკლარაცია, გაანგარიშება, ცნობა) საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენა;

ი) გადასახადის გადამხდელის ინფორმირება კუთვნილი საგადასახადო შეღავათის შესახებ და შესაბამისი მტკიცებულებების (დოკუმენტების) საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენა;

კ) გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ანგარიშგების, ასევე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების წარდგენისა და სავადოების (მათ შორის, რესტრუქტურიზირებული საგადასახადო დავალიანების) დროული განხორციელების გაკონტროლება;

ლ) გადასახადის გადამხდელის მიერ შესრულებული საგადასახადო ვალდებულების გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე დროულად და სრულად ასახვის გაკონტროლება, მათ შორის:

ლ.ა) გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენა ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების, მომავალი საგადასახადო ვალდებულებების ანგარიშში ჩათვლის ან სხვა გადასახადების გადახდის ანგარიშების გადატანის თაობაზე;

ლ.ბ) გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე საგადასახადო დავალიანების თანხების ჩამოწერის პროცედურის დროული და სრულყოფილი განხორციელება;

მ) გადასახადის გადამხდელის წერილობით შეკითხვებზე პასუხის დროულად და სრულყოფილად გაცემის ხელშეწყობა;

ნ) საგადასახადო ორგანოდან საგადასახადო ანგარიშგების ფორმების, ასევე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების, სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების, ჩეკთან ვათანაბრებული დოკუმენტების და აქციზური მარკების მიღების ან/და რეგისტრაციის პროცედურების განხორციელება;

ო) საწარმოს/ორგანიზაციის ლიკვიდაციის ან/და რეორგანიზაციის შემთხვევაში, გასათარებელი პროცედურების სრულყოფილი და დროული განხორციელების ხელშეწყობა;

პ) ზედმეტად გადახდილი გადასახადების დაბრუნებისა და დროულად ჩათვლის მიზნით სათანადო ქმედებების განხორციელება;

ჟ) ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების შედარების აქტის გაფორმების პროცედურების სწორად წარმართვის ხელშეწყობა.¹³⁴

შემოსავლების სამსახურის მიერ ნაკისრი ვალდებულებების საფუძველია ადმინისტრაციული ხელშეკრულება, რომელიც სამოქალაქოსამართლებრივი ნორმებით რეგულირდება. თავისი მოვალე-

¹³⁴ ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.16

ობა შემოსავლების სამსახურმა უნდა შეასრულოს კეთილსინდისიერად და ჯეროვნად, როგორც ამას სამოქალაქო კოდექსი ადგენს (სამოქ. კოდექსი, მ.361). ვალდებულების დარღვევისას, მან ზიანიც კი უნდა აუნაზღაუროს გადამხდელს. თუ, მაგალითად, გადამხდელის დასმულ კითხვაზე საგადასახადო ორგანოს პოზიცია არსებობდა, მაგრამ მოუცლელიობის ან არასაკმარისი გულისხმიერების გამო პირადმა საგადასახადო აგენტმა ეს პოზიცია გადასახადის გადამხდელს არ გადასცა, ხოლო, თავის მხრივ, გადამხდელს ეს პოზიცია რომ სცოდნოდა სხვაგვარად შეადგენდა საგადასახადო დეკლარაციას, მაშინ სახელმწიფო ვალდებული იქნება, ზიანის ანაზღაურების სახით, სულ მცირე, გადამხდელის წინაშე ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულების დარღვევით გამოწვეული და ბიუჯეტში გადახდილი საგადასახადო სანქციების თანხა სრულად გადასცეს გადამხდელს.

მუხლი 51. საგადასახადო ორგანოთა ვალდებულებები

1. საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში:

ა) დაიცვან საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, იმოქმედონ ამ კოდექსისა და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მოთხოვნათა შესაბამისად და მონაწილეობა მიიღონ სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის განხორციელებაში;

ბ) დაიცვან გადასახადის გადამხდელთა უფლებები და სახელმწიფოს ინტერესები;

გ) გააკონტროლონ გადასახადების გამოანგარიშების სისწორე და სისრულე და მათი დროულად გადახდა, ჩაატარონ საგადასახადო შემოწმებები ამ კოდექსით დადგენილი წესით და ამ შემოწმებათა ჩატარებისას გააცნონ გადასახადის გადამხდელს თავისი უფლებები და ვალდებულებები;

დ) უზრუნველყონ გადასახადის გადამხდელთა დროულად აღრიცხვა;

ე) განახორციელონ დარიცხული და ბიუჯეტებში გადახდილი გადასახადების აღრიცხვა და შეადგინონ ანგარიშგება გადახდილი გადასახადების შესახებ;

ვ) გადასახადის გადამხდელს დაუბრუნონ ზედმეტად გადახდილი თანხა ამ კოდექსით დადგენილი წესით;

ზ) დაიცვან გადასახადის გადამხდელის შესახებ ინფორმაციის საიდუმლოება და ინფორმაციის შენახვის წესები ამ კოდექსის შესაბამისად;

თ) შეიმუშაონ დეკლარაციებისა და გადასახადების გამოანგარიშებასთან და გადახდასთან დაკავშირებული სხვა დოკუმენტების ფორმები და უზრუნველყონ გადასახადის გადამხდელისათვის ინფორმაციის მიწოდება;

ი) განახორციელონ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტების შესწავლა, ანალიზი და შეფასება და დასახონ შესაბამისი ღონისძიებები საგადასახადო სამართალდარღვევათა გამომწვევი მიზეზებისა და პირობების აღმოსაფხვრელად;

კ) გამოავლინონ ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც თავს არიდებენ გადასახადების გადახდას, და აღკვეთონ საგადასახადო სამართალდარღვევები, აწარმოონ საგადასახადო სამართალდარღვევათა საქმეები და გამოიყენონ პასუხისმგებლობის ზომები ამ კოდექსით დადგენილი წესით;

ლ) აწარმოონ მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისათვის დასაშვები საკონტროლო-სალარო აპარატების მოდელეების სახელმწიფო რეესტრი, განახორციელონ საკონტროლო-სალარო აპარატების რეგისტრაცია და დალუქვა, გააკონტროლონ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვა;

მ) მიიღონ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტებზე განცხადებები, შეტყობინებები და სხვა ინფორმაცია და კანონით დადგენილი წესით შეამოწმონ ისინი;

ნ) დადგენილი წესით განიხილონ გადასახადის გადამხდელის წერილები, საჩივრები და შეკითხვები, საჭიროების შემთხვევაში უსასყიდლოდ მიაწოდონ მას ინფორმაცია მოქმედი გადასახადების, მათი გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და ვალდებულებების თაობაზე;

ო) ჩაატარონ განმარტებითი მუშაობა საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენებასთან დაკავშირებით, გამოსცენ მეთოდური მითითებები, სახელმძღვანელოები და ბროშურები, მა-

სობრივი ინფორმაციის საშუალებებში გამოაქვეყნონ კონსულტაციები და განმარტებები;

პ) ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევებზე განახორციელონ ადმინისტრაციული წარმოება საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით დადგენილი წესით;

ჟ) ამ კოდექსითა და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტებით გათვალისწინებული წესით და დადგენილ ვადებში გადასცენ (გაუგზავნონ) გადასახადის გადამხდელს ან მის წარმომადგენელს საგადასახადო შემოწმების აქტები, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოთა სხვა გადაწყვეტილებები და შეტყობინებები;

რ) გადასახადის გადამხდელს წარუდგინონ საგადასახადო მოთხოვნა, ხოლო მისი შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში ამ კოდექსით დადგენილი წესით მიიღონ ზომები მისი შესრულების უზრუნველსაყოფად;

ს) დაუყოვნებლივ დაადასტურონ გადასახადის გადამხდელის მიერ უშუალოდ გადაცემული წერილებისა და ამ კოდექსით გათვალისწინებული სხვა დოკუმენტების მიღება;

ტ) უზრუნველყონ ამ კოდექსის შესაბამისად გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო რეგისტრაცია (რეესტრის წარმოება) და მათთვის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭება (გარდა მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში რეგისტრაციას დაქვემდებარებული პირებისა).

2. საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის მიღებიდან არა უგვიანეს 10 კალენდარული დღისა გადასცეს მას ამონაწერი მოთხოვნაში მითითებულ პერიოდში მისი საგადასახადო ვალდებულებების ცვლილებებისა და შესრულების მდგომარეობის შესახებ.

3. საგადასახადო ორგანოებს აგრეთვე ეკისრებათ ამ კოდექსითა და სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული ვალდებულებები.

საგადასახადო ორგანოების ამ მუხლში ჩამოთვლილი ვალდებულებები ისევე ვრცელდება, როგორც მათი უფლებები. ვალდებულების არსებობა გულისხმობს უფლებამოსილი ან დაინტერესებული პირის

უფლებებსაც მოსთხოვოს საგადასახადო ორგანოს ვალდებულების შესრულება. ჩამოთვლილი ვალდებულებების უმეტესობისათვის უფლებამოსილი პირია სახელმწიფოც.

ზოგჯერ გადამხდელთა უფლებების დარღვევას ადგილი აქვს საგადასახადო ორგანოების მიერ შემონმების აქტებისა და მასთან დაკავშირებული გადაწყვეტილებების დადგენილი წესით როგორც წარმოებისას, ასევე – მათი გადამხდელთათვის გადაცემისას. ზოგჯერ ადგილი აქვს ვადების დარღვევასაც.

სამწუხაროა, რომ არაკეთილსინდისიერი გადამხდელების დასჯის მექანიზმი უფრო მრავალფეროვანი და მძიმეა, ვიდრე საგადასახადო ორგანოს მუშაკებისა. კარგი იქნებოდა, თუ შემოსავლების სამსახურში ფართოდ დაინერგებოდა გადამხდელთა უფლებებისა და თავისი თანამდებობრივი ვალდებულებების დამრღვევი მუშაკის დასჯის პრაქტიკა. ეს საგრძნობლად შეუწყობდა ხელს გადამხდელთა და საგადასახადო ორგანოების ურთიერთთანამშრომლობას.

მუხლი 52. უფლებამოსილების დელეგირება

საგადასახადო ორგანოს უფროსს შეუძლია ნებისმიერ თანამშრომელს მიანიჭოს კონკრეტული უფლებამოსილება. აღნიშნულ პირს ეკრძალება მისთვის დელეგირებული უფლებამოსილების სხვა პირისათვის გადაცემა.

საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელს კატეგორიულად ეკრძალება საგადასახადო ორგანოს უფროსის მიერ მისთვის მინიჭებული უფლებამოსილების თავისი ნებით სხვა პირისთვის გადაცემა ან გაზიარება. დაუშვებელია საგადასახადო გასვლით შემონმებაზე საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელის მიერ მესამე პირის დასწრება, მისთვის სწავლების ან მისი დამხმარედ გამოყენების მიზნით. ასევე დაუშვებელია შემონმების პროცესში საგადასახადო ორგანოს იმ თანამშრომლის მონაწილეობა, რომელსაც შესაბამისი უფლებამოსილება არ აქვს. გადამხდელს სრული უფლება აქვს, შემონმებელ პირს მოსთხოვოს უფლებამოსილების დამადასტურებელი დოკუმენტის წარმოდგენა.

პარი IV

საგადასახადო ვალდებულება

თავი VIII

საგადასახადო ვალდებულება და მისი შესრულება

მუხლი 53. საგადასახადო ვალდებულება და მისი შესრულება

1. საგადასახადო ვალდებულებად ითვლება პირის ვალდებულება, გადაიხადოს ამ კოდექსით დაწესებული, აგრეთვე ამ კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს მიერ შემოღებული გადასახადი.

2. პირს საგადასახადო ვალდებულება ეკისრება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებს გადასახადის გადახდას.

3. საგადასახადო ვალდებულების შესრულებად ითვლება გადასახადის თანხის დადგენილ ვადაში გადახდა.

4. საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს უშუალოდ გადასახადის გადამხდელი, თუ საქართველოს კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება შეიძლება შეასრულოს სხვა პირმა საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი წესით.

5. ამ კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში დასაშვებია საგადასახადო ვალდებულების შესრულების წესის ან/და ვადის შეცვლა.

6. გადასახადის გადახდის დღედ ითვლება გადასახადის თანხის ბიუჯეტის შესაბამის ანგარიშზე ჩარიცხვის დღე, თუ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის დადგენილი.

7. გადასახადის გადამხდელი გადასახადს იხდის საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით, გარდა არამენარმე ფიზიკური პირისა, რომელიც გადასახადს იხდის საცხოვრებელი ადგილის მიხედვით.

8. „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად, პროდუქციის წილობრივი განაწილების ხელშეკრულების მო-

ნაწილე მხარეთა შუამდგომლობის საფუძველზე საქართველოს ფინანსთა მინისტრის გადამწყვეტილებით, საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება შეიძლება დაეკისროს იმ მხარეს, რომელიც იღებს მოგებას სახელმწიფოს კუთვნილი ნავთობისა და გაზის წილიდან.

საგადასახადო ვალდებულება და მისი შესრულება გადასახადის გადამხდელის ყველაზე ძირითადი და მნიშვნელოვანი იურიდიული ვალდებულებაა. საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებულ შემთხვევებში საგადასახადო ვალდებულება შეიძლება დაეკისროს ასევე საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს.

სკ-ის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულებად ითვლება პირის ვალდებულება გადაიხადოს:

- საგადასახადო კოდექსით დაწესებული და შემოღებული საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადი;
- საგადასახადო კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს ნორმატიული აქტით შემოღებული ადგილობრივი გადასახადი.

საგადასახადო კოდექსის 53-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, პირს საგადასახადო ვალდებულება ეკისრება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი გარემოებების წარმოქმნის მომენტიდან.

შესაბამისად, საგადასახადო ვალდებულება შეიძლება წარმოიშვას, შეიცვალოს ან შეწყდეს მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით ან/და საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტებით დადგენილი საფუძველების არსებობისას.

შესაძლებელია გამოვყოთ საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობი გარემოებების ორი ჯგუფი.

საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის საერთო გარემოებებს განეკუთვნება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიღებისა და ძალაში შესვლის ყველა პირობის არსებობა. საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა შედგება საქართველოს კონსტიტუციის, საერთაშორისო ხელშეკრულებებისა და შეთანხმებების, საგადასახადო კოდექსის და მათ შესაბამისად მიღებული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებისაგან. არასაგადასახადო კანონმდებლობით,

მათ შორის საკანონმდებლო აქტებით, საგადასახადო ვალდებულებების წარმოშობის საფუძვლების დადგენა დაუშვებელია.

საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის უშუალო გარემოებებს განეკუთვნება სუბიექტის გადასახადის გადამხდელად ცნობა, მასთან დაბეგვრის ობიექტის წარმოშობა, შეღავათების არარსებობა და ა.შ.

საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების ნაწილში ყველა ასეთი გარემოება დადგენილია უშუალოდ საგადასახადო კოდექსით, ხოლო ადგილობრივი გადასახადების ნაწილში – როგორც საგადასახადო კოდექსით, ასევე ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების მიერ მიღებული ნორმატიული აქტებით.

საგადასახადო ვალდებულებისა და მისი შესრულების საკითხები მოწესრიგებულია საგადასახადო კანონმდებლობის როგორც ზოგადი, ისე სპეციალური ნორმებით.

საგადასახადო ვალდებულება და მისი შესრულება გულისხმობს პირის მოქმედებას ან მოქმედებათა ერთობლიობას, რომელიც მიმართულია გადასახადის გამოანგარიშებასთან და გადახდასთან. საგადასახადო ვალდებულების კონკრეტული შინაარსი საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის მომენტიდან იწყება და ბიუჯეტში გადასახადის თანხის გადახდის მომენტში მთავრდება.

შესაბამისად, საგადასახადო ვალდებულება ორი დამოუკიდებელი, მაგრამ ამავედროულად თანამიმდევრული და ურთიერთდაკავშირებული სტადიისაგან შედგება:

- გადასახადის გამოანგარიშება;
- გადასახადის გადახდა.

გადასახადის გამოანგარიშება საგადასახადო ვალდებულებისა და მისი შესრულების პირველი სტადიაა. გადასახადის გამოანგარიშება გულისხმობს პირის მოქმედებას ან მოქმედებათა ერთობლიობას, რომელიც დაკავშირებულია გადასახადის თანხის გამოანგარიშებასთან.

გადასახადის გამოანგარიშება პროცესია. გადასახადის გამოანგარიშების შედეგად ვალდებული პირი განსაზღვრავს საგადასახადო ვალდებულების ოდენობას.

საგადასახადო კოდექსის ნორმების ანალიზი საშუალებას გვაძლევს დავადგინოთ, რომ გადასახადის გამოანგარიშების ვალდებუ-

ლება შეიძლება დაეკისროს გადასახადის გადამხდელს, საგადასახადო აგენტს, საგადასახადო ორგანოს ან სხვა ვალდებულ პირს.

უმეტეს შემთხვევებში, გადასახადის გამომანგარიშების ვალდებულება ეკისრება გადასახადის გადამხდელს. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია გადასახადის გადახდის ვადის დადგომამდე დამოუკიდებლად გამოიანგარიშოს გადასახადი. ცალკეულ შემთხვევებში გადასახადის გამომანგარიშების ვალდებულება შეიძლება დაეკისროს საგადასახადო აგენტს. საგადასახადო აგენტი ვალდებულია, საგადასახადო კოდექსით დადგენილ შემთხვევაში და დადგენილი წესით გამოიანგარიშოს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება. საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ შემთხვევებში გადასახადის გამომანგარიშების ვალდებულება შეიძლება დაეკისროს საგადასახადო ორგანოს. ფიზიკური პირის მიერ წარდგენილი დეკლარაციის საფუძველზე ფიზიკური პირის ქონების გადასახადს გამოიანგარიშებს საგადასახადო ორგანო. ცალკეულ შემთხვევებში, გადასახადის გამომანგარიშების ვალდებულება შეიძლება დაეკისროს სხვა ვალდებულ პირს. მაგალითად, გარდაცვლილი პირის საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს მისი მემკვიდრე, სასამართლოს მიერ უგზო-უკვლოდ დაკარგულად აღიარებული პირის საგადასახადო ვალდებულებას – მეურვეობისა და მზრუნველობის ორგანოს მიერ უფლებამოსილია პირი, სასამართლოს მიერ ქმედუწუნაროდ აღიარებული პირის საგადასახადო ვალდებულებას – მისი მეურვე და ა.შ.

განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულების შესრულებად ითვლება გადასახადის თანხის დადგენილ ვადაში გადახდა. საგადასახადო ვალდებულება უნდა შესრულდეს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში. ამასთან, პირს უფლება აქვს, საგადასახადო ვალდებულება შეასრულოს ვადამდეც.

გადასახადის გადახდა საგადასახადო ვალდებულების შესრულების მეორე სტადიაა. გადასახადის გადახდა გულისხმობს პირის მოქმედებას ან მოქმედებათა ერთობლიობას, რომელიც დაკავშირებულია გადასახადის თანხის ბიუჯეტში გადახდასთან.

ნებელობითი მომენტის მიხედვით, საგადასახადო ვალდებულების შესრულება შესაძლებელია, როგორც ნებაყოფლობითი, ასევე

იძულებითი საშუალებებით. პირველ შემთხვევაში პირი გადასახადის თანხას იხდის დამოუკიდებლად, ხოლო მეორე შემთხვევაში გადასახადის გადახდა ხორციელდება საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებით, კერძოდ, პირის საბანკო ანგარიშებზე რიცხული ფულადი სახსრების ან მისი ქონების ხარჯზე და საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული სხვა ღონისძიებებით (მაგალითად, საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, ქონებაზე ყადაღის დადება და ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა და სხვა). ამასთან, საგადასახადო ვალდებულების შესრულების იძულებითი ღონისძიებები შეიძლება გამოყენებული იქნეს მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ სამ შემთხვევაში:

- საგადასახადო დავალიანება პირის მიერ აღიარებულია;
- საგადასახადო დავალიანებაზე პირმა დაიწყო საგადასახადო დავა;
- საგადასახადო ორგანოს საკმარისი საფუძველი აქვს მიიჩნიოს, რომ გადასახადის გადახდევინებას საფრთხე ემუქრება.

საგადასახადო ვალდებულების შესრულების წესის ან/და ვადის შეცვლა დასაშვებია მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში. მაგალითად, საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადები შეიძლება შეიცვალოს საომარი და საგანგებო მდგომარეობის გამოცხადებისას განსაკუთრებული პირობების შემოღების შემთხვევაში.

საერთო წესის შესაბამისად, საგადასახადო ვალდებულებას დამოუკიდებლად ასრულებს უშუალოდ გადასახადის გადამხდელი. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, დადგენილ ვადაში გადაიხადოს გადასახადის თანხა ბიუჯეტში. ამასთან, უნდა აღინიშნოს, რომ გადასახადის გადახდის დღედ ითვლება გადასახადის თანხის ბიუჯეტის შესაბამის ანგარიშზე ჩარიცხვის დღე, თუ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის დადგენილი. ამრიგად, საგადასახადო ვალდებულება შესრულებულად ითვლება არა საბანკო დანესებულების მიერ გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშიდან თანხის ჩამოწერის (უნაღლო ანგარიშსწორებისას) ან გადასახადის გადამხდელის მიერ საბანკო დანესებულებაში

ფულადი სახსრების შეტანის (ნაღდი ანგარიშსწორებისას) დღეს, არამედ ბიუჯეტის შესაბამის ანგარიშზე გადასახადის თანხის ჩარიცხვის დღეს. შესაბამისად, თუ ბანკმა ბიუჯეტში გადასახადის გადარიცხვის თაობაზე მიიღო გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალება და პირის საბანკო ანგარიშზე საკმარისი ფულადი სახსრების არსებობის მიუხედავად დადგენილ ვადაში არ შეასრულა ეს საგადასახადო დავალება, პირის საგადასახადო ვალდებულება შესრულებულად არ ითვლება.

საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებულ შემთხვევებში საგადასახადო ვალდებულების შესრულება (გადასახადის თანხის დადგენილ ვადაში გადახდა) შეიძლება დაეკისროს ასევე სხვა ვალდებულ პირს. მაგალითად, საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლი ითვალისწინებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების წესს საგადასახადო აგენტის მიერ. საგადასახადო აგენტი ვალდებულია, გადახდის წყაროსთან დააკავოს შესაბამისი გადასახადი და გადარიცხოს ბიუჯეტში პირისათვის თანხის გადახდისთანავე.

საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი წესით, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება შეიძლება შეასრულოს ასევე სხვა პირმა.

საგადასახადო ვალდებულება შეიძლება შეასრულოს გადასახადის გადამხდელის კანონიერმა წარმომადგენელმა (მშობელი, მშვილებელი, მეურვე ან ფიზიკური პირის სხვა კანონიერი წარმომადგენელი), მემკვიდრემ და სხვა პირმა. მაგალითად, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება შეიძლება შეასრულოს შესაბამისი უფლებამოსილების მქონე წარმომადგენელმა. ამასთან, უნდა აღინიშნოს, რომ ამ შემთხვევაში გადასახადის გადახდა უნდა წარმოებდეს მხოლოდ გადასახადის გადამხდელის სახსრების ხარჯზე (მათ შორის, მისი საბანკო ანგარიშებიდან).

საგადასახადო კოდექსის 53-ე მუხლის მე-8 ნაწილის თანახმად, „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად, პროდუქციის წილობრივი განაწილების ხელშეკრულების მონაწილე მხარეთა შუამდგომლობის საფუძველზე საქართველოს ფინანსთა მინისტრის გადანყვეტილებით, საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება შეიძლება დაეკისროს იმ მხარეს, რომელიც იღებს მოგებას სახელმწიფოს კუთვნილი ნავთობისა და გაზის წილიდან.

როგორც წესი, საგადასახადო ვალდებულება სრულდება ეროვნული ვალუტით – ლარებით, როგორც ნაღდი, ისე უნაღდო ანგარიშსწორების გზით. საგადასახადო ვალდებულების შესრულება უცხოური ვალუტით მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული არ არის.

საგადასახადო კოდექსის 53-ე მუხლის მე-7 ნაწილი განსაზღვრავს გადასახადის გადახდის ადგილს. გადასახადის გადახდა წარმოებს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის ან საცხოვრებელი ადგილის მიხედვით. საერთო წესის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი გადასახადს იხდის საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით. ამ საერთო წესიდან არსებობს გამონაკლისი. არამენარმე ფიზიკური პირი გადასახადს იხდის საცხოვრებელი ადგილის მიხედვით.

მუხლი 54. საბანკო დანესებულების ვალდებულება გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებით

1. საბანკო დანესებულება ვალდებულია, პირველ რიგში, შეასრულოს გადასახადის გადამხდელის საგადახდო დავალება გადასახადის გადახდის თაობაზე და საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალება საბანკო ანგარიშიდან გადასახადის თანხის ჩამოწერის თაობაზე შემდეგი თანამიმდევრობით:

- ა) საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალება;
- ბ) გადასახადის გადამხდელის საგადახდო დავალება.

2. პირის საბანკო ანგარიშზე თანხის არსებობის შემთხვევაში ბანკი საგადახდო ან საინკასო დავალებას ასრულებს არა უგვიანეს აღნიშნული დავალების მიღების დღის მომდევნო საოპერაციო დღისა, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. საინკასო დავალების მომსახურების ხარჯების ანაზღაურება ეკისრება გადასახადის გადამხდელს.

3. თუ პირის საბანკო ანგარიშზე არსებული თანხა არასაკმარისია საგადახდო ან საინკასო დავალების შესასრულებლად, მათი შესრულება ხორციელდება ამ ანგარიშზე თანხის ჩარიცხვიდან არა უგვიანეს მომდევნო საოპერაციო დღისა.

აღნიშნული მუხლით დადგენილია საბანკო დანესებულების ვალდებულება გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებით შეასრულოს:

- გადასახადის გადამხდელის საგადახდო დავალება გადასახადის გადახდის თაობაზე;
- საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალება საბანკო ანგარიშიდან გადასახადის თანხის ჩამონერის თაობაზე, საგადასახადო კოდექსის 243-ე მუხლით დადგენილი წესით.

გადასახადის გადამხდელის საგადახდო დავალება გადასახადის გადახდის თაობაზე და საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალება საბანკო ანგარიშიდან გადასახადის თანხის ჩამონერის თაობაზე საბანკო დანესებულების მიერ სრულდება ამავე მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილი თანმიმდევრობით.

საგადასახადო კოდექსის 54-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილია ბანკების მიერ საგადახდო ან საინკასო დავალების შესრულების ვადები. აღნიშნულ დოკუმენტებს ბანკი ასრულებს არა უგვიანეს აღნიშნული დავალების მიღების დღის მომდევნო საოპერაციო დღისა, თუ საგადასახადო კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. საგადახდო ან საინკასო დავალების შესრულების ვადა (საოპერაციო დღე) შეესაბამება საგადასახადო კოდექსის მე-3 მუხლით გათვალისწინებულ სამუშაო დღეს. ამასთან, მხარეებს (ბანკი და კლიენტი) საბანკო ანგარიშის შესახებ ხელშეკრულების დადებისას უფლება არა აქვთ, შეცვალონ საგადასახადო დავალების შესრულების კანონით დადგენილი ვადა. საინკასო დავალების მომსახურების ხარჯების ანაზღაურება ეკისრება გადასახადის გადამხდელს.

საგადახდო ან საინკასო დავალების შესრულების სპეციალური ვადა დადგენილია განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილით. საგადახდო ან საინკასო დავალების შესრულების სპეციალური ვადა გამოიყენება იმ შემთხვევაში, თუ პირის საბანკო ანგარიშზე არსებული თანხა არასაკმარისია საგადახდო ან საინკასო დავალების შესასრულებლად. ამ შემთხვევაში საგადახდო ან საინკასო დავალება სრულდება ამ ანგარიშზე თანხის ჩარიცხვიდან არა უგვიანეს მომდევნო საოპერაციო დღისა.

ბანკის პასუხისმგებლობას საგადახდო ან საინკასო დავალების დადგენილ ვადაში შეუსრულებლობისათვის ითვალისწინებს საგა-

დასახადო კოდექსის 283-ე მუხლი. ამასთან, საგადასახადო ან საინკასო დავალების დროულად შეუსრულებლობის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელისათვის დაკისრებული საურავი დაერიცხება ბანკს, თუ გადასახადის გადამხდელი წერილობით მიმართავს საგადასახადო ორგანოს აღნიშნულის თაობაზე.

მუხლი 55. საგადასახადო ვალდებულების შესრულება სანარმოს/ორგანიზაციის ლიკვიდაციისას

1. სანარმოს/ორგანიზაციის ლიკვიდაციისას საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს და საგადასახადო დავალიანებას იხდის ამ სანარმოს/ორგანიზაციის სალიკვიდაციო კომისია, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

2. ამ კოდექსის 21-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული სანარმოს ლიკვიდაციისას/საქმიანობის შეწყვეტისას საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას და საგადასახადო დავალიანების გადახდას სოლიდარულად ახორციელებენ ამ სანარმოს პარტნიორები/მონაწილეები.

3. სანარმოს/ორგანიზაციის ლიკვიდაციისას ზედმეტად გადახდილ თანხას საგადასახადო ორგანო ამ კოდექსით დადგენილი წესით უბრუნებს სანარმოს/ორგანიზაციის სალიკვიდაციო კომისიას (სანარმოს მონაწილეებს).

ლიკვიდაციის შემთხვევაში სანარმო/ორგანიზაცია წყვეტს არსებობას. ლიკვიდაცია, როგორც წესი, გულისხმობს სანარმოს/ორგანიზაციის ამოშლას მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან. ლიკვიდაცია არ არის ერთჯერადი აქტი. ესაა პროცესი, რომელიც გრძელდება ამ სანარმოს/ორგანიზაციის კრედიტორების დაკმაყოფილებამდე და მიმდინარე საქმეების დასრულებამდე. ლიკვიდაციისას ინიშნება ლიკვიდატორი (სალიკვიდაციო კომისია), დგინდება კრედიტორთა მოთხოვნები, დებიტორები, სანარმო ჩვეულებრივ განაგრძობს ფუნქციონირებას და მიმდინარე საქმეების დასრულების, ყველა მოთხოვნის დადგენისა და ვალდებულებების, მათ შორის, საგადასახადო ვალდებუ-

ლების, შესრულების შემდეგ მარეგისტრირებელი ორგანო ამოშლის მას მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან.

საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი იურიდიული პირის ლიკვიდაცია წარმოებს „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-14 მუხლით, ხოლო არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის ლიკვიდაცია – საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 38-ე მუხლით დადგენილი წესით. საჯარო სამართლის იურიდიული პირის ლიკვიდაცია წარმოებს „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-17 მუხლით დადგენილი წესით.

განსახილველი მუხლით დადგენილი წესი ვრცელდება ლიკვიდირებული სანარმოს ან ორგანიზაციის როგორც გადასახადებზე, ასევე საგადასახადო სანქციის სახით დარიცხულ თანხებზე. სანარმოს ან ორგანიზაციის ლიკვიდაციისას საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს და საგადასახადო დავალიანებას იხდის შესაბამისად ამ სანარმოს ან ორგანიზაციის სალიკვიდაციო კომისია. გაერთიანებების, ამხანაგობებისა და სხვა მსგავსი წარმონაქმნების ლიკვიდაციისას ან საქმიანობის შეწყვეტისას საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას და საგადასახადო დავალიანების გადახდას სოლიდარულად ახორციელებენ ამ სანარმოს პარტნიორები (მონაწილეები).

იურიდიული პირის ლიკვიდაციის შესახებ სალიკვიდაციო კომისია ან გადასახადის გადამხდელი დაუყოვნებლივ წერილობით აცნობებს საგადასახადო ორგანოს. იურიდიული პირის ლიკვიდაციის თაობაზე გადანყვეტილების მიღებიდან 15 დღის ვადაში სალიკვიდაციო კომისია ვალდებულია წარუდგინოს მოგებისა და ქონების გადასახადების დეკლარაციები შესაბამის საგადასახადო ორგანოს.

განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, სანარმოს/ორგანიზაციის ლიკვიდაციისას საგადასახადო ორგანო სანარმოს/ორგანიზაციის სალიკვიდაციო კომისიას (სანარმოს მონაწილეებს) უბრუნებს ზედმეტად გადახდილ თანხას, გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენიდან არა უგვიანეს 3 თვისა, საგადასახადო კოდექსის 63-ე მუხლით დადგენილი წესით.

**მუხლი 56. საგადასახადო ვალდებულების
შესრულება სანარმოს/ორგანიზაციის
რეორგანიზაციისას**

1. რეორგანიზებული სანარმოს/ორგანიზაციის საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს და საგადასახადო დავალიანებას გადაიხდის მისი უფლებამონაცვლე ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

2. რამდენიმე სანარმოს/ორგანიზაციის შერწყმისას თითოეულის საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უფლებამონაცვლედ ითვლება შერწყმის შედეგად წარმოქმნილი სანარმო/ორგანიზაცია.

3. ერთი სანარმოს/ორგანიზაციის მეორე სანარმოსთან/ორგანიზაციასთან მიერთებისას მიერთებული სანარმოს/ორგანიზაციის საგადასახადო ვალდებულების/დავალიანების შესრულების უფლებამონაცვლედ ითვლება სანარმო/ორგანიზაცია, რომელსაც მიუერთდა ეს სანარმო/ორგანიზაცია.

4. სანარმოს/ორგანიზაციის რამდენიმე სანარმოდ/ორგანიზაციად გაყოფისას თავდაპირველი სანარმოს/ორგანიზაციის საგადასახადო ვალდებულების/დავალიანების შესრულების უფლებამონაცვლეებად ითვლებიან გაყოფის შედეგად წარმოქმნილი სანარმოები/ორგანიზაციები.

5. რამდენიმე უფლებამონაცვლის არსებობისას რეორგანიზებული სანარმოს/ორგანიზაციის საგადასახადო ვალდებულების/დავალიანების შესრულებაში თითოეული მათგანის წილი განისაზღვრება გამყოფი ბალანსით ან სხვა გადამცემი აქტით. ახლად წარმოქმნილ სანარმოებს/ორგანიზაციებს ეკისრებათ სოლიდარული პასუხისმგებლობა რეორგანიზებული სანარმოს/ორგანიზაციის საგადასახადო ვალდებულების/დავალიანების ან მისი შესაბამისი ნაწილის შესრულებისათვის.

6. სანარმოს/ორგანიზაციის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის შეცვლისას მისი საგადასახადო ვალდებულების/დავალიანების შესრულების უფლებამონაცვლედ ითვლება ასეთი რეორგანიზაციის შედეგად წარმოქმნილი სანარმო/ორგანიზაცია.

7. სანარმოს/ორგანიზაციის შემადგენლობიდან ერთი ან რამდენიმე სანარმოს/ორგანიზაციის გამოყოფისას გამოყოფილ სანარმოზე (სანარმოებზე)/ორგანიზაციაზე (ორგანიზაციებზე) ვრცელდება ამ მუხლის მე-4 და მე-5 ნაწილები.

8. საწარმოს/ორგანიზაციის რეორგანიზაციამდე ზედმეტად გადახდილ თანხას საგადასახადო ორგანო ჩათვლის ამ საწარმოს/ორგანიზაციის უფლებამონაცვლის რეორგანიზებული საწარმოს/ორგანიზაციის მომავალ საგადასახადო ვალდებულებათა ანგარიშში საერთო თანხის პროპორციულად ან უბრუნებს უფლებამონაცვლეს/უფლებამონაცვლებს (თითოეული მათგანის წილის შესაბამისად) ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

საწარმოს/ორგანიზაციის რეორგანიზაცია ხშირად იწვევს ახალი საწარმოების/ორგანიზაციების წარმოქმნას. დღის წესრიგში შეიძლება დადგეს საკითხი, თუ ვინ უნდა შეასრულოს რეორგანიზებული საწარმოს/ორგანიზაციის საგადასახადო ვალდებულება. ამ მუხლის კონტექსტიდან გამომდინარე, წინამდებარე ნორმები ეხება არა საგადასახადო კოდექსის მ.152.7-ით განსაზღვრულ რეორგანიზაციის სახეებს, რომელთა მიზანიც მოგების გადასახადთან დაკავშირებული შეღავათების მინიჭებაა, არამედ – წმინდა იურიდიულ რეორგანიზაციას, რომელიც ხორციელდება მენარმეთა შესახებ კანონის (კანონი, მ.14⁴), სამოქალაქო კოდექსის (კოდექსი, მ.38), უცხო ქვეყნისა თუ საქართველოს კანონმდებლობების შესაბამისად.

რეორგანიზაციის სხვადასხვა სახეებისა და მათი მოდიფიკაციებიდან საგადასახადო კოდექსის თვალთახედვის არეალში ხვდება მხოლოდ ისინი, რომლებიც საინტერესოა უფლებამონაცვლების თვალსაზრისით. ასეთებს კი განეკუთვნება პირთა შერწყმა (გაერთიანება, მიერთება), გაყოფა (დაყოფა, გამოყოფა) და გარდაქმნა (სამართლებრივი ფორმის შეცვლა). შერწყმასა და გაყოფაში შეიძლება მონაწილეობდეს მრავალი პირი, და არა მარტო – მაგალითის სახით ქვემოთ განხილული A, B და C პირები. ამასთან, არ არის აუცილებელი რეორგანიზაციის მონაწილეები იყვნენ იურიდიული პირები. ამხანაგობისა და არარეგისტრირებული კავშირებისთვისაც შეიძლება მონაწილეთა შორის დადებული ხელშეკრულებით განისაზღვროს რეორგანიზაციის შემთხვევები. მაგრამ თუ რეორგანიზაციას განიცდის იურიდიული პირი, მაშინ გამოყენებულ უნდა იქნეს შესაბამისი კანონმდებლობა.

შერწყმა (გაერთიანება). A და B პირების გაერთიანებით წარმოიქმნება ახალი პირი C, რომელიც იქნება A და B პირების სრულ-

ლი ქონების მესაკუთრე და უნდა შეასრულოს მათივე ყველა ვალდებულება მესამე პირების წინაშე. მენარმე სუბიექტების შემთხვევაში იურიდიული პირი C არის A და B იურიდიული პირების სამართალმემკვიდრე.¹³⁵

შერწყმა (მიერთება). B-ს ქონება და ვალდებულებები სრულად გადაეცემა A-ს. მენარმე სუბიექტების შემთხვევაში A იურიდიული პირი არის B იურიდიული პირის სამართალმემკვიდრე.¹³⁶

გაყოფა (დაყოფა). C პირის დაყოფით წარმოიქმნება A და B პირები, რომლებსაც გამყოფი ბალანსით ან სხვა დოკუმენტით გადაეცემათ C პირის როგორც მთლიანი ქონება, ასევე – ვალდებულებებიც. მენარმე სუბიექტების შემთხვევისას გამყოფ ბალანსში დაფიქსირებული გაყოფილი ვალდებულებები რეალურად წარმოადგენენ C-ს ვალდებულებაში A და B-ს წილობრივ მონაწილეობის ამსახველ თანხას, ვინაიდან C-ს ნებისმიერი კრედიტორისათვის A და B წარმოადგენენ სოლიდარულ მოვალეებს.¹³⁷ A და B-ს უფლებამონაცვლეობა ანუ ქონების, მათ შორის, დებიტორების, გადანაწილება განისაზღვრება გამყოფი ბალანსით ან შესაბამისი სხვა დოკუმენტით.

გაყოფა (გამყოფა). B-ს გამყოფი ბალანსით ან სხვა დოკუმენტით გადაეცემა A-ს, როგორც ქონების, ასევე – ვალდებულებების ნაწილიც, მაგრამ მათ მიმართ ძალაშია დაყოფის შემთხვევისათვის წინა აბზაცში მოყვანილი სოლიდარული პასუხისმგებლობა და უფლებამონაცვლეობა.

გარდაქმნა. A პირმა იცვალა თავისი სამართლებრივი სახე. მაგალითად, შპს A პარტნიორთა გადანყვეტილებით გახდა სს A. თუ იურიდიული პირებისათვის მთავარ განმასხვავებელ მომენტად ავირჩევთ საინდენტიფიკაციო ნომერს, მაშინ გარდაქმნა ახალ პირს არ წარმოშობს, გარდაქმნილმა იურიდიულმა პირმა სახელი და იურიდიული მისამართიც რომ შეიცვალოს. შპს A რომ გახდეს სპს C, ეს ორი პირი ერთი და იგივეა, ერთი და იმავე უფლებამოსილებითა და ვალდებულებებით, მაგრამ კრედიტორების დაკმაყოფილების უნარი შეიძლება მოდიფიცირებულ იქნეს.

შევნიშნავთ, რომ ვალდებულებების გადაცემასთან დაკავში-

¹³⁵ კანონი „მენარმეთა შესახებ“, მ.14⁴.4

¹³⁶ კანონი „მენარმეთა შესახებ“, მ.14⁴.4

¹³⁷ კანონი „მენარმეთა შესახებ“, მ.14⁴.5; სამოქ. კოდექსი, მ.მ.463-476

რებით, საჭირო იქნება კრედიტორების თანხმობაც,¹³⁸ თუმცა, მენარმე სუბიექტების შემთხვევაში, ეს შეიძლება საკამათო იყოს „მენარმეთა შესახებ“ კანონის დანაწესების სხვაგვარად განმარტების შესაძლებლობისას.¹³⁹ ვალდებულება იმგვარი სახით გადაეცემა უფლებამონაცვლეს/სამართალმემკვიდრეს, როგორი სახეც მას ჰქონდა რეორგანიზაციამდე. შესაბამისად, თუ დავალიანებას ერიცხებოდა საურავები, მათი დარიცხვა გაგრძელდება რეორგანიზაციის დასრულების შემდეგაც.

ამგვარად, როგორც ვხედავთ, ზოგიერთ შემთხვევაში კანონმდებლობა ადგენს, თუ ვინ არის სამართალმემკვიდრე ან, არსებულ ვალდებულებასთან დაკავშირებით, სოლიდარული მოვალე. ეს ვალდებულება შეიძლება იყოს საგადასახადო ვალდებულება (დამდგარი თუ ჯერ კიდევ დაუმდგარი გადასახადის გადახდის ვალდებულება) ან საგადასახადო დავალიანება (გადასახადის/სანქციის გადახდის დამდგარი ვალდებულება). ამისდა მიუხედავად, საგადასახადო კოდექსი, თავისი მიზნებისათვის, სპეციალურად ადგენს რეორგანიზაციისას გადასახადებისა და სანქციების, როგორც კრედიტორული დავალიანების, სხვა პირისათვის დაკისრების წესს.

რეორგანიზებული პირის (გარდა ფიზიკური პირისა) კოდექსის საფუძველზე წარმოქმნილ კრედიტორულ დავალიანებას ასრულებს უფლებამონაცვლე, რომლის ვინაობასაც რეორგანიზაციის ყოველი ვარიანტისათვის კოდექსი სპეციალურად განსაზღვრავს.

ასე, მაგალითად:

1. თუ A და B პირების გაერთიანებით წარმოიქმნება ახალი პირი C, მაშინ A და B-ს კრედიტორული საგადასახადო დავალიანებას ასრულებს უფლებამონაცვლე C;
2. B პირის A-სთან მიერთებისას, A წარმოადგენს B-ს უფლებამონაცვლეს;
3. თუ D პირის დაყოფით წარმოიქმნება A, B და C პირები, მაშინ D-ს უფლებამონაცვლეებად განიხილება A-ც, B-ც და C-ც;
4. A პირისგან B და C პირების გამოყოფისას, A-ს უფლებამონაცვლეები იქნებიან A-ც, B-ც და C-ც;

¹³⁸ სამოქ. კოდექსი, მ.204 (მოთხოვნის მფლობელის თანხმობა ვალის გადაკისრებისას)

¹³⁹ გ.ჯუღელი, ლ.ნადარაია. კორპორაციული და საგადასახადო პრობლემები საწარმოთა რეორგანიზაციის დროს. ჟურნალი „პროფესია ადვოკატი“, 2/2007; გვ. 35-59

5. შპს A-ს სს A-დ გარდაქმნით, შპს A-ს უფლებამონაცვლე იქნება სს A.

კიდევ ერთხელ შევნიშნავთ, რომ მაგალითებში მითითებული უფლებამონაცვლეობა ეხება მხოლოდ კოდექსის საფუძველზე წარმოქმნილ კრედიტორულ დავალიანებებს, და არა – მაგალითად, „მენარმეთა შესახებ“ კანონით წარმოშობილ სამართალმემკვიდრეობას, უფლებამონაცვლეობასა თუ სოლიდარულ მოვალეობას, თუმცა ადგილი აქვს მათ თანხვედრასაც.

უფლებამონაცვლეობის ის მომენტი, რასაც ყურადღებას მივაქცევთ, ეს არის უფლებამონაცვლეობა გაყოფის დროს. კოდექსის მიხედვით, გაყოფის შემდეგ არსებულ/წარმოქმნილ სუბიექტებს ეკისრებათ სოლიდარული პასუხისმგებლობა გაყოფამდე არსებული სუბიექტის საგადასახადო ვალდებულებაზე/დავალიანებაზე, ამასთან, ეს ვალდებულება/დავალიანება თითქოს გადანაწილებულია სუბიექტებზე და თითოეული ნაწილი ცალკე სოლიდარული პასუხისმგებლობის ქვეშაა.

ასე, მაგალითად, თუ C დაიყო A და B-დ, ამასთან C-ს საგადასახადო დავალიანება მოგების გადასახადის ნაწილში იყო 100 ლარი, ხოლო გამყოფი ბალანსით A-ს ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაეკისრა 80 ლარის გადახდა, ხოლო B-ს კი – 20 ლარისა, საგადასახადო ვალდებულების/დავალიანების ასეთ გადანაწილებას მე-5 ნაწილის მიხედვით, კოდექსი შესაძლებლად მიიჩნევს, მაგრამ იქვე ადგენს სოლიდარულ პასუხისმგებლობასაც. თუ საგადასახადო ორგანომ 100 ლ. მთლიანად ამოიღო A-სგან, A-ს შეუძლია 20 ლარი მოსთხოვოს B-ს (სამოქ. კოდექსი, მ.473). ვფიქრობთ, A-ს 20 ლარი ჩათვლება B-ს მოგების გადასახადის დასაფარავად გადახდილ თანხად, რის გამოც A-თვის არ წარმოიშვება 20 ლარის შემოსავალი და ხარჯი. თუ საგადასახადო ორგანო A-ს მოსთხოვს 80 ლარის გადახდას, მაგრამ მისგან ამოიღებს მხოლოდ 30 ლარს, ამოუღებელ 50 ლარზე გავრცელდება B-ს სოლიდარული პასუხისმგებლობა. რა თქმა უნდა, რეალურად კი საკმარისი იქნებოდა სოლიდარული პასუხისმგებლობის გავრცელება მარტო C-ს ვალდებულებაზე, და არა – მის ნაწილებზეც. თუმცა მკითხველმა რომ იცოდეს, მე-5 ნაწილის ბოლო წინადადების ბოლო ფრაზაში („ან მისი შესაბამისი ნაწილის შესრულებისათვის“) სულ სხვა აზრი იდო მის პირველწყარო საერთაშორისო

სავალუტო ფონდის მიერ შემუშავებული საგადასახადო კოდექსის პროექტის 52-ე მუხლის მე-7 ნაწილის მიხედვით.¹⁴⁰ შინაარსის შეცვლა გამოიწვია წინადადების პირობის მარტივად ამოღებამ, მასთან შინაარსობრივად დაკავშირებული ფრაზების მოშლის გარეშე.

შევნიშნავთ, რომ მენარმე სუბიექტების რეორგანიზაციის სახელმწიფო რეგისტრაციისათვის ხელისშემშლელი გარემოებაა რომელიმე მათგანის საგადასახადო დავალიანების/ვალდებულების არსებობა.¹⁴¹

რომელიმე გადასახადის სახეში რეორგანიზებულ სუბიექტს შეიძლება გააჩნდეს ზედმეტად გადახდილი თანხა. ვინაიდან ეს მუხლი ეხება უფლებამონაცვლის მიერ რეორგანიზებული სუბიექტის საგადასახადო ვალდებულების/დავალიანების შესრულებას, ამიტომ უპრიანი იქნებოდა, კანონმდებელს გაესვა ხაზი უფლებამონაცვლის მიერ რეორგანიზებულ სუბიექტთან წარმოშობილი ზედმეტობის დაბრუნების უფლების არსებობაზე. სწორედ ამ საკითხს ემსახურება წინამდებარე მუხლის მე-8 ნაწილი. რეალურად სხვა დანიშნულება მას არც აქვს, თუმცა ზედმეტობის გადანაწილების მასში მოცემული წესი, რომელიც სხვადასხვანაირად შეიძლება ნაკითხულ იქნეს, გადამხდელისა და საგადასახადო ორგანოს მიერ, სავარაუდოდ, გამოყენებული იქნება მ.63.1.ა და, საგადასახადო ორგანოსათვის სპეციალური მიმართვის გარეშე, მ.63.2-ის მიზნებისათვის. მიუხედავად იმისა, რომ ამ ნაწილში გამოყენებული ფრაზოლოგია ეთანადება ზედმეტობის იმავე გადასახადის სახეში დატოვებას (მ.63.1.ა), ვფიქრობთ, საქმე მაინც სხვა სახის გადასახადებში ზედმეტობის გადატანასთან გვაქვს (მ.63.2) ისევე, როგორც 2004 წლის კოდექსით იყო დადგენილი.¹⁴² წინააღმდეგ შემთხვევაში, აზრს დაკარგავდა ფრაზა „საერთო თანხის პროპორციულად“. ამ ნაწილის ნათელსაყოფად, ჯობს, მოვიყვანოთ მაგალითი.

ვთქვათ, C დაიყო A-დ და B-დ. C-ს ვადამოსულ მოგებისა და ვადადაუმდგარ ქონების გადასახადებში ჰქონდა ვალდებულებები, შესაბამისად, 100ლ. და 50 ლ., ასევე სანქცია – 10ლ. მას გააჩნდა ზედმეტობაც აქციზის გადასახადსა (80ლ.) და დღგ-ში (120ლ.)

¹⁴⁰ www.imf.org

¹⁴¹ კანონი „მენარმეთა შესახებ“, მ.14⁴.7

¹⁴² საგადასახადო კოდექსი, 2004წ., მ.61.10

ვთქვათ, გამყოფი ბალანსით იკვეთება, რომ A-სთვის გადმოცემულია მოგების გადასახადის გადახდის შესასრულებელი ვალდებულება (100ლ.), სანქცია (10ლ.) და ზედმეტობა აქციზში (80ლ.), ხოლო B-სთვის – გადასახდელი ქონების გადასახადი (50ლ.) და ზედმეტობა დღგ-ში (120ლ.)

საგადასახადო ორგანო საფუძვლად აიღებს გამყოფ ბალანსს და A-ს 100-ლარიან ვალდებულებას შეამცირებს 73 ლ.-ით ($=80 \times 100 / (100 + 10)$), ხოლო 10-ლარიანს – 7 ლ.-ით ($=80 \times 10 / (100 + 10)$). B-ს შემთხვევაში კი ქონების გადასახადი (50 ლ.) მთლიანად დაიფარება დღგ-ში 120-ლარიანი ზედმეტობით. ამგვარად, A-ს ვალდებულება იქნება 30 ლ. ($= (100 - 73) + (10 - 7)$) – 27 ლ., მოგების გადასახადში, და 3 ლ., სანქციაში. B-ს კი სახელმწიფომ, მოთხოვნის შემთხვევაში, უნდა დაუბრუნოს 70 ლ. ($= 50 - 120$) დღგ-ის ზედმეტად გადახდილი თანხა. ამავე დროს, A-სა და B-ს სოლიდარული ვალდებულება ექნებათ A-ს გადასახდელ ჯამურ 30 ლარზე. სავარაუდოდ, B-სთვის თანხის დაბრუნებამდე, საგადასახადო ორგანო სწორედ B-სგან მოითხოვს ამ დავალიანების დაფარვას.

ისევ გავიმეორებთ, ჩვენი აზრით, საგადასახადო ორგანოსთვის მნიშვნელობა არ უნდა ჰქონდეს გადასახადების ნაწილში გამყოფი ბალანსის სტურქტურას. მთავარია, რომ, გაყოფის შემთხვევაში, უფლებამონაცვლეების სოლიდარული პასუხისმგებლობა კანონით დადგენილია.

ამგვარად, წინამდებარე მუხლის შინაარსია საგადასახადო ვალდებულებების (დავალიანების) გადამხდელი პირისა და მის მიერ გადასახდელი თანხის დადგენა, ასევე ისიც, რომ – ზედმეტობა „არ იკარგება“. მაგრამ ამ მუხლით არ წესრიგდება კოდექსის საფუძველზე რეორგანიზებული სუბიექტის მიერ შექმნილი ზოგიერთი უფლების ბედი. რა ბედი ელის რეორგანიზებული სუბიექტის ზარალის გადატანის უფლებას? მენარმე სუბიექტების შემთხვევაში, ვფიქრობთ, გამოყენებულ უნდა იქნეს „მენარმეთა შესახებ“ კანონის მ.14⁴-ით დადგენილი სამართალმემკვიდრეობა (შერწყმის შემთხვევაში) და უფლებამონაცვლეობა (გაყოფის შემთხვევაში).

მაგრამ, გაყოფისას, თუ გამყოფი ბალანსით მოგების გადასახადის გადახდის ვალდებულება გადანაწილდა უფლებამონაცვლეებს შორის, შეუძლიათ თუ არა მათ გაყოფილი სუბიექტის ზარალის

გადატანის უფლებაც გაყონ ან პროპორციულად ან სხვაგვარად? საკითხი საკამათოა და, კარგი იქნებოდა, საგადასახადო ორგანოს მიერ პოზიციის დაფიქსირება. ჩვენი აზრით კი, აღნიშნული უფლება თავისი შინაარსით გაყოფადია ნებისმიერი პროპორციით. მაგალითად, ვთქვათ, ერთი კალენდარული წლის ზარალია 100 ლარი. ეს ნიშნავს სუბიექტის უფლებას, მომავალ წლებში ერთობლივი შემოსავლებიდან გამოქვითოს ნებისმიერი თანხა 100 ლარის ფარგლებიდან. ეს შეიძლება ისეც წარმოვიდგინოთ, რომ მას, მაგალითის სახით, აქვს 80, 15 და 5-ლარიანი გამოქვითვის უფლებები ერთდროულად. ამიტომ შინაარსობრივად შესაძლებელი უნდა იყოს ზარალის გადატანის უფლების ნებისმიერი პროპორციით დაყოფა და, „მენარმეთა შესახებ“ კანონის უფლებამონაცვლეობის შესახებ დადგენილი ნორმის საფუძველზე, ცალკეული ამ უფლებათაგანის უფლებამონაცვლეზე გადასვლა.

კიდევ ერთი პრობლემა, რომელიც ეხება რეორგანიზაციას და არ არის განხილული ამ მუხლში, ეს არის უფლებამონაცვლის მიერ რეორგანიზებული საწარმოს მოგებისა და ქონების გადასახადების დეკლარაციების წარდგენისა და ამ გადასახადების გადახდის ვადა. კოდექსი ამ საკითხებზე სპეციალურ პასუხებს არ იძლევა. რეორგანიზაციისათვის არ გამოდგება ლიკვიდაციის მარეგულირებელი შესაბამისი დანაწესები (მაგალითად, მ.153.3). ვფიქრობთ, უნდა ვიმოქმედოთ შესაბამისი ზოგადი ნორმებით. მაგალითად, რეორგანიზებული სუბიექტის მოგებისა და ქონების გადასახადების დეკლარაციები უფლებამონაცვლემ **თავისი სახელით** უნდა წარუდგინოს საგადასახადო ორგანოს რეორგანიზაციის დასრულების მომდევნო წლის 1 აპრილამდე და ამავე ვადაში უნდა გადაიხადოს აღნიშნული გადასახადები, თუმცა ეს ენინააღმდეგება „მენარმეთა შესახებ“ კანონის მ.14⁴.7-ს, რომლის მიხედვითაც, სახელმწიფოს მიმართ სუბიექტის დავალიანების არსებობა შეიძლება გახდეს რეორგანიზაციის სარეგისტრაციო წარმოების დამაბრკოლებელი გარემოება. სავარაუდოდ, საჭირო იქნება ფიანანსთა სამინისტროს თანხმობა რეგისტრაციის წარმატებით დასრულებისათვის.

მუხლი 57. გარდაცვლილი პირის საგადასახადო ვალდებულების შესრულება

1. გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანებას გადაიხდის მისი მემკვიდრე სამკვიდრო ქონებაში მისი წილის პროპორციულად, მემკვიდრეობის მიღების დღიდან.

2. საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გარდაცვლილი პირის მემკვიდრეს გაუგზავნოს შეტყობინება, რომ გარდაცვლილი პირის მაგივრად გადაიხადოს საგადასახადო დავალიანება.

3. გარდაცვლილი პირის მემკვიდრის არარსებობის ან მემკვიდრის მიერ მემკვიდრეობის მიღებაზე უარის თქმის შემთხვევაში, ან თუ გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანების მოცულობა აღემატება მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ღირებულებას, საგადასახადო დავალიანების დარჩენილი თანხა ითვლება უიმედო საგადასახადო დავალიანებად და ჩამოიწერება ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

4. თუ პირი აგრძელებს იმავე სამეწარმეო საქმიანობას, რომელსაც ახორციელებდა გარდაცვლილი მეწარმე ფიზიკური პირი, და ფაქტობრივად ფლობს მის ქონებას, იგი ვალდებულია ამის შესახებ აცნობოს საგადასახადო ორგანოს და გარდაცვლილი პირის მაგივრად გადაიხადოს საგადასახადო დავალიანება, მიუხედავად იმისა, მიიღებს თუ არა ამ ქონებას მემკვიდრეობით, აგრეთვე შეასრულოს გადასახადის გადამხდელის ამ კოდექსით გათვალისწინებული ყველა ვალდებულება.

5. გარდა ამ მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა, გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანება არის მისი გარდაცვალების თარიღის მიხედვით არსებული საგადასახადო დავალიანება.

საგადასახადო კოდექსის 57-ე მუხლი ადგენს გარდაცვლილი პირის საგადასახადო ვალდებულების შესრულების წესს. ფიზიკური პირის გარდაცვალების მომენტად ითვლება თავის ტვინის ფუნქციონირების შეწყვეტის მომენტი (იხ. სამოქალაქო კოდექსის მე-11 მუხლის მე-3 ნაწილი). ფიზიკური პირის გარდაცვალების მომენტის განსაზღვრას პრაქტიკული მნიშვნელობა გააჩნია, ვინაიდან მჭიდროდ უკავშირდება არა მხოლოდ მემკვიდრეობის გახსნის საკითხს,

არამედ გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანების მოცულობის განსაზღვრას.

საერთო წესის შესაბამისად, გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანება სრულდება გარდაცვლილი პირის ქონების ხარჯზე სპეციალური სუბიექტის – გარდაცვლილი პირის მემკვიდრის – მიერ.

საგადასახადო კოდექსის 57-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანებას ასრულებს გარდაცვლილი პირის მემკვიდრე სამკვიდრო ქონებაში მისი წილის პროპორციულად. ამასთან, გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანება უნდა შესრულდეს მემკვიდრეობის მიღების დღიდან.

საგადასახადო კოდექსის 57-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანება არის მისი გარდაცვალების თარიღის მიხედვით დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადების ან/და სანქციების თანხასა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ან/და სანქციების თანხას შორის სხვაობა.

საგადასახადო კოდექსის 57-ე მუხლის მე-2 ნაწილი განსაზღვრავს საგადასახადო ორგანოს ვალდებულებას გარდაცვლილი პირის მემკვიდრეს გაუგზავნოს შეტყობინება გარდაცვლილი პირის მაგივრად საგადასახადო დავალიანების შესრულების შესახებ. საგადასახადო კოდექსი არ განსაზღვრავს შეტყობინების წარდგენის ვადას. ფაქტია, რომ საგადასახადო ორგანომ მემკვიდრეს (მემკვიდრეებს) უნდა წარუდგინოს შეტყობინება მემკვიდრეობის მიღების დღიდან. მიუხედავად იმისა, რომ განსახილველი ნორმის შინაარსიდან პირდაპირ არ გამომდინარეობს, ვფიქრობთ, მემკვიდრემ (მემკვიდრეებმა) გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანება უნდა შეასრულოს შეტყობინების მიღებიდან 30 კალენდარული დღის ვადაში.

საგადასახადო კოდექსის 57-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანების თანხა ჩაითვლება უიმედო საგადასახადო დავალიანებად და ჩამოიწერება საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლით დადგენილი წესით:

- გარდაცვლილი პირის მემკვიდრის არარსებობის შემთხვევაში;
- მემკვიდრის მიერ მემკვიდრეობის მიღებაზე უარის თქმის შემთხვევაში.

იმ შემთხვევაში, თუ გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანების მოცულობა აღემატება მემკვიდრეობით მიღებული

ქონების ღირებულებას, მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ღირებულების ფარგლებში დაიფარება გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანება, ხოლო საგადასახადო დავალიანების დარჩენილი თანხა ასევე ჩაითვლება უიმედო საგადასახადო დავალიანებად და ჩამოინერება საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით.

საგადასახადო კოდექსის 57-ე მუხლის მე-4 ნაწილი განსაზღვრავს გარდაცვლილი პირის საგადასახადო ვალდებულების შესრულების სპეციალურ წესს. იმ შემთხვევაში, თუ პირი გააგრძელებს იმავე სამეწარმეო საქმიანობას, რომელსაც ახორციელებდა გარდაცვლილი მწარმე ფიზიკური პირი, და ფაქტობრივად ფლობს მის ქონებას, იგი ვალდებულია ამის შესახებ აცნობოს საგადასახადო ორგანოს და გარდაცვლილი პირის მაგივრად გადაიხადოს საგადასახადო დავალიანება, მიუხედავად იმისა, მიიღებს თუ არა ამ ქონებას მემკვიდრეობით, აგრეთვე შეასრულოს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ყველა ვალდებულება (მაგალითად, დეკლარაციის წარდგენის და ა.შ. ვალდებულება).

მუხლი 58. უგზო-უკვლოდ დაკარგული ან ქმედუუნარო ფიზიკური პირის საგადასახადო ვალდებულების შესრულება

1. სასამართლოს მიერ უგზო-უკვლოდ დაკარგულად აღიარებული პირის საგადასახადო დავალიანებას გადაიხდის პირი, რომელიც მეურვეობისა და მზრუნველობის ორგანოს მიერ უფლებამოსილია, მართოს უგზო-უკვლოდ დაკარგული პირის ქონება მისი უგზო-უკვლოდ დაკარგულად აღიარებიდან 3 თვის განმავლობაში, უგზო-უკვლოდ დაკარგული პირის ქონების ხარჯზე.

2. საგადასახადო ორგანო ვალდებულია პირს, რომელიც მეურვეობისა და მზრუნველობის ორგანოს მიერ უფლებამოსილია, მართოს უგზო-უკვლოდ დაკარგული პირის ქონება, გაუგზავნოს შეტყობინება, რომ უგზო-უკვლოდ დაკარგული პირის მაგივრად დადგენილი წესით გადაიხადოს საგადასახადო დავალიანება.

3. სასამართლოს მიერ ქმედუუნაროდ აღიარებული პირის საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს მისი მეურვე ქმედუუნარო პირის ქონების ხარჯზე. სასამართლოს მიერ ქმედუუნაროდ აღიარე-

ბული ფიზიკური პირის საგადასახადო დავალიანებას იხდის მისი მეურვე.

4. სასამართლოს მიერ უგზო-უკვლოდ დაკარგულად ან ქმედუ-უნაროდ აღიარებული ფიზიკური პირის საგადასახადო დავალიანე-ბა ითვლება უიმედო საგადასახადო დავალიანებად და ჩამოიწერება იმ შემთხვევაში, თუ მისი ქონება არასაკმარისია საგადასახადო და-ვალიანების დასაფარავად.

5. პირის უგზო-უკვლოდ დაკარგულად ან ქმედუუნაროდ აღი-არების გაუქმების შესახებ გადაწყვეტილების მიღების დღიდან აღ-დგება ჩამოწერილი საგადასახადო დავალიანება.

6. უგზო-უკვლოდ დაკარგული ან ქმედუუნარო ფიზიკური პირის საგადასახადო დავალიანება არის მისი უგზო-უკვლოდ დაკარგუ-ლად ან ქმედუუნაროდ აღიარების თარიღის მიხედვით არსებული საგადასახადო დავალიანება.

საგადასახადო კოდექსის 58-ე მუხლი ადგენს უგზო-უკვლოდ და-კარგული ან ქმედუუნარო ფიზიკური პირის საგადასახადო ვალდე-ბულების შესრულების სპეციალურ წესს.

ფიზიკური პირის უგზო-უკვლოდ დაკარგულად ან ქმედუუნა-როდ ცნობის საფუძვლები დადგენილია სამოქალაქო კოდექსის შე-საბამისად მუხლებით.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 21-ე მუხლის თანახმად, ფიზიკური პირის უგზო-უკვლოდ დაკარგულად აღიარება უნდა მოხ-დეს დაინტერესებული პირის განცხადების საფუძველზე სასამარ-თლოს გადაწყვეტილებით კუმულატიურად ორი გარემოების არსე-ბობისას: პირის ადგილსამყოფელი დაინტერესებული პირისათვის (მეუღლე, შვილები, კრედიტორები და ა.შ.) უნდა იყოს უცნობი და ორი წლის მანძილზე თავის საცხოვრებელ ადგილას იგი არ უნდა იყოს გამოჩენილი.

საგადასახადო კოდექსის 58-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახ-მად, სასამართლოს მიერ უგზო-უკვლოდ დაკარგულად აღიარებული პირის საგადასახადო დავალიანება სრულდება უშუალოდ უგზო-უკ-ვლოდ დაკარგული პირის ქონების ხარჯზე სპეციალური სუბიექტის მიერ. ასეთ სპეციალურ სუბიექტს განეკუთვნება პირი, რომელიც მეურვეობისა და მზრუნველობის ორგანოს მიერ უფლებამოსილია

მართოს უგზო-უკვლოდ დაკარგული პირის ქონება. აღნიშნული პირი უგზო-უკვლოდ დაკარგული პირის საგადასახადო დავალიანებას ასრულებს პირის უგზო-უკვლოდ დაკარგულად აღიარებიდან 3 თვის განმავლობაში.

საგადასახადო კოდექსის 58-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია პირს, რომელიც მეურვეობისა და მზრუნველობის ორგანოს მიერ უფლებამოსილია, მართოს უგზო-უკვლოდ დაკარგული პირის ქონება, გაუგზავნოს შეტყობინება, რომ უგზო-უკვლოდ დაკარგული პირის მაგივრად დადგენილი წესით გადაიხადოს საგადასახადო დავალიანება. ამასთან, უგზო-უკვლოდ დაკარგული პირის საგადასახადო დავალიანება არის მისი უგზო-უკვლოდ დაკარგულად აღიარების თარიღის მიხედვით დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადების ან/და სანქციების თანხასა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ან/და სანქციების თანხას შორის სხვაობა.

იმ შემთხვევაში, თუ უგზო-უკვლოდ დაკარგული ფიზიკური პირის ქონება არასაკმარისია საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად, საგადასახადო დავალიანება ჩაითვლება უიმედო საგადასახადო დავალიანებად და ჩამოიწერება საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლით დადგენილი წესით.

პირის ქმედუუნარობას, სამოქალაქო კოდექსის მე-12 მუხლი უკავშირებს არა მხოლოდ ფიზიკური პირის ასაკს, არამედ ჯანმრთელობის მდგომარეობას. ქმედუუნაროდ მიიჩნევა არა მხოლოდ 7 წლამდე ასაკის არასრულწლოვანი (მცირეწლოვანი), არამედ ასევე პირი, რომელიც ჭკუასუსტობის ან სულით ავადმყოფობის გამო სასამართლოს მიერ ასეთად არის აღიარებული. ჭკუასუსტობის ან სულით ავადმყოფობის გამო პირის ქმედუუნაროდ აღიარებისას მნიშვნელობა არა აქვს, პირი სრულწლოვანია თუ არასრულწლოვანი. ამ შემთხვევაში ქმედუუნაროდ აღიარებას საფუძვლად უდევს მხოლოდ პირის ჯანმრთელობის მდგომარეობა. ჭკუასუსტობის ან სულით ავადმყოფობის გამო პირის ქმედუუნაროდ აღიარება მხოლოდ სასამართლოს პრეროგატივაა. სხვა არც ერთ ორგანოს უფლება არა აქვს აღიაროს პირი ქმედუუნაროდ. სამედიცინო დაწესებულების მიერ ავადმყოფობის ფაქტის დადასტურება არ წარმოადგენს პირის ქმედუუნაროდ მიჩნევის საფუძველს. ავადმყოფობის გამო ქმედუ-

უნაროდ აღიარებული პირის განკურნების შემთხვევაშიც, მხოლოდ სასამართლოა უფლებამოსილი აღიაროს პირი ქმედუნარიანად.

ქმედუნარო პირი უნდა განვასხვავოთ შეზღუდული ქმედუნარიანობის მქონე პირისაგან. შეზღუდული ქმედუნარიანობის მქონე პირის მიმართ გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების შესრულების საერთო წესი.

განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილი ადგენს ქმედუნაროდ აღიარებული პირის მეურვის ვალდებულების ფარგლებს. ფიზიკური პირის მეურვე ვალდებულია შეასრულოს ქმედუნაროდ აღიარებული ფიზიკური პირის საგადასახადო დავალიანება, რაც მოიცავს პირის ქმედუნაროდ აღიარების თარიღის მიხედვით დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადების ან/და სანქციების თანხასა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ან/და სანქციების თანხას შორის სხვაობას.

შესაბამისად, თუ ქმედუნაროდ აღიარებულ ფიზიკურ პირს მისი ქმედუნაროდ აღიარების თარიღის მიხედვით გააჩნდა საგადასახადო დავალიანება, მეურვე ვალდებულია ქმედუნარო პირის ქონების ხარჯზე შეასრულოს ფიზიკური პირის საგადასახადო დავალიანება.

ფიზიკური პირის ქმედუნაროდ აღიარება არ ათავისუფლებს მას ქმედუნაროდ აღიარებამდე ჩადენილი სამართალდართვევებისათვის საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან. შესაბამისად, მეურვე ვალდებულია გადაიხადოს პირის ქმედუნაროდ აღიარების თარიღის მიხედვით, როგორც გადაუხდელი გადასახადების, ასევე სანქციის თანხა. იმ შემთხვევაში, თუ სასამართლოს მიერ ქმედუნაროდ აღიარებული ფიზიკური პირის ქონება არასაკმარისია საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად, საგადასახადო დავალიანება ჩაითვლება უიმედო საგადასახადო დავალიანებად და ჩამოინერება საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლით დადგენილი წესით.

საგადასახადო კოდექსის 58-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, უგზო-უკვლოდ დაკარგული ან ქმედუნარო ფიზიკური პირის ჩამოწერილი უიმედო საგადასახადო დავალიანება აღდგება, პირის უგზო-უკვლოდ დაკარგულად ან ქმედუნაროდ აღიარების გაუქმების შესახებ, სასამართლოს მიერ გადაწყვეტილების მიღების დღიდან.

საგადასახადო კოდექსი პირდაპირ არ ითვალისწინებს შემთხვევას, როდესაც უგზო-უკვლოდ დაკარგული ან ქმედუნაროდ აღი-

არებული ფიზიკური პირის ქონება საკმარისია საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად, მაგრამ მეურვეობისა და მზრუნველობის ორგანოს მიერ უფლებამოსილი პირი ან მეურვე არ ასრულებს საგადასახადო დავალიანებას კანონით დადგენილ ვადებში.

უნდა აღინიშნოს, რომ უფლებამოსილი პირი და მეურვე სარგებლობენ იმავე უფლებებით და ეკისრებათ იგივე პასუხისმგებლობა, რაც გათვალისწინებულია საგადასახადო კოდექსით გადასახადის გადამხდელებისათვის. ამრიგად, უფლებამოსილი პირი და მეურვე საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებში ფაქტობრივად ანაცვლებენ უგზო-უკვლოდ დაკარგულ ან ქმედუუნარო ფიზიკურ პირს, ხოლო უგზო-უკვლოდ დაკარგული ან ქმედუუნარო ფიზიკური პირი გამოდის უშუალოდ საგადასახადო ურთიერთობებიდან, მათი უგზო-უკვლოდ დაკარგულად ან ქმედუუნაროდ აღიარების თარიღიდან.

მიუხედავად იმისა, რომ უფლებამოსილი პირისა და მეურვის მოქმედება (უმოქმედობა) ითვლება უგზო-უკვლოდ დაკარგული ან ქმედუუნარო ფიზიკური პირის მოქმედებად (უმოქმედობად), პასუხისმგებლობა აღნიშნული ქმედებისათვის ვფიქრობთ უნდა დაეკისროს სწორედ უფლებამოსილ პირსა და მეურვეს. სწორედ ამიტომ, საგადასახადო დავალიანების შეუსრულებლობის ან არაჯეროვანი შესრულების შემთხვევაში, საგადასახადო სანქციის დაკისრებისას, უფლებამოსილმა პირმა და მეურვემ პასუხი უნდა აგოს საკუთარი და არა უგზო-უკვლოდ დაკარგული ან ქმედუუნარო ფიზიკური პირის ქონების ხარჯზე. აღნიშნული განსაკუთრებულობა არსებითად განასხვავებს უფლებამოსილ პირსა და მეურვეს გადასახადის გადამხდელების სხვა კანონიერი წარმომადგენლებისაგან.

მუხლი 59. საგადასახადო პერიოდი

1. საგადასახადო პერიოდი არის დროის მონაკვეთი, რომლითაც განისაზღვრება პირის საგადასახადო ვალდებულება კონკრეტული გადასახადის მიხედვით.

2. თუ საწარმო/ორგანიზაცია დაფუძნდა (სახელმწიფო რეგისტრაცია გაიარა) კალენდარული წლის დაწყების შემდეგ ამ წლის 1 დეკემბრამდე, მისთვის პირველი საგადასახადო პერიოდია დროის მონაკვეთი მისი დაფუძნების (რეგისტრაციის) დღიდან ამ წლის ბო-

ლომდე. ამასთანავე, ამ კოდექსის 21-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საწარმოს დაფუძნების დღედ ითვლება ერთობლივი საქმიანობის შესახებ ხელშეკრულების დადების დღე.

3. თუ საწარმო/ორგანიზაცია დაფუძნდა 1 დეკემბრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით, მისთვის პირველი საგადასახადო პერიოდია დროის მონაკვეთი დაფუძნების დღიდან მომდევნო წლის ბოლომდე, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

4. თუ საწარმოს/ორგანიზაციის ლიკვიდაცია/რეორგანიზაცია განხორციელდა კალენდარული წლის დამთავრებამდე, მისთვის უკანასკნელი საგადასახადო პერიოდია დროის მონაკვეთი ამ წლის დასაწყისიდან მისი ლიკვიდაციის/რეორგანიზაციის დასრულების დღემდე.

5. თუ საწარმო/ორგანიზაცია დაფუძნდა მისი ლიკვიდაციის/რეორგანიზაციის წლის წინა წლის 30 ნოემბრის შემდეგ, მისთვის პირველი და უკანასკნელი საგადასახადო პერიოდებია დროის მონაკვეთი დაფუძნების დღიდან ლიკვიდაციის/რეორგანიზაციის დასრულების დღემდე.

6. ამ მუხლის მე-4 და მე-5 ნაწილებით გათვალისწინებული წესები არ გამოიყენება იმ საწარმოების/ორგანიზაციების მიმართ, რომლებსაც გამოეყო ან მიუერთდა ერთი ან რამდენიმე საწარმო/ორგანიზაცია.

7. თუ საგადასახადო პერიოდის განმავლობაში საქართველოს საწარმო/ორგანიზაცია იძენს უცხოური საწარმოს სტატუსს ან, პირიქით, უცხოური საწარმო – საქართველოს საწარმოს სტატუსს, საგადასახადო პერიოდი იყოფა ორ ნაწილად: პირველ ნაწილში საწარმო/ორგანიზაცია გადასახადის გადამხდელია თავდაპირველი სტატუსის შესაბამისად, ხოლო მეორეში – შეძენილი სტატუსის შესაბამისად.

8. ამ მუხლის მე-2–მე-4 ნაწილებით გათვალისწინებული წესები არ გამოიყენება იმ გადასახადის მიმართ, რომლის საგადასახადო პერიოდი არ არის კალენდარული წელი.

საგადასახადო პერიოდი არის დროის მონაკვეთი, რომლითაც განისაზღვრება პირის საგადასახადო ვალდებულება კონკრეტული გადასახადის მიხედვით. საგადასახადო პერიოდი შეიძლება იყოს

როგორც კალენდარული წელი, ასევე დროის სხვა მონაკვეთი (თვე, კვარტალი და სხვა), რომლის ამონურვისთანავე განისაზღვრება გადასახადით დასაბეგრი ბაზა და პირის საგადასახადო ვალდებულება კონკრეტული გადასახადის მიხედვით.

აღნიშნული საალრიცხვო-საგადასახადო ელემენტის აუცილებლობა განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ გადასახადით დაბეგვრის მთელი რიგი ობიექტებისთვის (მოგების, შემოსავალის მიღება, საქონლის მიწოდება და ა.შ.) დამახასიათებელია განგრძობადობა დროში. შესაბამისი მაჩვენებლების განსაზღვრის მიზნით, აუცილებელია სისტემატურად ვანარმოთ განხორციელებული ოპერაციების აღრიცხვა და შედეგების პერიოდულად გამოყვანა.

აუცილებელია, საგადასახადო პერიოდი გავმიჯნოთ ანგარიშგების პერიოდისაგან. ანგარიშგების პერიოდი შედეგების დაჯამების, საგადასახადო დეკლარაციებისა და გაანგარიშებების შედგენისა და საგადასახადო ორგანოში წარდგენის პერიოდია. როგორც წესი, საგადასახადო პერიოდი და საანგარიშო პერიოდი ერთმანეთს არ ემთხვევა. საგადასახადო პერიოდი კონკრეტულ გადასახადთან მიმართებაში განსაზღვრულია საგადასახადო კოდექსით. ამასთან, საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო პასუხისმგებლობის გამოყენებისას საგადასახადო პერიოდის სწორად განსაზღვრას განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება. მაგალითად, ვინაიდან დღგ-ის გამოანგარიშება არ წარმოებს ნაზარდი ჯამით, პასუხისმგებლობა გადასახადის შემცირებისათვის გამოიყენებული უნდა იქნეს შესაბამისად იმ საგადასახადო პერიოდებზე, რომლებშიც გადასახადის გადამხდელმა შეამცირა გადასახადი. შემდგომ საგადასახადო პერიოდებში გადასახადის ზედმეტად გადახდის ფაქტი ზეგავლენას არ მოახდენს კონკრეტულ საგადასახადო პერიოდში გადასახადის შემცირებისათვის პასუხისმგებლობის ზომაზე. ამავდროულად, თუ კონკრეტულ საგადასახადო პერიოდში დამატებული ღირებულების გადასახადის ვადაგადაცილებული დავალიანება გადაიფარება წინა პერიოდებში ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხით, საგადასახადო სამართალდარღვევის გამო საურავის დარიცხვის საფუძველი არ გვექნება.

საგადასახადო პერიოდის არამკაფიო განსაზღვრებამ შესაძლებელია სერიოზული ზიანი მიაყენოს გადასახადის გადამხდელის უფლებებს.

საერთო წესის შესაბამისად, მოგების, საშემოსავლო და ქონების გადასახადების საგადასახადო პერიოდად ითვლება კალენდარული წელი, ანუ დროის მონაკვეთი ერთი წლის 1 იანვრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით.

საგადასახადო კოდექსის 59-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ საწარმო (ორგანიზაცია) დაფუძნდა კალენდარული წლის დაწყების შემდეგ ამ წლის 1 დეკემბრამდე, მისთვის პირველი საგადასახადო პერიოდია დროის მონაკვეთი მისი დაფუძნების დღიდან ამ წლის ბოლომდე. ამასთან, საწარმოს (ორგანიზაციის) დაფუძნების დღედ ითვლება სახელმწიფო რეგისტრაციის დღე, ხოლო გაერთიანებების, ამხანაგობებისა და სხვა მსგავსი წარმონაქმნების დაფუძნების დღედ – ერთობლივი საქმიანობის შესახებ ხელშეკრულების დადების დღე. მაგალითად, თუ საწარმომ სახელმწიფო რეგისტრაცია გაიარა 2012 წლის 5 აგვისტოს, მისთვის პირველ საგადასახადო პერიოდს წარმოადგენს დროის მონაკვეთი 2012 წლის 5 აგვისტოდან 2012 წლის 31 დეკემბრის ჩათვლით.

საგადასახადო კოდექსის 59-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, თუ საწარმო (ორგანიზაცია) დაფუძნდა 1 დეკემბრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით, მისთვის პირველი საგადასახადო პერიოდია დროის მონაკვეთი დაფუძნების დღიდან მომდევნო წლის ბოლომდე. ამრიგად, დაფუძნების დღიდან მომდევნო წლის ბოლომდე პირველ საგადასახადო პერიოდად შეიძლება ჩაითვალოს დროის მონაკვეთი მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ საწარმო (ორგანიზაცია) დაფუძნდა 1 დეკემბრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით. მაგალითად, თუ საწარმომ სახელმწიფო რეგისტრაცია გაიარა 2011 წლის 4 დეკემბერს, მისთვის პირველ საგადასახადო პერიოდს წარმოადგენს დროის მონაკვეთი 2011 წლის 4 დეკემბრიდან 2012 წლის 31 დეკემბრის ჩათვლით.

პირველ საგადასახადო პერიოდთან ერთად, საგადასახადო კოდექსის 59-ე მუხლის მე-4 ნაწილი განსაზღვრავს საწარმოს (ორგანიზაციის) უკანასკნელ საგადასახადო პერიოდს. თუ საწარმოს (ორგანიზაციის) ლიკვიდაცია (რეორგანიზაცია) განხორციელდა კალენდარული წლის დამთავრებამდე, მისთვის უკანასკნელი საგადასახადო პერიოდია დროის მონაკვეთი ამ წლის დასაწყისიდან მისი ლიკვიდაციის (რეორგანიზაციის) დასრულების დღემდე. მაგალითად, თუ საწარმოს ლიკვიდაცია დასრულდა 2011 წლის 25 აგვის-

ტოს, მისთვის უკანასკნელ საგადასახადო პერიოდს წარმოადგენს დროის მონაკვეთი 2011 წლის 1 იანვრიდან 2011 წლის 25 აგვისტომდე. ამასთან, თუ საწარმო (ორგანიზაცია) დაფუძნდა მისი ლიკვიდაციის (რეორგანიზაციის) წლის წინა წლის 30 ნოემბრის შემდეგ (ანუ 1 დეკემბრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით), მისთვის პირველი და უკანასკნელი საგადასახადო პერიოდებია დროის მონაკვეთი დაფუძნების დღიდან ლიკვიდაციის (რეორგანიზაციის) დასრულების დღემდე. მაგალითად, თუ საწარმომ სახელმწიფო რეგისტრაცია გაიარა (დაფუძნდა) 2011 წლის 10 დეკემბერს, ხოლო მისი ლიკვიდაცია დასრულდა 2012 წლის 17 ოქტომბერს, მისთვის პირველ და უკანასკნელ საგადასახადო პერიოდებს წარმოადგენს დროის მონაკვეთი 2011 წლის 10 დეკემბრიდან 2012 წლის 17 ოქტომბრამდე. ლოგიკურია, რომ ზემოაღნიშნული წესები არ გამოიყენება იმ საწარმოების (ორგანიზაციების) მიმართ, რომლებსაც გამოეყო ან მიუერთდა ერთი ან რამდენიმე საწარმო (ორგანიზაცია).

საგადასახადო კოდექსის 59-ე მუხლის მე-7 ნაწილის ადგენს საგადასახადო პერიოდის განსაზღვრის სპეციალურ წესს იმ საქართველოს საწარმოსათვის (ორგანიზაციისათვის), რომელიც საგადასახადო პერიოდის განმავლობაში იძენს უცხოური საწარმოს სტატუსს ან, პირიქით, უცხოური საწარმოსათვის (ორგანიზაციისათვის), რომელიც საგადასახადო პერიოდის განმავლობაში იძენს საქართველოს საწარმოს სტატუსს. ამ შემთხვევაში, საგადასახადო პერიოდი უნდა დაიყოს ორ ნაწილად: პირველ ნაწილში საწარმო (ორგანიზაცია) გადასახადის გადამხდელია თავდაპირველი სტატუსის შესაბამისად, ხოლო მეორეში – შექმნილი სტატუსის შესაბამისად. მაგალითად, თუ საქართველოს საწარმომ 2012 წლის 26 ოქტომბერს შეიძინა უცხოური საწარმოს სტატუსი, ამ შემთხვევაში საწარმო 2012 წლის 1 იანვრიდან 26 ოქტომბრამდე დროის პერიოდში გადასახადის გადამხდელია საქართველოს საწარმოს სტატუსის შესაბამისად, ხოლო 2012 წლის 27 ოქტომბრიდან 31 დეკემბრამდე დროის პერიოდში – უცხოური საწარმოს სტატუსის შესაბამისად. როგორც ვხედავთ, სტატუსის ცვლილების დღე (26 ოქტომბერი) არ ითვლება საგადასახადო პერიოდის არც პირველ და არც მეორე ნაწილში.

როგორც აღვნიშნეთ, საგადასახადო პერიოდის განსაზღვრის ზემოაღნიშნული წესები გამოიყენება მხოლოდ იმ გადასახადის მი-

მართ, რომლის საგადასახადო პერიოდია კალენდარული წელი (მოგების, საშემოსავლო და ქონების გადასახადები) და არ გამოიყენება იმ გადასახადის მიმართ, რომლის საგადასახადო პერიოდია თვე ან კვარტალი (დღგ, აქციზი).

მუხლი 60. საგადასახადო შეღავათი

1. ამ კოდექსით გათვალისწინებული საერთო-სახელმწიფოებრივი ან ადგილობრივი გადასახადისაგან გათავისუფლება შეიძლება მხოლოდ ამ კოდექსში ცვლილებისა და დამატების შეტანით.

2. საგადასახადო შეღავათად ითვლება სხვა გადასახადის გადამხდელებთან შედარებით ცალკეული კატეგორიის გადასახადის გადამხდელისათვის მინიჭებული უპირატესობა, კერძოდ, შესაძლებლობა, გადაიხადონ გადასახადი ნაკლები ოდენობით ან გათავისუფლდნენ გადასახადის გადახდისაგან.

3. ადგილობრივი გადასახადის გადახდისათვის საგადასახადო შეღავათი დგინდება შესაბამის ნორმატიულ აქტში ცვლილების შეტანით.

4. აკრძალულია ინდივიდუალური ხასიათის საგადასახადო შეღავათის დანესება და ცალკეული პირის გათავისუფლება გადასახადისაგან.

5. გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, ისარგებლოს საგადასახადო შეღავათი შესაბამისი სამართლებრივი საფუძვლის წარმოშობის მომენტიდან მისი მოქმედების მთელი პერიოდის განმავლობაში.

საგადასახადო კოდექსის მე-40 მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, ისარგებლოს საგადასახადო შეღავათებით, მათ შორის, გათავისუფლდეს გადასახადებისაგან, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი საფუძვლებითა და წესით.

საგადასახადო კოდექსის მე-60 მუხლის თანახმად, საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული საერთო-სახელმწიფოებრივი ან ადგილობრივი გადასახადისაგან გათავისუფლება შეიძლება მხოლოდ საგადასახადო კოდექსში ცვლილებისა და დამატების შეტა-

ნით. შესაბამისად, ცალკეული კატეგორიის გადასახადის გადამხდელისათვის მინიჭებული უპირატესობა, კერძოდ, შესაძლებლობა, გათავისუფლდეს გადასახადის გადახდისაგან დასაშვებია მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით. სხვა სამართლებრივი აქტებით, როგორც საერთო-სახელმწიფოებრივი, ასევე ადგილობრივი გადასახადებისაგან გათავისუფლება დაუშვებელია.

გადასახადისაგან განთავისუფლების გარდა საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს სხვა საგადასახადო შეღავათებს. საგადასახადო შეღავათად ითვლება სხვა გადასახადის გადამხდელთან შედარებით ცალკეული კატეგორიის გადასახადის გადამხდელისათვის მინიჭებული უპირატესობა, კერძოდ, შესაძლებლობა, გადაიხადონ გადასახადი ნაკლები ოდენობით. საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებზე საგადასახადო შეღავათები დგინდება მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით, ხოლო ადგილობრივ გადასახადზე – როგორც საგადასახადო კოდექსით, ასევე ადგილობრივი თვითმმართველობის ნორმატიული აქტებით. სხვა სამართლებრივი აქტებით საგადასახადო შეღავათების დაწესება ასევე იმპერატიულად აკრძალულია.

საგადასახადო შეღავათები, მათ შორის, გადასახადისაგან გათავისუფლება, ნებისმიერი გადასახადის მნიშვნელოვანი ელემენტია. საგადასახადო შეღავათს მიზანი გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების შემცირებაა.

საგადასახადო შეღავათები, მათ შორის, გადასახადისაგან გათავისუფლება, შეიძლება განვიხილოთ, როგორც გადასახადის გადამხდელის უპირატესობის გამონაკლისი შემთხვევა: სხვა გადასახადის გადამხდელთან შედარებით გადაიხადოს გადასახადი ნაკლები ოდენობით ან მთლინად გათავისუფლდეს გადასახადისაგან.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, დიდი მნიშვნელობა ენიჭება საგადასახადო შეღავათების, მათ შორის, გადასახადისაგან გათავისუფლების გამონაკლის ხასიათს. საგადასახადო შეღავათის გამოყენებით გადასახადით დაბეგვრის საერთო წესის პარალელურად ცალკეული კატეგორიის გადასახადის გადამხდელისათვის მოქმედებს განსაკუთრებული წესი, რომელიც საშუალებას აძლევს მათ გადაიხადონ გადასახადი ნაკლები ოდენობით ან გათავისუფლდნენ გადასახადისაგან.

იურიდიული თვალსაზრისით, საგადასახადო შეღავათები, მათ შორის, გადასახადისაგან გათავისუფლება ყოველთვის სპეციალური ნორმაა, რომელიც მხოლოდ მკაცრად განსაზღვრულ შემთხვევებში მოქმედებს.

საგადასახადო შეღავათები არ უნდა გავაიგივოთ სხვა საგადასახადო მექანიზმებთან, მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნული საგადასახადო მექანიზმების გამოყენება ამცირებს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებას. მაგალითად, ხშირად საგადასახადო შეღავათებთან გაიგივებულია საგადასახადო ბაზის გამოანგარიშების საშუალებები. კერძოდ, დასაბეგრი მოგების (შემოსავლის) გამოანგარიშებისას ერთობლივი შემოსავლიდან საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების სისტემა არ შეიძლება მივიჩნიოთ საგადასახადო შეღავათებად. გამოქვითვების სისტემა მხოლოდ დასაბეგრი მოგების (შემოსავლის) გამოსაანგარიშებელი მაჩვენებლებელია.

საგადასახადო შეღავათის, მათ შორის, გადასახადისაგან გათავისუფლების მნიშვნელოვანი შემადგენლებია გადასახადის გადამხდელის მიერ მათი გამოყენების წესი, პროცედურა და პირობები.

საგადასახადო კოდექსის მე-60 მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, ისარგებლოს საგადასახადო შეღავათით შესაბამისი სამართლებრივი საფუძვლის წარმოშობის მომენტიდან მისი მოქმედების მთელი პერიოდის განმავლობაში. საგადასახადო კოდექსით ან ადგილობრივი თვითმმართველობის ნორმატიული აქტებით გათვალისწინებული საგადასახადო შეღავათებით გადასახადის გადამხდელმა შეიძლება ისარგებლოს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ იგი დაასაბუთებს შესაბამისი სამართლებრივი საფუძვლის არსებობას ამ შეღავათზე. მაგალითად, საქონლის ექსპორტისას გათვალისწინებული საგადასახადო შეღავათის გამოსაყენებლად გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო ორგანოს უნდა წარუდგინოს შესაბამისი დოკუმენტი, რომლებიც ადასტურებს საქონლის ექსპორტში გაშვების ფაქტს (სასაქონლო დეკლარაცია საქონლის ექსპორტში გაშვების შესახებ). აღნიშნული დოკუმენტის წარუდგენლობის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელის მიმართ კანონით გათვალისწინებული საგადასახადო შეღავათი არ გამოიყენება.

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, ისარგებლოს საგადასახადო შეღავათით, მათ შორის, გათავისუფლდეს გადასახადისაგან საგადასახადო ორგანოს სპეციალური ნებართვის გარეშე. თუ საგადასახადო ორგანო მიიჩნევს, რომ გადასახადის გადამხდელს არ ჰქონდა საგადასახადო შეღავათის, მათ შორის, გადასახადისაგან გათავისუფლების უფლება ან/და საგადასახადო შეღავათით, მათ შორის, გადასახადისაგან გათავისუფლებით ისარგებლა კანონმდებლობით დადგენილი წესის დარღვევით, მას უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელს წარუდგინოს საგადასახადო მოთხოვნა გადასახადის დარიცხვის ან/და სანქციის დაკისრების შესახებ.

საკამათო საკითხია, საგადასახადო შეღავათით სარგებლობა გადასახადის გადამხდელის უფლებაა, თუ ვალდებულება. უმეტეს ქვეყნებში, როგორც წესი, პირდაპირი გადასახადებით (მოგების გადასახადი, საშემოსავლო გადასახადი, ქონების გადასახადი) გათვალისწინებული საგადასახადო შეღავათებით სარგებლობა – ეს გადასახადის გადამხდელის უფლებაა, ხოლო არაპირდაპირი გადასახადებით (დღგ, აქციზი) გათვალისწინებული საგადასახადო შეღავათებით სარგებლობა – ეს მისი ვალდებულებაა. ამრიგად, უდავოა, რომ საგადასახადო შეღავათით სარგებლობა მთელ რიგ გადასახადებში – ეს გადასახადის გადამხდელის უფლებაა, ხოლო მთელ რიგ გადასახადებში – მისი ვალდებულება.

საქართველოში გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, დასაბეგრი ოპერაციების მიმართ არ გამოიყენოს ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ისგან გათავისუფლება, რაც გულისხმობს, რომ დასაბეგრი ოპერაცია ექვემდებარება დღგ-ის დარიცხვას და მიიღება ჩათვლა. აღნიშნული უფლების გამოყენება გადასახადის გადამხდელს შეუძლია საგადასახადო ორგანოსთვის მიმართვის შემდეგი საანგარიშო პერიოდის პირველი რიცხვიდან 12 თვის განმავლობაში, ყველა დასაბეგრი ოპერაციის მიმართ.

შესაბამისად, დღგ-ისაგან გათავისუფლებულ ოპერაციებზე უარის თქმა შესაძლებელია გამოიხატოს მხოლოდ გადასახადის გადამხდელის აქტიურ მოქმედებით. გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს წერილობით განცხადებას დღგ-ისაგან გათავისუფლებულ ოპერაციებზე დაბეგვრის უფლების გამოყენების შესახებ.

საგადასახადო შეღავათის, მათ შორის, გადასახადისაგან გათავისუფლებისას დაცული უნდა იქნეს საგადასახადო კოდექსის მე-60 მუხლის მე-4 ნაწილის მოთხოვნა, რომლის თანახმად აკრძალულია ინდივიდუალური ხასიათის საგადასახადო შეღავათის დაწესება და ცალკეული პირის გადასახადისაგან გათავისუფლება. ამრიგად, ვინაიდან პერსონალური საგადასახადო შეღავათის დაწესება და ცალკეული პირის გადასახადისაგან გათავისუფლება აკრძალულია, საგადასახადო შეღავათები შეიძლება დაწესდეს მხოლოდ ცალკეული კატეგორიის გადასახადის გადამხდელთა მიმართ.

ამრიგად, საგადასახადო შეღავათად ითვლება ცალკეული კატეგორიის გადასახადის გადამხდელებისათვის მინიჭებული უპირატესობა სხვა გადასახადის გადამხდელებთან შედარებით:

- გადაიხადონ გადასახადი ნაკლები ოდენობით;
- გათავისუფლდნენ გადასახადის გადახდისაგან.

მთლიანობაში, საგადასახადო შეღავათი ყოველთვის პირდაპირ ამცირებს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებას.

ცალკეული კატეგორიის გადასახადის გადამხდელების გადასახადისაგან გათავისუფლების კერძო შემთხვევას საგადასახადო იმუნიტეტი წარმოადგენს. საგადასახადო იმუნიტეტი შუა საუკუნეებში წარმოიშვა და თანამედროვე მსოფლიოში დღემდე შენარჩუნებულია. თანამედროვე საერთაშორისო საჯარო სამართალი და სპეციალური სახელმწიფოთაშორისი შეთანხმებები ითვალისწინებენ დიპლომატიური და საკონსულო, აგრეთვე მათთან გათანაბრებული დაწესებულებების საგადასახადო იმუნიტეტს. სახელმწიფოები ნაცვალგების საფუძველზე ანიჭებენ საგადასახადო იმუნიტეტს აგრეთვე დიპლომატიური და საკონსულო დაწესებულებების თანამშრომლებსა და მათი ოჯახის წევრებს, თუ ისინი უცხო ქვეყნის მოქალაქეები არიან. საგადასახადო იმუნიტეტს შეიძლება ითვალისწინებდეს ეროვნული საგადასახადო კანონმდებლობაც. მაგალითად, დიდ ბრიტანეთში, საგადასახადო იმუნიტეტით სარგებლობენ სამეფო ოჯახის წევრები, ბრიტანეთის მუზეუმი, საქველმოქმედო და სხვა ორგანიზაციები.

უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო შეღავათები საგადასახადო სისტემის საკმაოდ მწვავე პრობლემაა. საგადასახადო შეღავათები, როგორც წესი, ზიანს აყენებს საგადასახადო სისტემას და მათი ყოველმხრივი შემცირება ნებისმიერი სახელმწიფოს საგადასახადო

პოლიტიკის სრულყოფის ერთ-ერთ სტრატეგიულ მიმართულებას უნდა წარმოადგენდეს. ამასთან, სამართლიანობის პრინციპის თანახმად, საგადასახადო შეღავათების სავსებით უარყოფაც პრაქტიკულად შეუძლებელია.

მუხლი 61. გადასახადის დარიცხვა

1. გადასახადის დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის თანხის აღრიცხვასა და ასახვას გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე, რომლის წარმოების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

2. გადასახადის დარიცხვის საფუძველია:

ა) საგადასახადო დეკლარაცია;

ა¹) ამ კოდექსის 49-ე მუხლის მე-6 ნაწილით გათვალისწინებული პირის დასკვნის შესაბამისად საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით განხორციელებული საგადასახადო ანგარიშგება;(20.12.2011 N 5556)

ბ) ინფორმაცია ამ კოდექსის 154-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად გადახდილი თანხების შესახებ;

გ) საგადასახადო შემონემების აქტი;

დ) საგადასახადო ორგანოსათვის სხვა მაკონტროლებელი ან სამართალდამცავი ორგანოების მიერ მიწოდებული ინფორმაცია პირის საგადასახადო ვალდებულების შესახებ.

3. საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია პირს დაარიცხოს გადასახადი თავის ხელთ არსებული ინფორმაციის საფუძველზე, თუ პირი მას არ წარუდგენს გადასახადის დასარიცხად საჭირო ინფორმაციას.

საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლი განსაზღვრავს გადასახადის დარიცხვის ცნებას და გადასახადის დარიცხვის საფუძველს. გადასახადის დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის თანხის აღრიცხვასა და ასახვას გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე.

გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათის წარმოების წესი განსაზღვრულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ.

გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათს საგადასახადო ორგანოები აწარმოებენ ელექტრონული ფორმით. გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე აისახება გადასახადის გადამხდელის მიერ დეკლარირებული და გადახდილი თანხები, აგრეთვე საგადასახადო და სხვა უფლებამოსილი ორგანოების მიერ საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული გადასახდელად დარიცხული ან შემცირებული თანხები, ზედმეტად გადახდილი, უკან დაბრუნებული ან სხვა გადასახადების გადახდის ანგარიშებში გადატანილი თანხები, ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანებები, საგადასახადო სანქციები (ჯარიმები და საურავები), ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებული ოპერაციები, სასაქონლო დეკლარირების განხორციელების დროს გადახდილი ექსპორტის და იმპორტის გადასახდელი თანხები.

გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათის წარმოება გულისხმობს მისი გახსნის, მონაცემების შეტანის, გაერთიანების, გაყოფის, გადაცემის და დახურვის პროცედურებს.

გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათს აწარმოებენ საგადასახადო ორგანოს უფროსის (მოადგილის) ბრძანებით განსაზღვრული უფლებამოსილი პირები. ამასთან, ბარათის კომპიუტერული დამუშავების დროს პროგრამულად უნდა იქნეს უზრუნველყოფილი მონაცემთა ბაზასთან დაშვების უფლების მქონე მომხმარებელთა განსაზღვრა, მათი შემოწმება და იდენტიფიცირება სისტემაში ყოველი შესვლის დროს.

გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათი იხსნება პროგრამულად გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ორგანოში აღრიცხვის მიხედვით, მისთვის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭებისთანავე. არარეზიდენტი პირების მიერ საქართველოში მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით საქმიანობის განხორციელების შემთხვევაში, ბარათი საგადასახადო ორგანოში იხსნება მუდმივი დაწესებულების საგადასახადო ორგანოში აღრიცხვის მიხედვით. ამასთან, არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოში მუდმივი დაწესებულების გარეშე საქმიანობის განხორციელების შემთხვევაში,

ბარათი საგადასახადო ორგანოში იხსნება მისი ადგილსამყოფელის მიხედვით, ან საგადასახადო აგენტის ადგილსამყოფლის (საცხოვრებელი ადგილის) მიხედვით, ან დაბეგვრის ობიექტის ადგილსამყოფელის მიხედვით.

ყველა აქტიური გადამხდელისთვის ბარათი იხსნება ყოველი საგადასახადო წლის დასაწყისში. ბარათში მიეთითება გადასახადის გადამხდელის სრული დასახელება (სახელი და გვარი), საიდენტიფიკაციო ნომერი, გადასახდელის დასახელება და საგადასახადო წელი (პერიოდი), ხოლო იმ გადასახადის გადამხდელთა ბარათზე, რომლებიც იყენებენ დაბეგვრის სპეციალურ რეჟიმებს, ბარათზე მიეთითება აგრეთვე იმ სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმის სახე, რომელსაც იყენებს გადასახადის გადამხდელი.

გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათი ბარათი იხსნება:

- გადასახადების სახეების მიხედვით;
- საგადასახადო სამართალდარღვევათა სახეების მიხედვით;
- იმ მოსაკრებლის სახეების მიხედვით, რომლის ადმინისტრირება ევალება საგადასახადო ორგანოს;
- გაუქმებული გადასახადების მიხედვით, სადაც აღრიცხება ნაშთები, რომლებიც გადმოიტანება ბარათიდან გადასახადის გაუქმების შემთხვევაში.

უკუდაბეგვრის წესით დღგ-ის აღრიცხვისათვის იხსნება ცალკე ბარათი, ხოლო გრანტით შეძენილ საქონელზე გადახდილი დღგ-ის აღრიცხვა ხდება დღგ-ის ბარათზე შესაბამისი ოპერაციების გამოყენებით.

აქციზის გადასახადში იხსნება ორი ბარათი. აქციზური მარკების შესაძენად გადახდილი თანხები აისახება „აქციზური მარკების“ ბარათზე და ყოველთვიური დეკლარაციით გაცხადებული გადასახადის, არამარკირებულ და გახარჯულ მარკირებულ საქონელზე გადახდილი აქციზის თანხების აღრიცხვისათვის გამოიყენება „აქციზის“ ბარათი.

საგადასახადო სამართალდარღვევათა მიხედვით იხსნება ერთიანი ბარათი ჯარიმებისათვის, გარდა იმ ჯარიმებისა, რომელთა გამოანგარიშება ხდება კონკრეტული გადასახადის მიხედვით პროცენტულად.

გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათებზე არსებული არარეალური ჩანაწერების დაზუსტების, მათზე რეალური ნაშთების გამოყვანის და შემდგომ ამ ჩანაწერების ბარათებზე გადატანის მიზნით, დასაშვებია მოქმედი ან გაუქმებული გადასახადების დროებითი ბარათების გახსნა.

პირისათვის, რომელიც იხდის ექსპორტის და იმპორტის გადასახდელებს, გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათი იხსნება მის მიერ სასაქონლო ოპერაციის განხორციელების ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოში, ხოლო მისი იდენტიფიცირება ხდება კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე მონაცემთა შეტანის საფუძველს წარმოადგენს:

- გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი საგადასახადო და სასაქონლო დეკლარაციები (გაანგარიშებები), მათ შორის, დაზუსტებული დეკლარაციები;
- საგადასახადო ორგანოსა და სხვა უფლებამოსილი ორგანოების შემონმშების მასალები და სხვა სათანადო ინფორმაცია;
- საგადასახადო ორგანოს მიერ გაფორმებული დასკვნები (მათ შორის, სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებისას წარმოშობილი ვალდებულებების შესრულების და გადასახადის გადახდის ვადების გაგრძელების შესახებ დასკვნები);
- გადახდილი თანხების შესახებ ინფორმაცია;
- კანონიერ ძალაში შესული სასამართლოს გადაწყვეტილებები;
- სამართალდარღვევის ოქმები;
- სახელმწიფო ხაზინიდან და საბანკო დაწესებულებებიდან მიღებული ამონაწერები და სხვა დოკუმენტები;
- კომერციული ბანკის ან მისი მომსახურე საანგარიშსწორებო – საპროცესინგო ცენტრის მიერ მიწოდებული ელექტრონული შეტყობინება გადახდის ოპერაციის შესახებ.

საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის მე-2 ნაწილი ადგენს გადასახადის დარიცხვის საფუძველებს. ასეთ საფუძველებს განეკუთვნება:

- საგადასახადო დეკლარაცია;
- საგადასახადო აგენტის ინფორმაცია გადახდილი თანხებისა და გადახდის წყაროსთან განხორციელებული განაცემების დაბეგვრის შესახებ;

- საგადასახადო შემონმების აქტი;
- საგადასახადო ორგანოსათვის სხვა მაკონტროლებელი ან სამართალდამცავი ორგანოების მიერ მიწოდებული ინფორმაცია პირის საგადასახადო ვალდებულების შესახებ.

საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, თუ გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოს არ წარუდგენს გადასახადის დასარიცხად საჭირო ინფორმაციას (მაგალითად, საგადასახადო დეკლარაციას), საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს დაარიცხოს მას გადასახადი თავის ხელთ არსებული ინფორმაციის საფუძველზე (მაგალითად, წინა პერიოდებში წარდგენილი დეკლარაციების საფუძველზე, სხვა სათანადო ინფორმაციის საფუძველზე, რომელიც ცნობილია საგადასახადო ორგანოსათვის და ა.შ.) და გადასახადის გადამხდელს წარუდგინოს საგადასახადო მოთხოვნა.

მუხლი 62. გადასახადის გადახდის ვადა

1. გადასახადის, აგრეთვე გადასახადის მიმდინარე გადასახდელუბის გადახდის ვადა დგინდება თითოეული გადასახადის მიხედვით.

2. თუ ამ კოდექსით განსაზღვრული არ არის გადასახადის გადახდის ვადა, მისი გადახდა ხორციელდება დეკლარაციის წარდგენისათვის დადგენილ ვადაში, ხოლო სხვა შემთხვევაში – საგადასახადო მოთხოვნის მიღებიდან 30 დღის ვადაში.(20.12.2011 N 5556)

საგადასახადო კოდექსის 53-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულების შესრულებად ითვლება გადასახადის თანხის დადგენილ ვადაში გადახდა. გადასახადის დადგენილ ვადაში გადახდა გადასახადის გადამხდელის ერთ-ერთი ძირითადი ვალდებულებაა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით თითოეული გადასახადის მიხედვით დადგენილია გადასახადის გადახდის ვადები. საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადასახდელი თანხის გადაუხდელობის შემთხვევაში პირს საგადასახადო სანქციის სახით ეკისრება საურავი, საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლით დადგენილი ოდენობითა და წესით.

ცალკეულ შემთხვევებში გადასახადის გადახდა წარმოებს დაბეგვრის ობიექტის წარმოშობის მომენტიდან განსაზღვრული ვადის განმავლობაში. მაგალითად, მე-3 და მე-4 რიგის მემკვიდრეების მიერ საგადასახადო წლის განმავლობაში 150 000 ლარის ან მეტი ღირებულების ქონების ჩუქებით ან/და მემკვიდრეობით მიღების შემთხვევაში საშემოსავლო გადასახადი ექვემდებარება გადახდას 2 კალენდარული წლის განმავლობაში.

ცალკეულ შემთხვევებში გადასახადის გადახდა წარმოებს კალენდარულად დადგენილი განსაზღვრული ვადის განმავლობაში. აღნიშნული გადასახადები შეიძლება დავყოთ ყოველთვიურ, ყოველკვარტალურ და ყოველწლიურ გადასახადებად.

ყოველთვიური გადასახადების გადახდა წარმოებს თვეში ერთხელ. მაგალითად, ის გადასახადის გადამხდელები, რომლებიც არ გადავლენ კვარტალურ დეკლარირებაზე და გადასახადის გადახდაზე დამატებული ღირებულების გადასახადს იხდიან ყოველთვიურად, არა უგვიანეს კალენდარული თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა.

ყოველკვარტალური გადასახადების გადახდა წარმოებს კვარტალში ერთხელ. მაგალითად, ის გადასახადის გადამხდელები, რომლებიც საქართველოს მთავრობის დადგენილებით ეტაპობრივად გადავლენ კვარტალურ დეკლარირებასა და გადასახადის გადახდაზე აქციზს გაიხდიან ყოველკვარტალურად, არა უგვიანეს კვარტალის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა.

ყოველწლიური გადასახადების გადახდა წარმოებს წელიწადში ერთხელ. ყოველწლიურს განეკუთვნება საშემოსავლო, მოგებისა და ქონების გადასახადები. აღნიშნული გადასახადები ექვემდებარება გადახდას ყოველწლიურად, საანგარიშო წლის მომდევნო წლის 1 აპრილამდე.

გადასახადის გადახდის ვადასთან მჭიდროდაა დაკავშირებული საგადასახადო დავალიანების ცნება. საგადასახადო დავალიანება არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის მიერ დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადების ან/და სანქციების თანხასა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ან/და სანქციების თანხას შორის.

საგადასახადო დავალიანება, როგორც წესი, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის შედეგია. საგადასახადო დავალიანების ამოღება წარმოებს საგადასახადო ორგანოების მიერ კანონმდებ-

ლობით დადგენილი წესით, საგადასახადო ვალდებულების თანხაზე საურავის დარიცხვით.

როგორც წესი, გადასახადის გადამხდელი კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში საგადასახადო პერიოდის კუთვნილ გადასახადს იხდის გადასახადის მთლიანი თანხის ერთჯერადი გადახდით. ამასთან, ცალკეულ გადასახადებთან მიმართებაში საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებდეს გადასახადის გადახდის განსხვავებულ წესს. ამ შემთხვევაში გადასახადის გადახდა ხორციელდება საგადასახადო პერიოდის განმავლობაში გადასახადის მიმდინარე გადასახდელების დადგენილ ვადაებში გადახდითა და საგადასახადო პერიოდის დამთავრებისას საბოლოოდ გამოანგარიშებული გადასახადის თანხის გადახდით.

ამრიგად, ცალკეულ გადასახადებთან მიმართებაში კანონმდებლობა ითვალისწინებს გადასახადის მიმდინარე გადასახდელებს. ამ შემთხვევაში კანონმდებელი საგადასახადო პერიოდს ყოფს რამდენიმე საანგარიშო პერიოდად, რომელთა შედეგებზედაც პირს ეკისრება გადასახადის მიმდინარე გადასახდელების გადახდის ვალდებულება. ამასთან, გადასახადის მიმდინარე გადასახდელებში იგულისხმება შუალედური შენატანები, რომელთა გადახდა ხორციელდება საგადასახადო პერიოდის დამთავრებამდე. შესაბამისად, გადასახადის მიმდინარე გადასახდელი გადასახადის გადახდის საშუალებაა. ამ შემთხვევაში ბიუჯეტში გადასახდელი გადასახადის თანხის გადახდა წარმოებს გადასახადის გადახდის ვადის დადგომამდე, კანონით დადგენილი წესით.

გადასახადის მიმდინარე გადასახდელის სამართლებრივ ბუნებას საგადასახადო კანონმდებლობა არ განსაზღვრავს. გადასახადის მიმდინარე გადასახდელი არ არის გადასახადი ამ სიტყვის სრული მნიშვნელობით (ვინაიდან საგადასახადო პერიოდის დამთავრებამდე არ წარმოიშობა დაბეგვრის ობიექტი, გადასახადით დასაბეგრი ბაზა, საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვალდებულება და ა.შ.) და შესაბამისად „გადასახადი“ და „გადასახადის მიმდინარე გადასახდელი“ განსხვავებული ცნებებია. გადასახადის მიმდინარე გადასახდელი გადასახადად მხოლოდ დაბეგვრის ობიექტის წარმოშობის ანუ საგადასახადო პერიოდის დამთავრების მომენტიდან გადაიქცევა. თუ გადასახადის გადამხდელს არ წარმოეშვა დაბეგვრის

ობიექტი გადასახადის მიმდინარე გადასახდელის გადახდილი თანხები უბრუნდება გადასახადის გადამხდელს, საგადასახადო კოდექსის 63-ე მუხლით დადგენილი წესით.

გადასახადის მიმდინარე გადასახდელი ფაქტობრივად მომავალი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის საშუალებაა. ამ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი გადასახადის გადახდის ვადის დადგომამდე იხდის ე.წ. შუალედურ შენატანს, რომელიც საბოლოო ჯამში უზრუნველყოფს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას.

დღეისათვის გადასახადის მიმდინარე გადასახდელი დადგენილია სამ გადასახადთან მიმართებაში:

- საშემოსავლო გადასახადი;
- მოგების გადასახადი;
- სანარმოებისათვის ქონების გადასახადი.

გადასახადის მიმდინარე გადასახდელის ოდენობა განისაზღვრება გასული საგადასახადო წლის წლიური გადასახადის თანხის მიხედვით. მაგალითად, ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი სანარმოები და მენარმე ფიზიკური პირები ვალდებული არიან მოგებისა და საშემოსავლო გადასახადების მიმდინარე გადასახდელის თანხები შეიტანონ ბიუჯეტში გასული საგადასახადო წლის წლიური გადასახადის მიხედვით. ანალოგიურად, სანარმო (ორგანიზაცია) ქონებაზე გადასახადს იხდის მიმდინარე გადასახდელის სახით, გასული საგადასახადო წლის წლიური გადასახადის ოდენობით. შესაბამისად, თუ გადასახადის გადამხდელს გასული საგადასახადო წლის განმავლობაში არ გააჩნდა დაბეგვრის ობიექტი, იგი მიმდინარე საგადასახადო პერიოდში გადასახადის მიმდინარე გადასახდელს არ გადაიხდის.

ზემოაღნიშნული გადასახადების მიხედვით, საგადასახადო კოდექსით დადგენილია გადასახადის მიმდინარე გადასახდელის გადახდის ვადები. სანარმოები და მენარმე ფიზიკური პირები, რომლებიც ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას, ვალდებული არიან მოგებისა და საშემოსავლო გადასახადების მიმდინარე გადასახდელის თანხები ბიუჯეტში შეიტანონ ოთხ თანაბარ წილად არა უგვიანეს 15 მაისისა, 15 ივლისისა, 15 სექტემბრისა და 15 დეკემბრისა. ამასთან, სანარმო (ორგანიზაცია) ვალდებულია, ქონებაზე მიმდინარე

რე გადასახდელის თანხა ბიუჯეტში შეიტანოს არა უგვიანეს საგადასახადო წლის 15 ივნისისა.

უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლის პირველი ნაწილი ითვალისწინებს პირის პასუხისმგებლობას მხოლოდ გადასახადის და არა გადასახადის მიმდინარე გადასახდელის თანხის დადგენილ ვადაში გადაუხდელობისათვის. პასუხისმგებლობა მიმდინარე გადასახდელის დადგენილ ვადაში გადაუხდელობისათვის გათვალისწინებულია სპეციალური ნორმებით. საგადასახადო კოდექსის 155-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, თუ გადასახადის გადამხდელს საანგარიშო წლის განმავლობაში სრული ოდენობით არ გადაუხდია საშემოსავლო და მოგების გადასახადების მიმდინარე გადასახდელები, მას გადახდება საურავი საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლის შესაბამისად, მიმდინარე გადასახდელის გადახდის ვადების დადგენილი თარიღებიდან საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის თარიღამდე არსებულ დროის მონაკვეთში. ანალოგიური სანქციაა გათვალისწინებული საგადასახადო კოდექსის 205-ე მუხლის მე-5 ნაწილით სანარმოს მიერ ქონების გადასახადის მიმდინარე გადასახდელის დადგენილ ვადაში გადაუხდელობისათვის.

გადასახადი, როგორც წესი, ექვემდებარება გადახდას საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ ვადაში. ამ საერთო წესიდან საგადასახადო კოდექსი უშვებს გამონაკლისებს. იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული არ არის გადასახადის გადახდის ვადა, მისი გადახდა ხორციელდება დეკლარაციის წარდგენისათვის დადგენილ ვადაში. ამასთან, სხვა შემთხვევაში გადასახადის (მათ შორის, დამატებით დარიცხული და გადასახდელი თანხების) გადახდა წარმოებს პირის მიერ საგადასახადო მოთხოვნის მიღებიდან 30 კალენდარული დღის ვადაში.

გადასახადის ფულადი ბუნება განპირობებულია მისი არსითა და დანიშნულებით. როგორც აღვნიშნეთ, გადასახადის გადახდა წარმოებს ლარებში ნაღდი ან უნაღდო ანგარიშსწორებით საბანკო დანესებულების მეშვეობით. უმეტეს შემთხვევაში, გადასახადის გადახდა წარმოებს უნაღდო ანგარიშსწორებით. ამ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია გადასახადის გადახდის ვადის დადგომამდე საბანკო დანესებულებას წარუდგინოს საგადა-

სახადო დავალება მისი საბანკო ანგარიშიდან ბიუჯეტის შესაბამის ანგარიშზე ფულადი სახსრების გადარიცხვის თაობაზე. გადასახადის გადახდა შეიძლება ნაღდი ანგარიშწორებითაც. ამ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს გადასახადის გადახდის ვადის დადგომამდე ნაღდი ფულადი სახსრები შეაქვს საბანკო დაწესებულებებში, ბიუჯეტის შესაბამის ანგარიშზე ჩარიცხვის მიზნით.

მუხლი 63. ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნება

1. თუ გადასახადის გადამხდელის გადასახადების ან/და სანქციების გადახდილი თანხა აღემატება დარიცხული გადასახადების ან/და სანქციების თანხას, საგადასახადო ორგანო:

ა) ზედმეტად გადახდილ თანხას ჩაუთვლის მომავალი საგადასახადო ვალდებულების ანგარიშში; (14.06.2011. N4754)

ბ) გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის საფუძველზე ამ მოთხოვნის წარდგენიდან არა უგვიანეს 3 თვისა უბრუნებს გადასახადის გადამხდელს ზედმეტად გადახდილ თანხას.

ამ ნაწილით დადგენილია ზედმეტად გადახდილი გადასახადის გამოყენების ზოგადი წესი, კერძოდ:

ზედმეტად გადახდილი თანხის მომავალი საგადასახადო ვალდებულების ანგარიშში ჩათვლა წარმოებს ავტოტამატურად (იხ. ა) ქვეპუნქტი).

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, დაიბრუნოს ზედმეტად გადახდილი თანხა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის¹⁴³ წარდგენის საფუძველზე, რა დროსაც ზედმეტად გადახდილი თანხა ექვემდებარება დაბრუნებას გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენიდან არაუგვიანეს 3 თვეში (იხ. ბ) ქვეპუნქტი).¹⁴⁴

ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების წესის შესახებ იხილეთ მუხლის მე-8 ნაწილის კომენტარები.

