

335.22(005.8)

3

h-929

ზვიად როგავა

გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი

საგადასახადო კანონმდებლობა

საგადასახადო სისტემა

საგადასახადო წარმოება

საგადასახადო ადმინისტრაციები

საგადასახადო კონტროლი

საგადასახადო პასუხისმგებლობა

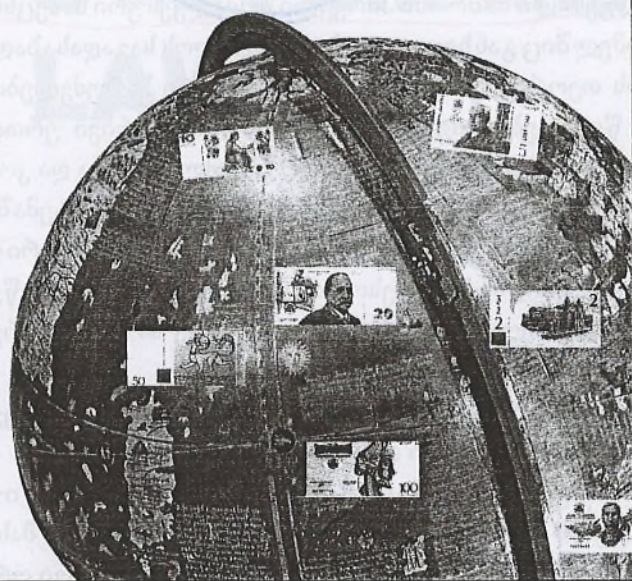
საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადები

ადგილობრივი გადასახადები



ზვიად როგავა

**გადასახადები,
საგადასახადო სისტემა და
საგადასახადო სამართალი**



პუბლიკაციის გამომცემლობა
ბაკმი, თბილისი 2002 წელი

336.22(045.8) + 347.7(045.8)

ნ-721

რედაქტორი

გივი გამსახურდია

ეკონომიკურ მეცნიერებათა დოქტორი, პროფესორი

რეცენზენტები:

ძათივან ძოძრაშვილი

იურიდიულ მეცნიერებათა კანდიდატი

ნუგზარ ძავთარაძე

ეკონომიკურ მეცნიერებათა კანდიდატი



2025/1-

წარმოდგენილი ნაშრომი პირველი კომპლექსური სამეცნიერო მონოგრაფიული გამოკვლევაა, რომელშიც განხილულია საქართველოს საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო სამართლის თეორიული და მეთოდოლოგიური საფუძვლები-ცნება, საგანი, მეთოდი, ელემენტები, წყაროები, საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის მონაწილეთა დახასიათება; განხილულია საგადასახადო რეგულირებისა და კონტროლის სისტემა. ძირითადი ყურადღება ეთმობა საქართველოს საგადასახადო სისტემაში შემავალი საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადების გამოანგარიშებისა და გადახდის წესს.

განსაკუთრებით საინტერესოა თავები, რომლებშიც აღწერილია საერთაშორისო საგადასახადო სამართლის საფუძვლები, აგრეთვე საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემების აგებულების პრინციპები.

კურსის შესწავლას აადვილებს სახელმძღვანელოში მოცემული სქემები, საკონტროლო ტესტები, კითხვა-პასუხები და კროსვორდები.

წიგნი განკუთვნილია მეცნიერ-მკვლევარებისათვის, იურიდიული და ეკონომიკური ფაკულტეტების სტუდენტებისათვის, ასპირანტებისა და მასწავლებლებისათვის, აგრეთვე საგადასახადო, საბაჟო, საფინანსო და სამართალდამცავი ორგანოების მუშაკთათვის.

© ზვიად როგავა

© ბაკმი, ზონდო მაცაზარიძის გამოცემა, 2002

ISBN 99928-910-3-3

ZVIAD ROGAVA

TAXES, TAX SYSTEM AND TAX LAW

Textbook



PUBLISHER BONDO MATSABERIDZE
BAKMI, TBILISI 2002

Editors

GIVI GAMSAKHURDIA

Doctor of Economic Science, Professor

Reviewers:

KETEVAN QOQRASHVILI

Candidate of Legal Science

NUGZAR KAVTARADZE

Candidate of Economic Science

The manual is the first comprehensive scientific monographic research, which describes theoretical principles of Georgian tax system and Tax Law - notion, subject, method, elements, sources; it gives the characterization of the participants of tax-legal affairs and reviews tax regulation and control system. Major attention is given to the calculation and payment rules of general state and local taxes of the Georgian Tax System.

those chapters, which describe the principles of international tax law, also the principles of the tax systems structure of foreign countries, are of major interest.

The Schemes, control tests, questions and keys and crosswords given in the manual help people to get well acquainted with the course.

The manual will help you to learn tax law in a comprehensive manner.

The manual is designed for the research workers, students of Legal and Economic faculties, post graduates and lecturers, as well as for the employees of the Tax, Customs, Finance and Law Enforcement Agencies.

ს ა რ ჩ ე ვ ი

<i>თავი I. გადასახადის ცნება, ნიშნები, სტრუქტურა და კლასიფიკაცია</i>	11
1.1 გადასახადის ცნება და მნიშვნელობა	11
1.2 გადასახადები და სხვა სახელმწიფო შემოსავლები	20
1.3 გადასახადის სტრუქტურა (ელემენტები)	24
1.4 გადასახადის სახეები და მათი კლასიფიკაციის საფუძვლები	31
1.5 გადასახადით დაბეგვრის პრინციპები	37
<i>თავი II. საგადასახადო სამართალი და საგადასახადო სამართლებრივი ურთიერთობები</i>	43
2.1 საგადასახადო სამართლის ცნება, საგანი და მეთოდი	43
2.2 საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების ცნება და სტრუქტურა	50
2.3 ეკონომიკური საქმიანობა და გადასახადებით დაბეგვრა	53
2.4 საგადასახადო სამართლის საფუძვლები	55
<i>თავი III. საგადასახადო კანონმდებლობა</i>	58
3.1 საგადასახადო სამართლის წყაროების ცნება და სახეები	58
3.2 საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სისტემა	60
3.3 საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მოქმედება დროში, სივრცეში და პირთა წრის მიმართ	68
3.4 საერთაშორისო შეთანხმებები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სისტემაში	72
<i>თავი IV. საგადასახადო სისტემის ცნება. საქართველოს საგადასახადო სისტემა</i>	78
4.1 საგადასახადო სისტემის ცნება და ზოგადი დახასიათება	78
4.2 საქართველოს საგადასახადო სისტემა. ზოგადი დახასიათება და სტრუქტურა	82
4.3 საქართველოს საგადასახადო სისტემის ორგანიზაციული პრინციპები	85
4.4 გადასახადების დაწესება, შემოღება და გაუქმება	89
4.5 ადგილობრივი გადასახადები საქართველოს საგადასახადო სისტემაში	92

<i>თავი V. საერთაშორისო საგადასახადო ურთიერთობის სამართლებრივი საფუძვლები. ორმაგი დაბეგვრის წარმოშობის მიზეზები და თავიდან აცილების საშუალებები</i>	94
5.1 საგადასახადო ურთიერთობები უცხოური ელემენტით	94
5.2 საერთაშორისო საგადასახადო სამართლის ცნება და საგანი	95
5.3 საერთაშორისო საგადასახადო სამართლის წყაროები	97
5.4 უცხოური სამართლის სუბიექტების დაბეგვრის რეჟიმები	108
5.5 ტერიტორიულობის პრინციპი საერთაშორისო საგადასახადო სამართალში	112
5.6 მუდმივი დაწესებულება	115
5.7 საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრა. ორმაგი დაბეგვრის წარმოშობის მიზეზები და თავიდან აცილების საშუალებები	122
5.8 საგადასახადო სისტემების უნიფიკაცია. მსოფლიო საგადასახადო კოდექსი	127
5.9 ოფშორული მექანიზმების გამოყენება საერთაშორისო დაბეგვრისას. საგადასახადო თავშესაფრები და საგადასახადო ოაზისები	131

<i>თავი VI. საგადასახადო წარმოება და მისი ძირითადი სტადიები. გადასახადის გამოანგარიშების წესი</i>	138
6.1 საგადასახადო წარმოება და მისი ძირითადი სტადიები	138
6.2 გადასახადის გამოანგარიშების ცნება და ძირითადი სტადიები	141
6.3 საბუღალტრო აღრიცხვა გადასახადების გამოანგარიშების სისტემაში	143
6.4 საგადასახადო აღრიცხვის ცნება და მისი მეთოდოლოგია. გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო პოლიტიკა	146
6.5 გადასახადის საგანი. გადასახადის ობიექტის ცნება	150
6.6 გადასახადის მასშტაბი და გადასახადის ერთეული	155
6.7 საგადასახადო ბაზის ცნება	156
6.8 საგადასახადო განაკვეთის ცნება, საგადასახადო განაკვეთების სახეები	159
6.9 საგადასახადო შეღავათების ცნება და სახეები	163
6.10 საგადასახადო პერიოდი და გადასახადის გამოანგარიშების ხერხი	166
6.11 საგადასახადო დოკუმენტაცია და ანგარიშგება. საგადასახადო დეკლარაციები და საგადასახადო ორგანოების შეტყობინებები	167

<i>თავი VII. გადასახადის გადახდა, აკრეფა და დაბრუნება</i>	170
7.1 გადასახადის გადახდის ცნება და ძირითადი საშუალებები	170
7.2 გადასახადის დამოუკიდებელი გადახდის მოთხოვნები	175
7.3 გადასახადის გადახდის წყაროები და ვადები	177
7.4 გადასახადის მიმდინარე გადასახდელები	180
7.5 გადასახადის დაკავება გადასახადის წყაროსთან	182
7.6 უცხოური ვალუტის გადაანგარიშება	185
7.7 საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება. გადასახადის გადახდის მომენტი	186
7.8 საგადასახადო შენატანი	191
7.9 გადასახადის ზედმეტად გადახდილი თანხების დაბრუნება	192

<i>თავი VIII. საგადასახადო ადმინისტრაციები</i>	197
8.1 საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტრო	197
8.2 საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი	201
8.3 საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს აქციზური საქონლის მონიტორინგის ბიურო	215
8.4 საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგანგებო ლეგიონი	216
8.5 საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საბაჟო დეპარტამენტი	221
8.6 საგადასახადო ორგანოების უფლებები და მოვალეობები	223
8.7 საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები, მათი სამართლებრივი და სოციალური დაცვა	243
8.8 საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს უფლებამოსილება საგადასახადო სფეროში	246

<i>თავი IX. გადასახადის გადამხდელის უფლებები და ვალდებულებები.</i> <i>გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვა</i>	251
9.1 გადასახადის გადამხდელის ცნება და სახეები	251
9.2 გადასახადის გადამხდელთა უფლებები და ვალდებულებები	259
9.3 ცალკეული გადამხდელის დაბეგვრის, აღრიცხვისა და ანგარიშგების გამარტივებული სისტემა	265
9.4 გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვა	267

<i>თავი X. პირები, რომლებიც ხელს უწყობენ გადასახადების გადახდას</i>	275
10.1 ბანკები და სხვა საკრედიტო დაწესებულებები	275
10.2 საგადასახადო აგენტი	279
10.3 გადასახადის ამკრეფნი	281
10.4 საგადასახადო კონსულტანტები	282
10.5 სხვა პირები	283
 <i>თავი XI. საგადასახადო კონტროლი</i>	286
11.1 საგადასახადო კონტროლის ცნება და ძირითადი სახეები	286
11.2 გადამხდელთა რეგისტრაცია	290
11.3 საგადასახადო შემოწმების ჩატარების წესი	292
11.4 საგადასახადო შემოწმების შედეგების გაფორმების წესი	301
11.5 გადასახადებისაგან თავის არიდების პრობლემები	305
 <i>თავი XII. პასუხისმგებლობა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის</i>	315
12.1 საგადასახადო პასუხისმგებლობის ცნება და ნიშნები	315
12.2 საგადასახადო პასუხისმგებლობის პრინციპები	318
12.3 საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამოყენების საერთო პირობები და წესი	322
12.4 გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების საფუძვლები	324
12.5 საგადასახადო სამართალდარღვევის ცნება და ნიშნები	326
12.6 საგადასახადო პასუხისმგებლობის სუბიექტები	331
12.7 საგადასახადო სამართალდარღვევათა სახეები	334
12.8 საგადასახადო სამართალდარღვევის სუბიექტური მხარის პრობლემა საგადასახადო სამართალში	336
12.9 პასუხისმგებლობა გადასახადების შემცირებისათვის	337
12.10 პასუხისმგებლობა დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენისათვის	339
12.11 საგადასახადო პასუხისმგებლობა გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულების პერიოდში თანხების სხვა მიზნებზე მიმართვისათვის	341
\$12.12 დღგ-ის გადამხდელთა პასუხისმგებლობა დღგ-ისგამოანგარი- შებისათვის გათვალისწინებული მოთხოვნების შეუსრულებლობისათვის	342

12.13 საგადასახადო პასუხისმგებლობა გადახდის დადგენილ ვადებში გადაუხდელობისათვის	343
12.14 საგადასახადო პასუხისმგებლობა გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაუკავებლობისათვის	345
12.15 ბანკებისა და ცალკეულ სახეობათა საბანკო ოპერაციების განმახორციელებელი ორგანიზაციების საგადასახადო პასუხისმგებლობა დაბეგვრის სფეროში	346

<i>თავი XIII. სხვა სახის პასუხისმგებლობა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის</i>	<i>348</i>
13.1 აღმინისტრაციული პასუხისმგებლობა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის	348
13.2 სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის	355
13.3 საგადასახადო დანაშაულთან ბრძოლა საზღვარგარეთის ქვეყნებში	366
13.4 დისციპლინარული და მატერიალური პასუხისმგებლობა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის	368

<i>თავი XIV. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადები</i>	<i>371</i>
14.1 დამატებული ღირებულების გადასახადი	371
14.2 აქციზი	389
14.3 მოგების გადასახადი	395
14.4 საშემოსავლო გადასახადი	405
14.5 საწარმოთა ქონების გადასახადი	423
14.6 ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადი	429
14.7 მიწის გადასახადი	434
14.8 გადასახადი ქონების გადაცემისათვის	439
14.9 სოციალური გადასახადი	449
14.10 გადასახადი ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის	456
14.11 გადასახადი მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის	461
14.12 საგზაო ფონდის გადასახადები	465

თავი XV. ადგილობრივი გადასახადები.....	469
--	-----

თავი XVI. საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადი სისტემები. ევროპის ქვეყნების თანამედროვე გადასახადები	476
16.1 საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადი სისტემების ზოგადი დახასიათება	476
16.2 საგადასახადო რეფორმები საზღვარგარეთის ქვეყნებში XX საუკუნის 80-90-იან წლებში საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემების თანამედროვე ტენდენცია	477
16.3 ევროპის თანამეგობრობის წევრი სახელმწიფოების გადასახადების ძირითადი სახეები	480
16.4 დიდი ბრიტანეთის გადასახადები	489
16.5 საფრანგეთის გადასახადები	494
16.6 გერმანიის გადასახადები	500
16.7 იტალიის გადასახადები	506
16.8 ესპანეთის გადასახადები	509
16.9 ავსტრიის გადასახადები	513
16.10 შვედეთის გადასახადები	515
16.11 დანიის გადასახადები	517
16.12 ნიდერლანდების გადასახადები	518

თავი XVII. იაპონიისა და ჩინეთის თანამედროვე გადასახადები.....	520
17.1 იაპონიის გადასახადები	520
17.2 ჩინეთის გადასახადები	524

თავი XVIII. აშშ-ისა და კანადის გადასახადები	526
18.1 აშშ-ის გადასახადები	526
18.2 კანადის გადასახადები	535

დანართები:

დანართი 1. ოფშორული სახელმწიფოებისა და ტერიტორიების ნუსხა	540
დანართი 2. საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები სქემაში	543
დანართი 3. კროსვორდები	550
დანართი 4 კითხვა-პასუხები	562
დანართი 5. საკონტროლო ტესტები	619

თავი I

გადასახადის ცნება, ნიშნები, სტრუქტურა და კლასიფიკაცია

1.1. გადასახადის ცნება და მნიშვნელობა

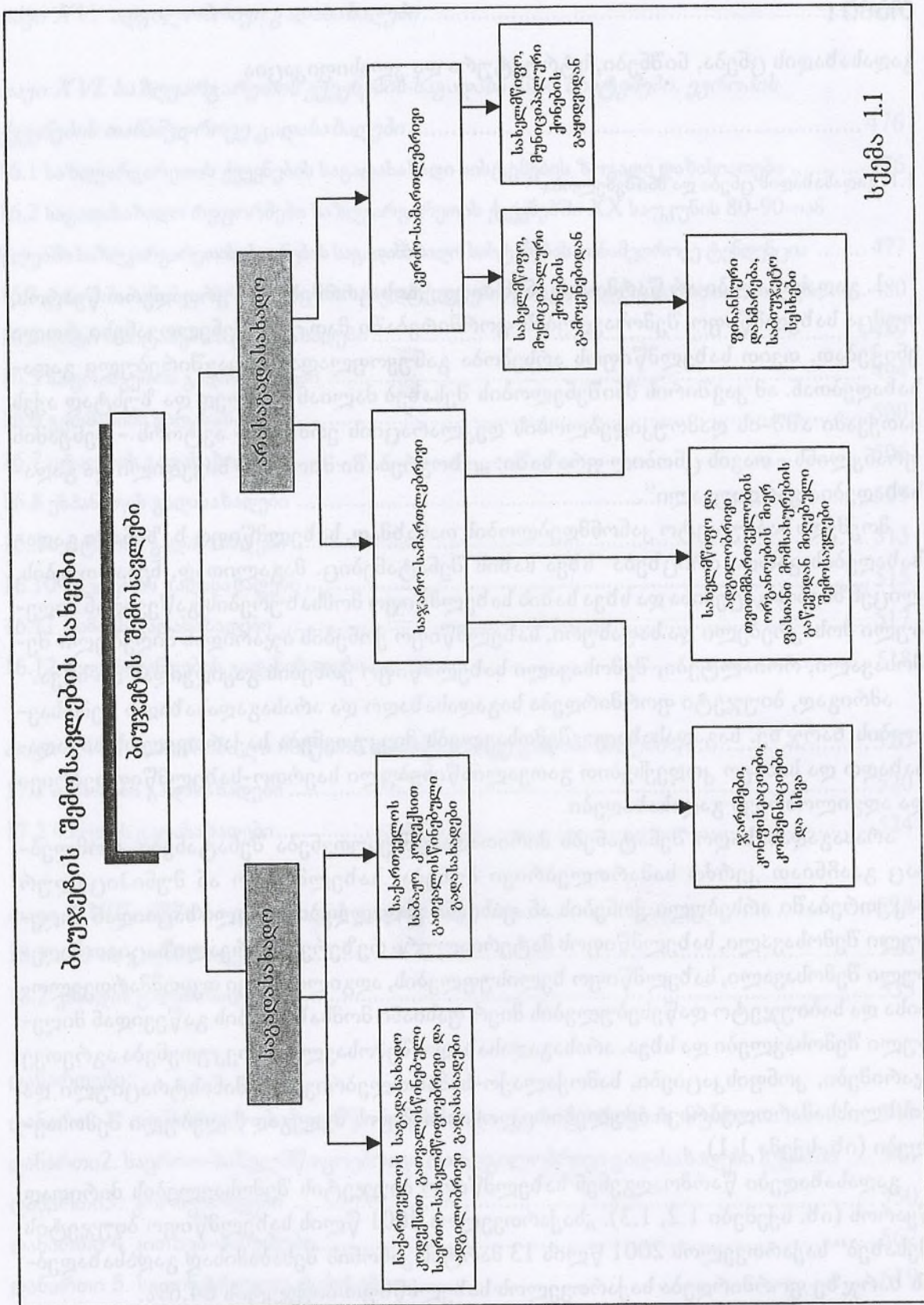
1. გადასახადები არ წარმოადგენენ ბიუჯეტის ფორმირების ერთადერთ წყაროს, თუმცა სახელმწიფო შემოსავლების ფორმირებაში მათ უმნიშვნელოვანესი როლი ენიჭებათ. თვით სახელმწიფოს არსებობა განუყოფლად დაკავშირებული გადასახადებთან. ამ კავშირის მნიშვნელობის შესახებ ძალიან მოკლედ და ზუსტად აქვს ნათქვამი აშშ-ის დამოუკიდებლობის დეკლარაციის ერთ-ერთ ავტორს - ბენჯამინ ფრანკლინს - თავის ცნობილ ფრაზაში: „ცხოვრებაში მხოლოდ სიკვდილი და გადასახადებია გარდაუვალი“.

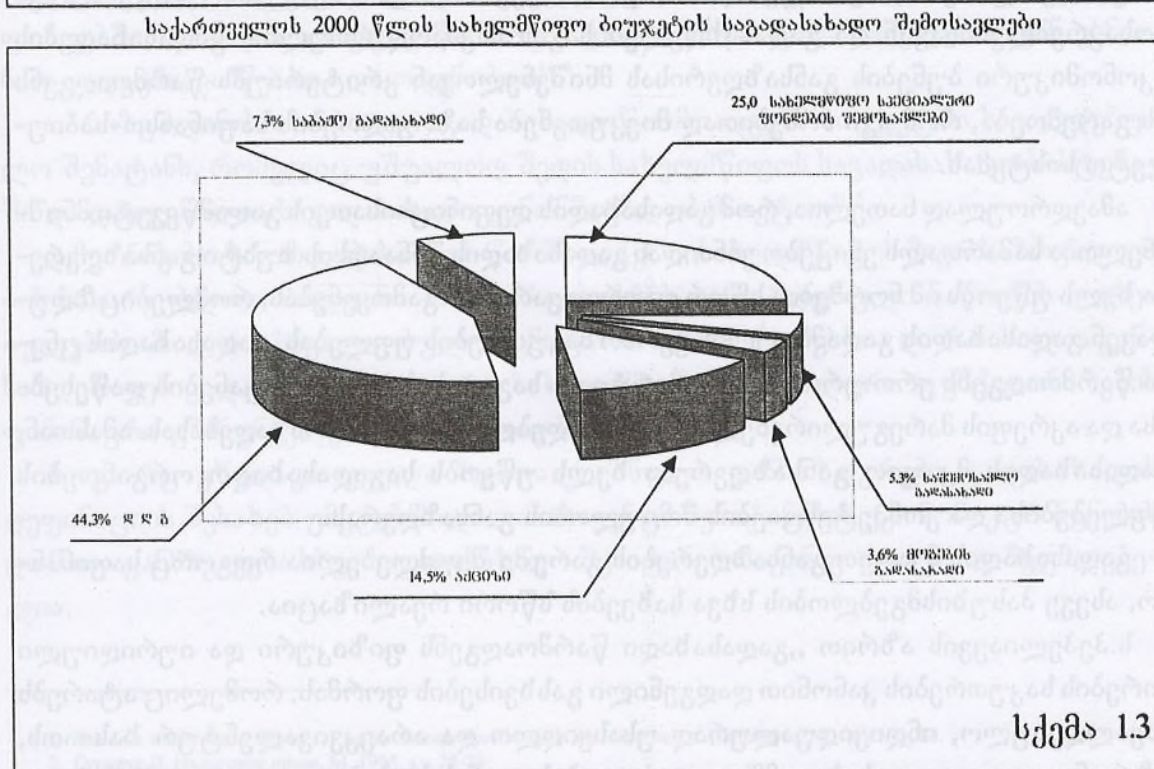
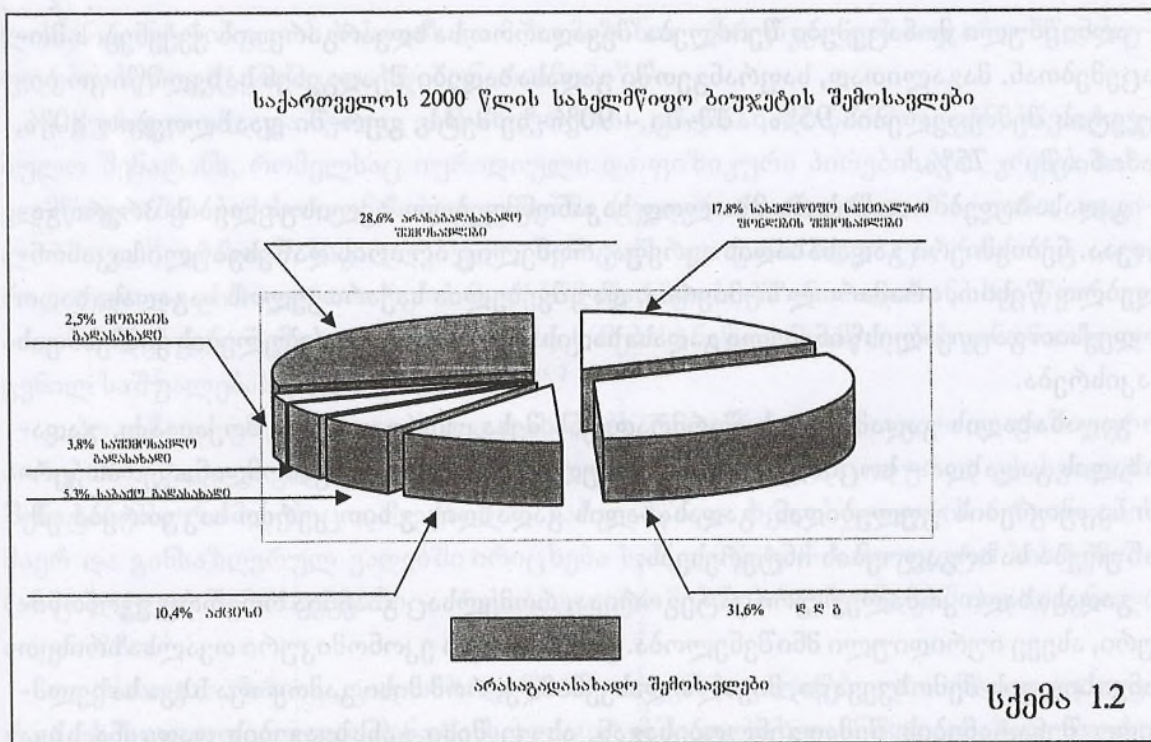
მოქმედი საბიუჯეტო კანონმდებლობის თანახმად, სახელმწიფო ხაზინაში გადასახადების გარდა ირიცხება სხვა სახის შენატანებიც. მაგალითად, ნებართვების, ლიცენზიების გაცემისა და სხვა სახის სახელმწიფო მომსახურების გაწევიდან მიღებული მოსაკრებელი და საფასური, სახელმწიფო ქონების იჯარიდან მიღებული შემოსავალი, როიალტები, შემოსავალი სახელმწიფო ქონების გაყიდვიდან და სხვა.

ამრიგად, ბიუჯეტი ფორმირდება საგადასახადო და არასაგადასახადო შემოსავლების ხარჯზე. საგადასახადო შემოსავლებს მიეკუთვნება საქართველოს საგადასახადო და საბაჟო კოდექსებით გათვალისწინებული საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები.

არასაგადასახადო შენატანებს ძირითადად მიეკუთვნება შენატანები, რომლებსაც გააჩნიათ კერძო სამართლებრივი ბუნება: სახელმწიფო ან მუნიციპალურ საკუთრებაში არსებული ქონების ან ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავალი, სახელმწიფოს მატერიალური რეზერვების რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი, სახელმწიფო ხელისუფლების, ადგილობრივი თვითმმართველობისა და საბიუჯეტო დაწესებულების მიერ ფასიანი მომსახურების გაწევიდან მიღებული შემოსავლები და სხვა. არასაგადასახადო შემოსავლებს მიეკუთვნება აგრეთვე ჯარიმები, კონფისკაციები, სამოქალაქო-სამართლებრივი, ადმინისტრაციული და სისხლისსამართლებრივი იძულებითი ღონისძიებების შედეგად მიღებული შემოსავლები (იხ. სქემა 1.1).

გადასახადები წარმოადგენენ სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების ძირითად წყაროს (იხ. სქემები 1.2, 1.3). „საქართველოს 2001 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ“ საქართველოს 2001 წლის 13 მარტის კანონის შესაბამისად გადასახადების ხარჯზე ფორმირდება საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის 84,6%.





აღნიშნული მონაცემები შეიძლება შევადაროთ საზღვარგარეთის ქვეყნების მონაცემებთან. მაგალითად, საფრანგეთში გადასახადები შეადგენენ სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების 95%, აშშ-ში - 90%-ზე მეტს, გერ-ში დაახლოებით 80%, იაპონიაში - 75%.¹

გადასახადების დაწესება მხოლოდ საკანონმდებლო ხელისუფლების პრეროგატივაა. ნებისმიერი გადასახადის აკრეფა, რომელიც არ არის დაწესებული საკანონმდებლო წესით, არამართლზომიერია. დაუშვებელია საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გაუთვალისწინებელი გადასახადის გადახდის ვალდებულების ვინმესთვის დაკისრება.

გადასახადის გადამხდელს წარმოადგენს მესაკუთრე და არა მოქალაქე. გადასახადის გადახდა - სოციალური ვალდებულებაა, რომელიც გამომდინარეობს კერძო საკუთრების უფლებიდან. გადასახადის გადახდის გზით კერძო საკუთრება ემსახურება საზოგადოების ინტერესებს.

გადასახადი კომპლექსური კატეგორიაა, რომელსაც გააჩნია როგორც ეკონომიკური, ასევე იურიდიული მნიშვნელობა. გადასახადის ეკონომიკური თვალსაზრისით განვიხილვის შემთხვევაში, მიაღწევთ დასკვნამდე, რომ მისი გამოყოფა სხვა სახელმწიფო შენატანების შემადგენლობისაგან, ასევე მისი განსხვავების დადგენა სხვა მოსაკრებლებისაგან და გადასახდელებისაგან საკმაოდ რთულია. გადასახადების ეკონომიკური ბუნების განსაზღვრისას მნიშვნელოვან კრიტერიუმს წარმოადგენს ის გარემოება, რომ იგი არსებითად მიეკუთვნება საზოგადოების საფინანსო-საბიუჯეტო სისტემას.

ამავდროულად ნათელია, რომ გადასახადის დეფინიციისათვის გადამწყვეტი მნიშვნელობა სამართალს ენიჭება, ვინაიდან გადასახადის შინაარსის ზუსტი განსაზღვრება ხელს უწყობს იმ ნორმების სწორ და ერთგვაროვან გამოყენებას, რომლებიც ზღუდავენ გადასახადის გადამხდელის კერძო საკუთრების უფლებას. გადასახადის ცნება წარმოადგენს ერთ-ერთ საწყის წერტილს საგადასახადო შენატანების დაწესებისა და აკრეფის მარეგულირებელი საკანონმდებლო აქტების მომზადებისას. ამასთან, გადასახადის მკაფიო განსაზღვრება ხელს უწყობს საგადასახადო ორგანოების უფლებებისა და კომპეტენციების მოცულობის განსაზღვრას.

გადასახადის მკაფიო განსაზღვრების გარეშე შეუძლებელია როგორც საფინანსო, ასევე პასუხისმგებლობის სხვა სახეების სწორი რეალიზაცია.

ს.პეპელიაევის აზრით „გადასახადი წარმოადგენს ფიზიკური და იურიდიული პირების საკუთრების კანონით დადგენილი გასხვისების ფორმას, რომელიც ატარებს სავალდებულო, ინდივიდუალურად უსასყიდლო და არაეკვივალენტურ ხასიათს, უზრუნველყოფილია სახელმწიფო იძულების ღონისძიებებით, არ ატარებს სასჯე-

1. Козырин А. Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.1993, гл.7

ლის ან კონტრიბუციის ხასიათს და მისი მიზანია უზრუნველყოს საჯარო ხელისუფლების სუბიექტების გადახდისუნარიანობა“.¹

ვ. გურიევი იძლევა შემდეგ განსაზღვრებას: „გადასახადი წარმოადგენს სავალდებულო შენატანს, რომელსაც იურიდიული და ფიზიკური პირებისაგან კრეფს სახელმწიფო შესაბამისი დონის ბიუჯეტებში (ფედერალური, რეგიონალური, ადგილობრივი)“. ამასთან, სავალდებულო შენატანს იგი განსაზღვრავს, როგორც „იურიდიული და ფიზიკური პირების მიერ სამეწარმეო საქმიანობიდან ან სხვა წყაროებიდან მიღებული შემოსავლის (მოგების, ქონების) ნაწილის ამოღების კანონით დადგენილ საშუალებას ფულადი ფორმით“.²

ე. პოკოჩალოვა განიხილავს გადასახადებს, როგორც იურიდიული და ფიზიკური პირების სავალდებულო და იურიდიული ფორმით ინდივიდუალურად უსასყიდლო შენატანებს, რომლებიც დადგენილია სახელმწიფო ხელისუფლების ორგანოების მიერ და განსაზღვრულ ვადებში ირიცხება სახელმწიფოს საბიუჯეტო სისტემაში (ან ცალკეულ შემთხვევებში – არასაბიუჯეტო მიზნობრივ ფონდებში) დადგენილი ოდენობით.³

ი.დენისოვას აზრით, „გადასახადი წარმოადგენს სავალდებულო, ინდივიდუალურად უსასყიდლო ფულად შენატანს ბიუჯეტებში და სახელმწიფო არასაბიუჯეტო ფონდებში, რომლის აკრეფაც წარმოებს გადასახადის გადამხდელებისაგან კანონით დადგენილი წესითა და ოდენობით“.⁴

ა.ბრიზგალინის აზრით კი „გადასახადი წარმოადგენს ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანს, რომელიც უშუალოდ შედის სახელმწიფოს საგადასახადო სისტემაში და დადგენილია საგადასახადო კანონმდებლობის აქტით“.⁵

დ.ჩერნიკის აზრით გადასახადი წარმოადგენს „სახელმწიფოს მიერ საზოგადოების სასარგებლოდ მთლიანი შიდა პროდუქტის განსაზღვრული ნაწილის ღირებულების ამოღებას სავალდებულო შენატანის სახით“.⁶ ი.მესხია და რ.ბასილია განსაზღვრავენ გადასახადს, როგორც სახელმწიფოს ნორმალური ფუნქციონირების ფინანსური უზრუნველყოფის ძირითად საშუალებას.⁷

როგორც ვხედავთ ყველა ზემოაღნიშნული განსაზღვრება გადასახადის დეფინიციის შესახებ უმეტესწილად ასახავენ ამ შენატანების ეკონომიკურ ბუნებას და მათი განსხვავება სხვა საგადასახადო შენატანებისაგან ფაქტიურად შეუძლებელია.

1. Основы налогового права.: Учебно-методическое пособие / Под ред. С.Пепеляева, М.: 1995, გვ.24.

2. Гურიев В. Налоговое права, М. 1995, გვ. 28-29.

3. Покачалова Е. Налоги, их понятие и роль /Финансовое право: Учебник, М. 1995, გვ. 226.

4. Денисова Н. Понятие налога. Принципы и функции налогообложения. Налоговая система России / Финансовое право: Учебник, под ред. О. Горбуновой. М., 1996, გვ.181.

5. Налоги и налоговое право /Под. ред. А.Брызгалина. М.1997, გვ. 87.

6. Налоги . / Под ред. Д.Черника, М.: 1999г, გვ. 36.

7. ი.მესხია, რ.ბასილია. საქართველოს საგადასახადო სისტემის სრულყოფის საკითხები. თბ., 2001წ, გვ. 10.

2. გადასახადის ნორმატიული განსაზღვრება მოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლში, რომლის თანახმადაც გადასახადი არის საგადასახადო კოდექსის მიხედვით ბიუჯეტებსა და სპეციალურ სახელმწიფო ფონდებში სავალდებულო შენატანი, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე.

გადასახადისათვის დამახასიათებელია ისეთი სპეციფიკური იურიდიული ნიშნები, რომლებიც საშუალებას გვაძლევენ განვსაზღვროთ მისი, როგორც სამართლებრივი მოვლენის, არსებობის პირობები და წესი.

გადასახადი წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის საკუთრების ნაწილის გასხვიების ფორმას სახელმწიფოს სასარგებლოდ. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, გადასახადის გადახდის შემთხვევაში წარმოებს მესაკუთრის შემოსავლების (ქონების) ნაწილის გადასვლა სახელმწიფო საკუთრებაში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-3 მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, დარიცხული გადასახადი არის ვალი სახელმწიფოს წინაშე და ექვემდებარება ბიუჯეტში აუცილებელ გადახდას.

გადასახადის მეორე ძირითად ნიშანს წარმოადგენს მისი დაწესებისა და შემოღების კანონიერება, ე.ი. გადასახადის დაწესება, აგრეთვე მისი აკრეფა ხორციელდება საკანონმდებლო აქტებით განსაზღვრული წესითა და პირობებით.

საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის თანახმად, გადასახადების შემოღების წესს ადგენს მხოლოდ კანონი. ამდენად, გადასახადი კანონიერია, თუ იგი დადგენილია საქართველოს საკანონმდებლო ორგანოს (პარლამენტის) მიერ შესაბამისი ფორმით, ე.ი. საქართველოს კანონით, რომელიც დადგენილი წესით შეყვანილია მოქმედებაში. რადგანაც გადასახადების მხოლოდ კანონის საფუძველზე დაწესება წარმოადგენს მის სავალდებულო ნიშანს, ამდენად, ნებისმიერი სავალდებულო შენატანი, რომელიც არ არის გათვალისწინებული კანონით, არ შეიძლება ჩავთვალოთ გადასახადად.

გადასახადი წარმოადგენს სავალდებულო შენატანს, ე.ი. გადასახადის გადამხდელები კანონის ძალით, განსაზღვრული პირობების არსებობისას (დაბეგვრის ობიექტის არსებობა და ა.შ.), ვალდებული არიან გადაიხადონ გადასახადი. საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით სავალდებულოა. არასავალდებულო გადასახადები არ არსებობს.

საგადასახადო კოდექსის მე-3 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ფიზიკური და იურიდიული პირი ვალდებულია გადაიხადოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები, რომლის მიხედვითაც ეს პირი გადასახადის გადამხდელია.

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

იძულებითი ღონისძიებებისა და სანქციების სისტემა განსაზღვრულ ზემოქმედებას ახდენს გადასახადის გადამხდელზე, რათა მან შეასრულოს თავისი საგადასახადო ვალდებულება და გადაიხადოს გადასახადი.

ბიუჯეტში გადასახადის გადახდა ხორციელდება *ფულადი ფორმით*. მოქმედი კანონმდებლობით გადასახადის ქონებით გადახდა, საერთო წესის შესაბამისად, გათვალისწინებული არ არის. საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, გადასახადი გამოიანგარიშება ფულად გამოხატულებაში და გადაიხდება ლარებში.

გადასახადის იძულებითი გადახდევინების საშუალებები არ წარმოადგენს გამონაკლისს, ვინაიდან საბოლოო ჯამში (ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის შემდეგ) გადასახადის ბიუჯეტში შეტანა წარმოებს ფულადი ფორმით.

ცალკეულ ქვეყნებში დღემდე არსებობს ნატურალური გადასახადები, ე.ი. გადასახადები, რომელთა გადახდაც წარმოებს საქონლით, მომსახურებით ან სამუშაოებით. მაგალითად, ლაოსში და ვიეტნამში სოფლის მეურნეობის გადასახადის გადახდა წარმოებს სოფლის მეურნეობის პროდუქციით, კერძოდ, ბრინჯით.

გადასახადის არსებით ნიშანს წარმოადგენს მისი გადახდის *უსასყიდლო ხასიათი*, რომელიც ხასიათდება გადასახადების ცალმხრივობით, არაექვივალენტურობით და დაუბრუნებლობით. გადასახადის უსასყიდლო ხასიათი ნიშნავს, რომ გადასახადის სახით გადახდილი ფულადი სახსრები გადადის სახელმწიფო ბიუჯეტის განკარგულებაში, მისი შესაბამისი ანაზღაურების ან სარგებლის მიღების გარეშე.

გადასახადის გადახდის ვალდებულება ცალმხრივია და შესაბამისად საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობაში არსებობს მხოლოდ ერთი ვალდებული მხარე – გადასახადის გადამხდელი. გადასახადის გადახდის შემთხვევაში სახელმწიფო არ იღებს არავითარ ვალდებულებას გადასახადის გადამხდელის წინაშე და არ არის ვალდებული შეასრულოს რაიმე ქმედება მის სასარგებლოდ. ამავდროულად, გადასახადის გადამხდელი გადასახადის გადახდით არ იძენს არანაირ უფლებას.

მოცემული დებულება ვიწრო გაგებით ნიშნავს, რომ გადასახადის გადახდის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი არ იღებს არავითარ სარგებელს ან რაიმე უპირატესობას სახელმწიფოსაგან, თუმცა ეს როდი ნიშნავს იმას, რომ გადასახადის გადამხდელი სახელმწიფოსაგან საერთოდ არ იღებენ სხვადასხვა სარგებელს. 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 დაწესებულებებისა 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.

გადასახადები არაეკვივალენტურია და საზოგადოებრივი სიკეთით სარგებლობა არაფრით არ არის პროპორციული გადასახადის გადამხდელების მიერ გადახდილი გადასახადების ოდენობასთან. გადასახადის უსასყიდლო ხასიათი ვლინდება აგრეთვე გადასახადის დაუბრუნებლობაში: გადასახადი ექვემდებარება დაბრუნებას მხოლოდ კანონმდებლობით დადგენილი შეღავათის ან მისი ბიუჯეტში არასწორად გადახდის შემთხვევაში.

გადასახადების გადახდა წარმოებს ბიუჯეტში ან სპეციალურ სახელმწიფო ფონდში. გადასახადები ირიცხება, როგორც ცენტრალურ ბიუჯეტში, ასევე ავტონომიური რესპუბლიკების ბიუჯეტებში, საქართველოს სხვა ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტებში და სპეციალურ სახელმწიფო ფონდებში, საქართველოს საბიუჯეტო კანონმდებლობის შესაბამისად.

„საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის თანახმად, *ბიუჯეტი* არის სახელმწიფო ხელისუფლების ორგანოების ფუნქციონირების განხორციელებისათვის საჭირო ფულადი სახსრების მობილიზაციისა და გამოყენების ძირითადი გეგმა.

საქართველოს საბიუჯეტო სისტემა მოიცავს საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტს, აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების ბიუჯეტებსა და საქართველოს სხვა ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტებს. საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტში კონსოლიდირებულია საქართველოს ცენტრალური ბიუჯეტი და სპეციალური სახელმწიფო ფონდები.

საქართველოს ცენტრალურ ბიუჯეტს ამტკიცებს საქართველოს პარლამენტი „საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მიღების გზით, რომლითაც განისაზღვრება აფხაზეთისა და აჭარის ბიუჯეტებისათვის გადასაცემი მიზნობრივი ტრანსფერტები და მტკიცდება სპეციალური სახელმწიფო ფონდების შემოსავლისა და გასავლის ძირითადი მაჩვენებლები. აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების ბიუჯეტებს „საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული მიზნობრივი ტრანსფერტების მოცულობის გათვალისწინებით ამტკიცებენ აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების უმაღლესი წარმომადგენლობითი ორგანოები, ხოლო

„საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული მიზნობრივი ტრანსფერტების მოცულობის გათვალისწინებით ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტების დამტკიცების შესახებ გადაწყვეტილებებს იღებენ შესაბამისი ტერიტორიული ერთეულების თვითმმართველობის ადგილობრივი ორგანოები.

სპეციალური სახელმწიფო ფონდი წარმოადგენს ფინანსური რესურსების ერთობლიობას, რომელიც გამოიყენება მიზნობრივი დანიშნულებით. საქართველოში არსებული დამოუკიდებელი სპეციალური სახელმწიფო ფონდების შემოსავლისა და გასავლის შედგენა, დამტკიცება და შესრულება ხდება საქართველოს ცენტრალურ ბიუჯეტთან ერთად.

საქართველოში ფუნქციონირებენ შემდეგი სპეციალური სახელმწიფო ფონდები: საქართველოს სოციალური უზრუნველყოფისა და სამედიცინო დაზღვევის ერთიანი სახელმწიფო ფონდი და საქართველოს სახელმწიფო საგზაო ფონდი.

საქართველოს სახელმწიფო ფონდების საერთო სამართლებრივი საფუძვლები, მათი დანიშნულება და გამოყენება რეგულირდება შესაბამისი საკანონმდებლო აქტებით. მაგალითად, საქართველოს სახელმწიფო საგზაო ფონდის საერთო სამართლებრივი საფუძვლები, ამ ფონდის დანიშნულება და გამოყენება რეგულირდება „საქართველოს საგზაო ფონდის შესახებ“ საქართველოს 1995 წლის 2 სექტემბრის კანონით. საქართველოს სახელმწიფო საგზაო ფონდის დანიშნულებაა საერთო სარგებლობის საავტომობილო გზების მოვლა-შენახვის, შეკეთების, რეკონსტრუქციისა და მშენებლობის სამუშაოების, აგრეთვე სამეცნიერო-ტექნიკური პროგრესის და დარგის განვითარებასთან დაკავშირებული სხვა ხარჯების დაფინანსება. საქართველოს სახელმწიფო საგზაო ფონდს განაგებს საავტომობილო გზების სახელმწიფო დეპარტამენტი.

გადასახადები წარმოადგენენ აბსტრაქტულ შენატანებს, რომლებსაც ბიუჯეტში შეტანის შემდეგ არ გააჩნიათ მიზნობრივი დანიშნულება. ეს ნიშნავს, რომ საგადასახადო შემოსავლები არ არის გამიზნული კონკრეტული სახელმწიფო ხარჯებისათვის. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, სახელმწიფო ხარჯების გაწევა არ უნდა იყოს განპირობებული ცალკეულ საგადასახადო შენატანებზე. ფულადი სახსრები ირიცხება ბიუჯეტში სახელმწიფო საჭიროებისათვის. უპირველეს ყოვლისა, ხდება სახელმწიფო ბიუჯეტის ფორმირება, ხოლო შემდეგ ეს სახსრები ნაწილდება ხარჯების ცალკეული მუხლების მიხედვით: ეკონომიკური და სოციალური პროგრამების დასაფინანსებლად, ჯანდაცვისა და განათლების სისტემების შესანახად, ეროვნული უშიშროებისა და ქვეყნის თავდაცვის უზრუნველსაყოფად და ა.შ.

ზოგიერთი საგადასახადო შენატანის მიზნობრივი მიმართულება ნათლად ჩანს თუნდაც მათ დასახელებაში, მაგალითად, სოციალური გადასახადი. ამასთან, უნდა აღინიშნოს, რომ ასეთ შემთხვევებში განისაზღვრება გადასახადის მხოლოდ საერ-

თო დანიშნულება და არავითარ შემთხვევაში ბიუჯეტის კონკრეტული ხარჯვითი მუხლები. მიზნობრივი გადასახადები, რომლებიც გარკვეულწილად შინაარსობრივ მიმართულებას ატარებენ, არ არღვევენ საგადასახადო შენატანების აბსტრაქტულობის ნიშანს.

1.2. გადასახადები და სხვა სახელმწიფო შემოსავლები

1. უნდა აღინიშნოს, რომ გადასახადებს, მოსაკრებლებსა და სხვა სახელმწიფო შენატანებს შორის არსებობს თეორიული ხასიათის განსხვავება.

გადასახადის ცნებაში, როგორც წესი, იგულისხმება სისტემატური შენატანი, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი რაიმე შემხვედრი დაკმაყოფილების გარეშე.

რაც შეეხება მოსაკრებლებს, ისინი როგორც წესი, იკრიფება სახელმწიფო და ადგილობრივი ორგანოების მიერ კანონით დადგენილი მომსახურების გაწევის ან განსაზღვრული უფლების მინიჭებისათვის. მათი დანიშნულებაა დაფაროს ამა თუ იმ ფუნქციების განხორციელებასთან დაკავშირებული სახელმწიფო ხარჯები. მოსაკრებლები არ წარმოადგენენ მომსახურების ფასს ან მის ელემენტს, თუმცა მათი გადახდა დაკავშირებულია მომსახურების გაწევასთან. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, მოსაკრებლები წარმოადგენენ ფულად შენატანებს, რომლებიც იკრიფება ინდივიდუალური წესით საჯარო-სამართლებრივი ხასიათის მომსახურებისათვის.

2. „მოსაკრებლების სისტემის საფუძვლების შესახებ“ საქართველოს 1998 წლის 6 თებერვლის კანონის პირველი მუხლის თანახმად, *მოსაკრებელი* არის აუცილებელი გადასახდელი ბიუჯეტში, რომელსაც იხდიან ფიზიკური და იურიდიული პირები სახელმწიფოს მიერ მათთვის კანონით განსაზღვრული საქმიანობის განხორციელებისას, ან სარგებლობის უფლების მინიჭებისათვის, აგრეთვე სახელმწიფო ორგანოების მიერ გაწეული გარკვეული მომსახურებისათვის.

საქართველოში მოსაკრებლების სტრუქტურას, ოდენობასა და შემოდების წესს ადგენს მხოლოდ კანონი. დაუშვებელია კანონმდებლობით გაუთვალისწინებელი მოსაკრებლის გადახდის ვალდებულების ვინმესთვის დაკისრება. ამასთან, მოსაკრებლების გადამხდელი ფიზიკური და იურიდიული პირები ვალდებული არიან გადაიხადონ კანონმდებლობით დაწესებული საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი მოსაკრებლები.

მოსაკრებლების სახეები ამომწურავადაა მოცემული „მოსაკრებლების სისტემის საფუძვლების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლში. მოსაკრებლების სახეებია:

- საბაჟო მოსაკრებლები;
- სალიცენზიო მოსაკრებლები;

- სახელმწიფო სერტიფიკატის მოსაკრებლები;
 - სარეგისტრაციო მოსაკრებლები;
 - სახელმწიფოს საექსპერტიზო მოსაკრებლები;
 - სახელმწიფო ბაჟი;
 - საკონსულო მოსაკრებლები;
 - საპატენტო მოსაკრებლები;
 - მიგრანტთა ინსპექტირების მოსაკრებლები;
 - თანამდებობის პირთა დეკლარაციებისა და თანდართული მასალების ასლების გადაღების მოსაკრებელი;
 - სატენდერო მოსაკრებლები;
 - მგ ზავრთა მომსახურების მოსაკრებლები.
 - ლატარიებისა და სხვა მომგებიანი თამაშების მოწყობაზე მომსახურების მიზნობრივი მოსაკრებელი;
 - საქართველოს ტერიტორიიდან საერთაშორისო საავტომობილო სატვირთო გადაზიდვის ნებართვის მოსაკრებელი.
- შემოღების წესის მიხედვით მოსაკრებლები შეიძლება იყოს საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი, რომლებიც განსაზღვრულია შესაბამისი კანონმდებლობით.
- აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების უმაღლეს წარმომადგენლობით ორგანოებს, აგრეთვე ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოებს შეუძლიათ შემოიღონ მხოლოდ „ადგილობრივი მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს 1998 წლის 29 მაისის კანონით დაწესებული ადგილობრივი მოსაკრებლები. ადგილობრივ მოსაკრებლებს მიეკუთვნება:
- მოსაკრებელი მშენებლობის დაწყების ნებართვისათვის;
 - მოსაკრებელი ვაჭრობის ნებართვისათვის;
 - მოსაკრებელი გარე რეკლამის გავრცელების ნებართვისათვის;
 - მოსაკრებელი საზოგადოებრივი ადგილებით სარგებლობის შეზღუდვის ნებართვისათვის;
 - მოსაკრებელი ადგილობრივი სამგ ზავრო-სატრანსპორტო გადაზიდვის ნებართვისათვის;
 - მოსაკრებელი არქიტექტურული ობიექტის სტრუქტურულ-ფუნქციური წყობისა და იერსახის შეცვლის ნებართვისათვის;
 - მოსაკრებელი ავტოტრანსპორტის პარკირების ნებართვისათვის;
 - სატენდერო მოსაკრებელი.
- მოსაკრებლების განაკვეთები და გადახდის წესი მათ ცალკეულ სახეობებზე წესდება „მოსაკრებლების სისტემის საფუძვლების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად მიღებული საკანონმდებლო აქტების საფუძველზე. მაგალითად, ადგი-

ლობრივი მოსაკრებლების ზღვრული განაკვეთები და გადახდის წესი დადგენილია „ადგილობრივი მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს 1998 წლის 29 მაისის კანონით, მიწის ნაკვეთისა და მასთან დაკავშირებული უძრავი ქონების სახელმწიფო სარეგისტრაციო მოსაკრებლების განაკვეთები და გადახდის წესი დადგენილია „მიწის ნაკვეთისა და მასთან დაკავშირებული უძრავი ქონების სახელმწიფო სარეგისტრაციო მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს 1999 წლის 30 აპრილის კანონით, საკონსულო მოსაკრებლების განაკვეთები და გადახდის წესი დადგენილია „საკონსულო მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს 1998 წლის 31 ივლისის კანონით და ა. შ.

ამრიგად, მოსაკრებელი, როგორც წესი, წარმოადგენს გადასახდელს, რომელსაც კრეფენ სახელმწიფო ორგანოები ამა თუ იმ საქმიანობის განხორციელების უფლების მინიჭებისათვის, სარგებლობის უფლების მინიჭებისათვის ან გაწეული მომსახურებისათვის.

სახელმწიფო ბაჟი საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად არის მოსაკრებლის ერთ-ერთი სახე და წარმოადგენს საქართველოს ბიუჯეტის შენატანს, რომელსაც იხდიან ფიზიკური და იურიდიული პირები, სახელმწიფოს მიერ მათი ინტერესების შესაბამისი იურიდიული მოქმედების შესრულებისათვის და სათანადო საბუთების გაცემისათვის. სახელმწიფო ბაჟის გადახდა წარმოებს საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოში განსახილველ საქმეებზე, საერთო სასამართლოებში განსახილველ სასარჩელო ან სხვა განცხადებებზე და საჩივრებზე, საქართველოს ტერიტორიაზე მოქალაქეობისა და პირადობის დამადასტურებელი დოკუმენტების გაცემის, მოსახლეობის რეგისტრაციის, მოქალაქეობისა და ემიგრაცია-იმიგრაციის საკითხებზე განცხადებების განხილვისათვის და მოქალაქეთა მდგომარეობის აქტების რეგისტრაციისათვის, რომლებსაც ახორციელებენ შესაბამისი სამსახურები.

მოსაკრებლის განსხვავება გადასახადისაგან მდგომარეობს იმაში, რომ მათ იხდიან მხოლოდ ის პირები, რომლებიც შესაბამის ორგანოებთან ან დაწესებულებებთან შედიან ურთიერთობაში მათთვის საჭირო მომსახურების მიღების მიზნით. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსაკრებლის გადახდის ვალდებულება დგება უშუალოდ გადამხდელის თავისუფალი არჩევანის შედეგად. გადასახადის გადახდის ვალდებულება კი წარმოიშობა ნებისმიერ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელს გააჩნია გადასახადით დასაბეგრი ობიექტი.

მოსაკრებელი არ წარმოადგენს საგადასახადო შენატანს და ყველა სახის მოსაკრებელი შედის ბიუჯეტის ფორმირების არასაგადასახადო წყაროებში.

არასაგადასახადო შენატანი წარმოადგენს აუცილებელ გადასახდელს, მიუხედავად იმისა, რომ ისინი არ შედიან სახელმწიფო საგადასახადო სისტემაში და მათი გადახდა დადგენილია არა საგადასახადო, არამედ არასაგადასახადო კანონმდებლობით.

არასაგადასახადო შენატანებს „საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად მიეკუთვნება:

- ნებართვების, ლიცენზიების გაცემისა და სხვა სახის სახელმწიფო (ან სახელმწიფოს სახელით) მომსახურების გაწევიდან მიღებული მოსაკრებელი და საფასური;

- სახელმწიფო ბაჟი;

- სახელმწიფო ქონების იჯარიდან, აგრეთვე ადგილობრივი მმართველობის გამგებლობაში გადაცემული სახელმწიფო ქონებისა და მიწის იჯარიდან მიღებული შემოსავალი;

- მთლიანად სახელმწიფო ქონებით ანდა სახელმწიფო ქონების მონაწილეობით შექმნილი იურიდიული პირებისაგან, აგრეთვე ადგილობრივი მმართველობის გამგებლობაში გადაცემული სახელმწიფო ქონებით ანდა ასეთი ქონების მონაწილეობით შექმნილი იურიდიული პირებისაგან მიღებული დივიდენდები და მოგების ნაწილი;

- როიალტები;

- სესხის, დებოზიტის, ვექსილის და სხვა პროცენტი (სარგებელი);

- შემოსავალი სახელმწიფო ქონების, აგრეთვე ადგილობრივი მმართველობის გამგებლობაში გადაცემული სახელმწიფო ქონების გაყიდვიდან;

- შემოსავალი სახელმწიფო მარაგების გაყიდვიდან;

- შემოსავალი არამატერიალური აქტივების გაყიდვიდან;

- შემოსავალი ტრანსფერტებიდან;

- შემოსავალი გრანტებიდან;

- „ფიზიკური პირებისა და კერძო სამართლის იურიდიული პირების სარგებლობაში არსებული არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის კერძო საკუთრებად გამოცხადების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად სახელმწიფო მიწაზე კერძო საკუთრების უფლების მინიჭების შედეგად მიღებული შემოსავლები;

- „სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის მართვისა და განკარგვის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად სახელმწიფო მიწის გასხვისების შედეგად მიღებული შემოსავლები;

- შემოსავალი ლატარიების ჩატარებიდან;

- სხვა არასაგადასახადო შემოსავალი.

საქართველოს ცენტრალურ ბიუჯეტში, აგრეთვე აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკებისა და სხვა ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტებში არასაგადასახადო შემოსავლების ჩარიცხვის წესი განსაზღვრულია შესაბამისი საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებით. მაგალითად, სახელმწიფო ქონების მონაწილეობით შექმნილი იურიდიული პირებისაგან სახელმწიფოს კუთვნილი დივიდენდების ბიუჯეტში ამოღების წესი განსაზღვრულია „სახელმწიფოს წილობრივი მონაწილეობით მოქმედ საწარმოებში წმინდა მოგების განაწილებისას

სახელმწიფოს ინტერესების დაცვისა და სახელმწიფოს კუთვნილი დივიდენდების ბიუჯეტში ამოღების მდგომარეობის გაუმჯობესების ღონისძიებათა შესახებ“ საქართველოს პრეზიდენტის 1998 წლის 22 აპრილის ბრძანებულებით.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, არასაგადასახადო შენატანებს მიეკუთვნება ერთჯერადი სახელმწიფო შენატანები, რომელთა აკრეფასაც ახორციელებს სახელმწიფო განსაკუთრებული წესით და განსაკუთრებულ სიტუაციებში, აგრეთვე სასჯელის სახით.

ერთჯერადი შენატანების სახით უნდა განვიხილოთ რეკვიზიციები და კონფისკაციები. ფართოდაა გავრცელებული აგრეთვე ჯარიმები. განსხვავება გადასახადებსა და ჯარიმებს შორის უნდა ვეძიოთ უპირველეს ყოვლისა მათი აკრეფის საბაბში. საგადასახადო შენატანის გადახდის საბაბს წარმოადგენს ეროვნული შემოსავლის გადანაწილება, ხოლო ჯარიმის გადახდის საბაბს – ამა თუ იმ სამართალდარღვევის ჩადენა.¹

ამრიგად, გადასახადი სხვა არასაგადასახადო შენატანისაგან ძირითადად განსხვავდება ნორმატიულ-დარგობრივი ნიშნით. საგადასახადო ურთიერთობა, მ.შ. გადასახადების გადახდა რეგლამენტირებულია საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმებით, მაშინ, როდესაც არასაგადასახადო სავალდებულო შენატანები – საგადასახადო კანონმდებლობით არ რეგულირდება.

აღნიშნული კრიტერიუმის შესაბამისად, სავალდებულო შენატანი იძენს საგადასახადო შენატანის სტატუსს იმ შემთხვევაში, როდესაც იგი უშუალოდ შედის საგადასახადო სისტემაში და დადგენილია შესაბამისი საგადასახადო კანონმდებლობით.

1.3. გადასახადის სტრუქტურა (ელემენტები)

1. *ვიწრო გაგებით* გადასახადი წარმოადგენს განსაზღვრულ ფულად შენატანს, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი ბიუჯეტში ან სახელმწიფო ფონდში დადგენილი წესით. *ფართო გაგებით* კი გადასახადი წარმოადგენს დამოკიდებულებათა რთულ სისტემას, რომელიც მოიცავს მთელ რიგ ელემენტებს.

გადასახადი, როგორც კომპლექსური ეკონომიკურ-სამართლებრივი მოვლენა წარმოადგენს განსაზღვრული ურთიერთდამოკიდებული ელემენტების ერთობლიობას. ამასთან, თითოეულ მათგანს გააჩნია დამოუკიდებელი იურიდიული მნიშვნელობა. დამოუკიდებელი ელემენტების გამოყოფა განპირობებულია იმ ურთიერთობების განსაკუთრებული მნიშვნელობით, რომლებიც ეხება გადასახადის გადამხდელების მატერიალურ ინტერესებს.

1. Козирин А. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.1993, гл. 25.

გადასახადი ზუსტად უნდა იყოს განსაზღვრული. თითოეული გადასახადის შესახებ კანონი უნდა მოიცავდეს ინფორმაციის ამომწურავ ერთობლიობას, რომელიც მოგვცემს შესაძლებლობას კონკრეტულად დავადგინოთ:

✓ ვალდებული პირი, საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა და მისი აღსრულების წესი;

✓ გადასახადის გადამხდელის ქონების მიმართ სახელმწიფო მოთხოვნის საზღვრები.

გადასახადის შესახებ კანონის არამკაფიო განსაზღვრებამ, ორაზროვნებამ ან არასრულყოფილებამ შეიძლება გამოიწვიოს:

✓ კანონიერი საფუძვლებით გადასახადისაგან თავის არიდების შესაძლებლობები;

✓ საგადასახადო ორგანოების მხრიდან კანონის დებულებების ფართო განმარტებები.

მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოში მოქმედებს 12 საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადი, რომელთა სტრუქტურაც განსხვავდება ერთმანეთისაგან, გადასახადის ელემენტებს გააჩნიათ უნივერსალური მნიშვნელობა.

საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით სავალდებულოა. ამასთან, არ არის განსაზღვრული რას ნიშნავს გადასახადის დადგენა გადასახადის შესახებ კანონის შინაარსის პოზიციიდან გამომდინარე.

საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის არსიდან გამომდინარე გადასახადის დადგენა არ ნიშნავს მხოლოდ მისთვის სახელის დარქმევას. არ შეიძლება შესრულდეს საგადასახადო ვალდებულება, თუ უცნობია ვალდებული პირი, საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა და მისი აღსრულების წესი. ამიტომ, გადასახადის დადგენა ნიშნავს დადგინდეს და განისაზღვროს მისი იურიდიული შემადგენლობის ყველა არსებითი ელემენტი (გადასახადის გადამხდელი, გადასახადის ობიექტი და საგანი, საგადასახადო პერიოდი და ა.შ.).

მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლი განსაზღვრავს საქართველოში მოქმედი საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადების ამომწურავ ჩამონათვალს, უშუალოდ აღნიშნული მუხლის საფუძველზე არც ერთი გადასახადი არ შეიძლება აიკრიფოს, ვინაიდან მასში არ არის განსაზღვრული გადასახადების გამოანგარიშებისა და გადახდის არსებითი პირობები.

გადასახადი შეიძლება ჩაითვალოს კანონით დადგენილად მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც კანონით განსაზღვრულია საგადასახადო ვალდებულების არსებითი ელემენტები, ე.ი. გადასახადის დადგენა შესაძლებელია მხოლოდ გადასახადის შესახებ კანონში საგადასახადო ვალდებულების არსებითი ელემენტების პირდაპირი ჩამოთვლის გზით.

გადასახადის იმ ელემენტებს, რომელთა გარეშეც საგადასახადო ვალდებულება და მისი აღსრულების წესი არ შეიძლება ჩაითვალოს განსაზღვრულად, შეიძლე-

ბა ვუწოდოთ გადასახადის იურიდიული შემადგენლობის არსებითი ელემენტები. მათ მიეკუთვნება: გადასახადის გადამხდელი (გადასახადის სუბიექტი), გადასახადის ობიექტი, გადასახადის საგანი, გადასახადის მასშტაბი, საგადასახადო ბაზის აღრიცხვის მეთოდი, საგადასახადო პერიოდი, გადასახადით დაბეგვრის ერთეული, გადასახადის განაკვეთი და გადასახადით დაბეგვრის მეთოდი, გადასახადის გამოანგარიშების წესი, საანგარიშო პერიოდი, გადასახადის გადახდის ვადები, გადასახადის გადახდის ხერხები და საშუალებები.

გადასახადის აღნიშნული ელემენტების გარდა, არსებობს ფაკულტატიური ელემენტებიც, რომელთა არ არსებობა ზეგავლენას არ ახდენს საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის ხარისხზე, თუმცა არსებითად ამცირებს აღნიშნული ვალდებულების სათანადო შესრულებას. მათ მიეკუთვნება:

✓ გადასახადის დაკავებისა და არასწორად დაკავებული გადასახადის დაბრუნების წესი;

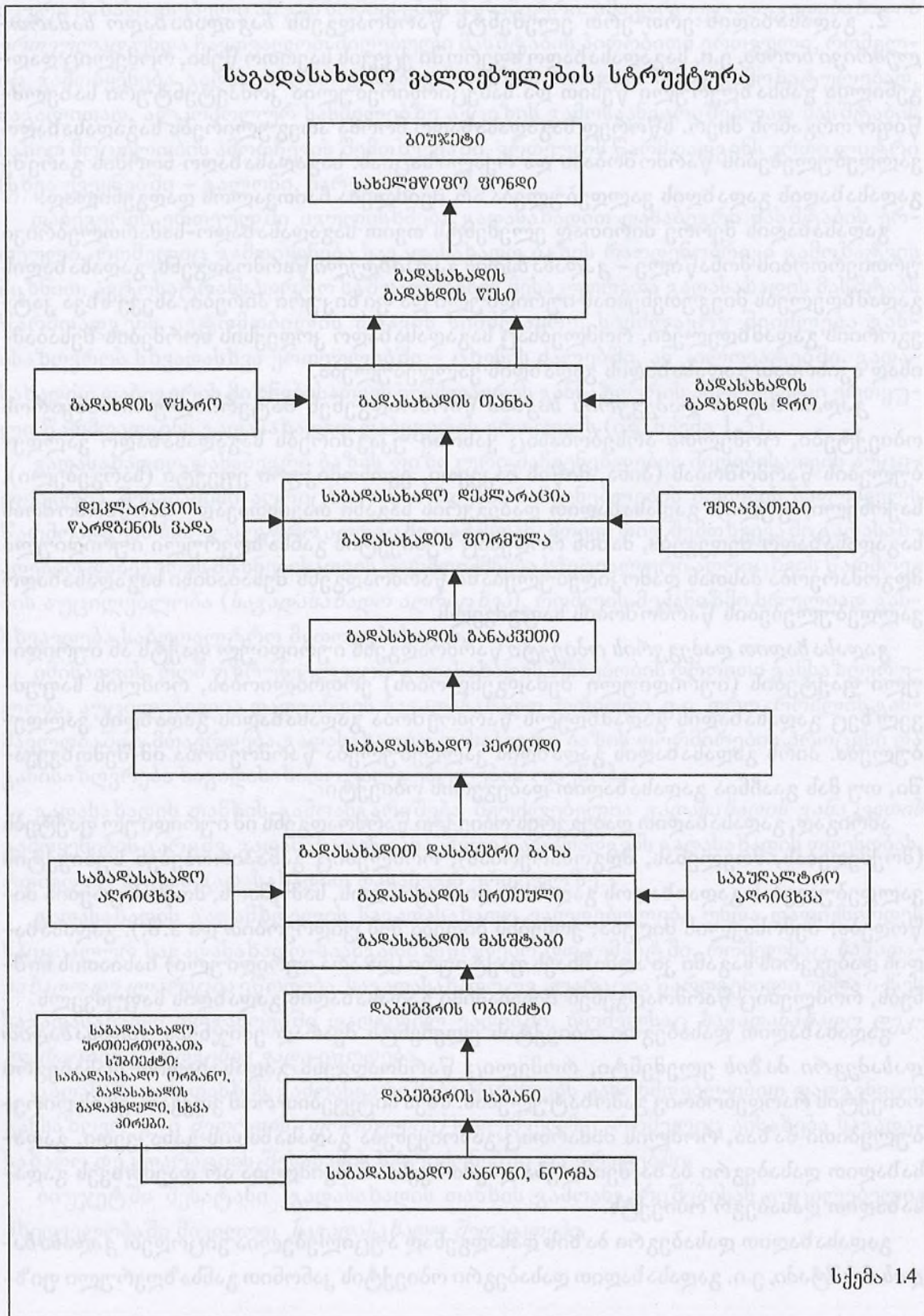
✓ პასუხისმგებლობა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის;

✓ საგადასახადო შეღავათები.

ელემენტების სრული ერთობლიობის პირობებში გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება – გადაიხადოს გადასახადი, შეიძლება ჩავთვალოთ დადგენილად. თუ კანონმდებელმა რაიმე მიზეზით არ დაადგინა ან არ განსაზღვრა თუნდაც ერთი მათგანი, მაშინ გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება არ არსებობს. ასეთ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს სრული უფლება გააჩნია არ გადაიხადოს გადასახადი ან გადაიხადოს მისთვის ხელსაყრელი საშუალებით. მაგალითად, „დამატებული ღირებულების გადასახადის შესახებ“ საქართველოს 1993 წლის 24 დეკემბრის კანონით, არარეზიდენტი პირები, რომლებიც ეწეოდნენ მომსახურებას ან ასრულებდნენ სამუშაოს საქართველოს ტერიტორიაზე მუდმივი დაწესებულების გარეშე, ფორმალურად წარმოადგენდნენ დღგ-ის გადამხდელს. გადასახადის გადახდის მექანიზმის არ არსებობის გამო გადასახადის გადამხდელთა აღნიშნული კატეგორია გადასახადს არ იხდიდა და მხოლოდ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-3 კარის ამოქმედების შემდეგ, 1997 წლის 1 სექტემბრიდან, განისაზღვრა აღნიშნული კატეგორიის პირებისათვის გადასახადის გადახდის პროცედურა (უკუდაბეგვრა).

საგადასახადო ვალდებულების შემადგენლობაში მისი ელემენტების გამოყოფა ა.კოზირინის სიტყვებით წარმოადგენს „გადასახადის ანატომიას“, მის შინაგან აგებულებას.¹ ამრიგად, საგადასახადო კანონმდებლობის ტექნიკის შესახებ საკითხი წარმოადგენს საგადასახადო სამართლის ერთ-ერთ ძირითად მომენტს. საგადასახადო ვალდებულების სტრუქტურა შეიძლება წარმოვიდგინოთ სახელმძღვანელოში მოცემული გრაფიკული ვარიანტის სახით (იხ. სქემა 1.4).

1. Козирин А. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.1993, гл. 18, 38.



სქემა 14

2. გადასახადის ერთ-ერთ ელემენტს წარმოადგენს *საგადასახადო სამართლებრივი ნორმა*, ე.ი. საგადასახადო სფეროში ქცევის საერთო წესი, რომელიც დადგენილია განსაზღვრული წესით და სანქციონირებულია კომპეტენტური სახელმწიფო ორგანოს მიერ. სწორედ საგადასახადო ნორმა არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულებების წარმოშობასა და რეალიზაციას. საგადასახადო ნორმის გარეშე გადასახადის გადახდის ვალდებულება არ შეიძლება ჩაითვალოს დადგენილად.

გადასახადის მეორე ძირითად ელემენტს თვით საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის მონაწილე – *გადასახადის გადამხდელი* წარმოადგენს. გადასახადის გადამხდელს მიეკუთვნებიან იურიდიული და ფიზიკური პირები, ასევე სხვა კატეგორიის გადამხდელები, რომლებსაც საგადასახადო კოდექსის ნორმების შესაბამისად აკისრიათ გადასახადის გადახდის ვალდებულება.

გადასახადით დაბეგვრის საგანი წარმოადგენს მატერიალური სამყაროს ობიექტები, რომელთა არსებობასაც კანონი უკავშირებს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობას (ბინა, მიწის ნაკვეთი, ეკონომიკური ეფექტი (სარგებელი), საქონელი, ფული). გადასახადით დაბეგვრის საგანი თავისთავად არ წარმოშობს საგადასახადო შედეგებს, მაშინ როდესაც სუბიექტის განსაზღვრული იურიდიული მდგომარეობა მასთან დამოკიდებულებაში წარმოადგენს შესაბამისი საგადასახადო ვალდებულებების წარმოშობის საფუძველს.

გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი წარმოადგენს იურიდიულ ფაქტს ან იურიდიული ფაქტების (იურიდიული შემადგენლობის) ერთობლიობას, რომლის საფუძველზეც გადასახადის გადამხდელს წარმოეშობა გადასახადის გადახდის ვალდებულება. პირს გადასახადის გადახდის ვალდებულება წარმოეშობა იმ შემთხვევაში, თუ მას გააჩნია გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი.

ამრიგად, გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი წარმოადგენს იმ იურიდიულ ფაქტებს (მოქმედებას, მოვლენას, მდგომარეობას), რომლებიც განაპირობებენ სუბიექტის ვალდებულებას გადაიხადოს გადასახადი (საქონლის, სამუშაოს, მომსახურების მიწოდება; შემოსავლის მიღება; ქონების მიღება მემკვიდრეობით და ა.შ.). გადასახადის დაბეგვრის საგანი კი აღნიშნავს ფაქტიურ (და არა იურიდიული) ხასიათის ნიშნებს, რომლებიც წარმოადგენენ შესაბამისი გადასახადის გადახდის საფუძველს.

გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის ელემენტს მყარად ემიჯნება *გადასახადით დასაბეგრი ბაზის ელემენტი*, რომელიც წარმოადგენს გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის რაოდენობრივ გამოხატულებას. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, ეს ის ღირებულებითი ბაზაა, რომლის მიმართაც გამოიყენება გადასახადის განაკვეთი. გადასახადით დასაბეგრი ბაზა შეიძლება დაემთხვეს, ან შეიძლება არ დაემთხვეს გადასახადით დასაბეგრი ობიექტს.

გადასახადით დასაბეგრი ბაზის დასადგენად აუცილებელია ვიცოდეთ *გადასახადის მასშტაბი*, ე.ი. გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის კანონით განსაზღვრული ფიზი-

იკური მახასიათებელი ან განზომილების პარამეტრი. ამავედროულად, *გადასახადის ერთეულად* უნდა ჩავთვალოთ მიღებული მასშტაბის პირობითი ერთეული, რომელიც გამოიყენება გადასახადით დასაბეგრი ბაზის რაოდენობრივ გამოხატულებად. მაგალითად, ალკოჰოლურ სასმელებზე აქციზის გამოსაანგარიშებლად მასშტაბის სახით მოცულობის ამორჩევის შემთხვევაში, ერთეულს წარმოადგენს ერთი ლიტრი (სხვა ქვეყნებში – გალონი, ბარელი და ა.შ.).

დაბეგვრის ერთეულში იგულისხმება გადასახადით დასაბეგრი მასშტაბის ერთეული, რომელიც გამოიყენება საგადასახადო ბაზის რაოდენობრივი გამოხატვის მიზნით. ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მესაკუთრეთა გადასახადის მასშტაბს წარმოადგენს ავტომობილის ძრავის სიმძლავრე. სიმძლავრე შეიძლება განისაზღვროს სხვადასხვა ერთეულებში – ცხენის ძალებში, ან კილოვატებში. გადასახადით დაბეგვრის მიზნებისათვის სიმძლავრის განსაზღვრის ამორჩეული ერთეული წარმოადგენს გადასახადით დაბეგვრის ერთეულს (იხ. სქემა 1.5).

გადასახადით დასაბეგრი ბაზის ფიზიკური მაჩვენებლების მიღებისათვის აუცილებელია შესაბამისი აღრიცხვის წარმოება. მაჩვენებლების მიღების საფუძველს წარმოადგენს *საბუღალტრო აღრიცხვა*. ამასთან, მთელ რიგ შემთხვევაში გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის წარმოიქმნება სპეციალური აღრიცხვის წარმოების აუცილებლობა (*საგადასახადო აღრიცხვა*), რომლის მექანიზმი სრულიად განსხვავდება საბუღალტრო მეთოდებისაგან.

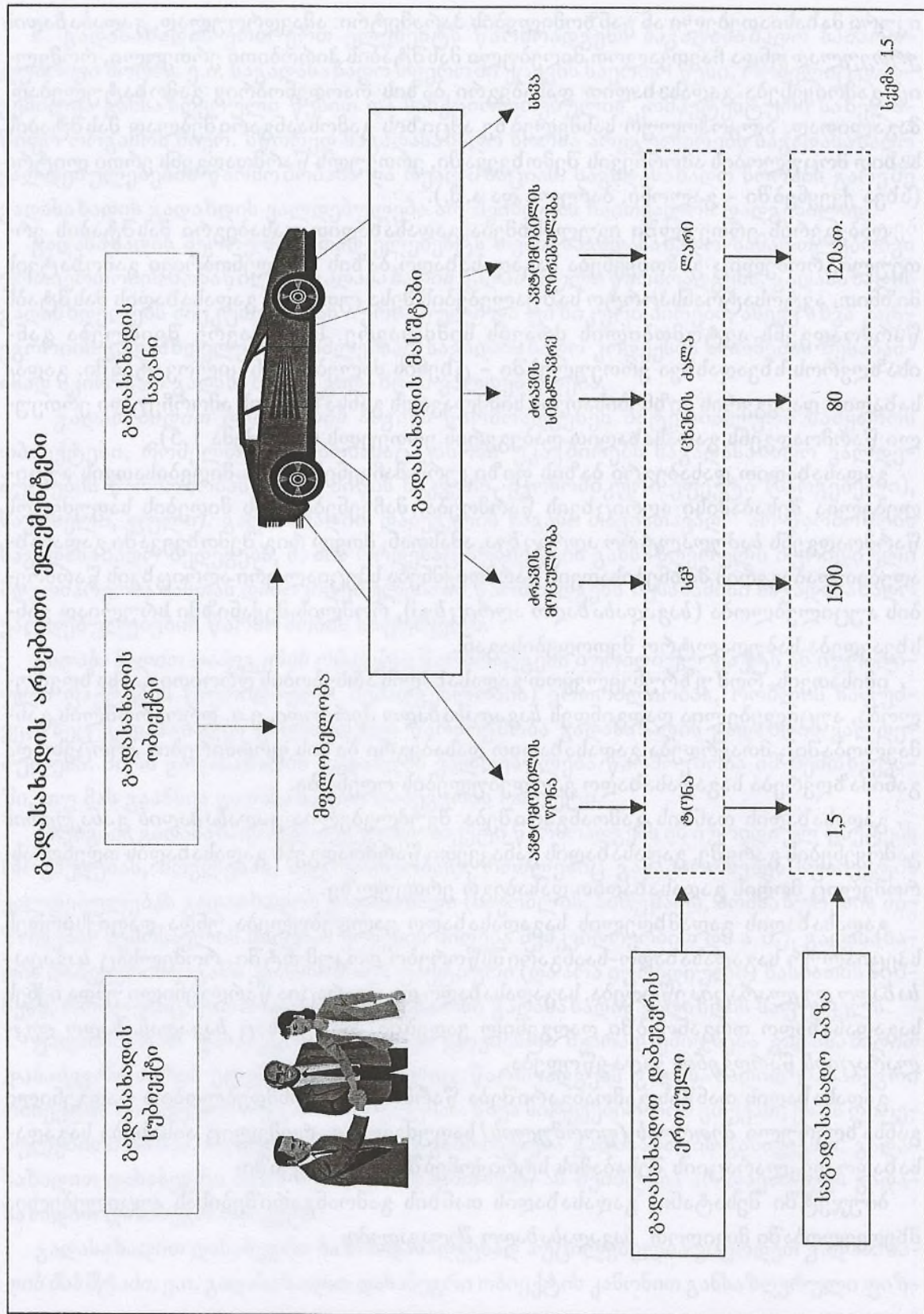
იმისათვის, რომ უზრუნველყოთ გადასახადის არსებობის დროითი განსაზღვრულობა, აუცილებელია დადგინდეს *საგადასახადო პერიოდი*, ე.ი. დრო, რომლის განმავლობაშიც მთავრდება გადასახადით დასაბეგრი ბაზის ფორმირების პროცესი და განისაზღვრება საგადასახადო ვალდებულების ოდენობა.

გადასახადის თანხის გამომანგარიშება შეუძლებელია *გადასახადის განაკვეთის* გამოყენების გარეშე. გადასახადის განაკვეთი წარმოადგენს გადასახადის ოდენობას, რომელიც მოდის გადასახადით დასაბეგრ ერთეულზე.

გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება უნდა დაფიქსირდეს სპეციალურ საგადასახადო-საანგარიშსწორებო დოკუმენტში, რომელსაც *საგადასახადო დეკლარაცია* ეწოდება. საგადასახადო დეკლარაცია წარდგენილი უნდა იქნეს საგადასახადო ორგანოებში დადგენილ ვადებში, რომელსაც *საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადა* ეწოდება.

გადასახადის თანხის გამომანგარიშება წარმოებს კანონმდებლობით დადგენილი განსაზღვრული *მეთოდის (ფორმულის)* საფუძველზე, რომელიც აისახება საგადასახადო დეკლარაციის შესაბამის სტრიქონებში და გრაფებში.

ბიუჯეტში შესატანი გადასახადის თანხის გამომანგარიშებისას აუცილებელია მხედველობაში მივიღოთ *საგადასახადო შეღავათები*.



გადასახადის თანხას, რომელიც ექვემდებარება ბიუჯეტში შეტანას, *საგადასახადო შენატანი* ეწოდება.

კანონმდებლობით დადგენილია აგრეთვე *გადასახადის გადახდის ვადები*, რომლის დროსაც გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია ფაქტიურად შეიტანოს გადასახადი ბიუჯეტში.

გადასახადის წყარო წარმოადგენს იმ რეზერვს, შესაბამის ეკონომიკურ მაჩვენებელს, რომლის ხარჯზეც წარმოებს გადასახადის გადახდა. მაგალითად: მოგება, ფინანსური შედეგი და ა.შ.

ბიუჯეტში საგადასახადო შეტანის პროცედურის მოწესრიგების მიზნით დადგენილია *გადასახადის გადახდის წესი*, რომელიც წარმოადგენს ბიუჯეტში გადასახადის ჩარიცხვის ნორმატიულად დადგენილ საშუალებებსა და პროცედურებს.

გადასახადის *მიმღებს* წარმოადგენს ბიუჯეტი ან სახელმწიფო ფონდი.

ყველა ზემოაღნიშნული შემადგენელის განსაზღვრის შემდეგ წარმოებს საგადასახადო ვალდებულების რეალიზაცია, კერძოდ, საგადასახადო შენატანის გადახდა კონკრეტულ ბიუჯეტში.

საგადასახადო ვალდებულების ზემოთ განხილული ელემენტები დაწვრილებითაა განხილული მოცემული სახელმძღვანელოს შემდგომ თავებში.

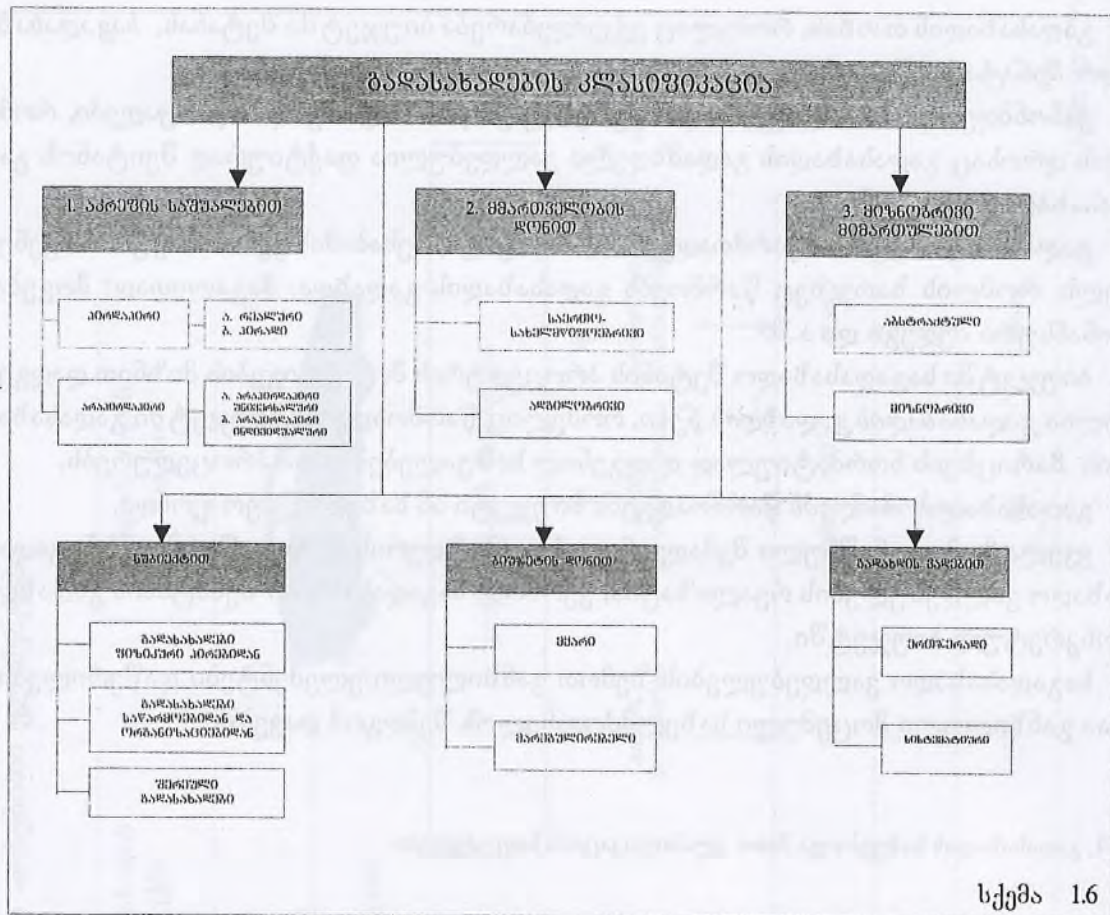
1.4. გადასახადის სახეები და მათი კლასიფიკაციის საფუძვლები

1. არსებული გადასახადების მრავალფეროვნება იწვევს განსაზღვრულ საფუძველზე მათი კლასიფიკაციის (სახეებად დაყოფის) აუცილებლობას. გარდა ამისა, ამა თუ იმ გადასახადის განსაზღვრულ სახეზე მიკუთვნება გვაძლევს საშუალებას, უფრო მკაფიოდ გავიგოთ მოცემული გადასახადის შინაარსი და არსი. გადასახადებით დაბეგვრის თეორიაში გადასახადების კლასიფიკაციისათვის გამოიყენება სხვადასხვა კრიტერიუმები.

გადასახადების კლასიფიკაციის ერთ-ერთი შესაძლო ვარიანტი მოცემულია სახელმძღვანელოში (იხ. სქემა 1.6).

2. აკრეფის საშუალებით, გადასახადები შეიძლება დავეყთოთ *საშემოსავლო-ქონებრივ* (პირდაპირ) გადასახადებად და *მოხმარების* (არაპირდაპირ) გადასახადებად.

პირდაპირი გადასახადების აკრეფა წარმოებს მატერიალურ ფასეულობათა დაგროვების პროცესში, უშუალოდ გადასახადის გადამხდელის შემოსავლებიდან ან ქონებიდან. ამიტომ, გადასახადის გადამხდელისათვის გადასახადის ოდენობა ზუსტადაა ცნობილი. მაგალითად, გადასახადის გადამხდელები საშემოსავლო გადასახადს იხდიან შემოსავლის მიღების შემთხვევაში, ქონების გადასახადს იხდიან განსაზღვრული სახის ქონების მესაკუთრეები. პირდაპირი გადასახადები თავის მხრივ შეიძლება დავეყთოთ რეალურ გადასახადებად და პირად გადასახადებად.



რეალური გადასახადებით იბეგრება გადასახადის გადამხდელის სავარაუდო საშუალო შემოსავალი, რომელიც შეიძლება მიღებულ იქნეს მოცემულ ეკონომიკურ პირობებში ამა თუ იმ გადასახადით დასაბეგრი საგნიდან (უძრავი ქონებიდან, ფულადი კაპიტალიდან და ა.შ.). რეალური გადასახადებით, უპირველეს ყოვლისა, იბეგრება ქონება, საიდანაც გამომდინარეობს მისი დასახელებაც (real (ინგლ.) – ქონება). ხშირ შემთხვევებში შეუძლებელია განისაზღვროს ამა თუ იმ ქონებიდან ან საქმიანობის სახიდან მიღებული შემოსავლის ოდენობა ან შემოწმდეს გადასახადის გადამხდელის მიერ დეკლარირებული შემოსავლების სისწორე. მაგალითად, ძალიან რთულია ტაქსის მძღოლის შემოწმება. ასეთ შემთხვევებში ფიქსირებული გადასახადის დაწესება სავარაუდო შემოსავლიდან გამომდინარეობს გადასახადის ოდენობით გააიოლებს გადასახადით დაბეგვრის ტექნიკურ მხარეს.

რეალური გადასახადების აკრეფით ხორციელდება იმ პირთა გათანაბრება, რომლებიც იყენებენ ქონებას საწარმოო და არასაწარმოო მიზნებისათვის. მხოლოდ შემოსავლების დაბეგვრა გაათავისუფლებდა გადასახადისაგან იმ პირებს, რომლებიც იყენებენ ქონებას, მაგალითად, მიწის ნაკვეთს მხოლოდ დასვენების მიზნით, რეალურ

გადასახადებს მიეკუთვნება მიწის გადასახადი, ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მფლობელთა გადასახადი და სხვა.

პირადი გადასახადების გადახდა წარმოებს ფაქტიურად მიღებული შემოსავლებიდან და ასახვენ გადამხდელის ფაქტიურ გადახდისუნარიანობას. მათ მიეკუთვნებათ საშემოსავლო გადასახადი, მოგების გადასახადი, გადასახადი მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის და სხვა.

არაპირდაპირი გადასახადები დგინდება მიწოდებული საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) ფასზე დანამატის სახით (აქციზი, დამატებული ღირებულების გადასახადი, გაყიდვიდან გადასახადი და სხვა).

არაპირდაპირი გადასახადის ცნება მოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 29-ე მუხლის 25-ე ნაწილში, რომლის თანახმადაც არაპირდაპირია გადასახადი, რომელიც დგინდება მიწოდებული საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) ფასზე დანამატის სახით და რომელსაც იხდის მომხმარებელი ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის შეძენისას. არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულება ეკისრება საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიმწოდებელს, რომელსაც დღგ-ის და აქციზის მიზნებისათვის ეწოდება გადასახადის გადამხდელი.

არაპირდაპირი გადასახადები, შეიძლება დავყოთ არაპირდაპირ ინდივიდუალურ გადასახადებად და არაპირდაპირ უნივერსალურ გადასახადებად. *არაპირდაპირი ინდივიდუალური გადასახადებით* იბეგრება მკაცრად განსაზღვრული საქონლის ჯგუფი (აქციზები საქონლის ცალკეულ ჯგუფებზე და სახეებზე). არაპირდაპირი უნივერსალური გადასახადებით იბეგრება ყველა სახის საქონელი, სამუშაო და მომსახურება, გარდა განთავისუფლებულისა (დამატებული ღირებულების გადასახადი).

პირდაპირ და არაპირდაპირ გადასახადებს შორის ძირითადი განსხვავება მდგომარეობს გადასახადის გადახდის წყაროს ფორმირების ადგილში. თუ პირდაპირი გადასახადებით დაბეგვრისას წყაროს ფორმირება წარმოებს უშუალოდ გადასახადის გადამხდელთან, არაპირდაპირი გადასახადებისას – გადასახადის წყარო შედის გადასახადის გადამხდელთან სხვა შენატანების შემადგენლობაში (ძირითადად ფასის შემადგენლობაში).

პირდაპირი გადასახადების საბოლოო გადამხდელად გვევლინება ის, ვინც იღებს შემოსავალს, მაშინ როდესაც არაპირდაპირი გადასახადების საბოლოო გადამხდელს წარმოადგენს საქონლის მომხმარებელი, რომელზეც გადასახადი გადადის ფასზე დანამატის სახით. არაპირდაპირი გადასახადების სიმძიმე მთლიანად გადადის საქონლის საბოლოო მომხმარებლებზე და განსაკუთრებით მოსახლეობის უზრუნველყოფილ ფენებზე. პირდაპირი გადასახადები, განსაზღვრული გარემოებების არსებობისას, ასევე შეიძლება დააწესოს მომხმარებელს ფასების ზრდის მექანიზმით. ამავდროულად არაპირდაპირი გადასახადები ყოველთვის შეიძლება არ დააწესოს მო-

მხმარებელს სრული მოცულობით, ვინაიდან ბაზარმა შეიძლება არ მიიღოს საქონელი გაზრდილი ფასებით. კერძოდ, დღე ტრადიციულად არაპირდაპირ გადასახადს მიეკუთვნება, მაგრამ იმ შემთხვევაში, როდესაც საქონლის ფასი შეზღუდულია მომხმარებლის გადახდისუნარიანობით, დღე ამცირებს მწარმოებლის მოგებას, ე.ი. გვეკლინება როგორც პირდაპირი გადასახადი.

3. გადასახადის გადამხდელებიდან გამომდინარე შეიძლება გამოვყოთ გადასახადები ფიზიკური პირებიდან, გადასახადები საწარმოებიდან და ორგანიზაციებიდან და შერეული გადასახადები.

გადასახადებს ფიზიკური პირებიდან მიეკუთვნება საშემოსავლო გადასახადი, ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადი, საკურორტო გადასახადი და სხვა.

გადასახადებს საწარმოებიდან და ორგანიზაციებიდან მიეკუთვნება მოგების გადასახადი, საწარმოთა ქონების გადასახადი და სხვა.

შერეულ გადასახადებს მიეკუთვნება ის გადასახადები, რომლებსაც იხდიან როგორც ფიზიკური პირები, ასევე საწარმოები და ორგანიზაციები. მაგალითად, დამატებული ღირებულების გადასახადი, აქციზი, სოციალური გადასახადი და სხვა.

4. გადასახადების დაწესებასა და შემოღებასთან დაკავშირებით სხვადასხვა დონის ხელისუფლების ორგანოების კომპეტენციის შესაბამისად, საქართველოში მოქმედი გადასახადები შეიძლება დავყოთ საერთო-სახელმწიფოებრივ და ადგილობრივ გადასახადებად.

საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების დაწესება და შემოღება ხორციელდება საქართველოს უმაღლესი წარმომადგენლობითი ორგანოს გადაწყვეტილებით, თუმცა ეს არ ნიშნავს იმას, რომ ეს გადასახადები აუცილებლად უნდა ჩაირიცხოს ქვეყნის ცენტრალურ ბიუჯეტში. ისინი შეიძლება ჩაირიცხოს სხვადასხვა დონის ბიუჯეტებშიც.

აუცილებელია აღინიშნოს, რომ საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების განაკვეთები, გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტები, გადამხდელები და გამომანგარიშების მეთოდები, ასევე სხვადასხვა დონის ბიუჯეტებში მათი ჩარიცხვის წესი განსაზღვრულია საქართველოს კანონმდებლობით და ერთიანია საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებს განეკუთვნება საშემოსავლო გადასახადი, მოგების გადასახადი, დამატებული ღირებულების გადასახადი, აქციზი, ქონების გადასახადი, მიწის გადასახადი, ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მესაკუთრეთა გადასახადი, გადასახადი ქონების გადაცემისათვის, სოციალური გადასახადი, გადასახადი ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის, გადასახადი მაწვნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის, გადასახადი ავტოსატრანსპორტო საშუალებების საქართველოს ტერიტორიაზე შემოსვლისა და ზენორმატიული დატვირთვისათვის.

ადგილობრივი გადასახადების დაწესება ასევე ზორციელდება საქართველოს უმაღლესი საკანონმდებლო ორგანოს მიერ, თუმცა მათი შემოღება წარმოებს შესაბამისი ხელისუფლების ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოს გადაწყვეტილებით. ადგილობრივი გადასახადები ყოველთვის ირიცხება ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტებში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული ადგილობრივი გადასახადების შესაბამის ტერიტორიაზე შემოღება შეუძლიათ აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების უმაღლეს წარმომადგენლობით ორგანოებსა და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოებს, საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ზღვრული ოდენობის ფარგლებში. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ადგილობრივ გადასახადებს განეკუთვნება: გადასახადი ეკონომიკური საქმიანობისათვის, სათამაშო ბიზნესის გადასახადი, საკურორტო გადასახადი, სასტუმროს გადასახადი, რეკლამის გადასახადი, გადასახადი ადგილობრივი სიმბოლიკის გამოყენებისათვის.

5. გადასახადები შემოღების წესით შეიძლება დავყოთ საერთო-სავალდებულო და ფაკულტატურ გადასახადებად.

საერთო-სავალდებულო გადასახადები დადგენილია საქართველოს საკანონმდებლო აქტებით და იკრიფება საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე იმისდა მიუხედავად, რომელ ბიუჯეტში ირიცხებიან ისინი. საერთო-სავალდებულო გადასახადებს მიეკუთვნება ყველა საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადი, რომელიც გათვალისწინებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის პირველი ნაწილით.

ფაკულტატური გადასახადები გათვალისწინებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, თუმცა ისინი შეიძლება უშუალოდ შემოღებული იქნეს აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების უმაღლესი წარმომადგენლობითი ორგანოების, აგრეთვე ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების ნორმატიული აქტებით. ამ გადასახადების შემოღება და აკრეფა ამა თუ იმ ტერიტორიაზე ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების კომპეტენციაა. ფაკულტატურ გადასახადებს მიეკუთვნება ყველა ადგილობრივი გადასახადი, რომლებიც გათვალისწინებულია საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის მე-2 ნაწილით.

6. საქართველოს საბიუჯეტო სისტემის შესაბამისად საგადასახადო შენატანები ირიცხება სხვადასხვა დონის ბიუჯეტებში, რის საფუძველზეც საგადასახადო შენატანები შეიძლება დავყოთ *მყარ და მარეგულირებელ* გადასახადებად.

მყარი გადასახადები უშუალოდ და მთლიანად ირიცხება კონკრეტულ ბიუჯეტში ან სახელმწიფო ფონდში. მყარ გადასახადებს მიეკუთვნება გადასახადები, რომლებიც სრული მოცულობით ირიცხება ან ცენტრალურ ბიუჯეტში, ან ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტში, ან სახელმწიფო ფონდში.

მარეგულირებელი გადასახადები ერთდროულად ირიცხება სხვადასხვა დონის ბიუჯეტებში საბიუჯეტო კანონმდებლობით დადგენილი პროპორციების შესაბამისად. მაგალითად, საშემოსავლო და მოგების გადასახადების 85% ირიცხება ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტებში, ხოლო 15% – ცენტრალურ ბიუჯეტში.

7. როგორც წესი, გადასახადს არ გააჩნია რაიმე კონკრეტული ხარჯის დაფარვის მიზანი, თუმცა მთელ რიგ შემთხვევებში მიზნობრივ გადასახადებს შეუძლიათ დადებითი როლი ითამაშონ.

ფსიქოლოგიური თვალსაზრისით გადასახადის გადამხდელი დიდი მონდომებით იხდის იმ გადასახადს, რომლის სარგებლობაშიც იგი უშუალოდაა დარწმუნებული. ამასთან, გადასახადის მიზნობრივი ხასიათი შეიძლება გამართლებული იქნეს იმ აუცილებელი დანახარჯებითაც, რომლებიც გამოწვეულია განსაზღვრული შემოსავლების მიღებასთან. მაგალითად, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობა განაპირობებს ბუნებრივი რესურსების კვლავწარმოებასა და დაცვას. ამიტომ ის პირები, რომლებიც სარგებლობენ ბუნებრივი რესურსებით, იხდიან ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის გადასახადს.

ამრიგად, გადასახადები, შემოღების მიზნობრივი მიმართულებიდან გამომდინარე, შეიძლება დავყოთ აბსტრაქტულ და მიზნობრივ გადასახადებად. ლ.ოკუნევა მათ ზოგად და სპეციალურ გადასახადებს უწოდებს.¹

აბსტრაქტული (ზოგადი) გადასახადები დაწესებულია მთლიანობაში სახელმწიფო ბიუჯეტის ფორმირების მიზნით, მაშინ როდესაც მიზნობრივი (სპეციალური) გადასახადების დაწესება ხორციელდება სახელმწიფო ხარჯების კონკრეტული მიმართულებების დასაფინანსებლად. როგორც წესი, მიზნობრივი საგადასახადო შენატანებისათვის იქმნება სპეციალური სახელმწიფო ფონდი, ან უშუალოდ ბიუჯეტში ამგვარი სახის გადასახადისათვის შემოღებულია სპეციალური მუხლი.

8. სპეციალურ ლიტერატურაში შეიძლება შევხედეთ გადასახადების კლასიფიკაციის სხვა საფუძვლებსაც. მაგალითად, გამოყოფენ ერთჯერად და სისტემატიურ გადასახადებსაც.²

ერთჯერადი გადასახადის გადახდა დაკავშირებულია რაიმე მოვლენებთან, რომლებიც არ ქმნიან სისტემას. ერთჯერად გადასახადს მიეკუთვნება გადასახადი მეშვიდრეობისა და ჩუქებისათვის.

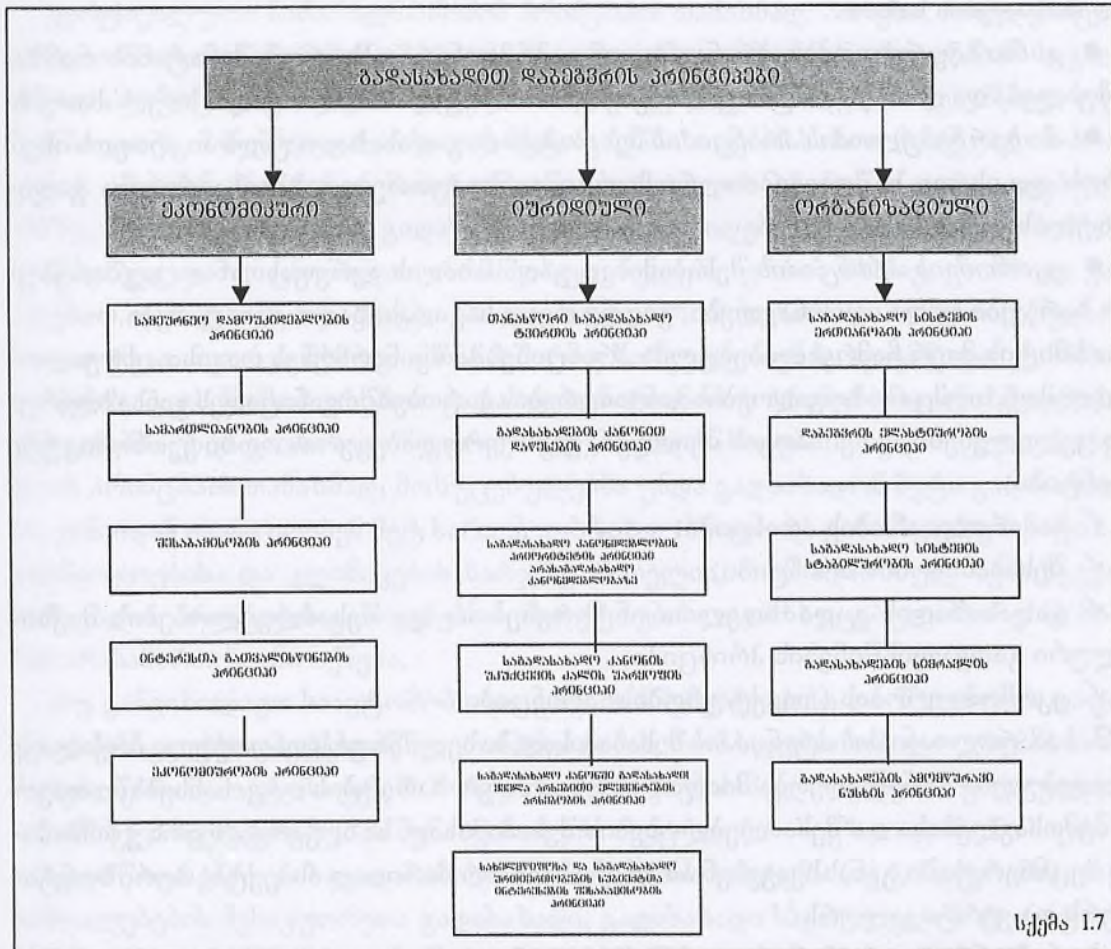
სისტემატიური გადასახადების გადახდა ხორციელდება გადამხდელის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ან განსაზღვრული ქონების მფლობელობის მთელი პერიოდის განმავლობაში დადგენილი პერიოდულობით. მაგალითად, მოგებისა და საშემოსავლო გადასახადების გადახდა წარმოებს ყოველწლიურად, დამატებული ღირებულების გადასახადის – ყოველთვიურად და ა.შ.

1. Окунева Л. Налоги и налогообложение в России. М.1996, гл. 23.

2. Основы налогового права.: Учебно-методическое пособие / Под ред. С.Пепеляева, М.: 1995, гл.36-38.

1.5. გადასახადით დაბეგვრის პრინციპები

1. გადასახადით დაბეგვრის პრინციპები წარმოადგენენ საბაზო იდეებსა და დებულებებს, რომლებიც გამოიყენება საგადასახადო სფეროში. გადასახადებით დაბეგვრის სისტემაში შეიძლება გამოვყოთ *ეკონომიკური, იურიდიული და ორგანიზაციული პრინციპები* (სქემა 1.7).



2. ეკონომიკური პრინციპები პირველად ჩამოყალიბებული იქნა 1776 წელს ადამ სმიტის მიერ, რომლებსაც შემდგომში „გადამხდელის უფლებების დეკლარაცია“ ეწოდა. ა.სმიტის მიერ გამოყოფილ დაბეგვრის ხუთ პრინციპს დაბეგვრის ფუნდამენტალურ პრინციპებსაც უწოდებენ:

- *სამეურნეო დამოუკიდებლობისა და თავისუფლების პრინციპი* ეფუძნება გადასახადის გადამხდელის კერძო საკუთრების უფლებას. როგორც ა.სმიტი თვლიდა, აღნიშნულ პრინციპს უკავია ცენტრალური მდგომარეობა ყველა სხვა დანარჩენ პრინციპებთან მიმართებაში.

● *სამართლიანობის პრინციპის* თანახმად ყველამ უნდა მიიღოს მონაწილეობა სახელმწიფო ხარჯების დაფინანსებაში თავისი შემოსავლებისა და შესაძლებლობების შესაბამისად. სამართლიანობის პრინციპში გამოჰყოფენ ორ ცენტრალურ იდეას:

✓ ასაკრეფი გადასახადების თანხა უნდა შეესაბამებოდეს გადასახადის გადამხდელის შემოსავლების მოცულობას;

✓ ვინც იღებს მეტ სიკეთეს სახელმწიფოსაგან, მან უნდა გადაიხადოს მეტი თანხა გადასახადების სახით.

● *განსაზღვრულობის პრინციპიდან* გამომდინარეობს, რომ შენატანის თანხა, საშუალება და დრო წინასწარ უნდა იყოს ცნობილი გადასახადის გადამხდელისათვის;

● *მოხერხებულობის პრინციპის* შესაბამისად, გადასახადი უნდა აიკრიფოს ისეთ დროს და ისეთი საშუალებით, რომელიც განსაკუთრებით ხელსაყრელია გადამხდელისათვის;

● *ეკონომიის პრინციპის* შესაბამისად გადასახადის აკრეფასთან დაკავშირებული ხარჯები უნდა იყოს ნაკლები, ვიდრე თვით საგადასახადო შენატანები.

ასმიტის მიერ ჩამოყალიბებულმა პრინციპებმა შეინარჩუნეს თავისი აქტუალობა დღემდე, თუმცა საზოგადოების განვითარების პირობებში განიცადეს განსაზღვრული ცვლილებები. დღეისათვის შეიძლება გამოვყოთ დაბეგვრის ოთხი ეკონომიკური პრინციპი:

✓ სამართლიანობის პრინციპი;

✓ შესაბამისობის პრინციპი;

✓ გადასახადის გადამხდელთა ინტერესებისა და შესაძლებლობების მაქსიმალური გათვალისწინების პრინციპი;

✓ ეკონომიურობის (ეფექტურობის) პრინციპი.

3. *სამართლიანობის პრინციპის* შესაბამისად, სახელმწიფოს თითოეული მოქალაქე ვალდებულია მონაწილეობა მიიღოს სახელმწიფო ხარჯების დაფინანსებაში თავისი შემოსავლებისა და შესაძლებლობების შესაბამისად. საზღვარგარეთის ეკონომიურ მეცნიერებაში განასხვავებენ ამ პრინციპის ორ ძირითად ასპექტს: ჰორიზონტალურს და ვერტიკალურს.¹

ჰორიზონტალური სამართლიანობის პრინციპი ითვალისწინებს, რომ თანაბარ ეკონომიკურ მდგომარეობაში მყოფი გადამხდელები უნდა იმყოფებოდნენ თანაბარ საგადასახადო პირობებში, ე.ი. თითოეულმა უნდა გადაიხადოს თანაბარი მოცულობის გადასახადი (გადახდისუნარიანობის პრინციპი). ამ პრინციპს საფუძვლად უდევს იდეა იმის შესახებ, რომ აკრეფილი გადასახადების თანხა უნდა განისაზღვროს გადამხდელის შემოსავლების მოცულობიდან გამომდინარე.

აღნიშნულ შემთხვევაში დგება თანასწორობის განსაზღვრის ეთიკური პრობლე-

1. ამ საკითხთან დაკავშირებით უფრო დაწვრილებით იხ.: Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р. Экономика / Пер. с англ. со 2-го изд. М.: 1993, გვ. 380-381.

მა, ვინაიდან თანასწორობა ყოველთვის არ შეიძლება მიღწეული იქნას მიმდინარე შემოსავლების შეფარდების გზით. ავიღოთ მაგალითად ორი ადამიანი, რომლებიც მუშაობენ ერთ ქარხანაში, ასრულებენ ერთი და იმავე სახის სამუშაოს და იღებენ თანაბარ ხელფასს. ერთ მათგანს ჰყავს ერთი ბავშვი, ხოლო მეორეს თავის კმაყოფაზე ჰყავს ხუთი ბავშვი. შეიძლება თუ არა ჩავთვალოთ, რომ ისინი იმყოფებიან თანაბარ მდგომარეობაში? ალბათ არა.

ვერტიკალური სამართლიანობის პრინციპის თანახმად, პირები, რომლებიც იმყოფებიან არათანაბარ მდგომარეობაში, უნდა იმყოფებოდნენ არათანაბარ საგადასახადო პოზიციებში; სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, ვინც იღებს სახელმწიფოსაგან მეტ სიკეთეს, მან უნდა გადაიხადოს მეტი გადასახადების სახით (სარგებლის პრინციპი). ამასთან, რამდენად სამართლიანია სარგებლის პრინციპი დამოკიდებულია იმაზე, თუ რაზე იხარჯება გადასახადების სახით მიღებული სახელმწიფო სახსრები. საყოველთაოდ ცნობილია, რომ მოხუცებულებს, ერთის მხრივ, გააჩნიათ გაცილებით დაბალი შემოსავლები ახალგაზრდა შრომისუნარიან პირებთან შედარებით, თუმცა, მეორეს მხრივ, ისინი ხშირად სარგებლობენ სახელმწიფო ჯანმრთელობის დაცვის მომსახურებით. გადახდისუნარიანობის პრინციპის თანახმად მოხუცებულებმა უნდა გადაიხადონ უფრო ნაკლები გადასახადები. ამავდროულად, სარგებლის პრინციპის თანახმად, მოხუცებულებმა უნდა გადაიხადონ მეტი გადასახადები, ვინაიდან ისინი იღებენ მეტ სარგებელს სახელმწიფო დაფინანსებაზე მყოფი საავადმყოფოებისა და კლინიკების ხარჯზე. ნათელია, რომ აღნიშნულ შემთხვევაში სარგებლის პრინციპის გამოყენება პენსიონერებისა და მოხუცებული პირების მიმართ არასამართლიანი იქნება.

თუ განვიხილავთ საავტომობილო გზების მშენებლობისა და შეკეთების დაფინანსების საკითხს, უმეტესობა დაეთანხმება იმას, რომ საავტომობილო გზების მომხმარებლებმა და ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მფლობელებმა უნდა გადაიხადონ სხვებზე მეტი გზების შენახვისათვის. ასეც ხდება - საგზაო ფონდში საერთო-სახელმწიფოებრივი საგადასახადო შენატანების სისტემა (ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მესაკუთრეთა გადასახადი, გადასახადი საქართველოს ტერიტორიაზე ავტოსატრანსპორტო საშუალებების შემოსვლისათვის და ზენორმატიული დატვირთვისათვის) წარმოადგენს ქვეყნის საგზაო მეურნეობის დაფინანსების ძირითად წყაროს.

უნდა აღინიშნოს, რომ გამოყოფილი „ვერტიკალური“ და „ჰორიზონტალური“ სამართლიანობა არ წყვეტს დღეისათვის საგადასახადო სფეროში არსებულ ერთ-ერთ მთავარ პრობლემას. როგორ განვსაზღვროთ გადასახადებით დაბეგვრის სამართლიანობის ხარისხი?

დაბეგვრის სამართლიანი სისტემა წარმოადგენს ნებისმიერი სახელმწიფოსა და საზოგადოების იდეალურ ოცნებას, რასაც დღემდე ვერ მიაღწია მსოფლიოს ვერც

ერთმა ქვეყანამ. ამ მიზნისაკენ სახელმწიფოები მიისწრაფიან ასწლეულობის განმავლობაში, თუმცა მას წინ კიდევ ძალიან შორი გზა აქვს გასავლელი. დაბეგვრის სისტემების არასრულყოფილება გარდაუვლად იწვევს და გამოიწვევს საზოგადოების ნებისმიერი ფისკალური ინსტიტუტების კრიტიკას. მიუხედავად ამისა რაციონალური, ეფექტური და სამართლიანი დაბეგვრის სისტემისაკენ გზების ძიება უნდა გაგრძელდეს. ფრანგი განმანათლებლის შარლ მონტესკიეს (1689-1755 წლები) სიტყვებით, არაფერს არ სჭირდება იმდენი სახელმწიფო სიბრძნე და ჭკუა, რამდენიც იმ ნაწილის განსაზღვრას, რომელსაც ართმევენ ქვეშევრდომებს და იმ ნაწილს განსაზღვრას, რომელსაც მათ უტოვებენ. ამიტომ საგადასახადო კანონმდებლობაში სამართლიანობის პრინციპის დამკვიდრება საბოლოო ჯამში არა მხოლოდ ხელს უწყობს ქვეყნის საგადასახადო სისტემის ეფექტურობის ამაღლებას, არამედ საგადასახადო დისციპლინის დამყარებასა და ცივილიზებული გადასახადის გადამხდელის აღზრდას.

4. შესაბამისობის პრინციპი ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელისა და სახელმწიფო ბიუჯეტის ინტერესების დაბალანსებას. შესაბამისობის პრინციპი ხასიათდება ლაფერის მრუდით¹, რომელიც ასახავს საგადასახადო ბაზის დამოკიდებულებას გადასახადის განაკვეთის ცვლაზე, ასევე საბიუჯეტო შემოსავლების დამოკიდებულებას საგადასახადო ტვირთზე (სქემა 1.8). მრუდის ეფექტი მდგომარეობს იმაში, რომ ბიუჯეტის შემოსავლები იზრდება გადასახადების ზრდასთან ერთად, თუ გადასახადის განაკვეთი 50%-ს არ აღემატება. ამასთან, შემოსავლები მცირდება, თუ განაკვეთი 50%-ს აღემატება. აღნიშნულმა კონცეფციამ აღიარება ჰპოვა XX საუკუნის 70-80-იან წლებში.

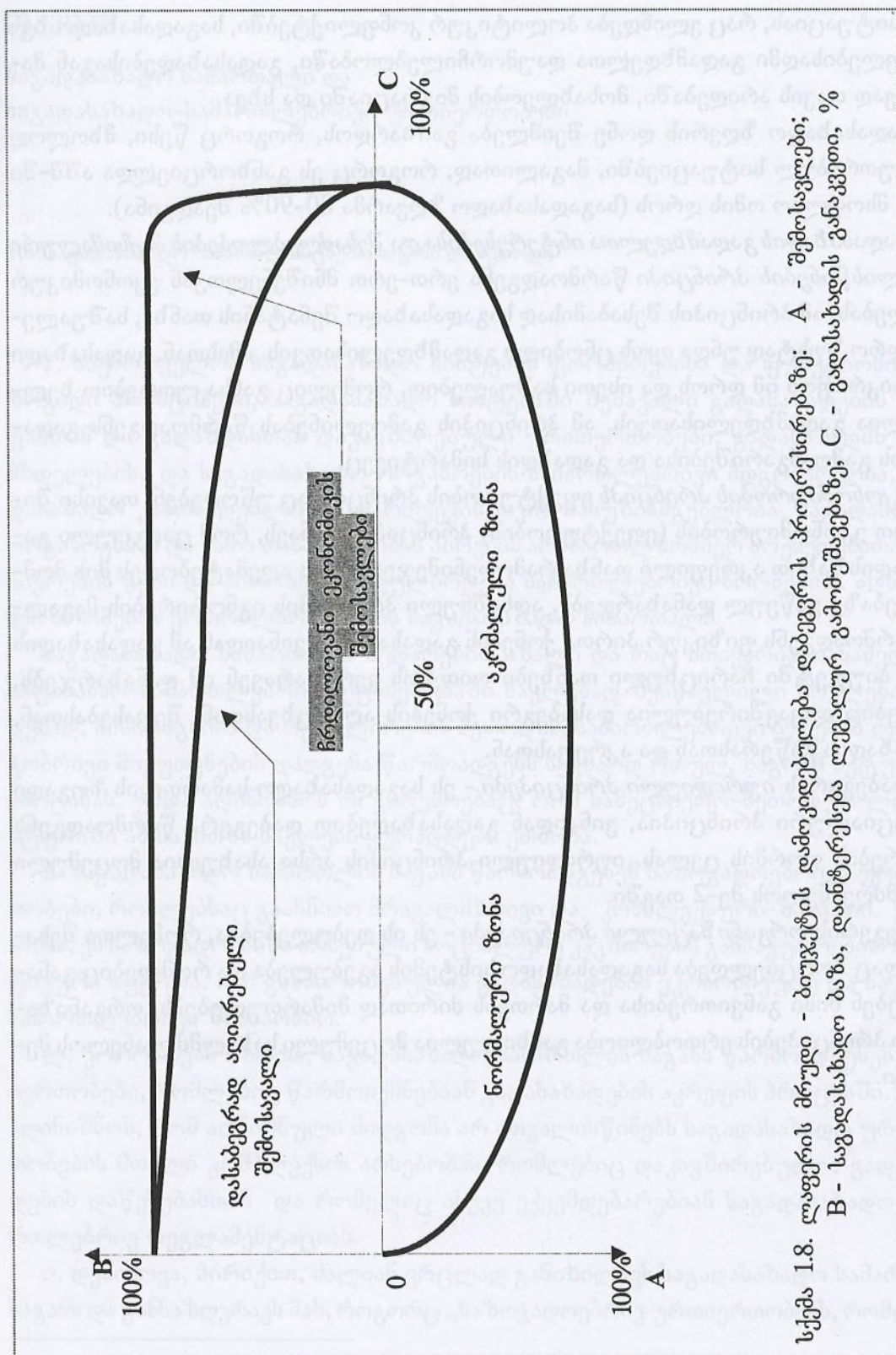
მოსახლეობამ არ უნდა იმუშაოს მხოლოდ იმისათვის, რომ იხადოს გადასახადები. როგორც წესი, საგადასახადო განაკვეთის ზრდა იწვევს ეკონომიკური აქტივობის ვარდნას და გადასახადებისაგან თავის არიდება მასობრივ ხასიათს იძენს. შესაბამისად, საგადასახადო განაკვეთების ზრდის მიუხედავად მცირდება ბიუჯეტის შემოსავლები, ვინაიდან მცირდება საგადასახადო ბაზა.

კანონმდებლის ამოცანას წარმოადგენს ეკონომიკურად დასაბუთებული წინადადებების საფუძველზე დაბეგვრის ისეთი რეჟიმის დაწესება, რომელიც არ დაახშობს გადამხდელის ეკონომიკურ აქტივობას და ამავდროულად უზრუნველყოფს ბიუჯეტში საგადასახადო შენატანების სათანადო დონეს.

ამრიგად, გადასახადებით დაბეგვრას, როგორც ეკონომიკურ კატეგორიას გააჩნია თავისი საზღვრები.

საგადასახადო ზღვარი წარმოადგენს დაბეგვრის პირობით წერტილს, რომელიც ოპტიმალურია როგორც გადამხდელისათვის, ასევე სახელმწიფო ხაზინისათვის. პირობითი წერტილის გადაწევა ამა თუ იმ მხარეს წარმოშობს ურთიერთსაწინააღმ-

1. გამოკვლევა განხორციელდა ამერიკელი ეკონომისტების მიერ კალიფორნიის უნივერსიტეტის პროფესორის არტურ ლაფერის ხელმძღვანელობით.



დეგო სიტუაციას, რაც ვლინდება პოლიტიკურ კონფლიქტებში, საგადასახადო ხელისუფლებისადმი გადამხდელთა დაუმორჩილებლობაში, გადასახადებისაგან მასობრივად თავის არიდებაში, მოსახლეობის მიგრაციაში და სხვა.

საგადასახადო ზღვრის დონე შეიძლება გაიზარდოს, როგორც წესი, მხოლოდ განსაკუთრებულ სიტუაციებში, მაგალითად, როგორც ეს განხორციელდა აშშ-ში მეორე მსოფლიო ომის დროს (საგადასახადო ზღვარმა 80-90% შეადგინა).

5. გადასახადის გადამხდელთა ინტერესებისა და შესაძლებლობების მაქსიმალური გათვალისწინების პრინციპი წარმოადგენს ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ეკონომიკურ დებულებას. ამ პრინციპის შესაბამისად საგადასახადო შენატანის თანხა, საშუალება და დრო ზუსტად უნდა იყოს ცნობილი გადამხდელისათვის. ამასთან, გადასახადი უნდა აიკრიფოს იმ დროს და ისეთი საშუალებით, რომელიც განსაკუთრებით ხელსაყრელია გადამხდელისათვის. ამ პრინციპის გამოვლინებას წარმოადგენს გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის სიმარტივეც.

6. ეკონომიურობის პრინციპს ეფექტურობის პრინციპსაც უწოდებენ. თავისი შინაარსით ეკონომიურობის (ეფექტურობის) პრინციპი ნიშნავს, რომ ცალკეული გადასახადის სახით აკრეფილი თანხა რამოდენიმეჯერ უნდა აღემატებოდეს მის მომსახურებაზე გაწეულ დანახარჯებს. აღნიშნული პრინციპის იგნორირების მაგალითს წარმოადგენს ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადი, ვინაიდან ამ გადასახადის სახით ბიუჯეტში ჩარიცხული თანხები თითქმის ვერ ფარავენ იმ დანახარჯებს, რომლებიც დაკავშირებულია დასაბეგრი ქონების აღრიცხვასთან, შეფასებასთან, გადასახადის გაწერასთან და აკრეფასთან.

7. დაბეგვრის იურიდიული პრინციპები - ეს საგადასახადო სამართლის ზოგადი და სპეციალური პრინციპია, ვინაიდან გადასახადებით დაბეგვრა წარმოადგენს საკუთრების ფორმის ცვლას. იურიდიული პრინციპის არსი ასახულია მოცემული სახელმძღვანელოს მე-2 თავში.

დაბეგვრის ორგანიზაციული პრინციპები - ეს ის დებულებებია, რომელთა შესაბამისადაც ხორციელდება საგადასახადო სისტემის აგებულება და რომლებიც განაპირობებენ მისი განვითარებისა და მართვის ძირითად მიმართულებებს. ორგანიზაციული პრინციპების ერთობლიობა განხილულია მოცემული სახელმძღვანელოს მე-4 თავში.

თავი II

საგადასახადო სამართალი და საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობები

2.1. საგადასახადო სამართლის ცნება, საგანი და მეთოდი

1. საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგადი პრინციპები, საგადასახადო სისტემაში შემავალი გადასახადების აკრეფასთან და გადახდასთან დაკავშირებული ურთიერთობები, გადასახადის გადამხდელებისა და საგადასახადო ორგანოების სამართლებრივი მდგომარეობა, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობა, საგადასახადო ორგანოებისა და მათი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ მოქმედებათა გასაჩივრების წესი და პირობები რეგულირდება სამართლებრივი ნორმებით. აღნიშნული ნორმების ერთობლიობა ქმნის *საგადასახადო სამართალს*.

საგადასახადო სამართალი შედარებით ახალი და რაც მთავარია თანამედროვე საფინანსო-სამართლებრივ მეცნიერებაში ნაკლებად შესწავლილი მოვლენაა. ამდენად, მისი საგნისა და რეგულირების მეთოდის, სამართლებრივი ბუნების და დარგობრივი მიკუთვნების დადგენა წარმოადგენს საკმაოდ რთულ, მაგრამ აქტუალურ ამოცანას. უნდა აღინიშნოს ის გარემოებაც, რომ სამეცნიერო-მეთოდურ ლიტერატურაში ამ საკითხს ნაკლები ყურადღება ეთმობა.

2. საგადასახადო სამართლის საგანს წარმოადგენენ საზოგადოებრივი ურთიერთობები, რომლებსაც გააჩნიათ მრავალმხრივი და კომპლექსური-ხასიათი. გარდა ამისა, ეს საზოგადოებაში არსებული სოციალური კავშირების განსაკუთრებით სპეციფიკური სფეროა. იგი განპირობებულია გადასახადების ეკონომიკური და საჯარო-სამართლებრივი შინაარსით.

ლ. ვორონოვას აზრით, საგადასახადო სამართლის საგანს წარმოადგენენ ურთიერთობები, რომლებიც წარმოიქმნებიან გადასახადების აკრეფის პროცესში.¹ უნდა აღინიშნოს, რომ აღნიშნული მიდგომა არ ითვალისწინებს საგადასახადო ურთიერთობების მთელი კომპლექსის არსებობას, რომლებიც დაკავშირებულია გადასახადების დაწესებასთან და რომელიც ასევე ექვემდებარებიან საგადასახადო-სამართლებრივ რეგლამენტაციას.

ი. დენისოვა, პირიქით, ძალიან ვრცლად განიხილავს საგადასახადო სამართლის საგანს და განსაზღვრავს მას, როგორც „საზოგადოებრივ ურთიერთობებს, რომლებიც

1. Воронова Л. Налоговое право и налоговые правоотношения / Советское финансовое право. М.: 1997, гл. 249.

დაკავშირებულია სხვადასხვა დონის ბიუჯეტებში და სახელმწიფო არასაბიუჯეტო ფონდებში სავალდებულო, ინდივიდუალურად არაექვივალენტური ფულადი შენატანების დაწესებასთან და აკრეფასთან.¹ უნდა აღინიშნოს რომ, სავალდებულო საბიუჯეტო შენატანების სისტემა მოიცავს არა მხოლოდ გადასახადებს, არამედ სხვა არასაგადასახადო შენატანებსაც, რომელთა დაწესებისა და აკრეფის ურთიერთობები არ მიეკუთვნებიან საგადასახადო –სამართლებრივი რეგულირების საგანს.

საგადასახადო სამართლის საგანს შედარებით სრულყოფილად განსაზღვრავს ე. პოკოჩალოვა, რომლის აზრითაც „საგადასახადო სამართლის საგანს წარმოადგენენ საზოგადოებრივი ურთიერთობები, რომლებიც დაკავშირებულია გადასახადების დაწესებასთან და იურიდიული და ფიზიკური პირებიდან ბიუჯეტებსა და არასაბიუჯეტო მიზნობრივ ფონდებში მათ აკრეფასთან.“²

საგადასახადო სამართლის საგნის დადგენის პრობლემა ამით არ ამოიწურება, ვინაიდან გადასახადებით დაბეგვრა თავისი შინაარსით და სტრუქტურით საკმაოდ რთული და მრავალმხრივი მოვლენაა.

თუ შევეცდებით მოვახდინოთ იმ საზოგადოებრივ ურთიერთობათა კლასიფიკაცია, რომლებიც შედიან საგადასახადო სფეროში და შესაბამისად საგადასახადო-სამართლებრივი რეგულირების საგანში, მაშინ ისინი შეიძლება შემდეგი სახით წარმოვადგინოთ:

- საზოგადოებრივი ურთიერთობები, რომლებიც დაკავშირებულია საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადების დაწესებასთან;
- საზოგადოებრივი ურთიერთობები, რომლებიც დაკავშირებულია საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადების შემოღებასთან;
- საზოგადოებრივი ურთიერთობები, რომლებიც დაკავშირებულია გადასახადების აკრეფასთან და რომლებიც ვლინდება საგადასახადო წარმოების პროცესში, ე.ი. კონკრეტული სახის გადასახადის გამომწვევებისას და გადახდისას. ამავე ჯგუფში შეიძლება გავაერთიანოთ ის საზოგადოებრივი ურთიერთობები, რომლებიც წარმოიქმნიან საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას შესაბამისი სახელმწიფო ორგანოების მხრიდან, მათ შორის საზოგადოებრივი ურთიერთობები, რომლებიც დაკავშირებულია საგადასახადო დელიქტების (დანაშაულებების და სამართალდარღვევების) ჩადენასთან და მათი ჩადენისათვის პასუხისმგებლობასთან.

ყველა სხვა ურთიერთობებს, კერძოდ, ურთიერთობებს, სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის სფეროში, ურთიერთობებს, რომლებიც დაკავშირებულია სახელმწიფოს ეროვნული საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბებასთან და ფუნქციონირებასთან, ურთიერთობებს, რომლებიც ყალიბდებიან საერთაშორისო დაბეგვრის შედ-

1. Денисова И. Понятие налогового права России, его источники / Финансовое право: Учебник. Ред. ред. О. Горбуновой М. 1996, гл. 185.

2. Покочалова Е. Налоговое право Российской Федерации, его источники / Финансовое право. Учебник. Ред. ред. Н. Химичевой. М. 1995 гл. 238.

ეგად და სხვა, გააჩნიათ გამჭოლი ხასიათი და ასე თუ ისე გვევლინებიან ზემოაღნიშნული ურთიერთობების თითოეულ ჯგუფში.

აღნიშნულიდან გამომდინარე შეიძლება დავასკვნათ, რომ საგადასახადო სამართლის საგანს წარმოადგენენ ერთგვაროვანი ურთიერთობების ჯგუფი, რომლებიც წარმოიქმნებიან სახელმწიფოსა და გადასახადის გადამხდელებს (სხვა ვალდებულ პირებს) შორის გადასახადების დაწესების, შემოღების და აკრეფის პროცესში. საგადასახადო სამართლის საგანს წარმოადგენენ აგრეთვე ურთიერთობები, რომლებიც წარმოიქმნებიან საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, საგადასახადო ორგანოებისა და მათი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ მოქმედებათა გასაჩივრების, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისგებაში მიცემის და საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა ურთიერთობის პროცესში.

საგადასახადო ურთიერთობებისათვის დამახასიათებელ ნიშანს წარმოადგენს მათი ქონებრივი ხასიათი. საგადასახადო ვალდებულების შესრულება ნიშნავს სახელმწიფოს განკარგულებაში განსაზღვრული ფულადი სახსრების გადაცემას. საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობა კი იწვევს სახელმწიფოსათვის მატერიალური ზიანის მიყენებასა და საერთო-სახელმწიფოებრივი ინტერესების დარღვევას.

3. საგადასახადო სამართალი არეგულირებს საფინანსო ურთიერთობების განსაკუთრებულ სახეს და იყენებს, როგორც საფინანსო სამართლის რეგულირების მეთოდს, ასევე თავის საკუთარ მეთოდს.

საგადასახადო ურთიერთობები განსხვავდება საფინანსო ურთიერთობებისაგან იურიდიული და ეკონომიკური შინაარსით, მათი რეალიზაციის სახელმწიფოებრივი ფორმებით, საგადასახადო ნორმების ფუნქციებით სახელმწიფო მმართველობის დარგში და ქონებრივი ურთიერთობების კონტროლით.

საგადასახადო ღონისძიებების შინაარსი, ფუნქციები და ფორმები განსაზღვრავენ სამართლებრივი რეგულირების მეთოდის განსაკუთრებულობას. საგადასახადო რეგულირების ძირითად სამართლებრივ მეთოდს წარმოადგენენ სახელმწიფო-ხელისუფლებრივი (ცენტრალიზებული, იმპერატიული) მითითებები საგადასახადო ურთიერთობების ერთ მონაწილეებზე სახელმწიფოს სახელის მოქმედი მეორე მონაწილეების მხრიდან. აღნიშნული მეთოდი გამოიყენება მხოლოდ იმ საგადასახადო ურთიერთობების მონაწილეთა მიმართ, რომლებიც იმყოფებიან ადმინისტრაციულ საგადასახადო ურთიერთობებში.

აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ საგადასახადო ურთიერთობების ობიექტებით, რომლებიც მოიცავენ ფიზიკური და იურიდიული პირების, სახელმწიფო ორგანოებისა და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების საკუთრებას (ქონებასა და შემოსავლებს), შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს სამოქალაქო-სამართლებრივი

მეთოდი, რომელიც მხედველობაში იღებს საკუთრების ყველა ფორმის თანასწორობას და თითოეული მათგანის დაცვის თანაბარ ხარისხს. სწორედ ამიტომ, შესაძლებელია განსაზღვრული ხარისხით ვილაპარაკოთ საგადასახადო სამართლის მეთოდის კომპლექსური ხასიათის შესახებ. ვინაიდან საგადასახადო ურთიერთობები უმეტესწილად ატარებენ საფინანსო-ადმინისტრაციულ ხასიათს, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი მეთოდი წარმოადგენს საგადასახადო სამართლის ძირითად მეთოდს, ხოლო სამოქალაქო-სამართლებრივი მეთოდი – დაქვემდებარებულ მეთოდს. პირველი (ძირითადი) მეთოდის განსაკუთრებულობა აშკარად ვლინდება სახელმწიფო საგადასახადო ორგანოების უფლებებში და ფუნქციებში, რომლებიც ვალდებული არიან მისცენ ხელისუფლებრივი მითითებები საგადასახადო ურთიერთობების სხვა მონაწილეებს. მეორე (დაქვემდებარებული, სამოქალაქო-სამართლებრივი) მეთოდის განსაკუთრებულობა ვლინდება საგადასახადო კანონების იმ ნორმებში, რომლებიც ეძღვნება სამეწარმეო და სხვა ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების პროცესში ქონებისა და შემოსავლების გადასახადებით დაბეგვრის სამართლებრივ რეჟიმს.

საგადასახადო სამართალმა თანამედროვე პირობებში უნდა გაითვალისწინოს სამოქალაქო ბრუნვის მონაწილეთა ქონებრივი უფლებები, კერძო საკუთრების ხელშეუხებლობა, ადამიანის უფლებებისა და თავისუფლებების დაცვის აუცილებლობა.

საგადასახადო ურთიერთობების მონაწილეთა შორის ქონებრივი ურთიერთობები წარმოიქმნება მაგალითად, გადასახადის გადამხდელებისათვის ზიანის მიყენებისას, მათი უფლებების დარღვევისას და ა.შ.

4. საგადასახადო ურთიერთობები პრაქტიკულად წარმოიქმნებიან ეროვნული შემოსავლების გადანაწილების პროცესში და ამდენად მათ გააჩნიათ ფინანსური ხასიათი.

ურთიერთობები დაბეგვრის სფეროში წარმოადგენენ საფინანსო ურთიერთობების ნაწილს. მოცემული დებულება განპირობებულია იმითაც, რომ საგადასახადო სისტემა არ გვევლინება სახელმწიფო-საჯარო რეგულირების მთელი სისტემის დამოუკიდებელ და განცალკევებულ ნაწილად და იგი ორგანულადაა დაკავშირებული ქვეყნის საფინანსო-საბიუჯეტო სისტემასთან. სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკა წარმოადგენს ქვეყნის საფინანსო პოლიტიკის განუყოფელ ნაწილს, რომელსაც პირველთან მიმართებაში განმსაზღვრელი მნიშვნელობა გააჩნია.

თანამედროვე პირობებში საგადასახადო სამართალი წარმოადგენს საქართველოს საფინანსო-სამართლებრივი სისტემის შემადგენელ ნაწილს, ვინაიდან საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმებით დაწესებული გადასახადები წარმოადგენენ სახელმწიფო ხაზინის შევსების ერთ-ერთ ძირითად წყაროს.

სამართლიანადაა აღნიშნული ლიტერატურაში, რომ „საგადასახადო კანონმდებლობა არ უნდა შეიჭრას საბიუჯეტო კანონმდებლობაში. ეს ორი სახის კანონმდე-

ბლობა განიხილება, როგორც დამოუკიდებელი, მაგრამ არა იზოლირებული ერთ-მანეთისაგან.¹ ამასთან, საბიუჯეტო კანონმდებლობა რჩება საგადასახადო კანონმდებლობის ფარგლებს გარეთ.

საგადასახადო კანონმდებლობის დამოუკიდებლობა დამტკიცებულია მოქმედი ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტებით. საგადასახადო კანონმდებლობა არ არის დამოკიდებული სხვა სახის კანონმდებლობაზე, მ.შ. საბიუჯეტო კანონმდებლობაზე, რაც გვაძლევს საშუალებას დავასკვნათ, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა მიეკუთვნება არა სამართლის, არამედ კანონმდებლობის დამოუკიდებელ დარგს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, აკრძალულია არასაგადასახადო კანონმდებლობით ისეთი საკითხების დარეგულირება, რომლებიც დაკავშირებულია გადასახადებით დაბეგვრასთან, გარდა:

- ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ დებულებებისა, რომლებიც შედის კოდექსებში ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ;
- გადასახადებთან დაკავშირებულ დანაშაულთა შესახებ დებულებებისა, რომლებიც შედის სისხლის სამართლის კოდექსში;
- საგადასახადო დავალიანებათა პრიორიტეტის შესახებ დებულებებისა, რომელიც შედის „გაკოტრების საქმეთა წარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონში;
- საბაჟო კანონმდებლობისა;
- კანონმდებლობისა მოსაკრებლების დაწესების თაობაზე;
- „საქართველოს საგზაო ფონდის შესახებ“ საქართველოს კანონით გათვალისწინებული დებულებებისა.

იურიდიულ ლიტერატურაში არ არის ერთიანი თვალსაზრისი ზემოაღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით. მაგალითად, მ.ბრაგინსკის აზრით, საგადასახადო სამართალი წარმოადგენს სამართლის დამოუკიდებელ დარგს, ვინაიდან ქონებრივი ურთიერთობები წარმოადგენენ არა მხოლოდ სამოქალაქო სამართლის საგანს, არამედ საგადასახადო, საბიუჯეტო და სამართლის სხვა დარგების საგანსაც.²

ამავე აზრს იზიარებს ს.პეპელიაევიც. იგი თვლის, რომ „საგადასახადო სამართალი ყალიბდება სამართლის დამოუკიდებელ დარგად.“³

უნდა აღინიშნოს, რომ იურიდიულ ლიტერატურაში ყველა არ იზიარებს აღნიშნულ მოსაზრებას. კერძოდ, ა.ჟდანოვის აზრით, საგადასახადო სამართალი, როგორც ინსტიტუტი შედის საფინანსო სამართლის ინსტიტუტში, ვინაიდან საფინანსო ინსტიტუტი აერთიანებს მთელ რიგ ურთიერთდაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს და საფინანსო სამართლის ნორმები დაჯგუფებულია აღნიშნული ინსტიტუტის წინაშე მდგარი ამოცანებიდან გამომდინარე.⁴

ო.გორბუნოვას აზრით, საფინანსო სისტემა აერთიანებს ურთიერთდაკავშირე-

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Общая часть (проект) / Комментарии С. Шаталова. М.: 1996, гл. 8.

2. Комментарии части первой Гражданского кодекса Российской Федерации. М.: 1995, гл. 29.

3. Основы налогового права. Учебно-методическое пособие / под ред. С. Пепеляева. М.: 1995 гл. 13.

4. Жданов А. Финансовое право. Р.Ф. Учебное пособие, М.: 1995, гл. 12.

ბულ ინსტიტუტებს, მ.შ. საგადასახადოსაც.¹ ამავე აზრს იზიარებს ი.დენისოვიც. კერძოდ, ი.დენისოვის აზრით, საგადასახადო სამართალი წარმოადგენს საფინანსო სამართლის შემადგენელ ნაწილს, ვინაიდან სახელმწიფო შემოსავლების სამართლებრივი რეგულირება მჭიდროდაა დაკავშირებული საფინანსო სამართლის კერძო ნაწილის წამყვან ინსტიტუტთან – საბიუჯეტო სამართალთან.² კ.ბელსკის სიტყვებით საგადასახადო სამართლის ნორმები ძირითადად განსაზღვრავენ სუბიექტთა ქცევის წესს სახელმწიფო ფინანსების მართვის დარგში,³ რაც მეტყველებს იმაზე, რომ საგადასახადო სამართალი წარმოადგენს საფინანსო სამართლის შემადგენელ, თუმცა შედარებით განცალკავებულ ნაწილს. ვ.გურეევი განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალს, როგორც საფინანსო სამართლის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ინსტიტუტს.⁴ ამავე აზრს იზიარებს ე.პოკოჩალოვა,⁵ რომელიც ამავდროულად აღნიშნავს, რომ საგადასახადო სამართალი წარმოადგენს საფინანსო სამართლის უდიდეს ნაწილს შემდგომი განვითარების პერსპექტივით. ლ.ვორონაევა⁶ და ნ.ხიმიჩევა⁷ განიხილავენ საგადასახადო სამართალს, როგორც საფინანსო-სამართლებრივ ინსტიტუტს და მიაკუთვნებენ მას საფინანსო სამართლის ნაწილს, რომელიც არეგულირებს სახელმწიფო შემოსავლებს. ალბათ ყველაზე მისაღებია ე. გრაჩოვას პოზიცია⁸, რომელიც განიხილავს საგადასახადო სამართალს საჯარო ხასიათის მქონე საფინანსო სამართლის ქვედარგად. ამავე აზრს ანვითარებს ა. ბრიზგალინიც, რომელიც განიხილავს საგადასახადო სამართალს საფინანსო სამართლის მსხვილ ქვედარგად.⁹

საგადასახადო სამართლის განვითარების ტენდენციის გათვალისწინებით, აუცილებელია ავლნიშნოთ ის ფაქტი, რომ ტრადიციული შეხედულებები საგადასახადო სამართლის, როგორც ფიზიკური და იურიდიული პირების გადასახადების საფინანსო-სამართლებრივი ინსტიტუტის შესახებ საკმაოდ მოძველდა და არ შეესაბამება დღევანდელ მდგომარეობას.

საგადასახადო სამართალმა თავისი სოციალური მნიშვნელობით და ეკონომიკური დანიშნულებით დიდი ხანია გადააბიჯა მისთვის თავდაპირველად დადგენილ საზღვრებს. დღეისათვის საგადასახადო სამართალი უკვე მოიცავს ზოგადი და კერძო ხასიათის ინსტიტუციონალურ ნორმებსა და პრინციპებს, საგადასახადო და სხვა ორგანოების საქმიანობის სამართლებრივი რეგულირების და გადასახადებით დაბეგვრის საკითხებზე საკანონმდებლო აქტების მწყობრ სისტემას. გარდა ამისა, ფართო განვითარებასა და გავრცელებას იძენს საგადასახადო კონტროლის სისტემა, სასამართლო პრაქტიკაში საგადასახადო დავები ყველაზე მრავალრიცხოვანია.

1. Финансовое право. Учебник под ред. О. Горбуновой. М.: 1996г., 15-16.

2. იქვე გვ. 178.

3. Белский К. Финансовое право М.: 1994, გვ.11.

4. Гуреев В. Налоговое право. М.: Экономика, 1995, гл.5.

5. Покачалова Е. Налоги, их понятие и роль /Финансовое право. Учебник. М.: 1995, გვ. 225.

6. Воронова Л. Налоговое право и налоговые правоотношения/Советское финансовое право. Учебник. М.: 1987 გვ. 251-252.

7. Хамичева Н. Система и источники финансового право/Финансовое право. Учебник. М.: 1987 გვ. 22.

8. Грачева Е. Понятие Налогового права. Его источники / Финансовое право. Учебник М.: 2002, გვ. 279.

9. Брызгалин А. Налоговое право Российской федерации. Общие положения / Финансовое право РФ. М.: 2002, გვ. 330.

უწყვეტი იზრდება გადასახდის გადამხდელთა რიცხვი: 2000 წლის 1 იანვრისათვის საქართველოში რეგისტრირებულია 206 ათასზე მეტი გადასახადის გადამხდელი, მათ შორის 58 ათასი იურიდიული პირი.

უნდა ვაღიაროთ, რომ გადასახადების შესახებ სამართლებრივი ნორმებისა და ინსტიტუტების ევოლუციის პროცესმა მიგვიყვანა საფინანსო სამართლის შემადგენლობაში მსხვილი ქვედარგის – საგადასახადო სამართლის – გამოყოფამდე, რომელიც სამართლის თეორიაში გვევლინება როგორც ნორმების, ინსტიტუტების და საგნობრივი ნიშნით მათი წარმონაქმნების რთულ გაერთიანებად. აღნიშნული დებულება სრულად შეესაბამება თეზისს იმის თაობაზე, რომ საზოგადოებრივი ურთიერთობების ახალი სფეროს წარმოშობა ან მათი მნიშვნელობის გაძლიერება გარდაუვლად იწვევს სამართლის სისტემის ახალი სტრუქტურული ნაწილების შექმნას.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შესაძლებელია განვსაზღვროთ საგადასახადო სამართლის ცნება.

საგადასახადო სამართალი, როგორც საფინანსო სამართლის ქვედარგი, წარმოადგენს საფინანსო-სამართლებრივი ნორმების სისტემას, რომელიც არეგულირებს გადასახადების დაწესებასთან, შემოღებასთან და აკრეფასთან დაკავშირებულ საზოგადოებრივ ურთიერთობებს.

საგადასახადო სამართალს გააჩნია შემდეგი ძირითადი დამახასიათებელი ნიშნები:

- საგადასახადო სამართალი შედგება სამართლებრივი ნორმების ერთობლიობისაგან, ე.ი. ვალდებული სუბიექტების ზოგად სავალდებულო ქცევის წესებისაგან, ასევე სახელმწიფო ორგანოებისათვის და თანამდებობის პირებისათვის მინიჭებული უფლებამოსილი დებულებებისაგან;

- საგადასახადო სამართალს გააჩნია მკაცრად განსაზღვრული საგანი – ურთიერთობათა ნაირსახეობა, რომლებიც ყალიბდებიან გადასახადების დაწესებასთან, შემოღებასთან და აკრეფასთან დაკავშირებით;

- საგადასახადო სამართალი არეგულირებს საზოგადოებრივ ურთიერთობებს გადასახადების დაწესებასთან, შემოღებასთან და აკრეფასთან დაკავშირებით; საბიუჯეტო სახსრების განაწილება და გამოყენება არ შედის საგადასახადო ურთიერთობების ჩარჩოებში, ისევე როგორც არასაგადასახადო შენატანებისა და სხვა სახელმწიფო შემოსავლების დაწესების, შემოღების და აკრეფის საკითხები;

- საგადასახადო სამართალი ადგენს გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებას გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებით, ასევე ადგენს გადასახადების გამოანგარიშებისა და გადახდის პროცედურას, საგადასახადო კონტროლის განხორციელების წესს და პასუხისმგებლობის ღონისძიებების გამოყენებას საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის.

5. საგადასახადო სამართლისაგან, როგორც საფინანსო სამართლის ქვედარგისა-

გან, აუცილებელია განვასხვავოთ საგადასახადო სამართალი, როგორც სამეცნიერო და სასწავლო დისციპლინა. საგადასახადო სამართლის მეცნიერება დღეისათვის მხოლოდ ფორმირების პროცესშია, მისი ჩამოყალიბება კი უახლესი მომავლის საკითხია.

საგადასახადო სამართლის მეცნიერება, როგორც საფინანსო სამართლის მეცნიერების ნაწილი შეისწავლის საგადასახადო სამართლის ნორმებს და შესაბამის სამართალგამოყენებით პრაქტიკას საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების სრულყოფისა და პრაქტიკული რეკომენდაციების შემუშავების მიზნით. თავისი არსით მოცემული მეცნიერება წარმოადგენს სწავლებების და იღებების სისტემას საგადასახადო სამართლის დარგში. საგადასახადო სამართლის მეცნიერებასთან ახლოსაა მეცნიერება გადასახადების შესახებ (გადასახადებისმცოდნეობა), რომელიც თავის მხრივ წარმოადგენს საფინანსო მეცნიერების შემადგენელ ნაწილს.

საგადასახადო სამართლის მეცნიერება, მოქმედ კანონმდებლობასთან მიმართებაში, ახორციელებს შემდეგ ფუნქციებს:

- ანალიტიკურ ფუნქციას;
- კრიტიკულ ფუნქციას;
- კონსტრუქციულ ფუნქციას.

ანალიტიკური ფუნქცია მდგომარეობს სამართლებრივი ნორმების კომენტირებაში, კლასიფიკაციაში და მათ სისტემატიზაციაში.

კრიტიკული ფუნქცია მდგომარეობს მოქმედ კანონმდებლობაში არსებული ხარვეზების გამოვლენაში, აგრეთვე სამართლებრივი ნორმების შეუსაბამობის დადგენაში პრაქტიკის მოთხოვნებთან.

კონსტრუქციული ფუნქცია ხელს უწყობს ახალი ნორმებისა და სამართლებრივი მეცნიერების ინსტიტუტების ჩამოყალიბებას.

2.2. საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების ცნება და სტრუქტურა

1. საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობები შეიძლება განვსაზღვროთ, როგორც საგადასახადო სამართლის ნორმებით რეგულირებადი საზოგადოებრივი ურთიერთობები, რომლებიც წარმოიქმნიან გადასახადების დაწესების, შემოღების და აკრეფის პროცესში.

საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებს გააჩნიათ თავისი განსაკუთრებული ნიშნები:

- ისინი წარმოიქმნიან გადასახადების დაწესების, შემოღებისა და აკრეფის პროცესში;
- საგადასახადო ურთიერთობები მოიცავენ ორი სახის ურთიერთობებს: ზოგადს

და სპეციალურს; ზოგადი ურთიერთობები წარმოიქმნებიან გადასახადის გადა-
მხდელსა და სახელმწიფოს შორის საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან
დაკავშირებით და გააჩნიათ ფულადი ხასიათი; სპეციალური სამართლებრივი ურთ-
იერთობები წარმოიქმნებიან გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდე-
ბულების რეალიზაციის პროცესში გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო
ორგანოებს, ბანკებს, სახაზინო სამსახურებსა და ა.შ. შორის.

საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებს გააჩნიათ რთული სტრუქტურა.
მიღებულია სუბიექტის, ობიექტის და საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთ-
ობის შინაარსის გამოყოფა.

საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების ფაქტიურ შინაარს წარმოად-
გენენ თვითონ მოქმედებები, რომლებშიც ხორციელდება უფლებები და ვალდებულე-
ბები. თუმცა გაცილებით მნიშვნელოვანია საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერ-
თობების იურიდიული შინაარსის გამოკვლევა.

საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების იურიდიულ შინაარს წარმოად-
გენს აღნიშნული ურთიერთობების მონაწილეთა უფლებები და ვალდებულებები.
საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის ძირითად შინაარს წარმოადგენს
გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება შეიტანოს ბიუჯეტში და/ან სახელმწიფო
ფონდში ფულადი თანხა დადგენილი განაკვეთების შესაბამისად და კანონით გათვალ-
ისწინებულ ვადებში. ამავდროულად, სახელმწიფო ორგანოებს გააჩნიათ უფლება
მოსთხოვონ გადასახადის გადამხდელს აღნიშნული საჯარო-სამართლებრივი
ვალდებულების შესრულება.

სუბიექტური საგადასახადო სამართალი წარმოადგენს საგადასახადო სამართ-
ლის სუბიექტების შესაძლო ქცევის წესს, რომლებიც დაცულია სახელმწიფოს მიერ.
სუბიექტურ სამართალს ყოველთვის უპირისპირდება სუბიექტური ვალდებულება
– კანონით გათვალისწინებული შესაძლო ქცევის სახე და ზომა. მაგალითად, გადა-
სახადის გადამხდელი ვალდებულია გადაიხადოს გადასახადები, ხოლო საგადასახ-
ადო ორგანოებს უფლება აქვთ ჩაატარონ გადასახადის გადამხდელთან იმ დოკუ-
მენტების შემოწმება, რომლებიც დაკავშირებულია გადასახადების გადახდასთან.
ამავდროულად, საგადასახადო ორგანოები ვალდებულნი არიან უზრუნველყონ გა-
დასახადების სრული და თავისდროული აკრეფა, ხოლო გადასახადის გადამხდელს
უფლება აქვს მოითხოვოს იმ ზიანის ანაზღაურება, რომელიც მიადგა მას საგადა-
სახადო ორგანოების არამართლზომიერი მოქმედებების შედეგად.

2. საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების რეალურ მონაწილეებს სა-
გადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების სუბიექტები ეწოდებათ. საჭიროა
გავიმიჯნოთ „საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის სუბიექტისა“ და „სა-
გადასახადო სამართლის სუბიექტის“ ცნება. საგადასახადო სამართლის სუბიექტს
წარმოადგენს პირი, რომელსაც გააჩნია სუბიექტური უფლებები და ვალდებულე-

ბები. სწორედ იმ გარემოების წყალობით, რომ პირს გააჩნია სუბიექტური უფლებები და ვალდებულებები, მას პოტენციურად შეუძლია იყოს საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის სუბიექტი.

შეიძლება გამოვყოთ საგადასახადო სამართლის სუბიექტების სამი ჯგუფი:

- სახელმწიფო ორგანოები, რომლებიც, როგორც წესი, გამოდიან საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის უფლებამოსილ მხარედ და ამა თუ იმ დონით აღჭურვილნი არიან კომპეტენციებით დაბეგვრის სფეროში – საგადასახადო ორგანოები, საბაჟო და საფინანსო ორგანოები, სახაზინო ორგანოები და ა.შ.;

- გადასახადის გადამხდელები – ფიზიკური პირები, იურიდიული პირები, სხვა კატეგორიის გადამხდელები (საწარმოთა ფილიალები, უცხოური იურიდიული ან ფიზიკური პირის მუდმივი დაწესებულებები), რომლებსაც კანონით აკისრიათ გადასახადების გადახდის ვალდებულება;

- პირები, რომლებიც ხელს უწყობენ გადასახადების გადახდას – ვალდებული პირები, რომელთა მოქმედებებზეც დამოკიდებულია ვალდებულებების სათანადო შესრულება და უფლებამოსილი ორგანოების უფლებების რეალიზაცია, ან ეს არის პირი, რომელსაც გააჩნია გადასახადების გამოსაანგარიშებლად საჭირო ინფორმაცია გადასახადის გადამხდელების შესახებ (მაგალითად, საგადასახადო აგენტები, ბანკები და ა.შ.).

3. საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის ობიექტს წარმოადგენს უშუალოდ გადასახადი, როგორც სავალდებულო შენატანი ბიუჯეტში ან სახელმწიფო ფონდში. თავისი შინაარსითა და ბუნებით გადასახადი გვევლინება იმ მატერიალურ სიკეთედ, რომლის მეშვეობითაც საგადასახადო – სამართლებრივი ურთიერთობის უფლებამოსილი მხარე – სახელმწიფო – იკმაყოფილებს თავის ინტერესებს.

საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობათა დინამიკა დაკავშირებულია რეალურ ცხოვრებისეულ გარემოებებთან, რომლებსაც გააჩნიათ იურიდიული მნიშვნელობა, ე.ი. იურიდიულ ფაქტებთან. იურიდიული ფაქტი წარმოადგენს კონკრეტულ ცხოვრებისეულ გარემოებას, რომლის არსებობას სამართლის ნორმა უკავშირებს სამართლებრივი ურთიერთობის წარმოშობას, შეცვლას, შეწყვეტას. მთელ რიგ შემთხვევებში საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის წარმოშობისათვის საჭიროა ფაქტიური შემადგენლობა, ე.ი. ორი ან რამოდენიმე იურიდიული ფაქტის ერთობლიობა, რომელთა არსებობაც სავალდებულოა იურიდიული შედეგების დადგომისათვის. მაგალითად, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის გადასახადის გადამხდელის პასუხისგებაში მიცემისათვის აუცილებელია დადგინდეს არა მხოლოდ სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტი, არამედ საგადასახადო სამართალდარღვევის შემადგენლობის სხვა ელემენტებიც, მ.შ. გადასახადის გადამხდელის ბრალი.

2.3 ეკონომიკური საქმიანობა და გადასახადებით დაბეგვრა

1. საგადასახადო რეგულირების სფერო უნდა მოიცავდეს საგადასახადო ვალდებულებების წარმოშობასთან, შეცვლასთან და შეწყვეტასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებს.

ვალდებულების, მ.შ. საგადასახადო ვალდებულების, წარმოშობა უკავშირდება განსაზღვრულ იურიდიულ ფაქტებს (მოვლენებს, მოქმედებებს, მდგომარეობას). გადასახადის შესახებ კანონი მხოლოდ მიუთითებს, რომელ ფაქტებთანაა დაკავშირებული საგადასახადო შედეგები, მაგრამ არ არეგულირებს თვით იმ ურთიერთობებს, რომლებსაც მივყავართ საგადასახადო შედეგებთან. წინააღმდეგ შემთხვევაში ლაპარაკი იქნებოდა არა საგადასახადო ვალდებულების სამართლებრივი რეგულირების შესახებ, არამედ სხვა სახის ურთიერთობების რეგულირების შესახებ.

ნებისმიერი გადასახადის გადახდის წყაროს წარმოადგენს პირის შემოსავალი, რომელიც, როგორც წესი, წარმოადგენს მისი ეკონომიკური საქმიანობის შედეგს.

სამართლიანადაა აღნიშნული ლიტერატურაში, რომ „სამეწარმეო საქმიანობის სუბიექტების საგადასახადო ვალდებულება უმეტეს შემთხვევებში წარმოადგენს სწორედ მათი სამეწარმეო საქმიანობის პირდაპირ შედეგს და სწორედ ამით აღიქმებიან ისინი, როგორც მასთან განუყოფლად დაკავშირებულნი.“¹ ამიტომ, „გადასახადებისა და სხვა სავალდებულო შენატანების გამოანგარიშების სისწორეზე, სისრულეზე და შესაბამის ბიუჯეტში თავისდროულ შეტანაზე კონტროლი პრაქტიკულად შეუძლებელია სამეწარმეო საქმიანობაზე განსაზღვრული კონტროლის გარეშე.“² ეს არ ნიშნავს იმას, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა ცვლის ან რაიმე სახით არეგულირებს სამეწარმეო საქმიანობის წარმოების პირობებს. პირიქით, გადასახადებით დაბეგვრა წარმოადგენს სამეწარმეო საქმიანობის შედეგს და ამოცანა მდგომარეობს მხოლოდ მეწარმის მოქმედების სწორ სამოქალაქო-სამართლებრივ კვალიფიკაციაში საგადასახადო შედეგის სწორედ განსაზღვრის მიზნით. სამართლიანადაა აღნიშნული ლიტერატურაში, რომ „საგადასახადო ურთიერთობები ყალიბდებიან საზოგადოებრივი ცხოვრების ეკონომიკურ სფეროში, სადაც დომინირებულ როლს სამოქალაქო-სამართლებრივი ურთიერთობები თამაშობენ.“³ გადასახადებით დაბეგვრა ყოველთვის წარმოადგენს საკუთრების უფლების შეზღუდვას. ამასთან, საკუთრების უფლება პირველადია სახელმწიფოს უფლებასთან მიმართებაში მოითხოვოს საკუთრების ნაწილის გასხვისება გადასახადების სახით.

შესაძლებელია დაბეჯითებით ვთქვათ, რომ საკუთრებისა და სამეწარმეო საქმიანობის საკითხები არ წარმოადგენენ საგადასახადო სამართლით რეგულირებადობიერებას.

1. Витрянский В. В., Герасименко С. А. Налоговые органы, налогоплательщик и гражданский кодекс, М.: 1995, гл. 4.

2. იქვე გვ. 6.

3. იქვე გვ. 3.

2. შემოსავლის (მოგების) მიღებასთან დაკავშირებული საქმიანობის საფუძველზე რეგულირდება სამეწარმეო და არა საგადასახადო სამართლის ნორმებით. „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის 1.1. მუხლის თანახმად, სამეწარმეო საქმიანობად მიიჩნევა მართლზომიერი და არაერთჯერადი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების მიზნით, დამოუკიდებლად და ორგანიზებულად. ამ საქმიანობის არსი და შესაბამისად ამ საქმიანობიდან შემოსავლის მიღების მეთოდისა და ფორმების განსაზღვრა შესაძლებელია მხოლოდ სამეწარმეო-სამართლებრივი და არა საგადასახადო-სამართლებრივი ნორმების ანალიზის საფუძველზე.

საგადასახადო სამართალი არ არეგულირებს სამეწარმეო საქმიანობას, არ განსაზღვრავს სამეწარმეო საქმიანობის ფორმებსა და მეთოდებს. იგი მხოლოდ მხედველობაში იღებს საქმიანობის შედეგებს და ავალდებულებს მეწარმეს „გაუყოს“ სახელმწიფოს მის მიერ მიღებული შემოსავლის ნაწილი. ამასთან, თუ პირმა ვერ მიიღო შემოსავალი და სამეწარმეო საქმიანობამ ვერ მოიტანა შედეგი, საგადასახადო სამართალი არ სჯის პირს სიზარმაცისათვის, უიღბლობისათვის და ა.შ.

სამეწარმეო საქმიანობის ეფექტურობა პირდაპირ ზეგავლენას ახდენს ბიუჯეტში ჩასარიცხი გადასახადების მოცულობაზე. ამასთან, საგადასახადო სამართალი გამოძინარეობს ფაქტიური ეფექტურობიდან, მხედველობაში იღებს რეალურად მიღებულ შედეგებს და გადასახადის გადამხდელისაგან არ ითხოვს მაქსიმალური შედეგის მისაღწევად ძალღონის გამოყენებას.

თუ გადასახადის გადამხდელმა დაუფიქრებელი ხარჯები გასწია, გადასახადებით დაბეგვრის მიზნით ეს ხარჯები მთლიანობაში უნდა იქნეს მიღებული მხედველობაში, მიუხედავად იმისა, რომ ასეთივე შედეგი შეიძლება მიღწეული ყოფილიყო ნაკლები საშუალებებით. აღნიშნული წარმოადგენს მწარმოებელთა კონკურენტუნარიანობის და არა საგადასახადო სამართლის პრობლემას.

3. გადასახადებით დაბეგვრის მიზნით პირველ რიგში მნიშვნელოვანია საქმიანობის შედეგი და არა ამ შედეგის მიღწევის საშუალება.

სამეურნეო საქმიანობის შედეგი – ობიექტური მოვლენაა. გადასახადებით დაბეგვრა ორიენტირებულია სწორედ რეალურ შედეგზე, მისი მიღების კანონიერების (მართლზომიერების) მიუხედავად. მთელ რიგ ქვეყნებში კრიმინალური შემოსავლები იბეგრება ისევე, როგორც ლეგალური ბიზნესიდან მიღებული შემოსავლები.¹

ქრესტომატიულ მაგალითს წარმოადგენს ჩიკაგოს მაფიის მეთაურის ალ კაპონეს განაჩენი. გამოძიებამ დიდი ხნის მანძილზე ვერ შეძლო დაემტკიცებინა მისი მონაწილეობა კრიმინალურ საქმიანობაში, თუმცა შეძლო დაედგინა ამ საქმიანობიდან

1. სპეციალისტთა უმეტესი ნაწილი თვლის, რომ გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის განსაზღვრისას აუცილებელია მხედველობაში მივიღოთ შემოსავალზე (ქონებაზე) საკუთრების უფლების შემცნის ფაქტი. ძარცვის ან ქურდობის შემთხვევაში დამნაშავე არ იქნის საკუთრების უფლებას დატაცებულ ნივთზე. გარდა ამისა, იგი არც ფიქრობს დამალოს შემოსავლები დაბეგვრისაგან და თავს არიდებს სასჯელს ზოგადისხელისამართლებრივი დანაშაულისათვის. შესაბამისად, თუ პირმა მიიღო ქონება დანაშაულის ჩადენის გზით (ქურდობა, ძარცვა, თაღლითობა და ა.შ.), მას საკუთრების უფლება აღნიშნულ ქონებაზე არ წარმოეკმენება. შესაბამისად ასეთ პირს არ უნდა წარმოეკმენას გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი და მისგან გამოძინარე ვალდებულებებიც.

ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში მიღებული და დეკლარაციაში მიუთითებელი შემოსავლები. შედეგად ცნობილი განქსტერი გასამართლებული იქნა გადასახადებისაგან თავის არიდებისათვის.

პრესა იტყობინებოდა სხვა შემთხვევის შესახებაც. აშშ-ის შემოსავლების სამსახურმა წაუყენა სარჩელი ოლდრიჩ ეიმსს, გადასახადების არასრულყოფილად გადახდის შესახებ, რომელსაც წინათ მაღალი პოსტი ეკავა ცენტრალურ სადაზვერვო სამსახურში. 1994 წელს იგი გასამართლებული იქნა უვადო თავისუფლების აღკვეთით საბჭოთა კავშირის სასარგებლოდ ჯაშუშობისათვის. მოსარჩელეს მოთხოვნით, ჯაშუშს დაედო ხაზინის ვალი 400 ათასი დოლარის ოდენობით, ვინაიდან თავს არიდებდა უცხოური დაზვერვისაგან მიღებული „ჰონორარებიდან“ გადასახადების გადახდას. როგორც აღნიშნავდა პუბლიკაციის ავტორი – „გაყიდე სამშობლო – გადაიხადე გადასახადები!“ აღნიშნულ შემთხვევაში აშშ-ის საგადასახადო სამსახურმა განახორციელა აღმზრდელობითი აქცია დევიზით: „პატრიოტი შეიძლება შენ არ იყო, მაგრამ გადასახადის გადამხდელი ვალდებული ხარ იყო“.¹

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი მთელ რიგ მუხლებში იზიარებს მართლზომიერი და არამართლზომიერი საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის საკითხს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-7 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება *ნებისმიერი (ე.ი. მართლზომიერი და არამართლზომიერი) საქმიანობა*, რომელიც წარიმართება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგებისა. ამასთან, ამავე კოდექსის 218-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, შემოსავალი იბეგრება გადასახადით იმ შემთხვევაშიც, როდესაც შემოსავლის კანონიერება სადავოა, ხოლო 26-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ფიზიკური პირის მიერ სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელება რეგისტრაციის, ლიცენზიის, მოწმობის ან სხვა მსგავსი დოკუმენტის აღების დადგენილი წესის დარღვევით არ წარმოადგენს ამ ფიზიკური პირის დაბეგვრის მიზნით მისი მეწარმედ არცნობის საფუძველად.

2.4 საგადასახადო სამართლის პრინციპები

1. *სამართლებრივ პრინციპებში* იგულისხმება სამართლის სახელმძღვანელო დებულებები, ძირითადი მიმართულებები და საწყისები, რომლებიც განსაზღვრავენ სამართლის მთელი სისტემის, დარგის ან ინსტიტუტის არსს.

საგადასახადო სამართალს, როგორც საქართველოს სამართლებრივი სისტემის შემადგენელ ნაწილს, ახასიათებს ისეთი პრინციპები, რომლებიც დამახასიათებ-

1. Налоговое право. Под. ред. С. Пепеляева, М.: 2000, гл. 148.

ლია სამართლის სხვა დარგებისათვისაც. ასეთებია: კანონის უზენაესობის, ერთიანობის, კანონმდებლობის მიზანმიმართულობის და ა.შ. პრინციპები.

რაც შეეხება სპეციალურ (დარგობრივ) პრინციპებს, მათ მიეკუთვნებათ:

- თანასწორი საგადასახადო ტვირთის პრინციპი;
- გადასახადების კანონიერების პრინციპი;
- საგადასახადო კანონების უკუქცევის ძალის უარყოფის პრინციპი;
- საგადასახადო კანონის პრიორიტეტის პრინციპი;
- საგადასახადო კანონში გადასახადის ყველა ელემენტის არსებობის პრინციპი.

2. *თანასწორი საგადასახადო ტვირთის პრინციპი* ითვალისწინებს გადასახადების გადახდის საყოველთაო ვალდებულებას და ყველა გადასახადის გადამხდელის თანასწორობას საგადასახადო კანონმდებლობის წინაშე. დაუშვებელია დამატებითი გადასახადების, ასევე გადასახადების მაღალი განაკვეთების დაწესება საკუთრების, ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის, გადასახადის გადამხდელის ადგილსამყოფელისა და სხვა საფუძვლებზე, რომლებიც ატარებენ დისკრიმინაციულ ხასიათს.

აღნიშნულ პრინციპს ხშირად სპეციალურ ლიტერატურაში დაბეგვრის ნეიტრალობის პრინციპსაც უწოდებენ.

მოცემული პრინციპი ასახულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის მე-8 ნაწილშიც, რომელიც კრძალავს ინდივიდუალური საგადასახადო შეღავათების დაწესებას ნებისმიერი ფიზიკური და იურიდიული პირისათვის.

გადასახადების დაწესებისა და შემოღების კანონიერების პრინციპი ასახულია საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლში, რომლის თანახმადაც გადასახადების სტრუქტურა და მათი შემოღების წესი შეიძლება დადგენილ იქნეს მხოლოდ კანონით. დაუშვებელია კანონით გაუთვალისწინებელი გადასახადის ვალდებულების ვინმესთვის დაკისრება. გადასახადი კანონიერია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ იგი დადგენილია საქართველოს კანონით საქართველოს საკანონმდებლო ორგანოს მიერ, დაბეგვრის ზოგადი პრინციპებისა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად.

საგადასახადო კანონების უკუქმედების ძალის უარყოფის პრინციპი ასახულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის მე-6 ნაწილში, რომლის თანახმადაც საგადასახადო კანონმდებლობის აქტებს უკუქმედების ძალა არა აქვს, თუ შესაბამისი ნორმატიული აქტით სხვა რამ არ არის დადგენილი. ყოვლად დაუშვებელია „წინა რიცხვით“ იმ ვალდებულებათა ძალაში შეყვანა, რომლებიც აუარესებენ გადასახადის გადამხდელის მდგომარეობას.

საგადასახადო სამართლის სპეციალურ პრინციპად შეიძლება მიჩნეულ იქნეს *საგადასახადო კანონის პრიორიტეტის პრინციპი*. იგი ასახულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის მე-7 ნაწილშიც, რომლის თანახმადაც აკრძა-

ლულია არასაგადასახადო კანონმდებლობით ისეთი საკითხების დარეგულირება, რომლებიც დაკავშირებულია გადასახადებით დაბეგვრასთან. ამასთან, გადასახადების დაწესება ან გაუქმება, გადასახადის წესის შეცვლა წარმოებს მხოლოდ საქართველოს საგადასახადო კოდექსში სათანადო ცვლილებების შეტანით, ხოლო ადგილობრივი გადასახადების გადახდის პირობების შეცვლა – შესაბამის ნორმატიულ აქტებში ცვლილებების შეტანით. აღსანიშნავია ის გარემოებაც, რომ გადასახადებით დაბეგვრისას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის დებულებებსა და კანონმდებლობის სხვა სფეროს ნორმატიული აქტების დებულებებს შორის კოლიზიის წარმოშობის დროს გამოიყენება საგადასახადო კოდექსის დებულებები.

საგადასახადო კანონში გადასახადის ყველა ელემენტის არსებობის პრინციპს გააჩნია დიდი მნიშვნელობა. თუნდაც ერთ-ერთი ელემენტის არ არსებობა ნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება – გადაიხადოს გადასახადი – არ არის დადგენილი და შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს სრული უფლება აქვს არ გადაიხადოს აღნიშნული გადასახადი.

თავი III

საგადასახადო კანონმდებლობა

3.1. საგადასახადო სამართლის წყაროების ცნება და სახეები

1. სამართლის წყაროები წარმოადგენენ იმ სპეციფიკურ ფორმებს, რომლებშიც სახელმწიფო ხელისუფლება გამოხატავს სამართლებრივ ნორმებს.¹

საგადასახადო სამართლის წყაროების სისტემა სტრუქტურულად ორ ნაწილად იყოფა: შიდასახელმწიფოებრივი ბუნების მქონე წყაროები და საერთაშორისო-სამართლებრივი წყაროები.

საგადასახადო სამართალში განმსაზღვრელ როლს თამაშობენ შიდასახელმწიფოებრივი (ეროვნული) წყაროები. მათ მიეკუთვნება კანონები, კანონქვემდებარე სამართლებრივი აქტები, სასამართლო პრაქტიკა (საკონსტიტუციო იუსტიციის ორგანოების გადაწყვეტილებები და სხვა სასამართლო ორგანოების აქტები), სამართლებრივი ჩვეულებები.

საგადასახადო სამართლის აღნიშნული წყაროების როლი და მნიშვნელობა სხვადასხვა ქვეყნებში სხვადასხვაგვარია. საგადასახადო სამართლის ძირითად წყაროს კანონები წარმოადგენენ, რომელთა შორისაც დომინირებული მნიშვნელობა ძირითად კანონს – კონსტიტუციას – გააჩნია.

საგადასახადო ურთიერთობების რეგულირებაში მნიშვნელოვანია კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების როლი. სხვადასხვა ქვეყნებში საგადასახადო ურთიერთობების კანონქვემდებარე რეგულირების მოცულობა განსხვავებულია. მიუხედავად ამისა ეს აქტები გამოიცემა კანონების საფუძველზე და მათ აღსასრულებლად მათ გააჩნიათ „დაქვემდებარებული“ ხასიათი.

ანგლოსაქსონურ ქვეყნებში სასამართლო პრაქტიკა ოფიციალურად ითვლება სამართლის და მათ შორის საგადასახადო სამართლის წყაროდ. კონტინენტური სამართლებრივი სისტემის ქვეყნებში აღიარებულია, რომ სასამართლო კი არ ქმნის, არამედ იყენებს სამართალს. თუმცა ამ ქვეყნებშიც სასამართლო აქტებს გააჩნიათ დიდი მნიშვნელობა საგადასახადო ურთიერთობების რეგულირებისას.

სამართლებრივი ჩვეულებები საგადასახადო სამართალში ძალიან იშვიათად და ძირითადად იმ სფეროში გამოიყენება, რომლებსაც არ გააჩნიათ პირდაპირი დამოკიდებულება გადასახადების გამოანგარიშებასთან და გადახდასთან (საგადასახადო კანონპროექტების გავლის წესი პარლამენტში და ა.შ.)

1. გ. ინწკირველი. სახელმწიფოსა და სამართლის თეორია, თბუ, 2000, გვ. 139.

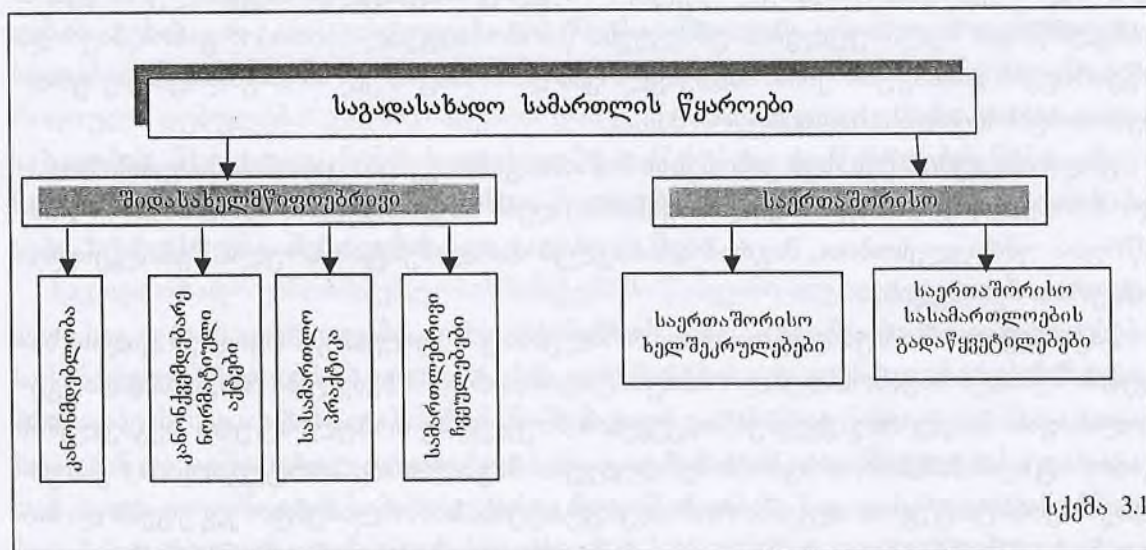
საგადასახადო ურთიერთობებზე განსაზღვრულ ზეგავლენას ახდენს იურიდიული დოქტრინაც – სამეცნიერო შრომები და თეორიები საგადასახადო სამართლის დარგში. ამასთან, აუცილებელია ისინი განვიხილოთ არა როგორც სამართლის დამოუკიდებელ წყაროებად, არამედ როგორც საგადასახადო სამართლის სხვა წყაროების განვითარების ერთ-ერთ საფუძვლად.

საგადასახადო სამართლის საერთაშორისო-სამართლებრივი წყაროები წარმოდგენილია გადასახადებით დაბეგვრის სხვადასხვა ასპექტებთან დაკავშირებული ორმხრივი და მრავალმხრივი ხელშეკრულებებისა და შეთანხმებების სახით.

საგადასახადო სამართლის წყაროების სისტემისათვის დამახასიათებელია ერთიანობა, რომლის საფუძველსაც წარმოადგენს მისი ელემენტების სუბორდინაციის ურთიერთობები.

სუბორდინაცია გამოირიცხავს გადასახადებით დაბეგვრის ერთი და იმავე ასპექტის რეგულირებისას სხვადასხვა წყაროების კონკურენციას. იგი ემყარება კანონიერების პრინციპს: საგადასახადო სამართლის ყველა ნორმის შესაბამისობა გადასახადებით დაბეგვრის ძირითად პრინციპებთან, რომლებიც ასახულია ან გამოდინარეობენ კონსტიტუციიდან; კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების შესაბამისობა კანონთან.

საერთაშორისო ინტეგრაციული პროცესები იწვევენ საგადასახადო სამართლის წყაროების უნიფიკაციას. იგი შეეხება, როგორც სამართლებრივი ნორმების შინაარსს, ასევე მათი გამოხატულების ფორმას. ეროვნული სამართლის სხვადასხვა სისტემების მქონე ქვეყნებში შედარებით დიდ მნიშვნელობას იძენენ კანონები და საერთაშორისო ხელშეკრულებები (სქემა 3.1)¹.



სქემა 3.1

1. იხ.: Фомина О. А. Источники налогового права зарубежных стран - М., 1996, гл. 10

2. ამრიგად, *სამართლის წყარო წარმოადგენს სახელმწიფოს სამართალშემოქმედებითი საქმიანობის გამოვლენის გარეგან ფორმას, რომლის მეშვეობითაც კანონმდებლის ნება სავალდებულოა შესასრულებლად.*

აღნიშნული დებულება სრული მოცულობით შეესაბამება საგადასახადო სამართალსაც, ვინაიდან საგადასახადო სამართლის წყაროებს წარმოადგენენ სახელმწიფო კომპეტენციური ორგანოების აქტები, რომლებიც ადგენენ სამართლის ნორმებს საგადასახადო პოლიტიკის სფეროში. მათ სამართლებრივ აქტებსაც უწოდებენ.

საქართველოს საგადასახადო სამართლის ძირითად წყაროებს მიეკუთვნება ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტები, რომლებიც მიღებულია უფლებამოსილი სახელმწიფო ორგანოების მიერ და შეიცავენ საგადასახადო ურთიერთობების მარეგულირებელ სამართლებრივ ნორმებს. ამ აქტებს შორის ყველაზე მნიშვნელოვანია კანონები.

3.2. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სისტემა

1. *საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სისტემა წარმოადგენს სხვადასხვა დონის ნორმატიული აქტების ურთიერთდაკავშირებულ ერთობლიობას, რომლებიც შეიცავენ საგადასახადო ნორმებს. საგადასახადო ნორმა წარმოადგენს ფორმალურად დადგენილ ქცევის წესს, რომელიც არეგულირებს საგადასახადო სფეროში წარმოშობილ ამა თუ იმ ურთიერთობებს.*

საგადასახადო კანონი შეიძლება განისაზღვროს, როგორც უმაღლესი იურიდიული ძალის მქონე ნორმატიული აქტი, რომელიც მიღებულია სპეციალური წესით სახელმწიფო ხელისუფლების უმაღლესი წარმომადგენლობითი ორგანოს მიერ და აწესრიგებს განსაკუთრებით მნიშვნელოვან და პრინციპულ საზოგადოებრივ ურთიერთობებს საგადასახადო სფეროში.

გადასახადების შესახებ კანონების მიმართ გამოიყენება კანონის მიღების ზოგადი პროცედურები. საქართველოს კანონს იღებს საქართველოს პარლამენტი დამსწრეთა უმრავლესობით, მაგრამ არანაკლებ პარლამენტის სრული შემადგენლობის ერთი მესამედისა.

საქართველოში სუბიექტთა წრე, რომლებსაც შეუძლია გამოვიდნენ გადასახადების შესახებ საკანონმდებლო ინიციატივით, არ განსხვავდება ზოგადად დადგენილისაგან. მთელ რიგ ქვეყნებში, ქვეყნის ბიუჯეტზე პოპულისტური ზეგავლენის გამორიცხვის მიზნით, არსებობს შეზღუდვები. მაგალითად, პორტუგალიის რესპუბლიკის კონსტიტუცია ადგენს, რომ „დეპუტატებს, საპარლამენტო ჯგუფებს და საოლქო საკანონმდებლო ასამბლეებს არ შეუძლიათ შეიტანონ კანონპროექტები და წინადადებები ცვლილების შესახებ, რომლებიც ითვალისწინებენ მიმდინარე საფი-

ნანსო წელს ბიუჯეტით განსაზღვრული ხარჯების ზრდას ან სახელმწიფო შემოსავლების შემცირებას.¹

დიდ ბრიტანეთში საფინანსო საკითხებში საკანონმდებლო ინიციატივის უფლება ტრადიციულად მთავრობას ეკუთვნის. ისტორიულად პარლამენტი მოიწვეოდა იმისთვის, რომ მეფესთვის მიეცა ნება აეკრიფა ესა თუ ის გადასახადი. პარლამენტი არ შეიძლება ყოფილიყო უფრო „მკაცრი“, ვიდრე მონარქი და ამიტომ არ შეეძლო დამოუკიდებლად შემოეთავაზებინა რაიმე სახის ფინანსური ტვირთის შემოღება. საფინანსო საკითხებზე საკანონმდებლო ინიციატივის ეს შეზღუდული უფლებები მემკვიდრეობით მიიღეს ბრიტანეთის თანამეგობრობის ზოგიერთმა ქვეყნებმაც, მაგალითად კანადამ.

აღნიშნულის საპირისპიროდ აშშ-ში გადასახადების შესახებ საკანონმდებლო ინიციატივით შეიძლება გამოვიდეს მხოლოდ წარმომადგენელთა პალატა (აშშ-ის კონსტიტუციის მე-7 კარის პირველი მუხლი).

უმეტეს ქვეყნებში, ისევე როგორც საქართველოში, გადასახადების შესახებ კანონპროექტებთან დაკავშირებით დაშვებულია შერეული ინიციატივა (სამთავრობო და საპარლამენტო), ვინაიდან გადასახადების შესახებ საკანონმდებლო ინიციატივის უფლება აქვს როგორც საქართველოს პრეზიდენტს, ასევე პარლამენტის წევრს, საპარლამენტო ფრაქციას და პარლამენტის კომიტეტს.

2. საგადასახადო სამართლის, ისევე, როგორც სამართლის სხვა დარგების, ძირითად ნორმატიულ აქტს წარმოადგენს საქართველოს კონსტიტუცია. საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის თანახმად, გადასახადების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით სავალდებულოა. ამასთან, კონსტიტუცია განსაზღვრავს, რომ გადასახადების სტრუქტურას და მათი შემოღების წესს ადგენს კანონი და გადასახადებისაგან განთავისუფლება დასაშვებია მხოლოდ კანონით. მოცემული დებულებიდან გამომდინარეობს გადასახადებით დაბეგვრის ორი მნიშვნელოვანი იურიდიული დებულება: გადასახადებით დაბეგვრის საყოველთაო ხასიათი და გადასახადების მხოლოდ კანონის საფუძველზე დაწესებისა და შემოღების წესი. ამდენად, მხოლოდ საქართველოს კანონით შეიძლება განისაზღვროს გადასახადის სახეები, სტრუქტურა, შემოღებისა და გადახდის წესი.

საგადასახადო კანონმდებლობის სისტემაში წამყვანი ადგილი უკავია საქართველოს საგადასახადო კოდექსს. უნდა აღინიშნოს, რომ კოდექსი მთლიანად ეძღვნება საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, საგადასახადო სისტემაში შეძგალი გადასახადების აკრეფასა და გადახდასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებს, გადასახადის გადამხდელებისა და საგადასახადო ორგანოების სამართლებრივ მდგომარეობას, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, საგადასახადო ორგანოებისა და მათი

1. Конституции государств Европейского Союза. – М.: 1997, гл. 566.

თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ნორმები თავიანთი შინაარსით არაერთ-გვაროვანია. საგადასახადო კოდექსი შედგება საერთო მოქმედების ნორმებისაგან და კონკრეტული გადასახადების შესახებ ნორმებისაგან. საერთო მოქმედების ნორმები არეგულირებენ იმ საკითხებს, რომლებიც ეხება საგადასახადო ორგანოების სტატუსს ან საგადასახადო წარმოების განხორციელებას. ამავე დროს კონკრეტული გადასახადების შესახებ ნორმები არეგულირებენ ცალკეული სახის გადასახადების გამოანგარიშებისა და გადახდის წესს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, შინაარსის მიხედვით, შედგება 15 კარისა და 48 თავისაგან. ამასთან, თითოეულ მათგანს გააჩნია თავისი სათაური. მაგალითად, კარი მეთხუთმეტე – “საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის სტატუსი და სტრუქტურა“, თავი 46-ე – „საგადასახადო ორგანოთა უფლებები და მოვალეობები“.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი შედგება 274 მუხლისაგან, რომლებიც დანომრილია არაბული ციფრებით. უმეტესი მუხლები შედგება ნაწილებისაგან, რომლებიც ასევე დანომრილია არაბული ციფრებით. ცალკეული ნაწილები დაყოფილია ქვეპუნქტებად, რომლებიც ანბანურადაა დანომრილი (მაგალითად, 101-ე მუხლი). თითოეულ მუხლს გააჩნია თავისი სათაური, მაგალითად – „მუხლი 251. პასუხისმგებლობა გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაუკავებლობისათვის“.

3. საქართველოს პრეზიდენტი კონსტიტუციისა და კანონის საფუძველზე გამოსცემს ბრძანებულებებსა და განკარგულებებს (საქართველოს კონსტიტუციის 73-ე მუხლი). საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულებები საგადასახადო პოლიტიკის სფეროში განსაზღვრავენ საგადამხდელო დისციპლინის განმტკიცების, საგადასახადო შემოსავლების უზრუნველყოფისა და საგადასახადო ურთიერთობების რეგულირების საკითხებს.

საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულებებში გადმოცემული ნორმები, მათი ძირითადი მიმართულებიდან გამომდინარე, შეიძლება დავყოთ:

✓ ნორმებად, რომლებიც განსაზღვრავენ სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის უზრუნველყოფის ღონისძიებათა სისტემასა და საგადასახადო სისტემის სრულყოფას;

✓ ნორმებად, რომლებიც განსაზღვრავენ ბიუჯეტის კუთვნილი თანხების ზრდასა და სრულად მობილიზებას.

ეკონომიკაში შექმნილი მდგომარეობის გაჯანსაღების, არალეგალური ბიზნესის, კორუფციის, მეწარმე სუბიექტების მიერ შემოსავლების დამალვის მასშტაბების შემცირების, აღრიცხვა-ანგარიშგებისა და საგადამხდელო დისციპლინის დონის ამაღლების მიზნით „საქართველოს საგადასახადო სახელმწიფო დეპარტამენტის

საქმიანობის სრულყოფისა და საბიუჯეტო შემოსავლების მობილიზების გაუმჯობესების საგანგებო ღონისძიებათა შესახებ“ საქართველოს პრეზიდენტის 1999 წლის 2 ივნისის ბრძანებულებით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, ეკონომიკის სამინისტროს, იუსტიციის სამინისტროს, სახელმწიფო საგადასახადო დეპარტამენტს, საბაჟო სახელმწიფო დეპარტამენტს, სტატისტიკის სახელმწიფო დეპარტამენტს და საქართველოს ეროვნულ ბანკს დაევალოთ თავისი კომპეტენციის ფარგლებში დასახონ ღონისძიებები არსებული მდგომარეობის გასაჯანსაღებლად. აღნიშნული ბრძანებულებით განსაკუთრებული ყურადღება ეთმობა საგადასახადო ბაზის გაფართოებას, არალეგალური ბიზნესის, კორუფციის, შემოსავლების დამალვის, ურჩ გადამხდელთა წინააღმდეგ ბრძოლის გაძლიერების ღონისძიებებს.

ცალკეული საწარმოებისათვის ფინანსური მდგომარეობის გაუმჯობესების, წარმოების აღდგენის შესაძლებლობების მიცემისა და ამ გზით ქვეყნის ეკონომიკის გაჯანსაღების სტიმულირების მიზნით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის შესაბამისად, საქართველოს პრეზიდენტის 1998 წლის 22 ივნისის ბრძანებულებით დამტკიცდა დროებითი წესი „საწარმოთა, საკუთრების ფორმის მიუხედავად დროებით უმოქმედო ძირითადი საშუალებების, დაუმონტაჟებელი მოწყობილობებისა და დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებების კონსერვაციის შესახებ“.

აღკოპოლიანი სასმელებისა და თამბაქოს ნაწარმის წარმოებაზე, იმპორტსა და რეალიზაციაზე სახელმწიფო კონტროლის და აღნიშნულ საქონელზე გადასახადების ბიუჯეტში დროულად და სრულად მიქცევის მიზნით „საქართველოში აღკოპოლიანი სასმელების, ლუდისა და თამბაქოს ნაწარმის იმპორტსა და რეალიზაციაზე აქციზური მარკების შემოღების შესახებ“ საქართველოს პრეზიდენტის 1998 წლის 28 მაისის ბრძანებულებით 1998 წლის 1 თებერვლიდან საქართველოს ტერიტორიაზე აიკრძალა აქციზური მარკებით მარკირებას დაქვემდებარებული აღკოპოლიანი სასმელების და თამბაქოს ნაწარმის იმპორტირება და წარმოება შიდა მოხმარებისათვის, ხოლო 1999 წლის 1 მარტიდან – მარკირებას დაქვემდებარებული აღკოპოლიანი სასმელების რეალიზაცია აქციზური მარკების გარეშე.

საქართველოში თეთრი ნავთობპროდუქტების იმპორტისა და რეალიზაციის სახელმწიფო კონტროლის, აღრიცხვიანობისა და დაბეგვრის გაუმჯობესების მიზნით, „საქართველოში თეთრი ნავთობპროდუქტების (საავტომობილო ბენზინი, დიზელის საწვავი, ნავთი) იმპორტისა და რეალიზაციის მოწესრიგების დროებით ღონისძიებათა შესახებ“ საქართველოს პრეზიდენტის 1999 წლის 19 აპრილის ბრძანებულების თანახმად, 1999 წლის 1 მაისიდან თეთრი ნავთობპროდუქტების იმპორტზე საქართველოში შემოღებულ იქნა სავალდებულო ლოტების გაცემა, ხოლო 1999 წლის 15 მაისიდან აიკრძალა ლოტების არმქონე მეწარმე სუბიექტების მიერ თეთრი ნავთობპროდუქტების იმპორტი, აგრეთვე ნავთობპროდუქტების საბითუმო რეალიზაცია (აღვიწოდებრივი პროდუქციის გარდა) შესაბამისად მის იმპორტზე ლოტების

არარსებობის შემთხვევაში. საქართველოს პრეზიდენტის ზემოაღნიშნული ბრძანებულებით თეთრი ნავთობპროდუქტების რეალიზაცია უნდა განხორციელდეს მხოლოდ საგანგებო ანგარიშ-ფაქტურების მეშვეობით.

საქართველოში ნავთობის მსუბუქი, საშუალო და მძიმე დისტილატების იმპორტისა და რეალიზაციის სახელმწიფო კონტროლის, აღრიცხვიანობისა და დაბეგვრის გაუმჯობესების მიზნით, „ნავთობის მსუბუქი, საშუალო და მძიმე დისტილატების დაბეგვრისა და აღრიცხვის გაუმჯობესების ღონისძიებათა შესახებ“ საქართველოს პრეზიდენტის 1999 წლის 12 ივლისის ბრძანებულებით 1999 წლის 29 აგვისტოდან საქართველოს ტერიტორიაზე აიკრძალა იმპორტირებული ნავთობის მსუბუქი, საშუალო და მძიმე დისტილატების ტრანსპორტირება, შენახვა და რეალიზაცია მათი თანმხლები სპეციალური საბაჟო-სატვირთო დეკლარაციის ან მათ საფუძველზე გამოწერილი სპეციალური დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურის გარეშე, აგრეთვე ადგილობრივი წარმოების ნავთობის მსუბუქი, საშუალო და მძიმე დისტილატების ტრანსპორტირება, შენახვა და რეალიზაცია მათი თანმხლები, მწარმოებლის მიერ ან მის საფუძველზე გამოწერილი სპეციალური დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურის გარეშე.

საგზაო ფონდის გადასახადების აკრეფის, შემოსავლების აღრიცხვის, კონტროლისა და მიზნობრივი გამოყენების მიზნით, საქართველოს პრეზიდენტის 2001 წლის 28 ნოემბრის ბრძანებულებით დამტკიცდა „დებულება საგზაო ფონდის გადასახადების აკრეფის, შემოსავლების აღრიცხვის, კონტროლისა და მიზნობრივი გამოყენების შესახებ“. აღნიშნული დებულება შემუშავებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის და „საქართველოს საგზაო ფონდის შესახებ“ საქართველოს კანონის საფუძველზე და შეიცავს საგზაო ფონდის გადასახადების გადახდის ინსტრუქციული ხასიათის მითითებებს, აგრეთვე განსაზღვრავს აღნიშნული გადასახადებით მიღებული შემოსავლების აღრიცხვისა და მიზნობრივი გამოყენების წესს.

საგადასახადო შემოსავლების მობილიზების გაუმჯობესების მიზნით, საქართველოს პრეზიდენტის 1998 წლის 4 ოქტომბრის განკარგულებით შექმნილია საგადასახადო შემოსავლების მობილიზაციის გაუმჯობესების კომისია საქართველოს სახელმწიფო მინისტრის თავმჯდომარეობით, რომელსაც უფლება აქვს განახორციელოს გადამჭრელი ზომები საბიუჯეტო შემოსავლების გაზრდის მიზნით.

4. დღეისათვის საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში მნიშვნელოვანი ადგილი უკავიათ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს ნორმატიულ აქტებს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 227-ე მუხლის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის აღსრულების მიზნით, შეიმუშავებს და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან შეთანხმებით ამტკიცებს ინსტრუქციებს.

ცალკეულ შემთხვევებში საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის მიერ გამოცემული ინსტრუქციები უნდა შეუთანხმდეს შესაბამის სამინისტროებსა

და უწყებებს. კერძოდ, ინსტრუქციები ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის გადასახადის გამომანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ, მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის გადასახადის გამომანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ უნდა შეთანხმდეს საქართველოს გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტროსთან, ინსტრუქციები ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მესაკუთრეთა გადასახადის გამომანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ, საქართველოს ტერიტორიაზე ავტოსატრანსპორტო საშუალებების შემოსვლისათვის და ზენორმატიული დატვირთვისათვის გადასახადის გამომანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ – საგზაო დარგის მართვის ორგანოსთან; ინსტრუქცია მიწის გადასახადის გამომანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ – საქართველოს მიწის მართვის სახელმწიფო დეპარტამენტთან, ხოლო ინსტრუქცია სოციალური გადასახადის გამომანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ – საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის სამინისტროსთან.

საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს ინსტრუქციებით არ შეიძლება დადგინდეს ან შეიცვალოს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებები. მათი დანიშნულებაა განსაზღვროს მმართველობის ორგანოების პრაქტიკული საქმიანობის საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია გადასახადების სწორ და თავისდროულ აკრეფასთან.

საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის მიერ გამოცემული ინსტრუქციების ძირითადი დანიშნულებაა ცალკეული სახის გადასახადის გამომანგარიშებისა და გადახდის წესის კონკრეტიზაცია, ასევე საგადასახადო უწყების შიგნით ორგანიზაციული დამოკიდებულებების რეგულირება. ინსტრუქციები, როგორც წესი, ადგენენ საგადასახადო ანგარიშგებისა და დეკლარაციების ფორმებს, განიხილავენ გადასახადების აკრეფის კერძო საკითხებს, იძლევიან გადასახადის გამომანგარიშების მაგალითებს და ა.შ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 227-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ინსტრუქციის არც ერთ დებულებას, რომელიც არ შეესაბამება საქართველოს საგადასახადო კოდექსს სამართლებრივი ძალა არ გააჩნია.

5. ვინაიდან საქართველოს სხვა სამინისტროებსა და აღმასრულებელი ხელისუფლების სახელმწიფო უწყებებს არ გააჩნია არავითარი უფლებამოსილება საგადასახადო ურთიერთობების რეგულირების ფარგლებში, აღნიშნული სამინისტროებისა და უწყებების ნორმატიული აქტები გადასახადებით დაბეგვრის საკითხებზე, მიიღება მხოლოდ მათი კომპეტენციის სფეროში და მხოლოდ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროსთან და/ან საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან შეთანხმებით. მაგალითად, თუ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 27-ე მუხლის პირველი-მე-5 ნაწილების დებულებათა გამოყენებით საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) საბაზრო ფასის განსაზღვრა შეუძლებელია, საბაზრო ფასი

განისაზღვრება საქართველოს ეკონომიკის, მრეწველობისა და ვაჭრობის სამინისტროს მიერ ფინანსთა სამინისტროსთან შეთანხმებით დადგენილი წესით, ხოლო ბუნებრივ რესურსებზე გადასახადის გაანგარიშების მიზნით ფასს ბუნებრივი რესურსების სახეობებისა და ჯგუფების მიხედვით ადგენს საქართველოს ეკონომიკის, მრეწველობისა და ვაჭრობის სამინისტრო შესაბამისი ბუნებით სარგებლობის საუწყებათაშორისო სალიცენზიო საექსპერტო საბჭოს, ან საქართველოს სატყეო მეურნეობის სახელმწიფო დეპარტამენტის რეკომენდაციით.

6. აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების ნორმატიული აქტები არეგულირებენ ურთიერთობებს ადგილობრივი გადასახადების შემოღებისა და აკრეფის სფეროში. აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების უმაღლესი წარმომადგენლობითი ორგანოებისა და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების საგადასახადო კომპეტენცია შემოიფარგლება მხოლოდ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-13 კარით განსაზღვრული ადგილობრივი გადასახადების შემოღებისა და აკრეფის წესის შესახებ ნორმატიული აქტების მიღების გზით. ადგილობრივი გადასახადების შემოღების შესახებ ასეთი ნორმატიული აქტები არ შეიძლება ეწინააღმდეგებოდეს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებს.

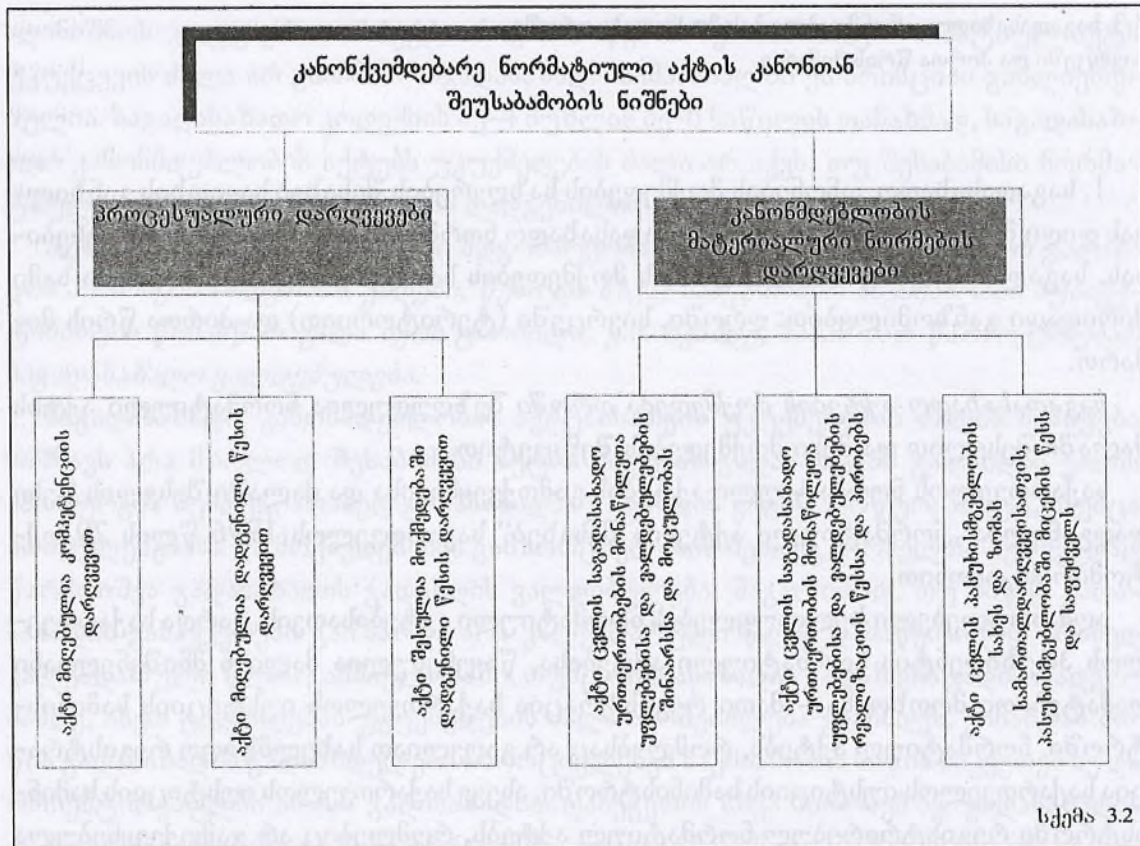
ამრიგად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა შედგება საგადასახადო კოდექსისა და მის შესაბამისად მიღებული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებისაგან.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, გადასახადების შესახებ კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების მასთან შეუსაბამობის აღკვეთის მიზნით, ადგენს, რომ კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების კოდექსის დებულებებთან წინააღმდეგობის არსებობის შემთხვევაში გამოიყენება საგადასახადო კოდექსის დებულებები.

საგადასახადო კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტი ჩაითვლება კოდექსთან წინააღმდეგობაში, თუ ასეთი აქტი გამოცემულია იმ ორგანოს მიერ, რომელსაც საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად არ გააჩნია ამგვარი აქტის გამოცემის უფლება, ან გამოცემულია ასეთი აქტების გამოცემის დადგენილი წესის დარღვევით.

მაგალითად, თუ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრმა გამოსცა ინსტრუქცია მოგების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ ფინანსთა სამინისტროსთან შეთანხმების გარეშე, აღნიშნული წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 227-ე მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილი ასეთი ინსტრუქციების გამოცემის წესის დარღვევას.

არ შეიძლება შეესაბამებოდეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსს ნორმატიული აქტი, რომელიც აუქმებს ან ზღუდავს გადასახადის გადამხდელის ან საგადასახადო კოდექსით დადგენილი სხვა ვალდებული პირის უფლებებს, ან საგადასახადო ორგანოების უფლებამოსილებას.



მაგალითად, ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოს აქტი, რომელიც კრძალავს საგადასახადო ორგანოების მიერ განსაზღვრული საწარმოების შემოწმების შესაძლებლობას, ზღუდავს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 265-ე მუხლით დადგენილ საგადასახადო ორგანოთა უფლებამოსილებას და შესაბამისად კანონსაწინააღმდეგო აქტს წარმოადგენს.

კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტით არ შეიძლება შეიცვალოს საგადასახადო კოდექსით რეგულირებადი ურთიერთობების მონაწილეთა ვალდებულებების შინაარსი, საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ცნებებისა და ტერმინების შინაარსი და სხვა (იხ. სქემა 3.2).

3.3. საგადასახადო კანონმდებლობის მოქმედება დროში, სივრცეში და პირთა წრის მიმართ

1. საგადასახადო კანონების მოქმედების საზღვრების შესახებ საკითხის განხილვას დიდი მნიშვნელობა გააჩნია. საგადასახადო ნორმების პრაქტიკაში გამოყენებისას. საგადასახადო კანონმდებლობის მოქმედების საზღვრები განისაზღვრება სამი ძირითადი განზომილებით: დროში, სივრცეში (ტერიტორიით) და პირთა წრის მიმართ.

საგადასახადო აქტების მოქმედება დროში შეზღუდულია ნორმატიული აქტის ძალაში შესვლით და მისი მოქმედების შეწყვეტით.

საქართველოს ნორმატიული აქტების გამოქვეყნებისა და ძალაში შესვლის წესი დადგენილია „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს 1996 წლის 29 ოქტომბრის კანონით.

აღმასრულებელი ხელისუფლების ნორმატიული აქტებისათვის, გარდა საქართველოს პრეზიდენტის ნორმატიული აქტებისა, წაყენებულია ძალიან მნიშვნელოვანი დამატებითი მოთხოვნა – მათი რეგისტრაცია საქართველოს იუსტიციის სამინისტროში. ნორმატიულ აქტებს, რომლებსაც არ გაუვლიათ სახელმწიფო რეგისტრაცია საქართველოს იუსტიციის სამინისტროში, ასევე საქართველოს იუსტიციის სამინისტროში რეგისტრირებულ ნორმატიულ აქტებს, რომლებიც არ გამოქვეყნებულა დადგენილი წესით, არ შეუძლიათ გამოიწვიონ სამართლებრივი შედეგები, როგორც ძალაში არ შესული და არ შეიძლება ემსახურობდნენ შესაბამისი სამართლებრივი ურთიერთობების რეგულირების საფუძველს, აგრეთვე სანქციის გამოყენების საფუძველს მოქალაქეების, თანამდებობის პირებისა და საწარმოების მიმართ მათში გადმოცემული მოთხოვნების შეუსრულებლობისათვის. აღნიშნულ აქტებზე დაყრდნობა არ შეიძლება დავების გადაწყვეტისას.

საგადასახადო ნორმატიული აქტის ან მისი ნაწილის შეწყვეტა შესაძლებელია სამი საშუალებით:

- ✓ თუ გავიდა ვადა, რომლითაც იგი იქნა მიღებული;
- ✓ თუ მიღებულია (გამოცემულია) შესაბამისი ნორმატიული აქტი, რომელიც მას ძალადაკარგულად აცხადებს;
- ✓ თუ უფლებამოსილი სახელმწიფო ორგანოს (თანამდებობის პირის) მიერ მიღებულია (გამოცემულია) ისეთი გადაწყვეტილება, რომელიც საქართველოს კონსტიტუციისა და სხვა საკანონმდებლო აქტის მიხედვით იწვევს მისი იურიდიული ძალის დაკარგვას.

საგადასახადო ნორმატიული აქტის მოქმედების შეწყვეტის არატიპიურ საშუალებას წარმოადგენს მოცემული აქტის არაკონსტიტუციურად ცნობა.

საგადასახადო ნორმატიული აქტების მოქმედებაზე საუბრისას, აუცილებელია

აღნიშნოს კიდევ ერთი ასპექტი. საერთო წესის შესაბამისად, ნორმატიულ აქტს უკუქცევის ძალა არ გააჩნია. საგადასახადო სამართალში ეს პრინციპი გაძლიერებულია. საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო კანონმდებლობის აქტებს უკუქმედების ძალა არ აქვს, თუ შესაბამისი ნორმატიული აქტით სხვა რამ არ არის დადგენილი.

აღნიშნული მოთხოვნის არსი მდგომარეობს იმაში, რომ *გადასახადების გადახდის პირობები (ოდენობა, ვადები, წესი და სხვა) სამეწარმეო საქმიანობის სუბიექტისათვის წინასწარ უნდა იყოს ცნობილი, ე.ი. იქამდე, სანამ მათ წარმოექმნებათ საგადასახადო ვალდებულება.*

საგადასახადო კანონმდებლობის აქტებისათვის უკუქმედების ძალის მინიჭება ნიშნავს არა მხოლოდ შესაბამისი აქტის მიღებას გადასახადის გადახდის ვადის ამოწურვის შემდეგ, არამედ გადასახადის გადახდის ვადის ამოწურვამდეც, თუმცა იმ მოვლენებისა და მოქმედებების განხორციელების შემდეგ, რომელთა შედეგადაც წარმოიშვა გადასახადის გადახდის ვალდებულება. მაგალითად, თუ მიწის გადასახადის განაკვეთები გაიზარდა არა კალენდარული წლის დასაწყისიდან, არამედ კალენდარული წლის განმავლობაში, თუმცა გადასახადის გადახდის ვადის დადგომამდე, ასეთ ცვლილებას უკუქმედების ძალა არ შეიძლება გააჩნდეს, ვინაიდან მიწის გადასახადის გადამხდელები ახორციელებენ საქმიანობას მიწის ნაკვეთებზე და ორიენტირებულნი არიან გადასახადით დაბეგვრის სხვა პირობებზე. გადასახადის დაბეგვრის პირობები და წესი უნდა იქნეს ცნობილი მიწის გადასახადის გადამხდელისათვის მიწით სარგებლობის მთელი პერიოდის განმავლობაში და არა განსაზღვრული პერიოდის გასვლის შემდეგ.

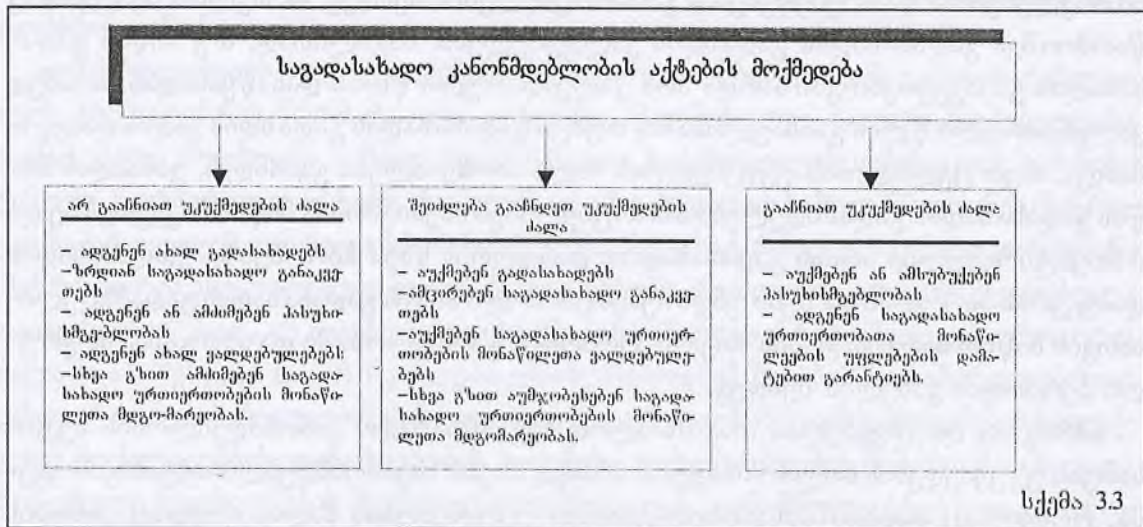
ამრიგად, დაუშვებელია არა მხოლოდ საგადასახადო კანონმდებლობის აქტისათვის უკუქმედების ძალის მინიჭება, არამედ ისეთი საკანონმდებლო აქტის გამოცემა, რომელსაც თავისი შინაარსით გააჩნია უკუქმედების ძალა, თუნდაც კანონის ტექსტში ამის შესახებ განსაკუთრებული მითითება არ არსებობდეს.

კანონმა შეიძლება არა მხოლოდ გაზარდოს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება, არამედ შეამციროს იგი. საგადასახადო კანონმდებლობის აქტებისათვის უკუქმედების ძალის მინიჭების აკრძალვა ვრცელდება მხოლოდ გადასახადის გადამხდელთა მდგომარეობის გაუარესების შემთხვევებზე. ამავდროულად არ არის აკრძალული საგადასახადო კანონმდებლობის აქტებისათვის უკუქმედების ძალის მინიჭების შესაძლებლობა, თუ ისინი აუმჯობესებენ გადასახადის გადამხდელის მდგომარეობას.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე შეიძლება დავასკვნათ, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის აქტებს, რომლებიც ადგენენ ახალ გადასახადებს, ზრდიან საგადასახადო განაკვეთებს, ადგენენ ან ამძიმებენ პასუხისმგებლობას საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის, ადგენენ ახალ ვალდებულებებს ან სხვაგვარად აუარე-

სებენ გადასახადის გადამხდელის ან საგადასახადო კანონმდებლობით რეგულირებადი ურთიერთობების სხვა მონაწილეთა მდგომარეობას, უკუქმედების ძალა არ გააჩნიათ.

საგადასახადო კანონმდებლობის აქტებს, რომლებიც აუქმებენ ან ამსუბუქებენ პასუხისმგებლობას საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის ან ადგენენ გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის დამატებით გარანტიებს „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად ყოველთვის გააჩნიათ უკუქმედების ძალა. ამასთან, საგადასახადო კანონმდებლობის აქტებს, რომლებიც აუქმებენ გადასახადებს, ამცირებენ საგადასახადო განაკვეთებს, აუქმებენ გადასახადის გადამხდელთა ვალდებულებებს ან სხვა გზით აუმჯობესებენ მათ მდგომარეობას, შეიძლება გააჩნდეთ უკუქმედების ძალა მხოლოდ მაშინ, როდესაც ეს პირდაპირაა გათვალისწინებული ამ აქტით (იხ. სქემა 3.3).



2. საგადასახადო აქტების მოქმედება სივრცეში ნიშნავს საგადასახადო კანონის შეზღუდვას განსაზღვრული ტერიტორიით. საქართველოს ხელისუფლების ორგანოების ნორმატიული აქტები მოქმედებენ საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე.

აუცილებელია აღინიშნოს ნორმატიული აქტების მოქმედების შესახებ საქართველოს საზღვრების შიგნითაც. აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების ნორმატიული აქტები მოქმედებენ მხოლოდ აღნიშნული სუბიექტების ტერიტორიაზე, ხოლო ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების ნორმატიული აქტები ვრცელდება მათი მმართველობის ტერიტორიაზე.

3. საგადასახადო ნორმატიული აქტების მოქმედება პირთა წრის მიმართ ნიშნავს განისაზღვროს, თუ ვისი მისამართითაა გამოხატული ნორმებში გადმოცემული მოთხოვნები.

საგადასახადო აქტების მოქმედება პირთა წრის მიმართ განპირობებული უპირველეს ყოვლისა ტერიტორიულობის პრინციპით, რომლის შესაბამისადაც ყველა პირი (საქართველოს მოქალაქე, უცხოელი მოქალაქე, მოქალაქეობის არმქონე პირი, საქართველოს საწარმო და უცხოური საწარმო), რომელსაც გააჩნია გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი საქართველოს ტერიტორიაზე, ექცევიან საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მოქმედების სფეროში.

საგადასახადო კანონმდებლობის მოქმედება ვრცელდება საქართველოს პორტებში მიწერილ გეგმებზე, აგრეთვე საქართველოს საელჩოებზე და საკონსულოებზე სხვა ქვეყნებში (ექსტერიტორიულობის პრინციპი).

საერთაშორისო გაერთიანებები და უცხოური იურიდიული პირები, რომლებიც ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას საქართველოს ტერიტორიაზე, წარმოადგენენ გადასახადების გადამხდელებს საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად. გადამხდელებად ითვლებიან ასევე გემები, რომლებიც იმყოფებიან საქართველოს ტერიტორიულ წყლებში.

აღნიშნული საკითხის განხილვისას მხედველობაში უნდა მივიღოთ რეზიდენტობის პრინციპიც. საქართველოს რეზიდენტებს გადასახადის გადახდის ვალდებულება ეკისრებათ იმ შემთხვევაშიც, თუ დაბეგვრის ობიექტი მათ წარმოეშვათ საქართველოს ტერიტორიის ფარგლებს გარეთ. რეზიდენტობის განსაზღვრის საშუალებები სხვადასხვაა. მაგალითად, აშშ-ში რეზიდენტობის კრიტერიუმად ითვლება კომპანიის შექმნის ადგილი (ინკორპორაცია), დიდ ბრიტანეთში – ფაქტიური ხელმძღვანელობის ცენტრი.

საქართველოს კანონმდებლობა ადგენს რეზიდენტობის შემდეგ კრიტერიუმებს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 25-ე მუხლის თანახმად, რეზიდენტად ითვლება ფიზიკური პირი, რომელიც ფაქტობრივად იმყოფება საქართველოს ტერიტორიაზე 182 დღეზე მეტ ხანს ნებისმიერ 12-თვიან პერიოდში, რომელიც მთავრდება საგადასახადო წელს, ან იგი საგადასახადო წლის განმავლობაში იმყოფება უცხოეთში საქართველოს სახელმწიფო სამსახურში.

საქართველოს რეზიდენტებად ითვლებიან საქართველოს საწარმოები, საქართველოს ორგანიზაციები, აგრეთვე ინდივიდუალური საწარმოები, რომელთა მართვის ან საქმიანობის ადგილი საქართველოშია. ამასთან, საწარმოს მართვის ადგილად ითვლება საწარმოს ფაქტობრივი მართვის ადგილი, ანუ ადგილი, სადაც საწარმოს ხელმძღვანელობა ასრულებს მმართველობის ფუნქციას. საწარმოს საქმიანობის ადგილად კი ითვლება საწარმოს სახელმწიფო რეგისტრაციის ადგილი და თუ ასეთი არ არსებობს – ადგილი, რომელიც მითითებულია საწარმოს სადამფუძნებლო დოკუმენტებში (წესდებაში, ხელშეკრულებაში, დებულებაში).

ინდივიდუალური საწარმოს საქმიანობის ადგილად ითვლება მეწარმე ფიზიკური პირის ეკონომიკური საქმიანობის ადგილი.

3.4. საერთაშორისო შეთანხმებები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სისტემაში

1. ურთიერთობები გადასახადებით დაბეგვრის სფეროში განისაზღვრება არა მხოლოდ ეროვნული საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმებით, არამედ, მთელ რიგ შემთხვევებში, საერთაშორისო სამართლის ნორმებითაც. კანონმდებლობის სისტემის ამ შემადგენელი ნაწილის ძირითად ფორმას წარმოადგენენ *საერთაშორისო ხელშეკრულებები და შეთანხმებები*.

ეროვნული და საერთაშორისო საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენებას გააჩნია თავისი განსაკუთრებულობა. საქართველოს კონსტიტუციის მე-6 მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებას ან შეთანხმებას, თუ იგი არ ეწინააღმდეგება საქართველოს კონსტიტუციას, აქვს უპირატესი იურიდიული ძალა შიდასახელმწიფოებრივი ნორმატიული აქტების მიმართ. აღნიშნული დებულება ასახულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის მე-8 ნაწილშიც, რომლის თანახმადაც, თუ საქართველოს მიერ დადებული და რატიფიცირებული საერთაშორისო ხელშეკრულებით დადგენლია საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობისაგან განსხვავებული ნორმები, მაშინ გამოიყენება საერთაშორისო ხელშეკრულების ნორმები.

საერთაშორისო საგადასახადო ურთიერთობები წარმოიქმნება სხვადასხვა ქვეყნის გადასახადის გადამხდელების საერთაშორისო ეკონომიკური ზემოქმედების შედეგად. ამასთან დაკავშირებით, ჩამოყალიბებული ურთიერთობები რეგულირდება სამ პირობით დონეზე:

- ✓ საერთაშორისო სამართლის საერთო პრინციპები და ნორმები;
- ✓ საერთაშორისო სახელშეკრულებო სამართალი;
- ✓ ეროვნული სამართალი.

საერთაშორისო სამართლის საერთო პრინციპები და ნორმები არეგულირებს ურთიერთობებს სახელმწიფოებს შორის. ამასთან, მის ძირითად დებულებებს ცნობს ყველა სახელმწიფო.

ეროვნული საგადასახადო სამართლის ნორმების ნაწილი და საერთაშორისო სახელშეკრულებო სამართალი გამომდინარეობენ საერთაშორისო სამართლის საყოველთაოდ აღიარებული პრინციპებიდან და ნორმებიდან და ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშეკრულებების მომზადებისას საფუძველს წარმოადგენენ.

საერთაშორისო შეთანხმებები და ხელშეკრულებები წარმოადგენენ საერთაშორისო სამართლის ძირითად წყაროს. ამავდროულად, საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებები წარმოადგენენ საქართველოს ეროვნული სამართლებრივი სისტემის ნაწილს.

საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებაში იგულისხმება საქართველოს მიერ უცხოეთის სახელმწიფოსთან (სახელმწიფოებთან) ან საერთაშორისო ორგანიზაციასთან (ორგანიზაციებთან) წერილობითი ფორმით დადებული შეთანხმება, რომელიც რეგულირდება საერთაშორისო სამართლის ნორმებით, განურჩევლად იმისა, წარმოდგენილია იგი ერთი თუ რამდენიმე ერთმანეთთან დაკავშირებული დოკუმენტით და მიუხედავად მისი კონკრეტული სახელწოდებისა. ეს შეიძლება იყოს როგორც სახელმწიფოთაშორისი, ასევე სამთავრობათაშორისი ხელშეკრულებები და უწყებათაშორისი ხასიათის ხელშეკრულებები (ხელშეკრულება, შეთანხმება, კონვენცია, ოქმი და ა.შ.).

ეროვნული საგადასახადო სამართალი საგარეო ეკონომიკურ საქმიანობასთან მიმართებაში წარმოადგენს ნორმების სისტემას, რომლებიც არეგულირებენ ეროვნულ საგადასახადო ხელისუფლებასა და სხვა ქვეყნების საგადასახადო ხელისუფლებას შორის თანამშრომლობის სფეროში ურთიერთობებს.

საგადასახადო ურთიერთობების სფეროში საერთაშორისო ხელშეკრულებების გამოყენებისას აუცილებელია მხედველობაში იქნეს მიღებული, რომ საერთაშორისო ხელშეკრულებების ნორმებს გააჩნიათ სავალდებულო ძალა მხოლოდ იმ ქვეყნებისათვის, რომლებმაც დადგინილი 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 ხელშეკრული მხარეები.

თანხმობის განსაკუთრებულ ფორმას წარმოადგენს საერთაშორისო ხელშეკრულების რატიფიკაცია. „საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულების შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებები ექვემდებარება რატიფიკაციას საქართველოს პარლამენტის მიერ. ამასთან, მხოლოდ საქართველოს პრეზიდენტს აქვს უფლება წარადგინოს პარლამენტში საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულება და შეთანხმება მისი რატიფიკაციის მიზნით. საქართველოს პარლამენტი რატიფიცირებისათვის წარდგენილ საერთაშორისო ხელშეკრულებასა და შეთანხმებას განიხილავს სრული შემადგენლობის უმრავლესობით და იღებს შესაბამის გადაწყვეტილებას დადგენილების სახით.

2. საგადასახადო კანონმდებლობის სისტემაში გადასახადებით დაბეგვრის საკითხებზე ტრადიციულად გამოყოფენ საერთაშორისო ხელშეკრულებების სამ ჯგუფს:

პირველი ჯგუფი: ზოგადი ხასიათის საერთაშორისო შეთანხმებები, რომლებიც თანამშრომლობის სხვა სფეროების გარდა, ადგენენ მხარეთა ურთიერთთანამშრომლობის ზოგად პრინციპებს გადასახადებით დაბეგვრის სფეროში. ეს აქტები უშუალო გამოყენებას არ ექვემდებარება, ხოლო მათში გადმოცემული პრინციპები რე-

ალიზაციას პოულობენ სხვა საერთაშორისო შეთანხმებებში და კონვენციებში, ასევე თითოეული ქვეყნის ეროვნულ კანონმდებლობაში. მათ მიეკუთვნება: ევროპის სოციალური ქარტია (მიღებულია 1961 წლის 18 ოქტომბერს, შევიდა ძალაში 1965 წელს), ევროპაში უშიშროებისა და თანამშრომლობის თათბირის დასკვნითი აქტი (1975 წელი) და სხვა.

მეორე ჯგუფი: საერთაშორისო საგადასახადო ორმხრივი და მრავალმხრივი შეთანხმებები, რომლებიც ძირითადად მიმართულია ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებაზე, იმ გადამხდელთა დისკრიმინაციის თავიდან აცილებაზე, რომლებიც ახორციელებენ სამეწარმეო საქმიანობას უცხოეთის ქვეყნების ტერიტორიაზე, აგრეთვე საგადასახადო სამართალდარღვევების თავიდან აცილებაზე.

ამ ჯგუფის შეთანხმებებში გამოიყოფა სამი ქვეჯგუფი:

- *ზოგადი საგადასახადო შეთანხმებები (კონვენციები)*, რომლებიც მოიცავენ სახელმწიფოთა ურთიერთდამოკიდებულების ყველა საკითხს პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადების სფეროში. დღეისათვის საქართველოს გააჩნია მთელი რიგი შეთანხმებები ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ;

- *შეზღუდული საგადასახადო შეთანხმებები*, რომლებიც ეძღვნება ან ცალკეულ გადასახადებს (მაგალითად, შეთანხმება მემკვიდრეობაზე გადასახადების შესახებ), ან ცალკეული სახეობის საქმიანობების დაბეგვრას (მაგალითად, შეთანხმება საზღვაო და საჰაერო გადაზიდვებზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ და ა.შ.).

მეორე მაგალითს წარმოადგენენ შეთანხმებები ცალკეული ეკონომიკური პროგრამების დაბეგვრის საკითხებზე. მაგალითად, საქართველოსა და მსოფლიო ბანკს შორის დადებული ხელშეკრულებებით დადგენილია მსოფლიო ბანკის სესხებით დაფინანსებული პროექტების დაბეგვრის განსხვავებული რეჟიმი.

არაპირდაპირი დაბეგვრის ჰარმონიზაციისათვის დიდი მნიშვნელობა გააჩნია 1998 წლის 25 ნოემბრის შეთანხმებას დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა თანამეგობრობის წევრ სახელმწიფოებს შორის საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) ექსპორტსა და იმპორტზე არაპირდაპირი გადასახადების აკრეფის პრინციპების შესახებ;

შეთანხმებები საგადასახადო საქმეში ადმინისტრაციული დახმარების გაწევის შესახებ. ეს შეთანხმებები იღება სხვადასხვა ქვეყნების საგადასახადო ორგანოებს შორის ინფორმაციების გაცვლის, საგადასახადო კონტროლის გაძლიერებისა და ა.შ. მიზნით.

დსთ-ის შიგნით ღია საზღვრების პირობებში ასეთი შეთანხმებების აუცილებლობა განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია. 1994 წელს საქართველოს მიერ დაიდო პირველი ასეთი შეთანხმებები სომხეთთან, უზბეკეთთან, რუსეთთან, შემდგომში შეთანხმებები დაიდო სხვა ქვეყნებთანაც.

მესამე ჯგუფი: სხვადასხვა საერთაშორისო შეთანხმებები, რომლებიც ეკონომიკურ, კულტურულ და საერთაშორისო თანამშრომლობის სხვა საკითხებთან ერ-

თად განიხილავენ საგადასახადო სამართლის საკითხებსაც. მაგალითად, შეთანხმება ორ სახელმწიფოს შორის ურთიერთთანამშრომლობის საფუძვლების შესახებ, როგორც წესი, განიხილავს საგადასახადო თანასწორუფლებიანობის შესახებ საკითხსაც; შეთანხმება დიპლომატიური და საკონსულო ურთიერთობების დამყარების შესახებ ითვალისწინებს საგადასახადო შეღავათებს დიპლომატიური და საკონსულო დაწესებულებების მუშაკებისათვის. დიდი მნიშვნელობა გააჩნიათ სავაჭრო ხელშეკრულებებსა და შეთანხმებებს, რომელთა საფუძველზეც დგინდება უპირატესი კეთილდღეობის რეჟიმი საბაჟო მოსაკრებლებთან მიმართებაში.

განსაკუთრებულ ქვეჯგუფს შეადგენენ საერთაშორისო შეთანხმებები საერთაშორისო ორგანიზაციებისა და მათ ადგილსამყოფელ ქვეყნებს შორის, რომლებიც ძირითადად ატარებენ ინდივიდუალურ ხასიათს და მიმართულია კონკრეტული საერთაშორისო ორგანიზაციების და მათი მუშაკების ადგილსამყოფელ ქვეყანაში გადასახადებისაგან განთავისუფლებაზე (გაერო, იუნესკო და ა.შ.).

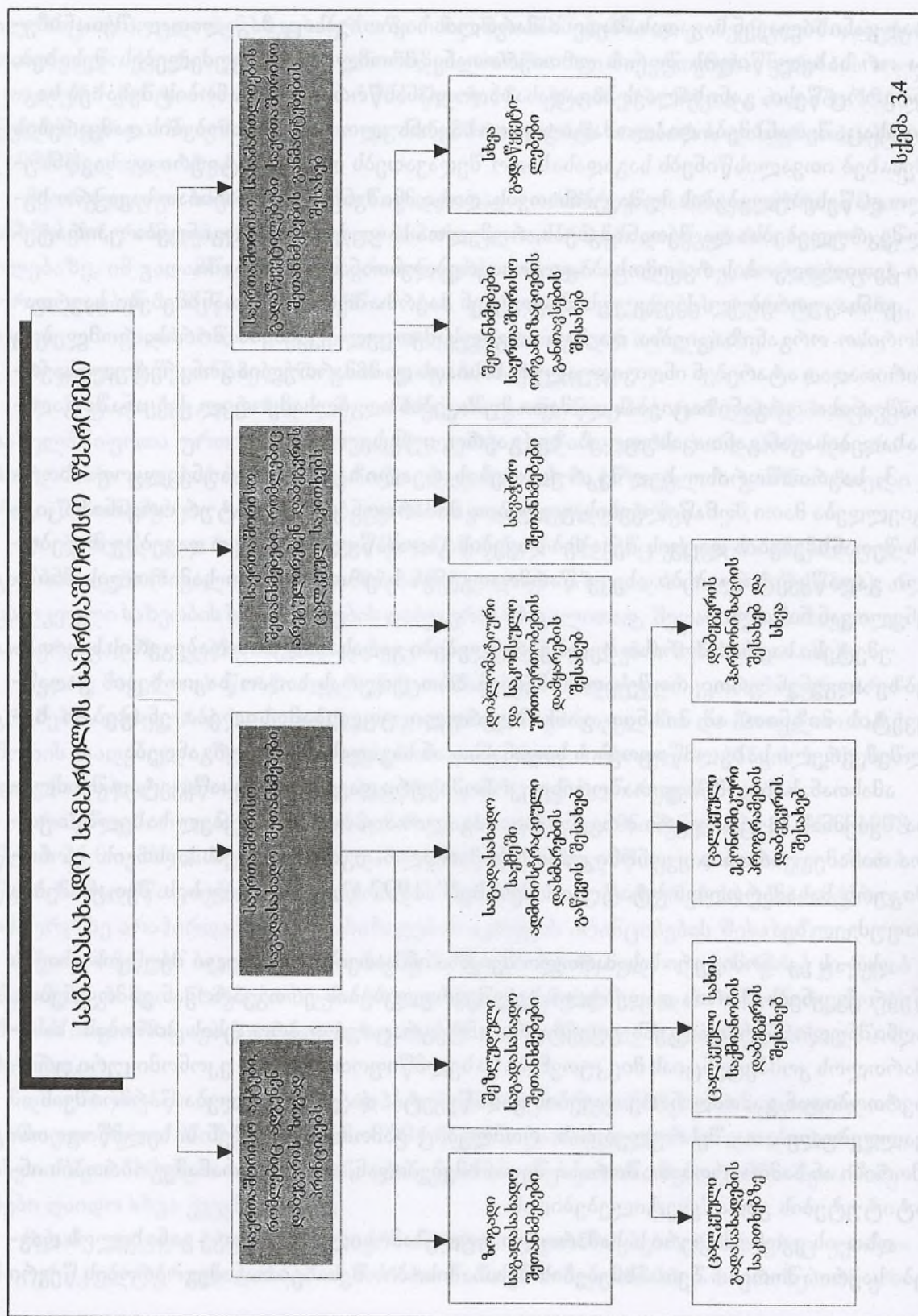
3. საერთაშორისო ხელშეკრულებების რეალიზაციის უზრუნველყოფა ხორციელდება მათი მონაწილეების უფლებით მიმართონ კომპეტენტურ ორგანიზაციებს შეთანხმებების დაცვის შესახებ დავების გადასაწყვეტად. ასეთ დავებზე მიღებული გადაწყვეტილებები ასევე წარმოადგენენ საერთაშორისო სამართლის მნიშვნელოვან ნაწილს.

უმეტესი საერთაშორისო ხელშეკრულებები გადასახადებით დაბეგვრის საკითხებზე ადგენენ ურთიერთშესატანხმებელ პროცედურას სადაო საკითხების გადაწყვეტის მიზნით. ამ მიზნით განსაზღვრული უფლებამოსილება ენიჭებათ ხელშემკვრელი სახელმწიფოების საფინანსო ან საგადასახადო ორგანოებს.

ამასთან, სახელმწიფოთაშორისი ეკონომიკური დავების გადასაწყვეტად შეიძლება შეიქმნას სპეციალური ორგანოები. მაგალითად, დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა თანამეგობრობის ეკონომიკური სასამართლო. იგი მოქმედებს „დსთ-ის ეკონომიკური სასამართლოს სტატუსის შესახებ“ 1992 წლის 6 ივლისის შეთანხმების საფუძველზე.

დსთ-ის ეკონომიკური სასამართლო შეიქმნა იმისათვის, რათა ხელი შეუწყოს დსთ-ის წევრ ქვეყნებს შორის დადებული ხელშეკრულებების ერთგვაროვან გამოყენებას. აღნიშნული წარმოადგენს ეფექტური ინტეგრაციული პროცესის პირობას. სასამართლოს კომპეტენციას მიეკუთვნება სახელმწიფოთაშორისი ეკონომიკური ურთიერთობიდან გამომდინარე დავების გადაწყვეტა. დავები შეიძლება წარმოიშვას იმ ვალდებულებათა შესრულებისას, რომლებიც გამომდინარეობენ სახელმწიფოთაშორისი ან სამთავრობათაშორისი შეთანხმებებიდან, აგრეთვე თანამეგობრობის ინსტიტუტების გადაწყვეტილებებიდან.

დსთ-ის ეკონომიკური სასამართლო უფლებამოსილია აგრეთვე განიხილოს დავები საერთაშორისო შეთანხმებების შესაბამისობის შესახებ თანამეგობრობის წევრი



სახელმწიფოების ნორმატიულ და სხვა აქტებთან. დავის განხილვის შედეგად დსთ-ის ეკონომიკური სასამართლო იღებს გადაწყვეტილებას, რომელშიც აღინიშნება დარღვევები და განისაზღვრება სარეკომენდაციო ღონისძიებები. სახელმწიფო, რომლის მიმართაც მიღებულია სასამართლო გადაწყვეტილება, ვალდებულია უზრუნველყოს მისი შესრულება.

დსთ-ის ეკონომიკური სასამართლოს კომპეტენციას მიეკუთვნება აგრეთვე ხელშეკრულებების, თანამეგობრობისა და მისი ინსტიტუტების სხვა აქტების დებულებების განმარტება. განმარტება ძირითადად წარმოებს კონკრეტულ საქმეებზე გადაწყვეტილებების მიღებისას.

დსთ-ის ეკონომიკური სასამართლოს გადაწყვეტილებები საერთაშორისო შეთანხმებების ნორმების განმარტებების შესახებ წარმოადგენს დსთ-ის სამართლებრივი ბაზის ელემენტს¹ (იხ. სქემა 3.4).

1. Сафиуллин Д. Н. Статус Экономического Суда Содружества Независимых Государств и юридическая сила его решений / Хозяйство и право. 1998, №7, з. 67.

თავი IV

საგადასახადო სისტემის ცნება. საქართველოს საგადასახადო სისტემა

4.1. საგადასახადო სისტემის ცნება და ზოგადი დახასიათება

1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო სისტემა მოიცავს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გადასახადების (მათი დაწესების, შეცვლისა და გაუქმების) გადახდევინების პრინციპების, ფორმებისა და მეთოდების, საგადასახადო ორგანოებისა და საგადასახადო კონტროლის, აგრეთვე საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის სახეების ერთობლიობას. საგადასახადო სისტემისათვის, ისევე როგორც ნებისმიერი სისტემისათვის, დამახასიათებელია ისეთი ნიშნები, როგორიცაა სისტემის ელემენტობრივი შემადგენლობა, ელემენტების ურთიერთკავშირი, ორგანული მთლიანობა და ერთიანობა, უწყვეტი განვითარება და ა.შ.

საგადასახადო სისტემა წარმოადგენს, დროის გარკვეულ პერიოდში, კონკრეტულ სახელმწიფოში მოქმედი გადასახადებით დაბეგვრის არსებითი პირობების ურთიერთდაკავშირებულ ერთობლიობას.

საგადასახადო სისტემისათვის დაბეგვრის არსებით მახასიათებელ პირობებს წარმოადგენენ:

- ✓ გადასახადების დაწესების, შეცვლისა და გაუქმების წესი;
- ✓ საგადასახადო კანონმდებლობის სისტემა და პრინციპები;
- ✓ საგადასახადო პოლიტიკის პრინციპები;
- ✓ გადასახადის სახეები (გადასახადების სისტემა);
- ✓ გადასახადების გადახდევინების პრინციპები, ფორმები და მეთოდები;
- ✓ გადასახადის გადამხდელთა უფლებები და ვალდებულებები;
- ✓ საგადასახადო ურთიერთობის მონაწილეთა პასუხისმგებლობა;
- ✓ გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და ინტერესების დაცვის საშუალებები;
- ✓ საგადასახადო ორგანოების სისტემა;
- ✓ საგადასახადო კონტროლის ფორმები და მეთოდები;
- ✓ საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის პრობლემების გადაწყვეტისადმი მიდგომა და ა.შ.

აუცილებელია აღვნიშნოთ, რომ „საგადასახადო სისტემა“ და „გადასახადების სისტემა“ არა ტოლფასი ცნებებია. საგადასახადო სისტემა უფრო ფართო ცნებაა,

ვინაიდან ხასიათდება ეკონომიკური და სამართლებრივ-პოლიტიკური მაჩვენებლებით.

2. ეკონომიკურ მაჩვენებლებს პირველ რიგში მიეკუთვნება საგადასახადო ტვირთი.

საგადასახადო ტვირთი (საგადასახადო სიმძიმე) – არის განზოგადოებული მაჩვენებელი, რომელიც ახასიათებს გადასახადების როლს საზოგადოების ცხოვრებაში და განისაზღვრება, როგორც საგადასახადო შემოსავლების საერთო ჯამის შეფარდება ერთობლივ ეროვნულ პროდუქტთან. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, საგადასახადო ტვირთი ასახავს საზოგადოების მიერ წარმოებული პროდუქტის იმ ნაწილს, რომელიც ნაწილდება საბიუჯეტო მექანიზმების მეშვეობით.

საგადასახადო ტვირთის საშუალო დონე უცხოეთის ქვეყნებში მერყეობს 40-45%-ის ფარგლებში და შეიმჩნევა მისი ზრდის ტენდენცია.¹ მაგალითად, უკანასკნელ პერიოდში საგადასახადო ტვირთი გაიზარდა ესპანეთში, იტალიაში და მხოლოდ სამ ქვეყანაში (ბელგია, გერმანია, ნორვეგია) შეიმჩნევა მისი უმნიშვნელო შემცირება. ზოგიერთ ქვეყნებში საგადასახადო ტვირთის მნიშვნელოვანი ზრდა შეიძლება ავხსნათ ევროპაში მიმდინარე ინტეგრაციული პროცესებით, რომლებიც ითვალისწინებენ გადასახადებით დაბეგვრის პირობების გათანაბრებას.

კონკრეტული გადასახადის გადამხდელთან მიმართებაში, საგადასახადო ტვირთის კატეგორია ასახავს გადასახადის გადამხდელის ერთობლივი შემოსავლიდან ბიუჯეტში გადახდილი გადასახადების წილს. როგორც წესი, ამ მაჩვენებლის გამოთვლა წარმოებს ყველა დარიცხული გადასახადების ჯამის შეფარდებით საქონლის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაციის მოცულობასთან, სხვა რეალიზაციებიდან მიღებული ამონაგების ჩათვლით. ზოგჯერ უფრო ზუსტი გამოთვლისათვის ფისკალური შენატანების შემადგენლობაში ჩაირთვება სახელმწიფო ფონდების შენატანებიც.

როგორც წესი, საგადასახადო შენატანების ყველაზე მაღალი დონით ხასიათდებიან ალკოჰოლიანი ნაწარმის (ღვინო-არაყი) მწარმოებელი საწარმოები, ვინაიდან ამ პროდუქციის ღირებულებაში მნიშვნელოვანი წილი აქციზს უჭირავს. საგადასახადო შენატანების მაღალი დონეა ნავთობპროდუქტების მწარმოებელ საწარმოებში. ეს მაჩვენებელი სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციის მწარმოებელ საწარმოებში მნიშვნელოვნად ნაკლებია.

3. საგადასახადო ტვირთის ოპტიმალური სიდიდე – ნებისმიერი სახელმწიფოს პრობლემაა. ზოგჯერ, როგორც სპეციალურ, ასევე პუბლიცისტურ ლიტერატურაში ვხვდებით მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ რაც უფრო დაბალია საგადასახადო ტვირთი, მით უფრო დინამიურად ვითარდება სახელმწიფოს ეკონომიკა: რაც ნაკლებია გადასახადები, მით მაღალია ეკონომიკის ზრდის ტემპი. ამასთან, მაგალითისათვის მოჰყავთ აშშ-ის პრეზიდენტის რონალდ რეიგანის მიერ 80-იანი წლების

1. Основы налогового права. Учебно-методическое пособие / Под ред. С. Пепеляева. М., 1995, гл. 91.

დასაწყისში განხორციელებული რეფორმები. აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ დღეისათვის თვით აშშ-ში საგადასახადო რეფორმების – „რეიგანომიკის“ – მიმართ დამოკიდებულება არაერთგვაროვანია, ხოლო გადასახადებით დაბეგვრის თეორიაში პოსტულატი „დაბალი გადასახადები – მაღალი ეკონომიკა“ დღემდე არ არის დამტკიცებული და დასაბუთებული. პირიქით, მრავალი უცხოელი ეკონომისტი დარწმუნებულია, რომ გადასახადების შემცირებამ შეიძლება სერიოზული ზიანი მიაყენოს ქვეყნის ეკონომიკას. მაგალითად, საგადასახადო განაკვეთების შემცირების მიუხედავად, 80-იან წლებში აშშ-ში მკვეთრად გაიზარდა სახელმწიფო ბიუჯეტის დეფიციტი, ხოლო დანაზოგების ნორმამ 1986 წელს, საგადასახადო „რეიგანომიკის“ აღზევების დროს, სულ რაღაც 3,9% ანუ იმ პერიოდისათვის ყველა სამრეწველო ქვეყნებს შორის ამ მაჩვენებლის ყველაზე დაბალი დონე შეადგინა.¹

აღსანიშნავია, რომ გადასახადების განაკვეთების შემცირებამ შესაძლოა თავისთავად სხვადასხვა გზით ხელი შეუწყოს ეკონომიკის განვითარებას. მაგალითად, ზღვრული განაკვეთების შემცირებამ შეიძლება ადამიანებს უფრო დამატებით მუშაობის სტიმული მისცეს, რაც გარკვეულწილად გამოიწვევს სამუშაო ძალების მიწოდებასა და შრომის ნაყოფიერების ზრდას. ამასთან, დაბალი გადასახადების დროს იზრდება დანაზოგები და ჩნდება ინვესტირების სტიმული. მაგრამ ეს მხოლოდ თეორიაა, რომლის დამტკიცებაც არც თუ ისე იოლია. მაგალითად, გადასახადების შემცირების კარდინალური მომხრეების აზრით, აშშ-ში 80-იანი წლების დასაწყისში, რონალდ რეიგანის მიერ განხორციელებული რეფორმების შემდეგი მომდევნო 7 წელი იყო დაჩქარებული ეკონომიკური ზრდის წლები (1983-დან 1989 წლების ჩათვლით). უნდა აღინიშნოს, რომ ეს მოსაზრება დამატებით დასაბუთებას საჭიროებს, ვინაიდან შედარებით მოკლე პერიოდების განმავლობაში ზრდის ტემპზე მრავალი ფაქტორი ახდენს გავლენას და აქ პირველ რიგში უნდა აღინიშნოს საქმიანი აქტივობის ციკლის ქრონოლოგია. ამის გარეშე ძნელია ცალსახა დასკვნების გაკეთება იმის თაობაზე, თუ რა ზომით შეიძლება უწყობდეს ხელს ეკონომიკურ ზრდას გადასახადების შემცირება.²

როგორც სპეციალისტებს მიაჩნიათ, აშშ-ში შემოსავლების ეკონომიკური ზრდა განპირობებული იყო აგრეთვე იმით, რომ დაბალი გადასახადების გადახდის პირობებში მდიდარ ამერიკელებს საგრძნობლად შეუსუსტდათ თავიანთი შემოსავლების დამალვის სტიმული, რაც ფაქტობრივად ნიშნავდა ადრე დამალული შემოსავლების ასახვას ეროვნულ სტატისტიკურ ანგარიშგებაში. ამრიგად, სრულებით არ არის ადვილი იმის გამოთვლა, ნამდვილად შეუწყო თუ არა ხელი საშემოსავლო გადასახადების შემცირებამ ეკონომიკური ზრდის დაჩქარებას.

აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო განაკვეთების საერთო შემცირების მიუხედავად, აშშ-ში პარალელურად ხორციელდებოდა კაპიტალზე და კორპორაციის შე-

1. Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р. Экономика /Пер. с англ. со 2-го изд. М.: 1993, гл. 440.

2. ამ საკითხზე დაწერილებით იხილეთ ჟურნალი „Economist“ N 24, 1996.

მოსავლებზე გადასახადის განაკვეთების ნაწილობრივი ზრდა. ამრიგად, როგორც საზღვარგარეთის განვითარებული ქვეყნების პრაქტიკა გვიჩვენებს, თავისთავად გადასახადების შემცირებას ნაკლებად შეუძლია ეკონომიკური ზრდის ტემპის შეცვლა გრძელვადიან პერსპექტივაში.

4. საზღვარგარეთის ქვეყნებში გადასახადებით დაბეგვრის რეჟიმის დადგენისას გულდასმით შეისწავლება სამუშაო ადგილების შესაძლო დანაკარგების შედეგები. 1993 წელს აშშ-ის სენატი ამტკიცებდა კანონპროექტს, რომლის თანახმადაც სამთო კომპანიებს, რომლებიც მუშაობდნენ ფედერალურ მიწებზე, უნდა გადაეხადათ როიალტი (რესურსებით სარგებლობისათვის საგადასახადო შენატანი) მოპოვებული ნედლეულის მთლიანი ღირებულების 2%-ის ოდენობით, მაგრამ წამომადგენელთა პალატა მოითხოვდა 8%-იან განაკვეთს, ხოლო პრეზიდენტის ადმინისტრაცია – 12,5%-ს. ანალიტიკური ფირმის „Evans Economics Solomon Brothers of New York“-ის სპეციალისტებმა აჩვენეს, რომ 8%-იანი განაკვეთი ოქროსმოპოვებელ დარგში 18 ათასი სამუშაო ადგილის დანაკარგს გამოიწვევდა, ფედერალური ხაზინა ყოველწლიურად 515 მლნ დოლარს დაკარგავდა, ხოლო საერთო ეკონომიკური ეფექტურობის შემცირებისა და კაპიტალის საზღვარგარეთ „გადინების“ გამო შტატების დანაკარგები წელიწადში 106 მლნ დოლარს შეადგენდა. როიალტის 12,5%-იანი განაკვეთის შემოღების შემთხვევაში, ფინანსთა სამინისტროს დანაკარგები წელიწადში 554 მლნ დოლარის ოდენობით ფასდებოდა, ხოლო სამუშაო ადგილების შემცირება სამთო მრეწველობის დარგში 27 ათასს აღწევდა.¹

საგადასახადო სისტემის მეორე ეკონომიკურ მაჩვენებელს წარმოადგენს საშინაო და საგარეო ვაჭრობიდან საგადასახადო შემოსავლების თანაფარდობა. მაღალგანვითარებულ ქვეყნებში, რომლებიც ძირითადად ანხორციელებენ მზა პროდუქციის ექსპორტს, საექსპორტო გადასახადები უმნიშვნელოა, ხოლო ბიუჯეტის ძირითად შენატანებ ქვეყნის შიგნით განხორციელებული სავაჭრო ოპერაციების დაბეგვრა წარმოადგენს. ნაკლებად განვითარებულ ქვეყნებში, საექსპორტო ნედლეულზე დაწესებული საბაჟო გადასახადების ხარჯზე, დიდია საგარეო ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლების წილი. საშინაო და საგარეო ვაჭრობიდან საგადასახადო შემოსავლების თანაფარდობა მაღალგანვითარებულ ევროპის ქვეყნებში 1:1, ხოლო ნაკლებად განვითარებულ ქვეყნებში (რომლის ექსპორტშიც ჭარბობს ნედლეული) – 2:1 შეადგენს.²

საგადასახადო სისტემის დასახასიათებლად გამოიყენება პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადებით დაბეგვრის თანაფარდობა. მოცემული თანაფარდობა დამოკიდებულია ქვეყნის განვითარების დონეზე, ვინაიდან არაპირდაპირი გადასახადების აკრეფა არ მოითხოვს საგადასახადო აპარატის განვითარებას და გადასახადების გამომანგარიშების დახვეწილ სისტემას. საქართველოში არაპირდაპირი გადასახადების (დღგ-ის და აქციზის) წილმა 2001 წელს საერთო საგადასახადო შემოსავლების 56% შეადგინა.

