

ნადარაია • როგავა • რუხაძე • ბოლქვაძე

# საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი

წიგნი მეორე  
§§ 156-310



**USAID**  
FROM THE AMERICAN PEOPLE

EAST • WEST  
MANAGEMENT  
INSTITUTE

მართლმსაჯულების დამოუკიდებლობისა  
და სამართლებრივი გაძლიერების პროექტი



Economic  
Prosperity  
Initiative

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

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



9 789941 045530 >

# საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი

## ნიგნი გოჩია §§ 156-310

ავტორები:

**ლევან ნადარაია**

საგადასახადო და იურიდიული დეპარტამენტის მენეჯერი  
საკონსულტაციო კომპანია „ალექსანდრე“

**დოქ. ზვიად როგავა**

სრული პროფესორი საჯარო სამართალში  
კავკასიის უნივერსიტეტი, კავკასიის სამართლის სკოლა

**კახა რუხაძე**

უფროსი საგადასახადო მენეჯერი  
KPMG-საქართველო

**ბონდო ბოლქვაძე**

საბაჟო და ვაჭრობის ხელშეწყობის მენეჯერი  
USAID – Economic Prosperity Initiative

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

ბონდო ბოლქვაძე: §§ 195-199, 207-212, 214-226<sup>1</sup>, 227-237, 251, 266, 289, 290

ლევან ნადარაია: §§ 8.1-8.6<sup>2</sup>, 8.8, 8.9, 8.11, 8.13, 8.14, 8.16-8.18, 8.20, 8.22, 8.24-8.37, 9-11, 13-16, 18-28, 45-47, 49-52, 56, 67-73, 82-95<sup>6</sup>, 99, 108-110, 133<sup>1</sup>, 143, 147, 149-152, 156-173, 174, 175-178, 179-194, 274, 275, 284-286, 288<sup>1</sup>, 290<sup>1</sup>.

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

კახა რუხაძე: §§ 8.7, 8.10, 8.12, 8.15, 8.19, 8.21, 12, 29, 63, 79-81, 96-98, 100-107, 111-113, 115-129<sup>1</sup>, 130-132, 134-142, 144-146, 148, 153-155, 200-206

## **რედაქტორები:**

### **კახა რუხაძე**

## **დოქ. გიორგი ჯუღელი**

კომერციული სამართლის სპეციალისტი

### **EWMI-JILEP**

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

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

© East-West Management Institute (EWMI) 2012

ISBN 978-9941-0-4551-6 (ტომეულის)

ISBN 978-9941-0-4553-0 (მეორე ტომის)

## სარჩევი

რედაქტორებისაგან . . . . .	11
პარტი VI. დამატებული ღირებულების გადასახადი . . . . .	13
თაპი XXI. ზოგადი დებულებანი . . . . .	13
მუხლი 156. გადასახადის გადამხდელი . . . . .	13
მუხლი 157. სავალდებულო რეგისტრაცია . . . . .	20
მუხლი 158. ნებაყოფლობითი რეგისტრაცია . . . . .	30
მუხლი 159. რეგისტრაციის გაუქმება . . . . .	32
<b>თაპი XXII. დაბეგვრის ობიექტი, დასაბეგრი ოპერაციის თანხის</b>	
<b>განსაზღვრა, დრო და ადგილი . . . . .</b>	<b>36</b>
მუხლი 160. დაბეგვრის ობიექტი . . . . .	36
მუხლი 161. დასაბეგრი ოპერაცია, ოპერაციის თანხა და დრო . . . . .	38
მუხლი 162. იმპორტი, იმპორტის თანხა და დრო . . . . .	63
მუხლი 163. ექსპორტი/რეექსპორტი, ექსპორტის/რეექსპორტის თანხა და დრო . . . . .	67
მუხლი 164. საქონლის დროებითი შემოტანა, დროებითი შემოტანის თანხა და დრო . . . . .	68
მუხლი 165. საქონლის მიწოდების ადგილი . . . . .	68
მუხლი 166. მომსახურების განწვევის ადგილი . . . . .	74
<b>თაპი XXIII. დღგ-ისგან გათავისუფლების მარეგულირებელი წესები</b>	
<b>და გადასახადისაგან გათავისუფლება . . . . .</b>	<b>80</b>
მუხლი 167. გადასახადისაგან გათავისუფლება და მისი გამოყენების წესი . . . . .	80
მუხლი 168. გადასახადისაგან გათავისუფლება . . . . .	82
<b>თაპი XXIV. გადასახადის გამოანგარიშების, დეკლარირებისა და</b>	
<b>გადახდის წესი . . . . .</b>	<b>104</b>
მუხლი 169. დღგ-ის განაკვეთები . . . . .	104
მუხლი 170. ბიუჯეტში შესატანი დღგ . . . . .	105
მუხლი 171. დეკლარაციის წარდგენა და დღგ-ის გადახდა . . . . .	106
მუხლი 172. დღგ-ის საანგარიშო პერიოდი . . . . .	108
<b>თაპი XXV. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და დღგ-ის ჩათვლა . . . . .</b>	<b>109</b>
მუხლი 173. დღგ-ის ჩათვლა . . . . .	109
მუხლი 174. დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა . . . . .	112
მუხლი 175. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა . . . . .	148

<b>თავი XXVI. სპეციალური წესები . . . . .</b>	<b>154</b>
მუხლი 176. უკუდაბეგვრა . . . . .	154
მუხლი 176 <sup>1</sup> . ცალკეულ შემთხვევებში დღგ-ით დაბეგვრა. . . . .	161
მუხლი 177. შერეული ოპერაცია . . . . .	163
მუხლი 178. წარმომადგენლის მიერ განხორციელებული ოპერაცია .	171
მუხლი 179. დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირება . . . . .	174
მუხლი 180. გრანტით შეძენილ საქონელზე/მომსახურებაზე და დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის დარიცხულ დღგ-ის თანხაზე გადამეტების შემთხვევაში დღგ-ის ჩათვლა ან დაბრუნება . . . . .	190
მუხლი 181. უცხო ქვეყნის მოქალაქეთა მიერ საქართველოში შეძენილ საქონელზე გადახდილი დღგ-ის თანხის დაბრუნება . . . .	192
 <b>პარი VII. აქციზი . . . . .</b>	<b>195</b>
<b>თავი XXVII. აქციზი. . . . .</b>	<b>195</b>
მუხლი 182. აქციზის გადამხდელი . . . . .	195
მუხლი 183. დაბეგვრის ობიექტი . . . . .	198
მუხლი 184. დასაბეგრი ოპერაცია, დასაბეგრი ოპერაციის დრო . . . .	198
მუხლი 185. დასაბეგრი ოპერაციის, აქციზური საქონლის იმპორტისა და აქციზური საქონლის ექსპორტის თანხის განსაზღვრა . . . . .	201
მუხლი 186. აქციზური საქონლის იმპორტი და იმპორტის დრო . . . .	203
მუხლი 187. აქციზური საქონლის ექსპორტი და ექსპორტის დრო . . .	204
მუხლი 188. აქციზის განაკვეთები . . . . .	205
მუხლი 189. აქციზის ჩათვლა . . . . .	210
მუხლი 190. აქციზის გადახდის წესი . . . . .	216
მუხლი 190 <sup>1</sup> . ცალკეულ შემთხვევებში აქციზით დაბეგვრა . . . . .	217
მუხლი 191. დეკლარაციის წარდგენა . . . . .	220
მუხლი 192. აქციზური მარკები . . . . .	221
მუხლი 192 <sup>1</sup> . არააქციზური საქონლის სავალდებულო მარკირება . . .	227
მუხლი 193. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა . . . . .	228
მუხლი 194. აქციზისაგან გათავისუფლების მარეგულირებელი წესები . . . . .	229
 <b>პარი VIII. იმპორტის გადასახადი . . . . .</b>	<b>234</b>
<b>თავი XXVIII. იმპორტის გადასახადი. . . . .</b>	<b>234</b>
მუხლი 195. გადასახადის გადამხდელი . . . . .	234
მუხლი 196. დაბეგვრის ობიექტი . . . . .	234

მუხლი 197. იმპორტის გადასახადის განაკვეთები . . . . .	234
მუხლი 198. გადასახადის დარიცხვისა და გადახდის წესი . . . . .	248
მუხლი 199. გადასახადისაგან გათავისუფლება . . . . .	248
<b>პარი IX. ადგილობრივი გადასახადი . . . . .</b>	<b>262</b>
<b>თავი XXIX. ქონების გადასახადი . . . . .</b>	<b>262</b>
მუხლი 200. ცნებების მნიშვნელობა ამ კარის მიზნებისათვის . . . . .	262
მუხლი 201. ქონების გადასახადის გადამხდელი და დაბეგვრის ობიექტი . . . . .	264
მუხლი 202. ქონებაზე გადასახადის განაკვეთი . . . . .	268
მუხლი 203. მინაზე ქონების გადასახადის გადამხდელი და დაბეგვრის ობიექტი . . . . .	274
მუხლი 204. მინაზე ქონების გადასახადის განაკვეთი . . . . .	275
მუხლი 205. ქონების გადასახადის გამოანგარიშება და გადახდა . . . . .	278
მუხლი 206. გადასახადისაგან გათავისუფლება . . . . .	283
<b>პარი X. საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილება. . . . .</b>	<b>292</b>
<b>თავი XXX. ზოგადი დებულებანი . . . . .</b>	<b>292</b>
მუხლი 207. ტერმინთა განმარტება . . . . .	292
მუხლი 207 <sup>1</sup> . საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებასთან დაკავშირებული პროცედურების განხორციელების ენა . . . . .	295
მუხლი 208. საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორია . . . . .	296
მუხლი 209. საქონლის სტატუსი . . . . .	297
<b>თავი XXXI. იმპორტის გადასახდელების გამოყენების პირობები და საგარეო ვაჭრობის მარეგულირებელი სხვა ნორმები . . . . .</b>	<b>300</b>
მუხლი 210. საქართველოს ინტეგრირებული ტარიფი . . . . .	300
მუხლი 211. საქონლის კლასიფიკაცია . . . . .	301
მუხლი 212. საქონლის წარმოშობის ქვეყნის განსაზღვრა . . . . .	302
მუხლი 213. საქონლის სატარიფო ღირებულების განსაზღვრა . . . . .	305
<b>თავი XXXII. სახელმწიფო კონტროლი და სახელმწიფო ზედამხედველობა . . . . .</b>	<b>322</b>
მუხლი 214. სახელმწიფო კონტროლის განხორციელება . . . . .	322
მუხლი 215. საქონლის შემოტანა, გატანა, გაფორმება . . . . .	325
მუხლი 216. საქონლის დროებით შენახვა . . . . .	328

მუხლი 217. სასაქონლო ოპერაციის განსაზღვრის ვადა . . . . .	329
მუხლი 218. სასაქონლო დეკლარაცია . . . . .	330
მუხლი 219. სახელმწიფო კონტროლისაგან გათავისუფლება. . . . .	332
მუხლი 220. საქონლის გაშვება . . . . .	333
მუხლი 221. საქონლის განკარგვა . . . . .	334
მუხლი 222. საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დრო . . . . .	336
<b>თავი XXXIII. სპეციალური დებულებანი. . . . .</b>	<b>338</b>
მუხლი 223. დაბრუნებული საქონლის დაბეგვრა . . . . .	338
მუხლი 224. ოქროს სია (ავტორიზებული ეკონომიკური ოპერატორი). . . . .	339
მუხლი 225. საქონლის მიზნობრივი დანიშნულებით გამოყენება. . . . .	340
მუხლი 226. თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტი . . . . .	342
მუხლი 226 <sup>1</sup> . შავი ან/და ფერადი ლითონების ჯართისა და ნარჩენის ექსპორტის მომსახურების ტარიფი. . . . .	343
<b>თავი XXXIV. სასაქონლო ოპერაციები. . . . .</b>	<b>344</b>
მუხლი 227. სასაქონლო ოპერაციები . . . . .	344
მუხლი 228. იმპორტი . . . . .	346
მუხლი 229. ექსპორტი . . . . .	348
მუხლი 230. ტრანზიტი . . . . .	349
მუხლი 231. სანყოფი . . . . .	352
მუხლი 232. თავისუფალი ზონა. . . . .	356
მუხლი 233. რეექსპორტი . . . . .	357
მუხლი 234. შიდა გადამუშავება და გარე გადამუშავება . . . . .	360
მუხლი 235. შიდა გადამუშავება . . . . .	365
მუხლი 236. გარე გადამუშავება . . . . .	373
მუხლი 237. დროებითი შემოტანა . . . . .	378
<b>პარი XI. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების</b>	
<b>უზრუნველყოფა . . . . .</b>	<b>382</b>
<b>თავი XXXV. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების</b>	
<b>უზრუნველყოფა . . . . .</b>	<b>382</b>
მუხლი 238. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფა საგადასახადო ორგანოს მიერ . . . . .	382
მუხლი 239. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა. . . . .	390
მუხლი 240. მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა . . . . .	398
მუხლი 241. ქონებაზე ყადაღის დადება . . . . .	402



მუხლი 242. ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია. . . . .	414
მუხლი 243. საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა . . .	424
მუხლი 244. პირის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება . . . . .	429
მუხლი 245. (ამოღებულია) . . . . .	433
მუხლი 246. ცრუმაგიერი მფლობელობა . . . . .	433
მუხლი 247. შემოსავლის ბენეფიციური მფლობელი. . . . .	442
მუხლი 248. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფა გადასახადის გადამხდელის მიერ . . . . .	444
მუხლი 249. თავდებობა. . . . .	445
მუხლი 250. საბანკო გარანტია . . . . .	447
მუხლი 251. იმპორტისა და ექსპორტის გადასახდელების გადახდის უზრუნველყოფა. . . . .	449
მუხლი 252. საგადასახადო დავალიანების ჩამოწერა . . . . .	453
მუხლი 253. საგადასახადო დავალიანების დაფარვის წესი . . . . .	458
მუხლი 254. საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფა საგადასახადო დავის პერიოდში . . . . .	459
<b>პარი XII. საგადასახადო კონტროლი. . . . .</b>	<b>462</b>
<b>თავი XXXVI. ძირითადი დებულებანი . . . . .</b>	<b>462</b>
მუხლი 255. ზოგადი დებულებანი საგადასახადო კონტროლთან დაკავშირებით . . . . .	462
<b>თავი XXXVII. მიმდინარე კონტროლის პროცედურები . . . . .</b>	<b>468</b>
მუხლი 256. ზოგადი დებულებანი პირის საქმიანობის მიმდინარე კონტროლთან დაკავშირებით . . . . .	468
მუხლი 257. ქრონომეტრაჟი . . . . .	471
მუხლი 257 <sup>1</sup> . საგადასახადო მონიტორინგი . . . . .	474
მუხლი 258. საკონტროლო შესყიდვა . . . . .	479
მუხლი 259. საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი . . . . .	486
მუხლი 260. დათვალეირება . . . . .	501
მუხლი 261. ინვენტარიზაცია. . . . .	504
<b>თავი XXXVIII. საგადასახადო შემონმება . . . . .</b>	<b>509</b>
მუხლი 262. საგადასახადო შემონმების სახეები. . . . .	509
მუხლი 263. კამერალური საგადასახადო შემონმება . . . . .	509
მუხლი 264. გასვლითი საგადასახადო შემონმება . . . . .	512
მუხლი 265. გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმება. . .	524

მუხლი 266. საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმება . . . . .	527
მუხლი 267. საგადასახადო შემოწმების აქტი . . . . .	530
მუხლი 268. საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადაწვევებილების გამოტანა . . . . .	534
<b>პარი XIII. საგადასახადო სამართალდარღვევა და პასუხისმგებლობა .</b>	<b>541</b>
<b>თავი XXXIX. ზოგადი დებულებანი . . . . .</b>	<b>541</b>
მუხლი 269. საგადასახადო სამართალდარღვევა და საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზოგადი პრინციპები . . . . .	541
მუხლი 270. საგადასახადო სანქცია . . . . .	559
მუხლი 271. საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოება . . . . .	563
<b>თავი XL. საგადასახადო სამართალდარღვევათა სახეები და პასუხისმგებლობა . . . . .</b>	<b>574</b>
მუხლი 272. საურავი . . . . .	574
მუხლი 273. გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესის დარღვევა . . . . .	579
მუხლი 274. საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენის ვადის დარღვევა . . . . .	580
მუხლი 275. საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის შემცირება . . . . .	584
მუხლი 276. სათამამო ბიზნესის საქმიანობის წესების დარღვევა . . . . .	587
მუხლი 277. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირისათვის წინააღმდეგობის განწევა . . . . .	589
მუხლი 278. ყადაღადადებული ქონების განკარგვა და საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს ლუქის ახსნა . . . . .	591
მუხლი 279. საგადასახადო ორგანოსათვის ინფორმაციის წარუდგენლობა . . . . .	592
მუხლი 280. გადასახადის უკანონო ჩათვლა . . . . .	596
მუხლი 281. საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დარღვევა . . . . .	597
მუხლი 282. დღგ-ისათვის გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევა . . . . .	604
მუხლი 283. ბანკის მიერ ვალდებულების შეუსრულებლობა . . . . .	606

მუხლი 284. საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან ფინანსური ოპერაციების განხორციელების ან/და ფინანსური მომსახურების გაწევის შედეგად მიღებული შემოსავლის ნებადართული ნორმის გადამეტება . . . . .	614
მუხლი 285. ფასიანი ქაღალდების ემიტენტის მიერ საფონდო ბირჟისათვის არასწორი ინფორმაციის მიწოდება. . . . .	615
მუხლი 286. საქონლის დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირება, რეალიზაცია და აღურიცხველობა . . . . .	616
მუხლი 287. (ამოღებულია) . . . . .	629
მუხლი 288. მიკრო და მცირე ბიზნესის საქმიანობის წესის დარღვევა . . . . .	629
მუხლი 288 <sup>1</sup> . სპეციალური სავაჭრო კომპანიის მიერ საქმიანობის წესის დარღვევა . . . . .	631
მუხლი 289. საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთასთან დაკავშირებული სავადასახადო სანქციები . . . . .	635
მუხლი 290. სანებართვო პირობების შეუსრულებლობა. . . . .	640
მუხლი 290 <sup>1</sup> . სსზ-ის სტატუსის მქონე პირის მიერ საქართველოს სავადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების შეუსრულებლობა. . . . .	651
მუხლი 291. სხვა ჯარიმები . . . . .	652
<b>თაპი XLI. სავადასახადო შეთანხმება . . . . .</b>	<b>653</b>
მუხლი 292. სავადასახადო შეთანხმების არსი . . . . .	653
მუხლი 293. სავადასახადო შეთანხმების გაფორმება . . . . .	655
მუხლი 294. სავადასახადო შეთანხმების ფორმა . . . . .	666
მუხლი 295. სავადასახადო შეთანხმების გასაჩივრება . . . . .	667
<b>პარი XIV. სავადასახადო დავა . . . . .</b>	<b>668</b>
<b>თაპი XLII. სავადასახადო დავის წარმოება . . . . .</b>	<b>668</b>
მუხლი 296. ზოგადი დებულებანი . . . . .	668
მუხლი 297. სავადასახადო დავის განმხილველი ორგანოები . . . . .	669
მუხლი 298. სავადასახადო დავის პრინციპები . . . . .	672
მუხლი 299. სავადასახადო დავის დაწყება. . . . .	674
მუხლი 300. საჩივრის წარმოებაში მიღება . . . . .	677
მუხლი 301. საჩივრის განხილვაზე უარის თქმა . . . . .	680
მუხლი 302. საჩივრის განხილვა . . . . .	681
მუხლი 303. საჩივრის განხილვის შეჩერება . . . . .	686

მუხლი 304. დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილება. . . . .	687
მუხლი 305. გადაწყვეტილების გასაჩივრება. . . . .	691
მუხლი 306. გადაწყვეტილების ძალაში შესვლა და შესრულება . . . .	692
მუხლი 307. გადაწყვეტილების განმარტება . . . . .	694
მუხლი 308. დავის განახლება . . . . .	695
<b>პარი XV. გარდამავალი და დასკვნითი დებულებანი . . . . .</b>	<b>697</b>
<b>თავი XLIII. გარდამავალი და დასკვნითი დებულებანი . . . . .</b>	<b>697</b>
მუხლი 309. გარდამავალი დებულებანი . . . . .	697
მუხლი 310. დასკვნითი დებულებანი . . . . .	708

## რელაქმორებისაგან

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

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

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

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

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

**კახა რუხაძე**

**გიორგი ჯუღელი**

*ნორმატიული ბაზა გათვალისწინებულია 2012 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით.*

**პარი VI**  
**დამატებული ღირებულების გადასახადი**

**თავი XXI**  
**ზოგადი დებულებანი**

**მუხლი 156. გადასახადის გადამხდელი**

დამატებული ღირებულების გადასახადის (შემდგომში – დღგ) გადამხდელად ითვლება:

ა) პირი, რომელიც რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად;

ბ) პირი, რომელიც ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად;

გ) პირი, რომელიც ახორციელებს საქონლის იმპორტს ან დროებით შემოტანას საქართველოში, მხოლოდ ამ იმპორტზე ან დროებით შემოტანაზე, რეგისტრაციის ვალდებულების გარეშე;

დ) არარეზიდენტი (გარდა საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირისა), რომელიც ეწევა მომსახურებას საქართველოში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისა და მუდმივი დაწესებულების გარეშე, მხოლოდ ამ მომსახურებაზე და ექვემდებარება უკუდაბეგვრას.

ე) პირი, რომელიც სახელშეკრულებო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში ახორციელებს მოთხოვნის უზრუნველყოფის საგნის (საქონლის) კრედიტორის საკუთრებაში გადაცემას მხოლოდ ამ ოპერაციაზე და ექვემდებარება უკუდაბეგვრას, რეგისტრაციის ვალდებულების გარეშე; (20.12.2011 N 5556)

ვ) პირი, რომლის საქონლის რეალიზაციაც ხდება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში ან სხვა ფულადი ვალდებულების (გარდა სისხლის სამართლის და ადმინისტრაციული წესით დაკისრებული სანქციებისა) გადახდევინების მიზნით, აუქციონის, პირდაპირი მიყიდვის ან სხვა წესით, მხოლოდ ამ ოპერაციაზე, რეგისტრაციის ვალდებულების გარეშე. (20.12.2011 N 5556 ამოქმედდეს „ცალკეულ შემთხვევებში დღგ-ით დაბეგვრის და დღგ-ის თანხის ბიუჯეტში გადახდის წესის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის დადგენილების ამოქმედების თანახმად)

კოდექსით შემოღებულ სხვა გადასახადებთან შედარებით, დამატებული ღირებულების გადასახადი ყველაზე მნიშვნელოვან გადასახადად ითვლება სახელმწიფო ბიუჯეტის შევსების კუთხით. ის წარმოადგენს არაპირდაპირ გადასახადს, რაც ნიშნავს იმას, რომ მისი გადახდის სიმძიმის საბოლოო მატარებელია არა გამყიდველი, არამედ – საქონლისა თუ მომსახურების საბოლოო მომხმარებელი.<sup>1</sup> თუმცა გადასახადის სახელწოდებაში ფიგურირებს „დამატებული ღირებულება“, პრაქტიკულად ის უფრო მსგავსია ისეთი გადასახადის, რომლის შემთხვევაშიც ყოველი გამყიდველი ანგარიშ-ფაქტურაში გადასახადის ჩართვით ახორციელებს შეგროვებულ გადასახადზე იმ ინფორმაციის თავმოყრას, რომელიც საბოლოო ჯამში წარედგინება საგადასახადო ორგანოს. ამასთან, მყიდველს უფლება აქვს აღნიშნული გადასახადი გამოიქვითოს მისთვის გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე. ჩათვლის თვისების მქონე დაბეგვრის ამგვარი სისტემა შექმნილია იმისათვის, რომ გამოირიცხოს გადასახადიდან გადასახადის გადახდა, რასაც გარკვეული ალბათობით ადგილი ექნებოდა იმ მიზეზით, რომ საბოლოო მომხმარებელამდე საქონელი და მომსახურება, როგორც წესი, გადის სხვადასხვაგვარი დამუშავების მრავალი სტადიის შემცველ გრძელ გზას.

დღე პირველად შემოღებულ იქნა საფრანგეთში 1958 წლიდან და მისი ავტორი გახლდათ ფრანგი ეკონომისტი მორის ლორე.<sup>2</sup> ამჟამად დღე შემოღებულია დაახლოებით 137 სახელმწიფოში, თუმცა განვითარებული ქვეყნებიდან მათში არ შედის აშშ და იაპონია, სადაც დღე-ის ნაცვლად მოქმედებს გადასახადი გაყიდვებიდან (3%-დან 15%-მდე).

ზოგადი ინფორმაციისათვის აღვნიშნავთ, რომ თეორიასა და მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყანაში გამოიყენება დღე-ის ცნების განსაზღვრების სხვადასხვა სქემა,<sup>3</sup> რომლებიც ეფუძნებიან შემდეგ მარტივ ფორმულას:

**მოგება = ამონაგები – მასალების ღირებულება – ამორტიზაცია – ხელფასი**

<sup>1</sup> იხ. მ.8.3-ის კომენტარი

<sup>2</sup> იხ. ზ. როგავა, საგადასახადო სამართლის საფუძველები, პირველი გამოცემა, 2000, §13.1.

<sup>3</sup> იქვე



იმისდა მიხედვით, თუ როგორ გადავაადგილებთ ამ ფორმულის წევრებს და რომელ კომპონენტს მივანიჭებთ უპირატესობას, დღ (დამატებული ღირებულება) შეიძლება წარმოდგეს ორნაირად:

1. დღ = ხელფასი (V) + მოგება (M);

2. დღ = ამონაგები (O) – (მასალის ღირებულება + ამორტიზაცია) (I)

დღ-ის წარმოდგენის ამ ორი მეთოდის მიხედვით დღგ-ის გაანგარიშების მეთოდიკა, ანუ დღგ-ის განაკვეთის (R) გამოყენების ბაზა შეიძლება იყოს 4 სახის:

a) დღგ =  $R \times (V + M)$  – პირდაპირი ადიტიური, ანუ ბუღალტრული მეთოდი;

b) დღგ =  $R \times V + R \times M$  – ირიბი ადიტიური მეთოდი;

c) დღგ =  $R \times (O - I)$  – პირდაპირი გამოქვითვის მეთოდი;

d) დღგ =  $R \times O - R \times I$  – ირიბი გამოქვითვის, „ინვოისური“ ანუ ჩათვლის მეთოდი.

წინამდებარე კოდექსი ეფუძნება დღგ-ის გამოანგარიშების ე.წ. ჩათვლის მეთოდს (d პუნქტი). ეს მეთოდი, სხვა (a-c) მეთოდებისაგან განსხვავებით გამოსაყენებლად გაცილებით მოსახერხებელია, ვინაიდან არ საჭიროებს საწარმოს ბალანსის გაცნობას და შესაძლებლობას აძლევს სახელმწიფოს, შემოიღოს დიფერენცირებული გადასახადის განაკვეთი. ამასთან, ის მოსახერხებელია ყოველკვირეული, ყოველთვიური, ყოველკვარტალური თუ ყოველწლიური საგადასახადო ვალდებულებების დასადგენად.

საქონლის მოძრაობის მთლიანი ციკლის განმავლობაში მის გაყიდვამდე დღგ-ის შემგროვებლად გვევლინება ყოველი გამყიდველი (დღგ ემატება საქონლის გაყიდვის ფასს, მაგრამ გამოიყოფა ცალკე). ამონაგებ დღგ-ს გამყიდველი აკლებს (ანუ ითვლის) იმ დღგ-ს, რომელიც მან გადაიხადა საქონლის შესყიდვისას. ამ ორ გადასახადს შორის სხვაობას გამყიდველი უხდის სახელმწიფოს. დღგ-ს ჩათვლის შინაარსი არის ის, რომ წარმოების ყოველ სტადიაზე ამ გადასახადით დაიბეგროს გაცემული ხელფასის, პროცენტების, ქირის, მოგებისა და წარმოების სხვა ფულადი კომპონენტების ჯამი. საკუთარი წარმოებისათვის საქონლის შესყიდვისას მყიდველს არ აწვება რაიმე სახის ეკონომიკური ტვირთი, ვინაიდან სახელმწიფოსაგან ის იღებს კომპენსაციას იმ ნებისმიერი დღგ-ის თანხისათვის, რომელიც მის მიერ გადახდილი იყო მომწოდებლებისათვის. ამ სისტემის აზრი

იმაში მდგომარეობს, რომ დაბეგერის ტვირთი ნაბიჯ-ნაბიჯ გადა-  
ეცეს საბოლოო მომხმარებელს, რომელსაც უკვე აღარ აქვს შესაძ-  
ლებლობა, მიიღოს კომპენსაცია სახელმწიფოსაგან. გამომდინარე  
აქედან, დღე წარმოადგენს უფრო მოხმარების გადასახადს. ბრუნ-  
ვიდან, სხვა მსგავსი გადასახადებისაგან განსხვავებით, საქართვე-  
ლოში შემოღებული დღე საშუალებას აძლევს სახელმწიფოს შემო-  
სავლის ნაწილი მიიღოს საქონლის (მომსახურების) წარმოებისა და  
განაწილების ყოველ სტადიაზე. ამასთან, ამ გადასახადისაგან სა-  
ხელმწიფოს საბოლოო შემოსავლები დამოუკიდებელია შუალედური  
მწარმოებლების რაოდენობაზე.

ეს, რაც შეეხება VI კარით შემოღებულ გადასახადს.

წინამდებარე მუხლი არაორაზროვნად ადგენს, თუ ვინ წარმოად-  
გენს დღე-ის გადამხდელს. გადამხდელი შეიძლება იყოს კოდექსით  
გათვალისწინებული ნებისმიერი სუბიექტი: ფიზიკური პირი, საწარ-  
მო ან ორგანიზაცია, გარდა მუდმივი დანესებულებისა. უფრო ზუს-  
ტად, დაუშვებელია არარეზიდენტი ძირითადი საწარმოსაგან მოწყ-  
ვეტით მუდმივი დანესებულების დღე-ის გადამხდელად წარმოჩენა.  
ეს გამომდინარეობს იქიდან, რომ მუდმივი დანესებულება, როგორც  
კოდექსით განსაზღვრული პირი (მ.21.1.ბ, მ.8.18), წარმოადგენს  
ფიქციას.<sup>4</sup> მსგავს დასკვნამდე, ოღონდ დღე-თან მიმართებით, შეიძ-  
ლება მივიღოთ კოდექსის სხვა მუხლების შეჯერებითაც (მ.157.9,  
მ.156). მართლაც, ვთქვათ, არარეზიდენტ საწარმოს საქართველოში  
გააჩნია მუდმივი დანესებულება, რომლის მეშვეობით განხორციელებ-  
ული საქმიანობის მიხედვით, მას წარმოექმნა დღე-ის გადამხდელად  
სავალდებულო რეგისტრაციის ვალდებულება. ასეთ შემთხვევაში ეს  
არარეზიდენტი საწარმო წარმოადგენს დღე-ის გადამხდელს (მ.157.9,  
მ.156). ამასთან, მუდმივი დანესებულება, როგორც პირი, ასევე წარ-  
მოადგენს დღე-ის გადამხდელს (მ.156.ა,ბ,გ). გამოდის, რომ ერთი  
და იმავე საიდენტიფიკაციო ნომრის მქონე ორ პირს ერთი და იმავე  
დასაბეგრი ოპერაციების მიხედვით ერთი და იგივე საგადასახადო  
ვალდებულებები ჰქონიათ სახელმწიფოს წინაშე, რაც შეიძლება წარ-  
მოადგენდეს საკანონმდებლო ფიქციის მხოლოდ მაგალითს.

წინამდებარე მუხლის მიხედვით დღე-ის გადამხდელია ის პირი,  
რომელიც:

---

<sup>4</sup> იხ. მ.21.1-ის კომენტარი

- a) რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად, ნებაყოფლობით (მ.158) ან კანონით დაკისრებული ვალდებულების ძალით (მ.157.1-6);
- b) კანონის ძალით ვალდებული იყო, დარეგისტრირებულიყო დღგ-ის გადამხდელად, მაგრამ არ შეუსრულებია ეს ვალდებულება. ასეთ შემთხვევაში გამოიყენება მ.157.7;
- c) დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის გარეშე ახორციელებს საქონლის იმპორტს ან დროებით შემოტანას საქართველოში;
- d) არარეზიდენტი, ამასთან, არ არის დღგ-ის გადამხდელად დარეგისტრირებული და ეწევა ისეთ მომსახურებას საქართველოში, რომელიც დაკავშირებული არ არის მის მუდმივ დანესებულებასთან საქართველოში;
- e) დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის გარეშე ახორციელებს უზრუნველყოფის საგნის კრედიტორის საკუთრებაში გადაცემას;
- f) დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის გარეშე ექვემდებარება დღგ-ით დაბეგვრას საკუთარი ქონების რეალიზაციისას ფულადი ვალდებულების გადახდევინების მიზნით.

მკითხველის ყურადღებას მივაქცევთ, რომ d) შემთხვევაში არარეზიდენტი პირი დღგ-ის გადამხდელად შეიძლება წარმოდგეს მხოლოდ და მხოლოდ მომსახურების, და არა – საქონლის, საქართველოში მიწოდებისას. შესაბამისად, ეს არარეზიდენტი პირი ექვემდებარება უკუდაბეგვრას მხოლოდ და მხოლოდ განუვლილი მომსახურების მიხედვით (მ.176).

თუ არარეზიდენტს საქართველოში გააჩნია მუდმივი დანესებულება, რომლის მეშვეობით განხორციელებული საქმიანობის მიხედვით მას არ წარმოექმნა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება (მ.157.9), მაშინ ეს არარეზიდენტი შეიძლება მაინც წარმოდგეს დღგ-ის გადამხდელად და ექვემდებარებოდეს უკუდაბეგვრის სქემას. ამას მაშინ ექნება ადგილი, თუ მუდმივი დანესებულების გვერდის ავლით არარეზიდენტი მომსახურებას საქართველოში გასწევს. ამასთან, ამ მომსახურების ღირებულება არ იმოქმედებს მუდმივი დანესებულების საქმიანობის მეშვეობით არარეზიდენტის რეგისტრაციის ვალდებულების წარმოქმნაზე.

თუ არარეზიდენტს საქართველოში გააჩნია მუდმივი დაწესებულება, რომლის მეშვეობით განხორციელებული საქმიანობის მიხედვით ის რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად (სავალდებულო წესით ან მის გარეშე), მაშინ არათუ მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით განხორციელებულ საქმიანობაზე, არამედ მისი გვერდის ავლით საქართველოში საქონლისა თუ მომსახურების მიწოდებისას, ეს არარეზიდენტი ასევე წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელს. არარეზიდენტი პირი დღგ-ის გადამხდელი იქნება ასევე საქართველოში სხვა მუდმივი დაწესებულების მიერ განხორციელებული საქმიანობისათვისაც. დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული არარეზიდენტი არ ექვემდებარება უკუდაბეგვრას.

თუ არარეზიდენტი რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად, მაშინ მის მიერ, მათ შორის, საქართველოში მისი ნებისმიერი მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, საქართველოში განეული ნებისმიერი საქმიანობა ექვემდებარება დღგ-ით დაბეგვრას (კოდექსის ნორმების გათვალისწინებით) მაშინაც კი, როდესაც ყველა მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით განხორციელებული საქმიანობა არ იწვევს რეგისტრაციის წარმოქმნის ვალდებულებას.

კავშირი „და“-ს გამოყენებით დ) ქვეპუნქტის ჩანაწერი იმგვარია, რომ მისი მეშვეობით შეიძლება დადგინდეს ისეთი შემთხვევები, როდესაც არარეზიდენტი არ ექვემდებარება უკუდაბეგვრას. ეს შემთხვევები, რაც უნდა უცნაურად მოგვეჩვენოს, შემდეგია:

**1) არარეზიდენტი ნებაყოფლობით რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად, მაგრამ საქართველოში არ გააჩნია მუდმივი დაწესებულება, თუმცა კი აქვს გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი. ამის მაგალითია ის არარეზიდენტი, რომელიც მოგების გადასახადის გადამხდელია მ.97.5-ის საფუძველზე;**

**2) არარეზიდენტი, რომელსაც საქართველოში გააჩნია მუდმივი დაწესებულება, მაგრამ არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად. ვინაიდან არარეზიდენტის საქართველოში არსებული დაწესებულების მუდმივ დაწესებულებად განხილვა დამოკიდებული არ არის მისი ასეთად რეგისტრაციასთან (მ.29.10-11), ამიტომ შესაძლებელია ისეთი შემთხვევები, როდესაც არარეზიდენტმა არც კი იცოდა, რომ მას წარმოექმნა მუდმივი დაწესებულება. მას შეიძლება ჯერ კიდევ საიდენტიფიკაციო ნომერიც კი არ ჰქონდეს მინიჭებული.**

ასეთი შემთხვევებისას საგადასახადო აგენტი, რომელსაც ავალია უკუდაბეგვრის წესის შესრულება, რთულ მდგომარეობაში აღმოჩნდება. მართლაც, მ.176-ით (უკუდაბეგვრა) დაკისრებული ვალდებულებების ჯეროვანი შესრულებისათვის მან ჯერ უნდა დაადგინოს, წარმოადგენს თუ არა არარეზიდენტის დაწესებულება *მუდმივ დაწესებულებას*. ხშირად ეს არცთუ ისე მარტივია. უნდა ვიფიქროთ, რომ დ) ქვეპუნქტში საუბარია რეგისტრირებულ მუდმივ დაწესებულებებზე (მ.29.11), თუმცა კარგი იქნებოდა, თუ კანონმდებელი ამას სპეციალურად გაუსვამდა ხაზს.

შევნიშნავთ, რომ ის არარეზიდენტი, რომელიც მუდმივი დაწესებულების წარმოქმნის გარეშე დაკავებულია საქართველოში საქონლის რეალიზაციით (მ.80.4-5; მ.97.5-6), არ წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელს, თუ, რა თქმა უნდა, იგი ნებაყოფლობით არ დარეგისტრირდა ამ გადასახადის გადამხდელად.

რაც შეეხება ე) შემთხვევას, დღგ-ის გადამხდელ პირს წარმოადგენს ქონების მესაკუთრე, და არა – სსიპ აღსრულების ეროვნული ბიურო ან ფიზიკური პირი – კერძო აღმასრულებელი, რომლებიც მოქმედებენ კანონით<sup>5</sup> მათზე დაკისრებული უფლებამოსილების ფარგლებში და შეიძლება მონაწილეობდნენ უზრუნველყოფის საგნის კრედიტორისათვის გადაცემაში. გადაცემული საგნის მესაკუთრე ექვემდებარება უკუდაბეგვრას, ბუნებრივია, დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის გარეშე, თუმცა კი ის დღგ-ის გადამხდელად შეიძლება რეგისტრირებულიც კი ყოფილიყო. კრედიტორს შეიძლება წარმოადგენდეს სახელმწიფოც, როგორც ადმინისტრაციული ხელშეკრულების ერთ-ერთი მხარე. ამ უკანასკნელ შემთხვევაში მესაკუთრის მიერ სახელმწიფოსათვის უზრუნველყოფის საგნის გადაცემა გათავისუფლებულია დღგ-სგან ჩათვლის უფლებით (მ.168.4.უ). თუ სახელმწიფოსათვის საგნის გადაცემა ხდება გადასახადების გადახდევინებისათვის, მაშინ ე) შემთხვევა მას არ ეხება, ვინაიდან გადასახადებთან მიმართებაში სახეზე არ არის სახელმწიფოსა და მესაკუთრეს შორის სახელშეკრულებო ურთიერთობა.

ფ) შემთხვევისათვისაც ქონების მესაკუთრეა დღგ-ის გადამხდელი. მსგავსად ე) შემთხვევისა, ისიც ექვემდებარება დაბეგვრას დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე, ოღონდ არა მ.176-ის,

<sup>5</sup> კანონი „სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ“

არამედ – მ.176<sup>1</sup>-ის, მიხედვით. აღნიშნული პირი წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელს მხოლოდ იმ საქონლის მიწოდებისათვის, რომელიც მიწოდებულ იქნა:

ა) საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების ფარგლებში. ამის მაგალითია მ.238-ით გათვალისწინებული დაყადაღებული ქონების რეალიზაცია და საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული საგნის რეალიზაცია. რეალიზაციის პროცესი შეიძლება განახორციელოს, მაგალითად, სსიპ აღსრულების ეროვნულმა ბიურომ. შევნიშნავთ, რომ f) შემთხვევა არ ეხება ქონების სახელმწიფო საკუთრებაში პირდაპირ გადაცემას, ანუ გადაცემას აუქციონის, მიყიდვის და ა.შ. გარეშე;

ბ) ნებისმიერი საფუძვლით<sup>6</sup> წარმოშობილი<sup>7</sup> ფულადი ვალდებულების გადახდევინების მიზნით. ფულადი ვალდებულების წარმოშობის საფუძვლი შეიძლება იყოს კერძოსამართლებრივი ურთიერთობის ფარგლებში დადებული გარიგებაც, მაგალითად, სესხის ან ნასყიდობის ხელშეკრულება. რეალიზაციის პროცესი შეიძლება განახორციელოს როგორც სსიპ აღსრულების ეროვნულმა ბიურომ ან ლიცენზირებულმა კერძო აღმასრულებელმა, ასევე – მხარეებმაც.

## მუხლი 157. სავალდებულო რეგისტრაცია

1. პირი, რომელიც ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და რომლის მიერ ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა აღემატება 100 000 ლარს (გარდა ამ მუხლის 1<sup>1</sup> ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა): (8.11.2011. N5202 ამოქმედდეს 2012 წლის 1 იანვრიდან)

ა) ვალდებულია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დასაბეგრი ოპერაციების საერთო

<sup>6</sup> ე) ქვეპუნქტის დასაწყისში მითითებულ ფულად ვალდებულებასთან დაკავშირებით აღვნიშნავთ, რომ კანონმდებელი დუმს შესრულებაზე უფლებამოსილი პირის ვინაობის თაობაზე: ის შეიძლება იყოს როგორც სახელმწიფო, ასევე – ნებისმიერი სხვა პირიც

<sup>7</sup> გარდა სისხლის სამართლის და ადმინისტრაციული წესით დაკისრებული სანქციებისა

თანხის 100 000 ლარზე გადაჭარბების დღიდან არა უგვიანეს 2 სამუშაო დღისა;

ბ) დღგ-ის გადამხდელად ითვლება იმ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტიდან (ამ ოპერაციის ჩათვლით), რომლის მიხედვითაც დასაბეგრი ოპერაციის საერთო თანხა გადააჭარბებს 100 000 ლარს.

1<sup>1</sup>. პირს (გარდა ამ კოდექსის 26-ე მუხლის მე-6 ნაწილით გათვალისწინებული პირისა), რომელიც საქონლის მიწოდებას ახორციელებს მხოლოდ სსზ-ის ტერიტორიაზე, ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში არ წარმოეშობა დღგ-ის სავალდებულო რეგისტრაციის ვალდებულება. *(8.11.2011. N5202 ამოქმედდეს 2012 წლის 1 იანვრიდან)*

2. პირი, რომელიც აწარმოებს აქციზურ საქონელს საქართველოში, ვალდებულია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის მიმართოს საგადასახადო ორგანოს აქციზური საქონლის მიწოდებამდე.

3. პირი, რომელიც ახორციელებს აქციზური საქონლის იმპორტს საქართველოში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც აქციზური საქონლის საქართველოში იმპორტი გათავისუფლებულია დღგ-ის გადახდისაგან, ვალდებულია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის მიმართოს საგადასახადო ორგანოს საქართველოში აქციზური საქონლის მიწოდებამდე.

4. თუ ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში მოსალოდნელი ერთჯერადი ოპერაციის შედეგად ან ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში ერთ დღეში დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის თანხა აღემატება 100 000 ლარს, პირი: (24.06.2011. N4963)

ა) ვალდებულია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხის 100 000 ლარზე გადაჭარბების დღიდან არა უგვიანეს 2 სამუშაო დღისა;

ბ) დღგ-ის გადამხდელად ითვლება იმ ერთჯერადი ოპერაციის ან ერთ დღეში განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტიდან (ამ ოპერაციის ჩათვლით), რომლის მიხედვითაც დასაბეგრი ოპერაციის თანხა გადააჭარბებს 100 000 ლარს.

5. რეორგანიზაციის შედეგად შექმნილი პირი, თუ რეორგანიზაციის ერთ-ერთი მხარე არის დღგ-ის გადამხდელი, ვალდებულია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებამდე, მაგრამ რეორგანიზაციის დასრულებიდან არა უგვიანეს 10 კალენდარული დღისა.

6. დღგ-ის გადამხდელი პარტნიორისაგან/წევრისაგან შენატანის სახით საქონლის/მომსახურების მიღების შემთხვევაში საწარმო/ამხანაგობა ვალდებულია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებამდე, მაგრამ შენატანის განხორციელებიდან არა უგვიანეს 10 კალენდარული დღისა.

7. დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციას დაქვემდებარებული პირის რეგისტრაციის გარეშე გამოვლენისას საგადასახადო ორგანო ატარებს ამ პირს რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად. ამასთანავე, პირი დღგ-ის გადამხდელად ითვლება რეგისტრაციის ვალდებულების წარმოშობის მომენტიდან.

8. სავალდებულო რეგისტრაციის ვალდებულების განსაზღვრისას არ გაითვალისწინება:

ა) ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციები;

ბ) ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციები.

გ) ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირისთვის - ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი. (20.12.2011 N 5556)

9. დღგ-ის გადამხდელად არარეზიდენტის სავალდებულო რეგისტრაციის მიზნით, მისი დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხის განსაზღვრისას, მხედველობაში მიიღება მხოლოდ საქართველოში მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით განხორციელებული საქონლის მიწოდება და მომსახურების განწევა.

კანონის ძალით დადგენილი დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება დაკავშირებულია პირის მხოლოდ ისეთ საქმიანობასთან, რომელიც, ჯერ ერთი, წარმოადგენს ეკონომიკურ საქ-



მიანობას (მ.9), ხოლო, მეორე, – განხორციელებულია საქართველოს ტერიტორიაზე (მ.მ.165-166; მ.161).

1-ლი ნაწილის დასაწყისში გამოყენებული სიტყვა „ნებისმიერი“ ისე არ უნდა გავიგოთ, რომ თითქოს საუბარია, მაგალითად, 10 წლის წინ არსებულ უწყვეტ 12 კალენდარულ თვიან დროის პერიოდზე. კანონმდებელს მხედველობაში აქვს სიტყვა „რომელიმე“. ამასთან, ნორმის ამოქმედებისათვის მნიშვნელობა არ აქვს იმას, ნორმით განსაზღვრული დროის პერიოდის რომელი მომენტიდან დაიწყო გადამხდელმა არსებობა ან ფუნქციონირება. მაგალითად, თუ შპს დაფუძნდა იანვარში და დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხამ ამ თვეშივე გადააჭარბა 100 000-ლარიან ზღვარს, წინამდებარე მუხლით დადგენილი ნორმები მასზე გავრცელდება იანვარშივე. შევნიშნავთ კიდევ ერთს. ნორმაში მითითებულია *კალენდარული თვე*, თუმცა კი 1-ლი ნაწილის ქვეპუნქტების შინაარსი იმგვარია, რომ კანონმდებელი რეალურად უნდა გულისხმობს *თვეს*. თუ ეს ასეა, მაშინ სახეზეა ხარვეზი და ის უნდა გასწორდეს.<sup>8</sup> მკითხველს ასევე შევახსენებთ, რომ სანამ ამა თუ იმ წესით დადგენილი ვადა (ჩვენს შემთხვევაში, 12 კალენდარული თვე) არ გავა, რაიმე ფაქტის დადგომის მტკიცება მეტად რთულია და, ზოგჯერ კი, არასწორი. ჩვენს შემთხვევაში სავსებით შესაძლებელია, რომ ის გარიგება, რომელმაც იმოქმედა 100 000-ლარიანი ზღვრის მიღწევაზე, სხვადასხვა საფუძვლით გაუქმებული აღმოჩნდეს 12-თვიანი უწყვეტი კალენდარული თვის ვადის გასვლამდე (მაგ. ბათილობის ან ხელშეკრულებაზე უარის თქმის (გასვლის) საფუძვლით). უფრო მეტიც, გარიგება შეიძლება უფრო გვიან აღმოჩნდეს გაუქმებული, რამაც შეიძლება გავლენა იქონიოს დღ-ის რეგისტრაციის მართლზომიერებაზე. რეგისტრაციის მართლზომიერების ხარისხი საგრძნობლად მაღალია, თუ 100 000-ლარიანი ზღვარის შესრულება შემომდებლა მხოლოდ კალენდარული თვის ბოლო რიცხვისათვის.

*მაგალითი:* პირის საქმიანობაა მხოლოდ კონსერვების წარმოება და გაყიდვა. გაყიდვა მან დაიწყო 20.08.2011წ.-დან. ამ თარიღიდან 31.08.2011წ.-მდე (ჩათვლით) დარიცხვის მეთოდით გაყიდული ჰქონდა 10 000 ლარის (ანუ ამონაგები) კონსერვები, ხოლო 01.09.2011წ.