¹⁴³ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010 „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ №996 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციით მოცემულია გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის ფორმა (იხ. ინსტრუქციის მე-18 მუხლი)

¹⁴⁴ იხ. აგრეთვე მუხლის მე-4 ნაწილის კომენტარები

2. გადასახადის გადამხდელის მიმართვის საფუძველზე ცალკეული გადასახადის/სანქციის მიხედვით ზედმეტად გადახდილი თანხა გადაიტანება სხვა სახის გადასახადში/სანქციაში საგადასახადო ორგანოს მიერ ან საქართველოს ფინანსთა მინისტრის გადაწყვეტილებით.

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, ნაცვლად ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნებისა, ზედმეტად გადახდილი თანხა გამოიყენოს სხვა სახის გადასახადში ან სანქციაში არსებული დავალიანების დაფარვისთვის. ასეთ შემთხვევებში გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენა საჭირო არაა¹⁴⁵, რაც ასევე შესაბამისობაშია კოდექსის 65-ე მუხლის ნორმებთან, სადაც მოცემულია გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის საფუძველები. თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ 31.12.2010 №996 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციით დადგენილი ფორმის მიხედვით ასეთ შემთხვევებშიც წარედგინება გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა, რაც ერთგვარ წინააღმდეგობაშია კოდექსის ნორმებთან.

საქართველოს მთავრობის „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – შემოსავლების სამსახურის მიერ მომსახურების განევისათვის საფასურებისა და მათი განაკვეთების დამტკიცების შესახებ“ 30.03.2010 №96 დადგენილების მიხედვით ზედმეტად გადახდილი თანხის გადატანა ერთი გადასახადის სახიდან მეორე გადასახადის ვალდებულებათა ანგარიშზე განეკუთვნება ფასიანი მომსახურების სახეს. კერძოდ, ასეთ შემთხვევებში გადასახადის გადამხდელს მოუწევს გარკვეული თანხის გადახდა შემოსავლების სამსახურისთვის. უნდა აღინიშნოს, რომ, როდესაც ერთი სახის გადასახადში არსებული ზედმეტობა აჭარბებს სხვა გადასახადებში არსებული დავალიანების ოდენობას, საგადასახადო კოდექსით სანქცია ამ სხვა გადასახადების გადაუხდელობის გამო გათვალისწინებული არაა. ამდენად, ასეთ შემთხვევებში ზედმეტად გადახდილი თანხის სხვა გადასახადის ვალდებულებათა ანგარიშზე გადატანის მოტივაცია, როგორც ჩანს, გადასახადის გადამხდელის მხრიდან ზოგადად არ უნდა არსებობდეს.

¹⁴⁵ კერძოდ, ნაწილში გამოყენებულია ტერმინი მიმართვა და არა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა

3. ზედმეტად გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადის თანხა გადასახადის გადამხდელს უბრუნდება საგადასახადო ორგანოში განცხადების წარდგენიდან არა უგვიანეს 1 თვისა:

ა) დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელის მიერ განხორციელებული საქონლის ექსპორტისას ან/და ამ კოდექსის 111-ე მუხლის შესაბამისად ამორტიზაციას დაქვემდებარებული ძირითადი საშუალების შეძენისას ან/და იმპორტისას;

ბ) ამ კოდექსის 111-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მე-4 ჯგუფით გათვალისწინებული ძირითადი საშუალებების წარმოებისათვის საქონლის შეძენისას.

მუხლის მე-3 ნაწილი ზედმეტად გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადის დაბრუნებისთვის ადგენს ამ მუხლის პირველი ნაწილში მითითებული საერთო წესისგან განსხვავებულ სპეციალურ ნორმას კონკრეტული შემთხვევებისთვის. სავარაუდოდ, ამ ნაწილის შემოღებით კანონმდებლის მიზანია, გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადის შედარებით მოკლე ვადაში დაბრუნების გზით ხელი შეუწყოს საქონლის ექსპორტიორს, ასევე გადამხდელებს, რომლებიც ინვესტიციებს ახორციელებენ ძირითად საშუალებებში, თავისუფალი ფულადი სახსრების მობილიზებაში.

ნორმა გაუმართავია, კერძოდ არაა ნათელი თუ:

- რა იგულისხმება „ზედმეტად გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადში“ ან როგორ იანგარიშება იგი, და
- უნდა არსებობდეს თუ არა პირდაპირი კავშირი ზედმეტად გადახდილ დღგ-ის თანხასა და აღნიშნულ ოპერაციებს შორის.

უნდა ვივარაუდოთ, რომ ზედმეტად გადახდილი დღგ-ის თანხის წარმოშობის მიზეზს სწორედ ეს ოპერაციები უნდა წარმოადგენდეს, წინააღმდეგ შემთხვევაში სხვა ოპერაციებით წარმოშობილი ზედმეტად გადახდილი დღგ-ის თანხაც სრულად დაექვემდებარებოდა დაბრუნებას მიუხედავად ამ ნაწილში მითითებულ ოპერაციების ჯერადობისა და მათზე გადახდილი დღგ-ის თანხის ოდენობისა, რაც, სავარაუდოდ, არ უნდა იყოს თავსებადი კანონმდებლის განზრახვასთან. მეორეს მხრივ, უნდა ვივარაუდოთ, რომ ასეთი ზედმეტობა უმეტესწილად (ანუ გარდა ამ მუხლის მე-5-6 ნაწილებით გათვალის-

წინებული შემთხვევებისა) წარმოშობილ უნდა იყოს კონკრეტულ დღე-ის საანგარიშო პერიოდში ჩასათვლელი დღე-ის თანხის დარიცხულ დღე-ის თანხაზე გადაჭარბების შედეგად მიუხედავად იმისა, გადახდილია თუ არა მომწოდებლისთვის დღე-ის შესაბამისი თანხა, აღნიშნულის შესახებ ასევე ირიბ მითითებას აკეთებს ამ მუხლის მე-4 ნაწილით დადგენილი ნორმა.

ამდენად, ზედმეტად გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადის თანხა ექვემდებარება დაბრუნებას საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის¹⁴⁶ წარდგენიდან არა უგვიანეს 1 თვის ვადაში, როდესაც ზედმეტობა წარმოშობილია:

- საქონლის ექსპორტის შედეგად
- ამორტიზაციას დაქვემდებარებული ძირითადი საშუალების შექმნისა ან/და იმპორტის შედეგად
- კოდექსის 111-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მე-4 ჯგუფით გათვალისწინებული ძირითადი საშუალებების (შენობები, ნაგებობი) წარმოებისთვის განკუთვნილი საქონლის შექმნის შედეგად.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, ამ ნაწილთან მიმართებით ასევე უნდა აღინიშნოს შემდეგი:

- ნორმის მიხედვით გაურკვევეელია, თუ როგორ უნდა იქნეს განსაზღვრული ზედმეტად გადახდილი დღე-ის თანხა საქონლის ექსპორტისას, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც გადასახადის გადამხდელს საქონლის ექსპორტთან ერთად გააჩნია სხვა ოპერაციებიც (მაგალითად, შიდა გაყიდვები), ანუ იმ შემთხვევებში, როდესაც ვერ ხერხდება გადახდილი დღე-ის თანხის მიკუთვნება საქონლის ექსპორტზე. ამ კითხვაზე ერთგვარ „პასუხს“ იძლევა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის „ბიუჯეტების შემოსულობების აღრიცხვა-ანგარიშგებისა და ანგარიშსწორების განხორციელებისა და ბიუჯეტში ზედმეტად ან შეცდომით გადახდილი შემოსულობის თანხის დაბრუნების, აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ“ N 916 30.12.2009 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია, რომლის მიხედვით საქონლის ექსპორტის შემთხვევაში დღე-ის გადამხდელს შეუძლია მოითხოვოს ზედმეტად გადახდილი თანხა მხოლოდ ექსპორტზე გატანილი

¹⁴⁶ უნდა შევნიშნოთ, რომ ნორმაში მითითებულია განცხადება და არა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა რაც ასევე წარმოადგენს ამ ნორმის ხარვეზს

საქონლის სატარიფო ღირებულების 18 პროცენტის ოდენობით, მაგრამ არა უმეტეს საქონლის ექსპორტის საანგარიშო პერიოდისათვის დეკლარირებული ზედმეტად გადახდილი დღგ-ის თანხისა¹⁴⁷. ამგვარი შეზღუდვა კოდექსით დადგენილი არაა, ამდენად სასურველია თუ ეს წინააღმდეგობა აღმოიფხვრება კოდექსში შესაბამისი ცვლილების შეტანით.

- ბ) ქვეპუნქტში მითითებული „შეძენა“ წესით უნდა გულისხმობდეს საქონლის იმპორტის შემთხვევებსაც, ვინაიდან პრინციპული სხვაობა იმპორტისას გადახდილ და დასაბეგრი ოპერაციის შედეგად შესყიდულ საქონელზე გადახდილ დღგ-ს თანხებს შორის არ არსებობს. გარდა ამისა, შესაძლებელია მტკიცება, რომ საქონლის შესყიდვის შემდგომ განხორციელებული იმპორტი უშუალო კავშირშია საქონლის შეძენის პროცესთან და, ამდენად, საქონლის ამგვარი იმპორტისას გადახდილი დღგ უნდა ექცეოდეს ამ ქვეპუნქტის მოქმედების არეალში.

თუმცა, უნდა აღინიშნოს, რომ ა) ქვეპუნქტისგან განსხვავებით სპეციალურ მითითებას იმპორტზე ეს ქვეპუნქტი არ აკეთებს. გარდა ამისა, ტერმინები *შეძენა* და *იმპორტი* ასევე ცალ-ცალკეა მოხსენიებული კოდექსის დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის მარეგულირებელ ნორმაში.¹⁴⁸ შესაბამისად, ამ საკითხთან დაკავშირებით არაა გამორიცხული აზრთა სხვადასხვაობა, რისი აღმოფხვრაც, სასურველია, თუ მოხდება კანონმდებლობაში შესაბამისი ცვლილებების შეტანის გზით.

- ბ) ქვეპუნქტი არ ვრცელდება შენობებისა თუ ნაგებობის მშენებლობისას მომსახურების (მათ შორის სამშენებლო) შეძენის შემთხვევებზე, რაც ფაქტია, თუმცა ერთობ უცნაურია იმის გათვალისწინებით, რომ უმეტეს შემთხვევაში, ასეთ მომსახურებებზე გადახდილი დღგ უდიდეს წილს წარმოადგენს ამ ობიექტების მშენებლობის პროცესში გადახდილ დღგ-ის თანხებში.
- სავარაუდოდ, ა) და ბ) ქვეპუნქტები ვრცელდება იმ გადასახადის გადამხდელზე, რომლისთვისაც ამ ქვეპუნქტებში მითითებული ობიექტები (შეძენილი/იმპორტირებული ძირითადი საშუალებები (ა ქვეპუნქტი), შენობა, ნაგებობა (ბ ქვეპუნქტი)) წარმოადგენს ძირითად საშუალებებს.

¹⁴⁷ იხ. აღნიშნული ინსტრუქციის მე-13 მუხლის მე-5 პუნქტი

¹⁴⁸ იხ. კოდექსის 174-ე მუხლის პირველი ნაწილი

ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების წესის შესახებ იხილეთ მუხლის მე-8 ნაწილის კომენტარები.

4. გარდა ამ მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა, ჩასათვლელი თანხის გადამეტება საანგარიშო პერიოდში დარიცხულ დამატებული ღირებულების გადასახადის თანხაზე ჩაითვლება დამატებული ღირებულების გადასახადის შემდგომი პერიოდების გადასახდელებში ან 3 თვის შემდეგ ბრუნდება ამ მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილი პირობებისა და ვადის დაცვით.

ამ ნაწილის დებულებები ვრცელდება იმ შემთხვევებზე, როდესაც დღგ-ის საანგარიშო პერიოდში ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა მეტია დარიცხულ დღგ-ის თანხაზე და ადგილი არა აქვს მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევებს.

კონკრეტულ საანგარიშო პერიოდში ჩასათვლელი დღგ-ის თანხის დარიცხულ დღგ-ის თანხაზე გადაჭარბებისას, სხვაობის თანხა ავტომატურად ჩაითვლება დამატებული ღირებულების გადასახადის შემდგომი პერიოდების გადასახდელებში.

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს დაიბრუნოს ეს თანხა ან მისი ნაწილი მუხლის პირველ ნაწილში მოცემული წესით. კერძოდ, გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის გზით, იმ შემთხვევაში, თუ მის მიერ გადასახადებისა და სანქციების მიხედვით გადახდილ თანხები აღემატება მასზე დაკისრებულ გადასახადებისა და სანქციების ჯამს.

რაც შეეხება დაბრუნების ვადებს, აქ ნორმა ბუნდოვანია, თუმცა აღნიშნულს გარკვეულწილად აზუსტებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის „ბიუჯეტების შემოსულობების აღრიცხვა-ანგარიშგებისა და ანგარიშსწორების განხორციელებისა და ბიუჯეტში ზედმეტად ან შეცდომით გადახდილი შემოსულობის თანხის დაბრუნების, აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ“ N 916 30.12.2009 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია, რომლის მიხედვით გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა საგადასახადო ორგანოს წარედგინება დარიცხულ დღგ-ის თანხაზე ჩასათვლელი თანხის გადამეტების წარმოქმნის საანგარიშო პერიოდიდან 3 თვის გასვლის შემდეგ, ხოლო გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის დადასტურების შემთხვე-

ვაში ზედმეტად გადახდილი დღგ-ის თანხა უნდა დაბრუნდეს გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენიდან არაუგვიანეს 3 თვეში¹⁴⁹, ანუ, სხვა სიტყვებით, თანხის დაბრუნება ასეთ შემთხვევაში თეორიულად შესაძლებელია არანაკლებ 6 თვის ვადაში.

უნდა შევნიშნოთ, რომ დღგ-ის დაბრუნებისთვის, ზოგადი წესისგან განსხვავებული, უფრო ხანგრძლივი ვადის დაწესება გვაფიქრებინებს, რომ ამ ნაწილით გათვალისწინებული ზედმეტად გადახდილი დღგ-ის თანხები აღრიცხულ უნდა იქნეს სხვა გადასახადებში არსებულ ზედმეტობებისგან განცალკევებულად, ანუ როდესაც გადასახადებისა და სანქციების მიხედვით გადახდილ თანხები აღემატება დარიცხული გადასახადებისა და სანქციების ჯამს, აღნიშნული ზედმეტობიდან უნდა გამოიყოს ამ ნაწილით გათვალისწინებული ზედმეტობა და მასზე გავრცელდება ამ ნაწილით დადგენილი ნორმა, ხოლო დანარჩენ ზედმეტობასთან მიმართებით (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) უშუალოდ გავრცელდება მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ნორმა. თუმცა უნდა ითქვას, რომ ამგვარი წესი ძლიერ ართულებს ზედმეტად გადახდილი თანხების გაანგარიშებისა და დაბრუნების პროცედურებს.

ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების წესის შესახებ იხილეთ მუხლის მე-8 ნაწილის კომენტარები.

5. გრანტის მიმღებ პირს, რომელიც საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ყიდულობს გრანტის ხელშეკრულების პირობებით გათვალისწინებულ საქონელს ან/და ამავე სანყისებზე იღებს მომსახურებას, უფლება აქვს, ამ მუხლით დადგენილი წესით ჩაითვალოს ან დაიბრუნოს ამ საქონლისათვის/მომსახურებისათვის გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადი საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ან უკუდაბეგვრისას ბიუჯეტში დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტის წარდგენის საფუძველზე.

6. ამ მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლა ან დაბრუნება ხორციელდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ განცხადება საგადასახადო ორგანოს წარედგინება დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებ

¹⁴⁹ იხ. აღნიშნული ინსტრუქციის მე-13 მუხლის მე-3 პუნქტი

ბის თვის მომდევნო 3 თვის ვადაში. (24.06.2011. N4963 ამ პუნქტის მოქმედება გავრცელდეს 2011 წლის 1 იანვრიდან წარმოშობილ ურთიერთობებზე.)

საქართველოს კანონი „გრანტების შესახებ“ ადგენს გრანტის გაცემის, მიღებისა და გამოყენების პრინციპებს. ამდენად, ამ მუხლის მე-5–6 ნაწილების გამოყენების მიზნებისთვის უნდა კმაყოფილდებოდეს ამ კანონის მოთხოვნები, მათ შორის, უსასყიდლოდ გადაცემული მიზნობრივი სახსრების გრანტად კვალიფიცირებისა თუ გრანტის მიმღებისა და გამცემის განსაზღვრის კუთხით¹⁵⁰. ანუ, ნორმაში მითითებულ გრანტის მიმღებ პირად იგულისხმება პირი, რომელსაც ასეთი სტატუსი აქვს „გრანტის შესახებ“ კანონის მიზნებისთვის.

გრანტის მიმღები პირი უფლებამოსილია, გრანტის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საქონლისა თუ მომსახურების შესყიდვისას გადახდილი დღგ ამ მუხლით დადგენილი წესით (იხილეთ მუხლის პირველი და მე-3 ნაწილები) ჩაითვალოს ან დაიბრუნოს მხოლოდ ყველა ქვემოთითებული პირობის დაკმაყოფილების შემდგომ:

- საგადასახადო ორგანოში წარდგენილია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა ან უკუდაბეგვრისას ბიუჯეტში დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი (იხ. მე-5 ნაწილი)
- საგადასახადო ორგანოში შესაბამისი განცხადება წარდგენილია საქონლის, მომსახურების შესყიდვის თვის მომდევნო 3 თვის ვადაში (იხ. მე-6 ნაწილი)

7. ზედმეტად გადახდილი თანხა, რომელიც წარმოიშვა საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალებით გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშიდან გადასახადის ან/და საგადასახადო სანქციის თანხის არასწორად ჩამოწერის, მათ შორის, ორი ან რამდენიმე საბანკო დაწესებულების მიერ საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალების ერთდროულად შესრულების შედეგად, გადასახადის გადამხდელს უბრუნდება საგადასახადო ორგანოსთვის განცხადების წარდგენიდან არა უგვიანეს 15 დღისა. (8.11.2011. 65202)

¹⁵⁰ იხ. „გრანტის შესახებ“ კანონის მე-2–4 მუხლები

ამ ნაწილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალებით გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშიდან გადასახადისა ან სანქციის თანხების არასწორად ჩამონერის შემთხვევაში თანხის დაბრუნების ვადა განსაზღვრულია 15 დღით.

8. გადასახადის გადამხდელის ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნებისათვის თანხების აკუმულირებისა და დაბრუნების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. ამასთანავე, თანხების აკუმულირება ისე უნდა განხორციელდეს, რომ უზრუნველყოფილ იქნეს ზედმეტად გადახდილი თანხის სრულად დაბრუნება ამ მუხლით დადგენილ ვადაში.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის „ბიუჯეტების შემოსულობების აღრიცხვა-ანგარიშგებისა და ანგარიშსწორების განხორციელებისა და ბიუჯეტში ზედმეტად ან შეცდომით გადახდილი შემოსულობის თანხის დაბრუნების, აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ“ N 916 30.12.2009 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციით დადგენილია ზედმეტად გადახდილი თანხების დაბრუნების წესი. უნდა აღინიშნოს, რომ, როგორც ჩანს, ინსტრუქციის ნორმები რიგ შემთხვევებში ეწინააღმდეგება კოდექსით დადგენილ ნორმებს, კერძოდ

- ინსტრუქციის მიხედვით სახელმწიფო ხაზინა არ აღასრულებს და უბრუნებს მოთხოვნას გადასახადის/სანქციის ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების შესახებ უფლებამოსილ საგადასახადო ორგანოს იმ შემთხვევაში, თუ ხაზინის ერთიანი ანგარიშის დაბრუნების ქვეანგარიშზე არსებული სახსრები მოცემული პერიოდისათვის არასაკმარისია წარდგენილი საგადახდო დავალების აღსასრულებლად¹⁵¹. ასევე, ინსტრუქციით საგადახდო დავალების წარდგენა ზედმეტად გადახდილი გადასახადის ან/და სანქციის თანხაზე წარმოებს ზედმეტად გადახდილი თანხის ხაზინის ერთიანი ანგარიშის დაბრუნების ქვეანგარიშიდან მასზე **რიცხული ნაშთის ფარგლებში**.¹⁵²

ამგვარი შეზღუდვა კოდექსით დადგენილი არაა. უფრო მეტიც, მუხლი კონკრეტულად მიუთითებს ზედმეტად გადახდილი გადასა-

¹⁵¹ იხ. ინსტრუქციის მე-12 მუხლის მე-6 პუნქტის ა) ქვეპუნქტი

¹⁵² იხ. ინსტრუქციის მე-13 მუხლის მე-4 პუნქტი

ხადის დაბრუნების ვადებს და იმავდროულად, უშუალოდ ფინანსთა მინისტრს აკისრებს ვალდებულებას განსაზღვროს თანხების აკუმულირების იმგვარი წესი რომ უზრუნველყოფილ იქნეს ზედმეტად გადახდილი თანხის სრულად დაბრუნება ამ ვადებში.

- ინსტრუქცია ზედმეტად გადახდილი გადასახადის ან/და სანქციის თანხის დაბრუნების აუცილებელ პირობად ადგენს იმ შემთხვევას, როდესაც გადასახადის გადამხდელის მიერ ბიუჯეტში გადახდილი გადასახადებისა და სანქციების თანხის ჯამი აღემატება გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე დარიცხული გადასახადებისა და სანქციების თანხის ჯამს.

ამგვარი შეზღუდვა ამ მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებულ ნორმასთან მიმართებით კოდექსით დადგენილი არაა.

ამდენად, სასურველია, თუ შესაბამისი ცვლილებები შევა კოდექსის ან აღნიშნული ინსტრუქციის შესაბამის ნორმებში.

9. ცალკეულ შემთხვევაში, იმ გადასახადის გადამხდელის მიმართ, რომელიც ახორციელებს ელექტრონულ დეკლარირებას, შესაძლებელია განხორციელდეს ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხის ავტომატური დაბრუნება. ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხის ავტომატური დაბრუნების წესსა და პირობებს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

ამ ნაწილით გათვალისწინებული ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხის ავტომატური დაბრუნების წესი და პირობები ჯერ-ჯერობით დადგენილი არაა.

მუხლი 64. საგადასახადო მოთხოვნა

1. საგადასახადო მოთხოვნა არის საგადასახადო ორგანოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომლის შესრულებაც სავალდებულოა ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

2. საგადასახადო ორგანო ვალდებულია პირს წარუდგინოს საგადასახადო მოთხოვნა, თუ არსებობს მისი წარდგენის ერთ-ერთი შემდეგი საფუძველი:

ა) გადასახადის დარიცხვა, რომლის გაანგარიშება საგადასახადო ორგანოს ვალდებულებაა;

ბ) გადასახადის დარიცხვის ან/და სანქციის დაკისრების შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება ან საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი; (20.05.2011. N4705)

გ) ამ კოდექსის 240-ე მუხლის შესაბამისად მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევის შესახებ გადაწყვეტილება.

3. წარდგენის კონკრეტული საფუძვლით პირს წარედგინება მხოლოდ ერთი საგადასახადო მოთხოვნა.

4. საგადასახადო მოთხოვნა შესრულებულად ითვლება პირის მიერ საგადასახადო მოთხოვნაში აღნიშნული თანხის გადახდის მომენტიდან.

5. საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემის წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

საგადასახადო მოთხოვნა არის საგადასახადო ორგანოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომლის შესრულებაც სავალდებულოა საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით. ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი არის საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემული ინდივიდუალური სამართლებრივი აქტი, რომელიც აწესებს, ცვლის, წყვეტს ან ადასტურებს პირის ან პირთა შეზღუდული წრის უფლებებსა და მოვალეობებს.

საგადასახადო მოთხოვნა, როგორც წესი, არის საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის საფუძველზე პირისათვის წარდგენილი წერილობითი მოთხოვნა დარიცხული გადასახადის ან/და დაკისრებული სანქციის კანონით დადგენილ ვადაში გადახდის შესახებ.

საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემის წესი განსაზღვრულია „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციით.

საგადასახადო ორგანოს მიერ პირისთვის წარედგინილ საგადასახადო მოთხოვნაში აღინიშნება:

- საგადასახადო მოთხოვნის გამომცემი საგადასახადო ორგანო და მისი მისამართი;
- საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემის თარიღი და ნომერი;
- პირის რეკვიზიტები – სახელი და გვარი/დასახელება, საიდენტიფიკაციო ნომერი, მისამართი;
- საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის საფუძველი, საგადასახადო კანონმდებლობის აქტის ის ნორმა, რომლის თანახმადაც მოხდა გადასახადის დარიცხვა ან/და საგადასახადო სანქციის დაკისრება;
- საგადასახადო მოთხოვნის შინაარსი – დარიცხული გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის ოდენობა, საგადასახადო მოთხოვნის შესრულების ვადა და წესი, შეფარდებული სანქციის სახე (გარდა ჯარიმისა და საურავისა);
- პირის უფლებები და ვალდებულებები, მათ შორის, საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების ვადა და წესი;
- საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები, რომლებიც პირის მიმართ გამოიყენება საგადასახადო მოთხოვნის შეუსრულებლობის შემთხვევაში;
- საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ხელმოწერა და ბეჭედი.

საგადასახადო ორგანოს მიერ პირს შეიძლება წარედგინოს საგადასახადო მოთხოვნა, როგორც გადასახადის გადახდის ვადის დადგომამდე, ასევე გადასახადის გადახდის ვადის ამოწურვის შემდეგ.

საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო მოთხოვნა შეიძლება მოიცავდეს:

- გადასახადის გადახდის მოთხოვნას;
- გადასახადისა და სანქციის გადახდის მოთხოვნას;
- სანქციის გადახდის მოთხოვნას.

საგადასახადო კოდექსის 65-ე მუხლის მე-2 ნაწილი განსაზღვრავს საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის საფუძველებს. საგადასახადო ორგანო პირს წარუდგენს საგადასახადო მოთხოვნას, თუ არსებობს მისი წარდგენის ერთ-ერთი შემდეგი საფუძველი:

- გადასახადის დარიცხვა, რომლის გაანგარიშება საგადასახადო ორგანოს ვალდებულია.

საგადასახადო კოდექსის 205-ე მუხლის მე-11 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია ფიზიკური პირის მიერ წარდგენილი დეკლარაციის საფუძველზე გამოიანგარიშოს ფიზიკური პირის ქონების გადასახადი და დარიცხული გადასახადის შესახებ ფიზიკურ პირს წარუდგინოს საგადასახადო მოთხოვნა;

- გადასახადის დარიცხვის ან/და სანქციის დაკისრების შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება.

საგადასახადო კოდექსის 268-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი მიიღებს გადაწყვეტილებას გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის შესახებ, გადაწყვეტილების ასლი შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად წარედგინება გადასახადის გადამხდელს.

საგადასახადო კოდექსის 268-ე მუხლის მე-8 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეზე გამოსცემს ბრძანებას, რომლის საფუძველზე გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნა წარედგინება გადასახადის გადამხდელს.

საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელს გამოვლენილ საგადასახადო სამართალდარღვევაზე ან საგადასახადო შემონმების მასალებზე თანხების დარიცხვის შესახებ საგადასახადო მოთხოვნას უგზავნის საგადასახადო ორგანოს უფროსის (მოადგილის) მიერ გადაწყვეტილების მიღების დღიდან 5 სამუშაო დღის განმავლობაში;

- საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლის შესაბამისად მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევის შესახებ გადაწყვეტილება.

საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მესამე პირს წარუდგინოს საგადასახადო მოთხოვნა და მისი ქონებიდან უზრუნველყოს გადასახადის გადახდევინება.

საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის კონკრეტული საფუძველით პირს შეიძლება წარედგინოს მხოლოდ ერთი საგადასახადო მოთხოვნა.

საგადასახადო კოდექსის 62-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო მოთხოვნა პირმა უნდა შეასრულოს ნებაყოფლობით, მისი მიღებიდან 30 კალენდარული დღის ვადაში. ამასთან, საგადასა-

ხადო მოთხოვნა შესრულებულად ითვლება პირის მიერ საგადასახადო მოთხოვნაში აღნიშნული თანხის გადახდის მომენტიდან.

საგადასახადო მოთხოვნის შეუსრულებლობის შემთხვევაში, პირის მიმართ გამოყენებული იქნება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

საგადასახადო მოთხოვნა შეიძლება გაასაჩივროს პირმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XIV კარით დადგენილი წესით, საგადასახადო მოთხოვნის ჩაბარებიდან 30 კალენდარული დღის ვადაში, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში წერილობითი ან ელექტრონული ფორმით საჩივრის წარდგენის გზით, აგრეთვე, სასამართლოში საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

მუხლი 65. გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა

1. გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა არის პირის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენილი მოთხოვნა გადასახადების ან/და სანქციების ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების შესახებ, რომლის შესრულებაც სავალდებულოა საგადასახადო ორგანოსათვის ამ კოდექსით განსაზღვრულ შემთხვევებში და დადგენილი წესით.

2. გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის საფუძველია გადასახადების ან/და სანქციების ზედმეტად გადახდილი თანხა.

3. გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა შესრულებულად ითვლება მოთხოვნილი თანხის გადახდის მომენტიდან.

4. თუ საგადასახადო ორგანო მიიჩნევს, რომ გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა უსაფუძვლოა, იგი ვალდებულია მოთხოვნის მიღებიდან 20 დღის ვადაში გადასახადის გადამხდელს წარუდგინოს დასაბუთებული შესაგებელი.

5. პირს უფლება აქვს, საგადასახადო ორგანოს შესაგებელი გაასაჩივროს ამ კოდექსით დადგენილი წესით. (20.12.2011 N 5556)

გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა არის პირის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენილი მოთხოვნა, რომლის შესრულებაც

ბაც სავალდებულო საგადასახადო ორგანოსათვის საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ შემთხვევებში და დადგენილი წესით.

საგადასახადო კოდექსის 81-ე მუხლის მე-2 ნაწილი განსაზღვრავს გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენის საფუძველებს:

- გადასახადების და სანქციების ზედმეტად გადახდილი თანხა;
- გადასახადების ზედმეტად გადახდილი თანხა;
- სანქციების ზედმეტად გადახდილი თანხა.

გადასახადების ან/და სანქციების თანხები ზედმეტად შეიძლება ჩაირიცხოს ბიუჯეტში სხვადასხვა მიზეზის გამო. როგორც წესი, ასეთ მიზეზებს განეკუთვნება: გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადის, მათ შორის გადასახადის მიმდინარე გადასახდელის არასწორად გამოანგარიშება, გადასახადის გადამხდელის მიერ გამოუყენებელი საგადასახადო შეღავათის რეალიზაცია, საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის არასწორად დარიცხვა და სხვა.

გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა საგადასახადო ორგანოს შეიძლება წარედგინოს წერილობითი ფორმით, რომელიც ხელმოწერილი უნდა იყოს პირის კანონიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენლის მიერ (გვარის, სახელისა და თანამდებობის მითითებით) და დამოწმებული უნდა იყოს ბეჭდით (ასეთის არსებობის შემთხვევაში). საგადასახადო ორგანოს უნდა გადაეცეს გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის დედანი ან დამოწმებული ასლი.

გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა საგადასახადო ორგანოსათვის გადაცემულად ითვლება, თუ იგი ჩაჰბარდა ადრესატს უშუალოდ ან დაზღვეული საფოსტო გზავნილით. ამასთან, გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის დაზღვეული საფოსტო გზავნილით გაგზავნის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის საგადასახადო ორგანოსათვის გადაცემის თარიღად ითვლება დაზღვეული საფოსტო გზავნილის მისთვის ფაქტობრივად ჩაბარების თარიღი.

გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაში უნდა აღინიშნოს:

- საგადასახადო ორგანო, რომელსაც წარედგინა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა;
- პირის რეკვიზიტები – სახელი და გვარი/დასახელება, საიდენტიფიკაციო ნომერი, მისამართი;
- გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის საფუძველი;

- გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის შინაარსი;
- გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის თარიღი და ხელმოწერა.

გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნას პირმა უნდა დაერთოს ყველა ის დოკუმენტი, რომელთა საფუძველზეც მოხდა მისი წარდგენა.

პირის მიერ საგადასახადო ორგანოსთვის წარდგენილი გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა ელექტრონული ფორმით აღირიცხება გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის სარეგისტრაციო შურნალში.

საგადასახადო კოდექსის 65-ე მუხლის მე-3 ნაწილი გვაძლევს გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის შესრულების საფუძველს. გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა შესრულებულად ითვლება მოთხოვნილი თანხის სრული მოცულობით დაბრუნების მომენტიდან. გადასახადების ან/და სანქციების ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნება ხორციელდება საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო კოდექსის 63-ე მუხლით დადგენილი წესით.

იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ორგანო მიიჩნევს, რომ გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა უსაფუძვლოა (უკანონო ან დაუსაბუთებელია), იგი ვალდებულია, მოთხოვნის მიღებიდან 20 კალენდარული დღის ვადაში გადასახადის გადამხდელს წარუდგინოს დასაბუთებული შესაგებელი. ამასთან, პირს უფლება აქვს, საგადასახადო ორგანოს შესაგებელი გაასაჩივროს მისთვის ჩაბარებიდან 30 კალენდარული დღის ვადაში საგადასახადო კოდექსის XIV კარით დადგენილი წესით.

მუხლი 66. გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვა

1. საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირი, ასევე პირადობის ნეიტრალური მონაწილის ან ნეიტრალური სამგზავრო დოკუმენტის მქონე პირი, გარდა იმ პირისა, რომლის შემოსავალიც იბეგრება წყაროსთან ან გათავისუფლებულია დაბეგრისაგან, ვალდებული არიან ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებამდე განცხადებით მიმართონ საგადასახადო ორგანოს მათთვის საიდენტიფიკაციო ნომრების მინიჭების მიზნით. (1.07.2011. N4998)

2. გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო რეგისტრაციას (აღრიცხვას), გარდა იმ პირებისა, რომელთა რეგისტრაციას საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ახორციელებს საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს მმართველობის სფეროში მოქმედი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო (შემდგომში – საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო), ახორციელებენ საგადასახადო ორგანოები საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით.

3. უცხოური საწარმოს ფილიალის, რომელიც ექვემდებარება მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში რეგისტრაციას, საგადასახადო აღრიცხვაზე აყვანა და საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭება ხორციელდება საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ ამ ფილიალის რეგისტრაციასთან ერთად. ამასთანავე, თუ აღნიშნული უცხოური საწარმო იმყოფებოდა საგადასახადო აღრიცხვაზე ფილიალის რეგისტრაციამდე და საგადასახადო ორგანოს მიერ მინიჭებული ჰქონდა საიდენტიფიკაციო ნომერი ან თუ ორი და ორზე მეტი ფილიალი დარეგისტრირდა, პირველად მინიჭებული საიდენტიფიკაციო ნომერი უცვლელი რჩება.

4. საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირი, ასევე პირადობის ნეიტრალური მონმობის ან ნეიტრალური სამგზავრო დოკუმენტის მქონე პირი (გარდა მენარმე ფიზიკური პირისა) უფლებამოსილი არიან საქართველოში გადასახადის გადახდის ან/და დეკლარირების ვალდებულების დადგომისას, საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო აღრიცხვის პროცედურების გავლის გარეშეც, მოქალაქის პირადობის მონმობაში, პირადობის ნეიტრალურ მონმობაში ან ნეიტრალურ სამგზავრო დოკუმენტში აღნიშნული პირადი ნომერი (საიდენტიფიკაციო ნომერი) მიუთითონ წარმოშობილი საგადასახადო ვალდებულებების დეკლარირებისას და საბანკო დაწესებულებებში გადასახადის გადახდისას. საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირის, ასევე პირადობის ნეიტრალური მონმობის ან ნეიტრალური სამგზავრო დოკუმენტის მქონე პირის საგადასახადო აღრიცხვა ხორციელდება მათი საგადასახადო დეკლარაციების ან/და ბანკში წარდგენილი, გადასახადის გადახდის დამადასტურებელი საგადახდო დავალებების მონაცემების საფუძველზე. (1.07.2011. N4998)

5. საქართველოს მოქალაქე ფიზიკურ პირს (მათ შორის, მენარმე ფიზიკურ პირს) საიდენტიფიკაციო ნომრად მიენიჭება ამავე პირის მოქალაქის პირადობის მონმობაში აღნიშნული პირადი ნომერი, ხოლო პირადობის ნეიტრალური მონმობის ან ნეიტრალური სამგზავრო დოკუმენტის მქონე პირს – ამავე მონმობაში/დოკუმენტში აღნიშნული პირადი ნომერი. (1.07.2011. N4998)

6. საქართველოს მოქალაქეობის არმქონე ფიზიკური პირის საიდენტიფიკაციო ნომერია საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრული ორგანოს მიერ მინიჭებული 9-ნიშნა საიდენტიფიკაციო ნომერი.

7. საიდენტიფიკაციო ნომერი მუდმივია და მისი შეცვლა ან განმეორება აკრძალულია, თუ საქართველოს კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

8. სანარმოს/ორგანიზაციის, მენარმე სუბიექტისა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის საგადასახადო რეგისტრაცია (აღრიცხვა) ხორციელდება იურიდიული მისამართის (ადგილსამყოფლის) მიხედვით, ხოლო ფიზიკური პირისა – მის მიერ განცხადებული საცხოვრებელი/საქმიანობის ადგილის მიხედვით.

9. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი მიუთითოს საგადასახადო დეკლარაციაში, საგადასახადო ორგანოსთან მიმონერისას და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ სხვა დოკუმენტებში.

10. საგადასახადო ორგანო ვალდებულია ამ კოდექსის 273-ე მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევის აღმორჩენისას საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით უზრუნველყოს პირის საგადასახადო რეგისტრაცია (აღრიცხვა).

პირის გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვა საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ერთ-ერთი ძირითადი პირობაა. საგადასახადო აღრიცხვის შედეგად საგადასახადო ორგანოები იღებენ გადასახადის გადამხდელთა რიცხოვნობის, მათი საქმიანობის ადგილის, აგრეთვე საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად საჭირო სხვა პირველად ინფორმაციას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 66-ე მუხლი და „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მი-

ნისტრის 2010 წლის №996 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია საკმაოდ დეტალურად არეგულირებს გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვაზე აყვანის წესსა და პირობებს.

პირი თავისუფლდება საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის ვალდებულებისაგან მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მის მიერ მიღებული შემოსავლი იბეგრება გადახდის წყაროსთან ან გათავისუფლებულია დაბეგვრისაგან.

გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვა მოიცავს გადასახადის გადამხდელისთვის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭებასა და რეგისტრირებული მონაცემების ერთიან კომპიუტერულ ბაზაში (საგადასახადო აღრიცხვის ერთიან რეესტრში) შეტანას.

საგადასახადო რეგისტრაცია (აღრიცხვა) ხორციელდება:

- სანარმოს, ორგანიზაციის, მენარმე სუბიექტის და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის – იურიდიული მისამართის (ადგილსამყოფლის) მიხედვით;
- ფიზიკური პირის – მის მიერ განცხადებული საცხოვრებელი ან საქმიანობის ადგილის მიხედვით.

საგადასახადო კოდექსის 66-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საქართველოში გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო რეგისტრაციას (აღრიცხვას) ახორციელებენ:

- საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს მმართველობის სფეროში მოქმედი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო;
- საგადასახადო ორგანოები.

საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს მმართველობის სფეროში მოქმედი საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვას ექვემდებარება:

- მენარმე სუბიექტი (ინდივიდუალური მენარმე, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (სპს), კომანდიტური საზოგადოება (კს), შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (შპს), სააქციო საზოგადოება (სს, კორპორაცია) და კოოპერატივი);
- უცხო ქვეყნის სანარმოს ფილიალი (მუდმივი დანესებულება);
- არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი;

- უცხო ქვეყნის არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის ფილიალი (მუდმივი დაწესებულება).

მენარმე სუბიექტის და უცხო ქვეყნის საწარმოს ფილიალის სახელმწიფო და საგადასახადო რეგისტრაცია ხორციელდება „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი წესით, ხოლო არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის და უცხო ქვეყნის არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის ფილიალის რეგისტრაცია – საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით დადგენილი წესით.

საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს მმართველობის სფეროში მოქმედი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო ახორციელებს:

- მენარმე სუბიექტის (გარდა ინდივიდუალური მენარმის) სახელმწიფო და საგადასახადო რეგისტრაციას (საგადასახადო აღრიცხვას) მისი იურიდიული მისამართის (ადგილსამყოფლის) მიხედვით;
- ინდივიდუალური მენარმის სახელმწიფო და საგადასახადო რეგისტრაციას (საგადასახადო აღრიცხვას) მისი ეკონომიკური საქმიანობის ადგილის მიხედვით;
- უცხო ქვეყნის საწარმოს ფილიალის (მუდმივი დაწესებულების) სახელმწიფო და საგადასახადო რეგისტრაციას (საგადასახადო აღრიცხვას) მისი იურიდიული მისამართის (ადგილსამყოფლის) მიხედვით;
- არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის სახელმწიფო და საგადასახადო რეგისტრაციას (საგადასახადო აღრიცხვას) მისი იურიდიული მისამართის (ადგილსამყოფლის) მიხედვით;
- უცხო ქვეყნის არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის ფილიალის (მუდმივი დაწესებულების) სახელმწიფო და საგადასახადო რეგისტრაციას (საგადასახადო აღრიცხვას) მისი იურიდიული მისამართის (ადგილსამყოფლის) მიხედვით.

მენარმე სუბიექტისა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირებისათვის, აგრეთვე უცხო ქვეყნის საწარმოსა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის ფილიალისათვის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭება ხორციელდება საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით. ამასთან, თუ უცხო-

ური სანარმო იმყოფებოდა საგადასახადო აღრიცხვაზე მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში ფილიალის რეგისტრაციამდე და საგადასახადო ორგანოს მიერ მინიჭებული ჰქონდა საიდენტიფიკაციო ნომერი ან თუ უცხოურმა სანარმომ ორი და მეტი ფილიალი დარეგისტრირდა, პირველად მინიჭებული საიდენტიფიკაციო ნომერი არ შეიცვლება.

მენარმე ფიზიკურ პირს საიდენტიფიკაციო ნომრად ენიჭება ამავე პირის მოქალაქის პირადობის მოწმობაში აღნიშნული პირადი ნომერი.

სახელმწიფო და საგადასახადო რეგისტრაციის მიზნით, მენარმე სუბიექტმა და უცხო ქვეყნის სანარმოს ფილიალმა მარეგისტრირებელ ორგანოს უნდა წარუდგინოს „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით, ხოლო არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირმა და უცხო ქვეყნის არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის ფილიალმა – საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით გათვალისწინებული საბუთები.

მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერს გააჩნია იგივე ძალა, რაც საგადასახადო რეგისტრაციის მოწმობას.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მმართველობის სფეროში მოქმედი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – შემოსავლების სამსახურის მიერ გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვას ექვემდებარება:

- საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირი (გარდა ინდივიდუალური მენარმის და იმ ფიზიკური პირისა, რომლის შემოსავალიც იბეგრება გადახდის წყაროსთან ან გათავისუფლებულია დაბეგერისაგან);
- უცხო ქვეყნის მოქალაქე, აგრეთვე საქართველოს მოქალაქეობის არმქონე ფიზიკური პირი;
- გაერთიანება, ამხანაგობა და სხვა მსგავსი წარმონაქმნი, რომელსაც შეიძლება წარმოეშვას საგადასახადო ვალდებულება;
- საჯარო სამართლის იურიდიული პირი;
- საბიუჯეტო ორგანიზაცია;
- უცხოური სანარმო (ორგანიზაცია), მისი მუდმივი დაწესებულება, არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივი დაწესებულება;

- პოლიტიკური პარტია (ორგანიზაცია);
- დიპლომატიური სტატუსის მქონე ორგანიზაცია.

საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირი, ასევე პირადობის ნეიტრალური მონუმობის ან ნეიტრალური სამგზავრო დოკუმენტის მქონე პირი (გარდა ინდივიდუალური მენარმის და იმ ფიზიკური პირისა, რომლის შემოსავალიც იბეგრება გადახდის წყაროსთან ან გათავისუფლებულია დაბეგვრისაგან) ვალდებულია, ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებამდე საგადასახადო აღრიცხვის შესახებ განცხადებით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს მისთვის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭების მიზნით.

ამ საერთო წესიდან არსებობს გამონაკლისი. საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირს, ასევე პირადობის ნეიტრალური მონუმობის ან ნეიტრალური სამგზავრო დოკუმენტის მქონე პირს (გარდა მენარმე ფიზიკური პირისა) უფლება აქვს საქართველოში გადასახადის გადახდის ან/და დეკლარირების ვალდებულების დადგომისას, საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო აღრიცხვის პროცედურების გავლის გარეშეც, მოქალაქის პირადობის მონუმობაში, პირადობის ნეიტრალურ მონუმობაში ან ნეიტრალურ სამგზავრო დოკუმენტში აღნიშნული პირადი ნომერი (საიდენტიფიკაციო ნომერი) მიუთითოს წარმომოხილი საგადასახადო ვალდებულებების დეკლარირებისას და საბანკო დაწესებულებებში გადასახადის გადახდისას.

ამ შემთხვევაში, საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირის, ასევე პირადობის ნეიტრალური მონუმობის ან ნეიტრალური სამგზავრო დოკუმენტის მქონე პირის საგადასახადო აღრიცხვას საგადასახადო ორგანო ახორციელებს მისი საგადასახადო დეკლარაციის ან/და ბანკში წარდგენილი, საგადასახადო გადახდის დამადასტურებელი საგადახდო დავალების მონაცემების საფუძველზე.

პირადობის ნეიტრალური მონუმობა არის პირადობის დამადასტურებელი დოკუმენტი, რომელიც ადასტურებს პირის ვინაობას და მის საცხოვრებელ ადგილს საქართველოს ტერიტორიაზე. პირადობის ნეიტრალური მონუმობა გაიცემა აფხაზეთის ავტონომიურ რესპუბლიკასა და ცხინვალის რეგიონში (ყოფილ სამხრეთ ოსეთის ავტონომიურ ოლქში) ლეგიტიმურად მცხოვრებ პირებზე. პირადობის ნეიტრალური მონუმობის მიღების უფლება არა აქვს პირს, რომელზეც გაცემულია საქართველოს მოქალაქის პირადობის მონუმობა

ან საქართველოს მოქალაქის პასპორტი. პირადობის ნეიტრალური მონმობა აფხაზეთის ავტონომიურ რესპუბლიკაში ლეგიტიმურად მცხოვრებ პირთათვის იბეჭდება და ივსება ქართულ და აფხაზურ ენებზე, ხოლო ცხინვალის რეგიონში (ყოფილ სამხრეთ ოსეთის ავტონომიურ ოლქში) ლეგიტიმურად მცხოვრებ პირთათვის – ქართულ და ოსურ ენებზე (იხ.საქართველოს იუსტიციის მინისტრის 2011 წლის 11 ოქტომბრის №133 ბრძანებით დამტკიცებული „პირადობის ნეიტრალური მონმობის და ნეიტრალური სამგზავრო დოკუმენტის გაფორმების, გაცემის და გაუქმების წესი“).

ნეიტრალური სამგზავრო დოკუმენტი არის პირადობის დამადასტურებელი დოკუმენტი, რომელიც ადასტურებს პირის ვინაობას როგორც საქართველოს ტერიტორიაზე, ასევე მის ფარგლებს გარეთ. ნეიტრალური სამგზავრო დოკუმენტი საქართველოს კუთვნილებაა და მის მფლობელს აძლევს საქართველოდან გასვლის, საზღვარგარეთ გადაადგილების და საქართველოში შემოსვლის უფლებას. ნეიტრალური სამგზავრო დოკუმენტი გაიცემა აფხაზეთის ავტონომიურ რესპუბლიკასა და ცხინვალის რეგიონში (ყოფილ სამხრეთ ოსეთის ავტონომიურ ოლქში) ლეგიტიმურად მცხოვრებ პირებზე. ნეიტრალური სამგზავრო დოკუმენტის მიღების უფლება არა აქვთ პირებს, რომლებზეც სააგენტოს მიერ გაცემულია საქართველოს მოქალაქის პირადობის მონმობა ან საქართველოს მოქალაქის პასპორტი (იხ.საქართველოს იუსტიციის მინისტრის 2011 წლის 11 ოქტომბრის №133 ბრძანებით დამტკიცებული „პირადობის ნეიტრალური მონმობის და ნეიტრალური სამგზავრო დოკუმენტის გაფორმების, გაცემის და გაუქმების წესი“).

საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს მაღალმთიან რეგიონში ფიზიკური პირის საგადასახადო აღრიცხვის განსხვავებულ წესს. მაღალმთიან რეგიონში საგადასახადო აღრიცხვის მიზნით, ფიზიკური პირის მიერ განცხადება წარედგინება შემოსავლების სამსახურს, რომელშიც მიეთითება განმცხადებლის სახელი, გვარი, პირადი ნომერი, საცხოვრებელი/საქმიანობის ადგილი, საგადასახადო აღრიცხვაზე აყვანის მოთხოვნა. საგადასახადო ორგანო განცხადების მიღებისთანავე უზრუნველყოფს პირის საგადასახადო აღრიცხვას და გადასახადის გადამხდელის მონმობის გაცემას. მაღალმთიან რეგიონში მცხოვრები ფიზიკური პირი უფლებამოსილია,

საგადასახადო აღრიცხვის მიზნით, საგადასახადო ორგანოს განცხადება გაუგზავნოს ფოსტის, ტელეფონის, ფაქსის ან სხვა ელექტრონული საშუალებებით.

საქართველოს მოქალაქე ფიზიკურ პირს (მათ შორის, მენარმე ფიზიკურ პირს) საიდენტიფიკაციო ნომრად ენიჭება ამავე პირის მოქალაქის პირადობის მონმობაში აღნიშნული პირადი ნომერი, ხოლო პირადობის ნეიტრალური მონმობის ან ნეიტრალური სამგზავრო დოკუმენტის მქონე პირს – ამავე მონმობაში/დოკუმენტში აღნიშნული პირადი ნომერი.

საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირი (გარდა ინდივიდუალური მენარმის და იმ ფიზიკური პირისა, რომლის შემოსავალიც იბეგრება გადახდის წყაროსთან ან გათავისუფლებულია დაბეგრისაგან) საგადასახადო აღრიცხვის მიზნით შემოსავლების სამსახურს წარუდგენს:

- განცხადებას;
- პირადობის მონმობას;
- ნოტარიულად დამონმებულ მინდობილობას ან საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით მინდობილობასთან გათანაბრებული სხვა დოკუმენტს, თუ გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვა ხორციელდება წარმომადგენლის მეშვეობით.

ფიზიკურ პირს, რომელსაც საქართველოში არ გააჩნია საცხოვრებელი ადგილი, საგადასახადო აღრიცხვის მიზნით, შეუძლია მიმართოს შემოსავლების სამსახურს. ამასთან, საგადასახადო აღრიცხვის შესახებ განცხადების ფორმაში, სხვა რეკვიზიტებთან ერთად, უნდა მიეთითოს მისი უცხოეთში საცხოვრებლის მისამართი.

საქართველოს მოქალაქეობის არმქონე ფიზიკური პირი საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობისას ვალდებულია საგადასახადო აღრიცხვის შესახებ განცხადებით მიმართოს შემოსავლების სამსახურს.

უცხოურ საწარმოს/ორგანიზაციას, რომელსაც საქართველოში არ გააჩნია მუდმივი დაწესებულება, საგადასახადო აღრიცხვის მიზნით, შეუძლია მიმართოს შემოსავლების სამსახურს. ამასთან, საგადასახადო აღრიცხვის შესახებ განცხადების ფორმაში, სხვა რეკვიზიტებთან ერთად, მიეთითება მისი უცხოეთში ადგილსამყოფლის მისამართი.

უცხო ქვეყნის მოქალაქე ფიზიკური პირი საგადასახადო აღრიცხვის მიზნით შემოსავლების სამსახურს წარუდგენს:

- განცხადებას;
- პირადობის დამადასტურებელ დოკუმენტს;
- ნოტარიულად დამონმებულ მინდობილობას ან საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით მინდობილობასთან გათანაბრებული სხვა დოკუმენტს, თუ გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვა ხორციელდება წარმომადგენლის მეშვეობით.

გაერთიანება, ამხანაგობა და სხვა მსგავსი წარმონაქმნი ვალდებულია, ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებამდე საგადასახადო აღრიცხვის შესახებ განცხადებით მიმართოს შემოსავლების სამსახურს.

გაერთიანება, ამხანაგობა და სხვა მსგავსი წარმონაქმნი, რომელსაც შეიძლება წარმოეშვას საგადასახადო ვალდებულება, საგადასახადო აღრიცხვის მიზნით შემოსავლების სამსახურს წარუდგენს:

- განცხადებას;
- ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულების ნოტარიულად დამონმებულ ასლს;
- კრების (სხდომის) ნოტარიულად დამონმებულ ოქმს, ასეთის არსებობის შემთხვევაში;
- მინდობილობას, თუ გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვა ხორციელდება წარმომადგენლის მეშვეობით.

საჯარო სამართლის იურიდიული პირი და საბიუჯეტო ორგანიზაცია ვალდებულია ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებამდე საგადასახადო აღრიცხვის შესახებ განცხადებით მიმართოს შემოსავლების სამსახურს.

საჯარო სამართლის იურიდიული პირი და საბიუჯეტო ორგანიზაცია საგადასახადო აღრიცხვის მიზნით შემოსავლების სამსახურს წარუდგენს:

- განცხადებას;
- სადამფუძნებლო დოკუმენტის სათანადოდ დამონმებულ ასლს;
- დებულების/წესდების სათანადოდ დამონმებულ ასლს;
- ინფორმაციას იურიდიული მისამართის შესახებ (თუ აღნიშნულ ინფორმაციას არ შეიცავს სადამფუძნებლო დოკუმენტის სათანადოდ დამონმებული ან დებულების/წესდების სათანადოდ დამონმებული ასლი);

- მინდობილობას, თუ გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვა ხორციელდება წარმომადგენლის მეშვეობით.

პოლიტიკური პარტია (ორგანიზაცია) საგადასახადო აღრიცხვის მიზნით შემოსავლების სამსახურს წარუდგენს:

- განცხადებას;
- დამფუძნებელი ყრილობის ნოტარიულად დამონმებულ ოქმს;
- პოლიტიკური პარტიის (ორგანიზაციის) წესდებას;
- საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს მიერ გაცემულ სარეგისტრაციო მონმობას და შესაბამის ბრძანებას;
- მინდობილობას, თუ გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვა ხორციელდება წარმომადგენლის მეშვეობით.

უცხოური საწარმო/ორგანიზაცია, მისი მუდმივი დაწესებულება, აგრეთვე არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივი დაწესებულება საგადასახადო აღრიცხვის მიზნით შემოსავლების სამსახურს წარუდგენს:

- განცხადებას, №01-02 დანართის შესაბამისად;
- ლეგალიზებულ/აპოსტილით დამონმებულ, ქართულ ენაზე თარგმნილ სადამფუძნებლო დოკუმენტაციას ან მათ ნოტარიულად დამონმებულ ასლს;
- მონაცემებს მისამართისა და ხელმძღვანელის შესახებ;
- ნოტარიულად დამონმებულ მინდობილობას, თუ გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვა ხორციელდება წარმომადგენლის მეშვეობით.

დიპლომატიური სტატუსის მქონე ორგანიზაცია საგადასახადო აღრიცხვის მიზნით შემოსავლების სამსახურს წარუდგენს:

- განცხადებას;
- საქართველოს საგარეო საქმეთა სამინისტროს მიერ გაცემულ წერილს, რომელიც შეიცავს მონაცემებს ორგანიზაციის დიპლომატიური სტატუსის და იურიდიული მისამართის შესახებ;
- დიპლომატიური პასპორტის ასლს (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც საგარეო საქმეთა სამინისტროს წერილში მითითებულია ელჩის (კონსულის) სახელი და გვარი);
- მინდობილობას, თუ გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვა ხორციელდება წარმომადგენლის მეშვეობით.

საგადასახადო აღრიცხვის შესახებ განცხადების მონაცემები

შემოსავლების სამსახურის მიერ შეიტანება რეგისტრირებული მონაცემების ერთიან კომპიუტერულ ბაზაში (საგადასახადო აღრიცხვის ერთიან რეესტრში) და გადასახადის გადამხდელის მონმობაში, რომელიც საგადასახადო აღრიცხვის შემდეგ გაიცემა გადასახადის გადამხდელზე.

გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო აღრიცხვა ხორციელდება დაუყოვნებლივ, საგადასახადო აღრიცხვის შესახებ განცხადების წარდგენისთანავე. გადასახადის გადამხდელს ენიჭება საიდენტიფიკაციო ნომერი, რომლის შეცვლა (გარდა შეცდომით მინიჭებულისა) ან განმეორება (სხვა გადასახადის გადამხდელისათვის მინიჭება) აკრძალულია, თუ საქართველოს კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. თუ დგინდება გადასახადის გადამხდელის მიმართ საიდენტიფიკაციო ნომრის ხელახლა მინიჭების ფაქტი, ეს უკანასკნელი ექვემდებარება გაუქმებას.

საგადასახადო კოდექსის 66-ე მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი მიუთითოს საგადასახადო დეკლარაციაში, საგადასახადო ორგანოსთან მიმონერისას და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ სხვა დოკუმენტებში.

საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს საგადასახადო აღრიცხვაზე აყვანის უარის თქმის საფუძვლებს. გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო აღრიცხვაზე შეიძლება ეთქვას უარი, თუ:

- გადასახადის გადამხდელი უკვე იმყოფება საგადასახადო აღრიცხვაზე და მინიჭებული აქვს საიდენტიფიკაციო ნომერი;
- საგადასახადო აღრიცხვის თაობაზე განცხადებაში ასახული მონაცემები არ შეესაბამება წარდგენილ დოკუმენტებს (აღნიშნულ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, ხელახლა წარადგინოს განცხადება სრულყოფილი მონაცემებით);
- სულყოფილად არ არის წარდგენილი კანონმდებლობით გათვალისწინებული დოკუმენტები.

საგადასახადო აღრიცხვაზე უარის თქმის შემთხვევაში, განმცხადებელს წერილობით დაუყოვნებლივ ეცნობება დასაბუთებული უარი. ამასთან, გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვაზე უარის თქმა სათანადო არგუმენტაციის გარეშე დაუშვებელია.

სახელმწიფო რეგისტრაცია და საგადასახადო აღრიცხვა არ ათავისუფლებს გადასახადის გადამხდელს სახელმწიფო რეგისტრაციამდე (საგადასახადო აღრიცხვამდე) არსებული საგადასახადო ვალდებულებებისგან. ამასთან, თუ პირი საგადასახადო აღრიცხვის გარეშე ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია უზრუნველყოს მისი საგადასახადო აღრიცხვა.

საგადასახადო ორგანო ვალდებულია საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევის აღმოჩენისას საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით უზრუნველყოს პირის საგადასახადო რეგისტრაცია (აღრიცხვა). ამ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის საფუძველზე ავსებს საგადასახადო აღრიცხვის განცხადების ფორმას, მონაცემები შეჰყავს საგადასახადო აღრიცხვის ერთიან რეესტრში, პირს ანიჭებს საიდენტიფიკაციო ნომერს და უგზავნის გადასახადის გადამხდელის მოწმობას.

გადასახადის გადამხდელს (მათ შორის, საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში რეგისტრაციას დაქვემდებარებულ პირს) საქმიანობის აქტივობის შეფასების მიზნით ენიჭება ერთ-ერთი შემდეგი სტატუსი:

- აქტიური გადამხდელი;
- პასიური გადამხდელი;
- ლიკვიდირებული/გარდაცვლილი გადამხდელი.

აქტიური ან პასიური გადამხდელის სტატუსი ენიჭება პირს მის მიერ დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენისა და გადასახადის გადახდის ფაქტობრივი მდგომარეობიდან გამომდინარე.

ლიკვიდირებული/გარდაცვლილი გადამხდელის სტატუსი ენიჭება:

- გარდაცვლილ ფიზიკურ პირს;
- ლიკვიდირებულ ან რეორგანიზაციის (შერწყმა, გაყოფა) შედეგად გაუქმებულ იურიდიულ ან სხვა პირს.

თავი IX საგადასახადო ანგარიშგება

მუხლი 67. საგადასახადო დეკლარაცია

1. საგადასახადო დეკლარაცია არის პირის ანგარიშგება ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გამოანგარიშების შესახებ.

2. საგადასახადო დეკლარაციაში ჯამური საგადასახადო ვალდებულების თანხის გაანგარიშება ხორციელდება სრულ ლარებში. ამ მიზნით 1 ლარამდე საგადასახადო ვალდებულება ნულდება.

3. პირს უფლება აქვს, პირადად წარადგინოს საგადასახადო დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოში, აგრეთვე გაგზავნოს იგი დაზღვეული საფოსტო გზაზენილით ან ელექტრონული ფორმით.

4. თუ პირი არ წარადგენს საგადასახადო დეკლარაციას, ითვლება, რომ მან წარადგინა დეკლარაცია, რომლის საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხა ნულის ტოლია. ამ საანგარიშო პერიოდზე შემდგომ წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაცია დაგვიანებულად წარდგენილად ჩაითვლება.

5. საგადასახადო დეკლარაციის ფორმებს, მისი შევსებისა და ელექტრონული დეკლარირების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

საგადასახადო დეკლარაციის შედგენითა და წარდგენით პირი სახელმწიფოს ამცნობს იმ თანხების სახეებსა და ოდენობას, რომლებიც სახელმწიფოს გადასახადების სახით ეკუთვნის ამ პირისაგან, როგორც კონკრეტული გადასახადის გადამხდელისაგან. ამ მოქმედების შესრულება გადამხდელის ვალდებულებაა (მ.43.1.გ). საგადასახადო აგენტის ფუნქციის შესრულებისას, მისი ვალდებულებაა, ასევე, იმ დეკლარაციებისა და გაანგარიშებების (მაგალითად, უკუდაბეგვრისას, მ.176.5-ის მიხედვით) შედგენა და წარდგენა, რომლებშიც აისახება სხვა პირების კუთვნილი გადასახადები.

რაიმე თვისობრივი განსხვავება დეკლარაციასა და გაანგარიშებას შორის კოდექსით არ დგინდება. განსხვავება მხოლოდ სახელწოდებაშია, რაც შეიძლება იქცეს ამ ორი ფორმის ფორმალური განსხვავების საფუძველად.

თუ დეკლარაციაში ნაჩვენები უნდა იყოს, მაგალითად, 102 ლარისა და 53 თეთრის ოდენობის მოგების გადასახადი, მე-2 ნაწილის საფუძველზე გადამხდელი მიუთითებს 102 ლარის მოგების გადასახადს. ყურადღება უნდა მივაქციოთ იმას, რომ თანხის დამრგვალება შეეხება მხოლოდ საბოლოო თანხას, და არა – ამ თანხის მიმღებ ფორმულაში შემავალ კომპონენტებს. ასე, მაგალითად, გადახდის წყაროსთან დაკავებული გადასახადის დეკლარაციის¹⁵³ მე-3 ნაწილის მხოლოდ 26-ე და 34-ე გრაფებში აისახება კოდექსით დადგენილი წესით დამრგვალებული რიცხვები, ხოლო დანარჩენ გრაფებში კი – დაუმრგვალებელი. *გაანგარიშების* შემთხვევისას, კოდექსი დამრგვალებაზე არაფერს ამბობს. დამრგვალების წესი არ ეხებათ მიმდინარე გადასახდელებსაც. დამრგვალების მიზეზი, სავარაუდოდ, უნდა იყოს კომპიუტერული პროგრამის ან საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლის მიერ გადასახადის თანხის ათეულობითი სისტემით ჩანერისას გამოყენებული წერტილის/მძიმის არასწორად აღქმის საკმარისი ალბათობა.

მე-3 ნაწილით დადგენილია პირის უფლება საგადასახადო ორგანოში დეკლარაციის პირადად, დაზღვეული საფოსტო გზავნილით ან ელექტრონული ფორმით წარდგენისა. პირის ნებაზეა დამოკიდებული წარდგენის ხერხის ამორჩევა და დაუშვებელია საგადასახადო ორგანოს თანამდებობის პირის მიერ მასზე ზემოქმედების განხორციელება, რასაც პრაქტიკაში ზოგჯერ აქვს ადგილი.

იმ გადამხდელებს, რომლებსაც სურთ დეკლარაციის არაელექტრონული ფორმით წარდგენა, ვურჩევთ, გამოიყენონ დაზღვეული საფოსტო გზავნილის ხერხი, ან საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს პირადად გადასცენ დეკლარაციის შევსებული ფორმები. დაზღვეული საფოსტო გზავნილით დეკლარაციის წარდგენის თარიღად ითვლება საფოსტო ორგანიზაციის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის წერილის ჩაბარების თარიღი (მ.44.4-ის მე-2 წინადადება).

მე-4 ნაწილის მიხედვით, თუ პირმა დეკლარაცია საერთოდ არ წარადგინა, ჩაითვლება რომ მას მაინც წარუდგენია დეკლარაცია, რომლის მიხედვით, საგადასახადო ვალდებულება 0-ის ტოლია. ეს ეხება ნებისმიერი სახის დეკლარაციას, გადასახადების სახის მიუხედავად (წლიურს, კვარტალურს, თვიურს), მაგრამ არა – *გაანგა-*

¹⁵³ ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრ. მ.37

რიშებას. ამასთან, თუ პირი შემდგომში დეკლარაციას რეალურად წარადგენს წერილობითი ან ელექტრონული სახით, ეს დეკლარაცია ჩაითვლება დაგვიანებულად წარდგენილად და პირს დაეკისრება სანქცია (მ.274).

საგადასახადო დეკლარაციების ფორმები, მათი შევსებისა და ელექტრონული დეკლარირების წესი განისაზღვრება დამტკიცებული ინსტრუქციებით.¹⁵⁴

მუხლი 68. საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის გაგრძელება

წლიური საშემოსავლო, მოგების ან ქონების გადასახადის საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადა გრძელდება 3 თვით, თუ პირს გადახდილი აქვს დასადეკლარირებელი პერიოდის მიმდინარე გადასახდელები (ან არა აქვს მიმდინარე გადასახდელების გადახდის ვალდებულება) და საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის გასვლამდე წერილობით მიმართავს საგადასახადო ორგანოს ვადის გაგრძელების თაობაზე. საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის გაგრძელებით არ იცვლება გადასახადის გადახდის ვადა.

დეკლარაციის წარდგენის ვადის გაგრძელება ნიშნავს იმას, რომ გაგრძელებული ვადის მიმართ არ გამოიყენება მ.274-ით (საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენის ვადის დარღვევა) გათვალისწინებული ჯარიმა. თუ პირისათვის მოგების გადასახადის დეკლარაციის წარდგენის ვადა გაგრძელდა 3 თვით – 1 ივლისამდე, მაშინ ამ ვადისათვის არ გამოიყენება აღნიშნული ჯარიმა, თუნდაც მოგების დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოში პირმა წარადგინოს 10 მაისს.

ვადის გაგრძელებით არ იცვლება გადასახადის გადახდის ვადა, რაც იმას ნიშნავს, რომ დეკლარაციის წარდგენის გადავადება არ აბრკოლებს საურავების დარიცხვას. თუ პირს 1 ივლისამდე გაუგრძელდა მოგების გადასახადის დეკლარაციის წარდგენის ვადა, რომელშიც დაფიქსირებული უნდა ყოფილიყო 100 ლარის გადასახადი, ამ თანხას საურავები დაერიცხდება 1 აპრილიდან.

¹⁵⁴ ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ.

გადავადება ეხება მხოლოდ მოგების, ქონებისა და წლიური საშემოსავლო გადასახადების დეკლარაციებს.

მთავარი პირობა, რისი შესრულებითაც **გადამხდელი იძენს საგადასახადო ორგანოს მიერ მ.274-ის გამოყენებისაგან თავის შეკავების მოთხოვნის უფლებას**, არის დასადეკლარირებელი პერიოდის მიმდინარე გადასახდელების სრულად გადახდა. მეორე პირობას კი წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოსათვის წერილობითი მიმართვა ვადის გაგრძელების თაობაზე. კოდექსი არ უთითებს, გადამხდელის მიმართვით უნდა დაიწყოს თუ არა ადმინისტრაციული წარმოება ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისათვის თუ მიმართვა ატარებს ინფორმაციულ ხასიათს. ვფიქრობთ, ვინაიდან მხოლოდ ეს ორი ცხადი პირობაა გადამხდელის მიერ შესასრულებელი, ამიტომ სრულიად ზედმეტია ადმინისტრაციული აქტის გამოცემა, თუნდაც ადმინისტრაციული ორგანოს თანხმობის გამომხატველი. მით უმეტეს, რომ საგადასახადო ორგანოს არც უფლებებში და არც ვალდებულებებში მითითებული არ არის ასეთ დროს ადმინისტრაციული აქტის გამოცემის შესაძლებლობა. (მ.49, მ.51).

მიმდინარე გადასახდელების გადახდის დანიშნულება ხომ ფაქტობრივად სავარაუდო თანხებით იმ გადასახადის ავანსად გადახდაა, რომლის შესაბამისი დეკლარაციის გადავადებასაც ითხოვენ. თუ გადამხდელმა, თუნდაც ვადების დარღვევით, მაგრამ სრულად შეასრულა კონკრეტულ დეკლარაციასთან დაკავშირებული მიმდინარე გადასახდელების გადახდის ვალდებულება, მას არ უნდა მოეთხოვოს ამ გადასახადის სახეში არსებული დავალიანების დაფარვა. თუ მოთხოვნილ იქნა, ეს კი უკვე ისეთი მესამე პირობაა, რომლის დაკმაყოფილებასაც წინამდებარე მუხლის მიზნებისათვის კანონი არ ითხოვს. ანუ, მოკლედ რომ ვთქვათ, მესამე პირობის დაკმაყოფილების მოთხოვნა აშკარა კანონდარღვევა იქნებოდა.

ამ მუხლის შესასრულებლად მეთოდური მითითებაც კი არის გამოცემული,¹⁵⁵ რომელშიც წინა ორ აბზაცში განხილული საკითხები სხვაგვარად არის გადანწყვეტილი.

¹⁵⁵ შემოსავლების სამსახურის უფრ., ბრძ. №1724, 1.04.2011წ.

როგორ უნდა გადაწყდეს საკითხი, როდესაც შემდგომი საგადასახადო შემონეშებით ან გადამხდელის მიერ დეკლარაციის დაზუსტებით აღმოჩნდა, რომ მიმდინარე გადასახდებების ოდენობა ნაჩვენებზე და გადახდილზე მეტი ყოფილა? ვფიქრობთ, გადამხდელის მიერ წინამდებარე საკანონმდებლო ნორმის საფუძველზე მოპოვებული უფლება არ ყოფილა ნამდვილი. შესაბამისად, დეკლარაციის გაგრძელების პერიოდისათვის მას უნდა დაერიცხოს მ.274-ით გათვალისწინებული სანქცია.

მუხლი 69. საგადასახადო დეკლარაციაში ცვლილების ან/და დამატების შეტანა

1. თუ პირი წარდგენილ საგადასახადო დეკლარაციაში აღმოაჩენს შეცდომას, რომელიც იწვევს საგადასახადო ვალდებულების ცვლილებას, იგი ვალდებულია საგადასახადო დეკლარაციაში შეიტანოს შესაბამისი ცვლილება ან/და დამატება.

2. შესწორებული საგადასახადო დეკლარაცია ჩაითვლება თავდაპირველად წარდგენილად, თუ იგი საგადასახადო ორგანოში წარდგენილია ამ საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის გასვლამდე.

3. იმ პერიოდზე ან საკითხზე, რომელზედაც საგადასახადო ორგანომ უკვე განახორციელა საგადასახადო შემონეშება ან დარიცხვა, პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, აღრიცხვა განახორციელოს შესწორებული დეკლარაციის მიხედვით. აღნიშნულის შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი გამოსცემს მოტივირებულ ბრძანებას.

ხშირად ხდება, როდესაც დაუდევრობით, არასაკმარისი ინფორმაციის გამო თუ სხვა მიზეზის წყალობით გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილია, გადამხდელის თვალსაზრისით, არასწორი დეკლარაცია, რომლის შეცვლის სურვილიც მას შემდგომ გაუჩნდა. შეცვლის მთავარი მიზანი შეიძლება იყოს ჯარიმის (მ.275) თავიდან აცილება ან სულაც კეთილსინდისიერების პრინციპების დაცვა.

თუ წარდგენილ დეკლარაციაში პირი, თავისი აზრით, აღმოაჩენს შეცდომას, ის ვალდებულია, დეკლარაციაში შეიტანოს შესაბამისი ცვლილება და ახალი სახით წარუდგინოს იგი საგადასახადო ორგანოს. 1-ლი ნაწილის კონტექსტიდან იკვეთება, რომ საგადასახადო ორგანოც ვალდებულია, მიიღოს ის, როგორც შესაბამისი საგადასახადო პერიოდის დეკლარაცია, მაგრამ არ იკვეთება, რომ ის ვალდებულია, განახორციელოს დარიცხვა მის მიხედვით. ამასთან, საგადასახადო ორგანო შეცდომის არსებობის დადგენას, როგორც წესი, არ ცდილობს. პრაქტიკულად გამოდის ისე, რომ საგადასახადო ორგანო ღებულობს მრავალჯერ შეცვლილ დეკლარაციას. შესაბამისად, დეკლარაციის ბოლო ვერსია გაითვალისწინება მ.275-ით (საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის შემცირება) დასარიცხი ჯარიმის გამოანგარიშებისათვის. ამ ჯარიმის სახისათვის ამოსავალი თანხაა გადასახადის დარიცხული თანხა, მათ შორის, დეკლარაციით ნაჩვენები. ამგვარად, თუ საგადასახადო ორგანომ არ გამოიყენა წინამდებარე მუხლის მე-3 ნაწილით მისთვის მინიჭებული უფლება, მაშინ თეორიულად აღმოჩნდება ისეთი სიტუაცია, როდესაც შესწორებული დეკლარაცია მიღებულია, მაგრამ დარიცხვა განხორციელებულია თავდაპირველი დეკლარაციით, რაც შესაძლებლობას იძლევა გამოყენებულ იქნეს მ.275-ით გათვალისწინებული ჯარიმა, თუ შესწორებული გადასახადის თანხა ნაკლებია თავდაპირველი ნაჩვენებზე. ამ დროს მ.269.6-ით დადგენილი შეღავათი, ვფიქრობთ, მაშინ გამოიყენებოდა, თუ გადამხდელი კიდევ ერთი დაზუსტებით დეკლარაციას მისცემდა თავდაპირველ სახეს. ამიტომ გადამხდელები გულისხმიერებით უნდა მოეკიდონ დეკლარაციის შესწორებას, თუმცა კი, საგადასახადო შემონმებით თუ დადგინდება ნაკლები გადასახადის მართლზომიერება, გადამხდელს ადრე დარიცხული ჯარიმაც მოეხსნება. ამ აბზაცში მოყვანილი მსჯელობით იმის თქმა გვსურს, რომ მე-3 ნაწილის 1-ლ წინადადებაში გამოყენებულ სიტყვა „დარიცხვა“-ში არ უნდა იგულისხმებოდეს დეკლარაციის საფუძველზე განხორციელებული დარიცხვა.

შემთხვევა, როდესაც შესწორებული დეკლარაცია არ ჩაითვლება ასეთად, არის მისი წარდგენა ვადამდე. თუ 2011 წლის მოგების გადასახადის შესწორებული დეკლარაცია წარდგენილ იქნა 2011

ნლის 20 დეკემბერს, მაშინ ის ჩაითვლება თავდაპირველად წარდგენილად. თუ გადამხდელი ამ დეკლარაციას კიდევ ერთხელ შეასწორებს 2012 წლის 21 მარტს, ამ თარიღის დეკლარაცია ჩაითვლება დეკლარაციად შესწორების გარეშე. თავდაპირველად წარდგენილი დეკლარაცია იძლევა იმის საშუალებას, რომ გადასახადის დარიცხვა განხორციელდეს მისი, და არა – სხვა დეკლარაციის საფუძველზე (იგულისხმება დარიცხვის სხვა საფუძველების არარსებობა).

თუ შესწორებული დეკლარაცია ეხება საგადასახადო ორგანოს მიერ შემოწმებულ პერიოდს, მაშინ, დარიცხვა, როგორც წესი, განხორციელებულია რა შემოწმების აქტით, საგადასახადო ორგანოს უფლება ეძლევა გადასახადის დარიცხვას (იგივეა, რაც აღრიცხვა, მ.61-ის მიხედვით) შეუცვალოს საფუძველი. ასეთი რამ პრაქტიკულად მოხდება მაშინ, როდესაც შესწორებულ დეკლარაციაში გათვალისწინებულია შემოწმების აქტის შედეგები და ახლად აღმოჩენილი გარემოებების საფუძველზე შეტანილია ცვლილებები. დარიცხვის საფუძველის შეცვლა საჭიროებს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მოტივირებულ ბრძანებას.

იგივე ითქმის ისეთი შემთხვევისათვისაც, როდესაც შესწორებული დეკლარაციით განხორციელებული შესწორება ეხება საკითხს, რომელიც საგადასახადო ორგანოს შემოწმებული აქვს.

დაუბრუნდეთ 1-ლ ნაწილში მითითებული *შეცდომის* საკითხს. როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, შემოწმების ჩატარებამდე ფაქტობრივად ნებისმიერ დროსა და ნებისმიერი თანხით შეიძლება დეკლარაციის შესწორება და წარდგენა. მიუხედავად ამისა, პრაქტიკაში ზოგჯერ აქტუალურია იმის გარკვევა, ახალი გარემოება წარმოადგენს თუ არა წარდგენილი დეკლარაციის შესწორების საფუძველს.¹⁵⁶

ვთქვათ, 20.12.2010წ.-ს განხორციელდა საქონლის მიწოდება. სამოქალაქო კოდექსით გათვალისწინებული საფუძველით (მაგალითად, ხელშეკრულებაზე უარის ან მისი ბათილობის საფუძველით) 04.04.2011წ.-ში საქონელი მთლიანად დაუბრუნდა გამყიდველს. გამყიდველმა 2010 წლის მოგების დეკლარაციაში გაითვალისწინა ამ გარიგებიდან მიღებული შემოსავალი და მასთან დაკავშირებული ხარჯი, რომელთა სხვაობაც შეადგენდა 100 ლარს. რომელი წლის დასაბეგრი მოგება უნდა შეამციროს გამყიდველმა

¹⁵⁶ იხ. ასევე მ.174.3.დ(ე)-ს კომენტარი

ამ 100 ლარით? 2010 წლის, დეკლარაციის შესწორების გზით, თუ 2011 წლის?

მიუხედავად იმისა, თუ რომელ ვარიანტს ითვალისწინებს ბასს ან, თუნდაც, საგადასახადო კოდექსი, პირველი ბარიერია 2010 წლის დეკლარაციის მართლზომიერი დაზუსტების შესაძლებლობა. თუ გამყიდველმა 2010 წლის დეკლარაციაში 100 ლარის ასახვით დაუშვა შეცდომა, მაშინ დეკლარაცია შესაძლებელია შესწორდეს. შეცდომის დაშვების გარეშე დეკლარაცია არ ექვემდებარება შესწორებას: კოდექსი ითვალისწინებს შესწორების ვალდებულებას, და არა – უფლებას.

შეცდომის დეფინიციას საქართველოს კანონმდებლობიდან იძლევა მხოლოდ სისხლის სამართლის კოდექსი (კოდექსი, მ.36), მაგრამ მისი გამოყენების შემთხვევებს ვხვდებით სამოქალაქო კოდექსშიც. მისი შინაარსია **სინამდვილის ყალბი წარმოდგენა**. დაშვებული შეცდომა წარმოადგენს სინამდვილის ყალბი წარმოდგენით გამონვეული ქმედების შედეგს.

თუ შეცდომის დეფინიციას ასე მივუდგებით, მაშინ, თუ ჩვენს მაგალითში საქონლის დაბრუნება განხორციელდა ნასყიდობის გარიგების ბათილობის გამო (მაგალითად, იძულების ან არსებითი შეცდომის საფუძველზე ნების გამოვლენის გამო), გამყიდველმა 2010 წელს დაუშვა შეცდომა, ვინაიდან დასაბეგრ მოგებად 100 ლარის ასახვა გამოიწვია მის მიერ გარიგების ნამდვილად მიჩნევამ, არადა ის ნამდვილი არც ყოფილა არასოდეს, თუმცა ეს შემდეგ, 2011 წელს, გაირკვა.

თუ საქონელი დაბრუნდა ნასყიდობის ხელშეკრულებაზე უარის თქმის საფუძველით (მაგალითად, აღმოჩნდა უფლებრივი ნაკლის მქონე საქონელი), მაშინ 2010 წელს 100 ლარის ასახვისას ადგილი არ ჰქონია გამყიდველის ყალბ წარმოდგენებს, მას თუნდაც რომ სცოდნოდა მყიდველის მიერ ხელშეკრულებაზე უარის თქმის შესაძლებლობის შესახებ. უარის თქმამდე გარიგება ხომ ნამდვილი იყო. როგორი გარიგებაც იყო, მან იმგვარად ასახა იგი საგადასახადო მიზნებისათვის. შესაბამისად, ამგვარი შემთხვევისათვის შეცდომას არ აქვს ადგილი და 2010 წლის მოგების დეკლარაციის დაზუსტებაც დაუშვებელია.

მუხლი 70. გადასახადის გადამხდელისაგან ინფორმაციის მოთხოვნა

1. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს:

ა) გადასახადის გადამხდელისაგან წერილობითი ან ელექტრონული ფორმით მოითხოვოს სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარდგენა. ამ შემთხვევაში მოთხოვნაში უნდა მიეთითოს წარსადგენი სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის ჩამონათვალი და მისი წარდგენის გონივრული ვადა;

ბ) დაავალდებულოს პირი, წარმოადგინოს თავისი ქონების ნუსხა.

1¹. ამ კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევაში აღსრულების ეროვნული ბიუროს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს, განახორციელოს ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული უფლებამოსილება. (22.02.2011. N4206)

2. პირი ვალდებულია მოთხოვნილი ინფორმაცია მითითებულ ვადაში, სწორად და სრულად წარუდგინოს საგადასახადო ორგანოს/აღსრულების ეროვნულ ბიუროს. ამასთანავე, თუ გადასახადის გადამხდელის ქონებას საგადასახადო ორგანომ ან ამ კანონით განსაზღვრულ შემთხვევაში აღსრულების ეროვნულმა ბიურომ ყადაღა დაადო, იგი ვალდებულია ახალი ქონების შექმნის შემთხვევაში არა უგვიანეს 7 სამუშაო დღისა შეასწოროს თავის მიერ წარდგენილი ქონების ნუსხა ქონებაზე ყადაღის არსებობის მთელი პერიოდის განმავლობაში. (22.02.2011. N4206)

მოთხოვნილი ინფორმაციის წარდგენასთან დაკავშირებით იხ. მ.49-ის კომენტარი. დავამატებთ, რომ, თუ პირი არ ეთანხმება მოთხოვნილი ინფორმაციის კავშირს დაბეგვრასთან ან მისი წარდგენის ვადას, ან არ სურს გასწიოს დამატებითი ხარჯები სააღრიცხვო დოკუმენტაციის დამუშავებისათვის, მას სრული უფლება აქვს, ადმინისტრაციული საჩივრის წარდგენის გზით ან სასამართლოს მეშვეობით დაიცვას თავისი უფლებები, მათ შორის, საგადასახადო ორგანოს შეაცვლევინოს შესაბამისი მოთხოვნა.

ამ მუხლით განსაზღვრული ვალდებულებების დარღვევისათვის, მათ შორის, აღსრულების ეროვნული ბიუროსათვის ქონების ნუსხის წარუდგენლობისათვის, პასუხისმგებლობის ზომას ადგენს

მ.279 (საგადასახადო ორგანოსათვის ინფორმაციის წარუდგენლობა). ჯარიმის ოდენობაა 400 ლ. ან 1000 ლ. ყოველი განმეორებითი დარღვევისათვის.

მუხლი 71. საბანკო დანესებულების ვალდებულებები

1. საბანკო დანესებულება ვალდებულია:

ა) მენარმე ფიზიკურ პირს ან/და სანარმოს/ორგანიზაციას გაუხსნას საბანკო ანგარიში მხოლოდ საგადასახადო ან შესაბამისი ორგანოს მიერ გაცემული, გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭების დამადასტურებელი დოკუმენტის საფუძველზე, გარდა ამ ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა;

ბ) უცხოური სანარმოსათვის საბანკო ანგარიშის პირველად გახსნისას ან ამ სანარმოსათვის ბოლო ანგარიშის დახურვისას აღნიშნულის თაობაზე 3 სამუშაო დღის ვადაში (გარდა ამ ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა) აცნობოს შემოსავლების სამსახურს და სამსახურის მიერ ამ ინფორმაციის მიღებამდე უცხოური სანარმოს ანგარიშიდან არ განახორციელოს გასაგლის ოპერაციები. გარდა ამისა, იგი უცხოური სანარმოს მიერ მიწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურს წარუდგენს ინფორმაციას უცხოური სანარმოს საიდენტიფიკაციო ნომრის ან/და მუდმივი დანესებულების ფაქტობრივი მისამართის შესახებ (თუ ასეთი ინფორმაცია არსებობს ან ანგარიშის გამხსნელმა პირმა ეს ინფორმაცია ბანკს წარუდგინა);

გ) 3 სამუშაო დღის ვადაში აცნობოს შესაბამის საგადასახადო ორგანოს მის მიერ ამ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტში მითითებული პირებისათვის ანგარიშის პირველად გახსნის ან მათთვის ბოლო ანგარიშის დახურვის შესახებ და საგადასახადო ორგანოს მიერ ამ ინფორმაციის მიღებიდან 2 სამუშაო დღის ვადაში ამ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტში მითითებული პირის ანგარიშიდან არ განახორციელოს გასაგლის ოპერაციები, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც გასაგლის ოპერაცია უკავშირდება ბიუჯეტში გადასახადის თანხის გადახდას. თუ შემოსავლების სამსახურსა და საბანკო დანესებულებას შორის დადებულია ხელშეკრულება ინფორმაციის (მათ შორის, საინკასო დავა-

ლების) ელექტრონული ფორმით გაცვლის შესახებ, ამ ქვეპუნქტში მითითებული ვადები განისაზღვრება ხელშეკრულების პირობების შესაბამისად, მაგრამ არა უმეტეს ამ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული ვადებისა;

გ¹) ფიზიკური პირის მენარმე ფიზიკურ პირად არსებობის ფაქტის დადგენიდან 3 დღის ვადაში აცნობოს საგადასახადო ორგანოს ასეთი პირის მოქმედი ანგარიშებიდან პირველის გახსნის ან მისთვის ბოლო ანგარიშის დახურვის თარიღი. თუ შემოსავლების სამსახურსა და საბანკო დაწესებულებას შორის დადებულია ხელშეკრულება ინფორმაციის (მათ შორის, საინკასო დავალების) ელექტრონული ფორმით გაცვლის შესახებ, ამ ქვეპუნქტში მითითებული ვადა განისაზღვრება ხელშეკრულების პირობების შესაბამისად, მაგრამ არა უმეტეს ამ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული ვადისა; (24.06.2011. N4963)

დ) ამ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტში მითითებული პირების საბანკო ანგარიშიდან არ განახორციელოს გასავლის ოპერაციები (ბანკის მომსახურების საზღაურის გარდა, თუ ეს ოპერაციები არ უკავშირდება ბანკის სისტემის გარეთ საანგარიშსწორებო ოპერაციებს) გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომრის მითითების გარეშე;

ე) შემოსავლების სამსახურს მასთან დადებული ხელშეკრულებით განსაზღვრულ შემთხვევებში და ამავე ხელშეკრულებით დადგენილი ვადისა და პირობების დაცვით აცნობოს მხოლოდ ამ ნაწილის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული პირების ანგარიშების გახსნის ან/და დახურვის შესახებ და საგადასახადო ორგანოს მიერ ამ პირების საიდენტიფიკაციო ნომრების მითითებით გამოწერილი საინკასო დავალება ან დადებული ყადაღა ავტომატურად გაავრცელოს ბანკში არსებულ მათ ყველა ანგარიშზე; (17.12.2010. N4114)

ვ) შემოსავლების სამსახურის მოთხოვნის შემთხვევაში მიაწოდოს მას ინფორმაცია გადასახადის გადამხდელის ანგარიშის გახსნის ან დახურვის შესახებ აღნიშნული მოთხოვნიდან 3 სამუშაო დღის ვადაში. შემოსავლების სამსახურს ამ ინფორმაციის მოთხოვნის უფლება აქვს ამ კოდექსით გათვალისწინებული ხანდაზმულობის ვადის ფარგლებში, რომელიც აითვლება ანგარიშის გახსნიდან/დახურვიდან, ხოლო სხვა შემთხვევაში ინფორმაცია შესაძლებელია გამოთხოვილ იქნეს სასამართლოს გადანყვეტილების საფუძველზე. თუ შემოსავლების სამსახურსა და საბანკო დაწესებულებას შორის

დადებულია ხელშეკრულება ინფორმაციის ელექტრონული ფორმით გაცვლის შესახებ, ამ ქვეპუნქტში მითითებული ინფორმაცია შესაძლებელია გამოთხოვილ იქნეს ელექტრონული ფორმით. ამ შემთხვევაში ამ ქვეპუნქტში მითითებული ვადა განისაზღვრება ხელშეკრულების პირობების შესაბამისად.

ზ) საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის საბანკო ანგარიშებზე წარდგენილი საინკასო დავალების შესასრულებლად აღრიცხვის შემდეგ დაუყოვნებლივ უზრუნველყოს აღნიშნულის თაობაზე ამ პირის ინფორმირება, გარდა მისი ინფორმირების შეუძლებლობის შემთხვევისა. (8.11.2011. N5202)

2. თუ ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ინფორმაციის ცნობება ხდება წერილობითი შეტყობინების საგადასახადო ორგანოში ჩაბარებით, მაშინ მისი დამონმება ხორციელდება საბანკო ანგარიშის გახსნის შესახებ შეტყობინების მეორე ეგზემპლარზე საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ხელმოწერით, ხოლო საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენილი შეტყობინების 2 სამუშაო დღის ვადაში დაუმონმებლობის შემთხვევაში შეტყობინება ავტომატურად ითვლება დამონმებულად, შესაბამისად, ბანკს უფლება აქვს, განახორციელოს ამ ანგარიშიდან გასაგვლის ოპერაციები. ამასთანავე, შეტყობინების ჩაბარებად ითვლება საგადასახადო ორგანოში კორესპონდენციის მიღება. (20.12.2011 N 5556)

ამ მუხლით დგინდება ეროვნული ბანკის მიერ ლიცენზირებული კომერციული ბანკების, მათ შორის, უცხოური ბანკების საქართველოს ფილიალების, და არა – არასაბანკო სადეპოზიტო დაწესებულებების (მაგალითად, საკრედიტო კავშირების), ზოგიერთი ისეთი ვალდებულება, რომლის შესრულებითაც დაინტერესებულია შემოსავლების სამსახური. თუმცა ჩანანერები იმგვარია, რომ შემოსავლების სამსახურს პრეტენზიაც კი შეიძლება ჰქონდეს უცხოური საბანკო დაწესებულებებისაგან ინფორმაციის მიღებაზე, რაც, ნაკლებ სავარაუდოა, განხორციელებადი იყოს.

დამავალდებულებელი წესით ბანკებისაგან მოთხოვნილია შემდეგი ინფორმაცია: ა) ნებისმიერი წარმონაქმნისა და მენარმის ნიმუშების მქონე (ადგენს საგადასახადო ორგანო) ფიზიკური პირების ბანკის კლიენტად ყოფნის პერიოდი (პირველი ანგარიშის გახსნა/

ბოლო ანგარიშის დახურვა); ბ) მოთხოვნის შემთხვევაში, წარმონაქმნებისათვის/ფიზიკური პირებისათვის ნებისმიერი ანგარიშის განხსნის/დახურვის შესახებ ცნობა (მ.71.1.ე.ვ), ამასთან, ამ ცნობის მოთხოვნის ხანდაზმულობის ვადაა 6 წელი ანგარიშის გახსნიდან/დახურვიდან. ანგარიშზე არსებული თანხების ოდენობა და მისი ბრუნვა არ განეკუთვნება მოთხოვნილ ინფორმაციას. საბანკო დაწესებულებიდან საგადასახადო ორგანოს მისი მოპოვება შეუძლია მხოლოდ სასამართლოს გადაწყვეტილების საფუძველზე.

რაც შეეხება სხვა ვალდებულებებს, მათ შორის, ძირითადად ვხვდებით გადარიცხვის განხორციელების შესაძლებლობას მხოლოდ საიდენტიფიკაციო ნომრის ჩვენებით, ასევე – საგადასახადო ორგანოს მიერ საინკასო დავალებისა და დადებული ყადაღის გავრცელების ვალდებულებას ბანკში არსებულ პირის ყველა ანგარიშზე (ეს არ ეხება არამენარმე ფიზიკური პირის ანგარიშებს) (მ.71.1.ე). ამას გარდა, ბანკის ვალდებულებაა გადამხდელის საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენის შესახებ გადამხდელის ინფორმირება (მ.71.1.ზ).

წინამდებარე მუხლი ვრცელდება ნებისმიერი სახის ანგარიშზე, მიმდინარე იქნება ის თუ ვადიანი ანაზრის.

რა თქმა უნდა, წინამდებარე მუხლი ეწინააღმდეგება „კომერციული ბანკების საქმიანობის შესახებ“ კანონის მ.17.2-ს (საბანკო საიდუმლოება),¹⁵⁷ მაგრამ თანაბარი იურიდიული ძალის მქონე ნორმატიულ აქტებს შორის წინააღმდეგობისას გამოიყენება უფრო გვიან მიღებული (გამოცემული) ნორმატიული აქტი,¹⁵⁸ რომელსაც ჩვენს შემთხვევაში წარმოადგენს 2010 წელს მიღებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. რაც შეეხება „ეროვნული ბანკის შესახებ“ ორგანულ კანონს, რომლის სამართლებრივი იერარქია უფრო მაღალია, ვიდრე საგადასახადო კოდექსისა, მისი მე-20 მუხლი (პროფესიული საიდუმლოება და ინტერესთა შეუთავსებლობა), ვფიქრობთ, არ ეხება კომერციულ ბანკებს. ამდენად, ჩვენი აზრით, საბანკო დაწესებულებებისათვის წინამდებარე მუხლით დადგენილ ვალდებულებებს გააჩნიათ იურიდიული ძალა.

¹⁵⁷ იხ. ვ.ხმალაძე, ი.შავიშვილი, დ.ხატიაშვილი, რ.მიგრიაული, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები. მე-2 გამოცემა, 2006წ., მ.103-ის კომენტარი

¹⁵⁸ კანონი „ნორმატიული აქტების შესახებ“, მ.7.8

მუხლი 72. პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი

1. პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი არის წერილობითი დოკუმენტი, რომლითაც შესაძლებელია სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეთა იდენტიფიცირება, აქვს თარიღი და მოიცავს მიწოდებული საქონლის/განეული მომსახურების ჩამონათვალსა და ღირებულებას. საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერულ) ოპერაციაზე გამოწერილ პირველად საგადასახადო დოკუმენტში საქონლის ღირებულების (მათ შორის, საქონლის ერთეულის ფასის) მითითება სავალდებულო არ არის. (14.06.2011. N4754)

2. პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი დგება არანაკლებ ორ იდენტურ ეგზემპლარად, რომლებიც რჩება სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეებთან.

3. პირი ვალდებულია პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი შეინახოს იმ კალენდარული წლის დამთავრებიდან, რომელსაც იგი მიეკუთვნება, არანაკლებ 6 წლის განმავლობაში.

პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის (პსდ) ქონას არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება მ.286.4-ით გათვალისწინებული ჯარიმის თავიდან აცილებისათვის, რომელიც ეხება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების „ზედმეტობის“ გამოვლენას. სხვა შემთხვევებში აუცილებელი არ არის, რომ პირველადი დოკუმენტი წარმოადგენდეს პირველად საგადასახადო დოკუმენტს, მათ შორის, ხარჯის გამოსაქვითად განხილვისათვის.

პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის სახეს განეკუთვნება, მაგალითად, სასაქონლო ზედნადები,¹⁵⁹ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, საქონლის/მომსახურების მიღება-ჩაბარების აქტი.

პსდ უნდა იყოს წერილობითი სახის, მატერიალური ფორმის ან ელექტრონული. ამ დოკუმენტით უნდა ირკვეოდეს, თუ რისი მიზნდება განხორციელდა. ისეთი ზოგადი ჩანაწერები, როგორცაა „მიწოდებულ იქნა 5 ტომარა საქონელი“, ხელს უშლიან დოკუმენტის პსდ-ად განხილვას. მიწოდებული ობიექტის მაიდენტიფიცირებელი მონაცემები იმ მოცულობით უნდა იყოს ასახული პსდ-ში, რაც საკმა-

¹⁵⁹ ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრ., მ.25.4.6

რისი იქნება იმის ნათელსაყოფად, რომ განხორციელდა სწორედ ამ ობიექტის, და არა – მისი მსგავსის მიწოდება.

გარდა მიწოდებული ობიექტების ჩამონათვალისა, მითითებული უნდა იყოს ყოველი მათგანის ის ღირებულება, რა ღირებულებაც გათვალისწინებულია მხარეთა ნასყიდობის თუ სხვა სახის ხელშეკრულებით (ნასყიდობის ფასი, საიჯარო ქირა და ა.შ.). საქონლის თვითღირებულების მითითება არც საჭიროა და არც მოითხოვება. ხოლო მხოლოდ ჯამური ფასის მითითებამ შეიძლება შექმნას პრობლემები ჯარიმის დაკისრების კუთხით. საქონლის შემთხვევაში, მითითებული უნდა იყოს ერთეულის ფასიც. დღგ-ისა და აქციზის მითითება სავალდებულო არ არის.

მხოლოდ საქონლის/მომსახურების გაცვლის/ბარტერული ოპერაციებისათვის შექმნილ პსდ-ისთვის არ მოითხოვება საქონლის ან მისი ერთეულის ღირებულების მითითება. მიზეზი მარტივია, მხარეები შეიძლება ისე ცვლიდნენ ერთმანეთზე ქონებას, რომ მათი გაცვლითი საბაზრო ფასები არც კი იცოდნენ და მხოლოდ გუमानით ხვდებოდნენ, თუ რა ხეირი ნახეს ამ გაცვლით.

საქონლისაგან განსხვავებით, გაცვლილი მომსახურებისათვის არ არის დადგენილი, რომ დასაშვებია მისთვის გაცვლის ფასის მიუთითებლობა. ვფიქრობთ, კანონმდებელს ეს მომენტი გამოორჩა ალბათ იმიტომ, რომ პსდ-ად გულისხმობდა სასაქონლო ზედნადებს. თუ ეს ასეა, მაშინ გაცვლილი საქონლის მიწოდების, ტრანსპორტირებისა და შენახვისათვის გამოწერილ სასაქონლო ზედნადებში არ ჩაიწერება ამ საქონლის საბაზრო ფასი. კანონმდებელი სპეციალურად აღნიშნავს, რომ ბარტერისას სავალდებულო არ არის საქონლის ერთეულის ფასის მითითება.

რა თქმა უნდა, წერილობითი ფორმის საბუთი, შექმნის თარიღის გარეშე, დოკუმენტად არც განიხილება. შექმნის თარიღი კი ის დროა, როდესაც წერილობითი ფორმა იქცა დოკუმენტად. ამიტომ ყურადღება უნდა მიექცეს დოკუმენტზე ისეთი თარიღის არსებობას, როდესაც მხარემ ან მხარეებმა (გააჩნია დოკუმენტის სახეს) დაადასტურეს წერილობით ფორმაში მოცემული ჩანაწერები. თარიღი მოცემული უნდა იყოს წლით, კალენდარული თვითა და დღის რიცხვით. წუთებისა და საათების პსდ-ზე დასმა სავალდებულო არ არის, მაგრამ სამართლებრივი თვალსაზრისით მათი არსებობა სასურველია.

პსდ-ით უნდა ირკვეოდეს სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეების ვინაობა. მარტო სახელის მითითება არ კმარა: მითითებული უნდა სხვა მაიდენტიფიცირებელი ნიშნებიც, მაგალითად, საიდენტიფიკაციო კოდი. მხოლოდ ამ კოდის მითითებაც საკმარისია, თუ პსდ-ში აღნიშნულია, რომ ეს კოდი საქართველოს სახელმწიფო ორგანოს მიერ არის გაცემული.

პსდ-ით უნდა ირკვეოდეს, მასში მითითებული, თუნდაც იდენტიფიცირებული, პირი მართლა სამეურნეო ოპერაციის მონაწილეა თუ არა. ამ დოკუმენტის საშუალებით ეს გაირკვევა მაშინ, თუ მასზე დასმულია ყველა მხარის (ან წარმომადგენლების) მიერ უშუალოდ შექმნილი ხელმოწერა (ოღონდ არა ფაქსიმილე). თუმცა, ვინაიდან მუხლი ითვალისწინებს სამეურნეო ოპერაციაში მონაწილეობის დასაბუთებას, და არა – მაინცდამაინც ხელისმოწერის გზით, ამიტომ შესაძლებლად მიგვაჩნია, გამოყენებულ იქნეს სხვადასხვა საშუალებები ამ მონაწილეობის დასაბუთებისათვის. მაგალითად, თუ პირმა მის მიერ ხელმოწერილი საგადასადახადო ანგარიშ-ფაქტურა ფოსტით გადაუგზავნა კონტრაჰენტს, რომელმაც ეს ფაქტურა ასახა თავის დეკლარაციაში, მაშინ ჩაითვლება, რომ ანგარიშ-ფაქტურა ნამდვილად პსდ-ს წარმოადგენს. კონტრაჰენტის მიერ დოკუმენტის დამადასტურებელი ნების გამოხატვის გარეშე, საქმე წერილობითი ფორმის შემქმნელის ეპისტოლარული ჟანრის ნაწარმოებთან უფრო გვექნება, ვიდრე იურიდიული ძალის მქონე დოკუმენტთან.

მუხლის მიხედვით, არათუ კონტრაჰენტის, არამედ – დოკუმენტის შემქმნელის ხელმოწერის არსებობაც არ მოითხოვება. ისევ და ისევ სხვა საშუალებებით უნდა დასტურდებოდეს მხარეთა სამეურნეო ოპერაციაში მონაწილეობა. რაც უფრო ნათლად და გარკვევით დასტურდება ეს, მით უფრო ნაკლები იქნება საგადასახადო ჯარიმის დაკისრების ალბათობა. ე.წ. ინვოისები და გაცვლილი ინტერნეტ-წერილები (e-mail) შეიძლება კიდევ ფორმალურად აკმაყოფილებდნენ პსდ-ად განხილვის მოთხოვნებს, მაგრამ, მაღალი რისკის გამო, გადამხდელისთვის აჯობებს იქონიონ ყველა მხარის მიერ ხელმოწერილი და ბეჭდით დადასტურებული პსდ-ს ერთი და მხოლოდ ერთი ეგზემპლარი.

სალარო აპარატის ქვითრები, სალაროსა შემოასვალ-გასავლის ორდერები, ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთასთან დაკავშირე-

ბული სასაქონლო დეკლარაციები, კერძოსამართლებრივი ხელშეკრულებები, სანარმოს დირექტორის ბრძანებები, როგორც წესი, არ აკმაყოფილებენ პსდ-ად განხილვის მოთხოვნებს.

პსდ პირმა უნდა შეინახოს სულ მცირე 6 კალენდარული სრული წელი მაინც. ამ ვალდებულების დარღვევისათვის პირი დაჯარიმდება 100 ლარით (მ.291 (სხვა ჯარიმები)). თუმცა კი სასურველია პსდ-ის შენახვა მაქსიმალურად შესაძლებელი ვადით, ვინაიდან საჭიროების შემთხვევაში გადამხდელი მას გამოიყენებს საგადასახადო ორგანოს მიერ პსდ-ის, როგორც ინფორმაციის შემცველი დოკუმენტის, მოთხოვნისას ან ინვენტარიზაციის ჩატარებისას.

მუხლი 73. ცალკეულ შემთხვევაში დაბეგვრის ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა

1. შემოსავალი გადასახადით იბეგრება იმ შემთხვევაშიც, როდესაც მისი კანონიერება სადავოა.

2. საგადასახადო სამართალდარღვევით მიღებული შემოსავალი ან განხორციელებული სხვა ოპერაცია იბეგრება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

3. თუ საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებულ შემთხვევებში სასამართლოს გადაწყვეტილებით შემოსავალი სრულად ექვემდებარება ბიუჯეტის სასარგებლოდ ამოღებას, იგი არ იბეგრება.

4. თუ რაიმე თანხა გამოიყენება კონკრეტული პირის ინტერესებისათვის, ჩაითვლება, რომ ეს თანხა მიღებული აქვს ამ პირს.

5. საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, განუსაზღვროს პირს საგადასახადო ვალდებულებები არსებული მასალების საფუძველზე, შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე), ქვემოთ მოყვანილი ერთზე მეტი ნებისმიერი პირობის არსებობისას: (8.11.2011. N5202)

ა) პირი არ ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას ან არ ახორციელებს მას საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმითა და წესით;

ბ) სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგულია ან განადგურებულია;

გ) ადგილი აქვს პირის აქტივების დაუსაბუთებელ ზრდას;

დ) პირის დასაბეგრი შემოსავალი ან/და ოპერაციის მოცულობა ან/და ფასნამატის მაჩვენებელი მნიშვნელოვნად იცვლება საგადასახადო პერიოდების მიხედვით;

ე) პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის ან/და პირადი მოხმარებისათვის განეული ხარჯი აჭარბებს დეკლარირებულ შემოსავალს.

6. ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგებისას შემოსავლები და ხარჯები ისე უნდა განანიღდეს, როგორც დამოუკიდებელ პირებს შორის დადებული გარიგების დროს.

7. პირი, რომელიც საქონლის/მომსახურების რეალიზაციას უპირატესად ნაღდი ანგარიშსწორებით ახორციელებს, გადასახადის გადახდისას იყენებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილ შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის გამარტივებულ წესებს. აღნიშნული წესები არ ვრცელდება იმ გადასახადის გადამხდელზე, რომელიც, მოგებისა და საშემოსავლო გადასახადების მიზნებიდან გამომდინარე, ვალდებულია განახორციელოს ან ნებაყოფლობით ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას დარიცხვის მეთოდით, აგრეთვე იმ პირზე, რომელიც რეგისტრირებულია დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად.

8. ბარტერული ოპერაციის ღირებულების შემცირებულად ჩვენებისას საგადასახადო ორგანო ახორციელებს დაბეგვრის ობიექტის კორექტირებას საბაზრო ფასებით და გადასახადის ხელახალ გამოანგარიშებას საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის განსაზღვრული სანქციების გათვალისწინებით.

9. საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს:

ა) მხედველობაში არ მიიღოს სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც არა აქვს არსებითი ეკონომიკური გავლენა;

ბ) სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს.

10. უცხოური ვალუტით განხორციელებული ოპერაცია, რომე-

ლიც ექვემდებარება დაბეგვრას, ასევე სატარიფო ღირებულების და იმპორტის/ექსპორტის გადასახდელების ოდენობის განსაზღვრისას უცხოური ვალუტა გადაიანგარიშება ლარებში:

ა) ოპერაციის დღისათვის/სასაქონლო დეკლარაციის რეგისტრაციის დღისათვის არსებული საქართველოს ეროვნული ბანკის ოფიციალური კურსით, ასეთის არსებობის შემთხვევაში;

ბ) კურსით, რომელიც განისაზღვრება ლარის მიმართ უცხოური ვალუტის გამოქვეყნებული კურსით, მათ შორის, სხვა სახელმწიფოებში გამოქვეყნებული კურსით იმ ვალუტის მიმართ, რომელზედაც არსებობს ლარის გაცვლის ოფიციალური კურსი, თუ ოპერაციის დღისათვის/სასაქონლო დეკლარაციის რეგისტრაციის დღისათვის არ არსებობს საქართველოს ეროვნული ბანკის ოფიციალური კურსი.

დაბეგვრისთვის მნიშვნელობა არა აქვს, საქმიანობა მართლზომიერად განხორციელდა თუ არა. თუ თევზჭერის ლიცენზიის არმქონე პირი ეწევა ზღვიდან არამართლზომიერად მოპოვებული თევზების რეალიზაციას, იგი დაიბეგრება ჩვეულებრივად, მოგების გადასახადის შემთხვევაში, გამოსაქვითი ხარჯების გათვალისწინებითაც. ამ შემთხვევისაგან განსხვავებით, იარაღის უკანონო ვაჭრობით მიღებული შემოსავალის არამართლზომიერება სადავოც კი არ არის. ამგვარი შემთხვევებიც მოიაზრება წინამდებარე მუხლის 1-ლ ნაწილში. მაგრამ თუ აღმოჩნდა, რომ სასამართლოს გადაწყვეტილებით არამართლზომიერად მიღებული შემოსავალი სრული სახით უნდა გადაეცეს სახელმწიფოს, მაშინ ის არ დაიბეგრება. სასამართლო გადაწყვეტილებით უკანონოდ მოპოვებული თევზის ან მისი რეალიზაციით მიღებული თანხის, როგორც მიყენებული ზიანის კომპენსაციის, სრული სახით სახელმწიფოს საკუთრებაში გადაცემა არ წარმოშობს არაკეთილსინდისიერი მენარმე პირის საგადასახადო ვალდებულებას, ხოლო ზიანის გაანგარიშებისას გადახდილი გადასახადები სასამართლომ უნდა გაითვალისწინოს.

საგადასახადო სამართალდარღვევით მიღებული შემოსავლის მაგალითად დავასახელებთ შემთხვევას, როდესაც პირმა ანაზღაურება მიიღო ფიქტიური გარიგების ამსახველი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამონერით. მიუხედავად იმისა, რომ მას დაეკისრება

ჯარიმა (მ.282.3), მიღებული ანაზღაურება დაიბეგრება ჩვეულებრივი წესით. მსგავსად დაიბეგრება საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების გარეშე განხორციელებული რეალიზაციებიც.

ადრე მე-4 ნაწილს არ ექცეოდა განსაკუთრებული ყურადღება, არადა, მისი წყალობით გვარდება ზოგიერთი სახის გარიგების დაბეგრის საკითხები. ამგვარ გარიგებას განეკუთვნება მესამე პირის სასარგებლოდ დადებული ხელშეკრულება (სამოქ. კოდექსი, მ.349). ეს ისეთი ხელშეკრულებებია, როდესაც ერთი მხარე მეორეს ავალებს მეორე მხარის მიერ ხელშეკრულების საფუძველზე განხორციელებული შესრულება გადასცეს მესამე პირს. სხვაგვარად, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული შედეგი დგება იმ პირის მიმართ, რომელიც არ არის ხელშეკრულების მონაწილე (მესამე პირი).¹⁶⁰

ამგვარი სახით დადებული ხელშეკრულებები არც თუ ისე იშვიათია. მაგალითად, დამზღვევსა და მზღვეველს შორის გაფორმებული ჯანმრთელობის დაზღვევის ისეთი ხელშეკრულება, რომლითაც სადაზღვევო მომსახურებას ღებულობს მესამე პირი – დაზღვეული, წარმოადგენს მესამე პირის სასარგებლოდ დადებულ ხელშეკრულებას. ეს მესამე პირი შეიძლება იყოს სანარმოს თანამშრომელი, ხოლო დამზღვევი კი – სანარმო. სხვა მაგალითია, სანარმოსა და გამქირავებელს შორის დადებული ქირავნობის ხელშეკრულება, რომლითაც მომსახურებას იღებს მივლინებაში მყოფი სანარმოს თანამშრომელი ან ჩამოსული სტუმარი. საქონლის მიწოდების მაგალითად მოვიყვანოთ სანარმოსა და მალაზიას შორის დადებულ ნასყიდობის ხელშეკრულებას, რომლის მიხედვითაც სანარმო მალაზიას ავალებს კომპიუტერებისა და მათზე საკუთრების უფლების სხვა სანარმოსათვის ან ფიზიკური პირისათვის გადაცემას. თუ ხელშეკრულებაში სხვა რამ არ არის მითითებული, ვალდებულებითი სამართლის დანაწესების მიხედვით, ნასყიდობის ხელშეკრულების ჯეროვნად შესრულებაზე მოთხოვნის უფლების მქონეა მყიდველი სანარმო, მაგრამ კომპიუტერზე საკუთრების მოპოვება ხორციელდება სანივთო სამართლის ნორმების საფუძველზე. ამიტომ არ შეიძლება იმის მტკიცება, რომ სანარმო ჯერ თვითონ მოიპოვებს საკუთრების უფლებას ნასყიდობის ნივთზე, ხოლო შემდეგ გადას-

¹⁶⁰ იხ. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, მთ. რედაქტორი ლ. ჭანტურია, ნ.3, 1999, მ.349-ის კომენტარი

ცემს მას სხვა საწარმოს ან ფიზიკურ პირს. მესამე პირის სასარგებლოდ დადებული ხელშეკრულების შესრულებისას საქონლის ან მომსახურების მიწოდებას ადგილი აქვს ამ მესამე პირისათვის, და არა – ხელშეკრულების მხარისათვის. დამატებით, შეიძლება იკვეთებოდეს მომსახურების კიდევ ერთი სახე – ხელშეკრულების მხარის (კრედიტორის) სურვილების დაკამყოფილება, მაგრამ, თუ მისთვის სპეციალურად არ არის მოთხოვნილი ანაზღაურება, საგადასახადო ორგანომ მასზე ყურადღება, ვფიქრობთ, არც უნდა გამახვილოს წინამდებარე მუხლის მე-9 ნაწილის ა) ქვეპუნქტის საფუძველზე.

ამ სახით დადებული ხელშეკრულებების თვისებაა ის, რომ მესამე პირი არ მონაწილეობს ხელშეკრულების დადებაში და, შესაბამისად, ის არ იხდის საქონლის/მომსახურების ფასს. თვით ხელშეკრულების ტიპი შეიძლება სრულიად ნებისმიერი იყოს, ოღონდ ისეთი, რომელიც არ ეწინააღმდეგება კანონმდებლობას. ნასყიდობის, იჯარის, ქირავნობის, დაზღვევის, სესხის და ა.შ. ხელშეკრულებები შეიძლება დაიდოს მესამე პირის სასარგებლოდ.

მე-4 ნაწილის დანაწესით ითვლება, რომ მესამე პირის სასარგებლოდ დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე მხარის მიერ გადახდილი თანხა (დამზღვევის მიერ გადახდილი სადაზღვევო პრემია, საწარმოს მიერ გადახდილი ბინის ქირა და ა.შ.) მიღებული აქვს მესამე პირს (დაზღვეულს, სტუმარს და ა.შ.). აქედან გამომდინარეობს შედეგიც: მესამე პირს თანხა არათუ მიღებული, არამედ საქონლის/მომსახურების მიმწოდებლისათვის გადახდილიც კი აქვს (მზღვეველისათვის, გამქირავებლისათვის და ა.შ.).

ზემოთქმულიდან გამომდინარე, მიღებული თანხა მესამე პირს უნდა ჩაეთვალოს საშემოსავლო/მოგების გადასახადით დასაბეგრი შემოსავლის სახედ. ამასთან, თუ მესამე პირი წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის მონაწილეს არმქონე ფიზიკურ პირს, თანხის გადამხდელმა უნდა დააკავოს საშემოსავლო გადასახადი (მ.154.1.მ) ე.წ. „grossing-up“ მეთოდის გამოყენებით. რაც შეეხება დღგ-ს, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაც მიმწოდებელმა უნდა გამოუწეროს მესამე პირს, რომელიც ამ ფაქტურის საფუძველზე კანონმდებლობით დადგენილი წესით განახორციელებს ჩათვლას (მ.174.1.ა), ვინაიდან მას თანხა გადახდილად ეთვლება.

მესამე პირის სასარგებლოდ დადებული ხელშეკრულება შეიძლება თვით ამ მესამე პირსაც დაედო, მაშინ საგადასახადო შედეგები ზუსტად იგივე იქნებოდა, როგორც ის წინა აბზაცში არის აღწერილი, მაგრამ იგივე იქნებოდა მხოლოდ მე-4 ნაწილის საფუძველზე. ამ ნაწილის გარეშე საკმაოდ ბუნდოვანი იქნებოდა დაბეგვრის მექანიზმი. მაგალითად, კითხვები დაისმებოდა მესამე პირისათვის საქონლის/მომსახურების მიმწოდებლის ვინაობაზე, მესამე პირის მიერ ჩათვლის განხორციელებაზე, კოდექსით განსაზღვრული დოკუმენტაციის (ზედნადები, ფაქტურა) ადრესატებზე, საშემოსავლო გადასახადის დაკავების საფუძველზე და ა.შ.

სასურველია, რომ საგადასახადო ორგანოებმა ხელი შეუწყონ სწორედ ამგვარი პრაქტიკის დამკვიდრებას. მე-4 ნაწილის მიზანიც ხომ ის არის, რომ სამართლებრივ-კონსტრუქციულ ზოგიერთ ფორმამი მცირე შესწორებების შეტანით გაამარტივოს და ნათელჰყოს დაბეგვრის მექანიზმი. ამასთან, როგორც ზემოთ დავინახეთ, ეს ხდება სამართლიანობის პრინციპის დაცვითა და სახელმწიფოსათვის ზიანის მიყენების გარეშე.

მე-5 ნაწილი ეხება ყველა სახის გადასახადის, მათ შორის, დღგ-ს, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრას. ხსენებული ნორმით საგადასახადო ორგანოს უფლება ეძლევა მხოლოდ ამ ნაწილითა და საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ სხვა შემთხვევებში გადამხდელს გადასახადი დაარიცხოს მის ხელთ არსებული მასალების/საწარმო ინფორმაციის ანალიტიკური დამუშავების მეშვეობით. ეს მასალები ან ინფორმაცია შეიძლება არსებობდეს თვით გადამხდელთან, მაგრამ არასრული სახით, ან საგადასახადო ორგანოში და ეხებოდეს მსგავსი საქმიანობით დაკავებულ სხვა პირს. ამ მასალების გამოყენებისას საგადასახადო ორგანომ, ვფიქრობთ, შესაბამისი კორექტივები უნდა შეიტანოს გადამხდელთან დაკავშირებული ფაქტებისა და გარემოებების შესაბამისად. მიზანი კი ის არის, რომ სამართლიანად, გონივრული განსჯის საფუძველზე უნდა დადგინდეს საგადასახადო ვალდებულებები.

ვეთანხმებით იმ მოსაზრებას, რომლის მიხედვით სავარაუდო საგადასახადო ვალდებულების ფორმირებაში მონაწილეობა უნდა მიიღოს არა მარტო შესაძლო შემოსავლებმა, არამედ – შესაძლო გა-

მოსაქვეთმა ხარჯებმაც.¹⁶¹ ამასთან, ვფიქრობთ, დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრის მიზნით გონივრული განსჯის პროცესში გათვალისწინებულ უნდა იქნეს მხოლოდ დიდი ალბათობის მქონე ცდომილებები, და არა – უმნიშვნელო. თუ კომპიუტერებით მოვაჭრე სანარმომ დაკარგა/გაანადგურა სააღრიცხვო დოკუმენტაცია, მაგრამ ანალიზით გაირკვა, რომ გაყიდულ იქნა სულ მცირე 10 კომპიუტერი საერთო თანხით 10000 ლარი, მაშინ დასაბეგრი მოგების გამოთვლისათვის, შესწავლილ უნდა იქნეს, ასევე, ამ კომპიუტერების სავარაუდო შესასყიდი ფასი იმ სავარაუდო მომწოდებლებისაგან, რომლებთანაც ეს სანარმო ჩვეულებრივ კომერციულ ურთიერთობაში იყო. თუ ნაკლებ სავარაუდოა, რომ სანარმო წარმოდგეს დასაჩუქრებულად, მაშინ რეალიზებული კომპიუტერების შესაძენად განეული სავარაუდო ხარჯი უნდა გამოიქვეითოს.