1. გაზეთი „Деловой мир“, 1996 წლის 2-8 აგვისტო

2. Горский И. Налоги в рыночной экономике. М.: 1992, გვ. 33

საგადასახადო სისტემის ეკონომიკურ მაჩვენებლად ასევე პირდაპირი გადასახადების სტრუქტურა გვევლინება. მაღალგანვითარებული ქვეყნებისათვის დამახასიათებელია საშემოსავლო გადასახადების, ქონებრივი გადასახადებისა და სოციალური გადასახადების მაღალი წილი, მაშინ, როდესაც საქართველოში 2001 წელს მოგების გადასახადმა საგადასახადო შემოსავლების მხოლოდ 8,4%, ხოლო საშემოსავლო გადასახადმა – 17,1% შეადგინა.

5. საგადასახადო სისტემის ორგანიზაციის ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს პოლიტიკურ-სამართლებრივ მახასიათებელს წარმოადგენს საგადასახადო სფეროს რეგულირების საქმეში ხელისუფლების ცენტრალურ და ადგილობრივ ორგანოებს შორის კომპეტენციების თანაფარდობა. განზოგადოებული სახით მოცემული მახასიათებლის შინაარსი მდგომარეობს გარკვეული დონის ხელისუფლების ორგანოს უფლებაში დააწესოს და შემოიღოს გადასახადები.

არსებობს კომპეტენციათა თანაფარდობის სამი ვარიანტი:¹

პირველი ვარიანტი („სხვადასხვა გადასახადები“) გულისხმობს გადასახადების დაწესებისას უფლებებისა და პასუხისმგებლობების სრულ ან არასრულ გადანაწილებას. ამ შემთხვევაში ცენტრალური ხელისუფლება დააწესებს გადასახადების ამომწურავ ნუსხას და შემოიღებს საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებს, ხოლო ადგილობრივი გადასახადების შემოღება ადგილობრივი ორგანოების ნაბა-სურვილის მიხედვით ხორციელდება;

მეორე ვარიანტისათვის („სხვადასხვა განაკვეთები“) დამახასიათებელია ცენტრალური ხელისუფლების მიერ გადასახადების დახურული ნუსხის დაწესება, ხოლო თავის მხრივ, ხელისუფლების ადგილობრივი ორგანოები დაადგენენ გადასახადის კონკრეტულ განაკვეთებს ცენტრალური ხელისუფლების მიერ დადგენილ საზღვრებში;

მესამე ვარიანტი („სხვადასხვა შემოსავლები“) მდგომარეობს იმაში, რომ აკრეფილი გადასახადების ჯამი იყოფა სხვადასხვა დონის ხელისუფლების ორგანოებს შორის.

როგორც წესი, პრაქტიკაში სამი ან ორი ვარიანტის კომბინაცია გამოიყენება.

4.2. საქართველოს საგადასახადო სისტემა:

ზოგადი დახასიათება და სტრუქტურა

1. საქართველოს თანამედროვე საგადასახადო სისტემა ძირითადად 1991-1992 წლების მიჯნაზე, ქვეყანაში მიმდინარე კარდინალური ეკონომიკური გარდაქმნებისა და საბაზრო ურთიერთობებზე გადასვლის პერიოდში, ჩამოყალიბდა. რეალური

1. Основы налогового права. Учебно-методическое пособие / Под ред. С. Пепеляева, 1995, гл. 84-87.

საგადასახადო ურთიერთობების სამართლებრივი რეგულირების გამოცდილების უქონლობა, კანონმდებლობის შესამუშავებლად დაშვებული შემჭიდროებული ვადები, ეკონომიკური და სოციალური კრიზისი ქვეყანაში, – ყველაფერმა ამან უშუალოდ იმოქმედა მის ჩამოყალიბებაზე. საქართველოში არსებული საგადასახადო სისტემა საზღვარგარეთის ქვეყნების გამოცდილების ბაზაზე იქმნებოდა. სწორედ ამის გამო იგი საერთო სტრუქტურითა და აგებულების პრინციპებით ძირითადად შეესაბამება მსოფლიო ეკონომიკაში გავრცელებული გადასახადებით დაბეგვრის სისტემებს. ამასთან, აღსანიშნავია ის გარემოებაც, რომ საქართველოს საგადასახადო სისტემის ძირითადი ელემენტები ყალიბდებოდა ეროვნული სპეციფიკის გათვალისწინებით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსმა, რომელიც მიღებული იქნა საქართველოს პარლამენტის მიერ 1997 წლის 13 ივნისს, განსაზღვრა საგადასახადო სისტემის სტრუქტურა და ფუნქციონირების ზოგადი მექანიზმი, გადასახადის სახეები, მათი გამოანგარიშებისა და გადახდის წესი, საგადასახადო ორგანოებისა და გადასახადის გადამხდელების ვალდებულებები და პასუხისმგებლობა, საგადასახადო სამართლებრივი პრინციპები, საგადასახადო ტერმინოლოგია და ა.შ.

2. საქართველოს საგადასახადო მოდელის საფუძველს შეადგენენ ორი სახის გადასახადები, რომელთა ხვედრითი წილი სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლებში ყველაზე მნიშვნელოვანია. პირველი სახის გადასახადები დაკავშირებულია შემოსავალთან (მოგებასთან), რომელსაც იღებენ იურიდიული და ფიზიკური პირები შრომითი და სამეწარმეო საქმიანობის პროცესში, ხოლო მეორე სახის გადასახადები დაკავშირებულია საქონლისა და მომსახურების რეალიზაციიდან მიღებულ ამონაგებთან, ე.ი. ბრუნვასთან. მიუხედავად გადასახადების სიმრავლისა, საქართველოს კონსოლიდირებული ბიუჯეტის ყველა საგადასახადო შემოსავლის უდიდეს ნაწილს შეადგენს მოგების გადასახადი, საშემოსავლო გადასახადი და დღგ. 2001 წელს საქართველოს კონსოლიდირებული ბიუჯეტის მიხედვით, საერთო საგადასახადო შემოსავლებში მოგების გადასახადის წილმა დაახლოებით 8%, არაპირდაპირმა გადასახადებმა 56% (მათ შორის დღგ – 45%), საშემოსავლო გადასახადმა – დაახლოებით 17% შეადგინა. ამასთან, ქონებისა და მიწის გადასახადების წილმა 6,3%, ხოლო გადასახადებმა ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის და მანვე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის – მხოლოდ 2,4% შეადგინა. ადგილობრივ გადასახადებზე მოდის საერთო საგადასახადო შემოსავლების არა უმეტეს 2,7%-ისა.

3. საქართველოს საგადასახადო სისტემის უმნიშვნელოვანეს ელემენტს წარმოადგენს დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ), რომელმაც 1992 წლიდან აქციზთან ერთად შეცვალა ბრუნვის გადასახადი და გაყიდვიდან გადასახადი. დღგ-ის შემოღება, რომელიც ფართოდ გამოიყენებოდა დასავლეთ ევროპის ქვეყნებში, ევროპულ ბაზართან ინტეგრირების დაწყების მიზანს ემსახურებოდა. არა-

პირდაპირი გადასახადების (დღგ-სა და აქციზის) სისტემის ამოქმედება მიზნად ისახავდა ეკონომიკის ფინანსური გაჯანსაღების რეალური პირობების შექმნას და ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის გაზრდის ამოცანების გადაწყვეტას, მით უმეტეს, რომ თავდაპირველად, გადასახადის განაკვეთი 28%-ს შეადგენდა. ამასთან, ფასების ლიბერალიზაციის პირობებში, აღნიშნულმა გადასახადმა თავდაპირველად სამომხმარებლო საქონლისა და მომსახურეობის გაძვირება გამოიწვია და წმინდა ფისკალურ ფუნქციას ასრულებდა.

4. საქართველოს საგადასახადო სისტემის არსებით ნაკლოვანებად აღიარებულია მისი არასტაბილურობა და არარეგულირებადობა. კანონები გადასახადებით დაბეგვრის ახალი რეჟიმის შემოღების შესახებ ხშირად მიიღება და იცვლება ფინანსური წლის განმავლობაში. ცალკეულ შემთხვევებში კი ახლად წარმოქმნილი ურთიერთობების ნორმატიული რეგულირების უქონლობას მივყავართ იქამდე, რომ არსებული ნაკლოვანებები ივსება სხვადასხვა კანონქვემდებარე აქტებით, საგადასახადო ორგანოების ახსნა-განმარტებებით და სასამართლო პრაქტიკით.

საგადასახადო კონტროლის ფორმებსა და მეთოდებში ჭარბობს კამერალური, დოკუმენტური და შემხვედრი შემოწმებები. გადასახადების გადამხდელთა და გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტების კომპიუტერიზებული აღრიცხვისა და კონტროლის სისტემა სახელმწიფო ორგანოებსა და ვალდებულ პირთა შორის მონაცემების გაცვლის საფუძველზე ჩამოყალიბების პროცესშია. უახლოეს პერიოდში დაგეგმილია ყველა იმ ფიზიკური პირის პერსონალური საგადასახადო აღრიცხვის გლობალური სისტემის შექმნა, რომლებიც ცხოვრობენ, დებულობენ შემოსავლებს და გააჩნიათ გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტები საქართველოს ტერიტორიაზე.

გადასახადის გადამხდელთა უფლებები და ინტერესები, როგორც გადასახადების გადახდისას, ასევე მათ მიმართ პასუხისმგებლობის გამოყენებისას დაცულია, ხოლო სახელმწიფოს პასუხისმგებლობა გადასახადების გადამხდელთა წინაშე, საგადასახადო ორგანოებისა და თანამდებობის პირთა არამართლზომიერი მოქმედებების შემთხვევაში, გარანტირებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსითა და სხვა საკანონმდებლო აქტებით. ამასთან, უნდა აღინიშნოს, რომ მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით გადასახადის გადამხდელთა მოვალეობანი, მოცულობის თვალსაზრისით, მნიშვნელოვნად აღემატება მათ უფლებებს.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის განსაკუთრებულობად აუცილებელია დავასახელოთ სიმკაცრე. მიუხედავად ლიბერალური ფინანსური და ადმინისტრაციული სანქციებისა, პასუხისმგებლობაში მიცემა მაინც მხოლოდ ფისკალურ მიზნებს ისახავს და არ ითვალისწინებს პირის ბრალეულობის საკითხს მის მიერ ჩადენილ ქმედებაში.

საქართველოს საგადასახადო სისტემისათვის დამახასიათებელია გადასახადის გადამხდელთა კულტურისა და საგადასახადო დისციპლინის დაბალი დონე.

საქართველოს საგადასახადო სისტემა გადასახადების სახეებით შეესაბამება

მსოფლიო სტანდარტებს, ვინაიდან გადასახადები ქონებაზე, შემოსავლებზე და მოხმარებაზე წარმოადგენენ ნებისმიერი საგადასახადო სისტემის საფუძველს. სხვას პრაქტიკა უბრალოდ არ იცნობს.

5. საქართველოში მოქმედი გადასახადების სისტემის შესახებ საკითხის განხილვისას აუცილებელია უშუალოდ მივმართოთ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლს, რომლის თანახმადაც საქართველოში მოქმედებს საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები.

გადასახადების ასეთი სისტემით, პრაქტიკულად, ყველა უნიტარული სახელმწიფოები ხასიათდებიან.

დღეისათვის საქართველოში მოქმედებს შემდეგი სახის საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადები:

- საშემოსავლო გადასახადი;
- მოგების გადასახადი;
- დამატებული ღირებულების გადასახადი;
- აქციზი;
- ქონების გადასახადი;
- მიწის გადასახადი;
- ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მესაკუთრეთა გადასახადი;
- გადასახადი ქონების გადაცემისათვის;
- სოციალური გადასახადი;
- გადასახადი ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის;
- გადასახადი მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის;
- გადასახადი ავტოსატრანსპორტო საშუალებების საქართველოს ტერიტორიაზე შემოსვლისა და ზენორმატიული დატვირთვისათვის.

ადგილობრივ გადასახადებს განეკუთვნება:

- გადასახადი ეკონომიკური საქმიანობისათვის;
- სათამაშო ბიზნესის გადასახადი;
- საკურორტო გადასახადი;
- სასტუმროს გადასახადი;
- რეკლამის გადასახადი;
- გადასახადი ადგილობრივი სიმბოლიკის გამოყენებისათვის.

4.3. საქართველოს საგადასახადო სისტემის ორგანიზაციული პრინციპები

საქართველოს საგადასახადო სისტემის ორგანიზაციულ პრინციპებს მიეკუთვნება დებულებები, რომელთა შესაბამისად ხორციელდება მისი აგებულება. გარდა ამისა, საგადასახადო სისტემის ორგანიზაციული პრინციპები განაპირობებენ მისი განვი-

თარებისა და მართვის ძირითად მიმართულებებს.

მოცემული პრინციპები უპირატესად განმტკიცებულია საქართველოს კონსტიტუციითა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსით.

დღეისათვის საქართველოს საგადასახადო სისტემას შეესაბამება შემდეგი ორგანიზაციული პრინციპები:

- ✓ ერთიანობის პრინციპი;
- ✓ ელასტიურობის პრინციპი;
- ✓ სტაბილურობის პრინციპი;
- ✓ გადასახადების სიმრავლის პრინციპი;
- ✓ ადგილობრივი გადასახადების ამომწურავი ნუსხის პრინციპი.

4.3.1. საგადასახადო სისტემის ერთიანობის პრინციპი

საფინანსო და საგადასახადო პოლიტიკის, აგრეთვე საგადასახადო სისტემის ერთიანობა განმტკიცებულია საქართველოს კონსტიტუციით, რომლის მე-3 მუხლის თანახმად, მხოლოდ საქართველოს უმაღლეს სახელმწიფო ორგანოთა გამგებლობას მიეკუთვნება სახელმწიფო ფინანსები და სახელმწიფო სესხი; ფულის მოჭრა; საბანკო, საკრედიტო, სადაზღვევო და საგადასახადო კანონმდებლობა.

გარდა ამისა, საგადასახადო სისტემის ერთიანობის პრინციპი უზრუნველყოფილია საქართველოს საგადასახადო ორგანოების ერთიანი ცენტრალიზებული სისტემით. აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების, აგრეთვე ქალაქებისა და რაიონების საგადასახადო ინსპექციები წარმოადგენენ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს ტერიტორიულ ორგანოებს და არა ამ სუბიექტების ორგანოებს.

დაუშვებელია ისეთი გადასახადის დაწესება, რომლიც არღვევებს ქვეყნის ერთიან ეკონომიკურ სივრცეს, ე.ი. დაუშვებელია ისეთი ადგილობრივი გადასახადის დაწესება და შემოღება, რომელსაც შეუძლია შეზღუდოს საქონლის, სამუშაოების, მომსახურებისა და ფინანსური სახსრების თავისუფალი გადაადგილება ერთიანი ეკონომიკური სივრცის ფარგლებში.

4.3.2. ელასტიურობის პრინციპი

აღნიშნული პრინციპი ჩამოყალიბდა XIX საუკუნის ბოლოს გერმანელი ეკონომისტის ა.ვაგნერის მიერ, რომელიც აღნიშნავდა გადასახადებით დაბეგურისას საჯარო ინტერესების პრიორიტეტს კერძო ინტერესებთან შედარებით. ელასტიურობის პრინციპის შესაბამისად გადასახადები და ზოგიერთი საგადასახადო მექანიზმე-

ბი შეიძლება ოპერატიულად შეიცვალოს საგადასახადო ტვირთის შემცირების ან გაზრდის მიმართულებით სახელმწიფოს ობიექტური საჭიროებებისა და შესაძლებლობების შესაბამისად. საზოგადოებრივ-პოლიტიკური და ეკონომიკური სიტუაციების ცვალებადობის შესაბამისად სახელმწიფოს უნდა გააჩნდეს ადაპტირების და ადეკვატური რეაგირების შესაძლებლობა ახალ ეკონომიკურ და პოლიტიკურ პირობებზე.

აღნიშნული პრინციპი დამახასიათებელია არა მხოლოდ საქართველოს საგადასახადო სისტემისათვის, რომელიც ჯერ კიდევ ჩამოყალიბების პროცესშია (მაგალითად, 1997 წლიდან დაახლოებით 40-ჯერ იქნა შეტანილი ცვლილებები და დამატებები მოქმედ საგადასახადო კანონმდებლობაში), არამედ ჩამოყალიბებული საგადასახადო სისტემებისათვისაც. მაგალითად, 1992 წელს გერმანიაში საშემოსავლო გადასახადების კანონმდებლობაში შეტანილი იქნა 125 ცვლილება.¹

გარდა ამისა, გადასახადებით დაბეგვრის ელასტიურობა ვლინდება ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობაში სამართლებრივი ხარვეზების რეგულარულ შევსებაში. უმრავლეს შემთხვევაში, ელასტიურობის პრინციპი ვლინდება გადასახადების გადახდისაგან თავის ამრიდებელ გადამხდელთა ნაწილის აქტიური მოქმედებების საპირისპიროდ, სახელმწიფოს კონტრზომების სახით. ელასტიურობა, პირველ რიგში, ნიშნავს საგადასახადო სისტემის ეტაპობრივ განვითარებას, მაგრამ არავითარ შემთხვევაში არ ნიშნავს მის ხარისხობრივ რეფორმირებას.

მიუხედავად ამისა, ამ პრინციპის რეალიზაციას საქართველოს საგადასახადო სისტემაში სერიოზული ნაკლოვანებები გააჩნია. კერძოდ, მრავალი უცხოელი ექსპერტის აზრით, საგადასახადო კანონმდებლობის ხშირი და გაუთვალისწინებელი ცვლილებები, წარმოადგენს ერთ-ერთ ყველაზე სერიოზულ მიზეზს, რის გამოც ისინი უარს აცხადებენ საქართველოში საქმიანობაზე. ეს გამოწვეულია იმით, რომ საქართველოში ინვესტირებისას „საგადასახადო არასტაბილურობა“ არ იძლევა ეკონომიკური მაჩვენებლების ზუსტი გამოთვლის შესაძლებლობას.

4.3.3. სტაბილურობის პრინციპი

სტაბილურობის პრინციპის თანახმად, საგადასახადო სისტემა უნდა მოქმედებდეს წლების განმავლობაში საგადასახადო რეფორმის განხორციელებამდე. ამასთან, საგადასახადო რეფორმა უნდა ტარდებოდეს განსაკუთრებულ შემთხვევებში და მკაცრად განსაზღვრული წესით. საზღვარგარეთის მრავალ ქვეყანაში დიდი ხანია დამკვიდრდა კანონშემოწმდებითი პრაქტიკა, რომლის თანახმადაც საგადასახადო კანონების ნებისმიერი ცვლილებები და დამატებები შეიძლება შევიდეს ძალაში

1. Горский И. К разговору о качестве налогов. Экономика и жизнь, 1997, №12.

მხოლოდ ახალი საფინანსო წლის დასაწყისიდან. სწორედ ასეთი წესი უნდა დამკვიდრდეს საქართველოს საგადასახადო სისტემაშიც.

ეს პრინციპი არაა განპირობებული მხოლოდ გადასახადის გადამხდელთა ინტერესებით. აუცილებელია გვახსოვდეს, რომ საგადასახადო სისტემის შეცვლა ობიექტურად გამოიწვევს ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების მკვეთრ შემცირებას და წონასწორობის აღდგენას რამდენიმე წელი დასაჭირდება.

4.3.4. გადასახადების სიმრავლის პრინციპი

მოცემული პრინციპის თანახმად, სახელმწიფოს საგადასახადო სისტემა უნდა იყოს დაფუძნებული დიფერენცირებული გადასახადებისა და დაბეგვრის ობიექტების ერთობლიობაზე. სხვადასხვა გადასახადებისა და დაბეგვრის ობიექტების კომბინაციამ უნდა შექმნას ისეთი სისტემა, რომელიც გადაანაწილებს საგადასახადო ტვირთს გადასახადის გადამხდელებზე.

გარდა ამისა, აღნიშნული პრინციპის თანახმად, დაუშვებელია „ერთი გადასახადის ბიუჯეტის“ არსებობა, ვინაიდან ეკონომიკური და პოლიტიკური სიტუაციების მოულოდნელმა ცვლილებებმა შეიძლება საფრთხის წინაშე დააყენოს ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის შესრულება.

გადასახადების სიმრავლე საშუალებას აძლევს სახელმწიფოს, გაატაროს მოქნილი საგადასახადო პოლიტიკა, გაათანაბროს და ფსიქოლოგიურად ნაკლებად შესაძინევი გახადოს საერთო საგადასახადო ტვირთი, ზემოქმედება მოახდინოს მოხმარებასა და დაგროვებაზე და ა.შ.

ამ ბოლო პერიოდში, დასავლეთ ევროპის ქვეყნებში, აშშ-სა და საქართველოში, ფართოდ განიხილება საკითხი გადასახადების სიმრავლის ე.წ. „ერთიანი გადასახადით“ (Flat tax – ბრტყელი გადასახადი) შეცვლაზე. მაგალითად, გადასახადების სიმრავლის გაუქმებაზე და მათ შეცვლაზე 2-3 სახეობის საგადასახადო შენატანით გამოდის საქართველოს ზოგიერთი პოლიტიკური პარტია.

ერთიანი გადასახადის იდეა ახალი არ არის, მაგრამ მან ჯერ-ჯერობით ვერ ჰპოვა აღიარება და მხარდაჭერა მსოფლიოს ვერც ერთ სახელმწიფოში.

ამასთან, აუცილებელია დავეთანხმოთ წინადადებას „გამოგონილი“ და არაეფექტური გადასახადების გაუქმებისა და მსგავსი ობიექტების მქონე გადასახადების ერთ გადასახადად გაერთიანების შესახებ. გარდა ამისა, უსაფუძვლოა, როდესაც სახელმწიფო ყოველი საბიუჯეტო პრობლემის დროს მიისწრაფის შემოიღოს რაიმე სახის ფისკალური მოსაკრებელი.

4.3.5. ადგილობრივი გადასახადების ამომწურავი ნუსხის პრინციპი

საქართველოს ერთიანი ეკონომიკური სივრცე განაპირობებს საქართველოს სახელმწიფოს პოლიტიკას საგადასახადო შემოსავლების უნიფიკაციაზე. ამ მიზანს ემსახურება ადგილობრივი გადასახადების ამომწურავი ნუსხის პრინციპი, რომლებიც შეიძლება შემოღებულ იქნეს აფხაზეთის და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების უმაღლესი წარმომადგენლობითი ორგანოებისა და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების მიერ.

აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიურ რესპუბლიკებს, აგრეთვე ადგილობრივ თვითმმართველობის ორგანოებს, უფლება არა აქვთ შემოიღონ ისეთი დამატებითი გადასახადები, რომლებიც არ არის გათვალისწინებული საქართველოს კანონმდებლობით, ასევე გაზარდონ საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული გადასახადის ზღვრული განაკვეთები. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, მოცემული პრინციპი ზღუდავს ისეთი დამატებითი გადასახადების შემოღებას, რომლებიც არ არის გათვალისწინებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსით.

4.4. გადასახადების დაწესება, შემოღება და გაუქმება

1. გადასახადი არის ქვეყნის სახელმწიფოებრივი სუვერენიტეტის ერთ-ერთი ძირითადი გამოვლინება. სწორედ გადასახადებით დაბეგვრის შესაძლებლობა წარმოადგენს სახელმწიფოს სუვერენიტეტისა და დამოუკიდებლობის ერთ-ერთ გამოხატულებას. გადასახადის დაწესება ხორციელდება სახელმწიფოს მიერ ცალმხრივად. აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ - მთელ რიგ ქვეყნებში აკრძალულია გადასახადებისა და ბიუჯეტის შესახებ საკითხების გადაწყვეტა რეფერენდუმის გზით. ასეთი მდგომარეობაა განმტკიცებული მაგალითად, იტალიის კონსტიტუციაში.

გადასახადების გადამხდელისაგან ნებისმიერი გადასახადის ფაქტიურ აკრეფას აუცილებლად წინ უსწრებს ორი თანმიმდევრული და ურთიერთდაკავშირებული საკანონმდებლო პროცედურა, რომლებიც განაპირობებენ პირის გადასახადით დაბეგვრის იურიდიულ შესაძლებლობას. გადასახადების დაწესებისა და გადასახადების შემოღების პროცედურების როლი და მნიშვნელობა არ შეიძლება სათანადოდ არ შეფასდეს.

გადასახადის დაწესება - პირველადი კანონშემოქმედი მოქმედებაა და ნიშნავს იმ ნორმატიული აქტის მიღებას, რომლის მეშვეობითაც განისაზღვრება კონკრეტული გადასახადი სახელმწიფოს საგადასახადო სისტემაში. გადასახადის დაწესება უშუალოდ ითვალისწინებს გადასახადის შემოღების შესაძლებლობას მთელი ქვეყნის ან მხოლოდ მისი რეგიონის შესაბამისი ტერიტორიის ფარგლებში.

გადასახადის შემოღება – მეორადი კანონშემოქმედებითი მოქმედებაა და ნიშნავს იმ შესაბამისი ნორმატიული აქტის მიღებას, რომელიც არეგულირებს ამა თუ იმ გადასახადის გამომწვევებისა და ბიუჯეტში (სახელმწიფო ფონდებში) გადახდის წესს.

ამრიგად, იმისათვის, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ კონკრეტული გადასახადი ფაქტიურად შეტანილ იქნეს ბიუჯეტში, თავდაპირველად საჭიროა მისი დაწესება (ე.ი. საჭიროა გათვალისწინებული იქნეს მისი აკრეფის შესაძლებლობა) და მხოლოდ შემდეგ მისი შემოღება, ე.ი. საჭიროა განისაზღვროს მისი აკრეფის წესი და საგადასახადო ვალდებულების არსებითი ელემენტები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ერთდროულად აწესებს საქართველოში მოქმედ საერთო-სახელმწიფოებრივ და ადგილობრივ გადასახადებს და ამავდროულად განსაზღვრავს საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების არსებით ელემენტებს (გამომწვევებისა და გადახდის წესს), ანუ ერთდროულად ახორციელებს საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების დაწესებასა და მათ შემოღებას საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე.

საქართველოს კანონმდებელი აწესებს რა გადასახადებს, დამოუკიდებლად განსაზღვრავს არა მხოლოდ მათ ნუსხას, არამედ საგადასახადო ვალდებულებების ყველა ელემენტს (აწესებს გადასახადს). აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების უმაღლეს წარმომადგენლობით ორგანოებთან და ადგილობრივ თვითმმართველობის ორგანოებთან მიმართებაში, ცნებას „გადასახადების დაწესება“ აქვს განსხვავებული იურიდიული მნიშვნელობა და ნიშნავს მათ სამოქმედო ტერიტორიაზე საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული ადგილობრივი გადასახადების შემოღებას. ამრიგად, აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების უმაღლესი წარმომადგენლობითი ორგანოებისა და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების მიერ გადასახადების შემოღება ნიშნავს მათ უფლებას დამოუკიდებლად გადაწყვიტონ, – შემოიღონ თუ არა თავიანთ სამოქმედო ტერიტორიაზე საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული შესაბამისი გადასახადები.

დაწესებული და შემოღებული ადგილობრივი გადასახადების რაოდენობა, როგორც წესი, არ ემთხვევა ერთმანეთს, მაგრამ ნებისმიერ შემთხვევაში შემოღებული გადასახადების რაოდენობა არ შეიძლება აღემატებოდეს დაწესებული გადასახადების რაოდენობას, ვინაიდან დაუწესებელი გადასახადები არ შეიძლება იქნეს შემოღებული.

2. გადასახადების დაწესება და შემოღება ხორციელდება მკაცრად განსაზღვრული პროცედურის თანახმად. გადასახადების დაწესება ან გაუქმება, გადასახადის წესის შეცვლა ხორციელდება მხოლოდ საქართველოს პარლამენტის მიერ, ანუ საგადასახადო სფეროში სამართალშემოქმედებითი კომპეტენცია მინიჭებული აქვს მხოლოდ საქართველოს პარლამენტს.

ვინაიდან საქართველოს კონსტიტუციის მე-3 მუხლის თანახმად, საგადასახადო კანონმდებლობა მხოლოდ საქართველოს უმაღლეს სახელმწიფო ორგანოთა გამგებლობას მიეკუთვნება, ამდენად, გადასახადების სტრუქტურა და შემოღების წესი შეიძლება დადგენილი იქნეს მხოლოდ კანონით (სწორედ კანონით და არა კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტით).

აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების უმაღლესი წარმომადგენლობითი ორგანოებისა და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების ნორმატიული აქტები გადასახადებით დაბეგვრის საკითხებზე უნდა იქნეს მიღებული კანონის, კერძოდ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად. წინააღმდეგობის არსებობის შემთხვევაში გამოიყენება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის დებულებები.

3. საქართველოში საგადასახადო კანონის მიღება, აგრეთვე საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადების დაწესება მხოლოდ საქართველოს პარლამენტის პრეროგატივაა.

საგადასახადო კანონის მიღება შემდეგი წესით ხორციელდება:

✓ კანონპროექტი ამა თუ იმ გადასახადის დაწესებასა და შემოღებაზე, ასევე გადასახადებით დაბეგვრის შესახებ ნორმატიულ აქტში ცვლებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ განსახილველად შედის საქართველოს პარლამენტში.

✓ პარლამენტში კანონპროექტი მიღებულად ითვლება, თუ მას მხარს დაუჭერს დამსწრეთა უმრავლესობა, მაგრამ არა ნაკლებ პარლამენტის სრული შემადგენლობის ერთი მესამედისა.

✓ პარლამენტის მიერ მიღებული კანონპროექტი ხუთი დღის ვადაში გადაეცემა საქართველოს პრეზიდენტს ხელის მოსაწერად და გამოსაქვეყნებლად.

✓ პრეზიდენტი ათი დღის ვადაში ხელს აწერს და აქვეყნებს კანონს ან მოტივირებული შენიშვნებით უბრუნებს პარლამენტს. თუ პრეზიდენტი დააბრუნებს კანონპროექტს, პარლამენტი კენჭს უყრის პრეზიდენტის შენიშვნებს. თუ შენიშვნები მიღებულია, კანონპროექტის საბოლოო რედაქცია გადაეცემა პრეზიდენტს, რომელიც შვიდი დღის ვადაში ხელს აწერს და აქვეყნებს მას. ამასთან, თუ პარლამენტმა არ მიიღო პრეზიდენტის შენიშვნები, კენჭი ეყრება კანონპროექტის პირვანდელ რედაქციას. ამ შემთხვევაში კანონი მიღებულად ჩაითვლება, თუ მას მხარი დაუჭირა პარლამენტის სიითი შემადგენლობის არანაკლებ სამმა მეხუთედმა.

✓ მიღებული და დამტკიცებული კანონი ძალაში შედის მისი ოფიციალურ ორგანოში („საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე“) გამოქვეყნებიდან მეთხუთმეტე დღეს.

4. გადასახადის გაუქმება ნიშნავს დადგენილი წესით მიღებული შესაბამისი ნორმატიული აქტის საფუძველზე გადასახადის გადახდის შეწყვეტას.

გადასახადი შეიძლება გაუქმდეს:

- ✓ ამა თუ იმ საგადასახადო კანონის გაუქმებით;
- ✓ იმ ნორმატიული აქტის მოქმედების ვადის გასვლით, რომლითაც შემოღებული იყო ესა თუ ის გადასახადი.

გადასახადის გადახდის შეწყვეტის განსაკუთრებულ ექსტრაორდინარულ საშუალებად შეიძლება დავასახელოთ იმ ნორმატიული აქტის არაკონსტიტუციურად აღიარება, რომლითაც დაწესებული იყო გადასახადი. მსგავსი პრეცედენტი შეიქმნა საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 1997 წლის 20 თებერვლის გადაწყვეტილებით, რომელმაც არაკონსტიტუციურად ცნო საქართველოს რესპუბლიკის მთავრობის 1992 წლის 22 ოქტომბრის დადგენილება „მაგნე ნივთიერებით გარემოს გაჭუჭყიანებისათვის გადასახადის დაწესებისა და გადახდის წესის შესახებ და ამავე დადგენილებით დამტკიცებული ღრობითი დებულება „მაგნე ნივთიერებებით გარემოს გაჭუჭყიანებისათვის გადასახადის დაწესებისა და გადახდის წესის შესახებ“.

4.5. ადგილობრივი გადასახადები საქართველოს საგადასახადო სისტემაში

1. საქართველოს საბიუჯეტო სისტემის ფინანსირების მნიშვნელოვან წყაროს ადგილობრივი გადასახადები წარმოადგენენ. ამასთან, ადგილობრივი გადასახადების დაწესებას და შემოღებას გააჩნია პოლიტიკური მნიშვნელობაც.

აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიურ რესპუბლიკების უმაღლეს წარმომადგენლობით ორგანოებთან და ადგილობრივ თვითმმართველობის ორგანოებთან მიმართებაში ცნებას – „გადასახადების შემოღება“ – გააჩნია დამოუკიდებელი იურიდიული მნიშვნელობა და ნიშნავს მათ უფლებას გადაწყვიტონ საკითხი თავიანთ სამოქმედო ტერიტორიაზე შესაბამისი გადასახადის შემოღების თაობაზე.

ადგილობრივი გადასახადებით დაბეგვრის ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზის საფუძველს საქართველოს საგადასახადო კოდექსი წარმოადგენს.

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

საზღვარგარეთის ქვეყნებისათვის, როგორც წესი, დამახასიათებელია ადგილობრივი გადასახადების სიმრავლე (ქვეყნების მიხედვით – ასამდე სახესხვაობა). მხოლოდ დიდ

ბრიტანეთში ადგილობრივი ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების წყაროს სულადობრივი გადასახადი წარმოადგენს, რომელსაც 18 წელს მიღწეული ყველა ფიზიკური პირი იხდის. ფაქტიურად ეს მუნიციპალიტეტების დონეზე დაწესებული საშემოსავლო გადასახადია. აღნიშნული გადასახადის სახით ჩარიცხული თანხები ხაზინის შემოსავლების მესამედს შეადგენენ.

საზღვარგარეთის ქვეყნებში ადგილობრივი საბიუჯეტო შემოსავლების ფინანსურ საფუძველს, როგორც წესი, ქონებრივი გადასახადები შეადგენენ, რომლითაც იბეგრება მუნიციპალური ხელისუფლების ტერიტორიაზე მდებარე მიწა და უძრავი ქონების ობიექტები. ამასთან, აშშ-ში ძირითად ადგილობრივ გადასახადს გაყიდვიდან გადასახადი წარმოადგენს, რომლის წილი საბიუჯეტო შემოსავლების 32%-ს შეადგენს.

ადგილობრივი საბიუჯეტო სისტემების ფორმირებაში ადგილობრივი გადასახადების მნიშვნელოვანი როლის მიუხედავად, მათი წილი აშკარად არ შეესაბამება ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების დამოუკიდებლობის დონეს და იმ სოციალურ ამოცანებს, რომლებსაც ისინი წყვეტენ. სწორედ ამიტომ, ტერიტორიული ბიუჯეტების უზრუნველყოფის მიზნით, ადგილობრივი გადასახადების წილი მნიშვნელოვნად უნდა გაიზარდოს.

თავი V

საერთაშორისო საგადასახადო ურთიერთობების სამართლებრივი საფუძვლები.
ორმაგი დაბეგვრის წარმოშობის მიზეზები და თავიდან აცილების საშუალებები

5.1. საგადასახადო ურთიერთობები უცხოური ელემენტით

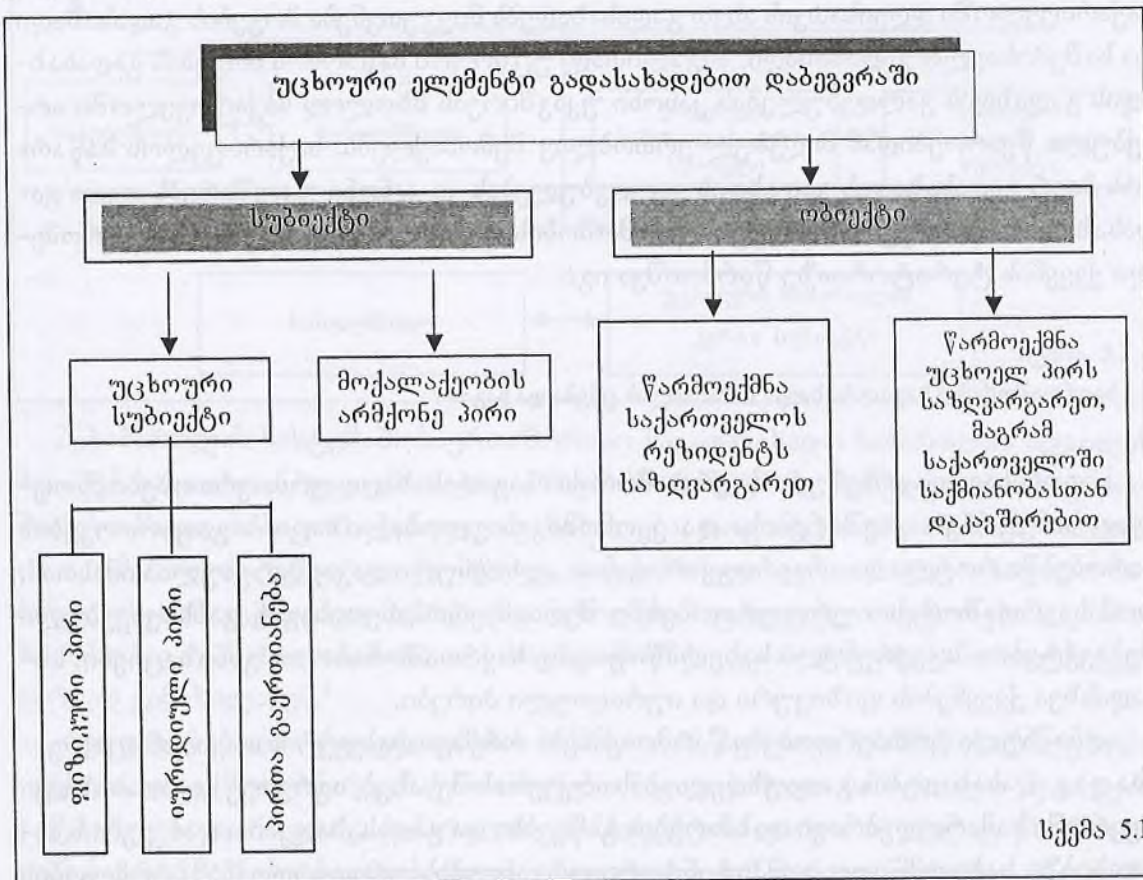
1. ეკონომიკური, სამეცნიერო-ტექნიკური და კულტურული ინტეგრაციის პროცესები სულ უფრო და უფრო ვითარდება და ღრმავდება. აღნიშნული პროცესების სამართლებრივ რეგულირებაში ძირითად როლს თამაშობენ საერთაშორისო კერძო სამართლის ნორმები. ისინი არეგულირებენ სხვადასხვა სახელმწიფოების ტერიტორიაზე უცხოელი პირების მონაწილეობას სამოქალაქო, შრომით და საოჯახო სამართლებრივ ურთიერთობებში. შედეგად ამ ურთიერთობათა მონაწილენი ხდებიან გადასახადით დასაბეგრი შემოსავლებისა და ქონების მფლობელები.

საერთაშორისო კერძო სამართლის ნორმების განვითარებისა და გართულების კვალობაზე სახელმწიფოები სრულყოფენ თავიანთ ეროვნულ საგადასახადო კანონმდებლობას, ადგენენ მათ ტერიტორიაზე უცხოური სამართლის სუბიექტების მიერ განხორციელებული საქმიანობის შედეგებისა და საკუთარი (ეროვნული) სამართლის სუბიექტების მიერ უცხოეთის სახელმწიფოების ტერიტორიაზე განხორციელებული საქმიანობის შედეგების დაბეგვრის წესებს. ამასთან, სახელმწიფოები ხელმძღვანელობენ საერთაშორისო საჯარო სამართლის ზოგადი პრინციპებით (მაგალითად, სახელმწიფოს საშინაო საქმეებში ჩაურევლობის, ტერიტორიული უზენაესობის პრინციპები) და საერთაშორისო ეკონომიკური სამართლის სპეციალური პრინციპებით (მაგალითად, ეკონომიკური დისკრიმინაციის თავიდან აცილების პრინციპი). ვინაიდან აღნიშნული პრინციპები საკმაოდ აბსტრაქტული და დეკლარაციულია, ეროვნულ სამართლებრივ სისტემებს შორის გადასახადებით დაბეგვრის დარგში ხშირად წარმოიქმნება კონფლიქტური სიტუაციები, რომლებიც დაკავშირებულია ორმაგ დაბეგვრასთან. სწორედ ამიტომ ეროვნული საგადასახადო სამართლის ნორმების განვითარების კვალობაზე სახელმწიფოები სულ უფრო მჭიდროდ თანამშრომლობენ დაბეგვრის საკითხებზე და დებენ ხელშეკრულებებს, რომლებიც მიმართულია მათ სამართლებრივ სისტემებს შორის არსებული სხვადასხვა კონფლიქტური სიტუაციების თავიდან ასაცილებლად.

ასე ყალიბდება საერთაშორისო საგადასახადო სამართალი, რომელიც არეგულირებს საგადასახადო ურთიერთობებს უცხოური (საერთაშორისო) ელემენტით.

საგადასახადო ურთიერთობები უცხოური ელემენტით შეიძლება გავაერთიანოთ ორ ჯგუფად. პირველ ჯგუფს მიეკუთვნება შემთხვევები, როდესაც სახელმწიფო

კრეფს გადასახადს იმ გადასახადის გადამხდელიდან, რომელიც წარმოადგენს უცხოური სამართლის სუბიექტს, მეორე ჯგუფს კი მიეკუთვნება შემთხვევები, როდესაც სახელმწიფო ითხოვს გადასახადის გამომგარიშებას დაბეგვრის იმ ობიექტიდან, რომელიც ეროვნული სამართლის სუბიექტს წარმოექმნა საზღვარგარეთ. პირველ ვარიანტში უცხოური ელემენტის სახით გვევლინება სუბიექტი, ხოლო მეორეში – გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი (იხ. სქემა 5.1).



სქემა 5.1

2. უცხოური ელემენტი სარეზიდენტო და ტერიტორიულ გადასახადებში, ასევე შერეულ პრინციპზე აგებულ გადასახადებში სხვადასხვაგვარად ვლინდება.

ტერიტორიული გადასახადები ითვალისწინებენ მხოლოდ პირველი სახის საერთაშორისო საგადასახადო – სამართლებრივი ურთიერთობების წარმოშობას, ხოლო სარეზიდენტო გადასახადები – მხოლოდ მეორე სახის. მაგალითად, ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადი ეფუძნება ტერიტორიულ პრინციპს. აღნიშნული გადასახადის გადახდის ვალდებულება დაკავშირებულია პირის საკუთრებასთან საქართველოში. საქართველოს ფარგლებს გარეთ არსებული საკუთრება გადასახადით არ იბეგრება. შესაბამისად, უცხოურ ელემენტს შეიძლება წარმოადგენდეს მხოლოდ გადასახადის გადამხდელი – მაგალითად, უცხოელი მოქალაქე, რომელიც ფლობს ქონებას საქართველოში.

იმ შემთხვევაში კი თუ გადასახადი აგებულია სარეზიდენტო პრინციპზე, მაშინ გადასახადის გადამხდელებს შესაბამისად შეიძლება წარმოადგენდნენ მხოლოდ რეზიდენტები (როგორც წესი, ამ ქვეყნის მოქალაქეები და არა უცხოელები). უცხოური ელემენტი ამ შემთხვევაში შეიძლება იყოს მხოლოდ გადასახადის ობიექტი.

როგორც პირველი, ასევე მეორე სახის საგადასახადო ურთიერთობები უცხოური ელემენტით დამახასიათებელია შერეულ პრინციპზე აგებული გადასახადებისათვის. საქართველოში დღეისათვის ასეთ გადასახადებს მიეკუთვნება მოგების გადასახადი და საშემოსავლო გადასახადი. მაგალითად, უცხოური საწარმოს მოგების გადასახადის გადახდის ვალდებულებას კანონი უკავშირებს მხოლოდ საქართველოში არსებული წყაროებიდან მიღებულ ერთობლივ შემოსავლებს. საქართველოს საწარმოს მიერ გადასახადის გადახდის ვალდებულებას კი კანონი უკავშირებს თვით გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის წარმოშობის ფაქტს, იმისდა მიუხედავად, რომელი ქვეყნის ტერიტორიაზე წარმოიშვა იგი.

5.2 საერთაშორისო საგადასახადო სამართლის ცნება და საგანი

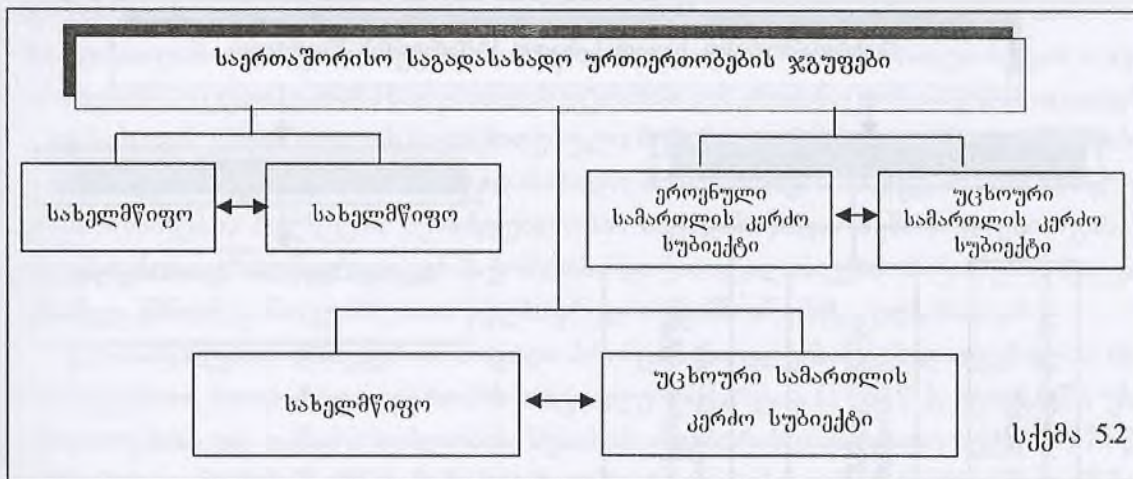
1. დღეისათვის არსებული საერთაშორისო საგადასახადო ურთიერთობები მსოფლიო სამეურნეო კავშირებისა და ეკონომიკის გლობალიზაციის გაფართოვების პირობებში რთული და არაერთგვაროვანია. აღნიშნული დაკავშირებულია იმასთან, რომ საერთაშორისო ურთიერთობებში შედიან ერთმანეთისაგან განსხვავებული სუბიექტები – სუვერენული სახელმწიფოები, საერთაშორისო ორგანიზაციები, სხვადასხვა ქვეყნების ფიზიკური და იურიდიული პირები.

აღნიშნული ურთიერთობები წარმოიქმნება ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ, აგრეთვე საგადასახადო სფეროში სამართლებრივი დახმარების გაწევისა და გადასახადებით დაბეგვრის საკითხებზე სახელმწიფო კომპეტენტური ორგანოების ურთიერთთანამშრომლობის შესახებ სახელმწიფოებს შორის საერთაშორისო ხელშეკრულებების დადების შემთხვევაში. ყველაზე ხშირად საერთაშორისო საგადასახადო ურთიერთობების წარმოშობა დაკავშირებულია უცხოელი ფიზიკური პირიდან ან უცხოური საწარმოდან გადასახადების აკრეფის აუცილებლობასთან.

საერთაშორისო საგადასახადო ურთიერთობებს მიეკუთვნება:

- სახელმწიფოებს შორის ურთიერთობები საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმებების დადებასთან და აღსრულებასთან დაკავშირებით, სახელმწიფოთა საგადასახადო იურისდიქციის გამიჯვნის მიზნით;
- სახელმწიფოებსა და სხვა ქვეყნების ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს შორის (უცხოური სამართლის სუბიექტებთან) საგადასახადო ურთიერთობები, ე.ი. საგადასახადო ურთიერთობები, რომლებიც ეხება სხვა სახელმწიფოების სუვერენიტეტს;

● საჯარო ხასიათის ურთიერთობები სხვადასხვა ქვეყნების იურიდიულ და/ან ფიზიკურ პირებს შორის, რომლებიც წარმოიქმნება, მაგალითად, საგადასახადო აგენტის მიერ უცხოელი პირისათვის გაცემის წყაროს ადგილის მიხედვით გადასახადის დაკავებისას (იხ. სქემა 5.2).



სქემა 5.2

2. სამართლის სისტემაში საერთაშორისო საგადასახადო სამართლის ადგილის შესახებ საკითხთან დაკავშირებით არსებობს რამდენიმე შეხედულება. საერთაშორისო საგადასახადო სამართალი განიხილება, როგორც საერთაშორისო საფინანსო სამართლის ქვედარგი, რომელიც, თავის მხრივ, საერთაშორისო საჯარო სამართლის დამოუკიდებელ დარგად განიხილება.¹ ცალკეული ავტორები საერთაშორისო საგადასახადო სამართალს საერთაშორისო ეკონომიკური სამართლის ქვედარგად განიხილავენ.²

რეგულირებადი ურთიერთობების ხასიათიდან, აგრეთვე მასში მონაწილე სუბიექტებიდან გამომდინარე, საერთაშორისო საგადასახადო სამართალი შეიძლება განესაზღვროთ, როგორც სამართლის კომპლექსური დარგი, რომელიც წარმოადგენს საერთაშორისო საგადასახადო ურთიერთობების მარეგულირებელ შიდასახელმწიფოებრივ და საერთაშორისო სამართლის ნორმების ერთობლიობას.³

5.3 საერთაშორისო საგადასახადო სამართლის წყაროები

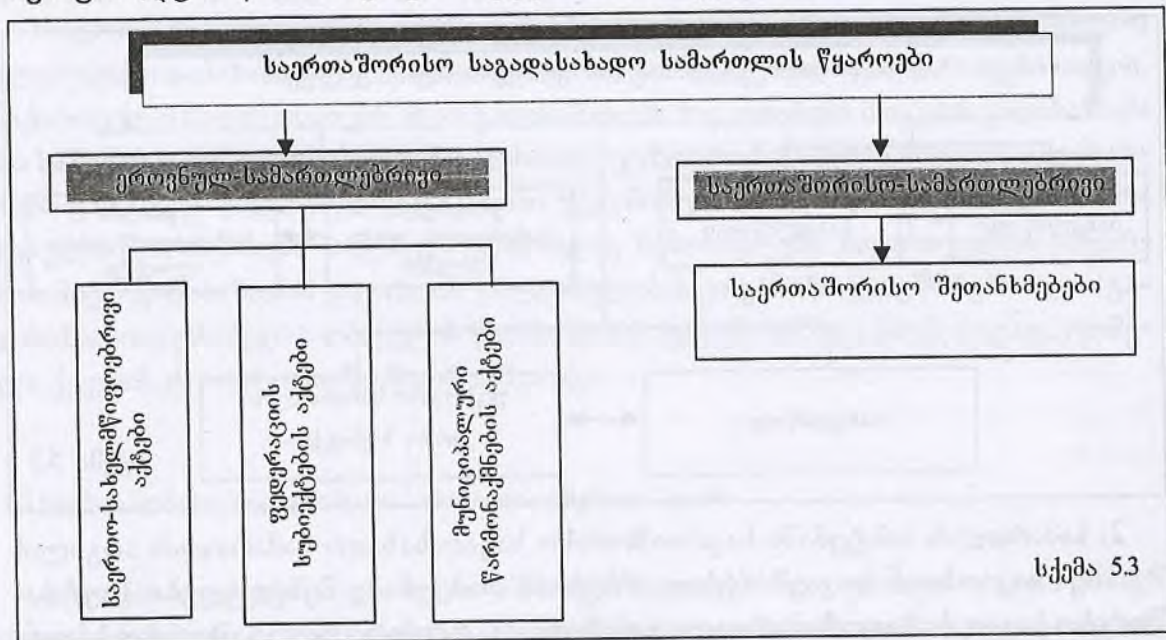
1. საერთაშორისო საგადასახადო სამართლის ნორმები გადმოცემულია როგორც სახელმწიფოთა ეროვნულ კანონმდებლობაში, ასევე მათ მიერ დადებულ საერთაშორისო ხელშეკრულებებში.

1. იხ. Ровинский Е. А. Международные финансовые отношения и их правовое регулирование. / Советское государство и право. – 1965. №2, гл. 60-68; Лисовский В. Н. Международное торговое и финансовое право. – М., 1964. гл. 134.

2. Богуславский М. М. Международное экономическое право. – М., 1986 гл. 5

3. ამ განსაზღვრებასთან ასლოდა შემდეგი ავტორების მიერ მოცემული განმარტებები: Martha R.J. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. – Deventer – Boston, 1989, гл. 46. Варальский М. Проблемы международного финансового права. / Советское государство и право, 1967, №1, гл. 65.

სხვადასხვა ქვეყნების ეროვნულ სამართალში საერთაშორისო საგადასახადო ურთიერთობების მარეგულირებელი ნორმები შეიძლება გადმოცემული იქნეს საერთო-სახელმწიფოებრივ (ფედერალურ) აქტებში, ფედერაციის სუბიექტებისა და მუნიციპალური წარმონაქმნების აქტებში¹ (იხ. სქემა 5.3).



სქემა 5.3

საქართველოში საგადასახადო კოდექსი და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოს ყველა გადაწყვეტილება თავიანთ სამოქმედო ტერიტორიებზე ადგილობრივი გადასახადების ცალკეული სახეების შემოღების შესახებ შეიცავენ ნორმებს, რომლებიც არეგულირებენ საგადასახადო ურთიერთობებს უცხოური ელემენტით.

ცალკეულ შემთხვევებში შესაძლებელია მიღებული იქნეს სპეციალური ნორმატიული აქტებიც, რომლებიც დაარეგულირებენ ურთიერთობებს უცხოური ელემენტით.

საერთაშორისო საგადასახადო სამართლის (ისევე, როგორც საერთაშორისო სამართლის საერთოდ) მნიშვნელოვანი წყაროა საერთაშორისო ხელშეკრულება, თუ იგი წარმოადგენს ნებაყოფლობითი და თანასწორუფლებიანი ნების გამოხატულებას მისი ხელმომწერი სახელმწიფოებისათვის და არ ეწინააღმდეგება საერთაშორისო სამართლის საყოველთაოდ აღიარებულ ნორმებს. საერთაშორისო ხელშეკრულებების დასახელების ზუსტი კლასიფიკაცია არ არსებობს და ამიტომ აქტებს ერთნაირი შინაარსით ერთ შემთხვევაში ეწოდებათ ხელშეკრულება, მეორეში – შეთანხმება, მესამეში – კონვენცია და ა.შ.

დღეისათვის მსოფლიოში დადებულია 400-ზე მეტი საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმება, რომელთა მიზანს წარმოადგენს თითოეული ხელშეკრული სახ-

1. Козирин А. Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики – М.: 1993г. гл. 88-89.

ელმწიფოს საგადასახადო იურისდიქციის განსაზღვრის გზით ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილება.

ამრიგად, საგადასახადო ურთიერთობები უცხოური ელემენტით რეგულირდება საერთაშორისო შეთანხმებებითაც. ასეთი შეთანხმებების დადებისას, სახელმწიფოების ძირითად მიზანს წარმოადგენს ეკონომიკური ურთიერთობების ჰარმონიზაციისათვის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილება, გადასახადებისაგან თავის არიდების აღკვეთა, გადასახადებით დაბეგვრისას დისკრიმინაციის თავიდან აცილება, გადასახადის გადამხდელის მიერ მიღებული შემოსავლების სახელმწიფოებს შორის განაწილება. საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმებები იძლევიან არა მხოლოდ კომპრომისების მიღწევის შესაძლებლობას საგადასახადო შემოსავლების განაწილებისას და უზრუნველყოფენ საქონლისა და კაპიტალის ექსპორტირების დაცვას, არამედ ქმნიან განსაკუთრებით ხელსაყრელ რეჟიმს ინვესტიციებისათვის.

გადასახადებით დაბეგვრის ზოგადი პრინციპები დღეისათვის დადგენილია ისეთი აქტებით, როგორიცაა ევროპის სოციალური ქარტია (1961წ.), ევროპაში უსაფრთხოებისა და თანამშრომლობის შესახებ თათბირის დასკვნითი აქტი (1975წ.), ევროპის კავშირის შექმნის შესახებ ხელშეკრულებები, გენერალური შეთანხმება მომსახურებით ვაჭრობის შესახებ (1994წ.) და სხვა.

2. ყველა საერთაშორისო შეთანხმება, რომლებიც არეგულირებენ გადასახადებით დაბეგვრის საკითხებს, შეიძლება დავყოთ ორ ჯგუფად:

- წმინდა საგადასახადო შეთანხმებები;
- საერთაშორისო შეთანხმებები, რომლებიც სხვა საკითხებთან ერთად წყვეტენ საგადასახადო საკითხებსაც.

პირველ ჯგუფს მიეკუთვნებიან შეზღუდული და ზოგადი საგადასახადო შეთანხმებები, აგრეთვე შეთანხმებები საგადასახადო საკითხებში ადმინისტრაციული დახმარების გაწევის თაობაზე.

შეზღუდულ საგადასახადო შეთანხმებებს მიეკუთვნება ისეთი შეთანხმებები, რომლებიც ვრცელდება გადასახადის კონკრეტულ სახეზე, კონკრეტული სახის გადასახადის გადამხდელზე და ა.შ. მაგალითად, საზღვაო და საჰაერო გადაზიდვებისას ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ, ცალკეული კომპანიების საგადასახადო რეჟიმის შესახებ, საავტორო უფლებებზე გაცემული თანხების ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ, აგრეთვე შეთანხმებები, რომლებიც ვრცელდება სოციალური დაზღვევის გადასახადებზე და შენატანებზე. შეზღუდულ საგადასახადო შეთანხმებას მიეკუთვნება საქართველოს მთავრობასა და თურქეთის რესპუბლიკის მთავრობას შორის 1992 წელს დადებული შეთანხმება საჰაერო ტრანსპორტის დარგში. აღნიშნული შეთანხმების თანახმად, თითოეული ხელშემკვრელი მხარე ათავისუფლებს მეორე ხელშემკვრელი მხარის დანიშნულ ავიასაწარმოს, ორმხრივ საფუძველზე, ყველა სახის ბეგარისა და გადასახადებისაგან საჰაერო ხაზების ექსპლუატაციის მეშვეობით მიღებულ მოგებასა და შემოსავალზე.

ზოგად საგადასახადო შეთანხმებებს, უპირველეს ყოვლისა, მიეკუთვნება სარეკომენდაციო ხასიათის საერთაშორისო შეთანხმებები. აღნიშნული ხელშეკრულებები წარმოადგენენ დღეისათვის მოქმედი უმეტესი საგადასახადო შეთანხმების საფუძველს. მაგალითად, ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის 1977 წლის ტიპური კონვენცია „შემოსავლებისა და კაპიტალის გადასახადებით დაბეგვრის შესახებ“ (1992 წლის რედაქციით). აღნიშნული კონვენციით მოცემულია ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო ხელშეკრულების მოდელი, რომელიც წარმოადგენს უმეტესი მოქმედი საგადასახადო შეთანხმების საფუძველს.

დღეისათვის შეიმჩნევა შეზღუდული საგადასახადო შეთანხმებების შევიწროების ტენდენცია ზოგადი საგადასახადო შეთანხმებებით, რომლებიც, როგორც წესი, მოიცავენ ხელშემკვრელი სახელმწიფოების ურთიერთთანამშრომლობის ყველა საკითხს გადასახადებით დაბეგვრის სფეროში. ხშირად ასეთი შეთანხმებების შევსება წარმოებს ცალკეული შეთანხმებებით საგადასახადო საკითხებში ადმინისტრაციული დახმარების თაობაზე. აღნიშნულ საკითხებს შეიძლება მოიცავდნენ ზოგადი საგადასახადო შეთანხმებებიც.

ზოგადი საგადასახადო შეთანხმების ძირითად ნაწილს შეადგენენ ორმხრივი შეთანხმებები შემოსავლებისა და ქონების ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ. საქართველოს დღეისათვის გააჩნია ოცამდე მოქმედი ორმხრივი საგადასახადო შეთანხმება, რომლებიც ეხება როგორც ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების საკითხებს, ასევე ადმინისტრაციული დახმარების გზით საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის საკითხებს. აღნიშნულ შეთანხმებებს მიეკუთვნება, მაგალითად, 1997 წლის კონვენცია საქართველოს მთავრობასა და უკრაინის მთავრობას შორის შემოსავლებსა და ქონებაზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ, 1996 წლის კონვენცია საქართველოს მთავრობასა და ირანის ისლამური რესპუბლიკის მთავრობას შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და შემოსავლებსა (მოგებაზე) და ქონებაზე გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ და სხვა.¹

შემოსავლებისა და ქონების ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ შეთანხმებები ძირითადად ტიპიურია, რაც ქმნის ერთიან ტერმინოლოგიას და იძლევა მათი შინაარსის ერთგვაროვანი ახსნა-განმარტების საშუალებას.

შეთანხმებებს საგადასახადო საკითხებში ადმინისტრაციული დახმარების გაწევის შესახებ მიეკუთვნება, მაგალითად, 1997 წლის შეთანხმებები საქართველოს მთავრობასა და სომხეთის რესპუბლიკის მთავრობას შორის საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის საკითხებში თანამშრომლობისა და ურთიერთდახმარების შესახ-

1. იხ. ზ. ვაშაკიძე, ლ. ჩიკვაძე, ე. გიორგაძე „რატოფიცირებული ხელშეკრულებები „შემოსავლებსა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ“, წიგნი II, თბ., 2001.

ებ და საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევასთან ბრძოლის საკითხებზე თანამშრომლობისა და ინფორმაციის ურთიერთგაცვლის შესახებ.

აღნიშნული შეთანხმებები არეგულირებენ ხელშემკვრელი სახელმწიფოების კომპეტენტური ორგანოების ურთიერთთანამშრომლობის საკითხებს დანაშაულისა და სამართალდარღვევების გამოვლენის, თავიდან აცილებისა და აღკვეთის საქმეში, რაც შეიძლება განხორციელდეს ინფორმაციის ურთიერთგაცვლით, დოკუმენტების ასლების წარდგენით, დანაშაულისა და სამართალდარღვევების გამოვლენის თავიდან აცილებისა და აღკვეთის მიმართულებით ღონისძიებების ჩატარებით და გამოცდილების გაზიარებით. გამოთქმის წარმოადგენს შემთხვევები, როდესაც მოთხოვილმა დახმარებამ შეიძლება ზიანი მიაყენოს სახელმწიფოს სუვერენიტეტს ან უსაფრთხოებას.¹

საერთაშორისო შეთანხმებების ჯგუფს, რომლებშიც სხვა საკითხებთან ერთად განხილულია საგადასახადო საკითხებიც მიეკუთვნება შეთანხმებები ორ სახელმწიფოს შორის ურთიერთთანამშრომლობის საფუძვლების შესახებ, ხელშეკრულებები სახელმწიფოებს შორის დიპლომატიური და საკონსულო ურთიერთობების შესახებ, სავაჭრო ხელშეკრულებები, სპეციფიკური საერთაშორისო შეთანხმებები.

შეთანხმებები ორ სახელმწიფოს შორის ურთიერთთანამშრომლობის საფუძვლების შესახებ, როგორც წესი, ასახვენ დებულებას საგადასახადო დისკრიმინაციის თავიდან აცილების თაობაზე. აღნიშნული შეთანხმებები მეორე ხელშემკვრელი მხარის რეზიდენტებისათვის აწესებენ ისეთივე საგადასახადო რეჟიმს, რაც გააჩნიათ მოცემული სახელმწიფოს რეზიდენტებს. ამასთან, ასეთ შეთანხმებებში თითოეული მხარე იტოვებს უფლებას, რომლის თანახმადაც მომავალში რეზიდენტებისათვის საგადასახადო შეღავათების დაწესება არ წარმოადგენს მეორე მხარის რეზიდენტებისათვის ამავე შეღავათების გავრცელების აუცილებელ პირობას.

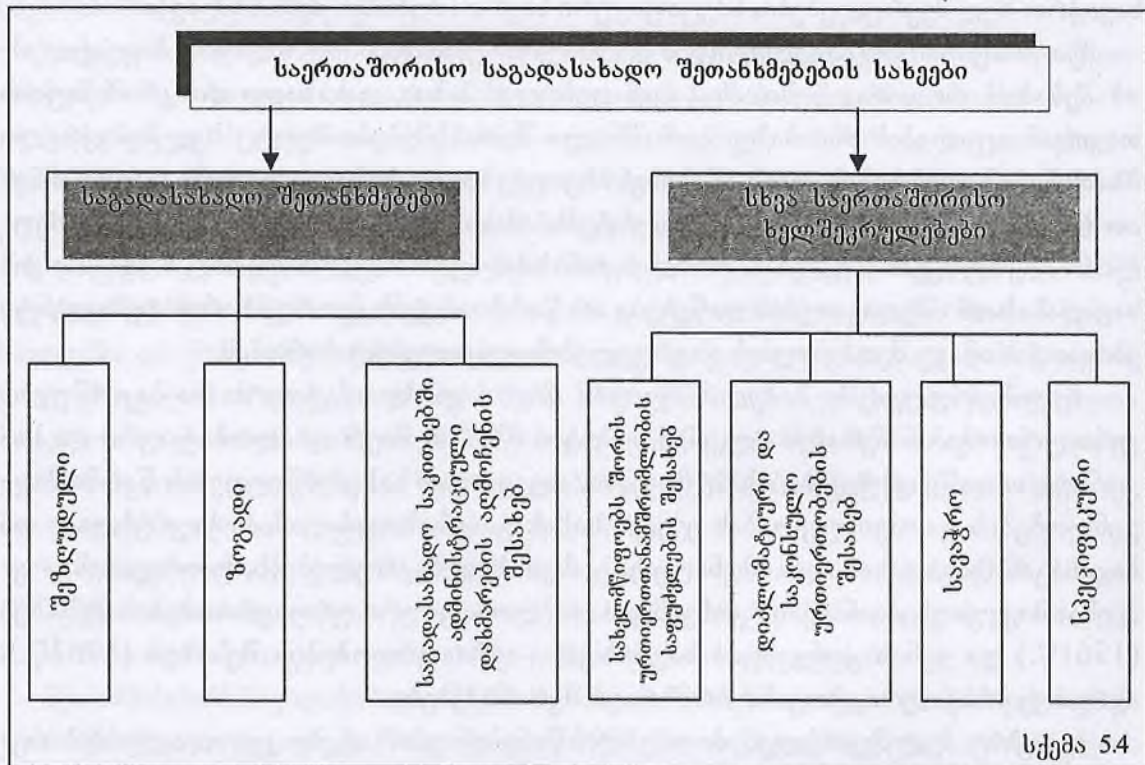
ხელშეკრულებები სახელმწიფოებს შორის დიპლომატიური და საკონსულო ურთიერთობების შესახებ ადგენენ მიმღები მხარის მიერ დიპლომატიური და საკონსულო დაწესებულებების მუშაკების, ასევე თვით სახელმწიფოების წარმომადგენლობების გათავისუფლებას ყველა სახის გადასახადისაგან, მოსაკრებლისა და ბაჟისაგან (საგადასახადო იმუნიტეტი). ასეთ ხელშეკრულებებს, უპირველეს ყოვლისა, მიეკუთვნებიან ვენის კონვენცია დიპლომატიური ურთიერთობების შესახებ (1961წ.) და ვენის კონვენცია საკონსულო ურთიერთობების შესახებ (1963წ.), აგრეთვე მრავალრიცხოვანი ორმხრივი შეთანხმებები.

სავაჭრო ხელშეკრულებები ითვალისწინებენ უპირატესი კეთილდღეობის რეჟიმის გამოყენებას იმ საქონლის მიმართ, რომლის წარმოშობის ადგილი არის ერთი ხელშემკვრელი მხარის საბაჟო ტერიტორია და განკუთვნილია მეორე ხელშემკვრელი მხარის საბაჟო ტერიტორიაზე მისაწოდებლად. ეს ხელშეკრულებ-

1. იხ. 1997 წლის შეთანხმება საქართველოს მთავრობასა და სომხეთის რესპუბლიკის მთავრობას შორის საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევასთან ბრძოლის საკითხებზე თანამშრომლობისა და ინფორმაციის ურთიერთგაცვლის შესახებ.

ბი, როგორც წესი, ვრცელდება მხოლოდ საბაჟო მოსაკრებლებზე, თუმცა კი შეიძლება შეეხოს დაბეგვრის წესებსაც მთლიანობაში. გარდა ამისა, არსებობს წმინდა საბაჟო შეთანხმებებიც, მ.შ. მრავალმხრივი, რომლებიც ფაქტობრივად წარმოადგენენ მრავალმხრივ შეთანხმებას არაპირდაპირი გადასახადებით დაბეგვრის საკითხებში. სავაჭრო ხელშეკრულების მაგალითს წარმოადგენს 1995 წლის შეთანხმება საქართველოს რესპუბლიკის მთავრობასა და უკრაინის მთავრობას შორის თავისუფალი ვაჭრობის შესახებ (ძალაშია 1996 წლის 4 ივნისიდან).

სპეციფიკური საერთაშორისო შეთანხმებები განსაზღვრავენ საერთაშორისო ორგანიზაციების ურთიერთობის პრინციპებს ამ ორგანიზაციების ადგილსამყოფელ ქვეყნებთან. ამგვარ შეთანხმებებში მიმღები ქვეყნის ტერიტორიაზე ორგანიზაციების განთავსებისა და ფუნქციონირების წესებთან ერთად გადმოცემულია ამ ორგანიზაციებისათვის და მათი თანამშრომლებისათვის, აგრეთვე ამ ორგანიზაციებში სახელმწიფოთა წარმომადგენლებისათვის საგადასახადო შეღავათების დაწესების საკითხები. მაგალითად, აშშ-ის შეთანხმება გაერო-სთან ნიუ-იორკში ორგანიზაციის შტაბ-ბინის განთავსების შესახებ (იხ. სქემა 5.4).



სქემა 5.4

3. ეროვნულ საგადასახადო კანონმდებლობასა და საგადასახადო საკითხებზე საერთაშორისო შეთანხმებების ურთიერთობასთან დაკავშირებით განსაკუთრებულ სამეცნიერო და პრაქტიკულ ინტერესს წარმოადგენს სამი ასპექტი:

- საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმებების ინკორპორაციის წესი ეროვნულ სამართლებრივ სისტემაში;

- ეროვნული საგადასახადო კანონმდებლობისა და საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმებების თანაფარდობა;

- ეროვნული საგადასახადო კანონმდებლობისა და საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმებების თანაფარდობა საგადასახადო ტვირთთან დაკავშირებით.

სხვადასხვა სახელმწიფოებში საკითხი, საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმებების ეროვნულ სამართლებრივ სისტემაში *ინკორპორაციის წესის შესახებ*, სხვადასხვაგვარად წყდება. შესაძლებელია გამოვეყნოთ აღნიშნული საკითხის გადაწყვეტის სამი ძირითადი მიდგომა.¹ პირველი მიდგომა მდგომარეობს იმაში, რომ საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმება წარმოადგენს ეროვნული სამართლებრივი სისტემის ნაწილს მისი დადების მომენტიდან (ბელგია და ნიდერლანდები). მეორე მიდგომის შესაბამისად ინკორპორაციისათვის სავალდებულოა რომელიმე სახელმწიფო ორგანოს, როგორც წესი, პარლამენტის თანხმობა (გერმანია და იტალია). მესამე მიდგომა კი მდგომარეობს იმაში, რომ საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმების ეროვნულ სამართლებრივ სისტემაში ინკორპორაციისათვის სავალდებულოა სპეციალური კანონის მიღება (დიდი ბრიტანეთი და დანია).

აღნიშნული დაყოფა საკმაოდ პირობითია, რაც თვალნათლივ ჩანს საქართველოში საერთაშორისო ხელშეკრულების ინკორპორაციის მაგალითზე. საქართველოში ხელშეკრულებების ინკორპორაციის წესი განსაზღვრულია „საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულების შესახებ“ საქართველოს 1997 წლის 16 ოქტომბრის კანონით. საქართველოს თანხმობა საერთაშორისო ხელშეკრულების სავალდებულოდ აღიარებაზე შეიძლება გამოიხატოს ხელშეკრულების ხელმოწერით, ხელშეკრულების შემადგენელი დოკუმენტების (ნოტების) გაცვლით, ხელშეკრულების რატიფიკაციით, ხელშეკრულების დამტკიცებით, ხელშეკრულების შეერთებით, ხელშეკრულებაზე თანხმობის ნებისმიერი სხვა ურთიერთშეთანხმებული საშუალების გამოყენებით. ამასთან, კანონიდან გამომდინარეობს, რომ საქართველომ შეიძლება გამოხატოს თავისი თანხმობა საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულების ვალდებულებებზე *მხოლოდ მისი რატიფიკაციის გზით*. კანონის თანახმად, საქართველოს პარლამენტის მიერ სავალდებულოა ისეთი საერთაშორისო ხელშეკრულების რატიფიკაცია, რომელიც რატიფიკაციას საჭიროებს საქართველოს საკანონმდებლო აქტის თანახმად. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის მე-8 ნაწილის თანახმად კი საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულების რატიფიკაცია სავალდებულოა.

საგადასახადო საერთაშორისო ხელშეკრულებას საქართველოს პარლამენტს რატიფიცირებისათვის წარუდგენს მხოლოდ საქართველოს პრეზიდენტი. საქართვე-

1. Double Taxation Conventions and International Tax Law. Philip Baker, of Gray's Inn Barrister.-L., 1994, გვ. 46.

ლოს პრეზიდენტის მიერ რატიფიცირებისათვის წარდგენილ საერთაშორისო ხელშეკრულებას განიხილავს საქართველოს პარლამენტი და სრული შემადგენლობის უმრავლესობით იღებს შესაბამის გადაწყვეტილებას დადგენილების სახით. საქართველოს საგადასახადო საერთაშორისო ხელშეკრულება საგარეო საქმეთა სამინისტროს წარდგინებით ოფიციალურად ქვეყნდება „პარლამენტის უწყებანში“.

4. ეროვნული საგადასახადო სისტემები განსხვავდებიან ერთმანეთისაგან იმისა და მიხედვით იმენენ თუ არა რატიფიცირებული საერთაშორისო ხელშეკრულებები უპირატეს იურიდიულ ძალას შიდასახელმწიფოებრივ კანონმდებლობასთან მიმართებით. იმისათვის, რომ განესაზღვროთ ეროვნული კანონმდებლობის ზეგავლენა განსაზღვრულ საგადასახადო შეთანხმებაზე, სავალდებულოა განისაზღვროს საერთაშორისო ხელშეკრულებების სამართლებრივი სტატუსი მოცემულ ქვეყანაში.

საქართველოს კონსტიტუციის მე-6 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, „საქართველოს კანონმდებლობა შეესაბამება საერთაშორისო სამართლის საყოველთაოდ აღიარებულ პრინციპებსა და ნორმებს. საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებას ან შეთანხმებას, თუ იგი არ ეწინააღმდეგება საქართველოს კონსტიტუციას, აქვს უპირატესი იურიდიული ძალა შიდასახელმწიფოებრივი ნორმატიული აქტების მიმართ.“ აღნიშნულ ნორმას იმეორებს „საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-6 მუხლიც.

აღნიშნული დებულებებიდან გამომდინარე შეიძლება დავასკვნათ:

- საერთაშორისო ხელშეკრულებებს გააჩნიათ უპირატესი იურიდიული ძალა ეროვნულ კანონმდებლობასთან შედარებით;

- საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებები არ უნდა ეწინააღმდეგებოდნენ საქართველოს კონსტიტუციას.

იმ შემთხვევაში, როდესაც საერთაშორისო ხელშეკრულება ეწინააღმდეგება ეროვნულ კანონმდებლობას, აღნიშნული ხელშეკრულება არ აუქმებს კანონის იმ ნორმას, რომელიც ეწინააღმდეგება მას და ადგენს მხოლოდ მისგან გამონაკლისის განსაზღვრული შემთხვევებისათვის. ეს დამახასიათებელია საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმებებისთვისაც, რომლითაც, მაგალითად, დგინდება შედარებით დაბალი საგადასახადო განაკვეთი.

ცალკეული ავტორები თვლიან, რომ უფრო სწორი იქნება ვილაპარაკოთ სახელშეკრულებო ნორმების პრიორიტეტზე და არა მათ პრიმატზე. ამასთან, ისინი თვლიან, რომ საერთაშორისო ხელშეკრულების პრიორიტეტი ატარებს უფრო სპეციალური კანონის პრიორიტეტის ხასიათს ზოგად კანონებთან მიმართებაში (სამართლის ზოგადი პრინციპი – *lex specialis*).¹

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის მე-8 ნაწილი ასევე ლაპარაკობს იმის თაობაზე, რომ, თუ საქართველოს მიერ დადებული და რატიფიცირებული

1. Лукашук И. И. Нормы международного права в правовой системе России – М., 1997 – გვ. 42-43.

ლი საერთაშორისო ხელშეკრულებით დადგენილია საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობისაგან განსხვავებული ნორმები, მაშინ გამოიყენება საერთაშორისო ხელშეკრულების ნორმები.

ამრიგად, საქართველოში საერთაშორისო საგადასახადო ხელშეკრულებას გააჩნია უპირატესი იურიდიული ძალა, როგორც ხელშეკრულების დადებამდე მიღებულ, ასევე ხელშეკრულების დადების შემდეგ მიღებულ შიდასახელმწიფოებრივ ნორმატიულ აქტებზე.

ძირითადად პრობლემები წარმოიქმნება მაშინ, როდესაც საერთაშორისო შეთანხმებას (მათ შორის საგადასახადოს) არ ენიჭება უპირატესი იურიდიული ძალა, რასაც ადგილი აქვს, მაგალითად, დიდ ბრიტანეთში და აშშ-ში. კანონმდებლობაში ინკორპირებულ საერთაშორისო შეთანხმებას გააჩნია თანაბარი ძალა სხვა ეროვნულ კანონებთან მიმართებაში. ამ სახელმწიფოებში იცავენ პრინციპს *lex posterior derogat legi priori*, ე.ი. კანონი, რომლითაც ინკორპორირებულია ხელშეკრულება, ზღუდავს ადრე მიღებულ იმ ეროვნულ კანონს, რომელიც არეგულირებს იმავე ურთიერთობებს. შესაბამისად კანონი, რომელიც მიღებულია საერთაშორისო ხელშეკრულების ინკორპორაციის შემდეგ, იძენს უპირატეს იურიდიულ ძალას, ვიდრე კანონი, რომლითაც ინკორპორირებულია საერთაშორისო ხელშეკრულება.

მთელ რიგ ქვეყნებში მისდევენ კოცეფციას *lex specialis*, ე.ი. აღნიშნულ ქვეყნებში პირველ რიგში მოქმედებენ სპეციალური ნორმები (ზოგადი ნორმებისაგან განსხვავებით). ვინაიდან საერთაშორისო შეთანხმებები ყოველთვის არეგულირებენ საგადასახადო ურთიერთობებს უცხოური ელემენტით, მათ გააჩნიათ შედარებით სპეციფიკური ხასიათი, ვიდრე ზოგად საგადასახადო კანონებს. შედეგად ასეთ საგადასახადო შეთანხმებებს გააჩნიათ უპირატესი იურიდიული ძალა, ვიდრე მოგვიანებით მიღებულ იმ ეროვნულ საგადასახადო კანონებს, რომლებიც არ არეგულირებენ საერთაშორისო დაბეგვრას (მაგალითად, გერ-ში). აღნიშნული წესი გამოიყენება იქამდე, სანამ ძალაში შესული ეროვნული კანონი პირდაპირ არ გააუქმებს საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმების დებულებებს.

საერთაშორისო ხელშეკრულების დადება არ ზღუდავს ხელშემკვრელი სახელმწიფოების საკანონმდებლო ხელისუფლების კონსტიტუციურ უფლებას, კერძოდ, იმ უფლებას რომლითაც სარგებლობს სახელმწიფო თავისი სუვერენიტეტის საფუძველზე. აღნიშნული უპირველეს ყოვლისა მიეკუთვნება საკანონმდებლო ორგანოების უფლებას თავისი კომპეტენციის ფარგლებში მიიღოს *ნებისმიერი* საგადასახადო კანონი.

მიუხედავად იმისა, რომ საკანონმდებლო ხელისუფლების ორგანოებს შეუძლიათ მიიღონ ისეთი კანონები, რომლებიც ეწინააღმდეგებიან წინათ დადებულ საერთაშორისო ხელშეკრულებებს, სინამდვილეში ეს ასე არ ხდება.

საქმე იმაშია, რომ ხელშემკვრელი მხარეების საგადასახადო შეთანხმება უნდა შეესაბამებოდეს საერთაშორისო სამართლის ძირითად პრინციპებს.

ვენის 1969 წლის კონვენციის 26-ე მუხლი ასახავს საერთაშორისოდ აღიარებულ და მთლიანობაში დაცულ პრინციპს *pacta sunt servanda*. თითოეული ხელშემკვრელი სახელმწიფო ვალდებულია შეასრულოს ის ვალდებულებები, რომელიც მან აიღო თავის თავზე საერთაშორისო შეთანხმების დადების შედეგად.

სახელმწიფომ უნდა დაიცვას საერთაშორისო ვალდებულებების კეთილსინდისიერი შესრულების პრინციპი (ვენის 1969 წლის კონვენციის 26-ე მუხლის თანახმად). თუ ზემოთ აღნიშნული საერთაშორისო-სამართლებრივი პრინციპები იქნება იგნორირებული, საერთაშორისო სამართალი დაკარგავს ეფექტურობას და პრობლემებისა და დავების გადაწყვეტის ერთადერთ საშუალებად ძალის გამოყენება დარჩება.

ხელშემკვრელი სახელმწიფოს კანონსა და მის მიერ დადებულ საერთაშორისო ხელშეკრულებას შორის კონფლიქტთან დაკავშირებით ვენის კონვენციის 27-ე მუხლი ადგენს, რომ ქვეყანას არ შეუძლია დაეყრდნოს თავის შიდასახელმწიფოებრივი სამართლის დებულებას საერთაშორისო ხელშეკრულების დებულებების შეუსრულებლობის გამართლების მიზნით. ამრიგად, საერთაშორისო სამართალი ნებისმიერი გარემოებების არსებობისას საერთაშორისო ხელშეკრულებებს ანიჭებს უპირატეს იურიდიულ ძალას შიდასახელმწიფოებრივ კანონთან შედარებით.

ხელშეკრულების შეუსრულებლობა წარმოადგენს საგადასახადო შეთანხმების დარღვევას, ხოლო მთლიანობაში საერთაშორისო საჯარო სამართლის დარღვევას. საერთაშორისო ხელშეკრულებების ძირითადი პრობლემა მდგომარეობს იმაში, რომ მისი შესრულება არ შეიძლება იყოს იძულებითი. ამასთან, არსებობს კონფლიქტების მოგვარების მთელი რიგი საშუალებები.

მხარეს, რომელიც თვლის, რომ მეორე ხელშემკვრელმა მხარემ დაარღვია შეთანხმება, უფლება აქვს გამოიყენოს ვენის 1969 წლის კონვენციის მე-60 მუხლით გათვალისწინებული ზომები, კერძოდ, თუ დარღვეულია მისი უფლებები, მას შეუძლია შეწყვიტოს ან შეაჩეროს ხელშეკრულების მოქმედება. აღსანიშნავია ის გარემოებაც, რომ დღემდე არც ერთ სახელმწიფოს ეს ღონისძიებები არ გამოუყენებია დარღვეული საგადასახადო შეთანხმებების მიმართ.

საერთაშორისო ხელშეკრულებებში იშვიათად აისახება ეროვნულ სამართალთან საერთაშორისო ხელშეკრულებების შესაძლო კონფლიქტების გადაწყვეტის წესი. ასეთი წესები აისახება ხელშემკვრელი სახელმწიფოების კანონებში (ე.ი. ან სახელმწიფო ცნობს საერთაშორისო სამართლის პრიორიტეტს, ან იგი მისდევს პრინციპებს *lex posterior* ან *lex specialis*).

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ უმეტეს საერთაშორისო შეთანხმებაში ასახულია დებულება ურთიერთშესატანხმებელი პროცედურის შესახებ. მას მიმართავენ იმ შემთხვევებში, როდესაც გადასახადის გადამხდელი ან გადასახადის გადამხდელთა ჯგუფი თვლის, რომ ექვემდებარებიან დამატებით დაბეგვრას ეროვნული კანონმდებლობის საერთაშორისო ხელშეკრულებების დებულებებთან შეუსა-

ბამობის გამო. კონფლიქტური სიტუაციების გადაწყვეტის მიზნით ხელშეშკრელი სახელმწიფოები ამ შემთხვევაში შეიძლება შეთანხმდნენ განსაზღვრულ მოქმედებებზე.

5. განსაკუთრებულ ინტერესს იმსახურებს საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმებებისა და ეროვნული კანონმდებლობის თანაფარდობის შესახებ საკითხი საგადასახადო ტვირთთან დაკავშირებით. ცალკეულ ქვეყნებში მიღებულია კონცეფცია, რომლის თანახმადაც საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმების ნორმებს შეუძლიათ გაზარდონ საგადასახადო ტვირთი ეროვნულ კანონმდებლობასთან შედარებით. ცალკეულ სახელმწიფოებში კი პირიქით, თვლიან, რომ საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმებებს შეუძლიათ მხოლოდ შეამცირონ საგადასახადო ვალდებულება ეროვნულ კანონმდებლობასთან შედარებით. ესა თუ ის კონცეფცია ცალკეულ ქვეყნებში გამომდინარეობს კანონმდებლობიდან (დანია), ხოლო ცალკეულ ქვეყნებში – უმაღლესი სასამართლო ორგანოების გადაწყვეტილებებიდან. საგადასახადო ტვირთის შემსუბუქების კონცეფცია საერთაშორისო ხელშეკრულებით, კერძოდ, ფორმირებული იქნა გფრ-ის უზენაესი საგადასახადო სასამართლოს 1980 წლის 12 მარტის და 1981 წლის 12 იანვრის გადაწყვეტილებებში:¹ „საერთაშორისო ხელშეკრულება არ ითვალისწინებს საგადასახადო ვალდებულების გაზრდის საფუძველს, თუ ეროვნული კანონმდებლობა ამას არ ითვალისწინებს.“ სხვაგვარი პოზიცია დაიკავა ნიდერლანდების უზენაესმა სასამართლომ 1980 წლის 12 მარტის გადაწყვეტილებაში.² განსახილველ საქმეზე გადასახადის გადამხდელი კვალიფიცირდებოდა, როგორც ნიდერლანდების რეზიდენტი ეროვნული კანონმდებლობით და როგორც ნიდერლანდების არარეზიდენტი ნიდერლანდებსა და ბელგიას შორის დადებული ხელშეკრულებით. აღნიშნულ საფუძველზე, ნიდერლანდების საგადასახადო ორგანოს აზრით, გადასახადის გადამხდელს უფლება არ ჰქონდა შეემცირებინა საშემოსავლო გადასახადის ბაზა სესხზე გადახდილი პროცენტის თანხებით (mortgage), რომელიც აღებული ჰქონდა ბელგიის ტერიტორიაზე უძრავი ქონების შესაძენად.

ეროვნული კანონმდებლობის თანახმად გადასახადის გადამხდელს უფლება გააჩნდა შეემცირებინა საშემოსავლო გადასახადის ბაზა აღნიშნული პროცენტებით, თუმცა საერთაშორისო ხელშეკრულების შესაბამისად ბელგიის ტერიტორიაზე არსებული უძრავი ქონებიდან მიღებული შემოსავალი შეიძლება დაბეგრილიყო მხოლოდ ბელგიაში. გადასახადის გადამხდელი თავისი პოზიციის დასასაბუთებლად ამტკიცებდა, რომ მისი საგადასახადო ვალდებულება იქნებოდა ნაკლები, თუ საერთაშორისო ხელშეკრულება არ იარსებებდა საერთოდ და რომ საერთაშორისო ხელშეკრულებას არ შეეძლო გაეზარდა საგადასახადო ტვირთი. მიუხედავად ამისა, ნიდერლანდების უზენაესმა სასამართლომ მხედველობაში არ მიიღო აღნიშნული მო-

1. Налоговое право. Под ред. С. Пепеляева, М., 2000, гл. 349-350.

2. იქვე.

საზრებები და დაადგინა, რომ „არ არსებობს არავითარი საფუძველი იმისათვის, რომ საერთაშორისო ხელშეკრულებას არ შეუძლია გაზარდოს საგადასახადო ტვირთი, ვინაიდან კონსტიტუციის მე-60 მუხლის თანახმად საერთაშორისო ხელშეკრულება წარმოადგენს ნიდერლანდების სამართლებრივი სისტემის ნაწილს“.

უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოში აღნიშნული საკითხი დღეისათვის არ არის გადაწყვეტილი არც საკანონმდებლო და არც სასამართლო პრაქტიკით.

5.4 უცხოური სამართლის სუბიექტების დაბეგვრის რეჟიმები

1. უცხოური სამართლის სუბიექტების მიმართ საგადასახადო ურთიერთობებში გამოიყენება დაბეგვრის შემდეგი ძირითადი რეჟიმები:

- ✓ ეროვნული რეჟიმი;
- ✓ დისკრიმინაციის თავიდან აცილების რეჟიმი;
- ✓ უპირატესი კეთილდღეობის რეჟიმი;
- ✓ ნაცვალგების რეჟიმი.

განვიხილოთ ეს რეჟიმები უცხოური სამართლის სუბიექტების დაბეგვრის მაგალითზე საქართველოში.

2. *ეროვნული რეჟიმი* გამოიყენება საკმაოდ ფართოდ და გულისხმობს უცხოური და ეროვნული სამართლის სუბიექტების თანასწორობას გადასახადებით დაბეგვრის სფეროში. თანასწორობა გამოიხატება ორ ასპექტში: უშუალოდ უცხოური სამართლის სუბიექტების საგადასახადო სტატუსში, ე.ი. მათი, როგორც გადასახადის გადამხდელების უფლებებში და მოვალეობებში და კონკრეტული საგადასახადო ვალდებულების განსაკუთრებით მნიშვნელოვან ელემენტებში. უცხოური და ეროვნული სამართლის სუბიექტების თანასწორობის კონცეფცია საგადასახადო სტატუსში ასახულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსში. უცხოური სამართლის ყველა კატეგორიის სუბიექტებს (არარეზიდენტები და არაეროვნული პირები) გააჩნიათ იგივე უფლებები და ვალდებულებები, რაც ეროვნული სამართლის ყველა კატეგორიის სუბიექტებს (რეზიდენტები და ეროვნული პირები). აღნიშნული წესი ვრცელდება გადასახადის გადამხდელთა უფლებებზე და ვალდებულებებზე, როგორც მატერიალურ-სამართლებრივ სფეროში, ასევე პროცესუალური საგადასახადო ურთიერთობების სფეროში. მაგალითად, როგორც საქართველოს, ასევე უცხოურ სუბიექტებს გააჩნიათ ერთნაირი მატერიალური უფლება გამოიყენონ საგადასახადო შეღავათები და ვალდებულნი არიან დადგენენ საგადასახადო აღრიცხვაზე საგადასახადო ორგანოებში.

საგადასახადო სტატუსში ეროვნული რეჟიმის ერთ-ერთ განსაკუთრებით მნიშვნელოვან გამოვლინებას წარმოადგენს ის გარემოება, რომ უცხოური სამართლის სუბიექტებს შეუძლიათ გამოიყენონ თავიანთი უფლებებისა და ინტერესების დაცვის

იგივე საშუალებები, რაც ეროვნული სამართლის სუბიექტებს, კერძოდ კი: არ შეასრულონ საგადასახადო ორგანოებისა და მათი თანამდებობის პირების არამართლზომიერი აქტები და მოთხოვნები, გაასაჩივრონ საგადასახადო ორგანოების გადაწყვეტილებები და მათი თანამდებობის პირთა მოქმედება (უმოქმედობა), მოითხოვონ მონაცემთა საიდუმლოების დაცვა და იმ ზიანის ანაზღაურება, რომელიც მათ მიადგათ საგადასახადო ორგანოების უკანონო გადაწყვეტილებებით ან მათი თანამდებობის პირების უკანონო მოქმედებებით (უმოქმედობით).

უცხოური სამართლის სუბიექტების გადასახადებით დაბეგვრის ეროვნული რეჟიმი ვლინდება კონკრეტული საგადასახადო ვალდებულების განსაკუთრებით მნიშვნელოვან ელემენტებში. ეს უპირველეს ყოვლისა გადასახადის იურიდიული შემადგენლობის ისეთი ელემენტებია, როგორებიცაა გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი და საგანი (რა თქმა უნდა ტერიტორიულობის პრინციპის გათვალისწინებით), საგადასახადო ბაზა და გადასახადის მასშტაბი, გადასახადით დაბეგვრის ერთეული, გადასახადის განაკვეთი, საგადასახადო ბაზის აღრიცხვის მეთოდები, საგადასახადო შეღავათები.

საქმე იმაშია, რომ, უმეტესწილად სწორედ აღნიშნული ელემენტები განსაზღვრავენ საგადასახადო ტვირთის ხარისხს. მაგალითად, მოგების გადასახადთან მიმართებაში საგადასახადო ვალდებულების ყველა აღნიშნული ელემენტი ერთნაირია როგორც საქართველოს საწარმოებისათვის, ასევე უცხოური საწარმოებისათვის, რომლებიც საქართველოს ტერიტორიაზე საქმიანობენ მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით.

გადასახადის გადამხდელის ეროვნული კუთვნილებიდან გამომდინარე განასხვავებენ საგადასახადო ვალდებულების ისეთ ელემენტებს, როგორებიცაა გადასახადის გადახდის წესი და ვადები, გადასახადის გამოანგარიშების წესი, ასევე საგადასახადო პერიოდი, ე.ი. იმ ელემენტებს, რომლებიც ყველაზე ნაკლებად განსაზღვრავენ საგადასახადო ტვირთის ხარისხს. მაგალითად, არსებითად განსხვავდება დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდის წესი რეზიდენტი პირებისა და არარეზიდენტი პირების მიერ, რომლებიც არ არიან რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად საქართველოში. თუ პირველნი იხდიან გადასახადს დეკლარაციის საფუძველზე, მეორენი – გადახდის წყაროსთან. მთელ რიგ ქვეყნებში უცხოური იურიდიული პირების მოგების გადასახადის გამოანგარიშებას ახორციელებდნენ საგადასახადო ორგანოები საქმიანობის განხორციელების ადგილის მიხედვით, მაშინ როდესაც ეროვნული საწარმო მოგების გადასახადს გამოანგარიშებს დამოუკიდებლად. ხშირად ასეთი განსხვავება საგადასახადო ვალდებულების ცალკეულ ელემენტებში განპირობებულია ორგანიზაციულ-ტექნიკური და საკონტროლო მოქმედებებით.

დისკრიმინაციის თავიდან აცილების რეჟიმი გულისხმობს, რომ ერთი ხელშეკრული სახელმწიფოს ეროვნული სამართლის სუბიექტები არ ექვემდებარე-

ბიან მეორე სახელმწიფოში განსხვავებულ ან უფრო მძიმე დაბეგვრას, ან მასთან დაკავშირებულ ვალდებულებებს, ვიდრე დაბეგვრას და მასთან დაკავშირებულ ვალდებულებებს, რომლებსაც ექვემდებარებიან ან შეიძლება დაექვემდებარონ ამ მეორე სახელმწიფოს ეროვნული სამართლის სუბიექტები იმავე გარემოებებში. დისკრიმინაციის თავიდან აცილების რეჟიმის შესახებ ნორმები გადმოცემულია როგორც ეროვნულ საგადასახადო კანონმდებლობაში, ასევე საერთაშორისო შეთანხმებებში.

დისკრიმინაციის თავიდან აცილების პრინციპი წარმოადგენს საგადასახადო სამართლის ზოგად პრინციპს, რომელიც თანაბრად გამოიყენება ყველა კატეგორიის გადასახადის გადამხდელთა მიმართ, მათი სახელმწიფოებრივი კუთვნილების მიუხედავად.

გადასახადებს არ შეიძლება გააჩნდეთ დისკრიმინაციული ხასიათი და განსხვავებულად გამოიყენებდნენ სოციალური, ეროვნული, რასობრივი, რელიგიური და სხვა ამგვარი კრიტერიუმებიდან გამომდინარე. ამასთან, დაბეგვრის საერთო პრინციპების შესაბამისად აკრძალულია გადასახადების დიფერენცირებული განაკვეთების დადგენა და საგადასახადო შეღავათების დაწესება საკუთრების ფორმის, ფიზიკური პირების მოქალაქეობის ან კაპიტალის წარმოშობის ადგილის მიხედვით.

შედარებით კონკრეტული ნორმები დისკრიმინაციის თავიდან აცილების შესახებ საგადასახადო ურთიერთობებში უცხოური ელემენტით დადგენილია შეთანხმებებით ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ.

ცალკეული შეთანხმებები კრძალავენ არა მხოლოდ უცხოური სამართლის სუბიექტების დისკრიმინაციას, არამედ იმ ეროვნული სამართლის სუბიექტების დისკრიმინაციასაც, რომლებიც იმყოფებიან განსაზღვრულ სამოქალაქო-სამართლებრივ ურთიერთობებში უცხოური სამართლის სუბიექტებთან. მაგალითად, მთელი რიგი შეთანხმებები კრძალავენ ეროვნული კომპანიების (კომპანია-რეზიდენტების) დისკრიმინაციას, რომელთა საწესდებო კაპიტალში მონაწილეობენ უცხოური სამართლის სუბიექტები.

უნდა აღინიშნოს, რომ დისკრიმინაციის თავიდან აცილების რეჟიმი და უცხოური სამართლის სუბიექტების დაბეგვრის ეროვნული რეჟიმი მჭიდრო ურთიერთკავშირში იმყოფებიან. ორივე რეჟიმი წარმოადგენს როგორც თანაბარი საგადასახადო ტვირთისა და საგადასახადო სფეროში თანასწორუფლებიანობის კონსტიტუციურ-სამართლებრივი პრინციპების დარგობრივ გამოხატულებას, ასევე საერთაშორისო საჯარო სამართლის მთელი რიგი პრინციპების გამოხატულებას. ეროვნული რეჟიმის შინაარსის შემადგენელი ნორმები ფაქტობრივად ქმნიან დისკრიმინაციის თავიდან აცილების რეჟიმის პირობებს გადასახადის გადამხდელისათვის თანაბარი უფლებებისა და ვალდებულებების დადგენის გზით, მათი სახელმწიფოებრივი კუთვნილების მიუხედავად. დისკრიმინაციის თავიდან აცილების რეჟიმის შინაარსის შემადგენე-

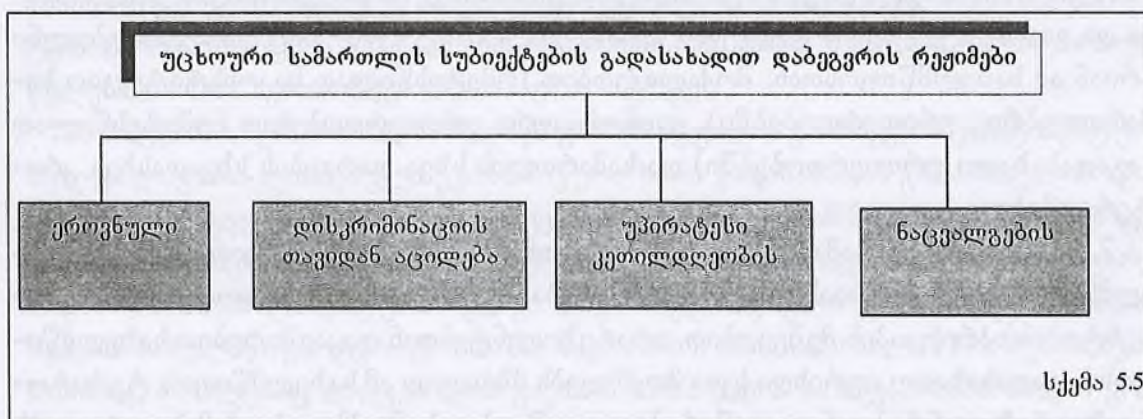
ლი ნორმები კი თავის მხრივ ქმნიან ეროვნული რეჟიმის პირობებს დისკრიმინაციის აკრძალვის გზით არა მხოლოდ სხვა ქვეყნების სამართლის სუბიექტებთან მიმართებაში, არამედ საკუთარი (ეროვნული) სამართლის სუბიექტებთან მიმართებაშიც.

უპირატესი კეთილდღეობის რეჟიმი ითვალისწინებს სახელმწიფოს ვალდებულებას მიანიჭოს სახელმწიფო-პარტნიორს და მისი სამართლის სუბიექტებს შეღავათიანი (განსაკუთრებული კეთილდღეობის) პირობები იმ პირობებთან შედარებით, რომლებიც მოქმედებენ ან შეიძლება შემოღებული იქნენ ნებისმიერი მესამე ქვეყნებისათვის.

ნაცვალგების რეჟიმი ითვალისწინებს უცხოური სამართლის სუბიექტებისათვის დაბეგვრის ხელსაყრელი პირობების მინიჭებას, თუ მიმნიჭებელი სახელმწიფოს სამართლის სუბიექტები სარგებლობენ ანალოგიური ხელსაყრელი პირობებით მოცემულ უცხოურ სახელმწიფოში. მაგალითად, საქართველოში საშემოსავლო გადასახადის აკრეფა უცხოელი ფიზიკური პირებისაგან შეიძლება შეწყდეს ან შეიზღუდოს ნაცვალგების რეჟიმის საფუძველზე იმ შემთხვევაში, თუ შესაბამის უცხოურ სახელმწიფოში იგივე ღონისძიება იქნება გათვალისწინებული საქართველოს მოქალაქეების მიმართ.

ნაცვალგების რეჟიმის გამოყენების შესაძლებლობა გათვალისწინებულია მთელი რიგი საერთაშორისო შეთანხმებებით ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ.

ამრიგად, საგადასახადო ურთიერთობები უცხოური სამართლის სუბიექტების მონაწილეობით რეგულირდება რამოდენიმე ეკონომიკური რეჟიმის ელემენტების გათვალისწინებით (სქემა 5.5).



5.5 ტერიტორიულობის პრინციპი საერთაშორისო საგადასახადო სამართალში

საერთაშორისო საგადასახადო სამართლის ერთ-ერთ ფუძემდებლურ პრინციპს ტერიტორიულობის პრინციპი წარმოადგენს. ამ პრინციპის შესაბამისად სახელმწიფოს უფლება აქვს აკრეფის გადასახადი არარეზიდენტებისაგან მხოლოდ იმ შემთხვევებში, თუ მათ დაბეგვრის ობიექტი წარმოექმნებათ მოცემული სახელმწიფოს ტერიტორიაზე ან საზღვარგარეთ, მაგრამ მოცემული სახელმწიფოს ტერიტორიაზე საქმიანობასთან დაკავშირებით.

ტერიტორიულობის პრინციპი განისაზღვრება ტერიტორიული უზენაესობის საერთაშორისო-სამართლებრივი პრინციპით. ტერიტორიული უზენაესობა – სახელმწიფო სუვერენიტეტის განუყოფელი ნაწილია, რაც ნიშნავს, რომ სახელმწიფო ხელისუფლება, მ.შ. გადასახადებით დაბეგვრის სფეროში, წარმოადგენს უზენაეს ხელისუფლებას ყველა იმ პირის მიმართ, რომლებიც იმყოფებიან ამ სახელმწიფოს ტერიტორიაზე. ამასთან, ამ სახელმწიფოს ტერიტორიაზე გამორიცხულია უცხო სახელმწიფოს საჯარო ხელისუფლების მოქმედება. ტერიტორიული უზენაესობის პრინციპიდან შეიძლება ადგილი ჰქონდეს გამონაკლის მხოლოდ სახელმწიფოს თანხმობით, რაც შეიძლება გამოიხატოს სახელმწიფოს მიერ დადებულ საერთაშორისო შეთანხმებაში ან სხვა საშუალებებით.¹

აუცილებელია განვასხვავოთ ტერიტორიული უზენაესობა სახელმწიფოს იურისდიქციისაგან. ტერიტორიული უზენაესობა გამოხატავს სახელმწიფოს საგადასახადო ხელისუფლების ერთიანობას მის ყველა კონსტიტუციურ ფორმაში (საკანონმდებლო, აღმასრულებელი და სასამართლო), მაგრამ მხოლოდ მისი ტერიტორიის საზღვრებში. სახელმწიფოს იურისდიქცია კი ნიშნავს იმ პირებისათვის უფლებებისა და ვალდებულებების დადგენის შესაძლებლობას, რომლებიც დაკავშირებული არიან ამ სახელმწიფოსთან: მოქალაქეობით (უმეტესწილად საკონსტიტუციო სამართლებრივ ურთიერთობებში), ეკონომიკური ურთიერთობებით (უმეტესწილად საგადასახადო ურთიერთობებში) და სამართლის სხვა დარგების სხვადასხვა კრიტერიუმებით.

2. საგადასახადო სამართალში პირის ეკონომიკური კავშირი კონკრეტულ სახელმწიფოს ტერიტორიასთან განისაზღვრება მუდმივი ადგილსამყოფელის (რეზიდენტობის) პრინციპის მეშვეობით. არარეზიდენტებთან დაკავშირებით სახელმწიფოს საგადასახადო იურისდიქცია მოქმედებს მხოლოდ ამ სახელმწიფოს ტერიტორიაზე; რეზიდენტებთან დაკავშირებით იგი შეიძლება მოქმედებდეს მის ფარგლებს გარეთაც. მაგალითად, ფიზიკური პირები – რეზიდენტები ვალდებული არიან გადაიხადონ საშემოსავლო გადასახადი იმ შემოსავლებიდან, რომლებიც მიღებულია როგორც საქართველოს ტერიტორიაზე, ასევე მის ფარგლებს გარეთ.

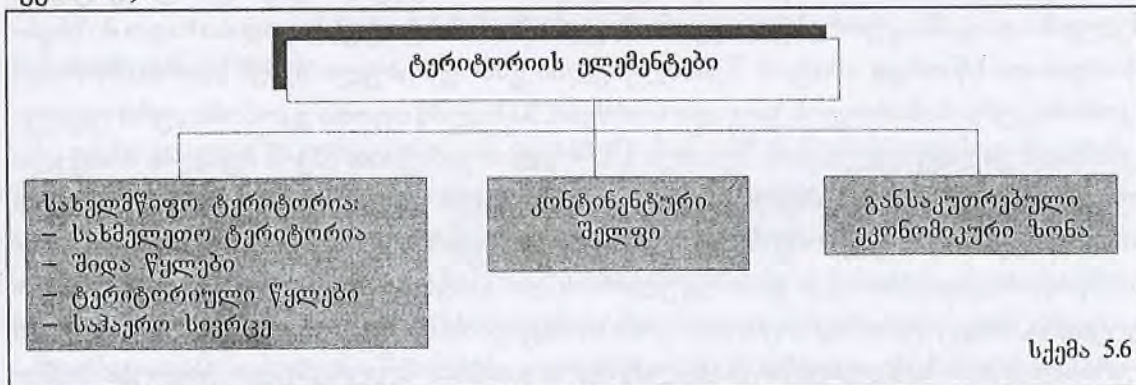
¹ Международное право / Под ред. Г. И. Тункина – М.: 1994, гл. 365.

სახელმწიფო ტერიტორიის განსაზღვრა წარმოებს:

- პირთა რეზიდენტებად და არარეზიდენტებად კვალიფიკაციის მიზნით;
- გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის კვალიფიკაციის მიზნით (წარმოქმნილია თუ არა ისინი შესაბამისი სახელმწიფოს ტერიტორიაზე).

აღნიშნულთან დაკავშირებით განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია ტერიტორიის განსაზღვრის საკითხი, რომელიც გამოიყენება გადასახადის გადამხდელთა რეზიდენტებად და არარეზიდენტებად კვალიფიკაციისათვის და რომელზეც არარეზიდენტებთან მიმართებაში ვრცელდება სახელმწიფოს საგადასახადო იურისდიქცია.

ეს საკითხი ერთნაირად არ არის გადაწყვეტილი არც საერთაშორისო სამართალში და არც საქართველოს კანონმდებლობაში. მიუხედავად ამისა, ნორმატიული აქტებისა და საერთაშორისო შეთანხმებების ანალიზით შეიძლება გამოვეყოთ საგადასახადო მიზნებისათვის სახელმწიფო ტერიტორიის განსაზღვრის ორი მიდგომა (იხ. სქემა 5.6).



პირველი მიდგომა მდგომარეობდეს იმაში, რომ ასეთ ტერიტორიას მიეკუთვნება მხოლოდ ეგრეთ წოდებული სახელმწიფო ტერიტორია. საქართველოს სახელმწიფო ტერიტორია მოიცავს სახმელეთო ტერიტორიას, შიდა წყლებს, ტერიტორიულ წყლებს და მათ ზემოთ მდებარე საჰაერო სივრცეს.

ამ მიდგომის შესაბამისად სახელმწიფოს არ შეუძლია გამოიყენოს კონტინენტური შელფი და განსაკუთრებული ეკონომიკური ზონა გადასახადის გადამხდელის სტატუსის განსაზღვრის მიზნით, აგრეთვე არარეზიდენტებთან მიმართებაში გაავრცელოს მათზე თავისი საგადასახადო იურისდიქცია. ასეთი მიდგომა აიხსნება იმ გარემოებით, რომ კონტინენტური შელფი და განსაკუთრებული ეკონომიკური ზონა არ შედიან სახელმწიფო ტერიტორიაში. საერთაშორისო სამართლის ნორმების შესაბამისად, რომლებიც დადგენილია გაეროს 1982 წლის საზღვაო სამართლის კონვენციით, სახელმწიფოს ამ ტერიტორიებზე გააჩნია მხოლოდ განსაზღვრული სუვერენული უფლებები, რომლებიც ძირითადად შემოიფარგლება მხოლოდ ბუნებრივი რესურსების გამოკვლევაში, მოპოვებაში და გამოყენებაში. აღნიშნული სუვერენული უფლებები არ ექვემდებარება ფართო განმარტებას.

ამ მოსაზრების სასარგებლო არგუმენტების სახით შეიძლება მოვიყვანოთ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ შეთანხმებების დებულებები. მაგალითად, მთელი რიგი ხელშეკრულებები ავრცელებენ შეთანხმებული სახელმწიფოების საგადასახადო იურისდიქციას არა მხოლოდ მათ სახელმწიფო ტერიტორიაზე, არამედ კონტინენტურ შელფსა და განსაკუთრებულ ეკონომიკურ ზონაზე. ცალკეულ შეთანხმებებში სახელმწიფოები ავრცელებენ თავიანთ საგადასახადო იურისდიქციას მხოლოდ კონტინენტურ შელფზე.

მეორე მიდგომის შესაბამისად ითვლება, რომ სახელმწიფოს ეროვნულმა კანონმდებლობამ შეიძლება გამოიყენოს კონტინენტური შელფი და განსაკუთრებული ეკონომიკური ზონა გადასახადის გადამხდელის სტატუსის განსაზღვრისათვის, აგრეთვე არარეზიდენტების მიმართ ამ ტერიტორიებზე გაავრცელოს თავისი საგადასახადო იურისდიქცია. აღნიშნული მიდგომა შეიძლება დასაბუთებული იქნას იმ გარემოებით, რომ 1982 წლის კონვენციები არ არეგულირებენ კონტინენტური შელფისა და განსაკუთრებული ეკონომიკური ზონის სტატუს საგადასახადო მიზნებისათვის და სწორედ ამიტომ შესაძლებელია გამოყენებული იქნეს საერთაშორისო ეკონომიკური სამართლის ზოგადი ნორმები. სახელმწიფოთა ეკონომიკური უფლებებისა და ვალდებულებების შესახებ 1974 წლის ქარტიით (მე-2 მუხლის პირველი პუნქტი) დადგენილია სახელმწიფოთა განუყოფელი სუვერენიტეტის პრინციპი მათ სიმდიდრეებსა და ბუნებრივ რესურსებზე. ამ პრინციპის შესაბამისად ნებისმიერ სახელმწიფოს უფლება აქვს დაარეგულიროს და გააკონტროლოს უცხოური ინვესტიციები, ასევე ტრანსეროვნული კორპორაციების საქმიანობა თავისი ეროვნული იურისდიქციის საზღვრებში. სახელმწიფოს გააჩნია სუვერენული უფლება ბუნებრივი რესურსების გამოკვლევაზე, მოპოვებაზე და გამოყენებაზე განსაკუთრებულ ეკონომიკურ ზონაში და კონტინენტურ შელფზე და ამიტომ მათ უფლება აქვთ გამოიყენონ აღნიშნული ტერიტორიები მათზე მყოფი პირების საგადასახადო სტატუსის განსაზღვრისათვის და გაავრცელონ თავიანთი საგადასახადო იურისდიქცია იმ არარეზიდენტთა მიმართ, რომლებსაც გააჩნიათ დაბეგვრის ობიექტები ამ ტერიტორიებზე.

აღბათ ყველაზე სწორია კომპრომისული მიდგომა. ზემოაღნიშნული სუვერენული უფლებების ძირითადი არსი მდგომარეობს სახელმწიფოს შესაძლებლობაში მიიღოს მატერიალური სიკეთე სწორედ მოცემულ ტერიტორიებზე არსებული ბუნებრივი რესურსების გამოკვლევიდან, მოპოვებიდან და გამოყენებიდან. შესაბამისად, სახელმწიფოს უფლება აქვს გადასცეს ეს ბუნებრივი რესურსები სარგებლობაში საფასურით ან სხვაგვარად უცხოურ სახელმწიფოებს, იურიდიულ ან ფიზიკურ პირებს და მიიღოს სარგებელი ამ ტერიტორიების გამოყენებიდან. ამიტომ სპეციალური საერთაშორისო შეთანხმების არ არსებობის შემთხვევაში სახელმწიფოს არა აქვს უფლება გამოიყენოს მოცემული ტერიტორიები მათზე მყოფი პირების საგა-

დასახადო სტატუსის განსაზღვრის მიზნით, თუმცა უფლება აქვს აკრიფოს ბუნებრივი რესურსებით მოსარგებლეებისაგან ის გადასახდელები, რომლებიც დაკავშირებულია ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობასთან.

დისკუსიურია საკითხი იმის თაობაზეც, აქვს თუ არა სახელმწიფოს უფლება აკრიფოს მოგების გადასახადი (საშემოსავლო გადასახადი) არარეზიდენტებისაგან, რომლებიც ახორციელებენ საქმიანობას აღნიშნულ ტერიტორიებზე.

უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოს კანონმდებლობა არასაკმარისად ზუსტად განსაზღვრავს ტერიტორიას გადასახადით დაბეგვრის მიზნებისათვის.

საქართველოს მიერ საგადასახადო საკითხებზე დადებული საერთაშორისო ხელშეკრულების უმეტესი ნაწილი მოგების, საშემოსავლო და ქონების გადასახადებზე ავრცელებს საგადასახადო იურისდიქციას განსაკუთრებულ ეკონომიკურ ზონასა და კონტინენტურ შელფზე.

5.6 მუდმივი დაწესებულება

1. უცხოელი ფიზიკური პირის ან უცხოური საწარმოს შემოსავლებიდან გადასახადების აკრიფის და ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საკითხის გადაწყვეტისას მნიშვნელობა ენიჭება საქართველოს ტერიტორიაზე ამ პირის საქმიანობის (მათ შორის საქმიანობის სახისა და ხანგრძლივობის) ხასიათს. ასეთი საქმიანობის ხასიათის შესაფასებლად გამოიყენება *მუდმივი დაწესებულების* კონცეფცია.

მუდმივი დაწესებულება შეიძლება იყოს როგორც ფილიალი, უცხოური საწარმოს ან უცხოელი ფიზიკური პირის წარმომადგენლობითი ოფისი, ასევე ამ პირის საქმიანობის განხორციელების ნებისმიერი ადგილი.

მუდმივი დაწესებულებისათვის მნიშვნელობა არა აქვს ფორმალურ მოთხოვნებს (მაგალითად, რეგისტრაცია, რომელსაც მნიშვნელობა აქვს რეზიდენტობის განსაზღვრისათვის). მუდმივი დაწესებულების წარმოშობისათვის მთავარს წარმოადგენს ერთი სახელმწიფოს რეზიდენტის ფაქტიური საქმიანობა მეორე სახელმწიფოს ტერიტორიაზე.

გადასახადით დაბეგვრის მიზნებისათვის მუდმივი დაწესებულება განიხილება განცალკევებულ სუბიექტად, რომელიც დამოუკიდებლად ახორციელებს სამეწარმეო საქმიანობას. მუდმივი დაწესებულების მოგება – არის მოგება, რომელიც მას შეეძლო მიეღო, თუ იგი იქნებოდა დამოუკიდებელი განცალკევებული პირი, განხორციელებდა ასეთივე ან ანალოგიურ საქმიანობას, ასეთივე ან მსგავს პირობებში და იმოქმედებდა აბსოლიტურად დამოუკიდებლად იმ პირისაგან, რომლის მუდმივ დაწესებულებასაც იგი წარმოადგენს.

მუდმივი დაწესებულების ინსტიტუტი გამოიყენება მხოლოდ უცხოელი ფიზი-

იკური პირის ან უცხოური საწარმოს საგადასახადო სტატუსის განსაზღვრისათვის, მას არ გააჩნია ორგანიზაციულ-სამართლებრივი მნიშვნელობა და მხოლოდ ახასიათებს ამ პირის საქმიანობას სხვა სახელმწიფოს ტერიტორიაზე. მუდმივი დაწესებულების აკრედიტაციის არსებობის ან არარსებობის ფაქტს გადასახადით დაბეგვრის მიზნებისათვის მნიშვნელობა არ გააჩნია.

ტერმინი „მუდმივი დაწესებულება“, რომელიც წარმოიშვა ინგლისური ტერმინის „permanent establishment“-ის¹ თარგმანის შედეგად, არ არის წარმატებული, ვინაიდან არ გამოხატავს განსახილველი მოვლენის არსს.

დაბეგვრის მიზნებისათვის მუდმივ დაწესებულებაში იგულისხმება უცხოელი ფიზიკური პირის ან უცხოური საწარმოს მიერ სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელების საშუალებას სხვა სახელმწიფოს ტერიტორიაზე. მუდმივი დაწესებულება წარმოიქმნება, თუ ერთდროულად არსებობს რამოდენიმე საერთო პირობა.

პირველ პირობას წარმოადგენს საქმიანობის ადგილის არსებობა, რაც გულისხმობს უცხოელი ფიზიკური პირის ან უცხოური საწარმოს საქმიანობის განსახორციელებლად გამოყენებული ნებისმიერი შენობების, საშუალებების, დანადგარებისა და ა.შ. არსებობას, მიუხედავად იმისა გამოიყენება ისინი მხოლოდ ამ მიზნებისათვის თუ არა. საქმიანობის ადგილი შეიძლება იყოს, მაგალითად, ადგილი ბაზარზე ან საბაჟო საწყობის მუდმივად გამოყენებული ფართი (იმ საქონლის შესანახად, რომელიც ექვემდებარება საბაჟო გადასახადებით და მოსაკრებლებით დაბეგვრას) და ა.შ.

არსებობს საქმიანობის ადგილის ერთგვარი „პოზიტიური ჩამონათვალი“, რომელიც ქმნის მუდმივ დაწესებულებას: მმართველობის ადგილი, ფილიალი, ოფისი, ფაბრიკა, სახელოსნო, მაღარო, გაზის ან ნავთობის ჭაბურღილი, კარიერი ან ბუნებრივი რესურსების მოპოვების ნებისმიერი სხვა ადგილი, ასევე სამშენებლო მოედანი, სამონტაჟო ან საამწყობო ობიექტი.²

აღნიშნული ჩამონათვალი წარმოადგენს იმ საქმიანობის ადგილთა ჩამონათვალს, რომლებიც მთელი რიგი პირობების დაცვისას შეიძლება წარმოადგენდნენ მუდმივ დაწესებულებას.

უცხოელი ფიზიკური პირის ან უცხოური საწარმოს მუდმივი დაწესებულების არსებობის სავალდებულო პირობას, რომელიც უნდა იქნეს დაცული ნებისმიერ შემთხვევაში, წარმოადგენს ის გარემოება, რომ მოსალოდნელი დაწესებულების საქმიანობის ადგილი უნდა იმყოფებოდეს საქართველოს ტერიტორიაზე.

მუდმივი დაწესებულების არსებობის შემდეგ პირობას წარმოადგენს საქმიანობის ადგილის მუდმივი ხასიათი.

1. ასე, თუ სიტყვა „permanent“ ერთმნიშვნელოვნად ითარგმნება, როგორც მუდმივი, სიტყვა „establishment“-ს გააჩნია რამოდენიმე მნიშვნელობა – მეურნეობა, დაწესებულება, საწარმო, ორგანიზაცია, მაგრამ არც ერთი მათგანი სრულყოფილად არ ახასიათებს განსახილველ მოვლენას. ამასთან, ტერმინი „დაწესებულება“ შორსაა განსახილველი მოვლენის არსიდან.

2. OECD Model Taxation Convention on Income and on Capital / par. 1 of the Article 5 ჩამონათვალი უმნიშვნელო ცვლილებებით გამოიყენება საერთაშორისო შეთანხმებებში, ასევე საქართველოს კანონმდებლობაში.

მუდმივი დაწესებულება შეიძლება ჩაითვალოს არსებულად მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მისი საქმიანობის ადგილი არ ატარებს დროებით ხასიათს.

საქმიანობის ადგილი, რომელიც დაარსებული არ ყოფილა როგორც დროებითი, შეიძლება ჩაითვალოს მუდმივ დაწესებულებად, თუნდაც მან იარსებოს საკმაოდ არახანგრძლივი დროის განმავლობაში საქმიანობის განსაკუთრებული ხასიათის გამო ან შექმნილი გარემოებების გამო (მაგალითად, არახელსაყრელი ინვესტიციის გამო) და იქნეს ლიკვიდირებული დაგეგმილ ვადაზე ადრე. თუკი საქმიანობის ადგილი შექმნილია როგორც დროებითი, მაგრამ არსებობს ისე ხანგრძლივად, რომ არ შეიძლება ჩავთვალოთ ასეთად, იგი ითვლება მუდმივად, ე.ი. მუდმივ დაწესებულებად საქმიანობის დაწყების მომენტიდან.

მუდმივი დაწესებულების არსებობის მესამე სავალდებულო პირობას წარმოადგენს – *უცხოელი ფიზიკური პირის ან უცხოური საწარმოს მიერ ასეთი მუდმივი საქმიანობის ადგილიდან ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელება* (მთლიანად ან ნაწილობრივ). ამასთან, არ არის აუცილებელი, რომ ეს საქმიანობა იყოს მუდმივი, ე.ი. მიმდინარეობდეს ოპერაციების შეწყვეტის გარეშე, თუმცა ეს ოპერაციები უნდა ხორციელდებოდნენ რეგულარულ საფუძველზე.

მუდმივი დაწესებულება არსებობს იმ მომენტიდან, როდესაც უცხოელი ფიზიკური პირი ან უცხოური საწარმო იწყებს თავის საქმიანობას სხვა სახელმწიფოს ტერიტორიაზე რაიმე სახის ფიქსირებული ადგილის მეშვეობით. ამასთან, ის პერიოდი, რომლის განმავლობაშიც მიმდინარეობდა მოსამზადებელი სამუშაოები (თუ ეს სამუშაოები არსებითად განსხვავდებიან უცხოელი ფიზიკური პირის ან უცხოური საწარმოს ძირითადი საქმიანობისაგან) არ შეიძლება ჩაითვალოს მუდმივი დაწესებულების არსებობის პერიოდად. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-7 მუხლის თანახმად, ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც წარიმართება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგებისა (სქემა 5.7).

ამრიგად, მუდმივი დაწესებულება წარმოიქმნება იმ შემთხვევაშიც, თუ მოგების მისაღებად მიმართული საქმიანობა ხორციელდება იმ პირის მიერ, რომელიც არ არის რეგისტრირებული სამეწარმეო მიზნებისათვის.



სწორედ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების პირობა წარმოადგენს გადამწყვეტ პირობას, ვინაიდან პირის მიერ საქმიანობის განხორციელება თუ არ არის მიმართული მოგების მისაღებად, არ წარმოშობს მუდმივ დაწესებულებას.

საქართველოს კანონმდებლობა იძლევა მუდმივი დაწესებულების შემდეგ ცნებას. უცხოელი ფიზიკური პირის ან უცხოური საწარმოს *მუდმივ დაწესებულებად* საქართველოში ითვლება გადასახადის გადამხდელის დაწესებულება, რომლის მეშვეობითაც ის მთლიანად ან ნაწილობრივ ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას, რწმუნებული პირის საქმიანობის ჩათვლით.

მუდმივ დაწესებულებას უთანაბრდება:

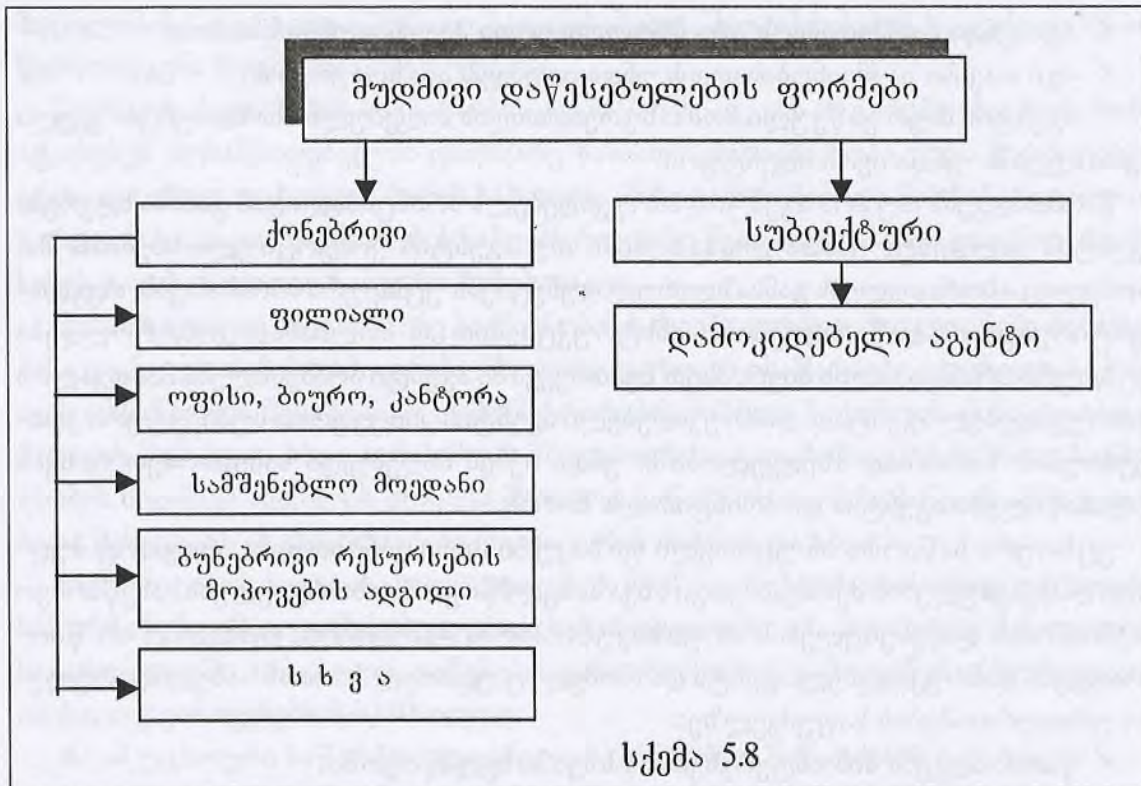
- სამშენებლო მოედანი, სამონტაჟო ან საამწყობო ობიექტი, აგრეთვე ასეთ ობიექტებთან დაკავშირებული საკონტროლო საქმიანობის განხორციელება;
- დანადგარი ან კონსტრუქცია, საბურღი დანადგარი ან ხომალდი, რომლებიც გამოიყენება ბუნებრივი რესურსების დასაზვერავად, აგრეთვე მათთან დაკავშირებული საკონტროლო საქმიანობის განხორციელება;
- მუდმივი ბაზა, სადაც არარეზიდენტი ფიზიკური პირი ეწევა სამეწარმეო საქმიანობას.

2. მუდმივი დაწესებულებები შეიძლება დავყოთ ქონებრივ და სუბიექტურ დაწესებულებებად. ქონებრივს მიეკუთვნება წარმომადგენლობათა ყველა ფორმა, რომლებიც წარმოიქმნებიან სხვა სახელმწიფოს ტერიტორიაზე უცხოელი ფიზიკური პირის ან უცხოური საწარმოს მუდმივი საქმიანობის ადგილის შედეგად. მათ მიეკუთვნება უცხოური კომპანიების ფილიალები, წარმომადგენლობები, სხვადასხვა სახის ოფისები, სამშენებლო მოედნები, ბუნებრივი რესურსების მოპოვების ადგილები და ა.შ. დაწესებულების სუბიექტურ ფორმებს მიეკუთვნება დაწესებულება, რომელიც წარმოიქმნება დამოკიდებული აგენტის საქმიანობის შედეგად (სქემა 5.8).

3. მუდმივი დაწესებულების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან საკითხს წარმოადგენს სამშენებლო მოედანი (ასევე სამონტაჟო ან საამწყობო ობიექტი). მიუხედავად იმისა, რომ სამშენებლო მოედანი არ წარმოადგენს უცხოელი ფიზიკური პირის ან უცხოური საწარმოს არც ფილიალს, არც წარმომადგენლობას, ქმნის მუდმივ დაწესებულებას და შესაბამისად გააჩნია ჩვეულებრივი საგადასახადო სტატუსი.

როგორც წესი ყოველი სამშენებლო მოედანი განიხილება როგორც მუდმივი დაწესებულება სამუშაოების დაწყების მომენტიდან.

მოქმედი საგადასახადო შეთანხმებები ადგენს, რომ სამშენებლო მოედნები, საამწყობო ან სამონტაჟო ობიექტები ქმნიან მუდმივ დაწესებულებას მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ისინი არსებობენ განსაზღვრული პერიოდის განმავლობაში. როგორც წესი ეს ვადა დგინდება 12 თვის ხანგრძლივობით. საქართველოში საგადასახადო აღრიცხვაზე დადგომას ექვემდებარება თითოეული სამშენებლო მოედანი, თუნდაც ერთმა და იმავე უცხოელმა პირმა განახორციელოს რამოდენიმე ობიექტის



მშენებლობა საქართველოს ტერიტორიაზე. მაგალითად, თუ ორმხრივი ხელშეკრულების საფუძველზე, სამშენებლო მოედანი არ ქმნის მუდმივ დაწესებულებას 12 თვიან პერიოდში, ხოლო სამუშაოები სრულდებოდა 370 დღის განმავლობაში, ასეთ შემთხვევაში დაწესებულების ხანგრძლივობის ვადა იქნება 370 დღე და შესაბამისად ამ პერიოდის განმავლობაში დაწესებულების მიერ მიღებული მოგება დაიბეგრება სამშენებლო მოედნის ადგილსამყოფელ სახელმწიფოში.

4. თუ უცხოელი ფიზიკური პირი ან უცხოური საწარმო საქართველოს ტერიტორიაზე საკუთარი საქმიანობის ადგილის შექმნის ნაცვლად ახორციელებს საქმიანობას საქართველოს რეზიდენტის მეშვეობით, მუდმივი დაწესებულების არსებობის შესახებ საკითხის გადაწყვეტისას გამოიყენება დამოკიდებული (რწმუნებული) და დამოუკიდებელი პირის კონცეფცია.

უცხოელი ფიზიკური პირი ან უცხოური საწარმო არ განიხილება როგორც მუდმივი დაწესებულების მქონე სხვა სახელმწიფოში, თუ იგი ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას ამ სახელმწიფოში ბროკერის, კომისიონერის ან ნებისმიერი სხვა დამოუკიდებელი სტატუსის მქონე აგენტის მეშვეობით, იმ პირობით, თუ ეს პირები მოქმედებენ თავიანთი ჩვეული პროფესიული საქმიანობის ფარგლებში¹. აგენტი ჩაითვლება დამოუკიდებლად შემდეგი პირობების არსებობისას:

1. ი. ხ., მაგალითად: საქართველოსა და საბერძნეთის რესპუბლიკას შორის შემოსავლებსა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ კონვენციის მე-5 მუხლის მე-9 პუნქტი. / ზ. ვაშაკიძე, ლ. ჩხიკვაძე, ვ. გიორგაძე „რეატიფიცირებული ხელშეკრულებები შემოსავლებსა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ“, წიგნი II., თბ. 2001 წ., გვ. 220.

- ✓ იგი უნდა მოქმედებდეს არა მხოლოდ ერთი პირის აგენტის სახით;
- ✓ იგი თავისი საქმიანობისათვის უნდა იღებდეს ანაზღაურებას;
- ✓ აგენტის მიერ გაწეული მომსახურებისათვის მიღებული ანაზღაურება ყველა შემთხვევაში უნდა იყოს იდენტური.

წარმოადგენს თუ არა აგენტი დამოუკიდებელს პრინციპალიდან განისაზღვრება აგენტის ვალდებულებათა დიაპაზონით. თუ აგენტის კომერციული საქმიანობა, რომელიც ახორციელებს განსაზღვრულ ფუნქციებს უცხოური პირისათვის, რეგლამენტირებულია დაწვრილებითი ინსტრუქციებით ან მთლიანად კონტროლდება უცხოური პრინციპალის მიერ, ასეთ შემთხვევაში აგენტი არ შეიძლება ჩაითვალოს დამოუკიდებელ აგენტად. დამოუკიდებელი აგენტის კიდევ ერთი სუბიექტური კრიტერიუმის ხარისხად მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული სამეწარმეო რისკის გადანაწილება აგენტსა და პრინციპალს შორის.

უცხოური საწარმო ან უცხოელი ფიზიკური პირი განიხილება, როგორც მუდმივი დაწესებულების მქონე, თუ იგი სხვა სახელმწიფოში ახორციელებს სამეწარმეო საქმიანობას დაწესებულების ან ფიზიკური პირის მეშვეობით, რომელიც არ წარმოადგენს დამოუკიდებელ აგენტს და რომელიც უცხოელ პირთან სახელშეკრულებო ურთიერთობების საფუძველზე:

- ✓ წარმოადგენს მის ინტერესებს ამ სხვა სახელმწიფოში;
- ✓ მოქმედებს მისი სახელით;
- ✓ გააჩნია ხელშეკრულებების დადების უფლებამოსილება მოცემული უცხოელი პირის სახელით, ან გააჩნია ხელშეკრულების არსებითი პირობების ჩამოყალიბების უფლებამოსილება;
- ✓ დამოკიდებული აგენტის საქმიანობა არ შემოიფარგლება იმ საქმიანობის სახეობებით, რომლებიც, როგორც წესი, შეთანხმებების თანახმად არ განიხილება მუდმივ დაწესებულებად.

იმისათვის, რომ წარმოიქმნას მუდმივი დაწესებულება დამოკიდებული აგენტის სახით, პირი ერთდროულად უნდა აკმაყოფილებდეს ყველა აღნიშნულ კრიტერიუმს. იმ შემთხვევაში, თუ ერთ-ერთი კრიტერიუმი არ სრულდება, მაგალითად, თუ პირს არ გააჩნია ხელშეკრულებების დადების უფლებამოსილება (და გააჩნია, მაგალითად, მხოლოდ ხელშეკრულების ხელმოწერის უფლება მას შემდეგ, რაც კომპანიის დირექტორთა საბჭომ მიიღო გადაწყვეტილება დაედო ხელშეკრულება), მაშინ ასეთი პირი არ შეიძლება განვიხილოთ როგორც დამოკიდებული აგენტი. შესაბამისად უცხოური საწარმოს ან უცხოელი ფიზიკური პირის საქმიანობა არ ჩაითვლება მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით განხორციელებულად.

5. საქართველოში არსებობს უცხოელი ფიზიკური პირის ან უცხოური საწარმოს საქმიანობის განსაზღვრული სახეები, რომელთა განხორციელებაც მათი ხანგრძლივობისა და საქმიანობის ადგილის მუდმივობის მიუხედავად, საგადასახადო კანონ-

მდებლობისა და საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმებების საფუძველზე არ წარმოადგენს მუდმივ დაწესებულებას.

საერთოს ასეთი სახის საქმიანობისათვის წარმოადგენს ის გარემოება, რომ ისინი ატარებენ მოსამზადებელ ან დამხმარე ხასიათს. ეს საქმიანობა უნდა წარმოებდეს ერთი და იმავე უცხოელი პირის სახელით, მისი სახსრებით და მისი სასარგებლოდ. გარდა ამისა, ასეთი საქმიანობის სახეებს როგორც წესი ძნელია მივაკუთვნოთ რაიმე სახის გადასახადით დასაბეგრი შემოსავალი.

მოსამზადებელ ან დამხმარე საქმიანობის სახეებს კერძოდ მიეკუთვნება შენობებისა და ნაგებობების გამოყენება მხოლოდ უცხოური საწარმოს კუთვნილი საქონლის ან ნაწარმის შენახვის ან დემონსტრირების მიზნით; საქონლის ან ნაკეთობათა მარაგის შენახვა – სხვა პირის მიერ მხოლოდ მისი გადამუშავების მიზნით; საქმიანობის მუდმივი ადგილის შენახვა მხოლოდ საწარმოსათვის საქონლის ან ნაკეთობათა შესყიდვის ან ინფორმაციის შეგროვების მიზნით და სხვა.¹

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-17-ე მუხლის თანახმად, უცხოური საწარმოს მუდმივ დაწესებულებად საქართველოში არ შეიძლება ჩაითვალოს საქართველოში არსებული დაწესებულება, რომელიც გამოიყენება (მიუხედავად იმისა, თუ ვინ იყენებს მას) მხოლოდ:

- ამ უცხოური საწარმოს კუთვნილი საქონლის ან ნაწარმის შესანახად;
- ამ უცხოური საწარმოს კუთვნილი საქონლის ან ნაწარმის მარაგების შესანახად – სხვა პირის მიერ მხოლოდ მისი გადამუშავების მიზნით;
- ამ უცხოური საწარმოს კუთვნილი საქონლის ან ნაწარმის შესყიდვის ან ინფორმაციის შეგროვების მიზნით;
- ამ უცხოური საწარმოს ინტერესებიდან გამომდინარე, სხვა მოსამზადებელი ან დამხმარე ხასიათის საქმიანობის გასაწევად;
- ზემოაღნიშნულ საქმიანობათა სახეობების ნებისმიერი კომბინაციის განსახორციელებლად.

საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი უცხოური საწარმოს შვილობილი საწარმო არ განიხილება ამ უცხოური საწარმოს მუდმივ დაწესებულებად (მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნული საწარმოს საქმიანობის მართვა ხორციელდება უცხოური საწარმოს ხელმძღვანელობით), ვინაიდან გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის ასეთი შვილობილი საწარმო წარმოადგენს დამოუკიდებელ სუბიექტს და დამოუკიდებელ გადასახადის გადამხდელს. მთელი რიგი პირობების არსებობისას შვილობილმა საწარმომ შეიძლება წარმოქმნას მუდმივი დაწესებულება, როგორც დამოკიდებულმა აგენტმა.

შვილობილი კომპანია განიხილება უცხოური საწარმოს მუდმივ დაწესებულებად.

1. იხ. მაგალითად: საქართველოს მთავრობისა და რუმინეთის მთავრობის შორის შემოსავლებსა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ კონვენციის 5.4 მუხლი. /ზ.ვაშაქიძე, ლ.ჩხიკვაძე, ვ.გიორგაძე „რეატიფიკირებული ხელშეკრულებები შემოსავლებზე და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ“, თბ., 2001, გვ. 187.

ბად, თუ იგი სახელშეკრულებო ურთიერთობების საფუძველზე წარმოადგენს ამ უცხოური საწარმოს ინტერესებს საქართველოში და გააჩნია მისი სახელით ხელშეკრულებების დადების უფლებამოსილება, ე.ი. მიეკუთვნება დამოკიდებულ (რწმუნებულ) აგენტთა კატეგორიას.

თუ უცხოელი იურიდიული პირი სხვა სახელმწიფოში ეწევა საქმიანობას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელს მუდმივ დაწესებულებასთან დაკავშირებული მიღებული შემოსავლების მიხედვით. ამასთან, აღნიშნული შემოსავალი (მოგება) განისაზღვრება, როგორც სხვაობა მუდმივ დაწესებულებასთან დაკავშირებულ მიღებულ შემოსავლებსა და მოქმედი კანონმდებლობით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის პირდაპირი მეთოდისა და საბუღალტრო და საგადასახადო აღრიცხვა-ანგარიშგების მონაცემების საფუძველზე.

იმ შემთხვევაში, თუ უცხოელი იურიდიული პირის შემოსავალი დაკავშირებული არ არის მუდმივ დაწესებულებასთან და შემოსავლის წყარო ამ სახელმწიფოშია, იგი ექვემდებარება დაბეგვრას გაცემის წყაროს მიხედვით დაქვითვების გარეშე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 64-ე მუხლის თანახმად, საქართველოს წყაროდან მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება დივიდენდები, პროცენტები, სადაზღვევო შენატანები, რომლებიც გადახდილია რისკის დაზღვევის ან გადაზღვევის ხელშეკრულებათა საფუძველზე საქართველოს საწარმოს ან ინდივიდუალური საწარმოს მიერ და სხვა შემოსავლები, რომლებიც არ მიეკუთვნება არარეზიდენტის საქართველოს ტერიტორიაზე მდებარე მუდმივ დაწესებულებას.

5.7 საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრა. ორმაგი დაბეგვრის წარმოშობის მიზეზები და თავიდან აცილების საშუალებები

1. გადასახადებით დაბეგვრის დარგში ეროვნულ სამართლებრივ სისტემებს შორის ხშირად წარმოიქმნება კონფლიქტური სიტუაციები, დაკავშირებული მრავალჯერად დაბეგვრასთან. ამგვარი სიტუაციები განპირობებულია იმით, რომ ყველა სახელმწიფო თავისებურად წყვეტს საკითხს საგადასახადო ვალდებულების ისეთი ელემენტების ურთიერთკავშირის კონსტრუქციის შესახებ, როგორიცაა დაბეგვრის სუბიექტი და გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი.

საერთაშორისო იურიდიული მრავალჯერადი (ორმაგი და მეტი) დაბეგვრა შეიძლება განვსაზღვროთ, როგორც ორ (და მეტ) სახელმწიფოში ერთი და იმავე გადასახადის გადამხდელის ერთი და იმავე გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის დროს ერთსა და იმავე პერიოდში მსგავსი გადასახადებით დაბეგვრა.¹

ორმაგი დაბეგვრა უქმნის არახელსაყრელ პირობებს საქონლისა და მომსახურე-

1. Double Taxation Conventions and International Tax Law, Philip Baker, of Gray's Inn Barrister, 1994, გვ. 11.

ბის გაცვლას, აგრეთვე ტექნოლოგიების, კაპიტალის და მოსახლეობის მოძრაობას. სწორედ ამიტომ არსებობს მწვავე აუცილებლობა, რათა თავიდან იქნას აცილებული ის წინააღმდეგობები, რომლებსაც იგი ქმნის ქვეყნებს შორის ეკონომიკური ურთიერთთანამშრომლობის განვითარების გზაზე.

ორმაგი დაბეგვრის განმსაზღვრელ მაჩვენებლებს წარმოადგენენ:

- ✓ დაბეგვრის ობიექტის იგივეობა;
- ✓ დაბეგვრის სუბიექტის იგივეობა;
- ✓ გადასახადის გადახდის ვადების იგივეობა;
- ✓ საგადასახადო შენატანების იდენტურობა.

საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრა შეიძლება წარმოიშვას შემდეგ შემთხვევებში:¹

- თუ რამდენიმე სახელმწიფოს ეროვნული კანონმდებლობით გადასახადის გადამხდელი ითვლება რეზიდენტად და შესაბამისად ეკისრება შეუზღუდავი საგადასახადო ვალდებულება თითოეული მათგანის წინაშე გადასახადით დაბეგვრის ობიექტებთან დაკავშირებით (ერთდროული სრული საგადასახადო ვალდებულება);

- თუ ერთი ქვეყნის რეზიდენტს წარმოექმნა გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი სხვა სახელმწიფოს ტერიტორიაზე და ორივე სახელმწიფო კრეფს გადასახადს ამ გადასახადით დასაბეგრი ობიექტიდან;

- თუ რამდენიმე სახელმწიფო ბეგრავს გადასახადის გადამხდელს, რომელიც არ წარმოადგენს არც ერთი მათგანის რეზიდენტს გადასახადებით დაბეგვრის იმ ობიექტებზე, რომლებიც წარმოექმნა მას ამ სახელმწიფოებში (ერთდროული შეზღუდული საგადასახადო პასუხისმგებლობა).

იურიდიული მრავალმაგი დაბეგვრის გარდა არსებობს ეკონომიკური მრავალმაგი დაბეგვრა. ეს ცნება ნიშნავს ერთი და იმავე საგადასახადო ბაზის დაბეგვრას მსგავსი გადასახადებით სხვადასხვა პირებთან. ეკონომიკური მრავალმაგი დაბეგვრის ტიპიურ მაგალითს წარმოადგენს გადასახადის აკრეფა საწარმოს განაწილებული მოგების წილიდან. პირველად მოგების გადასახადით იბეგრება საწარმომ, ხოლო შემდეგ გადასახადს დივიდენდის მიმღები აქციონერები იხდიან.

ამ პრობლემის გადაწყვეტა არ წარმოადგენს საერთაშორისო საგადასახადო სამართლის ამოცანას. იგი განიხილება ეროვნულ კანონმდებლობაში.

2. საერთაშორისო ორმაგ დაბეგვრას ძირითადად ვხვდებით ფიზიკური და იურიდიული პირების ქონებისა და შემოსავლების დაბეგვრის შემთხვევაში. მისი წარმოშობის ძირითადი მიზეზი მდგომარეობს სახელმწიფოს სუვერენიტეტის პრინციპში, რომელიც გულისხმობს სახელმწიფოს მიერ საკანონმდებლო აქტების მიღების განსაკუთრებულ უფლებას და მათ სავალდებულო აღსრულებას ქვეყნის მთელ ტერიტორიაზე. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ყოველი ქვეყნის ეროვნულ საგადასახადო კანონმდებლობას გააჩნია თავისი განსაკუთრებულობა, რაც იწვევს გან-

1. Double Taxation Conventions and International Tax Law. Philip Baker, of Gray's Inn Barrister, 1994, გვ. 366.

საზღვრულ კოლიზიებს. მაგალითად, რამდენიმე სახელმწიფო თვლის ერთსა და იმავე სუბიექტს თავის გადასახადის გადამხდელად ან ერთი ქვეყნის ტერიტორიაზე წარმოქმნილი დაბეგვრის ობიექტი იმავდროულად წარმოადგენს დაბეგვრის ობიექტს სხვა ქვეყნის კანონმდებლობითაც. საქართველოში საშემოსავლო გადასახადით იბეგრება რეზიდენტის მიერ მიღებული ყველა შემოსავალი, მიუხედავად იმისა სად არის იგი მიღებული – საქართველოში თუ მის ფარგლებს გარეთ. ამავდროულად მეორე ქვეყანაში, მაგალითად, საფრანგეთში, საშემოსავლო გადასახადით იბეგრება ყველა შემოსავალი, რომელიც მიღებულია მის ტერიტორიაზე, გადამხდელის მუდმივი საცხოვრებელი ადგილის მიუხედავად. ამიტომ საქართველოს მოქალაქე, რომელიც საფრანგეთში მიიღებს საავტორო ჰონორარს წიგნის გამოცემით, ფორმალურად ვალდებული იქნება გადაიხადოს საშემოსავლო გადასახადი ერთი და იგივე ჰონორარიდან ორჯერ – როგორც საფრანგეთის, ასევე საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით.

საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრა ზრდის გადამხდელის ხარჯებს, რაც მას ნაკლებად აქტიურს ხდის საგარეო ეკონომიკურ ურთიერთობებში, ან გადამხდელი იძულებულია მიუღებელი მოგების ანაზღაურების მიზნით გაზარდოს საქონლის ფასები. ყოველივე ეს მოქმედებს საქმიან ინტეგრაციაზე და საქონლის, მომსახურების, ტექნოლოგიების საერთაშორისო ცვლაზე, კაპიტალის ექსპორტზე, კონკურენციის დონეზე მსოფლიო ბაზარზე. ორმაგი დაბეგვრის ან მისი შედეგების თავიდან აცილების პრობლემების გადაწყვეტას ცდილობს ყველა სახელმწიფო, რომელსაც სურვილი აქვს მონაწილეობა მიიღოს საერთაშორისო ეკონომიკურ პროცესებში.

3. საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის საპირისპიროდ გვევლინება *ანტიდაბეგვრა*, რომელიც წარმოიშობა სხვადასხვა ქვეყნების საგადასახადო სისტემების შეუსაბამობის შედეგად. ამ შემთხვევაში არც ერთი სახელმწიფო არ ცნობს რომელიმე გადასახადის გადამხდელს ან დაბეგვრის ობიექტს თავისად.

თუ ორმაგი დაბეგვრა იწვევს ზედმეტ დაბეგვრას, ანტიდაბეგვრა – მის არ არსებობას ან შემცირებას.

ანტიდაბეგვრა ხორციელდება დასაბეგრი ბაზის გადატანის გზით იმ ქვეყანაში, სადაც არსებობს გადასახადების შედარებით დაბალი დონე. მაგალითად, საფრანგეთის იურისდიქცია შეზღუდულია მხოლოდ იმ შემოსავლებით, რომლებიც მიღებულია მის ტერიტორიაზე. შესაბამისად, თუ ფრანგული კომპანია გადაადგილებს თავის კაპიტალს (გადაიტანს წარმოებას) სხვა ქვეყანაში, სადაც აღნიშნული შემოსავლები იბეგრება უმნიშვნელო განაკვეთებით, კომპანიის მიერ მიღწეული იქნება მნიშვნელოვანი ეკონომია გადასახადებისაგან თავის არიდების ხარჯზე. მეორე მაგალითის სახით შეიძლება განვიხილოთ შემთხვევა, როდესაც კომპანია იქმნება დიდ ბრიტანეთში, მაგრამ იმართება სხვა ქვეყნიდან, მაგალითად აშშ-დან. ამ შემთხვევაში

კომპანია არ წარმოადგენს დიდი ბრიტანეთის რეზიდენტს, სადაც რეზიდენტებად ითვლებიან კომპანიები, რომლებსაც ქვეყანაში გააჩნიათ ფაქტიური ხელმძღვანელობის ცენტრი და არც აშშ-ში, სადაც რეზიდენტობის კრიტერიუმად ითვლება კომპანიის შექმნის (ინკორპორაციის) ადგილი. შესაბამისად, თუ კომპანია რომელიმე მესამე ქვეყანაში მიიღებს შემოსავლებს, სადაც ამგვარი შემოსავლები იბეგრება უმნიშვნელო განაკვეთებით, მაშინ იგი მიიღებს მნიშვნელოვან უპირატესობას.¹

ანტიდაბეგვრას, ისევე როგორც ორმაგ დაბეგვრას, გააჩნია თავისი ეკონომიკური შედეგები. ანტიდაბეგვრის შედეგად მიღებული უპირატესობა იწვევს საერთაშორისო გარიგებების რენტაბელობის ზრდას და საერთაშორისო კავშირების მქონე საწარმოებს აყენებს გაცილებით ხელსაყრელ მდგომარეობაში. მეორეს მხრივ, ქვეყნის შიგნით საქმიანობა ნაკლებად ხელსაყრელი და მიმზიდველი ხდება, რითაც მცირდება საკუთარი ეკონომიკის განვითარებაში მონაწილეობის ინტერესი.

4. საერთაშორისო სამართალი არ ითვალისწინებს საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის ამკრძალავ საერთო წესებს. სახელმწიფოს უფლება აქვს აკრიფოს გადასახადი თავის ტერიტორიაზე ეროვნული საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად. სწორედ ამიტომ პრაქტიკაში, საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნით, გამოიყენება როგორც ცალმხრივი ღონისძიებები, რომლებიც დაკავშირებულია შიდასახელმწიფოებრივი საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამის ნორმებთან, ასევე მრავალმხრივი ღონისძიებები, რომლებიც დაკავშირებულია ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებებთან და კონვენციებთან.

საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესაძლებლობებს მიეკუთვნება:

- ✓ განთავისუფლების მეთოდი;
- ✓ ჩათვლის მეთოდი;
- ✓ გამოქვითვის მეთოდი.

განთავისუფლების მეთოდის შესაბამისად სახელმწიფოები მოლაპარაკების გზით ინაწილებენ მათ საგადასახადო იურისდიქციის ქვეშ მოქცეულ სხვადასხვა კატეგორიის შემოსავლებს და დაბეგვრის ობიექტებს. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, სახელმწიფო უარის აცხადებს იმ გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის დაბეგვრაზე, რომელიც იბეგრება სხვა სახელმწიფოში. შეთანხმებები, რომლებშიც გამოყენებულია მოცემული მეთოდი, განსაზღვრავენ იმ შემოსავლებისა და დაბეგვრის ობიექტების ცალკეულ სახეებს, რომლებიც იბეგრება ერთ ქვეყანაში და თავისუფლდება მეორეში.

ჩათვლის მეთოდი წარმოადგენს საზღვარგარეთ გადახდილი გადასახადების ჩათვ-

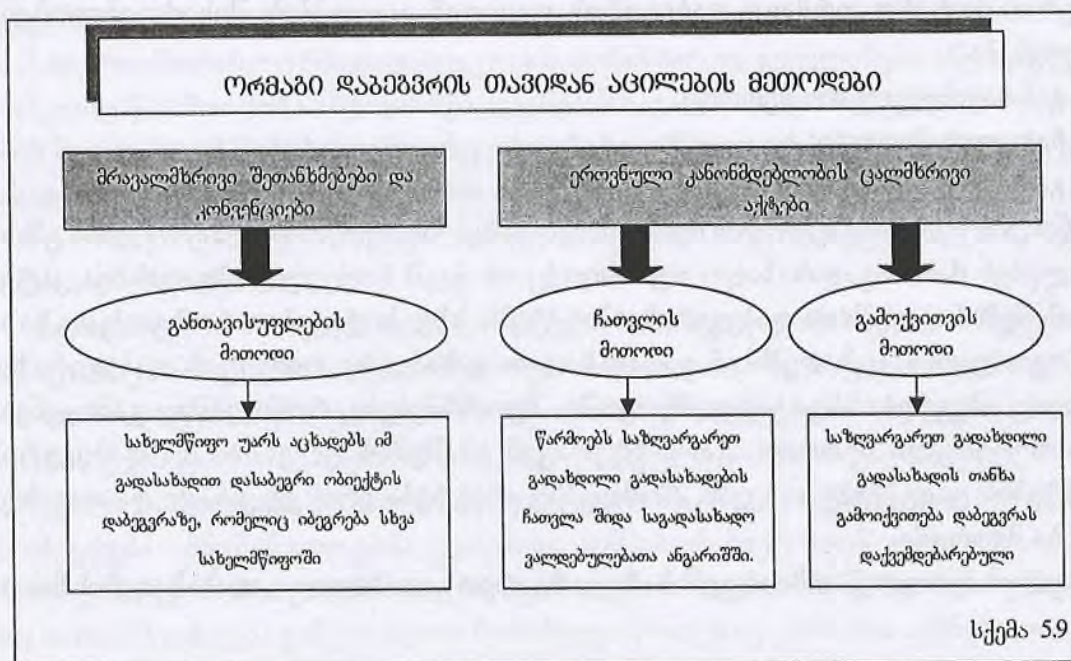
1. Основы налогового права. Учебно-методическое пособие / Под ред. С. Пепеляева. М.: 1995, гл. 160.

ლას შიდა საგადასახადო ვალდებულებათა ანგარიშში, ე.ი. გადამხდელის დასაბეგრი ბაზა ყალიბდება იმ შემოსავლების გათვალისწინებით, რომლებიც მიღებულია საზღვარგარეთ, ხოლო შემდეგ გადასახადების გამოანგარიშებული თანხებიდან გამოიქვითება საზღვარგარეთ გადახდილი გადასახადები.

საგადასახადო ჩათვლის მექანიზმი გათვალისწინებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 65-ე მუხლით, რომლის თანახმადაც, საქართველოს ფარგლებს გარეთ გადახდილი საშემოსავლო გადასახადის ან მოგების გადასახადის თანხები ჩაითვლება საქართველოში გადასახადის გადახდისას. ამასთან, ჩათვლილი თანხების ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს გადასახადის იმ თანხებს, რომელიც ღარიცხული იქნებოდა საქართველოში ამ შემოსავალზე ან მოგებაზე, საქართველოში მოქმედი წესითა და განაკვეთებით.

გამოქვითვის მეთოდი განიხილავს საზღვარგარეთ გადახდილ გადასახადს ხარჯის სახით, რომელიც გამოიქვითება დაბეგვრას დაქვემდებარებული შემოსავლების თანხიდან. ვინაიდან გამოქვითვის მეთოდი საზღვარგარეთ გადახდილი გადასახადის თანხით ამცირებს მხოლოდ დასაბეგრ ბაზას და არა უშუალოდ გადასახადს, მისი გამოყენება ნაკლებად ხელსაყრელია, ვიდრე საგადასახადო ჩათვლის გამოყენება.¹ (იხ. სქემა 5.9).

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ, საერთაშორისო შეთანხმებებში ძირითადად გამოიყენება განთავისუფლების მეთოდი. ამ შემთხვევაში ერთი სახელმწიფო არ ბეგრავს გადასახადით (ანთავისუფლებს დაბეგვრისაგან) იმ შემოსავალს, რომელიც იბეგრება მეორე სახელმწიფოში. ორმაგი დაბეგვრის თავიდან



სქემა 5.9

1. Козырин А. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: 1993, гл. 44-45.

აცილების შესახებ სახელმწიფოთაშორისო ხელშეკრულებებში მხარეები განსაზღვრავენ იმ შემოსავლების სახეებს, რომლებიც დაექვემდებარება თითოეული ქვეყნის საგადასახადო იურისდიქციას. ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ შეთანხმებებით აღნიშნული პრობლემა პრაქტიკულად სრული მოცულობით წყდება. იმ შემთხვევაში, თუ რაიმე საკითხი ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ შეთანხმებებით არ დარეგულირდა, მაშინ გამოიყენება ეროვნული კანონმდებლობის ნორმები.

ამრიგად, ორმაგი დაბეგვრა შეიძლება თავიდან აცილებულ იქნას ორი ძირითადი საშუალებით: ცალმხრივად (ქვეყნის შიდა საგადასახადო კანონმდებლობის დახმარებით) და მრავალმხრივად (ორ ან მეტ სახელმწიფოს შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ხელშეკრულებების დადებით).

სახელმწიფოს ეროვნული კანონმდებლობა, როგორც წესი, აღიარებს დაბეგვრის ერთჯერადობის პრინციპს. ერთი და იგივე ობიექტი შეიძლება დაიბეგროს ერთი სახის გადასახადით მხოლოდ ერთხელ, გადასახადით დაბეგვრის კანონით განსაზღვრულ პერიოდში. ეს პრინციპი გამოიყენება საერთაშორისო დაბეგვრის მიმართაც.

სახელმწიფოს ეროვნული კანონმდებლობა ითვალისწინებს იურიდიული მრავალმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ღონისძიებებს მხოლოდ თავისი ქვეყნის რეზიდენტებისათვის. ეროვნულ კანონმდებლობას შეუძლია მხოლოდ ნაწილობრივ გადაწყვიტოს ორმაგი (მრავალმაგი) დაბეგვრის პრობლემა.

5.8 საგადასახადო სისტემების უნიფიკაცია. მსოფლიო საგადასახადო კოდექსი

1. თანამედროვე ეკონომიკის გლობალიზაცია, საერთაშორისო სამეურნეო კავშირების გაფართოება, სულ უფრო და უფრო მეტი ქვეყნების მრავალმხრივ ოპერაციებში მონაწილეობა იწვევს სახელმწიფოთა საგადასახადო სისტემებში მუდმივად ცვლილებების შეტანის აუცილებლობას.

სახელმწიფოთა საგადასახადო სისტემების განსხვავება ზეგავლენას ახდენს ნებისმიერი ქვეყნისა და მათ შორის საქართველოს საგარეო კონკურენტუნარიანობაზე. თუ გამოვრიცხავთ ობიექტურ ფაქტორებს (მაგალითად, გეოგრაფიულს), მაშინ ქვეყნის საგარეო კონკურენტუნარიანობის მაჩვენებელი განისაზღვრება მისი სამეურნეო კომპლექსის შესაძლებლობით აწარმოოს საერთაშორისო ბრუნვაში მოქცეული საქონელი და მომსახურება (შესაბამისი ხარისხის და დადგენილი სტანდარტების პირობით) სხვა ქვეყნებთან შედარებით ნაკლები დანახარჯებით.

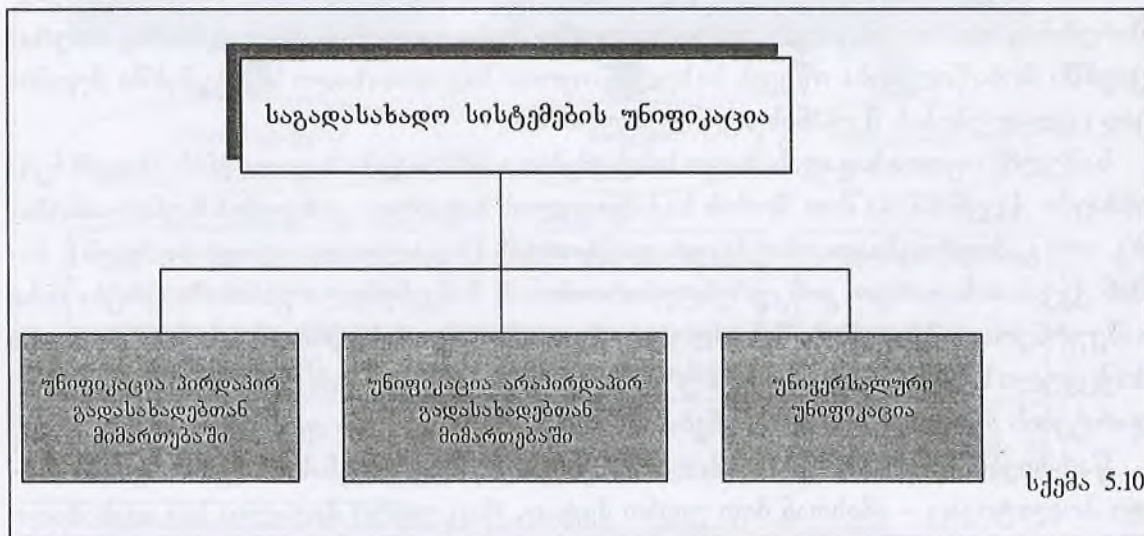
წარმოების ყველა ფაქტორის ღირებულებაზე ზეგავლენას ახდენს საგადასახადო პოლიტიკაც – ამასთან მით უფრო მეტად, რაც უფრო მაღალია საგადასახადო

ტვირთის დონე ქვეყანაში. საგადასახადო პოლიტიკისა და საგადასახადო განაკვეთების მეშვეობით ქვეყნები ახორციელებენ კონკურენციას მათ მიერ წარმოებული საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) ადგილისათვის მსოფლიო ბაზარზე. ნათელია, რომ სხვა თანაბარი პირობების არსებობისას ნაკლები საგადასახადო ტვირთის მქონე ქვეყანა მიიღებს უპირატესობას, ვინაიდან მის საქონელმწარმოებლებს შეუძლიათ მსოფლიო ბაზარს მიაწოდონ საქონელი კონკურენტის შედარებით ნაკლები ფასებით.

2. ამ თვალსაზრისით საქართველოს მდგომარეობა უაღრესად არახელსაყრელია – საქონლის დაბალი ხარისხი და მაღალი საგადასახადო განაკვეთები. პრობლემას ართულებს ასევე საერთაშორისო გარიგებების განხორციელებისას ორმაგი დაბეგვრა. ორმაგი დაბეგვრის ეკონომიკური არამიზანშეწონილობა თანამედროვე პირობებში აშკარად ნათელია: იგი ხელს უშლის კაპიტალის მოძრაობას ერთი ქვეყნიდან მეორეში, რაც არ შეესაბამება საერთაშორისო ეკონომიკური ურთიერთობების გლობალიზაციის ზოგად ტენდენციებს. შედეგად კაპიტალთა შერწყმა წარმოებს იმ ქვეყნებში, სადაც სხვა თანაბარი პირობების არსებობისას დაბეგვრა ოპტიმალურია.

საგადასახადო სისტემების უნიფიკაციის მთავარ ამოცანას წარმოადგენს ყველა სახელმწიფოს საგადასახადო პოლიტიკის კოორდინაცია, გადასახადებით დაბეგვრის პრინციპებისა და მეთოდების დაახლოება, მსგავსი საგადასახადო განაკვეთების დადგენა, ე.ი. საგადასახადო სისტემებისათვის ერთგვაროვნების მიცემა, ხოლო იდეაში – იდენტური საგადასახადო სისტემების შექმნა.

უნიფიკაციის ძირითად მიმართულებებს წარმოადგენენ: საგადასახადო სისტემების უნიფიკაცია არაპირდაპირ გადასახადებთან მიმართებაში, უნიფიკაცია პირდაპირ გადასახადებთან მიმართებაში, ასევე საგადასახადო სისტემების უნივერსალური უნიფიკაცია (სქემა 5.10).



სქემა 5.10

უნიფიკაცია არაპირდაპირ გადასახადებთან მიმართებაში. საგადასახადო სისტემების უნიფიკაციის განსაკუთრებით ნათელ მაგალითს წარმოადგენს ევროპის კავშირი, რომლის ფარგლებშიც მიმდინარეობს ინტენსიური მუშაობა საგადასახადო კანონმდებლობის ჰარმონიზაციისათვის. პირველ რიგში აუცილებელია ალინიშნოს საბაჟო კავშირის შექმნა, აგრეთვე 1977 წლის 17 მაისს საბჭოს მიერ მიღებული მეექვსე დირექტივა, რომელიც შეეხება წევრი სახელმწიფოების მიერ დამატებული ღირებულების გადასახადის შესახებ კანონმდებლობის უნიფიკაციას.

უნიფიკაცია პირდაპირ გადასახადებთან მიმართებაში. პირდაპირი დაბეგვრის უნიფიკაციის ამოცანას პირველ რიგში ასრულებენ შეთანხმებები ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ, რომლის საფუძველს წარმოადგენს ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის 1977 წლის კონვენცია ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ (1992 წელს შეტანილი ცვლილებებით). ეს დოკუმენტი წარმოადგენს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ უმეტესი მოქმედი ორმხრივი შეთანხმებების საფუძველს. ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის პერსპექტიულ მიზანს წარმოადგენს მონაწილე სახელმწიფოებს შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ ერთიანი ხელშეკრულების დადება, თუმცა ამ საკითხის საბოლოო გადაწყვეტამდე ჯერ კიდევ შორსაა. გარდა ამისა, ეთგო – ეს „მდიდართა კლუბია“, ამ ორგანიზაციის მონაწილეებს წარმოადგენენ ეკონომიკურად განვითარებული სახელმწიფოები და ამიტომ ამ ორგანიზაციის საქმიანობა მოიცავს მხოლოდ მონაწილე ქვეყნების მცირე რაოდენობას. ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის წევრი ქვეყნებია: ავსტრია, ბელგია, კანადა, დანია, საფრანგეთი, გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკა, საბერძნეთი, ირლანდია, ისლანდია, იტალია, ლუქსემბურგი, ნიდერლანდები, ნორვეგია, პორტუგალია, ესპანეთი, შვეცია, შვეიცარია, თურქეთი, დიდი ბრიტანეთი, აშშ, იაპონია, ფინეთი, ავსტრია, ახალი ზელანდია, მექსიკა, ჩეხეთი, უნგრეთი, პოლონეთი, კორეა, სლოვაკეთი.

საქართველო არ წარმოადგენს ამ ორგანიზაციის წევრს, მაგრამ ორმხრივი შეთანხმებების დადებისას იყენებს ეთგო-ს მოდელს და ამ მხრივ შეაქვს თავისი წვლილი საგადასახადო სისტემების უნიფიკაციის საქმეში.

საგადასახადო სისტემების უნივერსალური უნიფიკაცია. გაერთიანებული ერების ორგანიზაცია, ამა თუ იმ საერთაშორისო პროგრამების ჩარჩოებში, ახორციელებს განსაზღვრული პროექტების დამუშავებასა და დანერგვას საბაზრო რეფორმებისა და ეკონომიკური გარდაქმნების განმახორციელებელი ქვეყნებისათვის დახმარების გაწევის მიზნით. ასეთი თანამშრომლობის ერთ-ერთ მიმართულებას ეროვნული საგადასახადო სისტემის ფორმირებისათვის, ჩამოყალიბებისათვის და განვითარებისათვის დახმარების გაწევა წარმოადგენს, რომელიც აერთიანებს ფინანსური და სამართლებრივი აზროვნების ყველა მიღწევას, ასევე პასუხობს თანამედროვე საერთაშორისო ეკონომიკის მოთხოვნებს.

სწორედ საერთაშორისო საგადასახადო პროგრამის ჩარჩოებში ერთ-ერთი ასეთი ღონისძიების განხორციელებისას წარმოიშვა ტიპური მსოფლიო საგადასახადო კოდექსის მომზადების იდეა. მისი ძირითადი მიზანია მისცეს რეფორმების გზაზე მდგარ ქვეყნებს შესაძლებლობა მოაწესრიგონ საგადასახადო ურთიერთობები მეცნიერულ საფუძველზე, შექმნან ერთიანი ტერმინოლოგია და მსგავსი განმარტებები.¹

დოკუმენტი „მსოფლიო საგადასახადო კოდექსის საფუძვლების“ სახით მომზადდა და გამოქვეყნდა 1993 წელს. მისი ავტორები არიან ჰარვარდის უნივერსიტეტის (აშშ) სპეციალისტები - უორდ ჰასსი და დონალდ ლუბიკი. საფუძვლები იკავებენ დაახლოებით 300 გვერდს, შეიცავს 591 მუხლსა და მის კომენტარებს.

მიუხედავად იმისა, რომ კოდექსი ტიპურია, მასში მითითებულია საგადასახადო შენატანების კონკრეტული განაკვეთები, დაუბეგრავი მინიმუმები და საგადასახადო შეღავათები. ავტორთა აზრით, მოცემული მაჩვენებლები, მათი პირობითობის მიუხედავად, ახლოსაა რეალურთან. ამასთან, კოდექსის არც ტექსტი და არც განაკვეთები არ წარმოადგენენ აუცილებლობას იმ ქვეყნებისათვის, რომლებიც მოისურვებენ გამოიყენონ იგი და ატარებენ მხოლოდ სარეკომენდაციო ხასიათს. სახელმწიფოს კონკრეტული ეკონომიკური და სამართლებრივი პირობები უნდა იქნეს გათვალისწინებული ამ ქვეყნების სპეციალისტების მიერ თავიანთი ეროვნული საგადასახადო კანონმდებლობის მომზადებისას.

კოდექსის პრინციპულ მომენტად გვევლინება დებულება, რომლის შესაბამისადაც შეღავათების დიდი ოდენობა გარდაუვლად ართულებს საგადასახადო სისტემას და არღვევს მის ეფექტურობას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, კოდექსში არ არის გათვალისწინებული შეღავათები, გადასახადებისაგან დროებითი ან მუდმივი განთავისუფლება.

განვითარებადი ქვეყნების ეკონომიკის სპეციფიკიდან გამომდინარე, კოდექსი ითვალისწინებს, რომ მათი ძირითადი შემოსავლების ნაწილი უნდა ჩამოყალიბდეს საბაჟო გადასახადების, დამატებული ღირებულების გადასახადის, აქციზისა და საწარმოთა მოგების გადასახადის ხარჯზე.

გადასახადების სისტემა, კოდექსის შესაბამისად, მოიცავს ინდივიდუალურ საშემოსავლო გადასახადსაც ფიზიკური პირებიდან, რომელიც ეხება მხოლოდ მოსახლეობის იმ ნაწილს, რომელთაც გააჩნია მაღალი შემოსავლები. კოდექსში ინდივიდუალური საშემოსავლო გადასახადი განხილულია მოგების გადასახადთან ერთად, მათი იდენტურობის გამო.

1. Бутаков Д. Основы Мирового налогового кодекса / Финансы, 1996, N 8-9.

5.9 ოფშორული მექანიზმების გამოყენება საერთაშორისო დაბეგვრისას.
საგადასახადო თავშესაფრები და საგადასახადო ოაზისები

1. ეკონომიკურად განვითარებულ ზოგიერთ ქვეყანაში არსებული მაღალი საგადასახადო ტვირთი (მაგალითად, აშშ-ში, გერმანიაში, იაპონიაში, დიდ ბრიტანეთში, საფრანგეთში, იტალიაში კორპორაციათა მოგების გადასახადმა ცალკეულ შემთხვევაში შეიძლება მიაღწიოს 40-50 %-ს), აიძულებს გადასახადის გადახდელს მოძებნონ გადასახადებისაგან თავის არიდების ესა თუ ის მექანიზმები.

თითქმის ნებისმიერ ქვეყანაში არსებობს *საქმიანობის სახე* ან ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა, რომლის დაბეგვრის რეჟიმი ეროვნული საგადასახადო კანონმდებლობის სპეციფიკის წყალობით შედარებით შეღავათიანია. ამასთან, ცალკეული სახელმწიფოები საგადასახადო პოლიტიკას აგებენ ისე, რომ მიიზიდონ თავიანთი საგადასახადო იურისდიქციის ქვეშ უცხო ქვეყნების ფირმები დაბეგვრის განსაკუთრებით შეღავათიანი რეჟიმის ან მათთვის მნიშვნელოვანი საგადასახადო შეღავათების დაწესებით. ასეთ ქვეყნებს *საგადასახადო თავშესაფრებს* უწოდებენ. აღნიშნულ ქვეყნებში უცხოელ კომპანიებს გადააქვთ კაპიტალი და იქ ახორციელებენ თავიანთ საფინანსო საქმიანობას. საგადასახადო თავშესაფრებისაგან აუცილებელია განვასხვავოთ *საგადასახადო ოაზისი* ანუ ერთი სახელმწიფოს ფარგლებში არსებული ტერიტორია, რომელზეც მოქმედებს (მუდმივად ან დროებით) დაბეგვრის შეღავათიანი რეჟიმი. საგადასახადო ოაზისებს, როგორც წესი, მიეკუთვნებიან პორტები, ეკონომიკური ზონები, თავისუფალი სამეწარმეო ზონები და ა.შ. ასეთ ზონებში მოქმედებს დაბეგვრის განსაკუთრებული რეჟიმი, რომელიც სტიმულს აძლევს უცხოური ინვესტიციების მიზიდვას და სამეწარმეო საქმიანობას.

საგადასახადო თავშესაფრების რიცხვში გამოყოფენ მთელ რიგ ქვეყნებს (ძირითადად სამრეწველო განვითარების დაბალი დონით), რომლებიც უცხოური კაპიტალის მიზიდვის მიზნით, აწესებენ მიზერულ გადასახადებს ან საერთოდ უარს აცხადებენ მათ დაწესებაზე. აღნიშნული ქვეყნები თითქმის მთლიანად აგებენ თავიანთ კეთილდღეობას ოფშორული რეჟიმის მიწოდებაზე და ოფშორული გარიგებების მომსახურებაზე. უმეტესი მათგანი განლაგებულნი არიან კუნძულებზე (ბაჰამის კუნძულები, კაიმანის კუნძულები და სხვა), რამაც მისცა მოცემულ მოვლენას დასახელება (ინგლ. off-shore - მოშორებით ნაპირიდან, საზღვარგარეთ).¹

ტერმინი „ოფშორი“ პირველად აშშ-ის აღმოსავლეთი სანაპიროს ერთ-ერთ გაზეთში 50-იანი წლების ბოლოს გაჩნდა, სადაც აღწერილი იყო იმ საფინანსო კომპანიის შესახებ, რომელიც სურდა გაეკონტროლებინა და დაერეგულირებინა აშშ-ის მთავრობას. აღნიშნულმა კომპანიამ გადაადგილა თავისი საქმიანობა იმ ტერიტორიაზე, რომელიც ხასიათდებოდა ხელსაყრელი საგადასახადო კლიმატით.

1. იხ. Мешерякова О. Налоговые системы развитых стран мира. М.: Фонд "Правовая культура", 1995, гл. 209.

სწორედ ამიტომ, ა. ტროცენკოსა და ე. კარმანოვას აზრით ტერმინი „ოფშორი“ - ეს არა იურიდიული, არამედ ეკონომიკურ-გეოგრაფიული ცნებაა.¹

2. საწარმოები, რომლებიც რეგისტრირებული არიან ოფშორულ ზონაში, არ ახორციელებენ სამეწარმეო საქმიანობას აღნიშნულ ტერიტორიაზე და არ იყენებენ ადგილობრივ რესურსებს, თუმცა იღებენ უფლებას გადაიხადონ გადასახადები შეღავათიანი განაკვეთებით. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ოფშორული მექანიზმის გამოყენების არსი მდგომარეობს გადასახადით დასაბეგრი ობიექტების იურიდიულ გადაადგილებაში დაბეგვრის მაღალი დონის იურისდიქციიდან დაბეგვრის დაბალი დონის იურისდიქციაში.

ოფშორული მექანიზმების გამოყენებისა და ეროვნული დაბეგვრისაგან კაპიტალის დაცვის იურიდიულ წინაპირობას წარმოადგენს სახელმწიფოს საგადასახადო სუვერენიტეტის ტერიტორიული შეზღუდულობა.

საგადასახადო თავშესაფრის ქვეყნებში კომპანიის რეგისტრაციის შემთხვევაში წარმოიქმნება დაბეგვრის დამოკიდებული სუბიექტი (ე.წ. ოფშორული კომპანია), რომლის მოგება და შემოსავლები ექვემდებარება „შეღავათიანი“ საგადასახადო პირობებით დაბეგვრას, სუბიექტის ოფშორულ ზონაში რეგისტრაციის გზით წარმოებს დაბეგვრის ობიექტის იურიდიული გადაადგილება სხვა ქვეყანაში და ოფშორული კომპანიის დამაარსებელი ქვეყნის კონტროლიდან გასვლა.

არსებობს ქვეყნის ოფშორულ ზონად გადაქცევის შემდეგი საშუალებები:

- ✓ გადასახადების სრული გამორიცხვა;
- ✓ ფიქსირებული წლიური საგადასახადო შენატანის დადგენა;
- ✓ დაბალი საგადასახადო განაკვეთების დადგენა;
- ✓ გადასახადების არარსებობის პირობებში ფიქსირებული შენატანის დადგენა კომპანიების რეგისტრაციისათვის;
- ✓ სხვა განსაკუთრებული პირობების შემოღება გადასახადების არარსებობისას (მაგალითად, შენატანი საბანკო ანგარიშის გახსნისათვის) და სხვა.

საგადასახადო თავშესაფრები, უპირველეს ყოვლისა, ხასიათდებიან საბანკო და კომერციული საიდუმლოების დაცვით. აღნიშნულ ქვეყნებს არ გააჩნიათ სხვა ქვეყნებთან შეთანხმებები ინფორმაციების მიწოდების თაობაზე. ოფშორული ზონები ხასიათდება ნაკლებად მკაცრი სავალუტო კონტროლით, პოლიტიკური სტაბილურობით, უსაფრთხოების გარანტიებით და მეწარმეობის ეფექტურობით.

გარდა ამისა, უცხოელი ინვესტორებისათვის ოფშორული ზონები მიმზიდველია შემდეგი განსაკუთრებულობების გამო:

- მოგების გადასახადი არ არსებობს ან უმნიშვნელოა, გადასახადი შემოსავლების გატანაზე არ არსებობს;
- რეგისტრაციის პროცედურა მაქსიმალურად გამარტივებულია;

1. Оффшорные компании: обзоры, комментарии, рекомендации, М.: 1995, гл. 10.

- არ არსებობს შეზღუდვები ვალუტის შეტანაზე და გატანაზე;
- ფირმის მმართველობის პროცედურა უკიდურესად გამარტივებული და ხშირად პირობითია;

● საგადასახადო და საბაჟო კანონმდებლობის დარღვევა არ ითვლება დანაშაულად. ოფშორული ზონების ფუნქციონირების არანაკლებ მნიშვნელოვან პირობას წარმოადგენს მათი პოლიტიკური სტაბილურობა. აფრიკის სახელმწიფოების ზოგიერთ ტერიტორიაზე, ყოფილი საბჭოთა კავშირის ქვეყნების, პაკისტანის, ლივანისა და ა.შ ტერიტორიებზე არსებობს საგადასახადო თავშესაფრები და ოაზისები, თუმცა მუდმივი შიდაეროვნული და შიდაპოლიტიკური კონფლიქტები, ხოლო ცალკეულ შემთხვევებში ღია საბრძოლო მოქმედებებიც, არ აძლევთ ამ ზონებს განვითარებისა და არსებობის საშუალებას.

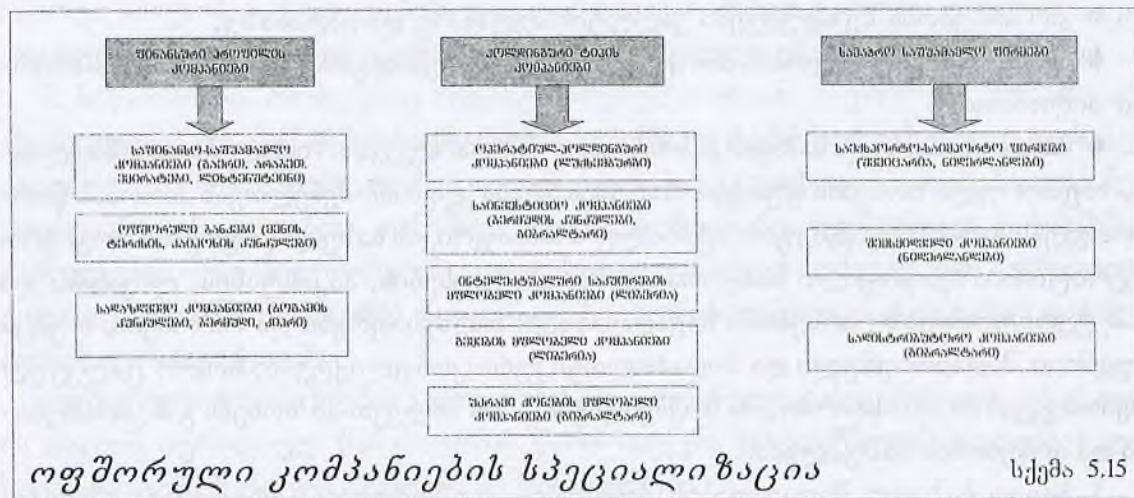
3. საგადასახადო შეღავათების მინიჭებით ოფშორული ტერიტორია იზიდავს საფინანსო კაპიტალს. ასეთი პოლიტიკის გატარებით ბუნებრივი რესურსების არ მქონე და უმნიშვნელო ეკონომიკური პოტენციალის მქონე მცირე სახელმწიფოები უზრუნველყოფენ არსებობის შესაბამის დონეს.

ოფშორების განვითარებას ხელი შეუწყო ტრანსეროვნული კორპორაციების გამოჩენამ. თავისი საწარმოო და გამსაღებელი ფილიალების საერთაშორისო ქსელზე დაყრდნობით, მათ შეძლეს გადაეტანათ მოგება ნაკლები დონის გადასახადების ქვეყნებში. სწორედ საზღვარგარეთის ფილიალებისა და შვილობილი ფირმების სისტემის შექმნა და მათ საფუძველზე მსხვილი შიდასაწარმოო ოპერაციები იძლევიან ოფშორული საქმიანობის გამოყენების ფართო შესაძლებლობებს.

დანიშნულებიდან გამომდინარე ა. გორბუნოვი გამოყოფს ოფშორული კომპანიების შემდეგ სტანდარტულ ტიპებს:¹

- ჰოლდინგური ტიპის კომპანიები:
 - ✓ ოპერატიულ-ჰოლდინგური კომპანიები;
 - ✓ საინვესტიციო კომპანიები;
 - ✓ კომპანიები, რომლებიც ფლობენ უძრავ ქონებას;
 - ✓ კომპანიები, რომლებიც ფლობენ გემებს;
 - ✓ კომპანიები, რომლებიც ფლობენ ინტელექტუალური საკუთრების ობიექტებს.
- სავაჭრო-საშუამავლო ფირმები:
 - ✓ საექსპორტო-საიმპორტო ფირმები;
 - ✓ შემსყიდველი და სადისტრიბუტორო ფირმები.
- ✓ ფინანსური პროფილის კომპანიები;
- ✓ ოფშორული ბანკები;
- ✓ საფინანსო-საშუამავლო კომპანიები;
- ✓ სადაზღვევო კომპანიები (იხ. სქემა 5.11).

1. Горбунов А. Оффшорный бизнес и создание компаний за рубежом. М.: 1995, гл. 8.



4. ოფშორული მექანიზმების ფართოდ გამოყენების შედეგად განვითარებული სამრეწველო ქვეყნები ვერ იღებენ მრავალმილიარდიან საგადასახადო შემოსავლებს. საბოლოო ჯამში, ყველა ეს საშუალება თავს იყრის ოფშორულ ცენტრებში, ხოლო შემდეგ ბრუნდება სამშობლოში, მაგრამ უკვე როგორც „უცხოური ინვესტიცია“, საგადასახადო და სხვა შეღავათების მიღებით. ხაზინა ამ შემთხვევაში აგებს ორჯერ: თავდაპირველად ეროვნული შემოსავლები ფაქტიურად გაედინება საზღვარგარეთ გადასახადის გადახდის გარეშე, ხოლო შემდეგ ბრუნდება ამა თუ იმ უპირატესობათა მიღების პრეტენზიებით.¹ განვითარებული სამრეწველო სახელმწიფოები ცდილობენ ებრძოლონ კაპიტალისა და გადასახადების გადინებას პოლიტიკური, იურიდიული და ეკონომიკური მეთოდებით. მაგალითად, საერთაშორისო ოფშორულ ზონებში დაფუძნებული კომპანიებისათვის „არასასურველი“ რეპუტაციის შექმნა. ამგვარი კომპანიები არ სარგებლობენ საბაჟო შეღავათებით, დაბალ პროცენტთან სესხებით ან სხვა სახის სახელმწიფო მხარდაჭერით. ცალკეულ შემთხვევაში მათთვის სავალდებულოა ინვესტიციების ლეგალიზაციის სპეციალური დამოწმება.

გარდა ამისა, ეროვნული საგადასახადო კანონმდებლობით დგინდება კაპიტალის „რეზიდენტობის“ პრინციპი, რომლის თანახმადაც სახელმწიფო ახორციელებს თავისი საგადასახადო იურისდიქციის გავრცელებას ქვეყნის ტერიტორიულ საზღვრებს გარეთ. წესდება გადასახადები კაპიტალის გატანაზე, იმ ოპერაციების ლიცენზირებაზე, რომლებიც დაკავშირებულია კაპიტალის მოძრაობასთან და ა.შ. თვით ამ ქვეყნების ტერიტორიაზე იქმნება საკუთარი საგადასახადო ოაზისები და ცენტრები (ოფშორული საბანკო ზონა ნიუ-ორკში, ოფშორული ზონები ლონდონში, პარიზში, მაინის ფრანკფურტში, მონრეალში) და ა.შ.

აშშ-ში საერთოდ ყველაზე მაღალი გადასახადები ნიუ-ორკშია, რის გამოც ბევრმა საშუალო და მსხვილმა კორპორაციამ თავისი ოფისები მეზობელ შტატებში

1. Мешерякова О. Налоговые системы развитых стран мира. М.: „Правовая культура“, 1995, гл. 219.

გადაიტანა. მაღალი საგადასახადო ტვირთი არსებით ზეგავლენას ახდენს ფასწარმოქმნაზეც. სწორედ ამიტომ ნიუ-იორკის მაცხოვრებლები საყიდლებზე მეზობელ ნიუ-ჯერსის შტატში დადიან. ამ პროცესის შესაჩერებლად და ადგილობრივი სავაჭრო ინფრასტრუქტურის გასაუმჯობესებლად, ნიუ-იორკის გუბერნატორმა ექსპერიმენტის სახით „უგადასახადო დღეები“ შემოიღო, მიუხედავად იმისა, რომ ყოველი მათგანის შემდეგ ხაზინა დაახლოებით 21 მლნ. დოლარს კარგავს.¹

საყოველთაოდ აღიარებულ „საგადასახადო სამოთხედ“ ანტილიის კუნძულები ითვლება. ამ ოფშორულ ზონაში პრაქტიკულად არ არსებობს რაიმე სახის გადასახადები, ხოლო ინფორმაცია დამფუძნებლებისა და ოფშორული კომპანიების შესახებ მთლიანად დახურულია. აღნიშნული საკმეიანობიდან მიღებული შემოსავლების საშუალებით წარმოებს ბიუჯეტის 1/4-ის ფორმირება. ამასთან ერთად, დასაქმებული მოსახლეობის 7% ემსახურება ოფშორულ კომპანიებს.

სადაზღვევო ბიზნესის მსოფლიო ცენტრად იქცა ბერმუდის კუნძულები. სადაზღვევო შენატანების შეღავათიანმა დაბეგვრამ მიიზიდა კუნძულზე ათასზე მეტი სადაზღვევო და საინვესტიციო კომპანია.

ოფშორული ზონები ძირითადად კონცენტრირებულია დედამიწის რამოდენიმე წერტილში (იხ. დანართი №1).

კ ა რ ი ბ ი ს ბ ა ს ე ი ნ ი :

- ბაჰამის კუნძულები (საშემოსავლო გადასახადი, კორპორაციათა გადასახადი, გადასახადი საქონლის გაყიდვიდან მიღებულ მოგებაზე, გადასახადი მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის არ არსებობს, რეგისტრირებულია 396 ბანკი, ყოველწლიური მოსაკრებელი 100 ამერიკულ დოლარს შეადგენს);

- ვირჯინიის კუნძულები (ყოველწლიური მოსაკრებელი 300 ამერიკულ დოლარს შეადგენს);

- კაიმანის კუნძულები (კომერციული საიდუმლოების მკაცრი დაცვა, დამფუძნებელთა შესახებ საიდუმლოების დაცვა, გადასახადები ფაქტიურად არ არსებობს, რეგისტრირებულია 56 ბანკი).

ოფშორული ზონების სტატუსი გააჩნია აგრეთვე ბარბადოს და გრენადას.

ხ მ ე ლ თ ა შ უ ა ზ დ ვ ი ს პ ი რ ე თ ი :

- ანდორა (კორპორაციათა დაბეგვრა არ არსებობს, ასევე არ არსებობს საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრა შემოსავლის წყაროსთან);

- გიბრალტარი (საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი 2; ყოველწლიური მოსაკრებელი 225 გირვანქა სტერლინგს შეადგენს, გადასახადი გარიგებიდან 0,25 პროცენტია, ეს ზონა განსაკუთრებით ხელსაყრელია გემთმფლობელებისა და უძრავი ქონების მფლობელთათვის, საინვესტიციო პოლდინგისა და სავაჭრო-საშუამავლო ოპერაციებისათვის);

¹ Орлов А. Святые дело-уплата налогов. Дайджест – финансы, 1997, N 2, гл. 16.

- მონაკო (ფიზიკური პირები გადასახადებით არ იბეგრებიან, უცხოელი ფირმებისათვის დადგენილია მოგების გადასახადი 8 %-იანი განაკვეთით);

- კიპრი, კუნძულის ბერძნულ ნაწილში (გადასახადი უცხოელებისათვის 5 %-ს შეადგენს);

- სან-მარინო (გადასახადი 23 %-ს შეადგენს).

ე ე რ ო პ ი ს ო ფ შ ო რ უ ლ ი ზ ო ნ ე ბ ი:

- შვეიცარია (ქვეყანა პოლიტიკური თვალსაზრისით სტაბილურია, წარმოადგენს კაპიტალის მოძრაობის საერთაშორისო ცენტრს, ბევრია საგადასახადო ოაზისები, მაგალითად, ქ.ცუგი, სადაც მოგების გადასახადი 9,8 %-ს შეადგენს);

- ლუქსემბურგი (ჰოლდინგური კომპანიების საქმიანობა არ იბეგრება, არ არის დღგ, წარმოადგენს საბანკო საქმიანობის საერთაშორისო ცენტრს);

- ლიხტენშტეინი (იქმნება საშუამავლო ფირმები, საბანკო საიდუმლოება მკაცრად დაცულია, გადასახადი კაპიტალიდან წელიწადში 0,1 %-ს შეადგენს);

- კუნძულები ლა-მანშის ყურეში, გერნსი და ჯერსი (20 %-იანი გადასახადი შიდა გარიგებებზე და ოპერაციებზე, ყოველწლიური მოსაკრებელი „ოფშორულ“ გარიგებებზე 500 გირვანქა სტერლინგია);

- კუნძული მენი (არ არსებობს საშემოსავლო გადასახადი, გადასახადი გარიგებებზე 0,25%-ს შეადგენს; აქ იმყოფებიან მსოფლიოს უმსხვილესი სადაზღვევო კომპანიები);

- სან-მარინო (კომპანიების ერთობლივი საგადასახადო ტვირთი 23 %-ს არ აღემატება);

- ირლანდია.

ა რ ა ბ ე თ ი ს ო ფ შ ო რ უ ლ ი ზ ო ნ ე ბ ი:

- ლივანი;

- გაერთიანებული არაბეთის ემირატები (გადასახადები არ არსებობს, საფინანსო ცენტრი, წარმოადგენს ახლო აღმოსავლეთის კომერციული გარიგებების განხორციელების ბაზას);

- ბაჰრეინი.

ა ფ რ ი კ ი ს ო ფ შ ო რ უ ლ ი ზ ო ნ ე ბ ი:

- სეიშელის კუნძულები (უცხოელი მეანაბრეები გადასახადებით არ იბეგრებიან);

- ლიბერია.

ა ზ ი ა-წ ყ ნ ა რ ო კ ე ა ნ ე თ ი ს რ ე გ ი ო ნ ი ს ო ფ შ ო რ უ ლ ი ზ ო ნ ე ბ ი:

- აომინი (პორტუგალიის საკუთრება ჩინეთში);

- სიანგანი (ყოფილი ჰონკონგი, კონცენტრირებულია 250 ბანკი, 50 ათ. ფაბრიკა და ქარხანა, შიდა გარიგებები და ოპერაციები 15%-იანი გადასახადით იბეგრება, უცხოური ქონება გადასახადებით არ იბეგრება);

- სინგაპური;

- მალაიზია;
- ფილიპინები.

საქართველოს რეზიდენტების მიერ ოფშორული კომპანიების შექმნა არ არის აკრძალული; გარდა ამისა, მათი გამოყენება იურიდიული თვალსაზრისით არ ითვლება საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევად.

თავი VI

საგადასახადო წარმოება და მისი ძირითადი სტადიები.
გადასახადის გამოანგარიშების წესი

6.1 საგადასახადო წარმოება და მისი ძირითადი სტადიები

1. გადასახადის გადამხდელის ყველაზე მნიშვნელოვან იურიდიულ ვალდებულებას კანონით დაწესებული გადასახადის გადახდა წარმოადგენს. აღნიშნული ვალდებულება წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის ძირითად ვალდებულებას ყველა სხვა ვალდებულებებთან მიმართებაში. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 28-ე მუხლის თანახმად, *საგადასახადო ვალდებულებად* ითვლება გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება გადაიხადოს კანონით დაწესებული გადასახადი. საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის, შეცვლის და შეწყვეტის, აგრეთვე მისი შესრულების წესი და პირობები რეგულირდება მხოლოდ საქართველოს საგადასახადო კოდექსით ან საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტებით. საგადასახადო ვალდებულება ეკისრება გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებენ გადასახადის გადახდას. გადასახადების გადახდის სამართლებრივი რეგულირება ხორციელდება საგადასახადო კანონმდებლობის როგორც ზოგადი ნორმებით, ასევე კონკრეტული გადასახადების გამოანგარიშებასთან და გადახდასთან დაკავშირებული სპეციალური ნორმებით. საგადასახადო ვალდებულების შესრულება ხორციელდება ვალდებული პირის განსაზღვრული მოქმედებებით ან მათი ერთობლიობით, რომლებიც მიმართულია სახელმწიფო ბიუჯეტში გადასახადის ფაქტიურ შეტანასთან.

გადასახადის გადახდის ვალდებულების შესრულების განსაკუთრებულ ნიშანს წარმოადგენს ის გარემოება, რომ მისი კონკრეტული შინაარსი იწყება ვალდებული პირის მიერ ვალდებულებების განსაზღვრის მომენტიდან და მთავრდება ფულადი სახსრების ბიუჯეტში ან სახელმწიფო ფონდებში რეალური შეტანით. ამრიგად, გადასახადების გადახდის ვალდებულება შედგება ორი დამოუკიდებელი, მაგრამ ამავედროულად თანმიმდევრული და ურთიერთდაკავშირებული ნაწილებისაგან: გადასახადის გამოანგარიშება და მისი გადახდა.

2. გადასახადის გადახდის ვალდებულების შესრულების მეორე განსაკუთრებულ ნიშანს წარმოადგენს ის გარემოება, რომ გადასახადებით დაბეგვრის მსოფლიო მეცნიერებამ და პრაქტიკამ, თავისი არსებობის მთელი ისტორიის მანძილზე, შეიმუშავა უამრავი სხვადასხვაგვარი საშუალება, ტექნიკური ხერხი და მეთოდი, რომელთა საშუალებითაც გადასახადის გადამხდელი ახორციელებს თავის ვალდებულებას.

აღნიშნული ხერხები, საშუალებები და მეთოდები ატარებენ არა მხოლოდ წმინდა სააღრიცხვო და საანგარიშგებო ხასიათს, არამედ ფაქტოლოგიურ ხასიათსაც, რომლებიც განსაზღვრავენ გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებულ მოქმედებათა სახეებს, აგრეთვე ამა თუ იმ ოპერაციებისა და აქტების განხორციელების პირობებსა და წესს (პროცედურას).

აღნიშნული ხერხებისა და საშუალებების მრავალფეროვნება ობიექტურად მოითხოვს მათ სისტემატიზაციასა და ანალიზს, რაც გვაძლევს საშუალებას საგადასახადო ურთიერთობების სისტემაში გამოვყოთ განსაზღვრული დამოუკიდებელი ქვესისტემა, რომელსაც *საგადასახადო წარმოება* შეიძლება ვუწოდოთ.

ტერმინი „წარმოება“, მოცემულ შემთხვევაში არ არის შერჩეული შემთხვევით, ვინაიდან იგი კომპლექსურად მოიცავს გადასახადების გამომწვევასთან და გადახდასთან დაკავშირებულ ყველა შესაძლო ასპექტს.

3. საგადასახადო წარმოება საგადასახადო ვალდებულების შესრულების წესის მხოლოდ წმინდა თეორიული ანალიზის შედეგი როდია. მოცემული კატეგორია განპირობებულია გადასახადებით დაბეგვრის ნორმატიული პრაქტიკიდანაც. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი მთელ რიგ მუხლებში ლაპარაკობს „გამომწვევებისა და გადახდის“ შესახებ, როგორც ერთიან პროცესზე.

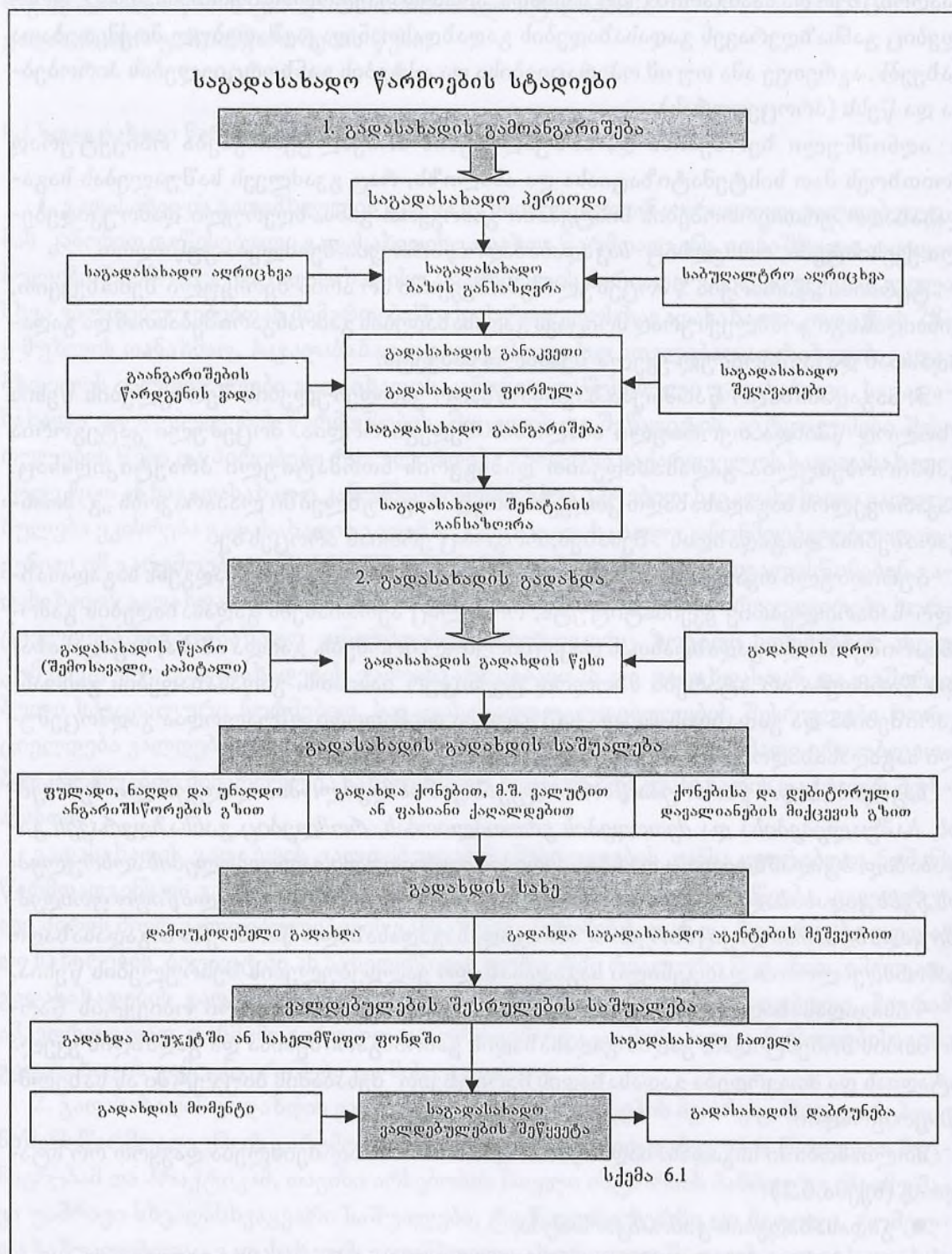
იურიდიული თვალსაზრისით საგადასახადო წარმოება წარმოადგენს საგადასახადო-სამართლებრივ ქვეინსტიტუტს, რომელიც აერთიანებს გადასახადების გამომწვევასა და გადახდასთან დაკავშირებულ ნორმებს. გარდა ამისა, საგადასახადო წარმოება არ ატარებს მხოლოდ ტექნიკურ ხასიათს. გადასახადების გამომწვევებისა და გადახდის ყველა საშუალება და მეთოდი უშუალოდ ააგდმოცემული საგადასახადო კანონმდებლობით.

საგადასახადო წარმოება წარმოადგენს კანონმდებლობით დადგენილი ხერხების, საშუალებებისა და მეთოდების ერთობლიობას, რომლებიც განსაზღვრავენ გადასახადის გადამხდელისა და სხვა პირების იურიდიული ვალდებულების აღსრულების წესს გადასახადების გამომწვევასა და ბიუჯეტში და სახელმწიფო ფონდებში გადახდასთან დაკავშირებით. ამრიგად, საგადასახადო წარმოება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების წესია.

4. საგადასახადო წარმოება იწყება გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის წარმოშობის მომენტიდან, გადის გადასახადის გამომწვევებისა და გადახდის ყველა სტადიას და მთავრდება გადასახადის ჩარიცხვით შესაბამის ბიუჯეტში ან სახელმწიფო ფონდში.

მთლიანობაში საგადასახადო წარმოება პირობითად შეიძლება დავყოთ ორ სტადიად (სქემა 6.1):

- გადასახადების გამომწვევებისა;
- გადასახადების გადახდა.



დამატებითი და დამხმარე კომპონენტის სახით შეიძლება გამოვყოს ურთიერთობათა ბლოკი, რომელიც, როგორც გადასახადის გამოანგარიშებისას, ასევე გადასახადის გადახდისას დაკავშირებულია საგადასახადო ვალდებულების შესრულების დოკუმენტირებასთან (ფიქსაციასთან).

საგადასახადო წარმოება, უპირველეს ყოვლისა, განიხილება, როგორც საგადასახადო-სამართლებრივი დეფინიცია. ამავედროულად, უნდა აღინიშნოს, რომ მოცემული ცნება შეიძლება განხილულ იქნეს, როგორც საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის აღმინისტრაციულ-სამართლებრივი რეგულირების კატეგორია. აღნიშნულ შემთხვევაში, გამოკვლევის საგანს არა მხოლოდ გადასახადის საფინანსო-სამართლებრივი ელემენტები (გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი, ბაზა, შეღავათები, გადასახადის გადახდის წესი და ა.შ.) წარმოადგენენ, არამედ საგადასახადო წარმოების თითოეულ სტადიაზე საგადასახადო ორგანოების უფლებამოსილება (ე.ი. ობიექტის განსაზღვრის, შეღავათების მინიჭების, გადასახადის გადახდის ვადების დადგენის და ა.შ. უფლებამოსილება) წარმოადგენს.

საგადასახადო წარმოება უნდა განვსაზღვროთ საგადასახადო საქმის წარმოების საგან, რომელიც ხორციელდება საგადასახადო ორგანოებში გადასახადის გადამხდელების აღრიცხვისა და მათ მიერ საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების კონტროლის მიზნით. გარდა ამისა, საგადასახადო წარმოება არ შეიძლება გაიგივებულ იქნას საგადასახადო სამართალდარღვევათა შესახებ საქმეების წარმოებასთან, რომელიც გამოიყენება გადასახადის გადამხდელების მიმართ საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმების დარღვევის შემთხვევაში.

6.2 გადასახადის გამოანგარიშების ცნება და ძირითადი სტადიები

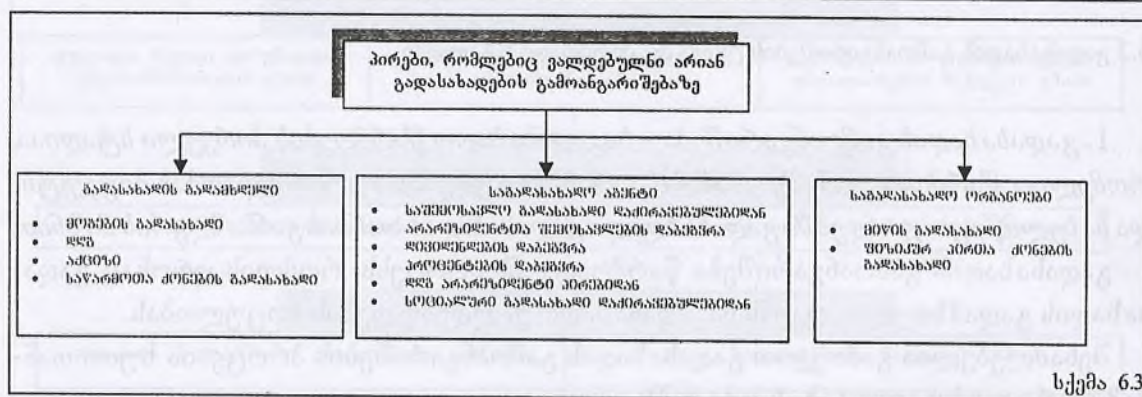
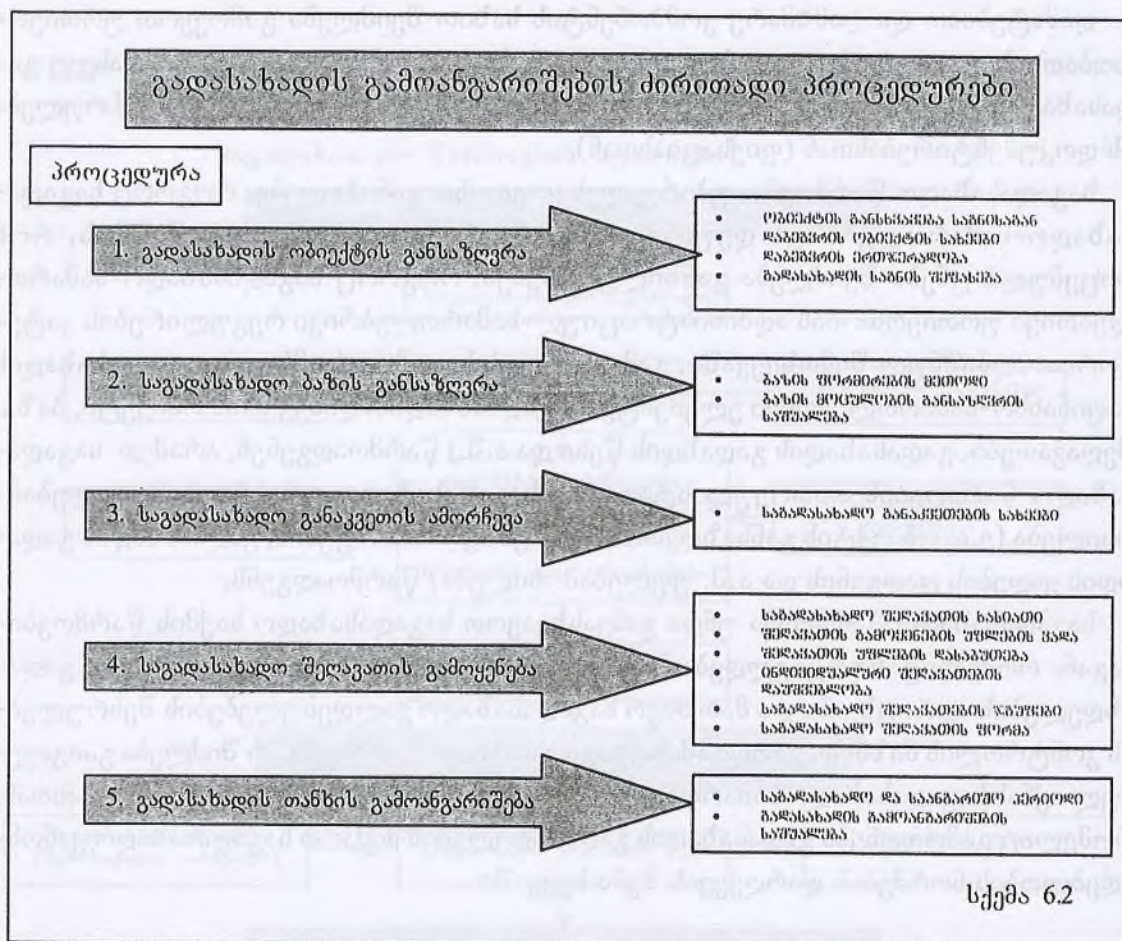
1. *გადასახადის გამოანგარიშება – საგადასახადო წარმოების პირველი სტადიაა, რომელიც წარმოადგენს შესაბამისი პირის მოქმედებათა ერთობლიობას ბიუჯეტსა და სახელმწიფო ფონდებში გადასახდელი გადასახადის თანხის განსაზღვრის მიზნით.*

გადასახადის გამოანგარიშება წარმოადგენს პროცესს, რომლის დროსაც გადასახადის გადამხდელი ადგენს საგადასახადო ვალდებულების მოცულობას.

შესაძლებელია გამოვყოს გადასახადის გამოანგარიშების პროცესის ხუთი თანმიმდევრული სტადია (იხ. სქემა 6.2):

- ✓ გადასახადის ობიექტის განსაზღვრა;
- ✓ საგადასახადო ბაზის განსაზღვრა;
- ✓ გადასახადის განაკვეთის ამორჩევა;
- ✓ საგადასახადო შეღავათების გამოყენება;
- ✓ გადასახადის თანხის გამოანგარიშება.

2. გადასახადის გამოანგარიშების ვალდებულება შეიძლება დაეკისროს გადასახ-



ადის გადამხდელს, საგადასახადო ორგანოს ან საგადასახადო აგენტს (იხ. სქემა 6.3).

იმისდა მიხედვით, თუ ვინ ახორციელებს გადასახადის გამომგარიშებას, საგადასახადო სამართლის მეცნიერებაში გამოყოფენ გადასახადებს, რომლებსაც გამომგარიშებენ საგადასახადო ორგანოები და გადასახადებს, რომლებსაც დამოუკიდებლად გამომგარიშებენ გადასახადის გადამხდელები ან სხვა ვალდებული პირები. პირველი სახის გადასახადების გამომგარიშების შემდეგ საგადასახადო ორგა-

ნო აღგენს დოკუმენტს, რომელსაც საგადასახადო უწყება (შეტყობინება) ეწოდება. საგადასახადო შეტყობინებაში აისახება გადასახადის თანხა (საგადასახადო სარგო), რომელიც გადამხდელმა დადგენილი წესით უნდა შეიტანოს ბიუჯეტში ან სახელმწიფო ფონდში.

საქართველოს საწარმოები და უცხოური საწარმოები, რომლებიც წარმოადგენენ დამატებული ღირებულების, აქციზის, მოგებისა და საწარმოთა ქონების გადასახადის გადამხდელებს, ვალდებული არიან დამოუკიდებლად გამოიანგარიშონ გადასახადის თანხები და დროულად გადაიხადონ ბიუჯეტში.

ცალკეულ შემთხვევებში ფიზიკური პირებისათვის დადგენილია გადასახადის გამოიანგარიშების გამარტივებული წესი. კანონმდებლობით განსაზღვრულ შემთხვევებში გადასახადის გამოიანგარიშების მოვალეობა შეიძლება დაეკისროს საგადასახადო ორგანოს ან პირს, რომელიც წარმოადგენს შემოსავლის გაცემის წყაროს. მაგალითად, ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადი ავალდებულებს საგადასახადო ორგანოებს, ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოებიდან მიღებული მონაცემების საფუძველზე, გამოიანგარიშონ გადასახადი და გამოიანგარიშებული გადასახადის თანხის შესახებ საგადასახადო შეტყობინება წარუდგინონ გადასახადის გადამხდელებს არა უგვიანეს საანგარიშო წლის 1 მარტისა.

ცალკეულ შემთხვევებში გადასახადების გამოიანგარიშების, ასევე მათი დაკავებისა და სათანადო ბიუჯეტში (სახელმწიფო ფონდებში) გადარიცხვის მოვალეობა ეკისრებათ ე.წ. საგადასახადო აგენტებს, ე.ი. პირებს, რომლებიც ახორციელებენ ამა თუ იმ შემოსავლების გაცემას როგორც ფიზიკურ, ასევე იურიდიულ პირებზე. საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს გადასახადის გამოიანგარიშებისა და გადახდის რამდენიმე შემთხვევას საგადასახადო აგენტების მეშვეობით (საგადასახადო კოდექსის 62-ე, 63-ე, 64-ე, 88-ე, 108-ე და 189-ე მუხლები). ყველაზე გავრცელებულ შემთხვევას წარმოადგენს იურიდიული და მეწარმე ფიზიკური პირების ვალდებულება დაქირავებით მომუშავე ფიზიკური პირებისათვის გაცემული საზღაურიდან მოახდინონ საშემოსავლო გადასახადის გამოიანგარიშება, დაკავება და ბიუჯეტში ჩარიცხვა.

6.3. საბუღალტრო აღრიცხვა გადასახადების გამოიანგარიშების სისტემაში

საბჭოთა კავშირში საბუღალტრო აღრიცხვისა და გადასახადებით დაბეგვრის სისტემებს შორის თანაარსებობის საკითხი არასოდეს არ განიხილებოდა, ვინაიდან ცენტრალიზებულად მართვადი ეკონომიკის პირობებში გადასახადებით დაბეგვრის სისტემა, როგორც ასეთი, არ არსებობდა.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირების პერიოდში საბუღალტრო

აღრიცხვის სისტემა ორგანულად იქნა ჩაშენებული გადასახადებით დაბეგვრის სისტემაში და გამოიყენებოდა გადასახადების გამოანგარიშების მიზნებისათვის. ამასთან, საბუღალტრო აღრიცხვა საანგარიშო-საგადასახადო ფუნქციებს პრაქტიკულად სრული მოცულობით ასრულებდა.

აღნიშნულმა დებულებამ განაპირობა საქართველოში გადასახადებით დაბეგვრის პირველი პერიოდის რეფორმების მთელი სისტემის განვითარება. მაგალითად, „საგადასახადო სისტემის საფუძვლების შესახებ“ საქართველოს რესპუბლიკის 1993 წლის 21 დეკემბრის კანონის მე-9 მუხლში კანონმდებელმა გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ვალდებულებათა რიცხვში, მისი ძირითადი ვალდებულების შემდეგ – სწორად გამოანგარიშა გადასახადები და დროულად და სრული ოდენობით გადაეხადა ისინი ბიუჯეტში და ბიუჯეტგარეშე ფონდებში – მნიშვნელობით მეორე და მესამე ადგილებზე დაუყენა ვალდებულებები:

✓ ეწარმოებინა საბუღალტრო აღრიცხვა დადგენილი წესით, შეედგინა საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის ანგარიშები, უზრუნველყო საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული საბუღალტრო დოკუმენტების შენახვა სულ ცოტა 5 წლის განმავლობაში;

✓ შეეტანა შესწორებები საბუღალტრო ანგარიშგებაში შემოწმებით გამოვლენილი დამალული ან შემცირებული შემოსავლის (მოგების) თანხის ოდენობით.

გარდა ამისა, „საწარმოთა მოგების (შემოსავლის) გადასახადის შესახებ“ საქართველოს რესპუბლიკის 1993 წლის 21 დეკემბრის კანონის მე-9 მუხლი ადგენდა, რომ გადასახადის თანხა განისაზღვრებოდა გადამხდელების მიერ დამოუკიდებლად საბუღალტრო აღრიცხვისა და ანგარიშგების საფუძველზე. ზემოაღნიშნული დებულება განმტკიცებული იყო გადასახადებით დაბეგვრის სხვა საკანონმდებლო აქტებშიც.

საქართველოში, გადასახადებით დაბეგვრის სისტემის ჩამოყალიბებისა და განვითარების სტადიაზე, საგადასახადო და საბუღალტრო დებულებების ურთიერთობა იგებოდა დაბეგვრის მიზნებისათვის საბუღალტრო აღრიცხვის დაქვემდებარების პრინციპით, რამაც უარყოფითად იმოქმედა საბუღალტრო აღრიცხვის ჩამოყალიბებასა და განვითარებაზე და საჭირო შეიქმნა მთელი სააღრიცხვო სისტემის გარდაქმნა და ორიენტაციების ცვლა. მიუხედავად ამისა, გადასახადებით დაბეგვრასა და საბუღალტრო აღრიცხვას შორის ურთიერთკავშირი კვლავაც საკმაოდ მჭიდროა.

განვიხილოთ საბუღალტრო აღრიცხვასა და გადასახადებით დაბეგვრას შორის ურთიერთკავშირი თანამედროვე ეტაპზე.

● ესა თუ ის საგადასახადო მაჩვენებლები ფორმირდება (გამოანგარიშება) მხოლოდ და მხოლოდ საბუღალტრო აღრიცხვის მონაცემების საფუძველზე, ვინაიდან საბუღალტრო აღრიცხვა უშუალოდ ახდენს იმ მონაცემებისა და მაჩვენებლების ფორმირებას, რომლებიც აუცილებელია გადასახადების გამოსაანგარიშებლად. მა-

გაღიზიანებული, საგადასახადო კოდექსის 141-ე მუხლის თანახმად, საწარმოთა ქონების გადასახადი გამოიანგარიშება მოცემული საწარმოს ბალანსის აქტივში ასახული ძირითადი საშუალებების, დაუმონტაჟებელი მოწყობილობების, დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებისა და არამატერიალური აქტივების მიხედვით.

გადასახადებით დაბეგვრასა და საბუღალტრო აღრიცხვას შორის მჭიდრო კავშირზე მიუთითებს ის გარემოებაც, რომ გადასახადის გამოიანგარიშება და გადახდა საბუღალტრო აღრიცხვაში განიხილება, როგორც ერთ-ერთი სამეურნეო ოპერაცია და აისახება ანგარიშზე – „ანგარიშსწორებანი ბიუჯეტთან“.

● *ესა თუ ის საგადასახადო მაჩვენებლები ფორმირდება (გამოიანგარიშება) საბუღალტრო აღრიცხვის მონაცემების საფუძველზე, მაგრამ გადასახადებით დაბეგვრის მიზნისათვის განსაზღვრული მეთოდების გამოყენებით.*

საგადასახადო აღრიცხვის აღნიშნული მეთოდის დროს გადასახადის გადამხდელი თავდაპირველად გამოიყენებს საბუღალტრო აღრიცხვის მაჩვენებლებს, ხოლო შემდგომ აწარმოებს მიღებული მაჩვენებლების კორექტირებას საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული სპეციალური მეთოდის მიხედვით. მაგალითად, მოგების გადასახადი გამოიანგარიშება გადამხდელის ფაქტიური მოგებიდან გამომდინარე, რომელიც განისაზღვრება საბუღალტრო აღრიცხვა-ანგარიშების საფუძველზე. ამასთან, თუ გადამხდელმა უსასყიდლოდ ან შემცირებული ფასით მოახდინა აქტივების მიწოდება, ასეთ შემთხვევაში მოგების გადასახადი გამოიანგარიშება მიწოდებული აქტივების საბაზრო ფასით.

აუცილებელია აღინიშნოს, რომ საზღვარგარეთის ქვეყნებში განასხვავებენ საბუღალტრო და საგადასახადო აღრიცხვის თანაარსებობის ორ მოდელს.

პირველ მოდელს „კონტინენტალურს“ უწოდებენ და წარმოადგენს სისტემას, რომლის დროსაც საბუღალტრო აღრიცხვა და საგადასახადო აღრიცხვა ფაქტიურად ერთმანეთს ემთხვევა. ამასთან, საბუღალტრო აღრიცხვა ასრულებს ყველა ფისკალურ-სააღრიცხვო ამოცანას. კონტინენტალურ მოდელს მიეკუთვნება სააღრიცხვო სისტემები გერმანიაში, შვეიცარიაში, ბელგიაში, ესპანეთში, იტალიაში და სხვა ქვეყნებში. ამავე მოდელს შეიძლება მივაკუთვნოთ საბუღალტრო და საგადასახადო აღრიცხვის თანაფარდობა საქართველოში 1997 წლამდე.

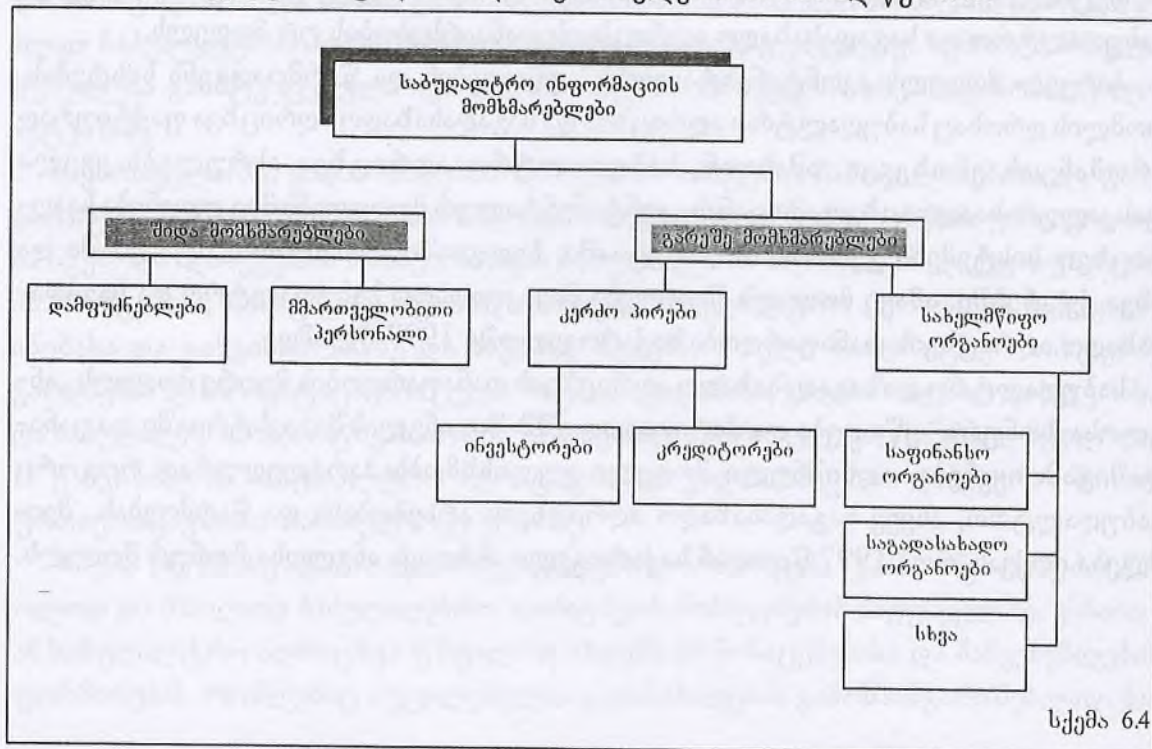
საბუღალტრო და საგადასახადო აღრიცხვის თანაფარდობის მეორე მოდელს „ანგლოსაქსონური“ ეწოდება და ძირითადად აშშ-ში, ინგლისში, ავსტრიაში და კანადაში გამოიყენება. აღნიშნული მოდელი გულისხმობს პარალელურად როგორც საბუღალტრო, ასევე საგადასახადო აღრიცხვის არსებობასა და წარმოებას. შეიძლება ითქვას, რომ 1997 წლიდან საქართველო მისდევს ანგლოსაქსონურ მოდელს.

6.4 საგადასახადო აღრიცხვის ცნება და მისი მეთოდოლოგია.
გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო პოლიტიკა

1. საქართველოს საგადასახადო სისტემის განვითარებისა და სრულყოფის კვალობაზე განსაკუთრებით მკაფიოდ გამოვლინდა გადასახადებით დაბეგვრასა და საბუღალტრო აღრიცხვას შორის არსებული წინააღმდეგობები.

საქმე იმაშია, რომ თავისი ბუნებით საბუღალტრო აღრიცხვის დანიშნულება არ არის იმ საკითხების გადაწყვეტა, რომლებიც დაკავშირებულია გადასახადების სწორ გამოანგარიშებასთან.

მიუხედავად იმისა, რომ „საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშების შესახებ“ საქართველოს პრეზიდენტის 1998 წლის 6 თებერვლის ბრძანებულებით დამტკიცებული დებულების მე-4 მუხლის თანახმად, ბუღალტრული აღრიცხვის მთავარ ამოცანას საწარმოს, ორგანიზაციის სამეურნეო პროცესებისა და საქმიანობის შედეგების შესახებ სრული და უტყუარი ინფორმაციის ჩამოყალიბება წარმოადგენს, რომელიც აუცილებელია ინვესტიციების, მომწოდებლების, მყიდველების, კრედიტორების, საფინანსო, საგადასახადო ორგანოებისათვის და ა.შ. (იხ. სქემა 6.4), აღნიშნული დებულება ფაქტიურად აღარ პასუხობს არსებულ მდგომარეობას. ეს გამოწვეულია იმით, რომ გადასახადებით დაბეგვრის სისტემის სრულყოფამ გარდაუვალად გამოიწვია ზოგიერთი სახის გადასახადის გამოანგარიშების გართულება. განსაკუთრებით კი ეს შეეხო იმ გადასახადებს, რომლებიც წარმოადგენენ ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების ძირითად წყაროს.



სქემა 6.4

საბუღალტრო აღრიცხვის „შეზღუდულობის“ ნათელ მაგალითს გადასახადის გადამხდელების მიერ დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის იმ „ფიქტიური“ ამონაგების ფიქსაციისა და მისი დოკუმენტური ასახვის პრობლემა წარმოადგენს, რომელიც ექვემდებარება საბაზრო ფასით გადაანგარიშებას გადამხდელის მიერ საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდებისას თავისი თანამშრომლებისათვის საფასურით ან მის გარეშე.

ზემოაღნიშნული წმინდა „საგადასახადო“ ოპერაციის საბუღალტრო აღრიცხვაში ასახვის მცდელობა გარდაუვლად გამოიწვევს მრავალი ფინანსური მაჩვენებლის დამახინჯებას (მაგალითად, საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) რეალიზაციიდან მიღებულ ამონაგებს), რაც ცდომილებაში შეიყვანს საფინანსო ანგარიშგებების მომხმარებლებს.

ამრიგად, იქმნება სიტუაცია, როდესაც თვით საბუღალტრო აღრიცხვის სისტემა ხდება უბრალოდ არასაკმარისი გადასახადებით დაბეგვრის ამა თუ იმ ამოცანების შესასრულებლად. სწორედ ამ გარემოებამ, ხოლო მთელ რიგ შემთხვევებში ამ ორი სისტემის წინააღმდეგობრიობამ, აიძულა სახელმწიფო მმართველობის ორგანოები უფრო ფართოდ და თანმიმდევრულად შემოეღოთ და დაენერგათ სპეციალური აღრიცხვის სხვადასხვა ფორმები და მეთოდები, რომლებიც თავისი მეთოდოლოგიით განსხვავდებიან საფინანსო აღრიცხვისაგან.

2. გადასახადებით დაბეგვრის სფეროში საბუღალტრო აღრიცხვის ალტერნატივად და დამატებად გვევლინება *საგადასახადო აღრიცხვა – სამეურნეო ინფორმაციის შეგროვებისა და ფიქსაციის სისტემა, რომელიც აუცილებელია გადასახადის გადამხდელების მიერ საგადასახადო ვალდებულებების სწორი გამოანგარიშებისათვის. საგადასახადო აღრიცხვა კანონმდებლობაში, როგორც წესი, გამოიყოფა კონსტრუქციით – „გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის“.*

საგადასახადო აღრიცხვის წარმოება სახელმწიფოს აძლევს შესაძლებლობას სრულად განახორციელოს ფისკალური ამოცანები იმ შემთხვევებში, როდესაც საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოების შედეგად მიღებული ინფორმაცია არასაკმარისია.

საგადასახადო აღრიცხვის წესისა და პირობების მარეგულირებელი დებულებები და ნორმები ასახულია საგადასახადო კანონმდებლობაში. აღნიშნულ აღრიცხვასთან დაკავშირებული დებულებები, როგორც წესი, გამოიყოფა კონსტრუქციით „გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის“. ამით ხაზი ესმება იმ გარემოებას, რომ ესა თუ ის დებულება გამოიყენება მკაცრად განსაზღვრულ შემთხვევებში, როდესაც ხორციელდება ამა თუ იმ საგადასახადო მაჩვენებლების გამოანგარიშება.

საგადასახადო აღრიცხვის საგნად განზოგადოებული სახით გვევლინება გადასახადის გადამხდელის სამეწარმეო და არასამეწარმეო საქმიანობა, რომლის შედეგადაც გადასახადის გადამხდელებს წარმოექმნებათ გადასახადის გამოანგარიშებისა და/ან გადახდის (დაკავების) ვალდებულება.

3. საგადასახადო აღრიცხვის ამოცანებისა და ფუნქციების განსაზოორციელებლად საგადასახადო კანონმდებლობამ განსაზღვრა სპეციალური ხერხები და საშუალებები, რომლებიც თავიანთ ერთობლიობაში ქმნიან საგადასახადო აღრიცხვის ურთიერთდაკავშირებულ მეთოდოლოგიას. მოქმედი კანონმდებლობის ანალიზიდან გამომდინარე, შეიძლება გამოვყოთ შეიღი ძირითადი მეთოდი, რომელთა ნაწილი კომპლექსურად იქნება განხილული ამ თავის სხვა პარაგრაფებში.

- *სპეციალური სააღრიცხვო-საგადასახადო მაჩვენებლებისა და ცნებების შემოღება, რომლებიც საბუღალტრო აღრიცხვის მონაცემების საფუძველზე გამოიყენება მხოლოდ და მხოლოდ გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის.*

ფაქტიურად საუბარია საგადასახადო აღრიცხვის კატეგორიულ-ცნებითი აპარატის შემუშავებაზე, რომლის საშუალებითაც ზოორციელდება მისი, როგორც საფინანსო ურთიერთობების სისტემის დამოუკიდებელი დარგის, გარეგანი რეალიზაცია. ამავდროულად, მრავალი სააღრიცხვო-საგადასახადო მაჩვენებლის დამახასიათებელ ნიშანს წარმოადგენს ის გარემოება, რომ ისინი ასე თუ ისე განპირობებული არიან საბუღალტრო აღრიცხვის მონაცემებით, ე.ი. ფორმირდებიან მისი პირდაპირი ან არაპირდაპირი გამოყენებისას.

- *საგადასახადო აღრიცხვის მეორე მნიშვნელოვან მეთოდს სააღრიცხვო-საგადასახადო მაჩვენებლების ფორმირების სპეციალური წესების დადგენის მეთოდი წარმოადგენს, რომელიც განსზვავდება საბუღალტრო სააღრიცხვო-საფინანსო მეთოდებისაგან.*

მოცემული მეთოდის მთავარ განსაკუთრებულობას ის გარემოება წარმოადგენს, რომ იგი გამოიყენება მხოლოდ და მხოლოდ გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის. მაგალითად, საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილია ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი თანხების განსაკუთრებული წესი, რომელიც გამოიყენება მხოლოდ მოგებისა და საშემოსავლო გადასახადების გამოსაანგარიშებლად.

- *გადასახადით დასაბეგრი ბაზის ფორმირების აღრიცხვის განსაზღვრის მეთოდი (დაწვრილებით იხილეთ ამ თავის მომდევნო პარაგრაფებში).*

- *ზოგიერთი საყოველთაოდ მიღებული დებულებების ინტერპრეტაცია და ახსნა-განმარტება მხოლოდ და მხოლოდ გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის.*

აღნიშნული მეთოდი, რომელიც წმინდა სახით აზოორციელებს საგადასახადო აღრიცხვის ფისკალურ ფუნქციას, მდგომარეობს იმაში, რომ გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის საგადასახადო კანონმდებლობა სხვა დარგის (სამართალი, ეკონომიკა, საბუღალტრო აღრიცხვა და ა.შ.) რომელიმე მოვლენას აძლევს საკუთარ ახსნა-განმარტებას, რომელიც თავისი შინაარსით არ ემთხვევა საყოველთაოდ მიღებულ განმარტებას.

- *საგადასახადო დისკონტის დადგენა.*

საგადასახადო დისკონტად ითვლება შესწორება, რომლითაც გადასახადების გად-

ამხდელი გადასახადით დაბეგვრის მიზნით ზრდის მიღებულ შემოსავლებს. მაგალ-
თადა, დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია საქონლის
(სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდება. თვით დასაბეგრი ოპერაციის თანხა გან-
ისაზღვრება დღგ-ის გადამხდელის მიერ მიმღებისაგან ან ნებისმიერი სხვა პირისა-
გან მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით დღგ-ის გარეშე, ანუ
რეალიზებული საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) ღირებულების საფუძველზე.
ამავე დროს, თუ საქონელი (სამუშაო, მომსახურება) დღგ-ის გადამხდელის მიერ
გამოიყენება არაეკონომიური საქმიანობისათვის, ან გადასახადის გადამხდელი მია-
წოდებს მას თავის თანამშრომლებს საფასურით ან მის გარეშე, მაშინ დასაბეგრი
ოპერაციის თანხა განისაზღვრება ამ საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) საბაზრო
ფასებიდან გამომდინარე, რომელიც საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდე-
ბის მომენტიდან გამომდინარე, ჩამოყალიბებულია ბაზარზე.

გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი (ამონაგები) და გადასახადით დასაბეგრი ბაზა
ამ შემთხვევაში არატოლფასი ცნებებია და საქონლის მიწოდებისას ბრუნვის საბა-
ზრო ფასით გამოანგარიშება რეალიზაციის ბრუნვას არ წარმოადგენს, ვინაიდან
საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდებიდან გადასახადის საბაზრო ფასით
გამოანგარიშება არაფრით არ არის დაკავშირებული რეალიზებული საქონლის (სა-
მუშაოს, მომსახურების) ღირებულებასთან ან ფასთან. გარდა ამისა, მოცემულ შემთხ-
ვევაში, საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) საბაზრო ფასიდან გადასახადის გა-
მოანგარიშება წარმოადგენს წმინდა არითმეტიკულ ოპერაციას, აისახება მხოლოდ
სპეციალურ გაანგარიშებაში და თავის ასახვას საერთოდ ვერ პოულობს საბუღალ-
ტრო აღრიცხვაში („ფიქტიური“ ამონაგები გადასახადებით დაბეგვრის მიზნით).
დამატებული ღირებულების გადასახადის დასაბეგრი ბაზის სპეციალური გაან-
გარიშება უშუალო ზეგავლენას ახდენს დღგ-ის თანხის სიდიდეზე, რომელიც ექვემ-
დებარება ბიუჯეტში შეტანას კონკრეტულ საგადასახადო პერიოდში.

ეს არის თანამედროვე საგადასახადო აღრიცხვის ყველაზე გავრცელებული მე-
თოდი, რომელიც დღგ-ის გარდა, გამოიყენება სხვა გადასახადების გამოსაანგარიშე-
ბლადაც, კერძოდ მოგების გადასახადის, აქციზის და ა.შ.

- ყოველი სახის გადასახადისათვის საგადასახადო პერიოდის განსაზღვრა
(დაწვრილებით იხილეთ ამ თავის მომდევნო პარაგრაფებში).

- სპეციალური საგადასახადო რეგისტრებისა და სხვა საგადასახადო დოკუმენ-
ტაციის დადგენა (დაწვრილებით იხილეთ ამ თავის მომდევნო პარაგრაფებში).

4. საბუღალტრო აღრიცხვის სისტემის ერთ-ერთ ძირითად ელემენტს გადასახ-
ადის გადამხდელის სააღრიცხვო პოლიტიკა წარმოადგენს, რომელშიც იგულისხმება
გადასახადის გადამხდელის მიერ არჩეული საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოების
მეთოდების ერთობლიობა.

მიუხედავად იმისა, რომ სააღრიცხვო პოლიტიკას ძირითადად საფინანსო-

საბუღალტრო მნიშვნელობა გააჩნია, ზოგიერთი მისი ელემენტი ზეგავლენას ახდენს გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების ფორმირებაზე და ეხება გადასახადების გამოანგარიშების წესს. ამრიგად, გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო პოლიტიკა შედგება ორი ნაწილისაგან: პირველი – საკუთრივ ბუღალტრული აღრიცხვის დარგის პოლიტიკა, მეორე – გადასახადებით დაბეგვრის დარგის სააღრიცხვო პოლიტიკა. ამრიგად, სააღრიცხვო პოლიტიკის გარდა გადასახადის გადამხდელები, საგადასახადო აღრიცხვის ორგანიზების მიზნით, აყალიბებენ საგადასახადო პოლიტიკას. საგადასახადო პოლიტიკის ძირითადი დებულებები და ელემენტები განისაზღვრება არა საბუღალტრო, არამედ საგადასახადო კანონმდებლობით და გადასახადის გადამხდელები, საფინანსო წლის დასაწყისისათვის დამოუკიდებლად განსაზღვრავენ მის მიმართულებებს.

გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო პოლიტიკის ყველაზე მაჩვენებელ ელემენტს გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის მეთოდის განსაზღვრა წარმოადგენს. მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელმა შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა უნდა აწარმოოს საგადასახადო მიზნებისათვის აღრიცხვის საკასო ან დარიცხვის მეთოდით იმ პირობით, რომ ერთსა და იმავე მეთოდს გამოიყენებს საგადასახადო წლის განმავლობაში.

თუ გადასახადის გადამხდელი აღრიცხვას აწარმოებს დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით, მაშინ შემოსავლის მიღების მომენტიდან უნდა ჩათვალოს საქონლის მიწოდების, სამუშაოს შესრულების ან მომსახურების გაწევის მომენტიდან 90 დღის შემდგომი პერიოდი, ხოლო თუ განაღდება წარმოებს უფრო ადრე, მაშინ – განაღდების მომენტი. იმ შემთხვევაში კი, თუ გადასახადის გადამხდელი გამოიყენებს აღრიცხვის საკასო მეთოდს, მაშინ შემოსავალი უნდა აღრიცხოს მისი მიღების ან მისი გამოყენებისა და განკარგვის უფლების მოპოვების მომენტიდან, ხოლო ხარჯების დაქვითვა მოახდინოს განაღდების შემდეგ. შესაბამისად, საგადასახადო აღრიცხვის მიზნებისათვის, გადასახადის გადამხდელს სრული უფლება აქვს გამოიყენოს შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის ერთ-ერთი მეთოდი და ამ მეთოდის საფუძველზე გამოიანგარიშოს მოგების, დამატებული ღირებულებისა და ა.შ. გადასახადები.

6.5 გადასახადის საგანი. გადასახადის ობიექტის ცნება

1. გადასახადის საგანი წარმოადგენს მატერიალური სამყაროს ობიექტს, რომლის არსებობას კანონი უკავშირებს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობას.

გადასახადით დაბეგვრის საგანი შეიძლება იყოს როგორც მატერიალური სამყაროს ობიექტები (მაგალითად, მიწა, შენობა-ნაგებობა, ავტომობილი და სხვა ქონე-

ბა), ასევე არამატერიალური სიკეთე (ეკონომიკური მაჩვენებელი, ადგილობრივი სიმბოლიკა და სხვა).

გადასახადის ობიექტი წარმოადგენს იმ იურიდიულ ფაქტებს (მოქმედება, მოვლენა, მდგომარეობა), რომლებიც განაპირობებენ გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებას გადაიხადოს გადასახადი.

თავდაპირველად, შუა საუკუნეებში, გადასახადით დაბეგვრის ობიექტად გვევლინებოდა თვითონ ფიზიკური პირი – გადასახადის გადამხდელი, რომელიც სულალობრივი გადასახადის გამონაგარიშების საფუძველს წარმოადგენდა. მოცემული გადასახადის გადახდა დღემდე წარმოებს ცალკეულ ქვეყნებში, მაგალითად, დიდ ბრიტანეთში და იაპონიაში.

კანონმდებლობა არ იძლევა გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის ცნებას. საგადასახადო კოდექსის სხვადასხვა მუხლებში მოცემულია მხოლოდ გადასახადით დასაბეგრი ობიექტთა ნუსხა: შემოსავლის, მოგების მიღება; საქონლის ღირებულება; გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ცალკეული სახეები; ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობა; ქონების მფლობელობა; ქონების გადაცემა და ა.შ.

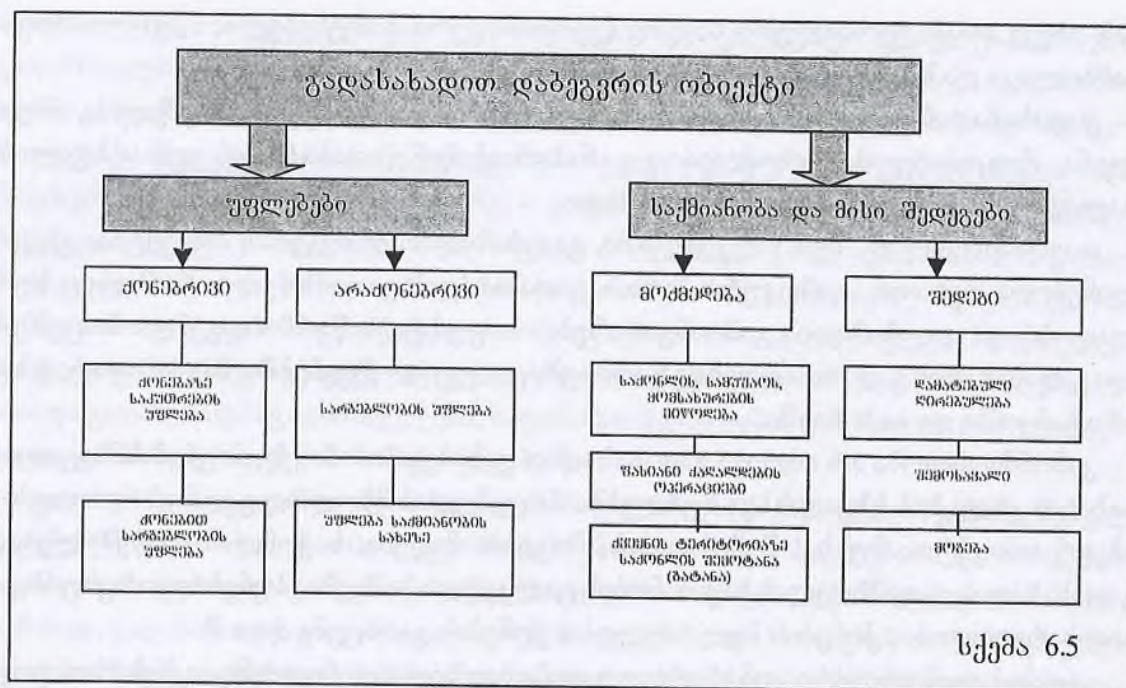
გადასახადის ობიექტი კონკრეტულ გადასახადზე დადგენილ უნდა იქნეს მხოლოდ საკანონმდებლო აქტით. გარდა ამისა, სწორედ გადასახადის ობიექტის არსებობისას გადასახადის გადამხდელს წარმოექმნება მისი გამონაგარიშებისა და გადახდის ვალდებულება. „თითოეული გადასახადის შესახებ კანონში აუცილებლად ლაპარაკია იმ გარემოებების შესახებ, რომელთა არსებობისას წარმოიქმნება გადასახადის გადახდის ვალდებულება. გადასახადის გადახდის ასეთ საფუძველს (ფაქტიურ გარემოებას) შეიძლება განსაზღვრული შემოსავლის, მოგების მიღება, ნაგებობის მფლობელობა და ა.შ., ე.ი. დაბეგვრის ობიექტის არსებობა წარმოადგენდეს.“¹

გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი და საგანი – არა ტოლფასი კატეგორიებია. თუ გადასახადით დაბეგვრის საგანი – ეს, როგორც წესი, რეალური ნივთია (ავტომობილი, ბინა, მიწა), გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი – იურიდიული ფაქტია. იურიდიულ ფაქტებში იგულისხმება გარემოებები (მოქმედება, მოვლენა, მდგომარეობა), რომელსაც სამართლის ნორმა უკავშირებს იურიდიული შედეგების დადგომას.

2. თეორიული თვალსაზრისით დაბეგვრის ობიექტები შეიძლება დავყოთ შემდეგ სახეებად: ქონებრივი და არაქონებრივი უფლებები, სუბიექტის მოქმედება (საქმიანობა), სამეურნეო საქმიანობის შედეგები (იხ. სქემა 6.5).

ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადების განხილვისას, საგნის სახით შეიძლება დავასახელოთ კონკრეტული ქონება, ხოლო დაბეგვრის ობიექტად – ამ ქონებაზე ფიზიკური პირის საკუთრების უფლება, ან ამ ქონების მიღების ფაქტი მემკვიდრეობის ან ჩუქების გზით. მაგალითად, მიწის გადასახადის ობიექტს წარმოადგენს მი-

1. Шыпкин С. Доходы государственного бюджета СССР: Правовые вопросы. М.: 1973, гл. 60.



წის ნაკვეთზე საკუთრების უფლება და არა უშუალოდ მიწის ნაკვეთი (იგი – დაბეგვრის საგანია). თავისთავად მიწის ნაკვეთი, მატერიალური სამყაროს ნივთი, არ წარმოშობს არავითარ საგადასახადო შედეგებს. აღნიშნულ შედეგებს წარმოშობს სუბიექტის განსაზღვრული დამოკიდებულება დაბეგვრის საგანთან მიმართებაში, მოცემულ შემთხვევაში კი – საკუთრება. თუ გადასახადის გადამხდელი არ უთითებს დეკლარაციაში ამა თუ იმ ქონების საკუთრების ფაქტს, სრული საფუძველი გაგვაჩინია ასეთი ქმედება დავაკვალიფიციროთ, როგორც გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის დამალვა, მიუხედავად იმისა, რომ გადასახადის გადამხდელი ამ ქონებით ამკარად სარგებლობდა.

დაბეგვრის ობიექტისა და საგნის განსხვავება განსაკუთრებით რელიეფურად ჩანს ქონებრივ გადასახადებში, თუმცა შემოსავლების დაბეგვრის შემთხვევაშიც ეს ცნებები განსხვავდებიან. შემოსავალი შეიძლება მიღებული იქნეს სხვადასხვა ფორმით (ფულადი საშუალებები ეროვნულ და უცხოურ ვალუტაში, ქონება, უსასყიდლო მომსახურება და ა.შ.). აღნიშნულ ფორმათა გაუთვალისწინებლობა გამოიწვევს გადასახადებისაგან თავის არიდების სხვადასხვა შესაძლებლობებს. მაგალითად, შემოსავლად ითვლება არა მხოლოდ ფულადი და ნატურალური ფორმით მიღებული შემოსავლები, არამედ შეღავათებიც და პრივილეგიებიც, რომლებიც არ არის დაკავშირებული ფულისა და ქონების გადაცემასთან. მთელ რიგ ქვეყნებში არაპირდაპირი განაცემების, შეღავათების, კომპენსაციებისა და პრივილეგიების წილი პირადი შემოსავლების სტრუქტურაში საკმაოდ მაღალია. მაგალითად, აშშ-ში კო-

მპანიების ხელმძღვანელებისა და რიგითი მუშაკების ანაზღაურების დაახლოებით მესამედი სწორედ ამ ფორმით წარმოებს.¹

კანონმდებელმა შეიძლება გაითვალისწინოს იმ პრივილეგიებისა და სარგებლის დაბეგვრა, რომელთა მიღებაც ჩვეულებრივ პირობებში მოითხოვდა გადასახადის გადამხდელისაგან დამატებით ხარჯებს (უპროცენტო ან საბაზრო განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთით სესხის მიღება, საწარმოს ხარჯზე ავტომობილის პირადი სარგებლობისათვის გამოყენება).

უაღრესად მნიშვნელოვანია კონკრეტული გადასახადის დაბეგვრის ობიექტის მკაფიო ნორმატიული განსაზღვრება. მაგალითად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 137-ე მუხლის თანახმად, ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს საქართველოს ურბანულ ტერიტორიაზე არსებული უძრავი ქონება (შენობა-ნაგებობები ან მათი ნაწილი), მიწის გარდა. ამასთან, გადასახადით დასაბეგრი ისეთი საგნის ცნება, როგორიცაა „შენობა-ნაგებობა“, არ არის განსაზღვრული, რაც იწვევს დაბეგვრის ობიექტის ცნების არამკაფიო განსაზღვრებას. ამავედროულად, მაგალითად, საფრანგეთის კანონმდებლობით ნაგებობებში იგულისხმება ბეტონის, ცემენტის ან აგურის საძირკველის მქონე ნებისმიერი შენობა, რომელიც მყარად დგას მიწაზე, მიუხედავად იმისა, რა მასალისაგანაა აშენებული თვითონ ეს შენობა.² ასეთი განსაზღვრების არსებობა საშუალებას გვაძლევს თავი ავარიდოთ საგადასახადო ნორმის მრავალმნიშვნელოვან ახსნა-განმარტებას.

2. გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის, როგორც იურიდიული ფაქტის, განსაზღვრის დროს უნდა დადგინდეს მისი საზღვრები. ობიექტის „შეზღუდვა“ წარმოადგენს იურიდიული ტექნიკის აუცილებელ პრინციპს კანონის კონკრეტული ნორმის ჩამოყალიბებისას.

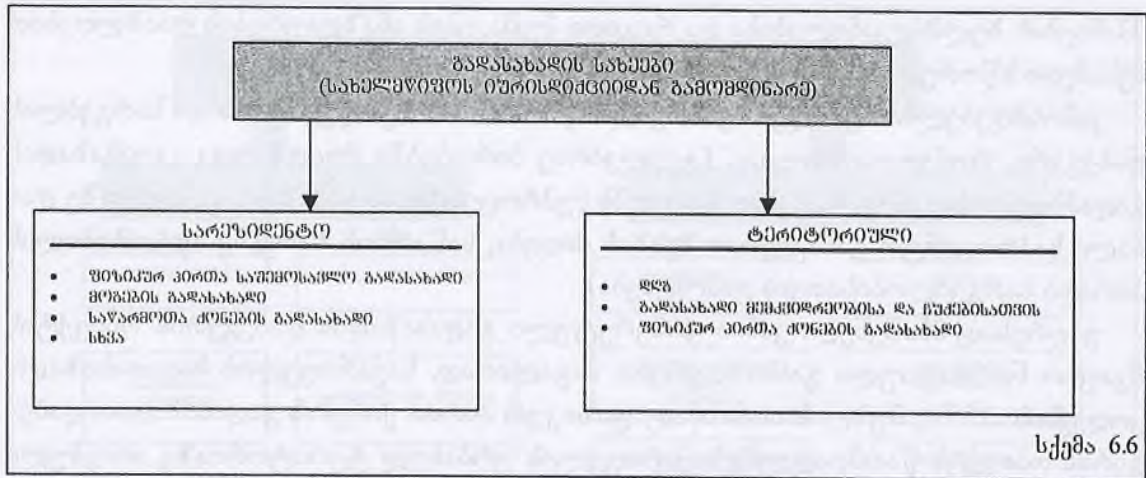
დაბეგვრის სუბიექტისა და დაბეგვრის ობიექტის მჭიდრო ურთიერთკავშირიდან გამომდინარე, გადასახადები შეიძლება დაყვოთ ორ ჯგუფად: გადასახადები, რომლებიც აგებულია *რეზიდენტობის პრინციპზე* (სარეზიდენტო გადასახადები) და გადასახადები, რომლებიც აგებულია *ტერიტორიულობის პრინციპზე* (ტერიტორიული გადასახადები). სხვაობის არსი მდგომარეობს იმაში, რომ სარეზიდენტო გადასახადებში სუბიექტი განსაზღვრავს გადასახადის ობიექტს, ხოლო ტერიტორიულ გადასახადებში – პირიქით (იხ. სქემა 6.6).

რეზიდენტობის პრინციპის შესაბამისად სახელმწიფო თავის საგადასახადო იურისდიქციას ავრცელებს რეზიდენტი პირების ყველა შემოსავალზე, მ.შ. იმ შემოსავლებზეც, რომლებიც არ არის მიღებული მოცემულ სახელმწიფოში არსებული წყაროებიდან.

ეროვნული ინტერესების თვალსაზრისით, რეზიდენტობის პრინციპი ხელსაყრელია იმ განვითარებული ქვეყნებისათვის, რომლის რეზიდენტებიც იღებენ მნიშ-

1. Русакова И. Г. Подоходный налог у нас и за рубежом. / Менеджер, 1992, № 9-10.

2. Козирин А. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: 1993, гл. 40.



ვნელოვან შემოსავლებს თავისი ქვეყნის ფარგლებს გარეთ. იმ ქვეყნებისათვის კი, რომელთა ეკონომიკაშიც მნიშვნელოვანი ადგილი უცხოურ ინვესტიციებს უჭირავს შედარებით ხელსაყრელია შემოსავლის წყაროს ეროვნული კუთვნილების საფუძველზე დაბეგვრის პრინციპი, ანუ *ტერიტორიულობის პრინციპი*. ამ შემთხვევაში დაბეგვრას ექვემდებარება მხოლოდ ის შემოსავლები, რომლებიც მიღებულია მოცემული ქვეყნის ტერიტორიიდან, მათი მიმღები პირის ეროვნული ან იურიდიული სტატუსის მიუხედავად, ხოლო ამ სახელმწიფოს მოქალაქეების მიერ სხვა ქვეყნებში მიღებული შემოსავლები, თავისუფლებიან ამ სახელმწიფოში დაბეგვრისაგან.

უმეტეს ქვეყნებში, მათ შორის საქართველოში, შემოსავლების დაბეგვრისას ორივე პრინციპი შერწყმულია, მაგრამ მთელი რიგი გადასახადები ემყარება მხოლოდ ტერიტორიულობის პრინციპს.

რეზიდენტობის პრინციპი დაფუძნებულია გადასახადის გადამხდელის ან მისი სტატუსის განსაზღვრაზე. მაგალითად, საშემოსავლო გადასახადის დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვრა დამოკიდებულია ფიზიკური პირის სტატუსზე. თუ ეს უკანასკნელი ცხოვრობს საქართველოს ტერიტორიაზე არა ნაკლებ 182 დღეს წელიწადში (ე.ი. „დაბეგვრის მიზნით“ გააჩნია მუდმივი მაცხოვრებლის სტატუსი), მაშინ მისი დაბეგვრის ობიექტი შედგება როგორც საქართველოში, ასევე საქართველოს ფარგლებს გარეთ არსებული წყაროებიდან მიღებული შემოსავლებისაგან. წინააღმდეგ შემთხვევაში დაიბეგვროდა მხოლოდ ის შემოსავლები, რომლებიც მიღებული იქნებოდა საქართველოს ტერიტორიაზე არსებული წყაროებიდან.

ამასთან, ტერიტორიულობის პრინციპი ემყარება ობიექტის წარმოშობის ტერიტორიას. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, ამ წესის წყალობით განისაზღვრება დაბეგვრის ობიექტის წარმოშობის ადგილი. ამ წესის განსაკუთრებით თვალსაჩინო მაგალითს დღგ-ის დაბეგვრის ობიექტის საკანონმდებლო განსაზღვრება წარმოადგენს. კანონმდებლობის თანახმად, დღგ-ის დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს საქონ-

ლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდება, თუ ისინი ითვლება განხორციელებულად საქართველოს ტერიტორიაზე საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად. უნდა აღინიშნოს, რომ აღნიშნული შეზღუდვა ეფუძნება უშუალოდ ტერიტორიულობის პრინციპს.

6.6. გადასახადის მასშტაბი და გადასახადის ერთეული

1. გადასახადით დაბეგვრის უმეტესი საგნები შეუძლებელია უშუალოდ გამოვსახოთ დაბეგვრის რაიმე ერთეულებში. ასეთი საგნების განზომილებისათვის, უპირველეს ყოვლისა, საჭიროა მრავალი შესაძლებლობიდან ამოვირჩიოთ რაიმე ფიზიკური მახასიათებელი, განზომილების რაიმე პარამეტრი, ე.ი. განვსაზღვროთ *გადასახადის მასშტაბი*.

გადასახადის მასშტაბი წარმოადგენს გადასახადის საგნის განზომილების კანონით დადგენილ მახასიათებელს (პარამეტრს).

გადასახადის მასშტაბი განისაზღვრება ეკონომიკური (ღირებულებითი) და ფიზიკური მახასიათებლების საშუალებით: ძრავის სიმძლავრე და მოცულობა, მიწის ფართობი, საგნების რაოდენობა და ა.შ.

მაგალითად, მოგების, საქონლის ღირებულების ან დამატებული ღირებულების განზომილებისათვის გამოიყენება ფულადი ერთეულები. ავტოსატრანსპორტო საშუალებათა მფლობელთა გადასახადის გამომანგარიშების საგანს წარმოადგენენ სატრანსპორტო საშუალებები, მაგრამ სხვადასხვა ქვეყნებში გამოიყენება მათი დაბეგვრის სხვადასხვა პარამეტრები: ბელგიაში და ნიდერლანდებში – ავტომობილის წონა, გერმანიაში – ძრავის მოცულობა, საფრანგეთში და იტალიაში – ძრავის სიმძლავრე.¹ მთელ რიგ ქვეყნებში აქციზის გამომანგარიშებისას მასშტაბის სახით გამოიყენება ალკოჰოლიანი სასმელების სიმძლავრე.

ცალკეულ ქვეყნებში არსებობს უმასშტაბო გადასახადებიც. მაგალითად, სამეწარმეო საქმიანობის მიმდევარი ფიზიკური პირების სარეგისტრაციო გადასახადი. ასეთი გადასახადის გადასახდელად საჭირო არ არის არც მასშტაბის, არც ერთეულისა და არც გადასახადით დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრა.

2. *გადასახადის ერთეული* წარმოადგენს გადასახადის მასშტაბის პირობით ერთეულს, რომელიც გამოიყენება დასაბეგრი ბაზის რაოდენობრივი გამოსახვისათვის. მაგალითად, ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მესაკუთრეთა გადასახადის მასშტაბს შეიძლება წარმოადგენდეს ავტომობილის ძრავის სიმძლავრე. ავტომობილის ძრავის სიმძლავრე შეიძლება განისაზღვროს სხვადასხვა ერთეულებში – ცხენის ძალებში ან კილოვატებში. სწორედ საიმძლავრის განზომილების ამორჩეული ერთეული წარმოადგენს დაბეგვრის მიზნებისათვის გადასახადის ერთეულს.

1. Козырин А. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993, гл. 46.

მთელი რიგი შესაძლო შემთხვევებიდან დაბეგვრის ერთეულის ამორჩევა განისაზღვრება ტრადიციებით ან მისი პრაქტიკაში გამოყენების მოხერხებულობით. მაგალითად, მოგებისა და შემოსავლის დაბეგვრისას გადასახადის ერთეულად მიღებულია ეროვნული ფულადი ერთეული (ლარი, რუბლი, აშშ დოლარი და ა.შ.), მიწის დაბეგვრისას გამოიყენება ქვეყანაში მიღებული განზომილების ერთეულები (კვადრატული მეტრი, ჰექტარი, აკრი და ა.შ.), ბენზინზე აქციზის დადგენისას დაბეგვრის ერთეულის სახით შეიძლება ფიგურირებდეს ლიტრი, გალონი, ბარელი და ა.შ.

6.7. საგადასახადო ბაზის ცნება

1. საგადასახადო ბაზა რაოდენობრივად გამოხატავს დაბეგვრის საგანს. საგადასახადო ბაზას გადასახადის საფუძველსაც უწოდებენ. გადასახადის თანხის გამომანგარიშებისას საგადასახადო ბაზა – არის ყოველთვის ნამრავლი, ე.ი. მის მიმართ გამოიყენება გადასახადის განაკვეთი. საგადასახადო ბაზა განისაზღვრება შემდეგნაირად:

$$\begin{array}{ccccc} \text{საგადასახადო} & & & & \\ \text{ბაზა} & = & \text{გადასახადით} & & \text{ერთეულის} \\ & & \text{დაბეგვრის} & \times & \text{რაოდენობაზე} \\ & & \text{ერთეული} & & \end{array}$$

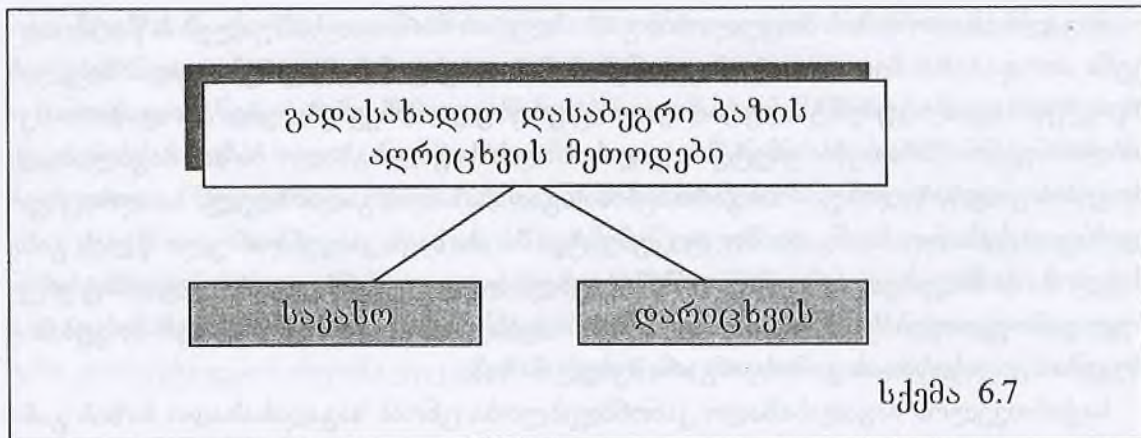
გადასახადით დასაბეგრი ბაზა ამორჩეული მასშტაბიდან გამომდინარე შეიძლება დავყოთ შემდეგნაირად:

✓ *საგადასახადო ბაზა ღირებულებრივი მაჩვენებლებით;* მაგალითად, ფიზიკურ და იურიდიულ პირთა ქონების გადასახადების გამოსანგარიშებლად გამოიყენება ქონების ღირებულება;

✓ *საგადასახადო ბაზა მოცულობით-ღირებულებრივი მაჩვენებლებით;* მაგალითად, დღგ-ის გამომანგარიშებისას გამოიყენება რეალიზებული პროდუქციის მოცულობა;

✓ *საგადასახადო ბაზა ფიზიკური მაჩვენებლებით;* მაგალითად, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის გადასახადის გამომანგარიშებისას გამოიყენება მოპოვებული წიაღისეულის მოცულობა.

გადასახადის ობიექტი და საგადასახადო ბაზა შეიძლება ემთხვეოდეს და შეიძლება არ ემთხვეოდეს ერთმანეთს. მიუხედავად იმისა, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს პირის მიერ საქონლის (სამუშაოების, მომსახურების) მიწოდება, დასაბეგრ ბრუნვაში ამავედროულად ჩაირთვება საგადასახადო დისკონტებიც.



2. საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის მომენტის სწორად განსაზღვრის მიზნით დიდი მნიშვნელობა ენიჭება კონკრეტულ გადასახადზე გადასახადით დასაბეგრი ბაზის *ფორმირების მეთოდს* დროში.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა განასხვავებს გადასახადით დასაბეგრი ბაზის ფორმირების ორ ძირითად მეთოდს (იხ. სქემა 6.7):

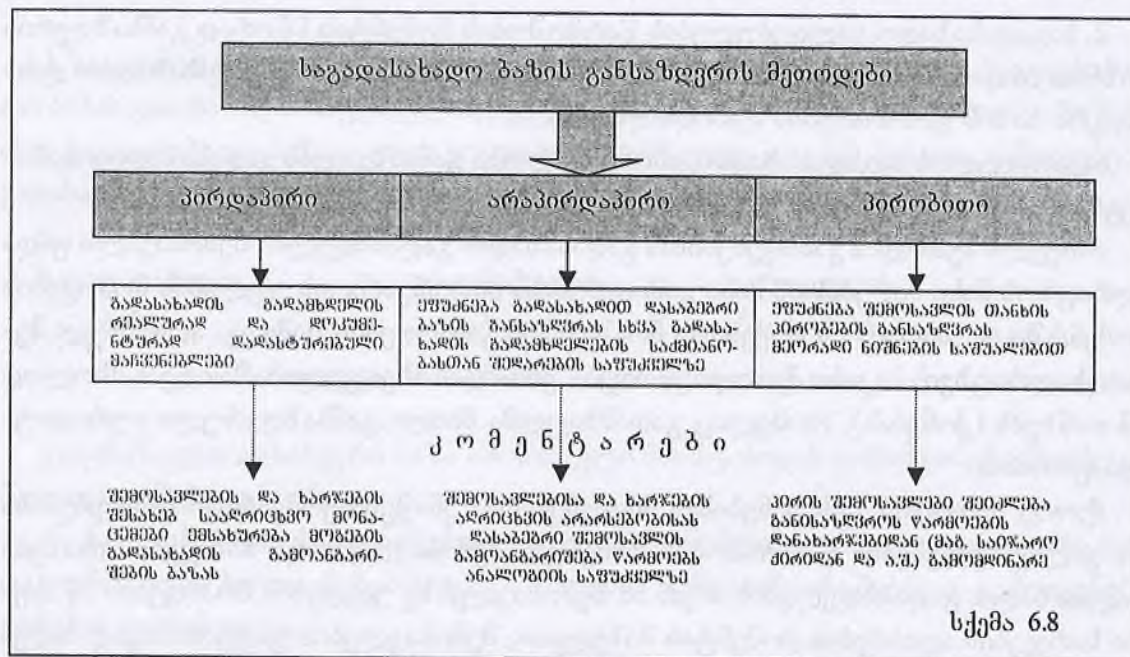
პირველი მეთოდის გამოყენებისას გადასახადის გადამხდელმა შემოსავალი უნდა აღრიცხოს მისი მიღების ან მისი გამოყენებისა და განკარგვის უფლების მოპოვების მომენტში და ხარჯების დაქვითვა მოახდინოს განაღდების შემდეგ. აღნიშნულ მეთოდს აღრიცხვის *საკასო მეთოდი* ეწოდება, ვინაიდან მხედველობაში იღებს მხოლოდ იმ თანხებს (ქონებას), რომელიც გადამხდელმა მიიღო განსაზღვრული იურიდიული ფორმით.

მეორე მეთოდის გამოყენებისას მნიშვნელობა ენიჭება ქონებრივი უფლებებისა და ვალდებულებების წარმოშობის მომენტს. შემოსავლები და ხარჯები აისახება გადასახადის გადამხდელების მიერ ამ შემოსავლებზე უფლების მოპოვების ან ასეთი ხარჯების აღიარების მომენტის მიხედვით, შემოსავლების ფაქტობრივად მიღებისა და ხარჯების გაწევის მომენტის მიუხედავად. აღნიშნულ მეთოდს *დარიცხვის მეთოდი* ეწოდება. თუ გადასახადის გადამხდელი აღრიცხვას აწარმოებს დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით, შემოსავლის მიღების მომენტად, ჩაითვლება საქონლის მიწოდების, სამუშაოს შესრულების ან მომსახურების გაწევის მომენტიდან 90 დღის შემდგომი პერიოდი, ხოლო თუ განაღდება წარმოებს უფრო ადრე, მაშინ – განაღდების მომენტი.

3. გადასახადებით დაბეგვრის თეორიაში გამოყოფენ საგადასახადო ბაზის მოცულობის *განსაზღვრის რამოდენიმე საშუალებას*. ზოგიერთი მათგანი ასახულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსში. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს საგადასახადო ბაზის მოცულობის განსაზღვრის პირდაპირ და არაპირდაპირ საშუალებებს.

საგადასახადო ბაზის მოცულობის განსაზღვრის ძირითად საშუალებას წარმოადგენს პირდაპირი მეთოდი, რომლის შესაბამისადაც განისაზღვრება გადამხდელის რეალური და დოკუმენტალურად დადასტურებული მაჩვენებლები. პირდაპირი მეთოდით განისაზღვრება უმეტესი გადასახადის საგადასახადო ბაზა. მაგალითად, მოგების გადასახადის გამოანგარიშებისას გადასახადის გადამხდელი სააღრიცხვო და საგადასახადო-საანგარიშო დოკუმენტებში ასახავს კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალს და დოკუმენტალურად დადასტურებულ გამოქვითვების თანხებს და ამ გზით იღებს გადასახადით დასაბეგრ მოგებას – მოგების გადასახადის გამოსაანგარიშებელ ბაზას.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა ცნობს საგადასახადო ბაზის განსაზღვრის არაპირდაპირ და პირობით მეთოდებსაც (იხ. სქემა 6.8). მაგალითად, სა-



გადასახადო კოდექსის 218-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ საბუღალტრო აღრიცხვის წესების დარღვევის, დოკუმენტების დაკარგვის ან განადგურების შემთხვევაში დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვრა შეუძლებელია, საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვს დაბეგვრის ობიექტი და გადასახადის ოდენობა განსაზღვროს პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების საფუძველზე (აქტივები, ბრუნვა, წარმოების დანახარჯები, შედარების მეთოდი და სხვა).

4. გადასახადით დასაბეგრი ბაზის გამოანგარიშებასთან მჭიდროდაა დაკავშირებული ინფლაციური ზემოქმედების პრობლემა გადასახადებზე და დაბეგვრაზე. ინფლაცია განსაკუთრებით ნეგატიურად აისახება გადასახადის გადამხდელზე, ვინაიდან იგი იძულებულია გადაიხადოს გადასახადი ფიქტიური შემოსავლებიდან და

ობიექტებიდან, რომლებიც წარმოიქმნება ეროვნული ფულადი ერთეულის გაუფასურების შედეგად.

ინფლაციის ნეგატიური შედეგების ნეიტრალიზაციის მიზნით საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს სხვადასხვა მექანიზმებს. მაგალითად, შვედეთში საშემოსავლო გადასახადის შკალა შემოღებულია პირობით ერთეულებში, რომლებიც იცვლება ყოველწლიურად; ამერიკის შეერთებულ შტატებში ქონების გადასახადით დაბეგვრის მიზნით, შემოღებულია უძრავი ქონების გადაფასების სისტემა. ცალკეულ ქვეყნებში ფართო გავრცელება მიიღო ინფლაციური კორექტივების ისეთმა ეფექტურმა მეთოდმა, როგორიცაა ინფლაციის ინდექსი.

6.8. საგადასახადო განაკვეთის ცნება, საგადასახადო განაკვეთების სახეები

1. *გადასახადის განაკვეთი* წარმოადგენს საგადასახადო დანარიცხების მოცულობას საგადასახადო ბაზის განზომილების ერთეულზე, ანუ გადასახადის განაკვეთი წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის ქონების ნაწილს, რომელიც ექვემდებარება გადახდას სახელმწიფოს სასარგებლოდ.

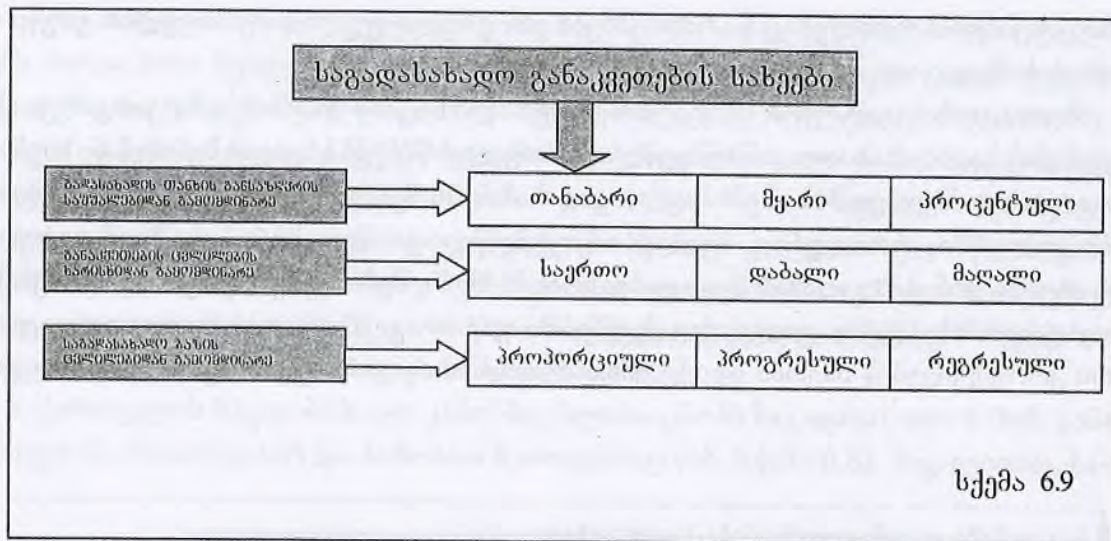
კონკრეტულ გადასახადებზე საგადასახადო განაკვეთები შეიძლება დადგინდეს არა მხოლოდ მხოლოდობით რიცხვში (მაგალითად, მოგების გადასახადის 20%-ანი განაკვეთი), არამედ მრავლობითშიც, ე.წ. *საგადასახადო ტარიფების* მეთოდით – სისტემატიზირებული ნუსხის სახით (თანხებში ან პროცენტებში), რომლითაც იბეგრება სხვადასხვა საქონელი, გაწეული მომსახურება და ა.შ.

გადასახადებით დაბეგვრის თეორიაში, სხვადასხვა ფაქტორების გათვალისწინებით, წარმოებს საგადასახადო განაკვეთების კლასიფიკაცია (იხ. სქემა 6.9).

2. *გადასახადის თანხის განსაზღვრის საშუალებიდან გამომდინარე* (დაწესების მეთოდით) გამოყოფენ თანაბარ განაკვეთებს, მყარ (სპეციფიკურ) განაკვეთებს და პროცენტულ (ადვალურ) განაკვეთებს.

თანაბარი განაკვეთების გამოყენების შემთხვევაში თითოეული გადასახადის გადამხდელისათვის დგინდება გადასახადის თანაბარი თანხა, ანუ ამ შემთხვევაში გადასახადის თანხა და საგადასახადო განაკვეთი ერთმანეთს ემთხვევა. თანაბარი დაბეგვრისას გადასახადის გადამხდელის ქონებრივი მდგომარეობა პრაქტიკულად მხედველობაში არ მიიღება. თანაბარი დაბეგვრის მაგალითს წარმოადგენენ ფიქსირებული გადასახადის განაკვეთები. ეს დაბეგვრის ყველაზე ძველი და მარტივი სახეა და იგი მხოლოდ გამონაკლის შემთხვევებში გამოიყენება.

მყარი განაკვეთების გამოყენებისას გადასახადის თითოეულ ერთეულზე განსაზღვრულია გადასახადის აბსოლუტური მოცულობა, რომელიც გამოხატულია



ფულადი სახით, ანუ მყარი განაკვეთების მეთოდის გამოყენებისას გადასახადით დაბეგვრის თითოეულ ერთეულზე განსაზღვრულია გადასახადის ფიქსირებული ოდენობა (მაგალითად, ორმოცდაშვიდი ლარი ერთ ჰექტარ მიწაზე).

პროცენტული განაკვეთი ღვინდება პროცენტებში დაბეგვრის ერთეულის მიმართ. მაგალითად, 12 პროცენტი ფიზიკური პირის შემოსავლის ყოველი ლარიდან. პროცენტული განაკვეთები დადგენილია, მაგალითად, მოგების გადასახადზე, ღებზე და სხვა გადასახადებზე.

3. გადასახადით დასაბეგრი ბაზის ცვალებადობიდან გამომდინარე, საგადასახადო განაკვეთები შეიძლება შეიცვალოს ან დარჩეს უცვლელი. აღნიშნული საფუძველით განასხვავებენ დაბეგვრის ოთხ ძირითად მეთოდს: თანაბარს, პროპორციულს, პროგრესულს და რეგრესულს.

თანაბარს უწოდებენ გადასახადით დაბეგვრის მეთოდს, როდესაც თითოეული გადასახადის გადამხდელისათვის ღვინდება გადასახადის თანაბარი თანხა. ეს დაბეგვრის ყველაზე ძველი და მარტივი სახეა. აღნიშნული მეთოდი მხედველობაში არ იღებს გადასახადის გადამხდელის ქონებრივ მდგომარეობას და ამიტომ გამოიყენება მხოლოდ გამონაკლის შემთხვევებში. მაგალითის სახით შეიძლება მოვიყვანოთ ზოგიერთი მიზნობრივი გადასახადები. თანაბარი დაბეგვრის მეთოდის გამოყენება აიხსნება იმ გარემოებით, რომ ასეთი გადასახადების გადახდა ორიენტირებულია არა გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადის გადახდის შესაძლებლობაზე, არამედ გადასახადის გადამხდელის, როგორც საზოგადოების წევრის, რაიმე კონკრეტული მოთხოვნილების დაკმაყოფილებაზე. საერთო მოთხოვნილება კმაყოფილდება გადასახადის გადამხდელთა საერთო თანაბარი ძალდონით.

პროპორციული დაბეგვრისას თითოეული გადასახადის გადამხდელისათვის თანაბარია გადასახადის განაკვეთი (და არა თანხა). გადასახადის განაკვეთი არ არის

დამოკიდებული საგადასახადო ბაზაზე. ბაზის ზრდასთან ერთად პროპორციულად იზრდება გადასახადი. ამრიგად, პროპორციული დაბეგვრისას – არ იცვლება გადასახადის განაკვეთები დასაბეგრი ბაზის მოცულობის ცვლილებისას, ანუ განაკვეთის პროცენტი ფიქსირებულია. პროპორციული დაბეგვრის მაგალითს წარმოადგენს ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადი. გადასახადის განაკვეთი თანაბარია ყველა გადამხდელისათვის – ქონების საინვენტარიზაციო ღირებულების 0,1 პროცენტი. პროპორციული დაბეგვრის მაგალითს წარმოადგენს აგრეთვე მოგების გადასახადი. გადასახადის განაკვეთი თანაბარია სხვადასხვა მოგების მქონე გადასახადის გადამხდელისათვის.

პროგრესული დაბეგვრისას საგადასახადო ბაზის ზრდასთან ერთად იზრდება გადასახადის განაკვეთიც. არსებობს პროგრესიის რამოდენიმე სახე.

მარტივი თანრიგიანი პროგრესიის დროს საგადასახადო ბაზის საერთო მოცულობის მიმართ დგინდება თანრიგები და თითოეული თანრიგისათვის განისაზღვრება გადასახადის აბსოლუტური თანხა. მაგალითად, გადასახადით დასაბეგრი ბაზა იყოფა თანრიგებად: პირველი – 1-დან 1000 ლარამდე; მეორე – 1001-დან 2000 ლარამდე; მესამე – 2001-დან 3000 ლარამდე და ა.შ. პირველი თანრიგისათვის დგინდება გადასახადი 1 ლარის ოდენობით, მეორე თანრიგისათვის – 10 ლარის ოდენობით, ხოლო მესამე თანრიგისათვის – 100 ლარის ოდენობით. ამრიგად, თუ პირი მიიღებს შემოსავალს, მაგალითად, 2005 ლარის ოდენობით, მისი შემოსავლები დაიბეგრება 100 ლარით. სხვადასხვა თანრიგებში შემავალ უმნიშვნელოდ განსხვავებულ შემოსავლებს, (მაგალითად 1999 ლარი და 2001 ლარი) გააჩნიათ მნიშვნელოვანი სხვაობა დაბეგვრაში.

აღნიშნული სისტემა ფართოდ გამოიყენებოდა წარსულში მ.შ. შემოსავლების დაბეგვრის შემთხვევაშიც. დღეისათვის იგი აღარ გამოიყენება.

მარტივი შედარებითი პროგრესიის დროს საგადასახადო ბაზის საერთო მოცულობის მიმართ ასევე დგინდება თანრიგები, მაგრამ თითოეული თანრიგისათვის განისაზღვრება განსხვავებული განაკვეთები (როგორც მყარი, ასევე პროცენტული). ამასთან, მხედველობაში უნდა მივიღოთ, რომ გადასახადი გამოიანგარიშება არა ნაწილებად (არა ცალკეულ თანრიგებად), თითოეული თანრიგისათვის გამოანგარიშებული გადასახადის თანხის შემდგომი დაჯამების გზით, არამედ ერთი განაკვეთი გამოიყენება მთლიანი დასაბეგრი ბაზის მიმართ, ბაზის საერთო მოცულობიდან გამომდინარე. მაგალითად, თუ ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მფლობელთა გადასახადით დადგენილია, რომ 100 ცხენის ძალამდე ძრავის სიმძლავრის მქონე მსუბუქი ავტომობილისათვის გადასახადის განაკვეთი თითოეულ ცხენის ძალაზე შეადგენს 2 ლარს, ხოლო 100 ცხენის ძალაზე მეტი სიმძლავრის ძრავაზე – 4 ლარს, ასეთ შემთხვევაში 100 ცხენის ძალის სიმძლავრის ძრავის ავტომობილის მფლობელი გადასახადს გადაიხდის 200 ლარის ოდენობით, ხოლო 101 ცხენის ძა-

ლის სიმძლავრის ძრავის ავტომობილის მფლობელი - 404 ლარის ოდენობით, ვინაიდან ასეთი ავტომობილი შედის მეორე თანრიგში (100 ცხენის ძალაზე ზევით). მაღალი განაკვეთი გამოიყენება მთლიანად გაზრდილი ბაზის და არა მისი ნაწილის მიმართ.

მარტივი თანრიგიანი პროგრესიისაგან განსხვავებით მარტივი შედარებითი პროგრესიის გამოყენებისას ერთ თანრიგში შემავალი შემოსავლის ან ქონებისათვის გადასახადი იზრდება პროპორციულად, თუმცა ინარჩუნებს იმავე არასრულყოფილებას. განსახილველ მაგალითში დასაბეგრი ბაზის 1%-ით ზრდის შემთხვევაში გადასახადის განაკვეთი გაიზარდა 2,02-ჯერ.

ცნობილია მაგალითები, როდესაც დაბეგვრის ამ მეთოდის გამოყენების შედეგად შედარებით მაღალი შემოსავლების მქონე გადასახადის გადამხდელს გადასახადის გადახდის შემდეგ დარჩა ნაკლები სახსრები, ვიდრე გადამხდელს შედარებით ნაკლები შემოსავლებით.

როგორც პროგრესიის დროს საგადასახადო ბაზა დაყოფილია საგადასახადო თანრიგებად, მაგრამ თითოეული თანრიგი არსებობს დამოუკიდებლად და იბეგრება ცალკე განაკვეთით, რომელიც დამოკიდებული არ არის საგადასახადო ბაზის საერთო მოცულობაზე. როგორც პროგრესიის მაგალითს წარმოადგენს საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთის შკალა. მაღალი განაკვეთი გამოიყენება არა მთლიანად გაზრდილი შემოსავლის მიმართ, არამედ მხოლოდ მისი იმ ნაწილის მიმართ, რომელიც აღემატება განსაზღვრულ დონეს. როგორც პროგრესიას ასევე პროგრესიას ტერასებით ან კასკადურ პროგრესიას უწოდებენ.

დაბეგვრის პროგრესიული მეთოდის საპირისპიროდ რეგრესიული მეთოდის გამოყენებისას საგადასახადო ბაზის ზრდასთან ერთად წარმოებს გადასახადის განაკვეთის შემცირება. დღეისათვის ეს მეთოდი ფართო გავრცელებას ვერ პოულობს. ეკონომიკური თვალსაზრისით რეგრესიულს წარმოადგენენ არაპირდაპირი გადასახადები (მაგალითად, აქციზი, დამატებული ღირებულების გადასახადი, საბაჟო გადასახადი), რომლებიც დგინდება საქონლის ფასზე დანამატის სახით. არაპირდაპირი გადასახადებით დაბეგრილი ერთი და იმავე საქონლის მომხმარებლები იხდიან გადასახადების თანაბარ თანხას. ამასთან ამ გადასახადების წილი სხვადასხვა მომხმარებლების შემოსავლებში არაერთნაირია: დიდია იმ პირებისათვის, რომლებსაც გააჩნიათ უმნიშვნელო შემოსავლები, ნაკლებია - შედარებით მდიდრებისათვის.

აღნიშნული მეთოდის მაგალითად შეიძლება დავასახელოთ ცალკეულ ქვეყნებში სახელმწიფო ბაჟის განაკვეთები: რაც მაღალია სარჩელის ფასი, მით ნაკლებია ბაჟის პროცენტი. ეს აიხსნება იმით, რომ ბაჟის მაღალი თანხა არ შეიძლება წარმოადგენდეს კონსტიტუციური უფლებების რეალიზაციის არსებით წინააღმდეგობას. ამასთან, უმნიშვნელო სასარჩელო მოთხოვნების თანხებზე ბაჟის მაღალმა პროცენტმა შეიძლება შეაჩეროს მოსარჩელე უკანონო და დაუსაბუთებელი მოთხოვნების წაყენებისაგან.

4. საგადასახადო განაკვეთების ცვალებადობის ხარისხიდან გამომდინარე განასხვავებენ საერთო, მაღალ და დაბალ (შელავათიან) გადასახადის განაკვეთებს. მაგალითად, ზოგიერთ ქვეყნებში დღგ-ის საერთო განაკვეთთან ერთად ცალკეული სახის საქონელზე (მაგალითად, კვების პროდუქტებზე) დადგენილია დაბალი საგადასახადო განაკვეთი. ამასთან, ზოგიერთი სახის ფუფუნების საგნებზე (მაგალითად, საიუველირო ნაწარმზე) შესაძლებელია დადგენილი იქნეს გადასახადის მაღალი განაკვეთები.

6.9. საგადასახადო შეღავათების ცნება და სახეები

1. საგადასახადო შეღავათი წარმოადგენს ცალკეული კატეგორიის გადასახადის გადამხდელებისათვის სხვა გადამხდელებთან შედარებით მინიჭებულ უპირატესობას, მ.შ. შესაძლებლობას არ გადაიხადონ გადასახადი ან გადაიხადონ იგი ნაკლები ოდენობით.

საგადასახადო შეღავათები წარმოადგენენ ნებისმიერი გადასახადის მნიშვნელოვან ელემენტს. ყველა საგადასახადო შეღავათს გააჩნია ერთი საერთო მიზანი – გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების შემცირება.

ამრიგად, საგადასახადო შეღავათი წარმოადგენს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული გადასახადის გადახდისაგან მთლიანი ან ნაწილობრივი განთავისუფლების გამონაკლის შესაძლებლობას ან გადამხდელისათვის საგადასახადო ტვირთის სხვა სახის შემსუბუქებას.

აღნიშნულთან დაკავშირებით დიდი მნიშვნელობა ენიჭება საგადასახადო შეღავათების *გამონაკლის ხასიათს*. საგადასახადო შეღავათი ყოველთვის გულისხმობს იმას, რომ დაბეგვრის საერთო წესის პარალელურად არსებობს განსაკუთრებული წესი, რომლის შედეგადაც საგადასახადო ტვირთის ოდენობა გადამხდელისათვის მცირდება ან მსუბუქდება.

იურიდიული თვალსაზრისით, შეღავათი – ეს ყოველთვის სპეციალური ნორმაა, რომელიც მოქმედებს მკაცრად განსაზღვრულ შემთხვევებში. საგადასახადო შეღავათები არ შეიძლება გავაიგივოთ სხვა საგადასახადო მექანიზმებთან, რომელთა გამოყენებისას გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება მცირდება. მაგალითად, ძალიან ხშირად აიგივებენ შეღავათებთან გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ბაზის გამოანგარიშების ამა თუ იმ საშუალებებს. კერძოდ, მოგების გადასახადის გამოანგარიშების დროს კანონით გათვალისწინებული გამოქვითვები არ წარმოადგენენ რაიმე სახის შეღავათებს და დასაბეგრი მოგების განსაზღვრის მიზნით წარმოადგენენ მხოლოდ საერთო გამოსაანგარიშებელ მაჩვენებლებს.

საგადასახადო შეღავათის მნიშვნელოვან შემადგენლებს წარმოადგენენ გადა-

სახადის გადამხდელის მიერ მისი გამოყენების წესი, პროცედურა და პირობები. კანონში საგადასახადო შეღავათის არსებობა არ ნიშნავს გადასახადის გადამხდელის უფლებას ავტომატურად ისარგებლოს ამ შეღავათით.

გადასახადის გადამხდელმა შეღავათით სარგებლობისათვის უნდა დაასაბუთოს თავისი უფლება ამ შეღავათზე. მაგალითად, საქონლის ექსპორტისას გათვალისწინებული შეღავათის გამოსაყენებლად გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო ორგანოში უნდა წარადგინოს ის შესაბამისი დოკუმენტები, რომლებიც ადასტურებენ საქონლის ექსპორტის ფაქტს (კონტრაქტი, საბაჟო დეკლარაცია და ა.შ.). აღნიშნული დოკუმენტების არ არსებობის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელის მიმართ შეღავათები არ გამოიყენება.

ამავდროულად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს ისარგებლოს შეღავათით საგადასახადო ორგანოს სპეციალური ნებართვის გარეშე. თუ საგადასახადო ინსპექცია ჩათვლის, რომ გადასახადის გადამხდელს არ ჰქონდა შეღავათის უფლება ან ისარგებლა შეღავათით დადგენილი წესის დარღვევით, მაშინ მას შეუძლია მოსთხოვოს გადასახადის გადამხდელს გადასახადის ნარჩენის თანხისა და მასთან დაკავშირებული საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფინანსური სანქციების გადახდა.

საგადასახადო შეღავათების დაწესებისას დაცული უნდა იქნეს დებულება, რომლის თანახმადაც *აკრძალულია ინდივიდუალური საგადასახადო შეღავათების დაწესება ნებისმიერი ფიზიკური და იურიდიული პირებისათვის. მოცემული დებულება ნიშნავს, რომ ნებისმიერი საგადასახადო შეღავათები შეიძლება მიენიჭოს მხოლოდ გადასახადის გადამხდელთა განსაზღვრულ წრეს ან გადამხდელთა განსაზღვრულ კატეგორიას. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით პერსონალური შეღავათები აკრძალულია.*

საგადასახადო შეღავათების გამოყენება შესაძლებელია მხოლოდ მაშინ, როდესაც მათ უშუალოდ ითვალისწინებს საგადასახადო კანონმდებლობა. საგადასახადო კანონმდებლობით გაუთვალისწინებელი შეღავათების გამოყენება დაუშვებელია.

2. საგადასახადო შეღავათები გადასახადის გადამხდელებს შეიძლება მიენიჭოს სხვადასხვა ფორმებით, კერძოდ:

- *ცალკეული კატეგორიის პირების გადახადებისაგან განთავისუფლება.* განთავისუფლებაში იგულისხმება შეღავათები, რომლებიც მიმართულია საგადასახადო განაკვეთის ან გადასახდელი თანხის შესამცირებლად. განთავისუფლება – ეს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების პირდაპირი შემცირებაა. მაგალითად, საშემოსავლო გადასახადი ითვალისწინებს მეორე მსოფლიო ომისა და საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლის მონაწილე საქართველოს მოქალაქეების ნაწილობრივ განთავისუფლებას.

ცალკეული კატეგორიის პირების გადასახადებისაგან განთავისუფლების გან-

საკუთრებულ შემთხვევას წარმოადგენს *საგადასახადო იმუნიტეტი*, რომელიც წარმოიშვა შუა საუკუნეებში და დღემდე შენარჩუნებულია. თანამედროვე საჯარო საერთაშორისო სამართალი და სპეციალური სახელმწიფოთაშორისო შეთანხმებები ითვალისწინებენ დიპლომატიური და საკონსულო წარმომადგენლობების, აგრეთვე მათთან გათანაბრებული დაწესებულებებისა და ორგანიზაციების საგადასახადო იმუნიტეტს. უმრავლესი სახელმწიფოები ნაცვალებების საფუძველზე ანიჭებენ საგადასახადო იმუნიტეტს ასევე დიპლომატიურ და საკონსულო დაწესებულებების მუშაკებს და მათი ოჯახის წევრებს, რომლებიც არ წარმოადგენენ ამ ქვეყნის მოქალაქეებს. საგადასახადო იმუნიტეტს შეიძლება ითვალისწინებდეს ეროვნული საგადასახადო კანონმდებლობაც. მაგალითად, დიდ ბრიტანეთში, საგადასახადო იმუნიტეტით სარგებლობენ სამეფო ოჯახის წევრები, ბრიტანეთის მუზეუმი, საქველმოქმედო და სხვა ორგანიზაციები.

● *დასაბეგრი ბა ზიდან გადასახადის ობიექტის გარკვეული ნაწილების გამოქვითვა.* მაგალითად, მოგების გადასახადის გამომანგარიშებისას მხედველობაში არ მიიღება საწარმოს მოგება, რომელიც მიღებულია ინვალიდებისა და მათი რეაბილიტაციისათვის საჭირო ტექნიკურ საშუალებათა წარმოებით.

● *დაუბეგრავი მინიმუმის დადგენა, ე.ი. გადასახადის ობიექტის მინიმალური ნაწილი, რომელიც არ იბეგრება.* დაბეგვრას ექვემდებარება გადამხდელის მხოლოდ ის შემოსავლები და ობიექტები, რომლებიც აღემატებიან ამ მინიმუმს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის თანახმად, ფიზიკურ პირს უფლება აქვს ძირითადი სამუშაო ადგილის მიხედვით მიღებული ხელფასიდან საგადასახადო წლის განმავლობაში მოახდინოს ყოველთვიურად დაუბეგრავი მინიმუმის გამოქვითვა 9 ლარის ოდენობით.

● *დაბალი საგადასახადო განაკვეთების დაწესება.* მაგალითად, ინვალიდთა საზოგადოებრივი ორგანიზაციებისათვის სოციალური გადასახადის განაკვეთი მცირდება 27-დან 10%-მდე.

● *ადრე გადახდილი გადასახადის (გადასახადის ნაწილის) დაბრუნება.* ასეთ შემთხვევათს საგადასახადო ამნისტია ეწოდება (არ უნდა გაავივივოთ საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან განთავისუფლებაში). მაგალითად, საქონლის ექსპორტის დროს გადასახადის გადამხდელებს უფლება აქვთ აინაზღაურონ ექსპორტირებული საქონლის ნედლეულზე, მამოძლექტებლებზე და ა.შ. მომწოდებლებისათვის გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადის თანხები.

● *ადრე გადახდილი გადასახადის ჩათვლა.* განთავისუფლების ეს ნაირსახეობა ფართოდ გამოიყენება ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნით. საქართველოს საწარმოების მიერ საქართველოს ფარგლებს გარეთ გადახდილი მოგების გადასახადის თანხა, ჩაითვლება საქართველოში გადასახადის გადახდისას. ამასთან, ჩასათვლელი თანხის ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს გადასახადის იმ თანხებს,

რომლებიც დარიცხული იქნებოდა საქართველოში ამ მოგებაზე საქართველოში მოქმედი წესითა და განაკვეთებით.

საგადასახადო შეღავათების პრობლემა მთელ რიგ ქვეყნებში საკმაოდ მწვავე პრობლემად რჩება. საგადასახადო შეღავათები, როგორც წესი, ზიანს აყენებენ საგადასახადო სისტემას და მათი ყოველმხრივი შემცირება ნებისმიერი სახელმწიფოს საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფის ერთ-ერთ სტრატეგიულ მიმართულებას წარმოადგენს.

ამავდროულად, საგადასახადო შეღავათების მთლიანად უარყოფა არ შეიძლება, ვინაიდან ეს არ შეესაბამება სამართლიანობის პრინციპს.

6.10. საგადასახადო პერიოდი და გადასახადის გამოანგარიშების ხერხი

1. *საგადასახადო პერიოდი წარმოადგენს დროის მონაკვეთს, რომლის განმავლობაშიც ფორმირდება გადასახადით დასაბეგრი ბაზა და საბოლოოდ განისაზღვრება საგადასახადო ვალდებულებების მოცულობა.*

საგადასახადო პერიოდი შეიძლება იყოს როგორც კალენდარული წელი, ასევე თვე, კვარტალი და ა.შ. საგადასახადო პერიოდის დამთავრებისთანავე განისაზღვრება საგადასახადო ბაზა და გამოიანგარიშება გადასახდელი გადასახადის თანხა.

ამ სააღრიცხვო-საგადასახადო ელემენტის აუცილებლობა განსაზღვრულია იმ გარემოებით, რომ გადასახადით დაბეგვრის მრავალ ობიექტს (მოგების, შემოსავლის მიღება, საქონლის რეალიზაცია და ა.შ.) ახასიათებს განგრძობადობა დროში. ამასთან, შესაბამისი მაჩვენებლების განსაზღვრის მიზნით, აუცილებელია სისტემატურად გაწარმოთ შესრულებული ოპერაციების აღრიცხვა და შედეგების პერიოდული გამოყვანა. ერთჯერადი გადასახადებისათვის (მაგალითად, მექკვიდრეობისა და ჩუქების გადასახადისათვის) აღნიშნული ელემენტი არ არის დადგენილი.

საგადასახადო პერიოდის შესახებ საკითხი დაკავშირებულია ერთჯერადი დაბეგვრის პრობლემასთან. ორმაგი დაბეგვრის დაუშვებლობის პრინციპის შესაბამისად ერთი და იგივე ობიექტი კანონით განსაზღვრულ პერიოდში შეიძლება დაიბეგროს ერთი სახის გადასახადით მხოლოდ ერთხელ.

საგადასახადო პერიოდის ცნება უნდა განვსხვავოთ საანგარიშო პერიოდის ცნებისაგან, ე.ი. შედეგების დაჯამების და საგადასახადო ორგანოებში ანგარიშების წარდგენის პერიოდისაგან. მთელ რიგ შემთხვევებში საგადასახადო და საანგარიშო პერიოდები ერთმანეთს ემთხვევა. მაგალითად, დღგ-ის საგადასახადო და საანგარიშო პერიოდები შეადგენენ ერთ თვეს.

საგადასახადო პერიოდის არამკაფიო განსაზღვრებამ შესაძლებელია სერიოზუ-

ლი ზიანი მიაყენოს გადასახადის გადამხდელის უფლებებს.

2. საგადასახადო პერიოდის განსაზღვრა დიდ როლს თამაშობს საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამოყენებისას საგადასახადო სამართალდარღვევების შემთხვევაში. მაგალითად, ვინაიდან დღე არ გამოიანგარიშება ნაზარდი ჯამით, პასუხისმგებლობა გამოიყენება იმ დასაბეგრ პერიოდებზე, რომელშიც დაშვებულია სამართალდარღვევა. შემდგომ პერიოდებში გადასახადის ზედმეტად გადახდის ფაქტი არ მოქმედებს პასუხისმგებლობის ზომაზე. ამასთან, თუ კონკრეტულ პერიოდში დამატებული ღირებულების გადასახადის ნარჩენი შეივსება წინა პერიოდებში ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხებით საგადასახადო სამართალდარღვევის შემადგენლობა არ გვექნება.

6.11 საგადასახადო დოკუმენტაცია და ანგარიშგება. საგადასახადო დეკლარაციები და საგადასახადო ორგანოების შეტყობინებები

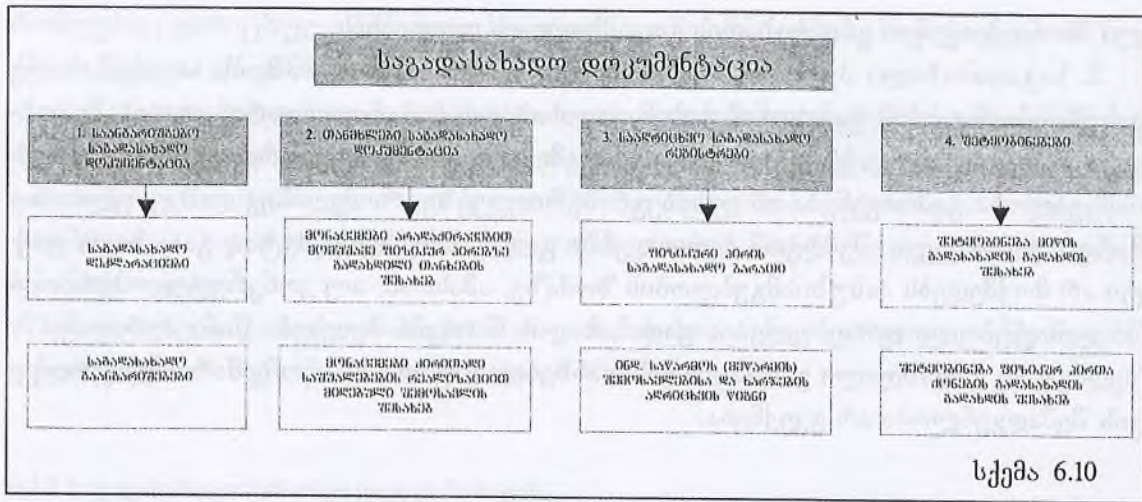
1. საგადასახადო დოკუმენტაცია წარმოადგენს დაბეგვრის მიზნებისათვის განკუთვნილ დოკუმენტაციას, რომელიც აფიქსირებს გადასახადის გამოანგარიშების პროცესს, გადასახადის თანხასა და საგადასახადო ვალდებულების მოცულობას.

სპეციალური საგადასახადო დოკუმენტაციის წარმოება წარმოადგენს საგადასახადო აღრიცხვის მეთოდოლოგიის ფორმალურ-ტექნიკურ ხერხს. საგადასახადო დოკუმენტებს განეკუთვნება დოკუმენტების ოთხი ნაირსახეობა (იხ. სქემა 6.10):

- ✓ საანგარიშგებო საგადასახადო დოკუმენტაცია;
- ✓ თანხვლები საგადასახადო დოკუმენტაცია;
- ✓ სააღრიცხვო-საგადასახადო რეგისტრები;
- ✓ შეტყობინებები.

2. საანგარიშგებო საგადასახადო დოკუმენტაციას (საგადასახადო გაანგარიშებები და დეკლარაციები) მიეკუთვნება დოკუმენტაცია, რომელშიც ფიქსირდება საგადასახადო ვალდებულების თანხა. საგადასახადო გაანგარიშება წარმოადგენს სპეციალურ ტიპიურ ფორმას, რომელშიც გადასახადის გადამხდელი ასახავს ძირითად საგადასახადო-გაანგარიშებით მაჩვენებლებს და გამოიანგარიშებს საგადასახადო ვალდებულების თანხას (გაანგარიშებები, დეკლარაციები, სპეციალური გაანგარიშებები გადასახადის ზოგიერთი სახისათვის). უნდა აღინიშნოს, რომ პრაქტიკულად თითოეული სახის გადასახადისათვის არსებობს მხოლოდ ერთი საანგარიშსწორებო დოკუმენტი, რომელიც წარედგინება საგადასახადო ორგანოებს კანონმდებლობით გათვალისწინებული წესის მიხედვით. თითოეულ კონკრეტულ შემთხვევაში საგადასახადო გაანგარიშებას შეიძლება ჰქონდეს თავისი სახელი, მაგალითად:

- ✓ დამატებული ღირებულების გადასახადი – დამატებული ღირებულების გა-



დასახადის ყოველთვიური დეკლარაცია;

✓ საშემოსავლო გადასახადი – საშემოსავლო გადასახადის ყოველწლიური დეკლარაცია;

✓ საწარმოთა ქონების გადასახადი – საწარმოთა ქონების გადასახადის გაანგარიშება.

საგადასახადო გაანგარიშებები გათვალისწინებულია პრაქტიკულად ყველა გადასახადზე.

საანგარიშებო-საანგარიშსწორებო დოკუმენტაციაში აისახება ვადები, გადასახადით დასაბეგრი ბაზა, შეღავათები, გადასახადის თანხები და ა.შ. საანგარიშებო-საანგარიშსწორებო დოკუმენტაციას ხელს აწერს გადასახადის გადამხდელი ან მისი არყოფნის, ან ქმედუუნარობის შემთხვევაში, მისი კანონიერი წარმომადგენელი. დოკუმენტაცია ბარდება საგადასახადო ინსპექციას, როგორც წესი, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით.

საგადასახადო ორგანოებში საგადასახადო დეკლარაციისა და კანონმდებლობით გათვალისწინებული ანგარიშების ფორმების წარუდგენლობის ან დაგვიანებით წარდგენის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს გადახდება ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 253-ე მუხლის შესაბამისად.

თანხლებ საგადასახადო დოკუმენტაციას წარმოადგენს დოკუმენტაცია, რომელიც შეიცავს გადასახადის გამომგარიშებისათვის აუცილებელ სხვა (არაძირითად) მონაცემებს და ასაბუთებენ საგადასახადო გაანგარიშებაში ასახულ მონაცემებს.

თანხლებ საგადასახადო დოკუმენტაციაში გამოყოფენ ორი სახის დოკუმენტებს:

- ✓ გადასახადების გამოსაანგარიშებლად საჭირო დოკუმენტები;
- ✓ დოკუმენტები, რომლებიც უშუალო ზეგავლენას არ ახდენენ გადასახადების გამომგარიშებაზე.

სააღრიცხვო-საგადასახადო რეგისტრები წარმოადგენენ გადასახადის გადამხდე-

ლის საგადასახადო აღრიცხვის ნაერთ ფორმებს. საბუღალტრო აღრიცხვის პირველად დოკუმენტებში ასახული ინფორმაცია სავალდებულო წესით უნდა აისახოს საგადასახადო აღრიცხვაში. ამასთან, საბუღალტრო აღრიცხვის პირველად დოკუმენტებში ასახული მონაცემები, მათი განზოგადებისა და სისტემატიზაციის შემდეგ, დაჯგუფებული სახით უნდა იქნეს გადატანილი საგადასახადო გაანგარიშებებში და ამავდროულად უნდა განისაზღვროს ბიუჯეტში შესატანი გადასახადის თანხა.

საგადასახადო რეგისტრების მაგალითს წარმოადგენენ:

✓ ფიზიკური პირის საგადასახადო ბარათი, რომელსაც აწარმოებს გადასახადის გადამხდელი დაქირავებით მომუშავე პირებზე გაცემული ხელფასის აღრიცხვის მიზნით.

✓ ინდივიდუალური საწარმოს (მეწარმის) შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის წიგნი, რომელსაც აწარმოებენ ის მეწარმეები, რომლებიც იყენებენ გადასახადებით დაბეგვრის, აღრიცხვისა და ანგარიშგების გამარტივებულ სისტემას და ა.შ.

საგადასახადო ორგანოების შეტყობინებები წარმოადგენენ საგადასახადო ორგანოების მიერ მიღებულ დოკუმენტებს, რომლებიც შეიცავენ ცნობებს გადასახადის გადახდის ვადისა და ოდენობის შესახებ. საგადასახადო ორგანოების შეტყობინებები, კანონმდებლობით განსაზღვრულ ვადებში, წარედგინებათ გადასახადის გადამხდელს.

შეტყობინებების საფუძველზე გადასახადის გადამხდელი იხდის კუთვნილ გადასახადებს. როგორც წესი, ასეთი შეტყობინებები ეგზავნებათ იმ ფიზიკურ პირებს, რომლებიც წარმოადგენენ ქონებისა და მიწის გადასახადის გადამხდელს.

თავი VII

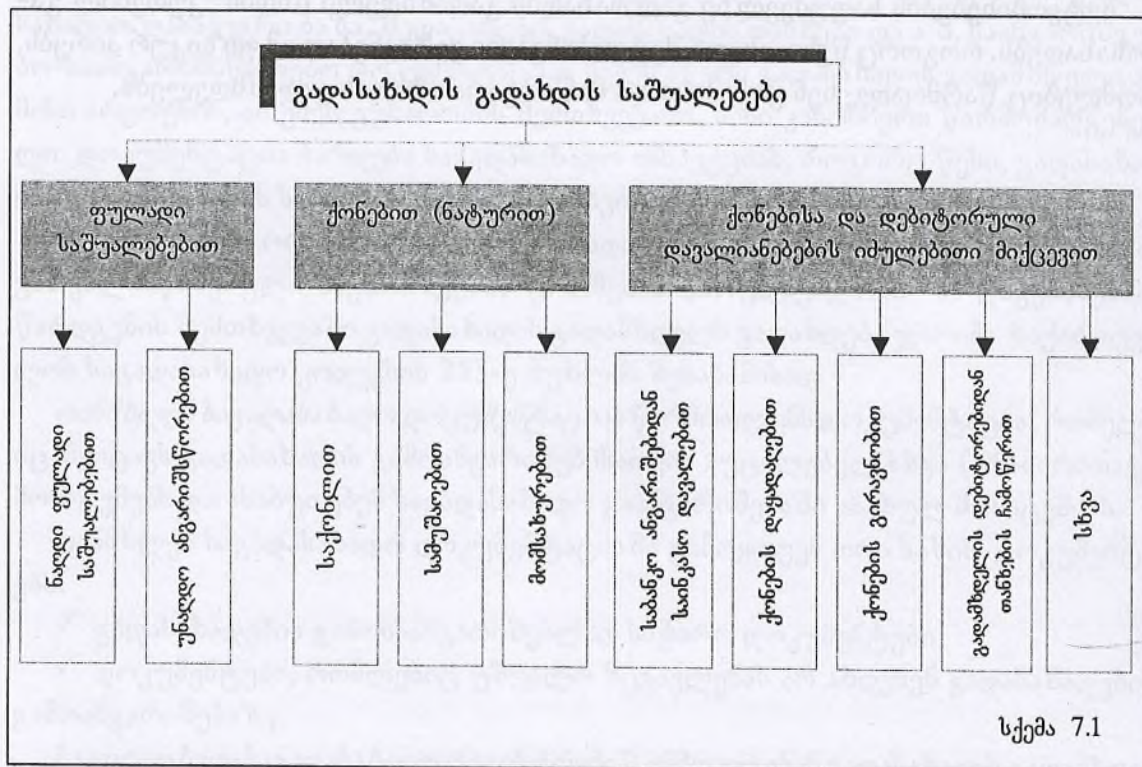
გადასახადის გადახდა, აკრეფა და დაბრუნება

7.1 გადასახადის გადახდის ცნება და ძირითადი საშუალებები

1. გადასახადის გადახდა – საგადასახადო წარმოების მეორე სტადიაა. იგი მდგომარეობს გადასახადის გადამხდელის ან საგადასახადო ურთიერთობის სხვა სუბიექტის მოქმედებათა ერთობლიობაში, რომლებიც დაკავშირებულია გადასახადების ბიუჯეტში ან სახელმწიფო ფონდებში შეტანასთან.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, გადასახადის გადახდის საშუალებად უნდა განვიხილოთ გადასახადის თანხის ბიუჯეტში ან სახელმწიფო ფონდებში შეტანის ტექნიკური ხერხები. საგადასახადო სამართალი ცნობს გადასახადის გადახდის სამ ძირითად საშუალებას:

- ✓ ფულადი: უნაღდო ანგარიშსწორებით და ნაღდი ფულადი საშუალებებით;
- ✓ გადასახადის გადახდა ქონებით (ნატურალური საშუალება), კალუტით ან ფასიანი ქაღალდებით;
- ✓ ქონებისა და დებიტორული დავალიანების მიქცევის გზით (იხ სქემა 7.1).



სქემა 7.1

გადასახადის გადახდის აღნიშნული საშუალებები ნებელობითი მომენტიტ შეიძლება დავყოთ *ნებაყოფლობით საშუალებებად*, როდესაც გადასახადის გადამხდელი ახორციელებს გადასახადების გადახდას დამოუკიდებლად და *იძულებით საშუალებებად*, როდესაც გადახდა წარმოებს საგადასახადო ორგანოების იძულებით. მაგალითად, დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადების, ფინანსური სანქციის სახით დაკისრებული ჯარიმისა და საურავის უდავო წესით გადახდევინება საინკასო დავალებითა და საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული სხვა იძულებითი მეთოდების გამოყენებით. ამასთან, გადასახადის გადახდის იძულებითი საშუალებები შეიძლება გამოყენებულ იქნეს მხოლოდ ნარჩენის წარმოშობის შემთხვევაში, ე.ი. დადგენილ ვადებში გადასახადების გადაუხდელობის შემთხვევაში.

უმეტეს შემთხვევაში გადასახადების გადახდა წარმოებს ეროვნული ვალუტით – ლარებში – უნაღდო ანგარიშსწორების ფორმით. ამ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშიდან ფულადი საშუალებები გადაირიცხება ბიუჯეტში (შესაბამისი საბანკო დაწესებულების საბიუჯეტო ანგარიშზე), გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალების საფუძველზე.

გადასახადის გადამხდელები ვალდებული არიან გადასახადის გადახდის ვადის დადგომამდე ჩააბარონ საგადასახადო დავალება შესაბამის საბანკო დაწესებულებებს ბიუჯეტში ან სპეციალურ სახელმწიფო ფონდებში გადასახადების გადარიცხვის თაობაზე. ამავდროულად, გადამხდელების მიერ დადგენილ ვადებში გადაუხდელი გადასახადების, ფინანსური სანქციების სახით დაკისრებული ჯარიმისა და საურავის თანხები შეიძლება გადახდევინებულ იქნას საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალების საფუძველზე. თუ გადამხდელმა თავისდროულად წარადგინა საბანკო დაწესებულებაში საგადასახადო დავალება გადასახადების გადარიცხვის თაობაზე, მაშინ საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალებები, ნარჩენი თანხების უდავო წესით გადახდევინების შესახებ, საბანკო დაწესებულებებს არ წარედგინებათ.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 223-ე მუხლის „გ“ პუნქტის თანახმად, ბანკები და საბანკო ოპერაციების ცალკეულ სახეობათა შემსრულებელი სხვა ორგანიზაციები ვალდებული არიან, პირველ რიგში შეასრულონ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალებები და საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალებები, მათი საანგარიშსწორებო ან სხვა ანგარიშებიდან გადასახადის გადახდის თაობაზე.

გადასახადის გადახდის ერთ-ერთ საშუალებას წარმოადგენს აქციზური მარკები. გადახდის ასეთი წესის დროს, შესაბამისი საქონლის მწარმოებელი წინასწარ ყიდულობს სახელმწიფოსაგან მისთვის საჭირო რაოდენობის მარკებს და ამგვარად, იხდის გადასახადს ავანსის სახით. გადასახადის გადახდის აღნიშნული საშუალების გამოყენება პრაქტიკულად გამორიცხავს გადასახადის გადაუხდელობას, ვინაიდან საქონლის რეალიზაცია მარკების გარეშე აკრძალულია. იმპორტიორები მარკებს

შეიძენენ საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანის მომენტამდე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 134-ე მუხლის თანახმად, აკრძალულია აქციზური საქონლის იმპორტი ან რეალიზაცია აქციზური მარკის გარეშე. საგადასახადო ორგანოებს აქვთ აქციზური მარკის გარეშე გასაყიდად მიღებული აქციზური საქონლის ჩამორთმევის უფლება კანონით დადგენილი წესით.

3. გადასახადების ფულადი ფორმით გადახდის კერძო შემთხვევად გვევლინება გადასახადის გადახდა ნაღდი ფულადი საშუალებებით. მაგალითად, ფიზიკური პირები იხდიან მათ კუთვნილ გადასახადებს (საშემოსავლო გადასახადი, ქონების გადასახადი, მიწის გადასახადი და ა.შ.), როგორც წესი, ნაღდი ფულადი საშუალებების შეტანის გზით საბანკო დაწესებულებებში.

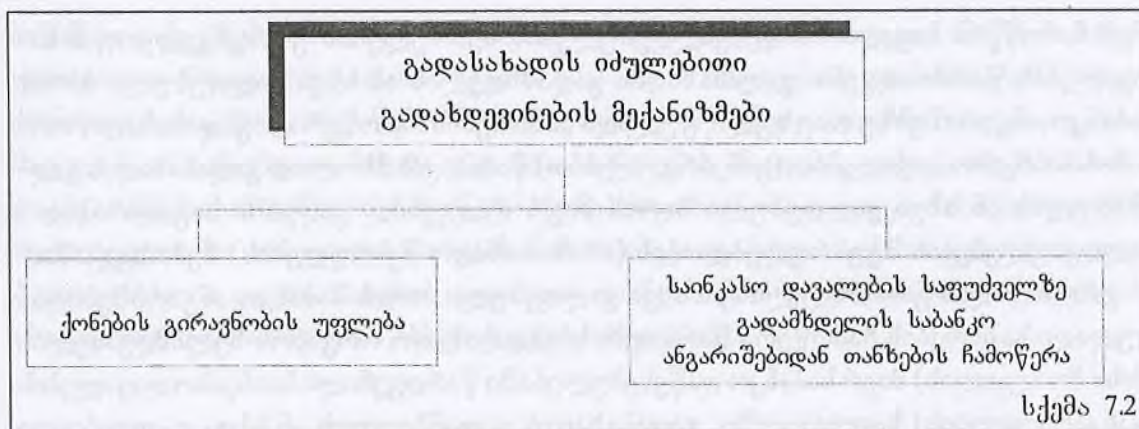
საქართველოს საგადასახადო დეპარტამენტის მითითების შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვს, საჭიროების შემთხვევაში, ფიზიკური პირებიდან მოახდინონ გადასახადების აკრეფა ნაღდი ფულადი საშუალებებით, ფორმა №1 საგადასახადო ქვითრის მეშვეობით. დღეისათვის საგადასახადო ინსპექციაში შეიძლება გადახდილი იქნას ქონების გადასახადი, მიწის გადასახადი, საშემოსავლო გადასახადი, დადგენილ ვადებში გადაუხდელი გადასახადები, ფინანსური სანქციების სახით დაკისრებული ჯარიმები და საურავები და ა.შ.. საგადასახადო ქვითრით აკრეფილი ზემოაღნიშნული გადასახადები, საგადასახადო ორგანოების მიერ საბანკო დაწესებულებებში შეტანილი უნდა იქნეს არა უგვიანეს მეორე-მესამე დღისა.

საზღვარგარეთის ქვეყნებში გადასახადის გადახდა ხანდახან კომიკურ ელფერს იძენს. მაგალითად, საფრანგეთში სათამაშო ავტომატებზე მოთამაშე ერთ ილბლიან ფრანგს თავისი მოგებებიდან, გადასახადების არათავისდროული გადახდის გამო, დაედო ბიუჯეტის დავალიანება 3,7 მლნ. ფრანკის ოდენობით. დაემორჩილა რა საგადასახადო ორგანოების მოთხოვნებს, იგი ერთ დღეს გამოცხადდა საგადასახადო უწყებაში სამი ბრონირებული სატვირთო ავტომანქანების კოლონით, რომელიც დატვირთული იყო ერთ ფრანკიანი მონეტებით სავსე ჩანთებით. ჩინოვნიკებმა მიიღეს ტვირთი (920 ჩანთა საერთო წონით 22 ტონა, 3730606 მონეტა) ღიმილით.

4. გადასახადის გადახდა ქონებით, როგორც გადასახადის გადახდის საშუალება საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული არ არის, ვინაიდან გადასახადის ფულადი ბუნება განსაზღვრულია მისი დანიშნულებითა და არსით. თუმცა ცალკეულ ქვეყნებში გადასახადების გადახდა ნატურალური ფორმით დაშვებულია, ე.ი. გადასახადი შედის ბიუჯეტში საქონლის, სამუშაოების ან მომსახურების სახით. ამავდროულად ასეთი გადახდის წესი და პირობები უნდა იქნეს გათვალისწინებული შესაბამისი საკანონმდებლო აქტებით.

ცალკეულ ქვეყნებში დასაშვებია ასევე გადასახადების გადახდა ფასიანი ქაღალდებით (მაგ. თამასუქებით).

გადასახადების იძულებითი გადახდევინების მექანიზმები გათვალისწინებულია



საქართველოს საგადასახადო კოდექსით. გადასახადების იძულებითი გადახდევინების საშუალებებს მიეკუთვნება ქონების გირავნობის უფლება და გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშებიდან თანხების ჩამოწერა საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალების (განკარგულების) საფუძველზე (იხ. სქემა 7.2).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 244-ე მუხლის თანახმად, თუ გადასახადის გადამხდელი არ იხდის გადასახადს დადგენილ ვადაში დავალიანების თანხა და სანქცია-საურავები წარმოადგენს საფუძველს ამ გადამხდელის მთელი ქონების მიმართ სახელმწიფოს სასარგებლოდ გირავნობისა და იპოთეკის უფლების გამოსაყენებლად.

გირავნობის უფლება წარმოიშობა მოვალისათვის გაგზავნილი გირავნობის უფლების შესახებ შეტყობინების რეგისტრაციისას, ხოლო იპოთეკის უფლება - იპოთეკის უფლების შესახებ განცხადების საჯარო რეესტრში რეგისტრაციისას, რომლებიც გრძელდება გადასახადის გადახდის ვალდებულებების შესრულებამდე ან მოთხოვნის ხანდაზმულობის ვადის გასვლამდე.

საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სასამართლოში აღძრას სამოქალაქო სარჩელი ამ მუხლით გათვალისწინებული გირავნობისა და იპოთეკის უფლებების რეალიზაციისათვის. სარჩელის შეტანისას საგადასახადო ორგანოს, მისი უზრუნველყოფის მიზნით, შეუძლია მოითხოვოს მოვალის ქონებაზე ყადაღის დადება.

დავალიანების დაფარვის შემთხვევაში უქმდება გირავნობისა და იპოთეკის უფლებები, რის შესახებ შეტყობინება უნდა გაიგზავნოს საჯარო რეესტრის სამსახურში.

ზემოაღნიშნულის გარდა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 265-ე მუხლის „ე“ პუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ საინკასო დავალების საფუძველზე ამოიღონ დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადი, ფინანსური სანქციის სახით დაკისრებული ჯარიმა და საურავი გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშებიდან.

გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის საბანკო ანგარიშებიდან საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალების (განკარგულების) საფუძველზე თანხ-

ების ჩამოწერა საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის საშუალებას წარმოადგენს. გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის საბანკო ანგარიშებზე რიცხული ფულადი სახსრების ჩამოწერა საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალებით (განკარგულებით) წარმოებს მხოლოდ გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ დადგენილ ვადებში საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობის (არასათანადო შესრულების) შემთხვევაში.

გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის საბანკო ანგარიშებიდან ფულადი სახსრების ჩამოწერა წარმოებს საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელის (მისი მოადგილის) მიერ საბანკო დაწესებულებაში წარდგენილი საინკასო დავალების (განკარგულების) საფუძველზე. გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის საბანკო ანგარიშზე რიცხული ფულადი სახსრების ჩამოწერის თაობაზე საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალება (განკარგულება) ეგზავნება იმ საბანკო დაწესებულებას, რომელშიც გადასახადის გადამხდელს ან საგადასახადო აგენტს გააჩნია საბანკო ანგარიშები. საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალება (განკარგულება) გადასახადის შესაბამის ბიუჯეტში და/ან სახელმწიფო ფონდში ჩარიცხვის თაობაზე საბანკო დაწესებულების მიერ ექვემდებარება სავალდებულო შესრულებას. თუ გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშებში რიცხული ფულადი სახსრები არასაკმარისია საგადასახადო ვალდებულების შესასრულებლად ან გადასახადის გადამხდელს საბანკო ანგარიშებზე საინკასო დავალების წარდგენის დღეს არ გააჩნია ფულადი სახსრები, საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალება (განკარგულება) სრულდება ამ ანგარიშებზე ფულადი სახსრების ჩარიცხვის პარალელურად.

საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალებაში (განკარგულებაში) უნდა აისახოს გადასახადის გადამხდელის (სხვა ვალდებული პირის) ის საბანკო ანგარიშები, რომლებიდანაც უნდა განხორციელდეს გადასახადის გადახდევინება და თანხა, რომელიც ექვემდებარება ჩამოწერას, საბანკო დაწესებულებებში უცხოური ვალუტის ანგარიშის არსებობის შემთხვევაში აღნიშნული დაწესებულება უცხოურ ვალუტას გადარიცხავს საქართველოს ეროვნულ ბანკში კონვერტირების მიზნით. საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალება (განკარგულება) მოქმედებს საბანკო დაწესებულების მიერ ასეთი დავალების მიღების მომენტიდან საგადასახადო ვალდებულების შესრულებამდე ან აღნიშნული დავალების გაუქმებამდე (შეჩერებამდე).

უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გადასახადის გადახდის იძულებითი ღონისძიებები, მათი ეფექტურობის თვალსაზრისით, საჭიროებენ სრულყოფას.

გასათვალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ გაერთიანებული ერების ორგანიზაციის ეგიდით შექმნილი მსოფლიო საგადასახადო კოდექსი, საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ შედგენილი ტიპური საგადასახადო კოდექსი და დსთ-ის

მონაწილე ქვეყნების მოდალური საგადასახადო კოდექსის ზოგადი ნაწილი სრულყოფილად მოიცავენ გადასახადების გადახდის იძულებით ღონისძიებებს. ასეთ ღონისძიებებს, როგორც წესი მიეკუთვნება ქონებაზე ყადაღის დადება, გადამხდელებთან არსებული ნაღდი ფულადი სახსრების ამოღება, დებიტორების საბანკო ანგარიშებიდან თანხების ჩამოწერა, ქონების გირავნობა, თავდებობა, მესამე პირის მფლობელობაში არსებული ქონების ჩამორთმევა და სხვა. საქართველოში სადაც ასეთი დაბალია გადასახადების გადახდის დონე, საჭიროა გადასახადის გადახდის იძულებითი ღონისძიებების ინსტიტუტის სრულყოფა.

7.2 გადასახადის დამოუკიდებელი გადახდის მოთხოვნები

1. გადასახადის დამოუკიდებელი გადახდის მოთხოვნა წარმოადგენს მნიშვნელოვან დებულებას საგადასახადო წარმოებაში, რომლის თანახმადაც გადასახადის გადახდის ვალდებულება წარმოადგენს უშუალოდ გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებას, რომელიც არ შეიძლება დაეკისროს სხვა პირს, თუ საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის დადგენილი.

აღნიშნული დებულება განპირობებულია საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების ადმინისტრაციული ბუნებით, რომელიც განსაზღვრავს გადასახადის გადამხდელის პიროვნებას, როგორც საგადასახადო ვალდებულების სათანადო შესრულების მნიშვნელოვან პირობას.

გარდა ამისა, აუცილებელია მხედველობაში მივიღოთ, რომ სამოქალაქო კანონმდებლობისაგან განსხვავებით, რომელიც უშვებს მოვალეობების დაკისრებას მესამე პირებზე და აგრეთვე პირდაპირ ითვალისწინებს მოვალეობების შესრულების შესაძლებლობას წარმომადგენლის (მაგალითად, დავალება, კომისია და სხვა) მიერ, საგადასახადო სამართალში აღნიშნული ინსტიტუტები დაუშვებელია.

2. გადასახადების დამოუკიდებლად გადახდის მოთხოვნას წარმოადგენს ასევე დებულება – „გადასახადების შესახებ არ თანხმდებიან“, რომლის შესაბამისადაც მხარეებს არა აქვთ უფლება დაარეგულირონ თავიანთი საგადასახადო ვალდებულებები პარტნიორებთან დადებული გარიგებების საშუალებით. როგორც წესი, ეს ხორციელდება ხელშეკრულებებში ე.წ. საგადასახადო შესწორების ჩართვით.

საგადასახადო შესწორება წარმოადგენს სავაჭრო კონტრაქტის, მომსახურების გაწევის ხელშეკრულების ან საკრედიტო ხელშეკრულების პირობას, რომლის თანახმადაც თითოეული მხარე ვალდებულია გადაიხადოს მოცემული კონტრაქტის, ხელშეკრულების და ა.შ. შესრულებასთან დაკავშირებული, მისი ქვეყნის ტერიტორიაზე მოქმედი, ყველა გადასახადი თავისი ხარჯით.

როგორც წესი, ხელშეკრულებებისა და სხვა გარიგებების დადებისას აკრძა-

ლულია მათში ისეთი საგადასახადო შესწორებების შეტანა, რომლის შესაბამისადც შემოსავლის გამცემი პირი თავის თავზე იღებს ვალდებულებას, გასწიოს შემოსავლის მიმღებ პირთან დაკავშირებული გადასახდელი გადასახადების ხარჯები. იმ შემთხვევაში, თუ დადგინდება, რომ ფიზიკური პირის სანაცვლოდ გადასახადები გადახდილია საწარმოს ხარჯზე, ასეთ შემთხვევაში ფიზიკური პირის შემოსავალი იზრდება იმ გადასახადის თანხით, რომელიც გადახდილია გაცემის წყაროს მიერ.

ამასთან, ვინაიდან საწარმოთა ქონების გადასახადის გადამხდელები არიან საწარმოები, რომელთა ბალანსზეც ირიცხება დასაბეგრი ქონება, ამ ქონების იჯარით გაცემის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს წარმოადგენს მეიჯარე, მიუხედავად იმისა, როგორ იქნება ეს პირობა გათვალისწინებული მხარეების მიერ იჯარის ხელშეკრულებით.

იმ შემთხვევაში, თუ პირი გადასახადს გადაიხდის სხვა პირის ნაცვლად, მას წარმოეშობა ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხები, ხოლო ვის მაგივრადაც იქნა გადახდილი გადასახადი – წარმოეშობა ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანება (ნარჩენი).

3. აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ კანონმდებლობა ითვალისწინებს მთელ რიგ შემთხვევებს, როდესაც გადასახადის გადახდა შეიძლება წარმოებდეს არა გადასახადის გადამხდელის, არამედ სხვა პირების, მაგალითად, საგადასახადო აგენტების მიერ.

არსებობს სხვა შემთხვევებიც, როდესაც გადასახადის გადახდა წარმოებს არა გადასახადის გადამხდელის, არამედ მესამე პირების მიერ. მაგალითად, ქონების გადაცემისათვის გადასახადის გადახდა წარმოებს კანონიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენლის მიერ იმ შემთხვევაში, როდესაც მემკვიდრეობით ან ჩუქებით გადაცემული ქონება გადადის მცირეწლოვან მემკვიდრეზე. გარდაცვლილი ფიზიკური პირის საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს მისი მემკვიდრე (მემკვიდრეები) მემკვიდრეობის მიღების დღიდან მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ღირებულების ფარგლებში და სამკვდრო ქონებაში მისი (მათი) წილის პროპორციულად, ხოლო სასამართლოს მიერ ქმედუუნაროდ ან უგზო-უკვლოდ დაკარგულად აღიარებული პირის საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს ის ვინც განაგებს ამ ქმედუუნაროდ ან უგზო-უკვლოდ დაკარგული პირის ქონებას, ამ ქონების ხარჯზე.

4. გადასახადის გადახდის განსაკუთრებულ შემთხვევად უნდა განვიხილოთ დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდა იმ პირების მიერ, რომლებიც ხელშეკრულების საფუძველზე ახორციელებენ, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 930-ე მუხლით გათვალისწინებულ ერთობლივ საქმიანობას იურიდიული პირის შეუქმნელად.

საქართველოს სამოქალაქო კანონმდებლობის შესაბამისად, ამხანაგობის თითოეუ-

ლი მონაწილე მოვალეა უშუალო მონაწილეობა მიიღოს ამხანაგობის საქმის გაძღოლაში. ამასთან, ხელშეკრულების მონაწილენი ერთობლივად უძღვებიან საქმეს და წარმოადგენენ ამხანაგობას მესამე პირებთან ურთიერთობაში, ანუ გარიგების მონაწილედ მესამე პირებთან ურთიერთობაში ითვლება ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულების ყველა მონაწილე. მიუხედავად ამისა, მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობა არ არეგულირებს საკითხს ერთობლივი საქმიანობის (ამხანაგობის) ხელშეკრულების მონაწილეებიდან, თუ რომელმა უნდა აღრიცხოს ამხანაგობის მიერ განხორციელებული საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდება დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის მიზნით: მონაწილემ, რომელმაც განახორციელა გარიგება (მოაწერა ხელი ხელშეკრულებას), მონაწილემ, რომელმაც ფაქტიურად განახორციელა გარიგება, თუ მონაწილემ, რომელიც ახორციელებს საერთო საქმეებსა და აწარმოებს საბუღალტრო აღრიცხვას.

ვინაიდან აღნიშნულ შემთხვევაში საგადასახადო კანონმდებლობით არ არის განსაზღვრული კონკრეტული გადამხდელი, შესაძლებელია, საერთო ინტერესებში შემავალი გარიგების განხორციელებისას წარმოქმნილ ბრუნვაზე, დამატებული ღირებულების გადასახადი გადაიხადოს ერთობლივი საქმიანობის (ამხანაგობის) ხელშეკრულების ნებისმიერმა მონაწილემ.

7.3 გადასახადის გადახდის წყარო და ვადები

1. გადასახადის წყარო წარმოადგენს ეკონომიკურ მაჩვენებელს და ასახავს იმ რეზერვს, რომლის ხარჯზეც წარმოებს გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადის გადახდა.

ეკონომიკური თვალსაზრისით გადასახადის გადახდის წყარო შეიძლება იყოს შემოსავალი ან კაპიტალი (ქონება), თუმცა უკეთესია, რომ გადასახადის გადახდა წარმოებდეს შემოსავლის ხარჯზე.

მაგალითად, მიწის გადასახადის ობიექტს წარმოადგენს მიწის საკუთრება, ხოლო საგანს - მიწის კონკრეტული ნაკვეთი. ამ გადასახადის წყაროს შეიძლება წარმოადგენდეს ამ ნაკვეთის გამოყენებიდან მიღებული შემოსავალი, ან გადასახადის გადამხდელის სხვა შემოსავალი, ასევე ამ მიწის ნაკვეთის (მისი ნაწილის) ან სხვა ქონების რეალიზაციიდან მიღებული სახსრები. გადასახადი შეიძლება გადახდილი იქნეს სესხის ხარჯზეც, თუმცა შემდგომში მისი დაფარვა ასევე წარმოებს ან შემოსავლის, ან ქონების რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგების ხარჯზე.

თუ გადასახადის გადახდა მუდმივად იწარმოებს კაპიტალის ხარჯზე, საბოლოო ჯამში კაპიტალი გაიხარჯება და შეუძლებელი გახდება გადასახადის გადახდა. ამიტომ გადასახადი გადახდილი უნდა იქნას გადასახადის გადამხდელის შემოსავ-

ლებიდან და არ ეხებოდეს კაპიტალს. მხოლოდ ექსტრაორდინალურ შემთხვევებში, როდესაც წარმოიქმნება საწარმოო ბაზის, როგორც ასეთის, არსებობის საშიშროება, გადასახადის გადახდა კაპიტალის ხარჯზე წარმოადგენს დასაბუთებულ მოვლენას. მაგალითად, სტიქიური უბედურების ან ომის დროს შემოსავლის მომტანი ქონების ნაწილის შენარჩუნების მიზნით, შეიძლება გასხვისებული იქნას ამ ქონების მეორე ნაწილი. წინააღმდეგ შემთხვევაში განადგურების საშიშროება შეიძლება დაემუქროს მთელ კაპიტალს და შესაბამისად, მომავალში შემოსავლების მიღების შესაძლებლობასაც.

გადასახადის გადამხდელის შემოსავლებს გააჩნიათ სხვადასხვა ფორმა – ხელფასი, მოგება, რენტა, პროცენტები კაპიტალიდან. გადასახადებით დაბეგვრისათვის შემოსავლის ფორმას გააჩნია არსებითი მნიშვნელობა.

მაკროეკონომიკურ დონეზე მოსახლეობის შემოსავლების სხვადასხვა ფორმების ერთობლიობა ქმნის ეროვნულ შემოსავალს, რომელიც წარმოადგენს გადასახადების წყაროს.

გადასახადების შესახებ კანონმდებლობაში შეიძლება მითითებული იქნეს გადასახადის გადახდის (დაკავების) კონკრეტული წყარო. მაგალითად, საშემოსავლო გადასახადში განსაზღვრულია, რომ ფიზიკურ პირებზე გაცემული შემოსავლებიდან გადასახადის დაკავება და ბიუჯეტში გადარიცხვა წარმოებს უშუალოდ ამ შემოსავლებიდან.

2. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 30-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულების შესრულებად ითვლება გადასახადის თანხის გადახდა დადგენილ ვადებში. გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსითა და სხვა ნორმატიული აქტებით განსაზღვრულია გადასახადების გადახდის ვადები. გადასახადების თავისდროული გადახდა წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის ერთ-ერთ ძირითად ვალდებულებას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის თანახმად, გადასახადი ექვემდებარება გადახდას საგადასახადო კოდექსითა და სხვა ნორმატიული აქტებით გათვალისწინებულ ვადებში. იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო კოდექსით არ არის განსაზღვრული გადასახადის გადახდის ვადა, მაშინ გადასახადის გადახდა ხდება დეკლარაციის წარდგენისათვის დადგენილ ვადებში, ხოლო დამატებით დარიცხული და გადასახდელი თანხების – თანხის დარიცხვიდან 10 დღის ვადაში.

გადასახადი ექვემდებარება გადახდას საგადასახადო შეტყობინებაში მითითებული დარიცხვის ადგილის მიხედვით, ხოლო თუ საჭირო არ არის შეტყობინება დარიცხვის შესახებ – საგადასახადო კანონმდებლობაში მითითებული ადგილის მიხედვით. ამასთან, თუ საგადასახადო კანონმდებლობაში ადგილი მითითებული არ არის, მაშინ გადასახადი ექვემდებარება გადახდას გადასახადის გადამხდელი ფიზ-

იკური პირის საცხოვრებელი ადგილის ან გადასახადის გადამხდელი იურიდიული პირის საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით.

მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელს უფლება აქვს, გადასახადის გადამხდელის დასაბუთებული წერილობითი განცხადების მიღების შემდეგ, გააგრძელოს გადასახადის გადახდის ვადა, მაგრამ არა უმეტეს 3 თვისა. ამასთან, გადასახადის ვადის გაგრძელება არ ათავისუფლებს გადამხდელს საურავის გადახდისაგან ბიუჯეტში გადასახადის არადროული ჩარიცხვის გამო (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლი).

გადასახადის გადახდის ვადა შეიძლება განისაზღვროს კალენდარული თარიღით. მაგალითად, აქციზი გადახდას ექვემდებარება დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან მომდევნო თვის 10 რიცხვისათვის. ერთჯერადი გადასახადების გადახდა წარმოებს იმ მოვლენიდან განსაზღვრული პერიოდის შემდეგ, რომელმაც განაპირობა გადასახადის გადახდის ვალდებულება. ეს პერიოდი შეიძლება გამოანგარიშებული იქნას წლებით, კვარტალებით, თვეებით, დეკადებით, კვირებით და დღეებით.

გადასახადის გადამხდელმა დამოუკიდებლად უნდა გადაიხადოს გადასახადი დადგენილ ვადებში, თუმცა შეუძლია შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულება ვადამდეც. დადგენილ ვადებში გადასახადის გადაუხდელობის ან არასრულად გადახდის შემთხვევაში, ბიუჯეტში (სახელმწიფო ფონდებში) შეუტანელი თანხა ითვლება *ნარჩენად* და ექვემდებარება გადახდევინებას კანონით დადგენილი წესით.

3. გადასახადების გადახდის ვადებიდან გამომდინარე, განასხვავებენ *ვადიან* და *პერიოდულად-კალენდარულ* გადასახადებს.

ვადიანი გადასახადების გადახდა წარმოებს გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის წარმოშობის მომენტიდან განსაზღვრული დროის განმავლობაში. ასეთს მიეკუთვნება, გადასახადი მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის, რომლის დროსაც გადასახადის გადამხდელი ქონების მემკვიდრეობით მიღებისას გადასახადს იხდის მემკვიდრეობის უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტის გაცემის დღიდან არა უგვიანეს 6 თვისა, ხოლო ჩუქებით ქონების მიღებისას – ჩუქების ხელშეკრულების გაფორმებიდან არა უგვიანეს ერთი თვისა.

პერიოდულად-კალენდარული გადასახადების გადახდა წარმოებს განსაზღვრული დროის განმავლობაში, რომელიც დადგენილია კალენდარულად. პერიოდულად-კალენდარული გადასახადები შეიძლება დაეკადურ, ყოველთვიურ, ყოველკვარტალურ, ნახევარწლიურ და ყოველწლიურ გადასახადებად.

დეკადური გადასახადების გადახდა წარმოებს ათ დღეში ერთხელ. საქართველოს თანამედროვე საგადასახადო კანონმდებლობა დეკადურ გადასახადებს არ ითვალისწინებს.

ყოველთვიური გადასახადების გადახდა წარმოებს თვეში ერთხელ. მაგალითად, დამატებული ღირებულების გადასახადი, აქციზი და სხვა.

ყოველკვარტალური გადასახადების გადახდა წარმოებს კვარტალში ერთხელ. მაგალითად, გადასახადი მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის.

ნახევარწლიური გადასახადების გადახდა წარმოებს ნახევარ წელიწადში ერთხელ. ნახევარწლიურს წარმოადგენს არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადი, რომლის გადახდა წარმოებს თანაბარწილად, საანგარიშო წლის 15 აგვისტომდე და 15 ნოემბრამდე.

ყოველწლიური გადასახადების გადახდა წარმოებს წელიწადში ერთხელ. ყოველწლიურს მიეკუთვნება საშემოსავლო და მოგების გადასახადები.

4. გადასახადების გადახდის ვადებთან მჭიდროდაა დაკავშირებული ვადაგასული საგადასახადო გადასახდელის (ნარჩენის) ცნება. იგი წარმოადგენს გადასახადის თანხას, რომელიც არ არის შეტანილი ბიუჯეტში ან სპეციალურ სახელმწიფო ფონდებში გადახდის დადგენილი ვადების ამოწურვის შემდეგ.

ნარჩენი წარმოადგენს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევას. ნარჩენის ამოღება წარმოებს საგადასახადო ორგანოების მიერ კანონმდებლობით დადგენილი წესით საურავის დარიცხვით.

7.4 გადასახადის მიმდინარე გადასახდელები

1. მოქმედი კანონმდებლობა ზოგიერთი სახის გადასახადებისათვის ითვალისწინებს გადასახადის მიმდინარე გადასახდელებს.

გადასახადის მიმდინარე გადასახდელი წარმოადგენს გადასახადის გადახდის საშუალებას, რომლის დროსაც თანხები, რომლებიც ექვემდებარება ბიუჯეტში შეტანას, გადახდილ უნდა იქნას დადგენილი წესით, გადასახადის ვადის დადგომამდე.

გადასახადის მიმდინარე გადასახდელების სამართლებრივი ბუნება საგადასახადო კანონმდებლობაში პირდაპირ არ არის განსაზღვრული. გადასახადის მიმდინარე გადასახდელი წარმოადგენს მესაკუთრის ქონებას, რომელიც ფაქტიურად გადაცემული აქვს სახელმწიფოს, როგორც ვალი მომავალი საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველსაყოფის მიზნით. აღნიშნული თანხები საგადასახადო კანონმდებლობით არ წარმოადგენს გადასახადს ამ სიტყვის სრული მნიშვნელობით (ვინაიდან გადასახადის გადახდის ვადის დადგომამდე არ არსებობს გადასახადით დასაბეგრი ობიექტი, გადასახადით დასაბეგრი ბაზა, საგადასახადო დეკლარაცია და ა.შ.). შესაბამისად, გადასახადის მიმდინარე გადასახდელი არ წარმოადგენს სახელმწიფოს საკუთრებას და იგი მხოლოდ სახელმწიფოს მიერ აღებული სესხია. ამავდროულად, გადასახადის მიმდინარე გადასახდელები არ შეიძლება განვიხილოთ მხოლოდ საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის საშუალებად.

ამრიგად, გადასახადის მიმდინარე გადასახდელი არ წარმოადგენს გადასახადს.

მიმდინარე გადასახდელები გადასახადად წარმოგვიდგება მხოლოდ გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის წარმოშობის შემთხვევაში, ე.ი. საანგარიშო პერიოდის ბოლოს, გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი დეკლარაციის საფუძველზე. თუ გადასახადის გადამხდელს გადასახადით დასაბეგრი ობიექტი არ წარმოექმნება, გადასახადის მიმდინარე გადასახდელები გადამხდელს უნდა დაუბრუნდეს ან ჩათვალოს მომავალი გადასახადების ანგარიშში. უნდა აღნიშნოს, რომ საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლი ითვალისწინებს საურავის გამოყენებას მხოლოდ გადასახადის დადგენილ ვადებში გადაუხდელობისათვის და რაიმე სახის განსაკუთრებულ პასუხისმგებლობას გადასახადის მიმდინარე გადასახდელების გადახდის დადგენილ ვადებში გადაუხდელობისათვის არ ითვალისწინებს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, გადასახადის დადგენილ ვადებში გადაუხდელობისათვის, გათვალისწინებული საურავის გავრცელება, მაგალითად, საწარმოთა ქონების გადასახადის მიმდინარე გადასახდელების მიმართ, წარმოადგენს კანონის ვრცელ განმარტებას და შესაბამისად საურავის დარიცხვა გადასახადის მიმდინარე გადასახდელების არათავისდროული გადახდისათვის ყოვლად დაუსაბუთებელია.

2. გადასახადის მიმდინარე გადასახდელები დღეისათვის დადგენილია საშემოსავლო, მოგებისა და სოციალური გადასახადებისათვის, აგრეთვე საწარმოთა ქონების გადასახადისათვის.

საშემოსავლო და მოგების გადასახადის გადამხდელები ვალდებული არიან შეიტანონ ბიუჯეტში მიმდინარე გადასახადების თანხები წინა საგადასახადო წლის წლიური გადასახადის მიხედვით შემდეგი ოდენობით:

- ✓ 15 მაისამდე – 30%;
- ✓ 15 აგვისტომდე – 30%;
- ✓ 15 ნოემბრამდე – 40%.

პირმა, რომელსაც გასული წლის განმავლობაში არ გააჩნდა დასაბეგრი შემოსავალი, მიმდინარე გადასახდელები უნდა გადაიხადოს საანგარიშო პერიოდის წინა კვარტალის ფაქტობრივი შემოსავლების მიხედვით, რისთვისაც საგადასახადო ინსპექციაში უნდა წარადგინოს სათანადო დეკლარაცია მომდევნო კვარტალის მეორე თვის არა უგვიანეს ოცი რიცხვისა.

იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი დაასაბუთებს, რომ მიმდინარე საგადასახადო წელს მისი მოსალოდნელი შემოსავალი სულ ცოტა 30%-ით ნაკლები იქნება წინა წლის შემოსავალთან შედარებით და მიმდინარე გადასახდელების გადახდის ვადის დადგომამდე ერთი თვით ადრე მიმართავს საგადასახადო ორგანოს მისი შემცირების თაობაზე, ინსპექციის უფროსის გადაწყვეტილებით, მიმდინარე გადასახდელების თანხები მცირდება შემოსავლების შემცირების პროპორციულად. მიმდინარე გადასახდელების შემცირების შემდეგ, შემოსავლების ზრდის პირობებში, გადამხდელი ვალდებულია დამატებით გადაიხადოს მიმდინარე გადასახდელები.

ბი შემცირებული თანხის ფარგლებში. ამასთან, იმ შემთხვევაში, თუ წარმოდგენილი ფაქტობრივი წლიური შედეგების მიხედვით არ დადასტურდება მოსალოდნელი შემოსავლის შემცირება და გადამხდელს საანგარიშო წლის განმავლობაში არ გადაუხდია მიმდინარე გადასახდელების შემცირებული თანხები, მაშინ გადამხდელს გადახდება საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლით გათვალისწინებული საურავი, მიმდინარე გადასახდელის გადახდის ვადის დადგენილი თარიღიდან საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის დადგენილ ვადამდე დროის მონაკვეთში.

ანალოგიური წესით ხორციელდება სოციალური გადასახადის მიმდინარე გადასახდელების გადახდა მეწარმე და მათთან გათანაბრებული ფიზიკური პირების მიერ, რომლებიც საქართველოში ეწევიან სამეწარმეო საქმიანობას, აგრეთვე იმ ფიზიკური პირების მიერ, რომლებიც დამოუკიდებლად ეწევიან არასამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად.

საწარმოთა ქონების გადასახადის გადამხდელები, საანგარიშო წლის განმავლობაში, გადასახადს იხდიან ასევე მიმდინარე გადასახდელების სახით, რომლებიც გამოიანგარიშება გასული კალენდარული წლის ბოლოსათვის, საწარმოთა ბალანსზე რიცხული აქტივების საშუალო წლიური ღირებულების მიხედვით და ბიუჯეტში ჩაირიცხება ყოველკვარტალურად, თანაბარ ნაწილებად, კვარტალის მეორე თვის 15 რიცხვისათვის.

მიმდინარე გადასახდელების სახით ბიუჯეტში ჩაირიცხული თანხები ჩაითვლება საანგარიშო წლის მიხედვით გამოანგარიშებული გადასახადის თანხაში.

7.5 გადასახადის დაკავება გადასახადის წყაროსთან

ცალკეულ შემთხვევებში, კანონმდებელი ავალდებულებს პირებს, გადასახადის გადამხდელის მაგივრად გამოიანგარიშონ, დააკავონ და გადასახადის თანხა გადაირიცხონ ბიუჯეტში. აღნიშნული პირები წარმოადგენენ გადახდის წყაროს. აუცილებელია განვასხვავოთ „გადახდის წყაროს“ და „შემოსავლის წყაროს“ ცნებები. შემოსავლის წყარო შეიძლება იყოს ორი სახის: პასიური შემოსავლის წყარო და აქტიური შემოსავლის წყარო. პასიური შემოსავლის წყაროში იგულისხმება ის აქტივები, რომლებსაც მოაქვთ პირისთვის შემოსავალი. მოცემულ შემთხვევაში, წყარო შეიძლება გამოხატული იქნეს განსაზღვრული ფორმით – ქონება, საწარმოში წილობრივი მონაწილეობა, ფასიანი ქაღალდები და ა.შ. აქტიური შემოსავლის წყაროში იგულისხმება უშუალოდ სამუშაოს შესრულება, მომსახურების გაწევა, სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელება და ა.შ.

შესაბამისად, შემოსავლის წყარო წარმოადგენს საქმიანობას ან აქტივებს, რომ-

ლებსაც მოაქვთ შემოსავალი, ხოლო გაცემის წყაროს წარმოადგენს პირი, რომელიც ფაქტიურად უხდის თანხებს სხვა პირს.

გადახდის წყარო იხდის გადასახადს მხოლოდ იმ შემოსავლებიდან, რომელსაც იღებენ მისგან სხვა პირები და მხოლოდ გადასახადის გადამხდელთა ხარჯზე. ასეთ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი იღებს გადასახადის თანხით უკვე შემცირებულ შემოსავალს.

იხდის რა გადასახადს თავისი სახელით და გადასახადის გადამხდელის ხარჯზე, გადახდის წყარო გამოდის ეგრეთ წოდებული საგადასახადო აგენტის როლში. საგადასახადო აგენტი არავითარ შემთხვევაში არ შეიძლება გაიგივებული იქნეს გადასახადის გადამხდელთან, მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო აგენტები სარგებლობენ იმავე უფლებებით და ვალდებულებებით. საგადასახადო აგენტები შეიძლება იყვნენ როგორც იურიდიული, ასევე მეწარმე ფიზიკური პირები.

2. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 23-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო აგენტად ითვლება პირი, რომელსაც საგადასახადო კოდექსის ან საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტის შესაბამისად ეკისრება გადასახადის გამომგარიშების, გადამხდელისათვის მისი დაკავებისა და სათანადო ბიუჯეტში (სახელმწიფო ფონდში) გადარიცხვის მოვალეობა.

საგადასახადო აგენტი ვალდებულია:

- სწორად და დროულად გამოიანგარიშოს, დაუკავოს გადასახადის გადამხდელს და გადარიცხოს ბიუჯეტებში (სახელმწიფო ფონდებში) სათანადო გადასახადები;

- აწარმოოს გადასახადის ყოველი გადამხდელისათვის გადახდილი შემოსავლების, აგრეთვე დაკავებული და ბიუჯეტებში (სახელმწიფო ფონდებში) გადარიცხული გადასახადების აღრიცხვა;

- წარუდგინოს საგადასახადო ორგანოებს გადასახადების გამომგარიშების, დაკავებისა და გადახდის სისწორის კონტროლის განსახორციელებლად აუცილებელი დოკუმენტები;

- შეასრულოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოვალეობანი.

საგადასახადო კანონმდებლობით დაკისრებული მოვალეობათა შეუსრულებლობის ან არასათანადოდ შესრულების შემთხვევაში, საგადასახადო აგენტი პასუხს აგებს საგადასახადო კოდექსით ან საკანონმდებლო აქტებით დადგენილი წესით.

გადასახადის დაკავება გადახდის წყაროსთან ძირითადად გამოიყენება შემდეგ შემთხვევებში:

- როდესაც მეწარმე ფიზიკური პირი საზღაურს უხდის თავის ინდივიდუალურ საწარმოში დაქირავებით მომუშავე ფიზიკურ პირებს;

- როდესაც იურიდიული პირი საზღაურს უხდის დაქირავებით მომუშავე ფიზიკურ პირებს;

- როდესაც ფიზიკური ან იურიდიული პირი უხდის პენსიას პირს, გარდა იმ პენსიებისა, რომლებიც გაიცემა სახელმწიფოს სოციალური უზრუნველყოფის სისტემაში;

- როდესაც რეზიდენტი იურიდიული პირი უხდის დივიდენდებს ფიზიკურ ან იურიდიულ პირებს;

- როდესაც ფიზიკური ან იურიდიული პირი უხდის პროცენტებს ფიზიკურ ან იურიდიულ პირებს;

- როდესაც ფიზიკური ან იურიდიული პირი უხდის არარეზიდენტს (რომელიც არ საქმიანობს საქართველოს ტერიტორიაზე მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით) დივიდენდებს, პროცენტებს, სადაზღვევო შენატანებს და ა.შ.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, გადახდის წყაროსთან წარმოებს დამატებული ღირებულების გადასახადის დარიცხვა და დაკავება საგადასახადო აგენტის მიერ იმ შემთხვევაში, როდესაც არარეზიდენტი პირი (რომელიც არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად საქართველოში) უწევს მომსახურებას ან უსრულებს სამუშაოს საქართველოს ტერიტორიაზე ნებისმიერ პირს, რომელიც რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად, ან ნებისმიერ რეზიდენტ იურიდიულ პირს.

ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო აგენტი ახდენს დღგ-ის დარიცხვას არარეზიდენტისათვის გასაცემ თანხაზე, რომელიც გადაიხდება ბიუჯეტში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 108-ე მუხლით დადგენილი წესით.

3. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 88-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო აგენტი, რომელიც ახდენს გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავებას, ვალდებულია:

- ბიუჯეტში გადარიცხოს გადასახადი ფიზიკური ან იურიდიული პირებისათვის თანხის გადახდისთანავე;

- ხელფასის გადახდისას შემოსავლის მიმღებ ფიზიკურ პირს მისი მოთხოვნილებებისამებრ მისცეს ცნობა ამ პირის გვარისა და სახელის, შემოსავლის თანხისა და სახეობის, აგრეთვე დაკავებული გადასახადის თანხის მითითებით;

- საგადასახადო წლის დამთავრებიდან 30 დღის ვადაში საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს, აგრეთვე შემოსავლის მიმღებ ფიზიკურ ან იურიდიულ პირს, გაუგზავნოს ცნობა ამ პირის სარეგისტრაციო ნომრის, მისი დასახელების ან გვარისა და სახელის, საცხოვრებელი ადგილის მისამართის, საანგარიშო წლისათვის შემოსავლის საერთო თანხისა და დაკავებული გადასახადის საერთო თანხის მითითებით.

პასუხისმგებლობა გადასახადების დაკავებასა და მათი ბიუჯეტში გადარიცხვისათვის ეკისრებათ საგადასახადო აგენტებს. ამასთან, გადასახადის თანხის დაუკავებლობის შემთხვევაში საგადასახადო აგენტი ვალდებულია ბიუჯეტში შეიტანოს დაუკავებელი გადასახადის თანხა და მასთან დაკავშირებული ჯარიმები და საურავები, თუმცა საგადასახადო აგენტის სახელით გადასახადისა და სანქციების თანხა შეიძლება გადაიხადოს შემოსავლის მიმღებმაც.

7.6 უცხოური ვალუტის გადაანგარიშება

როგორც წესი, გადასახადი გამოიანგარიშება ფულად გამოხატულებაში და გადაიხდება ეროვნული ვალუტით – ლარებით, როგორც ნაღდი, ისე უნაღდო ანგარიშსწორებისგან. ამდენად, გადასახადის გადახდას უცხოურ ვალუტაში მოქმედი გადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 222-ე მუხლის შესაბამისად, თუ გადასახადის გადამხდელმა უცხოური ვალუტით განხორციელა ოპერაცია, რომელიც ექვემდებარება დაბეგვრას, უცხოური ვალუტით განხორციელებული ოპერაცია ექვემდებარება გადაანგარიშებას ლარებზე, ოპერაციის დღისათვის საქართველოს ეროვნული ბანკის ოფიციალური კურსის მიხედვით, თუ ასეთი არსებობს.

იმ შემთხვევაში, თუ ოპერაციის დღისათვის ვალუტის გაცვლის ოფიციალური კურსი არ არსებობს, მაშინ უცხოური ვალუტა ექვემდებარება გადაანგარიშებას იმ კურსით, რომელიც განისაზღვრება ლარის მიმართ უცხოური ვალუტის გამოქვეყნებული კურსის მიხედვით, მათ შორის სხვა ქვეყნებში გამოქვეყნებული კურსის მიხედვით იმ ვალუტის მიმართ, რომელზედაც არსებობს ლარის გაცვლის ოფიციალური კურსი.

სხვა ქვეყნებში გამოქვეყნებული კურსის შესახებ ინფორმაციის წყაროდ შეიძლება გამოყენებული იქნეს ამ ქვეყნების ეროვნული (ცენტრალური) ბანკის ოფიციალური მონაცემები, პრესისა და მასობრივი ინფორმაციის სხვა საშუალებები, აგრეთვე საცნობარო ლიტერატურაში გამოქვეყნებული ინფორმაცია ამა თუ იმ ქვეყნის ეროვნული ვალუტის მიმართ დადგენილი კურსის შესახებ. მაგალითად, თუ საქართველოს საწარმომ 1999 წლის 20 აგვისტოს ინდოეთის ფირმას ხელშეკრულების საფუძველზე მიყიდა საქონელი, რომლის საერთო ღირებულება 60 ათას ინდურ რუპიას შეადგენდა და ინდური რუპიის მიმართ საქართველოში ოფიციალური კურსი არ დგინდება, ასეთ შემთხვევაში შეიძლება გამოყენებული იქნეს აშშ დოლარის მიმართ ინდური რუპიის კოტირების კურსი. ამასთან, თუ აშშ დოლარის მიმართ ინდური რუპიის კოტირების კურსი ამ დროისათვის შეადგენდა 1 აშშ დოლარი = 35,8050 ინდურ რუპიას, ხოლო ლარის კურსი აშშ დოლარის მიმართ შეადგენდა 2,2 ლარს, ასეთ შემთხვევაში ინდური რუპიის კურსი ლარის მიმართ იქნება 1 ლარი = 16,275 ინდური რუპია (35,8050 გაყოფილი 2,2-ზე) და შესაბამისად საწარმოს მიერ გაყიდული საქონლის ღირებულება 3686 ლარს და 64 თეთრს შეადგენს (60000 ინდური რუპია გაყოფილი 16,275-ზე).

ეროვნული ვალუტაზე გადაანგარიშებული თანხიდან კი გამოიანგარიშება ბიუჯეტისა და სახელმწიფო ფონდების კუთვნილი გადასახადები.

7.7 საგადასახადო ვალდებულების შესრულება. გადასახადის გადახდის მომენტი

1. საგადასახადო ვალდებულების შესრულებად ითვლება გადასახადის თანხის გადახდა დადგენილ ვადაში. საგადასახადო ვალდებულების შესრულება წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის ერთ-ერთ ძირითად ვალდებულებას და იგი შესრულებული უნდა იქნას გადასახადის გადამხდელისათვის დაკისრებული არასაგადასახადო ხასიათის ვალდებულებებისგან დამოუკიდებლად.

საგადასახადო ვალდებულება სრულდება უშუალოდ გადასახადის გადამხდელის მიერ, გარდა საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული შემთხვევებისა (მაგალითად, როდესაც გადასახადის გამომწერიშეა, გადამხდელისათვის მისი დაკავება და სათანადო ბიუჯეტში (სახელმწიფო ფონდში) გადარიცხვის მოვალეობა ეკისრება საგადასახადო აგენტს).

საგადასახადო კანონმდებლობით აკრძალულია გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაზე ცალმხრივად უარის თქმა ან მისი შესრულების წესის ცალმხრივად შეცვლა. გადასახადის გადამხდელს ან სხვა ვალდებულ პირს ეკისრება პასუხისმგებლობა საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაზე მთელი თავისი კუთვნილი ქონებით.

საგადასახადო ვალდებულების შესრულება ანუ გადასახადის თავისდროული და სრული ოდენობით გადახდა ბიუჯეტში ან სახელმწიფო ფონდში, შესაძლებელია მხოლოდ საგადასახადო წარმოების ყველა ელემენტის სწორი და თავისდროული შესრულების გზით.

საგადასახადო წარმოების მეორე სტადია (გადასახადის გადახდა) უზრუნველყოფს გადასახადის გამომწერიშეებული თანხის ჩარიცხვას ბიუჯეტში ან სახელმწიფო ფონდში. ამასთან, საგადასახადო ვალდებულების შესასრულებლად აუცილებელია მოცემული სტადიის ყოველი ელემენტის სწორად გამოყენება. გადასახადის გადახდის საშუალება წარმოადგენს ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ელემენტს, ვინაიდან სწორედ მასზეა დამოკიდებული გადასახადის ბიუჯეტში (სახელმწიფო ფონდში) ჩარიცხვა.

2. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების საკითხის განხილვისას, ერთ-ერთ ყველაზე მნიშვნელოვან საკითხს წარმოადგენს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების საკითხი საწარმოს ლიკვიდაციისას ან რეორგანიზაციისას.

საწარმოს ლიკვიდაციისას საგადასახადო ვალდებულება სრულდება ამ საწარმოს სალიკვიდაციო კომისიის მიერ მისი ფულადი სახსრებით, აგრეთვე ამ საწარმოს ქონების რეალიზაციით მიღებული სახსრებით. ამასთან, სალიკვიდაციო კომისია ვალდებულია შეასრულოს საწარმოს იმ ფილიალისა და სხვა განცალკევებული ქვედანაყოფის საგადასახადო ვალდებულება, რომლებსაც აქვთ ცალკე ბალანსი და საანგარიშსწორებო ან სხვა ანგარიში. ფილიალის ან სხვა განცალკევებული ქვედანაყოფის ლიკვიდაციისას საგადასახადო ვალდებულების შესრულება ევალება უშუ-

ალოდ იმ საწარმოს, რომლის შემადგენლობაშიც შედიოდა იგი. თუ ლიკვიდაციისას საგადასახადო ვალდებულების შესრულების მიზნით საწარმოს ფულადი სახსრები მისი ქონების რეალიზაციის შედეგად მიღებული სახსრების ჩათვლით, არ აღმოჩნდება საკმარისი ამ ვალდებულების სრული მოცულობით შესასრულებლად, საგადასახადო ვალდებულების დარჩენილი დავალიანება უნდა დაიფაროს ამ საწარმოს პარტნიორთა მიერ, თუ მოქმედი კანონმდებლობის, აგრეთვე წესდების ან სხვა სადამფუძნებლო დოკუმენტების თანახმად მათ აკისრიათ სოლიდარული პასუხისმგებლობა ამ საწარმოს ვალდებულებათა შესრულებისათვის. ინდივიდუალური საწარმოს ლიკვიდაციისას დარჩენილი დავალიანებების დაფარვა ანალოგიური წესით ეკისრება ინდივიდუალური საწარმოს ქონების მესაკუთრეს.

საწარმოს ლიკვიდაციისას საგადასახადო ვალდებულება სრულდება ლიკვიდაციის დაწყებიდან არა უგვიანეს ერთი თვის განმავლობაში. ამასთან, ობიექტურ გარემოებათა არსებობისას საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს გაარძელოს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების აღნიშნული ვადა, მაგრამ არა უმეტეს ორი თვისა. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადის გაგრძელება არ აჩერებს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული საურავის დარიცხვას ვადაგასულ საგადასახადო გადასახდელებზე.

თუ წარმოებს საწარმოს რეორგანიზაცია, საგადასახადო ვალდებულების შესრულება ეკისრება მის მემკვიდრეს, მიუხედავად იმისა, რეორგანიზაციის დასრულებამდე იყო თუ არა ცნობილი მემკვიდრისათვის რეორგანიზებული საწარმოს მიერ საგადასახადო ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არასათანადოდ შესრულების ფაქტები ან გარემოებები. მემკვიდრე ვალდებულია გადაიხადოს რეორგანიზებული საწარმოს მიმართ დარიცხული ყველა საურავი და საწარმოს რეორგანიზაციის დასრულებამდე საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის დაკისრებული ჯარიმა. აღნიშნული ვალდებულებები ვრცელდება იმ რეორგანიზებული საწარმოს მემკვიდრეზედაც, რომელიც თვითონ იყო აღიარებული სხვა საწარმოს მემკვიდრედ და არ შეასრულა ან არასათანადოდ შეასრულა ასეთი მემკვიდრეობით წარმოშობილი ვალდებულებები გადასახადებისა და აღნიშნული სხვა რეორგანიზებული საწარმოს კუთვნილი საურავისა და ჯარიმის თანხების გადახდასთან დაკავშირებით.

აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ საწარმოს რეორგანიზაციისას, ამ საწარმოს მემკვიდრის მიერ მისი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვადები არ იცვლება.

რამდენიმე საწარმოს შერწყმისას თითოეული ამ საწარმოს საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების მემკვიდრედ ითვლება შერწყმის შედეგად შექმნილი საწარმო.

ერთი საწარმოს მეორე საწარმოსთან მიერთებისას, მიერთებული საწარმოს საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების მემკვიდრედ ითვლება საწარმო, რომელ-

საც მიუერთდა ეს საწარმო.

საწარმოს რამდენიმე საწარმოდ გაყოფისას თავდაპირველი საწარმოს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების მემკვიდრეებად ითვლებიან ასეთი გაყოფის შედეგად შექმნილი საწარმოები. ამასთან, რეორგანიზებული საწარმოს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაში თითოეული მათგანის წილი განისაზღვრება გამყოფი ბალანსით ან სხვა გადამცემი აქტით. თუ გამყოფი ბალანსი ან სხვა გადამცემი აქტი არ იძლევა რეორგანიზებული საწარმოს მემკვიდრის წილის განსაზღვრის საშუალებას ან გამორიცხავს მისი რომელიმე მემკვიდრის მიერ საგადასახადო ვალდებულების სრული მოცულობით შესრულების შესაძლებლობას, ახლად წარმოქმნილ საწარმოებს დაეკისრებათ სოლიდარული პასუხისმგებლობა რეორგანიზებული საწარმოს ან მისი შესაბამისი ნაწილის საგადასახადო ვალდებულების შესრულებისათვის.

საწარმოს ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის შეცვლისას რეორგანიზებული საწარმოს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების მემკვიდრედ ითვლება ასეთი რეორგანიზაციის შედეგად შექმნილი საწარმო. ამასთან, საწარმოს შემადგენლობიდან ერთი ან რამდენიმე საწარმოს გამოყოფისას, გამოყოფილ საწარმოებს არ უჩნდებათ საგადასახადო ვალდებულების შესრულების მემკვიდრეობითობა რეორგანიზებული საწარმოს მიმართ, თუ ასეთი რეორგანიზაცია მიზნად არ ისახავს რეორგანიზებული საწარმოს მიერ საგადასახადო ვალდებულებისაგან თავის არიდებას.

3. გარდაცვლილი ფიზიკური პირის საგადასახადო ვალდებულების შესრულება ეკისრება მის მემკვიდრეს მემკვიდრეობის მიღების დღიდან მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ღირებულების ფარგლებში და სამკვიდრო ქონებაში მისი (მათი) წილის პროპორციულად.

მემკვიდრის არარსებობის შემთხვევაში, გარდაცვლილი პირის საგადასახადო ვალდებულება წყდება.

სასამართლოს მიერ ქმედუუნაროდ ან უგზო-უკვლოდ დაკარგულად აღიარებული პირის საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს ის, ვინც განაგებს ამ ქმედუუნარო ან უგზო-უკვლოდ დაკარგული პირის ქონებას ამ ქონების ხარჯზე. დადგენილი წესით უგზო-უკვლოდ დაკარგულად ან ქმედუუნაროდ აღიარებული პირის საგადასახადო ვალდებულება, დარიცხული საურავი და ჯარიმები ჩამოიწერება იმ შემთხვევაში, თუ ამ ფიზიკური პირის ქონება არასაკმარისია მისი საგადასახადო ვალდებულების შესასრულებლად და საურავებისა და ჯარიმების გადასახდელად.

პირის უგზო-უკვლოდ დაკარგულად ან ქმედუუნაროდ აღიარების გაუქმების შესახებ გადაწყვეტილების მიღების დღიდან განახლდება ადრე ჩამოწერილი საგადასახადო ვალდებულებების მოქმედება, საურავების დარიცხვა და ჯარიმების დაკისრება.

4. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების წესი მოცემულია საგადასახადო კოდექსის 34-ე მუხლში, რომლის თანახმადაც გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ბაზის, გადასახადის განაკვეთისა და საგადასახადო შეღავათების გათვალისწინებით, დამოუკიდებლად გამოიანგარიშებს საანგარიშო პერიოდისათვის გადასახდელ გადასახადის თანხას, გარდა საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული შემთხვევებისა, როდესაც გადასახდელი გადასახადის თანხის გამოანგარიშების ვალდებულება ეკისრება საგადასახადო ორგანოს ან საგადასახადო აგენტს. გადასახადის გამოანგარიშება წარმოებს შესაბამისი გადასახადისათვის საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით. გადასახადის გადასახდელი თანხა დადგენილ ვადებში გადაიხდება (გადაირიცხება) გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის მიერ ბიუჯეტში ან სახელმწიფო ფონდში.

გადასახადის გადახდის ვალდებულება ძირითადად წყდება გადასახადის გადახდით ან გადასახადის გაუქმებით.

საგადასახადო ვალდებულების შეწყვეტის ყველაზე გავრცელებულ საშუალებას წარმოადგენს გადასახადის გადახდა ე.ი. ბიუჯეტში ან სახელმწიფო ფონდში გადასახადის თანხის შეტანა.

გადასახადის გაუქმება, როგორც საგადასახადო ვალდებულების შეწყვეტის საშუალება, გამოიყენება მხოლოდ გადასახადის გაუქმების მომდევნო პერიოდზე. იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელმა არ გადაიხადა გადასახადი და შემდგომში ეს გადასახადი გაუქმდა, გადასახადის გადახდის ვალდებულება გადამხდელს უნარჩუნდება.

გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება წყდება მის მიერ გადასახადის გადახდით. სწორედ ამიტომ, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია განისაზღვროს გადასახადის გადახდის მომენტი.

საყოველთაოდ მიღებული წესის შესაბამისად გადასახადის გადახდის დღედ ითვლება:

- ნაღდი ფულადი საშუალებებით გადახდისას – ფულადი საშუალებების შესაბამის საბანკო დაწესებულებაში შეტანის დღე;
- თანხის გადაგზავნისას ფოსტით ან საკრედიტო დაწესებულების მეშვეობით – ფოსტაში ან საკრედიტო დაწესებულებაში ფულადი საშუალებების შეტანის დღე;
- გადასახადის თანხის გადარიცხვისას – გადამხდელის საბანკო ანგარიშიდან გადასახადის თანხის ჩამოწერის დღე, ბიუჯეტის შესაბამის ანგარიშზე თანხის ჩარიცხვის დროის მიუხედავად.

თუ გადახდის ვადა დადგენილია „1 მარტისათვის“, „1 ივნისისათვის“ და ა.შ., გადასახადის თავისდროული გადახდისათვის უკანასკნელ დღედ ითვლება შესაბამისად 28/29 თებერვალი, 31 მაისი და ა.შ. იმ შემთხვევაში, როდესაც გადასახადის გადახდის ვადა ემთხვევა დასვენების (საღელესასწაულო) დღეებს, გადასახადის გადახდის ვადა გრძელდება შემდეგი სამუშაო დღის ბოლომდე.

ის გარემოება, რომ გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშებიდან ფულადი სახსრების ჩამოწერის შემდეგ საგადასახადო ვალდებულება უნდა ჩავთვალოთ შესრულებულად, გამომდინარეობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლიდან, რომლის თანახმადაც საბანკო და საკრედიტო დაწესებულებების მიერ გადასახადის გადამხდელი – კლიენტის ანგარიშებიდან ჩამოწერილი თანხის ბიუჯეტის შემოსავალში დაგვიანებით ჩარიცხვის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს საურავი არ ერიცხებათ და ამ შემთხვევაში საურავი დაერიცხება საბანკო და საკრედიტო დაწესებულებებს.

უნდა აღინიშნოს, რომ ცალკეული საგადასახადო ორგანოები დგანან საპირისპირო პოზიციაზე და თვლიან, რომ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება შეიძლება ჩაითვალოს შესრულებულად მხოლოდ შესაბამისი ბიუჯეტის ანგარიშზე გადასახადის თანხების ჩარიცხვის შემთხვევაში. წინააღმდეგ შემთხვევაში თვლიან, რომ ადგილი აქვს ვადაგასულ საგადასახადო გადასახდელებს (ნარჩენებს), რომელიც შეიძლება გადახდევინებულ იქნას გადასახადის გადამხდელისაგან საერთო წესის შესაბამისად. აღნიშნული საკითხის მოწესრიგების მიზნით საჭიროა საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში ცალსახად აისახოს გადასახადის გადახდის მომენტი.

კანონმდებლობით დადგენილ შემთხვევებში, საგადასახადო ვალდებულების შეწყვეტა შეიძლება განხორციელდეს ბიუჯეტთან ურთიერთჩათვლების გზით. მაგალითად, ცალკეულ შემთხვევებში გადასახადის გადამხდელის მიმდინარე გადასახადები და სხვა საგადასახადო დავალიანებები შეიძლება დაიფაროს საბიუჯეტო რესურსებიდან მისაღები მიმდინარე ან მოსალოდნელი დაფინანსების თანხების გაქვითვის გზით.

საქართველოში გადასახადებისა და საბიუჯეტო დავალიანებების უნაღლო ანგარიშსწორებით ჩათვლის ზემოაღნიშნული წესი გაუქმებულია 1999 წლის 20 ივლისიდან, საქართველოს პრეზიდენტის 1999 წლის 7 ივლისის ბრძანებულებით.

საგადასახადო ვალდებულების შეწყვეტის მეორე საშუალებას საგადასახადო ჩათვლა წარმოადგენს, რომლის დროსაც ერთ გადასახადში ზედმეტად გადახდილი თანხები გადასახადის გადამხდელს ჩათვლება სხვა გადასახადების გადახდის ანგარიშში, ან მომავალი გადასახადების ვალდებულებათა ანგარიშში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლის თანახმად, თუ გადასახადის გადახდილი თანხა აღემატება ღარიცხულ თანხას, საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელის განცხადების გარეშე ზედმეტად გადახდილ თანხას ჩათვლის გადასახადის გადამხდელის სხვა გადასახადების გადახდის ანგარიშში. ამასთან, თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ ზედმეტად გადახდილი თანხა ჩაითვლება სხვა გადასახადების ვალდებულებათა ანგარიშში, ცნობები აღნიშნული თანხის გამოყენების შესახებ უნდა აისახოს საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადა-

მხდელისათვის გაგზავნილ შეტყობინებებში გადასახადის დარიცხული თანხის შესახებ. აღნიშნული წესიდან გამომდინარე, ამ შემთხვევაში გადასახადების გადახდა წარმოებს საგადასახადო ორგანოების მეშვეობით გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობის გარეშე.

ვინაიდან ჩათვლა წარმოადგენს საგადასახადო ვალდებულების შეწყვეტის საშუალებას, ამიტომ მისი განხორციელების ნებისმიერი შეფერხება საგადასახადო ორგანოს მხრიდან არ შეიძლება წარმოადგენდეს გადამხდელის მიმართ პასუხისმგებლობის გამოყენების საფუძველს და გადამხდელს დაერიცხოს საურავი გადასახადების არათავისდროული გადახდის გამო. ჩათვლა უნდა განხორციელდეს ავტომატურად და საურავი არათავისდროულად ჩათვლილ თანხებზე გადამხდელს არ უნდა დაერიცხოს.

7.8 საგადასახადო შენატანი

საგადასახადო შენატანი – ეს ის თანხაა, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი იხდის ბიუჯეტში რომელიმე ერთი გადასახადის სახით.

გადასახადი აუცილებლად უნდა ჩაირიცხოს შესაბამისი დონის ბიუჯეტში ან სახელმწიფო ფონდში.

არასათანადო დონის ბიუჯეტში გადასახადის გადახდის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოების მხრიდან ასეთი ქმედება ხშირად კვალიფიცირდება, როგორც ვადაგადაცილებული საგადასახადო ვალდებულება და გადამხდელს ერიცხება საურავი შესაბამისი დონის ბიუჯეტში გადაუხდელი თანხის 0,15 პროცენტის ოდენობით ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე, გადახდის ვადის დადგენილი თარიღიდან გადასახადის შესაბამის ბიუჯეტში გადახდის თარიღამდე.

ეს პრაქტიკა არ ეფუძნება მოქმედ საგადასახადო კანონმდებლობას, ვინაიდან გადასახადის გადამხდელის ძირითადი ვალდებულებას წარმოადგენს გადასახადის თანხის დადგენილ ვადებში გადახდა (საგადასახადო კოდექსის 30-ე მუხლი). ამიტომ, არასათანადო დონის ბიუჯეტში გადარიცხული გადასახადი შეიძლება განვიხილოთ, როგორც საბიუჯეტო და არა როგორც საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევად. ამასთან, არასათანადო დონის ბიუჯეტში გადასახადის გადახდის შემთხვევაში სპეციალური საგადასახადო პასუხისმგებლობა, თანამედროვე საგადასახადო კანონმდებლობით, გათვალისწინებული არ არის.

7.9 გადასახადის ზედმეტად გადახდილი თანხების დაბრუნება

1. ბიუჯეტიდან გადასახადის დაბრუნება საგადასახადო წარმოების ფაქულტატურ (დამატებით) სტადიას წარმოადგენს, რომელიც შესაძლებელია მხოლოდ გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების შემდეგ. გადასახადის დაბრუნება ნიშნავს სახელმწიფოს მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხების დაბრუნებას.

გადასახადები შეიძლება ჩაირიცხოს ბიუჯეტში ზედმეტი ოდენობით სხვადასხვა მიზეზების გამო. როგორც წესი, ასეთებს წარმოადგენენ:

✓ გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადის გამოანგარიშებისას და გადახდისას დაშვებული შეცდომა;

✓ გადასახადის მიმდინარე გადასახდელების გამოუყენებლობა;

✓ ამა თუ იმ საგადასახადო შეღავათის რეალიზაცია;

✓ საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის არასწორად გადახდევინება.

პირველ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი არასწორად განსაზღვრავს ბიუჯეტში შესატანი გადასახადის თანხას გაანგარიშების დროს დაშვებული შეცდომის, მისთვის მინიჭებული საგადასახადო შეღავათის არასწორად გამოყენების და ა.შ. გამო.

გადასახადის მიმდინარე გადასახდელების გამოუყენებლობა ნიშნავს, რომ საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში გადასახადის გადამხდელმა წინა საგადასახადო წლის წლიური გადასახადის გათვალისწინებით, ან სხვა მიზეზის გამო ბიუჯეტში ზედმეტად შეიტანა გადასახადის მიმდინარე გადასახდელები, რომლებიც ექვემდებარე დაბრუნებას საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი დეკლარაციის საფუძველზე.

რაც შეეხება გადასახადის დაბრუნებას საგადასახადო შეღავათების რეალიზაციისას, მხედველობაში უნდა მივიღოთ დამატებული ღირებულების გადასახადთან დაკავშირებული შემთხვევები. მაგალითად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 119-ე მუხლის თანახმად, გრანტის მიმღებ პირს, რომელიც ყიდულობს გრანტის ხელშეკრულებების პირობებით გათვალისწინებულ საქონელს ან/და ამავე საწყისებზე იღებს სამუშაოს ან მომსახურებას, უფლება აქვს აინაზღაუროს ამ საქონლისათვის, სამუშაოსა თუ მომსახურებისათვის გადახდილი დღგ საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენის შემდეგ. ასეთ შემთხვევებში აღნიშნული თანხები გადამხდელს უბრუნდებათ ბიუჯეტიდან საგადასახადო ორგანოში განცხადების წარდგენის დღიდან 15 დღის განმავლობაში.

ცალკეულ შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოები თავიანთი უფლებამოსილებების გადამეტებით ან საგადასახადო კანონმდებლობის არასწორი გამოყენებით ახორციელებენ ბიუჯეტში თანხების ამოღებას, ხოლო შემდგომში გასაჩივრების

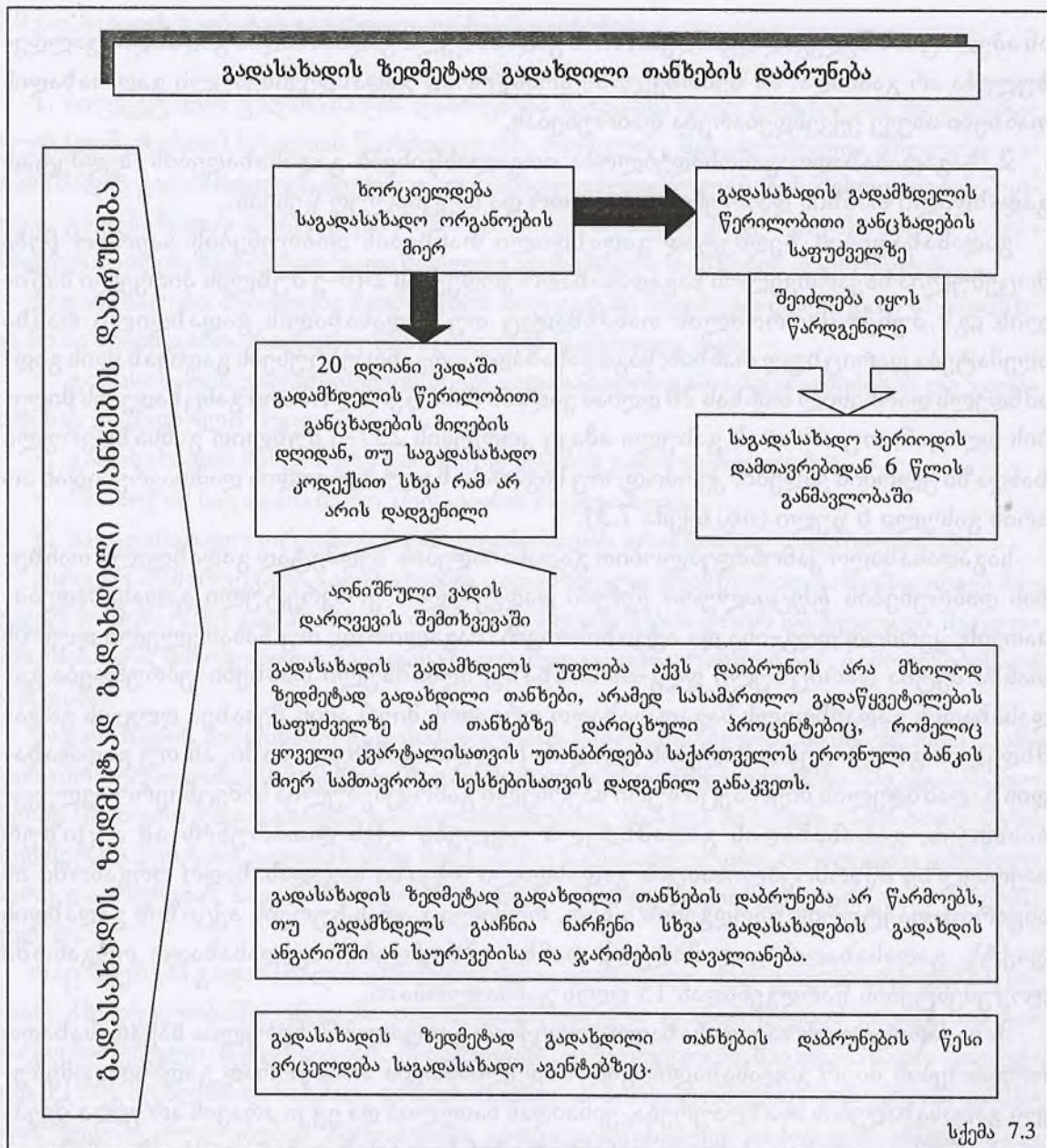
ან აპელაციის შედეგად დგინდება, რომ გადამხდელს გადასახადის გადახდის ვალდებულება არ გააჩნდა. ამ შემთხვევაში არასწორად გადახდევინებული გადასახადის თანხები ასევე ექვემდებარება დაბრუნებას.

2. საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს გადასახადების ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების საერთო და სპეციალურ წესებს.

გადასახადების ზედმეტად გადახდილი თანხების დაბრუნების *საერთო წესი* მოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ პუნქტში, რომლის თანახმადაც თუ გადასახადის გადახდილი თანხა აღემატება დარიცხულ თანხას, საგადასახადო ორგანო უბრუნებს გადასახადის გადამხდელს დარჩენილ თანხას 20 დღიან ვადაში მისი წერილობითი განცხადების მიღების დღიდან, თუ არ არის გასული ამავე კოდექსის 237-ე მუხლით განსაზღვრული ხანდაზმულობის ვადები. კერძოდ, თუ საგადასახადო პერიოდის დამთავრებიდან არ არის გასული 6 წელი (იხ. სქემა 7.3).

საგადასახადო კანონმდებლობით გადასახადების ზედმეტად გადახდილი თანხების დაბრუნების *სპეციალური წესები* დადგენილია კონკრეტული გადასახადებისათვის, კერძოდ დღგ-ისა და აქციზისათვის. მაგალითად, თუ ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა მეტია დარიცხული დღგ-ის თანხაზე, აღნიშნული თანხები უბრუნდება გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ორგანოს მიერ ამის შესახებ დღგ-ის გადამხდელის განცხადების მიღების დღიდან 15 დღის განმავლობაში, ან თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ აქციზური საქონელი გამოყენებულია სამეცნიერო კვლევებისათვის, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს დაიბრუნოს ამ აქციზურ საქონელზე მწარმოებლისათვის გადახდილი აქციზი საგადასახადო ორგანოში იმ ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენის გზით, რომელიც ადასტურებს აქციზის გადახდის ფაქტს. გადასახადის გადამხდელს თანხა უბრუნდება საგადასახადო ორგანოში დოკუმენტების წარდგენიდან 15 დღის განმავლობაში.

3. საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულია საგადასახადო ორგანოების მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის არასწორად გადახდევინებული გადასახადების ანაზღაურება, ვინაიდან ნათელია და ეჭვი არავის არ უნდა შეეპაროს, რომ გადასახადებისა და ფინანსური სანქციების ზედმეტად გადახდის შედეგად გადასახადის გადამხდელს ქონებრივი ზიანი ადგება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 243-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია დაიბრუნოს არა მხოლოდ არასწორად გადახდილი თანხები, არამედ სასამართლოს გადაწყვეტილების საფუძველზე მოითხოვოს ამ თანხებზე დასარიცხი პროცენტებიც საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლის მიხედვით. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევით გადასახადის ზედმეტად გადახდევინების შემთხვევაში, პროცენტი გადახდილ უნდა იქნეს გადასახადის გადა-



მხდელისათვის ანაზღაურების შესახებ დეკლარაციის წარდგენის მომენტიდან ნამეტი თანხის დაბრუნების მომენტამდე. იმ შემთხვევაში, თუ ნამეტი თანხა ჩაითვადა, ანაზღაურებად ჩაითვლება იმ გადასახადის გადახდის თარიღი, რომლისთვისაც მოხდა ჩათვლა. ამ მიზნით ანაზღაურება ჩაითვლება განხორციელებულად, თუმცა გადასახადის გადამხდელი დაბრუნებულ თანხას მიიღებს შვიდი დღის განმავლობაში. გადასახდელი პროცენტი ყოველი კვარტალისათვის უთანაბრდება საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ სამთავრობო სესხისათვის დადგენილ განაკვეთს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, იმ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო

ორგანო კანონმდებლობის დარღვევით ახდენს გადასახადის დარიცხვას და გადახდევინებას, ხოლო საჩივარი ან აპელაცია გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ გადაწყდა, მაშინ გადამხდელი საგადასახადო ინსპექციაში წარადგენს დეკლარაციას საჩივრის ან აპელაციის შედეგების გათვალისწინებით, რომლის საფუძველზეც საგადასახადო ინსპექცია ახდენს შესწორებით დარიცხვას და განისაზღვრება არასწორად გადახდევინებული თანხა და მასზე დასარიცხი პროცენტები. ამასთან, გადასახდელი პროცენტის თანხის განსაზღვრა ხდება ეროვნული ბანკის მიერ საქართველოს მთავრობისათვის გამოყოფილი კრედიტისათვის დადგენილი განაკვეთის მიხედვით, რაც „საქართველოს 2001 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის შესაბამისად განსაზღვრულია წლიური 11 პროცენტის ოდენობით, ხოლო კვარტალზე გადაანგარიშებით 2,75 პროცენტი და დღეზე გადაანგარიშებით 0,03 პროცენტი.

იმ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლის შესაბამისად ხდება არასწორად გადახდევინებული თანხების ჩათვლა სხვა გადასახადების გადახდის ან გადამხდელის თანხმობით მომავალი გადასახადების ვალდებულებათა ანგარიშში, მაშინ ითვლება, რომ არასწორად გადახდევინებული თანხის ანაზღაურება განხორციელებულია იმ გადასახადის გადახდის თარიღისათვის, რომელშიც მოხდა მისი ჩათვლა და რომ გადასახადის გადამხდელს არასწორად გადახდევინებული თანხა დაბრუნებულად და მიღებულად ეთვლება ჩათვლის განხორციელების დღიდან შვიდი დღის განმავლობაში.

მაგალითად, თუ გადასახადის გადამხდელმა საჩივრის ან აპელაციის შედეგების გათვალისწინებით 1999 წლის 3 აგვისტოს საგადასახადო ინსპექციაში წარადგინა აქციზის დეკლარაცია, რომლის მიხედვით საგადასახადო ინსპექციამ განხორციელა შესწორებითი დარიცხვა, განისაზღვრა არასწორად გადახდევინებული თანხა 50,0 ათ. ლარის ოდენობით და 4 აგვისტოს მოახდინა მისი ჩათვლა 11 აგვისტოსათვის გადასახდელი აქციზის ანგარიშში, ან გადამხდელის თანხმობით განხორციელა ჩათვლა 15 აგვისტოსათვის დღგ-ის მომავალ გადასახდელებში, ამ შემთხვევაში ითვლება, რომ ანაზღაურება პირველ შემთხვევაში განხორციელებულია 11 აგვისტოსათვის, ხოლო მეორე შემთხვევაში 15 აგვისტოსათვის და რომ გადასახადის გადამხდელს ორივე შემთხვევაში თანხა მიღებულად ეთვლება 11 აგვისტოსათვის. აქედან გამომდინარე, არასწორად გადახდევინებულ თანხაზე დასარიცხი პროცენტი გამოიანგარიშება 3 აგვისტოდან 11 აგვისტომდე პერიოდის მიხედვით.

ანალოგიური წესით ხდება გადამხდელისათვის კუთვნილი პროცენტის გაანგარიშება, როცა საანგარიშო პერიოდისათვის წარდგენილი დეკლარაციის მიხედვით დარიცხული გადასახადის თანხა ნაკლებია ფაქტობრივად გადახდილი გადასახადის თანხაზე და ადგილი აქვს ზედმეტად გადახდას, რაც დაბრუნებული არ იქნა გადამხდელისათვის განცხადების მიღების დღიდან 20 დღიან ვადაში.

გადასახადების ზედმეტად გადახდა და ფინანსური სანქციების არამართლზომიერი გამოყენება იწვევს საკუთრების უფლების ხელყოფას და ლახავს გადასახადის გადამხდელის ქონებრივ ინტერესებს. სწორედ ამიტომ, გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვას ემსახურება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მთელი რიგი დებულებები.

თავი VIII

საგადასახადო ადმინისტრაციები

8.1 საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტრო

1. საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტრო შეიქმნა 1999 წლის 9 დეკემბერს, რაც განპირობებული იყო საგადასახადო შემოსავლების მნიშვნელობით ქვეყნის აღმშენებლობის საქმეში.

საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტრო წარმოადგენს აღმასრულებელი ხელისუფლების სამთავრობო დაწესებულებას, რომელიც მინდობილ სფეროში სახელმწიფო მმართველობის უზრუნველსაყოფად ახორციელებს საქართველოს ტერიტორიაზე საგადასახადო და საბაჟო კანონმდებლობის დაცვასა და შესრულებაზე კონტროლს.

საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტრო თავის საქმიანობას წარმოადგენს საქართველოს კონსტიტუციის, საერთაშორისო ხელშეკრულებებისა და შეთანხმებების, საქართველოს საგადასახადო და საბაჟო კოდექსების, „აღმასრულებელი ხელისუფლების სტრუქტურისა და საქმიანობის წესის შესახებ“ საქართველოს კანონისა და სხვა ნორმატიული აქტების შესაბამისად.

საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს გამგებლობის სფეროს განეკუთვნება:

- ✓ გადასახადების აკრეფის ორგანიზება;
- ✓ სავალდებულო სამედიცინო სადაზღვევო შენატანის აკრეფის ორგანიზება;
- ✓ საგადასახადო და საბაჟო ორგანოების საქმიანობის მართვა, კოორდინაცია და მათ მიერ საგადასახადო-საბაჟო პოლიტიკის განხორციელებისათვის ოპერატიული კონტროლის დაწესება;
- ✓ გადასახადებთან დაკავშირებული პროგრამებისა და კონცეფციების შემუშავება და მათი განხორციელების ორგანიზება;
- ✓ აქციზურ მარკებთან დაკავშირებული პროცესების რეგულირება და მართვა.

საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს ძირითადი ამოცანები, ფუნქციები, უფლებამოსილება და სტრუქტურა განსაზღვრულია „საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს დებულების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს პრეზიდენტის 2000 წლის 30 ივნისის ბრძანებულებით დამტკიცებული დებულების შესაბამისად.

საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს ძირითადი ამოცანებია:

- მონაწილეობა მიიღოს საგადასახადო და საბაჟო პოლიტიკის შემუშავებაში და უზრუნველყოს აღნიშნული პოლიტიკის განხორციელება;

- უზრუნველყოს საგადასახადო შემოსავლების (მათ შორის სახელმწიფო ბიუჯეტში კონსოლიდირებული სპეციალური სახელმწიფო ფონდების) სრული აკრეფა;

- განხორციელოს საგადასახადო და საბაჟო საქმიანობის ორგანიზაცია და სრულყოფა;

- შეიმუშაოს წინადადებები საგადასახადო და საბაჟო პოლიტიკის განვითარების ძირითადი მიმართულებების შესახებ, შეადგინოს შესაბამისი პროგრამები, ჩამოაყალიბოს კონცეფციები და უზრუნველყოს მისი განხორციელების ორგანიზება;

- საგადასახადო და საბაჟო კანონმდებლობის აღსრულების მიზნით შეიმუშაოს ინსტრუქციები და მეთოდური მითითებები და დადგენილი წესით უზრუნველყოს მათი მოთხოვნების შესრულება;

- მონაწილეობა მიიღოს სახელმწიფო ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის ფორმირების პროცესში.

2. საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს ძირითად ფუნქციებს წარმოადგენენ:

- ✓ საგადასახადო და საბაჟო პოლიტიკის განხორციელებასთან დაკავშირებული კანონების, საერთაშორისო ხელშეკრულებებისა და შეთანხმებების, საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულებებისა და განკარგულებების შესრულების ორგანიზაცია და კონტროლი;

- ✓ საგადასახადო და საბაჟო ორგანოების საქმიანობის ანალიზი, აგრეთვე მათი საქმიანობის ეფექტიანობის ამაღლებისა და შემდგომი სრულყოფის შესახებ სათანადო რეკომენდაციების მომზადება;

- ✓ საგადასახადო და საბაჟო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტების შესწავლა, ანალიზი და შეფასება, ამ სფეროში სამართალდარღვევების გამომწვევი მიზეზების აღმოსაფხვრელად შესაბამისი წინადადებების მომზადება;

- ✓ საგადასახადო შემოსავლების მობილიზაციის პროგნოზირება მოდელირების შესაბამისი მეთოდების გამოყენებით;

- ✓ საგადასახადო შემოსავლების შესახებ სათანადო ინფორმაციის მიღება და დამუშავება;

- ✓ საგადასახადო შემოსავლების შესახებ არსებულ მონაცემებთან დაკავშირებული ანგარიშგების სისტემების სრულყოფა;

- ✓ შესაბამისი წინადადებების მომზადება საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფის მიზნით;

- ✓ აქციზური მარკების გამოყენებაზე კონტროლის დაწესება, დასაბეჭდი აქციზური მარკების რაოდენობის განსაზღვრა და მისი ბეჭდვის ორგანიზება, სამომხმარებლო ბაზარზე მარკირებას დაქვემდებარებული აქციზური საქონლის მონიტორინგი;

- ✓ სამინისტროს სისტემების ორგანოების მატერიალურ-ტექნიკური ბაზის განვითარების უზრუნველყოფა.

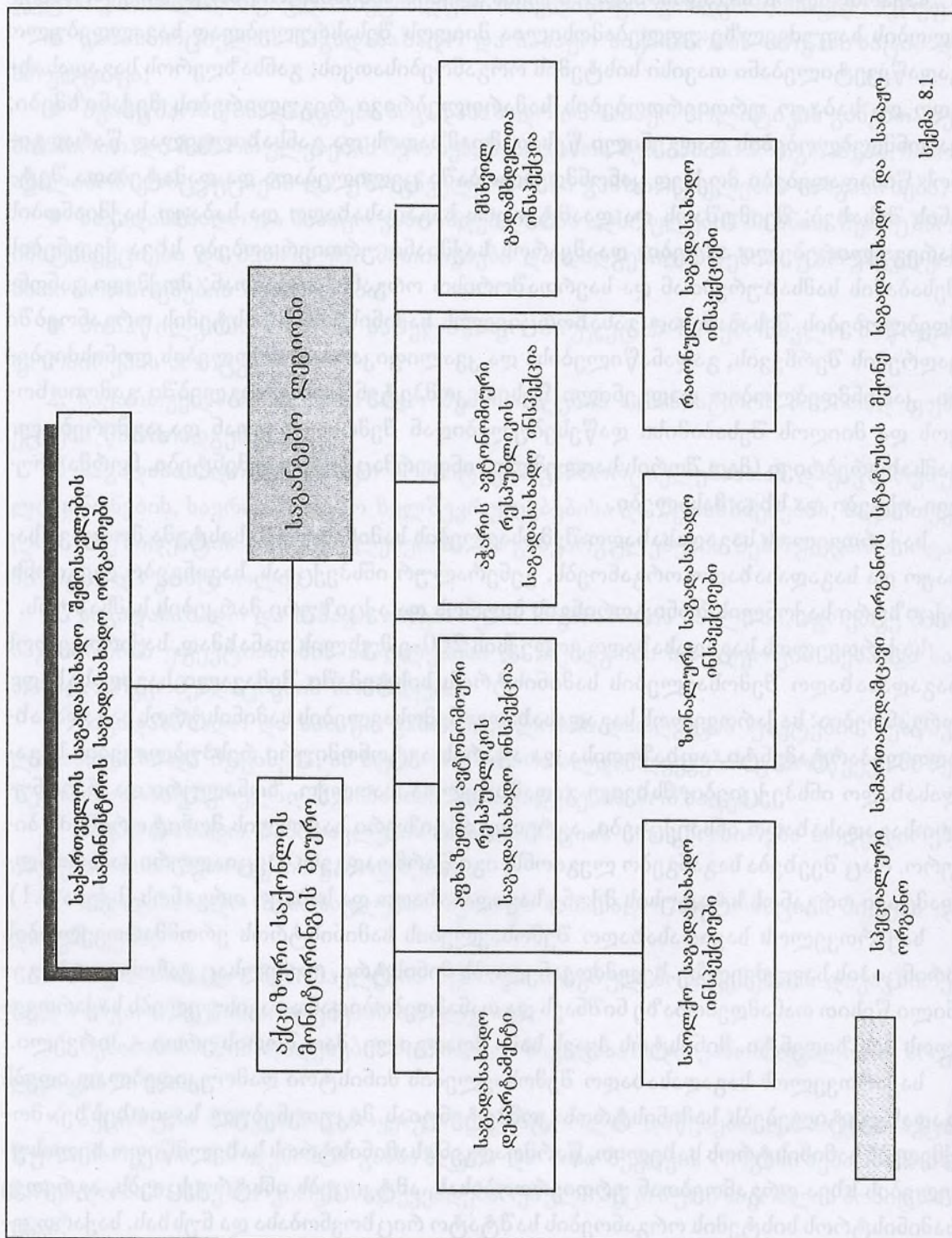
საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტრო მოქმედი კანონმდებლობის საფუძველზე უფლებამოსილია მიიღოს შესასრულებლად სავალდებულო გადაწყვეტილებანი თავისი სისტემის ორგანოებისათვის; განსაზღვროს საგადასახადო და საბაჟო ურთიერთობების სამართლებრივი რეგულირების მექანიზმები; კანონმდებლობების დადგენილი წესით მოამზადოს და განსახილველად წარადგინოს წინადადებები მოქმედ კანონმდებლობაში ცვლილებათა და დამატებათა შეტანის შესახებ; შეიმუშაოს და დაამტკიცოს საგადასახადო და საბაჟო საქმიანობის მარეგულირებელი აქტები; დაამყაროს საქმიანი ურთიერთობები სხვა ქვეყნების შესაბამის სამსახურებთან და საერთაშორისო ორგანიზაციებთან; მოქმედი კანონმდებლობების შესაბამისად განახორციელოს სამინისტროს სისტემის ორგანოებში კადრების შერჩევის, გადანაწილებისა და კვალიფიკაციის ამაღლების ღონისძიებები. კანონმდებლობით დადგენილი წესით კომპეტენციის ფარგლებში გამოითხოვოს და მიიღოს შესაბამისი დაწესებულებიდან შემოსავლებთან დაკავშირებული სამსახურებრივი (მათ შორის საიდუმლო) ინფორმაცია, დოკუმენტები, ნორმატიული აქტები და სხვა მასალები.

საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს სისტემა მოიცავს საბაჟო და საგადასახადო ორგანოებს, გენერალურ ინსპექციას, საგანგებო ლეგიონს, აქციზური საქონლის მონიტორინგის ბიუროს და აქციზური მარკების სამსახურს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 260-ე მუხლის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს სისტემაში შემავალი საგადასახადო ორგანოებია: საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი, აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების საგადასახადო ინსპექციები, შსხვილ გადამხდელთა, საოლქო, ზონალური და რაიონული საგადასახადო ინსპექციები, აგრეთვე აქციზური საქონლის მონიტორინგის ბიურო. რაც შეეხება საგანგებო ლეგიონს, იგი წარმოადგენს სპეციალური სამართალდამცავი ორგანოს სტატუსის მქონე საგადასახადო და საბაჟო ორგანოს (სქემა 8.1).

საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს ერთმმართველობის პრინციპის საფუძველზე ხელმძღვანელობს მინისტრი, რომელსაც კანონით დადგენილი წესით თანამდებობაზე ნიშნავს და თანამდებობიდან ათავისუფლებს საქართველოს პრეზიდენტი. მინისტრს ჰყავს სამი მოადგილე, მათ შორის ერთი – პირველი.

საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრი დამოუკიდებლად იღებს გადაწყვეტილებებს სამინისტროს კომპეტენციას მიკუთვნებულ საკითხებზე, მოქმედებს სამინისტროს სახელით, წარმოადგენს სამინისტროს სახელმწიფო ხელისუფლების სხვა ორგანოებთან ურთიერთობისას, ამტკიცებს ინსტრუქციებს, აგრეთვე სამინისტროს სისტემის ორგანოების საშტატო რიცხოვნობასა და ნუსხას. საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრი ახორციელებს მისთვის კანონმდებლობით დაკისრებულ სხვა უფლება-მოვალეობებს.



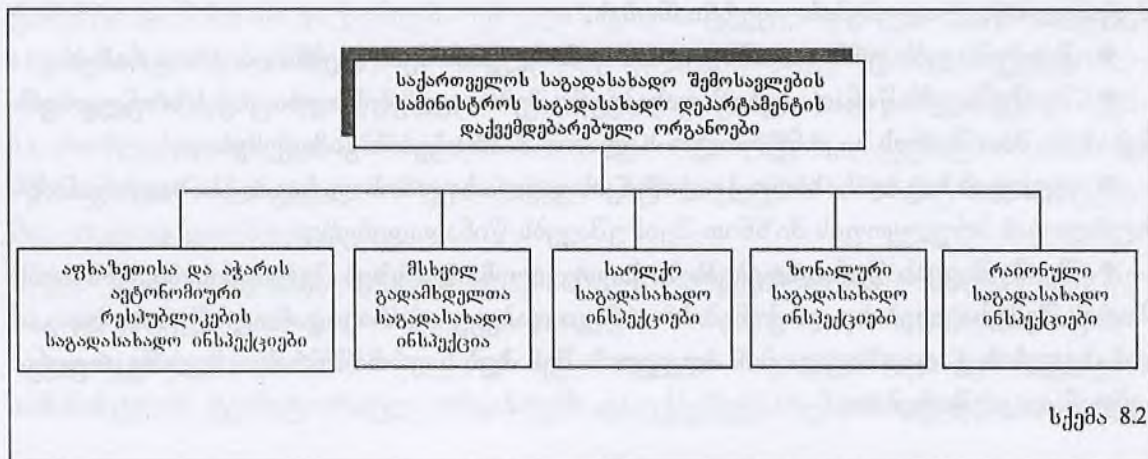
საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროში ფუნქციონირებს სათათბირო ორგანო-საბჭო, რომელშიც შედიან: მინისტრი, მინისტრის პირველი მოადგილე, მოადგილეები, საგადასახადო და საბაჟო დეპარტამენტების ხელმძღვანელები, მინისტრის აპარატის უფროსი, აგრეთვე მინისტრის გადაწყვეტილებებით სამინისტროს აპარატისა და სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულებების თანამდებობის პირები.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრს უფლება აქვს თავისი მმართველობის სფეროში სათათბირო უფლებებით შექმნას კომისიები და საბჭოები, განსაზღვროს მათი მოვალეობანი და საქმიანობის წესი.

8.2 საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი

1. საქართველოში საგადასახადო სამსახური შეიქმნა 1990 წლის მაისში „სახელმწიფო საგადასახადო სამსახურის შესახებ“ საქართველოს სსრ მინისტრთა საბჭოს 1990 წლის 31 მაისის დადგენილებით. ამ მომენტამდე მის ფუნქციებს საფინანსო ორგანოები ახორციელებდნენ, რომლებსაც დღეისათვის ბიუჯეტის დაგეგმარების და აღსრულების საკითხები აკისრიათ.

საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი დღეისათვის საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულებას წარმოადგენს, რომელიც უზრუნველყოფს საქართველოს ტერიტორიაზე საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვასა და შესრულების კონტროლს, აგრეთვე ახორციელებს აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების, მსხვილ გადამხდელთა, საოლქო, ზონალური და რაიონული საგადასახადო ინსპექციების საქმიანობის კოორდინაციას, მართვას და ზედამხედველობას (იხ. სქემა 8.2).



საქართველოს საგადასახადო დეპარტამენტის ფუნქციები და უფლება-მოვალეობანი განსაზღვრულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსითა და სხვა საკანონმდებლო აქტებით. „საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის დებულების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის 2000 წლის 4 სექტემბრის ბრძანებით დამტკიცებული დებულების შესაბამისად, საგადასახადო დეპარტამენტი თავისი კომპეტენციის ფარგლებში:

✓ მოქმედი კანონმდებლობის საფუძველზე იღებს გადაწყვეტილებებს და გამოსცემს მითითებებს, რომელთა შესრულებაც სავალდებულოა ავტონომიური რესპუბლიკების, მსხვილ გადამხდელთა, საოლქო, ზონალური და რაიონული საგადასახადო ინსპექციებისათვის;

✓ მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად ახდენს კადრების შერჩევასა და განაწილებას. ახორციელებს ღონისძიებებს კადრების მომზადებისა და კვალიფიკაციის ამაღლებისათვის;

✓ აანალიზებს და განაზოგადებს საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო ორგანოების გამოცდილებას;

✓ შეიმუშავებს წინადადებებს საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფისა და საგადასახადო კოდექსში ცვლილებათა შეტანის შესახებ.

- საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი:

- შეიმუშავებს საგადასახადო კონტროლის განხორციელების მეთოდებსა და პროგრამებს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ყველა სახის გადასახადების ინსტრუქციების პროექტებს, მეთოდურ მითითებებსა და გადასახადების ადმინისტრირებასთან დაკავშირებულ დებულებებს;

- შეიმუშავებს წინადადებებს საგადასახადო კანონმდებლობაში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ. მონაწილეობს საგადასახადო კანონმდებლობის მომზადებასა და განხილვაში, აანალიზებს საგადასახადო კანონმდებლობაში შეტანილი ცვლილებების ეფექტიანობას;

- შეიმუშავებს ურჩ გადამხდელთა გამოვლენის მეთოდებსა და პროგრამებს;

- შეიმუშავებს წინადადებებს დასაბეგრი შემოსავლების აღრიცხვის სრულყოფის შესახებ, მათ შორის საკონტროლო-საღარი აპარატების გამოყენებით;

- იკვლევს საგადასახადო პოლიტიკის ყველა სფეროს და საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფის მიზნით შეიმუშავებს წინადადებებს;

- შეიმუშავებს წინადადებებს საქართველოსა და სხვა ქვეყნების მთავრობებს შორის შემოსავლებისა და ქონების ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ საერთაშორისო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებით;

- ანალიზებს ვადაგადაცილებულ დავალიანებათა წარმოშობის მიზეზებს, შეიშავებს მათი იძულებითი წესით გადახდევინების მეთოდებსა და პროგრამებს;

- შეიშავებს დებულებებსა და პროგრამებს გადამხდელთა რეგისტრაციისა და იდენტიფიკაციის შესახებ;

- შეიშავებს გადამხდელთა დახმარების პროგრამებს, დეკლარაციების შევსებისა და დამუშავების მეთოდებს;

- იღებს და ამუშავებს ინფორმაციას საგადასახადო შემოსავლების შესახებ, გადასახადების სახეებისა და გადამხდელთა ეკონომიკური საქმიანობის დარგების მიხედვით;

- უზრუნველყოფს ტერიტორიულ საგადასახადო ინსპექციებს საინფორმაციო სისტემებითა და კომპიუტერული პროგრამებით;

- ანალიზებს საგადასახადო დავების წარმოშობის მიზეზებს, გადასახადის გადამხდელთა შუამდგომლობებისა და აპელაციის განხილვის შედეგებს;

- კოორდინაციას უწევს კადრების კვალიფიკაციის ამაღლებას, მოხელეთა პროფესიულ მომზადებას და გადამზადებას;

- ანალიზებს ავტონომიური რესპუბლიკების, მსხვილ გადამხდელთა, საოლქო, ზონალური და რაიონული საგადასახადო ინსპექციების მიერ წარდგენილი ანგარიშგების ფორმებს და განსაზღვრავს სახელმძღვანელოდ დაშვებული მეთოდებისა და ხერხების ეფექტურად გამოყენების საკითხებს. საჭიროების შემთხვევაში პრაქტიკულ დახმარებას უწევს საგადასახადო ინსპექციებს.

საგადასახადო დეპარტამენტს ხელმძღვანელობს თავმჯდომარე, რომელსაც საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის წარდგინებით თანამდებობაზე ნიშნავს და თანამდებობიდან ათავისუფლებს საქართველოს პრეზიდენტი.

დეპარტამენტის თავმჯდომარეს ჰყავს მოადგილეები, რომლებსაც თანამდებობაზე ნიშნავს და თანამდებობიდან ათავისუფლებს საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრი, დეპარტამენტის თავმჯდომარის წარდგინებით.

საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი და მისდამი დაქვემდებარებული საგადასახადო ორგანოები წარმოადგენენ საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვასა და შესრულებაზე კონტროლის ცენტრალიზებულ სისტემას. ადგილებზე დამოუკიდებელი საგადასახადო ორგანოების შექმნა, რომლებიც არ შედიან საგადასახადო დეპარტამენტის დაქვემდებარებაში და შესაბამისად საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს სისტემაში, ყოველად დაუშვებელია.

აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების საგადასახადო ინსპექციები, აგრეთვე მსხვილ გადამხდელთა, საოლქო, ზონალური და რაიონული საგადასახადო ინსპექციები წარმოადგენენ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს ტერიტორიულ ორგანოებს და ექვემდებარებიან საგადასახადო დე-

პარტამენტს. ადგილობრივი მმართველობისა და თვითმმართველობის ორგანოების ნორმატიულ აქტებს, რომლებიც არ შეესაბამება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებს, აგრეთვე მათ სხვა გადაწყვეტილებებს საგადასახადო ორგანოებისათვის სავალდებულო ძალა არ გააჩნიათ. ხელისუფლების ადგილობრივ ორგანოებს არა აქვთ უფლება გააუქმონ ან შეცვალონ საგადასახადო ორგანოების გადაწყვეტილებები ან განახორციელონ მათი ოპერატიული ხელმძღვანელობა.

2. საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საოლქო, ზონალური და რაიონული საგადასახადო ინსპექციების ამოცანები, ფუნქციები, უფლებები და მოვალეობანი დადგენილია „საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საოლქო, ზონალური და რაიონული საგადასახადო ინსპექციების დებულების დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის 2001 წლის 27 ივნისის ბრძანებით დამტკიცებული დებულების შესაბამისად.

საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საოლქო, ზონალური და რაიონული საგადასახადო ინსპექციები წარმოადგენენ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს ტერიტორიულ ორგანოებს, რომლებიც თავისი კომპეტენციის ფარგლებში უზრუნველყოფენ სამოქმედო ტერიტორიებზე საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვაზე და შესრულებზე სახელმწიფო კონტროლს.

საოლქო, ზონალური და რაიონული საგადასახადო ინსპექციების საქმიანობის საერთო კოორდინაციას, მართვას და ზედამხედველობას ახორციელებს საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი.

საოლქო, ზონალური და რაიონული საგადასახადო ინსპექციები წარმოადგენენ საბიუჯეტო დაწესებულებებს, მათი დაფინანსება ხორციელდება საქართველოს ცენტრალურ ბიუჯეტიდან და კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი სახსრებიდან. ინსპექციებს აქვთ შესაბამისი ანგარიშები სახაზინო დაწესებულებებში და დადგენილი ნიშნუშის ბეჭედი.

საოლქო, ზონალური და რაიონული საგადასახადო ინსპექციების ძირითადი ამოცანაა სამოქმედო ტერიტორიის ფარგლებში საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის უზრუნველყოფა.

იმ შემთხვევაში, თუ საოლქო საგადასახადო ინსპექციის ადმინისტრაციულ-ტერიტორიული საზღვრების ფარგლებში შექმნილია ზონალური და/ან რაიონული საგადასახადო ინსპექციები, საოლქო საგადასახადო ინსპექცია შესაბამისი სტრუქტურული ერთეულების მეშვეობით ახორციელებს ზონალურ და/ან რაიონული საგადასახადო ინსპექციების საქმიანობის კოორდინაციასა და მეთოდურ ხელმძღვანელობას, ხოლო თუ ზონალური საგადასახადო ინსპექციის ადმინისტრაციულ-ტერიტორიული საზღვრის ფარგლებში შექმნილია რაიონული საგადასახადო ინსპექცია, ზონალური საგადასახადო ინსპექცია შესაბამისი სტრუქტურული ერთეულების მეშვეობით ახორციელებს რაიონული საგადასახადო ინსპექციების კოორდინაციასა და მეთოდურ ხელმძღვანელობას.

პორი ზონტალურად საოლქო, ზონალური და რაიონული საგადასახადო ინსპექციები საქმიანობას ახორციელებენ ფუნქციონალური პრინციპით.

საოლქო საგადასახადო ინსპექცია შედგება შემდეგი სტრუქტურული ქვედანაყოფებისაგან:

- გადამხდელთა მომსახურების განყოფილება;
- მონაცემთა დამუშავების განყოფილება;
- გადასახადების აკრეფის განყოფილება;
- გადამხდელთა კონტროლის განყოფილება;
- იურიდიული განყოფილება;
- საჩივრების განხილვის განყოფილება;
- ადმინისტრაციული განყოფილება.

საოლქო საგადასახადო ინსპექციის *გადამხდელთა მომსახურების განყოფილება*-ის ძირითადი ფუნქციებია:

- ✓ გადამხდელთა მომსახურება;
- ✓ საზოგადოებასთან ურთიერთობა;
- ✓ საგადასახადო დეკლარაციების და გაანგარიშებების მიღება;
- ✓ გადამხდელთა რეგისტრაცია;

გადამხდელთა მომსახურების განყოფილება ვალდებულია:

● გაუწიოს კონსულტაციები გადამხდელებს მათთვის საინტერესო საკითხების გადაწყვეტაში, განუმარტოს მათ გადასახადების გამომგარიშების წესი, მათი უფლებები და მოვალეობები, საგადასახადო დეკლარაციებისა და გაანგარიშებების შევსების წესი და წარდგენის ვადები;

● მიაწოდოს საზოგადოებას ინფორმაცია საგადასახადო კანონმდებლობასა და გადასახადებთან დაკავშირებულ საკითხებზე და დაამყაროს მჭიდრო კავშირი მასობრივი ინფორმაციის საშუალებებთან;

● მიიღოს გადამხდელთა დეკლარაციები და გაანგარიშებები, გადაამოწმოს აღნიშნულ დოკუმენტებზე მითითებული საიდენტიფიკაციო ნომერი და გადასცეს ისინი მონაცემთა დამუშავების განყოფილებას;

● მიანიჭოს გადამხდელებს საიდენტიფიკაციო ნომერი და გასცეს სარეგისტრაციო ფორმები;

● მოახდინოს გადამხდელთა, მათ შორის დღგ-ის გადამხდელთა, რეგისტრაცია.

საოლქო საგადასახადო ინსპექციის *მონაცემთა დამუშავების განყოფილების ძირითადი ფუნქციებია*:

- ✓ საგადასახადო დეკლარაციებისა და ანგარიშების კამერალური შემოწმება;
- ✓ ბიუჯეტში და სახელმწიფო ფონდებში ჩარიცხული გადასახადების თანხების კომპიუტერული აღრიცხვა;

✓ საგადასახადო ინსპექციის კომპიუტერული სისტემის ფუნქციონირების უზრუნველყოფა.

მონაცემთა დამუშავების განყოფილება *კალდებულა*:

- მიიღოს გადამხდელთა მომსახურების განყოფილებიდან გადასახადის გადახდის მიერ წარმოდგენილი დეკლარაციები და გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებული ანგარიშების სხვა ფორმები და უზრუნველყოს მონაცემების შეტანა კომპიუტერში;

- მიიღოს გადამხდელთა კონტროლის განყოფილებიდან ინფორმაციები გასვლითი საგადასახადო შემოწმებით გადასახადის გადამხდელზე დარიცხული (შემცირებული) გადასახადების შესახებ და უზრუნველყოს მონაცემების შეტანა კომპიუტერში;

- დადგენილი წესით მიიღოს ინფორმაციები მიწის და ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადების გადამხდელის შესახებ და უზრუნველყოს გამოანგარიშებული გადასახადების შესახებ მონაცემების შეტანა კომპიუტერში;

- მიიღოს ინფორმაციები გადამხდელთა მიერ მიღებული შემოსავლების შესახებ, უზრუნველყოს მათი კომპიუტერში შეტანა და დამუშავება;

- ყოველდღიურად მიიღოს მომსახურე ბანკიდან დოკუმენტები გადასახადის გადამხდელის მიერ ბიუჯეტში და სახელმწიფო ფონდებში ჩარიცხული გადასახადების შესახებ და უზრუნველყოს აღნიშნული მონაცემების შეტანა კომპიუტერში;

- გადასახადების იძულებითი გადახდევინების მიზნით გადასახადის აკრეფის განყოფილებას გადასცეს ინფორმაცია ვადაგადაცილებული დავალიანებების შესახებ გადასახადის გადამხდელისა და გადასახადების სახეების ჭრილში;

- დადგენილი წესის მიხედვით აწარმოოს გადასახადის გადამხდელის ბარათებზე საგადასახადო კანონმდებლობით დაწესებული გადასახადების დარიცხვა და აღრიცხვა; ვადაგადაცილებული დავალიანებების შემთხვევაში აწარმოოს საურავის დარიცხვა;

- შეადგინოს სტატისტიკური ანგარიშები ფაქტობრივი შემოსავლებისა და ვადაგადაცილებული დავალიანებების შესახებ;

- მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვით კამერალურად შეამოწმოს გადასახადის გადამხდელთა მიერ წარდგენილი დეკლარაციები და გაანგარიშებები;

- უზრუნველყოს ინსპექცია კომპიუტერული პროგრამებით და დაიცვას კომპიუტერული სისტემები გარეშე პირების მიერ მონაცემთა ბაზაში შეღწევისაგან.

საოლქო საგადასახადო ინსპექციის *გადამხდელთა კონტროლის განყოფილების* ამოცანაა, უზრუნველყოს გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარების გზით საოლქო საგადასახადო ინსპექციის ადმინისტრაციულ-ტერიტორიული საზღვრების ფარგლებში გადასახადის გადამხდელთა საქმიანობის, ბუღალტრული და საგადასახადო დოკუმენტების შემოწმება.

გადამხდელთა კონტროლის განყოფილების მოვალეობაა საოლქო საგადასახადო ინსპექციის ადმინისტრაციული ტერიტორიის ფარგლებში:

- შემოწმების ჩატარების მიზნით შეარჩიოს ის გადამხდელები, სადაც ყველაზე მეტი შესაძლებლობაა გადასახადების შესამცირებლად და დამატებითი შემოსავლების გამოსავლენად;

- შეადგინოს წლიური სამუშაო გეგმები საგადასახადო შემოწმებების ჩასატარებლად;

- შეამოწმოს გადასახადის გადამხდელების საქმიანობასთან დაკავშირებული დოკუმენტები;

- გასვლითი საგადასახადო შემოწმებისას გამოიკვლიოს საწარმოთა და მეწარმე-ფიზიკურ პირთა საწარმო, სასაწყობო, სავაჭრო და სხვა სათავსოები, ჩაატაროს დაკვირვება ქრონომეტრაჟის ან სხვა მეთოდის გამოყენებით და განსაზღვროს დასაბეგრი ობიექტის ოდენობა;

- გასვლითი საგადასახადო შემოწმებისას შეამოწმოს სალარო-საკონტროლო აპარატების მდგომარეობა;

- დალუქოს საკონტროლო-სალარო აპარატები, საწვავის მარეგულირებელი სვეტები, მრიცხველები, დაზიანების შემთხვევაში მოახდინოს ლუქის ახსნა და ხელახალი დალუქვა. ხელახალი დალუქვის ყველა შემთხვევაში მოახდინოს სალარო აპარატში შეტანილი პაროლის შეცვლა.

საოლქო საგადასახადო ინსპექციის გადასახადების აკრეფის განყოფილების ძირითადი ფუნქციებია:

- ✓ ვადაგადაცილებული დავალიანებების (ნარჩენების) ამოღება;

- ✓ ურჩ და არარეგისტრირებულ გადამხდელთა გამოვლენა;

გადასახადების აკრეფის განყოფილება ვალდებულია საოლქო საგადასახადო ინსპექციის სამოქმედო ტერიტორიის ფარგლებში:

- უზრუნველყოს ბიუჯეტებსა და სახელმწიფო ფონდებში გადასახადების დროული და სრული მობილიზაცია;

- დააწესოს კონტროლი გადასახადების გადამხდელების მიერ გადასახადების სრულ და დროულ გადახდაზე;

- მიიღოს ზომები იმ გადამხდელების მიმართ, რომლებმაც თავისდროულად არ გადაიხადეს გადასახადები;

- შეაგროვოს ინფორმაცია იმ გადამხდელების შესახებ, რომლებიც ფაქტობრივად გადახდისუნარიანი არიან და მიიღოს ზომები დარიცხული გადასახადების ბიუჯეტში და სახელმწიფო ფონდებში ამოსაღებად;

- საინკასო დავალებით და ქონების გირავნობის უფლებით უზრუნველყოს ვადაგადაცილებული დავალიანებების ამოღება;

- შეაგროვოს ინფორმაცია იმ გადამხდელების შესახებ, რომლებიც თავს არიდებენ გადასახადების გადახდას;

- გამოავლინოს არარეგისტრირებული გადამხდელები;

- პერიოდულად შეამოწმოს ვადაგადაცილებული დავალიანებების მქონე გადამხდელებთან ფულადი საშუალებების მოძრაობა.

საოლქო საგადასახადო ინსპექციის *საჩივრების განხილვის განყოფილების* ძირითადი ფუნქციებია:

- ✓ საგადასახადო საჩივრების განხილვა;
- ✓ სასამართლო ორგანოებში საქმის განხილვაში მონაწილეობა.

საჩივრების განხილვის განყოფილება *ვალდებულია*:

- მიიღოს და განიხილოს გადასახადის გადამხდელის საჩივრები და შუამდგომლობები კამერალური და გასვლითი საგადასახადო შემოწმებებით ღარიცხული გადასახადებისა და საგადასახადო ინსპექციების გადაწყვეტილების შესახებ;

- მონაწილეობა მიიღოს სასამართლოში საგადასახადო დავებთან დაკავშირებული საქმეების განხილვაში.

საოლქო საგადასახადო ინსპექციის *იურიდიული განყოფილების* ფუნქციებია:

- ვადაგადაცილებული დავალიანებების იძულებითი გადახდევინების მიზნით სასამართლოში წარსადგენად მასალების მომზადება;

- ნორმატიული აქტების კოდიფიკაციის წარმოება;

- ინსპექციების თანამშრომლებისათვის იურიდიული კონსულტაციების გაწევა, ახალი ნორმატიული აქტები და კანონმდებლობაში შეტანილი ცვლილებების გაცნობა;

- გასვლითი საგადასახადო შემოწმებების აქტებზე სამართლებრივი დასკვნების მიცემა.

საოლქო საგადასახადო ინსპექციის *ადმინისტრაციული განყოფილების* მოვალეობაა:

- აწარმოოს საოლქო საგადასახადო ინსპექციაში საბუღალტრო აღრიცხვა და მართოს ბიუჯეტი;

- აწარმოოს საჯარო მოსამსახურეთა პირადი საქმეების აღრიცხვა და კომპეტენციით განსაზღვრული საკადრო საქმიანობა;

- უზრუნველყოს საკომუნიკაციო და საკორესპოდენტო პროცესის კონტროლი;

- უზრუნველყოს არქივის წარმოება;

- უზრუნველყოს მუშაკთა კვალიფიკაციის ამაღლების პროცესი.

საოლქო საგადასახადო ინსპექციებს მიეკუთვნება: თბილისის დიდუბე-ჩუღურეთის, მთაწმინდა-კრწანისის, ვაკე-საბურთალოს, ისანი-სამგორის, გლდანი-ნაძალადევის, თელავის, ქუთაისის, ზუგდიდის, მცხეთის, რუსთავის, გორის, ოზურგეთის, ახალციხის, ფოთის, ამბროლაურის საოლქო საგადასახადო ინსპექციები.

ზონალური საგადასახადო ინსპექცია შედგება შემდეგი სტრუქტურული ქვედანაყოფისაგან:

- გადამხდელთა მომსახურების განყოფილება;
- მონაცემთა დამუშავების განყოფილება;
- გადასახადების აკრეფის განყოფილება;

- გადამხდელთა კონტროლის განყოფილება;
- ადმინისტრაციული განყოფილება.

ზონალური საგადასახადო ინსპექციების სტრუქტურული ქვედანაყოფების ფუნქციები საოლქო საგადასახადო ინსპექციების სტრუქტურული ქვედანაყოფების ფუნქციების ანალოგიურია. საოლქო და ზონალურ საგადასახადო ინსპექციებს შორის ძირითადი განსხვავება მდგომარეობს იმაში, რომ ზონალურ საგადასახადო ინსპექციებში არ ფუნქციონირებს იურიდიული და საჩივრების განხილვის განყოფილებები.

ზონალურ საგადასახადო ინსპექციებს მიეკუთვნება: საგარეჯოს, გურჯაანის, ხაშურის, ზესტაფონის, ჭიათურის, სამტრედიის, სენაკის, გარდაბანის, ბოლნისის, მარნეულის, ახალქალაქის და ბორჯომის ზონალური საგადასახადო ინსპექციები.

რაიონული საგადასახადო ინსპექციების ძირითადი ფუნქციაა შესაბამისი რაიონის ადმინისტრაციულ-ტერიტორიული საზღვრების ფარგლებში:

- ✓ გადამხდელთა მომსახურება;
- ✓ საზოგადოებასთან ურთიერთობა;
- ✓ გადამხდელთა რეგისტრაცია;
- ✓ საგადასახადო დეკლარაციების და გაანგარიშებების მიღება.

რაიონული საგადასახადო ინსპექცია ვალდებულია შესაბამისი რაიონის ადმინისტრაციულ-ტერიტორიული საზღვრების ფარგლებში:

- გაუწიოს კონსულტაცია გადამხდელებს მათთვის საინტერესო საკითხების გადაწყვეტაში, განუმარტოს გადამხდელებს გადასახადის გამომგარიშების წესი, საგადასახადო დეკლარაციების შევსების წესი და წარდგენის ვადები, აგრეთვე მათი უფლებები და მოვალეობები;

- მიაწოდოს საზოგადოებას ინფორმაცია საგადასახადო კანონმდებლობასა და გადასახადებთან დაკავშირებულ საკითხებზე, დაამყაროს მჭიდრო კავშირი მასობრივი ინფორმაციის საშუალებებთან;

- მიიღოს გადამხდელთა დეკლარაციები და გაანგარიშებები, გადაამოწმოს აღნიშნულ დოკუმენტებზე მითითებული საიდენტიფიკაციო ნომერი და გადასცეს ისინი საოლქო ან ზონალური საგადასახადო ინსპექციის მონაცემთა დამუშავების განყოფილებას დასამუშავებლად;

- მიანიჭოს გადამხდელებს საიდენტიფიკაციო ნომრები და გასცეს სარეგისტრაციო ფორმები;

- დაამყაროს ურთიერთობა მარეგისტრირებელ ორგანოებთან;

- მოახდინოს გადამხდელთა, მათ შორის დღგ-ს გადამხდელთა, რეგისტრაცია.

საოლქო, ზონალური და რაიონული საგადასახადო ინსპექციების სტრუქტურას და საშტატო ნუსხას ამტკიცებს საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრი, საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარის წარდგინებით.

საოლქო და ზონალური საგადასახადო ინსპექციების უფროსებსა და მათ მოადგ-

ილევს, აგრეთვე რაიონული საგადასახადო ინსპექციების უფროსებს თანამდებობაზე ნიშნავს და ათავისუფლებს საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრი საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარის წარდგინებით. ამასთან, საოლქო, ზონალური და რაიონული საგადასახადო ინსპექციების განყოფილებათა უფროსებს თანამდებობაზე ნიშნავს და თანამდებობიდან ათავისუფლებს საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარე, შესაბამისი საგადასახადო ინსპექციების უფროსების წარდგინებით. საოლქო, ზონალური და რაიონული საგადასახადო ინსპექციების სხვა საჯარო მოსამსახურეები თანამდებობაზე ინიშნებიან და თავისუფლდებიან შესაბამისი საოლქო, ზონალური და რაიონული საგადასახადო ინსპექციების უფროსების მიერ.

საგადასახადო ინსპექციების საჯარო მოსამსახურეთა შერჩევა წარმოებს კონკურსის (ტესტირების) საფუძველზე „საგადასახადო ორგანოების მოხელეთა შესარჩევი კონკურსის (ტესტირების) ჩატარების წესის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის 2000 წლის 15 ივნისის ბრძანებით დამტკიცებული წესის შესაბამისად.

საოლქო, ზონალური და რაიონული საგადასახადო ინსპექციები თავის მოვალეობას ასრულებენ დამოუკიდებლად და საჭიროებისამებრ თანამშრომლობენ სახელმწიფო ხელისუფლების სხვა ორგანოებთან.

საოლქო, ზონალური და რაიონული საგადასახადო ინსპექციების საჯარო მოსამსახურეებს ეკრძალებათ კანონმდებლობით დადგენილი წესით მათთვის დაკისრებული ვალდებულებების და მინდობილი უფლება-მოვალეობების გადაცემა სხვა თანამშრომლებისათვის.

3. აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების საგადასახადო ინსპექციები ახორციელებენ, როგორც საოლქო საგადასახადო ინსპექციების ფუნქციებს, ასევე მთელ რიგ ფუნქციებს, რომლებიც დამახასიათებელია საქართველოს საგადასახადო დეპარტამენტისათვის. კერძოდ, აღნიშნული რგოლები ახორციელებენ დაქვემდებარებული საგადასახადო ინსპექციების საქმიანობის მართვას, კოორდინაციასა და ზედამხედველობას.

საქართველოს საგადასახადო ორგანოების სისტემაში განსაკუთრებული ადგილი საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციას უჭირავს, რომელიც 1995 წელს შეიქმნა. საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციაში საგადასახადო აღრიცხვაზე 2001 წლის 1 იანვრისათვის ირიცხებოდა 350-მდე საგადასახადო გადამხდელი, რომელთა მიერ გადახდილი გადასახადის თანხები უზრუნველყოფენ ქვეყნის საგადასახადო შემოსავლების დაახლოებით 48%-ის შესრულებას.

საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს მსხვილ გადამხდელთა ინსპექცია საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს ტერიტო-

რიულ ორგანოს წარმოადგენს, რომელიც თავისი კომპეტენციის ფარგლებში უზრუნველყოფს მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში აღრიცხვაზე მყოფი გადამხდელების მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვაზე და შესრულებაზე საგადასახადო კონტროლს.

მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის სტატუსი, საქმიანობის სამართლებრივი საფუძვლები, ამოცანები, უფლებები და მოვალეობები განსაზღვრულია „საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის დებულების დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის 2002 წლის 14 თებერვლის ბრძანებით დამტკიცებული დებულების შესაბამისად.

მსხვილ გადამხდელთა ინსპექცია შედგება შემდეგი სტრუქტურული ქვედანაყოფებისაგან:

- გადამხდელთა მომსახურებისა და მონაცემთა დამუშავების სამმართველო;
- გადამხდელთა კონტროლის სამმართველო;
- გადასახადების აკრეფის სამმართველო;
- საჩივრების განხილვის, შემოსავლების ანალიზისა და საგანგებო დავალებათა სამმართველო;

- იურიდიული განყოფილება;
- კადრების განყოფილება;
- საქმეთა მმართველობა;
- ბუღალტერია;
- მატერიალურ-ტექნიკური უზრუნველყოფის განყოფილება.

მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის *გადამხდელთა მომსახურებისა და მონაცემთა დამუშავების სამმართველოს* ძირითადი ფუნქციებია:

- ✓ გადამხდელთა რეგისტრაცია;
- ✓ გადამხდელთა მომსახურება;
- ✓ საგადასახადო დეკლარაციების და გაანგარიშებების მიღება.

მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის *გადამხდელთა კონტროლის სამმართველოს* ამოცანაა გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარების გზით გადასახადის გადამხდელთა ეკონომიკური საქმიანობის შედეგების, აგრეთვე მათი ბუღალტრული და საგადასახადო დოკუმენტების შემოწმება.

მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის *გადასახადების აკრეფის სამმართველოს* ძირითადი ფუნქციებია:

- ✓ ბიუჯეტებსა და სახელმწიფო ფონდებში ჩარიცხულ გადასახადებზე ზედამხედველობა;
- ✓ ვადაგადაცილებული დავალიანებების (ნარჩენების) ამოღება;
- ✓ ურჩ გადამხდელთა გამოვლენა.

მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის *საჩივრების განხილვის, შემოსავლების ანა-*

ლიზისა და საგანგებო დავალებათა სამმართველოს ძირითადი ფუნქციებია:

- ✓ საგადასახადო საჩივრების განხილვა;
- ✓ სასამართლო ორგანოებში საქმის განხილვაში მონაწილეობა;
- ✓ შემოსავლების ანალიზი;
- ✓ გადაუდებელ (საგანგებო) დავალებათა შესრულება.

აღნიშნული სტრუქტურული ქვედანაყოფი გადასახადის გადამხდელთა საჩივრების განხილვის გარდა, გადასახადის გადამხდელთა საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შედეგებზე მონიტორინგის განხორციელების გზით, ავლენს ურჩ გადამხდელებს, შეისწავლის საგადასახადო კონტროლისა და ანგარიშგების მონაცემებს, აანალიზებს და აფასებს დამალული (შემცირებული) გადასახადით დასაბეგრ ბაზას, აგრეთვე ახორციელებს ურჩი გადამხდელების საგადასახადო კონტროლს გასვლითი საგადასახადო შემოწმებისა და კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა ფორმებით, დამოუკიდებლად ან სხვა ქვედანაყოფებთან ერთად.

მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის იურიდიული განყოფილება ვალდებულია:

- ✓ გადასახადების იძულებითი გადახდევინების მიზნით გადასახადების აკრეფის სამმართველოსთან ერთად მოამზადოს მასალები შესაბამის ორგანოებში წარსადგენად;
- ✓ აწარმოოს ნორმატიული აქტების სისტემატური აღრიცხვა და კოდიფიკაცია;
- ✓ ინსპექციის თანამშრომლებს გაუწიოს იურიდიული კონსულტაცია, გააცნოს ახალი ნორმატიული აქტები და ცვლილებები კანონმდებლობაში;
- ✓ უზრუნველყოს კანონიერების დაცვა და მიიღოს ზომები მოქმედი კანონმდებლობის დარღვევის თავიდან ასაცილებლად;
- ✓ განახორციელოს მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის სტრუქტურული ქვედანაყოფების სამართლებრივი უზრუნველყოფა;
- ✓ კანონით დადგენილი წესით დაიცვას მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციისა და მისი მუშაკების კანონიერი უფლებები და ინტერესები სასამართლოში და სხვა ორგანოებში სამართლებრივი საკითხების განხილვისას;
- ✓ მისცეს სამართლებრივი დასკვნები გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტებზე.

მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის კადრების განყოფილება:

- ✓ ახორციელებს კადრების შერჩევას, კოორდინაციას უწევს კადრების კვალიფიკაციის ამაღლებას;
 - ✓ უზრუნველყოფს შრომის დისციპლინის დაცვას.
- მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის საქმეთა მმართველობა:
- ✓ უზრუნველყოფს ინსპექციაში საქმისწარმოებას;
 - ✓ ახორციელებს საკონტროლო დავალებათა შესრულებაზე კონტროლს;
 - ✓ ახდენს შემოსული და გასული კორესპონდენციების სათანადო დამუშავებას და აწესებს კონტროლს შემოსული კორესპონდენციის მოძრაობაზე.

მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის ბუღალტერია:

- ✓ ახორციელებს ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგების სწორად წარმოებას;
- ✓ ახორციელებს ბიუჯეტიდან და საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს სპეცსახსრებიდან გამოყოფილი თანხების დანიშნულებისამებრ ხარჯვას.

მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის მატერიალურ-ტექნიკური უზრუნველყოფის განყოფილება ახორციელებს ინსპექციის მატერიალურ-ტექნიკურ უზრუნველყოფას.

მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციაში გადასახადის გადამხდელთა შერჩევა წარმოებს „საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციაში გადასახადის გადამხდელთა შერჩევის პროცედურებისა და კრიტერიუმების შესახებ“ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს 2002 წლის 14 თებერვლის ბრძანებით დამტკიცებული დებულების შესაბამისად.

მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციაში გადასახადის გადამხდელთა შერჩევა ხორციელდება შემდეგი კრიტერიუმებით ან მათი კომბინაციებით:

- გადასახადის გადამხდელის წლიური ბრუნვის მოცულობა;
- გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების ოდენობა;
- გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის სპეციფიკა.

მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში საგადასახადო აღრიცხვაზე შეიძლება აყვანილი იქნეს „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად შექმნილი ყველა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის საწარმო, რომლის წლიური ბრუნვა აღემატება ერთ მლნ. ლარს.

აღნიშნული მოთხოვნები მხედველობაში არ მიიღება თუ საწარმოს საწესდებო კაპიტალის 25%-ზე მეტი ეკუთვნის პირს ან პირებს, რომელთა წლიური ბრუნვა აღემატება ერთ მლნ. ლარს, აგრეთვე თუ საწარმოს ძირითად საქმიანობას წარმოადგენს საბანკო ან სადაზღვევო საქმიანობა.

მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში საგადასახადო აღრიცხვაზე შეიძლება აყვანილი იქნეს აგრეთვე „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად შექმნილი ყველა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის საწარმო, აგრეთვე საჯარო სამართლის იურიდიული პირი, რომლის მიერ საგადასახადო წლის განმავლობაში ბიუჯეტში და სახელმწიფო ფონდებში გადასახდელი გადასახადები (გარდა საბაჟო გადასახადების) აღემატება 300 ათას ლარს. ამასთან, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა განისაზღვრება დარიცხული და არა ფაქტიურად გადახდილი გადასახადების მიხედვით.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში საგადასახადო აღრიცხვაზე შეიძლება აყვანილი იქნეს:

- ✓ სათბობ-ენერგეტიკის სექტორის საწარმოები (მ.შ. ნავთობისა და გაზის მომ-

პოვებელი საწარმოები);

- ✓ კავშირგაბმულობის საწარმოები;
- ✓ სატრანსპორტო დარგის საწარმოები;
- ✓ სატრანსპორტო კომუნიკაციების მშენებლობის საწარმოები;
- ✓ ბანკები, სადაზღვევო კომპანიები და სხვა სახის ფინანსური მომსახურების

საწარმოები;

- ✓ აქციზური საქონლის მწარმოებელი და იმპორტიორი საწარმოები;
- ✓ საზღვაო პორტები და აეროპორტები;
- ✓ მსოფლიო ბანკისა და სხვა საერთაშორისო საკრედიტო ორგანიზაციების სესხებითა და გრანტებით დაფინანსებული პროექტების განმახორციელებელი პირები.

გადასახადის გადამხდელის წლიური ბრუნვის მოცულობისა და საგადასახადო ვალდებულების ოდენობის გათვალისწინებით, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციაში საგადასახადო აღრიცხვაზე აგრეთვე შეიძლება აყვანილი იქნეს:

- ✓ უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი იურიდიული პირების მუდმივი დაწესებულებები, რომელთა მეშვეობითაც ისინი მთლიანად ან ნაწილობრივ ანხორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას საქართველოს ტერიტორიაზე;
- ✓ გადასახადის გადამხდელები, რომლებსაც საქართველოს სხვადასხვა ადგილზე გააჩნიათ ფილიალები, ქვესაწარმოები და სხვა ანალოგიური სტრუქტურული ერთეულები;

- ✓ საერთაშორისო კავშირების მქონე გადასახადის გადამხდელები.

აღნიშნული კრიტერიუმების გათვალისწინებით მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციაში საგადასახადო აღრიცხვაზე ასაყვან გადასახადის გადამხდელთა შერჩევას ახორციელებს საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი, რომელიც ვალდებულია მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციაში საგადასახადო აღრიცხვაზე ასაყვანი გადასახადის გადამხდელების შესახებ ინფორმაცია წარუდგინოს საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგადასახადო წლის 15 დეკემბრამდე. მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციაში გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო აღრიცხვაზე აყვანა ხორციელდება საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის ბრძანებით საგადასახადო წლის 1 იანვრიდან. მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციაში გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო აღრიცხვა საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის ბრძანების საფუძველზე შეიძლება განხორციელდეს საგადასახადო წლის განმავლობაშიც, თუ ახლად შექმნილი ან რეორგანიზაციის შედეგად შექმნილი საწარმოები თავიანთი განვითარების პერსპექტიული ბიზნეს-გეგმიდან გამომდინარე აკმაყოფილებენ დადგენილ კრიტერიუმებს. ამასთან, ასეთ შემთხვევებში გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო აღრიცხვა და საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭება ხორციელდება უშუალოდ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის მიერ.

მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის საგადასახადო აღრიცხვიდან გადასახადის გადამხდელთა მოხსნა ხორციელდება იმ შემთხვევაში, როდესაც გადასახადის გადამხდელი ვერ აკმაყოფილებს დადგენილ კრიტერიუმებს. მსხვილ გადამხდელთა ინსპექციის საგადასახადო აღრიცხვიდან გადასახადის გადამხდელის მოხსნა ხორციელდება საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის ბრძანებით საგადასახადო წლის 1 იანვრიდან საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის მიერ გადასახადის გადამხდელთა შესახებ წარდგენილი იდენტიფიცირებული ინფორმაციის საფუძველზე.

8.3 საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს აქციზური საქონლის მონიტორინგის ბიურო

1. აქციზური საქონლის მონიტორინგის ბიურო წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს სისტემაში შემავალ საგადასახადო ორგანოს.

აქციზური საქონლის მონიტორინგის ბიუროს ამოცანები, ფუნქციები, საქმიანობის ორგანიზაცია და სტრუქტურა დადგენილია „აქციზური საქონლის მონიტორინგის ბიუროს დებულების დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის 2001 წლის 23 აპრილის ბრძანებით დამტკიცებული დებულებით.

ბიუროს ძირითადი ამოცანებია:

- განახორციელოს მონიტორინგი აქციზური საქონლის მიწოდების აღრიცხვაზე და გადასახადების ადმინისტრირებაზე, აგრეთვე მისი კომპეტენციის ფარგლებში საბაჟო და საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვაზე;
 - განახორციელოს აქციზური საქონლის აღრიცხვისა და დაბეგვრის კოორდინაცია და ანალიზი;
 - მოამზადოს დასკვნები და წინადადებები აქციზთან დაკავშირებით საბაჟო და საგადასახადო პოლიტიკის განვითარების ძირითადი მიმართულებების შესახებ, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოების მიერ გადასახადების აკრეფის მდგომარეობის გაუმჯობესების შესახებ;
 - განახორციელოს მონიტორინგი აქციზური საქონლის მიმოქცევაზე.
- აქციზური საქონლის მონიტორინგის ბიურო მასზედ დაკისრებული ფუნქციების უზრუნველსაყოფად, აქციზური საქონლის აღრიცხვისა და დაბეგვრის სრულყოფის მიზნით, უფლებამოსილია:
- მოახდინოს ქვეყნის ტერიტორიაზე აქციზური საქონლის გადაადგილებაზე დაკვირვება;

- შეიმუშაოს წინადადებები დასაბეგრი აქციზური საქონლის აღრიცხვის სრულყოფის შესახებ;

- განახორციელოს აქციზურ საქონელზე შემოღებული მკაცრი აღრიცხვის ფორმების გაცემისა და ანგარიშგების ორგანიზება;

- განახორციელოს სამომხმარებლო ბაზარზე აქციზური საქონლის რეალიზაციაზე დაკვირვება და მიიღოს შესაბამისი ზომები დარღვევების აღმოსაფხვრელად;

- მოახდინოს აღმრიცხველი მოწყობილობებისა და სათავსოების დალუქვა, აგრეთვე დააყენოს დამატებითი აღმრიცხველი საშუალებები და განახორციელოს მათი კონტროლი.

2. აქციზური საქონლის მონიტორინგის ბიუროს ხელმძღვანელობს ბიუროს უფროსი, რომელსაც თანამდებობაზე ნიშნავს და ანთავისუფლებს საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრი.

ბიუროს სტრუქტურული ქვედანაყოფებია:

- აქციზური საქონლის მონიტორინგის სამმართველო, რომელიც ახორციელებს ნავთობპროდუქტებზე, თამბაქოს ნაწარმზე, ალკოჰოლურ ნაწარმზე და სხვა აქციზურ საქონელზე მონიტორინგს;

- ინფორმაციის დამუშავების, ანალიზისა და პროგნოზირების სამმართველო, რომელიც ახორციელებს შემოსული ინფორმაციის ანალიზს და პროგნოზს ქვეყნის ტერიტორიაზე აქციზური საქონლის გადაადგილების მთელი პერიოდის განმავლობაში;

- რეგიონალური კოორდინაციის განყოფილება, რომელიც ახორციელებს რეგიონებში გაწეული მუშაობის კოორდინაციას.

8.4 საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგანგებო ლეგიონი

1. საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგანგებო ლეგიონი წარმოადგენს სამართალდამცავ სპეციალურ გასამხედროებულ სახელმწიფო ორგანოს, რომელიც საქვეუწყებო დაწესებულების სახით შედის საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს სისტემაში. საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგანგებო ლეგიონი თავისი კომპეტენციის ფარგლებში უზრუნველყოფს საგადასახადო და საბაჟო კანონმდებლობის დაცვას.

საგანგებო ლეგიონის ამოცანებია:

- ✓ საგადასახადო და საბაჟო სფეროში დანაშაულისა და სხვა სამართალდარღვევების გამოვლენა, აღკვეთა და თავიდან აცილება;

- ✓ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს სისტემის ორგანოების საქმიანობის უსაფრთხოება და სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულებისას მათი თანამშრომლების დაცვა დანაშაულებრივი ხელყოფისაგან;

✓ საგადასახადო და საბაჟო სფეროში სამართალდარღვევათა ჩამდენი პირების გამოვლენა და დადგენა-დაკავება;

✓ საგადასახადო და საბაჟო კანონმდებლობის დარღვევის ხელშემწყობი პირობების გამოვლენა;

✓ ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობისა და მის კომპეტენციაში არსებულ საკითხებზე მოკვლევის წარმოება.

2. საგადასახადო დანაშაულთან ბრძოლის მიზნით სპეციალიზირებული ორგანოს შექმნის შესახებ საკითხი სხვადასხვა ქვეყნებში სხვადასხვაგვარადაა გადაწყვეტილი.

მთლიანობაში შეიძლება გამოვყოთ ოთხი მიდგომა, რომელიც ჩამოყალიბდა მსოფლიო პრაქტიკაში.

● პირველი, შედარებით მკაცრი, მიდგომა ითვალისწინებს ერთიანი გასამხედროებული ორგანოს შექმნას, რომელიც აერთიანებს საფინანსო კონტროლის ყველა ორგანოს ფუნქცია. იტალია ერთადერთი ქვეყანაა, რომელიც ამ პრინციპს ახორციელებს. საგადასახადო პოლიცია წარმოადგენს იტალიის ფინანსური გვარდიის სპეციალიზირებულ ქვედანაყოფს, ხოლო საგადასახადო სამსახური, როგორც დამოუკიდებელი ორგანო, არ არსებობს.

● მეორე მიდგომის შესაბამისად საგადასახადო სამსახური და საგადასახადო პოლიცია იქმნება დამოუკიდებელი ორგანოების სახით. ამასთან, საგადასახადო პოლიცია ახორციელებს ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობას და საგადასახადო დანაშაულის გამოძიებას. მაგალითად, შვედეთში 1993 წელს შეიქმნა ფინანსური პოლიცია, ხოლო ამავე პერიოდში რუსეთის ფედერაციაში საგადასახადო ორგანოებისაგან საგადასახადო პოლიციის ფედერალურმა სამსახურმა მიიღო დამოუკიდებლობა.

● მესამე მიდგომის შესაბამისად საგადასახადო დანაშაულთან ბრძოლის მიზნით საგადასახადო ორგანოების შემადგენლობაში იქმნება სპეციალური ქვედანაყოფები. ასეთი მიდგომის რეალიზაციის მაგალითია – აშშ-ის, იაპონიის, შეიცარიის, გერმანიის საგადასახადო ორგანოები. ამ ქვეყნებში საგადასახადო დანაშაულის გამოძიებისა და სავალდებულო ოპერატიულ-სამძებრო ღონისძიებების განხორციელების უფლების მქონე ქვედანაყოფები შედიან საგადასახადო ორგანოების შემადგენლობაში. აშშ-ის შემოსავლების სამსახურის შემადგენლობაში შედის საგადასახადო გამოძიების სამმართველო, რომლის ამოცანაა ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობა, კრიმინალისტიკური გამოკვლევები, საგადასახადო ორგანოების ინფორმაციულ-ანალიტიკური უზრუნველყოფა.

● მთელ რიგ ქვეყნებში საგადასახადო პოლიცია როგორც ასეთი საერთოდ არ არსებობს, ხოლო საგადასახადო დანაშაულთან ბრძოლის შესაბამის ღონისძიებებს ახორციელებენ საერთო კომპეტენციის სამართალდამცავი ორგანოები (პოლიცია, მილიცია, პროკურატურა და ა.შ.).

საგადასახადო ორგანოებისაგან საგადასახადო პოლიცია განსხვავდება მეტი ოპერატიულობით და ორგანიზაციის შედარებით გასამხედროებული ხასიათით, აგრეთვე დანაშაულის ნიშნების მქონე საგადასახადო სამართალდარღვევებთან ბრძოლის მიმართულებით. სხვა სამართალდამცავი ორგანოებისაგან იგი განსხვავდება ეკონომიკური და უპირველეს ყოვლისა საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების სფეროში სპეციალიზაციით.

3. საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგანგებო ლეგიონის საქმიანობის სამართლებრივ საფუძველს, უპირველეს ყოვლისა, წარმოადგენს საქართველოს კონსტიტუცია: საგანგებო ლეგიონის საქმიანობამ არ უნდა გამოიწვიოს საქართველოს კონსტიტუციით გარანტირებული მოქალაქეებისა და იურიდიული პირების უფლებების და თავისუფლებების დარღვევა.

საგანგებო ლეგიონის თანამშრომელი მოვალეა პატივისცემს და დაიცვას პიროვნების უფლებები და ძირითადი თავისუფლებები, მიუხედავად პიროვნების ქონებრივი მდგომარეობისა, რასობრივი და ეროვნული კუთვნილებისა, სქესისა, ასაკისა, განათლებისა, ენისა და სარწმუნოებისა, პოლიტიკური და სხვა შეხედულებებისა.

საგანგებო ლეგიონის თანამშრომლებს ეკრძალება ადამიანის პირადი ცხოვრების, იურიდიული და ფიზიკური პირის სამეწარმეო საქმიანობის შესახებ, სახელმწიფო საიდუმლოების შემცველი, აგრეთვე კანონით დაცული სხვა ინფორმაციის, მოკვლეული მასალების გამჟღავნება, გარდა კანონით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

თავის საქმიანობაში საგანგებო ლეგიონი ხელმძღვანელობს საგადასახადო და საბაჟო კანონმდებლობით. საგანგებო საქმიანობის სფერო და ამოცანები, მისი სტრუქტურა, კომპეტენცია, უფლებები და ვალდებულებები რეგულირდება შემდეგი ნორმატიული აქტებით:

- ✓ საქართველოს საგადასახადო კოდექსით;
- ✓ საქართველოს საბაჟო კოდექსით;
- ✓ „საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს დებულების შესახებ“ საქართველოს პრეზიდენტის 2000 წლის 30 ივნისის ბრძანებულებით;
- ✓ „საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგანგებო ლეგიონის დებულების შესახებ“ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს 2001 წლის 25 აპრილის ბრძანებით;

✓ საქართველოს სხვა საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებით.

დანაშაულის გამოვლენისა და აღკვეთის მიზნით, ოპერატიული ღონისძიებების წარმოებისას საგანგებო ლეგიონის მუშაკები ხელმძღვანელობენ „ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონით. საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს სისტემაში შემავალი ორგანოების თანამშრომელთა მიერ საშსახურის შესრულების დადგენილი წესის წინააღმდეგ ჩადენილ დანა-

შაულზე, აგრეთვე გადასახადისათვის თავის არიდებისა და საბაჟო წესების დარღვევის საქმეებზე მოკვლევის წარმოებისას საგანგებო ლეგიონზე ვრცელდება სისხლის სამართლის საპროცესო კანონმდებლობის შესაბამისი ნორმები, ხოლო გამოვლენილ დანაშაულთა კვალიფიკაცია წარმოებს სისხლის სამართლის კოდექსის ნორმებით.

საგანგებო ლეგიონის ოპერატიული საქმიანობის ტაქტიკა და ორგანიზაცია რეგულირდება უწყებრივი აქტებით, რომლებიც არ უნდა ეწინააღმდეგებოდნენ ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის შესახებ კანონმდებლობას და საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსს.

4. საგანგებო ლეგიონს ხელმძღვანელობს ლეგიონის უფროსი, რომელსაც საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის წარდგინებით თანამდებობაზე ნიშნავს და თანამდებობიდან ათავისუფლებს საქართველოს პრეზიდენტი. საგანგებო ლეგიონის უფროსი ახორციელებს საგანგებო ლეგიონის მართვას, კოორდინაციასა და ხელმძღვანელობას.

საგანგებო ლეგიონის ძირითადი სტრუქტურული ერთეულებია:

- ინფორმაციული უზრუნველყოფის სამმართველო;
- მოკვლევის სამმართველო;
- საგადასახადო სამართალდარღვევების წინააღმდეგ ბრძოლის სამსახური;
- საბაჟო სამართალდარღვევების წინააღმდეგ ბრძოლის სამმართველო;
- სწრაფი რეაგირების რაზმი;
- საგანგებო ლეგიონის რეგიონალური ორგანოები.

საგანგებო ლეგიონის რეგიონალური ორგანოებია: აფხაზეთის ავტონომიური რესპუბლიკის, აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკისა და ქ.თბილისის საგანგებო ლეგიონის სამმართველოები, კახეთის, ქვემო ქართლის, მცხეთა-მთიანეთის, შიდა ქართლის, სამცხე-ჯავახეთის, იმერეთის, რაჭა-ლეჩხუმი-ქვემო სვანეთის, სამეგრელო-ზემო სვანეთის და გურიის რეგიონალური განყოფილებები და ქ.ფოთის განყოფილება.

5. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 260-ე მუხლის თანახმად, საგანგებო ლეგიონი წარმოადგენს სპეციალური სამართალდამცავი ორგანოს სტატუსის მქონე საგადასახადო და საბაჟო ორგანოს, რომელიც უზრუნველყოფს საგადასახადო და საბაჟო სფეროში სამართალდარღვევათა წინააღმდეგ ბრძოლას, საგადასახადო და საბაჟო ორგანოების საქმიანობის უსაფრთხოებასა და მუშაკების დაცვას სამსახურებრივ მოვალეობათა შესრულებისას კანონსაწინააღმდეგო ხელყოფისაგან.

ამდენად, საგანგებო ლეგიონი წარმოადგენს საგადასახადო და საბაჟო ორგანოს და შესაბამისად მას გააჩნია ამ ორგანოების უფლება-მოვალეობები, რაც განსაზღვრულია საქართველოს საგადასახადო და საბაჟო კოდექსებით. საგანგებო ლეგიონის, ისევე როგორც აღმასრულებელი ხელისუფლების სხვა ორგანოების უფლე-

ბები, ამავდროულად წარმოადგენენ მის ვალდებულებებს. მაგალითად, დანაშაულის გამოვლენის შემთხვევაში ლეგიონს არა მხოლოდ უფლება აქვს, არამედ ვალდებულია აღძრას სისხლის სამართლის საქმე.

საგანგებო ლეგიონი მის წინაშე მდგარი ამოცანების შესრულებისას *ვალდებულია*:

- გამოავლინოს, აღკვეთოს საგადასახადო და საბაჟო სფეროში დანაშაული და სხვა სამართალდარღვევები;

- დაადგინოს დანაშაულისა და სხვა სამართალდარღვევების გამომწვევი მიზეზები და პირობები, მიიღოს ზომები მათ აღმოსაფხვრელად;

- სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსით განსაზღვრული წესით აღძრას სისხლის სამართლის საქმე და ჩაატაროს მოკვლევა;

- შეასრულოს მოსამართლის, პროკურორისა და გამომძიებლის წერილობითი დავალებები და მითითებები საგადასახადო და საბაჟო სფეროში საგამომძიებო და ოპერატიულ-სამძებრო მოქმედებების შესახებ, დახმარება აღმოუჩინოს მათ საგამომძიებო მოქმედებათა წარმოებისას;

- კანონით დადგენილი წესით განიხილოს და გადაწყვიტოს მის კომპეტენციას მიკუთვნებული საქმეები ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევების შესახებ;

- დაუყოვნებლივ მოახდინოს რეაგირება საგადასახადო და საბაჟო სფეროში დანაშაულისა და სხვა სამართალდარღვევების შესახებ შემოსულ განცხადებებსა და შეტყობინებებზე;

- არ გაამჟღავნოს იურიდიული და ფიზიკური პირის სამეწარმეო საქმიანობის შესახებ მასალები, გარდა კანონით გათვალისწინებული შემთხვევებისა;

- თავისი კომპეტენციის ფარგლებში აღმოუჩინოს დახმარება საგადასახადო და საბაჟო ორგანოებს.

საგანგებო ლეგიონს დაკისრებული მოვალეობის შესრულებისას *უფლება აქვს*:

- შეამოწმოს მოქალაქის პირადობის დამადასტურებელი საბუთები, თუ არსებობს საკმარისი მონაცემები მის მიერ საგადასახადო ან/და საბაჟო სამართალდარღვევის ჩადენის შესახებ;

- სისხლის სამართლის საქმის ან ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა მასალებთან დაკავშირებით საგანგებო ლეგიონში გამოიძახოს ფიზიკური პირი, ჩამოართვას ახსნა-განმარტება, მოსთხოვოს საჭირო ცნობები და დოკუმენტები;

- თავისი კომპეტენციის ფარგლებში შეადგინოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა ოქმი და შეუფარდოს დამრღვევს ადმინისტრაციული სახდელი;

- ჩაატაროს სისხლის სამართლის საპროცესო კანონმდებლობით გათვალისწინებული საგამომძიებო მოქმედება;

- განაზოციელოს ოპერატიულ-სამძებრო ღონისძიებები;

- კანონმდებლობით დადგენილი წესით ჩაატაროს მოქალაქეთა პირადი ნივთების და სატრანსპორტო საშუალებების დათვალიერება;

- კანონით დადგენილი წესით მიიღოს მისთვის საჭირო ინფორმაცია.

საგადასახადო ლეგიონის თანამშრომელს უფლება აქვს თავდასხმის მოგერიების, სამართალდამრღვევის დაკავების და საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში გამოიყენოს სამსახურებრივი საშტატო ცეცხლსასროლი იარაღი.

6. საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგანგებო ლეგიონის თანამშრომლებისათვის „სახელმწიფო სპეციალური წოდებების შესახებ“ საქართველოს 2000 წლის 5 დეკემბრის კანონით დაწესებულია შემდეგი სპეციალური წოდებები:

- უმცროსი სპეციალური წოდება – რიგითი, უმცროსი სერჟანტი, სერჟანტი, უფროსი სერჟანტი;

- საშუალო სპეციალური წოდება – უმცროსი ლეიტენანტი, ლეიტენანტი, უფროსი ლეიტენანტი, კაპიტანი;

- უფროსი სპეციალური წოდება – მაიორი, ვიცე-პოლკოვნიკი, პოლკოვნიკი;

- უმაღლესი სპეციალური წოდება – ლეგიონის გენერალ-მაიორი.

საგანგებო ლეგიონის რიგით შემადგენლობას წოდებას ანიჭებს საგანგებო ლეგიონის უფროსი, ხოლო უმცროს და უფროს ოფიცერთა შემადგენლობას, საგანგებო ლეგიონის მეთაურის წარდგინებით, საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრი. საგანგებო ლეგიონის გენერალ-მაიორის წოდებას ანიჭებს საქართველოს პრეზიდენტი. საგანგებო ლეგიონში დაუშვებელია პოლიტიკური პარტიის ან სხვა პოლიტიკური გაერთიანების შექმნა. ამასთან, საგანგებო ლეგიონის თანამშრომელს ეკრძალება გაფიცვების მოწყობა ან მასში მონაწილეობა, შეთავსებით მუშაობა ანაზღაურებად სახელმწიფო, საზოგადოებრივ და კერძო საწარმოში, დაწესებულებაში და ორგანიზაციაში, გარდა სამეცნიერო, პედაგოგიური და შემოქმედებითი საქმიანობისა.

8.5 საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საბაჟო დეპარტამენტი

1. საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საბაჟო დეპარტამენტი წარმოადგენს სამართალდამცავი ორგანოს სტატუსის მქონე სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულებას, რომელიც თავისი კომპეტენციის ფარგლებში უზრუნველყოფს საქართველოს ეკონომიკურ უშიშროებას და ახორციელებს საბაჟო საქმიანობის ორგანიზაციას.

საბაჟო ორგანოების მრავალრიცხოვანი ფუნქციები დადგენილია საქართველოს საბაჟო კოდექსით. საბაჟო ორგანოების ერთ-ერთ მთავარ ფუნქციას წარმოადგენს გადასახადების აკრეფა და ბრძოლა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის

წინააღმდეგ, რომელიც დაკავშირებულია საქონლის გადაადგილებასთან საქართველოს საბაჟო საზღვარზე. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საბაჟო ორგანოები უნდა განვიხილოთ, როგორც სახელმწიფო ორგანოები სპეციალური უფლებამოსილებით გადასახადების აკრეფის საქმეში.

საბაჟო ორგანოების უფლებამოსილება საგადასახადო სფეროში ვრცელდება მხოლოდ დღგ-ზე და აქციზზე, რომლის გადახდაც წარმოებს საქონლისა და ავტოსატრანსპორტო საშუალებების საბაჟო კონტროლიდან მოხსნისას და კანონმდებლობით განსაზღვრულ სხვა შემთხვევებში. საბაჟო ორგანოები აგრეთვე ახორციელებენ საქართველოს ტერიტორიაზე ავტოსატრანსპორტო საშუალებების შემოსვლისათვის გადასახადის ადმინისტრირებას.

საგადასახადო სფეროში საბაჟო ორგანოების საქმიანობა უნდა განვიხილოთ განუყოფელ კავშირში მისი საქმიანობის სხვა მიმართულებებთან, ვინაიდან აღნიშნული მიმართულებები (მაგალითად, საბაჟო გაფორმება) ხელს უწყობს და უშუალოდ უზრუნველყოფს გადასახადების აკრეფას.

საბაჟო ორგანოების საქმიანობა რეგლამენტირებულია საქართველოს საბაჟო კოდექსითა და სხვა ნორმატიული აქტებით, ასევე საქართველოს საგადასახადო კოდექსით.

საქართველოს საბაჟო ორგანოების სისტემა შედგება:

- ✓ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საბაჟო დეპარტამენტისაგან;

- ✓ აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების საბაჟო სამმართველოებისაგან;

- ✓ რეგიონალური საბაჟოებისაგან;

- ✓ საბაჟო საგუშაგოებისა და საბაჟო გამშვები პუნქტებისაგან.

ცენტრალურ ორგანოს, რომელიც უშუალოდ ახორციელებს საბაჟო საქმის ხელმძღვანელობას, წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საბაჟო დეპარტამენტი.

საბაჟო დეპარტამენტის შემადგენლობაში შემავალი საბაჟო ორგანოები იმყოფებიან იერარქიულ დაქვემდებარებაში და ისინი საქართველოს წარმომადგენლობითი (საკანონმდებლო) და აღმასრულებელი ხელისუფლების სუბიექტებს არ ექვემდებარებიან, თუმცა მჭიდროდ თანამშრომლობენ მათთან.

2. საგადასახადო სფეროში საბაჟო ორგანოებს გააჩნიათ სპეციალური უფლებამოსილება. საქართველოს საბაჟო კოდექსის 72-ე მუხლის თანახმად, საბაჟო კონტროლიდან მოხსნისას და კანონმდებლობით განსაზღვრულ სხვა შემთხვევებში საქონელი ექვემდებარება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით დამატებული ღირებულებისა და აქციზის გადასახადებით დაბეგვრას. საბაჟოზე გადახდილი აქციზისა და დამატებული ღირებულების გადასახადის თანხები ირიცხება

საქართველოს ცენტრალურ ბიუჯეტში, თუ საბიუჯეტო კანონმდებლობით სხვა რამ არაა დადგენილი. გადასახადის გადახდა, როგორც წესი, წარმოებს საქონლის საბაჟო გაფორმების დამთავრებამდე.

საბაჟო ორგანოები ახორციელებენ ზედმეტად გადახდილი თანხების დაბრუნებას 30 დღის განმავლობაში გადამხდელის განცხადების მიღების დღიდან.

საბაჟო ორგანოები და მათი სახელმწიფო მოხელეები პასუხისმგებელნი არიან იმ ზიანისათვის, რომელიც ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს და მათ ქონებას მიყენეს თავიანთი არამართლზომიერი გადაწყვეტილებით, მოქმედებით ან უმოქმედობით სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულებისას.

არამართლზომიერი ქმედებისათვის საბაჟო ორგანოების საჯარო მოხელეებს ეკისრებათ პასუხისმგებლობა მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად.

8.6 საგადასახადო ორგანოების უფლებები და მოვალეობები

1. საგადასახადო ორგანოების ძირითადი უფლებები მოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 265-ე მუხლში.

საგადასახადო ორგანოებს თავისი კომპეტენციის ფარგლებში და კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ *შეამოწმონ იურიდიული პირების (განსაკუთრებული რეჟიმით მომუშავე იურიდიულ პირთა ჩათვლით) და ფიზიკური პირების ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრები, ფასიანი ქაღალდები და სხვა ფასეულობანი, გაანგარიშებები, დეკლარაციები, გადასახადებისა და ბიუჯეტში სხვა გადასახდელების გაანგარიშებისა თუ გადახდის სხვა დოკუმენტები.*

საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ, ჩაატარონ საგადასახადო შემოწმება ყველა საწარმოში, დაწესებულებაში და ორგანიზაციაში, საკუთრების, დაქვემდებარებისა და ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის მიუხედავად, მ.შ. იმ საწარმოებში და ორგანიზაციებშიც, რომლებიც მუშაობენ განსაკუთრებული რეჟიმით. ასეთი ობიექტების შემოწმების მიზნით საგადასახადო ორგანოებში გამოყოფენ შესაბამის სპეციალისტებს (სპეციალისტთა ჯგუფს). დოკუმენტები, რომლებიც დაკავშირებულია გადასახადებისა და სხვა სავალდებულო გადასახდელების გადახდასთან, წარედგინებათ ასეთ შემმოწმებლებს სრული მოცულობით. შემოწმება ხორციელდება საიდუმლოების რეჟიმის დაცვით. საიდუმლოების რეჟიმის დაცვაზე პასუხისმგებლობა ეკისრება საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელს.

შემოწმებას ექვემდებარება ფულადი დოკუმენტები, საბუღალტრო წიგნი, ანგარიში, ხარჯთაღრიცხვა, ფულადი სახსრები, ფასიანი ქაღალდები და სხვა ფასეულობანი, გაანგარიშებები, დეკლარაციები, გადასახადებისა და ბიუჯეტში სხვა გადასახდელების გაანგარიშებისა და გადახდის სხვა დოკუმენტები. იმ დოკუმენტებ-

ის შემოწმება, რომლებსაც კავშირი არ გააჩნიათ გადასახადებისა და სხვა სავალდებულო გადასახდელების გამომწვევასთან და გადახდასთან, არ შედის საგადასახადო ორგანოების კომპეტენციაში. იმ შემთხვევაში, თუ გადამხდელი აცხადებს დოკუმენტების ან სხვა დამამტკიცებელი საბუთების ხელშეუხებლობას, რომელთა ამოღება ან შესწავლა სურს საგადასახადო ორგანოს, მაშინ ხელშეუხებლად გამოცხადებული მასალები თავსდება კონვერტში, ილუქება მათი მფლობელი პირის მიერ და ინახება საგადასახადო ორგანოს მიერ მანამ, სანამ იგი მიმართავდეს სასამართლოს იმის დასადგენად, არის თუ არა ეს მასალა ხელშეუხებელი.

საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ, *მიიღონ თანამდებობის პირებისა და საწარმოს სხვა თანამშრომლებისაგან, აგრეთვე მოქალაქეებისაგან წერილობითი და სიტყვიერი განმარტებები შემოწმების დროს წამოჭრილ საკითხებზე*. წერილობითი და სიტყვიერი განმარტებების მიღება წარმოადგენს კონტროლის მეთოდს და იგი მტკიცებულებათა შეგროვების იურიდიული მეთოდის იდენტურია, რაც მოწმეთა ჩვენებაში გამოიხატება. კონტროლის ეს მეთოდი არ შეიძლება გამოყენებულ იქნეს დამოუკიდებელი მეთოდის სახით, ვინაიდან მის შედეგს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის სუბიექტური შეფასება წარმოადგენს. იგი გამოიყენება კონტროლის სხვა მეთოდებთან ერთად დამატებითი მეთოდის სახით, რომელიც განამტკიცებს სხვა მეთოდებით მიღწეულ შედეგებს და ხელს უწყობს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის სწორედ შეფასებას. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი განიხილავს ამ მეთოდს სწორედ როგორც დამატებით მეთოდს: იმ შემთხვევაში, თუ შემოწმების დროს წამოიჭრება განმარტებების მიღების აუცილებლობა, ისინი შეიძლება მოთხოვილ იქნენ თანამდებობის პირებისა და საწარმოს სხვა თანამშრომლებისაგან, აგრეთვე მოქალაქეებისაგან. ეს განმარტებები თავისი სამართლებრივი ბუნებით არაიდენტურია იმ განმარტებებისა, რომლებსაც წარადგენენ გადასახადის გადამხდელები საგადასახადო ორგანოებში პირადი ინიციატივით გასვლითი საგადასახადო შემოწმებების თაობაზე და შეიცავენ შენიშვნებს, უთანხმოებებს, დამატებებს შემოწმების აქტში გადმოცემული ფაქტების მიმართ. მოცემულ შემთხვევაში განმარტების მიცემის მოთხოვნის ინიციატივა ეკუთვნის საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს. გადასახადის გადამხდელისათვის ასეთი განმარტებების მიცემა წარმოადგენს მის ვალდებულებას.

საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ *გამოიკვლიონ მოქმედი კანონმდებლობის დაცვით საწარმოთა და მეწარმე-ფიზიკურ პირთა საწარმოო, სასაწყობო, სავაჭრო და სხვა სათავსოები, ჩაატარონ დაკვირვება ქრონომეტრაჟის ან სხვა მეთოდის გამოყენებით და განსაზღვრონ დასაბეგრი ობიექტების ოდენობა*.

საწარმოთა და მეწარმე-ფიზიკურ პირთა საწარმოო, სასაწყობო, სავაჭრო და სხვა სათავსოების გამოკვლევა მიეკუთვნება ფაქტიური შემოწმების ჩატარების მეთოდს, ე.ი. შემოწმების, რომელიც ეფუძნება არა დოკუმენტების გამოკვლევას,

არამედ ინფორმაციის მიღებას სხვა წყაროებიდან. ფაქტიური კონტროლის ყველა არსებული მეთოდიდან საგადასახადო ორგანოებს შეუძლიათ გამოიყენონ მხოლოდ ის მეთოდები, რომლებიც განსაზღვრულია საგადასახადო კანონმდებლობით.

საწარმოო, სასაწყობო, სავაჭრო და სხვა სათავსოების გამოკვლევისას კონტროლის განმახორციელებელი პირი პირადად ეცნობა ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ადგილებს ან გადასახადით დასაბეგრი ობიექტების მოცულობას. კონტროლის აღნიშნული მეთოდი საგადასახადო ორგანოების მიერ ასევე გამოიყენება დამატებითი მეთოდის სახით საგადასახადო შემოწმების განხორციელებისას.

საწარმოო, სასაწყობო, სავაჭრო და სხვა სათავსოების გამოკვლევის მიზანი შეიძლება იყოს გადასახადით დასაბეგრი ობიექტების არსებობის, მატერიალურ ფასეულობათა ან სხვა ქონების შენახვის ორგანიზაციის დადგენა და სხვა. გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარების საწყის ეტაპზე გამოკვლევა წარმოადგენს მისი ეფექტურობის სავალდებულო პირობას, ვინაიდან განსაზღვრავს კონტროლის ძირითად მიმართულებებს. გამოკვლევა შეიძლება ჩატარებულ იქნას როგორც შემოწმების პროცესში, ასევე მისი დასრულებისას.

გამოკვლევის შედეგები უნდა გაფორმდეს ცალკე აქტით იმავე წესით, როგორც საგადასახადო შემოწმების აქტი.

დასაბეგრი ობიექტის ოდენობის განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ ჩაატარონ გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობაზე დაკვირვება ქრონომეტრაჟის ან სხვა მეთოდის გამოყენებით.

გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობაზე ქრონომეტრაჟის ჩატარების წესი განსაზღვრულია საქართველოს საგადასახადო დეპარტამენტის მიერ დამტკიცებული ინსტრუქციით. აღნიშნული ინსტრუქციის თანახმად, გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობაზე ქრონომეტრაჟი წარმოადგენს დროის გარკვეულ მონაკვეთში შემოსავლების, წარმოების (სამუშაოს, მომსახურების) მოცულობისა და მომუშავე პირთა რაოდენობის რეალობის დადგენის მეთოდს.

ქრონომეტრაჟი შეიძლება ჩატარდეს გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის ნებისმიერ სახეობაზე (ობიექტზე) და მიზნად ისახავს წარმოებული საქონლის, შესრულებული სამუშაოსა და გაწეული მომსახურების მოცულობებისა და აქედან გამომდინარე საქონლის მიწოდებით, შესრულებული სამუშაოებით და გაწეული მომსახურებით მიღებული შემოსავლების რეალობის დადგენას.

ქრონომეტრაჟი ხორციელდება საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლების მიერ, რომლის ჩატარების საფუძველს წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელის ბრძანება. ბრძანებით ინიშნებიან ქრონომეტრაჟის ჩატარების უფლებამოსილი პირები. ამასთან, ქრონომეტრაჟის ჩატარება დასაშვებია მხოლოდ ორი და მეტი პირის მიერ. შესასწავლი ობიექტის სფეროეფიკის გათვალისწინებით მის

ჩატარებაში შეიძლება მონაწილეობდნენ მოწვეული სპეციალისტებიც.

ქრონომეტრაჟის ჩატარების თაობაზე შესაბამისი ბრძანებით დგინდება:

- ✓ ქრონომეტრაჟის ჩატარების ობიექტი;
- ✓ ქრონომეტრაჟის ჩატარების პერიოდი;
- ✓ პირები, რომლებსაც ევალებათ ქრონომეტრაჟის ჩატარება და ჯგუფის ხელმძღვანელი;

✓ ქრონომეტრაჟის ჩატარების პროგრამა (რომელიც ობიექტის ან ობიექტთა ჯგუფის (დარგის) სპეციფიკიდან გამომდინარე შეიძლება განსხვავებული სახის იყოს).

ცალკეული დასახელების ობიექტის (ობიექტთა ჯგუფის) სპეციფიკის გათვალისწინებით საგადასახადო დეპარტამენტის მიერ შეიძლება შემუშავდეს ქრონომეტრაჟის ჩატარების მეთოდები.

ქრონომეტრაჟის ჩატარება მოიცავს სამ ეტაპს: დაკვირვების მომზადება; დაკვირვების ჩატარება; დასკვნები და შედეგები.

ქრონომეტრაჟის მომზადება მოიცავს ობიექტის შესახებ სათანადო მონაცემების შეგროვებას, მათ წინასწარ გაცნობას, კერძოდ, კეთდება შესასწავლი ობიექტის გასული პერიოდების საშუალო დღიური ბრუნვების წინასწარი ანალიზი, ასევე ფიქსირდება ის სუბიექტური თუ ობიექტური გარემოებები (მასალებით და ენერგორესურსებით არარაიტმული უზრუნველყოფა; გასაღების ბაზრის სეზონური ხასიათი; სამუშაო რეჟიმის შეცვლა; გასაცემი ფასების ცვლილება; ეკონომიკური საქმიანობის პროფილის შეცვლა და ა.შ.), რამაც შეიძლება განაპირობოს არსებითი სხვაობა ქრონომეტრაჟის შედეგებსა და ადრე არსებულ მონაცემთა შორის.

საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელის ბრძანებით ფიქსირდება გადასახადის გადამხდელთან ქრონომეტრაჟის ჩატარების თვე, ხოლო თვის შიგნით ქრონომეტრაჟის კონკრეტული დღეები, შესასწავლი ობიექტის სპეციფიკიდან გამომდინარე, განისაზღვრება ჯგუფის ხელმძღვანელის მიერ და თანხმდება საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელთან.

ქრონომეტრაჟი უნდა მოიცავდეს შესასწავლი ობიექტის დატვირთვის როგორც მაქსიმალურ, ასევე მინიმალურ პერიოდებს (დღეებს), რა მიზნითაც ანალიზდება ობიექტის ფაქტობრივი დატვირთვის მონაცემები არანაკლებ წინა 3 თვის საქმიანობის მიხედვით.

დაკვირვება წარმოებს სამუშაო დღის განმავლობაში გამოშვებული საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მოცულობების უწყვეტი ჩანაწერების განხორციელების მეშვეობით. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი საჭიროების შემთხვევაში ახდენს მრიცხველებისა და სხვა მზომი ხელსაწყოების დაყენებას და მათი მაჩვენებლების რეგისტრირებას ქრონომეტრაჟის ჩატარების ყოველი დღის ბოლოს. სამუშაო დღის დამთავრების შემდეგ დგება ოქმი, რომელსაც ხელს აწერს საგადა-

სახადო ინსპექციისა და საწარმოს უფლებამოსილი მუშაკი. ოქმში აღნიშნული უნდა იყოს: ქრონომეტრაჟის ჩატარების საფუძველი, ადგილი და თარიღი, მისი დაწყებისა და დამთავრების დრო, ჩატარების პირობები და დაფიქსირებული შედეგები, ასევე, ქრონომეტრაჟის პროცესში შედგენილი დოკუმენტაციის (მ.შ. ანგარიშ-ფაქტურები, სატრანსპორტო ზედღებულები) და საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) რეალიზაციის შედეგად შემოსული თანხების შემოსავალში აღების დამადასტურებელი დოკუმენტები (საღაროს ჩეკი, საღაროს შემოსავლის ორდერი), იმ პირების თანამდებობა და სახელი, რომლებმაც ჩატარეს დაკვირვება. იმ შემთხვევაში, თუ საწარმოს მუშაკი არ ეთანხმება ოქმში დაფიქსირებულ მონაცემებს, იგი ოქმში აკეთებს შემდეგი შინაარსის ჩანაწერს: „ოქმს არ ვეთანხმები, იხილეთ შენიშვნები“.

თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი შენიშვნები დაკვირვების კონკრეტული დღის ოქმის მიმართ ობიექტური ხასიათისაა, მაშინ ოქმში დაფიქსირებული მონაცემები, საშუალო დღიური ბრუნვის განსაზღვრის დროს, არ გაითვალისწინება. ამასთან, აღნიშნული დღე ქრონომეტრაჟის ჩატარების ჯამურ დღეთა რაოდენობაში არ შეიტანება.

ქრონომეტრაჟის ჩატარების პერიოდის დამთავრების შემდეგ გამოიანგარიშება საშუალო დღიური ბრუნვების მაჩვენებლები, ყოველი დღის მიხედვით შედგენილი ოქმების შედეგების დაჯამებით და მათი დაკვირვების დღეთა რაოდენობაზე გაყოფის გზით. ქრონომეტრაჟის ჩატარების შედეგად შეიძლება გაკეთდეს შემდეგი დასკვნები:

- არ გამოვლინდა არსებითი სხვაობა ქრონომეტრაჟის შედეგებსა და გადამხდელის მიერ წინა პერიოდში დაფიქსირებული საშუალო დღიურ ბრუნვებს (წარმოების მოცულობებს) შორის;

- დაფიქსირდა არსებითი სხვაობა (20 და მეტი პროცენტის ოდენობით) ქრონომეტრაჟის შედეგებსა და გადამხდელის მიერ წინა პერიოდში დაფიქსირებულ საშუალო დღიურ ბრუნვებს (წარმოების მოცულობებს) შორის, რომელიც გამოწვეულია ობიექტური გარემოებებით.

- დაფიქსირდა არსებითი სხვაობა (20 და მეტი პროცენტის ოდენობით) ქრონომეტრაჟის შედეგებსა და გადამხდელის მიერ წინა პერიოდში დაფიქსირებულ საშუალო დღიურ ბრუნვებს (წარმოების მოცულობებს) შორის, რომელიც არ შეიძლება აიხსნას ობიექტური გარემოებებით.

ქრონომეტრაჟი ტარდება გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით. ჩატარებული ქრონომეტრაჟის შედეგები ფორმდება აქტით, რომელსაც ხელს აწერენ ქრონომეტრაჟის ჩამტარებელი უფლებამოსილი პირები და მეურნე სუბიექტის წარმომადგენელი ან ხელმძღვანელი.

ქრონომეტრაჟის ჩატარების პროცესმა ხელი არ უნდა შეუშალოს გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებას.

ქრონომეტრაჟი, როგორც წესი, ტარდება გადამხდელის წინასწარი შეტყობინ-

ების გარეშე.

გადამხდელის საქმიანობაზე ქრონომეტრაჟი, როგორც წესი, შეიძლება მიმდინარეობდეს სრული კალენდარული თვის განმავლობაში. ამასთან, გამოკვლეულ მასალებზე დაყრდნობით, საგადასახადო ორგანომ შეიძლება მიიღოს გადაწყვეტილება მისი მომდევნო თვეში გაგრძელებისა და გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის ობიექტზე დაკვირვებისათვის დროებითი საგადასახადო საგუშაგოს შემოღების თაობაზე.

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოთა გადაწყვეტილება ქრონომეტრაჟთან დაკავშირებით საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით.

საგადასახადო ორგანოებსა და მათ თანამდებობის პირებს უფლება აქვთ მისცენ საწარმოთა და ორგანიზაციათა ხელმძღვანელებსა და სხვა თანამდებობის პირებს სავალდებულოდ შესასრულებელი მოთხოვნები საგადასახადო კანონმდებლობის გამოვლენილ დარღვევათა აღმოფხვრის შესახებ და გააკონტროლონ მათი შესრულება.

საგადასახადო ორგანოები არა მხოლოდ უფლებამოსილნი, არამედ ვალდებულიც არიან მოთხოვონ საწარმოთა და ორგანიზაციათა ხელმძღვანელებსა და სხვა თანამდებობის პირებს აღმოფხვრან საგადასახადო კანონმდებლობის გამოვლენილი დარღვევები. საგადასახადო ინსპექციების სავალდებულოდ შესასრულებელი მოთხოვნები და მათი შესრულების ვადები აისახება შემოწმების აქტში. ამ მოთხოვნათა სავალდებულო შესრულება გარანტირებულია მათი შეუსრულებლობისათვის აღმინისტრაციულ პასუხისგებაში მიცემის შესაძლებლობით. რა თქმა უნდა, ლაპარაკია მხოლოდ კანონიერი მოთხოვნების შესრულების შესახებ.

კანონი არ ადგენს რა წესით და რა ვადებში უნდა მოახდინოს რეაგირება გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო ორგანოების თანამდებობის პირთა კანონიერ მოთხოვნებზე ან მოახსენოს ამ მოთხოვნათა შესრულების შესახებ. ყველა ცალკეულ შემთხვევებში საკითხი უნდა გადაწყდეს ინდივიდუალურად, გადასახადის გადამხდელის შესაძლებლობებისა და დარღვევათა ხასიათის გათვალისწინებით.

იმ საწარმოთა, ორგანიზაციათა, თანამდებობის პირთა და მოქალაქეთა მიმართ, რომლებმაც დაარღვიეს საგადასახადო კანონმდებლობა, საგადასახადო ორგანოებსა და მათ თანამდებობის პირებს უფლება აქვთ გამოიყენონ სანქციები საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად.

საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელთა პასუხისმგებლობას. საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას გადასახადის წყაროსთან გადასახადის დაუკავებლობისათვის, ჯარიმას დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენისათვის, ჯარიმებს გადასახადების შემცირებისათვის და სხვა.

გადასახადის გადამხდელთა მიმართ ფინანსური სანქციების გამოყენების უფლება

გააჩნიათ საგადასახადო ორგანოების უფლებამოსილ თანამდებობის პირებს – საგადასახადო ინსპექტორებს.

საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ გადასახადების გადახდევინების იძულებითი მეთოდებითა და საინკასო დავალების საფუძველზე ამოიღონ დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადი, ფინანსური სანქციის სახით დაკისრებული ჯარიმა და საურავი.

თუ გადასახადის გადამხდელი არ იხდის გადასახადს დადგენილ ვადაში, დავალიანების თანხა და სანქციები შესაძლებელია ამოღებულ იქნას გადასახადის იძულებითი გადახდევინების ისეთი მექანიზმით, როგორიცაა ქონების გირავნობის (იპოთეკის) უფლება.

გარდა აღნიშნულისა, გადაუხდელი გადასახადი, ფინანსური სანქციის სახით დაკისრებული ჯარიმა და საურავი შეიძლება გადახდევინებულ იქნეს საინკასო დავალების საფუძველზე, რისთვისაც გადამხდელის მომსახურე საბანკო დაწესებულებაში იგზავნება საინკასო დავალება გადასახადის გადამხდელის ანგარიშსწორების ანგარიშიდან ფულადი საშუალებების დავალებაში მითითებულ ანგარიშზე გადატანის შესახებ. საინკასო დავალება იგზავნება იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი დადგენილ ვადებში ნებაყოფლობით არ გადაიხდის გადასახადს, ფინანსური სანქციის სახით დაკისრებულ ჯარიმასა და საურავს.

კანონით დადგენილ შემთხვევებში, საგადასახადო ორგანოების უფლებამოსილ პირებს უფლება აქვთ შეადგინონ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა ოქმები თანამდებობის პირთა ან მოქალაქეთა მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტებზე და გამოიტანონ დადგენილება ადმინისტრაციული სახდელის შესახებ.

ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის გათვალისწინებულია საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით.

ადმინისტრაციულ პასუხისმგებებაში შეიძლება მიცემულ იქნენ ფიზიკური პირები – საწარმოს, დაწესებულების, ორგანიზაციების თანამდებობის პირები, ასევე ფიზიკური პირები – მეწარმეები. ადმინისტრაციული სახდელის დადების წესი განისაზღვრება საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით.

წარმოება შედგება რამოდენიმე სტადიისაგან: ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმის შედგენა, დადგენილების გამოტანა, დადგენილების გასაჩივრება და დადგენილების აღსრულება.

ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის შესახებ ოქმს ადგენენ საგადასახადო ორგანოების თანამდებობის პირები, რომლებმაც გამოავლინეს სამართალდარღვევა, გამოვლენის მომენტში ე.ი. შემოწმების ჩატარების პერიოდში. არც ისე იშვიათია შემთხვევები, როდესაც შემოწმების დასრულების შემდეგ საწარმოთა თან-

ამდებობის პირებს ან ინდივიდუალურ მეწარმეებს საგადასახადო ორგანოების უფლებამოსილი პირები, იბარებენ საგადასახადო ორგანოებში ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმის შედგენისა და საქმის განხილვის მიზნით. ასეთ შემთხვევაში სახეზე გვაქვს ოქმის შედგენის დადგენილი წესების უხეში დარღვევა, რაც იწვევს ადმინისტრაციული სახდელის დადების შესახებ გადაწყვეტილების ბათილობას.

ოქმის შედგენისას ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ჩამდენს განემარტება მისი უფლებები და მოვალეობები, რაც აღინიშნება ოქმში. კერძოდ, ადმინისტრაციულ პასუხისგებაში მიცემულ პირს უფლება აქვს გაეცნოს: საქმის მასალებს; მისცეს ახსნა-განმარტებები; წარადგინოს მტკიცებულებანი; განაცხადოს შუამდგომლობანი, საქმის განხილვისას ისარგებლოს ადვოკატის იურიდიული დახმარებით; საქმის განხილვისას გამოვიდეს დედაენაზე და ისარგებლოს თარჯიმნის მომსახურებით, თუ არ იცის მიმდინარე წარმოების ენა; გაასაჩივროს საქმის გამო მიღებული დადგენილება.

ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმში აღინიშნება ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის არსი, რომელიც წარმოადგენს ადმინისტრაციული სახდელის დადების საფუძველს. ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმში აღინიშნება: მისი შედგენის თარიღი და ადგილი; ოქმის შემდგენის თანამდებობა, გვარი და სახელი; მონაცემები დამრღვევის პიროვნების შესახებ; ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ჩადენის ადგილი, დრო და არსი; ნორმატიული აქტი, რომელიც ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას ამ სამართალდარღვევისათვის; მოწმეთა და დაზარალებულთა გვარები და მისამართები, თუ ისინი არიან; დამრღვევის ახსნა-განმარტება; სხვა ცნობები, რომლებიც აუცილებელია საქმის გადასაწყვეტად.

ოქმის შინაარსი უნდა შეიცავდეს ნათელ წარმოდგენას საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ხასიათისა და მისი ჩადენის გარემოებების შესახებ.

პრაქტიკაში ზემოაღნიშნული მოთხოვნები ყოველთვის არ სრულდება. ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის შესახებ ოქმის შედგენისას განსაკუთრებით ხშირად კანონის შემდეგი მოთხოვნები ირღვევა:

✓ ოქმში ყოველთვის არ წარმოებს სრული საანკეტო მონაცემების შეტანა დამრღვევი პიროვნების შესახებ; არც ისე იშვიათად ოქმში მითითებულია მონაცემები საწარმოს იმ თანამდებობის პირების შესახებ, რომლებსაც არ აკისრიათ შესაბამისი ვალდებულებები (მაგალითად, დირექტორის მოადგილე დირექტორის ნაცვლად, ბუღალტერი მთავარი ბუღალტერის ნაცვლად და სხვა); არ წარმოებს ჩანაწერის გაკეთება დამრღვევისათვის მისი უფლებებისა და ვალდებულებების განმარტების შესახებ;

✓ ოქმში ხშირ შემთხვევაში არ არის მითითებული სამართალდარღვევის ჩადენის თარიღი, ადგილი, ხასიათი და არსი. ხშირ შემთხვევებში ოქმში ვხვდებით მხოლოდ ზოგად ცნობებს სამართალდარღვევის შესახებ მათი კონკრეტული გამოვ-

ლინების მითითების გარეშე. მაგალითად, ოქმში მითითებულია, რომ „დარღვეულია საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოების წესები“, მაგრამ არ არის განმარტებული დარღვევის არსი, რომელიც შეიძლება გამოიხატოს ცალკეული საბუღალტრო რეგისტრების უქონლობაში, ცალკეული დოკუმენტების არასწორ შევსებაში და ა.შ;

✓ ოქმში ხშირად არ არის მითითებული კანონის იმ მუხლზე, რომელიც ითვალისწინებს ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობას მოცემული სამართალდარღვევისათვის და ამის ნაცვლად მითითებულია ინსტრუქციული მასალები, წერილები, საქართველოს საგადასახადო დეპარტამენტის მითითებები, რაც არ შეიძლება იყოს სახდელის დადების საფუძველი;

✓ ხშირ შემთხვევებში არ არის მითითებული მოწმეთა და დამსწრეთა მისამართები.

ოქმს ხელს აწერს მისი შემდგენი და ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ჩამდენი; თუ არიან მოწმეები და დაზარალებულები, ოქმს შეიძლება ხელი მოაწერონ ამ პირებმაც.

იმ შემთხვევაში, თუ სამართალდამრღვევი უარს აცხადებს ოქმის ხელმოწერაზე, მასში კეთდება სათანადო ჩანაწერი. ამავე დროს აღნიშნულ პირს უფლება აქვს ოქმს დაურთოს ახსნა-განმარტებები და შენიშვნები ოქმის შინაარსის გამო, აგრეთვე ჩამოაყალიბოს მის ხელმოწერაზე უარის თქმის მოტივები.

ოქმის შედგენის მომენტიდან საქმე საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის შესახებ ითვლება აღძრულად, რომელიც ექვემდებარება სავალდებულო განხილვასა და არსებითად გადაწყვეტას. ამ მიზნით ოქმი და საქმის სხვა მასალები, გადაეცემა საგადასახადო ინსპექციის უფროსს ან მის მოადგილეს.

პრაქტიკაში არც ისე იშვიათია შემთხვევები, როდესაც ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა საქმეებს განიხილავენ და მის შესახებ დადგენილებას ავსებენ საგადასახადო ინსპექტორები, ხოლო ასეთ დადგენილებას ხელს აწერენ საგადასახადოს გადამხდელები და ინსპექციის უფროსის მოადგილეები. აღნიშნული წარმოადგენს დადგენილი პროცედურის უხეშ დარღვევას და სახდელის დადების შესახებ დადგენილების გაუქმების საფუძველს.

საგადასახადო ინსპექციის უფროსი ან მისი მოადგილე ვალდებულია ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმე განიხილოს 15 დღის ვადაში ოქმისა და სხვა მასალების მიღების დღიდან. ამასთან აუცილებელია აღინიშნოს, რომ ადმინისტრაციული სახდელი სამართალდამრღვევის მიმართ შეიძლება გამოყენებულ იქნას არა უგვიანეს ორი თვისა სამართალდარღვევის ჩადენის დღიდან, ხოლო როცა სამართალდარღვევა დენადია – არა უგვიანეს ორი თვისა მისი გამოვლენის დღიდან.

საქმის განხილვის დაწყებამდე საგადასახადო ინსპექციის უფროსი (მოადგილე) წყვეტს შემდეგ საკითხებს:

✓ განეკუთვნება თუ არა მის კომპეტენციას აღნიშნული საქმის განხილვა. ასე მაგალითად, თუ გამოვლენილი სამართალდარღვევის არსი მდგომარეობს სავალუ-

ტო ოპერაციების წესების დარღვევაში, საქმე არ შეიძლება განიხილოს საგადასახადო ინსპექციის უფროსმა (მოადგილემ);

✓ სწორად არის თუ არა შედგენილი ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმი და საქმის სხვა მასალები, საგადასახადო ინსპექციის უფროსმა (ან მოადგილემ) არ უნდა მიიღოს საქმე წარმოებაში, თუ ოქმი არ არის გაფორმებული სათანადო წესით. ასეთ შემთხვევაში იგი ვალდებულია მოსთხოვოს ოქმის შემდგენ პირს შეავსოს არასაკმარისი ცნობები;

✓ ეცნობათ თუ არა საქმის განხილვის მონაწილე პირებს საქმის განხილვის დრო და ადგილი. საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის შესახებ საქმე განიხილება იმ პირის თანდასწრებით, რომელიც მიცემულია ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობაში. საგადასახადო ინსპექციების მუშაკები ცალკეულ შემთხვევებში არ თვლიან სავალდებულოდ კანონის მოთხოვნების შესრულებას საქმის განხილვის დროის და ადგილის თაობაზე სამართალდამრღვევის გაფრთხილების შესახებ. ასეთი მოქმედებები სერიოზულად არღვევენ მოქალაქეთა უფლებებსა და კანონიერ ინტერესებს და წარმოადგენენ სახდელის დადების შესახებ დადგენილების გაუქმების საფუძველს;

✓ გამოთხოვილია თუ არა საჭირო დამატებითი მასალები;

✓ უნდა დაკმაყოფილდეს თუ არა ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობაში მიცემული პირის, დაზარალებულის, კანონიერი წარმომადგენლების და ადვოკატის შუამდგომლობები.