<sup>8</sup> ამ მუხლის კომენტარებისას ჩვენ ვიგულისხმებთ *თვეს*, *კალენდარული თვის* ნაცვლად, თუმცა გამოვიყენებთ ორივე ტერმინს ერთი და იმავე მნიშვნელობით

– 20.06.2012წ. (ჩათვლით) პერიოდში – 80 000 ლ.-ის პროდუქცია. 21.06.2012წ.-ს პირმა დადო და განახორციელა მხოლოდ ორი ცალი ნასყიდობის ხელშეკრულება საერთო თანხით 10 001 ლ.: თავდაპირველად ერთი – 9 998 ლარზე, ხოლო შემდეგ კი – მეორე 3 ლ.-ზე. ამ მეორე ხელშეკრულებით პირმა კონტრაქტს მიაწოდა 3 ცალი კონსერვი: თითო 1 ლარად.

მაგალითის მიხედვით ჩანს, რომ აგვისტო-ივნისის თვეების (11 უწყვეტი კალენდარული თვე) მიხედვით, პირმა 21 ივნისს გადააჭარბა დასაბეგრი ოპერაციების 100 000-ლარიან ზღვარს. შესაბამისად, არაუგვიანეს 2012 წლის 23 ივნისისა<sup>9</sup> მან საგადასახადო ორგანოს უნდა მიმართოს რეგისტრაციის მოთხოვნით (1-ლი ნაწილის ა) ქვეპუნქტი), თუმცა, მიუხედავად იმისა, თუ როდის მიენიჭება და რა თარიღიდან დღგ-ის გადამხდელის სტატუსი, ის დღგ-ს გადამხდელად ითვლება იმ მომენტიდან (დღიდან, საათიდან, წუთიდან, ...), როდესაც დასაბეგრი ოპერაციის თანხამ გადააჭარბა 100 000-ლარიან ზღვარს. მაგალითის პირობებისას ეს მომენტი 21 ივნისს დადებული მეორე ნასყიდობის ხელშეკრულებით განხორციელებული 3 ცალი კონსერვის საკუთრებაში გადაცემის მომენტი (1-ლი ნაწილის ბ) ქვეპუნქტი).<sup>10</sup> ამასთან, ამ მომენტში განხორციელებული ოპერაციისა და ნებისმიერი შემდგომი ოპერაციების მიხედვით პირი ექვემდებარება დღგ-ით დაბეგვრას.<sup>11</sup> შევნიშნოთ, რომ თუ გამყიდველი ამ 3 ცალ კონსერვს იმავე დღეს იმავე მყიდველს მიაწოდებდა სამი სხვადასხვა ნასყიდობის ხელშეკრულების მიხედვით (ანუ საკუთრების უფლების გადაცემას ადგილი ექნებოდა დროის 3 სხვადასხვა მომენტში), მაშინ კონსერვების მწარმოებელ პირს დღგ-ით დასაბეგრი ექნებოდა მხოლოდ ერთი ცალი კონსერვის მიწოდების ოპერაცია.

ოდნავ შევცვალოთ მაგალითის ერთ-ერთი პირობა, კერძოდ, დავუშვათ, რომ 21.06.2012წ.-დან 06.08.2012წ.-მდე პირს არ გა-

<sup>9</sup> იგულისვდება, რომ 22 და 23 ივნისი სამუშაო დღეებია. *სამუშაო დღეების განსაზღვრებისათვის* იხ. მ.3.2

<sup>10</sup> იგულისვდება, რომ საკუთრების უფლების გასვლის მომენტი ხელშეკრულების დადების მომენტი, თუმცა ეს მომენტი სხვადასხვანაირად შეიძლება განისაზღვროს (სამოქ. კოდექსი, მ.186).

<sup>11</sup> რა თქმა უნდა, იგულისხმება დაბეგვრა კოდექსით დადგენილი ნორმების მიხედვით

ნუხორციელება გაყიდვები. მხოლოდ 06.08.2012წ.-ს პირმა ერთი ხელშეკრულების ფარგლებში გაყიდა 20 001 ლარის კონსერვი. ამ შემთხვევაში, იმ უწყვეტ 12 კალენდარულთვიან პერიოდს, რომელიც წარმოშობს რეგისტრაციის ვალდებულებას, წარმოადგენს 09.2011წ.-08.2012წ. პერიოდი, ხოლო დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება წარმოიქმნება უშუალოდ 06.08.2012წ.-ს და დღგ-ით დასაბეგრი პირველი ოპერაციის თანხა იქნება 20 001 ლარი. პირს უფლება აქვს გამოწერილ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებში მიუთითოს ამ მომენტიდან განხორციელებული ოპერაციები, მიუხედავად იმისა, საგადასახადო ორგანოს თუ როდის წარედგინება განცხადება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის.

1-ლი ნაწილის დანაწესიდან არის გამონაკლისი. იგი ეხება სსზ-ს ტერიტორიაზე მოიჯარის<sup>12</sup> მიერ განხორციელებულ მიწოდებებს, ანუ მათთვის დადგენილი არ არის 100 000-ლარიანი ზღვარი, თუმცა აღვნიშნავთ, რომ მოიჯარეებს უფლება აქვთ ნებაყოფლობით დარეგისტრირდნენ დღგ-ის გადამხდელად, ასევე იმასაც, რომ გამონაკლისი არ ეხება სხვა საფუძვლით რეგისტრაციის კანონისმიერი ვალდებულების წარმოქმნას.<sup>13</sup>

მე-2 ნაწილის მიხედვით კი დღგ-ის გადამხდელად გვევლინება აქციზური საქონლის მწარმოებელი, რომლის ვალდებულებაა უფლებამოსილ ორგანოს მიმართოს რეგისტრაციისათვის აქციზური საქონლის მიწოდებამდე (ანუ მასზე საკუთრების უფლების გადაცემამდე). შევნიშნავთ, რომ ე.წ. „დამკვეთის ნედლეულით საქონლის მწარმოებელი“ წარმოადგენს საქონლის მწარმოებელსა და აქციზის გადამხდელსაც (მ.182.2). ამასთან, მიუხედავად იმისა, რომ მწარმოებლის მიერ მესაკუთრისათვის დამზადებული აქციზური საქონლის გადაცემას საგადასახადო ორგანო არ განიხილავს საქონლის მიწოდებად, ის მაინც შეიცავს საქონლის მიწოდების ელემენტებს.<sup>14</sup> შესაბამისად, ასეთი გადაცემის განხორციელებამდე მწარმოებელი-მწარმომწოდებელი ვალდებულია მიმართოს საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი განცხადებით. კოდექსით არ იკვეთება, თუ რომელი მომენტი-

<sup>12</sup> გარდა იმ იურიდიული პირი-მოიჯარისა, რომელიც გამოიყენებს მ.26.6-ით მისთვის მინიჭებულ უფლებას

<sup>13</sup> წინამდებარე მუხლის მე-2-მე-6 ნაწილები

<sup>14</sup> იხ. მ.14-ის კომენტარი

დან ითვლება პირი დღგ-ის გადამხდელად. უნდა ვივარაუდოთ, რომ ეს მომენტი იქნება აქციზური საქონლის პირველი მიწოდების დრო. მკითხველს შევახსენებთ, რომ ამ ნაწილით საუბარი არ არის ნებაყოფლობით რეგისტრაციაზე, რომლის დროსაც ზუსტად არის დადგენილი აღნიშნული მომენტი.

მწარმოებლის მსგავსად, აქციზური საქონლის იმპორტიორიც ვალდებულია იმპორტირებული აქციზური საქონლის მიწოდებამდე საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს შესაბამისი განცხადება (მე-3 ნაწილი). გამონაკლისია შემთხვევა, როდესაც დღგ-ისგან გათავისუფლებულია აქციზური საქონლის იმპორტი. ამ უკანასკნელ შემთხვევაში იმპორტიორს იმპორტის გამო არ წარმოექმნება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის კანონისმიერი ვალდებულება. მიზეზი ის გახლავთ, რომ იმ აქციზური საქონლის მიწოდება, რომლის იმპორტიც გათავისუფლებულია დღგ-ისგან, ასევე გათავისუფლებულია დღგ-ისგან,<sup>15</sup> ხოლო მხოლოდ იმის გამო, რომ ადგილი ჰქონდა აქციზური საქონლის იმპორტს, მე-3 ნაწილმა არ უნდა იმოქმედოს იმპორტიორის სხვა არააქციზური ოპერაციების დღგ-ით დაბეგვრაზე. შევნიშნავთ, რომ თავისთავად იმპორტი (მათ შორის, აქციზური საქონლისაც) არ წარმოშობს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულებას (მ.156.გ). თუ, მაგალითად, სპირტის იმპორტიორმა (სეს ესნ კოდი 2207), წარმოადგენდა რა ის იმპორტისას დღგ-ის გადამხდელს, დღგ გადაიხადა სპირტის იმპორტზე, ის არ არის ვალდებული დღგ-ის გადამხდელად გატარდეს რეგისტრაციაში (მ.156.გ). ამასთან, თუ მან იმპორტირებული სპირტი გამოიყენა არააქციზური საქონლის წარმოებისათვის, მაშინ მას არ ეხება მე-3 ნაწილით ვალდებულების დამაკისრებელი ნორმა.

მე-4 ნაწილით გათვალისწინებულ შესაძლო შემთხვევებს სრულად მოიცავს 1-ლი ნაწილი: იმ მოსალოდნელი ერთჯერადი ან ერთ დღეში განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციისათვის, რომლის თანხა აღემატება 100 000 ლარს, პირი ისედაც წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელს (1-ლი ნაწილის ბ) ქვეკუთხეტი). განსხვავებული ინტერპრეტაცია მიეცემა ამ ნაწილს, თუ ის დასაბეგრი ოპერაცია, რომელსაც კოდექსი „ერთჯერადს“ ან „ერთ დღეში“ განხორციელებულს უწოდებს, ფაქტიურად წარმოადგენს რაიმე ნიშნით გაერთიანებულ

<sup>15</sup> მაგალითად, მსუბუქი ა/მ-ების მიწოდება (მ.168.1.6)

სხვადასხვა საქონელსა თუ მომსახურებებს. თუ ეს ასეა, მაშინ კარგი იქნებოდა უფრო გამართული ჩანაწერის არსებობა. ამ ჩანაწერის გარეშე კი, როგორც აღვნიშნეთ, მე-4 ნაწილს მნიშვნელობა ეკარგება.

რეორგანიზაციის ის სახე, რომლის დროსაც ახალი პირი (ანუ იურიდიული პირი) იქმნება, შეიძლება იყოს, მაგალითად, გაყოფა (დაყოფა ან გამოყოფა)<sup>16</sup> ან რეორგანიზაციის სახეების კომბინაცია გაყოფის შემცველობით. თვით რეორგანიზაცია დასრულებულად ითვლება სამეწარმეო რეესტრში რეორგანიზაციის დასრულების რეგისტრაციის მომენტიდან.

*მაგალითი:* შპს-მ განახორციელა აქციზური საქონლის – სპირტის იმპორტი, რომლის ნაწილი 2 თებერვალს გაიყიდა, თუმცა შპს-ს საგადასახადო ორგანოსათვის რეგისტრაციის მოთხოვნით არ მიუმართავს. სპირტის გაყიდვის შემდგომ შპს-ს გამოეყო ორი იურიდიული პირი: სპს და სს. წესდების საფუძველზე შპს-მ სპს-ს გადასცა სპირტი. რეორგანიზაცია დასრულდა 10 მარტს. სპს-მ მიღებული სპირტი გაყიდა 15 მარტს, ხოლო სს კი 30 მარტამდე არ ახორციელებდა სამეურნეო ოპერაციებს.

მაგალითის პირობებიდან ჩანს, რომ შპს დღგ-ის გადამხდელად ითვლება 2 თებერვლიდან (მე-3 ნაწილი), თუმცა ასეთად რეგისტრირებული ის ჯერ კიდევ არ არის. მიუხედავად ამისა, 15 მარტამდე სპს ვალდებულია მიმართოს საგადასახადო ორგანოს რეგისტრაციის მოთხოვნით, თუმცა მიმართვისდა მიუხედავად, ის მაინც ითვლება დღგ-ის გადამხდელად 15 მარტს გაყიდული სპირტისათვის. რაც შეეხება სს-ს, ის ვალდებულია 20 მარტამდე (ჩათვლით) შეასრულოს მე-5 ნაწილით მასზე დაკისრებული ვალდებულება, თუმცა ვალდებულების შეუსრულებლობისას ამავე თარიღიდან ის მაინც ითვლება დღგ-ის გადამხდელად (მე-7 ნაწილის ბოლო წინადადება).

მე-6 ნაწილის თანახმად დღგ-ს გადამხდელი პარტნიორისაგან/წევრისაგან შენატანის ქონებრივი ან მომსახურების სახით განხორციელება წარმოშობს მისი მიმღები იურიდიული პირის/ამხანაგობის დღგ-ის გადამხდელად განხილვის საფუძველს. ეს ნაწილი არ ეხება დღგ-ის გადამხდელი დამფუძნებლის მიერ დაფუძნებულ არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირისათვის ქონების

<sup>16</sup> იხ. მ.56-ის კომენტარი

შესატანის სახით განხორციელებას, თუნდაც დაფუძნებული პირი ეწეოდეს ეკონომიკურ საქმიანობას, რაც შესაბამისი საქმიანობის ნაწილში იწვევს მის სანარმოდ განხილვას (მ.30.4).

*მაგალითი:* შპს-ს პარტნიორებმა გადაწყვიტეს ქონებრივი შენატანის განხორციელების გზით კაპიტალის გაზრდა, რაც საზოგადოების წესდებაში აისახა 20 მაისს. არაუგვიანეს 20 აგვისტოსი ერთ პარტნიორს შპს-თვის უნდა გადაეცა 10 კგ ნანტის ჯიშის სტაფილო, ხოლო მეორეს კი იმავე ვადაში – 20 ლარი. საზოგადოების დირექტორსა და პარტნიორს შორის სტაფილოს გადაცემა მიღება-ჩაბარების აქტის გაფორმებით შედგა 25 აგვისტოს. ფულის შეტანაზე ვალდებულმა პარტნიორმა 30 მაისს განახორციელა შენატანი. ორივე პარტნიორი დღგ-ის გადამხდელია. შპს-მ 25 მაისს გასწია საკონსულტაციო მომსახურება, ხოლო 28 აგვისტოდან დაიწყო ფინანსური მომსახურების განევა ფულზე საკუთრების უფლების გადაცემის გარეშე, კერძოდ კი – მესამე პირს დაუდგა თავდებად, რაც დღგ-სგან გათავისუფლებული უწყვეტი სახის ოპერაციაა, როგორც ფინანსური მომსახურება. ამას გარდა, მან 30 აგვისტოდან იჯარით გასცა ფართი. წლის ბოლომდე მას სხვა საქმიანობა არ გაუწევია.

ამ მაგალითის პირობების მიხედვით, შპს ვალდებულია მოითხოვოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია 25 აგვისტოდან 30 აგვისტომდე (უფრო ზუსტად, სტაფილოს მიღების მომენტიდან საიჯარო ურთიერთობის დაწყებამდე), ვინაიდან ქონებრივი შესატანის განმახორციელებელი პირველი პარტნიორი დღგ-ის გადამხდელი გახლდათ და შპს-ს რეგისტრაციის ვალდებულება წარმოექმნებოდა მხოლოდ „საქონლის/მომსახურების მიღების შემთხვევაში“. „მიღება“ კი განხორციელდა სტაფილოს სახით მხოლოდ 25 აგვისტოს. იმ შემთხვევაში, თუ სტაფილოს გადაცემის დღე იქნებოდა 2 სექტემბერი, მაშინ შპს-ს 2 სექტემბრამდე უნდა მოეთხოვა რეგისტრაცია, ვინაიდან იჯარით მომსახურება სტაფილოს გადაცემის მომენტშიც გრძელდებოდა. თუ პირველი პარტნიორი არ იქნებოდა დღგ-ის გადამხდელი, მაშინ მე-ნაწილი შპს-ს რეგისტრაციის ვალდებულებაზე გავლენას ვერ მოახდენდა, ვინაიდან ქონებრივი შესატანი უნდა განეხორციელებინა მას, როგორც დღგ-ის გადამხდელს, და არა – მეორე პარტნიორს. შევნიშნავთ, რომ მეორე პარტნიორი კი წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელს, მაგრამ მის მიერ განხორციელებული შე-

სატანი (ფული) დღგ-ის მიზნებისათვის არ წარმოადგენს საქონელს (მ.13), ხოლო ფულის გადაცემა კი – არც მომსახურების მიწოდებას (მ.16). შევნიშნავთ ასევე იმასაც, რომ არ ყოფილიყო საიჯარო მომსახურება, მაშინ მე-6 ნაწილით შპს-სთვის დადგენილი ვალდებულების შესრულების ვადა იქნებოდა 25 აგვისტოდან 4 სექტემბერი (ჩათვლით). 28 აგვისტოს დაწყებული ფინანსური მომსახურება გავლენას ვერ მოახდენს წინამდებარე ნაწილით დადგენილ ვადებზე, ვინაიდან ეს მომსახურება წარმოადგენს ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ დასაბეგრ ოპერაციას და ის მხედველობაში არ მიიღება (მე-8 ნაწილის ა) ქვეპუნქტი). და ბოლოს, შევნიშნავთ კიდევ ერთს: რეგისტრაციის ვალდებულება დაკავშირებულია ნებისმიერი სახის დასაბეგრი ოპერაციის (გარდა გათავისუფლებულისა) განხორციელებასთან, და არა მხოლოდ – განხორციელებული შენატანის გამოყენებაზე ან გაყიდვაზე.

მე-7 ნაწილის მიხედვით პირის რეგისტრაციაში გატარებასთან დაკავშირებით კანონმდებელი საგადასახადო ორგანოს აკისრებს ვალდებულებას, ამასთან იქვე იმპერატიულად ადგენს პირის დღგ-ის გადამხდელად განხილვის მომენტს, რომელიც დაკავშირებული არ არის და არც უნდა იყოს რეგისტრაციის მომენტთან და საერთოდ მის არსებობასთან. ბუნებრივია, იგულვადება მხოლოდ წინამდებარე მუხლის შემთხვევები.

მე-7 ნაწილი შეიცავს ერთ „პატარა“ ხარვეზს. მისი ბოლო წინადადების მიხედვით პირი დღგ-ის გადამხდელად ითვლება რეგისტრაციის ვალდებულების წარმოშობის მომენტიდან. თუ რეგისტრაციის მოთხოვნისათვის დადგენილია ვადა, მაშინ მითითებული ვალდებულება წარმოქმნილად ითვლება ამ ვადის დაწყებიდან, პირს კი ენიჭება დისკრეციული უფლებამოსილება, მიმართვისათვის აირჩიოს ამ ვადის ნებისმიერი მომენტი. მაგალითად, მე-6 ნაწილის მიხედვით დღგ-ის რეგისტრაციის ვალდებულება სანარმოს წარმოშობაზე შესატანის მიღების მომენტიდან, ხოლო მისი დისკრეციული უფლებამოსილება კი მოიცავს შესატანის მიღების მომენტიდან ან 10 დღეს, ან იმავე მომენტიდან დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებამდე ვადას, ამ ორ ვადას შორის უმცირესის მიხედვით. მაგრამ, ვფიქრობთ, რომ კანონმდებელს მხედველობაში ჰქონდა არა ვალდებულების წარმოშობის დასაწყისი, არამედ – იმ ვადის ბოლო მომენ-

ტი, რომელზეც ვრცელდება დისკრეციული უფლებამოსილება. მე-6 ნაწილის შემთხვევაში ასეთ მომენტს წარმოადგენს მე-10 დღესა და დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტს შორის უმცირესი. პრაქტიკაშიც საგადასახადო ორგანო ამ საკითხს სწორედ ასე განიხილავს.

მე-8 ნაწილის საილუსტრაციოდ მოვიყვანოთ მაგალითი.

*მაგალითი:* პირი ეწევა საოფისე ტექნიკით ვაჭრობას და ამავედროულად გასცემს სესხებს. იგი ასევე იღებს დივიდენდებს იმ შპს-დან, რომელშიც მან შეიძინა წილი. პარტნიორებმა გაზარდეს რა ამ შპს-ს კაპიტალი, პირს მოუწია საოფისე ტექნიკის შესატანის სახით განხორციელება ანუ საქონლის მიწოდება.

ამ მაგალითის მიხედვით დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის მიზნებისათვის გაითვალისწინება მხოლოდ და მხოლოდ საოფისე ტექნიკით ვაჭრობით განხორციელებული საქონლისა თუ მომსახურების მიწოდებები, გარდა შპს-ს კაპიტალის გაზრდისას განხორციელებული მიწოდებისა (მ.168.4.ო). ამას გარდა, სესხის გაცემა წარმოადგენს ფინანსურ მომსახურებას,<sup>17</sup> რომელიც დღგ-ისგან გათავისუფლებულია ჩათვლის უფლების გარეშე (მ.168.2.ა).

მე-9 ნაწილი ეხება არარეზიდენტი პირის რეგისტრაციას.<sup>18</sup>

## **მუხლი 158. ნებაყოფლობითი რეგისტრაცია**

**პირს შეუძლია ნებაყოფლობით გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად. იგი დღგ-ის გადამხდელად ითვლება საგადასახადო ორგანოსთვის მიმართვის დღიდან, მაგრამ არა უგვიანეს სავალდებულო რეგისტრაციისთვის განსაზღვრული ვადისა.**

ერთი მხრივ, თუ განსაზღვრულ შემთხვევებში კანონი პირს იმპერატიულად აკისრებს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მიზნით საგადასახადო ორგანოსათვის მიმართვის ვალდებულებას (მ.157), მეორე მხრივ, ის მას უფლებას აძლევს ნებაყოფლობით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს იმავე მიზნით. მიმართვის უფლების არსე-

<sup>17</sup> დღგ-ის მიზნებისათვის სესხის გაცემა ფინანსურ მომსახურებად განიხილება მხოლოდ და მხოლოდ მ.16.2-ის კონტექსტიდან გამომდინარე. იხ. აგრეთვე მ.16.2-ის კომენტარი

<sup>18</sup> იხ. მ.156.დ-ის კომენტარი



ბობა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი ვალდებულების არსებობასაც. პირს ნებისმიერ მომენტში შეუძლია განახორციელოს ამ მუხლით მისთვის მინიჭებული უფლება, ხოლო საგადასახადო ორგანო კი ვალდებულია პირი გაატაროს რეგისტრაციაში. პირი დღგ-ის გადამხდელად ითვლება საგადასახადო ორგანოსათვის მიმართვის დღიდან და, შესაბამისად, ამ დღიდან დაწყებული, პირი ვალდებულია დღგ-ით დაბეგროს მის მიერ განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციები. არის გამონაკლისიც. ეს ეხება ისეთ შემთხვევებს, როდესაც პირმა ნებაყოფლობით კი მიმართა საგადასახადო ორგანოს, მაგრამ მას თურმე კანონით ევალებოდა ადრე მიემართა მისთვის.

*მაგალითი:* პირმა 20 აგვისტოს გადააჭარბა 100 000-ლარიან ნიშნულს და ვალდებული იყო მიემართა საგადასახადო ორგანოსათვის 22 აგვისტომდე (ჩათვლით), მაგრამ იგი ასე არ მოიქცა. 10 სექტემბერს პირმა წინამდებარე მუხლზე (მ.158) დაყრდნობით მოითხოვა რეგისტრაცია. საგადასახადო ორგანომაც გაატარა პირი რეგისტრაციაში, პირობითად, 20 ოქტომბერს. პირსაც და საგადასახადო ორგანოსაც ეგონათ, რომ დღგ-ის გადამხდელად პირი ითვლებოდა 10 სექტემბრიდან, მაგრამ შემდგომი გასვლითი შემოწმებისას გაირკვა სხვა რამ: პირს თურმე უნდა მოეთხოვა რეგისტრაცია არა მ.158-ის, არამედ – მ.157.1-ის საფუძველზე. შესაბამისად, დადგინდა, რომ პირი ითვლება დღგ-ის გადამხდელად 20 აგვისტოს იმ მომენტიდან, როდესაც დასაბეგრმა ოპერაციამ გადააჭარბა 100 000-ლარიან ზღვარს. პირი მიხვდა თავის შეცდომას, მაგრამ საგადასახადო ორგანოს არ დაეთანხმა დღგ-ის გადამხდელად განხილვის თარიღთან დაკავშირებით: მ.158-ის ბოლო წინადადების ბოლო ნაწილზე დაყრდნობით პირი თვლიდა, რომ ის დღგ-ის გადამხდელია 22 აგვისტოდან. საგადასახადო ორგანომ არგუმენტად მოიშველია მ.157.7 და აღნიშნა, რომ პირის მიერ მითითებულ ნორმაში საუბარია იმაზე, რომ დღგ-ის გადამხდელად ჩათვლის მომენტი არ უნდა იყოს 23 აგვისტოს შემდეგ, ხოლო თარიღი „20 აგვისტო“ სავსებით აკმაყოფილებს პირის მიერ მითითებულ ნორმას. პირი კიდევ ერთხელ დარწმუნდა თავის შეცდომაში.

## მუხლი 159. რეგისტრაციის გაუქმება

1. დღგ-ის გადამხდელის, მათ შორის, საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების საფუძველია: (24.06.2011. N4963)

ა) საწარმოს/ორგანიზაციის ლიკვიდაცია;

ბ) ფიზიკური პირის გარდაცვალება;

გ) გადასახადის გადამხდელის წერილობითი მიმართვა ან საგადასახადო ორგანოს მიმართვის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის თანხმობა.

2. თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ ბოლო 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა დღგ-ის გარეშე არ აღემატება 100 000 ლარს და მისი დღგ-ის გადამხდელად უკანასკნელი რეგისტრაციის თარიღიდან გასულია 1 წელი:

ა) გადასახადის გადამხდელს შეუძლია მიმართოს შესაბამის საგადასახადო ორგანოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების მოთხოვნით;

ბ) საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, წერილობით მიმართოს დღგ-ის გადამხდელს რეგისტრაციის გაუქმების თაობაზე და მისი თანხმობის შემთხვევაში გაუუქმოს რეგისტრაცია.

3. დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია უქმდება: (24.06.2011. N4963)

ა) ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში – სახელმწიფო/სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრაციის გაუქმების თარიღიდან;

ბ) ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში – პირის გარდაცვალების თარიღიდან;

გ) ამ მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში – გადასახადის გადამხდელის წერილობითი მიმართვის/ თანხმობის მომდევნო თვის პირველი რიცხვიდან.

4. დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისა და რეგისტრაციის გაუქმების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

კანონი ცალსახად განსაზღვრავს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების შემთხვევებს, რაც წარმოშობს საგადასახადო

ორგანოს შესაბამის ვალდებულებას. აღნიშნული ვალდებულება წარმოიქმნება პირის ლიკვიდაცია/გარდაცვალებით ან პირის/საგადასახადო ორგანოს მიერ კანონით მინიჭებული უფლების განხორციელებისას. ამ უკანასკნელის (უფლების) წარმოქმნას კი, თავის მხრივ, კანონით ასევე მკაცრად განსაზღვრული წინა პირობების შესრულება უდევს საფუძვლად. ეს წინა პირობები მოცემულია მე-2 ნაწილით. დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების სხვა შემთხვევებსა და წინა პირობებს კანონი არ იცნობს. ამ მუხლთან დაკავშირებით დაუშვებელია, გარდა კანონით დაშვებული განსაზღვრული წესისა (მე-4 ნაწილი), ადმინისტრაციულმა ორგანომ გამოსცეს ისეთი ნორმების შემცველი კანონქვემდებარე აქტი, რომელიც პირდაპირ არ არის მითითებული საკანონმდებლო აქტით.<sup>19</sup> თუმცა ერთ-ერთ ნორმატიულ აქტში მითითებულია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების ისეთი საფუძვლები, როგორცაა: „ერთჯერადი მიწოდების ოპერაციის განუხორციელებლობის გამო“, „საქართველოში საქმიანობის შეწყვეტის გამო“, „მცირე მენარმის სტატუსის მინიჭების გამო“.<sup>20</sup> აღნიშნული ჩანაწერების შემცველი ნორმები ცალსახად არ შეესაბამება კანონს.

*მაგალითი: 06.2011წ.-05.2012წ.* პერიოდის განმავლობაში პირის მიერ განხორციელებულ დასაბეგრ ოპერაციებს აქვს შემდეგი სახე:

ა) 01.06.2011წ.-20.08.2011წ. – დასაბეგრი ოპერაციები პირს საერთოდ არ ჰქონდა;

ბ) 01.09.2011წ. – უვადოდ – პირმა უსასყიდლო სერვიტუტის უფლება მიანიჭა მის კუთვნილ მიწის ფართზე მეზობელ გლეხს, რომელსაც ბილიკი სჭირდებოდა თავის მიწდორში ძროხების გადასარეკად (სერვიტუტის საბაზრო ღირებულება 31.05.2012წ.-მდე შეადგენს 1000 ლ.-ს);

გ) 01.01.2012წ.-31.05.2012წ. – პირმა გაყიდა 98 000 ლარის (ამონაგები) ლურსმნები.

ამას გარდა 01.06.2012წ.-10.06.2012წ. პერიოდში პირის მიერ განახორციელა 2 000 ლარის ლურსმნების მიწოდება, ხოლო ივნისის თვეში სერვიტუტი მან გახადა ფასიანი და მისი ფასი შეადგენდა

<sup>19</sup> კანონი „ნორმატიული აქტების შესახებ“, მ.7.9

<sup>20</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.47 (დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმება)

100 ლარს. პირი ადრეც იყო დღგ-ის გადამხდელი, მაგრამ შემდეგ გაუქმდა რეგისტრაცია. მისი ბოლო დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია შედგა 10.04.2011წ.-ს, თუმცა დღგ-ის გადამხდელად ჩაითვალა 05.03.2011წ.-დან. პირმა 11.06.2012წ.-ს საგადასახადო ორგანოს წარუდგინა განცხადება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების მოთხოვნით, რომლის საფუძველად მიუთითა მ.159.2. მაგალითში ფასები მოცემულია დღგ-ის გარეშე.

პირველ რიგში უნდა გაირკვეს, თუ რა იგულისხმება ბოლო 12 კალენდარულ თვეში. მაგალითის მიხედვით, ჩვენი აზრით, ამ პერიოდს წარმოადგენს 06.2011წ.-05.2012წ., და არა – 07.2011წ.-06.2012წ..<sup>21</sup> აღნიშნული არ წარმოადგენს მტკიცებულებას. ის მხოლოდ ვარაუდია კანონმდებლის სურვილის შესახებ. მართლაც, ადგილი რომ ჰქონოდა მეორე ვარიანტს, მაშინ აღმოჩნდებოდა, რომ განცხადების წარდგენის თარიღისათვის 100 000-ლარიანი ნიშნული უნდა შემოწმებულიყო 11 კალენდარული თვისა და 1 არასრული კალენდარული თვის პერიოდისათვის, რაც სამართლიანი არ იქნებოდა იმ გადამხდელის მიმართ, რომელიც საგადასახადო ორგანოს 30 ივნისს წარუდგენდა შესაბამის განცხადებას. ვფიქრობთ, კარგი იქნებოდა, თუ მე-2 ნაწილის დასაწყისში კანონმდებელი გამოიყენებდა სიტყვას „სრული“.<sup>22</sup>

იმ დასაბეგრ ოპერაციებს (მიუხედავად გათავისუფლებულია ის თუ არა), რომლებსაც ადგილი ჰქონდა 06.2011წ.-05.2012წ. პერიოდში, წარმოადგენდა ლურსმების მიწოდება (98 000ლ.) და სერვიტუტის უსასყიდლო მიწოდება (1000 ლ.), რომელიც გათავისუფლებული კი არის დღგ-ის ჩათვლის უფლების გარეშე (მ.168.2.ო), მაგრამ მაინც ითვლება დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად (მ.161.1). ამასთან, დასაბეგრ ოპერაციებში ჩასართველი ოპერაციების შესახებ მ.157.8-ით დადგენილი ნორმა არ განეკუთვნება რეგისტრაციის გაუქმების მარეგულირებელ ნორმას. გამომდინარე აქედან, წინამდებარე მუხლის მე-2 ნაწილის პირობის დაკმაყოფილებისათვის გაითვალისწინება 1000 ლარი.

<sup>21</sup> ანუ სადაც განცხადების წარდგენის თარიღის შემცველია პერიოდის ბოლო კალენდარული თვე

<sup>22</sup> ანუ 159-ე მუხლის მე-2 ნაწილი დაიწყებოდა შემდეგნაირად: „2. თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ ბოლო სრული 12 კალენდარული თვის განმავლობაში ...“

გამომდინარე ზემოთქმულიდან, პირის მიერ 06.2011წ.-05.2012წ. პერიოდში განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა ტოლია 99 000 ლ.-ის ( $=98000+1000$ ). აღნიშნული ნაკლებია ნიშნული რიცხვზე ( $99000 < 100000$ ), შესაბამისად კმაყოფილება მე-2 ნაწილის ორი პირობიდან ერთ-ერთი.

რაც შეეხება მეორე პირობას 1 წლის გასვლასთან დაკავშირებით, მასაც აქვს ადგილი, ვინაიდან უკანასკნელი რეგისტრაციის თარიღია 2011 წლის 10 აპრილი, რომლიდანაც 2012 წლის 11 ივნისამდე გასულია სულ მცირე 1 წელი მაინც (10.04.2011წ.-დან ერთი წელი გადის 10.04.2012წ.-ს). შესაბამისად, ადგილი აქვს მეორე პირობის დაკმაყოფილებასაც.

ჯამში კი, ორივე პირობის დაკმაყოფილება იწვევს რეგისტრაციის გაუქმებასთან დაკავშირებით პირის კანონიერი მოთხოვნის საფუძველის წარმოშობას. საგადასახადო ორგანოც ვალდებულია პირს გაუუქმოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია, რომელიც ძალაში შევა 2012 წლის 1 ივლისიდან, რაც იმას ნიშნავს, რომ პირმა ივნისის თვის ოპერაციები უნდა დაბეგროს დღგ-ით.

შევნიშნავთ, რომ პირის მიერ 2012 წელს განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების ჯამური თანხა ისეთია ( $=100100=98\ 000+2000+100$ ), რომ მას ივლისის 1-ვე რიცხვში კვლავ წარმოექმნება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება. ის ასეც უნდა მოიქცეს მ.157.1-ის საფუძველზე.

დაბოლოს, შევნიშნავთ, რომ არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულება, თვით ამ არარეზიდენტის გარეშე, ვერ იქნება დღგ-ის გადამხდელი. მუდმივი დაწესებულებისათვის რეგისტრაციის გაუქმება ნიშნავს იმას, რომ არარეზიდენტის მიერ საქართველოში განხორციელებული საქონლის (მომსახურების) მიწოდება აღარ დაიბეგრება დღგ-ით (გარდა უკუდაბეგვრის შემთხვევებისა). ამასთან, ეს გამონათქვამი სამართლიანია არარეზიდენტის ნებისმიერი საქმიანობის მიმართ, მიუხედავად იმისა, თუ რა წარმონაქმნის მეშვეობით ხორციელდება ის: უშუალოდ მის მიერ, მისი რომელიმე მუდმივი დაწესებულების მიერ თუ რეგისტრირებული ან არარეგისტრირებული ფილიალების მიერ.

## თავი XXII

### დაბეგვრის ობიექტი, დასაბეგრი ოპერაციის თანხის განსაზღვრა, დრო და ადგილი

#### მუხლი 160. დაბეგვრის ობიექტი

დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტია:

ა) დასაბეგრი ოპერაცია;

ბ) იმპორტი;

გ) ექსპორტი, რეექსპორტი; (13.10.2011. N5120)

დ) დროებითი შემოტანა.

დღგ, როგორც პროდუქციის შემდენი საბოლოო მომხმარებლის ტვირთი, წარმოიქმნება ნაბიჯ-ნაბიჯ, მისი წარმოებისა და განაწილების თანამიმდევრულ სტადიებზე, როგორც დასაბეგრი ოპერაციების შედეგი.<sup>23</sup> ზოგიერთი დასაბეგრი ოპერაციის პირველი სტადია შეიძლება იყოს უცხოური საქონლის (მომსახურების) საქართველოში შემოტანა, რომელიც ასევე მონაწილეობს საბოლოო მომხმარებლისათვის დაბეგვრის ტვირთის ფორმირებაში, ანუ იმპორტი, საქონლის შემთხვევისას, და დასაბეგრი ოპერაცია, ე.წ. „იმპორტირებული“ მომსახურებისას. რაც შეეხება ექსპორტს, რეექსპორტსა და დროებით შემოტანას, მათი დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტად განხილვა, გარდა წმინდა თეორიული ასპექტებისა, რეალურად წარმოადგენს როგორც ქართული პროდუქციის უცხოეთში რეალიზაციის, ასევე – უცხოური საქონლისათვის საქართველოს ტერიტორიის გამოყენების ხელშემწყობ ინსტრუმენტებს.

მკითხველის ყურადღებას მივაქცევთ იმაზე, რომ მუხლში ჩამოთვლილი დაბეგვრის ობიექტები ერთმანეთისაგან თვისობრივად განსხვავდებიან. ასე მაგალითად, თუ ზოგადად დასაბეგრი ოპერაციას ახასიათებს სხვა პირისათვის ობიექტის გადაცემა, იმპორტის მთავარი ნიშანია ობიექტის მიერ სახელმწიფო საზღვრის გადაკვეთა. ერთი შეხედვით მათ შორის რაიმე კავშირი თითქოს არც არის. ყოველ შემთხვევაში კავშირის არსებობაზე კოდექსი ყურადღებას არ ამახვილებს. მუხლში ჩამოთვლილ ობიექტებს ის უბრალოდ განიხლავს დღგ-ით

<sup>23</sup> იხ. მ.156-ის კომენტარი

დასაბეგრ ობიექტებად. პრობლემა მაშინ იჩენს თავს, როდესაც ეს სხვადასხვა ობიექტი ერთმანეთთან კონფლიქტში მოდიან. ასე მაგალითად, საქართველოს საქონლის უცხოეთში გადატანამ შეიძლება წარმოქმნას ერთდროულად ორი დაბეგვრის ობიექტი: ექსპორტი და, ხშირ შემთხვევებში, დასაბეგრი ოპერაცია – საქონლის მიწოდება. ამ ორი ობიექტის დღგ-ით დაბეგვრა განსხვავებულია. თუ პირველი (ექსპორტი) დღგ-ისგან გათავისუფლებულია ჩათვლის უფლებით, მეორე – იბეგრება 18%-ით. პრობლემის მოგვარებას ხელს სულაც არ უწყობს საქონლის მიწოდების ადგილის განსაზღვრა (მ.165). უფრო კი პირიქითაა. საკითხი გადანაწილებოდა, თუ, მაგალითად, წინამდებარე მუხლში ჩამოთვლილი ობიექტები დაექვემდებარებოდნენ იერარქიას, მსგავსად მომსახურების განევის ადგილის განსაზღვრის მარეგულირებელი ნორმით დადგენილისა (მ.166.2). პრაქტიკაში კი მაშინ, როდესაც ადგილი აქვს ექსპორტს, გამოირიცხება დასაბეგრი ოპერაცია. ორი თვისობრივად განსხვავებული ობიექტის (დასაბეგრი და სასაქონლო ოპერაცია) ერთმანეთთან დაკავშირება შესაძლებელია, თუ გამოვიყენებთ იმ მოდელს, რომლის მიხედვით სასაქონლო ოპერაციის დროს ადგილი აქვს დეკლარანტის მიერ საქონლის თავის თავისადმი მიწოდებას, ანუ წარმოსახვით დასაბეგრ ოპერაციას. ამ წარმოდგენით უფრო ცხადად წარმოჩნდება, თუ რატომ უნდა დაიბეგროს დღგ-ით, მაგალითად, იმპორტიორი, საქონლის სახელმწიფოში შემოტანისას, და რატომ ითვლის ის იმპორტისას გადახდილ დღგ-ის. ნათელი იქნება ისიც, თუ რატომ უნდა იყოს ექსპორტი იერარქიულად უფრო მაღლა მდგომი, ვიდრე საქონლის სხვა პირისათვის მიწოდება. უფრო მეტიც, ამგვარი წარმოდგენა გაამარტივებს თვით დასაბეგრი ოპერაციის ერთი-ერთი ნაირსახეობისას – საკუთარი წარმოების შენობა-ნაგებობის ძირითად საშუალებად გამოყენებისას ჩათვლის მექანიზმის გაგებას (მ.161.1.დ; მ.174.1.ბ).

161-ე-164-ე მუხლებით განსაზღვრულია წინამდებარე მუხლში ჩამოთვლილთაგან თითოეული დაბეგვრის ობიექტი, შესაბამისი დასაბეგრი თანხა და დაბეგვრის მომენტი. 165-ე და 166-ე მუხლები გამოიყენება დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ადგილის დადგენისათვის. ეს უკანასკნელი მნიშვნელოვანია იმ კუთხითაც, რომ მხოლოდ **საქართველოში** განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციაა დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტი (მ.161.1).

**მუხლი 161. დასაბეგრი ოპერაცია,  
ოპერაციის თანხა და დრო**

1. დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციებია:

ა) საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა, რომლის დროსაც:

ა.ა) დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება დღგ-ის გადამდელის მიერ მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის ან/და პირგასამტეხლოს გარეშე, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა;

ა.ბ) დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება საქონლის მიწოდების ან მომსახურების გაწევის მომენტი, მაგრამ:

ა.ბ.ა) არა უგვიანეს მიმწოდებლის მიერ მიწოდებული საქონლისათვის ან გაწეული მომსახურებისათვის ანაზღაურების მოთხოვნის (ინვოისის) წარდგენის ან/და მიწოდებული საქონლისათვის ან გაწეული მომსახურებისათვის თანხის გადახდის ვალდებულების მომენტისა; (14.06.2011. N4754)

ა.ბ.ბ) არა უგვიანეს ყოველი საანგარიშო პერიოდის ბოლო დღისა, თუ საქონლის (გარანტირებული სიმძლავრის, ელექტრო- ან თბოენერჯის, გაზის ან წყლის) მიწოდება ხდება რეგულარულად ან უწყვეტად. ამასთანავე, თუ პირი მიწოდებას აღრიცხავს საანგარიშო პერიოდის სხვადასხვა დღეს არა კალენდარული თვის, არამედ გარკვეული პერიოდის (ციკლის) განმავლობაში მიწოდებული საქონლის ოდენობის მიხედვით, რომელიც შეიძლება მოიცავდეს როგორც საანგარიშო პერიოდს, ისე საანგარიშოს წინა პერიოდს, ასეთ შემთხვევაში საანგარიშო პერიოდში მიწოდებულად ჩაითვლება საანგარიშო პერიოდის სხვადასხვა დღის მიხედვით აღრიცხული (გარკვეული პერიოდის (ციკლის) განმავლობაში მიწოდებული საქონლის ოდენობის მიხედვით აღრიცხული) საქონლის ოდენობა, მიუხედავად საანგარიშო პერიოდში ფაქტობრივად მიწოდებულისა; (17.12.2010. N4114)

ა.ბ.გ) არა უგვიანეს ყოველი საანგარიშო პერიოდის ბოლო დღისა, თუ მომსახურების გაწევა ხდება რეგულარულად ან უწყვეტად; (14.06.2011. N4754)



ბ) დღგ-ით შექმნილი საქონლის/მომსახურების გამოყენება არა-ეკონომიკური საქმიანობისათვის, თუ ამ საქონელზე/მომსახურებაზე გადამხდელმა მიიღო დღგ-ის ჩათვლა, რომლის დროსაც:

ბ.ა) დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის გარეშე;

ბ.ბ) დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება საქონლის/მომსახურების გამოყენების დაწყების მომენტი;

გ) დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების შემთხვევაში საქონლის ნაშთი, რომელზედაც გადამხდელს მიღებული აქვს ჩათვლა, რომლის დროსაც:

გ.ა) დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება რეგისტრაციის გაუქმების დღისთვის არსებული იმ საქონლის საბალანსო ნაშთით, რომელზედაც გადამხდელს მიღებული აქვს ჩათვლა;

გ.ბ) დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება რეგისტრაციის გაუქმების ძალაში შესვლის დღის წინა დღე;

დ) საკუთარი წარმოების შენობა-ნაგებობის ძირითად საშუალებად გამოყენება, რომლის დროსაც:

დ.ა) დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება ამ კოდექსის 148-ე მუხლით განსაზღვრული აქტივის ღირებულებით;

დ.ბ) დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება ძირითადი საშუალების ექსპლუატაციაში მიღების მომენტი;

ე) სანარმოდან ან/და ამხანაგობიდან წილის სანაცვლოდ მომსახურების ან საქონლის ინდივიდუალურ საკუთრებაში მიღება (ამ შემთხვევაში ქონების გამოტანა ან/და რეგისტრაცია ითვლება ამხანაგობის მიერ ქონების მიწოდებად), რომლის დროსაც:

ე.ა) დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის გარეშე;

ე.ბ) დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება მომსახურების ან საქონლის ინდივიდუალურ საკუთრებაში მიღების მომენტი;

ვ) ამ კოდექსის 115-ე მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში იჯარის ხელშეკრულების ვადის გასვლისას ან ვადაზე

ადრე შეწყვეტისას ძირითადი საშუალებების მეიჯარისათვის დაბრუნება, რომლის დროსაც:

ვ.ა) დასაბეგრი ოპერაციის თანხა ტოლია აღნიშნულ ძირითად საშუალებებზე განეული რემონტის ხარჯების ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსიდან გამოსაკლები თანხისა, რომლითაც აღნიშნული ჯგუფი ნულდება;

ვ.ბ) იჯარის ხელშეკრულების ვადის გასვლის ან ვადაზე ადრე შეწყვეტის მომენტი.

2. დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება საქონლის/ მომსახურების საბაზრო ფასით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის გარეშე:

ა) თუ დღგ-ის გადამხდელი დასაბეგრი ოპერაციის სანაცვლოდ იღებს ან უფლება აქვს, მიიღოს საქონელი/მომსახურება;

ბ) ამ კოდექსის მე-18 მუხლის მე-11 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევებში;

გ) საქონლის/მომსახურების თანამშრომლებისათვის მიწოდების შემთხვევაში;

დ) საქონლის/მომსახურების კომპენსაციის გარეშე მიწოდების შემთხვევაში.

3. საქონლის მიწოდებისას, რომელსაც თან ახლავს გადატვირთვა, საქონლის მიწოდებად ითვლება საქონლის გადატვირთვის მომენტი.

4. საერთაშორისო სატელეფონო საკომუნიკაციო მომსახურებისას დასაბეგრი ოპერაციის თანხაში არ გაითვალისწინება არარეზიდენტი სანარმოსთვის განეული ასეთი მომსახურებიდან მიღებული ან მისაღები თანხა.

5. საბრუნავი (მრავალჯერადი გამოყენებისათვის გამიზნული) დასაბრუნებელი ტარის ღირებულება არ შეიტანება გადასახადით დასაბეგრი თანხაში, გარდა საცალო ვაჭრობისა, სადაც დასაბეგრი ბრუნვა მცირდება იმ თანხით, რომელსაც გამყიდველი უხდის მომხმარებელს ტარის დაბრუნების დროს. თუ აღნიშნული ტარა საქონლის მიწოდებიდან 90 კალენდარული დღის განმავლობაში არ დაბრუნდა, იგი რეალიზებულად ჩაითვლება და დაიბეგრება ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

6. გრძელვადიანი კონტრაქტის შემთხვევაში, თუ არ დადგა ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული პირობა:

ა) დასაბეგრი ოპერაციის თანხა კალენდარული წლისათვის განისაზღვრება ფაქტობრივი შესრულების მოცულობის მიხედვით, რომელიც გაიანგარიშება განუული ხარჯების კონტრაქტით გათვალისწინებულ ერთობლივ ხარჯებთან შეპირისპირებით;

ბ) დასაბეგრი ოპერაციის მომენტად ითვლება არა უგვიანეს ყოველი წლის დეკემბერი

7. საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერული) ოპერაციის თითოეული მხარისათვის: (20.12.2011 N 5556)

ა) დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება ამ მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად;

ბ) დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დრო განისაზღვრება ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად.

8. უძრავი ქონების რეალიზაციისას დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება საკუთრების უფლების რეგისტრაციისთვის მარეგისტრირებელ ორგანოში წარსადგენი საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტის შედგენის თარიღი, ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ საკუთრების უფლების რეგისტრაცია (გადაცემა) დამოკიდებულია ამ დოკუმენტის მხარის (მხარეების) მიერ გარკვეული ვალდებულების შესრულებაზე ან/და პირობის დადგომაზე, – ასეთი ვალდებულების შესრულების/პირობის დადგომის თარიღი.(20.12.2011 N 5556)

დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის სახეებია: ა) საქონლის (მომსახურების) მიწოდება; ბ) საქონლის (მომსახურების) გამოყენება არა-ეკონომიკური საქმიანობისათვის; გ) რეგისტრაციის გაუქმებისას არსებული საქონლის ნაშთი; დ) საკუთარი წარმოების შენობა-ნაგებობების გამოყენება ძირითად საშუალებად; ე) პარტნიორსა (წევრსა) და იურიდიულ პირს (გაერთიანებას) შორის ამ იურიდიულ პირში (გაერთიანებაში) წილის გაცვლა საქონელზე (მომსახურებაზე); ვ) საიჯარო ურთიერთობის შეწყვეტისას იმ ძირითადი საშუალების დაბრუნება, რომელსაც ჩაუტარდა რემონტი.