წინა აბზაცში მოცემული მაგალითი წარმოადგენდა შემთხვევას, როდესაც კომპიუტერებით მოვაჭრეს არ ჰქონდა აღრიცხული შემოსავლები და მასთან დაკავშირებული ხარჯებიც, ხოლო საგადასახადო ორგანომ გამოიყენა მე-5 ნაწილით მისთვის მინიჭებული უფლება, რომელიც მდგომარეობდა შემოსავლებისა და ხარჯების შეპირისპირებით დასაბეგრი ბაზის დადგენაში. ამისგან ოდნავ განსხვავებული შემთხვევა გვექნება, როდესაც გაყიდული კომპიუტერი კი ასახა სანარმომ, მაგრამ კომპიუტერის მომწოდებელმა პირმა სანარმოს გადასცა არასრულყოფილი დოკუმენტაცია ან საერთოდ არ გადასცა იგი. ასეთ დროს საგადასახადო ორგანო, როგორც წესი, გამოსაქვეთი ხარჯებიდან სანარმოს „ამოუყრის“ კომპიუტერის შესაძენად გადახდილ თანხებს, ხარჯის დოკუმენტურად დაუდასტურებლობის მიზეზით (მ.105.2). ამგვარი შემთხვევებისთვისაც არის მე-5 ნაწილი გათვალისწინებული. სამწუხაროდ, საგადასახადო ორგანომ შეიძლება არ გამოიყენოს ამ ნაწილით მინიჭებული უფლება, რაც, ვფიქრობთ, საკმაოდ არასამართლიანი იქნება იმ გადამხდელებთან შედარებით, რომლებიც საერთოდ არ აღრიცხავენ თავიანთ შემოსავლებს.

მე-5 ნაწილით განსაზღვრულ უფლებას საგადასახადო ორგანო მოიპოვებს მხოლოდ მაშინ, როდესაც ამ ნაწილის **ორი ქვეპუნქტის**

¹⁶¹ იხ. ვ.ხმალაძე, ი.შავიშვილი, დ.ხატიაშვილი, რ.მიგრიაული, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, მე-2 გამოცემა, 2006წ., მ.104.2-ის კომენტარი

პირობა მაინც იქნება დაკამაყოფილებული. ამ ნაწილის ქვეპუნქტებთან დაკავშირებით აღვნიშნავთ რამდენიმე შენიშვნას:

1. პირის აქტივების დაუსაბუთებელ ზრდას მაშინ ექნება ადგილი (მე-5 ნაწილის გ) ქვეპუნქტი), როდესაც პირი ვერ დაამტკიცებს მფლობელობაში არსებული ქონების მართლზომიერებას. სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების, ძირითადი საშუალებების, დებიტორული მოთხოვნების, ფულადი თანხების და ა.შ. ნებისმიერი ოდენობის ე.წ. „ზედმეტობის“ არსებობა სწორედ ამ ქვეპუნქტის პირობის შესრულებას ნიშნავს. დაუსაბუთებელ ზრდას მაშინაც შეიძლება ჰქონდეს ადგილი, როდესაც ქონების მატების ფორმალური საფუძველი კი არის სახეზე (მაგალითად, ჩუქების ხელშეკრულება), მაგრამ მისი მოტივი ბუნდოვანია. საგადასახადო ორგანო, სავარაუდოდ, ამ ქვეპუნქტს გამოიყენებს ძირითადად ფიზიკური პირების მიმართ.
2. როდესაც მცირე დროის შუალედში ადგილი აქვს დაბეგვრასთან დაკავშირებული რომელიმე ელემენტის საგრძნობ ცვლილებას, ბუნებრივია, მას მოჰყვება დაინტერესება სამართალდარღვევის შესაძლო არსებობასთან დაკავშირებით. ასეთი ელემენტები კი შეიძლება იყოს, მაგალითად, დასაბეგრი შემოსავალი, ამ შემოსავლის ფორმირებაში მონაწილე ნებისმიერი კომპონენტი, ამ კომპონენტების ფასმაჩვენებლები (მე-5 ნაწილის დ) ქვეპუნქტი). ხოლო რაც შეეხება ელემენტის ცვლილებას, ის შეიძლება წარმოდგეს ელემენტის როგორც მატებით, ასევე კლებითაც. ვფიქრობთ, კეთილსინდისიერ გადამხდელთან მიმართებით საგადასახადო ორგანომ დაბეგვრისას უნდა იხელმძღვანელოს საალრიცხვო დოკუმენტაციით, და არა – მე-5 ნაწილში დასახელებული მიახლოებითი მეთოდებით.
3. თუ პირმა გაუნაწილებელი მოგების ან ბანკისგან მიღებული კრედიტის მეშვეობით გასწია ხარჯი, მაგალითად, შეიძინა ამორტიზაციას დაქვემდებარებული შენობა, მაშინ ხარჯის განევის საანგარიშო პერიოდისათვის სავსებით შესაძლებელია აღმოჩნდეს, რომ პირის დეკლარირებული შემოსავალი (სავარაუდოდ, ერთობლივი შემოსავალი) ნაკლებია განეულ ხარჯზე (მე-5 ნაწილის ე) ქვეპუნქტი). ვფიქრობთ, მითითებული ქვეპუნქტი ძირით

თადად უნდა ემსახურებოდეს ფიზიკური პირების მიერ მიღებული და დაფარული შემოსავლის დაბეგვრას.

კარგი იქნება, თუ კანონმდებელი უფრო დეტალურად განსაზღვრავს მე-5 ნაწილის დებულებებს მასში ორაზროვანი ფრაზების არსებობის გამო (მაგ. „დაუსაბუთებელი ზრდა“, „იცვლება საგადასახადო პერიოდების მიხედვით“, „ფასნამატის მაჩვენებელი“, „ოპერაციის მოცულობა“, „დეკლარირებული შემოსავალი“), რათა დაფარული შემოსავლის ძიებისა და მისი დაბეგვრის მიზანმა არსებითად არ დააზარალოს კეთილსინდისიერი გადამხდელი.

მე-6 ნაწილით დადგენილი ნორმა ერთ-ერთი უნიშვნელოვანესი დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრისათვის. მის მიხედვით ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის დადებული გარიგებით განხორციელებული მიწოდება, ჯერ ერთი, განხილულ უნდა იქნეს, როგორც წესი, საბაზრო ფასით მიწოდებად, და მეორე, ეს მიწოდება მიმწოდებელი მხარისათვის წარმოქმნის საბაზრო ფასით გამოანგარიშებულ შემოსავალს, ხოლო მიმღები მხარისათვის კი – იმავე საბაზრო ფასით გამოანგარიშებულ ხარჯს. თუ მოწყობილობაზე საკუთრების უფლება A-მ B-ს გადასცა 100 ლარად, როდესაც ამ მოწყობილობის საბაზრო ფასია 300 ლ., ამასთან A და B ურთიერთდამოკიდებული პირები არიან, მაშინ კოდექსის მიზნებისათვის ითვლება, რომ მიწოდება განხორციელდა 300 ლარად. ეს კი ნიშნავს, რომ A-მ შემოსავლად უნდა აღიაროს 300 ლარი, ხოლო B-მ კი ხარჯად – 300 ლარი. საგადასახადო მიზნებისათვის სწორედ 300 ლარი იქნება B-სთვის მოწყობილობის ღირებულება (მ.148), და არა – ის 100 ლარი, რომელიც მან ხარჯის სახით რეალურად განია. იგივე მიდგომა გამოიყენება, თუ მოწყობილობის საბაზრო ფასია 100 ლარზე ნაკლები, მაგალითად, 50 ლარი.

გადამხდელს ზოგჯერ რატომღაც ჰგონია, რომ კონტრაქტ ურთიერთდამოკიდებულ პირთან აუცილებლად საბაზრო ფასით უნდა დადოს კერძოსამართლებრივი ხელშეკრულება. ეს ასე არ არის. წინამდებარე მე-6 ნაწილი ეხება მხოლოდ გარიგების საგადასახადო შედეგებს, და არა – მხარეთა ურთიერთშეთანხმებებს. მხარეებს რა ფასითაც სურთ, იმ ფასით უნდა დადონ გარიგებები და ერთმანეთს შორის ანგარიშსწორებაც ამ ფასით განახორციელონ. უბრალოდ, საგადასახადო კოდექსით შეიძლება სხვა რიცხვები იქნეს გამოყენებული დასაბეგრი ბაზის გამოანგარიშებისათვის.

მე-7 ნაწილით გათვალისწინებული შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის გამარტივებული წესები მოცემულია ფინ.მინ.ბრძ. №996-ით დამტკიცებული ინსტრუქციის 28-ე მუხლით.

მე-8 ნაწილით ფაქტობრივად მოცემულია საგადასახადო ორგანოს მოქმედების შემოკლებული გეგმა იმ შემთხვევებისათვის, როდესაც ბარტერული ოპერაციის რომელიმე მხარე არასწორად აღრიცხავს ამ ოპერაციის საგადასახადო შედეგებს. შეგახსენებთ, რომ ბარტერული ოპერაციის დაბეგვრისათვის გამოიყენება მხოლოდ საბაზრო ფასები (მ.18.10).

მე-9 ნაწილის ა) ქვეპუნქტი ადგენს საგადასახადო ორგანოს უფლებას, არ გაითვალისწინოს ის სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც თვით გადამხდელისათვის არ აქვთ არსებითი ეკონომიკური მნიშვნელობა, მის მიერ განხორციელებული საქმიანობის მასშტაბების გათვალისწინებით. ბუნებრივია, ერთი და იგივე სამეურნეო ოპერაცია სხვადასხვა ბრუნვის გადამხდელისათვის, განსხვავებულ ეკონომიკური მნიშვნელობის იქნება. თუ მრავალმილიონიანი ბრუნვის კომპანია 100 ლარად ყიდის გადასაგდებად გამიზნულ საოფისე მაგიდას, საგადასახადო ორგანოს შეუძლია თავი შეიკავოს ამგვარი ოპერაციების შემონმებისათვის საჭირო ადმინისტრაციული რესურსების ხარჯვისგან. შემონმებისას კი ჯობს სხვა უფრო სერიოზულ მომენტებზე იქნეს გადატანილი ყურადღება.

მსგავსი არაარსებითობით გამოირჩევა საქონლის/მომსახურების მიწოდებისა და მისთვის ანაზღაურების გადახდის მომენტთა განსხვავება. თუ ის მცირეა, მაგალითად, 2 დღე, მისი ეკონომიკური ეფექტიც მცირე იქნება. მცირე არ იქნებოდა, თუ სხვაობა დიდია, ვინაიდან ამ ვადაში რომელიმე მხარე მნიშვნელოვან სარგებელს ნახავდა აუნაზღაურებელი ან ავანსად გაცემული თანხის გამოყენებით. ეს კი საგადასახადო ვალდებულებაზე გარკვეულ გავლენას მოახდენდა.

მე-9 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტთან დაკავშირებით ვიზიარებთ იმ მოსაზრებას, რომელიც დაუშვებლად მიიჩნევს მართლზომიერი გარიგების კვალიფიკაციის თვითნებურად შეცვლის შესაძლებლობას, შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის მოტივით.¹⁶²

¹⁶² იხ. გონერ ურიდია, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, 2011, მ.73.9-ის კომენტარი

ამ ქვეპუნქტში საუბარია **ბათილ გარიგებებზე**, მათ შორის, **მოჩვენებითა და თვალთმაქცურზე** (სამოქ. კოდექსი, მ.56), და არამც და არამც – მართლზომიერ გარიგებებზე, რომელთა შინაარსიც სწორედაც რომ შეესაბამება მისივე ფორმას, მაგალითად, წერილობითს. რაიმე ურთიერთობის ფარგლებში ოპერაციის განხორციელების ფორმიდან გამომდინარე შინაარსს ადგენს არა საგადასახადო ორგანო ან საგადასახადო კოდექსი, არამედ ამ ურთიერთობის მარეგულირებელი კანონმდებლობა. თუ ოპერაციის საფუძველი კერძო-სამართლებრივი ხელშეკრულებაა, მისი რეგულაცია ხორციელდება სამოქალაქო კოდექსითა და სხვა მსგავსი ნორმატიული აქტებით. ამ ნორმატიული აქტების გამოყენებით ხდება კონკრეტული სამართლებრივი კონსტრუქციის ფორმის ნორმატიულად დადგენილი შინაარსისა და მხარეთა ფაქტობრივი ნების შეპირისპირება. სწორედ ეს ნორმატიული აქტები უნდა გამოიყენონ საგადასახადო ორგანოებმა იმის დასადგენად, შეესაბამება თუ არა ფორმა მხარეთა ნებას.

ამგვარად, ვთვლით, რომ ამ ნაწილში მითითებული *ფორმა* წარმოადგენს მხარეთა შეთანხმების (ზეპირის/წერილობითის) შესაბამისი კანონმდებლობით დადგენილ შინაარსს, ხოლო *შინაარსი* კი – მხარეთა რეალურ ნებას. თუ მათ აცდენასთან გვაქვს საქმე, სახეზე, როგორც წესი, მოჩვენებითი გარიგებაა, თუ არ ჩავთვლით ბათილობის სხვა საფუძველებს. თუ ამ ნაწილის გამოყენებისას არგუმენტაცია შემდეგი სახისაა: „ნამდვილად დადებულია უზუფრუქტის ხელშეკრულება, მაგრამ საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის ის განიხილება უძრავი ნივთის მიწოდებად“, მაშინ ამ არგუმენტის მომხრეს ისიც უნდა ჰქონდეს მხედველობაში, რომ ნივთის მიწოდება, რომელიც საკუთრების უფლების გადაცემას გულისხმობს, რეგულირდება ისევ და ისევ სამოქალაქო კანონმდებლობით. თუ ამ კანონმდებლობით ადგილი არ აქვს საკუთრების უფლების გადაცემას, მაშინ ვერც საქონლის მიწოდებას ექნება ადგილი. სავარაუდოდ, ამ არგუმენტის მომხრე ფიქრობს, რომ სახეზეა ან (ა) თვალთმაქცური გარიგება, როდესაც მხარეებს ამ გარიგებით სურდათ სხვა გარიგების დაფარვა, ან (ბ) შეცდომით დადებული ისეთი გარიგება, როდესაც მხარეს სურდა სხვა გარიგების დადება და არა იმისა, რომელზეც მან გამოთქვა თანხმობა. ნების ამგვარი გამოსატყობით დადებული გარიგებები ბათილია დადების მომენტიდან, მაგრამ შეცდომით

დადებული გარიგების შემთხვევაში, ბათილობის საკითხი დაისმება მხოლოდ შეცილების უფლების გამოყენების შემდეგ. აი, სწორედ ამ ტიპის მსგავსი შემთხვევებისას, საგადასახადო ორგანომ, საგადასახადო ვალდებულების დადგენის მიზნით, ვფიქრობთ, უნდა გაარკვიოს გარიგება ბათილია თუ არა, ან იქნებოდა თუ არა ბათილი, მხარეს რომ გამოეყენებინა შეცილების უფლება. თუ ორგანო ამ საკითხს დადებითად გადანყვეტს, მას უფლება აქვს გამოიყენოს წინამდებარე მუხლის მე-9 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტი.

ასე, მაგალითად, ვთქვათ, მხარეებმა დადეს ნივთზე ნასყიდობის ხელშეკრულება, ამასთან ნივთი, ხელშეკრულების თანახმად, კვლავ რჩება ვითომ გამყიდველის მფლობელობაში, საიდანაც ის კვლავ განაგრძობს ეკონომიკური სარგებლის მთლიანად ან ნაწილობრივ მიღებას. ასეთ პირობებში სამართლებრივი ფორმის მიხედვით ნივთის გაყიდვის ოპერაციის აღრიცხვა არ იქნება მისი ნამდვილი შინაარსის შესაბამისი.¹⁶³

თუ სქოლიოში მითითებული კომენტარის ავტორები გულისხმობენ ამგვარი ხელშეკრულების სამართლებრივი ფორმის ხარვეზიანობას, მაშინ ასეთ ხელშეკრულებებს სამოქალაქო კოდექსი უწოდებს *მოჩვენებით გარიგებებს*, რომლებიც, ამავე კოდექსის მიხედვით, უცილოდ ბათილია (სამოქ. კოდექსი, მ.56.1). მხარეებმა წერილობითი ფორმით შეიძლება არც გაითვალისწინონ ნივთის ვითომ გამყიდველთან დატოვება, მაგრამ რეალურად ნივთი დარჩეს მასთან. ამგვარი ხელშეკრულებაც უცილოდ ბათილია.

მაგრამ თუ ნასყიდობის ხელშეკრულება ნამდვილია და ნივთი მაინც რჩება გამყიდველთან, ეს ნასყიდობასთან ერთად იჯარის ზეპირი ან წერილობითი ხელშეკრულების დადებასაც ნიშნავს (ბარტერულ ოპერაციას), რომელიც ბათილი არ იქნება, თუ მხარეთა ნების გამოხატვა ნამდვილია და რეალურადაც მხარეების ურთიერთობას სხვა შინაარსი არ აქვს. რატომ გაყიდა ნივთი მხარემ, თუ მას სურდა ამ ნივთის გამოყენება? შეიძლება მისაღები თანხის გამო, რომელსაც ის სხვაგვარად გამოიყენებს. რატომ იყიდა მყიდველმა ნივთი, თუ ის აპირებდა გამყიდველთან მის დატოვებას? შეიძლება იმის გამო, რომ საიჯარო ქირით მიღებული შემოსავალი მას მოეჩვენა

¹⁶³ იხ. ვ.ხმალაძე, ი.შავიშვილი, დ.ხატიაშვილი, რ.მიგრიაული, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები. მე-2 გამოცემა, 2006, მ.104.6-ის კომენტარი

მიმზიდველად. ამასთან, ის შეიძლება კიდევ ფიქრობდა ნასყიდობის საგნის შემდგომში სარფიანად გადაყიდვას. ამიტომ სანამ კარგად არ იქნება შესწავლილი მხარეთა რეალური ნება, მიზანშეწონილი არ უნდა იყოს ხელაღებით გარიგების კვალიფიკაციის შეცვლა.

შესაძლებელია ისიც, რომ გამყიდველთან ნივთის დატოვებით ნასყიდობის ხელშეკრულება დაიდო თანხის ჩუქების ხელშეკრულების დასაფარავად, რომლითაც გამყიდველი წარმოდგებოდა როგორც დასაჩუქრებული, ხოლო მყიდველი – მჩუქებელი. ამგვარი ხელშეკრულებაც ბათილია, მისი თვალთმაქცურობის საფუძვლით.

ხელშეკრულებით რომც იყოს გათვალისწინებული გამყიდველის მიერ ნივთით სარგებლობის ხანგრძლივი პერიოდი, ან თუნდაც უვადო სარგებლობა, ესეც კი არ ნიშნავს, რომ ნასყიდობის ან იჯარის ხელშეკრულებას ფორმისაგან განსხვავებული შინაარსი აქვს. ხომ შეიძლება, რომ სამომავლოდ მხარეს სწორედ ის უფლებები აინტერესებდეს, რომელსაც ის მიიღებდა სწორედ ამგვარი ხელშეკრულების მარეგულირებელი სამართლის იმპერატიული ან დისპოზიციური ნორმების საფუძველზე. ამიტომაც, როდესაც საუბარია, მაგალითად, უზუფრუქტის ხელშეკრულების კვალიფიკაციის შეცვლაზე, ხან ნასყიდობით (საქონლის მიწოდებით), ხან კიდევ იჯარით (მომსახურების გაწევით), ხელშეკრულების ვადისა და უძრავი ნივთის ამორტიზაციის სხვადასხვაგვარი კომბინაციის საბაზით, არ შეიძლება მხარის რეალური ნების იგნორირება. თუ არის საკმარისად დიდი ალბათობა იმისა, რომ მხარე თვალთმაქცობს ან ცდება თავისი ნების გამოხატვაში, მხოლოდ მაშინ უნდა იქნეს გამოყენებული შინაარსის ფორმაზე აღმატებულების პრინციპი.

ვთქვათ, სამართლებრივი კონსტრუქციის ფორმა ემთხვევა მხარეთა ნებას, მაგრამ კანონმდებელი მაინც სხვა რამეს გულისხმობს განხილული ქვეპუნქტით. იმ შინაარსს, რომელსაც მოცემული ფორმა არ შეესაბამება, გააჩნია თავისი ფორმა (პირობითად, ახალი ფორმა) ან ფორმები. ახალი ფორმა სამართლებრივად უნდა განსხვავდებოდეს ძველი ფორმისაგან. იქნებ დაბეგვრის მიზნებისათვის კანონმდებელს სურს სამეურნეო ოპერაციის ახალი ფორმით განხილვა? მაგალითად, წინამდებარე მუხლის მე-4 ნაწილით კანონმდებელი *ძველ ფორმას* – მესამე პირის სასარგებლოდ დადებულ, ვთქვათ, სასტუმროს ქირავნობის ხელშეკრულებას განი-

ხილავს შემდეგი *შინაარსით*: თითქოს ბინის ქირა გადაეცა მესამე პირს, რომელმაც ეს თანხა გადაუხადა სასტუმროს მფლობელს. ამ *შინაარსის* ერთ ნაწილს შეიძლება ჰქონდეს, მაგალითად, მესამე პირისათვის თანხის ჩუქების ხელშეკრულების *ფორმა*, რომლის ნამდვილობა დამოკიდებული იქნება მესამე პირის მიერ სასტუმროს მომსახურებისათვის იმავე თანხის გადახდაზე. *შინაარსის* მეორე ნაწილის შესატყვისი *ფორმა* კი იქნებოდა, მაგალითად, ქირავნობის ხელშეკრულება სასტუმროს მფლობელსა და მესამე პირს შორის. შევნიშნავთ, რომ, თუ ძველი და ახალი *ფორმები* განსხვავებულ სამართლებრივ შედეგებს იწვევენ, მაგალითად, თუ ახალი ფორმით სასტუმროს მფლობელისათვის პრეტენზიების წაყენება შეუძლია მხოლოდ მესამე პირს, ძველი ფორმის შემთხვევაში – მესამე პირსაც, როგორც დამოუკიდებელი მოთხოვნის შემძენს, და ქირავნობის ხელშეკრულების კონტრაჰენტსაც. თუ მესამე პირი დიდ უმადურობას გამოიჩინდა მჩუქებლის მიმართ, მაშინ მას შეეძლო დაებრუნებინა გაჩუქებული ქონება – ფული, ხოლო ძველი ფორმით კი – მესამე პირის უმადურობა არ იწვევს ქირის შესაბამისი თანხის გადახდის ვალდებულებას. ამდენად, განსხვავებული ფორმები იწვევენ რა განსხვავებულ სამართლებრივ შედეგებს, შესაბამისად, აქვთ განსხვავებული შინაარსიც, რომელ შინაარსს უნდა მიანიჭოს საგადასახადო ორგანომ უპირატესობა? განსაზღვრული შედეგის დადგომა გადამხდელს ხომ სხვადასხვა გზით შეუძლია. ამ გზის არჩევანში ის თავისუფალია. არჩევანისას ის ითვალისწინებს თავისი ქონების დაცვის ხარისხს, კონტრაჰენტისა და სამართლებრივი კონსტრუქციის საიმედოობას, და კიდევ მრავალ ფაქტორს. თუ გადამხდელს სურს, რომ ბინის ქირავნობის მომსახურების შედეგი დაუდგეს მესამე პირს და ამის მიღწევის სხვადასხვა გზა არსებობს, ის ხომ იმ გზას აირჩევს, რომელიც მისთვის ყველაზე მისაღებია იმ მომენტისათვის. რომ არ ყოფილიყო 1-ლი ნაწილი, საგადასახადო ორგანოს მე-9 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტით რატომ უნდა განეხილა თითქოს ქირის თანხა გადამხდელმა მესამე პირს გადასცა? რომელი ფორმა არ შეესაბამება რომელ შინაარსს? ისევ და ისევ ვფიქრობთ, რომ კანონმდებელი ამ ქვეპუნქტით გულისხმობს სამართლებრივი კონსტრუქციისა და მხარის ფაქტიური ნების ცდომილებას. ის შემთხვევები კი, როდესაც კანონმდებელი

სხვაგვარად ფიქრობს, კანონში პირდაპირ უნდა იყოს მითითებული მ.73.1-ის მსგავსი სახით.

მე-10 ნაწილით რეგულირდება საგადასახადო ვალდებულების დადგენის ის შემთხვევა, როდესაც ოპერაცია განხორციელებულია უცხოური ვალუტით. კერძოდ, დასაბეგრი ოპერაციის უცხოური ვალუტით გამოსახული თანხა გადაიანგარიშება ლარებში იმ კურსის გამოყენებით, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დღეს ამ ვალუტას ჰქონდა საქართველოს ეროვნული ბანკის ოფიციალური კურსის მიხედვით. მაგალითად, ვთქვათ, ჩარხის შექმნის ნასყიდობის ფასი (300 \$) მყიდველმა გამყიდველს უნდა გადაუხადოს შემდეგნაირად: ავანსად – 100\$, ჩარხის საკუთრებაში გადაცემის დღეს – 100 \$ და ამ დღიდან ერთი თვის თავზე – 100 \$. ისევე, როგორც გამყიდველისათვის, მყიდველისათვისაც ნასყიდობის საგადასახადო შედეგებისთვის გაითვლისწინება საქონლის მიწოდების დღის, და არა – სხვა დღის კურსი. ვთქვათ, ამ დღის კურსია $1\$=1.5ლ.$. ასეთ პირობებში მიწოდების ოპერაციის თანხა იქნება 450 ლ. ($=1,5 \times 300$).

აღნიშნული ნორმა წარმოადგენს ზოგად ნორმას. გადამხდელს მხედველობიდან არ უნდა გამორჩეს კონკრეტული გადასახადის მარეგულირებელი სპეციალური ნორმებიც, რომლებმაც კორექტივები შეიძლება შეიტანონ საგადასახადო ვალდებულების გამომგარიშებისას. მაგალითად, ვინაიდან დღგ-თვის დასაბეგრი ზოგიერთი ოპერაციის თანხად განიხილება მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხა (მ.161.1.ა.ა, მ.8.14), ამიტომ ყურადღება უნდა მიექცეს დროის იმ მომენტს, როდესაც უცხოური ვალუტით განხორციელებული ანაზღაურება წარმოქმნის კომპენსაციის სრულ თანხას. თუ დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის მომენტისათვის ცნობილია კომპენსაციის სრული თანხა, მაშინ დღგ-ით იბეგრება სწორედ ეს თანხა. ვთქვათ, ჩარხის ნასყიდობის თანხა 300 \$ მყიდველის მიერ გადახდილ იქნა ჩარხის მიწოდებამდე 10 დღით ადრე (ამ დღის კურსი იყო $1\$=1ლ.$), მიუხედავად ნასყიდობის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული გადახდის იმ გრაფიკისა, რომელიც მოცემულია წინა აბზაცში. თუ გადახდის გრაფიკის დარღვევას გამყიდველი დაეთანხმა და კანონმდებლობა სხვაგვარად არ განიხილავს, მაშინ ითვლება, რომ ნასყიდობის ხელშეკრულებაში შესაბამისი ცვლილების შეტანით

მყიდველმა თავისი ვალდებულება გამყიდველის წინაშე პირნათლად შეასრულა. გამყიდველი კომპენსაციის სახით სხვა თანხას არც მიიღებს, ამიტომ დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის თანხაა 300 ლარი, ნაცვლად 450 ლარისა.

ვინაიდან გადასახადები იანგარიშება ლარებში, ამიტომ უცხოური ვალუტით განხორციელებული ოპერაციის თანხა შემთხვევითი სიდიდეა. ის დამოკიდებულია უცხოურ ვალუტასა და ლარს შორის ცვალებად გაცვლის კურსზე. ვფიქრობთ, კოდექსის მიზანია, რაიმე განსაზღვრული წესით, შემთხვევითი სიდიდის ნაცვლად შეარჩიოს კონკრეტული რიცხვი, რომელიც გამოყენებული იქნება გადასახადების გამონგარიშებისათვის. ამიტომაც არის, რომ ოპერაციის განხორციელების დღის გაცვლითი კურსის შერჩევით არჩეულ იქნა ყველაზე მარტივი გზა. ოპერაციის თანხა დამოკიდებული რომ ყოფილიყო ანაზღაურების თანხის გადახდის დღის კურსებზე, მაშინ საქონლის/მომსახურების მიწოდების მომენტისათვის კვლავ შემთხვევით სიდიდეს მივიღებდით. არადა, გადამხდელმა ანაზღაურების დალოდების გარეშე უნდა გადაიხადოს გადასახადები, კონტრაჰენტს უნდა გამოუწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და შეასრულოს სხვა ვალდებულებები.

ამგვარი მიდგომით ნათელი იქნება, რომ ის მიწოდებები, რომლებსთვისაც უცხოური ვალუტა ასრულებს მხოლოდ სიკეთის საზომ ფუნქციას, ხოლო გადახდები ხორციელდება ეკვივალენტი ლარით, ასევე განხილულ უნდა იქნეს უცხოური ვალუტით განხორციელებულ ოპერაციებად და ყურადღება არ უნდა მიექცეს ლარით გადახდებს, გარდა ისეთი გამონაკლისი შემთხვევისა, რომლის მსგავსიც კომპენსაციასთან დაკავშირებით ზემოთ აღვნიშნეთ. მთავარია, რომ ოპერაციის განხორციელების მომენტისათვის მისი თანხა არ იყოს შემთხვევითი სიდიდე.

კომპენსაციასთან დაკავშირებით შევნიშნავთ, რომ, თუ ლარში გამოხატული კომპენსაციის თანხა, სრულად არ არის ცნობილი, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტისათვის დასაბეგრი თანხის ოდენობა კვლავ გაურკვეველი დარჩება, ამიტომ სრული ძალით ამოქმედდება სწორედ ეს ნორმა და არ უნდა იქნეს გათვალისწინებული კომპენსაციის დათვლის ხელოვნური მეთოდები. მაგალითად, ჩარხის ნასყიდობის მაგალითში, თუ 100 \$ გადახ-

დღი იქნა მიწოდების მომენტამდე 10 დღით ადრე (კურსი: 1 \$=1ლ), ხოლო დარჩენილი 200 \$ კი – მიწოდების მომენტიდან (კურსი: 1 \$=1,5ლ) ორი დღის შემდეგ, მაშინ დღგ-ისთვის დასაბეგრი თანხა იქნება 450 ლ. ($=1,5 \times 300$), ვინაიდან მიწოდების მომენტი ცნობილი არ იყოს კომპენსაცია. ცნობილი კი იყო მისი ნაწილი 100 ლ. ($=1 \times 100$) და შეიძლებოდა მიწოდების მომენტისათვის კომპენსაციის თანხა ამ ცნობილი ნაწილის გათვალისწინებითაც გვეანგარიშა ($=400 \text{ ლ.} = 1,5 \times 200 + 1 \times 100$), მაგრამ კოდექსის ამ მუხლის მე-10 ნაწილის იმპერატიულ დანაწესს ვერ დავუპირისპირებთ სხვა ნორმას, რომელიც საშუალებას მოგვცემდა ალტერნატიული წესით გამოგვეანგარიშა კომპენსაციის თანხა.

თავი X

საომარი ან საგანგებო მდგომარეობის გამოცხადებისას განსაკუთრებული პირობების შემოღება

მუხლი 74. საომარი ან საგანგებო მდგომარეობის გამოცხადებისას განსაკუთრებული პირობების შემოღება და მათი მოქმედების ვადა

1. საომარი ან საგანგებო მდგომარეობის გამოცხადებისას საქართველოს ფინანსთა მინისტრს შეუძლია გამოსცეს ბრძანება საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე ან მის რომელიმე ნაწილში განსაკუთრებული პირობების შემოღების შესახებ. ბრძანებაში მიეთითება განსაკუთრებული პირობების მოქმედების ვადა, რომელიც არ უნდა აღემატებოდეს 90 დღეს.

2. თუ განსაკუთრებული პირობების მოქმედების ვადა თავდაპირველად 90 დღეზე ნაკლები იყო, საქართველოს მთავრობის გადაწყვეტილებით ეს ვადა შეიძლება გაგრძელდეს 90 დღემდე. განსაკუთრებული პირობების მოქმედების ვადის 90-ზე მეტ დღემდე გაგრძელება შესაძლებელია მხოლოდ საქართველოს მთავრობის გადაწყვეტილებით.

საგადასახადო კოდექსის 74-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, განსაკუთრებული პირობების შემოღება დასაშვებია მხოლოდ საომარი ან საგანგებო მდგომარეობის დროს, როგორც საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე, ასევე მის რომელიმე ნაწილში.

„საომარი მდგომარეობის შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, საომარი მდგომარეობა გულისხმობს საქართველოზე შეიარაღებული თავდასხმის შემთხვევაში ქვეყნის მთელ ტერიტორიაზე განსაკუთრებული წესების გამოცხადებას, რაც შეესაბამება ქვეყნის თავდაცვის ინტერესებს. საომარი მდგომარეობის გამოცხადება მიზნად ისახავს ქვეყნის ტერიტორიული მთლიანობის, სახელმწიფო უშიშროებისა და საზოგადოებრივი წესრიგის დაცვის უზრუნველყოფას.

საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე საომარ მდგომარეობას აცხადებს საქართველოს პრეზიდენტი და გამოცხადებიდან 48 საათის განმავლობაში ეს გადაწყვეტილება შეაქვს საქართველოს

პარლამენტში დასამტკიცებლად. თუ საქართველოს პარლამენტმა არ დაამტკიცებს საომარი მდგომარეობის გამოცხადების შესახებ საქართველოს პრეზიდენტის გადაწყვეტილებას, ამ მომენტიდან საომარი მდგომარეობა გაუქმებულად ითვლება.

საომარი მდგომარეობის გამოცხადების შესახებ საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულებაში აღინიშნება ასეთი გადაწყვეტილების მიღების მოტივი და მოქმედების ვადა. ამასთან, საქართველოს პრეზიდენტს საქართველოს პარლამენტის თანხმობით შეუძლია გაახანგრძლივოს გამოცხადებული საომარი მდგომარეობის მოქმედების ვადა ან ვადამდე გააუქმოს იგი.

„საგანგებო მდგომარეობის შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, საგანგებო მდგომარეობა არის დროებითი ღონისძიება, რომელიც საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ცხადდება საქართველოს მოქალაქეთა უსაფრთხოების უზრუნველყოფის ინტერესებისათვის ომიანობის თუ მასობრივი არეულობის, ქვეყნის ტერიტორიული მთლიანობის ხელყოფის, სამხედრო გადატრიალებისა თუ შეიარაღებული ამბოხების, ეკოლოგიური კატასტროფების და ეპიდემიების დროს, სტიქიურ უბედურებათა, დიდი ავარიების, ეპიზოტოციების ან სხვა შემთხვევებში, როცა სახელმწიფო ხელისუფლების ორგანოები მოკლებულნი არიან კონსტიტუციურ უფლებამოსილებათა ნორმალური განხორციელების შესაძლებლობას.

საგანგებო მდგომარეობის გამოცხადების მიზანია, ვითარების უსწრაფესი ნორმალიზაცია, კანონიერებისა და მართლწესრიგის აღდგენა.

საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე ან მის რომელიმე ნაწილში საგანგებო მდგომარეობას აცხადებს საქართველოს პრეზიდენტი და გამოცხადებიდან 48 საათის განმავლობაში ეს გადაწყვეტილება შეაქვს საქართველოს პარლამენტში დასამტკიცებლად. თუ საქართველოს პარლამენტმა არ დაამტკიცა საქართველოს პრეზიდენტის გადაწყვეტილება საგანგებო მდგომარეობის გამოცხადების შესახებ, ამ მომენტიდან საგანგებო მდგომარეობა გაუქმებულად ითვლება.

საგანგებო მდგომარეობის გამოცხადების შესახებ საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულებაში უნდა აღინიშნოს ასეთი გადაწყვეტილების მიღების მოტივები, საგანგებო მდგომარეობის მოქმედების ვადა და ტერიტორიული საზღვრები. საქართველოს პრეზი-

დენტს საქართველოს პარლამენტის თანხმობით შეუძლია გაახანგრძლივოს გამოცხადებული საგანგებო მდგომარეობის მოქმედების ვადა ან ვადამდე გააუქმოს იგი.

საომარი ან საგანგებო მდგომარეობის დროს განსაკუთრებული პირობების შემოღება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის პრეროგატივაა. საქართველოს ფინანსთა მინისტრს შეუძლია გამოსცეს ბრძანება განსაკუთრებული პირობების შემოღების შესახებ. ამასთან, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ შემოღებული განსაკუთრებული პირობების მოქმედების ვადა არ შეიძლება აღემატებოდეს 90 კალენდარულ დღეს.

საგადასახადო კოდექსის 74-ე მუხლის მე-2 ნაწილი ითვალისწინებს განსაკუთრებული პირობების მოქმედების ვადის გაგრძელების შესაძლებლობას. განსაკუთრებული პირობების მოქმედების ვადის გაგრძელების უფლება აქვს საქართველოს მთავრობას. საქართველოს მთავრობის გადაწყვეტილებით განსაკუთრებული პირობების მოქმედების ვადის გაგრძელება შესაძლებელია:

- 90 დღემდე, თუ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაკუთრებული პირობები თავდაპირველად 90 დღეზე ნაკლები ვადით იყო შემოღებული;
- 90-ზე მეტ დღემდე, თუ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაკუთრებული პირობები თავდაპირველად 90 დღემდე ვადით იყო შემოღებული.

მუხლი 75. განსაკუთრებული პირობების მოქმედებისას საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენის გადავადება

1. განსაკუთრებული პირობების მოქმედებისას საქართველოს ფინანსთა მინისტრი უფლებამოსილია გააგრძელოს საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენის საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ვადები.

2. საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენის გადავადების შესახებ გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ამ კოდექსის 74-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული ბრძანება უნდა ითვალისწინებდეს საგა-

დასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენის გადავადების წესს, ფორმასა და პროცედურებს. ბრძანება უნდა მოიცავდეს:

ა) იმ გადასახადის გადამხდელთა განსაზღვრის პირობებს, რომლებიც აკმაყოფილებენ საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენის გადავადების კრიტერიუმებს;

ბ) გადასახადებს, რომლებზედაც გავრცელდება საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენის გადავადება;

გ) პროცედურებს, რომელთა საშუალებითაც გადასახადის გადამხდელები ამ მუხლის საფუძველზე შეძლებენ საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენის გადავადების მოთხოვნას და გადავადების უფლების მინიჭების შესახებ გადაწყვეტილების გასაჩივრებას.

განსაკუთრებული პირობების მოქმედებისას, საქართველოს ფინანსთა მინისტრს უფლება აქვს, გააგრძელოს საგადასახადო დეკლარაციის (გაანგარიშების) წარდგენის საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ვადები.

განსაკუთრებული პირობების შემოღების შესახებ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება უნდა ითვალისწინებდეს საგადასახადო დეკლარაციის (გაანგარიშების) წარდგენის გადავადების წესს, ფორმასა და პროცედურებს. ამასთან, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით, პირველ რიგში, უნდა განისაზღვროს ის გადასახადის გადამხდელები, რომლებიც დააკმაყოფილებენ საგადასახადო დეკლარაციის (გაანგარიშების) წარდგენის გადავადების კრიტერიუმებს.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით ასევე უნდა განისაზღვროს:

- გადასახადები, რომლებზეც გავრცელდება საგადასახადო დეკლარაციის (გაანგარიშების) წარდგენის გადავადება;
- პროცედურები, რომელთა საშუალებითაც გადასახადის გადამხდელები შეძლებენ საგადასახადო დეკლარაციის (გაანგარიშების) წარდგენის გადავადების მოთხოვნას;
- პროცედურები, რომელთა საშუალებითაც გადასახადის გადამხდელები შეძლებენ გადავადების უფლების მინიჭების შესახებ გადაწყვეტილების გასაჩივრებას.

მუხლი 76. განსაკუთრებული პირობების მოქმედებისას გადასახადის გადახდის გადავადება

1. განსაკუთრებული პირობების მოქმედებისას საქართველოს ფინანსთა მინისტრი უფლებამოსილია გადაავადოს ცალკეული გადასახადის მიხედვით გადასახადის გადახდა.

2. ცალკეული გადასახადის მიხედვით გადასახადის გადახდის გადავადების შესახებ გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ამ კოდექსის 74-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული ბრძანება უნდა ითვალისწინებდეს გადასახადის გადახდის გადავადების წესს, ფორმასა და პროცედურებს. ბრძანება უნდა მოიცავდეს:

ა) იმ გადასახადის გადამხდელთა განსაზღვრის პირობებს, რომლებიც აკმაყოფილებენ გადასახადის გადახდის გადავადების კრიტერიუმებს;

ბ) გადასახადებს, რომლებზედაც გავრცელდება გადასახადის გადახდის გადავადება;

გ) პროცედურებს, რომელთა საშუალებითაც გადასახადის გადამხდელები ამ მუხლის საფუძველზე შეძლებენ გადასახადის გადახდის გადავადების მოთხოვნას და გადავადების უფლების მინიჭების შესახებ გადაწყვეტილების გასაჩივრებას.

განსაკუთრებული პირობების მოქმედებისას, საქართველოს ფინანსთა მინისტრს უფლება აქვს, ასევე გადაავადოს ცალკეული გადასახადის მიხედვით გადასახადის გადახდა.

გადასახადის გადახდის გადავადება ნიშნავს გადასახადის გადახდის ვადის გადინებას სხვა ვადისათვის. საგადასახადო კოდექსის 62-ე მუხლის თანახმად, გადასახადის გადახდის ვადა დადგენილია თითოეულ გადასახადთან მიმართებაში.

გადასახადის გადახდის გადავადება შესაძლებელია მხოლოდ განსაკუთრებული პირობების შემოღების შესახებ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით. განსაკუთრებული პირობების შემოღების შესახებ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება უნდა ითვალისწინებდეს გადასახადის გადახდის გადავადების წესს, ფორმასა და პროცედურებს. ამასთან, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით, პირველ რიგში, უნდა განისაზღვროს ის გადა-

სახადის გადამხდელები, რომლებიც დააკმაყოფილებენ გადასახადის გადახდის გადავადების კრიტერიუმებს.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით ასევე უნდა განისაზღვროს:

- გადასახადები, რომლებზეც გავრცელდება გადასახადის გადახდის გადავადება;
- პროცედურები, რომელთა საშუალებითაც გადასახადის გადამხდელები შეძლებენ გადასახადის გადახდის გადავადების მოთხოვნას;
- პროცედურები, რომელთა საშუალებითაც გადასახადის გადამხდელები შეძლებენ გადავადების უფლების მინიჭების შესახებ გადანყვეტილების გასაჩივრებას.

გადასახადის გადახდის გადავადება გადასახადის გადამხდელისათვის არ განიხილება საგადასახადო სამართალდარღვევად. შესაბამისად, გადასახადის გადახდის გადავადების პერიოდში გადასახადის არათავისდროული გადახდისათვის გათვალისწინებული საურავი გადასახადის გადამხდელს არ დაერიცხება.

მუხლი 77. განსაკუთრებული პირობების მოქმედებისას მიმდინარე გადასახდელების გადახდის ვალდებულების გადავადება

საქართველოს ფინანსთა მინისტრს ამ კოდექსის 74-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული ბრძანებით უფლება აქვს, მიიღოს გადანყვეტილება ამ კოდექსით დადგენილი მიმდინარე გადასახდელების გადახდის ვალდებულების გადავადების შესახებ. ამ შემთხვევაში ბრძანება უნდა მოიცავდეს:

ა) გადასახადებს (მოგების, საშემოსავლო ან/და ქონების), რომლებზედაც გავრცელდება მიმდინარე გადასახდელების გადახდის ვალდებულების გადავადება;

ბ) პროცედურებს, რომელთა საშუალებითაც გადასახადის გადამხდელები ამ მუხლის საფუძველზე შეძლებენ მიმდინარე გადასახდელების გადახდის ვალდებულების შეჩერების მოთხოვნას და შეჩერების უფლების მინიჭების შესახებ გადანყვეტილების გასაჩივრებას.

განსაკუთრებული პირობების მოქმედებისას, საქართველოს ფინანსთა მინისტრს უფლება აქვს, გადაავადოს ასევე მოგების, საშემოსავლო ან/და ქონების გადასახადის მიხედვით მიმდინარე გადასახდელების გადახდა.

განსაკუთრებული პირობების შემოღების შესახებ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება უნდა ითვალისწინებდეს:

- გადასახადებს (მოგების, საშემოსავლო ან/და ქონების), რომლებზეც გავრცელდება მიმდინარე გადასახდელების გადახდის ვალდებულების გადავადება;
- პროცედურებს, რომელთა საშუალებითაც გადასახადის გადამხდელები შეძლებენ მიმდინარე გადასახდელების გადახდის ვალდებულების შეჩერების მოთხოვნას;
- პროცედურებს, რომელთა საშუალებითაც გადასახადის გადამხდელები შეძლებენ მიმდინარე გადასახდელების გადახდის ვალდებულების შეჩერების უფლების მინიჭების შესახებ გადანყვეტილების გასაჩივრებას.

მუხლი 78. განსაკუთრებული პირობების შედეგად განადგურებული და დაზიანებული აქტივების ჩამონერა

1. განსაკუთრებული პირობების მოქმედებისას პირს (გადასახადის გადამხდელს) უფლება აქვს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დაეხმოს განხილვის საბჭოს გადანყვეტილების საფუძველზე გამოქვეითოს:

ა) საომარი მოქმედებების შედეგად განადგურებული და დაზიანებული ფასეულობა, რომელმაც დაკარგა ღირებულება ან რომელსაც შეუმცირდა ღირებულება, – შემცირებული ღირებულების ოდენობით;

ბ) ოკუპირებულ ტერიტორიებზე არსებული აქტივების ღირებულება, ხოლო თუ პირი იბრუნებს შესაძლებლობას, ამ აქტივების მიმართ განახორციელოს მესაკუთრის ან/და მოსარგებლის უფლებამოსილება, იგი ვალდებულია აქტივების ღირებულება შეიტანოს თავის ერთობლივ შემოსავალში.

2. აქტივების ჩამონერის შესახებ გადასახადის გადამხდელი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროში წარადგენს განცხადებას საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმით.

განსაკუთრებული პირობების მოქმედებისას, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, საომარი მოქმედების შედეგად განადგურებული და დაზიანებული ფასეულობა (რომელმაც დაკარგა ან შეუმცირდა ღირებულება) გამოქვითოს ერთობლივი შემოსავლიდან შემცირებული ღირებულების ოდენობით. განადგურებული და დაზიანებული ფასეულობის გამოქვითვა დასაშვებია მხოლოდ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების საბჭოს გადაწყვეტილების საფუძველზე.

გარდა ამისა, განსაკუთრებული პირობების მოქმედებისას, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, ოკუპირებულ ტერიტორიაზე არსებული აქტივების ღირებულება ჩამოწეროს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების საბჭოს გადაწყვეტილების საფუძველზე. ამასთან, თუ გადასახადის გადამხდელი დაიბრუნებს შესაძლებლობას ჩამოწერილი აქტივების მიმართ განახორციელოს მესაკუთრის ან/და მოსარგებლის უფლებამოსილება, იგი ვალდებულია, აქტივების ღირებულება შეიტანოს თავის ერთობლივ შემოსავალში.

აქტივების ჩამოწერის შესახებ გადასახადის გადამხდელი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარუდგენს განცხადებას საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმით. განცხადებაში აუცილებლად უნდა აღინეროს ის ფაქტები და გარემოებები, რა პირობებშიც მოხდა ქონების განადგურება, დაზიანება ან მიტოვება.

კარი V

საშემოსავლო და მოგების გადასახადები

თავი XI

საშემოსავლო გადასახადი

მუხლი 79. გადასახადის გადამხდელი საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელია:

- ა) რეზიდენტი ფიზიკური პირი;
- ბ) არარეზიდენტი ფიზიკური პირი, რომელიც შემოსავალს იღებს საქართველოში არსებული წყაროდან.

მუხლი განსაზღვრავს საშემოსავლო გადასახადის სუბიექტს – გადასახადის გადამხდელს, ანუ პირს რომელსაც ზოგადად ეკისრება საგადასახადო ვალდებულება კონკრეტულ დაბეგვრის ობიექტთან მიმართებით.

საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელს წარმოადგენს მხოლოდ ფიზიკური პირი. გადასახადის მიზნებისთვის ფიზიკური პირები იყოფა ორ კატეგორიად – რეზიდენტ და არარეზიდენტ ფიზიკურ პირებად¹⁶⁴. არარეზიდენტი ფიზიკური პირი გადასახადის გადამხდელს წარმოადგენს მხოლოდ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლებთან მიმართებით.¹⁶⁵

გადასახადის გადამხდელის ცნება ასევე მოიცავს პირებსაც, რომლებსაც უშუალოდ არ აკისრიათ საშემოსავლო გადასახადის გადახდა, მაგალითად, როდესაც დაქირავებული პირის კუთვნილი საშემოსავლო გადასახადი გადაიხდება დამქირავებლის (საგადასახადო აგენტის) მეშვეობით, გადასახადის გადამხდელს კვლავ დაქირავებული პირი წარმოადგენს.

¹⁶⁴ რეზიდენტი/არარეზიდენტი ფიზიკური პირის განსაზღვრის მიზნით იხ. 34-ე მუხლი და შესაბამისი კომენტარები

¹⁶⁵ თუ რომელი შემოსავლები მიიჩნევა საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლებად, იხ.104-ე მუხლი და მისი კომენტარები

მუხლი 80. დაბეგვრის ობიექტი

1. რეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის.

2. საქართველოში არსებული მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით საქმიანობის განმახორციელებელი არარეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მუდმივ დაწესებულებასთან დაკავშირებულ, საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის.

3. არარეზიდენტი ფიზიკური პირის ერთობლივი შემოსავალი, რომელიც დაკავშირებული არ არის საქართველოში მის მუდმივ დაწესებულებასთან, იბეგრება ამ კოდექსის 134-ე მუხლის შესაბამისად გადახდის წყაროსთან გამოქვითვების გარეშე, გარდა ამ მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა.

4. არარეზიდენტი ფიზიკური პირი, რომელიც შემოსავალს იღებს ქონების რეალიზაციით, არის საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელი კალენდარული წლის განმავლობაში საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული ერთობლივი შემოსავლიდან, რომელიც მცირდება ამ პერიოდისათვის ასეთი შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული გამოქვითვების თანხებით.

5. ამ მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული ქონების რეალიზაციით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება:

ა) რეზიდენტი იურიდიული პირის ჩვეულებრივი აქციების ან პარტნიორის წილის რეალიზაციით მიღებული ნამეტი;

ბ) ამ კოდექსის მე-8 მუხლის 21-ე ნაწილში აღნიშნული აქტივების მიწოდებით მიღებული ნამეტი შემოსავალი;

გ) ამ კოდექსის 104-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ლ“ ან „მ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული, ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი;

დ) სხვა ქონების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი.

მუხლი განსაზღვრავს საშემოსავლო გადასახადის ისეთ აუცილებელ ელემენტს, როგორცაა დაბეგვრის ობიექტი, ანუ ობიექტი, რომლის არსებობის შემთხვევაშიც გადასახადის გადამხდელს ჩვეულებრივ წარმოეშება საგადასახადო ვალდებულება.

შემოსავლების გადასახადით დაბეგვრისას საერთაშორისო პრაქტიკაში გამოიყენება დაბეგვრის ორი პრინციპი. პირველი ითვალისწინებს შემოსავლის (გადასახადის ობიექტი) ურთიერთკავშირს მოცემულ ქვეყანასთან (ე.წ. წყაროს ან ტერიტორიული პრინციპი), მეორე – გადასახადის გადამხდელის (საგადასახადო სუბიექტი) ურთიერთობის ხასიათს მოცემულ ქვეყანასთან (ე.წ. ადგილსამყოფელის პრინციპი). შემოსავლების წარმოშობის ადგილის აღსანიშნავად გამოიყენება ტერმინი „წყარო“ (Source); მსგავსად ამისა, პირთა ამა თუ იმ ქვეყანაზე მიკუთვნებადობის თვალსაზრისით იყენებენ ტერმინს „ადგილსამყოფელი“ (Residence). შესაბამისად, ამ ადგილსამყოფელთან მიმართებით პირის აღსანიშნავად იყენებენ ტერმინს „რეზიდენტი“ (Resident) ან „არარეზიდენტი“ (Nonresident). საგადასახადო კოდექსი შემოსავლების გადასახადით დაბეგვრისას ორივე პრინციპს ერთდროულად იყენებს, რაც გულისხმობს ქვეყნის რეზიდენტთა დაბეგვრას მათი მთლიანი შემოსავლებიდან (მიუხედავად იმისა, თუ რომელი წყაროდან არის მიღებული), ხოლო არარეზიდენტების დაბეგვრას ქვეყნის არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავლებიდან.

რეზიდენტი ფიზიკური პირისთვის დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება საგადასახადო პერიოდში მიღებულ *ერთობლივ შემოსავლებსა*¹⁶⁶ და შესაბამის *გამოქვითვებს*¹⁶⁷ შორის სხვაობის თანხით (იხ. პირველი ნაწილი)

არარეზიდენტი ფიზიკური პირისთვის დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს საქართველოში არსებული მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი (იხ. მე-2 ნაწილი)

როდესაც არარეზიდენტი ფიზიკური პირი საქართველოში არსებული წყაროდან ქონების რეალიზაციით იღებს შემოსავალს, რომე-

¹⁶⁶ ერთობლივი შემოსავლისა და მასში შემავალი შემოსავლის სახეების განსაზღვრის მიზნით იხ. მე-100–103-ე მუხლები კომენტარებითურთ

¹⁶⁷ კოდექსში გამოყენებული ტერმინი „გამოქვითვები“ აღწერს ხარჯების იმ ნაწილს, რომლის გამოქვითვაც ნებადართულია ერთობლივი შემოსავლიდან საშემოსავლო/მოგების გადასახადის გაანგარიშების მიზნებისთვის. იხ. კოდექსის მე-15 თავი

ლიც არ არის დაკავშირებული საქართველოში მის მუდმივ დანესებულებასთან (ანუ როდესაც ადგილი არ აქვს მუხლის მე-2 ნაწილით მოცემულ შემთხვევას), საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს ქონების რეალიზაციიდან მიღებული ერთობლივი შემოსავალი შემცირებული ამ შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული გამოქვითვების თანხით (იხ. მე-4 ნაწილი). მუხლის მე-5 ნაწილი ადგენს, თუ რომელი ქონების რეალიზაციით მიღებულ შემოსავლები იგულისხმება ამ მიზნებისთვის. უნდა შევნიშნოთ, რომ მე-5 ნაწილის დ) ქვეპუნქტის არსებობის პირობებში ეს ნაწილი პრაქტიკულად მოიცავს ნებისმიერი ქონების¹⁶⁸ რეალიზაციის შემთხვევას. ამდენად, ამ კუთხით ამ ნაწილის შემოღების აუცილებლობა ნათელი არაა. გარდა ამისა, მე-4 ნაწილში განსაზღვრულ დაბეგვრის ობიექტთან (ანუ ერთობლივი შემოსავალი შემცირებული გამოქვითვების თანხით) მიმართებით გაუგებრობას ქმნის მე-5 ნაწილში გამოყენებული ტერმინები „ქონების რეალიზაციით მიღებული შემოსავლები“ და „ნამეტი“. სავარაუდოდ, კანონმდებელი მიმართვას აკეთებს კოდექსის 102-ე მუხლის 1 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტზე, სადაც ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლის ერთ-ერთ სახედ განსაზღვრულია აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი შემოსავალი, რომელიც, თავის მხრივ, წარმოადგენს ერთობლივი შემოსავლის კომპონენტს.¹⁶⁹ თუ რას წარმოადგენს „ნამეტი“ ან „ნამეტი შემოსავალი“, კოდექსით განსაზღვრული არ არის. უნდა ვივარაუდოთ, რომ იგი წარმოადგენს ქონების რეალიზაციით მიღებულ (მისაღებ) თანხებსა და ამ ქონების ღირებულებას შორის დადებით სხვაობას. ამდენად, აშკარაა, რომ ან მე-4 ნაწილში გამოქვითვების თანხის მითითებაა არაკორექტული ან ზოგადად „ნამეტი“ ან „ნამეტი შემოსავლის“ შემოღებაა კოდექსით გაუმართლებელი. ნებისმიერ შემთხვევაში, ხარვეზის აღმოფხვრის მიზნით სასურველია კოდექსში შესაბამისი ცვლილებების შეტანა¹⁷⁰.

როდესაც არარეზიდენტი ფიზიკური პირი საქართველოში არსებული წყაროდან იღებს საქართველოში მუდმივ დანესებულებასთან

¹⁶⁸ ტერმინის (ქონება) განმარტების მიზნით იხ. მე-8 მუხლის 30-ე ნაწილი კომენტარებითურთ

¹⁶⁹ იხ. მე-100 მუხლის მე-3 ნაწილი

¹⁷⁰ იხ. აგრეთვე მე-100–103-ე მუხლები კომენტარებითურთ

დაუკავშირებელ სხვა შემოსავალს (ანუ როდესაც ადგილი არ აქვს მუხლის მე-2 და მე-4 ნაწილით მოცემულ შემთხვევებს), საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს ერთობლივი შემოსავალი გამოქვითვების გარეშე. ეს შემოსავალი ექვემდებარება დაბეგვრას გადახდის წყაროსთან (იხ. მე-3 ნაწილი), რა დროსაც გადასახადი გადაიხდება საგადასახადო აგენტის მეშვეობით¹⁷¹.

უნდა აღინიშნოს, რომ ეს მუხლი წესით უნდა მოიცავდეს ყველა იმ შემთხვევას, როდესაც გადასახადის გადამხდელს წარმოემოზება დაბეგვრის ობიექტი. სხვა სიტყვებით, როდესაც არარეზიდენტი პირის საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი არ ექცევა ამ მუხლის არეალში, დაბეგვრის ობიექტი არ წარმოიშობა და, შესაბამისად, პირის საგადასახადო ვალდებულება არ უნდა დადგეს ამ შემოსავალთან მიმართებით. უნდა შევნიშნოთ, რომ საგადასახადო ორგანოებს, რამდენადაც ჩვენთვის ცნობილია, აღნიშნულთან დაკავშირებით განსხვავებული მოსაზრება გააჩნიათ, თუმცა კოდექსის ამ მუხლის არსებული რედაქციის პირობებში ამ განსხვავებული მოსაზრების კორექტულობა ერთობ სათუთა¹⁷².

მუხლი 81. გადასახადის განაკვეთი

ფიზიკური პირის დასაბეგრი შემოსავალი იბეგრება 15 პროცენტით.

მიუხედავად ამ ნორმით დადგენილი გადასახადის 15%-იანი განაკვეთისა, კოდექსის გარდამავალი დებულებები 2014 წლამდე არსებულ საგადასახადო პერიოდებზე ადგენს განსხვავებულ განაკვეთებს, კერძოდ:

- საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი 2011 წლის 1 იანვრიდან 2013 წლის 1 იანვრამდე საგადასახადო პერიოდის მიხედვით შეადგენს 20 პროცენტს, ხოლო 2013 წლის 1 იანვრიდან 2014 წლის 1 იანვრამდე – 18 პროცენტს¹⁷³. ანუ საშემოსავლო გადასახადის 15% განაკვეთი ძალაშია 2014 წლიდან.

¹⁷¹ იხ. 134, 154 მუხლები კომენტარებითურთ

¹⁷² იხ. 153-ე მუხლის პირველი ნაწილი და მისი კომენტარები

¹⁷³ იხ. 309-ე მუხლის პირველი ნაწილი

- 2008 წლის 1 იანვრამდე დარიცხული და გაუცემელი ხელფასები იბეგრება საშემოსავლო გადასახადის 12-პროცენტის განაკვეთით¹⁷⁴

გარდა ამისა, კოდექსის XVIII თავის მიხედვით შემოსავლის კონკრეტულ სახეებთან (მაგალითად დივიდენდი, პროცენტი) და არარეზიდენტი პირის ზოგიერთ შემოსავალთან მიმართებით ასევე დადგენილია განსხვავებული გადასახადის განაკვეთები.

მუხლი 82. გადასახადისაგან გათავისუფლება

1. საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისაგან თავისუფლდება ფიზიკურ პირთა შემოსავლების შემდეგი სახეები:

ა) არარეზიდენტის მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე უცხოეთის დიპლომატიურ და მათთან გათანაბრებულ დაწესებულებებში დაქირავებით მუშაობით მიღებული შემოსავლები;

ბ) მიღებული გრანტი, სახელმწიფო პენსია, სახელმწიფო კომპენსაცია, სახელმწიფო აკადემიური სტიპენდია, მაგროვებადი და დაბრუნებადი ხასიათის არასახელმწიფო საპენსიო სქემიდან მიღებული პენსია განხორციელებული შენატანების ოდენობით, სახელმწიფო სტიპენდია, დახმარებებისა და ერთჯერადი გასაცემლების მიზნით ბიუჯეტით გათვალისწინებული ასიგნებებიდან ან/და ბიუჯეტის სარეზერვო ფონდებიდან მიღებული თანხები;

გ) ოლიმპიურ თამაშებში, მსოფლიო ან/და ევროპის ჩემპიონატებში გამარჯვებისათვის ან/და საპრიზო ადგილების დაკავებისათვის სპორტსმენებისა და მათი მწვრთნელების მიერ მიღებული ფულადი და სხვა სახის ჯილდოები;

დ) ალიმენტი;

ე) განქორწინების საფუძველზე მიღებული ქონების ღირებულება (შემოსავალი);

ვ) ფიზიკური პირის მიერ:

ვ.ა) 2 წელზე მეტი ვადით საკუთრებაში არსებული საცხოვრებელი ბინის (სახლის) მასზე დამაგრებული მიწით რეალიზაციით მიღებული ნამეტი;

¹⁷⁴ იხ. 309-ე მუხლის 38-ე ნაწილი

ვ.ბ) საკუთრების უფლების რეგისტრაციიდან 6 თვეზე მეტი ვადით საკუთრებაში არსებული ავტოსატრანსპორტო საშუალების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი;

ვ.გ) 2 წელზე მეტი ვადით საკუთრებაში არსებული აქტივების მიწოდებით მიღებული ნამეტი, გარდა გამსხვიებლის მიერ აქტივების მიწოდებამდე ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენების ან/და ამ ქვეპუნქტის „ვ.ა“ და „ვ.ბ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა. ამასთანავე, აქტივების ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებად არ ითვლება მათი 2 წლის შემდეგ მიწოდება ან/და ფასიანი ქაღალდების/წილის მხოლოდ ფლობა დივიდენდებისა და პროცენტების მიღების მიზნით;

ზ) საგადასახადო წლის განმავლობაში I და II რიგის მემკვიდრეების მიერ ჩუქებით ან მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ღირებულება;

თ) საგადასახადო წლის განმავლობაში 1000 ლარამდე ჩუქებით მიღებული ქონების ღირებულება, გარდა დაქირავებულის მიერ დაქირავებლისაგან ჩუქებით მიღებული ქონების ღირებულებისა;

ი) საგადასახადო წლის განმავლობაში III და IV რიგის მემკვიდრეების მიერ 150 000 ლარამდე ღირებულების, ჩუქებით ან მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ღირებულება;

კ) ფიზიკური პირისათვის (დონორისათვის) გაღებული სისხლის საკომპენსაციო კვებისათვის გაცემული თანხა;

ლ) 2014 წლის 1 იანვრამდე სასოფლო-სამეურნეო წარმოებაში დასაქმებული ფიზიკური პირის მიერ საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის პირველადი მიწოდებით მიღებული შემოსავალი, თუ კალენდარული წლის განმავლობაში ამ ფიზიკური პირის მიერ აღნიშნული მიწოდებით მიღებული ერთობლივი შემოსავალი არ აღემატება 200 000 ლარს; (17.12.2010. N4114)

მ) პრივატიზების წესით (უსასყიდლოდ), ასევე მიწისძვრითა და სხვა სტიქიური მოვლენების შედეგად დაზარალებულთა მიერ დაზიანებული ბინების სანაცვლოდ იმავე დასახლებულ პუნქტში ან ეკომიგრანტების მიერ სხვა დასახლებულ პუნქტში უსასყიდლოდ მიღებული ბინების ღირებულება;

ნ) დროებითი საცხოვრებელი ადგილის სანაცვლოდ ლტოლვილის ან იძულებით გადაადგილებული ფიზიკური პირის მიერ პრივატიზების პროგრამის ფარგლებში მიღებული კომპენსაციები; ასევე

იძულებით გადაადგილებულ პირთათვის – დევნილთათვის სახელმწიფოს მიერ გადაცემული ქონების ღირებულება და ამ ქონების თავდაპირველი რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი; (7.12.2010. N3882)

(ნ) დროებითი საცხოვრებელი ადგილის სანაცვლოდ ლტოლვილის ან ჰუმანიტარული სტატუსის მქონე პირის, იძულებით გადაადგილებული ფიზიკური პირის მიერ პრივატიზების პროგრამის ფარგლებში მიღებული კომპენსაციები; ასევე იძულებით გადაადგილებულ პირთათვის – დევნილთათვის სახელმწიფოს მიერ გადაცემული ქონების ღირებულება და ამ ქონების თავდაპირველი რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი; (6.12.2011. N5371 ამოქმედდეს გამოქვეყნებიდან 90-ე დღეს))

ო) ფიზიკური პირის (I რიგის მემკვიდრის) მიერ ჯამურად მის და მამკვიდრებლის საკუთრებაში 2 წელზე მეტი ვადით არსებული მატერიალური აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი;

პ) საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის მიერ გამოშვებული ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი შემოსავალი;

ჟ) თავისუფლად მიმოქცევადი ფასიანი ქაღალდის რეალიზაციით მიღებული ნამეტი შემოსავალი;

რ) არარეზიდენტის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი საწარმოს, ორგანიზაციის ან/და მეწარმე ფიზიკური პირის მიერ რისკის დაზღვევისა და გადაზღვევის საფუძველზე;

ს) არარეზიდენტის მიერ ქონების ლიზინგით გაცემიდან მიღებული შემოსავალი, რომელიც არ მიეკუთვნება საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივ დანესებულებას;

ტ) სახელმწიფოს ან საქართველოს ეროვნული ბანკის სასესხო ფასიანი ქაღალდებიდან პროცენტის სახით მიღებული შემოსავალი;

უ) სახელმწიფოს ან საქართველოს ეროვნული ბანკის სასესხო ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი შემოსავალი და ეროვნულ ბანკში ანგარიშებზე განთავსებულ სახსრებზე დარიცხული პროცენტებიდან მიღებული შემოსავალი;

ფ) რეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ მიღებული შემოსავალი (მათ შორის, სარგებელი), რომელიც არ განეკუთვნება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს;

ქ) სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულებისას დასახიჩრებულ ან/და დაინვალიდებული საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მოსამსახურისათვის ან სამხედრო მოსამსახურისათვის, აგრეთვე დაღუპვის შემთხვევაში მათ ოჯახზე (მემკვიდრეზე) დამქირავებლის მიერ გაცემული დახმარება;

ღ) ლატარიიდან მიღებული მოგება, რომლის ღირებულება არ აღემატება 1000 ლარს;

ყ) ამხანაგობის მიერ თავისი წევრისთვის (თანამფლობელისთვის) ქონების გადაცემით მიღებული შემოსავალი, თუ ამხანაგობის წევრები მხოლოდ ფიზიკური პირები არიან, ამხანაგობის წევრთა შემადგენლობა არ შეცვლილა ამხანაგობის დაფუძნებიდან ქონების გადაცემის (განაწილების) მომენტამდე და ამხანაგობა განაწილების მომენტისათვის არ არის დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელი. ამ ქვეპუნქტის მიზნებისათვის ამხანაგობის წევრის გარდაცვალებისას ამხანაგობის წევრის წილის მემკვიდრეზე გადასვლა ან „სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი წესით ამხანაგობის წევრის წილის რეალიზაცია არ განიხილება ამხანაგობის წევრთა შემადგენლობის ცვლილებად;

შ) არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ ხელფასის სახით მიღებული შემოსავალი, თუ დაქირავებით მუშაობა ხორციელდება საქართველოს ტერიტორიაზე საგადასახადო წლის განმავლობაში არა უმეტეს 30 კალენდარული დღისა და შემოსავლის (ხელფასის) გადამხდელი არის არარეზიდენტი დამქირავებელი, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ასეთი ხარჯი მიეკუთვნება არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების ხარჯებს, მიუხედავად იმისა, ეს ხარჯი ამ მუდმივი დაწესებულების მიერ არის გადახდილი თუ არა;

ჩ) საწარმოს ლიკვიდაციის ან კაპიტალის შემცირების გზით ამ საწარმოს პარტნიორ ფიზიკურ პირზე წილის სანაცვლოდ უძრავი ქონების საკუთრებაში გადაცემით მიღებული ნამეტი, თუ საწარმოს წილზე ფიზიკური პირის საკუთრების უფლების წარმოშობიდან გასულია 2 წელზე მეტი.

ც) 2014 წლის 1 იანვრამდე სასოფლო-სამეურნეო წარმოებაში დასაქმებული პირის მიერ, რომლის მიერ საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის სამრეწველო გადამუშავებამდე (სასაქონლო კოდის შეცვლამდე) პირველადი მიწოდებით

მიღებული ერთობლივი შემოსავალი არ აღემატება 200 000 ლარს, აღნიშნული საქმიანობის ფარგლებში დაქირავებულისათვის გაცემული ანაზღაურება. (17.12.2010. N4114)

დ) სათამაშო აპარატების სალონის მომწყოები პირის (გარდა სისტემურ-ელექტრონული ფორმით თამაშობის მომწყოები პირისა) და ტოტალიზატორის მომწყოები პირის შემოსავალი, აღნიშნული საქმიანობის ნაწილში; (9.12.2011 N 5452 ამოქმედდეს 2012 წლის 3 იანვრიდან)

წ) სოციალურად დაუცველი ოჯახების მონაცემთა ერთიან ბაზაში დადგენილი წესით რეგისტრირებული პირის (რომელიც იღებს საარსებო შემწეობას, რაც დასტურდება შესაბამისი დოკუმენტაციით), საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლაში დასახიჩრებული პირის, ასევე ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლაში დაღუპული პირის ოჯახის წევრის მიერ საქველმოქმედო ორგანიზაციისგან უსასყიდლოდ მიღებული ქონების ღირებულება; (8.11.2011. N5202)

ჭ) ადმინისტრაციული ორგანოს (დამქირავებლის) მიერ თანამშრომლისთვის (დაქირავებულისთვის) უძრავი ქონების სასყიდლით ან უსასყიდლოდ საკუთრებაში გადაცემით მიღებული სარგებელი; (8.11.2011. N5202)

ხ) ამ კოდექსის 249-ე მუხლით გათვალისწინებული თავდებობის, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით გათვალისწინებული თავდებობის, აგრეთვე სერვიტუტის უსასყიდლო მომსახურების გამწვევის მიერ ამ მომსახურებიდან მისაღები კომპენსაცია და უსასყიდლო მომსახურების მიმღების მიერ მიღებული სარგებელი. (8.11.2011. N5202)

2. საშემოსავლო გადასახადით არ იბეგრება შემდეგ ფიზიკურ პირთა მიერ კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი 3000 ლარამდე:

ა) ბავშვობიდან შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირის, აგრეთვე მკვეთრად და მნიშვნელოვნად გამოხატული შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირების;

ბ) მეორე მსოფლიო ომისა და საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლების მონაწილე საქართველოს მოქალაქეების;

გ) პირის, რომელსაც მინიჭებული აქვს „ქართველის დედის“ საპატიო წოდება;

დ) მარტოხელა დედის;

ე) პირის, რომელმაც იშვილა ბავშვი (შვილად აყვანიდან 1 წლის განმავლობაში);

ვ) პირის, რომელმაც მინდობით აღსაზრდელად აიყვანა ბავშვი;

ზ) მალალმთიან რეგიონში მცხოვრები მრავალშვილიანი პირის (რომლის კმაყოფაზეა 18 წლამდე ასაკის სამი ან სამზე მეტი შვილი) მიერ აღნიშნულ რეგიონში საქმიანობით კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი, ხოლო მალალმთიან რეგიონში მცხოვრებ ერთ ან ორშვილიან პირს (რომლის კმაყოფაზეა 18 წლამდე ასაკის ერთი ან ორი შვილი) აღნიშნულ რეგიონში საქმიანობით კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ 3000 ლარამდე დასაბეგრ შემოსავალზე გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი უმცირდება 50 პროცენტით.

3. თუ ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევებში საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელს წარმოექმნება ერთზე მეტი საგადასახადო შეღავათის უფლება, მასზე გავრცელდება მათგან ერთი, უმაღლესი შეღავათი.

4. ამ მუხლის მიზნებისათვის:

ა) აქტივის საკუთრებაში ფლობის 2-წლიანი ვადა აითვლება:

ა.ა) მარეგისტრირებელ ორგანოში საკუთრების უფლების რეგისტრაციის მიზნით საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტის შედგენის თარიღის მიხედვით;

ა.ბ) თუ არ ხდება საკუთრების უფლების მარეგისტრირებელ ორგანოში რეგისტრაცია, – საკუთრების უფლების წარმოშობის მომენტიდან;

ბ) აქტივის „რეალიზაციით მიღებული ნამეტი“ იანგარიშება, როგორც:

ბ.ა) სხვაობა აქტივის მიწოდების ფასსა და მასზე საკუთრების უფლების წარმოშობისას მისი შეძენის ფასს შორის;

ბ.ბ) სხვაობა აქტივის მიწოდების ფასსა და უსასყიდლოდ მიღების მომენტში მის საბაზრო ფასს შორის, თუ აქტივზე საკუთრების უფლება უსასყიდლოდ იყო მიღებული.

გ) ქონების ჩუქებისას ან/და ანდერძით მემკვიდრეობისას I, II, III და IV რიგის მემკვიდრეებად ითვლებიან შემდეგი პირები: (20.12.2011 N 5556)

გ.ა) I რიგის მემკვიდრეებად – მეუღლე, შვილი, ნაშვილები, შვილიშვილი, შვილიშვილის შვილი და მისი შვილი, მშობელი და მშვილებელი;

გ.ბ) II რიგის მემკვიდრეებად – და, ძმა, დისწული, ძმისწული და მათი შვილები;

გ.გ) III რიგის მემკვიდრეებად – ბებია და პაპა, ბებულის დედ-მამა და პაპის დედ-მამა, როგორც დედის, ისე მამის მხრიდან;

გ.დ) IV რიგის მემკვიდრეებად – ბიძა (დედის ძმა და მამის ძმა), დეიდა და მამიდა.“;

5. ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევებში საგადასახადო წლის მიხედვით გადახდის წყაროდან მიღებულ შემოსავლებზე შეღავათის გამოყენების მიზნით დაქირავებული პირი ვალდებულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით წარუდგინოს დამქირავებელს შეღავათით სარგებლობის შესახებ საგადასახადო ორგანოს მიერ გაცემული ცნობა. ერთზე მეტი სამუშაო ადგილის არსებობის შემთხვევაში გადახდის წყაროს, სადაც უნდა გავრცელდეს შეღავათი, განსაზღვრავს დაქირავებული პირი.*(20.12.2011 N 5556)*

ამ მუხლის კომენტარებისას აღვნიშნავთ მხოლოდ რამდენიმე ყურადსაღებ მომენტს.

(1.ბ) (ა) საშემოსავლო გადასახადისაგან გათავისუფლებულია ფიზიკური პირის მიერ დონორისაგან გრანტის ხელშეკრულების საფუძველზე მიღებული გრანტი (ფული ან ნივთები). გრანტის ხელშეკრულება წარმოადგენს ჩუქების ხელშეკრულების ნაირსახეობას, რომელიც ცალკე კანონით არის რეგულირებული.¹⁷⁵ გრანტის მიმღები ვალდებულია, ის გამოიყენოს *კონკრეტული ჰუმანური, საგანმანათლებლო, სამეცნიერო-კვლევითი, ჯანმრთელობის დაცვის, კულტურული, სპორტული, ეკოლოგიური და სოციალური პროექტების, აგრეთვე სახელმწიფოებრივი ან საზოგადოებრივი მნიშვნელობის პროგრამების განხორციელებისათვის* (კანონი, მ.2). თუ გრანტის ხელშეკრულების ფარგლებში გრანტის მიმღები ფიზიკური პირის საქმიანობით მას ან დონორს წარმოექმნება ეკონომიკური

¹⁷⁵ კანონი „გრანტების შესახებ“, მიღებული 1996 წელს

სარგებელი,¹⁷⁶ მაშინ სახეზე იქნება თვალთმაქცური გარიგება, რომელიც შენიღბულია გრანტის ხელშეკრულებით. თვალთმაქცურ გარიგებას ექნება ადგილი, თუ გრანტის მიმღები ყიდის მის მიერ შექმნილ ქონებას (მომსახურებას) ისე, რომ გაყიდვა დაშვებული არ არის გრანტის ხელშეკრულებით, ხოლო თუ დაშვებულია, მაშინ მიღებულ ფულს ის არ ახმარს გრანტის მიზანს. ასეთ დროს ფიზიკური პირის შემოსავლებს წარმოადგენს როგორც გრანტი, ასევე – რეალიზაციიდან მიღებული თანხებიც. ასეთი „გრანტი“ გათავისუფლებული არ არის საშემოსავლო გადასახადისაგან. თუ დონორი გრანტის მიმღებისაგან ღებულობს შექმნილ ქონებას (მომსახურებას), მაშინ ასეთი „გრანტი“ წარმოადგენს ფიზიკური პირის მიერ დონორისათვის გაწეული მომსახურების საფასურს, რომელზეც ასევე არ ვრცელდება წინამდებარე ქვეპუნქტი. მთავარი მომენტი, რითაც განისაზღვრება გრანტის ხელშეკრულების არსებობა, არის ფიზიკური პირის მიერ მესამე პირებისათვის ან საზოგადოებისათვის მის მიერ შექმნილი ქონების (მომსახურების) დამატებითი საფასურის გარეშე გადაცემა;

(1.ბ) (b) გათავისუფლება ეხება არასახელმწიფო საპენსიო სქემიდან მიღებულ პენსიას,¹⁷⁷ ოღონდ მხოლოდ და მხოლოდ ადრე განხორციელებული შენატანების ფარგლებში, მაგრამ რეგულირებული არ არის მიღებულ პენსიაში შენატანის წილის განსაზღვრის მექანიზმი;

(1.ბ) (c) სახელმწიფო დახმარების მაგალითია ორსულობისა და მშობიარობის გამო შვებულების ანაზღაურება (არაუმეტეს 600 ლ.) გათვალისწინებული საქართველოს 2012 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ კანონითა და ბრძანებით.¹⁷⁸

¹⁷⁶ ვინაიდან გრანტს აქვს უსასყიდლო და მიზნობრივი ხასიათი, ამიტომ, როგორც წესი, გრანტის ხელშეკრულების სახით ხშირად სახეზეა მესამე პირის სასარგებლოდ დადებული ხელშეკრულება, რომლის მიხედვითაც ეკონომიკურ ან სხვაგვარ სარგებელს იღებენ მესამე პირები, და არა – დონორი. მიზნობრიობიდან გამომდინარე დონორი მაინც იღებს ერთი სახის სარგებელს. ეს არის დონორის სურვილის დაკმაყოფილება, რომელიც მისი არაქონებრივი და არაკვივალენტური ნიშნის გამო გავლენას არ უნდა ახდენდეს გრანტის უსასყიდლო ხასიათზე (იხ. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, მთ. რედაქტორი ლ. ჭანტურია, ნ.4, ტ.1, 1999, მ.მ.524-528-ის კომენტარი)

¹⁷⁷ კანონი „არასახელმწიფო საპენსიო დაზღვევისა და უზრუნველყოფის შესახებ“

¹⁷⁸ შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის მინისტრის ბრძ. №231/6 (25.08.2006წ.). ორსულობის, მშობიარობისა და ბავშვის მოვლის, ასევე ახალშობილის შვილად აყვანის გამო შვებულების ანაზღაურების წესი

(1.გ) სპორტსმენებისა და მათი მწვრთნელების მიერ მიღებულ ჯილდოებში იგულისხმება არა მარტო სახელმწიფო, არამედ – ნებისმიერი პირის მიერ გაცემული ჯილდოც. ჯილდო უნდა იყოს საჯაროდ დაპირებული, და არ უნდა ჰქონდეს ჩუქების ხასიათი. ასე, მაგალითად, თუ ჩემპიონატში გამარჯვების შემდეგ სპორტსმენს გადასცეს ფულადი თანხა ისე, რომ იგი თავიდანვე საჯაროდ შეპირებული არ იყო, ეს განიხილება ჩუქებად და დაიბეგრება ამ ქვეპუნქტის დანაწესების გაუთვალისწინებლად.

(1.ე) აღნიშნული ფაქტობრივად იმეორებს მ.149.1.ბ-ით დადგენილს. უკანასკნელი უფრო მეტი დანაწესის შემცველია, ვიდრე წინამდებარე ქვეპუნქტი. მაგალითად, ის ეხება არა მარტო ქონების მიმღებ მეუღლეს, არამედ – გამცემსაც. ამასთან, დადგება საკითხიც: განქორწინებისას მეუღლის მიერ მიღებული ქონება გათავისუფლებული შემოსავალია, თუ საერთოდ არ ჩაირთვება ერთობლივ შემოსავალში. პასუხი ნათელი არ არის. აქვე დავამატებთ, რომ, კარგი იქნებოდა, თუ მ.149-ში კანონმდებელი ტერმინის სახით გამოიყენებდა როგორც *მოგებას*, ასევე – *დასაბეგრ შემოსავალსაც*.

(1.გ.ა) (ა) ის, რომ ფიზიკური პირის ერთობლივ შემოსავალში ჩართული უნდა იქნეს მხოლოდ *ნამეტი შემოსავალი* (მ.102.1.ბ) ან *რეალიზაციით მიღებული ნამეტი* (მ.82.4.ბ), და არა – საქონლის რეალიზაციით მიღებული თანხები, ეს კოდექსიდან ნათლად არ იკვეთება. თუნდაც გამოქვითვის გათვალისწინებით დაბეგრის რისკის ქვეშ არის რეალიზაციით მიღებული თანხა ნამეტის გამოკლებით.

მაგალითი: გოგია გოგიამ 1000 ლარად ლენსტალ კოჩიას მიჰყიდა მრავალსართულიან კორპუსში მდებარე საცხოვრებელი ბინა. პირობები შემდეგია:

1) გოგიას ბინა ველოდი არაჩემიასგან შეძენილი ჰქონდა 400 ლარად. ამასთან, ბინაზე საკუთრების უფლების საჯარო რეესტრში რეგისტრაციის თარიღი იყო 15.08.2013წ., ხოლო შეძენისას ნასყიდობის ხელშეკრულების სანოტარო გაფორმების თარიღისა კი – 30.12.2012წ.;

2) საჯარო რეესტრში რეგისტრაციით ლენსტალი ბინის მესაკუთრე გახდა 20.01.2015წ.-ს, რომელიც ემთხვევა ნასყიდობის ხელშეკრულების სანოტარო წესით გაფორმების თარიღს;

3) ლენსტალმა გოგიას 1000 ლარი გადაუხადა 21.01.2015წ.-ს.

ამ პირობებში, პირველ რიგში, უნდა გაირკვეს, თუ რა ვადით იმყოფებოდა გოგიას საკუთრებაში ზემოთ აღნიშნული ბინა. მ.82.4.ა-ს მიხედვით ვადა აითვლება სანოტარო წესით ხელშეკრულების გაფორმების თარიღიდან, ანუ 30.12.2012წ.-დან, მიუხედავად იმისა, რომ 30.12.2012წ.–15.08.2013წ. ვადის მანძილზე ბინა სამართლებრივად ეკუთვნოდა ველოდის. ვადის ბოლო რიცხვის განსაზღვრისათვის კანონმდებელი არ უთითებს სანოტარო წესს, შესაბამისად, ის იქნება საჯარო რეესტრში რეგისტრაციის თარიღი, რომელიც ამ შემთხვევაში ემთხვევა სანოტარო წესით ხელშეკრულების გაფორმების თარიღს და ტოლია 20.01.2015წ.-ის. ამგვარად, საგადასახადო, და არა – სამოქალაქო, კოდექსის მიზნებისათვის ბინა ყოფილა 30.12.2012წ.–20.01.2015წ. პერიოდის (24 კალენდარული თვე და 21 დღე) განმავლობაში გოგიას საკუთრება. მ.3.10-ის გათვალისწინებით გასულია 2 წელზე მეტი, შესაბამისად, გოგიას საშემოსავლო გადასახადისაგან გათავისუფლებისათვის გამოყენებულ უნდა იქნეს წინამდებარე ქვეპუნქტი, რომლის მიხედვით, გათავისუფლებას ექვემდებარება რეალიზაციით მიღებული ნაშენი მ.82.4.ბ-ს მიხედვით ანუ 600 ლ. (=1000-400). საშემოსავლო გადასახადისაგან გათავისუფლების საანგარიშო პერიოდია 2015 წელი.

მაგალითში აღნიშნული ბინის რეალიზაცია გოგიას შეიძლება ჩაეთვალოს ეკონომიკურ საქმიანობად, შეიძლება – არა.¹⁷⁹ ორივე შემთხვევაში გაურკვეველია საშემოსავლო გადასახადისაგან გათავისუფლებას ექვემდებარება თუ არა 400 ლ. (=1000-600), ასევე – გოგიას ერთობლივ შემოსავალში მისი ჩართვა-არჩართვის საკითხიც.

მაგალითი: იმავე მაგალითის პირობები იმ განსხვავებით, რომ ლენსტალი ბინის მესაკუთრე გახდა კვლავ 20.01.2015წ.-ს, რომელიც არ ემთხვევა ნასყიდობის ხელშეკრულების სანოტარო წესით გაფორმების თარიღს (2013 წლის 10 დეკემბერი).

ამ პირობებში, ვინაიდან ვადის ბოლო რიცხვის განსაზღვრისათვის კანონმდებელი მე-4 ნაწილის ა) ქვეპუნქტში არ უთითებს სანოტარო წესს, ამიტომ საკუთრებაში არსებობის ვადის ბოლო დღე კვლავ იქნება საჯარო რეესტრში რეგისტრაციის თარიღი (20.01.2015). შე-

¹⁷⁹ ფინ.მინ.ბრძ. №989, 31.12.2010წ., საქმიანობის ან/და ოპერაციების სახეების ან/და ოპერაციათა ერთობლიობების, რომლებიც არ განეკუთვნება ეკონომიკურ საქმიანობას, განსაზღვრის თაობაზე

საბამისად, ვადა კვლავ იქნება 30.12.2012წ.–20.01.2015წ. პერიოდი. ამდენად, რეალიზაციით მიღებული ნამეტისათვის (600 ლ.) ვრცელდება წინამდებარე ქვეპუნქტი.

შევნიშნავთ, რომ გოგიას 1000 ლარი რომ მიეღო ნასყიდობის ხელშეკრულების გაფორმებისას, ანუ 10.12.2013წ.-ს, მაშინ საკასო მეთოდის პრინციპიდან გამომდინარე გოგიას 2013 წლის ერთობლივი შემოსავალი გაიზრდებოდა აღნიშნული თანხით, ხოლო საშემოსავლო გადასახადის გადახდა მოუწევდა 01.04.2014წ.-მდე. მართალია, 20.01.2015წ.-ს გოგია გაარკვევდა, რომ თურმე ბინა საკუთრებაში ჰქონია 2 წელზე მეტი ვადით და, შესაბამისად, შეიძლო გამოეყენებინა წინამდებარე ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შეღავათი, მაგრამ 2013 წლის დეკლარაციის დაზუსტება უკვე აღარ შეიძლება შეცდომის არარსებობის გამო.

მაგალითით იკვეთება ასევე ისიც, რომ, თუ ორივე ნასყიდობის ხელშეკრულების ერთ-ერთი დათქმა ითვალისწინებდა მომავალი მესაკუთრის მფლობელობის უფლებას საჯარო რეესტრში რეგისტრაციამდე, მაშინ გოგია 30.12.2012წ.–15.08.2013წ. პერიოდში სარგებლობდა ველოდის ბინით, ხოლო 10.12.2013წ.–20.01.2015წ. პერიოდში კი ლენსტალი გახლდათ ბინის პირდაპირი მფლობელი.

სამართლიანი იქნებოდა და არის კიდევ, რომ მფლობელობის ამგვარი უფლებების გადაცემა განხილულიყო ნასყიდობის ხელშეკრულების დამატებით ვალდებულებებად,¹⁸⁰ ანუ ისინი არ უნდა იქნეს განხილული უსასყიდლო მომსახურების განევადა. თუ საგადასახადო პრაქტიკა ასეთი იქნება, მაშინ სრულიად ზედმეტი კოდექსის იურიდიულად დაუხვეწავი ის ჩანანერები, რომლებიც საგადასახადო კოდექსს კიდევ უფრო აშორებს სამოქალაქო კოდექსისაგან. ამის თვალნათელი მაგალითია მე-4 ნაწილის ა.ა) ქვეპუნქტით დადგენილი, მაგალითად, უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემის კოდექსისეული ვერსია, რომლის მიხედვითაც უძრავი ქონების საკუთრებაში ყოფნის ვადა დამოუკიდებელია საჯარო რეესტრში მისი რეგისტრაციისაგან.

(1.3.ა) (ბ) მკითხველს შევახსენებთ, რომ მრავალსართულიან კორპუსში განლაგებულ ბინაზე საკუთრების უფლების გადაცემას

¹⁸⁰ დამატებით ვალდებულებებთან დაკავშირებით იხ. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, მთ. რედაქტორი ლ. ჭანტურია, ნ.3, 1999, მ.340-ის კომენტარი

თან მიჰყვება საკუთრების უფლებაც კორპუსის ე.წ. „წითელი ხაზებით“ შემოსაზღვრული მიწის იმ ნაწილზე, რომელიც შეესაბამება ბინის ფართის წილს კორპუსის საერთო ფართში.

(1.3-გ) ეს ქვეპუნქტი ეხება ნებისმიერ აქტივს, გარდა ბინის, საცხოვრებელი სახლისა და ავტოსატრანსპორტო საშუალებისა, რომელიც მესაკუთრის მიერ არ გამოიყენებოდა ეკონომიკურ საქმიანობაში. ის ფაქტი, რომ მესაკუთრის მიერ აღნიშნული აქტივი გაიყიდა, არ მოქმედებს წინამდებარე ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ გათავისუფლებაზე. თუ გაყიდულ აქტივს წარმოადგენს ფასიანი ქაღალდი ან/და წილი, მასზე არ მოქმედებს ასევე ამ აქტივების პასიური გამოყენებაც ანუ დივიდენდებისა და პროცენტების მიღება.

მაგალითი: ინდ. მენარმე ჯვებემ შეიძინა ფაბრიკის შენობა, რომელიც 5 წლის შემდეგ ისე გაყიდა, რომ მისი გამოყენება არც კი დაუწყია. შენობის მიწოდებით მიღებული ნამეტი გახლდათ 200 ლარი. ამ პირობით ჯვებეს არ მოუწევს 200 ლარიდან საშემოსავლო გადასახადის გადახდა, თუმცა კი მეტად გაუჭირდება საგადასახადო ორგანოს უმტკიცოს ის, რომ თავსხმა წვიმის დროს შენობას არ იყენებდა ძროხების შესარეკად.

მაგალითი: ქორდიკო წარმოადგენს ფასიანი ქაღალდების ბროკერს, რომელსაც 2,4 წლით საკუთრებაში ჰქონდა სს „სამარგალომ ბჟა“-ს ობლიგაციები. ამ ობლიგაციების რეალიზაციით მიღებულ ნამეტს შეადგენდა 100 ლარი. ეს თანხა ქორდიკოს დაებეგრება, ვინაიდან მის მტკიცებას, რომ 2,4 წელი ობლიგაციების გაყიდვის გარეშე გაატარა და ამ ხნის განმავლობაში მისგან მხოლოდ მიზერულ პროცენტებს იღებდა, საგადასახადო ორგანო არ მიიღებს. ქვეპუნქტში იგულისხმება ის მესაკუთრე, რომლის ჩვეულ საქმიანობას არ წარმოადგენს ფასიანი ქაღალდებით ვაჭრობა.

მაგალითი: გვატინიას საკუთრებაში ჰქონდა ნიჩაბი, რომელიც ერთხელ გამოიყენა მეზობელი უტუნიას საბოსტნე ნაკვეთის 20 ლარად დაბარვისას. დაბარვიდან 5 წლის შემდეგ გვატინიამ ხახუელას მიჰყიდა ეს ნიჩაბი. ამ პირობებში გვატინიას დაებეგრება ნიჩაბის გაყიდვიდან მიღებული ნამეტი, ვინაიდან ამ ნიჩაბს ის იყენებდა ეკონომიკურ საქმიანობაში. აქტივის ეკონომიკურ საქმიანობაში ერთხელ გამოყენებაც კი საკმარისია წინამდებარე ქვეპუნქტის ამოქმედების შეზღუდვისათვის.

მაგალითი: ქაიხოსრომ ნაჩუქარი თავლა (დაშლილ მდგომარეობაში) ჩუქებიდან 1 წლის შემდეგ 300 ლარად მიჰყიდა მეზობელ ისიდორეს. ჩუქებისას აქტივის საბაზრო ფასი იყო 200 ლარი. ქაიხოსრო მ.82.4.ბ.ბ-ს საფუძველზე ვალდებული იქნება საშემოსავლო გადასახადი გადაიხადოს მიღებულ 100 ლარ ნამეტზე. ბატონი ქაიხოსრო არც 200 ლარიდან დაიბეგრება, თუ ჩუქების წელს მის მიერ ნაჩუქარი ნივთების საერთო ღირებულება ნაკლები ან ტოლი იქნება 1000 ლარზე (მ.82.1.თ).

(1.ზ) ამ ქვეპუნქტით ქონების მიმღები I ან II რიგის მემკვიდრე კი თავისუფლდება საშემოსავლო გადასახადისაგან, მაგრამ იმავეს დარწმუნებით ვერ ვიტყვით მჩუქებელზე. საქმე ისაა, რომ მ.102.2-ის საფუძველზე საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდებისას ერთობლივ შემოსავალში ასახვას ექვემდებარება ამ საქონლის საბაზრო ფასი. ამასთან, მითითებული ნაწილი ისეა ჩამოყალიბებული, რომ აღრიცხვის არც საკასო და არც დარიცხვის მეთოდს არ აქვს მნიშვნელობა. ერთადერთ არგუმენტად, რაც მჩუქებელს აარიდებს დაბეგრვას, გვეჩვენება მითითებული ნორმის იმ მუხლის ნაწილად ყოფნა, რომლის სათაურიცაა *ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები* (მ.102). თუმცა კი, საზოგადოდ, იურისპრუდენციაში მიჩნეულია, რომ ნორმის სათაურით არ განიმარტება თვით ნორმა და მისი შეფარდების საკითხი. თავისთავად ჩუქება, მოტივის გარეშე, არ წარმოადგენს ეკონომიკურ საქმიანობას, ვის მიერაც არ უნდა იყოს ის განხორციელებული. მიუხედავად ამისა, ის, უსასყიდლო მიწოდების სახით, მაინც ჩართულია მითითებულ მუხლში, ნაცვლად, მაგალითად, მ.103-ისა. მოკლედ, ცალსახა არაა, რომ მჩუქებელ მამკვიდრებელს საშემოსავლო გადასახადით არ დაებეგრება გაჩუქებული ქონების საბაზრო ფასი, როგორც ეს მიჩნეულია პრაქტიკაში.

(1.თ) ეს ქვეპუნქტი თავდაყირა აყენებს წინამდებარე ნაწილის ვ) ქვეპუნქტს. საქმე ისაა, რომ შინაარსობრივად ის უნდა ყოფილიყო მე-4 ნაწილის, და არა – 1-ლი ნაწილის, ერთ-ერთი ქვეპუნქტი.

მაგალითი: ბ-მა არისტოფანემ გადაწყვიტა ბ-ნ შადიმანზე გაეყიდა მეფრინველეობის ფაბრიკის შენობა, რომელიც საკუთრებაში ჰქონდა 3 წელი. მან შენობაზე ჩუქების ხელშეკრულება გააფორმა შვილ პაატასთან. უფრო მეტიც, ხელშეკრულების თარიღთან დაკავშირებით არ ენდო მე-4 ნაწილის დანაწესს და პირდაპირ საჯარო

რეესტრში დაარეგისტრირა შენობის ახალი მესაკუთრე, სახელად პაატა. ამის შემდეგ პაატამ და ბ-მა შადიმანმა დადეს შენობის ნასყიდობის ხელშეკრულება. პაატას მიერ აქტივის მიწოდებით მიღებულ ნამეტს წარმოადგენდა რამდენიმე მილიონი აშშ დოლარი.

ამ პირობებში წინამდებარე ქვეპუნქტის ძალით პაატას არ დაეზღვრა რამდენიმე მილიონი აშშ დოლარი. ამასთან, ის ერთობლივ შემოსავალში არ ჩართავს არც ჩუქებისას შენობის საბაზრო ფასს, ხოლო ბატონ არისტოფანეს კი უშველის ის დამკვიდრებული პრაქტიკა, რომელიც მითითებულია ზ) ქვეპუნქტის კომენტარებისას. ერთადერთი, ვინც საკანონმდებლო ნორმის საფუძველზე ფაბრიკის მესაკუთრის შეცვლით ვერ იხეირებს, იქნება სსიპ საქართველოს სახელმწიფო. გამომდინარე აქედან, წინამდებარე ქვეპუნქტი, ვფიქრობთ, დასახვეწია.

(1.3) მაგალითი: საიდენტიფიკაციო ნომრის მქონე გვატემალას რეზიდენტი იურიდიულ T პირს საქართველოში გააჩნია A და B ფილიალი, რომლებიც დარეგისტრირებულია მენარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირთა რეესტრში. ამასთან, A წარმოადგენს მუდმივ დანესებულებას, ხოლო B, დამხმარე საქმიანობის გამო, – არა. T-მ დაიქირავა თურქეთის მოქალაქე ფიზიკური პირი მუსტაფა. დაქირავების საფუძველია ანგოლის კანონმდებლობის შესაბამისად დადებული შრომითი კონტრაქტი, რომლის მიხედვითაც მუსტაფამ 20 დღე უნდა იმუშაოს A-ს სამშენებლო მოედანზე. ამას გარდა, იმავე მუსტაფასთან B-მ გააფორმა შრომითი კონტრაქტი, რომლის მიხედვითაც მუსტაფას კიდევ 50 დღე უნდა ემუშავა B-ს სანჯობში. მუსტაფა ხელფასს მიიღებს უცხოეთის ერთ-ერთ ბანკში გადარიცხვის გზით. გადარიცხვას განახორციელებს ხან T, ხან B და ხანაც T-ს ავსტრალიაში განლაგებული ფილიალი R. ფაქტობრივად ისე მოხდა, რომ სამშენებლო მოედანზე მუსტაფამ იმუშავა 29 დღე. მუსტაფამ პირველი კონტრაქტის საფუძველზე ხელფასის სახით აიღო 100 \$, ხოლო მეორისაზე კი – 200 \$. მუსტაფა საქართველოს რეზიდენტი არ ყოფილა.

ამ პირობებში, პირველ რიგში, აღვნიშნავთ, რომ მუსტაფასთან შრომითი ხელშეკრულების მხარე ყოველთვის იქნება იურიდიული პირი T, და არა – მისი რომელიმე ფილიალი, რომელიც უფლებამოსილი ვერ იქნება ინოდოს მხარედ. მინიჭებული უფლებამოსი-

ლების ფარგლებში ფილიალის დირექტორი მხოლოდ და მხოლოდ წარმოადგენს იურიდულ პირს. ვინაიდან მუსტაფამ საქართველოს ტერიტორიაზე დაქირავებით იმუშავა 79 დღე, ამიტომ მასზე არ გავრცელდება ქვეპუნქტით დადგენილი შეღავათი და, შესაბამისად, საშემოსავლო გადასახადით დაიბეგრება 300 \$, რომლიდანაც გადასახადის დაკავების ვალდებულება ნაწილობრივ აქვს T იურიდიულ პირს. ნაწილობრივი იმიტომ, რომ მ.154.1.ა.ბ-ს ძალით T-ს შეუძლია B ფილიალთან, რომელიც არ წარმოადგენს მუდმივ დაწესებულებას, დაკავშირებული 200 \$ მუსტაფაზე გასცეს სრულად, დაკავების გარეშე. ამასთან, მხედველობაში არ მიიღება მ.154.5-ის დანაწესი T-ს „ვალდებულების მოხსნაზე“. მიზეზი ის არის, რომ 200 \$-თან დაკავშირებით მოსახსნელი ვალდებულება მ.154-ის ძალით T-ს არც კი ჰქონია. საბედნიეროდ, მიუხედავად მ.154.4-ის აღნიშნული ხარვეზისა, მ.104.1.ა-სა და მ.153.1.გ-ს ძალით მუსტაფა უფლებამოსილი კი არა, არამედ – ვალდებულია 200 \$-ის შესაბამისი საშემოსავლო გადასახადი გადაიხადოს საქართველოს ბიუჯეტში.

შევნიშნავთ რომ, იმ შემთხვევაში, თუ მუსტაფასთან გაფორმებული იქნება მხოლოდ 1-ლი შრომის კონტრაქტი, მაშინ მუსტაფას მიერ მისაღები 100 \$ გათავისუფლებული არ იქნება საშემოსავლო გადასახადისაგან, ვინაიდან მუსტაფა საქართველოში დაქირავებით კი იმუშავეს მხოლოდ 29 დღეს ($29 < 30$), მაგრამ აღნიშნული ხელფასი დაკავშირებულია A მუდმივ დაწესებულებასთან. მხოლოდ მე-2 კონტრაქტის არსებობისას მუსტაფას მიერ მისაღებ 200 \$-ზე კვლავ არ გავრცელდება წინამდებარე ქვეპუნქტი, ვინაიდან მის მიერ საქართველოში დაქირავებით ნამუშევარი დღეებია 50 ($50 > 30$), თუმცა კი ის არ უკავშირდება მუდმივ დაწესებულებას. მუსტაფას რომ საქართველოში ემუშავა მხოლოდ მე-2 კონტრაქტის საფუძველზე და მხოლოდ 29 დღე, მაშინ მისაღები 200 \$ გათავისუფლებული იქნებოდა საშემოსავლო გადასახადისაგან.

(1.8) წინამდებარე ქვეპუნქტი ეხება შემთხვევებს, როდესაც პარტნიორი ფიზიკური პირი იღებს დივიდენდებს იურიდიული პირის ლიკვიდაციისას ან კაპიტალის შემცირებისას.

მაგალითი: ძაბია წარმოადგენს შპს „ოკარკალეს“ დამფუძნებელ პარტნიორს. ძაბიას მიერ ადრე განსახორციელებელი შესატანი გახლდათ 100 \$, თუმცა კი სულ შეტანილი ჰქონდა 0 \$. დაფუძნებიდან 3

წლის შემდეგ პარტნიორმა გადაწყვიტა 90 \$-მდე შემცირებინა შპს „ოკარკალეს“ კაპიტალი, ხოლო სანაცვლოდ კი მიეღო შპს „ოკარკალეს“ კუთვნილი შენობა საერთო ღირებულებით 300 \$. კაპიტალის შემცირებისას შენობაზე საკუთრების უფლების პარტნიორზე გადასვლა არ იწვევს ამ პარტნიორის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგრვას. გათავისუფლებული შემოსავალი კი არის 300 \$. შპს „ოკარკალე“, რა თქმა უნდა, საბაზრო ფასების გათვალისწინებით მოგებითა და დღგ-ით დაბეგრავს შენობის მიწოდებას.

(1.ც) თუ სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის განმახორციელებელი შპს დაქირავებულ ფიზიკურ პირს წლის განმავლობაში არ უკავებდა საშემოსავლო გადასახადს, მაგრამ წლის ბოლოს აღმოჩნდა, რომ შპს-ის ერთობლივმა შემოსავალმა გადააჭარბა 200 000 ლარს, მაშინ შპს-ს მოუწევს გადახდის წყაროსთან დაკავებული გადასახადის ამსახველი დეკლარაციების დაზუსტება¹⁸¹ და საურავის გადახდაც.

(1.ჭ) ეს ქვეპუნქტი ეხება მხოლოდ მუშაკის დამქირავებელ ადმინისტრაციულ ორგანოს,¹⁸² და არა – ნებისმიერ დამქირავებელს.

(1.ბ) ეს ქვეპუნქტი ეხება მხოლოდ უსასყიდლო თავდებობისა და უსასყიდლო სერვიტუტის მომსახურებას. ამასთან, უკეთესი იქნებოდა, თუ: ა) აგრეთვეს ნაცვლად წერილიყო ან; ბ) მისაღები კომპენსაციის ნაცვლად კი – საბაზრო ფასი.

(5) მე-5 ნაწილით დადგენილ ნორმას არეგულირებს ინსტრუქცია.¹⁸³

¹⁸¹ ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.37

¹⁸² ადმინისტრაციული ორგანოს განმარტებისათვის იხ. ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, მ.2.1.ა

¹⁸³ ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.39¹ (გადახდის წყაროდან მიღებულ შემოსავლებზე შეღავათის გამოყენების მიზნით დაქირავებულ პირზე ცნობის გაცემის წესი)

თაპი XII
სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმები
(სათაური 20.12.2011 N 5556)

მუხლი 83. სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმები
(20.12.2011 N 5556)

სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმები ვრცელდება:

- ა) მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკურ პირებზე;
- ბ) მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მენარმე ფიზიკურ პირებზე;
- გ) ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირებზე.

წინამდებარე მუხლით შემოღებულია იმ ფიზიკური პირების სა-შემოსავლო გადასახადით სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმები, რომლებსაც აქვთ მიკრო ან მცირე ბიზნესის სტატუსი, ასევე – ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონეებზეც. ამას გარდა, სპეციალურ დაბეგვრის რეჟიმს შეიძლება მივაკუთნოთ 2015 წლამდე გარდამავალი დებულებებით შემოღებული ფიქსირებული საშემოსავლო გადასახადით იმ ფიზიკური პირების დაბეგვრის სპეციალური რეჟიმიც, რომლებიც ახორციელებენ თავიანთ საკუთრებაში არსებული საცხოვრებელი ადგილის მოკლე ვადით გაცემას (მ.309.24-32).

მიკრო და მცირე სტატუსის მქონე ფიზიკური პირების დაბეგვრის სპეციალურ რეჟიმებს, გარდა კოდექსის შესაბამისი დანაწესებისა, ასევე არეგულირებს ინსტრუქციები,¹⁸⁴ რომლებშიც, ჩვენი აზრით, თითქმის საკმაოდ დეტალურად, გადამხდელისათვის სასიკეთოდ, თუმცა ზოგჯერ კანონთან შეუსაბამოდ, არის მოცემული ამ სტატუსების გამოყენებასთან დაკავშირებული დაბეგვრის მომენტები.¹⁸⁵

მეორე კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტს, რომელიც განხილულ რეჟიმებს ეხება, წარმოადგენს მთავრობის დადგენილება №415 (29.12.2010წ.). ამ აქტით განსაზღვრულია საქმიანობის ის სა-

¹⁸⁴ შემდგომში, „ინსტრუქცია“, მხოლოდ მ.მ.83-95-ის კომენტარებისას

¹⁸⁵ ფინ.მინ.ბრძ. №999-ით (31.12.2010წ.) დამტიციებული ინსტრუქციები

ხეები, რომლებსაც ეხება 84-ე მუხლის 2-4 ნაწილები და 88-ე მუხლის 2-3 ნაწილები.

რაც შეეხება ფიქსირებული გადასახადით დაბეგვრის სპეციალურ რეჟიმს, მის მიმართ დღესდღეობით¹⁸⁶ გამოცემული არ არის მარეგულირებელი კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები.

მუხლი 84. მიკრო ბიზნესი

1. მიკრო ბიზნესის სტატუსი შეიძლება მიენიჭოს ფიზიკურ პირს, რომელიც არ იყენებს დაქირავებულ პირთა შრომას და დამოუკიდებლად ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას, რომლიდანაც მის მიერ მისაღები ჯამური ერთობლივი შემოსავალი კალენდარული წლის განმავლობაში არ აღემატება 30 000 ლარს.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილი 30 000-ლარიანი ზღვარი არ ვრცელდება საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტთან შეთანხმებით საქართველოს მთავრობის მიერ განსაზღვრულ საქმიანობის სახეებზე.

3. საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტთან შეთანხმებით, საქართველოს მთავრობას უფლება აქვს, აკრძალოს ცალკეული საქმიანობის განხორციელება, რომლის ფარგლებშიც მიკრო ბიზნესის სტატუსი არ შეიძლება მიენიჭოს ფიზიკურ პირს.

4. საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტთან შეთანხმებით, საქართველოს მთავრობას უფლება აქვს, განსაზღვროს შემოსავლის სახეები, რომლებიც არ დაიბეგრება სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმით და ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიზნებისათვის არ გაითვალისწინება ერთობლივ შემოსავალში.

5. მიკრო ბიზნესის სტატუსის მინიჭება, გაუქმება და მიკრო ბიზნესის სერტიფიკატის გაცემა ხდება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით.

ეკონომიკური საქმიანობით დაკავებული ფიზიკური პირი, რომლის შემოსავალიც არ აღემატება 30 000 ლარს, თავისუფლდება საშემოსავლო გადასახადისაგან (მ.86), თუ მას მინიჭებული აქვს მიკ-

¹⁸⁶ 01.01.2012წ.-თვის

რო ბიზნესის სტატუსი. ამგვარი სტატუსის მინიჭებისათვის მთავარ პირობას წარმოადგენს ის, რომ ფიზიკური პირს არ უნდა ჰყავდეს დაქირავებული ფიზიკური პირები შრომის კანონმდებლობის შესაბამისად, თუმცა მას უფლება აქვს, მომსახურების/წარდობის ხელშეკრულებები დადოს სხვა იურიდიულ თუ ფიზიკურ პირებთან. ოჯახის წევრი 1-ლი რიგის მემკვიდრე, ინსტრუქციის, და არა – კანონის, შესაბამისად, არ ჩაითვლება დაქირავებულად.

ეს ფიზიკური პირი შეიძლება იყოს მენარმედ რეგისტრირებული, „მენარმეთა შესახებ“ კანონის მიხედვით, ან არც იყოს. თუ ფიზიკური ეწევა სამენარმეო საქმიანობას, ანუ მართლზომიერ, არაერთჯერად საქმიანობას, რომელიც ხორციელდება მოგების მიზნით, დამოუკიდებლად და ორგანიზებულად,¹⁸⁷ მისი მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში რეგისტრაცია, ინდივიდუალური მენარმის სტატუსის მინიჭებისათვის, შეიძლება, ზოგიერთი მოსაზრებით, სავალდებულოდ არც კი ჩაითვალოს. მაგრამ მხედველობიდან არ უნდა გამოგვრჩეს კოდექსის ის ნორმა, რომელიც თავისი მიზნებისათვის ფიზიკურ პირებს მაინც განიხილავს მენარმე ფიზიკურ პირებად, რეგისტრაციის მიუხედავად (მ.36.2). ამიტომ, თუ კმაყოფილება სამენარმეო საქმიანობის ნიშნები, ფიზიკური პირი მაინც განიხილება მენარმედ.

ეკონომიკურ საქმიანობად არ განიხილება, მაგალითად, ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობა, საკრედიტო დაწესებულებებში თანხების განთავსება და მის მიერ საცხოვრებელი სახლის (ბინის) რეალიზაციის ბევრი შემთხვევა (მ.9).

ფიზიკური პირი შეიძლება ეწეოდეს მრავალი სახის საქმიანობას. თუ ამ საქმიანობათაგან ერთ-ერთი მაინც მოცემულია №415-ე დადგენილების შესაბამისი დანართით (დანართი №2), მაშინ მას არ შეიძლება მიენიჭოს მიკრო ბიზნესის სტატუსი, ხოლო ქონისას კი – ჩამოერთმევა. ამგვარი საქმიანობის სახეებს განეკუთვნება, მაგალითად, საკონსულტაციო, სამედიცინო, სააუდიტო და საადვოკატო საქმიანობები. თუ საქმიანობა საჭიროებს ლიცენზიას/წებართვას ან გამოიხატება ნივთების ყიდვა-გაყიდვაში (ვაჭრობაში), საგადასახადო ორგანო მაძიებელს უარს ეტყვის სტატუსის მინიჭებაზე. ყურადღება მივაქციოთ იმასაც, რომ უარის თქმის საფუძველი ასე-

¹⁸⁷ კანონი „მენარმეთა შესახებ“, მ.1

ვე ისეთი საქმიანობის განხორციელება, რომელიც, საქმიანობის კონკრეტული ადგილის, საბაზრო მოგების მარჯის ან სხვა მიზეზით, იძლევა 30 000 ლარის გადაჭარბების დიდ ალბათობას. იმედს ვიქონიებთ, რომ ეს არ ეხება დადგენილების დანართი №1-ითა და №3-ით გათვალისწინებულ საქმიანობებს, მაგალითად, თეთრეულის რეცხვას ან ჩუქებას.

ზოგიერთ საქმიანობაზე არ მოქმედებს 30 000 ლარიანი შეზღუდვა. ასეთი საქმიანობის მაგალითებია მრავალი სახის საყოფაცხოვრებო პროდუქციის წარმოება და რემონტი (ტანსაცმლისა და ფეხსაცმლის რემონტი და გადაკეთება, ჯაგრისების წარმოება, თეთრეულის რეცხვა და ა.შ.), რომლებიც მოცემულია №415-ე დადგენილების შესაბამისი დანართით (დანართი №1). ანუ, ფიზიკური პირის ამდაგვარი საქმიანობით მიღებულმა შემოსავალმა შეიძლება გადააჭარბოს 30 000-ლარიან ზღვარს. თუ სტატუსის მქონე პირმა ჯაგრისების წარმოებითა და რეალიზაციით კალენდარულ წელს მიიღო 80 000 ლარის შემოსავალი, მას არათუ არ ჩამოერთმევა მიკრო ბიზნესის სტატუსი, არამედ – ეს 80 000 ლარი სრულად გაუნთავისუფლდება საშემოსავლო გადასახადისაგან.

ზოგიერთი სახის საქმიანობა იმდენად სტანდარტული შემოსავლის წყაროა ადამიანთა დიდი ნაწილისათვის, რომ მათი გათვალისწინების გარეშე მიკრო ბიზნესის სტატუსს შეიძლება დაეკარგოს 30 000 ლარიანი ზღვრის სწრაფად მიღწევის ან სტატუსის ხშირ შემთხვევაში მიუღებლობის გამო. №415-ე დადგენილების შესაბამისი დანართით (დანართი №3) მოცემულია შემოსავლის ის სახეები, რომლებიც გავლენას არ ახდენენ 30 000-ლარიან ზღვარზე, მაგრამ საშემოსავლო გადასახადით იბეგრებიან ჩვეულებრივი წესით. მაგალითად, იჯარის ხელშეკრულების საფუძველზე მიღებული ქირა, გაცემული სესხიდან მიღებული პროცენტი, უძრავი ქონებისა და ავტოსატრანსპორტო საშუალებების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი თანხა, დივიდენდები და ა.შ. არ მონაწილეობენ 30 000-ლარიანი ზღვრის მიღწევაზე და იბეგრებიან ჩვეულებრივი წესით.

სამწუხაროა, რომ №415-ე დადგენილების შესაბამის დანართში (დანართი №3) მითითებულია მხოლოდ ქონების იჯარით, და არა – სხვა სახის სარგებლობის უფლებით (მაგალითად, ქირავნობით),

გაცემიდან მიღებული შემოსავლები. ხშირი იქნება შემთხვევები, როდესაც მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე პირს საკუთარი ბინა გაქირავებული ექნება არა ოფისის მოსაწყობად, არამედ – ადამიანთა საცხოვრებლად. არის რისკი იმისა, რომ საგადასახადო ორგანომ იჯარაში შეიძლება ქირავნობაც იგულისხმოს, ხოლო სტატუსის მქონეს კი მართლზომიერად ეგონოს, რომ ქირავნობის ხელშეკრულების საფუძველზე მიღებული თანხებიც გათავისუფლებულია საშემოსავლო გადასახადისაგან.

№415-ე დადგენილების შესაბამის დანართში (დანართი **№3**) ასევე არ არის მითითებული მენარმე სუბიექტის პარტნიორის (აქციონერის გარდა) წილის რეალიზაციით მიღებული ნამეტი. შესაძლებელია ამ შემთხვევისათვისაც საგადასახადო ორგანომ გააუქმოს მიკრო ბიზნესის სტატუსი იმ საფუძველით, რომ პირი ეწეოდა ვაჭრობას და რომელიც მითითებულია დადგენილების შესაბამის დანართში (დანართი **№2**).

ვთქვათ, მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე ზორბეგი 2011 წელს მალაზია „ქოლგა“-ში მუშაობს დაქირავებულ გამყიდველად (წლიური ხელფასი – 6000ლ.), ანაბრის სახით ბანკში შეტანილი და კიდევ ჯონდისათვის გაცემული სესხებით ღებულობს პროცენტებს (წლიური 1000 ლ.), ამასთან ის თავისუფალ დროს დაკავებულია ფეხსაცმლის რემონტითა (წლიური 31 000 ლ.) და აკორდეონის წარმოებით (წლიური 5000 ლ.), ხოლო ხანდახან ის ახორციელებს აკორდეონზე დაკვრის სწავლების მომსახურებას (წლიური 10 000 ლ.). ჩამოთვლილი ყველა საქმიანობა ზორბეგს აძლევს იმის საშუალებას, რომ მან შეინარჩუნოს მიკრო ბიზნესის სტატუსი ფეხსაცმლის რემონტის, აკორდეონის წარმოებისა და მასზე დაკვრის სწავლების მომსახურების მიმართ. მიკრო ბიზნესის სტატუსისათვის შემოსავლების 30 000-ლარიანი ზღვარის შედარებისათვის მონაწილეობას მიიღებს მხოლოდ 10 000 ლ. (სწავლების მომსახურება), ხოლო მიკრო ბიზნესის სტატუსის გამო საშემოსავლო გადასახადით არ დაიბეგრება 46 000 ლ. (=31000+5000+10000). თუ დაკვრის სწავლებისათვის საჭირო იქნებოდა ლიცენზია, მაშინ ზორბეგს უფლება არ ექნებოდა, საქმიანობა გაეგრძელებინა მიკრო ბიზნესის სტატუსით. მისი ყველა სახის შემოსავალი დაიბეგრებოდა მ.86-ით დადგენილისაგან განსხვავებული წესით.

მუხლი 85. მიკრო ბიზნესის სტატუსის მინიჭება

1. ფიზიკური პირი, რომელიც აკმაყოფილებს ამ კოდექსის 84-ე მუხლით დადგენილ პირობებს, უფლებამოსილია მიკრო ბიზნესის სტატუსის მინიჭების მიზნით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს, რომელიც გასცემს მიკრო ბიზნესის სერტიფიკატს. (20.12.2011 N 5556)

2. მიკრო ბიზნესის სტატუსი მიმდინარე საგადასახადო წელს უქმდება, თუ:

ა) ფიზიკურმა პირმა საგადასახადო ორგანოს მიმართა მიკრო ბიზნესის სტატუსის გაუქმების ან მცირე ბიზნესის სტატუსის მინიჭების მოთხოვნით;

ბ) საგადასახადო ორგანოს მიერ ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგად დადგინდა, რომ მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირის სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ნაშთი აღემატება 45 000 ლარს.

გ) ფიზიკური პირი დარეგისტრირდა დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად. (20.12.2011 N 5556)

3. თუ მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირი ამ კოდექსის 84-ე მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილი მოთხოვნის (ერთობლივი შემოსავლის ოდენობის შეზღუდვა) დარღვევიდან 15 დღის ვადაში არ მიმართავს საგადასახადო ორგანოს მცირე ბიზნესის სტატუსის მინიჭების მიზნით, მას გაუუქმდება მიკრო ბიზნესის სტატუსი და გამოვა სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმიდან.

4. საგადასახადო ორგანოს მიერ მიკრო ბიზნესის სტატუსის გაუქმების და სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმიდან გამოსვლის საფუძველია ფიზიკური პირის მიერ ამ კოდექსის 84-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მოთხოვნის დარღვევა.

5. ფიზიკური პირისათვის მინიჭებული მიკრო ბიზნესის სტატუსის გაუქმების შემთხვევაში ამ მომენტისთვის ფიზიკური პირის შემოსავალი ექვემდებარება დაბეგვრას: (20.12.2011 N 5556)

ა) მცირე ბიზნესის სტატუსის მიღების შემთხვევაში – მცირე ბიზნესისთვის დადგენილი წესის შესაბამისად;

ბ) სხვა შემთხვევაში – ამ კოდექსის 79-ე–82-ე მუხლების შესაბამისად.