საქმის განხილვა იწყება საქმის განმხილველი პირის წარდგენით. იგი აცხადებს რომელი საქმე განიხილება, ვინ არის მიცემული ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობაში, საქმის განხილვის მონაწილე პირებს განუმარტავს მათ უფლებებსა და მოვალეობებს, კითხულობს ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმს.

საქმის განხილვისას მოუსმენენ საქმის განხილვის მონაწილე პირებს, გამოიკვლევენ მტკიცებულებებს და გადაწყვეტენ შუამდგომლობებს. საქმის განმხილველი თანამდებობის პირი მოვალეა დაადგინოს ჩადენილი იყო თუ არა ადმინისტრაციული სამართალდარღვევა, ბრალეულია თუ არა პირი მის ჩადენაში, ექვემდებარება თუ არა იგი ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობას, არსებობს თუ არა პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელი და დამამძიმებელი გარემოებანი, აგრეთვე გამოარკვიოს სხვა გარემოებანი, რომლებსაც მნიშვნელობა აქვთ საქმის სწორად გადაწყვეტისათვის.

დამატებითი მონაცემების მიღების მიზნით საგადასახადო ინსპექციის უფროსს ან მის მოადგილეს, რომელიც განიხილავს საქმეს, უფლება აქვს მოითხოვოს საწარმოებისაგან და ორგანიზაციებისაგან სავალდებულო დოკუმენტები, ასევე საქმეზე დამატებითი ცნობების მიღების მიზნით გამოიძახოს თანამდებობის პირები და მოქალაქეები, დანიშნოს ექსპერტი, თუ საქმის სწორად გადაწყვეტისათვის ეს აუცილებელია. ექსპერტი ვალდებულია გამოცხადდეს გამოძახებისთანავე და მისცეს

ობიექტური დასკვნა მის წინაშე დასმულ საკითხებზე. ექსპერტის უფლებები გამოცემულია ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსში.

საქმეზე მიღებული დადგენილება უნდა შეიცავდეს: დადგენილების გამომტანი თანამდებობის პირის დასახელებას; საქმის განხილვის თარიღს; ცნობებს იმ პირის შესახებ, რომლის მიმართ განიხილებოდა საქმე; საქმის განხილვისას დადგენილ გარემოებებს; იმ ნორმატიული აქტის მითითებას, რომელიც ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას მოცემული ადმინისტრაციული სამართალდარღვევისათვის; საქმეზე მიღებულ გადაწყვეტილებას. ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმეზე მიღებულ დადგენილებას ხელს აწერს საქმის განმხილველი თანამდებობის პირი.

საქმეზე მიღებული დადგენილება გამოცხადდება დაუყონებლივ, საქმის განხილვის დამთავრებისთანავე. მისი ასლი სამი დღის ვადაში ჩაბარდება ან გადაეგზავნება დაზღვეული ფოსტით იმ პირს, რომლის მიმართაც არის გამოტანილი. დადგენილების ასლი ჩაბარდება ხელწერილით, ხოლო თუ გაიგზავნა დაზღვეული ფოსტით, ამის შესახებ საქმეში კეთდება სათანადო ჩანაწერი.

თანამდებობის პირს ან მოქალაქეს, რომლის მიმართაც გამოტანილია დადგენილება სახდელის დადების შესახებ, უფლება აქვს გაასაჩივროს იგი საგადასახადო ინსპექციის ზემდგომ თანამდებობის პირთან ან რაიონულ სასამართლოში, რომლის გადაწყვეტილება საბოლოოა.

ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმეზე მიღებული დადგენილება შეიძლება გასაჩივრდეს მისი გამოტანიდან 10 დღის ვადაში. საპატიო მიზეზებით ამ ვადის გაცდენის შემთხვევაში ეს ვადა იმ პირის განცხადების საფუძველზე, რომლის მიმართაც გამოტანილია დადგენილება, შეიძლება აღადგინოს ზემდგომი საგადასახადო ინსპექციის უფროსმა (მოადგილემ) ან სასამართლომ.

დადგენილ ვადებში საჩივრის შეტანა მის განხილვამდე აჩერებს სახდელის დადების შესახებ დადგენილების აღსრულებას. საჩივარი ექვემდებარება განხილვას 10 დღის ვადაში მისი მიღების დღიდან.

ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმეზე მიღებული დადგენილების გამო საჩივარის განხილვისას შეიძლება გამოტანილ იქნას ერთ-ერთი შემდეგი გადაწყვეტილება: დადგენილება დარჩეს უცვლელად, ხოლო საჩივარი დაუკმაყოფილებლად; გაუქმდეს დადგენილება და საქმე გაიგზავნოს ხელახალი განხილვისათვის; გაუქმდეს დადგენილება და შეწყდეს საქმე; შეიცვალოს ჯარიმის ოდენობა იმ ნორმატიული აქტის ფარგლებში, რომელიც ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის, ოღონდ ამასთან ჯარიმის ოდენობა არ უნდა გაიზარდოს.

თუ დადგინდება, რომ დადგენილება გამოტანილი იყო საგადასახადო ინსპექციის იმ თანამდებობის პირის მიერ, რომელიც არ იყო უფლებამოსილი გადაეწყვიტა მოცემული საქმე, მაშინ ასეთი დადგენილება უქმდება და საქმე განსახილველად

გადაეგზავნება კომპეტენტურ თანამდებობის პირს. ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმეზე მიღებული დადგენილების გაუქმება საქმის შეწყვეტით გამოიწვევს გადახდევინებული ჯარიმის დაბრუნებას.

ჯარიმის დადების შესახებ დადგენილების აღსრულება საქმის წარმოების დამთავრებულ სტადიას წარმოადგენს და მდგომარეობს ჯარიმის ფაქტიურ გადახდევინებაში. დადგენილება ჯარიმის დადების შესახებ იურიდიულ აქტს წარმოადგენს, რომელიც სავალდებულოა შესასრულებლად საწარმოების, ორგანიზაციების, თანამდებობის პირებისა და მოქალაქეებისათვის.

ადმინისტრაციული სახელის დადების შესახებ დადგენილების გამომტან საგადასახადო ინსპექციის უფროსს (მოადგილეს) ეკისრება კონტროლი მის აღსრულებაზე. დადგენილება ჯარიმის დადების შესახებ არ ექვემდებარება აღსრულებას, თუ იგი მიქცეული არ იყო აღსასრულებლად მისი გამოტანიდან სამი თვის განმავლობაში.

დადგენილება ჯარიმის დადების შესახებ ექვემდებარება აღსრულებას მისი გამომტანის მომენტიდან, თუ მისი მოქმედება არ იყო შეჩერებული საჩივრის შეტანით. ადმინისტრაციული სახელის დადების შესახებ დადგენილების გასაჩივრების დროს დადგენილება აღსრულდება საჩივრის დაუკმაყოფილებლად დატოვების შემდეგ. შესაბამისი გარემოებების არსებობისას შესაძლებელია დადგენილების აღსრულების გადადება ერთ თვემდე ვადით. გადაწყვეტილებას დადგენილების აღსრულების გადადების შესახებ იღებს დადგენილების გამომტანი საგადასახადო ინსპექციის უფროსი ან მისი მოადგილე.

თუ ჯარიმა სამართალდამრღვევის მიერ ნებაყოფლობით არ იქნება გადახდილი 15 დღის ვადაში დაჯარიმების შესახებ დადგენილების მიღების დღიდან, მაშინ დადგენილება იგზავნება მისი ხელფასიდან ან დამრღვევის სხვა შემოსავლიდან ჯარიმის თანხის იძულებითი წესით დასაქვითად.

თუ აღნიშნული წყაროებიდან ჯარიმის გადახდევინება რაიმე მიზეზის გამო შეუძლებელია, მაშინ გადახდევინება საწარმოს ანგარიშზე დაუშვებელია და ასეთ შემთხვევებში სავალდებულოა მისი აღსრულება განხორციელდეს სააღსრულებლო ორგანოების მიერ მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად.

დადგენილება დაჯარიმების შესახებ, რომელზეც ჯარიმა მთლიანად გადახდილია, აღსრულების აღნიშვნით უბრუნდება საგადასახადო ინსპექციის იმ თანამდებობის პირს, რომელმაც გამოიტანა დადგენილება.

საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვს დასაბეგრი ობიექტის სრულად განსაზღვრის მიზნით განახორციელონ სავაჭრო და სხვა საწარმოებში, აგრეთვე ინდივიდუალურ მეწარმეთაგან საქონლის (პროდუქციის) საკონტროლო შესყიდვა.

საქონლის (პროდუქციის) საკონტროლო შესყიდვა წარმოადგენს ფაქტიური კონტროლის მეთოდს. ვინაიდან, მოცემული მეთოდი მიეკუთვნება მტკიცებულებათა შეგროვების მეთოდებს, მისი ჩატარებისა და გაფორმების წესი მკაფიოდ უნდა იყოს

განსაზღვრული. კონტროლის ეს მეთოდი გამოიყენება საგადასახადო ორგანოების მიერ დასაბეგრი ობიექტის სრულად განსაზღვრის მიზნით. საკონტროლო შესყიდვის შედეგები უნდა გაფორმდეს იმავე წესით, როგორც საგადასახადო შემოწმების აქტი.

საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ ბანკებიდან და სხვა საკრედიტო დაწესებულებებიდან სამსახურებრივი მიზნებისათვის მიიღონ მონაცემები, ცნობები, აგრეთვე დოკუმენტები სამეწარმეო საქმიანობის, შესამოწმებელი ორგანიზაციებისა და მოქალაქეების ანგარიშებზე რიცხული ფულადი სახსრების მდგომარეობისა და ოპერაციების შესახებ, კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

ბანკებიდან და სხვა საკრედიტო დაწესებულებებიდან მონაცემების, ცნობებისა და დოკუმენტების მიღება შესამოწმებელი ორგანიზაციებისა და მოქალაქეების ანგარიშებზე რიცხული ფულადი სახსრების მდგომარეობისა და ოპერაციების შესახებ შეზღუდულია „კომერციული ბანკების საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს 1996 წლის 28 თებერვლის კანონის მე-17 მუხლით. აღნიშნული მუხლის შესაბამისად, ცნობები იურიდიული პირებისა და ორგანიზაციების ანგარიშებზე რიცხული ფულადი სახსრების მდგომარეობისა და ოპერაციების შესახებ შეიძლება მიეცეთ საგადასახადო ორგანოებს მხოლოდ სასამართლოს გადაწყვეტილების საფუძველზე. ამით უზრუნველყოფილია კლიენტებისა და კორესპონდენტების საბანკო საიდუმლოების დაცვა ოპერაციებზე, ანგარიშებზე და ანაბრებზე.

2. გარდა ზემოაღნიშნულისა, საგადასახადო ორგანოებსა და უფლებამოსილ თანამდებობის პირებს უფლება აქვთ:

- *წერილობითი ფორმით შეტყობინების გავზავნის გზით პირს, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა გადასახადის გადამხდელი, მოსთხოვონ წარადგინოს შეტყობინებაში მითითებული ინფორმაცია.*

რა თქმა უნდა, აქ ლაპარაკია იმ ინფორმაციის მიღებაზე, რომლებსაც კავშირი აქვთ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრასთან ან კონკრეტული პირისათვის გადასახადის გადახდევინებასთან;

- *გადაიღონ ნებისმიერი დოკუმენტის ასლი.*

თუ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამდებობის პირი გამოიყენებს სხვა პირის მოწყობილობასა და მასალებს დოკუმენტიდან ამონაწერის ან ასლის მისაღებად, მაშინ საგადასახადო ორგანო ვალდებულია აღნიშნულ პირს გადაუხადოს ამ მოწყობილობის ან მასალის კომპენსაცია საბაზრო ფასის საფუძველზე;

- *ამოიღონ დოკუმენტი ან სხვა მასალა, რომელსაც კავშირი აქვს კანონიერ მიზნებთან დაკავშირებით საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრასთან.*

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 234-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელი ახდენს დოკუმენტის ან სხვა მასალის ამოღებას, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის

ან კონკრეტული პირისათვის გადასახადის გადახდევინების მიზნით, მაშინ საგადასახადო ორგანომ უნდა გადაიღოს ასლი ამ დოკუმენტიდან თუ სხვა მასალიდან და ორიგინალი დაუბრუნოს პირს შეძლებისდაგვარად მოკლე ვადაში;

● *დალუქოს დოკუმენტები ან სხვა მასალები.*

თუ პირი აცხადებს დოკუმენტის ან სხვა დამამტკიცებელი საბუთების ხელშეუხებლობას კანონის შესაბამისად, რომელთა ამოღება ან შესწავლა სურს საგადასახადო ორგანოს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის ან კონკრეტული პირისათვის გადასახადის გადახდევინების მიზნით, მაშინ ხელშეუხებლად გამოცხადებული მასალები თავსდება კონვერტში და ილუქება მათი მფლობელი პირების მიერ მანამ, სანამ პირი მიმართავდეს სასამართლოს იმის დასადგენად, არის თუ არა ეს მასალა ხელშეუხებელი. თუ სასამართლო დაადგენს, რომ დოკუმენტები და სხვა მასალები კანონის შესაბამისად არ არის ხელშეუხებელი, ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო ახდენს ამ დოკუმენტებისა და მასალების ამოღებას, იღებს ასლებს და ორიგინალს უბრუნებს პირს შეძლებისდაგვარად მოკლე ვადაში, თუ სასამართლოს გადაწყვეტილებით სხვა რამ არ იქნება გათვალისწინებული.

3. საგადასახადო ორგანოთა მოვალეობანი მოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლში.

საგადასახადო ორგანოები თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში ვალდებული არიან:

● *დაიცვან გადასახადის გადამხდელთა უფლებები და სახელმწიფოს ინტერესები, გააკონტროლონ გადასახადების გამოანგარიშების სისრულე და დროული გადახდა;*

● *უზრუნველყონ გადასახადის გადამხდელთა დროული აღრიცხვა, აწარმოონ დარიცხული და ბიუჯეტებსა და სპეციალურ ფონდებში გადახდილი გადასახადების აღრიცხვა; შეადგინონ გადახდილი გადასახადების ანგარიშგება.*

საგადასახადო დეპარტამენტი და მისი ორგანოები აწარმოებენ გადასახადის გადამხდელთა რეესტრს, რომლის წარმოების წესი განსაზღვრულია „გადასახადის გადამხდელთა რეგისტრაციის, სახელმწიფო რეესტრის წარმოების და საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭების შესახებ“ საქართველოს პრეზიდენტის 2002 წლის 37 აპრილის ბრძანებულებით დამტკიცებული დებულებით.

იურიდიული პირები და ფიზიკური პირები – მეწარმეები ვალდებული არიან მიმართონ საგადასახადო ორგანოს საიდენტიფიკაციო ნომრის მისაღებად რეგისტრაციიდან ან ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებიდან 10 დღის განმავლობაში.

გადასახადის გადამხდელთა თავისდროული და სრული აღრიცხვის მიზნით, კანონმდებლობა ითვალისწინებს მთელ რიგ გარანტიებს. საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის თანახმად, ბანკები და საბანკო ოპერაციების ცალკეულ სახეობათა შემსრულებელი სხვა ორგანიზაციები ვალდებული არიან ფიზიკურ და იურიდი-

ულ პირებს გაუხსნან საანგარიშსწორებო ანგარიშები იმ დოკუმენტის წარდგენის შემდეგ, რომელიც ადასტურებს საგადასახადო ორგანოების მიერ გადამხდელისათვის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭებას და აცნობოს საგადასახადო ორგანოს გადამხდელისათვის აღნიშნული ანგარიშის გახსნის შესახებ. ამ მოთხოვნათა შეუსრულებლობისათვის ბანკებისა და საკრედიტო დაწესებულებების ხელმძღვანელების მიმართ გამოიყენება ადმინისტრაციული ჯარიმა მინიმალური ხელფასის ათმაგი ოდენობით, ხოლო ბანკებსა და ცალკეულ სახეობათა საბანკო ოპერაციების განმახორციელებელ ორგანიზაციებს გადახდებთან ჯარიმა, ფინანსური სანქციის სახით, ასეთი ფიზიკური და იურიდიული პირების საანგარიშსწორებო და სხვა ანგარიშებზე შესრულებული გასავლის ოპერაციების თანხის 10 პროცენტის ოდენობით.

საგადასახადო ორგანოებში აღრიცხვის გარეშე საქმიანობის შემთხვევაში, საგადასახადო კოდექსის 223-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, გადამხდელს, გადახდება კუთვნილი გადასახადები და ჯარიმა იმავე ოდენობით. ამასთან, თუ გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებისაგან თავის არიდების მიზნით ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას სახელმწიფო რეგისტრაციის გარეშეც სასამართლო ორგანოებში, საგადასახადო ორგანოების უფლებამოსილი პირები აღნიშნული ფინანსური სანქციის გარდა (კუთვნილი გადასახადები და ჯარიმა იმავე ოდენობით) ადგენენ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა ოქმს და გადააგზავნიან სასამართლო ორგანოებში განსახილველად. საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 164-ე მუხლის თანახმად, სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელება სახელმწიფო რეგისტრაციის გარეშე იწვევს დაჯარიმებას 400-დან 500 ლარამდე.

საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან აწარმოონ დარიცხული და ბიუჯეტში (სპეციალურ ფონდებში) გადარიცხული გადასახადების, ასევე ფინანსური სანქციებისა და ადმინისტრაციული ჯარიმების ოპერატიულ-ბუღალტრული აღრიცხვა (თითოეული გადამხდელისა და გადასახადის სახეების მიხედვით).

აღნიშნული ფუნქცია თავისი შინაარსით ახლოსაა კონტროლის ფუნქციასთან. ორგანიზაციულად აღნიშნულ ფუნქციას ახორციელებენ საგადასახადო ორგანოების დამოუკიდებელი სტრუქტურული ერთეულები – მონაცემთა დამუშავების განყოფილებები (სამმართველოები).

აღრიცხვის მონაცემების საფუძველზე დგება ანგარიშგება ფაქტიურად აკრეფილი გადასახადების თანხების, ვადაგასული საგადასახადო დავალიანებების (ნარჩენების) და ა.შ. შესახებ.

ოპერატიულ-საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოების წესი განსაზღვრულია საქართველოს საგადასახადო დეპარტამენტის მიერ;

● *აწარმოონ სახელმწიფო საკუთრებაში გადასული ჩამორთმეული და უპატრონო ქონების აღრიცხვა, შეფასება და რეალიზაცია;*

● აწარმოონ სავალუტო ოპერაციების კონტროლი შესაბამის ორგანოებთან თანამშრომლობით.

საქართველოში სავალუტო კონტროლს ახორციელებს საქართველოს ეროვნული ბანკი.

საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ შეადგინონ ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმი სავალუტო ოპერაციების წესების დარღვევის გამოვლენის შემთხვევაში, კერძოდ ლიცენზიის გარეშე სავალუტო ოპერაციების წარმოებისა და მომსახურებისათვის და გადააგზავნონ კომპეტენციის მიხედვით სასამართლო ორგანოებში განსახილველად;

● დაუბრუნონ გადასახადის გადამხდელებს გადასახადების დარიცხულ თანხასთან შედარებით ზედმეტად გადახდილი თანხები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლის თანახმად, თუ გადასახადის გადახდილი თანხა აღემატება დარიცხულ თანხას, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია ზედმეტად გადახდილი თანხა ჩათვალოს გადასახადის გადამხდელის სხვა გადასახადების გადახდის ანგარიშში, ან გადასახადის გადამხდელის თანხმობის შემთხვევაში დარჩენილი ნაწილი ჩათვალოს მომავალი გადასახადების ანგარიშში, ან დარჩენილი თანხა დაუბრუნოს გადასახადის გადამხდელს 20 დღიან ვადაში მისი წერილობითი განცხადების მიღების დღიდან;

● დაიცვან გადასახადის გადამხდელთა შესახებ ინფორმაციის საიდუმლოება.

საგადასახადო ორგანოები და მათი ყველა მუშაკი ვალდებული არიან დაიცვან გადასახადის გადამხდელის შესახებ მონაცემთა საიდუმლოება, რომელიც მათთვის ცნობილი გახდა სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულებისას და უფლება აქვთ გადასცენ ცალკეული გადასახადის გადამხდელის შესახებ იდენტიფიცირებული ინფორმაცია მხოლოდ შემდეგ პირებს:

✓ საგადასახადო ორგანოების თანამშრომლებს – ამ უკანასკნელთა მიერ სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულების მიზნით;

✓ სამართალდამცავ ორგანოებს – იმ პირთა შესახებ, რომლებიც კანონით იდენტიფიცირებულია საგადასახადო სამართალდარღვევათა ჩადენისათვის, მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე;

✓ სასამართლოებს – გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების ან პასუხისმგებლობის განსაზღვრის მიზნით სასამართლოს წარმოებაში არსებულ საქმესთან დაკავშირებით;

✓ სხვა ქვეყნების საგადასახადო ორგანოებს – საერთაშორისო ხელშეკრულებათა მიხედვით;

✓ სახელმწიფო ფონდებს – სახელმწიფო ფონდების შესახებ კანონმდებლობით განსაზღვრული ფუნქციების აღსრულების მიზნით;

✓ საბაჟო ორგანოებს – საბაჟო კანონმდებლობის ადმინისტრირების მიზნით, აგრეთვე ორგანოებს, რომელთაც აქვთ გადასახადის ადმინისტრირების უფლება

საგადასახადო კოდექსის მიხედვით – ამ გადასახადების ადმინისტრირების მიზნით;

✓ სასამართლო აღმასრულებლებს – სასამართლო გადაწყვეტილების აღსრულების პროცესში;

✓ საქართველოს პარლამენტის გადასახადებისა და შემოსავლების და საფინანსო – საბიუჯეტო კომიტეტებს – საგადასახადო პოლიტიკის შემუშავებისა და განხორციელების მიზნით, მხოლოდ გადამხდელთა საგადასახადო ვალდებულებებისა და მათთან დაკავშირებულ ნაწილში.

საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები ვალდებული არიან დაიცვან სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულების დროს მიღებული ინფორმაციის საიდუმლოება და გამოიყენონ მხოლოდ იმ მიზნის მისაღწევად, რის გამოც ნებადართულია მათთვის ამ ინფორმაციის წარდგენა.

გადასახადის გადამხდელის შესახებ ინფორმაციას შეიძლება გაეცნოს სხვა პირი, თუ მისი თხოვნით გადასახადის გადამხდელი დაადასტურებს თავის თანხმობას პირადად ან წერილობით.

აღნიშნული წესები არ გამოიყენება საგადასახადო ინსპექციის უფროსის წლიური ანგარიშების მიმართ იმ გადასახადის გადამხდელთა ჩამონათვალის გამოქვეყნებისას, რომლებსაც დაეკისრათ გადასახადი და რომლებმაც დარიცხული გადასახადი არ გადაიხადეს სრულად, თუ გადაუხდელი თანხა აღემატება 10 ათას ლარს.

● *შეიმუშაონ დეკლარაციების და გადასახადის გამოანგარიშებასა და გადახდასთან დაკავშირებული დოკუმენტის ფორმები.*

დეკლარაციებისა და გადასახადების გამოანგარიშებასა და გადახდასთან დაკავშირებული დოკუმენტების ფორმებს შეიმუშავებს საქართველოს საგადასახადო დეპარტამენტი, რომელსაც ამტკიცებს საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრი გადასახადის გადამხდელები ვალდებული არიან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის დებულებათა მიხედვით საგადასახადო დეკლარაციები წარუდგინონ საგადასახადო ორგანოებს მხოლოდ იმ ფორმით, როგორც ეს საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს მიერ არის დადგენილი;

● *აწარმოონ საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტების შესწავლა, ანალიზი და შეფასება და შეიტანონ შესაბამისი წინადადებები საგადასახადო სამართალდარღვევათა გამომწვევი მიზეზებისა და პირობების აღმოსაფხვრელად;*

● *საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგანგებო ლეგიონის მეშვეობით აწარმოონ ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობა სისხლის სამართლის საპროცესო კანონმდებლობით დადგენილი წესით.*

საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგანგებო ლეგიონი წარმოადგენს სპეციალურ სამართალდამცავ ორგანოს მოკვლევისა და ოპერატიულ-სამძებრო ღონისძიებათა უფლებით. მისი ძირითადი ამოცანაა უზრუნველყოს საგადასახადო სფეროში სამართალდარღვევათა წინააღმდეგ ბრძოლა.

საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგანგებო ლეგიონი ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობას ახორციელებს საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კანონმდებლობითა და „ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი წესით;

- გამოავლინონ და აღკვეთონ სამართალდარღვევები, რომლებიც დაკავშირებულია გადასახადის გადაუხდელობასთან ან ჩადენილია მოგების (შემოსავლის) დამალვის ან შემცირებისა და სხვა დასაბეგრი ობიექტების დამალვის მიზნით, გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდება, აგრეთვე სხვა სამართალდარღვევები, რის შედეგადაც ზარალი ადგება სახელმწიფოს გადასახადების გადაუხდელობისა ან/და არასრული გადახდის გამო;

- უზრუნველყონ საგადასახადო საქმიანობის უსაფრთხოება, მის თანამშრომელთა დაცვა კანონსაწინააღმდეგო ხელყოფისაგან სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულებისას.

საგადასახადო ინსპექციების საქმიანობის უსაფრთხოებას, აგრეთვე სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულებისას მათი თანამშრომლების დაცვას კანონსაწინააღმდეგო ხელყოფისაგან უზრუნველყოფს საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგანგებო ლეგიონი, რომელიც როგორც ზევით აღინიშნა, წარმოადგენს სპეციალურ სამართალდამცავ ორგანოს მოკვლევისა და ოპერატიულ-სამძებრო ღონისძიებათა განხორციელების უფლებით;

- გამოავლინონ გადასახადისათვის თავის ამრიდებელი ფიზიკური და იურიდიული პირები.

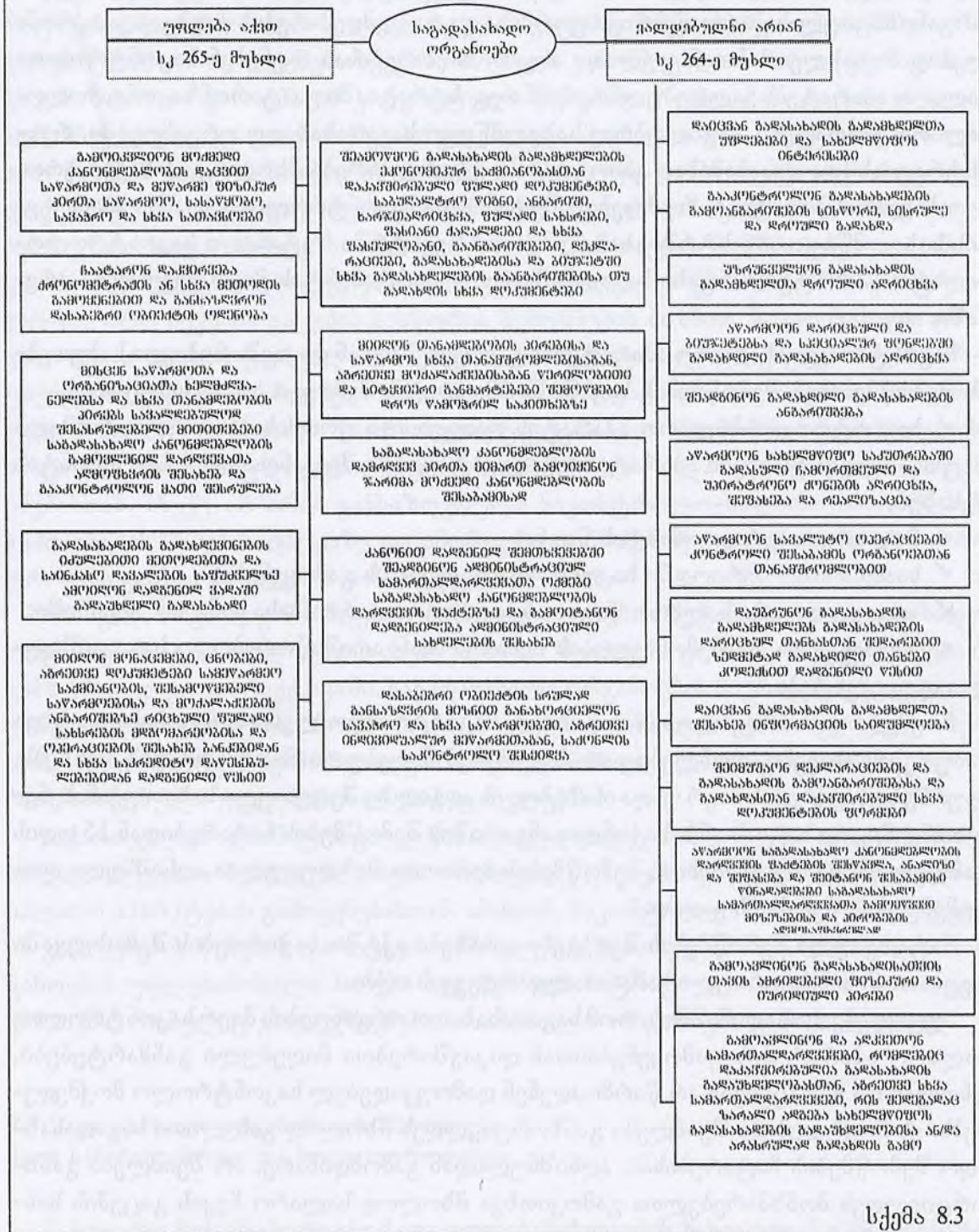
აღნიშნული ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფად საგადასახადო ორგანოების სტრუქტურაში გათვალისწინებულია გადასახადების აკრეფისა და ურჩ გამამხდელთა გამოვლენის სტრუქტურული ქვედანაყოფები, რომელთა უპირველეს ამოცანას გადასახადებისაგან თავის ამრიდებელი ფიზიკური და იურიდიული პირებს გამოვლენა წარმოადგენს (იხ. სქემა 8.3).

4. საგადასახადო ორგანოების უფლებები და მოვალეობები განსაზღვრულია სხვა საკანონმდებლო აქტებითაც. მაგალითად, „საქართველოს რესპუბლიკის მოსახლეობასთან ფულადი ანგარიშსწორების განხორციელებისას საკონტროლო-საკასო აპარატების გამოყენების შესახებ“ საქართველოს სახელმწიფო მეთაურის 1995 წლის 13 სექტემბრის ბრძანებულების შესაბამისად საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან:

- რეგისტრაციაში გაატარონ საკონტროლო-სალარო აპარატები;
- განახორციელონ კონტროლი საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვისა და მეურნე სუბიექტების მიერ ამონაგები თანხის სრული აღრიცხვისადმი;

- შეამოწმონ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენებასთან დაკავშირებული საბუთები, მიიღონ საჭირო ახსნა-განმარტებები, ცნობები და მონაცემები

საგადასახადო ორგანოების ძირითადი უფლებები და მოვალეობები



სქემა 8.3

შემოწმების დროს წამოჭრილ საკითხებზე;

- შეამოწმონ საკონტროლო-საღარი ჩეკების გაცემის სისწორე.

საქართველოს ტერიტორიაზე მოქმედი მეურნე სუბიექტები, მათი საკუთრების, ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმისა და დაქვემდებარების მიუხედავად, რომლებიც მოსახლეობასთან ფულადი ანგარიშსწორებისას იყენებენ საკონტროლო-საღარი აპარატებს ვალდებული არიან რეგისტრაციაში გაატარონ საკონტროლო-საღარი აპარატები ადგილობრივ სახელმწიფო საგადასახადო ორგანოებში. რეგისტრაციას (და შესაბამისად გამოყენებას) ექვემდებარება მხოლოდ ის საკონტროლო-საღარი აპარატები, რომლებიც შეტანილია საკონტროლო-საღარი აპარატების სახელმწიფო რეესტრში. სახელმწიფო რეესტრში შეტანილი საკონტროლო-საღარი აპარატების ნუსხა საგადასახადო დეპარტამენტის მიერ ქვეყნდება პრესაში.

საკონტროლო-საღარი აპარატების გამოყენებასთან დაკავშირებული საბუთების შემოწმებისას შემოწმების საგანს წარმოადგენს შემდეგი დოკუმენტები:

✓ საკონტროლო-საღარი აპარატის დადგენილი ფორმის პასპორტი, რომელშიც ასახულია ცნობები აპარატის ექსპლუატაციაში შეყვანისა და მისი რემონტის შესახებ;

✓ მოღარე-ოპერაციონისტის წიგნი;

✓ საანგარიშო პერიოდში საკონტროლო ლენტის გამოყენება;

✓ ყოველდღიური საღარი წიგნი ან ნაერთი საღარი (სასაქონლო) ანგარიში;

✓ ამონაგებისა და შემოსავლების შესახებ საანგარიშსწორებო და საგადასახადო დოკუმენტები.

მოქმედი კანონმდებლობის თანახმად, საკონტროლო ლენტა, ჩეკებისა და სხვა საბუთების ასლები, რომლებიც ადასტურებენ მიღებული ნაღდი ფულის თანხებს, მეურნე სუბიექტების მიერ უნდა ინახებოდეს ადგილზე შეფუთული სახით უკანასკნელი ინვენტარიზაციის ან სასაქონლო ანგარიშის შემოწმების ჩატარებიდან 15 დღის განმავლობაში. შესაბამისად, შემოწმების პერიოდი შეზღუდულია აღნიშნული დოკუმენტების შენახვის ვადით.

ჩატარებული შემოწმების შედეგები აისახება აქტში. საჭიროების შემთხვევაში დგება ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმი.

აუცილებელია აღინიშნოს, რომ საგადასახადო ორგანოების მიერ საკონტროლო-საღარი აპარატების გამოყენებასთან დაკავშირებით მიღებული განმარტებები, ცნობები და მონაცემები არ წარმოადგენენ დამოუკიდებელ საკონტროლო მოქმედებებს. ეს მოქმედებები შეიძლება განხორციელდეს მხოლოდ გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, არ შეიძლება განხორციელდეს მომხმარებელთა გამოკითხვა მხოლოდ საღარი ჩეკის გაცემის სისწორის გამოვლენის მიზნით.

საკონტროლო-საღარი აპარატების გამოყენების შესახებ მოქმედი კანონმდებლობა

საგადასახადო ორგანოების ვალდებულებათა წრეში ითვალისწინებს ვალდებულებას განხორციელონ კონტროლი საკონტროლო-საღარი აპარატების გამოყენების წესების დაცვაზე, მეურნე სუბიექტების მიერ ამონაგები თანხის სრულად აღრიცხვაზე, საკონტროლო-საღარი ჩეკების გაცემის სისწორეზე. აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ ორივე შემთხვევაში მოქმედი კანონმდებლობა არ აღჭურავს საგადასახადო ორგანოებს იმ კონკრეტული წესებით, რომლებიც აუცილებელია აღნიშნული ვალდებულების შესასრულებლად. მაგალითად, საკონტროლო-საღარი ჩეკების გაცემის სისწორის შემოწმება შეიძლება განხორციელდეს როგორც დოკუმენტური, ასევე ფაქტიური კონტროლის სხვადასხვა საკონტროლო მოქმედებების გზით: საღაროს რევიზიით, საკონტროლო შესყიდვით, მომხმარებელთა გამოკითხვით, საკონტროლო ლენტისა და ჩეკების დათვალიერებით და ა.შ. საკონტროლო-საღარი ჩეკების გაცემის სისწორის შემოწმების მიზნით, საგადასახადო ორგანო უნდა იყოს აღჭურვილი კონკრეტული საკონტროლო მოქმედების განხორციელების უფლებით. მოქმედი კანონმდებლობა საგადასახადო ორგანოებს ასეთი უფლებებით არ აღჭურავს. მათ მხოლოდ უფლება აქვთ შეამოწმონ გადამხდელის საბუთები, რომლებიც დაკავშირებულია საკონტროლო-საღარი აპარატების გამოყენებასთან. ასევე არ არის განსაზღვრული საკონტროლო-საღარი აპარატების გამოყენების წესების დაცვაზე და ამონაგები თანხის სრულად აღრიცხვაზე კონტროლის განხორციელების კონკრეტული ფორმები.

ამრიგად, მოქმედ კანონმდებლობაში ცვლილებების შეტანამდე, საგადასახადო ორგანოების აღნიშნული ვალდებულებები არ შეიძლება კანონიერი საფუძვლებით განხორციელდეს პრაქტიკაში. საგადასახადო ორგანოების მიერ დამოუკიდებლად კონტროლის ფორმების ამორჩევა დაუშვებელია, ვინაიდან აღმასრულებელი ხელისუფლების ორგანოებმა შეიძლება იმოქმედონ მხოლოდ მათთვის კანონმდებლობით მინიჭებული უფლებამოსილების ფარგლებში.

საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი ადგენს სამართალდარღვევათა შემადგენლობებს, რომლებიც დაკავშირებულია საკონტროლო-საღარი აპარატების გამოყენებასთან. ამასთან, საკონტროლო-საღარი აპარატების გამოყენების წესების დარღვევის გამოვლენის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოების უფლებამოსილი პირები ადგენენ ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმს, რომელიც გადაეგზავნება სასამართლო ორგანოებს განსახილველად.

8.7 საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები. მათი სამართლებრივი და სოციალური დაცვა

1. საჯარო მოსამსახურეები მათი უფლებამოსილების ხასიათიდან გამომდინარე შესაძლებელია დავყოთ მოხელეებად და დამხმარე მოსამსახურეებად.

საგადასახადო ორგანოების მოხელეებს, უპირველეს ყოვლისა, საგადასახადო ინსპექტორები მიეკუთვნებიან. საგადასახადო ორგანოების უფლებებისა და მოვალეობების ძირითადი მოცულობა სწორედ ამ პირების მიერ ხორციელდება.

საგადასახადო ინსპექტორები ახორციელებენ ყველა ძირითადი სახის სამუშაოს გადასახადის გადამხდელებთან – გადამხდელთა მომსახურებისა და საგადასახადო დეკლარაციების მიღებიდან დაწყებული გასვლითი საგადასახადო შემოწმებების ჩატარებით დამთავრებული. დღეისათვის საქართველოს საგადასახადო ორგანოები დაყოფილია ფუნქციონალური პრინციპით: მთელი რიგი ინსპექტორები ახორციელებენ მხოლოდ საგადასახადო შემოწმების ფუნქციას, ხოლო სხვები – იმ ფუნქციებს, რომლებიც დაკავშირებული არ არის გადამხდელებთან გასვლითი საგადასახადო შემოწმებების ჩატარებასთან (დეკლარაციების მიღება და კამერალური შემოწმება, გადამხდელთა მომსახურება, გადამხდელთა რეგისტრაცია და სხვა).

მთელი რიგი სპეციფიკური უფლებების განხორციელება (ადმინისტრაციული სახდელის დადება, დარიცხული გადასახადის გადახდის შეჩერება დავის განხილვის პერიოდში და სხვა) დაკავშირებულია საგადასახადო ორგანოს უფროსის ან უფროსის მოადგილის თანამდებობასთან.

საჯარო მოხელეებს მიეკუთვნებიან აგრეთვე საგადასახადო ორგანოების ოპერატიული შემადგენლობის მუშაკები (ფუნქციონალური მუშაკები) და სხვადასხვა სპეციალისტები: ბუღალტრები, იურისკონსულტები, პროგრამისტები და სხვა.

დამხმარე მოსამსახურეები უზრუნველყოფენ საჯარო მოხელეების სამსახურებრივ საქმიანობას. მათ მიეკუთვნებიან ტექნიკური მუშაკები (ტექნიკური მდივნები, ოპერატორები და სხვა).

2. საქართველოს საგადასახადო ორგანოების მუშაკებზე ვრცელდება საჯარო მოსამსახურეებისათვის წაყენებული საერთო მოთხოვნები.

სპეციფიკური მოთხოვნა მდგომარეობს იმაში, რომ საგადასახადო ორგანოებში უფლებამოსილ თანამდებობის პირებად შეიძლება დაინიშნონ მხოლოდ უმაღლესი ეკონომიკური და იურიდიული განათლების მქონე პირები, აგრეთვე სპეციალობით პრაქტიკული მუშაობის არანაკლებ 5 წლის სტაჟის მქონე საშუალო-სპეციალური ეკონომიკური განათლების მქონე პირები. ამასთან, საგადასახადო ორგანოებში თანამდებობებზე შეიძლება დაინიშნონ მხოლოდ კონკურსის (ტესტირების) საფუძველზე მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად.

საგადასახადო ორგანოების მოხელეთა შესარჩევი კონკურსის (ტესტირების) ჩატარების წესის შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო ორგანოების მოხელეთა კონკურსი (ტესტირება) შედგება საკვალიფიკაციო გამოცდისა და კანდიდატთა შესარჩევი კონკურსისაგან.

საგადასახადო ორგანოების მოხელეთა საკვალიფიკაციო გამოცდის ჩაბარების უფლება ეძლევა საქართველოს მოქალაქეს 21 წლის ასაკიდან, თუ მას აქვს უმაღ-

ლესი იურიდიული ან ეკონომიკური განათლება, აგრეთვე პირს, რომელსაც აქვს საშუალო-სპეციალური ეკონომიკური განათლება და სპეციალობით პრაქტიკული მუშაობის არანაკლებ 5 წლის გამოცდილება და ფლობს სახელმწიფო ენას.

საგადასახადო ორგანოების მოხელეთა საკვალიფიკაციო გამოცდას ნიშნავს საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრი, რისთვისაც საკვალიფიკაციო გამოცდის ჩატარებამდე არაუგვიანეს ორი კვირისა ოფიციალურ ბეჭდვით ორგანოში ქვეყნდება შესაბამისი განცხადება გამოცდის დანიშვნის შესახებ.

საკვალიფიკაციო გამოცდა ტარდება სახელმწიფო ენაზე ტესტური ფორმით საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის მიერ დამტკიცებული საკვალიფიკაციო-საგამოცდო პროგრამის შესაბამისად.

ტესტური გამოცდის შემდეგ, ტესტურ გამოცდაზე გამსვლელ ქულას ადგენს საკონკურსო-საატესტაციო კომისია, არსებული ვაკანტური ადგილებისა და დაგროვილ ქულათა საერთო რაოდენობის მიხედვით.

საკვალიფიკაციო გამოცდაზე გამარჯვებულ კანდიდატს უფლება აქვს მონაწილეობა მიიღოს საგადასახადო ორგანოების მოხელეთა შესარჩევ კონკურსში. შესარჩევი კონკურსის ჩატარება და კონკურსში გამარჯვებული კანდიდატების დანიშვნა ხორციელდება „საჯარო სამსახურის შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი წესით.

საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებს ეკრძალებათ პროფესიულ ვალდებულებათა შესრულება იმ გადამხდელის მიმართ, რომელთანაც თანამშრომელი ნათესაურ კავშირშია ან რომლის მიმართაც ამ თანამშრომელს ან მის ნათესავს აქვს პირდაპირი ან არაპირდაპირი ფინანსური ინტერესი. ამასთან, საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელს ეკრძალება კანონმდებლობით დადგენილი წესით მისთვის დაკისრებული ვალდებულების ან მინდობილი უფლებამოსილების გადაცემა სხვა თანამშრომლისათვის.

3. საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს სისტემის თანამშრომლებისათვის „სახელმწიფო სპეციალური წოდებების შესახებ“ საქართველოს 2000 წლის 5 დეკემბრის კანონით დადგენილია შემდეგი სპეციალური წოდებები:

- საშუალო სპეციალური წოდება – უმცროსი ინსპექტორი, III კლასის ინსპექტორი, II კლასის ინსპექტორი, I კლასის ინსპექტორი;
- უფროსი სპეციალური წოდება – III კლასის მრჩეველი, II კლასის მრჩეველი, I კლასის მრჩეველი;
- უმაღლესი სპეციალური წოდება – საგადასახადო შემოსავლების სახელმწიფო მრჩეველი და საგადასახადო შემოსავლების მთავარი სახელმწიფო მრჩეველი.

საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის სისტემის მოსამსახურეთა სპეციალურ წოდებას წინ ემატება სიტყვა „საგადასახადო სამსახურის“, ხოლო საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საბაჟო

დეპარტამენტის სისტემის მოსამსახურეთა სპეციალურ წოდებას წინ ემატება სიტყვა „საბაჟო სამსახურის“.

მორიგი სპეციალური წოდების მისანიჭებლად დაწესებულია სპეციალურ წოდებათა სამსახურის ვადები. ამასთან, უმაღლესი სპეციალური წოდების მინიჭებისას სამსახურის ვადები არ განისაზღვრება.

სპეციალური წოდების მინიჭების წესი განსაზღვრულია „საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს სისტემის საჯარო მოსამსახურეთათვის სახელმწიფო სპეციალური წოდების მინიჭების შესახებ“ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის 2002 წლის 12 მარტის ბრძანებით დამტკიცებული დებულებით.

საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებზე ვრცელდება პოლიციის თანამშრომელთა სოციალური დაცვის გარანტიები, რომლებიც განსაზღვრულია „პოლიციის შესახებ“ საქართველოს კანონით. კერძოდ, საგადასახადო ინსპექციის თანამშრომლისათვის დადგენილია ორმოცდაერთ საათიანი სამუშაო კვირა და არანორმირებული სამუშაო დღე; საგადასახადო ინსპექციის თანამშრომელი ექვემდებარება სავალდებულო სახელმწიფო დაზღვევას და სხვა.

საგადასახადო ორგანოების თანამშრომელთა მატერიალური წახალისების მიზნით საგადასახადო ორგანოებში შექმნილია მატერიალური წახალისებისა და მატერიალურ-ტექნიკური უზრუნველყოფის ფონდი, რომელიც იქმნება საგადასახადო ორგანოების მიერ კონტროლირებადი შემოსავლების მიხედვით სახელმწიფო ბიუჯეტსა და სპეციალურ ფონდებში ფაქტიურად ჩარიცხული თანხების 3 პროცენტის ოდენობითა და ბიუჯეტისა და სპეციალური ფონდების სასარგებლოდ დამატებით დარიცხული და ჩარიცხული თანხების 10 პროცენტის ოდენობით.

საგადასახადო ორგანოთა მატერიალური წახალისებისა და მატერიალურ-ტექნიკური უზრუნველყოფისათვის სახსრების ხარჯვის წესს ადგენს საქართველოს პრეზიდენტი.

8.8 საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს უფლებამოსილება საგადასახადო სფეროში

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო და მისი ორგანოები წარმოადგენენ საგადასახადო კანონმდებლობით რეგულირებადი ურთიერთობების მონაწილეებს. ამასთან, საფინანსო ორგანოები არ მიეკუთვნებიან საგადასახადო ორგანოებს და შესაბამისად მათზე არ ვრცელდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული საგადასახადო ორგანოებისა და მათი თანამდებობის პირების უფლებები, ვალდებულებები და პასუხისმგებლობა. საფინანსო ორგანოებს არ შეუძლიათ განახორციელონ საკონტროლო მოქმედებები გადასახადის გადამხდელთა

მიმართ და გამოიყენონ პასუხისმგებლობის ზომები საგადასახადო სამართალდარღვევებისათვის. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო მოქმედებს თავისი კომპეტენციის ფარგლებში, რომელიც დადგენილია „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დებულების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს პრეზიდენტის 1997 წლის 8 სექტემბრის ბრძანებულებით დამტკიცებული დებულების შესაბამისად. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მთელი რიგი უფლებამოსილებანი დადგენილია საქართველოს საგადასახადო კოდექსით.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, ავტონომიური რესპუბლიკების ფინანსთა სამინისტროები, მხარეების, ქალაქებისა და რაიონების საფინანსო ორგანოები, აგრეთვე სამინისტროს დაქვემდებარებული საქვეუწყებო დაწესებულებები და ორგანიზაციები შეადგენენ ქვეყნის ერთიან საფინანსო სისტემას.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო წარმოადგენს აღმასრულებელი ხელისუფლების სამთავრობო დაწესებულებას, რომელიც უზრუნველყოფს ერთიანი საფინანსო, საბიუჯეტო, საგადასახადო და საბაჟო პოლიტიკის გატარებას საქართველოში და ახორციელებს სახელმწიფო მმართველობას საფინანსო-საბიუჯეტო სფეროში.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო შეიმუშავებს სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტს და უზრუნველყოფს მისი საშემოსავლო და ხარჯვითი მუხლების შესრულებას.

საფინანსო ორგანოების მიერ ბიუჯეტის შესრულება არ ნიშნავს ბიუჯეტის შემოსავლების უზრუნველყოფას, გადასახადის გადამხდელთა მიმართ საკონტროლო მოქმედებისა და პასუხისმგებლობის ღონისძიებების გამოყენებას. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ ბიუჯეტის შესრულება ნიშნავს ბიუჯეტის ანგარიშებზე ჩარიცხული სახსრების მიმართ ოპერაციების წარმოებას. ხარჯვითი მუხლების შესრულება კი ნიშნავს საბიუჯეტო დაფინანსების პროცედურების განხორციელებას.

ამასთან, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო ვალდებულია დახვეწოს და სრულყოფს საბიუჯეტო სისტემა.

საბიუჯეტო შემოსავლების ძირითად წყაროს საგადასახადო შენატანები წარმოადგენენ. აღნიშნულთან დაკავშირებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ამოცანაა საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროსთან ერთად შეიმუშაოს წინადადებები საგადასახადო პოლიტიკის, საგადასახადო კანონმდებლობის განვითარებისა და საგადასახადო სისტემის სრულყოფისათვის.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემადგენლობაში მოქმედებს საგადასახადო პოლიტიკის დეპარტამენტი. აღნიშნული სტრუქტურული ერთეული უზრუნველყოფს საგადასახადო პოლიტიკის ძირითადი მიმართულებების შემუშავებას.

ამასთან, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ უნდა გაითვალისწინოს როგორც სახელმწიფოს ფისკალური ინტერესები, ასევე მატერიალური წარმოების განვითარების, სამეწარმეო აქტივობის გაფართოების, უცხოური ინვესტიციების მოზიდვის, სოციალური სფეროს (მეცნიერება, კულტურა, განათლება, ჯანდაცვა) ფუნქციონ-

ირების უზრუნველყოფის პერსპექტივები და ამით უზრუნველყოს მაქსიმალური ბალანსი გადასახადის გადამხდელების ინტერესებსა და ბიუჯეტის ინტერესებს შორის.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ამოცანაა განახორციელოს ფინანსური რესურსების კონცენტრაცია საქართველოს სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების პრიორიტეტული მიმართულების მიხედვით. ასეთი კონცენტრაცია შეიძლება განხორციელდეს როგორც პირდაპირი (საბიუჯეტო დაფინანსება, სახელმწიფო სესხების გაცემა), ასევე არაპირდაპირი სტიმულირებით (მაგალითად, საგადასახადო შეღავათების დაწესება სამეწარმეო საქმიანობის განსაზღვრული კატეგორიის სუბიექტებისათვის ან ამ საქმიანობის სახეებისათვის). საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო შეიმუშავებს გაუმართლებელი შეღავათების გაუქმებისა და ახალი შეღავათების შემოღების რეკომენდაციებს.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო მონაწილეობს საბაჟო გადასახადის განაკვეთისა და საბაჟო გადასახადის აკრეფის წესის შესახებ წინადადებების შემუშავებაშიც.

ისევე როგორც სხვა გადასახადებთან მიმართებაში, საბაჟო გადასახადის განაკვეთის დაწესებისას საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო უნდა დაიცვას იმპორტიორების (ექსპორტიორების), სახელმწიფოს, ადგილობრივი მწარმოებლების და მომხმარებლების ინტერესთა ბალანსი.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ამოცანაა ხელი შეუწყოს ადგილობრივი საქონლის წარმოებას. მაგალითად, საქართველოში იმპორტირებული სიგარეტი კონკურენციას უწევს სამამულო სიგარეტის მწარმოებლებს. ამიტომ, სიგარეტის იმპორტზე საბაჟო გადასახადები უნდა დადგინდეს, ერთის მხრივ, იმ ოდენობით, რომ მათი ფასი არ გახდეს სამამულო სიგარეტის ფასზე საგრძნობლად ნაკლები, რაც შეამცირებს სამამულო საქონელზე მოთხოვნილებას და მეორეს მხრივ, გადასახადი არ უნდა იყოს საგრძნობლად მაღალი, რათა იმპორტულ სიგარეტზე კვლავ დარჩეს მოთხოვნილება, ხოლო ადგილობრივი სიგარეტის მწარმოებლებს მიეცეთ თავიანთი პროდუქციის ხარისხის გაუმჯობესებისა და ფასების შემცირების სტიმული.

მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული სხვა ფაქტორიც. საბაჟო გადასახადების განაკვეთების ზრდის შემთხვევაში იმპორტიორები ცდილობენ თავი აარიდონ მის გადახდას და განახორციელონ საქონელის შემოტანა საბაჟო გაფორმების გარეშე. ასეთ შემთხვევაში კი ბიუჯეტი, საბაჟო გადასახადის ხარჯზე შემოსავლების ზრდის ნაცვლად ვერ მიიღებს საერთოდ ვერაფერს.

ზემოაღნიშნულის გარდა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო შეიმუშავებს საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადებიდან ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტებში ანარიცხების ნორმატივების შესახებ პროექტებს. ასეთი პროექტების შემუშავება ხორციელდება შესაბამისი ტერიტორიის სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების, საბიუჯეტო და საგადასახადო პოლიტიკის ძირითად მიმართულებებისა და ა.შ. საფუძველზე.

2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო გვევლინება „საგადასახადო მოლარედ“. მის შემადგენლობაში შედის საქართველოს სახაზინო დეპარტამენტის ერთიანი ცენტრალიზებული სისტემა.

სახელმწიფო საფინანსო რესურსების ცენტრალიზაციის შესახებ გადაწყვეტილება მიღებული იქნა 1996 წელს. ამ პერიოდამდე საბიუჯეტო ანგარიშების მომსახურებას ახორციელებდნენ კომერციული ბანკები. ბანკებიდან ხაზინაში ანგარიშების გადატანის აუცილებლობა ყველასათვის ნათელი იყო, ვინაიდან, საბიუჯეტო ანგარიშების მომსახურე კომერციული ბანკების გაკოტრების შემთხვევაში შესაძლებელი იყო სერიოზული ზიანი მიდგომოდა არა მხოლოდ რეგიონის, არამედ ქვეყნის საფინანსო ინტერესებს მთლიანობაში. გარდა ამისა, შემოწმებების შედეგად დგინდებოდა, რომ კომერციული ბანკები ხშირად არათავისდროულად რიცხავდნენ თანხებს ბიუჯეტების შესაბამის ანგარიშებზე.

ხაზინის ანგარიშებზე, რომელსაც უშუალოდ ემსახურება საქართველოს ეროვნული ბანკი, უნდა მოხვდეს ყველა საგადასახადო შემოსავალი და შემდეგ გაიხარჯოს საბიუჯეტო განაწესის შესაბამისად. ხაზინის ძირითადი ამოცანაა სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულების კონტროლი.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო იღებს ინფორმაციას ტერიტორიული ბიუჯეტების შესრულების შესახებ. ასეთი ინფორმაცია სავალდებულოა საფინანსო ორგანოებისათვის მომდევნო წლის საქართველოს და ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტების პროექტების მომზადებისათვის, აგრეთვე დაწესებული ადგილობრივი გადასახადებისა და არსებული შეღავათების ეფექტურობის ანალიზისათვის.

3. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის აღსრულების მიზნით საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის მიერ გამოცემული ინსტრუქციები უნდა შეთანხმდეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 227-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების მიზნით, საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტრო შეიმუშავებს და ამტკიცებს ინსტრუქციებს, რომლებიც შეთანხმებული უნდა იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან. ამასთან, ინსტრუქციების შეთანხმება სავალდებულოა. შეთანხმების არარსებობა ნიშნავს, რომ შესაბამისი ინსტრუქციები მიღებულია კანონის მოთხოვნათა დარღვევით და შესაბამისად არ წარმოშობენ არავითარ უფლებებსა და ვალდებულებებს გადასახადის გადამხდელებისათვის და საგადასახადო ორგანოებისათვის.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ფუნქციას შემოსავლებისა და ქონების ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების თაობაზე სახელმწიფოთაშორისო შეთანხმებების დადების შესახებ სხვა სახელმწიფოს უფლებამოსილ ორგანოებთან მოლაპარაკების განხორციელება წარმოადგენს. საქართველოს

ფინანსთა მინისტრი აღნიშნულ შეთანხმებებს ხელს აწერს საქართველოს პრეზიდენტის რწმუნებით.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, მისი ფუნქციების შესაბამისად, გააჩნია კიდეც სხვა უფლებები საგადასახადო სფეროში, რომლებიც განსაზღვრულია მოქმედი კანონმდებლობით.

თავი IX

გადასახადის გადამხდელის უფლებები და ვალდებულებები.
გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვა

9.1. გადასახადის გადამხდელის ცნება და სახეები

1. გადასახადის გადამხდელები წარმოადგენენ საგადასახადო ურთიერთობების სუბიექტებს, რომლებსაც საკუთარი საშუალებების ხარჯზე კანონის ძალით აკისრიათ გადასახადების გადახდის ვალდებულება.

აღნიშნული განსაზღვრებიდან გამომდინარე შეიძლება გამოვყოთ გადასახადის გადამხდელების დამახასიათებელი ნიშნები.

● გადასახადის გადამხდელები წარმოადგენენ საგადასახადო სამართლის სუბიექტებს, რომლებიც შეიძლება არ დაემთხვეს სამართლის სხვა დარგების სუბიექტების ცნებას.

ტრადიციულად გადასახადის გადამხდელებს წარმოადგენენ ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომელთა სტატუსი განსაზღვრულია სამოქალაქო კანონმდებლობით. გარდა ამისა, გადასახადის გადამხდელთა სხვა კატეგორიები გათვალისწინებულია მხოლოდ საგადასახადო კანონმდებლობით. მათ მიეკუთვნებიან ფილიალები და სხვა განცალკევებული ქვედანაყოფები, რომლებიც წარმოადგენენ საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი იურიდიული პირების სტრუქტურულ ქვედანაყოფებს, აქვთ ცალკე ბალანსი და საანგარიშსწორებო ან სხვა ანგარიში, აგრეთვე უცხოელი ფიზიკური პირის ან უცხოური საწარმოს მუდმივი დაწესებულებები.

უცხოელი ფიზიკური პირის ან უცხოური საწარმოს მუდმივი დაწესებულების საგადასახადო სტატუსი საკმაოდ პირობითია და დამოკიდებულია სხვადასხვა ფაქტორებზე. საერთო წესის შესაბამისად, უცხოელი ფიზიკური პირის ან უცხოური საწარმოს მუდმივ დაწესებულებაში იგულისხმება ნებისმიერი ადგილი, საიდანაც რეგულარულად ხორციელდება სამუშაოების შესრულებასთან, მომსახურების გაწევასთან და საქონლის მიწოდებასთან დაკავშირებული საქმიანობა.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, საზღვარგარეთის ცალკეული ქვეყნების კანონმდებლობით გადასახადის გადამხდელს წარმოადგენს ოჯახი მთლიანობაში და არა ცალკეული ფიზიკური პირი. ცალკეულ ქვეყნებში დამოუკიდებელი გადასახადის გადამხდელს წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელთა კონსოლიდირებული ჯგუფი. ეს ნიშნავს, რომ ურთიერთდაკავშირებული საწარმოების ჯგუფები გადიან კონსოლიდირებულ გადასახადებს. აღნიშნულ შემთხვევაში არ დაიბეგრება ის საშუალებები და ქონება, რომელიც მოძრაობს ამ ჯგუფის (მაგალითად, კონცერნის) ფარგლებში.

- გადასახადის გადამხდელები წარმოადგენენ ვალდებულ სუბიექტებს, რომელთა ძირითად ვალდებულებას წარმოადგენს გადასახადების გადახდა.

- გადასახადის გადამხდელები წარმოადგენენ იმ პირებს, რომლებიც იხდიან გადასახადებს საკუთარი საშუალებების ხარჯზე.

მოცემულ შემთხვევაში იგულისხმება, რომ გადასახადების გადახდა წარმოებს იმ საშუალებების ხარჯზე, რომელიც ეკუთვნის გადასახადის გადამხდელს. გადასახადების გადახდა შესაძლებელია შემოსავლის გაცემის წყაროსთან გადასახადის დაკავების გზით ან უშუალოდ გადასახადის გადამხდელის მიერ. აღნიშნულთან დაკავშირებით გადასახადის გადამხდელი უნდა განვასხვავოთ *გადასახადის მატარებლისაგან*. „გადასახადის მატარებლის“ ცნება გამოიყენება ძირითადად ეკონომიკური ასპექტით. გადასახადის მატარებელი არის პირი, რომელსაც საბოლოო ჯამში აწვება გადასახადით დაბეგვრის სიმძიმე, ე.ი. საბოლოო ჯამში ბიუჯეტში გადასახადის გადახდა წარმოებს აღნიშნული პირის ხარჯზე. მაგალითად, არაპირდაპირი გადასახადების მატარებელს წარმოადგენს საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) საბოლოო მომხმარებელი.

საკანონმდებლო აქტები ადგენენ გადასახადის სუბიექტს და არა გადასახადის მატარებელს.

საკუთარი საშუალებების ხარჯზე გადასახადის გადახდის ვალდებულება არ ნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელმა გადასახადი უნდა გადაიხადოს უშუალოდ (ე.ი. თავისი ანგარიშიდან ან ნაღდი ფულადი საშუალებებით). გადასახადის გადამხდელის სახელით გადასახადი შეიძლება გადახდილი იქნეს სხვა პირის, მაგალითად, წარმომადგენლის მიერაც.

არ არსებობს უნივერსალური გადასახადის გადამხდელი. თითოეულ გადასახადთან მიმართებაში დგინდება კონკრეტულ პირთა წრე, რომლებიც ვალდებული არიან გადაიხადონ იგი.

2. გადასახადის გადამხდელთა კლასიფიკაცია შესაძლებელია განვახორციელოთ სხვადასხვა საფუძვლებით.

უპირველეს ყოვლისა, გადასახადის გადამხდელები შეიძლება დავყოთ *ფიზიკურ და იურიდიულ პირებად*.

ამასთან, გადასახადის გადამხდელი შეიძლება იყოს, როგორც ერთი პირი, ასევე ცალკეულ ქვეყნებში ფიზიკურ პირთა ჯგუფიც – ოჯახი. ფიზიკური პირები შეიძლება დავყოთ მეწარმეებად და დაქირავებით მომუშავე ფიზიკურ პირებად (დაქირავებულებად).

ფიზიკური პირი ითვლება *მეწარმედ*, თუ ის არის ინდივიდუალური მეწარმე „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის შესაბამისად და თუ ის დამოუკიდებლად და თავისი რისკით ეწევა სამეწარმეო საქმიანობას იურიდიული პირის წარმოქმნის გარეშე.

საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის დაქირავებულად ითვლება ის ფიზიკური პირი, რომელიც:

- ასრულებს ვალდებულებებს იმ ურთიერთობათა ფარგლებში, რომელთა რეგულირებაც ხდება შრომის კანონთა კოდექსით ან „საჯარო სამსახურის შესახებ“ საქართველოს კანონით;

- ასრულებს ვალდებულებას, დაკავშირებულს შეიარაღებულ ძალებში, სამართალდამცავ ან მასთან გათანაბრებულ ორგანოებში სამსახურთან;

- ასრულებს საწარმოს ან ორგანიზაციის დირექტორის მოვალეობას.

იურიდიული პირები წარმოადგენენ დამოუკიდებელ გადასახადის გადამხდელებს. ამასთან, მათი ფილიალები და სხვა განცალკევებული ქვედანაყოფები, რომლებსაც აქვთ ცალკე ბალანსი და საანგარიშსწორებო ან სხვა ანგარიში ასევე შეიძლება წარმოადგენდნენ გადასახადის გადამხდელებს. უცხოური იურიდიული პირები, როგორც გადასახადის გადამხდელები, ძირითადად გვევლინებიან *მუდმივი დაწესებულებების სახით*.

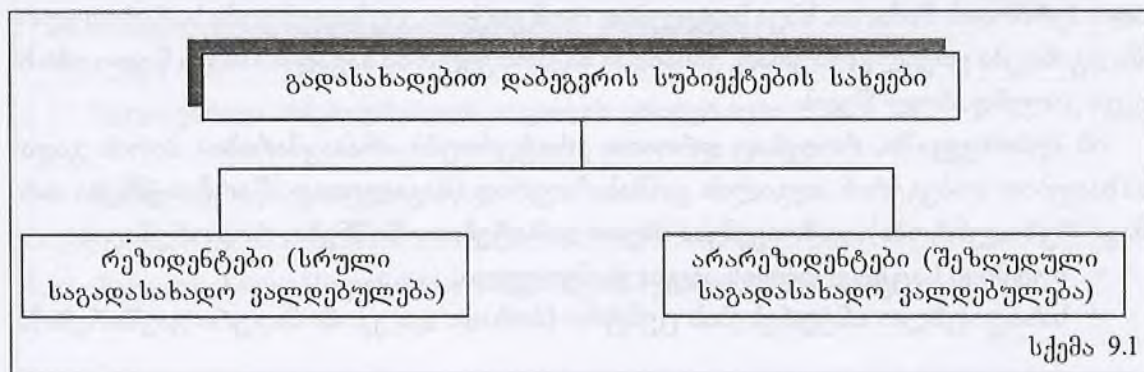
საჯარო სამართლის სხვა დარგებისაგან განსხვავებით, სადაც განმსაზღვრელს წარმოადგენენ პირისა და სახელმწიფოს პოლიტიკურ-სამართლებრივი ურთიერთობები, საგადასახადო სამართალში, უპირველეს ყოვლისა, მხედველობაში მიიღება გადასახადის გადამხდელისა და სახელმწიფოს ეკონომიკური კავშირები.

გადასახადის გადამხდელისა და სახელმწიფოს ეკონომიკური ურთიერთობები განისაზღვრება მუდმივი ადგილსამყოფელის (რეზიდენტობის) პრინციპის მეშვეობით, რომლის თანახმადაც გადასახადის გადამხდელებს ყოფენ პირებად, რომლებსაც:

- ✓ გააჩნიათ მუდმივი ადგილსამყოფელი განსაზღვრულ სახელმწიფოში (რეზიდენტები);

- ✓ არ გააჩნიათ მასში მუდმივი ადგილსამყოფელი (არარეზიდენტები) (იხ. სქემა 9.1).

გადასახადის გადამხდელთა ამ ორ ჯგუფს შორის მნიშვნელოვანი განსხვავება მდგომარეობს იმაში, რომ გადასახადებით დაბეგვრას ექვემდებარება რეზიდენტი გადასახადის გადამხდელის შემოსავლები, რომლებიც მიღებულია, როგორც



მოცემული სახელმწიფოს ტერიტორიაზე, ასევე მის ფარგლებს გარეთ (სრული საგადასახადო ვალდებულება), ხოლო არარეზიდენტი გადასახადის გადამხდელის – მხოლოდ ის შემოსავლები, რომლებიც მიღებულია მხოლოდ მოცემულ სახელმწიფოში არსებული წყაროებიდან (შეზღუდული საგადასახადო ვალდებულება).

შემოსავლის წყაროში იგულისხმება საქმიანობა ან აქტივები, რომლებსაც მოაქვთ შემოსავალი (დაქირავებით მუშაობა, სამეწარმეო საქმიანობა, საავტორო უფლება, ქონება და ა.შ.). „შემოსავლის წყაროს“ ცნება არ უნდა გაგვივივოთ „გაცემის წყაროს“ ცნებასთან, ე.ი. პირთან, რომელიც ფაქტობრივად უხდის თანხას მეორე პირს.

რეზიდენტობის განსაზღვრის წესები არსებითად განსხვავდებიან გადასახადის გადამხდელ ფიზიკურ და იურიდიულ პირებთან მიმართებაში.

რეზიდენტად ითვლება ფიზიკური პირი, რომელიც ფაქტობრივად იმყოფება საქართველოს ტერიტორიაზე 182 დღეზე მეტ ხანს ნებისმიერ 12 თვიან პერიოდში, რომელიც მთავრდება საგადასახადო წელს ან იგი საგადასახადო წლის განმავლობაში იმყოფებოდა უცხოეთში საქართველოს სახელმწიფო სამსახურში.

საქართველოს ტერიტორიაზე ფაქტობრივი ყოფნის დროდ არ ჩაითვლება ის დრო, რომლის განმავლობაშიც ფიზიკური პირი იმყოფებოდა საქართველოში:

- როგორც პირი, რომელსაც ჰქონდა დიპლომატიური სტატუსი, ან როგორც ასეთი პირის ოჯახის წევრი;

- როგორც თანამშრომელი საერთაშორისო ორგანიზაციისა, ან როგორც პირი, რომელიც იმყოფებოდა უცხო ქვეყნის სახელმწიფო სამსახურში, ან/და როგორც ასეთი პირის ოჯახის წევრი, გარდა საქართველოს მოქალაქეებისა;

- მხოლოდ უცხოეთის ერთი სახელმწიფოდან მეორე სახელმწიფოში გადაადგილებისას საქართველოს ტერიტორიის გავლით.

საქართველოში ყოფნის დღედ ითვლება დღე, რომლის განმავლობაშიც ფიზიკური პირი ფაქტობრივად იმყოფებოდა საქართველოს ტერიტორიაზე, მიუხედავად ამ ყოფნის ხანგრძლივობისა.

საქართველოს არარეზიდენტად ითვლება ფიზიკური პირი, რომელიც არ არის საქართველოს რეზიდენტი.

რეზიდენტის ან არარეზიდენტის სტატუსის დადგენა ხდება ყოველი საგადასახადო პერიოდის მიმართ. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, რეზიდენტობა საქართველოში დგინდება ყოველწლიურად, ვინაიდან საქართველოში საგადასახადო წელი ემთხვევა კალენდარულ წელს.

იმ შემთხვევაში, როდესაც დროითი კრიტერიუმი არასაკმარისია პირის გადასახადებით დაბეგვრის ადგილის განსაზღვრად (მაგალითად, წარმოიქმნება ორმაგი რეზიდენტობა), გამოიყენება ისეთი დამატებითი ნიშნები, როგორებიცაა:

- ✓ მუდმივი საცხოვრებლის ადგილსამყოფელი;
- ✓ სასიცოცხლო ინტერესების ცენტრი (პირადი და ეკონომიკური კავშირები);

- ✓ ჩვეულებრივი საცხოვრებელი ადგილი;
- ✓ მოქალაქეობა.

ეროვნული კანონმდებლობითა და საერთაშორისო შეთანხმებებით ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ადგილის განსაზღვრისათვის დადგენილია აღნიშნული კრიტერიუმების მკაცრი თანმიმდევრობა. იმ შემთხვევაში, როდესაც აღნიშნული კრიტერიუმების თანმიმდევრული გამოყენების შედეგად მაინც შეუძლებელია განსაზღვროს სახელმწიფო, სადაც ადამიანს გააჩნია მუდმივი ადგილსამყოფელი, აღნიშნული საკითხი გადაწყდება დაინტერესებული სახელმწიფოების საფინანსო ან საგადასახადო ორგანოების მოლაპარაკების პროცესში (იხ. სქემა 9.2).

იურიდიული პირებისათვის რეზიდენტობის განსაზღვრის საფუძველს წარმოადგენენ შემდეგი კრიტერიუმები (ან მათი კომბინაციები):

- *ინკორპორაციის კრიტერიუმი*. იურიდიული პირი ითვლება ქვეყნის რეზიდენტად, თუ იგი მასში დაფუძნდა (დარეგისტრირდა).

რუსეთის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი ყველა იურიდიული პირი წარმოადგენს მის რეზიდენტს და ისინი მოგების გადასახადს იხდიან მათ მიერ რუსეთის ფედერაციაში და მის ფარგლებს გარეთ მიღებული მოგებიდან გამომდინარე, იმ შემთხვევაშიც კი თუნდაც ამ პირებს რუსეთის ფედერაციაში საერთოდ არ გააჩნდეთ არავითარი ბიზნესი.



ფიზიკური არსებობის კრიტერიუმი

+

⇓ ⇓ ⇓ ⇓ ⇓ ⇓ ⇓ ⇓ ⇓

- მუდმივი საცხოვრებლის ადგილსამყოფელის კრიტერიუმი
- სასიცოცხლო ინტერესების ცენტრის კრიტერიუმი
- ჩვეულებრივი საცხოვრებელი ადგილის კრიტერიუმი
- მოქალაქეობის კრიტერიუმი
- საგადასახადო (საფინანსო) ორგანოების ურთიერთშეთანხმებით

სქემა 9.2

● *იურიდიული მისამართის კრიტერიუმი.* იურიდიული პირი ითვლება ქვეყნის რეზიდენტად, თუ მან დაარეგისტრირა ამ ქვეყანაში თავისი იურიდიული მისამართი.

მაგალითად, საგადასახადო მიზნებისათვის კორპორაცია ითვლება რეზიდენტად საფრანგეთში, თუ იგი დარეგისტრირდა საფრანგეთში იურიდიული პირის სახით (ინკორპორირებულია) ან დაარეგისტრირა საფრანგეთში თავისი იურიდიული მისამართი.

● *ცენტრალური მმართველობისა და კონტროლის განხორციელების ადგილის კრიტერიუმი.* იურიდიული პირი ითვლება ქვეყნის რეზიდენტად, თუ ამ ქვეყნის ტერიტორიიდან ხორციელდება კომპანიის ცენტრალური (საერთო) ხელმძღვანელობა და მისი საქმიანობის კონტროლი.

მაგალითად, დიდ ბრიტანეთში რეზიდენტებად ითვლებიან კომპანიები, რომლებიც ინკორპორირებულნი არიან დიდ ბრიტანეთში, ასევე კომპანიები, რომლებიც დაფუძნებულნი არიან საზღვარგარეთ, თუ მათი ცენტრალური მმართველობისა და კონტროლის ორგანოები იმყოფება დიდ ბრიტანეთში. მაგალითად, თუ კომპანიის დირექტორთა საბჭოს სხდომები შედარებით ხშირად ტარდება დიდ ბრიტანეთში, კომპანია ითვლება ამ ქვეყნის რეზიდენტად.

● *კომპანიის მიმდინარე მმართველობის განხორციელების ადგილის კრიტერიუმი.* იურიდიული პირი ითვლება ქვეყნის რეზიდენტად, თუ მის ტერიტორიაზე იმყოფებიან კომპანიის მიმდინარე მმართველობის განმახორციელებელი ორგანოები (აღმასრულებელი დირექცია).

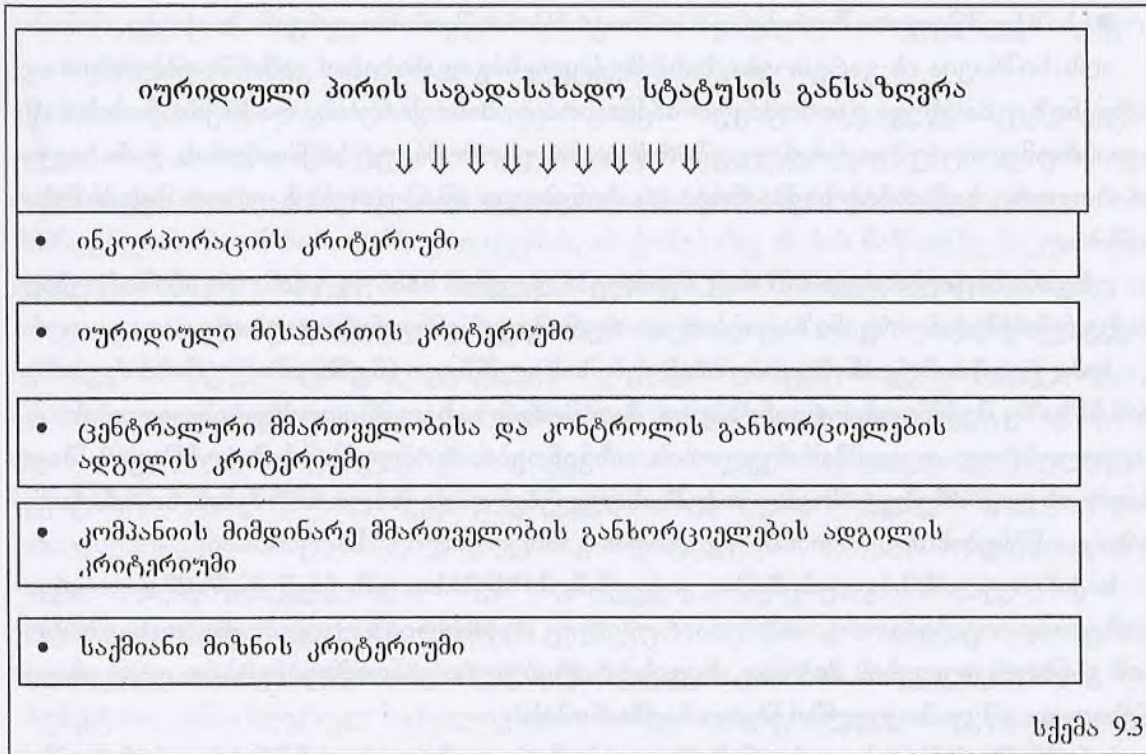
მაგალითად, პორტუგალიაში რეზიდენტად ითვლება კომპანია, თუ მისი სათაო ოფისი ან აღმასრულებელი დირექცია იმყოფება პორტუგალიაში.

● *საქმიანი მიზნის კრიტერიუმი.* იურიდიული პირი ითვლება ქვეყნის რეზიდენტად, თუ მისი საქმიანი ოპერაციების ძირითადი მოცულობა ხორციელდება ამ ქვეყნის ტერიტორიაზე (იხ. სქემა 9.3).

იტალიაში კომპანია ითვლება რეზიდენტად, თუ ამ ქვეყნის ტერიტორიაზე კომპანიას გააჩნია ფორმალური ან ფუნქციონალური შტაბ-ბინა ან ძირითადი საქმიანი მიზნების განხორციელება ხორციელდება იტალიის ტერიტორიაზე.

საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად, *საქართველოს საწარმო* (რეზიდენტად) ითვლება საწარმო, რომლის საქმიანობის ადგილი საქართველოა, ან რომლის მართვის ადგილი საქართველოშია.

ამასთან, *საწარმოს საქმიანობის ადგილად* ითვლება საწარმოს სახელმწიფო რეგისტრაციის (ინკორპორაციის ადგილი), ხოლო, თუ ასეთი არ არსებობს, – ადგილი, რომელიც მითითებულია საწარმოს სადამფუძნებლო დოკუმენტებში (წესდებაში, ხელშეკრულებაში, დებულებაში). *საწარმოს მართვის ადგილად* კი ითვლება ფაქტობრივი მართვის ადგილი, ანუ ადგილი, სადაც საწარმოს ხელმძღვანელობა ასრულებს მმართველობის ფუნქციას.



საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად, *უცხოურ საწარმო* (არარეზიდენტად) ითვლება საწარმო, რომლის საქმიანობის ადგილი არ არის საქართველო, ან რომლის მართვის ადგილი არ არის საქართველოში.

გადასახადის გადახდელები შეიძლება დაეცოთ საწარმოებად და ორგანიზაციებად. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის *საწარმოებად* ითვლება ის წარმონაქმნები, რომლებიც ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას ან შექმნილნი არიან ასეთი საქმიანობის განსახორციელებლად, კერძოდ:

- საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი იურიდიული პირები;
- უცხო ქვეყნების კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი კორპორაციები, კომპანიები, ფირმები და სხვა მსგავსი წარმონაქმნები;
- ფილიალები და სხვა განცალკევებული ქვედანაყოფები, რომლებიც წარმოადგენენ საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი იურიდიული პირების სტრუქტურულ ქვედანაყოფებს, აქვთ ცალკე ბალანსი და საანგარიშსწორებო ან სხვა ანგარიში.

ორგანიზაციებად ითვლება შემდეგი წარმონაქმნები:

- საზოგადოებრივი და რელიგიური ორგანიზაციები (გაერთიანებები), ფონდები, დაწესებულებები, ასოციაციები (კავშირები) და სხვა ორგანიზაციები, რომლებიც წარმოადგენენ არასამეწარმეო იურიდიულ პირებს საქართველოს კანონმდებლობით, ან შექმნილნი არიან და მოქმედებენ უცხო სახელმწიფოს კანონმდებლობის მიხედვით;

- სახელმწიფოთაშორისი და სამთავრობოთაშორისო ორგანიზაციები.

აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით თუ ორგანიზაცია ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას, მისი ქონებისა და საქმიანობის ნაწილი, რომელიც უშუალოდ უკავშირდება მის ეკონომიკურ საქმიანობას, განიხილება როგორც საწარმოს საქმიანობა და ქონება და დაიბეგრება საერთო წესის შესაბამისად.

ორგანიზაციები თავის მხრივ შეიძლება დავყოთ საბიუჯეტო ორგანიზაციებად, საქველმოქმედო ორგანიზაციებად და რელიგიურ ორგანიზაციებად.

საბიუჯეტო ორგანიზაციად ითვლება სახელმწიფო (მუნიციპალური) საკუთრების ბაზაზე შექმნილი ორგანიზაცია, მათ შორის სახელმწიფო ხელისუფლებისა და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოები, რომლებიც სახელმწიფოს მიერ მათთვის დაკისრებულ მოვალეობებს ასრულებენ დადგენილი ნორმების, ნორმატივებისა და წესების მიხედვით ბიუჯეტიდან გამოყოფილი სახსრებით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის *საქველმოქმედო ორგანიზაციად* ითვლება ორგანიზაცია, რომელიც შექმნილია საქველმოქმედო საქმიანობის განხორციელების მიზნით, რეგისტრირებულია კანონმდებლობით დადგენილი წესით და ეწევა საქველმოქმედო საქმიანობას.

ორგანიზაცია (მისი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის ან დასახელებისაგან დამოუკიდებლად) არ შეიძლება ჩავთვალოთ საქველმოქმედო ორგანიზაციად, თუ იგი:

- ისახავს პოლიტიკურ მიზნებს ან ეწევა პოლიტიკურ საქმიანობას, რომელიმე პოლიტიკური პარტიის, საზოგადოებრივი ორგანიზაციის (მოძრაობის) ან ცალკეული ფიზიკური პირის წინასაარჩევნო კომპანიაში პირდაპირი ან არაპირდაპირი მონაწილეობის ჩათვლით;

- ორგანიზაციის შემოსავლებს ან აქტივებს სარგებელი მოაქვს ამა თუ იმ პირისათვის, მათ შორის მისი ქონებისა და მომსახურების საფასურის სახით, გარდა მისი საქველმოქმედო საქმიანობის შედეგად მიღებული სარგებლისა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის *რელიგიურ ორგანიზაციად* ითვლება ორგანიზაცია, რომელიც შექმნილია რელიგიური საქმიანობის განხორციელების მიზნით და რეგისტრირებულია ასეთად კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

საქმიანობის სახეობიდან გამომდინარე, გადასახადის გადამხდელები შეიძლება დავყოთ *სამეწარმეო საქმიანობის* მიმდევარ გადასახადის გადამხდელებად და *არასამეწარმეო საქმიანობის* მიმდევარ გადასახადის გადამხდელებად.

სამეწარმეო საქმიანობის მიმდევარ გადასახადის გადამხდელებს მიეკუთვნებიან გადასახადის გადამხდელები, რომლებიც ახორციელებენ „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ საქმი-

ანობას, კერძოდ, ისეთ ეკონომიკურ საქმიანობას, რომელიც ხორციელდება სავაჭრო გარიგებების ან სხვა სამეურნეო ოპერაციების სახით.

არასამეწარმეო საქმიანობის მიმდევარ გადასახადის გადამხდელებს მიეკუთვნებიან გადასახადის გადამხდელები, რომლებიც ახორციელებენ მეორე პირისათვის საფასურის გადახდით ქონების (მ.შ. ფულადი სახსრების) დროებით მფლობელობაში, სარგებლობაში ან მართვაში გადაცემას, ამ ქონებაზე ან მის ნაწილზე საკუთრების უფლების გადაცემისა და მისი შემდგომი გასხვისების შესაძლებლობის გარეშე, თუ ასეთი გადაცემა არ განეკუთვნება ფინანსურ საქმიანობას და ქონების მიმღები პირისათვის არ წარმოშობს გადაცემული ქონების მიზნობრივ გამოყენებასთან დაუკავშირებელ დამატებით ვალდებულებებს ან ამ ქონების ფლობისათვის, გამოყენებისა და მართვისათვის ანაზღაურების გაცემასთან დაკავშირებულ ვალდებულებებს. არასამეწარმეო საქმიანობის მიმდევარ გადასახადის გადამხდელებს მიეკუთვნებიან: დაქირავებით მომუშავე ფიზიკური პირები; პირები, რომლებიც განათავსებენ ფულად სახსრებს ბანკებსა და სხვა საკრედიტო დაწესებულებებში; პირები, რომლებიც იჯარით გადაცემენ ქონებას; ფიზიკური პირები, რომლებიც დამოუკიდებლად ეწევიან „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-2 პუნქტით განსაზღვრულ სახელოვნებო, სამეცნიერო, სამედიცინო, საადვოკატო, სანოტარო, არქიტექტურულ, სააუდიტო, საკონსულტაციო და ა.შ. საქმიანობას და სხვა.

9.2. გადასახადის გადამხდელთა უფლებები და ვალდებულებები

1. გადასახადის გადამხდელის უფლებები დადგენილია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლით.

აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ გადასახადის გადამხდელის უფლებები და ვალდებულებები არ არის დამოკიდებული გადასახადის გადამხდელის სახეზე. მიუხედავად ამისა, სუბიექტთა ცალკეულ ჯგუფებს გააჩნიათ დამატებითი (სპეციფიკური) უფლებები და ვალდებულებები. მაგალითად, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი, რომელიც აწარმოებს დასაბეგრ ოპერაციას, ვალდებულია გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდებისთანავე და მისცეს მყიდველს საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდებიდან არა უგვიანეს მეორე დღეს. შესაბამისად, იმ პირს, რომელიც არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად, არა აქვს ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის უფლება. ამასთან, ცალკეული კატეგორიის გადამხდელებს უფლება აქვთ გადავიდნენ საგადასახადო ბაზის განსაზღვრისა და აღრიცხვის გამარტივებულ სისტემაზე, რის შედეგადაც მათ უწინდებათ დამატებითი ვალდებულებები.

2. გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებების წესის განსაზღვრას გააჩნია დიდი მნიშვნელობა, ვინაიდან გადამხდელის მიმართ პასუხისმგებლობის გამოყენება განპირობებულია სწორად კანონმდებლობით დადგენილი რაიმე ვალდებულების შეუსრულებლობასთან. ამასთან, გადასახადის გადამხდელი თავისი უფლებების დაცვისას, უპირველეს ყოვლისა, ეყრდნობა იმ ფაქტების მტკიცებულებას, რომ ესა თუ ის ვალდებულება მას არ გააჩნდა ან მოცემული ვალდებულება მის მიერ სათანადო წესითაა შესრულებული.

გადასახადის გადამხდელის უპირველეს და მთავარ ვალდებულებას *გადასახადის თავისდროული და სრულყოფილი გადახდა* წარმოადგენს. იგი წარმოიქმნება მისი საგადასახადო ვალდებულების ძალით. აღნიშნულთან დაკავშირებით მოცემული ვალდებულება უნივერსალურია და ვრცელდება ყველა გადასახადის გადამხდელზე. უშუალოდ გადასახადის გადამხდელის (და არა საგადასახადო აგენტის) მიერ გადასახადის გადახდის შემთხვევაში კანონმდებლობით დადგენილია დამატებითი მოთხოვნები. მაგალითად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია *გადასახადის გადახდის ვადის დადგომამდე შესაბამის საბანკო დაწესებულებაში წარადგინოს საგადასახადო დავალება* მისი საანგარიშსწორებო ან სხვა ანგარიშებიდან გადასახადის ბიუჯეტში გადარიცხვის თაობაზე.

გადასახადის გადამხდელის დანარჩენი ვალდებულებები შეიძლება განვიხილოთ, როგორც ფაქულტატური ვალდებულებები, ვინაიდან ისინი არ ვრცელდება გადასახადის ყველა გადამხდელზე. ამასთან, ისინი უზრუნველყოფენ გადასახადის გადამხდელის მთავარი ვალდებულების სათანადოდ შესრულებას.

გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია *აწარმოოს საბუღალტრო აღრიცხვა, შეადგინოს ანგარიშები საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შესახებ, უზრუნველყოს მათი შენახვა კანონმდებლობით დადგენილი ვადის განმავლობაში*. უნდა აღინიშნოს, რომ გადასახადების გამოსაანგარიშებლად ხშირ შემთხვევებში საჭიროა სპეციალური საგადასახადო აღრიცხვის წარმოება, რომელიც არ ემთხვევა საბუღალტრო აღრიცხვას. ამასთან, საბუღალტრო აღრიცხვა წარმოადგენს საგადასახადო აღრიცხვის ორგანიზაციის საფუძველს.

გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია *სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე*. ამასთან, იგი ვალდებულია სრულად აღრიცხოს მის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მათ დაწესებაზე, მიმდინარეობასა და შესრულებაზე.

გარდა ამისა, ეკონომიკური საქმიანობისათვის ქვეყნის შიგნით საქონლის მიწოდების შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია *გამოწეროს მკაცრი აღრიცხვის სასაქონლო ზედნადები საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს მიერ დადგენილი ფორმითა და წესით*.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 229-ე მუხლის თანახმად, ფიზიკური და იურიდიული პირი ვალდებულია შეადგინოს იმ ოპერაციების დოკუმენტაცია, რომლებიც მისი მხრიდან შეიძლება გახდეს:

- საგადასახადო ვალდებულებათა წარმოშობის საფუძველი;
- გადასახადის დაკავების ვალდებულების წარმოშობის საფუძველი;
- საინფორმაციო ანგარიშის წარდგენის ვალდებულებების წარმოშობის საფუძველი.

გადასახადის გადამხდელი ვალდებული არიან აწარმოონ ზემოაღნიშნული დოკუმენტაცია საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს ნორმატიული აქტებით განსაზღვრული წესით. ამასთან, თუ გადასახადის გადამხდელის ცალკეული დოკუმენტები უცხოურ ენაზეა შედგენილი და მათი შინაარსი საგადასახადო ორგანოსათვის გაუგებარია, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნის საფუძველზე, უზრუნველყოს მათი ქართულ ენაზე თარგმნა.

გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია წარუდგინოს საგადასახადო ორგანოებს დეკლარაციები და გადასახადების გამოსაანგარიშებლად საჭირო ინფორმაციები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებული არიან საგადასახადო ორგანოებს წარუდგინონ დეკლარაციები ამავე კოდექსით დადგენილ ვადებში, იმ ფორმითა და იმ ადგილზე, როგორც ეს საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს მიერ არის დადგენილი.

საგადასახადო დეკლარაციას ხელს აწერს გადასახადის გადამხდელი, ხოლო მისი არყოფნის, ან ქმედუუნარობის შემთხვევაში, მისი კანონიერი წარმომადგენელი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 231-ე მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი, რომელიც ახორციელებს ფიზიკური პირისათვის სამუშაოს, მომსახურების ღირებულების ანაზღაურებას, ვალდებულია საგადასახადო ორგანოს ერთი თვის ვადაში წარუდგინოს ინფორმაცია გადახდილი თანხების შესახებ, აგრეთვე ყველა ის ინფორმაცია, რომელსაც ითხოვს საგადასახადო ორგანო საგადასახადო კონტროლის განხორციელების კანონიერ მიზნებთან დაკავშირებით.

გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია დაუყონებლივ წერილობით აცნობოს საგადასახადო ორგანოს იურიდიული პირის ლიკვიდაციის თაობაზე. ამ ვალდებულებას გააჩნია პრინციპული მნიშვნელობა, ვინაიდან მასთანაა დაკავშირებული საგადასახადო ორგანოების შესაძლებლობა ჩაატარონ იურიდიული პირის დასკვნითი საგადასახადო შემოწმება, დაადგინონ საგადასახადო ვალდებულება და გაატარონ ყველა ღონისძიება მათი დაფარვის მიზნით.

გადასახადის გადამხდელი ვალდებული არიან მიმართონ საგადასახადო ორგანოს საიდენტიფიკაციო ნომრის მისაღებად რეგისტრაციიდან ან ეკონომიკური

საქმიანობის დაწყებიდან ათი დღის განმავლობაში. ამასთან, ისინი ვალდებული არიან მიუთითონ საგადასახადო ორგანოს მიერ მინიჭებული საიდენტიფიკაციო ნომერი საგადასახადო დეკლარაციასა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ სხვა დოკუმენტებში.

3. გადასახადის გადამხდელის უფლებები არც ისე მრავალრიცხოვანია, როგორც მისი ვალდებულებები. კანონმდებლობით გათვალისწინებულია მათი შემდეგი სახეები:

- გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს საგადასახადო ორგანოებს წარუდგინოს დოკუმენტები, რომლებიც ადასტურებენ საგადასახადო შეღავათების უფლებას. საგადასახადო ორგანოებს უფლება არა აქვთ უარი განუცხადონ გადასახადის გადამხდელს აღნიშნული დოკუმენტების წარდგენაზე;

- გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს გაეცნოს ჩატარებული შემოწმებების აქტებს. აღნიშნული უფლება წარმოადგენს დაცვის უფლების გარანტიას, ვინაიდან საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების კვალიფიცირებული გასაჩივრება შესაძლებელია მხოლოდ შემოწმების პერიოდში გამოვლენილი დარღვევების გაცნობის შემდეგ;

- გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს საგადასახადო ორგანოებს წარუდგინოს ახსნა-განმარტებები ჩატარებულ შემოწმებათა აქტების შესახებ, აგრეთვე გადასახადების გამოანგარიშებისა და გადახდის შესახებ. აღნიშნული უფლება ხელს უწყობს ადრეულ სტადიაზე სადაო საკითხების გადაწყვეტას, საქმის ადმინისტრაციულ ან სასამართლო ორგანოებში გასაჩივრებამდე მიყვანის გარეშე;

- გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს კანონით დადგენილი წესით გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოთა გადაწყვეტილებები. აღნიშნული უფლება წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის ძირითად გარანტიას;

- გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს საგადასახადო ორგანოების მეშვეობით ან სხვა გზით გაეცნოს მოქმედ საგადასახადო კანონმდებლობას. ამასთან, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან მიაწოდონ გადასახადის გადამხდელს დროული ინფორმაცია საგადასახადო კანონმდებლობაში შეტანილ ცვლილებათა შესახებ;

- გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს სამართალდამცავ და სხვა მაკონტროლებელ ორგანოებს, გარდა საგადასახადო ორგანოებისა, არ წარუდგინოს დოკუმენტები, რომლებიც დაკავშირებულია დასაბეგრი ობიექტების განსაზღვრასთან, გადასახადების გამოანგარიშებასთან და გადახდასთან, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსით ასეთი უფლებამოსილება გადაცემულია სხვა ორგანოებისათვის. აღნიშნული კიდევ ერთხელ ადასტურებს იმ ფაქტს, რომ საგადასახადო კონტროლს ფიზიკურ და იურიდიულ პირთა მიერ გადასახადების გამოანგარიშების სისწორესა და დროულად გადახდაზე, ისევე როგორც

გადასახადების ადმინისტრირებისა და მოკრების ყველა ასპექტზე, ახორციელებენ მხოლოდ საგადასახადო ორგანოები, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსით ასეთი უფლებამოსილება გადაცემულია სხვა ორგანოებისათვის (მაგალითად, ესქპორტ-იმპორტის დროს საექსპორტო-საიმპორტო ოპერაციებთან დაკავშირებულ გადასახადებზე კონტროლს ახორციელებენ საბაჟო ორგანოები, ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მესაკუთრეთა გადასახადზე – საგზაო დარგის მართვის ორგანოს მიერ შექმნილი სამსახური შინაგან საქმეთა სამინისტროსთან ერთად).

4. გადასახადის გადამხდელებსა და საგადასახადო სამსახურს შორის საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების პროცესში ურთიერთობების გაუმჯობესების მიზნით საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს მიერ შემუშავებული და გამოცემული *იქნა გადასახადის გადამხდელთა ქარტია*.

გადასახადის გადამხდელთა ქარტია მარტივი ენით დაწერილი მოკლე დოკუმენტია, რომელშიც გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და ვალდებულებების გარდა მოცემულია საგადასახადო სამსახურის მიერ გადამხდელთათვის გაწეული მომსახურების ძირითადი მიმართულებები, აგრეთვე ის პრინციპები, რომლითაც ხელმძღვანელობენ საგადასახადო ორგანოები გადამხდელებთან უპრობლემო ურთიერთობების დასამყარებლად. გადამხდელთათვის ქარტია ძირითადად წარმოადგენს სახელმძღვანელოს საგადასახადო ორგანოებთან ურთიერთობების საკითხებთან დაკავშირებით.

გადასახადის გადამხდელთა ქარტიით საქართველოს საგადასახადო სამსახური პირდება გადასახადის გადამხდელებს, რომ:

- დაიცავს ეთიკის ნორმებს, იმოქმედებს კეთილსინდისიერად და პატიოსნად;
- მათი დამოკიდებულება და მათი გადაწყვეტილება იქნება პროფესიონალური, სამართლიანი და ობიექტური;
- დაიცავს მათ შესახებ არსებული ინფორმაციის კონფიდენციალურობას და გამოიყენებს მას მხოლოდ კანონით გათვალისწინებულ შემთხვევებში;
- მკაცრნი იქნებიან მათ მიმართ, ვინც თავს არიდებს გადასახადებს;
- გადაახდევინებს გადასახადებს მხოლოდ კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით;
- ექნება თანასწორი დამოკიდებულება ყველა გადასახადის გადამხდელის მიმართ;
- დაეხმარება მათ გადასახადების გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ სწორი ინფორმაციის მიღებაში, აგრეთვე გაარკვევს მათ უფლებებსა და ვალდებულებებში;
- უსასყიდლოდ დაეხმარება საგადასახადო დეკლარაციებისა და კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა ანგარიშსწორების ფორმების შევსებაში, ხოლო საჭიროების შემთხვევაში მიაწვდის დეკლარაციებსა და ანგარიშების ფორმებს;

- გაუწევს კომპეტენტურ, დროულ და თანმიმდევრულ მომსახურებას და დაუყოვნებლივ უპასუხებს მათ წერილებსა და სატელეფონო ზარებს;
 - წინასწარ შეატყობინებს გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შესახებ და მისცემს დროს საჭირო დოკუმენტაციის მოსამზადებლად, თუ ისინი კეთილსინდისიერად ასრულებენ საგადასახადო ვალდებულებებს. შემოწმების დასრულების შემდეგ ოფიციალურად შეატყობინებს შემოწმების შედეგებს;
 - ნებისმიერი გადაუწყვეტი საკითხი, წინააღმდეგობა და ორაზროვნება საგადასახადო კანონმდებლობაში გაგებული იქნება მათ სასარგებლოდ;
 - მათი ყველა სავალდებულო ხასიათის განცხადება გადასახადის გადამხდელთა მიმართ განხორციელდება წერილობითი ფორმით.
- ქარტიის შესაბამისად გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვთ:
- ისარგებლონ საგადასახადო კანონმდებლობით მინიჭებული შეღავათებით;
 - დაესწრონ საგადასახადო შემოწმებას, გაეცნონ შემოწმების შედეგებს და შემოწმების დამთავრებისთანავე მიიღონ შემოწმების აქტის ასლი;
 - საგადასახადო ორგანოში წარადგინონ ახსნა-განმარტებები ჩატარებული შემოწმების აქტების, აგრეთვე გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის შესახებ;
 - კანონით დადგენილი პროცედურების მიხედვით შეიტანონ საჩივარი ან აპელაცია საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოტანილი გადაწყვეტილების ან ქმედების გამო, თუ ის მიაჩნიათ არასამართლიანად. ამასთან, თუ არ დააკმაყოფილებთ აღმინიშტრაციული გასაჩივრების შედეგები, შეუძლიათ მიმართონ სასამართლოს;
 - პირადად ან წარმომადგენლის მეშვეობით წარმოადგინონ თავიანთი ინტერესები საგადასახადო ორგანოებში;
 - მოითხოვონ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლის არაკანონიერი ქმედების შედეგად მიყენებული ზარალის (მათ შორის ხელიდან გაშვებული სარგებლის) ანაზღაურება კანონით დადგენილი წესით;
 - მოითხოვონ ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნება ან ჩათვლა.
- ქარტია ახსენებს გადასახადის გადამხდელს, რომ ისინი ვალდებული არიან:
- იყონ კეთილსინდისიერი და პატიოსნად ითანამშრომლონ საგადასახადო ორგანოებთან;
 - დადგენილ ვადებში გადაიხადონ საგადასახადო კანონმდებლობით დაწესებული გადასახადები;
 - საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით აწარმოონ აღრიცხვა-ანგარიშგება დადგენილი ფორმითა და წესით;
 - სწორად შეავსონ საგადასახადო დეკლარაციები და დროულად წარადგინონ საგადასახადო ორგანოებში სრული და ზუსტი ინფორმაცია.
- ამდენად, გადასახადის გადამხდელთა ქარტია არ წარმოადგენს ნორმატიულ აქტს და იგი უზრუნველყოფს მხოლოდ გადასახადის გადამხდელს იმ სტანდარტების

ცოდნაში, რასაც სთავაზობს მათ საგადასახადო სამსახური, აგრეთვე ასახავს გადასახადის გადამხდელთა უფლებებსა და ვალდებულებებს.

9.3. ცალკეული კატეგორიის გადამხდელის დაბეგვრის, აღრიცხვისა და ანგარიშგების გამარტივებული სისტემა

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ცალკეული კატეგორიის გადამხდელისათვის აწესებს დაბეგვრის, საგადასახადო ბაზის განსაზღვრისა და აღრიცხვის გამარტივებულ სისტემას. აღნიშნული სისტემა შეუძლიათ გამოიყენონ ფიზიკურმა და იურიდიულმა პირებმა, რომლებიც საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) რეალიზაციას უპირატესად ნაღდი ანგარიშსწორებით ახდენენ. აღნიშნული სისტემა არ გამოიყენება იმ გადასახადის გადამხდელთა მიმართ, რომლებიც მოგების გადასახადისა და საშემოსავლო გადასახადის მიზნებიდან გამომდინარე, ვალდებულნი არიან აღრიცხვა აწარმოონ დარიცხვის მეთოდის მიხედვით, აგრეთვე იმ პირთა მიმართ, რომლებიც რეგისტრირებულნი არიან დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელებად.

2. დაბეგვრის გამარტივებული სისტემა ძირითადად გამოიყენება ცალკეული კატეგორიის იმ ინდივიდუალური საწარმოებისათვის (მეწარმეებისათვის), რომელთა წლიური ერთობლივი შემოსავალი არ აღემატება 24 ათას ლარს.

ასეთ შემთხვევაში კანონით განსაზღვრული ცალკეული კატეგორიის ინდივიდუალური საწარმოები (მეწარმეები), საშემოსავლო გადასახადის ნაცვლად, ითვლებიან ერთიანი მინიმალური მიმდინარე გადასახდელის, ე.წ. პრეზუმფციული გადასახადის გადამხდელებად.

პრეზუმფციული გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც გამოითვლება როგორც სხვაობა კალენდარული წლის ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხას შორის. ერთობლივ შემოსავალში იგულისხმება ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც არ არის დაკავშირებული დაქირავებით მუშაობასთან.

ამრიგად, დაბეგვრის გამარტივებული სისტემის სუბიექტებს წარმოადგენენ პრეზუმფციული გადასახადის გადამხდელი ინდივიდუალური საწარმოები (მეწარმეები). პრეზუმფციული გადასახადის გადამხდელებს მიეკუთვნებიან პირები, რომლებიც ახორციელებენ საცალო და საბითუმო ვაჭრობას ფარდულებში, ჯიხურებში, ქუჩებში, ავტომაგისტრალზე, ბაზრებსა და ბაზრობებზე, ახორციელებენ ტვირთის გადაზიდვას სატვირთო ავტოტრანსპორტით და მგზავრთა გადაყვანას სამგზავრო ავტოტრანსპორტით, აგრეთვე აწარმოებენ საიუველირო ნაკეთობებს, ახორციელებენ საათებისა და საიუველირო ნაწარმის რემონტს და ა.შ. აღნიშნუ-

ლი პირები პრეზუმფციულ გადასახადს გადაიხდიან მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მათი ერთობლივი წლიური შემოსავალი არ აღემატება 24 ათას ლარს.

ინდივიდუალური საწარმოები (მეწარმეები), რომლებიც წარმოდგენენ პრეზუმფციული გადასახადის გადამხდელს, საერთო დადგენილი წესით, იხდიან სხვა საერთო-სახელმწიფოებრივ და ადგილობრივ გადასახადებს.

ინდივიდუალური საწარმოების (მეწარმეების) დაბეგვრის გამარტივებულ სისტემაზე გადასვლა ნიშნავს საშემოსავლო გადასახადის შეცვლას პრეზუმფციული გადასახადით (ერთიანი მიმდინარე გადასახდელით). შესაბამისად, ინდივიდუალური მეწარმე წლის განმავლობაში იხდის პრეზუმფციულ მინიმალურ გადასახადს, რომელიც წლის ბოლოს ჩაითვლება კანონმდებლობით დადგენილ და გამოანგარიშებულ საშემოსავლო გადასახადის ანგარიშში. ამასთან, ინდივიდუალური მეწარმის (საწარმოს) მიერ წლის განმავლობაში გადახდილი პრეზუმფციული გადასახადი წლის ბოლოს წარმოდგენილი წლიური დეკლარაციის შედეგების მიხედვით შემცირებას არ ექვემდებარება.

პრეზუმფციული მიმდინარე გადასახადის განაკვეთები განსაზღვრულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსით. ისინი დამოკიდებულია ინდივიდუალური მეწარმის (საწარმოს) საქმიანობის სახეზე და იმ დასახლებული პუნქტის მოსახლეობის რაოდენობაზე, სადაც ინდივიდუალური მეწარმე ახორციელებს თავის საქმიანობას. მაგალითად, თუ ინდივიდუალური მეწარმე დასაქმებულია საიუველირო ნაწარმის წარმოებით იმ დასახლებულ პუნქტში, რომლის მოსახლეობაც არ აღემატება 30 ათას კაცს, ასეთ შემთხვევაში იგი პრეზუმფციული გადასახადის სახით ყოველთვიურად გადაიხდის 30 ლარს, თუ საქმიანობს ისეთ დასახლებულ პუნქტში, რომლის მოსახლეობაც 30 ათასიდან 1 მილიონამდეა, მაშინ პრეზუმფციული გადასახადის განაკვეთი 75 ლარს შეადგენს, ხოლო თუ აღნიშნული მეწარმე საქმიანობს ქ.თბილისში, მაშინ იგი პრეზუმფციული გადასახადის სახით ყოველთვიურად 150 ლარს გადაიხდის.

აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ სოფელ ადგილებში საქმიანობის განხორციელების შემთხვევაში პრეზუმფციული გადასახადის ყველაზე დაბალი განაკვეთი მცირდება 50 პროცენტით, ანუ თუ ინდივიდუალური მეწარმე ეწევა საიუველირო საქმიანობას სოფელ ადგილებში, მაშინ იგი პრეზუმფციული გადასახადის სახით ყოველთვიურად 15 ლარს გადაიხდის.

საზკვების ობიექტებში პრეზუმფციული გადასახადის ოდენობა დამოკიდებულია საზკვების ობიექტებში განთავსებული ადგილების რაოდენობაზე და თითოეული ადგილის მიხედვით განისაზღვრება 10 ლარის ოდენობით თვეში, გარდა სოფელ ადგილებში არსებული საზკვების ობიექტებისა, სადაც გადასახადის განაკვეთი მცირდება 50 პროცენტით.

3. დაბეგვრის გამარტივებული სისტემის შემოღება განპირობებულია კანონმ-

დებლის მისწრაფებით გაზარდოს საგადასახადო შემოსავლები მათი გამომგარიშების გამარტივების გზით. ცნობილია, რომ მცირე ბიზნესის სუბიექტებს არ შეუძლიათ შეინახონ იმ მუშაკთა შტატი, რომლებიც დასაქმებული არიან გადასახადების გამომგარიშებით. როგორც წესი, ერთი ბუღალტერი ემსახურება რამდენიმე ამგვარ გადამხდელს, რაც გარკვეულწილად იწვევს საგადასახადო შეცდომებს და თანხები სრული ოდენობით არ ირიცხება ბიუჯეტში. აღნიშნულიდან გამომდინარე, დაბეგვრის გამარტივებული მექანიზმის შემოღება, უპირველეს ყოვლისა, ხელს უწყობს გადასახადების მობილიზებას ბიუჯეტში.

დაბეგვრის გამარტივებულ სისტემაზე გადასვლა ამავედროულად არ ნიშნავს საგადასახადო ტვირთის შემცირებას, ვინაიდან აღნიშნული სისტემის დროს გადამხდელი მიმდინარე გადასახადები წლის ბოლოს ჩაითვლება კანონმდებლობით დადგენილ და გამომგარიშებულ საშემოსავლო გადასახადის ანგარიშში.

9.4. გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვა

1. თუ გადასახადის გადამხდელი მოკლებულია რეალურ შესაძლებლობას დაიცვას თავისი უფლებები და ინტერესები, საგადასახადო სისტემას არ შეიძლება ვუწოდოთ დემოკრატიული, ვინაიდან ასეთ შემთხვევაში არ არის გარანტირებული კერძო საკუთრების ხელშეუხებლობის პრინციპი.

საგადასახადო სამართალში შეიძლება გამოვყოთ გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის ორი ძირითადი საშუალება: ადმინისტრაციული და სასამართლო.

გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის ადმინისტრაციული საშუალების არსი მდგომარეობს იმაში, რომ დავის გადაწყვეტის მთელი პროცედურა მიმდინარეობს მხოლოდ საგადასახადო ორგანოებში საქმის სასამართლო ორგანოებში გატანის გარეშე. ასეთი საშუალება ვერ უზრუნველყოფს გადასახადის გადამხდელთა უფლებების სრულყოფილ დაცვას, ვინაიდან აღმასრულებელი ხელისუფლების ორგანოები მნიშვნელოვნად შეზღუდულნი არიან საგადასახადო სამართალშემოქმედებით შესაძლებლობებში. სწორედ ამიტომ აუცილებელია დავების გადატანა აღმასრულებელი ხელისუფლების ფარგლებს გარეთ, კერძოდ კი – სასამართლო ორგანოებში. როგორც წესი, გადასახადის გადამხდელისა და საგადასახადო ორგანოს დავების განხილვა ზემდგომ საგადასახადო ინსტანციებში წარმოადგენს მხოლოდ კონფლიქტის გადაწყვეტის პირველ სტადიას.

მთელ რიგ ქვეყნებში, მაგალითად გერმანიაში, აუცილებელია დავის საგანი განხილული იქნეს, უპირველეს ყოვლისა, საგადასახადო ორგანოებში, რათა შემდგომში მიღებულ იქნეს საქმე სასამართლო განხილვაზე.

საქართველოში გადასახადის გადამხდელს შეუძლია მიმართოს სასამართლოს, მხოლოდ საგადასახადო ორგანოების მიერ საკითხის განხილვის შემდეგ. გამონაკლისის წარმოადგენს ის შემთხვევა, როდესაც დარიცხული გადასახადი გადამხდელის მიერ გადახდილია ბიუჯეტში ან სახელმწიფო ფონდებში. ასეთ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს შეუძლია პირდაპირ მიმართოს სასამართლო ორგანოებს.

დავების განხილვის მიზნით, საგადასახადო ორგანოებში შეიძლება შეიქმნას სპეციალური ქვედანაყოფები. მაგალითად, აშშ-ის შემოსავლების სამსახურის, საფრანგეთის მთავარი საგადასახადო სამმართველოს შემადგენლობაში მოქმედებენ შესაბამისი სამსახურები;¹ დანიაში არსებობენ სპეციალური საგადასახადო სასამართლოები, რომლებიც საგადასახადო ორგანოების სისტემაში შედიან.² საგადასახადო დავების განხილვის მიზნით საქართველოს საგადასახადო დეპარტამენტში, მსხვილ გადამხდელთა და საოლქო საგადასახადო ინსპექციებში მოქმედებენ საგადასახადო საჩივრების განხილვის სამმართველოები (განყოფილებები). ზონალურ და რაიონულ საგადასახადო ინსპექციებში, როგორც წესი, დავების გადაწყვეტა ხორციელდება საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელის მიერ, თუმცა ოპერატიულობისა და პროცედურის გამარტივების მიზნით, აუცილებელი უფლებამოსილებით შეიძლება აღიჭურვონ სხვა თანამდებობის პირებიც.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 256-ე მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს, რომელსაც სადაოდ მიაჩნია დარიცხული გადასახადის თანხა ან საგადასახადო ორგანოს სხვა გადაწყვეტილებები, შეუძლია მიმართოს ამ გადაწყვეტილების მიმღებ საგადასახადო ორგანოს შუამდგომლობით და მოითხოვოს მისი გადასინჯვა. შუამდგომლობაში მითითებული უნდა იყოს მტკიცებულებები და დოკუმენტები, რომლებიც ასაბუთებენ გადასახადის გადამხდელის თხოვნას. შუამდგომლობა და სათანადო დოკუმენტები წარდგენილი უნდა იქნეს გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადის დარიცხვის ან სხვა გადაწყვეტილების შესახებ შეტყობინების მიღებიდან 60 დღის ვადაში.

საგადასახადო ორგანო ვალდებულია 20 დღის ვადაში განიხილოს გადასახადის გადამხდელის შუამდგომლობა, გამოიტანოს დასაბუთებული გადაწყვეტილება და აცნობოს ამის შესახებ გადასახადის გადამხდელს.

საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების აპელაცია შეიძლება გაეგზავნოს ზემდგომ საგადასახადო ორგანოს, რომელიც ასევე ვალდებულია აცნობოს გადასახადის გადამხდელს თავისი გადაწყვეტილება 20 დღის ვადაში. ზემდგომი საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროში, რომელიც თავისი გადაწყვეტილების შესახებ ასევე ვალდებულია აცნობოს გადამხდელს 20 დღის ვადა-

1. Русакова И. Г., Кашин В. А., Кравченко И. А. и др. Налоги в развитых странах / Под ред. И. Г. Русаковой – М.: Финансы и статистика, 1991г. გვ. 34.

2. Воловик Е. Обслуживание налогоплательщиков в Дании / Налоговый вестник, - 1996г, N1, გვ. 38, 40.

ში.

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს ყოველი შემდგომი აპელაცია წარადგინოს გადაწყვეტილების მისაღებად დადგენილი 20 დღიანი პერიოდის გასვლის შემდეგ, ხოლო გადასახადის გადამხდელის მიერ გადაწყვეტილების შესახებ შეტყობინების მიღების შემთხვევაში – შეტყობინების მიღებიდან 10 დღის ვადაში.

თუ გადასახადის გადამხდელი არ ეთანხმება საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს გადაწყვეტილებას, მას უფლება აქვს გაასაჩივროს გადაწყვეტილება სასამართლოში კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

დარიცხული გადასახადის გადახდის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს შეუძლია პირდაპირ მიმართოს საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს ან სასამართლოს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 243-ე მუხლის შესაბამისად, გადასახადის დარიცხულ თანხასთან დაკავშირებით ზემდგომ საგადასახადო ორგანოში გასაჩივრების ან სასამართლოში აპელაციის შემთხვევაში გადასახადის დარიცხული თანხა ექვემდებარება გადახდას და შეიძლება გადახდევინებულ იქნეს გასაჩივრების ან აპელაციის მიუხედავად, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ზემდგომი საგადასახადო ორგანოს უფროსის მიერ შეჩერებულია დარიცხული გადასახადის გადახდა დავის განხილვის პერიოდში. რაც შეეხება ჯარიმებისა და საურავების სადავო თანხებს, ისინი შეიძლება გადახდევინებულ იქნას მხოლოდ სასამართლოს გადაწყვეტილების საფუძველზე.

საგადასახადო ორგანოებთან დავების გადაჭრის ადმინისტრაციულ საშუალებას გააჩნია მთელი რიგი უპირატესობები, კერძოდ კი:

- ✓ პროცედურის სიმარტივე, რაც გადასახადის გადამხდელს აძლევს საშუალებას დამოუკიდებლად დაიცვას თავისი უფლებები იურისტის მომსახურების გარეშე;
- ✓ საჩივრის სწრაფი განხილვა;
- ✓ სახელმწიფო ბაჟის გადახდის არარსებობა;

ადმინისტრაციული გასაჩივრება, თუნდაც გადამხდელისათვის უარყოფითი შედეგით, საშუალებას აძლევს მას უკეთესად გაეცნოს საგადასახადო ორგანოს თვალსაზრისს და სასამართლოში საქმის განხილვის შემთხვევაში უფრო უკეთ მოემზადოს თავისი პოზიციების დასაცავად.

როგორც პრაქტიკა გვიჩვენებს, გადასახადის გადამხდელთა საჩივრების განხილვა ზედგომ საგადასახადო ორგანოებში. ძალიან იშვიათად მთავრდება გადასახადის გადამხდელის გამართლებით. მაგალითად, 2001 წელს საქართველოს საგადასახადო დეპარტამენტმა დააკმაყოფილა მხოლოდ საჩივრების 18%. დამახასიათებელია, რომ ამგვარი სიტუაცია ჩამოყალიბდა სხვა ქვეყნებშიც: საფრანგეთში საგადასახადო საშინაურის ფარგლებში დავების გადაწყვეტისას გადასახადის გადამხდელის პოზიციამ დადასტურება ჰპოვა მხოლოდ 20%-ის შემთხვევებში, დანი-

აში – 10%-ზე ნაკლებ შემთხვევებში, რუსეთში – 11% შემთხვევებში.

ასეთი მდგომარეობა შეიძლება ავხსნათ არაობიექტურობით, რომელიც არც ისე იშვიათად ვლინდება გადასახადის გადამხდელთა საჩივრების განხილვისას: ზემდგომ საგადასახადო ორგანოს ხშირად ურჩევია დაიცვას მისდამი დაქვემდებარებული ინსპექციის პოზიცია, ვიდრე ობიექტურად გამოიკვლიოს უთანხმოების არსი.

მეორე მიზეზად შეიძლება დავასახელოთ ის გარემოება, რომ საოლქო, ზონალური და რაიონული საგადასახადო ინსპექციები თავიანთ საქმიანობაში ხელმძღვანელობენ საქართველოს საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარის, როგორც წესი, ფისკალური მიმართულების მქონე მითითებებით: კანონმდებლობაში არსებულ გადაუწყვეტ საკითხებს, წინააღმდეგობებსა და ორაზროვნებას საგადასახადო დეპარტამენტი უმეტესწილად განმარტავს ბიუჯეტის სასარგებლოდ. ამდენად, როდესაც საგადასახადო დეპარტამენტი იხილავს საჩივარს, რომელიც ეფუძნება მის მიერ გამოცემულ მითითებას, როგორც წესი, იგი არ აღიარებს თავისი განმარტებების მცდარობას.

2. გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოების გადაწყვეტილებები, აგრეთვე მათი თანამდებობის პირების მოქმედება (უმოქმედობა) სასამართლოში კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი არ აკონკრეტებს შეტანილი სასარჩელო განცხადებების განხილვის წესს. იგი შეიცავს მხოლოდ მითითებით ნორმას და ამიტომ სამართალწარმოება მოცემული კატეგორიის საქმეებზე ხორციელდება საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო და სამოქალაქო საპროცესო კოდექსების შესაბამისად.

მთელ რიგ ქვეყნებში, მაგალითად აშშ-ში და გერ-ში შექმნილია სპეციალური საგადასახადო სასამართლოები, რომლებიც განიხილავენ დაბეგვრის სფეროსთან დაკავშირებულ დავებს. გერ-ის საფინანსო სასამართლოები წარმოადგენენ განსაკუთრებულ ადმინისტრაციულ სასამართლოებს, რომელთა შექმნაც გათვალისწინებულია კონსტიტუციით. ისინი განიხილავენ სარჩელებს საგადასახადო ორგანოების გადაწყვეტილებების გაუქმების ან შეცვლის შესახებ, საგადასახადო ორგანოების შემოწმების აქტების ბათილად ცნობის შესახებ და სხვა. საგადასახადო სასამართლოები შეიძლება შეიქმნას მხოლოდ განსაზღვრული კატეგორიის დავების განსახილველად. არაპირდაპირ გადასახადებთან დაკავშირებული დავების გადასაწყვეტად საზღვარგარეთის ცალკეული ქვეყნების სასამართლოებში შექმნილია სპეციალური კოლეგიები (სენატები), რაც ნაკარნახევია დავების სპეციფიკური ხასიათით. მაგალითად, დამატებული ღირებულების გადასახადთან დაკავშირებული დავების განსახილველად ინგლისში შექმნილია დამოუკიდებელი ტრიბუნალი. ტრიბუნალის გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს უზენაეს სასამართლოში.

დავები, რომლებიც დაკავშირებულია საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებასთან, შეიძლება გადაწყდეს სპეციალურად შექმნილ საერთაშორისო ორგანოებში, მაგალითად, ევროპის სასამართლოში სტრასბურგში.

საგადასახადო სასამართლოების შექმნა გამოწვეულია საქმეთა სპეციფიკური ხასიათით, რაც დაკავშირებულია გადასახადებით დაბეგვრასთან. მათი განხილვა ხშირად მოითხოვს სამართლის სხვადასხვა დარგების (სამოქალაქო, შრომითი და ა.შ.), საბუღალტრო აღრიცხვისა და ეკონომიკის საფუძვლების ცოდნას. საფინანსო სასამართლოების საქმიანობა ხელს უწყობს საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფას და გადასახადისაგან თავის არიდების შემცირების შემთხვევებს, აგრეთვე სოციალური სამართლიანობის პრინციპების დამკვიდრებას. საქართველოში საგადასახადო დავები, მათი განსაკუთრებულობების მიუხედავად, არც ისე იშვიათია. უთანხმოება საგადასახადო ორგანოებთან წარმოიშობა თითქმის თითოეული გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაში. სწორედ ამიტომ საგადასახადო დავების გადასაწყვეტად სპეციალური მოსამართლეების დანიშვნას გააჩნია დიდი მნიშვნელობა მათი ობიექტური და კვალიფიცირებული გადაწყვეტისათვის. საგადასახადო დავების სპეციფიკური ხასიათის გამო საქართველოს საოლქო სასამართლოებში, აგრეთვე საქართველოს უზენაეს სასამართლოში შექმნილია სპეციალური ქვედანაყოფები – ადმინისტრაციული სამართლის, საგადასახადო და სხვა კატეგორიის საქმეთა პალატის სახით.

საგადასახადო ორგანოებთან კონფლიქტის გადაწყვეტის სასამართლო საშუალების უპირატესობა, ადმინისტრაციულ საშუალებებთან შედარებით, მდგომარეობს შემდეგში:

✓ დავების შედარებით ობიექტური განხილვა, როგორც საგადასახადო უწყების ფარგლებს გარეთ მისი განხილვის შედეგი. გადასახადის გადამხდელთა მოთხოვნების დაკმაყოფილების პროცენტი სასამართლო წესით გაცილებით მაღალია, ვიდრე ადმინისტრაციული წესით;

✓ სასამართლოს მიერ სასარჩელო მოთხოვნის უზრუნველსაყოფად ღონისძიებების მიღების შესაძლებლობა (თუ სარჩელის არსი იძლევა შესაძლებლობას, დავის არსებითად განხილვამდე, საგადასახადო ორგანოს ეკრძალება ვადაგადაცილებული დავალიანების ჩამოწერა);

✓ სამართალწარმოების ყველა სტადიის დეტალური რეგულირება პროცესუალური კანონმდებლობით;

✓ აღმასრულებელი ფურცლის მიღება (სასარჩელო მოთხოვნის ხასიათიდან გამომდინარე) და სასამართლო გადაწყვეტილების იძულებითი აღსრულების შესაძლებლობა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, თუ საჩივარი ან აპელაცია გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ გადაწყდება, გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია დაიბრუნოს არა მხოლოდ არასწორად გადახდილი გადასახადი,

არამედ სასამართლოს გადაწყვეტილების საფუძველზე ამ თანხაზე დარიცხული პროცენტები მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად.

საგადასახადო სამსახურებისა და მათი თანამდებობის პირთა მიერ არამართლ-ზომიერი მოქმედებით (უმოქმედობით) გადასახადის გადამხდელისათვის მიყენებული ზარალი (მ.შ. ხელიდან გაშვებული სარგებელი) ექვემდებარება ანაზღაურებას სახელმწიფო ბიუჯეტიდან.

3. საქართველოს საერთო სასამართლოები, გერ-ის საფინანსო სასამართლოების მსგავსად, განიხილავენ მხოლოდ გადამხდელთა სასარჩელო განცხადებებს საგადასახადო ორგანოების მიმართ.

გადასახადის გადამხდელთა სარჩელებზე გასაჩივრების საგანს, როგორც წესი, წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება საგადასახადო შემოწმების შედეგად წარმოქმნილი ვადაგადაცილებული დავალიანების, საურავებისა და ჯარიმების ბიუჯეტის სასარგებლოდ ამოღების შესახებ. საგადასახადო ორგანოს ასეთი გადაწყვეტილება მიმართულია კონკრეტული გადასახადის გადამხდელის მიმართ და სწორედ მისთვის წარმოშობს სამართლებრივ შედეგებს. იგი წარმოადგენს სახელმწიფო ორგანოს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს, რომელიც გადასახადის გადამხდელის (მოსარჩელეს) აზრით არღვევს მის კანონიერ უფლებებსა და ინტერესებს. გადასახადის გადამხდელისათვის სამართლებრივი შედეგები შეიძლება გააჩნდეს საგადასახადო ორგანოს სხვა აქტებსაც, მაგალითად ოქმებს, საინკასო დავალებებს, გადასახადის გადახდის მოთხოვნის შესახებ შეტყობინებებს და ა.შ. ადმინისტრაციული აქტის სტატუსი გააჩნია საგადასახადო ორგანოს ნებისმიერ დოკუმენტს, რომელიც მიღებულია საგადასახადო ურთიერთობის კონკრეტული მონაწილის მიმართ და ხელმოწერილია საგადასახადო ორგანოს უფროსის ან მისი მოადგილის მიერ.

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს გაასაჩივროს საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს ნორმატიული აქტები სასამართლოში, თუ თვლის, რომ ისინი აკისრებენ მას კანონმდებლობით გაუთვალისწინებელ დამატებით ვალდებულებებს ან/და მათი გამოცემა სცილდება საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს კომპეტენციის ფარგლებს.

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს გაასაჩივროს სასამართლოში არა მხოლოდ საგადასახადო ორგანოების აქტები, არამედ მათი თანამდებობის პირების მოქმედება (უმოქმედობა), რომლებიც გადასახადის გადამხდელის აზრით არღვევენ მის უფლებებს. სარჩელთა ამგვარი კატეგორია საშუალებას აძლევს გადასახადის გადამხდელს დაიცვას თავისი უფლებები, მაშინაც კი თუ ამ უფლებების დარღვევა არ გამოძინარეობს საგადასახადო ორგანოს რაიმე სახის აქტიდან. ტიპიური მაგალითის სახით შეიძლება მოვიყვანოთ შემთხვევა, როდესაც გადასახადის გადამხდელი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლის შესაბამისად ითხ-

ოვს ბიუჯეტიდან ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნებას, მაგრამ საგადასახადო ორგანოდან არავითარ პასუხს არ იღებს. მოცემულ შემთხვევაში სახეზეა იმ თანამდებობის პირის მართლსაწინააღმდეგო უმოქმედობა, რომლის კომპეტენციაშიც შედიოდა გადასახადის გადამხდელის განცხადების განხილვა და მასზე გადაწყვეტილების მიღება. ასეთი უმოქმედობა შეიძლება გასაჩივრდეს სასამართლოში.

მხედველობაში უნდა მივიღოთ, რომ მოქმედების (უმოქმედობის) მართლსაწინააღმდეგოდ ცნობის შესახებ სარჩელის დაკმაყოფილების შედეგი შეიძლება იყოს მხოლოდ მართლსაწინააღმდეგობის ფაქტის კონსტატაცია და საგადასახადო ორგანოს იძულება შეწყვიტოს ასეთი მოქმედება ან უმოქმედობა და არა ამ საკითხთან არსებითად დაკავშირებული გადაწყვეტილება. ზემოაღნიშნული მაგალითის შემთხვევაში სასამართლოს მიერ გადასახადის გადამხდელის პოზიციის დადასტურება ნიშნავს, რომ საგადასახადო ორგანო ვალდებულია მიიღოს გადაწყვეტილება გადასახადის გადამხდელის განცხადებასთან დაკავშირებით გადასახადის თანხის დაბრუნების თაობაზე. ამასთან, ეს გადაწყვეტილება შეიძლება იყოს გადასახადის გადამხდელისათვის როგორც დადებითი, ასევე უარყოფითი, თუმცა ორივე შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო განიხილება, როგორც სასამართლო გადაწყვეტილების აღმსრულებელი. თუ გადასახადის გადამხდელი არ ეთანხმება საგადასახადო ორგანოს მიერ არსებითად მიღებულ გადაწყვეტილებას, მას უფლება აქვს კვლავ მმართველ სასამართლოს სარჩელით საგადასახადო ორგანოს ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობის თაობაზე.

მოქმედების (უმოქმედობის) მართლსაწინააღმდეგოდ ცნობის შესახებ სარჩელთან დაკავშირებით მოპასუხეს წარმოადგენს არა თანამდებობის პირი, რომელიც მოსარჩელის აზრით არ ასრულებს მასზე დაკისრებულ მოვალეობებს, არამედ საგადასახადო ორგანო, ვინაიდან საგადასახადო ორგანოს მუშაკები ამა თუ იმ უფლებამოსილებას ახორციელებენ საგადასახადო ორგანოს და არა საკუთარი სახელით.

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს წარადგინოს სასამართლოში სარჩელი ბიუჯეტიდან ზედმეტად გადახდილი გადასახადების, ჯარიმებისა და საურავების დაბრუნების შესახებ. ამგვარი სარჩელების წარდგენის გზით გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვა მიზანშეწონილია იმ შემთხვევაში, როდესაც არ არსებობს საგადასახადო ორგანოს ადმინისტრაციული აქტი, რომელმაც გამოიწვია გადასახადების ზედმეტად გადახდა და რომელიც შეიძლება გახდეს გასაჩივრების საგანი, ან როდესაც აუცილებელია სააღსრულებო დოკუმენტის მიღება, რომლის საშუალებითაც გადასახადის გადამხდელს მიეცემა ბიუჯეტიდან თანხების დაბრუნების შესახებ სასამართლო გადაწყვეტილების იძულებითი აღსრულების შესაძლებლობა.

კანონმდებლობაში არ არის მკაფიო ნორმატიული მითითება იმის თაობაზე, თუ ვინ გამოდის მოპასუხედ გადასახადების, საურავისა და ჯარიმის თანხების ბიუჯეტიდან დაბრუნების შესახებ სარჩელებზე. ერთის მხრივ, საქართველოს საგადა-

სახადო კოდექსის 240-ე მუხლი ითვალისწინებს, რომ ამ თანხების დაბრუნება წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს ვალდებულებას, ხოლო მეორეს მხრივ – საგადასახადო ორგანოს მიერ ფულადი სახსრების ფაქტობრივმა დაბრუნებამ შეიძლება გამოიწვიოს სირთულეები, ვინაიდან ბიუჯეტის სახსრებს საგადასახადო ორგანოები არ განკარგავენ – ეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და მისდამი დაქვემდებარებული საფინანსო ორგანოების პრეროგატივაა. ალბათ მიზანშეწონილი იქნება გადასახადის გადამხდელმა მოპასუხის სახით სარჩელში მიუთითოს საგადასახადო ორგანო და ის საფინანსო ორგანო, რომლის კომპეტენციაშიც შედის შესაბამისი დონის ბიუჯეტიდან სახსრების დაბრუნება.

საგადასახადო ორგანოების და მათი თანამდებობის პირების მიერ არამართლზომიერი მოქმედებით (უმოქმედობით) გადასახადის გადამხდელისათვის მიყენებული ზარალის (მ.შ. ხელიდან გაშვებული სარგებელი) ანაზღაურება წარმოადგენს სახელმწიფოს სამოქალაქო-სამართლებრივ პასუხისმგებლობას თავისი ორგანოების საქმიანობაზე. ზარალის ანაზღაურება წარმოებს სასარჩელო წარმოების გზით.

გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის განსაკუთრებულ საშუალებას წარმოადგენს საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოში სარჩელის შეტანა, რომელმაც უკვე არაერთხელ გამოთქვა თავისი პოზიცია საგადასახადო კანონმდებლობის საკითხებზე.

„საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ“ საქართველოს 1996 წლის 21 მარტის კანონის 39-ე მუხლის თანახმად, საკონსტიტუციო სასამართლოში ნორმატიული აქტების ან მათი ცალკეული ნორმების კონსტიტუციურობის შესახებ საკონსტიტუციო სარჩელის შეტანის უფლება აქვთ საქართველოსა და სხვა სახელმწიფოთა ფიზიკურ პირებს, თუ მათ მიაჩნიათ, რომ დარღვეულია საქართველოს კონსტიტუციის მეორე თავში აღიარებული უფლებანი და თავისებურებანი.

თავი X

პირები, რომლებიც ხელს უწყობენ გადასახადების გადახდას

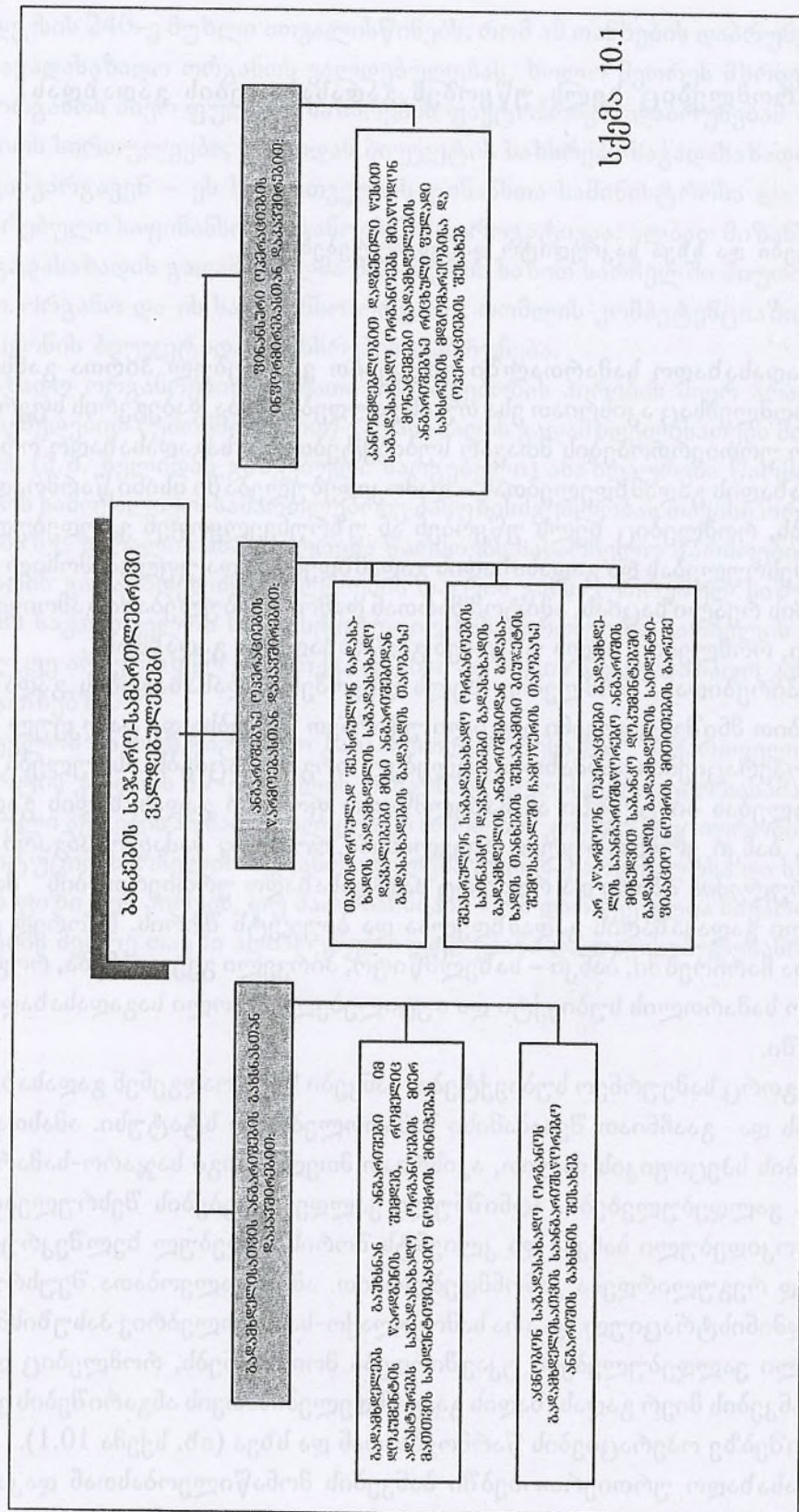
10.1. ბანკები და სხვა საკრედიტო დაწესებულებები

1. საგადასახადო სამართალში ვხვდებით ვალდებულ პირთა განსაზღვრულ ჯგუფს, რომლებსაც აკისრიათ ესა თუ ის ვალდებულება დაბეგვრის სფეროში. საგადასახადო ურთიერთობების მთავარ სუბიექტებთან – საგადასახადო ორგანოებთან და გადასახადის გადამხდელებთან – დამოკიდებულებაში ისინი წარმოადგენენ მესამე პირებს, რომლებიც ხელს უწყობენ ან უზრუნველყოფენ ვალდებულებათა სათანადო შესრულებას და გადასახადის გადამხდელთა და უფლებამოსილ ორგანოთა უფლებების რეალიზაციას. ამიტომ მათთან დამოკიდებულებაში გამოიყენება ცნება – „პირები, რომლებიც ხელს უწყობენ გადასახადების გადახდას“.

2. იმ პირებიდან, რომლებიც ხელს უწყობენ გადასახადების გადახდას, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი ადგილი უჭირავთ ბანკებსა და ცალკეულ სახეობათა საბანკო ოპერაციების განმახორციელებელ ორგანიზაციებს. ასრულებს რა კლიენტის დავალებას ბიუჯეტში ან სახელმწიფო ფონდში გადასახადის გადარიცხვის თაობაზე, ბანკი ერთდროულად გვევლინება როგორც საბანკო ანგარიშსწორების ხელშეკრულების მხარე და როგორც საგადასახადო ურთიერთობის მონაწილე – შუამავალი გადასახადის გადამხდელსა და ბიუჯეტს შორის. სწორედ დამოკიდებულებათა ჩარჩოებში, ბანკი – სახელმწიფო, პირველი გვევლინება, როგორც საგადასახადო სამართლის სუბიექტი და აუცილებელი რგოლი საგადასახადო წარმოების ჯაჭვში.

როგორც სამეურნეო სუბიექტები, ბანკები წარმოადგენენ გადასახადის გადამხდელებს და გააჩნიათ შესაბამისი სამართლებრივი სტატუსი. ამასთან, ბანკებს, საქმიანობის სპეციფიკის ძალით, აკისრიათ მთელი რიგი საჯარო-სამართლებრივი ხასიათის ვალდებულებები. აღნიშნული ვალდებულებების შესრულების წესი არ არის დამოკიდებული ბანკსა და კლიენტს შორის დადებულ ხელშეკრულებაზე და მთლიანად რეგულირდება კანონმდებლობით. ამ მოვალეობათა შეუსრულებლობა იწვევს ადმინისტრაციულ და არა სამოქალაქო-სამართლებრივ პასუხისმგებლობას. აღნიშნული ვალდებულებები უკავშირდება მოთხოვნებს, რომლებიც დაკავშირებულია ბანკების მიერ გადასახადის გადამხდელებისათვის ანგარიშების გახსნასთან, ამ ანგარიშებზე ოპერაციების წარმოებასთან და სხვა (იხ. სქემა 10.1).

საგადასახადო ურთიერთობებში ბანკების მონაწილეობასთან დაკავშირებით,



კანონმდებლობა აღგენს ბანკებისა და ცალკეულ სახეობათა საბანკო ოპერაციების განმახორციელებელი ორგანიზაციების ვალდებულებებს.

ბანკებისა და ცალკეულ სახეობათა საბანკო ოპერაციების განმახორციელებელი ორგანიზაციების უმთავრეს ვალდებულებას წარმოადგენს, პირველ რიგში შეასრულონ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალებები გადამხდელის საანგარიშსწორებო ან სხვა ანგარიშებიდან გადასახადის გადახდის თაობაზე.

გადასახადის გადარიცხვის ვალდებულებას ბანკები ასრულებენ სავალდებულო წესით თანხის ჩამოწერის ოპერაციის შესრულებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა.

იმ შემთხვევაში, როდესაც გადასახადი არ ჩაირიცხა ბიუჯეტის შემოსავალში გადასახადის გადამხდელის მომსახურე ბანკის მიერ დაშვებული დარღვევების შედეგად (კერძოდ, საანგარიშსწორებო ან სხვა ანგარიშებიდან თანხების ჩამოწერის რიგითობის დაუცველობისა და გადასახადის გადამხდელი – კლიენტის ანგარიშებიდან ჩამოწერილი თანხების ბიუჯეტის შემოსავალში დაგვიანებით ჩარიცხვისათვის, აგრეთვე ბიუჯეტში გადასახადების გადახდის თაობაზე გადამხდელისათვის საგადასახადო დავალების შეუსრულებლად დაბრუნების შემთხვევაში), პასუხისმგებლობა გადასახადის დაგვიანებით გადარიცხვისათვის ეკისრება ბანკს. ამასთან, ბანკის ხელმძღვანელი შეიძლება მიეცეს ადმინისტრაციულ პასუხისმგებაში. კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების შეუსრულებლობის შემთხვევაში ბანკს ეკისრება პასუხისმგებლობა არა კლიენტის, არამედ სახელმწიფოს წინაშე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლის შესაბამისად, კანონმდებელი განიხილავს გადასახადის გადარიცხვის თაობაზე გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალების არათავისდროულ შესრულებას არა როგორც სამოქალაქო-სამართლებრივ გადაცდომად (დელიქტად), რომლისთვისაც პასუხისმგებლობა დება ანგარიშის მფლობელის წინაშე, არამედ როგორც საჯარო-სამართლებრივ სამართალდარღვევად. ბანკს აკისრია საჯარო ვალდებულებები საბიუჯეტო ანგარიშებზე სახსრების გადარიცხვასთან დაკავშირებით. აღნიშნული ფუნქციების განხორციელების წესი არ რეგულირდება ბანკსა და კლიენტს (გადასახადის გადამხდელს) შორის დადებული შეთანხმებით და იგი მხოლოდ კანონმდებლობით რეგულირდება.

გადასახადის გადახდასთან დაკავშირებით გადასახადის გადამხდელსა და ბანკს შორის ურთიერთობა წარმოადგენს საჯარო-სამართლებრივ ურთიერთობას. ამ ურთიერთობათა ფარგლებში გადასახადის გადამხდელს აკისრია გადასახადის გადახდის საჯარო-სამართლებრივი ვალდებულება, ხოლო ბანკს – ამ შენატანის ბიუჯეტის შესაბამის ანგარიშზე ჩარიცხვის ვალდებულება. ბანკი ამავდროულად მოქმედებს არა როგორც გადასახადის გადამხდელის წარმომადგენელი სახელმწიფო წინაშე, არამედ როგორც სახელმწიფოს საჯარო ინტერესების წარმომადგენელი, რომელიც უზრუნველყოფს გადასახადის გადახდასთან დაკავშირებულ გადასახადის გადამხდელის საჯარო ვალდებულებების შესრულებას.

ამდენად, საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის მიზნით გადასახადის გადამხდელს აკისრია კანონით დადგენილი გადასახადების გადახდის საჯარო-სამართლებრივი ვალდებულება, ხოლო საკრედიტო დაწესებულებას შე-საბამისი შენატანების ბიუჯეტში გადარიცხვის უზრუნველყოფის საჯარო-სამართ-ლებრივი ვალდებულება. შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს არ შეიძლება დაეკისროს პასუხისმგებლობა ყველა იმ პირის ქმედებაზე, რომლებიც მონაწილე-ობენ გადასახადების გადახდის პროცესში.

ბანკებსა და ცალკეულ სახეობათა საბანკო ოპერაციების განმახორციელებელ ორგანოებს, როგორც შუამავლებს, გააჩნიათ სხვა ვალდებულებებიც, კერძოდ ისი-ნი ვალდებულნი არიან:

- შეასრულონ საგადასახადო ორგანოების საინკასო დავალებები გადასახადის გადამხდელის საანგარიშსწორებო ან სხვა ანგარიშებიდან გადასახადის თანხების შესაბამისი ბიუჯეტის შემოსავალში ჩამოწერის თაობაზე;

- ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს გაუხსნან საანგარიშსწორებო ანგარიშები იმ დოკუმენტის წარდგენის შემდეგ, რომელიც ადასტურებს საგადასახადო ორგა-ნოების მიერ გადამხდელისათვის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭებას;

- აცნობონ საგადასახადო ორგანოს გადამხდელისათვის საანგარიშსწორებო ან-გარიშების გახსნის შესახებ;

- არ აწარმოონ ოპერაციები გადამხდელის საანგარიშსწორებო ანგარიშის მიხედვით საბანკო დოკუმენტებში გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომრის მითითების გარეშე;

- ჩარიცხონ (გადარიცხონ ბანკში ან სხვა საფინანსო დაწესებულებაში, რომელ-იც ბიუჯეტის საკასო შესრულების მომსახურებას ეწევა) გადასახადის თანხები შე-საბამისი ბიუჯეტის შემოსავალში გადასახადის გადამხდელის საანგარიშსწორებო ან სხვა ანგარიშიდან თანხის ჩამოწერის ოპერაციის შესრულებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა.

ბანკები და საბანკო ოპერაციების ცალკეულ სახეობათა შემსრულებელი სხვა ორგანიზაციები ამავედროულად წარმოადგენენ საგადასახადო ორგანოებისათვის ინფორმაციის წყაროს. კერძოდ, ბანკები და სხვა საკრედიტო დაწესებულებები ვალდებულნი არიან, სასამართლო გადაწყვეტილების საფუძველზე, საგადასახადო ორგანოებს სამსახურებრივი მიზნებისათვის მიაწოდონ მონაცემები და ცნობები საწარმოებისა და მოქალაქეების ანგარიშებზე რიცხული ფულადი სახსრების მდგო-მარეობისა და ოპერაციების შესახებ.

10.2. საგადასახადო აგენტი

1. საგადასახადო აგენტის საკანონმდებლო განმარტება მოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 23-ე მუხლში, რომლის თანახმადაც საგადასახადო აგენტად ითვლება პირი, რომელსაც საგადასახადო კოდექსის ან საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტის შესაბამისად ეკისრება გადასახადის გამოანგარიშების, გადამხდელთათვის მისი დაკავებისა და სათანადო ბიუჯეტში (სახელწიფო ფონდში) გადარიცხვის მოვალეობა.

უნდა აღინიშნოს, რომ ადრეულ წლებში საგადასახადო აგენტებად ითვლებოდნენ საგადასახადო ინსპექციების თანამდებობის პირები, რომლებიც ახორციელებდნენ საგადასახადო და სადაზღვევო შენატანების მიღებას სოფლის მოსახლეობიდან. თავდაპირველად საგადასახადო აგენტი აგრეთვე აწარმოებდა გადასახადის გადამხდელთა და დაბეგვრის ობიექტების აღრიცხვას, ანგარიშობდა შენატანებს, თვალყურს ადევნებდა მათ ჩარიცხვას, ურიგებდა მოქალაქეებს საგადასახადო შეტყობინებებს. 1956 წლის 1 მარტიდან საგადასახადო აგენტების შტატი გაუქმებული იქნა.

მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით საგადასახადო აგენტებს მიეკუთვნებიან:

- მეწარმე ფიზიკური პირები, რომლებიც უხდიან საზღაურს ინდივიდუალურ საწარმოში დაქირავებით მომუშავე ფიზიკურ პირებს;
- იურიდიული პირები, რომლებიც უხდიან საზღაურს დაქირავებით მომუშავე ფიზიკურ პირებს;
- ფიზიკური ან იურიდიული პირები, რომლებიც უხდიან პირს პენსიას, გარდა იმ პენსიებისა, რომლებიც გაიცემა სახელმწიფო სოციალური უზრუნველყოფის სისტემაში;
- რეზიდენტი იურიდიული პირები, რომლებიც უხდიან პროცენტებს ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს;
- ფიზიკური ან იურიდიული პირები, რომლებიც უხდიან პროცენტებს ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს;
- ფიზიკური ან იურიდიული პირები, რომლებიც იხდიან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 64-ე მუხლით გათვალისწინებულ გადასახდელებს;
- დღგ-ის გადამხდელი ნებისმიერი პირი, ან ნებისმიერი რეზიდენტი იურიდიული პირი, რომელიც ახდენს დღგ-ის დარიცხვას იმ არარეზიდენტისათვის გადახდილ თანხაზე, რომელიც არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად საქართველოში და ასრულებს სამუშაოს ან ეწევა მომსახურებას საქართველოს ტერიტორიაზე მუდმივი დაწესებულების გარეშე.

საგადასახადო აგენტის ინსტიტუტის შემოღება განპირობებულია მარტივი მიზეზებით. უცხოელ პირებთან დამოკიდებულებაში საგადასახადო აგენტის ინსტიტუტი უზრუნველყოფს გადასახადის კუთვნილი თანხების ბიუჯეტში გარანტირე-

ბულ ჩარიცხვას. შემოსავლის გაცემის წყაროსთან ფიზიკური პირების დაბეგვრის შემთხვევაში მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული ის გარემოება, რომ ყველას არ ძალუძს გაერკვეს საგადასახადო კანონმდებლობაში და სწორედ გამოიანგარიშოს გადასახადები. საწარმოს ბუღალტერია – გაცემის წყარო ამას უკეთესად ასრულებს. საგადასახადო აგენტთა შედარებით შეზღუდული რიცხოვნება ადვილად კონტროლირებადია, ვიდრე გადამხდელთა არმია. შემოსავლის წყაროსთან გადასახადის აკრეფა ამცირებს გადასახადისაგან თავის არიდების შესაძლებლობებს.

მხედველობაში უნდა მივიღოთ ის გარემოება, რომ საგადასახადო აგენტთა ვალდებულება ვრცელდება მხოლოდ მათ მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის უშუალოდ გადახდილ თანხებზე. გადასახადის დაკავების წყაროს შეიძლება წარმოადგენდეს მხოლოდ გადასახადის გადამხდელის კუთვნილი შემოსავლები.

გადასახადის დაკავების შეუძლებლობის შემთხვევაში (მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო აგენტი ანგარიშსწორებას ახორციელებს გადასახადის გადამხდელთან არა ფულადი, არამედ ნატურალური ფორმით), საგადასახადო აგენტის ვალდებულებები იზღუდება მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს წერილობითი ინფორმირების აუცილებლობით გადასახადის დაკავების შეუძლებლობისა და გადასახადის გადამხდელის მიერ მიღებული შემოსავლის თაობაზე.

2. საგადასახადო აგენტი უფლებათა და მოვალეობათა თვალსაზრისით გათანაბრებულია გადასახადის გადამხდელთან.

საგადასახადო აგენტის ვალდებულებები დადგენილია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 23-ე მუხლის მე-3 ნაწილით და სხვა ნორმებით.

საგადასახადო აგენტი ვალდებულია:

- სწორად და დროულად გამოიანგარიშოს, დაუკავოს გადასახადის გადამხდელს და გადარიცხოს ბიუჯეტებში (სახელმწიფო ფონდებში) სათანადო გადასახადები;

- აწარმოოს გადასახადის ყოველი გადამხდელისათვის გადახდილი შემოსავლების, აგრეთვე დაკავებული და ბიუჯეტებში (სახელმწიფო ფონდებში) გადარიცხული გადასახადების აღრიცხვა;

- წარუდგინოს საგადასახადო ორგანოებს გადასახადების გამოანგარიშების, დაკავებისა და გადახდის სისწორის კონტროლის განსახორციელებლად აუცილებელი დოკუმენტები;

- შეასრულოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოვალეობანი. გარდა ზემოაღნიშნულისა, საგადასახადო აგენტი ვალდებულია:

- ბიუჯეტში გადარიცხოს გადასახადი ფიზიკური ან იურიდიული პირებისათვის თანხის გადახდისთანავე;

- ხელფასის გადახდისას შემოსავლის მიმღებ ფიზიკურ პირს მისი მოთხოვნისამებრ მისცეს ცნობა ამ პირის გვარისა და სახელის, შემოსავლის თანხისა და სახეობის, აგრეთვე დაკავებული გადასახადის თანხის მითითებით;

● საგადასახადო წლის დამთავრებიდან 30 დღის ვადაში საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს, აგრეთვე შემოსავლის მიმღებ ფიზიკურ ან იურიდიულ პირს, მათი მოთხოვნისამებრ, გაუგზავნოს ცნობა ამ პირის საიდენტიფიკაციო ნომრის, მისი დასახელების ან გვარისა და სახელის, საცხოვრებელი ადგილის მისამართის, საანგარიშო წლისათვის შემოსავლის საერთო თანხისა და დაკავებული გადასახადის საერთო თანხის მითითებით.

ნებისმიერი პირი, რომელიც რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად და ახდენს არარეზიდენტისათვის გადახდილ თანხაზე დღგ-ის დარიცხვას წარმოადგენს საგადასახადო აგენტს. იგი ვალდებულია დარიცხული დღგ გადაიხადოს იმთვის დეკლარაციის წარდგენის დროს, რომელშიც მოხდა სამუშაოს შესრულება ან მომსახურების გაწევა. ამასთან, თუ საგადასახადო აგენტი არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად, იგი ვალდებულია დაკავებული დღგ გადაიხადოს, საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს მიერ დადგენილი წესით, სამუშაოს შესრულების ან მომსახურების გაწევის დღიდან 15 დღის განმავლობაში.

საგადასახადო ორგანოები აკონტროლებენ საგადასახადო აგენტების მიერ საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვალდებულებების შესრულებას. საგადასახადო ორგანოები ამოწმებენ გადასახადების გამოანგარიშების, დაკავებისა და ბიუჯეტში თავისდროული გადარიცხვის, აგრეთვე საგადასახადო აგენტების მიერ გადასახადის გადამხდელებისათვის გადახდილი შემოსავლებისა და დაკავებული გადასახადების აღრიცხვის მდგომარეობას. მოწმდება გაცემული თანხების, დაკავებული და დაუკავებელი გადასახადების შესახებ საგადასახადო ორგანოებისათვის ინფორმაციის მიწოდების მდგომარეობაც.

პასუხისმგებლობა გადასახადის დაკავებისა და მათი ბიუჯეტში გადარიცხვისათვის ეკისრება საგადასახადო აგენტს. გადასახადის თანხის დაუკავებლობის შემთხვევაში საგადასახადო აგენტი ვალდებულია ბიუჯეტში შეიტანოს დაუკავებელი გადასახადის თანხა და მასთან დაკავშირებული ჯარიმები და საურავი. ამასთან, საგადასახადო აგენტის სახელით გადასახადისა და სანქციების თანხა შეიძლება გადაიხადოს შემოსავლის მიმღებმა.

10.3 გადასახადის ამკრეფნი

მთელ რიგ ქვეყნებში შემოღებულია ე.წ. გადასახადის ამკრეფთა ინსტიტუტი, რომელიც უნდა განვასხვავოთ საგადასახადო აგენტებისაგან.

გადასახადის ამკრეფს უწოდებენ პირს, რომელიც გადასახადის გადამხდელები-საგან კრეფს გადასახადის კუთვნილ თანხებს და შეაქვს ბიუჯეტის შესაბამის ანგარიშზე.

გადასახადის ამკრეფნი შეიძლება იყვნენ მხოლოდ აღმასრულებელი ხელისუფლების სახელმწიფო ორგანოები და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების აღმასრულებელი ორგანოები, აგრეთვე მათ მიერ უფლებამოსილი სხვა ორგანოები და თანამდებობის პირები. შესაბამისად საწარმოებსა და ფიზიკურ პირებს გადასახადის ამკრეფთა ფუნქციის განხორციელება არ ევალებათ.

გადასახადის ამკრეფნი საგადასახადო ურთიერთობების სხვა მონაწილეებისაგან ძირითადად განცხვავდებიან იმით, რომ ისინი უშუალოდ გადასახადის გადამხდელისაგან ახორციელებენ გადასახადების აკრეფას (ამასთან, აკონტროლებენ მათი გამოანგარიშების სისწორეს).

საგადასახადო ორგანოები, ამკრეფებისაგან განსხვავებით, არ კრეფენ გადასახადებს და მხოლოდ აკონტროლებენ მათი გამოანგარიშების სისწორეს, სისრულეს და თავისდროულ გადახდას. საგადასახადო აგენტები არ აკონტროლებენ გადასახადის გადამხდელთა ქმედების მართლზომიერებას და თვითონ ახორციელებენ გადასახადების გამოანგარიშების, დაკავებისა და გადარიცხვის ვალდებულებას. ბანკები, როგორც საანგარიშო-საღარიბო ცენტრები ასევე არ აკონტროლებენ გადასახადის გადამხდელის მიერ მათი საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებას და მხოლოდ აღასრულებენ გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო დავალებებსა და საგადასახადო ორგანოების საინკასო დავალებებს.

საქართველოში დამკვიდრებულია პრაქტიკა, რომლის თანახმადაც ფიზიკური პირებიდან მიწის გადასახადის თანხების აკრეფას ახორციელებენ ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების მიერ უფლებამოსილი პირები.

10.4 საგადასახადო კონსულტანტები

ცალკეულ ქვეყნებში სამართლებრივი ნორმებით რეგულირდება საგადასახადო კონსულტანტების საქმიანობა.

მთელ რიგ ქვეყნებში დადგენილია, რომ დაბეგვრის საკითხებზე პროფესიული მომსახურება (კონსულტაციები, დეკლარაციების მომზადება, წარმომადგენლობა, ექსპერტიზა და სხვა) შეიძლება განახორციელონ მხოლოდ ატესტირებულმა პირებმა, რომლებსაც მიღებული აქვთ სპეციალური სერთიფიკატი, ლიცენზია და ა.შ.

საგადასახადო კონსულტანტთა ატესტაცია და ლიცენზირება არ უნდა გადაიქცეს სახელმწიფო კონტროლის ფორმად, არასასურველი პირების საკონსულტაციოდ დაუშვებლობის მიზნით. ამიტომ შესაბამისი ფუნქციების განხორციელება ეკისრებათ თვით საგადასახადო კონსულტანტთა პროფესიონალურ გაერთიანებებს – კავშირებს, პალატებს და ა.შ.

საგადასახადო კონსულტანტების მუშაობის მნიშვნელოვანი პრინციპი – დამოუკიდებლობა – არ ნიშნავს მათი საქმიანობის სტანდარტების არ არსებობას.

კონსულტანტები ვალდებული არიან დაიცვან ეთიკური და პროფესიონალური ნორმები, მაგალითად, იყვნენ ობიექტურნი, მართალნი კლიენტის წინაშე, ხელი არ შეუწყონ საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევას.

ამ მოთხოვნათა დაცვას აკონტროლებენ კონსულტანტთა პროფესიული გაერთიანებები. მათ შეუძლიათ პირს დააკისრონ სხვადასხვა სახის სახდელები, ლიცენზიის გამოთხოვის ჩათვლით, რაც ნიშნავს საგადასახადო კონსულტაციების განხორციელების აკრძალვას.

თავისი მოვალეობების არასათანადო შესრულებისათვის საგადასახადო კონსულტანტს ეკისრება სამოქალაქო-სამართლებრივი პასუხისმგებლობა კლიენტის წინაშე.

კანონი უნდა ადგენდეს საგადასახადო კონსულტანტთა დამოუკიდებლობის გარანტიებს. მათ შორის მნიშვნელოვანია – პროფესიული საქმიანობის განხორციელებისას მიღებული ცნობებისა და დოკუმენტების (მონაცემთა) საიდუმლოების შენახვის უფლება. სწორედ ამიტომ საგადასახადო კონსულტანტები არ შეიძლება დაიკითხნენ მოწმეთა სახით თავისი კლიენტების საქმეებთან დაკავშირებით, ასევე არ შეიძლება მათგან დოკუმენტების ამოღება.

საგადასახადო კონსულტანტები და პროფესიული გაერთიანებები ახორციელებენ დამხმარე საქმიანობასაც, კერძოდ, საგადასახადო კონსულტანტების მომზადებას, გამოსცემენ სასწავლო და მეთოდურ სახელმძღვანელოებს, ატარებენ საგანმანათლებლო ღონისძიებებს და ა.შ.

10.5 სხვა პირები

1. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს მთელ რიგ შემთხვევებს, როდესაც ესა თუ ის სუბიექტები შედიან საგადასახადო ურთიერთობებში და ამით უზრუნველყოფენ გადასახადის გადამხდელების მიერ გადასახადების გადახდას.

საჯარო რეესტრის სამსახური უძრავი ქონების გადაცემის შესახებ წერილობით დოკუმენტს (მაგალითად, ნასყიდობის ხელშეკრულებას) რეგისტრაციაში ატარებს მხოლოდ გადასახადის გადამხდელის მიერ უძრავი ქონების გადაცემისათვის გადასახადის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტის წარდგენის შემდეგ.

იმ შემთხვევაში, თუ ხორციელდება ავტოსატრანსპორტო საშუალებების გადაცემა, საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს *სავაჭრო პოლიციის* ორგანოები ავტომობილზე საკუთრების რეგისტრაციას ან ხელახალ რეგისტრაციას ახდენენ მხოლოდ ავტოსატრანსპორტო საშუალებების გადაცემისათვის გადასახადის გადახდის შემდეგ.

ანალოგიური წესია დაწესებული ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მე-

საკუთრეთა გადასახადის გადახდისას, საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს *საგზაო პოლიციის ორგანოები* ვალდებული არიან არ მოახდინონ ავტოსატრანსპორტო საშუალებების რეგისტრაცია, ხელახალი რეგისტრაცია ან ტექნიკური ღათვალიერება გადასახადის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტის წარდგენის გარეშე.

გადასახადების აკრეფის საქმეში მნიშვნელოვანი წვლილი მიუძღვით *მიწის მართვის სახელმწიფო დეპარტამენტის ორგანოებს*. მაგალითად, მიწის გადასახადის გადამხდელთა რეგისტრაციისა და გადასახადის თანხის განსაზღვრის მიზნით, ისინი საგადასახადო ორგანოებს საანგარიშო წლის 1 მარტისათვის წარუდგენენ მიწის გადასახადის გადამხდელთა სიებს დაკავებული მიწის ფართობისა და გადასახადის განაკვეთის ჩვენებით.

ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადის გამომანგარიშების საქმეში მნიშვნელოვანია *ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების* როლი, რომლებიც საგადასახადო ორგანოებს წარუდგენენ მონაცემებს ფიზიკურ პირთა მფლობელობაში არსებული შენობა-ნაგებობების საინვენტარიზაციო ღირებულების შესახებ.

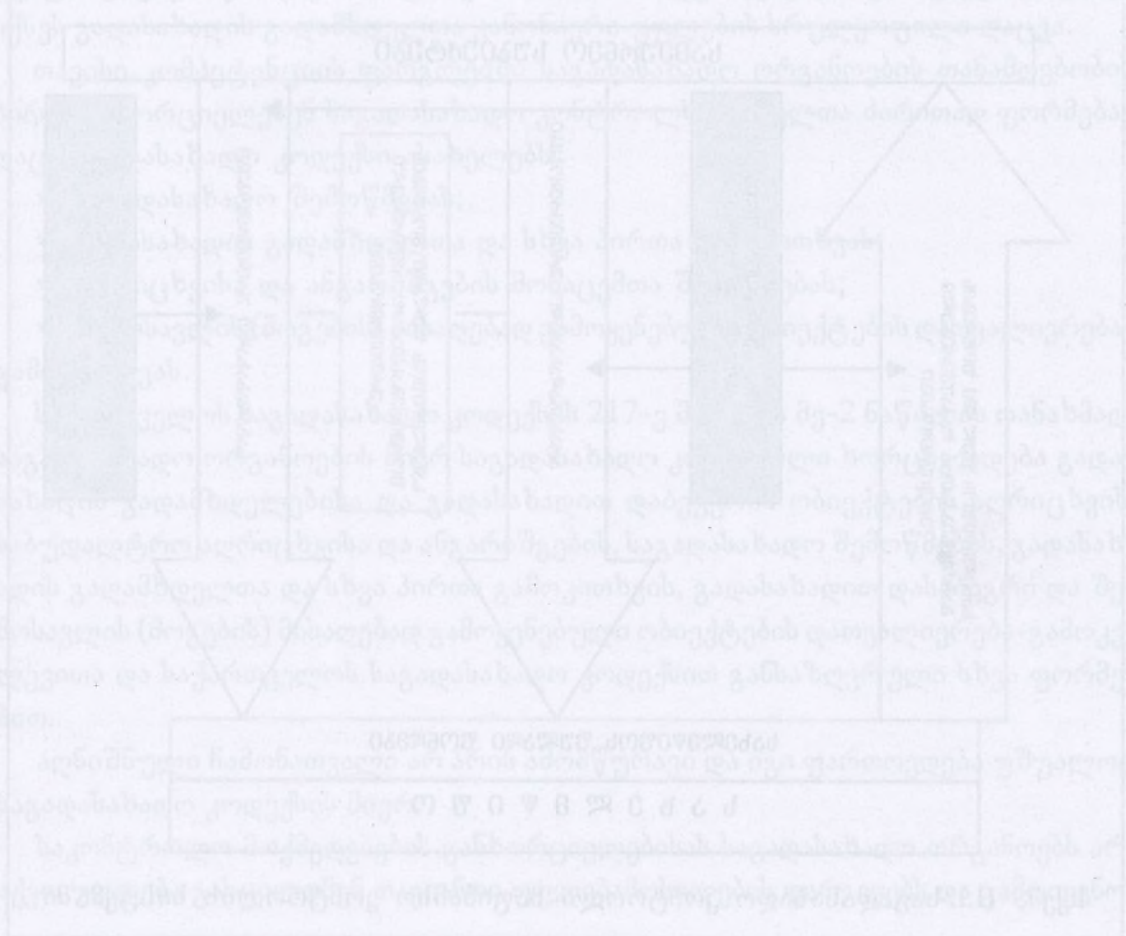
მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისთვის გადასახადის გამომანგარიშების საქმეში მნიშვნელოვან როლს თამაშობენ *საქართველოს გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტროს ორგანოები*. აღნიშნული ორგანოები ახორციელებენ მთელ რიგ პროცედურებს, რომლებიც დაკავშირებულია აღნიშნული გადასახადის ადმინისტრირებასთან. მაგალითად, გადასახადის გადამხდელები, რომლებიც სტაციონარული წყაროებიდან აბინძურებენ გარემოს, ვალდებული არიან დაამოწმებინონ საქართველოს გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტროს ორგანოებს საგადასახადო დეკლარაცია და მხოლოდ ამის შემდეგ წარადგინონ საგადასახადო ორგანოში.

ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის გადასახადის, კერძოდ, წიაღით სარგებლობის გადასახადის კონკრეტული ოდენობა განისაზღვრება *წიაღით სარგებლობის ლიცენზირების საუწყებო მშენებლის ექსპერტთა საბჭოს მიერ* და შეიტანება წიაღით სარგებლობის ლიცენზიაში. ამასთან, ნავთობისა და გაზის რესურსებით სარგებლობის შემთხვევაში, წიაღით სარგებლობის გადასახადის კონკრეტული ოდენობა განისაზღვრება *ნავთობისა და გაზის რესურსების მარეგულირებელი სახელმწიფო სააგენტოს მიერ* და შეიტანება ნავთობისა და გაზის რესურსებით სარგებლობის ლიცენზიაში.

2. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს კიდევ სხვა შემთხვევებს, როდესაც ესა თუ ის სუბიექტები შედიან საგადასახადო ურთიერთობებში და ამით უზრუნველყოფენ გადასახადის გადამხდელების მიერ გადასახადის გადახდას. მაგალითად, ნებისმიერი პირი (მიუხედავად იმისა, არის თუ არა იგი გადასახადის გადამხდელი), რომელიც ახორციელებს ფიზიკური პირისათვის სამუშაოს, მომსახურების ღირებულების ანაზღაურებას, ვალდებულია საგადასახადო ორგა-

ნოს ერთი თვის ვადაში წარუდგინოს ინფორმაცია გადახდილი თანხების შესახებ.

ამრიგად, ნებისმიერი მოქალაქე, საწარმო და ორგანიზაცია შეიძლება გახდეს საგადასახადო ურთიერთობის მონაწილე. მათი ვალდებულება შეიძლება წარმოიქმნას საგადასახადო ორგანოების უფლების საფუძველზე, შეამოწმონ გადასახადების გამომგარიშებასთან და გადახდასთან დაკავშირებული დოკუმენტები, მიიღონ წერილობითი და სიტყვიერი განმარტებები შემოწმების დროს წამოჭრილ საკითხებზე, აგრეთვე საგადასახადო კონტროლის განხორციელების კანონიერ მიზნებთან დაკავშირებით ნებისმიერი პირებისაგან უფასოდ მიიღონ გადასახადების გამომგარიშებასთან დაკავშირებული მონაცემები.



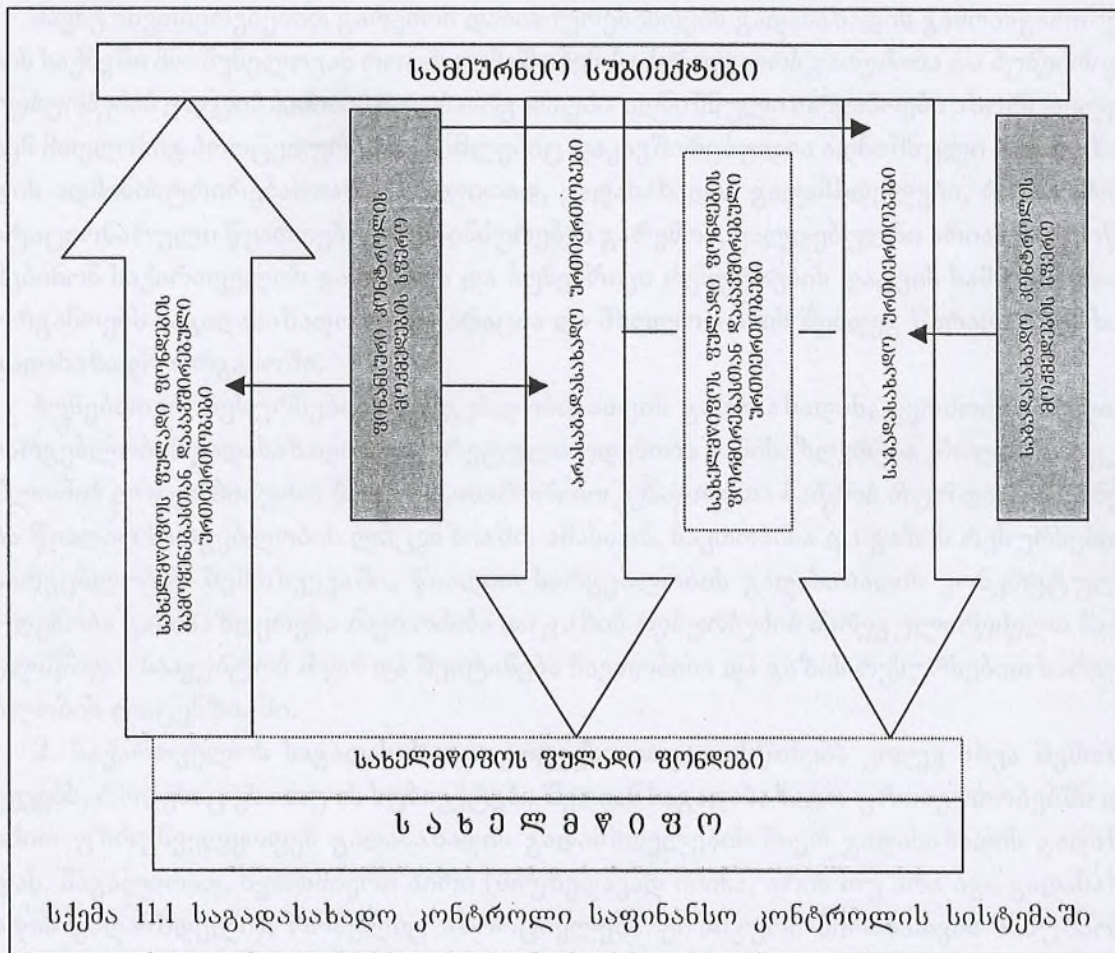
თავი XI

საგადასახადო კონტროლი

11.1. საგადასახადო კონტროლის ცნება და ძირითადი სახეები

1. კონტროლი წარმოადგენს კანონიერების უზრუნველყოფის სპეციალურ საშუალებას და სახელმწიფო მმართველობის ერთ-ერთ ელემენტს (იხ. სქემა 11.1).

ეფექტური საგადასახადო კონტროლი ნებისმიერი საგადასახადო სისტემის სავალდებულო პირობას წარმოადგენს. საგადასახადო კონტროლის არ არსებობის ან არა ეფექტურობის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი მის კუთვნილ გადასახადებს არ გადაიხდის თავისდროულად და სრული მოცულობით, რამაც თავის მხრივ შეიძლება საფრთხის წინაშე დააყენოს სახელმწიფოს ეკონომიკური უსაფრთხოება.



საგადასახადო კონტროლის მიზანს საგადასახადო კანონმდებლობის დამრღვევ პირთა გარდაუვალი პასუხისმგებლობა წარმოადგენს. თუ გადასახადის გადამხდელი დარწმუნებული იქნება, რომ გადასახადებისაგან თავის არიდება აუცილებლად გამოვლინდება, იგი ნებაყოფლობით შეასრულებს საგადასახადო კანონმდებლობით მასზე დაკისრებულ საგადასახადო ვალდებულებებს.

საგადასახადო კონტროლის ეფექტურობა არ ნიშნავს მის ტოტალურ ხასიათს. რაც უფრო მეტი გადასახადის გადამხდელი ექვემდებარება შემოწმებას, მით უფრო ზედაპირული ხასიათისა ხდება ასეთი შემოწმება. სწორედ ამიტომ, გადასახადის გადამხდელთა საკმაოდ დიდი რიცხოვნობის შემოწმების პარალელურად, ყურადღება უნდა იქნეს კონცენტრირებული იმ პირთა ეკონომიკური საქმიანობის სიღრმისეულ შესწავლაზე, რომლებიც განსაკუთრებულ ყურადღებას იმსახურებენ.

სწორედ ორგანიზებული საგადასახადო კონტროლი ეფუძნება მაქსიმალურად სრული ინფორმაციის შეგროვებას, მის დამუშავებასა და ანალიზს, იმ გადასახადის გადამხდელთა შერჩევას, რომლებიც იწვევენ განსაკუთრებულ ეჭვს საგადასახადო ვალდებულებების კეთილსინდისიერ შესრულებაში და ასეთი გადამხდელების კვალიფიცირებული შემოწმების ჩატარებას. ამასთან, აუცილებელია უზრუნველყოფილი იქნეს გადასახადის გადამხდელთა კანონიერი უფლების სრულყოფილი დაცვა.

თავისი კომპეტენციის ფარგლებში საგადასახადო ორგანოების თანამდებობის პირები ახორციელებენ საგადასახადო კონტროლს, რომელთა ძირითად ფორმებადაც საგადასახადო კოდექსი ასახელებს:

- ✓ საგადასახადო შემოწმებას;
- ✓ გადასახადის გადამხდელთა და სხვა პირთა გამოკითხვას;
- ✓ აღრიცხვისა და ანგარიშების მონაცემთა შემოწმებას;
- ✓ შემოსავლის (მოგების) მისაღებად გამოყენებული ობიექტების დათვალიერება-გამოკვლევას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 217-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო კონტროლი ხორციელდება გადასახადის გადამხდელებისა და გადასახადით დაბეგვრის ობიექტების აღრიცხვის, საბუღალტრო აღრიცხვისა და ანგარიშების, საგადასახადო შემოწმების, გადასახადის გადამხდელთა და სხვა პირთა გამოკითხვის, გადასახადით დასაბეგრი და შემოსავლის (მოგების) მისაღებად გამოყენებული ობიექტების დათვალიერება-გამოკვლევისა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული სხვა ფორმებით.

აღნიშნული ჩამონათვალი არ არის ამომწურავი და იგი ფართოვდება უშუალოდ საგადასახადო კოდექსის მიერ.

საკონტროლო მოქმედებების განხორციელებისას საგადასახადო ორგანოებს არა აქვთ უფლება გასცილდნენ თავიანთი უფლებამოსილების ფარგლებს და გამოიყენონ

სამსახურებრივი მდგომარეობა იმ მიზნების მისაღწევად, რომლებსაც კავშირი არა აქვთ ამ მათზე (მათ თანამდებობის პირებზე) დაკისრებული ამოცანების შესრულებასთან.

საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტი ვინაიდან წარმოადგენს საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვასა და შესრულებაზე, აგრეთვე გადასახადების გამოანგარიშების სისწორეზე, სისრულეზე და დროულ გადახდაზე კონტროლის ერთიან სისტემას, ამდენად საგადასახადო კონტროლი კონტროლის სპეციალიზირებულ სახეს მიეკუთვნება.

საგადასახადო კონტროლი შეიძლება განვსაზღვროთ, როგორც კომპეტენტური ორგანოებისათვის კანონმდებლობით დადგენილი სახელმძღვანელო ხერხებისა და საშუალებების ერთობლიობა, რომლებიც უზრუნველყოფენ საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვასა და შესრულებას, აგრეთვე გადასახადების სწორად გამოანგარიშებას, მათ სრულად და დროულად გადახდას ბიუჯეტში და/ან სახელმწიფო ფონდებში.

საგადასახადო კონტროლის მთავარ ამოცანას სახელმწიფოს ეკონომიკური უშიშროების უზრუნველყოფა წარმოადგენს.

სახელმწიფო კონტროლის შინაარსი შემდეგში მდგომარეობს:

- კონტროლს დაქვემდებარებული ობიექტების საქმიანობაზე მეთავალაურობა;
- შეგროვილი ინფორმაციის ანალიზი, ტენდენციებისა და მიზეზების გამოვლენა, პროგნოზირება;
- კანონმდებლობისა და დისციპლინის დარღვევის, მავნე შედეგების, ზიანის, არამიზანმიმართული მოქმედებების თავიდან აცილების მიზნით ღონისძიებების გატარება;
- კონკრეტული დარღვევების აღრიცხვა, მათი გამომწვევი მიზეზებისა და პირობების გამოვლენა;
- მართლსაწინააღმდეგო საქმიანობის აღკვეთა მავნე შედეგებისა და ახალი სამართალდარღვევების თავიდან აცილების მიზნით;
- დამნაშავეთა გამოაშკარავება და მათი პასუხისგებაში მიცემა.

აღნიშნული დებულება სრული მოცულობით შეესაბამება საგადასახადო კონტროლსაც.

საგადასახადო კონტროლი ხორციელდება როგორც სახელმწიფო ორგანოების, ასევე სააუდიტორო ფირმების, საწარმოს საბუღალტრო და საფინანსო სამსახურების მიერ. რა თქმა უნდა, სახელმწიფო და არასახელმწიფო კონტროლის მიზნები და ამოცანები განსხვავდება ერთმანეთისაგან.

საგადასახადო კონტროლს ფიზიკურ და იურიდიულ პირთა მიერ გადასახადების გამოანგარიშების სისწორესა და დროულად გადახდაზე, ისევე როგორც გადასახადების აღმინისტრირებისა და მოკრების ყველა ასპექტზე ახორციელებენ მხოლოდ

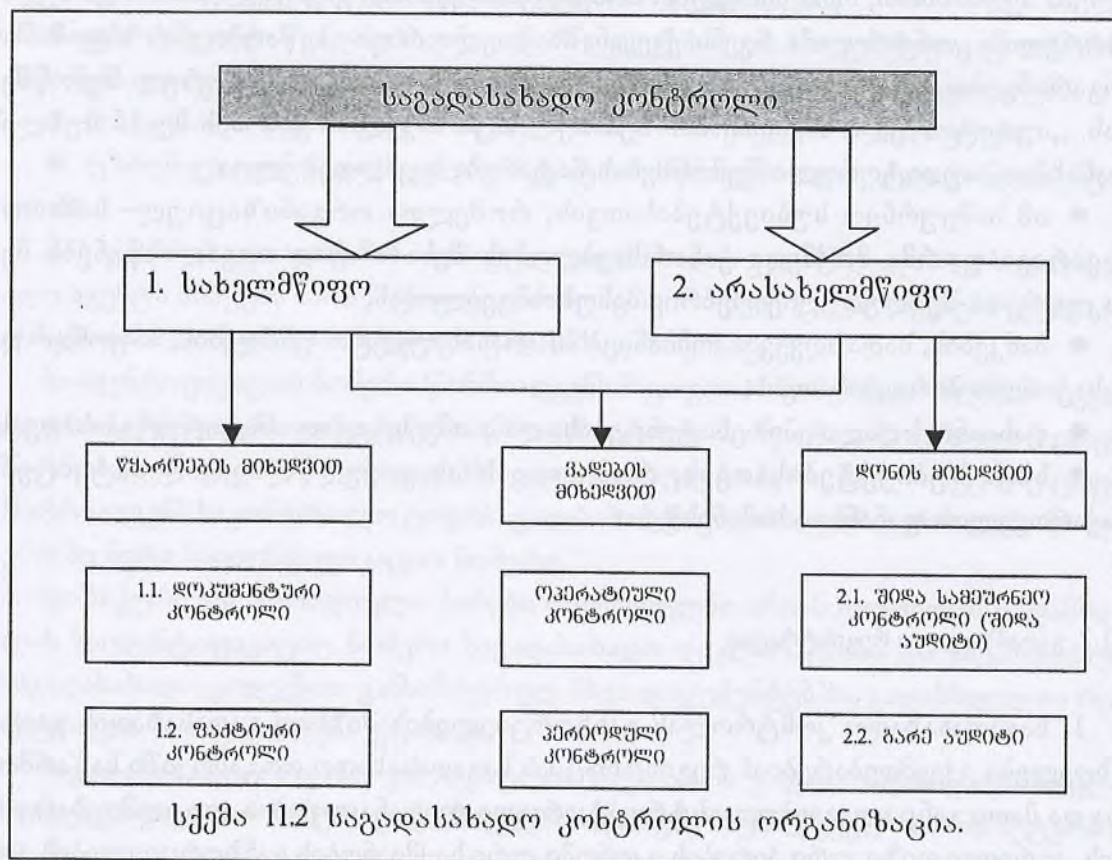
საგადასახადო ორგანოები, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც საგადასახადო კოდექსით ასეთი უფლებამოსილება გადაცემულია სხვა ორგანოებისათვის. მაგალითად, საექსპორტო-საიმპორტო ოპერაციებთან დაკავშირებული გადასახადების (დღგ, აქციზი) კონტროლი ხორციელდება საბაჟო ორგანოების მიერ.

2. ორგანიზაციული თვალსაზრისით საგადასახადო კონტროლი შეიძლება განხილული იქნეს სხვადასხვა საფუძვლებით (იხ. სქემა 11.2).

საგადასახადო კონტროლის სახეებს განასხვავებენ ვადების მიხედვით (ოპერატიული და პერიოდული) და წყაროების მიხედვით (დოკუმენტური და ფაქტიური).¹

ოპერატიული კონტროლი წარმოადგენს შემოწმებას, რომელიც ხორციელდება საანგარიშო პერიოდის ფარგლებში შესამოწმებელი ოპერაციის დამთავრების შემდეგ მისი ხარისხობრივი და რაოდენობრივი მაჩასიათებლების შესაბამისად. საინფორმაციო წყაროებს გეგმიური, ოპერატიულ-ტექნიკური, საბუღალტრო და სტატისტიკური მონაცემები წარმოადგენენ.

პერიოდული კონტროლი წარმოადგენს შემოწმებას განსაზღვრულ საანგარიშო პერიოდში გეგმების, ხარჯთაღრიცხვის, ნორმებისა და ნორმატივების, პირველადი დოკუმენტების, ანგარიშგების, სააღრიცხვო რეგისტრებში ჩანაწერების და სხვა



¹ Налоги: Учебное пособие / Под ред. Д. Черника, 1997, гл. 354-355.

წყაროების მონაცემების საფუძველზე. ასეთი შემოწმების ამოცანას წარმოადგენს საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვისა და გადასახადების სრული და თავისდროული გადახდის დადგენა, ასევე დარღვევების გამოვლენა და ღონისძიებების გატარება მათი თავიდან აცილების მიზნით.

დოკუმენტური კონტროლის დროს შემოწმება წარმოებს შესამოწმებელი ობიექტის დოკუმენტების (პირველადი და ნაერთი) მონაცემთა საფუძველზე.

ფაქტიური კონტროლი წარმოადგენს შემოწმებას, რომლის დროსაც შესამოწმებელი ობიექტის რაოდენობრივი და ხარისხობრივი მდგომარეობა დგინდება დათვალიერების, გამოკვლევის, აზომვის, გადაანგარიშების, აწონვის, საკონტროლო შესყიდვის, საკონტროლო მიწოდებისა და ა.შ. გზით.

საგადასახადო კონტროლის ძირითად, განსაკუთრებით ეფექტურ *ფორმას* გადასახადის გადამხდელის დოკუმენტური (გასვლითი საგადასახადო) შემოწმება წარმოადგენს. ამასთან, პრაქტიკაში მოცემულ ფორმასთან ერთად გამოიყენება კონტროლის სხვა ფორმებიც. მაგალითად, საგადასახადო ინსპექციების მიერ საბუღალტრო-ოპერატიული აღრიცხვის წარმოება, შემხვედრი შემოწმებები, სხვა პირებისაგან ინფორმაციების მიღება და სხვა. საგადასახადო კონტროლზე საუბრისას შეიძლება ავლნიშნოთ, რომ მსოფლიო პრაქტიკაში ფართო გავრცელება ჰპოვა *აუდიტორულმა კონტროლმა*. ჩვენს ქვეყანაში მთელი რიგი საწარმოების საფინანსო ანგარიშგება ასევე სავალდებულო წესით ექვემდებარება აუდიტორულ შემოწმებას. „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-15 მუხლის თანახმად, აუდიტორული შემოწმების ჩატარება სავალდებულოა:

- იმ სამეურნეო სუბიექტებისათვის, რომელთა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად ითვალისწინებს მე-საკუთრეთა შეზღუდულ ქონებრივ პასუხისმგებლობას;
- ბანკების, სადაზღვევო კომპანიების, არასაბიუჯეტო ფონდების, საფონდო და სასაქონლო ბირჟებისათვის;
- ფასიანი ქაღალდების ემიტენტებისა და საინვესტიციო ინსტიტუტებისათვის;
- სხვა სუბიექტებისათვის, რომელთა სიას ყოველწლიურად ამტკიცებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო.

11.2. გადამხდელთა რეგისტრაცია

1. საგადასახადო კონტროლის განხორციელების მიზნით გადასახადის გადამხდელები ექვემდებარებიან რეგისტრაციას საგადასახადო ორგანოებში საწარმოთა და მათი განცალკავებული სტრუქტურული ქვედანაყოფების ადგილმდებარეობის, აგრეთვე ფიზიკური პირების ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ად-

გილის ან მათი საცხოვრებელი ადგილის მიხედვით.

მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით დაბეგვრის მიზნებისათვის სავალდებულო რეგისტრაციას ექვემდებარებიან ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას.

გადასახადის გადამხდელთა რეგისტრაცია საგადასახადო ორგანოებში ხორციელდება იმ გარემოებების არსებობის მიუხედავად, რომლებთანაც დაკავშირებულია საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობა. საწარმოები, რომელთა შემადგენლობაშიც შედიან განცალკავებული ქვედანაყოფები, ექვემდებარებიან საგადასახადო აღრიცხვას გადასახადის გადამხდელების სახით საგადასახადო ორგანოში როგორც თავისი ადგილმდებარეობის, ასევე თავისი თითოეული განცალკავებული ქვედანაყოფის ადგილმდებარეობის მიხედვით.

იურიდიული პირები და ეკონომიკური საქმიანობის მიმდევარი ფიზიკური პირები ვალდებული არიან მიმართონ საგადასახადო ორგანოს გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის რეგისტრაციიდან ან ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებიდან 10 დღის ვადაში.

საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან:

- აწარმოონ გადასახადის გადამხდელთა რეგისტრაცია;
- უზრუნველყონ გადასახადის გადამხდელებისათვის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭება, დადგენილი წესით განახორციელონ აღნიშნული ნომრის ცვლილება;
- დადგენილი წესით განახორციელონ მომხმარებელთა მომსახურება;
- უზრუნველყონ გადამხდელთა რეესტრის მონაცემთა დაცვა და კონფიდენციალობა.

2. საგადასახადო ორგანო თითოეულ გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო აგენტს ანიჭებს საიდენტიფიკაციო ნომერს, რომელიც გამოიყენება ყველა გადასახადისა და მათ შორის საბაჟო გადასახადისთვისაც.

საიდენტიფიკაციო ნომერი წარმოადგენს 9 ციფრიან ნომერს, რომლის პირველი ციფრი განასხვავებს ფიზიკურ პირებს იურიდიული პირებისაგან, შემდეგი 7 ციფრი წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის სერიულ ნომერს, ხოლო მეცხრე ციფრი წარმოადგენს საკონტროლო ციფრს. გადასახადის გადამხდელს ეკრძალება მიიღოს ერთზე მეტი საიდენტიფიკაციო ნომერი.

ფიზიკური და იურიდიული პირები ვალდებული არიან მიუთითონ გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი საგადასახადო დეკლარაციასა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ სხვა დოკუმენტებში. გადამხდელთა რეგისტრაცია ხორციელდება უფასოდ.

საგადასახადო ორგანო ვალდებულია მიუთითოს გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი გადამხდელისათვის გაგზავნილ ყველა სახის შეტყობინებაში.

გადასახადის გადამხდელთა რეგისტრაციასთან, აგრეთვე საიდენტიფიკაციო ნომრების მინიჭებასთან, მათ შეცვლასთან დაკავშირებული დოკუმენტების ფორმები, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელთა ერთიანი სახელმწიფო რეესტრის წარმოების წესი რეგულირდება მოქმედი კანონმდებლობით.

11.3. საგადასახადო შემოწმების ჩატარების წესი

გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო შემოწმება წარმოადგენს მის საქმიანობაზე სახელმწიფო კონტროლის ძირითად საშუალებას.

საგადასახადო შემოწმება წარმოადგენს საგადასახადო კონტროლის მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს, რომელიც საშუალებას გვაძლევს შედარებით სრულად შევამოწმოთ გადასახადების გადახდის სისწორე და გადასახადის გადამხდელზე საგადასახადო კანონმდებლობით დაკისრებული სხვა ვალდებულებების შესრულება. თუ საგადასახადო შემოწმების შედეგებით დადგინდება, რომ გადასახადის გადამხდელები არ ასრულებენ მასზე დაკისრებულ მოვალეობებს, ასრულებენ არაკეთილსინდისიერად ან არასრული მოცულობით, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან მიიღონ ადეკვატური ღონისძიებები, მ.შ. გამოიყენონ ჯარიმები გამოვლენილ საგადასახადო სამართალდარღვევებზე.

საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული შემთხვევების გარდა, საგადასახადო შემოწმებას ატარებენ მხოლოდ საგადასახადო ორგანოები. სხვა მაკონტროლებელ და სამართალდამცავ ორგანოებს ეკრძალებათ ფიზიკურ და იურიდიულ პირებთან საგადასახადო შემოწმების ჩატარება. აუცილებლობის შემთხვევაში შემოწმებას ატარებენ საგადასახადო ორგანოები, სხვა მაკონტროლებელი და სამართალდამცავი ორგანოების შუამდგომლობის საფუძველზე. ამასთან, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს არ წარუდგინოს სხვა მაკონტროლებელ და სამართალდამცავ ორგანოებს დოკუმენტები, რომლებიც დაკავშირებულია დასაბეგრი ობიექტის განსაზღვრასთან, გადასახადების გამომწვევებისა და გადახდასთან.

2. საგადასახადო შემოწმება წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის პირველადი საბუღალტრო და სხვა დოკუმენტების დათვალიერებას და გამოკვლევას გადასახადების სრულად და თავისდროულად გამომწვევებისა და ბიუჯეტში (სახელმწიფო ფონდებში) გადახდის მიზნით.

საგადასახადო კონტროლის ძირითად მიზანს წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის შემოწმება, აგრეთვე საგადასახადო ანგარიშგების მონაცემების შედარება შემოწმებლის მიერ მიღებულ მონაცემებთან.

საგადასახადო შემოწმება, რომელსაც ატარებს საგადასახადო ორგანო, შეიძლება იყოს *კამერალური* და *გასვლითი*. გასვლითი საგადასახადო შემოწმება შეიძლება

იყოს გეგმიური და საკონტროლო, ასევე შემხვედრი შემოწმება.

3. პირთა წრე, რომლებიც ექვემდებარებიან შემოწმებას, არ შემოიფარგლება მხოლოდ გადასახადის გადამხდელებით (როგორც იურიდიული, ასევე ფიზიკური პირებით). საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ შეამოწმონ საგადასახადო აგენტებიც (ე.ი. პირები, რომლებსაც ეკისრებათ გადასახადების გამოანგარიშების, გადამხდელთათვის მათი დაკავებისა და სათანადო ბიუჯეტში გადარიცხვის მოვალეობა), აგრეთვე ბანკები და საკრედიტო დაწესებულებები, რომლებიც პასუხისმგებელნი არიან ბიუჯეტის საკასო შესრულებაზე (გადასახადის გადარიცხვა გადამხდელთა დავალებით).

საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ ჩაატარონ შემოწმება ყველა გადასახადის გადამხდელთან, მათი საკუთრების, ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის, დაქვემდებარებისა და ა.შ. მიუხედავად, მ.შ. განსაკუთრებული რეჟიმით მომუშავე საწარმოებში და სამხედრო ნაწილებში. ასეთი ობიექტების შემოწმებისას საგადასახადო ინსპექციებში გამოიყოფიან შესაბამისი სპეციალისტები. დოკუმენტები, რომლებიც დაკავშირებულია გადასახადებისა და სხვა სავალდებულო გადასახდელების გადახდასთან, წარედგინებათ ასეთ შემოწმებლებს სრული მოცულობით. შემოწმება ხორციელდება საიდუმლოების რეჟიმის დაცვით.

4. საგადასახადო შემოწმების ობიექტებს წარმოადგენენ გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი დოკუმენტები, საბუღალტრო წიგნი, ანგარიში, ხარჯთაღრიცხვა, ფულადი სახსრები, ფასიანი ქაღალდები და სხვა ფასეულობანი, გაანგარიშებები, დეკლარაციები, გადასახადებისა და ბიუჯეტში გადასახდელების გაანგარიშებისა თუ გადახდის სხვა დოკუმენტები. იმ დოკუმენტების შემოწმება, რომლებსაც არ გააჩნიათ კავშირი გადასახადებით დაბეგვრასთან, არ შედის საგადასახადო ორგანოების კომპეტენციაში.

გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, უპირველეს ყოვლისა, უნდა შეეხოს იმ დოკუმენტებს, რომლებიც შედგენილია უშუალოდ გადასახადის გადამხდელის მიერ და უნდა განხორციელდეს უშუალოდ გადასახადის გადამხდელთან. დასკვნების გაკეთება გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერების შესახებ და მითუმეტეს რაიმე სახის ფინანსური სანქციის გამოყენება მხოლოდ მისი საქმიანობის ზოგიერთი ეპიზოდის საფუძველზე, მაგალითად, საბანკო დაწესებულებაში საანგარიშსწორებო ანგარიშზე თანხების მოძრაობის შემოწმების შედეგად, დაუშვებელია.

შემოწმების პროცესში საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ მიიღონ თანამდებობის პირებისა და საწარმოს სხვა თანამშრომლებისაგან, აგრეთვე მოქალაქეებისაგან წერილობითი და სიტყვიერი განმარტებები აღნიშნული შემოწმების დროს წამოჭრილ საკითხებზე.

შემოწმების პროცესში საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ გამოიკვლიონ (მოქმედი კანონმდებლობის დაცვით) საწარმოთა და მეწარმე-ფიზიკურ პირთა

საწარმოო, სასაწყობო, საეაჭრო და სხვა სათავსოები, რომლებიც დაკავშირებულია მოგების (შემოსავლის) მიღებასთან, ჩაატარონ დაკვირვება ქრონომეტრაჟის ან სხვა მეთოდის გამოყენებით და განსაზღვრონ დასაბეგრი ობიექტების ოდენობა.

თუ შემოწმების პროცესში საბუღალტრო აღრიცხვის წესების დარღვევის, დოკუმენტების დაკარგვის ან განადგურების შემთხვევაში დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვრა შეუძლებელია, საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ დაბეგვრის ობიექტი და გადასახადის ოდენობა განსაზღვრონ პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების საფუძველზე (აქტივები, ბრუნვა, წარმოების დანახარჯები, შედარების მეთოდი და სხვა).

5. *კამერალური საგადასახადო შემოწმება* ტარდება საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი ბალანსების, დეკლარაციების, ანგარიშგებების, ცნობების, განმარტებების, დასკვნებისა და საგადასახადო ორგანოში არსებული სხვა დოკუმენტებისა და მონაცემების საფუძველზე (იხ. სქემა 11.3).

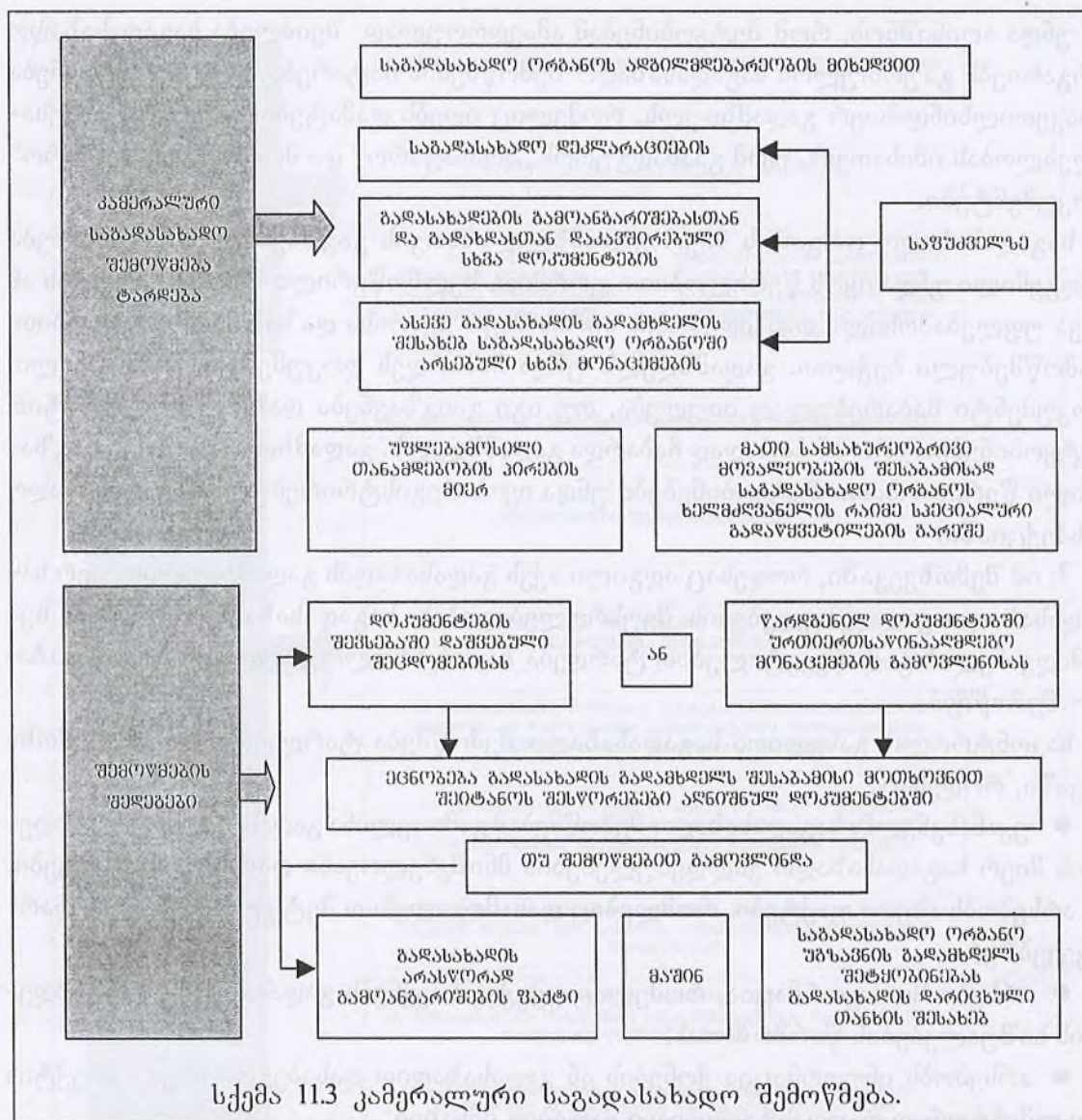
ამდენად, კამერალური საგადასახადო შემოწმება წარმოებს საგადასახადო ინსპექციებში გადამხდელისაგან საგადასახადო დეკლარაციებისა და გაანგარიშებების მიღების სტადიაზე, ე.ი. გადასახადის გადამხდელთან გაუსვლელად.

აღნიშნული შემოწმებისას ძირითადად მოწმდება დეკლარაციებისა და ანგარიშგების შესაბამისი გრაფებისა და სტრიქონების შევსების სისწორე, ამა თუ იმ შედავათების გამოყენების მართლზომიერება, ასევე ხორციელდება საანგარიშგებო მაჩვენებლების არითმეტიკული შედარება.

გადამხდელის დეკლარაციებისა და გაანგარიშებების კამერალური შემოწმება ხორციელდება გადასახადის თითოეულ კონკრეტულ სახეზე მოქმედი ინსტრუქციების შესაბამისად. ასეთი შემოწმებების შედეგად შესაძლებელია გადასახადის გადანგარიშება, ასევე სანქციების გამოყენება იმ დარღვევებისათვის, რომელთა ჩადენის ფაქტებიც არ საჭიროებენ დოკუმენტურ დადასტურებას (მაგალითად, ჯარიმა დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენისათვის).

იმ შემთხვევაში, თუ კამერალური საგადასახადო შემოწმების შედეგად განხორციელდა გადასახადის გადანგარიშება, გადასახადის გადამხდელს გადასახადის დარიცხული თანხის შესახებ ეგზავნება შეტყობინება, რომელიც შეიცავს შემდეგ მონაცემებს:

- ✓ გადამხდელის გვარი და სახელი (ან დასახელება);
- ✓ გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი;
- ✓ შეტყობინების თარიღი;
- ✓ დაბეგვრის ობიექტი;
- ✓ დარიცხული გადასახადისა და საჯარო სანქციების თანხა;
- ✓ გადასახადის გადახდის მოთხოვნა და გადახდის ვადები;
- ✓ გადასახადის გადახდის ადგილი და წესი;



სქემა 11.3 კამერალური საგადასახადო შემოწმება.

- ✓ დარიცხვის საფუძვლები;
- ✓ გასაჩივრების წესი.

6. გეგმიური გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებით, წელიწადში არაუმეტეს ერთხელ, გადასახადის გადამხდელისათვის წინასწარი წერილობითი შეტყობინების გზით, რომელშიც მითითებული უნდა იყოს შემოწმების საგანი და საფუძველი, ასევე შემოწმების ჩატარების სავარაუდო დრო.

წინასწარი შეტყობინება საშუალებას აძლევს გადამხდელს უკეთ მოემზადოს შემოწმებისათვის, გამოყოს ფართი შემოწმებლებისათვის, უზრუნველყოს საჭირო მუშაკების დასწრება, მოამზადოს შემოწმებისათვის საჭირო დოკუმენტები.

უნდა აღინიშნოს, რომ შეტყობინებამ ამავედროულად შეიძლება საგადასახადო ორგანოებს გაურთულოს საგადასახადო შემოწმების ჩატარება, თუ იგი ეგზავნება არაკეთილსინდისიერ გადამხდელს, რომელიც იღებს დამატებით დროსა და შესაძლებლობას იმისათვის, რომ გაანადგუროს „არასაჭირო“ და მოამზადოს „საჭირო“ დოკუმენტები.

საგადასახადო ორგანოს მიერ გადამხდელისათვის გაგზავნილი შეტყობინება შედგენილი უნდა იყოს წერილობითი ფორმით, ხელმოწერილი ხელმძღვანელის ან სხვა უფლებამოსილი თანამდებობის პირის მიერ გვარისა და სახელის მითითებით, დამოწმებული ბეჭდით. გადამხდელს უნდა ჩაბარდეს დოკუმენტის ორიგინალი. დოკუმენტი ჩაბარებულად ითვლება, თუ იგი გაიგზავნება დაზღვეული ფოსტით შეტყობინებითურთ ან პირადად ჩაბარდა გადამხდელს. გადამხდელისათვის გაგზავნილი წერილობითი შეტყობინებები უნდა იყოს რეგისტრირებული საგადასახადო ინსპექციაში.

7. იმ შემთხვევაში, როდესაც ადგილი აქვს გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობას, საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელის გადაწყვეტილებით ტარდება *საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმება*.

საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ტარდება ასევე იმ შემთხვევაში, როდესაც:

- უკანასკნელმა საგადასახადო შემოწმებამ გამოავლინა გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულებების მნიშვნელოვანი დარღვევის ფაქტები, ან არსებობს ისეთი ფაქტები, რომლებიც დანამდვილებით მეტყველებენ ასეთ დარღვევებზე;

- არსებობს ინფორმაცია, რომელიც ეჭვქვეშ აყენებს გადასახადის გადამხდელის საშუალებების წარმოშობას;

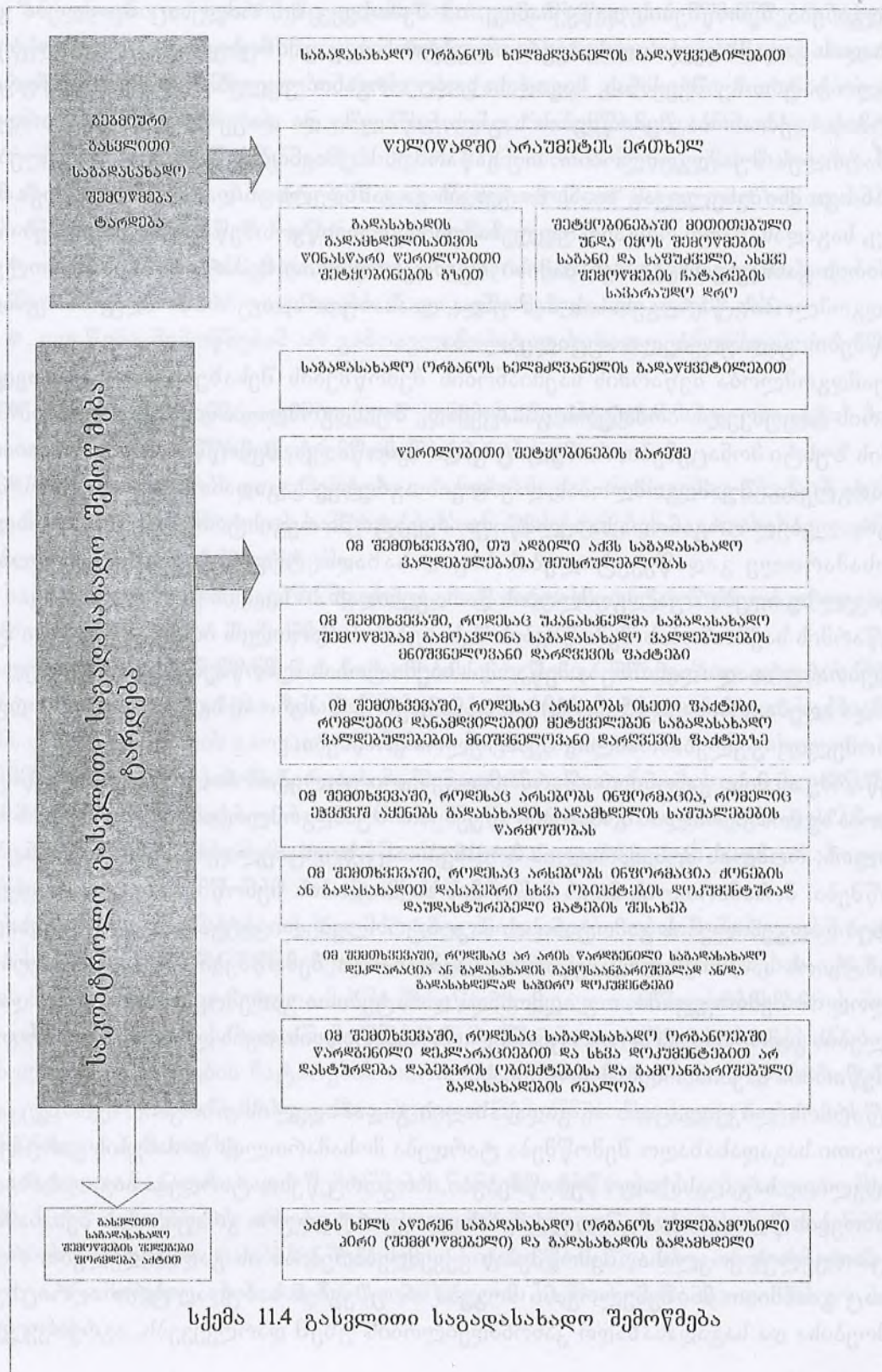
- არსებობს ინფორმაცია ქონების ან გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტის დოკუმენტურად დაუდასტურებელი მატების შესახებ;

- საგადასახადო ორგანოებში წარდგენილი დეკლარაციებით და სხვა დოკუმენტებით არ დასტურდება დაბეგვრის ობიექტებისა და გამოანგარიშებული გადასახადების რეალობა;

- არ არის წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაცია ან გადასახადის გამოსაანგარიშებლად ან/და გადასახდელად საჭირო დოკუმენტები (იხ. სქემა 11.4).

„სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად საგადასახადო ორგანოები საკონტროლო გასვლით საგადასახადო შემოწმებებს ატარებენ მხოლოდ მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე.

გასვლითი საკონტროლო შემოწმების შესახებ შუამდგომლობა მოსამართლეს



სქემა 11.4 გასვლითი საგადასახადო შემოწმება

წარედგინება შემოწმების დაწყებამდე. იმ შემთხვევაში, როდესაც შეიძლება გადასახადის გადამხდელის დასაბეგრ ობიექტთან დაკავშირებულ მტკიცებულებებს უშუალო საფრთხე შეექმნას, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია შეაჩეროს საწარმოს საქმიანობა შემოწმების საგნის ნაწილში და დაუყოვნებლივ მიმართოს მოსამართლეს შუამდგომლობით. თუ საწარმოს საქმიანობის შეჩერება შეუძლებელია ან იგი მნიშვნელოვან ზიანს მიაყენებს გადამხდელს ან/და ამას მოითხოვს მეწარმე, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია დაიწყოს მეწარმის შემოწმება და 24 საათის განმავლობაში შესაბამისი შუამდგომლობით მიმართოს მოსამართლეს. შუამდგომლობის წარდგენისას მან უნდა დაასაბუთოს, თუ რაში მდგომარეობდა შემოწმების გადაუდებელი აუცილებლობა.

შუამდგომლობა მეწარმის საქმიანობის შემოწმების შესახებ უნდა შეიცავდეს საკმარის საფუძველს ბრძანების გასაცემად. შუამდგომლობაში მიეთითება იმ მეწარმის ზუსტი მონაცემები, რომელიც უნდა შემოწმდეს, შემოწმების ვადა, ხასიათი და ფარგლები. შუამდგომლობას დაერთვის აგრეთვე საგადასახადო ორგანოს მაკონტროლებელ ორგანოთა სახელმწიფო რეესტრში რეგისტრაციის ცნობის ასლი.

მოსამართლე გადაწყვეტილებას საგადასახადო ორგანოს შუამდგომლობის საფუძველზე იღებს შუამდგომლობის წარდგენიდან 24 საათის განმავლობაში.

მეწარმის საქმიანობის შემოწმების შესახებ მოსამართლის ბრძანებაში სხვა მონაცემებთან ერთად აღინიშნება მეწარმის საქმიანობის შემოწმების ვადა (რომელიც არ უნდა აღემატებოდეს 15 დღეს) და თანამდებობის პირი ან საგადასახადო ორგანო, რომელიც უფლებამოსილია შეასრულოს ბრძანება.

მეწარმე ან მისი კანონიერი წარმომადგენელი უფლებამოსილია მისი შემოწმების თაობაზე მოსამართლის ბრძანების გაუქმების შუამდგომლობით მიმართოს იმ სასამართლოს, რომლის მოსამართლის ბრძანებითაც ხორციელდება მისი საქმიანობის შემოწმება. მოსამართლის მიერ მეწარმის საქმიანობის შემოწმებაზე უარის თქმის შესახებ დადგენილების გამოტანისას მაკონტროლებელი ორგანო უფლებამოსილია მიმართოს სასამართლოს მეწარმის საქმიანობის შემოწმების შუამდგომლობით მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ აღმოჩნდა დამატებითი გარემოება, რომელიც დადგენილების გამოტანისას არ იყო ცნობილი მოსამართლისათვის და რომელიც მოითხოვს მეწარმის საქმიანობის შემოწმებას.

საწარმოს ლიკვიდაციის ან გადასახადის გადამხდელის თხოვნის შემთხვევაში გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ტარდება მოსამართლის ბრძანების გარეშე.

გასვლითი საგადასახადო შემოწმებები, როგორც წესი, ტარდება საგადასახადო ორგანოების წლიური სამუშაო გეგმებისა და კვარტალური გრაფიკების შესაბამისად. უპირველეს ყოვლისა, შემოწმებას ექვემდებარებიან ის გადამხდელები, რომლებსაც გააჩნიათ მნიშვნელოვანი მოგება ან უშვებენ საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოებისა და საგადასახადო კანონმდებლობის უხეშ დარღვევებს, აგრეთვე ყვე-

ლა ზარალიანი და მენარჩენე გადასახადის გადამხდელები. შემოწმებას ექვემდებარებიან აგრეთვე გადამხდელები, რომლებიც სარგებლობენ საგადასახადო შეღავათებით, ან გადამხდელები, რომლებიც ითხოვენ გადასახადის თანხების დიდი ოდენობით ანაზღაურებას, ან გადამხდელები, რომლებსაც გააჩნიათ ფილიალები, ან რომლებიც წარადგენენ განცხადებას საქმიანობის შეწყვეტის თაობაზე. საგადასახადო ინსპექციის უფროსის გადაწყვეტილებით გასვლითი საგადასახადო შემოწმება შეიძლება არ ჩატარდეს იმ შემთხვევებში:

- თუ გადასახადის გადამხდელი თავისდროულად ადგენს გადასახადების გამომგარიშებასა და/ან გადახდასთან დაკავშირებულ დოკუმენტებს;

- თუ წინა შემოწმებამ არ გამოავლინა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტები;

- თუ გადასახადის გადამხდელის ქონების ან დაბეგვრის სხვა ობიექტის მოცულობის ზრდა დოკუმენტალურად დადასტურებულია;

- თუ არ არსებობს დოკუმენტები და ინფორმაცია, რომლებიც ეჭვქვეშ აყენებენ გადასახადის გადამხდელის საშუალებებს ან ადასტურებენ საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტებს.

საჭიროების შემთხვევებში შეიძლება ჩატარდეს საკონტროლო გასვლითი თემატური საგადასახადო შემოწმება.

დოკუმენტური შემოწმების ჩატარების ვადები და სარევიზიო ჯგუფის შემადგენლობა განისაზღვრება შესამოწმებელი საწარმოს მოცულობისა და საქმიანობის განსაკუთრებულობის გათვალისწინებით. მიუხედავად იმისა, რომ გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარების მაქსიმალური ვადა არ არის გათვალისწინებული მოქმედი კანონმდებლობით, არამიზანშეწონილია იგი აღემატებოდეს 30 დღეს. ეს ვადა გამონაკლის შემთხვევებში შეიძლება გაგრძელდეს საგადასახადო ინსპექციის უფროსის ან მისი მოადგილის მიერ.

საგადასახადო ინსპექციის ხელმძღვანელს აუცილებლობის შემთხვევებში უფლება აქვს შეცვალოს შემოწმებელთა შემადგენლობა. ასეთი შემოწმების აქტზე ხელის მოწერა სავალდებულოა მასში მონაწილე ყველა თანამდებობის პირის მიერ.

გასვლითი საგადასახადო შემოწმებისას მოწმდება გადამხდელის საქმიანობა წინა გასვლითი შემოწმების ჩატარების თარიღიდან მიმდინარე შემოწმების მომენტამდე. აუცილებლობის შემთხვევაში გასვლითი შემოწმება შეიძლება ჩატარდეს უფრო ხანგრძლივ პერიოდზე.

გასვლითი საგადასახადო შემოწმებას წინ უნდა უსწრებდეს კამერალური შემოწმება, წინა შემოწმების არსებული მასალების შესწავლა, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის თაობაზე შემოსული სიგნალებისა და სხვა ინფორმაციის შესწავლა, რომლებიც ახასიათებენ გადამხდელის საქმიანობასა და ფინანსურ მდგომარეობას.

აღნიშნული ინფორმაციის საფუძველზე მუშავდება შემოწმების ჩატარების პროგრამა, რომელიც ითვალისწინებს იმ ძირითადი საკითხების დასახელებას, რაზედაც საჭიროა გამახვილდეს ყურადღება. შემოწმების პროგრამას ამტკიცებს საგადასახადო ინსპექციის ხელმძღვანელი ან მისი მოადგილე.

საგადასახადო ორგანოების თანამდებობის პირები ახორციელებენ შემოწმებასა და გამოკვლევას მათი ჩატარების უფლების შესახებ საგადასახადო ინსპექციის უფროსის ან მისი მოადგილის ბრძანების (დავალების) საფუძველზე.

8. სააღრიცხვო რეგისტრებში პირველადი დოკუმენტებისა და ჩანაწერების შემოწმება ხორციელდება სრული ან შერჩევითი ხერხით.

სრული ხერხით მოწმდება საბუღალტრო აღრიცხვის რეგისტრებში არსებული ყველა დოკუმენტი და ჩანაწერი.

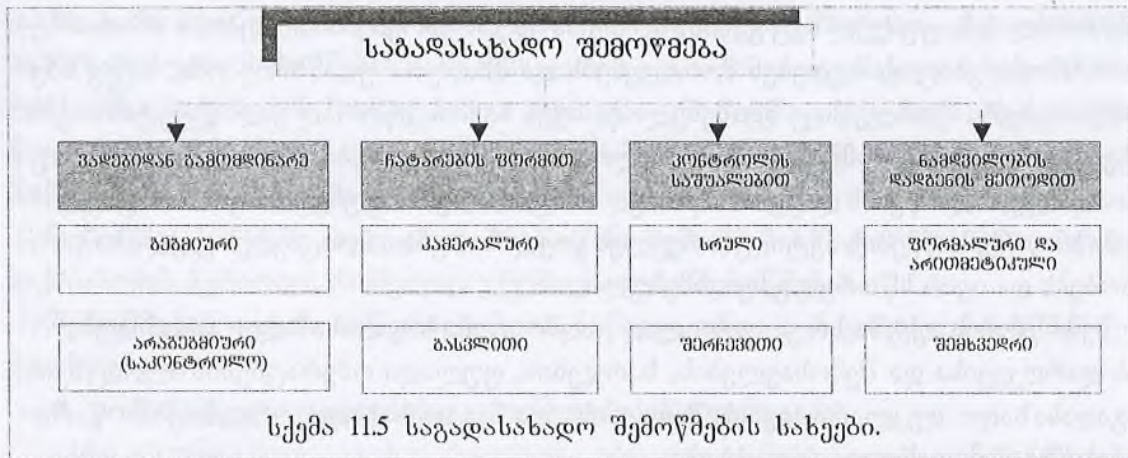
შერჩევითი ხერხით მოწმდება პირველადი დოკუმენტების ნაწილი შესამოწმებელი პერიოდის თითოეულ თვეში ან რამდენიმე თვის პერიოდში. თუ შერჩევითი შემოწმებისას დადგინდება საგადასახადო კანონმდებლობის სერიოზული დარღვევები, მაშინ შემოწმება გადამხდელის საქმიანობის მოცემულ ნაწილზე წარმოებს სრული ხერხით, ასლების გადაღებითა და იმ სავალდებულო დოკუმენტების ამოღებით, რომლებიც ადასტურებენ მოგების (შემოსავლის) ან გადასახადით დასაბეგრი სხვაობიექტების დამალვას (შემცირებას).

სამეურნეო ოპერაციების ნამდვილობა დგინდება დოკუმენტების ფორმალური და არითმეტიკული შემოწმების გზით ან დოკუმენტური და ფაქტიური კონტროლის სპეციალური ხერხების გამოყენებით. *ფორმალური* შემოწმებისას დგინდება დოკუმენტების ყველა რეკვიზიტის შევსების სისწორე; ტექსტში და ციფრებში არსებული გადასწორებების, გადაშლების და დამატებების ფაქტები; თანამდებობის და მატერიალურ პასუხისმგებელ პირთა ხელმოწერების ნამდვილობა. საჭიროების შემთხვევაში ამა თუ იმ დოკუმენტში მუშაკის ხელმოწერა შეიძლება შედარდეს სხვა დოკუმენტებში მის ხელმოწერებთან, ხოლო ეჭვის წარმოშობის შემთხვევაში სამეურნეო ოპერაციის მოცემულ ფაქტთან დაკავშირებით შესაძლებელია მუშაკს ჩამოერთვას დასტური ან დაინიშნოს გრაფოლოგიური ექსპერტიზა.

არითმეტიკული შემოწმებისას განისაზღვრება დოკუმენტებში ასახული გაანგარიშების სიზუსტე, მაგალითად, მოწმდება მაჩვენებელი შედეგების სისწორე პირველად დოკუმენტებში, სააღრიცხვო რეგისტრებში და საანგარიშგებო ფორმებში.

9. საჭიროების შემთხვევაში პირველად დოკუმენტებში ასახული სამეურნეო ოპერაციების ნამდვილობა შეიძლება დადგინდეს იმ გადამხდელებთან შემხვედრი შემოწმებების ჩატარების გზით, რომლებთანაც შესამოწმებელ გადამხდელს გააჩნია სამეურნეო კავშირები.

შემხვედრი შემოწმებისას შესამოწმებელი საწარმოს პირველადი დოკუმენტები



და სააღრიცხვო მონაცემები უდარდება იმ საწარმოს შესაბამის დოკუმენტებსა და მონაცემებს, რომლებისგანაც მიღებულია ან რომლებზეც გაცემულია საშუალებები და მატერიალური ფასეულობები. შემხვედრი შემოწმების აქტში აღნიშნული მონაცემები აუცილებლად უნდა დადასტურდეს იმ საწარმოთა ხელმძღვანელებისა და მთავარი ბუღალტრების ხელმოწერით, რომელშიც ჩატარდა შემხვედრი შემოწმება (იხ. სქემა 11.5).

11.4. საგადასახადო შემოწმების შედეგების გაფორმების წესი

1. გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შედეგები ფორმდება აქტით, რომელსაც ხელს აწერენ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი (შემოწმებელი) და გადასახადის გადამხდელი.

საგადასახადო კანონმდებლობის და საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოების წესების დარღვევის არ არსებობის შემთხვევაში აქტში აღინიშნება გადამხდელის დასახელება; შემოწმების თარიღი; შემოწმებული საკითხების ჩამონათვალი; პერიოდი, რომელშიც იგი ჩატარდა; მონაცემები გადამხდელის მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის, ბიუჯეტში ან სახელმწიფო ფონდში გადასახადების სრულად და თავისდროულად გადარიცხვის შესახებ, ასევე საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოების წესების დაცვის შესახებ.

საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისა და საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოების წესების დარღვევის დადგენის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შედეგებს აფორმებს აქტით, რომელშიც აღინიშნება გამოვლენილი დარღვევები.

პროცესუალური თვალსაზრისით შემოწმების აქტი წარმოადგენს მტკიცებულებ-

ბას, რომლის საფუძველზეც განისაზღვრება იმ გარემოებების არსებობა ან არარსებობა, რომლებიც ასაბუთებენ მოთხოვნებს და მხარეთა უთანხმოებებს, ასევე სხვა გარემოებებს, რომლებსაც მნიშვნელობა აქვს საქმის სწორად გადაწყვეტისათვის. მტკიცებულებას წარმოადგენენ მხოლოდ ის დოკუმენტები, რომლებიც მიღებულია დადგენილი წესის დაცვით. სწორედ ამიტომ თავისი ფუნქციის განხორციელების მიზნით შემოწმების აქტი, უპირველეს ყოვლისა, უნდა მოიცავდეს ყველა საჭირო ცნობებს და იყოს სწორედ გაფორმებული.

შემოწმების აქტში სრულყოფილად გადმოიცემა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისა და შემოსავლების, ხარჯების, ფულადი ოპერაციების აღრიცხვის, საგადასახადო დეკლარაციების შედგენისა და საგადასახადო ორგანოებში წარდგენის წესების დარღვევის ფაქტები.

აქტი, როგორც წესი, ყველა დანართებით დგება ორ ეგზემპლარად. აქტის პირველი ეგზემპლარი გადაეცემა საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს, რომელმაც ჩაატარა შემოწმება, ხოლო მეორე ეგზემპლარი, აუცილებელი წესით, გადაეცემა გადასახადის გადამხდელს.

გადასახადის გადამხდელის შემოწმების აქტი უნდა შედგეს თავისუფალი ფორმით. შემოწმების აქტის სტილისტიკა უნდა პასუხობდეს საქმიანი სტილის მოთხოვნებს, მაგრამ არ უნდა იქნეს გადატვირთული სპეციალური საგადასახადო, საბუღალტრო, ეკონომიკური და ა.შ. ტერმინოლოგიით.

შემოწმების აქტში დაცული უნდა იყოს გამოვლენილი საგადასახადო კანონმდებლობისა და საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოების დარღვევის ფაქტების ობიექტურობა და სიზუსტე.

შემოწმების აქტში საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის თითოეული ფაქტი მოყვანილ უნდა იქნეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ან მის შესაბამისად მიღებული კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტზე დაყრდნობით.

შემოწმების აქტში აისახება შემოწმებით გამოვლენილი დარღვევების გამოსწორებისათვის აუცილებელი მოთხოვნები.

საგადასახადო შემოწმების აქტში არ შეიძლება აისახოს შეუშოვნებელი ფაქტები. არ არის საჭირო გადაიტვირთოს შემოწმების აქტი საწარმოს სტრუქტურის აღწერით და სხვა ისეთი ინფორმაციით, რომელსაც კავშირი არა აქვს გადასახადებით დაბეგვრასთან.

შემოწმების აქტის შესავალ ნაწილში უნდა მიეთითოს გადამხდელის სრული დასახელება, მისი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა, მისამართი და საიდენტიფიკაციო ნომერი, ასევე თანამდებობის პირთა სახელები, რომლებიც პასუხისმგებელნი არიან საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოებაზე, დეკლარაციების წარდგენაზე და გადასახადების გამოანგარიშებაზე (როგორც წესი – საწარმოს ხელმძღვანელი

და მთავარი ბუღალტერი) და შემოწმებაში მონაწილე სხვა პირები. აქვე აღინიშნება ჩატარებული შემოწმების სახე (გასვლითი გეგმიური, თუ გასვლითი საკონტროლო), მისი ჩატარების მოტივები და კითხვები, რომლებიც ექვემდებარებიან შესწავლას, დრო (დაწყება და დამთავრება) და შემოწმების ჩატარების ადგილი, შემოწმებლის თანამდებობა და სახელი.

შემოწმების აქტში ასევე აღინიშნება წინა შემოწმების ჩატარების პერიოდი და საქმიანობის პერიოდი, რომელიც ექვემდებარება შემოწმებას.

შემოწმების აქტის აღწერილობითი ნაწილი უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ მოთხოვნებს:

- *კონკრეტული ფაქტების და მოქმედებების გადმოცემა.*

აქტი არ უნდა მოიცავდეს დარღვევათა უბრალო კონსტატაციას კონკრეტულად გამოვლენილ დარღვევებზე მითითების გარეშე. აუცილებელია, რომ არასწორი ქმედების ყოველი ფაქტი აისახოს აქტში დამოუკიდებლად და სრულყოფილად;

- *კონკრეტული ფაქტები და მოქმედებები გადმოიცემა კონკრეტულ პირველად დოკუმენტებზე მითითებებით.*

პირველადი დოკუმენტები უნდა იქნეს გამოყენებული შემოწმების აქტის შინაარსის დასასაბუთებლად;

- *დარღვევის ყოველი დადგენილი ფაქტი უნდა იქნეს შემოწმებული ყოველმხრივ და ბოლომდე.*

უნდა შემოწმდეს ყველა დოკუმენტი, რომელსაც შეიძლება დამოკიდებულება ჰქონდეთ კონკრეტულ ფაქტთან. გარდა ამისა, აუცილებელია გამოვლინდეს და აისახოს შემოწმების აქტში ამა თუ იმ დარღვევათა მიზეზები.

არ უნდა დაფიქსირდეს აქტში მონაცემები და ფაქტები, რომლებიც არ არის დადასტურებული დოკუმენტალურად;

- *აქტი უნდა შედგეს გარკვევით, მკაფიოდ, ლაკონურად.*

ყოველ ფაქტს, რომელიც ასახულია აქტში, უნდა ახლდეს:

- ✓ მისი შინაარსის გადმოცემა;
- ✓ შესაბამის დოკუმენტებზე მითითება;
- ✓ კანონებისა და კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტების მითითება, რომლებიც დაირღვა.

აქტის დასკვნით ნაწილში ყოველ გადასახადზე და სამართალდარღვევაზე ჯამდება გამოვლენილი ფაქტები. ფაქტები უნდა განზოგადდეს განცალკევებულად. მაგალითად, თუ ერთ ფაქტს გააჩნია დამოკიდებულება დამატებული ღირებულების გადასახადთან, მოგების გადასახადთან, ქონების გადასახადთან, იგი უნდა იქნეს გამოყენებული სამჯერ და დასკვნითი ნაწილის სამ შესაბამის განყოფილებაში, აქვე გამოიანგარიშება და ფიქსირდება ყოველი კონკრეტული გადასახადის გადაუხდე-

ლი ან ზედმეტად გადახდილი თანხები.

ერთგვაროვანი, მასიური დარღვევების გამოვლენის შემთხვევაში ფაქტები ჯგუფდება უწყისებში, ცხრილებსა და სხვა საცნობარო მასალებში, რომლებიც დანართების სახით თან დაერთვის შემოწმების აქტს, ხოლო შემოწმების აქტში გადმოიცემა მხოლოდ საბოლოო მონაცემები და ამ დარღვევათა შინაარსი შესაბამის დანართზე მითითებით. ამასთან, უწყისები, ცხრილები და სხვა საცნობარო მასალები უნდა შეიცავდნენ ერთი სახის საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევების სრულ ჩამონათვალს.

შემოწმების აქტზე და აქტის დანართებზე ხელს აწერენ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირები (შემოწმებლები), შემოწმების სხვა მონაწილენი და გადასახადის გადამხდელები (შემოწმებული საწარმოს, დაწესებულების და ორგანიზაციის შესაბამისი ხელმძღვანელები, მთავარი (უფროსი) ბუღალტრები).

გადასახადის გადამხდელის მიერ აქტის ხელის მოწერაზე უარის თქმის შემთხვევაში აქტში კეთდება დაახლოებით შემდეგი შინაარსის ჩანაწერი: „საწარმოს თანამდებობის პირმა (გადამხდელმა) აქტის ხელის მოწერაზე უარი განაცხადა“.

იმ შემთხვევაში, თუ შემოწმების დროს გამოვლინდა სამართალდარღვევა, რომლისთვისაც სამართალდამრღვევი პირები ექვემდებარებიან ადმინისტრაციულ პასუხისგებაში მიცემას, შემოწმების აქტზე დამატებით დგება ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა ოქმი.

შემოწმების პროცესში სამოხელეო დანაშაულის ფაქტების დადგენის შემთხვევაში, აქტი ყველა დანართებით, მათ შორის შემხვედრი შემოწმების აქტები, დგება სამ ეგზემპლარად, რომელთაგან პირველი ეგზემპლარი იგზავნება მოკვლევისა და წინასწარი გამოძიების ორგანოებში. გადაცემულ დოკუმენტებს უნდა ახლდეს საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელის განცხადება (წერილი), რომელშიც აისახება გადასახადებისაგან თავის არიდებისა და გამოვლენილი დანაშაულის ფაქტები, დარღვეულია ნორმატიული აქტები; სახელმწიფოსა და ბიუჯეტისათვის მიყენებული ზიანის ოდენობა, სამართალდამრღვევი პირები. განცხადებას დაერთვის შესაბამისი პირების მიერ ხელმოწერილი შემოწმების აქტის პირველი ეგზემპლარი, აგრეთვე ის დოკუმენტები ან დოკუმენტების ასლები, რომლებიც ადასტურებენ დანაშაულის ფაქტებს, შემოწმებლების ან სხვა პირების ახსნა-განმარტებები და დასკვნები შემოწმების შედეგად წამოჭრილ საკითხებზე.

მოკვლევისა და წინასწარი გამოძიების ორგანოებში გადასახადის გადამხდელთა შემოწმების მასალების გადაგზავნის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოების საქმეში უნდა დარჩეს გადაცემული მასალის ასლი სრული მოცულობით.

სისხლის სამართლის საქმის აღძვრაზე უარის თქმის შემთხვევაში ან სამართალ-

დამცავი ორგანოების დადგენილება სისხლის სამართლის საქმის წარმოებით შეწყვეტის შესახებ, რომელიც აღძრული იქნა გადასახადის გადამხდელის შემოწმების მასალების მიხედვით, შეიძლება გასაჩივრებულ იქნეს საგადასახადო ორგანოს მიერ დადგენილი წესით.

გადამხდელთა შემოწმების მასალები მთლიანად, არა უგვიანეს მასზე ხელმოწერის მეორე სამუშაო დღისა, ტარდება საგადასახადო ორგანოებში სპეციალურად გამოყოფილ ზონარგაყრილ და დანომრილ წიგნში. ამავე ვადაში იგი გადაეცემა განყოფილებათა უფროსებს, ხოლო აუცილებლობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოების უფროსებს ან მათ მოადგილეებს განსახილველად.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 236-ე მუხლის თანახმად, შემოწმების შედეგად გადასახადის დარიცხული თანხის შესახებ გადამხდელს ეგზავნება ისეთივე შინაარსის წერილობითი შეტყობინება, როგორც კამერალური შემოწმების დროს.

მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოების ხელმძღვანელებს არ გააჩნიათ საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად გამოყენებული ჯარიმების თანხების გაუქმების ან შემცირების უფლება.

გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო შემოწმების შედეგები შეიძლება გასაჩივრდეს კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

11.5. გადასახადისაგან თავის არიდების პრობლემები

1. პრესაში, ოფიციალურ და პუბლიცისტურ ლიტერატურაში გადასახადებისაგან თავის არიდებას უწოდებენ მოვლენას, რომელმაც მიიღო თავისი განვითარება საბჭოური ეკონომიკის ნგრევისა და თანამედროვე საგადასახადო სისტემის ფორმირების პერიოდში. სწორედ პირველი კოპერატივებისა და მცირე კერძო საწარმოების შექმნის მომენტიდან მეწარმეებმა და კონსულტანტებმა, რომლებიც ანხორციელებდნენ ბიზნესის ინტელექტუალურ უზრუნველყოფას, პირველად სერიოზულად დაიწყეს ლაპარაკი გადასახადებისაგან თავის არიდების შესახებ. ამრიგად, თანამედროვე საგადასახადო სისტემის ფორმირებასთან ერთად გადასახადებისაგან თავის არიდებამ მიიღო თავისი განვითარება.

გადასახადებისაგან თავის არიდება გამოიხატება გადასახადის გადამხდელის ამა თუ იმ მიზანმიმართულ მოქმედებებში, რომლებიც საშუალებას აძლევს მას თავი აარიდოს ან ამა თუ იმ დონით შეამციროს თავისი საგადასახადო ვალდებულება.

გადასახადებისაგან თავის არიდება ხასიათდება აქტიური მოქმედებებით, რომლებიც მიმართულია საგადასახადო ვალდებულების შესამცირებლად.

სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, გადასახადებისაგან თავის არიდებისას სუბიექტი მოქმედებს განზრახ, წინასწარ გაცნობიერებული აქვს თავისი ქმედების ხასიათი, სურს განსაზღვრული შედეგის დადგომა და შეგნებულად უშვებს მათ დადგომას.

უნდა აღინიშნოს, რომ თავისთავად არაგანზრახი, გაუფრთხილებელი მოქმედების (მაგალითად, შესაბამისი მუშაკის დაუდევრობის, გამოუცდელობის ან გაანგარიშების დროს დაშვებული შეცდომის მიზეზით) შედეგად გადასახადების შემცირება, არ შეიძლება განვიხილოთ გადასახადებისაგან თავის არიდებად, მიუხედავად იმისა, რომ მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით გადამხდელი ამ შემთხვევაში არ თავისუფლდება პასუხისმგებლობისაგან.

2. სამართლებრივი ბუნებით გადასახადებისაგან თავის არიდების ფორმები სხვადასხვაგვარი და საკმაოდ მრავალრიცხოვანია. გადასახადის გადამხდელის მოქმედების ხასიათიდან და შინაარსიდან გამომდინარე, მათი განსაზღვრულ ჯგუფებად გაერთიანების შედეგად, შეიძლება დავასკვნათ, რომ გადასახადებისაგან თავის არიდება ხორციელდება სამი ძირითადი ფორმით (იხ. სქემა 11.6):

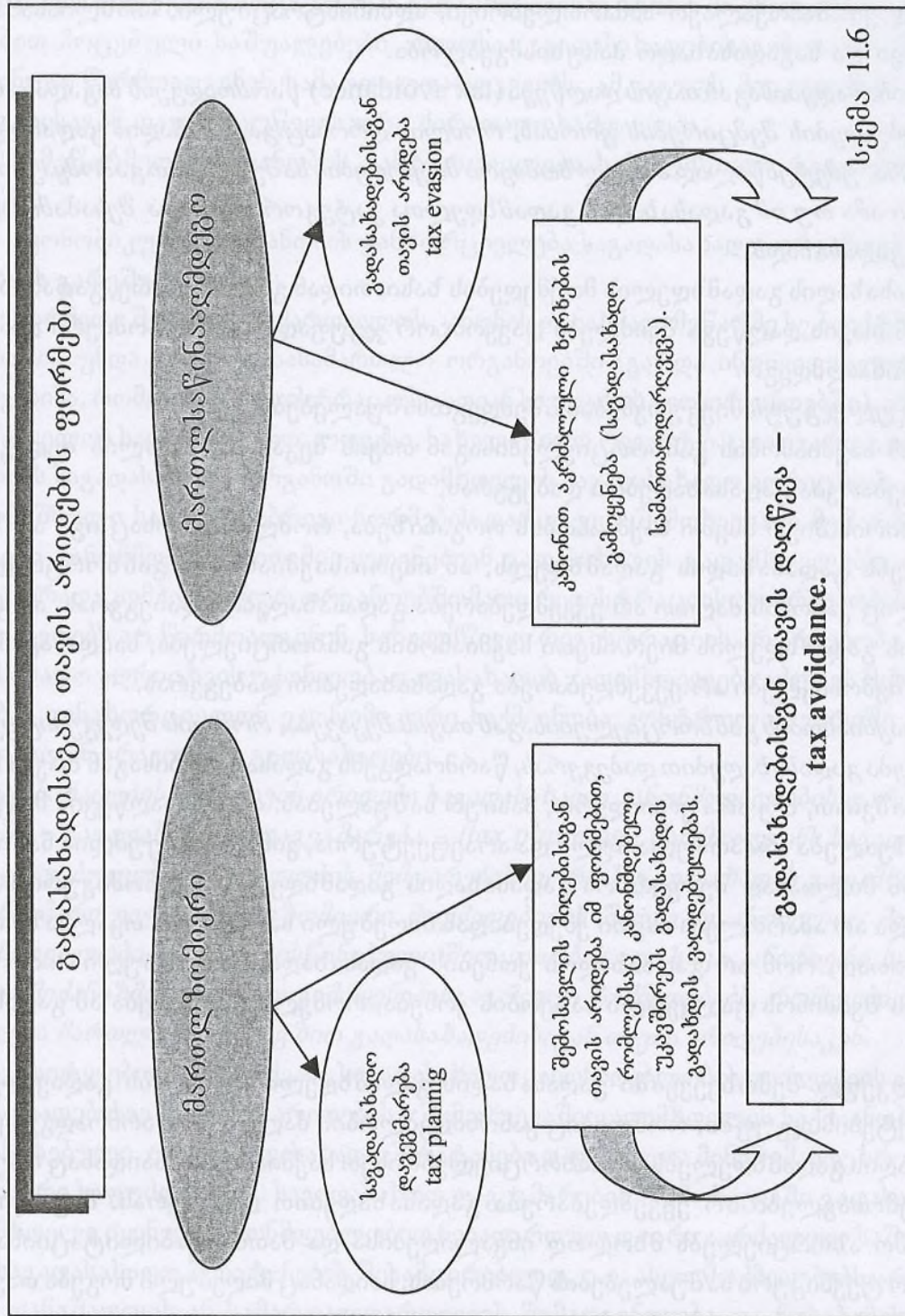
- ✓ გადასახადებისაგან თავის არიდება;
- ✓ გადასახადებისაგან თავის დაღწევა;
- ✓ გადასახადებისაგან თავის არიდება საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის გარეშე (საგადასახადო დაგეგმარება).

გადასახადებისაგან თავის არიდება (tax evasion) წარმოადგენს გადასახადების შემცირების ფორმას, რომლის დროსაც გადასახადის გადამხდელი განზრახ და მართლსაწინააღმდეგო საშუალებებით ამცირებს საგადასახადო ვალდებულების ოდენობას.

გადასახადებისაგან თავის არიდება ხორციელდება გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევის ან დანაშაულის ჩადენის გზით, ე.ი. საგადასახადო კანონმდებლობის პირდაპირი დარღვევის გზით. გადასახადის გადამხდელის მოქმედება გადასახადებისაგან თავის არიდებისას დასაწყისშივე უკანონო და მართლსაწინააღმდეგოა. ისინი შეიძლება მიმართული იყოს, როგორც გადასახადების შემცირებისაკენ, ასევე საერთოდ გადასახადების დამალვისაკენ.

სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, გადასახადებისაგან თავის არიდებისას საგადასახადო ვალდებულება მცირდება საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის გზით. გადასახადებისაგან თავის არიდება უმეტეს შემთხვევებში გამოიხატება მოგების (შემოსავლის) დამალვაში (შემცირებაში), დაბეგვრის სხვა ობიექტების დამალვაში ან აღურიცხაობაში, საბუღალტრო აღრიცხვის ფალსიფიკაციაში, გადასახადების არათავისდროულ გადახდაში, გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახდელად საჭირო დოკუმენტების წარუდგენლობაში ან არათავისდროულ წარდგენაში, ასევე საგადასახადო შეღავათების დაუსაბუთებლად გამოყენებაში.

ვინაიდან გადასახადებისაგან თავის არიდება შესაძლებელია გადასახადის გადა-



მხდელის მართლსაწინააღმდეგო და განზრახი მოქმედებებით, მათი ჩადენისათვის კანონმდებლობით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობის სხვადასხვა სახეები, კერძოდ კი: სამოქალაქო-სამართლებრივი, ადმინისტრაციული, სისხლისსამართლებრივი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა.

გადასახადებისაგან თავის დაღწევა (tax avoidance) წარმოადგენს საგადასახადო ვალდებულების შემცირების ფორმას, რომლის დროსაც გადასახადის გადამხდელს აქტიური, უმეტესწილად მართლზომიერი მოქმედების საშუალებით გამოჰყავს თავისი თავი ამა თუ იმ გადასახადის გადამხდელთა კატეგორიიდან და შესაბამისად არ იხდის გადასახადს.

გადასახადის გადამხდელის მოქმედების ხასიათიდან გამომდინარე, გადასახადებისაგან თავის დაღწევა შეიძლება დავყოთ ორ ჯგუფად: მართლზომიერი და მართლსაწინააღმდეგო.

პირველ ჯგუფს მიეკუთვნებიან შემდეგი საშუალებები:

✓ იმ საქმიანობის განხორციელებისაგან თავის შეკავება, რომლის შედეგებიც ექვემდებარება გადასახადებით დაბეგვრას;

✓ პირის მიერ ისეთი საქმიანობის ორგანიზება, რომლის დროსაც იგი არ წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელს, ან ისეთი საქმიანობის განხორციელება, რომელიც კანონის ძალით არ ექვემდებარება გადასახადებით დაბეგვრას, ან გადასახადის გადამხდელის მიერ ისეთი საქმიანობის განხორციელება, საიდანაც მიღებული შემოსავლები არ ექვემდებარება გადასახადებით დაბეგვრას.

იმ საქმიანობის განხორციელებისაგან თავის შეკავება, რომლის შედეგებიც ექვემდებარება გადასახადებით დაბეგვრას, წარმოადგენს გადასახადებისაგან თავის დაღწევის იშვიათ, თუ არა ერთადერთ, პასიურ საშუალებას. თავის დაღწევის მოცემული საშუალება არაპოპულარული და არაეფექტურია, ვინაიდან შეუძლია ნაწილობრივ ან მთლიანად შეაფერხოს გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობა და არ ამართლებს ასეთი ქმედებიდან მიღებული სარგებლის თვალსაზრისით. მაგალითად, რომ არ გადაიხადოს ქონების გადასახადი, იურიდიული პირი თავს იკავებს შეიძინოს ცალკეული სახეობის ქონება, რომელიც იბეგრება ამ გადასახადით.

ცალკეულ შემთხვევებში გადასახადის გადამხდელი ცდილობს გადავიდეს იმ სუბიექტების ჯგუფში, რომლებიც კანონმდებლობის ძალით არ წარმოადგენენ გადასახადის გადამხდელს, ან ანხორციელებს ისეთ საქმიანობას, საიდანაც მიღებული შემოსავლები არ ექვემდებარება გადასახადებით დაბეგვრას. მაგალითად, საწარმო ახორციელებს მხოლოდ ინვალიდებისა და მათი რეაბილიტაციისათვის საჭირო ტექნიკური საშუალებების წარმოებას, საიდანაც მიღებული მოგება თავისუფლდება მოგების გადასახადისაგან.

გადასახადებისაგან თავის დაღწევის საშუალებების მეორე ჯგუფს მიეკუთვნება მართლსაწინააღმდეგო საშუალებები, რომლის დროსაც გადასახადების შემცირება ან თავის დაღწევა ხორციელდება გადამხდელის უკანონო მოქმედებებით. თავისი ბუნებით მოცემული საშუალებები ახლოსაა გადასახადებისაგან თავის არიდებასთან და წარმოადგენენ სამართალდარღვევებს. ამ ჯგუფს მიეკუთვნება გადასახადებისაგან თავის დაღწევის ორი ძირითადი საშუალება:

✓ სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელება სახელმწიფო რეგისტრაციის გარეშე;

✓ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელება საგადასახადო ორგანოებში აღრიცხვის გარეშე.

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, მეწარმე სუბიექტმა რეგისტრაცია უნდა გაიაროს სასამართლო ორგანოებში (გარდა ინდივიდუალური მეწარმეებისა, რომლებიც რეგისტრაციას გადიან საგადასახადო ორგანოებში). ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, სახელმწიფო რეგისტრაციის გარდა, ითვალისწინებს საგადასახადო ორგანოში გადამხდელის საგადასახადო აღრიცხვას.

აღნიშნული სამართლებრივი ნორმების დარღვევის შემთხვევაში მეწარმე სუბიექტები კანონმდებლობით მიეკუთვნებიან გადასახადის გადამხდელებს, თუმცა ფაქტიურად, კომპეტენტურ ორგანოებში მათი რეგისტრაციის არ არსებობის გამო, ისინი ასეთებს არ წარმოადგენენ. სახელმწიფო რეგისტრაციის არ არსებობა და საგადასახადო აღრიცხვის უქონლობა გადასახადის გადამხდელებს აძლევს შესაძლებლობას განახორციელონ ეკონომიკური საქმიანობა კონტროლის გარეშე და არ გადაიხადონ არავითარი გადასახადები.

გადასახადებისაგან თავის არიდება საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის გარეშე – საგადასახადო დაგეგმარება – (*tax planning*) წარმოადგენს საგადასახადო ვალდებულების მოცულობის შემცირების ფორმას გადასახადის გადამხდელის მიზანმიმართული მართლზომიერი მოქმედებების შედეგად, რომელიც მოიცავს კანონმდებლობით გათვალისწინებული შეღავათებისა და სხვა კანონიერი ხერხებისა და მექანიზმების სრულ გამოყენებას, აგრეთვე მოქმედებებს, რომლებიც მიმართულია მართლზომიერი ვხით გადასახადებისაგან თავის არიდებისაკენ.

სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის გარეშე გადასახადებისაგან თავის არიდების შემთხვევაში გადამხდელის საქმიანობა ისეა ორგანიზებული, რომ საგადასახადო შენატანები დაყვანილია მინიმუმამდე სრულიად კანონიერი საფუძვლებით. საგადასახადო დაგეგმარების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი იყენებს კანონმდებლობით ნებადართულ და არა აკრძალულ საშუალებებს საგადასახადო შენატანების შესამცირებლად, ე.ი. ასეთ მოქმედებებს არ გააჩნიათ დანაშაულის ან სამართალდარღვევის შემადგენლობა და შესაბამისად არ იწვევენ ისეთ შედეგებს, როგორც ეს გადასახადებისაგან თავის არიდებისას ხდება.

(მაგალითად, სისხლისსამართლებრივი ან ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის სახით).

საგადასახადო დაგეგმარება, როგორც წესი, გათვლილია ხანგრძლივ პერიოდზე (რამდენიმე საანგარიშგებო პერიოდზე). საგადასახადო დაგეგმარებისაგან განსხვავებით, გადასახადებისაგან თავის დაღწევა უმეტესწილად მიმართულია გადასახადების შესამცირებლად გარკვეულ მომენტში, ერთდროულად, ან მხოლოდ გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ერთი ან რამდენიმე მიმართულებით.