საქონლის ან მომსახურების მიწოდება<sup>24</sup> მხოლოდ იმ შემთხვევაში წარმოადგენს დასაბეგრი ოპერაციას, თუ მიწოდება ხორციელდება საქართველოს ტერიტორიაზე. სხვა შემთხვევაში საქონლის (მომსა-

<sup>24</sup> იხ. მ.მ.13-16-ის კომენტარები

ხურების) მიწოდება არ ითვლება დასაბეგრ ოპერაციად. მიწოდების ადგილის დასადგენად გამოიყენება 165-ე და 166-ე მუხლები.

შეგნიშნოთ, რომ 1-ლი ნაწილის ა) ქვეპუნქტში კანონმდებელი არ აკონკრეტებს, მიწოდება ხორციელდება დამოუკიდებელი ეკონომიკური თუ არაეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში, განსხვავებით სავალუტო ფონდის მიერ შემუშავებული საგადასახადო კოდექსის პროექტისა.<sup>25</sup> შედეგი კი სამწუხაროა: დღგ-ის გადამხდელი ორგანიზაციები ვალდებული არიან დღგ გადაიხადონ არაეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებული უსასყიდლო მიწოდებებიდანაც. დაბეგრის ამგვარი ტვირთი საგრძნობლად აფერხებს საქართველოში მათ მოღვაწეობას.<sup>26</sup>

დასაბეგრი ოპერაციისათვის (მიწოდებისათვის) დასაბეგრ ბაზას წარმოადგენს კომპენსაციის თანხა,<sup>27</sup> მათ შორის, მომავალში მისაღებიც. ტერმინის განმარტების მიხედვით *კომპენსაციის* თანხაში ჩაირთვება ნებისმიერი გადასახადი ან მოსაკრებელი, რომელსაც მყიდველი უხდის გამყიდველს, მათ შორის, **აქციზიცა** და დღგ-ც. დღგ-ის დასაბეგრი ბაზის ფორმირებისას მონაწილეობას იღებს კომპენსაციის სრული თანხა დღგ-ის გარეშე. ეს რომ ასე არ ყოფილიყო, ყოველი მიწოდებისას გამყიდველს მოუწევდა ერთუცნობიანი განტოლების ამოხსნა. კიდევ ერთხელ აღვნიშნავთ, რომ დღგ-ით დასაბეგრ ბაზაში ჩართულია აქციზის თანხა. რაც შეეხება პირგასამტეხლოს, ის კომპენსაციის თანხის კომპონენტად არც განიხილება, ვინაიდან პირგასამტეხლო (ისევე როგორც, ბე და მოვალის გარანტია) წარმოადგენს მოთხოვნის უზრუნველყოფის საშუალებას (სამოქ. კოდექსი, მ.მ.417-426), ვალდებულების დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის ზომას და საქონლის (მომსახურების) ანაზღაურებასთან კავშირი არ აქვს. ამისდა მიუხედავად, ორგანიზაციების თავიდან აცილების გამო დადებითად ვაფასებთ კოდექსის ამ ქვეპუნქტით მოცემულ სპეციალურ დათქმას დასაბეგრი ბაზიდან პირგასამტეხლოს გამორიცხვის შესახებ.

<sup>25</sup> [www.imf.org](http://www.imf.org). პროექტი. მ.175.2

<sup>26</sup> სასურველია მ.161.1.ა დაიწესოს შემდეგნაირად: „ა) დამოუკიდებელი ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა, რომლის დროსაც: ...“

<sup>27</sup> იხ. მ.8.14-ის კომენტარი

ის შემთხვევები, როდესაც დასაბეგრი ბაზა არ წარმოადგება კომპენსაციის თანხით,<sup>28</sup> მოცემულია წინამდებარე მუხლის მე-2 ნაწილით. კერძოდ, თუ ადგილი აქვს უსასყიდლო მიწოდებას, გაცვლას, მიწოდებას დაქირავებულისათვის,<sup>29</sup> მიწოდებას ურთიერთდამოკიდებული პირისათვის, თვალთმაქცურ გარიგებას ან მიწოდებას ტურისტული ზონის მენარმე სუბიექტისათვის, მაშინ დასაბეგრი ბაზა განისაზღვრება მიწოდებული საქონლის (მომსახურების) საბაზრო ფასით. შევნიშნავთ, რომ დღგ-ის მიზნებისათვის დაქირავებულის მიერ დამქირავებლისათვის მომსახურების განევა არ წარმოადგენს მომსახურების მიწოდებას, ამდენად, თუ ადგილი აქვს მიწოდებას დამქირავებლის მიერ ხელფასის გაცემისას, ეს შეიძლება დღგ-ის მიზნებისათვის აღქმული არ იყოს გაცვლის (ბარტერულ) ოპერაციად. გამომდინარე აქედან, მე-2 ნაწილის ჩანაწერი, რომლის მიხედვით დაქირავებულისათვის მიწოდება განხილულია საბაზრო ფასების გამოყენების ერთ-ერთ შემთხვევად, მიზანშეწონილია.

დასაბეგრი ოპერაციის სახისა და დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრის შემდეგ უაღრესად მნიშვნელოვანია ოპერაციის განხორციელების დროის მომენტის დადგენა, რათა მისი შესაბამისი დღგ მართლზომიერად იქნეს მიკუთვნებული რომელიმე საგადასახადო პერიოდისათვის.

დასაბეგრი ოპერაციის სახე – საქონლის (მომსახურების) მიწოდებისას კანონი, როგორც წესი, ოპერაციის განხორციელების დროდ თვლის საქონლის (მომსახურების) განევის მომენტს. საქონლის (გარდა ელ.ენერჯის, გარანტირებული სიმძლავრის, თბოენერჯის, წყლის და გაზის) მიწოდებისას ეს მომენტი მასზე საკუთრების უფლების გადაცემის მომენტი, ხოლო მომსახურებისას კი – პირველივე მომენტი, როდესაც მიმღებ პირს შესაძლებლობა მიეცემა თავისი რისკით გამოიყენოს მომსახურების შედეგი.<sup>30</sup>

დასაბეგრი ოპერაციის (მიწოდების) დროის უფრო დეტალურად განსაზღვრის მიზნით კანონმდებელი მიწოდების სახეებს ჰყოფს შემდეგ სამ ნაწილად:

<sup>28</sup> აღნიშნული გამონაკლისი ეხება მხოლოდ 1-ლი ნაწილის ა) ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ მიწოდებებს

<sup>29</sup> მ.161.2.გ-ში მითითებულია *თანამშრომელი*, თუმცა, ვფიქრობთ, კანონმდებელს მხედველობაში აქვს *დაქირავებული* მ.12-ის მიხედვით

<sup>30</sup> იხ. მ.16-ის კომენტარი

- a. უწყვეტი (რეგულარული) მომსახურება (1-ლი ნაწილის ა.ბ.გ) ქვეპუნქტი);
- b. გარანტირებული სიმძლავრის, ელექტროენერჯის, თბოენერჯის, გაზის ან წყლის მიწოდება (1-ლი ნაწილის ა.ბ.ბ) ქვეპუნქტი);
- c. დანარჩენი მიწოდებები (1-ლი ნაწილის ა.ბ.ა) ქვეპუნქტი).

კოდექსი არ განმარტავს, თუ რა იგულისხმება მომსახურების უწყვეტად და რეგულარულად განევაში. ჩვენთვის ასევე უცნობია ამ სახის მომსახურების განმარტება სხვა საკანონმდებლო თუ კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების მიხედვით. ვფიქრობთ, ამ სახის ობიექტების თვისება უნდა იყოს მომსახურების მიმღები პირის მიერ მომსახურების შედეგების იმდენად ხშირი მიღება, რომ დაბეგვრის მიზნებისათვის მიწოდების ერთ ან რამდენიმე მომენტზე საუბარი აბსურდულადაც კი შეიძლება მოგვეჩვენოს.

გამომდინარე ზემოთქმულიდან, ვფიქრობთ, უწყვეტად განეული მომსახურების თვისება ის უნდა იყოს რომ მომსახურების მიმღები პირი მომსახურების შედეგებს იღებს საგადასახადო პერიოდის ნებისმიერ მომენტში.<sup>31</sup> ამგვარი მომსახურების თვალნათელი და ფართოდ გავრცელებული მაგალითია ქონების სარგებლობაში გადაცემა იჯარის, ქირავნობის, თხოვების, უზუფრუქტის, აღნაგობის, სერვიტუტის და ლიზინგის ხელშეკრულებების საფუძველზე; ან კიდევ, სასაქონლო ნიშნით სარგებლობის უფლების მინიჭება სალიცენზიო ხელშეკრულების საფუძველზე.

რეგულარულად განეული იქნება მომსახურება, თუ საგადასახადო პერიოდის განმავლობაში მომსახურების შედეგების გადაცემას ექნება უსასრულო ხასიათი, მაგრამ არა – უწყვეტი (მაგ. საიჯარო ურთიერთობა საანგარიშო პერიოდის სხვადასხვა დროის მონაკვეთში). რეგულარულ მომსახურებად ასევე შეიძლება მივიჩნიოთ მხარეთა შორის დადებული ძირითადი (ე.წ. „გენერალური“) ხელშეკრულებით დარეგულირებული ურთიერთობა, როდესაც მიმღებ მხარეს უფლება აქვს განსაზღვრული ვადის განმავლობაში სხვა ხელშეკრულების დაუდებლად კონტრაპუნქტისაგან მოითხოვოს ხელშეკრულებით შეთანხმებული სახის მომსახურების ნიშნების მქონე შესრულების მიღება. ამ ტიპის მომსახურების მაგალითია ლიფტის შეკეთების

<sup>31</sup> იხ. მ. 16-ის კომენტარი უწყვეტი მომსახურების შესახებ

ისეთი მომსახურება, როდესაც დადებული ნარდობის ხელშეკრულების საფუძველზე მობინადრეს უფლება აქვს, მენარდე ლიფტის შემკეთებელი საჭიროებისამებრ გამოიძახოს.<sup>32</sup>

როგორც ჩანს, ა.ბ.გ) ქვეპუნქტში ფრაზის „არა უგვიანეს“ მითითება გამოიწვია იმან, რომ ზოგიერთი უწყვეტი მომსახურების ხელშეკრულება შეიძლება საფასურის გადახდას ითვალისწინებდეს საანგარიშო პერიოდისაგან განსხვავებული პერიოდისათვის. ასე მაგალითად, საიჯარო ურთიერთობა შეიძლება ქირის გადახდას ითვალისწინებდეს ყოველი თვის 20 რიცხვიდან შემდეგი თვის 20 რიცხვამდე. ამ შემთხვევისათვის კი მომსახურების მიწოდების მომენტად შეიძლება ჩათვლილიყო ყოველი შემდგომი თვის 20 რიცხვი. სხვა შემთხვევაში შეიძლება ქირა გათვალისწინებული ყოფილიყო სულაც ყოველი 2 წლისათვის და გადახდილიყო ხელშეკრულებით დათქმულ მე-5 წლის ბოლოს. ამის მიუხედავად, კანონმდებელს კი სურდა, დაბეგრვა განხორციელებულიყო ყოველი საანგარიშო პერიოდისათვის. როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, უწყვეტი მომსახურების განევის მომენტი დამოკიდებული არ არის სახელშეკრულებო დათქმებზე: ის უწყვეტად მიენიჭება კონტრაქტს.

ამ მუხლის კომენტირებისას დავეყრდნობით იმ კონტექსტს, რომლის მიხედვით უწყვეტი (რეგულარული) მომსახურების განევის მომენტია ხელშეკრულებით დათქმული იმ ციკლური პერიოდის ბოლო მომენტი, რომლისათვისაც გათვალისწინებულია ციკლური ანაზღაურება. კომენტარის ავტორისათვის უცნობია ის სამართლებრივი საფუძვლები, რომელთა მიხედვითაც კანონმდებელმა მოცემული გზა აირჩია.

ამგვარად, უწყვეტად (რეგულარულად) მომსახურების განევისას დასაბეგრი ოპერაციის დრო იქნება საანგარიშო პერიოდის **ბოლო კალენდარული დღე** და ციკლური პერიოდის ბოლო მომენტი (მომენტები).

*მაგალითი:* ა/მ-ს იჯარის ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია ყოველკვარტალური ქირა 100 ლ. (დღგ-ის გარეშე). იჯარა მოიცავს მხოლოდ სამუშაო დღეებს. საანგარიშო პერიოდია კალენდარული თვე. საიჯარო მომსახურების მიწოდების მომენტი, მაგალითად, მა-

<sup>32</sup> იხ. ვ.ხმალაძე, ი.შავიშვილი, დ.ხატიაშვილი, რ.მიგრიაული, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები. მე-2 გამოცემა, 2006წ., მ.238-ის კომენტარი

ისის თვისათვის იქნება 31 მაისი. ამ თვეში იჯარის მომსახურებამ მოიცვა 26 დღე. მეიჯარის ბუღალტერს მოუწევს კვარტალის ქირის ნაწილის მაისის თვისათვის რაიმე გონივრული წესით მიკუთვნება. სავარაუდოდ, ის კალენდრის მიხედვით დაითვლის ყოველი თვის სამუშაო დღეების რაოდენობას და გამოითვლის ერთი დღის ქირას. მეორე გზა იქნება ყოველი თვისათვის თანაბარი ქირის მიკუთვნება. ყოველ შემთხვევაში მეიჯარე სავსებით დარწმუნებული არ იქნება არჩეული განაწილების მეთოდის შერჩევაში.

*მაგალითი:* უწყვეტი მომსახურება შეწყდა საანგარიშო პერიოდის ბოლო დღისაგან განსხვავებულ რომელიმე მომენტში, მაგალითად, 20 მაისს. დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დრო იქნება 20 მაისი, და არა – 31 მაისი.

*მაგალითი:* საიჯარო მომსახურების ციკლური პერიოდია ყოველი შემდგომი კვირა, დაწყებული 03.01.2011წ.-დან. ყოველკვირეული ქირის ოდენობა შეადგენს 100 ლარს. იანვრის დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დრო იქნება 9 იანვარი, 23 იანვარი და 31 იანვარი. ამასთან, თუ 9 და 23 იანვრების შესაბამის 2 დასაბეგრი ოპერაციას შეესაბამება 100-100 ლარი, 31 იანვრის დასაბეგრი ოპერაცია მოიცავს მხოლოდ ერთ დღეს – 31 იანვარს და, შესაბამისად, ბუღალტერს მოუწევს რთული მათემატიკური გამოთვლების შესრულება. მოთხოვნისას, ბუღალტერს ასევე მოუწევს 3 საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა და წარდგენა, მაგრამ არა – 1-ის.

იმ შემთხვევაში, როდესაც ადგილი აქვს ზემოთ მოცემულ C შემთხვევას (ანუ ზოგად, სტანდარტულ შემთხვევას), თითქოსდა დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დრო მარტივად დასადგენი უნდა იყოს, ვინაიდან, **A** შემთხვევისაგან განსხვავებით, მიწოდების მრავალრიცხოვან მომენტთან საქმე აღარ გვაქვს. როგორც ჩანს ეს ასე არ არის. სამართლებრივი საფუძველი კვლავ ცნობილი არ არის. კანონმდებლის მიზანი მაშინ გახდება ნათელი, თუ ყურადღებას მივაქცევთ ისევ და ისევ ჩანანერს „არა უგვიანეს“ (1-ლი ნაწილის ა.ბ.ა) ქვეპუნქტი), რომლის მიხედვით იკვეთება შემდეგი რამ: კანონმდებელი თვლის, რომ საქონლის (მომსახურების) მიწოდებას მაშინ აქვს ადგილი, როდესაც შესრულებულია ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ყველა საქონლის (მომსახურების) მიწოდება. როგორც ჩანს, თავისდროული დაბეგვრის უზრუნველსაყოფად მაშინ, როდესაც



ადგილი აქვს საქონლის (მომსახურების) არასრულ მიწოდებას, კანონმდებელმა დაბეგვრის დრო დაუკავშირა ანაზღაურების მოთხოვნის (ინვოისის) წარდგენასა და ანაზღაურების გადახდის ვალდებულების მომენტებს. ამასთან, ანაზღაურების მოთხოვნისა და მისი გადახდის ვალდებულების მომენტებს ის არ უკავშირებს ე.წ. „ავანსს“. ეს იკვეთება გამოყენებული ფრაზებით „მიწოდებული საქონლისათვის...“.

რა თქმა უნდა, ამ მუხლის კომენტირებისას ჩვენც ამ გზას (კონტექსტიდან გამომდინარე) ავირჩევთ, თუმცა აღვნიშნავთ, რომ საქმე გვაქვს სამართლებრივად გაუმართავ ქვეპუნქტთან. მართლაც, საქონელი – ეს არ არის **ყველა** ის ობიექტი, რომლის მიწოდებასაც გამყიდველი ფიქრობს, არამედ არის გადასაცემი ქონების ცალკეული ერთეულები (ნივთები და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთეები, ასევე, ელ. და თბოენერგია). იგივე ითქმის მომსახურების მიმართაც.

*მაგალითი:* გამყიდველს 20 ნომბრამდე მყიდველისათვის უნდა მიეწოდებინა 10 ყუთი ჩუბა-ჩუბსი, ჯამური გასაყიდი თანხით 100ლ. (დღგ-ის გარეშე). გამყიდველმა 24 ოქტომბერს მყიდველს საკუთრების უფლებით გადასცა 4 ყუთი. მან 5 ნომბერს კვლავ მიანოდა 2 ყუთი, მაგრამ ამის შემდეგ საერთოდ ვეღარ შეძლო დანარჩენი ყუთების მიწოდება.

ვარიანტი 1. ხელშეკრულებით დათქმული იყო შესაბამისი ნასყიდობის ფასის გადახდა ყოველი ყუთის მიწოდებისას. გამყიდველს ინვოისი საერთოდ არ გამოუწერია. ამ შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციის დრო იქნება 24 ოქტომბერი (დასაბეგრი თანხაა 40ლ.) და 5 ნომბერი (დასაბეგრი თანხაა 20ლ.).

ვარიანტი 2. ხელშეკრულებით დათქმული იყო შესაბამისი ნასყიდობის ფასის გადახდა ყოველი ყუთის მიწოდებიდან არაუგვიანეს 10 კალენდარული დღისა. მყიდველმა პირველი მიღება ანაზღაურა 2 ნომბერს, ხოლო შემდეგი პარტია კი – 3 დეკემბერს. გამყიდველს ინვოისი საერთოდ არ გამოუწერია. ამ შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციის დრო იქნება 3 ნომბერი (24 ოქტომბრიდან 10 დღე) და 15 ნომბერი (5 ნომბრიდან 10 დღე).

ვარიანტი 3. ხელშეკრულებით დათქმული იყო 100 ლარის გადახდა 10-ვე ყუთის გადაცემის შემდეგ ბოლო ყუთის მიღებიდან 10

კალენდარული დღის ვადაში. გამყიდველს ინვოისი საერთოდ არ გამოუნერია. უფრო მეტიც, მან იცოდა, რომ პრაქტიკაში დამკვიდრებული მნიშვნელობა ე.წ. „ინვოისისა“ იყო ანაზღაურების მოთხოვნა, ამიტომ მას ე.წ. „ინვოისის“ გამონერაზე არც კი უფიქრია და, შესაბამისად, არ გამონერა. ამ შემთხვევაში 1-ლი ნაწილის ა.ბ.ა) ქვეპუნქტის მიხედვით დასაბეგრი ოპერაციის დრო ჯერ არ დამდგარა. ამასთან, დასაბეგრი ოპერაციის დროის დადგომას ვერც წინამდებარე მუხლის მე-3 ნაწილმა შეუნყო ხელი, ვინაიდან საქონლის მიწოდებას კანონმდებელი ისე აღიქვამს, როგორც 10-ვე ყუთის მიწოდებას, რომელთა გადატვირთვა ჯერ არ განხორციელებულა.

ვარიანტი 4. ხელშეკრულებით დათქმული იყო 100 ლარის გადახდა 10-ვე ყუთის გადაცემის შემდეგ ბოლო ყუთის მიღებიდან 10 კალენდარული დღის ვადაში. გამყიდველმა 24 ოქტომბერს ინვოისი წარუდგინა მყიდველს 40 ლარზე (დღგ-ის გარეშე). მყიდველმა გამყიდველს შეახსენა, ხელშეკრულების ზემოთ მოცემული დათქმა, რაც ცალსახად მიუთითებდა გამყიდველის არამართლზომიერ მოქმედებაზე (ინვოისის წარდგენაზე) და მიუთითა, რომ, თუ თავისდროულად არ შეასრულებდა ხელშეკრულების ყველა პირობას, ის უარს იტყოდა ხელშეკრულებაზე ანუ გავიდოდა ხელშეკრულებიდან და ჩუპა-ჩუპსის ადრე მიღებულ ყუთებსაც უკან დაუბრუნებდა. ამ შემთხვევაშიც დასაბეგრი ოპერაციის დრო ჯერ კიდევ არ დამდგარა.

შევნიშნავთ, რომ, თუ უკუვავადებთ იმ წარმოდგენას, რომ საქონელია მხოლოდ „ყველა“ გადასაცემი საქონელი ერთდროულად, მაშინ დასაბეგრი ოპერაციის დრო განისაზღვრება მარტივად და არ საჭიროებს ა.ბ.ა) ქვეპუნქტს. კერძოდ, კი საქონლის, ანუ 4 ყუთის, საკუთრებაში გადაცემას ადგილი ექნებოდა 24 ოქტომბერსა და 5 ნოემბერს, ამიტომ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროც ეს მომენტები იქნებოდა. ამ დროის განსაზღვრისათვის კი სულაც არ დაგვჭირვებია ბუნდოვანი ტერმინის – „ინვოისის“ შემოღება, და არც – *მიწოდებული საქონლისათვის თანხის გადახდის ვალდებულების დამაბნეველ მომენტზე ზედმეტი მინიშნება.*

დასაბეგრი ოპერაციის თანხის წინასწარი გადახდისას სამართლიანი იქნებოდა დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტად მიჩნეულიყო გადახდის მომენტი. მიზეზი ის არის, რომ შინაარ-

სის მიხედვით გამყიდველის მიერ მიღებული დღგ-ის თანხა წარმოადგენს სახელმწიფოს კუთვნილს, ამასთან ავანსის მიღებიდან დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების კოდექსით განსაზღვრულ მომენტამდე პერიოდი წარმოადგენს გამყიდველის მიერ დღგ-ის თანხით უსასყიდლო/სასყიდლოთ სარგებლობის პერიოდს.

1-ლი ნაწილის ბ) ქვეპუნქტის გამოყენების შემთხვევები უნდა წარმოადგენდეს იშვიათობას. მასში არ იგულისხმება საქონლის (მომსახურების) მიწოდებები. მიწოდებების მიმართ გამოიყენება 1-ლი ნაწილის ა) ქვეპუნქტი. საქონლის (მომსახურების) არაეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენების მაგალითი შეიძლება იყოს შპს-ს მიერ ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოსაყენებლად შეძენილი აგურების გამოყენება იმ შენობის მშენებლობისათვის, რომლითაც მოხუცებულებისათვის გაიწევა კვების უსასყიდლო მომსახურება. ამ მაგალითის მიხედვით შპს, რომელმაც ადრე ჩაითვალა აგურის შესაბამისი დღგ, წინამდებარე მუხლის საფუძველზე ვალდებული იქნება მშენებლობისათვის აგურების გადაცემისას დღგ-ით დაბეგროს აგურების საბაზრო ფასი. როდესაც დაიწყება შენობის ექსპლუატაცია,<sup>33</sup> შპს დღგ-ით დაბეგრავს უსასყიდლო კვების მომსახურებას. აღნიშნული დაბეგვრის წესი ხელს ნამდვილად არ უწყობს საქველმოქმედო საქმიანობის ნახალისებას. ვფიქრობთ, არაეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებული მიწოდებები დაბეგვრადი არ უნდა იყოს.

1-ლი ნაწილის გ) ქვეპუნქტის მიხედვით დღგ-ის რეგისტრაციის გაუქმება იწვევს არსებული საქონლის იმ ნაშთის დაბეგვრას, რომელზედაც პირს ადრე მიღებული ჰქონდა ჩათვლა. ეს მომენტი სამართლიანია თუნდაც იმ წარმოდგენით, რაც მითითებულია 160-ე მუხლის კომენტარებისას. ყურადსაღებია შემდეგი მომენტები:

ა) საქონლის ნაშთში მოიაზრება როგორც სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, ასევე – ძირითადი საშუალებები და არამატერიალური აქტივები;

ბ) დასაბეგრი ოპერაციის თანხას წარმოადგენს არა ნაშთის საბაზრო ფასი, არამედ – *საბალანსო ნაშთი* ანუ, ჩვენი აზრით, საქონლის ნაშთის საბალანსო ნაშთის ოდენობა, რაც ცოტა არ იყოს, არ

<sup>33</sup> ამ მაგალითში შენობა არ წარმოადგენს ძირითად საშუალებას. შესაბამისად, მასზე არ ვრცელდება 1-ლი ნაწილის დ) ქვეპუნქტით მოცემული დაბეგვრის რეჟიმი

ეთანადება კოდექსისეულ ამოსავალ პრინციპებსა და მათ ბაზაზე აგებულ ნორმებს. დღგ-ის ნაწილში ასეთ პრინციპს წარმოადგენს, მაგალითად, თვით სახელმწიფოს მიერ არჩეული დღგ-ით დაბეგვრის ბაზის განსაზღვრის პრინციპი,<sup>34</sup> რომელიც მეცნიერულად დამუშავებული, შესწავლილი და დახვეწილია. მეცნიერული პროდუქტის მოდიფიკაცია, ასევე მეცნიერული მიდგომის გარეშე, ზიანის მომტანი იქნება როგორც სახელმწიფოსათვის, ისე – საზოგადოებისათვისაც. ამჯერად სახეზეა პატარა ბზარი, მაგრამ, როგორც მკითხველი შეამჩნევდა, პატარა ბზარების რაოდენობა საგრძნობლად ბევრია და მრავალფეროვანი. მათ კოდექსის მრავალი ნორმა შეიცავს;

გ) ნაშთის დაბეგვრის დროდ მიჩნეულია რეგისტრაციის გაუქმების ძალაში შესვლის წინა დღე. ამით კანონმდებელს სურდა აეცილებინა ფიქცია: დაბეგრა ის პირი, რომელიც გადამხდელი არ იყო. შევნიშნავთ, რომ ფიქცია მაშინ იქნებოდა, როდესაც ნაშთის დღგ-ით დაბეგვრის მომენტი იქნებოდა უფრო გვიან, ვიდრე რეგისტრაციის გაუქმების მომენტი, მაგრამ არა – თანხვედრისას. ფაქტობრივად, წინა დღეში უნდა ვიგულისხმოთ რეგისტრაციის გაუქმების მომენტის „წინა“ მომენტი, და არა – დღე. წინააღმდეგ შემთხვევაში პრობლემა მაშინ იჩენს თავს, როდესაც პირი მოინდომებს ამ წინა დღეს გაყიდოს დარჩენილი ქონება. ასეთ დროს ის მართლაც რომ ორჯერ დაიბეგრება: ჯერ ნაშთის კუთხით, შემდეგ კი გაყიდვის მიხედვით. მას ხომ ჯერ კიდევ არ აქვს გაუქმებული დღგ-ის რეგისტრაცია.

დ) ლიკვიდაციისას დღგ-ით დაბეგვრას ადგილი ექნება ორჯერ: როგორც ნაშთის მიმართ, ასევე – ნაშთზე პარტნიორების უფლებამოსილების გავრცელებისას (ანუ მიწოდებისას). ამ უკანასკნელს ადგილი ექნება ლიკვიდაციის ძალაში შესვლის მომენტში,<sup>35</sup> ხოლო დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრის საფუძველია გაცვლა, საბაზრო ფასების გათვალისწინებით.

1-ლი ნაწილის დ) ქვეპუნქტის მიხედვით დასაბეგრი ოპერაციაა საკუთარი წარმოების შენობა-ნაგებობის ძირითად საშუალებად გამოყენება, რომლის დასაბეგრი ბაზა განისაზღვრება მოგების

---

<sup>34</sup> იხ. მ.156-ის კომენტარის შესავალი ნაწილი. დღგ-ით დაბეგვრის ბაზად არჩეულია d) ვარიანტი, რომელიც გამორიცხავს საწარმოს ბალანსის შესწავლას, განსხვავებით სხვა ვარიანტებისაგან

<sup>35</sup> იხ. მ.150-ის კომენტარი

გადასახადის მარეგულირებელი ნორმით (მ.148 (აქტივის ღირებულება)), ხოლო განხორციელების დროდ კი – ძირითადი საშუალების ექსპლუატაციაში მიღების მომენტი. შევნიშნავთ, რომ მითითებული ნორმის (მ.148) შინაარსი იმგვარია, რომ, შენობის შემთხვევაში, მასში არ იგულისხმება მიწის ღირებულება. მოგების გადასახადისა და, შესაბამისად, მ.148-ის მიზნებისათვის, მიწა და შენობა-ნაგებობა სხვადასხვა აქტივებს წარმოადგენენ.

გაურკვეველი შეიძლება იყოს *ექსპლუატაციაში მიღების მომენტი* და *საკუთარი წარმოება*. რამდენიმე სიტყვით შევეხოთ ამ მომენტებს.

სსკ-ს მ.8.31-ის სიტყვასიტყვითი განმარტებით *ძირითადი საშუალების* ერთ-ერთი მახასიათებელი არის ის ფაქტი, რომ მისი გამოყენება უკვე დაწყებულია. მ.161.1.დ-ს ერთ-ერთი პირობაა *შენობა-ნაგებობის ძირითად საშუალებად გამოყენება*. ეს კი ნიშნავს იმას, რომ მისი გამოყენება დაწყებული უნდა იყოს დასაბეგრი ოპერაციის დროზე ადრე.

სსკ-ს მ.2.6-ის მიხედვით: *„საგადასახადო ურთიერთობების რეგულირებისას ამ კოდექსში გამოყენებული საქართველოს კანონმდებლობის ტერმინები და ცნებები გამოიყენება იმ მნიშვნელობით, რა მნიშვნელობაც მათ აქვთ შესაბამის კანონმდებლობაში, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული“*.

მთავრობის დადგენილება<sup>36</sup> ფაქტობრივად განმარტავს, რომ „ექსპლუატაციაში მიღება“ ზოგიერთ შენობაზე უტოლდება მის ვარგისად აღიარებას, რომელიც თავის მხრივ განმარტებულია ამავე დადგენილების მ.3.82-ში. ამასთან, კანონით „სამშენებლო საქმიანობის შესახებ“ გათვალისწინებულია არა *ექსპლუატაციაში მიღება*, არამედ – *საექსპლუატაციოდ გადაცემა* ან *საექსპლუატაციოდ მიღება*.

წინა აბზაცში მოცემული არასაგადასახადო ნორმატიული აქტების შესაბამისად ისე ჩანს, რომ კომისიის მიერ მშენებლობის დამთავრებულად აღიარება რეალურად ნიშნავს გამოსაყენებლად ვარგისად აღიარებას, მაგრამ მთავრობის დადგენილებაში გამოყენებული ტერმინი *ექსპლუატაციაში მიღება*, კოდექსისეული განმარტების

---

<sup>36</sup> მთავრობის დადგენილება №57 (24.03.2009წ.). მშენებლობის ნებართვის გაცემის წესისა და სანებართვო პირობების შესახებ. თავი XXII შენობა-ნაგებობის ვარგისად აღიარება (ექსპლუატაციაში მიღება)

უქონლობისას, შესაძლებლობას იძლევა წინამდებარე მუხლის 1-ლ ნაწილის დ) ქვეპუნქტში კანონმდებლის სურვილი სხვაგვარად იქნეს აღქმული ანუ იმგვარად, რომლის მიხედვითაც დაბეგვრის დრო იქნება კომისიის მიერ შენობის ვარგისად აღიარების მომენტი

ზემოთქმულიდან გამომდინარე, ვფიქრობთ, რომ ამ კონკრეტულ შემთხვევაში უნდა დავეყრდნოთ ნორმის შინაარსს, და არა – ნორმის ადეკვატურ განმარტებას. ანუ, ვთვლით, რომ მ.161.1.დ-ით მოიაზრება უკვე არსებული ძირითადი საშუალება, რომლის გამოყენებაც დაწყებულია. ასე მაგალითად, თუ პირმა იჯარით ან სხვა ამგვარი ხელშეკრულებით მეორე პირს გადასცა შენობა ან მისი ნაწილი, ეს უნდა ნიშნავდეს ძირითადი საშუალების ექსპლუატაციაში შესვლას, თუნდაც ის ჯერ კიდევ არ იყოს კომისიის მიერ ვარგისად აღიარებული ან საჯარო რეესტრში სრულფასოვნად რეგისტრირებული. რაც შეეხება, *საკუთარ წარმოებას*, მასში იგულისხმება პირის კუთვნილ მიწაზე შენობის აშენება, მიუხედავად იმისა, მესაკუთრე მას აშენებს დაქირავებული თუ მენარდე ფიზიკური პირების, ან მენარდე იურიდიული პირების მეშვეობით ან ჩამოთვლილი ვარიანტების კომბინაციით. მნიშვნელობა არ აქვს სამშენებლო მასალების მესაკუთრის ვინაობასაც: ის შეიძლება იყოს მიწის მესაკუთრე, შეიძლება არც იყოს. აქ მთავარია მიწა, რომლის არსებითი შემადგენელი ნაწილი იქნება ნებისმიერი მას მიმატებული ნივთი, შენობის ჩათვლით. განსხვავებული სიტუაციაა ისეთი ნაგებობის მიმართ, რომელიც მიწისგან დამოუკიდებლად შეიძლება იყოს ცალკე უფლების ობიექტი. ასეთს წარმოადგენს ხაზობრივი ნაგებობა. ვფიქრობთ, მის მიმართ ტერმინი *საკუთარი წარმოება* გამოყენებულ უნდა იქნეს იმ პირის მიმართ, რომელიც საჯარო რეესტრის მიხედვით წარმოადგება ნაგებობის თავდაპირველ მესაკუთრედ. *საკუთარ წარმოებაში* არ მოიაზრება შენობის შექმნა.

ბუნებრივია, შესაძლებელია ისეთი შემთხვევებიც, როდესაც კუთვნილ მიწაზე მესაკუთრე ერთი-ორი აგურის გამოყენებით ააგებს შენობის მაგვარ კონსტრუქციას, შიგნით ძროხებს შერეკავს და ამ ყველაფერს დაარქმევს *საკუთარი წარმოების შენობა-ნაგებობის ექსპლუატაციაში მიღებას*, რომელიც დღე-ით დაიბეგრება გამოყენებული ერთი-ორი აგურის შესყიდვის თანხების მიხედვით. ამის შემდეგ ის მას გაყიდის ახალ მესაკუთრეზე, რომელიც შენობის

მშენებლობას უკვე საფუძვლიანად გააგრძელებს დღგ-ის არგადამხდელი ფიზიკური პირების მეშვეობით. ვფიქრობთ, ასეთი შემთხვევებისას საგადასახადო ორგანოს შეუძლია იხელმძღვანელოს მ.73.9.ბ ქვეპუნქტით, კერძოდ, დაადგინოს ადგილი აქვს თუ არა თვალთმაქცურ გარიგებას.

1-ლი ნაწილის დ) ქვეპუნქტით კანონმდებელმა გააფართოვა დღგ-ით დასაბეგრი ობიექტების არეალი. ეს თვალნათელი იქნება, თუ დროებით წარმოვიდგენთ, თითქოს მიწის მესაკუთრე მშენებლობის შემკვეთიც არის და მთავარი მენარდეც, რომელსაც ავალია თვითონ ან მონვეული კონტრაქტორების მეშვეობით, მათი თუ საკუთარი მასალით ააშენოს შენობა. მესაკუთრე, როგორც მენარდე, თუ ნარდობის საფასური (ანუ აქტივის ღირებულება მ.148-ის მიხედვით) აღემატება 100 000 ლარს, ვალდებულია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისასთვის მიმართოს საგადასახადო ორგანოს და დღგ-ით დაბეგროს ნარდობის მომსახურება. მას შეუძლია დღგ ჩაითვალოს მხოლოდ დღგ-ის გადამხდელი კონტრაქტორებისა და მასალის გამყიდველებისაგან მიღებული ფაქტურების მიხედვით. მას რომ მხოლოდ დღგ-ის გადამხდელებთან ჰქონდეს ურთიერთობა, დღგ და ჩასათვლელი დღგ ერთმანეთის ტოლი იქნებოდა ანუ წარმოების პროცესში ადგილი არ ექნებოდა დამატებული ღირებულების წარმოქმნას. შესაბამისად, ქვეპუნქტით მოცემული ოპერაციიდან სახელმწიფო სარგებელს ვერ ნახავდა. ამ ოპერაციით ის ისარგებლებდა მცირე ჩასათვლელი თანხის არსებობისას. ეს შემთხვევა კი დადგებოდა, თუ მშენებლობის პროცესში მენარდეს ურთიერთობა ექნებოდა დღგ-ის არგადამხდელ პირებთან, რაც არცთუ ისე იშვიათობაა. ამგვარად, მენარდის მიერ გადასახდელი დღგ ფაქტობრივად წარმოადგენს დღგ-ის არგადამხდელი პირების მიერ გადასახდელ დღგ-ს ისინი დღგ-ის გადამხდელები რომ ყოფილიყვნენ. ანუ, მათი დაბეგვრის ტვირთი გადადის მენარდეზე ანუ მიწის მესაკუთრეზე. ზემოთქმულიდან გამომდინარე, შეიძლება კიდევ დავასკვნათ, რომ მითითებული ქვეპუნქტით ფაქტობრივად იბეგრება დღგ-ის არგადამხდელი პირების მიერ შექმნილი დამატებული ღირებულება. სხვა სიტყვებით: დაბეგვრის არეალი გაფართოვდა 100 000-ლარიანი ნიშნულის მოშლით.

1-ლი ნაწილის ე) ქვეპუნქტი ფაქტობრივად ერთ-ერთი კერძო შემთხვევა უნდა ყოფილიყო იმავე ნაწილის ა) ქვეპუნქტისა და რომლისათვისაც გამოყენებულ უნდა იქნეს მე-2 ნაწილის ა) ქვეპუნქტი. შეიძლება მე-7 ნაწილის გამოყენებაც. მასთან დაკავშირებით ვიტყვით იმას, რომ რეალურად იურიდიული პირის კაპიტალის შემცირების გზით იურიდიული პირისაგან მიღებული ქონება წარმოადგენს გაცვლის შემადგენელ ნაწილს, რომლის დროსაც წილი ან მისი ნაწილი იცვლება ქონებაზე. როგორც ჩანს, წილის გაუქმებისას დღგ-ის გადამხდელი პარტნიორი ვერ ჩაითვლის მიღებულ ქონებასთან დაკავშირებულ დღგ-ს (მ.175.3<sup>1</sup>). იურიდიულ პირსაც ასევე არ აქვს უფლება ჩაითვალოს მის მიერ დღგ-ის დეკლარაციაში აღნიშნული დასარიცხი დღგ-ის თანხა, ვინაიდან ის გაუქმებულ წილს ვერ გამოიყენებს დასაბეგრ ოპერაციაში (მ.174.2). მიღებული წილი რომც არ გაუქმდეს (მაგალითად, სს-ს შემთხვევაში – სახაზინო აქციები) იურიდიული პირისათვის მისი შემდგომი მიწოდება განეკუთვნება ფინანსურ მომსახურებას, რაც გათავისუფლებულია დღგ-ისგან ჩათვლის უფლების გარეშე და, შესაბამისად, ჩათვლაც გამორიცხულია.

1-ლი ნაწილის ვ) ქვეპუნქტი ეხება იმ შემთხვევას, როდესაც საიჯარო ურთიერთობა შეწყდა, ხოლო მოიჯარეს იჯარის საგან ძირითად საშუალებაზე რემონტი ჰქონდა განხორციელებული (მ.8.32). ბუნებრივია, იჯარის საგანი მეიჯარეს უკან უნდა დაუბრუნდეს, მაგრამ ის მიიღებს გაუმჯობესებულ ნივთს. იჯარის ვადაში ეს გაუმჯობესება განიცდის ცვეთას, რომელსაც თავისთან აღრიცხავს მოიჯარე. იჯარის შეწყვეტისას კი მოიჯარესთან არსებული საგადასახადო აღრიცხვა ნათელყოფს, თუ რა ოდენობის გაუმჯობესება გაუცვეთელი. აღნიშნული ქვეპუნქტი გამოიყენება გაუმჯობესების ამ ნაწილის დასაბეგრად.

ამგვარად, დასაბეგრი ოპერაციაა ძირითადი საშუალების დაბრუნება, დასაბეგრი ბაზა კი – გაუცვეთელი გაუმჯობესების შესახებ მოიჯარესთან აღრიცხული ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის მონაცემები,<sup>37</sup> ხოლო დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დრო

<sup>37</sup> ამ შემთხვევაშიც იგივე სამწუხარო გადაცდომაა თეორიიდან, რასაც ადგილი ჰქონდა მ.161.1.გ-სას (იხ. შესაბამისი კომენტარი)



კი – საიჯარო ურთიერთობის შეწყვეტის მომენტი.<sup>38</sup> მიუხედავად იმისა, რომ კოდექსის მიხედვით გაუმჯობესება, სამწუხაროდ, ძირითად საშუალებას წარმოადგენს, ამ ქვეპუნქტში გამოყენებული ტერმინით „ძირითადი საშუალება“ იგულისხმება მხოლოდ იჯარის საგანი, და არა – გაუმჯობესება.

რა თქმა უნდა, ამ ქვეპუნქტის წვრილმან ხარვეზებზე, როგორც წესი, ყურადღებას არ გავამახვილებთ. უბრალოდ დაბეგვრის მიზნებისათვის ორიოდ სიტყვით აღვნიშნავთ საიჯარო ურთიერთობისას რემონტის განხორციელების შედეგებს. მოიჯარის მიერ რემონტის<sup>39</sup> განხორციელება დაშვებულია მხოლოდ მეიჯარის ნებართვით. შესაბამისად, მართლზომიერი რემონტისას მეიჯარე მუდამ საქმის კურსშია თუ როდის დაიწყო, როდის დამთავრდა, რას ეხება რემონტი და ა.შ.. ვინაიდან იჯარის საგნის მესაკუთრეა მეიჯარე, ამიტომ რემონტის განხორციელებით მოიჯარე გამოდის როგორც მენარდე, მომსახურების გამწევი. ნარდობის შემდეგი გაუმჯობესებაც მეიჯარეს გადაეცემა. უფრო ზუსტად, მენარდე-მოიჯარე საკუთრების უფლებას მეიჯარეს გადასცემს იჯარის საგნის გარკვეულ წილზე. შეიძლება ითქვას კიდევ, რომ რაღაც მომენტში ორივე ერთად იჯარის საგნის მესაკუთრეებად გვევლინებიან.<sup>40</sup> მიუხედავად ამისა, რემონტს კოდექსი აღიქვამს მომსახურების განვად. იმას, რომ იჯარისას რემონტი დასაბეგრი ოპერაციაა, მითითებული ქვეპუნქტიც ადასტურებს. მთავარია, თუ რა შეიძლება იყოს დასაბეგრი ბაზა და დაბეგვრის მომენტი. რემონტისას დასაბეგრი ბაზა დგინდება გაცვლის არსებობის საფუძვლიდან გამომდინარე: მიუხედავად საიჯარო ქირასთან ცხადი კავშირის არსებობა-არარსებობისა, რემონტის მომსახურება მაინც იცვლება იჯარის მომსახურებაზე. შესაბამისად, დაბეგვრისას გამოყენებულ უნდა იქნეს რემონტის მომსახურების საბაზრო ფასი. რაც შეეხება დაბეგვრის მომენტს, ესეც განსხვავებულად არის გადწყვეტილი მითითებული ქვეპუნქტის მიერ. მეიჯარე სარგებელს

<sup>38</sup> ყურადსაღება, რომ საუბარია საიჯარო ურთიერთობის შეწყვეტის მომენტზე, და არა – იჯარის საგნის დაბრუნების მომენტზე. ეს ორი მომენტი შეიძლება ერთმანეთს არ ემთხვეოდეს

<sup>39</sup> იგულისხმება ე.წ. „კაპრემონტი“, როგორი შინაარსის მატარებელიცაა მ.8.32

<sup>40</sup> იხ. მ.16.2-ის კომენტარები

იღებს იჯარის საგნის იჯარით გაცემით. შესაბამისად, ის სარგებელს იღებს იმ ნებისმიერი გაუმჯობესებით, რაც ამ საგანზე განხორციელდა. გაუმჯობესება, თუ ის ნივთიერი სახისაა, ხომ მთავარი ნივთის (იჯარის საგნის) არსებითი შემადგენელი ნაწილია და არ არის ცალკე უფლების ობიექტი. ამდენად, რემონტის მიწოდებას აქვს ადგილი მაშინ, როდესაც ის შესრულდა, მიუხედავად იმისა, რაიმე აქტით ის მიიღო მეიჯარემ თუ არა. მითითებული ქვეპუნქტი კი რემონტის მომსახურების გადაცემის მომენტად აღიქვამს იჯარის შეწყვეტის მომენტს.

1-ლ ნაწილში გამოყენებულია ტერმინი „კომპენსაციის თანხა“, რომელიც ცალკე განმარტებულია მ.8.14-ით, რომლის მიხედვითაც კომპენსაციად, გარდა ფულისა, მოიაზრება ქონებაც. ეს კი გარკვეულწილად დისონანსს წარმოქმნის ამავე მუხლის მეორე ნაწილის ა) ქვეპუნქტთან, სადაც საუბარია ქონების სანაცვლოდ მიღებაზე ან მიღების უფლების არსებობაზე. ხარვეზის გამოსწორებამდე, ვვარაუდობთ, რომ 1-ლი ნაწილის მიხედვით *კომპენსაცია*ს წარმოადგენს მხოლოდ ეროვნული ფულით, და არა – უცხოური ვალუტით, შესრულებული კომპენსაცია.

მე-3 ნაწილით დადგენილი ნორმის მიხედვით, თუ საქონლის მიწოდებას (საკუთრებაში გადაცემას) თან ახლავს შემძენისათვის მისი გადატვირთვა, მაშინ დასაბეგრი ოპერაციის დროდ განისაზღვრება საქონლის გადატვირთვის მომენტი, და არა – საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემის მომენტი. ხშირად ეს ორი მომენტი ერთმანეთს ემთხვევა, მაგრამ ზოჯერ შეიძლება განსხვავდებოდეს კიდევ. შესაძლო განსხვავების მიზეზია მოძრავ ნივთზე საკუთრების შეძენის მარეგულირებელი ნორმები სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით (სამოქ. კოდექსი, მ.მ.186-197).

*მაგალითი:* სარეცხი მანქანის ნასყიდობის ხელშეკრულებით დათქმული იყო მყიდველზე საკუთრების უფლების გადაცემა მაღაზიაში იმ მიზეზით, რომ მყიდველს სურდა ქ.თბილისში მდებარე მაღაზიის სალონში არსებული და თავის მიერ შემოწმებული ეგზემპლარის შეძენა. ნასყიდობის ხელშეკრულებით მაღაზიამ დამატებით ვალდებულებად იკისრა უკვე შეძენილი საქონლის ტრანსპორტირება მყიდველის მიერ მითითებულ ადგილამდე, კერძოდ, ქ.ხობის კონკრეტულ მისამართზე. ნასყიდობის ხელშეკრულება დადებულ იქნა

29 აგვისტოს, ხოლო გადატვირთვა განხორციელდა 10 სექტემბერს. მიუხედავად მ.161.1-ის დანაწესისა, დაბეგვისათვის გამოყენებულ უნდა იქნეს ამ მუხლის მე-3 ნაწილი, რომლის მიხედვით დასაბეგრი ოპერაციის – სარეცხი მანქანის მიწოდების დროდ მიჩნეულია 10 სექტემბერი. ნასყიდობის ხელშეკრულება რომ ყოფილიყო შერეული ხელშეკრულების ნაირსახეობა, კერძოდ, მაღაზიას ცალკე მოეთხოვა ტრანსპორტირების ანაზღაურება, მაშინ გადატვირთვის მომენტი იქნებოდა 29 სექტემბერი.

მე-3 ნაწილი გამოიყენება 1-ლი ნაწილის ა), ბ) და ე) ქვეპუნქტების მიმართ, ანუ იქ, სადაც, საქონლის მიწოდებას აქვს ადგილი. იგი არ გამოიყენება ვ) ქვეპუნქტის მიმართ, სადაც კოდექსი დასაბეგრი ოპერაციად განიხილავს *ძირითადი საშუალების დაბრუნებას*, ნაცვლად იჯარის საგანზე რემონტის მომსახურების მიწოდებისა, და, შესაბამისად, შერეული ოპერაციის შესაბამისი მუხლის (მ.177) გამოყენება მიზანშეუწონელია.

მე-3 ნაწილთან მიმართებით ყურადსაღებია ასევე საქონლის მიწოდების ადგილის დადგენაც (მ.165). ზოგჯერ შეიძლება აღმოჩნდეს ისე, რომ გადატვირთვის ადგილი არ ემთხვეოდეს მიწოდების ადგილს. ასე მაგალითად, თუ საქონელის მიწოდებისათვის საჭიროა მისი ექსპორტი, მაშინ საქართველო ითვლება მიწოდების ადგილად, ხოლო დასაბეგრი ოპერაცია – საქონლის მიწოდების დროდ კი – უცხოეთში მისი გადატვირთვის მომენტი (მ.165.1).<sup>41</sup>

მე-4 ნაწილთან დაკავშირებით აღვნიშნავთ, რომ საკომუნიკაციო მომსახურებისას დასაბეგრი ოპერაციის თანხაში არ გაითვალისწინება უცხოეთიდან ე.წ. „შემომავალი ზარები“, ანუ არარეზიდენტი სანარმოსათვის მომსახურების განევის თანხა. ვვარაუდობთ, რომ კანონმდებელი თვით ამ მომსახურებას არ განიხილავს დასაბეგრი ოპერაციად. თუ მომსახურების მიმღები არის საქართველოს სანარმო, რომელიც უცხოეთში დაფუძნებული ფილიალის მეშვეობით კავშირგაბმულობის სანარმოს ავალებს უცხოეთიდან „შემომავალი ზარების“ მომსახურებას, ეს მომსახურება ნარმოადგენს დასაბეგრი ოპერაციას.