თუ ფიზიკური პირი აკმაყოფილებს მ.84-ის მოთხოვნებს, სურვილის შემთხვევაში, ის უფლებამოსილია, მიკრო ბიზნესის სტატუსის მინიჭებისათვის მიმართოს 48-ე მუხლით განსაზღვრულ ნებისმიერ საგადასახადო ორგანოს. ამ მოთხოვნებს განეკუთვნება ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელება, მის მიერ დაქირავებული შრომის გამოუყენებლობა და მ.84.3-ით გათვალისწინებული საქმიანობის განუხორციელებლობა. ამ უკანასკნელს, როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, მიეკუთვნება ისეთი საქმიანობაც, რომლისგანაც მიღებულმა შემოსავალმა შეიძლება გადააჭარბოს 30 000 ლარს. რაც შეეხება საქმიანობის დამოუკიდებლად განხორციელებას, მას განსაკუთრებული აზრობრივი დატვირთვა არ გააჩნია. სტატუსის დასტურად გაიცემა სერტიფიკატი. სტატუსი ძალაშია სერტიფიკატის გაცემის დღიდან, მაგრამ მიეკუთვნება მთლიან კალენდარულ წელს. ეს კი ნიშნავს იმას, რომ სტატუსის მინიჭებამდე მიღებული შემოსავლები გაითვალისწინება მიკრო ბიზნესის სტატუსის 30 000-ლარიანი ზღვარის მიღწევისათვის.

სერტიფიკატი არ გაიცემა დღგ-ის გადამხდელებზე. ინსტრუქციის, და არა – კანონის, თანახმად საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს საკუთარი ინიციატივითა და ფიზიკური პირის ნების საწინააღმდეგოდ მას მიანიჭოს მიკრო ბიზნესის სტატუსი. კარგი იქნებოდა, თუ საგადასახადო ორგანო შემოიფარგლებოდა ფიზიკური პირისათვის შესაბამისი ინფორმაციის მიწოდებით.

როგორც აღვნიშნეთ, თუ პირმა, მაგალითად, 05.08.2011 წელს მიიღო მიკრო ბიზნესის სტატუსი, სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმი ვრცელდება 2011 წელს მიღებულ შესაბამის შემოსავლებზე, ასევე – შემდგომ წლებზეც. პირი 05.08.2011 წელს ვერ მიიღებს ამ სტატუსს, თუ ის მანამდე (01.01.2011წ.–05.08.2011წ.) ახორციელებდა №415-ე დადგენილების შესაბამისი დანართით (დანართი №2) გათვალისწინებულ საქმიანობას ან იყენებდა დაქირავებულ შრომას. კოდექსი და ინსტრუქცია აღნიშნულს ხაზს ცალსახად არ უსვამს, მაგრამ, გამომდინარე იქიდან, რომ არაკეთილსინდისიერ გადამხდელს თეორიულად შეუძლია 31.12.2011 წელს მიიღოს მიკრო ბიზნესის სტატუსი მაშინ, როდესაც ის მთელი წლის განმავლობაში იყენებდა დაქირავებულ შრომას, არ შეესაბამება კანონმდებლის ნებას.

მიკრო ბიზნესის სტატუსი უქმდება:

ა) ფიზიკური პირის შესაბამისი განცხადებით. განცხადება შეიძლება ეხებოდეს მცირე ბიზნესის სტატუსის მინიჭებასაც;

ბ) თუ ინვენტარიზაციით დადგინდა, რომ ფიზიკური პირის სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ნაშთი აღემატება 45 000 ლარს. სტატუსის მქონეს შეიძლება არ ჰქონდეს შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, შესაბამისად, შეუძლებელი იქნება მარაგების თვითღირებულებით შეფასება. ვფიქრობთ, საგადასახადო ორგანომ მარაგების ნაშთი უნდა შეაფასოს სავარაუდო შესყიდვის, და არა – გაყიდვის ფასად. არის რისკი იმისა, რომ საკუთარი სახლის მშენებლობისათვის განკუთვნილი სამშენებლო მასალებიც ჩართული იყოს სასაქონლო-მატერიალურ მარაგებში;

გ) ფიზიკური პირი დარეგისტრირდა დღგ-ის გადამხდელად. რეგისტრაცია კი შეიძლება მოინდომოს როგორც ფიზიკურმა პირმა, ასევე – საგადასახადო ორგანომაც (მ.157.7), თუმცა კი, სავსებით შესაძლებელია, პირი დღგ-ს გადამხდელს წარმოადგენდეს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციამდეც (მ.157.7).

დ) თუ ფიზიკური პირმა დაარღვია მიკრო ბიზნესის სტატუსის მიმნიჭებული მოთხოვნები:

დ.1) განახორციელა №415-ე დადგენილების შესაბამისი დანართით გათვალისწინებული საქმიანობა (დანართი №2), მაგალითად, დაკავდა ყიდვა-გაყიდვით (ვაჭრობით);

დ.2) მისი ერობლივი შემოსავლის იმ ნაწილმა, რომელიც მონაწილეობას იღებს 30 000 ლარის ფორმირებაში, გადააჭარბა მას. ამ დროს პირს შეუძლია მოითხოვოს მცირე ბიზნესის სტატუსი.

დ.3) ფიზიკურმა პირმა გამოიყენა შრომის კანონმდებლობის საფუძველზე დაქირავებული ფიზიკური პირი. ამ დროს პირს შეუძლია მოითხოვოს მცირე ბიზნესის სტატუსი.

თუ პირს გაუუქმდა მიკრო ბიზნესის სტატუსი, ზოგადი წესით ის ვალდებულია გაუქმების კალენდარული წლის მომდევნო წლის 1 აპრილამდე საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს ინსტრუქციით შემოღებული დეკლარაცია, რომელშიც აისახება კალენდარული წლის დასაწყისიდან სტატუსის გაუქმების თარიღამდე მიღებული ერთობლივი შემოსავალი და მისი დაბეგვრა. დაბეგვრისას გამოიყენება მცირე ბიზნესის სტატუსის ან ჩვეულებრივი დაბეგვრის

მარეგულირებელი ნორმები. სტატუსის მქონე პირი ვალდებულია ბიუჯეტში გადაიხადოს ის თანხები, რომლებიც მას უნდა დაეკავებინა იმ ფიზიკური პირებისათვის, რომლებიც მას უნევდნენ მომსახურებას და, მიკრო ბიზნესის სტატუსიდან გამომდინარე, ის არ აკავებდა.

თუ პირს, რომელიც ინდივიდუალურ მენარმესაც წარმოადგენდა, გააუქმდა მიკრო ბიზნესის სტატუსი და ამავდროულად შეწყვიტა ეკონომიკური საქმიანობა, მაშინ დეკლარაციის წარდგენის ვალდებულება მას წარმოექმნება 153-ე მუხლის მე-2 ნაწილისა და 93-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად ეკონომიკური საქმიანობის შეწყვეტიდან 30 სამუშაო დღის ვადაში.

მუხლი 86. მიკრო ბიზნესის გადასახადისაგან გათავისუფლება

მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირი არ იხდის საშემოსავლო გადასახადს.

მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე პირი გათავისუფლებულია საშემოსავლო გადასახადისაგან ყველა იმ შემოსავლის სახეზე, რომელიც მიღებულია ეკონომიკური საქმიანობით და არ განეკუთვნება №415-ე დადგენილების შესაბამისი დანართით (დანართი №3) გათვალისწინებულ შემოსავლებს.

ვთქვათ, ზორბეგმა 2011 წელს მიიღო 40 000 ლარი შემოსავალი თეთრეულის რეცხვით, 29 000 ლარი – იჯარით აღებული ჰოლანდიური ჯიშის ძროხებიდან მოწველილი რძისაგან დამზადებული მანვნის რეალიზაციით, ხოლო 20 000 ლარი კი – ამ ძროხებისგან ზოგიერთის ქვეიჯარით გაცემის გზით. მას ამ საქმიანობაში ეხმარებოდა მეუღლე მარგო და შვილები. ამ პირობებში, ზორბეგის მიერ ქვეიჯარით მიღებული შემოსავალი (20 000 ლ.) დაიბეგრება 20%-იანი განაკვეთით, ხოლო დანარჩენი კი (40 000 ლ. და 29 000 ლ.) – გათავისუფლებულია წინამდებარე მუხლის საფუძველზე.

მუხლი 87. მიკრო ბიზნესის ვალდებულებები

1. მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე პირი პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის გამოწერისას ვალდებულია დოკუმენტში მითითოს თავისი სტატუსის შესახებ და სტატუსის სერტიფიკატის ნომერი.

2. მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე პირი მისთვის ან მის მიერ პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის გამოწერის შემთხვევაში ვალდებულია შეინახოს აღნიშნული დოკუმენტი.

მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე პირი მის მიერ გამოწერილ პირველად საგადასახადო დოკუმენტში უთითებს როგორც სტატუსს, ასევე – სტატუსის სერტიფიკატის ნომერს. ამგვარ პირველად საგადასახადო დოკუმენტს შეიძლება წარმოადგენდეს, მაგალითად, სასაქონლო ზედნადები, საქონლის/მომსახურების მიღება-ჩაბარების აქტი. მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე პირის კონტრაჰენტი მიღებულ დოკუმენტს ვერ გამოიყენებს ერთობლივი შემოსავლიდან ხარჯების გამოსაქვითად, საშემოსავლო/მოგების გადასახადის მიზნებისათვის (მ.106.ვ), თუმცა საშუალება ექნება შემოსავლების სამსახურის ვებგვერდზე შეამოწმოს, მხარე შესაბამისი სტატუსის მქონეა თუ არა.

მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე პირი ვალდებულია 6 წლის განმავლობაში შეინახოს მიღებული ან გაცემული პირველადი საგადასახადო დოკუმენტაცია (მ.43.1.ვ). შენახვის თაობაზე დაკისრებული ვალდებულების გარდა, მას ეს დოკუმენტაცია გამოადგება მაშინაც, თუ მისი სტატუსი შეიცვლება.

ის, რომ მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე პირის კონტრაჰენტს სჭირდება შესყიდვის საბუთები, მათ შორის, პირველადი საგადასახადო დოკუმენტაცია, ეს გამომდინარეობს როგორც მ.136.1-დან, მიუხედავად იმისა, რომ მას არ შეუძლია იგი გამოიყენოს გამოსაქვითი ხარჯების აღრიცხვისათვის (მ.106.ვ), ასევე – მ.286.4-დან, რომლის მიხედვითაც პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის გარეშე არსებული ე.წ. „ზედმეტობის“ გამოვლენისას კონტრაჰენტს დაეკისრება საგადასახადო სანქცია.

კონტრაჰენტის მოთხოვნისას მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე პირი ვალდებულია კონტრაჰენტს გადასცეს საქონელზე საკუთ-

რების უფლების გადასვლის დამადასტურებელი საბუთები (სამოქ. კოდექსი, მ.477). თუ კონტრაქტის საქონელს ყიდულობს როგორც მენარმე, მაშინ მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე პირს იმპერატიულად ევალება სასაქონლო ზედნადების შექმნა და მყიდველისათვის წარდგენა (მ.136.4) მიუხედავად იმისა, რომ სტატუსის მქონე გამყიდველს საგადასახადო სანქცია არ დაეკისრება მისი წარუდგენლობისათვის (მ.286.7). სამოქალაქო კოდექსით მითითებული საბუთი შეიძლება იყოს სასაქონლო ზედნადებიც, თუ კანონმდებლობა სხვა საბუთების შექმნასაც არ ითვალისწინებს, ან მხარეების მიერ დამონებული ე.წ. „მიღება-ჩაბარების აქტი“, რომელიც გამოდგება საპირისპირო შესრულებების (საქონლის გაყიდვა და ანაზღაურების გაცემა) დასადასტურებლად.

რაც შეეხება ნასყიდობისაგან განსხვავებულ სხვა სახელშეკრულებო ურთიერთობებისას საბუთების გაცემას, შეიძლება გამოყენებულ იქნეს სამოქალაქო კოდექსის ზოგადი ნორმები. კერძოდ ის, რომლის მიხედვითაც მოვალის მოთხოვნით კრედიტორი ვალდებულია შესრულების მიღების შესახებ გასცეს ამის დამადასტურებელი დოკუმენტი (სამოქ. კოდექსი, მ.429). აღნიშნული ნორმის საფუძველზე კონტრაქტს უფლება აქვს, მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე პირს მოსთხოვოს ანაზღაურების მიღების დოკუმენტი, მაგალითად, სალაროს შემოსავლის ორდერი, ან ხელწერილი ფულის მიღებაზე, თუმცა კი ის ამ ნორმის საფუძველზე ვერ მოითხოვს განუხლები მომსახურების მიღების შესახებ დოკუმენტის შექმნას. ამ დოკუმენტის შექმნის მოთხოვნის უფლება აქვს მოვალეს.

თუ კონტრაქტმა (მყიდველმა) არ მიიღო კანონმდებლობით განსაზღვრული მოთხოვნილი საბუთები, მაშინ მას უფლება აქვს მოითხოვოს ზიანის ანაზღაურება, მათ შორის, საგადასახადო კანონმდებლობით მისთვის დაკისრებული სანქციის თანხა.

მუხლი 88. მცირე ბიზნესი

1. მცირე ბიზნესის სტატუსი შეიძლება მიენიჭოს მენარმე ფიზიკურ პირს, რომლის მიერ ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული ერთობლივი შემოსავალი კალენდარული წლის განმავლობაში არ აღემატება 100 000 ლარს.

2. საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტთან შეთანხმებით, საქართველოს მთავრობას უფლება აქვს, აკრძალოს ცალკეული საქმიანობის განხორციელება, რომლის ფარგლებშიც მცირე ბიზნესის სტატუსი არ შეიძლება მიენიჭოს მენარმე ფიზიკურ პირს.

3. საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტთან შეთანხმებით, საქართველოს მთავრობას უფლება აქვს, განსაზღვროს შემოსავლის სახეები, რომლებიც არ დაიბეგრება სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმით და რომელიც ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიზნებისათვის არ გაითვალისწინება ერთობლივ შემოსავალში.

თუ მიკრო ბიზნესის სტატუსი შეიძლებაოდა მინიჭებოდა არამენარმე ფიზიკურ პირს, ამისგან განსხვავებით, მცირე ბიზნესის სტატუსი შეიძლება მიენიჭოს მხოლოდ იმ ფიზიკურ პირს, რომელიც საგადასახადო კოდექსის 36-ე მუხლის მიხედვით მენარმეა, იმ ზოგიერთი გამონაკლისის გარდა, რომლებსაც ქვემოთ შევეხებით. ამასთან, ეს პირი უნდა იმყოფებოდეს საგადასახადო აღრიცხვაზე.

თუ მიკრო ბიზნესის სტატუსისთვის ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული ერთობლივი შემოსავლების ზღვარი იყო 30 000 ლარი, მცირე ბიზნესისთვის ეს ზღვარია 100 000 ლარი. მცირე ბიზნესის სტატუსი მქონე პირს, სტატუსის გაუქმების გარეშე, შეუძლია გამოიყენოს, როგორც მომსახურების ხელშეკრულების (არაშრომითი კონტრაქტის) საფუძველზე მიღებული შესრულებები, ასევე – შრომის კანონმდებლობით დაქირავებული შრომაც.

როგორც ჩანს, მაგრამ კანონში პირდაპირ არ წერია, მცირე ბიზნესის სტატუსის შემთხვევაში გამორიცხულია პირის დღგ-ის გადამხდელად ყოფნა, მიუხედავად იმისა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია სავალდებულოა თუ ნებაყოფლობითი. ეს იკვეთება 89-ე მუხლის როგორც მე-2 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტიდან (სავალდებულო რეგისტრაციის შემთხვევა), ასევე – მე-4 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტიდან.

ისევე, როგორც მიკრო ბიზნესის სტატუსის შემთხვევაში, მცირე ბიზნესის სტატუსზეც მოქმედებს №415-ე დადგენილების შესა-

ბამის დანართით (დანართი №4) გათვალისწინებული აკრძალული საქმიანობის განხორციელება. თუ მენარმე ფიზიკური პირი ეწევა ან გასწევს აკრძალულ საქმიანობას, მაშინ მას არ მიენიჭება, ხოლო მინიჭების შემთხვევაში – გაუქმდება, მცირე ბიზნესის სტატუსი. მიკრო ბიზნესისაგან განსხვავებით, მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონეს, სტატუსის გაუქმების გარეშე, შეუძლია განახორციელოს საქონლის ყიდვა-გაყიდვა (ვაჭრობა). სამაგიეროდ, მისი ისეთი საქმიანობა, როგორცაა სამედიცინო, არქიტექტურული, საადვოკატო ან სანოტარო, სააუდიტო, საკონსულტაციო (მათ შორის, საგადასახადო კონსულტანტთა), კვლავ ითვლება სტატუსის გაუქმების საფუძვლად. ეს ისეთი საქმიანობებია, რომელთა განხორციელებისას ფიზიკური პირი ითვლება მენარმედ.¹⁸⁸ გამომდინარე აქედან, თუ ფიზიკური პირი ეწევა სახელოვნებო, სამეცნიერო, სასოფლო-სამეურნეო ან სატყეო-სამეურნეო საქმიანობას, ის ჩაითვლება მენარმედ და შეუძლია მიმართოს საგადასახადო ორგანოს მცირე ბიზნესის სტატუსის მინიჭებისათვის.

ისევე, როგორც მიკრო ბიზნესის შემთხვევაში, მცირე ბიზნესის სტატუსის მინიჭებასა და გაუქმებაზე, ასევე 100 000-ლარიან შეზღუდვაზე, არ მოქმედებს ზოგიერთი ფართოდ გავრცელებული საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები. ამ შემოსავლების სახეები მოცემულია №415-ე დადგენილების შესაბამის დანართით (დანართი №5). შემოსავლების სახეების სია ფაქტიურად ემთხვევა მიკრო ბიზნესისათვის გათვალისწინებულ სიას (დანართი №3). განსხვავებაა შემოსავლის სახე – პარტნიორის წილის რეალიზაციით მიღებული ნამეტი, რომელიც ჩართულია დანართ №5-ში.

სამწუხაროა, რომ, გარდა იჯარისა, სიაში გათვალისწინებული არ არის ქონების სარგებლობაში გადაცემის განსხვავებული სახეები.

ყურადღებას მივაქცევთ იმას, რომ მნიშვნელობა არ აქვს შემოსავალი მიღებულია საქართველოში არსებული წყაროდან თუ მის ფარგლებს გარედან, ასევე – საქმიანობის განევის ადგილსაც. ყურადღებას ვამახვილებთ იმიტომ, რომ რეალურად მცირე ბიზნესის სტატუსით გათვალისწინებული დაბეგვრის რეჟიმი მოქმედებს საქართველოში არსებულ წყაროდან მიღებულ შემოსავლებზე, და არა – მის ფარგლებს გარედან მიღებულზე (მ.90.3), და თითქოს მნიშვნე-

¹⁸⁸ მ.36.1.ბ; კანონი „მენარმეთა შესახებ“, მ.1.3

ლობა არ უნდა ჰქონდეს უცხოეთში განეულ საქმიანობასა და იქ მიღებულ შემოსავლებს. შესაბამისად, თუ ფიზიკური პირი უცხოეთში ახორციელებს, მაგალითად, საადვოკატო მომსახურებას, მას საგადასახადო ორგანომ, ვფიქრობთ, უარი უნდა უთხრას საქართველოში მცირე ბიზნესის სტატუსის მინიჭებაზე.

მუხლი 89. მცირე ბიზნესის სტატუსის მინიჭება

1. მენარმე ფიზიკური პირი, რომელიც აკმაყოფილებს ამ კოდექსის 88-ე მუხლით დადგენილ პირობებს, უფლებამოსილია მცირე ბიზნესის სტატუსის მინიჭების მიზნით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს, რომელიც გასცემს მცირე ბიზნესის სერტიფიკატს. (20.12.2011 N 5556)

2. მცირე ბიზნესის სტატუსი მიმდინარე საგადასახადო წელს უქმდება, თუ:

ა) მენარმე ფიზიკურმა პირმა საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს არა უგვიანეს საგადასახადო წლის დასრულებისა მიმართა მცირე ბიზნესის სტატუსის გაუქმების მოთხოვნით;

ბ) დაირღვა ამ კოდექსის 88-ე მუხლის პირველი ნაწილის მოთხოვნა (ერთობლივი შემოსავლის ოდენობის შეზღუდვა);

გ) მენარმე ფიზიკური პირი დარეგისტრირდა დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად; (20.12.2011 N 5556)

დ) საგადასახადო ორგანოს მიერ ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლინდა, რომ მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მენარმე ფიზიკური პირის სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ნაშთი აღემატება 150 000 ლარს.

3. საგადასახადო ორგანოს მიერ მცირე ბიზნესის სტატუსის გაუქმების და სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმიდან გამოსვლის საფუძველია:

ა) მენარმე ფიზიკური პირის მიერ ამ კოდექსის 88-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული საქმიანობის განხორციელება;

ბ) მენარმე ფიზიკური პირისთვის საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოუყენებლობისათვის სანქციის კალენდარული წლის განმავლობაში 3-ჯერ დაკისრება.

4. თუ მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მენარმე ფიზიკური პირის ერთობლივი შემოსავალი კალენდარული წლის განმავლობაში გადააჭარბებს 100 000 ლარს და მოეხსნება სტატუსი, მას უფლება აქვს, კვლავ მიიღოს სტატუსი ყველა შემდეგი პირობის დაკმაყოფილების შემთხვევაში:

ა) თუ სტატუსის გაუქმებიდან მომავალი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა არ აღემატება 100 000 ლარს;

ბ) ამ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის გათვალისწინებით, სტატუსის გაუქმებიდან 12 კალენდარული თვის მომდევნო წლიდან, თუ პირი არ არის დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელი.

მენარმე ფიზიკურ პირს მცირე ბიზნესის სტატუსს ანიჭებს საგადასახადო ორგანო სერტიფიკატის გაცემითა და ინსტრუქციით მოცემული წესების შესაბამისად. სტატუსს პირი კი იძენს მიმართვიდან განსაზღვრულ ვადაში (2 დღე), მაგრამ სტატუსიდან გამომდინარე, დაბეგვრის სპეციალური რეჟიმი პირისათვის მოქმედებს სტატუსის მინიჭების კალენდარული წლის დასაწყისიდან სტატუსის გაუქმებამდე. ამასთან, სტატუსი ძალაშია შემდგომი კალენდარული წლებისათვისაც, თუ ის არ გაუქმდა.

სტატუსის გაუქმების საფუძველი, გარდა მცირე ბიზნესისათვის 88-ე მუხლით დადგენილი მოთხოვნების დარღვევისა, შეიძლება იყოს პირის განცხადება სტატუსზე უარის თქმის შესახებ, ასევე – დღგ-ის გადამხდელად ფიზიკური პირის რეგისტრაცია, თუმცა კი რეგისტრაციის თარიღმდეც პირი შეიძლება წარმოადგენდეს დღგ-ის გადამხდელს (მ.157.7). სტატუსის გაუქმებას ასევე იწვევს ინვენტარიზაციით გამოვლენილი 150 000 ლარზე მეტი ღირებულების სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ნაშთის არსებობა და საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოუყენებლობისათვის სანქციის კალენდარული წლის განმავლობაში 3-ჯერ მანძი დაკისრება.

რაც შეეხება სტატუსის ხელახალ მინიჭებას, თუ პირი აკმაყოფილებს 88-ე მუხლის მოთხოვნებს, ეს შესაძლებელია ნებისმიერ დროსა და ნებისმიერი კალენდარული წლისათვის, მაგრამ არის გამონაკლისი შემთხვევაც. ამ გამონაკლის შემთხვევას ეხება წინამდებარე მუხლის მე-4 ნაწილი, ანუ როდესაც სტატუსის გაუქმე-

ბის საფუძველი იყო ერთობლივი შემოსავლების 100 000-ლარიანი ზღვრის გადაჭარბება. ბუნებრივია, ერთობლივ შემოსავლებში არ ჩაირთვება №415-ე დადგენილების შესაბამისი დანართით (დანართი №5) გათვალისწინებული შემოსავლების სახეები. ამ ნაწილის მიხედვით, გარკვეული ორი მოთხოვნის დაკმაყოფილების შემთხვევაში სტატუსის ხელახალი მინიჭება შესაძლებელია მხოლოდ სტატუსის გაუქმებიდან 12 კალენდარული თვის შემდგომი წლიდან. პირველი მოთხოვნა არის ის, რომ სტატუსის გაუქმების კონკრეტული თარიღიდან, და არა – გაუქმების წლის დამთავრებიდან, შემდგომი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა ნაკლებია უნდა იყოს 100 000 ლარზე. მეორე მოთხოვნას კი წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის არარსებობა.

შევნიშნავთ, რომ მე-4 ნაწილის ა) ქვეპუნქტის კონტექსტიდან გამომდინარე და ინსტრუქციის მიხედვით, დასაბეგრი ოპერაციებში უნდა იგულისხმებოდეს ასეთი ოპერაციები დღგ-ის მიზნებისათვის, და არა – საქმიანობის ის სახეები, რომლებიც მონაწილეობას იღებენ სტატუსის 100 000 ლარიანი ზღვრის მიღწევისათვის.

შევნიშნავთ, აგრეთვე, იმასაც, რომ, როგორც ჩანს, კოდექსის მე-4 ნაწილით კანონმდებლის მიერ გამოხატული ნება არ ეთანადება ინსტრუქციაში მოცემულს. ინსტრუქციის მიხედვით მე-4 ნაწილი ეხება ნებისმიერი საფუძვლით სტატუსის გაუქმების შემთხვევას.¹⁸⁹ ამას გარდა, ინსტრუქციით სტატუსის ხელახალი მინიჭება შეიძლება მოხდეს წინა სტატუსის გაუქმებიდან 12 კალენდარული თვის გასვლისას, ხოლო კოდექსით კი – 12 კალენდარული თვის გასვლის მომდევნო წელს.

მუხლი 90. მცირე ბიზნესის დასაბეგრი შემოსავალი და გადასახადის განაკვეთები

1. მცირე ბიზნესის დასაბეგრი შემოსავალი, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა, იბეგრება 5 პროცენტით.

2. მცირე ბიზნესის დასაბეგრი შემოსავალი იბეგრება 3 პროცენტით, თუ მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მენარმე ფიზიკურ პირს

¹⁸⁹ ინსტრუქცია „საშემოსავლო გადასახადის სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმების შესახებ“, მ.12.8

აქვს ერთობლივი შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული ერთობლივი შემოსავლის 60 პროცენტის ოდენობის ხარჯების (გარდა დაქირავებულზე დარიცხული ხელფასის ხარჯისა) დამადასტურებელი დოკუმენტები. (20.12.2011 N 5556)

3. მცირე ბიზნესის დასაბეგრი შემოსავალი შედგება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული ერთობლივი შემოსავლებისაგან, გარდა ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლებისა.

მცირე ბიზნესის სტატუსის ქონა ინვესს საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთის არა 20%-ის ან 81-ე მუხლით გათვალისწინებული სხვა საპროცენტო განაკვეთის, არამედ – 3%-ისა ან 5%-ის გამოყენების შესაძლებლობას.

საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრი ბაზაა (დასაბეგრი შემოსავალი) მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული ერთობლივი შემოსავლები, გარდა ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლებისა.

პირველ ყოვლისა, ყურადღებას მივაქცევთ იმას, რომ დასაბეგრი ბაზა არ მცირდება გამოსაქვითი ხარჯებით, განსხვავებით ჩვეულებრივი დაბეგვრის რეჟიმისაგან. თუ სტატუსის მქონე პირის შემოსავალია 100 ლ., ხოლო მასთან დაკავშირებული ხარჯი – 40 ლ., მაშინ, 5%-ის შემთხვევაში, მისი საშემოსავლო გადასახადი იქნება 5 ლ. სტატუსის არქონისას პირის საშემოსავლო გადასახადი კი შეიძლება ყოფილიყო 12 ლ. $(=(100-40) \times 20\%)$.

მეორე – დასაბეგრი ბაზაში მონაწილეობას არ ღებულობს საქართველოს ფარგლებს გარეთ მიღებული შემოსავლები. აღნიშნული შემოსავლები ჩვეულებრივი დაბეგვრის რეჟიმისას ისედაც გათავისუფლებულია საშემოსავლო გადასახადისაგან (მ.81.1.ფ).

მესამე – დასაბეგრი ბაზაში მონაწილეობას არ ღებულობს დაქირავებით მუშაობისას ხელფასის სახით მიღებული შემოსავალი.

მეოთხე – დასაბეგრი ბაზაში მონაწილეობას არ ღებულობს №415-ე დადგენილების შესაბამისი დანართით (დანართი №5) მოცემული შემოსავლების სახეები (მაგალითად, საიჯარო ქირა, გაცემული სესხის პროცენტები, მიღებული დივიდენდები და ა.შ.). ეს გამომდინარეობს მ.88.3-დან.

მეხუთე – არ გამოიყენება საშემოსავლო გადასახადისაგან გათავისუფლების ის ნორმები, რომელიც მოცემულია მ.82-ით, ვინაიდან აღნიშნული მუხლი განეკუთვნება ჩვეულებრივი დაბეგვრის რეჟიმს, და არა – სპეციალურს.

მცირე ბიზნესის სტატუსისას საშემოსავლო გადასახადის ძირითადი საპროცენტო განაკვეთი განსაზღვრულია 5%-ის ოდენობით.

მაგალითი: ვთქვათ, მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე ზორბეგის 2011 წლის ერთობლივი შემოსავალი შედგება შემოსავლების შემდეგი სახეებისაგან: ა) საიჯარო ქირა – 100 ლ.; ბ) უცხოეთში მიღებული ხელფასი – 200 ლ.; გ) საქართველოში დაქირავებით მიღებული ხელფასი – 300 ლ.; დ) განძის პოვნა – 80 000 ლ.; ე) ცოცხების წარმოება და რეალიზაცია – 5 000 ლ.; ვ) ფერწერული ტილოების ხატვა და რეალიზაცია – 10 000 ლ. ამ პირობებში 5%-იანი განაკვეთით იბეგრება მხოლოდ 95 000 ლ. ($=80000+5000+10000$). საიჯარო ქირა (100 ლ.) და საქართველოში მიღებული ხელფასი (300 ლ.) დაიბეგრება 20%-ით, ხოლო უცხოეთში მიღებული ხელფასი (200 ლ.) კი დაიბეგრებოდა ჩვეულებრივი რეჟიმით, მაგრამ იგი გათავისუფლებულია საშემოსავლო გადასახადისაგან (მ.82.1.ფ).

წინამდებარე მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრულია ის კერძო შემთხვევა, როდესაც მცირე ბიზნესის სტატუსისას საშემოსავლო გადასახადის საპროცენტო განაკვეთია 3%.

მე-2 ნაწილი ითვალისწინებს პირობას, რომლის მიხედვით, პირს უნდა გააჩნდეს ერთობლივი შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯების (გარდა გასაცემი/გაცემული ხელფასისა) 60%-ის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია. თუ ეს პირობა სრულდება, ინსტრუქციის თანახმად, მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე პირი გამოიყენებს საშემოსავლო გადასახადის 3%-იან განაკვეთს.

მივაქციოთ ყურადღება იმას, რომ მოითხოვება შემოსავალთან დაკავშირებული ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, შემოსავლის სახის მიუხედავად. შესაბამისად, პირს შეიძლება გააჩნდეს, მაგალითად, უცხოეთში მიღებულ შემოსავალთან დაკავშირებული ხარჯის დოკუმენტაცია და ამ ხარჯებმაც მონაწილეობა უნდა მიიღონ ქვეპუნქტით მოთხოვნილი პირობის შესრულებაში. რა თქმა უნდა, კანონმდებლის ნება სულ სხვა უნდა ყოფილიყო. კერძოდ, მოთხოვნილი პირობის შესრულებაში მონაწილეობა უნდა მიეღო

მხოლოდ დასაბეგრ შემოსავალთან დაკავშირებულ ხარჯებს. ინსტრუქციაც ამას ასე განიხილავს, თუმცა, კარგი იქნებოდა, ამ ქვეპუნქტში შესულიყო შესაბამისი ცვლილება. ყოველ შემთხვევაში გადამხდელმა უნდა გაითვალისწინოს ინსტრუქციის საპირისპიროდ მოქმედებისას ნარმოქმნილი რისკები.

რატომ 60% და არა სხვა განაკვეთი? როგორც ჩანს, ერთობლივი შემოსავლებიდან ხარჯების (ცვლადი სიდიდე) გამოქვითვით მიღებული დასაბეგრი შემოსავალიდან გამოანგარიშებული საშემოსავლო გადასახადი (20%-იანი განაკვეთის გამოყენებით) უზრალოდ შედარებულია იმ თანხასთან, რომელიც ტოლია ერთობლივი შემოსავლიდან (ხარჯების გამოკლების გარეშე) გამოანგარიშებული საშემოსავლო გადასახადისა (3% ან 5%-იანი განაკვეთის გამოყენებით). როგორც ჩანს, ოპტიმალურად იქნა მიჩნეული ერთობლივი შემოსავლების 60%, რაც ფაქტობრივად ნიშნავს იმას, რომ გაზრდილი ხარჯის მქონე კეთილსინდისიერ გადამხდელს უნდა უღირდეს 3%-იანი განაკვეთის გამოყენება, ვიდრე ჩვეულებრივი წესით ან 5%-იანი განაკვეთით დაბეგვრა.

თუ მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე პირი საქმიანობს სსზ-ის (სპეციალური სავაჭრო ზონა, მ.26-ის მიხედვით) ტერიტორიაზე, მაშინ ამ ტერიტორიაზე მიღებული და სსზ-ის სტატუსის მქონე პირის, როგორც საგადასახადო აგენტის, მიერ დაბეგრილი შემოსავალი არ ჩაირთვება მის ერთობლივ შემოსავალში (მ.133¹.3).

მუხლი 91. მცირე ბიზნესის შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის პრინციპები

1. გარდა ამ მუხლის მე-7 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა, მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მენარმე ფიზიკურ პირს უფლება აქვს, არ აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები.

2. მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მენარმე ფიზიკური პირის მიერ ხარჯების დადასტურება ხდება ამ კოდექსის შესაბამისად.

3. მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მენარმე ფიზიკური პირი მისთვის ან მის მიერ პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის გამონერის შემთხვევაში ვალდებულია შეინახოს აღნიშნული დოკუმენტი.

4. მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მენარმე ფიზიკური პირი ვალდებულია დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციაზე დადგომის ვალდებულების წარმოშობის მომენტიდან ამ კოდექსით დადგენილი წესით აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები.

5. მცირე ბიზნესის მიერ საგადასახადო წლის განმავლობაში მიღებული ზარალი მომდევნო წელს არ გადაიტანება, თუ არ ხდება სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმიდან გამოსვლა.

6. მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მენარმე ფიზიკურ პირს სტატუსის გაუქმებისას:

ა) უფლება აქვს, ამ მომენტისთვის არსებული სასაქონლო ნაშთები აღრიცხოს შესაბამის დოკუმენტში, რომელიც მომავალში, გარდა ამ ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტში აღნიშნული შემთხვევისა, არ ჩაითვლება ხარჯის დამადასტურებელ დოკუმენტად, მაგრამ საქონელი ამ კოდექსის 286-ე მუხლის მიზნებისათვის ითვლება აღრიცხულად;

ბ) უფლება აქვს, ამ მომენტისთვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ნაშთები შეაფასოს საბაზრო ღირებულებით და შესაბამის დოკუმენტში აღრიცხოს სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ნაშთად, რომლის საერთო ღირებულება არ უნდა აღემატებოდეს 30 000 ლარს. აღნიშნული დოკუმენტი არის მარაგებზე ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტი, რომელშიც შეტანილი იქნება ინფორმაცია ამ მარაგების სახეობის, ოდენობისა და ღირებულების შესახებ;

გ) ვალდებულია აქვს, თუ იგი იყენებს ამ ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ უფლებას, აღრიცხული სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ნაშთის საერთო ღირებულების თანხით გაზარდოს მცირე ბიზნესის სტატუსის გაუქმებისას არსებული დასაბეგრი შემოსავალი.

7. მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მენარმე ფიზიკურმა პირმა უნდა აწარმოოს ხარჯების აღრიცხვის სპეციალური ჟურნალი (მათ შორის, ელექტრონული ფორმით), რომლის წესები რეგულირდება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე პირს არ მოეთხოვება შემოსავლების რაიმე წესით ან ფორმით აღრიცხვა. მისი შემოსავლები,

მაგალითად, დასტურდება და, შეიძლება ითქვას კიდევ რომ, აღრიცხულია, პირველადი საგადასახადო დოკუმენტებით, საბანკო ანგარიშიდან ამონაწერებითა და საკონტროლო-სალარო აპარატების ჩეკებით. ამასთან, შემოსავლების კრებსით მონაცემებს ის ასახავს ინსტრუქციით დამტკიცებული ფორმის დეკლარაციაში.

რაც შეეხება ხარჯების აღრიცხვას, სტატუსის მქონემ უნდა აწარმოოს ინსტრუქციით დამტკიცებული ხარჯების აღრიცხვის სპეციალური ჟურნალი. ამ ჟურნალის შევსებისას არ მოითხოვება პირველადი დოკუმენტაცია, ანუ ისინი შეიძლება არც კი არსებობდეს. მაგრამ ხარჯების ნაწილზე დოკუმენტაციის ქონა, თუნდაც ჟურნალში აღურიცხველის, აუცილებელია, თუ ის აპირებს 3%-იანი დაბეგვრის რეჟიმის გამოყენებას მ.90.2.ა-ს საფუძველზე. ასეთ დროს, ის, რომ მოცემული დოკუმენტი ადასტურებს ხარჯს, დგინდება კოდექსის სხვა დანაწესებით, მაგალითად, სასაქონლო ზედნადებით (მ.136), საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით (მ.175) ან სხვა სახის პირველადი საგადასახადო დოკუმენტით (მ.72). ვფიქრობთ, დასახელებულთაგან მხოლოდ ერთი რომელიმე დოკუმენტის ქონამ ხელი არ უნდა შეუშალოს ხარჯის არსებობის დადასტურებას.

ისევე, როგორც მიკრო ბიზნესის შემთხვევაში, მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე პირმა მიღებული ან გაცემული პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი უნდა შეინახოს 6 წლის განმავლობაში (მ.43.1.ვ).

მენარმე ფიზიკურ პირს, მათ შორის, სტატუსის მქონეს, უფლება აქვს, შემოსავლები და ხარჯები აღრიცხოს საკასო ან დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით (მ.136.6-7). მაგრამ თუ მას წარმოექმნა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება ან ნებაყოფლობით დარეგისტრირდა, მაშინ იგი ვალდებულია შემოსავლები და ხარჯები აღრიცხოს მხოლოდ დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით (მ.136.8). ასეთ დროს მცირე ბიზნესის სტატუსი პირს გაუუქმდება. კალენდარული წლის ფარგლებში საკასო მეთოდიდან დარიცხვის მეთოდზე გადასვლა უნდა განხორციელდეს მ.136.9-ის მიხედვით.

ვინაიდან მცირე ბიზნესის სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმისას დასაბეგრი შემოსავალის ფორმირებაში მონაწილეობას არ ღებულობს განეული ხარჯები, ამიტომ, სრულიად ბუნებრივია, რომ კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული ზარალი არ გამოაკლ-

დება მომდევნო წლების დასაბეგრ შემოსავალს. იგულისხმება, რომ მომდევნო წლებშიც პირი მოქმედებს მცირე ბიზნესის სტატუსით.

საინტერესოა მცირე ბიზნესის სტატუსის გაუქმების შედეგები. სტატუსის ხელახალ მინიჭებასთან დაკავშირებული ერთ-ერთი შედეგი განხილული იყო მ.89.4-ის კომენტარებისას.

როგორც წინამდებარე მუხლის მე-6 ნაწილის დანიშნულებითა და ინსტრუქციით ირკვევა, ნებისმიერი საფუძვლით სტატუსის გაუქმების მთავარ შედეგს წარმოადგენს ის, რომ გაუქმების თარიღიდან კალენდარული წლის დასრულებამდე მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის რეჟიმი განსხვავებულია გაუქმებამდე არსებული რეჟიმისა. თუ პირს, მაგალითად, 2011 წლის 18 აგვისტოს გაუქმდა სტატუსი, მაშინ ამ თარიღამდე მიღებულ შემოსავლებზე გამოიყენება სტატუსისას გათვალისწინებული დაბეგვრის რეჟიმი (საშემოსავლო გადასახადის 3% ან 5%-იანი განაკვეთი), ხოლო 19 აგვისტოდან 2011 წლის დასრულებამდე – ჩვეულებრივი. აღნიშნული მიდგომა განსხვავდება მიკრო ბიზნესის შემთხვევისაგან.¹⁹⁰

მე-6 ნაწილში საუბარია მეწარმე ფიზიკურ პირთან სტატუსის გაუქმების მომენტისას არსებულ სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ნაშთების აღრიცხვაზე. სტატუსის მქონე პირს კი აქვს ხარჯების აღრიცხვის სპეციალური ჟურნალი, მაგრამ შემოსავლებისა და ხარჯების სტატუსის გაუქმების შემდგომი აღრიცხვისათვის ეს არ არის საკმარისი. ამას გარდა, ვინაიდან სტატუსის მოქმედების პერიოდში პირს არ მოეთხოვება პირველადი საგადასახადო დოკუმენტაციის შექმნა, ამიტომ მისთვის არ გამოიყენება მ.286-ით გათვალისწინებული ჯარიმები. მაგრამ სიტუაცია შეიცვლება, როდესაც პირს გაუუქმდება სტატუსი და აღრიცხული არ ექნება გაუქმებისას არსებული მარაგები ან არ ექნება პირველადი საგადასახადო დოკუმენტაცია. ასეთ დროს დაჯარიმების საფუძვლად შეიძლება გამოყენებული ყოფილიყო მ.286.4-ით („ზედმეტობა“) გათვალისწინებული სანქცია. სწორედ ამ მომენტების გამო მე-6 ნაწილით პირს უფლება ეძლევა აღრიცხოს სტატუსის გაუქმების მომენტისათვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ნაშთები. აღრიცხვა სასურველია განხორციელდეს ხელმოწერილი მატერიალურ-წერილობითი დოკუმენტის, და არა – ელექტრონული სახით, ვინა-

¹⁹⁰ იხ. მ.85-ის კომენტარი

იდან მისი მეშვეობით უფრო გარკვევით მტკიცდება დოკუმენტის შემქმნელის ვინაობა და მისი ნება. თუ რა მონაცემები შეიტანება ამ დოკუმენტში, განსაზღვრულია ინსტრუქციით. კარგი იქნება, თუ გადამხდელი რაც შეიძლება დეტალურად აღწერს მარაგებში არსებულ საქონელს.

თუ სტატუსის გაუქმებისას გადამხდელი შექმნის მარაგების ნაშთის ამსახველ დოკუმენტს, მაშინ ამ დოკუმენტში მითითებული მარაგები ითვლება მ.286-ის მიზნებისათვის აღრიცხულად. ეს კი უნდა ნიშნავდეს იმას, რომ მისთვის გამოყენებული არ უნდა იქნეს მ.286-ით გათვალისწინებული სანქციები, მაგალითად, მისი მე-4 ნაწილით განსაზღვრული (ე.წ. „ზედმეტობის“ შემთხვევა).

მარაგების ნაშთის აღმრიცხავი დოკუმენტი არ წარმოადგენს ხარჯის დამადასტურებელ დოკუმენტს. ეს კი ნიშნავს იმას, რომ საშემოსავლო გადასახადით დაიბეგრება ნაშთში არსებული საქონლის შემდგომი რეალიზაციით მიღებული/მისაღები თანხები, მათ შექენაზე განეული ხარჯის გამოუქვითავად. თუ სტატუსის გაუქმების შემდგომ პირმა 300 ლარად გაყიდა ნაშთში არსებული 100 ლარად შექენილი ტელევიზორი, მაშინ საშემოსავლო გადასახადის 20%-იანი განაკვეთით დაიბეგრება 300 ლ. და არა – 200 ლ. (=300-100).

თუმცა არის გამონაკლისიც, რომელსაც ეხება მე-6 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტი. ამ ქვეპუნქტის მიხედვით, თუ გადამხდელი მარაგების ნაშთს აღრიცხავს საბაზრო, და არა – შესყიდვის ან სხვა ფასით, მაშინ ამგვარი დოკუმენტი წარმოადგენს მარაგების ნაშთზე ხარჯის განევის დამადასტურებელ დოკუმენტს. სტატუსის გაუქმების შემდგომი დაბეგვისათვის გამოიყენება მხოლოდ ეს დოკუმენტი მიუხედავად იმისა, რომ გადამხდელს შეიძლება კიდევ ჰქონდეს მარაგის შექენის დამადასტურებელი პირველადი საგადასახადო დოკუმენტაცია. აღსანიშნავია, რომ კანონმდებელი ხარჯად აღიარების უფლებას მხოლოდ იძლევა არაუმეტეს 30 000 ლარის საბაზრო ღირებულების ნაშთზე.

თუ გადამხდელის ნაშთი საბაზრო ფასებით 50 000 ლარია. მას შეუძლია თავისი შეხედულებით მარაგის ნაშთიდან ისე შეარჩიოს სხვადასხვა დასახელებისა და რაოდენობის საქონელი, რომ მათი საბაზრო ფასების ჯამი მიახლოებული იყოს 30 000 ლართან. შე-

საბამისად, ნაშთის ამ ნაწილისათვის ითვლება, რომ მისი საბაზრო ფასი წარმოადგენს გამოსაქვითი ხარჯის თანხას, რომელიც გამოიქვითება ნაშთში შემავალი საქონლის რეალიზაციის კვალობაზე. ვთქვათ, გადამხდელმა ნაშთიდან საბაზრო ფასებით შეაფასა მხოლოდ ტელევიზორი (300ლ.) და ტელეფონი (100ლ.), ხოლო კომპიუტერის მონიტორი არ შეუფასებია და მისი ღირებულება ასახა შესყიდვის ფასად (50ლ.). როდესაც ის გაყიდის ამ ტელევიზორს, ვთქვათ, 250 ლარად, მას უფლება აქვს გამოქვითოს 300ლ., ხოლო თუ მონიტორს გაყიდის 200 ლარად, ის ვერ გამოქვითავს 50 ლარს. რა თქმა უნდა, საბაზრო ფასების დადგენა გადამხდელსაც შეუძლია და სრულიად შესაძლებელია მონიტორის შესასყიდი ფასი (50 ლ.) ჩათვალოს მის საბაზრო ფასად. თუ ის ასე მოიქცევა, მას ამის დამტკიცება მოუწევს საგადასახადო ორგანოს წინაშე. ამიტომ, კარგი იქნება, თუ გადამხდელი საბაზრო ფასის დადგენას მიანდობს შესაბამის სპეციალისტს.

აღსანიშნავია ის, რომ ნაშთის 30 000 ლარამდე საბაზრო ღირებულება გამოსაქვითი ხარჯი იქნება არამარტო მომავალში, არამედ ეს ღირებულება ჩაირთვება მცირე ბიზნესის სპეციალური რეჟიმით დასაბეგრ შემოსავალშიც და დაიბეგრება 3% ან 5%-იანი განაკვეთით.

თუ პირობითად გამოვრიცხავთ საბაზრო ფასის ცვლილებას, მაშინ მე-6 ნაწილის ა) და ბ) ქვეპუნქტების შედარებისას შევამჩნევთ, რომ კანონმდებელი არჩევანს აძლევს გადამხდელს: საშემოსავლო გადასახადი ან 30 000 ლარამდე ნაშთის ღირებულების 3%-ის (ან 5%-ის) ოდენობით „ავანსად“ გადაიხადოს, ან თავის დროზე (ნაშთის რეალიზაციისას), მაგრამ ამ ღირებულების 20%-ის ოდენობით.

კონტრაჰენტის მოთხოვნისას მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე პირი ვალდებულია კონტრაჰენტთან ერთად შექმნას შესყიდვის საბუთები, ხოლო საჭიროების შემთხვევაში კი – პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი.

მუხლი 92. მცირე ბიზნესის დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაცია

1. მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მენარმე ფიზიკური პირი, რომელსაც დაუდგა დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელის სავალდებულო რეგისტრაციის ვალდებულება, ამ კოდექსის 157-ე მუხლის შესაბამისად ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში და გამოდის სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმიდან.

2. მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მენარმე ფიზიკური პირი დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულების დადგომისას ვალდებულია აღრიცხოს ამ მომენტისთვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ნაშთი.

3. მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მენარმე ფიზიკურ პირს დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის მომენტიდან უფლება აქვს, ამ მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრულ სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ნაშთზე მიიღოს დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლა ამ კოდექსით განსაზღვრული წესის შესაბამისად, თუ არსებობს შესაბამისი დოკუმენტაცია.

არათუ მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე, არამედ – ნებისმიერი პირი, რომელსაც დაუდგა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება, უნდა გატარდეს რეგისტრაციაში, თუკი სხვა საფუძვლით ის უკვე არ არის რეგისტრირებული. ასეთ შემთხვევაში მას უუქმდება მცირე ბიზნესის სტატუსი. სტატუსი უუქმდება ნებისმიერი საფუძვლით რეგისტრაციისთანავე (მ.89.2.გ).

თუ რაიმე საფუძვლით სტატუსის გაუქმებისას პირს უფლება აქვს ამ მომენტისათვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ნაშთი აღრიცხოს 91-ე მუხლის მე-6 ნაწილის ა) ან ბ) ქვეპუნქტის შესაბამისად, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულების დადგომისას მისი უფლება გარდაიქმნება ვალდებულებად.

ისევე, როგორც დღგ-ის ნებისმიერი გადამხდელის შემთხვევაში (მ.174.1.ა), სტატუსგაუქმებულ პირს უფლება აქვს მარაგების ნაშთზე ჩაითვალოს დღგ, თუ არსებობს მ.173-ის მიხედვით ჩათვლის რაიმე დოკუმენტი. როგორც წესი, ამგვარი დოკუმენტი იქნება საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.

მუხლი 93. მიკრო და მცირე ბიზნესის დეკლარაციის წარდგენა

1. გარდა ამ კოდექსის 26-ე მუხლში აღნიშნული შემთხვევებისა, საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით საანგარიშო წლის მომდევნო წლის 1 აპრილამდე დეკლარაციას წარუდგენენ:

ა) მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირი;

ბ) მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მენარმე ფიზიკური პირი.

2. მიკრო ან მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირი საქართველოში ეკონომიკური საქმიანობის შეწყვეტისას საგადასახადო ორგანოს 30 სამუშაო დღის ვადაში წარუდგენს დეკლარაციას. (20.12.2011 N 5556)

3. ამოღებულია (20.12.2011 N 5556)

4. მიკრო და მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე პირების მიერ დეკლარაციის წარდგენის წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

საკუთარი საგადასახადო ვალდებულებების აღრიცხვის მიზნით მიკრო და მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე პირები საანგარიშო კალენდარული წლის მომდევნო წლის 1 აპრილამდე საგადასახადო ორგანოს წარუდგენენ ინსტრუქციით განსაზღვრული სახის საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციას. თუ რომელიმე აღნიშნული სტატუსი მქონე პირი საქმიანობს სპეციალურ სავაჭრო ზონის ტერიტორიაზე, მაშინ საგადასახადო აგენტის ფუნქციას ასრულებს სპეციალური სავაჭრო ზონის სტატუსის მქონე იურიდიული პირი.

ზოგადი წესიდან არის გამონაკლისიც. მას მაშინ აქვს ადგილი, როდესაც პირმა შეწყვიტა ეკონომიკური საქმიანობა. ასეთ დროს, მსგავსად ჩვეულებრივი დაბეგვრის რეჟიმისა (მ.153.2), პირს ევალება საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს დეკლარაცია 30 სამუშაო, და არა – კალენდარული, დღის ვადაში.

სტატუსის გაუქმებამდე კალენდარული წლის პერიოდისათვის მიკრო ბიზნესის სტატუსის გაუქმებისას პირი ვალდებულია გამოიანგარიშოს საშემოსავლო გადასახადი ან ჩვეულებრივი, ან მცირე ბიზნესის სპეციალური რეჟიმის შესაბამისად. რაც შეეხება მცირე ბიზნესს, სტატუსის გაუქმებამდე კალენდარული წლის პერიოდი-

სათვის პირი ვალდებულია მცირე ბიზნესის სპეციალური რეჟიმის შესაბამისად გამოიანგარიშოს საშემოსავლო გადასახადი. ორივე სტატუსის შემთხვევაში პირს ევალება გამოიანგარიშებული გადასახადი ასახოს წინამდებარე მუხლით დადგენილ ვადებში წარსადგენ დეკლარაციაში და ამავე ვადებში გადაიხადოს იგი.

**მუხლი 94. მცირე და მიკრო ბიზნესის
მიმდინარე გადასახდელები და გადასახადის
წყაროსთან დაკავების
ნესი**

1. მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირი არ იხდის მიმდინარე გადასახდელებს.

2. მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მენარმე ფიზიკური პირი ვალდებულია მიმდინარე გადასახდელების თანხები ყოველი კვარტალის მომდევნო თვის 15 რიცხვამდე შეიტანოს ბიუჯეტში.

3. მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკურ პირს გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავება არ ევალება მიღებული მომსახურების ანაზღაურების შემთხვევაში.

4. მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მენარმე ფიზიკურ პირს გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავება არ ევალება:

ა) კალენდარული წლის განმავლობაში ერთობლივი შემოსავლის 25 პროცენტის ფარგლებში გაცემული ხელფასის ხარჯზე;

ბ) მიღებული მომსახურების ანაზღაურების შემთხვევაში.

ზოგადად, მიკრო და მცირე ბიზნესის საშემოსავლო გადასახადის სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმებისათვის მოქმედებს ყველა ის ნორმა, რომლებიც განკუთვნილია საშემოსავლო გადასახადზე საგადასახადო ვალდებულების დადგენისათვის, მაგრამ ამ რეჟიმების მარეგულირებელი ნორმების გათვალისწინებით. ეს ეხება, მაგალითად, ძირითადი საშუალების საამორტიზაციო ანარიცხებსაც. ამ ანარიცხების გამოყენების საჭიროება დადგება მაშინ, როდესაც მენარმე ფიზიკურ პირს სტატუსი გაუუქმდება. რეალურად მივიღებთ იმას, რომ, თუ პირს სურს სამომავლო საგადასახადო სანქციების შეძლებისდაგვარად თავიდან აცილება, მან ხარჯები უნდა ასახოს

ჩვეულებრივი დაბეგვრის წესის შესაბამისად, თუმცა სტატუსის მოქმედების პერიოდში ის არ უნდა გამოქვითოს.

მიმდინარე გადასახდელების გადახდისა და საგადასახადო აგენტის ვალდებულების შესრულებისათვისაც კი მოქმედებს მ.155-ითა და მ.154-ით გათვალისწინებული ნორმები, მაგრამ სპეციალური ნორმების გათვალისწინებით. წინამდებარე მუხლით დგინდება სწორედ ამგვარი სპეციალური ნორმები.

წინა საანგარიშო წლიდან გამომდინარე მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე პირი არ იხდის მიმდინარე გადასახდელებს და მ.154.1-დ-ით გათვალისწინებული შემთხვევისას არ ეკისრება საგადასახადო აგენტის ფუნქციის შესრულება. გადაუხდელ მიმდინარე გადასახდელების ან დაუკავებელი საშემოსავლო გადასახადის გადახდის თაობაზე კითხვები დაისმება მაშინ, როდესაც პირს უუქმდება სტატუსი. აღნიშნული საკითხი კი არის გადანყვეტილი ინსტრუქციით, და არა – კოდექსით, მაგრამ ჯობს სტატუსის გაუქმების საკითხს შევხედოთ სამართლებრივი კუთხით.

სტატუსი მინიჭება და გაუქმება ხორციელდება ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით. მიკრო ბიზნესის სტატუსის გაუქმების შედეგების მიხედვით თუ ვიმსჯელებთ, მისი გამაუქმებელი ადმინისტრაციული აქტი სტატუსის მიმნიჭებელ ადმინისტრაციულ აქტს უნდა ცნობდეს **არარად**. ანუ, გაუქმებული აქტის მოქმედება წყდება მისი გამოცემის მომენტიდან. თუმცა ინსტრუქციით ფორმალურად, მაგრამ არა შინაარსობრივად, ეს ასე არ არის. რაც შეეხება მცირე ბიზნესის სტატუსის შემთხვევას, მისი გამაუქმებელი აქტი **ძალადაკარგულად** უნდა აცხადებდეს სტატუსის მიმნიჭებელ ადმინისტრაციულ აქტს. თუ ასე შევხედავთ სამართლებრივად არც თუ ისე გამართულ მიკრო და მცირე ბიზნესის სპეციალურ რეჟიმებს, მაშინ ნათელი გახდება ინსტრუქციით გადანყვეტილი ბევრი საკითხის შინაარსი და მიზანი.

ამგვარად, მიკრო ბიზნესის სტატუსის გაუქმების შემთხვევაში, უნდა აღდგეს ის ვალდებულებები, რომლებიც სპეციალური ნორმების ამოქმედებით გაუქმდა. ეს ეხება დაუკავებელ საშემოსავლო გადასახადს, თუ სტატუსის მქონე პირი მენარმეა. აღნიშნული ვალდებულებები პირმა უნდა შეასრულოს სტატუსის გაუქმებიდან 30 კალენდარულ დღეში. პირისათვის სანქციების არდაკისრების სა-

ფუძველი, როგორც ჩანს, უნდა იყოს მართლსაწინააღმდეგო ქმედების არარსებობა.

მცირე ბიზნესის შემთხვევისას გასული წლის მიხედვით პირი მიმდინარე გადასახდელებს იხდის ჩვეულებრივად მ.155-ით დადგენილი წესით, ვინაიდან წინამდებარე მუხლის მე-2 ნაწილი არ ადგენს რაიმე განსხვავებულ წესს. თუ წინა კალენდარულ წელს პირს გადასახადი არ ეკისრებოდა, ის არც იხდის მიმდინარე გადასახდელებს.

რაც შეეხება საშემოსავლო გადასახადის გადახდის წყაროსთან დაკავებას, მიღებული მომსახურების ანაზღაურების გაცემისას მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე პირს არ ევალება დაუკავოს გადასახადი, მაგალითად, იმ ფიზიკურ პირს, რომელსაც არ აქვს გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობა. დაკავების ვალდებულება მას ასევე არა აქვს იმ ხელფასების გაცემისას, რომლების ჯამიც არ აღემატება კალენდარული წლის ერთობლივი შემოსავლის 25%-ს. საინტერესოა, პრაქტიკულად ეს თუ როგორ უნდა განხორციელდეს მაშინ, როდესაც წლის ბოლოს გაირკვევა ერთობლივი შემოსავლის ოდენობა. არასრულყოფილი ნორმებიდან გამომდინარე, სავსებით შესაძლებელია ისიც, რომ ერთობლივ შემოსავალში იგულისხმებოდეს მხოლოდ მცირე ბიზნესის სპეციალური რეჟიმით დასაბეგრი შემოსავალი.

მცირე ბიზნესის სტატუსის გაუქმების შემთხვევაში აღსადგენი არც არაფერია. სწორედ ამიტომ უცნაურად გვეჩვენება ინსტრუქციით, და არა – კანონით, დადგენილი მოთხოვნა იმის შესახებ, რომ სტატუსის გაუქმების შემთხვევაში, პირი ვალდებულია, გაუქმებიდან 30 დღეში გადაიხადოს დაუკავებელი საშემოსავლო გადასახადები. თუ სტატუსის მიმნიჭებელი აქტი ცხადდება ძალადაკარგულად, მაშინ რატომ ეკისრება პირს ის ვალდებულება, რაც არ ჰქონია? სტატუსის მოქმედების პერიოდში მის ვალდებულებას არ წარმოადგენდა მომსახურების გამწევი ფიზიკური პირისათვის და, ზოგ შემთხვევაში, დაქირავებულისათვის, დაეკავებინა საშემოსავლო გადასახადი. თუ სტატუსის მინიჭებელი აქტი ცხადდება არარად ან ბათილად, მაშინ რატომ არის, რომ სტატუსის გაუქმებისას მისი დაბეგვისათვის გამოიყენება სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმი? ვფიქრობთ, ინსტრუქცია საჭიროებს მნიშვნელოვან განახლებას.

მუხლი 95. მცირე და მიკრო ბიზნესის საგადასახადო კონტროლი

1. საგადასახადო ორგანოებმა მიკრო და მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე პირების მიმართ შეიძლება განახორციელონ მიმდინარე საგადასახადო კონტროლის შემდეგი ღონისძიებები:

- ა) საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვა;
- ბ) დათვალიერება;
- გ) საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვა;
- დ) ქრონომეტრაჟი;
- ე) ინვენტარიზაცია.

2. საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე პირის შემოსავლები განსაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდებით, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესის შესაბამისად.

მიკრო და მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე პირების მიმართ შეიძლება განხორციელდეს კოდექსის XII კარით გათვალისწინებული საგადასახადო კონტროლის ყველა ღონისძიება, გარდა საგადასახადო შემონმებისა, გეგმიური იქნება ის, გადაუდებელი თუ კამერალური. კონტროლის მიზანია, ჯერ ერთი, იმ საქმიანობების გამოვლენა, რომელთა განხორციელებითაც პირს უუქმდება შესაბამისი სტატუსი; მეორეც, სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ინვენტარიზაცია საშუალებას იძლევა მარაგების ნაშთის ღირებულება შეუდარდეს შესაბამისი სტატუსისათვის დადგენილ იმ ზღვრულ ნორმას, რომლის გადაჭარბებაც სტატუსის გაუქმების საფუძველია; მესამეც, გადამხდელის შემოსავლების დადგენა კამერალური/გასვლითი შემონმების გარეშე.

ვფიქრობთ, სტატუსის შემთხვევაში, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ფაქტობრივი და ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამისი მონაცემების შედარება არ შეიძლება იყოს საინვენტარიზაციო პროცედურის შემადგენელი ნაწილი, ვინაიდან პირველად დოკუმენტაციას გადამხდელი შეიძლება არც კი ქმნიდეს, ან არ აწარმოებდეს ბუღალტრულ აღრიცხვას, ხოლო, მცირე ბიზნესის შემთხვევისას ხარჯების აღრიცხვის ჟურნალი, გაყიდვების აღრიცხვის გარეშე, არ გამოდგება ნაშთების დასადგენად.

**მუხლი 95¹. ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელი
(20.12.2011 N 5556)**

ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელი შეიძლება იყოს პირი, რომელიც არ არის დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელი და ახორციელებს ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრ ერთ ან ერთზე მეტ საქმიანობას.

წინამდებარე მუხლით იკვეთება, რომ აღნიშნული გადასახადის გადამხდელი შეიძლება იყოს როგორც ფიზიკური, ასევე – იურიდიული პირიცა და პირთა გაერთიანებაც, მიუხედავად იმისა, რომ მას არეგულირებს XII თავი, რომლის სათაურია „საშემოსავლო გადასახადის სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმები“, და არა – „მოგების გადასახადის სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმები“.

ამ სახის გადასახადის გადამხდელზე არ მოქმედებს ინსტრუქციის ის დებულებებიც, რომლებიც ეხება *ფიქსირებული საშემოსავლო გადასახადის* გადამხდელს.¹⁹¹

პირმა შეიძლება მოითხოვოს ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსი, თუ ის: ა) არ არის დღგ-ის გადამხდელი; ბ) ახორციელებს ამ გადასახადით დასაბეგრ რომელიმე საქმიანობას.

ყურადსაღებია, რომ, განსხვავებით მიკრო და მცირე ბიზნესისაგან, არ მოითხოვება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის არარსებობა, ანუ ყურადღება გამახვილებულია დღგ-ის გადამხდელად ყოფნაზე, და არა – დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციაზე. შევნიშნავთ, რომ დღგ-ის გადამხდელად ყოფნა ჯერ კიდევ არ ნიშნავს მისი რეგისტრაციის არსებობას. საქართველოს მთავრობა ადგენს ამ გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობის სახეებს.

ამ მუხლით განსაზღვრული სტატუსის მქონე პირისაგან საქონლის (მომსახურების) შესყიდვისას განეული ხარჯი არ წარმოადგენს გამოსაქვით ხარჯს ისევე, როგორც ეს არის მიკრო ბიზნესის შემთხვევაში (მ.106).

¹⁹¹ ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, კარი VII (ფიქსირებული საშემოსავლო გადასახადი)

**მუხლი 95². ფიქსირებული გადასახადით
დაბეგვრის ობიექტი
(20.12.2011 N 5556)**

ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობის სახეებს და ამ კოდექსის 95³ მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული განაკვეთით დასაბეგრი საქმიანობის შემთხვევაში ფიქსირებული გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს საქმიანობის სახეების მიხედვით განსაზღვრავს საქართველოს მთავრობა.

ჯერჯერობით¹⁹² საქართველოს მთავრობის მიერ გამოცემული არ არის საქმიანობის სახეებისა და საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთების მიხედვით მათი კლასიფიკაციის დამდგენი კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტი.

**მუხლი 95³. ფიქსირებული გადასახადის განაკვეთი
(20.12.2011 N 5556)**

1. ფიქსირებული გადასახადის განაკვეთი საქართველოს მთავრობის მიერ განსაზღვრული საქმიანობის სახეების მიხედვით შეიძლება იყოს:

- ა) დაბეგვრის ობიექტზე – 1 ლარიდან 2000 ლარის ფარგლებში;
- ბ) დასაბეგრი საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლის 3 პროცენტი.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში ფიქსირებული გადასახადის განაკვეთს საქმიანობის სახეების მიხედვით განსაზღვრავს საქართველოს მთავრობა აღნიშნული ქვეპუნქტით დადგენილი ოდენობის ფარგლებში.

როგორც ჩანს, ფიქსირებული გადასახადის განაკვეთი სავსებით ფიქსირებულიც არ არის. ის დამოკიდებულია არა მარტო საქმიანობის სახეებზე (მაგ. ტანსაცმელების კერვის ნარდობის მომსახურებაზე – 3%), არამედ – დაბეგვრის ობიექტების რაოდენობაზეც. ამ უკანასკნელი შემთხვევის მაგალითი, საჯარო რეესტრში სხვადასხვა კოდებით რეგისტრირებული უძრავი ქონების გაქირავებისას,

¹⁹² 01.01.2012წ.-თვის

შეიძლება იყოს 100–100 ლარი თითოეული გაქირავებული ქონებისათვის; ან გაქირავებული უძრავი ქონების ფართობის ოდენობა, 10 ლარი ყოველი 1 მ²-თვის.

**მუხლი 95⁴. ფიქსირებული გადასახადის
გადამხდელის სტატუსის მინიჭება
(20.12.2011 N 5556)**

1. პირი, რომელიც აკმაყოფილებს ამ კოდექსის 95¹ მუხლით დადგენილ მოთხოვნებს, უფლებამოსილია ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მინიჭების მიზნით განცხადებით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს და გადავიდეს ფიქსირებული გადასახადით დაბეგვრის რეჟიმზე, რისთვისაც გაიცემა ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სერტიფიკატი.

2. პირს უფლება აქვს, გადავიდეს ფიქსირებული გადასახადით დაბეგვრის რეჟიმზე საანგარიშო წლის ნებისმიერ თვეს. ამასთანავე, პირი ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელად ითვლება ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მინიჭების თვის მომდევნო თვის პირველი რიცხვიდან.

3. ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მინიჭებისა და გაუქმების, ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სერტიფიკატის გაცემის წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელს შესაბამისი სტატუსი ენიჭება საგადასახადო ორგანოში განცხადების წარდგენის გზით მისივე ნების გამოხატვის საფუძველზე. არსებული საკანონმდებლო ნორმებით ასეთი სტატუსი მოპოვებისათვის საკმარისია პირი არ წარმოადგენდეს დღგ-ის გადამხდელს და ახორციელებდეს ჯერ კიდევ გამოუცემელი კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტით (მთავრობის დადგენილებით) განსაზღვრულ რომელიმე საქმიანობას. სტატუსი შეიძლება მიენიჭოს იურიდიულ პირსაც. კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტით, მათ შორის, მთავრობის დადგენილებით, დაუშვებელია, იურიდიულ პირს აეკრძალოს სტატუსის მინიჭების შესაძლებლობა. აკრძალვა დადგენილი უნდა იყოს მხოლოდ კანონით.

სტატუსი ამოქმედდება განცხადების წარდგენის შემდგომი რომელიმე კალენდარული თვის 1-ლი რიცხვიდან. პირის ნებაზეა დამოკიდებული თვის არჩევა. ამასთან დაკავშირებით საინტერესოა, თუ როგორ უნდა დარეგულირდეს იმ ძირითადი საშუალებების ჯგუფის ამორტიზაციის გამოქვითვის საკითხი, რომელსაც სტატუსის ძალაში შესვლამდე პირი იყენებდა თავის საქმიანობაში. ვფიქრობთ, საჭირო იქნება საკანონმდებლო ცვლილებები, და არა – ცვლილებები კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტებში.

საინტერესოა ასევე ისიც, შეიძლება თუ არა, რომ პირს ერთდროულად ჰქონდეს მინიჭებული მცირე ბიზნესისა და ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსი. კოდექსით ეს აკრძალული არ არის, თუმცა კი ამ შემთხვევაში მცირე ბიზნესის სტატუსი იქნება უსარგებლო მ.95⁵.1–2 ნაწილების გამო.

ჯერჯერობით¹⁹³ გამოცემული არ არის მე-3 ნაწილში მითითებული ნორმატიული აქტი.

მუხლი 95⁵. ფიქსირებული გადასახადით დაბეგვრის პირობები (20.12.2011 N 5556)

1. ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია, გარდა ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობისა, დამატებით განახორციელოს მხოლოდ საქართველოს მთავრობის მიერ ნებადართული საქმიანობა.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული დამატებითი საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი ექვემდებარება საერთო წესით დაბეგვრას.

3. ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი არ ჩაირთვება ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალში და შემდგომ დაბეგვრას არ ექვემდებარება.

4. ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელი არ იხდის მიმდინარე გადასახდელებს ფიქსირებული გადასახადის მიხედვით.

5. ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის გამონერისას დოკუმენტში მი-

¹⁹³ 01.01.2012წ.-თვის

უთითოს ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის შესახებ და ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სერტიფიკატის ნომერი.

6. ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია მისთვის ან მის მიერ პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის გამოწერის შემთხვევაში შეინახოს აღნიშნული დოკუმენტი.

7. ფიქსირებული გადასახადის გადახდისა და ანგარიშგების წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

სტატუსის მქონე პირს შეუძლია განახორციელოს ის საქმიანობა, რომელიც იბეგრება ფიქსირებული გადასახადით, მაგრამ სტატუსის გაუქმების გარეშე იგი შეიძლება ასევე ენეოდეს სხვა საქმიანობასაც. ამ სხვა საქმიანობის სახეებიც განისაზღვრება მთავრობის დადგენილებით, რომელიც ჯერჯერობით¹⁹⁴ არ არის გამოცემული. სხვა საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები იბეგრება ჩვეულებრივი წესითა და განაკვეთებით, თუმცა კი მარტივი არ იქნება მისთვის იმ ხარჯების სრულად მიკუთვნება, რომლებიც მოხმარდა ასევე ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრ საქმიანობასაც. რაიმე სახის პროპორციის გამოყენებაც ნებადართული არ არის.

შეეძლება თუ არა, სტატუსის მქონე პირს ჩვეულებრივი წესით დაბეგროს ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრი ზოგიერთი საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი? ვფიქრობთ, რომ არა. მიზეზი ის არის, რომ წინამდებარე მუხლის მიხედვით, ჩვეულებრივი წესით დაიბეგრება მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული სხვა საქმიანობები, და არა – ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობები, რომლებიც, სავარაუდოდ, არ იქნება სხვა საქმიანობის კატეგორიაში მოქცეული. იგულვადება, რომ მთავრობის დადგენილება ამის შესახებ არ შეიცავს სპეციალური ნების დამრთველ ნორმას.

ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრი შემოსავალი არ ჩაირთვება პირის ერთობლივ შემოსავალში. ის, თუ როგორი წესით დაიბეგრება ეს შემოსავალი, ჯერჯერობით¹⁹⁵ უცნობია და უნდა განისაზღვროს ნორმატიული აქტით.

¹⁹⁴ 01.01.2012წ.-თვის

¹⁹⁵ 01.01.2012წ.-თვის

შევნიშნავთ, რომ კოდექსში მრავლად გვხვდება ისეთი დაბეგვრის რეჟიმები, რომლებისთვისაც მიკუთვნებული შემოსავლები კი იბეგრება, მაგრამ არ ექვემდებარება ერთობლივ შემოსავალში ასახვას. ვფიქრობთ, ერთობლივი შემოსავლებისგან მოწყვეტით საშემოსავლო (მოგების) გადასახადით დაბეგვრა არ შეესაბამება კოდექსით მოცემული დაბეგვრის პრინციპს, რომლიც მიხედვითაც დასაბეგრია სწორედ ერთობლივი შემოსავალი, და არა – სხვა რამ. ამ პრინციპიდან ხშირი გადახვევა აუცილებლად გამოიწვევს საკანონმდებლო ხარვეზების მომრავლებასაც.

მუხლი 95⁶. ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის გაუქმება (20.12.2011 N 5556)

1. ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსი უქმდება, თუ:

ა) პირი წყვეტს ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრ საქმიანობას;

ბ) პირი საგადასახადო ორგანოს მიმართავს ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის გაუქმების მოთხოვნით;

გ) პირი ახორციელებს საქართველოს მთავრობის მიერ ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელისთვის ნებადართული დამატებითი საქმიანობისგან განსხვავებულ საქმიანობას;

დ) საქართველოს მთავრობის მიერ ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელისთვის ნებადართული დამატებითი საქმიანობის ნაწილში პირს წარმოეშვა დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება ან ნებაყოფლობით გატარდა დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციაში.

2. ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის გაუქმების ერთ-ერთი პირობის (გარდა ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტისა) დადგომისას პირი ვალდებულია ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის გაუქმების მიზნით განცხადებით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი პირობის დადგომიდან არა უგვიანეს 10 სამუშაო დღისა.

3. ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსი გაუქმებულიად ითვლება ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის გაუქმების პირობის დადგომის დღიდან.

წინამდებარე მუხლით განსაზღვრულია ის პირობები, რომელთა დადგომაც მე-3 ნაწილის ძალით ავტომატურად იწვევს სტატუსის გაუქმებას. ბუნებრივია, რომ ამგვარ პირობებს შორის უნდა ყოფილიყო და არის კიდევ დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების მიხედვით დღგ-ის გადამხდელად ყოფნის შემთხვევა მიუხედავად იმისა, პირი დარეგისტრირდა თუ არა დღგ-ის გადამხდელად. შევნიშნავთ, რომ ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებული საქონლის (მომსახურების) მიწოდებები გავლენას არ ახდენს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულების წარმოქმნაზე (მ.157.8.გ).

მეორე მნიშვნელოვანი პირობა, რაც იწვევს სტატუსის გაუქმებას, არის ისეთი საქმიანობის განხორციელება, რომელიც ნებადართული არ არის მთავრობის შესაბამისი დადგენილებით.

სტატუსის გაუქმებას ასევე იწვევს ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობის შეწყვეტა. თუმცა, ვფიქრობთ, რომ სტატუსის მქონე პირს ყოველთვის შეუძლია მიუთითოს არა საქმიანობის შეწყვეტაზე, არამედ – გარკვეული დროით მის შეჩერებაზე. შესაბამისად, კარგი იქნება, თუ კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტით განისაზღვრება *საქმიანობის შეწყვეტის* მნიშვნელობა.

თავი XIII მოგების გადასახადი

მუხლი 96. გადასახადის გადამხდელი

1. მოგების გადასახადის გადამხდელია:

ა) რეზიდენტი სანარმო;

ბ) არარეზიდენტი სანარმო, რომელიც საქართველოში საქმიანობას ახორციელებს მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით ან/და შემოსავალს იღებს საქართველოში არსებული წყაროდან.

2. ამხანაგობა და სხვა ანალოგიური წარმონაქმნი მოგების გადასახადს გადაიხდის ამ კოდექსის 143-ე მუხლის გათვალისწინებით.

3. თუ არარეზიდენტი პირი არ არის ფიზიკური პირი, ეკონომიკურ საქმიანობას ახორციელებს საქართველოში და არ დაასაბუთებს თავის თანამფლობელობას ამ კოდექსის 143-ე მუხლის მიხედვით, იგი იბეგრება, როგორც არარეზიდენტი სანარმოს მუდმივი დაწესებულება.

მოგების გადასახადის გადამხდელს წარმოადგენს სანარმო, რომელიც არ წარმოადგენს ფიზიკურ პირს. წარმონაქმნის სანარმოდ კვალიფიცირების მიზნით, არაა აუცილებელი მას ჰქონდეს იურიდიული პირის სტატუსი. მოგების გადასახადის მიზნებისთვის სანარმოები იყოფა ორ კატეგორიად: რეზიდენტ და არარეზიდენტ სანარმოებად.¹⁹⁶ უნდა ვივარაუდოთ, რომ რეზიდენტ სანარმოს წარმოადგენს საქართველოს სანარმო, ხოლო ყველა დანარჩენ სანარმოს კი – არარეზიდენტი სანარმო. ანუ, საქართველოს სანარმო და რეზიდენტი სანარმო, ისევე, როგორც უცხოური სანარმო და არარეზიდენტი სანარმო, ურთიერთშემცვლელი ცნებებია.

არარეზიდენტი სანარმო გადასახადის გადამხდელს წარმოადგენს მხოლოდ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლებთან მიმართებით.¹⁹⁷

¹⁹⁶ რეზიდენტი/არარეზიდენტი სანარმოს განსაზღვრის მიზნით იხ. მე-8 მუხლის მე-4 და მე-18 ნაწილები შესაბამისი კომენტარებითურთ

¹⁹⁷ თუ რომელი შემოსავლები მიიჩნევა საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლებად, იხ. 104-ე მუხლი და მისი კომენტარები

მოგების გადასახადის გადამხდელის ცნება ასევე მოიცავს პირებსაც, რომლებსაც უშუალოდ არ აკისრიათ გადასახადის გადახდა. მაგალითად, როდესაც არარეზიდენტი პირის კუთვნილი გადასახადი გადაიხდება გადახდის წყაროსთან დაკავების წესით შემოსავლის გადამხდელის (საგადასახადო აგენტის) მიერ. ამ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს კვლავ ეს არარეზიდენტი პირი წარმოადგენს, ხოლო საგადასახადო აგენტი კი – არა.

ამხანაგობა და სხვა ანალოგიური წარმონაქმნი კოდექსის მიზნებისთვის განიხილება საწარმოდ. ამასთან, მე-2 ნაწილი ხაზს უსვამს ამ სუბიექტისთვის მოგების გადასახადის გადახდის განსხვავებულ წესზე კოდექსის 143-ე მუხლზე მითითებით.

მე-3 ნაწილით დადგენილი ნორმის სიტყვასიტყვითი გაგებით, ნებისმიერ საქართველოში ეკონომიკურ საქმიანობის განმახორციელებელ არარეზიდენტ პირს, გარდა ფიზიკური პირისა, კოდექსის 143-ე მუხლში მოცემული „თანამფლობელობის“ არარსებობის პირობებში, პრაქტიკულად წარმოეშვება მუდმივი დაწესებულება საქართველოში. თუმცა ნორმის ამგვარი გაგება აშკარად საფუძველს მოკლებული და გაუმართლებელია, რამდენადაც ასეთ შემთხვევაში, საერთოდ ზედმეტი იქნებოდა კოდექსის 29-ე მუხლით დადგენილი მუდმივი დაწესებულების კრიტერიუმების განსაზღვრის საჭიროება და უმეტესი შემთხვევებისთვის გადახდის წყაროსთან დაკავების წესის არსებობა, რომ აღარ ვთქვათ სხვა არალოგიკურ შედეგებზე, რომელსაც ნორმის ამგვარი ინტერპრეტაცია წარმოშობს.

უნდა შევნიშნოთ, რომ მსგავსი ნორმის არსებობა გარკვეული მოდიფიკაციით გამართლებული იქნებოდა იმ შემთხვევაში, თუ კანონმდებლობა ამხანაგობასა და მსგავს წარმონაქმნებს არ გაუთანაბრებდა საწარმოს იმ პირობით, რომ ნორმაში მუდმივი დაწესებულების ნაცვლად მითითებული იქნებოდა საწარმო. ცნობისთვის, მსგავსი ნორმა, სავარაუდოდ, ამ დატვირთვით იყო გამოყენებული საერთაშორისო სავალუტო ფონდის ექსპერტების მიერ შექმნილ მოდელურ „კოდექსში“ ე.წ. „TAXASTAN“-ში რომლის ნორმებსაც ფართოდ იყენებდა 1997 წელს მიღებული პირველი საქართველოს საგადასახადო კოდექსი.

ამდენად, იმ პირობებში როდესაც ამხანაგობა ისედაც წარმოადგენს საწარმოს, გაუგებარია მე-3 ნაწილით დადგენილი ნორმის დატ-

ვირთვა ან საქიროება. შესაბამისად, სასურველია ამ ხარვეზის აღმოფხვრა კოდექსში შესაბამისი ცვლილებების შეტანით.

მუხლი 97. დაბეგვრის ობიექტი

1. რეზიდენტი სანარმოს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი მოგება. იგი განისაზღვრება, როგორც სხვაობა გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალსა და ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის.

2. არარეზიდენტი სანარმო (გარდა საავიაციო ტრანსპორტით მგზავრთა საერთაშორისო გადაყვანისა და ტვირთების საერთაშორისო გადატანის განმახორციელებლისა), რომელიც საქართველოში საქმიანობას ახორციელებს მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, არის მოგების გადასახადის გადამხდელი მუდმივ დაწესებულებასთან დაკავშირებული საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული ერთობლივი შემოსავლის მიხედვით, რომელიც მცირდება ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებით.

3. საავიაციო ტრანსპორტით მგზავრთა საერთაშორისო გადაყვანისა და ტვირთების საერთაშორისო გადატანის განმახორციელებელი არარეზიდენტი სანარმოს, რომელიც საქართველოში საქმიანობას ახორციელებს მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, დასაბეგრი მოგება განისაზღვრება საქართველოში მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით კალენდარული წლის განმავლობაში საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავლის მიხედვით, რომელიც იყოფა მის მიერ საქართველოში და საქართველოს ფარგლების გარეთ საგადასახადო წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ (მთლიან) შემოსავალზე და მრავლდება მის მიერ მიღებულ დასაბეგრ მოგებაზე.

4. არარეზიდენტი სანარმოს ერთობლივი შემოსავალი, რომელიც დაკავშირებული არ არის მის მუდმივ დაწესებულებასთან, იბეგრება ამ კოდექსის 134-ე მუხლის შესაბამისად გადახდის წყაროსთან გამოქვითვების გარეშე, გარდა ამ მუხლის მე-5 და მე-6 ნაწილებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

5. არარეზიდენტი სანარმო, რომელიც ქონების რეალიზაციით იღებს ამ მუხლის მე-6 ნაწილით გათვალისწინებულ შემოსავალს,

რომელიც დაკავშირებული არ არის საქართველოში მის მუდმივ და-
წესებულებასთან, არის მოგების გადასახადის გადამხდელი კალენ-
დარული წლის განმავლობაში საქართველოში არსებული წყაროდან
მიღებული ერთობლივი შემოსავლიდან, რომელიც მცირდება ამ პე-
რიოდისათვის ასეთი შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული გა-
მოქვითვების თანხებით.

ნ. ამ მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებული ქონების რე-
ალიზაციით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება:

ა) რეზიდენტი იურიდიული პირის ჩვეულებრივი აქციების ან
პარტნიორის წილის რეალიზაციით მიღებული ნამეტი;

ბ) ამ კოდექსის მე-8 მუხლის 21-ე ნაწილში აღნიშნული აქტივე-
ბით მიღებული ნამეტი შემოსავლები;

გ) ამ კოდექსის 104-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ლ“ ან „მ“ ქვე-
პუნქტით გათვალისწინებული ქონების რეალიზაციით მიღებული
ნამეტი;

დ) სხვა ქონების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი.

მოცემული მუხლის ნორმები არსებითად საშემოსავლო გადასა-
ხადის დაბეგვრის ობიექტის განმსაზღვრელი ნორმების მსგავსია.
ამდენად, კოდექსის მე-80 მუხლის კომენტარები შესაბამისი მოდი-
ფიცირებით, ასევე რელევანტურია მოცემულ შემთხვევაში. კერძოდ:

- მუხლი განსაზღვრავს მოგების გადასახადის ისეთ აუცილებელ ელემენტს, როგორცაა დაბეგვრის ობიექტი, ანუ ობიექტს, რომლის არსებობის შემთხვევაშიც საწარმოს ჩვეულებრივ წარ-
მოშვება საგადასახადო ვალდებულება.
- რეზიდენტი საწარმოსთვის დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს დასაბეგრი მოგება, რომელიც განისაზღვრება საგადასახადო პერიოდში მიღებულ ერთობლივ შემოსავლებს¹⁹⁸ და შესაბამის გამოქვითვებს¹⁹⁹ შორის სხვაობის თანხით (იხ. პირველი ნაწილი).
- არარეზიდენტი საწარმოს, გარდა იმ საწარმოსი, რომელიც ახორ-
ციელებს საავიაციო ტრანსპორტით მგზავრთა საერთაშორისო

¹⁹⁸ ერთობლივი შემოსავლისა და მასში შემავალი შემოსავლის სახეების განსაზღვ-
რის მიზნით იხ. მე-100–103-ე მუხლები კომენტარებითურთ

¹⁹⁹ კოდექსში გამოყენებული ტერმინი „გამოქვითვები“ აღწერს ხარჯების იმ ნაწილს,
რომლის გამოქვითვაც ნებადართულია ერთობლივი შემოსავლიდან საშემოსავლო/
მოგების გადასახადის გაანგარიშების მიზნებისთვის. იხ. კოდექსის მე-15 თავი

გადაყვანისა და ტვირთების გადაზიდვის მომსახურებას, დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს საქართველოში არსებულ მუდმივ დაწესებულებასთან დაკავშირებული ერთობლივ შემოსავლებსა და შესაბამის გამოქვითვებს შორის სხვაობის თანხა (იხ. მე-2 ნაწილი). უპრიანი იქნება, თუ ამ ობიექტთან დაკავშირებით ასევე გამოვიყენებთ ტერმინს დასაბეგრი მოგება.

- როდესაც არარეზიდენტი სანარმო საქართველოში არსებული წყაროდან ქონების რეალიზაციით იღებს შემოსავალს, რომელიც არ არის დაკავშირებული საქართველოში მის მუდმივ დაწესებულებასთან (ანუ როდესაც ადგილი არ აქვს მუხლის მე-2–მე-3 ნაწილებით მოცემულ შემთხვევას), მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს ქონების რეალიზაციიდან მიღებული ერთობლივი შემოსავალი შემცირებული ამ შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული გამოქვითვების თანხით (იხ. მე-5 ნაწილი). მუხლის მე-6 ნაწილი ადგენს, თუ რომელი ქონების რეალიზაციით მიღებულ შემოსავლები იგულისხმება ამ მიზნებისთვის. უნდა შევნიშნოთ, რომ მე-5 ნაწილის დ) ქვეპუნტის არსებობის პირობებში ეს ნაწილი პრაქტიკულად მოიცავს ნებისმიერი ქონების²⁰⁰ რეალიზაციის შემთხვევას. ამდენად, ამ კუთხით ამ ნაწილის შემოღების აუცილებლობა ნათელი არაა. გარდა ამისა, მე-4 ნაწილში განსაზღვრულ დაბეგვრის ობიექტთან (ანუ ერთობლივი შემოსავალი შემცირებული გამოქვითვების თანხით) მიმართებით გაუგებრობას ქმნის მე-6 ნაწილში გამოყენებული ტერმინები „ქონების რეალიზაციით მიღებულ შემოსავლები“, „ნამეტი“. სავარაუდოდ, კანონმდებელი მიმართვას აკეთებს კოდექსის 102-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის ბ) ქვეპუნქტზე, სადაც ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლის ერთ-ერთ სახედ განსაზღვრულია აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი შემოსავალი, რომელიც, თავის მხრივ, წარმოადგენს ერთობლივი შემოსავლის კომპონენტს.²⁰¹ თუ რას წარმოადგენს „ნამეტი“ ან „ნამეტი შემოსავალი“, კოდექსით განსაზღვრული არ არის. უნდა ვივარაუდოთ, რომ იგი წარმოადგენს ქონების რეალიზაციით მი-

²⁰⁰ ტერმინი „ქონების“ განმარტების მიზნით იხ. მე-8 მუხლის 30-ე ნაწილი კომენტარებითურთ

²⁰¹ იხ. მე-100 მუხლის მე-3 ნაწილი

ლებულ (მისაღებ) თანხებსა და ამ ქონების ღირებულებას შორის დადებით სხვაობას. ამდენად, აშკარაა რომ ან მე-5 ნაწილში გამოქვეთვების თანხის მითითებაა არაკორექტული ან ზოგადად „ნამეტი“ ან „ნამეტი შემოსავლის“ შემოღებაა კოდექსით გაუმართლებელი. ნებისმიერ შემთხვევაში, ხარვეზის აღმოფხვრის მიზნით სასურველია კოდექსში შესაბამისი ცვლილების შეტანა.²⁰²

- როდესაც არარეზიდენტი სანარმო საქართველოში არსებული წყაროდან იღებს საქართველოში მუდმივ დაწესებულებასთან დაუკავშირებელ სხვა შემოსავალს (ანუ როდესაც ადგილი არ აქვს მუხლის მე-2, მე-3 და მე-5 ნაწილებით მოცემულ შემთხვევებს), მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს ერთობლივი შემოსავალი გამოქვეითების გარეშე. ეს შემოსავალი ექვემდებარება დაბეგვრას გადახდის წყაროსთან (იხ. მე-4 ნაწილი), რა დროსაც გადასახადი გადაიხდება საგადასახადო აგენტის მეშვეობით.²⁰³

მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, დადგენილია დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვრის სპეციალური წესი იმ არარეზიდენტ სანარმოსთან მიმართებით, რომელიც საქართველოში არსებული მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით ახორციელებს საავიაციო ტრანსპორტით მგზავრთა საერთაშორისო გადაყვანისა და ტვირთების გადაზიდვის მომსახურებას; კერძოდ, ასეთი სანარმოსთვის დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს დასაბეგრი მოგება, რომელიც გამოითვლება შემდეგი ფორმულის მეშვეობით:

$$X = Y / Z \times Q,$$

სადაც:

X არის დასაბეგრი მოგება,

Y – არარეზიდენტი სანარმოს მიერ საქართველოში მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი,

Z – არარეზიდენტი სანარმოს მიერ საქართველოში და მის ფარგლებს გარეთ მიღებული „ერთობლივი (მთლიანი) შემოსავალი“,

M – არარეზიდენტი სანარმოს „დასაბეგრი მოგება“

²⁰² იხ. აგრეთვე მე-100–103-ე მუხლები კომენტარებითურთ

²⁰³ იხ. 134-ე, 154-ე მუხლები კომენტარებითურთ

ნორმის აშკარა ხარვეზია იმავე ტერმინის (დასაბეგრი მოგება) გამოყენება მსაზღვრელთან (M) მიმართებით. ამ ნორმის პირდაპირი გაგებით არარეზიდენტი სანარმოს დასაბეგრი მოგების განსაზღვრა თეორიულადაც კი შეუძლებელი იქნებოდა. ამდენად, მე-3 ნაწილში მითითებულ ფრაზაში „მის მიერ მიღებულ დასაბეგრი მოგებაზე“ უნდა ვიგულისხმოთ არარეზიდენტის სანარმოს, როგორც საქართველოში, ასევე მის ფარგლებს გარეთ მიღებული მოგება. მეორე მხრივ, გაურკვეველია, თუ როგორი წესით უნდა იქნეს გაანგარიშებული ეს სიდიდე – საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ნორმების მიხედვით თუ იმ საგადასახადო წესების მიხედვით, რომელიც არსებობს არარეზიდენტის ქვეყანაში, თუ სულაც არარეზიდენტი სანარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე დაყრდნობით. იგივე კითხვები სამართლიანია არარეზიდენტი სანარმოს მიერ საქართველოში და მის ფარგლებს გარეთ მიღებული ერთობლივი (მთლიანი) შემოსავლის (Z) განსაზღვრის კუთხითაც. სამწუხაროდ, არც კოდექსი და არც სხვა ნორმატიული აქტი ამ კითხვებზე პასუხს არ იძლევა. უნდა შევნიშნოთ, რომ ნორმის ამგვარი ფორმულირების პირობებში, მისმა სავარაუდო ინტერპრეტაციებმა, შესაძლოა, პრაქტიკული სირთულეები შეუქმნას როგორც გადასახადის გადამხდელს, მტკიცებულებების წარდგენის კუთხით, ასევე – საგადასახადო ორგანოებს, ადმინისტრირების თვალსაზრისით.

უნდა აღნიშნოს, რომ ეს მუხლი წესით უნდა მოიცავდეს ყველა იმ შემთხვევას, როდესაც გადასახადის გადამხდელს წარმოეშვება დაბეგვრის ობიექტი. სხვა სიტყვებით, როდესაც არარეზიდენტი პირის საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი არ ექცევა ამ მუხლის არეალში, დაბეგვრის ობიექტი არ წარმოიშვება და, შესაბამისად, ამ შემოსავალთან მიმართებით არ უნდა დადგეს პირის საგადასახადო ვალდებულება. უნდა შევნიშნოთ, რომ საგადასახადო ორგანოებს, რამდენადაც ჩვენთვის ცნობილია, აღნიშნულთან დაკავშირებით განსხვავებული მოსაზრება გააჩნიათ, თუმცა კოდექსის ამ მუხლის არსებული რედაქციის პირობებში ამ განსხვავებული მოსაზრების კორექტულობა ერთობ სათუთა.²⁰⁴

²⁰⁴ იხ. 153-ე მუხლის პირველი ნაწილი და მისი კომენტარები

მუხლი 98. გადასახადის განაკვეთი

1. სანარმოს დასაბეგრი მოგება იბეგრება 15 პროცენტით, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა.

2. „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული „არსებული ხელშეკრულებების“ განხორციელების შედეგად ნავთობისა და გაზის ოპერაციებით მიღებული მოგება იბეგრება 10 პროცენტით, თუ ეს ხელშეკრულებები დადებულია 1998 წლის 1 იანვრამდე.

სანარმოს მოგების გადასახადის განაკვეთია 15%. კოდექსის XVIII თავის მიხედვით არარეზიდენტი პირის ზოგიერთ შემოსავალთან მიმართებით დადგენილია განსხვავებული გადასახადის განაკვეთები.

„ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონის 1-ლი ნაწილის ა.ბ) ქვეპუნქტის მიხედვით „არსებული ხელშეკრულება“ განმარტებულია როგორც „...საქართველოს პრეზიდენტის განკარგულების საფუძველზე სახელმწიფოს ან/და სახელმწიფოს სახელით ნავთობის ეროვნულ კომპანიასა და ინვესტორს შორის ამ კანონის ამოქმედებამდე დადებული პროდუქციის ნილობრივი განაწილების ხელშეკრულება, ან/და სახელმწიფოს სახელით გაცემული ნავთობისა და გაზის რესურსებით სარგებლობის გენერალური ლიცენზია“. ამდენად, მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით, თუ ეს ხელშეკრულებები დადებულია 1998 წლის 1 იანვრამდე, ინვესტორების მიერ მიღებული მოგება იბეგრება 10% გადასახადის განაკვეთით.

მუხლი 99. გადასახადისაგან გათავისუფლება (15.12.2010. N4061 ამოქმედდეს 2010 წლის 31 დეკემბრიდან)

1. მოგების გადასახადით დაბეგვრისაგან თავისუფლდება:

ა) საბიუჯეტო, საერთაშორისო ან/და საქველმოქმედო ორგანიზაციების მოგება, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული მოგების გარდა;

ბ) ორგანიზაციის მიერ მიღებული გრანტები, სანეწრო შენატონები და შემოწირულებები;

გ) საქართველოს ეროვნული ბანკის მოგება;

დ) საქართველოს საპატრიარქოს მიერ რელიგიური დანიშნულებით გამოყენებული ჯვრების, სანთლების, ხატების, წიგნებისა და კალენდრების რეალიზაციით მიღებული მოგება;

ე) 2014 წლის 1 იანვრამდე სასოფლო-სამეურნეო წარმოებაში დასაქმებული პირის მიერ საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის სამრეწველო გადამუშავებამდე (სასაქონლო კოდის შეცვლამდე) პირველადი მიწოდებით მიღებული მოგება, თუ კალენდარული წლის განმავლობაში ამ პირის მიერ აღნიშნული მიწოდებით მიღებული ერთობლივი შემოსავალი არ აღემატება 200 000 ლარს;

ვ) 2014 წლის 1 იანვრამდე სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობიდან მიღებული მოგების ის ნაწილი, რომლის რეინვესტირებაც ხდება ამ საქმიანობის ფარგლებში;

ზ) საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის მიერ ფინანსური ოპერაციებიდან ან/და ფინანსური მომსახურებიდან ან/და საქართველოს არარეზიდენტის მიერ გამოშვებული ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციით მიღებული მოგება;

თ) საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის მიერ გამოშვებული ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციით მიღებული მოგება;

ი) თავისუფლად მიმოქცევადი ფასიანი ქაღალდის რეალიზაციით მიღებული მოგება;

კ) არარეზიდენტის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი საწარმოს, ორგანიზაციის ან/და მენარმე ფიზიკური პირის მიერ რისკის დაზღვევისა და გადაზღვევის საფუძველზე;

ლ) არარეზიდენტის მიერ ქონების ლიზინგით გაცემიდან მიღებული შემოსავალი, რომელიც არ მიეკუთვნება საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივ დანესებულებას;

მ) სახელმწიფოს ან საქართველოს ეროვნული ბანკის სასესხო ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციითა და აღნიშნული ფასიანი ქაღალდებიდან პროცენტის სახით მიღებული მოგება და ეროვნულ ბანკში ანგარიშებზე განთავსებულ სახსრებზე დარიცხული პროცენტებიდან მიღებული მოგება;

ნ) ამოღებულია (13.10.2011. N5120)

ო) საერთაშორისო საწარმოს მიერ თავისუფალ ინდუსტრიულ ზონაში ნებადართული საქმიანობით მიღებული მოგება, გარდა ამ

კოდექსის 25-ე მუხლის 4¹ და 4² ნაწილებით გათვალისწინებულ შემთხვევებში საერთაშორისო სანარმოს მიერ საქართველოს კანონმდებლობით რეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელისათვის საქონლის მიწოდებით მიღებული მოგებისა; (24.06.2011. N4963)

პ) საინვესტიციო ფონდის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტების მიწოდებით ან/და ფინანსური ოპერაციებიდან ან/და ფინანსური მომსახურებიდან მიღებული მოგება, თუ საინვესტიციო ფონდი არის საერთაშორისო ფინანსური კომპანია;

ჟ) საჯარო სამართლის იურიდიული პირებისა და სახელმწიფოს მიერ დაფუძნებული უმაღლესი საგანმანათლებლო საქმიანობის განმახორციელებელი არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირებისთვის სახელმწიფოს ან/და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების მიერ გადაცემული ქონების ან უსასყიდლოდ გაწეული მომსახურების ღირებულება; (24.06.2011. N4961)

რ) სამედიცინო დაწესებულებების (მიუხედავად მათი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმისა) სამედიცინო საქმიანობიდან მიღებული მოგების ის ნაწილი, რომელიც მოხმარდება რეინვესტირებას (დაწესებულების რეაბილიტაცია, ტექნიკური ბაზის უზრუნველყოფა);

ს) ვირტუალური ზონის იურიდიული პირის მიერ შექმნილი საინფორმაციო ტექნოლოგიების საქართველოს ფარგლების გარეთ მიწოდებით მიღებული მოგება;

ტ) 2026 წლის 1 იანვრამდე ტურისტული ზონის მენარმე სუბიექტის მიერ სასტუმრო მომსახურების განვითარებით მიღებული მოგება;

უ) ტურისტული ზონის მენარმე სუბიექტის მიერ მიღებული მინის ნაკვეთის (ნაკვეთების) ღირებულება.

ფ) სათამაშო აპარატების სალონის მომწეობი პირის (გარდა სისტემურ-ელექტრონული ფორმით თამაშობის მომწეობი პირისა) და ტოტალიზატორის მომწეობი პირის მოგება, აღნიშნული საქმიანობის ნაწილში; (9.12.2011 N 5452 ამოქმედდეს 2012 წლის 3 იანვრიდან)

ქ) სპეციალური სავაჭრო კომპანიის მიერ ნებადართული საქმიანობით მიღებული მოგება, გარდა მის მიერ ეკონომიკურ საქმიანობაში 2 წელზე მეტი ვადით გამოყენებული ძირითადი საშუალების მიწოდებით მიღებული მოგებისა; (8.11.2011. N5202)

დ) საქართველოს განათლებისა და მეცნიერების მინისტრის მიერ დადგენილი წესით ავტორიზებული საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – საჯარო სკოლის მიერ ზოგადსაგანმანათლებლო საქმიანობიდან მიღებული მოგება; (8.11.2011. N5202)

ყ) ამ კოდექსის 249-ე მუხლით გათვალისწინებული თავდებობის, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით გათვალისწინებული თავდებობის, აგრეთვე სერვიტუტის უსასყიდლო მომსახურების გამწვევის მიერ ამ მომსახურებიდან მისაღები კომპენსაცია და უსასყიდლო მომსახურების მიმღების მიერ მიღებული სარგებელი. (8.11.2011. N5202)

2. ამ მუხლის მიზნებისთვის სასტუმრო მომსახურების (გარდა ამ კოდექსის მე-8 მუხლის 33-ე ნაწილის „დ.“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული სასტუმრო მომსახურებისა) სახეებს განსაზღვრავს საქართველოს მთავრობა.

ამ მუხლის კომენტარებისას აღვნიშნავთ მხოლოდ რამდენიმე ყურადსაღებ მომენტს.

(1.ა) ამ ქვეპუნქტით მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებულია მხოლოდ და მხოლოდ მითითებული სახის ორგანიზაციების მიერ მიღებული მოგება,²⁰⁵ ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული მოგების გარდა. მოგების გადასახადის გადამხდელია *საწარმო* (მ.96). *ორგანიზაცია* მოგების გადასახადით მაშინ შეიძლება დაიბეგროს, თუ ის წარმოდგება საწარმოდ. ამას კი მაშინ აქვს ადგილი, თუ ის ეწევა *ეკონომიკურ საქმიანობას* (მ.30.4). ამდენად, იმ დასაბეგრი მოგების წარმოქმნაში, რომელსაც ეხება წინამდებარე ქვეპუნქტი, მონაწილეობას მიიღებს მხოლოდ და მხოლოდ მ.103-ში მითითებული შემოსავლები²⁰⁶ და სარგებლები.²⁰⁷ ამასთან, ესეც მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ორგანიზაცია ეწევა რაიმე სახის ეკონომიკურ საქმიანობას. თუ ორგანიზაცია არ ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას, ის ისედაც არ წარმოაგენს მოგების გადასახადის გადამხდელს, მათ შორის, მ.103-ით მითითებული შემოსავლების (სარგებლის) მიმართაც.

²⁰⁵ ალბათ, იგულისხმება *დასაბეგრი მოგება* მ.97.1-ის მიხედვით

²⁰⁶ იმის მტკიცება, რომ მ.103-ით გათვალისწინებული შემოსავლები და სარგებელი დაკავშირებული არ არის ორგანიზაციის, როგორც საწარმოს, საქმიანობასთან, ნაკლებ დაძაბვებულად მიგვაჩნია

²⁰⁷ მაგალითად, შემოსავლები წარმოქმნილი განძის პოვნით, ჩუქებით, ზიანის ანაზღაურებით და ა.შ.

(1.ბ) გრანტები, სანევრო შენატანები და შენირულობა²⁰⁸ ნებისმიერი სახის ორგანიზაციისათვის, მათ შორის, იმათთვისაც, რომლებიც განსხვავდება 1-ლი ნაწილის ა) ქვეპუნქტით მოცემულისაგან, ისედაც არ განეკუთვნებიან დაბეგვრის ობიექტს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ის ეწევა რაიმე სახის ეკონომიკურ საქმიანობას. ამასთან, არ არის აუცილებელი, რომ ქვეპუნქტში ჩამოთვლილი ობიექტები რაიმე სახით დაკავშირებული იყვნენ ამ ეკონომიკურ საქმიანობასთან. თუმცა, შეიძლება ითქვას კიდევ, რომ ქვეპუნქტში ჩამოთვლილ ობიექტებზე ისედაც ვრცელდება 1-ლი ნაწილის ა) ქვეპუნქტით მოცემული გადასახადისაგან გათავისუფლება მაშინაც კი, როდესაც ორგანიზაცია ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას. ბუნებრივია, ეს შეეხება მხოლოდ საბიუჯეტო, საერთაშორისო და საქველმოქმედო, და არა – სხვა ტიპის არაკომერციულ ორგანიზაციებს.

„სხვა ტიპის“ არაკომერციული ორგანიზაციები, რომლებიც არ ეწევიან ეკონომიკურ საქმიანობას, არ იხდიან მოგების გადასახადს, თუნდაც მიღებული ჰქონდეთ მ.103-ით გათვალისწინებული შემოსავლები. თუმცა კი ძნელია, წარმოვიდგინოთ ისეთი ორგანიზაცია, რომელსაც ბანკში განთავსებული არ ჰქონდეს ფულადი სახსრები, თუნდაც მიმდინარე ანგარიშზე, და არ იღებდეს შემოსავლებს პროცენტის სახით, რაც განეკუთვნება ეკონომიკურ საქმიანობას.

წინამდებარე ქვეპუნქტი გათვალისწინებულია იმ „სხვა ტიპის“ არაკომერციული ორგანიზაციებისათვის, რომლებიც ეწევიან ეკონომიკურ საქმიანობას და რომლებზეც არ ვრცელდება 1-ლი ნაწილის ა) ქვეპუნქტი. ამ ორგანიზაციების მიერ მიღებული გრანტის ან შენირულობის სახით მიღებული საჩუქარი გათავისუფლებულია მოგების გადასახადისაგან, რასაც ვერ ვიტყვით მათ მიერ მიღებულ ნებისმიერ საჩუქარზე. ასე, მაგალითად, თუ ეკონომიკურ საქმიანობას მიმდევარ ე.წ. „NGO“-ს მიზნობრივი გამოყენების მითითების გარეშე აჩუქეს ფული ან სხვა ქონება, მიღებული ქონების საბაზრო ფასი მისთვის მოგების გადასახადით დაბეგვრადია. მაგრამ აღნიშნული ფასი დაბეგვრადი არ იქნება, თუ ჩუქება განხორციელდა გრანტის ან შენირულობის სახით, თუნდაც ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე ქონება გამოიყენებოდეს ეკონომიკურ საქმიანობაში. მაგა-

²⁰⁸ და არა – „შემონირულობა“, როგორც ეს ქვეპუნქტშია ჩანერილი. იხ.სამოქ. კოდექსი, მ.528 (შენირულობა)

ლითად, თუ ორგანიზაციას შენირულობის სახით აჩუქეს შენობა, სადაც ის ეწევა ვაჭრობას, რომლისგანაც მიღებულ შემოსავლებს იგი ახმარს თავის ძირითად საქმიანობას, მაშინ მისთვის შენობის საბაზრო ფასი 1-ლი ნაწილის ბ), და არა – ა) ქვეპუნქტის, ძალით გათავისუფლებულია მოგების გადასახადისაგან.

ამგვარად, ა) და ბ) ნაწილებს შორის განსხვავების მაგალითი იქნება ისეთი საჩუქრით მიღებული შემოსავალი, რომელსაც არ აქვს მიზნობრიობა: საქველმოქმედო ორგანიზაციისათვის ის არ დაიბეგრება, ხოლო სტანდარტული NGO-თვის კი – დაიბეგრება.²⁰⁹

პრაქტიკაში დაბეგრის მიღმა რჩება მიზნობრიობის გარეშე მიღებული საჩუქარი. არგუმენტი, სავარაუდოდ, არის შემდეგი: საჩუქრის გადაცემისას, მჩუქებელი და ორგანიზაცია, ამ უკანასკნელის დებულების საფუძველზე, ისედაც გულისხმობდნენ საჩუქრის საერთო-სასარგებლო მიზნებისათვის გამოყენებას. ეს კი ორგანიზაციისათვის გადაცემულ საჩუქარს აქცევს *შენირულობად*. თუ ეს ასეა, მაშინ ორგანიზაციის მიერ დაბეგრადი ობიექტები²¹⁰ იმდენად უმნიშვნელოა (მაგ. ზიანის ანაზღაურება, განძის პოვნა), რომ საჭიროც კი არის კანონმდებელმა გადახედოს 1-ლი ნაწილის ა) და ბ) ქვეპუნქტების არსებობის საკითხს.

(1.3) ამ ქვეპუნქტში გამოყენებულია ისეთი არაერთმნიშვნელოვანი ტერმინები, როგორცაა *მოგება* და *რეინვესტირება*, რომლებმაც მკითხველი შეიძლება დააბნიოს. არაერთმნიშვნელოვნობაა ის, თუ როგორ უნდა გავიგოთ *მოგება*: როგორც *დასაბეგრი მოგება* თუ *მოგება* ფასს-ის მიხედვით? რა იგულისხმება *რეინვესტირებაში*? ეს უკანასკნელი გამოიყენება ბუღალტრულ აღრიცხვაშიც.

მიღებული მოგების განაწილება სხვადასხვა მიზნებისათვის, რომელთა შორის იქნება გარკვეული საქმიანობისათვის მისი მიმართვაც, წარმოადგენს ფინანსური აღრიცხვის იმ ინსტრუმენტს, რომელიც საწარმოს მენეჯმენტსა და მის პარტნიორებს ნათლად დაანახვებს საწარმოს ბალანსის, კერძოდ, მისი პასიური ნაწილის, სტუქტურას. იგივე პარტნიორთა კრებას, რომელმაც მიმდინარე წელს გადაწყვი-

²⁰⁹ იგულისხმება, რომ მითითებული ორგანიზაციები ეწევიან რაიმე სახის ეკონომიკურ საქმიანობას

²¹⁰ არ ვგულისხმობთ ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებულ შემოსავლებს, რომლებიც უნდა დაიბეგროს

ტა მანამდე არსებული მოგების (მიმდინარე და წინა წლების მოგების) გარკვეული სახით გამოყენება, სრულიად თავისუფლად შეუძლია მომდევნო წელს ბალანსის პასიური ნაწილის გადაჯგუფების გზით გადანყვიტოს ე.წ. „გაუნაწილებული მოგების“ დივიდენდების სახით გაცემა.

რაც შეეხება ბალანსის აქტიურ ნაწილს, რომლის გამოყენებითაც ხორციელდება რაიმე საქმიანობაში სახსრების დაბანდება, როგორც წესი, არ გააჩნია რაიმე პირდაპირი კავშირი ბალანსის პასიურ ნაწილთან. ასე, მაგალითად, სალაროში არსებული 100 ლარის რომელიმე 10 ლარზე, როგორც გვაროვნული თვისებების მქონე ქონებაზე, წარმომავლობა ვერ დადგინდება, თუ ბალანსის პასიური ნაწილის მიხედვით ფულის წყარო ერთდროულად არის ბანკიდან აღებული სესხი და ნავაჭრი, მათ შორის, მოგებაც, რომელიც მიღებულია ამ ნავაჭრიდან. ბალანსის პასიური ნაწილიდან ვერ დავასახელებთ ისეთ წყაროს, რომელსაც პირდაპირ შეესაბამება ძირითადი საშუალებები, სასაქლო-მატერიალური ფასეულობები, დებიტორები და ა.შ., რომლებიც შექმნილია გვაროვნული თვისებების მატარებელი ფულისაგან. გამომდინარე აქედან, როდესაც საუბარია საწარმოს მოგებაზე, მათ შორის, გაუნაწილებელზეც, ვერ დავასახელებთ კონკრეტულ აქტივს, რომელსაც ის შეესაბამება. თუ ვიტყვით, რომ მოგებაა 100 ლარი და ის გამოყენებულ იქნა ნერგის შესაძენად, ეს მართალი არ იქნება წინასწარი ხელოვნური დათქმების გარეშე. მართლაც, გადამხდელმა კი იყიდა 100-ლარიანი ნერგი, აკუმულირებული მოგებაც 100 ლ. ჰქონდა, მაგრამ მას ასევე ჰქონდა ბანკიდან აღებული სესხი 100 ლ.-ის ოდენობით. რომელი თანხიდან შეიძინა ნერგი გადამხდელმა? სესხიდან თუ მოგებიდან? საზოგადოდ, ამგვარი კითხვა პასუხის გარეშე უნდა დარჩეს. მაგრამ მას პასუხი ექნებოდა, მაგალითად, თუ კონკრეტული ურთიერთობის მომწესრიგებელი საგადასახადო კოდექსი, და ისიც თავისი მიზნებისათვის, დადგენდა, თუ რა შესაბამისობაა პასივის მუხლსა და აქტივის მუხლს შორის. კარგი იქნებოდა, თუ „დადგენა“ რეგულირებულია სიტყვასიტყვით აღსაქმელი მკაცრი იმპერატიული ნორმებით, მაგრამ, სამწუხაროდ, ეს ასე არ არის. ამის გამო, უნდა მივმართოთ წინამდებარე ქვეპუნქტის განვრცობით განმარტებას. მანამდე კი აღვწერთ ე.წ. თვითდაფინანსების პროცესს.

თუ საწარმოს მენეჯმენტს სურს შეიძინოს რაიმე ქონება, მაგალითად, ძროხების სანველი აპარატი, პირველ ყოვლისა, ის ცდი-

ლობს მოიძიოს მის შესაძენად საჭირო არა მარტო ფულადი სახსრები, განთავსებული სალაროსა თუ საბანკო ანგარიშებზე, არამედ – მათი დაფინანსების წყაროებიც. თუ საწარმოს საერთოდ არ ჰყავს კრედიტორები, მათ შორის, ბანკებიც, ის ჯერ, როგორც წესი, ცდილობს დაფინანსების წყარო თავისივე თავში იპოვოს. თუ ანგარიშებზე გააჩნია გამოუყენებელი საკმარისი ფულადი სახსრები, ან საკუთრებაში აქვს გამოუყენებელი ქონება, რომლის გაყიდვაც შეიძლება, მაშინ საწარმო თვითონ, უფრო ზუსტად, პასივის კაპიტალის ნაწილი, იქნება ძროხების საწველი აპარატის შექმნის დამფინანსებელი. ბალანსის პასიური ნაწილი, თავის მხრივ, იყოფა სხვადასხვა ნაწილებად, მაგალითად, პარტნიორთა მიერ განხორციელებულ შესატანებად და გაუნაწილებელ მოგებად. თავის მხრივ, ესენიც იყოფიან სხვადასხვა ნაწილებად, იმისდა მიხედვით, თუ თავისი მიზნებისათვის რა დაყოფის წესს შეიმუშავენ საწარმოს მენეჯმენტი. გაუნაწილებელი მოგების შემთხვევაში, მისი დანაწილების წესი შეიძლება დაკავშირებული იყოს მის მიმღებ საქმიანობასთან. ასე, მაგალითად, გაუნაწილებელი მოგება შეიძლება დაიყოს პროცენტებით, იჯარებით, სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობით, ყიდვა-გაყიდვით და ა.შ. წარმოქმნილ მოგებებად. სწორედ რომელიმე ამგვარ ნაწილს საწარმოს მენეჯმენტი ერთპიროვნულად ჩათვლის ძროხების საწველი აპარატის დაფინანსების წყაროდ. რა თქმა უნდა, მენეჯმენტის ეს გადაწყვეტილება, თუ ის ეხება მოგების განაწილებას, ბუღალტრულადაც აისახება. მენეჯმენტს ასევე შეუძლია, პარტნიორთა კრების თანხმობით, ადრე მიღებული გადაწყვეტილება შეცვალოს. ასე, მაგალითად, თუ ძროხების საწველი აპარატის შექმნის დაფინანსების წყარო იყო გაცემული სესხებით მიღებული გაუნაწილებელი მოგება, მენეჯმენტის გადაწყვეტილებით მისი დაფინანსების წყარო შეიძლება გახდეს ბანკიდან აღებული ადრინდელი კრედიტი ან სულაც პარტნიორების მიერ განხორციელებული შესატანები, ხოლო ადრე განაწილებული მოგება, რომელიც ჯერ კიდევ საწარმოში იმყოფება, გამოიყენოს დივიდენდების გასაცემად. თუ საწარმოს ბუღალტერიის მიხედვით საწველი აპარატის დაფინანსების წყაროა სასოფლო საქმიანობით მიღებული მოგება, მაშინ ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში მიჩნეულია, რომ ადგილი აქვს *რეინვესტირებას*.²¹¹

²¹¹ Экономическая Энциклопедия, гл. редактор Л.И.Абалкин, 1999, ст. 669

როგორც ვხედავთ, რეინვესტირება, მისი განხორციელება და ასახვა დამოკიდებულია სანარმოს მენეჯმენტის მეტად სუბიექტურ გადაწყვეტილებებზე და რეგულირდება საბუღალტრო სფეროს მარეგულირებელი წესებით ანუ ფასს-ით. ეს ასეც უნდა განვიხილოთ წინამდებარე ქვეპუნქტის მიზნებისათვის.

თუ ეს ასეა, მაშინ შეღავათის დანესებისას რა შესაძლო ინტერესი უნდა ამოძრავებდეს კანონმდებელს? სავარაუდოდ, მთავარი ინტერესი უნდა იყოს საქართველოში სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის განვითარება.

მაგალითი 1.²¹² სანარმო A-ს ბალანსის პასივი შედგება მხოლოდ ბანკიდან აღებული უპროცენტო კრედიტით (100 ლ.), ხოლო აქტივი კი – ფულით (100 ლ.). A-მ გადაწყვიტა სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის განხორციელება, რისთვისაც გამოიყენა მის ხელთ არსებული სახსრები. წლის ბოლოს მას დარჩა 20 ლ. მოგება. თუ A ამ მოგებას დივიდენდებზე გაანაწილებს, მაშინ ბანკის კრედიტის დაფარვისას მას მოუწევს თავისი საქმიანობის შეზღუდვა. ამიტომ მან გაისტუმრა რა ბანკის კრედიტის ძირითადი თანხა 20 ლარის ოდენობით, დარჩენილი თანხა (100 ლ.) მოახმარა თავის საქმიანობას. ამ თანხის დაფინანსების წყაროა ბანკი (80 ლ.) და მოგება (20 ლ.). ეს უკანასკნელი გამოყენებული ვერ იქნებოდა ბანკისათვის გადახდილი 20 ლ.-ს წყაროდ. A შემდგომ წლებშიც იგივე მოგებას იღებდა გამოყენებული 100 ლარიდან და თან ისტუმრებდა ბანკის ვალს. 5 წლის განმავლობაში A-მ დაფარა ბანკის ვალი და მისი მოგება გახდა 100 ლ., რომელსაც ამავე წლებში იყენებდა სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის დაფინანსებისათვის. ამგვარად, ამ წლებში მის საქმიანობას აფინანსებდა ბანკი და მოგება.

ამ მაგალითის მიხედვით შეიძლება დავასკვნათ კიდევ, რომ ზემოთ მოცემული ინტერესის დაკმაყოფილებისათვის კანონმდებლის ამოცანაა გადამხდელს ხელი შეუწყოს რაც შეიძლება დიდი ოდენობის თვითდაფინანსების წყაროს – გაუნაწილებელი მოგების წარმოქმნაში, რომელიც ხმარდება (მოხმარდება) სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობას.

²¹² სიმარტივისათვის ამ და 1-ლი ნაწილის ვ) ქვეპუნქტის კომენტარებისას მოყვანილი მაგალითების პირობები შეიძლება იყოს ჰიპოთეტური და არ შეესაბამებოდეს სამეწარმეო კანონმდებლობას, ამასთან, პირობითად ვუშვებთ, რომ გათავისუფლებისათვის არ მოქმედებს სხვა ქვეპუნქტები, მაგალითად, 1-ლი ნაწილის ე) ქვეპუნქტი

მაგალითი 2. იმავე მაგალითის პირობა შევცვალოთ შემდეგნაირად: A-ს ჰქონდა რა ახალი 20-ლარიანი დაფინანსების წყარო (საკუთარი მოგება), 10 ლარით ისტუმრებდა ალბულ კრედიტს, ხოლო დარჩენილ 10 ლარს კი პროცენტების მისაღებად აბანდებდა სხვა ბანკში. ამ შემთხვევაში უკვე ძნელია დადგინდეს 20-ლარიანი მოგების გამოყენების სფერო. შესაძლოა, სულ მცირე ორი ვარიანტი:

ა) მოგება 10-10 ლარით აფინანსებს ანაბარსაც და სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასაც;²¹³

ბ) მოგება 20 ლარით აფინანსებს სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობას, ხოლო პირველი ბანკი კი – მეორე ბანკში გახსნილ ანაბარს.