3. გადასახადებისაგან თავის არიდების მიზეზები სხვადასხვაა. გადასახადებისაგან თავის არიდების პრობლემა მხოლოდ საქართველოში როდია აქტუალური. უკლებლივ ყველა ქვეყანაში კრიმინოგენული პრობლემა საგადასახადო სფეროში ყოველთვის დგას პირველ ადგილზე.

შესაძლებელია გამოვყოთ შემდეგი მიზეზები, რომლებიც უბიძგებენ მეწარმეებს თავი აარიდონ გადასახადების გადახდას:

- ✓ მორალური (ზნეობრივ-ფსიქოლოგიური);
- ✓ პოლიტიკური;
- ✓ ეკონომიკური;
- ✓ ტექნიკური (სამართლებრივი).

მორალურ (ზნეობრივ-ფსიქოლოგიურ) მიზეზებს ძირითადად წარმოშობს საგადასახადო კანონების ხასიათი. თუ ნებისმიერი სხვა კანონის (სამართლის სხვა დარგის) ავტორიტეტი ეფუძნება მის ხანგრძლივ და ერთგვაროვან გამოყენებას, რაც უმეტესწილად განპირობებულია მისი საყოველთაო, მუდმივი და მიუკერძოებელი ხასიათით, საგადასახადო კანონს არ ახასიათებს არც საყოველთაო, არც მუდმივი და არც მიუკერძოებელი ხასიათი.

საგადასახადო კანონი არ ატარებს საყოველთაო ხასიათს, ვინაიდან იგი ცალკეული კატეგორიის გადამხდელებს ანიჭებს საგადასახადო შეღავათებს, რომლის შედეგადაც უკანასკნელნი სხვებთან შედარებით ხვდებიან გაცილებით ხელსაყრელ მდგომარეობაში. აღნიშნული გარემოება ხშირად აღუძრავს გადამხდელს სურვილს, გაუთანაბრდეს შეღავათებით მოსარგებლე პირებს. უმეტესწილად ასეთი გათანაბრების ინსტრუმენტის სახით გადასახადებისაგან თავის არიდება გვევლინება.

კანონის მუდმივი ხასიათი ნიშნავს მისი დებულებების შეუცვლელობას დროის ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში. სამწუხაროდ, ეს არ შეგვიძლია ვთქვათ საგადასახადო კანონების შესახებ. მაგალითად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსში მისი გამოცემის დღიდან ცვლილებები შევიდა დაახლოებით 40-ჯერ. საგადასახადო კანონმდებლობის, გადასახადით დაბეგვრის ობიექტების მუდმივი ცვლილებები ამცირებენ საგადასახადო კანონების ავტორიტეტს, რაც თავის მხრივ იწვევს გადამხდელებში მათი არასავალდებულო შესრულების გრძნობას.

თვით კანონმორჩილი მოსახლეობაც კი საგადასახადო კანონმდებლობის მიმართ

განწყობილია ნაკლები პატივისცემით, ვიდრე სხვა კანონების მიმართ და თვლის, რომ სახელმწიფო ადგენს გადასახადებს მხოლოდ თავისი ინტერესების მიზნით. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, გადამხდელების მიერ სახელმწიფო აღიქმება, არა როგორც კანონმდებელი, არამედ როგორც დიდი კრედიტორი, რომელიც ადგენს თავისი „თამაშის წესებს“. ამასთან დაკავშირებით, გადამხდელები მიიჩნევენ შესაძლებლად თავი აარიდონ თავიანთი ვალების დაბრუნებას.

ამრიგად, თუ კანონის ხანგრძლივი და ერთგვაროვანი გამოყენების ხასიათი განსაზღვრავს მოსახლეობის ქცევის მოდელს მასთან დამოკიდებულებაში, რომელიც უმეტესწილად გამოიხატება მოცემული კანონის დაცვაში, საგადასახადო კანონის შინაარსი პირიქით, მოქალაქეებში იწვევს მისდამი უპატივცემულობას და როგორც წესი ხშირ შემთხვევაში იწვევს მის დარღვევას გადასახადებისაგან თავის არიდების სახით.

უნდა აღინიშნოს, რომ გადასახადებისაგან თავის არიდების მორალურ მიზეზებს წარმოშობს არა მხოლოდ საგადასახადო კანონების შინაარსი და ხასიათი, არამედ საგადასახადო სისტემა მთლიანობაში. მაღალი გადასახადების პირობებში, როდესაც გადამხდელი ფაქტიურად „მუშაობს სახელმწიფოსათვის“ და აძლევს მას თავისი შემოსავლების ლომის წილს, მას უჩნდება სახელმწიფოს მხრიდან მისი დათრგუნვის შეგრძნება. ასეთი დათრგუნვის საპასუხო რეაქცია კი არის გადასახადებისაგან თავის არიდება.

აუცილებელია აღინიშნოს, რომ საგადასახადო დანაშაულის ძირითად მიზეზს წარმოადგენს სწორედ გადასახადის გადამხდელის ზნეობრივ-ფსიქოლოგიური მდგომარეობა, რომელიც ხასიათდება საგადასახადო სისტემის მიმართ ნეგატიური დამოკიდებულებით, სამართლებრივი კულტურის დაბალი დონითა და ანგარების მოტივებით.

პოლიტიკური მიზეზები უბიძგებენ გადასახადის გადამხდელს გადასახადებისაგან თავის ასარიდებლად მაშინ, როდესაც გადასახადები სახელმწიფოს მიერ გამოიყენება არა მხოლოდ თავისი ხარჯების დაფარვის მიზნით, ე.ი. თავისი ფუნქციონირების უზრუნველსაყოფად, არამედ როგორც სოციალური და ეკონომიკური პოლიტიკის ინსტრუმენტი.

ეკონომიკური პოლიტიკის ინსტრუმენტად გადასახადები გვევლინებიან მაშინ, როდესაც სახელმწიფო ზრდის გადასახადებს ცალკეულ საწარმოო დარგებზე, ეკონომიკაში მათი ხვედრითი წილის შემცირების მიზნით ან პირიქით, ამცირებს გადასახადებს სხვა შედარებით პერსპექტიულ ან ნაკლებადგანვითარებულ დარგებზე, მათი სწრაფი განვითარების მიზნით. ამ შემთხვევებში იმ დარგების საწარმოები, რომელთათვისაც გადასახადები გაიზარდა, ცდილობენ თავი აარიდონ მათ გადახდას. აღნიშნულ შემთხვევაში გადასახადებისაგან თავის არიდების მიზანს წარმოადგენს არა მხოლოდ ანგარებითი ინტერესები, არამედ მისწრაფება შენარ-

ჩუნებულ იქნას საწარმო და მთლიანობაში დარგი ადრეულ დონეზე.

ეკონომიკური მიზეზები საკმაოდ ხშირად უბიძგებენ გადასახადის გადამხდელს თავი აარიდოს გადასახადების გადახდას. ისინი შეიძლება დავყოთ ორ სახედ: მიზეზები, რომლებიც დამოკიდებულია გადასახადის გადამხდელის ფინანსურ მდგომარეობაზე და მიზეზები, რომლებიც გამოწვეულია საერთო ეკონომიკური კონიუნქტურით.

გადასახადის გადამხდელის ფინანსური მდგომარეობა ზოგჯერ წარმოადგენს გადასახადებისაგან თავის არიდების განმსაზღვრელ ფაქტორს. გადამხდელი აფასებს რამდენად ალელატება გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების შემთხვევაში მიღებული სარგებელი შესაძლო უარყოფით შედეგებს. თუ მატერიალური თვალსაზრისით გადასახადებისაგან თავის არიდება ამართლებს, მაშინ გადასახადის გადამხდელი უმეტეს შემთხვევაში მათ არ გადაიხდის. ამასთან, რაც უფრო მაღალია საგადასახადო განაკვეთი, მით უფრო იზრდება გადასახადებისაგან თავის არიდების სურვილი, ვინაიდან ასეთ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის მიერ მიღებული სარგებელი იზრდება.

თუ გადასახადის გადამხდელის ფინანსური მდგომარეობა სტაბილურია, მაშინ იგი არ დაადგება გადასახადებისაგან თავის არიდების გზას, რათა არ შეილაზოს ავტორიტეტი. ამასთან, თუ გადასახადის გადამხდელის ფინანსური მდგომარეობა კრიტიკულია და იგი იმყოფება გაკოტრების ზღვარზე, ხოლო გადასახადების გადამხდლობა მისი გადარჩენის ერთადერთი საშუალებაა, მაშინ იგი დაუფიქრებლად დაადგება ამ გზას. ამასთან, გაამართლებს თავის საქციელს საქმიანობის შენარჩუნების მოტივით.

ეკონომიკური მიზეზები, რომლებიც გამოწვეულია საერთო ეკონომიკური კონიუნქტურით, ვლინდება ეკონომიკური კრიზისის ან პირიქით, ეკონომიკური განვითარებისა და საერთაშორისო თანამშრომლობის გაფართოების პერიოდებში.

ეკონომიკური კრიზისის პერიოდში ნებისმიერი ქვეყნის ხელმძღვანელობა, ეკონომიკის სტაბილიზაციის მიზნით იძულებულია მიიღოს შესაბამისი ღონისძიებები. უმეტესწილად ეს შესაძლებელია ბაზრისა და საბაზრო ურთიერთობების მკაცრი რეგლამენტაციით, რაც შეიძლება გამოიხატოს ცალკეული კატეგორიის საქონელზე ფიქსირებული ფასების დადგენითა და ცალკეული სახეობის საქონელზე განაწილების სისტემის შემოღების გზით. ასეთ პერიოდებში გადასახადებისაგან თავის არიდების შემთხვევები იზრდება, ვინაიდან სახელმწიფოში ლეგალური ბაზრის პარალელურად ყალიბდება უმართავი „შავი“ („ჩრდილოვანი“) ბაზარი, რომელიც მოქმედებს თავისი კანონებითა და სახელმწიფოს მიერ დადგენილი წესების უგულებელყოფით. ასეთ ბაზრებზე განხორციელებული გარიგებები გადასახადებით დაბეგვრას არ ექვემდებარება, ვინაიდან ისინი ვერ კონტროლირდება სახ-

ელმწიფოს მიერ. აღნიშნულ შემთხვევაში მეწარმეს უჩნდება სურვილი იმუშაოს ასეთ ბაზარზე და შესაბამისად თავი აარიდოს გადასახადების გადახდას.

მეორეს მხრივ, ეკონომიკის განვითარებისა და საერთაშორისო თანამშრომლობის, კავშირებისა და ვაჭრობის გაფართოების პერიოდებში გადასახადებისაგან თავის არიდების შემთხვევაში ასევე შეიძლება გაიზარდოს. როგორც წესი, საგადასახადო კონტროლი შეზღუდულია შესაბამისი სახელმწიფოს ტერიტორიით და ამიტომ კაპიტალის თავისუფალი მოძრაობის წყალობით იქმნება მეწარმეთა მიერ საზღვარგარეთ თავიანთი შემოსავლების დამალვის ხელსაყრელი გარემო.

ტექნიკურ (სამართლებრივ) მიზეზებს განაპირობებს საგადასახადო სისტემის სირთულე, რომელიც ხელს უშლის საგადასახადო კონტროლის ეფექტურობას, რის შედეგადაც გადასახადის გადამხდელს შეუძლია თავი აარიდოს გადასახადების გადახდას.

გარდა ამისა, უნდა აღინიშნოს, რომ თვით საგადასახადო კანონმდებლობაც ხშირად აძლევს გადასახადის გადამხდელს ყველა შესაძლებლობას ეძებოს გადასახადების შემცირების გზები. კერძოდ, ეს განპირობებულია:

- ✓ საგადასახადო კანონმდებლობაში საგადასახადო შეღავათების არსებობით, რაც უბიძგებს გადასახადის გადამხდელს მოძებნოს ამ შეღავათებით სარგებლობის გზები;

- ✓ სხვადასხვა განაკვეთების არსებობით, რაც ასევე უბიძგებს გადამხდელს ამოირჩიოს ვარიანტები შედარებით დაბალი საგადასახადო განაკვეთით დაბეგვრის მიზნით;

- ✓ თვითღირებულებაზე, ფინანსურ შედეგებზე, მოგებაზე, საწარმოს განკარგულებაში დარჩენილ მოგებაზე ხარჯებისა და დანახარჯების მიკუთვნების სხვადასხვა საშუალების არსებობით; მოცემული გარემოება უშუალო ზეგავლენას ახდენს დასაბეგრი ბაზის გამომანგარიშებაზე;

- ✓ საგადასახადო კანონმდებლობაში თეთრი ლაქების არსებობით, რაც შეიძლება ავხსნათ იურიდიული ტექნიკის არასრულყოფილობით და კანონმდებლის მიერ ყველა აუცილებელი გარემოების მხედველობაში მიუღებლობით, რომლებიც წარმოიქმნება ამა თუ იმ გადასახადის გამომანგარიშებისა და გადახდის დროს.

აუცილებელია აღვნიშნოთ, რომ გადამხდელი შეიძლება დაადგეს გადასახადებისაგან თავის არიდების გზას არა მხოლოდ ზემოთ დასახელებული ერთ-ერთი მიზეზის გამო, არამედ, როგორც ეს ხშირად ხდება ერთდროულად რამდენიმე მიზეზის გამო, ე.ი. მიზეზები არ წარმოადგენენ ურთიერთგამომრიცხველს. კმნიან რა განსაზღვრულ ურთიერთობებს, ზოგჯერ ისინი კანონმორჩილ მოქალაქეებსაც უბიძგებენ თავი აარიდონ გადასახადების გადახდა.

4. გადასახადებისაგან თავის არიდებას გააჩნია უარყოფითი შედეგი როგორც ეკონომიკისათვის, ასევე სახელმწიფოსათვის მთლიანობაში. სახელმწიფო ბიუჯეტი სრულყოფილად ვერ იღებს მის კუთვნილ სახსრებს, რაც განაპირობებს ხარჯების შეზღუდვას. აღნიშნულის შედეგად შესაძლებელია შეჩერდეს ზოგიერთი სახ-

ელმწიფო პროგრამის განხორციელება, საბიუჯეტო სფეროს მუშაკებისათვის ხელფასის გაუცემლობა და ა.შ., სეკვესტრის პროცედურის გამოყენების ჩათვლით.

გარდა ამისა, გადასახადების გადაუხდელობამ შეიძლება გამოიწვიოს სერიოზული ეკონომიკური შედეგები კონკურენციის პრინციპების დარღვევის სახით. მაგალითად, ორი ერთნაირი საწარმო, რომლებიც დასაქმებულნი არიან განსაზღვრული საქონლის წარმოებით, აღმოჩნდებიან არათანაბარ პირობებში ერთ-ერთი მათგანის მიერ გადასახადებისაგან თავის არიდების შემთხვევაში.

სწორედ ამიტომ დღეისათვის გადასახადებისაგან თავის არიდების მცდელობის აღკვეთა წარმოადგენს სახელმწიფოს საგადასახადო პოლიტიკისა და ამავე დროს მთელი რიგი სახელმწიფო ორგანოების საქმიანობის ერთ-ერთ ძირითად მიმართულებას, ასევე მიმდინარე საგადასახადო სამართალშემოქმედებით საქმიანობაში მთავარ მიზანს.

თავი XII

პასუხისმგებლობა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის

12.1 საგადასახადო პასუხისმგებლობის ცნება და ნიშნები

1. საგადასახადო სისტემამ არ შეიძლება იარსებოს პასუხისმგებლობის ინსტიტუტის გარეშე. კანონით დადგენილი გადასახადების გადახდის კონსტიტუციური ვალდებულების შესრულება უზრუნველყოფილია ადმინისტრაციული და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის ღონისძიებებით, აგრეთვე ფინანსური სანქციებით.

იურიდიული პასუხისმგებლობა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის წარმოადგენს იძულებითი ზემოქმედებების ღონისძიებათა კომპლექსს, რომლებიც სასჯელის სახით გამოიყენება სამართალდამრღვევთა მიმართ კანონმდებლობით დადგენილ შემთხვევებში და წესით.

პასუხისმგებლობა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის იურიდიული პასუხისმგებლობის სხვადასხვა სახეების ერთობლიობას წარმოადგენს. სამართლებრივ მეცნიერებასა და პრაქტიკაში ტრადიციულად სამოქალაქო-სამართლებრივ, დისციპლინურ, მატერიალურ, ადმინისტრაციულ და სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას გამოყოფენ.

სამოქალაქო-სამართლებრივი პასუხისმგებლობა დამახასიათებელია სუბიექტთა თანასწორობის პრინციპზე დამყარებული ურთიერთობებისათვის. საგადასახადო ურთიერთობებს გააჩნიათ სახელმწიფო-ხელისუფლებრივი ხასიათი: მხარე, რომელიც წარმოადგენს სახელმწიფოს, უფლებამოსილია მისცეს სავალდებულოდ შესასრულებელი მოთხოვნები მეორე მხარეს. ქონებრივ პასუხისმგებლობას სუბიექტთა არათანასწორობის პრინციპზე დამყარებული ურთიერთობებისას არ გააჩნიათ სამოქალაქო-სამართლებრივი ხასიათი.

სახელმწიფო ორგანო, რომელიც თავისი არამართლზომიერი ქმედებით ზიანს აყენებს პირის ინტერესებს, ვალდებულია აანაზღაუროს მიყენებული ზიანი. ასეთ შემთხვევაში არ არსებობს ხელისუფლებრივი ურთიერთობები და შესაბამისად ზიანის ანაზღაურება სამოქალაქო სამართლის ნორმებით რეგულირდება.

სამოქალაქო პასუხისმგებლობის ღონისძიებები უშუალოდ მიმართული არ არის საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის უზრუნველსაყოფად, თუმცა არაპირდაპირ ზეგავლენას ახდენენ კანონიერების დაცვაზე გადასახადებით დაბეგვრის სფეროში.

დისციპლინური პასუხისმგებლობის ღონისძიებები გამოიყენება შრომითი და სამსახურებრივი დისციპლინის დარღვევის შემთხვევაში. ისინი დადგენილია შრომის კანონთა კოდექსითა და სხვა საკანონმდებლო აქტებით.

იმ შემთხვევაში, თუ მუშაკის მიერ თავისი შრომითი ვალდებულებების არასათანადოდ შესრულების შედეგად ზიანი აღგება საწარმოს, მაშინ იგი მატერიალურად პასუხისმგებელია ამ ზიანისათვის.

დისციპლინური და მატერიალური პასუხისმგებლობის ღონისძიებების გამოყენება შეიძლება დაკავშირებული იყოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევასთან, მაგრამ ასევე არ გააჩნიათ აღნიშნული კანონმდებლობის დაცვის უზრუნველყოფის უშუალო მიზანი. მაგალითად, თუ საწარმოს მთავარმა ბუღალტერმა დაარღვია გადასახადებით დაბეგერის წესები, მას საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელის გადაწყვეტილებით შეიძლება დაეკისროს ადმინისტრაციული ჯარიმა საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის შესაბამისად. ამავდროულად, საწარმოს ხელმძღვანელს შეუძლია მიიღოს გადაწყვეტილება ბუღალტრის მიმართ დისციპლინური პასუხისმგებლობის ღონისძიებების გამოყენების შესახებ (გამოუცხადოს საყვედური და ა.შ.). ბუღალტერს დისციპლინური პასუხისმგებლობა ეკისრება არა სახელმწიფოს, არამედ საწარმოს წინაშე, რომელსაც მიაღება ზიანი ჯარიმებისა და საურავების გადახდის შედეგად. აღნიშნული ურთიერთობები მხოლოდ არაპირდაპირაა დაკავშირებული საგადასახადო ურთიერთობებთან და შესაბამისად საგადასახადო სამართლის ნორმებით არ რეგულირდება.

ქმედების სახიდან და სიმძიმიდან გამომდინარე საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის შეიძლება გამოყენებული იქნეს ან ადმინისტრაციული, ან სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის ღონისძიება.

უნდა აღინიშნოს, რომ უკანასკნელ პერიოდში მთელი რიგი მეცნიერები განიხილავენ საკითხს პასუხისმგებლობის სპეციალური სახის არსებობის შესახებ, რომელსაც საფინანსო პასუხისმგებლობას უწოდებენ. სამეცნიერო ლიტერატურაში ამ საკითხთან დაკავშირებით გამოთქმულია სხვადასხვა მოსაზრება. ავტორთა ერთი ნაწილი მიიჩნევს, რომ დაუშვებელია თვით ტერმინის – „საფინანსო პასუხისმგებლობის“ გამოყენება.¹ ამასთან, ავტორთა მეორე ნაწილი თვლის, რომ საფინანსო პასუხისმგებლობა რეგულირების საგნითა და მეთოდით წარმოადგენს ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის ნაირსახეობას, ვინაიდან სუბიექტები არათანასწორუფლებიანობის პრინციპზე დამყარებულ ურთიერთობებში იმყოფებიან. ამასთან, ისინი აღნიშნავენ, რომ აღნიშნული სახის პასუხისმგებლობას გააჩნია მხოლოდ მისთვის დამახასიათებელი ნიშნები.²

არსებული მოსაზრებების ანალიზით, რუსი მეცნიერი ი. ხამუშენკო მივიდა დასკვნამდე, რომ „საფინანსო პასუხისმგებლობის“ ცნების შესახებ შესაძლებელია ლაპარაკი მხოლოდ პირობითად³ და მისი გამოყოფა იურიდიული პასუხისმგებლობის სახედ დღეისათვის არაფრით არ არის დასაბუთებული.

1. Кролис Л. Административная ответственность за нарушение налогового законодательства. Екатеринбург, 1996, гл. 13.

2. Стариков Ю. Нарушение налогового законодательства и юридическая ответственность. Воронеж, 1995, гл. 49-52.

3. Хамушенко И. О правовой природе финансовых санкций. Юридический мир, 1997, №1.

ამრიგად, საგადასახადო პასუხისმგებლობა წარმოადგენს კომპლექსურ ინსტიტუტს და აერთიანებს სამართლის სხვადასხვა დარგების ნორმებს, რომლებიც მიმართულია საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების დასაცავად.

2. საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ პასუხისმგებლობას საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის ახასიათებს იურიდიული პასუხისმგებლობის ყველა ძირითადი ნიშანი:

- იგი წარმოადგენს საზოგადოებრივი ურთიერთობების დაცვის საშუალებას;
- მდგომარეობას სახელმწიფო იძულების ღონისძიებების გამოყენებაში;
- დგება სამართლებრივი ნორმების დარღვევისათვის;
- დგება სამართლის ნორმების საფუძველზე, ე.ი. ნორმატიულად განსაზღვრულია;

- წარმოადგენს ბრალეული ქმედების შედეგს;
- მდგომარეობს სამართლებრივი ნორმებით გათვალისწინებული სანქციების გამოყენებაში და დაკავშირებულია მატერიალური და მორალური ხასიათის უარყოფით შედეგებთან, რომელიც სამართალდამრღვევმა უნდა აიტანოს;

- რეალიზაცია ხორციელდება შესაბამისი პროცესუალური ფორმებით.

ამავდროულად, საგადასახადო პასუხისმგებლობა ხასიათდება მთელი რიგი სპეციფიკური ნიშნებითაც, რაც გვაძლევს საშუალებას ვილაპარაკოთ მასზე განსაკუთრებულად:

- საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის გამოყენება რეგულირდება საგადასახადო სამართლის ნორმებით;

- პასუხისმგებლობის საფუძველს წარმოადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევა;

- აღნიშნული პასუხისმგებლობა მდგომარეობს დამრღვევის მიმართ სპეციალური ფინანსური სანქციების – ჯარიმებისა და საურავების გამოყენებაში და ამიტომ იგი ატარებს მხოლოდ ქონებრივ ხასიათს, მითუმეტეს, რომ მათი გადახდა, როგორც წესი, წარმოებს ფულადი ფორმით;

- ფინანსური სანქციების მოცულობა უმეტესწილად ასე თუ ისე პირდაპირაა დაკავშირებული ბიუჯეტში გადაუხდელი გადასახადის თანხის ოდენობაზე (ჯარიმის ოდენობა პირდაპირაა დაკავშირებული შემცირებული გადასახადის თანხაზე) და ვადებზე (დადგენილ ვადებში გადაუხდელ გადასახადებზე საურავის დარიცხვა წარმოებს ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე);

- კანონმდებლობით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობაში მიცემის განსაკუთრებული, უდავო, წესი.

- აღნიშნული პასუხისმგებლობის სუბიექტებს წარმოადგენენ გადასახადის გამომხდელები და პირები, რომლებიც ხელს უწყობენ გადასახადების გადახდას;

- საგადასახადო პასუხისმგებლობის სუბიექტები საგადასახადო პასუხისმგებლობაში

მიეცემიან საგადასახადო ორგანოების, ხოლო სპეციალურად განსაზღვრულ შემთხვევებში საბაჟო ორგანოების მიერ.

3. როგორც ვხედავთ, დღეისათვის გაგვაჩნია განსაზღვრული ნიშნების ერთობლიობა, რაც გვაძლევს დასკვნის გაკეთების საშუალებას, იმის თაობაზე, რომ საქართველოს სამართლებრივ სისტემაში ჩამოყალიბდა საკმაოდ მკაფიოდ გამოხატული სამართლებრივი მოვლენა – პასუხისმგებლობა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის.

ისევე, როგორც ნებისმიერი სხვა იურიდიული პასუხისმგებლობა, საგადასახადო პასუხისმგებლობა ემყარება კანონიერების, სამართლიანობის, გარდაუვალობის და ა.შ. პრინციპებს.

საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამოყენების საფუძველს წარმოადგენენ:

- ✓ ნორმები, ე.ი. მისი მარეგულირებელი ნორმატიული აქტების სისტემა;
- ✓ ფაქტები, ე.ი. კონკრეტული სუბიექტის ქმედება, რომელიც არღვევს პასუხისმგებლობის ზომებით დაცულ სამართლებრივ ნორმებს;
- ✓ პროცესუალური მოქმედებები, ე.ი. კომპეტენტური ორგანოს აქტი კონკრეტული საგადასახადო სამართალდამრღვევის მიმართ კონკრეტული ჯარიმის დაკისრების შესახებ.

საგადასახადო პასუხისმგებლობის შინაარსი მდგომარეობს მისი გამოყენებისა და აღსრულების უფლებებში, მოვალეობებში, ასევე რეალურ მოქმედებებში.

12.2. საგადასახადო პასუხისმგებლობის პრინციპები

1. ისტორიის სხვადასხვა პერიოდებში ჯარიმები და სხვა სახის სახდელები წარმოადგენენ სახელმწიფოს უმნიშვნელო ან შედარებით მნიშვნელოვან საშემოსავლო წყაროს.

რიგ შემთხვევებში ქონებრივ სახდელებს აწესებენ არა იმისათვის, რომ აღიკვეთოს რაიმე სახის სამართალდარღვევა, ხოლო ქმედება ჩაითვალოს სამართალდარღვევად, არამედ იმისათვის, რომ ამოღებული იქნეს რაც შეიძლება მეტი თანხა. ასეთ პირობებში სახელმწიფო დაინტერესებულია კანონების სისტემატურ დარღვევაში, რათა რაც შეიძლება მეტი თანხა შევიდეს ბიუჯეტში.

საქართველოს თანამედროვე საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბების პირველ ეტაპზე (1992-1997წლები) პრაქტიკაში სწორედ აღნიშნული მიდგომა მოქმედებდა. ზოგიერთი მონაცემებით, შენატანების საერთო თანხაში, რომლებიც ჩაირიცხა ან უნდა ჩაირიცხულიყო ბიუჯეტში დაახლოებით 25% ჯარიმებს შეადგენდა, ე.ი. ბიუჯეტის ყოველი მეოთხე ლარი ჯარიმა იყო.

მხედველობაში უნდა მივიღოთ ის გარემოება, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის

დარღვევისათვის დაწესებული მკაცრი სანქციები, როგორც წესი, არ აუმჯობესებენ საგადასახადო დისციპლინის მდგომარეობას.

საგადასახადო პასუხისმგებლობის ღონისძიებების დაწესებისას განსაზღვრული პრინციპების დაცვის შესახებ საკითხი მეტად აქტუალურია.

2. შესაძლებელია გამოვეყნოთ რამოდენიმე მოთხოვნა, რომლებიც უნდა იქნეს დაცული საგადასახადო პასუხისმგებლობის ღონისძიებების დაწესებისას (იხ. სქემა 12.1).

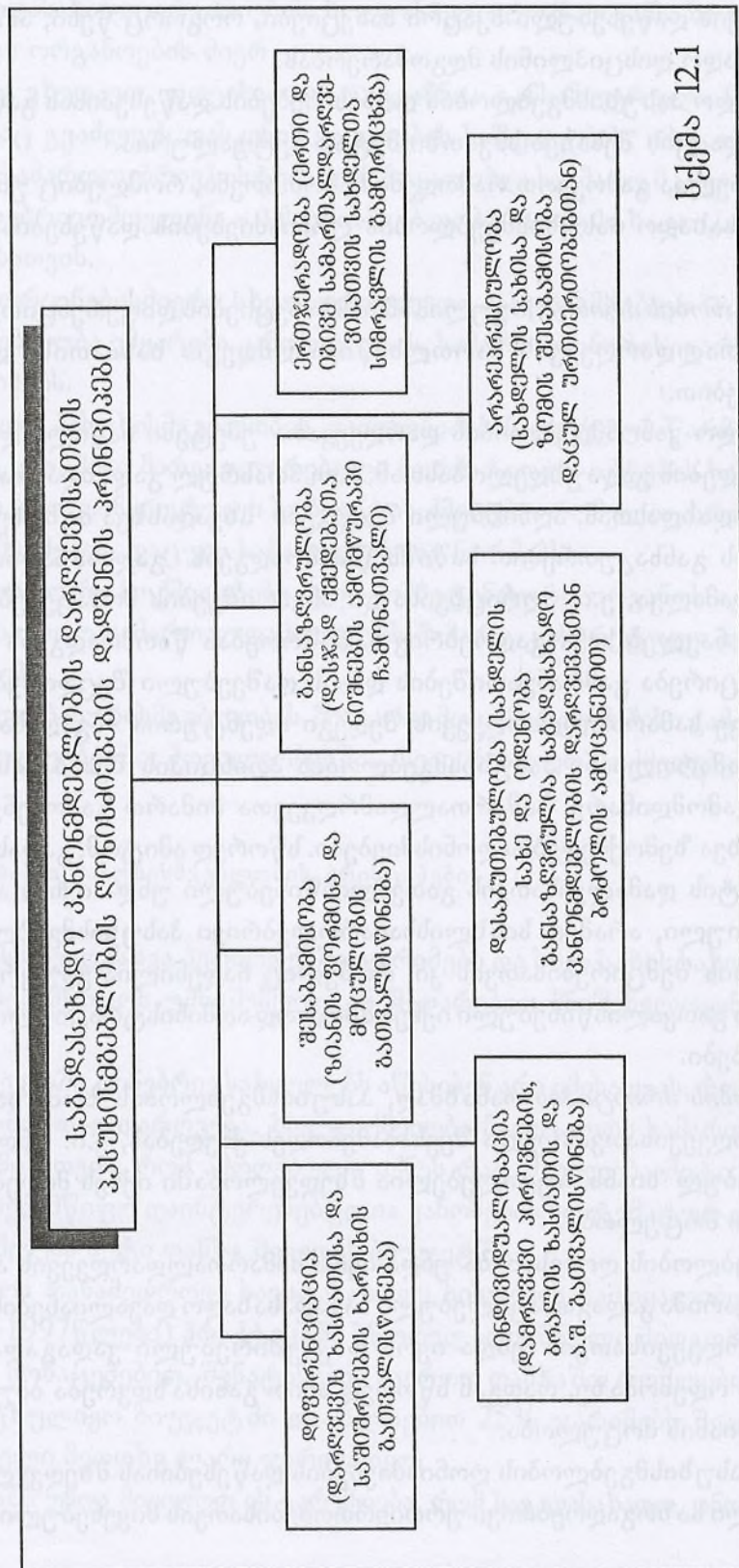
სამართლიანობის პრინციპი გულისხმობს სანქციების დიფერენცირებულ გამოყენებას სამართალდარღვევის მართლსაწინააღმდეგო ხასიათისა და ხარისხის გათვალისწინებით.

საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევათა უმეტესი ნაწილი დაკავშირებულია გადასახადების გადაუხდელობასთან, მათ არასრულ გადახდასთან, ან არათავისდროულ გადახდასთან. აღნიშნული შედეგები სხვადასხვა მიზეზებმა შეიძლება გამოიწვიოს განსაკუთრებით საშიშს წარმოადგენს გადასახადით დასაბეგრი ობიექტების დამალვა, ე.ი. აღრიცხვისა და ანგარიშგების მონაცემების განზრახი დამახინჯება. ნაკლებ საზოგადოებრივ საშიშროებას წარმოადგენს საგადასახადო ბაზის შემცირება გამომანგარიშების დროს დაშვებული შეცდომების შედეგად. ამასთან, ორივე სამართალდარღვევის შედეგი იდენტურია – გადასახადის გადაუხდელობა. სამართლიანი პასუხისმგებლობის პრინციპის შესაბამისად ქმედების ხასიათიდან გამომდინარე, სამართალდამრღვევთა მიმართ გამოყენებული უნდა იქნას სხვადასხვა ზემოქმედების ღონისძიებები. სწორედ ამიტომ, გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის დამალვისათვის გათვალისწინებული უნდა იქნეს არა მხოლოდ ადმინისტრაციული, არამედ სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობაც. საგადასახადო ბაზის შემცირებისათვის კი, რომელიც ჩადენილია გაუფრთხილებლობით, შეიძლება გათვალისწინებული იქნეს მხოლოდ ადმინისტრაციული ზემოქმედების ღონისძიებები.

შესაბამისობის პრინციპის თანახმად, პასუხისმგებლობის ზომა საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის უნდა შეესაბამებოდეს ქმედებას, ე.ი. უნდა შეესაბამებოდეს მიყენებულ ზიანს. აუცილებელია მხედველობაში იქნეს მიღებული ზიანის ფორმა და მისი მოცულობა.

პასუხისმგებლობის ღონისძიება უნდა იყოს სამართალდარღვევის ადეკვატური. მაგალითად, ჯარიმა ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანების გამომწვევი სამართალდარღვევისათვის უნდა იყოს დაკავშირებული ვადაგადაცილებული დავალიანების ოდენობაზე, რადგან სწორედ ამით განისაზღვრება ბიუჯეტისათვის მიყენებული ზიანის მოცულობა.

ამრიგად, პასუხისმგებლობის ღონისძიებების დაწესებისას მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული საზოგადოებრივი ურთიერთობებისათვის მიყენებული ზიანის მოც-



ულობა. საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობით გამოწვეული საგადასახადო სამართალდარღვევებისათვის დაწესებული ჯარიმები უნდა ითვალისწინებდნენ მართლსაწინააღმდეგო მოქმედების (უმოქმედობის) შედეგებსა და შეესაბამებოდნენ წარმოშობილი ნარჩენის ოდენობას.

განსაზღვრულობის პრინციპის თანახმად, კანონით უნდა განისაზღვროს იმ ქმედებათა კონკრეტული ნიშნები, რომლებიც სამართალდარღვევებადაა მიჩნეული. დასჯად და დაუსჯელ გადაცდომებს შორის საზღვრები მკაფიოდ უნდა გაიმიჯნოს.

საგადასახადო სამართალდარღვევათა შემადგენლობების განუსაზღვრელობა ეწინააღმდეგება კანონიერების პრინციპს, რომელიც ამავედროულად იურიდიული პასუხისმგებლობის ძირითადი პრინციპია.

სამართლებრივი ნორმის განსაზღვრულობის, არაორაზროვნობის ზოგადსამართლებრივი პრინციპი გამომდინარეობს კანონის წინაშე პირთა თანასწორუფლებიანობის კონსტიტუციური პრინციპიდან, რაც შეიძლება უზრუნველყოფილი იქნეს მხოლოდ ნორმის ერთგვაროვანი გაგებითა და განმარტებით. სამართლებრივი ნორმის განუსაზღვრელი შინაარსი კი პირიქით, იწვევს თანასწორუფლებიანობის და კანონის უზენაესობის პრინციპების დარღვევას.

ერთჯერადობის პრინციპის თანახმად, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის სასჯელის დაწესებისას დაცული უნდა იქნეს პასუხისმგებლობის ღონისძიებების გამოყენების ერთჯერადობის ზოგადსამართლებრივი პრინციპი – არავინ არ შეიძლება დაისაჯოს ორჯერ ერთი და იმავე სამართალდარღვევისათვის.

ინდივიდუალური ზაციის პრინციპის თანახმად, პასუხისმგებლობის ზომები უნდა იქნეს გამოყენებული სამართალდამრღვევის, ბრალის ხასიათისა და იმ გარემოებების გათვალისწინებით, რომლებიც აშუშებუქებენ ან ამძიმებენ პასუხისმგებლობას.

დასაბუთებულობის პრინციპის თანახმად, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის სასჯელის მოცულობა უნდა იქნეს დასაბუთებული აღნიშნულ სამართალდარღვევებთან ბრძოლის პოზიციიდან გამომდინარე. სასჯელის მიზანი შეიძლება იყოს დამნაშავეს დასჯა და ზოგადი პრევენცია. იმ შემთხვევაში, თუ სანქციის გამოყენება ამ მიზნების გარდა ისახავს სხვა რაიმე მიზნებსაც, სახეზე გვაქვს დასაბუთებულობის პრინციპის დაუცველობა.

არარეპრესიულობის პრინციპის თანახმად, სამართლებრივ სახელმწიფოში (ტოტალურიზმგან განსხვავებით) სამართალი არის არა იძულებისა და რეპრესიის გზით პიროვნების დათრგუნვის საშუალება, არამედ სხვადასხვა საზოგადოებრივი ინტერესების კოორდინაციის მექანიზმი.

ერთი საზოგადოებრივი სიკეთის დაცვით (მოცემულ შემთხვევაში – სახელმწიფო ბიუჯეტის ინტერესები) გარდაუვალია ზიანის მიყენება მეორეზე (საკუთრების უფლება და სამეწარმეო საქმიანობის თავისუფლება, რომლებიც შედიან ადამიანის ძირითად უფლებებში). სამართლიანობის პრინციპის ძალით ასეთი ზიანი უნდა შეე-

საბამებოდეს დაცულ სიკეთეს. გადასახადის გადაუხდელობამ გარდაუვლად უნდა გამოიწვიოს სამართალდამრღვევის მიმართ პასუხისმგებლობის ღონისძიებების გამოყენება, მაგრამ ეს ღონისძიებები არ უნდა ატარებდეს რეპრესულ ხასიათს.

1992-1997 წლების ანალიზი გვიჩვენებს, რომ საჯარიმო სანქციის თანხები ერთობლიობაში რამოდენიმეჯერ აღემატებოდა საგადასახადო ვალდებულების ოდენობას და მთელ რიგ შემთხვევებში საფრთხის წინაშე დგებოდა მეწარმის შემდგომი საქმიანობა.

შემოსავლის მიღება წარმოადგენს არა მხოლოდ მეწარმის, არამედ ნებისმიერი პიროვნების საარსებო პირობას. სანქციებმა გარკვეულწილად შეიძლება შეამცირონ პირის შემოსავლები, მაგრამ არ შეიძლება მთლიანად მოუსპონ საგადასახადო კანონმდებლობის დამრღვევს შემოსავლის წყარო. აუცილებელია მხედველობაში მივიღოთ ის გარემოებაც, რომ გადასახადის გადამხდელის კმაყოფაზე შეიძლება იმყოფებოდნენ მასზე მატერიალურად დამოკიდებული პირები, მაგალითად, შვილები, მოხუცებული მშობლები და ა.შ.

საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის სანქციის არარეპრესიული გამოყენება ნიშნავს, რომ სახდელის გამოყენებისას მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული პასუხისმგებლობის სუბიექტის მატერიალური მდგომარეობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის ჯარიმის გამოყენების შედეგი არ უნდა ემუქრებოდეს პირის მთელ შემოსავლებს. აღნიშნული უნდა იქნეს მიღებული მხედველობაში არა მხოლოდ საგადასახადო განაკვეთებისა და საგადასახადო ვალდებულებების სხვა ელემენტების დაწესების დროს, არამედ საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის ღონისძიებების დაწესების დროსაც.

12.3. საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამოყენების საერთო პირობები და წესი

1. საგადასახადო პასუხისმგებლობის ღონისძიებების გამოყენებისათვის აუცილებელია სამი საფუძველი: ნორმატიული, ფაქტიური და პროცესუალური.

საფუძველები უნდა წარმოიქმნას განსაზღვრული თანმიმდევრობით. უპირველეს ყოვლისა აუცილებელია არსებობდეს ნორმა, რომელიც ადგენს ვალდებულებას და სანქციას მისი შეუსრულებლობისათვის. შემდეგ უნდა წარმოიშვას ფაქტიური საფუძველი – საგადასახადო სამართალდარღვევა. ნორმისა და საგადასახადო სამართალდარღვევის არსებობის შემთხვევაში უფლებამოსილი სუბიექტი, კანონით დადგენილი წესით, განსაზღვრავს სახდელს საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის.

გლაპარაკობთ რა ნორმის არსებობის შესახებ, აუცილებელია მივიღოთ მხედველობაში ის გარემოება, რომ ფინანსური სანქციები საგადასახადო სამართალდარ-

ღვევისათვის გამოიყენება იმ კანონმდებლობით, რომელიც მოქმედებდა სამართალდარღვევის ჩადენის დროს და არა საგადასახადო შემოწმების ჩატარების მომენტში.

საგადასახადო სამართალდარღვევებს, როგორც წესი, გააჩნიათ მატერიალური შემადგენლობა, ე.ი. პასუხისმგებლობა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის შეიძლება დადგეს მხოლოდ შედეგის არსებობის შემთხვევაში, რაც შეიძლება გამოიხატოს ბიუჯეტში ან სახელმწიფო ფონდებში გადასახადების არასრულყოფილად ჩარიცხვის სახით. თუ საწარმოს ანგარიშგებაში ნაჩვენებია ზარალი 20 ათ. ლარის ოდენობით და შემოწმების შედეგად გამოვლინდა, რომ საწარმოს არასწორად აქვს გამოქვითული ხარჯები 20 ათ. ლარის ოდენობით, ასეთ შემთხვევაში ფინანსური სანქცია არ გამოიყენება, ვინაიდან ფინანსური შედეგი აქ ნულის ტოლია.

ამავდროულად, ისეთ საგადასახადო სამართალდარღვევას, როგორიცაა საგადასახადო ორგანოებში საგადასახადო დეკლარაციებისა და კანონმდებლობით გათვალისწინებული ანგარიშგების ფორმების დადგენილ ვადებში წარუდგენლობა, გააჩნია ფორმალური შემადგენლობა, ე.ი. პასუხისმგებლობა ამ სამართალდარღვევისათვის დგება იმისდა მიუხედავად გადასახადი არასრულყოფილად, თუ ზედმეტადაა გადახდილი.

2. საგადასახადო წარმოება ობიექტურად ოთხი სტადიისაგან შედგება:

- ✓ საგადასახადო გამოძიება;
- ✓ საქმის განხილვა;
- ✓ გადაწყვეტილების გადასინჯვა;
- ✓ გადაწყვეტილების აღსრულება.

საგადასახადო გამოძიება წარმოადგენს საგადასახადო კონტროლის ნაწილს, ე.ი. ხორციელდება გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის შემოწმებისას.

საგადასახადო გამოძიების დაწყებას წინ უსწრებს იმ ქმედების შესახებ ინფორმაციის მიღება, რომელიც შეიცავს საგადასახადო სამართალდარღვევის ნიშნებს. ამასთან, უმეტეს შემთხვევებში საგადასახადო გამოძიება წარმოებს წინასწარი ინფორმაციის გარეშე, ხოლო საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენა და მის შესახებ ინფორმაციის შეგროვება (საგადასახადო გამოძიების ძირითადი ამოცანა), როგორც წესი, ერთმანეთს ემთხვევა. თუ შემოწმების დროს გამოვლინდა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტი, ასეთ შემთხვევაში აღნიშნული შემოწმება უნდა ჩავთვალოთ საგადასახადო გამოძიებად.

აუცილებელია აღინიშნოს, რომ მოქმედი ნორმატიული აქტებით საგადასახადო გამოძიების სტადიები და საქმის განხილვის სტადიები მკაფიოდ არ არის გამიჯნული, ვინაიდან შემოწმების აქტი მთელ რიგ შემთხვევებში შეიძლება არც ნიშნავდეს საგადასახადო გამოძიების დამთავრებას.

საქმის განხილვა უნდა მოიცავდეს საქმის განხილვისა და მოსმენისათვის მომზა-

დებას, შეგროვილი მასალებისა და საქმის გარემოებების ანალიზს, გადაწყვეტილების მიღებას და გადაწყვეტილების დაყვანას გადამხდელამდე.

მოცემულ სტადიაზე უნდა დადგინდეს: კომპეტენტურია თუ არა ორგანო განიხილოს აღნიშნული საქმე; აქვს თუ არა ადგილი საგადასახადო სამართალდარღვევას (არის თუ არა შემადგენლობა); დამნაშავეა თუ არა პირი; ექვემდებარება თუ არა იგი პასუხისმგებლობას; არის თუ არა საფუძველი გადასახადის გადავადების შესახებ და ა.შ.

აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ დღეისათვის საგადასახადო სამართალდარღვევის შესახებ საქმის განხილვის პროცედურა დაუსაბუთებლად გამართივებულია. არ არის გადაწყვეტილი საკითხები სამართალდამრღვევის გამოძახებისა და საქმის მოსმენის შესახებ და ამიტომ მისი განხილვა თითქმის ყოველთვის სამართალდამრღვევის დაუსწრებლად წარმოებს. საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოების მთავარი სტადია ფაქტიურად მდგომარეობს საგადასახადო ორგანოს უფროსის ან მისი მოადგილის მიერ მხოლოდ შემოწმების მასალების გაცნობაში და გადაწყვეტილების მიღებაში. ამგვარმა მიდგომამ შესაძლებელია ხელი არ შეუწყოს სწორი დადგენილების გამოტანას. ამასთან, არ არის გარანტირებული გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვა.

გადაწყვეტილების გადასინჯვის სტადია წარმოადგენს ფაკულტატურ, ე.ი. არასავალდებულო სტადიას. იგი მდგომარეობს იმ პირის მიერ გადაწყვეტილების გასაჩივრების თავისუფლებაში, რომლის მიმართაც იქნა გამოტანილი და კომპეტენტური ორგანოების ვალდებულებაში განიხილონ მოცემული საჩივარი. საქმის გადასინჯვა მდგომარეობს გადაწყვეტილების მიმღები საგადასახადო ორგანოს ან ზემდგომი ორგანოს ან სასამართლოს მიერ საქმის ხელახალ განხილვაში, მოქმედი კანონმდებლობით განსაზღვრულ ვადებში და წესით. საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრება, როგორც წესი, არ აჩერებს საქმეზე მიღებულ გადაწყვეტილებას.

გადაწყვეტილების აღსრულება – წარმოების დამამთავრებელი სტადიაა. იგი მდგომარეობს სახდელის პრაქტიკულ განხორციელებაში. გადაწყვეტილების აღსრულების პროცესში დასაქმებული არიან სხვადასხვა სუბიექტები – საგადასახადო ორგანოები, ბანკები, სააღსრულებო სამსახურები და სხვა.

12.4 გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების საფუძვლები

1. ცალკეულ შემთხვევებში, საგადასახადო კანონმდებლობის დამრღვევი გადასახადის გადამხდელი შეიძლება გათავისუფლდეს საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან მაშინაც კი, როდესაც მისი ქმედება შეიცავს საგადასახადო სამართალდარღვევის შემადგენლობას.

გადასახადის გადამხდელი თავისუფლდება პასუხისმგებლობისაგან შემდეგი პირობების არსებობისას:

✓ დაუშვებს შეცდომას, რომლის შედეგადაც არ არის გადახდილი ან არასრულყოფილადაა გადახდილი გადასახადის თანხები;

✓ დამოუკიდებლად, საგადასახადო ორგანების შემოწმებამდე, გამოავლენს დაშვებულ შეცდომას;

✓ დადგენილი წესით შეიტანს შესწორებებს საბუღალტრო ანგარიშგებაში და საგადასახადო დეკლარაციებში.

გადასახადების გამოანგარიშებისას დაშვებული ტექნიკური შეცდომები, რომლებიც დამოუკიდებლადაა გამოვლენილი გადასახადის გადამხდელების მიერ და თავისდროულადაა დაყვანილი საგადასახადო ორგანოებამდე, არ წარმოადგენენ საგადასახადო სამართალდარღვევებს. აღნიშნულ შემთხვევებში გადასახადის გადამხდელის მიმართ ჯარიმები არ გამოიყენება და მას გადახდება მხოლოდ საურავი გადასახადის არათავისდროული გადახდის გამო.

ცალკეულ ქვეყნებში საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების საფუძველს წარმოადგენს საგადასახადო ამნისტია, რომელიც შეიძლება გამოცხადდეს მხოლოდ საკანონმდებლო ორგანოს (პარლამენტის) მიერ.

2. საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს მთელ რიგ საფუძველებს, რომლებსაც კანონმდებლობის სხვა დარგებში, პასუხისმგებლობის შესახებ საკითხის განხილვისას, ტრადიციულად ეთმობა ყურადღება. სამართლის მთელ რიგ დარგებში, პირი, რომელმაც არ შეასრულა მასზე დაკისრებული ვალდებულება თავისუფლდება პასუხისმგებლობისაგან, თუ აღნიშნული ვალდებულების შესრულება შეუძლებელი იყო დაუძლეველი ძალის შედეგად. დაუძლეველ ძალაში იგულისხმება მოცემულ პირობებში საგანგებო და დაუძლეველი გარემოებები.

საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების ამგვარ საფუძველს, რაც იძლევა გადასახადის გადამხდელების უსაზღვრო პასუხისმგებლობის ფორმალურ საფუძველს (ვინაიდან პასუხისმგებლობის საზღვრები არ არის დადგენილი). შედეგად შეიძლება შეიქმნას სიტუაცია, როდესაც პირი პასუხისმგებლობაში მიეცემა, მაგალითად, გადასახადის არათავისდროული გადახდისათვის, შესაბამის სიტუაციაში ობიექტურად დაუძლეველი მოვლენის შედეგად: წყალდიდობა, მიწისძვრა, სამხედრო მოქმედებები, ეპიდემია და ა.შ. არ შეიძლება ასეთ სიტუაციას ნორმალური ვუწოდოთ. ამასთან, ფინანსური სანქციების გამოყენების მართლზომიერების შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების სასამართლო წესით გასაჩივრება შეუძლებელია, ვინაიდან კანონის არც ერთი ნორმა ამ შემთხვევაში არ დარღვეულა. აღნიშნულს მივყავართ იმ სიტუაციამდე, როდესაც გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობაში ბრალის არარსებობის შემთხვევაშიც მიეცემა.

საგადასახადო სამართალდარღვევის წარმოების პროცედურული მომენტების

დარღვევა ასევე არ ათავისუფლებს გადასახადის გადამხდელს პასუხისმგებლობისაგან.

საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის გათავისუფლებას პასუხისმგებლობისაგან იმ შემთხვევაშიც, როდესაც სახდელის ღონისძიება თავისი სიმძიმით არ შეესაბამება ჩადენილი სამართალდარღვევის მართალსაწინააღმდეგო ხასიათსა და ხარისხს.

12.5 საგადასახადო სამართალდარღვევის ცნება და ნიშნები

1. საგადასახადო სამართალდარღვევა წარმოადგენს მართლსაწინააღმდეგო, ბრალეულ მოქმედებას ან უმოქმედობას, რომელიც გამოიხატება საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობაში ან არაჯეროვან შესრულებაში, რითაც ირღვევა საგადასახადო ურთიერთობათა მონაწილეების უფლებები და კანონიერი ინტერესები. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის დაწესებულია იურიდიული პასუხისმგებლობა.

საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის დამახასიათებელია შემდეგი ნიშნები:

- საგადასახადო სამართალდარღვევა წარმოადგენს მართლსაწინააღმდეგო ქმედებას, ე.ი. ქმედებას, რომელიც არღვევს საგადასახადო სამართლის ნორმებს. ქმედება, რომელიც გარკვეულ ზიანს აყენებს სამართლის ნორმებით დაცულ საზოგადოებრივ ურთიერთობებს, მაგრამ არ არის დაკავშირებული კანონმდებლობის დარღვევასთან, არ წარმოადგენს სამართალდარღვევას. მაგალითად, გადასახადის შემცირება კანონმდებლობაში არსებული თეთრი ლაქების გამოყენებით, არ განიხილება მართლსაწინააღმდეგო ქმედებად;

- აღნიშნული ქმედება ბრალეულია, ე.ი. ქმედება გაცნობიერებულია, სამართალდამრღვევის დამოკიდებულება მის მიმართ იმსახურებს გაკიცხვას;

- ბრალი, ისევე როგორც სამართალდარღვევის ნებისმიერი სხვა ნიშანი, წარმოადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირის იურიდიულ პასუხისმგებებაში მიცემის სავალდებულო პირობას. პირის ქმედებაში ბრალის არ არსებობა, თუნდაც ეს ქმედება მართლსაწინააღმდეგო იყოს, გამორიცხავს სანქციის გამოყენების შესაძლებლობას. მაგალითად, დადგენილ ვადებში საგადასახადო დეკლარაციის საგადასახადო ორგანოში წარუდგენლობა გადასახადის გადამხდელის მძიმე ავადმყოფობის გამო, არ უნდა იწვევდეს ჯარიმის გამოყენებას, ვინაიდან გადასახადის გადამხდელი არ არის ბრალეული მის მიერ დარღვეული ნორმატიული აქტის მოთხოვნაში;

- აღნიშნულ ქმედებასა და მართლსაწინააღმდეგო შედეგს შორის არსებობს მიზეზობრივი კავშირი. მართლსაწინააღმდეგო შედეგი უნდა იყოს კანონში მითითებული ქმედების შედეგი. ასეთი კავშირის არ არსებობა გამორიცხავს შესაბამისი პა-

სუხისმგებლობის ღონისძიებების გამოყენებას, მაგალითად, გადასახადის შემცირებისათვის სანქციის გამოყენების პირობას წარმოადგენს გადასახადის შემცირება. იმისათვის, რომ აღნიშნული სანქცია გამოყენებული იქნეს უნდა დადგინდეს არა მხოლოდ ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანების ფაქტი, არამედ ისიც, რომ იგი წარმოიშვა სწორედ საგადასახადო ბაზის შემცირების შედეგად, რაც განხორციელდა გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის საგადასახადო დეკლარაციაში შემცირებული ოდენობით ასახვის ან აუსახველობის გზით;

● აღნიშნული ქმედება დასჯადია; ფინანსური სანქციის გამოყენების შესაძლებლობა წარმოადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევის საერთო თვისებას; საგადასახადო კანონმდებლობის ყოველი ნორმის დარღვევა არ წარმოადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევას, ვინაიდან ზოგიერთი მათგანი არ ითვალისწინებს ფინანსური სანქციების გამოყენებას. ამასთან, უმეტეს შემთხვევებში მართლსაწინააღმდეგო ქმედებისათვის სანქციის არ არსებობა უნდა ავხსნათ საკანონმდებლო ტექნოლოგიის დაბალი დონით.

ზემოაღნიშნული ნიშნები დამახასიათებელია ყველა საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის.

2. სამართალდარღვევა, როგორც იურიდიული პასუხისმგებლობის ფაქტიური საფუძველი, ხასიათდება ოთხი ელემენტით, რომლებიც ქმნიან *სამართალდარღვევის შემადგენლობას*.

სამართალდარღვევის შემადგენლობაში იგულისხმება სამართლის ნორმებით დადგენილი ნიშნების ერთობლიობა, რომელთა არსებობისას მართლსაწინააღმდეგო ქმედება ითვლება საგადასახადო სამართალდარღვევად. თუ არ არსებობს ერთ-ერთი ნიშანი მაინც, მაშინ არ გვექნება სამართალდარღვევის შემადგენლობა მთლიანობაში და შესაბამისად საგადასახადო პასუხისმგებლობის საფუძველი. ამრიგად, *საგადასახადო სამართალდარღვევის შემადგენლობა წარმოადგენს ნიშნების ერთობლიობას, რომლებიც სავალდებულო და საკმარისია ქმედების საგადასახადო სამართალდარღვევად ცნობისათვის და პირის საგადასახადო პასუხისმგებლობაში მიცემისათვის*.

საგადასახადო სამართალდარღვევის ობიექტს წარმოადგენს ის, რასაც ხელყოფს საგადასახადო სამართალდარღვევა. უპირველეს ყოვლისა, ესაა სახელმწიფოს საფინანსო ინტერესები, ბიუჯეტისა და სახელმწიფო ფონდების საშემოსავლო ნაწილი, ასევე სხვა სიკეთე, რომელიც დაცულია საგადასახადო კანონმდებლობით.

ნებისმიერი მართლსაწინააღმდეგო ქმედება, რომლისთვისაც გათვალისწინებულია იურიდიული პასუხისმგებლობა, ზიანს აყენებს განსაზღვრულ საზოგადოებრივ ურთიერთობებს. ეს კანონით დაცული საზოგადოებრივი ურთიერთობებია, რომლებიც ხელყოფის ობიექტს ანუ სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, სამართალდარღვევის ობიექტს წარმოადგენს.

საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ზოგად ობიექტს ქვეყნის საგადა-

სახადო სისტემა წარმოადგენს. სწორედ მას აყენებს ზიანს საგადასახადო კანონმდებლობის ნებისმიერი ნორმის დარღვევა.

ანალიზი გვაძლევს საშუალებას გამოვყოთ საგადასახადო ურთიერთობების მთელი რიგი ჯგუფები, რომლებიც განსაკუთრებით მჭიდროდ არიან დაკავშირებული ერთმანეთთან თავისი შინაარსით. კანონით დაცული ასეთი ერთგვაროვანი, ურთიერთდაკავშირებული საგადასახადო ურთიერთობების ჯგუფები სამართალდარღვევის გვარეობითი (სპეციალური) ობიექტის სახით განიხილებიან.

სამართალდარღვევის გვარეობითი ობიექტი საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევათა კლასიფიკაციის მეცნიერულ და საკანონმდებლო საფუძველს წარმოადგენს. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობის ღონისძიებების დაწესებამდე საჭიროა გამოვყოთ საზოგადოებრივ ურთიერთობათა ჯგუფი, განვსაზღვროთ თითოეული ჯგუფის ნიშნები და სოციალური ფასეულობა, დავადგინოთ რა სახის ქმედებისაგან უნდა იქნეს დაცული თითოეული ჯგუფი. წინააღმდეგ შემთხვევაში საკანონმდებლო აქტი დაკარგავს სისტემას, მისი გამოყენება გართულებს, მთელი რიგი ურთიერთობები შეიძლება დარჩნენ სამართლებრივი დაცვის გარეშე.

სამართალდარღვევის გვარეობით ობიექტებში გამოყოფენ უშუალო ობიექტს, ე.ი. იმ საზოგადოებრივ ურთიერთობებს, რომლებზეც პირდაპირ და უშუალოდაა მიმართული სამართალდამრღვევის ქმედება.

სამართალდარღვევის უშუალო ობიექტი საშუალებას გვაძლევს ვიმსჯელოთ გადაცდომის მართლსაწინააღმდეგო ხასიათისა და ხარისხის შესახებ. აღნიშნული ელემენტი განსაზღვრავს სამართალდარღვევის მთელი შემადგენლობის კონსტრუქციას, განაპირობებს სახდელის ზომას.

კონკრეტული საგადასახადო სამართალდარღვევების ანალიზისას სამართალდარღვევის ობიექტის სწორ განსაზღვრას დიდი მნიშვნელობა გააჩნია ქმედების კვალიფიკაციისათვის. სამართალდარღვევებს, რომლებსაც გააჩნიათ მსგავსი ნიშნები, კვალიფიცირდება განსხვავებულად სამართალდარღვევის ობიექტიდან გამომდინარე. მაგალითად, საგადასახადო დეკლარაციის წარუდგენლობა ერთ შემთხვევაში შეიძლება დაკავშირებული იყოს გადასახადის გადაუხდელობასთან ან არათავისდროულ გადახდასთან, მეორე შემთხვევაში – შეიძლება არ იყოს დაკავშირებული ამგვარ შედეგებთან (მაგალითად, თუ გადასახადი მთლიანად გადახდილია ავანსის სახით). პირველ შემთხვევაში სამართალდარღვევის ობიექტს წარმოადგენს საგადასახადო ვალდებულება. მეორე შემთხვევაში, სამართალდარღვევის ობიექტს წარმოადგენს საგადასახადო ანგარიშგების წარდგენის ვალდებულება. იგი მიმართულია საგადასახადო ორგანოების საკონტროლო ფუნქციების წინააღმდეგ და შესაბამისად პასუხისმგებლობა უნდა დადგეს საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად საჭირო მონაცემების წარუდგენლობისათვის.

სამართალდარღვევის სხვადასხვა შემადგენლობებში შეიძლება იყოს სამართალდარღვევის ერთი ობიექტი. აღნიშნული სამართალდარღვევების გამიჯვნის მიზნით არ არის საკმარისი მხოლოდ ხელყოფის ობიექტის ნიშნების დადგენა და სავალდებულოა დადგინდეს სამართალდარღვევის შემადგენლობის სხვა ელემენტების შინაარსიც. მაგალითად, გადასახადის გადახდის ვალდებულება წარმოადგენს სხვადასხვა სამართალდარღვევის ხელყოფის ობიექტს. მათი გამიჯვნისათვის სავალდებულოა დადგინდეს, თუ რომელმა კონკრეტულმა ქმედებამ გამოიწვია საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობა.

საგადასახადო სამართალდარღვევის ობიექტური მხარე სამართლის ნორმებით გათვალისწინებული ნიშნების სისტემას წარმოადგენს, და ისინი ახასიათებენ ობიექტურ სინამდვილეში სამართალდარღვევის გარეგან გამოვლინებას. საგადასახადო სამართალდარღვევის ობიექტური მხარის მთავარი ნიშანია ქმედება (მაგალითად, საგადასახადო ორგანოებში დეკლარაციის წარუდგენლობა). საგადასახადო სამართალდარღვევის ობიექტური მხარე მოიცავს ასევე მართლსაწინააღმდეგო შედეგს, რომელიც დადგა ან რომელიც შეიძლება დამდგარიყო ქმედების ჩადენის შედეგად და მიზეზობრივ კავშირს ქმედებასა და დამდგარ შედეგს შორის. საგადასახადო სამართალდარღვევა შეიძლება ჩადენილი იქნეს სხვადასხვა საშუალებებით, მაგალითად, შემოსავლების დამალვა საბუღალტრო დოკუმენტების გაყალბებით ან შემოსავლების დამალვა საბუღალტრო დოკუმენტების განადგურებით და ა.შ. სამართალდარღვევის ჩადენის დროს გააჩნია თავისი მნიშვნელობა იმ ნორმების განსაზღვრისას, რომლებიც იქნა დარღვეული. რაც შეეხება ისეთ ნიშნებს, როგორიცაა ადგილი, გარემოება და ა.შ., საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამოყენებისას მხედველობაში არ მიიღება.

ქმედება შეიძლება გამოიხატოს როგორც მოქმედებაში, ასევე უმოქმედობაში.

საგადასახადო ორგანოში აღრიცხვაზე აყვანის წესის დარღვევა, საგადასახადო აღრიცხვისაგან თავის არიდება, საგადასახადო დეკლარაციის წარუდგენლობა წარმოადგენს საკანონმდებლო მოთხოვნების დარღვევის მაგალითებს უმოქმედობით.

შემოსავლების, ხარჯების, გადასახადით დასაბეგრი ობიექტების უხეში დარღვევა შეიძლება ჩადენილი იქნეს როგორც მოქმედებით (საბუღალტრო აღრიცხვის ანგარიშებში სამეურნეო ოპერაციის არასწორი ასახვა), ასევე უმოქმედობით (აღრიცხვაში სამეურნეო ოპერაციის აუსახველობა).

ზოგიერთი სამართალდარღვევები იწვევენ მატერიალური ზასიათის ნეგატიურ შედეგებს (ჯანმრთელობისათვის ზიანის მიყენება, ქონების განადგურება ან დაზიანება და ა.შ.). მართლსაწინააღმდეგო მატერიალური შედეგი წარმოადგენს ამგვარი სამართალდარღვევის სავალდებულო ნიშანს. სამართალდარღვევათა ამ ჯგუფს მატერიალური შემადგენლობის სამართალდარღვევებს უწოდებენ.

საგადასახადო კანონმდებლობის ძირითადი შემადგენლობები დაკავშირებულია

გადასახადების არასრულ ან არათავისდროულ გადახდასთან და შესაბამისად სახეზე გვაქვს ჩადენილი ქმედების მართლსაწინააღმდეგო მატერიალური შედეგი. ამგვარი შედეგი სამართალდამრღვევის პასუხისგებაში მიცემის სავალდებულო პირობას წარმოადგენს.

მეორე ჯგუფს მიეკუთვნებიან ეგრეთ წოდებული *არამატერიალური (ფორმალური) შემადგენლობის სამართალდარღვევები*. ზოგჯერ კანონმდებელი პირდაპირ არ მიუთითებს ქმედების მართლსაწინააღმდეგო შედეგს. მაგალითად, დასჯადია გადასახადის გადამხდელის მიერ შემოსავლების, ხარჯების, დაბეგვრის ობიექტების აღრიცხვის წესების უხეში დარღვევა. ამასთან, მნიშვნელობა არა აქვს, გამოიწვია თუ არა ასეთმა სამართალდარღვევამ მართლსაწინააღმდეგო შედეგი. აღნიშნულ შემთხვევაში მართლსაწინააღმდეგო შედეგს წარმოადგენს არა რეალური ზიანი (მაგალითად, ნარჩენის სახით), არამედ ზიანის საშიშროება (საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისათვის უარყოფითი პირობების შექმნა). სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, მართლსაწინააღმდეგო შედეგები შეიძლება განსხვავდებოდნენ ერთმანეთისაგან გარესამყაროში რეალიზაციის ხარისხით.

საგადასახადო სამართალდარღვევებში განასხვავებენ დენად და განგრძობად სამართალდარღვევებს. *დენადია სამართალდარღვევა*, რომელის ჩადენა იწყება მოქმედებით ან უმოქმედობით და რომელიც შემდეგ უწყვეტლივ ხორციელდება. მაგალითად, გადასახადის გადამხდელის მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი აღრიცხვაზე აყვანის წესის დარღვევა წარმოადგენს დენად სამართალდარღვევას. ამ შემთხვევაში სამართალდამრღვევი ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებიდან 10 დღის ვადაში არ წარადგენს განცხადებას საგადასახადო ორგანოში რეგისტრაციისათვის და არ ასრულებს აღნიშნულ ვალდებულებას შემდგომშიც.

საბანკო დაწესებულების მიერ ანგარიშების გახსნისა და დახურვის შესახებ საგადასახადო ორგანოში მონაცემების არათავისდროული წარდგენა, საგადასახადო დეკლარაციის წარუდგენლობა და ა.შ. წარმოადგენენ დენადი სამართალდარღვევის მაგალითებს.

განგრძობადია სამართალდარღვევა, რომელიც მოიცავს ერთიანი მიზნითა და საერთო განზარხვით ჩადენილ ორ ან მეტ ქმედებას. ამგვარ ქმედებათა რიცხვი ზეგავლენას არ ახდენს ქმედების სამართალდარღვევად კვალიფიკაციაზე, თუმცა ისინი შეიძლება მხედველობაში იქნეს მიღებული სასჯელის დანიშვნისას. მაგალითად, საგადასახადო აგენტის მიერ გაცემის წყაროს ადგილის მიხედვით გადასახადის დაუკავებლობის ან/და დაკავებული გადასახადის ბიუჯეტის შემოსავალში გადაურიცხველობის შემთხვევები წარმოადგენს განგრძობად სამართალდარღვევას, თუ საგადასახადო აგენტი ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში უგულებელყოფდა თავის ვალდებულებებს. ამასთან, პასუხისგებაში მიცემისათვის სავალდებულო პირობას არ წარმოადგენს ის გარემოება, რომ პირი არაერთგზის არ ასრულებდა

მასზე დაკისრებულ მოვალეობებს. პასუხისმგებლობაში მიცემისათვის საკმარისია საგადასახადო აგენტის მიერ თავისი ვალდებულებების შეუსრულებლობის თუნდაც ერთ შემთხვევა. ასეთი შემთხვევების რაოდენობამ კი შეიძლება მხოლოდ ზეგავლენა მოახდინოს ჯარიმის ოდენობაზე.

საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ადგილი, დრო და გარემოება პირდაპირ არ არის მითითებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსში, როგორც რომელიმე საგადასახადო სამართალდარღვევის ნიშანი. აღნიშნული გარემოებები მხედველობაში მიიღება პასუხისმგებლობის ინდივიდუალიზაციისას ბრალის დამამძიმებელი ან შემამსუბუქებელი გარემოებების სახით.

საგადასახადო სამართალდარღვევის სუბიექტური მხარე ახასიათებს საგადასახადო სამართალდარღვევის შინაგან მხარეს (განსხვავებით გარეგანი გამოვლინებისა, რომელიც შეესაბამება ობიექტურ მხარეს) და ასახავს საგადასახადო სამართალდარღვევის შინაგან სამყაროს, იმ ფსიქიკურ პროცესებს, რომლებიც მიმდინარეობენ სამართალდარღვევის ცნობიერებაში. ამიტომ, სუბიექტური მხარე შეიძლება განვსაზღვროთ, როგორც პირის ფსიქიკური დამოკიდებულება ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევის მიმართ.

საგადასახადო სამართალდარღვევის შემადგენლობის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ელემენტს საგადასახადო სამართალდარღვევის სუბიექტი წარმოადგენს, ე.ი. პირი, რომელმაც ჩაიდინა იგი და რომელსაც მოქმედი კანონმდებლობით შეიძლება დაეკისროს საგადასახადო პასუხისმგებლობა.

12.6. საგადასახადო სამართალდარღვევის სუბიექტები

1. საგადასახადო სამართალდარღვევის სუბიექტებს, როგორც წესი, წარმოადგენენ გადასახადის გადამხდელები. გადასახადის გადამხდელების გარდა, კანონმდებლობით დადგენილ შემთხვევებში, საგადასახადო სამართალდარღვევა შეიძლება ჩადენილი იქნეს სხვა პირების მიერ (მაგალითად, გადასახადის დაუკავებლობა საგადასახადო აგენტის მიერ).

საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად საგადასახადო პასუხისმგებლობის სუბიექტებს წარმოადგენენ:

- გადასახადის გადამხდელები (იურიდიული პირები, ფიზიკური პირები და სხვა კატეგორიის გადამხდელები);
- საგადასახადო აგენტები;
- ბანკები და სხვა საფინანსო-საკრედიტო დაწესებულებები, რომლებიც პასუხისმგებელნი არიან გადასახადების გადარიცხვაზე ბიუჯეტში ან სახელმწიფო ფონდებში.

უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევათა ძირითადი სახეები, აგრეთვე პასუხისმგებლობის ზომები დადგენილია საქართველოს საგადასახადო კოდექსით. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა გამოიყენება, როგორც გადასახადის გადამხდელების, ასევე საგადასახადო აგენტების, ბანკებისა და სხვა საფინანსო-საკრედიტო დაწესებულებების მიმართ.

საჯარო დაწესებულებები და მათი თანამდებობის პირები არ წარმოადგენენ საგადასახადო სამართალდარღვევის სუბიექტებს, ვინაიდან მათთვის დადგენილია მხოლოდ სამოქალაქო-სამართლებრივი, ადმინისტრაციული და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა.

2. სამოქალაქო-სამართლებრივი ურთიერთობებისაგან განსხვავებით, საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილია ფილიალებისა და სხვა განცალკავებული ქვედანაყოფების საგადასახადო პასუხისმგებლობაში მიცემის წესი. თუ სამოქალაქო კანონმდებლობის შესაბამისად ფილიალები არ წარმოადგენენ სამოქალაქო-სამართლებრივი პასუხისმგებლობის სუბიექტებს, საგადასახადო კანონმდებლობით ისინი, როგორც გადასახადის გადამხდელები, წარმოადგენენ საგადასახადო სამართალდარღვევის დამოუკიდებელ სუბიექტებს.

საგადასახადო პასუხისმგებლობა ვრცელდება ყველა გადასახადის გადამხდელზე საკუთრების, ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის, უწყებრივი დაქვემდებარებისა და ა.შ. მიუხედავად.

3. საგადასახადო სამართალდარღვევის სუბიექტები ხასიათდებიან განსაზღვრული ნიშნებით, რომელთა არსებობისას შესაძლებელია პასუხისმგებლობის ღონისძიებების გამოყენება. აღნიშნული ნიშნები ფიზიკური და იურიდიული პირებისათვის განსხვავებულია. მაგალითად, კანონით განსაზღვრული ასაკის მიღწევა დამახასიათებელია მხოლოდ ფიზიკური პირისათვის.

ფიზიკურ პირს პასუხისმგებლობა საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მან მიაღწია კანონით განსაზღვრულ ასაკს და ამავედროულად ეს პირი იმყოფება შერაცხად მდგომარეობაში.

ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი ითვალისწინებს ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობას 16 წლის ასაკიდან, ხოლო სისხლის სამართლის კანონმდებლობა – 14 წლის ასაკიდან.

უნდა აღინიშნოს, რომ დღეისათვის მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის ფიზიკურ პირთა პასუხისმგებლობაში მიცემის ასაკი განსაზღვრული არ არის, რასაც ნორმალური მდგომარეობა არ შეიძლება ვუწოდოთ. მთელ რიგ ქვეყნებში პასუხისმგებლობა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის დება 16 წლის ასაკიდან, ცალკეულ ქვეყნებში კი – 14 წლის ასაკიდან. არსებობს მოსაზრებები, რომ მიზანშეწონილია საგადასახადო

სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობა დადგეს 14 წლის ასაკიდან.¹ რთულია დავეთანხმოთ აღნიშნულ პოზიციას, ვინაიდან პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მას ასაკის ძალით შესწევს უნარი გააცნობიეროს თავისი ქმედებების მართლწინააღმდეგობა. საგადასახადო კანონმდებლობა აღთქმისათვის საკმაოდ რთულია. ამასთან, საშუალო სასწავლო დაწესებულებებში საგადასახადო სამართალი არ ისწავლება.

ფიზიკური პირის შესაძლებლობა, ანგარიში გაუწიოს თავის მოქმედებებს ან უხელმძღვანელოს მათ, განისაზღვრება არა მხოლოდ ამ პირის ასაკით. მეორე ნიშანს წარმოადგენს შერაცხადობა, ე.ი. ფსიქიკის მდგომარეობა, რომლის დროსაც პიროვნებას შეწევს უნარი გააცნობიეროს თავისი ქმედების მნიშვნელობა და უხელმძღვანელოს მას.

შეურაცხადს არ შეიძლება დაეკისროს პასუხისმგებლობა სამართალდარღვევისათვის, ვინაიდან ასეთი გადაცდომის ჩადენაში არ მონაწილეობდა მისი ცნობიერება ან ნება.

შეიძლება დავასკვნათ, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის სუბიექტებს შეიძლება წარმოადგენდნენ მხოლოდ შერაცხადი ფიზიკური პირები, რომელთაც მიაღწიეს კანონით განსაზღვრულ ასაკს. კანონით დადგენილ შემთხვევებში სუბიექტი შეიძლება ხასიათდებოდეს დამატებითი ნიშნებითაც (თანამდებობის პირის სტატუსი და ა.შ.).

საგადასახადო სამართალდარღვევის სუბიექტებს წარმოადგენენ საწარმოებიც (ორგანიზაციებიც). საქართველოს საგადასახადო კოდექსი საწარმოებს (ორგანიზაციებს) მიაკუთვნებს საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილ იურიდიულ პირებს, უცხო ქვეყნების კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილ კორპორაციებს, კომპანიებს, ფირმებსა და სხვა მსგავს წარმონაქმნებს, იურიდიული პირის ფილიალებს, სახელმწიფოთაშორისო და სამთავრობათაშორისო ორგანიზაციებს, ფონდებს, დაწესებულებებს, ასოციაციებს და ა.შ.

საგადასახადო სამართალდარღვევის სუბიექტებს წარმოადგენდნენ არა მხოლოდ გადასახადის გადამხდელები ან საგადასახადო აგენტები, არამედ, საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული ვალდებულებების შეუსრულებლობისათვის, ბანკებიც და საბანკო ოპერაციების ცალკეულ სახეობათა შემსრულებელი სხვა ორგანიზაციებიც, რომლებიც ახორციელებენ ბიუჯეტის საკასო მომსახურებას.

საწარმოები (ორგანიზაციები) წარმოადგენენ მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის სუბიექტებს. იურიდიულ პირთა სისხლის-სამართლებრივი პასუხისმგებლობა, რომელსაც ითვალისწინებს მთელი რიგი საზღვარგარეთის ქვეყნების კანონმდებლობა, საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული არ არის. მხედველობაში უნდა მივიღოთ ის გარემოება, რომ საგადა-

1. Комментарий к Налоговому кодексу РФ, части первой (постатейный) / Составитель и автор комментариев С. Д. Шаталов. М.: 1999 г. 505.

სახადო სამართალდარღვევის შემთხვევაში საწარმოს (ორგანიზაციის) მიმართ საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ პასუხისმგებლობის ზომების გამოყენება არ ათავისუფლებს ამ საწარმოს (ორგანიზაციის) თანამდებობის პირებს, შესაბამისი საფუძვლების არსებობისას, ადმინისტრაციული, სისხლისსამართლებრივი ან საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა სახის პასუხისმგებლობისაგან.

12.7. საგადასახადო სამართალდარღვევათა სახეები

1. საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევა დაკავშირებულია გადასახადების სწორ, სრულ და ღრულ გადახდასთან ბიუჯეტში ან სახელმწიფო ფონდებში. მათ ძირითად სახეს გადასახადებისაგან თავის არიდება წარმოადგენს.

უნდა აღინიშნოს, რომ გადასახადებისაგან თავის არიდება არ წარმოადგენს ერთდერთ სამართალდარღვევას საგადასახადო სფეროში. მართალსაწინააღმდეგო მოქმედებების მიმართულებიდან გამომდინარე, მიღებულია გამოვყოთ მათი შემდეგი სახეები:

- სამართალდარღვევები გადასახადების სისტემის წინააღმდეგ;
- სამართალდარღვევები ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის შესრულების წინააღმდეგ;
- სამართალდარღვევები გადამხდელთა საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების გარანტიების სისტემის წინააღმდეგ;
- სამართალდარღვევები საგადასახადო ორგანოების მაკონტროლებელი ფუნქციების წინააღმდეგ;
- სამართალდარღვევები საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოების, საგადასახადო ანგარიშგების შედგენისა და წარდგენის დადგენილი წესების წინააღმდეგ;
- სამართალდარღვევები გადასახადების გადახდის ვალდებულების წინააღმდეგ;
- სამართალდარღვევები გადამხდელთა უფლებებისა და თავისუფლებების წინააღმდეგ.

აუცილებელია აღინიშნოს, რომ დასახელებული სამართალდარღვევებიდან ყველა არ წარმოადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევას. მათი ნაწილი – ადმინისტრაციული გადაცდომაა, სამოქალაქო-სამართლებრივი დელიქტი ან სისხლისსამართლებრივი დანაშაული.

საგადასახადო სამართალდარღვევებს მიეკუთვნება სამართალდარღვევები, რომლებიც უშუალოდ ეხება საგადასახადო სისტემას. სამართალდარღვევებს, რომლებსაც გააჩნიათ არაპირდაპირი ზემოქმედება საგადასახადო ურთიერთობებზე, მაგრამ რომლებიც მოიცავენ შედარებით ფართო შემადგენლობებს, საგადასახადო

სამართალდარღვევებს არ მიეკუთვნება. მაგალითად, თუ თანამდებობის პირი არამართლზომიერად აძლევს გადასახადის გადამხდელს დოკუმენტს, რომელიც იძლევა საგადასახადო შეღავათის უფლებას, მაშინ ასეთი პირის ქმედება უნდა განვიხილოთ, როგორც სამოხელეო და არა როგორც საგადასახადო სამართალდარღვევა. იმ შემთხვევაში კი, თუ გადამხდელის ქმედება მიმართულია გადასახადისაგან თავის არიდებაზე, ასეთი ქმედება უნდა დაკვალიფიცირდეს, როგორც შესაბამისი საგადასახადო სამართალდარღვევა და არა როგორც სისხლისსამართლებრივი დანაშაული (თაღლითობა და ა.შ.).

საგადასახადო ურთიერთობების მონაწილეთა პასუხისმგებლობის საკითხი გადაწყვეტილია მთელი რიგი ნორმატიული აქტებით. უპირველეს ყოვლისა კი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით, სისხლის სამართლის კოდექსით. გადასახადებთან დაკავშირებული განსაკუთრებული შემადგენლობები გადმოცემულია საბაჟო კოდექსშიც.

უნდა აღინიშნოს, რომ სამართალდარღვევის ყველა შემადგენლობა არ არის გათვალისწინებული საქართველოს მოქმედი კანონმდებლობით, რაც შეიძლება შეფასდეს კანონმდებლობაში არსებულ თეთრ ლაქებად.

2. პასუხისმგებლობის სუბიექტიდან გამომდინარე, მოქმედი კანონმდებლობა ადგენს საგადასახადო პასუხისმგებლობის სამ დამოუკიდებელ სახეს:

- გადასახადის გადამხდელთა პასუხისმგებლობა გადასახადების გამომწერიშებისა და გადახდის წესის დარღვევისათვის (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 121-ე მუხლი, 252 – 254-ე მუხლები, 223-ე მუხლის მე-4, მე-5 და მე-6 ნაწილები);
- საგადასახადო აგენტის პასუხისმგებლობა გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაუკავებლობისათვის (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 251-ე მუხლი);
- ბანკებისა და ცალკეულ სახეობათა საბანკო ოპერაციების განმახორციელებელი ორგანიზაციების პასუხისმგებლობა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლით განსაზღვრული ვალდებულებების შეუსრულებლობისათვის (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლი).

3. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ანალიზის შედეგად შეიძლება დავასკვნათ, რომ დღეისათვის გადასახადის გადამხდელთა და იმ პირთა პასუხისმგებლობა, რომლებიც ხელს უწყობენ გადასახადების გადახდას, დგება მათ მიერ საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული სამართალდარღვევების შემადგენლობიდან დამოუკიდებელი ხასიათის მქონე ერთ-ერთი მათგანის ჩადენის შემთხვევაში. მოცემულ შემადგენლობებს მიეკუთვნება:

- ✓ გადასახადის შემცირება;
- ✓ დეკლარაციებისა და კანონმდებლობით გათვალისწინებული ანგარიშგების ფორმების დავიანებით წარდგენა;
- ✓ გადასახადის თანხის დადგენილი ვადისათვის გადაუხდელობა;

- ✓ გადასახადის წყაროსთან გადასახადის დაუკავებლობა;
 - ✓ მატერიალური ფასეულობებისა და საქონლის საბუღალტრო დოკუმენტებში აღურიცხაობა ან მათი შეძენა მკაცრი აღრიცხვის სასაქონლო ზედნადების გარეშე;
 - ✓ საგადასახადო ორგანოებში აღრიცხვის გარეშე საქმიანობის განხორციელება;
 - ✓ ეკონომიკური საქმიანობისათვის შეძენილი ან მიწოდებული მატერიალური ფასეულობების ან საქონლის მკაცრი აღრიცხვის სასაქონლო ზედნადების გარეშე (ზოლო იმპორტის დროს საბაჟო დეკლარაციის გარეშე) ტრანსპორტირება;
 - ✓ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირება;
 - ✓ დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში დასაბეგრი ბრუნვისა და დღგ-ის თანხის ჩაუწერლობა ან არასწორად ჩაწერა, აგრეთვე ანგარიშ-ფაქტურის გამოუწერლობა;
 - ✓ ბანკებისა და ცალკეულ სახეობათა საბანკო ოპერაციების განმახორციელებელი ორგანიზაციების მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლით განსაზღვრული ვალდებულებების შეუსრულებლობა.
- უნდა აღინიშნოს, რომ თუ საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს რაიმე სახის სამართალდარღვევის შემადგენლობას, საგადასახადო ორგანოებს სანქციის გამოყენების უფლება არ გააჩნიათ.

12.8 საგადასახადო სამართალდარღვევის სუბიექტური მხარის პრობლემა საგადასახადო სამართალში

საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო სამართლისაგან განსხვავებით, საქართველოს საგადასახადო სამართალი საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამოყენებისას მხედველობაში არ იღებს სუბიექტის ქმედების განზრახ და გაუფრთხილებელ ხასიათს. კერძოდ, უმეტეს შემთხვევებში მხედველობაში არ მიიღება გადამხდელის მოქმედებაში ადგილი ჰქონდა განზრახვას, თუ დარღვევა დაშვებულია დაუდევრობის, გამოუცდელობის ან გამოანგარიშების დროს დაშვებული შეცდომის შედეგად, რაც პრაქტიკულად ერთ რიგში აყენებს დაბნეულ გადამხდელებს კრიმინალურ ელემენტებთან.

როგორც ცნობილია, იურიდიული პასუხისმგებლობის ერთ-ერთ მთავარ დებულებას მხოლოდ ბრალეული ქმედებისათვის პასუხისმგებლობის პრინციპი წარმოადგენს. სწორედ ამიტომ, ნებისმიერი სამართალდარღვევის შემადგენლობის არსებით ელემენტად სუბიექტური მხარე გვევლინება.

საგადასახადო სამართალდარღვევის ფაქტზე საქმის წარმოებისას უნდა დადგინდეს არა მხოლოდ სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტი, არამედ გადასახადის გადამხდელის ბრალის ხარისხიც, ვინაიდან საგადასახადო სამართალდარღვევა შეი-

ძლება ან განზრახ, ან გაუფრთხილებლობით იქნეს ჩადენილი.

უნდა აღინიშნოს, რომ მოქმედი კანონმდებლობა ცალკეულ შემთხვევებში ითვალისწინებს სუბიექტური მხარის ელემენტებს, რაც მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული პასუხისმგებლობის გამოყენებისას. მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც ბანკი ან ცალკეულ სახეობათა საბანკო ოპერაციების განმახორციელებელი ორგანიზაციები გადასახადის გადამხდელი – კლიენტის ანგარიშებიდან ჩამოწერილ თანხებს დაგვიანებით ჩარიცხავენ ბიუჯეტის შემოსავალში, აგრეთვე გადამხდელს, ბიუჯეტში გადასახადების გადახდის თაობაზე საგადასახადო დავალებებს დაუბრუნებენ შეუსრულებლად, ასეთ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს საურავი არ ერიცხებათ, ვინაიდან გადასახადის თანხების ბიუჯეტში (სახელმწიფო ფონდში) დაგვიანებით ჩარიცხვისათვის ბრალეულია ბანკი და შესაბამისად გადასახადის გადამხდელს პასუხისმგებლობა არ დაეკისრება.

ზემოაღნიშნულის გარდა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის გათავისუფლებას პასუხისმგებლობისაგან გადასახადის თანხის შემცირებისთვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 254-ე მუხლის შესაბამისად, თუ დეკლარაციაში და გაანგარიშებებში გადასახადის ოდენობა შემცირებულია შესაბამისი ორგანოების მიერ მიცემული არასწორი წერილობითი მითითებების შედეგად. ასეთ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის მიმართ ჯარიმა გადასახადის თანხის შემცირებისათვის არ გამოიყენება.

სამართალდარღვევის შემადგენლობის საყოველთაოდ მიღებული ცნების გათვალისწინებით, საგადასახადო სამართალდარღვევის სუბიექტური მხარე შეიძლება განესაზღვროთ, როგორც *ნიშნების ერთობლიობა, რომლებიც ახასიათებენ პირის ფსიქიკურ დამოკიდებულებას საგადასახადო სფეროში ჩადენილი ქმედების მიმართ*. მის ბირთვს წარმოადგენს ბრალი, რომელიც შეიძლება არსებობდეს განზრახვის ან გაუფრთხილებლობის ფორმით. განზრახი ბრალის დროს შესაძლებელია მიზნებისა და მოტივების არსებობა. ბრალში იგულისხმება პირის ფსიქიკური დამოკიდებულება ქმედებისა (მოქმედების ან უმოქმედობის) და შედეგების მიმართ.

12.9 საგადასახადო პასუხისმგებლობა გადასახადების შემცირებისათვის

1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 254-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, დეკლარაციაში და გაანგარიშებებში გადასახადის ოდენობის შემცირებისათვის, გადასახადის გადამხდელი ფინანსური სანქციის სახით ჯარიმდება გადასახადის შემცირებული თანხის 25 პროცენტის ოდენობით.

ამასთან, თუ გადასახადის შემცირება დიდი ოდენობითაა, მაშინ გადასახადის გადამხდელი ჯარიმდება შემცირებული თანხის 50 პროცენტის ოდენობით, ხოლო

თუ განსაკუთრებით დიდი ოდენობითაა 100 პროცენტის ოდენობით.

გადასახადის დიდი ოდენობით შემცირებად ითვლება, როცა იგი 5000 ლარიდან 10000 ლარამდეა, ხოლო განსაკუთრებით დიდი ოდენობით შემცირებად – 10000 ლარზე მეტი, თუ მოცემული თანხები დეკლარაციაში აღნიშნული გადასახადის 25 პროცენტზე მეტია.

ამრიგად, საგადასახადო ორგანოებში წარდგენილ დეკლარაციებში და ანგარიშების ფორმებში გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადების თანხის შემცირების შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს შემცირებული გადასახადის თანხასთან ერთად გადახდება ჯარიმა შემცირებული გადასახადის 25 პროცენტის ოდენობით. მაგალითად, თუ საწარმოს მიერ საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილი ნომბრის დღგ-ის დეკლარაციაში გადასახადის თანხა ნაჩვენებია 5000 ლარის ოდენობით და საგადასახადო შემოწმების შედეგად ფაქტობრივად გამოვლინდა, რომ გადასახადის თანხა შეადგენს 6000 ლარს, ე.ი. შემცირებულია 1000 ლარით, საწარმოს შემცირებული გადასახადის თანხასთან, 1000 ლართან, ერთად ფინანსური სანქციის სახით დაერიცხება შემცირებული გადასახადის 25 პროცენტი – 250 ლარი და სულ მას გადასახდელად დაერიცხება 1250 ლარი.

თუ გადასახადის თანხა შემცირებულია დიდი ოდენობით, მაშინ გადამხდელმა შემცირებული გადასახადის თანხასთან ერთად უნდა გადაიხადოს ჯარიმა შემცირებული გადასახადის თანხის 50 პროცენტის ოდენობით. გადასახადის დიდი ოდენობით შემცირებად ითვლება, თუ თითოეულ ცალკეულ შემთხვევაში შემცირებული გადასახადის თანხა 5000 ლარიდან 10000 ლარამდეა და იგი ამავედროულად აღემატება წარდგენილ დეკლარაციაში აღნიშნული გადასახადის 25 პროცენტს. მაგალითად, თუ საწარმოს მიერ საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილი ნომბრის დღგ-ის დეკლარაციაში თანხა ნაჩვენებია 5000 ლარის ოდენობით, ხოლო ფაქტიურად საგადასახადო შემოწმების შედეგად გამოვლინდა, რომ გადასახადის თანხა შეადგენს 10000 ლარს, ასეთ შემთხვევაში გადასახადის თანხა შემცირებულია 5000 ლარით, რაც დეკლარაციაში აღნიშნული გადასახადის თანხის 25 პროცენტზეც (1250 ლარი) მეტია. საწარმოს შემცირებული გადასახადის თანხასთან (5000 ლართან) ერთად ფინანსური სანქციის სახით დაერიცხება შემცირებული გადასახადის 50 პროცენტი – 2500 ლარი და საბოლოოდ გადასახდელად დაეკისრება 7500 ლარი, მ.შ. ფინანსური სანქციის სახით 2500 ლარი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 254-ე მუხლის თანახმად, პასუხისმგებლობა გადასახადების შემცირებისათვის დგება იმ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო დეკლარაციაში ან კანონმდებლობით დადგენილი გაანგარიშების ფორმებში გადასახადის ოდენობა შემცირებულია. გადასახადის შემცირება შეიძლება გამოწვეული იყოს მოგების (შემოსავლის) ან გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტის დამალვით ან შემცირებით, გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის აღურიცხაო-

ბით და ა.შ.

აღნიშნული ჯარიმა არ გამოიყენება, თუ დეკლარაციაში და გაანგარიშებებში დაშვებული შეცდომა არ იწვევს ბიუჯეტში გადასახდელი თანხის შემცირებას ან დაგვიანებას.

12.10 პასუხისმგებლობა დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენისათვის

1. გადასახადის გადამხდელებს, რომლებიც საგადასახადო ორგანოებში დადგენილ ვადებში არ წარადგენენ საგადასახადო დეკლარაციასა და კანონმდებლობით გათვალისწინებულ ანგარიშგების ფორმებს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 253-ე მუხლის თანახმად, ფინანსური სანქციის სახით ეკისრებათ ჯარიმა იმ თანხის 5 პროცენტის ოდენობით, რომელიც ნაჩვენები უნდა ყოფილიყო ყოველი დაგვიანებული სრული (არასრული) საგადასახადო თვის დეკლარაციაში, მაგრამ არა უმეტეს აღნიშნული თანხის 25 პროცენტისა. ამასთან, გამოანგარიშებული ჯარიმა არ შეიძლება იყოს 200 ლარზე ან გადასახადის ვადაში გადაუხდელობის შემთხვევაში 1000 ლარზე მეტი დეკლარაციის წარუდგენლობის ყოველი სრული (არასრული) თვისათვის.

მოცემული შემადგენლობის დახასიათებისას აუცილებელია მხედველობაში მივიღოთ, რომ:

- მოცემულ სამართალდარღვევას გააჩნია ფორმალური შემადგენლობა (თვით დეკლარაციის წარუდგენლობის ფაქტი) და ამიტომ პასუხისმგებლობა აღნიშნული სამართალდარღვევისათვის დგება იმისდა მიუხედავად, წარმოიქმნა გადასახადზე ნარჩენი, თუ გადასახადი გადახდილია ზედმეტი ოდენობით;

- მოცემული სანქცია გამოიყენება მხოლოდ იმ გადასახადებზე, რომლებზეც გადამხდელი, კანონმდებლობის შესაბამისად, ვალდებულია წარადგინოს დეკლარაციების და ანგარიშგების ფორმები;

- აღნიშნული სანქცია გამოიყენება იმ შემთხვევაშიც, როდესაც დეკლარაციაში წარდგენილია გადასახადის გადახდისათვის დადგენილ ვადებში, მაგრამ დეკლარაციის წარდგენისათვის დადგენილი ვადის გასვლის შემდეგ.

იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი შემდგომ საანგარიშო პერიოდებში დამოუკიდებლად გამოავლენს გადასახადის არასრულად გადახდის ფაქტს და აღნიშნულ გადასახადზე წარადგენს დაზუსტებულ დეკლარაციას, ასეთ შემთხვევაში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 253-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქციები არ გამოიყენება.

ამრიგად, თუ გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ინსპექციაში საგადასახადო დეკლარაციას და კანონმდებლობით გათვალისწინებულ ანგარიშგების

ფორმებს დაგვიანებით წარადგენს, მაშინ მან ფინანსური სანქციის სახით ყოველი დაგვიანებული სრული (არასრული) თვისათვის უნდა გადაიხადოს იმ თანხის 5 პროცენტი, რომელიც ნაჩვენები უნდა ყოფილიყო ყოველი დაგვიანებული სრული (არასრული) საგადასახადო თვის დეკლარაციაში. ამასთან, ასეთი ფინანსური სანქცია არ შეიძლება შეადგენდეს დეკლარაციაში აღნიშნული თანხის 25 პროცენტზე მეტს.

მაგალითად, თუ საწარმოს თებერვლის დღე-ის დეკლარაცია 10000 ლარზე საგადასახადო ინსპექციაში 15 მარტისათვის უნდა წარედგინა, ხოლო მან იგი ფაქტიურად 1 დეკემბრისათვის წარადგინა, ასეთ შემთხვევაში დეკლარაციის წარდგენის დაგვიანების პერიოდი შეადგენს 9 თვეს და შესაბამისად თითოეული თვისათვის ჯარიმის თანხა შეადგენს 500 ლარს $\{(10000 : 100) \times 5\}$. ცხრა თვეზე გადაანგარიშებით ჯარიმის თანხა შეადგენს 45% ანუ 4500 ლარს, მაგრამ ვინაიდან ჯარიმა არ შეიძლება აღემატებოდეს წარმოდგენილ საგადასახადო დეკლარაციაში ნაჩვენები თანხის (10000 ლარის) 25 პროცენტს, ანუ 2500 ლარს, გადამხდელს სანქციის სახით უნდა გადახდეს მხოლოდ 2500 ლარი.

იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი დეკლარაციას საგადასახადო ინსპექციაში დაგვიანებით წარადგენს, მაგრამ გაანგარიშებული გადასახადი მთლიანად აქვს გადახდილი თავისდროულად, მაშინ მას ფინანსური სანქციის სახით ყოველი დაგვიანებული სრული (არასრული) თვისათვის გადახდება 200 ლარი. ამასთან, ამ წესით გაანგარიშებული ფინანსური სანქცია არ შეიძლება შეადგენდეს დეკლარაციაში აღნიშნული თანხის 25 პროცენტზე მეტს.

მაგალითად, თუ გადასახადის გადამხდელს დეკლარაციის წარდგენის დადგენილი ვადისათვის სრულად აქვს გადახდილი გადასახადის თანხა, ზემოაღნიშნული მაგალითის შესაბამისად, მას გადახდება ჯარიმა 1800 ლარის (9 თვე $\times$ 200 ლარზე) ოდენობით, რაც ექვემდებარება გადახდევინებას სრულად, ვინაიდან იგი დეკლარაციაში ნაჩვენები დღე-ის თანხის (10000 ლარის) 25 პროცენტზე (2500 ლარი) ნაკლებია.

ამასთან, თუ გადამხდელი საგადასახადო ინსპექციაში საგადასახადო დეკლარაციას დაგვიანებით წარადგენს და ამასთან, გადასახადი თავისდროულად არა აქვს გადახდილი, მაშინ მან ფინანსური სანქციის სახით ყოველი დაგვიანებული სრული (არასრული) თვისათვის უნდა გადაიხადოს ჯარიმა იმ თანხის 5 პროცენტის ოდენობით, რომელიც ნაჩვენები უნდა ყოფილიყო საგადასახადო თვის დეკლარაციაში, მაგრამ არა უმეტეს 1000 ლარისა. ამასთან, სანქცია არ შეიძლება შეადგენდეს დეკლარაციაში ნაჩვენები გადასახადის თანხის 25 პროცენტზე მეტს.

მაგალითად, თუ საწარმოს თებერვლის დღე-ის დეკლარაცია 100000 ლარზე საგადასახადო ინსპექციაში უნდა წარედგინა 15 მარტისათვის, მან ფაქტიურად იგი 1 დეკემბრისათვის წარადგინა და ამავე თარიღისათვის ფაქტიურად გადაიხადა დეკლარაციაში ნაჩვენები თანხა, ასეთ შემთხვევაში დეკლარაციის დაგვიანებით

წარდგენის პერიოდი შეადგენს 9 თვეს, ჯარიმა 5 პროცენტის ოდენობით ერთ თვეზე შეადგენს 5000 ლარს $\{(100000 : 100) \times 5\}$, ხოლო ცხრა თვეზე გადაანგარიშებით $(5000 \times 9) - 45000$ ლარს. ვინაიდან, სანქცია არ შეიძლება აღემატებოდეს 9000 ლარს (9×1000) და დეკლარაციაში ნაჩვენები თანხის (100000 ლარი) 25 პროცენტს, ანუ 25000 ლარს, ამიტომ გადამხდელს ფინანსური სანქციის სახით გადახდება მხოლოდ 9000 ლარი.

12.11 საგადასახადო პასუხისმგებლობა გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულების პერიოდში თანხების სხვა მიზნებზე მიმართვისათვის

1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, იმ შემთხვევაში, როცა საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობის პერიოდში გადამხდელი ახდენს საგადასახადო ორგანოებში დაუფიქსირებელი საბანკო ანგარიშებიდან თანხების ხარჯვას, მაშინ გადამხდელს სანქციის სახით, უმცირესი თანხის მიხედვით გადახდება დაუფარავი საგადასახადო ვალდებულების საერთო თანხის ან სხვა მიზნებზე მიმართული თანხის 30%.

ამრიგად, თუ გადამხდელს, საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობის პერიოდში, გააჩნია ფულადი სახსრები საგადასახადო ორგანოებში დაუფიქსირებელ საბანკო ანგარიშებზე და ახდენს ამ სახსრების ხარჯვას, ბიუჯეტის საგადასახადო დავალიანების დაუფარავად, მაშინ მას არსებულ საგადასახადო დავალიანებასა და სხვა მიზნებზე მიმართულ თანხებს შორის უმცირესიდან სანქციის სახით გადახდება დაუფარავი საგადასახადო ვალდებულების საერთო თანხის 30%. მაგალითად, თუ გადამხდელს ერიცხება ბიუჯეტის დავალიანება 5000 ლარის ოდენობით და მან საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობის პერიოდში საგადასახადო ორგანოებში დაუფიქსირებელი საბანკო ანგარიშებიდან 3000 ლარი მიმართა სხვა მიზნებზე, ასეთ შემთხვევაში გადამხდელს სანქციის სახით გადახდება 3000 ლარის 30%, ანუ 900 ლარი. ამასთან, იმ შემთხვევაში, თუ ადგილი ექნებოდა საგადასახადო ორგანოებში დაუფიქსირებელი საბანკო ანგარიშებიდან ბიუჯეტის დავალიანების (5000 ლარის) ზევით თანხების სხვა მიზნებზე მიმართვას, მაშინ გადამხდელს სანქციის სახით გადახდება 5000 ლარის 30%, ანუ 1500 ლარი.

2. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი აღნიშნული სამართალდარღვევის მაკვალიფიცირებელი ნიშნის სახით იყენებს განმეორების ნიშანს.

საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობის პერიოდში საგადასახადო ვალდებულების მიერ საგადასახადო ორგანოებში დაუფიქსირებელი საბანკო ანგარიშებიდან თანხების ხარჯვის განმეორების შემთხვევაში გადამხდელს სანქციის სახით, უმცირესი თანხის მიხედვით გადახდება დაუფარავი საგადასახადო ვალდე-

ბულების საერთო თანხის 50 პროცენტი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევა განმეორებით ჩადენილად ჩაითვლება, თუ პირს წინათ ჩადენილი აქვს საგადასახადო კანონმდებლობის ანალოგიური სამართალდარღვევა და პირველი სამართალდარღვევისათვის სანქციის გამოყენებიდან არ არის გასული ერთი წელი.

ამრიგად, აღნიშნულ შემთხვევაში უნდა არსებობდეს შემდეგი პირობები:

✓ პირველად ჩადენილი სამართალდარღვევისათვის პირი მიცემული უნდა იყოს პასუხისმგებლობა;

✓ დარღვევა უნდა აღარებდეს ანალოგიურ ხასიათს. ამასთან, დარღვევის მიზეზებსა და ჩადენის საშუალებებს მნიშვნელობა არ გააჩნიათ;

✓ დარღვევა ჩადენილი უნდა იქნეს ერთი და იმავე პირის მიერ (მაგალითად, თუ საწარმომ შეიცვალა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა, ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო სამართალდარღვევა არ შეიძლება ჩაითვალოს განმეორებით ჩადენილად, იმ სამართალდარღვევებთან მიმართებაში, რომლებიც ჩადენილია წინათ მოქმედი საწარმოს მიერ).

12.12 დღგ-ის გადამხდელთა პასუხისმგებლობა დღგ-ის გამომგარიშებისათვის გათვალისწინებული მოთხოვნების შეუსრულებლობისათვის

1. დღგ-ის გამომგარიშებისათვის გათვალისწინებული მოთხოვნების შეუსრულებლობის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული სხვა ფინანსური სანქციების გარდა, გადახდებამ დამატებითი სანქციები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 121-ე მუხლის თანახმად, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირებისას გადასახადის გადამხდელს ფინანსური სანქციის სახით გადახდება რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების მთელი პერიოდის განმავლობაში ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ის თანხის 100 პროცენტი.

ამრიგად, თუ პირს წარმოეშვა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება და იგი ამ მომენტის დადგომიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა საგადასახადო ორგანოში არ წარადგენს განცხადებას დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის, ასეთ შემთხვევაში მას ფინანსური სანქციის სახით გადახდება რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების მთელი პერიოდის განმავლობაში ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ის თანხის 100 პროცენტი.

2. იმ შემთხვევაში, თუ დღგ-ის გადამხდელი დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-

ფაქტურაში არ ჩაწერს ან არასწორად ჩაწერს დასაბეგრ ბრუნვასა და დღგ-ის თანხას, აგრეთვე თუ არ გამოწერს ანგარიშ-ფაქტურას, ან არასწორად (არასრულყოფილად) შეავსებს მას, რაც არ იძლევა მყიდველის იდენტიფიცირების საშუალებას, ასეთ შემთხვევაში მას ფინანსური სანქციის სახით გადახდება ასეთი ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით ან განხორციელებულ ოპერაციაზე კუთვნილი დღგ-ის თანხის 50 პროცენტი, ხოლო ანგარიშ-ფაქტურაში დასაბეგრი ბრუნვისა და დღგ-ის თანხის არასწორად ჩაწერის შემთხვევაში, თუ ადგილი არა აქვს ბიუჯეტის შემოსავლების შემცირებას, გადამხდელს სანქციის სახით გადახდება დღგ-ის კუთვნილი თანხის 20 პროცენტი.

ამრიგად, თუ გადასახადის გადამხდელი არ გამოწერს დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურას საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდებისთანავე ან გამოწერილ ანგარიშ-ფაქტურაში არ ჩაწერს ან არასწორად ჩაწერს დასაბეგრი ბრუნვისა და დასაბეგრი ოპერაციის მიხედვით დღგ-ის თანხას, აღნიშნულ შემთხვევებში გადასახადის გადამხდელის მიმართ გამოყენებული იქნება ზემოაღნიშნული ფინანსური სანქცია. მაგალითად, თუ გამოწერილ ანგარიშ-ფაქტურაში გადასახადის გადამხდელის მიერ დასაბეგრი ოპერაციის მიხედვით დღგ-ის თანხა შემცირებულია 300 ლარით და ადგილი აქვს ბიუჯეტის შემოსავლების შემცირებას, მაშინ გადასახადის გადამხდელს ფინანსური სანქციის სახით გადახდება დღგ-ის კუთვნილი თანხის (300 ლარის) 50% ანუ 150 ლარი და საბოლოოდ ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდება 450 ლარი, მ.შ. 150 ლარი ფინანსური სანქციის სახით. ამასთან, იმ შემთხვევაში, როდესაც ანგარიშ-ფაქტურაში არასწორადაა ჩაწერილი დასაბეგრი ბრუნვა, მაგრამ ადგილი არა აქვს ბიუჯეტის შემოსავლების შემცირებას, მაშინ გადასახადის გადამხდელს ფინანსური სანქციის სახით გადახდება დღგ-ის კუთვნილი თანხის (300 ლარის) 20%, ანუ 60 ლარი და საბოლოოდ ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდება 360 ლარი, მ.შ. 60 ლარი ფინანსური სანქციის სახით.

12.13 საურავი ვადაგასულ საგადასახადო გადასახდელებზე

1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლის თანახმად, თუ გადასახადის თანხა არ არის გადახდილი დადგენილი ვადისათვის, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია გადაიხადოს საურავი ვადაზე გადაუხდელი თანხის 0,15 პროცენტის ოდენობით ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე, გადახდის ვადის დადგენილი თარიღიდან გადასახადის გადახდის თარიღამდე.

საურავი წარმოადგენს დამატებით გადასახდელს გადასახადის თანხების არათავისდროული ან არასრულყოფილი გადახდის გამო სახელმწიფო ხაზინის დანაკარგების კომპენსაციის მიზნით.

საურავი, როგორც წესი, არ წარმოადგენს სანქციას საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის იმ შემთხვევაში, თუ მისი ოდენობა დადგენილია არა თვითნებურად, არამედ შეესაბამება ბიუჯეტის რეალურ დანაკარგებს, რომელმაც თავისდროულად ვერ მიიღო გადასახადი. საურავის ოდენობა დაკავშირებული უნდა იყოს ინფლაციის შედეგად ფულის გაუფასურებასთან, აგრეთვე სხვა გარემოებებთან. მაგალითად, მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული ის გარემოება, რომ გადასახადების მიუღებლობის გამო სახელმწიფო იძულებულია აიღოს სესხი და იხადოს სესხზე დარიცხული პროცენტები.

იმ შემთხვევაში კი, თუ საურავის ოდენობა დადგენილია თვითნებურად, მაშინ იგი კარგავს საკომპენსაციო მნიშვნელობას და სანქციის ხასიათს იძენს.

ვინაიდან მოცემული სამართალდარღვევა ეხება გადასახადების გადახდის ვადებს, პასუხისმგებლობა მისი დარღვევისათვის უნდა დადგეს ყველა შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი დადგენილ ვადებში სრულად არ გადარიცხავს გადასახადებს ბიუჯეტში ან სახელმწიფო ფონდებში, მათი გადაუხდელობის მიზეზების მიუხედავად. საურავის დარიცხვა წარმოებს იმ შემთხვევებშიც, როდესაც გადასახადის გადამხდელი დამოუკიდებლად აღმოაჩენს დაშვებულ შეცდომას და ბიუჯეტში (სახელმწიფო ფონდში) გადარიცხავს გადასახადის შემცირებულ თანხებს.

საურავის დარიცხვა არ ათავისუფლებს გადასახადის გადამხდელს, საგადასახადო აგენტებს, ბანკებსა და ცალკეულ სახეობათა საბანკო ოპერაციების განმახორციელებელ ორგანიზაციებს პასუხისმგებლობის სხვა სახეებისაგან, ე.ი. საურავის დარიცხვა წარმოებს საგადასახადო სამართალდარღვევებისათვის გათვალისწინებული სხვა ღონისძიებების გამოყენების პარალელურად.

2. საურავი ერიცხება მხოლოდ დროულად გადაუხდელი გადასახადის (ე.ი. ნარჩენის) თანხებს და მისი დარიცხვა სხვა თანხებზე, მ.შ. დროულად გადაუხდელი ჯარიმის თანხებზე, რომელიც ექვემდებარება გადახდევინებას სამართალდამრღვევისაგან, ყოველად დაუშვებელია.

სამართალდარღვევის ჩადენის შემდეგ თუ კანონით შემცირებული იქნა საურავის ოდენობა, იგი წინა პერიოდებზეც უნდა იქნეს გადახდევინებული შემცირებული ოდენობით. ამასთან, თუ საურავის ოდენობა იზრდება, მაშინ ამ სამართალდარღვევის ჩადენამდე პერიოდზე საურავის ახალი ზომა არ გამოიყენება. აღნიშნული დებულება გამომდინარეობს „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის 47-ე მუხლიდან, რომლის თანახმადაც, თუ სამართალდარღვევის ჩადენის შემდეგ კანონით გაუქმდა ან შემსუბუქდა პასუხისმგებლობა ასეთი სამართალდარღვევის ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა, ხოლო ნორმატიულ აქტს, რომელიც ადგენს ან ამძიმებს პასუხისმგებლობას, უკუძალა არა აქვს.

გადასახადის გადამხდელის მიმართ საურავი არ გამოიყენება, თუ გადასახადის გადახდა დაგვიანდა შესაბამისი საგადასახადო ორგანოების მიერ მიცემული არასწორი წერილობითი მითითებების შედეგად.

12.14 საგადასახადო პასუხისმგებლობა გადასახადის წყაროსთან გადასახადის დაუკავებლობისათვის

1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 251-ე მუხლის თანახმად, გადასახადის წყაროსთან გადასახადის დაუკავებელი თანხა გადახდება იმ ფიზიკურ ან იურიდიულ პირს, რომლისგანაც პირმა მიიღო შემოსავალი გადასახადის დაკავების გარეშე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 23-ე მუხლის თანახმად პირს, რომელსაც საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად ეკისრება გადასახადის გამოანგარიშების, გადამხდელისათვის მისი დაკავებისა და სათანადო ბიუჯეტში (სახელმწიფო ფონდში) გადარიცხვის მოვალეობა *საგადასახადო აგენტი* ეწოდება. საგადასახადო აგენტი უფლებათა და მოვალეობათა თვალსაზრისით გათანაბრებულია გადასახადის გადამხდელთან.

საგადასახადო აგენტის მიერ გადასახადების დაკავების ვალდებულება გადასახადის წყაროსთან განსაზღვრულია საგადასახადო კოდექსის 62-ე, 64-ე, 88-ე, 108-ე და 189-ე მუხლებით.

პასუხისმგებლობა გადასახადის დაკავებისა და მათი ბიუჯეტში გადარიცხვისათვის ეკისრება შემოსვლის გადამხდელ ფიზიკურ ან იურიდიულ პირს. გადასახადის თანხის დაუკავებლობის შემთხვევაში შემოსავლის გადამხდელი ფიზიკური ან იურიდიული პირი ვალდებულია ბიუჯეტში შეიტანოს დაუკავებელი გადასახადის თანხა და მასთან დაკავშირებული ჯარიმები და საურავი. მოქმედი კანონმდებლობის თანახმად, შემოსავლის გადამხდელის სახელით გადასახადის და სანქციის თანხა შეიძლება გადაიხადოს შემოსავლის მიმღებმაც.

პასუხისმგებლობა გადასახადის წყაროსთან გადასახადის დაუკავებლობისათვის დგება შემდეგი პირობების არსებობისას:

- ✓ საგადასახადო აგენტმა გასცა *შემოსავალი*;
- ✓ საგადასახადო აგენტის მიერ გაცემული შემოსავალი ფაქტიურად *მიიღეს* დაქირავებით მომუშავე ფიზიკურმა პირებმა საზღაურის ან პენსიის სახით, ფიზიკურმა და იურიდიულმა პირებმა დივიდენდების ან პროცენტების სახით და ა.შ..

პასუხისმგებლობა არ შეიძლება გამოყენებული იქნეს, თუ საგადასახადო აგენტს შემოსავალი ფაქტიურად არ გაუცია.

ფინანსური სანქციები არ შეიძლება იქნეს გამოყენებული, თუ საგადასახადო აგენტმა დაარღვია კანონით დადგენილი პროცედურა, იმის გამო, რომ გადასახადის დაკავება გადასახადის წყაროსთან ობიექტური მიზეზების გამო შეუძლებელი იყო. ასეთი სიტუაცია წარმოიქმნება დაქირავებით მომუშავე ფიზიკური პირებისათვის შემოსავლის ნატურალური ფორმით ანაზღაურებისას, მაგალითად, აქციებით, საქონლით, მომსახურებით და ა. შ.

აღნიშნულ შემთხვევაში არ გაგვაჩნია გადასახადის გადახდის წყარო, ვინაიდან

მის ხარისხად შეიძლება გამოდიოდეს მხოლოდ ფული. გადასახადის ელემენტების შესახებ მოძღვრების თანახმად კი, თუ არ გაგვაჩნია გადასახადის აუცილებელი ელემენტი, არ არსებობს მისი გადახდის ვალდებულება. ამასთან, საგადასახადო აგენტებს მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად, არ შეუძლიათ მოსთხოვონ დაქირავებით მომუშავე ფიზიკურ პირებს შეიტანონ გადასახადის კუთვნილი თანხების მათ სალაროში ან საბანკო დაწესებულებაში გახსნილ ანგარიშსწორების ანგარიშებზე შეტანა.

აღნიშნულ შემთხვევებში გადასახადის გადამხდელი მხოლოდ ვალდებულია შეატყობინოს საგადასახადო ორგანოს ბიუჯეტის წინაშე პირის საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის შესახებ.

12.15 ბანკებისა და ცალკეულ სახეობათა საბანკო ოპერაციების განმახორციელებელი ორგანიზაციების საგადასახადო პასუხისმგებლობა დაბეგვრის სფეროში

1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლის თანახმად, ბანკებისა და ცალკეულ სახეობათა საბანკო ოპერაციების განმახორციელებელი ორგანიზაციების მიმართ, რომლებიც არ ასრულებენ საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ მოთხოვნებს, გამოიყენება ფინანსური სანქციები.

ბანკები და საბანკო ოპერაციების ცალკეულ სახეობათა შემსრულებელი სხვა ორგანიზაციები ვალდებული არიან ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს გაუხსნან საანგარიშსწორებო ანგარიშები იმ დოკუმენტის წარდგენის შემდეგ, რომელიც ადასტურებს საგადასახადო ორგანოების მიერ გადამხდელისათვის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭებას, აცნობონ საგადასახადო ორგანოს გადამხდელისათვის აღნიშნული ანგარიშის გახსნის შესახებ და არ აწარმოონ ოპერაციები ამ ანგარიშის მიხედვით საბანკო დოკუმენტებში გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომრის გარეშე.

აღნიშნული მოთხოვნების დარღვევის შემთხვევაში ბანკებისა და ცალკეულ სახეობათა საბანკო ოპერაციების განმახორციელებელი ორგანიზაციების მიმართ გამოიყენება ჯარიმა, ფინანსური სანქციის სახით, ფიზიკურ და იურიდიულ პირთა საანგარიშსწორებო და სხვა ანგარიშებზე შესრულებული გასავლის ოპერაციების თანხის 10 პროცენტის ოდენობით.

ანალოგიური სანქცია გამოიყენება იმ შემთხვევაშიც, როდესაც ბანკები და საბანკო ოპერაციების ცალკეულ სახეობათა შემსრულებელი სხვა ორგანიზაციები პირველ რიგში არ შეასრულებენ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალებებს და საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალებებს მათი საანგარიშსწორებო ან სხვა ანგარიშებიდან გადასახადის გადახდის თაობაზე.

2. გარდა ზემოაღნიშნულისა, ბანკებისა და ცალკეულ სახეობათა საბანკო ოპერაციების განმახორციელებელ ორგანიზაციებს გადახდებათ საურავი იურიდიულ პირთა საანგარიშსწორებო ან სხვა ანგარიშებიდან თანხების ჩამოწერის რიგითობის დაუცველობისა და გადასახადის გადამხდელი – კლიენტის ანგარიშებიდან ჩამოწერილი თანხის ბიუჯეტის შემოსავალში დაგვიანებით ჩარიცხვისათვის, აგრეთვე გადამხდელისათვის, ბიუჯეტში გადასახადების გადახდის თაობაზე, საგადასახადო დავალების შეუსრულებლად დაბრუნებისათვის – 0,15 პროცენტის ოდენობით ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე.

თავი XIII

სხვა სახის პასუხისმგებლობა საგადასახადო
კანონმდებლობის დარღვევისათვის

13.1. ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა საგადასახადო
კანონმდებლობის დარღვევისათვის

1. თანამდებობის პირები და მოქალაქეები, რომლებსაც ბრალი მიუძღვით საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევაში, კანონით დადგენილი წესით, შეიძლება მიცემულ იქნენ ადმინისტრაციულ, სისხლისსამართლებრივ და დისციპლინარულ პასუხისმგებლობაში.

ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა წარმოადგენს იურიდიული პასუხისმგებლობის ნაირსახეობას და ამიტომ მისთვის დამახასიათებელია ამ უკანასკნელისათვის დამახასიათებელი ყველა ნიშანი, კერძოდ:

- ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა წარმოადგენს სახელმწიფო ზემოქმედების (იძულების) ღონისძიებას;
- ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა დგება სამართალდარღვის ჩადენისა და ბრალის არსებობისას;
- ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა გამოიყენება კომპეტენტური ორგანოების (თანამდებობის პირების) მიერ;
- ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა მდგომარეობს სამართალდამრღვევის მიმართ განსაზღვრული სანქციების გამოყენებაში;
- ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის სანქციები მკაცრადაა განსაზღვრული კანონით.

დასახელებულ ნიშნებთან ერთად ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა ხასიათდება მთელი რიგი სპეციფიკური თავისებურებებით. უპირველეს ყოვლისა, ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის საფუძველს წარმოადგენს ადმინისტრაციული სამართალდარღვევა (გადაცდომა). მეორეც, იგი ვლინდება სამართალდამრღვევის მიმართ ადმინისტრაციული სახდელის გამოყენებაში (საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის – ჯარიმა). მესამეც, ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის გამოყენება შეუძლიათ კანონმდებლობით მკაცრად განსაზღვრულ სახელმწიფო ორგანოებს (თანამდებობის პირებს).

ამრიგად, ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა წარმოადგენს კანონმდებლობით განსაზღვრული სახელმწიფო იძულების ღონისძიებას, რომელიც დგება ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ჩადენის შემთხვევაში და მდგომარეობს კომპე-

ტენტური სახელმწიფო ორგანოების (თანამდებობის პირების) მიერ სამართალდამრღვევი პირის მიმართ ადმინისტრაციული სახდელის გამოყენებაში.

ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის გამოყენების ერთ-ერთ მთავარ ელემენტს კონკრეტული პირის მიერ სამართალდარღვევის ჩადენა წარმოადგენს.

ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ცნება მოცემულია საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის მე-10 მუხლში, რომელიც განსაზღვრავს მას როგორც სახელმწიფო ან საზოგადოებრივი წესრიგის, საკუთრების, მოქალაქეთა უფლებებისა და თავისუფლებების, მმართველობის დადგენილი წესის ხელმყოფ მართლსაწინააღმდეგო, ბრალეულ მოქმედებას ან უმოქმედობას, რომლისთვისაც კანონმდებლობით გათვალისწინებულია ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა.

აღნიშნულის საფუძველზე შეიძლება გამოვყოთ ადმინისტრაციული სამართალდარღვევისათვის დამახასიათებელი მთელი რიგი ნიშნები:

- გადაცდომა ხასიათდება, როგორც მოქმედებით, ასევე უმოქმედობით, ე.ი. ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა შეიძლება დადგეს არა მხოლოდ ამა თუ იმ განსაზღვრული მოქმედებების ჩადენის შემთხვევაში (შემოსავლის შემცირება), არამედ, კანონით გათვალისწინებულ შემთხვევებში, მოქმედებების შეუსრულებლობის შემთხვევაშიც (საგადასახადო დეკლარაციის წარუდგენლობა);

- აღნიშნული მოქმედება (უმოქმედობა) ყოველთვის ატარებს ანტიზოგადოებრივ და ანტისოციალურ ხასიათს, ე.ი. მთლიანობაში მიმართულია სახელმწიფო ინტერესების წინააღმდეგ და ზიანს აყენებს არსებულ საზოგადოებრივ ურთიერთობებს;

- მოქმედება მართლსაწინააღმდეგო ხასიათისაა, ე.ი. აღნიშნული მოქმედება არღვევს ადმინისტრაციული და სამართლის სხვა დარგების ნორმებს, რომლებიც დაცულია ადმინისტრაციული ზემოქმედების ღონისძიებებით;

- მოქმედება (უმოქმედობა) ბრალეული ხასიათისაა, ე.ი. ჩადენილია საკუთარი ცნობიერებისა და ნების კონტროლით;

- ნებისმიერი ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის აუცილებელ ნიშანს წარმოადგენს კანონით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა.

ამრიგად, საგადასახადო სამართალდარღვევები, უმეტეს შემთხვევაში, წარმოადგენენ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევებს, ვინაიდან შეესაბამებიან ზემოაღნიშნულ ნიშნებს. მართლაც, ეს დარღვევები შეიძლება ჩადენილ იქნეს მხოლოდ განსაზღვრული მოქმედებით ან უმოქმედობით, ისინი ყოველთვის ეწინააღმდეგებიან საზოგადოებრივ და სახელმწიფო ინტერესებს, აღნიშნული მოქმედებები ატარებენ მართლსაწინააღმდეგო და ბრალეულ ხასიათს, უმეტესი მათგანისათვის გათვალისწინებულია ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა. გამონაკლისს შეადგენენ მხოლოდ ის სამართალდარღვევები, რომლისთვისაც გათვალისწინებულია სისხლის-

სამართლებრივი პასუხისმგებლობა.

ნებისმიერ ადმინისტრაციულ გადაცდომას გააჩნია სამართალდარღვევის შემადგენლობა, ანუ კანონმდებლობით დადგენილი ნიშნების ერთობლიობა, რომლებიც ახასიათებენ მოცემულ ქმედებას, როგორც ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევას. ამ ნიშნების დადგენა კონკრეტულ ქმედებაში კი წარმოადგენს ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის საფუძველს. ამასთან, ერთ-ერთი ნიშნის არარსებობა გამორიცხავს პირის პასუხისმგებლობას.

ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის შემადგენლობას გააჩნია როგორც ობიექტური, ასევე სუბიექტური ნიშნები. აღნიშნულიდან გამომდინარე, გამოყოფენ სამართალდარღვევის ობიექტს, ობიექტურ მხარეს და შესაბამისად სამართალდარღვევის სუბიექტურ მხარეს და სუბიექტს.

საგადასახადო სფეროში *ადმინისტრაციული გადაცდომის ობიექტს* (რაზეცაა მიმართული ადმინისტრაციული სამართალდარღვევა) წარმოადგენს გადასახადების გადახდის დადგენილი წესი და გადამხდელებისა და სხვა პირების მიერ საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება. აღნიშნული ურთიერთობები რეგულირებულია საგადასახადო კანონმდებლობით. შესაბამისად, ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის ზომები სამართალდამრღვევის მიმართ გამოიყენება იმ შემთხვევაში, თუ მისმა ქმედებამ მიაყენა ზიანი ან გარდაუვლად შექმნა ზიანის საფრთხე გადასახადების გადაუხდელობის სახით.

ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის შემადგენლობის ობიექტურ მხარეს კანონმდებლობით დადგენილი ნიშნები შეადგენენ, რომლებიც ახასიათებენ გადაცდომის გარეგან მხარეს, მის შედეგს. ობიექტური მხარე შეიძლება გამოიხატოს როგორც მოქმედებაში, ისე უმოქმედობაში. ნებისმიერი შემადგენლობის ობიექტური მხარის კონკრეტულ შინაარსი ასახულია საგადასახადო კანონმდებლობაში.

ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის სუბიექტურ მხარეს შეადგენენ გადაცდომის ჩადენის მომენტში სამართალდამრღვევის შეგნებაში მიმდინარე ფსიქიკური პროცესები, რომლებიც დაკავშირებულია მის მიერ ჩადენილ გადაცდომასთან და მის შედეგებთან. სუბიექტური მხარის სავალდებულო ნიშანია ბრალი, რომელიც წარმოადგენს სამართალდამრღვევის ფსიქიკურ დამოკიდებულებას მის მიერ ჩადენილი ქმედებისა და დამდგარი შედეგის მიმართ. ბრალი – სამართალდარღვევის შემადგენლობის სუბიექტური მხარის ბირთვია.

აღსანიშნავია, რომ ფინანსური პასუხისმგებლობა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის შეიძლება დადგეს ბრალის არარსებობის შემთხვევაშიც, ე.ი. იმ შემთხვევებში, როდესაც გადამხდელს არ შეეძლო და არ უნდა გაეთვალისწინებინა მართლსაწინააღმდეგო შედეგის დადგომის შესაძლებლობა (გამოანგარიშების დროს დაშვებული შეცდომის შედეგად და ა.შ.). ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის გამოყენებისათვის კი ბრალის არსებობა სავალდებულოა. წინააღმდეგ

შემთხვევაში სამართალდარღვევის მიმართ ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა არ გამოიყენება.

ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის სუბიექტს ე.ი. პირს, რომელსაც ეკისრება პასუხისმგებლობა ადმინისტრაციული გადაცდომისათვის, შეიძლება წარმოადგენდეს მხოლოდ ფიზიკური პირი (მოქალაქე, ინდივიდუალური მეწარმე, საწარმოს თანამდებობის პირი). აღნიშნულთან დაკავშირებით, არამართლზომიერია თანამდებობის პირებისათვის დაკისრებული ჯარიმის გადახდევინება საწარმოებისა და ორგანიზაციების ანგარიშზე.

საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის მე-13 და მე-20 მუხლების თანახმად, ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა ეკისრებათ იმ პირებს, რომლებსაც ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ჩადენის მომენტისათვის შეუსრულდათ თექვსმეტი წელი და მისი ჩადენის მომენტისათვის იმყოფებოდნენ შერაცხად მდგომარეობაში. ეს არის ორი ძირითადი პირობა, რომელთა არსებობისას ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის გამოყენება მართლზომიერია.

ცალკეულ შემთხვევებში სამართალდარღვევის სუბიექტებს წარმოადგენენ მხოლოდ საწარმოს ხელმძღვანელები და სხვა თანამდებობის პირები. თანამდებობის პირების ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობაში მიცემისას აუცილებელია მხედველობაში მივიღოთ ის გარემოება, რომ „საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშების შესახებ“ საქართველოს პრეზიდენტის 1998 წლის 6 თებერვლის ბრძანებულებით დამტკიცებული დებულების თანახმად, პასუხისმგებლობა ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციისათვის ეკისრება უპირველეს ყოვლისა საწარმოს ხელმძღვანელს.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის მე-17 მუხლი ითვალისწინებს საქართველოს ტერიტორიაზე მყოფი უცხოელი მოქალაქეებისა და მოქალაქეობის არმქონე პირთა ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობას საქართველოს მოქალაქეთა თანაბრად, რაც უკანასკნელ წლებში მეტად აქტუალურია ჩვენს ქვეყანაში მათ ფართო საქმიანობასთან დაკავშირებით.

ფიზიკური პირების ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობაში მიცემისას აუცილებელია ყურადღება მივაქციოთ ადმინისტრაციული სახდელის დადების პროცესუალური წესის სწორად გამოყენების მნიშვნელობას. საგადასახადო ორგანოების მხრიდან პროცესუალური წესის დარღვევა, საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან განსხვავებით, წარმოადგენს სახდელის დადების შესახებ დადგენილების გაუქმების საფუძველს.

ადმინისტრაციული სახდელის დადებასთან დაკავშირებით საგადასახადო ორგანოების თანამდებობის პირთა მოქმედების გასაჩივრება წარმოებს საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის შესაბამისად.

ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმეზე მიღებული დადგენილება შეი-

ძლება გასაჩივრებულ იქნეს მისი გამოტანიდან ათი დღის ვადაში. გასაჩივრების გამოტანის საფუძველს შეიძლება წარმოადგენდეს:

- ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის წესის დაუცველობა;
- საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის შესახებ საქმის განხილვა იმ პირის დაუსწრებლად, რომელიც მიცემულია ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობაში;
- ადმინისტრაციული სახელის დადება იმ პირის მიერ, რომელსაც არ გააჩნია საამისო უფლებამოსილება. საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 239-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის საგადასახადო სამართალდარღვევათა საქმეებზე ადმინისტრაციული ჯარიმების დადების უფლება გააჩნიათ მხოლოდ საგადასახადო ინსპექციების უფროსებსა და მათ მოადგილეებს;
- ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმეზე დადგენილების შედგენისა და გამოტანის წესების დაუცველობა;
- ადმინისტრაციული სახელის დადების ვადების დაუცველობა. საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 38-ე მუხლის თანახმად, სამართალდამრღვევს ადმინისტრაციული სახელი შეიძლება დაედოს არა უგვიანეს ორი თვისა სამართალდარღვევის ჩადენის დღიდან, ხოლო როცა სამართალდარღვევა დაენადია – არა უგვიანეს ორი თვისა, მისი გამოვლენის დღიდან;
- სხვა დარღვევები, რომლებიც ზღუდავენ მოქალაქეთა უფლებებსა და ინტერესებს.

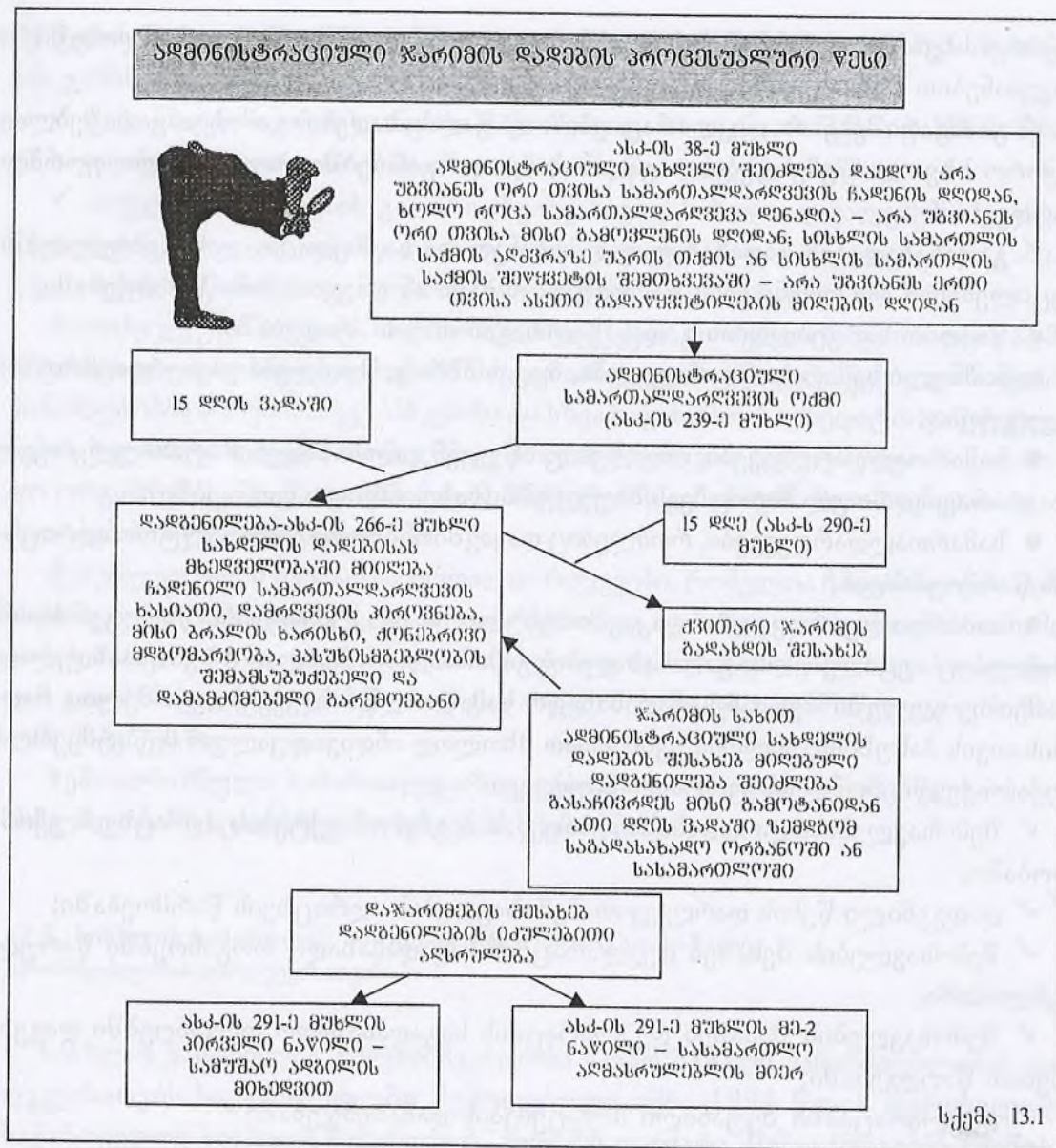
2. ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობაში მიცემის წესი დადგენილია საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით, რომელშიც გადმოცემულია ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობაში მიცემის საერთო პრინციპები და პირობები, აგრეთვე ადმინისტრაციული სახელის დადების წესი (იხ. სქემა 13.1). საგადასახადო ინსპექციის თანამდებობის პირებმა მკაცრად უნდა დაიცვან ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით დადგენილი მოთხოვნები.

საგადასახადო სამართალდარღვევის შემადგენლობები, რომლისთვისაც გათვალისწინებულია ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა მოცემულია საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსში.

აღნიშნული ნორმატიული აქტის შესაბამისად, ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა გამოიყენება მთელი რიგი საგადასახადო სამართალდარღვევებისათვის. ამასთან, შესაძლებელია ადმინისტრაციული სამართალდარღვევები, სუბიექტიდან გამომდინარე, დავით ხუთ ძირითად ჯგუფად.

პირველ ჯგუფს შეადგენენ სამართალდარღვევები, რომლებისთვისაც ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობაში მიეცემიან მხოლოდ საწარმოს თანამდებობის პირები, ასევე ფიზიკური პირი – მეწარმეები, თუ მათ ბრალად მიუძღვით:

- ✓ საგადასახადო ორგანოებში გადასახადების გადამხდელად აღრიცხვაზე აყ-



განის წესის დარღვევაში;

- ✓ მოგების (შემოსავლის) დამალვაში ან შემცირებაში;
- ✓ გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტების დამალვაში ან შემცირებაში;
- ✓ გადასახადების არასწორ გაანგარიშებაში;
- ✓ მოქალაქეთა შემოსავლებიდან გადასახადების არასწორად დაკავებაში;
- ✓ მოქალაქეთა შემოსავლებიდან დაკავებული თანხების ბიუჯეტში არასრულად და დაგვიანებით გადარიცხვაში;
- ✓ საბუღალტრო აღრიცხვის უქონლობაში;
- ✓ საბუღალტრო აღრიცხვის დადგენილი წესების დარღვევით წარმოებაში;
- ✓ გაანგარიშებების, დეკლარაციებისა და გადასახადების გამოსაანგარიშებლად

საჭირო სხვა დოკუმენტების საგადასახადო ორგანოებში წარუდგენლობაში ან დაგვიანებით წარდგენაში;

✓ გაანგარიშებების, დეკლარაციებისა და გადასახადების გამოსაანგარიშებლად საჭირო სხვა დოკუმენტების საგადასახადო ორგანოებში დაუდგენელი ფორმით წარდგენაში;

✓ გადასახადების გადასახდელად საბანკო და საკრედიტო დაწესებულებებში აუცილებელი დოკუმენტების წარუდგენლობაში ან დაგვიანებით წარდგენაში;

✓ წიაღით სარგებლობის გადასახადისაგან თავის არიდებაში.

აღნიშნული სამართალდარღვევები, თავის მხრივ, შეიძლება გავაერთიანოთ სამ ქვეჯგუფად:

- სამართალდარღვევები, რომლებიც იწვევენ გადასახადების არასრულყოფილ და არათავისდროულ ჩარიცხვას ბიუჯეტში (სახელმწიფო ფონდებში);

- სამართალდარღვევები, რომლებიც დაკავშირებულია საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოებასთან;

- სამართალდარღვევები დაკავშირებული იმ დოკუმენტების წარდგენასთან, რომლებიც აუცილებელია გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახდელად.

მეორე ჯგუფში შედიან საგადასახადო სამართალდარღვევები, რომელთა ჩადენისათვის პასუხისმგებლობა ეკისრებათ მხოლოდ ინდივიდუალურ მეწარმეებს ან მოქალაქეებს, რომლებსაც ბრალი მიუძღვით:

- ✓ შემოსავლებისა და გადასახადებით დასაბეგრი ობიექტების აღრიცხვის უქონლობაში;

- ✓ დადგენილი წესის დარღვევით შემოსავლების აღრიცხვის წარმოებაში;

- ✓ შემოსავლების შესახებ დეკლარაციის საგადასახადო ორგანოებში წარუდგენლობაში;

- ✓ შემოსავლების შესახებ დეკლარაციის საგადასახადო ორგანოებში დაგვიანებით წარდგენაში;

- ✓ დეკლარაციაში შეტანილი მონაცემების დამახინჯებაში.

აქ შეიძლება გამოვყოთ სამართალდარღვევათა ორი ქვეჯგუფი:

- სამართალდარღვევები, რომლებიც დაკავშირებულია შემოსავლების აღრიცხვის დარღვევასთან;

- სამართალდარღვევები, რომლებიც დაკავშირებულია შემოსავლების შესახებ დეკლარაციების წარდგენასთან.

სამართალდარღვევათა მესამე ჯგუფს შეადგენენ საგადასახადო გადაცდომები, რომლისთვისაც ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა ეკისრებათ ბანკებისა და საბანკო ოპერაციების განმახორციელებელი ორგანიზაციების ხელმძღვანელებს, რომლებსაც ბრალი მიუძღვით:

- ✓ საგადასახადო ორგანოებში აღრიცხვაზე აყვანის დამადასტურებელი დოკუ-

მენტების წარუდგენლად გადამხდელთათვის საანგარიშსწორებო ან სხვა ანგარიშების გახსნაში;

✓ გადამხდელთათვის საანგარიშსწორებო და სხვა ანგარიშების გახსნის შესახებ საგადასახადო ორგანოებში ინფორმაციის წარუდგენლობაში;

✓ ბიუჯეტში თანხების გადარიცხვაზე საგადასახადო დავალებების (განკარგულებების) მიუღებლობაში და მიღებული საგადასახადო დავალებების (განკარგულებების) უწინარესად შეუსრულებლობაში.

მეოთხე ჯგუფი მოიცავს სამართალდარღვევებს, რომელთა ჩადენისათვის ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობაში მიეცემიან როგორც მოქალაქეები და საწარმოს თანამდებობის პირები, ასევე ბანკებისა და სხვა საფინანსო-საკრედიტო დაწესებულებების ხელმძღვანელები, რომლებსაც ბრალი მიუძღვით სახელმწიფო საგადასახადო ორგანოებისა და მათი თანამდებობის პირების კანონიერი მოთხოვნებისა და მოთხოვნების შეუსრულებლობაში.

მეხუთე ჯგუფში შედიან სამართალდარღვევები, რომელთა ჩადენისათვის ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა ეკისრებათ საგადასახადო ორგანოების თანამდებობის პირებს, რომელთაც ბრალი მიუძღვით გადასახადებისა და სხვა სავალდებულო გადასახდელების არასწორად გადახდევინებაში და გადამხდელთათვის ზარალის მიყენებაში.

ზემოაღნიშნული სამართალდარღვევებისათვის გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობის სხვადასხვა ზომები (იხ. სქემა 13.2).

13.2. სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის

სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის საქართველოში შემოღებული იქნა 1994 წლის თებერვლიდან. საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსს დაემატა 160-ე (მოგების (შემოსავლის) ან გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტის დამალვა (შემცირება)) და 160¹ (სახელმწიფო საგადასახადო ორგანოების მოთხოვნების შეუსრულებლობა გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით) მუხლები. შემდგომში სისხლის სამართლის კოდექსს დაემატა სხვა მუხლებიც, რომლებიც დაკავშირებული იყო საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევასთან. მაგალითად, 1998 წლის 25 ნოემბერს საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსს დაემატა სამი მუხლი, რომლებიც დაკავშირებული იყო საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევასთან. კერძოდ, საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსს დაემატა 173-ე (ყალბი აქციზური მარკის დამზადება, გასაღება ან გამოყენება), 173¹ (ყალბი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების დამზადება, გასაღება ან გამოყენება) და 173² (მარკირებას დაქვემდებ-

სქემა 13.2

№	შემადგენლობა	სანქცია	საფუძველი
1.	საგადასახადო ორგანოებში გადასახადების გადამხდელად აღრიცხვაზე აყვანის წესების დარღვევა	ჯარიმა შრომის ანაზღაურების ათმაგი მინიმალური ოდენობით	ასკ-ის 164 ¹ მუხლი
2. 3. 4. 5. 6. 7. 8. 9. 10. 11. 12. 13.	მოგების (შემოსავლის) დამალვა (შემცირება) გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტების დამალვა (შემცირება) გადასახადების არასწორი გაანგარიშება მოქალაქეთა შემოსავლებიდან გადასახადების არასწორად დაკავება მოქალაქეთა შემოსავლებიდან დაკავებული გადასახადების დაგვიანებით გადარიცხვა საბუღალტრო აღრიცხვის უქონლობა საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოება დადგენილი წესის დარღვევით საგადასახადო გაანგარიშების და დეკლარაციების საგადასახადო ორგანოებში წარუდგენლობა საგადასახადო გაანგარიშებისა და დეკლარაციების საგადასახადო ორგანოებში დაგვიანებით წარდგენა საგადასახადო გაანგარიშებისა და დეკლარაციების საგადასახადო ორგანოებში დაუდგენელი ფორმით წარდგენა საბანკო და საკრედიტო დაწესებულებებში გადასახადის გადასახდელად აუცილებელი დოკუმენტების წარუდგენლობა საბანკო და საკრედიტო დაწესებულებებში გადასახადის გადასახდელად აუცილებელი დოკუმენტების დაგვიანებით წარდგენა	 ჯარიმა ორას ორმოცდაათიდან სამას ლარამდე	ასკ-ის 164 ³
14. 15.	საგადასახადო ინსპექციებისა და მათი თანამდებობის პირთა მოთხოვნების შეუსრულებლობა გადასახადის გაანგარიშებისა და ბიუჯეტში გადახდის საკითხებზე საგადასახადო ინსპექციებისა და მათი თანამდებობის პირთა მოთხოვნების შეუსრულებლობა გამოვლენილი დარღვევების აღმოფხვრაზე	ჯარიმა ორმოცდაათიდან სამოცდაათ ლარამდე	ასკ-ის 164 ⁴ მუხლის პირველი ნაწილი
16.	ბანკების მიერ გადამხდელთა საანგარიშსწორებო და სხვა ანგარიშებზე შესრულებული ოპერაციებისა და არსებული ფულადი სახსრების შესამოწმებლად საგადასახადო ორგანოების მუშაკთა დაუშვებლობა	ჯარიმა ასიდან ასოცდაათ ლარამდე	ასკ-ის 164 ⁴ მუხლის მე-2 ნაწილი

17.	ბანკების მიერ საგადასახადო ორგანოების მოთხოვნის შესაბამისად გადამხდელთა საანგარიშსწორებო და სხვა ანგარიშებზე გასულ საანგარიშო პერიოდში შესრულებული ოპერაციებისა და ანგარიშზე არსებული ფულადი სახსრების შესახებ მონაცემების წარუდგენლობა.	ჯარიმა ას ორმოცდაათიდან ასოთხმოც ლარამდე	ასკ-ის 164 ⁴ მუხლის მე-3 ნაწილი
18.	ბანკების მიერ გადამხდელთა ანგარიშებიდან ფულადი სახსრების გაცემის, გადარიცხვისა და ჩამოწერის ოპერაციების შესახებ საგადასახადო ორგანოების მითითებების შეუსრულებლობა	ჯარიმა ორასიდან ორას ორმოცდაათ ლარამდე	ასკ-ის 164 ⁴ მუხლის მე-4 ნაწილი
19.	ბანკების მიერ საგადასახადო ორგანოებში აღრიცხვაზე აყვანის დამადასტურებელი დოკუმენტების წარუდგენლად გადამხდელთათვის საანგარიშსწორებო და სხვა ანგარიშების გახსნა	ჯარიმა ასიდან ასოცდაათ ლარამდე	ასკ-ის 165 მუხლი
20.	ბანკების მიერ გადამხდელთათვის საანგარიშსწორებო და სხვა ანგარიშების გახსნის შესახებ საგადასახადო ორგანოებში ინფორმაციის წარუდგენლობა		
21.	ბანკების მიერ ბიუჯეტში თანხების გადარიცხვაზე საგადასახადო დავალებების მიუღებლობა		
22.	ბანკების მიერ ბიუჯეტში თანხების გადარიცხვაზე მიღებული საგადასახადო დავალებების უწინარესად შეუსრულებლობა		
23.	საგადასახადო ორგანოების მიერ გადასახადების არასწორად გადახდევინება და გადამხდელთათვის ზარალის მიყენება.	ჯარიმა ასიდან ასოცდაათ ლარამდე	ასკ-ის 165 ¹ მუხლი
24.	წიაღით სარგებლობის გადასახადისაგან თავის არიდება	ჯარიმა რვაასიდან ათას ლარამდე	ასკ-ის 165 ² მუხლი
25.	ინდივიდუალური მეწარმის ან მოქალაქის მიერ შემოსავლების აღრიცხვის უქონლობა	ჯარიმა ას ორმოცდაათიდან ორას ლარამდე	ასკ-ის 164 ² მუხლი
26.	ინდივიდუალური მეწარმის ან მოქალაქის მიერ გადასახადებით დასაბეგრი ობიექტის აღრიცხვის უქონლობა		
27.	ინდივიდუალური მეწარმის ან მოქალაქის მიერ შემოსავლების დადგენილი წესის დარღვევით აღრიცხვის წარმოება		
28.	ინდივიდუალური მეწარმის ან მოქალაქის მიერ შემოსავლების შესახებ დეკლარაციის საგადასახადო ორგანოებში წარუდგენლობა		
29.	ინდივიდუალური მეწარმის ან მოქალაქის მიერ შემოსავლების შესახებ დეკლარაციის საგადასახადო ორგანოებში დაგვიანებით წარდგენა		
30.	ინდივიდუალური მეწარმის ან მოქალაქის მიერ შემოსავლების შესახებ დეკლარაციაში შეტანილი მონაცემების დამახინჯება		

ბარებული აქციზური საქონლის აქციზური მარკის გარეშე გამოშვება, რეალიზაცია, შენახვა და ტრანსპორტირება) მუხლები.

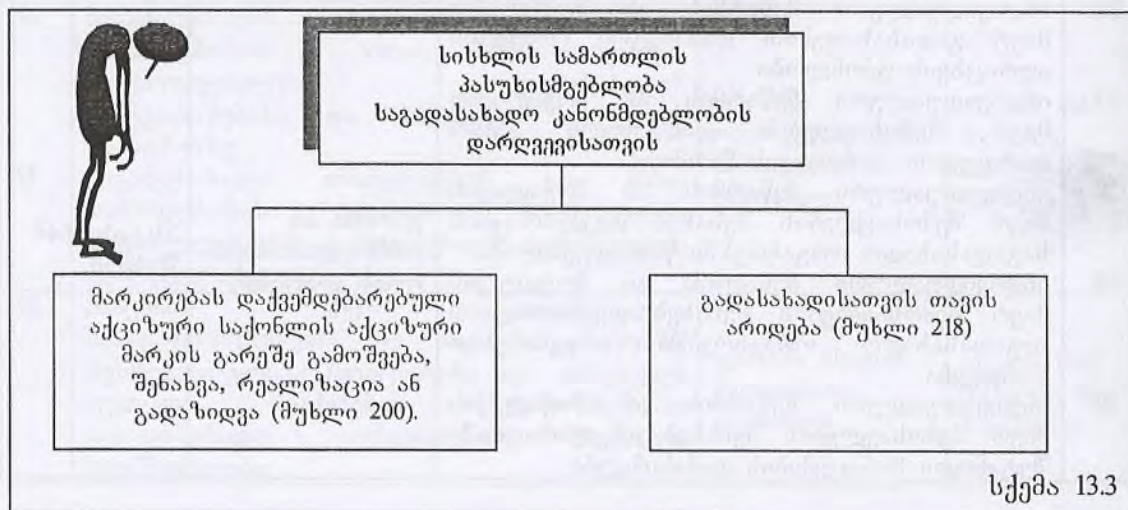
საქართველოს პარლამენტის მიერ 1999 წლის 22 ივლისს მიღებული ახალი სისხლის სამართლის კოდექსი ასევე ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის. საქართველოს ახალი სისხლის სამართლის კოდექსის მე-200 მუხლის თანახმად, პასუხისმგებლობა დგება მარკირებას დაქვემდებარებული აქციზური საქონლის აქციზური მარკის გარეშე გამოშვების, შენახვის, რეალიზაციისა და გადაზიდვისათვის, ხოლო 218-ე მუხლის თანახმად – გადასახადებისათვის თავის არიდებისათვის (იხ. სქემა 13.3).

სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა ხასიათდება შემდეგი ძირითადი ნიშნებით:

- სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის სუბიექტებს წარმოადგენენ მხოლოდ ფიზიკური პირები;
- სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა ხორციელდება მხოლოდ სასამართლოს მიერ;
- სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა დადგენილია სისხლისსამართლებრივი ნორმებით, რომლებიც გადმოცემულია სისხლის სამართლის კოდექსში.
- სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა ითვალისწინებს ყველაზე მკაცრ სახელმწიფო იძულების ღონისძიებებს.

2. საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის მე-200 მუხლი ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას მარკირებას დაქვემდებარებული აქციზური საქონლის აქციზური მარკის გარეშე გამოშვების, შენახვის, რეალიზაციის ან გადაზიდვისათვის.

აქციზი არის არაპირდაპირი საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადი, რომელიც გადაიხდება აქციზური საქონლის მიწოდებისას მის ფასთან ერთად.



საქართველოში აქციზური საქონლის წარმოება ან იმპორტი იბეგრება აქციზით, თუ ეს საქონელი გათავისუფლებული არ არის გადასახადისაგან.

აქციზი დაწესებულია ალკოჰოლიან სასმელებზე, მათ შორის ლუდზე, თამბაქოს ნაწარმზე, საიუველირო ნაწარმზე, მსუბუქ ავტომობილებზე და სხვა.

მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით აქციზური მარკების სავალდებულო დართვას ექვემდებარება საქართველოს ტერიტორიაზე წარმოებული და საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანილი (იმპორტირებული) ალკოჰოლიანი სასმელები, მათ შორის ლუდი, რომელშიც ალკოჰოლის შემცველობა აღემატება 1,15 გრადუსს (გარდა 50 გრამსა და მასზე ნაკლები მოცულობის, აგრეთვე ათ ლიტრსა და მასზე მეტი მოცულობის ჭურჭელში ჩამოსხმულისა) და თამბაქოს ნაწარმი, მოსაწევი (ჩიბუხის) თამბაქოს გარდა.

აკრძალულია აქციზური მარკებით ნიშანდების გარეშე მარკირებას დაქვემდებარებული საქონლის წარმოება, მიწოდება და თავისუფალი მიმოქცევის რეჟიმში საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანა.

საგადასახადო და საბაჟო ორგანოები ვალდებული არიან, საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით, განახორციელონ აქციზური მარკის გარეშე იმპორტირებული ან გასაყიდად მიღებული აქციზური საქონლის ჩამორთმევა. ჩამორთმევის მომენტიდან საქონელი ითვლება სახელმწიფო საკუთრებად და მისი რეალიზაცია ან განადგურება ხორციელდება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საგადასახადო დეპარტამენტისა და საბაჟო დეპარტამენტის მიერ დადგენილი წესით.

განსახილველი დანაშაულის *უშუალო ობიექტია* სახელმწიფოს საფინანსო ინტერესები.

დანაშაულის *საგანია* მარკირებას დაქვემდებარებული აქციზური საქონელი: ალკოჰოლიანი სასმელები, მათ შორის ლუდი, რომელშიც ალკოჰოლის შემცველობა აღემატება 1,15 გრადუსს (გარდა 50 გრამსა და მასზე ნაკლები მოცულობის, აგრეთვე ათ ლიტრსა და მასზე მეტი მოცულობის ჭურჭელში ჩამოსხმულისა), აგრეთვე თამბაქოს ნაწარმი, მოსაწევი (ჩიბუხის) თამბაქოს გარდა.

დანაშაულის *ობიექტური მხარე* გამოიხატება აქციზური მარკის სავალდებულო დართვას დაქვემდებარებული საქონლის აქციზური მარკის გარეშე გამოშვებაში, შენახვაში, რეალიზაციასა და გადაზიდვაში.

ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ქმედებისათვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა დგება იმ შემთხვევაში, როდესაც აქციზური მარკის სავალდებულო დართვას დაქვემდებარებული საქონლის ღირებულება აღემატება ორას ლარს.

სუბიექტური მხრივ დანაშაული ხასიათდება პირდაპირი განზრახვით. მოტივი და მიზანი შეიძლება იყოს სხვადასხვა, თუმცა ისინი ზეგავლენას არ ახდენენ დანა-

შაულის კვალიფიკაციაზე. უმეტეს შემთხვევებში დამნაშავის მოტივი შეიძლება იყოს ანგარება, ხოლო მიზანი – გადასახადებისაგან თავის არიდება.

დანაშაულის *სუბიექტი* შეიძლება იყოს როგორც აქციზური საქონლის მწარმოებელი ან იმპორტიორი, ასევე ნებისმიერი სხვა პირი.

საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის მე-200 მუხლის მეორე ნაწილი ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას იგივე ქმედებისათვის, თუ იგი ჩადენილია არაერთგზის, ან დიდი ოდენობით. დიდ ოდენობად ითვლება საქონლის ღირებულება ორი ათასიდან ათი ათას ლარამდეა.

სისხლის სამართლის კოდექსის მე-200 მუხლის მე-3 ნაწილი ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას ამ მუხლის პირველი და მეორე ნაწილებით გათვალისწინებული ქმედებისათვის, თუ აქციზური მარკის სავალდებულო დართვას დაქვემდებარებული საქონლის ღირებულება აღემატება ათი ათას ლარს (სქემა 13.4).

3. საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლი ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას გადასახადისათვის თავის არიდებისათვის.

მოცემული მუხლი ასახელებს მხოლოდ დანაშაულებრივ ქმედებას, მაგრამ კონკრეტულად რაში მდგომარეობს იგი, რა ფაქტიური მოქმედებები უნდა განვიხილოთ გადასახადისათვის თავის არიდებაში სისხლის სამართლის კანონმდებლობით განსაზღვრული არ არის. სწორედ ამიტომ, აუცილებელია მხედველობაში მივიღოთ სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის როგორც სისხლისსამართლებრივი, ასევე საგადასახადო დახასიათებაც.

დანაშაულის *უშუალო ობიექტია* სახელმწიფოს საფინანსო ინტერესები. გადასახადებისაგან თავის არიდების შედეგად ზიანი ადგება სახელმწიფოს საფინანსო ინტერესებს, ვინაიდან ასეთ შემთხვევაში ადგილი აქვს ბიუჯეტში და სახელმწიფო ფონდებში გადასახადების გადაუხდელობის და/ან არასრულად გადახდის ფაქტებს.

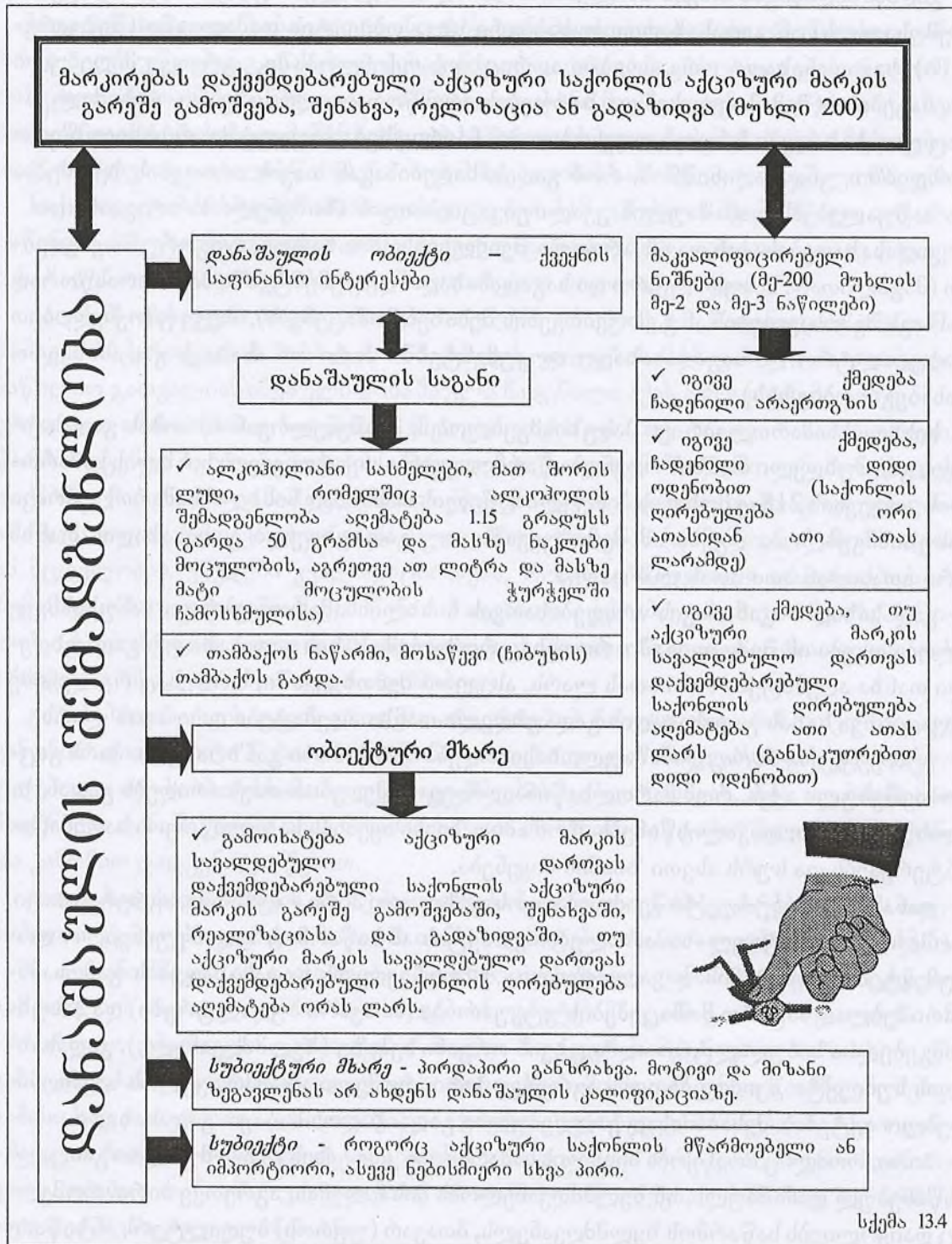
სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლი მიზნად ისახავს დაიცვას გადასახადებით დაბეგვრის დადგენილი წესი და აღკვეთოს გადასახადებისაგან თავის არიდების შემთხვევები.

დანაშაულის *ობიექტური მხარე* გამოიხატება გადასახადებისაგან დიდი ოდენობით თავის არიდებაში.

გადასახადებში იგულისხმება, როგორც საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები, ასევე საქართველოს საბაჟო კოდექსით დადგენილი საბაჟო გადასახადი.

გადასახადებში არ იგულისხმება საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი მოსაკრებლები, აგრეთვე სხვა სავალდებულო შენატანები.

გადასახადისაგან თავის არიდებაში იგულისხმება გადასახადის გადამხდელის მართლსაწინააღმდეგო და განზრახვი ქმედება, რომლის მეშვეობითაც იგი ამცირებს



სქემა 13.4

თავის საგადასახადო ვალდებულებას.

გადასახადისაგან თავის არიდება ძირითადად შეიძლება გამოიხატოს მოგების (შემოსავლის) ან გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტის დამალვაში (შემცირებაში), საგადასახადო ორგანოებში აღრიცხვის უქონლობაში, აგრეთვე მიღებული ამონაგებისა (შემოსავლისა) და ხარჯების არასწორად აღრიცხვაში, რის შედეგადაც გადასახადები სრული ოდენობით არ ჩაირიცხება ბიუჯეტში ან სახელმწიფო ფონდებში. უნდა აღინიშნოს, რომ გადასახადებისაგან თავის არიდების ხერხებსა და საშუალებებს დანაშაულის კვალიფიკაციისათვის მნიშვნელობა არ გააჩნიათ.

გადასახადებისაგან თავის არიდება შეიძლება გამოიხატოს, როგორც მოქმედებით (მაგალითად, საბუღალტრო და საგადასახადო დოკუმენტებში პირი არასწორად ასახავს შემოსავლების ან გამოქვითვების შესახებ მონაცემებს), ასევე უმოქმედობით (საბუღალტრო და საგადასახადო დოკუმენტებში პირი არ ასახავს გადასახადით დასაბეგრ ობიექტს).

სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის მნიშვნელოვან პირობას გადასახადის გადაუხდელი თანხის ოდენობა წარმოადგენს. საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა დგება იმ შემთხვევაში, თუ გადაუხდელი გადასახადის თანხა ორი ათასიდან ათი ათას ლარამდეა.

გადასახადისაგან თავის არიდებისათვის სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა დგება იმ შემთხვევაში, როდესაც რომელიმე სახის გადასახადის გადაუხდელი თანხა აღემატება ორი ათას ლარს, ასევე იმ შემთხვევაში, როდესაც რამდენიმე სხვადასხვა სახის გადასახადის გადაუხდელი თანხა აღემატება ორი ათას ლარს.

სუბიექტური მხრივ დანაშაული ხასიათდება პირდაპირი განზრახვით. პირს გაცნობიერებული აქვს, რომ მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით თავს არიდებს გადასახადის გადახდას, ითვალისწინებს, რომ ამით ზიანს აყენებს სახელმწიფოს საფინანსო ინტერესებს და სურს ასეთი ზიანის მიყენება.

დანაშაულის *სუბიექტი* შეიძლება იყოს ფიზიკური პირი – მეწარმე, აგრეთვე პირი, რომელიც ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტის ან საწარმოს სადამფუძნებლო დოკუმენტების შესაბამისად ვალდებულია უზრუნველყოს გადასახადების გამოსაანგარიშებლად საჭირო მონაცემების უტყუარობა (მთავარი ბუღალტრები) და პასუხისმგებელია საბუღალტრო აღრიცხვის ორგანიზებაზე (ხელმძღვანელი). გადასახადის სუბიექტი შეიძლება იყოს აგრეთვე პირი, რომელიც საქართველოს საკანონმდებლო აქტების შესაბამისად ვალდებულია გადაიხადოს საბაჟო გადასახადი.

პირი, რომელიც მოაწვობს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით გათვალისწინებულ დანაშაულს, ან ხელმძღვანელობს მის ჩადენას, აგრეთვე პირი, რომელიც დაიყოლიებს საწარმოს ხელმძღვანელს, მთავარ (უფროს) ბუღალტერს ან საწარმოს სხვა თანამდებობის პირს დანაშაულის ჩასადენად, ან კიდევ ხელს შეუწყობს

დანაშაულის ჩადენას, პასუხს აგებს, როგორც ორგანიზატორი, წამქეზებელი ან დამხმარე საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის შესაბამისად.

საგადასახადო და საბაჟო ორგანოების თანამდებობის პირები, რომლებიც განზრახ ხელს უწყობენ გადასახადებისაგან თავის არიდებას, პასუხს აგებენ, როგორც დანაშაულში თანამონაწილეები. ამასთან, თუ ისინი მოქმედებენ ანგარებით ან სხვა პირადი დაინტერესებით, მაშინ სისხლის სამართლის კოდექსის შესაბამისი მუხლებითაც, რომლებიც ითვალისწინებენ პასუხისმგებლობას სამოხელეო დანაშაულისთვის.

საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის მე-2 ნაწილი ითვალისწინებს პასუხისმგებლობის დამამძიმებელ გარემოებებს, კერძოდ, იგივე ქმედებას, ჩადენილს არაერთგზის და განსაკუთრებით დიდი ოდენობით.

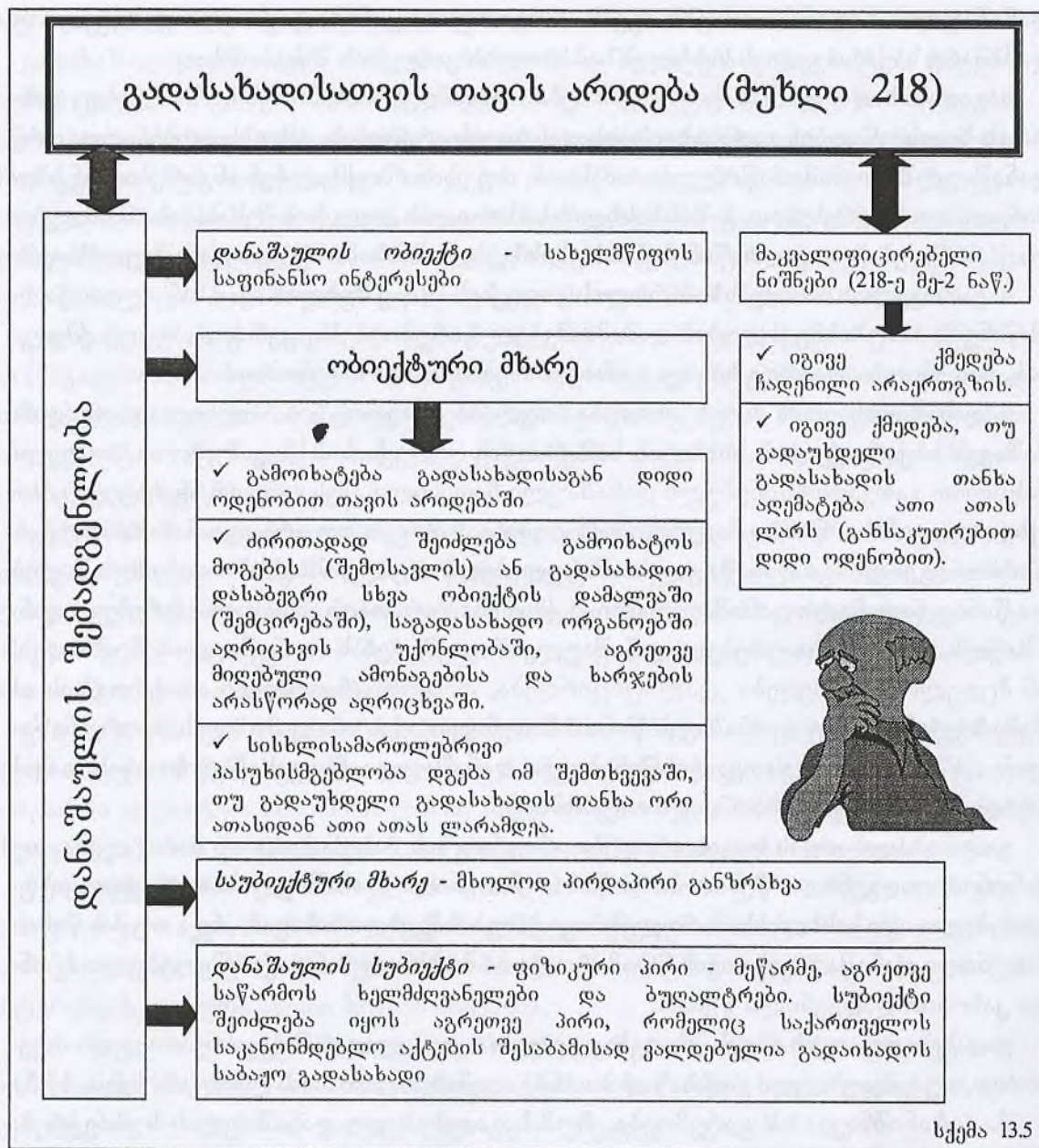
გადასახადისათვის თავის არიდება ითვლება არაერთგზის ჩადენილად, თუ დამნაშავეს საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული დანაშაული ჩადენილი აქვს ორჯერ ან მეტჯერ, მიუხედავად იმისა, წინათ ჩადენილი ქმედებისათვის იყო თუ არა იგი ნასამართლევი, წარმოადგენდა იგი დანაშაულის ამსრულებელს თუ დანაშაულში თანამონაწილეს და წინათ ჩადენილი დანაშაულებრივი ქმედება წარმოადგენდა დამთავრებულ დანაშაულს, თუ დაუმთავრებელ დანაშაულებრივ ქმედებას (დანაშაულის მომზადება ან მცდელობა). ქმედება კვალიფიცირდება, როგორც ჩადენილი არაერთგზის იმ შემთხვევაშიც, თუ დამნაშავეს წინათ ჩადენილი აქვს ამავე მუხლის მეორე ნაწილის „ბ“ პუნქტით გათვალისწინებული დანაშაული (გადასახადისათვის თავის არიდება განსაკუთრებით დიდი ოდენობით).

გადასახადისათვის თავის არიდება არაერთგზის ჩადენილად არ ჩაითვლება, თუ კანონით დადგენილი წესით პირი წინათ ჩადენილი დანაშაულისათვის გათავისუფლებული იყო სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობისაგან, ანდა თუ მას წინათ ჩადენილი დანაშაულისათვის ნასამართლობა მოხსნილი ან გაქარწყლებული ჰქონდა კანონით დადგენილი წესით.

გადასახადისათვის თავის არიდება ითვლება ჩადენილად განსაკუთრებით დიდი ოდენობით, თუ გადაუხდელი გადასახადის თანხა აღემატება ათი ათას ლარს (იხ. სქემა 13.5).

4. აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ საგადასახადო დანაშაულის სუბიექტები განათლების მაღალი დონით ხასიათდებიან. უმეტეს მათგანს გააჩნია უმაღლესი ან არასრული უმაღლესი განათლება, ხოლო ზოგჯერ სამეცნიერო ხარისხიც. ეს გასაგებიცაა, ვინაიდან საბუღალტრო აღრიცხვის მუშაკებს უნდა გააჩნდეთ შესაბამისი სპეციალობა და კვალიფიკაცია. უმეტეს შემთხვევებში საგადასახადო დანაშაულის ჩადენის ინიციატივა საწარმოს ხელმძღვანელი მუშაკებიდან გამომდინარეობს, თუმცა თანაამსრულებლებად ან თანამონაწილეებად ხშირად საწარმოს ბუღალტრებიც გვევლინებიან.

საგადასახადო დანაშაულისათვის არატიპიურია დანაშაულებრივი ჯგუფის შე-



ქმნა. როგორც წესი, დანაშაულის ჩამდენ პირთა რიცხვი ორს არ აღემატება და ისინი ძირითადად საწარმოს ხელმძღვანელები და მთავარი (უფროსი) ბუღალტრები არიან. საგადასახადო დანაშაულის სუბიექტებად უმეტესწილად ინდივიდუალური მეწარმეები გვევლინებიან.

ცალკეულ შემთხვევებში, თანამონაწილეების როლში ხელმძღვანელის მოადგილეები, მოლარეები და საწყობის გამგეები გვევლინებიან.

საგადასახადო დანაშაულის ჩადენის მიზანს გადასახადების შემცირება ან საგადასახადო ვალდებულების სრული შეუსრულებლობა წარმოადგენს. მოტივები

ატარებენ ანგარებით ხასიათს, თუმცა შეიძლება ადგილი ჰქონდეს სხვა ამბიციებსა და მისწრაფებებსაც.

მეწარმეთა აზრით, საგადასახადო დანაშაულის გამომწვევი მიზეზები გადასახადებით დაბეგვრის სისტემის არაეფექტურობის ბრალია. მათი აზრით, საგადასახადო სისტემას არ შესწევს უნარი ეკონომიკური კრიზისიდან გამოიყვანოს ქვეყანა და ჩამოაყალიბოს საბაზრო ურთიერთობები. ისინი ამტკიცებენ, რომ არსებული საგადასახადო სისტემა ხელს უშლის ინვესტიციებს, ზრდის ინფლაციას და აიძულებს გადამხდელებს თავი აარიდონ გადასახადების გადახდას.

აღნიშნულის მიუხედავად, საგადასახადო დანაშაულის გამომწვევი მიზეზები უნდა ვეძიოთ გადასახადის გადამხდელების ნეგატიურ დამოკიდებულებაში საერთოდ საგადასახადო სისტემის მიმართ, რაც გამოწვეულია დაბალი სამართლებრივი კულტურით და დანაშაულის სუბიექტთა ანგარებითი მოტივებით.

მიუხედავად იმისა, რომ სტატისტიკური მონაცემები მთლიანად ვერ ასახავენ საგადასახადო დანაშაულის მასშტაბებს, საგადასახადო დანაშაულის დინამიკის ანალიზით შეიძლება დავასკვნათ, რომ აღნიშნულ დანაშაულთა რიცხვი ყოველწლიურად მატულობს. საგადასახადო დანაშაული ხასიათდება მაღალი ლატენტურობით. სპეციალისტების შეფასებით დანაშაულის ძირითადი ნაწილის გამოვლენა ვერ ხორციელდება, რის შედეგადაც სახელმწიფო ყოველწლიურად მილიონობით საგადასახადო შემოსავლებსკარგავს.

საგადასახადო დანაშაულის სუბიექტებს უმეტეს შემთხვევაში მამაკაცები წარმოადგენენ. ეს განპირობებულია იმით, რომ საწარმოთა ხელმძღვანელები ძირითადად მამაკაცები არიან. ქალებს იმ პირთა წრეში, რომლებიც ჩადიან საგადასახადო დანაშაულს, ტრადიციულად უკავიათ საბუღალტრო აღრიცხვასთან და ანგარიშგებასთან დაკავშირებული თანამდებობები.

ურჩი გადამხდელების საშუალო ასაკი შედარებით მაღალია და 38 წელს შეადგენს. ის გარემოება, რომ საგადასახადო დანაშაულის სუბიექტებს შორის 20 წელზე ახალგაზრდა პირები პრაქტიკულად არ გვხვდებიან, ადვილად ასახსნელია. ამ ასაკში მათ არ გააჩნიათ შესაბამისი განათლება, ცხოვრებისეული გამოცდილება, საქმიანი კავშირები და შესაბამისად არ გააჩნიათ შესაძლებლობა დაიკავონ ხელმძღვანელი თანამდებობები.

საგადასახადო დანაშაულის სუბიექტებში უფროსი ასაკის (50-წლის ზევით) პირების ხვედრითი წილიც არც ისე მაღალია, რაც შეიძლება ავხსნათ იმ გარემოებით, რომ ისინი ნაკლები ინტენსივობით ერთობიან სამეწარმეო საქმიანობაში.

საგადასახადო დანაშაულის თავიდან აცილების მიზნით, მნიშვნელოვანია ეკონომიკური სტაბილურობის უზრუნველყოფა, წარმოების აღორძინება და სამეურნეო სუბიექტების გადახდისუნარიანობის ზრდა.

საგადასახადო დანაშაულის თავიდან აცილების საქმეში მნიშვნელოვანი როლი საგადასახადო ორგანოებს ენიჭებათ. მათ უნდა დახვეწონ საკონსულტაციო საქმი-

ანობა, დაეხმარონ გადამხდელებს გადასახადების გამოანგარიშებასთან დაკავშირებული საკითხების გადაწყვეტაში.

ამასთან, საჭიროა შემუშავდეს სახელმწიფო პროგრამა მოსახლეობის საგადასახადო კულტურის ამაღლების მიზნით.

13.3 საგადასახადო დანაშაულთან ბრძოლა საზღვარგარეთის ქვეყნებში

1. არა მხოლოდ განვითარებად ქვეყნებში, არამედ განვითარებულ სახელმწიფოებშიც საგადასახადო დანაშაულთან ბრძოლის პრობლემა საკმაოდ აქტუალურია. აშშ-ის უზენაესი სასამართლოს ერთ-ერთი მოსამართლის ოლივერ ჰოლმსის ცნობილი გამონათქვამის - „გადასახადი არის ფასი, რომელსაც ჩვენ ვიხდით ცივილიზებული სახელმწიფოსათვის“ - მიუხედავად, თვით აშშ-ის და ევროპის ქვეყნების ყველაზე კანონმორჩილი მოქალაქეებიც კი საგადასახადო კანონმდებლობას ეკიდებიან ნაკლები პატივისცემით, სხვა კანონმდებლობასთან შედარებით და თვლიან, რომ მათ მიერ გადახდილი სახსრები ბიუროკრატიის ანგარებითი მოთხოვნების დაკმაყოფილებას ემსახურება. ცალკეულ შემთხვევებში ეს უკმაყოფილება გამოიხატება პოლიტიკური ფორმებითაც. მაგალითად, აშშ-ში მთელი რიგი საზოგადოებრივი მოძრაობები ითხოვენ გადასახადების სრულ გაუქმებას. ამასთან, საზოგადოების განსაზღვრული ნაწილი „ებრძვის“ გადასახადებს პრაქტიკაში და თავს არიდებს გადასახადების გადახდას. სწორედ ამიტომ საგადასახადო დანაშაულს განსაკუთრებული ადგილი უჭირავს სხვა სამართალდარღვევათა შორის.

საქართველოსაგან განსხვავებით, სადაც სისხლისსამართლებრივი ნორმები ტრადიციულად გადმოცემულია მხოლოდ სისხლის სამართლის კოდექსში, საზღვარგარეთის ცალკეულ ქვეყნებში საგადასახადო დანაშაულის შესახებ დებულებები ასახულია საგადასახადო კანონმდებლობის აქტებში. მაგალითად, საგადასახადო დანაშაულის შემადგენლობები და სანქციები გადმოცემულია აშშ-ის კანონთა კრებულის 26-ე კარში, რომლის საფუძველს შემოსავლების კოდექსი წარმოადგენს. დიდ ბრიტანეთში, იტალიაში, იაპონიაში საგადასახადო დანაშაულის შემადგენლობები და სანქციები გადმოცემულია ცალკეულ საგადასახადო კანონებში, ხოლო საფრანგეთში - გადასახადების შესახებ ზოგად კოდექსში. გერმანიაში გადასახადების შესახებ 1977 წლის დებულებაში ასახულია არა მხოლოდ სისხლისსამართლებრივი ნორმები, არამედ საგადასახადო დანაშაულთან დაკავშირებული სისხლის სამართლის საპროცესო ნორმებიც.

საზღვარგარეთის ქვეყნების კანონმდებლობა სამართალდარღვევებს დანაშაულებებად და გადაცდომებად ყოფს. ასეთი დაყოფის საფუძველს გამოსაყენებელი სანქციების სიმკაცრე წარმოადგენს. დანაშაული, გადაცდომისაგან განსხვავებით,

იწვევს პასუხისმგებლობის უფრო მკაცრ ღონისძიებებს (თავისუფლების აღკვეთა, ტუსადობა). გადაცდომა არ წარმოადგენს საშიშ მართლსაწინააღმდეგო ქმედებას და ამიტომ მისთვის უმნიშვნელო სანქციებია გათვალისწინებულია, მცირედროული დაპატიმრების ან ჯარიმების სახით.

2. საზღვარგარეთის ქვეყნებში სისხლის სამართლის კანონის გამოყენების პოლიტიკას ორი მიმართულება გააჩნია:¹ ამერიკული და ევროპული. აშშ-ში გადასახადის გადამხდელთა მიმართ გამოიყენება საკმაოდ მკაცრი მიდგომა, მოქმედებს სისხლისსამართლებრივი ღონისძიებების ფართო სპექტრი და კრიმინალიზირებულია შემადგენლობების მნიშვნელოვანი რაოდენობა. მცირემნიშვნელოვან დანაშაულად ითვლება დეკლარაციის არათავისდროული წარდგენა, თუ დადგინდება, რომ განსასჯელმა განზრახ დააგვიანა მისი შედგენა. დეკლარაციებში წინასწარი შეცნობით ყალბი მონაცემების შეტანა წარმოადგენს სერიოზულ დანაშაულს და ისჯება ჯარიმით 100 ათ. დოლარამდე (ან 500 ათ. დოლარამდე, კორპორაციათა შემთხვევაში) და თავისუფლების აღკვეთით ხუთ წლამდე ვადით.

ევროპის კანონმდებლობა შედარებით ლმობიერია. ევროპაში შეძლებისდაგვარად ცდილობენ თავი აარიდონ სასამართლო პროცედურებს, ხოლო ჯარიმები დამატებითი გადასახდელებით იცვლება, რომლებიც გამოიყენება ადმინისტრაციული წესით. ამასთან, ქმედების არაერთგზისობის შემთხვევაში ჯარიმის თანხა იზრდება მრავალჯერადად. გამოიყენება აგრეთვე იმ ქონების კონფისკაცია, რომელიც შეძენილია გადასახადებისაგან თავის არიდების გზით მიღებული საშუალებების ხარჯზე. ცალკეულ შემთხვევებში წარმოებს კომერციული საქმიანობის, აგრეთვე საჯარო ორგანოებში თანამდებობის დაკავების უფლების ჩამორთმევა და ა.შ. ზემოქმედების სპეციფიკურ ღონისძიებებში უნდა აღინიშნოს ფისკალური ორგანოების მიერ საქონლის უპირატესი შესყიდვის უფლება, თუ საგადასახადო ანგარიშგებაში აღნიშნული საქონლის ფასი აშკარად შემცირებულია.

საქართველოს კანონმდებლობისაგან საზღვარგარეთის ქვეყნების სისხლის სამართლის კანონმდებლობის ძირეული განსხვავება მდგომარეობს იმაშიც, რომ საზღვარგარეთის მთელ რიგ ქვეყნებში საგადასახადო დანაშაულის სუბიექტებს იურიდიული პირებიც წარმოადგენენ. კორპორაციას ბრალად შეერაცხება მისი თანამშრომლების ქმედება, თუ მათ თავიანთი თანამდებობრივი მოვალეობების ფარგლებში ჩაიდინეს ეს ქმედება და ხელმძღვანელობდნენ კორპორაციის ინტერესებით. ამასთან, ფიზიკური პირები არ თავისუფლდებიან პერსონალური პასუხისმგებლობისაგან, თუმცა დამნაშავე პირის ზუსტი იდენტიფიკაცია საჭირო არ არის. იმ შემთხვევაშიც კი თუ მოსამსახურეს გაამართლებენ, კორპორაცია შეიძლება გასამართლებული იქნას. კორპორაციის გამართლება შესაძლებელია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მუშაკი დანაშაულის ჩადენის მომენტში ხელმძღვანელობდა პირადი ინტერესებით.

1. Козырин А. Н. Уголовно-правовая ответственность за нарушения уголовного законодательства: опыт зарубежных стран / Ваш налоговый адвокат, 1998, гл. 139.

კანონმდებლის ყურადღების გარეშე არ არის დარჩენილი საგადასახადო ადმინისტრაციების მუშაკთა მიერ ჩადენილი დანაშაულიც. აშშ-ის კანონმდებლობა ითვალისწინებს სასჯელს ჯარიმის სახით 10 ათ. დოლარის ოდენობით და თავისუფლების აღკვეთას ხუთ წლამდე ვადით საგადასახადო ორგანოების იმ მუშაკებისათვის, რომლებმაც განზრახ არასწორად გამოიანგარიშეს ან არ აკრიფეს გადასახადები, აგრეთვე რომლებიც მხილებული არიან გამოძალვაში სამსახურებრივი მდგომარეობის გამოყენებით. გფრ-ში გათვალისწინებულია სასჯელი საგადასახადო ორგანოების მოხელეთათვის საგადასახადო საიდუმლოების შემცველი ცნობების გახმაურების ან მათი შესაბამისი ნებართვის გარეშე გამოყენების შემთხვევაში.

საზღვარგარეთის ქვეყნებში ძირითადი სახის საგადასახადო დანაშაულს, ისევე როგორც საქართველოში, გადასახადისაგან თავის არიდება წარმოადგენს. არიდების საშუალებები ანალოგიურია საგადასახადო ადმინისტრაციებისათვის გადასახადით დასაბეგრი ობიექტების შესახებ სწორი ინფორმაციების მიუწოდებლობა. შესაბამისად, დანაშაულად ითვლება საგადასახადო ორგანოებში დეკლარაციების წარუდგენლობა (შემოსავლების დეკლარირებისაგან თავის არიდება), შემოსავლების არათავისდროული დეკლარირება, საგადასახადო ანგარიშგებაში შესატანი ინფორმაციის დამახინჯება. შემოსავლების შესახებ დეკლარაციის იგნორირება იწვევს პასუხისმგებლობას მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც გადასახადი დამალული შემოსავლიდან აღემატება კანონმდებლობით დადგენილ ზღვარს. ამასთან, განსაკუთრებით სერიოზულ ქმედებად ითვლება დეკლარაციაში შეტანილი მონაცემების დამახინჯება. ამ მოვლენის წინააღმდეგ წარმოებს დაუნდობელი ბრძოლა. მაგალითად, საფრანგეთისა და აშშ-ის კანონმდებლობის შესაბამისი მუხლები განიხილავენ დამთავრებულ დანაშაულად საგადასახადო ანგარიშგებაში წინასწარი შეცნობით ყალბი მონაცემების შეტანის მცდელობასაც.

13.4. დისციპლინური და მატერიალური პასუხისმგებლობა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის

1. დისციპლინური პასუხისმგებლობა გამოიყენება შრომითი ან სამსახურებრივი დისციპლინის დარღვევისათვის. საწარმოს მუშაკები ადმინისტრაციის მიერ პასუხისგებაში მიეცემიან იმ წესებითა და იმ შემთხვევებში, რომლებიც დადგენილია საქართველოს შრომის კანონთა კოდექსით. მაგალითად, მთავარ ბუღალტერს შეიძლება გამოეცხადოს საყვედური თავისი თანამდებობრივი მოვალეობების არაჯეროვნად შესრულებისათვის, რომელიც გამოიხატა საწარმოს მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევაში.

აღნიშნული სახის პასუხისმგებლობა გაცილებით აქტუალურია საგადასახადო

და საბაჟო ორგანოების მუშაკების მიმართ, ვინაიდან ისინი საჯარო მოხელეებს წარმოადგენენ.

დისციპლინური პასუხისმგებლობა საჯარო სამსახურის მოხელეებისათვის გათვალისწინებულია „საჯარო სამსახურის შესახებ“ საქართველოს 1997 წლის 21 ნოემბრის კანონით. აღნიშნული კანონის 79-ე მუხლის თანახმად, დისციპლინური გადაცდომისათვის მოხელის მიმართ შეიძლება გამოყენებულ იქნას დისციპლინური პასუხისმგებლობის შემდეგი ზომები:

- ✓ შენიშვნა;
- ✓ გაფრთხილება;
- ✓ არა უმეტეს ათი სამუშაო დღის ხელფასის დაკავება;
- ✓ სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულებისაგან ჩამოშორება ხელფასის გაცემის შეჩერებით არა უმეტეს ათი სამუშაო დღისა;
- ✓ უფრო დაბალი თანრიგის თანამდებობრივ სარგოზე გადაყვანა – არა უმეტეს ერთი წლისა;
- ✓ სამსახურიდან განთავისუფლება კანონმდებლობით გათვალისწინებული დისციპლინარული გადაცდომისათვის.

„საჯარო სამსახურის შესახებ“ საქართველოს კანონის 78-ე მუხლის თანახმად, დისციპლინურ გადაცდომას წარმოადგენს:

- სამსახურებრივ მოვალეობათა ბრალეული შეუსრულებლობა ან არაჯეროვნად შესრულება;
- დაწესებულებისათვის ქონებრივი ზიანის მიყენება ან ასეთი ზიანის წარმოშობის ბრალეული შექმნა;
- ზოგად ზნეობრივი ნორმების წინააღმდეგ ან მოხელისა და დაწესებულების დისკრედიტაციისაკენ მიმართული უღირსი საქციელი (ბრალეული ქმედება), განურჩევლად იმისა, სამსახურშია ჩადენილი თუ მის გარეთ.

უნდა აღინიშნოს, რომ სამსახურებრივ მოვალეობათა დარღვევისათვის მოხელე შეიძლება გათავისუფლდეს სამსახურიდან მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მის მიმართ უკვე მოქმედებს დისციპლინური პასუხისმგებლობის ნებისმიერი ზომა. ამასთან, სამსახურებრივ მოვალეობათა უხეში დარღვევის შემთხვევაში მოხელე შეიძლება გათავისუფლდეს სამსახურიდან დისციპლინური პასუხისმგებლობის მოქმედების გარეშეც.

მოხელეს, რომელიც დაუშვებს თანამდებობრივ გადაცდომას, შეიძლება დროებით, დისციპლინური პასუხისმგებლობის შესახებ საკითხის გადაწყვეტამდე, შეუჩერდეს სამსახურებრივი ურთიერთობა თანამდებობრივი სარგოსა და დანამატების შენარჩუნებით. სამსახურებრივი ურთიერთობის შეჩერება ფორმდება ხელმძღვანელის ბრძანებით.

დისციპლინური სასჯელის გამოყენებისა და გასაჩივრების წესი დადგენილია მოქმედი კანონმდებლობით.

საგადასახადო და საბაჟო ორგანოების მუშაკთა დისციპლინურ გადაცდომას შეიძლება წარმოადგენდეს, მაგალითად, საგადასახადო საიდუმლოების გახმაურება, თავისი მოვალეობების შესრულებისადმი გულგრილი დამოკიდებულება და ა.შ. გარდა ამისა, საჯარო მოხელეები, საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული წესით, პასუხს აგებენ იმ მოქმედებებისა და უმოქმედობებისათვის, რომლებიც იწვევენ მოქალაქეთა უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების შელახვას.

იმ შემთხვევაში, თუ საწარმოს ხელმძღვანელები ან საჯარო მოხელეები არ ასრულებენ თავიანთ პირად საგადასახადო ვალდებულებებს, აღნიშნული არ წარმოშობს დისციპლინური გადაცდომის შემადგენლობას და არ წარმოადგენს დისციპლინური პასუხისმგებლობის გამოყენების საფუძველს.

2. გარდა დისციპლინური პასუხისმგებლობისა, მოქმედი კანონმდებლობა ითვალისწინებს საგადასახადო ინსპექციების თანამდებობის პირთა მატერიალურ პასუხისმგებლობასაც მათ მიერ თავიანთი მოვალეობების შეუსრულებლობის ან არასათანადო შესრულების შემთხვევაში, რამაც ზიანი მიაყენა საგადასახადო ორგანოებს. მატერიალური პასუხისმგებლობის გამოყენების წესი და პირობები განსაზღვრულია საქართველოს შრომის კანონთა კოდექსით და სხვა საკანონმდებლო აქტებით.

თავი XIV

საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადები

14.1. დამატებული ღირებულების გადასახადი

1. დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ) ერთ-ერთ ყველაზე მნიშვნელოვან გადასახადს წარმოადგენს. მისი აკრეფის სქემა შემუშავებული იქნა ფრანგი ეკონომისტი მ.ლორეს მიერ 1954 წელს. საფრანგეთის საგადასახადო სისტემაში დამატებული ღირებულების გადასახადი 1958 წლიდან იქნა შემოღებული.

მიუხედავად იმისა, რომ 1958 წლამდე დამატებული ღირებულების მაჩვენებელი გადასახადებით დაბეგვრის სისტემაში არ გამოიყენებოდა, მას ფართოდ იყენებდნენ სტატისტიკური მიზნებისათვის. მაგალითად, აშშ-ში აღნიშნული მაჩვენებელი 1870 წლიდან გამოიყენებოდა სამრეწველო პროდუქციის მოცულობის დასახასიათებლად, ევროპის ქვეყნებში კი მან მიიღო ფართო გავრცელება მე-20 საუკუნის ოცდაათიან-ორმოციან წლებში.

წინადადებები საგადასახადო მიზნებისათვის დამატებული ღირებულების მაჩვენებლის გამოყენების შესახებ ისმებოდა 1954 წლამდეც. მაგალითად, 1919 წელს ვილჰელმ ვონ სიმენსმა დასვა წინადადება გერმანიის საგადასახადო სისტემაში დამატებული ღირებულების გადასახადის შემოღების შესახებ, რომელსაც იგი „გაუმჯობესებულ ბრუნვის გადასახადს“ უწოდებდა.

ევროპის ეკონომიკური თანამშრომლობის შექმნის შესახებ რომის 1957 წლის შეთანხმების თანახმად, მონაწილე ქვეყნები, საერთო ბაზრის შექმნის ინტერესებიდან გამომდინარე, იღებენ შესაბამისი ღონისძიებების გატარების ვალდებულებას არაპირდაპირი გადასახადებით დაბეგვრის სისტემის პარმონიზაციის მიზნით. გადასახადების დაბეგვრის ერთიანი სისტემის შექმნის პირველი ნაბიჯები 1967 წლის 11 აპრილის ევროპის ეკონომიკური თანამშრომლობის საბჭოს მეორე დირექტივით დაგვირგვინდა, რომელმაც დღგ ევროპის ეკონომიკური თანამშრომლობის წევრი ქვეყნების ძირითად არაპირდაპირ გადასახადად აღიარა და დაადგინა, რომ ამ ქვეყნებს 1972 წლამდე უნდა მიეღოთ შესაბამისი კანონმდებლობა და თავიანთ ტერიტორიებზე შემოეღოთ ეს გადასახადი. საგადასახადო სისტემაში დღგ-ის არსებობა ევროპის ეკონომიკურ თანამშრომლობაში სახელმწიფოს შესვლის სავალდებულო პირობას წარმოადგენს.

ევროპის ეკონომიკური თანამშრომლობის წევრი ქვეყნები მიისწრაფიან აღნიშნული გადასახადის აკრეფის პრინციპების უნიფიკაციისაკენ და მისი განაკვეთების გათანაბრებისაკენ, რაც აუცილებელია ერთიანი ევროპული ბაზრის ფორმირები-

სათვის.

დღგ-ის თანამედროვე ევროპული სისტემის საფუძველს 1977 წლის 17 მაისს, დღგ-ის ბაზის უნიფიცირების მიზნით, ევროპის ეკონომიკური თანამშრომლობის საბჭოს მიერ მიღებული მეექვსე დირექტივა წარმოადგენს. ასეთი აუცილებლობა გამოწვეული იყო იმითაც, რომ მონაწილე ქვეყნების ბიუჯეტებში დღგ-ის სახით ჩარიცხული შემოსავლებიდან განსაზღვრული ანარიცხები მიიმართება ევროპის ეკონომიკური თანამშრომლობის საერთო ბიუჯეტის ფორმირებაზე. მეექვსე დირექტივის შინაარსი დაზუსტებული იქნა 1991 წლის 16 დეკემბრის მეათე დირექტივით. ამ დოკუმენტების დებულებები ასახულია ევროპის ეკონომიკური თანამშრომლობის წევრი ქვეყნების ეროვნულ კანონმდებლობებში.

ამავდროულად, დღგ-ის სისტემა სხვადასხვა ქვეყნებში არსებითად განსხვავდებიან ერთმანეთისაგან. დღეისათვის, დღგ იკრიფება დაახლოებით მსოფლიოს 45-მდე ქვეყანაში, ზოგიერთ მათგანში იგი შემოღებულ იქნა გაცილებით გვიან, ვიდრე ევროპის ეკონომიკური თანამშრომლობის წევრ ქვეყნებში. მაგალითად, იაპონიაში აღნიშნული გადასახადი 1989 წლიდან. ხოლო კანადაში – 1990 წლიდან იქნა შემოღებული.

საშუალოდ დღგ ბიუჯეტის შემოსავლების 14%-ს შეადგენს, თუმცა დღგ-ის წილი კონკრეტული ქვეყნების ბიუჯეტებში არსებითად განსხვავებიან ერთმანეთისაგან. მაგალითად, საფრანგეთში ეს ის გადასახადია, რომელიც იძლევა შედარებით მაღალ საგადასახადო შემოსავლებს (45%). ნიდერლანდების საგადასახადო შემოსავლების სტრუქტურაში დღგ 24%-ს (ყველა არაპირდაპირი გადასახადის 56%-ს) შეადგენს.

ამავდროულად, რიგ მოწინავე ქვეყნებში, მაგალითად აშშ-ში, დღგ არ იკრიფება.

საქართველოში დღგ 1992 წლის 15 მარტიდან იქნა შემოღებული და იგი ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების ერთ-ერთ ძირითად წყაროს წარმოადგენს.

2. საქართველოში დამატებული ღირებულების გადასახადმა ბრუნვის გადასახადი შეცვალა, რომელიც საქონლის ღირებულების საფუძველზე გამოიანგარიშებოდა. ამასთან, საქონლის საბოლოო ფასი დამოკიდებული იყო მისი რეალიზაციის აქტების რაოდენობაზე, ვინაიდან თითოეული მიმწოდებელი ვალდებული იყო გამოეანგარიშა ეს გადასახადი და ჩაერთო იგი რეალიზაციის ფასში. რეალიზაციის ყოველ შემდგომ სტადიაზე გადასახადი ერიცხებოდა ღირებულებას, რომელიც მოიცავდა ადრე დარიცხულ გადასახადებს. აღნიშნული სისტემის დროს მწარმოებლები ისწრაფოდნენ შეემცირებინათ წარმოების სტადიები, რაც იწვევდა საქონლის კონცენტრაციასა და კონკურენციის პრინციპების დარღვევას.

დამატებული ღირებულებით დაბეგვრა ხელს უწყობს თავი დაავადწიოთ ბრუნვის გადასახადის უარყოფით მხარეებს და ქმნის სისტემას, რომლის დროსაც გადასახა-

დის გადასახდელი თანხა არ არის დაკავშირებული წარმოებისა და რეალიზაციის სტადიების რაოდენობაზე. იგი განისაზღვრება საბოლოო მომხმარებელზე მიწოდებული საქონლის (სამუშაოსა და მომსახურების) ღირებულებით.

დამატებული ღირებულება წარმოადგენს საქონლის (სამუშაოებისა და მომსახურების) ღირებულების იმ ნაწილს, რომელსაც მწარმოებელი ამატებს მესამე პირებისგან შეძენილი იმ ნედლეულის, მასალების, სამუშაოსა და მომსახურების ღირებულებას, რომლებიც გამოიყენება წარმოების პროცესში.

დღგ-ის გადახდის ტვირთი საბოლოო მომხმარებელს აწვება და ამიტომ მას არაპირდაპირ გადასახადებს მიაკუთვნებენ.

მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყნებში დამატებული ღირებულების გადასახადის ცნების განსაზღვრების სხვადასხვა კონსტრუქცია გამოიყენება.¹

ერთის მხრივ, დამატებული ღირებულება შეიძლება წარმოვიდგინოთ, როგორც ხელფასისა (V) და მიღებული მოგების (M) ჯამი, ხოლო მეორეს მხრივ, როგორც სხვაობა საქონლის რეალიზაციიდან მიღებულ ამონაგებსა (O) და მასთან დაკავშირებულ საწარმოო ხარჯებს შორის (I).

ამ ორ მეთოდზე დაყრდნობით, შეიძლება ჩამოვყალიბოთ დღგ-ის გამომანგარიშების ოთხი მექანიზმი:

$$R(V+M); RV+RM; R(O-I); RO-RI,$$

სადაც R – გადასახადის განაკვეთია.

ვინაიდან, გადასახადის გამოსანგარიშებლად შეიძლება გამოყენებული იქნას სხვადასხვა მექანიზმები, მნიშვნელობა ენიჭება სწორედ კანონმდებლობით დადგენილ დღგ-ის გამომანგარიშების წესს. საქართველოში იგი ეფუძნება უკანასკნელ ვარიანტს. (იხ. სქემა 14.1).

დღგ-ის გამომანგარიშების მაბალითი (20%-იანი ბანაკვეთისას)

საქონლის მოძრაობის ეტაპი	შეძენილი საქონლის ღირებულება (დღგ-ის გარეშე)	რეალიზებული საქონლის ღირებულება (დღგ-ის გარეშე)	საქონლის შეძენისას გადახდილი დღგ	საქონლის რეალიზაციისას გადახდილი დღგ	ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ
ნედლეულის პირველადი მწარმოებელი		10 000		2 000	2 000
გადამამუშავებელი საწარმო	10 000	20 000	2 000	4 000	2 000
საბითუმო რეალიზატორი	20 000	25 000	4 000	5 000	1 000
საცალო რეალიზატორი	25 000	40 000	5 000	8 000	3 000
საბოლოო მომხმარებელი	40 000		8 000		

სქემა 14.1

როგორც ვხედავთ, საქონლის არც ერთ მიმწოდებელს არავითარი ეკონომიკური ტვირთი არ აწევა, ვინაიდან გადასახადის სიმძიმე მთლიანად საბოლოო მომხმარებელზე გადადის, რომელსაც არ გააჩნია მისი ანაზღაურების შესაძლებლობა, რადგან არ ახდენს საქონლის რეალიზაციას სხვა მყიდველებზე. სწორედ ამიტომ, დღეს მოხმარების გადასახადს უწოდებენ.

გადასახადის თანხა, რომელსაც შეიცავს საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) ფასი, არ არის დამოკიდებული მოძრაობის სტადიების რაოდენობაზე და დამოკიდებულია მხოლოდ საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) ფასზე.

როგორც წესი, ყველა ქვეყანაში, სადაც შემოდებულია დღგ, დადგენილია დღგ-ის სამი ან ორი განაკვეთი: სტანდარტული, დაბალი და მაღალი ან სტანდარტული და დაბალი.

დაბალი განაკვეთი გამოიყენება მთელი რიგი პირველადი მოხმარების საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) დაბეგვრისას, მაგალითად, ყოველდღიური მოთხოვნილების სასურსათო საქონელზე. მაღალი განაკვეთები გამოიყენება ფუფუნების საგნების დაბეგვრისას.

ევროპის ეკონომიკური თანამშრომლობის ქვეყნებში დღგ-ის სტანდარტული განაკვეთი არ შეიძლება იყოს 15 პროცენტზე ნაკლები, ხოლო დაბალი განაკვეთი – 5 პროცენტზე ნაკლები. შემდგომში დაგეგმილია დადგინდეს ერთიანი განაკვეთები: სტანდარტული – 18,6%, დაბალი 5,5%.

ყველა ქვეყნის საგადასახადო სისტემებში მთელი რიგი საქონელი (სამუშაო, მომსახურება) მთლიანად გათავისუფლებულია დღგ-ისაგან. ერთის მხრივ, ეს სოციალურად მნიშვნელოვანი საქონელი, სამუშაოები და მომსახურებაა (მაგალითად, მომსახურება განათლებისა და ჯანდაცვის სფეროში), მეორეს მხრივ კი, დაბეგვრისაგან თავისუფლდება ის ოპერაციები, რომლებიც არ იწვევენ ეროვნული სიმდიდრის ზრდას და მხოლოდ გადაანაწილებენ მას: ფასიანი ქაღალდების ოპერაციები, სესხების გაცემა, ოპერაციები მიწაზე, საწარმოებზე და ა.შ.

დღგ-ის ეროვნულ სისტემებში ფართოდ გამოიყენება შეღავათი, რომელიც მიმართულია საექსპორტო საქონლის დაბეგვრისაგან განთავისუფლებაზე. აღნიშნული ღონისძიება მიმართულია სამამულო საქონლისათვის უკეთესი პირობების შესაქმნელად საზღვარგარეთ. შესაბამისად, საქონლის იმპორტისას, მათი ღირებულების გათანაბრების მიზნით, იკრიფება დღგ.

მეორე შემთხვევაში საქონლის ექსპორტისას ადრე გადახდილი გადასახადი უნაზღაურდება ექსპორტიორს ბიუჯეტიდან. აღნიშნულ შემთხვევაში საქონლის ფასში დღგ საერთოდ არ არსებობს. ასეთი შეღავათის ფორმას ნულოვანი განაკვეთით დაბეგვრა ეწოდება.

მაგალითად, ევროპის ეკონომიკური თანამშრომლობის წევრი სახელმწიფოებიდან დღგ-ით შეძენილი საქონლის ექსპორტის შემთხვევაში (მ.შ. საცალო ვაჭრობაში), წარმოების ექსპორტიორებისათვის დღგ-ის თანხების ანაზღაურება ხორციელდება

საგადასახადო ორგანოების მიერ, ხოლო მოქალაქეებისათვის საზღვრის გადაკვეთისას – საბაჟო ორგანოების მიერ.

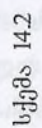
3. დღგ-ის გამოანგარიშება წარმოებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-3 კარისა და „დამატებული ღირებულების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ“ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის შესაბამისად, რომელიც შეთანხმებულია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან (იხ. სქემა 14.2).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 90-ე მუხლი იძლევა დამატებული ღირებულების გადასახადის ცნებას, რომლის თანახმადაც დღგ, როგორც არაპირდაპირი გადასახადი, არის საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის, სამუშაო, მომსახურების წარმოებისა და მიმოქცევის პროცესში შექმნილი ღირებულების ნაწილის, აგრეთვე საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანილი ყველა დასაბეგრი საქონლის ღირებულების ნაწილის ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანი. დღგ, ექვემდებარება გადახდას საქონლის მიწოდების, სამუშაოს შესრულებისა და მომსახურების გაწევის ყველა სტადიაზე. დასაბეგრ ბრუნვაზე ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ის თანხა განისაზღვრება, როგორც სხვაობა ამ ბრუნვაზე დარიცხულ გადასახადის თანხასა და საგადასახადო კოდექსის მიხედვით წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით ჩასათვლელ თანხას შორის.

დამატებული ღირებულების გადასახადი არაპირდაპირი მრავალსაფეხურიანი გადასახადია, რომელიც იკრიფება საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) წარმოებისა და რეალიზაციის ყველა სტადიაზე. დღეისათვის საქართველოში (და ევროპის ქვეყნებში) გამოიყენება დღგ-ის გამოანგარიშება დანიშნულების ადგილის პრინციპით: გადასახადის გადახდა წარმოებს საქონლის იმპორტისას, საქონლის ექსპორტის გათავისუფლებით. გადასახადის ძირითადი ფუნქცია – ფისკალურია.

თავისი ეკონომიკური არსით აღნიშნული გადასახადი საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის, სამუშაოს, მომსახურების წარმოებისა და მიმოქცევის პროცესში შექმნილი ღირებულების ნაწილის, აგრეთვე საქართველოში შემოტანილი ყველა დასაბეგრი საქონლის ღირებულების ნაწილის ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანის ფორმას წარმოადგენს.

დღგ-ის გამოანგარიშების მიზნით, საქართველოს საგადასახადო წარმოებაში შემოღებულია ანგარიშ-ფაქტურების გამოყენება. დადგენილია ანგარიშ-ფაქტურების გაფორმების განსაზღვრული მოთხოვნები (სავალდებულო რეკვიზიტები, ეგზემპლარების რაოდენობა, გაფორმებისა და მიწოდების ვადები). აღნიშნულმა დაახლოვა დღგ-ის გამოანგარიშების ეროვნული პრაქტიკა ინვოისური მეთოდით ანუ ანგარიშ-ფაქტურებით ჩათვლის მეთოდით დაბეგვრის პრაქტიკასთან. ამ მეთოდის არსი მდგომარეობს შემდეგში: გადასახადის გადამხდელი უწერს საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მყიდველს ანგარიშ-ფაქტურას, სადაც უთითებს ამ გადა-



სახადით გაზრდილ საქონლის ფასს, ასევე ცალკე სტრიქონად – დღგ-ის თანხას. მყიდველისაგან მიღებული დღგ-იდან გადასახადის გადამხდელი გამოქვითავს გადასახადის თანხებს, რომელიც მან გადაიხადა საწარმოო საჭიროებისათვის აუცილებელი საქონლის შეძენისას. სხვაობის თანხა შეიტანება ბიუჯეტში.

4. დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელია პირი, რომელიც რეგისტრირებულია ან ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად. კერძოდ, დღგ-ის გადამხდელები არიან:

- საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით განსაზღვრული ფიზიკური და იურიდიული პირები (მ.შ. არარეზიდენტი ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც საქართველოში ახორციელებენ საქმიანობას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით), რომლებიც ეწევიან ეკონომიკურ საქმიანობას და ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში ახორციელებენ დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებს, რომელთა საერთო თანხა აღემატება 24000 ლარს;

- ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც ახორციელებენ საქონლის დასაბეგრ იმპორტს საქართველოში;

- არარეზიდენტი ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც არ არიან რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად საქართველოში, მაგრამ ეწევიან მომსახურებას ან ასრულებენ სამუშაოს საქართველოს ტერიტორიაზე;

- საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი იურიდიული პირების ფილიალები და სხვა განცალკევებული ქვედანაყოფები, რომლებსაც აქვთ ცალკე ბალანსი და საანგარიშსწორებო და სხვა ანგარიში, თუ საწარმოსა და ასეთი სტრუქტურული ქვედანაყოფების (ფილიალების) საერთო დასაბეგრი ბრუნვა ნებისმიერი თორმეტი კალენდარული თვის განმავლობაში აღემატება 24000 ლარს.

მოქმედი კანონმდებლობა ითვალისწინებს დღგ-ის გადამხდელთა *სავალდებულო რეგისტრაციას* და *ნებაყოფლობით რეგისტრაციას*.

პირი ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად, თუ იგი ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში ახორციელებს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებს, რომელთა საერთო თანხა აღემატება 24000 ლარს. ამასთან, პირი ვალდებულია ამ მომენტის დადგომიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა, საგადასახადო ორგანოში წარადგინოს საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს მიერ დადგენილი ფორმის განცხადება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის.

პირი ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად, აგრეთვე იმ შემთხვევაში, როდესაც მის მიერ მიწოდებისათვის განკუთვნილი ერთჯერადი ოპერაციის შედეგად შეძენილი ან/და იმპორტირებული საქონლის ღირებულება აღემატება 24000 ლარს. ასეთ შემთხვევაში პირი ვალდებულია მოწოდების განხორციელებამდე საგადასახადო ორგანოში წარადგინოს განცხადება დღგ-ის გადა-

მხდელად რეგისტრაციისათვის, რომელიც ძალაში შედის საგადასახადო ორგანოში განცხადების წარდგენის დღიდან. მაგალითად, თუ პირმა 2001 წლის 15 იანვარს განაზოციელა საქონლის იმპორტი, რომლის ღირებულება აღემატება 24000 ლარს და ხელშეკრულების საფუძველზე 20 იანვრისათვის ახორციელებს მის მიწოდებას, იგი ვალდებულია 2001 წლის 15-დან 20 იანვრამდე მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის. თუ მან საგადასახადო ორგანოს მიმართა 2001 წლის 18 იანვარს, ითვლება, რომ პირი დღგ-ის გადამხდელია ამავე რიცხვიდან (სავალდებულო რეგისტრაცია).

პირი, რომელიც ზემოაღნიშნული მოთხოვნების შესაბამისად არ არის ვალდებული გატარდეს რეგისტრაციში, მაგრამ ახორციელებს დასაბეგრ ოპერაციას, შეუძლია ნებაყოფლობით განცხადებით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის (*ნებაყოფლობითი რეგისტრაცია*).

როგორც სავალდებულო, ასევე ნებაყოფლობითი რეგისტრაცია ძალაში შედის საგადასახადო ორგანოში პირის მიერ რეგისტრაციისათვის განცხადების წარდგენის დღიდან. მაგალითად, თუ პირმა ეკონომიკური საქმიანობა დაიწყო 2000 წლის სექტემბერში და 2001 წლის ოქტომბრამდე განაზოციელა დასაბეგრი ოპერაციები, რომელთა საერთო თანხამ 2001 წლის 16 აგვისტოს გადააჭარბა 24000 ლარიან მინიმალურ ზღვარს, ასეთ შემთხვევაში პირი ვალდებულია 2001 წლის 17 აგვისტომდე საგადასახადო ორგანოში შეიტანოს განცხადება მისი დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის. იგი 2001 წლის 17 აგვისტოდან განიხილება გადასახადის გადამხდელად.

თუ პირი ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციში დღგ-ის გადამხდელად, მაგრამ არა აქვს შეტანილი განცხადება რეგისტრაციისათვის, საგადასახადო ორგანო საკუთარი ინიციატივით ახდენს ამ პირის რეგისტრაციას გადასახადის გადამხდელად და გადასცემს მას შესაბამის სერტიფიკატს. მაგალითად, თუ პირმა 2001 წლის 15 სექტემბრის ჩათვლით განაზოციელა 43500 ლარის დასაბეგრი ოპერაციები, იგი ვალდებულია 16 სექტემბრამდე განცხადებით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციისათვის. ამასთან, თუ იგი განცხადებით მიმართვის გარეშე აგრძელებს ეკონომიკურ საქმიანობას და 2001 წლის 15 დეკემბერს საგადასახადო ინსპექციამ დაადგინა ეს ფაქტი, მაშინ საგადასახადო ორგანო თავისი ინიციატივით ახდენს ამ პირის რეგისტრაციას და გადასცემს მას სერტიფიკატსა და ანგარიშ-ფაქტურებს. ასეთ შემთხვევაში, პირი დღგ-ის გადამხდელად ითვლება რეგისტრაციისათვის მიმართვის ვალდებულების წარმოშობის დღიდან, ანუ 2001 წლის 16 სექტემბრიდან, ხოლო საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერის უფლება მას ეძლევა იმ პერიოდიდან, როდესაც საგადასახადო ინსპექციის მიერ მასზე გაიცა სერტიფიკატი და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები.

იმ შემთხვევაში, როდესაც საწარმოს გააჩნია ფილიალი, რომელიც დღგ-ის

მიზნებისათვის განიხილება გადასახადის გადამხდელად, მაშინ საგადასახადო ინსპექცია ახდენს როგორც საწარმოს, ასევე მისი ფილიალების რეგისტრაციას დღგ-ის გადამხდელებად, თუ ამ საწარმოსა და ფილიალის საერთო დასაბეგრი ოპერაციების თანხა ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში აღემატება 24000 ლარს. მაგალითად, თუ საწარმოს გააჩნია ფილიალი, რომლის ბრუნვამ განვლილ წინა 12 თვის მანძილზე შეადგინა 12000 ლარი, ხოლო თვით საწარმოს ბრუნვამ – 15000 ლარი, ამ შემთხვევაში, საწარმო ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად და მოახდინოს ფილიალის რეგისტრაციაც, ვინაიდან საწარმოსა და ფილიალის საერთო დასაბეგრი ბრუნვა აღემატება 24000 ლარს.

იმ შემთხვევაში, თუ არარეზიდენტი პირი ეწევა მომსახურებას ან ასრულებს სამუშაოს საქართველოს ტერიტორიაზე მუდმივი დაწესებულების გარეშე, ასეთ შემთხვევაში მის მიერ გაწეული მომსახურებიდან და შესრულებული სამუშაოებიდან მიღებული დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა, მხედველობაში არ მიიღება და ასეთი პირი ექვემდებარება დაბეგვრას გადახდის წყაროსთან საგადასახადო აგენტის მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 108-ე მუხლის შესაბამისად.

დღგ-ის გადამხდელებს საგადასახადო ორგანო ატარებს დღგ-ის რეესტრში და აძლევს მათ სარეგისტრაციო სერთიფიკატს განცხადების წარდგენიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა. სარეგისტრაციო სერთიფიკატში აღინიშნება გადამხდელის დასახელება, სახელი, გვარი და სხვა სათანადო მონაცემები, რეგისტრაციის ძალაში შესვლის თარიღი და გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი.

საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების შემთხვევებს. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია მიმართოს საგადასახადო ორგანოს, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების მოთხოვნით, თუ მან შეწყვიტა დასაბეგრი ოპერაციები და აღარ ახორციელებს საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდებას. ასეთ შემთხვევაში, რეგისტრაციის გაუქმება ძალაში შედის დასაბეგრი ოპერაციების შეწყვეტის დღიდან.

გადასახადის გადამხდელს შეუძლია მიმართოს შესაბამის საგადასახადო ორგანოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების მოთხოვნით, მისი დღგ-ის გადამხდელად უკანასკნელი რეგისტრაციის თარიღიდან ორი წლის გასვლის შემდეგ, თუ ბოლო 12 თვის განმავლობაში გადასახადის გადამხდელის დასაბეგრი ოპერაციები არ აღემატება 24000 ლარიან ლიმიტს. ასეთ შემთხვევაში, რეგისტრაცია უქმდება იმ დროიდან, როდესაც პირმა მიმართა საგადასახადო ორგანოს რეგისტრაციის გაუქმებისათვის. მაგალითად, თუ პირმა ეკონომიკური საქმიანობა დაიწყო 2000 წლის სექტემბრიდან და დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაცია გაიარა იმავე წლის 12 ოქტომბერს, ასეთ შემთხვევაში, გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმებისათვის მიმართვის უფლება მას აქვს მხოლოდ 2002 წლის ოქტომბრიდან. ამასთან, იმ პირობით, თუ 2001 წლის ოქტომბრიდან 2002 წლის ოქტომბრამდე პერიოდში დასაბეგრმა ოპერაციებმა არ გადააჭარბა 24000 ლარს.

პირის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმებისას საგადასახადო ორგანო ასეთ პირს იღებს დღგ-ის გადამხდელთა რეესტრიდან.

დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების შემთხვევაში, პირს ფინანსური სანქციის სახით გადახდება რეგისტრაციის გარეშე ფუნქციონირების მთელი პერიოდის განმავლობაში ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ის თანხის 100 პროცენტი.

5. დამატებული ღირებულების გადასახადით *დაბეგვრის ობიექტია* დასაბეგრი ოპერაცია და დასაბეგრი იმპორტი.

დასაბეგრი ოპერაციებია პირის მიერ საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდება, მ.შ. უსასყიდლოდ, თუ ისინი საგადასახადო კოდექსის დებულებების შესაბამისად ითვლება განხორციელებულად საქართველოს ტერიტორიაზე, გათავისუფლებული საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდების გარდა. დასაბეგრი ოპერაციებს არ განეკუთვნება საქართველოს ფარგლებს გარეთ სამუშაოს შესრულება ან მომსახურების გაწევა. ამრიგად, დღგ წარმოადგენს ტერიტორიულ გადასახადს.

დამატებული ღირებულება არ წარმოადგენს დაბეგვრის ობიექტს. გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება დაკავშირებულია საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) რეალიზაციის (მიწოდების) ფაქტთან. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა, შესრულებული სამუშაოების შედეგები, ერთი პირის მიერ მეორე პირისათვის სასყიდლით ან უსასყიდლოდ მომსახურების გაწევა წარმოშობენ გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო ვალდებულებებს, ე.ი. გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს.

დღგ-ის მიზნებისათვის *საქონელში* იგულისხმება მატერიალური და არამატერიალური ქონება, მათ შორის ელექტრო ან თბოენერგია, გაზი და წყალი, გარდა ფულისა და მიწისა.

საქონლის მიწოდებაში იგულისხმება საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა, რეალიზაციის, გაცვლის, უსასყიდლოდ გადაცემის, ხელფასის ნატურალური ფორმით ანაზღაურების ჩათვლით, ყველა სხვა სახის გადახდა ნატურით, აგრეთვე დაგირავებული საქონლის გადაცემა გირაოს მიმღების საკუთრებაში.

სამუშაოში იგულისხმება გეოლოგიურ-საძიებო, სამშენებლო-სამონტაჟო, სარემონტო, სამეცნიერო-კვლევითი ან საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოები.

სამუშაოს შესრულებაში იგულისხმება სამუშაოს შესრულება კომპენსაციის მიღების მიზნით.

მომსახურების გაწევაში იგულისხმება კომპენსაციის მიზნით გაწეული ნებისმიერი ეკონომიკური საქმიანობა, რომელიც არ წარმოადგენს საქონლის მიწოდებას ან სამუშაოს შესრულებას, აგრეთვე ისეთი მომსახურება, რომელიც დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის არ გულისხმობს ფულზე ან მიწაზე საკუთრების გადაცემას ან დაქირავებულისათვის (სამუშაოს მიმღებისათვის)

დაქირავებული პირის მიერ მომსახურების გაწევას. მომსახურებაში შედის: სატრანსპორტო და საექსპედიტორო მომსახურება, მათ შორის გაზის, ნავთობის, ნავთობპროდუქტების, ელექტრო და თბოენერგიის ტრანსპორტირება; მოძრავი და უძრავი ქონების იჯარით გადაცემა; კავშირგაბმულობის მომსახურება, საყოფაცხოვრებო და საბინაო-კომუნალური მომსახურება, ფიზიკური კულტურისა და სპორტის მომსახურება; სარეკლამო მომსახურება, საინოვაციო მომსახურება, მონაცემთა დამუშავებისა და საინფორმაციო უზრუნველყოფის მომსახურება; საინოვაციო უზრუნველყოფის მომსახურება; საქონლის სარეალიზაციოდ მომზადების მომსახურება; საქონლის თუ სხვა ქონების შენახვის ანდა დაცვის მომსახურება და ა.შ.

განსაკუთრებით გავრცელებულ დაბეგვრის ობიექტს საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდება წარმოადგენს. დაბეგვრის ობიექტის წარმოშობის კვალიფიციურ ნიშანს ტერიტორიულობის პრინციპი წარმოადგენს, ვინაიდან დაბეგვრის ობიექტი შეიძლება მხოლოდ საქართველოს ტერიტორიაზე წარმოიქმნას. შესაბამისად ნებისმიერი პირის მიერ საქონლის მიწოდება, სამუშაოს შესრულება და მომსახურების გაწევა უცხოეთის სახელმწიფოს ტერიტორიაზე არ წარმოშობს საგადასახადო შედეგებს საქართველოში.

ამრიგად, საგადასახადო ვალდებულების ძირითად მომენტს საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდების ადგილის განსაზღვრა წარმოადგენს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 106-ე და 107-ე მუხლების თანახმად, საქონლის მიწოდების ადგილად ითვლება საქონლის გადაცემის ადგილი, ხოლო თუ საქონელი მოითხოვს ტრანსპორტირებას, მაშინ საქონლის მიწოდების ადგილად ითვლება საქონლის ადგილსამყოფელი ტრანსპორტირების დაწყებისას.

ელექტრო ან თბოენერგიის, ბუნებრივი გაზის ან წყლის მიწოდების ადგილად ითვლება საქონლის მიღების ადგილი. საქართველოდან ამ საქონლის ექსპორტის შემთხვევაში, მათი მიწოდების ადგილად ითვლება საქართველო.

უძრავ ქონებასთან დაკავშირებით სამუშაოების შესრულების ან მომსახურების გაწევის ადგილად ითვლება ამ ქონების ფაქტიური ადგილმდებარეობა. თუ უძრავი ქონების ადგილმდებარეობა ქვეყნის გარეთაა, მაშინ ამ ქონებასთან უშუალოდ დაკავშირებული სამუშაოები (მომსახურება) არ ექვემდებარება დაბეგვრას იმ შემთხვევაშიც კი, თუ გარიგების ორივე მონაწილე ამ ქვეყნის რეზიდენტებს წარმოადგენენ. უძრავ ქონებასთან დაკავშირებულ სამუშაოებსა და მომსახურებას მიეკუთვნება სამშენებლო, სამშენებლო-სამონტაჟო, სარემონტო, სარესტავრაციო, გამწვანების და სხვა მსგავსი მომსახურება. მაგალითად, თუ საქართველოს რეზიდენტმა, რომელიც ფლობს უძრავ ქონებას საქართველოში, დაიქირავა ფინეთის რეზიდენტი დაგეგმილი კაპიტალური რემონტის არქიტექტურული დასაბუთებულობის მომზადებლად, ითვლება, რომ მომსახურება გაწეული იქნა საქართველოში, ვინაიდან იგი დაკავშირებულია საქართველოში მდებარე უძრავ ქონებასთან.

მოძრავ ქონებასთან დაკავშირებით სამუშაოების შესრულების ან მომსახურების გაწევის ადგილად ითვლება სამუშაოს (მომსახურების) ფაქტობრივი გაწევის ადგილი. მაგალითად, თუ საერთაშორისო გადაზიდვის განხორციელებისას სამგზავრო ტრანსპორტს დასჭირდა შეკეთება, ასეთ შემთხვევაში დღგ-ით დაიბეგრება სამუშაოს ფაქტობრივი გაწევის ადგილი.

თუ მომსახურება ხორციელდება კულტურის, ხელოვნების, განათლების, ფიზიკური კულტურისა და სპორტის სფეროში ან სხვა ანალოგიურ საქმიანობაში, მაშინ მომსახურების გაწევის ადგილად ითვლება ის ადგილი, სადაც ფაქტობრივად განხორციელდა მომსახურება.

საქონლის გადაზიდვის ან მგზავრთა გადაყვანის შემთხვევაში სამუშაოს (მომსახურების) გაწევის ადგილად ითვლება საქონლის გადაზიდვის ან მგზავრთა გადაყვანის ფაქტობრივი განხორციელების ადგილი, თუ სამუშაო (მომსახურება) დაკავშირებულია ამ გადაზიდვებთან. საავიაციო ტრანსპორტით მგზავრთა და ტვირთების საერთაშორისო გადაზიდვების განხორციელებისას საქართველოს ტერიტორიის ფარგლებს გარეთ გადამხდელის მიერ სამუშაოების შესრულებას ან მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებული ოპერაციები განიხილება, როგორც საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული.

მთელი რიგი მომსახურების გაწევის ადგილად ითვლება მომსახურების მიმღები მუდმივი დაწესებულების ადგილსამყოფელი, რომლის სასარგებლოდაც ხორციელდება მომსახურება. ასეთ მომსახურებას მიეკუთვნება: საავტორო უფლებების, პატენტების, ლიცენზიების, სავაჭრო მარკების და ა.შ. გადაცემა ან დათმობა; სარეკლამო მომსახურება; საკონსულტაციო, იურიდიული, ბუღალტრული, საინჟინრო და სხვა ამგვარი მომსახურება, აგრეთვე ინფორმაციის დამუშავების და გადაცემის მომსახურება; კადრების შერჩევის მომსახურება; მოძრავი ქონების იჯარით გადაცემასთან დაკავშირებული მომსახურება (გარდა სატრანსპორტო საშუალებებისა) და ა.შ.

სამუშაოს შესრულების ან მომსახურების გაწევის ადგილად ითვლება აგრეთვე იმ პირის ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ადგილი, რომელიც ასრულებს სამუშაოს ან ეწევა მომსახურებას.

დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას არ წარმოადგენს გადასახადისაგან გათავისუფლებული საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდება, საქართველოს ფარგლებს გარეთ მომსახურების გაწევა ან სამუშაოს შესრულება, აგრეთვე საქონლის მიწოდება იმ პირის მიერ, რომელმაც ეს საქონელი შეიძინა დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის შედეგად, მაგრამ არ ჰქონდა დღგ-ის ჩათვლის უფლება.

დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას არ წარმოადგენს აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის მიერ საწარმოს ან მისი დამოუკიდებლად ფუნქციონირებადი ნაწილის მიწოდება მეორე გადამხდელისათვის, თუ მიმწოდებელი და მიმღები მხარეები მიწოდების

მომენტიდან 10 დღის განმავლობაში წერილობით შეატყობინებენ საგადასახადო ორგანოს ასეთი მიწოდების შესახებ.

დამატებული ღირებულების გადასახადის დაბეგვრის ობიექტს აგრეთვე საქონლის იმპორტი წარმოადგენს, გარდა იმ საქონლის იმპორტისა, რომლებიც გათავისუფლებულია გადასახადისაგან. საქონლის იმპორტისას გადასახადის ადმინისტრირებას ახორციელებენ საბაჟო ორგანოები საქონლის საბაჟო ღირებულების საფუძველზე.

6. საგადასახადო ბაზა (დასაბეგრი ბრუნვის თანხა), როგორც წესი, განისაზღვრება მიწოდებული საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) ღირებულების საფუძველზე, ე.ი. ღირებულების, რომელიც მითითებულია გარიგებაში ან ანგარიშ-ფაქტურაში.

ამ საერთო წესიდან დადგენილია სამი გამონაკლისი, როდესაც დასაბეგრი ბრუნვის ოდენობა განისაზღვრება სხვაგვარად. ეს ძირითადად ის შემთხვევებია, როდესაც საქონლის (სამუშაოების, მომსახურების) მიწოდება წარმოებს მათი ღირებულების აუნაზღაურებლად.

პირველი გამონაკლისი ითვალისწინებს ისეთ შემთხვევებს, როდესაც დღგ-ის გადამხდელი დასაბეგრი ოპერაციის სანაცვლოდ იღებს ან უფლება აქვს მიიღოს საქონელი, სამუშაო ან მომსახურება. ასეთ შემთხვევებში დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება ამ საქონლის, სამუშაოს ან მომსახურების საბაზრო ფასებით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის გარეშე.

მეორე გამონაკლისი გათვალისწინებულია ისეთი შემთხვევებისთვის, როდესაც გადასახადის გადამხდელი დასაბეგრი ოპერაციის სანაცვლოდ არ იღებს ან არა აქვს უფლება მიიღოს საქონელი, სამუშაო, მომსახურება ან კომპენსაციის თანხა (რეგისტრაციის გაუქმებისას მასთან არსებული საქონლის ნაშთების ჩათვლით). ასეთ შემთხვევებშიც დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება მიწოდებული საქონლის, შესრულებული სამუშაოსა და გაწეული მომსახურების საბაზრო ფასით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის გარეშე. მაგალითად, თუ რეგისტრაციის გაუქმების მომენტისათვის გადასახადის გადამხდელთან არსებულმა საქონლის ნაშთმა საბაზრო ფასით შეადგინა 50 ათ. ლარი, რომელზეც გადახდილი დღგ ადრე ჩაითვალა, ასეთ შემთხვევაში რეგისტრაციის გაუქმებისას გადასახადის გადამხდელთან არსებული საქონლის ნაშთი განიხილება, როგორც დასაბეგრი მიწოდება, რისთვისაც გადამხდელი არაფერს არ იღებს და დასაბეგრი ოპერაციის თანხა შეადგენს 50 ათ. ლარს.

მესამე გამონაკლისი დადგენილია იმ შემთხვევებისთვის, როდესაც დღგ-ის გადამხდელი შეიძენს საქონელს (სამუშაოს, მომსახურებას) დღგ-ის გადახდით, მიიღებს შესაბამის ჩათვლას და აღნიშნულ საქონელს (სამუშაოს ან მომსახურებას) გამოიყ-

ენებს არაეკონომიკური საქმიანობისათვის (მაგალითად, საქველმოქმედო საქმიანობისათვის) ან მიწოდებს მას თავის თანამშრომლებს საფასურით ან მის გარეშე. ასეთ შემთხვევებშიც დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება ამ საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) საბაზრო ფასით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის გარეშე.

საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) საბაზრო ფასად ითვლება თავისუფალი საბაზრო ფასი, რომელიც ყალიბდება ბაზარზე იდენტური (ხოლო მისი არარსებობის შემთხვევაში – მსგავსი) საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მოთხოვნისა და მიწოდების ურთიერთქმედებისას და საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) შესაბამის ბაზარზე იმ პირებს შორის დადებული გარიგების საფუძველზე, რომლებიც არ წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს. ამასთან, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობას შეუძლია უშუალო გავლენა მოეხდინა მათ შორის გარიგების პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე (მაგალითად, ნათესავები).

საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) საბაზრო ფასი განისაზღვრება ამ საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) რეალიზაციის მომენტისათვის იდენტურ (ერთგვაროვან) საქონელზე (სამუშაოზე, მომსახურებაზე) დადებულ შესაბამის გარიგებათა შესახებ ინფორმაციის საფუძველზე. იმ შემთხვევაში, თუ საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) შესაბამის ბაზარზე იდენტურ (ერთგვაროვან) საქონელზე (სამუშაოზე, მომსახურებაზე) დადებული გარიგება ან ამ ბაზარზე ასეთი საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდება არ არსებობს, საბაზრო ფასი განისაზღვრება იმ ფასებით, რომლებიც ჩამოყალიბებულია იდენტურ საქონელზე (სამუშაოზე, მომსახურებაზე) შესაბამისი გარიგებით საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) რეალიზაციის მომენტისათვის უახლოეს დღეს, რომელიც უშუალოდ წინ უსწრებს ან მოჰყვება ასეთი საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) რეალიზაციის მომენტს არა უმეტეს 30 დღით. თუ საბაზრო ფასის განსაზღვრისათვის ზემოაღნიშნულ დებულებათა გამოყენება შეუძლებელია, მაშინ საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) საბაზრო ფასს განსაზღვრავს საქართველოს ეკონომიკის, მრეწველობისა და ვაჭრობის სამინისტრო ფინანსთა სამინისტროსთან შეთანხმებით დადგენილი წესით.

საქონლის იმპორტის დროს, დასაბეგრი იმპორტის თანხა ტოლია საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობით განსაზღვრული საქონლის საბაჟო ღირებულებისა და საქართველოში საქონლის იმპორტისას გადახდილი გადასახადებისა და მოსაკრებლების თანხების ჯამისა, საქართველოში გადახდილი დღგ-ის ჩათვლელად. ამასთან, იმ მომსახურების ღირებულება, რომელსაც დამხმარე ხასიათი აქვს, საქონლის იმპორტის დროს განიხილება როგორც საქონლის იმპორტის ნაწილი და შეიტანება დასაბეგრი იმპორტის თანხაში დღგ-ის გარეშე.

7. დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან თავისუფლდება ცალკეული კატეგორიის საქონლის (სამუშაოსა და მომსახურების) მიწოდება და იმპორტის

ცალკეული სახეები.

შეღავათიანი მომსახურების დიდი ნაწილი ატარებს სოციალურ მიმართულებას: დაკრძალვასთან დაკავშირებული რიტუალური მომსახურება, სამედიცინო მომსახურება, ბინის ქირა, სახელმწიფო რეგულირებადი ფასებითა და ტარიფებით საქალაქო და შიდა რაიონულ მარშრუტებზე, სამგზავრო ტრანსპორტით (ტაქსის გარდა) მომსახურება და სხვა.

დღგ-ისაგან თავისუფლდება ფინანსური მომსახურების გაწევა; სახელმწიფო ქონების მიწოდება პრივატიზაციის პროგრამის მიხედვით; უძრავი ქონების მიწოდება, გარდა ახლად აშენებული საცხოვრებელი შენობებისა; ჩვილ ბავშვთა კვების პროდუქტებისა და ბავშვთა ჰიგიენის ნაწარმის მიწოდება ან/და იმპორტი; საგანმანათლებლო დაწესებულებათა მიერ გაწეული განათლების მომსახურება; პერიოდული ჟურნალ-გაზეთების, მხატვრული ლიტერატურის ბეჭდვა, მიწოდება, იმპორტი და რეალიზაციის მომსახურება; რვეულების მიწოდება და სხვა.

დღგ-ისაგან თავისუფლდება საექსპორტო პროდუქციის დასამზადებლად განკუთვნილი ნედლეულისა და ნახევარფაბრიკატების, აგრეთვე ტარაშესაფუთი მასალის იმპორტი, ფაქტობრივად ექსპორტირებული მზა პროდუქციის ფარგლებში. ამასთან, აღნიშნული ნედლეულის, ნახევარფაბრიკატებისა და ტარაშესაფუთი მასალის საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანისას წარმოებს დღგ-ის გადახდევინება ან საბანკო გარანტიის დატოვება, ხოლო საქართველოს ტერიტორიიდან მზა პროდუქციის გატანისას, გადასახადის გადამხდელს საბაჟო ორგანოების მიერ უბრუნდება დღგ-ის გადახდილი თანხა ან უქმდება საბანკო გარანტია ფაქტობრივად ექსპორტირებული მზა პროდუქციის მოცულობის მიხედვით.

ჩამოყალიბებული საერთაშორისო პრაქტიკის შესაბამისად არ იბეგრება დღგ-ით საქონლის, სამუშაოსა და მომსახურების მიწოდება, რომელიც განკუთვნილია უცხოეთის დიპლომატიურ და მასთან გათანაბრებულ წარმომადგენლობათა ოფიციალური სარგებლობისათვის, აგრეთვე ამ წარმომადგენლობათა დიპლომატიური მისიის წევრების (მათთან მცხოვრებ ოჯახის წევრთა ჩათვლით) პირადი სარგებლობისათვის.

დღგ-ისაგან განთავისუფლება ერთნაირია საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე და მოქმედებს მხოლოდ საქართველოს ფარგლებში საქონლის მიწოდების, სამუშაოს შესრულებისა და მომსახურების გაწევისას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრ ოპერაციებს.

ოპერაციის ნულოვანი განაკვეთით დაბეგვრა განიხილება არა როგორც გადასახადისაგან განთავისუფლება, არამედ როგორც ნულის ტოლი გადასახადით დაბეგვრა. ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრ ოპერაციებზე გადამხდელს უფლება აქვს ამ ოპერაციის განხორციელების პროცესში გამოყენებულ საქონლებზე (სამუშაოზე, მომსახურებაზე) გადახდილი გადასახადი ჩაითვალოს (შეამციროს სხვა ოპერაციე-

ბზე ბიუჯეტში შესატანი გადასახადი), ან აინაზღაუროს ბიუჯეტიდან.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-15 თავის თანახმად, ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრ ოპერაციებს მიეკუთვნება საქონლის ექსპორტი, აგრეთვე საქართველოს ეროვნული ბანკისათვის ოქროს მიწოდება.

საქონლის ექსპორტის ნულოვანი განაკვეთით დაბეგვრა ხელს უწყობს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებას. წინააღმდეგ შემთხვევაში საქონელი დაიბეგრებოდა, როგორც ექსპორტიორ, ასევე იმპორტიორ ქვეყანაში.

ნულოვანი განაკვეთით იბეგრება საავიაციო ტრანსპორტით მგზავრთა და ტვირთების საერთაშორისო გადაზიდვებთან დაკავშირებული მომსახურება, აგრეთვე საერთაშორისო რეისების განსახორციელებლად ბორტზე მიწოდებული საავიაციო საწვავი, საპოხი და სხვა დამხმარე საშუალებები. ამასთან, *საერთაშორისო გადაზიდვებში* იგულისხმება ნებისმიერი სახის სატრანსპორტო საშუალებებით ტვირთის გადაზიდვა, რაზეც გამოწერილია ერთიანი სატრანსპორტო დოკუმენტი გაგზავნის, დანიშნულებისა და სატრანზიტო ქვეყნების საბაჟო ტერიტორიაზე, ერთი ან რამდენიმე საზღვრის გადაკვეთით, ერთი ქვეყნის ნებისმიერი გაგზავნის საბაჟოდან მეორე ქვეყნის დანიშნულების საბაჟომდე ამავე და სხვა ქვეყნების ერთი ან რამდენიმე შუალედური საბაჟოს გავლით.

8. უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის თანახმად, დღგ-ის ჩათვლა არ წარმოებს:

- მსუბუქ ავტომობილებზე, გარდა გასაყიდად გამოტანილისა ან გაქირავებით გაცემულისა, იმ პირთათვის, რომელთა ძირითად საქმიანობას მსუბუქი ავტომობილების ყიდვა-გაყიდვა ან გაქირავება წარმოადგენს ;

- საქველმოქმედო ან სოციალური მიზნებისათვის გაწეულ გასართობ და წარმომადგენლობით ხარჯებზე;

- იმ საქონელზე (სამუშაოზე, მომსახურებაზე) გადახდილ დღგ-ზე, რომელიც გამოიყენება განთავისუფლებული საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) საწარმოებლად. ასეთ შემთხვევაში საქონელზე (სამუშაოზე, მომსახურებაზე) გადახდილი დღგ მიეკუთვნება საქონლის თვითღირებულებას. მაგალითად, თუ საწარმომ შეიძინა 1200 ლარის ღირებულების ქაღალდი, საიდანაც 200 ლარი წარმოადგენდა დღგ-ის თანხას და განახორციელა სასკოლო რვეულების წარმოება და მიწოდება, რაც განთავისუფლებულია დღგ-ისაგან, ასეთ შემთხვევაში საწარმო ქაღალდის შეძენაზე გადახდილ დღგ-ის თანხას 200 ლარს ვერ ჩაითვლის და აღნიშნულ თანხას მიეკუთვნებს რვეულის თვითღირებულებას;

- იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, რომელიც არ იძლევა საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) გამყიდველის იდენტიფიცირების საშუალებას.

9. დღგ-ის განაკვეთი შეადგენს დასაბეგრი ბრუნვის და დასაბეგრი იმპორტის თანხის 20 პროცენტს. ამასთან, დასაბეგრი ბრუნვა წარმოადგენს საანგარიშო პერი-

ოდში განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ჯამს.

დასაბეგრი ბრუნვიდან ბიუჯეტში შესატანი დღგ-ის თანხა განისაზღვრება, როგორც სხვაობა დასაბეგრ ბრუნვაზე დარიცხული გადასახადის თანხასა და ჩასათვლელ გადასახადის თანხას შორის. ამასთან, ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციის დროის მიხედვით გადახდილ უნდა იქნეს ან გადახდილია წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად ან გადახდილია საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით დასაბეგრ იმპორტზე ან დასაბეგრ ოპერაციებზე, თუ საქონელი, სამუშაო ან მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება ეკონომიკური საქმიანობისათვის. დღგ-ის ჩათვლას ექვემდებარება მხოლოდ საქართველოს ბიუჯეტში გადასახდელი ან გადახდილი დღგ-ის თანხა.

10. დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი, რომელიც აწარმოებს დასაბეგრ ოპერაციებს, ვალდებულია გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგინოს იგი საქონლის, სამუშაოების ან მომსახურების მიმღებს. ამასთან, პირს, რომელიც არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად, არა აქვს ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის უფლება.

საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა წარმოადგენს მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს, რომლითაც დასტურდება დღგ-ის გადახდევინების ფაქტი. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა მოიცავს შემდეგ მონაცემებს: დღგ-ის გადამხდელისა და მყიდველის (დამკვეთის) გვარს, სახელს ან იურიდიულ სახელსა და დღგ-ის გადამხდელის საფირმო დასახელებას, თუ იგი განსხვავდება იურიდიული სახელისაგან; დღგ-ის გადამხდელისა და მყიდველის (დამკვეთის) საიდენტიფიკაციო ნომრებს; დღგ-ის გადამხდელის სარეგისტრაციო სერტიფიკატის ნომერს და თარიღს; მიწოდებული საქონლის, შესრულებული სამუშაოების ან გაწეული მომსახურების დასახელებას; დასაბეგრი ოპერაციის კომპენსაციის თანხას და დასაბეგრი ბრუნვის თანხას; აქციზის თანხას აქციზურ საქონელზე; მოცემული დასაბეგრი ოპერაციის მიხედვით კუთვნილი დღგ-ის თანხას; საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ნომერს და გაცემის თარიღს.

დღგ-ის გადამხდელი ვალდებულია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწეროს საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდებისთანავე და მისცეს მყიდველს საქონლის (სამუშაოების, მომსახურების) მიწოდებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა.

დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში დასაბეგრი ბრუნვისა და დღგ-ის თანხის ჩაუწერლობის ან არასწორად ჩაწერის, აგრეთვე ანგარიშ-ფაქტურის გამოუწერლობის შემთხვევაში, დღგ-ის გადამხდელს ფინანსური სანქციის სახით გადახდება ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით ან განხორციელებულ ოპერაციაზე კუთვნილი დღგ-ის თანხის 50 პროცენტი, ხოლო ანგარიშ-ფაქტურაში დასაბეგრი ბრუნვისა და დღგ-ის თანხის არასწორად ჩაწერის შემთხვევაში, თუ აღვილი არა აქვს ბიუჯეტის შემოსავლების შემცირებას, გადამხდელს სანქციის სახით გადახდება დღგ-ის კუთვ-

ნილი თანხის 20 პროცენტი.

11. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს დღგ-ით იმ არარეზიდენტი პირების დაბეგვრას, რომლებიც არ არიან რეგისტრირებული საქართველოში დღგ-ის გადამხდელებად და უწევენ მომსახურებას ან უსრულებენ სამუშაოს საქართველოს ტერიტორიაზე საგადასახადო აგენტს ანუ ნებისმიერ პირს, რომელიც რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად ან ნებისმიერ რეზიდენტ იურიდიულ პირს (უკუდაბეგვრას).

აღნიშნულ შემთხვევაში, საგადასახადო აგენტი ვალდებულია, მოახდინოს დღგ-ის დარიცხვა არარეზიდენტისათვის გასაცემ თანხაზე.

საგადასახადო აგენტი, რომელიც რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად, ვალდებულია დარიცხული დღგ გადაიხადოს იმ თვის დღგ-ის დეკლარაციის წარდგენის დროს, რომელშიც მოხდა სამუშაოს შესრულება ან მომსახურების გაწევა. ამასთან, თუ საგადასახადო აგენტი არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად, იგი ვალდებულია დარიცხული დღგ გადაიხადოს სამუშაოს შესრულების ან მომსახურების გაწევის დღიდან 15 დღის განმავლობაში.

12. დღგ-ის გადამხდელი ვალდებულია, რეგისტრაციის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოში წარადგინოს დღგ-ის დეკლარაცია ყოველ საანგარიშო პერიოდზე არა უგვიანეს ამ პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა და ამავე ვადაში გადაიხადოს დღგ. დღგ-ის საანგარიშო პერიოდად ითვლება კალენდარული თვე.

საგადასახადო ორგანოში დეკლარაციის წარდგენა არ წარმოებს იმ პირის მიერ, რომელიც გადასახადის გადამხდელად ითვლება მხოლოდ საქონლის იმპორტისას. ამასთან, დასაბეგრ იმპორტზე დღგ-ის დარიცხვა და გადახდევინება ხდება საბაჟო ორგანოების მიერ საგადასახადო კოდექსისა და საბაჟო კანონმდებლობის შესაბამისად.

იმ შემთხვევაში, თუ საანგარიშო პერიოდში დღგ-ის გადამხდელის დასაბეგრი ბრუნვის არანაკლებ 25 პროცენტისა იბეგრება ნულოვანი განაკვეთით, ჩასათვლელი დღგ-ის თანხის გადამეტება დარიცხული დღგ-ის თანხაზე უბრუნდება გადასახადის გადამხდელს, საგადასახადო ორგანოს მიერ ამის შესახებ დღგ-ის გადამხდელის განცხადების მიღების დღიდან 15 დღის განმავლობაში. ამასთან, სხვა დღგ-ის გადამხდელებისათვის ჩასათვლელი თანხის გადამეტება საანგარიშო პერიოდის მანძილზე დარიცხული დღგ-ის თანხაზე გადაიტანება შემდეგ საანგარიშო პერიოდში და ჩაითვლება მომავალი პერიოდების გადასახადებში ან უბრუნდებათ მათ ბიუჯეტიდან დღგ-ის გადამხდელის განცხადების მიღების დღიდან 15 დღის განმავლობაში.

საგადასახადო ორგანოს მიერ დღგ-ის გადამხდელისათვის თანხის შეცდომით დაბრუნების შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს შეუძლია მოითხოვოს ამ თანხის დაბრუნება დღგ-ის გადახდევინების წესით.

იმ შემთხვევაში, თუ გრანტის მიმღები პირი ყიდულობს გრანტის ხელშეკრულებ-

ის პირობებით გათვალისწინებულ საქონელს, ანდა ამავე საწყისებზე იღებს სამუშაოს ან მომსახურებას, მას უფლება აქვს აინაზღაუროს ამ საქონლისათვის, სამუშაოსა თუ მომსახურებისათვის გადახდილი ღირებულება, რისთვისაც იგი ვალდებულია საგადასახადო ორგანოში წარადგინოს ანგარიშ-ფაქტურა. ამასთან, ღირებულების ანაზღაურება ხდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ პირი განცხადებას საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან სამი თვის განმავლობაში.

პასუხისმგებლობა ღირებულების არასწორად გამოანგარიშებისათვის, ბიუჯეტში დროულად გადაუხდელობისა და საგადასახადო ორგანოებში დეკლარაციების დადგენილ ვადებში წარუდგენლობისათვის ეკისრებათ ღირებულების გადამხდელებსა და მათ თანამდებობის პირებს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, ხოლო თუ ღირებულების გადახდევინება შედის საქართველოს საბაჟო ორგანოების კომპეტენციაში, – საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობის მიხედვით.

14.2. აქციზი

1. აქციზი წარმოადგენს არაპირდაპირ გადასახადს, რომელიც შედის აქციზური საქონლის სარეალიზაციო ფასში.

საქართველოში აქციზი შემოღებული იქნა 1992 წლის 15 მარტიდან.