მე-6 ნაწილით დადგენილი დაბეგვრა მსგავსია მ.144-ით მოცემული დაბეგვისა.

<sup>41</sup> იხ. მ.160-ის კომენტარი

მე-7 ნაწილის შემოღებით კანონმდებელს განცალკევებულად სურს განიხილოს ის დასაბეგრი ოპერაციები, რომლებსაც გაცვლისას (ბარტერისას) აქვთ ადგილი, თუმცა კი ამ ნაწილის ყოველი ქვეპუნქტით ის უთითებს ამავე მუხლის შესაბამის ნორმებს, რომლებიც ისედაც გამოიყენებოდა გაცვლაში მონაწილე დასაბეგრი ოპერაციებისათვის.

ბარტერთან დაკავშირებით ყურადღებას გავამახვილებთ იმ ერთ საკითხზე, რომელიც ეხება დასაბეგრი ოპერაციის თანხას. მე-2 ნაწილის ა) ქვეპუნქტის მიხედვით დასაბეგრი ოპერაციის თანხას წარმოადგენს საქონლის (მომსახურების) საბაზრო ფასი. მაგრამ რომლის? მიწოდებულის თუ სანაცვლოდ მიღებულის? სამოქალაქო კოდექსის დანაწესებით გაცვლის ხელშეკრულებისას ფულის ადგილს იკავებს სანაცვლო ქონება<sup>42</sup>, რომლის ღირებულებითი ზომაც უნდა იყოს ის კომპენსაციის თანხა, რომელიც მითითებულია 1-ლი ნაწილის ა.ა) ქვეპუნქტში.<sup>43</sup> საგადასახადო კოდექსის მე-2 ნაწილის ა) ქვეპუნქტის დანაწესიც ამ საკითხში მხარს უბამს სამოქალაქო კოდექსს. მართლაც, მე-2 ნაწილის შესავალში მითითებული საქონელი (მომსახურება), რომლის საბაზრო ფასზეც არის საუბარი, მიეთითება არა მარტო ა), არამედ – დანარჩენ ქვეპუნქტებშიც. ის ფაქტი, რომ გაცვლისას დასაბეგრი ოპერაცია მოიცავს მხოლოდ და მხოლოდ საქონლის (მომსახურების) მიწოდებებს, არ ნიშნავს იმას, რომ ამ ობიექტის საბაზრო ფასზეა საუბარი. საბაზრო ფასი ეხება იმ საქონელს (მომსახურებას), რომელიც მითითებულია მე-2 ნაწილის ქვეპუნქტებში და რომლის მეშვეობითაც უნდა განისაზღვროს არა მიწოდებული საქონლის (მომსახურების) ფასი, არამედ – ამ საქონლის (მომსახურების) გამოყენებით განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციის თანხა.

თითქმის მსგავსი მიდგომაა 1997 წლის კოდექსის პირველწყარო – საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ შემუშავებული საგადასახადო კოდექსის პროექტითაც, რომლის მიხედვით გაცვლისას დასაბეგრი ოპერაციის თანხა მოიცავს სანაცვლოდ მიღებული ობიექ-

<sup>42</sup> იხ. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, მთ. რედაქტორი ლ. ჭანტურია, ნ.4, ტ.1, 1999, მ.521-ის კომენტარი

<sup>43</sup> მ.161.1.ა.ა-ის დანაწესი კომპენსაციის თანხას არ ითვალისწინებს მ.161.2-ისთვის, მაგრამ გადასახადით დასაბეგრი დამატებული ღირებულების წარმოქმნის შინაარსის სწორედ კომპენსაციის ოდენობა

ტის საბაზრო ფასს,<sup>44</sup> ხოლო ზოგადი ნაწილით კი დასაბეგრი ოპერაციის თანხა – ეს არის მიწოდებული ობიექტის საბაზრო ფასი.<sup>45</sup>

სამწუხაროდ, კოდექსის სხვა ნორმებზე<sup>46</sup> დაყრდნობითა და პრაქტიკაში ჩამოყალიბებული მიდგომის არსებობით შეიძლება დავასკვნათ, რომ გაცვლისას დასაბეგრი ოპერაციის თანხაა ამ ოპერაციით მიწოდებული ობიექტის საბაზრო ფასი. სამართლიანობისთვის უნდა ითქვას, რომ ასეთი მიდგომა საგრძნობლად ამარტივებს დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტისათვის დასაბეგრი ოპერაციის თანხის განსაზღვრას.

*მაგალითი:* დღგ-ის გადამხდელ A-სა და B-ს შორის მარტში დაიდო გაცვლის ხელშეკრულება, რომლის მიხედვით A-მ მიაწოდა B-ს ბადრიჯნის ხიზილალა, რომლის საბაზრო ფასი არის 100 ლ., ხოლო B-მ A-ს – პამიდვრის საწებელი, რომლის საბაზრო ფასია 300 ლ.. ხიზილალის მიწოდება განხორციელდა აგვისტოში, ხოლო საწებლისა კი – ოქტომბერში. ფასები მოცემულია დღგ-ის გარეშე.

ამ პირობებით A-ს მიერ განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციის დრო არის აგვისტო, ხოლო დასაბეგრი ოპერაციის თანხა კი – 100 ლ.. B-თვის შესაბამისად იქნება – ოქტომბერი და 300 ლ..

რაც შეეხება მე-8 ნაწილს, ვფიქრობთ, აქ არსებობს ერთი არსებითი ხარვეზი, რომელიც უკავშირდება საქონლის მიწოდების არა მომენტს, არამედ – მასზე საკუთრების უფლების გადაცემის ფაქტს. როგორც ცნობილია, უძრავი ქონების მიწოდება უნდა დაგვირგვინდეს ახალ მესაკუთრეზე საკუთრების უფლების საჯარო რეესტრში რეგისტრაციით, წინააღმდეგ შემთხვევაში საკუთრების უფლების მასზე გადაცემას არ ექნება ადგილი, შესაბამისად, საქონლის მიწოდებასაც. ამ დროს კი წინამდებარე ნაწილის დანაწესით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტად შეიძლება წარმოვადგინოთ, მაგალითად, უძრავ ქონებაზე სანოტარო წესით დამონმებული ნასყიდობის ხელშეკრულების დადების თარიღი, რომელიც შეიძლება გაცილებით ადრე იყოს საჯარო რეესტრში რეგისტრაციის თარიღზე. შედეგად მივიღებთ ისეთ შემთხვევებს, როდესაც მიწოდების ფაქტის დადგენისას აღმოჩნდება, რომ მიწოდების დრო ყოფილა

<sup>44</sup> პროექტი, მ.177.2; [www.imf.org](http://www.imf.org)

<sup>45</sup> პროექტი, მ.26.7, მ.38.6; [www.imf.org](http://www.imf.org)

<sup>46</sup> იხ. მ.18.10-ის კომენტარი

ადრე, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს არა მარტო დეკლარაციის დაზუსტება, არამედ – საგადასახადო ორგანოს მხრიდან სანქციების დაკისრებაც.<sup>47</sup> საქონლის მიწოდება ხომ პირდაპირ უკავშირდება მასზე საკუთრების უფლების გადაცემას, რომელსაც არეგულირებს, მაგალითად, სამოქალაქო კოდექსი. ჯერ უნდა არსებობდეს საკუთრების გადაცემის ფაქტი, ხოლო შემდეგ კი საგადასახადო კოდექსს შეუძლია თავისი მიზნებისათვის განსაზღვროს, თუ როდის ითვლება განხორციელებულად საკუთრების გადაცემის ფაქტი (დასაბეგრი ოპერაციის დრო). ასე მაგალითად, დაბეგრის მიზნებისათვის კანონმდებელს შეუძლია მათში განხორციელებული ა/მ-ს გაყიდვა სხვადასხვა ხერხებითა და სხვადასხვა მოტივების საფუძველზე დაბეგროს ან აგვისტოში, ან მარტში, ან სულაც სხვა დროს. აგვისტო (მარტი ან სხვა დრო) იქნება *დასაბეგრი ოპერაციის დრო*.

ვფიქრობთ, კანონმდებელს სურს რა, რომ უძრავი ქონების მიწოდება დაიბეგროს მასზე გარიგების შედგენის საანგარიშო პერიოდში და დეკლარაციების დაზუსტების გარეშე, ამიტომ კარგი იქნება, თუ მე-8 ნაწილი მიუთითებს არა მარტო დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროს, არამედ იმასაც, რომ **დასაბეგრი ოპერაციაა წერილობითი ფორმით შედგენილი გარიგება უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემის შესახებ**, რომელიც ცალკე ქვეპუნქტად უნდა იყოს ჩანერილი წინამდებარე მუხლის 1-ლ ნაწილში. აქვე დავამატებთ, რომ, სამწუხაროდ, ამგვარი საკანონმდებლო ცვლილებები ხელს უწყობენ სამართლებრივი დოკუმენტების – სამოქალაქო და საგადასახადო კოდექსების ერთმანეთისაგან არსებით დაშორებას, რაც მეტად არასასურველია.

საკუთრების უფლების ის დამადასტურებელი დოკუმენტი, რომელზედაც საუბარია მე-8 ნაწილში და რომელიც წარსადგენია მარეგისტრირებელ ორგანოში,<sup>48</sup> შეიძლება იყოს როგორც ნოტარიალურად დამოწმებული, ასევე – დამოწმების გარეშეც ანუ უბრალოდ მხარეების მიერ ხელმოწერილი, თუმცა კი წერილობითი ფორმის (სამოქ. კოდექსი, მ.311<sup>1</sup>.1). მიზეზი ის არის, რომ რეგისტრაციისათვის კი მოითხოვება გარიგების ან მხარეთა ხელმოწერების დამოწმე-

<sup>47</sup> გადამხდელს სანქცია შეიძლება დაეკისროს მ.275-ის მიხედვით (საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის შემცირება)

<sup>48</sup> მარეგისტრირებელი ორგანოა სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო

ბა კანონით დადგენილი წესით (მაგ. ნოტარიალურად), მაგრამ სამოქალაქო კოდექსი უშვებს იმის შესაძლებლობასაც, რომ დამონმება განხორციელდეს მარეგისტრირებელ ორგანოში (სამოქ. კოდექსი, მ.311<sup>1</sup>.2). შესაბამისად, მხარეებს ყოველთვის შეუძლიათ განაცხადონ, რომ ისინი აპირებდნენ (!) მარეგისტრირებელ ორგანოში გარიგების ან ხელმონერების დამონმებას.

მე-8 ნაწილის ის ჩანაწერი, რომელიც ეხება მხარის მიერ გარკვეული ვალდებულების შესრულებას ან პირობის დადგომას, ვფიქრობთ, არ ეხება ე.წ. *პირობადებულ საკუთრებას* (სამოქ. კოდექსი, მ.188), როდესაც ნივთზე საკუთრების უფლება შემძენზე გადადის მხოლოდ მაშინ, როდესაც შემძენი სრულად გადაიხდის ნასყიდობის ფასს. შევნიშნავთ, რომ *პირობადებულ საკუთრება* გათვალისწინებულია მხოლოდ მოძრავი ნივთებისათვის, და არა – უძრავისათვის, რომლისათვისაც ასეთი პირობა ნონსენსია, რეგისტრაციის აუცილებლობის გამო.

კანონმდებელს მხედველობაში არ უნდა ჰქონდეს ასევე *წინარე*<sup>49</sup> ხელშეკრულებაც, რომლითაც ერთი მხარე კისრულობს მომავალში უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების კონტრაჰენტისათვის გადაცემას მას შემდეგ, რაც უძრავი ქონება ექსპლუატაციაში შევა, ამასთან მანვე იკისრა მომავალი საკუთრების უფლების წინასწარი რეგისტრაციაც. უნდა ითქვას, რომ ამგვარი ხელშეკრულება სულაც არ წარმოადგენს საკუთრების უფლების დამადასტურებელს: საჭიროა ნასყიდობის ხელშეკრულების ან მისი მსგავსის დადება მას შემდეგ, რაც უძრავი ქონება ექსპლუატაციაში შევა, და სადაც მხარეთა ვალდებულება შეიძლება იყოს საჯარო რეესტრში მისი მხოლოდ რეგისტრაცია.

ყველაზე ახლოს კანონმდებლის სურვილთან უნდა იყოს ე.წ. *პირობითი გარიგებები* (სამოქ. კოდექსი, მ.მ.90-98), რომლებიც *დამოკიდებულია სამომავლო და უცნობ მოვლენაზე იმით, რომ ან გარიგების შესრულების გადადება ხდება მის დადგომამდე, ანდა გარიგების შეწყვეტა – ამ მოვლენის დადგომისთანავე*. ასეთი გარიგებები არ საჭიროებენ სხვა გარიგების დადებას (მაგ. ნასყიდობის). პირობითი გარიგება, რომელიც ეხება უძრავი ქონების გასხვისებას, უნდა შესრულდეს წერილობითი ფორმით (სამოქ. კოდექსი, მ.323) და არ არის

<sup>49</sup> სამოქალაქო კოდექსი, მ.327 (შეთანხმება ხელშეკრულების არსებით პირობებზე)

აუცილებელი სანოტარო წესით მისი დამონშება. არსებითად გვეჩვენება, რომ გადამხდელმა და საგადასახადო ორგანომ ყურადღება უნდა მიაქციოს თვით პირობის შინაარსზე, რომელიც შეიძლება იმგვარი იყოს, რომ გარიგება-ხელშეკრულება **ბათილი** აღმოჩნდეს. ამის მაგალითია, ისეთი პირობა, რომელიც დამოკიდებულია მხარის ნებაზე (სამოქ. კოდექსი, მ.92). ასეთი პირობა რომც შესრულდეს, გარიგება მაინც ბათილი იქნება.

*მაგალითი:* მხარეებმა დადეს უძრავი ქონების ნასყიდობის ხელშეკრულება, რომლის მიხედვითაც შემძენზე საკუთრების უფლება გადავიდოდა მაშინ, როცა გამსხვისებელი ამის სურვილს გამოთქვამდა. გამსხვისებელმა კონკრეტულ თარიღში მართლაც გამოთქვა სურვილი საკუთრების უფლების გადასვლაზე.

ამ მაგალითის მიხედვით, მიუხედავად გამსხვისებლის მიერ სურვილის გამოთქმისა, თუნდაც წერილობითი ფორმით, ნასყიდობის ხელშეკრულება, სხვა პირობების არარსებობისას, ბათილია და, შესაბამისად, ადგილი არ აქვს დასაბეგრ ოპერაციასაც.

საინტერესოა, თუ რა საგადასახადო შედეგები შეიძლება ახასიათებდეს მხარეებს შორის ურთიერთობას უძრავ ქონებაზე საკუთრების გადასვლის ხელშეკრულების დადებიდან მის რეგისტრაციამდე დროის პერიოდის განმავლობაში. ეს ვადა ხასიათდება იმით, რომ გამსხვისებელი ჯერ კიდევ ინარჩუნებს უძრავ ნივთზე საკუთრების უფლებას, მიუხედავად მე-8 ნაწილის დანაწესისა, და შეიძლება ასეთად დარჩეს, თუ ხელშეკრულება არ იქნა რეგისტრირებული ან რომელიმე მხარე უარს იტყვის მასზე (ხელშეკრულებიდან გასვლა) (სამოქ. კოდექსი, მ.352, მ.405).<sup>50</sup> თუ შემძენი ამ ვადის განმავლობაში ფლობს უძრავ ქონებას ან სარგებლობის მისით, ეს ხდება მესაკუთრის თანხმობით. შესაბამისად, სახეზეა ნივთით სარგებლობის (ფლობის) მომსახურება, მიუხედავად იმისა, ე.წ. საიჯარო ურთიერთობა რეგისტრირებულია თუ არა საჯარო რეესტრში.<sup>51</sup> ეს ურთიერთობა იჯარად რომც არ ჩაითვალოს, ანუ ურთიერთობაზე რომც არ გავრცელდეს სამოქალაქო კოდექსის იჯარის შესახებ

<sup>50</sup> იხ. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, მთ. რედაქტორი ლ. ჭანტურია, წ.3, 1999, მ.352-ის კომენტარი

<sup>51</sup> „საჯარო რეესტრის შესახებ“ კანონის მ.11.5-ით უმეტეს შემთხვევაში რეგისტრაციის გარეშე იჯარას არ აქვს ადგილი



მუხლები, იგივე სამოქალაქო კოდექსით მხარეებს უფლება აქვთ, წერილობითი ან ზეპირი ფორმით თავისუფლად დადონ გარიგებები, რომლებიც არ ეწინააღმდეგებიან კანონს (სამოქ. კოდექსი, მ.319). ფაქტი იქნება ის, რომ არასაიჯარო სახელშეკრულებო ურთიერთობის საფუძველზე მომავალი შემძენი სარგებლობდა ნივთით, რაც მომავალი გამსხვისებლის მხრიდან წარმოადგენს მომსახურების განწევას. ეს კი დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციაა. უფრო მეტიც, ამავე ვადის განმავლობაში ერთმანეთს შორის მხარეებმა შეიძლება საიჯარო ურთიერთობაც კი დაამყარონ და იჯარის ხელშეკრულება საჯარო რეესტრში დაარეგისტრირონ. აღმოჩნდება ისე, რომ გამსხვისებელს მოუწევს დღგ-ით უძრავი ნივთის მიწოდებისა და საიჯარო მომსახურების დაბეგვრაც, რაც, რა თქმა უნდა შეიძლება, თუ კანონი ასე ითხოვს, მაგრამ არსებითად არასამართლიანია. მიზეზი ამ ყველაფრისა კი არის მე-8 ნაწილის არათანწყობა სამოქალაქო სამართალთან.

თუ კანონმდებელს არ სურს გამსხვისებლის ორმაგი დაბეგვრა, მაშინ შესაბამისი ცვლილებაც უნდა შევიდეს მომსახურების განმარტებაში (მ.14), სადაც სპეციალურად უნდა ჩაინეროს, რომ „მითითებულ ვადაში უძრავი ქონებით სარგებლობა არ წარმოადგენს მომსახურებას“, ამასთან, გათვალისწინებული უნდა იყოს ის შემთხვევაც როდესაც რეესტრაციამდე მხარე გავა უძრავი ქონების გასხვისების ხელშეკრულებიდან, ანუ უარს იტყვის მასზე.

## **მუხლი 162. იმპორტი, იმპორტის თანხა და დრო**

### **1. იმპორტის დროს:**

ა) იმპორტის თანხა არის ჯამი:

ა.ა) სატარიფო ღირებულებისა;

ა.ბ) იმპორტისას გადასახდელი გადასახდელებისა, საქართველოში გადასახდელი დღგ-ის ჩაუთვლელად;

ა.გ) მომსახურების ღირებულებისა, დღგ-ის გარეშე, რომელიც ამ კოდექსის 177-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით ითვლება საქონლის იმპორტის ნაწილად;

ბ) საქონლის იმპორტი ხორციელდება მაშინ, როდესაც საქონელი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით იბეგ-

რება ან, გათავისუფლებული რომ არ ყოფილიყო, დაიბეგრებოდა იმპორტის გადასახადით.

2. პირს, რომლის წინა უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში დასაბეგრი ოპერაციების მიხედვით დეკლარირებული და ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ის თანხა გადააჭარბებს 200 000 ლარს, უფლება აქვს, გადავიდეს იმპორტის დღგ-ით დაბეგვრის სპეციალურ წესზე.

21. ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული პირობების მიუხედავად, შემოსავლების სამსახურის უფროსის გადაწყვეტილებით პირი შეიძლება გადაყვანილ იქნეს იმპორტის დღგ-ით დაბეგვრის სპეციალურ წესზე, თუ იგი წარმოადგენს წერილობით ვალდებულებას, რომ იმპორტის დღგ-ით დაბეგვრის სპეციალურ წესზე გადასვლიდან მომდევნო უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განახორციელებს საწარმოს ძირითად საშუალებად გამოსაყენებელი ან/და საწარმოს ძირითადი საშუალებისთვის განკუთვნილი, არანაკლებ 5,0 მლნ ლარის სატარიფო ღირებულების საქონლის იმპორტს. (20.12.2011 N5556)

3. ამ მუხლის მე-2 და 21 ნაწილებით გათვალისწინებულ შემთხვევებში პირისათვის დაბეგვრის ობიექტად არ განიხილება საქონლის იმპორტი. ამასთანავე, ითვლება, რომ საქონლის იმპორტის საანგარიშო პერიოდის მიხედვით პირმა დასაბეგრი იმპორტის მიხედვით განსაზღვრულ საქონელზე მიიღო ჩათვლა. (20.12.2011 N5556)

4. თუ პირი საგადასახადო ორგანოს წერილობით არ მიმართავს იმპორტის დღგ-ით დაბეგვრის სპეციალურ წესზე გადასვლის სურვილის არარსებობის თაობაზე (გარდა ამ მუხლის 21 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა), მაშინ იგი იმპორტის დღგ-ით დაბეგვრის სპეციალურ წესზე გადასვლად ითვლება შესაბამისი საანგარიშო პერიოდის მომდევნო თვის პირველი რიცხვიდან. (20.12.2011 N5556)

5. იმპორტის დღგ-ით დაბეგვრის სპეციალური წესი ავტომატურად არ ვრცელდება რეორგანიზაციის შედეგად შექმნილ საწარმოზე.

6. იმპორტის დღგ-ით დაბეგვრის სპეციალურ წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

7. საწყობის საქმიანობის ნებართვის მქონე საწყობში მიწოდებული უცხოური საქონლის იმპორტის შემთხვევაში იმპორტის თანხას

ემატება საწყობში უცხოური საქონლის შესყიდვის ღირებულებასა და საქონლის სატარიფო ღირებულებას შორის სხვაობის თანხა, რომლის მიხედვითაც იმპორტიორი დღგ-ს გადაიხდის იმპორტის გადასახდელთან ერთად, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით. (13.10.2011. N5120)

იმპორტი წარმოადგენს სასაქონლო ოპერაციას (მ.227.1). სასაქონლო ოპერაციაში საქონლის მოქცევა ხორციელდება დეკლარირების საფუძველზე, რაც წარმოშობს კუთვნილი გადასახადების (იმპორტის გადასახადის, დღგ-ის, აქციზის) გადახდის ვალდებულებას (მ.227). უნდა ვიფიქროთ, რომ *იბეგრება ... იმპორტის გადასახადით*<sup>52</sup> ნიშნავს იმპორტის გადასახადის გადახდის ვალდებულების დეკლარირების საფუძველზე წარმოშობას. თავის მხრივ, დეკლარირების მომენტი შეიძლება არ ემთხვეოდეს დეკლარაციის შევსებისა და საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენის მომენტს. ასე მაგალითად, თუ დეკლარანტი ან მისი წარმომადგენელი საქონლის საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე შემოტანამდე საგადასახადო ორგანოს თხოვნით მიმართავს გაფორმების ეკონომიკურ ზონაში დეკლარაციის შევსების თაობაზე, მას ელექტრონულად შეუძლია სასაქონლო ოპერაციისათვის აუცილებელი დოკუმენტების წარდგენა. დოკუმენტების ელექტრონულად წარდგენის მომენტიდან საქონელი ჩაითვლება გაცხადებულ სასაქონლო ოპერაციაში დეკლარირებულად, თუმცა დეკლარაცია ჯერ კიდევ არ არის შევსებული.<sup>53</sup>

იმპორტის თანხის მთავარი კომპონენტია საქონლის სატარიფო ღირებულება, რომელიც ზოგადად განისაზღვრება მ.213-ისა (საქონლის სატარიფო ღირებულების განსაზღვრა) და ინსტრუქციის საფუძველზე,<sup>54</sup> ხოლო უფრო დეტალურად კი – საერთაშორისო ხელშეკრულებით.<sup>55</sup> გარდა სატარიფო ღირებულებისა, იმპორტის თანხას დაემატება იმ მომსახურებების თანხებიც (დღგ-ის გარე-

<sup>52</sup> მ.162.1.ბ-ს ფრაზა

<sup>53</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №993, 31.12.2010წ., მ.29.11

<sup>54</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №993, 31.12.2010წ., მ.22

<sup>55</sup> მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაცია. შეთანხმება „ტარიფებისა და ვაჭრობის შესახებ 1994 წლის გენერალური შეთანხმების მე-7 მუხლის განხორციელების შესახებ“. 15.04.1994წ.

შე), რომლებიც დამხმარე ხასიათისაა საქონლის იმპორტის მიმართ (1-ლი ნაწილის ა.გ ქვეპუნქტი). აქ იგულისხმება იმპორტიორის მიერ იმპორტამდე შექმნილი ნებისმიერი მომსახურება, რომელიც განუღებულ იქნა საქონელზე საკუთრების უფლების გადმოცემის შემდეგ. ასე მაგალითად, თუ მყიდველმა FOB-ფრანკო „X“ პირობით (ინკოტერმს 2000) შეიძინა საქონელი, მაშინ მომწოდებლის მიერ გემბანზე ჩატვირთვის ადგილიდან საქართველოს კონტროლის ზონამდე და მის შიგნით ტრანსპორტირების ღირებულება სრულად ჩაირთვება იმპორტის თანხაში. იმპორტის თანხაში არ ჩაირთვება, მაგალითად, გამყიდველის მიერ გემბანზე ჩატვირთვისა და გემბანამდე საქონლის ტრანსპორტირების ღირებულება. იმპორტის თანხაში ჩაირთვებიან, ასევე, იმპორტისას გადასახდელი ნებისმიერი აქციზი და იმპორტის გადასახადი (მ.207.ე).

მე-2 და მე-3 ნაწილების მიხედვით სახელმწიფო ფაქტობრივად კრედიტს აძლევს იმ პირს, რომელმაც განსაზღვრულ ვადაში განახორციელა დასაბეგრი ოპერაციები, რომელთა მიხედვით დეკლარირებულმა და ბიუჯეტში გადახდილმა დღგ-ის თანხამ გადააჭარბა 200 000 ლარს. კრედიტი კი მდგომარეობს შემდეგში: პირისათვის დაბეგვრის ობიექტად არ განიხილება იმპორტი (მ.160.ბ). ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ის თანხა ისე არ უნდა გავიგოთ, თითქოს პირი დეკლარაციაში მითითებულ დღგ-ის იხდიდეს ჩასათვლელი დღგ-ის გამოყენების გარეშე. ჩასათვლელი თანხა ნიშნავს ბიუჯეტში გადახდას. ეს გამომდინარეობს როგორც მ.63.3-ით, ასევე – შესაბამისი ინსტრუქციით.<sup>56</sup> შესაბამისად, ვფიქრობთ, რომ ფრაზაში „ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ის თანხა“ კანონმდებელს მხედველობაში აქვს არა მარტო დღგ-ის ის თანხა, რომელიც გადარიცხულია შესაბამის სახაზინო კოდეზე, არამედ – მითითებული ვადის განმავლობაში (უწყვეტი 12 კალენდარული თვე) ჩათვლილიც, მაგრამ არა – ამ ვადამდე ჩათვლილი. სამწუხაროდ, პრაქტიკა სხვაგვარია. კერძოდ, მოითხოვება მითითებულ ოდენობაზე არანაკლები დღგ-ის თანხის ბიუჯეტში გადარიცხვის ფაქტის არსებობა.

ბუნებრივია, მე-3 ნაწილით მოცემულ შეღავათს შეიძლება უარყოფითი როლი შეესრულებინა ბიუჯეტის ფორმირებაში მაშინ, როდესაც იმპორტიორი აღმოჩნდებოდა იმპორტირებული საქონ-

<sup>56</sup> იხ. მ.8.5-ის კომენტარი

ლის „საბოლოო მომხმარებელი“, მაგალითად, როცა იმპორტირებული საქონელი გამოყენებულ იქნა ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-გან გათავისუფლებული ოპერაციისათვის. ამიტომაც არის, რომ მე-3 ნაწილის ბოლოს კანონმდებელი უთითებს ჩათვლის მიღებაზე. იმპორტირებული საქონლის ამგვარი გამოყენება იწვევს ჩათვლილი თანხის გაუქმებას, ანუ იმპორტიორისთვის იმავე თანხის გადახდის ვალდებულების დაკისრებას (მ.174.4).<sup>57</sup>

იმპორტის დღგ-ით დაბეგვრის სპეციალური წესი მოცემულია ინსტრუქციით.<sup>58</sup>

### **მუხლი 163. ექსპორტი/რეექსპორტი, ექსპორტის/ რეექსპორტის თანხა და დრო (13.10.2011. N5120)**

**ექსპორტის/რეექსპორტის დროს:**

ა) ექსპორტის/რეექსპორტის თანხა არის სატარიფო ღირებულება;

ბ) საქონლის ექსპორტი/რეექსპორტი ხორციელდება მაშინ, როდესაც ხდება დეკლარირება საქონლის ექსპორტის/რეექსპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევის შესახებ.

ამ მუხლის პრაქტიკული ღირებულება განისაზღვრება მისი ბ), და არა – ა) პუნქტის მიხედვით. მიზეზი ის არის, რომ ექსპორტი და რეექსპორტი წარმოადგენენ ჩათვლის უფლებით დღგ-ისგან გათავისუფლებულ დაბეგვრის ობიექტებს (მ.168.4.ა). ამასთან, ე.წ. „პროპორციული ჩათვლისას“ (მ.174.6, მ.174.7.გ) ჩასათვლელი თანხა დგინდება საერთო ბრუნვისა და ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-გან გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის შეპირისპირებით. ექსპორტი (რეექსპორტი) კი არც ერთ ჩამოთვლილ ობიექტს არ განეკუთვნება (მ.174.12, მ.168.4.ა). შესაბამისად, ექსპორტის თუ რეექსპორტის თანხა რა ოდენობისაა, დაბეგვრისათვის მნიშვნელობა არ აქვს.

<sup>57</sup> გონერ ურიდია, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, 2011, მ.162.3-ის კომენტარი

<sup>58</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, თავი XV

რაც შეეხება დაბეგვრის ობიექტის განხორციელების დროს, ის წარმოადგენს იმ მომენტს, როდესაც დეკლარირების გზით პირი განაცხადებს საქონლის მიმართ ექსპორტის (რეექსპორტის) სასაქონლო ოპერაციის გამოყენების შესახებ განზრახვას (მ.207.კ).

### **მუხლი 164. საქონლის დროებითი შემოტანა, დროებითი შემოტანის თანხა და დრო**

საქონლის დროებითი შემოტანა განისაზღვრება ამ კოდექსის მიხედვით, რომლის დროსაც:

ა) საქონლის დროებითი შემოტანის თანხა ტოლია დროებითი შემოტანის სასაქონლო დეკლარაციის რეგისტრაციის დღეს ამ საქონლის იმპორტში მოქცევის შემთხვევაში ამ კოდექსის 162-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული იმპორტის თანხისა;

ბ) საქონლის დროებითი შემოტანა ხორციელდება მაშინ, როდესაც საქონელი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით იბეგრება ან, გათავისუფლებული რომ არ ყოფილიყო, დაიბეგრებოდა იმპორტის გადასახადით.

იმპორტის მსგავსად, დროებითი შემოტანის სასაქონლო ოპერაციაში საქონლის მოქცევაც წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ობიექტს, რომლის დასაბეგრი ბაზა დგინდება იმავე წესით, რა წესიც გათვალისწინებულია ამ საქონლის იმპორტის შემთხვევისას. ეს წესი მოცემულია მ.162.1.ა-ით, რომლის მიხედვით დროებითი შემოტანის დასაბეგრ ბაზაში ჩართული იქნება საქონლის სატარიფო ღირებულება, აქციზი, იმპორტის გადასახადი და შერეული ოპერაციის კომპონენტი მომსახურებების თანხები.

### **მუხლი 165. საქონლის მიწოდების ადგილი**

1. თუ საქონლის მიწოდების პირობა ითვალისწინებს ტრანსპორტირებას, მაშინ საქონლის მიწოდების ადგილად ითვლება ტრანსპორტირების დაწყებისას საქონლის ადგილსამყოფელი. სხვა შემთხვევაში საქონლის მიწოდების ადგილად ითვლება საქონლის გადაცემის ადგილი.

**2. ელექტრო- ან თბოენერჯის, გაზის ან წყლის მიწოდების ადგილად ითვლება ამ საქონლის მიღების ადგილი. საქართველოდან ექსპორტის შემთხვევაში ამ საქონლის მიწოდების ადგილად ითვლება საქართველო.**

წინამდებარე და მომდევნო მუხლებს უაღრესად მნიშვნელოვანი ადგილი უკავიათ დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტის დადგენაში. როგორც ცნობილია, აღნიშნული გადასახადით იბეგრებიან მხოლოდ და მხოლოდ საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული საქონლისა და მომსახურების მიწოდებები (მ.161.1.ა). ის მიწოდება, რომელიც საქართველოს ტერიტორიის გარეთ ხორციელდება, დღგ-ით დაბეგვრისათვის არ გაითვალისწინება. მნიშვნელობა არ აქვს ასევე იმასაც, საქონლის მიწოდებას ქ.ზუგდიდში ჰქონდა ადგილი თუ სოფ. ხამისკურში. მთავარია, რომ ორივე საქართველოს ტერიტორიაზეა განლაგებული.

დაბეგვრისათვის ტერიტორიული ნიშანი არ ახასიათებთ დასაბეგრი ოპერაციების 161-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის ბ), გ), დ) და ვ) ქვეპუნქტებით მოცემულ სახეებს. მათში მოცემული ყველა ობიექტი იბეგრება დღგ-ით, განურჩევლად მოცემული გადასახადის ბუნებისა. ასე მაგალითად, შესაძლოა არაბუნებრივად მოგვეჩვენოს საქართველოს სანარმოს უცხოეთში მდებარე საკუთარი წარმოების ნაგებობების ძირითად საშუალებად ან საქონლის არაეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენების დაბეგვრა. საბედნიეროდ, მსგავსი შემთხვევები იშვიათობას წარმოადგენენ.

გამომდინარე იქიდან, რომ დღგ-ისთვის არსებითია ტერიტორიული სივრცის საქართველოს და დანარჩენ ტერიტორიებად დაყოფა, ამიტომ მიწოდების ადგილის განსაზღვრისას კანონმდებელი ტრანსპორტირების ელემენტის შემოტანას ანიჭებს უპირატესობას. ის ორ ნაწილად ჰყოფს საქონლის მიწოდების შესაძლო შემთხვევებს: ა) მიწოდება ტრანსპორტირებით; და ბ) მიწოდება ტრანსპორტირების გარეშე.

პირველი შემთხვევისათვის ტერიტორიის განმსაზღვრელ მომენტად არჩეულ იქნა ტრანსპორტირების დაწყების ადგილი იმდენად, რამდენადაც საქართველოში შემოსული საქონელი ისედაც იბეგრება იმპორტისას, ხოლო მოძრავ ნივთზე საკუთრების უფლე-

ბის გადასვლა უცხოეთის პუნქტებს შორის გადაადგილების მეშვეობით, თუნდაც გამყიდველ-მყიდველი საქართველოს საწარმო იყოს, შინაარსობრივად არ უკავშირდება საქართველოს ტერიტორიაზე დამატებული ღირებულების შექმნას. თუ ტვირთი საქართველოდან გადის, მაშინ, რა თქმა უნდა, იქნება ორმაგი დაბეგვრის პრობლემა: ჯერ ერთი, სახეზეა საქონლის მიწოდება, ხოლო მეორეც, ადგილი აქვს ექსპორტს. ეს კოლიზია უნდა აღმოიფხვრას სპეციალური საკანონმდებლო ნორმით, მაგალითად, რომელიმე დაბეგვრის ობიექტისათვის უპირატესობის მინიჭებით. ყურადღებას გავამახვილებთ იმაზე, რომ ამ მუხლში საუბარია დაბეგვრის ადგილის დადგენაზე, და არა – დაბეგვრის მომენტზე, რომლის განსაზღვრაშიც მონაწილეობას იღებს *გადატვირთვის ცნება (მ.161.3)*. გამომდინარე აქედან, შეიძლება აღმოჩნდეს ისეც, რომ *მიწოდების ადგილი* არ დაემთხვას *მიწოდების მომენტში* საქონლის ადგილსამყოფელს, რაც გასაკვირი არ უნდა იყოს. დავამატებთ ასევე იმასაც, რომ ამ აზრაცში განხილული მიწოდების ადგილის დადგენისათვის მნიშვნელობა არ აქვს საკუთრების უფლების გადასვლის მომენტს. ასე მაგალითად, გამყიდველს შეეძლო საკუთრების უფლება გადაეცა იმ მომენტში, როდესაც ტვირთი უცხოეთში აღმოჩნდებოდა, მაგრამ მიწოდების ადგილი მაინც იქნებოდა საქართველო. ან პირიქით, საკუთრების უფლების გადასვლა მაშინ, როდესაც ტვირთი ქ.ხობში აღმოჩნდება, ხელს არ უშლის მიწოდების ადგილად ქ.სტამბოლის განხილვას, თუ ტვირთი სტამბოლიდან ხობისკენ გაემართა. თუ გამყიდველმა საქართველოს საწარმომ მყიდველ საქართველოს საწარმოსთან დადებული ნასყიდობის ხელშეკრულების საფუძველზე თურქეთიდან საქართველოში ტრანსპორტირების გზით მიიწვია 2 ტ კიტრი (გვაროვნული ნივთები) ან მონყობილობა, რომელიც მყიდველმა სპეციალურად შეარჩია (ინდივიდუალურად განსაზღვრული ნივთი), მაშინ მიწოდების ადგილი იქნება თურქეთი. შესაბამისად, გამყიდველი ამ მიწოდებას არ განიხილავს დასაბეგრ ოპერაციად. დაბეგვრის ობიექტი იქნება მხოლოდ იმპორტი.

რაც შეეხება მეორე შემთხვევას (ტრანსპორტირების გარეშე მიწოდებას), აქ საკითხი რთულდება თუნდაც იმიტომ, რომ მასში ხვდება არა მარტო მოძრავი ნივთები, არამედ – სხვა სახის ქონებაც (უძრავი ნივთები, არამატერიალური ქონებრივი სიკეთეები). ამ შემ-



თხვევისას მიწოდების ადგილის დადგენა კანონმდებელმა დაუკავშირა საქონლის გადაცემის, და არა – მიღების, ადგილის ცნებას. როგორც ჩანს გადაცემაში უნდა ვიგულისხმოთ საკუთრების უფლების გადაცემა, რომელიც, თავის მხრივ, მოიცავს ფლობის უფლებასაც.

ქონების სახეების მიხედვით სამოქალაქო კოდექსი განსხვავებულად არეგულირებს საკუთრების შექმნას. ამასთან, შექმნას ის უკავშირებს გადაცემის მომენტს. ასე მაგალითად, მოძრავ ნივთზე საკუთრების უფლების შესაძენად აუცილებელია, რომ მესაკუთრემ ნამდვილი უფლების საფუძველზე შემძენს გადასცეს ნივთი. თავად მოძრავი ნივთის გადაცემად კი ითვლება: „შემძენისათვის ნივთის ჩაბარება პირდაპირ მფლობელობაში; არაპირდაპირი მფლობელობის გადაცემა ხელშეკრულებით, რომლის დროსაც წინა მესაკუთრე შეიძლება დარჩეს პირდაპირ მფლობელად; მესაკუთრის მიერ შემძენისათვის მესამე პირისაგან მფლობელობის მოთხოვნის უფლების მინიჭება“ (სამოქ. კოდექსი, მ.186).<sup>59</sup> თუ საქონლის მიწოდების საგანი უძრავი ნივთია, მაშინ საქართველოს კანონმდებლობის მიხედვით მასზე საკუთრების უფლების გადასვლა დამოკიდებულია საჯარო რეესტრში რეგისტრაციაზე (სამოქ. კოდექსი, მ.183). რაც შეეხება არამატერიალური ქონებრივი სიკეთეების მიწოდებას, მოძრავი ნივთების მსგავსად, ისიც ხელშეკრულების საფუძველზე ხორციელდება უფლების მინიჭების გზით (სამოქ. კოდექსი, მ.198). როგორც ვხედავთ, საკუთრების უფლების გადაცემა რაიმე ტერიტორიულ ადგილს უკავშირდება მხოლოდ მოძრავი ნივთის შემთხვევაში და ისიც მხოლოდ ნივთის პირდაპირ მფლობელობაში ჩაბარებისას (ნივთის მდებარეობის მიხედვით), ხოლო ირიბად – უძრავი ნივთის შემთხვევაში (რეგისტრაციის ადგილის მიხედვით). რაც შეეხება დანარჩენ შემთხვევებს, სახეზეა უფლების მინიჭება ხელშეკრულებით, რომლის დადებაზეც ტერიტორიულ ადგილს მნიშვნელობა არ აქვს და ხშირად ეს ადგილი არც დგინდება (მაგ. ინტერნეტის გამოყენებით დადებული ხელშეკრულება). უფრო მეტიც, ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობა შეიძლება არც კი ითვალისწინებდეს უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების რეგისტრაციას რომელიმე უფლებამოსილ ორგანოში.

<sup>59</sup> მფლობელობის ცნების განმარტებისათვის იხ. სამოქ. კოდექსი, მ.მ.155-169

შემძენისათვის მოძრავი ნივთის პირდაპირ მფლობელობაში ჩაბარების მაგალითია მაღაზიაში მყიდველის მიერ ნივთზე ფაქტობრივი ბატონობის მოპოვება, სადაც, ასე ვთქვათ, ნივთი გადადის „ხელიდან ხელში“. ნასყიდობის ხელშეკრულებით არაპირდაპირი მფლობელობის გადაცემის (ნივთის გადაცემის) მაგალითია იმავე მაღაზიაში ნივთზე შემთხვევითი დაღუპვის ან გაფუჭების რისკის მყიდველზე გადასვლა მაშინ, როცა ეს ნივთი დროებით ისევ რჩება მაღაზიის პირდაპირ მფლობელობაში. მყიდველს მაღაზიაში მიუსვლელად შეუძლია სურვილისამებრ გაასხვისოს ეს ნივთი. საკუთრების გადასვლის (ნივთის გადაცემის) მესამე შემთხვევის მაგალითია იჯარის საგნის გაყიდვა. ამ დროს მესაკუთრე-მეიჯარე ნივთის შემთხვევითი დაღუპვისა და გაფუჭების რისკს კვლავ გადასცემს შემძენს, რომელიც იკავებს მეიჯარის ადგილს მოიჯარესთან ურთიერთობაში. ამ აბზაცში მოყვანილი მაგალითები წარმოადგენენ ტრანსპორტირების გარეშე მიწოდების შემთხვევებს.

მესაკუთრემ თავისი ვალდებულება საკუთრების უფლების გადაცემასთან დაკავშირებით უნდა შეასრულოს ჯეროვნად, კეთილსინდისიერად, დათქმულ დროსა და ადგილას (სამოქ. კოდექსი, მ.361). მესაკუთრის მიერ ამ ვალდებულების შესრულების ადგილიც უნდა ჩაითვალოს წინამდებარე მუხლის 1-ლ ნაწილში აღნიშნულ *გადაცემის ადგილად*. ის, თუ სად ევალება მოვალეს ვალდებულება შეასრულოს, განისაზღვრება სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისი ნორმით (სამოქ. კოდექსი, მ.362), რომლის მიხედვით შესრულების ადგილი, ხოლო ჩვენს შემთხვევაში, საკუთრების უფლების გადაცემის ადგილი, პირველ რიგში უნდა გაირკვეს თვით ხელშეკრულებიდან და ვალდებულებითი ურთიერთობის არსიდან. თუ ადგილი ვერ გაირკვა, მაშინ მიწოდების ადგილის განსაზღვრა დამოკიდებული ხდება თვით ნივთის სახეზე: ინდივიდუალურად განსაზღვრულია იგი თუ გვარეობით. ინდივიდუალურად განსაზღვრული ნივთისათვის შესრულების ადგილი უნდა იყოს მისი ადგილმდებარეობა საკუთრების უფლების გადაცემისას, გვაროვნული ნივთების შემთხვევაში – მესაკუთრის საწარმოს ადგილსამყოფელი, ხოლო ზოგჯერ კი – მისი მისამართი.<sup>60</sup>

<sup>60</sup> იხ. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, მთ. რედაქტორი ლ. ჭანტუ-რია, წ.3, 1999, მ.362-ის კომენტარი

თუ ნივთზე საკუთრება ისე გადავიდა, რომ იგი მალაზიის პირდაპირ მფლობელობაში დარჩა, ცხადი ხდება, რომ მალაზიის მიერ შესრულების ადგილი მალაზიის მისამართია. თუ იჯარის საგანი მეიჯარემ გაყიდა, მაშინ საკუთრების გადაცემის მომენტში იჯარის საგნის, როგორც ინდივიდუალურად განსაზღვრული ნივთის, ადგილმდებარეობაა საქონლის გადაცემის ადგილი. თუ საქონლის მიწოდება ეხება უძრავ ნივთს, მაშინ არა უძრავი ქონების მისამართი, არამედ – მარეგისტრირებელი ორგანოს მისამართია უძრავი ქონების გადაცემის ადგილი. შევნიშნავთ, რომ მიწოდების ადგილის განსაზღვრისას, როდესაც მიწოდებას ახლავს ტრანსპორტირება, კოდექსის მიზნებისათვის მნიშვნელობა არ აქვს საქონლის ინდივიდუალურ თუ გვაროვნულ სახეს: მიწოდების ადგილად ყოველთვის ჩაითვლება ტრანსპორტირების დაწყების ადგილი.

არამატერიალური ქონებრივი სიკეთეების მიწოდების ადგილის სამართლიანად განსაზღვრა იმდენად გაძნელებულია, რომ კოდექსმა მას სპეციალური ნორმაც კი მიუძღვნა, კერძოდ, 166-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის დ.ა) ქვეპუნქტი. თუმცა უნდა ითქვას, რომ მითითებული ნორმა რატომღაც მომსახურების მიწოდების მარეგულირებელ ნორმებს შორის არის მოქცეული და არამატერიალური ობიექტების ყველა სახეს არ ამოწურავს. შესაბამისად, გაძნელება ისეთი ობიექტების მიწოდების ადგილის დადგენა, როგორცაა ფულადი ან არაფულადი მოთხოვნის დათმობა.

შევნიშნავთ, რომ საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ შემუშავებული საგადასახადო კოდექსის პროექტის მიხედვით<sup>61</sup> არამატერიალური ობიექტები დღგ-ის მიზნებისათვის საქონლად არ განიხილება.

ფასიანი ქალაქების მიწოდება განმარტებულია, როგორც ფინანსური მომსახურება (მ.14; მ.15), მაგრამ მასვე ვხვდებით დღგ-ისგან გათავისუფლებული საქონლის ჩამონათვალშიც (მ.168.1.ა). შინაარსიდან გამომდინარე, ის უნდა განვიხილოთ საქონლის მიწოდებად, ვინაიდან მისი ბუნებაც სწორედაც რომ ქონება – არამატერიალური ქონებრივი სიკეთეა. ფასიანი ქალაქის მიწოდების ადგილად, ისევე, როგორც უძრავი ქონების შემთხვევაში, უნდა განვიხილოთ მასზე საკუთრების უფლების რეგისტრაციის ადგილი.