დაფინანსების საკმარისი სხვა წყაროების არსებობისას²¹⁴ და მოგების გადასახადისაგან ყოველწლიური გათავისუფლებისათვის A-ს თითქმის ყოველთვის შეუძლია ამტკიცოს, რომ ის იყენებდა მხოლოდ და მხოლოდ ბ) ვარიანტს. გამომდინარე აქედან, კანონმდებელი, როგორც ჩანს, უშვებს შემდეგს: **პასივის X მოგება გამოყენებულად ითვლება გარკვეული საქმიანობისათვის მაშინ, თუ ამ უკანასკნელისათვის გამოყენებულ იქნა აქტივის სულ მცირე X თანხა.**

1-ლი მაგალითიდან ჩანს, რომ 1-ლ წელს წარმოქმნილი მოგება (20 ლ.) შემდგომ წლებშიც გამოიყენება სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობაში. უფრო მეტიც, ის ან მისი შემადგენელი ნაწილები, მათი დადგენის მიუხედავად, შეიძლება პირველივე წელსაც მონაწილეობდნენ აღნიშნულ საქმიანობაში, რაც მისი რეინვესტირების ციკლურ ხასიათზე მეტყველებს. მე-2 მაგალითის მიხედვით, თუ A აირჩევს ა) ვარიანტს, 2 წლის დამთავრებისას მისი სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობიდან მიღებული მოგება იქნება 40 ლარი, რომლიდანაც 20 ლარით დაფინანსდა ანაბარი, ხოლო 20-ით კი – ძირითადი საქმიანობა. ამ შემთხვევაში A-ს შეუძლია მე-2 წელს განაცხადოს, რომ დაფინანსების წყაროები გადაანაწილა, რის საფუძველზეც მე-2 წელს სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობისათვის მიმართა არა 10 ლ., არამედ – 30 ლ. ზემოთქმულიდან ჩანს, რომ A-ს თავისუფლად შეუძლია წინამდებარე ქვეპუნქტი გამოიყენოს არამარტო მიმდინარე, არამედ

²¹³ მოგებით განხორციელებული დაფინანსების ბულალტრული აღრიცხვისათვის გამოიყენება მხოლოდ ის ანარიშები, რომლებიც მიეკუთვნებიან მოგებას. მაგალითში გვექნება: დ.5310 (გაუნაწილებელი მოგება) 10ლ., კ.5311 (სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობისათვის მიმართული მოგება) 10ლ.

²¹⁴ ვალი კრედიტორებისადმი და პარტნიორების ძირითადი/დამატებითი შენატანები

– სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობიდან მიღებული აკუმულირებული მოგებისათვისაც.

როგორც ვხედავთ, რეინვესტირების გზით ბალანსის აქტივსა და პასივს შორის კავშირი მყარდება მხოლოდ ფინანსური აღრიცხვის წესებით განსაზღვრული *მოგების*, და არა – *დასაბეგრი მოგების* საშუალებით. შესაბამისად, წინამდებარე ქვეპუნქტი უნდა ეხებოდეს ბუღალტრულ მოგებას, მათ შორის, წინა წლებშიც მიღებულს. თუ დადგინდა, რომ დასაბეგრი მოგებაა 100 ლარი, ხოლო აკუმულირებული მოგება კი – 150 ლ., მაშინ მიმდინარე წელს გათავისუფლება შეეხება 100 ლ.-ს, ხოლო 50 ლარისთვის კი ის მომავლისთვის გადაიდება, მაგრამ არ გაუქმდება. თუ აკუმულირებული მოგება არის 80 ლარი, მაშინ მიმდინარე წელს გათავისუფლება შეეხება 80 ლარს.

მიუხედავად იმისა, რომ წინამდებარე ქვეპუნქტის მსგავს ნორმებს შეიცავენ სხვადასხვა სახელმწიფოების საგადასახადო კანონმდებლობა, ვფიქრობთ, უპრიანი იქნებოდა, თუ კანონი ან ინსტრუქცია უფრო დეტალურად დაარეგულირებდა მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლების აღნიშნულ შემთხვევას, ვინაიდან გადამხდელი შეღავათით კი ხეირობს, მაგრამ კონკრეტული საქმიანობის სფეროს განვითარებასთან დაკავშირებით სერიოზულად საეჭვოა სახელმწიფოს ინტერესის დაკმაყოფილება.

(1.ყ) ეს ქვეპუნქტი ეხება მხოლოდ უსასყიდლო თავდებობისა და უსასყიდლო სერვიტუტის მომსახურებას. ამასთან, უკეთესი იქნებოდა, თუ: ა) *აგრეთვე*ს ნაცვლად *წერილიყო ან*; ბ) *მისაღები კომპენსაციის* ნაცვლად კი – *საბაზრო ფასი*.

1-ლ ნაწილში ჩამოთვლილი თითქმის ყველა გათავისუფლება ეხება რომელიმე კონკრეტული საქმიანობით მიღებულ მოგებას. ერთიანი ტერმინოლოგიის დამკვიდრების მიზნით, თუ კანონმდებელი სხვა რამეს არ გულისხმობს, გარდა გამონაკლისი შემთხვევებისა, *მოგების* ნაცვლად უნდა ჩაინეროს *დასაბეგრი მოგება*. ამასთან, გაურკვევლობის თავიდან ასაცილებლად ცუდი არ იქნებოდა, თუ საქმიანობის სხვადასხვა სახეებს შორის დასაბეგრი მოგების გამიჯვნის წესს დაადგენდა ინსტრუქცია, რომლის საფუძველიც შეიძლება იყოს, მაგალითად, სხვადასხვა სახის შემოსავლების თანაფარდობაც.

თავი XIV

ერთობლივი შემოსავალი

მუხლი 100. ერთობლივი შემოსავალი

1. რეზიდენტის ერთობლივი შემოსავალი შედგება საქართველოში არსებული წყაროდან და საქართველოს ფარგლების გარეთ მიღებული შემოსავლებისაგან.

2. არარეზიდენტის ერთობლივი შემოსავალი შედგება საქართველოში არსებული წყაროებიდან მიღებული შემოსავლებისაგან.

3. ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული შემოსავალი, კერძოდ:

ა) ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები;

ბ) ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან;

გ) სხვა შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან.

4. ერთობლივ შემოსავალში ასახვას არ ექვემდებარება:

ა) სახელმწიფოსთვის ან/და ადგილობრივი თვითმმართველობისათვის იმ სანარმოს კაპიტალიდან აქტივების გამოტანა, რომლის წილის/აქციების 50 პროცენტზე მეტი სახელმწიფოს ან/და ადგილობრივი თვითმმართველობის საკუთრებაშია;

ბ) სახელმწიფოსთვის ან/და ადგილობრივი თვითმმართველობისათვის საქონლის უსასყიდლოდ გადაცემა ან/და მომსახურების უსასყიდლოდ განწევა;

გ) საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული საერთაშორისო ხელშეკრულებით განსაზღვრული პროექტების (მათ შორის, მოსამზადებელი ეტაპის) განმახორციელებელი საჯარო სამართლის იურიდიული პირების მიერ, რომლებთანაც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს გაფორმებული აქვს პროექტის განხორციელების უფლებამოსილების შესახებ ხელშეკრულება, ამ პროექტების ფარგლებში საქონლის სხვა პირებისათვის გადაცემა;

დ) მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მენარმე ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებულისთვის გადახდილი ხელფასი, ამ კოდექსის 94-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის გათვალისწინებით;

ე) ამ კოდექსის 115-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში ძირითადი საშუალების მეიჯარისთვის დაბრუნება.

ვ) ამ კოდექსის 292-ე მუხლით გათვალისწინებული, გადასახადის გადამხდელთან გაფორმებული საგადასახადო შეთანხმების საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების შემცირებით, აგრეთვე ამ კოდექსის 252-ე მუხლის საფუძველზე საგადასახადო დავალიანების ჩამოწერით მიღებული სარგებელი.(20.05.2011. N4507) (ამ ნორმის მოქმედება გაგრძელდეს „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ“ (20.05.2011. N4507) კანონის ამოქმედებამდე წარმოშობილ სამართლებრივ ურთიერთობებზე)

ნორმით დადგენილია საშემოსავლო/მოგების გადასახადის დაბეგვრის ობიექტის განმსაზღვრელი მთავარი ელემენტის – ერთობლივი შემოსავლის რაობა.

- მუხლი ხაზს უსვამს გადასახადის გადამხდელის რეზიდენტობის სტატუსიდან გამომდინარე დაბეგვრის პრინციპის განსხვავებას რეზიდენტ და არარეზიდენტ პირებს შორის. კერძოდ, არარეზიდენტის ერთობლივი შემოსავალი მოიცავს მხოლოდ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლებს, მაშინ როდესაც, რეზიდენტის ერთობლივი შემოსავალი – ნებისმიერი წყაროდან მიღებულ შემოსავლებს (იხ. მუხლის 1-2 ნაწილები). აღნიშნული პრინციპი შესაბამისობაშია გადასახადის გადამხდელისა და დაბეგვრის ობიექტის განმსაზღვრელ კოდექსის შესაბამის ნორმებთან.
- მუხლის მიხედვით, ერთობლივი შემოსავალი დაყოფილია სამ კატეგორიად, რომლებიც შემდგომ უფრო დეტალიზირებულია კოდექსის 101-ე–103-ე მუხლებით. აღსანიშნავია, რომ ნებისმიერ შემთხვევაში ერთობლივი შემოსავლის განსაზღვრისას, აუცილებელ პირობას „შემოსავლის“ არსებობა წარმოადგენს (იხ. მე-3 ნაწილი). ანუ, თუ სახეზე არაა შემოსავალი, ვერც ერთობლივი შემოსავალი იარსებებს და, შესაბამისად, არც გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი წარმოიშვება. საგადასახადო კოდექსი არ განმარტავს შემოსავლის რაობას, შესაბამისად კოდექსის მე-2

მუხლის მე-6 ნაწილის ძალით²¹⁵, კონკრეტულ შემთხვევებში, არსებული ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს შემოსავლის განსაზღვრის ის პრინციპები რომელიც მოცემულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებით (იხ. ფასს „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები“), რომლის მიხედვით „შემოსავალი არის საწარმოს მიერ ეკონომიკური სარგებლის ზრდა საანგარიშგებო პერიოდში, აქტივების ზრდის ან ვალდებულებების შემცირების გზით, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის გადიდებით, რომელიც არაა დაკავშირებული საკუთარი კაპიტალის მესაკუთრეთა დამატებით შენატანებთან“. ამასთან, საზგასმით უნდა აღვნიშნოთ, აქ მხედველობაში გვაქვს საგადასახადო მიზნებისთვის შემოსავლის განსაზღვრის პრინციპები, და არა – ბუღალტრული აღრიცხვის წესებით განსაზღვრული შემოსავლების სახეები ან მათი ოდენობა. ანუ, სხვა სიტყვებით, ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისთვის აღიარებული შემოსავალი უცილობლად არ უნდა იქნეს მიჩნეული ერთობლივი შემოსავლის კომპონენტად და, ასევე, საგადასახადო მიზნებისთვის აღებულ უნდა იქნეს აქტივებისა და ვალდებულებების საგადასახადო ბაზა, და არა – მათი სააღრიცხვო ღირებულება (ანუ ის ღირებულება, რომლითაც ეს ელემენტები ასახულია საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში)

- მუხლის მე-4 ნაწილით მოცემულია ის ოპერაციები და შემოსავლები, რომლებიც მონაწილეს არ ღებულობს ერთობლივი შემოსავლის ფორმირებაში და შესაბამისად არ იწვევს პირის საშემოსავლო/მოგების გადასახადის დასაბეგრი ბაზის ზრდას.

უნდა შევნიშნოთ, რომ ნაწილის არსებული რედაქციით რიგი შემთხვევებისთვის ცხადი არაა, თუ რომელი პირის ერთობლივ შემოსავალზეა აქცენტი წარმოებული. აღნიშნული პრობლემას არ ქმნის ა) და ბ) ქვეპუნტებში აღწერილ ოპერაციებთან მიმართებით, რამდენადაც სახელმწიფოს ან ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოს ამ ქვეპუნქტების არარსებობის პირობებშიც ამ ოპერაციებთან მი-

²¹⁵ ამ ნაწილის მიხედვით, „საგადასახადო ურთიერთობების რეგულირებისას ამ კოდექსში გამოყენებული საქართველოს კანონმდებლობის ტერმინები და ცნებები გამოიყენება იმ მნიშვნელობით, რა მნიშვნელობაც მათ აქვთ შესაბამის კანონმდებლობაში, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული“

მართებით არ წარმოეშობოდათ გადასახადის გადახდის ვალდებულება. შესაბამისად, დიდი ალბათობით ეს ქვეპუნქტები ნებისმიერ შემთხვევაში ეხება აქტივის გადამცემ ((ა) ქვეპუნქტი) და საქონლის/ მომსახურების მიმწოდებელ ((ბ) ქვეპუნქტი) პირებს.

თუმცა, რაც შეეხება გ) და ე) ქვეპუნქტებში აღწერილ ოპერაციებს, აქ შესაძლოა ადგილი ქონდეს აზრთა სხვადასხვაობას. სავარაუდოდ, გ) ქვეპუნქტთან მიმართებით უნდა იგულისხმებოდეს საქონლის გადამცემი სუბიექტი. რაც შეეხება ე) ქვეპუნქტს, საგადასახადო კოდექსის 115-ე მუხლის მე-4 ნაწილით დადგენილი ნორმის გათვალისწინებით, რომელშიც მოცემულია მოიჯარისთვის გამოქვითვების კონკრეტული წესი, სამართლიანი იქნება, თუ დავუშვებთ, რომ იგულისხმება არა დამბრუნებელი მხარე, არამედ მიმღები მხარე (ანუ მეიჯარე). აზრთა სხვადასხვაობის აღმოფხვრის მიზნით, სასურველია ამ ნაწილის არსებული რედაქციის დახვეწა კოდექსში შესაბამისი ცვლილებების შეტანის გზით.

შევნიშნავთ, რომ მე-4 ნაწილს ვ) ქვეპუნქტი დაემატა „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ“ 20.05.2011 N4507 კანონით, რომლის მიხედვით მისი მოქმედება ვრცელდება ამავე კანონის ამოქმედებამდე წარმოშობილ სამართლებრივ ურთიერთობებზე. აღნიშნული გვაფიქრებინებს, რომ ეს ნორმა ასევე უნდა გავრცელდეს კოდექსის ძალაში შესვლამდე არსებულ ურთიერთობებზე. თუმცა უხერხულობას ქმნის, სავარაუდოდ, ტექნიკური ხარვეზი, რომელიც ქვეპუნქტში, კოდექსის კონკრეტული, 292-ე და 252-ე მუხლების მითითებაში მდგომარეობს. სასურველია, თუ აღნიშნული დაზუსტდება კოდექსში შესაბამისი ცვლილებების შეტანის გზით.

მუხლი 101. ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები

1. ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი, მათ შორის, წინა სამუშაო ადგილიდან პენსიის ან სხვა სახით მიღებული შემოსავალი, ან შემოსავალი მომავალი სამუშაო ადგილიდან.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიზნებისათვის სარგებლის ღირებულებად ითვლება ქვემოთ მითითებული თანხა, რომელიც მცირდება დაქირავებულის მიერ ამ სარგებლის მიღებისას დამქირავებლისათვის გადახდილი თანხით:

ა) ნებისმიერი სახეობის ავტომობილის პირადი სარგებლობისათვის გამოსაყენებლად მიღებისას – შესაბამისი საგადასახადო წლის დასაწყისისათვის ამ ავტომობილის საბალანსო ღირებულების 0,1 პროცენტი დაქირავებულის მიერ ავტომობილის კერძო სარგებლობის მიზნით გამოყენების ყოველი დღისათვის;

ბ) დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრულ საპროცენტო განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთით სესხის გაცემისას – საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული საპროცენტო განაკვეთით გადასახდელი პროცენტის შესაბამისი თანხა;

გ) დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის საქონლის/ მომსახურების მიწოდებისას ან კომპენსაციის გარეშე გადაცემისას – ასეთი საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი;

დ) დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის საცხოვრებლის სარგებლობაში გადაცემისას – საიჯარო ქირის წლიური საბაზრო ღირებულება (შესაბამისი პერიოდის პროპორციულად);

ე) დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისთვის ან მის კმაყოფაზე მყოფთათვის განათლების მისაღებად დახმარების განწევისას (დაქირავებულის ვალდებულებათა შესრულებასთან უშუალოდ დაკავშირებული მომზადების პროგრამის ჩაუთვლელად) – დამქირავებლის მიერ განათლების მისაღებად გაწეული დახმარების ღირებულება;

ვ) დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის ხარჯების ანაზღაურებისას – ანაზღაურების თანხა;

ზ) დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის ვალის ან ვალდებულების პატიებისას – ვალის ან ვალდებულების თანხა;

თ) დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის სიცოცხლისა და ჯანმრთელობის დაზღვევის შემთხვევაში ან საპენსიო დაზღვევის ხელშეკრულების მიხედვით სადაზღვევო პრემიის ან სხვა თანხის გადახდისას – დამქირავებლის მიერ გადახდილი სადაზღვევო პრემიის ან სხვა თანხის მოცულობა;

ი) სხვა შემთხვევაში – სარგებლის საბაზრო ფასი ამ კოდექსის მე-18 მუხლის მიხედვით.

3. ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავალში არ შედის:

ა) დაქირავებულისათვის გადახდილი სამიველინებო ხარჯების ანაზღაურება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ განსაზღვრული ნორმის ფარგლებში;

ბ) წარმომადგენლობითი ხარჯების ანაზღაურება.

4. ამ მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული თანხა მოიცავს აქციზს, დამატებული ღირებულების გადასახადს და სხვა გადასახადს, რომელიც უნდა გადაიხადოს დაქირავებულმა.

5. ამ მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის მიზნებისათვის საქართველოს ფინანსთა მინისტრი ვალდებულია ყოველკვარტალურად, კვარტალის დაწყებამდე განსაზღვროს საპროცენტო განაკვეთი საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ გამოქვეყნებული მონაცემების საფუძველზე.

ფიზიკური პირისათვის შემოსავლის ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლად კვალიფიცირების მიზნით საკმარის და ამავდროულად აუცილებელ პირობას წარმოადგენს, რომ ეს შემოსავალი მიღებული იყოს დაქირავებით მუშაობის შედეგად (იხ. პირველი ნაწილი).

ნებისმიერი შემოსავალი, რომელიც ფიზიკურმა პირმა შესაძლოა მიიღოს სუბიექტისგან, რომელთანაც მას აკავშირებს დაქირავებითი ურთიერთობა, არ განიხილება ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლად. მაგალითად, ჩვეულებრივი საბაზრო პირობებით ასეთი ფიზიკური პირის მიერ საქონლის მიყიდვა დაქირავებულისთვის ვერ იქნება განხილული როგორც დაქირავებით ურთიერთობის ფარგლებში განხორციელებული ოპერაცია და, შესაბამისად, მიღებული შემოსავალი, როგორც დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული საზღაური; ასეთი შემოსავალი წარმოადგენს არა ხელფასს, არამედ იგი ექცევა კოდექსის 102-ე მუხლით დადგენილ ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლების კატეგორიაში.

მეორე მხრივ, კანონმდებელი ხაზს უსვამს, რომ წინა სამუშაო ადგილიდან ან მომავალი სამუშაო ადგილიდან დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული შემოსავალი წარმოადგენს ხელფასს (იხ. პირველი ნაწილი). მაგალითად:

- შრომის ხელშეკრულება შესაძლოა ითვალისწინებდეს ფიზიკური პირის მიერ დამქირავებელი პირისგან საქონლის/მომსახურების შეღავათიან ფასად შეძენის შესაძლებლობას ხელშეკრულების ვადის გასვლის შემდგომ გარკვეული პერიოდის განმავლობაში. ასეთ შესაძლებლობის რეალიზების შემთხვევაში, შესაძლოა, მიჩნეულ იქნეს, რომ ფიზიკურმა პირმა წინა სამუშაო ადგილიდან ხელფასის სახით მიიღო შემოსავალი, რომლის ოდენობა განსაზღვრულ უნდა იქნეს მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი წესის შესაბამისად, კერძოდ, საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასსა და შეღავათიან ფასს შორის სხვაობის თანხით.
- შრომის ხელშეკრულების დადებისათვის ერთ-ერთ პირობას შესაძლოა წარმოადგენდეს მომავალი დამქირავებლის მიერ ფიზიკური პირისთვის გარკვეული თანხის წინასწარ გადახდა (მაგალითად, ფიზიკური პირის ხარჯების კომპენსირების მიზნით ან მის გარეშე). ასეთ შემთხვევაში, შესაძლოა, მიჩნეულ იქნეს, რომ ფიზიკურმა პირმა მომავალი სამუშაო ადგილიდან ხელფასის სახით მიიღო შემოსავალი.

მუხლის მეორე ნაწილით მოცემულია ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლის ოდენობის გაანგარიშების წესი ისეთი შემთხვევებისათვის, როდესაც ადგილი არ აქვს უშუალოდ თანხის დაქირავებულისთვის გადახდას, ან როდესაც თანხის გადახდა დაკავშირებულია დაქირავებულის მიერ განეული ხარჯების ანაზღაურებასთან. ასეთი ტიპის შემოსავალი მუხლით მოიხსენიება როგორც სარგებელი, ხოლო მისი ოდენობა განისაზღვრება როგორც სხვაობა სარგებლის ღირებულებასა და დაქირავებულის მიერ ამ სარგებლის მიღებასთან დაკავშირებით დამქირავებლისათვის გადახდილ თანხას შორის. სარგებლის ღირებულება, თავის მხრივ, სარგებლის სახეობისდა მიხედვით განისაზღვრება შემდეგნაირად:

- საბაზრო ფასის პრინციპით (იხ. გ), დ), ი) ქვეპუნქტები);
- ფაქტობრივი დანახარჯების მიხედვით (იხ. ე)-თ) ქვეპუნქტები);
- კანონმდებლობით დადგენილი ნორმის მიხედვით (იხ. ა), ბ) ქვეპუნქტები).

მაგალითი 1:

დამქირავებელმა დაქირავებულს მიაწოდა საქონელი, რომლის საბაზრო ღირებულება დღგ-ის ჩათვლით შეადგენს 118 ლარს. ამ საქონლისთვის დაქირავებული დამქირავებელს უხდის მხოლოდ 50 ლარს. მოცემულ პირობებში დაქირავებულის მიერ ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლის ოდენობას წარმოადგენს 68 ლარს (118-50).

მაგალითი 2:

დამქირავებელი ჯანმრთელობის დაზღვევის ხელშეკრულების საფუძველზე, რომლის მიხედვით დაზღვეულსა და მოსარგებლეს წარმოადგენს დაქირავებული, იხდის ყოველთვიურად სადაზღვევო პრემიას 100 ლარის ოდენობით. ამ სარგებლისთვის დაქირავებული არ უხდის რაიმე თანხას დამქირავებელს. მოცემულ პირობებში დაქირავებულის მიერ ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლის ყოველთვიურ ოდენობას წარმოადგენს 100 ლარი.

მაგალითი 3:

2011 წლის 1 აპრილს დამქირავებელმა დაქირავებულზე 8 თვის ვადით გასცა უპროცენტო სესხი 1500 ლარის ოდენობით. დაქირავებულმა სესხი დაფარა ერთიანად 2011 წლის 30 ნოემბერს. მოცემულ შემთხვევაში, იმის გათვალისწინებით, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წლიური საპროცენტო განაკვეთი №34 28.01.2011 ბრძანების მიხედვით შეადგენს 20%-ს და ეს განაკვეთი, მუხედავად ამ მუხლის მე-5 ნაწილით დადგენილი ნორმისა, არ შეცვლილა, დაქირავებულის მიერ ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლის ოდენობას ყოველი თვისთვის წარმოადგენს 25 ლარი ($1500 \cdot 20\% / 12$).

მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, სარგებლის ღირებულება მოიცავს ყველა იმ გადასახადს „რომელიც უნდა გადაიხადოს დაქირავებულმა“. უნდა შევნიშნოთ, რომ დაქირავებული მხოლოდ საშემოსავლო გადასახადის მიმართ წარმოადგენს გადასახადის გადახედელს, ამასთან, უმრავლეს შემთხვევაში, საშემოსავლო გადასახადი გადაიხდება დამქირავებლის, და არა – დაქირავებულის, მიერ წყაროსთან დაკავების გზით, ხოლო ყველა სხვა გადასახადი (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) – დამქირავებლის მიერ. ამდენად, მოცე-

მული ფორმულირება, რომ ეს გადასახადები უნდა გადაიხადოს დაქირავებულმა, არაკორექტულია. სავარაუდოდ, ამ ნორმის დანიშნულებას გადასახადებთან მიმართებით სარგებლის ღირებულების კომპონენტების დაზუსტება უნდა წარმოადგენდეს.

მაგალითი 4:

დამქირავებელმა დაქირავებულს მიანოდა მის მიერ წარმოებული აქციზური საქონელი, რომლის საბაზრო ღირებულება დღგ-ისა და აქციზის გარეშე შეადგენს X ლარს. დაეუშვათ, რომ ამ სარგებლისთვის დაქირავებული არ უხდის თანხას დამქირავებელს; აქციზის თანხა შეადგენს Y ლარს, ხოლო დღგ კი – Z ლარს, რომლებსაც იხდის დამქირავებელი. მოცემულ შემთხვევაში, ხელფასის სახით მიღებული შემოსავალი იქნება ყველა ამ კომპონენტის ჯამი ($X + Y + Z$), ხოლო საშემოსავლო გადასახადი, საშემოსავლო გადასახადის 20%-იანი განაკვეთის პირობებისას, ამ ჯამის 20%. ამასთან, თუ საშემოსავლო გადასახადის ტვირთი არ დაეკისრება დაქირავებულს (მაგალითად, ფულადი სახით გასაცემი ხელფასიდან დაკავების გზით), მაშინ თვით ეს თანხა გადაიქცევა ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლად და საშემოსავლო გადასახადი ამ შემთხვევაში იქნება: $(X + Y + Z) \times 5/4 \times 20\%$, ვინაიდან დამქირავებლის მიერ გადახდილი საშემოსავლო გადასახადი დამქირავებლისათვის წარმოადგენს დამატებით სარგებელს.

უნდა შევნიშნოთ, რომ მე-2 ნაწილის ა) ქვეპუნქტით მოცემულ შემთხვევაში დღგ ვერ იქნება სარგებლის ნაწილი, რამდენადაც დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის თანხა²¹⁶ განისაზღვრება საბაზრო ფასიდან გამომდინარე, რაც ვერ დაემთხვევა ამ ქვეპუნქტით გამოანგარიშებულ სიდიდეს.

ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებში არ შედის წარმომადგენლობითი ხარჯების²¹⁷ ანაზღაურება და სამივილინებო ხარჯების ანაზღაურება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის დადგენილი ნორმების ფარგლებში²¹⁸ (იხ. მე-3 ნაწილი).

²¹⁶ იხ. 161-ე მუხლის მე-2 ნაწილის გ) ქვეპუნქტი

²¹⁷ წარმომადგენლობითი ხარჯის განსაზღვრის მიზნით იხ. მე-8 მუხლის 33-ე ნაწილი

²¹⁸ იხ. ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 5 აპრილის N220 ბრძანება „დაქირავებული-სათვის გადახდილი სამივილინებო ხარჯების ნორმების განსაზღვრის შესახებ“

მუხლი 102. ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები

1. ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება:

ა) საქონლის/მომსახურების მიწოდებით მიღებული შემოსავლები;

ბ) აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი შემოსავალი;

გ) ეკონომიკური საქმიანობის შეზღუდვის ან/და სანარმოს დახურვის შედეგად მიღებული შემოსავლები;

დ) ძირითად საშუალებათა რეალიზაციით მიღებული თანხები, ხოლო ძირითად საშუალებათა უსასყიდლოდ მიწოდებისას საბაზრო ღირებულება შემოსავალში შეიტანება ამ კოდექსის 111-ე მუხლის მე-7 ნაწილის მიხედვით;

ე) კომპენსირებული გამოქვითვები ამ კოდექსის 146-ე მუხლის მიხედვით;

ვ) პროცენტების სახით მიღებული შემოსავლები, გარდა ფიზიკური პირის მიერ ბანკებსა და სხვა საკრედიტო დაწესებულებებში დეპოზიტებსა და ანაბრებზე ფულადი სახსრების განთავსებიდან პროცენტის სახით მიღებული შემოსავლისა;

ზ) დივიდენდი;

თ) როიალტი;

ი) პირისთვის ვალის ჩამონერით მიღებული სარგებელი;

კ) ლიზინგით, უზუფრუქტით, იჯარით, ქირით ან სხვა ამგვარი ფორმით გაცემული ქონებიდან მიღებული შემოსავლები;

ლ) სხვა ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავალი.

2. საქონლის/მომსახურების უსასყიდლოდ მიწოდებისას ერთობლივ შემოსავალში ასახვას ექვემდებარება ამ საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი. ეს არ ეხება იმ სარეკლამო საქონლის უსასყიდლოდ გავრცელებას, მათ შორის, საცალო რეალიზატორის მეშვეობით, რომელსაც დამოუკიდებელი სამომხმარებლო მახასიათებლები არ გააჩნია და ძირითადი საქონლის/მომსახურების მიწოდების განუყოფელი ნაწილია.

კოდექსი შემოსავლებს არ ყოფს საინვესტიციო თუ სამენარმეო საქმიანობიდან მიღებულ შემოსავლებად, არამედ ყველა ამ ტიპის

შემოსავალს აქცევს ერთი ცნების – „ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლების“ – ქვეშ. თავის მხრივ, ეს ცნება პირდაპირ კავშირში უნდა იყოს კოდექსით მოცემულ ეკონომიკური საქმიანობის განმარტებასთან ანუ, ამა თუ იმ შემოსავლის ამ კატეგორიაზე მიკუთვნების მიზნით, სახეზე უნდა იყოს ეკონომიკური საქმიანობა იმ მნიშვნელობით, რა მნიშვნელობაც მას აქვს კოდექსის მე-9 მუხლის მიზნებისთვის.

დასაბეგრი მოგების განსაზღვრის მიზნით, კოდექსი, როგორც წესი, არ მოითხოვს გამოქვეითების გამიჯვნას შემოსავლების ტიპების მიხედვით.²¹⁹ შესაბამისად, მუხლის 1-ლი ნაწილით მოცემული შემოსავლის სახეების ჩამონათვალს ძირითადად ინფორმაციული და დამაზუსტებელი ხასიათის დატვირთვა უნდა ჰქონდეს. თუმცა, უნდა აღინიშნოს, რომ ამგვარი ჩამონათვალის წარმოებისას სასურველი იქნებოდა კანონმდებელს გაეთვალისწინებინა, რომ კონკრეტული შემოსავალი არ მოქცეულიყო ერთზე მეტი ქვეპუნქტის მოქმედების ქვეშ, ანუ, სხვაგვარად, ადგილი არ ჰქონოდა თანაკვეთას (მაგ. ბ) დ) თ) კ) ქვეპუნქტებში აღწერილ შემოსავლებს ცალსახად მოიცავს ა) ქვეპუნქტში მითითებული შემოსავალი)

თუ არ ჩავთვლით კოდექსის 154-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის ლ) ქვეპუნქტით დადგენილ დანაწესს, ფიზიკურ პირებთან მიმართებით (შელავათებისა და ზარალის გადატანის კონტექსტში)²²⁰ ბ) ქვეპუნქტის პრაქტიკული დატვირთვა უფრო თვალსაჩინოა, ვიდრე საწარმოებთან მიმართებით.

საქონლის/მომსახურების უსასყიდლოდ მიწოდებისას საბაზრო ფასის ერთობლივ შემოსავალში ასახვით ასეთი ტიპის „შემოსავალს“ კანონმდებელი, სავარაუდოდ, *ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლების* კატეგორიას აკუთვნებს (იხ. მუხლის მეორე ნაწილი), რაც მეტად უცნაურია იმის გათვალისწინებით, რომ საქონლის/მომსახურების სასყიდლის გარეშე მიწოდება მეტწილ შემთხვევებში თავისთავად გამოორიცხავს ეკონომიკურ საქმიანობას. ასევე, ასეთი შინაარსის ნორმის გავრცელება ნებისმიერი პირის მიმართ, მიუხე-

²¹⁹ იხ. 106-ე მუხლის კომენტარი, სადაც გამიჯვნა ფაქტობრივად მოითხოვება მოგების გადასახადით განთავისუფლების გამო, ასევე 121-ე მუხლის 1-ლი ნაწილი.

²²⁰ იხ.: 82-ე მუხლის პირველი ნაწილის ვ), ო)–ჟ), უ), ჩ) ქვეპუნქტები; 82-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, 121-ე მუხლი

დავად მათი სტატუსისა (მაგალითად: არამენარმე ფიზიკური პირი, არასამენარმეო პირი, მუდმივი დანესებულების არმქონე არარეზიდენტი პირი ა.შ.), მეტად ალოგიკური შედეგების მომტანია. ამდენად, მიზანშეწონილი იქნებოდა, თუ კოდექსი დააზუსტებდა ამ ნორმის გამოყენების შემთხვევებს.

მუხლი 103. შემოსავლები, რომლებიც არ არის დაკავშირებული დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან

1. შემოსავლებს, რომლებიც არ არის დაკავშირებული დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან, განეკუთვნება ნებისმიერი შემოსავალი ან სარგებელი, გარდა:

ა) პარტნიორთა შენატანებისა, რომლებიც ზრდიან იმ საწარმოს წმინდა აქტივს, რომელთა პარტნიორებიც არიან შენატანების განმახორციელებელი პირები;

ბ) დაზღვევის ხელშეკრულების მიხედვით:

ბ.ა) ჯანმრთელობის დაზღვევის ხელშეკრულების საფუძველზე სადაზღვევო შემთხვევის დადგომისას მზღვეველის მიერ დაზღვეული ფიზიკური პირისათვის გადახდილი სადაზღვევო ანაზღაურებისა;

ბ.ბ) დაზღვევის ხელშეკრულების საფუძველზე სადაზღვევო შემთხვევის დადგომისას მზღვეველის მიერ დაზღვეული ფიზიკური პირისათვის გადახდილი სადაზღვევო ანაზღაურებისა, რომელიც არ აღემატება დამდგარი ზიანის ოდენობას;

გ) ამ კოდექსის და საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად საკონტროლო შესყიდვის მიზნით შეძენილი საქონლისა და მომსახურების ღირებულებისა, აგრეთვე იმ პირის მიერ ფარულად მიღებული შემოსავალი ან სარგებელი, რომელიც ფარულად უწევს დახმარებას სისხლის სამართლის გამოძიების ორგანოებს.

2. პირის მიერ სხვა პირისაგან ქონების ან სარგებლის მიღების შემთხვევაში ერთობლივ შემოსავალში შესატანი ქონების ან სარგებლის ღირებულება განისაზღვრება ამ კოდექსის 101-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი წესით.

მოცემული მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, როგორც ჩანს, კანონმდებლის განზრახვაა, ერთი მხრივ, დაბეგვრის არეალში მოაქციოს ნებისმიერი ის შემოსავალი, რომელიც არ წარმოადგენს კოდექსის 101-ე ან 102-ე მუხლებით განსაზღვრულ შემოსავალს, და, მეორე მხრივ, გამორიცხოს ზოგიერთი ტიპის „შემოსავალი“ ამ არეალიდან ან დააზუსტოს, რომ იგი არ წარმოადგენს შემოსავალს.

ნორმა არ მიუთითებს, თუ რა კრიტერიუმით უნდა განისაზღვროს ერთობლივ შემოსავალში შესატანი ეს „სხვა“ შემოსავლები (მ.შ. სარგებელი). ამასთან, როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, თავად შემოსავლის ან სარგებლის განმარტებაც კოდექსით არ არის მოცემული. ეს ფაქტორები, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ადგილი აქვს ქონების ან მომსახურების უსასყიდლოდ მიღებას, ორაზროვანს ხდის ამ ნორმის გამოყენების სფეროს, რაც კოდექსის მნიშვნელოვან ხარვეზს წარმოადგენს.

თუმცა კოდექსი აღნიშნულის შესახებ მითითებას არ აკეთებს, წმინდა აქტივის ზრდა, შესაძლოა, გამოყენებულ იქნეს მთავარ კრიტერიუმად იმის დასადგენად, ადგილი აქვს თუ არა ზოგადად ამ მუხლით გათვალისწინებული შემოსავლის მიღებას. როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, წმინდა აქტივი გამოანგარიშებულ უნდა იქნეს იმ ღირებულებების გათვალისწინებით, რაც მათ აქვთ საგადასახადო, და არა – ბუღალტრული აღრიცხვის, მიზნებისთვის. მაგალითად, კაპიტალური აქტივების აფასება, მიუხედავად იმისა, ასეთი გადაფასების შედეგი აისახება თუ არა საწარმოს ფინანსურ მოგება-ზარალის უწყისში, არ უნდა წარმოშობდეს ერთობლივი შემოსავლის ზრდას იმ მარტივი მიზეზით, რომ ასეთ შემთხვევაში აქტივის საგადასახადო ბაზა, განსაზღვრული აქტივის ღირებულებით, არ იცვლება და არც ვალდებულებების შემცირებას აქვს ადგილი.

მუხლის პირველი ნაწილის გ) ქვეპუნქტის ბოლო წინადადებით განსაზღვრული პირების შემოსავალი ექცევა 101-ე ან 102-ე მუხლებით განსაზღვრულ შემოსავლებში. ამდენად, ასეთი შემოსავლის გამორიცხვა თავისთავად არ ნიშნავს, რომ იგი არ წარმოადგენს ერთობლივი შემოსავლის კომპონენტს. თუმცა, როგორც ჩანს, კანონმდებელს სურს ასეთი შემოსავლის დაბეგვრისაგან გათავისუფლება. თუ ეს ასეა, მაშინ ასეთ შემთხვევაში კორექტული იქნებოდა ეს შეღავათი ასახულიყო უშუალოდ კოდექსის 82-ე მუხლში.

მუხლის მეორე ნაწილი, პირის მიერ სხვა პირისაგან ქონების ან სარგებლის მიღების შემთხვევაში, ერთობლივ შემოსავალში შესატანი ქონების ან სარგებლის ღირებულების განსაზღვრის მიზნით მიმართავს 101-ე მუხლის მე-2 ნაწილს. ამ ნაწილის შემოღებით, სავარაუდოდ, სახეზეა მცდელობა, ამ მუხლის მთავარი ხარვეზი, რომელიც მდგომარეობს შემოსავლის/სარგებლის განუმარტაობაში, აღმოიფხვრას იმ ნორმისათვის „გადაბარებით“, რომელშიც აღნიშნული ტერმინი (სარგებელი) ფართოდაა გამოყენებული. ასეთ ნორმას კი წარმოადგენს სწორედ მ.101.2. უნდა შევნიშნოთ, რომ ეს მცდელობა არცთუ ისე წარმატებულია, ვინაიდან, ჯერ ერთი, ეს ნაწილი ფორმალურად მხოლოდ სარგებლის ღირებულებას, და არა – სარგებლის სახეებს განსაზღვრავს და, მეორეც, 101-ე მუხლი სპეციალურად გამიზნულია ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლის განსაზღვრისათვის და ეხება სპეციფიურ შემთხვევებს, რომლებიც უპირატესად დაქირავებითი ურთიერთობისთვისაა დამახასიათებელი.

თუ მივიჩნევთ, რომ 103-ე მუხლი გულისხმობს 101-ე მუხლის მე-2 ნაწილში მითითებულ სარგებლის სახეებს და, ამასთან, თუ 103-ე მუხლის მიზნებისთვის 101-ე მუხლის მე-2 ნაწილში მითითებულ დამქირავებელისა და დაქირავებულის ნაცვლად მოვიაზრებთ ნებისმიერ ორ პირს, მაშინ აღმოჩნდება, რომ 101-ე მუხლის მე-2 ნაწილში მითითებული ზოგიერთ შემთხვევას ადგილი ვერ ექნება საწარმოს შემთხვევაში (მაგალითად, იხილეთ 101-ე მუხლის მე-2 ნაწილის ა), ე), თ) ქვეპუნქტები), ხოლო ზოგიერთი შემოსავალი დაქირავებითი ურთიერთობის არარსებობის პირობებში დაკვალიფიცირდება ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლად (მაგალითად, იხილეთ მ.101.2.ზ და მ.102.1.ი ქვეპუნქტები), რაც თავისთავად გამოორიცხავს ასეთ შემოსავალთან მიმართებით 103-ე მუხლის გამოყენების შესაძლებლობას.

რაც შეეხება 101-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შერჩევით გამოყენებას, კერძოდ, ამ ნაწილის ბ) და გ) ქვეპუნქტების გამოყენებას 103 მუხლის მიზნებისთვის, როდესაც სახეზე არაა საქონლის/მომსახურების უსასყიდლო მიღება, ანუ, უფრო ზუსტად, სხვაობის თანხის ე.წ. სარგებლად მიჩნევას, ჩვენი აზრით, აღნიშნული სავსებით მოკლებულია ლოგიკას და გაუმართლებელია, მით უმეტეს, რომ აღნიშნული „სარგებლის“ გამოქვითვას საგადასახადო კოდექსი არ

ითვალისწინებს. საწინააღმდეგოს დაშვების შემთხვევაში, მაგალითად, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წლიური საპროცენტო განაკვეთზე²²¹ დაბალი საპროცენტო განაკვეთით სესხის მიღებისას, მიუხედავად საბაზრო განაკვეთის ოდენობისა, მიმღებ მხარეს უცილობლად წარმოეშვებოდა დამატებითი დანახარჯი სხვაობის 15% ან 20% (მოგების/საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი) სახით. ნორმის ამგვარი ინტერპრეტირების შემთხვევაში ძლიერ გაჭირდება რაციონალური დასაბუთება, თუ რა მიზანს ისახავს კანონმდებელი.

ამდენად, სამართლიანი იქნება მივიჩნიოთ, რომ პირის მიერ სხვა პირისაგან ქონების ან მომსახურების უსასყიდლოდ მიღების შემთხვევაში ერთობლივ შემოსავალში შეტანას ექვემდებარება ამ ქონების/მომსახურების საბაზრო ფასი, რაც 103 მუხლის მე-2 ნაწილის არარსებობის შემთხვევაშიც ცხადი იქნებოდა.

მუხლი 104. საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი

1. ამ კარის მიზნებისათვის საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს განეკუთვნება:

ა) საქართველოში დაქირავებით მუშაობით მიღებული შემოსავალი;

ბ) საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის მიწოდებით მიღებული შემოსავალი ან სარგებელი;

გ) საქართველოში მომსახურების განევით მიღებული შემოსავალი. ამ მიზნით, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, მომსახურება საქართველოში განეულად ითვლება, თუ:

გ.ა) მომსახურება ფაქტობრივად გაინევა საქართველოს ტერიტორიაზე;

გ.ბ) მომსახურება დაკავშირებულია უშუალოდ უძრავ ქონებასთან, რომელიც მდებარეობს საქართველოში;

გ.გ) მომსახურება დაკავშირებულია უშუალოდ მოძრავ ქონებასთან, რომელიც მდებარეობს საქართველოში;

²²¹ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წლიური საპროცენტო განაკვეთი №34 28.01.2011 ბრძანების მიხედვით შეადგენს 20%

გ.დ) მომსახურება დაკავშირებულია საქართველოს რეზიდენტის მიერ გამოშვებულ ფასიან ქაღალდებთან;

გ.ე) მომსახურების ფაქტობრივად განევის ადგილი არის საქართველო და მომსახურება გაინევა კულტურის, ხელოვნების, განათლების, ტურიზმის, დასვენების, ფიზიკური კულტურისა და სპორტის სფეროებში;

გ.ვ) მომსახურების განევა დაკავშირებულია ტვირთების გადატანასთან ან მგზავრთა გადაყვანასთან და ტრანსპორტირების დაწყებისა და დასრულების ადგილი არის საქართველო;

გ.ზ) მომსახურების გამწევი და მომსახურების მიმღები სხვადასხვა სახელმწიფოში არიან და მომსახურების გამწევი საქართველოს რეზიდენტია, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მომსახურების გამწევის მიერ მომსახურების განევა ხორციელდება სხვა ქვეყანაში მისი მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, რომელიც ადასტურებს, რომ მომსახურების გამწევა სხვა ქვეყანაში (გარდა საქართველოსი) გასწია მომსახურება;

გ.თ) მომსახურების გამწევი და მომსახურების მიმღები სხვადასხვა სახელმწიფოში არიან და მომსახურების გამწევის მიერ მომსახურების განევა ხორციელდება საქართველოში მისი მუდმივი დაწესებულების, დაქირავებულის მეშვეობით ან სხვაგვარად (მათ შორის, მომსახურების გამწევის მიერ მომსახურების განევასთან დაკავშირებული ხარჯი განეულია საქართველოში, მიუხედავად მისი ფაქტობრივად გადახდის ადგილისა), რაც ადასტურებს, რომ მომსახურების გამწევა საქართველოში გასწია მომსახურება;

დ) საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების მიერ განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი, მათ შორის, შემოსავალი, რომელიც მოიცავს საქართველოში ამ არარეზიდენტის მიერ იდენტური (მსგავსი) საქონლის რეალიზაციით მიღებულ ამონაგებს; აგრეთვე შემოსავალი საქართველოში განეული მომსახურებიდან, რომელიც მუდმივი დაწესებულების მიერ განეული მომსახურების იდენტურია ან მსგავსია;

ე) საქართველოში განხორციელებულ ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული უიმედო ვალების ჩამოწერის შედეგად ვალდებულებათა გაუქმებითა და ძირითად საშუალებათა რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი ამ კოდექსის 111-ე მუხლის მე-7 ნაწი-

ლის მიხედვით ან კომპენსაციის შედეგად მიღებული შემოსავლები ამ კოდექსის 146-ე მუხლის მიხედვით;

ვ) რეზიდენტი იურიდიული პირისაგან მიღებული დივიდენდი, რეზიდენტი იურიდიული პირის აქციის ან/და იურიდიულ პირში პარტნიორის წილის რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი;

ზ) პროცენტი, თუ პროცენტის გადამხდელი არის საქართველოს რეზიდენტი. ამასთანავე, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა პროცენტის გადამხდელი საქართველოს რეზიდენტი:

ზ.ა) პროცენტი ჩაითვლება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად, თუ არარეზიდენტ პირს საქართველოში აქვს მუდმივი დაწესებულება, რომელსაც უკავშირდება არარეზიდენტი პირის სავალო ვალდებულება, და ამ სავალო ვალდებულებასთან დაკავშირებული პროცენტის ხარჯი მიეკუთვნება მუდმივი დაწესებულების ხარჯებს, მიუხედავად იმისა, ეს ხარჯი ამ მუდმივი დაწესებულების მიერ არის გაწეული თუ არა;

ზ.ბ) პროცენტი არ ჩაითვლება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად, თუ რეზიდენტი პირი დაადასტურებს, რომ უცხო ქვეყანაში აქვს მუდმივი დაწესებულება, რომელსაც უკავშირდება რეზიდენტი პირის სავალო ვალდებულება, და ამ სავალო ვალდებულებასთან დაკავშირებული პროცენტის ხარჯი მიეკუთვნება მუდმივი დაწესებულების ხარჯებს, მიუხედავად იმისა, ეს ხარჯი ამ მუდმივი დაწესებულების მიერ არის გაწეული თუ არა;

თ) რეზიდენტის მიერ გადახდილი პენსია; (17.12.2010. N4114)

ი) როიალტი, თუ როიალტის გადამხდელი საქართველოს რეზიდენტი. ამასთანავე, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა როიალტის გადამხდელი საქართველოს რეზიდენტი:

ი.ა) როიალტი ჩაითვლება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად, თუ არარეზიდენტს საქართველოში აქვს მუდმივი დაწესებულება, რომელთან დაკავშირებითაც წარმოიშვა როიალტის გადახდის ვალდებულება, მიუხედავად იმისა, ეს ხარჯი ამ მუდმივი დაწესებულების მიერ არის გაწეული თუ არა;

ი.ბ) როიალტი არ ჩაითვლება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად, თუ რეზიდენტი დაადასტურებს, რომ უცხო ქვეყანაში აქვს მუდმივი დაწესებულება, რომელთან დაკავშირებითაც წარმოიშვა როიალტის გადახდის ვალდებულება, მიუხედა-

ვად იმისა, ეს ხარჯი ამ მუდმივი დანესებულების მიერ არის გაწეული თუ არა;

კ) საქართველოში არსებული ან გამოყენებული, ამ კოდექსის მე-8 მუხლის 21-ე ნაწილით განსაზღვრული უფლებების რეალიზაციით ან გადაცემით მიღებული შემოსავალი;

ლ) საქართველოში გამოყენებული მოძრავი ქონების იჯარით ან/და სხვა სახელშეკრულებო სარგებლობის უფლების გადაცემით მიღებული შემოსავალი;

მ) საქართველოში არსებული და ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული უძრავი ქონებით მიღებული შემოსავალი, მათ შორის, ასეთ ქონებაში პარტნიორის წილის რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი;

ნ) იმ საწარმოს აქციების ან პარტნიორის წილის მიწოდებით მიღებული შემოსავალი, რომლის აქტივების ღირებულების 50 პროცენტზე მეტი პირდაპირ ან არაპირდაპირ იქმნება საქართველოში არსებული უძრავი ქონების ღირებულებიდან;

ო) რეზიდენტი საწარმოდან ან საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივი დანესებულებიდან მართვისათვის, აგრეთვე საფინანსო ან/და სადაზღვევო მომსახურებისათვის (გადაზღვევის მომსახურების ჩათვლით) მიღებული შემოსავალი;

პ) საქართველოში წარმოშობილი რისკის დაზღვევის ან გადაზღვევის ხელშეკრულების საფუძველზე სადაზღვევო შენატანების სახით მიღებული შემოსავალი;

ჟ) საქართველოსა და უცხო ქვეყნებს შორის საერთაშორისო გადაზიდვებში სატრანსპორტო მომსახურებით ან საერთაშორისო კავშირგაბმულობაში ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებით მიღებული შემოსავალი;

რ) საქართველოში საქმიანობით მიღებული სხვა შემოსავალი.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული შემოსავლის წყაროს განსაზღვრისას მხედველობაში არ მიიღება შემოსავლის თანხის მიღების ადგილი.

3. საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს არ განეკუთვნება საერთაშორისო ფინანსურ კომპანიებს შორის ფინანსური ოპერაციებიდან ან/და ფინანსური მომსახურებიდან მიღებული შემოსავალი.

თავისთავად შემოსავალს არ გააჩნია გეოგრაფიული ადგილმდებარეობა. რიგ შემთხვევებში, მისი მიკუთვნება კონკრეტულ ტერიტორიისათვის, პირობითია. დამკვიდრებული პრაქტიკით შემოსავლის წყაროს ადგილს საზღვრავენ იმ აქტივებისა და საქმიანობების ადგილით, რომლებიც გამოიყენება შემოსავლის შექმნისათვის. როდესაც ყველა ასეთი აქტივი მდებარეობს ერთ ქვეყანაში და საქმიანობის ადგილსაც ეს ქვეყანა წარმოადგენს, მაშინ დიდი ალბათობით შეიძლება ითქვას, რომ შემოსავლის წყაროც ეს ქვეყანაა. მაგრამ როდესაც შემოსავლის შექმნისთვის გამოყენებული აქტივები მდებარეობს ერთზე მეტ ქვეყანაში ან შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული საქმიანობები ხორციელდება ერთზე მეტ ქვეყანაში, დამატებითი წესების შემოღების გარეშე პრობლემატურია შემოსავლის წყაროს ადგილის დადგენა.

მოცემული მუხლი სწორედ ასეთ წესებს ადგენს. აღნიშნული წესები განსაკუთრებით აქტუალურია არარეზიდენტი პირებისათვის იმდენად, რამდენადაც არარეზიდენტები გადასახადის გადამხდელს წარმოადგენენ მხოლოდ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლებთან მიმართებით. იგი აქტუალურია ასევე რეზიდენტი ფიზიკური პირებისათვისაც, ვინაიდან 82-ე მუხლის პირველი ნაწილი ფ) ქვეპუნქტის მიხედვით მათი შემოსავალი, რომელიც არ განეკუთვნება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს, განთავისუფლებულია დაბეგვრისგან. ეს წესები ასევე მნიშვნელოვანია იმ პირებისათვისაც (მ.შ რეზიდენტებისათვისა და არარეზიდენტებისათვის), რომლებიც კოდექსის მიხედვით წარმოადგენენ საგადასახადო აგენტებს არარეზიდენტისთვის გადახდილ თანხებთან მიმართებით.

- პირველი ნაწილის ა) ქვეპუნქტის მიხედვით საქართველოში დაქირავებით მუშაობით მიღებული შემოსავალი წარმოადგენს საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს. როგორც მე-12 მუხლის კომენტარებისას აღვნიშნეთ, კოდექსის მიზნებისთვის დაქირავებით მუშაობა არ შემოიფარგლება მხოლოდ საქართველოს შრომითი კანონმდებლობით რეგულირებული ურთიერთობებით. ამდენად, აღნიშნული ეხება ნებისმიერ იმ ფიზიკურ პირს, რომელიც ანაზღაურებას იღებს სუბიექტისგან შრომითი ურთიერთობების შედეგად, მიუხედავად იმისა, ასეთი ურთიერთობები რეგულირდება თუ არა საქართველოს შრომითი კანონმდებლობით. ამასთან, ასეთი შემოსავალი მიღებულ უნდა

იქნეს საქართველოში დაქირავებით მუშაობის შედეგად ანუ, სხვა სიტყვებით, დაქირავებულისთვის გადახდილი თანხები, რომელიც წარმოადგენს საქართველოს ტერიტორიაზე ამ პირის მიერ შესრულებული სამუშაოს ანაზღაურებას, განხილულ უნდა იქნეს საქართველოს წყაროდან მიღებულ შემოსავლად, მიუხედავად დამქირავებლის სტატუსისა (რეზიდენტი, არარეზიდენტი) და პირიქით: გადახდილი თანხები, რომლებიც წარმოადგენენ სხვა ქვეყნის ტერიტორიაზე პირის მიერ შესრულებული სამუშაოს ანაზღაურებას, არ უნდა იქნეს განხილული საქართველოს წყაროდან მიღებულ შემოსავლად.

- კოდექსი არ განმარტავს, თუ რა კრიტერიუმით უნდა განისაზღვროს საქონლის მიწოდების ადგილი მუხლის პირველი ნაწილის ბ) ქვეპუნქტის მიზნებისთვის. კონკრეტული ნორმის არქონის პირობებში შესაძლებელია მივიჩნიოთ, რომ საქართველოს ტერიტორიაზე მიწოდებას ადგილი აქვს, თუ საქართველოში ხდება საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა (ანუ როდესაც საკუთრების გადაცემის მომენტში საქონელი საქართველოს ტერიტორიაზე იმყოფება). თუმცა ამ დაშვებით მრავალ არარეზიდენტს, რომელთაც საქართველოსთან მხოლოდ საქონლის საერთაშორისო გაყიდვა აკავშირებთ, წარმოეშვებათ დაბეგვრის ობიექტი. ალბათ, ნაკლებად თუ მოიძებნება ქვეყანა, რომელსაც ანალოგიური ნორმა მოეძვეება მის კანონმდებლობაში, მეორეს მხრივ, ასეთი ნორმის არსებობისას ნებისმიერი ქვეყნის საგადასახადო ორგანოებს უცილობლად შეექმნებათ პრობლემები ადმინისტრირების თვალსაზრისით. ამდენად, თუნდაც პრაქტიკული მოსაზრებით სასურველია, თუ ეს ნორმა დაიხვეწება. ბ) ქვეპუნქტის მიხედვით საქონლის მიწოდებით მიღებული სარგებელიც ასევე განეკუთვნება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლებს. სავარაუდოდ, აქ საუბარი უნდა იყოს საქონლის მიმღების სარგებელზე, ვინაიდან საქონლის მიწოდებელს შეიძლება წარმოქმნას მხოლოდ შემოსავალი, და არა – სარგებელი.
- გ) ქვეპუნქტის მიხედვით, საქართველოში მომსახურების განწევით მიღებული შემოსავალი საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება. ამასთან გ.ა)-გ.თ) ქვეპუნქტებით მოცემულია, თუ რა ნიშნები უნდა ახასიათებდეს მომსახურ-

რებას იმისათვის, რომ გ) ქვეპუნქტის მიზნებისთვის იგი ჩაითვალოს საქართველოში განეულად.

- გ.ა) ქვეპუნქტი მოიცავს გ.ე) ქვეპუნქტს, ამდენად, ნათელი არაა ამ უკანასკნელის საჭიროება.
- გ.თ) ქვეპუნქტის მიხედვით არარეზიდენტის მიერ მომსახურების განევა საქართველოში არსებული მისი მუდმივი დაწესებულების ან საქართველოში მის მიერ დაქირავებული პირის მეშვეობით ან „სხვაგვარად“ ითვლება საქართველოში განეულ მომსახურებად, მიუხედავად მომსახურების მიმღების ადგილსამყოფელისა (მომსახურების მიმღები შესაძლოა წარმოადგენდეს ან არ წარმოადგენდეს საქართველოს რეზიდენტს). უნდა ვივარაუდოთ, რომ საქართველოში „სხვაგვარად“ მომსახურების განევის აუცილებელ პირობას არარეზიდენტის მიერ საქართველოში ამ მომსახურების განევის მიზნით გარკვეული აქტივობების განხორციელება უნდა წარმოადგენდეს, რაც, შესაძლოა, განხორციელდეს უშუალოდ არარეზიდენტის მიერ, მისი აგენტის მეშვეობით ან სულაც ქვეკონტრაქტორის მეშვეობით. მეორე მხრივ, თუ ასეთ აქტივობებს ადგილი არ აქვს, გ.თ) ქვეპუნქტის მიხედვით არარეზიდენტის მიერ განეული მომსახურება ვერ ჩაითვლება საქართველოში განეულ მომსახურებად, მიუხედავად მომსახურების მიმღების ადგილსამყოფელისა.
- დ) ქვეპუნქტის მიხედვით გამოყენებულია ე.წ. „მიზიდულობის ძალის“ (**Force of attraction**) პრინციპი, რაც გულისხმობს არა მარტო მუდმივ დაწესებულებასთან დაკავშირებული შემოსავლების დაბეგვრას, არამედ ასევე სათავო სანარმოს მიერ უშუალოდ, პირდაპირი კონტრაქტების საფუძველზე განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების დაბეგვრასაც მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ამ ოპერაციებს ექნებათ იდენტური ან მსგავსი ხასიათი მუდმივი დაწესებულების მიერ განხორციელებულ საქმიანობებთან მიმართებით. სხვადასხვა ქვეყნის კანონმდებლობებში ანალოგიური ნორმის მიზანია, არ მოხდეს მუდმივი დაწესებულების მოგების ხელოვნური შემცირება. უნდა შევნიშნოთ, რომ საქართველოს მიერ გაფორმებული ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულებების უმრავლესობა ზღუდავს ამ პრინციპის გამოყენებას²²².

²²² უფრო ზუსტად, საქართველოს მიერ ქვეყნებთან გაფორმებული ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულების უმრავლესობა დაფუძნებულია ეკონომიკუ-

- რამდენადაც არარეზიდენტ კომპანიაში წილის/აქციის რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი ზოგადად არ წარმოადგენს საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს, ნ) ქვეპუნქტი, სავარაუდოდ, გამიზნულია იმისათვის, რომ არ დაუშვას გადასახადისგან თავის არიდება იმ შემთხვევებში, როდესაც ფაქტობრივად აქვს ადგილი საქართველოში არსებული უძრავი ქონების გასხვისებას, ხოლო ფორმალურად კი აღნიშნული ხორციელდება არარეზიდენტ კომპანიაში წილის/აქციის რეალიზაციის გზით.
- ო) ქვეპუნქტში მითითებული ტერმინის „მართვისათვის მიღებული შემოსავალი“ დასაზუსტებელია ქართულ რეალობაში. ამ ტერმინის ქვეშ ე.წ. „TAXASTAN“-ის მიხედვით, სავარაუდოდ, მოიაზრებოდა ე.წ. „Management services“, რომელიც თავის მხრივ მოიცავს მომსახურების ფართო სპექტრს. თუმცა მანამ, სანამ კანონმდებლობით დაზუსტდებოდა აღნიშნული ტერმინის მნიშვნელობა, ამ ტერმინის ინტერპრეტირების მიზნით შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს საქართველოს ეკონომიკური განვითარების მინისტრის №1-1-/282 ბრძანება საქართველოს ეროვნული კლასიფიკატორის სეკ 001-2004 „ეკონომიკური საქმიანობის სახეები“-ს დამტკიცების შესახებ.
- რ) ქვეპუნქტი „ავსებს“ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავლის ჩამონათვალს მასზე საქართველოში საქმიანობით მიღებული სხვა შემოსავლის დამატებით. აქაც უნდა ვიგულისხმოდ სუბიექტის მიერ უშუალოდ საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული ქმედებების შედეგად მიღებული შემოსავალი.
- მუხლის მე-2 ნაწილი აზუსტებს, რომ შემოსავლის თანხის მიღების ადგილი არაა განმსაზღვრელი ფაქტორი შემოსავლის წყაროს დადგენისას.
- მუხლის მე-3 ნაწილი ადგენს გამონაკლისს საერთაშორისო ფინანსური კომპანიებისათვის. კერძოდ, ამ პირებს შორის განხორციელებული ფინანსური ოპერაციებიდან ან ფინანსური მომსახურებიდან მიღებული შემოსავალი არ განეკუთვნება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს.

რი განვითარებისა და თანამშრომლობის ორგანიზაციის (OECD) მიერ შემუშავებული მოდელურ ხელშეკრულებაზე, რომელიც ზრუდავს ამ პრინციპის გამოყენებას

თავი XV

გამოქვეითები და ზარალი

მუხლი 105. შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები

1. ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვეითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის თანახმად გამოქვეითვას არ ექვემდებარება.

2. თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ყველა ხარჯი დოკუმენტურად უნდა იყოს დადასტურებული.

3. ძირითად საშუალებათა შეძენის, დადგმისა და სხვა კაპიტალიზებადი ხარჯები გამოიქვეითება ეტაპობრივად, ამორტიზაციის ანარიცხების სახით, გარდა გადასახადის გადამხდელის მიერ საამორტიზაციო ანარიცხების სრული გამოქვეითვის უფლების გამოყენების შემთხვევისა.

4. გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, გამოქვეითოს მისთვის საქონლის/მომსახურების უსასყიდლოდ მიწოდების შედეგად წარმოშობილი სარგებელი ერთობლივი შემოსავლიდან, ამ კოდექსით განსაზღვრული შეზღუდვების გათვალისწინებით, იმ საანგარიშო წელს, როდესაც ეს საქონელი ან მომსახურება გამოყენებული იქნება ეკონომიკურ საქმიანობაში.

5. საქართველოს ფინანსთა მინისტრს უფლება აქვს, განსაზღვროს:

ა) ცალკეული შემთხვევები, როდესაც ხარჯის დოკუმენტურად დადასტურება სავალდებულო არ არის;

ბ) დოკუმენტების ჩამონათვალი, რომლებიც ამ კოდექსის მოთხოვნების გაუთვალისწინებლად ჩაითვლება ხარჯის დამადასტურებელ დოკუმენტებად.

6. ვირტუალური ზონის პირი მის მიერ შექმნილი საინფორმაციო ტექნოლოგიების საქართველოს ტერიტორიაზე და საქართველოს ფარგლების გარეთ მიწოდებით მიღებულ შემოსავლებზე ხარჯებს გამოქვეითავს ერთობლივ შემოსავალში საქართველოს ტერიტორიაზე მიწოდებით მიღებული შემოსავლის ხვედრითი წილის პროპორციულად.

მუხლის პირველი ნაწილით მოცემულია ძირითადი ტესტი ხარჯების გამოსაქვითად აღიარების თვალსაზრისით.²²³ კერძოდ, ამ მიზნით აუცილებელ პირობას წარმოადგენს, რომ ხარჯი დაკავშირებული იყოს შემოსავლის მიღებასთან. ხარჯის შემოსავალთან ურთიერკავშირის ხასიათი შესაძლოა იყოს პირდაპირი ან არაპირდაპირი, ხილული ან უხილავი. ამდენად, ეს პირობა არ უნდა გავიგოთ ისე, თითქოს ხარჯის გამოსაქვითად აღიარების თვალსაზრისით აუცილებელი იყოს მისი „გამოყენება“ უშუალოდ შემოსავლის გამომუშავების პროცესში. ასევე, სავსებით შესაძლებელია, რომ ხარჯის განწევამ, სხვადასხვა ობიექტური თუ სუბიექტური მიზეზების გამო, არ მოიტანოს ის სასურველი ეფექტი, რისი განზრახვაც თავდაპირველად ქონდა ხარჯის გამწევ სუბიექტს. ეს უკანასკნელიც („სასურველი ეფექტი“) არ წარმოადგენს ასეთი ხარჯის გამოსაქვითად აღიარებლობის საკმარის პირობას. ამდენად, ლოგიკურია, თუ დავუშვებთ, რომ ზოგადად მოგების მიღების მიზნით განეული ნებისმიერი ხარჯი უნდა ექვემდებარებოდეს გამოქვითვას, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც კოდექსის სხვა ნორმების საფუძველზე აკრძალულია გამოქვითვის განხორციელება.

მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით ხარჯის განწევა უნდა დასტურდებოდეს დოკუმენტურად.

მე-4 ნაწილით გამოქვითვას ექვემდებარება საქონლის/მომსახურების უსასყიდლოდ მიწოდების შედეგად წარმოშობილი სარგებელი, კოდექსით განსაზღვრული შეზღუდვების გათვალისწინებით, იმ საანგარიშო წელს, როდესაც ეს საქონელი ან მომსახურება გამოყენებული იქნება ეკონომიკურ საქმიანობაში. ანუ, სხვაგვარად, აღნიშნული სარგებელი გამოიქვითება იმავე წესით რა წესითაც გამოიქვითებოდა ამ საქონლის/მომსახურების ღირებულება საბაზრო ფასით შესყიდვის შემთხვევაში. ამასთან, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010 „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ №996 ბრძანებით დამტიცებული ინსტრუქციის 31-ე მუხლის მიხედვით, ასეთ შემთხვევაში ხარჯის დოკუმენტურად დადასტურება არ მოითხოვება.

²²³ დროში რიგითობის მიხედვით, ჯერ ადგილი აქვს ხარჯის განწევის მომენტს, ხოლო შემდეგ კი, კოდექსით დადგენილი შეზღუდვების გათვალისწინებით, – განეული ხარჯის გამოსაქვითად აღიარების მომენტებს

მაგალითი 1:

2011 წელს სანარმომ უსასყიდლოდ მიიღო 20,000 ლარის საბაზრო ღირებულების სატვირთო ავტომობილი. აღნიშნული ქონება, როგორც ძირითადი საშუალება, სანარმომ ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოიყენა 2011 წელსვე. სანარმოს არ იყენებს კოდექსის 112-ე მუხლით დადგენილ ძირითად საშუალებათა მიხედვით საამორტიზაციო ანარიცხების სრულად გამოქვითვის მეთოდს. მოცემულ შემთხვევაში, 20,000 ლარით გაიზრდება 2011 წლის ერთობლივი შემოსავალი. რაც შეეხება გამოქვითვებს, 2011 წელს 20,000 ლარით გაიზრდება კოდექსის 111-ე მუხლით გათვალისწინებული პირველი ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი, ხოლო სარგებელი გამოიქვითება ძირითადი საშუალების ამორტიზაციის სახით, 111-ე მუხლით დადგენილი წესით (2011 წელს გამოსაქვითი ხარჯი იქნება 4,000 ლარი (20,000×20%)).

მაგალითი 2:

2011 წელს სანარმომ უსასყიდლოდ მიიღო 10,000 ლარის საბაზრო ღირებულების სარეკლამო მომსახურება. მოცემულ შემთხვევაში, 10,000 ლარით გაიზრდება 2011 წლის ერთობლივი შემოსავალი და იგივე თანხა იმავე წელსვე გამოქვითვას დაექვემდებარება სრულად.

მე-5 ნაწილში მითითებული შემთხვევები განსაზღვრულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010 „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ №996 ბრძანებით დამტიცებული ინსტრუქციის 31-ე მუხლით.

მუხლი 106. ხარჯები, რომლებიც არ გამოიქვითება

ერთობლივი შემოსავლიდან არ გამოიქვითება:

ა) ის ხარჯები, რომლებიც არ არის დაკავშირებული ეკონომიკურ საქმიანობასთან, გარდა ამ კოდექსის 117-ე მუხლით გათვალისწინებული შემთხვევისა;

ბ) გართობაზე განეული ხარჯები, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც გადასახადის გადამხდელი ახორციელებს გართობითი ხასიათის ეკონომიკურ საქმიანობას და ხარჯები განეულია ასეთი საქმიანობის ფარგლებში;

გ) ფიზიკური პირის მიერ პირადი მოხმარებისათვის განეული ხარჯები, ლატარიებიდან, კაზინოებიდან (სამორინეებიდან), აზარტული ან სხვა მომგებიანი თამაშობებიდან მიღებულ მოგებებთან დაკავშირებული ხარჯები ან ხელფასის სახით შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები;

დ) მოგების გადასახადის ან საშემოსავლო გადასახადის გადახდისაგან განთავისუფლებული შემოსავლების მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები;

ე) იმ საქონელზე/მომსახურებაზე განეული ხარჯი, რომელიც მოგების გადასახადის მიზნებისათვის არ ითვლება მიწოდებად, გარდა ამ კოდექსის მე-100 მუხლის მე-4 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა;

ვ) მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირისგან შექცნილ საქონელზე/მომსახურებაზე განეული ხარჯი.

ზ) „საჯარო რეესტრის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-11 მუხლის პირველი პუნქტის „გ“-ში და „ლ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებულ უფლებებთან დაკავშირებული გარიგებების შედეგად გადახდილი თანხის სახით განეული ხარჯი, თუ საგანი არ არის მის მესაკუთრეზე საკუთრების უფლებით რეგისტრირებული. (22.02.2011. N4206)

თ) ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირისგან ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობის ფარგლებში შექცნილ საქონელზე/მომსახურებაზე განეული ხარჯი. (20.12.2011 N 5556)

მუხლით დაწესებულია ძირითადი აკრძალვები ხარჯების გამოქვითვასთან მიმართებით. როგორც წესი, ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაუკავშირებელი ხარჯები არ ექვემდებარება გამოქვითვას, გარდა კოდექსის 117-ე მუხლით ნებადართული საქველმოქმედო ორგანიზაციებზე გაცემული თანხისა (ა ქვეპუნქტი).

მუხლში მოცემული გართობაზე განეული ხარჯი (ბ ქვეპუნქტი), ფიზიკური პირის მიერ პირადი მოხმარებისათვის განეული ხარჯები და ხელფასის სახით შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები (გ ქვეპუნქტი) ასევე არ არის დაკავშირებული ეკონომიკურ საქმიანობასთან, თუმცა კანონმდებელმა, სავარაუდოდ, დაზუსტების მიზნით, საჭიროდ ჩათვალა ამ ხარჯების ცალკე აღნიშვნა.

დ) ქვეპუნქტის მიხედვით, ის ხარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია გადასახადის გადახდისაგან განთავისუფლებული შემოსავლების მიღებასთან, არ ექვემდებარება გამოქვითვას. ნორმა სამართლიანია, თუმცა უნდა შევნიშნოთ, რომ დამატებითი რეგულაციების არარსებობის პირობებში, იმ გადასახადის გადამხდელებს, რომლებსაც ასევე გააჩნიათ დასაბეგრი მოგება ან შემოსავალი, შესაძლოა პრაქტიკული სიძნელეები წარმოეშვეთ ასეთი ხარჯების განსაზღვრისა და შემდგომ მათი შემოსავლებისათვის მიკუთვნების კუთხით. თუმცა ასევე უნდა შევნიშნოთ, რომ, ზოგიერთი შემოსავლის გადასახადისაგან განთავისუფლების გამო, ასეთი გამიჯვნის აუცილებლობა დ) ქვეპუნქტის არარსებობის პირობებში ისედაც აქტუალური იქნებოდა ამ პირთათვის, .

ე) ქვეპუნქტი გაუმართავია, როგორც გრამატიკული²²⁴, ასევე – შინაარსობრივი თვალსაზრისით. შეიძლება ვივარაუდოთ, რომ აქ საუბარია იმ საქონელსა თუ მომსახურებაზე, რომლის მიწოდებაც მოგების გადასახადის მიზნებისთვის არ ითვლება მიწოდებად. თუმცა ასეთი შემთხვევები აქტივებთან მიმართებით აღწერილია კოდექსის 150-152 მუხლებში, რომელთათვისაც ე) ქვეპუნქტის არსებობა სრულიად უსარგებლოა.

მეორე მხრივ, ეს ქვეპუნქტი მიმართავს, როგორც გამონაკლისზე, აკეთებს მე-100 მუხლის მე-4 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტზე, რაც გვაფიქრებინებს, რომ კანონმდებლის განზრახვა 106-ე მუხლის დ) ქვეპუნქტის ანალოგიური ნორმის შემოღებაში მდგომარეობს მე-100 მუხლის მე-4 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტისგან განსხვავებული შემთხვევებისთვის, ანუ იმ საქონლის მიწოდებების მიმართ, რომლებიც მე-100 მუხლის მე-4 ნაწილის ძალით არ ახდენს გავლენას ერთობლივ შემოსავლებზე. სასურველია, თუ ეს განზრახვა ნათლად აისახება კოდექსში ცვლილებების შეტანის გზით.

ვ) ქვეპუნქტის მიხედვით, მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირისგან შეძენილ საქონელზე/მომსახურებაზე განეული ხარჯი არ ექვემდებარება გამოქვითვას, მიუხედავად იმისა, ამ საქონლის/მომსახურების მიწოდებიდან მიღებული შემოსავლები ექვემდებარება თუ არა დაბეგვრას მიკრო ბიზნესის სტატუსის

²²⁴ თავისთავად ხარჯი არ წარმოადგენს მიწოდებას

მქონე ფიზიკური პირის მიერ.²²⁵ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010 №999 ბრძანებით დამტკიცებული „საშემოსავლო გადასახადის სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმების შესახებ“ ინსტრუქციის მე-9 მუხლის მიხედვით მიკრობიზნესის სტატუსის მქონე პირთა სია ექვემდებარება შემოსავლების სამსახურის ვებგვერდზე გამოქვეყნებას.

ზ) ქვეპუნქტით დაწესებულია გამოქვითვის შეზღუდვა უძრავ ნივთებზე ზოგიერთ უფლებასთან²²⁶ დაკავშირებული გარიგებების შედეგად გადახდილი თანხის სახით განეულ ხარჯთან მიმართებით, მაგრამ მხოლოდ იმ შემთხვევებისთვის, როდესაც ეს უძრავი ნივთი არ არის მის მესაკუთრეზე საკუთრების უფლებით რეგისტრირებული. ნიშანდობლივია, რომ „საჯარო რეესტრის შესახებ“ კანონის მიხედვით ეს უფლებები ექვემდებარება უძრავ ნივთებზე უფლებათა რეესტრში რეგისტრაციას, თუმცა გამოქვითვის შეზღუდვა დაწესებულია არა იმ შემთხვევებისთვის, როდესაც ასეთი უფლებები არაა სათანადო წესით რეგისტრირებული, არამედ – შემთხვევებისთვის, როდესაც თვით უძრავი ქონება არაა რეგისტრირებული მის მესაკუთრეზეარაკორექტულია ასევე „გადახდილი თანხის სახით განეულ ხარჯზე“ მითითება იმ გადამხდელებისათვისაც, რომლებიც განეულ ხარჯებს დარიცხვის მეთოდით ახორციელებენ.

თ) ქვეპუნქტის მიხედვით ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირისგან²²⁷ შექნილ საქონელზე/მომსახურებაზე განეული ხარჯი არ ექვემდებარება გამოქვითვას იმ პირობით, თუ ამ საქონლის/მომსახურების მიწოდება ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირის მიერ განხორციელებულია ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობის ფარგლებში.

²²⁵ ცნობისათვის: ამ სტატუსის მქონე პირის ზოგიერთ შემოსავალზე არ ვრცელდება შეღავათი და, შესაბამისად, იგი იბეგრება ჩვეულებრივი წესით

²²⁶ ქირავნობა, ქვექირავნობა, იჯარა, ქვეიჯარა, თხოვება, ლიზინგი, უძრავ ნივთზე საკუთრების უფლებასთან დაკავშირებული ვალდებულებები

²²⁷ ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირისა და ნებადართული საქმიანობების შესახებ იხ. კოდექსის 95¹–95⁶ მუხლები

მუხლი 107. პროცენტების გამოქვითვის შეზღუდვა (17.12.2010. N4114)

1. ამ მუხლის მე-2 ნაწილის გათვალისწინებით, კრედიტისათვის (სესხისათვის) გადახდილი ან/და გადასახდელი (დარიცხვის მეთოდის გამოყენების მიხედვით) პროცენტები გამოიქვითება არა უმეტეს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წლიური პროცენტის ფარგლებში, შესაბამისი პერიოდის პროპორციულად.

2. საწარმოში, რომლის წილის (აქციების) 20 პროცენტზე მეტი პირდაპირ ან არაპირდაპირ ეკუთვნის მოგების გადასახადისაგან განთავისუფლებულ იურიდიულ პირებს, ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული გამოსაქვითი პროცენტების თანხა არ უნდა აღემატებოდეს გადამხდელის მიერ პროცენტის სახით მიღებული ნებისმიერი შემოსავლისა და ნებადართული გამოქვითვებით (პროცენტების გამოქვითვების გარდა) შემცირებული ერთობლივი შემოსავლების თანხების ჯამის 50 პროცენტს.

მუხლის პირველ ნაწილში მითითებული საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წლიური საპროცენტო განაკვეთი № 34 28.01.2011 ბრძანების მიხედვით შეადგენს 24%. თუმცა, ამავე ბრძანების მიხედვით, აღნიშნული შეზღუდვა არ ეხება საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ლიცენზირებული კომერციული ბანკისა და რეგისტრირებული მიკროსაფინანსო ორგანიზაციის მიერ გაცემულ სესხებზე გადასახდელ (გადახდილ) პროცენტებს. ამ უკანასკნელ შემთხვევაში, პროცენტები გამოიქვითება ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით.

მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით დადგენილი შეზღუდვა ეხება შემთხვევას, როდესაც საწარმოს წილის (აქციების) 20 პროცენტზე მეტი პირდაპირ ან არაპირდაპირ ეკუთვნის მოგების გადასახადისაგან განთავისუფლებულ იურიდიულ პირებს. ნორმა წარმოადგენს სუსტი კაპიტალიზაციის ერთგვარ ნაირსახეობას. კერძოდ, მისი დანიშნულება მდგომარეობს იმაში, რომ არ მოხდეს „შემოსავლების გადაქაჩვა“ საპროცენტო შემოსავლების მიღების ხარჯზე, ნაცვლად დივიდენდის მიღებისა, რამდენადაც პროცენტისგან განსხვავებით, დივიდენდი არ წარმოადგენს გამოსაქვით ხარჯს.

დავუშვათ, აქციების/წილის ფლობის ნორმაში მითითებული პირობა სრულდება და კონკრეტულ საგადასახადო წელს:

- გადასახადის გადამხდელმა მიიღო საპროცენტო შემოსავალი X ლარის ოდენობით.
- კოდექსით ნებადართულმა გამოიქვითებმა (საპროცენტო გამოიქვითების გარდა) შეადგინა Y ლარი.
- სანარმოს ერთობლივი შემოსავალი შეადგენს Z ლარს.²²⁸

მოცემულ შემთხვევაში მოცემული წლისთვის მუხლის 1-ლი ნაწილის მოთხოვნების გათვალისწინებით გამოანგარიშებული საპროცენტო თანხა გამოიქვითება შემდეგი წესით გამოანგარიშებულ თანხის ფარგლებში:

$$(X+Z-Y)/2^{229}$$

ნორმა ხარვეზიანია შემდეგი მიზეზების გამო:

- საგადასახადო კოდექსი მოგების გადასახადისგან ათავისუფლებს არა სუბიექტებს, არამედ – სუბიექტის დასაბეგრი მოგების ზოგიერთ ელემენტს. ანუ ტერმინს „მოგების გადასახადისაგან განთავისუფლებულ იურიდიულ პირებს“ საგადასახადო კოდექსი არ ცნობს. ამდენად, უნდა ვივარაუდოთ, რომ აღნიშნული ჩანაწერში მოიაზრება ის პირები, რომელთა მოგებაც საგადასახადო კოდექსის მიხედვით გათავისუფლებულია მოგების გადასახადისგან ანუ, სხვა სიტყვებით, საუბარია იმ პირებზე, რომლებიც გადაიხდიდნენ მოგების გადასახადს ასეთი გათავისუფლება რომ არ ყოფილიყო საგადასახადო კოდექსით დადგენილი. თუმცა, აქ თავს იჩენს სხვა პრობლემა. კერძოდ, როგორც ზემოთ

²²⁸ ამ მაგალითში ვუშვებთ, რომ კოდექსის 131-ე მუხლის მე-5,6,8,9 ნაწილებით განსაზღვრულ შემთხვევას ადგილი არ აქვს, ანუ საპროცენტო შემოსავლები ჩართულია ერთობლივ შემოსავალში

²²⁹ დამატებით, ვთქვათ, $Y_{\%}$ არის საპროცენტო ხარჯი. მივიღებთ ფორმულას: $(X+Z-Y)/2 > Y_{\%} \Rightarrow 2 \times (X - Y_{\%}) + (Z - X - Y) > 0$, რაც იმას ნიშნავს, რომ საპროცენტო ხარჯის ($Y_{\%}$) მაქსიმალური ოდენობა ისეთი უნდა იყოს, რომ გაცემული სესხებიდან მიღებული მოგების (ზარალის) ორმაგ ოდენობასა და სხვა საქმიანობიდან მიღებული მოგების (ზარალის) ჯამი აღმოჩნდეს 0-ზე მეტი. ამ ფორმულიდან იკვეთება, მაგალითად, შემდეგი: ა) თუ საპროცენტო შემოსავლებიდან მიღებული მოგება და სხვა მოგებაც დადებითია, მაშინ გამოიქვითება ნებისმიერი ოდენობის საპროცენტო ხარჯი, 1-ლი ნაწილის დაკმაყოფილების გათვალისწინებით; 2) თუ საპროცენტო შემოსავლებიდან მიღებულია ზარალი, მაშინ არსებული საპროცენტო ხარჯი მთლიანად გამოიქვითება (1-ლი ნაწილის გათვალისწინებით), თუ სხვა შემოსავლებიდან მიღებული მოგება 2ჯერ აჭარბებს საპროცენტო შემოსავლებიდან მიღებულ ზარალს.

აღვნიშნეთ, საგადასახადო კოდექსი მოგების გადასახადისგან ათავისუფლებს სუბიექტის დასაბეგრი მოგების ზოგიერთ ელემენტს. ეს ელემენტი ამ სუბიექტისთვის შესაძლოა არც კი იყოს არსებითი შესაბამისად, ნებისმიერ შემთხვევაში ამ ნორმის გამოყენება ამ პირთა მიმართ მეტად უსამართლო იქნებოდა.

- ნორმის მიხედვით, პროცენტების გამოქვითვა იზღუდება, მიუხედავად იმისა, თუ ვისთვისაა ეს პროცენტები გადახდილი, რაც აშკარად გაუმართლებელია ისეთი შემთხვევებისთვის, როდესაც პროცენტების მიმღებს არ წარმოადგენს წილის ირიბი ან პირდაპირი მფლობელი ან მასთან დაკავშირებული მხარე.
- ნორმა არ ითვალისწინებს გამოუქვითავი საპროცენტო თანხის შემდეგ პერიოდზე გადატანის შესაძლებლობას.

მუხლი 108. უიმედო ვალების გამოქვითვა

1. გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, გამოქვითოს რეალიზებულ საქონელთან და მომსახურებასთან დაკავშირებული უიმედო ვალები, რომელთა მიხედვით მისაღები შემოსავლები წინა საანგარიშო პერიოდებში შეტანილი იყო ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ ერთობლივ შემოსავალში.

2. უიმედო ვალების გამოქვითვა დაიშვება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დავალიანება ჩამონერილია და ასახულია გადასახადის გადამხდელის საბუღალტრო ანგარიშგებაში.

უიმედო ვალების დეფინიცია მოცემულია მ.8.29-ით.²³⁰ უიმედო ვალი – მოთხოვნის უფლებაა, რომელიც ყოველთვის დაკავშირებულია ან გადამხდელის მიერ რეალიზებულ, მაგრამ აუნაზღაურებელ საქონელთან (მომსახურებასთან), ან მიუღებელი საქონლისათვის (მომსახურებისათვის) წინასწარ გადახდილ თანხასთან – ავანსთან.

თუ უიმედო ვალის (მოთხოვნის) თანხა, როგორც ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავალი, მონაწილეობას იღებდა რომელიმე გასული საანგარიშო პერიოდის ერთობლივი შემოსავლის ფორმირებაში, მაშინ გადამხდელს უფლება აქვს, და არა – ვალდებულება, აღნიშნული თანხა გამოქვითოს მიმდინარე საანგარი-

²³⁰ იხ. მ.8.29-ის კომენტარი

შო პერიოდის ერთობლივი შემოსავლებიდან. აღნიშნული უფლება სავსებით სამართლიანია, გამომდინარე იქიდან, რომ გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების შესრულების წყარო ნაკლის მქონე აღმოჩნდა და სახელმწიფოც მზად არის გადამხდელთან ერთად გაიზიაროს ნაკლით გამოწვეული შედეგები.

კონტექსტიდან გამომდინარე, რომელიც ეფუძნება სამართლიანობის პრინციპს, *ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ ერთობლივ შემოსავალში* უნდა ვიგულისხმოთ არა ისეთი შემოსავლები, რომლებიც მიიღება ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების შედეგად, არამედ იმგვარი, რომელიც განსაზღვრულია მ.102-ით (ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები) და ასახულია ერთობლივ შემოსავლებში (მ.100). ასეთ შემოსავლებს განეკუთვნება, მაგალითად, მენარმე ფიზიკური პირის მიერ 48 თვის განმავლობაში არაუმეტეს 4 საცხოვრებელი სახლის (ბინის) რეალიზაციით მიღებული ნამეტი (მ.102.1.ბ). თუ მყიდველმა დათქმულ ვადაში გამყიდველს არ გადაუხადა ნასყიდობის თანხა ან მისი ნაწილი, მაშინ, სხვა პირობების დაკმაყოფილების შემთხვევაში, მენარმეს უფლება ექნება ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითოს გადაუხდელი თანხა, წინამდებარე მუხლის საფუძველზე.

შევნიშნოთ, რომ საწარმოს მიერ საქველმოქმედო ორგანიზაციისათვის ნაჩუქარი ავეჯის საბაზრო ღირებულება წარმოადგენს *ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავალს* (მ.102.1.ა, მ.102.2), ვინაიდან 102-ე მუხლში დაკონკრეტებული არ არის შემოსავლის წარმომშობი საქმიანობის ხასიათი (ეკონომიკური თუ არა-ეკონომიკური). თუ ჩუქების ხელშეკრულების პირობა იყო ამ ავეჯის მოხუცებულებისათვის გადაცემა, მაგრამ ორგანიზაციამ საჩუქარი გაყიდა, მაშინ საწარმოს უფლება აქვს, უარი თქვას ჩუქების ხელშეკრულებაზე და ხელშეკრულების დამრღვევი მხარისაგან მიიღოს ავეჯის ღირებულება და, დამატებით, მოითხოვოს ზიანის ანაზღაურებაც (სამოქ. კოდექსი, მ.352). მიუხედავად იმისა, რომ საწარმომ ერთობლივ შემოსავალში ასახა ავეჯის ორგანიზაციისათვის მიწოდების შედეგები, მას მაინც უფლება არ აქვს, არათუ გამოქვითოს, არამედ უიმედო ვალად განიხილოს ორგანიზაციის ვალდებულება ავეჯის ღირებულების დაბრუნებაზე. მიზეზი კი ის არის, რომ ორგანიზაციის ფულადი ვალდებულება არ წარმოადგენს ავეჯის მიწოდების

დების შედეგად წარმოშობილ პირველად მოთხოვნას. ეს მოთხოვნა წაწარმოებია პირველადი მოთხოვნისაგან და მისი საფუძველია ჩუქების ხელშეკრულების პირობის დარღვევა.²³¹

უიმედო ვალი, თუ ის წარმოადგენს მიუღებელი საქონლისათვის/მომსახურებისათვის წინასწარ გადახდილ თანხას (ავანსს), სამხუხაროდ, არ გამოიქვითება. მიზეზი ის არის, რომ, ჯერ ერთი, ის დაკავშირებული არ არის საქონლის/მომსახურების უკვე განხორციელებულ მიწოდებასთან (ასეთი მიწოდება უბრალოდ არ არსებობს); მეორეც, გაცემული, მაგრამ დაუბრუნებელი ავანსი არ ექვემდებარება ერთობლივ შემოსავალში ასახვას, თუნდაც მოთხოვნა სასამართლოს გადანყვეტილებით იყოს გამყარებული.

უიმედო ვალის გამოქვითვა დაიშვება მხოლოდ და მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოთხოვნის მფლობელის ბუღალტრულ რეგისტრებში ეს მოთხოვნა აღარ არსებობს, ანუ, სხვანაირად, ჩამონერილია. რა თქმა უნდა, ჩამონერა უნდა იყოს მართლზომიერი, ბასს-ის მოთხოვნების დაცვით, და არა – სურვილისამებრ. ამგვარი მოთხოვნის შინაარსი თავის დროზე (წინამორბედი კოდექსების მოქმედების პერიოდში) იყო ის, რომ მოთხოვნა თითქმის აუცილებლად უნდა ყოფილიყო ამოუღებელი. ვინაიდან ამჟამინდელი კოდექსის მიხედვით, უიმედო ვალი დასტურდება ისეთი დოკუმენტებით, რომლებიც ფაქტობრივად გამორიცხავენ მოთხოვნის შესაბამისი თანხის ამოღებას, ამიტომ წინამდებარე მუხლის მე-2 ნაწილმა დაკარგა თავისი მთავარი ფუნქცია. დარჩა მხოლოდ ნაკლებმნიშვნელოვანი ფუნქცია, რომელიც მდგომარეობს უიმედო ვალის გამოქვითვის საანგარიშო პერიოდის განსაზღვრაში. უიმედო ვალი გამოიქვითება მხოლოდ იმ პერიოდისათვის, როდესაც ამის შესაძლებლობას იძლევა ბასს. დღესდღეობით ამ ნაწილის მოთხოვნის დარღვევა შეიძლება გახდეს საგადასახადო ორგანოს მიერ სანქციის ფორმალური დაკისრების საფუძველი.

ვთქვათ, 15.06.2011წ.-ში A-მ B-ს მიაწოდა მონეობილობა 236 ლარად (დღგ-ის ჩათვლით). B-ს მონეობილობის საფასური უნდა გადაეხადა 21.08.2011წ.-მდე, მაგრამ მოახერხა მხოლოდ 20 ლ.-ს გადახდა 30.08.2011წ.-ს. ვინაიდან A იყენებდა დარიცხვის მეთოდს, ამიტომ მან კეთილსინდისიერად ასახა მისაღები 200 ლ.

²³¹ იხ. მ.8.29-ის კომენტარი

2011 წლის ერთობლივ შემოსავალში, თუმცა 2011 წელი A-მ ზარალით დაამთავრა და, შესაბამისად, არ ეკუთვნოდა მოგების გადასახადი. 2012 წელს B-მ მოახერხა მხოლოდ დამატებითი 40 ლ.-ის გადახდა, უსახსრობის გამო. ამავე წელს ის ლიკვიდირებულ იქნა ისე, რომ მისი კრედიტორები დაუკმაყოფილებლები დარჩნენ. ასეთ პირობებში A-ს უფლება აქვს 2012 წლის ერთობლივი შემოსავლებიდან უიმედო ვალის სახით გამოქვითოს 176 ლ. (=236-20-40). სხვა საანგარიშო პერიოდებისათვის მას გამოქვითვის უფლება არ აქვს.

მუხლი 109. სარეზერვო ფონდებში გადარიცხვების გამოქვითვა

1. იურიდიულ პირს, რომელიც ეწევა ლიცენზირებულ სადაზღვევო საქმიანობას, უფლება აქვს, საანგარიშო წლის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითოს საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი წესით გაანგარიშებული იმავე საანგარიშო პერიოდის „სადაზღვევო/დამდგარი ზარალები, ნეტო“, გარდა შემოსავლისა რეგრესიდან და გადარჩენილი ქონებიდან. (17.12.2010. N4114)

2. ბანკები და საკრედიტო კავშირები სესხების შესაძლო დანაკარგების რეზერვების გამოქვითვას ახორციელებენ კომერციული ბანკების მიერ აქტივების კლასიფიკაციისა და შესაძლო დანაკარგების რეზერვების შექმნისა და გამოყენების შესახებ საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი წესით.

3. სალიზინგო კომპანიას უფლება აქვს, საანგარიშო პერიოდის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითოს ლიზინგიდან წარმოშობილ ვადაგადაცილებულ მოთხოვნებზე რეზერვების ხარჯები საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით. (13.10.2011. N5118)

ზოგადად, *სარეზერვო ფონდებში გადარიცხვა* – ეს არის ბალანსის პასივის მხარეს განხორციელებული ცვლილება, რომელსაც არავითარი კავშირი არ აქვს საბანკო გადარიცხვებთან და იმ რეალურ ქონებასთან, რომელიც აღნუსხულია ბალანსის აქტივის მხარეზე.

სარეზერვო ფონდი იქმნება პასივის მხარეს, საკუთარი კაპიტალის განაყოფში. მიზანი ფონდების შექმნისა არის სხვადასხვა. ზოგი მათგანი განსაზღვრული სახის რისკების დადგომით გამონჭველი შედეგებისაგან სანარმოს ფინანსურ დაცვას უკავშირდება. დაცვა კი მდგომარეობს შემდეგში: სანარმოს ყველა აქტივის ჯამური თანხის მოაზრებული ნაწილი უნდა იყოს „გადანახული შავი დღისთვის“, ანუ ყველა კრედიტორი ერთბაშად რომ დაკმაყოფილდეს, კიდევ უნდა დარჩეს სწორედ ეს „გადანახული“ თანხა. ამ თანხის ზემოთ უკვე დაიშვება სანარმოს პარტნიორებზე დივიდენდების გაცემა. სწორედ ამ „გადანახული“ თანხის გამოანგაროშებას ემსახურება ქვემოთ მოცემული ნორმატიული აქტები. ეს „გადანახული“ თანხა არ უნდა იყოს დაუსაბუთებლად დიდი ან მცირე. თუ თანხა დიდი იქნება, მაშინ, მაგალითად, ბანკის აქციონერების დივიდენდები მეტად უმნიშვნელო იქნება, ხოლო სიმცირის შემთხვევაში – დივიდენდები იმდენად დიდი შეიძლება იყოს, რომ ბანკს მოუწევს სხვა ბანკზე დამოკიდებულების გაზრდა, თუკი ამოულებელი სესხების პირობებში სურს არსებობა.

სარეზერვო ფონდებში გადარიცხვა ხორციელდება ხარჯებგამოკლებული შემოსავლების შემცირების გზით. დარჩენილი თანხა, მოგების გადასახადის გამოკლებით, შეიძლება გაიცეს დივიდენდებად. სწორედ ამ პროცედურის განხორციელებისას, სახელმწიფო შეღავათს აძლევს სადაზღვევო სანარმოებს, სალიზინგო კომპანიებს, კომერციულ ბანკებსა და საკრედიტო კავშირებს. შეღავათი გულისხმობს მოგების გადასახადის გამოანგარიშებას ხარჯებგამოკლებული შემოსავლებიდან, რომელიც დამატებით შემცირებულია რეზერვებში გადარიცხული თანხებით. სხვა სანარმოებისათვის ეს ასე არ არის: მოგების გადასახადის ბაზას წარმოადგენს ხარჯებგამოკლებული შემოსავლები, რეზერვებში გადარიცხული თანხების გამოკლების გარეშე. უნდა აღინიშნოს, რომ შეღავათის მინიჭებისას მხედველობაში მიიღება მხოლოდ *ზარალების რეზერვებში* (სადაზღვევო სანარმოს შემთხვევაში), *ლიზინგიდან წარმოშობილი ვადაგადაცილებული მოთხოვნების რეზერვებში* (სალიზინგო კომპანიის შემთხვევაში) და *სესხების შესაძლო დანაკარგების რეზერვებში* (ბანკისა და საკრედიტო დაწესებულების შემთხვევაში) გადარიცხული თანხები.

თუ რეზერვი მცირდება, მაშინ ზოგად შემთხვევებში დაკლებული თანხით იზრდება შემოსავლები. ოღონდ მნიშვნელობა აქვს იმას, რეზერვის გამოქვითვისას ჰქონდა თუ არა სანარმოს წინამდებარე მუხლით დადგენილი შეღავათი. თუ მას შეღავათი არ ჰქონდა, მაშინ რეზერვის შემცირება იმოქმედებს არა მოგების გადასახადის, არამედ – დივიდენდის შესაძლო გაზრდაზე, მაგალითად, შეღავათისას კი – ორივეზე: როგორც მოგების გადასახადის, ასევე – დივიდენდების შესაძლო გაზრდაზე.

სსიპ საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ ლიცენზირებული სადაზღვევო საქმიანობის განმახორციელებელი პირები ქმნიან რეზერვებს დადგენილი წესის შესაბამისად,²³² რომლის მიხედვით ზარალების რეზერვი წარმოდგება ორი სახის რეზერვით: ა) განცხადებული, მაგრამ დაურეგულირებელი ზარალების რეზერვი; ბ) მომხდარი, მაგრამ განუცხადებელი ზარალების რეზერვი.

ამასთან, სადაზღვევო სანარმოები ვალდებულები არიან ეროვნულ ბანკს წარუდგინონ დადგენილი წესით განსაზღვრული მოგება-ზარალის უწყისი.²³³ სწორედ ამ უწყისის მიხედვით:

$$\text{სადაზღვევო/დამდგარი ზარალები (ნეტო)} = a - b + c - d - e ,$$

სადაც

a = ანაზღაურებული ზარალები,

b = გადამზღვეველის წილი ანაზღაურებულ ზარალებში,

c = ცვლილება ზარალების რეზერვში (ბრუტო),

d = ცვლილება ზარალების რეზერვში (გადამზღვეველის წილი),

e = შემოსავალი რეგრესიდან და გადარჩენილი ქონებიდან

(ნეტო).

ამ ფორმულით გამოანგარიშებული რიცხვი მონაწილეობას ღებულობს სადაზღვევო მოგების დადგენისას. კერძოდ, ის აკლდება *გამომუშავებულ პრემიას (სადაზღვევო შემოსავალს)*.

წინამდებარე მუხლის 1-ლი ნაწილის მიხედვით ერთობლივი შემოსავლებიდან გამოქვითვას ექვემდებარება მხოლოდ (a - b) + (c - d). აქედან შესაკრები (a - b) სრულიად ზედმეტია, ვინაიდან ის

²³² საქ.ეროვნ.ბანკ.პრეზ.ბრძ. №35/01, 09.03.2010წ., სადაზღვევო რეზერვების სახეობათა განსაზღვრისა და შექმნის წესი

²³³ საქ.ეროვნ.ბანკ.პრეზ. №36/01, 09.03.2010წ., მზღვეველის ფინანსური ანგარიშგების ფორმები და მათი საქართველოს ეროვნული ბანკისათვის წარდგენის წესი

ისედაც გამოაკლდება სადაზღვევო სანარმოს ერთობლივ შემოსავლებს, როგორც ანაზღაურებული ზარალი. მთავარია მხოლოდ მეორე შესაკრები – (c – d), რომელიც მართლაც წარმოადგენს ზარალების რეზერვებში გადარიცხულ თანხას, მისი 0-ზე მეტობის შემთხვევაში.

კომერციული ბანკები ქმნიან შესაძლო დანაკარგების რეზერვებს დადგენილი წესის შესაბამისად.²³⁴ ასევეა საკრედიტო კავშირების მიმართაც.²³⁵

მოგების გადასახადში საგადასახადო შეღავათი გათვალისწინებულია ასევე ბანკებისა და საკრედიტო კავშირებისათვისაც, მათი შეუფერხებელი ფუნქციონირების უზრუნველსაყოფად.

დღევანდელი მდგომარეობით²³⁶ სალიზინგო კომპანიებთან დაკავშირებით არ არის დადგენილი ის წესი, რომელიც მითითებულია მე-3 ნაწილში.

მუხლი 110. სამეცნიერო-კვლევითი, საპროექტო და საცდელ-საკონსტრუქტორო მომსახურების ხარჯების გამოქვითვა

გამოქვითვას ექვემდებარება ერთობლივი შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული სამეცნიერო-კვლევითი, საპროექტო და საცდელ-საკონსტრუქტორო მომსახურების ხარჯები, გარდა ძირითად საშუალებათა შეძენის, დადგმისა და სხვა კაპიტალიზებადი ხარჯებისა.

სამეცნიერო-კვლევითი მომსახურება – ესაა დაგეგმილი საძიებო, თეორიული და ექსპერიმენტული ხასიათის მომსახურება, განეული განსაზღვრულ ვადაში ახალი მეცნიერული და ტექნიკური ცოდნის მისაღებად, ასევე – ტექნოლოგიის შექმნის ტექნიკური შესაძლებლობის გარკვევისათვის. ის იყოფა ფუნდამენტურ (ახალი

²³⁴ საქ.ეროვნ.ბანკ.პრეზ.ბრძ.№350, 29.12.2000წ., კომერციული ბანკების მიერ აქტივების კლასიფიკაციისა და შესაძლო დანაკარგების რეზერვების შექმნისა და გამოყენების წესი

²³⁵ საქ.ეროვნ.ბანკ.პრეზ.ბრძ.№296, 15.11.2002წ., საკრედიტო კავშირების მიერ აქტივების კლასიფიკაციის და შესაძლო დანაკარგების რეზერვის შექმნის წესი

²³⁶ 0101.2012წ.-სთვის

ცოდნის აღმოჩენა) და გამოყენებით კვლევად (კონკრეტული ამოცანებისათვის ახალი ცოდნის გამოყენება).

საცდელ-საკონსტრუქტორო მომსახურება – ესაა ახალი და უფრო სრულყოფილი მასალების, მექანიზმების, პროდუქციის, ტექნოლოგიებისა და მომსახურებების დაგეგმვა და პროექტირება, სამეცნიერო-კვლევითი ან სხვა სახის ცოდნის გამოყენებით მათი კომერციული მიზნით წარმოებამდე. იგი მოიცავს სამუშაოთა კომპლექსს, რომელიც ტექნიკური დავალების ფარგლებში განეულია პროდუქციის საცდელ ნიმუშზე საკონსტრუქტორო (საპროექტო) და ტექნოლოგიური დოკუმენტაციის შესაქმნელად, ასევე – მისი დამზადებასა და გამოცდას.

ამ სახის მომსახურებების სპეციფიკური თვისებაა ის, რომ ობიექტური მიზეზებით საგრძნობლად მაღალია იმ დასახული შედეგის მიუღწევლობის რისკი, რომელიც ტექნიკური დავალებით არის გათვალისწინებული. როგორც წესი, შედეგის შემთხვევითი მიუღწევლობის რისკს სწევს დამკვეთი (მომსახურების მიმღები). ბუნებრივია, მომსახურების გამწვევა უნდა ამტკიცოს, რომ შეუძლებელი იყო დასახული რეზულტატის მიღება.

წინამდებარე მუხლით ჩამოთვლილი მომსახურებები ისედაც ექვემდებარება გამოქვითვას, როგორც ერთობლივი შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები, მაგრამ კანონმდებელი მისით ადგენს გამოქვითვის პერიოდს. ჩამოთვლილი მომსახურებები ექვემდებარება მიმდინარე საანგარიშო პერიოდის გამოსაქვით ხარჯებში ჩართვას, და არა – რაიმე სახით აქტივად ასახვას ან რაიმე აქტივისათვის მიკუთვნებას, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც მისი მეშვეობით ხდება ხარჯების კაპიტალიზება გადამხდელისათვის ცნობილი რაიმე კონკრეტული აქტივის, როგორც წესი, არამატერიალურის, შექმნის მიზნით. თუ აქტივის შექმნა ცნობილი არ არის და შემდგომში აღმოჩნდა, რომ იქმნება არამატერიალური აქტივი, მაშინ საანგარიშო პერიოდის ხარჯებად ასახული და მუხლში განხილული მომსახურებები აღარ შეიტანება არამატერიალური აქტივის ღირებულებაში. ამის თქმის საფუძველს იძლევა მ.113.4 (არამატერიალურ აქტივებზე საამორტიზაციო ანარიცხების გამოქვითვა) წინამდებარე მუხლთან ერთად.

იმის გასარკვევად, ჩამოთვლილთაგან თუ რომელი მომსახურება და როდის მიეკუთვნება არამატერიალური აქტივის ღირებულებას, მკითხველს შეუძლია იხელმძღვანელოს ბასს 38-ით (არამატერიალური აქტივები).

შევნიშნავთ, რომ, მიუხედავად შესაძლო უარყოფითი რეზულტატებისა, მუხლში ჩამოთვლილ მომსახურებებზე განეული ხარჯი მაინც უნდა ჩაითვალოს ერთობლივი შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებულად და გამოიქვითოს ამ მუხლის შესაბამისად.

ამ მუხლით გამოქვითვას ექვემდებარება მიღებული (დამთავრებული) მომსახურება, და არა – საკუთარი ძალებით განხორციელებული სამეცნიერო-კვლევითი, საპროექტო და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოები, რაც კოდექსის უმნიშვნელო ხარვეზად უნდა ჩაითვალოს. წინამდებარე მუხლი ხელს ვერ შეუშლის საკუთარი ძალებით განეული ხარჯების გამოქვითვას, მაგრამ პრობლემა შეიძლება დადგენს გამოქვითვის პერიოდის გამო.

მუხლი 111. საამორტიზაციო ანარიცხები და გამოქვითვები ძირითად საშუალებათა მიხედვით

1. ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებულ ძირითად საშუალებათა საამორტიზაციო ანარიცხები გამოიქვითება ამ მუხლით გათვალისწინებული პირობების მიხედვით.

2. ამორტიზაცია არ ერიცხება მიწას, ხელოვნების ნიმუშებს, სამუზეუმო ექსპონატებს, ისტორიული მნიშვნელობის მქონე ობიექტებს (გარდა შენობა-ნაგებობებისა) და სხვა არაამორტიზებად აქტივებს. ამასთანავე, ამორტიზაცია არ ერიცხება 1000 ლარამდე ღირებულების ძირითად საშუალებას და ბიოლოგიურ აქტივს. 1000 ლარამდე ღირებულების ძირითადი საშუალება მთლიანად გამოიქვითება ერთობლივი შემოსავლიდან იმ საანგარიშო წელს, როდესაც იგი ექსპლუატაციაში გადაეცა, ხოლო ბიოლოგიურ აქტივზე განეული ხარჯი გამოიქვითება იმ საანგარიშო წელს, როდესაც იგი ფაქტობრივად იქნა განეული.

3. ძირითადი საშუალებები, რომლებიც ამორტიზაციას ექვემდებარება, ჯგუფდება ამორტიზაციის შემდეგი ნორმების მიხედვით:

ჯგუფის ნომერი	ძირითადი საშუალებები	ამორტიზაციის ნორმა (%)
1	მსუბუქი ავტომობილები; ავტოსატრანსპორტო ტექნიკა გზებზე გამოსაყენებლად; ავეჯი ოფისისათვის; საავტომობილო ტრანსპორტის მოძრაობის შემადგენლობა; სატვირთო ავტომობილები, ავტობუსები, სპეციალური ავტომობილები და ავტომისაბამელები; მანქანები და მოწყობილობა მრეწველობის ყველა დარგისათვის, სამსხმელო წარმოებისათვის; სამჭედლო-საწნეხი მოწყობილობა; სამშენებლო მოწყობილობა; სასოფლო-სამეურნეო მანქანები და მოწყობილობა.	20
2	სპეციალური ინსტრუმენტები, ინვენტარი და მოწყობილობა; კომპიუტერები, მონაცემთა დამუშავების პერიფერიული მოწყობილობები და აღჭურვილობა; ელექტრონული მოწყობილობა.	20
3	სარკინიგზო, საზღვაო და სამდინარო სატრანსპორტო საშუალებები; ძალოვანი მანქანები და მოწყობილობა; თბოტექნიკური მოწყობილობა, ტურბინული მოწყობილობა, ელექტროძრავები და დიზელგენერატორები, ელექტროგადაცემისა და კავშირგაბმულობის მოწყობილობები; მილსადენები.	8
4	შენობები, ნაგებობები.	5
5	ამორტიზებადი აქტივები, რომლებიც შეტანილი არ არის სხვა ჯგუფებში.	15

4. თითოეული ჯგუფის საამორტიზაციო ანარიცხების ოდენობა გამოიანგარიშება საგადასახადო წლის ბოლოს ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსიდან, ამ მუხლის მე-3 ნაწილში მითითებული ამორტიზაციის ნორმების შესაბამისად.

5. შენობებსა და ნაგებობებს (შემდგომში – ნაგებობა) ამორტიზაცია დაერიცხება თითოეულ ნაგებობაზე ცალ-ცალკე. შესაბამისად, თითოეული ნაგებობა ცალკე ჯგუფად განიხილება.

6. საგადასახადო წლის ბოლოსთვის ჯგუფის ღირებულებით ბალანსს შეადგენს შემდეგი წესით განსაზღვრული თანხა – საანგარიშოს წინა საგადასახადო წლის ბოლოსთვის ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი:

ა) მცირდება:

ა.ა) საანგარიშოს წინა საგადასახადო წელს დარიცხული ამორტიზაციის თანხით;

ა.ბ) ამ მუხლის მე-8 და მე-9 ნაწილების შესაბამისად წარმოებული გამოქვითვების თანხით;

ა.გ) საანგარიშო საგადასახადო წლის განმავლობაში ჯგუფის ძირითად საშუალებათა რეალიზაციის თანხით, ხოლო ძირითად საშუალებათა უსასყიდლოდ მიწოდებისას – საბაზრო ღირებულებით;

ბ) იზრდება:

ბ.ა) საანგარიშო საგადასახადო წლის განმავლობაში ჯგუფისათვის დამატებული, ამ კოდექსის 148-ე მუხლის თანახმად განსაზღვრული ძირითად საშუალებათა (გარდა ძირითადი საშუალებებისა, რომლებიც ამორტიზაციას არ ექვემდებარება) ღირებულებით;

ბ.ბ) საანგარიშო საგადასახადო წლის განმავლობაში ძირითად საშუალებებზე განეული რემონტის ხარჯების ზღვრული დონის ზემოთ არსებული თანხით, ამ კოდექსის 115-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად.

7. თუ საგადასახადო წლის განმავლობაში ჯგუფის ძირითად საშუალებათა რეალიზაციის თანხა, ხოლო ძირითად საშუალებათა უსასყიდლოდ მიწოდებისას – მათი საბაზრო ღირებულება, აღემატება ჯგუფის ღირებულებით ბალანსს წლის ბოლოსთვის, ნამეტი თანხა ჩაირთვება ერთობლივ შემოსავალში და ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი ნულს გაუტოლდება.

8. თუ ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის თანხა წლის ბოლოსთვის 1000 ლარზე ნაკლებია, ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის თანხა ექვემდებარება გამოქვითვას.

9. თუ ჯგუფის ყველა ძირითადი საშუალება რეალიზებულია ან ლიკვიდირებულია, ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის თანხა წლის ბოლოსთვის ექვემდებარება ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვას.

10. გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, მე-2 და მე-3 ჯგუფებზე გამოიყენოს დაჩქარებული ამორტიზაციის ნორმა, მაგრამ

არა უმეტეს ამ მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული შესაბამისი ნორმის ორმაგი ოდენობისა.

11. ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებულ ძირითად საშუალებათა საამორტიზაციო ანარიცხების გამოქვითვის უფლება არა აქვს არამენარმე ფიზიკურ პირს.

12. ლიზინგის გამცემის მიერ ლიზინგით გაცემული თითოეული ძირითადი საშუალება ცალკე ჯგუფად აღირიცხება. მასზე საამორტიზაციო ანარიცხები გამოიქვითება სალიზინგო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულების ოდენობით, რომელიც განისაზღვრება ლიზინგის პირობებისა და ამ ძირითადი საშუალების ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის გათვალისწინებით. (13.10.2011. N5118)

13. ლიზინგის ხელშეკრულების ვადის გასვლისას ან ვადაზე ადრე შეწყვეტისას ლიზინგით გაცემული ძირითადი საშუალების ლიზინგის გამცემისათვის დაბრუნების შემთხვევაში ეს ძირითადი საშუალება რჩება იმავე ჯგუფში და შემდგომ ლიზინგით გაცემამდე მასზე საამორტიზაციო ანარიცხების დარიცხვა ჩერდება. (13.10.2011. N5118)

ამორტიზირებადი ძირითადი საშუალების ხარჯებში გამოქვითვის მიზნით, საგადასახადო კოდექსი იყენებს ე.წ. ამორტიზაციის ჯგუფურ მეთოდს. ამ მეთოდის არსი ზოგადად შემდეგში მდგომარეობს:

ძირითადი საშუალებები იყოფა რამდენიმე ჯგუფად. ჯგუფში შემავალი სხვადასხვა ძირითადი საშუალებები განიხილება როგორც ამორტიზაციის ერთი ობიექტი, თითქოსდა ისინი ქმნიდნენ ერთ „ძირითად საშუალებას“. ²³⁷ ძირითადი საშუალების ერთეულის მიღების დროს მისი ღირებულება ემატება შესაბამის ჯგუფის ღირებულებას, ხოლო მიწოდებისას კი – შესაბამისი თანხა აკლდება ჯგუფის ღირებულებას. თუ წლის ბოლოს ჯგუფის ღირებულება აღმოჩნდება ნულზე ნაკლები, სხვაობის თანხით იზრდება ერთობლივი შემოსავალი. ყოველი წლის ბოლოს ჯგუფისთვის განკუთვნილი ამორტიზაციის განაკვეთის მეშვეობით გამოანგარიშებული თანხა („საამორტიზაციო ანარიცხი“) წარმოადგენს გამოსაქვით ხარჯს,

²³⁷ გარდა შენობისა და ნაგებობისა, სადაც თითოეული შენობა თუ ნაგებობა განიხილება ცალკე ჯგუფად

რომელიც შესაბამისად ამცირებს ჯგუფის ღირებულებას. თუ ჯგუფის ღირებულება წლის ბოლოს 1000 ლარზე ნაკლებია, მისი ღირებულება სრულად ექვემდებარება გამოქვითვას იმავე წელს. სრული გამოქვითვა ასევე დაიშვება, როდესაც ჯგუფში შემავალი ყველა აქტივი ლიკვიდირებული ან რეალიზებულია. ჯგუფის ღირებულების აღსანიშნავად კოდექსი იყენებს ტერმინს „ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი“. უნდა აღინიშნოს, რომ მოცემულ ტერმინს არანაირი კავშირი აქვს აქტივის იმ ღირებულებასთან, რომლითაც იგი აღირიცხება სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში. მუხლის დანიშნულებასა ძირითად საშუალებებთან მიმართებით განსაზღვროს გამოსაქვითი ხარჯების ოდენობა. ამასთან, იგი არ არეგულირებს თუ ცვეთის რა თანხა უნდა იქნეს ასახული ფინანსური მოგება-ზარალის უწყისში ან რა ღირებულებით უნდა იქნეს აქტივი ასახული ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისთვის. საგადასახადო კოდექსის სფეროს ერთმნიშვნელოვნად სცილდება აღნიშნული საკითხების დარეგულირება და იგი განეკუთვნება ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების მარეგულირებელი ნორმატიული აქტების კომპეტენციას.

მუხლის პირველ ნაწილში მოცემულია ის მთავარი პირობა, რომლის დაკმაყოფილების შემთხვევაშიც დაიშვება ძირითადი საშუალებების ღირებულების საამორტიზაციო ანარიცხების სახით გამოქვითვა. კერძოდ, სახეზე უნდა იყოს ძირითადი საშუალების ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენების პირობა. ეს მოთხოვნა სრულ შესაბამისობაშია კოდექსის 105–106-ე მუხლებში მითითებულ პრინციპებთან. კითხვა, რომელიც შესაძლოა წარმოიშვას მდგომარეობს იმაში, თუ რა მომენტიდანაა შესაძლებელი საამორტიზაციო ანარიცხების გამოქვითვა. ამ კითხვაზე პასუხს, ვფიქრობთ, თვით ძირითადი საშუალების კოდექსისეული განმარტება იძლევა,²³⁸ კერძოდ, გამოქვითვა შესაძლებელი უნდა იყოს იმ მომენტიდან, როდესაც აქტივი კოდექსის მიზნებისთვის მიიჩნევა ძირითად საშუალებად. უფრო ზუსტად, იმ საგადასახადო წელს, როდესაც აქტივი ძირითად საშუალებად დაკვალიფიცირდება.

მუხლის მეორე ნაწილი გვახსენებს, რომ ამორტიზაცია არ ერიცხება არაამორტიზირებად აქტივებს²³⁹ და პირდაპირ მიუთითებს

²³⁸ ტერმინის განმარტების მიზნით იხ. კოდექსის მე-8 მუხლის 31-ე ნაწილი

²³⁹ ტერმინის განმარტების მიზნით იხ. კოდექსის მე-8 მუხლის პირველი ნაწილი

ასეთი აქტივების რამდენიმე მაგალითს.²⁴⁰ 1000 ლარამდე ღირებულების ძირითად საშუალება და ბიოლოგიურ აქტივი არ ექვემდებარება ამორტიზაციას. უნდა ვივარაუდოთ, რომ „1000 ლარამდე ღირებულების ძირითადი საშუალება“-ს არ მოიცავს ნაწილის პირველ წინადადებაში მითითებული არაამორტიზებადი აქტივები, თუმცა კი ამგვარი დაშვება არ არის ერთმნიშვნელოვანი. 1000 ლარამდე ღირებულების ძირითადი საშუალების სრულად გამოქვითვის მიზნით ტექსტში მითითებული ტერმინი „ექსპლუატაციაში“ გადაცემის მომენტი, ვფიქრობთ, სხვა არაფერია, თუ არა ამ აქტივების გამოყენების დაწყების მომენტი. ცხადია, ასეთი გამოყენება უნდა ექცეოდეს ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში. ბიოლოგიურ აქტივზე²⁴¹ განეულ ხარჯში ასევე მოიაზრება ასეთი აქტივის შექმნაზე განეული ხარჯი. ეს ხარჯები ექვემდებარება გამოქვითვას მათი ფაქტობრივი განევის მომენტში. ეს მომენტი, მიუხედავად იმისა, თუ ხარჯების აღრიცხვის რომელ მეთოდს (დარიცხვის, საკასო) იყენებს გადასახადის გადამხდელი, როგორც ჩანს, განისაზღვრება საკასო მეთოდით.²⁴²

მუხლის მე-6 ნაწილით მოცემულია ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის ფორმირებისა და საამორტიზაციო ანარიცხების გამოანგარიშების წესი. უნდა შევნიშნოთ, რომ ამ ნაწილის ა) და ბ) ქვეპუნქტებში მითითებული ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის ზრდის/შემცირების შემთხვევები არ აღწერს მათ რიგითობას, განსხვავებით წინამორბედი კოდექსის შესაბამისი ნორმისა.²⁴³ უნდა მივიჩნიოთ, რომ საგადასახადო წლის ბოლოსთვის ჯგუფის ღირებულებით ბალანსს შეადგენს შემდეგი წესით განსაზღვრული თანხა:

- წინა საგადასახადო წლის ბოლოსთვის არსებული ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი შემცირებული წინა საგადასახადო წელს დარიცხული ამორტიზაციის თანხით და წინა საგადასახადო წელს ამ მუხლის მე-8 და მე-9 ნაწილებით წარმოებული გამოქვითვებით

²⁴⁰ მიწა, ხელოვნების ნიმუშები, სამუზეუმო ექსპონატები, ისტორიული მნიშვნელობის მქონე ობიექტები (გარდა შენობა-ნაგებობებისა)

²⁴¹ ტერმინის განმარტების მიზნით იხ. კოდექსის მე-8 მუხლის მე-6 ნაწილი

²⁴² იხ. კოდექსის 139-ე მუხლის 1-ლი ნაწილი, ასევე 140-ე მუხლი

²⁴³ იხ. 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 183-ე მუხლის მე-6 ნაწილი

დამატებული

- საგადასახადო წლის განმავლობაში მიღებული ძირითადი საშუალებების ღირებულება, რომელიც განისაზღვრება კოდექსის 148-ე მუხლის მიხედვით
- საგადასახადო წლის განმავლობაში ძირითად საშუალებებზე გაწეული რემონტის ხარჯების ზღვრული დონის ზემოთ არსებული თანხა გამომანგარიშებული კოდექსის 115-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად

გამოკლებული

- საგადასახადო წლის განმავლობაში ჯგუფის ძირითად საშუალებათა რეალიზაციის თანხა, ხოლო ძირითად საშუალებათა უსასყიდლოდ მიწოდებისას მისი საბაზრო ღირებულება;

მე-10 ნაწილის მიხედვით დასაშვებია მე-2 და მე-3 ჯგუფების მიმართ გამოყენებულ იქნეს დაჩქარებული ამორტიზაციის ნორმა, მაგრამ არა უმეტეს შესაბამისი ჯგუფისთვის გათვალისწინებული ნორმების ორმაგი ოდენობისა, ანუ: მე-2 ჯგუფისთვის – 20%-40% ფარგლებში, ხოლო მე-3 ჯგუფისთვის კი – 8%-16% ფარგლებში

მე-12 ნაწილით განისაზღვრება ლიზინგით გაცემულ ძირითად საშუალებაზე საამორტიზაციო ანარიცხების გაანგარიშების პრინციპი.²⁴⁴ ლიზინგით გაცემული თითოეული ძირითადი საშუალება აღირიცხება ცალკე ჯგუფად. ყოველ წელს გამოქვითვას ექვემდებარება მიმდინარე წლის სალიზინგო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება, სავარაუდოდ, შესაბამისი „ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის“ ფარგლებში. მოცემული ნორმა მეტად მწირ ინფორმაციას იძლევა და, შესაბამისად, ლიზინგთან დაკავშირებული მრავალი სტანდარტული საკითხიც კი ამ ნორმით ვერ დარეგულირდება.²⁴⁵

²⁴⁴ ტერმინი „ლიზინგი“-ს განმარტების მიზნით საგადასახადო კოდექსი მიმართავს აკეთებს სამოქალაქო კოდექსის ნორმაზე (იხ. კოდექსის მე-8 მუხლის 38-ე ნაწილი). აღსანიშნავია, რომ იგი განსხვავდება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებში მოცემული იმავე დასახელების ტერმინის მნიშვნელობისგან. შესაბამისად, მუხლის მე-12-13 ნაწილებით დადგენილი ნორმები ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით ქონების ლიზინგით გადაცემაზე გავრცელდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ იმავდროულად ეს ლიზინგი სამოქალაქო კოდექსის მიზნებისთვისაც დაკვალიფიცირდება ლიზინგად.