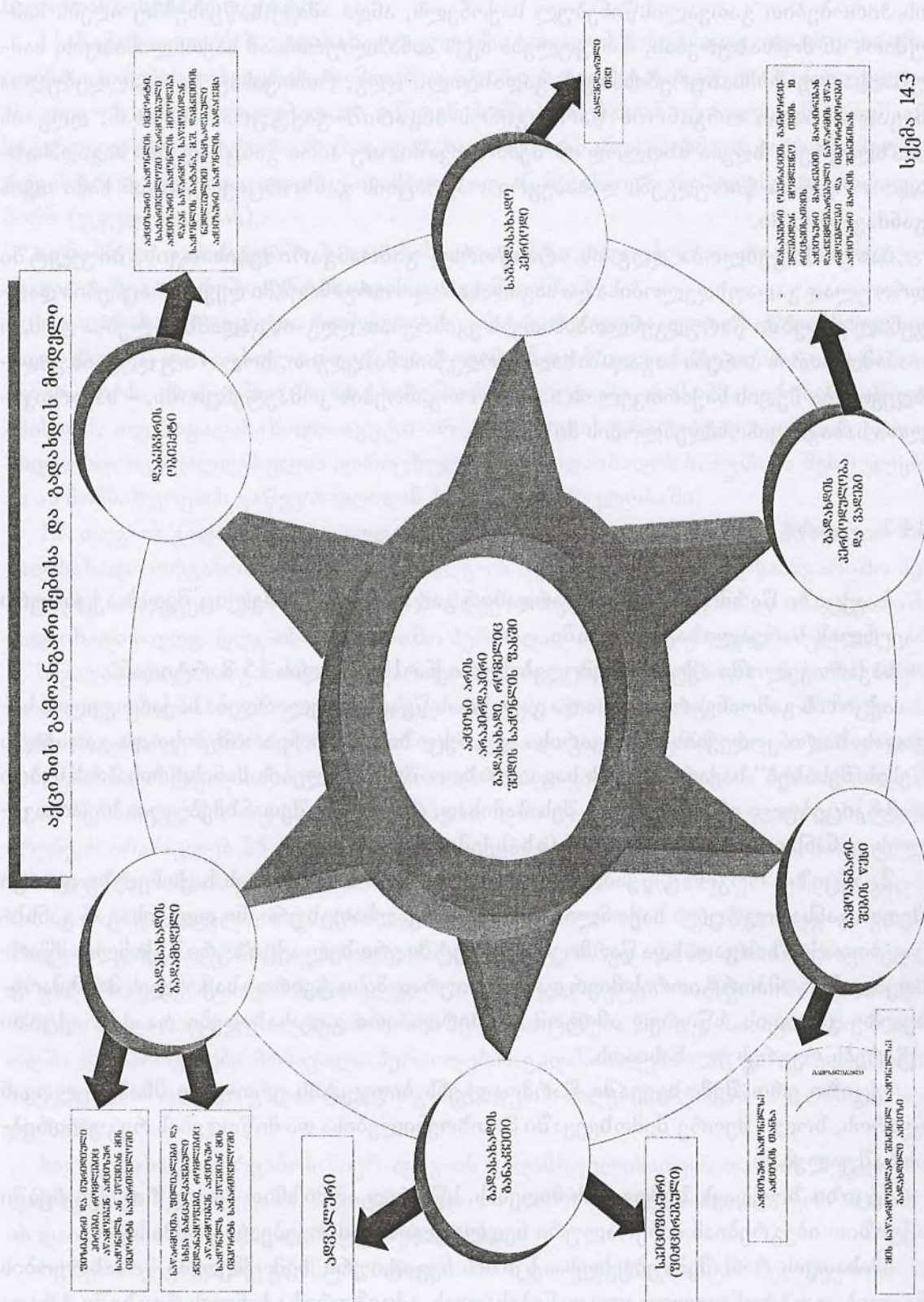
აქციზის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესი რეგულირდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-4 კარისა და „აქციზის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ“ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის შესაბამისად, რომელიც შეთანხმებულია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან (იხ. სექცია 14.3).

2. აქციზი, როგორც წესი, წესდება მასობრივი მოხმარების საქონელზე და იგი შედის განსაზღვრული საქონლის ფასში. მრავალსაფეხურიანი ღირებულების ანგარიშის გათვალისწინებით აქციზის გადახდა წარმოებს ბიუჯეტში ერთხელ აქციზური საქონლის მწარმოებლის ან იმპორტიორის მიერ და ფაქტიურად მისი ტვირთი საქონლის მომხმარებელზე გადადის. სწორედ ამიტომ არაპირდაპირი გადასახადები და მ.შ. აქციზი ატარებს რეგრესულ ხასიათს.

აქციზი ერთ შემთხვევაში წარმოადგენს ბიუჯეტის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან წყაროს, ხოლო მეორე შემთხვევაში მოთხოვნილებისა და მიწოდების რეგულირების საშუალებას.

აქციზი ზღუდავს ზემოთხსენებულ მიზეზებს. სწორედ ამ მიზნით მთელ რიგ ქვეყნებში აქციზით იბეგრებიან მინერალური ნედლეულის მომპოვებელი კომპანიები.

იმისათვის რომ შემსუბუქდეს აქციზის ნეგატიური ზემოქმედება მოსახლეობის ნაკლებად უზრუნველყოფილი ფენებისათვის, აქციზური საქონლის რიცხვში ტრად-



იციულად შედის ფუფუნების საგნები (საიუველირო ნაწარმი, ბეწვეული, მსუბუქი ავტომანქანები და ა.შ.).

აქციზის მეშვეობით იზღუდება სოციალურად მავნე საქონლის მოხმარება (ალკოჰოლიანი სასმელები და თამბაქოს ნაწარმი).

საქართველოში აქციზური საქონლის ნუსხა განსაზღვრულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსით. აქციზის მოქმედი განაკვეთები იყოფა სპეციფიურ განაკვეთებად, რომლებიც დადგენილია მყარ თანხებში და ადვალურ (პროცენტულ) განაკვეთებად. მაგალითად, მსუბუქ ავტომობილებზე გამოიყენება ადვალური განაკვეთები, ხოლო ალკოჰოლიან სასმელებზე და თამბაქოს ნაწარმზე – სპეციფიკური განაკვეთები.

3. აქციზის გადამხდელები არიან ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც აწარმოებენ აქციზურ საქონელს ან ეწევიან მის იმპორტს საქართველოში. დამკვეთის მიერ მიწოდებული ნედლეულისაგან, მათ შორის საქართველოში გადამამუშავებლად შემოტანილი დამკვეთის ნედლეულისაგან, საქართველოში წარმოე-

აქციზით დასაბეგრი საქონლის ჩამონათვალი	
	ცქრიალა და შუშხუნა ღვინოები (მ.შ. შამპანური), შემაგრებული ღვინოები, ვერმუტი და სხვა ნატურალური ღვინოები, ყურმნის ნატურალური ღვინოები, ეთილის სპირტი, ვისკი, რომი, ტაფია, ჯინი, ლიქიორი და ტკბილი ნაყენები, არაყი და სხვა სპირტიანი სასმელები.
	ლუდი.
	თამბაქოს ნაწარმი.
	ნავთობის მსუბუქი, საშუალო და მძიმე დისტილატები, ნავთობის აირები და აირისებრი ნახშირწყალბადები, ნედლი ნავთობისაგან და ბითუმიწარმოებული მინერალებისაგან მიღებული ნავთობპროდუქტები, პიროლიზის თხევადი პროდუქტი.
	მსუბუქი ავტომანქანები და მათი საბურავები.
	თართისა და ორაგულის ხიზილალა, თევზის ძვირფასი სახეობის და ზღვის პროდუქტების დელიკატესური პროდუქცია.

სქემა 14.4

ბულ საქონელზე აქციზის გადამხდელად ითვლება საქონლის მწარმოებელი. იმ აქციზურ საქონელზე, რომელიც დამზადებულია საქართველოს ფარგლებს გარეთ საქართველოდან გატანილი დამკვეთის ნედლეულით შემდგომში მისი საქართველოში შემოტანის მიზნით, აქციზის გადამხდელად ითვლება ის პირი, რომელიც ახორციელებს აქციზური საქონლის იმპორტს საქართველოში.

4. აქციზით დაბეგვრის ობიექტია საქართველოში წარმოებული აქციზური საქონლის მიწოდება ანდა საწარმოს საწყობიდან საქონლის გატანა, მათ შორის დამკვეთის ნედლეულით საქართველოში დამზადებული აქციზური საქონლის გადაცემა და საქართველოში აქციზური საქონლის იმპორტი. მაგალითად, თუ საწარმომ მყიდველს მიაწოდა 10 ათ. ლარის ღირებულების აქციზური საქონელი, ხოლო 3 ათ. ლარის ღირებულების აქციზური საქონელი საწყობიდან გაიტანა თავისავე სავაჭრო ობიექტში ამ საქონლის საცალო წესით რეალიზაციის მიზნით, ასეთ შემთხვევაში აქციზით დაბეგვრის ობიექტი იქნება როგორც მყიდველზე მიწოდებული, ასევე თავისავე სავაჭრო ობიექტში საწყობიდან სარეალიზაციოდ გატანილი 13 ათ. ლარის ღირებულებებს (10 ათ. ლარს + 3 ათ. ლარი) საქონელი.

5. საქართველოში წარმოებულ აქციზურ საქონელზე დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება იმ თანხის მიხედვით, რომელიც უნდა მიეღო ან მიიღო გადასახადის გადამხდელმა დამკვეთის ან სხვა პირისაგან, აქციზისა და დღგ-ის გამოკლებით, მაგრამ არანაკლებ საქონლის საბაზრო საბითუმო ფასისა, აქციზისა და დღგ-ის თანხის გარეშე. გადასახადის გადამხდელის მიერ საცალო საბაზრო ფასით გაყიდულ საქონელთან მიმართებით, დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება საბითუმო საბაზრო ფასის მიხედვით დღგ-ისა და აქციზის გარეშე. ამასთან, ალკოჰოლური სასმელების მიხედვით დასაბეგრი ოპერაციას წარმოადგენს იმპორტირებული ანდა მიწოდებული ალკოჰოლური სასმელების მოცულობა.

დამკვეთის ნედლეულისაგან წარმოებულ აქციზურ საქონელზე დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება დამზადებული საქონლის დამკვეთზე გადაცემის მომენტისათვის საქონელზე არსებული საბაზრო-საბითუმო ფასებიდან გამომდინარე აქციზისა და დღგ-ის გარეშე, ხოლო ასეთი ფასების არარსებობის შემთხვევაში, იდენტურ (ერთგვაროვან) საქონელზე საბაზრო-საბითუმო ფასებიდან გამომდინარე, აქციზისა და დღგ-ის თანხის გამოკლებით. მწარმოებლის მიერ აქციზური საქონლის გაცვლის, უსასყიდლოდ გადაცემის, ხელფასისა და ყველა სხვა გადახდის ნატურით ანაზღაურების შემთხვევაში, დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება ამ საქონელზე საწარმოს ფასებიდან გამომდინარე აქციზისა და დღგ-ის თანხების გამოკლებით, მაგრამ არანაკლებ საქონლის საბაზრო-საბითუმო ფასისა, აქციზისა და დღგ-ის თანხის გარეშე.

აქციზური საქონლის იმპორტისას დასაბეგრი ოპერაციის თანხად ითვლება საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრული საქონლის საბაჟო ღირებულება (მაგრამ არანაკლებ საბითუმო-საბაზრო ფასისა, აქციზისა და დღგ-ის გარეშე) და

საქართველოში საქონლის იმპორტისას გადახდილი მოსაკრებლებისა და გადასახადების თანხის (აქციზისა და დღგ-ის გარდა) ჯამი.

თუ გადასახადის გადამხდელს დროის რომელიმე პერიოდისათვის გააჩნია აქციზის ვადაგადაცილებული დავალიანება, მაშინ ამ დავალიანების წარმოქმნის მომენტიდან მისი დაფარვის მომენტამდე, მას ეკრძალება საქონლის მიწოდება მასზე აქციზის გადაუხდელად. ამ შემთხვევაში, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებისას, აქციზი გადაიხდება ოპერაციის განხორციელების მომენტში.

საქონლის იმპორტისას, აქციზის გადახდა ხორციელდება საბაჟო ორგანოების მიერ, საბაჟო გადასახადისათვის მიღებული პროცედურების შესაბამისად.

საქართველოს ტერიტორიაზე აქციზური მარკებით მარკირებას დაქვემდებარებული საქონლის მწარმოებლები და იმპორტიორები, აქციზს სრული ოდენობით იხდიან აქციზური მარკის შეძენისას.

აქციზური მარკების სავალდებულო დართვას ექვემდებარება საქართველოს ტერიტორიაზე წამოებული და საქართველოს ტერიტორიაზე იმპორტირებული ალკოჰოლიანი სასმელები, ლუდი, რომელშიც ალკოჰოლის შემცველობა აღემატება 1,15 გრადუსს (გარდა ორმოცდაათ გრადუსა და მასზე ნაკლები მოცულობის, აგრეთვე ათ ლიტრსა და მასზე მეტი მოცულობის ჭურჭელში ჩამოსხმულისა) და თამბაქოს ნაწარმი, მოსაწევი (ჩიბუხის) თამბაქოს გარდა. აღნიშნული საქონელი იბეგრება აქციზის ფიქსირებული განაკვეთებით.

6. საქართველოში აქციზური საქონლის წარმოებისას დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელების მომენტად ითვლება საქონლის მიწოდების (გადაცემის) მომენტიდან 90 დღე ან განაღდების მომენტი, თუ განაღდება მოხდა საქონლის მიწოდებიდან (გადაცემიდან) 90 დღის გასვლამდე.

საქონლის იმპორტის შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტად ითვლება აქციზური საქონლის იმპორტის დრო, რომელიც განისაზღვრება საბაჟო კანონმდებლობის მიხედვით,

7. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს მთელ რიგ საგადასახადო შეღავათებს. კერძოდ, აქციზისაგან თავისუფლდება ფიზიკური პირის მიერ საკუთარი მოხმარებისათვის წარმოებული და მოხმარებული ალკოჰოლური სასმელები; აქციზური საქონლის ტრანზიტი და მისი დროებით შემოტანა საქართველოში; ფიზიკური პირის მიერ საკუთარი მოხმარებისათვის ორი ლიტრი ალკოჰოლური სასმელებისა და 200 ლერი სიგარეტის იმპორტი; მანქანებისა და საბურავების იმპორტი სტიქიური უბედურების დროს ჰუმანიტარული დახმარების მიზნით.

აქციზური საქონლის რეექსპორტის შემთხვევაში აქციზურ საქონელზე გადაიხდევენ აქციზი, დაითოვება საბანკო გარანტია ან შესაბამისი ღირებულების შემოტანილი საქონელი გარანტიის სახით, ხოლო საქართველოდან აღნიშნული საქონლის გატანისას უქმდება საბანკო გარანტია, გადამხდელს უბრუნდება აქციზის

გადახდილი თანხა ან გარანტიის სახით დატოვებული საქონელი ფაქტობრივად გატანილი საქონლის ღირებულების მიხედვით.

საერთაშორისო საავიაციო რეისების განსახორციელებლად, ბორტზე მისაწოდებული საავიაციო საწვავის იმპორტი ასევე თავისუფლდება გადასახადისაგან საბაჟო ორგანოებისათვის საბანკო გარანტიის წარდგენის საფუძველზე. აღნიშნული საქონლის საერთაშორისო რეისების განსახორციელებლად ბორტზე ფაქტიური მიწოდების შემთხვევაში საბაჟო გარანტია უქმდება.

რაც შეეხება აქციზური საქონლის ექსპორტს, იგი იბეგრება ნულოვანი განაკვეთით. საქონლის ექსპორტისას მისი საქართველოდან გატანის დამადასტურებელ დოკუმენტად ითვლება საბაჟო კანონმდებლობის შესაბამისად გაფორმებული სატვირთო საბაჟო დეკლარაცია საქართველოს საბაჟო ორგანოების აღნიშვნით, საქართველოს ტერიტორიიდან საქონლის ფაქტობრივი გატანის თაობაზე.

8. პირს, რომელიც ყიდულობს აქციზით დაბეგრულ ნედლეულს და იყენებს მას სხვა აქციზური საქონლის საწარმოებლად მისი შემდგომი მიწოდებისათვის, უფლება აქვს მიიღოს საგადასახადო ჩათვლა, მის საწარმოებლად შეძენილ საქონელზე გადახდილი აქციზის ოდენობით ან დაიბრუნოს აქციზი. მაგალითად, თუ საწარმომ შეიძინა 1000 ლიტრი სპირტი და 1000 ლიტრი სპირტიდან 700 ლიტრი სპირტი გამოიყენა არყის ჩამოსასხმელად, ხოლო 300 ლიტრი სპირტის რეალიზაცია მოახდინა გადამუშავების გარეშე, ასეთ შემთხვევაში, საწარმოს უფლება აქვს მიიღოს საგადასახადო ჩათვლა 700 ლიტრ სპირტში გადახდილი აქციზის თანხის ოდენობით.

ჩათვლის ან დაბრუნების ანალოგიური წესი გამოიყენება იმ შემთხვევაშიც, როდესაც მწარმოებელს აქციზური საქონლის საწარმოებლად იმპორტიორისაგან მიღებული აქვს საქონელი.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, ნებადართულია გადახდილი აქციზის ჩათვლა ან დაბრუნება იმ აქციზურ საქონელზე, რომელიც გამოიყენება ნიმუშების სახით ანალიზის ჩატარების ან წარმოების პროცესში აუცილებელი შემოწმებისათვის, სამეცნიერო კვლევისათვის, საავადმყოფოებსა და აფთიაქებში სამედიცინო მიზნებისათვის.

აქციზის ჩათვლა ან დაბრუნება ხორციელდება გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში განცხადებისა და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენის შემთხვევაში, რომელიც ადასტურებს ნედლეულის მწარმოებლისათვის აქციზის გადახდას. ნედლეულის იმპორტისას აქციზის ჩათვლა ან დაბრუნება ხორციელდება – იმპორტის დამადასტურებელი შესაბამისი დოკუმენტის წარდგენის შემდეგ. მაგალითად, თუ აფთიაქმა შეიძინა სპირტი სამედიცინო მიზნებისათვის, ასეთ შემთხვევაში მას უფლება აქვს საგადასახადო ინსპექციაში წარადგინოს განცხადება სპირტში გადახდილი აქციზის თანხის დაბრუნებაზე და ანგარიშ-ფაქტურა, რომელიც ადასტურებს სპირტის მწარმოებლისათვის აქციზის გადახდას.

გადასახადის გადამხდელს აქციზის თანხა უბრუნდებათ საგადასახადო ორგა-

ნოში დოკუმენტების წარდგენიდან 15 დღის განმავლობაში.

9. აქციზური საქონლის ჩამონათვალი და გადასახადის განაკვეთები მოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 130-ე მუხლში. აქციზურ საქონელს მიეკუთვნება ალკოჰოლიანი სასმელები, თამბაქოს ნაწარმი, თართისა და ორაგულის ხიზილალა, ძვირფასი სახეობის თევზებისა და ზღვის პროდუქციის დელიკატესური პროდუქცია, ნედლი ნავთობისაგან და ბითუმიზური მინერალები-საგან მიღებული ნავთობპროდუქტები, მსუბუქი ავტომობილები და მათი საბურავები და ა.შ. (იხ. სქემა 14.4)

10. გადასახადის გადამხდელები ვალდებული არიან გადაიხადონ აქციზი დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან მომდევნო თვის 10 რიცხვისათვის და ამავე ვადაში საგადასახადო ორგანოში წარადგინოს დეკლარაცია ჩატარებული დასაბეგრი ოპერაციების აღნიშვნით.

მოქმედი კანონმდებლობით აკრძალულია აქციზური მარკებით მარკირებას დაქვემდებარებული აქციზური საქონლის წარმოება, საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანა თავისუფალი მიმოქცევის რეჟიმში და აქციზური მარკის გარეშე მიწოდება.

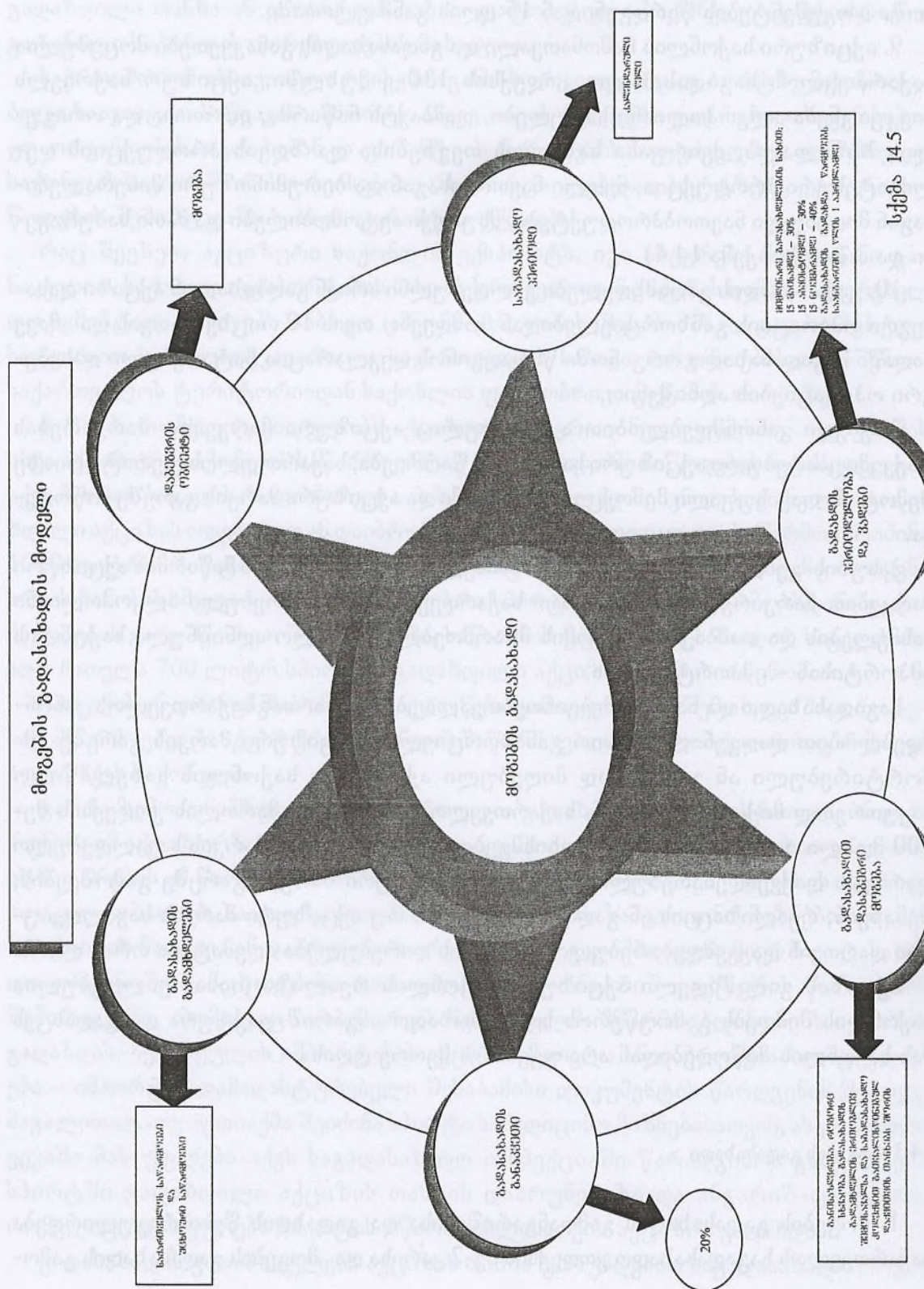
პასუხისმგებლობა, ალკოჰოლიანი სასმელებისა და თამბაქოს ნაწარმის აქციზური მარკებით მარკირებაზე, ეკისრებათ საქართველოში წარმოებული ალკოჰოლიანი სასმელების და თამბაქოს ნაწარმის მწარმოებლებს, ხოლო აღნიშნული საქონლის იმპორტისას – იმპორტიორებს.

საგადასახადო და საბაჟო ორგანოები ვალდებული არიან საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით განახორციელონ აქციზური მარკის გარეშე იმპორტირებული ან გასაყიდად მიღებული აქციზური საქონლის სახელმწიფო საკუთრებად მიქცევა. ამასთან, საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის მე-200 მუხლი ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას აქციზური მარკის სავალდებულო დართვას დაქვემდებარებული საქონლის აქციზური მარკის გარეშე გამოშვების, შენახვის, რეალიზაციის ან გადაზიდვისათვის, თუ აქციზური მარკის სავალდებულო დართვას დაქვემდებარებული საქონლის ღირებულება აღემატება ორას ლარს.

აქციზის გადამხდელი აქციზური საქონლის რეალიზაციისას ვალდებულია საქონლის მიმღებს გამოუწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და გადასცეს მას საქონლის მიწოდებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა.

14.3. მოგების გადასახადი

1. მოგების გადასახადის გამომანგარიშებისა და გადახდის წესი რეგულირდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 კარისა და „მოგების გადასახადის გამო-



ანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ“ საქართველოს საგადასახდო შემოსავლების მინისტრის ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის შესაბამისად, რომელიც შეთანხმებულია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან (იხ. სქემა 14.5).

2. მოგების გადასახადის გადამხდელები არიან საქართველოს საწარმოები და უცხოური საწარმოები.

საწარმოებში იგულისხმება საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი იურიდიული პირები, აგრეთვე უცხო ქვეყნების კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი კორპორაციები, კომპანიები, ფირმები და სხვა მსგავსი წარმონაქმნები, რომლებიც ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას ან შექმნილნი არიან ასეთი საქმიანობის განსახორციელებლად.

საქართველოს საწარმოად ითვლება საწარმო, რომლის საქმიანობის ადგილი საქართველოა, ან რომლის მართვის ადგილი საქართველოშია.

ამასთან, საწარმოს საქმიანობის ადგილად ითვლება საწარმოს სახელმწიფო რეგისტრაციის ადგილი, ხოლო თუ ასეთი არ არსებობს – ადგილი, რომელიც მითითებულია საწარმოს სადამფუძნებლო დოკუმენტებში (წესდებაში, ხელშეკრულებაში, დებულებაში). საწარმოს მართვის ადგილად კი ითვლება ფაქტობრივი მართვის ადგილი, ანუ ადგილი, სადაც საწარმოს ხელმძღვანელობა ასრულებს მმართველობის ფუნქციას.

უცხოურ საწარმოად ითვლება საწარმო, რომლის საქმიანობის ადგილი არ არის საქართველოში, ან რომელიც არ იმართება საქართველოდან.

საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი იურიდიული პირების ფილიალები და სხვა განცალკევებული ქვედანაყოფები მოგების გადასახადის დამოუკიდებელ გადამხდელებს არ წარმოადგენენ.

3. საქართველოს საწარმოს დაბეგვრის ობიექტია მოგება, რომელიც განისაზღვრება როგორც სხვაობა გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალსა და საქართველოს საგადასახდო კოდექსით გათვალისწინებული დაქვითვის თანხებს შორის. ამასთან, ერთობლივ შემოსავალში ჩაითვლება ყველა ის შემოსავალი, რომელიც გავლენას ახდენს გადასახადის გადამხდელის მოგებაზე, მათ შორის უსასყიდლოდ მიღებული ქონებისა და ფულადი სახსრების სახით, გარდა გათავისუფლებული შემოსავლებისა.

უცხოური საწარმო, რომელიც საქართველოში ეწევა საქმიანობას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელს მუდმივ დაწესებულებასთან დაკავშირებული საქართველოში არსებული წყაროებიდან მიღებული ერთობლივი შემოსავლების მიხედვით, რომელიც მცირდება საგადასახდო კოდექსით გათვალისწინებული დაქვითვების თანხებით. იმ უცხოური საწარმოს ერთობლივი შემოსავალი, რომელიც დაკავშირებული არ არის მუდმივ დაწესებულებასთან, გადასახადით იბეგრება გაცემის წყაროს მიხედვით დაქვითვების გარეშე,

თუ შემოსავლის წყარო საქართველოშია.

იმ შემთხვევაში, თუ საზოგადოებრივი, რელიგიური, საბიუჯეტო და საქველმოქმედო ორგანიზაციები (გაერთიანებები), ფონდები, დაწესებულებები, ასოციაციები (კავშირები) და სხვა ორგანიზაციები, რომლებიც საქართველოს კანონმდებლობით წარმოადგენენ არასამეწარმეო იურიდიულ პირებს ან შექმნილნი არიან და მოქმედებენ უცხო სახელმწიფოს კანონმდებლობის შესაბამისად, აგრეთვე სახელმწიფოთაშორისი და სამთავრობათშორისი ორგანიზაციები ეწევიან ეკონომიკურ საქმიანობას, მაშინ ისინი წარმოადგენენ მოგების გადასახადის გადამხდელებს.

4. *ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება* კალენდარული წლის განმავლობაში ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული ყველა სახის შემოსავალი, როგორც ფულადი, ისე ნატურალური ფორმით.

ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება სამეწარმეო საქმიანობით მიღებული შემოსავლები და არასამეწარმეო საქმიანობით მიღებული შემოსავლები.

სამეწარმეო საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდებით მიღებული შემოსავლები, სამეწარმეო საქმიანობისათვის გამოყენებული აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი შემოსავალი, სამეწარმეო საქმიანობის შეზღუდვის ან საწარმოს დახურვის შედეგად მიღებული შემოსავლები, აგრეთვე ძირითად საშუალებათა რეალიზაციით მიღებული თანხები და კომპენსირებული გამოქვითვები, მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად.

არასამეწარმეო საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება პროცენტის სახით მიღებული შემოსავლები, დივიდენდები, ქონების იჯარით ან ქირით გაცემით მიღებული შემოსავლები, როიალტი, ვალების ჩამოწერით მიღებული შემოსავლები, აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი, აგრეთვე სხვა შემოსავლები, რომლებიც ზრდიან გადასახადის გადამხდელის მოგებას.

იურიდიული პირის დაფუძნების გარეშე ერთზე მეტი პირის საკუთრების ბაზაზე ამხანაგობის ან სხვა წარმონაქმნების ერთობლივი ფლობის (თანამფლობელობის) შემთხვევაში, შემოსავლები და გამოქვითვები მიეკუთვნება მათ მფლობელებს და დაიბეგრება მოგების გადასახადით მათი წილის შესაბამისად.

5. *საწარმოს დასაბეგრი მოგება იბეგრება* 20 პროცენტით. რაც შეეხება არარეზიდენტი გადასახადის გადამხდელის მიერ საქართველოს წყაროდან მიღებულ შემოსავლებს, რომელიც არ მიეკუთვნება არარეზიდენტის საქართველოს ტერიტორიაზე მდებარე მუდმივ დაწესებულებას, იბეგრება გადახდის წყაროსთან საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების გარეშე, შემდეგი განაკვეთებით:

- დივიდენდები და პროცენტები – 10 პროცენტით;
- სადაზღვევო შენატანები, რომლებიც გადახდილია რისკის დაზღვევის ან გადა-

ზღვევის ხელშეკრულებათა საფუძველზე საქართველოს საწარმოს მიერ – 4 პროცენტით;

- საქართველოს საწარმოს გადასახდელები საქართველოსა და სხვა სახელმწიფოებს შორის საერთაშორისო კავშირგაბმულობასა, საერთაშორისო გადაზიდვებში და მგზავრთა გადაყვანაში ტელესაკომუნიკაციო და სატრანსპორტო მომსახურებისათვის – 4 პროცენტით;

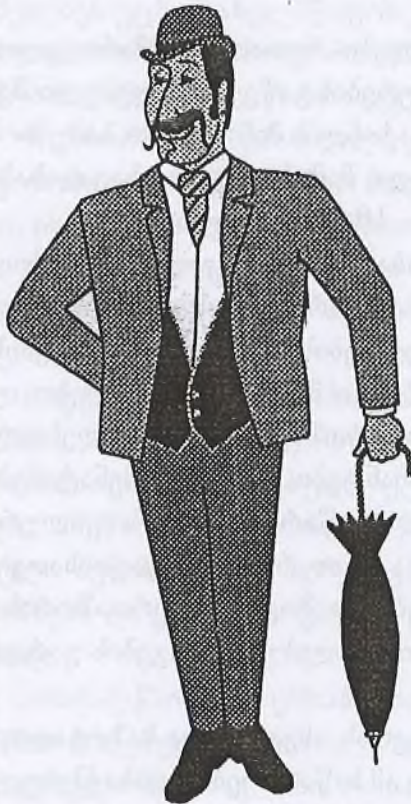
- საქართველოს საწარმოს შემდეგი გადასახდელები: როიალტი, მმართველობითი ჰონორარი, სამუშაოს შესრულებით ან მომსახურების გაწევით მიღებული შემოსავლები, აგრეთვე საქართველოში წარმოებული საქონლის მიწოდებით, სამუშაოს შესრულებით ან/და მომსახურების გაწევით მიღებული შემოსავალი და საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული სხვა შემოსავლები – 10 პროცენტით.

6. მოგების გადასახადი ითვალისწინებს *საგადასახადო შეღავათებს*, კერძოდ, მოგების გადასახადით დაბეგვრისაგან თავისუფლდება საქართველოს საპატრიარქოს მიერ რელიგიური დანიშნულებით გამოყენებული ჯვრების, სანთლების, ხატების, წიგნებისა და კალენდრების რეალიზაციით მიღებული მოგება; საბიუჯეტო და საქველმოქმედო ორგანიზაციების მოგება ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული მოგების გარდა; ორგანიზაციის მიერ მიღებული გრანტები, საწევრო შენატანები და შემოწირულობები; საპროთესო ორთოპედიული საწარმოების პროფილური საქმიანობით მიღებული მოგება; ინვალიდებისა და მათი რეაბილიტაციისათვის საჭირო ტექნიკურ საშუალებათა წარმოებით მიღებული მოგება; საერთაშორისო ორგანიზაციების მოგება, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული მოგების გარდა; საქართველოს ეროვნული ბანკის მოგება.

არ ექვემდებარება მოგების გადასახადით დაბეგვრას ინვალიდთა საზოგადოებრივი გაერთიანებების და საწარმოების მოგება, თუ ამ საწარმოებში დასაქმებულთა შორის ინვალიდები შეადგენენ არანაკლებ 70 პროცენტს (უსინათლოთა და ყრუმუნჯთა საზოგადოებებისა და საწარმოებისათვის – არანაკლებ 50 პროცენტს) და საგადასახადო წლის განმავლობაში ინვალიდებისათვის გადახდილი ხელფასები შეადგენს საზოგადოებრივი გაერთიანებებისა და საწარმოების ხელფასის ფონდის არანაკლებ 70 პროცენტს (უსინათლოთა საზოგადოებრივი გაერთიანებებისა და საწარმოებისათვის – არანაკლებ 50 პროცენტს). ამასთან, მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებული თანხა არ უნდა აღემატებოდეს საზოგადოებრივი გაერთიანებებისა და საწარმოების მიერ საგადასახადო წლის განმავლობაში ინვალიდებისათვის გადახდილი ხელფასის თანხის სამმაგ ოდენობას.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, მოგების გადასახადისაგან თავისუფლდება საქართველოს არარეზიდენტების მიერ დაფუძნებული იმ სანაოსნო (გემთფლობელი) საწარმოების მიერ მიღებული მოგება, რომლებიც საქართველოს ტერიტორიაზე არ ეწევიან სამეწარმეო საქმიანობას და რომელთა გემებიც (გემიც) დაცურავენ საქართველოს სახელმწიფო ალმით (იხ. სქემა 14.6).

მოგების გადასახადით დაბეგვრისაგან თავისუფლდება



1. საქართველოს საპატრიარქოს მიერ რელიგიური დანიშნულებით გამოყენებული ჯვრების, სანთლების, ხატების, წიგნებისა და კალენდრების რეალიზაციით მიღებული მოგება.

2. საბიუჯეტო და საქველმოქმედო ორგანიზაციების მოგება, ეკონომიური საქმიანობით მიღებული მოგების გარდა.

3. ორგანიზაციის მიერ მიღებული გრანტები, საწევრო შენატანები და შემოწირულობები.

4. საპროთეზო ორთოპედიული საწარმოების პროფილური საქმიანობით მიღებული მოგება.

5. ინვალიდებისა და მათი რეაბილიტაციისათვის საჭირო ტექნიკურ საშუალებათა წარმოებით მიღებული მოგება.

6. საერთაშორისო ორგანიზაციების მოგება, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული მოგების გარდა.

7. საქართველოს ეროვნული ბანკის მოგება.

8. საქართველოს არარეზიდენტების მიერ დაფუძნებული იმ სანაოსნოს საწარმოების მიერ მიღებული მოგება, რომლებიც საქართველოს ტერიტორიაზე არ ეწევიან სამეწარმეო საქმიანობას და რომელთა გემებიც დაცურავენ საქართველოს სახელმწიფო ალმით.

9. ენერგიის განახლებადი წყაროების ასათვისებელი მოწყობილობებისა და ენერგოდამზოვი საშუალებების წარმოებით და რეალიზაციით მიღებული მოგება.

10. მაღალმთიანი რეგიონების ტერიტორიაზე არსებული საწარმოების (სავაჭრო საწარმოების გარდა) მოგების ის ნაწილი, რომელიც მიღებულია უშუალოდ ამ ტერიტორიაზე საწარმოთა მიერ განხორციელებული საქმიანობის შედეგად.

11. ინვალიდთა საზოგადოებრივი გაერთიანების მოგება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით.

7. მოგების გადასახადის გამოანგარიშების მიზნით ერთობლივი წლიური შემოსავლებიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, იმ ხარჯების გარდა, რომლებიც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის დებულებების შესაბამისად არ ექვემდებარება გამოქვითვას.

ერთობლივი წლიური შემოსავლებიდან არ გამოიქვითება მაგალითად, ხარჯები პროდუქციის ხარისხის ამაღლებაზე, რომლებიც დაკავშირებულია ახალი სახეობის ნედლეულისა და მასალების შექმნასთან, წარმოების გადაიარაღებასთან; გამოსყიდვის უფლების გარეშე იჯარით აღებული ძირითადი საშუალებების ყველა სახის რემონტზე გაწეული ხარჯები, ძირითადი საშუალებების უსასყიდლოდ გადაცემისას წარმოქმნილი ზარალი, აგრეთვე დანახარჯთა სხვა სახეები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის ეკონომიკურ საქმიანობასთან და სხვა.

ერთობლივი წლიური შემოსავლებიდან არ გამოიქვითება მოგების გადასახადი, რომელიც გადახდილია საქართველოში ან სხვა სახელმწიფოში, აგრეთვე ბიუჯეტში შესატანი ან შეტანილი ჯარიმებისა და საურავების თანხები.

ერთობლივი წლიური შემოსავლებიდან გამოქვითვას ექვემდებარება მაგალითად, ერთობლივი შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული სამეცნიერო-კვლევითი, საპროექტო და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოთა ხარჯები, გარდა ძირითად საშუალებათა შეძენასა და დადგმაზე გაწეული ხარჯებისა.

8. იმ შემთხვევაში, თუ მოგების გადასახადის გადამხდელი საქართველოს ფარგლებს გარეთ გადაიხდის მოგების გადასახადს, მას აღნიშნული თანხები ჩაეთვლება საქართველოში გადასახადის გადახდისას. ამასთან, ჩასათვლელი თანხების ოდენობა არ შეიძლება აღემატებოდეს გადასახადის იმ თანხებს, რომლებიც დარიცხული იქნებოდა საქართველოში ამ მოგებაზე საქართველოში მოქმედი წესითა და განაკვეთებით.

იმ შემთხვევაში, თუ საქართველოს საწარმოს პირდაპირ ან არაპირდაპირ ეკუთვნის უცხოური საწარმოს საწესდებო კაპიტალის 10 პროცენტზე მეტი ან თუ მას აქვს იურიდიული პირის ხმის უფლების მქონე წილის 10 პროცენტზე მეტი, რომელიც თავის მხრივ, შემოსავალს იღებს შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში, მაშინ ეს შემოსავალი ან შემოსავლის ნაწილი, რომელიც ეკუთვნის საქართველოს საწარმოს, შეიტანება მის დასაბეგრ მოგებაში. უცხო სახელმწიფო განიხილება შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე სახელმწიფოდ, თუ ამ ქვეყანაში გადასახადის განაკვეთი 1/3-ით დაბალია, ვიდრე საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული განაკვეთი, ან, თუ მოქმედებს ფინანსური ინფორმაციის ან კომპანიების შესახებ ინფორმაციის კონფიდენციალობის კანონები, რომლებიც იძლევა ქონების ან შემოსავლის ფაქტობრივი მფლობელის შესახებ საიდუმლოების დაცვის გარანტიებს. მაგალითად, თუ საქართველოს საწარმო ფლობს ბაჰამის საწარმოს 40%-ს, ბაჰამის

საწარმოს წლიური მოგება არის 100 ათ. ლარი და იგი იბეგრება ბაჰამაში 5%-ანი განაკვეთით, ასეთ შემთხვევაში ბაჰამა განიხილება, როგორც შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე სახელმწიფო, ვინაიდან იქ გადასახადის განაკვეთი 1/3-ით დაბალია (1/3-ით შემცირებული 20%-ი არის 13,33%, რაც მეტია 5%-ზე). ამდენად, საქართველოს საწარმო თავის მოგებაზე - 40000 ლარზე ($100000 \times 40\%$) დაიბეგრება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით და დაერიცხება 8000 ლარი, რომელსაც გამოაკლდება უცხოეთში გადახდილი გადასახადი 2000 ლარის (40000 -ის 5%) ოდენობით.

ამასთან, მაგალითად, თუ საქართველოს საწარმო პანამაში, სადაც მოქმედებს ფინანსური ინფორმაციის კონფიდენციალობის კანონი, ფლობს პანამის კორპორაციის 25%-ს, რომლის მოგება არის 200000 ლარი და პანამის საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით იბეგრება 25%-ანი განაკვეთით, პანამა განიხილება შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნად.

საქართველოს კანონმდებლობის მიხედვით, მოგების ოდენობიდან გამომდინარე, საქართველოს საწარმოს მოუწევს საქართველოში 20%-ის გადახდა, რისთვისაც მას დაერიცხა 10000 ლარი (50000 -ის 20%). აღნიშნული კი ნაკლებია, ვიდრე პანამაში გადახდილი გადასახადი 12500 ლარი (50000 -ის 25%). შესაბამისად საქართველოს საწარმოს გადახდილად ჩაეთვლება 10 ათ. ლარი და აღნიშნულ მოგებაზე გადასახადი არ გადახდება.

9. საქართველოს საწარმოები, აგრეთვე უცხოური საწარმოები, რომლებიც შემოსავლებს იღებენ საქართველოში არსებული წყაროებიდან და რომლებიც არ იბეგრებიან გადახდის წყაროს მიხედვით, ვალდებული არიან მოგების გადასახადის შესახებ დეკლარაცია და კანონმდებლობით გათვალისწინებული ანგარიშგების ფორმები საგადასახადო ორგანოებს, საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით, წარუდგინონ საანგარიშო წლის მომდევნო წლის 1 აპრილამდე.

იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი საქართველოში წყვეტს სამეწარმეო საქმიანობას, მაშინ ასეთი გადამხდელი ვალდებულია საგადასახადო ორგანოს საქმიანობის შეწყვეტიდან 30 დღის განმავლობაში წარუდგინოს დეკლარაცია, ერთობლივი შემოსავლისა და გამოქვითვების შესახებ.

იურიდიული პირის ლიკვიდაციის შემთხვევაში, სალიკვიდაციო კომისია ვალდებულია, დაუყონებლივ, წერილობით აცნობოს საგადასახადო ორგანოს იურიდიული პირის ლიკვიდაციის თაობაზე და ლიკვიდაციის თაობაზე გადაწყვეტილების მიღებიდან 15 დღის ვადაში წარადგინოს დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოში.

თუ გადასახადის გადამხდელი მოგების გადასახადის დეკლარაციის წარდგენის ვადის გასვლამდე (1 აპრილამდე) მიმართავს საგადასახადო ორგანოს ვადის გაგრძელების თაობაზე და მიმართვასთან ერთად გადაიხდის ამ დროისათვის მოსალოდნელ გადასახადსაც, დეკლარაციის წარდგენის ვადა ავტომატურად გაგრძელდება

სამი თვით. ამასთან, დეკლარაციის ვადის გაგრძელება არ ცვლის გადასახადის გადახდის დროს.

იმ შემთხვევაში, თუ არარეზიდენტი საქართველოს წყაროდან იღებს შემოსავალს, რომელიც არ მიეკუთვნება არარეზიდენტის საქართველოს ტერიტორიაზე მდებარე მუდმივ დაწესებულებას, ასეთი შემოსავლები დაიბეგრება გადახდის წყაროსთან საგადასახადო აგენტების მიერ. ანალოგიური წესით დაიბეგრება რეზიდენტი იურიდიული პირებისაგან ფიზიკურ და იურიდიულ პირებზე გადახდილი დივიდენდები და ფიზიკური ან იურიდიული პირის მიერ ფიზიკურ და იურიდიულ პირებზე გადახდილი პროცენტები.

ზემოაღნიშნულ შემთხვევებში გადასახადის დაკავებისა და მათი ბიუჯეტში გადარიცხვის პასუხისმგებლობა ეკისრებათ შემოსავლის გადამხდელ იურიდიულ პირებს. ამასთან, გადასახადის თანხის დაუკავებლობის შემთხვევაში, შემოსავლის გადამხდელი იურიდიული პირი ვალდებულია, ბიუჯეტში შეიტანოს დაუკავებელი გადასახადის თანხა და მასთან დაკავშირებული ჯარიმა-საურავები. შემოსავლის გადამხდელის სახელით გადასახადისა და სანქციების თანხა შეიძლება გადაიხადოს შემოსავლის მიმღებმაც.

იურიდიული პირები, რომლებიც ახდენენ გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავებას, ვალდებულნი არიან ბიუჯეტში გადარიცხონ გადასახადი ფიზიკური და იურიდიული პირებისათვის თანხების გადახდისთანავე და საგადასახადო წლის დამთავრებიდან 30 დღის ვადაში საგადასახადო ორგანოს წარუდგინონ ცნობა ფიზიკურ ან იურიდიულ პირებზე საანგარიშო წელში გაცემული შემოსავლის საერთო თანხისა და დაკავებული გადასახადის საერთო თანხის მითითებით.

10. მოგების გადასახადის თანხა განისაზღვრება გადასახადის გადამხდელის მიერ დამოუკიდებლად, საბუღალტრო აღრიცხვისა და ანგარიშგების საფუძველზე. ამასთან, გადასახადის გადამხდელები ვალდებულნი არიან შეიტანონ ბიუჯეტში მოგების გადასახადის მიმდინარე გადასახდელების თანხები წინა საგადასახადო წლის წლიური გადასახადის მიხედვით, შემდეგი ოდენობით: 15 მაისამდე – 30 პროცენტი; 15 აგვისტომდე – 30 პროცენტი; 15 ნოემბრამდე – 40 პროცენტი.

მაგალითად, თუ საწარმოს წლიური გადასახადი 2000 წელს შეადგენდა 1000 ლარს, მაშინ მომდევნო, ანუ 2001 საანგარიშო წლისათვის აღნიშნული საწარმო ვალდებულია ბიუჯეტში შეიტანოს მიმდინარე გადასახდელები შემდეგი ოდენობით:

- ✓ 15 მაისამდე – 300 ლარი;
- ✓ 15 აგვისტომდე – 300 ლარი;
- ✓ 15 ნოემბრამდე – 400 ლარი.

გადასახადის გადამხდელებს, თუ გასული საგადასახადო წლის განმავლობაში არ გააჩნდათ დასაბეგრი შემოსავალი, მაშინ მიმდინარე გადასახდელებს გადაიხდიან საანგარიშო წლის წინა კვარტალის ფაქტობრივი შემოსავლების მიხედვით. ამასთან, აღნიშნული გადამხდელები გაითვალისწინებენ იმ ხარჯებს, რომლებსაც

ადგილი ჰქონდა ამ კვარტალში. ამ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელები საგადასახადო ინსპექციაში წარადგენენ სათანადო დეკლარაციას მომდევნო კვარტალის მეორე თვის არა უგვიანეს 20 რიცხვისა.

თუ გადასახადის გადამხდელი დაასაბუთებს, რომ მიმდინარე საგადასახადო წელს მისი მოსალოდნელი შემოსავალი სულ ცოტა 30%-ით ნაკლები იქნება წინა წლის შემოსავალთან შედარებით და მიმდინარე გადასახდელების გადახდის ვადის დადგომამდე ერთი თვით ადრე მიმართავს საგადასახადო ორგანოს მათი შემცირების თაობაზე, საგადასახადო ინსპექციის უფროსის გადაწყვეტილებით, მიმდინარე გადასახდელების თანხები შეიძლება შემცირდეს შემოსავლების შემცირების პროპორციულად. ამასთან, მიმდინარე გადასახდელების შემცირების შემდეგ შემოსავლების ზრდის პირობებში გადამხდელი ვალდებულია დამატებით გადაიხადოს მიმდინარე გადასახდელები შემცირებული თანხის ფარგლებში.

იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი ფაქტობრივი წლიური შედეგების მიხედვით არ დადასტურდება მოსალოდნელი შემოსავლების შემცირება და გადამხდელს საანგარიშო წლის განმავლობაში არ გადაუხდია მიმდინარე გადასახდელების შემცირებული თანხები, მაშინ გადამხდელს გადახდება საურავი 0,15 პროცენტის ოდენობით ყოველ გადაგადაცილებულ დღეზე, მიმდინარე გადასახდელის გადახდის ვადის დადგენილი თარიღიდან საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის დადგენილ ვადაზე დროის მონაკვეთში. მაგალითად, თუ საწარმომ 2000 წელს მიიღო შემოსავალი 25000 ლარის ოდენობით, საიდანაც დასაბეგრმა შემოსავალმა შეადგინა 16250 ლარი, შესაბამისად მას განესაზღვრება მოგების გადასახადის თანხა 3250 ლარის ოდენობით ($16250 \times 20\%$), რაც წარმოადგენს 2001 საანგარიშო წლისთვის მიმდინარე გადასახდელების გამოანგარიშების საფუძველს და მიმდინარე გადასახდელები თითოეული სავადოს მიხედვით განაწილდება შემდეგნაირად:

- 15 მაისისათვის – 975 ლარი ($3250 \times 30\%$);
- 15 აგვისტოსათვის – 975 ლარი ($350 \times 30\%$);
- 15 ნოემბრისათვის – 1300 ლარი ($3250 \times 40\%$).

ამასთან, თუ საწარმომ 2001 წლის 15 აპრილამდე სათანადო დასაბუთებითა და გაანგარიშებით მიმართა საგადასახადო ინსპექციას, რომ მისი მიმდინარე წლის მოსალოდნელი შემოსავლები 14500 ლარი იქნება, რაც 42%-ით ნაკლებია გასული 2000 წლის შემოსავლებთან შედარებით $\{[(25000-14500) : 25000] \times 100\}$, მაშინ წარმოდგენილი მასალების გაანალიზების საფუძველზე, საგადასახადო ინსპექციის უფროსის გადაწყვეტილებით, იგივე პროპორციით (42%) უნდა შემცირდეს მიმდინარე გადასახდელები სავადოების მიხედვით და წლიური გადასახადის თანხა განისაზღვროს 1885 ლარის ოდენობით $\{3250 - (3250 \times 42\%)\}$. ამასთან, მიმდინარე გადასახდელები თითოეული სავადოს მიხედვით განაწილდება შემდეგნაირად:

- 15 მაისისათვის – 566 ლარი $\{975-(975 \times 42\%)\}$;
- 15 აგვისტოსათვის – 566 ლარი $\{975-(975 \times 42\%)\}$;
- 15 ნოემბრისათვის – 754 ლარი $\{1300-(1300 \times 42\%)\}$.

მიმდინარე გადასახდელების შემცირების შემდეგ საანგარიშო წლის განმავლობაში თუ არ დასტურდება მოსალოდნელი შემოსავლების შემცირება და პირიქით წარმოდგენილ გაანგარიშებასთან შედარებით აღგილი აქვს შემოსავლების ზრდას ნებისმიერი საგადასახადო წლის ნებისმიერი პერიოდისათვის, მაშინ გადამხდელის მიერ ხდება მიმდინარე გადასახდელების დაზუსტება და მათი გადახდა.

მიმდინარე გადასახდელების ბიუჯეტში ჩარიცხული თანხები გადასახადის გადამხდელს ჩათვლება საგადასახადო წლის მიხედვით დარიცხულ გადასახადში, რომელიც გადახდილი უნდა იქნეს საანგარიშო წლის მომდევნო წლის პირველ აპრილამდე.

იმ შემთხვევაში, თუ მიმდინარე გადასახდელების ბიუჯეტში გადახდილი თანხები აღემატება მოგების გადასახადის დარიცხულ თანხას, ზედმეტად გადახდილი თანხები ჩაითვლება გადასახადის გადამხდელის სხვა გადასახადების გადახდის ანგარიშში ან გადასახადის გადამხდელის თანხმობის შემთხვევაში, დარჩენილი ნაწილი ჩაითვლება მომავალი გადასახადების ვალდებულებათა ანგარიშში ან დაუბრუნდება გადასახადის გადამხდელს 20 დღიან ვადაში, მისი წერილობითი განცხადების მიღების დღიდან.

მოგების გადასახადის გადახდილი თანხების 85% ირიცხება ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტებში, ხოლო 15% ირიცხება ცენტრალურ ბიუჯეტში.

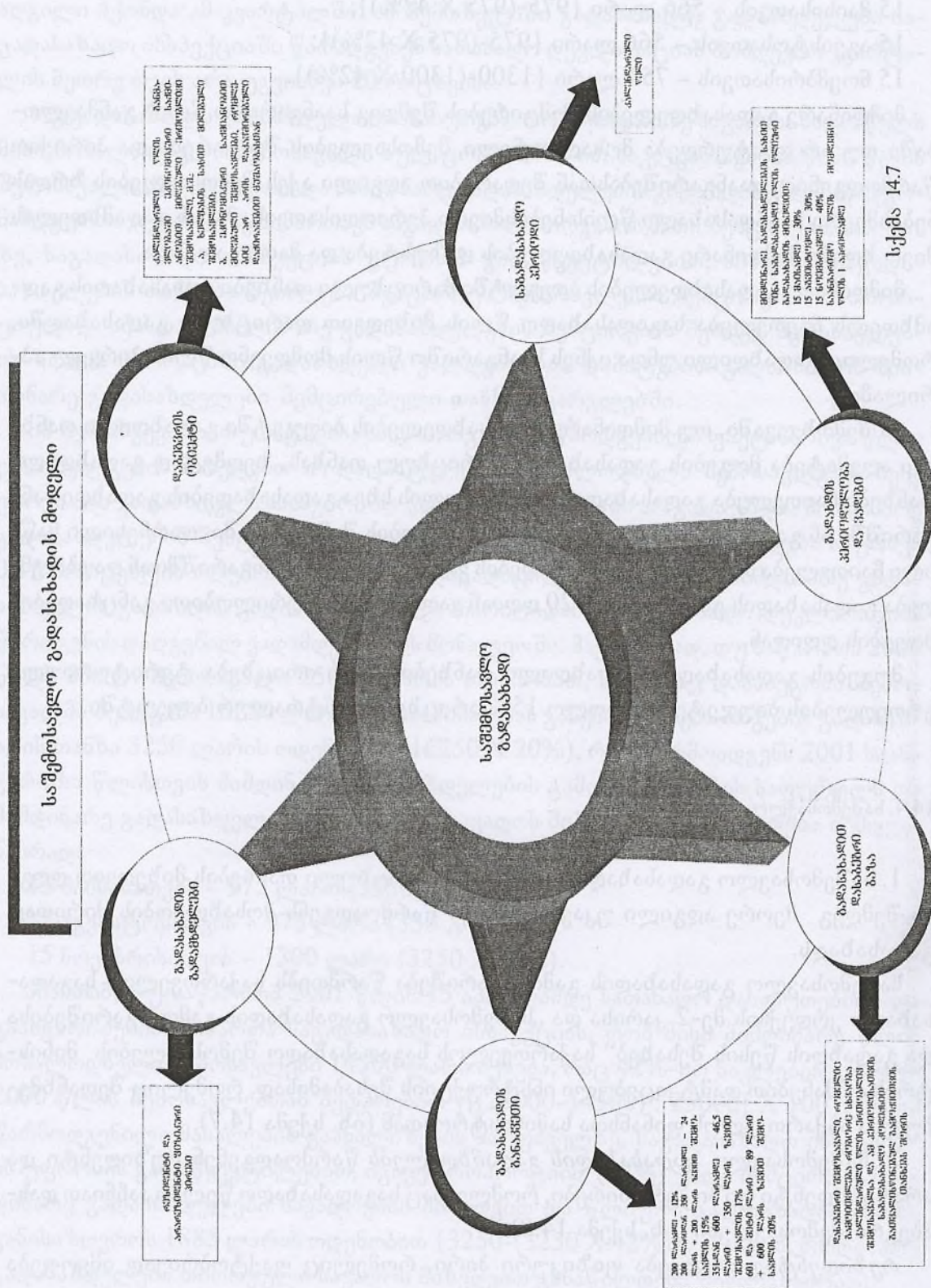
14.4. საშემოსავლო გადასახადი

1. საშემოსავლო გადასახადს ბიუჯეტში ჩარიცხული თანხების მიხედვით დღის შემდეგ მეორე აღგილი უკავია და იგი წარმოადგენს მოსახლეობის ძირითად გადასახადს.

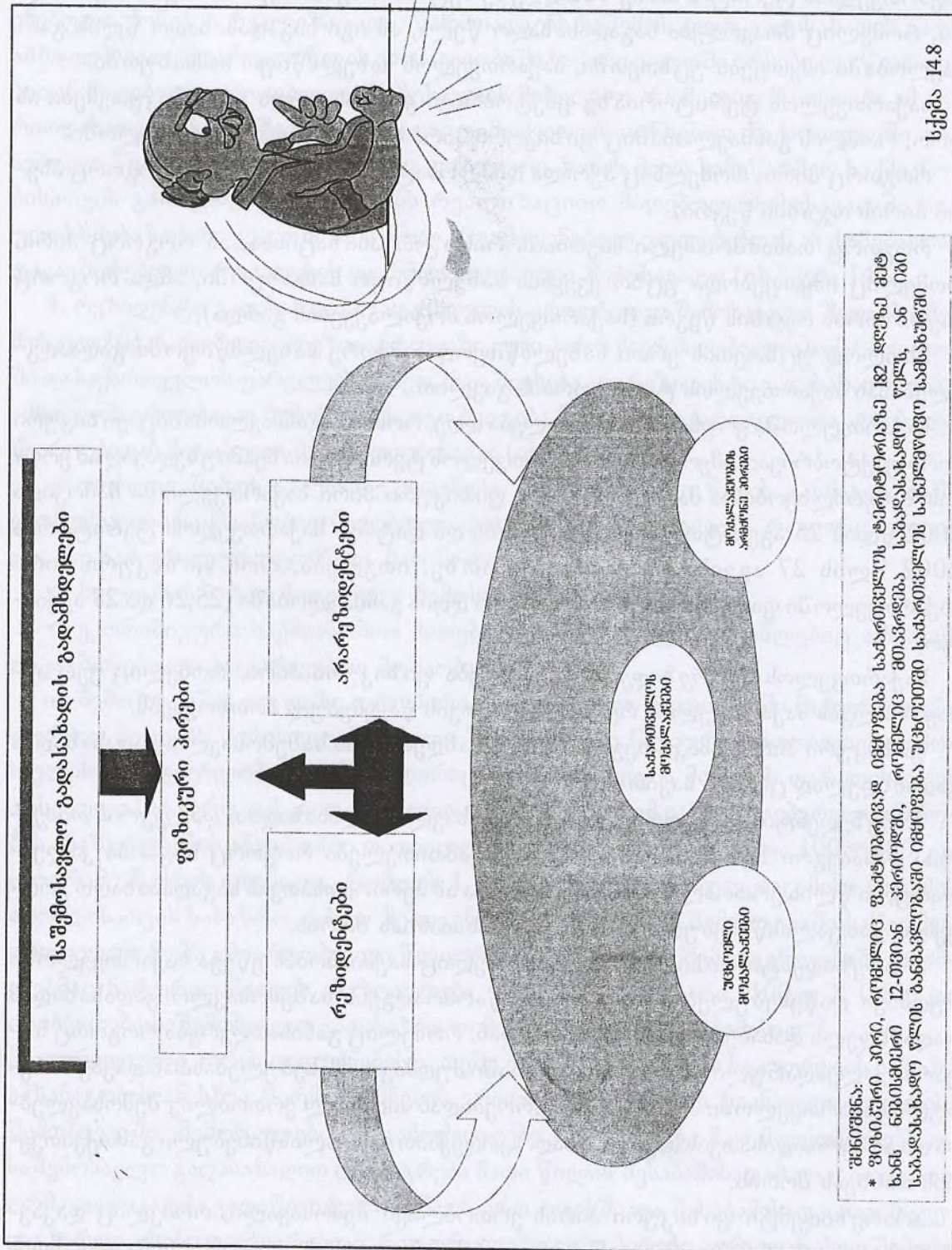
საშემოსავლო გადასახადის გამოანგარიშება წარმოებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 კარისა და „საშემოსავლო გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ“ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის შესაბამისად, რომელიც შეთანხმებულია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან (იხ. სქემა 14.7).

2. საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელებს წარმოადგენენ რეზიდენტი და არარეზიდენტი ფიზიკური პირები, რომლებსაც საგადასახადო წელს გააჩნიათ დასაბეგრი შემოსავლები (იხ. სქემა 14.8).

რეზიდენტად ითვლება ფიზიკური პირი, რომელიც ფაქტობრივად იმყოფება



სქემა 14.7



შენიშვნა:
 * ფიზიკური პირი, რომელიც ფაქტობრივად იმყოფება საქართველოში ტერიტორიაზე 182 დღეზე მეტ ხანს ნამოსახლარი 12-თვიან პერიოდში, რომელიც მოამზდება საბაღმასხაო ველს, ან იგი საბაღმასხაო ველს განმარტდება იმყოფება უცხოეთში საქართველოს სახელმწიფო სამსახურში

საქართველოს ტერიტორიაზე 182 დღეზე მეტ ხანს ნებისმიერ 12-თვიან პერიოდში, რომელიც მთავრდება საგადასახადო წელს, ან იგი საგადასახადო წლის განმავლობაში იმყოფება უცხოეთში, საქართველოს სახელმწიფო სამსახურში.

საქართველოს ტერიტორიაზე ფაქტობრივი ყოფნის დროს არ განეკუთვნება ის დრო, რომლის განმავლობაშიც ფიზიკური პირი იმყოფებოდა საქართველოში:

როგორც პირი, რომელსაც ჰქონდა დიპლომატიური სტატუსი, ან როგორც ასეთი პირის ოჯახის წევრი;

როგორც თანამშრომელი საერთაშორისო ორგანიზაციისა, ან როგორც პირი, რომელიც იმყოფებოდა უცხო ქვეყნის სახელმწიფო სამსახურში, ანდა როგორც ასეთი პირის ოჯახის წევრი (საქართველოს მოქალაქეების გარდა);

მხოლოდ უცხოეთის ერთი სახელმწიფოდან მეორე სახელმწიფოში გადაადგილებისას საქართველოს ტერიტორიის გავლით.

საქართველოში ყოფნის დღედ ითვლება დღე, რომლის განმავლობაშიც ფიზიკური პირი ფაქტობრივად იმყოფებოდა საქართველოს ტერიტორიაზე, მიუხედავად ამ ყოფნის ხანგრძლივობისა. მაგალითად, თუ ფიზიკური პირი საქართველოში ჩამოვიდა 2002 წლის 25 აგვისტოს დილის 8 საათზე და დატოვა საქართველოს ტერიტორია 2002 წლის 27 აგვისტოს ღამის 3 საათზე, ითვლება, რომ ფიზიკური პირი საქართველოში ფაქტიურად იმყოფებოდა 3 დღის განმავლობაში (25, 26 და 27 აგვისტო).

საქართველოს არარეზიდენტად ითვლება ფიზიკური პირი, რომელიც ვერ აკმაყოფილებს საქართველოს რეზიდენტისათვის წაყენებულ მოთხოვნებს.

ფიზიკური პირის ასაკი ზეგავლენას არ ახდენს მისი საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელად ცნობის საკითხზე.

3. რეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით *დაბეგვრის ობიექტია* დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც გამოითვლება როგორც სხვაობა კალენდარული წლის ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხას შორის.

არარეზიდენტი ფიზიკური პირი, რომელიც საქმიანობას ეწევა საქართველოში მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, წარმოადგენს საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელს დასაბეგრი შემოსავლებიდან, რომელიც განისაზღვრება როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მუდმივ დაწესებულებასთან დაკავშირებული საქართველოში არსებული წყაროებიდან მიღებულ ერთობლივ შემოსავლებსა და ამ პერიოდისათვის საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის.

არარეზიდენტი ფიზიკური პირის ერთობლივი შემოსავალი, რომელიც დაკავშირებული არ არის მუდმივ დაწესებულებასთან, გადასახადით იბეგრება გადახდის წყაროს მიხედვით გამოქვითვების გარეშე.

გადასახადის გადამხდელი – არარეზიდენტი ფიზიკური პირი, რომელიც შემო-

სავალს იღებს დაქირავებული შრომით, ან სამეწარმეო საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონების რეალიზაციით, წარმოადგენს საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელს კალენდარული წლის განმავლობაში საქართველოში არსებული წყაროებიდან მიღებული ერთობლივი შემოსავლის მიხედვით, რომელიც მცირდება ამ პერიოდისათვის ასეთი შემოსავლებიდან გამოქვითვის თანხებით. საქართველოში არსებული წყაროდან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ სამეწარმეო საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონების რეალიზაციით მიღებულ შემოსავალში იგულისხმება საქართველოში არსებულ ან გამოყენებულ უფლებებთან ან ქონებასთან დაკავშირებული როიალტის ფორმით მიღებული შემოსავალი (იხ.სქემა 14.9).

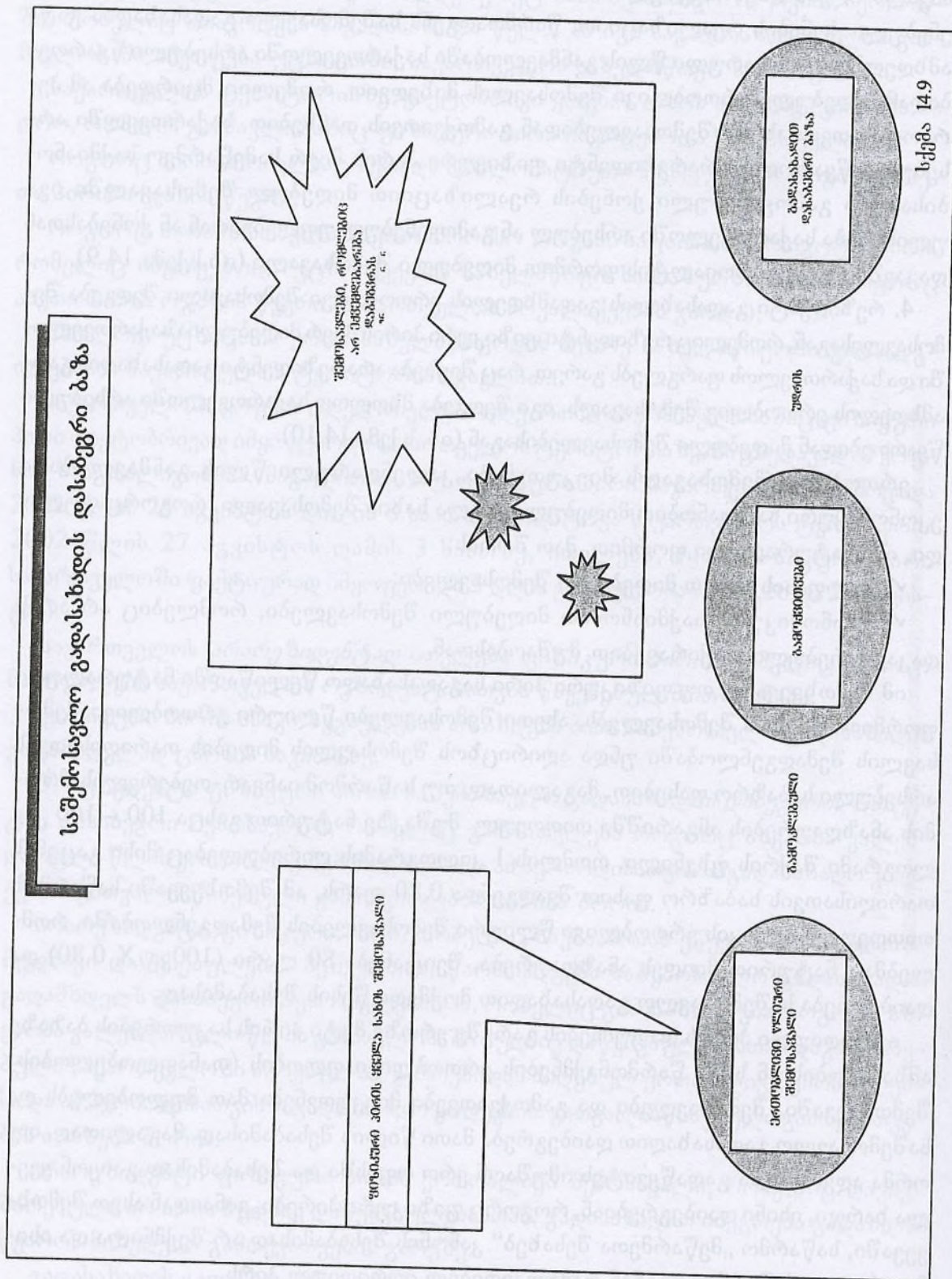
4. რეზიდენტი გადასახადის გადამხდელის ერთობლივი შემოსავალი შედგება შემოსავლისაგან, რომელიც რეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ მიღებულია საქართველოში და საქართველოს ფარგლებს გარეთ. რაც შეეხება არარეზიდენტი გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალს, იგი შედგება მხოლოდ საქართველოში არსებული წყაროებიდან მიღებული შემოსავლებისაგან (იხ. სქემა 14.10).

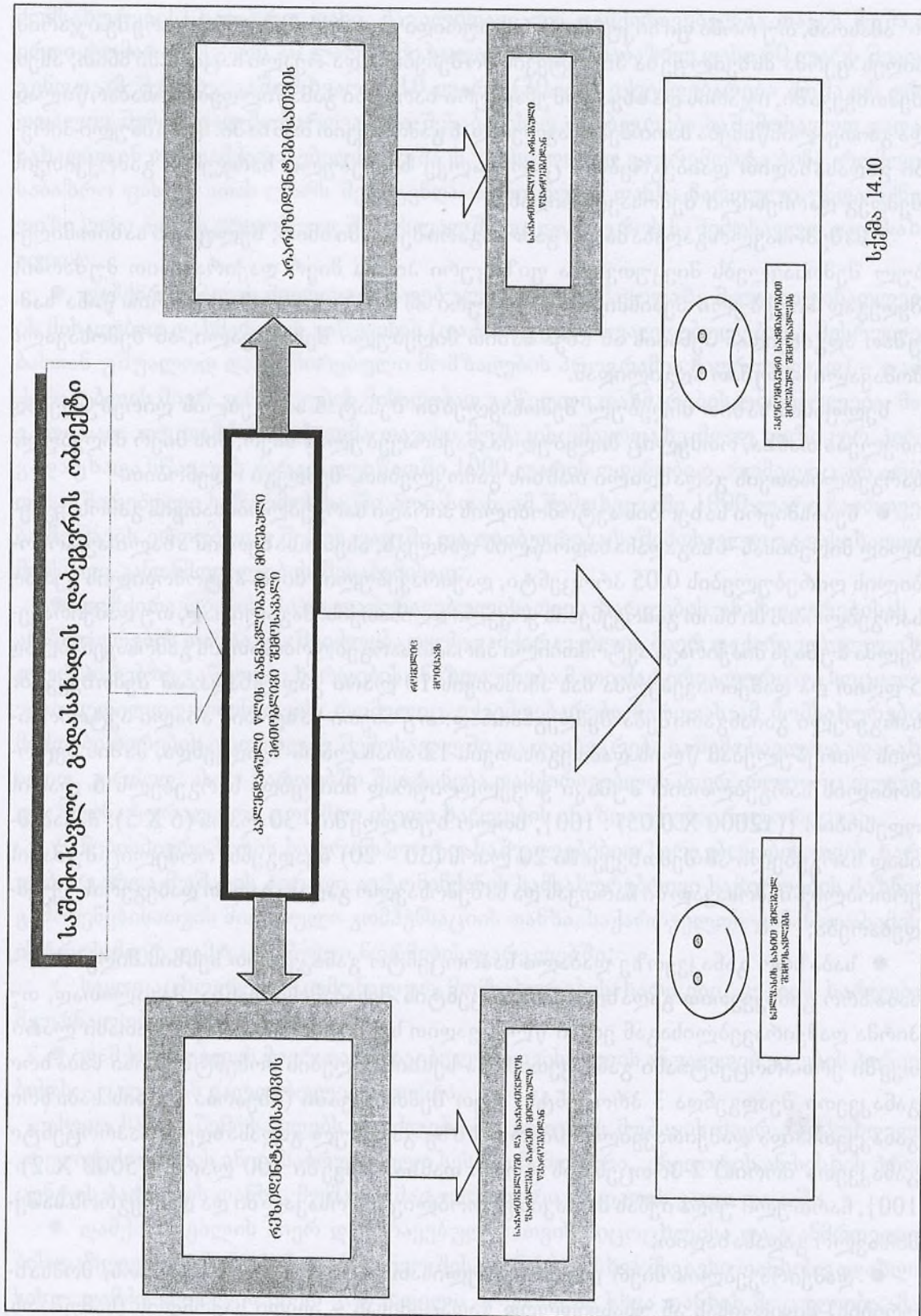
ერთობლივ შემოსავალს მიეკუთვნება კალენდარული წლის განმავლობაში ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული ყველა სახის შემოსავალი, როგორც ფულადი, ისე ნატურალური ფორმით. მათ შორის:

- ✓ ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები;
- ✓ ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც არ არის დაკავშირებული დაქირავებით მუშაობასთან.

იმ შემთხვევაში, თუ ფიზიკური პირი საგადასახადო წელიწადში ნატურალური ფორმით მიიღებს შემოსავლებს, ასეთი შემოსავლები წლიური ერთობლივი შემოსავლის შემადგენლობაში უნდა აღირიცხოს შემოსავლის მიღების თარიღისათვის არსებული საბაზრო ფასებით. მაგალითად, თუ საწარმომ იანვარ-თებერვლის შრომის ანაზღაურების ანგარიშში თითოეულ მუშაკზე ნატურით გასცა 100 - 100 კილოგრამი შაქრის ფხენილი, რომლის 1 კილოგრამის ღირებულებაც მისი გაცემის თარიღისათვის საბაზრო ფასით შეადგენდა 0,80 ლარს, ამ შემთხვევაში საწარმოს თითოეული მუშაკის ერთობლივი წლიური შემოსავლების შემადგენლობაში, რომლებმაც ნატურით მიიღეს ანაზღაურება, შეიტანება 80 ლარი ($100\text{კგ} \times 0.80$) და დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადით მოქმედი წესის შესაბამისად.

იურიდიული პირის დაფუძნების გარეშე ერთზე მეტი პირის საკუთრების ბაზაზე ამხანაგობის ან სხვა წარმონაქმნების ერთობლივი ფლობის (თანაფლობელობის) შემთხვევაში, შემოსავლები და გამოქვითვები მიეკუთვნება მათ მფლობელებს და საშემოსავლო გადასახადით დაიბეგრება მათი წილის შესაბამისად. მაგალითად, თუ ორმა ადვოკატმა გადაწყვიტეს იმუშაონ ერთ ოფისში და შესაბამისად გაიყონ ყველა ხარჯი, ისინი დაიბეგრებიან, როგორც ფიზიკური პირები, ვინაიდან ასეთ შემთხვევაში, საწარმო „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის შესაბამისად არ შექმნილა და ისინი ერთად არ წარმოადგენენ დამოუკიდებელ იურიდიულ პირს.





ამასთან, თუ ორმა ფიზიკურმა პირმა იურიდიული პირის შექმნის გარეშე იჯარით აიღეს ფერმა მსხვილფეხა პირუტყვის მოშენებისა და რეალიზაციის მიზნით, ასეთ შემთხვევაში, იჯარის და სხვა კომუნალური ხარჯები განაწილდება თანაბარწილად და გაითვალისწინება მათი შემოსავლებიდან გამოსაქვით თანხაში. აღნიშნული პირები გადასახადით დაიბეგრებიან ცალ-ცალკე ხსენებული ხარჯების გამოქვითვის შემდეგ დარჩენილი შემოსავლებიდან.

5. საშემოსავლო გადასახადის გამომგარიშების მიზნით, ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება 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.

ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებში შესატან სარგებლის ღირებულებად ითვლება თანხა, რომელიც მიღებულია დაქირავებულის მიერ, მის მიერ მიღებული სარგებლისათვის გადახდილი თანხის გამოკლებით, შემდეგი ოდენობით:

- ნებისმიერი სახეობის ავტომობილის პირადი სარგებლობისათვის გამოსაყენებლად მიღებისას – საგადასახადო წლის დამდეგს, ასეთი სახეობის ახალი ავტომობილის ღირებულების 0,05 პროცენტი, დაქირავებულის მიერ ავტომობილის კერძო სარგებლობის მიზნით გამოყენების ყოველი დღისათვის. მაგალითად, თუ დამქირავებელმა მუშაკს მიაქირავა ავტომობილი პირადი სარგებლობისათვის გამოსაყენებლად 5 დღით და დამქირავებელმა მას ამისათვის 10 ლარი გადაუხადა, ამ შემთხვევაში სარგებელი გაიანგარიშება შემდეგნაირად: თუ ასეთი სახეობის ახალი ავტომობილის ღირებულებამ წლის დამდეგისათვის 12 ათას ლარს შეადგენდა, მაშინ ავტომობილის სარგებლობით მუშაკი ყოველდღიურად მიიღებდა სარგებელს 6 ლარის ოდენობით $\{(12000 \times 0,05) : 100\}$, ხოლო ხუთ დღეში – 30 ლარს (6×5) . შესაბამისად სარგებელი ამ შემთხვევაში 20 ლარს $(30 - 10)$ შეადგენს, რომელიც მუშაკის ერთობლივ შემოსავალში ჩართვას და საშემოსავლო გადასახადით დაბეგრას ექვემდებარება;

- საბაზრო განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთით სესხის მიღებისას – საბაზრო განაკვეთით გადახდილი პროცენტის შესაბამისი თანხა. მაგალითად, თუ პირმა დამქირავებლისაგან ერთი წლის ვადით სესხის სახით მიიღო 5 ათასი ლარი, თვეში ერთპროცენტიანი განაკვეთით და სესხის მიღების მომენტში მისი საბაზრო განაკვეთი შეადგენდა 3 პროცენტს, ასეთ შემთხვევაში (სხვაობა სესხის საბაზრო განაკვეთსა და დამქირავებლის მიერ სესხზე გაცემულ გადასახდელ საპროცენტო განაკვეთს შორის) 2 პროცენტის ტოლი თანხა – თვეში 100 ლარი $\{(5000 \times 2) : 100\}$, ჩართული უნდა იქნას მუშაკის ერთობლივ შემოსავალში და დაიბეგროს საშემოსავლო გადასახადით;

- დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიყიდვისას ან უსასყიდლოდ გადაცემისას – ასეთი საქონლის (სამუშაოს,

მომსახურების) საბაზრო ფასი. მაგალითად, თუ დამქირავებელმა თავის მუშაკს ერთი ტომარა ფქვილი 20 ლარად მიჰყიდა, რომლის საბაზრო ფასი 30 ლარს შეადგენდა, ამ შემთხვევაში სხვაობა 10 ლარი (30-20) ექვემდებარება მუშაკის ერთობლივ შემოსავალში ჩართვას და შესაბამისად დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადით ან თუ დამქირავებელმა მუშაკს უსასყიდლოდ გაურემონტა ბინა, რომლის საბაზრო ფასი 2 ათას ლარს შეადგენდა, აღნიშნული თანხა ჩართული უნდა იქნეს ფიზიკური პირის ერთობლივ შემოსავალში და დაიბეგროს საშემოსავლო გადასახადით;

- დამქირავებლის მიერ დაქირავებულის ან მის კმაყოფაზე მყოფთა განათლების მისაღებად დახმარების გაწევისას (დაქირავებულის ვალდებულებათა შესრულებასთან უშუალოდ დაკავშირებული მომზადების პროგრამის ჩაურთველად) – დამქირავებლის მიერ განათლების მისაღებად გაწეული დახმარების ღირებულება. მაგალითად, თუ დამქირავებელმა თავისი მუშაკის კმაყოფაზე მყოფ ფიზიკურ პირს გადაუხადა სწავლის ქირა წელიწადში 1000 ლარის ოდენობით, რომელიც არ არის დაკავშირებული საწარმოს საქმიანობასთან, ამ შემთხვევაში 1000 ლარი ჩაირთვება მუშაკის ერთობლივ შემოსავალში და დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადით, მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად;

- დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის ხარჯების ანაზღაურებისას – ანაზღაურების თანხა. ეს შეიძლება იყოს დამქირავებლის მიერ დაქირავებულ ფიზიკურ პირებზე გაწეული ხარჯების ანაზღაურება მათი მატერიალური და სოციალური კეთილდღეობისათვის, რომელიც ექვემდებარება ჩართვას ამ მომსახურების მიმღები პირების ერთობლივ შემოსავალში და დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადით. კერძოდ, ასეთ ხარჯებში შეიტანება დამქირავებლის მიერ, როგორც ფულადი, ისე ნატურალური ფორმით ისეთი ხარჯების ანაზღაურება, როგორიცაა:

- ✓ ნებისმიერი სახის სატრანსპორტო საშუალებებით სარგებლობისათვის ხარჯები, გარდა მუშაკის პირადი ავტომანქანის საშახურებრივი საჭიროების მიზნით გამოყენებისათვის მიღებული კომპენსაციის თანხა, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დამტკიცებული ნორმების ფარგლებში;

- ✓ საყოფაცხოვრებო-კომუნალურ მომსახურების ხარჯები, კვების ხარჯები, მკურნალობის ხარჯები და ა.შ.

- დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის ვალის ან ვალდებულების პატიებისას – ვალის ან ვალდებულების თანხა.

ასეთი სახის შემოსავლებს შეიძლება მიეკუთვნოს მუშაკის მიერ გადაუხდელი კრედიტის თანხის ან დასაბრუნებელი სესხის ჩამოწერა, კრედიტის ან სესხის პროცენტის პატიების თანხა, მუშაკის მატერიალური ხასიათის ვალი და ა.შ.;

- დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის სიცოცხლისა და ჯანმრთელობის დაზღვევის პრემიის (სადაზღვევო შესატანის) ან სხვა მსგავსი თანხის გადახდისას – დამქირავებლის მიერ გადახდილი პრემიის ან სხვა თანხის მოცულობა; მა-

გალითად, თუ დამქირავებელმა დაქირავებულს, რომელსაც თავის მხრივ გაფორმებული აქვს სადაზღვევო კომპანიასთან სიცოცხლის დაზღვევის ხელშეკრულება, სადაზღვევო შენატანის სახით გადაუხადა 150 ლარი, აღნიშნული თანხა დამქირავებლის მიერ შეიტანება ერთობლივ შემოსავალში და დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადით მოქმედი წესის შესაბამისად;

- სხვა შემთხვევაში – სარგებლის საბაზრო ფასი.

ერთობლივ შემოსავალში არ შედის დაქირავებულისათვის გადახდილი სამიველინებო ან წარმომადგენლობითი ხარჯების ანაზღაურება იმ ოდენობით, რომლითაც დგინდება, რომ ასეთი ხარჯები ზომიერი და აუცილებელი იყო დამქირავებლის საქმიანობისათვის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ განსაზღვრული ნორმების ფარგლებში. ზემოაღნიშნული მიზნებისათვის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დადგენილ ოდენობაზე მეტი ოდენობით გაცემული თანხები ექვემდებარება ფიზიკური პირის ერთობლივ შემოსავალში ჩართვას და დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადით.

ხელფასის სახით შემოსავლების მიღების მომენტად ითვლება ფიზიკური პირის მიერ მისი მიღების ან მისი გამოყენებისა და განკარგვის უფლების მოპოვების მომენტი.

6. ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან, მიეკუთვნება სამეწარმეო საქმიანობით მიღებული შემოსავლები და არასამეწარმეო საქმიანობით მიღებული შემოსავლები.

სამეწარმეო საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება:

- საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდებით მიღებული შემოსავლები;
- სამეწარმეო საქმიანობისათვის გამოყენებული აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტნი შემოსავალი (მაგალითად, თუ მეწარმემ საგადასახადო წლის დასაწყისში შეიძინა სადურგლო ჩარხი 12 ათას ლარად და წლის ბოლოს მან იგი 15 ათას ლარად გაყიდა, ამ შემთხვევაში მეწარმის ერთობლივ შემოსავალში შეტანილ უნდა იქნას თანხა 3000 ლარის ოდენობით (15000-12000));

● სამეწარმეო საქმიანობის შეზღუდვის ან საწარმოს დახურვის შედეგად მიღებული შემოსავლები. მაგალითად, თუ ფიზიკური პირის მიერ დაფუძნებულმა საწარმომ დაიწყო ისეთი საქონლის გამოშვება, რომელმაც ანალოგიური საქონლის მწარმოებელ საწარმოებსა და იმპორტიორებს გაუწია კონკურენცია და მათ შესთავაზეს ახალ მწარმოებელს გარკვეული საზღაურის საფასურად შეამციროს წარმოების მოცულობა ან საერთოდ დახუროს საწარმო, შეთანხმების შემთხვევაში ეს ანაზღაურება ამ მეწარმისათვის ითვლება შემოსავლად და ჩაითვლება ერთობლივი წლიური შემოსავლის შემადგენლობაში;

● ძირითადი საშუალებების რეალიზაციით მიღებული თანხები, რომლებიც შემოსავალში შეიტანება საგადასახადო კოდექსის მიხედვით. მაგალითად, თუ მე-

წარმე-ფიზიკურ პირს გააჩნია 2 ტრაქტორი, რომელთა ღირებულებითმა ბალანსმა წლის ბოლოსათვის 8 ათასი ლარი შეადგინა და მან წლის განმავლობაში გაყიდა 1 ტრაქტორი 12 ათას ლარად, ამ შემთხვევაში სხვაობა 4 ათასი ლარი (12000 – 8000) ჩაირთვება მეწარმის ერთობლივ წლიური შემოსავლის შემადგენლობაში და ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი ნულს გაუტოლდება;

● კომპენსირებული გამოქვითვები, საგადასახადო კოდექსის მიხედვით. კომპენსირებულ გამოქვითვებს მიეკუთვნება ისეთი ხარჯები, ზარალი, ან საექვო ვალები, რომლებიც ადრე იყო გამოქვითული მეწარმე ფიზიკური პირის შემოსავლებიდან, ხოლო შემდგომ ანაზღაურდა. ასეთი თანხები ჩაითვლება მეწარმის შემოსავლად იმ საგადასახადო წელში, რომელშიც მოხდა მისი ანაზღაურება.

არასამეწარმეო საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება:

- პროცენტის სახით მიღებული შემოსავლები;
- დივიდენდები;
- ქონების იჯარით ან ქირით გაცემით მიღებული შემოსავლები;

● როიალტი, ანუ საფასური სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და ტექნოლოგიური წარმონაქმნების გადამუშავების პროცესში წიაღით სარგებლობის უფლებისათვის, აგრეთვე საავტორო უფლებების, პროგრამული უზრუნველყოფის, პატენტის, ნახაზის ან მოდელის, სავაჭრო ნიშნისა და სხვა თანამდევ უფლებათა გამოყენებისათვის ან გამოყენების უფლებისათვის, ნოუ-ჰაუს გამოყენებისათვის, კინოფილმების, ვიდეოფილმების, ხმის ჩანაწერების ან ჩაწერის სხვა საშუალებათა გამოყენებისათვის ან გამოყენების უფლებისათვის და ა.შ. გადასახდელის სახით მიღებული შემოსავლები. მაგალითად, თუ ფიზიკური პირი ითვლება რომელიმე პატენტის მფლობელად და გარკვეული საზღაურის ფასად მისი გამოყენების უფლებას აძლევს სხვა სუბიექტს, ამ შემთხვევაში საზღაური ითვლება შემოსავლის ერთ-ერთ სახედ – როიალტად;

● ვალების ჩამოწერით მიღებული შემოსავლები. მაგალითად, თუ მეწარმე ფიზიკურ პირს გაწეული მომსახურებისათვის მეორე მეწარმე ფიზიკური პირის სასარგებლოდ ერიცხება მომსახურების საფასური ათასი ლარი, ხოლო ეს ფიზიკური პირი გარდაიცვალა და ვალი ჩამოიწერა არსებული წესით, ამ შემთხვევაში ათასი ლარი ჩაირთვება შემოსავალში;

● აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი შემოსავალი. მაგალითად, თუ ფიზიკურ პირს გააჩნია ორი ბინა, რომელთაგან ერთში ცხოვრობს თავისი ოჯახით, ხოლო მეორე არ წარმოადგენს მის მუდმივ საცხოვრებელს და ამ ბინის შეძენიდან გარკვეული დროის გასვლის შემდეგ მან იგი 75 ათას ლარად გაყიდა, რომელიც 25 ათას ლარად ჰქონდა შეძენილი, ამ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალში ჩართული უნდა იქნას 25 ათასი ლარი (75000 – 50000), ან მაგალითად, თუ ფიზიკურ პირს გააჩნდა 5 აქცია, თითოეული 500 ლარის ღირე-

ბულებისა და მან საგადასახადო წლის განმავლობაში რეალიზაცია გაუკეთა 4 აქციას, თითოეულს 800 ლარად (სულ 3200 ლარად), ამ შემთხვევაში აქციების რეალიზაციასთან დაკავშირებით ფიზიკური პირის ერთობლივ შემოსავალში უნდა ჩაირთოს 1200 ლარი (3200 - 2000), ან მაგალითად, თუ ფიზიკურმა პირმა 2000 წელს შეიძინა სურათი 3000 ლარად, ხოლო 2001 წლის ბოლოს გაყიდა 5000 ლარად, ამ შემთხვევაში 2001 წლის ერთობლივი შემოსავლის შემადგენლობაში ჩართული უნდა იქნას 2000 ლარი (5000 - 3000);

- სხვა სარგებელი (შემოსავლები), ხელფასის გარდა, რომლებიც ზრდიან გადასახადის გადამხდელის შემოსავლებს.

7. ფიზიკური პირების ერთობლივი წლიური შემოსავლების შემადგენლობიდან გამოიქვეითება ფიზიკური პირის მიერ მიღებული დივიდენდები და პროცენტები, რომლებიც ადრე დაიბეგრა საქართველოში არსებული წყაროს მიხედვით.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, ფიზიკურ პირს უფლება აქვს მოახდინოს საგადასახადო წლის განმავლობაში ყოველთვიურად დაუბეგრავი მინიმუმის გამოქვეითვა 9 ლარის ოდენობით. ამასთან, ასეთი გამოქვეითვა დასაშვებია მხოლოდ ძირითადი სამუშაო ადგილი მიხედვით მიღებული ხელფასიდან და დამოკიდებული არ არის თვის განმავლობაში დაქირავებულის მიერ ფაქტობრივად ნამუშევარ დღეთა რაოდენობაზე.

ფიზიკური პირის გადასახადით დასაბეგრი შემოსავლიდან დაუბეგრავი მინიმუმის გამოქვეითვა წარმოებს ნაზარდი ჯამით საგადასახადო წლის დასაწყისიდან. იმ შემთხვევაში, თუ ფიზიკური პირი იცვლის სამუშაო ადგილს, იგი ვალდებულია ახალ სამუშაო ადგილზე წარადგინოს ცნობა წინა სამუშაო ადგილზე მიღებული შემოსავლებისა და გადახდილი გადასახადების შესახებ.

საშემოსავლო გადასახადი გამოიანგარიშება ყოველთვიურად, შემოსავლის ნაზარდი ჯამიდან ლარებში. ამასთან, წარმოებს წინა თვეებში დაკავებული გადასახადის თანხების ჩათვლა. ახალ სამუშაო ადგილზე გადასახადის გამოიანგარიშება წარმოებს ძველი და ახალი სამუშაო ადგილების მიხედვით საგადასახადო წლის დასაწყისიდან მიღებული ერთობლივი შემოსავლიდან გამომდინარე. მაგალითად, თუ მუშაკი გათავისუფლდა დაკავებული თანამდებობიდან 12 ივლისს და მან ამ საწარმოში წლის დასაწყისიდან მიიღო შემოსავალი 315 ლარის ოდენობით, საშემოსავლო გადასახადით დაუბეგრავი მინიმუმის (9 ლარის) გათვალისწინებით მისი დასაბეგრი შემოსავალი შეადგენს - 252 ლარს $\{315 - (9 \times 7)\}$ და შესაბამისად მას დაუკავდება გადასახადი 31,80 ლარის ოდენობით. ამასთან, თუ ამ მოქალაქემ ამავე წლის 25 ივლისს დაიწყო მუშაობა სხვა საწარმოში, სადაც ივლისში მიიღო 15 ლარი, ამ შემთხვევაში ივლისის თვეში ახალ სამუშაო ადგილზე მიღებული შემოსავლიდან საშემოსავლო გადასახადი გამოიანგარიშება შემდეგნაირად:

✓ განისაზღვრება წლის დასაწყისიდან მუშაკის ერთობლივი შემოსავალი 330 ლარი $(315 + 15)$;

- ✓ განისაზღვრება ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი საშემოსავლო გადასახადით დაუბეგრავი მინიმუმის თანხა 63 ლარი (9×7);
- ✓ ღვინდება დასაბეგრი შემოსავლის თანხა 267 ლარი ($330 - 63$);
- ✓ განისაზღვრება წლის დასაწყისიდან ერთობლივი შემოსავლიდან გადასახადის თანხა 34,05 ლარი $\{(267-200) \times 15\% + 24\}$;
- ✓ ჩაითვლება ძველ სამუშაო ადგილზე დაკავებული გადასახადი და განისაზღვრება ივლისში მიღებული შემოსავლიდან დაკავებული გადასახადი 2,25 ლარი ($34,05 - 31,80$).

8. ფიზიკური პირის დასაბეგრი შემოსავალი იბეგრება შემდეგი განაკვეთებით:

№	დასაბეგრი შემოსავლის ოდენობა კალენდარული წლის განმავლობაში	გადასახადის განაკვეთები
1	200 ლარამდე	დასაბეგრი შემოსავლის 12%
2	201-დან 350 ლარამდე	24ლარი+200ლარს ზევით შემოსავლის 15%
3	351-დან 600 ლარამდე	46,5ლარი+350ლარს ზევით შემოსავლის 17%
4	601 და მეტი	89ლარი+600ლარს ზევით შემოსავლის 20%

წლიური დეკლარაციის მიხედვით გაანგარიშებული საშემოსავლო გადასახადი მცირდება ფიზიკური პირის მიერ წელიწადში 3000 ლარამდე მიღებულ დივიდენდებსა და პროცენტებზე გადახდილი გადასახადის თანხით, თუ არსებობს მისი გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტები. მაგალითად, თუ ფიზიკურ პირს წარდგენილი წლიური დეკლარაციის საფუძველზე გაუანგარიშდა საშემოსავლო გადასახადი პირობითად 670 ლარი და ამავე პერიოდში მას დივიდენდებისა და პროცენტების სახით მიღებულ 3500 ლარზე გადახდის წყაროსთან დაკავებული ჰქონდა საშემოსავლო გადასახადი 350 ლარი ($3500 \times 10 : 100$), ამ შემთხვევაში ფიზიკურ პირს გამოანგარიშებული საშემოსავლო გადასახადის თანხა უნდა შეუმცირდეს 300 ლარით ($3000 \times 10 : 100$) და დარჩეს გადასახდელად 370 ლარი ($670 - 300$).

საქართველოს საწარმოების მიერ ფიზიკურ პირებზე გადახდილი დივიდენდები ექვემდებარება დაბეგვრას გადახდის წყაროსთან 10 პროცენტისანი განაკვეთით და ისინი შემდგომ დაბეგვრას არ ექვემდებარება.

რეზიდენტის ან არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების მიერ ან მისი სახელით ფიზიკურ პირზე გადახდილი პროცენტები ასევე ექვემდებარება დაბეგვრას გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 10 პროცენტისანი განაკვეთით, თუ შემოსავლის წყარო საქართველოშია. ამასთან, ფიზიკური პირის მიერ მიღებული პრო-

ცენტები, რომლებიც დაიბეგრება გადახდის წყაროსთან, შემდგომ დაბეგვრას არ ექვემდებარება.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, გადახდის წყაროსთან საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების გარეშე იბეგრება არარეზიდენტი გადასახადის გადამხდელის მიერ საქართველოს წყაროდან მიღებული შემოსავალი, რომელიც არ მიეკუთვნება არარეზიდენტის საქართველოს ტერიტორიაზე მდებარე მუდმივ დაწესებულებას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 64-ე მუხლით განსაზღვრული განაკვეთებით.

ამასთან პირები, რომლებიც ახდენენ იმ არარეზიდენტებზე თანხების გაცემას, რომელთაც საქართველოში არ გააჩნიათ მუდმივი დაწესებულება, ვალდებული არიან საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს წარუდგინონ ინფორმაცია არარეზიდენტებზე გაცემული და დაკავებული თანხების შესახებ, თანხების გაცემიდან ერთი თვის განმავლობაში.

9. საშემოსავლო გადასახადის შესახებ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის დებულებები ითვალისწინებენ საგადასახადო შეღავათებს.

საშემოსავლო გადასახადით არ იბეგრება არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე უცხოეთის დიპლომატიურ და მასთან გათანაბრებულ დაწესებულებებში დაქირავებით მიღებული შემოსავლები; ფიზიკური პირისაგან ჩუქებით ან მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ღირებულება; გრანტი, სახელმწიფო პენსია, სახელმწიფო სტიპენდია და სახელმწიფო დახმარება, მათ შორის დახმარება ორსულობისა და მშობიარობის გამო, ჯანმრთელობისათვის მიყენებული ზიანის შედეგად შრომისუნარიანობის დაკარგვის ან/და მარჩენალის დაკარგვის გამო; ალიმენტი; ბიუჯეტის ხარჯზე გაწეული მატერიალური დახმარება და ერთჯერადი განაცემი, გარდა საბიუჯეტო დაწესებულების მიერ გაცემული მატერიალური დახმარებისა, აგრეთვე სტიქიური უბედურების დროს ბიუჯეტიდან გაწეული დახმარება.

საშემოსავლო გადასახადით არ იბეგრება შემოსავალი, მიღებული ფიზიკური პირის მიერ იმ საკუთარი წარმოების სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციის რეალიზაციით, რომელიც წარმოებულია მოცემული პირის კერძო მეურნეობაში, მის სამრეწველო გადამუშავებამდე. ამასთან, ფიზიკური პირის საკუთრებაში კერძო მეურნეობის არსებობა დადასტურებული უნდა იქნეს მმართველობის ადგილობრივი ორგანოების მიერ გაცემული ცნობის საფუძველზე.

საშემოსავლო გადასახადით არ იბეგრება აგრეთვე ფიზიკური პირის მიერ მატერიალური აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი, სამეწარმეო საქმიანობისათვის გამოყენებული აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტის გარდა.

საშემოსავლო გადასახადით არ იბეგრება ბავშვობიდან ინვალიდების, აგრეთვე მხედველობის გამო პირველი და მეორე ჯგუფის ინვალიდების, მეორე მსოფლიო

ომისა და საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლების მონაწილე საქართველოს მოქალაქეების, „ქართველის დედის“ საპატიო წოდების მქონე პირებისა და მარტოხელა დედების მიერ კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი 3000 ლარამდე. მაგალითად, თუ ბავშვობიდან ინვალიდი, საგადასახადო წლის განმავლობაში ღებულობს ყოველთვიურ შემოსავალს 350 ლარის ოდენობით, საგადასახადო შეღავათის ზღვრულ თანხას (3000 ლარს) ინვალიდის შემოსავალი მიაღწევს სექტემბრის თვეში ($350 \text{ ლარი} \times 9 \text{ თვე} = 3150 \text{ ლარი}$). ამ შემთხვევაში, ინვალიდის მიერ სექტემბრის თვეში 3000 ლარს ზემოთ მიღებული შემოსავალი 150 ლარი ($3150 \text{ ლარი} - 3000 \text{ ლარი}$), დაიბეგრება გადასახადით და ბავშვობიდან ინვალიდს დაუკავდება გადასახადი 16,92 ლარის ოდენობით $\{(150 \text{ ლარი} - 9 \text{ ლარი}) \times 12\%\}$. ანალოგიური წესით მოხდება გადასახადის გამოანგარიშება ინვალიდის მიერ საგადასახადო წლის მომდევნო თვეებში მიღებული შემოსავლებიდან (ოქტომბერი, ნოემბერი, დეკემბერი).

ანალოგიური შეღავათი ვრცელდება იმ პირებზეც, რომლებმაც იშვილეს ან აღსაზრდელად (შვილობილად) აიყვანეს ბავშვი. ამასთან, პირები, რომლებმაც იშვილეს ბავშვი, სარგებლობენ აღნიშნული შეღავათით ბავშვის შვილად აყვანიდან ერთი წლის განმავლობაში. მაგალითად, თუ მოქალაქემ 2001 წლის 1 თებერვალს იშვილა ბავშვი და მისი ყოველთვიური დასაბეგრი შემოსავალი პირობითად შეადგენს 300 ლარს, მისი დასაბეგრი შემოსავალი 2001 წლის 1 დეკემბრისათვის მიაღწევს 3000 ლარს და ამ შემთხვევაში 1 დეკემბრის შემდეგ მიღებული შემოსავალი დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადით მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად.

საშემოსავლო გადასახადით არ იბეგრება აგრეთვე პირველი და მეორე ჯგუფის ინვალიდების (მხედველობის გამო ინვალიდების გარდა) მიერ კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი 1500 ლარამდე.

თუ ფიზიკური პირი დაკარგავს შეღავათის უფლებას, ასეთ შემთხვევაში იგი ვალდებულია ამის შესახებ დაუყონებლივ აცნობოს დამქირავებელს ან საგადასახადო ორგანოს, ერთობლივი წლიური შემოსავლების შესახებ დეკლარაციის წარდგენის დროს. შეღავათის უფლების დაკარგვის შემთხვევაში, გადასახადის გამოანგარიშება წარმოებს შეღავათის უფლების დაკარგვის მომდევნო პერიოდიდან. მაგალითად, თუ მეორე ჯგუფის ინვალიდი საშემოსავლო გადასახადში სარგებლობდა შეღავათით და მისი ყოველთვიური შემოსავალი შეადგენდა 130 ლარს, ხოლო შესაბამისი სამედიცინო კომისიის დასკვნით მას 1 ივლისიდან მოეხსნა ინვალიდობის ჯგუფი და იგი გაუთანაბრდა ჩვეულებრივ გადამხდელს, ამ შემთხვევაში მის მიერ ივლისში მიღებული შემოსავალი 130 ლარი დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადით და მას გამოუანგარიშდება გადასახადი 14,52 ლარის ოდენობით $\{(130 \text{ ლარი} - 9 \text{ ლარი}) \times 12\%\}$. ანალოგიური წესით დაუკავდება მას გადასახადი საგადასახადო წლის მომდევნო თვეებშიც.

10. ფიზიკური პირის ერთობლივი წლიური შემოსავლებიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა ძირითადი საშუალებების შეძენის, დადგმისა და სხვა კაპიტალური ხარჯებისა, აგრეთვე იმ ხარჯებისა, რომლებიც მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად არ ექვემდებარება გამოიქვითვას. მაგალითად, ფიზიკური პირის ერთობლივი წლიური შემოსავლებიდან არ გამოიქვითება ის ხარჯები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის ეკონომიკურ საქმიანობასთან. არ დაიშვება აგრეთვე გართობაზე გაწეული ხარჯებისა და ფიზიკური პირის მიერ პირადი მოხმარებისათვის გაწეული ხარჯების გამოიქვითვა. ერთობლივი შემოსავლიდან არ გამოიქვითება ხელფასის სახით შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები, საქართველოში და სხვა სახელმწიფოში გადახდილი საშემოსავლო გადასახადი, აგრეთვე ბიუჯეტში შესატანი ან შეტანილი ჯარიმებისა და საურავების თანხები და სხვა.

11. ფიზიკური პირის მიერ საქართველოს ფარგლებს გარეთ გადახდილი საშემოსავლო გადასახადის თანხები ჩაითვლება საქართველოში გადასახადის გადახდისას. ამასთან, ჩასათვლელი თანხების ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს გადასახადის იმ თანხებს, რომლებიც ღარიცხული იქნებოდა საქართველოში ამ შემოსავალზე საქართველოში მოქმედი წესითა და განაკვეთით. იმ შემთხვევაში, თუ რეზიდენტ ფიზიკურ პირს პირდაპირ ან არაპირდაპირ ეკუთვნის უცხოური საწარმოს საწესდებო კაპიტალის 10 პროცენტზე მეტი ან თუ მას აქვს იურიდიული პირის ხმის უფლების მქონე წილის 10 პროცენტზე მეტი, რომელიც თავის მხრივ შემოსავალს იღებს შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში, მაშინ ეს შემოსავალი ან შემოსავლის ნაწილი, რომელიც ეკუთვნის რეზიდენტს, შეტანილ უნდა იქნეს მის დასაბეგრ შემოსავალში. ამასთან, უცხო სახელმწიფო უნდა განვიხილოთ შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე სახელმწიფოდ, თუ ამ ქვეყანაში გადასახადის განაკვეთი $1/3$ -ით დაბალია, ვიდრე საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული განაკვეთი, ან თუ ამ ქვეყანაში მოქმედებს ფინანსური ინფორმაციის ან კომპანიების შესახებ ინფორმაციის კონფიდენციალობის კანონები, რომლებიც იძლევა ქონების ან შემოსავლის ფაქტობრივი მფობელის შესახებ დაცვის გარანტიებს. მაგალითად, თუ საქართველოს რეზიდენტი ფლობს ბაჰამის საწარმოს 40%-ს, ამ საწარმოს წლიური შემოსავალი არის 100 ათ. ლარი და ბაჰამაში იბეგრება 5%-ანი განაკვეთით, ამ შემთხვევაში ბაჰამა განიხილება შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე სახელმწიფოდ, ვინაიდან აქ გადასახადის განაკვეთი $1/3$ -ით დაბალია ($1/3$ -ით შემცირებული 20% არის 13,33%, რაც მეტია 5%-ზე). ამდენად, რეზიდენტი თავის შემოსავალზე – 40 ათ. ლარზე (100 ათ-ის 40%), დაიბეგრება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით და დაერიცხება 7969 ლარი, რომელსაც გამოაკლდება 2000 ლარი (40 ათასი ლარის 5%), როგორც უცხოეთში გადახდილი გადასახადი.

12. საშემოსავლო გადასახადის საგადასახადო წლად ითვლება კალენდარული წელი.

საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებული მონაცემების საფუძველზე, სრულად აღრიცხოს მის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მის დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასასრულზე. ამასთან, აღრიცხვის პირველად დოკუმენტებში სრულად და გარკვევით უნდა იყოს ასახული სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი, საგანი, თანხა, სამეურნეო ოპერაციაში მონაწილე მხარეების დასახელება. სამეურნეო ოპერაციების ნამდვილობა უნდა დასტურდებოდეს მხარეთა ხელმოწერით.

რეზიდენტი ფიზიკური პირები, რომელთა შემოსავლებიც არ იბეგრება საქართველოში არსებული გადახდის წყაროს მიხედვით, რეზიდენტი ფიზიკური პირები, რომელთაც ფულადი სახსრები გააჩნიათ უცხოეთის ბანკებში, არარეზიდენტი ფიზიკური პირები, რომლებიც შემოსავლებს იღებენ საქართველოში არსებული წყაროდან და რომლებიც არ იბეგრება გადახდის წყაროს მიხედვით, აგრეთვე რეზიდენტი ფიზიკური პირები, რომელთა მიერ საგადასახადო წლის განმავლობაში გაწეული ხარჯი აღემატება 25 ათას ლარს, ვალდებული არიან საშემოსავლო გადასახადის შესახებ დეკლარაცია და კანონმდებლობით გათვალისწინებული ანგარიშგების ფორმები საგადასახადო ინსპექციას, საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით, წარუდგინონ საანაგარიშო წლის მომდევნო წლის პირველ აპრილამდე და ამავე პერიოდისათვის გადაიხადონ საშემოსავლო გადასახადის კუთვნილი თანხები კალენდარული წლის განმავლობაში გადახდილი მიმდინარე გადასახდელების გათვალისწინებით (იხ. სქემა 14.11).

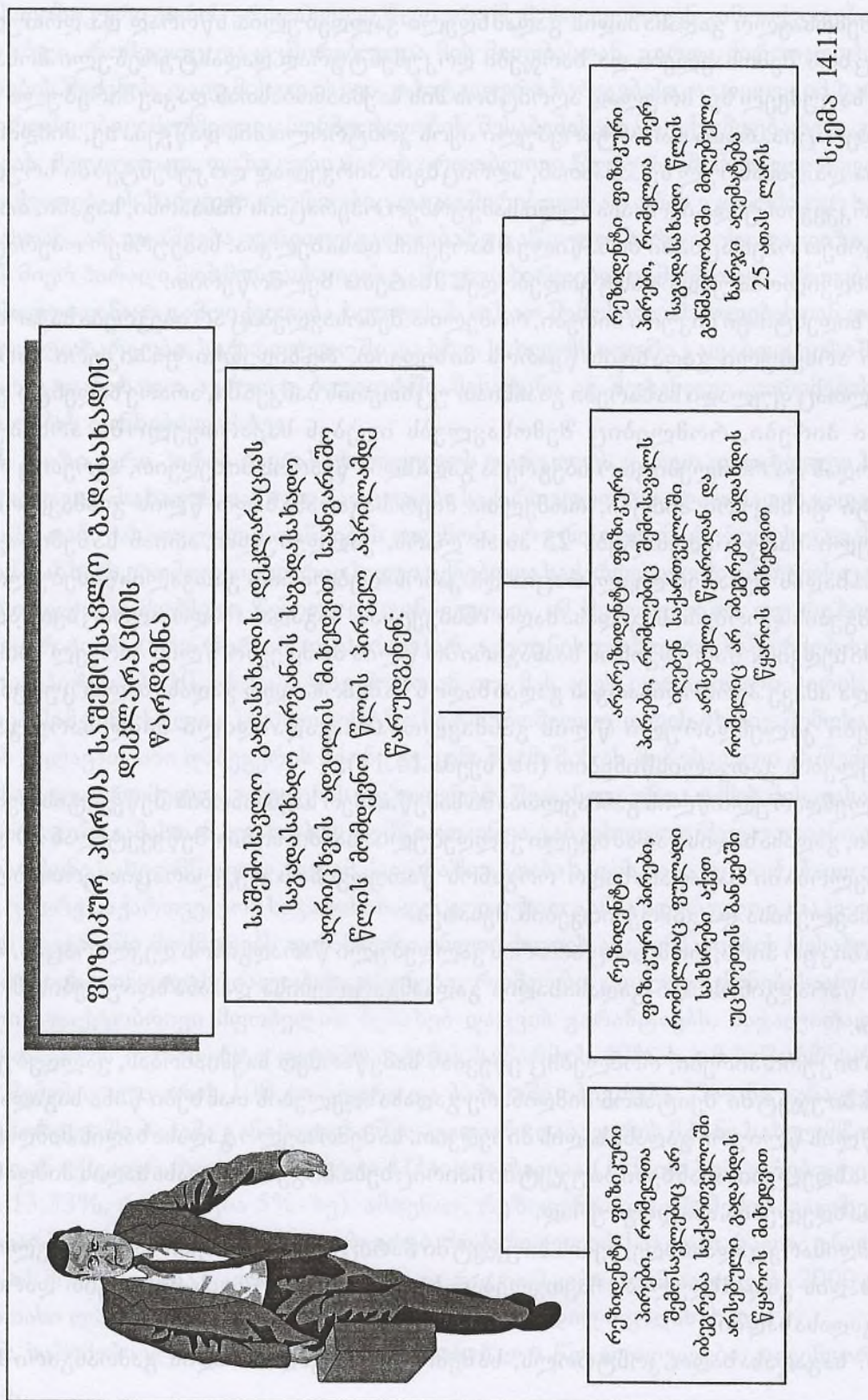
კალენდარული წლის განმავლობაში სამეწარმეო საქმიანობის შეწყვეტის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საქმიანობის შეწყვეტიდან 30 დღის განმავლობაში საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს დეკლარაცია ერთობლივი შემოსავლებისა და გამოქვითვების შესახებ.

ფიზიკურ პირს, რომელიც არ არის ვალდებული წარადგინოს დეკლარაცია, შეუძლია წარადგინოს იგი გადასახადის გადაანგარიშებისა და ანაზღაურების მოთხოვნით.

ფიზიკური პირები, რომლებიც ეწევიან სამეწარმეო საქმიანობას, ვალდებული არიან ბიუჯეტში შეიტანონ მიმდინარე გადასახდელების თანხები წინა საგადასახადო წლის წლიური გადასახადის მიხედვით. საშემოსავლო გადასახადის მიმდინარე გადასახდელების თანხები ბიუჯეტში ჩაირიცხება მოგების გადასახადის მიმდინარე გადასახდელების ანალოგიურად.

მიმდინარე გადასახდელების ბიუჯეტში ჩარიცხული თანხები საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელს ჩაეთვლება საგადასახადო წლის მიხედვით ღარიცხულ გადასახადში.

13. საგადასახადო კონტროლს, საშემოსავლო გადასახადის გამოანგარიშების



სქემა 14.11

სისწორესა და დროულ გადახდაზე ანხორციელებენ მხოლოდ საგადასახადო ორგანოები.

ბიუჯეტში ჩარიცხული საშემოსავლო გადასახადების თანხების 85% მიემართება ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტებში, ხოლო 15% - ცენტრალურ ბიუჯეტში.

14.5. საწარმოთა ქონების გადასახადი

1. საწარმოთა ქონების გადასახადის გამოანგარიშება წარმოებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-5 კარისა და „საწარმოთა ქონების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ“ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის შესაბამისად, რომელიც შეთანხმებულია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან (იხ. სქემა 14.12).

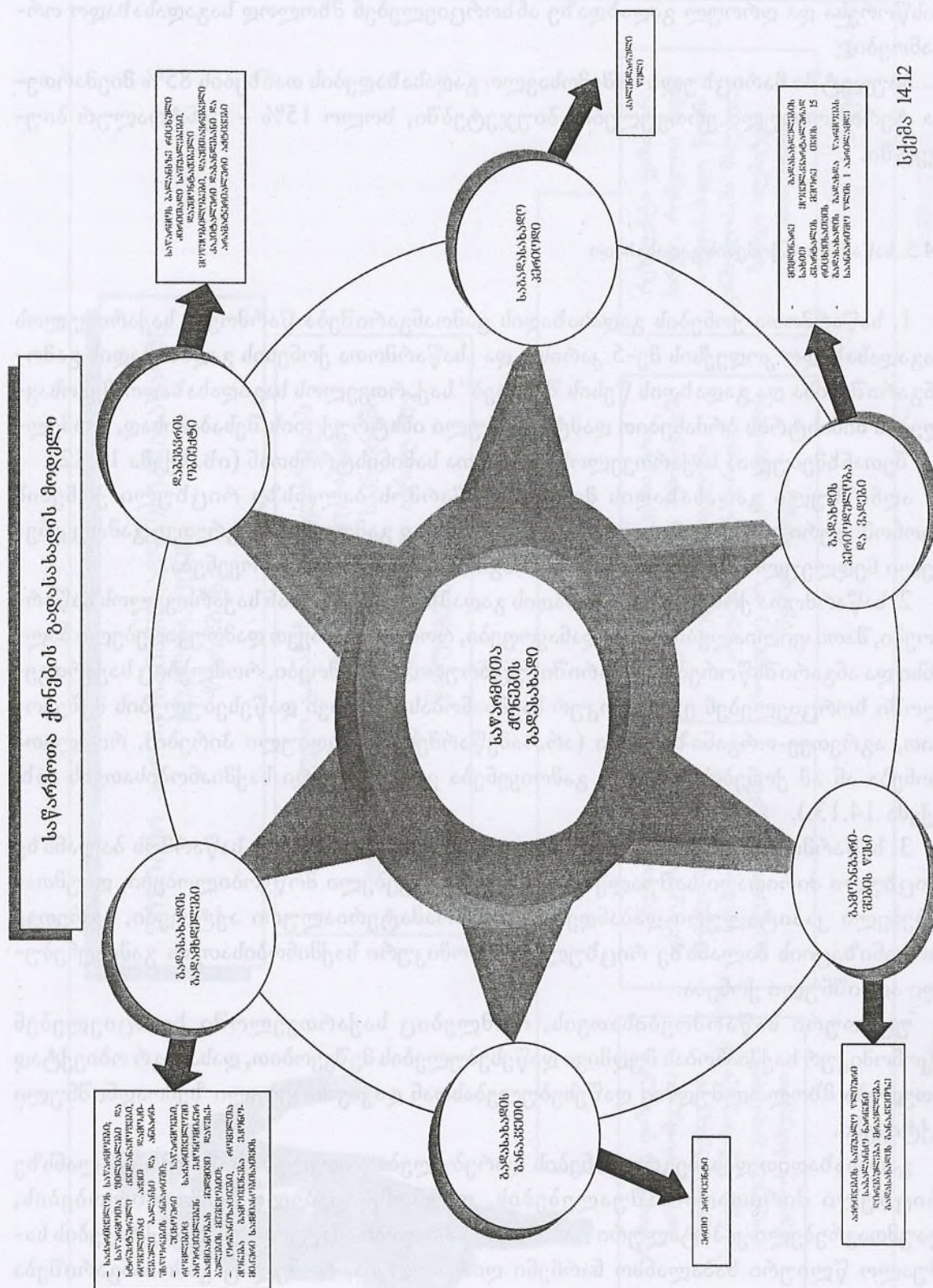
აღნიშნული გადასახადის მიზანია საწარმოს ბალანსზე რიცხული ქონების ეკონომიკური საქმიანობისათვის მაქსიმალურად გამოყენება, აგრეთვე გამოუყენებელი ნედლეულისა და მასალების მარაგის მაქსიმალური გამოყენება.

2. საწარმოთა ქონების გადასახადის გადამხდელები არიან საქართველოს საწარმოები, მათი ფილიალები და ქვედანაყოფები, რომელთაც აქვთ დამოუკიდებელი ბალანსი და ანგარიშსწორების ანგარიში; უცხოური საწარმოები, რომლებიც საქართველოში ხორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, აგრეთვე ორგანიზაციები (არასამეწარმეო იურიდიული პირები), რომელთა ქონება ან ამ ქონების ნაწილი გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის (იხ. სქემა 14.13.).

3. საწარმოთა ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია საწარმოს ბალანსზე რიცხული ძირითადი საშუალებები, დაუმონტაჟებელი მოწყობილობები, დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებანი და არამატერიალური აქტივები, აგრეთვე ორგანიზაციის ბალანსზე რიცხული ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული აღნიშნული ქონება.

უცხოური საწარმოებისათვის, რომლებიც საქართველოში ხორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, დასაბეგრ ობიექტად ითვლება მხოლოდ მუდმივ დაწესებულებასთან დაკავშირებული ზემოაღნიშნული აქტივები.

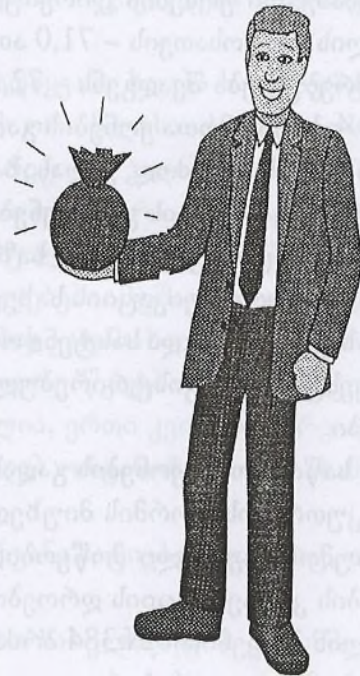
გადასახადით დასაბეგრი ქონების ღირებულებად ითვლება საწარმოს ბალანსზე რიცხული ძირითადი საშუალებების, დაუმონტაჟებელი მოწყობილობების, დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებებისა და არამატერიალური აქტივების საშუალო წლიური საბალანსო ნარჩენი ღირებულება, რომელიც გამოიანგარიშება



საწარმოთა ქონების გადასახადის გადამხდელები არიან:



1. საქართველოს საწარმოები.
2. საწარმოთა ფილიალები და ქვედანაყოფები, რომელთაც აქვთ დამოუკიდებელი ბალანსი და ანგარიშსწორების ანგარიში.
3. უცხოური საწარმოები, რომლებიც საქართველოში ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას მუდმივი დაწესებულებების მეშვეობით.
4. ორგანიზაციები, რომელთა ქონება ან ამ ქონების ნაწილი გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის.



სქემა 14.13

წლის დასაწყისისა და წლის ბოლოსათვის ამ აქტივების საშუალო ღირებულების მიხედვით.

საანგარიშო წლისათვის საწარმოს ქონების საშუალო წლიური ღირებულება განისაზღვრება საანგარიშო წლის 1 იანვრისათვის და მომდევნო წლის 1 იანვრისათვის ქონების ღირებულების ჯამის 2-ზე გაყოფის გზით. მაგალითად, თუ საანგარიშო წლის დასაწყისში საწარმოს ბალანსზე ერიცხება: 50,0 ათ. ლარის ძირითადი საშუალებები, 5,0 ათ. ლარის დაუმონტაჟებელი მოწყობილობა, 10,0 ათ. ლარის დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებანი და 9,0 ათ. ლარის არამატერიალური აქტივები, ხოლო საანგარიშო წლის ბოლოსათვის შესაბამისად: 55,0 ათ. ლარის, 4,0 ათ. ლარის, 3,0 ათ. ლარის და 9,0 ათ. ლარის ქონება, მოცემულ შემთხვევაში წლის დასაწყისისათვის დასაბეგრი ქონების ღირებულება შეადგენდა 74,0 ათ. ლარს ($50,0+5,0+10,0+9,0$), წლის ბოლოსათვის – 71,0 ათ. ლარს ($55,0+4,0+3,0+9,0$), ხოლო საშუალო წლიური ღირებულება შეადგენს – 72,5 ათ. ლარს $\{(74,0+71,0) : 2\}$.

4. საწარმოთა ქონების გადასახადი ითვალისწინებს მთელ რიგ საგადასახადო შეღავათებს. კერძოდ, გადასახადით არ იბეგრება ბუნების დაცვისა და სახანძრო უსაფრთხოებისათვის გამოყენებული ქონება; მიწა; მიმოსვლის გზები, საკომუნიკაციო და ელექტროგადამცემი ხაზები; საქართველოს სტანდარტიზაციის, მეტროლოგიისა და სერტიფიკაციის სახელმწიფო დეპარტამენტის ტერიტორიული ორგანოების საეტალონო და სასტენდო მოწყობილობები; საქართველოს გემების სახელმწიფო რეესტრში რეგისტრირებული და საქართველოს სახელმწიფო აღმით მცურავი გემები.

საწარმოთა ქონების გადასახადით არ იბეგრება ქონება, რომელიც, „საწარმოთა, საკუთრების ფორმის მიუხედავად, დროებით უმოქმედო ძირითადი საშუალებების, დაუმონტაჟებელი მოწყობილობებისა და დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებების კონსერვაციის დროებითი წესის შესახებ“ საქართველოს პრეზიდენტის 1998 წლის 22 ივნისის №384 ბრძანებულების შესაბამისად გადაყვანილია კონსერვაციის რეჟიმზე.

საწარმოთა დროებით უმოქმედო (გამოუყენებელი) ძირითადი საშუალებების, დაუმონტაჟებელი მოწყობილობებისა და დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებების კონსერვაცია ნიშნავს ამ საშუალებათა გამოყოფას საწარმოო პროცესიდან და კონსერვაციის (შენახვის) რეჟიმზე გადაყვანას, მათი ფიზიკური მახასიათებლების შენარჩუნების უზრუნველყოფით.

კონსერვაციის რეჟიმზე ძირითად საშუალებათა გადაყვანის შესახებ გადაწყვეტილების მიღების საფუძველია საწარმოსაგან დამოუკიდებელი მიზეზებით ამ საშუალებათა დროებით გამოუყენებლობა, აგრეთვე თუ არსებობს იმის პირობა, რომ კონსერვაციაში ყოფნის განმავლობაში არ გაუარესდება მათი ფიზიკური და ეკონომიკური მახასიათებლები და კონსერვაციის ვადის დასრულების შემდეგ შესაძლებელი იქნება მათი დაუყონებლივ სრული ამოქმედება.

მუნიციპალური დაქვემდებარების საწარმოებში კონსერვაციის რეჟიმზე ძირითად საშუალებათა გადაყვანა ხორციელდება ადგილობრივი მმართველობის ორგანოების (გამგეობის, მერიის) გადაწყვეტილებით, შესაბამის მხარეებში საქართველოს პრეზიდენტის სახელმწიფო რწმუნებულთან შეთანხმებით. იმ შემთხვევაში, თუ დასაკონსერვებელი ძირითადი საშუალებების ნარჩენი ღირებულება ერთ მილიონ ლარს აღემატება, კონსერვაციის რეჟიმზე გადაყვანა ხორციელდება საქართველოს ეკონომიკის, მრეწველობისა და ვაჭრობის სამინისტროსთან შექმნილი უწყებათაშორისო საექსპერტო საბჭოს გადაწყვეტილებით.

სტრატეგიული დანიშნულების საწარმოთა ქონების (მოპოვებითი და მძიმე მრეწველობა, ენერგეტიკა, სამხედრო-სამრეწველო კომპლექსი, ტრანსპორტი, ტელეკომუნიკაციები) კონსერვაციის რეჟიმზე გადაყვანა ხორციელდება საქართველოს პრეზიდენტის გადაწყვეტილებით.

კონსერვაციის რეჟიმზე ძირითად საშუალებათა გადაყვანა ხდება საექსპერტო კომისიის მიერ დადგენილი ვადით, მაგრამ არა უმეტეს ორი წლისა. ძირითადი საშუალებები ამოქმედებულად ითვლება კონსერვაციის რეჟიმის ვადის გასვლის მომენტიდან და შესაბამისად იწყება ქონების გადასახადით დაბეგვრა.

კონსერვაციის ვადის დამთავრებამდე ძირითადი საშუალებების წარმოების პროცესში ჩართვისა და ამოქმედების შემთხვევაში, ეს საშუალებები ამუშავების დროიდან ითვლება კონსერვაციის რეჟიმიდან გასულად და ქონების გადასახადით დაიბეგრება დადგენილი წესით. იმ შემთხვევაში, თუ ვადაზე ადრე წყდება კონსერვაციის რეჟიმი, მაშინ საწარმოს ხელმძღვანელობა ვალდებულია, ერთი კვირით ადრე აცნობოს კონსერვაციის შესახებ გადაწყვეტილების მიმღებ ორგანოსა და შესაბამის საგადასახადო ინსპექციას.

საწარმოთა ქონების გადასახადით არ იბეგრება ორგანიზაციების ქონებაც, თუ ისინი არ გამოიყენება სამეწარმეო საქმიანობისათვის.

ორგანიზაციებად ითვლებიან საქართველოს ან უცხო სახელმწიფოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი არასამეწარმეო იურიდიული პირები. კერძოდ, საზოგადოებრივი და რელიგიური ორგანიზაციები (გაერთიანებები), ფონდები, დაწესებულებები, ასოციაციები (კავშირები) და სხვა. ორგანიზაციებს მიეკუთვნებიან სახელმწიფოთაშორისი და სამთავრობათაშორისო ორგანიზაციები.

იმ შემთხვევაში, როდესაც ორგანიზაციის ქონების შემადგენლობიდან შეუძლებელია სამეწარმეო საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონების ცალკე გამოყოფა, ქონების გადასახადის დაბეგვრის მიზნით, დასაბეგრი ქონების ღირებულება განისაზღვრება საერთო ქონებაში სამეწარმეო საქმიანობის მიზნით გამოყენებული ფართის, ან ფასიანი და უფასო კონტიგენტის (განათლების, მედიცინის, კულტურის და სპორტის ორგანიზაციებში) პროპორციულად. ამასთან, გადასახადის გამოანგარიშებაში პროპორციულ მონაწილეობას მიიღებს მხოლოდ ის ქონება, რომელიც

ნაწილობრივ გამოიყენება სამეწარმეო საქმიანობისათვის, ხოლო ქონების ის ნაწილი, რომელიც სრულად გამოიყენება სამეწარმეო საქმიანობისათვის, გაანგარიშებაში უნდა ჩაირთოს მთლიანად, პროპორციის გარეშე. მაგალითად, იმ შემთხვევაში, თუ ორგანიზაციის შენობიდან, რომლის საერთო ფართობი 2000 მ² და საბაღანსო ღირებულება 10,0 ათ. ლარი, სამეწარმეო საქმიანობისათვის გამოიყენება მხოლოდ 450 მ², დასაბეგრი ქონების ღირებულება იქნება 2,25 ათ. ლარი $[(450 \times 10,0) : 2000]$. მეორე მაგალითის სახით შეიძლება განვიხილოთ სამედიცინო დაწესებულება, რომელიც საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებიდან გამომდინარე განეკუთვნება საბიუჯეტო ორგანიზაციას და ახორციელებს პაციენტთა როგორც უფასო (საბიუჯეტო სახსრებით), ასევე ფასიან სამედიცინო მომსახურებას. თუ ასეთი დაწესებულება მომსახურებას ეწევა სამ კორპუსში, რომელთაგან ერთის საშუალო წლიური ღირებულება შეადგენს 300,0 ათ. ლარს, მეორესი – 250,0 ათ. ლარს, ხოლო მესამესი – 200,0 ათ. ლარს და პირველ კორპუსში სამედიცინო მომსახურებას ეწევა მხოლოდ საბიუჯეტო სახსრებით, მეორეში – ღირებულების გადახდით, ხოლო მესამეში – როგორც საბიუჯეტო სახსრებით, ასევე ღირებულების გადახდით და ამასთან საანგარიშო პერიოდში მესამე კორპუსში სამედიცინო მომსახურება გაეწია 1500 პაციენტს, მ.შ. ფასიანი (ღირებულების გადახდით) – 500 პაციენტს, ასეთ შემთხვევაში გადასახადის გამოანგარიშებაში პირველი კორპუსის ღირებულება მონაწილეობას არ მიიღებს, მეორე კორპუსის ღირებულება სრულად ჩაირთვება, ხოლო მესამე კორპუსის ღირებულებიდან ჩაირთობა მხოლოდ მისი ნაწილი 66,7 ათ. ლარი $[(500 : 1500) \times 2000]$. ამ შემთხვევაში გადასახადით დასაბეგრი ქონების საშუალო წლიური ღირებულება იქნება 316,7 ათ. ლარი $(250,0 + 66,7)$.

საწარმოთა ქონების გადასახადით არ იბეგრება აგრეთვე „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების საწარმოებლად გამოყენებული ქონება.

5. დადგენილი წესის შესაბამისად გამოანგარიშებული საწარმოს ქონების ღირებულება იბეგრება ერთპროცენტოიანი განაკვეთით. თუ საწარმო არსებობს მხოლოდ არასრული კალენდარული წლის განმავლობაში, იგი გადასახადს გადაიხდის ამ პერიოდის პროპორციულად. მაგალითად, თუ საწარმომ რეგისტრაცია გაიარა საანგარიშო წლის 1 თებერვალს და აღნიშნული პერიოდისათვის მისი დასაბეგრი ქონების ღირებულება შეადგენდა 50,0 ათ. ლარს, ხოლო საანგარიშო წლის ბოლოსათვის 55,0 ათ. ლარს, ამ შემთხვევაში ქონების საშუალო წლიური ღირებულება შეადგენს 52,2 ათ. ლარს, ხოლო გადასახადის თანხა – 0,48 ათ. ლარს $\{(52,5 \times 1 \times 11) : (100 \times 12)\}$, სადაც 11 არის საწარმოს არსებობის პერიოდი, ხოლო 12 კალენდარული წლის თვეთა რაოდენობა.

6. საწარმოთა ქონების გადასახადის გადამხდელები ვალდებული არიან, საანგარიშო წლის განმავლობაში, გადასახადი გადაიხადონ მიმდინარე გადასახდელებ-

ის სახით, რომელიც გამოიანგარიშება გასული კალენდარული წლის ბოლოსათვის საწარმოს ბალანსზე რიცხული აქტივების საშუალო წლიური ღირებულების მიხედვით და ჩარიცხონ ბიუჯეტში ყოველკვარტალურად, თანაბარ ნაწილებად, კვარტალის მეორე თვის 15 რიცხვისათვის, ანუ 15 თებერვლისათვის, 15 მაისისათვის, 15 აგვისტოსათვის და 15 ნოემბრისათვის.

მიმდინარე გადასახდელების სახით ბიუჯეტში ჩარიცხული თანხები, გადასახადის გადამხდელებს ჩაეთვლებათ საანგარიშო წლის მიხედვით გამოანგარიშებული გადასახადის თანხაში. ამასთან, ზედმეტად გადახდილი თანხები გადასახადის გადამხდელებს ჩაეთვლებათ სხვა გადასახადების ანგარიშში, ან ჩაეთვლებათ მომავალი გადასახადების ვალდებულებათა ანგარიშში, ან უბრუნდებათ 20 დღიან ვადაში მათი წერილობითი განცხადების წარდგენის დღიდან.

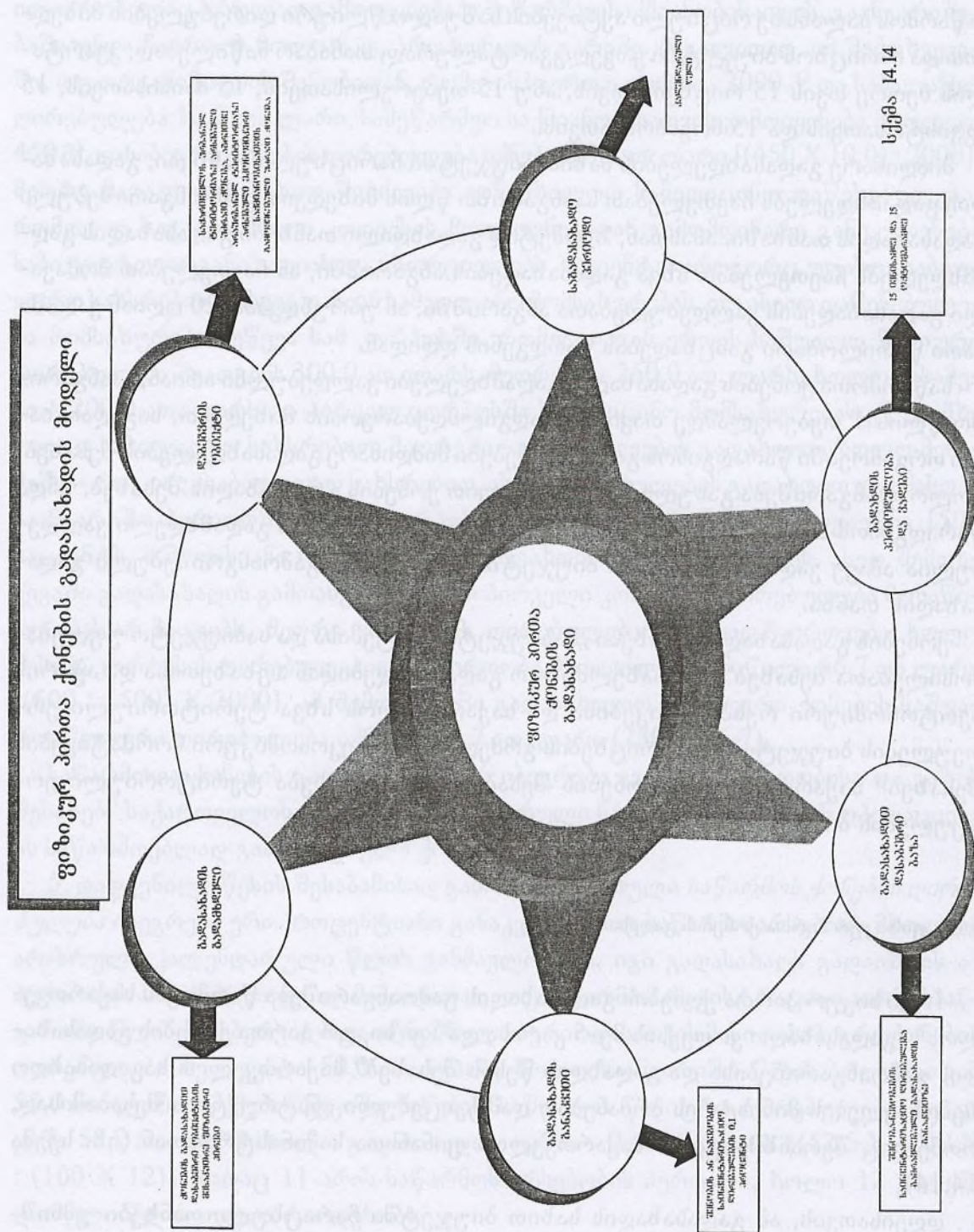
საწარმოთა ქონების გადასახადის გადამხდელები ვალდებული არიან, საანგარიშო წლის 1 თებერვლამდე თავიანთი ადგილმდებარეობის მიხედვით, საგადასახადო ორგანოებში წარადგინონ გაანგარიშებები მიმდინარე გადასახდელების შესახებ, ხოლო გაანგარიშება გასული წლის მიხედვით ქონების გადასახადის შესახებ, უნდა წარადგინონ საანგარიშო წლის 1 აპრილამდე. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია ამავე ვადაში შეიტანოს ბიუჯეტში დამატებით გამოანგარიშებული გადასახადის თანხა.

ქონების გადასახადის თანხები „საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ“ და „სახელმწიფო გადასახადებიდან აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკებისა და საქართველოს სხვა ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტებში ანარიცხების გრძელვადიანი ეკონომიკური ნორმატივების შესახებ“ საქართველოს კანონების შესაბამისად ირიცხება ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტებში.

14.6. ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადი

1. ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადის გამოანგარიშება წარმოებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-5 კარისა და „ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ“ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის შესაბამისად, რომელიც შეთანხმებულია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან (იხ. სქემა 14.14).

დღეისათვის, ამ გადასახადის სახით ბიუჯეტში ჩარიცხული თანხები უმნიშვნელოა, თუმცა, ექსპერტთა აზრით, კერძო საკუთრების განვითარებისა და მოსახლეობის კეთილდღეობის გაუმჯობესების კვალობაზე, ამ გადასახადის წილი



საბიუჯეტო შემოსავლებში გაიზრდება. გარდა ამისა, დღეისათვის ეს გადასახადი საკმაოდ ძვირადღირებულია ადმინისტრირების თვალსაზრისით და ამ გადასახადის სახით ბიუჯეტში ჩარიცხული თანხები თითქმის ვერ ფარავენ იმ დანახარჯებს, რომლებიც დაკავშირებულია დასაბეგრი ქონების აღრიცხვასთან, შეფასებასთან, გადასახადის გაწერასთან და აკრეფასთან.

2. ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადის გადამხდელები არიან ფიზიკური პირები (საქართველოს მოქალაქეები, უცხოელი მოქალაქეები და მოქალაქეობის არმქონე პირები), რომელთა საკუთრებაშიც იმყოფება საქართველოს ტერიტორიაზე არსებული უძრავი ქონება (შენობა-ნაგებობანი ან მათი ნაწილი).

ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია საქართველოს ურბანულ ტერიტორიაზე არსებული უძრავი ქონება (შენობა-ნაგებობანი ან მათი ნაწილი), აგრეთვე არაურბანულ ტერიტორიაზე არსებული ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული უძრავი ქონება (შენობა-ნაგებობანი ან მათი ნაწილი), მიწის გარდა.

უძრავ ქონებას მიეკუთვნება საცხოვრებელი სახლები, ბინები (მათ შორის საცხოვრებელ სახლებში პრივატიზებული ბინები), გარაჟები, სხვა შენობები, სადგომები და ნაგებობანი, რომლებიც მყარად დგანან მიწაზე.

ურბანულ ტერიტორიას მიეკუთვნება ტერიტორია, რომელიც დაკავებულია ან განკუთვნილია ქალაქის, ქალაქის ტიპის დასახლებების, დასახლებათაშორისი საინჟინრო ინფრასტრუქტურის განვითარებისათვის და რომელიც არ გამოიყენება სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულებით.

შენობა-ნაგებობები, რომლებსაც არ ჰყავთ მესაკუთრე ანდა რომელთა მესაკუთრეც უცნობია, ითვლება როგორც უპატრონო და გადასახადით არ იბეგრება.

ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადით არ იბეგრება აგრეთვე ბავშვობიდან ინვალიდების, პირველი და მეორე ჯგუფის ინვალიდების ქონება. შეღავათის მინიჭების საფუძველს ინვალიდის მოწმობა ან სამედიცინო შრომითი საექსპერტო კომისიის დასკვნა წარმოადგენს. მესაკუთრენი, რომლებსაც ეკუთვნით შეღავათი ამ გადასახადში, ვალდებული არიან საგადასახადო ორგანოებში წარადგინონ შეღავათის უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტი. იმ შემთხვევაში, თუ გადამხდელს ქონების გადასახადზე შეღავათის უფლება წარმოეშობა წლის განმავლობაში, მაშინ გადამხდელი გათავისუფლდება გადასახადისაგან იმ თვის დასაწყისიდან, რომელშიც წარმოეშვა ეს უფლება. მაგალითად, თუ ქონების მესაკუთრე ფიზიკურ პირს, რომელსაც წლიური გადასახადი გამოანგარიშებული ჰქონდა 36 ლარის ოდენობით, მეორე ჯგუფის ინვალიდი გახდა საანგარიშო წლის 20 ივლისს, ასეთ შემთხვევაში, მას საანგარიშო წლის კუთვნილი გადასახადი განესაზღვრება შემდეგნაირად:

✓ განისაზღვრება საშელავათო პერიოდი აგვისტოდან დეკემბრის ჩათვლით, რომელიც 5 თვეს შეადგენს;

✓ განისაზღვრება ერთ თვეზე გადასახადის ოდენობა, რომელიც ამ შემთხვევაში 3 ლარს (36:12) შეადგენს;

✓ შეღავათის გათვალისწინებით გადამხდელს საანგარიშო წლისათვის გადასახდელი ექნება 21 ლარი (36 ლარს-15 ლარი).

იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი წლის განმავლობაში დაკარგავს შეღავათის უფლებას, იგი გადასახადით დაიბეგრება იმ თვიდან, რომელიც მოსდევს ამ უფლების დაკარგვას. მაგალითად, იმ შემთხვევაში, თუ ქონების მესაკუთრეს, რომელიც ინვალიდობის მოტივით განთავისუფლებული იყო გადასახადისაგან (გადასახადი შეადგენდა 24 ლარს), მოეხსნა ინვალიდობის ჯგუფი საანგარიშო წლის ივლისში, მაშინ გადასახადის გაანგარიშება მოხდება შემდეგნაირად:

✓ განისაზღვრება საშელავათო პერიოდი იანვრიდან - აგვისტომდე, რომელიც 7 თვეს შეადგენს;

✓ განისაზღვრება ერთ თვეზე კუთვნილი გადასახადი, რომელიც ამ შემთხვევაში 2 ლარს (24 ლარი: 12 თვეზე) შეადგენს;

✓ განისაზღვრება ფიზიკური პირის კუთვნილი გადასახადი საანგარიშო წელში, რომელიც მოცემულ შემთხვევაში 10 ლარს (24 ლარს - 14 ლარი) შეადგენს.

ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადის გადახდა წარმოებს ყოველწლიურად, შენობის ან ნაგებობის საინვენტარიზაციო ღირებულების 0,1 პროცენტის ოდენობით.

3. ფიზიკურ პირთა ქონების გამოანგარიშებას ხორციელებენ საგადასახადო ორგანოები ყოველი წლის 1 იანვრის მდგომარეობით შენობა-ნაგებობების საინვენტარიზაციო ღირებულების შესაბამისად, ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების მიერ წარმოდგენილი მონაცემების საფუძველზე. თუ არ არსებობს შენობა-ნაგებობების საინვენტარიზაციო ღირებულების შესახებ მონაცემები, ასეთ შემთხვევაში, ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოები ქონების ღირებულებას განსაზღვრავენ შეფასებული ანალოგიური ქონების ერთი კვადრატული მეტრის ღირებულების საფუძველზე. ამასთან, შეფასებული ანალოგიური ქონების ერთი კვადრატული მეტრის ღირებულება გამრავლებული უნდა იქნას შენობა-ნაგებობების საერთო ფართობზე. თუ შენობა-ნაგებობა იმყოფება რამდენიმე პირის კერძო საკუთრებაში, გადასახადის გადახდა წარმოებს ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების მონაცემთა საფუძველზე, თითოეული თანამფლობელის ზვედრითი წილის შესაბამისად. მაგალითად, თუ სამი ფიზიკური პირის კერძო საკუთრებაშია 80 კვადრატული მეტრი ფართობის მქონე საცხოვრებელი სახლი, თანამფლობელთა ზვედრითი წილი ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების მონაცემთა საფუძველზე შეადგენს შესაბამისად 25, 45 და 30 პროცენტს, ხოლო სახლის საინვენტარიზაციო ღირებულება შეადგენს 10 000 ლარს, გადასახადი გამოანგარიშებული უნდა იქნეს შემდეგნაირად:

✓ ხვედრითი წილის შესაბამისად უნდა დადგინდეს თითოეული თანამფლობელის დასაბეგრი თანხა:

10 000 ლარი X 25% = 2500 ლარი;

10 000 ლარი X 45% = 4500 ლარი;

10 000 ლარი X 30% = 3000 ლარი.

✓ შემდეგ თითოეული თანამფლობელის წილის შესაბამისად განისაზღვრება გადასახადის ოდენობა:

2500 ლარი X 0,1% = 2,5 ლარი;

4500 ლარი X 0,1% = 4,5 ლარი;

3000 ლარი X 0,1% = 3 ლარი.

საანგარიშო წლის განმავლობაში შენობა-ნაგებობის გასხვების (ყიდვა-გაყიდვის, გაცვლის, ჩუქების, მემკვიდრეობით გადაცემის) შემთხვევაში, პირვანდელ მესაკუთრეს გადაუხდელი გადასახადი გადახდება საანგარიშო წლის 1 იანვრიდან იმ დღემდე, როდესაც მან დაკარგა საკუთრების უფლება შენობაზე ან ნაგებობაზე, ხოლო ახალ მესაკუთრეს გადასახადი გადახდება იმ დღიდან, რომლიდანაც მოიპოვა ამ შენობაზე ან ნაგებობაზე საკუთრების უფლება. თუ გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის მესაკუთრე ქმედუუნარო ან შეზღუდული ქმედუნარიანობის მქონე პირია, საგადასახადო შეტყობინება გამოანგარიშებული გადასახადის შესახებ წარედგინა მის მეურვეს ან მზრუნველ პირს.

საგადასახადო წლის განმავლობაში აშენებულ შენობა-ნაგებობებზე გადასახადი გამოიანგარიშება მომდევნო წლს 1 იანვრიდან.

საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან ფიზიკურ პირთა ქონების გამოანგარიშებული გადასახადის თანხის შესახებ საგადასახადო შეტყობინება ჩააბარონ გადასახადის გადამხდელს ყოველწლიურად, არა უგვიანეს 1 მარტისა. ამასთან, გადასახადის გადამხდელები ვალდებული არიან, ქონების ადგილმდებარეობის მიხედვით გადაიხადონ გადასახადი, ორ თანაბარ ნაწილად, საგადასახადო წლის 15 ივნისისა და 15 ოქტომბრისათვის.

იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი არ გადაიხდის დადგენილ ვადებში ქონების გადასახადს, მას დაერიცხება საურავი ვადაზე გადაუხდელი თანხის 0,15 პროცენტის ოდენობით, ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე, გადახდის ვადის დადგენილი თარიღიდან გადასახადის გადახდის თარიღამდე.

14.7. მიწის გადასახადი

1. მიწის გადასახადის გამონაგარიშება წარმოებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-6 კარისა და „მიწის გადასახადის გამონაგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ“ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის შესაბამისად, რომელიც შეთანხმებულია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან და მიწის მართვის სახელმწიფო დეპარტამენტთან (იხ. სქემა 14.15).

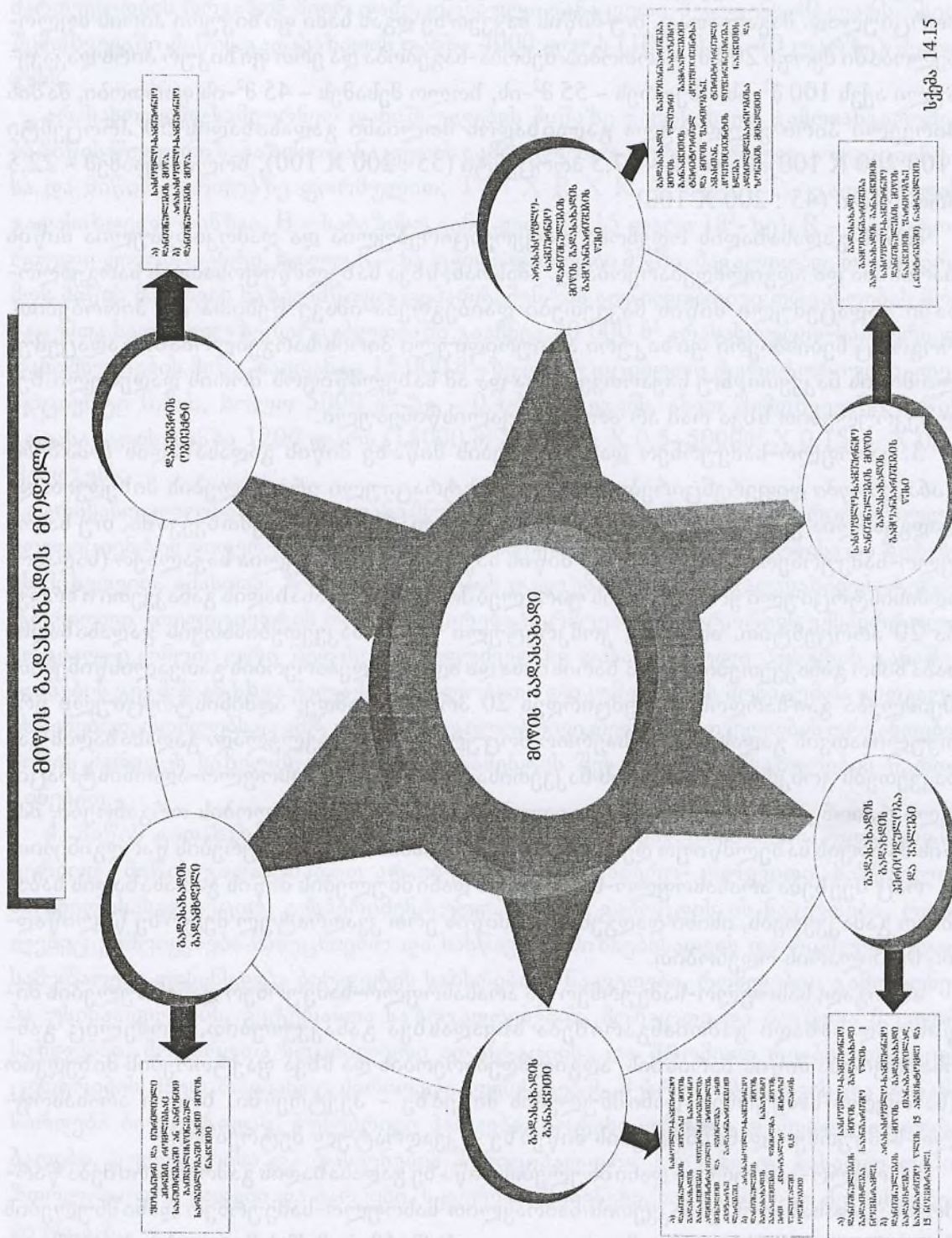
მიწის გადასახადის ოდენობა არ არის დამოკიდებული მიწის გადასახადის გადახდელთა ეკონომიკური საქმიანობის შედეგებზე და იგი დადგენილია ფიქსირებული წლიური გადასახადის სახით მიწის ფართობის ერთეულზე. ამრიგად, მიწის გადასახადის გადახდა წარმოებს იმ შემთხვევაშიც, როდესაც მიწა ეკონომიკური საქმიანობის შედეგად არ იძლევა შემოსავალს. ამასთან, პირი, რომელიც არ ამუშავებს მიწის ნაკვეთს, იბეგრება ისევე, როგორც პირი, რომელიც ამუშავებს მიწის ნაკვეთს, ხოლო საკარმიდამო მიწის ნაკვეთი, რომელზეც არ არის აშენებული სახლი, იბეგრება ისევე, როგორც საკარმიდამო მიწის ნაკვეთი, რომელზეც მდებარეობს სახლი.

2. მიწის გადასახადის გადამხდელებს წარმოადგენენ ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებსაც საკუთრებაში ან კანონით გათვალისწინებულ სარგებლობაში აქვთ მიწის ნაკვეთი.

მიწის გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია როგორც სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწა (მაგალითად: სახნავი, მრავალწლიანი ნარგავებით დაკავებული მიწა, ბუნებრივი და გაკულტურებული სათიბები და საძოვრები, საკარმიდამო, საბაღე, საბოსტნე და სააგარაკე ნაკვეთები, სამელიორაციო ქსელებით დაკავებული მიწები და ა.შ.), აგრეთვე არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწა.

აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ დასაბეგრი მიწის ფართობი მოიცავს შენობა-ნაგებობებით დაკავებულ, ასევე მათი ფუნქციონირებისათვის აუცილებელ მიწის ნაკვეთებსა და შენობა-ნაგებობების სანიტარულ-ტექნიკურ ზონებს, თუ ისინი არ იმყოფება სხვა ფიზიკური ან იურიდიული პირის სარგებლობაში. თუ მიწის ნაკვეთი არ არის ოფიციალურად რეგისტრირებული ან საზღვრები ოფიციალურად განსაზღვრული, მაშინ ასეთი ნაკვეთების საზღვრებად ითვლება ღობე, კედელი ან სხვა სასაზღვრო ნიშანი, რომელსაც აღიარებენ შესაბამისი ნაკვეთების კანონიერი მფლობელები პირები.

მიწის გადასახადის განსაზღვრის საფუძველს წარმოადგენს მიწის ფართობის საკუთრება ან მისი სარგებლობა კანონით დადგენილი წესით. იმ შემთხვევაში, თუ მიწის ნაკვეთი, რამდენიმე ფიზიკური ან იურიდიული პირის სარგებლობაში ან საკუთრებაშია, მაშინ გადასახადი გადაიხდება ცალ-ცალკე ნაგებობისათვის თი-



თოეული პირის სარგებლობაში ან თანასაკუთრებაში არსებული ფართობის პროპორციულად. მაგალითად, თუ მიწის ნაკვეთზე დგას სამი ფიზიკური პირის მფლობელობაში მყოფი 200 მ² ფართობის შენობა-ნაგებობა და ერთ ფიზიკურ პირს დაკავებული აქვს 100 მ²-ის, მეორეს – 55 მ²-ის, ხოლო მესამეს – 45 მ²-ის ფართობი, მაშინ პირველი პირი ვალდებულია გადაიხადოს მთლიანი გადასახადის 50 პროცენტი (100:200 X 100). მეორემ – 27,5 პროცენტი (55 : 200 X 100), ხოლო მესამემ – 22,5 პროცენტი (45 : 200 X 100).

მიწის გადასახადის ოდენობა დიფერენცირებულია და დამოკიდებულია მიწის ხარისხსა და ადგილმდებარეობაზე. ამასთან, სხვა სახელმწიფოსათვის სარგებლობაში გადაცემული მიწის ნაკვეთები დაიბეგრება იმავე წესითა და პირობებით, როგორც ნებისმიერი ფიზიკური ან იურიდიული პირის სარგებლობაში გადაცემული მიწის ნაკვეთი, თუ საქართველოსა და ამ სახელმწიფოს შორის დადებული ხელშეკრულებით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

3. სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე მიწის გადასახადის საბაზისო განაკვეთები დიფერენცირებულია ადმინისტრაციული ერთეულების მიხედვით და დადგენილია ერთ ჰექტარზე გაანგარიშებით ლარებში. იმ შემთხვევაში, თუ სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთები მოქცეულია საქალაქო (სადაბო) ადმინისტრაციული ერთეულების ფარგლებში, მაშინ გადასახადის განაკვეთი იზრდება 20 პროცენტით. ამასთან, კონკრეტული მიწის ნაკვეთებისათვის გადასახადის საბაზისო განაკვეთები, მიწის ხარისხისა და ადგილმდებარეობის გათვალისწინებით, შეიძლება გაიზარდოს ან შემცირდეს 20 პროცენტამდე, ადმინისტრაციული ერთეულისათვის გადასახადის საერთო მოცულობის შეუცვლელად. გადასახადის განაკვეთებს კონკრეტული მიწის ნაკვეთისათვის ადგენენ სასოფლო-ადმინისტრაციული რაიონების (ქალაქების) ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოები, მიწის მართვის სახელმწიფო დეპარტამენტის შესაბამისი სამსახურების წარდგინებით.

რაც შეეხება არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადის საბაზისო განაკვეთებს, ისინი დადგენილია მიწის ერთ კვადრატულ მეტრზე წელიწადში 0,15 ლარის ოდენობით.

ამრიგად, სასოფლო-სამეურნეო და არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადი გამოიანგარიშება სხვადასხვა განაკვეთებით, რომელიც განისაზღვრება მიწის ხარისხის, ადგილმდებარეობის და სხვა ფაქტორების მიხედვით (სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწებზე – ჰექტრებში, ხოლო არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწებზე – კვადრატულ მეტრებში).

სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე გადასახადის გამოანგარიშება წარმოებს გადასახადის განაკვეთის ნამრავლით სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთის ფართობზე. მაგალითად, თუ საწარმოს, მიწის მართვის სახელმწიფო დეპარტამენტის ადგილობრივი ორგანოდან მიღებული მონაცემების საფუძველზე,

სარგებლობაში აქვს 1000 ჰა სახნავი მიწა, რომლის 1 ჰა-ზე ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოს მიერ დამტკიცებული განაკვეთი შეადგენს 40 ლარს, ასეთ შემთხვევაში მიწის გადასახადის თანხა 4000 ლარს ($1000 \text{ ჰა} \times 40 \text{ ლარზე}$) შეადგენს.

არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე გადასახადი გამოიანგარიშება მიწის წლიური საბაზისო განაკვეთის გამრავლებით ტერიტორიულ კოეფიციენტსა და მიწის ფართობზე ფორმულით: $T=B \times R \times K \times A$, სადაც T - გადასახადის გადასახდელი თანხაა, B - საბაზისო განაკვეთი (0,15 ლარი 1მ^2 -ზე), R - ტერიტორიული კოეფიციენტი, ხოლო K - ნაკვეთის ფართობი მ^2 -ში. მაგალითად, თუ საწარმოს მიწის მართვის სახელმწიფო დეპარტამენტის ადგილობრივი ორგანოების მონაცემთა საფუძველზე სარგებლობაში გააჩნია 20 000 მ^2 არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწა, საიდანაც 15 000 მ^2 -ზე დამტკიცებული ტერიტორიული კოეფიციენტი 0.5-ს, ხოლო 5000 მ^2 -ზე - 0.1-ს შეადგენს, ასეთ შემთხვევაში მიწის გადასახადის თანხა 1200 ლარს ($15000 \text{ მ}^2 \times 0,15 \text{ ლ} \times 0,5 + 5000 \text{ მ}^2 \times 0,15 \text{ ლ} \times 0,1$) შეადგენს.

არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადის ტერიტორიული კოეფიციენტის დიფერენცირება წარმოებს ნაკვეთის ადგილმდებარეობისა და ზონების მიხედვით. ამასთან, ზონის საზღვრების დადგენა და მიწის გადასახადის ტერიტორიული კოეფიციენტის დიფერენცირება წარმოებს ტერიტორიის ექსპერტული სოციალ-ეკონომიკური შეფასების საფუძველზე დასახლებული პუნქტის განაშენიანების გეგმის ან სხვა ქალაქმშენებლობითი დოკუმენტების მონაცემთა გათვალისწინებით, რომლებსაც ამტკიცებენ ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოები, მიწის მართვის სახელმწიფო დეპარტამენტის შესაბამისი სამსახურების წარდგინებით.

4. მიწის გადასახადი ითვალისწინებს მთელ რიგ საგადასახადო შეღავათებს. კერძოდ, მიწის გადასახადით არ იბეგრება სამეცნიერო-კვლევითი, სასწავლო, საცდელ-სასელექციო, ექსპერიმენტული, ჯიშთა გამოცდის ის ნაკვეთები, რომლებიც გამოიყენება სამეცნიერო და სასწავლო მიზნებისათვის და რომლებზედაც სამუშაოები ფინანსდება ბიუჯეტის სახსრებით; ნაკვეთები, რომლებიც გამოიყენება უსინათლოების, ვეტერანთა საზოგადოებების, მოხუცთა და ბავშვთა მოვლის სახლების, მოზარდთა სოციალური ადაპტაციისა და შრომითი რეაბილიტაციის ცენტრების მიერ თავიანთი ძირითადი ფუნქციების შესრულებისათვის და ფინანსირდება ბიუჯეტიდან; ბუნებრივი პარკები, ბოტანიკური და დენდროლოგიური ბაღები, კულტურისა და დასვენების მუნიციპალური პარკები და სასაფლაოები, ზოოლოგიური ბაღები და პარკები, სკვერები, ხეივნები, სამონადირეო მეურნეობები და ა.შ.

სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადით არ იბეგრება მიწის ის ნაკვეთებიც, რომელთა ნაყოფიერი ფენაც სანახევროდ ან მეტადაა დაზიანებული

სტიქიური მოვლენების შედეგად.

მიწის გადასახადისაგან 5 წლის განმავლობაში თავისუფლდებიან ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებმაც მიიღეს ახლად ასათვისებელი სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწები, აგრეთვე ნასოფლარების ტერიტორიაზე დასახლებული მოქალაქეების ოჯახები.

მეორე მსოფლიო ომის ინვალიდები და მათთან გათანაბრებული პირები თავისუფლდებიან მიწის გადასახადისაგან მხოლოდ მიწის იმ ფართობებზე, რომლებიც მათ მიიღეს პრივატიზაციის წესით. მეორე მსოფლიო ომის ინვალიდებთან გათანაბრებულ პირებად ითვლებიან ამ ომის მონაწილეები, რომლებიც გადაცილებული არიან 70 წლის ასაკს, ასევე აფხაზეთის, სამაჩაბლოს, ავღანეთის, ჩეხოსლოვაკიის ომის ინვალიდები და სხვა სახელმწიფოთა ტერიტორიაზე საბრძოლო მოქმედებების ინვალიდები; აგრეთვე მეორე მსოფლიო ომის მონაწილეები, რომლებიც დაინვალიდნენ საერთო დაავადების, შრომითი და სხვა მიზეზების შედეგად (გარდა მართლსაწინააღმდეგო ქმედების შედეგად დაინვალიდებული პირებისა).

მიწის გადასახადით არ იბეგრება სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული მიწის ნაკვეთის ის ნაწილებიც, რომლებიც გადაცემული აქვთ საბიუჯეტო ორგანიზაციებს, ანუ სახელმწიფო (მუნიციპალური) საკუთრების ბაზაზე შექმნილ ორგანიზაციებს (მ.შ. სახელმწიფო ხელისუფლებისა და ადგილობრივი მმართველობის ორგანოებს), რომლებიც სახელმწიფოს მიერ მათთვის დაკისრებულ მოვალეობებს ასრულებენ დადგენილი ნორმების, ნორმატივებისა და წესების მიხედვით ბიუჯეტიდან გამოყოფილი სახსრებით, თუ აღნიშნული მიწის ნაკვეთები არ გამოიყენება სამეწარმეო საქმიანობისათვის. იმ შემთხვევაში, თუ საბიუჯეტო ორგანიზაციისათვის გამოყოფილი მიწის ფართობიდან შეუძლებელია სამეწარმეო საქმიანობისათვის გამოყენებული მიწის ფართობის ცალკე გამოყოფა, მაშინ მიწის გადასახადით დაბეგვრის მიზნით დასაბეგრი მიწის ფართობი განისაზღვრება საბიუჯეტო ორგანიზაციის ქონებაში სამეწარმეო საქმიანობის მიზნით გამოყენებული ფართის პროპორციულად ან ბიუჯეტიდან და სამეწარმეო საქმიანობიდან მიღებულ შემოსავლებზე გაწეული ხარჯების პროპორციულად. მაგალითად, თუ საბიუჯეტო ორგანიზაციის შენობიდან, რომლის საერთო ფართობი 2000 მ² და განლაგებულია 10 000 მ² არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ფართობზე, საიდანაც სამეწარმეო საქმიანობისათვის გამოიყენება მისი ნაწილი 450 მ² ფართობით, აღნიშნულ შემთხვევაში დასაბეგრი მიწის ფართობი $2250\text{მ}^2\text{-ს } \{(450 \times 10000) : 2000\}$ შეადგენს. ამასთან, თუ საბიუჯეტო სასწავლო დაწესებულება, ახორციელებს როგორც სტუდენტთა უფასო (საბიუჯეტო სახსრებით), ასევე ფასიან სწავლებას, აღნიშნული სასწავლო დაწესებულებას გამოყოფილი აქვს 10 000 მ² არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთი, ხოლო სწავლების ხარჯი გათვალისწინებულია 350,0 ათ. ლარის ოდენობით, მ.შ. ბიუჯეტიდან გამოყოფილი ასიგნების სახით 200,0 ათ. ლარი, ხოლო ფასიანი სწავლებიდან მისაღები შემოსავლები - 150,0 ათ. ლარი,

ასეთ შემთხვევაში გადასახადით დასაბეგრი მიწის ფართობი $4285,6 \text{ მ}^2$ -ს $\{(150,0 \times 10000) : 350,0\}$ შეადგენს.

მოქმედი კანონმდებლობით გათვალისწინებული საგადასახადო შეღავათები ფიზიკურ ან იურიდიულ პირზე არ გავრცელდება, თუ მათ საკუთრებაში, მფლობელობაში ან სარგებლობაში არსებული მიწის ნაკვეთები (ან მათი ნაწილი) ანდა შენობა-ნაგებობანი (ან მათი ნაწილი) საიჯარო ხელშეკრულების საფუძველზე გაცემული აქვს სხვა ფიზიკურ ან იურიდიულ პირებს.

5. გადასახადის გადამხდელთა რეგისტრაციისა და გადასახადის თანხის განსაზღვრის მიზნით, მიწის მართვის სახელმწიფო დეპარტამენტის ადგილობრივი სამსახურები ვალდებული არიან საანგარიშო წლის 1 მარტისათვის საგადასახადო ორგანოებს წარუდგინონ გადასახადის გადამხდელთა სიები, მათ მიერ დაკავებული მიწის ფართობისა და გადასახადის განაკვეთის ჩვენებით.

არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადი ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს დაერიცხებათ მიწის სარგებლობის უფლების წარმოშობის თვის მომდევნო თვიდან, ანუ ასეთ შემთხვევაში საანგარიშო წლის მიწის გადასახადი იანგარიშება წლის ბოლომდე დარჩენილი თვეების პროპორციულად.

საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან გამოანგარიშებული გადასახადის შესახებ საგადასახადო შეტყობინება ჩააბარონ გადასახადის გადამხდელს არა უგვიანეს ყოველი წლის 1 ივნისისა. ამასთან, ახლად გამოყოფილ მიწის ნაკვეთებზე გადასახადის გაანგარიშება ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს წარედგინებათ მიწის დამაგრების მომენტიდან ორი თვის განმავლობაში.

გადასახადის გადამხდელები ვალდებული არიან გადაიხადონ სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადი საანგარიშო წლის 1 ნოემბრამდე, ხოლო არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადი – თანაბარწილად, საანგარიშო წლის 15 აგვისტომდე და 15 ნოემბრამდე. ამასთან, იჯარით გაცემული სახელმწიფო საკუთრების სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადის გადახდის კონკრეტული ვადა განისაზღვრება იჯარის ხელშეკრულებით, მაგრამ არა უგვიანეს საანგარიშო წლის 1 ნოემბრისა.

14.8. გადასახადი ქონების გადაცემისათვის

1. ქონების გადაცემისათვის გადასახადი მოიცავს სამ გადასახადს: გადასახადს უძრავი ქონების გადაცემისათვის, გადასახადს მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის და გადასახადს ავტოსატრანსპორტო საშუალებების გადაცემისათვის.

აღნიშნული გადასახადების გამოანგარიშება ხორციელდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 კარისა და „ქონების გადაცემისათვის გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ“ საქართველოს საგადასახადო შემო-

სავლების მინისტრის ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის შესაბამისად, რომელიც შეთანხმებულია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან.

2. უძრავი ქონების გადაცემისას გადასახადის გადამხდელები არიან ქონების მიმღები ფიზიკური და იურიდიული პირები. ამ გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია საქართველოში არსებული უძრავი ქონება, რომელზედაც ხდება საკუთრების უფლების გადაცემა ან რომელიც გადაიცემა იჯარის ან ქირავნობის ხელშეკრულებით, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად (იხ.სქემა 14.16).

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად, უძრავ ქონებას მიეკუთვნება მიწის ნაკვეთი მასში არსებული წიაღისეულით, მიწაზე აღმოცენებული მცენარეები, ასევე შენობა-ნაგებობანი, რომლებიც მყარად დგას მიწაზე.

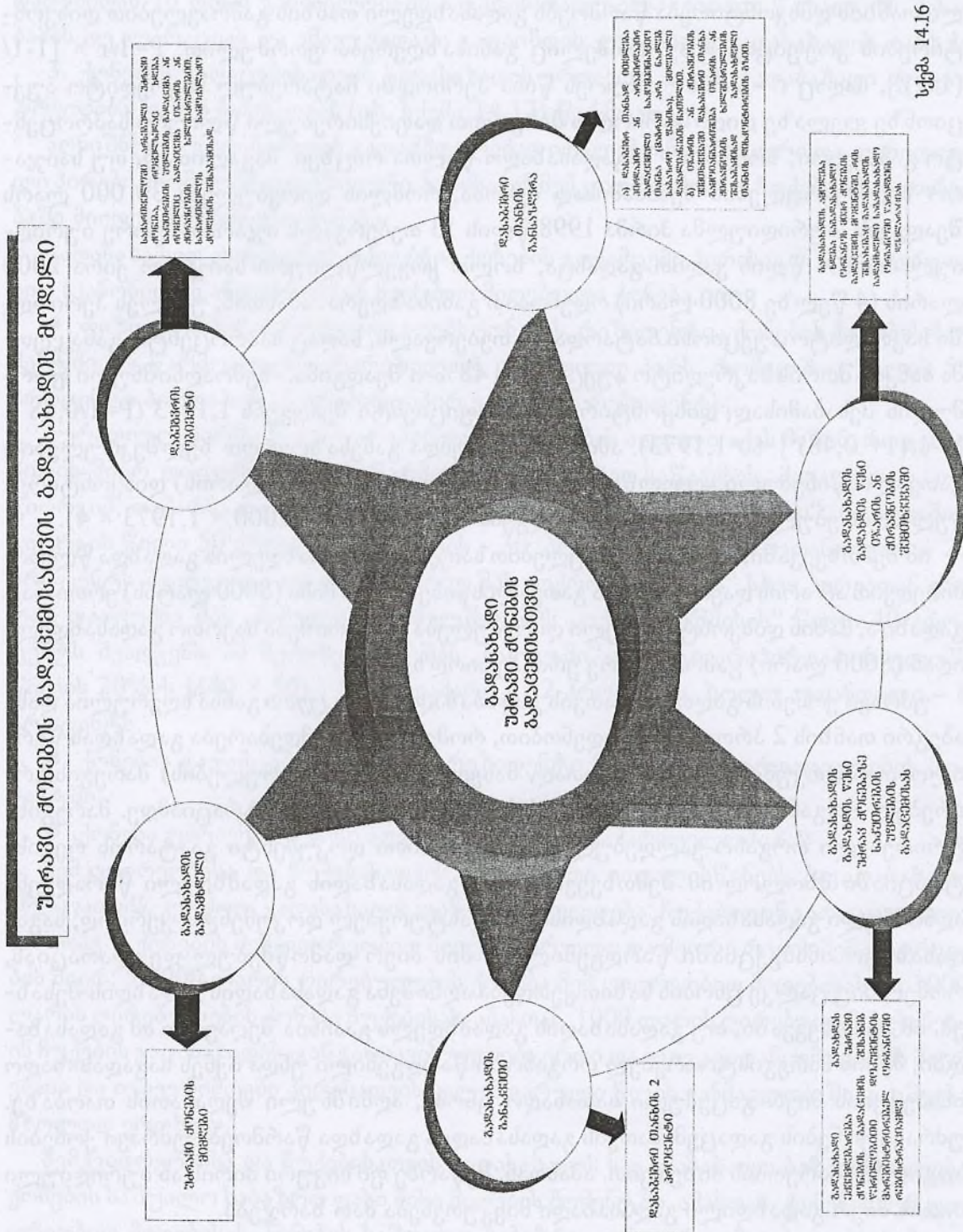
აღნიშნული გადასახადის დაბეგვრის ობიექტად არ შეიძლება განხილულ იქნას იპოთეკა ან საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ვალდებულებების უზრუნველყოფის სხვა საშუალებებით დატვირთვა.

უძრავი ქონების გადაცემისათვის გადასახადი ითვალისწინებს მთელ რიგ საგადასახადო შეღავათებს. კერძოდ, დაბეგვრისაგან თავისუფლდება უძრავი ქონების გადაცემა იჯარის ან ქირავნობის ხელშეკრულებით, თუ იჯარის ან ქირავნობის ხელშეკრულება ერთ წელზე ნაკლები ვადითაა დადებული; დაბეგვრისაგან თავისუფლდება უძრავი ქონების გადაცემა მეუღლისათვის, მშობლისათვის ან შვილისათვის; უძრავი ქონების გადაცემა განქორწინების საფუძველზე; უძრავი ქონების უსასყიდლოდ გადაცემა სახელმწიფოსათვის, საბიუჯეტო, საქველმოქმედო ან რელიგიური ორგანიზაციებისათვის; უძრავი ქონების გადაცემა რეორგანიზაციის საფუძველზე.

უძრავი ქონების გადაცემისათვის გადასახადით დასაბეგრ თანხად ითვლება პირდაპირ ან არაპირდაპირ გადაცემული საკომპენსაციო თანხა, (მაგრამ არანაკლებ საბაზრო ფასისა), მიღებული დავალიანების ჩათვლით.

უძრავი ქონების საბაზრო ფასი განისაზღვრება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 27-ე მუხლის შესაბამისად. კერძოდ, უძრავი ქონების საბაზრო ფასი განისაზღვრება ამ ქონების რეალიზაციის მომენტისათვის იდენტურ ქონებაზე დადებულ შესაბამის გარიგებათა შესახებ ინფორმაციის საფუძველზე. ამასთან, თუ ზემოაღნიშნული წესით საბაზრო ფასის გამოყენება შეუძლებელი იქნება, მაშინ უძრავი ქონების საბაზრო ფასი განისაზღვრება საქართველოს ეკონომიკის სამინისტროს 1998 წლის 2 თებერვლის ბრძანებით დამტკიცებული „უძრავი ქონების გადაცემისას საბაზრო ფასის განსაზღვრის წესი“-ს შესაბამისად. აღნიშნული წესის შესაბამისად, ყველა სახის უძრავი ქონების (გარდა მიწისა) საბაზრო ფასის განსაზღვრას ახდენენ ადგილობრივი მმართველობის ორგანოები. ამასთან, უძრავი ქონების საბაზრო ფასის გაანგარიშების საფუძველს ყველა სახის უძრავი ქონების ფართი, მდებარეობა, შენობა-ნაგებობების მახასიათებლები (მდგომარეობა) და დაკავებული მიწის ნაკვეთის ფართი წარმოადგენს.

იჯარის ან ქირავნობის შემთხვევაში, დასაბეგრი თანხა გამოიანგარიშება იჯარის



ან ქირავნობის შესახებ ხელშეკრულების შესაბამისად გადასახდელი თანხის დისკონტირების გზით. ასეთ შემთხვევაში, ხელშეკრულების თანახმად განსაზღვრული თანხის დისკონტირება წარმოებს გადასახდელი თანხის გამრავლებით დისკონტირების კოეფიციენტზე, რომელიც განისაზღვრება ფორმულით: $P=1/r \times [1-1/(1+r)^n]$, სადაც r - არის უახლოეს წინა პერიოდში ჩატარებულ საკრედიტო აუქციონზე ყველაზე დიდი პერიოდის მიხედვით დაფიქსირებული წლიური საპროცენტო განაკვეთი, ხოლო n - საგადასახადო წელთა რიცხვი. მაგალითად, თუ საიჯარო ხელშეკრულების შესაბამისად შენობა, რომლის ღირებულება 30 000 ლარს შეადგენს, იურიდიულმა პირმა 1998 წლის 13 თებერვალს იჯარით მეორე იურიდიულ პირს 4 წლის ვადით გადასცა, ხოლო ყოველწლიური საიჯარო ქირა 2000 ლარის (4 წელზე 8000 ლარი) ოდენობით განისაზღვრა. ამასთან, უახლეს პერიოდში საკრედიტო აუქციონი ჩატარდა 12 თებერვალს, სადაც საპროცენტო განაკვეთმა ბანკთაშორის საკრედიტო აუქციონზე 48%-ი შეადგინა. ზემოაღნიშნული ფორმულის შესაბამისად, დისკონტირების კოეფიციენტი შეადგენს 1,1973 ($P=1/0,48 \times [1-1/(1+0,48)^4] = 1,1973$). ამის შემდეგ უნდა განვსაზღვროთ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ყოველწლიური საიჯარო ქირის (2000 ლარის) დისკონტირებული ღირებულების ჯამი, რაც შეადგენს 9578,4 ლარს ($2000 \times 1,1973 \times 4$).

იმ შემთხვევაში, თუ ხელშეკრულებით საიჯარო გადასახდელის გადახდა წლების მიხედვით არ არის დაყოფილი და გათვალისწინებულია მისი (8000 ლარის) ერთიანად გადახდა, მაშინ დისკონტირებული ღირებულება იანგარიშება საერთო გადასახდელიდან (8000 ლარი) გამომდინარე ერთ პერიოდზე.

უძრავი ქონების გადაცემისათვის გადასახადის განსაზღვრულია დასაბეგრი თანხის 2 პროცენტის ოდენობით, რომელიც ექვემდებარება გადახდას წერილობითი დოკუმენტის (მაგალითად, ნასყიდობის ხელშეკრულების) მარეგისტრირებელ ორგანოში (საჯარო რეესტრის სამსახურში) რეგისტრაციამდე. მარეგისტრირებელი ორგანო ვალდებულია წერილობითი დოკუმენტი გაატაროს რეგისტრაციაში მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი წარადგენს აღნიშნული გადასახადის გადახდის დამადასტურებელ დოკუმენტს, კერძოდ, საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილ და მის მიერ დამოწმებულ დეკლარაციას, რომელშიც ცალკე ცნობის სახით კეთდება აღნიშვნა გადასახადის გადახდის შესახებ. იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელს გააჩნია შეღავათი ამ გადასახადში, მაშინ მარეგისტრირებელ ორგანოში წარდგენილი უნდა იქნეს საგადასახადო ინსპექციის მიერ გაცემული სათანადო ცნობა, აღნიშნული შეღავათის თაობაზე. უძრავი ქონების გადაცემისათვის გადასახადის გადახდა წარმოებს უძრავი ქონების ადგილმდებარეობის მიხედვით. ამასთან, მეწარმე ფიზიკური პირის ან იურიდიული პირის მიერ გადახდილი გადასახადი მიეკუთვნება მათ ხარჯებს.

იმ შემთხვევაში, თუ წერილობითი დოკუმენტი არ საჭიროებს რეგისტრაციას (იჯარის ხელშეკრულება, ქირავნობის ხელშეკრულება), მაშინ გადასახადის ამოღე-

ბა წარმოებს საგადასახადო ორგანოების მიერ ქონების გადაცემის მომენტში. ასეთ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელი ქონების გადაცემიდან ან ხელშეკრულების დადებიდან 10 დღის განმავლობაში საგადასახადო ინსპექციაში წარადგენს შესაბამის დეკლარაციას და ამავე ვადაში გადაიხდის კუთვნილი გადასახადის თანხას.

3. ქონების გადაცემისათვის გადასახადის ერთ-ერთ სახეს *გადასახადი მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის* (იხ. სქემა 14.17) წარმოადგენს.

აღნიშნული გადასახადის გადამხდელებად ითვლებიან ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებმაც ფიზიკური პირისაგან მემკვიდრეობით ან ჩუქებით საკუთრებაში მიიღეს ნებისმიერი ქონება.

გადასახადით *დაბეგვრის ობიექტია* ქონების გადამცემი პირისაგან მემკვიდრეობით (კანონით ან ანდერძით) ან ჩუქებით მიღებული ქონება, თუ:

- ფიზიკური პირი, რომელიც იღებს ქონებას, რეზიდენტია ქონების მიღების მომენტში, ან წარმოადგენს არარეზიდენტ იურიდიულ პირს, რომელშიც წილის 50 პროცენტი პირდაპირ ან არაპირდაპირ ეკუთვნის რეზიდენტს;

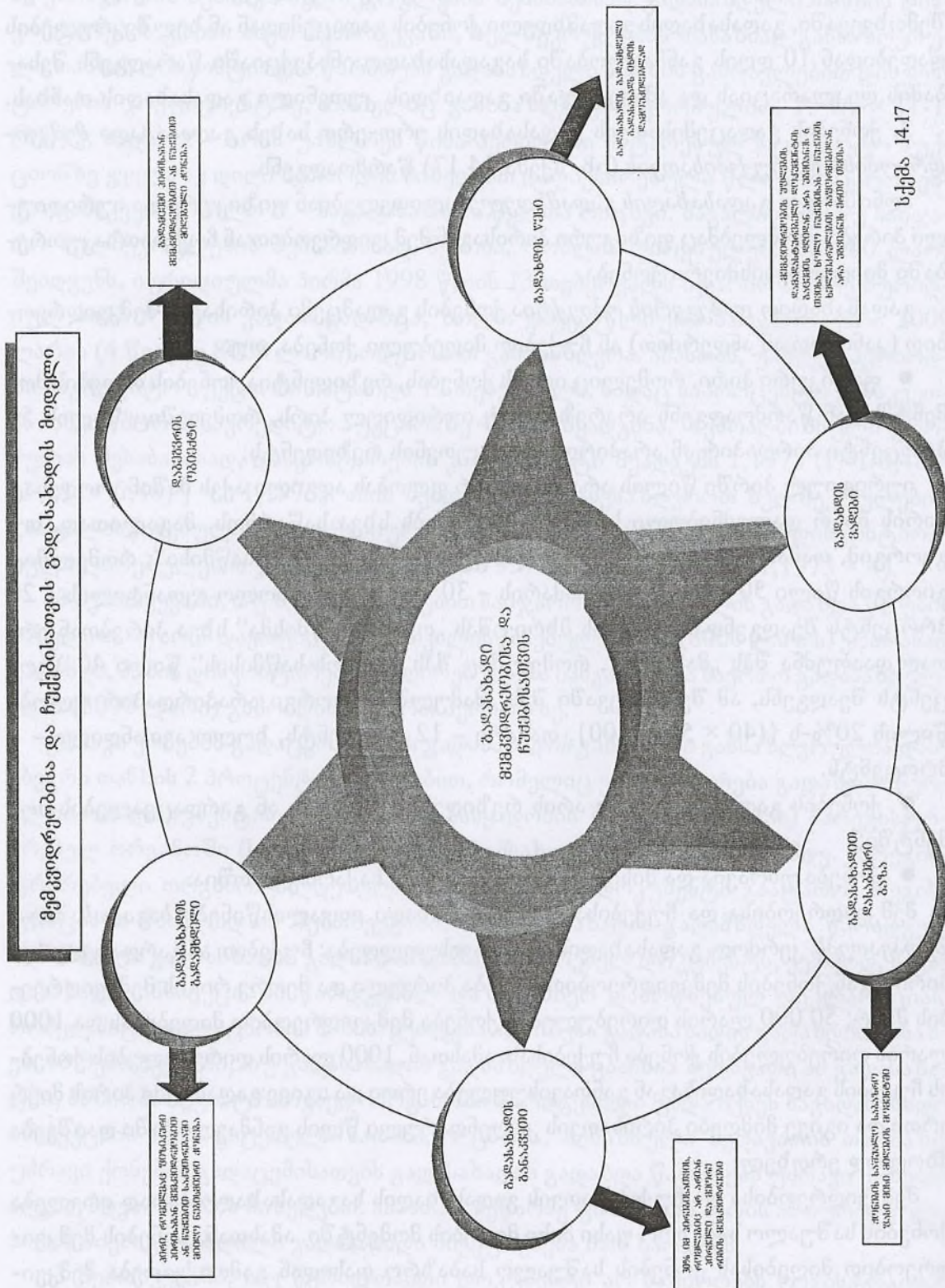
იურიდიულ პირში წილის არაპირდაპირ ფლობას ადგილი აქვს მაშინ, როდესაც პირის მიერ დაფუძნებული საწარმო აფუძნებს სხვა საწარმოს. მაგალითად, თუ გიორგიმ, თამარმა და ავთანდილმა დააფუძნეს შპს „ოქროს საწმისი“, რომელშიც გიორგის წილი 50 პროცენტს, თამარის – 30 პროცენტს, ხოლო ავთანდილის – 20 პროცენტს შეადგენდა და თავის მხრივ შპს „ოქროს საწმისმა“ სხვა პირებთან ერთად დააფუძნა შპს „მამული“, რომელშიც შპს „ოქროს საწმისის“ წილი 40 პროცენტს შეადგენს, ამ შემთხვევაში შპს „მამულში“ გიორგი არაპირდაპირ ფლობს წილის 20%-ს $\{(40 \times 50) : 100\}$, თამარი – 12 პროცენტს, ხოლო ავთანდილი – 8 პროცენტს.

- ქონების გადამცემი პირი არის რეზიდენტი ჩუქების ან გარდაცვალების მომენტში;

- ქონება უძრავია და მისი ადგილსამყოფელი საქართველოშია.

მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის გადასახადი ითვალისწინებს საგადასახადო შეღავათებს. კერძოდ, გადასახადისაგან თავისუფლდება: ჩუქებით ან გარდაცვლილი პირისაგან ქონების მემკვიდრეობით მიღება პირველი და მეორე რიგის მემკვიდრეების მიერ; 50 000 ლარის ღირებულების ქონება მემკვიდრეობით მიღებისას და 1000 ლარის ღირებულების ქონება ჩუქებისას. ამასთან, 1000 ლარის ღირებულების ქონების ჩუქების გადასახადისაგან განთავისუფლება ერთი და იგივე გადამცემი პირის მიერ ერთი და იგივე მიმღები პირისათვის კალენდარული წლის განმავლობაში დაიშვება მხოლოდ ერთხელ.

მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის გადასახადის საგადასახადო ბაზად ითვლება ქონების საშუალო საბაზრო ფასი მისი მიღების მომენტში. ამასთან, ქონების მემკვიდრეობით მიღებისას ქონების საშუალო საბაზრო ფასიდან გამოიქვეთება მემკვი-



დრეობის ადმინისტრირების ხარჯები და გარდაცვლილის ვალები, აგრეთვე ქონების მიმღები პირის მიერ ანაზღაურებული კომპენსაციის თანხა თავის თავზე აღებული ვალების ჩათვლით. მაგალითად, თუ შენობის საბაზრო ფასია 90 000 ლარი, რომლის მემკვიდრეობით მიღებისას მემკვიდრეობის ადმინისტრირების ხარჯებმა და გარდაცვლილის ვალებმა 7 000 ლარი შეადგინა, ასეთ შემთხვევაში, საგადასახადო ბაზა გამოქვითვების გათვალისწინებით იქნება 33 000 ლარი (90 000 - 7 000 - 50 000).

მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის გადასახადის განაკვეთი შეადგენს 30 პროცენტს, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი იხდის დამოუკიდებლად, საგადასახადო ორგანოს წერილობითი შეტყობინების გარეშე.

გადასახადის გადამხდელი ქონების მემკვიდრეობით მიღებისას ვალდებულია გადაიხადოს გადასახადი სანოტარო მოქმედებათა აღმასრულებელი უფლებამოსილი დაწესებულების ან ნოტარიუსის მიერ მემკვიდრეობაზე უფლების შესახებ დამადასტურებელი დოკუმენტის გაცემის დღიდან 6 თვის განმავლობაში, ხოლო ჩუქებით ქონების მიღებისას - ჩუქების შესახებ ხელშეკრულების გაფორმებიდან ერთი თვის ვადაში.

გადასახადის გადახდა წარმოებს ქონების მიმღები პირის საცხოვრებელი ადგილის მიხედვით, რისთვისაც გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია ზემოაღნიშნულ ვადებში საგადასახადო ინსპექციაში წარადგინოს დეკლარაცია.

თუ ქონების გადაცემა იბეგრება, ხოლო ქონების მიმღები პირი გარდაიცვლება ქონების მიღებიდან ორი წლის განმავლობაში, ქონების პირველი გადაცემისას გადახდილი გადასახადი ჩაითვლება მიმღები პირის გარდაცვალების გამო წარმოშობილი გადასახადის თანხაში. ამასთან, თუ ქონების მიმღები პირი გარდაიცვლება ქონების მიღებიდან 3 წლის განმავლობაში, მაშინ ჩაითვლება უკვე გადახდილი გადასახადის 80 პროცენტი, თუ მიმღები პირი გარდაიცვლება 4 წლის განმავლობაში - 60 პროცენტი, ხოლო თუ 5 წლის განმავლობაში - 40 პროცენტი.

ქონების პირველი გადაცემისათვის გადახდილი გადასახადის ჩათვლა ზორციელდება გადასახადის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტისა და ქონების პირველ გადაცემაზე შედგენილი დეკლარაციის საფუძველზე, რომელთა ასლიც ქონების მიმღების მიერ დეკლარაციასთან ერთად წარდგენილ უნდა იქნას საგადასახადო ინსპექციაში. მაგალითად, თუ ფიზიკურ პირზე ქონების მემკვიდრეობით მიღებაზე დამადასტურებელი დოკუმენტი გაიცა 2002 წლის 1 თებერვალს, პირი ვალდებულია ქონების მემკვიდრეობით მიღების გადასახადი, რამაც ვთქვათ 18000 ლარი შეადგინა, გადაიხადოს არა უგვიანეს 2002 წლის 1 აგვისტოსათვის. ამასთან, თუ პირი გარდაიცვლება 2003 წლის 10 იანვარს, ქონების პირველი გადაცემისას გადახდილი გადასახადი ჩაითვლება ქონების მიმღები პირის გარდაცვალების გამო წარმოშობილ გადასახადის თანხაში; თუ იგი გარდაიცვლება 2004 წლის 10 იან-

ვარს, მაშინ ჩაითვლება გადახდილი გადასახადის 80 პროცენტი, ანუ 14 400 ლარი ($18\,000 \times 80\%$) და ა.შ.

უცხო ქვეყანაში არსებული ნაჩუქარი ან მემკვიდრეობით დატოვებული ქონების გადასახადის გადახდევინებისას, ჩათვლა ხორციელდება იმ ქვეყანაში გადახდილ თანხასთან მიმართებით. ამასთან, ჩაითვლება თანხა, რომელიც გადახდილი იქნა მემკვიდრეობით ან ჩუქებით დატოვებულ აქტივებზე დარიცხული გადასახადით საქართველოში მოქმედი გადასახადის განაკვეთის ფარგლებში, უცხო ქვეყანაში გადასახადის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტის საფუძველზე, რომელიც დამოწმებული უნდა იყოს შესაბამისი ქვეყნის საგადასახადო სამსახურის მიერ. მაგალითად, თუ უცხო ქვეყანაში არსებული ნაჩუქარი ან მემკვიდრეობით დატოვებული ქონების საგადასახადო ბაზაა 75 000 ლარი და მასზე ამ ქვეყანაში გადახდილი იქნა 15 000 ლარი, ასეთ შემთხვევაში საქართველოში გადახდას ექვემდებარება 7500 ლარი ($75\,000 \times 30\% - 15\,000$). ამასთან, თუ უცხო ქვეყანაში არსებული ნაჩუქარი ან მემკვიდრეობით დატოვებული ქონების საგადასახადო ბაზაა 75 000 ლარი და მასზე ამ ქვეყანაში გადახდილი იქნა 25 000 ლარი, ასეთ შემთხვევაში საქართველოში მოქმედი გადასახადის განაკვეთის ფარგლებში ქონების მიმღებ პირს გადახდება 22 500 ლარი ($75\,000 \times 30\%$) და შესაბამისად გადამხდელს უცხო ქვეყანაში გადახდილი თანხის სხვაობა, 2500 ლარი ($25\,000 - 22\,500$), უკან არ დაუბრუნდება.

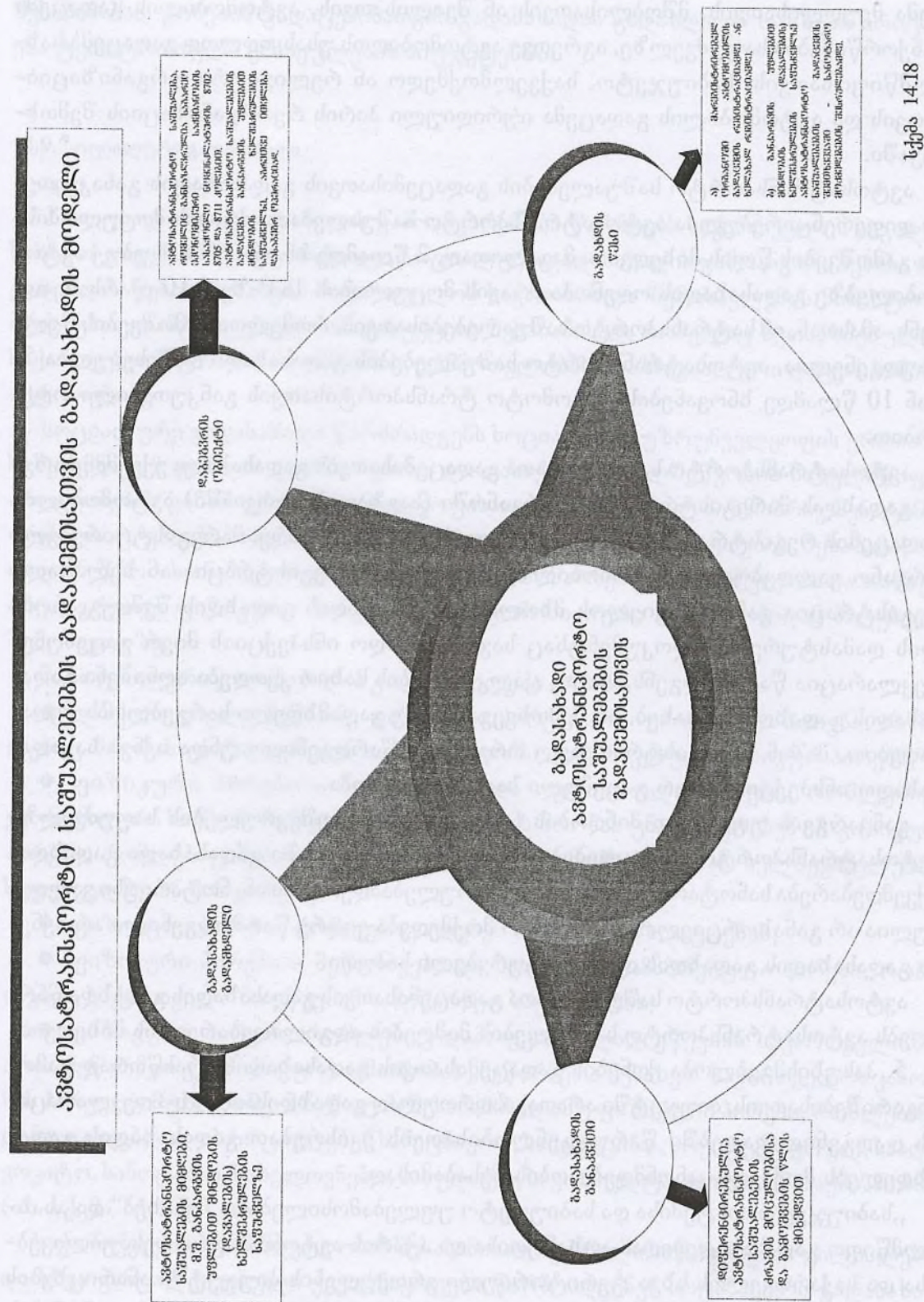
4. ქონების გადაცემისათვის გადასახადის ერთ-ერთ სახეს *გადასახადი ავტოსატრანსპორტო საშუალებების გადაცემისათვის* წარმოადგენს (იხ. სქემა 14.18).

აღნიშნული გადასახადის გადამხდელია ქონების მიმღები ფიზიკური ან იურიდიული პირი.

გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია ავტოსატრანსპორტო საშუალება, რომელიც განსაზღვრულია საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურის 8702 – 8705 და 8711 კოდებით. განკარგვის უფლებით მინდობის (დავალების) ხელშეკრულების საფუძველზე ავტოსატრანსპორტო საშუალების გადაცემა ასევე ითვლება დასაბეგრ ოპერაციად.

გადასახადი ითვალისწინებს საგადასახადო შეღავათებს. კერძოდ, დაბეგვრისაგან თავისუფლდება: ავტომობილის რეგისტრაცია ან ხელახალი რეგისტრაცია საქართველოში მისი შემომტანის მიერ, თუ დღე გადახდილი იქნა იმპორტის დროს, აგრეთვე ავტომობილის რეგისტრაცია ან ხელახალი რეგისტრაცია მყიდველის მიერ, თუ გამყიდველმა დღე გადაიხადა ავტომობილის მყიდველისათვის მიწოდებისას. ამასთან, აღნიშნული შეღავათების მინიჭებისათვის საჭიროა საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენილი იქნას შესაბამისი საბაჟო ან საგადასახადო ორგანოს მიერ გაცემული ცნობა, რომელიც ადასტურებს ავტომობილის შემომტანისა და გამყიდველის მიერ დღე-ის გადახდის ფაქტს.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, დაბეგვრისაგან თავისუფლდება ავტომობილის გადა-



ცემა მეუღლისათვის, მშობლისათვის ან შვილისათვის, ავტომობილის გადაცემა განქორწინების საფუძველზე, აგრეთვე ავტომობილის უსასყიდლოდ გადაცემა სახელმწიფოსათვის, საბიუჯეტო, საქველმოქმედო ან რელიგიური ორგანიზაციისათვის და ავტომობილის გადაცემა იურიდიული პირის რეორგანიზაციის შემთხვევაში.

ავტოსატრანსპორტო საშუალებების გადაცემისათვის გადასახადის განაკვეთები დიფერენცირებულია ავტოსატრანსპორტო საშუალებათა ძრავის მოცულობისა და გამოშვების წლის მიხედვით. მაგალითად, 2 წლამდე ხნოვანების მსუბუქ ავტომობილებზე გადასახადის ოდენობა ძრავის მოცულობის 1სმ³-ზე 0,10 ლარს შეადგენს. ამასთან, იმ სატრანსპორტო საშუალებებისათვის, რომელთა გამოშვების წელი დაუდგენელია, ავტოსატრანსპორტო საშუალებების გადასახადი დაწესებულია 5-დან 10 წლამდე ხნოვანების ავტომოტო ტრანსპორტისათვის განკუთვნილი ოდენობით.

ავტოსატრანსპორტო საშუალებათა გადაცემისათვის გადასახადი ექვემდებარება გადახდას მარეგისტრირებელ ორგანოში (საგზაო პოლიციაში) ავტომობილის გადაცემის რეგისტრაციამდე ან ხელახალ რეგისტრაციამდე. მარეგისტრირებელი ორგანო ვალდებულია ავტომობილზე საკუთრების რეგისტრაცია ან ხელახალი რეგისტრაცია განახორციელოს მხოლოდ გადასახადის გადახდის შემდეგ, რომლის დამატურებელ დოკუმენტსაც საგადასახადო ინსპექციის მიერ გაცემული დეკლარაცია წარმოადგენს, სადაც ცალკე ცნობის სახით კეთდება აღნიშვნა გადასახადის გადახდის შესახებ. იმ შემთხვევაში, თუ გადამხდელი სარგებლობს შეღავათებით, მაშინ მარეგისტრირებელ ორგანოში წარდგენილი უნდა იქნეს საგადასახადო ინსპექციის მიერ გაცემული სათანადო ცნობა.

განკარგვის უფლებით მინდობის (დავალების) ხელშეკრულების საფუძველზე ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მიღების შემთხვევაში გადასახადი გადახდას ექვემდებარება სანოტარო მოქმედების შესრულებამდე. ამასთან, ნოტარიუსი ვალდებულია არ განახორციელოს სანოტარო მოქმედება ვიდრე წარმოდგენილი არ იქნება გადასახადის გადახდის დამადასტურებელი საბუთი.

ავტოსატრანსპორტო საშუალებათა გადაცემისათვის გადასახადის გადახდა წამოიწეს ავტოსატრანსპორტო საშუალების მიმღების ადგილმდებარეობის მიხედვით.

5. პასუხისმგებლობა ქონების გადაცემისათვის გადასახადის არასწორად გამოანგარიშებისათვის, ბიუჯეტში არათავისდროულად გადახდისათვის და დეკლარაციის დადგენილ ვადებში წარუდგენლობისათვის ეკისრებათ გადასახადის გადამხდელებს მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად.

„საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ“ და „სახელმწიფო გადასახადებიდან აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკებისა და საქართველოს სხვა ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტში ანარიცხების გრძელვადიანი ეკონომიკური ნორმატივების შესახებ“ საქართველოს კანონების

შესაბამისად ქონების გადაცემისათვის გადასახადის გადახდილი თანხები ირიცხება ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტებში.

14.9. სოციალური გადასახადი

1. სოციალური გადასახადის გამოანგარიშება წარმოებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-9 კარისა და „სოციალური გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ“ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის შესაბამისად, რომელიც შეთანხმებულია საქართველოს ფინანსთა და შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის სამინისტროებთან.

სოციალური გადასახადი წარმოადგენს სოციალური უზრუნველყოფის ერთიანი სახელმწიფო ფონდის ფორმირებისა და დასაქმების ხელშეწყობის სახელმწიფო პროგრამების ფინანსური უზრუნველყოფისათვის აუცილებელ მიზნობრივ შენატანს, რომელსაც გადასახადის გადამხდელები დადგენილი განაკვეთების შესაბამისად იხდიან შრომის ანაზღაურებისა და მათთან გათანაბრებულ გაცემულობათა თანხებზე, აგრეთვე ფიზიკური პირების მიერ ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებულ შემოსავალზე.

2. სოციალური გადასახადის გადამხდელები არიან:

- დამქირავებელი მეწარმე ფიზიკური პირები და იურიდიული პირები, რომლებიც შრომას უნაზღაურებენ საქართველოში დაქირავებულ ფიზიკურ პირებს;

- ფიზიკური პირები – მეწარმეები და იურიდიული პირები, რომლებიც ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებისას შრომას უნაზღაურებენ იმ ფიზიკურ პირებს, რომლებიც მათ საქართველოში უწევენ მომსახურებას ხელშეკრულების საფუძველზე ან მის გარეშე;

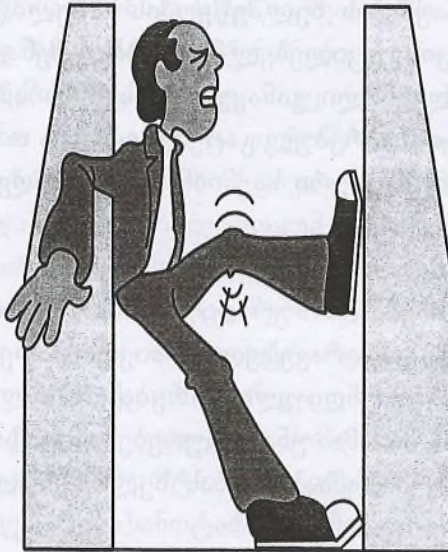
- ფიზიკური პირები, რომლებიც იღებენ შრომის ანაზღაურებას;

- ფიზიკური პირები – მეწარმეები და მათთან გათანაბრებული პირები, რომლებიც საქართველოში ეწევიან სამეწარმეო საქმიანობას;

- ფიზიკური პირები, რომლებიც დამოუკიდებლად ეწევიან საქართველოში არასამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად ანუ ფიზიკური პირები, რომლებიც დამოუკიდებლად ახორციელებენ სამეცნიერო, სამედიცინო, არქიტექტურულ, საადვოკატო, სანოტარო, სახელოვნებო, სააუდიტო, საკონსულტაციო და ა.შ. საქმიანობას (იხ. სქემა 14.19).

საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი საწარმოების ფილიალები და სხვა განცალკავებული ქვედანაყოფები წარმოადგენენ სოციალური გადასახად-

სოციალური გადასახადის გადამხდელები



1. დამქირავებელი ფიზიკური პირები მეწარმეები და იურიდიული პირები, რომლებიც შრომას უნაზღაურებენ საქართველოში დაქირავებული ფიზიკურ პირებს;

2. ფიზიკური პირები - მეწარმეები და იურიდიული პირები, რომლებიც ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებისას შრომას უნაზღაურებენ იმ ფიზიკურ პირებს, რომლებიც მათ საქართველოში უწევენ მომსახურებას ხელშეკრულების საფუძველზე ან მის გარეშე;

3. ფიზიკური პირები, რომლებიც იღებენ შრომის ანაზრაურებას;

4. ფიზიკური პირი - მეწარმეები მათთან გათანაბრებული პირები, რომლებიც საქართველოში ეწევიან სამეწარმეო საქმიანობას.

5. ფიზიკური პირები, რომლებიც დამოუკიდებლად ეწევიან არასამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას საქართველოში „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად ანუ ფიზიკური პირები, რომლებიც დამოუკიდებლად ახორციელებენ სამეცნიერო, სამედიცინო, არქიტექტურულ, საადვოკატო, სანოტარო, სახელოვნებო, სააუდიტო, საკონსულტაციო და ა.შ. საქმიანობას.

სქემა 14.19

დის დამოუკიდებელ გადამხდელებს.

აღნიშნული გადასახადის გამოანგარიშების მიზნით, *დაქირავებით მუშაობად* ითვლება ფიზიკური პირის მიერ ვალდებულების შესრულება იმ ურთიერთობათა ფარგლებში, რომელთა რეგულირებაც ხდება შრომის ან საჯარო სამსახურის შესახებ კანონმდებლობით, აგრეთვე ფიზიკური პირის მიერ ვალდებულების შესრულება, რომელიც უშუალოდაა დაკავშირებული შეიარაღებულ ძალებში, სამართალდამცავ ან მასთან გათანაბრებულ ორგანოებში სამსახურთან.

დაქირავებით მუშაობად ითვლება აგრეთვე ფიზიკური პირის მიერ საწარმოს ან ორგანიზაციის ღირექტორის მოვალეობის შესრულება.

დაქირავებით მომუშავე ფიზიკური პირი საგადასახადო სამართალში *დაქირავებულად* იწოდება. პირი, რომელიც ანაზღაურებს ასეთი დაქირავებული ფიზიკური პირის მიერ გაწეულ მომსახურებას, იწოდება *დამქირავებლად*, ხოლო ასეთი ანაზღაურება – *ხელფასად*.

ფიზიკური პირი ითვლება მეწარმედ, თუ ის არის ინდივიდუალური მეწარმე „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის მიხედვით და, თუ ის დამოუკიდებლად და თავისი რისკით ეწევა სამეწარმეო საქმიანობას იურიდიული პირის წარმოქმნის გარეშე. ამასთან, ფიზიკური პირის მიერ სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელება რეგისტრაციის, ლიცენზიის, მოწმობის ან სხვა მსგავსი დოკუმენტის აღების დადგენილი წესის დარღვევით არ ითვლება ამ ფიზიკური პირის დაბეგვრის მიზნით მის მეწარმედ არცნობის საფუძველად.

ეკონომიკურ საქმიანობაში იგულისხმება ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც წარმოადგენს მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგებისა. ეკონომიკური საქმიანობა შეიძლება იყოს სამეწარმეო და არასამეწარმეო. სამეწარმეო საქმიანობაში იგულისხმება საქმიანობა, რომელიც განსაზღვრულია „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის პირველი ნაწილით, კერძოდ, ისეთი ეკონომიკური საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება სავაჭრო გარიგებების ან სხვა სამეურნეო ოპერაციების სახით.

3. დამქირავებელი მეწარმე ფიზიკური პირებისა და იურიდიული პირებისათვის, რომლებიც შრომას უნაზღაურებენ საქართველოში დაქირავებულ ფიზიკურ პირებს, ფიზიკური პირი – მეწარმეებისა და იურიდიული პირებისათვის, რომლებიც ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებისას შრომას უნაზღაურებენ იმ ფიზიკურ პირებს, რომლებიც მათ საქართველოში უწევენ მომსახურებას ხელშეკრულების საფუძველზე ან მის გარეშე, აგრეთვე ფიზიკური პირებისათვის, რომლებიც იღებენ ანაზღაურებას, გადასახადით *დაბეგვრის ობიექტია* ხელფასი.

ხელფასის სახით გაცემულ შემოსავლებს მიეკუთვნება დაქირავებით მომუშავე ფიზიკურ პირებზე გაცემული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი. ამასთან, ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებში შესატანი სარგებლის ღირებულებად ითვლება თანხა, რომელიც მიღებულია დამქირავებლის მიერ საგადასახადო კოდექსით

განსაზღვრული ოდენობით მიღებული სარგებლისათვის, მის მიერ გადახდილი თანხის გამოკლებით. მაგალითად, თუ პირმა დამქირავებლისაგან ერთი წლით სესხის სახით მიიღო 5 ათასი ლარი, თვეში ერთპროცენტიანი განაკვეთით და სესხის მიღების მომენტში მისი საბაზრო განაკვეთი თვეში 3%-ს შეადგენდა, ამ შემთხვევაში სხვაობა სესხის საბაზრო განაკვეთსა და დამქირავებლის მიერ სესხზე გაცემულ გადასახდელ განაკვეთს შორის შეადგენს 2%-ის ტოლ თანხას თვეში ანუ 100 ლარს $[(5000 \times 2) : 100]$, რაც უნდა დაიბეგროს სოციალური გადასახადით, ან თუ დამქირავებელმა დაქირავებულს უსასყიდლოდ გაურემონტა ბინა, რომლის საბაზრო ფასი 2000 ლარს შეადგენს, აღნიშნული თანხა ექვემდებარება დაბეგვრას სოციალური გადასახადით.

ხელფასის სახით გაცემულ შემოსავლებში არ შედის და სოციალური გადასახადით არ იბეგრება დაქირავებულისათვის გადახდილი სამივლინებო და წარმომადგენლობითი ხარჯების ანაზღაურება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ განსაზღვრული ნორმების ფარგლებში. ამასთან, დადგენილ ოდენობაზე მეტი ოდენობით გაცემული თანხები დაიბეგრება სოციალური გადასახადით.

ხელფასის სახით შემოსავლების მიღების მომენტად ითვლება მისი მიღების ან მისი გამოყენებისა და განკარგვის უფლების მოპოვების მომენტი.

რაც შეეხება ფიზიკურ პირებს, მეწარმეებს და მათთან გათანაბრებულ პირებს, რომლებიც საქართველოში ეწევიან სამეწარმეო საქმიანობას, მათთვის დაბეგვრის ობიექტია სამეწარმეო საქმიანობით მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება საშემოსავლო გადასახადის შესახებ საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული დებულებების შესაბამისად.

ფიზიკური პირებისათვის, რომლებიც დამოუკიდებლად ეწევიან არასამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას საქართველოში, მათთვის დაბეგვრის ობიექტია „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული საქმიანობიდან მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი.

4. სოციალური გადასახადით დაბეგვრისაგან თავისუფლდება: სასამართლოს გადაწყვეტილებით სასჯელის აღსრულების დაწესებულებებში მოთავსებულ პირთათვის გადახდილი თანხები; შრომისუნარობის დროებით დაკარგვის შემთხვევაში სახელმწიფო სოციალური დაზღვევის ფონდიდან მიღებული ანაზღაურება; გრანტით მიღებული სახსრებიდან ორგანიზაციების მიერ გაცემული ანაზღაურება; დიპლომატიურ და საკონსულო დაწესებულებებში დაქირავებით მომუშავე იმ პირთა შემოსავალი, რომლებიც არ არიან საქართველოს მოქალაქენი.

სოციალური გადასახადის დაბეგვრისაგან თავისუფლდება საქართველოს იმ არარეზიდენტი პირის მიერ დაქირავებით მუშაობით მიღებული შემოსავალი, რომელიც საგადასახადო წლის განმავლობაში საქართველოს ტერიტორიაზე იმყოფება 90-ზე ნაკლები დღის მანძილზე, იმ შემთხვევაში, თუ ეს შემოსავალი გაიცემა საქართველოს არარეზიდენტი სამუშაოს მიმცემის მიერ ან მისი სახელით და

არა - არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების მიერ, აგრეთვე „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების საწარმოებლად დაქირავებული უცხო ქვეყნის მოქალაქეების შემოსავალი (იხ. სქემა 14.20).

5. გადასახადის გადამხდელები (დაქირავებით მომუშავე ფიზიკური პირების გარდა, რომლებიც ღებულობენ შრომის ანაზღაურებას) ვალდებული არიან სოციალური უზრუნველყოფის ერთიან სახელმწიფო ფონდში გადაიხადონ დასაბეგრი თანხის 27 პროცენტი, ხოლო უმუშევართა სოციალური დაცვისა და დასაქმების ხელშეწყობის სახელმწიფო პროგრამების დასაფინანსებლად ცენტრალურ ბიუჯეტში, ხაზინაში გახსნილ სპეციალურ ანგარიშზე - 1 პროცენტი. მაგალითად, თუ საწარმოს ხელფასის, პრემიის და სხვა სახის განაცემების სახით ხარჯი 10000 ლარს შეადგენს, ასეთ შემთხვევაში საწარმო ვალდებულია სოციალური გადასახადის სახით სოციალური უზრუნველყოფის ერთიან სახელმწიფო ფონდში გადაიხადოს დასაბეგრი თანხის 27%, რაც 2700 ლარს ($10000 \times 27\%$) შეადგენს, ხოლო უმუშევართა სოციალური დაცვისა და დასაქმების ხელშეწყობის სახელმწიფო პროგრამების დასაფინანსებლად ცენტრალურ ბიუჯეტში, ხაზინაში გახსნილ სპეციალურ ანგარიშზე - დასაბეგრი თანხის 1%, რაც 100 ლარს ($10000 \times 1\%$) შეადგენს.

ამასთან, ზემოაღნიშნული პირების მიერ სოციალური უზრუნველყოფის ერთიან სახელმწიფო ფონდში გადახდილი გადასახადის თანხა არ შეიძლება იყოს 16 ლარზე ნაკლები თვეში დაქირავებით მომუშავე თითოეულ ფიზიკურ პირზე.

დაქირავებით მომუშავე ფიზიკური პირები, რომლებიც ღებულობენ შრომის ანაზღაურებას, ვალდებული არიან სოციალური უზრუნველყოფის ერთიან სახელმწიფო ფონდში გადაიხადონ დასაბეგრი თანხის 1%. მაგალითად, თუ საწარმომ თავის თანამშრომელს ხელფასის სახით გადაუხადა 200 ლარი, ასეთ შემთხვევაში საწარმოს თანამშრომელს, რომელმაც თვეში ხელფასის სახით მიიღო 200 ლარი შემოსავალი, სოციალური უზრუნველყოფის ერთიან სახელმწიფო ფონდში გადახდება დასაბეგრი თანხის 1%, რაც 2 ლარს ($200 \times 1\%$) შეადგენს. აღნიშნული გადასახადის დაკავება წარმოებს გადახდის წყაროსთან საგადასახადო აგენტის ანუ დამქირავებელი პირის მიერ.

ინვალიდთა საზოგადოებრივი ორგანიზაციებისათვის, აგრეთვე იმ ინვალიდებისა და პენსიონერებისათვის გადახდილი ანაზღაურება, რომლებიც მუშაობენ ინვალიდთა ორგანიზაციებში ან მათ საწარმოებში, სადაც 70 პროცენტზე მეტი ინვალიდი და პენსიონერია დასაქმებული, სოციალური უზრუნველყოფის ერთიან სახელმწიფო ფონდში გადასახდელი გადასახადის განაკვეთი მცირდება 10% პროცენტამდე. მაგალითად, თუ საწარმო წარმოადგენს ინვალიდთა საზოგადოებრივი ორგანიზაციის საწარმოს, რომელშიც 70%-ზე მეტი პენსიონერი და ინვალიდი მუშაობს და დაქირავებით მომუშავე პირებზე გასაცემი ხელფასის, საზღაურისა და სარგებლის სახით განაცემის თანხა 1850 ლარს შეადგენს, ამ შემთხვევაში საწარმო ვალდე-

სოციალური გადასახადით დაბეგვრისაგან თავისუფლება



1. სასამართლო გადაწყვეტილებით სასჯელის აღსრულების დაწესებულებებში მოთავსებულ პირთათვის გადახდილი თნხები;

2. შრომისუნარიანობის დროებით დაკარგვის შემთხვევაში სახელმწიფო სოციალური დახმების ფონდიდან მიღებული ანაზღაურება;

3. გრანტით მიღებული სახსრებიდან ორგანიზაციების მიერ გაცემული ანაზღაურება;

4. დიპლომატიურ და საკონსულო დაწესებულებებში დაქირავებით მომუშავე იმ პირთა შემოსავალი, რომლებიც არ არიან საქართველოს მოქალაქენი;

5. საქართველოს იმ არარეზიდენტი პირის მიერ დაქირავებით მუშაობით მიღებული შემოსავალი, რომელიც საგადასახადო წლის განმავლობაში საქართველოს ტერიტორიაზე იმყოფება 90-ზე ნაკლები დღის მანძილზე, იმ შემთხვევაში, თუ ეს შემოსავალი გაიცემა საქართველოს არარეზიდენტი სამუშაოს მიმცემის მიერ ან მისი სახელით და არა – არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების მიერ;

6. „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების საწარმოებლად დაქირავებული უცხო ქვეყნის მოქალაქეების შემოსავალი.

სქემა 14.20

ბულია სოციალური უზრუნველყოფის ერთიანი სახელმწიფო ფონდის სასარგებლოდ გადაიხადოს დასაბეგრი თანხის 10%, ანუ 185 ლარი ($1850 \times 10\%$), ხოლო დასაქმების ერთიანი სახელმწიფო ფონდში დასაბეგრი თანხის 1% ანუ 1,85 ლარი ($1850 \times 1\%$).

6. დამქირავებელი მეწარმე ფიზიკური პირები და იურიდიული პირები, რომლებიც შრომას უნაზღაურებენ საქართველოში დაქირავებულ ფიზიკურ პირებს, აგრეთვე ფიზიკური პირები, მეწარმეები და იურიდიული პირები, რომლებიც ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებისას შრომას უნაზღაურებენ იმ ფიზიკურ პირებს, რომლებიც მათ საქართველოში უწევენ მომსახურებას ხელშეკრულების საფუძველზე ან მის გარეშე, ვალდებული არიან გადაიხადონ გადასახადი ხელფასის ან შრომის სხვა ანაზღაურების გაცემისთანავე, ხოლო თუ ხელფასები გაიცემა ბანკის საშუალებით, დამქირავებელი ვალდებულია შრომის ასანაზღაურებლად თანხების მოთხოვნასთან ერთად საბანკო დაწესებულებაში წარადგინოს საგადასახადო დავალება გადასახადის გადარიცხვის თაობაზე. გადასახადის გადამხდელის მიერ დავალების წარდგენის გარეშე, შრომის ანაზღაურების თანხები საბანკო დაწესებულებების მიერ არ გაიცემა.

გადასახადის გადამხდელები ვალდებული არიან სოციალური გადასახადის გაანგარიშება წლის დასაწყისიდან ნაზარდი ჯამით წარუდგინონ საგადასახადო ორგანოებს საანგარიშო მომდევნო თვის 15 რიცხვისათვის.

გადასახადი, რომელსაც იხდის დაქირავებული, იქვითება დამქირავებლის მიერ ხელფასის გაცემისას და გადაირიცხება სოციალური უზრუნველყოფის ერთიანი სახელმწიფო ფონდში ხელფასის ან შრომის სხვა ანაზღაურების გაცემისთანავე, ზემოაღნიშნული წესის შესაბამისად.

ფიზიკური პირები – მეწარმეები და მათთან გათანაბრებული პირები, რომლებიც საქართველოში ეწევიან სამეწარმეო საქმიანობას, აგრეთვე ფიზიკური პირები, რომლებიც საქართველოში ეწევიან „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრულ არასამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას, ვალდებული არიან გადაიხადონ გადასახადი საშემოსავლო გადასახადთან ერთად, საანგარიშო მომდევნო წლის 1 აპრილამდე და ამავე ვადაში საგადასახადო ორგანოში წარადგინონ საგადასახადო დეკლარაცია. ამასთან, გადასახადის გადამხდელები ვალდებული არიან შეიტანონ ბიუჯეტში სოციალური გადასახადის მიმდინარე გადასახდელების თანხები, წინა საგადასახადო წლის წლიური გადასახადის მიხედვით, შემდეგი ოდენობით:

- 15 მაისამდე – 30 პროცენტი;
- 15 აგვისტომდე – 30 პროცენტი;
- 15 ნოემბრამდე – 40 პროცენტი.

მიმდინარე გადასახდელების ბიუჯეტში ჩარიცხული თანხები, გადასახადის გად-

ამხდელს ჩათვლებათ საგადასახადო წლის მიხედვით დარიცხულ გადასახადში.

14.10. გადასახადი ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის

1. ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის გადასახადის გამომანგარიშება და გადახდა წარმოებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-10 კარისა და „ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის გადასახადის გამომანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ“ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის შესაბამისად, რომელიც შეთანხმებულია საქართველოს ფინანსთა და გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტროებთან.

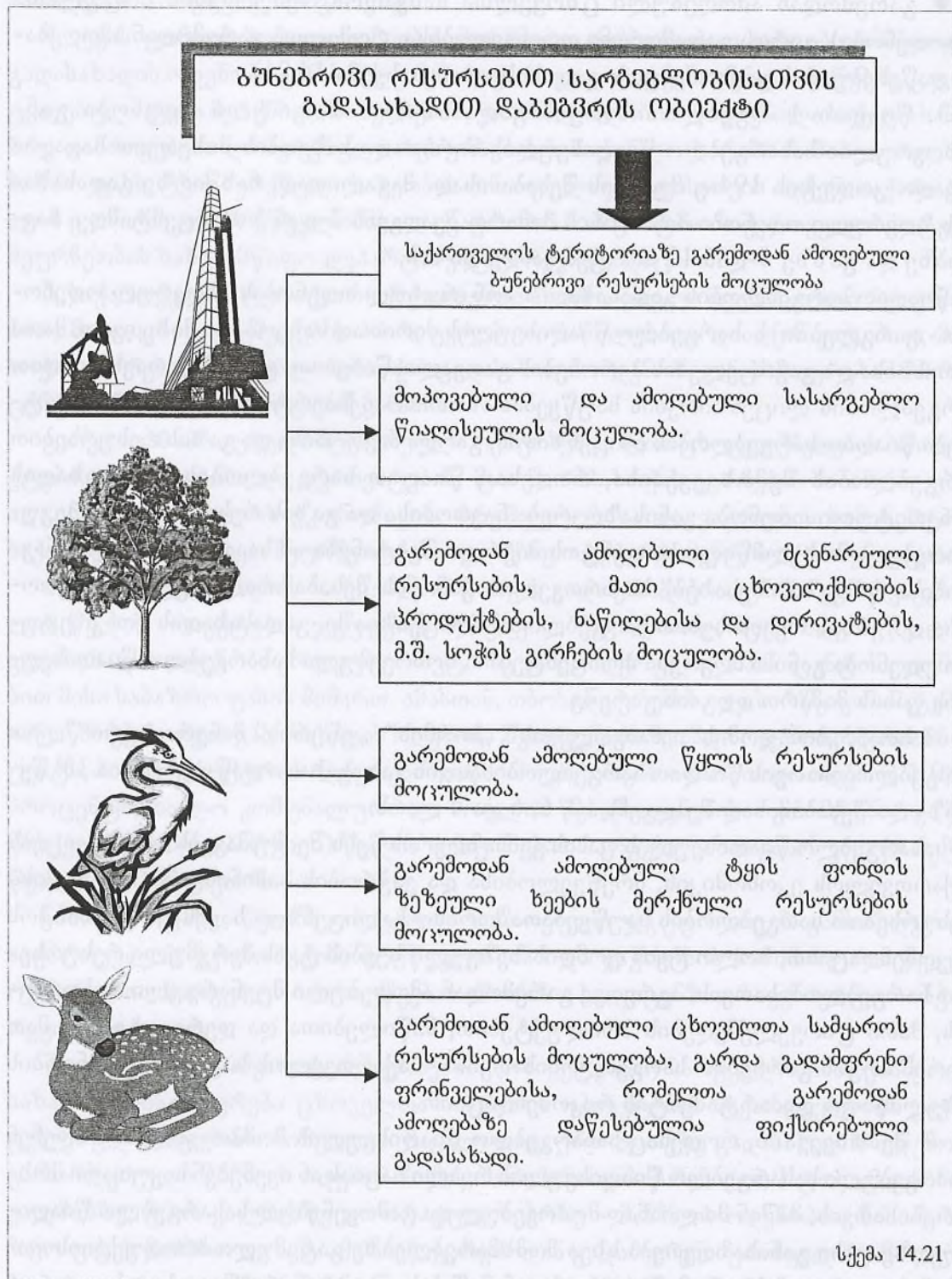
გადასახადის მიზანს წარმოადგენს ფასიანი ბუნებათსარგებლობის პრინციპის დამკვიდრების გზით გარემოს პოტენციური შესაძლებლობებისა და მდგრადი განვითარების პრინციპებზე დაფუძნებული ბუნებრივი რესურსებით რაციონალური სარგებლობის უზრუნველყოფა, აგრეთვე გადასახადის ბიუჯეტში ჩარიცხვის გზით ბუნებრივი რესურსების კვლავწარმოებისა და დაცვის ფინანსური უზრუნველყოფის ხელშეწყობა.

ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის გადასახადი წარმოადგენს სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული ბუნებრივი რესურსებით (მიწის რესურსების გარდა) სარგებლობისათვის დაწესებულ პირდაპირ გადასახადს.

2. ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის გადასახადის გადამხდელები არიან ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომელთა საქმიანობა ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის საქართველოს კანონმდებლობით ექვემდებარება ლიცენზირებას, აგრეთვე პირები, რომლებიც ახორციელებენ ტყის ფონდის ზეზეული ხეების მერქნული რესურსების გარემოდან ამოღებას.

ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია საქართველოს ტერიტორიაზე (ტერიტორიული წყლების, საჰაერო სივრცის, კონტინენტული შელფისა და განსაკუთრებული ეკონომიკური ზონის ჩათვლით) გარემოდან ამოღებული ბუნებრივი რესურსების მოცულობა (რაოდენობა), კერძოდ:

- მოპოვებული სასარგებლო წიაღისეულის მოცულობა (რაოდენობა);
- გარემოდან ამოღებული ტყის ფონდის ზეზეული ხეების მერქნული რესურსების მოცულობა (რაოდენობა);
- გარემოდან ამოღებული მცენარეული რესურსების, მათი ცხოველქმედების პროდუქტების, ნაწილებისა და დერივატების, მ.შ. სოჭის გირჩების მოცულობა (რაოდენობა);



- გარემოდან ამოღებული წყლის რესურსების მოცულობა (რაოდენობა);
- გარემოდან ამოღებული ცხოველთა სამყაროს რესურსების მოცულობა (რაოდენობა), გარდა გადამფრენი ფრინველებისა, რომელთა გარემოდან ამოღებაზე დაწესებულია ფიქსირებული გადასახადი (იხ. სქემა 14.21).

3. წიაღით სარგებლობისათვის გადასახადის ზღვრული ოდენობა განსაზღვრულია სასარგებლო წიაღისეულის ძირითადი სახეობის მიხედვით საგადასახადო კოდექსის 194-ე მუხლის შესაბამისად. მაგალითად, ნახშირზე გადასახადის ზღვრული ოდენობა მისი ფასის მიმართ შეადგენს 2-დან 5 პროცენტამდე, ნავთობზე და გაზზე 5-დან 10 პროცენტამდე და ა.შ.

წიაღით სარგებლობის გადასახადის კონკრეტულ ოდენობას (ზღვრულ ოდენობათა ფარგლებში) სასარგებლო წიაღისეულის ძირითად სახეობათა მიხედვით, მათი ხარისხისა და გავრცელების პირობების გათვალისწინებით, განსაზღვრავს წიაღით სარგებლობის ლიცენზირების საუწყებათაშორისო ექსპერტთა საბჭო, რაც შეიტანება წიაღით სარგებლობის ლიცენზიაში, გარდა ნავთობისა და გაზის რესურსებით სარგებლობის შემთხვევებისა, როდესაც წიაღით სარგებლობის გადასახადის კონკრეტული ოდენობა განისაზღვრება ნავთობისა და გაზის რესურსების მარეგულირებელი სახელმწიფო სააგენტოს მიერ და შეიტანება ამ სააგენტოს მიერ „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად გაცემულ ნავთობისა და გაზის რესურსებით სარგებლობის ლიცენზიაში. გადასახადის კონკრეტული ოდენობა განისაზღვრება პროცენტებში, მოპოვებული სასარგებლო წიაღისეულის ფასის მიმართ დღგ-ის გარეშე.

ამასთან, „ბორჯომის“, „ნაბეღლავის“, „სირმის“, „უწერის“ მინერალური წლით სარგებლობისათვის წიაღით სარგებლობისათვის გადასახადი დაწესებულია 1მ³ წყალზე და შესაბამისად შეადგენს 10, 6, 6 და 4 ლარს.

სასარგებლო წიაღისეულის ფასის განსაზღვრის წესს შეიმუშავენ და ამტკიცებს საქართველოს ეკონომიკის, მრეწველობისა და ვაჭრობის სამინისტრო შესაბამისი რესურსებით სარგებლობის საუწყებათაშორისო სალიცენზიო საექსპერტო საბჭოს რეკომენდაციით, ხოლო ტყის ფონდის ზეზეული ხეების ტყის მერქნული რესურსებით სარგებლობისათვის, აგრეთვე გარემოდან ამოღებული მცენარეული რესურსების, მათი ცხოველქმედების პროდუქტებით, ნაწილებითა და დერივატებით, მათ შორის სოჭის გირჩებით სარგებლობისათვის – საქართველოს სატყეო მეურნეობის სახელმწიფო დეპარტამენტის რეკომენდაციით.

იმ შემთხვევაში, როდესაც სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებლები ახდენენ მოპოვებული სასარგებლო წიაღისეულის რეალიზაციას ან იყენებენ საკუთარი მოხმარებისათვის, მაშინ მთლიანად მოპოვებულ და გამოყენებულ სასარგებლო წიაღისეულზე ფასი განისაზღვრება სხვა მომხმარებლებზე გაცემული პროდუქციის ფასის მიხედვით. ამასთან, მინერალური ან მიწისქვეშა მტკნარი წყლის ფასი, გარდა „ბორჯომის“, „ნაბეღლავის“, „საირმის“, „უწერის“ მინერალური წყლებისა, რომელ-

თა რეალიზაცია წარმოებს ბოთლებით, განისაზღვრება ტარისა და დამხმარე მასალების ღირებულების გარეშე.

4. ტყის ფონდის ზეზეული ხეების მერქნული რესურსებით სარგებლობისათვის გადასახადის ოდენობა განისაზღვრება საქართველოს ტყის ფონდის მიწებზე გავრცელებული ტყის მერქნიანი სახეობების, კანონმდებლობით დადგენილი სატყეო სანიხრე თანრიგებისა და მერქნული რესურსების სასაქონლო ხარისხის მიხედვით. საბაზრო ფასს, ტყის მერქნული სახეობის თითოეული ჯგუფისათვის ადგენს საქართველოს ეკონომიკის, მრეწველობისა და ვაჭრობის სამინისტრო საქართველოს სატყეო მეურნეობის სახელმწიფო დეპარტამენტის რეკომენდაციით.

5. საქართველოს ტერიტორიაზე გარემოდან ამოღებული მცენარეული რესურსებით, მათი ცხოველქმედების პროდუქტებით, ნაწილებითა და დერივატებით, მ.შ. სოჭის გირჩებით სარგებლობისათვის გადასახადის ოდენობა განისაზღვრება 10 პროცენტით მათი საბაზრო ფასის მიმართ.

გარემოდან ამოღებული მცენარეული რესურსების, მათი ცხოველქმედების პროდუქტების, ნაწილებისა და დერივატების, მათ შორის სოჭის გირჩების საბაზრო ფასს ადგენს საქართველოს ეკონომიკის, მრეწველობისა და ვაჭრობის სამინისტრო საქართველოს სატყეო მეურნეობის სახელმწიფო დეპარტამენტის რეკომენდაციით.

6. წყლის რესურსებით სარგებლობისათვის გადასახადის ოდენობა განსხვავებულია წყლის ობიექტების ჯგუფების მიხედვით. მაგალითად, შავი ზღვის წყალზე გადასახადის ოდენობა ერთ კუბურ მეტრზე განსაზღვრულია 5 პროცენტის ოდენობით მისი საბაზრო ფასის მიმართ. ამასთან, თბოსადგურებისა და სარწყავი სისტემის საწარმოებისათვის გადასახადის ოდენობა შეადგენს ძირითადი ოდენობის ერთ პროცენტს, ჰიდროელექტროსადგურების საწარმოებისათვის – ძირითადი ოდენობის 0,01 პროცენტს, ხოლო კომუნალური და სოფლის წყალსადენებისათვის მტკნარი (მიწისქვეშა და ზედაპირული) წყლის რესურსებით სარგებლობისათვის 1 კუბურ მეტრ წყალზე – 0,01 თეთრს.

საბაზრო ფასს, წყლის ობიექტთა თითოეული ჯგუფისათვის განსაზღვრავს საქართველოს ეკონომიკის, მრეწველობისა და ვაჭრობის სამინისტრო წყლის რესურსებით სარგებლობის საუწყებათაშორისო სალიცენზიო საექსპერტო საბჭოს რეკომენდაციით.

7. ცხოველთა სამყაროს რესურსებით (ობიექტებით) სარგებლობისათვის გადასახადი განისაზღვრება ცხოველთა სამყაროს ობიექტების საქართველოში გავრცელებულ სახეობათა მიხედვით. მაგალითად, ერთ დათვზე გადასახადის ოდენობა განსაზღვრული 35%-ის ოდენობით მისი საბაზრო ფასის მიმართ, 1 ტონა მდინარის კალმახზე, ტბის კალმახზე და ორაგულისებრზე – 3,5%-ის ოდენობით მისი საბაზრო ფასის მიმართ და ა.შ. ამასთან, გარემოდან გადამფრენი ფრინველის ამოღებაზე ერთჯერადი ფიქსირებული გადასახადი სეზონზე 5 ლარს შეადგენს.

საბაზრო ფასს, ცხოველთა სამყაროს ობიექტთა სახეობების თითოეული ჯგუფი-

სათვის, განსაზღვრავს საქართველოს ეკონომიკის, მრეწველობისა და ვაჭრობის სამინისტრო ცხოველთა სამყაროს რესურსებით სარგებლობის საუწყებათაშორისო სალიცენზიო საექსპერტო საბჭოს რეკომენდაციით.

8. ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის გადასახადი ითვალისწინებს *საგადასახადო შეღავათებს*. კერძოდ, გადასახადისაგან თავისუფლდება: მეტროპოლიტენის, წყალმომარაგების, საკანალიზაციო სისტემების, ინფრასტრუქტურული და საყოფაცხოვრებო დანიშნულების მიწისქვეშა ნაგებობათა მშენებლობისას მოპოვებული სასარგებლო წიაღისეულის მოცულობა (რაოდენობა).

გარდა ზემოაღნიშნულისა, იმ ბუნებათმოსარგებლებს, რომლებიც ეწევიან ბუნებრივი რესურსების მოპოვებასთან დაკავშირებულ სამეცნიერო და კულტურულ-საგანმანათლებლო საქმიანობას, აგრეთვე აღდგენილი (კვლავწარმოებელი) რესურსების მოცულობის (რაოდენობის) ფარგლებში იმ ბუნებათმოსარგებლებს, რომლებიც საკუთარი სახსრებით ახორციელებენ ბუნებრივი რესურსების აღგენა-კვლავწარმოებას – ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის გადასახადი უმცირდებათ 70%-ით.

ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის გადასახადის გადამხდელები ვალდებული არიან, საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი ადგილსამყოფელის მიხედვით წარუდგინონ გადასახადის გაანგარიშებები და გადაიხადონ გადასახადი საანგარიშოს მომდევნო თვის 15 რიცხვამდე. ტყის ფონდის ზეზეული ხეების მერქნული რესურსებით, მცენარეული რესურსებით, მათი ცხოველქმედების პროდუქტებით, ნაწილებითა და დერივატებით, მათ შორის, სოჭის გირჩებით სარგებლობისათვის გადასახადები გადაიხდება არა უგვიანეს ტყიდან მათი ტრასნპორტირებისა. ამასთან, სოფლის მეურნეობაში გამოყენებული წყლის რესურსებით სარგებლობისათვის გადასახადის გადამხდელები ვალდებული არიან გადაიხადონ გადასახადი შესაბამისი წლის 1 დეკემბრამდე.

გადამფრენ ფრინველებზე ნადირობისათვის გადასახადი გადაიხდება ერთჯერადი სახელობითი ლიცენზიის მიღებამდე, რის შესახებაც გადამხდელები წარუდგენენ საგადასახადო ინსპექციის მიერ გაცემულ ცნობას ლიცენზიის გამცემ ორგანოს. მინერალურ წყლებზე ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის გადასახადი გადამხდელებმა უნდა გადაიხადონ ლიცენზიის მიღებიდან ყოველი მე-3 თვის ბოლოს, ამ პერიოდის განმავლობაში ლიცენზიის განსაზღვრული ოდენობის მიხედვით.

„საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ“ და „სახელმწიფო გადასახადებიდან აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკებისა და საქართველოს სხვა ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტში ანარიცხების გრძელვადიანი ეკონომიკური ნორმატივების შესახებ“ საქართველოს კანონების შესაბამისად ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის გადასახადის გადახდილი თანხები ჩაირიცხება ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტებში.

14.11. გადასახადი მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის

1. მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდასთან დაკავშირებული ურთიერთობები და წესი რეგულირდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-9 კარისა და „მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ“ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის შესაბამისად, რომელიც შეთანხმებულია საქართველოს ფინანსთა და გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტროებთან.

მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის გადასახადის გადამხდელები არიან ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც საქართველოში ეწევიან „გარემოსდაცვითი ნებართვის შესახებ“ საქართველოს 1996 წლის 15 ოქტომბრის კანონით განსაზღვრულ სამეწარმეო და სხვა სახის საქმიანობასა და:

- თავისი საქმიანობით დაბინძურების სტაციონარული წყაროებიდან აბინძურებენ გარემოს;

- ახორციელებენ ბენზინის, დიზელის საწვავის, ნავთის, მაზუთის, ბუნებრივი და თხევადი აირის (საქონლის საწარმოებლად ნედლეულის სახით გამოყენებული ბუნებრივი აირის გარდა) იმპორტსა და მის წარმოებას.

2. მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დაბინძურების სტაციონარული წყაროებიდან ატმოსფეროში გამოფრქვეული, აგრეთვე დაბინძურების სტაციონარული წყაროებიდან (მ.შ. კომუნალური, საკანალიზაციო და სანიაღვრე კოლექტორებიდან) წყლის ობიექტებში ჩაშვებული მავნე ნივთიერებათა მასა, დადგენილი ლიმიტის ფარგლებში. გარდა ზემოაღნიშნულისა, გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია გადამხდელების მიერ იმპორტული, აგრეთვე საქართველოს ტერიტორიაზე წარმოებული და მიწოდებული ბენზინის, დიზელის საწვავის, ნავთის, მაზუთის, ბუნებრივი და თხევადი აირის მოცულობა (გარდა საქონლის საწარმოებლად ნედლეულის სახით გამოყენებული ბუნებრივი აირისა).

გადასახადით არ იბეგრება ბენზინის, დიზელის საწვავის, ნავთის, მაზუთის, ბუნებრივი და თხევადი აირის ექსპორტი.

მავნე ნივთიერებათა გარემოში გამოფრქვევის (წყალში ჩაშვების) ლიმიტად ითვლება ყოველ კალენდარულ კვარტალზე გადასახადის გადამხდელთათვის დადგენილი გამოფრქვეული (ჩაშვებული) მავნე ნივთიერებათა მასა. ლიმიტების პროექტებს კანონმდებლობით დადგენილი წესით ამუშავებენ გადამხდელები და დასამტკიცებლად წარუდგენენ საქართველოს გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტროს რეგიონალურ ორგანოებს. ამასთან, დაბინძურების მსხვილი სტაციონარული ობიექტებისათვის ლიმიტებს ამტკიცებენ საქართველოს გარემოსა

და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტრო და აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტროები. დაბინძურების მსხვილი სტაციონარული ობიექტების ჩამონათვალს შეიმუშავენ და ამტკიცებს საქართველოს გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტრო. საანგარიშო პერიოდისათვის დამტკიცებული ლიმიტები შეცვლას არ ექვემდებარება. გარემოს დაცვის რეგიონალურ ორგანოებთან შეთანხმებით, გადამხდელები ხორციელებენ გამოფრქვეულ (წყალში ჩაშვებულ) მავნე ნივთიერებებზე წლიური ლიმიტის გაყოფას კვარტალურ კვოტებად, ოთხ თანაბარ ნაწილად ან თავიანთი საწარმოო გეგმების შესაბამისად. გადასახადის გადამხდელები, ვალდებული არიან საანგარიშო წლის დაწყებამდე საგადასახადო ორგანოებს წარუდგინონ კვარტალების მიხედვით დამტკიცებული წლიური ლიმიტი.

3. მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის გადასახადი გადაიხდება ატმოსფეროში გამოფრქვეულ (წყალში ჩაშვებულ) ყოველ ტონა ძირითად მავნე ნივთიერებებზე. მაგალითად, სტაციონარული წყაროებიდან ატმოსფეროში (ლიმიტის ფარგლებში) 1 ტონა აზოტის ორჟანგის და ამიაკის გაფრქვევისათვის გადასახადი შეადგენს 112,50 ლარს, აცეტონის გამოფრქვევისათვის 13 ლარს და ა.შ. ამასთან, 1 ტონა ფოსფატების წყლის ობიექტში ჩაშვებისათვის გადასახადი შეადგენს 156 ლარს, ფტორიდების ჩაშვებისათვის – 790 ლარს და ა.შ.

გადამხდელის მიერ სტაციონარული წყაროებიდან ლიმიტის ზევით ატმოსფეროში (წყალში) მავნე ნივთიერებების გამოფრქვევის (ჩაშვების) შემთხვევაში, ყოველ ერთ ტონა მავნე ნივთიერებაზე გადასახადი განისაზღვრება ლიმიტის ფარგლებში დადგენილი გადასახადის ხუთმაგი ოდენობით.

აღნიშნული გადასახადის ოდენობა კონკრეტულ რეგიონში (წყლის ობიექტებში) იანგარიშება არსებული ეკოლოგიური მდგომარეობის გათვალისწინებით. ამ მიზნით გადასახადის განაკვეთი უნდა გამრავლდეს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი გადასახადების გადაყვანის კოეფიციენტზე. მაგალითად, მაღალი დაბინძურების ისეთ ქალაქებში, როგორიცაა თბილისი, ქუთაისი, სოხუმი, ბათუმი, რუსთავი, კასპი, ტყვარჩელი, მარნეული და გარდაბანი, გადაყვანის კოეფიციენტია – 1,3.

გადასახადის განაკვეთები იმპორტირებული, აგრეთვე საქართველოში წარმოებული და მიწოდებული ბენზინის, მაზუთის, დიზელის საწვავის, ნავთის, ბუნებრივი და თხევადი აირისათვის განსაზღვრულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-200 მუხლის მე-5 ნაწილით (იხ. სქემა 14.22).

გადასახადის გადამხდელები, რომლებიც დაბინძურების სტაციონარული წყაროებიდან აბინძურებენ გარემოს, ვალდებული არიან საგადასახადო ინსპექციებს თავიანთი ადგილმდებარეობის მიხედვით ყოველკვარტალურად, საანგარიშო კვარტალის მომდევნო თვის 15 რიცხვისათვის წარუდგინონ საქართველოს გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტროს ორგანოების მიერ დამოწმებული საგადასახადო დეკლარაციები და ამავე ვადაში გადაიხადონ გადასახადი.

№	საწვავის დასახელება	ზომის ერთეული	გადასახადის განაკვეთი განაკვეთი ლარებში
1.	ეთილირებული ბენზინი	1 კილოგრამი	0,12
2.	არაეთილირებული ბენზინი	1 კილოგრამი	0,04
3.	დიზელის საწვავი	1 კილოგრამი	0,035
4.	ნავთი	1 კილოგრამი	0,02
5.	0,5%-დან 2%-ის ჩათვლით გოგირდ შემცველობის მაზუთი	1 კილოგრამი	0,01
6.	2%-ზე ზევით გოგირდ შემცველობის მაზუთი	1 კილოგრამი	0,02
7.	ბუნებრივი აირი	1 კუბური მეტრი	0,005
8.	თხევადი აირი	1 კილოგრამი	0,01

ამასთან, გადასახადი გამოიანგარიშება გარემოში ფაქტობრივად გამოფრქვეული (ჩაშვებული) მავნე ნივთიერებების მასის (ლიმიტის ფარგლებში) გამრავლებით გადასახადის განაკვეთზე და კონკრეტულ რეგიონში (წყლის ობიექტი) არსებული ეკოლოგიური მდგომარეობის გათვალისწინებით გადასახადის გადაყვანის კოეფიციენტებზე.

გადასახადის გადამხდელები, რომლებიც ახორციელებენ ბენზინის, დიზელის საწვავის, ნავთის, მაზუთის, ბუნებრივი და თხევადი აირის იმპორტს, ვალდებული არიან საგადასახადო დეკლარაციები თავიანთი ადგილმდებარეობის მიხედვით საგადასახადო ორგანოებს წარუდგინონ საქონლის განბაჟებამდე. ამასთან, გადასახადის ბიუჯეტში შეტანა ზორციელდება დასაბეგრი ობიექტის განბაჟებამდე. საბაჟო ორგანოები ვალდებული არიან საქონლის განბაჟება მოახდინონ მხოლოდ გადასახადის გადახდის შესახებ საგადასახადო ორგანოების მიერ გაცემული ცნობის საფუძველზე, რომელიც უნდა მოიცავდეს ინფორმაციას განსაბაჟებელი საქონლის მოცულობაზე (შესაბამის ზომის ერთეულებში) და გამოიანგარიშებული და გადახდილი გადასახადის თანხაზე.

გადასახადის გადამხდელები, რომლებიც საქართველოს ტერიტორიაზე ახორციელებენ ბენზინის, დიზელის საწვავის, ნავთის, მაზუთის, ბუნებრივი და თხევადი აირის წარმოებასა და მიწოდებას, ვალდებული არიან საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი ადგილმდებარეობის მიხედვით წარუდგინონ დეკლარაციები ყოველთვიურად, არაუგვიანეს მომდევნო თვის 15 რიცხვისა და ამავე ვადაში შეიტანონ გამოიანგარიშებული გადასახადი ბიუჯეტში (იხ. სქემა 14.23).

4. მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის გადასახადის თანხები „საბიუჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ“ და „საქართველოს გადასახადებიდან აფხაზეთის და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკებისა და საქართველოს სხვა ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტებში ანარიცხების გრძელვადიანი ეკონომიკური ნორმატივების შესახებ“ საქართველოს კანონების შესაბამისად ირიცხება ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტებში.

პასუხისმგებლობა მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის გადასახ-

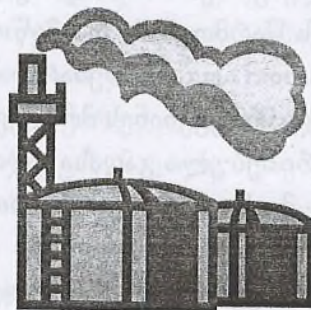
მავნე ნივთიერებებით ბარემოს დაზიანებისათვის
გადასახადის დეკლარაციის წარდგენისა და გადახდის ვადები



გადასახადის გადამხდელი, რომელიც სტაციონალური წყაროებიდან აბინძურებენ გარემოს, გადასახადს იხდიან ყოველკვარტალურად, არა უგვიანეს საანგარიშო კვარტალის მომდევნო თვის 15 რიცხვისათვის.

გადასახადის გადამხდელი, რომელიც აზორციელებენ ბენზინის, დიზელის საწვავის, ნავთის, მაზუთის და თხევადი აირის იმპორტის გადასახადს იხდიან საქონლის განბაჟებამდე.

გადასახადის გადამხდელი, რომელიც აზორციელებენ ბენზინის, დიზელის საწვავის, ნავთის, მაზუთის, ბუნებრივი და თხევადი აირის წარმოებასა და მიწოდების გადასახადს იხდიან ყოველთვიურად, არა უგვიანეს მომდევნო თვის 15 რიცხვისა.



სქემა 14.22

ადის არასწორად გამოანგარიშებისათვის, ბიუჯეტში დროულად გადაუხდელობისა და საგადასახადო ორგანოებში დეკლარაციების დადგენილ ვადებში წარუდგენლობისათვის, ეკისრებათ გადასახადის გადამხდელებსა და მათ თანამდებობის პირებს.

14.12 საგზაო ფონდის გადასახადები

1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულია გადასახადების აკრეფა, რომლებიც წარმოადგენენ სახელმწიფო საგზაო ფონდის წყაროებს. ეს გადასახადებია:

- ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მესაკუთრეთა გადასახადი;
- გადასახადი საქართველოს ტერიტორიაზე ავტოსატრანსპორტო საშუალებების შემოსვლისათვის და ზენორმატიული დატვირთვისათვის.