<sup>61</sup> [www.imf.org](http://www.imf.org), პროექტი. მ.27

მე-2 ნაწილის 1-ლ წინადადებას მხოლოდ მაშინ ექნებოდა აზრი, თუ მითითებული საქონლის იმპორტი არ წარმოდგებოდა დაბეგვრის ობიექტად. ამასთან, ადეკვატური განმარტებით სამართლიანად გვეჩვენება დასაბეგრი ოპერაციის არსებობა მაშინაც კი, როდესაც ადგილი აქვს სხვადასხვა მოცულობის ჭურჭელში დაფასოებული გაზისა და წყლის იმპორტს.<sup>62</sup>

## **მუხლი 166. მომსახურების განწევის ადგილი**

**1. ამ კარის მიზნებისათვის მომსახურების განწევის ადგილად ითვლება:**

ა) ადგილი, სადაც მდებარეობს უძრავი ქონება, თუ მომსახურება უკავშირდება უძრავ ქონებას, მათ შორის:

ა.ა) ქონების აგენტებისა და ექსპერტების მომსახურება;

ა.ბ) სამშენებლო საქმიანობის მომზადებისა და კოორდინაციასთან დაკავშირებული მომსახურება;

ა.გ) არქიტექტურისა და სამშენებლო საქმიანობის ზედამხედველობის მომსახურება;

ბ) მომსახურების ფაქტობრივად განწევის ადგილი, თუ:

ბ.ა) მომსახურება უკავშირდება მოძრავ ქონებას, მათ შორის, მოძრავი ქონების შეფასება;

ბ.ბ) მომსახურება გაიწვევა კულტურის, ხელოვნების, განათლების, ტურიზმის, დასვენების, ფიზიკური კულტურისა და სპორტის სფეროებში;

ბ.გ) გაიწვევა დამატებითი სატრანსპორტო მომსახურება, როგორცაა დატვირთვა და გადმოტვირთვა;

გ) ტვირთების გადატანის ან მგზავრთა გადაყვანის ადგილსამყოფელი ტრანსპორტირების დაწყებისას, თუ მომსახურება დაკავშირებულია ამ გადაზიდვებთან;

დ) თუ მომსახურების მიმღებ და გამწევ პირთა ადგილსამყოფელი სხვადასხვა სახელმწიფოშია, მაშინ მომსახურების მიმღები პირის რეგისტრაციის ადგილი ან მართვის ადგილი ან მომსახურების მიმღები პირის მუდმივი დაწესებულების ადგილმდებარეობა, თუ

<sup>62</sup> იხ. ვ.ხმალაძე, ი.შავიშვილი, დ.ხატიაშვილი, რ.მიგრიაული, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, მე-2 გამოცემა, 2006წ., მ.239-ის კომენტარი

მომსახურება დაკავშირებულია უშუალოდ ამ მუდმივ დანესებულე-ბასთან. ამ ქვეპუნქტის დებულებები გამოიყენება შემდეგი მომსახურების მიმართ:

დ.ა) პატენტების, ლიცენზიების, სავაჭრო მარკების, საავტორო უფლებების ან სხვა მსგავსი არამატერიალური აქტივის გადაცემა;

დ.ბ) საკონსულტაციო, იურიდიული, საბუღალტრო, საინჟინერინგო და სხვა მსგავსი მომსახურების განწევა, აგრეთვე მონაცემებისა და ინფორმაციის დამუშავება-მიწოდება;

დ.გ) პერსონალით უზრუნველყოფა;

დ.დ) მოძრავი ქონების იჯარით გადაცემა, გარდა სატრანსპორტო საშუალებების იჯარისა;

დ.ე) სარეკლამო მომსახურება;

დ.ვ) ბიზნესსაქმიანობისგან ან ამ ქვეპუნქტში აღწერილი უფლების გამოყენებისგან თავის შეკავების ვალდებულება;

დ.ზ) ფინანსური და დაზღვევის ოპერაციები, მათ შორის, გადაზღვევა;

დ.თ) სატელეკომუნიკაციო, რადიო- და ტელემაუწყებლობის მომსახურება;

დ.ი) ელექტრონულად განეული მომსახურება;

დ.კ) მომსახურების განწევა შუამავლის მეშვეობით, რომელიც მოქმედებს სხვა პირის დავალებით და მონაწილეობს ამ ქვეპუნქტში აღწერილი მომსახურების განწევაში;

ე) იმ პირის ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ადგილი, რომელიც ეწევა მომსახურებას.

2. თუ მომსახურების განწევის ადგილი აღწერილია ამ მუხლის პირველი ნაწილის ერთზე მეტ ქვეპუნქტში, მომსახურების განწევის ადგილი განისაზღვრება მომსახურების აღმწერი რიგით პირველი ქვეპუნქტის მიხედვით.

3. ამ მუხლის მიზნებისათვის ელექტრონულად განეულ მომსახურებას განეკუთვნება:

ა) ვებგვერდის მიწოდება, ვებჰოსტინგი, პროგრამებისა და მონაცემების დისტანციური ტექნიკური მომსახურება;

ბ) პროგრამული უზრუნველყოფა და შესაბამისი განახლება;

გ) გამოსახულებების, ტექსტებისა და ინფორმაციის მიწოდება მონაცემთა ბაზის ხელმისაწვდომობის უზრუნველყოფის მიზნით;

დ) მუსიკის, ფილმებისა და თამაშების (აზარტული თამაშების ჩათვლით) მიწოდება, პოლიტიკური, კულტურული, ხელოვნების, სპორტული, სამეცნიერო და გასართობი პროგრამების ტრანსლაცია და გაშუქება;

ე) დისტანციური სწავლების მიწოდება.

4. საქართველოს ფინანსთა მინისტრს უფლება აქვს, განსაზღვროს ამ მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული მომსახურების სახეებისათვის გარკვეულ საქმიანობათა მიკუთვნების კრიტერიუმები.

*მაგალითი:* საქართველოს სანარმომ, რომელიც ფლობს შენობას აბაშაში, დაგეგმილი კაპიტალური რემონტის არქიტექტურული და-საბუთებულობის მოსამზადებლად დაიქირავა თურქეთის სანარმო. ეს მომსახურება დაკავშირებულია საქართველოში მდებარე უძრავ ქონებასთან (1-ლი ნაწილის ა.ა) ქვეპუნქტი). შესაბამისად, იგი განე-ულად ითვლება საქართველოში.

*მაგალითი:* ვთქვათ, საერთაშორისო გადაყვანის განხორციელები-სასა სამგზავრო ტრანსპორტს დასჭირდა შეკეთება. შეკეთების ადგილი იქნება მომსახურების განევის ადგილი (1-ლი ნაწილის ბ.ა) ქვეპუნქტი).

*მაგალითი:* სააგენტოს მიერ ხორციელდება საავიაციო ტრანს-პორტით საერთაშორისო გადაყვანის სამგზავრო ბილეთების რე-ალიზაცია. სააგენტოს სარეალიზაციო პუნქტი მდებარეობს საქარ-თველოში. თუ ბილეთების რეალიზაციის მომსახურება უკავშირდე-ბა უცხოეთის აეროპორტიდან აფრენილი თვითმფრინავით განხორ-ციელებულ გადაზიდვას, მაშინ მომსახურება უცხოეთში განეულად ჩაითვლება. სააგენტოს მიერ საჰაერო გადაზიდვების შემსრულე-ბელი კომპანიისაგან მიღებული ის გასამრჯელო, რომელიც უკავ-შირდება, მაგალითად, საქართველოდან გერმანიისაკენ არსებული რეისის ბილეთს, დაკავშირებული იქნება საქართველოში განეულ მომსახურებასთან.

1-ლი ნაწილის დ) ქვეპუნქტთან მიმართებაში ვიტყვით, რომ, თუ ამ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული რაიმე ობიექტი ყოველთ-ვის აღმოჩნდება ა)-გ) ქვეპუნქტების მოქმედების არეალში, მაშინ ამ ობიექტისთვის დ) ქვეპუნქტში ჩართვას აზრი დაეკარგება წინამდე-ბარე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე. თუ კანონმდებელს ეს არ

სურდა, მაშინ უნდა ვიგულისხმოთ, რომ ბ) ქვეპუნქტს არ განეკუთვნება მოძრავი ნივთის იჯარის მომსახურება.

1-ლი ნაწილის დ.ა) ქვეპუნქტით, ვფიქრობთ, მოიაზრება არამატერიალურ ობიექტებზე როგორც საკუთრების, ასევე სარგებლობის უფლების გადაცემა.

*მაგალითი:* არარეზიდენტმა უფლება მისცა რეზიდენტს საქართველოში (ან უცხოეთში) გამოეყენებინა სასაქონლო ნიშანი. შესაბამისად, სასაქონლო ნიშნით სარგებლობაზე გაფორმდა განსაკუთრებული სალიცენზიო ხელშეკრულება. მომსახურების განწვევის ადგილი არის საქართველო. თუ რეზიდენტი არარეზიდენტს გაუწევდა მსგავს მომსახურებას, მაშინ განწვევის ადგილი იქნებოდა არარეზიდენტის სახელმწიფო.

1-ლი ნაწილის დ.ბ) ქვეპუნქტთან დაკავშირებით აღვნიშნავთ, რომ საინჟინერინგო მომსახურებას, მაგალითად, განეკუთვნება საინჟინრო-საკონსულტაციო მომსახურება პროდუქციის ან მომსახურების წარმოებისა და რეალიზაციის პროცესის მომზადებაზე, ობიექტების მშენებლობასა და ექსპლუატაციის მომზადებაზე, საპროექტო მომსახურება (ტექნიკურ-ეკონომიკური დასაბუთებულობის მომზადება), საპროექტო-საკონსტრუქტორო დამუშავებები და სხვ. ინფორმაციის დამუშავების მომსახურებას, მაგალითად, მიეკუთვნება ინფორმაციული მასივების შეგროვება და განზოგადება, სისტემატიზაცია და ინფორმაციის დამუშავების შედეგების მომზადების განკარგულებაში გადაცემა. ამ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ მომსახურებას, ზოგიერთ შემთხვევაში, შეიძლება მივაკუთვნოთ ასევე მარკეტინგული მომსახურების განწვევაც.

*მაგალითი:* რეზიდენტმა, მისი უცხოეთში მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, ივალდებულა არარეზიდენტისათვის მოეძია თანამშრომლები. მიუხედავად იმისა, მოძიებული კანდიდატები გააფორმებენ თუ არა არარეზიდენტთან შრომის კონტრაქტს, ან რომელ ქვეყანაში იქნა მოძიებული ეს კანდიდატები, რეზიდენტის მიერ განწვეული მომსახურების ადგილია არარეზიდენტის სახელმწიფო იმ პირობით, თუ ჩავთვლით, რომ რეზიდენტის მიერ განწვეული მომსახურება წარმოადგენს ე.წ. „პერსონალით უზრუნველყოფის“ მომსახურებას.

*მაგალითი:* არარეზიდენტმა თუთარჩელამ რეზიდენტ ობიექტულას იჯარით გადასცა ჩარხი. მიუხედავად იმისა, თუ სად გამოიყე-

ნებს ამ ჩარხს ობიშხელა, მომსახურება ითვლება საქართველოში განეულად.

*მაგალითი:* არარეზიდენტი თუთარჩელამ რეზიდენტ ობიშხელას იჯარით გადასცა ა/მ. აღნიშნული არ ხვდება დ) ქვეპუნქტის მოქმედების არეალში. მისთვის გამოიყენება ე) ქვეპუნქტი. ამ ქვეპუნქტის მიხედვით უნდა გაირკვეს თუთარჩელას მიერ განეული საქმიანობის ადგილი, რომელიც ეკონომიკურად უკავშირდება ა/მ-ს გაცემას. ეს შეიძლება იყოს საქართველოში თუთარჩელას ფილიალი, რომლის ფუნქციაც არის მოძრავი ქონების იჯარით გაცემა. თუ ეს ასეა, მაშინ ა/მ-ს იჯარის მომსახურება ჩაითვლება საქართველოში განეულად. თუ არარეზიდენტი თუთარჩელა არ საქმიანობს საქართველოში, მაშინ მომსახურების განევის ადგილია უცხოეთი.

მოყვანილი მაგალითებითა და მათში მოცემული მსჯელობებით მკითხველი შეამჩნევდა, რომ ზოგიერთი მომსახურება, რომელიც შინაარსობრივად საქართველოში განეულად უნდა ჩათვლილიყო, ასეთად არ ჩაითვალა, ხოლო ზოგჯერ კი ავტორი შეეცადა ლოგიკურ მსჯელობაზე დაყრდნობით დადგენილი ნორმებისათვის მოეძებნა რაიმე გონივრული დანიშნულება. ძირითადად ეს ეხება 1-ლი ნაწილის დ) ქვეპუნქტს.

ინფორმირების მიზნით აღვნიშნავთ, რომ საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ შემუშავებული საგადასახადო კოდექსის პროექტის მიხედვით<sup>63</sup> დ) ქვეპუნქტის დანიშნულება არის სულ სხვა. მუხლის მიზანია, ჯერ ერთი, მაქსიმალურად მოიცვას მომსახურებების ის სახეები, რომლებიც გარკვეული აზრით, დღე-ის ბუნების გათვალისწინებით, შეიძლება ჩათვლილიყო საქართველოში განეულად, და მეორეც, არარეზიდენტ პირებს შორის განეული ზოგიერთი მომსახურებაც კი მიეკუთვნებინა საქართველოში განეულ მომსახურებათა სიმრავლისათვის. ეს უკანასკნელი ფუნქცია ნამდვილად შეიძინა წინამდებარე მუხლის 1-ლი ნაწილის დ) ქვეპუნქტმა, განსხვავებით წინა ორი კოდექსის ანალოგიური ნორმისა.<sup>64</sup> აღნიშნული შეძენა გამოიხატა დ) ქვეპუნქტის შესავალ ნაწილში შემდეგი ფრაზის ჩამატებით: „ ... ან მომსახურების მიმღები პირის მუდმივი დანესტულების ადგილმდებარეობა, თუ მომსახურება დაკავშირე-

<sup>63</sup> [www.imf.org](http://www.imf.org), პროექტი. მ.187

<sup>64</sup> 1997 და 2004 წლების საქართველოს საგადასახადო კოდექსები



ბულია უშუალოდ ამ მუდმივ დანესებულებასთან“. ამ ჩანართის არსებობა უზრუნველყოფს არარეზიდენტი ე.წ. „სათავო ოფისის“ მიერ უცხოეთში შექმნილი და საქართველოში გამოყენებული მომსახურების მონაწილეობას საქართველოს ტერიტორიაზე წარმოქმნილ დამატებული ღირებულების ფორმირებაში. სხვა შემთხვევაში ეს მომსახურებები, როგორც წესი, დღგ-ით დაბეგვრას<sup>65</sup> არ დაექვემდებარებოდნენ. არადა, თუკი ამ მომსახურების ფაქტობრივი გამოყენება საქართველოში ხდება, ის უნდა დაიბეგროს. აღნიშნული ჩანართით კი გამოსწორდა დაბეგვრის ხარვეზი, მაგრამ დარჩა ძველი ჩანანერი, რომლის მიხედვით, დ.ა)-დ.კ) ქვეპუნქტებში ჩამოთვლილი მომსახურების მიხედვით თითქოს უნდა დაიბეგროს რეზიდენტსა და არარეზიდენტს შორის არსებული მომსახურება. მკითხველი შეამჩნევს, რომ დ) ქვეპუნქტში მოცემულ სიას მიდრეკილება აქვს გაზრდისა და დაზუსტებისაკენ (მე-3 და მე-4 ნაწილები), რაც მისასაღმებელია, მაგრამ ამას აქვს მეორე უარყოფითი მხარეც. კერძოდ, დ) ქვეპუნქტი გამოიყენება როგორც დაბეგვრის არეალის გაზრდისათვის, ასევე – მისი არაბუნებრივი შემცირებისათვის. ასე მაგალითად, თუ რეზიდენტი არარეზიდენტს საქართველოში გაუწევს რეკლამას, სარეკლამო მომსახურება რეზიდენტს დასაბეგრ ოპერაციადაც არ განეხილება. ეს კი არ შეესაბამება დღგ-ის ბუნებას. უფრო მეტიც, დ) ქვეპუნქტში ჩამოთვლილი მომსახურებები ისედაც მოქცეულნი არიან ბ) ქვეპუნქტის მოქმედების არეალში. ორპიროვნების თავიდან აცილების მიზნით კი, კანონმდებლის სურვილის შემთხვევაში, ბ) ქვეპუნქტის დაზუსტების მიზნით უფლებამოსილ ორგანოს შეუძლია ინსტრუქციის გამოცემა.

დაბოლოს, ერთი მცირე შენიშვნა დ.კ) ქვეპუნქტთან დაკავშირებით. პირველწყაროს (სავალუტო ფონდის საგადასახადო კოდექსის პროექტი) შესაბამის დებულებაში იგულისხმება შუამავლის (აგენტის) მიერ წარმოდგენილი პირისათვის განეული მომსახურება (მაგ. დავალების), როდესაც შუამავალი (აგენტი) წარმოდგენილი პირის სახელით დ) ქვეპუნქტში აღნიშნულ მომსახურებაზე დებს გარიგებას, რომლის მხარეებიც იქნებიან წარმოდგენილი პირი და მომსახურების მიმღები მესამე პირი. სამწუხაროდ, მითითებული ქვეპუნქტის ტექსტი გარკვეულწილად ართულებს მარტივი შინაარსის აღქმას.

<sup>65</sup> მხედველობაში გვაქვს უკუდაბეგვრა მ.176-ის მიხედვით

## თავი XXIII

### დღგ-ისგან გათავისუფლების მარეგულირებელი წესები და გადასახადისაგან გათავისუფლება

#### მუხლი 167. გადასახადისაგან გათავისუფლება და მისი გამოყენების წესი

1. დღგ-ისგან გათავისუფლება არსებობს ჩათვლის უფლებით და ჩათვლის უფლების გარეშე.

2. ოპერაციის გათავისუფლება ჩათვლის უფლებით გულისხმობს, რომ ოპერაცია არ ექვემდებარება დღგ-ის დარიცხვას (არ იბეგრება) და გამოიყენება ჩათვლის უფლება.

3. ოპერაციის გათავისუფლება ჩათვლის უფლების გარეშე გულისხმობს, რომ ოპერაცია არ ექვემდებარება დღგ-ის დარიცხვას (არ იბეგრება) და არ გამოიყენება ჩათვლის უფლება.

4. გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, დასაბეგრი ოპერაციების მიმართ არ გამოიყენოს ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ისგან გათავისუფლება, რაც გულისხმობს, რომ დასაბეგრი ოპერაცია ექვემდებარება დღგ-ის დარიცხვას და მიიღება ჩათვლა.

5. ამ მუხლის მე-4 ნაწილში აღნიშნული უფლების გამოყენება გადასახადის გადამხდელს შეუძლია:

ა) საგადასახადო ორგანოსთვის მიმართვის შემდეგი საანგარიშო პერიოდის პირველი რიცხვიდან;

ბ) უფლების გამოყენების დღიდან 12 თვის განმავლობაში, ყველა დასაბეგრი ოპერაციის მიმართ.

6. ამ მუხლის მე-4 ნაწილში აღნიშნული უფლების გამოყენების შემთხვევაში:

ა) საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გადასახადის გადამხდელი გაატაროს რეგისტრაციაში;

ბ) გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია დაბეგროს გათავისუფლებული ოპერაციები და ამ კარის მიზნებისათვის ასეთი ოპერაციები აღარ ითვლება ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ ოპერაციად.

7. დღგ-ისგან გათავისუფლების გამოყენების წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

დაბეგვრის ობიექტები,<sup>66</sup> დღგ-ისგან გათავისუფლების წერილში, შეიძლება დაიყონ სამ ჯგუფად: ა) გათავისუფლებულნი, ჩათვლის უფლების გარეშე; ბ) გათავისუფლებულნი, ჩათვლის უფლებით (დღგ-ს ე.წ. „0-ანი“ განაკვეთი); გ) დანარჩენები. ამას გარდა, არიან ისეთი ოპერაციებიც,<sup>67</sup> რომლებიც დღგ-ისთვის არ ითვლებიან დასაბეგრ ოპერაციებად. შესაბამისად, მათი გათავისუფლების საკითხი არც დგას. მათ რიცხვს განეკუთვნებიან: ა) ფულის მიწოდება; ბ) ნებისმიერი მომსახურება, რომელიც გულისხმობს ფულზე საკუთრების უფლების გადაცემას; ც) დაქირავებით მუშაობა; დ) საქართველოს ფარგლებს გარეთ საქონლის (მომსახურების) მიწოდება; ე) საქართველოს ფარგლებს გარეთ იმპორტის, ექსპორტის, რეექსპორტის, დროებითი შემოტანის ოპერაციები (მ.13, მ.16, მ.161).

წინამდებარე მუხლი ეხება გათავისუფლებულ ოპერაციებს, ანუ იმ ოპერაციებს, რომელთა მიმართაც ან შემძენია საბოლოო მომხმარებელი (მე-3 ნაწილი), ან დღგ-ით არ იბეგრება პროდუქციის წარმოებისა და განაწილების სრული ჯაჭვი (მე-2 ნაწილი).

*მაგალითი:* დღგ-ის გადამხდელის საქმიანობაა ტანსაცმლით ვაჭრობა. მან უცხოეთის დიპლომატიური მისიის წევრს მიაწოდა შარვალი, რომელიც მას ნაყიდი ჰქონდა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით, ხოლო შესაბამისი დღგ (20 ლ.) კი – ჩათვლილი. შარვლის მიწოდება დღგ-ისგან გათავისუფლებულია ჩათვლის უფლებით (მ.168.4.ბ). ამიტომ გამყიდველი პირი დღგ-ით არ დაბეგრავს შარვლის მიწოდებას და განხორციელებულ ჩათვლასაც არ გააუქმებს (მე-2 ნაწილი).

*მაგალითი:* დღგ-ის გადამხდელმა ხახუელამ გაყიდა მსუბუქი ა/მ, რომელიც მას შეკეთებული ჰქონდა. მენარდე ობიშხელამ მას გადასცა დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურა (დღგ 20 ლ.). დღგ-ის გადამხდელი ხახუელა დღგ-ით არ დაბეგრავს ა/მ-ს მიწოდებას (მ.168.1.ნ), მაგრამ არ ჩაითვლის 20 ლარსაც (მე-3 ნაწილი).

კანონმდებელმა პირს მისცა არჩევანის საშუალება: პირს უფლება აქვს ჩაითვალოს ის დღგ-იც, რომელსაც დღგ-ისგან გათავისუფ-

<sup>66</sup> დასაბეგრი ოპერაცია, იმპორტი, ექსპორტი, რეექსპორტი, დროებითი შემოტანა მ.160-ის მიხედვით

<sup>67</sup> ვგულისხმობთ, რომ ოპერაცია არის პირის ნებისმიერი მოქმედება, რომელიც კოდექსის ყურადღების არეალში ექცევა

ლებული დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელებისას კანონის ძალით ის არ ჩაითვლიდა (მე-3 ნაწილის მიხედვით). ამ უფლებას თან ახლავს ვალდებულება: პირმა დღე-ით უნდა დაბეგროს ყველა სახის დასაბეგრი ოპერაცია მიუხედავად იმისა, ის გათავისუფლებული იყო ჩათვლის უფლების გარეშე თუ ჩათვლის უფლებით (მე-4-მე-6 ნაწილები). ვფიქრობთ, რომ კანონმდებელს მხედველობაში ჰქონდა მხოლოდ გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციები ჩათვლის უფლების გარეშე, მაგრამ არა – ჩათვლის უფლებით. ყოველ შემთხვევაში, ნორმის ჩანაწერი არ არის სათანადო. აღვნიშნავთ, რომ მითითებული უფლება-ვალდებულება ეხება მხოლოდ დასაბეგრი ოპერაციებს, და არა – დაბეგვრის სხვა ობიექტებს (მაგ. იმპორტს).

*მაგალითი:* ხახუელა ყიდის ნახმარ მსუბუქ ა/მ-ებს (მ.168.1.5). ამ საქმიანობისათვის მას ხშირად სჭირდება ა/მ-ების შეკეთება. ამას გარდა, ხახუელა ეწევა ტრანზიტში მოქცეული საქონლის საქართველოს ტერიტორიაზე გადაზიდვასაც (მ.168.4.გ). ხახუელამ გადანყვიტა გამოეყენებინა მე-4 ნაწილით მისთვის მინიჭებული უფლება. უფლების მინიჭებისათვის განცხადების წარდგენის<sup>68</sup> შემდგომი საანგაროშო პერიოდის 1-ლი რიცხვიდან 12 თვის (სავარაუდოდ, უწყვეტი) განმავლობაში ის დღე-ით დაბეგრავს როგორც ა/მ-ების რეალიზაციებს, ასევე – სატრანსპორტო მომსახურებებსაც, თუმცა კი ჩაითვლის მიღებული ანგაროშ-ფაქტურების მიხედვით, მათ შორის, ა/მ-ს შეკეთებასთან დაკავშირებული ფაქტურების მიხედვითაც.

## **მუხლი 168. გადასახადისაგან გათავისუფლება**

**1. ჩათვლის უფლების გარეშე დღე-ისგან გათავისუფლებულია შემდეგი საქონლის მიწოდება, იმპორტი ან დროებითი შემოტანა:**

ა) ეროვნული ან/და უცხოური ვალუტის (გარდა ნუმიზმატიკური ან საკოლექციო მიზნებით გამოსაყენებლად გათვალისწინებული-სა), ფასიანი ქაღალდების მიწოდება ან/და იმპორტი;

ბ) საქართველოს ეროვნული ბანკისათვის გადასაცემი ოქროსა და ოქროს ზოდების იმპორტი;

<sup>68</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.67

გ) განძეულობის, სახელმწიფო საკუთრებაში მიქცეული უძრავი ქონების მიწოდება ან/და იმპორტი, რომელთა რეალიზაციით მიღებული შემოსავლები შეიტანება ბიუჯეტში; (31.05.2011. N4720)

გ<sup>1</sup>) სახელმწიფო საკუთრებაში მიქცეული მოძრავი ქონების მიწოდება ან/და იმპორტი, აგრეთვე „სახელმწიფო ქონების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად ქონების ლიზინგის ფორმით გადაცემა (მიწოდება);(31.05.2011. N4720)

დ) სახელმწიფო ქონების მიწოდება პრივატიზაციის პროგრამის მიხედვით;

ე) საქონლის იმპორტი ამ კოდექსის 199-ე მუხლის „დ“ და „ო“ ქვეპუნქტების შესაბამისად, იმავე მუხლის შენიშვნის გათვალისწინებით, გარდა თავისუფალი ინდუსტრიული ზონიდან საქონლის იმპორტისა; (13.10.2011. N5120)

ვ) საქართველოს საპატრიარქოს მიერ ჯვრის, სანთლის, ხატის, ნიგნის, კალენდრისა და სხვა საღვთისმსახურო საგნების მიწოდება, რომლებიც გამოიყენება მხოლოდ რელიგიური მიზნით;

ზ) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 4820 20 000 00 კოდში მითითებული საქონლის (რვეულების) მიწოდება;

თ) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 4801, 4802 55 და 4810 22 კოდებში მითითებული საქონლის იმპორტი;

ი) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 1211 90 980 00 სასაქონლო ქვესუბპოზიციით გათვალისწინებული ძირტკბილას ფესვები, 1211 20 000 00, 1301 20 000 00 და 1301 90 000 00 სასაქონლო ქვესუბპოზიციებით გათვალისწინებული ბუნებრივი გაუსუფთავებელი შელაქი, 1504 20, 1515 30, 1520 00 000 00, 1702 11 000 00, 3912 12 000 00, 3912 31 000 00, 7010 10 000 00, 7010 90 790 00 და 9602 00 000 00 (ყელატინის კაფსულები) კოდებში მითითებული საქონლის მიწოდება ან/და იმპორტი;

კ) საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის მინისტრისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ერთობლივი ბრძანებით დადგენილი ნუსხის მიხედვით სამკურნალო (ფარმაცევტული) მიზნებისათვის განკუთვნილი საგარეო-ეკონომი-

კური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 28-ე და 29-ე ჯგუფებით გათვალისწინებული წარმოდგენილი ნედლეულისა და სუბსტანციების, 30-ე ჯგუფით გათვალისწინებული ფარმაცევტული პროდუქციის (გარდა საღებავი რეზინისა), მათ შორის, ვაქცინების, მიწოდება ან/და იმპორტი;

ლ) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8419 20 000 00, 9001 30 000 00, 9001 40, 9001 50, 9018-9022 (გარდა 9019 10 900 00), 9025 11 200 00 და 9402 90 000 00 კოდებში მითითებული სამედიცინო ან ვეტერინარული დანიშნულების საქონლის (მათ შორის, ინსულინის შპრიცების/ნემსების), 8713 და 8714 20 000 00 კოდებში აღნიშნული ეტლებისა და მათი ნაწილების და საკუთნოების, სამედიცინო დანიშნულების რენტგენის ფირების, სამედიცინო დანიშნულების სადიაგნოსტიკო ტესტ-სისტემების, გლუკომეტრების (რომელთა ტესტ-სისტემები რეგისტრირებულია საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის სამინისტროს მიერ) მიწოდება ან/და იმპორტი;(20.12.2011 N 5556)

მ) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 0102 10, 0103 10 000 00, 0104 10 100 00, 0104 20 100 00, 0105 11, 0511 10 000 00, 0602 10, 2503 00, 2803 00, 3101 00 000, 3103-3105, 3808 91, 3808 92 და 3808 93 კოდებში მითითებული საქონლის მიწოდება ან/და იმპორტი; (13.10.2011. N5137)

ნ) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8703 კოდში აღნიშნული მსუბუქი ავტომობილის მიწოდება ან/და იმპორტი;

ო) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 4901, 4902, 4903 00 000 00 და 4904 00 000 00 კოდებში მითითებული საქონლის (წიგნები, ჟურნალ-გაზეთები, ნოტები) მიწოდება (მათ შორის, ელექტრონული ფორმით) ან/და იმპორტი, ასევე ელექტრონული მატარებლების (დისკების) საშუალებით სალექციო კურსების მიწოდება, რომელიც საგანმანათლებლო ხასიათისაა და შეიძლება გამოცემულ იქნეს ასევე წიგნის ფორმით;

პ) პირადი მოხმარების საგნებისა და საყოფაცხოვრებო ნივთების იმპორტი ან დროებითი შემოტანა, რომლებიც განკუთვნილია ნავთობისა და გაზის ძებნა-ძიებისა და მოპოვების სამუშაოებში და-

საქმეზული უცხო ქვეყნის მოქალაქეების (მათთან მცხოვრებ ოჯახის წევრთა ჩათვლით) პირადი სარგებლობისათვის;

ჟ) სასოფლო-სამეურნეო წარმოებაში დასაქმებული პირის მიერ სოფლის მეურნეობის პროდუქციის (გარდა საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 0407 00 190 00 და 0407 00 300 00 კოდებში მითითებული საქონლისა (კვერცხისა)) პირველადი მიწოდება მის სამრეწველო გადამუშავებამდე (სასაქონლო კოდის შეცვლამდე);

რ) საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის მინისტრისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ერთობლივი ბრძანებით დადგენილი ნუსხის მიხედვით ჩვილ ბავშვთა კვების პროდუქტების ან/და ბავშვთა ჰიგიენის ნაწარმის მიწოდება ან/და იმპორტი, რომლებიც მარკირებულია ასეთად მიწოდებისას;

ს) დიაბეტური პურის მიწოდება ან/და იმპორტი, რომელიც მარკირებულია ასეთად მიწოდებისას;

ტ) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8701 90 110 00 – 8701 90 500 00 კოდებში აღნიშნული ტრაქტორებისათვის განკუთვნილი, საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8706 00 190 00, 8706 00 990 00, 8707 90 100 00, 8707 90 900 00, 8708 10 900 00, 8708 29 100 00 – 8708 40 900 00, 8708 50 900 00 – 8708 70 100 00, 8708 80, 8708 91, 8708 92, 8708 93, 8708 94 და 8708 99 კოდებში აღნიშნული შასის, ძარის, ნაწილებისა და მოწყობილობების, აგრეთვე საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8432 90 000 00 და 8433 90 000 00 კოდებში მითითებული საქონლის იმპორტი;

უ) ელექტროენერგიის წარმოებისათვის (თბოელექტრო- სადგურებისათვის) ბუნებრივი აირის იმპორტი;

ფ) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8802 11 100 00, 8802 12 100 00, 8802 20 100 00, 8802 30 100 00 და 8802 40 100 00 შესაბამის კოდებში აღნიშნული საქონლის ან/და საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურით მისთვის (სამოქალაქო ავიაციისათვის) განკუთვნილი საქონლის იმპორტი;

ქ) მინის ნაკვეთის მიწოდება;

ღ) ამხანაგობის წილის (ქონებაზე წინასწარი რეგისტრაციის უფლების) მიწოდება, თუ ამ წილზე (უფლებაზე) არ არის მიმაგრებული/ განპიროვნებული ქონება, გარდა წილის (უფლების) სანაცვლოდ ქონების ინდივიდუალურ საკუთრებაში მიღების შემთხვევისა;

ყ) ამხანაგობის მიერ თავისი წევრისთვის (თანამფლობელისთვის) ქონების მიწოდება (განაწილება), თუ ამხანაგობის წევრები არიან მხოლოდ ფიზიკური პირები, ამხანაგობის წევრთა შემადგენლობა არ შეცვლილა ამხანაგობის დაფუძნებიდან ქონების გადაცემის (განაწილების) მომენტამდე და ამხანაგობა განაწილების მომენტისათვის არ არის დღგ-ის გადამხდელი. ამ ქვეპუნქტის მიზნებისათვის ამხანაგობის წევრის გარდაცვალებისას ამხანაგობის წილის მემკვიდრეზე გადასვლა ან „სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი წესით ამხანაგობის წევრის წილის რეალიზაცია არ ითვლება ამხანაგობის წევრთა შემადგენლობის ცვლილებად;

შ) თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის სანარმოებს შორის საქონლის მიწოდება; (13.10.2011. N5120)

ჩ) შემოსავლების სამსახურის ან/და შემოსავლების სამსახურის მიერ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით შერჩეული პირის მიერ აქციზური მარკების მიწოდება ან/და იმპორტი; (20.12.2011 N 5557)

ც) საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებების ფარგლებში ქონების რეალიზაცია; ამოღებულია (20.12.2011 N 5556 ამოქმედდეს „ცალკეულ შემთხვევებში დღგ-ით დაბეგვრის და დღგ-ის თანხის ბიუჯეტში გადახდის წესის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის დადგენილების ამოქმედებისთანავე)

დ) საქართველოს მთავრობის მიერ დამტკიცებული ნუსხის მიხედვით სასოფლო-სამეურნეო პესტიციდებისა და აგროქიმიკატების, სასოფლო-სამეურნეო კულტურების სათესი და სარგავი მასალების იმპორტი.

ე) შემოსავლების სამსახურის მიერ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით შერჩეული პირის მიერ იმ საქონლის იმპორტი, რომელიც განკუთვნილია აქციზური ან/და არააქციზური საქონლის სავალდებულო ნიშანდების/მარკირების განსახორციელებლად. (20.12.2011 N 5557)



2. ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ისგან გათავისუფლებულია შემდეგი სახის მომსახურების განწევა:

ა) ფინანსური ოპერაციების განხორციელება ან/და ფინანსური მომსახურების განწევა;

ბ) საქართველოს საპატრიარქოს დაკვეთით ტაძრებისა და ეკლესიების მშენებლობა, რესტავრაცია და მოხატვა;

გ) პირის მიერ საქართველოს კულტურისა და ძეგლთა დაცვის სამინისტროსთან შეთანხმებით მსოფლიო მემკვიდრეობის ნუსხაში შეტანილი, ეროვნული მნიშვნელობის კატეგორიის ან/და საკულტურული მემკვიდრეობის კულტურული მემკვიდრეობის ძეგლების სარესტავრაციო, სარეაბილიტაციო, საპროექტო და კვლევითი სამუშაოების შესრულება;

დ) დაკრძალვასთან დაკავშირებული სარიტუალო (მათ შორის, ავტოტრანსპორტით) მომსახურების განწევა;

ე) სამედიცინო მომსახურების განწევა;

ვ) საალმზრდელო ან/და სკოლამდელ დაწესებულებებში ბავშვთა მოვლა-პატრონობის მომსახურების განწევა ან/და ავადმყოფთა, შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირთა (მათ შორის, ბავშვთა) და 60 წლის და მეტი ასაკის პირთა მოვლა-პატრონობის მომსახურების განწევა;

ზ) ლატარიებით, აზარტული და მომგებიანი თამაშობებით მომსახურების განწევა, გარდა ამ მუხლის მე-4 ნაწილის „ტ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული შემთხვევისა; (9.12.2011 N 5452 ამოქმედდეს 2012 წლის 3 იანვრიდან)

თ) ამ მუხლით ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული საქონლის ლიზინგით გაცემა;

ი) თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის სანარმოებს შორის მომსახურების განწევა;

კ) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 4901, 4902, 4903 00 000 00 და 4904 00 000 00 კოდებში მითითებული საქონლის (ნიგნების, ჟურნალ-გაზეთების, ნოტების) რეალიზაციის მომსახურების, ბეჭდვის მომსახურების ან/და ჟურნალ-გაზეთების მიერ სარეკლამო მომსახურების განწევა;

ლ) 18 წლამდე ასაკის ფიზიკური პირის სახელოვნებო და სასპორტო სწავლების მომსახურების განწევა;

მ) რეგულირებადი ფასებითა და ტარიფებით საქალაქო და შიგარაიონულ მარშრუტებზე სამგზავრო ტრანსპორტით (გარდა ტაქსისა) მომსახურების განწესა და დასახლებულ ტერიტორიაზე დაგვა-დასუფთავებისა და ნარჩენების მართვის მომსახურების განწესა; (20.05.2011. N4706)

ნ) საგანმანათლებლო დაწესებულებათა მიერ განუწესი განათლების მომსახურება.

ო) სერვიტუტის მომსახურების უსასყიდლოდ განწესა. (8.11.2011. N5202)

პ) შემოსავლების სამსახურის მიერ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით შერჩეული პირის მიერ აქციზური ან/და არააქციზური საქონლის სავალდებულო ნიშანდების/მარკირების მომსახურების განწესა. (20.12.2011 N 5557)

3. ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ისგან გათავისუფლებული შემდეგი კანონების, შეთანხმებების, ხელშეკრულებების საფუძველზე მიზნობრივი დანიშნულებით განხორციელებული ოპერაციები:

ა) „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით გათვალისწინებული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების წარმოებისათვის განკუთვნილი მოწყობილობა-დანადგარების, სატრანსპორტო საშუალებების, სათადარიგო ნაწილებისა და მასალების, აგრეთვე ზემოაღნიშნული კანონით განსაზღვრული ხელშეკრულებების ან/და ნავთობისა და გაზის ოპერაციების საწარმოებლად გაცემული ლიცენზიების შესაბამისად ინვესტორებისა და საოპერაციო კომპანიებისათვის ნავთობისა და გაზის ოპერაციების განსახორციელებლად საქონლის იმპორტი, მიწოდება ან/და მომსახურების განწესა;

ბ) ელექტროენერგეტიკული სექტორის რეაბილიტაციისათვის საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებებით უცხოეთის სახელმწიფოების ან/და საერთაშორისო ორგანიზაციების მიერ გაცემული შეღავათიანი კრედიტით დაფინანსებული საქონლის იმპორტი ან/და სამშენებლო-სამონტაჟო, სარემონტო, სარესტავრაციო, საცდელ-საკონსტრუქტორო ან/და გეოლოგიურ-საძიებო მომსახურების განწესა;

გ) საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებებით გათვალისწინებული ვალდებულებების, კერძოდ, ბაქო-თბილისი-ჯეიჰანის და ბაქო-თბილისი-ერზრუმის მილსადენების მშენებლობის, შესრუ-

ლების უზრუნველსაყოფად საქართველოში საქონლის დროებითი შემოტანა;

დ) ამ კოდექსით გათვალისწინებული სრულად გათავისუფლებული საქონლის დროებითი შემოტანა;

ე) ამ კოდექსის მოთხოვნების შესაბამისად დაბრუნებული საქონლის იმპორტი;

ვ) გრანტის შესახებ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საქონლის იმპორტი გრანტის გამცემი ან მიმღები პირის მიერ;

ზ) მომსახურების განევა ხელშეკრულებების საფუძველზე, რომელთაც სტიქიური უბედურების, ავარიისა და კატასტროფის ლიკვიდაციისთვის, ჰუმანიტარული დახმარების მიზნით აფინანსებს უცხოური ორგანიზაცია და რომელთა მონაწილე ერთ-ერთი მხარეა საქართველოს აღმასრულებელი ხელისუფლების შესაბამისი ორგანო;

თ) სტიქიური უბედურების, ავარიისა და კატასტროფის ლიკვიდაციისთვის, ჰუმანიტარული დახმარების მიზნით საქართველოს სახელმწიფო ან/და საზოგადოებრივი ორგანიზაციებისთვის გადასაცემი საქონლის იმპორტი;

ი) იმ საქონლის იმპორტი ან დროებითი შემოტანა, რომელიც განკუთვნილია უცხოეთის დიპლომატიურ და მათთან გათანაბრებულ წარმომადგენლობათა ოფიციალური სარგებლობისათვის, ამ წარმომადგენლობათა დიპლომატიური და ადმინისტრაციულ-ტექნიკური პერსონალის (მათთან მცხოვრებ ოჯახის წევრთა ჩათვლით) პირადი სარგებლობისათვის, იმ სახით, რა სახითაც ასეთი გათავისუფლება გათვალისწინებულია შესაბამისი საერთაშორისო შეთანხმებებით, რომელთა მონაწილეც არის საქართველო;

კ) უცხოეთში საქართველოს დიპლომატიურ წარმომადგენლობათა ქონების იმპორტი.

4. ჩათვლის უფლებით დღგ-ისგან გათავისუფლებულია:

ა) საქონლის რეექსპორტი ან ექსპორტი მხოლოდ იმ საანგარიშო პერიოდისათვის, რომელშიც განხორციელებულია დეკლარირება საქონლის რეექსპორტის ან საქონლის ექსპორტში გაშვების შესახებ; (13.10.2011. N5120)

ბ) საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების განევა, რომელიც განკუთვნილია უცხოეთის დიპლომატიურ და მათთან გათანაბრე-

ბულ წარმომადგენლობათა ოფიციალური სარგებლობისათვის, ამ წარმომადგენლობათა და დიპლომატიური მისიების წევრების (მათთან მცხოვრებ ოჯახის წევრთა ჩათვლით) პირადი სარგებლობისათვის და რომლის გამოყენების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი;

გ) ექსპორტში, რეექსპორტში, გარე გადამუშავებაში ან ტრანზიტში მოქცეული საქონლის გადაზიდვა და ამ გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებული მომსახურების განევა. ამასთანავე, ასეთ გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებულ მომსახურებას განეკუთვნება: (8.11.2011. N5202)

გ.ა) გადაზიდვისას ტვირთის ან/და სატრანსპორტო და გადაზიდვის საშუალების ვაგზავნასთან/მიღებასთან დაკავშირებული მომსახურება, აგრეთვე აეროპორტების, ნავსადგურების, სარკინიგზო და საავტომობილო ვაგზლების მიერ განეული მომსახურება;

გ.ბ) აერო- ან საზღვაო სანავიგაციო, სადისპეტჩერო ან/და საინფორმაციო მომსახურება;

გ.გ) საექსპედიტორო მომსახურება;

გ.დ) ტვირთის დოკუმენტაციის მომზადების, ინსპექტირების, დათვალიერების, სატრანსპორტო დამუშავების (მათ შორის, დატვირთვისა და გადმოტვირთვის), ტრანსპორტირებისათვის შეფუთვისა და შენახვის მომსახურება;

გ.ე) ნავსადგურებში აგენტირების მომსახურება;

გ<sup>1</sup>) საქონლის იმპორტის, საწყობის, დროებითი შემოტანის, შიდა გადამუშავების ან თავისუფალი ზონის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევამდე საქართველოს ტერიტორიაზე მდებარე პუნქტებს შორის საქონლის გადაზიდვა და ამ გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებული, ამ ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული მომსახურების განევა, გარდა ტვირთის შენახვის მომსახურებისა; (13.10.2011. N5120)

გ<sup>2</sup>) საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანამდე იმპორტის, საწყობის, დროებითი შემოტანის, შიდა გადამუშავების ან თავისუფალი ზონის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული საქონლის საქართველოს ეკონომიკური საზღვრიდან დანიშნულების პუნქტამდე გადაზიდვა და ამ გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებული, ამ ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული მომ-

სახურების განწევა, გარდა ტვირთის შენახვის მომსახურებისა; (13.10.2011. N5120)

დ) მგზავრთა და ბარგის გადაზიდვის მომსახურებისა და ამ გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებული მომსახურების განწევა იმ პირობით, რომ მგზავნის ან დანიშნულების პუნქტი მდებარეობს საქართველოს ფარგლების გარეთ და ასეთ გადაზიდვაზე გაფორმებულია ერთიანი სატრანსპორტო დოკუმენტი. ამასთანავე, ასეთ გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებულ მომსახურებას განეკუთვნება:

დ.ა) მგზავრის ან/და სატრანსპორტო საშუალების მგზავნასთან/მიღებასთან დაკავშირებული მომსახურება, აგრეთვე აეროპორტების, ნავსადგურების, სარკინიგზო და საავტომობილო ვაგზლების მიერ განწეული მომსახურება;

დ.ბ) აერო- ან საზღვაო სანავიგაციო, სადისპეტჩერო ან/და საინფორმაციო მომსახურება;

დ.გ) ინსპექტირების, დათვალიერების, სატრანსპორტო დამუშავების (მათ შორის, დატვირთვისა და გადმოტვირთვის), ტრანსპორტირებისათვის შეფუთვისა და შენახვის მომსახურება;

დ.დ) მგზავრთა საერთაშორისო გადაყვანის სამგზავრო ბილეთების რეალიზაციის მომსახურება;

დ.ე) აეროპორტებისა და ნავსადგურების კონტროლის ზონაში მგზავრთა მომსახურება, რომლის ღირებულება შედის საერთაშორისო გადაყვანის სამგზავრო ბილეთის ფასში;

დ.ვ) ნავსადგურებში აგენტირების მომსახურება;

ე) საერთაშორისო საავიაციო და საერთაშორისო საზღვაო რეისების განსახორციელებლად ბორტზე მისაწოდებლად განკუთვნილი საქონლის იმპორტი ან/და მიწოდება; (31.05.2011. N4720)

ვ) სატრანსპორტო გადაზიდვისას გამოყენებული ცარიელი სატრანსპორტო საშუალებების (მათ შორის, კონტეინერებისა და ვაგონების) მიმართ განწეული სატრანსპორტო, დატვირთვის, გადმოტვირთვისა და შენახვის მომსახურება; (8.11.2011. N5202)

ზ) თბოელექტროსადგურებისათვის ბუნებრივი აირის მიწოდება;

თ) სახელმწიფოსთვის ან/და ადგილობრივი თვითმმართველობისათვის აქტივების გამოტანა იმ საწარმოს კაპიტალიდან, რომლის წილის/ აქციების 50 პროცენტზე მეტი სახელმწიფოს ან/და ადგილობრივი თვითმმართველობის საკუთრებაშია;

ი) სახელმწიფოსთვის ან/და ადგილობრივი თვითმმართველობისათვის საქონლის უსასყიდლოდ გადაცემა ან/და მომსახურების უსასყიდლოდ განწევა;

კ) საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული საერთაშორისო ხელშეკრულებებით განსაზღვრული პროექტების (მათ შორის, მოსამზადებელი ეტაპის) განმახორციელებელი საჯარო სამართლის იურიდიული პირების მიერ, რომლებთანაც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს გაფორმებული აქვს პროექტის განხორციელების უფლებამოსილების შესახებ ხელშეკრულება, ამ პროექტების ფარგლებში საქონლის სხვა პირებისათვის გადაცემა;

ლ) თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტში საქართველოს საქონლის მიწოდება რეალიზაციისთვის და თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტში საქონლის რეალიზაცია ან/და კვების მომსახურების განწევა;

მ) დღგ-ის გადამხდელის მიერ სანარმოს ყველა აქტივის ან ამ სანარმოს დამოუკიდებლად მოქმედი ქვედანაყოფის მიწოდება ერთი ოპერაციის ფარგლებში დღგ-ის მეორე გადამხდელისათვის, თუ მიმწოდებელი და მიმღები მხარეები მიწოდებიდან 15 კალენდარული დღის განმავლობაში წერილობით ატყობინებენ საგადასახადო ორგანოს ასეთი მიწოდების შესახებ. დამოუკიდებლად მოქმედი ქვედანაყოფად ითვლება ერთმანეთთან ფუნქციურად დაკავშირებული ძირითადი საშუალებებისა და თანმხლები კომუნიკაციების ერთობლიობა, რომელიც დამოუკიდებლად ფუნქციონირებს და რომლის დამოუკიდებლად ფუნქციონირება არ არის დამოკიდებული მესაკუთრის შეცვლაზე;

ნ) აქტივების მიწოდება სანარმოს რეორგანიზაციის შემთხვევაში;

ო) აქტივების მიწოდება შესატანის სახით სანარმოს კაპიტალში ან ამხანაგობაში. ამასთანავე, ითვლება, რომ აქტივების მიწოდების საანგარიშო პერიოდის მიხედვით აქტივების მიმღებმა პირმა შესაბამის საქონელზე მიიღო ჩათვლა;

პ) საქართველოს ეროვნული ბანკისათვის ოქროს მიწოდება;

ჟ) ტუროპერატორების მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე ტურისტულ ობიექტებში უცხოელი ტურისტების ორგანიზებული შემოყვანა და მათთვის საქართველოს ტერიტორიაზე ტურისტული მომსახურების პაკეტის მიწოდება.

რ) საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე ტვირთის შემოტანისას გემისათვის განუული მომსახურება (კერძოდ, პორტის, საზღვაო-სალოცმანო სამსახურისა და საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – საქართველოს სახელმწიფო ჰიდროგრაფიული სამსახურის მიერ განუული მომსახურება). (20.05.2011. N4705)

ს) საწყობის საქმიანობის ნებართვის მქონე საწყობში უცხოური საქონლის მიწოდება. (13.10.2011. N5120)

ტ) ლატარიებით, აზარტული და მომგებიანი თამაშობებით მომსახურების განევა „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი თამაშობების მოწყობის შესახებ“ საქართველოს კანონით გათვალისწინებული იმ ლატარიის ორგანიზატორის მიერ, რომლის წილის 50 პროცენტზე მეტს ფლობს სახელმწიფო. (9.12.2011 N 5452 ამოქმედდეს 2012 წლის 3 იანვრიდან)

უ) სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკის რესპუბლიკური ან ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდევინების, მათ შორის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში პირის ქონების (გარდა ფულისა) სახელმწიფოს, ავტონომიური რესპუბლიკის ან ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის საკუთრებაში გადაცემა, აგრეთვე სისხლის სამართლის და ადმინისტრაციული წესით დაკისრებული სანქციების გადახდევინების მიზნით პირის ქონების რეალიზაცია/გადაცემა. (20.12.2011 N 5556 ამოქმედდეს „ცალკეულ შემთხვევებში დღგ-ით დაბეგვრის და დღგ-ის თანხის ბიუჯეტში გადახდის წესის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის დადგენილების ამოქმედებისთანავე)

5. ჩათვლის უფლებით დღგ-ისგან გათავისუფლებულია საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების განევა ან/და საქონლის იმპორტი, თუ აღნიშნული ხორციელდება საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული და ძალაში შესული საერთაშორისო ხელშეკრულებების ფარგლებში და ამ ხელშეკრულებების შესაბამისად ასეთი საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების განევა ან/და საქონლის იმპორტი გათავისუფლებულია დღგ-ისგან.