²⁴⁵ მაგ., რა განაკვეთის გამოყენებით უნდა იქნეს განსაზღვრული დისკონტირებული ღირებულება, რა ღირებულებით უნდა განისაზღვროს ლიზინგით გაცემული ძირითადი საშუალება, თუ მანამდე იგი აღრიცხული იყო ამ მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებულ ჯგუფში

სავარაუდოდ, აღნიშნულ სიცარიელეს შეავსებს ფინანსთა მინისტრის ინსტრუქცია, რომელიც, ჩვენი ინფორმაციით, დღის სინათლეს იხილავს 2012 წელს, თუმცა აღნიშნული საკითხები, ჩვენი აზრით, კოდექსის რეგულირების სფეროს უნდა განეკუთვნებოდეს.²⁴⁶

მუხლი 112. ძირითად საშუალებათა მიხედვით საამორტიზაციო ანარიცხების სრულად გამოქვითვა

1. ძირითადი საშუალებების მიმართ, გარდა საწარმოს კაპიტალში შეტანილისა, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, სრულად გამოქვითოს ამ აქტივების ღირებულება იმ საგადასახადო წელს, როდესაც ძირითადი საშუალებები ექსპლუატაციაში შევიდა.

2. ძირითადი საშუალებების ღირებულების სრულად გამოქვითვის უფლების გამოყენების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია იგივე მეთოდი გამოიყენოს ყველა შემდგომი შესყიდული (წარმოებული) ძირითადი საშუალების მიმართ.

3. ძირითადი საშუალებების ღირებულების სრულად გამოქვითვის შემთხვევაში:

ა) აღნიშნული ძირითადი საშუალებები არ შეიტანება ამ კოდექსის 111-ე მუხლით გათვალისწინებული ჯგუფის ღირებულებით ბალანსში;

ბ) შემდგომში ასეთი აქტივების მიწოდებისას მიღებული ან/და მისაღები თანხები, ხოლო ასეთის არარსებობისას – საბაზრო ღირებულება დამატებული ღირებულების გადასახადის გარეშე ექვემდებარება ერთობლივ შემოსავალში ჩართვას.

4. ძირითადი საშუალებების ღირებულების სრულად გამოქვითვის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს უფლება არ აქვს, არჩეული გამოქვითვის ნორმა შეცვალოს 5 წლის განმავლობაში. ამასთანავე, გამოქვითვის ასეთი ნორმის არჩევა უნდა მოხდეს იმ საგადასახადო წელს, როდესაც ძირითადი საშუალებები ექსპლუატაციაში შევიდა.

²⁴⁶ 309-ე მუხლის 35-ე ნაწილის მიხედვით 2010 წლის 1 იანვრამდე ლიზინგით გაცემულ ამორტიზაციას დაქვემდებარებულ ძირითად საშუალებებზე მოგებისა და ქონების გადასახადების მიზნებისათვის ვრცელდება 2010 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ნორმები

5. ძირითადი საშუალებების ღირებულების სრულად გამოქვითვის უფლება არ ვრცელდება ისეთ ძირითად საშუალებებზე, რომლებიც არ ექვემდებარება ამორტიზაციას. (13.10.2011. N5118)

მუხლით დადგენილია ძირითადი საშუალებების ღირებულებების გამოქვითვის ალტერნატიული მეთოდი, რომლის მიხედვით გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია, სრულად გამოქვითოს ამ აქტივების ღირებულება იმ საგადასახადო წელს, როდესაც ძირითადი საშუალებები ექსპლუატაციაში შევიდა. ვფიქრობთ, აქტივის ექსპლუატაციაში შესვლის მომენტის დადგენის მიზნით იგივე პრინციპი უნდა იქნეს გამოყენებული, რაც 111-ე მუხლის მიზნებისთვისაა დადგენილი. კერძოდ, ამოსავალ წერტილად აქტივების გამოყენების დაწყების მომენტი უნდა იქნეს მიჩნეული.

აღნიშნული მუხლის მოქმედება, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ადგილი აქვს საწარმოს კაპიტალში შეტანის გზით ძირითადი საშუალებების მიღებას, ვრცელდება ნებისმიერი სახით მიღებულ ამორტიზებად ძირითად საშუალებაზე, მათ შორის, სასყიდლით თუ უსასყიდლოდ მიღებულ, რეორგანიზაციის შედეგად მიღებულ თუ საკუთარი ძალებით წარმოებულ ძირითად საშუალებებზე

მუხლში მითითებული მეთოდის არჩევა უნდა მოხდეს იმ საგადასახადო წელს, როდესაც ძირითადი საშუალებები ექსპლუატაციაში შევიდა, ანუ, სხვა სიტყვებით, მეთოდის არჩევა რეტროსპექტულად დაუშვებელია. საგადასახადო კანონმდებლობა არ მოითხოვს ასეთი უფლების გამოყენების შესახებ სპეციალური შეტყობინების გაგზავნას საგადასახადო ორგანოებისთვის. შესაბამისად, ამგვარი უფლების გამოყენება პრაქტიკულად შესაძლოა დადგინდეს გადასახადის გადამხდელის მიერ შესაბამისი წლის მოგების/საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციის წარდგენის გზით. მაგალითისთვის, თუ საგადასახადო ორგანოში დადგენილ ვადებში წარდგენილ 2011 წლის მოგების/საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციის მიხედვით ეს უფლება არაა გამოყენებული, გადასახადის გადამხდელს უფლება არ აქვს დააზუსტოს ეს დეკლარაცია, იმ მოტივით, რომ მას თურმე აურჩევია ძირითადი საშუალებების ღირებულების გამოქვითვის სრული მეთოდი, თუ, რა თქმა უნდა, მან ვერ დაამტკიცა შეცდომის არსებობა.

ამ მეთოდის გამოყენების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს უფლება არ აქვს იგი შეცვალოს 5 წლის განმავლობაში. როგორც ჩანს, ეს პერიოდი მოიცავს მეთოდის არჩევის წელსაც. ამდენად, იგი არ ემთხვევა კოდექსის 121-ე მუხლით დადგენილ ზარალის გადატანის სტანდარტულ 5 წლიან ვადას.

ამ მეთოდის არჩევის შემთხვევაში, მუხლის მეორე ნაწილი გადასახადის გადამხდელს ავალდებულებს მის გამოყენებას ყველა შემდგომში შესყიდულ თუ წარმოებულ ძირითად საშუალებთან მიმართებით. ნიშანდობლივია, რომ ამ ნაწილის მიხედვით გადასახადის გადამხდელი არაა ვალდებული გამოიყენოს ეს მეთოდი სხვა გზით მიღებული ძირითადი საშუალებების მიმართ.

მუხლი 113. არამატერიალურ აქტივებზე საამორტიზაციო ანარიცხების გამოქვითვა

1. არამატერიალური აქტივების ხარჯები გამოიქვითება საამორტიზაციო ანარიცხების სახით, მათი სასარგებლო გამოყენების ვადის განმავლობაში, საანგარიშო პერიოდის პროპორციულად. ამასთანავე, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, 1000 ლარამდე ღირებულების არამატერიალური აქტივი მთლიანად გამოქვითოს ერთობლივი შემოსავლიდან იმ საანგარიშო წელს, როდესაც შესაბამისი ხარჯი იქნა გაწეული.

2. თუ შეუძლებელია არამატერიალური აქტივების სასარგებლო გამოყენების ვადის განსაზღვრა, ამორტიზაციის ნორმა შეადგენს 15 პროცენტს.

3. არამატერიალური აქტივები ცალკე ჯგუფად აღირიცხება.

4. ამორტიზაციას დაქვემდებარებული არამატერიალური აქტივების ღირებულებაში არ შეიტანება მათი შეძენის ან წარმოების ხარჯები, თუ ისინი უკვე გამოქვითული იყო გადასახადის გადამხდელის დასაბეგრი მოგების (შემოსავლის) გამოანგარიშებისას.

1000 ლარამდე ღირებულების არამატერიალური აქტივზე გაწეული ხარჯი, გადამხდელის სურვილის შემთხვევაში, სრულად ექვემდებარება გამოქვითვას ხარჯის განევის წელს. ნორმის მიხედვით არც თუ ცხადია, თუ რა წესით ექვემდებარება გამოქვითვას დანარჩენი არამატერიალური აქტივები. კერძოდ:

- სასარგებლო გამოყენების ვადის მქონე არამატერიალურ აქტივებთან მიმართებით გაურკვეველობა შემოაქვს ტერმინს „საანგარიშო პერიოდის პროპორციულად“. მოგების გადასახადის მიზნებისთვის საანგარიშო პერიოდს წარმოადგენს საგადასახადო წელი, რომელიც კალენდარული წელია. შესაძლოა, ვივარაუდოთ, რომ ამ ტიპის არამატერიალურ აქტივის ღირებულება გამოიქვითება სასარგებლო გამოყენების ვადის განმავლობაში ყოველ საგადასახადო წელზე თანაბარი ოდენობის საამორტიზაციო ანარიცხების მიკუთვნების გზით.
- კონკრეტული სასარგებლო გამოყენების ვადის არმქონე არამატერიალურ აქტივებთან მიმართებით ამორტიზაციის ნორმა შეადგენს 15 პროცენტს.²⁴⁷ მუხლის მესამე ნაწილის მიხედვით, არამატერიალური აქტივები ცალკე ჯგუფად აღირიცხება, თუმცა კოდექსში არაა განმარტებული, თუ რა დატვირთვა აქვს ასეთ ჯგუფს სასარგებლო გამოყენების ვადის მქონე ან ასეთი ვადის არმქონე არამატერიალურ აქტივთან მიმართებით. ამდენად, აქაც გაურკვეველია, თუ კონკრეტულ საგადასახადო წელს რა წესით უნდა იქნეს გამოანგარიშებული საამორტიზაციო ანარიცხები. შევნიშნავთ, რომ წინამორბედი საგადასახადო კოდექსიც ანალოგიურ ნორმას შეიცავდა და მიღებული პრაქტიკით ამ ტიპის არამატერიალურ აქტივებთან მიმართებით გამოიყენებოდა ძირითადი საშუალების ღირებულების გამოქვითვის კოდექსის 111-ე მუხლით გათვალისწინებული მეთოდი.²⁴⁸

სასურველია ზემოაღნიშნული მომენტების დაზუსტება უშუალოდ საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანის გზით.

მუხლის მე-4 ნაწილი აზუსტებს, რომ კოდექსით დადგენილი წესით ადრე გამოქვითული ხარჯები არ წარმოადგენს არამატერიალური აქტივების ღირებულების კომპონენტს.

²⁴⁷ აღნიშნული არ ვრცელდება ისეთ არამატერიალურ აქტივების ხარჯებზე, რომლებიც განუღებია ბუნებრივი რესურსების გეოლოგიური კვლევის, დამუშავების ან ექსპლუატაციის უფლებებს შექენასთან დაკავშირებით (იხ. კოდექსის 119-ე მუხლი)

²⁴⁸ იხ. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 25.11.2009 #762 ბრძანება „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ცალკეული მუხლების გამოყენების შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2009 წლის 12 ოქტომბრის N656 ბრძანებაში ცვლილების შეტანის შესახებ

საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 32-ე ნაწილით განსაზღვრული ძირითად საშუალებათა რემონტის ხარჯები გამოიქვითება წინა საგადასახადო წლის ბოლოსთვის ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის არაუმეტეს 5 პროცენტისა. თუ რემონტის ხარჯი უფრო მეტია, ვიდრე ეს ოდენობა, სხვაობის თანხით იზრდება ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი. შესაბამისად, ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის ფორმირების პირველ წელს განეული რემონტის ხარჯები სრულად ექვემდებარება ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსზე მიკუთვნებას, რადგან ასეთ შემთხვევაში წინა საგადასახადო წლის ბოლოსთვის ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი არ არსებობს.

მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით რემონტის ხარჯების გამოქვითვის მუხლით დადგენილი შეზღუდვა არ მოქმედებს საამორტიზაციო ანარიცხების სრულად გამოქვითვის უფლების გამოყენებისას, ანუ ამ დროს განეული რემონტის ხარჯები უნდა გამოიქვითებოდეს სრულად. უნდა შევნიშნოთ, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010 №996 ბრძანებით დამტკიცებული გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ ინსტრუქცია „აზუსტებს“ (ინსტრ. მ.41), რომ შეზღუდვა არ ეხება მხოლოდ იმ ძირითად საშუალებებზე განეული რემონტის ხარჯების გამოქვითვას, რომლებიც სრულად იქნა გამოქვითული. თუმცა, უნდა აღვნიშნოთ, რომ ამგვარი დაზუსტების საფუძველი ვერ იკითხება მოცემული ნორმით. კერძოდ, მუხლით დადგენილი შეზღუდვა ეხება მხოლოდ ჯგუფში შემავალ ძირითად საშუალებებს (იხილეთ ნაწილი 1). შესაბამისად, მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილი ნორმა ისედაც ვერ გავრცელდება სრულად გამოქვითულ ძირითად საშუალებებზე, ვინაიდან ეს აქტივები ჯგუფში არ შედიან. შესაბამისად, თუ არ ჩავთვლით, რომ მითითებული „შეზღუდვა“ თავად იმაში მდგომარეობს, რომ რემონტის ხარჯის გამოქვითვის მიზნით ძირითად საშუალებების ჯგუფში უნდა იყოს აღრიცხული, მე-3 ნაწილით ისე ჩანს, თითქოს საამორტიზაციო ანარიცხების სრულად გამოქვითვის უფლების გამოყენებისას ნებისმიერი რემონტის ხარჯი (მათ შორის ჯგუფში შემავალ ძირითად საშუალებაზე განეული) უნდა ექვემდებარებოდეს გამოქვითვას სრულად.

მუხლის მე-4 ნაწილით მოცემულია რემონტის ხარჯების გამოქვითვის სპეციალური წესი იმ შემთხვევებისთვის, როდესაც აღნიშ-

ნული ტიპის ხარჯი განეულია მოიჯარის მიერ და როდესაც იჯარის ხელშეკრულების მიხედვით სახეზე არაა ბარტერი. ასეთ დროს ეს ხარჯები მოიჯარესთან აღირიცხება ცალკე ჯგუფში და ექვემდებარება გამოქვითვას 15% ამორტიზაციის ნორმის გამოყენებით. ამასთან, ძირითადი საშუალების მეიჯარისთვის დაბრუნების მომენტში არსებული ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი გამოქვითვას არ ექვემდებარება. ნორმის მიხედვით „ძირითადი საშუალების მეიჯარისთვის დაბრუნება არ ითვლება მიწოდებად“. ამ ჩანაწერის მიხედვით, უნდა ვივარაუდოთ, რომ კანონმდებლის მიზანია, არ დაუშვას მოიჯარის დაბეგრა მომსახურებისა თუ საქონლის მიწოდების მოტივით, თუმცა ცხადია, იჯარის ობიექტის დაბრუნებისას ამ ობიექტთან მიმართებით თავისთავად საქონლის მიწოდებას ადგილი არ აქვს. უნდა შევნიშნოთ, რომ ეს ნაწილი არ ეხება სხვა წესით (მაგალითად უზუფრუქტით) მიღებულ ობიექტებზე განეულ ხარჯებს. სასურველია, თუ აღნიშნული დაზუსტება კოდექსში ცვლილებების შეტანის გზით.

მუხლი 114. ამოღებულია (13.10.2011. N5118)

მუხლი 115. ძირითად საშუალებათა რემონტის ხარჯების გამოქვითვა

1. ამ კოდექსის 111-ე მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებულ თითოეულ ჯგუფში შემავალ ძირითად საშუალებათა რემონტის ხარჯების გამოქვითვა დასაშვებია ყოველწლიურად, საანგარიშოს წინა საგადასახადო წლის ბოლოსთვის ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის 5 პროცენტამდე ოდენობით.

2. თანხა, რომელიც აღემატება ამ მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილ ზღვრულ დონეს, ზრდის შესაბამისი ჯგუფის ღირებულებით ბალანსს.

3. ამ კოდექსის 112-ე მუხლით გათვალისწინებული საამორტიზაციო ანარიცხების სრულად გამოქვითვის უფლების გამოყენებისას რემონტის ხარჯები გამოიქვითება სრულად, ამ მუხლით განსაზღვრული შეზღუდვის გაუთვალისწინებლად.

4. იჯარით აღებულ ძირითად საშუალებათა რემონტის ხარჯები, თუ მისი ჩატარება ხელშეკრულების შესაბამისად გათვალისწინებული არ არის საიჯარო გადასახდელების შემცირების ხარჯზე, ექვემდებარება ძირითად საშუალებათა მიმღებთან კაპიტალიზებას და საანგარიშო პერიოდის ბოლოსთვის ქმნის ცალკე ჯგუფს, რომლის დროსაც:

ა) განუული ხარჯები ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ამ კოდექსით ძირითად საშუალებათა მიმართ დადგენილი ამორტიზაციის ნორმების მიხედვით, 15 პროცენტის ოდენობით;

ბ) ხელშეკრულების ვადის გასვლის ან ვადაზე ადრე შეწყვეტის შემთხვევაში, თუ ხორციელდება ძირითადი საშუალების მეიჯარისთვის დაბრუნება, აღნიშნული ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი ნულს გაუტოლდება და დარჩენილი თანხა ერთობლივი შემოსავლიდან არ გამოიქვითება. ამასთანავე, ძირითადი საშუალების მეიჯარისთვის დაბრუნება არ ითვლება მიწოდებად.

საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 32-ე ნაწილით განსაზღვრული ძირითად საშუალებათა რემონტის ხარჯები გამოიქვითება წინა საგადასახადო წლის ბოლოსთვის ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის არაუმეტეს 5 პროცენტისა. თუ რემონტის ხარჯი უფრო მეტია, ვიდრე ეს ოდენობა, სხვაობის თანხით იზრდება ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი. შესაბამისად, ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის ფორმირების პირველ წელს განუული რემონტის ხარჯები სრულად ექვემდებარება ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსზე მიკუთვნებას, რადგან ასეთ შემთხვევაში წინა საგადასახადო წლის ბოლოსთვის ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი არ არსებობს.

მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, რემონტის ხარჯების გამოქვითვის მუხლით დადგენილი შეზღუდვა არ მოქმედებს საამორტიზაციო ანარიცხების სრულად გამოქვითვის უფლების გამოყენებისას, ანუ ამ დროს განუული რემონტის ხარჯები უნდა გამოიქვითებოდეს სრულად. უნდა შევნიშნოთ, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010 №996 ბრძანებით დამტკიცებული გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ ინსტრუქცია „აზუსტებს“ (ინსტრ. მ.41), რომ შეზღუდვა არ ეხება მხოლოდ იმ ძირითად საშუალებებზე განუული რემონტის ხარჯების გამოქვითვას, რომლებიც სრულად

იქნა გამოქვეითული. თუმცა, უნდა აღვნიშნოთ, რომ ამგვარი დაზუსტების საფუძველი ვერ იკითხება მოცემული ნორმით. კერძოდ, მუხლით დადგენილი შეზღუდვა ეხება მხოლოდ ჯგუფში შემავალ ძირითად საშუალებებს (იხილეთ ნაწილი 1). შესაბამისად, მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილი ნორმა ისედაც ვერ გავრცელდება სრულად გამოქვეითულ ძირითად საშუალებებზე, ვინაიდან ეს აქტივები ჯგუფში არ შედიან. შესაბამისად, თუ არ ჩავთვლით, რომ მითითებული „შეზღუდვა“ თავად იმაში მდგომარეობს რომ რემონტის ხარჯის გამოქვეითვის მიზნით ძირითად საშუალებების ჯგუფში უნდა იყოს აღრიცხული, მე-3 ნაწილით ისე ჩანს თითქოს საამორტიზაციო ანარიცხების სრულად გამოქვეითვის უფლების გამოყენებისას ნებისმიერი რემონტის ხარჯი (მათ შორის ჯგუფში შემავალ ძირითად საშუალებაზე განეული) უნდა ექვემდებარებოდეს გამოქვეითვას სრულად.

მუხლის მე-4 ნაწილით მოცემულია რემონტის ხარჯების გამოქვეითვის სპეციალური წესი იმ შემთხვევებისთვის, როდესაც აღნიშნული ტიპის ხარჯი განეულია მოიჯარის მიერ და როდესაც იჯარის ხელშეკრულების მიხედვით სახეზე არაა ბარტერი. ასეთ დროს ეს ხარჯები მოიჯარესთან აღირიცხება ცალკე ჯგუფში და ექვემდებარება გამოქვეითვას 15% ამორტიზაციის ნორმის გამოყენებით. ამასთან, ძირითადი საშუალების მეიჯარისთვის დაბრუნების მომენტში არსებული ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი გამოქვეითვას არ ექვემდებარება. ნორმის მიხედვით „ძირითადი საშუალების მეიჯარისთვის დაბრუნება არ ითვლება მიწოდებად“. ამ ჩანაწერის მიხედვით უნდა ვივარაუდოთ, რომ კანონმდებლის მიზანია, არ დაუშვას მოიჯარის დაბეგვრა მომსახურებისა თუ საქონლის მიწოდების მოტივით, თუმცა ცხადია, იჯარის ობიექტის დაბრუნებისას ამ ობიექტთან მიმართებით თავისთავად საქონლის მიწოდებას ადგილი არ აქვს. უნდა შევნიშნოთ, რომ ეს ნაწილი არ ეხება სხვა წესით (მაგალითად უზუფერუქტით) მიღებულ ობიექტებზე განეულ ხარჯებს. სასურველია, თუ აღნიშნული დაზუსტება კოდექსში ცვლილებების შეტანის გზით.

მუხლი 116. წარმომადგენლობითი ხარჯების გამოქვითვის შეზღუდვა

ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელ პირს უფლება აქვს, გამოქვითოს წარმომადგენლობითი ხარჯები არა უმეტეს საგადასახადო წლის განმავლობაში მიღებული ერთობლივი შემოსავლის 1 პროცენტის ოდენობით.

წარმომადგენლობითი ხარჯების რაობის მიზნით იხილეთ მე-8 მუხლის 33-ე ნაწილი. აღნიშნული ხარჯების გამოქვითვა დაიშვება არა უმეტეს ერთობლივი შემოსავლის, და არა – დასაბერგი მოგების ან დასაბეგრი შემოსავლის, 1 პროცენტისა.

მუხლი 117. საქველმოქმედო ორგანიზაციებზე გაცემული თანხის გამოქვითვა

ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება საწარმოს/მენარმე ფიზიკური პირის მიერ საქველმოქმედო ორგანიზაციებზე გაცემული თანხა, მაგრამ არა უმეტეს ერთობლივი შემოსავლიდან ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების (ამ მუხლით გათვალისწინებული გამოქვითვის გარეშე) შემდეგ დარჩენილი თანხის 10 პროცენტისა.

საქველმოქმედო ორგანიზაციად ითვლება ორგანიზაცია რომელსაც მინიჭებული აქვს საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსი.²⁴⁹ ასეთ ორგანიზაციებზე გაცემული თანხები ექვემდებარება გამოქვითვას გარკვეული ლიმიტის ფარგლებში. მაგალითად, დავუშვათ კონკრეტულ საგადასახადო წელს:

- საწარმოს ერთობლივი შემოსავალი შეადგენს X ლარს.
- კოდექსით ნებადართული გამოქვითვები (საქველმოქმედო ორგანიზაციაზე გაცემული თანხების გარეშე) შეადგენს Y ლარს.

მოცემულ შემთხვევაში საქველმოქმედო ორგანიზაციაზე გაცემული თანხები გამოიქვითება შემდეგი წესით გამოანგარიშებულ თანხის ფარგლებში:

$$(X-Y) \times 10\%, \text{ სადაც } X > Y$$

²⁴⁹ ტერმინის განმარტების მიზნით იხ. კოდექსის 32-ე მუხლი

მუხლი 118. სადაზღვევო შენატანების ხარჯების გამოქვითვა

დაზღვევის ხელშეკრულების საფუძველზე დამზღვევთა ან/და დაზღვეულთა მიერ გადახდილი ან/და გადასახდელი (დარიცხვის მეტოდის გამოყენების მიხედვით), ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული სადაზღვევო შენატანები, გარდა დაზღვეულის მიერ საპენსიო დაზღვევის ხელშეკრულების მიხედვით გადახდილი სადაზღვევო შენატანებისა, ექვემდებარება გამოქვითვას.

დაზღვევის ხელშეკრულების მონაწილე პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში გადახდილი სადაზღვევო შენატანები ექვემდებარება გამოქვითვას.

მუხლის ბოლო წინადადებით დადგენილი შეზღუდვა ეხება იმ ფიზიკურ პირს, რომელიც თავის სასარგებლოდ აწარმოებს საპენსიო შენატანების გადახდას პენსიის მიღების მიზნით. ხელშეკრულების საფუძველზე საპენსიო დაზღვევასთან დაკავშირებული ურთიერთობები რეგულირდება არასახელმწიფო საპენსიო დაზღვევისა და უზრუნველყოფის შესახებ საქართველოს კანონით.

მუხლი 119. გეოლოგიური კვლევებისა და ბუნებრივი რესურსების მოპოვების მოსამზადებელი მომსახურების ხარჯები

1. გეოლოგიური კვლევებისა და ბუნებრივი რესურსების მოპოვების მოსამზადებელი მომსახურების ხარჯები გამოიქვითება ერთობლივი შემოსავლიდან საამორტიზაციო ანარიცხების სახით, ამ კოდექსის 111-ე მუხლით დადგენილი ამორტიზაციის ნორმის მიხედვით, 20 პროცენტის ოდენობით, ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის მიხედვით და აღირიცხება ცალკე ჯგუფად.

2. ეს მუხლი:

ა) ვრცელდება იმ არამატერიალური აქტივების ხარჯებზედაც, რომლებიც განუწლია გადასახადის გადამხდელის მიერ ბუნებრივი რესურსების გეოლოგიური კვლევის, დამუშავების ან ექსპლუატაციის უფლების შეძენასთან დაკავშირებით;

ბ) არ ვრცელდება იმ არამატერიალურ აქტივებზე, რომელთა სა-

სარგებლო გამოყენების ვადის დადგენა და საანგარიშო პერიოდის პროპორციულად გამოქვითვა შესაძლებელია.

3. „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად, პროდუქციის წილობრივი განაწილების ხელშეკრულების მიხედვით განხორციელებული გეოლოგიური კვლევების, ბუნებრივი რესურსების მოპოვების მოსამზადებელი მომსახურებისა და ბურღვის ხარჯები გამოიქვითება ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ნორმების შესაბამისად.

მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილი ხარჯები გამოიქვითება 20 პროცენტის ნორმის მიხედვით ძირითადი საშუალების ღირებულების გამოქვითვის კოდექსის 111-ე მუხლით გათვალისწინებული მეთოდის გამოყენებით. გამოქვითვის იგივე წესი ვრცელდება იმ ხარჯებთან მიმართებით, რომლებიც განეულება ბუნებრივი რესურსების გეოლოგიური კვლევის წარმოების, ბუნებრივი რესურსების დამუშავების ან ექსპლუატაციის უფლებების შექენასთან დაკავშირებით.

აღნიშნული მუხლი არ ვრცელდება იმ არამატერიალურ აქტივებზე, რომელთა სასარგებლო გამოყენების ვადის დადგენა შესაძლებელია. ასეთ შემთხვევაში გამოიყენება კოდექსის 113-ე მუხლის ნორმები.

მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად, პროდუქციის წილობრივი განაწილების ხელშეკრულების მიხედვით განხორციელებული გეოლოგიური კვლევების, ბუნებრივი რესურსების მოპოვების მოსამზადებელი მომსახურებისა და ბურღვის ხარჯების გამოქვითვასთან მიმართებით მოქმედებს ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ნორმები.

მუხლი 120. გადასახადები და ჯარიმები, რომლებიც არ გამოიქვითება

არ გამოიქვითება:

ა) მოგების გადასახადი და საშემოსავლო გადასახადი, რომლებიც გადახდილია ან გადასახდელია საქართველოში ან სხვა სახელმწიფოში, გარდა ფიზიკური პირის მიერ სარგებლის (გარდა დაქირავებით მუშაობით და ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულისა)

მიღებასთან დაკავშირებით გადახდილი საშემოსავლო გადასახადისა. ამ შემთხვევაში ქონების რეალიზაციით მიღებული შემოსავლის შესაბამისად გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადის თანხა მცირდება ამ ქონების მიხედვით გადახდილი (მათ შორის, წინა საგადასახადო პერიოდებში) საშემოსავლო გადასახადის თანხით;

ბ) საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი და გადასახადის გადამხდელის მიერ ბიუჯეტში გადახდილი ან გადასახდელი სანქციის/ჯარიმის თანხები.

მოგებისა და საშემოსავლო გადასახადები არ ექვემდებარება გამოქვითვას, მიუხედავად იმისა საქართველოშია გადახდილი (გადასახდელი) თუ სხვა ქვეყანაში. აღნიშნული შეზღუდვა, ცხადია, ეხება მხოლოდ იმ პირებს, რომლებიც წარმოადგენენ ამ გადასახადთან მიმართებით გადასახადის გადამხდელს, და არა – საგადასახადო აგენტებს.

ა) ქვეპუნქტის პირველ წინადადებაში მითითებული გამონაკლისი ამავე ქვეპუნქტის ბოლო წინადადების კონტექსტის გათვალისწინებით სულაც არ წარმოადგენს გამონაკლისს გამოქვითვის შეზღუდვასთან მიმართებით, რამდენადაც ამ უკანასკნელში მოცემულია უფრო ჩათვლის, ვიდრე გამოქვითვის, შესაძლებლობა.²⁵⁰ კერძოდ, ქონების უსასყიდლოდ მიღების შედეგად გადახდილი საშემოსავლო გადასახადით მცირდება ფიზიკური პირის მიერ ამავე ქონების რეალიზაციის შედეგად გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი. ჩათვლა არ ხორციელდება, როდესაც ფიზიკური პირის მიერ სარგებელი მიღებულია დაქირავებით მუშაობისა ან ეკონომიკური საქმიანობის შედეგად.

მუხლი 121. ზარალის გადატანა

1. მენარმე ფიზიკური პირის მიერ ქონების რეალიზაციით მიღებული ზარალის კომპენსაცია ხდება ასეთი ქონების რეალიზაციით მიღებული ღირებულების ნამეტით. თუ ზარალის კომპენსაცია იმავე წელს შეუძლებელია, იგი გადაიტანება 5 წლამდე ვადით და მისი კომპენსაცია მოხდება ასეთი ქონების რეალიზაციით მიღებული ღირებულების ნამეტით.

²⁵⁰ ამდენად, ტერმინ „გამოქვითვის“ გამოყენება ამ კონტექსტში მიზანშეუწონელია

2. საგადასახადო წლის განმავლობაში ფიზიკური პირის (გარდა მენარმე ფიზიკური პირისა) მიერ აქტივის რეალიზაციით მიღებული ზარალის კომპენსაცია ხდება იმავე სახის აქტივის რეალიზაციით მიღებული ნამეტით. ამასთანავე, თუ ზარალის კომპენსაცია იმავე წელს შეუძლებელია, ზარალი მომდევნო წელს არ გადაიტანება.

3. მენარმე ფიზიკური პირის მიმართ გამოქვითვების გადამეტება ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ ერთობლივ შემოსავალზე, რომელიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან, არ გამოიქვითება ამ პირის მიერ მიღებული ხელფასის ხარჯზე. იგი გადაიტანება 5 წლამდე ვადით და დაიფარება მომავალი პერიოდების ერთობლივი შემოსავლის გამოქვითვებზე გადამეტების ხარჯზე, რომელიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან.

4. იურიდიული პირის მიმართ გამოქვითვების გადამეტება ერთობლივ შემოსავალზე გადაიტანება 5 წლამდე ვადით და დაიფარება მომავალი პერიოდების ერთობლივი შემოსავლის გამოქვითვებზე გადამეტების ხარჯზე.

5. ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების გადამეტება ერთობლივ შემოსავალზე გადატანას არ ექვემდებარება, თუ იგი წარმოშობილია:

ა) ფინანსური ინსტიტუტის მიერ საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის სტატუსით სარგებლობის პერიოდში;

ბ) თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის სანარმოს მიერ საერთაშორისო სანარმოს სტატუსით სარგებლობის პერიოდში;

გ) ამოღებულია (13.10.2011. N5120)

დ) სპეციალური სავაჭრო კომპანიის მიერ სპეციალური სავაჭრო კომპანიის სტატუსით სარგებლობის პერიოდში. (13.10.2011. N5120)

იდეალურ შემთხვევაში ზარალის შემდგომ პერიოდებში გადატანა არ უნდა იყოს შეზღუდული დროში. უფრო მეტიც, შესაძლებელი უნდა იყოს ზარალის უკანა პერიოდებში გადატანაც, თუმცა უპირატესად შეზღუდული ადმინისტრაციული რესურსის გამო მრავალი ქვეყანა უშეუბნებლად ზარალის მხოლოდ შემდგომ პერიოდებში გადატანის შესაძლებლობას და ამ მიზნით აწესებს გარკვეულ ვადას, რო-

მელიც, როგორც წესი, ემთხვევა ხანდაზმულობის ვადას²⁵¹ ამ მხრივ საქართველო არ წარმოადგენს გამონაკლისს.

მუხლის მე-3 ნაწილის პირველი წინადადების მიხედვით, როგორც ჩანს, მენარმე ფიზიკური პირის²⁵² ზარალს, რომელიც ექვემდებარება 5 წლამდე ვადით გადატანას, წარმოადგენს გამოქვითვების გადამეტება მხოლოდ ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებზე. ანუ სხვა შემოსავლები (მათ შორის, ხელფასის სახით ან სხვა არაეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები) არ მიიღება მხედველობაში და ისინი ექვემდებარება დაბეგრას მიუხედავად ასეთი ზარალის ოდენობისა. თუმცა ეს ზარალი ამავე ნაწილის მეორე წინადადების მიხედვით იფარება „მომავალი პერიოდების ერთობლივი შემოსავლის გამოქვითვებზე გადამეტების ხარჯზე“ და აქ უკვე არაა ხაზგასმა ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებზე. ამ შეუსაბამობის აღმოფხვრის მიზნით სასურველია შესაბამისი ცვლილების შეტანა ამ ნაწილში. ვფიქრობთ, რომ ამ კუთხით სამართლიანი იქნება, თუ დაზუსტდება, რომ ზარალი განისაზღვრება, როგორც გამოქვითვებსა და ერთობლივ შემოსავლებს (ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლების გარდა) შორის სხვაობა. მითუმეტეს რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010 „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ №996 ბრძანებით დამტიციებული ინსტრუქციის XI თავი არ ეწინააღმდეგება ამ მიდგომას.

მუხლის პირველი ნაწილით ამავე პირთან (მენარმე ფიზიკური პირი) მიმართებით ცალკეა დადგენილი ზარალის დაფარვის წესი ქონების რეალიზაციის შემთხვევისას. კერძოდ, ქონების რეალიზაციით მიღებული ზარალი იფარება იმავე ან შემდგომი 5 წლის განმავლობაში ქონების რეალიზაციით მიღებული ნამეტით. მაგანმა შესაძლოა, ივარაუდოს, რომ კანონმდებლის განზრახვა ასეთი ტიპის ოპერაციებიდან მიღებული შედეგის დაბეგრის მიზნებისთვის ცალკე აღრიცხვა, ხოლო „ასეთი ტიპის ოპერაციებში“ კი იგულისხმება კოდექსის 147-ე მუხლით გათვალისწინებული ქონების რეალიზაცია. უნდა შევნიშნოთ, რომ ამ მსჯელობისა და, უფრო მეტიც, ამ ნორმის საჭიროების დასაბუთება ერთობ რთული იქნება, თუ გა-

²⁵¹ იხ. საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლი

²⁵² მენარმე ფიზიკური პირის განმარტების მიზნით იხ. კოდექსის 36-ე მუხლი

ვითვალისწინებთ ამ მუხლის მე-3 ნაწილით მოცემულ ნორმასა და ამ პირებისათვის დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვრის კოდექსით მოცემულ პრინციპებს. ნიშანდობლივია, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010 „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ №996 ბრძანებით დამტიცებული ინსტრუქციის XI თავი არანაირ მინიშნებას არ აკეთებს ასეთი მსჯელობის სასარგებლოდ. ამდენად, შესაძლო გაუგებრობების აღმოფხვრის მიზნით, სასურველია, თუ შესაბამისი ცვლილებები შევა კოდექსში.

მუხლის მე-4 ნაწილით დადგენილ ნორმას არ ახასიათებს ის ხარვეზები, რაც ზემოთ აღვნიშნეთ მეწარმე ფიზიკურ პირთან მიმართებით. თუმცა უნდა შევნიშნოთ, რომ არასწორია ამ ნაწილში მხოლოდ იურიდიული პირის მინიშნება. კორექტული იქნებოდა, მის ნაცვლად გამოყენებული ყოფილიყო სიტყვა „საწარმო“.

მუხლის მე-5 ნაწილში მითითებულ პირთათვის ზარალის გადატანის აკრძალვა, სავარაუდოდ, განპირობებულია იმ დაშვებით, რომ მათი დასაბეგრი მოგება არსებითად განთავისუფლებული იქნება მოგების გადასახადისგან.

მუხლი 122. ზარალის გადატანის ვადის გაგრძელება

1. პირს უფლება აქვს, ამ კოდექსის 121-ე მუხლით განსაზღვრული ზარალის გადატანის 5-წლიანი ვადა შეცვალოს ზარალის გადატანის 10-წლიანი ვადით. აღნიშნულის თაობაზე პირმა უნდა მიმართოს საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით. ასეთ შემთხვევაში ამ კოდექსის მე-5 მუხლით გათვალისწინებული ხანდაზმულობის ვადაა 11 წელი და იგი აითვლება საგადასახადო ორგანოსთვის პირის მიერ განცხადებით მიმართვის კალენდარული წლის დასრულებიდან. ხანდაზმულობის 11-წლიანი ვადის მოქმედება არ ვრცელდება საგადასახადო ორგანოსთვის პირის მიერ განცხადებით მიმართვის კალენდარული წლის წინა პერიოდებზე.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილის დებულების გამოყენებისას პირს ზარალის დაფარვის შემთხვევაში უფლება აქვს, არჩეული ზარალის გადატანის 10-წლიანი ვადა კვლავ შეცვალოს ზარალის გადატანის 5-წლიანი ვადით, რისთვისაც მან ზარალის დაფარვიდან ნებისმიერ

შემდგომ საგადასახადო წელს საგადასახადო ორგანოს უნდა აცნობოს ისევ 5-წლიან ვადაზე გადასვლის შესახებ.

3. ამ მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების დებულებების გამოყენებისას ამ კოდექსის მე-5 მუხლით გათვალისწინებული ხანდაზმულობის ვადა განისაზღვრება ზარალის გადატანის ვადის გაგრძელების თაობაზე განცხადების წარდგენის კალენდარული წლის დასრულებიდან ზარალის გადატანის ვადის გაგრძელების შეცვლის შესახებ განცხადების წარდგენის კალენდარული წლის დასრულებამდე პერიოდის ვადით, რომელიც არ შეიძლება იყოს 6 წელზე ნაკლები და 11 წელზე მეტი.

ამ მუხლით დასაშვებია 121-ე მუხლით დადგენილი ზარალის გადატანის 5 წლიანი ვადის შეცვლა 10-წლიანი ვადით. ამ მიზნისათვის საკმარისია, თუ პირი განცხადებით მიმართავს საგადასახადო ორგანოს. ამ უფლების გამოყენების შემთხვევაში, კოდექსის მე-5 მუხლით დადგენილი ხანდაზმულობის 6 წლიანი ვადა იცვლება 11 წლით. უნდა შევნიშნოთ, რომ, თუმცა ეს 11-წლიანი ვადა არ ვრცელდება განცხადებით მიმართვის კალენდარული წლის წინა პერიოდებზე, ნორმა არ ზღუდავს ზარალის გადატანის 10-წლიანი ვადის გამოყენებას განცხადებით მიმართვის კალენდარული წლის წინა პერიოდებში წარმოშობილი ზარალების მიმართ, რაც ერთობ უცნაურია.

ზარალის გადატანის 10-წლიანი ვადის შეცვლა ზარალის გადატანის 5-წლიან ვადად შესაძლებელია ზარალის დაფარვის შემდგომ ნებისმიერ პერიოდში საგადასახადო ორგანოსთვის აღნიშნულის შესახებ ინფორმირების გზით. ასეთ შემთხვევაში ხანდაზმულობის ვადის განსაზღვრის წესი მოცემულია, თუმცა არ ჩანს, თუ რომელ პერიოდს ეხება ეს ვადა. გაუმართლებელია, ამ წესით განსაზღვრული ვადა ვრცელდებოდეს ამ სუბიექტის ფუნქციონირების ნებისმიერ პერიოდზე. ლოგიკური იქნებოდა ეს ვადა ეხებოდეს იმ წელს, რომლის ზარალის დაფარვაც მოხდა. სასურველია, თუ აღნიშნული დაზუსტდება კანონმდებლის მიერ.

მუხლი 123. სუსტი კაპიტალიზაცია

1. ამ კოდექსის მიზნებისათვის სუსტი კაპიტალიზაცია არის პირის მიერ აღებული ვალის თანაფარდობა პირის კაპიტალთან, როდესაც პირის ვალის მისივე კაპიტალთან შეფარდება 5/1-ზე მეტია. (13.10.2011. N5118)

2. სუსტი კაპიტალიზაციის შემთხვევაში პირის მიერ ვალზე გადახდილი ან/და გადასახდელი პროცენტები (განსხვავებული საპროცენტო განაკვეთების არსებობის შემთხვევაში – ყველაზე მაღალი საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით) მისი ერთობლივი შემოსავლიდან არ გამოიქვითება. ამასთანავე, ზემოაღნიშნული არ ზღუდავს პირის მიერ სუსტ კაპიტალიზაციამდე (თანაფარდობის ქვემოთ) ვალზე გადახდილი პროცენტების ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვის უფლებას.

3. ეს მუხლი არ გამოიყენება:

ა) ფინანსური ინსტიტუტების მიმართ;

ბ) თუ საწარმოს ერთობლივი შემოსავალი არ აღემატება 200 000 ლარს;

გ) თუ პროცენტის ხარჯი არ აღემატება ერთობლივი შემოსავლიდან ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების (პროცენტის ხარჯის გამოქვითვის გარეშე) შემდეგ დარჩენილი თანხის 20 პროცენტს;

დ) მენარმე ფიზიკური პირის მიმართ, თუ საგადასახადო ორგანო არ დაამტკიცებს, რომ მისი ვალი სამჯერ აღემატება მის საკუთრებაში არსებული აქტივების საბაზრო ღირებულებას.

4. ამ მუხლის მიზნებისათვის ვალი გულისხმობს სავალ ვალდებულებებს ნებისმიერი ფორმით, რომელზედაც ხორციელდება პროცენტის გადახდა, გარდა სახელმწიფოსგან და საერთაშორისო ფინანსური ინსტიტუტებისაგან მიღებული სესხებისა. საერთაშორისო ფინანსური ინსტიტუტების სია განისაზღვრება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით.

5. ამ მუხლის მიზნებისათვის კაპიტალი არის:

ა) საქართველოს საწარმოსთვის: მის აქტივებსა და ვალდებულებებს შორის სხვაობას გამოკლებული ამ საწარმოს მიმართ დამფუძნებელთა ვალდებულებები, რომლებიც საწარმოს აქტივია;

ბ) უცხოური სანარმოს ან არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულებისთვის: მის აქტივებსა და ვალდებულებებს შორის სხვაობა.

6. სუსტი კაპიტალიზაცია დგინდება საშუალო წლიური თანაფარდობის მიხედვით, რომლის წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

7. ეს მუხლი გამოიყენება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის გამოძიების მიერ დადგენილია, რომ სუსტი კაპიტალიზაცია გამოყენებული იყო გადასახადებისგან წინასწარგანზრახულად თავის არიდების მიზნით.

როდესაც, სანარმოს კაპიტალში ინვესტიციის ნაცვლად ინვესტორები მის ფინანსირებას უპირატესად ახორციელებენ სესხის მეშვეობით, შედეგად შესაძლოა ადგილი ჰქონდეს მოგების ფაქტობრივ განაწილებას სესხის პროცენტის ხარჯზე, რომელიც, თავის მხრივ, გამოქვითვადია, განსხვავებით დივიდენდისა. სუსტი კაპიტალიზაციას (Thin capitalization) იყენებენ იმ მდგომარეობის აღსაწერად, როდესაც სანარმოს სასესხო ვალდებულებების ოდენობა მნიშვნელოვნად აღემატება სანარმოს კაპიტალის ოდენობას.²⁵³ ასეთ შემთხვევებში ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობა საპროცენტო ხარჯების გამოქვითვის მიმართ ადგენს გარკვეულ შეზღუდვებს. ამ ნორმას, თავის მხრივ, საფუძვლად უდევს ე.წ. შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი. ანუ, სხვა სიტყვებით, ის პროცენტები, რომელთა გამოქვითვაც შეიზღუდა, შინაარსობრივად უთანაბრდება დივიდენდს.

მუხლით განსაზღვრულია ძირითადი პრინციპები სუსტი კაპიტალიზაციის დადგენისა და გამონაკლისების შესახებ, თუმცა, სამწუხაროდ, პასუხგაუცემელია მრავალი ის სტანდარტული კითხვა, რომელიც პრაქტიკაში შესაძლოა წარმოეშვათ გადასახადის გადამხდელს²⁵⁴, ამდენად მისი პრაქტიკული გამოყენება შესაბა-

²⁵³ კოდექსის მიზნებისთვის სუსტი კაპიტალიზაცია სახეზეა, როდესაც პირის სავალო ვალდებულებების ოდენობა ხუთჯერ და მეტად აღემატება ამ სანარმოს კაპიტალის ოდენობას

²⁵⁴ მაგალითად, როგორ იანგარიშება აქტივები და ვალდებულებები, მათი საგადასახადო ბაზის მიხედვით, თუ ბულალტრული მონაცემების საფუძველზე. ამ უკანასკნელ შემთხვევაში როგორც გადასახადის გადამხდელს, ასევე საგადასახადო ორგანოებს მოეთხოვებათ ბულალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების საფუძვლიანი ცოდნა

მისი ინსტრუქციის გარეშე ძალზე რთულია. როგორც ჩანს, აღნიშნული საკითხების მონესრიგება დელეგირებულია ფინანსთა მინისტრზე, თუმცა დღეის მდგომარეობით, აღნიშნულის შესახებ რაიმე ნორმატიული აქტი გამოცემული არაა.

მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე შესაძლოა, ვივარაუდოთ, რომ ინსტრუქციის არსებობის შემთხვევაშიც აღნიშნულ ნორმას არ ექნება ფართო გამოყენება. თუმცა, იმის გათვალისწინებით, რომ საქართველოს კანონმდებლობით მოცემული არაა, თუ სად გადის ზღვარი გადასახადებისგან თავის არიდებასა და მის ოპტიმიზაციას შორის, გაურკვეველია, თუ რა კრიტერიუმების საფუძველზე უნდა დაადგინოს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურმა ადგილი ჰქონდა თუ არა გადასახადებისგან წინასწარგანზრახულად თავის არიდებას.

ბოლოს დავძენთ, რომ პროცენტების გამოქვითვის შეზღუდვა ასევე მოცემულია 107-ე მუხლით, რომელიც ასევე წარმოადგენს სუსტი კაპიტალიზაციის ნაირსახეობას იმ განსხვავებით, რომ გაანგარიშებისას იგი უფრო ეყრდნობა საგადასახადო შემოსავლებისა და გამოქვითვების მაჩვენებლებს, ვიდრე – „საბალანსო“ მუხლებს. ამდენად, ამ ორი ნორმის თანაარსებობა არ მიგვაჩნია გამართლებულად.

თავი XVI

საერთაშორისო დაბეგვრა და გადასახადებისაგან თავის არიდების აღკვეთა

მუხლი 124. უცხოეთში გადახდილი გადასახადის ჩათვლა

1. შემოსავალზე, რომელიც მიღებული არ არის საქართველოში არსებული წყაროდან, საქართველოს ფარგლების გარეთ გადახდილი მოგების გადასახადის თანხები ჩაითვლება შესაბამისი საგადასახადო წლისათვის ამ მოგებაზე საქართველოში გადასახადის გადახდისას.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით ჩათვლილი თანხების ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს გადასახადების იმ თანხების ოდენობას, რომლებიც დარიცხული იქნებოდა საქართველოში ამ მოგებაზე საქართველოში მოქმედი წესითა და განაკვეთებით.

მოცემული მუხლი შემოღებულია ვიწრო შემთხვევისთვის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნით და საქართველოში მოგების გადასახადის გადახდისას საშუალებას აძლევს სანარმოს, ჩაითვალოს სხვა ქვეყანაში გადახდილი გადასახადი. მუხლი ეხება ისეთ შემოსავალზე გადახდილ გადასახადს, რომელიც არ კვალიფიცირდება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად კოდექსის 104-ე მუხლის მიხედვით. უცხო ქვეყანასთან მიმართებით ტექსტში მითითებული „მოგების გადასახადი“ ცხადია, უნდა გავიგოთ ფართო მნიშვნელობით. უცხო ქვეყნის კანონმდებლობა, შესაძლოა, არ ცნობდეს „მოგების გადასახადის“ ტერმინს. ამდენად, აქ უნდა მოვიაზროთ უცხო ქვეყნის კანონმდებლობით გათვალისწინებული მოგების გადასახადის ეკვივალენტური გადასახადი.

ჩასათვლელი თანხა არ უნდა აღემატებოდეს კოდექსის დადგენილი წესისა და განაკვეთების მიხედვით გაანგარიშებულ თანხას, ანუ იგულისხმება ის თანხა, რომელიც გადახდილი იქნებოდა საქართველოში ამ ელემენტზე კოდექსით გათვალისწინებული ნორმების დაცვით. თუ უცხოეთში ფაქტობრივად გადახდილი თანხა აღემატება ამ ოდენობას, კოდექსის 120-ე მუხლის ძალით სხვაობის თანხა არ ექვემდებარება გამოქვითვას.

**მუხლი 125. ორმაგი დაბეგვრის თავიდან
აცილების შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებების
შესაბამისად არარეზიდენტის მიერ საგადასახადო
შელავათებით სარგებლობა
(20.12.2011 N 5556)**

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებებით განსაზღვრული საგადასახადო შელავათით სარგებლობისა და არარეზიდენტისათვის საქართველოში გადახდილი გადასახადის დაბრუნების წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

ტერმინი „ორმაგი დაბეგვრის“ ქვეშ იგულისხმება ერთი და იგივე გადასახადის გადამხდელისთვის ერთზე მეტ ქვეყანაში მსგავსი გადასახადების დაკისრება ერთი და იმავე საგადასახადო ბაზასთან მიმართებით. აქედან გამომდინარე, ბუნებრივია, რომ აღნიშნული ფაქტორის არსებობა ხელს უშლის ქვეყნებს შორის როგორც საქონლისა და მომსახურების გაცვლას, ასევე – კაპიტალისა და ადამიანური რესურსის გადაადგილებასაც.

ზოგადად, ქვეყნებს შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და შემოსავალზე (ქონებაზე) გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ ხელშეკრულების²⁵⁵ არსებობა წარმოადგენს სხვა

²⁵⁵ განვითარებად და განვითარებულ ქვეყნებს შორის ამ ტიპის ხელშეკრულების დადების ხელშეწყობის მიზნით გაერთიანებული ერების ორგანიზაციის ეკონომიკური და სოციალური საბჭოს მიერ 1967 წლის 4 აგვისტოს მიღებულ იქნა რეზოლუცია, რომლის მიხედვითაც მოთხოვნილ იქნა შექმნილიყო სპეციალური სამუშაო ჯგუფი როგორც განვითარებადი და განვითარებული ქვეყნების წარმომადგენლების, ასევე – ექსპერტების მონაწილეობით, რომელიც დაინტერესებულ საერთაშორისო ორგანიზაციებთან ერთად შეისწავლიდა იმ გზებსა და საშუალებებს, რომლებიც ხელს შეუწყობდა ხელშეკრულებების დადებას განვითარებად და განვითარებულ ქვეყნებს შორის. რეზოლუციის შესაბამისად გენერალური მდივნის მიერ 1968 წელს შექმნილ იქნა სპეციალური სამუშაო ჯგუფი, რომელმაც შემდგომში შეიმუშავა შესაბამისი რეკომენდაციები განვითარებად და განვითარებულ ქვეყნებს შორის საგადასახადო ხელშეკრულებების დადების მოლაპარაკების პროცესისთვის. საერთო ჯამში აღნიშნული რეკომენდაციები და გაეროს მოდელური ხელშეკრულება შედეგია ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისათვის იმ საერთაშორისო ძალისხმევისა, რომელიც დაიწყო ჯერ კიდევ ერთა ლიგის მიერ. განსაკუთრებული წვლილი ამ პროცესში მიუძღვის ევროპის ეკონომიკური თანამშრომლობის ორგანიზაციას (OECC), რომელიც ამჟამად ცნობილი, როგორც ეკონომიკური განვითარებისა და თანამშრომლობის ორგანიზაცია (OECD) და რომელსაც, თავის მხრივ, ნევრი ქვეყნების ინტერესების შესაბამისად, შემუშავებული აქვს საკუთარი მოდელური ხელშეკრულება; გაეროს მოდელური

ქვეყნის რეზიდენტისთვის დადებით სტიმულს, განახორციელოს ინვესტიცია მასპინძელ ქვეყანაში. განვითარებულ ქვეყნებთან მიმართებით ამ ტიპის ხელშეკრულებები ხელს უწყობს განვითარებად ქვეყანას წარმოჩნდეს უფრო მიმზიდველი ამ ქვეყანაში ინვესტიციების განხორციელებისას – ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გარკვეულწილად უცხოელი ინვესტორისთვის მასპინძელ ქვეყნის საგადასახადო რეჟიმში არსებული გაურკვევლობების შემცირების გზით.

ცხადია, განვითარებული ქვეყნებიდან განვითარებად ქვეყნებში საინვესტიციო ნაკადების ზრდა მეტწილად დამოკიდებულია განვითარებად ქვეყანაში არსებულ საინვესტიციო კლიმატზე, რომლის მნიშვნელოვან კომპონენტს წარმოადგენს ორმაგი დაბეგვრის გამოორიცხვა.

ზემოთ მითითებული ფაქტორებით აიხსება საქართველოს მცდელობა, რაც შეიძლება მეტ ქვეყანასთან ქონდეს გაფორმებული ამ ტიპის ხელშეკრულებები. უნდა აღვნიშნოთ, რომ ამ კუთხით ეს მცდელობა ერთობ წარმატებულია და დღეის მდგომარეობით საქართველოს მრავალ ქვეყანასთან აქვს გაფორმებული ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულებები.²⁵⁶

საერთაშორისო დაბეგვრისას თავს იჩენს შემთხვევების ორი მთავარი კატეგორია, რომლებიც უნდა დაარეგულიროს საერთაშორისო საგადასახადო წესებმა: პირველი, ეს არის იმ უცხოელთა (არარეზიდენტთა) დაბეგვრა, რომლებიც ახორციელებენ სამეურნეო ოპერაციებს, აქვთ ქონება, ან იღებენ შემოსავალს მასპინძელ ქვეყანაში; მეორე, იმ პირთა დაბეგვრა, რომლებიც განეკუთვნებიან ამ ქვეყანას და აწარმოებენ სამეურნეო ოპერაციებს, აქვთ ქონება, ან იღებენ შემოსავალს უცხო ქვეყანაში.

ხელშეკრულება წარმოადგენს ამ უკანასკნელის მოდიფიცირებულ ვარიანტს, რომელშიც უფრო მეტად არის გათვალისწინებული განვითარებადი ქვეყნის ინტერესები. გაეროს მოდელური ხელშეკრულება წარმოადგენს კომპრომისს „წყაროსა“ და „ადგილსამყოფელის“ პრინციპებს შორის, უფრო მეტი მნიშვნელობის მინიჭებით წყაროს პრინციპისთვის, ვიდრე ეს არის ეკონომიკური განვითარებისა და თანამშრომლობის ორგანიზაციის მოდელურ ხელშეკრულებაში. შევნიშნავთ, რომ საქართველოს მიერ ქვეყნებთან გაფორმებული ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულებების უმრავლესობა დაფუძნებულია ეკონომიკური განვითარებისა და თანამშრომლობის ორგანიზაციის (OECD) მიერ შემუშავებულ მოდელურ ხელშეკრულებაზე

²⁵⁶ ინფორმაციისთვის იხ. შემდეგი ბმული <http://www.mof.ge/4793>

საშემოსავლო/მოგების გადასახადთან მიმართებით ამოცანა მდგომარეობს იმაში, რომ არარეზიდენტები დაიბეგროს ქვეყანაში არსებული წყაროებიდან მიღებული შემოსავლებიდან, ხოლო რეზიდენტები კი – უცხო ქვეყანაში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავლებიდან. მთავარი პრობლემა, რომელიც თავს იჩენს ამ ორივე შემთხვევაში, არის შემოსავლის ორმაგი დაბეგვრა ან ორმაგი დაუბეგრაობა (ანუ როდესაც შემოსავალი საერთოდ არ იბეგვრება არც ერთ ქვეყანაში).²⁵⁷ ძირითადად ორმაგი დაბეგვრა წარმოიშევა, როდესაც კონკრეტულ შემოსავალთან მიმართებით ერთი ქვეყანა იყენებს „ადგილსამყოფლის“ პრინციპს, ხოლო მეორე ქვეყანა კი – „წყაროს“ პრინციპს. მაგალითად, თუ ერთი ქვეყნის რეზიდენტი იღებს შემოსავალს მეორე ქვეყანაში არსებული წყაროდან, ორმაგი დაბეგვრა სახეზეა, ვინაიდან ამ ქვეყნების მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობების საფუძველზე ეს შემოსავალი დაიბეგვრება როგორც რეზიდენტის ქვეყანაში, ასევე – შემოსავლის წყაროს ქვეყანაში. ასეთ შემთხვევაში, ამ ქვეყნებს შორის საგადასახადო ხელშეკრულების საფუძველზე ორმაგი დაბეგვრა გამოირიცხება:

ა) რეზიდენტის ქვეყნის მიერ რეზიდენტის უცხო ქვეყანაში მიღებული შემოსავლის გადასახადისგან გათავისუფლებით,

ან

ბ) რეზიდენტის ქვეყნის მიერ რეზიდენტისთვის უცხო ქვეყანაში გადახდილი გადასახადის ჩათვლის უფლების მინიჭებით.

თუმცა, ორმაგი დაბეგვრა სახეზეა ასევე, როდესაც ქვეყნები „რეზიდენტობის“ ან „წყაროს“ ტერმინების განსაზღვრისას იყენებენ არათავსებად განმარტებებს:

- შესაძლოა, პირი განიხილებოდეს ერთი ქვეყნის რეზიდენტად ამ ქვეყნის შიდა კანონმდებლობის მიხედვით და იმავდროულად იმავე პირს მეორე ქვეყანა განიხილავდეს თავის რეზიდენტად საკუთარი კანონმდებლობის მიხედვით. მაგალითად, **A** ქვეყანა შესაძლოა პირს თვლიდეს **A** ქვეყნის რეზიდენტად, მისი ამ ქვეყანაში დაფუძნების გამო, ხოლო **B** ქვეყანა კი – მის რეზიდენტად, ამ პირის მართვის ადგილის **B** ქვეყანაში არსებობის გამო.

²⁵⁷ რაც შეეხება ორმაგ დაუბეგრაობას, აღნიშნული ფაქტორი საერთაშორისო სამეურნეო ოპერაციებს აყენებს უპირატეს მდგომარეობაში ქვეყნის შიდა ოპერაციებთან მიმართებით, რაც, საბოლოო ჯამში, ნეგატიურად აისახება ქვეყნის შემოსავლებზე და ასევე ზღუდავს კონკურენციას.

შედგად, პირის მთლიანი შემოსავლები ექვემდებარება დაბეგვრას როგორც **A**, ასევე – **B**, ქვეყანაში

- ერთი და იმავე შემოსავალთან მიმართებით, შესაძლოა, როგორც ერთი, ასევე – მეორე, ქვეყნის შიდა კანონმდებლობა განიხილავდეს მას როგორც ამ ქვეყნის წყაროდან მიღებულ შემოსავალს, მაგალითად, **A** ქვეყნის კანონმდებლობა შეიძლება ითვალისწინებდეს, რომ არარეზიდენტის მიერ საქონლის რეალიზაცია იბეგრება **A** ქვეყანაში, თუ იგი ხორციელდება ამ ქვეყანაში მდებარე ქვედანაყოფის მეშვეობით; ხოლო **B** ქვეყნის კანონმდებლობით კი – არარეზიდენტის მიერ საქონლის რეალიზაცია იბეგრებოდა იმ შემთხვევაში, თუ საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემის ადგილი, განსაზღვრული **B** ქვეყნის კანონმდებლობით, იქნება **B** ქვეყანა. ასეთ შემთხვევაში **A** ქვეყანაში მდებარე ქვედანაყოფის მეშვეობით განხორციელებული საქონლის მიწოდება **B** ქვეყანაში ექვემდებარება საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრას ორივე ქვეყანაში.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 28.12.2011 № 633 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციით მოცემულია კონკრეტული პროცედურები ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულებებით განსაზღვრული ნორმების აღსრულების ხელშეწყობის მიზნით. უნდა შევნიშნოთ, რომ აღნიშნული ინსტრუქციით მოცემული წესები არ არეგულირებს ყველა იმ შემთხვევას, რომელზეც ვრცელდება ორმაგი დაბეგვრის ხელშეკრულებების მოქმედება, ასეთი შემთხვევებია, მაგალითად, როდესაც ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულების მონაწილე ქვეყნის რეზიდენტი:

- საქართველოში არსებული წყაროდან იღებს შემოსავალს, რომელიც კოდექსის მიხედვით არ ექვემდებარება გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას (მაგალითად, ქონების რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი) და როდესაც ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების საერთაშორისო ხელშეკრულების მიხედვით ეს შემოსავალი არ ექვემდებარება საქართველოში დაბეგვრას;
- საქართველოში არსებული წყაროდან იღებს შემოსავალს საქართველოს არარეზიდენტი პირისგან, რომელსაც კოდექსის მიხედვით ევალება გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავება და

როდესაც ხელშეკრულების მიხედვით ეს შემოსავალი არ ექვემდებარება საქართველოში დაბეგვრას;

- საქართველოში არსებული მუდმივი დანესებულების მეშვეობით იღებს შემოსავალს საერთაშორისო გადაზიდვებთან დაკავშირებით და როდესაც ხელშეკრულების მიხედვით ეს შემოსავალი არ ექვემდებარება საქართველოში დაბეგვრას;
- საქართველოს ტერიტორიაზე ფლობს ქონებას, რომელიც კოდექსის მიხედვით ქონების გადასახადით იბეგრება საქართველოში და როდესაც ხელშეკრულების მიხედვით ეს ქონება არ ექვემდებარება საქართველოში დაბეგვრას.

ცხადია, ინსტრუქციის მიერ ამ და სხვა შემთხვევების გაუთვალისწინებლობა არ წარმოადგენს მათზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ხელშეკრულების ნორმების გაუზრცელებლობის საფუძველს.

თავი XVII

საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების
შეფასება (8.11.2011. N5202)

მუხლი 126. ცნებების მნიშვნელობა ამ თავის მიზნებისათვის (8.11.2011. N5202)

1. ორი პირი ურთიერთდამოკიდებულია, თუ:

ა) ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ მონაწილეობს მეორე პირის მართვაში, კონტროლში ან კაპიტალში;

ბ) ერთი და იგივე პირები პირდაპირ ან არაპირდაპირ მონაწილეობენ ორი პირის მართვაში, კონტროლში ან კაპიტალში.

2. პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ მონაწილეობს საწარმოს მართვაში, კონტროლში ან კაპიტალში, თუ:

ა) იგი პირდაპირ ან არაპირდაპირ ფლობს საწარმოს 50 პროცენტზე მეტს;

ბ) იგი პრაქტიკულად ახორციელებს საწარმოს სამეწარმეო გადაწყვეტილებების კონტროლს.

3. დამოუკიდებელი არიან პირები, რომლებიც არ არიან ურთიერთდამოკიდებული.

4. ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის ნებისმიერი ოპერაცია კონტროლირებულია.

5. დამოუკიდებელ პირებს შორის ნებისმიერი ოპერაცია დამოუკიდებელია.

6. მარჟა არის რენტაბელობის კოეფიციენტი, რომელიც გამოიანგარიშება ისეთი მაჩვენებლების თანაფარდობით, როგორცაა, მაგალითად, შესყიდვების, გაყიდვების, დანახარჯებისა და აქტივების მაჩვენებლები.

7. ოპერაციის პირობა ნიშნავს საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების მეთოდით სარგებლობისას გამოყენებულ ფინანსურ ან სხვა შესაბამის მაჩვენებელს.

**მუხლი 127. საერთაშორისო კონტროლირებული
ოპერაციების შეფასების ზოგადი პრინციპები
(8.11.2011. N5202)**

1. ამ კოდექსის მიზნებისათვის, თუ საქართველოს სანარმო ახორციელებს ერთ ან რამდენიმე ფინანსურ ან კომერციულ ოპერაციას ურთიერთდამოკიდებულ სანარმოსთან, რომელიც არ არის საქართველოს სანარმო, თითოეული ასეთი სანარმო განსაზღვრავს თავისი დასაბეგრი მოგების ოდენობას საბაზრო პრინციპის შესაბამისად.

2. სანარმოს, რომელიც ახორციელებს ერთ ან რამდენიმე ფინანსურ ან კომერციულ საერთაშორისო კონტროლირებულ ოპერაციას ურთიერთდამოკიდებულ სანარმოსთან, დასაბეგრი მოგების ოდენობა საბაზრო პრინციპის შესაბამისია, თუ ოპერაციის პირობები არ განსხვავდება დამოუკიდებელ სანარმოებს შორის შედარებად ვითარებაში განხორციელებული შედარებადი ოპერაციების დროს შესათანხმებელი პირობებისგან.

3. თუ ამ მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული ოპერაციის დადგენილი პირობები არ შეესაბამება საბაზრო პრინციპს, ნებისმიერი ოდენობის მოგება, რომელიც ოპერაციის დადგენილი პირობების საბაზრო პრინციპთან შესაბამისობის შემთხვევაში ნარმოეშობოდა რომელიმე სანარმოს, მაგრამ საბაზრო პრინციპთან შეუსაბამობის გამო არ ნარმოეშვა, შეიძლება ჩართულ იქნეს ამ სანარმოს დასაბეგრი მოგებაში და დაიბეგროს შესაბამისად.

4. დამოუკიდებელი ოპერაცია შედარებადია საერთაშორისო კონტროლირებულ ოპერაციასთან, თუ:

ა) მათ შორის არ არსებობს ისეთი მნიშვნელოვანი განსხვავება, რომელიც არსებით გავლენას მოახდენდა ფინანსურ მაჩვენებელზე, რომლის შემომწმებაც ხდება საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების შესაბამისი მეთოდით;

ბ) მათ შორის ამ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტში აღნიშნული განსხვავების არსებობის შემთხვევაში, შედარებისას აღნიშნული განსხვავების შედეგების გამორიცხვის მიზნით, განხორციელდა დამოუკიდებელი ოპერაციის ფინანსური მაჩვენებლის გონივრულად ზუსტი შესწორება.

5. ამ მუხლის მე-3 ნაწილის დებულებები ასევე შეიძლება გავრცელდეს ისეთ შემთხვევებზე, როდესაც საქართველოს სანარმო ახორციელებს ერთ ან რამდენიმე ფინანსურ ან კომერციულ ოპერაციას შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე/ოფშორული ქვეყნის რეზიდენტთან, მიუხედავად იმისა, არიან თუ არა ეს პირები ურთიერთდამოკიდებული.

6. თუ საგადასახადო ორგანოს მიერ ამ თავის მიზნებისთვის საბაზრო პრინციპის შესაბამისად დადგენილ ფასსა და გადასახადის გადამხდელის მიერ განცხადებულ ფასს შორის სხვაობა არ აღემატება განცხადებული ფასის 10 პროცენტს, განცხადებული ფასი მიიჩნევა საბაზრო პრინციპის შესაბამისად დადგენილ ფასად.

მუხლი 128. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების მეთოდები (8.11.2011. N5202)

1. დასაბეგრი მოგების ოდენობის საბაზრო პრინციპთან შესაბამისობის განსაზღვრის მიზნით საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასებისათვის მიღებულია შემდეგი მეთოდები:

ა) შედარებადი დამოუკიდებელი ფასის მეთოდი. აღნიშნული მეთოდით საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციით გადაცემულ საქონელსა და მომსახურებაზე დადებული ფასი უდარდება შედარებადი დამოუკიდებელი ოპერაციით გადაცემულ საქონელსა და მომსახურებაზე დადებულ ფასს;

ბ) გადაყიდვის ფასის მეთოდი. აღნიშნული მეთოდით საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციით შესყიდული საქონლის დამოუკიდებელი ოპერაციით გაყიდვისას მიღებული მარჟა უდარდება შედარებადი და დამოუკიდებელი ოპერაციებით შესყიდული საქონლის შედარებადი დამოუკიდებელი ოპერაციით გაყიდვისას მიღებულ მარჟას;

გ) ფასნამატის მეთოდი. აღნიშნული მეთოდით ფასნამატი, რომელიც დადებულია საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციის ფარგლებში საქონლის ან მომსახურების მიწოდებისას პირდაპირ ან არაპირდაპირ განეულ ხარჯზე, უდარდება ფასნამატს, რომელიც დადებულია შედარებადი დამოუკიდებელი ოპერაციის ფარგლებში

საქონლის ან მომსახურების მიწოდებისას პირდაპირ ან არაპირდაპირ განუვლ ხარჯზე;

დ) ოპერაციის სუფთა მარჟის მეთოდი. აღნიშნული მეთოდით საწარმოს მიერ საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციის ფარგლებში შესაბამისი მაჩვენებლის (მაგალითად: დანახარჯები, გაყიდვები, აქტივები) მიმართ მიღებული სუფთა მოგების მარჟა უდარდება შედარებადი დამოუკიდებელი ოპერაციის ფარგლებში მიღებული სუფთა მოგების მარჟას იმავე მაჩვენებლის მიმართ;

ე) ოპერაციის მოგების გაყოფის მეთოდი. აღნიშნული მეთოდით საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციის მონაწილე თითოეულ საწარმოს მიეკუთვნება ამ ოპერაციიდან მიღებული მოგების/ზარალის ის წილი, რომელსაც, სავარაუდოდ, მიიღებდა დამოუკიდებელი საწარმო შედარებადი დამოუკიდებელი ოპერაციის ფარგლებში.

2. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციის საბაზრო პრინციპის შესაბამისი ფასი განისაზღვრება საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციის შეფასების შემთხვევის მიმართ ყველაზე უკეთ მისასადაგებელი მეთოდით.

მუხლი 129. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების სპეციალური დებულებანი (8.11.2011. N5202)

1. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნის შემთხვევაში გააკეთოს ახსნა-განმარტება, რის საფუძველზე თვლის თავის მიერ მიღებულ მოგებას ამ კოდექსის 127-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული საბაზრო პრინციპის შესაბამისად. ამასთანავე, გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია წარმოადგინოს საკმარისი ინფორმაცია და ანალიზი საკუთარი ახსნა-განმარტების გასამყარებლად და იმის შესამოწმებლად, რამდენად შეესაბამება მის მიერ ურთიერთდამოკიდებულ პირებთან განხორციელებული ოპერაციები ამ კოდექსის 127-ე მუხლის პირველ ნაწილს.

2. თუ საწარმოს, რომელიც იბეგრება საქართველოში, და მის ურთიერთდამოკიდებულ საწარმოს შორის განხორციელებული ოპე-

რაციის პირობებში სხვა ქვეყნის საგადასახადო ორგანომ შეიტანა შესწორება, რომლის შედეგადაც ამ ქვეყანაში დაიბეგრა მოგების ის ნაწილი, რომელიც უკვე დაბეგრილი იყო საქართველოში, და ამ ქვეყანასთან საქართველოს დადებული აქვს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ შეთანხმება, მაშინ საქართველოს საგადასახადო ორგანო საქართველოს გადამხდელი სანარმოს მოთხოვნის საფუძველზე გადაამონმებს, შეესაბამება თუ არა შეტანილი შესწორება საბაზრო პრინციპს. თუ საგადასახადო ორგანო დაასკვნის, რომ ზემოაღნიშნული შესწორება შეესაბამება საბაზრო პრინციპს, იგი შეიტანს შესაბამის შესწორებას და განახორციელებს საქართველოს გადამხდელი სანარმოს გადასახადის თანხის კორექტირებას.

3. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების მეთოდები და მათი გამოყენება, დამოუკიდებელი ოპერაციის შედარებადობის განსაზღვრა, ოპერაციის კორექტირების განხორციელების წესი, ოპერაციის მხარეთა მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის წარსადგენი ინფორმაცია, დოკუმენტთა ნუსხა, საბაზრო ფასების თაობაზე ინფორმაციის წყაროები, ფასების დიაპაზონის გამოყენების წესი, ამ თავის მიზნებისთვის გამოსაყენებელი ვადები და სხვა პროცედურული საკითხები განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

4. საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შემოწმება ხორციელდება ამ თავის დებულებათა შესაბამისად, რის შესახებაც გადაწყვეტილებას იღებს შემოსავლების სამსახურის უფროსი.

მუხლი 129¹. საერთაშორისო კონტროლირებულ ოპერაციებთან დაკავშირებული წინასწარი შეთანხმება (8.11.2011. N5202)

1. გადასახადის გადამხდელის მიმართვის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის უფროსი უფლებამოსილია დადოს წინასწარი შეთანხმება აღნიშნულ გადამხდელთან ამ თავის მიზნებისათვის. წინასწარი შეთანხმება იდება ოპერაციების დაწყებამდე, გარკვეული ვადით და მის ფარგლებში წინასწარ განისაზღვრება კრიტერიუმები, რომელთა საფუძველზედაც ოპერაციებისთვის დადგინდება ფასები. ასეთი კრიტერიუმებია, მაგალითად, მეთოდი, შედარებადი

ოპერაციები და მათი შესაბამისი კორექტირებები, მომავალ ოპერაციებთან დაკავშირებით მნიშვნელოვანი დაშვებები და ა. შ.

2. წინასწარი შეთანხმება ვრცელდება მხოლოდ იმ პირზე, რომლის მიმართაც დაიდო იგი. ამასთანავე, წინასწარ შეთანხმებაში უნდა მიეთითოს საქართველოს კანონმდებლობის ის ნორმა, რომლის საფუძველზედაც დაიდო იგი.

3. თუ პირი მოქმედებს წინასწარი შეთანხმების შესაბამისად, დაუშვებელია მაკონტროლებელი ორგანოს მიერ წინასწარი შეთანხმების საწინააღმდეგო გადაწყვეტილების მიღება და გადასახადის ან/და სანქციის დარიცხვა.

4. წინასწარი შეთანხმება არ გამოიყენება, თუ:

ა) მასში აღნიშნული ფაქტები და გარემოებები, რომლებიც გავლენას მოახდენდა წინასწარ შეთანხმებაზე, არ შეესაბამება არსებულ ფაქტებსა და გარემოებებს;

ბ) გაუქმდა ან შეიცვალა საქართველოს კანონმდებლობის ის ნორმა, რომლის საფუძველზედაც დაიდო წინასწარი შეთანხმება.

5. საქართველოს კანონმდებლობის ნორმამ, რომელიც ამძიებს გადასახადის გადამხდელის მდგომარეობას და რომელსაც მიეცა უკუქცევითი ძალა, არ შეიძლება გავლენა მოახდინოს ამ ნორმის ამოქმედებამდე დადებული წინასწარი შეთანხმების შესაბამისად განხორციელებულ ოპერაციებზე.

6. პირის მიერ წინასწარი შეთანხმების დადების მიზნით წარმოდგენილი ინფორმაცია განეკუთვნება საგადასახადო საიდუმლოებას.

7. თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ განცხადებული ფასი საბაზრო პრინციპის შესაბამისია, მას არ დაეკისრება ამ კოდექსით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა მხოლოდ იმის საფუძველზე, რომ მან დაარღვია ამ მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული წინასწარი შეთანხმების პირობა.

საგადასახადო კოდექსი შეიცავს სპეციალურ თავს საერთაშორისო კონტროლირებადი ოპერაციების შეფასების შესახებ. მისი დებულებები ძირითადად ეფუძნება ეკონომიკური თანამშრომლობის და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) დამოუკიდებელ სუბიექტთა შორის გარიგებების პრინციპსა (საბაზრო პრინციპს) და შესაბამის შეფასების მეთოდებს, რომლებსაც მრავალი საერთაშო-

რისო საგადასახადო შეთანხმება და ეროვნულ კანონმდებლობა იზიარებს. ამდენად, საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების თაობაზე დებულებების ასახვა კოდექსში საგადასახადო კანონმდებლობის საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკასთან მისადაგებისაკენ გადადგმული ნაბიჯია.

საგადასახადო კოდექსის თანახმად, პირი, რომელიც გარიგების შეფასების (transfer pricing) წესებს ექვემდებარება, საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნის შემთხვევაში, ვალდებულია წარუდგინოს ახსნა-განმარტება-გარიგებაში გამოყენებული ფასების საბაზრო პრინციპთან შესაბამისობის შესახებ. პირი უფლებამოსილია, საგადასახადო ორგანოს დამატებით წარუდგინოს ინფორმაცია, გათვლები ან ანალიზი, რომლებიც ამყარებს მის ახსნა-განმარტებაში აღწერილ გარემოებებს. კონტროლირებადი ოპერაციების შეფასების არსებითი და პროცედურული საკითხები, მათ შორის: კონტროლირებადი ოპერაციების შეფასების მეთოდები და მათი გამოყენების წესები, მსგავსი ოპერაციების საბაზრო პრინციპთან (ე.ი. დამოუკიდებელ პირებს შორის ოპერაციასთან) შესადარისობის განსაზღვრის საკითხები, ოპერაციის კორექტირების წესი აგრეთვე საგადასახადო ორგანოს მიერ დოკუმენტებისა და ინფორმაციის მოთხოვნის წესები და შესაბამისი ვადები უნდა განისაზღვროს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით. თუმცა, დღესდღეობით მსგავსი აქტი გამოცემული არ არის. მიუხედავად ამისა, აღსანიშნავია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი და საგადასახადო ადმინისტრირების პრაქტიკა ურთიერთდამოუკიდებულ პირებს შორის გარიგებების დაბეგვრისას აღიარებს ე.წ. „საბაზრო ფასის“ მეთოდს. ამდენად, საგადასახადო ორგანოს უფლება ენიჭება, აღნიშნული მეთოდის შესაბამისად გაანალიზოს შემოსავლები და ხარჯები ურთიერთდამოკიდებულ პირთა შორის.

იმის დასადგენად, თუ რამდენად შეესაბამება გარიგება საბაზრო პრინციპს, კოდექსი საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასებისთვის OECD-ის მიერ დამკვიდრებულ ხუთ მეთოდს აღიარებს, ესენია:

- შედარებადი დამოუკიდებელი ფასის მეთოდი;
- გადაყიდვის ფასის მეთოდი;
- ფასნამატის მეთოდი;

- ოპერაციის სუფთა (მოგების) მარჟის მეთოდი;
- ოპერაციის მოგების გაყოფის მეთოდი.

როგორც აღვნიშნეთ, ჩამოთვლილი მეთოდების გამოყენების წესები განსაზღვრულ უნდა იქნეს ფინანსთა სამინისტროს შესაბამისი ნორმატიული აქტით.

საგადასახადო კოდექსი არ ადგენს რაიმე საგანგებო სანქციას ოპერაციის საბაზრო პრინციპთან შეუსაბამობის ან მოთხოვნილი დოკუმენტების წარუდგენლობის შემთხვევებისთვის. შესაბამისად, გამოყენებულ უნდა იქნეს საგადასახადო კანონდმებლობით დადგენილი ზოგადი სანქციები (მაგ., საგადასახადო ორგანოსათვის ინფორმაციის წარუდგენლობისთვის დადგენილი ჯარიმები²⁵⁸)

²⁵⁸ იხ. 279-ე მუხლი და კომენტარი

თავი XVIII

შემოსავლების დაბეგვრა გადახდის წყაროსთან

მუხლი 130. დივიდენდების დაბეგვრა გადახდის წყაროსთან

1. რეზიდენტი სანარმოს მიერ ფიზიკური პირისთვის, არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირისთვის ან არარეზიდენტი სანარმოსთვის გადახდილი დივიდენდები იბეგვება გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 0-პროცენტისანი განაკვეთით. (8.11.2011. N5202)

2. „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის პირველი პუნქტით განსაზღვრული პირების (გარდა ინდივიდუალური სანარმოსი) მიერ მიღებული დივიდენდები გადახდის წყაროსთან არ იბეგვება და დივიდენდების მიმღები სანარმოს მიერ ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება.

3. რეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ მიღებული დივიდენდები, რომლებიც დაიბეგრა გადახდის წყაროსთან, არ ჩაირთვება ამ პირის ერთობლივ შემოსავალში და შემდგომ დაბეგვრას არ ექვემდებარება.

3¹. არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის მიერ მიღებული დივიდენდები, რომლებიც დაიბეგრა გადახდის წყაროსთან, არ ჩაირთვება ამ პირის ერთობლივ შემოსავალში და შემდგომ დაბეგვრას არ ექვემდებარება. (8.11.2011. N5202)

4. საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის აქციებიდან/წილიდან მიღებული დივიდენდები გადახდის წყაროსთან არ იბეგვება და დივიდენდების მიმღები პირის მიერ ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება.

5. თავისუფლად მიმოქცევადი ფასიანი ქაღალდიდან მიღებული დივიდენდები გადახდის წყაროსთან არ იბეგვება და დივიდენდების მიმღები პირის მიერ ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება.

6. რეზიდენტი სანარმოს მიერ სახელმწიფოსთვის გადახდილი დივიდენდები გადახდის წყაროსთან არ იბეგვება.

7. თავისუფალ ინდუსტრიულ ზონაში საერთაშორისო სანარმოდან მიღებული დივიდენდები გადახდის წყაროსთან არ იბეგვება და

ამ დივიდენდების მიმღები პირის მიერ ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება.

ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიზნებისთვის გასათვალისწინებელია, რომ კოდექსის 309-ე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით, ეს დივიდენდები²⁵⁹ 2011 წლის 1 იანვრიდან 2013 წლის 1 იანვრამდე იბეგრება გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 5-პროცენტითანი განაკვეთით, ხოლო 2013 წლის 1 იანვრიდან 2014 წლის 1 იანვრამდე – 3-პროცენტითანი განაკვეთით. ანუ, გადასახადის ნულოვანი განაკვეთი ვრცელდება 2014 წელსა და მისი შემდგომ პერიოდებში გადახდილ დივიდენდებთან მიმართებით.

მუხლის მეორე ნაწილის საფუძველზე ცხადი არ არის, უცხო ქვეყნის რეზიდენტებისგან მიღებული დივიდენდები ექვემდებარება თუ არა ამ ნაწილში მითითებული პირების მიერ ერთობლივ შემოსავლებში შეტანას. ტექსტის მიხედვით დივიდენდები თითქოს არ ექვემდებარება შეტანას, თუმცა, თუ ამ ნორმას განვიხილავთ მუხლის პირველ ნაწილის კონტექსტში, შესაძლოა, დავასკვნათ, რომ მეორე ნაწილი არ ეხება არარეზიდენტისაგან მიღებულ დივიდენდებს. უფრო ზუსტად, იგი ეხება მხოლოდ იმ შემთხვევებს, როდესაც დივიდენდის გადამხდელს წარმოადგენს საქართველოს საწარმო. მეორე მხრივ, ამ მსჯელობის კონტრარგუმენტად, მაგალითად, შესაძლოა, გამოყენებულ იქნეს ამავე მუხლის მე-6 ნაწილით დადგენილი ნორმა, რომელიც საერთოდ არაა კავშირში მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილ ნორმასთან.²⁶⁰ სიცხადისთვის მიზანშეწონილია კოდექსის ცვლილებების გზით დაზუსტდეს აღნიშნული საკითხი.

მუხლი 131. პროცენტების დაბეგვრა გადახდის წყაროსთან

1. არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების ან რეზიდენტის მიერ ან მათი სახელით გადახდილი პროცენტები იბეგრება გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 0-პროცენტითანი განაკვეთით.

²⁵⁹ ტერმინის განსაზღვრის მიზნით იხ. კოდექსის მე-8 მუხლის მე-12 ნაწილი

²⁶⁰ გადახდის წყაროსთან სახელმწიფოსთვის გადახდილი დივიდენდების დაბეგვრას ისედაც არ ითვალისწინებს პირველი ნაწილი

2. რეზიდენტი ბანკებისათვის კრედიტზე (სესხებზე) გადახდილი პროცენტები გადახდის წყაროსთან არ იბეგრება.

3. ფიზიკური პირის მიერ მიღებული პროცენტები, რომლებიც დაიბეგრა გადახდის წყაროსთან, არ ჩაირთვება ამ პირის ერთობლივ შემოსავალში და შემდგომ დაბეგვრას არ ექვემდებარება.

4. მოგების გადასახადის გადამხდელ რეზიდენტ იურიდიულ პირს ან არარეზიდენტის (გარდა ფიზიკური პირისა) მუდმივ დაწესებულებას, რომელმაც მიიღო საქართველოში გადახდის წყაროსთან დაბეგრილი პროცენტები, უფლება აქვს, ჩაითვალოს გადახდის წყაროსთან ბიუჯეტში გადახდილი გადასახადის თანხა.

5. საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ლიცენზირებული ფინანსური ინსტიტუტიდან მიღებული პროცენტები გადახდის წყაროსთან არ იბეგრება. ამასთანავე, აღნიშნული პროცენტები მიმღები პირის მიერ ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება, თუ ამ პროცენტების მიმღები არ არის ასევე ლიცენზირებული ფინანსური ინსტიტუტი.

6. თავისუფლად მიმოქცევადი ფასიანი ქაღალდიდან მიღებული პროცენტები გადახდის წყაროსთან არ იბეგრება და პროცენტების მიმღები პირის მიერ ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება.

7. რეზიდენტი საწარმოს მიერ სახელმწიფოსთვის გადახდილი პროცენტები გადახდის წყაროსთან არ იბეგრება.

8. საქართველოს საწარმოს მიერ გამოშვებული და უცხო ქვეყნის აღიარებულ საფონდო ბირჟის ლისტინგში სავაჭროდ დაშვებული სასესხო ფასიანი ქაღალდიდან მიღებული პროცენტები გადახდის წყაროსთან არ იბეგრება და ამ პროცენტების მიმღები პირის მიერ ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება.

9. თავისუფალ ინდუსტრიულ ზონაში საერთაშორისო საწარმოდან მიღებული პროცენტები გადახდის წყაროსთან არ იბეგრება და ამ პროცენტების მიმღები პირის მიერ ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება.

ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიზნებისთვის გასათვალისწინებელია, რომ კოდექსის 309-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული პროცენტები²⁶¹ 2011 წლის

²⁶¹ ტერმინის განსაზღვრის მიზნით იხ. კოდექსის მე-8 მუხლის მე-19 ნაწილი

1 იანვრიდან 2014 წლის 1 იანვრამდე იბეგრება გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 5-პროცენტიანი განაკვეთით. ანუ, საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული პროცენტებზე გადასახადის ნულოვანი განაკვეთი ვრცელდება 2014 წელსა და მის შემდგომ პერიოდებში გადახდილ პროცენტებთან მიმართებით, გარდა იმ სპეციფიკური შემთხვევისა, რომელიც მოცემულია 309-ე მუხლის 3¹-3³ ნაწილებით,²⁶² კერძოდ:

თუ პროცენტის მიმღებ საწარმოს პროცენტის თანხა შეაქვს პროცენტის გამცემი საწარმოს კაპიტალში, აღნიშნული პროცენტები კაპიტალში შეტანის მომენტში იბეგრება 0-პროცენტიანი განაკვეთით იმ პირობით, თუ პროცენტის გადახდის წყაროსთან 5-პროცენტიანი განაკვეთით დაბეგრის მოქმედების პერიოდში (ანუ 2014 წლის პირველ იანვრამდე) არ შემცირდება პროცენტის გამცემი საწარმოს კაპიტალი. ამ პირობის დარღვევის შემთხვევაში კაპიტალში შეტანილი პროცენტი ექვემდებარება დაბეგრას კაპიტალში შეტანის მომენტისთვის არსებული განაკვეთის შესაბამისად. იმ შემთხვევაში, როდესაც პროცენტის მიმღებს წარმოადგენს არარეზიდენტი საწარმო, პროცენტის გამცემი საწარმოს მიერ გადახდილი პროცენტი არ ექვემდებარება ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვას, ხოლო უკვე გამოქვითული ხარჯი კი ექვემდებარება ერთობლივ შემოსავალში ჩართვას იმ პერიოდში, რომელშიც სესხის პროცენტი შეტანილ იქნა პროცენტის გამცემი საწარმოს საწესდებო კაპიტალში.

მუხლის მე-5 ნაწილში მითითებულ ლიცენზირებულ ფინანსურ ინსტიტუტებში იგულისხმება ის ფინანსური ინსტიტუტები,²⁶³ რომელთა საქმიანობა ექვემდებარება ლიცენზირებას საქართველოში და რომელთაც მოპოვებული აქვთ ამგვარი ლიცენზია საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით.²⁶⁴ ლიცენზირებულ ფინანსურ ინსტიტუტებში მოიაზრება აგრეთვე ის პირებიც, რომლებსაც გააჩნიათ უცხო ქვეყნის მიერ გაცემული ლიცენზია იმ პირობით, თუ იგი აღიარებულია საქართველოში კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

²⁶² აღნიშნული ნორმა ძალაშია 2011 წლის 30 დეკემბრიდან

²⁶³ ფინანსურ ინსტიტუტის განსაზღვრის მიზნით იხ. საქართველოს კანონი ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ

²⁶⁴ იხ. საქართველოს კანონი ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ. შევნიშნავთ, რომ ამ პირებში ყველა ფინანსური ინსტიტუტი არ მოიაზრება. მაგალითად, მე-5 ნაწილი არ ვრცელდება მიკროსაფინანსო ორგანიზაციებზე

მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, მოგების გადასახადის გადამხდელ რეზიდენტ იურიდიულ პირს ან საქართველოში მუდმივ დაწესებულების მქონე არარეზიდენტ სანარმოს უფლება აქვს, ჩაითვალოს საქართველოში ამ პროცენტებზე გადახდის წყაროსთან ბიუჯეტში გადახდილი გადასახადის თანხა. უნდა შევნიშნოთ, რომ ჩანაწერის მიხედვით შეუზღუდავია აღნიშნული თანხის ჩათვლა იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც სანარმო ზარალიანია. აღსანიშნავია, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010 „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ №996 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის XI თავში მოცემული მოგების გადასახადის დეკლარაციის ფორმა არ ითვალისწინებს ამგვარი თანხის დაბრუნებას, თუმცა კი აღნიშნული თანხა შესაბამის გრაფაში მითითებულ უნდა იქნეს. სასურველია, თუ აღნიშნული საკითხის დაზუსტდება ამ ინსტრუქციაში ცვლილებების შეტანის გზით.

თუ რომელი ბირჟა ითვლება მუხლის მე-8 ნაწილში მითითებულ უცხო ქვეყნის აღიარებულ საფონდო ბირჟად, იხილეთ საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის 28.12.2010 № 170/01 ბრძანებით დამტკიცებული წესი.

მუხლი 132. როიალტის²⁶⁵ დაბეგვრა გადახდის წყაროსთან

1. არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების ან რეზიდენტის მიერ ან მათი სახელით რეზიდენტი ფიზიკური პირისათვის (გარდა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული ფიზიკური პირისა) გადახდილი როიალტი იბეგრება გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 15-პროცენტიანი განაკვეთით. (14.06.2011. N4754)

2. ფიზიკური პირის მიერ (გარდა ამ მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა) მიღებული როიალტი, რომელიც დაიბეგრა გადახდის წყაროსთან, არ ჩაირთვება ამ პირის ერთობლივ შემოსავალში და შემდგომ დაბეგვრას არ ექვემდებარება. (14.06.2011. N4754)

3. მენარმე ფიზიკურ პირს, რომელმაც მიიღო საქართველოში

²⁶⁵ ტერმინის „როიალტი“ განსაზღვრის მიზნით იხ. კოდექსის მე-8 მუხლის 21-ე ნაწილი

გადახდის წყაროსთან დაბეგრილი როიალტი, უფლება აქვს, ჩაითვალოს გადახდის წყაროსთან ბიუჯეტში გადახდილი გადასახადის თანხა.

4. სახელმწიფოსათვის გადახდილი როიალტი გადახდის წყაროსთან არ იბეგრება.

კოდექსის 309-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, რეზიდენტი ფიზიკური პირისთვის გადახდილი როიალტი 2011 წლის 1 იანვრიდან 2013 წლის 1 იანვრამდე იბეგრება გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 20-პროცენტის განაკვეთით, ხოლო 2013 წლის 1 იანვრიდან 2014 წლის 1 იანვრამდე – 18-პროცენტის განაკვეთით.

მუხლი 133. იჯარის დაბეგვრა გადახდის წყაროსთან ამოღებულ იქნეს (8.11.2011. N5202 ამოქმედდეს 2012 წლის 1 იანვრიდან)

1. არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების ან რეზიდენტის მიერ ან მათი სახელით რეზიდენტი ფიზიკური პირისათვის (გარდა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული ფიზიკური პირისა) გადახდილი საიჯარო მომსახურების თანხა, გარდა ლიზინგის შემთხვევისა, იბეგრება გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 15-პროცენტის განაკვეთით. (14.06.2011. N4754)

2. ფიზიკური პირის მიერ (გარდა ამ მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა) მიღებული საიჯარო მომსახურების თანხა, რომელიც დაიბეგრა გადახდის წყაროსთან, არ ჩაირთვება ამ პირის ერთობლივ შემოსავალში და შემდგომ დაბეგვრას არ ექვემდებარება. (14.06.2011. N4754)

3. მეწარმე ფიზიკურ პირს, რომელმაც მიიღო საქართველოში გადახდის წყაროსთან დაბეგრილი საიჯარო მომსახურების თანხა, უფლება აქვს, ჩაითვალოს გადახდის წყაროსთან ბიუჯეტში გადახდილი გადასახადის თანხა.

4. ამ მუხლის მიზნებისათვის საიჯარო (მათ შორის, ქირის) მომსახურება არ მოიცავს ლიზინგის ფარგლებში გაწეულ მომსახურებას.

მუხლი 133¹. სსზ-ის ტერიტორიაზე სავაჭრო ობიექტის ან/და სავაჭრო ადგილის დამქირავებელი პირის შემოსავლის დაბეგვრა (8.11.2011. N5202 ამოქმედდეს 2012 წლის 1 იანვრიდან)

1. სსზ-ის ტერიტორიაზე სავაჭრო ობიექტის ან/და სავაჭრო ადგილის დამქირავებელი პირის მიერ (გარდა ამ კოდექსის 26-ე მუხლის მე-5 და მე-6 ნაწილებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა) საქონლის რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავალი სსზ-ის სტატუსის მქონე პირის მიერ იბეგრება გადახდის წყაროსთან 3-პროცენტიანი განაკვეთით.

2. ამ კოდექსის 26-ე მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში სავაჭრო ობიექტის ან/და სავაჭრო ადგილის დამქირავებელი პირის მიერ სსზ-ის საწყობში შეტანილი საქონლის ღირებულება სსზ-ის სტატუსის მქონე პირის მიერ იბეგრება 5-პროცენტიანი განაკვეთით.

3. პირის მიერ სსზ-ის ტერიტორიაზე მიღებული შემოსავალი, რომელიც დაიბეგრა ამ მუხლის შესაბამისად, არ ჩაირთვება ამ პირის ერთობლივ შემოსავალში და შემდგომ დაბეგვრას არ ექვემდებარება.

4. სსზ-ის სტატუსის მქონე პირის მიერ ამ მუხლით გათვალისწინებული გადასახადის გადახდისა და დეკლარირების წესი განისაზღვრება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით.

სსზ-ს ტერიტორიაზე საქმიანობის განმახორციელებელ მოიჯარეებთან დაკავშირებით სსზ-ს სტატუსის მქონე იურიდიულ პირებს კანონით ეკისრებათ გარკვეული ვალდებულებები, რომლებიც გამომდინარეობს 26-ე მუხლიდან. ერთ-ერთ ასეთ ვალდებულებას განეკუთვნება მოიჯარეებისათვის საშემოსავლო/მოგების გადასახადის დაკავება და საქართველოს ბიუჯეტში მისი გადახდა (მ.26.4.ბ). დაკავების ვარიანტები შეიძლება იყოს შემდეგი:

1. ნიშანდებული საქონლის რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლის 3%. ამ შემთხვევაში საშემოსავლო/მოგების გადასახადი გამოიანგარიშება დღგ-ისა და აქციზის თანხის გამოკლების შემდეგ.
2. ნიშანდების შეუძლებლობის შემთხვევაში, საქონლის ღირებულების 5%. ვვარაუდობთ, რომ ღირებულებაში იგულისხმება მოიჯარის მიერ საქონლის შექმნის ღირებულება, დადასტურებული პირველადი საგადასახადო დოკუმენტებით, ხოლო მათი არარსებობისას კი – საქონლის საბაზრო ფასი. ვარაუდი ეფუძ-

ნება იმ წარმოდგენას, რომ გადასახადის თანხობრივ გამოხატულებაზე გავლენა არ უნდა მოახდინოს მხოლოდ იმ ფაქტმა, რომ შეუძლებელია თითოეული საქონლის დამცავი საშუალებით ნიშანდება. ამასთან, მიუხედავად იმისა, მოიჯარემ გაყიდა თუ არა ნიშანდაუდებელი საქონელი, სტატუსის მქონე პირი მაინც ვალდებულია, გადაიხადოს დასაკავებელი გადასახადი.

3. დაკავება არ ხორციელდება. ამ შემთხვევას ადგილი ექნება იმ მოიჯარე იურიდიული პირების მიმართ, რომლებიც საქონლის რეალიზაციას ახორციელებენ სტაციონარული სავაჭრო ობიექტების მეშვეობით და გამოიყენეს მ.26.6-ით მათთვის მინიჭებული უფლება. გადასახადის დაკავება არ განხორციელდება მაშინაც, როდესაც სსზ-ს ტერიტორიაზე ადგილი აქვს მოიჯარის მიერ მომსახურების მიწოდებას.

მაგალითი: მარტის თვეში მოიჯარე მაყვალამ სსზ-ს ტერიტორიაზე (შპს „იმოვე“) შემოიტანა 10 ყუთი ელ.საქონელი და 20 კგ ფქვილი. ეს უკანასკნელი არ იყო დაფასოებული. მაყვალამ ფქვილი შეიძინა სასაქონლო ზედნადებით, რომელშიც მითითებული იყო შეძენის ღირებულება (20ლ.). მაყვალამ გაყიდა 2 ყუთი ელ.საქონელი, თითო – 150 ლარად, და 5 კგ ფქვილი, თითო – 2 ლარად. ამას გარდა, მაყვალამ, ასევე სსზ-ს ტერიტორიაზე, ერთ-ერთ მომხმარებელს დეტალურად გააცნო საგადასახადო კოდექსის ახალი ცვლილებები, რაშიც მიიღო ანაზღაურება (20 ლ.).

ამ პირობებში, შპს „იმოვე“-ს მიერ, წინამდებარე მუხლის შესაბამისად, დასაკავებელია 10 ლ. $(=(150+150) \times 3\% + 20 \times 5\%)$.

აღსანიშნავია, რომ სტატუსის მქონე პირის მიერ დაკავებული/გადახდილი გადასახადი არ ჩაითვლება მოიჯარის ერთობლივ შემოსავალში, მაგრამ აქვე შევნიშნავთ, რომ ეს არ ნიშნავს საშემოსავლო ან მოგების გადასახადისაგან ამ შემოსავლის გათავისუფლებას.

საქართველოს მთავრობის ის დადგენილება, რომელიც მითითებულია მე-4 ნაწილში, დღესდღეობით²⁶⁶ არ არის გამოცემული ისევე, როგორც არ არის გამოცემული მ.26.7-ით განსაზღვრული სსზ-ს ფუნქციონირების წესი. იმ მომენტებზე, რომლებზეც ჩვენ მიერ გამოთქმულია გარკვეული ვარაუდი ამ მუხლის კომენტარებისას, ვფიქრობთ, პასუხს ამომწურავად და ნათლად გასცემს ხსენებული ნორმატიული აქტები.

²⁶⁶ 01.01.20125-თვის

მუხლი 134. არარეზიდენტის შემოსავლის დაბეგვრა გადახდის წყაროსთან

1. არარეზიდენტის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი, რომელიც არ მიეკუთვნება საქართველოში საგადასახადო აღრიცხვაზე მყოფ არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში, იბეგრება გადახდის წყაროსთან გამოქვეითების გარეშე, შემდეგი განაკვეთებით:

ა) დივიდენდები – ამ კოდექსის 130-ე მუხლის მიხედვით;

ბ) პროცენტები – ამ კოდექსის 131-ე მუხლის მიხედვით;

გ) სანარმოს, ორგანიზაციის ან/და მენარმე ფიზიკური პირის მიერ საერთაშორისო კავშირგაბმულობის ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებისათვის და საერთაშორისო გადაზიდვების სატრანსპორტო მომსახურებისათვის გადახდილი თანხები – 10 პროცენტით;

დ) „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების განხორციელებისას არარეზიდენტი ქვეკონტრაქტორების მიერ მიღებული შემოსავალი – 4 პროცენტით;

ე) გადახდილი სხვა თანხები, რომლებიც ამ კოდექსით ითვლება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად, – 10 პროცენტით; (8.11.2011. N5202)

ვ) ხელფასის სახით მიღებული შემოსავალი – ამ კოდექსის 81-ე მუხლით განსაზღვრული განაკვეთით.

2. ამ მუხლის მიზნებისათვის გადასახდელები, რომლებიც გადაიხდება საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების მიერ ან მისი სახელით, ითვლება რეზიდენტი სანარმოს მიერ გადახდილად.

3. არარეზიდენტს, რომელიც იღებს ამ მუხლის პირველი ნაწილის „გ“-„ე“ ქვეპუნქტებით განსაზღვრულ შემოსავლებს და იბეგრება გადახდის წყაროსთან, უფლება აქვს, საანგარიშო წლის მომდევნო წლის 1 აპრილამდე წარადგინოს დეკლარაცია დაკავებული გადასახადის გადაანგარიშების და დაბრუნების მოთხოვნით.

4. ამ მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული უფლების გამოყენების შემთხვევაში:

ა) არარეზიდენტის შემოსავალი იბეგრება იმავე წესით, როგორც დაიბეგრებოდა ეს შემოსავალი, გადასახადის გადამხდელის

საქართველოში არსებულ მუდმივ დაწესებულებასთან რომ ყოფილიყო დაკავშირებული;

ბ) არარეზიდენტის შემოსავალთან დაკავშირებული ხარჯები გამოიქვითება მუდმივი დაწესებულებისათვის დადგენილი წესით;

გ) არარეზიდენტის მიერ გადახდილი გადასახადი არ უნდა აღემატებოდეს ამ მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ, გადახდის წყაროსთან დაბეგრულ თანხას.

გადახდის წყაროსთან დაბეგრას შესაძლოა დაექვემდებაროს არარეზიდენტის შემოსავლები მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ კმაყოფილება ყველა შემდეგი პირობა:

- შემოსავალი კოდექსის 104-ე მუხლის მიხედვით წარმოადგენს საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს;
- შემოსავლის გადამხდელს წარმოადგენს კოდექსის 154-ე მუხლში მითითებული საგადასახადო აგენტი;
- განსაზღვრულია დაბეგრის ობიექტი და მისი სიდიდე მ.80 და მ.97-ის საფუძველზე
- შემოსავალი საქართველოს კანონმდებლობით არაა განთავისუფლებული მოგების/საშემოსავლო გადასახადისაგან;
- შემოსავალი არაა მიღებული ქონების რეალიზაციის შედეგად (იხილეთ შემდეგი აბზაცი);
- შემოსავალი არ მიეკუთვნება საქართველოში საგადასახადო აღრიცხვაზე მყოფ არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას (იხილეთ შემდეგი აბზაცი).

მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, გადახდის წყაროსთან დაკავებას ექვემდებარება ის შემოსავალიც, რომელიც მიეკუთვნება საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ეს არარეზიდენტი რეგისტრირებულია საქართველოში გადასახადის გადამხდელად მისი მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით. უნდა შევნიშნოთ, რომ აღნიშნული, განსხვავებით წინამორბედი კოდექსის ანალოგიური დებულებისა,²⁶⁷ კოდექსის მნიშვნელოვან ხარვეზს წარმოადგენს რამდენადაც სახეზეა აშკარა წინააღმდეგობა კოდექსის მე-80 მუხლის მე-3 ნაწილსა და 97-ე მუხ-

²⁶⁷ იხ. 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 197-ე მუხლის პირველი ნაწილი.

ლის მე-4 ნაწილთან მიმართებით. ერთი შეხედვით, დაკავების ვალდებულების განსაზღვრა არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულების საგადასახადო აღრიცხვის არქონის მიხედვით, პირს, რომელიც თანხას უხდის არარეზიდენტ პირს, თითქოს ხელს უწყობს საგადასახადო აგენტის სტატუსის დადგენაში. თუმცა, მეორე მხრივ, ეს წინააღმდეგობა, კითხვის ქვეშ აყენებს, თუ ამ მუხლების (მე-80, 97-ე) რომელი ნაწილები უნდა იქნეს მიღებული მხედველობაში საგადასახადის გადამხდელის მიერ და რომელი არა, იმის დასადგენად წარმოადგენს თუ არა ეს პირი საგადასახადო აგენტს სხვა შემთხვევებში; სხვა სიტყვებით, ამ მუხლების სრული ან ნაწილობრივი იგნორირება უცილობლად გამოიწვევს არალოგიკურ შედეგებს, მაგალითად, ისეთ გადახდებთან მიმართებით სადაც პირი, ჩვეულებრივ, არ წარმოადგენს საგადასახადო აგენტს (გადახდები საქონლის შესყიდვასთან დაკავშირებით). ამდენად შესაძლოა უფრო გამართლებული ყოფილიყო, ამ ნაწილში, წინამორბედი კოდექსის რედაქციის შენარჩუნება ან მისი სხვაგვარად მოდიფიცირება, მაგალითად, საგადასახადის გადამხდელისთვის უფლების მინიჭება (და არა ვალდებულების დაკისრება) დააკავოს საგადასახადი, როდესაც მუდმივი დაწესებულება არ არის საგადასახადო აღრიცხვაზე.

გარდა ამისა, მუხლის მე-3 ნაწილით შესაძლებელია საგადასახადის გადაანგარიშება, თუმცა ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის დაშვებით, ეს ნაწილი ეხება იმ პირებს, რომელთაც საქართველოში არა აქვთ მუდმივი დაწესებულება (მ.შ. არარეგისტრირებული თუ რეგისტრირებული). სასურველია, თუ აღნიშნული ასევე დაზუსტდება საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანის გზით.

მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი ნორმის საჭიროება არ არსებობს, ვინაიდან, ერთი მხრივ, საქართველოში მუდმივი დაწესებულების მქონე არარეზიდენტი პირი ისედაც წარმოადგენს საგადასახადო აგენტს (მ.154), ხოლო, მეორე მხრივ, ეს ნაწილი ვერ მოახდენს გავლენას კონკრეტული შემოსავლის საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად მიჩნევის ან არმიჩნევის კუთხით.

თავი XIX

საგადასახადო აღრიცხვის წესები

მუხლი 135. საგადასახადო წელი

საგადასახადო წლად ითვლება კალენდარული წელი.

მუხლი ადგენს დროის იმ ინტერვალს, რომლის მიმართაც, როგორც წესი, დგინდება გადასახადის საგადასახადო ბაზა (დაბეგვრის ობიექტი) მისი ელემენტების (შემოსავალისა და გამოსაქვითი ხარჯის) მიკუთვნებით ამ პერიოდზე. თუ რა წესით უნდა იქნეს მიკუთვნებული შემოსავლები და გამოქვითვები ამ პერიოდისათვის, აღნიშნულს აღწერს შემდგომი მუხლები. ამ მუხლებში მოხსენიებული ტერმინი „საანგარიშო პერიოდი“ საგადასახადო წლის შემცვლელ ცნებად უნდა მოვიხაროთ.

მუხლი 136. შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის პრინციპები

1. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე, ამ თავით გათვალისწინებული მეთოდების გამოყენებით და მიაკუთვნოს იმ საანგარიშო პერიოდს, რომელშიც მოხდა მათი მიღება და განწევა.

2. თუ ამ თავით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, გადასახადის გადამხდელი შემოსავლებისა და ხარჯების აღსაარიცხავად იყენებს საკასო ან დარიცხვის მეთოდს, იმის მიხედვით, თუ რომელ მეთოდს იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისათვის.

3. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სრულად აღრიცხოს თავის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მათ დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე.

4. სამეწარმეო საქმიანობისათვის ქვეყნის შიგნით საქონლის მიწოდების შემთხვევაში (გარდა სპეციალური დამატებული ღირებულების გადასახადის ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით განხორციელებული მიწოდებისა, რომლებიც მოიცავს ზედნადებით გათვალისწინებულ რეკვიზიტებს) სასაქონლო ზედნადები უნდა გამოინეროს საქარ-

თველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმითა და წესით, რის გარეშეც აკრძალულია საქონლის ტრანსპორტირება. ამასთანავე, საქონლის მიწოდებისას სასაქონლო ზედნადების გამოწერის შემთხვევაში აკრძალულია ზედნადების გარეშე საქონლის შენახვა.

5. დასაბეგრი შემოსავალი (მოგება) უნდა განისაზღვროს იმავე მეთოდით, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. ამასთანავე, შემოსავლის (მოგების) კორექტირება ხდება მხოლოდ ამ კოდექსის მოთხოვნების შესაბამისად. თუ ამავე კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების მიხედვით გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემები და კოდექსით დადგენილი ზღვრული ნორმები განსხვავდება ერთმანეთისაგან, დასაბეგრი ობიექტის განსაზღვრისათვის მან უნდა გამოიყენოს ამ კოდექსით დადგენილი ნორმები.

6. ამ მუხლის დებულებათა გათვალისწინებით, გადასახადის გადამხდელმა აღრიცხვა უნდა აწარმოოს საგადასახადო მიზნებისათვის აღრიცხვის საკასო ან დარიცხვის მეთოდით, იმ პირობით, რომ იგი საგადასახადო წლის განმავლობაში ერთ მეთოდს გამოიყენებს.

7. ფიზიკურ პირს უფლება აქვს, შემოსავლები და ხარჯები საკასო მეთოდით აღრიცხოს.

8. დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია გამოიყენოს აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდი.

9. გადასახადის გადამხდელის მიერ აღრიცხვის მეთოდის ნებისმიერი ასპექტის შეცვლისას დასაბეგრი შემოსავლის (მოგების) კორექტირება უნდა მოხდეს ასეთი შეცვლის წელს, იმის გათვალისწინებით, რომ დასაბეგრი შემოსავლის (მოგების) განსაზღვრასთან დაკავშირებული არც ერთი ელემენტი არ იქნება გამოტოვებული ან ორჯერ ჩართული.

10. თუ გადასახადის გადამხდელი არაფულადი ფორმით იღებს შემოსავლებს ან სწევს ხარჯებს, ასეთი შემოსავლების მიღების ან ხარჯების განწევის მომენტი განისაზღვრება იმ წესით, რა წესითაც განისაზღვრება ფულადი ფორმით შემოსავლების მიღების ან ხარჯების განწევის მომენტი.

11. ზოგიერთი სახის საქმიანობის განმახორციელებელ გადასახადის გადამხდელს, თუ ასეთი საქმიანობისათვის ამ კოდექსით გათ-

ვალისწინებულია დაბეგვრის განსხვავებული პირობები, საქართველოს ფინანსთა მინისტრმა შეიძლება დაუდგინოს ზოგიერთი სახის საქმიანობასთან დაკავშირებული შემოსავლებისა და ხარჯების განცალკევებულად აღრიცხვის ვალდებულება. ამასთანავე, ზოგიერთი სახის საქმიანობასთან დაკავშირებული შემოსავლები და ხარჯები დადასტურებული უნდა იქნეს სააღრიცხვო დოკუმენტაციით.

12. გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია შემოსავლები და ხარჯები აღრიცხოს ელექტრონული ფორმით, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით.

13. ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირგასამტეხლო და სხვა ჯარიმები აღრიცხება საკასო მეთოდით. (13.10.2011. N5118)

საგადასახადო მიზნებისთვის შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის ორი მეთოდია დაშვებული: ე.წ. საკასო და დარიცხვის მეთოდები. მათი არსი განმარტებულია კოდექსის 137-ე–142-ე მუხლებით. კონკრეტული საგადასახადო წლისთვის მეთოდის არჩევა დამოკიდებულია იმისდა მიხედვით:

- თუ რომელ მეთოდს იყენებს გადასახადის გადამხდელი ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისთვის (იხ. მე-2, 5-ე ნაწილები). კერძოდ, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საგადასახადო მიზნებისთვის გამოიყენოს იგივე მეთოდი, რასაც იგი იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისთვის. ბუღალტრულ აღრიცხვაში აღიარებული დარიცხვის მეთოდი მსგავსია კოდექსით მოცემული დარიცხვის მეთოდისა, თუმცა არაა მისი იდენტური. ცალკეულ ელემენტებთან მიმართებით განსხვავების შემთხვევებში გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, დააკორექტიროს დასაბეგრი შემოსავალი/მოგება კოდექსის ნორმების შესაბამისად (იხ. მე-5 ნაწილი).
- წარმოადგენს თუ არა გადასახადის გადამხდელი დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს. კერძოდ, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია საგადასახადო აღრიცხვისას გამოიყენოს დარიცხვის მეთოდი (იხ. მე-8 ნაწილი).

შევნიშნავთ, რომ ამ ნაწილებს (მე-5-სა და მე-8-ს) შორის ერთგვარი წინააღმდეგობაა იმ სპეციფიკური შემთხვევისათვის, როდესაც დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ბუღალტრული

აღრიცხვის მიზნებისთვის იყენებს საკასო მეთოდს. ასეთ შემთხვევაში მე-5 ნაწილი აიძულებს მას გამოიყენოს საკასო მეთოდი მაშინ, როცა მე-8 ნაწილის ძალით იგი ვალდებულია გამოიყენოს დარიცხვის მეთოდი. სასურველია, თუ ეს წინააღმდეგობა აღმოიფხვრება კოდექსში ცვლილების შეტანის გზით.

მე-7 ნაწილით დადგენილ ნორმასთან მიმართებით შესაძლოა, ვივარაუდოთ, რომ ამ ნაწილის საფუძველზე ფიზიკური პირისათვის მინიჭებული უფლება ძალაშია, მიუხედავად ამავე მუხლის მე-5 და მე-8 ნაწილით დადგენილი მოთხოვნებისა. წინააღმდეგ შემთხვევაში ეს ნაწილი სრულიად ზედმეტი იქნებოდა.

მე-4 ნაწილით დადგენილია სასაქონლო ზედნადების სავალდებულო წესით გამონერის მოთხოვნა.²⁶⁸ კერძოდ, სასაქონლო ზედნადების გამონერა სავალდებულოა, როდესაც სახეზეა:

- საქართველოს ფარგლებში საქონლის მიწოდება და
- აღნიშნული მიწოდება ხორციელდება მიმწოდებელი პირის სამეწარმეო საქმიანობის ფარგლებში.²⁶⁹

შევნიშნავთ რომ, ეკონომიკური საქმიანობა უფრო ფართო ცნებაა, ვიდრე სამეწარმეო საქმიანობა. თავის მხრივ, სამეწარმეო საქმიანობა კოდექსით არაა განმარტებული. ამდენად, კოდექსის მე-2 მუხლის მე-6 ნაწილის ძალით შესაძლოა ამ ტერმინის განსაზღვრის მიზნით გამოყენებულ იქნეს „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის შესაბამისი ნორმა, რომლის მიხედვით „სამეწარმეო საქმიანობად მიიჩნევა მართლზომიერი და არაერთჯერადი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების მიზნით, დამოუკიდებლად და ორგანიზებულად“²⁷⁰

²⁶⁸ უნდა შევნიშნოთ, რომ ეს ნაწილი ვერ თავსდება მოცემული მუხლის კონტექსტში. უპირაინი იქნებოდა ამ ნორმის კოდექსის ზოგადი ნაწილში ასახვა

²⁶⁹ ნორმაში გამოყენებული სიტყვათა წყობა „სამეწარმეო საქმიანობისათვის ქვეყნის შიგნით საქონლის მიწოდების შემთხვევაში“ შინაარსობრივად გაუმართავია. ეს ნორმა, შესაძლებელია, ისე იქნეს ინტერპრეტირებული, თითქოს იგი აღწერდეს იმ შემთხვევას, როდესაც საქონლის მიმწოდებელი სამეწარმეო საქმიანობის ფარგლებში ახორციელებს მიწოდებას; ჩვენ უფრო ვემხრობით მეორე მოსაზრებას, რომლის მიხედვით, საქონლის მიმღები მხარე სამეწარმეო საქმიანობის მიზნებისთვის ახორციელებს საქონლის შესყიდვას სასურველია, აღნიშნული ნაწილის რედაქტირება კოდექსში ცვლილებების შეტანის გზით იმგვარად, რომ ნათლად ჩანდეს კანონმდებლის განზრახვა

²⁷⁰ იხ. მეწარმეთა შესახებ კანონი, პირველი მუხლი, მე-2 ნაწილი.