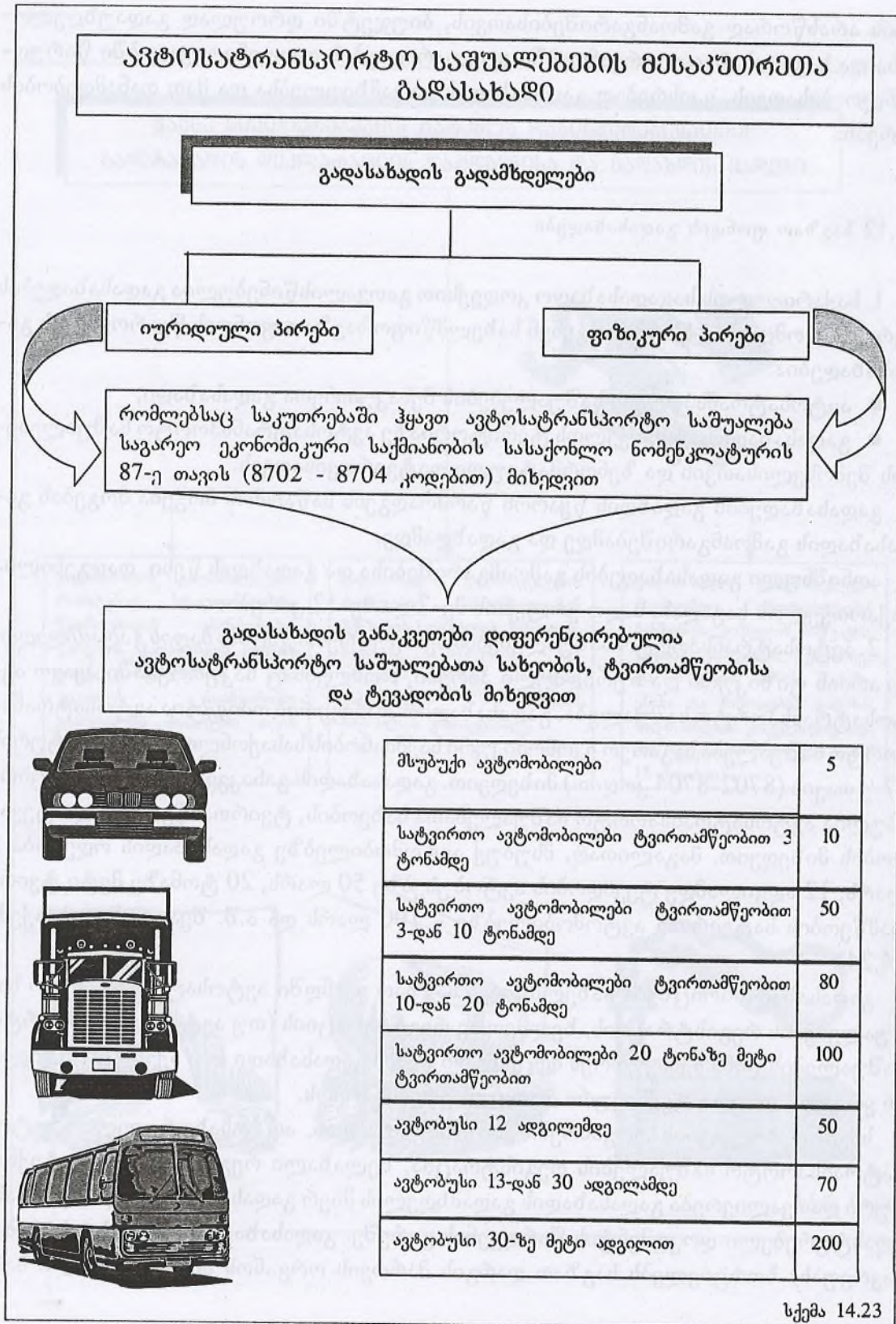
გადასახადების გადახდის წყაროს წარმოადგენს საწარმოს მოგება მოგების გადასახადის გამოანგარიშებამდე და გადახდამდე.

აღნიშნული გადასახადების გამოანგარიშებისა და გადახდის წესი დადგენილია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-7 და მე-12 კარებით.

2. ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მესაკუთრეთა გადასახადის გადამხდელები არიან ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებსაც საკუთრებაში ჰყავთ ავტოსატრანსპორტო საშუალება. გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია ავტოსატრანსპორტო საშუალება საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურის 87-ე თავის (8702-8704 კოდით) მიხედვით. გადასახადის განაკვეთები დიფერენცირებულია ავტოსატრანსპორტო საშუალებათა სახეობის, ტვირთამწეობისა და ტევადობის მიხედვით. მაგალითად, მსუბუქ ავტომობილებზე გადასახადის ოდენობა 5 ლარს, 12 ადგილამდე ტევადობის ავტომობილებზე 50 ლარს, 20 ტონაზე მეტი ტვირთამწეობის სატვირთო ავტომობილებზე – 100 ლარს და ა.შ. შეადგენს (იხ სქემა 14.24)

გადასახადი ირიცხება სახელმწიფო საგზაო ფონდში ავტოსატრანსპორტო საშუალებების რეგისტრაციის, ხელმეორე რეგისტრაციის (თუ ავტოსატრანსპორტო საშუალების წინა მესაკუთრეს მოცემული წლის გადასახადი არა აქვს გადახდილი) ან ყოველწლიური ტექნიკური დათვალიერების დროს.

საგზაო პოლიციის ორგანოები ვალდებული არიან, არ განახორციელონ ავტოსატრანსპორტო საშუალების რეგისტრაცია, ხელახალი რეგისტრაცია ან ტექნიკური დათვალიერება გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტის წარდგენის გარეშე. გადასახადის ადმინისტრირებას (აკრეფას) ხორციელებს საგზაო დარგის მართვის ორგანოს მიერ შექმნილი სამ-



სახური, შინაგან საქმეთა სამინისტროსთან ერთად.

გადასახადით არ იბეგრებიან ავტოსატრანსპორტო საშუალებები, რომლებიც არ არიან ექსპლუატაციაში და მოცემულ წელს არ ექვემდებარებიან ტექნიკურ დათვალიერებას, აგრეთვე ხელით სამართავი ავტომობილები და მოტოციკლები (თითო მესაკუთრეზე – არა უმეტეს თითო ავტომობილისა ან მოტოციკლისა).

გარდა ზემოაღნიშნულისა, გადასახადისაგან თავისუფლდება მეორე მსოფლიო ომის, სხვა სახელმწიფოთა ტერიტორიაზე საბრძოლო მოქმედებათა და საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობის, თავისუფლებისა და დამოუკიდებლობისათვის საბრძოლო მოქმედებათა შედეგად დაინვალიდებულ და მათთან გათანაბრებულ პირთა საკუთრებაში არსებული ავტოსატრანსპორტო საშუალებები (თითო კაცზე არა უმეტეს თითო ერთეულისა).

3. საქართველოს ტერიტორიაზე ავტოსატრანსპორტო საშუალებების შემოსავლისა და ზენორმატიული დატვირთვისათვის გადასახადის გადამხდელად ითვლება პირი, რომელიც საქართველოს ტერიტორიაზე შემოსული უცხო ქვეყანაში რეგისტრირებული ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მფლობელი ან მძღოლია.

პირი, რომელიც საქართველოში რეგისტრირებული სატვირთო ავტოსატრანსპორტო საშუალების მფლობელი ან მძღოლია, ითვლება ზენორმატიული დატვირთვისათვის გადასახადის გადამხდელად. აღნიშნული გადასახადით დაბეგრის ობიექტია საქართველოს ტერიტორიაზე შემოსული, უცხო ქვეყანაში რეგისტრირებული ავტოსატრანსპორტო საშუალება, აგრეთვე საქართველოში რეგისტრირებული სატვირთო ავტოსატრანსპორტო საშუალება, თუ იგი საქართველოს ტერიტორიას ტრანზიტით გაივლის ან/და ანხორციელებს ტვირთზიდვას ზენორმატიული დატვირთვით.

საქართველოს ტერიტორიაზე ავტოსატრანსპორტო საშუალებების შემოსვლისათვის გადასახადის განაკვეთები დიფერენცირებულია ავტოსატრანსპორტო საშუალებების სახეობათა და ტვირთამწეობის მიხედვით. ასე მაგალითად, მსუბუქ ავტომობილებზე გადასახადის განაკვეთი 60 ლარს, 20-დან 40 ტონამდე ტვირთამწეობის სატვირთო ავტომობილებზე – 650 ლარს და ა.შ. შეადგენს.

იმ სატვირთო ავტომობილების მფლობელები, რომელთა ტვირთი აღემატება ავტომანქანის ტვირთამწეობას, ზედმეტი წონის ყოველ ერთ ტონაზე გადაიხდიან გადასახადს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი განაკვეთების მიხედვით. მაგალითად, 20 ტონამდე ტვირთამწეობის სატვირთო ავტომობილების მფლობელები, ზედმეტი წონის ყოველ ერთ ტონაზე გადაიხდიან ძირითადი განაკვეთის (480 ლარი) 10 პროცენტს და ა.შ.

საქართველოს ტერიტორიაზე ავტოსატრანსპორტო საშუალებების შემოსვლისათვის გადასახადის გადახდა წარმოებს საქართველოს სახელმწიფო საგზაო ფონდში ავტოსატრანსპორტო საშუალების მიერ საქართველოს საზღვრის გადაკვეთისას,

ხოლო გადასახადის ზენორმატიული დატვირთვისათვის, იმავე ფონდში, საქართველოს საავტომობილო გზების სახელმწიფო დეპარტამენტის მიერ შერჩეულ ადგილებში (საჭიროების შემთხვევაში საბაჟო დეპარტამენტთან შეთანხმებით). ამასთან, გადასახადის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტის გარეშე საქართველოს ტერიტორიაზე ავტოსატრანსპორტო საშუალებათა მოძრაობა დაუშვებელია.

საქართველოს ტერიტორიაზე ავტოსატრანსპორტო საშუალებების შემოსვლისათვის გადასახადის აკრეფას ხორციელებენ საქართველოს საბაჟო დეპარტამენტის ორგანოები, ხოლო ავტოსატრანსპორტო საშუალებების წონითი და გაბარიტული პარამეტრების შემოწმებას და ზენორმატიული დატვირთვისათვის გადასახადის აკრეფას ხორციელებს საავტომობილო გზების სახელმწიფო დეპარტამენტი.

მოქმედი კანონმდებლობით გათვალისწინებულია მთელი რიგი საგადასახადო შეღავათები. კერძოდ, შემცირებულია გადასახადის განაკვეთები საქართველოს მოსაზღვრე აზერბაიჯანის რესპუბლიკის და სომხეთის რესპუბლიკის ცალკეულ თემებში რეგისტრირებული მსუბუქი ავტომობილებისა და სამგზავრო სარეისო ავტობუსების შემოსვლისათვის, თუ ისინი შემოდიან ნინოწმინდის, დმანისის, მარნეულის, გარდაბნის, დედოფლისწყაროს, სიღნაღისა და ლაგოდეხის რაიონების ტერიტორიაზე.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, საქართველოს ტერიტორიაზე შემოსვლისათვის გადასახადისაგან თავისუფლდებიან აზერბაიჯანის რესპუბლიკის ზაქათალის, კახის და ბელაქნის რაიონებში რეგისტრირებული მსუბუქი ავტომობილებისა და სამგზავრო-სარეისო ავტობუსების მფლობელები.

თავი XV

ადგილობრივი გადასახადები

1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული ადგილობრივი გადასახადების შესაბამის ტერიტორიაზე შემოღების უფლება თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში მხოლოდ აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების უმაღლეს წარმომადგენლობით ორგანოებს და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოებს გააჩნიათ.

ადგილობრივი გადასახადების გადახდის პირობების შეცვლა შესაძლებელია შესაბამის ნორმატიულ აქტებში ცვლილებების შეტანით. ადგილობრივი გადასახადებისაგან გათავისუფლება დასაშვებია მხოლოდ საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანით, ხოლო სხვა შეღავათების მინიჭება დასაშვებია – შესაბამის ნორმატიულ აქტებში ცვლილებების შეტანით.

ადგილობრივი გადასახადების გადახდა წარმოებს ეროვნული ვალუტით როგორც უნაღდო, ისე ნაღდი ანგარიშსწორებით.

ადგილობრივი გადასახადების შესაბამისი ტერიტორიული ერთეულის ბიუჯეტში გადახდის ვადებს განსაზღვრავენ აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების უმაღლესი წარმომადგენლობითი ორგანოები და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოები, ხოლო მათ გადახდაზე კონტროლს აწესებენ საგადასახადო ორგანოები.

2. ეკონომიკური საქმიანობისათვის გადასახადის გადამხდელები არიან ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც შესაბამისი ქალაქის (რაიონის) ტერიტორიაზე ეწევიან ეკონომიკურ საქმიანობას.

ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება ნებისმიერი მართლზომიერი საქმიანობა, რომელიც წარიმართება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგებისა.

ეკონომიკურ საქმიანობას არ მიეკუთვნება სახელმწიფო ხელისუფლების, აგრეთვე ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების საქმიანობა, რომელიც უშუალოდ არის დაკავშირებული მათთვის კანონმდებლობით მინიჭებული ფუნქციის შესრულებასთან, გარდა იმ შემთხვევებისა, როცა საქმე ეხება ხელშეკრულების საფუძველზე ფასიანი მომსახურების გაწევასა და სხვა სამეწარმეო საქმიანობას.

ეკონომიკურ საქმიანობას არ მიეკუთვნება აგრეთვე საქველმოქმედო და რელიგიური საქმიანობა.

ეკონომიკური საქმიანობისათვის გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს საქონლის (სამუშაოების, მომსახურების) მიწოდებით მიღებული შემოსავლები, მატერიალური დანახარჯებისა და დღგ-ის გარეშე.

ეკონომიკური საქმიანობისათვის გადასახადის განაკვეთის ზღვრული ოდენობა

განისაზღვრება დღგ-ის გარეშე, საქონლის (სამუშაოების, მომსახურების) მიწოდებით მიღებული შემოსავლების (მატერიალური დანახარჯების გარეშე), არა უმეტეს 1,0 პროცენტით, მათ შორის საქართველოს ნავსადგურებსა და მათთან გათანაბრებულ ნავმისადგომებზე გემებში ტვირთების ჩატვირთვა-გადმოტვირთვაზე გაწეული მომსახურებით მიღებული შემოსავლების არა უმეტეს 2 პროცენტით დღგ-ის გარეშე.

ეკონომიკური საქმიანობისათვის გადასახადი გამოიანგარიშება ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოს მიერ, საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ზღვრული ოდენობის ფარგლებში, დადგენილი განაკვეთისა და საქონლის (სამუშაოების, მომსახურების) მიწოდებიდან მიღებული შემოსავლების მიხედვით, რომელიც განისაზღვრება სხვაობის სახით, საქონლის (სამუშაოების, მომსახურების) მიწოდებიდან მიღებულ შემოსავლებსა და ამ შემოსავლებზე გაწეულ მატერიალურ დანახარჯებს შორის, დღგ-ის გარეშე (იხ. სქემა 15.1).

გადასახადი გადამხდელების მიერ გამოიანგარიშება დამოუკიდებლად საბუღალტრო აღრიცხვისა და ანგარიშგების საფუძველზე. მაგალითად, თუ საწარმომ საქონლის მიწოდებაზე გაწეული მატერიალური დანახარჯები შეადგენს 700 ლარს, ამ შემთხვევაში დასაბეგრი თანხა 500 ლარი იქნება ($1200 - 700$). ამასთან, თუ გადასახადის განაკვეთია 1,0%, ეკონომიკური საქმიანობისათვის გადასახადი, რომელიც ექვემდებარება ბიუჯეტში ჩარიცხვას, შეადგენს - 5 ლარს ($500 \times 1,0\%$).

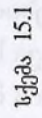
ეკონომიკური საქმიანობისათვის გადასახადის გამოიანგარიშებული და ბიუჯეტში გადახდილი თანხა მიეკუთვნება გადამხდელის საქმიანობის ფინანსურ შედეგს და გამოიქვითება მოგების გადასახადის გამოიანგარიშებისას.

პასუხისმგებლობა ეკონომიკური საქმიანობისათვის გადასახადის გამოიანგარიშების სისწორისათვის, ბიუჯეტში დროულად და სრულყოფილად ჩარიცხვისათვის, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოებში დეკლარაციების დადგენილ ვადებში წარუდგენლობისათვის ეკისრებათ გადამხდელებსა და მათ თანამდებობის პირებს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად.

კონტროლს, გადასახადის გამოიანგარიშებასა და თავისდროულ გადახდაზე, ზორციელებენ საგადასახადო ორგანოები საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით.

„საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ“ საქართველოს 2002 წლის 20 მარტის კანონის თანახმად, აღნიშნული გადასახადი უქმდება 2003 წლის 1 იანვრიდან.

3. *სათამაშო ბიზნესის გადასახადის გადამხდელები* არიან ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებსაც ასეთი საქმიანობის განსახორციელებლად მიღებული აქვთ ნებართვა კანონმდებლობის შესაბამისად და რომლებიც ეწევიან სამეწარმეო



საქმიანობას ლატარიებით, კაზინოებით (სამორინეებით) და სხვა სახის სათამაშო ბიზნესით.

სხვა სახის სათამაშო ბიზნესში იგულისხმება სამეწარმეო საქმიანობა ნივთის ან ფულის მომგებიანი სათამაშო ავტომატების (სხვა საშუალებებისა და დანადგარების) გამოყენებით, აგრეთვე სანაძლეო და თამაშობები მოხერხებულობაზე (სიმარჯვეზე).

იმ შემთხვევაში, თუ ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების მიერ თავიანთ სამოქმედო ტერიტორიაზე შემოღებული იქნება სათამაშო ბიზნესის გადასახადი, სათამაშო ბიზნესიდან მიღებული შემოსავლები დამატებული ღირებულების გადასახადით არ დაიბეგრება.

სათამაშო ბიზნესის გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია:

- ლატარიის ბილეთების რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგების ტოლფასი შემოსავლები;
- აზარტული თამაშებისათვის გამოყენებული სათამაშო მაგიდები, სათამაშო ავტომატები, რომლებიც განლაგებულია სპეციალურ სათამაშო ადგილებში;
- სიმარჯვის თამაშების, ტოტალიზატორებისა და სანაძლეოს ჩამტარებელი პირების მიერ ფსონებიდან მიღებული შემოსავლები, მოთამაშის მოგების გამოკლებით;
- სხვა სათამაშო ბიზნესიდან მიღებული შემოსავლები (იხ. სქემა 15.2).

სათამაშო ბიზნესის გადასახადის გადაკვეთები დიფერენცირებულია სათამაშო ბიზნესის სახეობიდან გამომდინარე.

სათამაშო ბიზნესის გადასახადის განაკვეთი თითოეულ სათამაშო ავტომატზე შეადგენს არა უმეტეს 200, ხოლო თითოეულ სათამაშო მაგიდაზე არა უმეტეს 10000 ლარს თვეში.

გადასახადის განაკვეთი ერთ სანაძლეოზე შეადგენს არაუმეტეს 40 პროცენტს, ტოტალიზატორის მოწყობის პერიოდზე არაუმეტეს 10 პროცენტს, სიმარჯვის თამაშების მოწყობაზე არაუმეტეს 35 პროცენტს თვეში, ხოლო ლატარიების მოწყობაზე არაუმეტეს 20 პროცენტს თვეში.

სიმარჯვის თამაშების, ტოტალიზატორების, სანაძლეოს და ლატარიების მოწყობი იურიდიული და ფიზიკური პირები ვალდებული არიან, თავიანთი ადგილმდებარეობის მიხედვით, საგადასახადო ინსპექციაში საანგარიშო პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვისათვის წარადგინონ საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს მიერ დამტკიცებული დეკლარაცია და ამავე პერიოდში გადაიხადონ კუთვნილი გადასახადი.

სათამაშო მაგიდებსა და ავტომატებზე გადასახადის გადახდა წარმოებს საგადასახადო ორგანოებში გადასახადის გადახდის ნიშნების შეძენის გზით.

გადასახადის გადახდის ნიშანში იგულისხმება სათამაშო მაგიდებსა და სათამაშო

სათამაშო ბიზნესის გადასახადი

გადასახადის გადამხდელები

ფიზიკური პირები

იურიდიული პირები

რომლებიც ეწევიან სამეწარმეო საქმიანობას ლატარიებით, კაზინოებით (სამორინეებით), სხვა სახის სათამაშო ბიზნესის და ასეთი საქმიანობის განხორციელებისათვის მიღებული აქვთ ნებართვა კანონმდებლობის შესაბამისად.

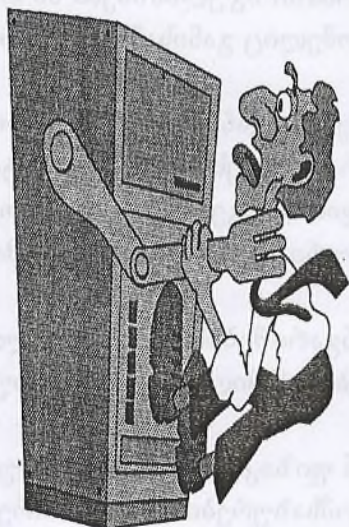
დაბეგვრის ობიექტი

ლატარიის ბილეთების რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგების ტოლფასი შემოსავლები.

აზარტული თამაშებისათვის გამოყენებული სათამაშო მაგიდები, სათამაშო ავტომატები, რომლებიც განლაგებულია სპეციალურ სათამაშო ადგილებზე.

სიმარჯვის თამაშების, ტოტალიზატორების და სანადლეოს ჩამტარებელი პირების მიერ ფსონებიდან მიღებული შემოსავლები, მოთამაშის მოგების გამოკლებით.

სხვა სათამაშო ბიზნესიდან მიღებული შემოსავლები



სქემა 15.2

ავტომატებზე მისამაგრებელი ნიშანი, რომელიც ადასტურებს სათამაშო ბიზნესის გადასახადის გადახდას. გადასახადის გადახდის ნიშნის ესკიზს ამტკიცებს საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს და გადამხდელის მიერ მისი შეძენა წარმოებს გადასახადით დაბეგვრის საანგარიშო პერიოდის დაწყებამდე.

გადასახადის გადახდის ნიშნების შეძენის, რეგისტრაციის, დამაგრების და დაზიანებული ნიშნების შეცვლის წესებს ადგენს საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტრო.

4. *საკურორტო გადასახადის* გადამხდელები არიან ფიზიკური პირები საკურორტო ადგილებში დასვენების, მკურნალობისა და საკურორტო მომსახურების მიღებისათვის.

გადასახადის ზღვრული ოდენობა განსაზღვრულია 10 ლარის ოდენობით, ერთ კაცზე თვეში.

5. *სასტუმროს გადასახადის* გადამხდელები არიან ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც შესაბამისი ქალაქის (რაიონის) ტერიტორიაზე ფიზიკურ პირებს სათანადო ანაზღაურების ფასად გადასცემენ დროებით საცხოვრებელ ფართს სასტუმროებში, პანსიონატებში, მოტელებში, კემპინგებსა და სხვა ანალოგიურ ობიექტებში.

სასტუმროს გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია სასტუმროს მომსახურების რეალიზაციის მოცულობა. კერძოდ, სასტუმროებში და პანსიონატებში ცხოვრება, აგრეთვე ტურისტულ საწარმოებში (მ.შ. ტურისტულ სასტუმროებში, მოტელებში, კემპინგებსა და სასტუმრო სახლებში) ცხოვრება.

სასტუმროს მომსახურების რეალიზაციის მოცულობაში იგულისხმება ამ მომსახურების რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგები, რომელიც განისაზღვრება სასტუმრო მომსახურების ფასიდან დღგ-ის გარეშე.

სასტუმროს გადასახადის განაკვეთის ზღვრული ოდენობა განისაზღვრება დროებითი საცხოვრებელი ფართით სარგებლობის ფასის არა უმეტეს ორი პროცენტით. სასტუმროს გადასახადი გამოიანგარიშება გადასახადის დადგენილი განაკვეთისა და სასტუმროს მომსახურების რეალიზაციის ფაქტიური მოცულობიდან გამომდინარე.

გადასახადის გადამხდელები გადასახადის გამოანგარიშების მიზნით ვალდებული არიან, უზრუნველყონ სასტუმროს მომსახურებიდან მიღებული ფინანსური შედეგების ცალკე აღრიცხვა.

6. *რეკლამის გადასახადის* გადამხდელები არიან ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც ახდენენ საქონლის, სამუშაოს, მომსახურების რეკლამირებას და/ან ეკონომიკური საქმიანობის მიზნით შეიძენენ სარეკლამო მომსახურებას.

ეკონომიკური საქმიანობის მიზნით გაწეულ სარეკლამო მომსახურებაში იგულისხმება რეკლამის გავრცელება მასობრივი ინფორმაციის საშუალებებით, კატა-

ლოგებით, პრეისკურანტებით, ცნობარებით, აფიშებით, პლაკატებით, სარეკლამო ფარებითა და ინფორმაციის გავრცელების სხვა საშუალებებით. ეკონომიკური საქმიანობის მიზნით გაწეულ სარეკლამო მომსახურებად არ ითვლება სოციალური რეკლამისა და საქველმოქმედო ღონისძიებათა რეკლამის გავრცელება.

რეკლამის გადასახადის განაკვეთი განისაზღვრება რეკლამის დამზადებასა და გავრცელებაზე გაწეული საქმიანობისა და მომსახურების ღირებულების და/ან სარეკლამო საშუალებების ღირებულების არა უმეტეს 10%-ის ოდენობით დღგ-ის გარეშე.

7. ადგილობრივი სიმბოლიკის გამოყენებისათვის გადასახადის გადამხდელები არიან იურიდიული და მეწარმე ფიზიკური პირები, რომლებიც იყენებენ ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების მიერ დამტკიცებულ სიმბოლიკას – გერბს, ისტორიული ან არქიტექტურის ძეგლების გამოსახულებებს, ქალაქის ან მისი ცალკეული ადგილების ხედებსა და სხვა ანალოგიურ სიმბოლოებს.

ადგილობრივი სიმბოლიკად არ გამოიყენება ქალაქის (რაიონის) ან სხვა დასახელებული პუნქტის სახელი.

ადგილობრივი სიმბოლიკის გამოყენებისათვის გადასახადის ზღვრული ოდენობა განისაზღვრება ადგილობრივი სიმბოლიკის გამოყენებით საქონლის მიწოდებიდან მიღებული ამონაგების არა უმეტეს 2 პროცენტით.

თავი XVI

საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემები.
ევროპის ქვეყნების თანამდეროვე გადასახადები

16.1. საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო
სისტემების ზოგადი დახასიათება

1. საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემების შესწავლა საშუალებას გვაძლევს გავერკვეთ საგადასახადო მექანიზმების განვითარებისა და ფუნქციონირების კანონზომიერებაში, ასევე გავითვალისწინოთ ჩამოყალიბებული საბაზრო ეკონომიკის მქონე სახელმწიფოებში არსებული გადასახადებით დაბეგვრის გამოცდილება.

საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემები ყალიბდებოდნენ სხვადასხვა ეკონომიკური, პოლიტიკური და სოციალური პირობების ზემოქმედებით. გადასახადების სახეებით, მათი სტრუქტურით, აკრეფის საშუალებებით, განაკვეთებით, ხელისუფლების სხვადასხვა დონის ფისკალური უფლებამოსილებით, საგადასახადო ბაზით, გადასახადების მოქმედების სფეროთი, საგადასახადო შეღავათებით საგადასახადო სისტემები არსებითად განსხვავდებიან ერთმანეთისაგან.

საზღვარგარეთის ქვეყნების სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლებში განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი წვლილი ინდივიდუალურ საშემოსავლო გადასახადს შეაქვს. ბიუჯეტის შემოსავლებში მნიშვნელობით მეორე ადგილზე სოციალური გადასახადებია, ხოლო შემდეგ არაპირდაპირი გადასახადები (დღგ, აქციზი, ბრუნვის გადასახადი, გაყიდვიდან გადასახადი და ა.შ.) და მეწარმე სუბიექტების პირდაპირი გადასახადები (მოგების გადასახადი და ქონებრივი გადასახადები).

დასავლეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემების ორგანიზაციის მნიშვნელოვან პრინციპს ცენტრალური ბიუჯეტისა და სხვა დონის ბიუჯეტების შემოსავლების მკვეთრი გამიჯვნა წარმოადგენს, რომელიც შეესაბამება ქვეყნის სახელმწიფო-პოლიტიკური მოწყობის ფორმას. უნიტარულ სახელმწიფოებში (დიდი ბრიტანეთი, საფრანგეთი, იტალია) არსებობს ბიუჯეტების ორი დონე: ცენტრალური და ადგილობრივი, რომლებსაც შეესაბამებიან საგადასახადო შემოსავლების ცალკეული სახეები. ფედერალურ სახელმწიფოებში (აშშ, გერმანია, კანადა) ორგანიზებულია ბიუჯეტის სამი დონე და შესაბამისად საგადასახადო შენატანების სამი დონე – ფედერალური, რეგიონალური, ადგილობრივი.

2. საზღვარგარეთის განვითარებული ქვეყნების საგადასახადო სისტემები ბიუჯეტის შევსების ფისკალური ფუნქციის გარდა წარმატებით ახორციელებენ

ეკონომიკური და სოციალური განვითარებისა და საგარეო ეკონომიკური ურთიერთობების მარეგულირებელ ფუნქციებს. საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემებში საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებს წამყვანი როლი ენიჭებათ, თუმცა ადგილობრივი გადასახადების როლი და მნიშვნელობა სხვადასხვა ქვეყნებში აშკარად განსხვავებულია (მაგალითად, აშშ და ნორვეგია). საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებს, როგორც წესი, მიეკუთვნებიან პირდაპირი გადასახადები, რომელთა შორის განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია საშემოსავლო გადასახადი და გადასახადი კორპორაციათა შემოსავლებიდან. რეგიონალურ და ადგილობრივ გადასახადთა რიცხვს ძირითადად არაპირდაპირი გადასახადები შეადგენენ (დღგ, აქციზი, გაყიდვიდან გადასახადი). ადგილობრივი მმართველობის ორგანოების შემოსავლების ძირითად წყაროს ქონებისა და მიწის გადასახადები, აგრეთვე სამეწარმეო საქმიანობისათვის გადასახადი წარმოადგენს

დასავლეთის სახელმწიფოების გამოცდილება სრულიად მისაღებია განვითარებადი ქვეყნების თანამედროვე პირობებისათვის. ამასთან რა თქმა უნდა, არ მოხდეს მათი პირდაპირი კოპირება ქვეყნის ეკონომიკის კონკრეტული განსაკუთრებულობების გათვალისწინებით და გამოყენებული უნდა იქნეს მხოლოდ საუკეთესო გამოცდილება.

16.2 საგადასახადო რეფორმები საზღვარგარეთის ქვეყნებში
XX საუკუნის 80-90-იან წლებში. საზღვარგარეთის ქვეყნების
საგადასახადო სისტემების თანამედროვე ტენდენცია

1. XX საუკუნის 80-იანი წლების დასაწყისში მსოფლიოს თითქმის ყველა წამყვან ქვეყანაში ადგილი ჰქონდა ფართომაშტაბიან საგადასახადო რეფორმებს.¹ საგადასახადო რეფორმები მიმართული იყო გადასახადების სტრუქტურის გამარტივებაზე, პრინციპების სრულყოფაზე, საგადასახადო შეღავათების შემცირებაზე და გადასახადებისაგან თავის არიდების მექანიზმების შემუშავებაზე, მთლიანობაში კი - საგადასახადო სისტემის ეფექტურობის სრულყოფაზე.

აუცილებელია აღინიშნოს საგადასახადო რეფორმების თანამიმდევრული და ევოლუციური ხასიათი. არც ერთი მათგანი არ განხორციელებულა ერთდროულად. აშშ-ში რეფორმა განხორციელდა ორ ეტაპად - 1981 და 1986 წლებში. დიდ ბრიტანეთში იგი დაიწყო 1979 წელს და მიმდინარეობა ათი წლის განმავლობაში. გერმანიაში რეფორმა განხორციელდა სამ ეტაპად: 1986, 1988 და 1990 წლებში. თითქმის თხუთმეტწლიანი თეორიული მომზადების შემდეგ კი 1998 წელს იაპონიაში განხორციელდა საგადასახადო რეფორმა. შვეციაში 1991 წლის რეფორმისათვის მზა-

1. ამ საკითხზე უფრო დაწვრილებით იხ.: Караваева И. Новый подход в политике налогового регулирования: 80-90-е годы / Законодательство и экономика, 1996, №19-20, გვ. 57-75.

დებს 5 წელი დასჭირდა.

თითქმის ყველა ქვეყანაში საგადასახადო სისტემის რეფორმის ძირითად მიმართულებად საშემოსავლო გადასახადისა და საწარმოთა მოგების გადასახადის სისტემების ლიბერალიზაცია გვევლინება. აღნიშნული გადასახადების ლიბერალიზაცია განხორციელდა საგადასახადო ბაზის გაფართოებასთან ერთად, საგადასახადო განაკვეთებისა და საგადასახადო შეღავათების შემცირების გზით. მაგალითად, აშშ-ში საშემოსავლო გადასახადის 14-თანრიგიანი სქემის ნაცვლად შემოღებული იქნა მხოლოდ 4 თანრიგი. კორპორაციათა მოგების გადასახადის მაქსიმალური საგადასახადო განაკვეთი 46-დან 39%-მდე შემცირდა. პარალელურად გაუქმდა საგადასახადო სესხი, შეიზღუდა დაჩქარებული ამორტიზაცია, გაიზარდა დაუბეგრავი მინიმუმი, შემცირდა შეღავათების ოდენობა.

დიდ ბრიტანეთში საგადასახადო რეფორმა განხორციელდა დევიზით: „დაბალი გადასახადები ქმნიან ეფექტურ ეკონომიკას“. საშემოსავლო გადასახადის მაქსიმალური განაკვეთები ყველაზე მაღალ შემოსავლებზე 98%-დან 60%-მდე, ხოლო კორპორაციული გადასახადი 52-დან 35%-მდე შემცირდა. აღნიშნულმა საგადასახადო პოლიტიკამ გადაწყვიტა ქვეყნიდან შემოსავლების გადინების პრობლემა და გადალახა საგადასახადო ემიგრაციის ნეგატიური შედეგები.

გერ-ის საგადასახადო რეფორმის ძირითად მიმართულებას საშემოსავლო გადასახადის საგადასახადო ტვირთის შემცირება წარმოადგენდა მოსახლეობისათვის, განსაკუთრებულად კი იმ ოჯახებისათვის, რომლებსაც კმაყოფაზე ჰყავდათ არასრულწლოვანი ბავშვები. 1986-88 წლებში გაიზარდა გადასახადით დაუბეგრავი მინიმუმი, შემცირდა საგადასახადო პროგრესია, გაფართოვდა დაბეგვრის პროპორცია, გაუქმდა მთელი რიგი საგადასახადო შეღავათები და სხვა. 1990 წელს გადასახადის საწყისი განაკვეთი 22-დან 19%-მდე, ხოლო მაქსიმალური – 53%-მდე შემცირდა. გერმანიის საგადასახადო რეფორმამ გარდაქმნა კორპორაციული გადასახადი შემდეგი პრინციპით: „სჯობს დაბალი განაკვეთები და ცოტა შეღავათები, ვიდრე მაღალი განაკვეთები და მრავალი შეღავათები“.

არაპირდაპირი გადასახადების სისტემაში საგადასახადო რეფორმების განხორციელების შედეგად საბიუჯეტო შემოსავლებში შემცირდა საგადასახადო მოსაკრებლებისა და აქციზის ფისკალური მნიშვნელობა. ამასთან, გაძლიერდა დამატებული ღირებულების გადასახადის როლი და მას მიენიჭა უნივერსალური მნიშვნელობა. XX საუკუნის 70-80-იან წლებში დამატებული ღირებულების გადასახადმა შეცვალა ბრუნვის გადასახადი და ზოგიერთი აქციზი. XX საუკუნის 80-იან წლებში დღე შემოღებული იქნა სამხრეთ-დასავლეთის რეგიონში, აგრეთვე ამერიკისა და აფრიკის ქვეყნების საგადასახადო სისტემებში. 1989 წელს დღე შემოღებული იქნა აგრეთვე იაპონიაში. რეფორმების შედეგად დღე-ის წილმა საერთო საბიუჯეტო შემოსავლებში 10-25% შეადგინა.

2. საზღვარგარეთის ქვეყნებში XX საუკუნის 80-90-იან წლებში გატარებული საგადასახადო რეფორმის შედეგად გამოიკვეთა ორი ძირითადი ტენდენცია. სახელმწიფოთა ერთმა ჯგუფმა (აშშ, კანადა, ავსტრალია, იაპონია და სხვა) ძირითადი აქცენტი გადაიტანეს პირდაპირი გადასახადების სისტემის გარდაქმნაზე. ქვეყნების მეორე ჯგუფმა კი (ევროპის) ძირითადად არაპირდაპირი გადასახადების მნიშვნელობის ამაღლებაზე. მიუხედავად აღნიშნულისა, საზღვარგარეთის ქვეყნებში საგადასახადო სისტემის ეფექტურობის ამაღლების ძიების გზები კვლავაც გრძელდება.

საზღვარგარეთის ქვეყნებში დღეისათვის მიმდინარეობს საგადასახადო სისტემის ძირითადი მაჩვენებლებისა და ეროვნული საგადასახადო სამართლის ჰარმონიზაცია.

დებულება ეროვნული საგადასახადო სისტემებისა და საგადასახადო კანონმდებლობის უნიფიცირების შესახებ პირველად დაფიქსირებული იქნა 1957 წლის 25 მარტის შეთანხმებით რომში. ეს ფაქტიურად ევროპის ეკონომიკური თანამშრომლობის შექმნას ნიშნავდა, რომელშიც თავდაპირველად დიდი ბრიტანეთი, იტალია, საფრანგეთი, გერმანია, ესპანეთი, ბელგია, საბერძნეთი, ნიდერლანდები, პორტუგალია, დანია, ირლანდია და ლუქსემბურგი გაერთიანდა. თავდაპირველად საგადასახადო სისტემების უნიფიკაცია მხოლოდ საბაჟო კავშირის შექმნის ჩარჩოებში ხორციელდებოდა, ხოლო შემდგომში ევროპის სახელმწიფოების საგადასახადო სისტემების დაახლოების პრობები ჩამოყალიბდა ერთიანი საფინანსო პოლიტიკის გატარების ჩარჩოებში. ინტეგრაციული პროცესების ძირითად მიმართულებად, XX საუკუნის 60-იან წლებში, საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის პრობლემების გადაჭრა, გადასახადებისაგან თავის არიდების ხელშეწყობი დებულებების შეცვლა, არარეზიდენტების საგადასახადო დისკრიმინაციის პრობების ლიკვიდაცია და ა.შ. გვევლინება.

ევროპაში ეკონომიკური და პოლიტიკური პროცესების განვითარების შედეგად თანდათანობით ჩამოყალიბდა იდეა იმის თაობაზე, რომ ევროპის ეკონომიკური თანამშრომლობის წევრი ქვეყნები საერთო საგადასახადო პოლიტიკის გატარებიდან ერთიან ტერიტორიულ საგადასახადო რეჟიმზე გადასულიყვნენ. აღნიშნული იდეის განხორციელებისათვის ხელი უნდა შეეწყოს შემდეგ პრინციპებს, რომლითაც იხელმძღვანელებდნენ მონაწილე ქვეყნები:

- ეროვნული საგადასახადო პოლიტიკა არ უნდა უშლიდეს ხელს საქონლის თავისუფალ გადაადგილებას;

- თითოეული ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკა არ უნდა უშლიდეს ხელს პიროვნებების თავისუფალ გადაადგილებას;

- სახელმწიფოს საგადასახადო პოლიტიკა არ უნდა ეწინააღმდეგებოდეს ევროპის ეკონომიკური თანამშრომლობის პოლიტიკის მიმართულებებს.

აღნიშნული პრინციპების შესრულება გარანტირებულია ევროპის სასამართლოს სამართალშემოქმედებითი საქმიანობით.

გარდა ამისა, საგადასახადო სისტემების ჰარმონიზაცია ვლინდება ევროპის

ეკონომიკური თანამშრომლობის წევრი ქვეყნების საგადასახადო კანონმდებლობის შეთანხმების პროცესში. ევროპის კავშირის შესახებ ხელშეკრულების თანახმად, შემოღებული იქნა დღგ-ის ახალი საგადასახადო რეგულირება, რომელიც ითვალისწინებდა ამ გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის პრინციპების უნიფიკაციას, ექსპორტ-იმპორტის ოპერაციების განხორციელებისას ერთიანი წესების შემოღებას, ასევე საგადასახადო განაკვეთების დონის მიახლოებას.

პირდაპირი გადასახადების ჰარმონიზაციის მიზნით XX საუკუნის 80-90-იან წლებში აქტიურად მიმდინარეობდა საამორტიზაციო ანარიცხების სისტემის ერთიანი წესების დადგენის, შვილობილი კომპანიების დაბეგვრისას ერთიანი განაკვეთების შემოღების და ა.შ. პოლიტიკა.

16.3. ევროპის თანამეგობრობის წევრი სახელმწიფოების გადასახადების ძირითადი სახეები

1. ევროპის თანამეგობრობის წევრი სახელმწიფოების გადასახადების კლასიფიკაცია წარმოებს სხვადასხვა ნიშნით.

სახელმწიფო ორგანოდან გამომდინარე, რომლის განკარგულებაშიც ირიცხება საგადასახადო შენატანი, გადასახადები იყოფა ცენტრალურ, ადგილობრივ და სახელმწიფოთაშორისო გადასახადებად.

ცენტრალური (სახელმწიფო) გადასახადები იკრიფება ქვეყნის მთელ ტერიტორიაზე და მიიძღვრება სახელმწიფო ბიუჯეტში.

ადგილობრივი გადასახადები იკრიფება ადგილობრივი ხელისუფლების ორგანოების სამოქმედო ტერიტორიაზე და მიიძღვრება ადგილობრივ ბიუჯეტებში.

სახელმწიფოთაშორისო გადასახადები იკრიფება ეროვნული საგადასახადო ორგანოების მიერ ყველა წევრი სახელმწიფოს ტერიტორიაზე და მიიძღვრება ევრო კავშირის ბიუჯეტში.

გამოყენების მიზნიდან გამომდინარე გადასახადები იყოფა აბსტრაქტულ და მიზნობრივ გადასახადებად.

აბსტრაქტულ გადასახადებს მიეკუთვნება უმეტესი გადასახადების სახეები, რომლებიც სხვადასხვა დონის ბიუჯეტებში ირიცხება და სახელმწიფო ფუნქციების რეალიზაციას ხმარდება. *მიზნობრივი გადასახადები* ირიცხება სპეციალურ ფონდებში და იხარჯება განსაზღვრული პროგრამების დასაფინანსებლად (მაგალითად, კონიუნქტურული გადასახადი ფერ-ში, სოციალური გადასახადები ევრო კავშირის წევრ ქვეყნებში).

დაბეგვრის ობიექტიდან გამომდინარე განასხვავებენ პირდაპირ და არაპირდაპირ გადასახადებს.

პირდაპირი გადასახადები დაწესებულია ქონებაზე ან გადასახადის გადამხდე-

ლის შემოსავალზე და იყოფა რეალურ და პირად გადასახადებად. რეალური ეწოდება გადასახადებს, რომლებიც დაწესებულია ქონებაზე გადასახადის გადამხდელის რეალური შემოსავლების გათვალისწინების გარეშე (მაგალითად, მიწის გადასახადი, ქონების გადასახადი). პირადს ეწოდებენ გადასახადებს, რომლებსაც განსაზღვრული საგადასახადო პერიოდის განმავლობაში იხდიან გადასახადის გადამხდელები მათი რეალური შემოსავლების გათვალისწინებით (მაგალითად, ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადი, კორპორაციული გადასახადი, მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის გადასახადი).

არაპირდაპირი გადასახადები დაწესებულია საქონელზე და მომსახურებაზე და შედის საქონლის (მომსახურების) ფასში. გამოანგარიშებისა და აკრეფის საშუალებით არაპირდაპირი გადასახადები იყოფა უნივერსალურ არაპირდაპირ გადასახადებად (ბრუნვის გადასახადი, დამატებული ღირებულების გადასახადი) და ინდივიდუალურ არაპირდაპირ გადასახადებად (აქციზი თამბაქოს ნაწარმზე, ალკოჰოლიან სასმელებზე და ა.შ.).

სახელმწიფოები ეკონომიკური და სოციალური პოლიტიკის ეფექტურობიდან გამომდინარე განსაზღვრავენ პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადების წილს ეროვნულ საგადასახადო სისტემაში. ცალკეული ქვეყნები, მაგალითად საფრანგეთი, იტალია, ირლანდია, საბერძნეთი და ესპანეთი უპირატესობას არაპირდაპირ გადასახადებს ანიჭებენ, მაშინ როდესაც, პოლანდიაში, დანიაში, ლუქსემბურგში და ავსტრიაში უპირატესობა პირდაპირ გადასახადებს ენიჭებათ. დაახლოებით თანაბარია პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადების წილი ფინეთში და გერმანიაში.

დღეისათვის ევროპის ბევრმა სახელმწიფომ მიაღწია გადასახადებით დაბეგვრის იმ დონეს, როდესაც გადასახადების შემდგომი ზრდა კრიზისულ სოციალურ-ეკონომიკურ შედეგებს გამოიწვევს. ამიტომ, სახელმწიფოების წინაშე დგას საგადასახადო ტვირთის შემცირებისა (ეროვნული ბიუჯეტების შემოსავლების დონის შენარჩუნებით) და თანამეგობრობის წინაშე ფინანსური კალღებულებების შესრულების ამოცანა.

ევროპის თანამეგობრობის წევრი სახელმწიფოების საგადასახადო სისტემებს შორის განსხვავება ობიექტურად აბრკოლებს საგადასახადო კანონმდებლობების ჰარმონიზაციის პროცესს. ამასთან, თუ ევროპის სახელმწიფოების ძირითადი გადასახადები დაახლოებით მსგავსია, თითოეული მათგანის წილი ბიუჯეტის შემოსავლების სტრუქტურაში აშკარად განსხვავდება ერთმანეთისაგან. შესაბამისად, საგადასახადო პოლიტიკის დარგში ევრო კავშირის ინსტიტუტების ნებისმიერ გადაწყვეტილებას, ეროვნული საგადასახადო კანონმდებლობის ცვლილებებთან დაკავშირებით, გააჩნია სხვადასხვა შედეგები წევრი სახელმწიფოებისათვის.

ცენტრალური გადასახადების ძირითად სახეებს კანონმდებლობა ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადს, იურიდიულ პირთა მოგების გადასახადს, მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის გადასახადს, დამატებული ღირებულების გადასახადს

და აქციზს მიაკუთვნებს.

2. ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადი დაწესებულია ევროპის ყველა ქვეყანაში. გადასახადის გადახდა წარმოებს ფიზიკური პირის მიერ საფინანსო ან კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული ერთობლივი შემოსავლიდან გამომდინარე.

ტრადიციულად ერთობლივ შემოსავალს მიეკუთვნება ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები და სამეწარმეო საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები. ამასთან, ირლანდიის საგადასახადო კანონმდებლობით გადასახადის გადამხდელის ერთობლივი წლიური შემოსავლის განსაზღვრისას მხედველობაში მიიღება დამატებითი (ძირითადი ხელფასის ზევით) შემოსავლებიც პრემიებისა და პრივილეგიების სახით. ფინეთში, უმეტესი სახელმწიფოებისაგან განსხვავებით, შემოსავლები დივიდენდებიდან, პროცენტებიდან და სახელმწიფო ფასიანი ქაღალდებიდან გადასახადით დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრისას მხედველობაში არ მიიღება. ბელგიაში, ლუქსემბურგში, ჰოლანდიაში, საფრანგეთში, დიდ ბრიტანეთში, შვედეთში და ფინეთში ავადმყოფობასთან დაკავშირებული განაცემები იბეგრება გადასახადით, ხოლო გერმანიაში, ირლანდიაში, პორტუგალიაში და ესპანეთში – არ იბეგრება. დიდ ბრიტანეთში, ლუქსემბურგში და ფინეთში უმუშევრობასთან დაკავშირებული შემწეობა მხედველობაში მიიღება გადასახადით დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრისას, ხოლო ირლანდიაში, ავსტრიაში, პორტუგალიაში და ესპანეთში – მხედველობაში არ მიიღება. უმეტეს სახელმწიფოებში ალიმენტის სახით მიღებული შემოსავლები ჩაითვლება გადასახადით დასაბეგრ შემოსავალში, ხოლო გერ-ში და ავსტრიაში არ ჩაითვლება.

ამრიგად, გადასახადით დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრას თითოეულ სახელმწიფოში გააჩნია თავისი განსაკუთრებულობა, რომელიც ასახავს კანონმდებლის მიდგომას გატარებული სოციალურ-ეკონომიკური პოლიტიკის მიმართ.

გადასახადით დაბეგვრის სუბიექტებს წარმოადგენენ ფიზიკური პირები. თუ ფიზიკური პირი იმყოფება ქორწინებაში, მაშინ შესაძლებელია ოჯახის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ორი მიდგომა: ერთობლივი დაბეგვრა, რომლის დროსაც გადასახადის დაკავება წარმოებს მეუღლეების გაერთიანებული შემოსავლებიდან და დამოუკიდებელი დაბეგვრა. მაგალითად, გერმანიაში და ირლანდიაში მეუღლეებს უფლება აქვთ დამოუკიდებლად განსაზღვრონ საშემოსავლო გადასახადის გადახდის სქემა. დიდ ბრიტანეთში, როგორც წესი, მეუღლეები ადგენენ ერთ დეკლარაციას, თუმცა მათ შეუძლიათ დაიბეგრონ ინდივიდუალურადაც.

მთელ რიგ ევროპის ქვეყნებში უპირატესობა ოჯახის წევრთა დაბეგვრის ინდივიდუალურ მიდგომას (შვედეთი, დანია, ფინეთი, ნიდერლანდები, ავსტრია, იტალია, საბერძნეთი) ენიჭება.

საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთები, როგორც წესი, აგებულია რთული პრო-

გრესიით, თუმცა მთელ რიგ სახელმწიფოებში მისი აკრეფა წარმოებს პროპორციულობის პრინციპის საფუძველზე. საგადასახადო განაკვეთები ცალკეული ქვეყნიდან გამომდინარე 0,1-დან 33%-მდე მერყეობს და იცვლება გადამხდელებისათვის მინიჭებული საგადასახადო შეღავათების გათვალისწინებით. გადასახადის გადამხდელის ოჯახური მდგომარეობიდან გამომდინარე, გადასახადის განაკვეთები დიფერენცირებულია. მაგალითად, დიდ ბრიტანეთში ძირითადი არასტანდარტული საგადასახადო შეღავათების გათვალისწინებით (ხარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია სამუშაოსთან, პროცენტები, რომლებიც გადახდილია ბინის შეძენისათვის აღებულ სესხებზე და ა.შ.) მარტოხელა გადამხდელებისათვის საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი თითქმის 3%-ით მაღალია, ვიდრე ოჯახური წყვილისათვის. ირლანდიაში სამუშაოსთან დაკავშირებული ხარჯების, აგრეთვე სიცოცხლისა და სამედიცინო დაზღვევის შენატანების გათვალისწინებით, მარტოხელა გადამხდელებისათვის გადასახადის განაკვეთი ორჯერ მეტია, ვიდრე ოჯახური წყვილისათვის. იტალიაში არასტანდარტული საგადასახადო შეღავათების გათვალისწინებით (საპროცენტო განაცემები, შენატანები სიცოცხლის დაზღვევაზე და სამედიცინო ხარჯები) გადასახადის განაკვეთი მარტოხელა გადამხდელებისათვის 2-2,5%-ით მაღალია ვიდრე ოჯახური წყვილისათვის. საფრანგეთში სესხის პროცენტების და საქველმოქმედო შენატანების სახით გაწეული ხარჯების გათვალისწინებით მარტოხელა გადამხდელებისათვის გადასახადის განაკვეთი 7%-ით მაღალია ვიდრე ოჯახური წყვილისათვის, ხოლო შვედეთში ძირითადი არასტანდარტული საგადასახადო შეღავათების გათვალისწინებით (სამუშაოსთან დაკავშირებული ხარჯები, სესხის პროცენტები, შენატანები საპენსიო უზრუნველყოფაზე და სიცოცხლის დაზღვევაზე) – 8%-ით. ამრიგად, ევროპის ყველა ქვეყანაში საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი მარტოხელა გადამხდელებისათვის მაღალია, ვიდრე ოჯახური წყვილისათვის. საგადასახადო ტვირთის მოცულობის განსაზღვრის ამგვარი მიდგომა განპირობებულია თითოეულ სახელმწიფოში მიმდინარე დემოგრაფიული და სოციალურ-ეკონომიკური პოლიტიკით.

საშემოსავლო გადასახადის გადახდა წარმოებს როგორც დეკლარაციის საშუალებით, ასევე გადახდის წყაროსთან.

ფიზიკური პირები, რომლებიც არ ეწევიან დაქირავებით მუშაობას და შემოსავალს იღებენ ეკონომიკური საქმიანობიდან ვალდებული არიან წინა საფინანსო წელს მიღებული შემოსავლების შესახებ საგადასახადო ორგანოში წარადგინონ დეკლარაცია.

გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავება წარმოებს იმ შემთხვევაში, თუ შემოსავალი მიღებულია ხელფასის, დივიდენდების, ანაბრებზე დარიცხული პროცენტების, საავტორო უფლებასთან დაკავშირებული განაცემებისა და ა.შ. სახით. გადახდის წყაროსთან საშემოსავლო გადასახადის დაკავების შემთხვევაში, საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობებში გამოდის სამი სუბიექტი: საგადასახადო ორ-

განო, გადასახადის გადამხდელი და საგადასახადო აგენტი, რომელიც ვალდებულია გადასახადის გადამხდელის მაგივრად გამოიანგარიშოს გადასახადი, დააკავოს გადასახადი და გადარიცხოს ბიუჯეტში ან სახელმწიფო ფონდში (მაგალითად, დამქირავებელი, ბანკი, საინვესტიციო კომპანია და სხვა).

ევრო კავშირის უმეტეს წევრ სახელმწიფოში დაქირავებული პირების შემოსავლებიდან გადასახადის დაკავებას ახორციელებენ დამქირავებლები (ბუღალტერი-ის გზით). გამონაკლის წარმოადგენს საფრანგეთი, სადაც დაქირავებულები ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლებიდან საშემოსავლო გადასახადს იხდიან დამოუკიდებლად.

გადასახადის გადახდის ვადები დადგენილია მათი გადახდის საშუალებიდან გამომდინარე. გასული წლის შემოსავლების შესახებ დეკლარაციები საგადასახადო ორგანოებს წარედგინებათ ყოველი საგადასახადო წლის დასაწყისში, ხოლო გაცემის წყაროს ადგილის მიხედვით გადასახადების გადახდა წარმოებს ყოველთვიურად (ხელფასის მიღების შემთხვევაში) ან დივიდენდებისა და სხვა განაცემების მიღების პარალელურად.

საგადასახადო შეღავათებს, მათი ფაქულტატური ხასიათის მიუხედავად, მნიშვნელოვანი ადგილი უჭირავთ გადასახადის სტრუქტურაში. მათი განხილვის გარეშე შეუძლებელია განვსაზღვროთ რეალური საგადასახადო ტვირთი.

საზღვარგარეთის ქვეყნების კანონმდებლობა ითვალისწინებს საგადასახადო შეღავათებს ასაკის, ოჯახური მდგომარეობის, პროფესიული საქმიანობისა და გადასახადის გადამხდელის მიერ განხორციელებული ხარჯების მიზნობრიობის გათვალისწინებით.

სტანდარტულ საგადასახადო შეღავათებს მიეკუთვნება: დაუბეგრავი მინიმუმი, ნულოვანი განაკვეთით დაბეგვრა და სხვა. მაგალითად, *დაუბეგრავი მინიმუმი* ნიშნავს კანონით გათვალისწინებული მინიმალური შემოსავლების გათავისუფლებას გადასახადისაგან, რომელიც საერთოა ყველა გადასახადის გადამხდელისათვის მათი ოჯახური მდგომარეობისა და კმაყოფაზე მყოფი პირების მიუხედავად. საგადასახადო შეღავათის ეს სახე გათვალისწინებულია ევრო კავშირის ყველა წევრ სახელმწიფოში.

ნულოვანი განაკვეთით დაბეგვრა ფაქტობრივად ნიშნავს განსაზღვრული შემოსავლების გადასახადისაგან გათავისუფლებას. ასეთ შეღავათს ითვალისწინებს ავსტრიის, გერმანიის, ბელგიის, ლუქსემბურგის, საფრანგეთის, ფინეთის და საბერძნეთის კანონმდებლობა.

არასტანდარტული შეღავათები დადგენილია პროფკავშირების შენატანებზე, საწარმოო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ხარჯებზე, სამედიცინო ხარჯებზე, ბინის შეძენასთან დაკავშირებით აღებულ სესხებზე ან ვალებზე გადახდილ პროცენტებზე, საქველმოქმედო მიზნების ხარჯებზე და ა.შ. მაგალითად, გერმანიაში, იტალიაში

იაში და საფრანგეთში პროფკავშირების შენატანები მთლიანად გამოიქვითება ერთობლივი შემოსავლიდან; პორტუგალიაში, შვედეთში და დანიაში გათვალისწინებულია მათი ნაწილობრივი გამოქვითვა; საფრანგეთში, ირლანდიაში, ბელგიაში და საბერძნეთში საგადასახადო შეღავათები პროფკავშირების შენატანებზე გათვალისწინებული არ არის.

საგადასახადო შეღავათები შეიძლება დადგენილი იქნეს *ძირითად სამედიცინო ხარჯებზე*. მაგალითად, გფრ-ში და საბერძნეთში სამედიცინო ხარჯები მთლიანად გამოიქვითება ერთობლივი შემოსავლიდან, ფინეთში დადგენილია სამედიცინო ხარჯების გამოქვითვის ზღვარი, ხოლო დიდ ბრიტანეთში და შვედეთში აღნიშნული სახის ხარჯები არ გამოიქვითება.

საშემოსავლო გადასახადის გამოანგარიშებისას ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება სესხის პროცენტებიც. მაგალითად, დანიაში, ფინეთში, შვედეთში, ბელგიაში, ჰოლანდიაში, საბერძნეთში, გფრ-ში და ესპანეთში გამოიქვითება მხოლოდ იმ სესხის პროცენტები, რომლებიც აღებულია საწარმოს გადაიარაღებისათვის; საფრანგეთში და ირლანდიაში – იმ სესხის პროცენტები, რომლებიც აღებულია ბიზნესის მიზნებისათვის; დიდ ბრიტანეთში, იტალიაში და პორტუგალიაში – იმ სესხის პროცენტები, რომლებიც აღებულია საცხოვრებელი სახლების შეძენისათვის ან რეკონსტრუქციისათვის. აღნიშნული შეღავათი მოქმედებს სხვა შეღავათებთან ერთად დანიაში, ფინეთში, ჰოლანდიაში, ირლანდიაში და ესპანეთში. განსხვავებული მიდგომაა დაწესებული საქველმოქმედო შენატანების მიმართ. საქველმოქმედო შენატანები არ გამოიქვითება საშემოსავლო გადასახადის გამოანგარიშებისას ირლანდიაში, იტალიაში, ავსტრიაში, ფინეთში და შვედეთში. საბერძნეთში, პირიქით, საქველმოქმედო მიზნებზე გაწეული ხარჯები მთლიანად გამოიქვითება გადასახადით დასაბეგრი ბაზიდან, ხოლო ბელგიაში, საფრანგეთში, დანიაში, პორტუგალიაში და გფრ-ში ისინი გამოიქვითება მხოლოდ კანონმდებლობით დადგენილ ფარგლებში.

განხილული საგადასახადო შეღავათები არ არის ამომწურავი. მთელი რიგი ქვეყნების კანონმდებლობა ითვალისწინებს სხვა შეღავათებსაც. მაგალითად, შეღავათებს სოციალური საჭიროების შენატანებზე, შეღავათებს მოხუცებული პირებისათვის, შეღავათებს უძრავი ქონების იჯარიდან მიღებულ შემოსავლებზე, შეღავათებს ფერმერებისა და მცირე მეწარმეებისათვის, შეღავათებს სხვადასხვა კომპანიების აქციებიდან დივიდენდების სახით მიღებულ შემოსავლებზე და ა.შ. ამასთან, უნდა აღინიშნოს, რომ შეღავათების სახეების მრავალფეროვნება წარმოადგენს ევროპის კავშირის ფარგლებში საგადასახადო პოლიტიკის ჰარმონიზაციის სერიოზულ პრობლემას.

3. *იურიდიულ პირთა მოგების გადასახადი* დადგენილია ევრო კავშირის ყველა წევრ სახელმწიფოში და წარმოადგენს ბიუჯეტის შემოსავლების ერთ-ერთ მნიშ-

ვენელოვან წყაროს. ცალკეულ სახელმწიფოებს შორის გადასახადის სამართლებრივი რეგულირების განსხვავება, როგორც წესი, დაკავშირებულია მისი ცალკეული ელემენტის განსაზღვრის განსაკუთრებულობასთან.

გადასახადით დასაბეგრ სუბიექტებს წარმოადგენენ კორპორაციის ფორმით შექმნილი იურიდიული პირები (შეზღუდული პასუხისმგებლობის კომპანიები).¹ ამიტომ აღნიშნულ გადასახადს სხვაგვარად კორპორაციათა საშემოსავლო გადასახადს ან კორპორაციულ გადასახადს უწოდებენ.

არაკომერციული იურიდიული პირები, არ წარმოადგენენ ამ გადასახადის გადამხდელებს. აღნიშნული სახის იურიდიულ პირებს მიეკუთვნებიან არაკომერციული ხასიათის ორგანიზაციები: ეკლესიები, პოლიტიკური პარტიები, კლუბები, საპენსიო ფონდები და ა.შ. მესამე პირებისაგან მიღებული სახსრები უნდა მოხმარდეს საწესდებო მიზნებს. კომერციული ხასიათის საქმიანობის განხორციელების შემთხვევაში ასეთი პირები გვევლინებიან კორპორაციული გადასახადის გადამხდელებად.

იურიდიული პირები იბეგრებიან საშემოსავლო გადასახადით მიუხედავად იმისა, წარმოადგენენ ისინი ამ სახელმწიფოს რეზიდენტებს თუ არა.

გადასახადით დასაბეგრი ბაზა განისაზღვრება წმინდა შემოსავლის პრინციპის შესაბამისად. იურიდიული პირის მიერ მიღებული ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება კანონმდებლობით დადგენილი ხარჯები. ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება საწარმოო საქმიანობასთან დაკავშირებული მატერიალური დანახარჯები, საამორტიზაციო ფონდების ანარიცხები, ხარჯები შრომის ანაზღაურებაზე, რეკლამის ხარჯები და ა.შ.

გადასახადით დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრისათვის მნიშვნელოვანია ტერიტორიულობისა და რეზიდენტობის პრინციპები. ტერიტორიულობის პრინციპის შესაბამისად სახელმწიფოში დაბეგვრას ექვემდებარება იურიდიული პირის მხოლოდ ის შემოსავლები, რომლებიც მიღებულია ამ სახელმწიფოს ტერიტორიაზე. შესაბამისად ამ სახელმწიფოს ფარგლებს გარეთ მიღებული შემოსავლები არ მიიღებენ მონაწილეობას საშემოსავლო გადასახადის დასაბეგრ ბაზაში. რეზიდენტობის პრინციპი ნიშნავს, რომ გადასახადის გადახდა წარმოებს სახელმწიფოს რეზიდენტი იურიდიული პირის მიერ, მოგების მიღების ადგილის მიუხედავად.

საგადასახადო შეღავათები სტიმულს აძლევენ ეკონომიკური საქმიანობის იმ სახეებს და იმ სექტორებს, რომლებიც სახელმწიფოს თვალსაზრისით საჭიროებენ დამატებით ხელშეწყობას.

საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს შეღავათების ფართო ჩამონათვალს, რომელთა შორის შეიძლება გამოვყოთ დაჩქარებული ამორტიზაციის ნორმებ-

1. შეზღუდული პასუხისმგებლობის იურიდიული პირები განსხვავდებიან სრული პასუხისმგებლობის კომერციული საქმიანობის მონაწილეებისაგან იმით, რომ თავიანთ ვალდებულებებზე, მათ შორის საგადასახადო ვალდებულებებზე, პასუხს აგებენ არა მთელი თავისი ქონებით (მათ შორის ოჯახის მონაკვეთი და უძრავი ქონებით), არამედ მხოლოდ კომპანიის კუთვნილი საშუალებების (კაპიტალის) მოცულობით. ტერმინი „კორპორაცია“ წარმოადგება ინგლისური „corporation“-ისაგან და ნიშნავს შეზღუდული პასუხისმგებლობის სააქციო საზოგადოებას.

ის დადგენა, საგადასახადო სესხები და გადასახადის გადავადებები. მაგალითად, დაჩქარებული ამორტიზაციის ნორმების დადგენა საშუალებას აძლევს კომპანიებს უფრო მჭიდრო ვადებში აინაზღაურონ თავიანთი დანახარჯები ამორტიზაციას დაქვემდებარებულ აქტივებზე (დანადგარები, მანქანები, მოწყობილობები, პატენტები, საავტორო უფლებები და ა.შ.) მათი ფიზიკური და მორალური ცვეთის ვადის გასვლამდე.

საგადასახადო შეღავათები წარმოადგენენ ფაკულტატურ, მაგრამ გადასახადის ძალიან მნიშვნელოვან ელემენტებს, რომლის მეშვეობითაც სახელმწიფო წყვეტს თავისი ეკონომიკური პოლიტიკის საკითხებს.

4. *მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის გადასახადები* პირდაპირი გადასახადების სახეებია და მათი აკრეფა წარმოებს ახალ მესაკუთრეზე ქონების გადაცემისას.

უმეტეს ქვეყანაში იგი მოქმედებს ორი დამოუკიდებელი გადასახადის სახით, რომლებსაც გააჩნიათ ბევრი საერთო ნიშანი. თუმცა მთელ რიგ ქვეყნებში, მაგალითად საფრანგეთში, გერ-ში, ესპანეთში, შვედეთში და იტალიაში კანონმდებლობა ადგენს ერთიან გადასახადს მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის.

დაბეგვრის სუბიექტებს წარმოადგენენ ფიზიკური და იურიდიული პირები. კანონმდებლობა ნათესაური კავშირიდან გამომდინარე მემკვიდრეებს ჰყოფს კლასებად და თითოეული მათგანისათვის ადგენს საგადასახადო განაკვეთებს შემდეგი პრინციპით: რაც ნაკლებია ნათესაური ხარისხი, მით მაღალია გადასახადის განაკვეთი.

უმეტეს ქვეყანაში არასამეწარმეო იურიდიული პირებისათვის გადაცემული ქონება ან არ იბეგრება აღნიშნული გადასახადით, ან იბეგრება შეღავათიანი პირობებით.

გადასახადით დასაბეგრ ბაზას წარმოადგენს მოძრავი და უძრავი ქონების ღირებულება, რომელზეც მემკვიდრეობისა და ჩუქების შედეგად იცვლება საკუთრების უფლება.

მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის გადასახადის განაკვეთი დადგენილია რთული პროგრესიით და დიფერენცირებულია მემკვიდრეების კატეგორიიდან გამომდინარე. მთლიანობაში აღნიშნული გადასახადის განაკვეთი 50-70 პროცენტის დონეზე მერყეობს, თუმცა რეალური საგადასახადო ტვირთი გაცილებით დაბალია, ვინაიდან პრაქტიკულად ყველა სახელმწიფოში მოქმედებს შეღავათების სისტემა.

საგადასახადო შეღავათების სახით განსაკუთრებით ხშირად გამოიყენება გამოქვითვები. ბევრ ქვეყანაში გამოიყენება დაუბეგრავი მინიმუმის წესი, რომლის შესაბამისადაც პირდაპირი ხაზის მემკვიდრეებისა და მეუღლეების წილი გადასახადით არ იბეგრება, თუ აღნიშნული წილი არ აღემატება კანონით განსაზღვრულ ოდენობას. ცალკეული სახელმწიფოდან გამომდინარე, მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის გადასახადს გააჩნია ან ცენტრალური ან ადგილობრივი გადასახადის სტატუსი. მაგალითად, საფრანგეთში, ესპანეთში, იტალიაში და დიდ ბრიტანეთში იგი წარმოადგენს სახელმწიფო ბიუჯეტის ფორმირების წყაროს, ხოლო გერ-ში – ფედ-

ერაციის სუბიექტების ბიუჯეტების წყაროს.

5. დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ) წარმოადგენს უმნიშვნელოვანეს არაპირდაპირ გადასახადს მოხმარებაზე, რომელიც იკრიფება 44 ქვეყანაში, მ.შ. ევროპის 17 ქვეყანაში. საგადასახადო სისტემაში მისი არსებობა ემსახურება ევრო კავშირში შესვლის სავალდებულო პირობას, ვინაიდან მას მნიშვნელოვანი ფინანსური სახსრები შეაქვს თანამეგობრობის ბიუჯეტში.

დამატებული ღირებულების გადასახადი მრავალსაფეხურიან არაპირდაპირ გადასახადს წარმოადგენს, რომელიც იკრიფება საქონლის (მომსახურების) მოძრაობის ყველა სტადიაზე, პირველი საწარმოო ციკლიდან დაწყებული საქონლის საბოლოო მომხმარებელზე მიწოდებით დამთავრებული.

დღგ-ის განსხვავება სახელმწიფოებს შორის, როგორც წესი, დაკავშირებულია მისი ცალკეული ელემენტების განსაკუთრებულობასთან.

გადასახადის გადამხდელები არიან ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც ახორციელებენ კომერციულ საქმიანობას. ამასთან, კერძო სამართლის იურიდიულ პირებთან ერთად, კანონი, როგორც წესი, გადასახადის გადამხდელებად ასახელებს სახელმწიფო ორგანოებს, სახელმწიფო კომპანიებს, ხელისუფლების ადგილობრივ ორგანოებს, საჯარო-სამართლებრივი აქტის საფუძველზე შექმნილ სხვა ორგანიზაციებს, რომლებიც ახორციელებენ საქონლისა და მომსახურების მიწოდებასთან დაკავშირებულ კომერციულ ოპერაციებს.

დღგ-ის დასაბეგრ ბაზას წარმოადგენს საქონლის (მომსახურების) ახალი ნაწილის ღირებულება, რომელიც წარმოიშვა მისი წარმოების მორიგ სტადიაზე.

დღგ უნდა განვსხვავოთ მეორე მრავალსაფეხურიანი გადასახადისაგან – ბრუნვის გადასახადისაგან. ამ უკანასკნელის საგადასახადო ბაზას წარმოადგენს საქონლის მთლიანი ღირებულება მისი მოძრაობის ყველა სტადიაზე მწარმოებლიდან მომხმარებელამდე. გადასახადი ერიცხება საქონლის მოძრაობის ყოველ სტადიას. დღგ-ის საგადასახადო ბაზის განსაზღვრისას მხედველობაში მიიღება მხოლოდ დამატებული ღირებულება და ითვალისწინებს „ახალი“ დღგ-ისაგან საქონლის წარმოების ყველა წინა სტადიაზე გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადის გამოქვითვას (ე.ი. ადრე გადახდილი დღგ-ის გამოქვითვას).

გადასახადის გამოანგარიშების წესი ეფუძნება პირდაპირ ადიტიურ¹ მეთოდს, არაპირდაპირ ადიტიურ მეთოდს, პირდაპირი გამოქვითვის მეთოდს ან არაპირდაპირი გამოქვითვის მეთოდს.

ყველაზე ხშირად გამოიყენება მეოთხე, ანგარიშ-ფაქტურებით ჩათვლის მეთოდი, ვინაიდან იგი შემოწმების მიზნით ყველაზე „გამჭვირვალეა“ და იძლევა გადასახადის დიფერენცირებული განაკვეთების გამოყენების საშუალებას.

კანონმდებლობა ითვალისწინებს დამატებული ღირებულების გადასახადის რა-

1. ტერმინი „ადიტიური“ წარმოდგება ინგლისური ზმნისგან to add (მომატება).

მოდენიშე სახის განაკვეთს: სტანდარტულს, დაბალს და მაღალს. დაბალი განაკვეთი, როგორც წესი, გამოიყენება სოციალურად მნიშვნელოვანი საქონლის (მომსახურების) მიმართ, მაგალითად, სასურსათო საქონელი, სამედიცინო მომსახურება.

საგადასახადო შეღავათები გამოიხატება დაბალი განაკვეთების დადგენაში ან გადასახადისაგან სრულ განთავისუფლებაში. ამასთან, გადასახადისაგან განთავისუფლებას ექვემდებარება მხოლოდ საქონლის (მომსახურების) საბოლოო მომხმარებელზე გადასვლის სტადიაზე არსებული დამატებული ღირებულება.

როგორც წესი, დღგ-ისაგან თავისუფლება საკვები პროდუქტები, სასკოლო საქონელი და მომსახურება, სამედიცინო მომსახურება, სატრანსპორტო მომსახურება, გაზეთები, რადიომაუწყებლობა და ა.შ.

დღგ-ის ადგილი სახელმწიფო ბიუჯეტის სისტემაში დამოკიდებულია ქვეყანაში განხორციელებულ საგადასახადო პოლიტიკაზე.

16.4 დიდი ბრიტანეთის გადასახადები

1. გადასახადებით დაბეგვრის შესახებ მეცნიერების სამშობლოში საგადასახადო სისტემა ძირითადად ჯერ კიდევ XIX საუკუნეში ჩამოყალიბდა. საგადასახადო რეფორმები დიდ ბრიტანეთში 1965 და 1973 წლებში, ხოლო სერიოზული ცვლილებები, განსაკუთრებით კი ადგილობრივ გადასახადებში XX საუკუნის 90-იან წლებში განხორციელდა. დიდი ბრიტანეთის საგადასახადო სისტემა *ორსაფეხურიანია*: შედგება საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადებისაგან.

დიდი ბრიტანეთის თანამედროვე საგადასახადო სისტემის ძირითადი *საერთო-სახელმწიფოებრივი* გადასახადებია: ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადი, კორპორაციათა მოგების გადასახადი, გადასახადი კაპიტალის ზრდაზე, გადასახადი ნავთობიდან მიღებულ შემოსავლებზე, მემკვიდრეობისათვის გადასახადი, დღგ, აქციზი, საგერბო მოსაკრებელი. აღნიშნული გადასახადები შეადგენენ საგადასახადო შემოსავლების 90 პროცენტს (სქემა 16.1).

ადგილობრივი გადასახადების წილი, რომლის საფუძველსაც ქონებრივი გადასახადები წარმოადგენენ, შეადგენენ საგადასახადო შემოსავლების 10 პროცენტს.

დიდი ბრიტანეთის სახელმწიფო ბიუჯეტში პირდაპირი გადასახადების თითქმის ორი მესამედი ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადს უკავია. პირველად იგი ნაპოლეონის წინააღმდეგ მიმართული ომის დაფინანსების მიზნით, როგორც დროებითი ღონისძიება, შემოღებული იქნა 1799 წელს, ხოლო 1842 წლიდან აღნიშნული გადასახადი საბოლოოდ დამკვიდრდა ინგლისის საგადასახადო სისტემაში.

2. საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელები არიან ფიზიკური პირები. დიდ ბრიტანეთში გამოიყენება რეზიდენტებად და არარეზიდენტებად დაყოფის პრინცი-

დიდი ბრიტანეთის ძირითადი გადასახადები:	განაკვეთი, %
ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადი:	
2500 გირვანქა სტერლინგამდე	20
2501-დან 23700 გირვანქა სტერლინგამდე	25
23700 გირვანქა სტერლინგზე ზევით	40
კორპორაციათა მოგების გადასახადი:	
250000 გირვანქა სტერლინგამდე მოგებით	25
250000 გირვანქა სტერლინგზე მეტი მოგებით	33
გადასახადი მემკვიდრეობისათვის:	
150000 გირვანქა სტერლინგამდე	0
150000 გირვანქა სტერლინგზე ზევით	40
დამატებული ღირებულების გადასახადი	17,5
აქციზი	სხვადასხვა
საგერბო მოსაკრებელი	0,5%-დან 2%-მდე.

პი. დიდი ბრიტანეთის რეზიდენტის შემოსავლები იბეგრება მათი წარმოშობის წყაროს მიუხედავად. არარეზიდენტები იხდიან გადასახადს მხოლოდ დიდი ბრიტანეთის ტერიტორიაზე მიღებული შემოსავლებიდან.

ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადის გამოანგარიშების მიზნით, შემოსავლის წყაროდან გამომდინარე, ფიზიკური პირის მიერ მიღებული შემოსავლები იყოფა ექვს ძირითად ნაწილად, კერძოდ: შემოსავლები მიწისა და შენობა-ნაგებობების საკუთრებიდან; შემოსავლები კომერციული მიზნებისათვის გამოყენებული სატყეო მასივებიდან; შემოსავლები სახელმწიფო ფასიანი ქაღალდებიდან; შემოსავლები სამეწარმეო კომერციული საქმიანობიდან; ხელფასი, პენსია, დახმარება და სხვა შემოსავლები; კომპანიების მიერ განაწილებული შემოსავლები და დივიდენდები.

დიდ ბრიტანეთში საშემოსავლო გადასახადის დაუბეგრავი მინიმუმი წელიწადში დაახლოებით 3000 გირვანქა სტერლინგს შეადგენს. შემოსავლები, რომლებიც აღემატება ამ თანხას, იბეგრება 25 პროცენტისანი განაკვეთით. თუ შემოსავალი აღემატება 23700 გირვანქა სტერლინგს გამოიყენება 40 პროცენტისანი განაკვეთით.

დიდი ბრიტანეთის საგადასახადო კანონმდებლობა განიხილავს ოჯახურ წყვილს, როგორც ერთ გადამხდელს. ითვლება, რომ ცოლი იმყოფება ქმრის კმაყოფაზე. ქმარი ადგენს დეკლარაციას. ცოლის ნებისმიერი შემოსავალი ემატება ქმრის შემოსავალს. თუ მეუღლეებს ჰყავთ შვილები, დაუბეგრავი მინიმუმის თანხა ყოველკვირეულად იზრდება 7 გირვანქა სტერლინგით.

საშემოსავლო გადასახადის გამოანგარიშება წარმოებს დასაბეგრი შემოსავლიდან, რომელიც წარმოადგენს კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალს შემცირებულს კანონით გათვალისწინებული გამოქვითვებით

და შეღავათებით.

საშემოსავლო გადასახადის დაკავება ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლებიდან წარმოებს გაცემის წყაროს ადგილის მიხედვით. დაქირავებულები, რომლებიც ცხოვრობენ მხოლოდ ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლებით საშემოსავლო გადასახადის საგადასახადო დეკლარაციას არ ავსებენ. სხვა შემთხვევაში შემოსავლების დაბეგვრა წარმოებს გადასახადის გადამხდელის მიერ კანონით დადგენილ ვადებში წარდგენილი დეკლარაციის საფუძველზე.

ბრიტანეთის თანამედროვე საშემოსავლო გადასახადი ძირითადად 1965 და 1973 წლების რეფორმების წყალობით ჩამოყალიბდა. 1965 წლამდე საშემოსავლო გადასახადს როგორც ფიზიკური, ასევე იურიდიული პირები, მ.შ. კორპორაციები იხდიდნენ. კორპორაციათა მოგების გადასახადის შემოღებით, საშემოსავლო გადასახადი გავრცელდა მხოლოდ ფიზიკურ პირთა შემოსავლებზე, მ.შ. ინდივიდუალურ მეწარმეებზე და ამხანაგობების პარტნიორებზე. საშემოსავლო გადასახადში გაცილებით მეტი სერიოზული ცვლილებები შეტანილი იქნა 1973 წლის რეფორმის პერიოდში.

3. არაპირდაპირ გადასახადებში ძირითადი ადგილი *დამატებული ღირებულებების გადასახადს* უკავია.

დამატებული ღირებულების გადასახადი შემოღებული იქნა 1973 წლის 1 აპრილიდან. აღნიშნული გადასახადი მოქმედებს ინგლისის, ჩრდილოეთ ირლანდიის, შოტლანდიის და უელსის ტერიტორიებზე, მ.შ. კუნძულ მენზე. დამატებული ღირებულების გადასახადს ქვეყნის ბიუჯეტის შემოსავლებში დაახლოებით 17 პროცენტი უკავია.

დამატებული ღირებულების გადასახადის სტანდარტული განაკვეთია 17,5 პროცენტი. ცალკეული სახის სამუშაოების, ანტიკვარული და საკოლექციო საგნების იმპორტი იბეგრება 2,5 პროცენტითანი განაკვეთით. დამატებული ღირებულების გადასახადის ნულოვანი განაკვეთით იბეგრება საბავშვო ტანსაცმელი, სამგზავრო ტრანსპორტი, წიგნები, გაზეთები, ადგილობრივი კანალიზაცია და წყალი, გამოწერილი ნარკოტიკები, მედიცინა, ინვალიდებისათვის გაწეული ცალკეული სახის დახმარება, ხოლო 8% პროცენტითანი განაკვეთით – ოჯახებისა და საქველმოქმედო ორგანიზაციების მიერ გამოყენებული საწვავი და ენერგია. ძირითადი საფინანსო მომსახურება თავისუფლდება დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან. საფინანსო კონსულტაციები, ვალების ამოღება, ფასიანი ქაღალდების შეძენა იბეგრება სტანდარტული განაკვეთით, ხოლო საფინანსო მომსახურების ექსპორტი იბეგრება ნულოვანი განაკვეთით. საცხოვრებელი შენობების მიწოდება იბეგრება დამატებული ღირებულების გადასახადის ნულოვანი განაკვეთით, გარდა ახლად აშენებული შენობებისა.

დიდ ბრიტანეთში დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან თავისუფლდ-

ბა საფოსტო მომსახურება, სტომატოლოგიური მომსახურება, საქველმოქმედო საქმიანობა, განათლება, არაკომერციული ორგანიზაციების არაკომერციული საქმიანობა, კულტურა, დაზღვევა და გადაზღვევა, უძრავი ქონების გაქირავება, ლატარიები და აზარტული თამაშები, დაკრძალვა, კრემაცია და სპორტული შეჯიბრები.

არაპირდაპირ გადასახადებში მეორე ადგილი *აქციზს* უკავია. აქციზით იბეგრება ალკოჰოლიანი სასმელები, საწვავი, თამბაქოს ნაწარმი, სატრანსპორტო საშუალებები. სპირტიან სასმელებზე და საწვავზე დადგენილია აქციზის ფიქსირებული განაკვეთი საქონლის ერთეულზე (ლიტრზე). თამბაქოს ნაწარმზე აქციზი დადგენილია პროცენტული დანამატის სახით საქონლის ფასზე. აქციზის განაკვეთები მერყეობს 10-დან 30 პროცენტამდე ფარგლებში.

არაპირდაპირ გადასახადებს მიეკუთვნება საბაჟო მოსაკრებელი, საგერბო მოსაკრებელი, სათამაშო ბიზნესის გადასახადი, იპოდრომის მოსაკრებელი.

საგერბო მოსაკრებლის გადახდა სამოქალაქო-სამართლებრივი ხელშეკრულებების გაფორმებისას წარმოებს.

4. კორპორაციული გადასახადით იბეგრება წლის განმავლობაში რეზიდენტი კომპანიების მიერ მიღებული მოგება.

მოგების გადასახადის განაკვეთია 33 პროცენტი. ამასთან, 10 წლის უკან იგი 52 პროცენტს, ხოლო 90-იანი წლების დასაწყისში – 35 პროცენტს შეადგენდა.

დასაბეგრი მოგების განსაზღვრისას ერთობლივი შემოსავლიდან, ამ შემოსავლების მიღებასთან დაკავშირებულ გამოქვითვების გარდა, გამოიქვითება წარმომადგენლობითი ხარჯები, გართობაზე გაწეული ხარჯები, იურიდიულ კონსულტაციაზე გაწეული ხარჯები, კომერციული და არაკომერციული ხასითის ზარალი, სამეცნიერო-კვლევით სამუშაოზე გაწეული ხარჯები.

მცირე ბიზნესი სარგებლობს შეღავათით – 25 პროცენტიანი გადასახადის განაკვეთის სახით. მცირე ბიზნესის კრიტერიუმს წარმოადგენს არა კომპანიაში დასაქმებულ მუშაკთა რაოდენობა, არამედ საწარმოს მიერ მიღებული მოგება. მცირე საწარმოებს მიეკუთვნებიან საწარმოები, რომლებშიც წლის განმავლობაში მიღებული მოგება არ აღემატება 250 ათას გირვანქა სტერლინგს.

სპეციალური საგადასახადო რეჟიმი დაწესებული ნავთობის მომპოვებელი საწარმოებისათვის. აღნიშნული საწარმოები იხდიან ბიუჯეტში შემოსავლების 50 პროცენტს. ამასთან, აღნიშნული კომპანიები არ თავისუფლდებიან საერთო-სახელმწიფოებრივი კორპორაციული გადასახადისაგან. რამოდენიმე წლის წინათ ეს განაკვეთი 75 პროცენტს შეადგენდა.

მემკვიდრეობის გადასახადით არ იბეგრება გადაცემული ქონება თუ მისი ღირებულება არ აღემატება 150 ათას გირვანქა სტერლინგს. შემდეგ გამოიყენება 40%-იანი განაკვეთი. მოქმედებს საგადასახადო შეღავათების სისტემა.

მნიშვნელოვანი ადგილი უჭირავთ სოციალური დაზღვევის შენატანებს, რომელიც იხარჯება პენსიებისა და დახმარებების გაცემაზე. დაქირავებულებისა და დამქირავებლებისათვის შენატანების ოდენობა დიფერენცირებულია. პირებს, რომლებსაც გააჩნიათ შემოსავლები 54 გირვანქა სტერლინგამდე კვირაში მთლიანად თავისუფლებიან შენატანებისაგან. იმ შემთხვევაში, თუ გამომუშავებული შემოსავალი 54 გირვანქა სტერლინგს აღემატება, მაშინ შენატანების ოდენობა პირველ 54 გირვანქა სტერლინგზე შეადგენს 2 პროცენტს, ხოლო დანარჩენ ნაწილზე შეადგენს 9 პროცენტს. ამასთან, გადასახადი არ შეიძლება აღემატებოდეს 405 გირვანქა სტერლინგს კვირაში. თვითდასაქმებული პირები, აგრეთვე სხვა პირები სოციალურ შენატანებს იხდიან ფიქსირებული განაკვეთებით 5,35 ან 5,25 გირვანქა სტერლინგის ოდენობით კვირაში. თუ თვითდასაქმებული პირების შემოსავლები აღემატება კანონით განსაზღვრულ თანხას, შენატანების გადახდა წარმოებს 6,3 პროცენტიანი განაკვეთით.

5. ადგილობრივი გადასახადებიდან ძირითად გადასახადს ქონების გადასახადი წარმოადგენს. მისი აკრეფა წარმოებს უძრავი ქონების მესაკუთრეებისაგან ან მოიჯარეებისაგან. ქონების ცნებაში შედის მიწაც. გადასახადის გადამხდელებს მიეკუთვნებიან ბინის დამქირავებლებიც, რომლებიც იხდიან ბინის ქირას. უძრავი ქონების შეფასება, როგორც წესი, წარმოებს 10 წელიწადში ერთხელ. გადასახადის განაკვეთს ადგენენ მუნიციპალიტეტები ფინანსური რესურსების მოთხოვნების გათვალისწინებით და ამიტომ აღნიშნული გადასახადის განაკვეთი აშკარად მერყეობს დიდი ბრიტანეთის საგრაფოებსა და ქალაქებს შორის.

1990 წლის აპრილიდან ინგლისში და უელსში (ხოლო ერთი წლით ადრე შოტლანდიაში) შემოღებული იქნა *სულადობრივი გადასახადი*, რომელმაც მოიცვა პრაქტიკულად 18 წლის ასაკს მიღწეული ყველა ფიზიკური პირი. სულადობრივი გადასახადი დადგენილი იყო ფიქსირებული გადასახადის სახით ხელისუფლების ადგილობრივი ორგანოების მიერ დამოუკიდებლად, რაც პირდაპირ კავშირში იყო მათი ხარჯების დონესთან. სულადობრივი გადასახადი 1993 წლიდან შეცვალა ახალმა მუნიციპალურმა გადასახადმა, რომელიც მხედველობაში იღებს ქონების საბაზრო ღირებულებას და ოჯახის სრულწლოვან წევრთა რიცხოვნობას. ცალკეული კატეგორიის ოჯახებისათვის დაწესებულია მთელი რიგი საგადასახადო შეღავათები.

მუნიციპალიტეტებს საჭიროების შემთხვევაში შეუძლიათ დააწესონ სხვა ადგილობრივი გადასახადებიც. ადგილობრივი მოსაკრებლების ჩამონათვალი სხვადასხვა საგრაფოში განსხვავდება ერთმანეთისაგან.

მთავარ სამთავრობო ორგანოს, რომელიც ახორციელებს ქვეყნის საგადასახადო სისტემის მართვასა და რეგულირებას, წარმოადგენს ხაზინა. იგი პასუხისმგებელია საერთო ეკონომიკური სტრატეგიის შემუშავებაზე და განხორციელებაზე. მის წინაშე ანგარიშვალდებულია შემოსავლების სამმართველო და აქციზისა და

მოსაკრებლების სამმართველო. შემოსავლების სამმართველოს გააჩნია მთავარი საგადასახადო ინსპექტორის კანტორა ლონდონში და მისდამი დაქვემდებარებული 700 კანტორის ქსელი მთელს ქვეყანაში. ფორმალურად ეს დამოუკიდებელი სამთავრობო დაწესებულებაა. აქციზისა და მოსაკრებლების სამმართველო ახორციელებს ყველა არაპირდაპირი გადასახადის ადმინისტრირებას.

16.5 საფრანგეთის გადასახადები

1. საფრანგეთის საგადასახადო სისტემა განსაკუთრებით საინტერესოა ჩვენთვის იმით, რომ სწორედ ამ ქვეყანაში იქნა შემუშავებული და 1954 წლიდან პირველად დანერგილი დამატებული ღირებულების გადასახადი. აღნიშნული გადასახადი წარმოადგენს საქართველოში ძირითად არაპირდაპირ საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადს.

საფრანგეთის საგადასახადო სისტემა სხვა განვითარებული ქვეყნებისაგან განსხვავებით ხასიათდება ბიუჯეტის შემოსავლებში არაპირდაპირი გადასახადების მაღალი წილით (ცხრილი 16.2).¹

საფრანგეთის საგადასახადო სისტემა წარმოადგენს ცენტრალური ბიუჯეტის შემოსავლების ძირითად წყაროს, რომლებიც მისი საშემოსავლო ბაზის 90 პროცენტზე მეტს შეადგენენ.

სქემა 16.2

საფრანგეთის სახელმწიფო ბიუჯეტის სტრუქტურა 90-იანი წლების დასაწყისში	
გადასახადის სახეები	%
დამატებული ღირებულების გადასახადი	44,1
ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადი	18,1
საწარმოთა გადასახადი	10,6
მოსაკრებელი ნავთობპროდუქტებზე	7,3
სხვა გადასახადები	15,2
არასაგადასახადო შემოსავლები	7,4
სულ	100

1. Налоговые системы зарубежных стран. Учебное пособие / Под ред. В. Князева, Д. Черника. М.: 1995, гл. 55

საფრანგეთში მოქმედი გადასახადები შეიძლება ღაცვოს სამ ჯგუფად:

- საშემოსავლო გადასახადები;
- მოხმარების გადასახადები;
- ქონებრივი გადასახადები.

ცენტრალურ გადასახადებს შორის მნიშვნელოვანია სააქციო საზოგადოებების გადასახადი, დამატებული ღირებულების გადასახადი და საშემოსავლო გადასახადი.

სააქციო საზოგადოებების გადასახადის გადამხდელებს წარმოადგენენ საწარმოები, რომლებიც რეგისტრირებულნი არიან ამ ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმით. სხვა საწარმოები იბეგრებიან საშემოსავლო გადასახადით ფიზიკურ პირთა დაბეგვრის წესების შესაბამისად. თუ სააქციო საზოგადოებებს გააჩნიათ დამოუკიდებელი ფილიალი, მაშინ საზოგადოების ცალკეული ფილიალების შემოსავლები იბეგრება დამოუკიდებლად. დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს შემოსავალი, რომელიც მიიღო სააქციო საზოგადოებამ ნებისმიერი სახეობის საქმიანობიდან, მ.შ. ქონების რეალიზაციიდან. გადასახადის გამოანგარიშება წარმოებს სააქციო საზოგადოების საბუღალტრო და საგადასახადო ანგარიშგების მონაცემთა საფუძველზე. დასაბეგრი მოგება განისაზღვრება, როგორც სხვაობა გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალსა და საწარმოო დანახარჯების თანხებს შორის. ამასთან, სახელმწიფო პირდაპირ არ განსაზღვრავს ამ დანახარჯთა ჩამონათვალს და იგი განისაზღვრება დადგენილი წესებით, რომლებსაც საქმიანობის სახეობიდან გამომდინარე გააჩნიათ დარგობრივი სპეციფიკა.

გადასახადის განაკვეთი დამოკიდებულია მიღებული მოგების გამოყენების მიმართულებაზე. თუ მოგება გამოიყენება წარმოების განვითარებისათვის, მაშინ გადასახადის განაკვეთია 39 პროცენტი, ხოლო თუ შემოსავალი მიიმართება დივიდენდების გაცემისათვის, მაშინ – 42 პროცენტი. სააქციო საზოგადოებებისათვის გათვალისწინებულია სხვადასხვა შეღავათები. მაგალითად, პირველი ორი წლის მანძილზე ისინი მთლიანად თავისუფლებიან დაბეგვრისაგან, მესამე წელს იბეგრება მხოლოდ შემოსავლის 25 პროცენტი, მეოთხე წელს – 50 პროცენტი, მეხუთე წელს – 75 პროცენტი და მხოლოდ მეექვსე წლის დასაწყისიდან იბეგრებიან შემოსავლების 100 პროცენტზე.

გადასახადის გადახდა წარმოებს წელიწადში 5-ჯერ, მ.შ. 4-ჯერ, წინა წელს მიღებული შემოსავლებიდან გამომდინარე, საავანსო გადასახდელების სახით, ხოლო მეხუთედ – წლის ფაქტიური შედეგებიდან გამომდინარე, შემოსავლების შესახებ წარდგენილი დეკლარაციის საფუძველზე.

ქონების რეალიზაციის შედეგად მიღებული შემოსავლების დაბეგვრისას, სხვაობა გასაყიდ და ნაყიდ ფასს შორის იბეგრება ორი განაკვეთით: თუ რეალიზაციის აქტი განხორციელდა ორი წლის განმავლობაში შეძენის მომენტიდან – 42 პროცენტით და თუ ქონება გაიყიდა ქონების შეძენიდან ორი წლის გასვლის შემდეგ – 15 პროცენტით.

2. დამატებული ღირებულების გადასახადი წარმოადგენს ქვეყნის ძირითად არაპირდაპირ გადასახადს, რომელიც საფრანგეთის ბიუჯეტს აძლევს ყველაზე მნიშვნელოვან საგადასახადო შემოსავლებს (დაახლოებით საგადასახადო შემოსავლების 42 პროცენტი). დამატებული ღირებულების გადასახადი გამოიანგარიშება წარმოებისა და მიმოქცევის ყველა სტადიაზე სხვაობის სახით, საქონლის რეალიზაციის შედეგად მიღებულ გადასახადის თანხასა და მატერიალურ ფასეულობათა შეძენისას გადახდილი გადასახადის თანხებს შორის.

საფრანგეთში მოქმედებს დღგ-ის ოთხი განაკვეთი. სტანდარტული განაკვეთი დღეისათვის შეადგენს 18,6 პროცენტს. მაღალი, 22 პროცენტიანი, განაკვეთი გამოიყენება ცალკეული სახეობის საქონლის მიმართ: ავტომობილები, კინოფოტოსაქონელი, ალკოჰოლიანი სასმელები, თამბაქოს ნაწარმი, პარფიუმერია, ფუფუნების ცალკეული საგნები, ძვირფასი ბეწვეული და სხვა. უახლოეს პერიოდამდე მაღალი განაკვეთი 33,33 პროცენტს შეადგენდა. დაბალი 7 პროცენტიანი განაკვეთი დაწესებულია წიგნებზე და ჟურნალ-გაზეთებზე. ყველაზე დაბალი 5,5 პროცენტიანი განაკვეთი გამოიყენება პირველადი მოხმარების საქონლისა და მომსახურებისათვის. ამ კატეგორიას მიეკუთვნება კვების პროდუქტების უმრავლესობა, გარდა შოკოლადისა და ალკოჰოლიანი სასმელებისა.

დამატებული ღირებულების გადასახადი ითვალისწინებს მნიშვნელოვან შეღავათებს. მაგალითად, 1991 წლის საფინანსო კანონმდებლობის 25-ე მუხლის თანახმად, საწარმოები შეიძლება გათავისუფლდნენ დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან იმ შემთხვევაში, თუ წინა საფინანსო წელს მათი ბრუნვა არ აღემატებოდა 70 ათას ფრანკს. ამ შემთხვევაში ისინი სარგებლობენ დღგ-ისაგან გათავისუფლების რეჟიმით საანგარიშო წლის მომდევნო წლის დასაწყისიდან. გარდა ამისა დღგ-ისაგან თავისუფლდება:

- სახელმწიფო დაწესებულებების საქმიანობა, რომლებიც მიმართულია ადმინისტრაციული, სოციალური, აღმზრდელობითი, კულტურული და სპორტული ფუნქციების განხორციელებასთან;

- მედიცინა და განათლება;

- ზოგიერთი თავისუფალი პროფესიები: კერძო პედაგოგიური საქმიანობა, ექიმები, მხატვრები, მუსიკოსები და ა.შ.

გარდა ამისა, ცალკეული სახეობის საქმიანობის მიმდევარ გადასახადის გადამხდელებს (ბინის გაქირავება, საფინანსო და საბანკო საქმე, ლიტერატურული, სპორტული, სამსახიობო საქმიანობა) ეძლევათ ამორჩევის უფლება: გადაიხადონ დამატებული ღირებულების გადასახადი ან საშემოსავლო გადასახადი. დამატებული ღირებულების გადასახადის გამოანგარიშებას აწარმოებს უშუალოდ გადასახადის გადამხდელი, გარდა მცირე საწარმოებისათვის დაწესებული გამონაკლისისა, სადაც მოქმედებს საბუღალტრო აღრიცხვის გამარტივებული სისტემა და დამატე-

ბული ღირებულების გადასახადის გამოანგარიშებას საგადასახადო ორგანოები ახორციელებენ.

დამატებული ღირებულების გადასახადის გარდა საფრანგეთში დაწესებულია მთელი რიგი არაპირდაპირი გადასახადები (ან აქციზები), რომლებიც ასევე წარმოადგენენ მოხმარების გადასახადებს.

აქციზით იბეგრება ალკოჰოლიანი სასმელები, თამბაქოს ნაწარმი, ასანთი, სანთებელა, ძვირფასი ლითონებისაგან დამზადებული ნაწარმი, შაქარი და საკონდიტრო ნაწარმი, ლუდი და მინერალური წყლები, ცალკეული სახეობის საავტომობილო ტრანსპორტი, საფრენი აპარატები. არაპირდაპირი გადასახადებით, დღგ-ის გარდა, იბეგრება ასევე ელექტროენერგია (გადასახადი ადგილობრივი მმართველობის ორგანოების სასარგებლოდ), სატელევიზიო რეკლამა. ცალკეულ რეგიონებში, ხელისუფლების ადგილობრივი ორგანოების მიერ, დაწესებულია ტურისტული მოსაკრებელი.

არაპირდაპირ გადასახადთა რიცხვს მიეკუთვნება აგრეთვე *საბაჟო მოსაკრებელი*. საბაჟო მოსაკრებლის ძირითადი მიზანია შიდა ბაზრის, ეროვნული მრეწველობისა და სოფლის მეურნეობის დაცვა. საბაჟო მოსაკრებლები წარმოადგენენ სახელმწიფო ეკონომიკური პოლიტიკის ინსტრუმენტს. მათ უნდა გაათანაბრონ იმპორტირებული საქონლისა და შიდა ბაზრის ანალოგიური საქონლის ფასები. როგორც წესი, საბაჟო მოსაკრებლები დაწესებულია საქონლის ფასზე, მაგრამ ცალკეულ შემთხვევებში გამოიყენება სპეციფიკური კრიტერიუმები: წინა, მოცულობა და ა.შ. მოსაკრებელთა ასეთი სახეები გამოიყენება სასმელების, თამბაქოს ნაწარმის, კინოფილმების მიმართ.

3. *საშემოსავლო გადასახადს* იხდიან საწარმოები და ფიზიკური პირები. გადასახადის საერთო განაკვეთია 34 პროცენტი. ცალკეულ შემთხვევებში იგი შეიძლება 42 პროცენტამდე გაიზარდოს.

თუ საწარმომ საანგარიშო წელს მიიღო ზარალი, იგი შეიძლება გამოიქვეთოს მომდევნო წლების მოგების ხარჯზე.

გადასახადის გამოანგარიშების საფუძველს საწარმოს წლიური მოგება (ზარალი) წარმოადგენს. თითოეული საწარმო ვალდებულია ყოველწლიურად შეადგინოს დეტალური დეკლარაცია შემოსავლების შესახებ და წარადგინოს იგი საგადასახადო უწყებაში.

საგადასახადო შეღავათები ძირითადად დადგენილია დაჩქარებული ამორტიზაციის სახით, ე.ი. მიმართულია საწარმოს განახლების სტიმულირებაზე. დაჩქარებული ამორტიზაცია, როგორც წესი, გამოიყენება სამრეწველო დანადგარებზე. დაშვებულია კომპიუტერების სრული ამორტიზაცია ერთი წლის განმავლობაში.

საშემოსავლო გადასახადების ჯგუფში მნიშვნელოვანი ადგილი *ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადს* უჭირავს. მისი ხვედრითი წილი საფრანგეთის სახელმწიფო ბიუჯეტში 18 პროცენტს აღემატება. აღნიშნული გადასახადი იკრიფება

ყოველწლიურად, დეკლარირებული შემოსავლებიდან.

დაბეგვრას ექვემდებარება ფისკალური ერთეული – ოჯახი. მართლმართებისათვის ფისკალურ ერთეულს, ბუნებრივია, წარმოადგენს ერთი ადამიანი. შემოსავლებში იგულისხმება ყველა ფულადი შემოსავალი, რომელიც მიღებულია საანგარიშო წლის განმავლობაში: ხელფასი, პრემია და წახალისება, პენსია, შემოსავლები მოძრავი ქონებიდან, შემოსავლები მიწის სარგებლობიდან ან კომერციული საქმიანობიდან, არაკომერციული ხასიათის შემოსავლები, მოგება ფასიანი ქაღალდების ოპერაციებიდან და ა.შ. მხედველობაში მიიღება ერთჯერადი შემოსავლებიც, რომლებიც მიღებულია საკუთრების უფლების გადაცემის შემთხვევაში. გადასახადით დასაბეგრი ბაზიდან გამოიქვეთება კანონმდებლობით სპეციალურად განსაზღვრული ხარჯები.

ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადი პროგრესულ ხასიათს ატარებს და მისი განაკვეთები მერყეობს 0-დან 56,8%-მდე. არ იბეგრება გადასახადით (0%-იანი განაკვეთი) შემოსავლები, რომლებიც არ აღემატება 18140 ფრანკს. მაქსიმალური განაკვეთი გამოიყენება შემოსავლებისათვის, რომლებიც აღემატება 246770 ფრანკს.

4. საფრანგეთის ბიუჯეტისათვის მნიშვნელოვანი შემოსავლები საკუთრების გადასახადებს მოაქვს. გადასახადებით დაბეგვრას ექვემდებარება ქონება, ქონებრივი უფლება და ფასიანი ქაღალდები. ქონებას მიეკუთვნება შენობები, სამრეწველო და სასოფლო-სამეურნეო საწარმოები, მოძრავი ქონება, აქციები, ობლიგაციები და ა.შ. ცალკეული სახეობის საქონელი მთლიანად ან ნაწილობრივ გათავისუფლებულია ამ გადასახადისაგან. კერძოდ, გადასახადისაგან თავისუფლდება ქონება, რომელიც გამოიყენება პროფესიული და სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობისათვის, აგრეთვე მხატვრული და საკოლექციო ნიმუშები.

საკუთრების გადასახადს გააჩნია პროგრესული ხასიათი. მისი განაკვეთები XX საუკუნის 90-იანი წლების დასაწყისისათვის შემდეგნაირად გამოიყურებოდა (იხ.

სქემა 16.3

საკუთრების გადასახადის განაკვეთები ¹	
ქონების ღირებულება, ფრანკები	საგადასახადო განაკვეთი, %
4260000-მდე	0
4260001-დან 6920000-მდე	0,5
6920001-დან 13740000-მდე	0,7
13740001-დან 21320000-მდე	0,9
21320001-დან 41280000-მდე	1,2
41280000 ზევით	1,5

სქემა 16. 3):

უნდა აღინიშნოს, რომ საშემოსავლო გადასახადისა და საკუთრების გადასახადის თანხა არ შეიძლება აღემატებოდეს მთლიანი შემოსავლების 85 პროცენტს.

1. Налоговая система во Франции. 2-е изд. / Информационные учебные материалы (Российско-французская серия) - 1993. - №2 - გვ.35.

საკუთრების გადასახადების ჯგუფს შეიძლება მივაკუთვნოთ ასევე *სარეგისტრაციო და საგერბო მოსაკრებლები და ბაჟი*.

ამავე ჯგუფში შედის *სოციალური გადასახადი ხელფასზე*. საფრანგეთში მას იხდიან დამქირავებლები. დაბეგვრის ობიექტია ხელფასის ფონდი ფულადი და ნატურალური ფორმით. გადასახადს პროგრესული ხასიათი გააჩნია. მისი განაკვეთი 35900 ფრანკამდე ხელფასის ფონდისათვის 4,5 პროცენტს, 35901-დან 71700 ფრანკამდე ხელფასის ფონდისათვის - 8,5 პროცენტს და 71700 ფრანკს ზევით ხელფასის ფონდისათვის 13,6 პროცენტს შეადგენს.

ავტოსატრანსპორტო საშუალებების გადასახადის გადამხდელები არიან საწარმოები და კომპანიები. მას იხდიან იურიდიული პირები, რომლებიც იყენებენ საკუთარ ავტოსატრანსპორტო საშუალებებს. განაკვეთი დამოკიდებულია ავტოსატრანსპორტო საშუალებების რიცხოვნობაზე და მათი ძრავის სიმძლავრეზე.

4. საფრანგეთის საგადასახადო სისტემაში მნიშვნელოვანი ადგილი ადგილობრივ გადასახადებს უჭირავთ. ისინი ადგილობრივი მმართველობის ორგანოების საშემოსავლო ბაზის დაახლოებით 40 პროცენტს შეადგენენ. ხელისუფლების ადგილობრივი ორგანოები (კომუნები, კომუნათა გაერთიანებები, დეპარტამენტები და ა.შ.) წარმოადგენენ ეკონომიკური ცხოვრების მნიშვნელოვან სუბიექტებს.

ადგილობრივი გადასახადების სისტემიდან შესაძლებელია გამოვყოთ ოთხი ძირითადი გადასახადი:

- არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადი;
- სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადი;
- შენობა-ნაგებობების მფლობელთა გადასახადი;
- პროფესიული გადასახადი.

აღნიშნული გადასახადების განაკვეთებს ადგენენ ხელისუფლების ადგილობრივი ორგანოები (გენერალური საბჭოები, მუნიციპალური საბჭოები) მომდევნო წლის ბიუჯეტის განსაზღვრისას. ამასთან, განაკვეთი არ შეიძლება აღემატებოდეს კანონმდებლობით დადგენილ მაქსიმუმს.

არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადით იბეგრება უძრავი ქონება: შენობები, ნაგებობები და ა.შ., აგრეთვე მიწის ნაკვეთები, რომლებიც განკუთვნილია სამრეწველო და კომერციული საჭიროებისათვის.

აღნიშნული გადასახადისაგან თავისუფლდება სახელმწიფო საკუთრება, აგრეთვე არაურბანულ ტერიტორიაზე არსებული შენობა-ნაგებობები, რომლებიც გამოიყენება სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულებისათვის. გადასახადისაგან თავისუფლებიან 75 წელს მიღწეული ფიზიკური პირები, აგრეთვე პირები, რომლებიც საზოგადოებრივი ფონდებიდან იღებენ სპეციალურ დახმარებას ან დახმარებას ინვალიდობისათვის.

სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადით იბეგრება მინდვრები, მდელოები, ტყეები, კარიერები და ა.შ. გადასახადისაგან თავისუფლდება სახელმ-

წიფო საკუთრებაში არსებული მიწის ნაკვეთები. დროებით შეიძლება გათავისუფლდეს გადასახადისაგან ხელოვნური ტყის ნარგავები, აგრეთვე ნაკვეთები, რომლებიც განკუთვნილია სასოფლო-სამეურნეო წარმოების განვითარებისათვის.

შენობა-ნაგებობების მფლობელთა გადასახადის გადამხდელები არიან როგორც საცხოვრებელი სახლების მესაკუთრეები, ასევე მოიჯარეები. ნაკლებად უზრუნველყოფილი პირები შეიძლება მთლიანად ან ნაწილობრივ გათავისუფლდნენ აღნიშნული გადასახადისაგან მათი ძირითადი საცხოვრებელი ადგილის მიხედვით.

პროფესიულ გადასახადს იხდიან იურიდიული და ფიზიკური პირები, რომლებიც მუდმივად ახორციელებენ პროფესიულ საქმიანობას.

ამ ოთხი ძირითადი გადასახადის გარდა მმართველობის ადგილობრივ ორგანოებს შეუძლიათ შემოიღონ სხვა *ადგილობრივი გადასახადებიც*.

გადასახადების ადმინისტრირებას, რომლებიც ირიცხება როგორც ცენტრალურ, ასევე ტერიტორიულ ბიუჯეტში, ახორციელებს საფრანგეთის მთავარი საგადასახადო სამმართველო. აღნიშნული სამსახური შედის ეკონომიკისა და ფინანსთა სამინისტროს შემადგენლობაში. მთელს ქვეყანაში მას გააჩნია 830 საგადასახადო და 16 საინფორმაციო ცენტრი. საგადასახადო კონტროლი ხორციელდება კამერალური და დოკუმენტური საგადასახადო შემოწმებების გზით. გადასახადისაგან თავის არიდების შემთხვევაში მოქმედებს საკმაოდ მკაცრი პასუხისმგებლობის სისტემა სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობის ჩათვლით. როგორც წესი, დეკლარაციების შევსებისას დაშვებული შეცდომა, ე.ი. შემოსავლის გაუფრთხილებელი შემცირება, იწვევს დაჯარიმებას შემცირებული თანხის 0,75%-ის ოდენობით თვეში. შემოსავლის განზრახ შემცირებისათვის გადამხდელს გადახდება კუთვნილი გადასახადის თანხა და ჯარიმა იმავე ოდენობით.

16.6 გერმანიის გადასახადები

1. ომის შემდგომი გერმანიის ეკონომიკური განვითარება დაკავშირებულია ცნობილი ეკონომისტისა და სახელმწიფო მოღვაწის, მეურნეობის ყოფილი მინისტრის, ზოლო შემდეგ გფრ-ის კანცლერის პროფესორ ლუდვიგ ერჰარდის სახელთან.

ლ. ერჰარდის დროიდან გერმანიაში დამკვიდრდა საგადასახადო სისტემის აგებული მნიშვნელოვანი პრინციპები:

- გადასახადები უნდა იყოს შეძლებისდაგვარად მინიმალური;
- მინიმალური, ან უფრო ზუსტად რომ ვთქვათ, მინიმალურად საჭირო უნდა იყოს მათი აკრეფის ხარჯები;
- გადასახადები არ უნდა უქმნიდნენ წინააღმდეგობას კონკურენციას;
- გადასახადები უნდა შეესაბამებოდნენ სტრუქტურულ პოლიტიკას;

- გადასახადები მიმართული უნდა იყოს შემოსავლების სამართლიან განაწილებაზე;

- სისტემა უნდა აიგოს პიროვნების პირადი ცხოვრების პატივისცემაზე. საგადასახადო ორგანოს მუშაკს არა აქვს უფლება გამოაქვეყნოს ინფორმაცია გადასახადის გადამხდელის შესახებ. კომერციული საიდუმლოების დაცვა უნდა იყოს გარანტირებული;

- საგადასახადო სისტემა უნდა გამორიცხავდეს ორმაგ დაბეგვრას;

- გადასახადი უნდა შეესაბამებოდეს სახელმწიფო მომსახურების მოცულობას, მათ შორის პიროვნების დაცვას და ყოველივე იმას, რაც მოქალაქეს შეუძლია მიიღოს სახელმწიფოსაგან.

გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკის ძირითად კანონში გადმოცემულია გერმანიის საგადასახადო სისტემის ძირითადი დებულებები. კონსტიტუციის თანახმად, ფედერაციის ბიუჯეტი ყალიბდება საბაჟო მოსაკრებლების, აქციზური მოსაკრებლების, საღაზღვევო მოსაკრებლების, კაპიტალის ბრუნვის გადასახადის, სავაჭრო მოსაკრებლების ხარჯზე (ფედერალური გადასახადები).

ფედერალური მიწების ბიუჯეტები ყალიბდება ქონების გადასახადის, მემკვიდრეობის გადასახადის, ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მფლობელთა გადასახადის, ლუდზე გადასახადის ხარჯზე (ფედერალური მიწების გადასახადები).¹

შემოსავლების ერთობლივ წყაროს (როგორც ფედერაციისათვის, ასევე ფედერალური მიწებისათვის) წარმოადგენს საშემოსავლო გადასახადი, გადასახადი კორპორაციების შემოსავლებიდან, დამატებული ღირებულების გადასახადი (ერთობლივი გადასახადები). მაგალითად, დღგ-ის შემოსავლების 56 პროცენტი ირიცხება ფედერაციის შემოსავალში, ხოლო დანარჩენი 44 პროცენტი – შესაბამისი ფედერალური მიწების შემოსავალში.

ადგილობრივი მმართველობის ორგანოებს ეკუთვნით საშემოსავლო გადასახადის შესაბამისი წილი, სარეწაო გადასახადი და გადასახადი უძრავი ქონებიდან.

გერმანიის საგადასახადო სისტემა შედგება 38 სახის გადასახადისაგან, რომელთა ხარჯზეც ფორმირდება მისი ყველა შემოსავლის 60-დან 80 პროცენტამდე. ამასთან, 54 პროცენტს შეადგენენ არაპირდაპირი გადასახადები (დღგ და აქციზი), ხოლო 46 პროცენტს პირდაპირი გადასახადები. უნდა აღინიშნოს, რომ ამ გადასახადებიდან უმრავლეს გადასახადს ბიუჯეტის შემოსავლების ფორმირებაში პრინციპული მნიშვნელობა არ გააჩნიათ. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ყველა გადასახადი შეიძლება დავყოთ სამ ჯგუფად. პირველ ჯგუფს მიეკუთვნება მსხვილი გადასახადები (მხოლოდ შეიძლება გადასახადის სახე), რომლებიც უზრუნველყოფენ საგადასახადო შემოსავლების თითქმის 90 პროცენტს. კერძოდ, მათ მიეკუთვნება ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადი, დამატებული ღირებულების გადასახადი,

1. Бюджетное планирование и контроль в системе государственного и муниципального управления. Берлини, 1996, гл. 31.

სარეწაო გადასახადი, კორპორაციათა გადასახადი, აქციზი ბენზინზე და თამბაქოს ნაწარმზე. მეორე ჯგუფს მიეკუთვნება საშუალო გადასახადები, მაგალითად: მიწის გადასახადი, ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მფლობელთა გადასახადი და სხვა (სულ 13 სახე), რომლებიც უზრუნველყოფენ საგადასახადო შემოსავლების თითქმის 10 პროცენტს. მცირე მნიშვნელოვანი გადასახადები შეადგენს მესამე ჯგუფს (სულ 18 სახის, მ.შ. დარჩენილი შენატანები გაუქმებული გადასახადებიდან) და უზრუნველყოფენ საგადასახადო შემოსავლების დაახლოებით 0,4 პროცენტს (აქციზი ყავაზე, შაქარზე, მინერალურ ზეთებზე და სხვა). განვიხილოთ ზოგიერთი მათგანი.

2. პირდაპირი გადასახადების ძირითად სახეებს საშემოსავლო გადასახადი და გადასახადი კორპორაციების შემოსავლებიდან წარმოადგენენ.

კორპორაციათა მოგების გადასახადი წარმოადგენს პირდაპირ გადასახადს დაბეგვრას დაქვემდებარებულ ფაქტიურად მიღებული მოგებიდან. ამ გადასახადის ხვედრითი წილი ბიუჯეტის საერთო შემოსავლებში 6 პროცენტს შეადგენს.

გერმანიაში მოქმედებს კორპორაციული მოგების გადასახადის ორი ძირითადი განაკვეთი. თუ მოგება არ ნაწილდება გადასახადის განაკვეთი 50 პროცენტს შეადგენს (1990 წლამდე იყო 56 პროცენტი), ხოლო თუ მოგება ნაწილდება დივიდენდების სახით გადასახადის განაკვეთი 36 პროცენტს შეადგენს. ამასთან, დივიდენდის თანხები ჩაითვლება აქციონერების პირად შემოსავლებში და დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადით.

საშუალოდ გადასახადი საგადასახადო შეღავათების გათვალისწინებით არ აღემატება 42 პროცენტს. გფრ-ში ფართოდ გამოიყენება დაჩქარებული ამორტიზაცია. მაგალითად, სოფლის მეურნეობაში პირველსავე წელს დასაშვებია მოწყობილობების ღირებულების 50 პროცენტის ჩამოწერა, ხოლო პირველ სამ წელიწადში – 80 პროცენტამდე. არ იბეგრება გადასახადით სესხის პროცენტები.

საშემოსავლო გადასახადი გერმანიაში პროგრესირებადია. მისი მაქსიმალური განაკვეთია 53 პროცენტი, ხოლო მინიმალური განაკვეთი – 19 პროცენტი. ყოველთვიური დაუბეგრავი მინიმუმი მარტოხელა გადამხდელებისათვის 1536 მარკას, ხოლო ოჯახური წყვილისათვის 3072 მარკას შედგენს. შემდეგ მოდის საგადასახადო შეღავათები ბავშვებზე, ასაკობრივი შეღავათები, შეღავათები განსაკუთრებულ გარემოებებზე (ავადმყოფობა, უბედური შემთხვევა). მაგალითად, 64 წლის ასაკს, მიღწეულ პირებს დაუბეგრავი მინიმუმი 3700 მარკამდე ეზრდებათ. პირებს, რომლებსაც გააჩნიათ მიწის ნაკვეთები, არ ებეგრებათ საშემოსავლო გადასახადით 4750 მარკა. გადასახადის მაქსიმალური განაკვეთი გამოიყენება იმ მოქალაქეების მიმართ, რომელთა შემოსავლებიც 120 ათას მარკას აღემატება, ან ოჯახური წყვილის მიმართ, რომელთა შემოსავლებიც 240 ათას მარკას აღემატება.

საშემოსავლო გადასახადის დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს ფიზიკური პირის

მიერ მიღებული ყველა სახის შემოსავლები, მ.შ. შემოსავლები დაქირავებული მუშაობიდან, თავისუფალი პროფესიების მიმდევარი პირების დამოუკიდებელი საქმიანობიდან, სამეწარმეო საქმიანობიდან ან სასოფლო-სამეურნეო და სატყეო-სამეურნეო საქმიანობიდან, კაპიტალიდან, ქონების იჯარიდან ან გაქირავებიდან, აგრეთვე ყველა სხვა სახის შემოსავლები.

დასაბეგრი შემოსავლის განსაზღვრის მიზნით შემოსავლებიდან გამოიქვითება ხარჯები. ამასთან, მხედველობაში მიიღება განსაკუთრებული ხარჯებიც, მაგალითად, აღიმენტიის თანხები, სამედიცინო დაზღვევისა და სიცოცხლის დაზღვევის შენატანები, საეკლესიო გადასახადის თანხები, პროფესიულ განათლებაზე გაწეული ხარჯები და ა.შ. საშემოსავლო (ხელფასიდან) გადასახადის დაკავება დაქირავებული მუშაკებიდან წარმოებს დამქირავებლის მიერ ხელფასის გაცემისას.

ფიზიკური პირის მიერ მიღებული ხელფასიდან გადასახადის გამომანგარიშების მიზნით გამოიყენება „საგადასახადო კლასებისა“ და „საგადასახადო სქემების“ სპეციალური მექანიზმები. მოცემული მექანიზმები ყოფენ ყველა დაქირავებით მომუშავეს სხვადასხვა ჯგუფად მათი ოჯახური, ფინანსური და ა.შ. მდგომარეობიდან გამომდინარე. მაგალითად, პირველ კლასს მიეკუთვნებიან დაუქორწინებელი პირები, რომლებსაც არ ჰყავდათ შვილები; მეორე კლასს მიეკუთვნებიან დაუქორწინებლები, განქორწინებულები ან ქვრივები, რომელთაც კმაყოფაზე ჰყავთ ერთი ან მეტი ბავშვი და ა.შ.¹

ხელფასიდან გადასახადის დაკავება საგადასახადო ბარათის საფუძველზე წარმოებს, რომელსაც გასცემს ადგილობრივი მმართველობის ორგანო ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ადგილის მიხედვით. საგადასახადო ბარათში აღინიშნება საგადასახადო კლასი, კმაყოფაზე მყოფი შვილების რაოდენობა, მუშაკის სარწმუნოება. იქვე აღინიშნება ასაკი, ინვალიდობა და ა.შ.

სარეწაო გადასახადით იბეგრებიან საწარმოები, ამხანაგობები და ფიზიკური პირები, რომლებიც ახორციელებენ სამრეწველო, სავაჭრო და სხვა სახის საქმიანობას. აღნიშნულ გადასახადს მნიშვნელოვანი როლი გააჩნია გფრ-ის ფინანსებში და წარმოადგენს ადგილობრივი ხელისუფლების ორგანოების შემოსავლების მნიშვნელოვან წყაროს. გადასახადი გამოიანგარიშება სამეწარმეო საქმიანობიდან მიღებული მოგებიდან და კომპანიის კაპიტალიდან გამომდინარე. გადასახადის განაკვეთი განისაზღვრება მუნიციპალური ორგანოების მიერ. მაგალითად, განაკვეთი შეიძლება შეადგენდეს მოგების 5 პროცენტს და ძირითადი ფონდების ღირებულების 0,2 პროცენტს. ამასთან, დაუბეგრავი მინიმუმი შემოსავლიდან შეადგენს 36 ათას მარკას, ხოლო კაპიტალიდან – 120 ათას მარკას.

მიწის გადასახადი წარმოადგენს გადასახადს უძრავ ქონებაზე. დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს მიწის ნაკვეთი, აგრეთვე ამ მიწის ნაკვეთებზე განლაგებული შენობა-ნაგებობები. გადასახადის აკრეფას ახორციელებენ ხელისუფლების

1. Мешерякова О. Налоговые системы развитых стран мира (справочник). М.: Фонд "Правовая культура", 1995, гл. 79.

ადგილობრივი ორგანოები.

მიწის გადასახადის გადახდა არ არის დამოკიდებული გადასახადის გადამხდელის ფინანსურ შედეგებზე ან მის შემოსავლებზე.

მიწის გადასახადისაგან თავისუფლდებიან სახელმწიფო საწარმოები, ეკლესია, სკოლამდელი აღზრდის დაწესებულებები, საავადმყოფოები, ინტერნატები და ა.შ., აგრეთვე მიწის ნაკვეთები, რომლებიც გამოიყენება სამეცნიერო მიზნებისათვის.

საცხოვრებელი სახლების მშენებლობის სტიმულირების მიზნით, გფრ-ში ახლად აშენებულ საცხოვრებელ სახლებზე, პირველი ათი წლის განმავლობაში მიწის გადასახადის გადახდა არ წარმოებს.

გადასახადი კაპიტალიდან შემოსავლებზე წარმოადგენს საშემოსავლო გადასახადის ერთ-ერთ ფორმას და მისი გადამხდელები არიან ფიზიკური პირები, რომლებიც იღებენ შემოსავლებს დივიდენდებისა და პროცენტების სახით. ბიუჯეტში ამ გადასახადიდან საგადასახადო შემოსავლების საერთო თანხა წელიწადში 8 - 9 მილიარდ მარკას შეადგენს. დაბეგვრას ექვემდებარება დივიდენდის სახით მიღებული თანხები. გადასახადის გადახდა წარმოებს შემოსავლის წყაროს ადგილის მიხედვით.

ფულადი ანაბრებიდან და სადაზღვევო კომპანიებიდან მიღებული პროცენტები, აგრეთვე ფასიანი ქაღალდებიდან მიღებული პროცენტები იბეგრება 10 პროცენტიანი განაკვეთით, რომლის ბიუჯეტში გადარიცხვის ვალდებულება საბანკო დაწესებულებებს აკისრიათ.

გფრ-ის მსგავსად, გადასახადი პროცენტიან შემოსავლებზე დაწესებულია დიდ ბრიტანეთში (25%), იაპონიაში (20%), კანადაში (25%), იტალიაში (30%), საფრანგეთში (25%), შვეიცარიაში (35%), ესპანეთში (20%) და სხვა ქვეყნებში.

ქონების გადასახადის გადამხდელები არიან ფიზიკური და იურიდიული პირები. პირადი და საწარმოო ქონების დაბეგვრისას გამოიყენება გადასახადის სხვადასხვა განაკვეთები. იურიდიული პირების ქონების გადასახადის განაკვეთია 0,6 პროცენტი.

გერმანიაში კომპანიების უძრავი ქონება იბეგრება სამი გადასახადით: ქონების, მიწის და სარეწაო გადასახადებით. ამასთან, ქონების გადასახადის გადახდილი თანხები არ გამოიქვითება წარმოების დანახარჯებიდან. გადასახადის გადახდა წარმოებს იმ შემთხვევაშიც, როდესაც საწარმომ საანგარიშო პერიოდი ზარალით დაამთავრა. ასეთ შემთხვევაში გადასახადი გადახდილი უნდა იქნეს ან სესხის, ან კომპანიის ქონების რეალიზაციის შედეგად მიღებული შემოსავლების ხარჯზე. დაბეგვრას ექვემდებარება პირადი უძრავი ქონებაც, აგრეთვე ფასიანი ქაღალდები, საბანკო ანგარიშები, შენატანები სადაზღვევო კომპანიებში, ხელოვნების საგნები, ძვირფასეულობა, კერძო თვითმფრინავები, იახტები და ფუფუნების სხვა საგნები. გადამხდელისათვის დადგენილია ქონების დაუბეგრავი მინიმუმი 70 ათასი მარკის ოდენ-

ნობით, ხოლო ოჯახური წყვილისათვის 140 ათასი მარკის ოდენობით, აგრეთვე, თითოეულ ბავშვზე გათვალისწინებულია გამოქვითვები 70 ათასი მარკის ოდენობით.

3. სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლებში განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია *დაბ-ატებული ღირებულების გადასახადი*. მისი ხვედრითი წილი ბიუჯეტის შემოსავლების დაახლოებით 28 პროცენტია და უკავია მეორე ადგილი საშემოსავლო გადასახადის შემდეგ.

დამატებული ღირებულების გადასახადი თავისი არსით წარმოადგენს არაპირდაპირ გადასახადს საზოგადოებრივი და პირადი მოხმარებისათვის, რომლის გადახდაც წარმოებს საქონლის მოძრაობის ყველა სტადიაზე საბოლოო მომხმარებელამდე. დაბეგერის ობიექტს წარმოადგენს საქონლის, სამუშაოების, მომსახურების რეალიზაცია. გადასახადის სტანდარტული განაკვეთი 16 პროცენტია. ძირითადი საკვები პროდუქტები, წიგნები და ჟურნალები იბეგრება დღგ-ის 7 პროცენტიანი განაკვეთით. გადასახადის გადამხდელს წარმოადგენს მეწარმე, ე.ი. პირი, რომელიც ახორციელებს რაიმე სახეობის საქმიანობას მოგების მიღების მიზნით. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, დღგ-ის გადამხდელი შეიძლება იყოს როგორც იურიდიული პირი, ასევე ინდივიდუალური მეწარმე.

დღგ-ს გერმანიაში ახასიათებს განსაკუთრებულობა. მეწარმეები, რომელთა გასული წლის წლიური ბრუნვა არ აღემატებოდა 20 ათას მარკას, ხოლო მიმდინარე წელს არ გადააჭარბებს 100 ათას მარკას, თავისუფლდებიან დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან. ასეთი პირები წარმოადგენენ საშემოსავლო გადასახადის და არა დღგ-ის გადამხდელებს. ამასთან, მათ უფლება აქვთ უარი თქვან დღგ-ისაგან გათავისუფლებაზე. თუ მეწარმის მიერ კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული შემოსავალი არ აღემატება 60 ათას მარკას, მას უფლება აქვს ბიუჯეტში შეიტანოს მხოლოდ დღგ-ის გამოანგარიშებული თანხის 80 პროცენტი.

სოფლისა და სატყეო მეურნეობის საწარმოები თავისუფლდებიან გადასახადისაგან. განთავისუფლებულია საქონლის ექსპორტიც.

აქციზი ძირითადად მიიმართება ფედერალურ ბიუჯეტში, გარდა ლუდზე დაწესებული აქციზისა, რომელიც წარმოადგენს ფედერალური მიწების ბიუჯეტების შემოსავლის წყაროს. ხაზინის უმნიშვნელო შემოსავლებს უზრუნველყოფს აქციზი მინერალური ზეთებიდან, აგრეთვე აქციზი თამბაქოს ნაწარმიდან.

4. *მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის გადასახადის* განაკვეთი დამოკიდებულია ნათესაურ კავშირზე და მემკვიდრეობით ან ჩუქებით მიღებული ქონების ღირებულებაზე. გერმანიაში განასხვავებენ მემკვიდრეთა ოთხ კატეგორიას. პირველ თანრიგში, რომელშიც შედიან მეუღლეები და შვილები, გადასახადის განაკვეთი 3 პროცენტია. მეოთხე თანრიგში იგი იზრდება 70 პროცენტამდე, თუ ქონების ღირებულება 100 მლნ. მარკას აღემატება. გადასახადის დაუბეგრავი თანხა მეუღლისათვის 250 ათას მარკას, შვილებისათვის – 90 ათას მარკას, ხოლო ძმებისა და დებისათვის

- 10 ათას მარკას შეადგენს.

სოციალური ანარიცხები შრომის ანაზღაურების ფონდის 6,8 პროცენტს შეადგენენ. ანარიცხების თანხა, ისევე როგორც აშშ-ში, იყოფა თანაბარი პროპორციით დამქირავებელსა და დაქირავებულ მუშაკს შორის.

16.7 იტალიის გადასახადები

1. იტალიის თანამედროვე საგადასახადო სისტემა XX საუკუნის 80-იანი წლების ბოლოს ჩამოყალიბდა.

იტალიის ბიუჯეტის შემოსავლების წამყვან მუხლს გადასახადები წარმოადგენენ (დაახლოებით 80%). იტალიის საგადასახადო სისტემა პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადებისაგან შედგება.

პირდაპირი გადასახადები იყოფა ფიზიკური პირების გადასახადებისაგან და იურიდიული პირების გადასახადებისაგან.

ისევე როგორც მთელ რიგ განვითარებულ ქვეყნებში, იტალიის სახელმწიფო შემოსავლების მნიშვნელოვან წყაროს ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადი წარმოადგენს. ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადის დაბეგვრის სუბიექტს წარმოადგენს ფიზიკური პირი, ხოლო ობიექტს – მისი შემოსავლები. გადასახადით დასაბეგრი ერთობლივი შემოსავალი შედგება ფიზიკური პირის მიერ კალენდარული წლის განმავლობაში მიწის საკუთრებიდან, კაპიტალიდან, დაქირავებით მუშაობიდან, სამეწარმეო საქმიანობიდან და სხვა წყაროებიდან მიღებული შემოსავლებისაგან.

ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთები ატარებენ პროგრესულ ხასიათს. ცვლილებები შედის ყოველწლიურად ინფლაციის კოეფიციენტის გათვალისწინებით. 1993 წელს 7,2 მლნ. ლირამდე შემოსავალი იბეგრებოდა 10 პროცენტის განაკვეთით, 7,2 მლნ. ლირადან 14,4 მლნ. ლირამდე – 22 პროცენტის განაკვეთით, 14,4 მლნ. ლირადან 30 მლნ. ლირამდე – 27 პროცენტის განაკვეთით და ა.შ. 50 პროცენტამდე. XX საუკუნის 80-იან წლებში საშემოსავლო გადასახადის მაქსიმალური განაკვეთი 62 პროცენტს შეადგენდა.

პირები, რომელთა შემოსავლები არ აღემატება 5,1 მლნ. ლირს სარგებლობენ საგადასახადო შეღავათებით.

საშემოსავლო გადასახადის გამომანგარიშებას ახორციელებენ უშუალოდ გადასახადის გადამხდელები, რისთვისაც საგადასახადო ორგანოს წარუდგენენ დეკლარაციას.

შემოსავლების მიხედვით მეორე ადგილზეა იურიდიულ პირთა საშემოსავლო გადასახადი. აღნიშნული გადასახადი პროპორციულია და მისი ბიუჯეტში გადახდა 36 პროცენტის ფიქსირებული განაკვეთით წარმოებს. იურიდიული პირების საშემოსავლო გადასახადი წარმოადგენს კორპორაციათა მოგების დაბეგვრის უნი-

ვერსალურ ინსტრუმენტს. იგი ვრცელდება ყველა სამრეწველო, კომერციულ და საკრედიტო-საფინანსო კომპანიაზე, აგრეთვე მათ საზღვარგარეთის ფილიალებზე. ამ გადასახადით იბეგრებიან აგრეთვე წვრილი კერძო საწარმოები (ამხანაგობები, კოოპერატივები და სხვა).

იტალიაში მოქმედებს აღნიშნული გადასახადის ორი სპეციალური განაკვეთი. საფინანსო და პოლიტიკური კომპანიებისათვის საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი 7,5 პროცენტს, ხოლო კომპანიებისა და ორგანიზაციებისათვის, რომელთა კაპიტალში სახელმწიფო წილი 50 პროცენტზე მეტს შეადგენს, 6,25 პროცენტის ოდენობით განისაზღვრება.

ორივე გადასახადი საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადთა რიცხვს მიეკუთვნება. გარდა ამისა იტალიაში მოქმედებს ადგილობრივი საშემოსავლო გადასახადი, რომელსაც იხდიან როგორც ფიზიკური, ასევე იურიდიული პირები. აღნიშნული გადასახადის გამოანგარიშებისას მხედველობაში არ მიიღება დაქირავებული მუშაობის შედეგად, აგრეთვე პროფესიული ინდივიდუალური საქმიანობის შედეგად მიღებული შემოსავლები. მხედველობაში არ მიიღება აგრეთვე მიწისა და ნაგებობების საკუთრებიდან მიღებული შემოსავლები. გადასახადის განაკვეთი როგორც იურიდიული, ასევე ფიზიკური პირებისათვის ფიქსირებულია და 16,2 პროცენტს შეადგენს. გადასახადის ადმინისტრირებას ცენტრალური მთავრობა ახორციელებს, თუმცა გადასახადის თანხა მთლიანად ადგილობრივ ბიუჯეტებში ირიცხება.

2. იტალიის არაპირდაპირი გადასახადებიდან პირველ რიგში უნდა გამოვყოთ დამატებული ღირებულების გადასახადი.

დღე იტალიაში შემოღებული იქნა 1973 წლის 1 იანვრიდან. დღეისათვის ეს გადასახადი ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებში არაპირდაპირი გადასახადების საერთო თანხის 67 პროცენტს შეადგენს. გადასახადის სტანდარტული განაკვეთია 19 პროცენტი, თუმცა იტალიაში მოქმედებს 13,9 პროცენტიანი და 4 პროცენტიანი საგადასახადო განაკვეთებიც. დღე-ის 13,9 პროცენტიანი განაკვეთით იბეგრება სასურსათო საქონელი, ხოლო 4 პროცენტიანი განაკვეთით იბეგრება სახელმწიფო საწარმოების მიერ მიწოდებული საქონელი, შესრულებული სამუშაოები და გაწეული მომსახურება.

საქონლის ექსპორტი, საერთაშორისო მომსახურება და მასთან დაკავშირებული ოპერაციები არ იბეგრება დამატებული ღირებულების გადასახადით. იტალიის ტერიტორიაზე განხორციელებული ოპერაციებიდან დღე-ისაგან თავისუფლდება დაზღვევისა და სესხის გაცემასთან დაკავშირებული ოპერაციები, აქციებისა და ობლიგაციების გავრცელება, სამედიცინო მომსახურება, განათლება, კულტურა, იჯარის არაკომერციული სახეები, საფოსტო მომსახურება, ოქროსთან და უცხოურ ვალუტასთან დაკავშირებული ოპერაციები.

სპეციალური აქციზებია დაწესებული ცალკეული სახის საქონელზე და მომსახ-

ურებაზე (ელექტროენერგია, შაქარი, ასანთი, სამშენებლო მასალები, ნავთობი, ნავთობპროდუქტები, ალკოჰოლიანი სასმელები, ლუდი, ბანანი და სხვა). მნიშვნელოვან შემოსავლებს უზრუნველყოფს აქციზი ნავთზე და ნავთობპროდუქტებზე. არაპირდაპირი დაბეგვრის მეორე შემოსავლიანობიექტს თამბაქოს ნაწარმი წარმოადგენს.

3. *გადასახადი უძრავი ქონების ღირებულების ზრდაზე* შემოღებული იქნა XX საუკუნის 70-იან წლებში. გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს სხვაობა იტალიაში არსებული უძრავი ქონების საწყის ღირებულებასა და საბოლოო შეფასებას შორის.

რეკლამის გადასახადი – მუნიციპალური გადასახადია. გადასახადით იბეგრება სარეკლამო განცხადებები და რეკლამის სხვა სახეები, რომლებიც განთავსებულია საზოგადოებრივ ადგილებში და ხელმისაწვდომია საზოგადოებისათვის. გადასახადის განაკვეთი ქვეყნის სხვადასხვა ადგილებში განსხვავდება ერთმანეთისაგან მუნიციპალიტეტების ფინანსური მდგომარეობიდან, აგრეთვე სარეკლამო საქმიანობის სახეობიდან და მიზნებიდან გამომდინარე.

ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მესაკუთრეთა გადასახადით იბეგრებიან იურიდიული და ფიზიკური პირები – სატრანსპორტო საშუალებების მფლობელები. გადასახადის განაკვეთი დიფერენცირებულია ავტოსატრანსპორტო საშუალებების ძრავის სიმძლავრიდან გამომდინარე, რომელიც გამოიხატება ცხენის ძალებში.

გადასახადი საზოგადოებრივი მოედნების გამოყენებისათვის დგინდება მუნიციპალიტეტების მიერ მერიის კუთვნილი საზოგადოებრივი მოედნების ფართობის, ადგილმდებარეობისა და გამოყენების მიზნიდან გამომდინარე. გადასახადის განაკვეთის განსაზღვრის მიზნით საზოგადოებრივი მოედნები იყოფა კატეგორიებად.

მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის გადასახადი შედგება ორი დამოუკიდებელი ნაწილისაგან. პირველი ნაწილი დამოკიდებულია ახალ მესაკუთრეზე გადასასვლელი ქონების ღირებულებაზე. დაუბეგრავი მინიმუმი შეადგენს 120 მლნ. ლირს, რომლის შემდეგაც მოქმედებს პროგრესული შკალა 3 პროცენტის მინიმალური და 27 პროცენტის მაქსიმალური განაკვეთით. 27 პროცენტის განაკვეთი გამოიყენება თუ ქონების ღირებულება აღემატება 3 მლრდ. ლირს. გადასახადის მეორე ნაწილი დამოკიდებულია ნათესაურ კავშირზე. მისგან გათავისუფლებულნი არიან მეუღლეები, შვილები და მშობლები.

4. გადასახადის გადამხდელების მიერ გადასახადის არათავისდროული გადახდის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ დაადონ ყადაღა ურჩი გადამხდელის ქონებას. ყადაღადადებული ქონება შეიძლება გაიყიდოს ღია აუქციონზე.

იტალიის კანონმდებლობით დადგენილია სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა განსაკუთრებით მძიმე სამართალდარღვევებისათვის. ასეთ სამართალდარ-

ღვევებს მიეკუთვნება:

- დეკლარაციის წარუდგენლობა, თუ პირის მიერ მიღებული შემოსავლები 50 მლნ. ლირს აღემატება;

- საბუღალტრო ჩანაწერების წარმოების წესების დარღვევა;
- ფიქტიურ ოპერაციებზე ანგარიშების გამოწერა და გამოყენება;
- შემოსავლის შეგნებული შემცირება.

ასეთი ფაქტები წარმოადგენს საქმის სასამართლოში გადაცემის საფუძველს.

16.8 ესპანეთის გადასახადები

1. ესპანეთი იყოფა 17 ავტონომიურ ტერიტორიად, რომელიც მოიცავს 56 პროვინციას. ავტონომიური ტერიტორიების სტატუსი განსხვავდება ერთმანეთისაგან. ორ მათგანს – ნავარას და ბასკების ქვეყანას – სხვებთან შედარებით გააჩნიათ მეტი ავტონომია, მათ შორის დაბეგვრის სფეროში. მათ უფლება აქვთ შემოიღონ სხვადასხვა სახის რეგიონალური და ადგილობრივი გადასახადები. ისინი დამოუკიდებლად ახორციელებენ ფედერალური გადასახადების ადმინისტრირებას და შესაბამის ანარიცხებს რიცხავენ ფედერალური ბიუჯეტის შემოსავლებში. რეგიონთა შემდეგ ჯგუფს, მათ შორის კატალონიას, უფლება აქვთ დაარეგულირონ საგადასახადო განაკვეთები. რეგიონების მესამე ჯგუფს არა აქვთ უფლება განახორციელონ დამოუკიდებელი საგადასახადო პოლიტიკა. ისინი მკაცრად მისდევნენ ფედერალური კანონმდებლობით დადგენილ გადასახადებით დაბეგვრის წესებს.

ადმინისტრაციულ-ტერიტორიული დაყოფის შესაბამისად ესპანეთის საგადასახადო სისტემა სამსაფეხურიანია. კორპორაციები და მოსახლეობა იხდიან ფედერალურ, რეგიონალურ და ადგილობრივ გადასახადებს. ფედერალური გადასახადების ადმინისტრირებას ახორციელებს საგადასახადო სამსახურის სახელმწიფო სააგენტო, რომელსაც გააჩნია თავისი წარმომადგენლობები ავტონომიურ ტერიტორიებში და პროვინციებში.

რეგიონების ფინანსური ბაზის განმტკიცების მიზნით 1994 წელს ესპანეთში განხორციელდა ნაწილობრივი საგადასახადო რეფორმა. მთელი რიგი ფედერალური გადასახადები გამგებლობაში გადაეცათ ტერიტორიებს. ამის შემდეგ დარჩა ხუთი სახის ძირითადი ფედერალური გადასახადი.

ბიუჯეტის შედარებით მაღალ შემოსავლებს *ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადი* უზრუნველყოფს. 1995 წელს აკრეფილმა გადასახადმა ფედერალური ბიუჯეტის შემოსავლების 38 პროცენტი შეადგინა. ესპანეთში გადასახადით დასაბეგრი ბაზა შედარებით ფართოა, ვიდრე უმეტეს ევროპის ქვეყანაში. ხელფასის, სამეწარმეო და პროფესიული საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლების, კაპიტალ-

იდან მიღებული დივიდენდების გარდა, იგი მოიცავს პენსიებსა და უმუშევრობასთან დაკავშირებით გაცემულ დახმარებებს. არ იბეგრება საშემოსავლო გადასახადით დახმარება დროებითი შრომისუნარიანობისა და ავადმყოფობის გამო, სახელმწიფო სტეპენდიები, მოგებები ლატარიის ბილეთებიდან, ერთჯერადი დახმარებები სამუშაოდან დათხოვნასთან დაკავშირებით.

გადასახადით დასაბეგრი შემოსავლიდან ყოველწლიურად გამოიქვითება 20 ათ. პესეტი თითოეულ ბავშვზე და კმაყოფაზე მყოფ პირზე. წლიური შემოსავლიდან გამოიქვითება ანარიცხები სოციალურ დაზღვევაზე და პროფკავშირების შენატანები, მაგრამ არა უმეტეს 5 პროცენტისა და არა უმეტეს 250 ათასი პესეტისა. ნაწილობრივ გამოიქვითება წამლების შეძენაზე გაწეული დოკუმენტურად დადასტურებული ხარჯები.

გადასახადის გამომანგარიშების მიზნით შემოსავალს ემატება უძრავი ქონების ღირებულების 2 პროცენტი.

საშემოსავლო გადასახადის გადახდა წარმოებს ინდივიდუალურად ან ოჯახური წყვილის მიერ. დაუბეგრავი მინიმუმი პირველ შემთხვევაში შეადგენს 400 ათას პესეტს წელიწადში, ხოლო მეორე შემთხვევაში – 800 ათას პესეტს. შემოსავლის ზრდასთან ერთად მოქმედებს 16 განაკვეთიანი პროგრესული შკალა, საიდანაც მინიმალური განაკვეთი 20 პროცენტს, ხოლო მაქსიმალური – 56 პროცენტს შეადგენს. უკანასკნელი გამოიყენება, თუ ფიზიკური პირის შემოსავლები წელიწადში 9550 ათ. პესეტს ან ოჯახური წყვილისათვის 11000 ათ. პესეტს აღემატება.

არ შეიძლება არ აღინიშნოს, რომ საშემოსავლო გადასახადის 16 განაკვეთი ქმნის მნიშვნელოვან უხერხულობას გადასახადის გამომანგარიშებისას. დღეისათვის ესპანეთში შეიმუშავენ წინადადებებს განაკვეთების რიცხოვნობის შემცირების შესახებ. მთელი რიგი განვითარებული ქვეყნების სისტემა გადასახადის 3-5 განაკვეთით გაცილებით მიზანშეწონილია. ფედერალური ბიუჯეტიდან საშემოსავლო გადასახადის 15 პროცენტი ირიცხება რეგიონების ბიუჯეტებში.

2. ერთ-ერთ ძირითად პირდაპირ გადასახადს *კორპორაციათა მოგების გადასახადი* წარმოადგენს. გადასახადის განაკვეთია 35 პროცენტი. კორპორაციებისათვის გადასახადი მცირდება 26 პროცენტამდე. გათვალისწინებულია საგადასახადო შეღავათი ინვესტიციებზე – 5 პროცენტის ოდენობით. თითოეული დამატებითი სამუშაო ადგილის შექმნის შემთხვევაში გადასახადით დასაბეგრი ბაზა მცირდება 15 ათასი პესეტით. საგადასახადო შეღავათებით განსაკუთრებით ხალისდება კულტურა, მ.შ. კინოწარმოება, განათლება, კადრების პროფესიული მომზადება.

ფედერალურ ბიუჯეტში კორპორაციათა მოგების გადასახადი დაახლოებით 8,2 პროცენტს შეადგენს.

3. ფედერალურ საგადასახადო სისტემაში მნიშვნელოვანი ადგილი *დამატებული ღირებულების გადასახადს* უკავია. დამატებული ღირებულების გადასახადი ესპან-

ეთში შემოღებული იქნა 1986 წლიდან. 1994 წლიდან დღე იკრიფება 16 პროცენტის განაგებულის განაკვეთით. ძირითადი განაკვეთის გარდა, ესპანეთში მოქმედებს ორი შემცირებული გადასახადის განაკვეთი. სამრეწველო საქონელი, კულტურული და სპორტული ღონისძიებები, სასტუმრო და სატრანსპორტო მომსახურება იბეგრება დღე-ის 7 პროცენტის განაკვეთით, ხოლო პირველადი საჭიროების პროდუქტები – პური, რძე, კვერცხი, ხორბალი, ხილი, ბოსტნეული, წამლები, წიგნები, გაზეთები, მუნიციპალური საცხოვრებელი – 4 პროცენტის განაკვეთით.

დღე-ის აკრეფის მექანიზმი ცნობილია და არ საჭიროებს აღწერას. ისევე როგორც უმეტეს ქვეყანაში, ესპანეთში იბეგრება შიდა ბრუნვა საექსპორტო ოპერაციების გათავისუფლებით. არ იბეგრება საავადმყოფოების მიერ გაწეული სამედიცინო მომსახურება, საფინანსო, საბანკო და სადაზღვევო ოპერაციები, განათლება. ფედერალური ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილში დღე-ის თანხა 24,9 პროცენტს შეადგენს.

მეორე მნიშვნელოვან არაპირდაპირ ფედერალურ გადასახადს აქციზი წარმოადგენს, რომლის წილი ბიუჯეტში 13,2 პროცენტს შეადგენს. აქციზით იბეგრება: ალკოჰოლიანი სასმელები, თამბაქოს ნაწარმი, საწვავი, ავტომობილები და ზოგიერთი სხვა საქონელი.

ზემოაღნიშნული ოთხი გადასახადი უზრუნველყოფს ესპანეთის ფედერალური ბიუჯეტის 84 პროცენტს. დანარჩენს შეადგენს საბაჟო მოსაკრებელი, საურავი გადასახადების არათავისდროული გადასახადის გამო და არასაგადასახადო შემოსავლები.

4. რეგიონალური გადასახადები უნდა განვიხილოთ 1995 წლის კატალონიის ბიუჯეტის მაგალითზე. შეიძლება მოვახდინოთ მათი კლასიფიკაცია ორ ჯგუფად: საკუთარი გადასახადები, რომლებსაც ადგენს კატალონიის მთავრობა და გადასახადები, რომლებიც 1994 წლამდე მიეკუთვნებოდა ფედერალურ გადასახადებს და შემდგომში გადაეცათ ტერიტორიებს მათი ფინანსური მდგომარეობის გამყარების მიზნით.

საკუთარი გადასახადები შეადგენს ბიუჯეტების საშემოსავლო ნაწილის 1,1 პროცენტს. მათგან ძირითად გადასახადად შეიძლება დავასახელოთ გადასახადი „ბინგოს“ თამაშისათვის, რომელიც ბიუჯეტის შემოსავლების 0,6 პროცენტს უზრუნველყოფს. გადასახადი იკრიფება უმარტივესი სქემით „ბინგოს“ ბარათების რეალიზაციისას. იგი შედის ბარათის ფასში 32 პროცენტის განაკვეთით.

სათამაშო ბიზნესის (ბინგოს გარდა) გადასახადები შეადგენს ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის 0,2 პროცენტს. ამ გადასახადით იბეგრება სამორინეები, ატრაქციონები, სათამაშო ავტომატები. გადასახადის განაკვეთი მერყეობს 20-დან 55 პროცენტამდე ფარგლებში.

გადასახადი წყალკანალისა და წყალმომარაგების სისტემისათვის, აგრეთვე კანალიზაციისათვის შეადგენს ბიუჯეტის შემოსავლების 0,3 პროცენტს.

გადასახადების მეორე ჯგუფი (წინათ ფედერალური) შეადგენენ კატალონიის ბიუჯეტის შემოსავლების 12,3 პროცენტს.

გადასახადი საკუთრებაზე ან ქონებაზე შეადგენს ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის 1,7 პროცენტი. დაუბეგრავი მინიმუმი შეადგენს 17 მლნ. პესეტს. გადასახადის განაკვეთი წელიწადში მერყეობს 0,2-დან 2,5 პროცენტამდე. მაქსიმალური განაკვეთი გამოიყენება, თუ ქონების ღირებულება აღემატება 1,6 მლნ. პესეტს. არ იბეგრება გადასახადით ისტორიული და კულტურული ფასეულობები.

გადასახადი მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის შეადგენს ბიუჯეტის შემოსავლების 2 პროცენტს. გადასახადის განაკვეთი 7,65-დან 34 პროცენტამდე მერყეობს. გადასახადით დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრისას უპირატესი შეღავათებით სარგებლობს პირდაპირი მემკვიდრე. თუ იგი მიღწეულია 21 წლის ასაკს, ქონების ღირებულებიდან გამოიქვითება 2470 ათ. პესეტი, ხოლო თუ მას არ მიუღწევია 21 წლის ასაკისათვის, მაშინ 21 წლის ასაკამდე ყოველწლიურად დამატებით გამოიქვითება 617 ათ. პესეტი. ამასთან, გამოქვითვების საერთო თანხა არ შეიძლება აღემატებოდეს 7408 ათ. პესეტს.

მეორე და მესამე რიგის მემკვიდრეებს გამოქვითვების თანხა უმცირდებათ 1235 ათას პესეტამდე. უფრო შორეული რიგის ნათესავებისათვის და უცხო პირებისათვის გამოქვითვები არ წარმოებს.

გადასახადი ქონების გადაცემისათვის ბიუჯეტის შემოსავლების 6,4 პროცენტს შეადგენს. გადასახადის გადამხდელები არიან იურიდიული პირები ქონების შეძენის ან იჯარის შემთხვევაში. მოძრავი ქონების გადაცემა იბეგრება 4 პროცენტიანი განაკვეთით, ხოლო უძრავი ქონების – 6 პროცენტიანი განაკვეთით.

სათამაშო ბიზნესის ფედერალური გადასახადი ბიუჯეტის შემოსავლების დაახლოებით 2,2 პროცენტს შეადგენს.

რეგიონალურ ორგანოებს შეუძლიათ ფედერალურ მთავრობასთან შეთანხმებით შემოიღონ ზოგიერთი სხვა მცირე გადასახადები. მაგალითად, გადასახადი სიცოცხლის დაზღვევისათვის. მისი განაკვეთი ყოველწლიურად დაზღვევის თანხის 0,2 პროცენტს შეადგენს. თუ სადაზღვევო თანხა აღემატება 17 მლნ. პესეტს, მაშინ გადასახადის განაკვეთი იზრდება 0,5 პროცენტამდე.

კატალონიის პროვინციების მიერ დადგენილი ადგილობრივ გადასახადებიდან შეიძლება გამოვყოთ სამი მნიშვნელოვანი გადასახადი.

უპირველეს ყოვლისა ეს არის უძრავი ქონების გადასახადი. გადასახადით იბეგრება მიწის ნაკვეთები და ნაგებობები მუნიციპალური ოლქის საზღვრებში. კატალონიის ადგილობრივ ბიუჯეტებში 1995 წელს გადასახადის თანხამ მუნიციპალური შემოსავლების 14,9 პროცენტი შეადგინა. ქონების შეფასებას ახორციელებს კადასტრის სამმართველო. განაკვეთები დიფერენცირებულია და რეგულირდება მუნიციპალიტეტების მიერ.

ეკონომიკური საქმიანობისათვის გადასახადს უზრუნველყოფს ადგილობრივ ბიუჯეტების დაახლოებით 3,4 პროცენტს. გადასახადის გადამხდელები არიან იურიდიული და ფიზიკური პირები, რომლებიც ახორციელებენ სამეწარმეო საქმიანობას. გადასახადის განაკვეთი დამოკიდებულია მთელ რიგ ფაქტორებზე: საქმიანობის სახეზე, დაკავებული ფართის მოცულობაზე, ენერგომომარებაზე, საწარმოს მდებარეობაზე და სხვა.

გადასახადი ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მფლობელებისათვის უზრუნველყოფს ადგილობრივი ბიუჯეტების 4,1 პროცენტს.

შეიძლება ავღნიშნოთ ისეთი ადგილობრივი გადასახადები, როგორიცაა გადასახადი მიწის განაკვეთების ღირებულების ზრდაზე. გადასახადის გადახდა წარმოებს მიწის ნაკვეთის მფლობელის შეცვლისას იმ შემთხვევაში, თუ მისი საკადასტრო ღირებულება გაიზარდა მისი შეძენიდან გასხვისების პერიოდამდე.

ხარჯების ანაზღაურების მიზნით შემოღებულია გადასახადი საზოგადოებრივი მნიშვნელობის შენობების მშენებლობისათვის, გადასახადი ნავის გატანისათვის. ინდივიდუალური ხასიათის მომსახურების ღირებულების კომპენსაციის მიზნით დაწესებულია სპეციალური გადასახადები.

დამატებითი მუნიციპალური გადასახადის შემოღება დასაშვებია მხოლოდ მმართველობის ზემდგომი ორგანოების ნებართვით.

ესპანეთის საგადასახადო სამსახურის სახელმწიფო სააგენტომ შეძლო წარმატებით გადაეწყვიტა გადასახადის გადამხდელთა რეგისტრაციისა და აღრიცხვის ამოცანა თავისი საინფორმაციო ცენტრის მეშვეობით. თითოეულ იურიდიულ და ფიზიკურ პირს გააჩნია საიდენტიფიკაციო ნომერი. იურიდიულ პირს იგი ენიჭება საგადასახადო სამსახურის მიერ საწარმოთა რეგისტრაციისას. ფიზიკური პირების აღრიცხვისათვის კი გამოიყენება შინაგან საქმეთა სამინისტროს საიდენტიფიკაციო ნომრები. ქვეყნის გადასახადის გადამხდელების შესახებ ყველა მონაცემი ინახება მაღრიდის საგადასახადო სამსახურის კომპიუტერულ სისტემაში.

16.9 ავსტრიის გადასახადები

1. ავსტრიის საგადასახადო სისტემა ძალიან ახლოსაა გერმანიის საგადასახადო სისტემასთან. კორპორაციათა შემოსავლების გადასახადის განაკვეთია 30 პროცენტი (უახლოეს პერიოდამდე 34 პროცენტს შეადგენდა). დამატებული ღირებულების გადასახადის განაკვეთია 20 პროცენტი, ხოლო სასურსათო საქონლისათვის, ჟურნალების, წიგნებისა და მედიკამენტებისათვის გამოიყენება 10 პროცენტის განაკვეთი. სატრანსპორტო საშუალებების რეალიზაციისას განაკვეთი იზრდება 32 პროცენტამდე. გადასახადისაგან თავისუფლდება მიწის გაყიდვასთან დაკავშირე-

სქემა 16.4

საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთები, ავსტ. შილინგებში		
გადასახადით დასაბუღრი შემოსავლის თანხა	საგადასახადო განაკვეთი, %	კორექტირების თანხა
56800-მდე	0	0
56900-დან 63600-მდე	10	25000
63700-დან 150000-მდე	22	11000
150100-დან 300000-მდე	32	26000
300001-დან 700000-მდე	42	56000
700000-ზე მეტით	50	112000

ბული გარიგებები, საფინანსო ოპერაციები, საექსპორტო საქონელი.

განსაკუთრებული მნიშვნელობა გააჩნია ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადს. ამხანაგობები კორპორაციათა მოგების გადასახადით არ იბეგრებიან. ამხანაგობის წევრები იხდიან საშემოსავლო გადასახადს მათი წილის შესაბამისად. ავსტრიაში მოქმედებს საშემოსავლო გადასახადის ხუთი განაკვეთი – 10-დან 50 პროცენტამდე. გადასახადის გამოანგარიშება წარმოებს შემდეგნაირად: შემოსავალი მრავლდება შესაბამის საგადასახადო განაკვეთზე და მიღებული თანხიდან გამოიქვითება ე.წ. კორექტირების თანხა (იხ. სქემა 16.4).

იმისათვის რომ მივიღოთ გადასახადით დასაბუღრი შემოსავალი, ერთობლივი წლიური შემოსავლიდან გამოიქვითება 5 ათ. შილინგი და 1,8 ათ. შილინგი თითოეულ ბავშვზე, ხოლო თუ მეუღლე არ მუშაობს დამატებით გამოიქვითება კიდევ 4 ათ. შილინგი.

საშემოსავლო გადასახადის შესახებ კანონმდებლობა ითვალისწინებს შემოსავლის შემდეგი კატეგორიების დაბეგრას:

- შემოსავლები სამრეწველო და კომერციული საქმიანობიდან;
- შემოსავლები დაქირავებით მუშაობიდან;
- შემოსავლები პროფესიული საქმიანობის განხორციელებიდან;
- შემოსავლები სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობიდან;
- შემოსავლები ქონების იჯარით გაცემიდან;
- შემოსავლები კაპიტალური დაბანდებებიდან;
- შემოსავლები სხვა წყაროებიდან.

საშემოსავლო გადასახადით იბეგრება ფიზიკურ პირთა მიერ საბანკო დაწესებულებებში განთავსებული ანაბრებიდან მიღებული შემოსავლები, აგრეთვე აქციებიდან მიღებული დივიდენდები. ამასთან, გადასახადის განაკვეთია 22 პროცენტი. იმ შემთხვევაში, თუ საბანკო ანგარიში გახსნილია ანონიმურად, მაშინ საბანკო დაწესებულება აკავებს აღნიშნულ გადასახადს გადახდის წყაროსთან გადასახადის გადამხდელის მითითების გარეშე.

2. ყველა სამეწარმეო სუბიექტები, მ.შ. ამხანაგობები, იბეგრებიან სამეწარმეო

საქმიანობისათვის გადასახადით. აღნიშნული გადასახადის გამოანგარიშებისას მხედველობაში მიიღება კომპანიის მოგება და ხელფასის ფონდი. ეს ადგილობრივი გადასახადია, რომელსაც არეგულირებენ ხელისუფლების ადგილობრივი ორგანოები. ამასთან, ხელფასის ფონდზე მათ მიერ დადგენილი განაკვეთი არ შეიძლება აღემატებოდეს ამ ფონდის 2 პროცენტს. საშუალოდ სამეწარმეო საქმიანობისათვის გადასახადი შეადგენს კომპანიის მოგების 13 პროცენტს. გადასახადის გადახდილი თანხა ჩაითვლება ფედერალური კორპორაციული მოგების გადასახადის გამოანგარიშებისას.

1994 წლამდე ავსტრიაში ქონების გადასახადის განაკვეთი 1 პროცენტს შეადგენდა. კანონმდებლობით დადგენილი მაღალი დაუბეგრავი მინიმუმისა და მთელი რიგი საგადასახადო შეღავათების გათვალისწინებით რეალურად აღნიშნულ გადასახადს მოსახლეობის მხოლოდ 10 – 12 პროცენტი იხდიდა. შემდგომში აღნიშნული გადასახადი ფიზიკური პირებისათვის გაუქმებული იქნა. ქონების მფლობელობიდან მიღებული შემოსავლები (მიწის, უძრავი ქონების იჯარიდან და ა.შ.) იბეგრება საშემოსავლო გადასახადით.

გაუქმებული იქნა აგრეთვე *სარეწო გადასახადი*.

მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის გადასახადის განაკვეთი დამოკიდებულია ნათესაურ კავშირზე და მემკვიდრეობით ან ჩუქებით მიღებული ქონების ღირებულებაზე.

ავსტრიის საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს მთელ რიგ საგადასახადო შეღავათებს, მაღალია დაუბეგრავი მინიმუმი და იგი წარმოადგენს ერთ-ერთ განსაკუთრებით შეღავათიან კანონმდებლობას ევროპაში.

16.10 შვედეთის გადასახადები

1. შვედეთში *კორპორაციების გადასახადის* განაკვეთი დღეისათვის 28 პროცენტია, თუმცა 1991 წლამდე მისი განაკვეთი 52 პროცენტს შეადგენდა, ე.ი. წარმოადგენდა ერთ-ერთ ყველაზე მაღალ განაკვეთს განვითარებულ ქვეყნებს შორის. *დამატებული ღირებულების გადასახადის* განაკვეთია 25 პროცენტი, სასურსათო საქონლისათვის გამოიყენება 21 პროცენტიანი განაკვეთი, ხოლო სასტუმრო მომსახურებისათვის 12 პროცენტიანი განაკვეთი. დღგ-ისაგან, საქონლის ექსპორტის გარდა, თავისუფლდება სამედიცინო მომსახურება, საბანკო ოპერაციები, საპატენტო საქმე, კულტურის დაწესებულებების მიერ გაწეული მომსახურება. შეღავათები ვრცელდება ზოგიერთი სახის მოწყობილობებზეც.

კაპიტალის შემოსავლიდან გადასახადის განაკვეთი 30 პროცენტს შეადგენს. კაპიტალის ცნება ფასიანი ქაღალდების გარდა მოიცავს პროცენტებს ანაბრებიდან, აგრეთვე მიწის საკუთრებას.

აქტივით იბეგრება საქონლის განსაზღვრული ჯგუფი: ალკოჰოლი, თამბაქო, ბენზინი, ენერგია.

მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის გადასახადის განაკვეთები (10-დან 60 პროცენტამდე) დამოკიდებულია ნათესაურ კავშირზე და მემკვიდრეობით ან ჩუქებით მიღებული ქონების ღირებულებაზე. მაგალითად, მემკვიდრეობა (ჩუქება) 200 ათას კრონამდე მეუღლისათვის და 50 ათას კრონამდე თითოეული შვილისათვის გადასახადით არ იბეგრება. მაღალი განაკვეთი გამოიყენება შორეული ნათესავებისათვის და მემკვიდრეობითა და ჩუქებით მიღებული იმ ქონებისათვის, რომლის ღირებულებაც 8 მლნ. კრონს აღემატება.

მოცულობის თვალსაზრისით მნიშვნელოვანია რეგიონალური და ადგილობრივი გადასახადებიც. ქვეყანა შედგება 24 ლენისგან და 288 კომუნისაგან.¹ მათი წარმომადგენლობითი ორგანოები სხვა ფუნქციების გარდა წყვეტენ ადგილობრივი გადასახადების შემოღების საკითხებს. გადასახადის სახეებს განსაზღვრავს რიქსდაგი, ხოლო განაკვეთებს ადგენენ ლენები და კომუნები.

ქვეყნის ადმინისტრაციულ-ტერიტორიული დაყოფის შესაბამისად საერთო-სახელმწიფოებრივი საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი 170 ათ. კრონზე მეტი შემოსავლების შემთხვევაში 20 პროცენტს შეადგენს. ადგილობრივი საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი მკვეთრად განსხვავდება ადგილმდებარეობის მიხედვით და საშუალოდ: ლენებში – 13 პროცენტს, კომუნებში – 17 პროცენტს და ეკლესიისათვის 1,1 პროცენტს შეადგენს. ყველა პირი, მათ შორის მეუღლეები, იბეგრებიან

სქემა 16.5

სოციალური შენატანების დანარიცხები ხელფასზე	
დანარიცხთა სახეები	პროცენტი ხელფასზე
საპენსიო უზრუნველყოფისათვის	13,0
სამედიცინო დაზღვევისათვის	8,43
სახალხო პენსიისათვის (იმ პირთა უზრუნველყოფისათვის, ვისაც არ გააჩნიათ ნამსახურევი წლები)	5,86
საპენსიო დაზღვევისათვის	0,2
საწარმოო ტრამეატიზმისაგან დაზღვევისათვის	1,38
თანამშრომელთა პრევენციული დაცვისათვის	0,17
უმუშევრობისას დახმარების გაცემისათვის, კადრების გადამზადებისათვის	2,12
კომპანიის გაკოტრების შემთხვევაში ხელფასის	0,2
გარანტიისათვის	0,61
სიცოცხლის დაზღვევისათვის	0,95
ჯგუფური დაზღვევისათვის	0,28
განთავისუფლების დროს გასაცემი შემწეობისათვის	3,1
დამატებითი პენსიისათვის	1,0
ტრამეატიზმისაგან დაზღვევისათვის	0,06
საგარანტიო ფონდში	0,6
გადასახადი საპენსიო შენატანებზე	

1. ო. მელქაძე, მსოფლიო ქვეყნების სამართლებრივი სისტემები, ნაწ. I., თბ.: 2001, გვ. 440.

საშემოსავლო გადასახადით ინდივიდუალურად.

ქონების გადასახადი პირიქით, მხედველობაში იღებს ოჯახის საერთო საკუთრებას. მას იხდიან მხოლოდ ფიზიკური პირები. 400 ათ. კრონამდე ღირებულების ქონება თავისუფლდება გადასახადისაგან. 400 ათ.-დან 600 ათ. კრონამდე საზღვრებში გადასახადის განაკვეთი 1,5 პროცენტს, ხოლო 1,8 მლნ. კრონს ზევით – 3 პროცენტს შეადგენს.

2. შვედეთის ბიუჯეტის შემოსავლების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან მუხლს სოციალური შენატანები შეადგენენ, რომელიც ერიცხება შრომის ანაზღაურების ფონდს (სქემა 16.5).

დანარიცხების საერთო თანხა 38 პროცენტს შეადგენს. ინდივიდუალური მეწარმეებისათვის სოციალური შენატანების სტრუქტურა იცვლება, მაგრამ მათი საერთო ხვედრითი წილი უფრო მაღალია და 39,3 პროცენტს შეადგენს.

სქემა 16.6

დანის ბიუჯეტის შემოსავლების სტრუქტურა	
ბიუჯეტის შემოსავლები	ხვედრითი წილი, %
ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადი	48
დამატებული ღირებულების გადასახადი	19
აქციზი	17
კორპორაციითა შემოსავლების გადასახადი	8
ქონების გადასახადი	4
ანარიცხები სოციალურ დახმევებზე	3
საბაჟო მოსაკრებელი	1
სულ	100

აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ შვედეთში საფინანსო წელი 1 ივლისიდან იწყება.

16.11 დანის გადასახადები

1. მაღალი გადასახადებია დაწესებული სკანდინავიის ქვეყნებში. განვიხილოთ დანის საგადასახადო სისტემა.

დანის 1993 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების სტრუქტურაში მნიშვნელოვანი ადგილი ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადს, დამატებული ღირებულების გადასახადს და აქციზს უკავია. მოცემულია ცხრილში (იხ. სქემა 16.6).

როგორც უმეტეს განვითარებულ ქვეყნებში, დანის ბიუჯეტის ძირითად საშემოსავლო წყაროს საშემოსავლო გადასახადი წარმოადგენს. იგი იყოფა ორ ნაწილად: ფედერალური გადასახადი განაკვეთების პროგრესული შკალით და მუნიციპალური გადასახადი, რომლის განაკვეთია 30 პროცენტი. ფედერალური საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი პროგრესირებადია და მერყეობს 22-დან 40 პრო-

ცენტამდე ფარგლებში. ამასთან, 168 ათას კრონამდე წლიური შემოსავლები იბეგრება 22 პროცენტის განაკვეთით, 168 ათ. კრონიდან 240 ათ. კრონამდე შემოსავლები – 28 პროცენტის განაკვეთით, ხოლო 240 ათას კრონს ზევით წლიური შემოსავლები იბეგრება 40 პროცენტის განაკვეთით.

მუნიციპალური გადასახადის გათვალისწინებით საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი მერყეობს 52–70 პროცენტის ფარგლებში. საგადასახადო შეღავათები ამცირებს გადასახადის განაკვეთს საშუალოდ 49 პროცენტამდე. დანიაში, გადასახადით დაბეგვრის მიზნით, შენობის საბოლოო შეფასებითი ღირებულების 2,5 პროცენტი ემატება შენობის მფლობელის ერთობლივ წლიურ შემოსავალს.

2. დანიის საგადასახადო სისტემაში მნიშვნელოვანი ადგილი *დამატებული ღირებულების გადასახადს უჭირავს*. მისი განაკვეთი საკმაოდ მაღალია და 25 პროცენტს შეადგენს. კორპორაციათა მოგების გადასახადის განაკვეთი კი 34 პროცენტს შეადგენს. აქციზის დიფერენცირებული განაკვეთებით იბეგრება სახალხო მეურნეობის საქონლის განსაზღვრული ჯგუფი, კერძოდ, ალკოჰოლიანი სასმელები, თამბაქოს ნაწარმი, საწვავი, რომელიც გამოიყენება საცხოვრებელი სახლების გათბობისათვის, მსუბუქი ავტომობილები. ამ უკანასკნელთათვის აქციზის განაკვეთი საკმაოდ მაღალია და 180 პროცენტს შეადგენს. საქონლის ექსპორტი თავისუფლდება აქციზისა და დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან.

გადასახადი სოციალურ დაზღვევაზე ხელფასის ფონდის 3 პროცენტს შეადგენს. მის ორ მესამედს იხდის დამქირავებელი, ხოლო ერთ მესამედს – დაქირავებული.

ქონების გადასახადის განაკვეთებს კანონმდებლობით დადგენილ საზღვრებში, ადგენენ მუნიციპალიტეტები, 0,6–დან 5 პროცენტამდე. იურიდიული და ფიზიკური პირები აღნიშნულ გადასახადს ერთნაირი განაკვეთებით იხდიან.

16.12 ნიდერლანდების გადასახადები

ნიდერლანდებში აშკარად დომინირებულ როლს ფედერალური გადასახადები თამაშობენ. მათი კონცენტრაცია ზორციელდება სახელმწიფო ბიუჯეტში და შემდგომ ნაწილდება ვერტიკალურად სუბსიდიებისა და სუბვენციების სახით. ადგილობრივი გადასახადები, მსხვილი ქალაქების ბიუჯეტებშიც კი, არ აღემატება შემოსავლების 10–12 პროცენტს.

ქვეყნის დედაქალაქის ჰააგის ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილი 1990 წლისათვის 2,8 მლრდ. გულდენს შეადგენდა. საკუთარი შემოსავლების ძირითად წყაროს ქონების გადასახადი წარმოადგენს, რომლის შემოსავლები 160 მლნ. გულდენს აღემატება. გადასახადს იხდიან უძრავი ქონების მესაკუთრეები და მოიჯარეები. ამასთან, მესაკუთრეები გადასახადს იხდიან გაცილებით მაღალი განაკვეთით. 100 მლნ. გულ-

დენზე მეტი შემოსავლები მოაქვს ისეთ ადგილობრივ გადასახადებს, როგორცაა გადასახადი ტურისტებისათვის, ნავის გატანისათვის, შინაური ცხოველებისათვის, ავტომობილების პარკირებისათვის, ასევე სხვადასხვა მოსაკრებლებს. დაახლოებით 40 მლნ. გულდენამდე შეაქვთ ბიუჯეტში მუნიციპალურ საწარმოებს მათ მიერ მიღებული მოგებიდან. შემოსავლიანებად ითვლებიან საზღვაო პორტი, ენერგეტიკული, წყალმომარაგებისა და გაზის მეურნეობის საწარმოები.

და ბოლოს, დაახლოებით 2,5 მლრდ. გულდენს, ანუ ქალაქის ბიუჯეტის ძირითად ნაწილს, სამთავრობო სუბსიდიები შეადგენენ, რომელიც იყოფა მუნიციპალურ ფონდად და სუბვენციებად. მუნიციპალურ ფონდს დამტკიცებული ბიუჯეტის შესაბამისად ბურგომისტერი განკარგავს, ხოლო სუბვენციები იხარჯება მკაცრად მიზნობრივი დანიშნულებით, კერძოდ განათლებაზე, სოციალურ უზრუნველყოფაზე, პოლიციის შენახვაზე.

საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების განაკვეთები ნიდერლანდებში საერთო ევროპულ დონესთან მიახლოებულია. კორპორაციათა მოგების გადასახადის განაკვეთია 35 პროცენტი, დამატებული ღირებულების გადასახადის განაკვეთი კი - 19 პროცენტი.

თავი XVII

იაპონიისა და ჩინეთის თანამედროვე გადასახადები

17.1 იაპონიის გადასახადები

1. იაპონიის საგადასახადო სისტემა XIX საუკუნეში ჩამოყალიბდა. მეორე მსოფლიო ომის შემდეგ იაპონიაში საგადასახადო რეფორმა განხორციელდა, რომელიც პროფესორ შალპის სახელს ატარებს. თანამედროვე საგადასახადო სისტემა 1989 წლის 1 აპრილიდან შევიდა ძალაში. მას გააჩნია სპეციფიკური განსაკუთრებულობა და განსხვავდება აშშ-ის და დასავლეთ ევროპის ქვეყნების საგადასახადო სისტემებისაგან. იაპონიაში მოქმედებს საერთო სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები. ამასთან, საგადასახადო შემოსავლების 64%-ს საერთო სახელმწიფოებრივი გადასახადები შეადგენენ, ხოლო დანარჩენს – ადგილობრივი გადასახადები. ქვეყანაში 47 პრეფექტურაა, რომელიც აერთიანებს 3045 ქალაქს, დაბას და რაიონს. თითოეულ მათგანს გააჩნია დამოუკიდებელი ბიუჯეტი.

ქვეყნისა და პრეფექტურების ბიუჯეტების საშემოსავლო ნაწილი არ არის აგებული მხოლოდ გადასახადებზე. სხვა ქვეყნებისაგან განსხვავებით იაპონიაში საკმაოდ მაღალია არასაგადასახადო შემოსავლების წილი. სახელმწიფო ბიუჯეტში გადასახადები შეადგენენ 84%-ს, ხოლო არასაგადასახადო შემოსავლები – 16%-ს. ადგილობრივი მმართველობის ორგანოების შემოსავლების მეოთხედი არასაგადასახადო შემოსავლებია. არასაგადასახადო შემოსავლებში შედის საიჯარო ქირა, მიწის ნაკვეთებისა და სხვა მუნიციპალური უძრავი ქონების რეალიზაცია, საურავები, ჯარიმები, ობლიგაციების რეალიზაცია, ლატარიებიდან მიღებული შემოსავლები, სესხები და სხვა.

იაპონიის საგადასახადო სისტემა, აშშ-ისა და ევროპის ქვეყნების მსგავსად, ხასიათდება გადასახადების სიმრავლით. გადასახადების აკრეფას ტერიტორიული საგადასახადო სამმართველოების ორგანოები ახორციელებენ. ქვეყანაში მოქმედი ყველა გადასახადი დადგენილია საკანონმდებლო აქტით. ადგილობრივი გადასახადების შესახებ კანონი განსაზღვრავს მათ სახეებს და მაქსიმალურ განაკვეთებს. გადასახადის დანარჩენ ელემენტებს ადგილობრივი პარლამენტები ადგენენ. სულ ქვეყანაში 25 სახელმწიფო და 30 ადგილობრივი გადასახადია, რომლებიც ისინი შეიძლება სამ ჯგუფად დავყოთ:

- პირდაპირი საშემოსავლო გადასახადები იურიდიული და ფიზიკური პირებიდან;
- პირდაპირი გადასახადები ქონებიდან;
- პირდაპირი და არაპირდაპირი მოხმარების გადასახადები.

ბიუჯეტის შემოსავლებში პირდაპირ გადასახადებს ცალსახად უპირატესობა ენიჭება.

2. სახელმწიფოსათვის ყველაზე მაღალი შემოსავლები *ფიზიკურ და იურიდიულ პირთა საშემოსავლო გადასახადს* მოაქვს. იგი ყველა საგადასახადო შემოსავლის 56%-ს აღემატება. საწარმოები და ორგანიზაციები მოგებიდან იხდიან: სახელმწიფო საშემოსავლო გადასახადს, პრეფექტურის საშემოსავლო გადასახადს და საქალაქო (სადაბო, რაიონულ) საშემოსავლო გადასახადს. ჯამურად ბიუჯეტის შემოსავლებში იკრიფება იურიდიული პირის მოგების დაახლოებით 40%. გარდა ამისა, მოგება ემსახურება სამეწარმეო საქმიანობისათვის გადასახადის გადახდის წყაროს, რომელიც ირიცხება პრეფექტურების განკარგულებაში. ცალკეული კატეგორიის იურიდიული პირებისათვის გამოიყენება მოგების გადასახადის შეღავათიანი განაკვეთები. მაგალითად, კოოპერატივები, საზოგადოებრივი ორგანიზაციები, სამედიცინო ორგანიზაციები იხდიან ერთობლივ გადასახადს 27%-ის ოდენობით. თუ მოგება ან მოგების ნაწილი არ აღემატება 8 მლნ. იენს, გადასახადის განაკვეთი 28%-ს შეადგენს, რასაც დიდი მნიშვნელობა გააჩნია მცირე საწარმოებისათვის.

ფიზიკური პირები იხდიან *სახელმწიფო საშემოსავლო გადასახადს* პროგრესული შკალით, რომელსაც გააჩნია ხუთი განაკვეთი: 10, 20, 30, 40 და 50%. გარდა ამისა, მოქმედებს პრეფექტურების საშემოსავლო გადასახადი სამი განაკვეთით: 5, 10 და 15%. მოქმედებს ადგილობრივი საშემოსავლო გადასახადებიც. აღნიშნული გადასახადების ზევით იაპონიის ყველა მოქალაქე, შემოსავლის მიუხედავად, იხდის გადასახადს 3200 იენის ოდენობით წელიწადში.

სოციალური თვალსაზრისით, ფიზიკურ პირთა დაბეგვრის ასეთი მაღალი დონე გამართლებულია, ვინაიდან იაპონიაში მოქმედებს საკმაოდ მნიშვნელოვანი დაუბეგრავი მინიმუმი, რომელიც მხედველობაში იღებს პირის ოჯახურ მდგომარეობასაც. ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება მკურნალობაზე გაწეული სახსრები. დამატებითი საგადასახადო შეღავათები გააჩნიათ მრავალრიცხოვან ოჯახებს.

ტოკიოს მაცხოვრებლის საშუალო წლიური შემოსავალი XX საუკუნის 90-იანი წლების პირველ ნახევარში 7100-7500 ათ. იენს შეადგენდა. იაპონიის სხვა პრეფექტურებში, როგორც წესი, იგი შედარებით დაბალია. საშუალო ანაზღაურებად პირს შეიძლება გაუნთავისუფლდეს საშემოსავლო გადასახადისაგან მისი შემოსავლების 30%-ზე მეტი.

3. გადასახადების მეორე ჯგუფს *ქონებრივი გადასახადები* მიეკუთვნება, რომლებსაც იურიდიული და ფიზიკური პირები იხდიან თანაბარი განაკვეთებით. როგორც წესი, ეს ქონების ღირებულების 1,4%-ია. ქონების გადაფასება წარმოებს სამ წელიწადში ერთხელ. გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია უძრავი ქონება, მიწა, ფასიანი ქაღალდები, პროცენტები საბანკო დეპოზიტებიდან. გადასახადების გადახდა წარმოებს საკუთრების ერთი მფლობელისაგან მეორეზე გადასვ-

ლის მომენტშიც, ე.ი. ქონების შეძენისას ან რეალიზაციისას. ამავე ჯგუფს მიეკუთვნება გადასახადი ლიცენზიის რეგისტრაციისათვის, საგერბო მოსაკრებელი, გადასახადი მემკვიდრეობისათვის, გადასახადი მიწის ირიგაციისა და გაუმჯობესებისათვის.

გადასახადის გამომანგარიშების მიზნით საკმაოდ რთულია მიწის ნაკვეთის ღირებულების შეფასება. XX საუკუნის 80-იანი წლების მეორე ნახევრიდან იაპონიაში დაიწყო მიწის ფასის მკვეთრი ზრდა, რაც არ არის გასაკვირი, თუ მხედველობაში მივიღებთ ქვეყნის მოსახლეობის მაღალ სიმჭიდროვეს. ყოველივე ამას ხელი შეუწყო განსაკუთრებულმა ეკონომიკურმა პირობებმა. კერძოდ, ვინაიდან ტოკიო, ნიუ-იორკისა და ლონდონის მსგავსად, წარმოადგენს მსოფლიოს ერთ-ერთ ძირითად საინფორმაციო და საბანკო ცენტრს, გაიზარდა მიწაზე სპეკულაციური გარიგებების რაოდენობა, რაც გათვლილი იყო სამომავლოდ სხვადასხვა საერთაშორისო კომპანიების მიერ საოფისე მშენებლობაზე მოთხოვნილების ზრდით. ამავე წლებში იაპონიის მთავრობამ გამოაცხადა დედაქალაქის რეკონსტრუქციის გეგმა, რომელიც გათვლილი იყო 2000 წლამდე. გეგმის გამოქვეყნების შემდეგ ქვეყანაში დაიწყო მიწების აქტიური შესყიდვა, მისი სახელმწიფო ორგანოებისათვის ხელსაყრელი გადაყიდვის მიზნით. მხედველობაში უნდა მივიღოთ ის გარემოებაც, რომ სხვა უძრავი ქონებისაგან განსხვავებით მიწის ყიდვა-გაყიდვის დროს არ იკრიფებოდა გადასახადი. ამასთან, ბანკები ადვილად და შეღავათიანი პირობებით აძლევდნენ სესხებს, მ.შ. გრძელვადიან სესხებს, იმ პირობებს, რომლებიც ახორციელებდნენ მიწის ნაკვეთებთან დაკავშირებულ გარიგებებს. მყარად დამკვიდრდა რწმენა, რომ მიწა შეიძლება მხოლოდ გაძვირდეს და არასდროს გაიფუტება. შედეგად უკანასკნელ წლებში მიწის ფასის ზრდის ტემპი ტოკიოში 50-75% შეადგენდა. ეს პროცესი შეეხო იაპონიის სხვა მსხვილ ქალაქებსაც.

მიწებზე ფასების ზრდა აისახა შიდასაქალაქო მიგრაციაზეც. საცხოვრებელი შენობების მესაკუთრეებმა დაიწყეს საცხოვრებელი შენობების გადაკეთება საოფისე მიზნებისათვის. მუნიციპალიტეტებს, საზოგადოებრივი მიზნებისათვის (გზებისათვის, პარკებისათვის და სხვა ნაგებობებისათვის), ახალი მიწის ნაკვეთების შესყიდვა, მათი მაღალი ღირებულების გამო, საკმაოდ გაუჭირდათ.

ვინაიდან მიწის ღირებულების პროპორციულად გადასახადების ზრდა გააძლიერებდა ნეგატიურ მოვლენას, ამიტომ დაწესდა, რომ მიწის გადასახადი უკანასკნელ გადაფასებასთან შედარებით არ შეიძლება 10%-ზე მეტად გაიზარდოს.

4. იაპონიაში 1989 წელს განხორციელებული საგადასახადო რეფორმის ცენტრალურ მომენტს ახალი არაპირდაპირი გადასახადის შემოღება წარმოადგენდა (დამატებული ღირებულების გადასახადი). გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს დამატებული ღირებულება წარმოადგენს. დაბეგვრას ექვემდებარება საქონლის რეალიზაცია და მომსახურების გაწევა (გარდა განთავისუფლებისა). ყოველ შემდგომ

სტადიაზე გადასახადი გამოიანგარიშება მხოლოდ იმ თანხიდან, რომელიც დამატებულია საქონლის ღირებულებაზე მისი შემდგომი გადამუშავების ან მომხმარებლისათვის მიწოდების შედეგად.

გადასახადის განაკვეთი 5%-ს შეადგენს. დღგ-ისაგან თავისუფლება სამედიცინო მომსახურება, სტომატოლოგიური მომსახურება, საქველმოქმედო საქმიანობა, განათლება, დაზღვევა და გადაზღვევა, საფინანსო მომსახურება, ლატარიები და აზარტული თამაშობები, მიწის მიწოდება, მომსახურება სოციალურ კეთილმოწყობაზე და სხვა.

5. ბიუჯეტის შემოსავლების მნიშვნელოვანი წყაროებია: *ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მფლობელთა გადასახადი, აქციზი სპირტიან სასმელებზე, თამბაქოს ნაწარმზე, ნავთობპროდუქტებზე, გაზზე, ბენზინზე, გადასახადი ელექტროენერგიის წყაროების განვითარებისათვის, აქციზი მომსახურების შემდეგ სახეებზე: სასტუმრო მომსახურება, რესტორნების მომსახურება და ა.შ.* ამავე ჯგუფს მიეკუთვნება *საბაჟო მოსაკრებელი*. ზოგჯერ გადასახადის გადახდის ვალდებულება წარმოიქმნება იმ შემთხვევაში, თუ მომსახურების ღირებულება აღემატება განსაზღვრულ ზღვარს. მაგალითად, რესტორნებში სადილი არ იბეგრება აქციზით, თუ მისი ღირებულება არ აღემატება 7,5 ათას იენს. თუ ღირებულება აღემატება 7,5 ათას იენს, მაშინ მომსახურების ღირებულებას ემატება გადასახადი.

6. იაპონიის საგადასახადო პოლიტიკა მიმართულია ხელისუფლების ადგილობრივი ორგანოების (პრეფექტურების, ქალაქების, რაიონების, დაბების და ა.შ.) ფინანსების გამყარებაზე. ხელისუფლების ადგილობრივი ორგანოების საკუთარი საგადასახადო შემოსავლები, როგორც წესი, ადგილობრივი ბიუჯეტების საშემოსავლო ნაწილის 40%-ზე მეტს შეადგენენ. დაახლოებით 25%-ს არასაგადასახადო შემოსავლები შეადგენენ. ეს ევროპისა და ჩრდილოეთ ამერიკის განვითარებულ ქვეყნებთან შედარებით მაღალი წილია. ადგილობრივი ბიუჯეტები კიდევ 18%-ს იღებენ საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადებიდან ანარიცხების სახით, დანარჩენი ნაწილი დოტაციის სახით გამოიყოფა სახელმწიფოს მიერ საერთო ეროვნული ღონისძიებების განსახორციელებლად. არასაგადასახადო შემოსავლებს სესხებიც მიეკუთვნება.

საინტერესოა ადგილობრივი გადასახადების სტრუქტურა. თუ მივყვებით ზემოთ მოყვანილ კლასიფიკაციას, მივიღებთ შემდეგ სურათს. საშემოსავლო გადასახადების წილი 56-57%-ს შეადგენს, ქონებრივი გადასახადების – 31-32%-ს და მხოლოდ მესამე ადგილზეა მოხმარების გადასახადები, რომლებიც ადგილობრივი გადასახადებიდან მიღებული შემოსავლების 11-13%-ს უზრუნველყოფენ.

საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების თანაფარდობა განსხვავებულია, თუმცა ზოგადი ტენდენციები მსგავსია. სახელმწიფო საშემოსავლო გადასახადებზე მოდის 56,5%, ქონებრივ გადასახადებზე – 25% და მოხმარების გადასახადებზე

– 18,5%. ეს თანაფარდობა ბუნებრივია, თუ მხედველობაში მივიღებთ, რომ ქონებრივი გადასახადების არსებითი ნაწილი ადგილობრივ ბიუჯეტებში მიიმართება.

17.2 ჩინეთის გადასახადები

1. ჩინეთის პარლამენტის მიერ 1999 წელს ქვეყნის კონსტიტუციაში შეტანილი ცვლილებებით ეკონომიკურ ურთიერთობებში დაინერგა საბაზრო მექანიზმები, რითაც ამაღლდა კერძო საწარმოთა, მ.შ. სამრეწველო საწარმოთა როლი. კონსტიტუციურად აღიარებული და დაკანონებული იქნა კერძო სექტორი, რომელიც საკმაოდ წარმატებით ვითარდება ჩინეთში უკვე უკანასკნელი 10 წლის განმავლობაში. ჩინეთის ხელმძღვანელები არ ცნობენ ტერმინს – „კაპიტალიზმი“ და სარგებლობენ ცნებით – „საბაზრო ურთიერთობები სოციალიზმის მშენებლობის ჩინური სპეციფიკით“.

ჩინეთის პარლამენტში დაისვა საკითხი მენარჩენე საწარმოთა რესტრუქტურ-იზაციისა და ზარალიანი საწარმოების ნაწილის ლიკვიდაციის შესახებ. ცალკეული შეფასებებით, თითქმის 7680 სახელმწიფო სამრეწველო საწარმოს მესამედი ზარალიანია. სახელმწიფო საწარმოთა მნიშვნელოვან ნაწილს არ ძალუძს თავისუფალი კონკურენცია გაუწიოს კერძო საწარმოებს და წარმატებულად იმუშაოს „სოციალისტური საბაზრო ეკონომიკის“ პირობებში.

მიღებული სამთავრობო პროგრამა ითვალისწინებს განსაზღვრულ იურიდიულ სტატუსს კერძო მეწარმეებისათვის, აგრეთვე მათი დაცვის ღონისძიებებს. ყოველივე ეს აძლიერებს ქვეყნის საგადასახადო სისტემის როლს.

2. ჩინეთის სახალხო რესპუბლიკის ერთ-ერთ ძირითად გადასახადს *საწარმოთა და ორგანიზაციათა მოგების გადასახადი* წარმოადგენს. იგი შედგება ორი დამოუკიდებელი ნაწილისაგან. საერთო-სახელმწიფოებრივი მოგების გადასახადის განაკვეთი 30%-ს შეადგენს, ხოლო ადგილობრივი მოგების გადასახადის განაკვეთი – 3%-ს. სპეციალურ ეკონომიკურ ზონებში გამოიყენება 15%-იანი განაკვეთი. ასეთი ზონები მოქმედებს გუანდუნის, ფეცზიანის, ჰაინანის პროვინციებში, აგრეთვე ქალაქებში შანხაი, ფუჩუოუ, გუანჩუოუ, ცინდაო და სხვა (სულ 14 ასეთი ქალაქია). შეღავათიანი დაბეგვრა გამოიყენება ენერგეტიკის, ტრანსპორტის, პორტების განვითარების დარგში განხორციელებული სამეწარმეო საქმიანობისათვის.

უცხოური ინვესტიციებით შექმნილი საწარმოები, რომლებიც დასაქმებულნი არიან მატერიალური წარმოებით და ახორციელებენ სამეწარმეო საქმიანობას სანაპირო ღია ეკონომიკურ რეგიონებში, 24%-იანი განაკვეთით იბეგრებიან. ეს ზონები განლაგებულია ლიაოდუნისა და შანდუნის ნახევარკუნძულებზე, აგრეთვე მთელ რიგ ქალაქებში.

მოგება განისაზღვრება როგორც სხვაობა გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალსა და კანონით გათვალისწინებულ დაქვითვის თანხებს შორის. ხარჯები, რომლებიც უშუალოდ არ არის დაკავშირებული საწარმოს სამეწარმეო და კომერციულ საქმიანობასთან არ მიეკუთვნება საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) თვითღირებულებას. წარმომადგენლობითი ხარჯები ნორმირებულია.

საწარმოს მიერ მიღებული ზარალი, შეიძლება დაიფაროს მომავალი ხუთი წლის მოგების ხარჯზე.

ცვთის დარიცხვა წარმოებს პირდაპირი ამორტიზაციის მეთოდის გამოყენებით. დაჩქარებული ამორტიზაციის მეთოდი შეიძლება გამოყენებული იქნეს მხოლოდ საგადასახადო ორგანოების ნებართვით. ძირითადი საშუალებების ფუნქციონირების მინიმალური ვადა დადგენილია შემდეგი ოდენობით: შენობა-ნაგებობებისათვის – 20 წელი, საწარმოო დანადგარებისათვის – 10 წელი, ელექტრო მოწყობილობებისათვის, სატრანსპორტო საშუალებებისა და ავეჯისათვის – 5 წელი.

ისეთი არამატერიალური აქტივების, როგორიცაა პატენტი, სავაჭრო მარკები, ტექნიკური „ნოუ-ჰაუ“ ამორტიზაცია წარმოებს ხელშეკრულებით დადგენილი ვადის განმავლობაში, ხოლო ვადის განუსაზღვრელობის შემთხვევაში – 10 წლის განმავლობაში.

3. დამატებული ღირებულების გადასახადის განაკვეთი ჩინეთში 17%-ს შეადგენს. საქონლის ექსპორტი გათავისუფლებულია გადასახადისაგან. ცალკეული დარგებისა და საქონლისათვის გამოიყენება 13%-იანი განაკვეთი. ეს სახალხო მოხმარების პირველადი საჭიროების საქონელია. ამავე განაკვეთით იბეგრება სოფლის მეურნეობის პროდუქტები და კომუნალური მომსახურება.

გარდა ამისა, მოხმარების გადასახადის (აქციზის) სხვადასხვა განაკვეთებით იბეგრება ალკოჰოლური სასმელები, თამბაქოს ნაწარმი, ბენზინი, საიუველირო ნაწარმი, კოსმეტიკა, მსუბუქი ავტომობილები, ფუფუნების ზოგიერთი სხვა საგნები.

სამეწარმეო საქმიანობისათვის გადასახადის განაკვეთი ამ საქმიანობის შედეგად მიღებული მოგების 3-დან 5%-მდე მერყეობს. გადასახადით იბეგრება არასაწარმოო სფერო: სხვადასხვა სახის მომსახურება, დაზღვევა, კულტურული, სპორტული და გასართობი ღონისძიებები, სასტუმროები და რესტორნები, საიჯარო საქმიანობა, ტურიზმი, უძრავი ქონების მიწოდება, საფოსტო მომსახურება, ფინანსური ოპერაციები. გასართობი დაწესებულებისათვის გადასახადის განაკვეთი 5-დან 20%-მდე მერყეობს.

გადასახადით იბეგრება უძრავი ქონება და მისი გადაცემა ერთი მესაკუთრიდან მეორეზე. უკანასკნელ შემთხვევაში გადასახადის განაკვეთი საკმაოდ მაღალია და მერყეობს 30-დან 60%-მდე.

თავი XVIII

აშშ-ისა და კანადის გადასახადები

18.1 აშშ-ის გადასახადები

1. აშშ-ს საგადასახადო სისტემა ასახავს სახელმწიფო ხელისუფლების სამსაფეხურიან ორგანიზაციას და შედგება ფედერალური გადასახადებისაგან, შტატების გადასახადებისაგან და ადგილობრივი ხელისუფლების ორგანოების გადასახადებისაგან (იხ. სქემა 18.1).

სქემა 18.1

ფედერალური გადასახადები	შტატების გადასახადები	ადგილობრივი გადასახადები
1. საშემოსავლო გადასახადი	საშემოსავლო გადასახადი	საშემოსავლო გადასახადი
2. კორპორაციათა მოგების გადასახადი	კორპორაციათა მოგების გადასახადი	კორპორაციათა მოგების გადასახადი
3. გადასახადი სოციალურ დაზღვევაზე	—	—
4. აქციზი	აქციზი	აქციზი
5. -	გაყიდვიდან გადასახადი	გაყიდვიდან გადასახადი
6. საბაჟო გადასახადი	—	—
7. გადასახადი მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის	გადასახადი მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის	გადასახადი მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის
8. —	ქონების გადასახადი	ქონების გადასახადი
9. —	ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მფლობელთა გადასახადი	ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მფლობელთა გადასახადი
10. —	—	გაყიდვიდან გადასახადი

დაბეგვრის ამერიკული სისტემის განსაკუთრებულობას ძირითადი სახის გადასახადების პარალელური გამოყენება წარმოადგენს. მაგალითად, ფიზიკური პირები იხდიან სამი სახის საშემოსავლო გადასახადს (ფედერალურს, შტატების და ადგილობრივს), სამი სახის გადასახადს კორპორაციათა მოგებაზე (ფედერალურს, შტატების და ადგილობრივს), ორი სახის ქონების გადასახადს (შტატების და ადგილობრივს) და სხვა.

აშშ-ის ფედერალური ბიუჯეტი პრაქტიკულად მთლიანად ყალიბდება საგადასახადო შემოსავლების ხარჯზე (იხ. სქემა 18.2).¹

1. Налоговые системы зарубежных стран. Учебное пособие / Под ред. В. Князева, Д. Черника. М.: 1995, гл. 10.

სქემა 18.2

აშშ ფედერალური ბიუჯეტის სტრუქტურა,	%
ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადი	41
ანარიცხები სოციალურ დაზღვევაზე	34
გადასახადი კორპორაციათა მოგებაზე	10
აქციზური მოსაკრებლები	3
სხვა შემოსავლები, მ.შ. გადასახადები მემკვიდრეობაზე და ჩუქებაზე და სახელმწიფო ბაჟი	12
სულ	100

2. აშშ-ის ფედერალური ბიუჯეტის ყველაზე მნიშვნელოვანი შემოსავლების მუხლს ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადი წარმოადგენს, რაც გარკვეულწილად განპირობებულია გადამხდელთა რიცხოვნობის მუდმივი ზრდით. პირველ მსოფლიო ომამდე საშემოსავლო გადასახადს იხდიდა დაახლოებით 1 მლნ.-მდე ფიზიკური პირი, 1939 წელს – 5 მლნ. ფიზიკური პირი, ხოლო დღეისათვის იგი აღემატება 100 მლნ. ფიზიკურ პირს. საშემოსავლო გადასახადის დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს ერთობლივი შემოსავალი, რომელიც შედგება სხვადასხვა წყაროებისაგან (ხელფასი, შემოსავლები სამეწარმეო საქმიანობიდან, შემოსავლები ფასიანი ქაღალდებიდან და ა.შ.).

საშემოსავლო გადასახადს გააჩნია პროგრესული შკალა. მოქმედებს გადასახადით დაუბეგრავი შემოსავლების მინიმუმი და სამი საგადასახადო განაკვეთი. გადასახადით იბეგრება ან ცალკეული ფიზიკური პირი, ან ოჯახი. უკანასკნელ შემთხვევაში ჯამდება ოჯახის წევრების მიერ წლის განმავლობაში მიღებული ყველა შემოსავალი (იხ. სქემა 18.3).

აღსანიშნავია, რომ 1986 წლამდე ამერიკის შეერთებულ შტატებში მოქმედებდა საშემოსავლო გადასახადის რთული სისტემა 14 განაკვეთით 11-დან 50%-მდე. 1986 წლის რეფორმის შედეგად 1987 წლიდან დასაბეგრი შემოსავლისა და გადასახადის გადამხდელის ოჯახური მდგომარეობიდან გამომდინარე შემოღებული იქნა ხუთი განაკვეთი: 11, 15, 28, 35 და 38, 5%. დღეისათვის მოქმედი სისტემა შემოღებული იქნა 1988 წლიდან. შემოსავლების ინტერვალები შეიძლება დაზუსტდეს და შეიცვალოს ბიუჯეტის ფორმირებისას.

შემოსავლების დაუბეგრავი მინიმუმი ცვალებადია და მას გააჩნია ზრდის ტენდენცია. XX საუკუნის 90-იანი წლების დასაწყისში იგი 3 ათას დოლარს, ხოლო მეუღლეებისათვის, რომლებიც ავსებდნენ ერთობლივ დეკლარაციას – 5 ათას დოლარს შეადგენდა.

გადასახადის გამოანგარიშების მიზნით ერთმანეთს ემატება ფიზიკური პირის მიერ კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული ყველა სახის შემოსავალი: ხელფასი, შემოსავლები სამეწარმეო საქმიანობიდან, კერძო საპენსიო და სადაზღვევო

წლიური დასაბეგრი შემოსავალი (აშშ დოლარებში)	გადასახადის ოდენობა (დოლარებში)
I. ოჯახური წევრებისათვის, რომლებიც ავსებენ ერთობლივ საგადასახადო დეკლარაციას.	
0-დან 29750-მდე 29751-დან 71900-მდე 71901-დან 149250-მდე 149251-ს ზევით	დასაბეგრი შემოსავლის 15%. 4462.50 + 29751-ის ზევით შემოსავლის 28%. 16264.50 + 71901-ის ზევით შემოსავლის 33%. დასაბეგრი შემოსავლის 28%.
II. ოჯახის მარტოხელა უფროსისათვის	
0-დან 23900-მდე 23901-დან 61650-მდე 61651-დან 123790-მდე 123791-ს ზევით	დასაბეგრი შემოსავლის 15%. 3585 + 23901-ის ზევით შემოსავლის 28%. 14155 + 61651-ის ზევით შემოსავლის 33%. დასაბეგრი შემოსავლის 28%.
III. მარტოხელა გადამხდელისათვის.	
0-დან 17850-მდე 17851-დან 43150-მდე 43151-დან 89560-მდე 89561-ს ზევით	დასაბეგრი შემოსავლის 15%. 2677.50 + 17851-ის ზევით შემოსავლის 28%. 9761.50 + 43151-ის ზევით შემოსავლის 33%. დასაბეგრი შემოსავლის 28%.

ფონდების მიერ გაცემული პენსიები და დახმარებები, შემოსავლები ფასიანი ქაღალდებიდან და ა.შ. ქონების და ფასიანი ქაღალდების გაყიდვიდან მიღებული შემოსავლები იბეგრება ან სპეციალური გადასახადით, ან პირადი შემოსავლების შემადგენლობაში.

ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება მის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები, მ.შ. კაპიტალური აქტივების შეძენასთან და შენახვასთან დაკავშირებული ხარჯები, საქველმოქმედო ფონდების შენატანები, რეგიონალური და ადგილობრივი გადასახადები, ალიმენტი, სამედიცინო მომსახურების ხარჯები (არა უმეტეს დასაბეგრი თანხის 15%-ისა), სესხის პროცენტები.

3. აშშ-ის ფედერალურ ბიუჯეტში შემოსავლების მოცულობის მიხედვით მეორე ადგილზეა გადასახადები სოციალური და ზღვევის ფონდებში. სხვა ქვეყნებისაგან განსხვავებით აშშ-ში საგადასახადო ტვირთი ამ გადასახადებიდან თითქმის თანაბარწილად აწევა როგორც დამქირავებელს, ასევე დაქირავებულს.¹ ამ გადასახადის განაკვეთი თავისუფალი პროფესიების მქონე პირებისათვის გაცილებით მაღალია, ვიდრე დაქირავებით მომუშავე პირებისათვის.

აშშ-ში მოქმედებს სოციალური და ზღვევის ორი სახელმწიფო სისტემა: ფედერალური საპენსიო სისტემა და უმუშევრობის ფედერალურ-სამშტატო სადაზღვევო

1. Налоговые системы зарубежных стран. Учебное пособие / Под ред. В. Князева, Д. Черника. М.: 1995, гл.11.

სისტემა. შენატანებს გააჩნიათ სავალდებულო ხასიათი. განაკვეთი იცვლება ბიუჯეტის ფორმირებისას. ამასთან, მას გააჩნია ზრდის ტენდენცია. 1980 წელს კომბინირებული განაკვეთი დამქირავებლებისათვის და დაქირავებულებისათვის 12,3%-ს (ისინი იხდიდნენ 6,15%-იანი განაკვეთით), 1988 წელს - 15,02%-ს, ხოლო XX საუკუნის 90-იან წლებში - ხელფასის ფონდის 15,3%-ს შეადგენდა. ამასთან იბეგრება არა ხელფასის მთლიანი ფონდი, არამედ მხოლოდ პირველი 50,1 ათ. დოლარი წელიწადში თითოეულ დასაქმებულზე გადაანგარიშებით.

4. შემოსავლების მიხედვით მესამე ადგილზეა კორპორაციათა მოგების გადასახადი. გადასახადის განაკვეთი უკანასკნელი ოცდათხუთმეტი წლის განმავლობაში თითქმის ორჯერ შემცირდა (იხ. სქემა 18.4).

სქემა 18.4

გადასახადით დასაბეგრი წლიური შემოსავალი (აშშ დოლარებში)	დაბეგვრის განაკვეთი, %-ში	
	1986 წლის რეფორმამდე	შემოდებულია 1988 წლიდან
პირველი 25000	15	15
25001-50000	18	15
50001-75000	30	25
75001-100000	40	34
100000-ზე მეტი	46	34

მთელ რიგ დარგებში გამოიყენება დანადგარების დაჩქარებული ამორტიზაციის ნორმები.

კორპორაციათა მოგების გადასახადი მნიშვნელოვან შეღავათებს ითვალისწინებს. უპირველეს ყოვლისა წმინდა მოგებიდან გამოიქვითება შტატებისა და ადგილობრივი მოგების გადასახადის თანხები, კორპორაციათა საკუთრებაში არსებული შვილობილი კომპანიების დივიდენდები, შენატანები საქველმოქმედო ფონდებში. შემდეგ გამოიყენება საგადასახადო შეღავათები დაჩქარებული ამორტიზაციის ფარგლებში, შეღავათები ინვესტიციებზე, სამეცნიერო-ტექნიკურ და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებზე. მოქმედებს სხვა საგადასახადო შეღავათებიც.

განსაკუთრებულ შემთხვევებში კორპორაციები იხდიან ზემოგების გადასახადს. მაგალითად, ამგვარი გადასახადი გამოიყენებოდა ვიეტნამის ომის დროს. XX საუკუნის 80-იანი წლების დასაწყისში შემოდებული იქნა გადასახადი ნავთობპროდუქტებიდან მიღებულ ზემოგებაზე. დასაბეგრ ბაზას ფაქტობრივად რეალიზებული ნავთობის ფასსა და მის საბაზისო ფასს შორის სხვაობა შეადგენს.

5. აქციზისა და საბაჟო მოსაკრებლების შემოსავლების წილი საგადასახადო შემოსავლებში არც ისე მაღალია. ბიუჯეტში გადახდილი აქციზის თითქმის 90 პრო-

ცენტი მოდის ალკოჰოლიან სასმელებზე და თამბაქოს ნაწარმზე.

აქციზით იბეგრება სხვადასხვა სახის საქონელი და მომსახურება, აგრეთვე ზოგიერთი სახის საქმიანობაც.

ფედერალური აქციზები დაწესებულია თამბაქოს ნაწარმზე და ალკოჰოლიან სასმელებზე, ბენზინზე, ნავთობზე, საიუველირო ნაწარმზე, ბეწვეულზე, საგზაო და საჰაერო გადაზიდვების მომსახურებაზე, ძვირფას ავტომობილებზე, პირად თვითმფრინავებზე. აქციზების ძირითად ნაწილს შტატები და ადგილობრივი ორგანოები კრეფენ.

აქციზის გადაკვეთები დაწესებულია როგორც პროცენტებში საქონლისა და მომსახურების ფასიდან გამომდინარე, ასევე დოლარებში და ცენტებში საქონლის განსაზღვრული რაოდენობიდან, წონიდან ან მოცულობიდან გამომდინარე.

XX საუკუნის 90-იან წლებში მოქმედებდა ფედერალური აქციზის შემდეგი განაკვეთები: სპირტიან სასმელებზე – 12,50 დოლარი გალონზე; ლუდზე – 9 დოლარი ბარელზე; სიგარეტზე – ხარისხიდან გამომდინარე 8 დოლარი ან 16,8 დოლარი ათას ღერზე; ბენზინზე – 9 ცენტი გალონზე; თევზის დელეკატესებზე – 10% საცალო ფასზე; სატელეფონო მომსახურებაზე – 3% მომსახურების ღირებულებიდან გამომდინარე; სამგზავრო ავიახაზებზე – 8% მომსახურების ღირებულებიდან გამომდინარე. ნავთობის მოქმედ საბადოებზე დადგენილია გადასახადის სამი განაკვეთი 70,60 და 30%-ის ოდენობით, ხოლო ახლად გახსნილ საბადოებზე განაკვეთი 15%-ს შეადგენს. გარდა აღნიშნულისა, მოქმედებს უმნიშვნელო აქციზები ცეცხლსასროლ იარაღზე და ასანთზე.

საბაჟო მოსაკრებლების წილი ფედერალური ბიუჯეტის შემოსავლებში უმნიშვნელოა და იგი დაახლოებით 1,6%-ს შეადგენს. საბაჟო მოსაკრებლების განაკვეთები დაწესებულია ან ცენტებში და დოლარებში საქონლის მოცულობიდან გამომდინარე, ან პროცენტებში საქონლის ფასიდან გამომდინარე.

6. აშშ-ში *მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის გადასახადის* გადამხდელი ვალდებულია შეავსოს სპეციალური საგადასახადო დეკლარაცია.

გადასახადს გააჩნია დაუბეგრავი მინიმუმი 10 ათასი დოლარის ოდენობით. უფრო ძვირი საჩუქარი ან მემკვიდრეობა იბეგრება პროგრესული შკალით 18-დან 50%-მდე. თუ მემკვიდრეობითა და ჩუქებით მიღებული ქონების ღირებულება 2,5 მლნ. დოლარს აღემატება, გადასახადის განაკვეთი 50%-ს შეადგენს. ამასთან, მხედველობაში მიიღება ნათესაური ხარისხი.

7. ფედერალური საგადასახადო სისტემისაგან თავისი დამოუკიდებელი საგადასახადო სისტემა გააჩნია თითოეულ შტატს. შტატების საგადასახადო შემოსავლების სტრუქტურა მკვეთრად განსხვავდება ფედერალური საგადასახადო შემოსავლების სტრუქტურისაგან (იხ. სქემა 18.5).

შტატების საგადასახადო შემოსავლებში *გაყიდვიდან გადასახადს* ერთ-ერთი

სქემა 18.5

შტატების საგადასახადო შემოსავლები გადასახადების სახეების მიხედვით, %	
გაყიდვიდან გადასახადი	32
ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადი	30
კორპორაციათა მოგების გადასახადი	7,9
აქციზი საწვავიდან	6,3
აქციზი თამბაქოს ნაწარმიდან	2
აქციზი ალკოჰოლიანი სასმელებიდან	1,6
ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მესაკუთრეთა გადასახადი	3,5
ქონების გადასახადი	2
გადასახადი მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის	1

წამყვანი ადგილი უკავია. ეს დამატებული ღირებულების გადასახადის მსგავსი არა-პირდაპირი მოხმარების გადასახადია. ამ გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს საქონლის რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგები წარმოადგენს. როგორც წესი, აღნიშნული გადასახადით არ იბეგრება სასურსათო საქონელი გარდა რესტორნებში რეალიზაციისა. გაყიდვიდან გადასახადი აშშ-ის 44 შტატში მოქმედებს. ეს გადასახადი არ მოქმედებს, მაგალითად, ალიასკის, დელავერის, ნიუ-ჯერსის შტატებში. დანარჩენ შტატებში გაყიდვიდან გადასახადის განაკვეთები მერყეობს 3-დან 7,5%-მდე ფარგლებში. საშუალო განაკვეთი უმეტეს შტატში მერყეობს 3 - 4%-ის ფარგლებში. ყველაზე დაბალია იგი კოლორადოში და ვაიომინგში (3%). ალაბამაში, ლუიზიანაში, მიჩიგანში, ჯორჯიაში, ალმოსავლეთ დაკოტაში, აიოვაში გადასახადის განაკვეთი 8%-ს, ხოლო ნიუ-იორკში 8,25%-ს შეადგენს.

ცალკეულ შტატში, მაგალითად კალიფორნიაში, დაწესებულია გადასახადი საქმიანი აქტივობისათვის, რომლის განაკვეთი 1,6%-ს შეადგენს.

აქციზი შინაარსობრივად თითქმის იგივეა, რაც გაყიდვიდან გადასახადი. აქციზი დაწესებულია ბენზინზე, თამბაქოს ნაწარმზე და ალკოჰოლიან სასმელებზე. აქციზის განაკვეთები დამოკიდებულია საქონლის მოცულობაზე.

შტატების საშემოსავლო გადასახადი თავისი სტრუქტურით ფედერალურ გადასახადს შეესაბამება. ეს გადასახადი მოქმედებს 44 შტატში. საშემოსავლო გადასახადს იხდიან შტატის მაცხოვრებლები, აგრეთვე ის ფიზიკური პირები, რომლებიც შტატის ტერიტორიაზე იღებენ შემოსავლებს. მაგალითად, პირები, რომლებიც მუშაობენ, მაგრამ არ ცხოვრობენ ნიუ-იორკში აქ იხდიან გადასახადს ხელფასიდან მიღებულ შემოსავლებზე, ხოლო დანარჩენი შემოსავლებიდან გადასახადს იხდიან საცხოვრებელი ადგილის მიხედვით. სხვადასხვა ადგილებში დადგენილია გადასახადის სხვადასხვა განაკვეთები და შეღავათები. უმეტეს შტატში გადასახადის განაკვეთი 5 ათ. დოლარამდე დასაბეგრ შემოსავალზე არ აღემატება 1-4%-ს, ხოლო მაქსიმალური განაკვეთი მერყეობს 3-დან 11%-მდე.

აღნიშნული გადასახადი არ მოქმედებს ვაიომინგის, ნევადის, ტენასის, ფლორი-

დის, სამხრეთ დაკოტას შტატებში და კოლუმბიის ოლქში.

კორპორაციათა მოგების გადასახადი 40 შტატში მოქმედებს. ამ გადასახადის საგადასახადო ბაზა ძირითადად კორპორაციათა მოგების ფედერალური გადასახადის ანალოგიურად განისაზღვრება. აღნიშნული გადასახადი შტატების საგადასახადო შემოსავლების დაახლოებით 8%-ს უზრუნველყოფს. გადასახადის განაკვეთი, როგორც წესი, სტაბილურია.

განსაკუთრებით მაღალია აღნიშნული გადასახადი აიოვას (12%), კინეკტიკუტის (11,5) შტატებში, აგრეთვე კოლუმბიის ოლქში (10,25%). ყველაზე დაბალი გადასახადებია იუტასა (5%) და მისისიპის (3-დან 5%-მდე) შტატებში.

შტატს უფლება აქვს აკრიფოს გადასახადი კორპორაციათა შემოსავლებიდან იმ შემთხვევაშიც, როდესაც კორპორაციას მის ტერიტორიაზე გააჩნია შენობა-ნაგებობები ან კორპორაციის მუშაკები საქმიანობენ აღნიშნული შტატის ტერიტორიაზე.

მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის გადასახადი თავისი სტრუქტურით შეესაბამება ანალოგიურ ფედერალურ გადასახადს, მაგრამ მისი განაკვეთი გაცილებით დაბალია.

ბევრ შტატში შემოღებულია ქონებრივი გადასახადები, თუმცა მათი წილი საგადასახადო შემოსავლებში 3%-ზე ნაკლებია.

ცალკეულ შტატში დაწესებულია შენატანები სოციალურ დაზღვევაზეც, სხვადასხვა სალიცენზიო და სარეგისტრაციო მოსაკრებლებები, რომლებიც ძირითადად დაკავშირებულია სატრანსპორტო საშუალებათა ფლობისა და მართვის უფლებასთან.

8. აშშ-ში დაახლოებით 80 ათასი ადმინისტრაციული ერთეულია, სადაც ფედერალური და შტატების გადასახადების გარდა მოქმედებს ადგილობრივი გადასახადებიც. აშშ-ში ადგილობრივი გადასახადები დამოუკიდებელ როლს თამაშობენ და რუსეთის, გერმანიისა და მთელი რიგი სხვა ქვეყნებისაგან განსხვავებით წარმოადგენენ ადგილობრივი ბიუჯეტების საშემოსავლო ნაწილის საფუძველს. მიუხედავად ამისა დიდ ქალაქებს სამთავრობო სუბსიდიების გარეშე არსებობა არ შეუძლიათ. ქ.ვაშინგტონს შეუძლია დაფაროს თავისი ხარჯების მხოლოდ 84 პროცენტი, რაც 3 მლრდ. დოლარს შეადგენს. დანარჩენ 16 პროცენტს ფედერალური სუბსიდია შეადგენს. ნიუ-იორკის სუბსიდია ქალაქის ბიუჯეტის 32%-ია.

სუბსიდიების, სუბვენციებისა და დოტაციების მეშვეობით ფედერალურ მთავრობას შეუძლია აქტიური ზეგავლენა მოახდინოს ქალაქების სოციალურ-ეკონომიკურ განვითარებაზე.

გაცივდიდან გადასახადის წილი ადგილობრივი მმართველობის ორგანოების შემოსავლებში დაახლოებით 30%-ს შეადგენს. გადასახადის განაკვეთი მერყეობს და უმეტეს შტატში 3-4%-ს შეადგენს.

ადგილობრივი გადასახადების რიცხვს მიეკუთვნება აგრეთვე საშემოსავლო გადასახადი, კორპორაციათა მოგების გადასახადი, აქციზი, გადასახადი მემკვიდრე-

ობისა და ჩუქებისათვის, ქონების გადასახადი და ეკოლოგიური გადასახადები, რომლებიც მიმართულია ბუნებრივი რესურსების კვლავწარმოებისა და დაცვისათვის. ექსპერტთა აზრით შემოსავლები ეკოლოგიური გადასახადებიდან დროთა განმავლობაში გაიზრდება.

ადგილობრივი საშემოსავლო გადასახადის მინიმალური განაკვეთები საშუალოდ 2-4%-ს, მაქსიმალური განაკვეთები 10-12%-ს, ხოლო საშუალო განაკვეთი მერყეობს 6-7%-ს შეადგენს.

კორპორაციათა მოგების გადასახადი ადგილობრივი ხელისუფლების ორგანოების საერთო საგადასახადო შემოსავლების 8%-ს უზრუნველყოფს. გადასახადის განაკვეთები 2,35%-დან 11,5%-მდე მერყეობს, საშუალო განაკვეთი 6%-ს შეადგენს.

მემკვიდრეობისათვის გადასახადის განაკვეთები დიფერენცირებულია ნათესაური კავშირიდან გამომდინარე. იმ შემთხვევაში, თუ მემკვიდრეობა გამოდიან მეუღლეები, შვილები ან მშობლები, გადასახადის განაკვეთი 1-დან 16%-მდე ფარგლებში მერყეობს, ხოლო როდესაც მემკვიდრეები არ წარმოადგენენ ნათესავებს, გადასახადის განაკვეთი 3-დან 30%-მდე ფარგლებში მერყეობს.

ქონების გადასახადი ადგილობრივი საგადასახადო შემოსავლების დაახლოებით 30%-ს შეადგენს. ნიუ-იორკში აღნიშნული გადასახადი უზრუნველყოფს ბიუჯეტის საკუთარი შემოსავლების 40%-ს. მისი აკრეფა წარმოებს დაახლოებით 900 ათასი შენობისა და ნაგებობის მფლობელიდან. ამასთან, კომერციული და სხვა საკუთრება იბეგრება გადასახადის დიფერენცირებული განაკვეთებით. ბინის მე-საკუთრე იხდის ნაკლებს, ვიდრე გამქირავებელი ან საწარმოს ძირითადი ფონდების მესაკუთრე. ქონების მოიჯარე ქონების გადასახადს არ იხდის.

ქონება, რომელიც იბეგრება გადასახადით, იყოფა შემდეგ კატეგორიებად:

- უძრავი ქონება (მიწა, შენობები, ნაგებობები);
- პირადი რეალური (მატერიალური) ქონება:

✓ აქტივები, რომლებიც გამოიყენება მოგების მისაღებად (მოწყობილობები, მანქანები, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, სასოფლო-სამეურნეო მოწყობილობები, მოსავალი, საქონელი და სხვა);

✓ ხანგრძლივი სარგებლობის საქონელი: ავტომობილები, მაცივრები, ტელევიზორები და სხვა.

- არამატერიალური აქტივები (აქციები, სასესხო ვალდებულებები და ფული);
- კომუნალური და სხვა საწარმოების ობიექტები და დანადგარები, რკინიგზის ობიექტები.

ქონების გადასახადისაგან თავისუფლდება:

● სახელმწიფო ხელისუფლების, ადგილობრივი მმართველობისა და თვითმმართველობის ორგანოების უძრავი ქონება;

● საგანმანათლებლო, საქველმოქმედო და რელიგიური დაწესებულებების ქონება, თუ ისინი არ გამოიყენება კომერციული მიზნებისათვის; შრომითი კავშირების,

ფერმერული გაერთიანებებისა და ვეტერანთა გაერთიანებების ქონება;

- ოთხ შტატში პირადი ქონება განთავსუფლებულია ქონების გადასახადისაგან;

- ოცდათექვსმეტ შტატში არამატერიალური აქტივები განთავსუფლებულია გადასახადისაგან (აქციები, სასესხო ვალდებულებები, ფული).

დასაბეგრ საკუთრებაში შედის მიწა და შენობა-ნაგებობები. მესაკუთრე ოთხ წელიწადში ერთხელ იღებს შეტყობინებას მისი საკუთრების დაზუსტებული ფასის შესახებ.

კორპორაციები გადასახადს იხდიან წელიწადში ოთხჯერ საავანსო შენატანების სახით. დადგენილ ვადებში გადასახადის გადაუხდელობის ან დეკლარაციის წარუდგენლობის შემთხვევაში გადამხდელს ეკისრება სამოქალაქო ხასიათის ჯარიმა. გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს გაასაჩივროს იგი შემოსავლების სამსახურის საპეციალურ ქვედანაყოფში ან საგადასახადო სასამართლოში. კრიმინალური ხასიათის დარღვევის შემთხვევაში შემოსავლების სამსახურს უფლება აქვს დაიწყოს სასამართლო განხილვა.

ინდივიდუალურ მეწარმეს შეუძლია გადასახადის გამოანგარიშება დაავალოს შემოსავლების სამსახურს, რომელიც გამოიანგარიშებს გადასახადს და შეტყობინებას გაუგზავნის მას.

ადგილობრივი აქციზი ხელისუფლების ადგილობრივი ორგანოების საგადასახადო შემოსავლების 3%-ს შეადგენს. აქციზით იბეგრება თამბაქოს ნაწარმი, ბენზინი, ზოგიერთ შტატში ავტომობილები და სხვა საქონელი.

სხვადასხვა შტატში აქციზი ბენზინზე დიფერენცირებულია და გალონზე 7-დან 18 ცენტამდე შეადგენს. ალკოჰოლიან სასმელებზე განაკვეთი დიფერენცირებულია სასმელის სიმაგრიდან გამომდინარე.

აქციზის ნაირსახეობას ნავთზე, ბუნებრივ გაზსა და ქვანახშირზე დაწესებული მინერალური რესურსების გადასახადები წარმოადგენენ.

9. ამერიკის შეერთებულ შტატებში გადასახადების გადახდაზე კონტროლს შემოსავლების სამსახური ახორციელებს, რომელიც ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში შედის. აღნიშნული სამსახური შეიქმნა XIX საუკუნის 50-იან წლებში და შედგება ცენტრალური აპარატის, შვიდი რეგიონალური და 58 ადგილობრივი საგადასახადო სამმართველოსაგან.¹

გადასახადის გადახდის ვალდებულება, ისევე როგორც საქართველოში, ეკისრება გადასახადის გადამხდელს. კორპორაცია ვალდებულია ყოველწლიურად შეავსოს საგადასახადო დეკლარაცია. მცირე საწარმოები ავსებენ დეკლარაციის მოდიფიცირებულ ფორმას. ფიზიკური პირები ასევე წელიწადში ერთხელ ადგენენ საგადასახადო დეკლარაციას – ოფიციალურ განცხადებას მათ მიერ მიღებული ყველა სახის შემოსავლებისა და მათი მიღების წყაროების შესახებ, ასევე თავიანთი ოჯახ-

¹ Мешерякова О. Налоговые системы развитых стран мира (Справочник). М.: Фонд "Правовая культура", 1995, гл. 16.

ური სტატუსის შესახებ.

როგორც იურიდიული, ასევე ფიზიკური პირების ყველა საგადასახადო დეკლარაცია ექვემდებარება კამერალურ შემოწმებას და მხოლოდ უმნიშვნელო რაოდენობა გადაირჩევა დოკუმენტური შემოწმების მიზნით. იურიდიული პირების დოკუმენტური შემოწმება წარმოებს უშუალოდ საწარმოში. კერძო პირთა საგადასახადო დეკლარაციების შემოწმება, როგორც წესი, წარმოებს დაუსწრებლად, მაგრამ თუ საჭირო შეიქმნება გასაუბრების ჩატარება, მაშინ გადასახადის გადამხდელს იწვევენ შემოსავლების სამსახურში.

აშშ-ის შემოსავლების სამსახურში 108 ათას თანამშრომელზე მეტი მუშაობს. შემოსავლების სამსახურის ბიუჯეტი 7 მლრდ. აშშ დოლარს შეადგენს და იგი ყოველწლიურად 1,5 ტრლნ. აშშ დოლარზე მეტ თანხას კრეფს.

18.2 კანადის გადასახადები

1. ისევე როგორც აშშ-ში კანადას გააჩნია სამსაფეხურიანი დეცენტრალიზირებული საგადასახადო სისტემა. კანადაში მოქმედებს ფედერალური საგადასახადო სისტემა, პროვინციების საგადასახადო სისტემები და მუნიციპალიტეტების საგადასახადო სისტემები. შესაბამისად კანადის ყველა გადამხდელი იხდის ფედერალურ, პროვინციულ და მუნიციპალურ გადასახადებს.

კანადის ეკონომიკურ და სოციალურ ცხოვრებაში დიდი მნიშვნელობა გააჩნიათ პროვინციებს. განსაკუთრებით ეს შეეხება ისეთ დარგებს, როგორიცაა ჯანდაცვა, განათლება, სოციალური დაზღვევა. შედეგად სახელმწიფო შემოსავლებში პროვინციული გადასახადების შემოსავლები უთანაბრდება ფედერალურ დონეს. სურათი დაახლოებით ასეთია: ფედერალური გადასახადები უზრუნველყოფენ შემოსავლების 48%-ს, რეგიონალური (პროვინციების) გადასახადები – 42%-ს, ხოლო ადგილობრივი გადასახადები – 10%-ს.

საგადასახადო სისტემის ეფექტურობას ხელს უწყობს ის გარემოება, რომ სხვადასხვა დონის სახელმწიფო ორგანოების დამოუკიდებლობის მიუხედავად ფედერალური მთავრობის, პროვინციებისა და მუნიციპალიტეტების საგადასახადო სისტემები ურთიერთდაკავშირებული და ურთიერთდამოკიდებულია, რაც აძლევს საგადასახადო სისტემას კომპლექსურ და ერთიან ხასიათს.

ისევე როგორც აშშ-ში ფედერალური ბიუჯეტის ძირითად საშემოსავლო წყაროს ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადი წარმოადგენს. მნიშვნელოვანი თანხები მოაქვთ: კორპორაციათა მოგების გადასახადს, აქციზს, საბაჟო გადასახადს, დამატებული ღირებულების გადასახადს, ანარიცხებს სოციალური და ზღვევის ფონდებში.

პროვინციებში თავის მხრივ დაწესებულია მოსახლეობის საშემოსავლო გადასახადი, კორპორაციათა მოგების გადასახადი, გაყიდვიდან გადასახადი, აქციზი, შენატანები სოციალური დაზღვევის ფონდებში. გარდა ამისა, რეგიონალურ ბიუჯეტებში ირიცხება: მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის გადასახადი, სარენტო შენატანები.

მუნიციპალიტეტების შემოსავლების საფუძველს უძრავი ქონების გადასახადი და სამეწარმეო საქმიანობისათვის გადასახადი წარმოადგენს.

2. განვიხილოთ ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადი. თუ ფიზიკური პირის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოვკვეთათ ამ შემოსავლების მიღებასთან დაკავშირებულ ხარჯებს, მივიღებთ გადასახადით დასაბეგრ ობიექტს. შემოსავალში იგულისხმება დარიცხული და არა ფაქტიურად მიღებული თანხები.

ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადის გამოანგარიშებისას წარმოებს შემოსავლების კლასიფიკაცია ექვს პოზიციად:

- ✓ ხელფასი;
- ✓ შემოსავლები სამეწარმეო საქმიანობიდან;
- ✓ იჯარით გაცემული ქონებიდან მიღებული შემოსავლები;
- ✓ შემოსავლები ინვესტიციებიდან: დივიდენდები, პროცენტები;
- ✓ კაპიტალის ზრდა;
- ✓ სხვა შემოსავლები, მ.შ. პენსიები, დოტაციები და სხვა.

შემოსავლიდან გამოიკვეთება შენატანები საპენსიო ფონდებში; პროფკავშირების შენატანები და საწევრო შენატანები ასოციაციებში და საზოგადოებრივ ორგანიზაციებში; ბავშვების შენახვაზე გაწეული ხარჯები; ინვესტიციებთან დაკავშირებული ხარჯები; სესხებზე გადახდილი პროცენტები; წინა წლებში მიღებული ზარალი.

გადასახადით იბეგრებიან პირები, რომლებიც ცხოვრობენ კანადაში, მუშაობენ კანადაში, ახორციელებენ ბიზნესს კანადაში, განკარგავენ საკუთრებას კანადაში.

პირები, რომლებიც მთელი წლის განმავლობაში ცხოვრობენ ქვეყანაში, ექვემდებარებიან დაბეგვრას ერთობლივ შემოსავალზე (მ.შ. საზღვარგარეთ მიღებულზე). არარეზიდენტები იბეგრებიან მხოლოდ კანადაში მიღებული შემოსავლებიდან.

დასაბეგრი შემოსავლების საფუძველზე გამოიანგარიშება საშემოსავლო გადა-

დასაბეგრი შემოსავალი	მაქსიმალური განაკვეთი
0 – 27500	17%
27500 – 55000	26%
55000 და მეტი	29%

სახადი, რომლის ფედერალური განაკვეთები შემდეგნაირად გამოიყურება:

უნდა აღინიშნოს, რომ 1997 წლის რეფორმამდე კანადაში მოქმედებდა ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადის 10 განაკვეთი.

საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელები ყოველწლიურად საფინანსო ორგანოებში ადგენენ დეკლარაციას, სადაც მითითებულია შემოსავლის ოდენობა და მათ მიერ გამოანგარიშებული გადასახადის თანხა.

3. კორპორაციათა მოგების გადასახადიდან მიღებული შემოსავლების წილი ფედერალური და პროვინციების ბიუჯეტების საერთო შემოსავლებში შედარებით მცირეა იგი ფედერალური ბიუჯეტის დაახლოებით 10%-ს და პროვინციების ბიუჯეტების - 4%-ს შეადგენს.

დონე	მსხვილი ბიზნესი	მცირე ბიზნესი
ფედერალური	28	12
პროვინციული	15	10
სულ	43	22

კორპორაციათა მოგება (შემოსავალი) იბეგრება როგორც ფედერალურ, ასევე პროვინციების დონეზე. გადასახადის განაკვეთები დასაბეგრ მოგებაზე შეადგენს:

როგორც ვხედავთ მცირე ბიზნესის საწარმოები იბეგრებიან დაბალი განაკვეთებით. კანადაში მცირე ბიზნესის საწარმოებს მიეკუთვნებიან პირები, რომლებშიც დასაქმებულთა რიცხვი არ აღემატება 100 მუშაკს, ხოლო შემოსავლები 200 ათ. დოლარს წელიწადში. ფედერალური განაკვეთები ერთნაირია ქვეყნის მთელ ტერიტორიაზე, ხოლო პროვინციული განაკვეთები შეიძლება განსხვავდებოდნენ პროვინციების საკანონმდებლო კრებების გადაწყვეტილებებიდან გამომდინარე. გადამამუშავებელი მრეწველობის მთელი რიგი დარგებისათვის საგადასახადო განაკვეთი დადგენილია 23%-ის ოდენობით, ნაცვლად 28%-ისა.

საგადასახადო შეღავათებით სტიმულირდება სამეცნიერო-კვლევითი და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოები, სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვება, ახალი საბადოების ათვისება. ფართოდ გამოიყენება ძირითადი საწარმოო ფონდების დაჩქარებული ამორტიზაცია.

მუნიციპალიტეტებს არა აქვთ კორპორაციათა მოგების გადასახადის შემოღების უფლება.

4. არაპირდაპირ გადასახადებს გაყიდვიდან გადასახადი და დამატებული ღირებულების გადასახადი მიეკუთვნება.

დამატებული ღირებულების გადასახადი კანადაში შემოღებული იქნა 1991 წელს. დამატებული ღირებულების გადასახადის განაკვეთი 7%-ს შეადგენს. გადასახადისაგან თავისუფლდება საფოსტო მომსახურება, სტომატოლოგიური მომსახურება, საქველმოქმედო საქმიანობა, განათლება, კულტურა, დაზღვევა და გადაზღვევა, საფინანსო მომსახურება, ბავშვების მოვლა, იურიდიული დახმარება, გადაზიდვე-

ბი, მუნიციპალური მომსახურება.

კანადაში მოქმედებს დამატებული ღირებულების გადასახადის ნულოვანი განაკვეთი, რომლითაც იბეგრება სამედიცინო მომსახურება, ძირითადი სასურსათო საქონელი, სოფლის მეურნეობის პროდუქცია, საერთაშორისო ტურიზმისა და გადაზიდვების მომსახურება.

5. ადგილობრივი გადასახადებიდან ყველაზე მნიშვნელოვან გადასახადს უძრავი ქონების გადასახადი წარმოადგენს. დასაბეგრი საკუთრების შეფასებას ახორციელებენ პროვინციები. გადასახადით იბეგრება მიწა და შენობები. დანადგარები გადასახადით არ იბეგრება. შეფასებისას მხედველობაში მიიღება სამი ფაქტორი: აღნიშნული ობიექტის შესაქმნელად გაწეული ხარჯები; შემოსავალი, რომელიც მას რეალურად მოაქვს მფლობელისათვის; საბაზრო ღირებულება შეფასების მომენტში. უძრავი ქონების გადასახადის განაკვეთი საკუთრების ღირებულების 0,5-1,0%-ს შეადგენს. განაკვეთი მკვეთრად იზრდება, თუ უძრავი ქონება გამოიყენება განსაზღვრული სახეობის საქმიანობისათვის. მაგალითად, გადასახადი საპარიკმახეროებისათვის დადგენილია შენობის ღირებულების 30%-ის ოდენობით, გადასახადი საადვოკატო კანტორებისა და სამკურნალო დაწესებულებისათვის – 50%-ის ოდენობით. იმ შემთხვევაში, თუ შენობა გამოიყენება ალკოჰოლური პროდუქციის საწარმოებლად, უძრავი ქონების გადასახადი 140%-ს შეადგენს.

სამთავრობო და პროვინციული შენობები და ნაგებობები თავისუფლდებიან უძრავი ქონების გადასახადისაგან.

6. განვიხილოთ კანადის მსხვილი ქალაქის (ქ.ოტავას მაგალითზე) ბიუჯეტის სქემა 18.6

ქ.ოტავას შემოსავლები ¹		შემოსავლის მუხლები %
უძრავი ქონების გადასახადი		29
სალიცენზიო მოსაკრებლები, სარენტო შენატანები, მომსახურების გადასახადები		25
დოტაციები და სუბვენციები		10
ცენტრალური მთავრობისა და პროვინციების შენატანები უძრავი ქონების გადასახადის სანაცვლოდ		36
ს უ ლ:		100

შემოსავლებისა და ხარჯების სტრუქტურა XX საუკუნის 90-იანი წლების პირველ ნახევარში (იხ. სქემა 18.6).

ეხლა კი ვნახოთ, როგორ იხარჯება ბიუჯეტი (იხ. სქემა 18.7)

კანადის ფედერალური მთავრობა ახორციელებს ცხოვრების სოციალური დონის გათანაბრების პირობებს. ამ მიზნით ფინანსთა სამინისტროს მეშვეობით საგა-

1. Мешерякова О. Налоговые системы развитых стран мира. Справочник М., 1995, стр. 205.

სქემა 18.7

ქოტავას ხარჯები	ხარჯების მუხლები %
პოლიციისა და სახანძრო სამსახურის შენახვისათვის	37
საზოგადოებრივი ტრანსპორტის დოტაცია	17
კულტურისა და დასვენების დაწესებულებების შენახვისათვის	17
ჯანმრთელობის დაცვისა და მოსახლეობის სოციალური დახმარებისათვის	1
ეკოლოგიური ღონისძიებების განხორციელებისათვის	5
მოსახლეობის უფასო მომსახურების დაფინანსებისათვის	6
სხვა ხარჯები	17
ს უ ლ	100

დასახადო შენატანები ნაწილდება პროვინციებს შორის. კრიტერიუმებს წარმოადგენენ პროვინციების საგადასახადო ბაზის პოტენციური შესაძლებლობები და შემოსავლების საშუალო დონე ერთ სულ მოსახლეზე. კანადაში ხორციელდება ისეთი ერთობლივი ფედერალურ-პროვინციული პროგრამები, როგორებიცაა უმუშევრობის ლიკვიდაცია, კულტურისა და განათლების განვითარება, ჯანდაცვის განვითარება, ინფრასტრუქტურის შექმნა და ა.შ.

6. კანადის საგადასახადო ორგანოები ახორციელებენ როგორც საგადასახადო დეკლარაციებისა და საწარმოთა საბუღალტრო წიგნების კამერალურ შემოწმებებს, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელთა გასვლით რევიზია-შემოწმებებს. თუ გადასახადის გადამხდელი არ ეთანხმება საგადასახადო ორგანოს, მტკიცების ტვირთი აწევა მას. გადასახადის გადამხდელს შეუძლია მიმართოს აპელაციით შემოსავლების სამსახურს, საგადასახადო სასამართლოს, ხოლო შემდგომ ფედერალურ სასამართლოსა და კანადის უზენაეს სასამართლოს. სასამართლო გადაწყვეტილებები ბუნდოვან საკითხებზე, როგორც წესი, ეფუძნება პრეცედენტებს. გადასახადის არათავისდროული გადახდის ან გადასახადისაგან თავის არიდების შემთხვევაში გადამხდელს ეკისრება ფინანსური სანქციები. ცალკეულ შემთხვევებში მათ მიმართ შეიძლება აღიძრას სისხლის სამართლის საქმე.