ამ მუხლის კომენტარებისას აღვნიშნავთ მხოლოდ რამდენიმე ყურადსაღებ მომენტს.

**(1.ა) (ა)** დღგ-ის მიზნებისათვის ფულის მიწოდება არ წარმოადგენს საქონლის (მომსახურების) მიწოდებას, როგორც ეს აღნიშნულია 1-ლი ნაწილის დასაწყისში (მ.13, მ.16). შესაბამისად, შესაბამისად, მობაა მ.168.1.ა-სა და მითითებულ ნორმებს შორის;

**(1.ა) (ბ)** ფასიანი ქაღალდის მიწოდება წარმოადგენს ფინანსური მომსახურების და, შესაბამისად, მომსახურების განევას (მ.14.1.პ), ანუ არ წარმოადგენს საქონლის მიწოდებას, როგორც ეს აღნიშნულია 1-ლი ნაწილის დასაწყისში. ისე კი, სამოქალაქო-სამართლებრივი კუთხით ფასიანი ქაღალდის მიწოდება მართლაც ქონების საკუთრების გადაცემაა. ამ შემთხვევაში ქონებას კი წარმოადგენს არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე – მოთხოვნის უფლება. იმისათვის, რომ ფასიანი ქაღალდებთან დაკავშირებით ამ ქვეპუნქტმა პოზიტიური აზრი შეიძინოს, საჭიროა მას დაემატოს სამენარმეო საზოგადოებებში პარტნიორთა წილებიც, ხოლო მ.15.2.დ-ს მიეცეს სხვა მნიშვნელობა, ანუ ფასიანი ქაღალდებისა და წილების მიწოდებას დაერქვას *საქონლის მიწოდება*.

**(1.გ), (1.გ<sup>1</sup>)** მიუხედავად იმისა, რომ ეს ქვეპუნქტები სხვანაირად იკითხება, ვფიქრობთ, გათავისუფლება ეხება ქონების სახელმწიფო საკუთრებაში გადაცემის დასაბეგრ ოპერაციას, მსგავსად წინა (2004 წლის) საგადასახადო კოდექსში მოცემული ანალოგიური ნორმებისა, და არა – სახელმწიფოს მიერ მიქცეულის შემდგომ გასხვისებას;

**(1.ე)** გათავისუფლება ეხება იმ საქონლის იმპორტს, რომელიც განხორციელდა ან ფიზიკური პირის მიერ, ან საფოსტო გზავნილისას.

**(1.ქ)** მინის ნაკვეთში იგულისხმება საჯარო რეესტრის მიერ მიიჭებული კონკრეტული კოდის შესაბამისი მინა.

**(1.ღ)<sup>69</sup> (ა)** ქვეპუნქტში მითითებულ ამხანაგობაში წილის მიწოდება და ქონებაზე რაიმე უფლების წინასწარი რეგისტრაციიდან გამომდინარე უფლებების დათმობა<sup>70</sup> ისედაც განეკუთვნება ფინანსურ ოპერაციებს (მ.15.4; მ.168.2.ა);

**(1.ღ) (ბ)** ნათლად არ იკვეთება, თუ რა დანიშნულება აქვს სიტყვა „გარდა“-დან დაწყებულ ქვეპუნქტის ბოლო ნაწილს. თუ კანონმდე-

<sup>69</sup> იხ. ასევე მ.15.4-ის კომენტარი

<sup>70</sup> ვფიქრობთ, დ) ქვეპუნქტში „წინასწარი რეგისტრაციის უფლების“ ნაცვლად უნდა ყოფილიყო „წინასწარი რეგისტრაციიდან გამომდინარე უფლების“



ბელს მხედველობაში აქვს ინდივიდუალურ საკუთრებაში მიღებული ქონების დაბეგვრა, მასზე ამ ქვეპუნქტის დანაწესები არ მოქმედებენ: ის ისედაც იბეგრება. ასე მაგალითად, თუ ამხანაგობის წევრი ამხანაგობიდან გადის და ნივთობრივი სახით იღებს კომპენსაციას, ნივთის აღნიშნული მიწოდება ამხანაგობის მხრიდან ექვემდებარება დაბეგვრას. შეიძლება კანონმდებელს სურს, რომ ამხანაგობის წევრის მიერ თავისი წილის გაუქმება (კომპენსაციის მიღებით) არ იყოს აღქმული ამხანაგობისათვის წილის მიწოდებად. თუ ეს ასეა, მაშინ ამის შესახებ უნდა იყოს პირდაპირი ჩანაწერი. თუ დაუშვებთ, რომ წილის გაუქმებას კანონმდებელი კი აღიქვამს მიწოდებად, მაგრამ არ სურს ან სურს მისი დაბეგვრა, მაშინ უნდა ითქვას, რომ ასეთი მიწოდება ისედაც არ იბეგრება (მ.15.4; მ.168.2.ა).

*მაგალითი:* ამხანაგობა „ჯეჯილის“ წევრია სამი პიროვნება: ჯემალი, ჯიმშერი და ჯუმშერი. ისინი ერთობლივად ეწევიან ხორბლის მონევა-რეალიზაციას. ამხანაგობის თანხმობით ჯიმშერმა თავისი 40%-იანი წილი გაყიდა ჯანსულზე 100 ლარად. წილის გაყიდვა ჯიმშერის დღგ-ით არ დაბეგრება.

*მაგალითი:* იგივე ამხანაგობა, რაც წინა მაგალითშია, ერთობლივად აკეთებს სამ ურემს, რომელთაგან მწვანეთვლიანი იქნება ჯიმშერის. ჯიმშერმა წილი გაყიდა კვლავ ჯანსულზე. ვინაიდან ჯიმშერის წილზე „განპიროვნებული/მიმაგრებული“ იყო მწვანეთვალეობა ურემი, ამიტომ, მიუხედავად იმისა, რომ ამხანაგობის საქმიანობად კვლავ რჩებოდა ხორბლის მონევა-რეალიზაცია, ჯიმშერის მიერ წილის რეალიზაცია დღგ-ით დაბეგვრადია. ამ შემთხვევაში წილის მიწოდება არ წარმოადგენს ფინანსურ მომსახურებას.

*მაგალითი:* ცეზარი თავის კუთვნილ მიწის ნაკვეთზე აშენებს მრავალსართულიან საცხოვრებელ კორპუსს. ამხანაგობა „ჭადმა“, რომლის წევრებიც იყვნენ დევი და ნაცარქექია, გადაწყვიტა მშენებარე კორპუსში ეყიდა ზედა ორი სართული. ამხანაგობამ და ცეზარმა გააფორმეს ნასყიდობის წინარე ხელშეკრულება. ცოტა ხანში ნასყიდობის საგანზე მომავალ საკუთრებასთან დაკავშირებით საჯარო რეესტრში გაჩნდა წინასწარი ჩანაწერი, რომლის მიხედვით დაუშვებელი იყო სხვა სუბიექტს მოეპოვებინა აღნიშნული უფლება მანამ, სანამ ამხანაგობა „ჭადი“ არ მოიპოვებდა მას. ორი თვის გასვლის შემდეგ, „ჭადმა“ ცეზარისადმი მოთხოვნა 100

ლარად დაუთმო კომბლეს. ეს მიწოდება ამხანაგობა „ჭადს“ არ დაებეგრება დღგ-ით, ვინაიდან ორ სართულზე წინასწარ რეგისტრირებული საკუთრების უფლება, რომლის დათმობაც განხორციელდა კომბლეზე, არ იყო „მიმაგრებულ-განპიროვნებული“ ფიზ. პირ დევსა და ნაცარქექიაზე.

**(1.9)** ეს ქვეპუნქტი გათვალისწინებულია იმგვარი ამხანაგობისათვის, რომლის მიზანიც არის საკუთარი წევრების დაკმაყოფილება, და არა – მოგების მიღება.

**(1.8)** გათავისუფლება ეხება მხოლოდ და მხოლოდ თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის სანარმოებს შორის მიწოდებებს. რაც შეეხება თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის სანარმოსა და სხვა პირს შორის მიწოდებას, ის შეიძლება დღგ-ით დაბეგვრადი აღმოჩნდეს.

**(1.6)** მაგალითად, მესაკუთრეს დღგ-ით არ დაებეგრება იმ ქონების რეალიზაცია, რომელიც საგადასახადო ორგანომ დააყადაღა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის მიზნით, თუნდაც ის იყოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული.

**(2.ა) (a)** ვფიქრობთ, *ფინანსური ოპერაციის* განხორციელება უნდა განეკუთვნებოდეს ფინანსურ მომსახურებას (მ.15.3);

**(2.ა) (b)** დღგ-ის მიზნებისათვის ზოგიერთი სახის ფინანსური მომსახურების მიწოდება არ განეკუთვნება მომსახურების განვას საერთოდ. ამიტომ მასზე თითქოს წესით არ უნდა გავრცელდეს წინამდებარე ნაწილი დადგენილი ნორმა დღგ-ისგან გათავისუფლების შესახებ. ასეთ ფინანსურ მომსახურებას წარმოადგენს ისეთი მომსახურება, რომელიც გულისხმობს ფულზე საკუთრების უფლების გადაცემას (მ.16.2). ასე მაგალითად, სესხის, მათ შორის, კრედიტის, გაცემა დღგ-ის მიზნებისათვის არ წარმოადგენს მომსახურებას. შესაბამისად, დღგ-ის ჩათვლასთან დაკავშირებით, მათი მეშვეობით მიღებული პროცენტებიც თითქოს არ ჩაირთვებიან *საერთო ბრუნვაში* (მ.174.12). მიუხედავად ამისა, მ.16.2-ის კონტექსტიდან გამომდინარე, ვფიქრობთ, სესხი განხილულ უნდა იქნეს ფინანსურ მომსახურებად.<sup>71</sup>

**(2.ე)** სამედიცინო მომსახურებას (სამედიცინო საქმიანობას) არეგულირებს კანონი „ჯანმრთელობის დაცვის შესახებ“ და მის საფუძველზე მიღებული ნორმატიული აქტები.

<sup>71</sup> იხ. მ.16.2-ის კომენტარი

**(2.მ)** სერვიტუტი – ეს არის უძრავი ქონების (ძირითადად, მიწის) სარგებლობასთან დაკავშირებული ძირითადად ისეთი სანივთო უფლება, რომლის საფუძველზეც სხვა უძრავი ქონების მესაკუთრეს შეუძლია ცალკეულ შემთხვევებში ისარგებლოს ამ უძრავი ნივთით (სამოქ. კოდექსი, მ.247). პრაქტიკაში სერვიტუტის უფლებას უმეტესწილად იყენებენ მაშინ, როდესაც პირს უძნელდება თავის კუთვნილ მიწის ნაკვეთამდე მისვლა და ამისათვის საჭიროა სხვისი ნაკვეთის გავლა. ზოგჯერ სერვიტუტი გულისხმობს უძრავი ქონების ბინად გამოყენებასაც<sup>72</sup> ან კუთვნილ მიწის ნაკვეთზე რაიმე ნაგებობის აღმართვისაგან თავის შეკავებასაც<sup>73</sup>. კოდექსის მიზნებისათვის სერვიტუტის უფლების მიცემა წარმოადგენს მომსახურების განევას. თუ სერვიტუტისათვის გათვალისწინებული არ არის საზღაური, მაშინ აღნიშნული მომსახურება დღგ-ისგან გათავისუფლებულია ჩათვლის უფლების გარეშე, მიუხედავად კომპენსაციის თანხად საბაზრო ფასების გამოყენების შესახებ მ.161.2-დ-ის დანაწესისა. სხვა შემთხვევაში ის იბეგრება დღგ-ის 18%-იანი განაკვეთის გამოყენებით. თუ უძრავი ქონების მესაკუთრე და უფლებამოსილი პირი წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს, ამ შემთხვევაშიც უსასყიდლო სერვიტუტის მომსახურების დაბეგვრისათვის მოქმედებს წინამდებარე ქვეპუნქტი.

**(4.ა) (ა)** დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტის – ექსპორტის (რეექსპორტის) დროს წარმოადგენს ის მომენტი, როდესაც საქონლის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევის შესახებ ხდება დეკლარირება (მ.163.ბ). ანუ, თვით განსაზღვრების ძალით ერთმანეთს ემთხვევა ექსპორტისა (რეექსპორტისა) და მისი დეკლარირების მომენტები. ასე მაგალითად, განსაზღვრებითვე არ დაიშვება ექსპორტის განხორციელება მარტში, ხოლო მისი დეკლარირებისა კი – მაისში. გამომდინარე აქედან, არ არის ნათელი, თუ რატომ მოითხოვება ექსპორტის (რეექსპორტის) დღგ-ისგან გათავისუფლება მხოლოდ ქვეპუნქტში მითითებულ საანგარიშო პერიოდისათვის;

**(4.ა) (ბ)** ვფიქრობთ, ექსპორტში *გაშვების* ნაცვლად უნდა ეწეროს *მოქცევა*, ვინაიდან დეკლარირება არის პირის განზრახვა სა-

<sup>72</sup> სამოქ. კოდექსი, მ.253 ( პირადი სერვიტუტი)

<sup>73</sup> იხ. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, მთ. რედაქტორი ლ. ჭანტურია, ნ.2, 1999, მ.247-ის კომენტარი

საქონლო ოპერაციის გამოყენების, ანუ სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევის შესახებ;

**(4.ა) (c)** თუ ექსპორტს თან ახლავს ექსპორტირებული საქონლის მიწოდებაც, მაშინ დამკვიდრებული პრაქტიკის მიხედვით, დასაბეგრო ოპერაციას – საქონლის მიწოდებას უგულუბელყოფენ, ვინაიდან, წინააღმდეგ შემთხვევაში, წინამდებარე ქვეპუნქტს აზრი დაეკარგებოდა.

**(4.ბ)** დღგ-ისგან გათავისუფლებისათვის მიწოდება განკუთვნილი უნდა იყოს სუბიექტთა ოფიციალური ან პირადი სარგებლობისათვის, რისი დადგენაც გადამხდელს ძნელად თუ შეეძლება. ამ ქვეპუნქტით მოცემული შემთხვევისათვის გათვალისწინებულია ინსტრუქცია.<sup>74</sup>

**(4.გ)** ჩათვლის უფლებით დღგ-ისგან გათავისუფლებულია არა მარტო საქონლის ექსპორტი<sup>75</sup>, არამედ – ამ სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული საქონლის ტრანსპორტირებაც, მათ შორის, საქართველოს ტერიტორიაზეც, და კიდევ მრავალი მასთან უშუალოდ დაკავშირებული მომსახურებების განვაც. *უშუალოდ დაკავშირებულ მომსახურებას* განეკუთვნება მხოლოდ და მხოლოდ გ.ა)-გ.ე) ქვეპუნქტებით მოცემული მომსახურების სახეები, თუმცა შეიძლება მოიძებნოს ისეთი მომსახურებაც, რომელიც შინაარსობრივად კი უკავშირდება გადაზიდვასა და ექსპორტს, მაგრამ მისი გ.ა)-გ.ე) ქვეპუნქტებში მოაზრება დამოკიდებულია გონივრულ განსჯაზე. ამის მაგალითია, ექსპორტში მოქცეული საქონლით დატვირთული სატრანსპორტო საშუალების ე.წ. დგომის მომსახურება.

**(4.გ<sup>1</sup>) (a)** ეს ქვეპუნქტი ეხება იმპორტის<sup>76</sup> სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევამდე (ანუ დეკლარირებამდე) საქონლის ტრანსპორტირებასა და მასთან *უშუალოდ დაკავშირებულ მომსახურების* განვას. რაც შეეხება უშუალოდ ტრანსპორტირებას, ამ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული გათავისუფლების გამოყენებამდე, მნიშვნელოვანია გაირკვეს, თუ სად აქვს ადგილი მ.166-ის მიხედვით მომსახურების განვას. მიჩნეულია, რომ მას ეხება მითითებული მუხლის არა ბ), არამედ – გ) ქვეპუნქტი, რომლის მიხედვითაც სატრანსპორტო

<sup>74</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.68

<sup>75</sup> ასევე ქვეპუნქტში მითითებული სხვა სასაქონლო ოპერაციებიც

<sup>76</sup> ასევე ქვეპუნქტში მითითებულ სხვა სასაქონლო ოპერაციებაც

მომსახურების განვების ადგილად ითვლება ტრანსპორტირების დან-  
ყების ადგილი. თუ გადაზიდვის რომელიმე ხელშეკრულებისათვის  
აღმოჩნდა, რომ ეს ადგილი მდებარეობს უცხოეთში, მაშინ გადაზიდ-  
ვას, როგორც დასაბეგრ ოპერაციას, ადგილი არ ჰქონია. შესაბამი-  
სად, მისი გათავისუფლების საკითხიც არ დაისმება. მაგრამ იმპორ-  
ტი შეიძლება განხორციელდეს რამდენიმე გადაზიდვის ხელშეკრუ-  
ლების მეშვეობით, რომლებიც შეიძლება ექსპედიტორის მიერ დად-  
ებულიც კი იყოს.<sup>77</sup> სავსებით შესაძლებელია, რომ ზოგიერთი მათგანი  
ითვალისწინებდეს საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის ტრანს-  
პორტირების დანყებას. სწორედ ამ თვისების მქონე მომსახურების-  
თვის არის გათვალისწინებული წინამდებარე გ<sup>1</sup>) ქვეპუნქტი, რომე-  
ლიც საშუალებას იძლევა დღგ-ისგან გათავისუფლდეს გადაზიდვას-  
თან დაკავშირებული საქართველოში განეული მომსახურება.

*მაგალითი:* ერთიანი გადაზიდვის ხელშეკრულების საფუძველ-  
ზე, მათ შორის, სხვადასხვა გადამზიდველის მიერ და განსხვავებუ-  
ლი სახის სატრანსპორტო საშუალებებით, ტვირთი გადატანილ იქნა  
ნიუ-ჯერსიდან ჩხორონყუს კონკრეტულ მისამართამდე. ტვირთის  
დანყების ადგილი არის ამერიკის შეერთებული შტატები. შესაბამი-  
სად ითვლება, რომ გადაზიდვის მომსახურების განვევასაც იქ ჰქონ-  
და ადგილი. დღგ-ით არ იბეგრება ნებისმიერი გადამზიდველის მიერ  
განეული გადაზიდვის მომსახურება და მასზე არ მოქმედებს წინამ-  
დებარე ქვეპუნქტი.

*მაგალითი:* იმავე მაგალითის პირობები, ოღონდ გადაზიდვა გან-  
ხორციელდა რამდენიმე გადაზიდვის ხელშეკრულების საფუძველ-  
ზე, რომელთაგან ერთი დაიწყო ფოთში და დასრულდა თბილისში და  
რომლის განმავლობაშიც საქონელი ჯერ კიდევ არ იყო მოქცეული  
რაიმე სასაქონლო ოპერაციაში; ხოლო მეორე კი – დაიწყო თბილის-  
ში და დასრულდა ჩხორონყუში და რომლის დროსაც საქონელი უკვე  
იყო იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული. ამ პირობებით  
გათავისუფლებულია ფოთიდან თბილისამდე გადაზიდვა (მე-4 ნაწი-  
ლის გ<sup>1</sup>) ქვეპუნქტი), ხოლო მეორეზე კი – აღნიშნული ქვეპუნქტი არ  
მოქმედებს და, შესაბამისად, ის არ არის გათავისუფლებული;

**(4.გ<sup>1</sup>) (b)** თუ გადაზიდვის ხელშეკრულებით საქონლის ტრანს-  
პორტირება იწყება საქართველოს ტერიტორიაზე და მისი იმპორტის

<sup>77</sup> იხ. ასევე მ.8.25-ის (საერთაშორისო გადაზიდვა) კომენტარი

სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევის შემდგომ (მაგალითად, გაშვები-სას), მაშინ აღნიშნული გადაზიდვა არ არის გათავისუფლებული;

**(4.გ<sup>1</sup>) (c)** ყურადსაღებია გამონაკლისი შემთხვევა, რომელსაც წარმოადგენს ტვირთის შენახვის მომსახურება. აღნიშნული ქვე-პუნქტი, რა თქმა უნდა, ეხება საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებულ შენახვის მომსახურებას, რომელიც ამავე ნორმით განეკუთვნება დასაბეგრ ოპერაციას დღგ-ის 18%-იანი განაკვეთის გამოყენებით. იმისათვის, რომ გაირკვეს, ხელშეკრულება ტვირთის შენახვას ეხება, თუ სხვა სახის მომსახურებას, მხარეთა ჭეშმარიტი ნება უნდა დადგინდეს შესაბამისი ურთიერთობის მარეგულირებელი ნორმების კუთხით.<sup>78</sup>

**(4.გ<sup>2</sup>) (a)** ეს ქვეპუნქტი ეხება ისეთ შემთხვევებს, როდესაც საქონელი უკვე მოქცეული (დეკლარირებული) იყო მითითებულ სასაქონლო ოპერაციაში მანამდე, სანამ საქონელი გადმოკვეთდა საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარს.<sup>79</sup> როგორც ჩანს, ამ ქვეპუნქტით კანონმდებელს სურს გაათავისუფლოს ნებისმიერი ის გადაზიდვა, რომელიც დაიწყო საქართველოში<sup>80</sup> და რომელიც მ.177-ის შესაბამისად წარმოადგენს იმპორტის ნაწილს. ფაქტობრივად მას მხედველობაში აქვს სწორედ ისეთი გადაზიდვები, რომლებიც ხორციელდება რამდენიმე გადამზიდველის მიერ ერთიანი გადაზიდვის ხელშეკრულების საფუძველზე.<sup>81</sup> ვფიქრობთ, სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისი ნორმების გათვალისწინებითაც სახეზე ისედაც იქნებოდა გ<sup>2</sup>) ქვეპუნქტიდან გამომდინარე შედეგი;

**(4.გ<sup>2</sup>) (b)** ძნელი იქნება უძრავად მდგარი ისეთი სატრანსპორტო საშუალების მოძებნა, რომლის მიწაზე პროექციას კვეთს საქართველოს ეკონომიკური საზღვარი. შესაბამისად, კანონმდებელს ალბათ მხედველობაში აქვს გადაზიდვის ისეთი სახელშეკრულებო დათქმე-ბი, რომლებიც ადგენენ გადაზიდვის ერთ ფასს ზუსტად საზღვრამ-

<sup>78</sup> იხ. სამოქალაქო კოდექსი, მ.მ.763-779 (მიბარება), მ.მ.780-798 (მიბარება სასაქონლო სანყოფიში)

<sup>79</sup> იხ. მ.162-ის (იმპორტი, იმპორტის თანხა და დრო) კომენტარი

<sup>80</sup> ტვირთი უკვე მოქცეულია კონკრეტულ სასაქონლო ოპერაციაში და, სავარაუდოდ, აღნიშნულების პუნქტამდე ტრანსპორტირების ღირებულებაც, როგორც შერეული ოპერაციის ნაწილი, ჩართულია იმპორტის თანხაში (მ.177.4, მ.162.1.ა.გ)

<sup>81</sup> იხ. სამოქალაქო კოდექსი, მ.701 (გადაზიდვები ერთმანეთის მიმდევარი გადამზიდველების მიერ)

დე, ხოლო მეორეს კი – საზღვრიდან დანიშნულების იმ პუნქტამდე, რომელიც, თავის მხრივ, არ არის აუცილებელი, წარმოადგენდეს სახელმწიფო კონტროლის ზონას.

**(4.ვ)** ამ ქვეპუნქტით დღის წესრიგიდან იხსნება დაბეგვრის ის პრობლემა, რომელიც გადამზიდველებს ჰქონდათ ცარიელი კონტეინერების უკან დაბრუნებასთან დაკავშირებით.

**(4.ბ) (ა)** კანონმდებელი ერთ ოპერაციაში გულისხმობს ალბათ არა შერეულ ოპერაციას, არამედ – ერთი დოკუმენტური ფორმის გარიგებით გათვალისწინებულ შესრულებას. შესაბამისად, თუ **სანარმოს** აქტივები მოიცავს როგორც მოძრავ, ასევე უძრავ ნივთებს,<sup>82</sup> მაშინ უპრიანი იქნება ერთი წერილობითი დოკუმენტით დარეგულირდეს მთლიანი ქონების გადაცემა. ამასთან, საგადასახადო ორგანოსათვის შეტყობინების დროულად უზრუნველყოფის მიზნით ჯობს შემძენ მხარეს თავდაპირველად გადაეცეს უძრავი ქონება, ხოლო შემდეგ კი – მოძრავი;

**(4.ბ) (ბ)** მიწოდებისას გადამხდელს არ უნდა გამორჩეს ის მომენტი, რომ ყველა აქტივის შემადგენელი ნაწილია ასევე ფულადი სახსრებიც. შესაბამისად, ერთი ოპერაციის ფარგლებში ყველა აქტივის მიწოდებისას მან მეორე მხარეს უნდა გადასცეს სალაროსა თუ საბანკო ანგარიშებზე არსებული ფულადი ნაშთებიც. წინააღმდეგ შემთხვევაში დღგ-ისგან გათავისუფლება ძალაში არ იქნება;

**(4.ბ) (ც)** განსხვავებული სიტუაციაა ქვედანაყოფის მიწოდებისას, როდესაც საუბარია არა აქტივებზე, არამედ – *ერთმანეთთან ფუნქციურად დაკავშირებულ ძირითად საშუალებებსა და თანმხლები კომუნიკაციების ერთობლიობაზე*. ამ შემთხვევისას უკვე აღარ მოითხოვება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობისა და დებიტორული დავალიანებების გადაცემა, თუნდაც ისინი უკავშირდებოდნენ „ფუნქციურად დაკავშირებულ“ ძირითად საშუალებებს. როგორც ჩანს ამ ნაწილში წინამდებარე ქვეპუნქტის გამოყენება საჭიროებს გონივრულ განსჯას, შესაძლო დაბეგვრის მომეტებული რისკის გამო. სა-

<sup>82</sup> უძრავ ნივთებზე საკუთრების უფლების გადაცემისათვის აუცილებელია საჯარო რეესტრის სარეგისტრაციო მონაცემებში ცვლილებების განხორციელება, რაც დროს მოითხოვს. გარდა ამისა, ვინაიდან საკუთრების უფლების გადაცემის მომენტი (შესაბამისად, საქონლის მიწოდების მომენტიც) უფლებამოსილი ორგანოს მიერ რეესტრაციის შესახებ გადანყვეტილების გამოცემის მომენტი (კანონი „საჯარო რეესტრის შესახებ“, მ.27.3), ამიტომ კიდევ უფრო რთულდება მიწოდების მომენტის წინასწარ დადგენა

ვარაუდოდ, ქვედანაყოფის მიწოდებაში იგულისხმება, მაგალითად, ტექნოლოგიური ხაზებით გაჯერებული შენობის მიწოდება, და არა – ცარიელი შენობის მიწოდება, თუნდაც გადამხდელმა ამტკიცოს, რომ სავსებით შესაძლებელია შენობის სანყობად ფუნქციონირება, მესაკუთრის ცვლილებისდა მიუხედავად. სანყობად ფუნქციონირების შემთხვევისას, ვფიქრობთ, შენობაში უნდა იყოს შესაბამისი კარადები, თაროები და ა.შ., ანუ ისეთი მოწყობილობა, რომელიც უნდა სჭირდებოდეს სასანყობო მეურნეობას.

**(4.6)** კარგი იქნებოდა, თუ ეს ქვეპუნქტი მოიცავდა ლიკვიდაციის შემთხვევასაც, ვინაიდან დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ სალიკვიდაციო სანარმოს, გარდა საქონლის არსებულ ნაშთებთან დაკავშირებული დასაბეგრი ოპერაციისა (მ.161.1.გ), შესაძლოა დაებეგროს ყველა არსებული ქონება ერთდროულად, მათ შორის, ისიც, რომელზედაც მოქმედებს მითითებული მუხლი. საქმე იმაშია, რომ დარჩენილი ქონება უნდა გახდეს პარტნიორების საკუთრება. ამასთან, დარჩენილი ქონების პარტნიორებისათვის მიწოდების მომენტზე აპელირება (ლიკვიდაციის დასრულების შემდეგ ხდება ეს თუ სამენარმეო რეესტრში ჩანაწერის გაუქმების მომენტში) იმ მიზნით, რომ მიწოდებას საერთოდ არ ჰქონდეს ადგილი, დაბეგრის საერთო პრინციპებიდან გამომდინარე სამართლიანად არ გვეჩვენება. თუმცა გადამხდელს წარმატებით შეუძლია ამ საკითხზე იდავოს. ყურადსაღებია ისიც, რომ ამ საკითხში რეორგანიზაცია და ლიკვიდაცია ერთ პოზიციაში დგანან, ამასთან წინამდებარე ქვეპუნქტით კანონმდებელმა რეორგანიზაციისას ქონების გადაცემა დღგ-ისგან გაათავისუფლა, ხოლო ლიკვიდაციისას კი – დუმს.

**(4.ა) (ა)** სამენარმეო საზოგადოების კაპიტალში მომსახურების განწევის სახით შენატანის განხორციელება,<sup>83</sup> რომელიც განსხვავდება აქტივისაგან, იწვევს მის დღგ-ით დაბეგვრას. აქტივისაგან კი განსხვავდება მომსახურებათა სახეების უდიდესი უმრავლესობა;

**(4.ა) (ბ)** ამ შემთხვევისას ჩათვლის მიღება ნიშნავს იმას, რომ, თუ შენატანის მიმღებმა სანარმომ ეს ქონება გამოიყენა ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ისგან გაათავისუფლებულ ოპერაციებში, მ.174-ით დადგენილი წესით ჩათვლა გაუქმდება. ანუ, შენატანის მიმღებ სანარმოს დაეკისრება იმავე თანხის გადახდის ვალდებულებ-

<sup>83</sup> კანონი „მენარმეთა შესახებ“, მ.3.5



ბა. იგულვადება, რომ შენატანის მიმღები პირი არის დღგ-ის გადამხდელი; თუ არადა, მისთვის ეს ქვეპუნქტი ამოქმედდება მაშინ, როდესაც ის ნებაყოფლობით ან სავალდებულო წესით გახდება დღგ-ის გადამხდელი.

**(5)** შეიძლება ითქვას კიდევც, რომ ეს ნაწილი აშკარად წინ გადადგმული ნაბიჯია იმ სხვადასხვა სახის საერთაშორისო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებით, რომლებითაც დათქმულია კონკრეტული ან ზოგადად გადასახადისაგან გათავისუფლება. მუდამ პრობლემას წარმოადგენდა ადგილობრივი მომწოდებლის მიერ საერთაშორისო ხელშეკრულების ფარგლებში მოქცეული პროექტის განმახორციელებლისათვის მიწოდების დღგ-ით დაბეგვრა-არდაბეგვრის საკითხი. თუ საერთაშორისო ხელშეკრულება პროექტის დღგ-ისგან გათავისუფლებას ითვალისწინებდა, პროექტის განმახორციელებელსაც ეგონა, რომ იგივე ეხებოდა მისთვის მიწოდებასაც. თვალსაჩინო მაგალითის სახით დავასახელებთ აშშ-სა და საქართველოს შორის 1992 წლის „ჰუმანიტარული და ტექნიკური ეკონომიკური დახმარების ხელშეწყობისათვის თანამშრომლობის თაობაზე“ საერთაშორისო ხელშეკრულებას.

თვით პრობლემა კი იხსნება შემდეგნაირად: თუ საერთაშორისო ხელშეკრულება ითვალისწინებს, მაგალითად, პროექტის განმახორციელებლის მიერ მიწოდების დღგ-ისგან გათავისუფლებას, მაგრამ არ არის მითითებული მისი სახე (ჩათვლის უფლებით თუ მის გარეშე), მაშინ კოდექსი მას განიხილავს ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულად. ეს კი ფაქტობრივად ნიშნავს იმას, რომ პროექტის განმახორციელებლის მიერ გამოყენებულ ან მიწოდებულ საქონელს (მომსახურებას) არ ჰყავს და არც ჰყავდა ის „საბოლოო მომხმარებელი“, რომელიც ფიგურირებს არაპირდაპირი გადასახადის შინაარსში და რომელსაც ფაქტობრივად აწვება დღგ-ის ტვირთი. მისასაღმებელია, რომ ინსტრუქცია დეტალურად არეგულირებს ამ საკითხს.<sup>84</sup>

დაბოლოს, სოფლის მეურნეობის აღორძინებისათვის კარგი იქნებოდა, თუ სასოფლო-სამეურნეო მიწით სარგებლობის მომსახურება (იჯარა, უზუფრუქტი, აღნაგობა) ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებული ყოფილიყო დღგ-ისგან.

<sup>84</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.71 (დღგ-ისაგან გათავისუფლება საერთაშორისო ხელშეკრულებების შესაბამისად)

## თავი XXIV

### გადასახადის გამოანგარიშების, დეკლარირებისა და გადახდის წესი

#### მუხლი 169. დღგ-ის განაკვეთები

##### 1. დღგ-ის განაკვეთი შეადგენს:

ა) დასაბეგრი ბრუნვის ან საქონლის იმპორტის თანხის 18 პროცენტს;

ბ) საქონლის დროებითი შემოტანისას ამ კოდექსის 164-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული დროებითი შემოტანის თანხის 0.54 პროცენტს ამ საქონლის საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე ყოფნის ყოველ სრულ და არასრულ კალენდარულ თვეზე, მაგრამ არა უმეტეს საქონლის დროებითი შემოტანისას დროებითი შემოტანის თანხის 18 პროცენტისა; (14.06.2011. N4754)

გ) უკუდაბეგვრის წესით დასაბეგრი ოპერაციის თანხის 18 პროცენტს.

2. დასაბეგრი ბრუნვა არის საანგარიშო პერიოდში განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების, საქონლის ექსპორტისა და საქონლის რეექსპორტის თანხის ჯამი. (13.10.2011. N5120)

დღგ-ის პროცენტული განაკვეთი არის მხოლოდ ერთი სიდიდე – 18%. აღვნიშნავთ, რომ ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაცია არ წარმოადგენს 0%-ით დასაბეგრი ოპერაციას: ის გათავისუფლებულია დღგ-ისგან. თვით დღგ-ს კი წარმოადგენს დაბეგვრის (გარდა დროებითი შემოტანისა) ობიექტების ჯამური თანხის 18%, რომელსაც საქონლის დროებითი შემოტანისას ემატება 1-ლი ნაწილის ბ) ქვეპუნქტის შესაბამისად გამოთვლილი თანხა.

*მაგალითი:* ინდ.მენარმე არველოდიმ საანგარიშო თვეში: ა) კონტრაჰენტს მიანოდა მაგიდები (დასაბეგრი ოპერაციის თანხაა 100 ლ.); ბ) დაიწყო საკუთარი წარმოების ნაგებობის ძირითად საშუალებად გამოყენება (ნაგებობის ღირებულებაა 200 ლ.); გ) ექსპორტზე გაიტანა ჩარხები (სატარიფო ღირებულებაა 300 ლ.); დ) იმპორტით შემოიტანა სკამები (იმპორტის თანხაა 1000 ლ.); ე) გაცემული სესხიდან მიიღო პროცენტები (500 ლ.); ვ) შრომითი კონტრაქტის საფუძ-

ველზე მოემსახურა სხვა პირს (ხელფასია 600 ლ.); ზ) სხვის სასარგებლოდ დააგირავა საკუთარი ა/მ (მომსახურების თანხაა 50 ლ.); თ) დროებითი შემოტანის სასაქონლო ოპერაციაში 36 თვით მოაქცია გენერატორი (ამ საქონელზე იმპორტის თანხა იქნებოდა 900 ლ.); ი) მიიღო არარეზიდენტი პირის საკონსულტაციო მომსახურება (მომსახურების თანხაა 100 ლ.).

ამ პირობებით დასაბეგრი ბრუნვა იქნება ა), ბ), გ), ე) და ზ) პუნქტებით გათვალისწინებული ობიექტების თანხათა ჯამი, რომელიც უდრის 1150 ლ.-ს ( $=100+200+300+500+50$ ). მხოლოდ სპეციალური დაშვების წყალობით სესხის პროცენტები ჩართულ იქნა დასაბეგრი ბრუნვის თანხაში.<sup>85</sup> რაც შეეხება გირავნობის მომსახურებით მიღებულ შემოსავალს, ის არ არის დაკავშირებული ფულზე საკუთრების უფლების გადაცემასთან, წარმოადგენს ფინანსურ მომსახურებას და, შესაბამისად, მონაწილეობას მიიღებს დასაბეგრი ბრუნვის ფორმირებაში. დასაბეგრ ბრუნვაში ასევე არ შევიდა ხელფასიც, ვინაიდან დღგ-ის მიზნებისათვის ის არ წარმოადგენს დასაბეგრ ოპერაციას.

ვინაიდან ექსპორტი და გირავნობა გათავისუფლებული ოპერაციებია, ამიტომ დასაბეგრი ბრუნვის კუთვნილი დღგ იქნება 54 ლ. ( $=(100+200) \times 18\%$ ), ხოლო იმპორტისა კი – 180 ლ. ( $=1000 \times 18\%$ ). დროებითი შემოტანისას პირმა მოისურვა მთლიანად გადაეხადა დღგ, ამიტომ შესაბამისი დღგ იქნებოდა  $\approx 175$  ლ. ( $=36 \times 900 \times 0,54\%$ ), მაგრამ ვინაიდან დროებითი შემოტანისას დღგ მეტი არ უნდა იყოს დროებითი შემოტანის თანხის 18%-ზე ( $=162=900 \times 18\%$ ), ამიტომ დროებითი შემოტანის დღგ იქნება 162 ლ.. არარეზიდენტისგან მიღებული მომსახურების კუთვნილი დღგ იქნება 18 ლ. ( $=100 \times 18\%$ ). საბოლოოდ, მოცემულ საანგარიშო თვეში პირის მიერ გადასახდელი დღგ იქნება 414 ლ. ( $=54+180+162+18$ ).

## მუხლი 170. ბიუჯეტში შესატანი დღგ

ბიუჯეტში შესატანი დღგ მოიცავს:

ა) დასაბეგრი ბრუნვიდან ბიუჯეტში შესატან დღგ-ის თანხას, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა დასაბეგრ ბრუნვაზე დარიცხულ დღგ-ის თანხასა და ჩასათვლელ დღგ-ის თანხებს შორის;

<sup>85</sup> იხ. მ.16.2-ის კომენტარი

ბ) საქონლის იმპორტისას ბიუჯეტში შესატან დღგ-ის თანხას;

გ) საქონლის დროებითი შემოტანისას ბიუჯეტში შესატან დღგ-ის თანხას;

დ) უკუდაბეგვრის წესით დასაბეგრი ოპერაციიდან ბიუჯეტში შესატან დღგ-ის თანხას.

*მაგალითი:* განვიხილოთ წინა 169-ე მუხლში მოცემული არველოდის მაგალითი. ვთქვათ, არველოდიმ იმავე საანგარიშო პერიოდში შეიძინა გასაყიდი მაგიდები და მათზე მიიღო საგადასახადო ანგარიშფაქტურა დღგ-ის თანხით 20 ლ.. მანვე იმავე თვეში მიიღო სამშენებლო მომსახურება (დღგ 10 ლ.) და არ განახორციელა მაგალითის დ) და თ) პუნქტებში მოცემული იმპორტი და დროებითი შემოტანა. ამ პირობებით არველოდის მიერ დასაბეგრი ბრუნვიდან ბიუჯეტში შესატანი დღგ-ის თანხა იქნება 24 ლ. (=54-30). თუ დავუშვებთ, რომ არველოდიმ განახორციელა იმპორტი და საქონლის დროებითი შემოტანა, მაშინ ამ დაბეგვრის ობიექტების შესაბამისი დღგ-ის გადახდის საბუთი იმავდროულად იქნება ჩათვლის დოკუმენტიც. ჩათვლისვე დოკუმენტი იქნება არარეზიდენტის მომსახურებისათვის უკუდაბეგვრის დღგ-ის გადახდის დამადასტურებელი საბანკო საბუთი. შესაბამისად, თუ მომდევნო თვის 15 რიცხვისათვის ყველა ჩასათვლელი საბუთი არველოდის ექნება ხელზე, ხოლო 18 ლარი – საანგარიშო თვეში გადახდილი, მაშინ ჩასათვლელი დღგ სულ იქნება 390 ლ. (=20+10+180+162+18). ამგვარად, არველოდის ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაეკისრება 414 ლარის გადახდა, მაგრამ ჩასათვლელი თანხის გათვალისწინებით, ბიუჯეტში შესატანი თანხა იქნება 24 ლ. (=414-390).

### **მუხლი 171. დეკლარაციის წარდგენა და დღგ-ის გადახდა**

1. დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია შესაბამის საგადასახადო ორგანოში წარადგინოს დღგ-ის დეკლარაცია ყოველ საანგარიშო პერიოდზე არა უგვიანეს ამ პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა და ამავე ვადაში გადაიხადოს დღგ.

2. საქონლის დროებითი შემოტანისას დარიცხული დღგ-ის თანხა გადახდილი უნდა იქნეს არა უგვიანეს ყოველი თვის მომდევნო

თვის 15 რიცხვისა, ხოლო ბოლო გადახდა უნდა განხორციელდეს საქონლის დროებითი შემოტანის სასაქონლო ოპერაციის დასრულების დღეს. დეკლარანტს უფლება აქვს, მთელი გადასახდელი თანხა ერთდროულად გადაიხადოს.

3. პირი, რომელიც დღგ-ის გადამხდელად ითვლება მხოლოდ საქონლის იმპორტზე, გადასახადს იხდის საქონლის იმპორტის განხორციელების დროს.

4. უკუდაბეგვრისას საგადასახადო აგენტი ვალდებულია დარიცხული დღგ-ის თანხა გადაიხადოს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით, არა უგვიანეს საანგარიშო პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა.

ინსტრუქციით<sup>86</sup> დადგენილი ფორმითა და წესით დღგ-ის გადამხდელი ვალდებულია საგადასახადო ორგანოს დეკლარაცია წარუდგინოს საანგარიშო პერიოდის შემდგომი კალენდარული თვის 15 რიცხვამდე (ჩათვლით). თუ საანგარიშო პერიოდი კვარტალია, მაშინ საგადასახადო ორგანოსთვის, მაგალითად, მე-2 კვარტალის დეკლარაცია წარდგენილი უნდა იყოს 15 ივლისის 24 საათამდე. დავიანებით წარდგენისათვის გათვალისწინებულია ჯარიმა (მ.274). თუ ვალდებული პირი არ წარადგენს დეკლარაციას, მაშინ ითვლება, რომ მას თავისდროულად წარდგენილი ჰქონია 0-იანი დეკლარაცია, ანუ დეკლარაცია, რომელშიც გადასახდელი გადასახადის თანხა 0 ლ.-ის ტოლია (მ.67.4). თუ პირის ვალდებულებაა განსაზღვრულ მომენტამდე წარადგინოს დეკლარაცია, მისი დისპოზიციური უფლებაა ის, თუ ამ ვადის რომელ მომენტში შეასრულებს იგი დაკისრებულ ვალდებულებას. პირს უფლება აქვს, დეკლარაცია წარადგინოს საანგარიშო პერიოდის განმავლობაშიც.

პირმა გადასახადის თანხაც იმავე ვადებში უნდა გადაიხადოს, რა ვადებზეც დადგენილია დეკლარაციის წარდგენისათვის. არ არის აუცილებელი, დეკლარაციის წარდგენისა და გადასახადის გადახდის მომენტები ერთმანეთს ემთხვეოდეს. დღგ გადახდილ უნდა იქნეს როგორც სხვაობის თანხა: კუთვნილი დღგ მინუს ჩასათვლელი დღგ. პირს მუდამ უნდა ახსოვდეს, რომ მისი კუთვნილი გადასახადია არა სხვაობის თანხა, არამედ – მის დასაბეგრ ბრუნვაზე დარიცხული დღგ.

<sup>86</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, თავი XIX (ანგარიშგება)

ზოგჯერ პირი ვალდებულია გადაიხადოს სხვა პირის (არარეზიდენტის) კუთვნილი დღგ. ასეთ შემთხვევაში პირი წარმოდგება როგორც ამ სხვა პირის საგადასახადო აგენტი, რომელიც უკუდაბეგვრის წესით ასრულებს თავის მოვალეობას. ამ მოვალეობის შესასრულებლად ის ვალდებულია დადგენილი ფორმითა და წესით საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს გაანგარიშება<sup>87</sup> და გადაიხადოს არარეზიდენტის კუთვნილი გადასახადი. ეს ვალდებულებები საგადასახადო აგენტმა უნდა შეასრულოს საანგარიშო პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვამდე (ჩათვლით). აღსანიშნავია, რომ უკუდაბეგვრის გზით გადასახდელი დღგ პირმა შეიძლება გადაიხადოს სხვა გადასახადებში, მათ შორის, დღგ-ში, არსებული ე.წ. „ზედმეტობის“ გამოყენებითაც.<sup>88</sup>

## **მუხლი 172. დღგ-ის საანგარიშო პერიოდი (17.12.2010. N4114)**

**1. დღგ-ის საანგარიშო პერიოდია კვარტალი იმ გადასახადის გადამხდელისათვის, რომლებიც ამ კოდექსის 309-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად საქართველოს მთავრობის დადგენილებით ეტაპობრივად გადავლენ კვარტალურ დეკლარირებაზე და გადასახადის გადახდაზე.**

**2. დღგ-ის საანგარიშო პერიოდია კალენდარული თვე იმ გადასახადის გადამხდელისათვის, რომლებიც ამ კოდექსის 309-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად არ გადავლენ კვარტალურ დეკლარირებაზე და გადასახადის გადახდაზე.**

დღგ-ისთვის საანგარიშო პერიოდი არის კვარტალი ან კალენდარული თვე. 309-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად: „*ცალკეული კატეგორიის გადამხდელის კვარტალურ დეკლარირებასა და გადასახადის გადახდაზე გადასვლა განხორციელდება ეტაპობრივად, საქართველოს მთავრობის მიერ დადგენილი წესისა და პირობების შესაბამისად, 2013 წლის 1 იანვრამდე*“. 2011 წლის დეკემბრამდე ასეთი წესი გამოცემული არ იყო.

<sup>87</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, თავი XVI (უკუდაბეგვრა)

<sup>88</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.66

## თავი XXV

### საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და დღგ-ის ჩათვლა

#### მუხლი 173. დღგ-ის ჩათვლა

1. დღგ-ის ჩათვლა არის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირის უფლება, შემციროს გადასახდელი დღგ-ის თანხა მიღებული ჩათვლის დოკუმენტების საფუძველზე.

2. ჩათვლის დოკუმენტებია:

ა) საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა;

ბ) სასაქონლო დეკლარაცია;

გ) უკუდაბეგვრისას ბიუჯეტში დღგ-ის თანხის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი;

დ) დროებითი შემოტანისას ბიუჯეტში დღგ-ის თანხის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი;

ე) საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული საჯარო სამართლის იურიდიული პირების მიერ განეული მომსახურების საფასურის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი, რომელთა მიერ განეული მომსახურების ტარიფები დადგენილია დღგ-ის ჩათვლით, საქართველოს კანონით ან საქართველოს მთავრობის დადგენილებით.

ჩათვლის უფლება აქვს მხოლოდ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს. თავის მხრივ კი, ჩათვლა გულისხმობს სახელმწიფო ბიუჯეტში გადასახდელი თანხის მხოლოდ შემცირებას ან ბიუჯეტიდან მის მიღებას. ჩათვლის გამოყენება არ ამცირებს ვალდებულ პირზე დარიცხულ დღგ-ს. ყურადსაღებია ის, რომ 1-ლ ნაწილში საუბარია მხოლოდ უფლებაზე, და არა – ვალდებულებაზე. შესაბამისად, თუ აღმოჩნდა, რომ პირმა ხელიდან გაუშვა ჩათვლის მიღების შესაძლებლობა, მაშინ ზოგიერთ შემთხვევაში არც საგადასახადო ორგანოს და არც პირს უფლება არ აქვთ გადასახდელი დღგ შეამცირონ ადრე ჩასათვლელი თანხით. ასეთი შემთხვევები შეიძლება დადგეს, მაგალითად, თუ აღმოჩნდა, რომ პირს უნდა მიემართა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის, მაგრამ მას არ მიუმართავს. ასეთ შემთხვევაში პირი დღგ-ის გადამხდელად ითვლება რეგისტრა-

ციის ვალდებულების წარმოშობის მომენტიდან (მ.157.7). თუ ამ მომენტისათვის პირს ჰქონდა ჩათვლის დოკუმენტები და მისი გამოყენების ვადა ხელიდან გასულია, პირს სრულად დაეკისრება კუთვნილი დღგ-ის გადახდა, ამ დოკუმენტებით ჩათვლის გამოყენების გარეშე.

თუ ჩათვლის უფლების გამოყენებით აღმოჩნდა, რომ ჩასათვლელი თანხა მეტია დარიცხულ გადასახადზე, მაშინ სხვაობა პირს განეხილება ე.წ. „ზედმეტობად“, რომლის გამოყენებაც რეგულირდება ნ3-ე მუხლით.