ამასთან, სასაქონლო ზედნადების²⁷¹ გამოწერა არაა სავალდებულო, როდესაც საქონლის მიწოდებაზე გამოიწერება სპეციალური დამატებული ღირებულების გადასახადის ანგარიშ-ფაქტურა, რომელიც მოიცავს ზედნადებით გათვალისწინებულ რეკვიზიტებს.²⁷² გარდა ამისა, შესაძლოა, ვივარაუდოთ, რომ სასაქონლო ზედნადების გამოწერა ასევე არაა სავალდებულო როდესაც საქონლის მიწოდება არ მოითხოვს ტრანსპორტირებას (მაგალითად, უძრავი ქონების მიწოდების შემთხვევაში). აღნიშნული ვარაუდის საფუძველს გვაძლევს მე-4 ნაწილში მითითებული აკრძალვა სასაქონლო ზედნადების გარეშე საქონლის ტრანსპორტირების დაუშვებლობის შესახებ.

არაფულადი ფორმით განხორციელებული ტრანზაქციებისას (მაგ. როდესაც სახეზეა საქონლის/მომსახურების გაცვლითი ოპერაციები) შემოსავლის მიღებისა და ხარჯების განვეის მომენტი განისაზღვრება იმავე წესით, რა წესითაც განისაზღვრებოდა ეს მომენტი ფულადი ფორმით ანაზღაურებას რომ ჰქონოდა ადგილი (იხ. მე-10 ნაწილი).

მიუხედავად იმისა, თუ რომელ მეთოდს იყენებს გადასახადის გადამხდელი, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირგასამტეხლოსა და მსგავსი ჯარიმის თანხები როგორც შემოსავლის, ასევე – ხარჯების, კუთხით აღირიცხება მათი გადახდის მომენტების მიხედვით (იხ. მე-13 ნაწილი).

მუხლი 137. შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა საკასო მეთოდით

აღრიცხვის საკასო მეთოდის გამოყენებისას გადასახადის გადამხდელმა:

ა) შემოსავლები უნდა აღრიცხოს მათი მიღების ან გამოყენებისა და განკარგვის უფლების მოპოვების მომენტიდან;

²⁷¹ მე-4 ნაწილში მითითებული სასაქონლო ზედნადების ფორმა და გამოწერის წესი დადგენილია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010 „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ №996 ბრძანებით დამტიცებული ინსტრუქციით

²⁷² საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010 „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ №996 ბრძანებით დამტიცებული ინსტრუქციით მოცემულია სპეციალური ანგარიშ-ფაქტურის გამოყენების შემთხვევები. იხ. ამავე ინსტრუქციის დანართები №III-1, №III-06, №III-09

ბ) ხარჯები უნდა გამოქვითოს განაღდების შემდეგ (აღნიშნული არ ეხება ამ კოდექსის 111-ე მუხლით გათვალისწინებულ ამორტიზაციას დაქვემდებარებულ ძირითად საშუალებებს).

მუხლი 138. საკასო მეთოდით შემოსავლების მიღების მომენტი

1. აღრიცხვის საკასო მეთოდის გამოყენებისას შემოსავლების მიღების მომენტად ითვლება:

ა) ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას – ნაღდი ფულის მიღების მომენტი;

ბ) უნაღდო წესით ანგარიშსწორებისას – ფულადი სახსრების ჩარიცხვა ბანკში გადასახადის გადამხდელის საანგარიშსწორებო ანგარიშზე ან სხვა ანგარიშზე, რომლის განკარგვის ან რომლიდანაც ამ სახსრების მიღების უფლება აქვს.

2. გადასახადის გადამხდელის ფინანსურ ვალდებულებათა გაუქმების ან დაფარვის შემთხვევაში, კერძოდ, ურთიერთჩათვლის დროს, შემოსავლების მიღების მომენტად ითვლება ამ ვალდებულებათა გაუქმების ან დაფარვის მომენტი.

მუხლი 139. საკასო მეთოდით ხარჯების განევის მომენტი

1. აღრიცხვის საკასო მეთოდის გამოყენებისას ხარჯების განევის მომენტად ითვლება გადასახადის გადამხდელის მიერ ხარჯების ფაქტობრივად განევის მომენტი, გარდა ამ მუხლის მე-3 და მე-4 ნაწილებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

2. აღრიცხვის საკასო მეთოდის გამოყენებისას გადასახადის გადამხდელის მიერ ხარჯების განევის მომენტად ითვლება:

ა) ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას – ნაღდი ფულის გადახდის მომენტი;

ბ) უნაღდო წესით ანგარიშსწორებისას – ბანკის მიერ გადასახადის გადამხდელის საბანკო ან სხვა ანგარიშიდან თანხების ჩამონერის მომენტი.

3. გადასახადის გადამხდელის წინაშე ფინანსურ ვალდებულებათა გაუქმების ან დაფარვის შემთხვევაში, კერძოდ, ურთიერთჩათვ-

ლის დროს, ხარჯების განწესის მომენტად ითვლება ამ ვალდებულებათა გაუქმების ან დაფარვის მომენტი.

4. სავალ ვალდებულების ან ქონების იჯარით გაცემასთან დაკავშირებული გადასახდელის მიმართ, თუ სავალ ვალდებულების ან იჯარის ხელშეკრულების ვადა რამდენიმე საანგარიშო პერიოდს მოიცავს, ფაქტობრივად გადახდილი პროცენტის (იჯარის) თანხა, რომელიც გამოიქვითება საგადასახადო წლის განმავლობაში, არის პროცენტის (იჯარის) ის თანხა, რომელიც გამოიანგარიშება თითოეულ საანგარიშო პერიოდში დარიცხული ან დასარიცხი თანხის მიხედვით.

137-ე მუხლით მოცემულია შემოსავლებისა და ხარჯების საკასო მეთოდით აღრიცხვის ძირითადი პრინციპები. ამ მუხლის ა) ქვეპუნქტში მითითებული დანაწესით უნდა ვივარაუდოთ, რომ ზოგადად შემოსავალი მიღებულად ითვლება იმ მომენტში, როდესაც პირი საკუთრებაში მიიღებს ქონებას (ფულადი ან სხვა სახით) ან როდესაც ასეთი ქონება შესაძლებელია, იქნეს მიღებული არსებითი დაბრკოლების გარეშე ამ პირის მოთხოვნისთანავე (მაგალითად მე-3 პირის მფლობელობაში არსებული სახსრები). საკასო მეთოდით აღრიცხვის კოდექსის არასრულყოფილი მარეგულირებელი ნორმებისა და ასევე მათი წინააღმდეგობრივი ხასიათის გამო აზრთა სხვადასხვაობაა მრავალ საკითხთან მიმართებით. მათ შორის, როგორც ჩანს, ერთ-ერთი მნიშვნელოვანია იმის გარკვევა, ექვემდებარება თუ არა ავანსად მიღებული თანხა შემოსავლად აღრიცხვას. ვინც თვლის, რომ ავანსად თანხის მიღების მომენტი იგივე შემოსავლის მიღების მომენტია, იშველიებენ 138-ე მუხლის პირველი მუხლით დადგენილ ნორმას. ამ მოსაზრების ოპონენტები, თავის მხრივ, ეყრდნობიან არგუმენტს, რომელიც თვით შემოსავლის არსში მდგომარეობს. კერძოდ, ჩვეულებრივ შემოსავალი მიიღება საქონლის/მოსახურების მიწოდების შედეგად, ანუ, სხვა სიტყვებით, შემოსავალი ვერ იარსებებს, თუ სახეზე არაა საქონლის ან მოსახურების მიწოდების ფაქტი,²⁷³ შესაბამისად, ივარაუდება, რომ შემოსავლის მიღების მომენტს წინ უძღვის ამგვარი მიწოდებები. თუმცა ეს უკანასკნელი მოსაზრება უფრო ლოგიკური ჩანს. იგი უფრო თვალსაჩინოს ხდის

²⁷³ იხ. კოდექსის 102-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის ა) ქვეპუნქტი

არსებულ ხარვეზს, ვიდრე პასუხობს ავანსად მიღებული თანხების შემოსავლად აღრიცხვის საკითხს. მსგავსი პრობლემები ახასიათებს საკასო მეთოდით ხარჯების განვეის მომენტის განსაზღვრის მარეგულირებელ ნორმებსაც, როდესაც სახეზეა თანხის წინასწარი გადახდა. ჩვენი აზრით, ორივე შემთხვევაში (ავანსის მიღება და წინასწარი გადახდა) გადასახადის გადამხდელს შეუძლია დაეყრდნოს კოდექსის შესაბამის ნორმებს (138-ე მუხლის 1-ლი ნაწილი, 139-ე მუხლის მე-2 ნაწილი) და შემოსავლად მიღებისა თუ ხარჯის განვეის მომენტად მიიჩნიოს თანხის გადახდის/მიღების მომენტი, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ადგილი აქვს აქტივის (მათ შორის, ძირითადი საშუალების, სასაქონლო-მატერიალური მარაგების და ა.შ.) შეძენას.

როგორც ჩანს, 139-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის მიხედვით ხარჯების განვეის მომენტი, როგორც წესი, (ანუ გარდა ამავე მუხლის მე-3-მე-4 ნაწილებით გათვალისწინებული შემთხვევისა) განისაზღვრება „ხარჯების ფაქტობრივად განვეის მომენტი“-ის მიხედვით. თავის მხრივ, ამ მომენტში იგულისხმება ამავე მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი მომენტები (ანუ თანხის გადახდის მომენტი).

ურთიერთმოთხოვნათა ჩათვლის შედეგად, ფინანსური ვალდებულების დაფარვისას ხარჯების განვეის მომენტად ითვლება ამ ვალდებულების დაფარვის მომენტი (139-ე მუხლის 1-ლი ნაწილი). ასეთ შემთხვევაში იგივე წესი გამოიყენება შემოსავლის მიღების მომენტის განსაზღვრის მიმართაც (138-ე მუხლის მე-2 ნაწილი).

139-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, ფაქტობრივად გადახდილი იჯარის თანხა ხარჯად აღიარდება არაუმეტეს შესაბამის პერიოდში დარიცხული თანხის მიხედვით. მაგალითად, დავუშვათ, 2011 წელს დარიცხულმა იჯარის თანხამ (ანუ გადახდის ვალდებულებამ) შეადგინა 300 ლარი. ამავე წელს გადასახადის გადამხდელმა გადაიხადა: ა) 100 ლარი (ერთი შემთხვევა); ბ) 600 ლარი (მათ შორის, 300 ლარი 2012 წლის ანგარიშში) (მეორე შემთხვევა). ა) შემთხვევაში 2011 წლისთვის ხარჯად აღიარდება 100 ლარი, ხოლო ბ) შემთხვევაში – 300 ლარი. იგივე წესი გამოიყენება პროცენტებთან მიმართებით.

მუხლი 140. შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა დარიცხვის მეთოდით

დარიცხვის მეთოდის გამოყენებისას გადასახადის გადამხდელმა შემოსავლები და ხარჯები უნდა აღრიცხოს შესაბამისად შემოსავლების მიღების უფლების მოპოვებისა და ხარჯების აღიარების მომენტის მიხედვით, შემოსავლების ფაქტობრივად მიღებისა და ხარჯების ფაქტობრივად განევის მომენტის მიუხედავად, გარდა ამ კოდექსის 142-ე მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა.

140-ე მუხლით მოცემულია შემოსავლებისა და ხარჯების დარიცხვის მეთოდით აღრიცხვის ძირითადი პრინციპები, რომლის მიხედვით შემოსავლები აღირიცხება მათი „მიღების უფლების მოპოვების მომენტში“, ²⁷⁴ ხოლო ხარჯები კი – მისი „აღიარების“ ²⁷⁵ მომენტის მიხედვით, მიუხედავად თანხის გადახდის მომენტისა.

თუმცა ხარჯების განევის მომენტის განსაზღვრასთან მიმართებით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც გადამხდელს წარმოადგენს ლიცენზირებული ფინანსური ინსტიტუტი, ²⁷⁶ დარიცხვის მეთოდი არ გამოიყენება, როდესაც: ²⁷⁷

- თანხა გადახდილია საქართველოში მუდმივი დანესებულების არმქონე არაეზიდენტის სანარმოს მიერ განეული მომსახურების სანაცვლოდ. ამ დროს ხარჯის განევის მომენტად ითვლება თანხის გადახდის მომენტი. ეს ნორმა:
 - არ ეხება შემთხვევას, როდესაც თანხის წინანარ გადახდას აქვს ადგილი, ანუ, სხვა სიტყვებით, წინანარ გადახდის მო-

²⁷⁴ ამ მომენტის განსაზღვრის წესი მოცემულია 141-ე მუხლით

²⁷⁵ მიუხედავად იმისა, რომ ეს ტერმინი არ გვხვდება 142-ე მუხლში, უნდა ვივარაუდოთ რომ ამ მომენტის განსაზღვრის წესი მოცემულია ამავე მუხლის პირველი ნაწილით

²⁷⁶ ლიცენზირებულ ფინანსურ ინსტიტუტებში იგულისხმება ის ფინანსური ინსტიტუტები, რომელთა საქმიანობა ექვემდებარება ლიცენზირებას საქართველოში და რომელთაც მოპოვებული აქვთ ამგვარი ლიცენზია საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით. ლიცენზირებულ ფინანსურ ინსტიტუტებში მოიაზრება აგრეთვე ის პირებიც, რომლებსაც გააჩნიათ უცხო ქვეყნის მიერ გაცემული ლიცენზია, იმ პირობით, თუ იგი აღიარებულია საქართველოში საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით

²⁷⁷ იხ. კოდექსის 142-ე მუხლის მე-4 ნაწილი

მენტი ვერ ჩაითვლება ხარჯის განევის მომენტად, ვინაიდან სახეზე არაა მომსახურების განევის ფაქტი. ასეთ დროს გამოყენებულ უნდა იქნეს ხარჯის აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდი გადახდილი ავანსის ნაწილში;

- ეხება არარეზიდენტის მიერ განეულ ნებისმიერ მომსახურებას (მათ შორის გადახდილ პროცენტებსაც).
- თანხა გადახდილია ფიზიკური პირისთვის, რა დროსაც ხარჯის განევის მომენტად ითვლება თანხის გადახდის მომენტი. შევნიშნავთ, რომ ეს ნორმა ეხება:
 - ნებისმიერ ფიზიკურ პირს (მენარმე ფიზიკური პირი, არამენარმე ფიზიკური პირი);
 - ფიზიკური პირის მიმართ განხორციელებულ ნებისმიერ გადახდას (საქონლის/მომსახურების შესყიდვა, ხელფასი ა.შ.);
 - თანხის წინანარი გადახდის შემთხვევებსაც.

უნდა აღინიშნოს, რომ აღნიშნული ნორმა ასეთი ხარჯების აღრიცხვის კუთხით, სავარაუდოდ, საკმაო პრობლემებს შეუქმნის გადასახადის გადამხდელებს განსაკუთრებით იმ შემთხვევებში, როდესაც არარეზიდენტისგან მომსახურების შესყიდვისას მიღებული მომსახურება ან ფიზიკური პირისგან საქონლის/მომსახურების შესყიდვისას ეს საქონელი/მომსახურება წარმოადგენს აქტივს (მათ შორის, ძირითად საშუალებას, სასაქონლო-მატერიალურ მარაგებს და ა.შ.) ან მის შემადგენელ კომპონენტებს. ასეთ დროს აქტივის ღირებულების განსაზღვრისას, ვფიქრობთ, მხედველობაში მიღებული უნდა იქნეს მხოლოდ გადახდილი თანხა. შესაძლოა, უფრო გამართლებული ყოფილიყო საგადასახადო წლის დამთავრებიდან გარკვეული დროის ინტერვალის დადგენა, კერძოდ, ამ ინტერვალში მომწოდებელზე დავალიანების თანხის გადაუხდელობის შემთხვევაში ამოქმედებულიყო 142-ე მუხლის მე-4 ნაწილით დადგენილი ნორმა.

მუხლი 141. დარიცხვის მეთოდით შემოსავლების მიღების მომენტი

1. გადასახადის გადამხდელის შემოსავლების მიღების უფლება მოპოვებულად ითვლება, თუ: (13.10.2011. N5118)

ა) შესაბამისი თანხა ექვემდებარება გადასახადის გადამხდელი-სათვის გადახდას;

ბ) გადასახადის გადამხდელმა შეასრულა გარიგებით (ხელშეკრულებით) გათვალისწინებული ყველა ვალდებულება.

2. თუ გადასახადის გადამხდელი სწევს მომსახურებას, ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნული უფლება მის მიერ გარიგებით (ხელშეკრულებით) გათვალისწინებული მომსახურების განევის დამთავრების მომენტში მოპოვებულად ითვლება.

3. თუ გადასახადის გადამხდელი იღებს ან მას უფლება აქვს, მიიღოს შემოსავალი პროცენტის სახით ან ქონების იჯარით გადაცემით, შემოსავალი სავალო ვალდებულების ან იჯარის ხელშეკრულების ვადის გასვლის მომენტში მიღებულად ითვლება. ამასთანავე, თუ სავალო ვალდებულების ან იჯარის ხელშეკრულების ვადა რამდენიმე საანგარიშო პერიოდს მოიცავს, შემოსავალი საანგარიშო პერიოდებს შორის ნაწილდება თითოეულ საანგარიშო პერიოდში დარიცხული ან დასარიცხი თანხის მიხედვით.

4. ბანკები სესხებზე დარიცხულ პროცენტებსა და ჯარიმებს შემოსავლად აღიარებენ საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი წესით.

შემოსავლების მიღების უფლება მოპოვებულად ითვლება, თუ კმაყოფილდება მუხლის პირველი ნაწილში მითითებული ერთ-ერთი პირობა.

ა) ქვეპუნქტი, ვფიქრობთ, ეხება იმ შემთხვევებს, როდესაც ადგილი არ აქვს ბ) ქვეპუნქტში აღწერილი ხელშეკრულებით რეგულირებადი ურთიერთობების ფარგლებში შემოსავლის მიღებას, მაგრამ ეხება შემთხვევებს, როდესაც შესაბამისი თანხა ექვემდებარება გადასახადის გადამხდელისთვის უპირობოდ გადახდას (მაგ. ზიანის ანაზღაურების შემთხვევაში).

141-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით ქონების იჯარით გადაცემის შედეგად მიღებული შემოსავლები აღირიცხება კონკრეტულ საგადასახადო წლისათვის დასარიცხი თანხის მიხედვით. ანალოგიური წესი გამოიყენება პროცენტებთან მიმართებით. უნდა შევნიშნოთ, რომ აღნიშნული წესი არ გამოიყენება სხვა ანალოგიური ტიპის შემოსავლებ-

თან მიმართებით,²⁷⁸ შესაბამისად, როგორც ჩანს, ასეთ დროს გამოყენებულ უნდა იქნეს 141-ე მუხლის მე-2 ნაწილით მოცემული დანაწესი, რომლის მიხედვით შემოსავლების მიღების უფლება მოპოვებულად ითვლება ამ მომსახურების დასრულების მომენტში. თუმცა, ასევე აღსანიშნავია, რომ მიღებული პრაქტიკით აღნიშნული შემოსავლები საგადასახადო მიზნებისთვის აღირიცხება ბუღალტრულ აღრიცხვაში დადგენილი დარიცხვის წესით სასურველია, თუ კანონის ნორმა მიუახლოვდება მიღებულ პრაქტიკას, ვინაიდან, წინააღმდეგ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს ასეთ შემოსავლებთან მიმართებით ყოველთვის ექნება მათი „გვიან“ აღრიცხვის საფუძველი, რასაც ნაკლებ სავარაუდოა, რომ დაეთანხმოს საგადასახადო ორგანოები.

141-ე მუხლის მე-4 ნაწილში მითითებული წესი ეროვნული ბანკის ნორმატიული აქტით ჯერჯერობით დადგენილი არაა, თუმცა საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის 26.10.2000 №3 დადგენილებით დამტკიცებულ ინსტრუქციაში მოცემულია პროცენტების შემოსავლად აღრიცხვის კონკრეტული წესი. ვფიქრობთ, კანონმდებელი სწორედ ამ წესს უნდა გულისხმობდეს.

მუხლი 142. დარიცხვის მეთოდით ხარჯების განევის მომენტი

1. თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, დარიცხვის მეთოდის გამოყენებისას გარიგებასთან (ხელშეკრულებასთან) დაკავშირებული ხარჯების განევის მომენტად ითვლება მომენტი, როცა შესრულებულია ყველა შემდეგი პირობა:

ა) შესაძლებელია გადასახადის გადამხდელის მიერ ფინანსური ვალდებულების აღების ცალსახად მიჩნევა;

ბ) ფინანსური ვალდებულების ოდენობა შეიძლება საკმარისი სიზუსტით შეფასდეს;

გ) გარიგების (ხელშეკრულების) ყველა მონაწილემ ფაქტობრივად შეასრულა თავისი ვალდებულება ამ გარიგების (ხელშეკრულებასთან) მიხედვით.

²⁷⁸ მაგალითად, სერვიტუტთან, უზურფრუქტთან და აღნაგობის უფლებებთან დაკავშირებულ პერიოდულ გადახდებთან, ასევე – არამატერიალური აქტივით სარგებლობასთან დაკავშირებულ გადახდებთან (როიალტი) და სხვა ისეთ შემთხვევებთან, როდესაც მომსახურების განევა ხდება უწყვეტად ან რეგულარულად

ბის) მიხედვით და სათანადო ანაზღაურება ექვემდებარება აუცილებელ გადახდას.

2. ფინანსურ ვალდებულებაში იგულისხმება გარიგების (ხელშეკრულების) შედეგად აღებული ვალდებულება, რომლის შესრულების ძალითაც ამ გარიგების (ხელშეკრულების) მეორე მონაწილემ უნდა მიუთითოს ვალდებულების შესაბამისი შემოსავალი ფულადი ან სხვა ფორმით.

3. სავალო ვალდებულების პროცენტის ან იჯარით გაცემული ქონებიდან გადასახდელის გადახდისას ხარჯების განევის მომენტად ითვლება სავალო ვალდებულების ან იჯარის ხელშეკრულების ვადის გასვლის მომენტი. თუ სავალო ვალდებულების ან იჯარის ხელშეკრულების ვადა რამდენიმე საანგარიშო პერიოდს მოიცავს, ხარჯები საანგარიშო პერიოდებს შორის ნაწილდება მათი დარიცხვების შესაბამისად.

4. მიუხედავად ამ მუხლის პირველი-მე-3 ნაწილებისა, თუ პირი, გარდა ლიცენზირებული ფინანსური ინსტიტუტისა, იყენებს დარიცხვის მეთოდს, ხარჯების განევის მომენტად ითვლება თანხის გადახდის მომენტი, როდესაც:

ა) გადახდა უკავშირდება ფიზიკურ პირს;

ბ) მიღებული მომსახურებისათვის საკომპენსაციო თანხის გადახდა უკავშირდება არარეზიდენტ სანარმოს, რომელიც არ მიეკუთვნება არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში.

ხელშეკრულებით რეგულირებადი ურთიერთობების ფარგლებში განეულ ხარჯებთან მიმართებით ხარჯების განევის მომენტად ითვლება მომენტი, როცა დაკმაყოფილება მუხლის პირველი ნაწილში აღწერილი ყველა პირობა. მნიშვნელოვან ხარვეზად შეიძლება ჩაითვალოს მუხლის მე-2 ნაწილით მოცემული ნორმა, რომლის მიხედვით ხარჯად აღიარების მიზნით ხელშეკრულების მეორე მხარეს უნდა წარმოეშვებოდეს შემოსავალი. შესაბამისად, იმ შემთხვევაში, თუ შემოსავლის მიმღები მხარე იყენებს აღრიცხვის საკასო მეთოდს, აღნიშნული ნორმა თითქოს აიძულებს შემოსავლის გადამხდელ მხარეს გამოიყენოს იგივე მეთოდი, რაც არცთუ სამართლიანია.²⁷⁹

²⁷⁹ ასევე, მეტად არალოგიკური შედეგია სახეზე, როდესაც შემოსავლის მიმღებს საერთოდ არ წარმოეშვება დაბეგვრის ობიექტი საქართველოში (მაგალითად, საქართველოს ფარგლებს გარეთ არარეზიდენტისგან საქონლის შესყიდვის შემთხვევაში)

142-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით საიჯარო გადასახადებზე აღირიცხება კონკრეტულ საგადასახადო წლისათვის დასარიცხი თანხის მიხედვით. იგივე წესი გამოიყენება პროცენტებთან მიმართებით. თუმცა ეს ნაწილი არ გამოიყენება სხვა ანალოგიური ტიპის ხარჯებთან მიმართებით;²⁸⁰ ამდენად, კანონის ნორმის შეუსაბამობის შესახებ 141-ე მუხლის კომენტარების მე-2 აბზაცში მითითებული პრობლემა დამკვიდრებულ პრაქტიკასთან მიმართებით ასევე რელევანტურია მოცემულ შემთხვევაში.

უნდა შევნიშნოთ, რომ მოცემული მუხლი ღიად ტოვებს ისეთი ხარჯების აღრიცხვის საკითხს, რომლებიც არაა კავშირში ორმხრივ გარიგებასთან.²⁸¹ ცხადია, ხარჯების აუდიარებლობა იმ მოტივით, რომ მისი აღრიცხვის წესი მოცემული არაა, მართებული არ იქნება.²⁸² კოდექსით მოცემული ხარჯების აღრიცხვის წესი განსაზღვრავს არა იმას, თუ რომელი ხარჯი ექვემდებარება ან არ ექვემდებარება გამოქვითვას (აღნიშნულ საკითხები რეგულირდება კოდექსის XV თავით), არამედ, მისი ამოცანაა დაადგინოს, თუ რომელ საანგარიშო პერიოდზე უნდა იქნეს მიკუთვნებული განეული ხარჯი. ამდენად, ისეთ შემთხვევებში, სადაც კონკრეტულ ხარჯთან მიმართებით აღრიცხვის წესი დადგენილი არაა, პრაქტიკულად საკანონმდებლო ხარვეზის შევსება შესაძლოა განხორციელდეს ბუღალტრულ აღრიცხვაში მიღებული დარიცხვის პრინციპის გამოყენებით. თუმცა უნდა შევნიშნოთ, რომ ბუღალტრულ აღრიცხვაში მიღებული მიდგომები (მაგალითად, ბუღალტრულ აღრიცხვაში გამოყენებული კონსერვატიული მიდგომა) არცთუ ისე თავსებადია გადასახადების აკრეფის მიზნებთან. ამდენად, სასურველია, თუ მეტ-ნაკლებად სტანდარტული შემთხვევები დარეგულირდება უშუალოდ საგადასახადო კოდექსით.

²⁸⁰ მაგალითად, სერვიტუტთან, უზურფრუქტთან დაკავშირებულ პერიოდულ გადახდებთან, ასევე – არამატერიალური აქტივით სარგებლობასთან დაკავშირებულ გადახდებთან (როიალტი) და სხვა იმ შემთხვევებთან, როდესაც მომსახურების განევა ხდება უწყვეტად ან რეგულარულად

²⁸¹ მაგალითად, თუნდაც გადასახადები, მოსაკრებლები, ზიანის ანაზღაურების ფარგლებში გადასახადი თანხები და ა.შ.

²⁸² წინააღმდეგ შემთხვევაში ოპონენტს მოუწევს XV თავით დადგენილი ნორმების სრული უგულვებლყოფა, რისი დასაბუთებაც მეტად რთული იქნება

მუხლი 143. თანამფლობელობა

1. იურიდიული პირის დაფუძნების გარეშე ერთზე მეტი პირის საკუთრების ან/და ერთობლივი საქმიანობის ბაზაზე ამხანაგობის ან სხვა მსგავსი წარმონაქმნის თანამფლობელობის შემთხვევაში დასაბეგრი მოგება (შემოსავალი) მიეკუთვნება მათ მფლობელებს (წევრებს) წილის შესაბამისად და ჩაირთვება მათ ერთობლივ შემოსავალში.

2. ამხანაგობა ვალდებულია ყოველი კონკრეტული საგადასახადო წლის მიხედვით განსაზღვროს თავისი დასაბეგრი მოგება ან ზარალი ამ კოდექსით დადგენილი წესით და ამ მუხლის დებულებების გათვალისწინებით.

3. მიუხედავად იმისა, გაანაწილებს თუ არა ამხანაგობა თავის საგადასახადო წლის დასაბეგრი მოგებას, ამხანაგობის წილის მფლობელი ვალდებულია ამ მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად მისთვის მიკუთვნებული დასაბეგრი მოგება შეიტანოს იმ საგადასახადო წლის თავის ერთობლივ შემოსავალში, რომელშიც ამხანაგობამ მიიღო აღნიშნული მოგება.

4. თუ ხდება დასაბეგრი მოგების განაწილება და დასაბეგრი მოგების შესაბამისი წილის მფლობელი არ არის საგადასახადო ორგანოში რეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელი, ამხანაგობა ვალდებულია წყაროსთან დააკავოს გადასახადი ამ კოდექსის 154-ე მუხლის შესაბამისად.

5. ამხანაგობის წევრს უფლება აქვს, წლის განმავლობაში მიღებული ერთობლივი შემოსავლის დაბეგვრისას გადასახდელი გადასახადების თანხაში ჩაითვალოს ამ მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად მისთვის წყაროსთან დაკავებული გადასახადი.

6. ამხანაგობის ზარალი მიეკუთვნება მის მფლობელებს წილის შესაბამისად. ამასთანავე, ამხანაგობის ზარალი მის მფლობელებზე არ ნაწილდება და მფლობელის ერთობლივი შემოსავლიდან არ გამოიქვითება.

7. ამხანაგობაში მფლობელის წილი ზარალი შეიძლება გამოიქვითოს მხოლოდ ამ ამხანაგობაში მისი წილი დასაბეგრი მოგების (მომავალი წლის/წლების) ხარჯზე. ზარალის გადატანა ხორციელდება ამ კოდექსის 121-ე მუხლის მე-4 ნაწილით განსაზღვრული წესით.

8. ამხანაგობის ზარალი, რომელიც მიეკუთვნება მის მფლობელს, ამ მფლობელის სხვა ამხანაგობაში მონაწილეობის მოგების ხარჯზე არ გამოიქვითება.

9. ამხანაგობის წევრის მიერ ამხანაგობიდან ქონების გატანა (ქონების ინდივიდუალურ საკუთრებაში მიღება) ან/და მომსახურების მიღება ითვლება ამხანაგობის მიერ საბაზრო ღირებულებით ქონების მიწოდებად ან/და მომსახურების გაწევად.

10. ამხანაგობა ვალდებულია საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს ამ კოდექსის 153-ე მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილ ვადაში წარუდგინოს დეკლარაცია, რომელშიც მოცემული იქნება დასაბეგრი მოგების (ზარალის) ოდენობისა და მისი წევრებზე განაწილების თაობაზე ინფორმაცია, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით.

წინამდებარე მუხლი ეხება იმ საწარმოებს, რომლებიც მოცემულია 21-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის ბ) და გ) ქვეპუნქტებით და არ წარმოადგენენ იურიდიულ პირებს. ამგვარი საწარმო შეიძლება იყოს როგორც რეზიდენტი, ასევე – არარეზიდენტი. მათი მთავარი დამახასიათებელი თვისებაა ისეთი ხელშეკრულების არსებობა, რომლითაც საწარმოს მონაწილეები / წევრები / მონილეები თანხმდებიან ერთობლივად იმოქმედონ დასახული მიზნის მისაღწევად. მიზანი შეიძლება იყოს როგორც ეკონომიკური (მოგების მიღება), ასევე – სხვაგვარი, მაგალითად, საზიარო ქონების შექმნა. თვით ხელშეკრულება შეიძლება იყოს როგორც წერილობითი, ასევე – ზეპირი. ამგვარ საწარმოს განეკუთვნება ასევე საზიარო ქონების საშუალებით (თანამფლობელობით) სხვადასხვა მიზნის მიღწევაც, მაგალითად, შემოსავლების მიღება გაქირავებით ან იჯარით გაცემით.

თუ ამ მუხლში მითითებული საწარმო საქართველოს კანონმდებლობით არის შექმნილი, მაშინ ამგვარი საწარმოს შექმნას/გაუქმებას, საქმიანობის განხორციელების წესსა და მხარეთა ურთიერთობას არეგულირებს სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისი მომწესრიგებელი ნორმები. მაგალითად, ამგვარ ნორმებს განეკუთვნება ამხანაგობის (ერთობლივი საქმიანობის) მარეგულირებელი ნორმები (მ.მ.930–940), არარეგისტრირებული კავშირის შემთხვევაში – მ.39, საზიარო ქონების შემთხვევაში – მ.მ.953–968 და ის ნორმები, რომ-

ლებიც საზიარო უფლებებს ეხება. 1-ლ შემთხვევაში ხელშეკრულების მხარეებს *მონაწილეები* ეწოდება, მე-2-ში – *წევრები*, ხოლო მე-3-ში – *მონილეები*. კოდექსის წინამდებარე მუხლი ყველა ამგვარ საწარმოს ერთი სახელით – *ამხანაგობით* მოიხსენიებს, ხოლო მხარეებს – *მფლობელებად* ან *წევრებად*. ამ მუხლის კომენტარებისას ჩვენც ამ ტერმინებით ვიხელმძღვანელოთ.

ამხანაგობის ქონება საკუთრების უფლებით ეკუთვნის მის ყველა წევრს თავისი წილის შესაბამისად. საზიარო ქონებაზე უფლებებიც რეგულირდება სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისი ნორმებით.

ამხანაგობის 1-ლი მაგალითი. ვთქვათ, შპს „მზე“-მ და ფიზ. პირმა მზექალამ დადეს ამხანაგობის ხელშეკრულება 5 წლის ვადით და ჩამოაყალიბეს ამხანაგობა „სოიო“, რომლის მიზანი იყო სოიოს დათესვა, მოსავლის აღება და რეალიზაცია. წევრებმა დათქვეს შესატანებიც: მზექალას ამხანაგობისთვის უნდა გადაეცა სასოფლო-სამეურნეო მიწის ნაკვეთი, ხოლო შპს „მზე“-ს კი – სოიოს სათესლე მარცვალი, მისი დათესვის, მოსავლის მოვლის/აღების და რეალიზაციის მომსახურება, ფულადი თანხის ამხანაგობისათვის გადაცემის გარეშე. მათი მონაწილეობა მოგება-ზარალში განისაზღვრა თანაბარი ოდენობით (50/50). ამ მაგალითში ამხანაგობის ქონებას წარმოადგენს მხოლოდ სოიოს მოსავალი. რაც შეეხება მიწას, რომელიც მზექალამ ამხანაგობას გადასცა, მისი საკუთრების საკითხი ამხანაგობის ხელშეკრულების მიხედვით უნდა გადაწყდეს. თუ საკუთრების უფლება მიწაზე ისევ მზექალაზეა, მაშინ მზექალასაც, შპს „მზე“-ს დარად, მომსახურება (მინით სარგებლობა) გადაუცია ამხანაგობა „სოიო“-სთვის. თუ მზექალამ საკუთრების უფლებით მიწა გადასცა ამხანაგობას, მაშინ საჯარო რეესტრში ჩვენ შეიძლება შევხვდეთ ჩანაწერს, რომელიც გვამცნობს ამ მიწაზე ამხანაგობა „სოიო“-ს საკუთრების უფლებას, ან ისეთ ჩანაწერს, სადაც მზექალა და შპს „მზე“ თანამესაკუთრებად გვევლინება. ორივე შემთხვევა ერთი და იგივეა. თუ ქონება ამხანაგობის საკუთრებაა, ეს ნიშნავს, რომ ქონება მისი წევრების თანასაკუთრებაა. ამხანაგობის წევრების ერთობლივი საქმიანობა გასტანს 5 წელს, თუ წევრებმა შემდგომში სხვა რამ არ გადაწყვიტეს.

ამხანაგობის მე-2 მაგალითი. ვთქვათ, შპს „მზე“-მ და მზექალამ დადეს ამხანაგობის მე-2 ხელშეკრულება და ჩამოაყალიბეს ამხანა-

გობა „ცათამბჯენი“, რომლის მიზანი იყო მრავალბინიანი შენობის აშენება, და არა – ბინების რეალიზაცია. ბინების რეალიზაციას ამხანაგობის წევრები შემდგომში აპირებენ დამოუკიდებლად, ცალ-ცალკე, ერთობლივი საქმიანობის გარეშე. წევრებმა დათქვეს შესატანებიც: მზექალას ამხანაგობისთვის უნდა გადაეცა არასასოფლო-სამეურნეო მიწის ნაკვეთი, ხოლო შპს „მზე“-ს კი – სამშენებლო მომსახურება. მხარეთა შეთანხმებით სამშენებლო მასალების შეძენა წარმოადგენდა სამშენებლო მომსახურების ელემენტს. მათი მონაწილეობა შემოსავლებისა და ზიანის განაწილებაში განისაზღვრა არათანაბარი ოდენობით (40/60), ვინაიდან მხარეების აზრით სამშენებლო მომსახურება გაცილებით მეტი დაუჯდებოდა შპს „მზე“-ს, ვიდრე მინაზე საკუთრების უფლების დათმობა მზექალას. ამხანაგობის ხელშეკრულება შეწყდება მაშინ, როდესაც მხარეები წილების შესაბამისად გაინაწილებენ ბინებს.

ამხანაგობის მე-3 მაგალითი. ვთქვათ, შპს „მზე“-სა და მზექალას საერთო საკუთრებაშია (80/20) საოფისე შენობა. მათ აქვთ საზიარო უფლებები ამ შენობაზე. მათი წილები აბსოლუტურია ანუ შენობის არცერთი ნაწილი განპიროვნებული არ აქვთ მესაკუთრეებს. მესაკუთრეებმა ზეპირი შეთანხმებით გადაწყვიტეს, რომ იჯარით გაეცათ შენობის ოთახები. მიღებულ შემოსავლებსა და გასანევ ხარჯებს ისინი იყოფენ წილის შესაბამისად.

წინამდებარე მუხლი ეხება მიზნის მიღწევისას ამხანაგობის დაბევრას, როდესაც წევრებს შორის ადგილი აქვს მოგების ან არაფულადი სახის ქონების გადანაწილებას. მაგრამ მეტად მნიშვნელოვანია წევრების ან ამხანაგობის იმ საგადასახადო ვალდებულებების დადგენა, რომლებიც შეიძლება წარმოიქმნან ამ მიზნის მიღწევამდე.

ისევე, როგორც იურიდიული პირის დაფუძნებისას, ამხანაგობის შემთხვევაშიც ადგილი შეიძლება ჰქონდეს შესატანის განხორციელებას. შესატანი შეიძლება იყოს როგორც ქონებრივი, ასევე – მომსახურების სახითაც (სამოქ. კოდექსი, მ.932). შესატანის განხორციელება ნიშნავს იმას, რომ ქონება/მომსახურება გადაეცა ამხანაგობას, რომელიც არ წარმოადგენს იურიდიულ პირს და შედგება წევრებისაგან. შესაბამისად, ადგილი აქვს ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემასა და მომსახურების შედეგების მიწოდებას ყველა წევრისათვის იმ ნაწილის გამოკლებით, რომელიც შეესაბამება

ქონების/მომსახურების გადამცემის წილს ამხანაგობაში. ამხანაგობა რომ ყოფილყო იურიდიული პირი, მაშინ შესატანის განხორციელება არ გამოიწვევდა ქონებაზე საკუთრების ან მომსახურების წევრებისათვის გადაცემას. ასე, მაგალითად, თუ მშენებლობის დაწყებამდე მიწაზე საკუთრების უფლება მზექალამ გადასცა ამხანაგობა „ცათამბჯენს“, ეს ნიშნავს, რომ მას არა ამხანაგობისათვის, არამედ – შპს „მზე“-სათვის მიუწოდებია საქონელი – მიწის ნაკვეთზე 60%-იანი საკუთრების უფლება აბსოლუტური წილის სახით. ამან კი ამხანაგობის წევრებისთვის შეიძლება წარმოშვას საგადასახადო ვალდებულებები.

განსაკუთრებით რთულდება მიწოდების საკითხი, როდესაც შესატანი დათქმულია მომსახურების სახით. მომსახურება ხომ შეიძლება იყოს ერთჯერადი ან რეგულარული/უნწყვეტი და სხვადასხვა დროს განხორციელებული. ამასთან, წევრები ზოგჯერ ახორციელებენ ისეთ საქმიანობებს, რომლებიც ასახულიც კი არ არის როგორც შესატანი. მაგალითად, ერთ წევრს შეიძლება დაევალოს ამხანაგობის საქმეების აღრიცხვა, მესამე პირებთან ურთიერთობისას ამხანაგობის წარმომადგენლობა და სხვადასხვა მიმდინარე საქმეები.

წევრებისათვის²⁸³ ქონების/მომსახურების მიწოდებას, როგორც შესატანის განხორციელებას, მნიშვნელობა არ აქვს მოგებისა და საშემოსავლო გადასახადისათვის, ვინაიდან ადგილი აქვს, როგორც წესი, ეკვივალენტურ გაცვლებს და წილებიც შესაბამისია. რაც შეეხება დღგ-ის, საგადასახადო კოდექსის ღირსებად უნდა ჩაითვალოს, რომ აქტივების მიწოდება ამხანაგობაში, საწარმოს კაპიტალში მიწოდების დარად, გათავისუფლებულია დღგ-გან (მ.168.4.ო), მაგრამ, სამწუხაროდ, ეს არ ეხება მომსახურების სახით შესატანის განხორციელებას, რამაც შეიძლება პრობლემები შეუქმნას ამხანაგობის წევრებს. მითითებულ ნორმაში შესაძლოა, კანონმდებელი გულისხმობდა აქტივის თვით ამხანაგობისათვის, როგორც საწარმოსათვის/პირისათვის, და არა – მისი წევრებისათვის, მიწოდებას, მაგრამ, სამწუხაროდ, ფაქტობრივად ეს უკანასკნელნიც მოიცვა.

რაც შეეხება იმ „წვრილმან“ მომსახურებებს, რომლებიც გათვალისწინებული არ არის შესატანის სახეში, მაგრამ ერთობლივი მიზნის მისაღწევად წევრები საკუთარი ნებით ახორციელებენ, მათთან

²⁸³ აქ არ იგულისხმება „წევრების მიერ“

დაკავშირებით, ვფიქრობთ, საგადასახადო ორგანომ უნდა გამოიყენოს კოდექსით მისთვის მინიჭებული უფლება და ისინი არ უნდა მიიღოს მხედველობაში (მ.73.9.ა).

სხვათაშორის, ვფიქრობთ, ზემოთქმული ადასტურებს, რომ პრობლემების ერთ-ერთი ძირითადი ჯგუფი წარმოიქმნება შემდეგ შემთხვევაში: მაშინ, როცა კერძოსამართლებრივი ხელშეკრულები-სა და ქონებაზე საკუთრების უფლების სუბიექტები შეიძლება იყვნენ მხოლოდ და მხოლოდ ფიზიკური ან იურიდიული პირები, არ შეიძლება საგადასახადო კოდექსით შემოღებულ იქნეს პირების სხვაგვარი განმარტება, ან საქართველოს საწარმოებად განხილულ იქნეს იურიდიული პირებისაგან განსხვავებული წარმონაქმნები, მათ შორის, ამხანაგობები. სხვათა შორის ეს საკითხი ასეც არის მონესრიგებული 1997 წლის კოდექსის პირველწყარო – საერთაშორისო სავალუტო ფონდის²⁸⁴ მიერ შემუშავებული საგადასახადო კოდექსის პროექტითაც.

მე-2 მაგალითის შემთხვევაში, თუ მზექალა ფრთხილია, მაშინ მიიჩნევენ, რომ შესაძლებელია ამხანაგობის ხელშეკრულება ისე იქნეს დადებული, რომ მიწის ნაკვეთი გადაეცეს ამხანაგობას (ანუ მის წევრებს) მშენებლობის დასრულებისას, ანუ ფაქტობრივად ბინების გადანაწილებასთან ერთად. შესაძლოა, ასეთი ამხანაგობის გარიგება მოჩვენებითი იყოს, თუმცა მხარეებმა ეს შეიძლება არც კი იცოდნენ. მოჩვენებითი იმიტომ, რომ მზექალას მიერ შესატანის განხორციელება მეტწილად წააგავს ბინების გაცვლას სამშენებლო მომსახურებაზე. მიწის არსებითი ნაწილი ხომ მასზე აშენებული/მშენებარე შენობაცაა და მასზე საკუთრების უფლებას მოიპოვებს მხოლოდ მიწის მესაკუთრე. თუ ბინების გასხვისებამდე მზექალა მიწის მესაკუთრეა, მაშინ ეს ბინებიც მისი საკუთრება ყოფილა, ხოლო შპს „მზე“ სამშენებლო მომსახურებას უწევდა მზექალას, რომელიც წარმოშობს საგადასახადო ვალდებულებებს. აქვე შევნიშნავთ, რომ ამ შემთხვევაში დაბეგვრის მიზნებისათვის მნიშვნელობა არ აქვს საჯარო რეესტრში უძრავ ქონებაზე საკუთრების წინასწარი რეგისტრაციის არსებობას.

1-ლი და მე-6 ნაწილების მიხედვით ამხანაგობის მოგება და ზარალი წილის შესაბამისად მიეკუთვნება მის წევრებს. წილი მოგება ჩაირთვება ამხანაგობის წევრის ერთობლივ შემოსავალში და და-

²⁸⁴ www.imf.org

იბეგრება ჩვეულებრივი წესით. რაც შეეხება ზარალს, ის არ გამოიქვითება წევრის ერთობლივი შემოსავლიდან, მაგრამ გამოიქვითება ამხანაგობის შემდგომი წლების მოგებიდან. გამოქვითვა დასაშვებია ზარალის წარმოქმნის კალენდარული წლის შემდგომი 5 წლის განმავლობაში.

ვთქვათ, ამხანაგობის 1-ლი მაგალითის მიხედვით მზექალას შესატანი ამხანაგობა „სოიო“-ში იყო სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწით სარგებლობის მომსახურება, რომელიც შეფასდა 100 ლარად, ხოლო შპს „მზე“-ს შესატანი (სხვადასხვა სასოფლო-სამეურნეო მომსახურებები) მოწეული მოსავლის რეალიზაციის დამთავრებისთანავე აღმოჩნდა 200 ლარის. თვით მოწეული სოიოს მოსავალი გაიყიდა 450 ლარად. წევრებმა გაითვალისწინეს რა გაღებული ხარჯი, შეცვალეს ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულება და დატყვეს მოგება-ზარალის წილობრივი განაწილება შემდეგი პროპორციით: $1/3$ – მზექალასი, ხოლო $2/3$ – შპს „მზე“-სი. ამ პირობებით, ამხანაგობა „სოიო“-ს 150 ლარი ($=450-(100+200)$) დასაბეგრი მოგებიდან მზექალას მიეკუთვნება 50 ლარი, ხოლო შპს „მზე“-ს კი – 100 ლ..

შევნიშნოთ, რომ საუბარია დასაბეგრი მოგების, და არა – ამხანაგობის შემოსავლებისა და ხარჯების წილობრივი პროპორციით წევრებისათვის მიკუთვნებაზე. ამგვარად, მზექალა ერთობლივ შემოსავალში ჩართავს 50 ლარს, მაგრამ არ გამოქვითავს მის მიერ ამხანაგობისათვის გადაცემულ 100 ლარს, ხოლო შპს „მზე“ კი – 100 ლარს და არ გამოქვითავს 200 ლარს. ვფიქრობთ, კანონმდებლის სურვილია, რომ ამხანაგობის წევრმა მის მიერ განხორციელებული შესატანები აღიაროს აქტივად – ამხანაგობაში წილად. წევრები სწორედ ამიტომაც არ გამოქვითავენ ერთობლივი შემოსვლებიდან მათ მიერ განხორციელებულ შესატანებს.

თვით ამხანაგობა „სოიო“ კი წარმოადგენს მოგების გადასახადის გადამხდელს (მ.96.2), მაგრამ მისი მოგების გადასახადი, ასე ვთქვათ, ფიქციაა. ესეც მაგალითია იმისა, რომ საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ შემუშავებული საგადასახადო კოდექსის პროექტიდან გადახვევისას ზედმიწევნით აუცილებელია მისი კონტექსტის გათვალისწინება და მისდამი საფუძვლიანი მეცნიერული მიდგომა.

ვთქვათ, კვლავ ამხანაგობის 1-ლი მაგალითის პირობებისას, ამხანაგობა „სოიო“-მ მიიღო შემოსავალი არა 450 ლ., არამედ – 180

ლ.. ეს ნიშნავს, რომ მან მიმდინარე წელს (ვთქვათ, 2011წ.) მიიღო ზარალი 120 ლარის ოდენობით ($=180-(100+200)$). ამ ზარალიდან 40 ლარი მიეკუთვნება მზექალას, ხოლო 80 ლარი კი – შპს „მზე“-ს. ამ ზარალის გამოკეთების უფლება მათ აქვთ მხოლოდ ამავე ამხანაგობიდან შემდგომ წლებში მიღებული დასაბეგრი მოგებიდან. ვთქვათ, შემდეგ წელს (2012წ.) ამხანაგობა „სოიო“-მ მიიღო შემოსავალი 450 ლ.. ამ მეორე საანგარიშო პერიოდისათვის მზექალას კუთვნილი დასაბეგრი მოგების წილი იქნება 50 ლ., მაგრამ ამავე ამხანაგობიდან წინა წელს მიღებული ზარალი (40ლ.) უფლებას აძლევს მას გამოკეთოს იგი. ამგვარად, ამ წელს (2012წ.) მზექალას კუთვნილი დასაბეგრი მოგება, რომელიც ჩაირთვება მის ერთობლივ შემოსავალში, იქნება 10 ლ. ($=50-40$). შესაბამისად, შპს „მზე“-ს 2012 წლის ერთობლივ შემოსავლებში ჩასართავი დასაბეგრი მოგება კი – 20 ლ. ($=100-80$).

შევნიშნოთ, რომ მზექალას მიერ ამხანაგობა „სოიო“-დან მიღებული ზარალი არ გამოიკეთება სხვა ამხანაგობიდან, მაგალითად, „ცათამბჯენი“-დან, მიღებული დასაბეგრი მოგების წილიდან (მე-8 ნაწილი).

საყურადღებოა ისიც, რომ წევრის ერთობლივ შემოსავალში ჩაირთვება ამხანაგობიდან მიღებული დასაბეგრი მოგების წილი, თუნდაც ამხანაგობას არ ჰქონდეს განაწილებული მოგება (1-ლი და მე-3 ნაწილები), თუმცა ეს თითქოს არ უნდა ეხებოდეს იმ წევრ ფიზიკურ პირებს, რომლებისთვისაც დაბეგვრის მიზნებისათვის გამოიყენება საკასო მეთოდი. თუმცა, შესაძლოა, ეს ასე არ იყოს. შესაბამისად, შეიძლება გამოვიდეს ისე, რომ ფიზიკური პირი მიუღებელი თანხიდან გადაიხდის მის კუთვნილ საშემოსავლო გადასახადს (მე-3 ნაწილი), რომელსაც მომავალში მას დაუკავებს ამხანაგობა (მე-4 ნაწილი).²⁸⁵ ვფიქრობთ, მე-4 ნაწილით გამოწვეული ამ ხარვეზის ძირითადი მიზეზია კოდექსით დაკანონებული ის მცდარი წარმოდგენა, რომლის მიხედვითაც ამხანაგობა (გაერთიანება) განიხილება *საწარმოდ* და, შესაბამისად, მოგების გადასახადის გადამხდელად, რომელიც მისი წევრებისგან მოწყვეტით განსაზღვრავს რაღაც „დასაბეგრი მოგებას“. მართლაც, თუ გადასახადის რეალური გადამხდელია წევრი, მაშინ ამხანაგობაში წევრობასთან დაკავშირებულ შემო-

²⁸⁵ შევნიშნავთ, რომ მ.154.1-ში საგადასახადო აგენტებს შორის მითითებული არ არის მოგების გამანაწილებელი ამხანაგობა

სავლებსა და ხარჯებისათვის უნდა გავრცელდეს ამ წევრის მიერ გამოყენებული მეთოდი (საკასო ან დარიცხვის), რომელიც შეიძლება სხვადასხვა იყოს იურიდიულ და ფიზიკურ პირ-წევრებისათვის.

მე-9 ნაწილი ეხება იმ შემთხვევებს, როდესაც ქონება აღარ განიხილება ამხანაგობის ქონებად. ამხანაგობის ქონებაზე ვრცელდება მისი ყველა წევრის საზიარო უფლებები. როდესაც საზიარო უფლება გარდაიქმნება ერთი წევრის საკუთრების უფლებად, მაშინ კოდექსის მიხედვით ეს განიხილება ამხანაგობის მიერ განხორციელებულ მინოდებად. რა თქმა უნდა, ქონებაზე საკუთრების უფლების რეალური გადაძვებები არიან ამხანაგობის დანარჩენი წევრები, მაგრამ ეს ოპერაცია, საბაზრო ფასების გათვალისწინებით, ასახავს ჰპოვებს ამხანაგობის ერთობლივი შემოსავლის ფორმირებისას, რომელსაც გამოაკლდება გამოსაქვითი ხარჯები და მიღებული დასაბეგრი მოგება წლის შესაბამისად მიეკუთვნება ყოველი წევრის, მათ შორის, ქონების მიმღების, ერთობლივ შემოსავალს. ქონების გატანას კი შეიძლება ადგილი ჰქონდეს, მაგალითად, ამხანაგობის ხელშეკრულების შეწყვეტისას.

მუხლი 144. შემოსავლები და გამოქვითვები გრძელვადიანი კონტრაქტების მიხედვით

1. თუ გადასახადის გადამხდელი აღრიცხვისას დარიცხვის მეთოდს იყენებს, გათვალისწინებული უნდა იქნეს შემოსავლები და გამოქვითვები გრძელვადიანი კონტრაქტების მიხედვით, საგადასახადო წლის განმავლობაში პროპორციულად, მათი ფაქტობრივი შესრულების შესაბამისად.

2. გრძელვადიანი კონტრაქტის მიხედვით ფაქტობრივი შესრულების მოცულობა განისაზღვრება საგადასახადო წლის ბოლომდე კონტრაქტის ფარგლებში გაწეული ხარჯების კონტრაქტით გათვალისწინებულ ერთობლივ ხარჯებთან შეპირისპირებით.

მოცემული მუხლით დადგენილია სპეციალური წესი შემოსავლებისა და გამოქვითვების აღრიცხვის კუთხით იმ პირებთან მიმართებით, რომელთა მიერ მომსახურების განევა ხორციელდება გრძელ-

ვადიანი კონტრაქტის²⁸⁶ ფარგლებში. მოცემული წესი იყენებს ე.წ. პროცენტული შესრულების მეთოდს და შესრულების მთავარ კრიტერიუმად მიიჩნევს კონკრეტულ საანგარიშო პერიოდში განეული ხარჯის ოდენობას. შემოსავლის ოდენობა, თავის მხრივ, განისაზღვრება ამ ხარჯების მთლიან ხარჯებში ხვედრითი წილის შეპირისპირებით კონტრაქტის მიხედვით მისაღებ თანხებთან.

მაგალითი: 2011 წელს საწარმო A-მ გრძელვადიანი სამშენებლო კონტრაქტი გააფორმა საწარმო B-სთან, რომელიც დასრულდა 2012 წელს. კონტრაქტის მიხედვით მომსახურების ანაზღაურება შეადგენს 6 მილიონ ლარს. საწარმო A-ს ფინანსური გაანგარიშებით კონტრაქტის ფარგლებში გასანევი ხარჯები შეადგენს 4 მილიონ ლარს. 2011 წელს A-ს მიერ განეულმა ხარჯმა შეადგინა 1,5 მილიონი ლარი. მოცემულ შემთხვევაში, 2011 წლისათვის შემოსავლის ოდენობა ამ კონტრაქტთან მიმართებით შეადგენს 2,25 მილიონ ლარს ($=1,5/4 \times 6$), ხოლო დასაბეგრი მოგება კი – 0,75 მილიონ ლარს ($=2,25-1,5$).

განეული ხარჯის ოდენობის განსაზღვრის მიზნით გამოყენებულ უნდა იქნეს კოდექსის 142-ე მუხლით განსაზღვრული ნორმები. მათ შორის, გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ამავე მუხლის მე-4 ნაწილით დადგენილი წესიც ამასთან, მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული მხოლოდ ის ხარჯები, რომლის გამოქვითვაც ნებადართულია კოდექსის მიხედვით.

პრაქტიკაში იშვიათი იქნება შემთხვევა, როდესაც პირის მიერ წინასწარი შეფასებით დადგენილი კონტრაქტის ფარგლებში გასანევი ხარჯები ტოლი იქნება რეალურად განეული ხარჯებისა. ზემოთ მითითებული მაგალითის პირობებში, დავუშვათ, რომ 2012 წელს განეულმა ხარჯებმა შეადგინა: ა) 4 მილიონი ლარი (1-ლი შემთხვევა); ბ) 2 მილიონი ლარი (მე-2 შემთხვევა). ორივე შემთხვევაში 2012 წელს ასალიარებული შემოსავალი იქნება შემოსავლის დარჩენილი ოდენობა 3,75 მილიონი ლარი ($=6-2,25$).

შევნიშნავთ, რომ ა) შემთხვევაში 2012 წლისთვის საწარმო A-ს წარმოემგება ზარალი 0,25 მილიონი ლარის ოდენობით ($=3,75-4$) მაშინ, როცა კონტრაქტის მიხედვით, ორივე წლის შედეგით მოგება

²⁸⁶ გრძელვადიანი კონტრაქტის განსაზღვრის მიზნით იხ. კოდექსის მე-8 მუხლის მე-10 ნაწილი

შეადგენს 0,5 მილიონ ლარს (=6-4-1,5) ხოლო მოგების გადასახადი გადახდილ იქნა 0,75 მილიონი ლარიდან (=2,25-1,5). წონასწორობა აღდგენილ იქნებოდა, კოდექსი რომ უშვებდეს ზარალის უკან გადატანის შესაძლებლობას ან ანალოგიური შემთხვევებისთვის ნორმა ნათლად რომ მიუთითებდეს წინა პერიოდში აღიარებული შემოსავლის დაზუსტების შესაძლებლობას ფაქტობრივად განეული ხარჯების კვალობაზე.

მუხლი 145. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვის წესი

1. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შემადგენლობაში შეიტანოს თავის საკუთრებაში არსებული დამუშავებული ან ნაწილობრივ დამუშავებული საქონელი, მისი ადგილმდებარეობის მიუხედავად, კერძოდ, ნედლეული ან/და მასალები (გარდა კაპიტალიზებადი ხარჯებისა), რომლებიც შექმნილია შემდგომი რეალიზაციისათვის ან საქონლის წარმოებისათვის/ მომსახურების განევისათვის.

2. დასაბეგრი შემოსავლის (მოგების) განსაზღვრისას საანგარიშო პერიოდის დასაწყისისთვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ღირებულება აკლდება, ხოლო საანგარიშო პერიოდის ბოლოსთვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ღირებულება ემატება ერთობლივ შემოსავალს.

3. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის აღრიცხვისას გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია წარმოებული ან შექმნილი საქონლის ღირებულება აღრიცხვაში ასახოს ამ საქონლის წარმოებაზე განეული ხარჯების (გარდა საამორტიზაციო ანარიცხებისა) ან შექმნის ფასად. ამასთანავე, გადასახადის გადამხდელი საქონლის ღირებულებაში შეიტანს მისი შენახვისა და ტრანსპორტირების ხარჯებს.

4. საქონლის რეალიზაციისას გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის აღსარიცხავად გამოიყენოს ერთ-ერთი შემდეგი მეთოდი:

- ა) ინდივიდუალური აღრიცხვის მეთოდი;
- ბ) საშუალო შენონილი შეფასების მეთოდი;

გ) მეთოდი FIFO, რომლის მიხედვითაც საანგარიშო პერიოდში პირველ რიგში რეალიზებულად ითვლება ის საქონელი, რომელიც საანგარიშო პერიოდის დასაწყისისთვის მიეკუთვნება სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობას, ხოლო შემდეგ რეალიზებულად – ის საქონელი, რომელიც წარმოებულია (შექმნილია) საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში, მისი წარმოების (შექმნის) დროის მიხედვით.

5. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის აღრიცხვისას გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, დეფექტური ან მოძველებული და მოდიდან გამოსული საქონელი, რომლის რეალიზაციაც შეუძლებელია მის წარმოებაზე განეულ ხარჯებზე ან შექმნის ფასზე მეტ ფასად, შეაფასოს ამ საქონლის შესაძლო სარეალიზაციო ფასით.

6. ვადაგასული ან/და გამოსაყენებლად ან შემდგომი მიწოდებისთვის უვარგისი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ჩამოწერისას გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საგადასახადო ორგანოს შეატყობინოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ჩამოწერის (სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის სახეობის, რაოდენობისა და ღირებულების მითითებით) შესახებ და ჩამოწერა განახორციელოს მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს მიერ შესაბამისი დადასტურების შემთხვევაში.

7. ამ მუხლის მე-6 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევის არსებობისას საგადასახადო ორგანო გადამხდელის მიმართვიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში ვალდებულია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ჩამოწერის შემთხვევაში პირდაპირ დაუდასტუროს ან ადგილზე გასვლით მოახდინოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ფიზიკური გადამოწმება და დაუდასტუროს გადასახადის გადამხდელს ჩამოწერის დოკუმენტი.

8. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ჩამოწერის პროცესში საგადასახადო ორგანოების მონაწილეობის წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

9. გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები აღრიცხოს ელექტრონული ფორმით, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით.

ტერმინი „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“ განმარტებულია კოდექსის მე-8 მუხლის 26-ე ნაწილით. მოცემული მუხლი

არეგულირებს ამგვარი აქტივების აღრიცხვის წესს. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები მოიცავს გადასახადის გამხდელის საკუთრებაში არსებულ ნებისმიერ ამგვარ აქტივს, მიუხედავად საკუთრებაში მიღების წესისა. როგორც წესი, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ღირებულება განისაზღვრება მასზე განეული ხარჯების ოდენობის მიხედვით. განეული ხარჯის ოდენობის განსაზღვრის მიზნით გამოყენებულ უნდა იქნეს კოდექსის 139-ე ან 142-ე მუხლით²⁸⁷ განსაზღვრული ნორმები იმისდა მიხედვით, თუ ხარჯების აღრიცხვის რომელ მეთოდს იყენებს გადასახადის გადამხდელი. ზოგიერთ შემთხვევაში სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ღირებულება განისაზღვრება საბაზრო ფასის მიხედვით. მაგალითად, პირის მიერ სხვა პირისგან ფასეულობების უსასყიდლოდ მიღებისას.

დამკვიდრებული პრაქტიკით, ძირითად საშუალებათა ლიკვიდაციის შედეგად მიღებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები ზოგჯერ საბაზრო ფასით ან სხვა შეფასებითი ღირებულებით აღირიცხება.²⁸⁸ უნდა შევნიშნოთ, რომ ამგვარი პრაქტიკა ეწინააღმდეგება კოდექსის ნორმებს სულ მცირე იმის გამო, რომ აქტივის ღირებულების განსაზღვრის ამგვარი წესი კოდექსისთვის უცხოა; ასევე იმის გათვალისწინებითაც, რომ ამგვარი წესით მიღებული აქტივები ვერ იქნება განხილული უსასყიდლოდ მიღებულად.²⁸⁹ ვფიქრობთ, ასეთ შემთხვევებში ასეთი ფასეულობების ღირებულება კოდექსის მიზნებისთვის ნულის ტოლად უნდა იქნეს მიჩნეული.

მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შემადგენლობაში არ შეიტანება „კაპიტალიზებადი ხარჯები“. თუმცა კი მასში შეიტანება ის ნედლეული და მასა-

²⁸⁷ 142 მუხლის გამოყენებისას გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ამავე მუხლის მე-4 ნაწილით დადგენილი წესიც

²⁸⁸ მაგალითისთვის იხ. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 25.11.2009 №762 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-2-ე მუხლის 22-ე პუნქტი. 2011 წელს და შემდგომ საგადასახადო პერიოდებზე ამ ინსტრუქციას იურიდიული ძალა არ აქვს. თუმცა იმის გათვალისწინებით, რომ წინამორბედი კოდექსის შესაბამის ნორმებთან შედარებით არსებითი ცვლილებები მოქმედ კოდექსში ამ კუთხით არ განხორციელებულა, სავარაუდოდ, იგივე მიდგომის გამოყენებას შესაძლოა ქონდეს ადგილი საგადასახადო ორგანოების ან გადასახადის გადამხდელის მიერ

²⁸⁹ ასევე, მაგალითად, ჯგუფში აღრიცხულ და ლიკვიდირებულ ძირითად საშუალებაზე კვლავ გრძელდება ამორტიზაციის დარიცხვა და მისი გამოცალკეება ანდა ჯგუფიდან ამოღება არ არის გათვალისწინებული კოდექსით

ლები, რომლებიც შეძენილია „საქონლის წარმოებისათვის“. საქმე ისაა, რომ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეძენასა თუ წარმოებაზე განეული ხარჯი თავის არსით ზუსტადაც რომ კაპიტალიზირებად ხარჯს წარმოადგენს.²⁹⁰ მეორე მხრივ. „საქონელი“ უფრო ფართო მცნებაა, ვიდრე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები და მოიცავს ნებისმიერ ქონებას. როგორც ჩანს, აქ ადგილი აქვს განზრახვას სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შემადგენლობაში არ იქნას შეტანილი ისეთი ელემენტები, რომლებიც განკუთვნილი არაა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საწარმოებლად.²⁹¹

მუხლის მე-4 ნაწილით მოცემული დანაწესი ისე არ უნდა გავიგოთ, რომ თითქოს იგი ეხებოდეს მხოლოდ იმ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებს, რომლებიც გადასახდის გადამხდელისთვის უშუალოდ წარმოადგენს გაყიდვის ობიექტს. ამავ ენით აღრიცხვას ექვემდებარება ის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებიც, რომლებიც განკუთვნილია სხვა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საწარმოებლად.

მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით, დასაშვებია დეფექტური ან მოძველებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასება შესაძლო სარეალიზაციო ფასით. შესაბამისად, საანგარიშო პერიოდის ბოლოს არსებულ ასეთ ფასეულობებთან მიმართებით წარმოებასა თუ შეძენაზე განეულ ხარჯსა²⁹² და სარეალიზაციო ფასს შორის დადებითი სხვაობა მუხლის მე-2 ნაწილის ძალით ფაქტობრივად წარმოადგენს გამოსაქვით ხარჯს.

ნორმის მიხედვით არაა მოცემული უშუალოდ საანგარიშო პერიოდში შეძენილი/წარმოებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ღირებულების გამოქვითვის წესი. ამგვარი ხარჯი გამოქვითვას ექვემდებარება ზოგადი ნორმის მიხედვით ხარჯის განევის მომენტის შესაბამისად.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010 №994 ბრძანე-

²⁹⁰ ამ მიზეზის გამოც არის კოდექსით მოცემული ასეთი ხარჯების აღრიცხვის სპეციალური წესი

²⁹¹ მაგალითად, ძირითადი საშუალებებისა თუ სხვა აქტივის საწარმოებლად გამოსაყენებელი მასალები

²⁹² ამასთან, საანგარიშო პერიოდის ბოლოს ამ ხარჯების ოდენობა განისაზღვრება მუხლის მე-4 ნაწილით დადგენილი ერთ-ერთი მეთოდის გამოყენებით

ბით დამტკიცებული წესის VIII თავით დადგენილია კონკრეტული პროცედურები მუხლის მე-5-მე-8 ნაწილებში მოცემული ნორმების აღსრულების მიზნით.

მუხლი 146. კომპენსირებული გამოქვითვები და რეზერვების შემცირება

1. ადრე გამოქვითული ხარჯების, ზარალისა და უიმედო ვალეზის ანაზღაურებით მიღებული თანხა იმ წლის შემოსავლად ითვლება, რომელშიც ანაზღაურდა იგი.

2. წინასწარ გამოქვითული რეზერვების შემცირებისას შემცირებული თანხა შეიტანება მიმდინარე წლის ერთობლივ შემოსავალში.

კოდექსის 108-ე მუხლით დადგენილი წესით წინა პერიოდში გამოქვითული უიმედო ვალის ანაზღაურებით მიღებული თანხა ითვლება მიმდინარე პერიოდის შემოსავლად.

მუხლის მეორე ნაწილი ეხება იმ რეზერვებს, რომლებიც ყალიბდება კოდექსის 109-ე მუხლით დადგენილი წესით. დავუშვათ, 2011 წლის ბოლოს გადასახადის გადამხდელის რეზერვის ნაშთმა შეადგინა X ლარი, ხოლო 2012 წლის ბოლოს კი – Y ლარი, სადაც $X > Y$. მოცემულ შემთხვევაში სხვაობის თანხით გაიზრდება 2012 წლის ერთობლივ შემოსავალი.

მუხლი 147. მოგება და ზარალი აქტივების მიწოდებისას

1. აქტივების მიწოდებისას მიღებული მოგება არის დადებითი სხვაობა მათი მიწოდებით მიღებულ შემოსავლებსა და ამ აქტივების ღირებულებას შორის, რომელიც განისაზღვრება ამ კოდექსის 148-ე მუხლის შესაბამისად.

2. აქტივების მიწოდებით მიღებული ზარალი არის უარყოფითი სხვაობა მათი მიწოდებით მიღებულ შემოსავლებსა და ამ აქტივების ღირებულებას შორის.

3. აქტივების უსასყიდლოდ ან თვითღირებულებაზე ნაკლებ ფასად მიწოდებისას მიწოდებლის მოგება განისაზღვრება, როგორც დადებითი სხვაობა მიწოდებულ აქტივების საბაზრო ფასსა და ამ

კოდექსის 148-ე მუხლის შესაბამისად განსაზღვრულ აქტივების ღირებულებას შორის.

4. ამ მუხლის პირველი-მე-3 ნაწილების დებულებები არ გამოიყენება ჯგუფური მეთოდით ამორტიზაციას დაქვემდებარებული აქტივებისა და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მიმართ. (14.06.2011. N4754)

საგადასახადო აღრიცხვის მიზნით კოდექსი სამ ჯგუფად ყოფს გადამხდელის ქონებას: ა) ჯგუფური მეთოდით ამორტიზაციას დაქვემდებარებული აქტივები (ძირითადი საშუალებები, არამატერიალური აქტივები); ბ) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები; გ) დანარჩენი ქონება.

„დანარჩენ ქონებას“ განეკუთვნება, მაგალითად, მიწოდებიდან წარმოშობილი მოთხოვნები (დებიტორები), წილობრივი მონაწილეობები სამენარმეო საზოგადოებებში (მაგ. აქციები, წილები შპს-ში), სხვა ფასიანი ქაღალდები (მაგ. ობლიგაციები, ოფციონები), არამორტიზებადი აქტივები (მაგ. მიწა, ხელოვნების ნიმუშები, სამუზეუმო ექსპონატები), 1000 ლარამდე ღირებულების ძირითადი საშუალებები, ბიოლოგიური აქტივები, არაეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონება.

შევნიშნავთ, რომ ზოგიერთი დასახელებული ქონება, თუ ისინი ძირითადად განკუთვნილია რეალიზაციისათვის, არ შევლენ ამ ჯგუფში. ამის მაგალითი შეიძლება იყოს აქციები, რომლებიც გამოიყენება არა დივიდენდის მისაღებად, არამედ – ვაჭრობისათვის.²⁹³

როგორც წესი, საგადასახადო ვალდებულების ძირითადი წილი მოდის გადამხდელის ჩვეულებრივ საქმიანობაზე, რომელშიც მონაწილეობს ამ დაყოფის ა) და ბ) პუნქტებში მოცემული ქონება. მათ აღრიცხვას ეთმობა სპეციალური მუხლები (მაგალითად, მ.111, მ.145), რომლებშიც დეტალურად არის აღწერილი შესაბამისი ქონების აღრიცხვის წესები. რაც შეეხება დანარჩენ ქონებას (დაყოფის გ) პუნქტი), რომლებმაც გადამხდელს შეიძლება კიდევ მოუტანოს მნიშვნელოვანი ეკონომიკური ეფექტი, კოდექსი მათ მაინც არ განიხილავს არსებით აქტივებად/ქონებად, ვინაიდან ისინი, როგორც წესი, არ წარმოადგენენ სისტემატური, ჩვეულებრივი გამოყენების ობიექტებს.

²⁹³ იხ. მ.8.28-ის კომენტარი

გამომდინარე ზემოთქმულიდან, წინამდებარე მუხლი ეხება რა „დანარჩენი ქონების“ მიწოდებებს, საკმაოდ მარტივად განიხილავს მათი მიწოდებებიდან მიღებული შემოსავლების აღრიცხვას. ქონების მიწოდებით მიღებულ შემოსავალს აკლდება ქონების ღირებულება. თუ სხვაობა დადებითია, მაშინ სწორედ ეს დადებითი რიცხვი იქნება ქონების მიწოდებით მიღებული შემოსავალი, რომელიც აისახება გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალში; ხოლო თუ სხვაობა უარყოფითია, მაშინ ამ რიცხვის აბსოლუტური სიდიდე (*მოდული*) აისახება გადამხდელის გამოქვითვებში. ამასთან, ქონების/აქტივის ღირებულების დასადგენად გამოიყენება მ.148. კონტექსტიდან გამომდინარე ვთვლით, რომ ამ მუხლში გამოყენებულ ტერმინში *მოგება* კანონმდებელი გულისხმობს *შემოსავალს*, როგორც ეს არის საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ შემუშავებული საგადასახადო კოდექსის პროექტით.

ვთქვათ, შპს A-მ ორი წლის წინ თითო 10 ლარად შექენილი 50 ცალი აქციიდან გაყიდა 20 ცალი, თითო 30 ლარად. A ერთობლივ შემოსავალში პირდაპირ ასახავს მხოლოდ ერთ რიცხვს – 400 ლ.-ს ($= (30-10) \times 20$), გამოსაქვითი ხარჯებისა და მიღებული შემოსულობების აღრიცხვის გარეშე. თუ აქციის რეალიზაციის ფასი იქნებოდა 5 ლარი, მაშინ აქციების რეალიზაციიდან მიღებულ ზარალს შპს A ასახავდა გამოქვითვებში მხოლოდ ერთი რიცხვის გამოყენებით, რომელიც წარმოადგენს 100 ლარს ($= |(5-10) \times 20|$). ამ ბოლო შემთხვევისათვის არ ვითვალისწინებთ წინამდებარე მუხლის მე-3 ნაწილს.

რაც შეეხება მე-3 ნაწილს, ის გათვალისწინებული არ იყო 1997 წლის კოდექსის პირველწყარო – საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ შემუშავებულ საგადასახადო კოდექსის პროექტის შესაბამის მუხლში (პროექტი, მ.159). საგადასახადო ორგანოები ამ ნორმას აქტიურად იყენებდნენ გადამხდლებისათვის სანქციების დასარიცხავად. ამჟამინდელი კოდექსის ღირსებად უნდა ჩაითვალოს ამ ნორმის გამოყენების შეზღუდვა. კერძოდ, 28.06.2011წ.-დან ეს ნორმა უკვე აღარ გამოიყენება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მიმართ (იხ. მუხლის მე-4 ნაწილი).

მე-3 ნაწილის თანახმად, ქონების მიწოდებისას ამ მუხლის 1-ლი და მე-2 ნაწილებით განსაზღვრული რიცხვის ნაცვლად შემოსავლად ან ზარალად (გამოსაქვით ხარჯად) განიხილება ქონების საბაზრო

ფასსა და მის ღირებულებას შორის დადებითი სხვაობა. ეს ნაწილი გამოიყენება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ქონება გაიყიდება მის ღირებულებაზე ნაკლებ ფასად ან გადაეცემა საჩუქრად (უსასყიდლოდ). ვგულისხმობთ, რომ ქონების *თვითღირებულება* ეს არის ქონების *ღირებულება* მ.148-ის მიხედვით.

განვიხილოთ შპს A-ს მიერ აქციების ზემოთ მოცემული მაგალითი იმ შემთხვევისათვის, როდესაც აქცია გაიყიდა 5 ლარად. შპს A ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითავს მიღებულ ზარალს (გამოსაქვით ხარჯს) – 100 ლარს, თუ აქციის საბაზრო ფასი ნაკლებია მის ღირებულებაზე (10 ლარზე). მაგალითად, თუ საბაზრო ფასია 9 ლარი, მაშინ შპს A-ს სრული უფლება აქვს, გამოიყენოს მე-2 ნაწილი, ანუ ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითოს 100 ლარი, და ყურადღება არ მიაქციოს მუხლის მე-3 ნაწილს, ვინაიდან $9-10 < 0$. მაგრამ, თუ აქციის საბაზრო ფასი აღმოჩნდა 11 ლარი, მაშინ გადამხდელმა უკვე ყურადღება არ უნდა მიექციოს მე-2 ნაწილს და გამოიყენოს მე-3 ნაწილით დადგენილი ნორმა. კერძოდ, ერთობლივ შემოსავალში მან უნდა ასახოს 20 ლ. $(=(11-10) \times 20)$.

მუხლი 148. აქტივების ღირებულება

1. აქტივების ღირებულებაში შეიტანება მათი შესყიდვის, წარმოების, მშენებლობის, მონტაჟისა და დადგმის ხარჯები (დანახარჯები), აგრეთვე სხვა ხარჯები (დანახარჯები), რომლებიც ზრდის მათ ღირებულებას, გარდა ისეთი ხარჯებისა (დანახარჯებისა), რომელთა პირდაპირ გამოქვითვის უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელს, ხოლო აქტივების უსასყიდლოდ მიღებისას – ამ აქტივების საბაზრო ფასი.

2. აქტივების მხოლოდ ნაწილის მიწოდების ან გადაცემის შემთხვევაში აქტივების ღირებულება მიწოდების ან გადაცემის მომენტში ნაწილდება დარჩენილ და მიწოდებულ ან გადაცემულ ნაწილებს შორის.

3. თავდაპირველად ლიზინგით გაცემული ძირითადი საშუალების სხვა მიზნებისათვის გამოყენების შემთხვევაში მისი ღირებულება განისაზღვრება იმ ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსით, რომელშიც ეს ძირითადი საშუალება მანამდე აღირიცხებოდა. (13.10.2011. N5118)

მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილია აქტივის ღირებულების განსაზღვრის წესი. ნორმით არაა მოცემული აქტივის ღირებულების შემადგენელი კომპონენტების ამომწურავი ჩამონათვალი, თუმცა იგი ასევე მიუთითებს იმ „სხვა“ ხარჯებზე, რომლებითაც უნდა გაიზარდოს აქტივის ღირებულება. ამ „სხვა“ ხარჯებში შესაძლოა მოვიზიაროთ ის ხარჯები, რომლებიც შეიტანება აქტივის ღირებულებაში ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისთვის ოღონდ იმ პირობით, თუ ეს წესი არ ეწინააღმდეგება კოდექსით დადგენილ ნორმებს. სხვანაირად: ღირებულებაში შეიტანება ყველა ხარჯი, გარდა იმ ხარჯებისა „რომელთა პირდაპირ გამოქვითვის უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელს“. მაგალითად, აქტივის (მ.შ.ძირითადი საშუალების) სანარმოებლად შესაძლოა, გამოყენებულ იქნეს სხვა ძირითადი საშუალება. ასეთ შემთხვევაში აქტივის ღირებულებაში შეტანას არ ექვემდებარება გამოყენებული ძირითადი საშუალების ღირებულება ან მისი ნაწილი, ვინაიდან ამ უკანასკნელის ღირებულება ექვემდებარება გამოქვითვას კოდექსის 111-ე ან 112-ე მუხლებით დადგენილი წესით.

ასევე, ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისთვის რიგ შემთხვევებში სესხის პროცენტი ექვემდებარება კაპიტალიზირებას – წარმოებული აქტივის ღირებულებაზე მიკუთვნებას. ვინაიდან კოდექსი სპეციალურად განსაზღვრავს სესხის პროცენტისთვის ხარჯის განევის მომენტსა (იხ. 142-ე მუხლის მე-3 ნაწილი) და მისი გამოქვითვის წესს (იხ. 107-ე მუხლი), ამიტომ, ვფიქრობთ, საგადასახადო მიზნებისთვის ასეთი პროცენტების აქტივის ღირებულებაში შეტანა არამართლზომიერია.

აქტივის უსასყიდლოდ მიღებისას მიღებული აქტივის ღირებულებას წარმოადგენს მისი საბაზრო ფასი.

მუხლის მე-2 ნაწილი არეგულირებს შემთხვევებს, როდესაც სახეზეა აქტივის ნაწილის მიწოდება, რადგან კანონმდებელი არ უთითებს განაწილების ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში განაწილების წესის არჩევისას, ვფიქრობთ, უნდა დავეყრდნოთ გონივრულ განსჯას. უმეტეს შემთხვევაში, გასანაწილებელი ქონების ერთგვაროვნობისას, არჩეული იქნება განაწილების პირდაპირ პროპორციული წესი. ასე, მაგალითად, ვთქვათ გადასახადის გადამხდელმა 2011 წელს 100 000 ლარად შეისყიდა 100 ჰა ერთგვაროვანი მიწის ნაკვეთი, ხოლო 2012 წელს გაყიდა ამ ნაკვეთის 20 ჰა. მოცემულ

შემთხვევაში შესაძლებელია დარჩენილი აქტივის ღირებულება განისაზღვროს 80 000 ლარის ოდენობით ($=100000/100 \times 80$), შესაბამისად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება მიწოდებული ნაწილის ღირებულება 20,000 ლარის ოდენობით.

მე-3 ნაწილი ეხება მხოლოდ იმ ძირითად საშუალებას, რომელიც აღირიცხება ცალკე „ჯგუფად“, მისი ლიზინგის საგნად გამოყენების გამო. ამასთან, სიტყვა „თავდაპირველად“ გვაფიქრებინებს, რომ ეს ძირითადი საშუალება თავიდანვე (მისი მიღებისთანავე) გაცემულ იქნა ლიზინგით ან მისი სხვა მიზნებით (გარდა ლიზინგისა) გამოყენება არ მომხდარა.

მუხლი 149. მოგების ან ზარალის აუდიარებლობა

1. დასაბეგრი შემოსავლის განსაზღვრისას არანაირი მოგება ან ზარალი მხედველობაში არ მიიღება, თუ ხდება:

ა) აქტივის გადაცემა მეუღლეებს შორის;

ბ) აქტივის გადაცემა ყოფილ მეუღლეებს შორის განქორწინების დროს;

გ) აქტივის არანებაყოფლობითი განადგურება/ჩამორთმევა და განადგურების/ჩამორთმევის წლის მომდევნო 2 წლის დასრულებამდე;

გ.ა) განადგურების/ჩამორთმევის შედეგად მიღებული კომპენსაციის თანხის რეინვესტირება ხორციელდება მსგავსი სახისა და მახასიათებლის მქონე აქტივში;

გ.ბ) განადგურებული/ჩამორთმეული აქტივის ჩანაცვლება ხდება კომპენსაციის შედეგად მიღებული მსგავსი სახისა და მახასიათებლის მქონე აქტივით.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტში აღნიშნული შემცველი აქტივის ღირებულება განისაზღვრება შეცვლილი აქტივის საბალანსო ღირებულების გათვალისწინებით განადგურების/ჩამორთმევის მომენტისათვის.

3. ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ან „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში გადაცემული აქტივის ღირებულებად ითვლება გარიგების მომენტში მოცემული აქტივის ღირებულება გადამცემი მხარისათვის.

4. ამ მუხლის მოთხოვნები არ ვრცელდება იმ აქტივებზე, რომლებიც ამ კოდექსის XV თავის შესაბამისად ექვემდებარება ამორტიზაციას ჯგუფური მეთოდით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ან „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად ჯგუფის ყველა აქტივი ერთდროულად გადაიცემა.

წინამდებარე მუხლი და შემდგომი 150-ე, 151-ე და 152-ე მუხლების მიზანია, სამართლიანობის პრინციპზე დაყრდნობით გადამხდელების მიმდინარე საქმიანობისათვის ხელშეწყობა მოგების/საშემოსავლო გადასახადის გადავადების გზით. კერძოდ, ხელშეწყობას ადგილი აქვს მაშინ, როდესაც მიწოდებები ხორციელდება ან გარკვეული აზრით ერთსა და იმავე პირებს შორის, ან მთლიანი ბიზნესის გადაცემის ნიშნების არსებობისას, ან სულაც სახეზეა გადამხდელის ნებაზე დამოუკიდებელი ძალის უარყოფითი მოქმედება.

მეუღლეებს²⁹⁴ შორის ნებისმიერი ქონების საკუთრებაში გადაცემა, გარდა ძირითადი საშუალებებისა, ასახვას არ ჰპოვებს თითოეული მათგანის არც ერთობლივ შემოსავალში, და არც – გამოსაქვით ხარჯებში. მეუღლის ქონება, თუ ის შექმნილია ქორწინების განმავლობაში და თუ ქორწინების ხელშეკრულება სხვა რამეს არ ითვალისწინებს, წარმოადგენს მეუღლეების თანასაკუთრებას (სამოქ. კოდექსი, მ.1158), თუნდაც ერთ-ერთი მეუღლე მესამე პირების წინაშე წარმოდგეს მის მესაკუთრედ, მათ შორის, რეგისტრირებულ მესაკუთრედ. ბუნებრივია, თუ ქონების მესაკუთრე მეუღლე „გადასცემს“ ქონებაზე შესაბამის წილს მის მეუღლეს, რომელსაც ისედაც ეკუთვნოდა ეს წილი, ეს არ იქნება საკუთრების უფლების გადაცემა, შესაბამისად, საქონლის მიწოდება.

მეუღლეს შეუძლია ქორწინების განმავლობაში შექმნილ ქონებაში თავისი წილი ან დაქორწინებამდე კუთვნილი ან მემკვიდრეობით/ჩუქებით მიღებული ან ინდივიდუალური სარგებლობის ნივთები აჩუქოს მეუღლეს. სწორედ ასეთი ქონების მიწოდება არ აისახება თითოეული მეუღლის დასაბეგრ შემოსავალზე. მაგრამ ეს არ ეხება იმ ქონებას, რომელიც ერთ-ერთი მეუღლის მიერ გამოიყენებოდა ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებისას, როგორც ძირითადი საშუალება. ამგვარი ქონების მიწოდებისას საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვ-

²⁹⁴ იგულისხმება ქორწინებარეგისტრირებული პირები

რისათვის მხედველობაში მიიღება მეუღლეთა ურთიერთდამოკიდებულების არსებობა ანუ გამოიყენება ქონების საბაზრო ფასი.

ვთქვათ, ქმრის კუთვნილებაა ორი ავტომანქანა: „ჰამერი“ და „მოსკვიჩი“. მისი შემოსავალი მხოლოდ ხელფასია. მან ცოლზე გადააფორმა მხოლოდ ავტომანქანა „მოსკვიჩი“. წინამდებარე მუხლის 1-ლი ნაწილის ა) ქვეპუნქტის მიხედვით ავტომანქანის გადაცემა არ აისახება არც ქმრის, არც ცოლის დასაბეგრ შემოსავალზე. აქვე ვიტყვით, რომ ცოლის დასაბეგრ შემოსავალზე ეს გადაცემა არ იმოქმედებს ასევე მ.82.1.ზ-ის ძალითაც. თუ ქმარი მენარმე ფიზიკური პირია, მაგალითად, აუდიტორი, და თავის ეკონომიკურ საქმიანობაში ორივე ავტომანქანას იყენებს, მაშინ ერთ-ერთი ავტომანქანის გადაცემა მისთვის დაბეგვრადია, თუმცა ცოლისთვის – არა, ვინაიდან მისთვის კვლავ გამოიყენება მ.82.1.ზ.

ქორწინების განმავლობაში ან განქორწინებისას მეუღლეებს/ყოფილ მეუღლეებს შორის ქონების გადაცემა, მართალია, არ იბეგრება, მაგრამ ქონების მიმღები მეუღლისათვის მისი ღირებულება იგივეა, რაც გადაცემის მომენტში ქონებას ჰქონდა გადამცემი მეუღლისათვის. თუ ზემოთ მოყვანილ მაგალითში ხელფასით მცხოვრებ ქმარს მეუღლისათვის გადაცემული „მოსკვიჩი“ შეძენილი ჰქონდა 100 ლარად, მაშინ ცოლისათვის ეს რიცხვი იქნება „მოსკვიჩის“ ღირებულება. თუ შემდგომში ცოლი მოისურვებს ამ ავტომანქანის გაყიდვას, ვთქვათ, 300 ლარად, მაშინ მისი დასაბეგრი შემოსავალი გაყიდვისას გაიზრდება 200 ლარით (=300-100).

იმავე მაგალითში, თუ ქმარი აუდიტორია და მეორე ავტომანქანა „ჰამერი“ შეძენილი ჰქონდა 1000 ლარად და არ გადაუცია მეუღლისათვის, მაშინ 100 ლარად შეძენილი „მოსკვიჩის“ საბაზრო ფასი (ვთქვათ, 400 ლ.) გამოაკლდება ავტომანქანების ჯგუფის ღირებულებას. თუ აუდიტორი ქმარი ორივე ავტომანქანას გადასცემს ცოლს, რომელიც ასევე ეკონომიკური საქმიანობით არის დაკავებული და იყენებს ძირითად საშუალებებს. მაშინ, რა თქმა უნდა, ეს ოპერაცია არ აისახება არც ქმრის, არც ცოლის დასაბეგრ შემოსავალზე, მაგრამ ცოლისათვის ავტომანქანების ჯგუფის ღირებულება იქნება 1100 ლარი.²⁹⁵ თუ ცოლს გადმოცემამდე ჰქონდა ავტომანქანების

²⁹⁵ შენიშვნა: სიმარტივისათვის, ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი არ შევამცირეთ ამორტიზაციის თანხით

ჯგუფი, მაშინ 1100 ლარი დაემატება ამ ჯგუფს. თუ ცოლი მოინდომებს რომელიმე ავტომანქანის გაყიდვას, მაშინ სარეალიზაციო თანხა გამოაკლდება ავტომანქანების ჯგუფს. როგორც ვხედავთ, სახეზეა ქმრის საშემოსავლო გადასახადის გადავადება, რომელსაც უკვე გადაიხდის ცოლი.

აქვე შევნიშნავთ კიდევ ერთს. ვფიქრობთ, გადაცემაში იგულისხმება საკუთრების მიწოდება, და არა – ქონებით სარგებლობა. ასევე შევნიშნავთ, რომ ეს მუხლი არ ეხება ოჯახის სხვა წევრისათვის ქონების საკუთრებაში გადაცემას, გარდა მეუღლისა. სავარაუდოდ, სწორედ იმიტომ, რომ განსხვავებით მეუღლისა, თანაცხოვრება და ოჯახური მეურნეობის ერთად გაძლოა არ წარმოშობს შეძენილ ქონებაზე თანასაკუთრებას და ოჯახის სხვა წევრები, მიუხედავად ახლო ნათესაური კავშირისა, გარკვეული აზრით ერთიდაიგივე პირებად არ განიხილება.

განსაკუთრებულად სპეციფიკური დანიშნულებისაა 1-ლი ნაწილის გ) ქვეპუნქტი, რომელიც ასევე უნდა ჩაითვალოს კოდექსის ღირსებად. ამ ქვეპუნქტის მიხედვით არანებაყოფლობითი განადგურება/ჩამორთმევა, თუ პირი სანაცვლო ქონებას იღებს, ისეა განხილული, თითქოს განადგურებას ან ჩამორთმევას ადგილი არც კი ჰქონდა. სწორედ ამიტომ არის მუხლის დასაწყისში ყურადღება გამახვილებული შემოსავლებისა (მაგალითად, სადაზღვევო კომპანიიდან მიღებული თანხები) და გამოქვითვების (განადგურებულ ან ჩამორთმეულ ქონებაზე განეული ხარჯი) აულიარებლობაზე.²⁹⁶ ამის მიზეზი, ვფიქრობთ, არის კანონმდებლის სურვილი ხელი შეუწყოს, გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობას იმ კუთხით, რომ გაუთვალისწინებელი მოვლენის მოხდენიდან გარკვეული გონივრული ვადის განმავლობაში ამ მოვლენების გამო მას არ დააწევს დამატებითი საგადასახადო ტვირთი, რაც აშკარად მისასაღმებელია. უფრო ზუსტად, სახელმწიფო ხელს უწყობს გადამხდელს იმით, რომ არ ბეგრავს რა ნებისმიერი ოდენობის კომპენსაციის თანხას, იქვე იტოვებს უფლებას, ქონების შემდგომი რეალიზაციისას მოსთხოვოს გადამხდელს იმ ნამეტი თანხის დაბეგვრა, რომელიც წარმოიქმნება კომპენსაციის თანხასა და განადგურებული/ჩამორთმეული ქონე-

²⁹⁶ უფრო ზუსტად, 1-ლ ნაწილში მითითებულია მოგება და ზარალი, მაგრამ, ვფიქრობთ, იგულისხმება სწორედ შემოსავლები და გამოქვითვები

ბის ღირებულებას, და არა – მის საბაზრო ფასს, შორის სხვაობიდან (მუხლის მე-2 ნაწილი). როგორც ვხედავთ, ამ შემთხვევაშიც შეღავათის ერთ-ერთი კომპონენტი სწორედ საშემოსავლო/მოგების გადასახადის გადავადება.

ყურადღებას გავამახვილებთ იმაზე, რომ გ) ქვეპუნქტი ეხება გადამხდელის მფლობელობიდან ქონების ისეთ გასვლას, რომელიც არ იყო დამოკიდებული მის ნებასთან (მაგ. ფორს-მაჟორული შემთხვევებისას, კანონის საფუძველზე და ა.შ.). საქმე ისაა, რომ ასეთ დროს სახეზეა განადგურებული ქონების შექმნასთან დაკავშირებული ხარჯის ეკონომიკურ საქმიანობასთან კავშირი, განსხვავებით ქონების ისეთი განადგურებისა, როდესაც მასზე მესაკუთრის ნებაა გამოხატული, თუ, რა თქმა უნდა, ნების გამოხატვა ასევე არ უკავშირდება ეკონომიკურ საქმიანობას (მაგ. თუ მესაკუთრე კუთვნილ ქონებას განადგურებს და ამისათვის კონტრაჰენტი შემკვეთი მას ჰპირდება გასამრჯელოს).

ყურადღებას გავამახვილებთ ასევე იმაზეც, რომ გ) ქვეპუნქტი არ ეხება ისეთ ქონებას, რომელიც ამორტიზაციას ექვემდებარება ჯგუფური მეთოდის გამოყენებით. ეს ასეც უნდა იყოს, ვინაიდან, ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული ძირითადი საშუალების განადგურება არ იწვევს ჯგუფის ღირებულების შემცირებას და ჯგუფის ამორტიზაციის გზით გადამხდელს აქვს განადგურებული ქონების ღირებულების გამოქვითვის საშუალება, რომლის ღირებულების დადგენა ჯგუფში ჩართვის გამო, შეუძლებელია. შესაბამისად, დაუშვებელია, რომ განადგურებული ქონების კომპენსაციის თანხა დარჩეს დაუბეგრავი. წინამდებარე მუხლი არ მოქმედებს მაშინაც, როდესაც ჯგუფის ყველა ძირითადი საშუალება განადგურდა ან დაექვემდებარა ჩამორთმევას (მე-4 ნაწილი), მიუხედავად იმისა, რომ განადგურების/ჩამორთმევის მომენტისათვის ცნობილია ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის თანხა.

აღნიშნული ქვეპუნქტი, ვფიქრობთ, უნდა ეხებოდეს იმ ძირითად საშუალებას, რომლის ღირებულებაც გამოიქვითა მისი შექმნისთანავე. ასეთებს კი მიეკუთვნება 1000 ლარამდე ძირითადი საშუალებები, ბიოლოგიური აქტივები და ის ძირითადი საშუალებები, რომლებიც გამოიქვითა მ.112-ის მიხედვით. მათ შორის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი, რა თქმა უნდა, არის ბიოლოგიური აქტივები. არადა,

სწორედ ბიოლოგიური აქტივები დგას განადგურების მომეტებული რისკის ქვეშ და განსაკუთრებით მათთვის არის მნიშვნელოვანი სა-შემოსავლო/მოგების გადასახადის გადავადების საკითხი. ამ დროს სანაცვლო ძირითადი საშუალების ღირებულება იქნება 0 ლარის ტოლი მიუხედავად იმისა, თუ რა თანხა დაიხარჯება მის შესაძენად.

თუ განადგურება ეხება მხოლოდ მატერიალური სახის ქონებას, ანუ ნივთს, ასე ვერ ვიტყვით ქონების ჩამორთმევაზე, რომელიც შეძლება აღმოჩნდეს არამატერიალური აქტივიც. მაგალითად, სახელმწიფომ შესაძლებელია წიაღით სარგებლობის ლიცენზია ჩამოართვას პირს, თუ საბადო მდებარეობს პროექტირებულ გზაზე. ქონების ჩამორთმევა ცხორციელდება გადამხდელის თავისუფალი ნების გამოვლინების გარეშე და შეიძლება იმის თქმაც, რომ მიღებული შემოსავლებიც განეკუთვნება *შემოსავლებს, რომლებიც არ არის დაკავშირებული დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან* (მ.103). ქონების ჩამორთმევა შესაძლებელია განხორციელდეს, მაგალითად, კანონების – „საზოგადოებრივი საჭიროებისათვის გადაუდებელი აუცილებლობისას საკუთრების ჩამორთმევის წესის შესახებ“ (მიღებული 1997 წელს) და „აუცილებელი საზოგადოებრივი საჭიროებისათვის საკუთრების ჩამორთმევის წესის შესახებ“ (მიღებული 1999 წელს) საფუძველზე. ვფიქრობთ, ამ კატეგორიაში უნდა გადიოდეს ქონების არამართლზომიერი დაუფლება, მათ შორის, ქურდობით, ძალადობით, მოტყუებით.

მე-2 ნაწილის მიხედვით, სამართლიანად უნდა განისაზღვროს შემცველი აქტივის ღირებულება იმდაგვარად, რომ მისი შემდგომი რეალიზაციისას შესაძლებელი იყოს გადასახადის სახით სახელმწიფომ მიიღოს ადრე მძიმე მდგომარეობაში აღმოჩენილი ან საკუთარი ნების საწინააღმდეგოდ მოქმედი გადამხდელისათვის მინიჭებული შეღავათი. სამართლიანობა დაცული იქნება თუ სახელმწიფო მას მოსთხოვს გადასახადს მხოლოდ იმ ნამეტი თანხიდან, რომელიც წარმოიქმნება შემცველი ქონების ღირებულებასა და განადგურებული/ჩამორთმეული ქონების ღირებულებას შორის დადებითი სხვაობიდან.

ვთქვათ, 2011 წელს მეხის დაცვამ გადამხდელს გაუნადგურა სანყოფი, რომელშიც იყო 100 ლარის პროდუქცია (სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა). გადამხდელს დაზღვეული ჰქონდა სანყოფი და პროდუქცია. სადაზღვევო კომპანიამ განადგურებული

პროდუქციისათვის მას აუნაზღაურა ზუსტად 100 ლარი და 1000 ლარი – განადგურებული საწყობისათვის. როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, საწყობის კომპენსაციისათვის წინამდებარე მუხლი არ გამოიყენება. შესაბამისად, 1000 ლარს გადამხდელი მიაკუთვნებს ერთობლივ შემოსავალს, მაგრამ მისგანვე გამოქვითავს საწყობის ჯგუფის ღირებულებას მ.111.9-ის საფუძველზე. რაც შეეხება პროდუქციის კომპენსაციას, წინამდებარე მუხლი გამოიყენება, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ გადამხდელი სადაზღვევო კომპანიისაგან მიღებულ 100 ლარს ან მის ნაწილს გამოიყენებს მსგავსი სახისა და მახასიათებლების აქტივის ან შექენისათვის, ან წარმოებისათვის; ამასთან, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ რეინვესტირებას განახორციელებს 2013 წლის დასრულებამდე.

რა თქმა უნდა, სადაზღვევო კომპანიისაგან მიღებული ფული არ არის კონვერტში მოთავსებული და არც იმის საჭიროებაა, რომ დადგინდეს ამ კუპიურებით განხორციელდა თუ არა მსგავსი საქონლის შექენა ან მისი წარმოების პროცესში გამოყენება. ფულის კუპიურებით, როგორც გვაროვნული ნივთის მსგავსი ობიექტით, ან უნაღლო ფულით განხორციელებული რეინვესტირება შეიძლება დადგინდეს იმით, 100 ლარი გამოყენებულ იქნა თუ არა მსგავსი საქონლის შესაძენად ან საწარმოებლად, მიუხედავად იმისა, გადამხდელი კომპენსაციის მიღების გარეშეც ისედაც აპირებდა თუ არა წარმოების განახლებასა თუ საქონლის შექენას. თუ დადგინდა, რომ განადგურებული პროდუქციის შემცვლელის მისაღებად გადამხდელმა გამოიყენა 100 ლარი, მაშინ სახეზეა რეინვესტირება.

ვთქვათ, მიღებული 100 ლარით 2013 წლის ივლისში გადამხდელმა შეიძინა მსგავსი ქონება. მე-2 ნაწილის საფუძველზე, ამ ქონების ღირებულება იქნება სწორედ 100 ლარი. შემცვლელი ქონების რაოდენობაც უნდა გამოიხტოს იმავე ზომის ერთეულში, რა ერთეულშიც გამოიხატებოდა განადგურებული ქონება. თუ განადგურდა 100 ლარი ღირებულების 2 კგ კარაქი და 100 ლარით შექენილ იქნა მხოლოდ 1 კგ კარაქი, ამ 1 კგ კარაქის ღირებულება იქნება 100 ლ. თუ განადგურდა 100 ლარის ღირებულების 2 მეტრი მეტალო-პლასტმასის საქონელი და ამ ფასად შექენილ იქნა მხოლოდ 1 მეტრი მსგავსი საქონელი, მაშინ შემცვლელი 1 მეტრი საქონლის ღირებულება იქნება კვლავ 100 ლარი.

ბუნებრივია, სადაზღვევო ანაზღაურება, როგორც წესი, არ იქნება განადგურებული პროდუქციის ღირებულების ტოლი. ვთქვათ, სადაზღვევო ანაზღაურების სახით გადამხდელმა მიიღო მხოლოდ 80 ლარი და ეს თანხა გამოიყენა მსგავსი ქონების შესაძენად. შეძენილი ქონების ღირებულება იქნება უკვე არა 80 ლარი, არამედ – 100 ლარი (მე-2 ნაწილი). შინაარსიც ხომ ის არის, რომ განადგურებას/ჩამორთმევას თითქოს არც კი ჰქონოდა ადგილი. თუ განადგურებული ქონების მესაკუთრე, გარდა სადაზღვევო ანაზღაურებისა, მდიდარი მეზობლისაგან ქონების განადგურების გამო დახმარების სახით მიიღებდა კიდევ 200 ლარს, მაშინ ჯამურად მიღებული 280 ლარი გადამხდელს არ დაებეგრება, მისი თავისდროულად რეინვესტირების შემთხვევაში. განადგურებული 2 კგ კარაქის ნაცვლად გადამხდელმა 280 ლარით თუ შეიძინა ჩასანაცვლებელი 10 კგ კარაქი, მაშინ ამ კარაქის ღირებულება იქნება არა 280 ლარი, არამედ კვლავ – 100 ლარი. როდესაც ის ამ კარაქს გაყიდის, მაშინ სახელმწიფო მიიღებს გადავადებულ საშემოსავლო/მოგების გადასახადს. შევნიშნოთ, რომ მნიშვნელობა არ აქვს გადამხდელი კარაქს 100 ლარზე მეტად გაყიდის თუ არა: ეფექტი მაინც დაახლოებით იგივე იქნებოდა, მას საქონელი რომ არ განადგურებოდა.

შეძენის დარად, მსგავსი სიტუაციაა, შემცვლელი პროდუქციის წარმოებისას. თუ მიღებული 100 ან 280 ლარი გადამხდელმა 2013 წლის ივლისს მოახმარა შემცვლელი პროდუქციის წარმოებას, მაშინ წარმოებული პროდუქციის ის რაოდენობა, რომლის თვითღირებულებაც ტოლია 100 ან 280 ლარის, წარმოადგენს ჩანაცვლებულ ქონებას, რომლის საგადასახადო ღირებულებაც, და არა – ფინანსურ-ბუღალტრული, ტოლი იქნება 100 ლარის. თუ მიღებულია 80 ლარი, მაშინ ამ თანხით წარმოებული პროდუქციის საგადასახადო ღირებულება იქნება კვლავ 100 ლარი.

ზემოთქმული მაგალითი არ იქნება სრული, თუ განხილვის გარეშე დავტოვებთ ისეთ შემთხვევას, როდესაც, ვთქვათ, განადგურებულია 100 ლარის 1 ერთეული ქონება და მიღებული თანხის რეინვესტირება ხდება 1 ერთეულ მსგავს ქონებაში გადამხდელის მიერ თანხის დამატებით. ეს დამატებითი თანხა ყოველთვის ჩაირთვება ჩანაცვლებული ქონების საგადასახადო ღირებულებაში.

ვთქვათ, განადგურებული 100 ლარის ქონების წარმოება ან ყიდვა საჭიროებს 80 ლარს. თუ გადამხდელმა მიიღო მხოლოდ 60 ლარი, მაშინ ჩასანაცვლებელი ქონების შესაძენად მას მოუწევს დამატებითი 20 ლარის ხარჯის განწევა. ასეთ შემთხვევაში ჩასანაცვლებელი ქონების ღირებულება იქნება 120 ლ. ($=100+20$). თუ ჩასანაცვლებელი ქონების შესაძენად საჭიროა 300 ლარის ხარჯი, მაშინ ჩასანაცვლებელი ქონების ღირებულება იქნება 340 ლ. ($=100+240$).

ვთქვათ, განადგურებული 100 ლარის ქონების წარმოება ან ყიდვა საჭიროებს 80 ლარს, მაგრამ გადამხდელმა მესამე პირებისგან კომპენსაციის სახით მიიღო 280 ლარი. ასეთ შემთხვევაში რეინვესტირების გარეშე დარჩენილი 200 ლარი წარმოადგენს გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალში ჩასართავ თანხას. თუ ჩასანაცვლებელი ქონების შესაძენად საჭიროა 300 ლ., მაშინ ჩასანაცვლებელი ქონების ღირებულება იქნება 120 ლ. ($=100+(300-280)$).

ვფიქრობთ, ზემოთქმულიდან ირკვევა, თუ რას უნდა ნიშნავდეს მე-2 ნაწილის სიტყვა *გათვალისწინებით*, ასევე ისიც, რომ აქტივის *საბალანსო* ღირებულებასთან კი არაა, არამედ კოდექსის საფუძველზე, მათ შორის, მ.145-სა და მ.148-ის საფუძველზე, გამოანგარიშებულ *საგადასახადო* ღირებულებასთან უნდა გვქონდეს საქმე. *საბალანსო* ღირებულება გამოიყენება მხოლოდ ქონების გადასახადის საგადასახადო ვალდებულების დადგენისას, სხვა შემთხვევაში მისი გამოყენება არ შეიძლება. სწორედ ამიტომ, ვფიქრობთ, სიტყვა *საბალანსო* ამოღებულ უნდა იქნეს.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, მიღებული თანხის რეინვესტირების შემთხვევაში სახელმწიფო შეღავათს აძლევს გადამხდელს. თუ მიღებული თანხის მხოლოდ ნაწილია რეინვესტირებული, მაშინ ასეთი შემთხვევისას, ვფიქრობთ, საკითხს ფორმალურად არ უნდა მივუდგეთ. ანუ, შეღავათი უნდა გარვცელებდეს, მაგრამ მხოლოდ რეინვესტირებულ ნაწილზე. მიღებულსა და რეინვესტირებულ თანხას შორის სხვაობა ერთობლივ შემოსავალში ჩართვის გზით უნდა დაიბეგროს საშემოსავლო/მოგების გადასახადით.

მუხლი 150. იურიდიული პირის ლიკვიდაცია

1. თუ ხდება იურიდიული პირის ლიკვიდაცია და პარტნიორ იურიდიულ პირს გადაეცემა მისი წილის პროპორციული (შესაბამისი) აქტივი და, ამასთანავე, პარტნიორი იურიდიული პირი ლიკვიდაციაში ფლობდა 50 პროცენტს ან მეტს ამ იურიდიულ პირში, მაშინ:

ა) ასეთი გადაცემა არ ითვლება ლიკვიდირებული იურიდიული პირის მიერ აქტივების რეალიზაციად (მიწოდებად);

ბ) პარტნიორისათვის მისი წილის პროპორციულად (შესაბამისად) გადაცემული აქტივის ღირებულება იგივეა, რაც ამ აქტივის ღირებულება ლიკვიდირებული იურიდიული პირისათვის გადაცემამდე;

გ) აქტივების განაწილება არ არის დივიდენდი;

დ) მოგება და ზარალი მხედველობაში არ მიიღება ლიკვიდირებულ იურიდიულ პირში პარტნიორის წილის გაუქმებისას.

2. ამ მუხლის მოთხოვნები არ ვრცელდება იმ აქტივებზე, რომლებიც ამ კოდექსის XV თავის შესაბამისად ექვემდებარება ამორტიზაციას ჯგუფური მეთოდით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ხდება ამორტიზაციის ერთი ნორმის მიხედვით დაჯგუფებული ჯგუფის ყველა აქტივის ერთდროულად გადაცემა.

3. ამ მუხლის მე-2 ნაწილში აღნიშნული, ამორტიზაციის ერთი ნორმის მიხედვით დაჯგუფებული ჯგუფის ყველა აქტივის გადაცემის შემთხვევაში მათი მიმღებისათვის აქტივების ღირებულებად ითვლება გადაცემის მომენტისათვის ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი.

4. ამ მუხლის პირველი ნაწილი არ გამოიყენება იმ შემთხვევაში, თუ:

ა) საგადასახადო ორგანო დაამტკიცებს, რომ ლიკვიდაციის მიზანი არის გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდება;

ბ) ლიკვიდაციაში პარტნიორი იურიდიული პირი არარეზიდენტია, გარდა ამ მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა.

5. ლიკვიდაციაში პარტნიორი არარეზიდენტი იურიდიული პირის არსებობისას ამ მუხლის პირველი ნაწილის გამოყენება შესაძლებელია, თუ საგადასახადო ორგანო ამ პირის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის საფუძველზე დაასკვნის, რომ არ ხდება გადასახადისაგან თავის არიდება, და აღნიშნულის თაობაზე გასცემს შესაბამის თანხმობას.

წინამდებარე მუხლიც, მ.149-ე, მ.151-ე და მ.152-ე მუხლების მსგავსად, ეხება, გარკვეული აზრით, ერთიდაიგივე პირის მიერ ბიზნესის გადატანისას სახელმწიფო ხელშეწყობას, რომელიც გამოიხატება მოგების გადასახადის გადავადებაში.

პირველ ყოვლისა აღვნიშნავთ, რომ ხელშეწყობა ეხება მხოლოდ პარტნიორ იურიდიულ პირს, და არა – პარტნიორ ფიზიკურ პირს. პარტნიორი, ვისაც ეხება შეღავათი, შეიძლება იყოს როგორც რეზიდენტი, ასევე – არარეზიდენტი.

მეორე – ხელშეწყობა ეხება მხოლოდ იმ პარტნიორს, რომელიც ლიკვიდირებულ იურიდიულ პირში ლიკვიდაციამდე ფლობდა 50%-ზე მეტ ან ტოლ წილს. სს-ის შემთხვევაში მნიშვნელობა არ აქვს, წილზე უფლება დასტურდება ჩვეულებრივი, პრივილეგირებული თუ სხვაგვარი აქციით.

მესამე – ხელშეწყობა ეხება მხოლოდ იმ ქონებასთან დაკავშირებით, რომელიც პარტნიორის წილის პროპორციულია, ანუ შესაბამისია. თუ პარტნიორთა გადანაწევტილებით 55% წილის მფლობელმა პარტნიორმა ლიკვიდაციის შედეგად მიიღო ქონება, რომელიც შესაბამებოდა მას რომ 60% ჰქონოდა, მის არც ერთ ნაწილზე შეღავათები არ ვრცელდება.²⁹⁷

მხოლოდ ყველა ზემოაღნიშნული სამი მომენტის დაკმაყოფილებისას ადგილი აქვს სახელმწიფოს მიერ დაწესებულ შეღავათებს. შეღავათები ეხება მოგების გადასახადის ჭრილში სხვადასხვა სახით წარმოსაქმნელ დასაბეგრ მომენტებს. ესენია:

ა) დარჩენილი საქონლის მინოდება ლიკვიდირებული პირის მიერ და მისგან გამომდინარე შედეგები როგორც მიმწოდებელი, ასევე მიმღები მხარისათვის;

ბ) წილის გაუქმებით მიღებული შემოსავალი ან ზარალი;

გ) დარჩენილი ქონების შესაბამისი თანხის დივიდენდებად განხილვა და ლიკვიდირებული პირის საგადასახადო აგენტის ფუნქციის შესრულება.

განვიხილოთ თითოეული მათგანი უფრო ვრცლად.

²⁹⁷ ასეთ დასკვნამდე მივყავართ 150-ე მუხლის პირველ ნაწილის სიტყვასიტყვით ანალიზს. თუმცა, სასურველი იქნებოდა შეღავათი გავრცელებულიყო გადაცემული ქონების რაიმე წესით გამოყოფილ 55%-ზე მაინც. გასათვალისწინებელია ისიც, რომ გადაცდომები ღირებულებებში (ხშირად უმნიშვნელო) საკმაოდ ხშირია

ლიკვიდირებული საწარმოს რეგისტრაციის გაუქმებისა და დარჩენილი ქონების პარტნიორების საკუთრებაში გადაცემის მომენტების დამთხვევა ხელს არ უშლის ლიკვიდირებული პირის მიერ პარტნიორებისათვის **დარჩენილი ქონების მიწოდებად** განხილვას. თუმცა მხოლოდ უცნობი ან ლიკვიდაციის პროცესში დაუკმაყოფილებელი კრედიტორების დაკმაყოფილების შემდეგ შეუძლიათ პარტნიორებს ისარგებლონ ნამდვილი მესაკუთრის სრული უფლებამოსილებით. ლიკვიდაციის დასრულებიდან 3-თვიან პერიოდში პარტნიორებს კანონით შეზღუდული აქვთ მესაკუთრის უფლებამოსილება.²⁹⁸

დარჩენილი ქონების მიწოდებისას დაბეგვრისათვის გაითვალისწინება საბაზრო ფასები. ჯერ ერთი, იმიტომ, რომ მიწოდება ხორციელდება ურთიერთდამოკიდებულ პირებს (პარტნიორებსა და ლიკვიდირებულ პირს) შორის; მეორეც, ლიკვიდაციას, კაპიტალში ქონების შეტანასა და რეორგანიზაციას კოდექსი, მხოლოდ თავისი მიზნებისათვის, განიხილავს **გაცვლით ოპერაციებად**, ხოლო გაცვლისას გადასახადები გამოითვლება საბაზრო ფასების შესაბამისად. შევნიშნავთ, რომ სწორედ ამგვარი მიდგომა ახასიათებდა როგორც 1997 წლის კოდექსს, ასევე მის საფუძველს – საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ შემუშავებულ საგადასახადო კოდექსის პროექტს. ახასიათებდა იმიტომ, რომ ლიკვიდაციის, კაპიტალში შესატანის განხორციელებისა და რეორგანიზაციის დაბეგვრის მოდელი ნათელი და გასაგები ყოფილიყო. თუ ამ პროცესებს ასე არ განვიხილავთ, მაშინ მუდამ იარსებებს კითხვები ქონების უსასყიდლო მიწოდებასთან დაკავშირებით, რაც არასწორად მიგვაჩნია: იურიდიული პირის ლიკვიდაციასთან, მასში შესატანის განხორციელებასთან ან რეორგანიზაციასთან დაკავშირებით უსასყიდლო მიწოდება არ არსებობს. ქონების უსასყიდლო მიწოდება – ეს ჩუქებაა, ჩუქების ხელშეკრულების დადებით. ასეთი ჩუქების ხელშეკრულება კი შეიძლება იყოს მხოლოდ ლიკვიდაციის განხორციელებაზე პარტნიორების გადანყვეტილება, რაც, ვფიქრობთ, მკითხველსაც არასერიოზულად მოეჩვენა. თუ პარტნიორი კაპიტალში შესატანს ახორციელებს, სანაცვლოდ ის იღებს წილს. საგადასახადო კოდექსისათვის ამ შემთხვევაში მნიშვნელობა არ აქვს, ვინ იძლევა ამ

²⁹⁸ „მენარმეთა შესახებ“ კანონი, მ.14

წილს. მთავარია ის, რომ არსებითად გამჭვირვალე ხდება დაბეგვრის ის მექანიზმები, როდესაც ამდაგვარი ოპერაციები ჩათვლილია გაცვლად. შესატანის განხორციელების საპირისპირო პროცესია ლიკვიდაცია: პარტნიორი იღებს ქონებას, სანაცვლოდ აბრუნებს წილს. წილის გამცემად (შესატანის განხორციელებისას) და წილის მიმღებად (ლიკვიდაციისას) უნდა ჩაითვალოს დაფუძნებული/ლიკვიდირებული იურიდიული პირი, რომელთანაც მიღებული ქონება ან წილი აისახება საბაზრო ფასებით. ლიკვიდაციისას, ბუნებრივია, წილი უქმდება, როგორც თავის თავში მონაწილეობა. მსგავსი პროცესია რეორგანიზაციის შემთხვევაშიც, სადაც როგორც პარტნიორთა წილების, ასევე რეორგანიზებულ პირთა ქონების რთულ გაცვლასთან გვაქვს საქმე.

1997 წლის კოდექსის ლიკვიდაციის შესაბამისი მუხლის 1-ლი ნაწილის მიხედვით ლიკვიდაცია განიხილებოდა პარტნიორების მიერ წილების სწორედად რომ გაყიდვად.²⁹⁹ სხვათა შორის დღევანდელ კოდექსში ჯერ კიდევ გვხვდება ამ მოდელის მუშაობაზე მიმანიშნებელი ფრაზები. ასე, მაგალითად, მ.151.3-ით კაპიტალში შესატანის განხორციელებისას ადგილი აქვს სწორედ გაცვლას.

თუ მკითხველი ეჭვს შეიტანს გაცვლის ოპერაციების არსებობაში და ლიკვიდაციის საკითხს განიხილავს უსასყიდლო მიწოდების მოდელის ქრილში, ის მაინც იმ შედეგებს მიიღებს, რაც ამ მუხლის კომენტარებშია მოცემული, ოღონდ არასრულად. მიზეზი კი ის არის, რომ 1997 წლის კოდექსის ევოლუციით დღევანდელ კოდექსში მრავალი ცვლილება შევიდა უსასყიდლო მიწოდებებთან და მათთან დაკავშირებულ საბაზრო ფასებთან მიმართებით. მაგრამ, როდესაც ამ მუხლით დადგენილი შედეგები არ გამოიყენება, აი, მაშინ, ვფიქრობთ, არგუმენტის გარეშე და მხოლოდ შინაგანი რწმენით მოხდება პარტნიორის გაუქმებული წილის ღირებულების გამოქვითვა მისი ერთობლივი შემოსავლიდან. თუ არგუმენტი იქნება ის, რომ ლიკვიდირებული პირისგან მიღებულ შემოსავლებთან დაკავშირებულია მისი წილი, ეს ისევე და ისევე მიგვიყვანს გაცვლით ოპერაციებთან. სხვაგვარად, გაუქმებული წილის ღირებულება არ გამოიქვითება.

შემდგომი მსჯელობისას გამოიყენება გაცვლის მოდელის არსებობა.

²⁹⁹ 1997 წლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მ.83.1

იურიდიულ პირში წილის საბაზრო ღირებულება არ დაიყვანება იურიდიული პირის ყველა ქონების უბრალო ჯამსა და ვალდებულებების სხვაობაზე. იურიდიული პირის თუნდაც მარტო სახელის გამო, წილი შეიძლება გაცილებით მეტად შეფასდეს, ვიდრე ეს სხვაობაა. აქედან გამომდინარე, ლიკვიდაციიდან მიღებულ ქონებაზე პარტნიორის წილის გაცვლამ (ბარტერულმა ოპერაციამ) შეიძლება წარმოქმნას წილის საბაზრო ღირებულებასა და პარტნიორის მიერ მიღებული ქონების საბაზრო ღირებულებას შორის სხვაობა, რომელიც აისახება ან პარტნიორის ერთობლივ შემოსავალში და ლიკვიდირებული პირის ზარალში (თუ სხვაობა უარყოფითია), ან პარტნიორის ზარალში და ლიკვიდირებული პირის ერთობლივ შემოსავალში (თუ სხვაობა დადებითია).³⁰⁰

შევნიშნავთ, რომ, როგორც წესი, იმდენად რთულია წილის საბაზრო ღირებულების გამოთვლა, რომ პრაქტიკულად მიჩნეულია, რომ გაუქმებული წილის საბაზრო ღირებულება ტოლია მიღებული ქონების საბაზრო ფასისა. იგულისხმება, რომ ლიკვიდაციისას ქონების განაწილებას აქვს წილის პროპორციული ხასიათი.