ოფორმული სახელმწიფოებისა და ტერიტორიების ნუსხა

- ანდორა
- ანტიგუა და ბარბუდა
- ბაჰამის კუნძულები
- ბარბადოსი
- სახელმწიფო ბაჰრეინი
- ბელიზი
- სახელმწიფო ბრუნეი დარუსალამი
- რესპუბლიკა ვანუატუ
- დიდი ბრიტანეთისა და ჩრდილოეთ ირლანდიის ტერიტორიებზე დამოკიდებული ტერიტორიები:
 - ✓ ანგილია
 - ✓ ბერმუდის კუნძულები
 - ✓ ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულები
 - ✓ მონტსერატი
 - ✓ გიბრალტარი
 - ✓ ბრიტანეთის ტერიტორია ინდოეთის ოკეანეში (ჩაგოს კუნძულები)
 - ✓ სამხრეთ გეორგია და სამხრეთ სანდვიჩების კუნძულები
 - ✓ ტერკე და კაიკოსი
 - ✓ კაიმანის კუნძულები
- დიდი ბრიტანეთისა და ჩრდილოეთ ირლანდიის ცალკეული ადმინისტრაციული ერთეულები:
 - ✓ ნორმანდიის კუნძულები (გერნსის, ჯერსის, სარკის კუნძულები)
 - ✓ კუნძული მენი
- გრენადა
- რესპუბლიკა ჯიბუტი



- დომინიკანების რესპუბლიკა
- ირლანდია (დუბლინი, შენონი)
- რესპუბლიკა კიპრი
- ჩინეთის სახალხო რესპუბლიკა (ჰონკონგი (სიანგანი))
- კოსტა-რიკა
- კუკას კუნძულები (ახალი ზელანდია)
- რესპუბლიკა ლიბერია
- ლივანის რესპუბლიკა
- ლისტენშტეინი
- ლუქსემბურგი
- მავრიკიის რესპუბლიკა
- მალაიზია (კუნძული ლაძეანი)
- მალდივის რესპუბლიკა
- რესპუბლიკა მალტა
- მარშალის კუნძულების რესპუბლიკა
- რესპუბლიკა ნაერო
- ნიდერლანდების ანტილიის კუნძულები
- ნიუე (ახალი ზელანდია)
- გაერთიანებული არაბეთის ემირატები (დუბაი)
- პანამის რესპუბლიკა
- პორტუგალიის რესპუბლიკა:
 - ✓ მაკაო (აომინი)
 - ✓ მადეირას კუნძული



- სამოას დამოუკიდებელი სახელმწიფო
- სეიშელის კუნძულების რესპუბლიკა
- სენტ-კიტისა და ნევისის ფედერაცია
- სენტ-ლუსია
- სენტ-ვინსენტი და გრენატონი
- აშშ:
 - ✓ აშშ-ის ვირგინიის კუნძულები
 - ✓ პუერტო რიკოს თანამეგობრობა
 - ✓ ვაიომინგის შტატი
 - ✓ დელავერის შტატი

- ტონგა
- ფიჯის სუვერენულ დემოკრატიული რესპუბლიკა
- საფრანგეთის რესპუბლიკა:
 - ✓ კერგელენის კუნძული
 - ✓ ფრანგული პოლინეზია
- შრი-ლანკის დემოკრატიულ სოციალისტური რესპუბლიკა
- შვეიცარიის კონფედერაცია:
 - ✓ კანტონი ჟენევა
 - ✓ კანტონი ნეშეტალი (ნევშატელი)
 - ✓ კანტონი ფრიბურგი
 - ✓ კანტონი ცუგი
- იამაიკა
- ლატვიის რესპუბლიკა
- პალაუს (ბელაუს) რესპუბლიკა



საერთო – სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი
გადასახადები

გადასახდის სახე	გადასახდის გადასახდელი	დაბუღების ობიექტი	გადასახდის განაკვეთი	გადასახდის გადასახდის დრო
1	2	3	4	5
საშესაღდო გადასახდი	რესიდენტი და არარესიდენტი ფინანსური პირი	- რესიდენტის დაბუღების ობიექტია დასახვერი შესასაღდო, რომელიც გამოითვლება როგორც სხვაობა კალენდარული წლის ერთიდან შესასაღდისა და ამ პერიოდისათვის საგადასახდო კალენდრით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხის შორის - არარესიდენტის, რომელიც საქონლის მიწა საქართველოში არსებული მიწაზე დასესხებულია, მესხობით, დაბუღების ობიექტია დასახვერი შესასაღდო, რომელიც განისაზღვრება როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განსვლიანში მიწაზე დასესხებულია და დაკავშირებული საქართველოში არსებული წარმოების მიღებულ ერთიდან შესასაღდისა და ამ პერიოდისათვის საგადასახდო კალენდრით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხის შორის - არარესიდენტის მიერ საქართველოში არსებული წარმოების მიღებული დასახვერი შესასაღდო, რომელიც არ მიეკუთვნება არარესიდენტის საქართველოს ტერიტორიაზე მიღებულ მიწაზე დასესხებულობის ობიექტის გადასახდის წესის მიხედვით გამოქვითვების გარეშე - დაბუღება - პრიცეპტი - სადასახვერი შესახვერი - საქართველოს საწარმის ან ინდივიდუალური საწარმის გადასახდელები საქართველოსა და სხვა სახელმწიფოებს შორის სავაჭრო-სავაჭრო კავშირებისა, სავაჭრო-სავაჭრო და მესხობით გადასახდის გაცემისა და სავაჭრო-სავაჭრო მიმსახურებისათვის “წავიებისა და გავის შესახებ” საქართველოს კანონით განსაზღვრული წავიებისა და გავის ოპერაციების განხორციელებისას არარესიდენტი ქვეყნის ტერიტორიების მიერ მიღებული შესასაღდო - საქართველოს საწარმის ან ინდივიდუალური საწარმის შესახებ გადასახდელები, რომელიც მიმსახურებითი პირიდან, საქონლის შესახვერით ან მიმსახურების გაცემით მიღებული შესასაღდო	კალენდარული წლის განსვლიანში მიღებული დასახვერი შესასაღდის ოდენობის განმარტება 12-20%, საგადასახდო კალენდრის 42-ე მესხის შესახვერით 10%-იანი განაკვეთით 10%-იანი განაკვეთით 4%-იანი განაკვეთით 4%-იანი განაკვეთით 4%-იანი განაკვეთით 10%-იანი განაკვეთით	- დაბუღებული ფინანსური პირისათვის სხვაობის ან შორის პირისათვის სხვაობის გაცემისას - საქართველო საქონლის მიწაზე ფინანსური პირისათვის მიმსახურებულ გადასახდელების სხვაობა წინა საგადასახდო წლის წინა გადასახდის მიხედვით, შესახვერი ოდენობით ა) 5 მასხვერ - 30% ბ) 5 მასხვერ - 30% გ) 5 მასხვერ - 40% - მიმსახურებულ გადასახდელების გადასახდის წესის ფუნქციონირების შესახებ მიხედვით, სადასახვერი წლის 1 არარესიდენტი საგადასახდო ოპერაციის წარმოქმნილი დეკლარაციის საფუძველზე - თანხის გაცემისათვის

1	2	3	4	5
მოცუბის გადსახადი	საქართველოს საქარმზო და უცხოური საქარმზო	- საქართველოს საქარმზის დამფუძნებლის მფლობელის მიერ, რომელიც განისაზრდება როგორც სხვაობა გადსახადის გადასახადის ერთობლივ შეზღუდვას და სავადასახადო კაფუქსით გათვალისწინებული დაქვითვის თანხის შიგნით - უცხოური საქარმზი, რომელიც საქართველოში ქვეყნის საქარმზის მფლობელის დაქვითვების შემცირებით, წარმოადგენს გადასახადის გადასახადის მფლობელს დაქვითვებისთანავე დაქვითვების საქართველოში არსებული წარმოებთან მიმართებით ერთობლივ შეზღუდვას მსგავსად, რომელიც მჭიდროდ სავადასახადო კაფუქსით გათვალისწინებული დაქვითვების თანხით. - უცხოური საქარმზის ერთობლივ შეზღუდვას, რომელიც დაქვითვებისთანავე არ არის მფლობელის დაქვითვებისთანავე გადასახადით იმდებრე გაცემის წარსის მსგავსად დაქვითვების გარეშე - დამფუძნებელი - პრეზიდენტი - სავადასახადო შეზღუდვები - საქართველოს საქარმზის ან ინდივიდუალური საქარმზის გადასახადები საქართველოს და სხვა სახელმწიფოებს შორის სერთიფიკატით კონფირმაციის საერთაშორისო გადასახადებში და შესაბამისად გადასახადში ტელეკომუნიკაციის და სერვისების მიმსახურებისათვის - "წილობის და გასის შესახებ" საქართველოს კანონით განსაზღვრული წილობის და გასის ოპერაციების განხორციელებისათვის არანაღვრები ქვეყნის საქარმზის მიერ მიღებული შეზღუდვები - საქართველოს საქარმზის ან ინდივიდუალური საქარმზის შესახებ გადასახადების რეგულაცია მმართველობითი პირადი, სამუშაოს შესრულებით ან მომსახურების გაწევით მიღებული შეზღუდვები	დასახადი მოცუბი იმდებრე 20 % 10%ანი განაკვეთით 10%ანი განაკვეთით 4%ანი განაკვეთით 4%ანი განაკვეთით 4%ანი განაკვეთით 10%ანი განაკვეთით	- მმართველი გადასახადების სახით წინა სავადასახადო წლის წლიური გადასახადის მსგავსად შემდეგი ოდენობით: ა) 15 მისამდე - 30% ბ) 15 აქტიურობა - 30% გ) 15 ნიშნობა - 40% - მმართველი გადასახადების გადასახადების წარმოების ფაქტობრივი წლიური შედეგების მიხედვით საერთაშორისო წლის მიმდევრობის 1 არსებობა სავადასახადო ორგანიზმში წარმომადგენელი დამფუძნებლის საქართველოში - თანხის გაცემისთანავე
დასახადი დამფუძნებლის გადსახადი	პირი, რომელიც ქვეყნის კონსტიტუციის საქარმზის და წილობის უწყვეტი 12 კალენდრული თვის განმავლობაში ათორცდებულს დღე ით დასახადი დასახადი რომელიც საერთაშორისო აღიქვება 24 ათის დღის ან/და პირი რომელიც ათორცდებულს საქარმზის დასახადი ომორც საქართველოში	დასახადი ოპერაცია (საქარმზის სამუშაოს მიმსახურების მსოფთა) და დასახადი ომორც	- დასახადი ბრუნვის ან დასახადი თანხის 20% - საქარმზის ქვეყნის საქარმზის ტრანსპორტით მსგავსად და ტრანსპორტის საერთაშორისო გადასახადების დაქვითვების მიმსახურება აგრეთვე საერთაშორისო რესურსების განხორციელებული ბორტზე მსოფთა საქარმზის საქარმზის და სხვა დამფუძნებლის იმდებრე ნდობით განაკვეთით	- ყოველთვიურად არაუმეტეს საერთაშორისო თვის მიმდევრობით 15 რეცესიების - დასახადი ომორცზე დღის გადასახადების ხდება საბაზო ორგანიზების მიერ მოქმედი კონსტიტუციის შესაბამისად

[illegible]

გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი

1	2	3	4	5
გადასახადი მეცოდნეობისა და მეცოდნეობის	არის, რომელიც ფისკალი პირისა მეცოდნეობით ან მეცოდნეობით საკუთრებაში მიღებული ნებისმიერი ქონება	მეცოდნეობით ან მეცოდნეობით მიღებული ქონება	არ არის, პირისათვის რომელიც არ არის პირული და მეორე რგის მეცოდნეობა გადასახადის განაკვეთი შეადგენს 30%	ქონების მეცოდნეობით მიღებისას მეცოდნეობის უფლების შესახებ და მეცოდნეობით მიღებისას გადასახადის დღიური არაფერია და მისი ხელი მეცოდნეობით მიღებისას – მეცოდნეობის ხელშეწყობის გე- გეგმებიდან არაფერია ერთი თვისა
მისი გადასახადი	ფისკალი და თავისთავი პირისა რომელიც საკუთრებაში ან კანონით გადასახადის მიზნად სარგებლობაში აქვს მისი ნაკვეთი	სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთი	საბაზისო განაკვეთი დღიური გადასახადი აღსანიშნავი კრედი- ტორული მისდევით და დგინდება 1 კმ-ზე გადასახადის მიხედვით დადგენილი	ყოველწლიურად საწარმოში წლის 1 ნოემბრამდე
არასასოფლო- სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადი	ფისკალი და თავისთავი პირისა რომელიც საკუთრებაში ან კანონით გადასახადის მიზნად სარგებლობაში აქვს მისი ნაკვეთი	არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთი	საბაზისო განაკვეთი დგინდება მისი ერთ კვადრატულ მეტრზე წლიურად 0,24 ლარის ოდენობით	თანაბრად წელიწადს წლის 15 აგვისტომდე და 15 ნოემბრამდე
გადასახადი ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის	ფისკალი და თავისთავი პირისა რომელიც საკუთრებაში ან კანონით გადასახადის მიზნად სარგებლობაში აქვს მისი ნაკვეთი	საქართველოს ტერიტორიაზე გარეშე მიღებული ბუნებრივი რესურსების მიწის ნაკვეთი	საგადასახადო კოდექსის 194-ე მუხლით განსაზღვრული განაკვეთის მიხედვით	• ყოველწლიურად მიმდინარე თვის 15 ნოემბრამდე • გადასახადი ფინანსურად სადასახადო გადასახადი ერთგვარად სადასახადო გადასახადი მიღებისას • მიმდინარე რესურსების გადასახადი გადასახადი წლიური სარგებლობის დღიური მიღებისას ყოველი მეტრის ბაღის • ტყის ფონდის შესწავლი ხეების მრეწველი რესურსებით, მათი ცხოველყოფის პროდუქტებით, წარმოებისა და დამუშავების, მშ სოფლის გარეშე სარგებლობისათვის გადასახადი გადასახადი არა უფროა ტყვიდან მათი ტრანსპორტირებისა • სოფლის მეურნეობაში გამოყენებული წლის რესურსების გადასახადი გადასახადი შესაბამისი წლის 1 დეკემბრამდე
გადასახადი მეცოდნეობის ნათესავებისათვის	ფისკალი და თავისთავი პირისა რომელიც საკუთრებაში ან კანონით გადასახადის მიზნად სარგებლობაში აქვს მისი ნაკვეთი	• მეცოდნეობით ან მეცოდნეობით მიღებული ქონება • გადასახადის მიზნად მიმდინარე რესურსების ტერიტორიაზე წარმოებული და მიმდინარე ბუნების მისთვის, დღიური საწარმოს ნათესავის ბუნებრივი და თხევადი აირის მიწის ნაკვეთი საწარმოებში წელიწადის გამოყენებული ბუნებრივი აირისა	საგადასახადო კოდექსის 200-ე მუხლით განსაზღვრული განაკვეთის მიხედვით	• გადასახადი, რომელიც საკუთრებაში არსებული რესურსების ყოველწლიურად საწარმოში კრედიტის მიმდინარე თვის 15 ნოემბრამდე • გადასახადი, რომელიც არსებული რესურსების დღიური საწარმოს ნათესავის ბუნებრივი და თხევადი აირის მიწის ნაკვეთი • გადასახადი, რომელიც

[illegible]

გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი

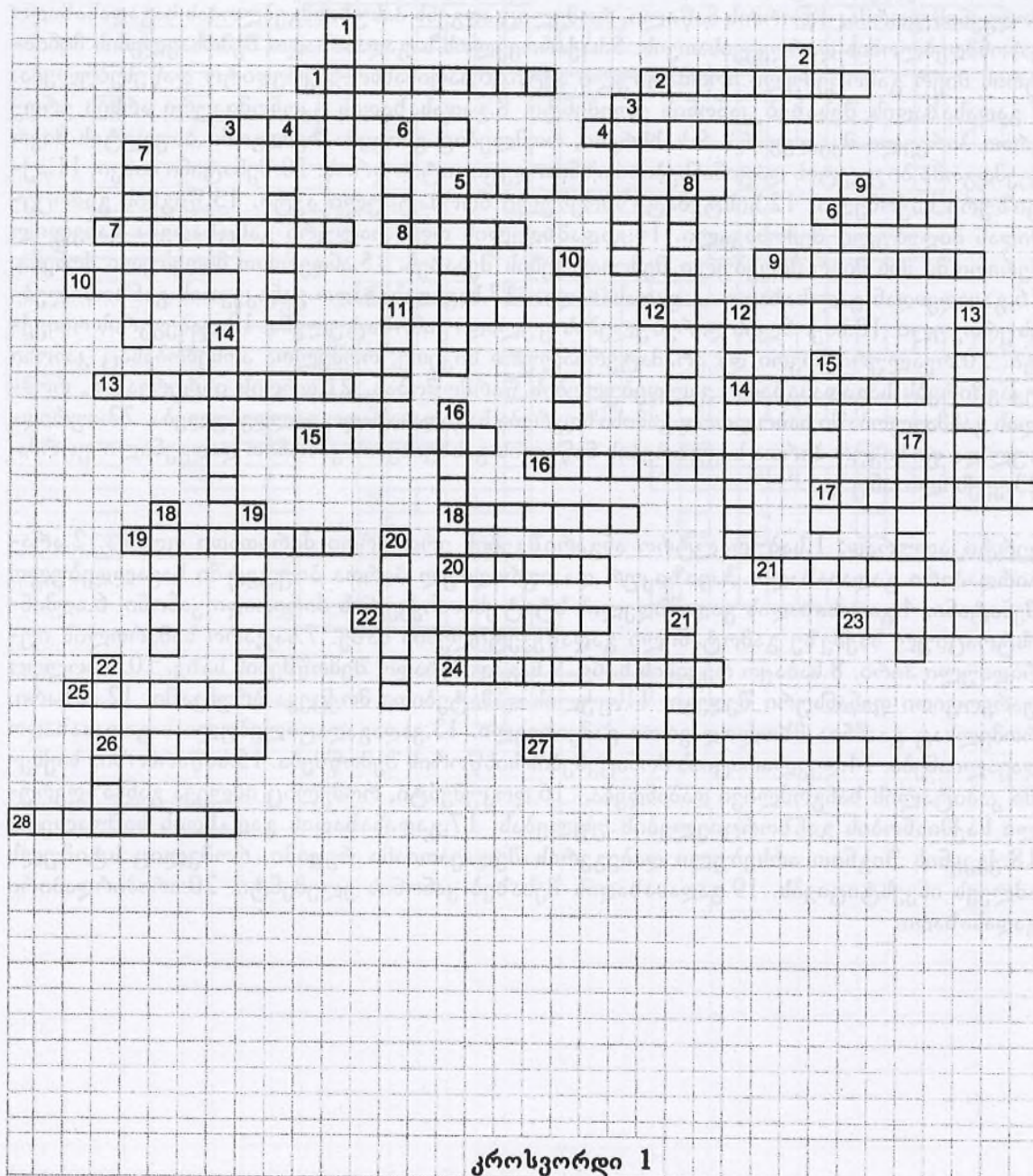
1	2	3	4	5
	ფინიკური პრეზი შეწარმო და საგადასახადო კოდექსით მოთხან გათანაბრებული პრეზი, რომლებიც საქართველოში ქვეყნის სამშენებლო საქმიანობისა • ფინიკური პრეზი, რომლებიც დამოუკიდებლად ქვეყნის არასამშენებლო კონსტრუქციის საქმიანობის საქართველოში „შეწარმო“ შესახებ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად • ფინიკური პრეზი, რომლებიც იღებენ შრომის ანაზღაურებას	• სამშენებლო საქმიანობით მღებულები დასაბუჯები შესისყვები • „შეწარმო“ შესახებ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-2 პუნქტით განისაზღვრული საქმიანობით მღებულები დასაბუჯები შესისყვები • ხელფასის ან სხვა ანაზღაურების სახით მღებულები შესისყვები	• სოციალური უზრუნველყოფის ერთიან სასაფლაო ფონდში - დასაბუჯები თანხის 1%	• სამშენებლო გადასახადის ერთიან, ამთან სოციალური გადასახადის მსგავსად გადასახადები განისაზღვრება საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის შესაბამისად გასული საწარმოში წლის დეკლარაციის მისდევნად. • იქნება დამტკიცების მერ ხელფასის გაცემისას
გადასახადი კონსტრუქციის საქმიანობისათვის	ფინიკური და თვითღირსი პრეზი, რომლებიც შესაბამისი ქვების (რკინის) ტერიტორიასე ქვეყნის კონსტრუქციის საქმიანობის	პროექტის (სამშენებლო მომსახურების) მშენებლობით მღებულები შესისყვები	მშენებლობით მღებულები შესისყვების (მშენებლობით) დასაბუჯების და დღე- ის გრძელზე არა უმეტეს 1%, მშენებლობის საგადასახადისა და მოთხან გათანაბრებულ ნაწესადგომებზე გეგმში ტერიტორიის სტრუქტურა- გადმოცემითავე გაწეული მომსახურებით მღებულები შესისყვების არა უმეტეს 2%, დღე-ის გრძელზე	განისაზღვრება ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების მერ.
სოთხში პრინციპის გადასახადი	პირი, რომელსაც ასეთი საქმიანობის განხორციელებისათვის მღებულები აქვს ნებადმო კონსტრუქციის შესაბამისად	• დღე-ის პრინციპის რეგლამაციიდან მღებულები ამანების ტიფიფის შესისყვები • სოთხში მღებულები, სოთხში აღმოცემული, რომლებიც განლაგებული საქმიანობა სოთხში ადგილებზე • სოთხის ტოტალისტიკების და სადასახადის საწარმოები პრეზის მერ ფსონებები მღებულები შესისყვები, მოთხანის მოცემის გამოცემით.	• არა უმეტეს 20% თვეში. • თითოეული სოთხში მღებულები თვეში არაუმეტეს 10000 ლარი, ხელი თითოეული სოთხში ადგილებზე თვეში არაუმეტეს 200 ლარი. • ერთი სადასახადის არა უმეტეს 40%, ტოტალისტიკების მოწეობისე არაუმეტეს 10% ტოტალისტიკების ორგანიზაციის პერიოდში, ხელი სოთხის თამაშისე არაუმეტეს 33%	• ყოველთვიურად, არაუმეტეს მომდევნო თვის 15 რიცხვისა • საწარმოში პერიოდის დაწყებისე გადასახადის გადასახადის წინაშის შესახებ გსით • არაუმეტეს საწარმოში პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა

კროსვორდები

კროსვორდი 1

ჰორიზონტალურად: 1. საგადასახადო კონტროლის ფორმა. 2. პირი, რომელიც ვალდებულია გადაიხადოს გადასახადი. 3. საჯარო მოხელეთა ცოდნის შემოწმების ფორმა. 4. ფულადი სახდელი. 5. გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო რეესტრიდან ამოღების საფუძველი. 6. საფინანსო-საკრედიტო ორგანო. 7. გადასახადის შესახებ კანონის ელემენტი. 8. ფასიანი ქაღალდი. 9. გადასახადის შესახებ კანონის ელემენტი. 10. საქველმოქმედო მიზნით უსასყიდლოდ გაცემული მიზნობრივი სახსრები. 11. სამოქალაქო - სამართლებრივი ხელშეკრულების სახე. 12. პირი, რომელიც ვალდებულია, კანონით დადგენილ შემთხვევებში, ხელი მოაწეროს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დეკლარაციას. 13. ქვეყნის ძირითადი კანონი. 14. სამართალდამცავი ორგანო. 15. დროის ინტერვალი, რომლის განმავლობაშიც მთავრდება საგადასახადო ბაზის ფორმირების პროცესი. 16. დაბეგვრის სუბიექტი. 17. საბაჟო რეჟიმის სახე. 18. აქციზური საქონელი. 19. საგადასახადო განაკვეთის განზომილების ერთეული. 20. დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის საფუძველი. 21. გადასახადების შესახებ სისტემატიზირებული ნორმატიული აქტი. 22. წმინდა მოგების ნაწილი, რომელიც იურიდიული პირის მიერ კალენდარული წლის შედეგების მიხედვით ნაწილდება პარტნიორთა შორის. 23. ორგანო, რომელიც ახორციელებს დღგ-ის ადმინისტრირებას საექსპორტო-საიმპორტო ოპერაციებთან დაკავშირებით. 24. კაპიტალის ხანგრძლივი დაბანდება საწარმოში, საქმეში. 25. დაბეგვრის არსებითი პირობების ერთობლიობა. 26. ოფშორული ზონა ხმელთაშუაზღვისპირეთში. 27. საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის შედეგი. 28. შეღავათიან საგადასახადო ზონაში რეგისტრირებული კომპანიის დასახელება.

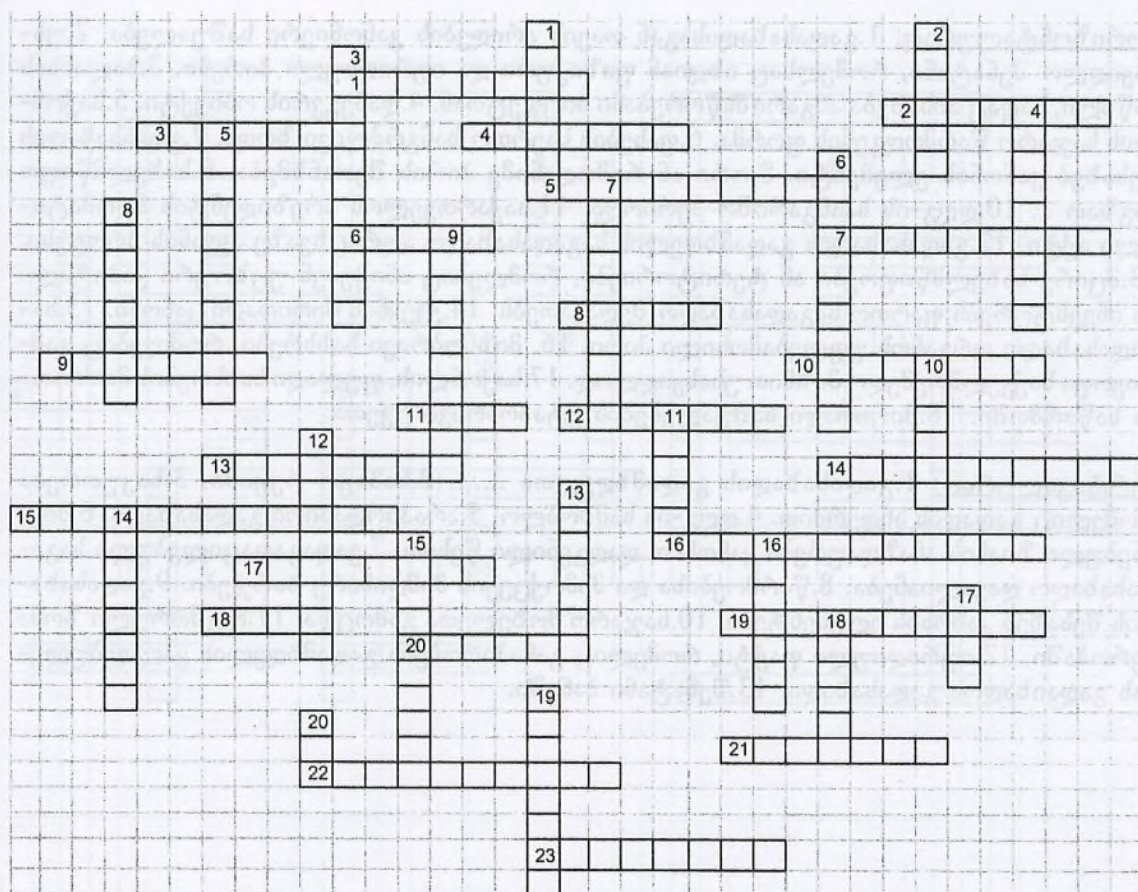
ვერტიკალურად: 1. პირი, რომელიც ახორციელებს განსაზღვრულ მოქმედებებს სხვა პირის ინტერესებისათვის. 2. დოკუმენტი, რომელიც დგება საგადასახადო შემოწმების დამთავრებისას. 3. საბუღალტრო ანგარიშების ერთ-ერთ- ძირითადი ფორმა. 4. რაიმეს ნაწილი. 5. უფლება საქმიანობის სახეზე. 6. დოკუმენტი, რომელსაც ადგენენ საგადასახადო ორგანოები საგადასახადო შემოწმების შედეგების მიხედვით დარღვევების არარსებობისას. 7. გადასახადის ერთ-ერთი ელემენტი. 8. საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის მიერ გამოცემული ნორმატიული აქტი. 9. საბოლოო უარყოფითი ფინანსური შედეგი. 10. გადასახადის შესახებ კანონის ელემენტი. 11. სახელმწიფო - ოფშორული ზონა. 12. საგადასახადო ორგანოს უღებამოსილი თანამდებობის პირი. 13. დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრი ოპერაცია. 14. ცალკეულ ქვეყნებში საქმიანობის განხორციელების საფუძველი. 15. სახელმწიფო შემოსავლებისა და ხარჯების განაწილების გეგმა. 16. საერთო - სახელმწიფოებრივი და გადასახადები. 17. სახელმწიფოს, საწარმოს ფულადი სახსრების ერთობლიობა. 18. გემის იჯარა. 19. ფულადი დახმარება. 20. საგადასახადო და საბაჟო სამართალდამცავი ორგანო. 21. აქციზური საქონელი. 22. გადასახადების არსის პირველმკვლევარი.



კროსვორდი 2

ჰორიზონტალურად: 1. შეღავათიან საგადასახადო ზონაში რეგისტრირებული კომპანიის დასახელება. 2. გადასახადის არსის პირველმკვლევარი. 3. საქონლის საჯაროდ წარმოდგენის ფორმა. 4. ნორმის ნაწილი, რომელიც ადგენს პასუხისმგებლობას საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის. 5. საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის მიერ გამოცემული ნორმატიული აქტი. 6. საფინანსო-საკრედიტო დაწესებულება. 7. გადასახადის შესახებ კანონის ელემენტი. 8. გადასახადის ეკონომიკური არსის ერთ-ერთი პირველი მკვლევარი. 9. სახსრები, რომლებიც გაიცემა ზემდგომი ბიუჯეტის მიერ ქვემდგომი ბიუჯეტის დაფინანსების მიზნით დეფიციტის დროს. 10. შენატანი ბანკი. 11. აქციზური საქონელი. 12. სისტემატიზირებული ნორმატიული აქტი. 13. წიგნის გამოცემიდან მიღებული შემოსავალი. 14. გადამხდელის ოფიციალური განცხადება განვლილ პერიოდში მის მიერ მიღებული შემოსავლების შესახებ. 15. ანდერძით მიღებული ქონება. 16. გაყიდვიდან გადასახადი გადასახადია. 17. საგადასახადო განაკვეთის განზომილების ერთეული. 18. საქონლის ღირებულების ფულადი გამოხატულება. 19. დაბეგვრის ობიექტი. 20. რეალური ნივთი და არამატერიალური სიკეთე, რომელთა არსებობასაც კანონი უკავშირებს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობას. 21. დროის ინტერვალი, რომლის განმავლობაში საბოლოოდ განისაზღვრება საგადასახადო ვალდებულება. 22. იურიდიულ და ფიზიკურ პირთა საკუთრების ნაწილის გასხვისების კანონით დადგენილი ფორმა. 23. ვექსილი ანუ „....“.

ვერტიკალურად: 1. საბუღალტრო ანგარიშგების ერთ-ერთი ძირითადი ფორმა. 2. არაპირდაპირი გადასახადი. 3. ფიზიკურ და იურიდიულ პირთა ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანი. 4. გადასახადის გადამხდელის სტატუსი. 5. ქვეყნის ძირითადი კანონი. 6. ადმინისტრაციულ საქმეზე გამოტანილი გადაწყვეტილების სახე. 7. საჯარო სამართლის იურიდიული პირი. 8. საბაჟო რეჟიმის სახე. 9. საგადასახადო შემოწმების სახე. 10. საბოლოო უარყოფითი ფინანსური შედეგი. 11. ფულის დამატებითი მოქცევა ბრუნვაში. 12. ბაზარი, რომელსაც გააჩნია მხოლოდ ერთი გამყიდველი. 13. ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანება. 14. დეკლარაციის მონაცემების სისწორის შემოწმება. 15. საწარმოში, საქმეში კაპიტალის ხანგრძლივი დაბანდება. 16. დოკუმენტი, რომელიც იძლევა განსაზღვრული საქმიანობის განხორციელების უფლებას. 17. გადასახადის გადახდის საშუალება. 18. ქვეყნის შიგნით არსებული დაბეგვრის შეღავათიანი რეჟიმი, რომელიც სტიმულს აძლევს ინვესტიციებს. 19. გადასახადის შესახებ კანონის ელემენტი. 20. არაპირდაპირი გადასახადი.

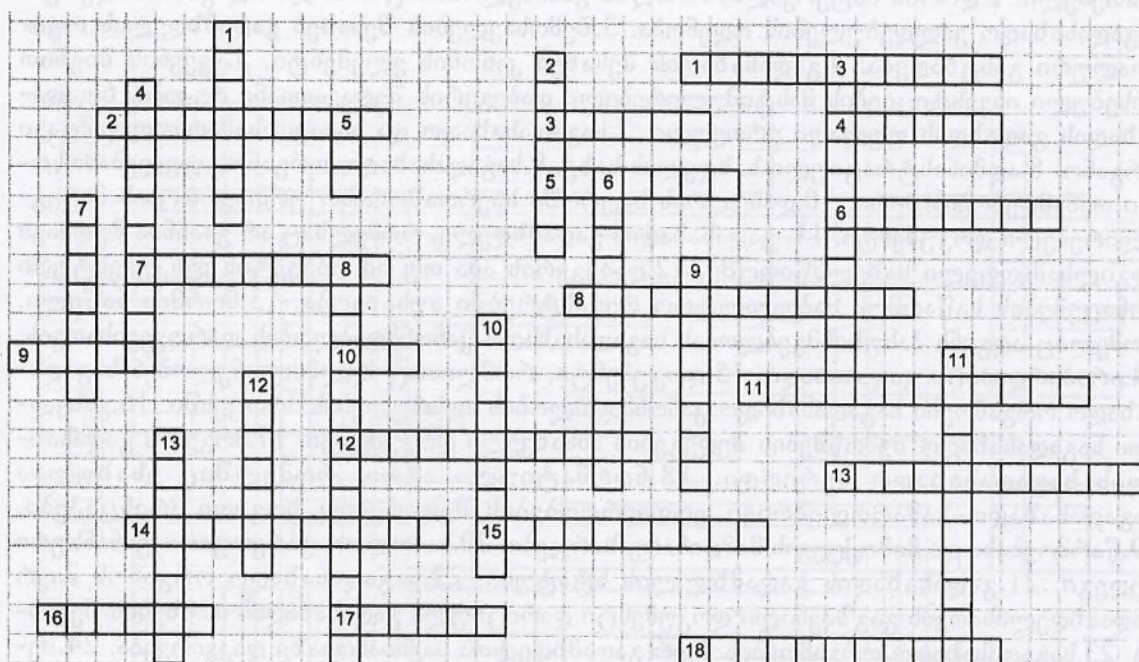


კროსვორდი 2

კროსვორდი 3

ჰორიზონტალურად: 1. გადასახადისაგან თავის არიდების კანონიერი საშუალება. 2. უსასყიდლო შენატანი, რომელსაც იხდიან ფიზიკური და იურიდიული პირები. 3. ბალანსის ნაწილი, სადაც აისახება ანგარიშსწორებანი ბიუჯეტთან. 4. დაბეგვრის ობიექტი. 5. საქონლის საჯარო წარმოდგენის ფორმა. 6. ფასების საერთო ხანგრძლივი ზრდა. 7. გადასახადის შესახებ კანონის ელემენტი. 8. ორი ან რამოდენიმე პირის შეთანხმება. 9. სახელმწიფო საგზაო ... 10. დღგ-ის საანგარიშო პერიოდი. 11. საქართველოს პრეზიდენტის ნორმატიული აქტი. 12. გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო აღრიცხვაზე აყვანის პროცესი. 13. მცირე სახელმწიფოები ან ტერიტორიები, რომლებიც ანიჭებენ უცხოური კაპიტალის ინვესტირებას ფართო საგადასახადო შეღავათებს. 14. ქვეყნის ძირითადი კანონი. 15. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი. 16. მიზნობრივი სახსრები, რომლებიც გამოიყოფა საქველმოქმედო მიზნით უსასყიდლოდ. 17. საქონლის, ფულადი სახსრების მოძრაობა საწარმოში. 18. ძირითადი საშუალებების ეტაპობრივი ცვეთა.

ვერტიკალურად: 1. გადასახადის გადამხდელთა 2. საბაჟო რეჟიმი. 3. საკუთრება რომელიც გადადის ანდერძით. 4. დღგ-ის სამშობლო. 5. არაპირდაპირი გადასახადი. 6. მიყენებული ზიანის ანაზღაურება კანონით დადგენილი წესით. 7. ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანება. 8. წარმოებისა და მიმოქცევის მიმდინარე ხარჯები. 9. გადასახადის შესახებ კანონის ელემენტები. 10. საჯარო მოხელეთა გამოცდა. 11. ოფშორული ზონა ევროპაში. 12. იურიდიული ფაქტი, რომელიც განაპირობებს გადამხდელის ვალდებულებას გადაიხადოს გადასახადი. 13. შენატანი ბანკში.

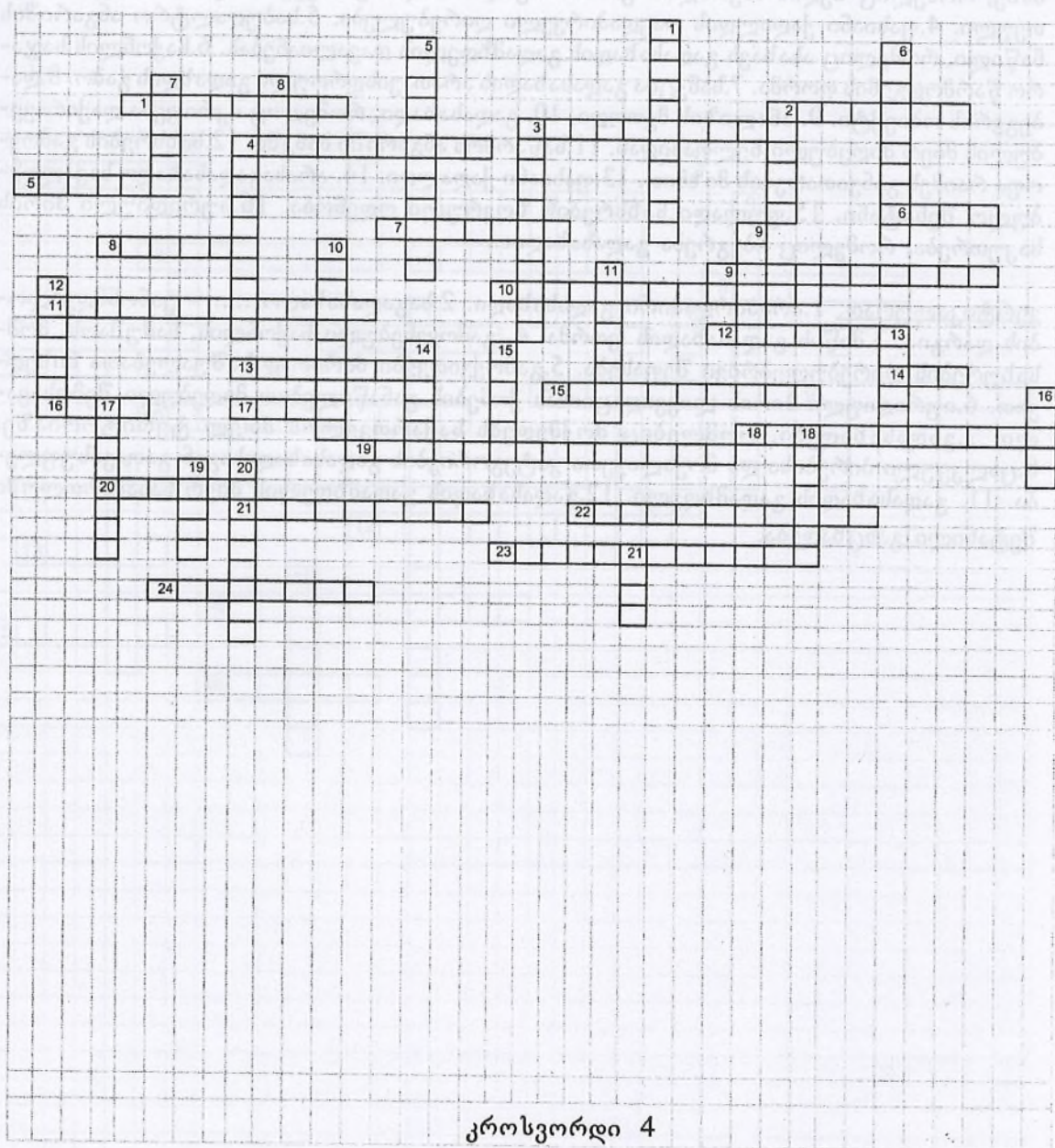


კროსვორდი 3

კროსვორდი 4

ჰორიზონტალურად: 1. გადასახადის საგნის განზომილების კანონით დადგენილი მახასიათებელი. 2. დროის ინტერვალი, რომლის განმავლობაშიც საბოლოოდ განისაზღვრება საგადასახადო ვალდებულების ოდენობა. 3. შემოსავლების შესახებ გადამხდელის ოფიციალური განცხადება. 4. გადასახადის შესახებ კანონის ელემენტი. 5. ქვეყნის შიგნით არსებული ინვესტიციების მასტიმულირებელი დაბეგვრის შეღავათიანი რეჟიმი. 6. გადასახადის გადახდის ფულადი ერთეული. 7. საგადასახადო და საბაჟო სამართალდამცავი ორგანო. 8. ადმინისტრაციული სახდელის სახე. 9. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამდებობის პირი. 10. დაბეგვრის სფეროში საერთაშორისო ურთიერთობის მარეგულირებელი დოკუმენტი. 11. გადასახადის გადამხდელი, რომელსაც არ გააჩნია მუდმივი ადგილსამყოფელი სახელმწიფოში. 12. დაბეგვრის ამა თუ იმ ობიექტის დოკუმენტური მონაცემების საწარმოს საბუღალტრო რეგისტრებში აუსახაობა. 13. ნორმის ნაწილი, რომელიც ადგენს პასუხისმგებლობას საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის. 14. არაპირდაპირი გადასახადი. 15. დოკუმენტი, რომლითაც ხელმძღვანელობენ საგადასახადო ორგანოები საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში. 16. გავლითი საგადასახადო შემოწმების შედეგების ამსახველი დოკუმენტი. 17. მოგების გადასახადის საგადასახადო პერიოდი. 18. ნორმატიული აქტი, რომელშიც ასახულია საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების შედარებით ზოგადი პრინციპები. 19. წარმოებასა და მიმოქცევის მიმდინარე ხარჯები. 20. საბოლოო უარყოფითი ფინანსური შედეგი. 21. გადასახადის გადამხდელის სტატუსი. 22. საგადასახადო ორგანოს მიერ გადამხდელისათვის გაგზავნილი დოკუმენტი დარიცხული გადასახადის თანხების შესახებ. 23. საგადასახადო ორგანოების მიერ გადამხდელთა საქმიანობაზე დაკვირვება. 24. შეღავათიან საგადასახადო ზონაში რეგისტრირებული კომპანიის დასახელება.

ვერტიკალურად: 1. სახელმწიფოსათვის გადასახდელი საქმიანობის უფლების ნებართვისათვის. 2. ბალანსის ნაწილი, სადაც აისახება ანგარიშსწორებანი ბიუჯეტთან. 3. საკონსტიტუციო სასამართლოს მიერ გამოტანილი აქტი. 4. ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანი. 5. საქართველოს პრეზიდენტის მიერ გამოცემული ნორმატიული აქტი. 6. ფიზიკურ პირთა გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი. 7. ნორმატიული აქტი, რომელსაც გააჩნია უმაღლესი იურიდიული ძალა საგადასახადო სფეროში. 8. დაბეგვრის საგნის რაოდენობრივი გამოხატულება. 9. დაბეგვრის საგანი. 10. დოკუმენტი, რომელიც არეგულირებს ამა თუ იმ გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესს. 11. გადასახადის შესახებ კანონის ელემენტი. 12. საგადასახადო წარმოების სტადია. 13. საწარმოს საფინანსო ანგარიშგების დამოუკიდებელი ექსპერტიზა. 14. რეალური ნივთი და არამატერიალური სიკეთე, რომელთა არსებობას კანონი უკავშირებს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობას. 15. არაპირდაპირი გადასახადი. 16. რეზერვი, რომელიც გამოიყენება გადასახადების გადასახდელად. 17. საბაჟო რეჟიმი. 18. ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანება. 19. აქციზური 20. უფლება, რომელიც წარმოექმნება საგადასახადო ორგანოს ვადაგადაცილებული დავალიანების შემთხვევაში. 21. დაბეგვრის საგანი.

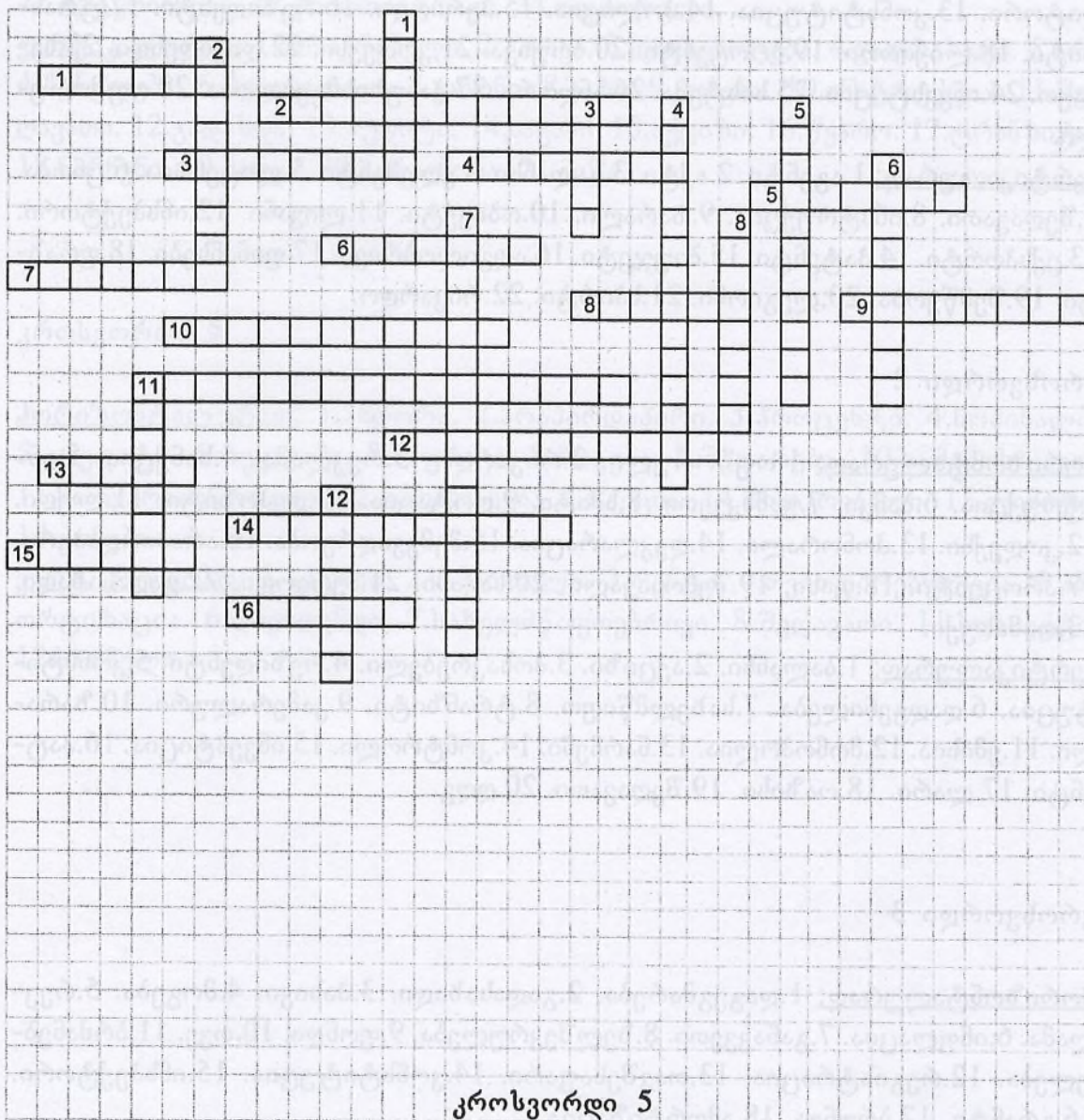


კროსვორდი 4

კროსკორდი 5

პორიზონტალურად: 1.ოფშორული ზონა ხმელთაშუაზღვისპირეთში. 2.გადსახადის სახე, რომელიც შედის საქონლის ფასში. 3.გადსახადის განაკვეთის განზომილების ერთეული. 4.ფასიანი ქაღალდის თავდაპირველი ღირებულება. 5.საბუღალტრო ანგარიშის ნაწილი, რომელიც ასახავს გადსახადის გადამხდელის დავალიანებას. 6.საქონლის საჯარო წარმოდგენის ფორმა. 7.სანქცია გადსახადის არათავისდროული გადახდის გამო. 8.დაბეგვრის ობიექტი. 9. ანალიზის მეთოდი. 10. გადსახადი, რომელიც იკრიფება დაქირავებულის მიერ მიღებული ხელფასიდან. 11.საწარმოს ანგარიში ბანკში. 12.სახსრების გამოყოფა რაიმეს განვითარების მიზნით. 13.ფასიანი ქაღალდი. 14. არასაგადსახადო სავალდებულო შენატანი. 15.ფულადი სახსრების ზღვრული ოდენობა. 16.იურიდიული პირის საკუთრება, რომელიც იბეგრება გადსახადით.

ვერტიკალურად: 1.არაპირდაპირი გადსახადი. 2.საგადსახადო - კანონმდებლობის დარგია. 3.მიწის გადსახადის ფორმა. 4. გამოყენებული საქონლის, სამუშაოს, მომსახურების ღირებულებრივი შეფასება. 5.გამოქვითვები ძირითად საშუალებათა მიხედვით. 6.იურიდიული პირის ლიკვიდაციისას ქონების განაწილებით მიღებული შემოსავალი. 7.გადსახადები, რომლებიც მოქმედებს საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე. 8.ცალკეული პირებისა და მოქალაქეთა კატეგორიების გადსახადისაგან გათავისუფლება. 11. გადსახადის გადამხდელი. 12.გადსახადის გადამხდელის მიერ სასამართლოში შეტანილი განცხადება.



კროსვორდის პასუხები

კროსვორდი 1

ჰორიზონტალურად: 1.შემოწმება. 2.სუბიექტი. 3.ატესტაცია. 4.ჯარიმა. 5.ლიკვიდაცია. 6.ბანკი. 7.განაკვეთი. 8.აქცია. 9.შელავათი. 10.გრანტი. 11.ლიზინგი. 12.აუდიტორი. 13.კონსტიტუცია. 14.პოლიცია. 15.პერიოდი. 16.რეზიდენტი. 17.ტრანზიტი. 18.ლიქიორი. 19.პროცენტი. 20.ბრუნვა. 21.კოდექსი. 22.დივიდენდი. 23.საბაჟო. 24.ინვესტიცია. 25.სისტემა. 26.ანდორა. 27.პასუხისმგებლობა. 28.ოფშორული.

ვერტიკალურად: 1.აგენტი. 2.აქტი. 3.ბალანსი. 4.ელემენტი. 5.ლიცენზია. 6.ცნობა. 7.შელავათი. 8.ინსტრუქცია. 9.ზარალი. 10.ობიექტი. 11.ლივანი. 12.ინსპექტორი. 13.ექსპორტი. 14.პატენტი. 15.ბიუჯეტი. 16.ადგილობრივი. 17.ფინანსები. 18.ფრაზტი. 19.შემწეობა. 20.ლეგიონი. 21.სპირტი. 22.რიკარდო.

კროსვორდი 2

ჰორიზონტალურად: 1.ოფშორული. 2.რიკარდო. 3.რეკლამა. 4.სანქცია. 5.ინსტრუქცია. 6.ბანკი. 7.განაკვეთი. 8.სმიტი. 9.დოტაცია. 10.დეპოზიტი. 11.ლუდი. 12.კოდექსი. 13.ჰონორალი. 14.დეკლარაცია. 15.მემკვიდრეობა. 16.არაპირდაპირი. 17.პროცენტი. 18.ფასი. 19.შემოსავალი. 20.საგანი. 21.პერიოდი. 22.გადასახადი. 23.თამასუქი.

ვერტიკალურად: 1.ბალანსი. 2.აქციზი. 3.მოსაკრებელი. 4.რეზიდენტი. 5.კონსტიტუცია. 6.დადგენილება. 7.სახელმწიფო. 8.ტრანზიტი. 9.კამერალური. 10.ზარალი. 11.ემისია. 12.მონოპოლია. 13.ნარჩენი. 14.კონტროლი. 15.ინვესტიცია. 16.პატენტი. 17.ლარი. 18.ოაზისი. 19.შელავათი. 20.დღე.

კროსვორდი 3

ჰორიზონტალურად: 1.დაგეგმარება. 2.გადასახადი. 3.პასივი. 4.მოგება. 5.რეკლამა. 6.ინფლაცია. 7.განაკვეთი. 8.ხელშეკრულება. 9.ფონდი. 10.თვე. 11.ბრძანებულება. 12.რეგისტრაცია. 13.თავშესაფარი. 14.კონსტიტუცია. 15.ინსპექტორი. 16.გრანტი. 17.ბრუნვა. 18.ამორტიზაცია.

ვერტიკალურად: 1.რეესტრი. 2.იმპორტი. 3.მემკვიდრეობა. 4.საფრანგეთი. 5.დღე. 6.კომპენსაცია. 7.ნარჩენი. 8.თვითღირებულება. 9.შელავათი. 10.ატესტაცია. 11.ლუქსემბურგი. 12.ობიექტი. 13.დეპოზიტი.

კროსვორდი 4

ჰორიზონტალურად: 1.მასშტაბი. 2.პერიოდი. 3.დეკლარაცია. 4.განაკვეთი. 5.ოაზისი. 6.ლარი. 7.ლეგიონი. 8.ჯარიმა. 9.ინსპექტორი. 10.ხელშეკრულება. 11.არარეზიდენტი. 12.დამალვა. 13.სანქცია. 14.დღე. 15.მითითებები. 16.აქტი. 17.წელი. 18.კონსტიტუცია. 19.თვითღირებულება. 20.ზარალი. 21.რეზიდენტი. 22.შეტყობინება. 23.ქრონომეტრაჟი. 24.ოფშორული.

ვერტიკალურად: 1.მოსაკრებელი. 2.პასივი. 3.დადგენილება. 4.გადასახადი. 5.ბრძანებულება. 6.შემოსავალი. 7.კანონი. 8.ბაზა. 9.ქონება. 10.ინსტრუქცია. 11.შელავათი. 12.გადახდა. 13.აუდიტი. 14.საგანი. 15.აქციზი. 16.წყარო. 17.ტრანზიტი. 18.ნარჩენი. 19.მარკა. 20.გირავნობა. 21.მიწა.

კროსვორდი 5

ჰორიზონტალურად: 1.ანდორა. 2.არაპირდაპირი. 3.პროცენტი. 4.ნომინალი. 5.კრედიტი. 6.რეკლამა. 7.საურავი. 8.მოგება. 9.შედარება. 10.საშემოსავლო. 11.საანგარიშსწორებო. 12.დაფინანსება. 13.აქცია. 14.მოსაკრებელი. 15.ლიმიტი. 16.ქონება.

ვერტიკალურად: 1.აქციზი. 2.სამართალი. 3.რენტა. 4.თვითღირებულება. 5.ამორტიზაცია. 6.დივიდენდი. 7.სახელმწიფოებრივი. 8.შელავათი. 11.სუბიექტი. 12.სარჩელი.



საგადასახადო კანონმდებლობა კითხვა-პასუხებში

ზოგადი დებულებები

- ✓ რას მოიცავს საგადასახადო სისტემა?
- საგადასახადო სისტემა მოიცავს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გადასახადების გადახდევინების პრინციპების, ფორმებისა და მეთოდების, საგადასახადო ორგანოებისა და საგადასახადო კონტროლის, აგრეთვე საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის სახეების ერთობლიობას.
- ✓ დასაშვებია თუ არა საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გადასახადის ვალდებულების ვინმესთვის დაკისრება?
- დაუშვებელია.
- ✓ რომელი ნორმატიული აქტებისგან შედგება საგადასახადო კანონმდებლობა?
- საგადასახადო კანონმდებლობა შედგება საგადასახადო კოდექსისა და მის შესაბამისად მიღებული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებისაგან.
- ✓ საგადასახადო კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტებსა და საგადასახადო კოდექსს შორის წინააღმდეგობის არსებობისას რომელს ენიჭება უპირატესობა?
- წინააღმდეგობის არსებობისას გამოიყენება საგადასახადო კოდექსის დებულებები.
- ✓ გადასახადით დაბეგვრისას საგადასახადო კოდექსის დებულებებსა და კანონმდებლობის სხვა სფეროს ნორმატიული აქტების დებულებებს შორის კოლიზიის წარმოშობისას რომელი ნორმატიული აქტის დებულებები გამოიყენება?
- კოლიზიის წარმოშობის დროს გამოიყენება საგადასახადო კოდექსის დებულებები.
- ✓ რა ფორმით ხდება ადგილობრივი გადასახადების გადახდის პირობების შეცვლა?
- ადგილობრივი გადასახადების გადახდის პირობების შეცვლა ხდება შესაბამის ნორმატიულ აქტებში ცვლილებების შეტანით.

- ✓ აქვთ თუ არა საგადასახადო კანონმდებლობის აქტებს უკუქმედების ძალა?
- საგადასახადო კანონმდებლობის აქტებს უკუქმედების ძალა არა აქვს, თუ შე-
საბამისი ნორმატიული აქტით სხვა რამ არ იქნება დადგენილი.
- ✓ დასაშვებია თუ არა არასაგადასახადო კანონმდებლობით ისეთი საკ-
ითხების დარეგულირება, რომლებიც დაკავშირებულია გადასახადებით
დაბეგვრასთან?
- დაუშვებელია, გარდა:
 - ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ დებულებებისა, რომ-
ლებიც შედის კოდექსში ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ;
 - გადასახადებთან დაკავშირებულ დანაშაულთა შესახებ დებულებებისა,
რომლებიც შედის სისხლის სამართლის კოდექსში;
 - საგადასახადო დავალიანებათა პრიორიტეტის შესახებ დებულებებისა,
რომელიც შედის საქართველოს კანონში გაკოტრების შესახებ;
 - საბაჟო კანონმდებლობისა;
 - კანონმდებლობისა მოსაკრებლების დაწესების თაობაზე;
 - „საქართველოს საგზაო ფონდის შესახებ“ საქართველოს კანონით გათვალ-
ისწინებული დებულებებისა.
- ✓ რა არის გადასახადი?
- გადასახადი არის საგადასახადო კოდექსის მიხედვით ბიუჯეტებსა და სპეციალ-
ურ სახელმწიფო ფონდებში სავალდებულო შენატანი, რომელსაც იხდის გადა-
სახადის გამამხდელი, გადასახადის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და
უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე.
- ✓ რა სახის გადასახადები მოქმედებს საქართველოში?
- საქართველოში მოქმედებს საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გა-
დასახადები.
- ✓ რომელი ნორმატიული აქტებით განისაზღვრება ბიუჯეტებს შორის
გადასახადების განაწილების წესი?
- ბიუჯეტებს შორის გადასახადების განაწილების წესი განისაზღვრება „საბიუ-
ჯეტო სისტემისა და საბიუჯეტო უფლებამოსილებათა შესახებ“ და „სახელმ-
წიფო გადასახადებიდან აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკებ-
ისა და საქართველოს სხვა ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტებში ანარ-
იცხების გრძელვადიანი ეკონომიკური ნორმატივების შესახებ“ საქართველოს
კანონების მიხედვით.
- ✓ რა წესით წარმოებს საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადებისა-
გან განთავისუფლება ან საგადასახადო განაკვეთების შემცირება?
- საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადებისაგან განთავისუფლება ან საგადა-
სახადო განაკვეთების შემცირება შეიძლება მხოლოდ საგადასახადო კოდექსში
ცვლილებებისა და დამატებების შეტანით.

- ✓ რა წესით წარმოებს ადგილობრივი გადასახადებისაგან განთავისუფლება ან შეღავათების მინიჭება?
- ადგილობრივი გადასახადებისაგან განთავისუფლება დასაშვებია საგადასახადო კოდექსში, ხოლო სხვა შეღავათების მინიჭება - შესაბამის ნორმატიულ აქტებში ცვლილებების შეტანით.
- ✓ დასაშვებია თუ არა საგადასახადო კოდექსის გარდა სხვა სამართლებრივი აქტებით საგადასახადო შეღავათების დაწესება?
- დაუშვებელია.
- ✓ დასაშვებია თუ არა ინდივიდუალური საგადასახადო შეღავათების დაწესება ნებისმიერი ფიზიკური და იურიდიული პირისათვის?
- დაუშვებელია.
- ✓ რა სახის საქმიანობა ითვლება ეკონომიკურ საქმიანობად?
- ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება ნებისმიერი მართლზომიერი საქმიანობა, რომელიც წარმართება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგებისა, თუ საგადასახადო კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი.
- ✓ რა სახის საქმიანობა არ განეკუთვნება ეკონომიკურ საქმიანობას?
- ეკონომიკურ საქმიანობას არ განეკუთვნება:
 - სახელმწიფო ხელისუფლების, აგრეთვე ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების საქმიანობა, რომელიც უშუალოდ არის დაკავშირებული მათთვის კანონმდებლობით მინიჭებული ფუნქციის შესრულებასთან, გარდა იმ შემთხვევებისა, როცა საქმე ეხება ხელშეკრულების საფუძველზე ფასიანი მომსახურების გაწევასა და სხვა სამეწარმეო საქმიანობას;
 - საქველმოქმედო საქმიანობა;
 - რელიგიური საქმიანობა.
- ✓ რა სახის საქმიანობა ითვლება სამეწარმეო საქმიანობად?
- სამეწარმეო საქმიანობად ითვლება საქმიანობა, განსაზღვრული „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის პირველი პუნქტით, კერძოდ, ისეთი ეკონომიკური საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება სავაჭრო გარიგების ან სხვა სამეურნეო ოპერაციის სახით.
- ✓ რა სახის საქმიანობა მიეკუთვნება არასამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას?
- არასამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება ერთი პირის მიერ მეორე პირისათვის საფასურის გადახდით ქონების (მათ შორის ფულადი სახსრების) ღრობით მფლობელობაში, სარგებლობაში, ან მართვაში გადაცემა, ამ ქონებაზე ან მის ნაწილზე საკუთრების უფლების გადაცემისა და მისი შემდგომი გასხვისების შესაძლებლობის გარეშე, თუ ასეთი გადაცემა არ განეკუთვნება ფინანსურ საქმიანობას და ქონების მიმღები პირისათვის არ წარმოშობს გადაცემული

- ქონების მიზნობრივ გამოყენებასთან დაუკავშირებელ დამატებით ვალდებულებებს ან ამ ქონების ფლობისათვის, გამოყენებისა და მართვისათვის ანაზღაურების გაცემასთან დაკავშირებულ ვალდებულებებს.
- ✓ რა შემთხვევაში ითვლება ფასიანი ქაღალდების ან სხვა ქონების შეძენასთან (რეალიზაციასთან) დაკავშირებული ეკონომიკური საქმიანობა, სამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობად?
 - ეკონომიკური საქმიანობა, რომელიც დაკავშირებულია ფასიანი ქაღალდების ან სხვა ქონების შეძენასთან (რეალიზაციასთან), ითვლება სამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობად, თუ არსებობს ერთ-ერთი შემდეგი პირობა:
 - ასეთი საქმიანობა ხორციელდება სისტემატურად და წარმოადგენს აღნიშნული ოპერაციების განმახორციელებელი პირის პროფესიულ საქმიანობას;
 - ხდება გამყიდველის მიერ წარმოებული (შესრულებული, გაწეული) საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) რეალიზაცია;
 - ასეთი ოპერაციები ხორციელდება სავაჭრო, სავაჭრო-საშუამავლო (დილერის საქმიანობის ჩათვლით) ან საშუამავლო საქმიანობის ფარგლებში.
 - ✓ საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის რა ითვლება დაქირავებით მუშაობად?
 - დაქირავებით მუშაობად ითვლება:
 - ფიზიკური პირის მიერ ვალდებულების შესრულება იმ ურთიერთობათა ფარგლებში, რომელთა რეგულირებაც ხდება შრომის ან სახელმწიფო სამსახურის შესახებ კანონმდებლობით;
 - ფიზიკური პირის მიერ ვალდებულების შესრულება, რომელიც უშუალოდ დაკავშირებულია შეიარაღებულ ძალებში, სამართალდამცავ ან მასთან გათანაბრებულ ორგანოებში სამსახურთან;
 - ფიზიკური პირის მიერ საწარმოს ან ორგანიზაციის დირექტორის მოვალეობის შესრულება.
 - ✓ ვინ იწოდება დაქირავებულად?
 - დაქირავებით მომუშავე ფიზიკური პირი იწოდება დაქირავებულად.
 - ✓ ვინ იწოდება დამქირავებლად?
 - პირი, რომელიც ანაზღაურებს დაქირავებული ფიზიკური პირის მიერ გაწეულ მომსახურებას, იწოდება დამქირავებლად.
 - ✓ რა სახის დახმარება (შემწეობა) განეკუთვნება საქველმოქმედო საქმიანობას?
 - საქველმოქმედო საქმიანობას განეკუთვნება დახმარება (შემწეობა), რომელიც გაეწევა:
 - ნაკლებადუზრუნველყოფილ ფიზიკურ პირებს ან იმ ფიზიკურ პირებს, რომლებიც საჭიროებენ სოციალურ ადაპტაციას ან სოციალურ დაცვას;
 - ბავშვებს, რომლებსაც არა ჰყავთ მშობლები (მშობელი), სკოლამდელ ან სხვა

საბავშვო დაწესებულებებს, აგრეთვე სხვა ორგანიზაციებს, რომლებიც ეწევიან ასეთი ბავშვების მოვლა-პატრონობას;

- ინვალიდებს ან მოზუცებს, აგრეთვე ორგანიზაციებს, რომლებიც ეწევიან ინვალიდების ან მოზუცების მოვლა-პატრონობას;

- ფიზიკურ პირებს, რომლებიც საჭიროებენ სამედიცინო დახმარებას (შემწეობას ან სპეციალურ მოვლას) სამედიცინო ან მასთან დაკავშირებული მომსახურების (მათ შორის ასეთი მომსახურების გაწევის ადგილამდე მგზავრობის) ანაზღაურების სახით; აგრეთვე სამედიცინო დაწესებულების სტატუსის მქონე ორგანიზაციებს;

- საგანმანათლებლო დაწესებულებებს, სტიპენდიების დაწესების ჩათვლით;

- მეცნიერებისა და კულტურის დაწესებულებებს;

- განსაკუთრებული ნიჭით დაჯილდოვებულ ფიზიკურ პირებს, მათი ტალანტის განვითარებისათვის;

- დაბინძურების ან სხვა მავნე ზემოქმედებისაგან მოსახლეობის ან ბუნების დაცვისათვის;

- რელიგიურ ორგანიზაციებს;

- სასჯელაღსრულებით დაწესებულებებს მათში მოთავსებულ პირთა მოვლის ან სამედიცინო მომსახურების პირობების გაუმჯობესებისათვის.

✓ პირისათვის გაწეული დახმარება (შემწეობა) რა შემთხვევაში არ ჩაითვლება საქველმოქმედო საქმიანობად?

– პირისათვის გაწეული დახმარება (შემწეობა) არ ჩაითვლება საქველმოქმედო საქმიანობად, თუ:

- ასეთი დახმარების მიმღებ პირს წარმოექმნება ქონებრივი ან არაქონებრივი ხასიათის ვალდებულება (გარდა ვალდებულებისა, გამოიყენოს მიღებული სახსრები ან ქონება მხოლოდ მიზნობრივი დანიშნულებით) იმ პირის მიმართ, რომელმაც გაუწია მას ასეთი დახმარება;

- ასეთი დახმარების, შემწეობის გამცემი და მიმღები პირები წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს;

- ასეთ დახმარებას აქვს პოლიტიკური ხასიათი, რომელიმე პოლიტიკური პარტიისათვის, საზოგადოებრივი ორგანიზაციისათვის (მომძრაობისათვის), საარჩევნო გაერთიანების ან ცალკეული ფიზიკური პირებისათვის წინასაარჩევნო კამპანიაში მონაწილეობის მისაღებად სახსრების გადარიცხვის ჩათვლით.

✓ რა სახის საქმიანობა მიეკუთვნება რელიგიურ საქმიანობას?

– რელიგიურ საქმიანობად ითვლება დადგენილი წესით რეგისტრირებული რელიგიური ორგანიზაციებისა და გაერთიანებების საქმიანობა, რომელიც მიზნად ისახავს აღმსარებლობასა და სარწმუნოების გავრცელებას.

✓ რა სახის საქმიანობა უთანაბრდება რელიგიურ საქმიანობას?

- რელიგიურ საქმიანობას უთანაბრდება: იმ რელიგიური ორგანიზაციების, გაერთიანებების საწარმოთა საქმიანობა, რომლებიც გამოსცემენ რელიგიურ (ღვთისმსახურების) ლიტერატურას ან აწარმოებენ, ამზადებენ რელიგიური დანიშნულების საგნებს; ამ ორგანიზაციების (გაერთიანებების) ან მათი საწარმოების საქმიანობა, რომელიც დაკავშირებულია რელიგიური (ღვთისმსახურების) ლიტერატურის ან რელიგიური დანიშნულების საგნების რეალიზაციასთან (გავრცელებასთან), აგრეთვე ამ სახის საქმიანობით მიღებული სახსრების გამოყენება რელიგიური ორგანიზაციების (გაერთიანებების) რელიგიური საქმიანობის განხორციელების მიზნით.
- ✓ *საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის, რომელი წარმონაქმნები ითვლება საწარმოებად?*
- საწარმოებად ითვლება ის წარმონაქმნები, რომლებიც ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას ან შექმნილი არიან ასეთი საქმიანობის განსახორციელებლად, კერძოდ:
 - საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი იურიდიული პირები;
 - უცხო ქვეყნების კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი კორპორაციები, კომპანიები, ფირმები და სხვა მსგავსი წარმონაქმნები;
 - ფილიალები და სხვა განცალკევებული ქვედანაყოფები, რომლებიც წარმოადგენენ საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი იურიდიული პირების სტრუქტურულ ქვედანაყოფებს, აქვთ ცალკე ბალანსი და საანგარიშსწორებო ან სხვა ანგარიში.
- ✓ *რომელი საწარმო ითვლება საქართველოს საწარმოდ?*
- საქართველოს საწარმოდ ითვლება საწარმო, რომლის საქმიანობის ადგილი საქართველოა ან რომლის მართვის ადგილი საქართველოშია.
- ✓ *რომელი საწარმო ითვლება უცხოურ საწარმოდ?*
- უცხოურ საწარმოდ ითვლება საწარმო, რომლის საქმიანობის ან მართვის ადგილი არ არის საქართველოში.
- ✓ *რომელი ადგილი ითვლება საწარმოს საქმიანობის ადგილად?*
- საწარმოს საქმიანობის ადგილად ითვლება საწარმოს სახელმწიფო რეგისტრაციის ადგილი, ხოლო თუ ასეთი არ არსებობს, - ადგილი, რომელიც მითითებულია საწარმოს სადამფუძნებლო დოკუმენტებში (წესდებაში, ხელშეკრულებაში, დებულებაში).
- ✓ *რომელი ადგილი ითვლება ინდივიდუალური საწარმოს საქმიანობის ადგილად?*
- ინდივიდუალური საწარმოს საქმიანობის ადგილად ითვლება მეწარმე ფიზიკური პირის ეკონომიკური საქმიანობის ადგილი.
- ✓ *რომელი ადგილი ითვლება საწარმოს მართვის ადგილად?*

- საწარმოს მართვის ადგილად ითვლება საწარმოს ფაქტობრივი მართვის ადგილი, ანუ ადგილი, სადაც საწარმოს ხელმძღვანელობა ასრულებს მმართველობით ფუნქციას.
- ✓ *რომელი დაწესებულება ითვლება უცხოელი ფიზიკური პირის ან უცხოური საწარმოს მუდმივ დაწესებულებად?*
- უცხოელი ფიზიკური პირის ან უცხოური საწარმოს მუდმივ დაწესებულებად საქართველოში ითვლება გადასახადის გადამხდელის დაწესებულება, რომლის მეშვეობითაც ის მთლიანად ან ნაწილობრივ ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას, რწმუნებული პირის საქმიანობის ჩათვლით.
- ✓ *რომელი საწარმო ითვლება ინდივიდუალურ საწარმოდ?*
- ინდივიდუალურ საწარმოდ ითვლება საწარმო, რომელიც არ წარმოადგენს იურიდიულ პირს და რომლის ერთადერთი მონაწილე და მმართველი არის ერთი ფიზიკური პირი (საწარმოს მესაკუთრე).
- ✓ *რომელი საწარმო უთანაბრდება ინდივიდუალურ საწარმოს?*
- ინდივიდუალურ საწარმოსთან გათანაბრებულია:
 - საწარმო, რომლის ერთადერთი მონაწილეები არიან ოჯახის წევრები, იმის და მიუხედავად, ერთად მართავენ ისინი ამ საწარმოს, თუ ერთ-ერთი მათგანი – ურთიერთშეთანხმებით;
 - ფერმერული მეურნეობა, რომელიც შექმნილია კანონმდებლობით დადგენილი წესით იურიდიული პირის წარმოქმნის გარეშე და რომლის მესაკუთრეს წარმოადგენს ფიზიკური პირი ან მისი ოჯახის წევრი.
- ✓ *რომელი წარმონაქმნები ითვლება ორგანიზაციად?*
- ორგანიზაციებად ითვლება შემდეგი წარმონაქმნები:
 - საზოგადოებრივი და რელიგიური ორგანიზაციები (გაერთიანებები), ფონდები, დაწესებულებები, ასოციაციები (კავშირები) და სხვა ორგანიზაციები, რომლებიც წარმოადგენენ არასამეწარმეო იურიდიულ პირებს საქართველოს კანონმდებლობით ან შექმნილნი არიან და მოქმედებენ უცხო სახელმწიფოს კანონმდებლობის მიხედვით;
 - სახელმწიფოთაშორისო და სამთავრობათაშორისი ორგანიზაციები.
- ✓ *რომელი ადგილი ითვლება ორგანიზაციის საქმიანობის ადგილად?*
- ორგანიზაციის საქმიანობის ადგილად ითვლება ორგანიზაციის რეგისტრაციის ადგილი, ხოლო თუ ასეთი არ არსებობს, ადგილი, რომელიც მითითებულია ორგანიზაციის სადამფუძნებლო დოკუმენტებში (წესდებაში, ხელშეკრულებაში, დებულებაში).
- ✓ *რა შემთხვევაში განიხილება ორგანიზაციის საქმიანობა და ქონება, როგორც საწარმოს საქმიანობა და ქონება?*
- თუ ორგანიზაცია ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას, მისი ქონებისა და საქმიანობის ნაწილი, რომელიც უშუალოდ უკავშირდება მის ეკონომიკურ საქმიანობას,

- განიხილება, როგორც საწარმოს საქმიანობა და ქონება.
- ✓ *რომელი ორგანიზაცია არ ითვლება საქველმოქმედო ორგანიზაციად?*
 - ორგანიზაცია (მისი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის ან დასახელებისაგან დამოუკიდებლად) არ ითვლება საქველმოქმედო ორგანიზაციად თუ იგი:
 - ისახავს პოლიტიკურ მიზნებს ან ეწევა პოლიტიკურ საქმიანობას, რომელიმე პოლიტიკური პარტიის, საზოგადოებრივი ორგანიზაციის (მოდრაობის) ან ცალკეული ფიზიკური პირის წინასაარჩევნო კამპანიაში პირდაპირი ან არაპირდაპირი მონაწილეობის ჩათვლით;
 - ორგანიზაციის შემოსავლებს ან აქტივებს სარგებელი მოაქვს ამა თუ იმ პირისათვის, მათ შორის მისი ქონებისა და მომსახურების საფასურის სახით, გარდა მისი საქველმოქმედო საქმიანობის შედეგად მიღებული სარგებლისა.
 - ✓ *საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის, რომელი ორგანიზაცია ითვლება რელიგიურ ორგანიზაციად?*
 - საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის რელიგიურ ორგანიზაციად ითვლება ორგანიზაცია, რომელიც შექმნილია რელიგიური საქმიანობის განხორციელების მიზნით და რეგისტრირებულია ასეთად კანონმდებლობით დადგენილი წესით.
 - ✓ *ვინ ითვლება საგადასახადო აგენტად?*
 - საგადასახადო აგენტად ითვლება პირი, რომელსაც საგადასახადო კოდექსის ან საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების შესაბამისად ეკისრება გადასახადის გამოანგარიშების, გადამხდელთათვის მისი დაკავებისა და სათანადო ბიუჯეტში (სახელმწიფო ფონდებში) გადარიცხვის მოვალეობა.
 - ✓ *უფლებათა და მოვალეობათა თვალსაზრისით ვის უთანაბრდება საგადასახადო აგენტი?*
 - უფლებათა და მოვალეობათა თვალსაზრისით საგადასახადო აგენტი გათანაბრებულია გადასახადის გადამხდელთან, თუ საგადასახადო კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი.
 - ✓ *რა ვალდებულებები ეკისრება საგადასახადო აგენტს?*
 - საგადასახადო აგენტი ვალდებულია:
 - სწორად და დროულად გამოიანგარიშოს, დაუკაოს გადასახადის გადამხდელს და გადარიცხოს ბიუჯეტში (სახელმწიფო ფონდებში) სათანადო გადასახადები;
 - აწარმოოს გადასახადის ყოველი გადამხდელისათვის გადახდილი შემოსავლების, აგრეთვე დაკავებული და ბიუჯეტში (სახელმწიფო ფონდებში) გადარიცხული გადასახადების აღრიცხვა;
 - წარუდგინოს საგადასახადო ორგანოებს გადასახადების გამოანგარიშების, დაკავებისა და გადახდის სისწორის კონტროლის განსახორციელებლად

- აუცილებელი დოკუმენტები;
- შეასრულოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოვალეობანი.
 - ✓ ეკისრება თუ არა პასუხისმგებლობა საგადასახადო აგენტს მასზე დაკისრებული მოვალეობის არასათანადოდ შესრულების შემთხვევაში?
 - საგადასახადო კანონმდებლობით დაკისრებულ მოვალეობათა შეუსრულებლობის ან არასათანადოდ შესრულების შემთხვევაში საგადასახადო აგენტი პასუხს აგებს საგადასახადო კოდექსით ან საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით დადგენილი წესით.
 - ✓ ვინ ითვლება ურთიერთდამოკიდებულ პირებად?
 - ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობას შეუძლია უშუალო გავლენის მოხდენა მათ შორის გარიგებების პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე.
 - ✓ რომელი ფიზიკური პირი ითვლება რეზიდენტად?
 - რეზიდენტად ითვლება ფიზიკური პირი, რომელიც ფაქტობრივად იმყოფება საქართველოს ტერიტორიაზე 182 დღეზე მეტ ხანს ნებისმიერ 12 თვიან პერიოდში, რომელიც მთავრდება საგადასახადო წელს, ან იგი საგადასახადო წლის განმავლობაში იმყოფება უცხოეთში საქართველოს სახელმწიფო სამსახურში.
 - ✓ რომელი დრო არ განეკუთვნება საქართველოს ტერიტორიაზე ფაქტობრივი ყოფნის დროს რეზიდენტთან მიმართებაში?
 - საქართველოს ტერიტორიაზე ფაქტობრივი ყოფნის დროს არ განეკუთვნება ის დრო, რომლის განმავლობაშიც ფიზიკური პირი იმყოფებოდა საქართველოში:
 - როგორც პირი, რომელსაც ჰქონდა დიპლომატიური სტატუსი, ან როგორც ასეთი პირის ოჯახის წევრი;
 - როგორც თანამშრომელი საერთაშორისო ორგანიზაციისა, ან როგორც პირი, რომელიც იმყოფებოდა უცხო ქვეყნის სახელმწიფო სამსახურში ანდა როგორც ასეთი პირის ოჯახის წევრი, საქართველოს მოქალაქეების გარდა.
 - მხოლოდ უცხოეთის ერთი სახელმწიფოდან მეორე სახელმწიფოში გადაადგილებისას საქართველოს ტერიტორიის გავლით.
 - ✓ რა პერიოდის მიმართ ხდება რეზიდენტის ან არარეზიდენტის სტატუსის დადგენა?
 - რეზიდენტის ან არარეზიდენტის სტატუსის დადგენა ხდება ყოველი საგადასახადო პერიოდის მიმართ.
 - ✓ რა შემთხვევაში ითვლება ფიზიკური პირი მეწარმედ?
 - ფიზიკური პირი ითვლება მეწარმედ, თუ ის არის ინდივიდუალური მეწარმე „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მეორე მუხლის მიხედვით და, თუ ის დამოუკიდებლად და თავისი რისკით ეწევა სამეწარმეო საქმიანობას იურიდიული

პირის წარმოქმნის გარეშე.

- ✓ რა ითვლება საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) საბაზრო ფასად?
- საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) საბაზრო ფასად ითვლება თავისუფალი საბაზრო ფასი, რომელიც ყალიბდება ბაზარზე იდენტური (ხოლო მისი არარსებობის შემთხვევაში - მსგავსი) საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მოთხოვნისა და მიწოდების ურთიერთქმედებისას და საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) შესაბამის ბაზარზე იმ პირებს შორის დადებული გარიგების საფუძველზე, რომლებიც საგადასახადო კოდექსის მიხედვით არ წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს.
- ✓ რა ითვლება საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) ბაზრად?
- საქონლის (სამუშაოს მომსახურების) ბაზრად ითვლება ამ საქონლის (სამუშაოს მომსახურების) მიმოქცევის სფერო, რომელიც განისაზღვრება გამყიდველის (მყიდველის) შესაძლებლობის გათვალისწინებით, რეალურად და მნიშვნელოვანი დანახარჯების გარეშე გაყიდოს (შეიძინოს) საქონელი (სამუშაო, მომსახურება) მყიდველთან (გამყიდველთან) მიმართებით უახლოეს ტერიტორიაზე საქართველოში ან მის ფარგლებს გარეთ.
- ✓ როგორ განისაზღვრება საბაზრო ფასი თუ საქონლის შესაბამის ბაზარზე იდენტურ საქონელზე დადებული გარიგება ან ამ ბაზარზე ასეთი საქონლის მიწოდება არ არსებობს?
- საბაზრო ფასი განისაზღვრება იმ ფასებით, რომლებიც ჩამოყალიბებულია იდენტურ საქონელზე (სამუშაოზე, მომსახურებაზე) შესაბამისი გარიგებით საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) რეალიზაციის მომენტისათვის უახლოეს დღეს, რომელიც უშუალოდ წინ უსწრებდა ან მოჰყვება ასეთი საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) რეალიზაციის მომენტს არა უმეტეს 30 დღით.
- ✓ საბაზრო ფასის განსაზღვრისას შეიძლება თუ არა საგადასახადო ორგანო დაეთანხმოს გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილ მტკიცებულებებს?
- გადასახადის გადამცხდელს უფლება აქვს წარუდგინოს საგადასახადო ორგანოს მტკიცებები, ხოლო საგადასახადო ორგანო საკმარისი საფუძველების არსებობისას ეთანხმება წარმოდგენილ მტკიცებებს, რომ სათანადო გარიგების მიმართ საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) ფასის განსაზღვრისას და აღიარებისას გამოყენებული იქნეს საგადასახადო კოდექსში მითითებული წესისაგან განსხვავებული წესი.
- ✓ რა და რა სახის შეიძლება იყოს საბაზრო ფასი?
- საბაზრო ფასი შეიძლება იყოს საბითუმო ან საცალო.
- ✓ შეიძლება თუ არა საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდება თვითღირებულებაზე დაბალი ფასით?
- შეიძლება.

- ✓ *რა ითვლება გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებად?*
- საგადასახადო ვალდებულებად ითვლება გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება, გადაიხადოს კანონით დაწესებული გადასახადი.
- ✓ *როდის ეკისრება გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ვალდებულება?*
- საგადასახადო ვალდებულება ეკისრება გადასახადის გადამხდელს, საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომელიც ითვალისწინებს გადასახადის გადახდას.
- ✓ *რომელი ადგილი ითვლება ფიზიკური პირის საცხოვრებელ ადგილად?*
- ადგილი, სადაც ფიზიკური პირი ფაქტობრივად ცხოვრობს.
- ✓ *ვინ ითვლება რეზიდენტად?*
- ფიზიკური პირი - რეზიდენტი, საქართველოს საწარმო, საქართველოს ორგანიზაცია, აგრეთვე ინდივიდუალური საწარმო, რომლის მართვის ან საქმიანობის ადგილი საქართველოშია.
- ✓ *რა ითვლება მომსახურების გაწევად?*
- მომსახურების გაწევაში შედის:
 - სატრანსპორტო და საექსპედიტორო მომსახურება, მათ შორის გაზის, ნავთობის, ნავთობპროდუქტების, ელექტრო და თბოენერგიის ტრანსპორტირება;
 - მოძრავი და უძრავი ქონების იჯარით გადაცემა;
 - კავშირგაბმულობის მომსახურება, საყოფაცხოვრებო და საბინაო კომუნალური მომსახურება;
 - ფიზიკური კულტურისა და სპორტის მომსახურება;
 - სარეკლამო მომსახურება;
 - საინოვაციო მომსახურება, მონაცემთა დამუშავებისა და საინფორმაციო უზრუნველყოფის მომსახურება;
 - საქონლის სარეალიზაციოდ მომზადების მომსახურება;
 - საქონლისა თუ სხვა ქონების შენახვის ან/და დაცვის მომსახურება;
 - სხვა მომსახურება.
- ✓ *რა ითვლება სამუშაოს შესრულებად?*
- სამუშაოს შესრულება კომპენსაციის მიღების მიზნით.
- ✓ *რა არის საქონელი?*
- საქონელი არის მატერიალური და არამატერიალური ქონება, მ.შ. ელექტრო ან თბოენერგია, გაზი და წყალი, გარდა ფულისა და მიწისა დღგ-ის მიზნებისათვის.
- ✓ *რას ნიშნავს საქონლის მიწოდება?*
- საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა, რეალიზაციის, გაცვლის, უსასყიდლოდ გადაცემის, ხელფასის ნატურალური ფორმით ანაზღაურების ჩათვლით, ყველა სხვა სახის გადახდა ნატურით.

- ✓ *რა სახის მომსახურება მიეკუთვნება ფინანსურ მომსახურებას?*
- ფინანსურ მომსახურებას მიეკუთვნება:
 - კრედიტების, საკრედიტო გარანტიებისა და ფულად-საკრედიტო ოპერაციებზე სხვა გარანტიების გაცემა ან გადაცემა, მათ შორის პირის მიერ გაცემული კრედიტებისა და საკრედიტო გარანტიების მართვა;
 - ოპერაციები, რომლებიც დაკავშირებულია კლიენტების დეპოზიტებისა და ანგარიშების მომსახურებასთან, ანგარიშსწორებასთან, ფულად გზავნილებთან, სასესხო ვალდებულებებსა და საგადამხდელო ინსტრუმენტებთან;
 - გადახდის კანონიერი საშუალებების – ვალუტის, ფულის, ბანკნოტების (გარდა ნუმიზმატიკური მიზნით გამოყენებულისა) მიმოქცევასთან დაკავშირებული ოპერაციები;
 - საწესდებო კაპიტალში წილის, აქციების, ობლიგაციების, სერთიფიკატების, თამასუქების, ჩეკებისა სხვა ფასიანი ქაღალდების მიმოქცევასთან დაკავშირებული ოპერაციები და მათი მომსახურება (გარდა ფასიანი ქაღალდების მატერიალიზებული ფორმით შენახვისა და რეგისტრაციის მომსახურება);
 - წარმოებულ და სინთეზურ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან, ფორვარდულ შეთანხმებებთან, ოფციონებსა და მსგავს ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული მომსახურება;
 - საინვესტიციო ფონდების მართვასთან დაკავშირებული მომსახურება;
 - დაზღვევისა და გადაზღვევის ოპერაციები.
- ✓ *რა არის დივიდენდი?*
- წმინდა მოგების ნაწილი, რომელიც იურიდიული პირის მიერ კალენდარული წლის შედეგების მიხედვით ნაწილდება პარტნიორთა შორის, ან იურიდიული პირის ლიკვიდაციისას ქონების განაწილებით მიღებული შემოსავალი, გარდა საწესდებო და საემისიო კაპიტალის ქონებისა.
- ✓ *რომელი შემოსავლები მიეკუთვნება საქართველოში არსებული წყაროებიდან მიღებულ შემოსავლებს?*
- საქართველოში არსებული წყაროებიდან მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება:
 - საქართველოში დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული შემოსავალი;
 - საქართველოში წარმოებული საქონლის მიწოდებით, სამუშაოს შესრულებით ან/და მომსახურების გაწევით მიღებული შემოსავალი;
 - შემოსავალი, რომელიც შეიძლება მიეკუთვნოს საქართველოს ტერიტორიაზე მდებარე მუდმივ დაწესებულებას, იმ შემოსავლის ჩათვლით, რომელიც შეიძლება შეიქმნას საქართველოში ისეთივე ან მსგავსი საქონლის რეალიზაციით, მსგავსი მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით საქონლის რეალიზაციით; აგრეთვე საქართველოში სამეწარმეო საქმიანობით მიღებული შემოსავალი;

რომელსაც აქვს მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით განხორციელებული საქმიანობის იდენტური ან მსგავსი ხასიათი;

- საქართველოში სამეწარმეო საქმიანობასთან დაკავშირებული უიმედო ვალების ჩამოწერის შედეგად ვალდებულებების გაუქმებითა და ძირითად საშუალებათა რეალიზაციით მიღებული შემოსავლები საგადასახადო კოდექსის მიხედვით;

- რეზიდენტი იურიდიული პირისაგან მიღებული დივიდენდები და ასეთ იურიდიულ პირში პარტიორის წილის რეალიზაციით მიღებული შემოსავლები;

- რეზიდენტისაგან პროცენტით მიღებული შემოსავალი;

- რეზიდენტის მიერ გადახდილი პენსია;

- საქართველოს ტერიტორიაზე მუდმივი დაწესებულების ან ქონების მქონე პირისაგან პროცენტით მიღებული შემოსავალი, თუ ამ პირის დავალიანება დაკავშირებულია მის მუდმივ დაწესებულებასთან ან ქონებასთან;

- საქართველოში არსებულ ან გამოყენებულ უფლებებთან ან ქონებასთან დაკავშირებული როიალტის ფორმით მიღებული შემოსავალი;

- საქართველოში გამოყენებული მოძრავი ქონების იჯარით გადაცემით მიღებული შემოსავალი;

- საქართველოში არსებული და სამეწარმეო საქმიანობაში გამოყენებული უძრავი ქონებით მიღებული შემოსავალი, ასეთ ქონებაში პარტიორის წილის რეალიზაციით მიღებული შემოსავლის ჩათვლით;

- იმ საწარმოს აქციების ან პარტიორის წილის რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი, რომლის აქტივების ღირებულება უმეტესწილად პირდაპირ ან არაპირდაპირ წარმოადგენს საქართველოში არსებული უძრავი ქონების ღირებულებას;

- რეზიდენტის მიერ ქონების რეალიზაციით მიღებული სხვა შემოსავლები, რომელიც არ არის დაკავშირებული სამეწარმეო საქმიანობასთან;

- საქართველოს საწარმოდან, ან საქართველოს ტერიტორიაზე მდებარე მუდმივი დაწესებულებიდან-მართვისათვის, აგრეთვე საფინანსო და სადაზღვევო მომსახურებისათვის (გადაზღვევის მომსახურების ჩათვლით) ან მათთან კონტრაქტის საფუძველზე მიღებული შემოსავალი;

- საქართველოში რისკის დაზღვევის ან გადაზღვევის ხელშეკრულების საფუძველზე სადაზღვევო შენატანების სახით მიღებული შემოსავალი;

- საქართველოსა და სხვა სახელმწიფოებს შორის საერთაშორისო კავშირგაბმულობაში ან საერთაშორისო გადაზიდვებში ტელესაკომუნიკაციო ან სატრანსპორტო მომსახურებით მიღებული შემოსავალი;

- საქართველოში საქმიანობით მიღებული სხვა შემოსავალი.

✓ საქართველოში არსებული წყაროებიდან მიღებულ შემოსავალში ჩაითვლება თუ არა რეზიდენტის მიერ გადახდილი პენსია?

- ჩაითვლება.
- ✓ პარტნიორის წილის რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი ჩაითვლება თუ არა საქართველოში არსებული წყაროებიდან მიღებულ შემოსავალში?
- ჩაითვლება.
- ✓ რა არის ძირითადი საშუალება?
- საგადასახადო კოდექსის მიხედვით ამორტიზაციას დაქვემდებარებული ერთ წელზე მეტი ხნის სამსახურის ვადის მქონე მატერიალური აქტივები.
- ✓ რა არის სავალო ვალდებულებებთან, მათ შორის კრედიტებთან, სესხებთან, ანაბრებთან და დეპოზიტებთან დაკავშირებული გადასახდელი?
- პროცენტი.
- ✓ რა ეწოდება „ნოუ-ჰაუ“-ს გამოყენებისათვის გადასახადის სახით მიღებულ შემოსავალს?
- როიალტი.
- ✓ რა არის წმინდა მოგება?
- მოგება, მოგების გადასახადის გამოკლებით.
- ✓ რას ნიშნავს არაპირდაპირი გადასახადი?
- გადასახადი, (დღგ, აქციზი და სხვა), რომელიც დგინდება მიწოდებული საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) ფასზე დანამატის სახით და რომელსაც იხდის მომხმარებელი ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის შეძენისას.
- ✓ რა სახის გადაზიდვები მიეკუთვნება საერთაშორისო გადაზიდვებს?
- ნებისმიერი სახის სატრანსპორტო საშუალებებით ტვირთის გადაზიდვა, რაზეც გამოწერილია ერთიანი სატრანსპორტო დოკუმენტი გაგზავნის, დანიშნულების და სატრანსპორტო ქვეყნების საბაჟო ტერიტორიაზე, ერთი ან რამდენიმე საზღვრის გადაკვეთით, ერთი ქვეყნის ნებისმიერი გაგზავნის საბაჟოდან მეორე ქვეყნის დანიშნულების საბაჟომდე ამავე და სხვა ქვეყნების ერთი ან რამდენიმე შუალედური საბაჟოს გავლით.
- ✓ რა შემთხვევაში ითვლება საგადასახადო ვალდებულება შესრულებულად?
- საგადასახადო ვალდებულება შესრულებულად ითვლება თუ გადასახადის თანხა გადახდილია დადგენილი ვადისათვის.
- ✓ ვის მიერ სრულდება საგადასახადო ვალდებულება?
- საგადასახადო ვალდებულება სრულდება უშუალოდ გადასახადის გადამხდელის მიერ, თუ საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის დადგენილი.
- ✓ შეუძლია თუ არა გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაზე ცალმხრივად უარის თქმა?
- აკრძალულია გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაზე ცალმხრივად უარის თქმა.

- ✓ რით აგებს პასუხს გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაზე?
- გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაზე პასუხს აგებს მთელი თავისი კუთვნილი ქონებით, თუ საგადასახადო კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი.
- ✓ ვის მიერ სრულდება საწარმოს ლიკვიდაციის დროს საგადასახადო ვალდებულება?
- სალიკვიდაციო კომისიის მიერ.
- ✓ რა დროში სრულდება საგადასახადო ვალდებულება საწარმოს ლიკვიდაციისას?
- ლიკვიდაციის დაწყებიდან არა უგვიანეს ერთი თვის განმავლობაში, ხოლო ობიექტურ გარემოებათა არსებობისას საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს გააგრძელოს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების აღნიშნული ვადა, მაგრამ არა უმეტეს ორი თვისა.
- ✓ ვის მიერ სრულდება საგადასახადო ვალდებულება საწარმოს რეორგანიზაციის დროს?
- რეორგანიზებული საწარმოს საგადასახადო ვალდებულება სრულდება მისი მემკვიდრის (მემკვიდრეების) მიერ.
- ✓ ვინ ითვლება საგადასახადო ვალდებულების შესრულების მემკვიდრედ რამოდენიმე საწარმოს შერწყმისას?
- შერწყმის შედეგად შექმნილი საწარმო.
- ✓ ვინ ითვლება მიერთებული საწარმოს საგადასახადო ვალდებულების მემკვიდრედ?
- საწარმო, რომელსაც მიუერთდა ეს საწარმო.
- ✓ საწარმოს ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის შეცვლისას ვინ ითვლება რეორგანიზებული საწარმოს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების მემკვიდრედ?
- საწარმოს ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის შეცვლისას რეორგანიზებული საწარმოს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების მემკვიდრედ ითვლება ასეთი რეორგანიზაციის შედეგად შექმნილი საწარმო.
- ✓ ვის ეკისრება შეასრულოს გარდაცვლილი, უგზო-უკვლოდ დაკარგული ან ქმედუუნარო ფიზიკური პირის საგადასახადო ვალდებულების შესრულება?
- გარდაცვლილი ფიზიკური პირის საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს მისი მემკვიდრე, ხოლო ქმედუუნაროდ ან უგზო-უკვლოდ დაკარგულად აღიარებული პირის საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს ის, ვინც განაგებს ამ ქმედუუნარო ან უგზო-უკვლოდ დაკარგული პირის ქონებას.
- ✓ რა შემთხვევაში წყდება ფიზიკური პირის საგადასახადო ვალდებულება?

- მემკვიდრის (მემკვიდრეების) არარსებობის შემთხვევაში.
- ✓ შეიძლება თუ არა გადასახდელი გადასახადის გამოანგარიშების ვალდებულება დაეკისროს საგადასახადო ორგანოს ან საგადასახადო აგენტს?
- საგადასახადო კოდექსით ან საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტებით დადგენილი შემთხვევებში გადასახდელი გადასახადის თანხის გამოანგარიშების ვალდებულება შეიძლება დაეკისროს საგადასახადო ორგანოს ან საგადასახადო აგენტს.

საშემოსავლო და მოგების გადასახადები მოგების გადასახადი

- ✓ ვინ შეიძლება იყოს მოგების გადასახადის გადამხდელი?
- მოგების გადასახადის გადამხდელები არიან საქართველოს საწარმოები და უცხოური საწარმოები.
- ✓ როგორ განისაზღვრება საქართველოს საწარმოს დასაბეგრი მოგება?
- საქართველოს საწარმოს დასაბეგრი მოგება განისაზღვრება როგორც სხვაობა გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალსა და საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული დაქვითვის თანხებს შორის.
- ✓ ჩაითვლება თუ არა ერთობლივ შემოსავალში უსასყიდლოდ მიღებული ქონება?
- უსასყიდლოდ მიღებული ქონება ჩაითვლება საწარმოს ერთობლივ შემოსავალში.
- ✓ რა წესით იბეგრება უცხოური საწარმოს მუდმივი დაწესებულება მოგების გადასახადით?
- უცხოური საწარმო, რომელიც საქართველოში ეწევა საქმიანობას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, წარმოადგენს მოგების გადასახადის გადამხდელს მუდმივ დაწესებულებასთან დაკავშირებული საქართველოში არსებული წყაროებიდან მიღებული ერთობლივი შემოსავლების მიხედვით, რომელიც მცირდება საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული დაქვითვების თანხებით.
- ✓ რა წესით იბეგრება უცხოური საწარმოს ერთობლივი შემოსავალი, რომელიც დაკავშირებული არ არის მუდმივ დაწესებულებასთან?
- უცხოური საწარმოს ერთობლივი შემოსავალი, რომელიც დაკავშირებული არ არის მუდმივ დაწესებულებასთან, გადასახადით იბეგრება გაცემის წყაროს მიხედვით დაქვითვების გარეშე, თუ შემოსავლის წყარო საქართველოშია.
- ✓ დაიბეგრებიან თუ არა მოგების გადასახადით საბიუჯეტო და საქველმოქმედო ორგანიზაციები?
- საბიუჯეტო და საქველმოქმედო ორგანიზაციების ეკონომიკური საქმიანობით

მიღებული მოგება იბეგრება მოგების გადასახდით.

- ✓ დაიბეგრება თუ არა მოგების გადასახდით ორგანიზაციის მიერ მიღებული გრანტები, საწევრო შენატანები და შემოწირულობები?
- ორგანიზაციის მიერ მიღებული გრანტები, საწევრო შენატანები და შემოწირულობები თავისუფლდება მოგების გადასახდით დაბეგვრისაგან.
- ✓ დასაშვებია თუ არა გართობაზე გაწეული ხარჯების გამოქვითვა?
- გართობაზე გაწეული ხარჯების გამოქვითვა დაუშვებელია.
- ✓ დასაშვებია თუ არა წარმომადგენლობითი ხარჯების გამოქვითვა?
- დასაშვებია მხოლოდ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დადგენილი ნორმების მიხედვით.
- ✓ დასაშვებია თუ არა გართობაზე გაწეული ხარჯების გამოქვითვა იმ გადასახადის გადამხდელის მიერ, რომელიც ეწევა გართობითი ხასიათის სამეწარმეო საქმიანობას?
- დასაშვებია, თუ ხარჯები გაწეულია ასეთი საქმიანობის ფარგლებში.
- ✓ დასაშვებია თუ არა ფიზიკური პირის მიერ პირადი მოხმარებისათვის გაწეული ხარჯების გამოქვითვა?
- ფიზიკური პირის მიერ პირადი მოხმარებისათვის გაწეული ხარჯები არ გამოიქვითება.
- ✓ დასაშვებია თუ არა საექვო ვალების გამოქვითვა?
- საექვო ვალების გამოქვითვა დასაშვებია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დავალიანება ჩამოწერილია და ასახულია გადასახადის გადამხდელის საბუღალტრო ანგარიშგებაში.
- ✓ როგორ ხდება ამორტიზაციის თანხის დარიცხვა მიწაზე, ხელოვნების ნიმუშებზე?
- ამორტიზაციის თანხა არ დაერიცხება მიწას, ხელოვნების ნიმუშებსა და სხვა არაამორტიზებად აქტივებს.
- ✓ გამოიქვითება თუ არა ერთობლივი შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული საპროექტო სამუშაოთა ხარჯები?
- გამოიქვითება.
- ✓ აქვს თუ არა უფლება გადამხდელს გამოიყენოს დაჩქარებული ამორტიზაციის ნორმა?
- გადამხდელს უფლება აქვს გამოიყენოს დაჩქარებული ამორტიზაციის ნორმა მხოლოდ მეორე და მესამე ჯგუფის ძირითადი საშუალებების მიხედვით, მაგრამ არა უმეტეს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ნორმების ორმაგი ოდენობისა.
- ✓ როგორ დაერიცხება ამორტიზაცია შენობა-ნაგებობებს?
- შენობებსა და ნაგებობებს ამორტიზაცია დაერიცხება თითოეულ ნაგებობაზე ცალ-ცალკე.

- ✓ რა შემთხვევაში შეიძლება იყოს ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი ნულის ტოლი?
 - თუ საგადასახადო წლის განმავლობაში ჯგუფის ძირითად საშუალებათა რეალიზაციით მიღებული თანხა აღემატება ჯგუფის ღირებულებით ბალანსს წლის ბოლოსათვის, მაშინ ნამეტი თანხა ჩაითვლება ერთობლივ შემოსავალში და ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი ნულს გაუტოლდება.
- ✓ რა შემთხვევაში გამოიქვეითება ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის თანხა ერთობლივი შემოსავლიდან?
 - თუ ჯგუფის ყველა ძირითადი საშუალება რეალიზებული ან ლიკვიდირებულია, ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის თანხა წლის ბოლოსათვის ექვემდებარება გამოქვეითვას ერთობლივი შემოსავლიდან.
- ✓ როგორ წარმოებს მეწარმე ფიზიკური პირის მიერ ქონების რეალიზაციით მიღებული ზარალის კომპენსაცია?
 - მეწარმე ფიზიკური პირის მიერ ქონების რეალიზაციით მიღებული ზარალის კომპენსაცია ხდება ასეთი ქონების რეალიზაციით მიღებული ღირებულების ნამატით. თუ ზარალის კომპენსაცია შეუძლებელია იმავე წელს, მაშინ იგი გადაიტანება ხუთ წლამდე ვადით და მისი კომპენსაცია მოხდება ასეთი ქონების რეალიზაციით მიღებული ღირებულების ნამეტით.
- ✓ როგორ ხდება იურიდიული პირის მიერ გამოქვეითების გადამეტებით მიღებული ზარალის გადატანა?
 - იურიდიული პირის მიმართ საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვეითების გადამეტება ერთობლივ შემოსავალზე გადაიტანება ხუთ წლამდე ვადით და დაიფარება მომავალი პერიოდების მოგების ხარჯზე.
- ✓ რა წესით იბეგრება საქართველოს საწარმოების მიერ გადახდილი დივიდენდები?
 - საქართველოს საწარმოების მიერ გადახდილი დივიდენდები იბეგრება გადასახადის წყაროსთან 10 %-იანი განაკვეთით.
- ✓ რა წესით იბეგრება საქართველოს წყაროდან პროცენტის სახით მიღებული შემოსავლები?
 - რეზიდენტის ან არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების მიერ ან მისი სახელით გადახდილი პროცენტები იბეგრება გადასახადის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 10 %-იანი განაკვეთით, თუ შემოსავლის წყარო საქართველოშია.
- ✓ იბეგრება თუ არა რეზიდენტი ბანკებისათვის კრედიტებზე გადახდილი პროცენტები გადახდის წყაროდან?
 - რეზიდენტი ბანკებისათვის კრედიტებზე (სესხებზე) გადახდილი პროცენტები არ იბეგრება გადახდის წყაროსთან.
- ✓ რა პროცენტული განაკვეთით იბეგრება არარეზიდენტის მიერ მიღებული დივიდენდები და პროცენტები?

- არარეზიდენტის მიერ საქართველოს წყაროდან მიღებული დივიდენდები და პროცენტები, რომელიც არ მიეკუთვნება არარეზიდენტის საქართველოს ტერიტორიაზე მუდმივ დაწესებულებას, იბეგრება გადასახადის წყაროსთან 10 %-იანი განაკვეთით.
- ✓ *რა პროცენტული განაკვეთით იბეგრება არარეზიდენტის მიერ საქართველოს წყაროებიდან სადაზღვევო შენატანების სახით მიღებული შემოსავლები?*
- არარეზიდენტის მიერ საქართველოს წყაროდან მიღებული სადაზღვევო შენატანები, რომლებიც გადახდილია რისკის დაზღვევის ან გადაზღვევის ხელშეკრულებათა საფუძველზე საქართველოს საწარმოს ან ინდივიდუალურ საწარმოს მიერ და რომელიც არ მიეკუთვნება არარეზიდენტის საქართველოს ტერიტორიაზე მდებარე მუდმივ დაწესებულებას, იბეგრება გადასახადის წყაროსთან 4 %-იანი განაკვეთით.
- ✓ *რა პროცენტული განაკვეთით იბეგრება არარეზიდენტის მიერ მიღებული შემოსავალი საერთაშორისო კავშირგაბმულობასა და საერთაშორისო გადაზიდვებში ტელესაკომუნიკაციო და სატრანსპორტო მომსახურებისათვის?*
- არარეზიდენტის მიერ მიღებული შემოსავალი საერთაშორისო კავშირგაბმულობასა და საერთაშორისო გადაზიდვებში ტელესაკომუნიკაციო და სატრანსპორტო მომსახურებისათვის იბეგრება გადასახადის წყაროსთან 4 %-იანი განაკვეთით.
- ✓ *ჩაითვლება თუ არა საქართველოს ფარგლებს გარეთ გადახდილი საშემოსავლო გადასახადის ან მოგების გადასახადის თანხები საქართველოში გადასახადის გადახდისას?*
- საქართველოს ფარგლებს გარეთ გადახდილი საშემოსავლო გადასახადის ან მოგების გადასახადის თანხები ჩაითვლება საქართველოში გადასახადის გადახდისას. ამასთან, ჩასათვლელი თანხების ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს გადასახადის იმ თანხებს, რომლებიც დარიცხული იქნებოდა საქართველოში ამ შემოსავალზე ან მოგებაზე საქართველოში მოქმედი წესითა და განაკვეთებით.
- ✓ *რა შემთხვევაში განიხილება უცხო სახელმწიფო შეღავათიანი დაბეგვრის სახელმწიფოდ?*
- უცხო სახელმწიფო განიხილება შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე სახელმწიფოდ, თუ ამ ქვეყანაში გადასახადის განაკვეთი 1/3-ით დაბალია, ვიდრე საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული განაკვეთი, ან, თუ მოქმედებს ფინანსური ინფორმაციის ან კომპანიების შესახებ ინფორმაციის კონფიდენციალობის კანონები, რომლებიც იძლევა ქონების ან შემოსავლის ფაქტობრივი მფლობელის შესახებ საიდუმლოების დაცვის გარანტიებს.

- ✓ რა მეთოდები გამოიყენება გადასახადის გადამხდელის მიერ შემოსავლებისა და ხარჯების აღსარიცხავად?
- გადასახადის გადამხდელის მიერ შემოსავლებისა და ხარჯების აღსარიცხავად გამოიყენება საკასო და დარიცხვის მეთოდი.
- ✓ დასაშვებია თუ არა გადასახადის გადამხდელმა აღრიცხვა საგადასახადო წლის განმავლობაში აწარმოოს სხვადასხვა მეთოდების გამოყენებით?
- გადასახადის გადამხდელმა აღრიცხვა უნდა აწარმოოს საგადასახადო მიზნებისათვის აღრიცხვის საკასო ან დარიცხვის მეთოდით – იმ პირობით, რომ იგი ერთსა და იმავე მეთოდს გამოიყენებს საგადასახადო წლის განმავლობაში.
- ✓ როგორ განისაზღვრება შემოსავლების მიღების მომენტი დარიცხვის მეთოდის გამოყენებისას?
- თუ გადასახადის გადამხდელი აღრიცხვას აწარმოებს დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით, შემოსავლის მიღების მომენტად ჩაითვლება საქონლის მიწოდების, სამუშაოს შესრულების ან მომსახურების გაწევის მომენტიდან 90 დღის შემდეგი პერიოდი, ხოლო თუ განაღდება წარმოებს უფრო ადრე, მაშინ განაღდება მომენტი.
- ✓ რა შემთხვევაში წარმოებს ფიზიკური პირის მიერ დარიცხვის მეთოდით აღრიცხვის წარმოება?
- ფიზიკური პირის მიერ დარიცხვის მეთოდით აღრიცხვის წარმოება ხორციელდება მხოლოდ სამეწარმეო საქმიანობით მიღებული შემოსავლების მიხედვით.
- ✓ როდის უნდა აღრიცხოს გადასახადის გადამხდელმა შემოსავალი და მოახდინოს ხარჯების დაქვითვა, თუ იგი იყენებს აღრიცხვის საკასო მეთოდს?
- გადასახადის გადამხდელმა, რომელიც იყენებს აღრიცხვის საკასო მეთოდს შემოსავალი უნდა აღრიცხოს მისი მიღების ან მისი გამოყენებისა და განკარგვის უფლების მოპოვების მომენტში და ხარჯების დაქვითვა მოახდინოს განაღდება შემდეგ.
- ✓ როგორ განისაზღვრება საკასო მეთოდით აღრიცხვის წარმოების შემთხვევაში შემოსავლის მიღების მომენტი ნაღდი და უნაღდო ანგარიშსწორებისას?
- ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას შემოსავლების მიღების მომენტად ითვლება ნაღდი ფულადი სახსრების მიღების მომენტი, ხოლო უნაღდო წესით ანგარიშსწორებისას – ფულადი სახსრების ჩარიცხვა ბანკში გადასახადის გადამხდელის საანგარიშსწორო ანგარიშზე ან სხვა ანგარიშზე, რომლის განკარგვაც მას შეუძლია, ან რომლიდანაც უფლება აქვთ მიიღოს ეს სახსრები.
- ✓ ურთიერთჩათვლის დროს რომელი მომენტი ითვლება შემოსავლის მიღების მომენტად თუ აღრიცხვა წარმოებს საკასო მეთოდით?

- გადასახადის გადამხდელის ფინანსური ვალდებულებათა დაფარვის შემთხვევაში, კერძოდ, ურთიერთჩათვლის დროს, შემოსავლის მიღების მომენტად ითვლება ამ ვალდებულებათა გაუქმების ან დაფარვის მომენტი.
- ✓ *რომელი მომენტი ჩაითვლება აღრიცხვის საკასო მეთოდის გამოყენებისას ხარჯების გაწევის მომენტად?*
- აღრიცხვის საკასო მეთოდის გამოყენებისას ხარჯების გაწევის მომენტად ითვლება გადასახადის გადამხდელის მიერ ხარჯების ფაქტობრივი გაწევის მომენტი, გარდა ურთიერთჩათვლების დროს, როდესაც ხარჯების გაწევის მომენტად ითვლება ამ ვალდებულებათა გაუქმების ან დაფარვის მომენტი.
- ✓ *რომელი მომენტი ჩაითვლება აღრიცხვის საკასო მეთოდის გამოყენებისას ხარჯების გაწევის მომენტად გადასახადის გადამხდელის ფინანსურ ვალდებულებათა გაუქმების ან დაფარვის შემთხვევაში?*
- ურთიერთჩათვლების დროს, ხარჯების გაწევის მომენტად ითვლება ამ ვალდებულებათა გაუქმების ან დაფარვის მომენტი.
- ✓ *როდის აისახება შემოსავლები და ხარჯები აღრიცხვაში დარიცხვის მეთოდის გამოყენებისას?*
- დარიცხვის მეთოდის გამოყენებისას შემოსავლები და ხარჯები აისახება გადასახადის გადამხდელის მიერ ამ შემოსავლებზე უფლების მოპოვების ან ასეთი ხარჯების აღიარების მომენტის მიხედვით, შემოსავლების ფაქტობრივად მიღებისა და ხარჯების გაწევის მომენტის მიუხედავად.
- ✓ *როგორი წესით ხდება თანამფლობელობის დროს შემოსავლებისა და გამოქვითვების მიკუთვნება მათ მფლობელებზე?*
- თანამფლობელობის შემთხვევაში შემოსავლები და გამოქვითვები მიკუთვნდება მათ მფლობელებს და გადასახადით იბეგრება მათი წილის შესაბამისად.
- ✓ *როგორ ხდება კონტრაქტების მიხედვით შესრულების მოცულობის განსაზღვრა საგადასახადო წლის ბოლომდე?*
- კონტრაქტის მიხედვით შესრულების მოცულობა განისაზღვრება საგადასახადო წლის ბოლომდე გაწეული ხარჯების შეპირისპირებით კონტრაქტით გათვალისწინებულ ერთობლივ ხარჯებთან.
- ✓ *როგორ მონაწილეობს დასაბეგრი შემოსავლის განსაზღვრაში საანგარიშო პერიოდის დამდეგისა და ბოლოსათვის რიცხული მატერიალური მარაგები?*
- დასაბეგრი შემოსავლის განსაზღვრისას საანგარიშო პერიოდის დამდეგისათვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ღირებულება აკლდება ერთობლივი შემოსავლის მოცულობას, ხოლო საანგარიშო პერიოდის ბოლოსათვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ღირებულება ემატება ერთობლივ შემოსავალს.

- ✓ რომელი წლის შემოსავლად ითვლება ადრე გამოქვითული ხარჯების, ზარალისა და საექვო ვალების ანაზღაურებით მიღებული თანხა?
- ადრე გამოქვითული ხარჯების, ზარალისა და საექვო ვალების ანაზღაურებით მიღებული თანხა ითვლება იმ წლის შემოსავლად, რომელშიც მოხდა მისი ანაზღაურება.
- ✓ შეიტანება თუ არა წინასწარ გამოქვითული რეზერვების შემცირება ერთობლივ შემოსავალში?
- თუ ხდება წინასწარ გამოქვითული რეზერვების შემცირება, შემცირებული თანხა შეიტანება ერთობლივ შემოსავალში.
- ✓ რა სახის ხარჯები შეიტანება აქტივების ღირებულებაში?
- აქტივების ღირებულებაში შეიტანება მათი შეძენის, წარმოების, მშენებლობის, მონტაჟისა და დადგმის ხარჯები, აგრეთვე სხვა ხარჯები, რომლებიც ზრდიან მათ ღირებულებას.
- ✓ როგორ განიხილება საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის იურიდიული პირის სრული ლიკვიდაცია?
- საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის იურიდიული პირის სრული ლიკვიდაცია განიხილება როგორც მისი პარტნიორების მიერ ამ იურიდიულ პირში თანხიანი წილის გაყიდვა.

საშემოსავლო გადასახადი

- ✓ ვინ ითვლებიან საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელებად?
- საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელებად ითვლებიან რეზიდენტი და არარეზიდენტი ფიზიკური პირები.
- ✓ რა მიეკუთვნება რეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს?
- რეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც გამოითვლება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხას შორის.
- ✓ რა მიეკუთვნება არარეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს, რომელიც საქმიანობას ეწევა საქართველოში არსებული მუდმივი დაწესებულებების მეშვეობით?
- გადასახადის გადამხდელი, არარეზიდენტი ფიზიკური პირი, რომელიც საქმიანობას ეწევა საქართველოში არსებული მუდმივი დაწესებულებების მეშვეობით, წარმოადგენს საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელს დასაბეგრი შემოსავლიდან, რომელიც განისაზღვრება როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მუდმივ დაწესებულებასთან დაკავშირებული საქართველოში არსებული წყაროებიდან

- მიღებულ ერთობლივ შემოსავლებსა და ამ პერიოდისათვის საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის.
- ✓ როგორ იბეგრება არარეზიდენტი ფიზიკური პირის შემოსავალი, რომელიც მიღებულია საქართველოში მუდმივი დაწესებულების გარეშე?
 - არარეზიდენტი ფიზიკური პირის ერთობლივი შემოსავალი, რომელიც მიღებულია საქართველოში მუდმივი დაწესებულების გარეშე იბეგრება გადახდის წყაროს მიხედვით გამოქვითვების გარეშე.
 - ✓ რა სახის შემოსავლებისაგან შედგება გადასახადის გადამხდელი რეზიდენტი ფიზიკური პირის ერთობლივი შემოსავალი?
 - გადასახადის გადამხდელი რეზიდენტი ფიზიკური პირის ერთობლივი შემოსავალი შედგება მის მიერ საქართველოში და საქართველოს ფარგლებს გარეთ მიღებული შემოსავლებისაგან.
 - ✓ რა სახის შემოსავლებისაგან შედგება გადასახადის გადამხდელი არარეზიდენტის ერთობლივ შემოსავალი?
 - გადასახადის გადამხდელი არარეზიდენტი ფიზიკური პირის ერთობლივი შემოსავალი შედგება საქართველოში არსებული წყაროებიდან მიღებული შემოსავლებისაგან.
 - ✓ რა სახის ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები განეკუთვნება ერთობლივ შემოსავალს?
 - ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული ყველა შემოსავალი, მათ შორის:
 - ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები;
 - ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც არ არის დაკავშირებული დაქირავებით მუშაობასთან.
 - ✓ რა სახის შემოსავლები მიეკუთვნება ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს?
 - ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება 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.
 - ✓ შეიტანება თუ არა ერთობლივ შემოსავალში ფიზიკური პირის მიერ მიღებული დივიდენდები და პროცენტები?
 - ერთობლივ შემოსავალში არ შედის ფიზიკური პირის მიერ მიღებული დივიდენდები და პროცენტები, რომლებიც ადრე დაიბეგრა საქართველოში არსებული წყაროს მიხედვით საგადასახადო კოდექსის თანახმად.
 - ✓ რა სახის შემოსავლებიდან შეუძლია ფიზიკურ პირს მოახდინოს საგადასახადო წლის განმავლობაში ყოველთვიური დაუბეგრავი მინიმუმის გამოქვითვა?

- ასეთი გამოქვითვა ზდება მხოლოდ ძირითადი სამუშაო ადგილის მიხედვით მიღებული ხელფასიდან.
- ✓ დაიბეგრება თუ არა მეორე მსოფლიო ომისა და საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლის მონაწილე საქართველოს მოქალაქეების შემოსავალი საშემოსავლო გადასახადით?
- არ დაიბეგრება კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი 3000 ლარამდე.
- ✓ დაიბეგრება თუ არა პირველი და მეორე ჯგუფის ინვალიდების მიერ (გარდა მხედველობით ინვალიდებისა) კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი?
- არ დაიბეგრება კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი 1500 ლარამდე.
- ✓ რა პერიოდში წარადგენენ ფიზიკური პირები საშემოსავლო გადასახადის შესახებ დეკლარაციას საგადასახადო ორგანოში?
- საანგარიშო წლის მომდევნო წლის პირველ აპრილამდე.
- ✓ რა პერიოდში წარადგენენ რეზიდენტი ფიზიკური პირები, რომელთაც ფულადი სახსრები აქვთ უცხოეთის ბანკებში, საშემოსავლო გადასახადის შესახებ დეკლარაციას საგადასახადო ორგანოში?
- საანგარიშო წლის მომდევნო წლის პირველ აპრილამდე.
- ✓ იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი წყვეტს საქართველოში სამეწარმეო საქმიანობას რა ვადაში უნდა წარადგინოს დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოში?
- გადასახადის გადამხდელი საქართველოში სამეწარმეო საქმიანობის შეწყვეტისას საგადასახადო ორგანოს 30 დღის ვადაში წარუდგენს დეკლარაციას ერთობლივი შემოსავლებისა და გამოქვითვების შესახებ.
- ✓ ვის მიერ და რა ვადაში წარედგინება საგადასახადო ორგანოს მოგების გადასახადის დეკლარაცია, როდესაც წარმოებს იურიდიული პირის ლიკვიდაცია?
- იურიდიული პირის ლიკვიდაციის თაობაზე გადაწყვეტილების მიღებიდან 15 დღის ვადაში სალიკვიდაციო კომისია ვალდებულია წარადგინოს დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოში.
- ✓ რა წესით წარმოებს არაძირითად სამუშაო ადგილზე მიღებული შემოსავლებიდან საშემოსავლო გადასახადის დაკავება?
- არაძირითად სამუშაო ადგილებზე მიღებული შემოსავლებიდან დამქირავებელი აკავებს საშემოსავლო გადასახადს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული უმაღლესი განაკვეთით.
- ✓ რა ვადაში წარმოებს მოგებისა და საშემოსავლო გადასახადების მიმდინარე გადასახდელების ბიუჯეტში შეტანა?

- ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც ეწევიან სამეწარმეო საქმიანობას, ვალდებული არიან შეიტანონ ბიუჯეტში მიმდინარე გადასახდელების თანხები წინა საგადასახდო წლის წლიური გადასახდის მიხედვით, შემდეგი ოდენობით:
 - 15 მაისამდე-30 %;
 - 15 აგვისტომდე-30%;
 - 15 ნოემბრამდე-40%.
- ✓ რა წესით წარმოებს მოგებისა და საშემოსავლო გადასახდელების მიმდინარე გადასახდელების გადახდა იმ პირების მიერ, რომლებსაც წინა საგადასახდო წელს არ ჰქონდათ დასაბეგრი შემოსავალი?
- პირებს, რომლებსაც წინა საგადასახდო წელს არ ჰქონდათ დასაბეგრი შემოსავალი, მიმდინარე გადასახდელებს იხდიან საანგარიშო წლის გასული კვარტალის ფაქტობრივი შემოსავლებიდან გამომდინარე.

სოციალური გადასახადი

- ✓ ვინ ითვლებიან სოციალური გადასახადის გადამხდელებად?
- სოციალური გადასახადის გადამხდელებად ითვლებიან:
 - დამქირავებელი მეწარმე ფიზიკური პირები და იურიდიული პირები, რომლებიც შრომას უნაზღაურებენ საქართველოში დაქირავებულ ფიზიკურ პირებს;
 - ფიზიკური პირები მეწარმეები და იურიდიული პირები, რომლებიც ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებისას შრომას უნაზღაურებენ იმ ფიზიკურ პირებს, რომლებიც მათ საქართველოში უწევენ მომსახურებას ხელშეკრულების საფუძველზე ან მის გარეშე;
 - ფიზიკური პირები, რომლებიც იღებენ ანაზღაურებას;
 - ფიზიკური პირები – მეწარმეები, რომლებიც დამოუკიდებლად ეწევიან სამეწარმეო საქმიანობას.
 - ფიზიკური პირები, რომლებიც საქართველოში ეწევიან არასამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობას „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად.
- ✓ რა მიეკუთვნება სოციალური გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს დამქირავებელი მეწარმე ფიზიკური და იურიდიული პირებისათვის, რომლებიც შრომას უნაზღაურებენ საქართველოში დაქირავებულ ფიზიკურ პირებს?
- დაბეგვრის ობიექტია ხელფასი, რომელიც განისაზღვრება საგადასახდო კოდექსის მიხედვით.
- ✓ რა მიეკუთვნება სოციალური გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს იმ

- ფიზიკური პირებისათვის, რომლებიც საქართველოში ეწევიან სამეწარმეო საქმიანობას?
- დაბეგვრის ობიექტია სამეწარმეო საქმიანობით მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება საშემოსავლო გადასახადის შესახებ საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ დებულებათა შესაბამისად.
 - ✓ დაიბეგრება თუ არა გრანტით მიღებული სახსრებიდან ორგანიზაციების მიერ გაცემული ანაზღაურება სოციალური გადასახადით?
 - გრანტით მიღებული სახსრებიდან ორგანიზაციების მიერ გაცემული ანაზღაურება თავისუფლდება სოციალური გადასახადით დაბეგვრისაგან.
 - ✓ სოციალური გადასახადის რა პროცენტული განაკვეთებით იბეგრებიან დამქირავებელი მეწარმე ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც შრომას უნაზღაურებენ საქართველოში დაქირავებულ ფიზიკურ პირებს?
 - აღნიშნული პირებისათვის სოციალური გადასახადის განაკვეთებია: სოციალური უზრუნველყოფის ერთიან სახელმწიფო ფონდში დასაბეგრი თანხით 27 პროცენტი, ხოლო უმუშევართა სოციალური დაცვისა და დასაქმების ხელშეწყობის სახელმწიფო პროგრამების დასაფინანსებლად ცენტრალურ ბიუჯეტში, ხაზინაში გახსნილ სპეციალურ ანგარიშზე 1 პროცენტი. ამასთან, გადასახადის თანხა სოციალური უზრუნველყოფის ერთიან სახელმწიფო ფონდში თითოეულ ფიზიკურ პირზე არ შეიძლება იყოს 16 ლარზე ნაკლები.
 - ✓ სოციალური გადასახადის რა პროცენტული განაკვეთით იბეგრებიან დაქირავებით მომუშავე ფიზიკური პირები?
 - აღნიშნული პირები სოციალური უზრუნველყოფის ერთიან სახელმწიფო ფონდში იხდიან დასაბეგრი თანხის 1 პროცენტს.
 - ✓ როდის წარმოებს სოციალური გადასახადის გადახდა დამქირავებელი მეწარმე ფიზიკური და იურიდიული პირების მიერ, რომლებიც შრომას უნაზღაურებენ საქართველოში დაქირავებულ ფიზიკურ პირებს?
 - გადასახადი გადაიხდება დაქირავებულისათვის ხელფასის ან შრომის სხვა ანაზღაურების გაცემისთანავე, ხოლო, თუ ხელფასები გაიცემა ბანკის საშუალებით დამქირავებელი შრომის ასანაზღაურებლად თანხების მოთხოვნასთან ერთად ბანკში წარადგენს საგადასახადო დავალებას გადასახადის გადარიცხვის თაობაზე.
 - ✓ როდის იხდიან სამეწარმეო საქმიანობის მიმდევარი ფიზიკური პირები სოციალურ გადასახადს?
 - სამეწარმეო საქმიანობის მიმდევარი ფიზიკური პირები გადასახადს იხდიან საშემოსავლო გადასახადთან ერთად.

- ✓ როდის წარედგინება დამქირავებლის მიერ საგადასახადო ორგანოებს სოციალური გადასახადის გაანგარიშება?
- სოციალური გადასახადის გაანგარიშება წლის დასაწყისიდან ნაზარდი ჯამით საგადასახადო ორგანოებს წარედგინება საანგარიშოს მომდევნო თვის 15 რიცხვისათვის.

გადასახადი ქონების გადაცემისათვის

- ✓ ვინ ჩაითვლება უძრავი ქონების გადაცემისათვის გადასახადის გადამხდელად?
- გადასახადის გადამხდელია უძრავი ქონების მიმღები.
- ✓ რა მიეკუთვნება უძრავი ქონების გადაცემისათვის გადასახადის დაბეგვრის ობიექტს?
- დაბეგვრის ობიექტია საქართველოში არსებული უძრავი ქონება, რომელზედაც ხდება საკუთრების უფლების გადაცემა ან რომელიც გადაიცემა იჯარის ან ქირავნობის ხელშეკრულებით, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად.
- ✓ რა შემთხვევაში თავისუფლდება უძრავი ქონების გადაცემა დაბეგვრისაგან?
- დაბეგვრისაგან თავისუფლდება უძრავი ქონების:
 - იჯარის ან ქირავნობის ხელშეკრულება 1 წელზე ნაკლები ვადით;
 - გადაცემა მეუღლისათვის, მშობლისათვის ან შვილისათვის;
 - გადაცემა განქორწინების საფუძველზე;
 - უსასყიდლოდ გადაცემა სახელმწიფოსათვის, საბიუჯეტო, საქველმოქმედო ან რელიგიური ორგანიზაციისათვის;
 - გადაცემა რეორგანიზაციის შემთხვევაში.
- ✓ როგორ განისაზღვრება დასაბეგრი თანხა უძრავი ქონების გადაცემისას?
- დასაბეგრი თანხად ითვლება პირდაპირ ან არაპირდაპირ გადაცემული საკომპენსაციო თანხა (მაგრამ არანაკლებ საბაზრო ფასისა), მიღებული დავალიანების ჩათვლით.
- ✓ როგორ განისაზღვრება დასაბეგრი თანხა უძრავი ქონების გადაცემისას იჯარის ან ქირავნობის შემთხვევაში?
- იჯარის ან ქირავნობის შემთხვევაში დასაბეგრი თანხა გამოიანგარიშება იჯარის ან ქირავნობის შესახებ ხელშეკრულების თანახმად გადასახდელი თანხის დისკონტირების გზით.
- ✓ როდის ხდება უძრავი ქონების გადაცემისათვის გადასახადის გადახდა?

- გადასახადი გადახდას ექვემდებარება წერილობითი დოკუმენტის მარეგისტრირებელ ორგანოში რეგისტრაციამდე.
- ✓ *თუ წერილობითი დოკუმენტი რეგისტრაციაში არ ტარდება, როგორ წარმოებს უძრავი ქონების გადაცემისათვის გადასახადის გადახდა?*
- თუ წერილობითი დოკუმენტი რეგისტრაციაში არ ტარდება, მაშინ გადასახადის ამოღება ხდება საგადასახადო ორგანოს მიერ ქონების გადაცემის მომენტში, რის შესახებაც გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოში წარადგენს დეკლარაციას.
- ✓ *ვინ ითვლება მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის გადასახადის გადამხდელად?*
- გადასახადის გადამხდელად ითვლება პირი, რომელმაც ფიზიკური პირისაგან მემკვიდრეობით ან ჩუქებით მიიღო ნებისმიერი ქონება.
- ✓ *რა მიეკუთვნება მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს?*
- დასაბეგრ ობიექტად ითვლება გადამცემი პირისაგან მემკვიდრეობით (კანონით ან ანდერძით) ან ჩუქებით მიღებული ქონება, თუ:
 - ფიზიკური პირი, რომელიც იღებს ქონებას, რეზიდენტია ქონების მიღების მომენტში, ან წარმოადგენს არარეზიდენტ იურიდიულ პირს, რომელშიც წილის 50 პროცენტი პირდაპირ ან არაპირდაპირ ეკუთვნის რეზიდენტს;
 - გადამცემი პირი არის რეზიდენტი ჩუქების ან გარდაცვალების მომენტში;
 - ქონება უძრავია და მისი ადგილსამყოფელი საქართველოშია.
- ✓ *რა სახის შეღავათებს ითვალისწინებს მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის გადასახადი?*
- გადასახადისაგან თავისუფლდება:
 - ჩუქებით ან გარდაცვლილი პირისაგან ქონების მემკვიდრეობით მიღება პირველი და მეორე რიგის მემკვიდრეების მიერ;
 - 50000 ლარის ღირებულების ქონება მემკვიდრეობით მიღებისას;
 - 1000 ლარის ღირებულების ქონება ჩუქებისას.
- ✓ *რა საგადასახადო განაკვეთი გამოიყენება მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის გადასახადით დაბეგვრისას?*
- გადასახადის განაკვეთი შეადგენს 30 პროცენტს იმ პირებისათვის, რომლებიც არ არიან პირველი და მეორე რიგის მემკვიდრეები.
- ✓ *როდის წარმოებს მემკვიდრეობისათვის გადასახადის გადახდა?*
- გადასახადის გადამხდელი ქონების მემკვიდრეობით მიღებისას გადასახადს იხდის მემკვიდრეობის უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტის გაცემის დღიდან არა უგვიანეს ექვსი თვისა.

- ✓ როდის წარმოებს ჩუქებისათვის გადასახადის გადახდა?
- ჩუქების შესახებ ხელშეკრულების გაფორმებიდან არა უგვიანეს ერთი თვისა.
- ✓ როდის წარადგენს გადასახადის გადამხდელი მემკვიდრეობისა და ჩუქებისათვის გადასახადის შესახებ დეკლარაციას საგადასახადო ორგანოში?
- მემკვიდრეობისა და მემკვიდრეობის უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტის გაცემის დღიდან არა უგვიანეს ექვსი თვისა, ხოლო ჩუქებისა და ჩუქების შესახებ ხელშეკრულების გაფორმებიდან არა უგვიანეს ერთი თვისა.
- ✓ ვინ ითვლება ავტოსატრანსპორტო საშუალებების გადაცემისათვის გადასახადის გადამხდელად?
- ავტოსატრანსპორტო საშუალებების გადაცემისათვის გადასახადის გადამხდელია ქონების მიმღები.
- ✓ განსაზღვრეთ ავტოსატრანსპორტო საშუალებების გადაცემისათვის გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი?
- დაბეგვრის ობიექტია ავტოსატრანსპორტო საშუალება (ავტომობილი), რომელიც განსაზღვრულია საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურის 8702-8705 და 8711 კოდებით. განკარგვის უფლებით მინდობის (დავალების) ხელშეკრულების საფუძველზე ავტოსატრანსპორტო საშუალების გადაცემა ითვლება დასაბეგრო ოპერაციად.

ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადი

- ✓ ვინ ითვლება ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადის გადამხდელად?
- გადასახადის გადამხდელი არიან ქონების გადასახადით დასაბეგრი ობიექტების მესაკუთრე ფიზიკური პირები.
- ✓ რა მიეკუთვნება ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს?
- დაბეგვრის ობიექტია საქართველოს ურბანულ ტერიტორიაზე არსებული უძრავი ქონება (შენობა-ნაგებობანი ან მათი ნაწილი), აგრეთვე არაურბანულ ტერიტორიაზე და ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული უძრავი ქონება (შენობა-ნაგებობანი ან მათი ნაწილი), მიწის გარდა.
- ✓ მიეკუთვნება თუ არა ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს ბავშვობიდან ინვალიდების, აგრეთვე I და II ჯგუფის ინვალიდების ქონება?
- გადასახადით არ იბეგრება ბავშვობიდან ინვალიდების, აგრეთვე I და II ჯგუფის ინვალიდების ქონება?
- ✓ როდის ხდება ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადის გადახდა?

- გადასახდის გადახდა ხდება ყოველწლიურად შენობის ან ნაგებობის საინვენტარიზაციო ღირებულების 0.1 პროცენტის ოდენობით.
- ✓ როგორ გამოიანგარიშება რამდენიმე პირის საკუთრებაში არსებულ შენობა-ნაგებობებზე ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადი?
- გადასახადი გადაიხდება თითოეული თანამფლობელის ხვედრითი წილის შესაბამისად.
- ✓ როდის წარედგინება გადასახადის გადამხდელს შეტყობინება ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადის გამოანგარიშებული თანხის შესახებ?
- არა უგვიანეს საანგარიშო წლის 1 მარტისა.

პრეზუმციული გადასახადი

- ✓ ვინ ითვლება პრეზუმციული გადასახადის გადამხდელად?
- ინდივიდუალური საწარმოები (მეწარმეები), რომელთა წლიური ერთობლივი შემოსავალი არ აღემატება 24000 ლარს.
- ✓ როდის წარმოებს პრეზუმციული გადასახადის გადახდა?
- ყოველწლიურად არა უგვიანეს თვის 10 რიცხვისა.
- ✓ ექვემდებარება თუ არა პრეზუმციული გადასახადი წლის ბოლოს გადაანგარიშებას?
- წლის განმავლობაში გადახდილი პრეზუმციული გადასახადი წლის ბოლოს ჩაითვლება კანონმდებლობით დადგენილ და გამოანგარიშებულ საშემოსავლო გადასახადის ანგარიშში. ამასთან, ინდივიდუალური მეწარმის (საწარმოს) მიერ წლის განმავლობაში გადახდილი პრეზუმციული გადასახადი წლის ბოლოს წარმოდგენილი წლიური დეკლარაციის შედეგების მიხედვით შემცირებას არ ექვემდებარება.
- ✓ ვალდებული არიან თუ არა პრეზუმციული გადასახადის გადამხდელები აწარმოონ აღრიცხვა-ანგარიშგება?
- გადასახადის გადამხდელები აწარმოებენ აღრიცხვა-ანგარიშგებას კანონმდებლობის შესაბამისად გამარტივებული წესით.
- ✓ როგორ განისაზღვრება პრეზუმციული გადასახადის ოდენობა საზოგადოების ობიექტებში?
- საზოგადოების ობიექტებში პრეზუმციული გადასახადის ოდენობა თითოეული ადგილის მიხედვით განისაზღვრება 10 ლარის ოდენობით თვეში, ხოლო სოფელ ადგილებში - 5 ლარის ოდენობით თვეში.

დ ლ გ

- ✓ ვინ ითვლება დღგ-ის გადამხდელად?
- პირი, რომელიც რეგისტრირებულია ან ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად.
- ✓ როდიდან ითვლება რეგისტრირებული პირი დღგ-ის გადამხდელად?
- რეგისტრაციის ძალაში შესვლის მომენტიდან.
- ✓ როდიდან შედის დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაცია ძალაში?
- რეგისტრაცია ძალაში შედის საგადასახადო ორგანოში პირის მიერ რეგისტრაციისათვის განცხადების წარდგენის დღიდან.
- ✓ როდიდან შედის დღგ-ის გადამხდელად ნებაყოფლობითი რეგისტრაცია ძალაში?
- რეგისტრაცია ძალაში შედის საგადასახადო ორგანოში პირის მიერ რეგისტრაციისათვის განცხადების წარდგენის დღიდან.
- ✓ ექვემდებარება თუ არა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციას პირი, რომელიც ახორციელებს მხოლოდ საქონლის იმპორტს?
- არ ექვემდებარება, თუ საქონელი არ არის განკუთვნილი მიწოდებისათვის და აღნიშნული საქონლის ღირებულება არ აღემატება 24000 ლარს.
- ✓ რა შემთხვევაში ექვემდებარება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციას არარეზიდენტი?
- თუ არარეზიდენტი ეწევა საქმიანობას საქართველოში მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით და ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში ახორციელებს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებს, რომელთა საერთო თანხა აღემატება 24000 ლარს ექვემდებარება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციას.
- ✓ რა შემთხვევაში ხდება ფილიალის რეგისტრაცია დღგ-ის გადამხდელად?
- თუ საწარმოსა და ფილიალების საერთო დასაბეგრი ბრუნვა აღემატება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ თანხას.
- ✓ როდის ექვემდებარება პირი დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციას?
- თუ ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში ახორციელებს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებს, რომელთა საერთო თანხა აღემატება 24000 ლარს ან თუ მის მიერ მიწოდებისათვის განკუთვნილი ერთჯერადი ოპერაციის შედეგად შეძენილი ან/და იმპორტირებული საქონლის ღირებულება აღემატება 24000 ლარს.

- ✓ რა შემთხვევაში ატარებს საგადასახადო ორგანო საკუთარი ინიციატივით პირს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციაში?
- თუ პირი ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად, მაგრამ არა აქვს შეტანილი განცხადება რეგისტრაციისათვის.
- ✓ რა შემთხვევაში შეიძლება პირმა საგადასახადო ორგანოს მიმართოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების მოთხოვნით?
- გადასახადის გადამხდელს შეუძლია მიმართოს შესაბამის საგადასახადო ორგანოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების მოთხოვნით მისი დღგ-ის გადამხდელად უკანასკნელი რეგისტრაციის თარიღიდან ორი წლის გასვლის შემდეგ, თუ ბოლო 12 თვის განმავლობაში გადასახადით დასაბეგრი ოპერაციები არ აღემატება 24000 ლარიან ლიმიტს.
- ✓ როდისაა ვალდებული პირი მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების მოთხოვნით?
- დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების შეწყვეტის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საგადასახადო ორგანოს მიმართოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების მოთხოვნით.
- ✓ იბეგრება თუ არა საქონლის ექსპორტი?
- საქონლის ექსპორტი იბეგრება ნულოვანი განაკვეთით.
- ✓ იბეგრება თუ არა საწარმოს ფილიალებს შორის საქონლის მიწოდება?
- საქონლის მიწოდება იურიდიული პირის ფილიალებს შორის, რომლებიც ითვლებიან ცალკე გადასახადის გადამხდელად, განიხილება როგორც დასაბეგრი ოპერაცია და დაიბეგრება დღგ-ით.
- ✓ როდის ითვლება დასაბეგრ მიწოდებად იმ საწარმოში არსებული საქონლის ნაშთი, რომლის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია გაუქმებულია?
- დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების ძალაში შესვლის დღისთვის გადასახადის გადამხდელთან არსებული საქონლის ნაშთები, განიხილება როგორც აღნიშნული მომენტისათვის განხორციელებული დასაბეგრი მიწოდება.
- ✓ როგორ განისაზღვრება დღგ-ით დასაბეგრი თანხა ხელფასის ნატურალური ფორმით ანაზღაურებისას?
- გადამხდელის მიერ თავის თანამშრომლებისათვის ხელფასის ნატურალური ფორმით ანაზღაურება წარმოადგენს საქონლის მიწოდებას და ითვლება დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად. ამ შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება ამ საქონლის საბაზრო ფასით დღგ-ის გარეშე.
- ✓ რა შემთხვევაში შეიტანება დასაბრუნებელი ტარის ღირებულება დასაბეგრ თანხაში?
- დასაბრუნებელი ტარის ღირებულება არ შეიტანება გადასახადით დასაბეგრ

- თანხაში, გარდა საცალო ვაჭრობისა სადაც დასაბეგრი ბრუნვა მცირდება იმ თანხით, რომელსაც გამყიდველი უხდის მომხმარებელს ტარის დაბრუნების დროს.
- ✓ როგორ დაიბეგრება დღგ-ით დასაბეგრი საქონლის გაცვლა დღგ-ისაგან გათავისუფლებულ საქონელზე?
 - თუ დღგ-ის გადამხდელი დასაბეგრი ოპერაციის სანაცვლოდ იღებს საქონელს (მათ შორის დღგ-ისგან განთავისუფლებულ საქონელს), დღგ-ის დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება ამ საქონლის საბაზრო ფასით, დღგ-ის გარეშე.
 - ✓ იბეგრება თუ არა დღგ-ით საწარმოს მიერ მსუბუქი ავტომობილის გაყიდვა თუ მანქანებით ვაჭრობა არ განეკუთვნება მის საქმიანობას?
 - დაიბეგრება დღგ-ით.
 - ✓ წარმოებს თუ არა დსთ-ის ქვეყნებში გადახდილი დღგ-ის ჩათვლა?
 - დსთ-ს ქვეყნებში გადახდილი დღგ-ის ჩათვლა დაუშვებელია.
 - ✓ როგორ დაიბეგრება საქონლის მოწოდება თუ მისი იმპორტი გათავისუფლებულია დღგ-ისაგან?
 - მხოლოდ იმპორტისას გათავისუფლებული საქონლის შემდგომი მიწოდება წარმოადგენს დასაბეგრ ოპერაციას და დაიბეგრება არსებული წესის შესაბამისად.
 - ✓ თავისუფლდება თუ არა დღგ-ისაგან საქალაქთაშორისო საავტომობილო ტრანსპორტის მომსახურეობა თუ მასზე ფასები რეგულირდება სახელმწიფოს მიერ?
 - არ თავისუფლდება.
 - ✓ დღგ-ის რამდენი ძირითადი განაკვეთი მოქმედებს საქართველოში?
 - საქართველოში მოქმედებს დღგ-ის ორი ძირითადი განაკვეთი: დასაბეგრი ბრუნვის ან დასაბეგრი იმპორტის თანხის 20 პროცენტი და ნულოვანი განაკვეთი.
 - ✓ სად ითვლება განხორციელებულად დღგ-ის გადამხდელის მიერ უცხოეთში მდებარე პირისათვის გაწეული კონსულტაცია?
 - მომსახურეობის გაწევის ადგილად ჩაითვლება მომსახურების მიმღები პირის მუდმივი დაწესებულების ადგილსამყოფელი.
 - ✓ სად ითვლება განხორციელებულად უცხოელი მომღერლის მიერ საქართველოში ჩატარებული კონცერტი?
 - საქართველოში.
 - ✓ სად დაიბეგრება უცხოელი პირისაგან იჯარით აღებული დანადგარის საიჯარო ქირა?
 - დაიბეგრება ამ ქონების ადგილმდებარეობის მიხედვით.
 - ✓ როგორ იბეგრება დღგ-ით არარეზიდენტის მიერ საქართველოში გაწეული მომსახურება, თუ ეს პირი არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად საქართველოში?
 - თუ არარეზიდენტი პირი, არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად საქართველოში და ეწევა მომსახურეობას ან ასრულებს სამუშაოს საქართველოს

- ტერიტორიაზე, ნებისმიერი პირი რომელიც რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად ან ნებისმიერი რეზიდენტი იურიდიული პირი ახდენს დღგ-ის დარიცხვას არარეზიდენტისათვის გასაცემ თანხაზე.
- ✓ როდის ხდება დღგ-ის ბიუჯეტში გადახდა?
 - არა უგვიანეს საანგარიშო პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა.
 - ✓ როდის ხდება დღგ-ის დეკლარაციის წარდგენა საგადასახადო ორგანოში?
 - არა უგვიანეს საანგარიშო პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა.
 - ✓ როდის ხდება დღგ-ის დეკლარაციის წარდგენა მეწარმე ფიზიკური პირის მიერ საგადასახადო ორგანოში?
 - არა უგვიანეს საანგარიშო პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა.
 - ✓ როგორ განისაზღვრება დღგ-ით დასაბეგრი თანხა საეაჭრო საწარმოების მიერ?
 - დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება დღგ-ის გადამხდელის მიერ მიმღებისაგან ან ნებისმიერი სხვა პირისაგან მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ს გარეშე.
 - ✓ როგორ განისაზღვრება დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა?
 - ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციის დროის მიხედვით გადახდილია წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად, ან გადახდილია საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით დასაბეგრ იმპორტზე ან დასაბეგრ ოპერაციებზე, თუ საქონელი, სამუშაო ან მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის. დღგ-ის ჩათვლას დაექვემდებარება საქართველოს ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ის თანხა.
 - ✓ რომელი დოკუმენტი იძლევა შეძენილ საქონელზე დღგ-ის ჩათვლის უფლებას?
 - საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, ხოლო დასაბეგრ იმპორტზე - საბაჟო დეკლარაცია.
 - ✓ რომელი დოკუმენტი იძლევა იმპორტირებულ საქონელზე დღგ-ის ჩათვლის უფლებას?
 - იმპორტულ საქონელზე დღგ-ის ჩათვლის საფუძველია საქონლის საბაჟო დეკლარაცია.
 - ✓ რაზე არ წარმოებს დღგ-ის ჩათვლა?
 - დღგ-ის ჩათვლა არ წრმოებს:
 - მსუბუქ ავტომობილებზე, გარდა გასაყიდად გამოტანილისა ან გაქირავებით გაცემულისა - იმ პირთათვის, რომელთა ძირითად საქმიანობას წარმოადგენს მსუბუქი ავტომობილების ყიდვა-გაყიდვა ან გაქირავება;

- საქველმოქმედო ან სოციალური მიზნებით გაწეულ გასართობ და წარმომადგენლობით ხარჯებზე;
 - იმ საქონელზე (სამუშაოზე, მომსახურებაზე) გადახდილ დღგ-ზე, რომელიც გამოიყენება საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად გათავისუფლებული საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) საწარმოებლად;
 - იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, რომლებიც არ იძლევა საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) გამყიდველის იდენტიფიცირების საშუალებას.
- ✓ რა ითვლება დღგ-ის საანგარიშო პერიოდად?
- კალენდარული თვე.
- ✓ როდის ხდება საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა?
- გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწეროს და მისცეს მყიდველს მიწოდებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა.
- ✓ რა შემთხვევაში ხდება დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირება?
- დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირება ხორციელდება იმ შემთხვევაში, თუ გადამხდელმა:
- წარადგინა დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურა, რომელშიც დღგ-ს თანხა აღნიშნულია არასწორად;
 - დღგ-ის დეკლარაციაში არასწორად აღნიშნა დღგ-ის თანხა.
- ✓ იბეგრება თუ არა დღგ-ით უძრავი ქონების იჯარით გადაცემა?
- უძრავი ქონების იჯარით გადაცემა წარმოადგენს დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტს.
- ✓ რას ნიშნავს ოპერაციის დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით დაბეგვრა?
- ოპერაციის ნულოვანი განაკვეთით დაბეგვრა განიხილება არა როგორც გადასახადისაგან განთავისუფლება, არამედ როგორც ნულის ტოლი გადასახადით დაბეგვრა და გადამხდელს უფლება აქვს ამ ოპერაციის განხორციელების პროცესში გამოყენებულ საქონელზე (სამუშაოზე, მომსახურებაზე) გადახდილი გადასახადი ჩაითვალოს (შეამციროს სხვა ოპერაციებზე ბიუჯეტში შესატანი გადასახადი), ან აინაზღაუროს ბიუჯეტიდან.
- ✓ რა სახის საერთაშორისო გადაზიდვები იბეგრება დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით?
- საავიაციო ტრანსპორტით მგზავრთა და ტვირთების საერთაშორისო გადაზიდვებთან დაკავშირებული მომსახურება იბეგრება დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით.

აქციზი

- ✓ ვინ ითვლება აქციზის გადამხდელად?
- აქციზის გადამხდელად ითვლება ფიზიკური ან იურდიული პირი, რომელიც აწარმოებს აქციზურ საქონლს ან ეწევა მის იმპორტს საქართველოში
- ✓ ვინ ითვლება აქციზის გადამხდელად დამკვეთის მიერ მიწოდებული ნედლეულისაგან საქართველოში წარმოებულ საქონელზე?
- აქციზის გადამხდელად ითვლება საქონლის მწარმოებელი.
- ✓ რა ითვლება აქციზით დასაბეგრ ობიექტად?
- დაბეგრის ობიექტია აქციზური საქონლის იმპორტი, საქართველოში წარმოებული აქციზური საქონლის მიწოდება და/ან საწარმოს საწყობიდან საქონლის გადატანა, მათ შორის დამკვეთის ნედლეულით დამზადებული აქციზური საქონლის გადაცემა.
- ✓ როგორ განისაზღვრება საქართველოში წარმოებული საქონლის აქციზით დასაბეგრი თანხა?
- განისაზღვრება იმ თანხის მიხედვით, რომელიც უნდა მიეღო ან მიიღო გადასახადის გადამხდელმა დამკვეთის ან სხვა პირისაგან, აქციზისა და დღგ-ის გამოკლებით, მაგრამ არანაკლებ საქონლის საბაზრო საბითუმო ფასისა აქციზისა და დღგ-ის თანხის გარეშე.
- ✓ როგორ განისაზღვრება საქონლის საცალო მიწოდებისას აქციზით დასაბეგრი ოპერაციის თანხა?
- დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება საბითუმო საბაზრო ფასის მიხედვით დღგ-ისა და აქციზის გარეშე.
- ✓ რა წარმოადგენს იმპორტირებული და/ან მიწოდებული (გადაცემული) ალკოჰოლური სასმელების მიხედვით აქციზით დასაბეგრ ოპერაციას?
- ალკოჰოლური სასმელების მოცულობა.
- ✓ რა ითვლება აქციზით დასაბეგრ თანხად იმპორტისას?
- იმპორტისას დასაბეგრი ოპერაციის თანხად ითვლება საქართველოს საბაჟო ღირებულებისა (მაგრამ არანაკლებ საბითუმო საბაზრო ფასისა, აქციზისა და დღგ-ის გარეშე) და საქართველოში საქონლის იმპორტისას გადასახდელი მოსაკრებლებისა და გადასახადების თანხის (აქციზისა და დღგ-ის გარდა) ჯამი.
- ✓ იბეგრება თუ არა აქციზით აქციზური საქონლის გაცემა (ბარტერი) არააქციზურზე?
- იბეგრება აქციზით.
- ✓ რა ითვლება აქციზური საქონლის წარმოებისას დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტად?

- საქონლის მიწოდების (გადაცემის) მომენტიდან 90 დღე ან განაღდების მომენტი, თუ განაღდება მოხდა საქონლის მიწოდებიდან (გადაცემიდან) 90 დღის გასვლამდე.
- ✓ იბეგრება თუ არა აქციზური საქონლის ექსპორტი?
- აქციზური საქონლის ექსპორტი იბეგრება ნულოვანი განაკვეთით.
- ✓ რა შემთხვევაში იბეგრება აქციზით ფიზიკური პირის მიერ წარმოებული ალკოჰოლური სასმელები?
- თუ იგი არ იწარმოება საკუთარი მოხმარებისათვის.
- ✓ ფიზიკური პირის მიერ იმპორტირებული რა რაოდენობის აქციზური საქონლი თავისუფლდება აქციზისაგან?
- ფიზიკური პირის მიერ საკუთარი მოხმარებისათვის ორი ლიტრი ალკოჰოლური სასმელისა და 200 ლერი სიგარეტის იმპორტი, აგრეთვე საქართველოში ავტომობილით შემომსვლელი პირის ავტომობილის ავზში არსებული საწვავი თავისუფლდება აქციზისაგან.
- ✓ იბეგრება თუ არა აქციზური საქონლის ტრანზიტი?
- თავისუფლდება აქციზისაგან.
- ✓ იბეგრება თუ არა აქციზური საქონლის დროებით შეძენა?
- თავისუფლდება აქციზისაგან.
- ✓ იბეგრება თუ არა აქციზური საქონლის რეექსპორტი?
- თავისუფლდება აქციზისაგან.
- ✓ რა შემთხვევაში ხდება საბაჟოს მიერ აქციზის დაბრუნება?
- საბაჟო ორგანოების მიერ რეექსპორტის მიზნით საქართველოში აქციზური საქონლის შემოტანისას გადახდილი აქციზის (გირაოს) დაბრუნება ხდება რეექსპორტირებული საქონლის ფაქტობრივი რაოდენობის შესაბამისად.
- ✓ რა შემთხვევაში თავისუფლდება აქციზისაგან მსუბუქი ავტომობილებისა და საბურავების იმპორტი?
- თუ ისინი შემოტანილია სტიქიური უბედურების დროს ჰუმანიტარული დახმარების მიზნით.
- ✓ როგორ განისაზღვრება ჩასათვლელი აქციზის თანხა?
- პირს რომელიც ყიდულობს აქციზით დაბეგრულ ნედლეულს და იყენებს მას სხვა აქციზური საქონლის საწარმოებლად მისი შემდგომი მიწოდებისათვის უფლება აქვს მიიღოს საგადასახადო ჩათვლა მის საწარმოებლად შეძენილ საქონელზე გადახდილი აქციზის ოდენობით ან დაიბრუნოს აქციზი.
- ✓ რა შემთხვევაში ინაზღაურებს აქციზის თანხას პირი, რომელიც არ არის აქციზის გადამხდელი?
- გადახდილი აქციზის ჩათვლა ან დაბრუნება დასაშვებია იმ აქციზურ საქონელზე რომელიც გამოიყენება:

- ნიმუშების სახით ანალიზის ჩატარების ან წარმოების პროცესში აუცილებელი შემოწმებისათვის;
- სამეცნიერო კვლევისათვის;
- საავადმყოფოებსა და აფთიაქებში სამედიცინო მიზნებისათვის.
- ✓ *რომელი საქონელი ექვემდებარება აქციზური მარკების სავალდებულო დართვას?*
- საქართველოში მოხმარებისათვის განკუთვნილი საქართველოს ტერიტორიაზე წარმოებული და საქართველოს ტერიტორიაზე იმპორტირებული ალკოჰოლიანი სასმელები მ.შ. ლუდი, რომელშიც ალკოჰოლის შემცველობა აღემატება 1.15 გრადუსს (გარდა ორმოცდაათ გრადუსა და მასზე ნაკლები მოცულობის, აგრეთვე ათ ლიტრსა და მასზე მეტი მოცულობის ჭურჭელში ჩამოსხმულისა) და თამბაქოს ნაწარმი, მოსაწევი (ჩიბუხის) თამბაქოს გარდა.
- ✓ *ვინ ახორციელებს აქციზური მარკის გარეშე იმპორტირებული ან გასაყიდად მიღებული აქციზური საქონლის ჩამორთმევას?*
- საგადასახადო და საბაჟო ორგანოები, რომლებიც ახორციელებენ კონტროლს აქციზის გადახდაზე.
- ✓ *როდის გადაიხდება აქციზი?*
- დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან მომდევნო თვის 10 რიცხვისათვის.
- ✓ *რა შემთხვევაში ეკრძალება აქციზის გადამხდელს აქციზური საქონლის მიწოდება, მასზე აქციზის გადაუხდელად?*
- თუ გადასახადის გადამხდელს დროის რომელიმე პერიოდისათვის აქვს ვადგადაცილებული დავალიანება, მაშინ ამ დავალიანების წარმოქმნის მომენტიდან მისი დაფარვის მომენტამდე მას ეკრძალება საქონლის მიწოდება მასზე აქციზის გადაუხდელად. ამ შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებისას აქციზი გადაიხდება ოპერაციის განხორციელების მომენტში.
- ✓ *ვის მიერ ხდება აქციზური საქონლის იმპორტისას აქციზის ადმინისტრირება?*
- საბაჟო ორგანოების მიერ საბაჟო გადასახადისათვის მიღებული პროცედურების შესაბამისად.
- ✓ *რა ვადებში ხდება აქციზის გადამხდელის მიერ აქციზის დეკლარაციის წარდგენა სავადასახადო ინსპექციებში?*
- საანგარიშო თვის მომდევნო თვის 10 რიცხვისათვის.
- ✓ *ვის მიერ ხდება აქციზის დაბრუნება რეექსპორტირებულ აქციზურ საქონელზე?*
- საბაჟო ორგანოების მიერ.

- ✓ რა ვადებში ბრუნდება რეექსპორტირებულ საქონელზე გადახდილი აქციზის თანხა?
- 15 დღის განმავლობაში რეექსპორტირებული საქონლის ფაქტობრივი რაოდენობის შესაბამისად.
- ✓ ვის აქვს უფლება ჩაითვალოს ან დაიბრუნოს გადახდილი აქციზის თანხა?
- პირს, რომელიც ყიდულობს აქციზით დასაბეგრ ნედლეულს და იყენებს მას სხვა აქციზური საქონლის საწარმოებლად მისი შემდგომი მიწოდებისათვის, უფლება აქვს მიიღოს საგადასახადო ჩათვლა მის საწარმოებლად შეძენილ საქონელზე გადახდილი აქციზის ოდენობით, ან დაიბრუნოს აქციზი.

საწარმოთა ქონების გადასახადი

- ✓ ვინ ითვლება საწარმოთა ქონების გადასახადის გამამხდელად?
- საწარმოთა ქონების გადასახადის გამამხდელები არიან:
 - საქართველოს საწარმოები;
 - საქართველოს საწარმოთა ფილიალები და ქვედანაყოფები, რომელთაც აქვთ დამოუკიდებელი ბალანსი და ანგარიშსწორების ანგარიში;
 - უცხოური საწარმოები, რომლებიც საქართველოში ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას მუდმივი დაწესებულებების მეშვეობით;
 - ორგანიზაციები, რომელთა ქონება ან ამ ქონების ნაწილი გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის.
- ✓ განსაზღვრეთ საწარმოთა ქონების გადახდის დაბეგვრის ობიექტი.
- დაბეგვრის ობიექტია მოცემული საწარმოს ბალანსზე რიცხული ძირითადი საშუალებები, დაუმონტაჟებელი მოწყობილობები, დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებები და არამატერიალური აქტივები, აგრეთვე ორგანიზაციის ბალანსზე რიცხული, ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული აღნიშნული ქონება.
- ✓ რა ითვლება საწარმოთა ქონების გადასახადით დასაბეგრი ქონების ღირებულებად?
- გადასახადით დასაბეგრი ქონების ღირებულებად ითვლება საწარმოს ბალანსზე რიცხული აქტივების საშუალო წლიური საბალანსო ნარჩენი ღირებულება, რომელიც გამოიანგარიშება წლის დასაწყისისა და წლის ბოლოსათვის ამ აქტივების საშუალო ღირებულების მიხედვით.
- ✓ რა სახის ქონება არ იბეგრება საწარმოთა ქონების გადასახადით?
- გადასახადით არ იბეგრება:
 - ბუნების დაცვისა და სახანძრო უსაფრთხოებისათვის გამოყენებული ქონება;
 - მიწა;

- მიმოსვლის გზები, საკომუნიკაციო და ელექტროგადამცემი ხაზები;
 - საქართველოს სტანდარტიზაციის, მეტროლოგიისა და სერტიფიკაციის დეპარტამენტის ტერიტორიული ორგანოების საეტალონო და სასტენდო მოწყობილობები;
 - ქონება, რომელიც დადგენილ წესით გადაყვანილია კონსერვაციის რეჟიმზე;
 - ორგანიზაციის ქონება, გარდა სამეწარმეო საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონებისა;
 - ინვალიდების საზოგადოებრივი გაერთიანებებისა და საწარმოების ქონება საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად;
 - სახელმწიფო გემების სახელმწიფო რეესტრში რეგისტრირებული და საქართველოს აღმით მცურავი გემები;
 - „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების საწარმოებლად გამოყენებული ქონება;
 - მაღალმთიანი რეგიონების ტერიტორიაზე არსებული საწარმოების ამ ტერიტორიაზე არსებული ქონება;
 - ავტოსატრანსპორტო საშუალებები.
- ✓ *რა პროცენტული განაკვეთით იბეგრება საწარმოთა ქონება?*
- გადასახადის გადამხდელის ქონების ღირებულება იბეგრება ერთ პროცენტთან განაკვეთით.
- ✓ *როგორ გადაიხდის საწარმო ქონების გადასახადს, თუ იგი არსებობს მხოლოდ არასრული კალენდარული წლის განმავლობაში?*
- თუ საწარმო არსებობს მხოლოდ არასრული კალენდარული წლის განმავლობაში, იგი გადასახადს იხდის ამ პერიოდის პროპორციულად.
- ✓ *როგორ წარმოებს საწარმოთა ქონების გადასახადის გადახდა საანგარიშო წლის განმავლობაში?*
- გადასახადის გადამხდელები გადასახადს იხდიან მიმდინარე გადასახდელების სახით, რომელიც გამოიანგარიშება გასული კალენდარული წლის ბოლოსათვის საწარმოთა ბალანსზე რიცხული აქტივების საშუალო წლიური ღირებულების მიხედვით და ბიუჯეტში ჩაირიცხება ყოველკვარტალურად თანაბარ ნაწილებად კვარტალის მეორე თვის 15 რიცხვისთვის.
- ✓ *რა პერიოდში წარუდგენს გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოებს გაანგარიშებას საწარმოთა ქონების გადასახადის მიმდინარე გადასახდელების შესახებ?*
- გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საანგარიშო წლის 1 თებერვლამდე საგადასახადო ორგანოებს წარუდგინოს გაანგარიშებები მიმდინარე გადასახდელების შესახებ.

- ✓ როდის წარედგინებათ საგადასახადო ორგანოებს გაანგარიშება გასული წლის მიხედვით ქონების გადასახადის შესახებ?
- გაანგარიშება გასული წლის მიხედვით ქონების გადასახადის შესახებ საგადასახადო ორგანოებს წარედგინებათ საანგარიშო წლის 1 აპრილამდე.

მიწის გადასახადი

- ✓ ვინ ითვლება მიწის გადასახადის გადამხდელად?
- ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებსაც საკუთრებაში ან კანონით გათვალისწინებულ სარგებლობაში აქვთ მიწის ნაკვეთი.
- ✓ რა ითვლება მიწის გადასახადის დაბეგვრის ობიექტად?
- დაბეგვრის ობიექტია:
 - სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწა;
 - არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწა.
- ✓ მოიცავს თუ არა დასაბეგრი მიწის ფართობი შენობა-ნაგებობებით დაკავებულ მიწის ნაკვეთებს?
- დასაბეგრი მიწის ფართობი მოიცავს შენობა-ნაგებობებით დაკავებულ, ასევე მათი ფუნქციონირებისათვის აუცილებელ მიწის ნაკვეთებსა და შენობა-ნაგებობების სანიტარულ-ტექნიკურ ზონას, თუ ის არ იმყოფება სხვა ფიზიკური ან იურიდიული პირის სარგებლობაში.
- ✓ არის თუ არა დამოკიდებული მიწის გადასახადის ოდენობა მიწის გადასახადის გადამხდელთა ეკონომიკური საქმიანობის შედეგებზე?
- მიწის გადასახადის ოდენობა არ არის დამოკიდებული მიწის გადასახადის გადამხდელთა ეკონომიკური საქმიანობის შედეგებზე და ღვინდება ფიქსირებული წლიური გადასახადის სახით მიწის ფართობის ერთეულზე.
- ✓ რის მიხედვით ღვინდება მიწის გადასახადის განაკვეთი?
- მიწის გადასახადი ღიფერენცირებულია მიწის ხარისხისა და ადგილმდებარეობის მიხედვით.
- ✓ როგორ ისაზღვრება მიწის გადასახადის განაკვეთის ოდენობა საქალაქო ადმინისტრაციული ერთეულების ფარგლებში მოქცეული სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთზე?
- გადასახადის განაკვეთი იზრდება 20 პროცენტით.
- ✓ როგორ გამოიანგარიშება სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადი?
- გადასახადი გამოიანგარიშება გადასახადის განაკვეთის სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთის ფართობზე (ჰექტრებში) ნამრავლით.
- ✓ ვინ და როდის წარუდგენს საგადასახადო ორგანოებს მიწის გადასახადის გადამხდელთა სიებს?

- მიწის მართვის სახელმწიფო დეპარტამენტის ადგილობრივი ორგანოები საგადასახადო ორგანოებს საანგარიშო წლის 1 მარტისათვის წარუდგენენ გადამხდელთა სიებს მიწის ფართობისა და გადასახადის განაკვეთის ჩვენებით.
- ✓ *ვინ და როდის აბარებენ გადამხდელებს საგადასახადო შეტყობინებას დარიცხული გადასახადების შესახებ?*
- საგადასახადო ორგანოები დარიცხული გადასახადის შესახებ საგადასახადო შეტყობინებას გადამხდელებს აბარებენ საანგარიშო წლის 1 ივნისისათვის.
- ✓ *როდის წარმოებს სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადის გადახდა?*
- სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადი გადაიხდება საანგარიშო წლის 1 ნოემბრამდე.
- ✓ *როგორ დგინდება არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადის საბაზისო განაკვეთები?*
- არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადის საბაზისო განაკვეთები დგინდება მიწის ერთ კვადრატულ მეტრზე წელიწადში 0,24 ლარის ოდენობით.
- ✓ *როგორ წარმოებს არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადის გამოანგარიშება?*
- არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადი გამოიანგარიშება მიწის წლიური საბაზისო განაკვეთის გამრავლებით ტერიტორიულ კოეფიციენტსა და მიწის ფართობზე.
- ✓ *როდის წარმოებს არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადის გადამხდელების აღრიცხვა და გადასახადის დარიცხვა?*
- გადასახადის გადამხდელების აღრიცხვა და გადასახადის დარიცხვა წარმოებს ყოველწლიურად 1 მარტის მდგომარეობით.
- ✓ *ვინ და როდის წარუდგენს საგადასახადო ორგანოებს არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადის გადამხდელთა სიებს და რა მიზნით?*
- მიწის მართვის სახელმწიფო დეპარტამენტის ადგილობრივი ორგანოები საგადასახადო ორგანოებს საანგარიშო წლის 1 მარტისათვის წარუდგენენ გადამხდელთა სიებს მიწის ფართობისა და გადასახადის განაკვეთის ჩვენებით გადასახადის გადამხდელთა რეგისტრაციისა და გადასახადის თანხის განსაზღვრის მიზნით.
- ✓ *ვის მიერ და როდის ბარდება არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადის შეტყობინება გადამხდელებს?*
- საგადასახადო შეტყობინება საგადასახადო ორგანოების მიერ გადამხდელებს პბარდებათ არა უგვიანეს ყოველი წლის 1 ივნისისა.

- ✓ როდის წარედგინებათ სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადის გაანგარიშება ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს ახლად გამოყოფილ მიწის ნაკვეთებზე?
- მიწის დამაგრების მომენტიდან ორი თვის განმავლობაში.
- ✓ რა პერიოდიდან დაერიცხება მიწის გადასახადი ფიზიკურ და იურიდიულ პირს?
- მიწით სარგებლობის უფლების წარმოშობის თვის მომდევნო თვიდან.
- ✓ როდის წარმოებს არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადის გადახდა?
- მიწის გადასახადი გადაიხდება თანაბარწილად საანგარიშო წლის 15 აგვისტომდე და 15 ნოემბრამდე.
- ✓ დაიბეგრება თუ არა მიწის გადასახდით სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული მიწის ის ნაწილი, რომელიც გადაცემული აქვს საბიუჯეტო ორგანიზაციებს?
- არ დაიბეგრება, გარდა სამეწარმეო საქმიანობით გამოყენებული მიწებისა.
- ✓ დაიბეგრება თუ არა მიწის გადასახდით ის მიწები, რომლებიც გამოიყენება აეროდრომებისა და აეროპორტების ზონებად?
- არ დაიბეგრება, თუ ისინი არ გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის.

ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მესაკუთრეთა გადასახადი

- ✓ ვინ ითვლებიან ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მესაკუთრეთა გადასახადის გადამხდელებად?
- პირი, რომელსაც საკუთრებაში აქვს ავტოსატრანსპორტო საშუალება.
- ✓ რა ითვლება ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მესაკუთრეთა გადასახდით დაბეგვრის ობიექტად?
- დაბეგვრის ობიექტია ავტოსატრანსპორტო საშუალება საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომეკლატურის 87-ე თავის (8702-8704 კოდით) მიხედვით.
- ✓ როდის წარმოებს ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მესაკუთრეთა გადასახადის გადახდა?
- გადასახადი ირიცხება სახელმწიფო საგზაო ფონდში ავტოსატრანსპორტო საშუალებების რეგისტრაციის, ხელმეორე რეგისტრაციის ან ყოველწლიური ტექნიკური დათვალიერების დროს.
- ✓ ვინ ახორციელებს ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მესაკუთრეთა გადასახადის აკრეფას?

- გადასახადს კრეფს საგზაო დარგის მართვის ორგანოს მიერ შექნილი სამსახური შინაგან საქმეთა სამინისტროსთან ერთად.
- ✓ ექვემდებარება თუ არა ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მესაკუთრეთა გადასახადი გადახდას იმ ავტოსატრანსპორტო საშუალებებზე, რომლებიც არ არიან ექსპლუატაციაში და მოცემულ წელს არ ექვემდებარებიან ტექნიკურ დათვალიერებას?
- არ ექვემდებარება.

გადასახადი ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის

- ✓ ვინ ითვლებიან ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის გადასახადის გადამხდელებად?
- ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომელთა საქმიანობა საქართველოს კანონმდებლობით ექვემდებარება ლიცენზირებას ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის, აგრეთვე ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც ახორციელებენ ტყის ფონდის ზეზეული ხეების მერქნეული რესურსების გარემოდან ამოღებას.
- ✓ რა წარმოადგენს ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს?
- დაბეგვრის ობიექტია საქართველოს ტერიტორიაზე გარემოდან ამოღებული ბუნებრივი რესურსების მოცულობა.
- ✓ როგორ განისაზღვრება წიაღით სარგებლობისათვის გადასახადის ზღვრული ოდენობა?
- სასარგებლო წიაღისეულის ძირითადი სახეობის მიხედვით.
- ✓ ვის მიერ განისაზღვრება წიაღით სარგებლობისათვის გადასახადის კონკრეტული ოდენობა?
- წიაღით სარგებლობის ლიცენზირების საუწყებათშორისო ექსპერტთა საბჭოს მიერ, ხოლო ნავთობისა და გაზის წიაღისეულით სარგებლობისათვის – ნავთობისა და გაზის რესურსების მარეგულირებელი სახელმწიფო სააგენტოს მიერ.
- ✓ როგორ განისაზღვრება წიაღით სარგებლობისათვის გადასახადის კონკრეტული ოდენობა?
- გადასახადის კონკრეტული ოდენობა განისაზღვრება პროცენტებში მოპოვებული სასარგებლო წიაღისეულის ფასის მიმართ (დღგ-ის გარეშე).
- ✓ როგორ განისაზღვრება საქართველოს ტყის ფონდის მიწებზე სოჭის გირჩების რესურსებით სარგებლობისათვის გადასახადის ოდენობა?

- გადასახადის ოდენობა განისაზღვრება 10 პროცენტის ოდენობით სოჭის გირჩის საბაზრო ფასის მიმართ.
- ✓ რა ზეა დამოკიდებული წყლის რესურსებით სარგებლობისათვის გადასახადის ოდენობა?
- წყლის რესურსებით სარგებლობისათვის გადასახადის ოდენობა განსხვავებულია წყლის ობიექტების ჯგუფების მიხედვით.
- ✓ რამდენს შეადგენს წყლის რესურსებით სარგებლობისათვის გადასახადის ოდენობა თბოსადგურებისა და სარწყავი სისტემის საწარმოებისათვის?
- გადასახადის ოდენობა შეადგენს ძირითადი ოდენობის ერთ პროცენტს.
- ✓ რამდენს შეადგენს წყლის რესურსებით სარგებლობისათვის გადასახადის ოდენობა ჰიდროელექტროსადგურების საწარმოებისათვის?
- გადასახადის ოდენობა შეადგენს ძირითადი ოდენობის 0,01 პროცენტს.
- ✓ იბეგრებიან თუ არა ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის გადასახადით ის ბუნებათმოსარგებლები, რომლებიც ეწევიან ბუნებრივი რესურსების მოპოვებასთან დაკავშირებულ სამეცნიერო და კულტურულ-საგანმანათლებლო საქმიანობას?
- გადასახადი უმცირდებათ 70 %-ით.

გადასახადი მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის

- ✓ ვინ ითვლებიან მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის გადასახადის გადამხდელებად?
- ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც:
 - თავისი საქმიანობით დაბინძურების სტაციონარული წყაროებიდან აბინძურებენ გარემოს;
 - ახორციელებენ ბენზინის, მაზუთის, დიზელის საწვავის, ნავთის ბუნებრივი და თხევადი აირის (საქონლის საწარმოებლად ნედლეულის სახით გამოყენებული ბუნებრივი აირის გარდა) იმპორტსა და მის წარმოებას.
- ✓ რა მიეკუთვნება მავნე ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს?
- გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია:
 - მავნე ნივთიერებათა მასა დადგენილი ლიმიტის ფარგლებში;
 - გადამხდელის მიერ იმპორტირებული, აგრეთვე საქართველოს ტერიტორიაზე წარმოებული და მიწოდებული ბენზინის, მაზუთის, დიზელის საწვავის, ნავთის, ბუნებრივი და თხევადი აირის მოცულობა.

- ✓ როდის წარადგენს გადასახადის გადამხდელი, რომელიც სტაციონალური წყაროებიდან აბინძურებს გარემოს, დეკლარაციას საგადასახადო ორგანოში მკვენი ნივთიერებებით გარემოს დაბინძურებისათვის?
- გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საქართველოს გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტროს ორგანოების მიერ დამოწმებული საგადასახადო დეკლარაცია წარადგინოს საგადასახადო ორგანოში და გადაიხადოს გადასახადი საანგარიშო კვარატლის მომდევნო თვის 15 რიცხვისათვის.

*გადასახადი საქართველოს ტერიტორიაზე
ავტოსატრანსპორტო საშუალებების შემოსვლისათვის
და ზენორმატიული დატვირთვისათვის*

- ✓ ვინ ითვლება საქართველოს ტერიტორიაზე ავტოსატრანსპორტო საშუალებების შემოსვლისა და ზენორმატიული დატვირთვისათვის გადასახადის გადამხდელად?
- გადასახადის გადამხდელად ითვლება პირი, რომელიც საქართველოს ტერიტორიაზე შემოსული უცხო ქვეყანაში რეგისტრირებული ავტოსატრანსპორტო საშუალების მფლობელი ან მძღოლია, აგრეთვე პირი, რომელიც საქართველოში რეგისტრირებული სატვირთო ავტოსატრანსპორტო საშუალების მფლობელი ან მძღოლია, ითვლება ზენორმატიული დატვირთვისათვის გადასახადის გადამხდელად, აგრეთვე საქართველოს ტერიტორიაზე ავტოსატრანსპორტო საშუალებების შემოსვლის გადასახადის გადამხდელად, თუ იგი საქართველოს ტერიტორიაზე ტრანზიტით გაივლის.
- ✓ ითვლება თუ არა პირი, რომელიც საქართველოში რეგისტრირებული სატვირთო ავტოსატრანსპორტო საშუალების მფლობელი ან მძღოლია, ზენორმატიული დატვირთვისათვის გადასახადის გადამხდელად?
- ითვლება.
- ✓ ითვლება თუ არა პირი, რომელიც საქართველოში რეგისტრირებული სატვირთო ავტოსატრანსპორტო საშუალების მფლობელი ან მძღოლია ავტოსატრანსპორტო საშუალების შემოსვლისათვის გადასახადის გადამხდელად?
- ითვლება, თუ იგი საქართველოს ტერიტორიაზე ტრანზიტით გაივლის.
- ✓ რა ითვლება საქართველოს ტერიტორიაზე ავტოსატრანსპორტო საშუალებების შემოსვლისათვის და ზენორმატიული დატვირთვისათვის გადასახადით დაბეგვრის ობიექტად?

- გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია საქართველოს ტერიტორიაზე შემოსული, უცხო ქვეყანაში რეგისტრირებული ავტოსატრანსპორტო საშუალება, აგრეთვე საქართველოში რეგისტრირებული სატვირთო ავტოსატრანსპორტო საშუალება, თუ იგი საქართველოს ტერიტორიას გაივლის ტრანზიტით ან/და ახორციელებს ტვირთზიდვას ზენორმატიული დატვირთვით.
- ✓ როდის წარმოებს გადასახადის გადახდა საქართველოს ტერიტორიაზე ავტოსატრანსპორტო საშუალებების შემოსვლისათვის?
- ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მიერ საქართველოს საზღვრის გადაკვეთისას.
- ✓ ვინ ახორციელებს საქართველოს ტერიტორიაზე ავტოსატრანსპორტო საშუალებების შემოსვლისათვის გადასახადის აკრეფას?
- საქართველოს საბაჟო დეპარტამენტი.
- ✓ ვინ ახორციელებს ზენორმატიული დატვირთვისათვის გადასახადის აკრეფას?
- საავტომობილო გზების სახელმწიფო დეპარტამენტი.

ადგილობრივი გადასახადები

- ✓ ვინ არიან უფლებამოსილნი შემოიღონ ადგილობრივი გადასახადები?
- ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოები.
- ✓ ვინ განსაზღვრავს ადგილობრივი გადასახადების გადასახადის ვალდასა და წესს?
- ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოები.
- ✓ ვინ აწესებენ კონტროლს ადგილობრივი გადასახადების გადახდაზე?
- საგადასახადო ორგანოები.
- ✓ ვინ ითვლებიან ეკონომიკური საქმიანობისათვის გადასახადის გადამხდელებად?
- ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც შესაბამისი ქალაქის (რაიონის) ტერიტორიაზე ეწევიან ეკონომიკურ საქმიანობას.
- ✓ რამდენ პროცენტს შეადგენს ეკონომიკური საქმიანობისათვის გადასახადის განაკვეთის ზღვრული ოდენობა?
- ეკონომიკურის საქმიანობისათვის გადასახადის ზღვრული ოდენობა განისაზღვრება დღგ-ის გარეშე პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) მიწოდებით მიღებული შემოსავლების (მატერიალური დანახარჯების გარეშე) არა უმეტეს 1,0 პროცენტით.
- ✓ რამდენ პროცენტს შეადგენს ეკონომიკური საქმიანობისათვის გადასახადის განაკვეთის ზღვრული ოდენობა ნავსადგურებზე გემებ-

- ში ტვირთების ჩატვირთვა-გადმოტვირთვაზე?*
- ნავსადგურებსა და მათთან გათანაბრებულ ნავმისადგომებზე გემებში ტვირთების ჩატვირთვა-გადმოტვირთვაზე გაწეული მომსახურებით მიღებული შემოსავლები იბეგრება ეკონომიკური საქმიანობისათვის გადასახადის არა უმეტეს 2 პროცენტით დღგ-ის გარეშე.
 - ✓ *ვინ ითვლებიან სათამაშო ბიზნესის გადასახადის გადამხდელებად?*
 - პირები, რომლებიც ეწევიან სამეწარმეო საქმიანობას ლატარიებით, კაზინოებით, სამორინეებით და სხვა სახის სათამაშო ბიზნესით.
 - ✓ *ვინ ითვლებიან საკურორტო გადასახადის გადამხდელებად?*
 - ფიზიკური პირები საკურორტო ადგილებში დასვენებისა და საკურორტო მომსახურების მიღებისათვის.
 - ✓ *რამდენს შეადგენს საკურორტო გადასახადის ზღვრული ოდენობა?*
 - გადასახადის ზღვრული ოდენობა განისაზღვრება ერთ კაცზე თვეში 10 ლარით.
 - ✓ *ვინ ითვლებიან სასტუმროს გადასახადის გადამხდელებად?*
 - ის იურიდიული და მეწარმე ფიზიკური პირები, რომლებიც შესაბამისი ქალაქის (რაიონის) ტერიტორიაზე ფიზიკურ პირებს სათანადო ანაზღაურების ფასად გადასცემენ დროებით საცხოვრებელ ფართს სასტუმროებში, პანსიონატებში, მოტელებში, კემპინგებსა და სხვა ანალოგიურ ობიექტებში.
 - ✓ *რამდენს შეადგენს სასტუმროს გადასახადის ზღვრული ოდენობა?*
 - ზღვრული ნორმა განისაზღვრება დროებითი საცხოვრებელი ფართით სარგებლობის ფასის არა უმეტეს 2 პროცენტით.
 - ✓ *ვინ ითვლებიან რეკლამის გადასახადის გადამხდელებად?*
 - ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც ახდენენ საქონლის, სამუშაოს, მომსახურების რეკლამირებას და/ან ეკონომიკური საქმიანობის მიზნით შეიძენენ სარეკლამო მომსახურებას.
 - ✓ *როგორ განისაზღვრება რეკლამის გადასახადის ზღვრული განაკვეთი?*
 - რეკლამის გადასახადის განაკვეთი განისაზღვრება რეკლამის დამზადებასა და გავრცელებაზე გაწეული საქმიანობისა და მომსახურების ღირებულების და/ან სარეკლამო საშუალებების არა უმეტეს 10%-ის ოდენობით დღგ-ის გარეშე.
 - ✓ *რა სახის ადგილობრივი გადასახადები შეიძლება იქნას შემოდებული თვითმმართველობის ადგილობრივი ორგანოების მიერ?*
 - გადასახადი ეკონომიური საქმიანობისათვის, სათამაშო ბიზნესის გადასახადი, საკურორტო გადასახადი, სასტუმროს გადასახადი, რეკლამის გადასახადი, გადასახადი ადგილობრივი სიმბოლიკის გამოყენებისათვის.

- ✓ ვინ ითვლებიან ადგილობრივი სიმბოლიკის გამოყენებისათვის გადასახადის გადამხდელად?
- იურიდიული და მეწარმე ფიზიკური პირები, რომლებიც იყენებენ ადგილობრივი თვითმართველობის ორგანოების მიერ დამტკიცებულ სიმბოლიკას.

გადასახადების აღმინისტრირების წესები

- ✓ რა სახის სანქციებს ითვალისწინებს საგადასახადო კოდექსი, იმ პირთა მიმართ, რომლებიც ეწევიან საქმიანობას საგადასახადო აღრიცხვის გარეშე?
- ასეთ შემთხვევაში გადამხდელს გადახდება კუთვნილი გადასახადები და ჯარიმა იმავე ოდენობით.
- ✓ როგორ განიხილება შემოწმების დროს გამოვლენილი მატერიალურ ფასეულობათა და/ან საქონლის დანაკლისი?
- განიხილება, მისი აღმოჩენის მომენტში ნაღდი ანგარიშსწორებით განხორციელებულ მიწოდებად საბაზრო ფასებით და დაიბეგრება მოქმედი წესის შესაბამისად.
- ✓ რომელი გადასახადების გამოსაანგარიშებელი დეკლარაციების წარდგენის ვადის გაგრძელების თაობაზე შეუძლიათ მიმართონ გადასახადის გადამხდელებმა საგადასახადო ორგანოებს?
- საშემოსავლო, მოგების და ქონების გადასახადების.
- ✓ რა თანმიმდევრობით იფარება გადამხდელის დავალიანება სახელმწიფო ბიუჯეტის მიმართ?
 - გადასახადის თანხა;
 - ფინანსური სანქციის სახით დარიცხული ჯარიმის თანხა;
 - დარიცხული საურავის თანხა.
- ✓ როდის ჩაირიცხება გადამხდელთა ანგარიშებიდან ჩამოწერილი გადასახადის თანხები შესაბამისი ბიუჯეტის შემოსავალში?
- თანხის ჩამოწერის ოპერაციის შესრულებიდან არა უგვიანეს მე-2 დღისა.
- ✓ საწარმომ საგადასახადო დავალება ბანკში დროულად წარადგინა, ხოლო მის საფუძველზე ჩამოწერილი თანხა ბიუჯეტში დაგვიანებით ჩაირიცხა. ვის დაეკისრება საურავის გადახდა?
- ბანკს.
- ✓ რა შემთხვევაში დაერიცხება გადამხდელს 50%-იანი ფინანსური სანქცია გადასახადის შემცირებისათვის?
- თუ იგი დეკლარაციებში და გაანგარიშებებში გადასახადის ოდენობას შეამცირებს დიდი ოდენობით.

- ✓ ბანკმა შეასრულა ოპერაცია იმ საგადასახადო დავალების მიხედვით, რომელშიც არ იყო მითითებული გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი. რა სახის პასუხისმგებლობის ზომა დაეკისრება ბანკს?
- ჯარიმა ფინანსური სანქციის სახით ფიზიკურ და იურიდიულ პირთა საანგარიშსწორებო და სხვა ანგარიშებზე შესრულებული გასავლის ოპერაციების თანხით 10 პროცენტის ოდენობით.
- ✓ შემოწმების აქტით დამატებით დარიცხული თანხების სისწორე გადამხდელმა სასამართლოში გაასაჩივრა. ვის ეკისრება საგადასახადო დარიცხვის მცდარობის მტკიცების ტვირთი?
- გადასახადის გადამხდელს.
- ✓ გადამხდელს გადასახადი საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევით ზედმეტად გადაახდევინეს. საგადასახადო ინსპექცია ვალდებულია თუ არა გადამხდელს აუნაზღაუროს პროცენტი? თუ ვალდებულია რა განაკვეთით?
- ასეთ შემთხვევაში პროცენტი გადახდილ უნდა იქნეს გადასახადის გადამხდელისათვის ანაზღაურების შესახებ დეკლარაციის წარმოდგენის მომენტიდან ნამატი თანხის დაბრუნების მომენტამდე. ამასთან, გადახდილი პროცენტი ყოველი კვარტალისათვის უთანაბრდება საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ სამთავრობო სესხისათვის დადგენილ განაკვეთს.
- ✓ რა დროის განმავლობაში შეიძლება მოითხოვოს გადამხდელმა ზედმეტად გადახდილი გადასახადის დაბრუნება ან ჩათვლა?
- საგადასახადო პერიოდის დამთავრებიდან 6 წლის განმავლობაში.
- ✓ საგადასახადო ორგანოს რა დროის განმავლობაში შეუძლია დაარიცხოს და/ან გადასინჯოს დარიცხული გადასახადის თანხის დარიცხვა?
- საგადასახადო პერიოდის დამთავრებიდან 6 წლის განმავლობაში.
- ✓ როგორ განისაზღვრება ბარტერული ოპერაციების განხორციელებისას პროდუქციის რეალიზაციის მოცულობა დაბეგვრის მიზნით?
- ბარტერული ოპერაციები განიხილება როგორც პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) რეალიზაცია საბაზრო ფასებით.
- ✓ ლარის რომელ კურსზე გადაიანგარიშება დაბეგვრას დაქვემდებარებული უცხოური ვალუტით განხორციელებული ოპერაცია?
- ოპერაციის დღისათვის საქართველოს ეროვნული ბანკის ოფიციალურ კურსზე.
- ✓ ვინ ახორციელებს ფიზიკურ და იურიდიულ პირთა გადასახადების გამოანგარიშების სისწორესა და დროულად გადახდაზე საგადასახადო კონტროლს?

- საგადასახადო ორგანოები, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც საგადასახადო კოდექსით ასეთი უფლებამოსილება გადაცემულია სხვა ორგანოებისათვის.
- ✓ ვინ ახორციელებს საექსპორტო-საიმპორტო ოპერაციებთან დაკავშირებული გადასახადების კონტროლს?
- საბაჟო ორგანოები.
- ✓ რა სახის შემოწმების ფორმები გამოიყენება საგადასახადო შემოწმების დროს?
- კამერალური და გასვლითი.
- ✓ ვინ აწერს ხელს შემოწმების აქტზე?
- საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი (შემოწმებელი) და გადასახადის გადამხდელი.
- ✓ რა სახის საგადასახადო შემოწმება ტარდება იმ შემთხვევაში, თუ გადამხდელი თავს არიდებს საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებას?
- გასვლითი საგადასახადო შემოწმება წერილობითი შეტყობინების გარეშე, საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელის გადაწყვეტილებით.
- ✓ როგორი წესით და რა ვადებში ხდება საგადასახადო ორგანოებში საიდენტიფიკაციო ნომრის მიღება?
- იურიდიული პირები და მეწარმე ფიზიკური პირები ვალდებული არიან მიმართონ საგადასახადო ორგანოს საიდენტიფიკაციო ნომრის მისაღებად რეგისტრაციიდან ან სამეწარმეო საქმიანობის დაწყებიდან 10 დღის ვადაში.
- ✓ როდის უნდა იქნეს ასახული სამეურნეო ოპერაცია საბუღალტრო დოკუმენტებში?
- სამეურნეო ოპერაციის დამთავრებიდან არა უგვიანეს მესამე დღისა.
- ✓ პირი ახორციელებს ფიზიკური პირისათვის სამუშაოს, მომსახურების ღირებულების ანაზღაურებას. რა ვადაში უნდა ეცნობოს საგადასახადო ინსპექციას გადახდილი თანხების შესახებ?
- ერთი თვის ვადაში.
- ✓ რა შემთხვევაში უნდა ეცნობოს საგადასახადო ინსპექციას ფიზიკური პირისათვის გადახდილი თანხების შესახებ?
- თუ პირი ახორციელებს ფიზიკური პირისათვის სამუშაოს, მომსახურების ღირებულების ანაზღაურებას.
- ✓ როდის ითვლება ჩაბარებულად საგადასახადო ინსპექციიდან გადამხდელისათვის გავზავნილი დოკუმენტი?
- თუ იგი გაიგზავნა დაზღვეული ფოსტით შეტყობინებითურთ ან პირადად ჩაბარდა გადამხდელს.

- ✓ რა შემთხვევაში გააჩნია გადამხდელის მიმართ საგადასახადო ორგანოს განცხადებას სავალდებულო ხასიათი?
- თუ იგი წერილობითი ფორმით ბარდება გადამხდელს.
- ✓ რა უფლებები გააჩნია საგადასახადო ინსპექციას, თუ გადამხდელის ცალკეული დოკუმენტები უცხო ენაზეა შედგენილი?
- საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს მოითხოვოს მათი ქართულ ენაზე თარგმნა.
- ✓ რა უფლებამოსილება გააჩნია საგადასახადო ორგანოს, თუ გადამხდელი არ წარმოადგენს გადასახადის დასარიცხად საჭირო ინფორმაციას?
- საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია დაარიცხოს მას გადასახადი მის ხელთ არსებული სარწმუნო ინფორმაციის საფუძველზე.
- ✓ რა ინფორმაციის საფუძველზე გააჩნია უფლება საგადასახადო ინსპექციას გადამხდელს დაარიცხოს კუთვნილი გადასახადი?
- საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს დაარიცხოს თითოეულ გადამხდელს კუთვნილი გადასახადი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, ერთი ან მეტი ქვემოთ ჩამოთვლილი ინფორმაციის წყაროს საფუძველზე:
 - ინფორმაცია, რომელსაც შეიცავს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დეკლარაციები;
 - ინფორმაცია გადახდილი თანხების შესახებ;
 - შემოწმების მასალები და სხვა სახის ინფორმაცია, რომელიც ცნობილია საგადასახადო ორგანოსათვის.
- ✓ რას მოიცავს გადასახადების დარიცხვა?
- დარიცხვა მოიცავს შესწორებით დარიცხვას და სავარაუდო დარიცხვას.
- ✓ ვის ევალება გადასახადის ცალკეულ სახეებზე ინსტრუქციების გამოცემა?
- საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან შეთანხმებით.
- ✓ რა ზომები მიიღება იმ გადამხდელის მიმართ ვისთანაც ინვენტარიზაციით დადგენილია საქონლისა და მატერიალურ ფასეულობათა მეტობა (ზედმეტობა)?
- გადამხდელს გადახდება აღურიცხავი ფასეულობებისა და საქონლის ღირებულება საბაზრო ფასებით.
- ✓ რა მეთოდით უნდა განისაზღვროს დასაბეგრი ობიექტის სიდიდე და დასარიცხი გადასახადები, თუ გადამხდელი შეგნებულად არ აწარმოებს ან არასწორად აწარმოებს ბუღალტრულ აღრიცხვას?
- ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოებს გადასახადის თანხის განსაზღვრის მიზნით უფლება აქვთ დაარიცხონ მას გადასახადი მოკვლეული

მასალების საფუძველზე შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით.

- ✓ ურთიერთდაკავშირებულ პირებს შორის გარიგებისას როგორ ანაწილებს შემოსავლებსა და ხარჯებს საგადასახადო ორგანო?
- ისევე, როგორც დამოუკიდებელ პირებს შორის დადებული გარიგებებისას.
- ✓ შეიძლება თუ არა საგადასახადო ინსპექციის თანამშრომელმა საქართველოს საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარის მიერ მისთვის დაკისრებული ვალდებულებები ან მინდობილი უფლებამოსილებები გადასცეს სხვა თანამშრომელს?
- დაუშვებელია.
- ✓ იბეგრება თუ არა ის შემოსავალი რომლის კანონიერებაც სადაოა?
- შემოსავალი იბეგრება გადასახადით იმ შემთხვევაშიც, როდესაც შემოსავლის კანონიერება სადაოა.
- ✓ რა კატეგორიის გადამხდელები იყენებენ საგადასახადო ბაზის განსაზღვრისა და აღრიცხვის გამარტივებულ სისტემას?
- ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) რეალიზაციას უპირატესად ნაღდი ანგარიშსწორებით ახდენენ.
- ✓ ვინ ითვლება ურჩ გადამხდელად?
- ურჩ გადამხდელად ითვლება პირი, რომელიც არ ასრულებს საგადასახადო კოდექსით მასზე დაკისრებულ საგადასახადო ვალდებულებებს.
- ✓ რა შემთხვევაში ტარდება გასვლითი საგადასახადო შემოწმება წინასწარი შეტყობინების გარეშე?
- თუ ადგილი აქვს საგადასახადო ვალდებულებათაგან თავის არიდებას.
- ✓ რა შემთხვევაში შეუძლია საგადასახადო ორგანოს გააგრძელოს დეკლარაციის წარდგენის ვადა?
- თუ გადასახადის გადამხდელი დეკლარაციის წარდგენის ვადის გასვლამდე მიმართავს საგადასახადო ორგანოს ვადის გაგრძელების თაობაზე და მიმართვასთან ერთად გადაიხდის იმ დროისათვის მოსალოდნელ გადასახადსაც.
- ✓ საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის გაგრძელებასთან ერთად იცვლება თუ არა გადასახადის გადახდის დრო?
- დეკლარაციის წარდგენის ვადის გაგრძელება არ ცვლის გადასახადის გადახდის დროს.
- ✓ რომელი ოპერაციები უნდა შეასრულონ პირველ რიგში ბანკებმა და საბანკო ოპერაციების ცალკეულ სახეობათა შემსრულებელმა ორგანიზაციებმა კლიენტის ანგარიშიდან თანხების ჩამოწერისას?
- გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალებები და საგადასახადო ორგანოების საინკასო დავალებები მათი საანგარიშსწორებო ან სხვა ანგარიშებიდან გადასახადის გადახდის თაობაზე.

- ✓ ვინ გამოსცემს მითითებებს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენებასთან დაკავშირებით?
- საქართველოს საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარე.
- ✓ რა პერიოდში ხდება გადასახადის გადახდა თუ საგადასახადო კოდექსით მისი გადახდის ვადა განსაზღვრული არ არის?
- ასეთ შემთხვევაში გადასახადის გადახდა ხდება დეკლარაციის წარდგენისათვის დადგენილ ვადებში.
- ✓ სად ხდება გადასახადის გადახდა თუ საგადასახადო კანონმდებლობაში გადახდის ადგილი მითითებული არ არის?
- გადასახადის გადამხდელი ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ადგილის ან გადასახადის გადამხდელი იურიდიული პირის საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით.
- ✓ რამდენ დღეში უბრუნებს გადამხდელს საგადასახადო ინსპექცია ზედმეტად გადახდილ თანხას?
- 20 დღიან ვადაში მისი წერილობითი განცხადების მიღების დღიდან, თუ საგადასახადო კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.
- ✓ საგადასახადო ინსპექციას აქვს თუ არა უფლება გადამხდელის მიერ ზედმეტად გადახდილი თანხა ჩათვალოს მომავალი გადასახადების ანგარიშში?
- გადასახადის გადამხდელის თანხმობის შემთხვევაში.
- ✓ საგადასახადო ინსპექციის მუშაეს აქვს თუ არა უფლება თავისი უფლებამოსილება გადასცეს სხვა თანამშრომელს?
- უფლებამოსილების გადაცემა დაუშვებელია.
- ✓ რა ვადაში ქვეყნდება საქართველოს საგადასახადო დეპარტამენტის მუშაობის ანგარიში?
- ყოველი საფინანსო წლის დამთავრების შემდეგ სამი თვის ვადაში.
- ✓ დასაშვებია თუ არა საგადასახადო ინსპექციის თანამშრომელმა შეასრულოს პროფესიული ვალდებულება იმ გადამხდელის მიმართ, რომელთანაც თანამშრომელი ნათესაურ კავშირშია?
- დაუშვებელია.
- ✓ რა უფლებები გააჩნიათ საგადასახადო ორგანოებს?
- საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ:
 - შეამოწმონ იურიდიული პირების (განსაკუთრებულ რეჟიმით მომუშავე იურიდიულ პირთა ჩათვლით) და ფიზიკური პირების ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი დოკუმენტები, საბუღალტრო წიგნი, ანგარიში, ხარჯთაღრიცხვა, ფულადი სახსრები, ფასიანი ქაღალდები და სხვა ფასეულობანი, გაანგარიშებები, დეკლარაციები, გადასახადებისა და ბიუჯეტში სხვა გადასახდელების გაანგარიშებისა თუ გადახდის სხვა დოკუმენტები;

- მიიღონ თანამდებობის პირებისა და საწარმოს სხვა თანამშრომლებისაგან, აგრეთვე მოქალაქეებისაგან წერილობითი და სიტყვიერი განმარტებები აღნიშნული შემოწმების დროს წამოჭრილ საკითხებზე;
- გამოიკვლიონ მოქმედი კანონმდებლობის დაცვით საწარმოთა და მეწარმე ფიზიკურ პირთა საწარმოო, სასაწყობო, სავაჭრო და სხვა სათავსები, ჩაატარონ დაკვირვება ქრონომეტრაჟის ან სხვა მეთოდის გამოყენებით და განსაზღვრონ დასაბეგრი ობიექტის ოდენობა;
- მისცენ საწარმოთა და ორგანიზაციათა ხელმძღვანელებსა და სხვა თანამდებობის პირებს სავალდებულოდ შესასრულებელი მითითებები საგადასახადო კანონმდებლობის გამოვლენილ დარღვევათა აღმოფხვრის შესახებ და გააკონტროლონ მათი შესრულება;
- იმ საწარმოთა, ორგანიზაციათა, თანამდებობის პირთა და მოქალაქეთა მიმართ, რომლებმაც დაარღვიეს საგადასახადო კანონმდებლობა, გამოიყენონ საგადასახადო სანქციები საგადასახადო კოდექსის მიხედვით და ჯარიმა მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად;
- გადასახადების გადახდევინების იძულებითი მეთოდებითა და საინკასო დავალების საფუძველზე ამოიღონ დადგენილ ვადაში გადაუხელი გადასახადი, ფინანსური სანქციის სახით დაკისრებული ჯარიმა და საურავი, აგრეთვე აღმინისტრაციული ჯარიმა საწარმოებისაგან, თანამდებობის პირებისა და მოქალაქეებისაგან;
- კანონით დადგენილ შემთხვევებში შეადგინონ ოქმი საწარმოთა, თანამდებობის პირთა და მოქალაქეთა მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტებზე და გამოითქვან დადგენილება ფინანსური სანქციებისა და აღმინისტრაციული სასჯელების შესახებ;
- დასაბეგრი ობიექტის სრულად განსაზღვრის მიზნით განახორციელონ სავაჭრო და სხვა საწარმოებში, აგრეთვე ინდივიდუალურ მეწარმეთაგან, საქონლის (პროდუქციის) საკონტროლო შესყიდვა;
- საშსახურებრივი მიზნებისათვის მიიღონ მინაცემები, ცნობები აგრეთვე დოკუმენტები სამეწარმეო საქმიანობის, შესამოწმებელი ორგანიზაციებისა და მოქალაქეების ანგარიშებზე რიცხული ფულადი სახსრების მდგომარეობისა და ოპერაციების შესახებ ბანკებიდან და სხვა საკრედიტო დაწესებულებებიდან კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

- ✓ რომელი გადამხდელების მიმართ ეკრძალებათ პროფესიულ ვალდებულებათა შესრულება საგადასახადო ინსპექციის თანამშრომლებს?
- რომელთანაც თანამშრომელი ნათესაურ კავშირშია ან რომლის მიმართაც ამ თანამშრომელს ან მის ნათესავს აქვს პირდაპირი ან არაპირდაპირი ფინანსური ინტერესი.

- ✓ რა შემთხვევაში შეუძლია გააცნოს საგადასახადო ორგანოს მუშაკმა სხვა პირს ინფორმაცია გადასახადის გადამხდელის შესახებ?
- თუ გადასახადის გადამხდელი დაადასტურებს თავის თანხმობას პირადად ან წერილობით.
- ✓ დეკლარაციის წარდგენის ვადაა 15 მარტი, გადამხდელმა იგი 4 მაისს წარადგინა, რამდენ თვეზე გაიანგარიშება დეკლარაციის დაგვიანების წარდგენისათვის ჯარიმის პროცენტი?
- სამ თვეზე.
- ✓ რა შემთხვევაში წარმოეშობა საგადასახადო ორგანოს გირავნობის უფლება?
- თუ გადასახადის გადამხდელი არ იხდის გადასახადს დადგენილ ვადაში.
- ✓ ვის უნდა მიმართოს გადასახადის გადამხდელმა, რომელსაც სადაოდ მიაჩნია დარიცხული გადასახადის თანხა, ან საგადასახადო ორგანოს სხვა გადაწყვეტილებები?
- გადაწყვეტილების მიმღებ საგადასახადო ორგანოს.
- ✓ გადასახადის დარიცხვის ან სხვა გადაწყვეტილების შესახებ შეტყობინების მიღებიდან რა ვადაში შეუძლია წარადგინოს გადამხდელმა შუამდგომლობა საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გადასინჯვის შესახებ?
- გადაწყვეტილების შესახებ შეტყობინების მიღებიდან 60 დღის ვადაში.
- ✓ რა ვადაში უნდა განიხილოს საგადასახადო ორგანომ გადამხდელის შუამდგომლობა საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გადასინჯვის შესახებ?
- 20 დღის ვადაში.
- ✓ სად წარმოებს საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების აპელაცია?
- ზემდგომ საგადასახადო ინსპექციაში.
- ✓ რა პერიოდში უნდა იქნეს წარდგენილი ყოველი შემდგომი აპელაცია საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გადასინჯვის შესახებ?
- ყოველი შემდგომი აპელაცია წარდგენილი უნდა იქნეს გადაწყვეტილების მისაღებად დადგენილი 20-დღიანი პერიოდის გასვლის შემდეგ, ხოლო გადასახადის გადამხდელის მიერ გადაწყვეტილების შესახებ შეტყობინების მიღების შემთხვევაში ძ შეტყობინების მიღებიდან 10 დღის ვადაში.
- ✓ სად შეიძლება გასაჩივრებული იქნეს საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს გადაწყვეტილება?
- სასამართლოში.

- ✓ რა შემთხვევაში შეუძლია გადასახადის გადამხდელს პირდაპირ მიმართოს სასამართლოს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გადასინჯვის შესახებ.
- დარიცხული გადასახადის გადახდის შემთხვევაში.
- ✓ რა წესით ამოიღება დარიცხული ჯარიმებისა და საურავების სადავო თანხები?
- სასამართლოს გადაწყვეტილების საფუძველზე.
- ✓ ვის შეუძლია შეაჩეროს დარიცხული გადასახადის გადახდა დავის განხილვის პერიოდში?
- ზემდგომი საგადასახადო ორგანოს უფროსს.
- ✓ რა უფლებამოსილება გააჩნია გადასახადის გადამხდელს თუ საჩივარი ან აპელაცია მის სასარგებლოდ გადაწყდა?
- უფლებამოსილია დაიბრუნოს:
 - არასწორად გადახდილი გადასახადი;
 - ამ თანხაზე დარიცხული პროცენტები სასამართლოს გადაწყვეტილების საფუძველზე საგადასახადო კოდექსის მიხედვით.



შეამოწმეთ თქვენი თავი!

(საკონტროლო ტესტები)

ამოაჩიეთ სწორი ან ყველაზე სრული პასუხი:

1. დამკვეთის მიერ მიწოდებული ნედლეულისაგან საქართველოში წარმოებულ საქონელზე აქციზის გადამხდელად ითვლება:
 - ა. საქონლის მწარმოებელი;
 - ბ. საქონლის დამკვეთი;
 - გ. როგორც საქონლის მწარმოებელი, ასევე დამკვეთი;
 - დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.
2. აქციზი გადახდას ექვემდებარება დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან:
 - ა. მომდევნო თვის 10 რიცხვისათვის;
 - ბ. მომდევნო კვარტლის 15 რიცხვისათვის;
 - გ. მომდევნო თვის 20 რიცხვისათვის;
 - დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.
3. ფიზიკურ პირთა ქონების გადასახადის გადახდა ხდება:
 - ა. ყოველთვიურად შენობის ან ნაგებობის საინვენტარიზაციო ღირებულების 0,1 პროცენტის ოდენობით;
 - ბ. ყოველკვარტალურად შენობის ან ნაგებობის საინვენტარიზაციო ღირებულების 1 პროცენტის ოდენობით;
 - გ. ყოველწლიურად შენობის ან ნაგებობის საინვენტარიზაციო ღირებულების 0,1 პროცენტის ოდენობით;
 - დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.
4. დამატებული ღირებულების გადასახადის დაბეგვრის ობიექტია:
 - ა. ერთობლივი შემოსავალი;
 - ბ. დასაბეგრო ოპერაცია;
 - გ. დასაბეგრი იმპორტი;
 - დ. დასაბეგრი ოპერაცია და დასაბეგრი იმპორტი.
5. დამატებული ღირებულების გადასახადის ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრი ოპერაციებია:
 - ა. საქონლის ექსპორტი;
 - ბ. სამუშაოს ექსპორტი;
 - გ. საქონლის, სამუშაოს, მომსახურების ექსპორტი;
 - დ. მომსახურების ექსპორტი.

6. საავიაციო ტრანსპორტით მგზავრთა და ტვირთების საერთაშორისო გადაზიდვებთან დაკავშირებული მომსახურება:
 - ა. თავისუფლდება დღგ-ისაგან;
 - ბ. იბეგრება დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით;
 - გ. იბეგრება დღგ-ის 20% -იანი განაკვეთით;
 - დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.
7. ვის შეუძლია დააწესოს ან გააუქმოს გადასახადები?
 - ა. საქართველოს პარლამენტს;
 - ბ. საქართველოს პრეზიდენტს პარლამენტთან შეთანხმებით;
 - გ. საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს;
 - დ. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების დაწესება ან გაუქმება საქართველოს პარლამენტს, ხოლო ადგილობრივი გადასახადების – ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოებს.
8. ვის შეუძლია შეცვალოს ადგილობრივი გადასახადების გადახდის პირობები?
 - ა. საქართველოს პარლამენტს;
 - ბ. საქართველოს პრეზიდენტს;
 - გ. ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოებს;
 - დ. საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს.
9. საგადასახადო ორგანოს შეუძლია დაარიცხოს და გადასინჯოს გადასახადის დარიცხული თანხის დარიცხვა და გადასინჯვა საგადასახადო პერიოდის დამთავრებიდან:
 - ა. 6 წლის განმავლობაში;
 - ბ. 3 წლის განმავლობაში;
 - გ. 1 წლის განმავლობაში;
 - დ. 5 წლის განმავლობაში.
10. თუ გადასახადის გადახდის ვადა საგადასახადო კოდექსით არ არის განსაზღვრული, მაშინ:
 - ა. გადასახადის გადახდა ხდება დეკლარაციის წარდგენისათვის დადგენილ ვადებში, ხოლო დამატებით დარიცხული და გადასახდელი თანხებისა – თანხის დარიცხვის დღეს;
 - ბ. გადასახადის გადახდა ხდება დეკლარაციის წარდგენიდან 10 დღის ვადაში, ხოლო დამატებით დარიცხული და გადასახდელი თანხებისა – თანხის დარიცხვის დღეს;
 - გ. გადასახადის გადახდა ხდება დეკლარაციის წარდგენისათვის დადგენილ ვადებში, ხოლო დამატებით დარიცხული და გადასახდელი თანხებისა – თანხის დარიცხვიდან 10 დღის ვადაში;
 - დ. გადასახადის გადახდა ხდება დეკლარაციის წარდგენიდან 10 დღის ვადაში,

- ხოლო დამატებით დარიცხული და გადასახდელი თანხებისა თანხის დარიცხვიდან 10 დღის ვადაში.
11. *სახელმწიფო ბიუჯეტის დაეალიანებათა დაფარვა ხდება შემდეგი თანმიმდევრობით:*
 - ა. გადასახადის თანხა, ფინანსური სანქციის სახით დარიცხული ჯარიმის თანხა, დარიცხული საურავის თანხა;
 - ბ. დარიცხული საურავის თანხა, გადასახადის თანხა, ფინანსური სანქციის სახით დარიცხული ჯარიმის თანხა;
 - გ. ფინანსური სანქციის სახით დარიცხული ჯარიმის თანხა, დარიცხული საურავის თანხა, გადასახადის თანხა;
 - დ. გადასახადის თანხა, დარიცხული საურავის თანხა, ფინანსური სანქციის სახით დარიცხული ჯარიმის თანხა.
 12. *თუ გადასახადის თანხა არ არის გადახდილი დადგენილი ვადისათვის, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია გადაიხადოს ვადაზე გადაუხდელი თანხის:*
 - ა. 0,2% ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე, გადახდის ვადის დადგენილი თარიღიდან გადასახადის გადახდის თარიღამდე;
 - ბ. 0,15% ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე, გადახდის ვადის დადგენილი თარიღიდან გადასახადის გადახდის თარიღამდე;
 - გ. 0,1% ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე, გადახდის ვადის დადგენილი თარიღიდან გადასახადის გადახდის თარიღამდე;
 - დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.
 13. *მითითებებს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენებასთან დაკავშირებით გამოსცემს:*
 - ა. საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრი;
 - ბ. საქართველოს საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარე;
 - გ. საქართველოს ფინანსთა მინისტრი;
 - დ. საქართველოს პრეზიდენტი.
 14. *შემოსავალი იბეგრება გადასახადით იმ შემთხვევაშიც, როდესაც შემოსავალის კანონიერება სადავოა:*
 - ა. ზემოთ მოყვანილი მსჯელობა სწორია;
 - ბ. ზემოთ მოყვანილი მსჯელობა მცდარია.
 15. *უძრავი ქონების გადაცემისათვის გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია:*
 - ა. საქართველოში არსებული უძრავი ქონება, რომელზედაც ხდება საკუთრების უფლების გადაცემა;
 - ბ. საქართველოში არსებული უძრავი ქონება, რომელიც გადაიცემა იჯარის ან ქირავნობის ხელშეკრულებით;
 - გ. საქართველოში არსებული უძრავი ქონება, რომელზედაც ხდება საკუთრების

- უფლების გადაცემა ან რომელიც გადაიცემა იჯარის ან ქირავნობის ხელშეკრულებით;
- დ. საქართველოში არსებული უძრავი ქონება, რომელზედაც ხდება საკუთრების უფლების გადაცემა, მ.შ. იპოთეკა და ვალდებულების უზრუნველყოფის სხვა საშუალებები.
16. არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადი გადაიხდება:
- ა. თანაბარ ნაწილად საანგარიშო წლის 15 აგვისტომდე და 15 ნოემბრამდე;
 - ბ. საანგარიშო წლის 1 ნოემბრამდე;
 - გ. ყოველკვარტალურად, საანგარიშო მომდევნო კვარტალის პირველი თვის 15 რიცხვამდე;
 - დ. საანგარიშო მომდევნო თვის 15 რიცხვამდე.
17. საწარმოთა ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია საწარმოს ბალანსზე რიცხული:
- ა. ძირითადი საშუალებები და არამატერიალური აქტივები;
 - ბ. ძირითადი საშუალებები, დაუმონტაჟებელი მოწყობილობები და დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებანი;
 - გ. ძირითადი საშუალებები, დაუმონტაჟებელი მოწყობილობები, დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებანი და არამატერიალური აქტივები;
 - დ. ძირითადი საშუალებები და დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებანი.
18. საქართველოს საწარმოების მიერ გადახდილი დივიდენდები:
- ა. არ იბეგრება გადახდის წყაროსთან;
 - ბ. იბეგრება გადახდის წყაროსთან 20% განაკვეთით;
 - გ. იბეგრება გადახდის წყაროსთან 5% განაკვეთით;
 - დ. იბეგრება გადახდის წყაროსთან 10% განაკვეთით.
19. მოვების გადასახადის გადამხდელები არიან:
- ა. საქართველოს საწარმოები და უცხოური საწარმოები;
 - ბ. საქართველოს საწარმოები და მათი ფილიალები;
 - გ. რეზიდენტი და არარეზიდენტი ფიზიკური პირები;
 - დ. ფიზიკური და იურიდიული პირები.
20. რეზიდენტი გადასახადის გადამხდელის ერთობლივი შემოსავალი შედგება მის მიერ:
- ა. საქართველოში მიღებული შემოსავლისაგან;
 - ბ. საქართველოს ფარგლებს გარეთ მიღებული შემოსავლისაგან;
 - გ. საქართველოში და საქართველოს ფარგლებს გარეთ მიღებული შემოსავლისაგან;
 - დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.
21. ადგილობრივ გადასახადებს განეკუთვნება:
- ა. მიწის გადასახადი;

- ბ. ქონების გადასახადი;
 - გ. რეკლამის გადასახადი;
 - დ. მოგების გადასახადი.
22. *საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებს განეკუთვნება:*
- ა. მიწის გადასახადი;
 - ბ. სასტუმროს გადასახადი;
 - გ. საკურორტო გადასახადი;
 - დ. გადასახადი ეკონომიკური საქმიანობისათვის.
23. *საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ თანამდებობის პირს უფლებააქვს:*
- ა. დალუქოს ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული სავაჭრო სათავსოები;
 - ბ. ჩაატაროს ჩხრეკა გადასახადის გადამხდელებთან;
 - გ. დააყენოს მრიცხველები ან აილოს მათი მაჩვენებლები;
 - დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.
24. *პირი, რომელიც ახორციელებს ფიზიკური პირისათვის სამუშაოს, მომსახურების ღირებულების ანაზღაურებას, ვალდებულია:*
- ა. საგადასახადო ორგანოს და თანხის მიმღებს ერთი თვის ვადაში წარუდგინოს ინფორმაცია გადახდილი თანხების შესახებ;
 - ბ. მოახდინოს საშემოსავლო გადასახადის დაკავება გაცემის წყაროსთან;
 - გ. მოახდინოს საშემოსავლო და სოციალური გადასახადის დაკავება გაცემის წყაროსთან;
 - დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.
25. *საგადასახადო ორგანოებში აღრიცხვის გარეშე საქმიანობის განხორციელების შემთხვევაში გადამხდელს გადახდება:*
- ა. კუთვნილი გადასახადები და ჯარიმა კუთვნილი გადასახადების 20%-ის ოდენობით;
 - ბ. კუთვნილი გადასახადები და ჯარიმა იმავე ოდენობით;
 - გ. კუთვნილი გადასახადები და ჯარიმა კუთვნილი გადასახადების 50%-ის ოდენობით;
 - დ. კუთვნილი გადასახადები და ჯარიმა კუთვნილი გადასახადების ორმაგი ოდენობით.
26. *საექსპორტო-საიმპორტო ოპერაციებთან დაკავშირებულ გადასახადებზე კონტროლს ახორციელებენ:*
- ა. საგადასახადო ორგანოები;
 - ბ. საბაჟო ორგანოები;
 - გ. საგადასახადო და საბაჟო ორგანოები;
 - დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.
27. *დეკლარაციაში და გაანგარიშებებში გადასახადის ოდენობის*

შემცირებისათვის გადასახადის გადამხდელი ფინანსური სანქციის სახით ჯარიმდება:

- ა. გადასახადის შემცირებული თანხის 25% ოდენობით, ხოლო თუ შემცირება დიდი ოდენობითაა – შემცირებული თანხის 50% ოდენობით;
 - ბ. გადასახადის შემცირებული თანხის 50% ოდენობით, ხოლო თუ შემცირება დიდი ოდენობითაა – შემცირებული თანხის 100% ოდენობით;
 - გ. გადასახადის შემცირებული თანხის 50% ოდენობით;
 - დ. გადასახადის შემცირებული თანხის 100% ოდენობით.
28. საქართველოს საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარეს თანამდებობაზე ნიშნავს და თანამდებობიდან ათავისუფლებს:
- ა. საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრი;
 - ბ. საქართველოს პრეზიდენტი საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის წარდგინებით;
 - გ. საქართველოს პარლამენტი საქართველოს პრეზიდენტის წარდგინებით;
 - დ. საქართველოს სახელმწიფო მინისტრი საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების მინისტრის წარდგინებით.
29. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საქართველოში სამეწარმეო საქმიანობის შეწყვეტისას საგადასახადო ორგანოს:
- ა. სამი თვის ვადაში წარუდგინოს დეკლარაცია ერთობლივი შემოსავლების და გამოქვითვების შესახებ;
 - ბ. 10 დღის ვადაში წარუდგინოს დეკლარაცია ერთობლივი შემოსავლების და გამოქვითვების შესახებ ;
 - გ. 30 დღის ვადაში წარუდგინოს დეკლარაცია ერთობლივი შემოსავლების და გამოქვითვების შესახებ;
 - დ. კალენდარული წლის დამთავრებიდან 10 დღის ვადაში წარუდგინოს დეკლარაცია ერთობლივი შემოსავლების და გამოქვითვების შესახებ.
30. მოგების გადასახადით დაბეგვრისაგან თავისუფლდება:
- ა. საქართველოს საპატრიარქო;
 - ბ. ორგანიზაციის მიერ მიღებული გრანტები, საწევრო შენატანები და შემოწირულობები;
 - გ. საპროთესო ორთოპედიული საწარმოები;
 - დ. საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული მოგება.
31. საშემოსავლო გადასახადით არ იბეგრება ფიზიკურ პირთა შემოსავლების შემდეგი სახეები:
- ა. სამეწარმეო საქმიანობისათვის გამოყენებული აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი;

- ბ. ალიმენტი;
 - გ. საწარმოს მიერ მუშაკზე გაცემული დახმარება;
 - დ. დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის საქონლის უსასყიდლოდ გადაცემა.
32. *სამეწარმეო საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება:*
- ა. პროცენტის სახით მიღებული შემოსავლები;
 - ბ. დივიდენდები;
 - გ. როიალტი;
 - დ. სამეწარმეო საქმიანობის შეზღუდვის შედეგად მიღებული შემოსავლები.
33. *არასამეწარმეო საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება:*
- ა. ვალების ჩამოწერით მიღებული შემოსავლები;
 - ბ. საწარმოს დახურვის შედეგად მიღებული შემოსავლები;
 - გ. საქონლის მიწოდებით მიღებული შემოსავლები;
 - დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.
34. *ფიზიკურ პირს უფლება აქვს მოახდინოს საგადასახადო წლის განმავლობაში:*
- ა. ყოველთვიურად დაუბეგრავი მინიმუმის გამოქვითვა 15 ლარის ოდენობით;
 - ბ. ყოველწლიურად დაუბეგრავი მინიმუმის გამოქვითვა 100 ლარის ოდენობით;
 - გ. ყოველთვიურად დაუბეგრავი მინიმუმის გამოქვითვა 9 ლარის ოდენობით;
 - დ. ყოველდღიურად დაუბეგრავი მინიმუმის გამოქვითვა 1 ლარის ოდენობით.
35. *საწარმოს ლიკვიდაციისას საგადასახადო ვალდებულება სრულდება ლიკვიდაციის დაწყებიდან:*
- ა. არაუგვიანეს სამი თვის განმავლობაში;
 - ბ. არაუგვიანეს ერთი თვის განმავლობაში;
 - გ. არაუგვიანეს ხუთი თვის განმავლობაში;
 - დ. არაუგვიანეს ექვსი თვის განმავლობაში.
36. *ქ. ტყიბულის საკრებულომ ქ. ტყიბულის ტერიტორიაზე შემოიღო ადგილობრივი გადასახადი სოციალურ-კულტურული ობიექტების მოვლა-პატრონობისათვის.*
- სწორია თუ არა ქ. ტყიბულის საკრებულოს გადაწყვეტილება?*
- ა. სწორია, ვინაიდან ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოებს უფლება აქვთ თავიანთ სამოქმედო ტერიტორიაზე შემოიღონ ნებისმიერი სახის ადგილობრივი გადასახადი;
 - ბ. არასწორია, ვინაიდან დაუშვებელია საგადასახადო კოდექსით გაუთვალისწინებული გადასახადის გადახდის ვალდებულების ვინმესთვის დაკისრება;
 - გ. არასწორია, ვინაიდან ადგილობრივი გადასახადების შემოღების უფლება გააჩნდა მხოლოდ ქ. ტყიბულის გამგეობას;
 - დ. არასწორია, ვინაიდან საკრებულოს მიერ ადგილობრივი გადასახადების

შემოღება შეთანხმებული უნდა ყოფილიყო საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროსთან.

37. ქ. თბილისის მერმა ქ. თბილისის ტერიტორიაზე შემოიღო გადასახადი ადგილობრივი სიმბოლიკის გამოყენებისათვის.

რამდენად სწორია ქ. თბილისის მერის მოქმედება?

- ა. არასწორია, ვინაიდან ასეთი სახის ადგილობრივ გადასახადს საქართველოს საგადასახადო კოდექსი არ ითვალისწინებს;
- ბ. არასწორია, ვინაიდან ადგილობრივი გადასახადების შემოღების უფლება გააჩნიათ ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოებს;
- გ. არასწორია, ვინაიდან ადგილობრივი გადასახადების შემოღების უფლება ადგილობრივი მმართველობის ორგანოების პრეროგატივაა;
- დ. სწორია, ვინაიდან ქ. თბილისში ადგილობრივი გადასახადების შემოღების უფლება ქ. თბილისის მერის პრეროგატივაა.

38. საქართველოს პრეზიდენტმა ქვეყანაში შექმნილი მძიმე სოციალურ-ეკონომიკური მდგომარეობიდან გამომდინარე თავისი ბრძანებულებით დააწესა და შემოიღო გადასახადი ფასიანი ქაღალდების ოპერაციებისათვის.

რამდენად სწორია საქართველოს პრეზიდენტის ქმედება?

- ა. სწორია, ვინაიდან საქართველოს პრეზიდენტს განსაკუთრებულ შემთხვევაში უფლება აქვს დააწესოს და შემოიღოს ნებისმიერი სახის გადასახადი;
- ბ. არასწორია, ვინაიდან გადასახადების დააწესება მხოლოდ საქართველოს პარლამენტის პრეროგატივაა;
- გ. არასწორია, ვინაიდან საქართველოს პრეზიდენტს გადასახადის დაწესება და შემოღება უნდა შეეთანხმებინა საქართველოს პარლამენტთან;
- დ. სწორია, ვინაიდან საგადასახადო კანონმდებლობა შედგება არა მხოლოდ საქართველოს საგადასახადო კოდექსისაგან, არამედ კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებისგანაც.

39. საქართველოს პრეზიდენტმა დააკმაყოფილა სავაჭრო საწარმოების მიერ პრეზიდენტის წინაშე დასმული შუამდგომლობა და თავისი ბრძანებულებით აღნიშნული სახის საწარმოებს დაუწესა დღგ-ის საქართველოს საგადასახადო კოდექსისაგან განსხვავებული გამოანგარიშებისა და გადახდის წესი, ისე რომ არ შეუმცირებია აღნიშნული გადასახადის განაკვეთი.

რამდენად სწორია საქართველოს პრეზიდენტის მოქმედება?

- ა. სწორია, ვინაიდან საქართველოს პრეზიდენტს უფლება აქვს თავისი ბრძანებულებით დაარეგულიროს გადასახადების გამოანგარიშებასთან დაკავშირებული საკითხები;

- ბ. არასწორია, ვინაიდან საგადასახადო კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები, მ.შ. პრეზიდენტის ბრძანებულებები არ შეიძლება ეწინააღმდეგებოდეს საგადასახადო კოდექსის დებულებებს;
 - გ. სწორია, ვინაიდან საქართველოს პრეზიდენტმა მხოლოდ შეცვალა გადასახადის გამომანგარიშებისა და გადახდის წესი, ისე რომ არ შეუძცირებია გადასახადის განაკვეთი;
 - დ. არასწორია, ვინაიდან საქართველოს პრეზიდენტს გადასახადის გამომანგარიშებისა და გადახდის წესის შეცვლა უნდა შეეთანხმებინა საქართველოს პარლამენტთან.
40. საქართველოს პარლამენტმა 2000 წლის 25 ივლისს მიიღო კანონი „ინვალიდთა სიცოცხლური დაცვის შესახებ“, რომლის 42-ე მუხლით განისაზღვრა ინვალიდთა საწარმოების მიერ დამატებული ღირებულების გადასახადის გამომანგარიშებისა და გადახდის წესი.
- რამდენად სწორია პარლამენტის გადაწყვეტილება?
- ა. არასწორია, ვინაიდან აკრძალულია არასაგადასახადო კანონმდებლობით ისეთი საკითხების დარეგულირება, რომლებიც დაკავშირებულია გადასახადებით დაბეგვრასთან;
 - ბ. სწორია, ვინაიდან საქართველოს პარლამენტს უფლება აქვს საქართველოს კანონით შეცვალოს გადასახადების გადახდის წესი;
 - გ. სწორია, ვინაიდან სპეციალური კანონით შეიძლება დარეგულირდეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსისაგან განსხვავებული გადასახადის გამომანგარიშებისა და გადახდის წესი;
 - დ. არასწორია, ვინაიდან გადასახადის გამომანგარიშებისა და გადახდის წესის შეცვლა შეუძლია მხოლოდ საქართველოს პრეზიდენტს.
41. საქართველოს პარლამენტმა 2000 წლის 1 ივლისს მიიღო კანონი „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ“, რომლითაც გაზარდა აქციზის განაკვეთები საქართველოში წარმოებულ ალკოჰოლიან სასმელებზე. აღნიშნული კანონი ძალაში შევიდა 2000 წლის 1 იანვრიდან.
- რამდენად სწორია პარლამენტის გადაწყვეტილება?
- ა. არასწორია, ვინაიდან საგადასახადო კანონმდებლობის აქტებს უკუქმედების ძალა არ აქვს, მითუმეტეს მაშინ როდესაც უარესდება გადამხდელის მდგომარეობა;
 - ბ. სწორია, ვინაიდან საგადასახადო კანონმდებლობის აქტებს შეიძლება ჰქონდეთ უკუქმედების ძალა, თუ შესაბამისი ნორმატიული აქტით ასეთი რამაა დადგენილი;
 - გ. არასწორია, ვინაიდან გადასახადის განაკვეთები შეიცვალა მხოლოდ აქციზური საქონლის მწარმოებლებისათვის და არ შეიცვალა იმპორტიორებისათვის;

- დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.
42. ფიზიკური პირის ერთობლივი შემოსავალი გადასახადით დასაბეგრი თანხის განსაზღვრისას მცირდება:
- ა. საქველმოქმედო მიზნებზე გაწეული ხარჯებით;
 - ბ. არასრულწლოვანი შვილების შენახვაზე გაწეული ხარჯებით;
 - გ. მოხუცებული მშობლების შენახვაზე გაწეული ხარჯებით;
 - დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.
43. ქ. თბილისის საკრებულომ თავისი გადაწყვეტილებით შპს „ბიოკი“ გაათავისუფლა ეკონომიკური საქმიანობისათვის გადასახადისაგან, იმ მოტივით რომ აღნიშნულმა საწარმომ მის განკარგულებაში დარჩენილი მოგებიდან ქ. თბილისში გააშენა სკვერი.
- რამდენად სწორია საკრებულოს გადაწყვეტილება?
- ა. არასწორია, ვინაიდან აკრძალულია ინდივიდუალური საგადასახადო შეღავათების დაწესება ნებისმიერი ფიზიკური და იურიდიული პირებისათვის;
 - ბ. სწორია, ვინაიდან ადგილობრივი გადასახადებისაგან გათავისუფლება დასაშვებია შესაბამის ნორმატიულ აქტში ცვლილებების შეტანით;
 - გ. არასწორია, ვინაიდან ადგილობრივი გადასახადებისაგან გათავისუფლება მხოლოდ საქართველოს პრეზიდენტის პრეროგატივაა;
 - დ. არასწორია, ვინაიდან ადგილობრივი გადასახადებისაგან გათავისუფლება მხოლოდ ადგილობრივი მმართველობის ორგანოების პრეროგატივაა.
44. შპს „მერკურის“ და შპს „თიანეთის“ შერწყმის შედეგად შექმნა შპს „მერკური +“. აღნიშნული საწარმოების შერწყმამდე შპს „მერკურს“ გააჩნდა ბიუჯეტის დავალიანება 1000 ლარის ოდენობით მშ. 350 ლარი ფინანსური სანქციების სახით. ქ. თბილისის კრწანისის რაიონის საგადასახადო ინსპექციის მიერ შპს „მერკური +“-ის ანგარიშსწორების ანგარიშზე წარდგენილი იქნა საინკასო დავალება შპს „მერკურის“ დავალიანების უდავო წესით ჩამოწერის თაობაზე.
- რამდენად სწორია საგადასახადო ორგანოს ქმედება?
- ა. არასწორია, ვინაიდან საგადასახადო ვალდებულება სრულდება უშუალოდ გადასახადის გადამხდელის მიერ;
 - ბ. არასწორია, ვინაიდან საგადასახადო ვალდებულების იძულებითი აღსრულება დასაშვებია მხოლოდ სასამართლოს გადაწყვეტილების საფუძველზე;
 - გ. სწორია, ვინაიდან რამდენიმე საწარმოს შერწყმისას საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების მემკვიდრედ ითვლება შერწყმის შედეგად შექმნილი საწარმო;
 - დ. არასწორია, ვინაიდან ფინანსური სანქციის სახით დარიცხული თანხები შეიძლება გადახდევინებულ იქნეს მხოლოდ სასამართლო გადაწყვეტილების

საფუძველზე.

45. საწარმოთა რეორგანიზაციის შედეგად შექმნილმა შპს „კოდობანმა“ უარი განაცხადა რეორგანიზებული საწარმოს „მზევინარის“ საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებაზე იმ მოტივით, რომ შპს „მზევინარის“ საგადასახადო ვალდებულება მისთვის ცნობილი გახდა რეორგანიზაციის შემდეგ.

სწორია თუ არა შპს „კოდობანის“ არგუმენტაცია?

- ა. სწორია, ვინაიდან საგადასახადო ვალდებულება უნდა შესრულებულიყო უშუალოდ გადასახადის გადამხდელის მიერ;
- ბ. არასწორია, ვინაიდან რეორგანიზებული საწარმოს საგადასახადო ვალდებულების შესრულება ეკისრება მის მემკვიდრეს;
- გ. სწორია, ვინაიდან შპს „კოდობანისათვის“ შპს „მზევინარის“ საგადასახადო ვალდებულება ცნობილი გახდა მხოლოდ რეორგანიზაციის დასრულების შემდეგ;
- დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

46. ინდივიდუალური მეწარმე „ბორის კაჭარავა“, რომელსაც გააჩნია ბიუჯეტის ვადაგადაცილებული დავალიანება 15000 ლარის ოდენობით გარდაიცვალა. გარდაცვლილის შვილმა დავით კაჭარავამ, რომელმაც მემკვიდრეობით მიიღო მამის ქონება უარი განაცხადა მამის საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაზე იმ მოტივით, რომ მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ღირებულება შეადგენდა მხოლოდ 7000 ლარს.

რამდენად სწორია მემკვიდრის უარი?

- ა. არასწორია, ვინაიდან გარდაცვლილი ფიზიკური პირის საგადასახადო ვალდებულებას ყველა შემთხვევაში სრული მოცულობით ასრულებს მისი მემკვიდრე;
- ბ. სწორია, ვინაიდან გარდაცვლილი ფიზიკური პირის საგადასახადო ვალდებულება წყდება;
- გ. არ არის სწორი, ვინაიდან გარდაცვლილი ფიზიკური პირის საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს მისი მემკვიდრე მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ღირებულების ფარგლებში;
- დ. სწორია, ვინაიდან ინდივიდუალური მეწარმის საგადასახადო ვალდებულება არ შეიძლება დაეკისროს ინდივიდუალური მეწარმის მემკვიდრეს.

47. შპს „ალიონის“ ლიკვიდაციისას დადგინდა, რომ საგადასახადო ვალდებულების შესრულება საწარმოს ფულადი სახსრებით (მისი ქონების რეალიზაციის შედეგად მიღებული სახსრების ჩათვლით), არ იყო საკმარისი ამ ვალდებულების სრული მოცულობის შესასრულებლად. ქ. თბილისის ჩუღურეთის რაიონის საგადასახადო ინსპექციამ მოსთხოვა

დარჩენილი დავალიანების დაფარვა აღნიშნული საწარმოს პარტნიორებს, რომლებმაც უარი განაცხადეს დავალიანების დაფარვაზე.
რამდენად სწორია ქ. თბილისის ჩუღურეთის რაიონის საგადასახადო ინსპექციის მოქმედება?

- ა. არასწორია, ვინაიდან შპს-ს ლიკვიდაციისას საგადასახადო ვალდებულება სრულდება საწარმოს სალიკვიდაციო კომისიის მიერ საწარმოს ფულადი სახსრებით, აგრეთვე ამ საწარმოს ქონების რეალიზაციით მიღებული სახსრებით;
- ბ. სწორია, ვინაიდან შპს-ს ლიკვიდაციისას საგადასახადო ვალდებულების დარჩენილი დავალიანება უნდა დაიფაროს ამ საწარმოს პარტნიორთა მიერ;
- გ. არასწორია, ვინაიდან შპს ლიკვიდაციისას საგადასახადო ვალდებულება სრულდება მხოლოდ შპს-ს საწესდებო ფონდის ფარგლებში;
- დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

48. სოლიდარული პასუხისმგებლობის საწარმო „აღიას“ პარტნიორებმა უარი განაცხადეს აღნიშნული საწარმოს ლიკვიდაციის შედეგად დარჩენილი საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაზე იმ მოტივით, რომ რომ საწარმოს საგადასახადო ვალდებულების შესრულება არ შეიძლება დაეკისროს მის პარტნიორებს.

რამდენად სწორია სპს „აღიას“ პარტნიორთა არგუმენტაცია?

- ა. არასწორია, ვინაიდან სოლიდარული პასუხისმგებლობის საწარმოს ლიკვიდაციის შემდეგ საგადასახადო ვალდებულების დარჩენილი დავალება უნდა დაიფაროს ამ საწარმოს პარტნიორთა მიერ;
- ბ. სწორია, ვინაიდან სოლიდარული პასუხისმგებლობის საწარმოს ლიკვიდაციისას საგადასახადო ვალდებულება სრულდება მხოლოდ საწარმოს ფულადი სახსრებით;
- გ. სწორია, ვინაიდან სოლიდარული პასუხისმგებლობის საწარმოს ლიკვიდაციისას საგადასახადო ვალდებულება სრულდება მხოლოდ ამ საწარმოს ქონების რეალიზაციით მიღებული სახსრებით;
- დ. სწორია, ვინაიდან სოლიდარული პასუხისმგებლობის საწარმოს ლიკვიდაციის შემდეგ დარჩენილი საგადასახადო ვალდებულება სრულდება საწარმოს საწესდებო ფონდის ფარგლებში.

49. შპს „კოლხეთის“ დირექტორმა წერილობით მიმართა ქ. ქუთაისის საგადასახადო ინსპექციას დღგ-ში ზედმეტად რიცხული 1000 ლარის დაბრუნების თაობაზე. მიუხედავად იმისა, რომ საწარმოს ამ ავდროულად სოციალურ გადასახადში გააჩნდა 500 ლარი სახელმწიფო ფონდის ვადაგადაცილებული დავალიანება, საგადასახადო ინსპექციამ დააკმაყოფილა გადამხდელის თხოვნა და დაუბრუნა გადამხდელს დღგ-ში ზედმეტად რიცხული 1000 ლარი.

რამდენად სწორია საგადასახადო ინსპექციის მოქმედება?

- ა. სწორია, ვინაიდან თუ გადასახადის თანხა აღემატება დარიცხულ თანხას, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია დაუბრუნოს გადასახადის გადამხდელს დარჩენილი თანხა 20 დღიან ვადაში წერილობითი განცხადების მიღების დღიდან;
 - ბ. არასწორია, ვინაიდან დღგ-ში ზედმეტად გადახდილი თანხა უნდა ჩათვლილიყო სოციალური გადასახადის გადახდის ანგარიშში, ხოლო დღგ-ის დარჩენილი თანხა დაბრუნებოდა გადასახადის გადამხდელს;
 - გ. სწორია, ვინაიდან ბიუჯეტში ზედმეტად გადახდილი თანხები არ შეიძლება ჩაითვალოს სახელმწიფო ფონდების ვადაგადაცილებული დავალიანებების გადახდის ანგარიშში;
 - დ. არასწორია, ვინაიდან ზედმეტად გადახდილი თანხა უნდა ჩათვლილიყო სოციალური გადასახადის გადახდის ანგარიშში, ხოლო დარჩენილი ნაწილი უნდა ჩათვლილიყო მომავალი გადასახადების ვალდებულებათა ანგარიშში.
50. *საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელები არიან:*
- ა. მხოლოდ საქართველოს მოქალაქეები;
 - ბ. საქართველოს მოქალაქეები, უცხოელი მოქალაქეები და მოქალაქეობის არმქონე პირები;
 - გ. მხოლოდ საქართველოს მოქალაქეები და უცხოელი მოქალაქეები;
 - დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.
51. *საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციას არ წარადგენენ:*
- ა. მეწარმე - ფიზიკური პირები;
 - ბ. ფიზიკური პირები, რომელთა შემოსავლებიც იბეგრება საქართველოში არსებული გადახდის წყაროს მიხედვით;
 - გ. არარეზიდენტები, რომლებიც შემოსავალს იღებენ საქართველოში არსებული წყაროდან და რომლებიც არ იბეგრებიან გადახდის წყაროს მიხედვით;
 - დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.
52. *სამხედრო მოსამსახურეები, რომლებიც იბრძოდნენ საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის:*
- ა. თავისუფლდებიან საშემოსავლო გადასახადისაგან;
 - ბ. თავისუფლდებიან საშემოსავლო გადასახადისაგან, თუ კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი არ აღემატება 3000 ლარს;
 - გ. თავისუფლდებიან საშემოსავლო გადასახადისაგან, თუ კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი არ აღემატება 1500 ლარს;
 - დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.
53. *მოგების გადასახადის გადამხდელებს არ მიეკუთვნებიან:*
- ა. საქართველოს ეროვნული ბანკი;

- ბ. კომერციული ბანკები;
 - გ. საქართველოს საპატრიარქო;
 - დ. საპროთესო - ორთოპედიული საწარმოები.
54. მოგების გადასახადის საანგარიშო პერიოდია:
- ა. თვე;
 - ბ. კვარტალი;
 - გ. წელი;
 - დ. ნახევარი წელი.
55. საგადასახადო ინსპექციამ საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას დაადგინა, რომ საწარმოს მოგების გადასახადი არ ჰქონდა სწორად გამოანგარიშებული. მოგების გადასახადის გამოანგარიშების სისწორე საგადასახადო შემოწმებამდე შემოწმებული ჰქონდა აუდიტორულ კომპანიას. ასეთ შემთხვევაში პასუხისმგებლობა ჯარიმებისა და საურავების გადახდისათვის ეკისრება:
- ა. გადასახადის გადამხდელს;
 - ბ. აუდიტორულ კომპანიას;
 - გ. აუდიტორულ კომპანიას, თუ ეს პასუხისმგებლობა გათვალისწინებული იყო შესაბამისი ხელშეკრულებით;
 - დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.
56. გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ტარდება:
- ა. კვარტალში ერთხელ;
 - ბ. ორ წელიწადში ერთხელ;
 - გ. წელიწადში ერთხელ;
 - დ. სამ წელიწადში ერთხელ.
57. შემოწმებას, რომელიც არ ითვალისწინებს საგადასახადო ინსპექციის მუშაის გასვლას საწარმოში:
- ა. დოკუმენტური შემოწმება ეწოდება;
 - ბ. კამერალური შემოწმება ეწოდება;
 - გ. ფორმალური შემოწმება ეწოდება;
 - დ. გასვლითი შემოწმება ეწოდება;
58. წარმოადგენს თუ არა გადასახადის გადამხდელის მიერ ხელმოუწერელი აქტი იურიდიულ დოკუმენტს:
- ა. კი;
 - ბ. არა.
59. საგადასახადო პასუხისმგებლობის სუბიექტებს არ მიეკუთვნებიან:
- ა. იურიდიული და ფიზიკური პირები;
 - ბ. საგადასახადო ადმინისტრაციები;

- გ. ბანკები;
 - დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.
60. საგადასახადო სამართალი ეს:
- ა. სამოქალაქო სამართლის შემადგენელი ნაწილია;
 - ბ. შრომის სამართლის შემადგენელი ნაწილია;
 - გ. საფინანსო სამართლის შემადგენელი ნაწილია;
 - დ. სისხლის სამართლის შემადგენელი ნაწილია.
61. გადასახადის დარიცხული თანხის გასაჩივრება
- ა. აჩერებს დარიცხული თანხის გადახდას;
 - ბ. არ აჩერებს დარიცხული თანხის გადახდას;
 - გ. აჩერებს დარიცხული თანხის გადახდას, მხოლოდ ზემდგომი საგადასახადო ორგანოს უფროსის მიერ დარიცხული თანხის გადახდის შეჩერების შემთხვევაში;
 - დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.
62. ვადაგადაცილებული დავალიანება და საურავი შეიძლება გადახდევინებული იქნეს გადასახადის გადამხდელისაგან:
- ა. უდავო წესით;
 - ბ. სასამართლო გადაწყვეტილების საფუძველზე;
 - გ. უდავო წესით, გარდა საგადასახადო კოდექსით პირდაპირ გათვალისწინებული შემთხვევებისა.
63. საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის შეიძლება გამოყენებული იქნეს:
- ა. ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის ღონისძიებები;
 - ბ. ადმინისტრაციული და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის ღონისძიებები;
 - გ. ადმინისტრაციული, სისხლისსამართლებრივი, დისციპლინური და მატერიალური პასუხისმგებლობის ღონისძიებები.
64. მოვების გადასახადის გადამხდელებს არ წარმოადგენენ:
- ა. საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი იურიდიული პირები;
 - ბ. საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი იურიდიული პირის ფილიალები, რომელთაც აქვთ ცალკე ბალანსი და ანგარიშსწორების ანგარიში;
 - გ. საბიუჯეტო ორგანიზაციები, ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებულ შემოსავლებზე;
 - დ. საერთაშორისო ორგანიზაციები, ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებულ შემოსავლებზე;
65. დღგ-ის გადამხდელებს არ მიეკუთვნებიან:

- ა. უცხოური ინვესტიციებით შექმნილი საწარმოები;
 - ბ. ინდივიდუალური მეწარმეები;
 - გ. საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი იურიდიული პირის ფილიალები, რომელთაც აქვთ ცალკე ბალანსი და ანგარიშსწორების ანგარიში;
 - დ. უცხოეთის დიპლომატიური და მასთან გათანაბრებული წარმომადგენლობები.
66. შეიძლება თუ არა საწარმო(ორგანიზაცია) მიეცეს სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობაში საგადასახადო დანაშაულისათვის?
- ა. არ შეიძლება;
 - ბ. შეიძლება;
 - გ. შეიძლება ზოგიერთი საზღვარგარეთის ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად.
67. საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის შესაბამისად საგადასახადო დანაშაული მიეკუთვნება:
- ა. დანაშაულს ეკონომიკური საქმიანობის სფეროში;
 - ბ. დანაშაულს მმართველობის დადგენილი წესის წინააღმდეგ;
 - გ. დანაშაულს საკონსტიტუციო წყობილების საფუძვლების წინააღმდეგ.
68. გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოს წერილობითი მითითების შესრულება, რომელმაც გამოიწვია საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევა:
- ა. წარმოადგენს პასუხისმგებლობის გამომრიცხავ გარემოებას;
 - ბ. წარმოადგენს პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელ გარემოებას;
 - გ. ზეგავლენას არ ახდენს პასუხისმგებლობის ზომაზე.
69. შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის წესების უხეში დარღვევა შეიძლება ჩადენილი იქნეს:
- ა. მოქმედებით;
 - ბ. უმოქმედობით;
 - გ. მოქმედებით ან უმოქმედობით;
70. გადასახადის გადამხდელისათვის არათავისდროულად გადახდილ გადასახადზე საურავის დარიცხვა წარმოადგენს:
- ა. სასჯელს;
 - ბ. საკომპენსაციო ღონისძიებას;
 - გ. სასჯელს ან საკომპენსაციო ღონისძიებას საურავის მოცულობიდან გამომდინარე.
71. პასუხისმგებლობა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის ეს:
- ა. იურიდიული პასუხისმგებლობის დამოუკიდებელი სახეა;
 - ბ. იურიდიული პასუხისმგებლობის სხვადასხვა სახეების ერთობლიობაა.
72. ტერიტორიულ გადასახადებში უცხოურ ელემენტს შეიძლება წარმოადგენდეს:
- ა. მხოლოდ დაბეგვრის ობიექტი;

- ბ. მხოლოდ დაბეგვრის სუბიექტი;
 - გ. მხოლოდ დაბეგვრის საგანი.
73. საერთაშორისო საგადასახადო სამართალი აერთიანებს:
- ა. შიდასახელმწიფოებრივი და საერთაშორისო სამართლის ნორმებს;
 - ბ. საერთაშორისო სამართლის სხვადასხვა დარგების ნორმებს;
 - გ. საერთაშორისო სამართლის სხვადასხვა ქვედარგების ნორმებს;
 - დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.
74. საერთაშორისო საგადასახადო სამართალში პრინციპი „*Lex specialis*“ ნიშნავს:
- ა. მოგვიანებით მიღებულ ეროვნულ კანონს გააჩნია უპირატესი იურიდიული ძალა, ვიდრე საერთაშორისო ხელშეკრულებას;
 - ბ. საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმებას გააჩნია უპირატესი იურიდიული ძალა მოგვიანებით მიღებულ ეროვნულ საგადასახადო კანონთან მიმართებაში.
75. სახელმწიფოს საგადასახადო იურისდიქცია რეზიდენტებთან მიმართებაში მოქმედებს:
- ა. მხოლოდ სახელმწიფოს ტერიტორიის ფარგლებში;
 - ბ. როგორც სახელმწიფოს ტერიტორიის ფარგლებში, ასევე მისი ტერიტორიის ფარგლებს გარეთ.
76. ერთი სახელმწიფოს რეზიდენტის მიერ მეორე სახელმწიფოში მიღებული შემოსავლები ექვემდებარება დაბეგვრას ამ სახელმწიფოში, თუ ისინი:
- ა. მიღებულია ამ სახელმწიფოში არსებული წყაროებიდან;
 - ბ. მიღებულია ამ სახელმწიფოში არსებული მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით;
 - გ. ორივე შემთხვევაში.
77. ფორმალურ მოთხოვნებს (მაგალითად, რეგისტრაცია):
- ა. გააჩნიათ მნიშვნელობა მუდმივი დაწესებულების არსებობისათვის;
 - ბ. არ გააჩნიათ ასეთი მნიშვნელობა.
78. სამშენებლო მოედანი უთანაბრდება მუდმივ დაწესებულებას:
- ა. სამუშაოს დაწყების მომენტიდან (შეთანხმების არ არსებობისას);
 - ბ. სამუშაოს დაწყების მომენტიდან 12 თვის შემდეგ;
 - გ. საერთაშორისო შეთანხმებების ღებულებებიდან გამომდინარე;
 - დ. „ა“ და „გ“ შემთხვევებში.
79. თუ უცხოური საწარმო მოქმედებს მეორე სახელმწიფოში ბროკერის, კომისიონერის ან სხვა დამოკიდებული აგენტის მეშვეობით, აღნიშნული პირი განიხილება, როგორც:
- ა. მუდმივი დაწესებულების მქონე ამ სხვა სახელმწიფოში;
 - ბ. მუდმივი დაწესებულების არ მქონე.
80. პირი, წარმოადგენს მეორე პირის დამოკიდებელ აგენტს:
- ა. თუ იგი არ წარმოადგენს აგენტს დამოუკიდებელი სტატუსით;

- ბ. მოქმედებს პრინციპალის სახელითა და ინტერესებით;
 - გ. გააჩნია და როგორც წესი იყენებს კონტრაქტების დადების უფლებამოსილება პრინციპალის სახელით;
 - დ. თუ ერთდროულად სრულდება „ა“, „ბ“ და „გ“ პირობები.
81. უცხოური საწარმოს მუდმივი დაწესებულება სხვა სახელმწიფოში არ წარმოიშობა, თუ ეს პირი ახორციელებს:
- ა. მოსამზადებელი ხასიათის საქმიანობას;
 - ბ. დამხმარე ხასიათის საქმიანობას;
 - გ. ორივე შემთხვევაში.
82. აქციზის განაკვეთები დადგენილია:
- ა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსით;
 - ბ. საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულებით;
 - გ. საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტროს ინსტრუქციით;
 - დ. საქართველოს პარლამენტის დადგენილებით.
83. დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა წარმოებს:
- ა. საგადასახადო ორგანოს მიერ;
 - ბ. საქონლის(სამუშაოს, მომსახურების) მიმწოდებლის მიერ;
 - გ. საქონლის(სამუშაოს, მომსახურების) მყიდველის მიერ.
84. საგადასახადო შეღავათები წარმოადგენენ:
- ა. გადასახადის იურიდიული შემადგენლობის ძირითად ელემენტს;
 - ბ. გადასახადის იურიდიული შემადგენლობის არსებით ელემენტს;
 - გ. გადასახადის იურიდიული შემადგენლობის ფაკულტატურ ელემენტს;
85. ფიზიკური პირები წარმოადგენენ საქართველოს რეზიდენტებს, თუ ისინი:
- ა. საქართველოს მოქალაქეები არიან;
 - ბ. რეგისტრირებული არიან საქართველოში, მოქალაქეობის მიუხედავად;
 - გ. იმყოფებიან საქართველოში ნახევარ წელზე მეტ ხანს კალენდარული წლის განმავლობაში მოქალაქეობის და რეგისტრაციის მიუხედავად.
86. იურიდიული პირის საგადასახადო სტატუსი დამოკიდებულია:
- ა. საკუთრების ფორმაზე;
 - ბ. ორგანიზაციულ-სამართლებრივ ფორმაზე;
 - გ. იურიდიულ მისამართზე.
87. ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მესაკუთრეთა გადასახადში ავტოსატრანსპორტო საშუალება წარმოადგენს:
- ა. დაბეგვრის ობიექტს;
 - ბ. დაბეგვრის საგანს;
 - გ. დასაბეგრ ბაზას.
88. თუ საგადასახადო აგენტმა თავისდროულად არ დააკავა გადასახადის თანხა, ასეთ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი:

- ა. ვალდებულია დაფაროს დავალიანება;
 - ბ. ვალდებულია დაფაროს დავალიანება და გადაიხადოს საურავი;
 - გ. არ არის ვალდებული ნარჩენისა და საურავის დაფარვაზე.
89. შეუძლია თუ არა საგანგებო ლეგიონს განახორციელოს ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობა?
- ა. შეუძლია;
 - ბ. არ შეუძლია;
 - გ. შეუძლია მხოლოდ მაშინ, როდესაც აღძრულია სისხლის სამართლის საქმე.
90. შეიძლება თუ არა საწარმოს რიგითი მუშაკები მიეცნენ სისხლის სამართლის პასუხისგებაში გადასახადებისაგან თავის არიდებისათვის:
- ა. არ შეიძლება;
 - ბ. მიეცემა, თუ მონაწილეობდნენ დანაშაულის ჩადენაში;
 - გ. მიეცემა, თუ გაცნობიერებული ჰქონდათ თავისი მოქმედების მართლსაწინააღმდეგო ხასიათი.
91. აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკებში დამოუკიდებელი საგადასახადო ორგანოების შექმნა:
- ა. დაუშვებელია;
 - ბ. დასაშვებია ყოველგვარი შეზღუდვების გარეშე;
 - გ. დასაშვებია მხოლოდ ადგილობრივი გადასახადების გამომანგარიშებისა და გადახდაზე კონტროლის მიზნით.
92. რეკლამის გადასახადის კონკრეტული განაკვეთი დადგენილია:
- ა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსით;
 - ბ. ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების აქტით;
 - გ. საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულებით;
93. მიწის გადასახადის ოდენობა დამოკიდებულია:
- ა. ეკონომიკური საქმიანობის შედეგებზე;
 - ბ. მიწის ფართობზე;
 - გ. როგორც ეკონომიკური საქმიანობის შედეგებზე, ასევე მიწის ფართობზე;
 - დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.
94. საწარმოთა ქონების გადასახადის დასაბეგრი ბაზა განისაზღვრება:
- ა. ქონების საშუალო წლიური საბალანსო ღირებულების საფუძველზე;
 - ბ. ფაქტიური ინვენტარიზაციის შედეგების საფუძველზე;
 - გ. პირველადი სააღრიცხვო დოკუმენტების მონაცემების საფუძველზე;
 - დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.
95. აქციზის გადამხდელები არიან:
- ა. აქციზური საქონლით მოვაჭრე საწარმოები;
 - ბ. აქციზური საქონლის მწარმოებელი საწარმოები;
 - გ. აქციზური საქონლის მყიდველები;

დ. როგორც აქციზური საქონლით მოვაჭრე საწარმოები, ასევე აქციზური საქონლის მწარმოებელი საწარმოები.

96. არაპირდაპირ გადასახადებს მიეკუთვნება:

- ა. დამატებული ღირებულების გადასახადი, აქციზი, საშემოსავლო გადასახადი, მოგების გადასახადი;
- ბ. დამატებული ღირებულების გადასახადი, აქციზი, საბაჟო გადასახადი, მოგების გადასახადი;
- გ. დამატებული ღირებულების გადასახადი, აქციზი, საბაჟო გადასახადი;
- დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

97. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით ეკონომიკურ საქმიანობას, როგორც წესი, არ განეკუთვნება:

- ა. ქონების მართვა მინდობილობით;
- ბ. ფულადი სახსრების განთავსება ბანკებსა და საკრედიტო დაწესებულებებში;
- გ. ნებისმიერი მართლზომიერი საქმიანობა, რომელიც წარიმართება მოგების, შემოსავლისა ან კომპენსაციის მისაღებად;
- დ. საქველმოქმედო საქმიანობა.

98. პირდაპირ გადასახადებს მიეკუთვნება:

- ა. საბაჟო გადასახადი;
- ბ. მოგების გადასახადი;
- გ. ღღ;
- დ. აქციზი.

99. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია მიმართოს საგადასახადო ორგანოს საინდეტიფიკაციო ნომრის მისაღებად:

- ა. რეგისტრაციიდან 15 დღის ვადაში;
- ბ. ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებიდან 20 დღის ვადაში;
- გ. რეგისტრაციიდან ან ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებიდან 10 დღის ვადაში;
- დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

100. თუ გადასახადის გადამხდელი საშემოსავლო, ქონების ან მოგების გადასახადის დეკლარაციის წარდგენის ვადის გასვლამდე მიმართავს საგადასახადო ორგანოს ვადის გაგრძელების თაობაზე და მიმართევასთან ერთად გადაიხდის იმ დროისათვის მოსალოდნელ გადასახადსაც, დეკლარაციის წარდგენის ვადა:

- ა. შეიძლება გაგრძელდეს საგადასახადო ორგანოს უფროსის მიერ, მაგრამ არა უმეტეს ექვსი თვისა;
- ბ. ავტომატურად გაგრძელდება სამი თვით;
- გ. ავტომატურად გაგრძელდება ორი თვით;
- დ. შეიძლება გაგრძელდეს საგადასახადო ორგანოს უფროსის მიერ, მაგრამ არა უმეტეს სამი თვისა;

საკონტროლო ტესტების პასუხები

1 - ა	34 - გ	67 - ა
2 - ა	35 - ბ	68 - ა
3 - გ	36 - ბ	69 - გ
4 - დ	37 - ბ	70 - გ
5 - ა	38 - ბ	71 - ბ
6 - ბ	39 - ბ	72 - ა
7 - ა	40 - ა	73 - ა
8 - გ	41 - ა	74 - ბ
9 - ა	42 - დ	75 - ბ
10 - გ	43 - ა	76 - გ
11 - ა	44 - გ	77 - ბ
12 - ბ	45 - ბ	78 - დ
13 - ბ	46 - გ	79 - ა
14 - ა	47 - ა	80 - დ
15 - გ	48 - ა	81 - გ
16 - ა	49 - ბ	82 - ა
17 - გ	50 - ბ	83 - ბ
18 - დ	51 - ბ	84 - გ
19 - ა	52 - ბ	85 - გ
20 - გ	53 - ბ	86 - გ
21 - გ	54 - გ	87 - ბ
22 - ა	55 - ა	88 - გ
23 - გ	56 - გ	89 - ა
24 - ა	57 - ბ	90 - ბ
25 - ბ	58 - ა	91 - ა
26 - ბ	59 - ბ	92 - ბ
27 - ა	60 - გ	93 - ბ
28 - ბ	61 - გ	94 - ა
29 - გ	62 - ა	95 - ბ
30 - ბ	63 - ბ	96 - გ
31 - ბ	64 - ბ	97 - დ
32 - დ	65 - დ	98 - ბ
33 - ა	66 - გ	99 - გ
		100 - ბ

ზვიად როგავა

**გადასახადები, საგადასახადო სისტემა
და საგადასახადო სამართალი**

ZVIAD ROGAVA

**TAXES, TAX SYSTEM AND
TAX LAW**

ტექნიკური რედაქტორი ირმა ქევხიშვილი
კომპიუტერული უზრუნველყოფა ბესო გოქაძე