კოდექსით მკაცრად არის დადგენილი, თუ რა შეიძლება იყოს ჩათვლის მიღების საფუძველი. ასეთია *ჩათვლის დოკუმენტები* და დღგ-ის დეკლარაციები, რომელთა გარეშეც დაუშვებელია ჩათვლის უფლების გამოყენება. სხვა სახის საბუთები ან მოქმედებები არ წარმოადგენს ჩათვლის მიღების საფუძველს.

*ჩათვლის დოკუმენტს* წარმოადგენს:

ა) საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.<sup>89</sup> ის გამოიწერება დასაბეგრ ოპერაციებზე;

ბ) სასაქონლო დეკლარაცია.<sup>90</sup> აღნიშნული ექვემდებარება სხვადასხვა წესით შევსებას იმპორტისას, ექსპორტისას, რეექსპორტისას და დროებითი შემოტანისას;

გ) უკუდაბეგვრისას ბიუჯეტში დღგ-ის თანხის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი.<sup>91</sup> ის შეიძლება იყოს როგორც ბანკით გადახდის საბუთი, ასევე – საგადასახადო ორგანოს შეტყობინება „ზედმეტობის“ თანხის გადატანის თაობაზე;

დ) დროებითი შემოტანისას ბიუჯეტში დღგ-ის თანხის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი. დღგ-ით დაბეგვრის ამ ობიექტისათვის ყოველთვის არ არის გათვალისწინებული სასაქონლო დეკლარაცია,<sup>92</sup> მაგრამ გათვალისწინებისას, ჩათვლა შესაძლებელია განხორციელდეს მის მიხედვითაც (მე-2 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტი);

ე) მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული სსიპ-ების მიერ საქონლის (მომსახურების) მიწოდებისათვის გადახდის დამადას-

<sup>89</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, თავი XIII

<sup>90</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №993, 31.12.2010წ. ინსტრუქცია „საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ“, თავი VI

<sup>91</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.66

<sup>92</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №993, 31.12.2010წ. ინსტრუქცია „საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ“, მ.74



ტურებელი საბუთი.<sup>93</sup> მას შეიძლება ჰქონდეს საბანკო საგადახდო დავალების, საკონტროლო-სალარო აპარატის ქვითრის, ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტის და ა.შ. სახე, მაგრამ არა – საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის. აღვნიშნავთ, რომ მითითებული დოკუმენტი ჩათვლის დოკუმენტი იქნება, მიუხედავად იმისა სსიპ-ის მიერ მიწოდებული იქნა მომსახურება თუ საქონელი. შევნიშნავთ იმასაც, რომ გადახდის საბუთი მხოლოდ მაშინ იქნება ჩათვლის დოკუმენტი, თუ სსიპ-ების მიერ გასანევი საქმიანობისთვის კანონით ან მთავრობის დადგენილებით დაწესებულია დღგ-ის შემცველი ტარიფები. თუ სხვა ნორმატიული აქტით დადგინდა ტარიფი, მისი გადახდის საბუთი ვერ განიხილება ჩათვლის დოკუმენტად;

ვ) საწყობის საქმიანობის ნებართვის მქონე საწყობში მიწოდებული და იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული უცხოური საქონლის შემთხვევაში საქონლის შესყიდვის ღირებულებასა და მის სატარიფო ღირებულებას შორის სხვაობის თანხაზე დღგ-ის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი,<sup>94</sup> რომელიც შეიძლება იყოს, მაგალითად, საბანკო ან „ზედმეტობის“ გადატანის საბუთი;

ზ) შეძენის დოკუმენტი, რომელიც დაკავშირებულია რაიმე ფულადი ვალდებულების<sup>95</sup> გადახდევინების მიზნით ქონების რაიმე წესით რეალიზაციასთან.

ჩამოთვლილი დოკუმენტების გარდა, ჩათვლის საფუძველია დღგ-ის ვადამხდელის დღგ-ის დეკლარაციებიც. დეკლარაციების გამოყენებით ჩათვლა შეიძლება მიღებულ იქნას ისეთი დასაბეგრი ოპერაციებისას, როგორებიცაა საკუთარი წარმოების შენობა-ნაგებობის ძირითად საშუალებად გამოყენება (მ.174.1.ბ) და ბარტერული ოპერაცია (მ.175.3<sup>1</sup>).

მიუხედავად იმისა, თუ როგორ განიხილავს საგადასახადო ორგანო, ნებისმიერ გადასახადში „ზედმეტად“ გადახდილი თანხის სხვა გადასახადის ანგარიშში გადატანის საბუთი უნდა ჩაითვალოს ამ სხვა გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის საბუთად. თუ მოგებაში ე.წ. „ზედმეტობა“ გადატანილ იქნა დროებითი შემოტანისას გადასახდე-

<sup>93</sup> მთავრობის დადგენილება №401, 28.12.2010წ.

<sup>94</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, თავი XIX<sup>2</sup>

<sup>95</sup> გარდა სისხლის სამართლისა და ადმინისტრაციული წესით დაკისრებული სანქციებისა

ლი დღგ-ის ანგარიშში, გადატანის საბუთი წარმოადგენს ჩათვლის საბუთს, ვინაიდან თანხა ბიუჯეტში ადრე იყო გადახდილი,<sup>96</sup> ხოლო ის რომ დღგ-ია, დასტურდება გადატანის საბუთით.

დავამატებთ, რომ დამატებულ ღირებულებაზე გადასახადის დანესების ბუნებიდან გამომდინარე, გადამხდელმა სახელმწიფოს უნდა გადაუხადოს მხოლოდ ის თანხა, რომელიც შეესაბამება პროდუქციის წარმოებისა და განაწილების პროცესში წარმოქმნილ ღირებულებას. შესაბამისად, კარგი იქნება, თუ ჩათვლის საკითხს საგადასახადო ორგანო სწორედ ამ კუთხით მიუდგება და ჩათვლის დოკუმენტებთან დაკავშირებით არ შექმნის უსაგნო პრობლემებს.

## **მუხლი 174. დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა**

### **1. დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა არის:**

ა) დღგ-ის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ჩათვლის დოკუმენტების მიხედვით საქონლის შექმნისას, მომსახურების მიღებისას, საქონლის იმპორტისას ან/და საქონლის დროებითი შემოტანისას, მათ შორის, დღგ-ის რეგისტრაციის ძალაში შესვლის მომენტისათვის არსებულ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნაშთზე;

ბ) საკუთარი წარმოების შენობა-ნაგებობის ძირითად საშუალებად გამოყენების შემთხვევაში ამ ოპერაციაზე დარიცხული და დღგ-ის დეკლარაციაში ასახული დღგ-ის თანხა, რომელიც იმავედროულად ჩათვლის მიღების საფუძველია.

გ) დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირებს შორის საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერული) ოპერაციის შემთხვევაში – თითოეული მხარისათვის მიწოდებულ საქონელზე/გაწეულ მომსახურებაზე გადახდილი ან/და გადასახდელი დღგ-ის თანხა. ამასთანავე, ჩათვლა ხორციელდება სანაცვლო საქონლის/მომსახურების მიღების მომენტში, მიღებულ საქონელთან/მომსახურებასთან მიმართებით ამ მუხლით დადგენილი შეზღუდვების (გარდა ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის „დ“ და „ე“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებულისა) გათვალისწინებით. (20.12.2011 N 5556)

<sup>96</sup> მ.8.5-ის კომენტარი

2. დღგ-ის ჩათვლა ხორციელდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ:

ა) საქონელი ან/და მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება:

ა.ა) დასაბეგრ ოპერაციებში, გარდა ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციებისა;

ა.ბ) საქონლის რეექსპორტში ან/და ექსპორტში; (13.10.2011. N5120)

ა.გ) საქართველოს ტერიტორიის გარეთ მომსახურების განწვევ-სათვის;

ბ) საქონელი ან/და მომსახურება გამოიყენება ამ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტში აღნიშნული საქონლის წარმოებისათვის ან/და მომსა-ხურების განწვევისათვის.

3. დღგ-ის ჩათვლა არ ხორციელდება:

ა) პირის მიერ სოციალური მიზნით, გასართობი ღონისძიებები-სათვის განუღ ხარჯზე ან წარმომადგენლობით ხარჯზე გადახდილ დღგ-ის თანხებზე, გარდა ასეთი ღონისძიებების ფარგლებში პირის მიერ საქონლის/მომსახურების მიწოდებისა, როდესაც ასეთი ხარ-ჯის ფარგლებში შესყიდული საქონელი ან/და მომსახურება ამ პირის მიერ იბეგრება დღგ-ით;

ბ) ამ მუხლის მე-4-მე-11 ნაწილების გათვალისწინებით, ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ დასაბეგრ ოპერაციებში გამო-ყენებული ან/და გამოსაყენებელი საქონლის/მომსახურების საწარ-მოებლად განუღ ხარჯზე გადახდილ დღგ-ის თანხებზე;

გ) იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, რომლებიც არ იძ-ლევა საქონლის/მომსახურების გამყიდველის იდენტიფიცირების საშუალებას;

დ) იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, რომლებიც ამ კო-დექსის 172-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად განსაზღვრუ-ლი დღგ-ის საანგარიშო პერიოდის მქონე გადასახადის გადამხდე-ლის (მყიდველის/ჩათვლის მიმღების) მიერ, დასაბეგრი ოპერაციის საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან არა უგვიანეს მომდევნო საანგარიშო პერიოდის ან არა უგვიანეს დასაბეგრი ოპერაციის კა-ლენდარული წლის მე-4 კვარტალის საანგარიშო პერიოდის მიხედ-ვით ასახული არ არის დადგენილ ვადაში წარმოდგენილ დღგ-ის დეკლარაციაში (მათ შორის, ამავე ვადებში დაზუსტებული დეკლა-

რაციის წარდგენის გზით). აღნიშნული შეზღუდვა არ ვრცელდება ამ მუხლის მე-7 ნაწილის „გ.ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაზე;(8.11.2011. N5202)

ე) იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, რომლებიც ამ კოდექსის 172-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად განსაზღვრული დღგ-ის საანგარიშო პერიოდის მქონე გადასახადის გადამხდელის (მყიდველის/ჩათვლის მიმღების) მიერ, დასაბეგრი ოპერაციის საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან არა უგვიანეს მომდევნო სამი საანგარიშო პერიოდის ან არა უგვიანეს დასაბეგრი ოპერაციის კალენდარული წლის დეკემბრის საანგარიშო პერიოდის მიხედვით ასახული არ არის დადგენილ ვადაში წარმოდგენილ დღგ-ის დეკლარაციაში (მათ შორის, ამავე ვადებში დაზუსტებული დეკლარაციის წარდგენის გზით). აღნიშნული შეზღუდვა არ ვრცელდება ამ მუხლის მე-7 ნაწილის „გ.ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაზე; (8.11.2011. N5202)

ვ) უსაქონლო ოპერაციების ან ფიქტიური გარიგებების მიხედვით გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურებით. ამასთანავე, მიღებული დღგ-ის ჩათვლა მყიდველისათვის უქმდება. (17.12.2010. N4114)

ზ) საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერული) ოპერაციის შემთხვევაში – თუ საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერული) ოპერაციის ერთ-ერთი მხარე არ არის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი. ამ შემთხვევაში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირის მიერ სანაცვლოდ მიღებული საქონლის ან/და განუული მომსახურების ღირებულება ტოლია მიწოდებული საქონლის/მომსახურების ღირებულებისა, მასზე გადახდილი ან/და გადასახდელი დღგ-ის ჩათვლით.(20.12.2011 N 5556)

4. ამ მუხლის მე-5-მე-11 ნაწილების გათვალისწინებით, თუ საქონელი/მომსახურება, რომლის მიხედვითაც დღგ-ის გადამხდელმა მიიღო დღგ-ის ჩათვლა, გამოყენებულ იქნა ისეთ ოპერაციებში, რომელთა დროსაც დღგ-ის გადამხდელს არ აქვს ჩათვლის მიღების უფლება, ჩათვლილი დღგ-ის თანხა ექვემდებარება გაუქმებას იმ საანგარიშო პერიოდში, როდესაც ის ამგვარ ოპერაციებში იქნა გამოყენებული.

5. თუ საქონელი/მომსახურება, რომლის მიხედვითაც დღგ-ის გადამხდელმა მიიღო დღგ-ის ჩათვლა, გამოყენებულ იქნა:

ა) მხოლოდ ისეთ ოპერაციაში, რომლის დროსაც დღგ-ის გადამხდელს აქვს ჩათვლის მიღების უფლება, ჩათვლილი დღგ-ის თანხა არ ექვემდებარება გაუქმებას;

ბ) მხოლოდ ისეთ ოპერაციაში, რომლის დროსაც დღგ-ის გადამხდელს არ აქვს ჩათვლის მიღების უფლება, ჩათვლილი დღგ-ის თანხა ექვემდებარება სრულად გაუქმებას.

6. თუ საქონელი ან მომსახურება ერთდროულად გამოიყენება ჩათვლის უფლების მქონე და ჩათვლის უფლების გარეშე ოპერაციებში და მათი გამიჯვნა შეუძლებელია, მაშინ:

ა) დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა გაიანგარიშება საანგარიშო პერიოდში საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის მიხედვით;

ბ) ამ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის გათვალისწინებით დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის დაზუსტება ხდება მიმდინარე საგადასახადო წლის ბოლო საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციაში წლის განმავლობაში საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის მიხედვით.

7. ძირითადი საშუალების მიხედვით, თუ იგი გამოყენებულ იქნა ან/და იქნება:

ა) მხოლოდ ისეთ ოპერაციაში, რომლის დროსაც დღგ-ის გადამხდელს აქვს ჩათვლის მიღების უფლება, პირს უფლება აქვს, ძირითად საშუალებაზე პირველივე საანგარიშო პერიოდში სრულად მიიღოს ჩათვლა, და ჩათვლილი დღგ-ის თანხა არ ექვემდებარება გაუქმებას;

ბ) მხოლოდ ისეთ ოპერაციაში, რომლის დროსაც დღგ-ის გადამხდელს არ აქვს ჩათვლის მიღების უფლება, პირს უფლება არ აქვს, ძირითად საშუალებაზე მიიღოს ჩათვლა;

გ) ერთდროულად ჩათვლის უფლების მქონე და ჩათვლის უფლების გარეშე ოპერაციებში და მათი გამიჯვნა შეუძლებელია, მაშინ:

გ.ა) თუ დღგ-ის გადამხდელის მიერ წინა საგადასახადო წლის მიხედვით ჩათვლის უფლების გარეშე დასაბეგრი ოპერაციების თანხა საერთო ბრუნვის 20 პროცენტზე ნაკლებია, პირს უფლება აქვს, ძირითად საშუალებაზე პირველივე საანგარიშო პერიოდში სრულად მიიღოს ჩათვლა, ამასთანავე, ყოველი კალენდარული

წლის ბოლოს გასაუქმებელი დღე-ის თანხა განსაზღვროს კალენდარული წლის საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის პროპორციულად;

გ.ბ) დღე-ის გადამხდელს, გარდა ამ ნაწილის „გ.ა“ ქვეპუნქტში აღნიშნულისა, უფლება აქვს, ძირითად საშუალებაზე მიიღოს ჩათვლა მხოლოდ ყოველი კალენდარული წლის ბოლო საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციაში წლის განმავლობაში საერთო ბრუნვაში ჩათვლის უფლების მქონე დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის პროპორციულად.

8. ამ მუხლის მე-7 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის მიზნებისათვის, ყოველწლიურად გასაუქმებელი („გ.ა“ ქვეპუნქტის შემთხვევაში) ან ჩასათვლელი („გ.ბ“ ქვეპუნქტის შემთხვევაში) დღე-ის თანხა გაიანგარიშება:

ა) შენობა-ნაგებობებზე – ექსპლუატაციაში მიღების წლიდან 10 კალენდარული წლის განმავლობაში, დღე-ის თანხის ერთი მეათედის ოდენობით;

ბ) სხვა ძირითად საშუალებებზე – ექსპლუატაციაში მიღების წლიდან 5 კალენდარული წლის განმავლობაში, დღე-ის თანხის ერთი მეხუთედის ოდენობით.

9. დღე-ის ახლად რეგისტრირებული გადამხდელი ძირითადი საშუალებების მიხედვით დღე-ის თანხების ჩათვლას ახორციელებს ამ მუხლის მე-7 ნაწილის „ა“, „ბ“ და „გ.ა“ ქვეპუნქტების შესაბამისად.

9<sup>1</sup>. პირს უფლება აქვს, იმ ძირითადი საშუალების მიწოდებისას, რომლის მიხედვითაც ამ მუხლის მე-7–მე-9 ნაწილების გათვალისწინებით არ მიუღია ან/და გაუქმდა დღე-ის ჩათვლა, დასაბეგრი ოპერაციაზე დასარიცხი დღე-ის თანხა შეამციროს ამ ძირითადი საშუალების მიხედვით მიუღებელი ან/და გაუქმებული დღე-ის ჩათვლის თანხის ოდენობით, შესაბამისი დოკუმენტის ან/და საფუძვლის არსებობისას. (20.12.2011 N 5556)

10. ამ მუხლით განსაზღვრული დღე-ის ჩასათვლელი თანხის გადაანგარიშება ან/და გაუქმება სავალდებულო არ არის, თუ კალენდარული წლის განმავლობაში ჩათვლის უფლების გარეშე დასაბეგრი ოპერაციების თანხა საერთო ბრუნვის თანხის 5 პროცენტზე ნაკლებია.

**11. დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა არ ექვემდებარება გაუქმებას:**

ა) ამ კოდექსით დადგენილი წესით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ჩამონერის შემთხვევაში;

ბ) საქონლის დანაკარგზე. (14.06.2011. N4754)

**12. ამ მუხლის მიზნებისათვის საერთო ბრუნვა არის პირის მიერ საანგარიშო პერიოდში განხორციელებული საქონლის მიწოდებისა და მომსახურების განწესის თანხათა ჯამი. ამასთანავე, არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულებისათვის მხედველობაში მიიღება მხოლოდ მუდმივი დაწესებულების მიერ განხორციელებული საქონლის მიწოდება და მომსახურების განწესა.**

**13. დღგ-ის ჩათვლის მიღების წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.**

საქმიანობის განწესისას განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების მიხედვით დღგ-ის გადამხდელი სავალდებულო წესით საქართველოს ბიუჯეტში დღგ-ის სახით იხდის დასაბეგრი ოპერაციის თანხის განსაზღვრულ %-ს (18%). ამავდროულად, მას უფლება აქვს, ბიუჯეტში გადასახდელ დღგ-ს გამოაკლოს ჩასათვლელი დღგ-ის თანხები (მ.173.1).

ჩასათვლელი თანხის არსებობა უნდა მტკიცდებოდეს მ.173.2-ით მოცემული ერთ-ერთი, და არა – სხვა, დოკუმენტით. მათ შორის ყველაზე აქტუალურია მიღებული, და არა – გაცემული, სავადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა. რაიმე თანხაზე ჩათვლის უფლების გამოყენება, დამამტკიცებელი დოკუმენტის გარეშე, დაუშვებელია. თუმცა არის ორი გამონაკლისი. მათგან პირველი ეხება საკუთარი წარმოების შენობა-ნაგებობის ძირითად საშუალებად გამოყენებას, ხოლო მეორე – ბარტერულ ოპერაციას. ორივე შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციის შესაბამისი დღგ-ს თანხის დეკლარაციაში ასახვა იძლევა ამ თანხის ჩათვლისათვის გამოყენების საფუძველს. ამ შემთხვევაში ჩათვლის დოკუმენტს თითქოს უნდა წარმოადგენდეს თვით დღგ-ის დეკლარაცია, მაგრამ ის, სამწუხაროდ, არ გვხვდება მ.173.2-ით მოცემულ ჩამონათვალში. შევნიშნავთ, რომ ზოგადად შესაძლებელი უნდა იყოს დარიცხვის დოკუმენტში ჩასათვლელად იმავე დოკუმენტის გამოყენება.

ჩათვლის დოკუმენტის დღგ-ის ჩასათვლელად გამოყენება დამოკიდებული არ არის მომწოდებლის წინაშე ვალდებულების შეს-

რულებასთან. ეს, რა თქმა უნდა, არ ეხება ისეთ ჩათვლის დოკუმენტებს, რომლებიც თვითონ არიან გადახდის დამადასტურებელი საბუთები.<sup>97</sup> შესაძლებელია, რომ მიღებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურითა და სასაქონლო დეკლარაციით თანხა არ იყოს გადახდილი და გადამხდელმა ის მაინც გამოიყენოს ჩათვლის მისაღებად. მომწოდებლის წინაშე ვალდებულების, მათ შორის, დღგ-ის თანხის გადახდას, შესრულებას და შეუსრულებლობიდან გამომდინარე პასუხისმგებლობის საკითხებს არეგულირებს არასაგადასახადო კანონმდებლობა, მათ შორის, სამოქალაქო კოდექსი. მყიდველისაგან დღგ-ის თანხის მიღების გარეშეც მომწოდებელი ვალდებულია ბიუჯეტში გადაიხადოს დღგ-ის თანხა. გადამხდელის მიერ მომწოდებლისათვის გადასახდელ დღგ-ის თანხასა და ამ მომწოდებლის მიერ ბიუჯეტში გადახდილ დღგ-ის თანხას შორის პირდაპირი კავშირის უქონლობის გამო, ჩათვლის უფლების გამოყენებას კანონმდებელი უშვებს მაშინაც კი, როდესაც მიწოდებიდან გამომდინარე ვალდებულება შესრულებული არ არის მიმწოდებლის წინაშე.

კანონმდებელი სპეციალურად აღნიშნავს, რომ ჩათვლის უფლება გამოიყენება დღგ-ის რეგისტრაციის ძალაში შესვლის მომენტისათვის არსებულ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაშთზე. თუ წინამდებარე მუხლის სხვა ნორმები ჩათვლის დოკუმენტის არსებობისას შესაძლებლობას იძლევიან ჩათვლის უფლება გამოყენებულ იქნეს, მაშინ ნაშთებთან დაკავშირებით კანონმდებლის სპეციალური აღნიშვნა, რა თქმა უნდა, ლოგიკურად არც არაფერს ადგენს ან გამოორიცხავს. კანონქვემდებარე აქტი კი გვამცნობს, რომ დღგ-ის რეგისტრაციის მომენტისათვის ექსპლუატაციაში შესული ძირითადი საშუალებების მიხედვით დღგ-ის ჩათვლა არ ხორციელდება, მაგრამ ჩათვლა შესაძლებელია არსებულ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ნაშთზე.<sup>98</sup> მიღებული მომსახურების მიხედვით ჩათვლაზე ფიქრი ალბათ ზედმეტი იქნება. მიუხედავად არსებული პრაქტიკისა, ვფიქრობთ, კანონმდებლობით ეს ასე არ უნდა იყოს. ჩათვლას ექვემდებარება დღგ-ის თანხა ნებისმიერი ჩათვლის დო-

<sup>97</sup> მაგალითად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურებისათვის საფასურის გადახდის დამადასტურებელი საბანკო დოკუმენტი

<sup>98</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.72.3



კუმენტის მიხედვით, მიუხედავად იმისა, საქონელი/მომსახურება შეძენილ იქნა რეგისტრაციამდე თუ არა. რაც უნდა უცნაურად მოგვეჩვენოს, მნიშვნელობა არა აქვს იმასაც, შეძენილი საქონელი/მომსახურება რეგისტრაციამდე გაიყიდა თუ არა. მთავარია ხელიდან გაშვებულ არ იქნეს ჩათვლის უფლების გამოყენების კანონით დადგენილი ვადა (მაგალითად, მე-3 ნაწილის დ) და ე) ქვეპუნქტების მიხედვით) და შეძენილი საქონელი/მომსახურება გამოიყენებოდეს ჩათვლის უფლების მქონე ოპერაციებში. ვფიქრობთ, დასმულ საკითხს კოდექსი უფრო გარკვევით უნდა არეგულირებდეს. მანამდე კი დავეუჯეროთ ინსტრუქციის ზემოთქმულ ნორმას.

1-ლი ნაწილის ბ) ქვეპუნქტს შევხებით ქვემოთ. მანამდე კი განვიხილავთ გ) ქვეპუნქტს, რომელიც ეხება ბარტერული ოპერაციისას გადამხდელის მიერ ჩასათვლელ დღგ-ს. ამ ქვეპუნქტის მიხედვით ჩასათვლელ თანხას წარმოადგენს გადამხდელის მიერ კონტრაქტისათვის მიწოდებულ საქონელზე (მომსახურებაზე) გადახდილი ან გადასახდელი დღგ-ის თანხა. თვით ეს თანხა ასახული უნდა იყოს გადამხდელის მიერ წარდგენილ დღგ-ის დეკლარაციაში, ანუ კანონის ძალით, გადამხდელს შეუძლია ჩაითვალოს ის დღგ, რომელიც მან გადასახდელად ასახა დეკლარაციაში. ჩათვლის საფუძველიც სწორედ გადასახდელი დღგ-ის თანხის ასახვაა მის მიერ წარდგენილ დღგ-ის დეკლარაციაში (მ.175.3<sup>1</sup>). ჩათვლის განხორციელების მომენტი მკაცრად განსაზღვრულია და ემთხვევა გადამხდელის მიერ სანაცვლო საქონლის (მომსახურების) მიღების მომენტს.<sup>99</sup> შედეგად, უმეტეს შემთხვევებში ერთსა და იმავე დღგ-ის დეკლარაციაში ასახული იქნება გაცვლისას დასარიცხი და ჩასათვლელი დღგ-ის თანხები, მსგავსად საკუთარი წარმოების შენობა-ნაგებობების ძირითად საშუალებად გამოყენების დასაბეგრი ოპერაციის შემთხვევისა (1-ლი ნაწილის ბ) ქვეპუნქტი).

თუ გაცვლილი ობიექტების მიწოდება-მიღების მომენტები არ ემთხვევა ერთმანეთს, მაშინ შეიძლება დადგეს დეკლარაციის დაზუსტების აუცილებლობა. ეს მაშინ მოხდება, როდესაც სანაცვლო საქონლის (მომსახურების) მიღება წინ უსწრებს გაცემული საქონლის (მომსახურების) მიწოდებას. ამასთან, არ გაითვალისწინება მე-3 ნაწილის დ) და ე) ქვეპუნქტები, რაც იმას უნდა ნიშნავდეს, რომ

<sup>99</sup> საქონლის შემთხვევაში იგულისხმება მასზე საკუთრების უფლების მოპოვება

ჩათვლის აკრძალვაზე არ მოქმედებს მიღება-მიწოდების მომენტებს შორის დროის პერიოდი. ჩათვლის აკრძალვაზე იმოქმედებენ წინამდებარე მუხლის მხოლოდ ის დანაწესები, რომლებიც შეეხებიან მიღებული საქონლის (მომსახურების) გამოყენების, უფრო ზუსტად, დასაბეგრ ოპერაციებში გამოუყენებლობის შემთხვევებს.

რაც შეეხება გაცვლისას დასაბეგრი ოპერაციის თანხას, ვუშვებთ,<sup>100</sup> რომ ის ტოლია მიწოდებული, და არა – მიღებული, ობიექტის საბაზრო ფასისა (დღგ-ის გარეშე).

*მაგალითი:* A და B არიან დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირები, რომელთა საანგარიშო პერიოდებია კალენდარული თვე. მათ 2011 წლის დეკემბერში დადეს გაცვლის ხელშეკრულება, რომლის მიხედვითაც 2012 წლის მარტში A-ს B-ისთვის უნდა მიეწოდებინა ჩარხი, ხოლო 2014 წლის აგვისტოში კი B-ს A-ისთვის – საოფისე მაგიდა. ჩარხის მიწოდების მომენტში მისი საბაზრო ფასი იყო 200 ლ., ხოლო ამავე მომენტში მაგიდისა კი – 50 ლ.. მაგიდის მიწოდების მომენტში ანუ 2014 წლის აგვისტოში ჩარხის საბაზრო ფასი გახლდათ 300 ლ., ხოლო მაგიდისა კი – 100 ლ.. ფასები მოცემულია დღგ-ის გარეშე.

მოცემულ მაგალითში A-ს მიერ განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტია 03.2012წ., ხოლო B-სი კი – 08.2014წ. (მ.161.1.ა.ბ). დასაბეგრი ოპერაციის თანხა ტოლია მიწოდებული ობიექტის საბაზრო ფასისა (დღგ-ის გარეშე). A-ისთვის ჩარხის მიწოდებისას დასაბეგრი ოპერაციის თანხა იქნება 200 ლარი და მარტის თვის დეკლარაციაში ასახვას დაექვემდებარება 36 ლარის დღგ ( $=200 \times 18$ ). რაც შეეხება B-ს, მისთვის მაგიდის მიწოდების დასაბეგრი ოპერაციის თანხა შეადგენს 18 ლარს ( $=100 \times 18\%$ ). ამ თანხას B ასახავს 2014 წლის აგვისტოს დღგ-ის დეკლარაციაში დღგ-ის დასარიცხი თანხის სახით, თუ მანამდე მას არ გაუუქმდება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია.

რაც შეეხება ჩათვლის საკითხს, A-ს უფლება ექნება 2014 წლის აგვისტოში ჩაითვალოს მის მიერ 2012 წლის მარტის დეკლარაციაში ასახული დღგ-ის თანხა 36 ლარის ოდენობით. B კი ჩაითვლიდა 18 ლარს 2012 წლის მარტში, მაგრამ მას ამ დროისათვის არ აქვს ჩათვლის საფუძველი, კერძოდ, წარდგენილი დეკლარაცია, რომელშიც

<sup>100</sup> იხ. მ.161.7-სა მ.18.10-ის კომენტარები

ასახული იქნებოდა მის მიერ განხორციელებული დასახვერი ოპერაციის – მაგიდის მიწოდების თანხა 100 ლარის ოდენობით. შესაბამისად, 2014 წლის აგვისტოს დეკლარაციაში 18 ლარის სახვით B-ს წარმოექმნება უფლება 2012 წლის მარტის დეკლარაციის დაზუსტების გზით ჩაითვალოს აღნიშნული 18 ლარი.

რა თქმა უნდა, A (B) ჩათვლილ 36 (18) ლარს გააუქმებს, თუ ის მაგიდას (ჩარხს) გამოიყენებს ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ ოპერაციებში.

მაგიდის ნაცვლად B-ს A-ისთვის რომ მიენოდებინა მსუბუქი ა/მ, რომლის მიწოდება გათავისუფლებულია დღგ-ისგან ჩათვლის უფლების გარეშე, მაშინ A-ს მიერ 36 ლარის ჩათვლა მაინც განხორციელდება, ვინაიდან მიღებულ ა/მ-სთან მიმართებით წინამდებარე მუხლში რაიმე შეზღუდვა არ მოიძებნება გარდა იმ შეზღუდვისა, რომელიც დაკავშირებულია ა/მ-ს შემდგომ გამოყენებასთან. რაც შეეხება B-ს, გაცვლასთან დაკავშირებით მას არ წარმოექმნება ჩასათვლელი დღგ, ვინაიდან ა/მ-ს მიწოდება არ წარმოქმნის დღგ-ის დეკლარაციაში დასარიცხ დღგ-ის თანხას, თუ ჩავთვლით, რომ 0 ლარი არ წარმოადგენს თანხას.

1-ლი ნაწილის გ) ქვეპუნქტთან მიმართებით პრობლემა შეიძლება დადგეს, თუ სანაცვლო საქონლის (მომსახურების) მიღების მომენტი ერთ კონკრეტულ მომენტს არ წარმოადგენს. ასე მაგალითად, თუ სანაცვლო მომსახურება უწყვეტია, მაშინ მისთვის მიღების მომენტებიც ასევე უწყვეტია ისევე, როგორც ეს არის იჯარის შემთხვევისას. ამგვარი მომსახურების მიღების მომენტად რომც ჩაითვალოს საანგარიშო პერიოდის ბოლო დღე,<sup>101</sup> სახეზე იქნება მომენტთა თვლადი სიმრავლე.<sup>102</sup> ასეთ შემთხვევაში კი იჯარის მიმღებმა ჩათვლა თითქოს უნდა განახორციელოს საიჯარო ურთიერთობის ყოველი საანგარიშო პერიოდისათვის და რაიმე პროპორციის წესის გამოყენებით, თუმცა კანონით არც პროპორციის წესია დადგენილი და არც მიღების მომენტები.

<sup>101</sup> მ.161.1.ა.ბ-ით განსაზღვრულია უწყვეტი მომსახურების მიწოდების, და არა – მიღების, მომენტი

<sup>102</sup> რეალურად კი მიღების მომენტები შეადგენენ არა მარტო თვლად, არამედ – რაციონალური და ირაციონალური რიცხვებისაგან შემდგარ სიმრავლეს, რომელიც ემთხვევა იჯარის საგნის გადაცემის მომენტიდან მიმდინარე მომენტამდე დროის იმ პერიოდს, რომლის განმავლობაშიც ადგილი ჰქონდა იჯარას

გამომდინარე იქიდან, რომ წინამდებარე მუხლს განსაკუთრებულ მნიშვნელობა ენიჭება პრაქტიკაში და, ამასთან, ხარვეზებისა თუ ნათლად ჩამოუყალიბებელი დებულებების გამო გაძნელებულია მისი ერთმნიშვნელოვნად აღქმა, აუცილებლად მიგვანჩნია რამდენიმე შენიშვნის გაკეთება, რომლებსაც გამოვიყენებთ მე-2-მე-11 ნაწილების კომენტარებისას. ეს შენიშვნები ემყარება მთლიანი მუხლის კონტექსტის შინაარსს, და არა – ცალკეული ნორმების (ნაწილების) სიტყვასიტყვით, მუხლის ნორმათა ერთობლიობიდან ამოგლეჯით, ჩანანერს.<sup>103</sup>

**შენიშვნა 1.** თვით მუხლის მთავარი შინაარსი კი შემდეგია: **უნდა ჩაითვალოს მხოლოდ და მხოლოდ ის დღგ, რომლის შესაბამისი საქონლის (მომსახურების) შემდგომი ტრანსფორმაცია, განაწილება ან გამოყენება წარმოქმნის დასაბეგრ (18 ან 0 %-იან<sup>104</sup>) დამატებულ ღირებულებას.** ასე მაგალითად, თუ გადამხდელის მიერ ჩათვლის დოკუმენტის თანხლებით შექმნილ იქნა ავეჯი, რომელიც შემდგომში მან გადაყიდა სხვაზე ან სურსათის მწარმოებელ ქარხანაში დანიშნულებისამებრ გამოიყენა დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციებისათვის, ბუნებრივია, ჩათვლის დოკუმენტში მითითებული დღგ-ის მთლიანი თანხით შემცირებულ უნდა იქნეს გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება. თუ ავეჯი გამოყენებული იქნებოდა დღგ-ით დაუბეგრავი სამედიცინო მომსახურების განვეისათვის, მაშინ ჩათვლაც არ უნდა განხორციელდეს, ხოლო განხორციელებული კი – კანონმდებლის მიერ არჩეული რაიმე პრინციპის გამოყენებით უნდა გაუქმდეს. კერძოდ, უნდა გაუქმდეს ჩათვლილი დღგ-ის ის ნაწილი, რომელიც არ მოხმარდა დასაბეგრ (18 ან 0%-იან) ოპერაციას. ან პირიქით: იმ შემთხვევაში, როდესაც დღგ ჩათვლილი არ იქნა მხოლოდ იმის გამო, რომ ავეჯი გამოიყენებოდა სამედიცინო საქმიანობისათვის, ხოლო შემდეგ ის გაიყიდა ან გამოყენებულ იქნა საკონსულტაციო საქმიანობისათვის, მაშინ ჩათვლას უნდა დაექვემდებაროს ჩაუთვლელი დღგ-ის „რალაც“ ნაწილი.

მუხლის შინაარსთან დაკავშირებით უნდა აღვნიშნოთ, რომ კანონმდებელი აშკარად ცდილობს დაიცვას სამართლიანობის პრინ-

<sup>103</sup> დამატებით იხ., მაგალითად: გივი ინწკირველი, სახელმწიფოსა და სამართლის ზოგადი თეორია, §3. სამართლის ნორმათა შეფარდება, 2003, გვ.173-177.

<sup>104</sup> ამ მუხლის კომენტარებისას მოხერხებულობის მიზნით ჩათვლის უფლებით გათვალისწინებული ოპერაციის აღსანიშნავად შეიძლება გამოყენებულ იქნას ჩანანერი „0%“

ციპი, რაც ცალსახად მისასაღმებელია. იმის გამო, რომ ამ პრინციპის ზედმიწევნით დაცვა ზოგჯერ შეუძლებელიც კია, ამიტომ ასეთი შემთხვევებისათვის დადგენილია სამართლიანობასთან „მიახლოებული“ სხვა პრინციპი. ეს ეხება ძირითად საშუალებასთან დაკავშირებულ ჩათვლებს ანუ ისეთ შემთხვევებს, როდესაც მკაცრად ვერ განისაზღვრება დასაბეგრ (18/0%-იან) ოპერაციაში ძირითადი საშუალების გამოყენების ხარისხი.

**შენიშვნა 2.** ფრაზა „ან/და“ გაგებულ იქნება, როგორც წესი, როგორც „ან“, <sup>105</sup> მაგრამ კონტექსტიდან გამომდინარე კი ზოგჯერ – როგორც „და“. მაგალითად, მე-7 ნაწილის ა) ქვეპუნქტისათვის არ გამოდგება კავშირი „ან“. მიზეზი ის არის, რომ, „ან“-ის შემთხვევისას (*გამოყენებულ იქნა ან იქნება*) ჩათვლილი დღგ-ის თანხის გაუქმების დაუშვებლობასთან დაკავშირებით მითითებული ქვეპუნქტის დანაწესი უბრალოდ სწორი არ იქნება: ის ექვემდებარება გაუქმებას მაშინ, როდესაც ძირითადი საშუალების გამოყენება დაიწყება ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული ოპერაციებისათვის. <sup>106</sup>

**შენიშვნა 3.** წინამდებარე მუხლში გვხვდება შემდეგი სახის ფრაზები: *გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება* (მე-2 ნაწილი) და *გამოყენებულ იქნა ან/და იქნება* (მე-7 ნაწილი). ამ ფრაზებში ვგულისხმობთ ობიექტის გამოყენებას მისი დღგ-ის გადამხდელთან ყოფნის **სრული** პერიოდისათვის. აღნიშნული ფრაზები მკითხველმა შეიძლება ისე გაიგოს, თითქოს საქმე მომავლის განჭვრეტასთან გვექონდეს. ამასთან, შექმნისას ჩათვლის უფლების მქონე ოპერაციებში საქონლის (მომსახურების) გამოყენებას უნდა ჰქონდეს საკმაოდ დიდი ალბათობა და თითქოს გადამხდელმა შექმნისას, ანუ მიმდინარე მომენტში უნდა უმტკიცოს საგადასახადო ორგანოს, რომ მის მიერ შექმნილ, მაგალითად, ავეჯს, ის გამოიყენებს არა სამედიცინო საქმიანობისათვის, არამედ – საკონსულტაციო მომსახურებისათვის. მეტი მტკიცებისათვის მან შეიძლება შექმნას კიდევ წერილობითი საბუთები <sup>107</sup> ან წინასწარ გამიჯნოს საოფისე ფართი. უნდა ვთქვათ, რომ ეს ასე არ არის. ფრაზის *გამოყენებული იქნება*

<sup>105</sup> იხ. აგრეთვე მ.18.14-ის (კომპენსაცია) კომენტარი

<sup>106</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.73.5.ა

<sup>107</sup> მაგალითად, დირექტორის ბრძანება ავეჯის მხოლოდ საკონსულტაციო საქმიანობაში გამოყენების შესახებ

შინაარსი არ არის დამოკიდებული შექმნის მიმდინარე მომენტისას არსებულ წარმოდგენებზე. შექმნილი საქონლის (მომსახურების) გამოყენების ყველა შემთხვევა უნდა იყოს მოცემული სახის. ჩვენს შემთხვევაში, გადამხდელთან ყოფნის პერიოდში ის უნდა გამოიყენებოდეს მხოლოდ და მხოლოდ ჩათვლის უფლების მქონე ოპერაციებში. წინასწარ ეს, რა თქმა უნდა, არაეინ იცის, თვით გადამხდელმაც კი. სწორედ ამიტომ:

**შენიშვნა 4.** ჩათვლის გამოყენების უფლებას კანონმდებელი გადამხდელს აძლევს **თავიდანვე**,<sup>108</sup> მისი გამოყენების დაწყებამდე. ხშირად, საქონლის (მომსახურების) შექმნისთანავე იწყება მისი გამოყენებაც და ცნობილი ხდება თუ როგორი სახის ოპერაციებს ხმარდება ის. როდესაც აღმოჩნდება, რომ ჩათვლილი თანხის შესაბამისი საქონლის (მომსახურების) გამოყენების რომელიმე შემთხვევა მიეკუთვნა რომელიმე ჩათვლის უფლების გარეშე ოპერაციას, მაშინ ჩათვლილი თანხა უნდა გაუქმდეს (მე-4 ნაწილი) ან მთლიანად, ან ნაწილობრივ (მაგ. მე-5 ნაწილის შესაბამისად). თავიდანვე ჩათვლის შესაძლებლობა გამყარებულია იმითაც, რომ ჩათვლის ძირითადი დოკუმენტის – საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ჩათვლისათვის გამოყენება შეზღუდულია (მე-3 ნაწილის დ) და ე) ქვეპუნქტები). თუ ფაქტურით შექმნილი მასალა შექმნიდან 4 წლის შემდეგ გამოყენებულ იქნა დასაბეგრ (18/0%-იან) ოპერაციებში, მაშინ არასამართლიანი იქნებოდა ჩათვლის დაუშვებლობა.

*მაგალითი:* ვთქვათ, მენარმემ სამედიცინო საქმიანობისათვის შეიძინა დღგ-ით დაბეგრული ინსტრუმენტი, მაგრამ მისი გამოყენება ჯერ არ დაუწყია. ასეთ შემთხვევაში ინსტრუმენტი დიდი ალბათობით გამოყენებული იქნება სწორედ ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ისგან გათავისუფლებულ ოპერაციაში, მაგრამ, მიუხედავად ამისა, მენარმემ შეიძლება გადაიფიქროს და ინსტრუმენტი გაყიდოს, ანუ გამოიყენოს იგი ჩათვლის უფლების მქონე დასაბეგრ ოპერაციაში. ამ ჯერ კიდევ გამოყენებული ინსტრუმენტის მიხედვით დღგ-ის ჩათვლა უნდა განხორციელდეს შექმნის საანგარიშო პერიოდშივე.

<sup>108</sup> ოღონდ გაითვალისწინება ზოგიერთი შეზღუდვა, მაგალითად, დაკავშირებული წინა საგადასახადო წლის მიხედვით ჩათვლის უფლების გარეშე დასაბეგრი ოპერაციების თანხის საერთო ბრუნვის 20%-თან მეტობა-ნაკლებობასთან, მ.174.7.გ-ის მიხედვით

კოდექსის მიხედვით პირის მიერ განხორციელებული ოპერაციები, დღგ-ით დაბეგვრის ქრილში, იყოფიან შემდეგნაირად (მ.მ.13, 16,160,161):

- (1) **დასაბეგრი ოპერაციები**, თუ ისინი არ არიან გათავისუფლებული მ.168-ის მიხედვით:
  - (1a) საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული საქონლის/მომსახურების მიწოდებები; მათ შორის:
    - (1a)(i) სანარმოდან ან/და ამხანაგობიდან წილის სანაცვლოდ მომსახურების ან საქონლის ინდივიდუალურ საკუთრებაში მიღებები;
    - (1a)(ii) კოდექსის 115-ე მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში (იჯარით აღებული ქონების რემონტი) იჯარის ხელშეკრულების ვადის გასვლისას ან ვადაზე ადრე შეწყვეტისას ძირითადი საშუალებების მეიჯარისათვის დაბრუნებები;
  - (1b) დღგ-ით შეძენილი საქონლის/მომსახურების გამოყენებები არაეკონომიკური საქმიანობისათვის, თუ ამ საქონელზე/მომსახურებაზე გადამხდელმა მიიღო დღგ-ის ჩათვლა;
  - (1c) დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების შემთხვევაში საქონლის ნაშთი, რომელზედაც გადამხდელს მიღებული აქვს ჩათვლა;
  - (1d) საკუთარი წარმოების შენობა-ნაგებობების ძირითად საშუალებებად გამოყენებები, ტერიტორიის მიუხედავად;
- (2) **დასაბეგრი ოპერაციები**, **გათავისუფლებული ჩათვლის უფლებით**;
- (3) **დასაბეგრი ოპერაციები**, **გათავისუფლებული ჩათვლის უფლების გარეშე**;
- (4) **საქონლის იმპორტები**;
- (5) **საქონლის ექსპორტები/რეექსპორტები**;
- (6) **დროებითი შემოტანები**;
- (7) **საქართველოს ფარგლებს გარეთ** საქონლის მიწოდებები;
- (8) **საქართველოს ფარგლებს გარეთ** მომსახურების მიწოდებები;
- (9) **ფულის მიწოდებები და დაქირავებით მუშაობები**.

შესაძლებელია ზოგიერთი ოპერაცია ერთის ნაცვლად აღმოჩნდეს რამდენიმე პუნქტში. მაგალითად, ეს ეხება საქონლის ისეთ

მიწოდებას, რომლის ტრანსპორტირებაც დაიწყო საქართველოს ტერიტორიაზე და დასრულდა საქართველოს ფარგლებს გარეთ. ამგვარი მიწოდება მ.165.1-ის (საქონლის მიწოდების ადგილი) ძალით აღმოჩნდება როგორც (1a) პუნქტში, ასევე – მე-(5) პუნქტშიც. რა თქმა უნდა, ამგვარი რამ კოდექსს კიდევ უფრო ხარვეზიანს ხდის. აქვე ვიტყვით, რომ საქონლის ექსპორტი საერთოდ არ უნდა იყოს დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტი (მ.160). საკმარისი იქნებოდა მისთვის გათვალისწინებული ჩათვლის მექანიზმის დადგენა წინამდებარე მუხლით (მ.174.2.ა.ბ).

ჩამოთვლილთაგან რეალურ დაბეგვრას ექვემდებარება (1)-ლ, მე-(4) და მე-(6) პუნქტებში მითითებული ობიექტები, ხოლო მე-(2) და მე-(5) პუნქტებში მითითებული კი – არა, ოღონდ მათთვის გათვალისწინებული არ არის არაპირდაპირი გადასახადისას „საბოლოო მომხმარებელი“. შესაბამისად, სწორედ ამ პუნქტებში მითითებული ობიექტებისათვის უნდა იყოს გათვალისწინებული ჩათვლის მექანიზმი. მაგრამ ეს მთლად ასე არ არის. მაგალითად, გამონაკლისია იმ საქონელზე/მომსახურებაზე გადახდილი დღგ, რომელიც გამოიყენება იმპორტისა (პუნქტი (4)) და დროებითი შემოტანის (პუნქტი (6)) ოპერაციებისათვის, სავარაუდოდ, მის სატარიფო ღირებულებაში შეტანის მოტივით. ჩათვლის მექანიზმის გამოყენება ფართოვდება მე-(8) პუნქტში დასახელებული ობიექტისათვის. როგორც ჩანს, საქონლის ექსპორტის დარად, კოდექსი მომსახურების ექსპორტსაც ანიჭებს შეღავათებს, თუმცა ის მას ამ ტერმინით არ მოიხსენიებს.

ამგვარად, კოდექსის მიხედვით ჩათვლას ექვემდებარება მხოლოდ იმ საქონელზე/მომსახურებაზე გადახდილი/გადასახდელი დღგ, რომელიც გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება (1)-ლ, მე-(2), მე-(5) და მე-(8) პუნქტებში მითითებული ოპერაციებისათვის.

*მაგალითი:* ვთქვათ, მენარმე ეწევა მხოლოდ საკონსულტაციო მომსახურებას და ისიც მხოლოდ უცხოეთში. ასეთ შემთხვევაში, დღგ-ის მიზნებისათვის ითვლება, რომ მენარმე მომსახურებას წევს საქართველოს ფარგლებს გარეთ (მ.166.1.დ.ბ). საკონსულტაციო მომსახურებასთან დაკავშირებული ნებისმიერი ჩათვლის დოკუმენტით მენარმეს უფლება აქვს ბიუჯეტიდან მოითხოვოს დღგ-ის თანხები. ჩათვლის დოკუმენტებად კი მას, მაგალითად, შეიძლება ჰქონდეს მიღებული ანგარიშ-ფაქტურები ოფისის იჯარისათვის,



მოხმარებული ელექტროენერჯისათვის, ქვეკონტრაქტორისაგან მიღებული საკონსულტაციო მომსახურებისათვის, ნიგნებისათვის და ა.შ..

თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენება საქონლის ექსპორტში, მაშინ დასაშვებია ჩათვლა ამ საქონელზე/მომსახურებაზე.