ბარტერული ოპერაცია გულისხმობს მინოდებული ქონების საბაზრო ფასსა და ამ ქონების ღირებულებას შორის სხვაობის დასაბეგრ მოგებაში/დასაბეგრ შემოსავალში ასახვას. ლიკვიდაციისას ეს ეხება როგორც ლიკვიდირებულ პირს, ასევე – პარტნიორს. თუ პარტნიორს წილი ნაყიდი ჰქონდა 100 ლარად, ხოლო წილის გაუქმებისას მისი საბაზრო ფასი იყო 50 ლარი, მაშინ მას წარმოექმნება ზარალი, რომელიც ექვემდებარება ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვას. პირიქით იქნება, თუ წილის საბაზრო ფასი მეტი იქნება 100 ლარზე.

ლიკვიდაციისას პარტნიორის მიერ მიღებული ფულადი თანხა ან ქონების საბაზრო ღირებულება, გამოკლებული პარტნიორის ან მისი წინამორბედების მიერ კაპიტალში განხორციელებული შესატანის თანხა, წარმოადგენს დივიდენდს (მ.8.12). შევნიშნავთ, რომ დივიდენდის განმარტებას ვიყენებთ მისი კონტექსტიდან გამომდინარე, და არა – მხოლოდ სიტყვასიტყვითი აზრით. დივიდენ-

³⁰⁰ მ.150, მ.151 და მ.152-ის კომენტარებისას ბარტერულ ოპერაციას განვიხილავთ მისი იმ შინაარსით, რომლის მიხედვით ობიექტის რაღაც ფასით გაყიდვა ნიშნავს ამავე ფასით მის ყიდვასაც (იხ. მ.18.10-ის კომენტარი)

დის გაცემის მომენტიც ემთხვევა ლიკვიდაციის დასრულების ანუ იურიდიული პირის სახელმწიფო რეგისტრაციის გაუქმების მომენტს, რაც ხელს არ უშლის, რომ გასანაწილებელი ქონება ჩაითვალოს პარტნიორებზე გადაცემულად, იმის მიუხედავად, რომ ქონების ნაწილი ჯერ კიდევ შეიძლება უცნობმა კრედიტორებმა მიიღონ.

იმ შემთხვევაში, თუ ლიკვიდაციის დასრულებისას 50%-ზე მეტი წილი მქონე პარტნიორ იურიდიულ პირს გადაეცემა მისი წილის პროპორციული ქონება, ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი მომენტებით წარმოსაქმნელი საგადასახადო ვალდებულება არ დაუდგება როგორც ამ პარტნიორს, ასევე – ლიკვიდირებულ იურიდიულ პირს. თუმცა რეალურად ადგილი აქვს პარტნიორისათვის საგადასახადო ვალდებულების გადავადებას. გადავადება კი გამოიხატება მისთვის გადაცემული ქონების ღირებულების შეფასებაში: მის მიერ მიღებული ქონების ღირებულება ტოლია იმ ღირებულებისა, რომელიც ამ ქონებას ჰქონდა ლიკვიდირებული იურიდიულ პირისათვის.

რაც შეეხება ამორტიზებადი ძირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივების მიწოდებებს, ბიზნესის გადატანის პრინციპიდან გამომდინარე, შეღავათებს ადგილი აქვს მხოლოდ მთლიანი ჯგუფის გადაცემისას. ასეთ შემთხვევაში, ჯგუფის მიმღები პარტნიორი ამ ჯგუფის ღირებულებას დაუმატებს მასთან არსებული შესაბამისი ჯგუფის ღირებულებას. შევნიშნავთ, რომ შეღავათისას არ არის აუცილებელი ერთიდაიგივე ნორმით დაჯგუფებული ყველა ჯგუფის გადაცემა. ეს ეხება I და II ჯგუფებს, რომლებიც ჯგუფდება 20%-იანი ნორმით. თუ პარტნიორს გადაეცემა მხოლოდ I ჯგუფი, ეს საკმარისი იქნება ამ ჯგუფის გადაცემიდან წარმოქმნილ საგადასახადო მომენტებზე შეღავათის გასაგრძელებლად.

ზოგიერთი კითხვა შეიძლება დაისვას იმ შემთხვევაში, როდესაც ლიკვიდირებული პირი იყენებდა საამორტიზაციო ანარიცხების სრულად გამოქვითვას (მ.112). ეხება თუ არა მე-2 ნაწილი სრულად გამოქვითულ ძირითად საშუალებებს, როდესაც ისინი ფაქტობრივად არ არიან ჯგუფში? შევნიშნავთ, რომ ძირითადი საშუალებების სრულად გამოქვითვის იდეა ეწინააღმდეგება კოდექსის წყობას და კარგი იქნებოდა, თუ ის მისაღები ფორმით მოერგებოდა დაბეგვ-

რის მეცნიერულ მექანიზმებს. დასმული საკითხის გადაწყვეტისას, ვფიქრობთ, რომ უნდა გამოვიდეთ შინაარსიდან. ვინაიდან შეღავათები ეხება ბიზნესის გადატანას, ამიტომ შეღავათის მინიჭებისათვის ის სრულად გამოქვეითული ძირითადი საშუალებები, რომლებიც მიეკუთვნებიან რომელიმე ჯგუფს, მთლიანად უნდა იქნეს გადაცემული 50%-ზე მეტი წილის მქონე პარტნიორისათვის.

მაგალითი: ვთქვათ, შპს A-ს პარტნიორებს წარმოადგენენ შპს B (60%), შპს C (30%) და ფიზ. პირი (10%). შპს A-ს ქონებას წარმოადგენს ჯგუფი I (ა/მ მოსკვიჩი, ჰამერი) (2000 ლ.), ჯგუფი II (კომპიუტერი, ტელევიზორი) (500 ლ.), ჯგუფი IV₁ (ნაგებობა I) (300 ლ.), ჯგუფი IV₂ (ნაგებობა II) (500 ლ.), და 3 კგ კარტოფილი (1 კგ – 2 ლ.).³⁰¹ დებიტორები და კრედიტორები მას არ ჰყავს. პარტნიორებს სურთ შპს A-ს ლიკვიდაცია. ამასთან, ქონების საბაზრო ფასების მიხედვით წილების შესაბამისი პროპორციული განაწილებით, ვთქვათ, შპს B-მ უნდა მიიღოს ყველა ა/მ, კომპიუტერი და 1 კგ კარტოფილი; შპს C-მ – ტელევიზორი, ნაგებობა II, 2 კგ კარტოფილი; ფიზიკურმა პირმა კი – ნაგებობა I.

ამ მაგალითის მიხედვით შპს C-თვის და ფიზიკური პირისათვის არ მოქმედებს წინამდებარე მუხლი. ისინი და, მათზე გადაცემული ქონების მიხედვით, შპს A დაიბეგრებიან იმ მომენტების გათვალისწინებით, რომლებიც ზემოთ იყო აღწერილი. რაც შეეხება შპს B-ს, სწორედ მისთვის არის წინამდებარე მუხლის დანაწესები. შპს B-თვის 1 კგ კარტოფილისა და ა/მ-ების საკუთრებაში გადაცემა არ წარმოშობს საგადასახადო დაბეგვრას, ხოლო კომპიუტერის გადაცემა – წარმოშობს. თუ შპს B-ს ჰქონდა ჯგუფი I (400 ლ.) და ჯგუფი II (300), მაშინ ლიკვიდაციის შემდეგ მისი I ჯგუფის ღირებულება იქნება 2400 ლ. (=400+2000). მის II ჯგუფს კი დაემატება კომპიუტერი, მაგრამ მხოლოდ საბაზრო ფასით, ვინაიდან კომპიუტერის მიღება შპს B-თვის წარმოდგება გაცვლითი ოპერაციის ნაწილად – საბაზრო ფასით შესყიდვად. თუ კომპიუტერის საბაზრო ფასია 300 ლ., მაშინ შპს B-ს II ჯგუფის ღირებულება იქნება 600 ლ. (=300+300). შპს A-ს არ უნდა გამოიჩინოს შპს B-სთვის გასაცემი დივიდენდიდან მოგების გადასახადის დაკავება, რომელიც შეიძლება წარმოიქმნას სწორედ კომპიუტერის დასახეგრი გადაცემით მაშინ, თუ შპს B-ს ან მისი წი-

³⁰¹ შენიშვნა: სიმარტივისათვის გათვალისწინებული არ არის მ.111.2-ის დანაწესები

ნამორბედი პარტნიორის მიერ განხორციელებული შესატანი ნაკლები იყო კომპიუტერის საბაზრო ფასზე ანუ 300 ლარზე.

მკითხველის ყურადღებას კიდევ ერთხელ მივაქცევთ იმ მომენტზე, რომ 1-ლი ნაწილის ბ) ქვეპუნქტში საუბარია აქტივის/ქონების არა საბალანსო ღირებულებაზე, არამედ – საგადასახადო ღირებულებაზე, გამოთვლილი სხვადასხვა ნორმებით, მათ შორის, წინამდებარე მუხლით (თუ ლიკვიდირებულ პირს ქონება მიღებული აქვს სხვა ლიკვიდირებული პირისაგან), მ.148-ით, მ.145-ით, მ.147-ით, მ.151-ითა და მ.152-ით.

შესაძლებელია, რომ ლიკვიდაციის მიზანი იყოს გადასახადისაგან თავის არიდება. აქ იგულისხმება არა 50%-ზე მეტი წილის მქონე პარტნიორის არამართლზომიერი ქმედება, არამედ იმგვარი, რომლის მიზანია, ლიკვიდაციის პროცესთან დაკავშირებული რომელიმე პირის საგადასახადო ვალდებულების მართლზომიერად შემცირება. ამასთან, პარტნიორის მიერ თვით ამ მუხლით გათვალისწინებული შეღავათების მიღების სურვილი არ უნდა ჩაითვალოს გადასახადისაგან თავის არიდების მიზნად. ლიკვიდაციის მიზანი შეიძლება იყოს ერთდროულად რამდენიმე, მათ შორის, გადასახადისაგან თავის არიდებაც. სამწუხაროა, რომ კოდექსი, განსხვავებით 1997 წლის კოდექსისაგან, ხაზს არ უსვამს ლიკვიდაციის მთავარ მიზანს. თუ მთავარი მიზანი ბიზნესის უკეთ წარმართვაა, ხოლო გადასახადისაგან თავის არიდება – უმნიშვნელო/თანდაყოლილი, ვფიქრობთ, სახელმწიფომ ხელი მაინც უნდა შეუწყოს პარტნიორ იურიდიულ პირში ბიზნესის შეუფერხებლად გადატანას.

განსხვავებით რეზიდენტისაგან, არარეზიდენტმა პარტნიორმა, რომელსაც სურს შეღავათების მიღება, საგადასახადო ორგანოს უნდა მიაწოდოს ლიკვიდაციის მიზნების ამსახველი და დასაბუთებული ინფორმაცია. წინააღმდეგ შემთხვევაში მისთვის არ გამოიყენება ამ მუხლით დადგენილი შეღავათები.

დავამატებთ, რომ ამჟამინდელი საგადასახადო კოდექსი, განსხვავებით წინამორბედი კოდექსებისაგან და სავალუტო ფონდის პროექტისაგან, უკვე აღარ ითვალისწინებს ბიზნესის გადატანისათვის შეღავათების მინიჭებას ისეთი შემთხვევისათვის, როდესაც 50%-ზე მეტი წილის მქონე პარტნიორი ტოვებს არსებულ, და არა ლიკვიდირებულ, იურიდიულ პირს, რაც სამწუხაროა და საქართვე-

ლოში ზღუდავს ეკონომიკური საქმიანობის განვითარებას. თავად ეს ოპერაცია კი შეიძლება განხორციელდეს იურიდიული პირის კაპიტალის შემცირების გზით.

მუხლი 151. იურიდიულ პირში წილის (აქციების) სანაცვლოდ აქტივების შეტანა

1. პირის (პირთა) მიერ იურიდიული პირისათვის მასში 50 პროცენტის ან მეტი წილის (აქციების) სანაცვლოდ აქტივების გადაცემა (დავალიანებით ან მის გარეშე) არ არის აქტივების მიწოდება.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში მიმღები მხარისათვის აქტივების ღირებულება იგივეა, რაც მიმწოდებელი მხარისათვის მათი ღირებულება გადაცემის მომენტისათვის.

3. ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნული გაცვლის შედეგად მიღებული პარტნიორის წილის ღირებულება ტოლია გადაცემული აქტივების ღირებულებისა, გადაცემული (შესაბამისი) დავალიანების გამოკლებით.

4. ამ მუხლის მოთხოვნები არ ვრცელდება იმ აქტივებზე, რომლებიც ამ კოდექსის XV თავის შესაბამისად ექვემდებარება ამორტიზაციას ჯგუფური მეთოდით, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ერთდროულად გაიცემა ამორტიზაციის ერთი ნორმის მიხედვით დაჯგუფებული ჯგუფის ყველა აქტივი.

5. ამ მუხლის მე-4 ნაწილში აღნიშნული, ამორტიზაციის ერთი ნორმის მიხედვით დაჯგუფებული ჯგუფის ყველა აქტივის გადაცემის შემთხვევაში მათი მიმღებისათვის აქტივების ღირებულებად ითვლება გადაცემის მომენტისათვის ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი.

6. ამ მუხლის მოთხოვნები არ ვრცელდება უფლებრივი ნაკლის მქონე აქტივების გადამცემზე, თუ დავალიანება აღემატება გადაცემული აქტივების ღირებულებას.

პრაქტიკაში ხშირია შემთხვევები, როდესაც ამ მუხლის გამოყენების სფეროდ მიიჩნევენ სამენარმეო საზოგადოებიდან პარტნიორის გამოსვლას, საზოგადოების კაპიტალის შემცირების გზით.

ეს არასწორია. ეს მუხლი ასევე არ ეხება მესამე პირის მიერ პარტნიორისგან წილის შექენას.

წინამდებარე მუხლი ეხება მხოლოდ და მხოლოდ პარტნიორის მიერ შესატანის განხორციელების მომენტში წარმოქმნილ საგადასახადო დაბეგვრას.

ისევე, როგორც კოდექსის მსგავს მუხლებში, აქაც ადგილი აქვს პარტნიორისათვის შეღავათის მინიჭებას გარკვეული აზრით პირთა იდენტურობისა და ბიზნესის გადატანის ნიშნების არსებობის მოტივით.

შეღავათები ეხება მხოლოდ იმ პარტნიორს, რომელიც არაფულადი ქონების შეტანით იძენს იურიდიული პირში წილის 50%-ს ან მეტს. ისევე, როგორც სხვა მსგავს მუხლებში, აქაც ადგილი აქვს მოგების/საშემოსავლო გადასახადის გადავადებას, რომელიც გამოიხატება კაპიტალის შესავსებად გადაცემული ქონების ღირებულების უცვლელად დატოვებაში. თუ გადაცემულია ჯგუფში შესული ძირითადი საშუალება ან არამატერიალური აქტივი, მაშინ შეღავათის მინიჭება შეეხება მხოლოდ მთლიანი ჯგუფის გადაცემას, და არა – მის ცალკეულ ობიექტებს. შეღავათის მინიჭებისას გადაცემული ჯგუფის გამცემ მხარესთან არსებული ღირებულება უცვლელად აისახება ამ ჯგუფის მიმღებ იურიდიულ პირთან. თუ გადაცემულია ჯგუფის მხოლოდ ნაწილი, მაშინ მიღებული ქონება მიმღებ მხარესთან აისახება საბაზრო ფასებით გათვალისწინებით, როგორც გაცვლის შედეგი.³⁰²

მაგალითი: ვთქვათ, შპს A-მ და ფიზიკურმა პირმა (არამენარმემ) გადანყვიტეს, დაეფუძნებინათ შპს B, რომელშიც შპს A-ს წილი იქნებოდა 40%, ხოლო ფიზიკური პირისა კი – 60%. მომავალმა პარტნიორებმა დათქვეს, რომ კაპიტალი შეევესოთ შემდეგნაირად: შპს A-ს უნდა შეეტანა 80 ლარის ჩარხი (საბაზრო ღირებულება: 100 ლ.) და 100 ლარის ა/მ „ფორდი“ (სბზ. ღირ.: 300 ლ.), ხოლო ფიზიკურ პირს კი – 150 ლარის ა/მ „ნისანი“ (სბზ. ღირ.: 300ლ.), 180 ლარის კარტოფილი (სბზ. ღირ.: 200 ლ.) და 100 ლარის თანხა. ფრჩხილებს გარეთ მოცემული რიცხვები წარმოადგენენ ქონების საგადასახადო ღირებულებებს მათი მესაკუთრეებისათვის.

³⁰² მ.150, მ.151 და მ.152-ის კომენტარებისას ბარტერულ ოპერაციას განვიხილავთ მისი იმ შინაარსით, რომლის მიხედვით ობიექტის რალაც ფასით გაყიდვა ნიშნავს ამავე ფასით მის ყიდვასაც (იხ. მ.18.10-ის კომენტარი)

ზოგჯერ თვლიან, რომ კაპიტალში ქონების შეტანა არ იბეგრება, რაც არასწორია. მაგალითის პირობებისას შპს A-ს საბაზრო ფასებით დაებეგრება კაპიტალში ჩარხისა და ა/მ „ფორდის“ შეტანა, ვინაიდან წილის 40%-ისას მასზე შეღავათი არ ვრცელდება, ამასთან, შპს A-ს ჩარხისა და ა/მ „ფორდის“ გადაცემა გაცვლისას ითვლება საქონლის გაყიდვად. იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც გაცვლის მოდელის ნაცვლად არჩეულია უსასყიდლო გადაცემის მოდელი, მაშინაც ჩარხის და ა/მ-ს გადაცემა შპს A-ს ჩაეთვლება საბაზრო ფასებით მიწოდებად (მ.102.2).

ვინაიდან 60%-იანი წილის სანაცვლოდ ფიზიკური პირი საკუთრების უფლებას გადასცემს დაფუძნებულ იურიდიულ პირს, ამიტომ 180 ლარის კარტოფილის გადაცემა მას არ ჩაეთვლება მიწოდებად. შესაბამისად, საგადასახადო, და არა – ფინანსური, მიზნებისათვის შპს B ამ კარტოფილს აღრიცხავს 180 ლარად, თუმცა კარტოფილის საბაზრო ფასი იმ დროისათვის იყო 200 ლ. აქ საქმე გვაქვს საშემოსავლო/მოგების გადასახადის გადახდის გადავადებისთან. ფიზიკური პირის ნაცვლად გადასახადს გადაიხდის უკვე იურიდიული პირი, თუ ის ამ კარტოფილს გაყიდის ან გამოიყენებს წარმოებისას.

რაც შეეხება ფიზიკური პირის მიერ გადაცემულ ა/მ-ს, მისი გადაცემაც არ წარმოდგება მიწოდებად, ვინაიდან არამენარმე ფიზიკური პირისთვის ის არ წარმოადგენდა ჯგუფში შემავალ ძირითად საშუალებას. თუ ფიზიკური პირი მენარმეა და ის ამ ა/მ-ს იყენებს სამენარმეო საქმიანობისათვის, მაშინ, შეღავათის მინიჭებისათვის, მან შპს B-ს უნდა გადასცეს მთელი I ჯგუფი. წინააღმდეგ შემთხვევაში საბაზრო ფასების გათვალისწინებით მას დაებეგრება გადაცემული ა/მ „ნისანი“.

ვთქვათ, მოყვანილი მაგალითის პირობებისას ფიზიკური პირი მენარმეა და მისი I ჯგუფი შედგება მხოლოდ ა/მ „ნისანისაგან“. ასეთ შემთხვევაში მის მიერ შპს B-სთვის გადაცემული I ჯგუფის ღირებულება იქნება 150 ლარი, მაშინ, როდესაც შპს A-ს მიერ გადაცემული ა/მ-ს ღირებულება შპს B-სთვის იქნება არა 100 ლარი, როგორც ის იყო შპს A-თვის, არამედ – მისი საბაზრო ფასი 300 ლ. შესაბამისად, ორი ა/მ-გან შემდგარი შპს B-ს I ჯგუფის ღირებულება იქნება 450 ლ. (=150+300).

შექნილი 40% წილის ღირებულება შპს A-სთვის იქნება გადაცემული აქტივების საბაზრო ღირებულების ტოლი ანუ 400 ლ. (=100+300).³⁰³ სწორედ ამ თანხას გამოიყენებს ის დასაბეგრი შემოსავლის გამოანგარიშებისათვის მ.147-ის (მოგება და ზარალი აქტივების მიწოდებისას) მიხედვით, თუ მოინდომებს შპს B-ში წილის ან მისი ნაწილის გაყიდვას.

შექნილი 60% წილის ღირებულება ფიზიკური პირისათვის, თუ ის არამენარმეა, იქნება 430 ლ. (=150+180+100), ნაცვლად 600 ლარისა, რომელიც წარმოადგენდა მის პარტნიორთან ურთიერთობისას წილის მოცულობის განმსაზღვრელ ფაქტორს. ამ 430 ლარს გამოიყენებს ის მ.147-ის მიხედვით დასაბეგრი შემოსავლის გამოანგარიშებისათვის, თუ მოინდომებს შპს B-ში წილის ან მისი ნაწილის გაყიდვას.

თუ ფიზიკური პირი მენარმეა, მაგრამ მთლიანად არ გადაუცია I ჯგუფი, მაშინ მისი 60% წილის საგადასახადო ღირებულება იქნება 580 ლ. (=300+180+100). ბუნებრივია, ისიც სწორედ 580 ლარს გამოიყენებს მ.147-ის (მოგება და ზარალი აქტივების მიწოდებისას) მიხედვით დასაბეგრი შემოსავლის გამოანგარიშებისათვის, თუ მოინდომებს შპს B-ში წილის ან მისი ნაწილის გაყიდვას

სწორედ ხდება, როდესაც მხოლოდ ერთი პარტნიორი იურიდიული პირი აფუძნებს მეორე იურიდიულ პირს. დამფუძნებელმა განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიაქციოს გადაცემული ქონების თავისთან არსებულ საგადასახადო ღირებულებას, ხოლო შედარებით ნაკლები – აუდიტორის ან სხვა სახის ექსპერტის მიერ შეფასებულ ღირებულებას. შეფასებული ღირებულება ასახვას პოვებს დაფუძნებული პირის კაპიტალში და გამოიყენება პარტნიორთა ურთიერთობის გარკვევისათვის, მაგრამ მას მნიშვნელობა არ აქვს საგადასახადო მიზნებისათვის. იგი მნიშვნელობას მხოლოდ მაშინ იძენს, როდესაც გადაცემული არ არის მთლიანი ჯგუფი.

სახელმწიფოს მიერ ამ მუხლით დაწესებულ შეღავათების მინიჭებას და მის მიზანს ხელს არ უშლის, თუ გადაცემული ქონება რამდენიმე პირის თანასაკუთრებაა. მთავარია, რომ ამ ქონებით შექნილი იქნეს 50%-ზე მეტი წილი, თუნდაც ეს წილი ქონების თანამესაკუთრებზე გადანაწილდეს სხვადასხვა პროპორციით, რომელთა-

³⁰³ ვგულისხმობთ, რომ გაცვლას აქვს ეკვივალენტური ხასიათი, რასაც ადგილი ექნება, თუ პარტნიორები „სამართლიანად“ შეთანხმდებიან წილების ოდენობაზე

გან ერთის მაინც იქნება 50%-ზე ნაკლები. შეღავათები მისთვისაც მინიჭებულია.

განსხვავებული სიტუაციაა კაპიტალის გაზრდისას. თუ პარტნიორ პირს კაპიტალის გაზრდამდე ეკუთვნოდა 48%, ხოლო გაზრდისას მას მოემატა 4%, მაშინ ამ 4%-ის სანაცვლოდ არაფულადი ქონების შეტანა მას დაებეგრება ჩვეულებრივი წესით. იგივე სახის დაბეგვრასთან გვექნება საქმე, როდესაც კაპიტალის გაზრდით 60%-ის წილის მფლობელს შეუნარჩუნდა წილის პროცენტული განაკვეთი, ხოლო შესატანი განახორციელა არაფულადი ქონებით. ეს ქონებაც იბეგრება ჩვეულებრივი წესით, ანუ საბაზრო ღირებულების გათვალისწინებით, ამ მუხლით გათვალისწინებული შეღავათების გარეშე. მიზეზი, გარდა სიტყვასიტყვითი ჩანაწერის ფორმალური მხარისა, არის მისი შინაარსიც. შეღავათის მინიჭება კი ხდება 50%-ზე მეტი წილის შექმნისას, მაგრამ სამართლიანობა მოითხოვდა წილის 50%-ზე ქვემოთ შემცირებისას, ადრე მინიჭებული შეღავათები გაუქმებულიყო, რაც გამოიწვევდა მეტად რთულ დაბეგვრის პროცედურას. ამასთან, შეღავათების ხშირი მინიჭებით ისარგებლებდნენ არაკეთილსინდისიერი პარტნიორები და კაპიტალის მატებისას წილებს ისე შეცვლიდნენ, რომ თეორიულად ყველა პარტნიორი მიიღებდა შეღავათს, რაც დაუშვებელია იმის გამო, რომ საქმე ეხება ბიზნესის გადატანის ხელშეწყობას, რომელიც გამოიხატება 50%-ზე მეტი წილის ფლობასა და ჯგუფის სრულ გადაცემაში, და არა – ყალბანდობის ხელშეწყობას. თუმცა ისეთი შემთხვევისას, როდესაც კაპიტალის გაზრდისას 50%-ზე მეტი წილის მქონე პარტნიორი ინარჩუნებს წილს ან ზრდის მას, მისთვის შესაძლებელი იქნებოდა შეღავათების შენარჩუნება, მაგრამ კანონით ეს ნათლად არ იკვეთება.

კანონით შეღავათის მქონეა 50%-ზე მეტი ან ტოლი წილის მფლობელი, რომელსაც დიდი ალბათობით შეუძლია სასურველი გადაწყვეტილებები მიაღებინოს დაფუძნებულ იურიდიულ პირს. ასეთი გადაწყვეტილება შეიძლება იყოს ამ იურიდიული პირის მიერ მესამე პირის, მათ შორის, პარტნიორის, ვალის თავის თავზე აღება, რომელსაც სამოქალაქო სამართალში ვალის გადაკისრებას უწოდებენ (სამოქ. კოდექსი, მ. 203). შესაძლებელია ასევე ისიც, რომ პარტნიორის მიერ გადაცემული ქონება იყოს, მაგალითად, დაგირავებული ან იპოთეკით დატვირთული.

უნდა შევნიშნოთ, რომ წინამდებარე მუხლში მითითებული დავალიანების გადაცემა ეხება მხოლოდ და მხოლოდ ვალის გადაკისრების შემთხვევას, და არა – ისეთი ქონების გადაცემას, რომელიც დატვირთულია იპოთეკით/გირავნობით. ამის თქმის საფუძველს გვაძლევს, ჯერ ერთი, ის, რომ იპოთეკით/გირავნობით დატვირთული ქონების გადაცემა არ ნიშნავს ამ ქონებით უზრუნველყოფილი მოთხოვნის (ანუ დავალიანების) გადაცემასაც; და მეორეც, თავად ამ მუხლის შინაარსია იმგვარი, რომ გამორიცხულია პარტნიორის წილის ღირებულება შემცირდეს უზრუნველყოფილი მოთხოვნის თანხით. შინაარსი კი გულისხმობს შემდეგს: თუ პირები (პარტნიორი და დაფუძნებული) გარკვეული აზრით არ განსხვავდებიან ერთმანეთისაგან, დაფუძნების გამო და მიმდინარე მომენტში წარმოქმნილ მიწოდებებს, შესაბამისად, დაბეგვრასაც, არ უნდა ჰქონდეს ადგილი.³⁰⁴ ასეთი მიწოდებების დაბეგვრა უნდა გადავადდეს. გადავადება ეხება როგორც დაფუძნებული პირის, ასევე – პარტნიორის გადასახადებსაც. წინამდებარე მუხლის არარსებობისას პარტნიორისათვის მოგების გადასახადის ბაზა ფაქტობრივად იქნებოდა დაფუძნებული პირისათვის მიწოდებული ქონების საბაზრო ფასსა და ამ ქონების ღირებულებას შორის სხვაობა. ამ სხვაობიდან გამომდინარე შექმნილი გადასახადის მომავალში გადავადება კი ნიშნავს გადასახადის გადახდას იმ თანხიდან, რომელიც ტოლია დაფუძნებული პირისათვის მიწოდებული ქონების საბაზრო ფასსა და ამ ქონების ღირებულებას შორის სხვაობას პლუს წილის მომავალი რეალიზაციის თანხასა და წილის ღირებულებას შორის სხვაობა. წილის ღირებულება, თავის მხრივ, ტოლი იქნებოდა დაფუძნებისას მიწოდებული ქონების საბაზრო ფასისა. შესაბამისად, დასაბეგრი ბაზა საბოლოო ჯამში გაუტოლდებოდა წილის მომავალი მიწოდების თანხასა და დაფუძნებისას გადაცემული ქონების ღირებულებას (და არა – მის საბაზრო ფასს) შორის სხვაობას. აქედან ჩანს, რომ, თუ იპოთეკით/გირავნობით უზრუნველყოფილი მოთხოვნის თანხით ხელოვნურად გაეზრდიდით სამომავლოდ მისაღებ ნამეტ თანხას, ეს სულაც არ აღიქმებოდა საშემოსავლო/მოგების გადასახადის ბუნებრივ გადავადებაში.

აღვნიშნავთ, რომ დაფუძნებული პირისათვის დავალიანების გადაცემა ანუ ვალის მისთვის გადაკისრება შეუძლებელია კრედი-

³⁰⁴ დამატებით იხ. მ.152-ის კომენტარი (1.ზოგადი მიმოხილვა)

ტორის თანხმობის გარეშე (სამოქ. კოდექსი, მ.204) და ის, როგორც წესი, სასყიდლიანია. ამასთან, ქართული სამეწარმეო სამართალი იცნობს შესატანის, როგორც ქონების/მომსახურების, განხორციელებას, და არა – მასთან ერთად რაიმე ვალის გადაკისრებასაც. გამომდინარე აქედან, ვალის გადაკისრება არ უნდა განვიხილოთ ისე, თითქოს ის არის შესატანის განხორციელების თანამდევი პროცესი. ვალის გადაკისრება – ეს არის მხარეთა სხვა შეთანხმება, რომელიც რეგულირდება არასამეწარმეო სამართლის ნორმებით და რომელიც კავშირში არ არის დაფუძნებისას შესატანის განხორციელებასთან.

ვთქვათ, ზემოთ მოცემული მაგალითის პირობებისას არამეწარმე ფიზიკური პირის მიერ შპს B-სთვის გადაცემული ა/მ „ნისანი“ უზრუნველყოფდა სს C-ს 250 ლარიან დავალიანებას კს D-ს მიმართ.³⁰⁵ დამატებით, დაფუძნებულ პარტნიორთა კრების ოქმის საფუძველზე ფიზიკურმა პირმა დაფუძნებულ შპს A-ს გადააკისრა კოოპერატივ M-ის წინაშე არსებული 200 ლარიანი კრედიტორული დავალიანება. ასეთ შემთხვევაში ფიზიკური პირისთვის 60% წილის ღირებულება უკვე იქნება არა 430 ლ., არამედ – 230 ლ. (=430-200). წილის შემდგომი გაყიდვის შემთხვევაში საგადასახადო ვალდებულების გამოანგარიშებისათვის პარტნიორი ფიზიკური პირი სწორედ ამ თანხით იხელმძღვანელებს. რაც შეეხება შპს A-ს, ა/მ „ნისანის“ ღირებულება მასთან კვლავ 150 ლ.-ის ტოლი იქნება, ხოლო კრედიტორებს შორის დამატებით ვიხილავთ კოოპერატივ M-საც (200 ლ.).

თუ აღმოჩნდა, რომ იურიდიულ პირზე გადაცემული ვალდებულება აღემატება გადაცემული ქონების ღირებულებას,³⁰⁶ მაშინ საერთოდ აკრძალულია შელავათის მინიჭება (მე-6 ნაწილი). ამ აკრძალვის გარეშე შელავათმინიჭებული პარტნიორის წილის ღირებულება იქნებოდა უარყოფითი სიდიდე. გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული და გადაცემული ქონება კი წარმოადგენს უფლებრივად ნაკლულ ქონებას, მაგრამ მე-6 ნაწილის ამოქმედებისათვის სახეზე მაინც უნდა იყოს *დავალიანების გადაცემა*, ანუ ვალის გადაკისრება.³⁰⁷

³⁰⁵ გირავნობის შემთხვევაში „ნისანის“ საბაზრო ფასი შეიძლება არ იყოს 300 ლ.

³⁰⁶ გადაცემულ ქონებაში მოიაზრება ყველა გადაცემული ქონება, თუნდაც მისი გადაცემა იბეგრებოდეს ჩვეულებრივი წესით

³⁰⁷ შევნიშნავთ, რომ ფრაზა „უფლებრივი ნაკლის“ არსებობა გამოწვეულია საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ შემუშავებული საგადასახადო კოდექსის პროექტის არასწორი თარგმნით (პროექტი, მ.163.5)

მუხლი 152. იურიდიული პირის რეორგანიზაცია

1. რეორგანიზაციის მხარე იურიდიული პირის ან იურიდიულ პირთა მფლობელობაში არსებული ქონებისა და წილის (აქციების) ღირებულება ტოლია ამ ქონებისა და წილის (აქციების) ღირებულებისა რეორგანიზაციის განხორციელების წინ.

2. ქონების ან წილის (აქციების) გადაცემა რეორგანიზაციის მხარე იურიდიულ პირებს შორის არ ითვლება ქონების რეალიზაციად.

3. რეორგანიზაციის მხარე რეზიდენტი იურიდიულ პირში წილის (აქციების) ნებისმიერი გაცვლა წილზე (აქციებზე) სხვა იურიდიულ პირში, რომელიც ასევე ამ რეორგანიზაციის მხარეა, არ ითვლება წილის (აქციების) რეალიზაციად.

4. წილის (აქციების) ღირებულება, რომელთა გაცვლაც ხდება ამ მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, ტოლია წილის (აქციების) თავდაპირველი ღირებულებისა.

5. რეორგანიზაციის მხარე იურიდიულ პირში წილის განაწილება, რაც წარმოშობს მსგავს უფლებას სხვა იურიდიულ პირში, რომელიც ასევე ამ რეორგანიზაციის მხარეა, არ არის დივიდენდი.

6. ამ მუხლის მე-5 ნაწილში აღნიშნული თავდაპირველი წილის (აქციების) ღირებულება ექვემდებარება გასანაწილებელ წილზე (აქციებზე) მიკუთვნებას იმ კოეფიციენტის გამოყენებით, რომელიც განისაზღვრება, როგორც თანაფარდობა განაწილებული და თავდაპირველი წილის (აქციების) საბაზრო ღირებულების განაწილების მომენტისათვის და თავდაპირველი წილის ღირებულებას შორის განაწილების შემდეგ.

7. თუ საგადასახადო ორგანო არ დაამტკიცებს, რომ შერწყმის, შექმნის, მიერთების ან გაყოფის ოპერაციის მიზანი არის გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდება, რეორგანიზაცია მოიცავს:

ა) ორი ან მეტი რეზიდენტი იურიდიული პირის შერწყმას;

ბ) ხმის უფლების მქონე 50 პროცენტის ან მეტი წილისა და რეზიდენტი იურიდიული პირის პარტნიორის წილის საერთო მოცულობის ღირებულების 50 პროცენტის ან მეტის შექმნას ან მიერთებას მხოლოდ შექმნის ან მიერთების ოპერაციაში პარტნიორ მხარეთა მსგავსი უფლებებით, წილის (აქციების) სანაცვლოდ;

გ) რეზიდენტი იურიდიული პირის აქტივების 50 პროცენტის და მეტის შექმნას სხვა რეზიდენტი იურიდიული პირის მიერ ხმის უფლების მქონე წილის (აქციების) სანაცვლოდ, დივიდენდებთან მიმართებით პრივილეგირებული უფლების გარეშე;

დ) რეზიდენტი იურიდიული პირის გაყოფას ორ ან მეტ რეზიდენტ იურიდიულ პირად.

8. რეორგანიზაციის მხარედ მიიჩნევა ნებისმიერი რეზიდენტი იურიდიული პირი:

ა) რომელიც პირდაპირ არის ჩართული რეორგანიზაციაში;

ბ) რომელიც უშუალოდ ფლობს რეორგანიზაციაში პირდაპირ ჩართულ რეზიდენტ იურიდიულ პირს;

გ) რომელსაც ფლობს რეორგანიზაციაში პირდაპირ ჩართული რეზიდენტი იურიდიული პირი.

9. ამ მუხლის მე-8 ნაწილის მიზნებისათვის იურიდიული პირის ფლობა გულისხმობს ამ იურიდიულ პირში ხმის უფლების მქონე წილის (აქციების) 50 პროცენტის ან მეტის და ყველა სხვა დარჩენილი წილის (აქციების) ღირებულების 50 პროცენტის ან მეტის ფლობას.

10. ამ მუხლის მოთხოვნები არ ვრცელდება იმ აქტივებზე, რომლებიც ამ კოდექსის XV თავის შესაბამისად ექვემდებარება ამორტიზაციას ჯგუფური მეთოდით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ამორტიზაციის ერთი ნორმის მიხედვით დაჯგუფებული ჯგუფის ყველა აქტივი ერთდროულად გადაიცემა.

11. ამ მუხლის მე-10 ნაწილში აღნიშნული, ამორტიზაციის ერთი ნორმის მიხედვით დაჯგუფებული ჯგუფის ყველა აქტივის შემთხვევაში მათი მიმღებისათვის აქტივების ღირებულებად ითვლება გადაცემის მომენტისათვის ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი.

1. ზოგადი მიმოხილვა

ცნობილია, რომ საშემოსავლო ან მოგების გადასახადებით დაბეგვრის ბაზად განიხილება ფიზიკური ან იურიდიული პირის მიერ მიღებული შემოსავალი. ამ შემოსავლის ფორმირების ერთ-ერთ ნყაროს წარმოადგენს ის ნამეტი, რომელიც წარმოიქმნება პირის მიერ ქონებაზე (გარდა ფულისა) საკუთრების უფლების სხვა პირისათვის

გადაცემით. ასეთი გადაცემით პირმა კომპენსაციის სახით შეიძლება მიიღოს ფული ან სხვა ქონება/მომსახურება.

ქონების უბრალო ყიდვა-გაყიდვით შემოსავლის ფორმირების საგან განსხვავებით შემოსავლის ფორმირების გართულბულ სისტემასთან გვაქვს საქმე, როდესაც ხდება იურიდიული პირის რეორგანიზაცია. დაბეგვრასთან დაკავშირებით ასეთ დროს წამოიჭრება შემდეგი კითხვები:

1. რომელ დასაბეგრ ოპერაციებთან გვაქვს საქმე?
2. შემოსავლის განსაზღვრის მიზნით, როგორ უნდა იქნეს გამოთვლილი კომპენსაციის ის თანხა, რომელიც შეესაბამება რეორგანიზაციასთან დაკავშირებულ ქონების მიწოდებას?
3. რა ბუნებრივ შედეგათებს წარმოშობს რეორგანიზაცია, რომელიც კანონმდებელმა უნდა გაითვალისწინოს?
4. შედეგათების გათვალისწინებით, როგორ უნდა მოხდეს ქონების ღირებულების დადგენა მისი შემდგომი გასხვისების ან სხვა გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის?

იურიდიული პირის რეორგანიზაციისას წარმოქმნილ დაბეგვრასთან დაკავშირებულ საკითხებს ეხება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 152-ე მუხლი. აქედანვე უნდა შევნიშნოთ, რომ არსებული მუხლი, ისევე როგორც კოდექსის სხვა მუხლები, დახვეწას საჭიროებს. მუხლის დებულებებში ადგილი აქვს ტერმინების აღრევას, უცნობი ტერმინების გამოყენებას, ენის ბუნდოვანებას და, რაც მთავარია, ვფიქრობთ, თვით კანონმდებლის მიერ ბოლომდე არ არის გააზრებული ზოგიერთი დებულების არსი და დანიშნულება. აქვე დავძენთ, რომ ამ კოდექსის (ისევე როგორც მისი წინამორბედების) ბაზად აღებულია საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ შემუშავებული საგადასახადო კოდექსის მოდელი.

საინტერესოა, რაიმე სახის შედეგათის დადგენასთან დაკავშირებით თუ რა სახელმწიფო ინტერესი შეიძლება არსებობდეს იურიდიული პირის რეორგანიზაციის დროს. როგორც წესი, იურიდიული პირის რეორგანიზაციის ერთ-ერთ უმთავრეს მოტივს წარმოადგენს პარტნიორების სურვილი, წარმართონ ბიზნესი უკეთ. ხშირ შემთხვევებში რეორგანიზაცია ფაქტობრივად წარმოადგენს პარტნიორის „კუთვნილი“ ერთი საწარმოდან მეორე „კუთვნილ“ საწარმოში ქონების გადატანას (შემდგომში, I თვისება), ასევე – ბიზნესის გადატა-

ნას (შემდგომში, II თვისება). ბუნებრივია, რომ ეკონომიკის გლუვად და ზედმეტი დაბრკოლებების გარეშე განვითარებისათვის სახელმწიფომ ხელი უნდა შეუწყოს ქონების ასეთ გადატანას. კერძოდ, სახელმწიფოს ამოცანაა რეორგანიზაციისას ხელი შეუწყოს ქონების მიმოქცევას, თუ იკვთება, რომ ქონების მიმოქცევის არსი სწორედ I და II თვისებების არსებობაა.

როგორი უნდა იყოს შეღავათების სახე? ვფიქრობთ, რომ შეღავათები ისეთი უნდა იყოს, რომ რეორგანიზაციის პროცესში წარმოქმნილი ნებისმიერი სახის დაბეგვრის ობიექტი, რომელიც ამა თუ იმ სახით დაბეგვრადია კოდექსის სხვა მუხლების საფუძველზე, რეორგანიზაციაში მონაწილე პირებისათვის დაბეგვრისაგან განთავისუფლდეს.

რა ზოგადი კრიტერიუმი შეიძლება დაწესდეს სახელმწიფოს მიერ რეორგანიზაციაში მონაწილე პირებისათვის იმისათვის, რომ შესრულდეს ის სახელმწიფო ინტერესი, რომელიც ზემოთ იყო აღნიშნული? ვფიქრობთ, ეს კრიტერიუმები უნდა იყოს შემდეგი სახის:

1. რეორგანიზაციისას ქონების მიმღები უნდა იყოს იურიდიული პირი, ვინაიდან ფიზიკური პირისაგან განსხვავებით, იურიდიული პირია თავისი არსით II თვისების მატარებელი;
2. როგორც წესი, ბიზნესის მთავარ ღერძს წარმოადგენს მასში გამოყენებული ძირითადი საშუალებები. სწორედ ამიტომ, ძირითადი საშუალებების გადაცემისას, გადაცემულ უნდა იქნეს მთლიანი კლასი ერთმანეთის მსგავსი ძირითადი საშუალებების (კოდექსის მიხედვით „ჯგუფის ყველა ძირითადი საშუალება“), რათა კონკრეტული საქმიანობისათვის ზოგადად დაცული იყოს II თვისების არსებობა.
3. შეღავათი უნდა მიენიჭოს იმ ქონებას, რომელიც გადაცემულია ნილობრივი მონაწილეობის შესაბამისად. წინააღმდეგ შემთხვევაში, ანუ, „ზედმეტი“ ქონების გაცემისას, ვფიქრობთ, ამ „ზედმეტ“ ქონებასთან დაკავშირებით, დარიღეოდა I თვისება.

I თვისების დაკმაყოფილება ბუნებრივად ითხოვს იმას, რომ შეღავათების განხორციელებისას, გადაცემული ქონების ღირებულება მიმღებთან, საგადასახადო აღრიცხვის მიზნებისათვის, უნდა უდრიდეს ქონების ღირებულებას გადამცემთან. იგივე ითქმის, იმ ქონებაზეც, რომელიც წარმოდგენილია ძირითადი საშუალებების

მთლიანი კლასის (ჯგუფის) სახით: მიმღებთან ეს ძირითადი საშუალებები აისახება შესაბამისი ჯგუფის ღირებულებით ბალანსზე გადაცემული ძირითად საშუალებათა ჯგუფის იმ ღირებულებითი ბალანსის დამატებით, რომელიც ასახულია გადამცემთან. აღნიშნული დასტურდება გადაცემული ქონების ღირებულების განსაზღვრის 152-ე მუხლით დადგენილი წესის ერთ-ერთი შემადგენელი პუნქტით (მე-11 ნაწილი).

რეორგანიზაციის დროს შეღავათის დაწესებისას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნები ძირითადად ემთხვევა ზემოთ ჩამოთვლილ ყველა პირობას. ხოლო ის განსხვავებები, რომლებიც არ ემთხვევა ზემოთ ჩამოთვლილ პირობებს, ვფიქრობთ, წარმოადგენს არც თუ ისე კარგად გააზრებულ სამართლებრივ ნორმებს.

რეორგანიზაციის დროს კოდექსი შეღავათებს აწესებს მხოლოდ და მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც რეორგანიზაციაში პირდაპირ ჩართული იურიდიული პირები არიან საქართველოს რეზიდენტები. შეღავათების მიმღები პირები პირობითად შეიძლება დაიყოს ორ ჯგუფად:

1. რეორგანიზაციის მხარეები – პირდაპირ ჩართული პირები და არაპირდაპირ ჩართული პირები;
2. რეორგანიზაციის მხარეების პარტნიორები, მიუხედავად იმისა, არიან თუ არა ეს პირები რეზიდენტები ან იურიდიული პირები.

პირდაპირ ჩართულ პირებს განეკუთვნებიან: რეზიდენტი იურიდიული პირები, რომლებიც ერწყმიან, იყოფიან, ცვლიან წილებს და ა.შ.

არაპირდაპირ ჩართულ პირებს განეკუთვნებიან ის რეზიდენტი იურიდიული პირები, რომლებიც არიან პარტნიორები პირდაპირი ჩართული პირების. ამასთან, ამ პარტნიორებს შერწყმის, გაყოფის და სხვ. პროცესში მონაწილე პარტნიორ რეზიდენტ იურიდიულ პირებში აქვთ ხმის უფლების მქონე წილის 50% ან მეტი, პლიუს ფლობენ ხმის უფლების არმქონე წილების 50%-ს ან მეტს. შევნიშნავთ, რომ რეორგანიზაციის მხარე ვერ იქნება პარტნიორი ფიზიკური ან არარეზიდენტი იურიდიული პირი.

თუმცა, საქართველოს „მენარმეთა შესახებ“ კანონით (მაგ. მ.14⁴) დასაშვებია ინდივიდუალური საწარმოს რეორგანიზაცია, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი შეღავათებს აწესებს მხოლოდ იურიდიული პირებისათვის, რაც სავსებით ბუნებრივია. საგადასახადო

კოდექსით დადგენილი რეორგანიზაციის ვარიანტები ძირითადად აგებულია „მენარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული რეორგანიზაციის ნორმების ბაზაზე, მაგრამ გარკვეულწილად განსხვავდება მათგან. ეს ვარიანტებია:

1. შერწყმა – იურიდიული პირების გაერთიანება:
 - შერწყმა (გაერთიანება) ახალი იურიდიული პირის წარმოქმნით – როდესაც რამდენიმე იურიდიული პირი წყვეტს არსებობას და მათი ბალანსების ბაზაზე იქმნება ერთი ახალი იურიდიული პირი;
 - შერწყმა (მიერთება) – როდესაც ერთი ან რამდენიმე იურიდიული პირი წყვეტს არსებობას და მათი ბალანსები უერთდება არსებულ ერთ იურიდიულ პირს;
2. იურიდიული პირები (ორი ან რამდენიმე) ერთმანეთისგან იქნენ ერთმანეთში წილებს ამ წილების ურთიერთგაცვლის გზით. ამასთან, ერთ-ერთმა (A) აუცილებლად უნდა მიიღოს რომელიმე რეზიდენტი იურიდიულ პირში (B) კონტროლის უფლება შემდეგი წესით: A-მ უნდა შეიძინოს B-ში, როგორც 50% ან მეტი ხმის უფლების წილი, ასევე – B-ში ყველა წილების ღირებულების 50% ან მეტი. შესაძლებელია, რომ წილების ურთიერთგაცვლა განხორციელდეს წილების მიერთების გზით (ზოგი იურიდიული პირი შესაძლებელია სხვა იურიდიულ პირში რეორგანიზაციამდე ფლობდეს წილს). ამ შემთხვევისას, A და B პირები კვლავ არსებობენ, მაგრამ იცლება მათში წილები. ვთქვათ, a წარმოადგენს A-ს პარტნიორს (100%), ხოლო b კი – B-სი (100%). ამ ტიპის რეორგანიზაციის შედეგმა შესაძლებელია მიიღოს შემდეგი სახე: A-ს პარტნიორები არიან a (80%) და b (20%), ხოლო B-სი კი – A (90%) და b (10%).
3. რეზიდენტი იურიდიული პირის (A) მიერ თავისი მთლიანი ქონების 50%-ზე (ან მეტზე) საკუთრების უფლების გადაცემა სხვა რეზიდენტი იურიდიული პირისათვის (B) ამ იურიდიულ პირში ნებისმიერი ოდენობის წილის სანაცვლოდ, ოღონდ ამ წილს უნდა ჰქონდეს ხმის უფლება და არ უნდა ჰქონდეს შეღავათები დივიდენდებთან მიმართებაში (მაგ., ზოგადად, არ უნდა იყოს პრივილეგირებული აქცია). რეორგანიზაციის დასრულებისას A და B კვლავ განაგრძობენ არსებობას.

ვთქვათ, **a** არის **A**-ს პარტნიორი (100%), ხოლო **b** კი – **B**-სი (100%). ამ ტიპის რეორგანიზაციის შედეგმა შეიძლება მიიღოს შემდეგი სახე: **A**-ს პარტნიორები არიან **a** (100%), ხოლო **B**-სი კი – **A** (40%) და **b** (60%). ეს შემთხვევა მსგავსია მ.151 მუხლით გათვალისწინებული შემთხვევისა. მისგან განსხვავებული ვარიანტი იქნება, თუ **A** წილს მიიღებს **b**-ში, თუ **b** ასევე რეზიდენტი იურიდიული პირია, რომლის მონაწილეობა **B**-ში აღემატება 50%-ს.

4. გაყოფა:

- იურიდიული პირის გაყოფა (დაყოფა) ორ ან მეტ იურიდიულ პირად – როდესაც იურიდიული პირი წყვეტს თავის არსებობას და მისი ბალანსის საფუძველზე იქმნება რამდენიმე იურიდიული პირი;
- გაყოფა (გამოყოფა) – როდესაც იურიდიული პირი არ წყვეტს თავის არსებობას და მისი ბალანსის საფუძველზე იქმნება ახალი იურიდიული პირი/ები.

აღსანიშნავია, რომ იურიდიული პირის გარდაქმნა სხვა ფორმის საზოგადოებად საგადასახდო კოდექსის მიხედვით არ წარმოადგენს რეორგანიზაციას. **აქვე ვიტყვი, რომ თავისთავად გარდაქმნის ოპერაცია არანაირ დაბეგვრას არ უკავშირდება**, ვინაიდან ადგილი არ აქვს პირის საიდენტიფიკაციო ნომრის ცვლილებას, ანუ პირის გარდაქმნით არ წარმოიქმნება ახალი პირი (მისი უფლებამონაცვლე).

2. საგადასახდო შეღავათები რეორგანიზაციის დროს

რეორგანიზაციის განხორციელება საგადასახდოსამართლებრივი თვალსაზრისით გულისხმობს სხვადასხვა ოპერაციების ერთდროულად განხორციელებას. კერძოდ, ერთდროულად ხდება იურიდიული პირების აქტივებისა და პასივების გადაცემა-გაცვლები, პარტნიორთა წილების ერთმანეთში გადანაწილებები. „მენარმეთა შესახებ“ კანონში რეორგანიზაციის შესაბამისი მუხლი ხომ იმისათვის არის მოცემული, რომ მრავალი სამართლებრივად განსახორციელებელი ნაბიჯი გაერთიანებულ იქნეს ერთ მარტივ ნაბიჯად, რომელსაც *რეორგანიზაცია* ეწოდება. რეორგანიზაციის შესაბამისი ნორმების არარსებობა მიგვიყვანდა სწორედ ქვემოთ ჩამოთვლილ

პროცედურებთან ან მის მსგავსთან, რომელთა განხორციელება მნიშვნელოვნად დიდ რესურსებს მოითხოვდა.³⁰⁸

ვფიქრობ, რეორგანიზაციისას წარმოქმნილი შესაძლო დასაბეგრი ოპერაციების არსის გასაგებად ხელს შეგვიწყობდა რაიმე მისაღები მოდელი. ქვემოთ მოცემული მოდელი ეფუძნება *გაცვლისა და თავის თავში წილის გაუქმების* დაშვებებს:

1. ვინაიდან რეორგანიზაციის დროს რომელიმე იურიდიული პირის ქონება სხვა იურიდიული პირის საკუთრება აღმოჩნდება, ბუნებრივია, დავუშვათ, რომ ქონების გადაცემი იურიდიული პირი ამ ქონების მიმღები იურიდიული პირისაგან სანაცვლოდ იღებს რაიმე ქონებას, კერძოდ, წილს. ასე, მაგალითად, A პირს გამოეყო B პირი. ეს უნდა ნიშნავდეს იმას, რომ A-მ გადასცა B-ს რაღაც აქტივები და პასივები, ხოლო სანაცვლოდ მიიღო წილი (100%-იანი) B-ში. და პირიქით, B-მ A-ს გადასცა წილი B-ში, მიღებული ქონების სანაცვლოდ. ამ შემთხვევაში B-ს დამფუძნებელი გამოდის A, და არა – A-ს პარტნიორები. შევნიშნოთ, რომ ეს მომენტი მისაღებია თუნდაც იმიტომ, რომ A-ს შეიძლება არც კი ჰქონდეს რეალური დივიდენდების გასანაწილებელი მოგება იმისათვის, რომ A-ს პარტნიორებმა დააფუძნონ B (იხ. ქვემოთ *დივიდენდების გატანის მოდელი*).
2. ვინაიდან დაშვებულია გაცვლის შესაძლებლობა, ამიტომ იურიდიულ პირის მიერ პარტნიორისათვის გაცემული დივიდენდი შეგვიძლია წარმოვიდგინოთ თავის თავში წილის სანაცვლოდ რაიმე ქონების, მათ შორის, ფულის, გადაცემად, რომლის შემდეგაც თავის თავში მიღებული წილი უქმდება, როდესაც იურიდიული პირი თავის თავის პარტნიორი აღმოჩნდება, რაც ბუნებრივია. ამ დროს პარტნიორის მიერ გაცვლილი წილის პროცენტული გამოხატულება იმდენად მნიშვნელოვანი არ არის, რამდენადაც მისი თანხობრივი გამოხატულება. დივიდენდის სახით გადაცემული წილი თანხობრივ გამოხატულებაში ნაკლები უნდა იყოს იურიდიულ პირში აკუმულირებულ მოგებაზე. ვთქვათ, A₁ არის A-ს პარტნიორი. A-ს აკუმულირებული მოგება არის 100 ლ., ხოლო ქონება კი – 400 ლ. ვალდებულებები მას არ გააჩნია. ამ პირო-

³⁰⁸ გ.ჯუღელი, ლ.ნადარაია. კორპორაციული და საგადასახადო პრობლემები სანარმოთა რეორგანიზაციის დროს. ჟურნალი „პროფესია ადვოკატი“, 2/2007; გვ.35-59

ბებში A-ს შეუძლია გასცეს მაქსიმუმ 100 ლარის დივიდენდი. მის მიერ A_1 -გან მიღებული წილის ღირებულება იქნება ასევე 100 ლ., ხოლო პროცენტული მაჩვენებელი კი – 25% ($=100/400 \times 100\%$). ეს 25%-იანი წილი უქმდება და A-ს არ წარმოექმნება არც მოგება და არც ზარალი, ვინაიდან გაცვლა ეკვივალენტური გამოვიდა.

ვთქვათ, A პირს გამოეყო B პირი. A-ს პარტნიორია A_1 , ხოლო B-ს პარტნიორი კი კვლავ – A_1 . ბუნებრივია იმის დაშვება, რომ A იძენს B-ში წილს, ხოლო შემდეგ B-ში წილის სანაცვლოდ პარტნიორი A_1 -სგან ღებულობს თავის თავში წილს იმ თანხით, რა თანხაც შეესაბამება B-ს წმინდა აქტივებს (საკუთარ კაპიტალს). ამგვარი წარმოდგენით A აღმოჩნდება თავისი თავის პარტნიორი, რომელიც გაუქმდება. ეს გაუქმება რეალურად გამოიხატება A-ს საკუთარი კაპიტალის იმ თანხით შემცირებით, რომელიც ტოლია B-ს წმინდა აქტივის. შედეგი ის არის, რომ A-მ A_1 -ზე გასცა დივიდენდი ამ შემცირებული კაპიტალის ოდენობით, ხოლო A_1 -მა მიიღო წილი B-ში. შევნიშნავთ, რომ პარტნიორისათვის გადაცემული წილი სხვა პირში არ წარმოადგენს დივიდენდს, თუ გაცვლა ეკვივალენტურია (მუხლის მე-5 ნაწილი).

გადამხდელებმა ყურადღება უნდა მიაქციონ დივიდენდის წარმომქმნელ გაცვლას, რომელიც შეიძლება აღმოჩნდეს თითქოსდა არაეკვივალენტური. ასეთ დროს, როგორც წესი, ადგილი აქვს არასწორად განხორციელებულ რეორგანიზაციას, რომლის დროსაც რეორგანიზაციის მხარე რომელიმე იურიდიული პირი შეიძლება გადახდისუუნარო აღმოჩნდეს.

3. ვინაიდან რეორგანიზაციის დროს რომელიმე პარტნიორის წილი ერთ იურიდიულ პირში ტრანსფორმირდება სხვა იურიდიულ პირში ან იმავე იურიდიულ პირში სხვა ოდენობის წილად, ბუნებრივია დავუშვათ, რომ ასეთი ტრანსფორმაცია ხდება პარტნიორებს შორის რალაც ქონების სანაცვლოდ. ასე, მაგალითად, ვთქვათ, A პირს გამოეყო B პირი. A-ს პარტნიორები იყვნენ A_1 და A_2 , ხოლო B-ს პარტნიორი კი მხოლოდ – A_1 . დაშვების 1-ლი და მე-2 პუნქტების შესაბამისად A_1 და A_2 აღმოჩნდებიან B-ს პარტნიორები, ხოლო შემდეგ ხორციელდება წილების გაცვლა A_1 -სა და A_2 -ს შორის: A_2 უთმობს თავის შესაბამის წილს B-ში, ხოლო A_1 წილის ნაწილს – A-ში.

შესაძლებელია სხვა მოდელიც, რომელიც რეორგანიზაციის საბოლოო შედეგის მიღწევისათვის ეფუძნება პარტნიორების მიერ დივიდენდების გატანას. მაგალითად, ვთქვათ, A-ს გამოეყო B პირი. A-ს პარტნიორები იყვნენ A_1 და A_2 , ხოლო B-ს პარტნიორი კი მხოლოდ – A_1 . იმისათვის რომ ეს შედეგი იქნეს მიღებული, A-ს პარტნიორებს შეეძლოთ დივიდენდები გაეტანათ A-დან, ხოლო შემდეგ A_1 -ს დაეფუძნებინა B, ხოლო A_2 -ს A_1 -გან ეყიდა A-ში წილის ნაწილი. შეიძლებოდა ეს მოცემული მოდელი გამოგვეყენებინა შემდგომი მსჯელობისათვის, მაგრამ ვარჩიეთ *გაცვლის* მოდელი, ვინაიდან წილებისა და ქონებების გაცვლაზე აგებული წინამდებარე მუხლისა და მისი მსგავსი მუხლების დანაწესები (მ.150, მ.151, მ.152).

კიდევ ერთხელ გავამახვილებთ ყურადღებას იმაზე, რომ ზემოთ მოცემული მოდელი არის მხოლოდ დაშვება და კავშირი არ აქვს რეორგანიზაციის სამართლებრივ პროცედურებთან, თუმცა მაგალითებში მოცემული ნაბიჯები წარმოადგენენ რეორგანიზაციის დაფარულ ელემენტებს.

საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული რეორგანიზაციის ყველა შემთხვევისას საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს შემდეგ შეღავათებს:

- 1. პარტნიორთა წილების ნებისმიერი გადანაწილება-გაცვლა არ წარმოადგენს დასაბეგრ ოპერაციას.** აქ ყურადღება უნდა მივაქციოთ იმას, რომ პარტნიორმა თავისი წილის სანაცვლოდ უნდა მიიღოს ისევ წილი, ოღონდ რეორგანიზაციაში მონაწილე რომელიმე იურიდიულ პირში და არა სხვა რაიმე ქონება, თუნდაც წილი სხვა იურიდიულ პირში, რომელიც არ არის რეორგანიზაციის მონაწილე. ასეთი შემთხვევა კი შეიძლება იყოს რეორგანიზაციის პროცესის შემადგენელი ნაწილი. მაგალითად, იურიდიული პირის გაყოფისას ერთ-ერთ პარტნიორს მიეცეს მისი წილის შესაბამისი ქონება და ის აღარ იყოს გაყოფის შედეგად წარმოქმნილი იურიდიული პირების პარტნიორი (მ.152.5).
- 2. რეორგანიზაციის მხარე იურიდიულ პირებს შორის ქონების გადაცემა არ წარმოადგენს დასაბეგრ ოპერაციას.** ეს ქონება შეიძლება იყოს ნებისმიერი აქტივი პასივითურთ, მათ შორის, რეორგანიზაციის მხარე სხვა იურიდიულ პირში წილიც. აქედან ჩანს, რომ რეორგანიზაციაში არაპირდაპირ ჩართულ პირებს (იხ.

ზემოთ) უფრო ფართო შეღავათი აქვთ, ვიდრე პარტნიორს ზოგადად (მ.152.2).

3. საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულია შემდეგი შეღავათიც: **ძველი წილების სანაცვლოდ პარტნიორების მიერ ახალი წილების შექმნა არ წარმოადგენს დივიდენდს.** ვფიქრობთ, ზემოთ მოცემული მოდელის მე-2 პუნქტი დაგვეხმარება იმის წარმოდგენაში, თუ როგორ შეიძლება პარტნიორმა მიიღოს დივიდენდი – ქონება წილის სახით.

შენიშვნა 1: მიუხედავად ჩამოთვლილი შეღავათებისა, კოდექსი, სამწუხაროდ, უყურადღებოდ ტოვებს იმ საკითხს, რომ წილის მიმღებ მხარეს შემოსავლად არ ჩაეთვლოს მიღებული წილი. კერძოდ, ვფიქრობთ, რომ 152-ე და 103-ე მუხლები (შემოსავლები, რომლებიც არ არის დაკავშირებული დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან) გაუმართავია შემოსავლების განსაზღვრასთან მიმართებაში, რადგანაც 103-ე მუხლი ნებისმიერ შემოსავალს და სარგებელს პოტენციურ დასაბეგრ შემოსავლად განიხილავს. პრობლემას არ წყვეტს ის, რომ წინამდებარე მუხლის მე-3 ნაწილით რეალიზაციად არ განიხილება წილის მიწოდება. ღიად რჩება წილის მიმღები მხარის მიერ მიღებული სარგებელის დაბეგვისაგან გათავისუფლების საკითხი.

აქვე დავამატებთ, რომ, თუ რეორგანიზაციაში მონაწილე რომელიმე იურიდიულმა პირმა რეორგანიზაციაში მონაწილე მეორე იურიდიულ პირს გადასცა რაიმე ჯგუფის ძირითადი საშუალებები, მაგრამ არა – მთლიანი ჯგუფი, მაშინ გადამცემ იურიდიულ პირს ასეთი გადაცემა ჩაეთვლება მოგების გადასახადისათვის გასათვალისწინებელ ოპერაციად, ანუ ამგვარი ქონების გადაცემისათვის შეღავათები არ არის გათვალისწინებული. თუმცა ეს არ ეხება წილების გადანაწილებას: პარტნიორების წილების გაცვლა წილზე ან იურიდიული პირის მიერ წილის გადაცემა-გაცვლა თვით ძირითადი საშუალების სანაცვლოდ, თუნდაც არ იყოს გადმოცემული მთლიანი ჯგუფი ძირითადი საშუალებებისა, არ ითვლება დასაბეგრ ოპერაციად.

ერთ-ერთი უმთავრესი მიზანი რეორგანიზაციის 152-ე მუხლისა არის არა მარტო შეღავათების დადგენა, არამედ გადაცემული ქონების (მათ შორის, წილის) ღირებულების დადგენაც, რათა ამ ქონების შემდგომი გაყიდვისას საშემოსავლო და მოგების გადასახადები სა-

მართლიანად იქნეს გადახდილი ბიუჯეტის სასარგებლოდ. სახელმწიფოს მიერ ბიზნესის განვითარების ხელშეწყობის ერთ-ერთ სახესაც სწორედ გადასახადების გადავადება წარმოადგენს.

3. აქტივის ღირებულების განსაზღვრის წესი იურიდიული პირების რეორგანიზაციისას³⁰⁹

რეორგანიზაციისას ქონების ღირებულების დადგენის ამოსავალ მუხლებს წარმოადგენენ მ.148 (აქტივის ღირებულება), მ.145 (სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვის წესი) და მ.111 (საამორტიზაციო ანარიცხვები და გამოქვითვები ძირითად საშუალებათა მიხედვით), რომლებიც ადგენენ ყოველი ჯგუფის ღირებულებას, მასში გაერთიანებულ ძირითად საშუალებათა ღირებულებების მიხედვით; ასევე, კოდექსის სხვა მუხლებიც, მათ შორის, მ.149 (მოგების ან ზარალის აუდიარებლობა), მ.150 (იურიდიული პირის ლიკვიდაცია), მ.151 (იურიდიულ პირში წილის (აქციების) სანაცვლოდ აქტივების შეტანა) და მ.152 (იურიდიული პირის რეორგანიზაცია). ჩამოთვლილთა შორის ერთ-ერთი უმთავრესია მ.148.

საგადასახადო მიზნებისათვის რეორგანიზაციის დროს გადაცემული ან წარმოქმნილი ქონება აუცილებელია დაჯგუფდეს შემდეგნაირად:

- (i) გადაცემული ამორტიზაციას დაქვემდებარებული ძირითად საშუალებათა ჯგუფი;
- (ii) გადაცემული ძირითადი საშუალებები, რომელთა შესაბამისი ამორტიზაციას დაქვემდებარებული ძირითად საშუალებათა ჯგუფი მთლიანად არ გადაცემულა;
- (iii) გადაცემული ან წარმოქმნილი წილები, როგორც რეორგანიზაციას დაქვემდებარებულ, ასევე – რეორგანიზაციის შემდგომ წარმოქმნილ იურიდიულ პირებში;
- (iv) გადაცემული ნებისმიერი სახის ქონება, რომელიც არ არის ჩამოთვლილი (i)-(iii) პუნქტებში. ეს ქონება შეიძლება იყოს: დებიტორები, სასაქონლო-მატერიალური მარაგები, წილები მესამე პირებში, ფულადი საშუალებები, შენობა-ნაგებობები და სხვ.

³⁰⁹ იხ. ასევე: ლ.ნადარაია. იურიდიული პირის რეორგანიზაციისას გადაცემული ქონების ღირებულების განსაზღვრის წესები საგადასახადო კოდექსის 215-ე მუხლის მიხედვით. ჟურნალი „აუდიტი, აღრიცხვა, ფინანსები“. 3(75)/2006. გვ.7–9

შენიშვნა 2. ძირითად საშუალებებში იგულისხმება ის ქონება, რომელიც ძირითადი საშუალებაა გადამცემი იურიდიული პირისათვის.

კოდექსის მიხედვით და მისი მიზნებისათვის ამ წესით დაჯგუფებული ქონებისათვის ადგილი აქვს მათი ღირებულების დადგენის შემდეგ წესებს:

(i) პუნქტისათვის – ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი (მ. 152.11);

მაგალითი: A იურიდიულ პირს გამოეყო B იურიდიული პირი. ამ რეორგანიზაციისას A-მ B-ს გადასცა მე-3 ჯგუფში შემავალი ყველა ძირითადი საშუალება და მე-2 ჯგუფში შემავალი 5 კომპიუტერიდან ერთ-ერთი კომპიუტერი. მე-3 ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი A-სთან ასახული იყო 8000 ლარად, ხოლო მე-2 ჯგუფის – 3000 ლარად. ამ პირობების არსებობისას, B იურიდიული პირი მისთვის გადმოცემულ მე-3 ჯგუფში შემავალ ძირითად საშუალებებს ასახავს ერთი მთლიანი თანხით, კერძოდ, 8000 ლარად, როგორც ამორტიზაციას დაქვემდებარებულ ძირითად საშუალებათა მე-3 ჯგუფს. რაც შეეხება, B-სთვის გადმოცემულ 1 ცალ კომპიუტერს, მისთვის გამოიყენება (ii) პუნქტისათვის ქვემოთ მოცემული წესი.

(ii) პუნქტისათვის – ძირითადი საშუალების საბაზრო ფასი.³¹⁰ ეს გამომდინარეობს კოდექსის 18-ე მუხლის (საქონლის/მომსახურების ფასის განსაზღვრის პრინციპები) მე-10 ნაწილის შესაბამისად, როგორც *გაცვლის მოდელის* შედეგი.

მაგალითი: A იურიდიული პირი გაიყო B₁ და B₂ იურიდიულ პირებად. A-ს ქონება შედგებოდა მხოლოდ ორი a₁ და a₂ მსუბუქი ავტომანქანისაგან, საბაზრო ფასებით 2000 და 3000 ლარი შესაბამისად. 1-ლი ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი, სადაც შედიოდნენ ეს ავტომანქანები, A-თან იყო 1000 ლარის. გაყოფისას A-მ B₁-ს გადასცა a₁ ავტომანქანა, ხოლო B₂-ს კი – a₂. ამ რეორგანიზაციისას კოდექსის მიზნებისათვის a₁ ავტომანქანა B₁-თან აისახება 2000 ლარად, ხოლო a₂ ავტომანქანა B₂-თან კი – 3000 ლარად მიუხედავად იმისა, თუ როგორ შეაფასებს ამ ავტომანქანებს აუდიტორი, რომელმაც შესაძლებელია ქონება შეაფასოს რეორგანიზაციის რეგისტრაციისათვის.

³¹⁰ მ.150, მ.151 და მ.152-ის კომენტარებისას ბარტერულ ოპერაციას განვიხილავთ მისი იმ შინაარსით, რომლის მიხედვით ობიექტის რაღაც ფასით გაყიდვა ნიშნავს ამავე ფასით მის ყიდვასაც (იხ. მ.18.10-ის კომენტარი)

ამასთან, ავტომატური ალგორითმული გადაცემა A-ს ჩაეთვლება მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტად (მ.152.10). თუმცა B₁-სა და B₂-ის მიერ მიღებული შემოსვლებისათვის გასათვალისწინებელია ზემოთ მოყვანილი შენიშვნა 1.

(iii) პუნქტისათვის – წილების ნებისმიერი გადანაწილება-გაცვლის შემდგომ პარტნიორის მიერ მიღებული წილების ჯამური ღირებულება ტოლია ამ პარტნიორის წილების ჯამური ღირებულებისა რეორგანიზაციამდე. როგორ გამოითვლება რეორგანიზაციამდე არსებული წილის ღირებულება? გამოსათვლელად გამოიყენებინა 148-ე, 149-ე, 151-ე მუხლები და 152-ე მუხლი, იმ შემთხვევაში, თუ პარტნიორს მიმდინარე რეორგანიზაციამდე არსებული წილი წარმოექმნა ადრე განხორციელებული სხვა რეორგანიზაციის შედეგად.

მაგალითი: A და B იურიდიული პირების შერწყმით წარმოიქმნა C იურიდიული პირი. X პარტნიორს რეორგანიზაციამდე ქონდა 80%-იანი წილი A-ში, რომელიც მას ადრე შესყიდული ჰქონდა 500 ლარად, და 10%-იანი წილი B-ში, რომლისთვისაც მას ქონებრივი შესატანის სახით შეტანილი ჰქონდა 400 ლარიანი მაგია. ვთქვათ, რეორგანიზაციის შემდეგ C-ში მისი წილია მაგ. 30%. ამ შემთხვევაში X პარტნიორის C-ში წილის ღირებულება იქნება 900 (=500+400) ლარი. შევნიშნოთ, რომ დაბეგვრის მიზნებისათვის მნიშვნელობა არ აქვს C-ში წილის პროცენტულ მნიშვნელობას

(iv) პუნქტისათვის – ქონების ღირებულება, რაც ამ ქონებას ჰქონდა რეორგანიზაციის განხორციელებამდე.

მაგალითი: A იურიდიულმა პირმა მიიერთა B იურიდიული პირი, რომლის ქონების ღირებულებაა X, გამოანგარიშებული ზემოჩამოთვლილი მუხლების საფუძველზე. საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის გადაცემული ქონება ამავე X ღირებულებით აისახება A იურიდიულ პირთან.

მუხლის მე-6 ნაწილი მეტად მნიშვნელოვანია (iii) პუნქტით მოცემული წილების ღირებულებების დასადგენად.

თუ პარტნიორმა წილების გადანაწილება-გაცვლით მიიღო რამდენიმე წილი სხვადასხვა იურიდიულ პირში, მაშინ ყოველი ასეთი ახალი წილის ღირებულება გამოითვლება შემდეგნაირად: უშუალოდ რეორგანიზაციის შემდგომ წარმოქმნილ (ან დარჩენილ) წილს მიეკუთვნება რეორგანიზაციამდე არსებული წილის ის ღირებულება,

რომელიც შეესაბამება უშუალოდ რეორგანიზაციის შემდეგ პარტნიორის წარმოქმნილი წილების საბაზრო ღირებულებებს შორის თანაფარდობას. ეს საბაზრო ფასი, ყველაზე სავარაუდოა, რომ პრაქტიკულად დათვლილ იქნეს წარმოქმნილი (დარჩენილი) იურიდიული პირების ბალანსების, კერძოდ, წმინდა აქტივების, მიხედვით.

მაგალითი: A იურიდიულ პირს (წმინდა აქტივია 500 ლ.) გამოეყო B იურიდიული პირი (წმინდა აქტივია 200 ლ.). A იურიდიული პირის პარტნიორი X, რომლის წილის ღირებულება A-ში იყო 1000 ლარი, ხოლო მონაწილეობა კი – 60%, დარჩა პარტნიორად A-ში, წილობრივი მონაწილეობით 80% და, დამატებით, გახდა პარტნიორი B-სი წილობრივი მონაწილეობით – 20%.³¹¹ ზემოაღნიშნული (iii) პუნქტის შესაბამისად, შეგვიძლია დავასკვნათ, რომ X პარტნიორის ახალი წილების ჯამური ღირებულება ტოლია 1000 ლარის. მაგრამ როგორ გადავანაწილოთ ეს რიცხვი X პარტნიორის მიერ მიღებულ ორ წილზე? ამისათვის, პირველ ყოვლისა, გამოთვლილ უნდა იქნეს X პარტნიორის მიერ მიღებული წილების საბაზრო ფასები. როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, სავარაუდოა, რომ ეს განხორციელდეს იურიდიული პირების წმინდა აქტივების გამოყენებით. ჩვენც ამ გზას მივმართოთ. X პარტნიორის შესაბამისი დარჩენილი წილის საბაზრო ღირებულება A-ში ტოლია 240 ლარის ($= (500 - 200) \times 80\%$), ხოლო B-ში კი – 40 ლარის ($= 200 \times 20\%$). ამის შემდგომ უნდა გამოვთვალოთ ის კოეფიციენტები, რომლებიც გამოხატავენ თანაფარდობას ახალ წილების ღირებულებებს შორის, ანუ, რაც იგივეა, – თანაფარდობას ყოველი ახალი წილის საბაზრო ღირებულებასა და ძველი ჯამური წილის ახალ ღირებულებასთან. კერძოდ, A-ში დარჩენილი წილისათვის გამოიყენება კოეფიციენტი 0,86 ($= 240 / (240 + 40)$), ხოლო B-ში წარმოქმნილი წილისათვის კი – 0,14 ($= 40 / (240 + 40)$). ამის შემდგომ გამოითვლება უშუალოდ წილთა ღირებულებები: A-ში დარჩენილი წილის ღირებულებაა 860 ლარი ($= 1000 \times 0,86$), ხოლო B-ში წარმოქმნილი წილისა კი – 140 ლარი ($= 1000 \times 0,14$).

შენიშვნა 3. რაც უნდა „უსამართლოდ“ მოხდეს რეორგანიზებულ იურიდიულ პირებში წილების გადანაწილება პარტნიორებს შორის, ამ „უსამართლობისთვის“ სხვის ხარჯზე „გამდიდრებული“ პარტნი-

³¹¹ შენიშვნა: წილობრივი მონაწილეობის შესაბამისი პროცენტები აღებულია სრულიად ნებისმიერად, ვინაიდან მას დაბეგვრისთვის არ აქვს მნიშვნელობა

ორი „ზედმეტად“ დაიბეგრება მისი შესაბამისი წილის ამ მეთოდით გამოთვლილი ღირებულებიდან გამომდინარე, კერძოდ, წილის გაყიდვისას. ხოლო, რაც შეეხება, დივიდენდების სახით ან შესაძლო ლიკვიდაციის შედეგად „ზედმეტად“ აღებულ ქონებას, ვფიქრობთ, საგადასახადო კოდექსი ამ ტერმინების განმარტებისას დასახვეწია. ყველა შემთხვევაში, „სადარაჯოზე“ დგას კოდექსის ის ნაწილი (მ.152.7), რომლის მიხედვითაც რეორგანიზაციის 152-ე მუხლის გამოყენების წინ საგადასახადო ორგანოების მიერ შეიძლება დამტკიცდეს, რომ რეორგანიზაციის მიზანს წარმოადგენს რომელიმე პირის გადასახადებისაგან თავის არიდება, მათ შორის, წილთა გადანაწილების სამართლიანობის აშკარა და მნიშვნელოვანი დარღვევის გზით. რაც შეეხება ე.წ. სარგებელს, რომელიც თითქოსდა უნდა წარმოექმნას სხვის ხარჯზე „გამდიდრებულ“ პარტნიორს, მისი დაბეგვრა შეიძლება განხორციელდეს მხოლოდ საკანონმდებლო ხარვეზის გამო (იხ. შენიშვნა 1), და არა – საბაზრო ფასებიდან, ვინაიდან საგადასახადო კოდექსი ცალსახად ადგენს, რომ გაცვლისას წილის საგადასახადო ღირებულება ადრინდელი ღირებულების ტოლია. აქვე შევნიშნავთ სხვა მომენტსაც. რეორგანიზაციის დანაწესები კიდევ ერთი მაგალითია იმისა, რომ ნებისმიერი ე.წ. სარგებლის დაბეგვრა გამოდის კოდექსის თეორიული წყობის ჩარჩოებიდან.³¹²

შევვხოთ რეორგანიზაციის შერწყმის (მიერთების) ვარიანტს. ვთქვათ, **B** უერთდება **A**-ს. **A**-ს პარტნიორია **a**, ხოლო **B**-სი კი – **b**. მიერთების დასრულებისას **A**-ს პარტნიორები უნდა აღმოჩნდნენ **a** და **b**. ამ შედეგის მიღწევამდე ზემოთ მოცემული გაცვლის მოდელის მიხედვით, მხოლოდ ქონების გამცვლელი პირი მოიპოვებს წილზე ფლობის უფლებას. ქონებას კი განკარგავს **B**. შესაბამისად, ჯერ ეს იურიდიული პირი უნდა გახდეს **A**-ს პარტნიორი. ამის შემდეგ **b** მოიპოვებს **A**-ს შესაბამის წილს **B**-ს მიერ მისთვის **A**-ში წილის, რომელიც დივიდენდია, **B**-ში სრულ წილზე გაცვლით. ამ გაცვლის შემდეგ **B** უქმდება, ვინაიდან ის აღმოჩნდება თავისი თავის 100%-იანი მწილე.

გაერთიანების ვარიანტის შემდგომ შევეხოთ რეორგანიზაციის ისეთ აქტუალურ ვარიანტს, რომელსაც წარმოადგენს პირის მიერ შვილობილი პირის მიერთება. ვთქვათ, **a** არის **A**-ში 100%-ის წილის

³¹² იხ. მ.8.34-ის კომენტარი

მფლობელი პარტნიორი, ხოლო A კი B-ში – 100%-იანი პარტნიორი. B უერთდება A-ს. სიმარტივისა და სიცხადისათვის დავუშვათ, რომ წილების საბაზრო ფასები წმინდა აქტივების ტოლია. ვთქვათ, a-ს წილის საგადასახადო და საბაზრო ღირებულება A-ში ტოლია 100 ლარის, ხოლო A-ს B-ში კი – ასევე 100 ლარის, მაგრამ მისი საბაზრო ფასი ანუ B-ს წმინდა აქტივი იყოს 300 ლარი.

რეორგანიზაციის გაცვლის მოდელის გამოყენებისათვის ეს მიერთება ისე არ უნდა გავიგოთ, თითქოს B-ს ლიკვიდაციით A დაბუღობს მის სრულ ქონებას. გაცვლის მოდელის დაშვებისას ეს ოპერაცია (ლიკვიდაცია) დაიყოფოდა შემდეგ მარტივ ნაბიჯებად: ა) A გადასცემს B-ს სრულ წილს თავისივე თავში; ბ) B კი გადასცემს A-ს სრულ ქონებას ვალდებულებების გარეშე. რეორგანიზაციისას კი ადგილი აქვს ვალდებულებების გადაცემას.

ამგვარად, შვილობილი პირის მიერთების მექანიზმში გასარკვევად უმჯობესია, გაცვლის მოდელის ნაბიჯები ბალანსების გამოყენებით გამოვსახოთ გრაფიკულად:

აღნიშვნები: I_B – ინვესტიცია B-ში, I_K – ინვესტიცია K-ში, K_a – a-ს შესაბამისი საკუთარი კაპიტალი, K_K – K-ს შესაბამისი საკუთარი კაპიტალი, K_B – B-ს შესაბამისი საკუთარი კაპიტალი.

საწყისი ეტაპი

A	B
I_B 100	ფული 300
100 K_a	300 K_A

მე-2 ეტაპი. B ხდება A-ში პარტნიორი. 300 ლარი იცვლება A-ში 300 ლარიან წილზე. წილისა და ქონების ღირებულებები არ იცვლება

A	B
I_B 100	I_A 300
300	300 K_A
100 K_a	300 K_B

მე-3 ეტაპი. პარტნიორი A თავის წილს B-ში უცვლის B-ს ინვესტიციაში, რომლის გაცემაც დივიდენდს აღარ წარმოადგენს. ღირებულებები კვლავ უცვლელია

A	
I_A 100	100 K_a
300	300 K_B

B	
I_B 300	300 K_A

მე-4 ეტაპი. პარტნიორების შეცვლის გამო, შეიცვლება პასივის მხარეებიც

A	
I_A 100	100 K_a
300	300 K_A

B	
I_B 300	300 K_B

მე-5 ეტაპი. B უქმდება. A-ს წილიც თავის თავში უქმდება და ნა-მოიქმნება მოგება

A	
I_A 100	100 K_a
300	100 K_A
	200 მოგება

მე-6 ეტაპი. საბოლოო სახე. მიღებულია მოგება

A	
300	100 K_a
	200 მოგება

მე-6 ეტაპის დასრულებისას მიიღება მოგება. მისი მიღება გამონვეულია თავის თავში წილის გაუქმებით. რეალურად ის წარმოადგენს დივიდენდს, რომელიც B-ს შეეძლო გაეცა A-თვის. ლიკვიდაციის მსგავსად (მ.150.1.დ), პარტნიორის წილის გაუქმებისას მხედველობაში არ მიიღება მოგება/ზარალი.

აღვნიშნავთ, რომ საგადასახადო მიზნებისათვის გუდვილის წარმოქმნა არ არის გათვალისწინებული. თუ ბასს-ის მიხედვით ის წარმოიქმნებოდა, მაშინ მისი საგადასახადო ღირებულება ისედაც 0 ლარი იქნებოდა, ვინაიდან ყველა წილისა და ქონების ღირებულება უცვლელია.

რაც შეეხება რეორგანიზაციის დაბეგვრასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ნორმებს, არსებული პრაქტიკიდან გამომდინარე, შეგვიძლია ვთქვათ, რომ რეალურად იყენებენ საგადასახადო კოდექსის 152-ე მუხლის ნორმების მხოლოდ იმ წინადადებებს (!), რომლებიც გასაგებად არის ჩამოყალიბებული, ხოლო სხვა წინადადებებს – არა. ამის მაგალითია მისი მე-ნ ნაწილი. მაგრამ ეს არის არამდგრადი პრაქტიკა. ეს პრაქტიკა კი ექვემდებარება შეცვლას მაშინ, როდესაც საგადასახადო ორგანოს ან მენარმის მხრიდან, ვინმე უფრო ღრმად ჩაიხედავს ამ ნორმების არსში. ამას კი სავსებით შესაძლებელია მოჰყვეს არასასურველი შედეგები. ნებისმიერი საგადასახადო ნორმის ხარვეზი ხომ პირდაპირ და ცალსახად არის დაკავშირებული მენარმისათვის როგორც სანქციების დაკისრებასთან, ასევე ზედმეტად დაბეგვრასთან. რაც შეეხება სახელმწიფოს, რეორგანიზაციის დაბეგვრასთან დაკავშირებულ ნორმებში არსებული ხარვეზები ხელს შეუწყობს საპირისპირო პროცესებს: გადასახადების გადაუხდელობას ან დაგვიანებით გადახდას.

თავი XX

გადასახადების ადმინისტრირების წესები

მუხლი 153. დეკლარაციის წარდგენა

1. საშემოსავლო გადასახადისა და მოგების გადასახადის შესახებ დეკლარაციას საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს საანგარიშო წლის მომდევნო წლის 1 აპრილამდე წარუდგენენ:

ა) რეზიდენტი ფიზიკური პირები, რომელთა შემოსავლებიც არ ექვემდებარება დაბეგვრას საქართველოში არსებულ გადახდის წყაროსთან;

ბ) საქართველოს საწარმოები;

გ) არარეზიდენტი ფიზიკური პირები და არარეზიდენტი საწარმოები, რომლებიც შემოსავლებს იღებენ საქართველოში არსებული წყაროდან და არ იბეგრებიან გადახდის წყაროსთან.

2. მეწარმე ფიზიკური პირი საქართველოში ეკონომიკური საქმიანობის შეწყვეტისას საგადასახადო ორგანოს 30 სამუშაო დღის ვადაში წარუდგენს დეკლარაციას ერთობლივი შემოსავლებისა და გამოქვითვების შესახებ. ამასთანავე, შემდგომ პერიოდში გადასახადის გადამხდელს ეკონომიკური საქმიანობის განახლებამდე არ ევალება საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენა.

3. იურიდიული პირის ლიკვიდაციის შესახებ სალიკვიდაციო კომისია ან გადასახადის გადამხდელი დაუყოვნებლივ წერილობით აცნობებს საგადასახადო ორგანოს. იურიდიული პირის ლიკვიდაციის თაობაზე გადანყვეტილების მიღებიდან 15 დღის ვადაში სალიკვიდაციო კომისია ვალდებულია წარუდგინოს დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოს.

3¹. ფიზიკურ პირს (სამეწარმეო საქმიანობის განმახორციელებელი ფიზიკური პირის გარდა), რომელიც მიღებული ერთობლივი წლიური შემოსავლიდან არ ახორციელებს გამოქვითვებს (გარდა ამ მუხლის მე-8 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა), უფლება აქვს, არ წარადგინოს საგადასახადო ორგანოში საშემოსავლო გადასახადის შესახებ წლიური დეკლარაცია. ამ შემთხვევაში მის მიერ დადგენილ ვადაში ფაქტობრივად გადახდილი წლიური საშემოსავლო გადასახადი

დის თანხა ჩაითვლება საშემოსავლო გადასახადის მიხედვით დეკლარირებულ საგადასახადო ვალდებულებად. ამასთანავე, თუ დეკლარირება შემდგომ განხორციელდება აღნიშნული პერიოდების მიხედვით, იგი შესწორებულ დეკლარაციად ჩაითვლება. (14.06.2011. N4754)

4. ფიზიკურ პირს, რომელიც არ არის ვალდებული, წარადგინოს დეკლარაცია, შეუძლია წარადგინოს იგი გადასახადის გადაანგარიშებისა და დაბრუნების მოთხოვნით.

5. პირი ვალდებულია, ყოველ საანგარიშო პერიოდზე, არა უგვიანეს ამ პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესითა და ფორმით საგადასახადო ორგანოში წარადგინოს დეკლარაცია გაცემული შრომის ანაზღაურების თანხებისა და დაკავებული გადასახადის შესახებ. საანგარიშო პერიოდად განისაზღვროს: (14.06.2011. N4754)

ა) კვარტალი – იმ გადასახადის გადამხდელებისათვის, რომლებიც ამ კოდექსის 309-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად, საქართველოს მთავრობის დადგენილებით ეტაპობრივად გადავლენ კვარტალურ დეკლარირებასა და გადასახადის გადახდაზე;

ბ) კალენდარული თვე – იმ გადასახადის გადამხდელებისათვის, რომლებიც ამ კოდექსის 309-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად არ გადავლენ კვარტალურ დეკლარირებასა და გადასახადის გადახდაზე.

6. მომავალი მესაკუთრის საკუთრების უფლების რეგისტრაციამდე მარეგისტრირებელი ორგანო ვალდებულია ფიზიკურ პირს აცნობოს საგადასახადო ანგარიშგებისა და გადასახადის გადახდის ვალდებულების შესახებ, აგრეთვე მისი შეუსრულებლობისას ამ კოდექსით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის თაობაზე:

ა) ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებული აქტივის რეალიზაციის შემთხვევაში;

ბ) ფიზიკური პირის მიერ ქონების საჩუქრად მიღების (გარდა I და II რიგის მემკვიდრეების მიერ ქონების ჩუქებით მიღებისა და III და IV რიგის მემკვიდრეების მიერ საგადასახადო წლის განმავლობაში 150 000 ლარამდე ღირებულების ქონების ჩუქებით ან/და მემკვიდრეობით მიღებისა) შემთხვევაში;

გ) III და IV რიგის მემკვიდრეების მიერ საგადასახადო წლის განმავლობაში 150 000 ლარის ან მეტი ღირებულების ქონების ჩუქებით ან/და მემკვიდრეობით მიღების შემთხვევაში.

7. III და IV რიგის მემკვიდრეების მიერ საგადასახადო წლის განმავლობაში 150 000 ლარის ან მეტი ღირებულების ქონების ჩუქებით ან/და მემკვიდრეობით მიღების შემთხვევაში საშემოსავლო გადასახადი ექვემდებარება გადახდას 2 კალენდარული წლის განმავლობაში, რომლის დროსაც დეკლარაციის წარდგენისა და გადასახადის გადახდის ვადებს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

8. საქართველოში არსებული დიპლომატიური სტატუსის მქონე საერთაშორისო ორგანიზაციების მიერ საქართველოს მოქალაქეებისთვის გადახდილი ანაზღაურების დაბეგვრის წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

9. თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის სანარმოს მიერ დაქირავებულისათვის გადახდილი ხელფასის დაბეგვრის წესს განსაზღვრავს საქართველოს მთავრობა.

მუხლის პირველი ნაწილით მოცემულია ძირითადი წესი, თუ ვის ევალება საშემოსავლო/მოგების გადასახადის საგადასახადო ორგანოში დეკლარირება.³¹³ კერძოდ, ესენია:

- რეზიდენტი ფიზიკური პირი, ოღონდ მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მისი შემოსავლები კოდექსის მიხედვით არ ექვემდებარება დაბეგვრას საქართველოში არსებულ გადახდის წყაროსთან;
- საქართველოს სანარმო;
- არარეზიდენტი ფიზიკური პირი და არარეზიდენტი სანარმო, ოღონდ მხოლოდ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ იმ შემოსავლებთან მიმართებით, რომლებიც კოდექსის მიხედვით არ იბეგრებიან გადახდის წყაროსთან.

რეზიდენტ ფიზიკურ პირთან მიმართებით გამოყენებულ ფრაზასთან „საქართველოში არსებულ გადახდის წყაროსთან“ დაკავშირებით შევნიშნავთ, რომ იგი კოდექსის სხვა ნორმებში არ გვხვდება. კოდექსით მოცემული ასევე არაა, თუ რომელი ადგილი ითვლება გადახდის წყაროს ადგილად. დაშვება, რომ აქ უნდა იგულისხმებოდეს ანგარიშსწორების ან თანხის მიღების ადგილი, რიგ შემთხვევებში ალოგიკურ შედეგებამდე მიგვიყვანდა.³¹⁴ ვფიქრობთ, აღნიშნულის

³¹³ საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციას წარადგენს ფიზიკური პირი, ხოლო მოგების დეკლარაციისას კი – სანარმო

³¹⁴ მაგალითად, საგადასახადო აგენტის ისეთი გადახდები, როდესაც თანხის მიღე-

გამო ამ კონტექსტში კანონმდებლის მიერ აქცენტის კონკრეტულ ადგილზე წარმოება არცთუ კორექტულია. ტერმინი „გადახდის წყარო“ მიუთითებს გადასახადის გადახდის მექანიზმს, რაც მდგომარეობს გადახდისას შემოსავლის თანხიდან კოდექსით განსაზღვრული და საქართველოს ბიუჯეტში შესატანი გადასახადის დაკავებაში. შესაბამისად, თუ მკაფიოდ იქნება განსაზღვრული, ასეთ გადახდებთან მიმართებით თუ ვინ წარმოადგენს საგადასახადო აგენტს, გადახდის წყაროს ადგილის განსაზღვრის საჭიროება არც იარსებებს. ამდენად, რეზიდენტ ფიზიკურ პირთან მიმართებით უნდა ვიგულისხმოთ, რომ იგი ვალდებულია, წარადგინოს დეკლარაცია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მის მიერ მიღებულ შემოსავალთან დაკავშირებით კოდექსით განსაზღვრული არაა საგადასახადო აგენტი. შესაბამისად, იმ შემთხვევაში, როდესაც კოდექსის საფუძველზე საგადასახადო აგენტს ევალება თანხის დაკავება მიუხედავად იმისა, შეასრულა თუ არა მან ეს ვალდებულება, რეზიდენტ ფიზიკურ პირს არ ეკისრება დეკლარირების ვალდებულება.

ვფიქრობთ, არსებითად იგივე წესი უნდა იქნეს გამოყენებული პირველ ნაწილში მითითებულ არარეზიდენტ პირებთან მიმართებით კოდექსის მე-80 და 97-ე მუხლების დებულებების გათვალისწინებით. ამ მუხლების კომენტირებისას, როგორც უკვე აღვნიშნეთ, მათი ნორმები წესით უნდა მოიცავდეს ყველა იმ შემთხვევას, როდესაც არარეზიდენტს წარმოეშვება დაბეგვრის ობიექტი. შესაბამისად, როდესაც საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული არარეზიდენტი პირის შემოსავალი არ ექცევა ზემოთ მითითებული მუხლების არეალში, დაბეგვრის ობიექტი არ წარმოიშვება და, შესაბამისად, ამ შემოსავალთან მიმართებით პირის საგადასახადო ვალდებულება არ უნდა წარმოიშვებოდეს. ამასთან, დეკლარირების ვალდებულება არარეზიდენტ პირებს უნდა დაეკისროთ ქონების რეალიზაციისას ან მუდმივი დაწესებულების არსებობის შემთხვევაში. ასევე შევნიშნეთ, რომ აღნიშნულთან დაკავშირებით საგადასახადო ორგანოებს განსხვავებული მოსაზრება გააჩნიათ, რაც, სავარაუდოდ, ეყრდნობა 153-ე მუხლის 1-ლ ნაწილის გ) ქვეპუნქტში მოცემული ნორმის „ფართო“ განმარტებას, მიუხედავად მე-80 და 97-ე მუხლებით მოცემული დებულებების არსებობისა.

ბის ადგილს არ წარმოადგენს საქართველო

აღნიშნული მოსაზრების მიხედვით, საქართველოში არსებული წყაროდან არარეზიდენტის მიერ მიღებულ ნებისმიერ იმ შემოსავლებთან მიმართებით, რომლებისთვისაც კოდექსით განსაზღვრული არაა საგადასახადო აგენტი, დეკლარირების ვალდებულება ეკისრება არარეზიდენტს. აზრთა სხვადასხვაობის აღმოფხვრის მიზნით სასურველია კოდექსის შესაბამის ნორმებში ცვლილებების შეტანა.

გადასახადის გადახდა წარმოებს მუხლის პირველ ნაწილში განსაზღვრულ ვადაში³¹⁵.

- მუხლის მე-5 ნაწილით საგადასახადო აგენტებისთვის დგინდება დეკლარირების ვალდებულება მათ მიერ გადახდილ თანხებთან მიმართებით.
- მუხლის მე-8 ნაწილში მითითებული წესი დადგენილია ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010 „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ №996 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის 34-ე მუხლით.
- საქართველოს მთავრობის 27.06.2008 №144 დადგენილებით განსაზღვრულია თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის სანარმოს მიერ დაქირავებულისათვის გადახდილი ხელფასის დაბეგვრის წესი. თუმცა, უნდა შევნიშნოთ, რომ ამჟამად არსებული ეს წესი გამოცემულია წინამორბედი კოდექსის საფუძველზე. სასურველია, თუ ეს ხარვეზი აღმოიფხვრება დადგენილებაში შესაბამისი ცვლილებების შეტანით ან ახლის გამოცემით.

დეკლარაციის ფორმები დადგენილია ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010 „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ №996 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციით.

მუხლი 154. გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავების წესი

1. გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავება ევალება საგადასახადო აგენტს, რომელიც არის იურიდიული პირი, სანარმო/ორგანიზაცია ან მენარმე ფიზიკური პირი, კერძოდ:

ა) პირი, რომელიც დაქირავებულს უხდის ხელფასს, გარდა:

³¹⁵ იხ. 62-ე მუხლის მე-2 ნაწილი

ა.ა) თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის საწარმოს მიერ საქართველოს რეზიდენტი დაქირავებულისათვის გადახდილი ხელფასისა;

ა.ბ) არარეზიდენტის მიერ დაქირავებულისათვის გადახდილი ხელფასისა, როდესაც ასეთი ხარჯი არ მიეკუთვნება არარეზიდენტის მუდმივი დანესებულების ხარჯებს;

ბ) პირი, რომელიც პირს უხდის პენსიას, გარდა იმ პენსიისა, რომელიც გაიცემა სახელმწიფო სოციალური უზრუნველყოფის სისტემაში;

გ) პირი, რომელიც იხდის ამ კოდექსის 134-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ გადასახდელებს;

დ) საწარმო/ორგანიზაცია ან მენარმე ფიზიკური პირი, რომელიც განუული მომსახურების ღირებულებას უნაზღაურებს ფიზიკურ პირს, რომელსაც არ აქვს გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობა;

ე) პირი (გარდა სამორინის, ტოტალიზატორის, სათამაშო აპარატების სალონის მომწყობი პირისა, აღნიშნული საქმიანობის ნაწილში), რომელიც დაკავებულია სათამაშო ბიზნესით და ფიზიკურ პირს უხდის მოგებას.

შენიშვნა: ფიზიკური პირის მიერ მოგებისას, მისი მოთხოვნის შემთხვევაში, სამორინის, ტოტალიზატორის, სათამაშო აპარატების სალონის მომწყობი პირი აღნიშნული საქმიანობის ნაწილში ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო აგენტისთვის ამ მუხლით გათვალისწინებული ვალდებულებები; (8.11.2011. N5202)

(ე) წამახალისებელი გათამაშების, სამორინეს (აზარტული ტურნირის მოწყობის ნაწილში), ლოტოს, ბინგოს, ლატარიის მომწყობი პირი, რომელიც ფიზიკურ პირს უხდის მოგებას; (9.12.2011 N 5452 ამოქმედდეს 2012 წლის 3 იანვრიდან)

(ე) წამახალისებელი გათამაშების, სამორინეს (აზარტული ტურნირის მოწყობის ნაწილში), ლოტოს, ბინგოსა და ლატარიის მომწყობი პირი, რომელიც ფიზიკურ პირს უხდის მოგებას. (20.12.2011 N 5556 ამოქმედდეს 2012 წლის 4 იანვრიდან)

შენიშვნა: ფიზიკური პირის მიერ მოგებისას, მისი მოთხოვნის შემთხვევაში, სამორინეს, ტოტალიზატორის, სათამაშო აპარატების სალონის მომწყობი პირი აღნიშნული საქმიანობის ნაწილში ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო აგენტისთვის ამ მუხლით გათვალისწინებული ვალდებულებები; (20.12.2011 N 5556 ამოქმედდეს 2012 წლის 4 იანვრიდან)

ვ) პირი, რომელიც პირს უხდის სტიპენდიას, გარდა სახელმწიფო სტიპენდიისა;

ზ) რეზიდენტი საწარმო, რომელიც პირს უხდის დივიდენდს;

თ) პირი, რომელიც პირს უხდის პროცენტს;

ი) პირი, რომელიც ფიზიკურ პირს უხდის როიალტს;

კ) ამოღებულია (8.11.2011. N5202 ამოქმედდეს 2012 წლის 1 იანვრიდან)

ლ) „ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის 26-ე პუნქტით გათვალისწინებული საბროკერო კომპანია, გადასახადის გადამხდელად არარეგისტრირებული პირის ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციის შემთხვევაში, ასეთი რეალიზაციით მიღებული ნამეტი შემოსავლის გაცემისას;

მ) პირი, რომელიც უსასყიდლოდ გადასცემს ქონებას ფიზიკურ პირს, რომელსაც არ აქვს გადასახადის გადამხდელის მონაშობა.

ნ) სსზ-ის სტატუსის მქონე იურიდიული პირი – ამ კოდექსის 133¹ მუხლით გათვალისწინებულ შემთხვევებში. (8.11.2011. N5202 ამოქმედდეს 2012 წლის 1 იანვრიდან)

2. გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავებისას:

ა) გადასახადის დაკავებისა და ბიუჯეტში მისი გადარიცხვისათვის პასუხისმგებლობა ეკისრება შემოსავლის გადამხდელს;

ბ) გადასახადის თანხის დაუკავებლობის შემთხვევაში შემოსავლის გადამხდელი ვალდებულია ბიუჯეტში შეიტანოს დაუკავებელი გადასახადის თანხა ფაქტობრივად გადახდილი ანაზღაურების შესაბამისად და მასთან დაკავშირებული სანქციები;

გ) შემოსავლის გადამხდელის სახელით გადასახადისა და სანქციების თანხა შეიძლება გადაიხადოს შემოსავლის მიმღებმა.

3. პირი, რომელიც ამ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად გადახდის წყაროსთან აკავებს გადასახადს, ვალდებულია:

ა) ბიუჯეტში გადარიცხოს გადასახადი პირისათვის თანხის გადახდისთანავე, ხოლო განაცემის არაფულადი ფორმით განხორციელების შემთხვევაში – შესაბამისი თვის ბოლო რიცხვში;

ბ) ხელფასის გადახდისას შემოსავლის მიმღებ ფიზიკურ პირს მისი მოთხოვნის შემთხვევაში მისცეს ცნობა ამ პირის გვარისა და სახელის, შემოსავლის თანხისა და სახეობის, აგრეთვე დაკავებული გადასახადის (თუ გადასახადი დაკავებული იყო) თანხის მითითებით;

გ) ცნობა შემოსავლის მიმღები პირის სარეგისტრაციო ნომრის, გვარისა და სახელის, საცხოვრებელი ადგილის მისამართის, საანგარიშო წლისათვის შემოსავლის საერთო თანხისა და დაკავებული გადასახადის საერთო თანხის მითითებით:

გ.ა) წარუდგინოს საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო წლის დამთავრებიდან 30 კალენდარული დღის ვადაში;

გ.ბ) გადასცეს შემოსავლის მიმღებ პირს მისი მოთხოვნის შემთხვევაში.

4. ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნული საგადასახადო აგენტი ვალდებულია, ამ კოდექსის 153-ე მუხლის მე-5 ნაწილით დადგენილ ყოველ საანგარიშო პერიოდზე, არა უგვიანეს ამ პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესითა და ფორმით საგადასახადო ორგანოში წარადგინოს დეკლარაცია განხორციელებული განაცემების დაბეგრასთან დაკავშირებით. (14.06.2011. N4754)

5. ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ა.ბ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული ხელფასის მიმართ საგადასახადო ვალდებულების შესრულების მიზნით დაქირავებული უფლებამოსილია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით თვითონ შეასრულოს გადასახადის გამოანგარიშების, დეკლარირების და ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულებები. ასეთ შემთხვევაში არარეზიდენტ დამქირავებელს ეხსნება გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავების ვალდებულება.

მუხლის პირველი ნაწილი განსაზღვრავს იმ პირებს, რომლებიც კონკრეტულ გადახდებთან მიმართებით საშემოსავლო/მოგების გადასახადის მიზნებისთვის წარმოადგენენ საგადასახადო აგენტებს. ამ პირთა წრე, როგორც ჩანს, ძალზე ფართოა და იგი მოიცავს ნებისმიერ პირს (მათ შორის, ნებისმიერ არარეზიდენტ პირს), გარდა არამენარმე ფიზიკური პირისა. საგადასახადო აგენტთა ასეთი ფართო წრის შემოღება, როგორც ჩანს, წარმოადგენს იმის მცდელობას, რომ რაც შეიძლება ნაკლები შემოსავალი დარჩეს დაუბეგრავი. თუმცა, უნდა შევნიშნოთ, რომ ეს მიზანი ამ გზით პრაქტიკულად მიღწევადი არაა.

საგადასახადო აგენტის ინსტიტუტის შემოღების მთავარი მიზანი აღმინისტრირების გამარტივება უნდა იყოს. ამასთან, მის გა-

მოყენებას აზრი აქვს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც იმ პირის მიმართ, რომელსაც კანონმდებლობა საგადასახადო აგენტის ფუნქციას აკისრებს, საგადასახადო ორგანოების მხრიდან შესაძლებელია საგადასახადო კონტროლის მექანიზმების გამოყენება.

მაგალითი 1

დავუშვათ, საქართველოში მუდმივი დანესებულების არმქონე არარეზიდენტი სანარმო A საქართველოს ტერიტორიაზე მომსახურებას უწევს საქართველოში მუდმივი დანესებულებისა თუ წარმომადგენლობის ასევე არმქონე არარეზიდენტ სანარმო B-ს. დავუშვათ, ასევე, რომ A-ს მიერ მიღებული შემოსავალი კვალიფიცირდება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად. მოცემულ შემთხვევაში, B ვალდებულია, დააკავოს გადასახადი და გადაიხადოს საქართველოს ბიუჯეტში. ნაკლებსავარაუდოა, რომ ეს ასე მოხდება, და უფრო ნაკლებსავარაუდოა, რომ საქართველოს საგადასახადო ორგანოებს ექნებათ რაიმე ბერკეტი აღნიშნული გადასახადის იძულებითი წესით ამოღებისა.

მეორე მხრივ, საგადასახადო აგენტების ასე ფართო წრის შემოღებით შესაძლოა გადასახადის იმ გადამხდელს, რომლის მიმართაც შესაძლებელია საგადასახადო კონტროლის განხორციელება, შეექმნას გადასახადის გადაუხდელობის მართლზომიერი საფუძველი.

მაგალითი 2

დავუშვათ, არარეზიდენტ სანარმო A-ს, რომელსაც საქართველოში არ გააჩნია რაიმე დანესებულება (მუდმივი დანესებულება თუ სხვა წარმომადგენლობა), საქართველოში მომსახურებას უწევს საქართველოს რეზიდენტი და მოქალაქე ფიზიკური პირი, რომელსაც არ გააჩნია გადასახადის გადამხდელის მონაგობა. დავუშვათ, რომ ამ მომსახურების განევა არ აქცევს ამ ფიზიკურ პირს მენარმე ფიზიკურ პირად. არარეზიდენტი A მომსახურების საფასურს ფიზიკურ პირს უხდის საქართველოში არსებული ბანკის ანგარიშსწორების ანგარიშზე ჩარიცხვის გზით. მოცემულ შემთხვევაში, საგადასახადო კოდექსის მიხედვით A ვალდებულია დააკავოს გადასახადი და გადაიხადოს იგი საქართველოს ბიუჯეტში. ამ ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოებმა ფიზიკურ

პირს წესით არ უნდა მოსთხოვონ საშემოსავლო გადასახადის გადახდა.

შესაბამისად, ერთი მხრივ, სასურველია, თუ საგადასახადო აგენტთა წრე შეიზღუდება იმგვარად, რომ მან მოიცვას მხოლოდ ის პირები, რომელთა მიმართ პრაქტიკულად შესაძლებელი იქნება საგადასახადო ორგანოების მხრიდან საგადასახადო კონტროლის განხორციელება და, მეორე მხრივ, წრის შეზღუდვა არ „უბიძგებს“ გადასახადის გადამხდელს მართლზომიერად არ გადაიხადოს გადასახადი.

პირველი ნაწილის ა.ბ) ქვეპუნქტის მიხედვით დაქირავებულისთვის გადახდილ ხელფასთან მიმართებით არარეზიდენტი არ წარმოადგენს საგადასახადო აგენტს იმ პირობით, თუ ხელფასის ხარჯი არ მიეკუთვნება ამ არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების ხარჯებს.

ქვეპუნქტის ამ რედაქციით შემოღებით ის არარეზიდენტი სანარმოები თუ ორგანიზაციები, რომლებიც საქართველოში საქმიანობას ახორციელებენ მუდმივი დაწესებულების გარეშე, მაგრამ სხვადასხვა წარმომადგენლობების მეშვეობით, უნებურად გათავისუფლდნენ გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავების ვალდებულებისაგან მათ მიერ ამ წარმომადგენლობების მეშვეობით დაქირავებულ პირებზე გაცემულ ხელფასებთან დაკავშირებით. შესაბამისად, როგორც ჩანს, ასეთ შემთხვევებში თვით დაქირავებული პირია ვალდებული მიღებული ხელფასის დეკლარირებით. უნდა შევნიშნოთ, რომ ამ პირებთან მიმართებით და ადმინისტრირების თვალსაზრისით უმჯობესი იქნებოდა, ძალაში ყოფილიყო წინამორბედი კოდექსით დადგენილი და პრაქტიკაში აპრობირებული წესი.

ბუნდოვანია მუხლის მე-5 ნაწილით დადგენილ ნორმა. კერძოდ, მის მიხედვით ა.ბ) ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში დაქირავებული პირი უფლებამოსილია, და არა – ვალდებული, შეასრულოს გადასახადის გამოანგარიშების, დეკლარირებისა და ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულებები. და თუ იგი შეასრულებს ამგვარ ვალდებულებებს, დამქირავებელს „ეხსნება გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავების ვალდებულება“, ანუ დამქირავებელს ეხსნება ის ვალდებულება, რომელიც ისედაც არ ეკისრებოდა მას, რაც აშკარა ხარვეზია. შევნიშნავთ, რომ 153-ე მუხლის პირველი ნაწილის ძალით

დაქირავებული ვალდებულია, თავად წარადგინოს დეკლარაცია და შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულება.

პირელი ნაწილის ე) ქვეპუნქტის³¹⁶ მიხედვით ტოტალიზატორის, სათამაშო აპარატების სალონის მომწყოები პირი ფიზიკურ პირზე მოგებების გაცემისას, ჩვეულებრივ, არ წარმოადგენს საგადასახადო აგენტს, თუმცა კი მოგების მიმღები ფიზიკური პირის მოთხოვნის შემთხვევაში მას ავტომატურად ეკისრება საგადასახადო აგენტის ვალდებულება. იგივე წესი ვრცელდება სამორინეს მომწყოები პირის მიერ გაცემულ მოგებებზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მოგება გაცემულია აზარტული ტურნირის³¹⁷ ფარგლებში, რა დროსაც სამორინეს მომწყოები პირი ნებისმიერ შემთხვევაში ვალდებულია დააკავოს გადასახადი.

რაც შეეხება წამახალისებელი გათამაშების, ლოტოს, ბინგოსა და ლატარიის მომწყოები პირებს, ისინი წარმოადგენენ საგადასახადო აგენტებს ფიზიკურ პირზე მოგებების გაცემისას.

პირველი ნაწილის მ) ქვეპუნქტის მიხედვით გადასახადის გადამხდელის მოწმობის არმქონე ფიზიკური პირის მიერ ქონების უსასყიდლოდ მიღების შედეგად მიღებული შემოსავალი ექვემდებარება დაბეგვრას გადახდის წყაროსთან მუხლის პირველ ნაწილში მითითებული საგადასახადო აგენტის მიერ. ქონებაში, სავარაუდოდ, უნდა ვიგულისხმოთ ნებისმიერი ქონება (მათ შორის, ფულადი სახსრებიც), რომელზეც ფიზიკური პირი ასეთი გადაცემის შედეგად მოიპოვებს საკუთრების უფლებას. შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელის მოწმობის არმქონე ფიზიკური პირის მიერ მომსახურების უსასყიდლოდ მიღების შედეგად წარმოქმნილი სარგებელი გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას არ ექვემდებარება. ცხადია, ამ ქვეპუნქტით განსაზღვრული გადასახადის გადახდის წყაროსთან დაკავების ვალდებულება არ წარმოიშვება მაშინ, როდესაც ფიზიკური პირის მიერ ქონების უსასყიდლოდ მიღების შედეგად წარმოქმნილი სარგე-

³¹⁶ ამ ქვეპუნქტში გამოყენებული ტერმინების განმარტების მიზნით იხ. ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყოების შესახებ კანონი

³¹⁷ ტერმინი „აზარტული ტურნირი“ „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყოების შესახებ“ კანონის მიხედვით განიშარტება როგორც „თამაშობა, რომელსაც ატარებს სამორინეს მოწყოების ნებართვის მფლობელი აზარტული ტურნირის მაგიდის მეშვეობით და რომლიდანაც ორგანიზატორი შემოსავალს არ იღებს. აზარტული ტურნირის ორგანიზება დასაშვებია, როგორც სამორინეს მოწყოების ნებართვით ორგანიზებულ ობიექტზე, ისე მის გარეთ“

ბელი კოდექსის საფუძველზე განთავისუფლებულია საშემოსავლო გადასახადისგან.

მუხლის მე-2 და მე-4 ნაწილებით მოცემულია საგადასახადო აგენტის საგადასახადო ვალდებულების შესრულების წესი და საგადასახადო ანგარიშგების³¹⁸ ვალდებულებები. ამ ნაწილებით ასევე დაკონკრეტებულია, რომ ამ ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში კოდექსით გათვალისწინებული სანქციები დაეკისრება საგადასახადო აგენტს, და არა – შემოსავლის მიმღებ პირს.

მუხლი 155. მიმდინარე გადასახდელები

1. სანარმოები და მენარმე ფიზიკური პირები, რომლებიც ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას, ვალდებული არიან მიმდინარე გადასახდელების თანხები ბიუჯეტში შეიტანონ გასული საგადასახადო წლის წლიური გადასახადის მიხედვით, შემდეგი ოდენობით:

- ა) არა უგვიანეს 15 მაისისა – 25 პროცენტი;
- ბ) არა უგვიანეს 15 ივლისისა – 25 პროცენტი;
- გ) არა უგვიანეს 15 სექტემბრისა – 25 პროცენტი;
- დ) არა უგვიანეს 15 დეკემბრისა – 25 პროცენტი.

2. მიმდინარე გადასახდელებს არ იხდის გადასახადის გადამხდელი, რომელსაც გასული საგადასახადო წლის განმავლობაში არ ჰქონდა დასაბეგრი შემოსავალი/დასაბეგრი მოგება, ასევე პირი, რომელსაც მიმდინარე წელს გაუუქმდა მიკრო ბიზნესის ან ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსი და გასული საგადასახადო წლის მიხედვით ჰქონდა დასაბეგრი შემოსავალი.(20.12.2011 N 5556)

3. თუ გადასახადის გადამხდელის მიმდინარე საგადასახადო წლის მოსალოდნელი დასაბეგრი შემოსავალი (მოგება), მათ შორის, საგადასახადო შეღავათების გათვალისწინებით, არანაკლებ 50 პროცენტით მცირდება გასული საგადასახადო წლის დასაბეგრი შემოსავალთან (მოგებასთან) შედარებით და აღნიშნულის შესახებ იგი მიმდინარე გადასახდელების გადახდის ვადის დადგომამდე აცნობებს შესაბამის საგადასახადო ორგანოს, გადასახადის გადამხდელს უფ-

³¹⁸ იხ. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 31.12.2010 „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ №996 ბრძანებით დამტიციებული ინსტრუქციის XI თავი

ლება აქვს, შეამციროს ან არ გადაიხადოს მიმდინარე გადასახდელე-ბის თანხები.

4. გადასახადის გადამხდელის მიერ ამ მუხლის მე-3 ნაწილის გა-მოყენების შემთხვევაში, თუ წარმოდგენილი ფაქტობრივი წლიური შედეგების მიხედვით არ დასტურდება მოსალოდნელი დასაბეგრი შემოსავლის (მოგების) არანაკლებ 50 პროცენტით შემცირება და გადასახადის გადამხდელს საანგარიშო წლის განმავლობაში სრუ-ლი ოდენობით არ გადაუხდია მიმდინარე გადასახდელეები, მან უნდა გადაიხადოს საურავი ამ კოდექსის შესაბამისად, მიმდინარე გადა-სახდელეების გადახდის ვადების დადგენილი თარიღებიდან საგა-დასახადო დეკლარაციის წარდგენის თარიღამდე არსებულ დროის მონაკვეთში.

5. თუ წინა საგადასახადო პერიოდთან შედარებით იცვლება გადასახადის განაკვეთი, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, მიმდინარე გადასახდელეები გადაიხადოს წინა საგადასახადო წლის დასაბეგრი შემოსავლიდან (მოგებიდან) მიმდინარე საგადასახადო წლისთვის მოქმედი განაკვეთის მიხედვით გადაანგარიშებული თან-ხებიდან.

6. მიმდინარე გადასახდელთა ბიუჯეტში ჩარიცხული თანხები გადასახადის გადამხდელს ჩაეთვლება საგადასახადო წლის მიხედ-ვით დარიცხულ გადასახადში.

7. მიმდინარე გადასახდელეების გადახდის ვალდებულების შეუს-რულებლობის შემთხვევაში გამოიყენება ამ კოდექსის 238-ე მუხ-ლით გათვალისწინებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

გადახდილი მიმდინარე გადასახდელეების თანხა პრაქტიკულად წარმოდგენს თანხას, რომელიც საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის მომენტში ექვემდებარება საგადასახადო პერიოდის მი-ხედვით გაანგარიშებულ მოგების/საშემოსავლო გადასახადში ჩათვ-ლას, თუმცა ამ მომენტამდე გადახდილი მიმდინარე გადასახდელე-ბის თანხები ვერ ჩაითვლება ზედმეტად გადახდილ თანხად. მიმდი-ნარე გადასახდელეების გადახდის ვალდებულების შეუსრულებლო-ბის შემთხვევაში გადამხდელს შესაძლოა დაეკისროს საურავი. ამას გარდა, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გამოიყენოს 238-ე

მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

მიმდინარე გადასახდელების გადახდის ვალდებულება დგება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ წინა საგადასახადო პერიოდის შედეგების მიხედვით პირს წარმოეშვა საგადასახადო ვალდებულება. შესაბამისად, პირებს რომლებსაც წინა საგადასახადო პერიოდის შედეგების მიხედვით არ უფიქსირდებათ მოგების/საშემოსავლო გადასახადი, არ წარმოეშვებათ ამ გადასახდელების გადახდის ვალდებულება.

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, არ გაიდახადოს მიმდინარე გადასახდელები ან გადაიხადოს შემცირებული ოდენობით, თუ საგადასახადო შეღავათების გათვალისწინებით მიმდინარე საგადასახადო წლის დასაბეგრი შემოსავალი/მოგება **მისი მოსაზრებით** მინიმუმ 50 პროცენტით შემცირდება გასული საგადასახადო წლის დასაბეგრ შემოსავალთან/მოგებასთან შედარებით. ამ უფლების რეალიზების მიზნით საკმარისი იქნება, თუ მუხლის პირველ ნაწილში მითითებულ ერთ-ერთ სავადომდე გადასახადის გადამხდელი ასეთი გადანყვეტილების შესახებ საგადასახადო ორგანოს აცნობებს. თუ გადასახადის გადამხდელის ვარაუდი არ გამართლდება, გადაუხდელ თანხაზე მას დაეკისრება კოდექსით გათვალისწინებული საურავი.

შევნიშნავთ, რომ წინამორბედი საგადასახადო კოდექსიც შეიცავდა მსგავს ნორმას. იმდროინდელი პრაქტიკის გაცნობის მიზნით იხილეთ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 25.11.2009 №762 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-10 მუხლი.