*მაგალითი:* ვთქვათ, მენარმე საქართველოში აწარმოებს მხოლოდ ალკოჰოლურ სასმელებს, რომლებსაც ყიდის როგორც საქართველოში, ასევე – უცხოეთში. შესაბამისად, იგი დებს ნასყიდობის ხელშეკრულებებს სხვადასხვა პირობით: ა) პროდუქციაზე საკუთრების უფლება მყიდველზე გადადის საქართველოში და მენარმეს არ ევალება მისი გადაზიდვა; ბ) პროდუქციაზე საკუთრების უფლება მყიდველზე გადადის პროდუქციის საქართველოში ყოფნისას და მენარმეს ევალება ნასყიდობის ხელშეკრულებით დათქმულ უცხოურ მისამართზე მისი მიტანა (ექსპორტი); გ) პროდუქციაზე საკუთრების უფლება მყიდველზე გადადის ნასყიდობის ხელშეკრულებით დათქმულ უცხოურ მისამართზე მყიდველისათვის გადაცემისთანავე (ექსპორტი). ამას გარდა, მენარმეს უცხოეთში გააქვს პროდუქცია, რომელსაც ის თავის უცხოურ საწყობში ან სხვაგან ინახავს შემდგომი გაყიდვის მიზნით (ექსპორტი). ჩამოთვლილი ყველა ოპერაცია იმგვარია, რომ მენარმეს უფლება აქვს ჩათვლა განახორციელოს მის ხელთ არსებული ყველა ჩათვლის დოკუმენტის მიხედვით. ამ დოკუმენტებს შორის იქნება ანგარიშ-ფაქტურები ნედლეულზე, ნახევარფაბრიკატებზე, რეკლამაზე, იჯარაზე, გადაზიდვაზე და ა.შ.. ზოგიერთ მიღებულ ანგარიშ-ფაქტურაში დღგ-ის თანხა იქნება 0. ასეთები იქნებიან, მაგალითად, გადაზიდვის მომსახურების შესაბამისი ანგარიშ-ფაქტურები (მ.168.4.გ).

მე-2 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტს რაიმე განსაკუთრებული დატვირთვა არც აქვს.

*მაგალითი:* ვთქვათ, მაგიდის დამზადების მიზნით მენარმემ ფაქტურით (100ლ. დღგ) შეიძინა მასალები. ინტერნეტით მომსახურებაზე მას გააჩნია ფაქტურა (50 ლ. დღგ). ინტერნეტს ის იყენებს მყიდველების, მომწოდებლების მოსაძებნად და ტექნოლოგიური ცოდნის სრულყოფისათვის. სხვა საქმიანობას, გარდა მაგიდების დამზადებისა და მისი რეალიზაციისა, მენარმე არ ახორციელებს. მენარმემ დაამზადა მაგიდა და გაყიდა (დღგ 200 ლ.).

მაგიდის გაყიდვის დასაბეგრ ოპერაციაში გამოიყენება როგორც მასალები, ასევე – ინტერნეტის მომსახურება. ამასთან, თუ მასალები პირდაპირ უკავშირდება მაგიდის დამზადებას, ინტერნეტის მომსახურება, შეიძლება ჩაითვალოს კიდევ რომ, – ირიბად. თავის მხრივ, მაგიდის გაყიდვას (დასაბეგრ ოპერაციას) პირდაპირ უკავშირდება თვით მაგიდა, მაგრამ არა – მასალა. თუ გამოყენებაში ვიგულისხმებთ დასაბეგრ ოპერაციასთან პირდაპირ კავშირს, მაშინ აზრი მიეცემა მე-2 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტს. ასე მაგალითად, მენარმეს მაგიდა რომ ჰქონოდა ფაქტურით (150 ლ. დღგ) ნაყიდი, მაშინ 150 ლ. ჩაითვლებოდა მე-2 ნაწილის ა) ქვეპუნქტის საფუძველზე. თუ მენარმე მაგიდას დაამზადებდა, მაშინ მხოლოდ და მხოლოდ მე-2 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტის საფუძველზე, და არა – ა) ქვეპუნქტის საფუძველზე, მენარმე ჩაითვლიდა მასალების დღგ-ს (100 ლ.). ინტერნეტის მომსახურების დღგ-ის (50 ლ.) ჩათვლის საკითხი კი კამათს მუდამ გამოიწვევდა. ამას გარდა, ამავე მუხლში მრავლად გვხვდება სიტყვა *გამოიყენება*. თუ ამ სიტყვაში ვიგულისხმებთ დასაბეგრ ოპერაციასთან საქონლის/მომსახურების პირდაპირ კავშირს, მაშინ საქონლის/მომსახურების წარმოებისათვის გამოყენებული, მაგრამ დასაბეგრ ოპერაციასთან პირდაპირ დაუკავშირებელი სხვა საქონლის/მომსახურების დღგ-ის ჩათვლის საკითხი უარყოფითად იქნება გადანყვეტილი. ვფიქრობთ, ასეთი გადანყვეტა კანონმდებლის ჩანაფიქრს სრულად არ ასახავს. ამიტომ *გამოიყენებაში* უნდა ვიგულისხმოთ დასაბეგრ ოპერაციასთან არა მარტო პირდაპირი, არამედ ირიბი კავშირიც. შესაბამისად, მე-2 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტის დებულება არათუ ზედმეტი, მიზანშეუწონელიც კია.

ინფორმაციისათვის დავძენთ, რომ მე-2 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტის ჩანაწერი მიღებულ იქნა 2004 წლის კოდექსის თავდაპირველი ვერსიის,<sup>109</sup> ასევე 1997 წლის კოდექსისა<sup>110</sup> და საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ შემუშავებული საგადასახადო კოდექსის პროექტის<sup>111</sup> შესაბამისი ჩანაწერების ტრანსფორმაციით. ორიგინალური (თავდაპირველი) აზრი კი იყო ის, რომ ჩათვლას ექვემდებარებოდა მხოლოდ იმ საქონლის/მომსახურების შესაბამისი დღგ, რო-

<sup>109</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. 2004წ.. მ.247.2

<sup>110</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. 1997წ.. მ.114.1

<sup>111</sup> www.imf.org. პროექტი. მ.194.1

მელიც გამოიყენებოდა ეკონომიკურ საქმიანობაში იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ეს საქონელი/მომსახურება არ შეიტანებოდა პროდუქციის თვითღირებულებაში ან სანარმოო დანახარჯებში. ჩვენს შემთხვევაში კი, როგორც ვხედავთ, ტრანსფორმირებულმა ნორმამ დაკარგა თავდაპირველი შინაარსი.

საკუთარი წარმოების შენობა-ნაგებობებთან დაკავშირებით აღვნიშნავთ, რომ ის განეკუთვნება დასაბეგრ ოპერაციებს (მ.161.1.დ), რომლისათვისაც არ არის გათვალისწინებული გათავისუფლება (მ.168). ამ დასაბეგრ ოპერაციაში გამოყენებული იქნებოდა სამშენებლო მასალები, სამშენებლო მომსახურება და ა.შ., და, შესაბამისად, ჩათვლას დაექვემდებარება მათ შესაძენად გადახდილი (გადასახდელი) დღგ-ის თანხები. რაც შეეხება საკუთარი წარმოების შენობა-ნაგებობის ძირითად საშუალებად გამოყენებისას ამ ოპერაციაზე დარიცხულ და დღგ-ის დეკლარაციაში ასახულ დღგ-ის თანხას, რომელიც იმავდროულად ჩათვლის მიღების საფუძველია, ის ასეთი გახდება წინამდებარე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად; ანუ, ამ თანხის ჩათვლისათვის გამოიყენება ძირითად საშუალებაზე ჩათვლის მიღების მექანიზმი. მაგალითად, თუ ეს შენობა-ნაგებობა გამოყენებული იქნება მხოლოდ ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული ოპერაციებისათვის, მაშინ გადასახდელად დარიცხული დღგ-ის ჩათვლა დაუშვებელია.

შეიძლება საქონელი/მომსახურება გამოიყენებოდეს (1)-ლ, მე-(2), მე-(5) და მე-(8) პუნქტებში მითითებული ოპერაციებისათვის, მაგრამ მათი შესაბამისი ჩათვლის დოკუმენტებით დაუშვებელი იყოს ჩათვლის განხორციელება. ამგვარ შემთხვევებს ეხება წინამდებარე მუხლის მე-3 ნაწილი.

თუ შექნილი საქონელი/მომსახურება განეკუთვნება წარმომადგენლობითი ხარჯების რომელიმე ნაირსახეობას (მ.8.33), მაშინ ამგვარ საქონელზე/მომსახურებაზე ჩათვლა არ განხორციელდება. იგივე ეხება სოციალური მიზნით განეულ ხარჯებს (მაგალითად, მოხუცებულთათვის უფასო კვების ობიექტების მოწყობისათვის ფართის დაქირავებას). ამავე კატეგორიაში ხვდება გასართობი ღონისძიებებისათვის განეული ხარჯებიც. თუ მენარმე თავისი თანამშრომლებისათვის საახალწლო ღონისძიებას მოაწყობს რესტორანში, მაშინ, მიუხედავად იმისა, რომ მენარმის მიერ რესტორნისათვის გადახდი-

ლი თანხა გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის, კერძოდ, დაქირავებით მომსახურებაში გასაცვლელად, რესტორნისაგან მიღებულ ჩათვლის დოკუმენტს ვერც ის და ვერც დაქირავებული ვერ გამოიყენებს ჩათვლისათვის.

გამონაკლისია შემთხვევა, როდესაც სოციალური, გასართობი ან წარმომადგენლობითი ღონისძიებების ფარგლებში შეძენილ საქონელს/მომსახურებას პირი აწვდის ღონისძიების მონაწილეს და ბეგრავს დღგ-ით. ოპერაციის დაბეგვრა-არდაბეგვრა, რა თქმა უნდა, პირის ნებაზე არ არის დამოკიდებული. თუ, მაგალითად, წარმომადგენლობითი ხარჯების განვეისას სუვენირის სახით მენარმემ შეიძინა ხანჯალი და აჩუქა პოტენციურ კლიენტს, მან ეს ოპერაცია უნდა დაბეგროს დღგ-ით. წინამდებარე მუხლის მე-3 ნაწილის ა) ქვეპუნქტის ძალით მას ასევე შეუძლია ჩაითვალოს ხანჯლის შეძენისას გადახდილი დღგ. რაც შეეხება რესტორნის მიერ განეულ მომსახურებას, რომელზედაც მენარმეს აქვს ჩათვლის დოკუმენტი, მომსახურების განევის ადგილი აქვს მესამე პირებისათვის, და არა – მენარმისათვის.<sup>112</sup> შესაბამისად, რესტორნის და თვისობრივად მის მსგავს მომსახურებაზე მენარმე ისედაც ვერ ჩაითვლის დღგ-ს. ამიტომ კანონმდებლობას არ უნდა შეესაბამებოდეს მენარმის მიერ სარესტორნო მომსახურების ვითომდა „შემდგომი“ მიწოდების დღგ-ით დაბეგვრა.

მე-3 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტის დანაწესი სრულიად ზედმეტია. მას აზრი შეიძლება ჰქონოდა მაშინ, როდესაც, როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, საქონლის/მომსახურების დასაბეგრ ოპერაციაში გამოიყენება ნიშნავს ამ საქონლის/მომსახურების დასაბეგრი ოპერაციის უშუალო ობიექტად ყოფნას. მაგალითად, მაგიდა გამოიყენება მაგიდის მიწოდებაში, მაგრამ შეძენილი ხის მასალა არ გამოიყენება მისგან დამზადებული მაგიდის მიწოდებისათვის. ამ შემთხვევაშიც ისედაც ცნობილია, რომ ჩათვლა ხორციელდება მხოლოდ მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევებისას, რომელთა შორის არის საქონლის/მომსახურების წარმოებაც. პროპორციული ჩათვლებისათვის კი სრულიად საკმარისია მე-4-მე-11 ნაწილები.

ის, რომ ანგარიშ-ფაქტურით არ დგინდება გამყიდველის ვინაობა, ეს თვით სამართლებრივი დოკუმენტის არარსებობაზე მეტყველებს, ანუ იურიდიული ძალა მას არ გააჩნია. ამასთან, საგადასახადო

<sup>112</sup> იხ. მ.73.1-ის კომენტარი

ანგარიშ-ფაქტურას, მატერიალური ფორმით იქნება ის თუ ელექტრონულით, ყოველთვის აქვს შემოსავლების სამსახურის მიერ მინიჭებული ნომერი. სწორედ ეს ნომერი იძლევა გამყიდველის იდენტიფიცირების საშუალებას. შესაბამისად, ვფიქრობთ, დასახვეწია მე-3 ნაწილის გ) ქვეპუნქტი.

მე-3 ნაწილის დ) და ე) ქვეპუნქტები ეხება ჩათვლის უფლების გამოყენების მომენტს. თუმცა კი კოდექსი პირდაპირ არ უთითებს, თუ როდის უნდა გამოიყენოს პირმა ჩათვლის დოკუმენტით მიღებული ჩათვლის უფლება. ის ამას ცდილობს უფლების გამოყენების აკრძალვის გზით. ამასთან, ეს ნაწილები ეხება მხოლოდ ჩათვლის დოკუმენტის ერთ-ერთ ნაირსახეობას – საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურას. ამ ნაწილების დანაწესებიდან ჩანს, რომ გადამხდელის დისპოზიციური უფლებაა, თუ დადგენილი ვადის რომელი დეკლარაციისათვის გამოიყენებს იგი ჩათვლის უფლებას.

ჩათვლის უფლების გამოყენება დაიშვება ჩასათვლელი ფაქტურის მხოლოდ შემდეგი საგადასახადო პერიოდების დეკლარაციაში ასახვით:

**a) კვარტალური დეკლარირების შემთხვევისას<sup>113</sup>:**

**a1.** კალენდარული წლის განმავლობაში შექმნილი საქონლისას (მომსახურებისას) – შექმნის კვარტალი და ნებისმიერი კვარტალი, რომელიც დარჩენილია კალენდარული წლის დასრულებამდე. ასე მაგალითად, II კვარტალში შექმნილ ნივთზე მიღებული ფაქტურა შეიძლება ასახულ იქნეს II, III და IV კვარტალის დეკლარაციებში.

**a2.** IV კვარტალში შექმნილი საქონლისას (მომსახურებისას) – IV კვარტალი და შემდეგი კალენდარული წლის I კვარტალი.

**b) თვიური დეკლარირების შემთხვევისას<sup>114</sup>:**

**b1.** კალენდარული წლის განმავლობაში შექმნილი საქონლისას (მომსახურებისას) – შექმნის კალენდარული თვე და ნებისმიერი კალენდარული თვე, რომელიც დარჩენილია კალენდარული წლის დასრულებამდე. ასე მაგალითად, ივნისში შექმნილ ნივთზე მიღებული ფაქტურა შეიძლება ასახულ იქნეს ივნისის-დეკემბრის რომელიმე კალენდარული თვის დეკლარაციაში.

<sup>113</sup> მე-3 ნაწილის დ) ქვეპუნქტის შემთხვევა

<sup>114</sup> მე-3 ნაწილის ე) ქვეპუნქტის შემთხვევა

- b2.** ოქტომბერში შეძენილი საქონლისას (მომსახურებისას) – ოქტომბერი, ნოემბერი, დეკემბერი, ასევე შემდეგი კალენდარული წლის იანვარი.
- b3.** ნოემბერში შეძენილი საქონლისას (მომსახურებისას) – ნოემბერი, დეკემბერი, ასევე შემდეგი კალენდარული წლის იანვარი და თებერვალი.
- b4.** დეკემბერში შეძენილი საქონლისას (მომსახურებისას) – დეკემბერი, ასევე შემდეგი კალენდარული წლის იანვარი, თებერვალი და მარტი.

აღნიშნული საგადასახადო პერიოდების დღგ-ის დეკლარაციები წარდგენილ უნდა იქნეს ამ პერიოდის დასრულების მომდევნო კალენდარული თვის 15 რიცხვამდე (ჩათვლით) (მ.171).

რაც შეეხება წარდგენილი დეკლარაციის დაზუსტებით ჩათვლის უფლების განხორციელებას, ესეც დაშვებულია, ოღონდ დაზუსტებაც იმავე ვადებში უნდა განხორციელდეს. უფრო ზუსტად კი ვადაა ზემოთ მითითებულ საგადასახადო პერიოდებს პლუს 15 დღე. მაგრამ საკითხავია თვით დეკლარაციის დაზუსტების შესაძლებლობა მ.69-სთან მიმართებაში.<sup>115</sup>

თუ 69-ე მუხლის მიხედვით „დაზუსტება“ ვალდებულებაა, მე-3 ნაწილის დ) და ე) ქვეპუნქტებით – „დაზუსტება“ უფრო უფლებას მიაგავს. შევნიშნავთ, რომ დღგ-ის ჩათვლა წარმოდგენს გადამხდელის უფლებას, ხოლო, თავის მხრივ, შეცდომა კი – სინამდვილის ყალბი წარმოდგენით გამონეული ქმედების შედეგ.<sup>116</sup> ჩათვლისას შეცდომას მაშინ შეიძლება ჰქონდეს ადგილი, როდესაც გადამხდელმა ჩაითვალა დღგ მაშინ, როდესაც კანონით არ უნდა ჩაეთვალა. ასეთ ვარიანტს, ვფიქრობთ, მე-3 ნაწილის მითითებული ქვეპუნქტები არც კი განიხილავენ. თუ გადამხდელმა არ ჩაითვალა დღგ მაშინ, როდესაც კანონით მას შეეძლო ეს განეხორციელებინა, საჭიროების შემთხვევაში მას მოუწევს იმის მტკიცება, რომ დაუშვა შეცდომა (მაგალითად, ვერ გაერკვა კანონმდებლობაში, დაავიწყდა დეკლარაციაში ფაქტურის ასახვა, ეგონა, რომ ფაქტურა ასახა დეკლარაციაში და ამგვარი სახის სინამდვილის ყალბი წარმოდგენები). თუ გადამხდელი შეცდომის არსებობას დაამტკიცებს, იგი ვალდებულიც

<sup>115</sup> იხ. მ.69-ის კომენტარი

<sup>116</sup> იხ. იგივე

კი იქნება, დეკლარაცია დააზუსტოს მ.69-ის იმპერატიული ნორმის ძალით, მაგრამ ამ ვალდებულებაში კორექტივები შეაქვს სწორედ წინამდებარე მუხლის მე-3 ნაწილის დ) და ე) ქვეპუნქტებს, რომლებიც მკაცრად განსაზღვრავენ დაზუსტების ვადებს. რა თქმა უნდა, გადამხდელს გაუჭირდება ზემოთ მითითებული სახის შეცდომების არსებობის დამტკიცება, მაგრამ პრაქტიკაში საგადასახადო ორგანო გადამხდელს არ სთხოვს შეცდომის არსებობის მტკიცებას მაშინ, როცა საკითხი ეხება გადამხდელის მიერ უფლების გამოყენება-გამოუყენებლობის საკითხს. როგორც ჩანს, იგულვადება შეცდომისა და მისგან გამომდინარე დეკლარაციის დაზუსტების ვალდებულების არსებობა. ფაქტობრივად გადამხდელის სურვილზეა დამოკიდებული შეცდომის არსებობის აღიარება. ეს კი ვალდებულებას აქცევს უფლებად. ასე რომ, გადამხდელს ფაქტობრივი უფლება აქვს დააზუსტოს დეკლარაცია თავისი სურვილისამებრ, მაგრამ კანონით გათვალისწინებული შეზღუდვების გათვალისწინებით. ასეთი შეზღუდვის მაგალითი მოცემულია სწორედ მე-3 ნაწილის დ) და ე) ქვეპუნქტებით, რომლის კონტექსტი უფლების შეზღუდვასთან ერთად თვით ამ უფლების მინიჭებაცაა. შემდგომი მსჯელობისას ვუშვებთ, რომ ადგილი აქვს აღნიშნულ კონტექსტს: **შეზღუდულ ვადაში დაშვებულია დეკლარაციის დაზუსტება ყოველგვარი პირობის გარეშე.**

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, ჩათვლის უფლების გამოყენება **თანაბრად** შესაძლებელია როგორც საქონლის/მომსახურების შექმნის საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციისათვის, ასევე ჩათვლის უფლების ვადის დეკლარაციებისათვისაც. იგივე ითქმის დეკლარაციის დაზუსტების მიმართაც.

*მაგალითი:* მაგიდების რეალიზატორი მენარმისათვის დღგ-ის საანგარიშო პერიოდია კალენდარული თვე. მან 12.01.2012 წ.-ში შეიძინა მაგიდა (დღგ 100 ლ.), რომელიც გაყიდა 20.08.2012წ.-ში (200 ლ. დღგ).

ამ პირობებში, მაგიდის შექმნის კალენდარული თვეა იანვარი, მას 100 ლარზე ჩათვლის მისაღებად შეუძლია მაგიდის შესყიდვის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა ასახოს 2012 წლის თებერვალ-დეკემბრის ნებისმიერ დეკლარაციაში. თუ მაგიდის მომწოდებლისაგან აღნიშნული ფაქტურა მან მიიღო 12.01.2013წ.-ში, მას შეუძლია იგი ასახოს არა მარტო 16.01.2013წ.-მდე წარსადაგენ 2012წ.-ის

დეკემბრის დეკლარაციაში, არამედ, სურვილისამებრ, – დააზუსტოს 2012 წლის ნებისმიერი დღე-ის დეკლარაცია თებერვლიდან მოყოლებული. უფრო მეტიც, თუ ფაქტურა მენარმემ ასახა, მაგალითად 2012წ.-ის მარტის თვის დეკლარაციაში, მაგრამ შემდეგ რაღაც მიზეზით გადაწყვიტა მისი ასახვა იმავე წლის ოქტომბრის თვის დეკლარაციაში, მან ამის განხორციელებისათვის აქვს ვადა: 16.01.2013წ.-მდე. თუ მენარმე 2016 წლის აგვისტოში მოინდომებს 2012 წლის მარტის თვის დეკლარაციის დაზუსტებას იმ მიზნით, რომ 100 ლ.-ის დღე ასახოს 2012წ.-ის ოქტომბრის თვეში, მას ამის უფლება უკვე აღარ აქვს. მიზეზი ის არის, რომ მე-3 ნაწილის ხსენებული ქვეპუნქტები „დაზუსტების“ უფლებას ადგენენ განსაზღვრული ვადის ფარგლებში, ხოლო ამ ვადის გასვლის შემდეგ ჩათვლის მიღების მიზნით „დაზუსტების“ უფლება ქარწყლდება და მის გაქარწყლებას ხელს ვერ შეუშლის შეცდომისას მ.69-ით მოთხოვნილი დაზუსტების ვალდებულება.

თუ მენარმე ფაქტურას მიიღებს 2013წ.-ის მარტში, მას უკვე უფლება არ აქვს, ჩაითვალოს ამ ფაქტურის მიხედვით. მას, ასევე, უფლება არ აქვს ამ ფაქტურის დღე-ით დააზუსტოს 2012 წ.-ის რომელიმე კალენდარული თვის დღე-ის დეკლარაცია.

მე-3 ნაწილის ვ) ქვეპუნქტის კომენტირება არ არის აუცილებელი, ვინაიდან ზოგადი სამართლის ნორმების საფუძველზე ისედაც ცხადია მისი შინაარსი.

მე-3 ნაწილის ზ) ქვეპუნქტი გვამცნობს ორ რამეს იმ შემთხვევისათვის, როდესაც გაცვლის ერთ-ერთი მხარე არ არის დღე-ის გადამხდელად რეგისტრირებული: 1) გაცვლაში მონაწილე დღე-ის გადამხდელი ვერ ჩაითვლის მის მიერ დეკლარაციაში ასახულ დასაბეგრ ოპერაციაზე დარიცხულ დღე-ის თანხას; 2) ჩაუთვლელი დღე-ის თანხისა და დასაბეგრი ოპერაციის თანხის ჯამი წარმოადგენს სანაცვლოდ მიღებული საქონლის (მომსახურების) იმ ღირებულებას, რომელიც მან სავარაუდოდ უნდა გამოიყენოს დღე-ისგან განსხვავებული გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის.

*მაგალითი:* A და B-მ 2011 წლის დეკემბერში დადეს გაცვლის ხელშეკრულება, რომლის მიხედვითაც 2012 წლის მარტში A-ს B-ისთვის უნდა მიენოდებინა ჩარხი, ხოლო 2014 წლის აგვისტოში კი B-ს A-ისთვის – საოფისე მაგიდა. ჩარხის მიწოდების მომენტში



(03.2012წ.) მისი საბაზრო ფასი იყო 200 ლ. (დღგ-ის გარეშე), ხოლო მაგიდისა კი (08.2014წ.) – 100 ლ.. A რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად, ხოლო B კი – არა.

ამ შემთხვევაში 2014 წლის აგვისტოს თვეში A ვერ ჩაითვლის 36 ლარს, თუმცა კი მას ეს თანხა ასახული აქვს 2012 წლის მარტის დღგ-ის დეკლარაციაში. ამასთან, მაგიდის მიღებისას A-ისთვის მაგიდის ღირებულება იქნება 236 ლარი (=200+36). ის ამ სიდიდეს, სავარაუდოდ, გამოიყენებს მოგების გადასახადის, მაგრამ არა – ქონების გადასახადის მიზნებისათვის, რომლის დროსაც დასაბეგრი ბაზის კომპონენტი – ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულება გამოითვლება ფასს-ის შესაბამისად. თუ 08.2014წ.-ისთვის B რეგისტრირებული იქნება დღგ-ის გადამხდელად, მაშინ A ჩაითვლის 36 ლარს, ხოლო B ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადაიხდის 18 ლარს, მაგრამ მის ჩათვლას ვეღარ განახორციელებს, რადგან ჩათვლის მომენტის დროს (03.2012წ.) ის არ იყო დღგ-ის გადამხდელი.

მე-4 ნაწილის მიხედვით, თუ აღმოჩნდა, რომ ჩათვლილი დღგ-ს შესაბამისი საქონელი/მომსახურება გამოყენებულ იქნა (1)-ლ, მე-(2), მე-(5) და მე-(8) პუნქტებისაგან განსხვავებულ პუნქტებში მითითებული ოპერაციისათვის, მაშინ ადრე ჩათვლილი თანხა ექვემდებარება გაუქმებას, რაც ბუნებრივია. ეს ხორციელდება დღგ-ის თანხის დამატებითი დარიცხვის გზით იმ საანგარიშო პერიოდში, როდესაც საქონელი/მომსახურება გამოყენებულ იქნა ამგვარ ოპერაციებში.

*მაგალითი:* მეწარმე ამზადებს და ყიდის მაგიდებს. მას ჩათვლილი ჰქონდა მაგიდის დასამზადებელ ხის მასალაზე გადახდილი დღგ 100 ლ.-ის ოდენობით, თუმცა მაგიდა არ ჰქონდა დამზადებული. მან გადაწყვიტა, რომ დარჩენილი ხის მასალისა და გაუყიდავი მაგიდების დაშლით მიღებული მასალის გამოყენება უფრო სარგებლიანი იქნებოდა სოკოს საწარმოებლად. იგი ასეც მოიქცა და მარტში გადაერთო სოკოს წარმოებაზე. მაისში მან გაყიდა სოკოს პროდუქცია და თან აგრძელებდა მორჩენილი ხის მასალის სოკოს საწარმოებლად გამოყენებას.

ვინაიდან ადგილი აქვს სოკოს პირველად მიწოდებას, ამიტომ იგი ვათავისუფლებულია დღგ-ისგან ჩათვლის უფლების გარეშე (მ.168.1.ჟ). ამ პირობებისას როდის უნდა გაუქმდეს ადრე ჩათვლი-

ლი 100 ლ.? თუ გამოყენებაში არ ვიგულისხმებთ წარმოებასაც, მაშინ ხის მასალაზე ადრე ჩათვლილი დღგ არ გაუქმდება, ვინაიდან ხის მასალის მიწოდება არ განხორციელებულა. ამიტომ გამოყენებაში ვიგულისხმობთ წარმოებას. ასეთ შემთხვევაში, ხის მასალების სოკოს სანარმოებლად გამოყენება დაიწყო მარტის თვეში. სწორედ ამ თვის დეკლარაციით გაუქმდება ადრე ჩათვლილი 100 ლარი დღგ სრულად, ვინაიდან ხის მასალა სრულად გამოყენებულ იქნა ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ ოპერაციაში.

საინტერესოა, ჩათვლის საკითხი ისეთი დასაბეგრი ოპერაციის მიმართ, რომელიც წარმოადგენს არაეკონომიკური საქმიანობისათვის დღგ-ით შეძენილი საქონლის/მომსახურების გამოყენებას (მ.161.1.ბ). საქონლის/მომსახურების მიწოდებისაგან განსხვავებული ამგვარი ოპერაცია იშვიათობას უნდა წარმოადგენდეს. მიზეზი კი ის არის, რომ, ჩვენი აზრით, თვით ამ დასაბეგრ ოპერაციას იმ პირობით ექნებოდა დანიშნულება, თუ საქონლის/მომსახურების მიწოდება განისაზღვრებოდა მხოლოდ და მხოლოდ ეკონომიკური საქმიანობისათვის.

მე-5 ნაწილის კომენტირება არ არის აუცილებელი მისი სიცხადის გამო.

საინტერესოა მე-6 ნაწილი მისი მნიშვნელობის გამო.

როგორც ცნობილია, ჩათვლის უფლებას იძლევა ჩათვლის დოკუმენტი ან დღგ-ის დეკლარაცია.<sup>117</sup> მათი შესაბამისი საქონელი/მომსახურება (მათ შორის, შეძენილი) შეიძლება გამოყენებული იქნეს როგორც ჩათვლის უფლების მქონე, იმავდროულად – ჩათვლის უფლების გარეშე ოპერაციაში. თუ მათი გამიჯვნა შესაძლებელია, მაშინ ჩათვლას დაექვემდებარება მხოლოდ ჩათვლის უფლების მქონე ოპერაციებში გამოყენებული საქონლის/მომსახურების შესაბამისი ჩათვლის დოკუმენტით მოცემული დღგ-ის თანხა, მთლიანად ან ნაწილობრივ.

მაგალითი: ვთქვათ, მეწარმემ ერთი ანგარიშ-ფაქტურით შეიძინა 6 მ<sup>3</sup> ხის მასალა (დღგ 300 ლ.), საიდანაც 2 მ<sup>3</sup> მოახმარა მაგიდების წარმოებას, 3 მ<sup>3</sup> – სოკოს წარმოებას, დარჩენილი 1 მ<sup>3</sup> კი – დროებით შეინახა, თუმცა გეგმავდა მისი სოკოს წარმოებაში გამოყენებას.

<sup>117</sup> მაგალითად, საკუთარი წარმოების შენობა-ნაგებობის – ძირითადი საშუალების შემთხვევისას

ამასთან, მას ანგარიშ-ფაქტურით შეძენილი ჰქონდა ოფისის საიჯარო მომსახურება (დღგ 30 ლ.)

ამ პირობებში ჩათვლას დაექვემდებარება 2 მ<sup>3</sup>-ის შესაბამისი დღგ 100 ლ. (=2:6×300), ასევე 1 მ<sup>3</sup>-ის – 50 ლ. (=1:6×300). ჩათვლას არ დაექვემდებარება 3 მ<sup>3</sup>-ის შესაბამისი დღგ (150 ლ.). რაც შეეხება ფართის იჯარის შესაბამის დღგ-ს (30 ლ.), ის დაექვემდებარება მე-6 ნაწილის ა) ქვეპუნქტით დადგენილ ნორმას.

მე-6 ნაწილის ა) ქვეპუნქტის მიხედვით, თუ გამიჯვნა შეუძლებელია, მაშინ ჩათვლას არ (!) ექვემდებარება დღგ-ს ის თანხა, რომელიც შეესაბამება საანგარიშო პერიოდში საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების ხვედრით წონას. საერთო ბრუნვა კი განიმარტება მე-12 ნაწილით, რომლის მიხედვით ის ტოლია საანგარიშო პერიოდში განხორციელებული საქონლის/მომსახურების ყველა მიწოდების (დღგ-ის გარეშე) ჯამის. საერთო ბრუნვის ფორმირებაში მონაწილეობას მიიღებს, მაგალითად, ფინანსური მომსახურება, საქონლის/მომსახურების უცხოეთში მიწოდება, საქონლის ექსპორტი/რეექსპორტი (თუ მას მიწოდება ახლავს) და ა.შ., მაგრამ არა – ფულზე საკუთრების უფლების გადაცემა, დაქირავებით მუშაობა, ვალუტის კურსის ცვლილება. ეს უკანასკნელი მიწოდებას საერთოდ არ წარმოადგენს.

*მაგალითი:* ვთქვათ, დღგ-ის გადამხდელი მენარმე აწარმოებს ხის მაგიდებსა და სოკოს. ივნისის თვეში დარიცხვის მეთოდით მაგიდების რეალიზაციის თანხამ (დღგ-ის გარეშე) შეადგინა 1200 ლ., ხოლო სოკოს რეალიზაციიდან – 500 ლ. ამას გარდა, მას მარტის თვეში გასესხებული ჰქონდა ფული, რომლისგანაც მისაღები პროცენტი 20 ლ. უნდა მიეღო ივნისში, მაგრამ მსესხებელს მისთვის არ მიუცია. დამატებით, მენარმემ ივნისში გაყიდა აქციები 80 ლარად. მენარმეს იანვრის თვეში შეძენილი ჰქონდა 2 მ<sup>3</sup> ხის მასალა (დღგ 50 ლ.), რომელსაც ის იყენებდა ივნისის თვეში ორივე წარმოებისათვის. ამას გარდა, მან ივნისის თვეში შეიძინა 6 მ<sup>3</sup> ხის მასალა (დღგ 300 ლ.), რომლისგანაც 1 მ<sup>3</sup> იმავე თვეში არ გამოუყენებია. მას იჯარით ჰქონდა აღებული სანარმოო ფართი, სადაც ეწეოდა ორივე სახის წარმოებას (დღგ 120 ლ.).

ამ პირობებში ჩათვლის საკითხი იმ მასალაზე (1 მ<sup>3</sup>, დღგ 50 ლ.), რომლის გამოყენებაც ჯერ არ დაწყებულა, გარკვეულია: ის ჩაით-

ვლება. მაგრამ, თუ მენარმე ამ მასალის მთლიანად გამოყენებას დაიწყებს სოკოს სანარმოებლად, მაგალითად, აგვისტოში, ივნისში ჩათვლილი 50 ლ. დღე აგვისტოს დეკლარაციით გაუქმდება. მნიშვნელოვანია გაირკვეს სანარმოო ფართის იჯარის დღე-ის საკითხი (დღე 120 ლ.). მენარმის საერთო ბრუნვა ივნისის თვეში შეადგენს 1800 ლ.-ს ( $=1200+500+20+80$ ). საერთო ბრუნვაში გათვალისწინებულია ასევე სესხის პროცენტიც, ვინაიდან სესხის მომსახურების განევა დღე-ისთვის სპეციალურად ჩავთვალეთ<sup>118</sup> საქონლის/მომსახურების მიწოდებად. ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხაა 600 ლ. ( $=500+20+80$ ). შესაბამისად, საერთო ბრუნვაში მისი ხვედრითი წონა შეადგენს 1/3-ს ( $=600/1800$ ). იჯარის მომსახურებაზე გადახდილი/გადასახდელი დღე შეადგენს 120 ლ.-ს. ამ თანხიდან ივნისის თვეში არ ჩაითვლება 40 ლ. ( $=120 \times 1/3$ ), ხოლო ჩათვლას დაექვემდებარება 80 ლ. ( $=120-40$ ).

*მაგალითი:* დღე-ის გადამხდელი მენარმე საქართველოში ყიდულობს ალკოჰოლურ სასმელებს და ყიდის მას როგორც საქართველოში, ასევე – უცხოეთშიც. ის ასევე ეწევა საკონსულტაციო მომსახურებას უცხოეთში და ყიდის აქციებს საქართველოში. მარტის თვეში ნაყიდ სასმელებზე დღე-ია 600 ლ., ოფისის იჯარაზე კი – 200 ლ.. ოფისის იჯარაზე ფაქტურა განეკუთვნება იანვრის მომსახურებას, მაგრამ მენარმემ ის მიიღო მარტში. საქართველოში რეალიზებული სასმელების მიწოდების თანხაა 1600 ლ., რეალიზებული და ექსპორტზე გატანილის – 500 ლ., თებერვლის თვეში ექსპორტში გატანილისა და მარტის თვეში უცხოეთში რეალიზებულის – 400 ლ., საქველმოქმედო მიზნით მოხუცთა სახლისათვის გადაცემულის – 300 ლ., უცხოეთში განეული საკონსულტაციო მომსახურების – 200 ლ., ხოლო აქციის რეალიზაციის – 1000 ლ.. ამასთან, სასმელის ნაწილი მან მარტის თვეში ექსპორტში მოაქცია, თუმცა შეინახა კი საქართველოს ტერიტორიის გარეთ მდებარე სანყოფიში.

ამ პირობებში ნაყიდი სასმელები არ გამოიყენება ჩათვლის უფლების გარეშე დასაბეგრი ოპერაციებში, ამიტომ 600 ლ. დღე ექვემდებარება სრულ ჩათვლას. რაც შეეხება ოფისის იჯარის მომსახურებას, ის გამოიყენება მენარმის ყველა ოპერაციაში, მათ შორის,

<sup>118</sup> იხ. მ.16.2-ის კომენტარი სესხთან დაკავშირებით

აქციებით ვაჭრობაშიც, ამიტომ საჭიროა მისი შესაბამისი დღგ-ის თანხიდან (200 ლ.) გამოიყოს ჩასათვლელი ნაწილი. მენარმეს რომ არ ჰქონოდა აქციების რეალიზაცია, რომელიც გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციაა (მ.168.1.ა), ის მარტის თვეში ჩაითვლიდა ყველა ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით. აქციების რეალიზაციის გათვალისწინებით კი, ის ვალდებულია დაადგინოს საერთო ბრუნვა.

მარტში მიწოდებული საქონლის/მომსახურების საერთო თანხაა (საერთო ბრუნვა) 4000 ლ. ( $=1600+500+400+300+200+1000$ ), ხოლო ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციებისა კი – 1000 ლ.. ამიტომ ამ ოპერაციის ხვედრითი წილი იქნება  $1/4$  ( $=1000:4000$ ). იჯარის 200 ლარიანი დღგ-დან არ ჩაითვლება 50 ლ. ( $=200 \times 1/4$ ). შესაბამისად, ჩათვლას დაექვემდებარება 150 ლ. ( $=200-50$ ).

მე-6 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტის მიხედვით კალენდარული წლის განმავლობაში ჩათვლილი დღგ-ის თანხები ზუსტდება, გადამხდელის ანგარიშგების წესიდან გამომდინარე, დეკემბრის თვის ან მე-4 კვარტალის დღგ-ის დეკლარაციის მეშვეობით. ამისათვის დგინდება 12 კალენდარული თვის (4-ვე კვარტალის) საერთო ბრუნვა, ამავე პერიოდში ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა და გამოიანგარიშება საერთო ბრუნვაში მისი ხვედრითი წილი. ამ ხვედრითი წილის გამოყენებით დამატებით ჩათვლას დაექვემდებარება ან გაუქმდება ზედმეტად ჩათვლილი კალენდარული წლის განმავლობაში გაუმიჯნავი დღგ-ის თანხა.

შეიძლება, რომ გადამხდელს ადრე ჩათვლილი ჰქონდა დღგ-ის თანხა, მაგრამ შემდეგ აღმოჩნდა, რომ ის გამოყენებულ იქნა ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ დასაბეგრ ოპერაციებში. როგორც ცნობილია, ამ დროს ჩათვლა გაუქმდება.<sup>119</sup> მაგრამ, თუ საქონელი (მომსახურება) გამოყენებულ იქნა როგორც ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ, ასევე ჩათვლის უფლების მქონე ოპერაციებში, მაშინ კვლავ ადგილი ექნება იმ გამიჯვნის მექანიზმს, რომელიც ზემოთ არის აღწერილი. საერთო ბრუნვა, ამ შემთხვევაში, დადგინდება იმ საანგარიშო პერიოდის მიხედვით, როდესაც ეს საქონელი/მომსახურება გამოყენებულ იქნა ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ დასაბეგრ ოპერაციებში.

<sup>119</sup> იხ. მე-4 ნაწილის კომენტარი

მე-7 ნაწილი ეხება შეძენილ ძირითად საშუალებაზე მისაღებ ჩათვლას. ძირითადი საშუალების მიმართ 1-ლი-მე-6 ნაწილები გამოიყენება იმ შემთხვევაში, თუ ისინი არ ეწინააღმდეგებიან მე-7-მე-9 ნაწილებს. მაგალითად, ძირითადი საშუალების მიმართ არ გამოიყენება მე-6 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტი (ჩათვლის დაზუსტება ბოლო საანგარიშო პერიოდში), ვინაიდან ჩათვლის დაზუსტების წესს ადგენენ მე-7-მე-9 ნაწილები. მე-7 ნაწილი არ ეხება მხოლოდ ამორტიზაციას დაქვემდებარებულ ძირითადი საშუალებას. ყველა ძირითადი საშუალება, რომელიც გათვალისწინებულია მ.8.31-ის განმარტებით, ხვდება ამ ნაწილის მოქმედების არეალში. შესაძლებელია, რომ ზოგიერთი სახის ძირითად საშუალების შეძენას თან არ ახლდეს ჩასათვლელი დღე, მაგალითად, მიწის ნაკვეთის შეძენას. ჩათვლის განხორციელებისას, ვფიქრობთ, გადამხდელისათვის გარკვეული აზრით სასარგებლო იქნება შესაბამისი ინსტრუქცია.<sup>120</sup>

რაც შეეხება გადამხდელის მიერ საკუთარი მიზნებისათვის შექმნილი ძირითადი საშუალების წარმოებაზე გამოყენებულ საქონელს/ მომსახურებას, მათზე ჩათვლის საკითხი უნდა გადაწყდეს 1-ლი-მე-6 ნაწილების შესაბამისად, ოღონდ ძირითადი საშუალების გამოყენების დაწყებიდან ანუ ექსპლუატაციაში შესვლიდან ამოქმედდება მე-7-მე-9 ნაწილებიც. თუმცა შესაძლებელია გაურკვევლობებიც, ვინაიდან წარმოებულ ძირითად საშუალებაზე ჩათვლის საკითხს (გარდა შენობა-ნაგებობისა) კოდექსი დეტალურად არ იხილავს.

მე-7 ნაწილის კომენტარებისას ზემოთ მოცემულ 4 შენიშვნას დავუმატებთ კიდევ რამდენიმეს.

**შენიშვნა 5.** შენიშვნა 1-ის (ჩათვლის შინაარსი) გათვალისწინებით ბუნებრივი იქნებოდა, რომ მე-7 ნაწილს ჰქონოდა მხოლოდ გ.ა) და გ.ბ) ქვეპუნქტები გ) ნაწილის შესავლის გარეშე. ასეთ შემთხვევაში გადამხდელს თავიდანვე ნათლად ეცოდინებოდა, აქვს თუ არა უფლება ძირითადი საშუალების მიხედვით სრულად ჩაითვალოს დღე. მაგრამ, სამწუხაროდ, ეს ასე არ არის. მე-7 ნაწილს გააჩნია როგორც ა) და ბ) ქვეპუნქტები, ასევე – გ) ქვეპუნქტის შესავალი ნაწილიც. თუ გავითვალისწინებთ შენიშვნა 3-ს, მივალთ იმ დასკვნამდე, რომ ძირითადი საშუალებების მიხედვით თავდაპირველი ჩათვლა-არჩათვლა დამოკიდებულია შეძენის პირველივე საანგარი-

<sup>120</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.მ.72-73

შო პერიოდში მისი გამოყენების სახესთან. აქვე ვითვალისწინებთ იმასაც, რომ ანგარიშ-ფაქტურის მიღებისას გარკვეული უნდა იყოს დღგ-ის ჩათვლა-არჩათვლის საკითხი. დაუშვებლად მიგვაჩნია ამ საკითხის სამომავლოდ გადადება. გადადების შემთხვევაში გადამხდელმა შეიძლება დაკარგოს ჩათვლის უფლება, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, თუ შეძენილ იქნა საქონელი, რომელიც გადამხდელს სურდა გამოეყენებინა ძირითად საშუალებად, არ გამოიყენა და შემდეგ გაყიდა. ყურადღებას მივაქცევთ იმასაც, რომ კანონმდებელი მე-7 ნაწილში ყურადღებას ამახვილებს ჩათვლის პირველივე საანგარიშო პერიოდზე, და არა – კალენდარული წლის ბოლო საანგარიშო პერიოდსა თუ დეკლარაციის დაზუსტებაზე. მოკლედ, არსებული ჩანაწერებიდან გამომდინარე, ვთვლით, რომ ადგილი აქვს შემდეგს:

ა) თუ შეძენის საანგარიშო პერიოდში ძირითადი საშუალება გამოყენებულ იქნა მხოლოდ და მხოლოდ დასაბეგრი ოპერაციებისათვის (0%/18%), მაშინ მის მიმართ ჩათვლა სრულად უნდა განხორციელდეს შეძენის საანგარიშო პერიოდშივე ისე, რომ არ გამოიყენება გ) ქვეპუნქტის დანაწესები 20%-თან დაკავშირებით., მაგრამ ყოველი კალენდარული წლის ბოლო საანგარიშო პერიოდისათვის გამოიყენება იგივე გ) ქვეპუნქტი, მე-4 და მე-8 ნაწილები;

ბ) თუ შეძენის საანგარიშო პერიოდში ძირითადი საშუალება გამოყენებულ იქნა მხოლოდ და მხოლოდ ჩათვლის უფლების გარეშე დასაბეგრი ოპერაციებისათვის, მაშინ მის მიმართ ჩათვლა შეძენის საანგარიშო პერიოდში საერთოდ არ უნდა განხორციელდეს, აქაც მიუხედავად გ) ქვეპუნქტის დანაწესებისა;

გ) მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ შეძენის საანგარიშო პერიოდში ძირითადი საშუალება გამოყენებულ იქნა ჩათვლის უფლების გარეშე და სხვა დასაბეგრი ოპერაციებისათვის, მაშინ შეძენის საანგარიშო პერიოდში მის მიმართ ჩათვლა განხორციელდება გ.ა) ან გ.ბ) ქვეპუნქტების მიხედვით.

**შენიშვნა 6.** სხვადასხვა ოპერაციაში ერთდროულად გამოყენება უნდა ნიშნავდეს არა მარტო დროის ერთი და იმავე მომენტში სხვადასხვა ოპერაციაში გამოყენებას, არამედ – საანგარიშო პერიოდში სხვადასხვა ოპერაციაში გამოყენებასაც. მაგალითად, ოფისის იჯარა დროის ყველა მომენტში ერთდროულად გამოიყენება ამ ოფისის

საშუალებით სანარმოს მიერ განხორციელებულ ყველა ოპერაციისათვის. თუ სანარმო თვის პირველ ნახევარში ოფისის იყენებს მხოლოდ სამედიცინო საქმიანობისათვის, ხოლო მეორე ნახევარში კი – იურიდიული მომსახურებისათვის, ეს შემთხვევაც უნდა ჩაითვალოს *ერთდროულ* გამოყენებაში.

*მაგალითი:* ვთქვათ, მენარმემ მარტში შეიძინა სტენდი (დღგ 100 ლ.) და ის აპირებს მის გამოყენებას დეზოდორების მაღაზიაში დასალაგებლად. მაღაზიაში მენარმე არ ყიდის ისეთ საქონელს, რომლის მიწოდებაც ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულია. ვინაიდან სტენდის გამოყენება მენარმეს არ დაუწყია, ამიტომ მენარმეს უფლება აქვს ჩაითვალოს 200 ლარი მარტის თვესა (1-ლ კვარტალსა) და სხვა საანგარიშო პერიოდებში (მე-3 ნაწილის დ) და ე) ქვეპუნქტების მიხედვით). ამასთან, მნიშვნელობა არ აქვს, თუ როდის დაიწყო ამ სტენდის გამოყენება ანუ ექსპლუატაციაში შესვლა. მაგალითად, მისი გამოყენება მან შეიძლება დაიწყო ივნისში. თუ ივნისში (ექსპლუატაციაში შესვლის თვე) მან დეზოდორების ნაცვლად ფარმაცევტული საქონელი დაალაგა, ჩათვლილი დღგ ან მისი ნაწილი ექვემდებარება გაუქმებას. ინსტრუქციის მიხედვით გაუქმდება მე-8 ნაწილით გათვალისწინებული დღგ-ის ოდენობა ან მისი ნაწილი.<sup>121</sup> სავარაუდოდ, გაუქმება განხორციელდება მე-7 ნაწილის გ) ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ ვადებში.

*მაგალითი:* წინა მაგალითის პირობებისას, ვთქვათ, მენარმემ სტენდი შეიძინა ფარმაცევტული პროდუქციის დასალაგებლად და დაალაგა კიდევ ისინი მარტში. ამ შემთხვევაში ის მარტში ვერ ჩაითვლის სტენდის შესაძენად გადახდილ 200 ლარ დღგ-ის თანხას. თუ მენარმე სხვა თვეებში სტენდს გამოიყენებს დეზოდორების დასალაგებლადაც, მაშინ შენიშვნა 6-ის გათვალისწინებით იმავე წლის ბოლო საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციით ის ჩაითვლის ამ თანხის არა უმეტეს 1/5 ნაწილს მე-7 ნაწილის გ) ქვეპუნქტით დადგენილი მექანიზმის შესაბამისად, მაგრამ ეს მკაფიოდ არ იკვეთება.

როგორც ხშირად ხდება ხოლმე, ძირითადი საშუალება გამოიყენება როგორც ჩათვლის უფლების მქონე, ასევე – ჩათვლის უფლების გარეშე ოპერაციებში. ამგვარ შემთხვევებს ეხება მე-7 ნაწილის გ) ქვეპუნქტი, სადაც კანონმდებელი განიხილავს ორ ვარიანტს:

<sup>121</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.73.5



ა) წინა წლის მიხედვით ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხა გადამხდელის საერთო ბრუნვის **20%-ზე ნაკლებია**. შინაარსობრივად ეს იმას ნიშნავს, რომ სახელმწიფოსათვის მისაღები ალბათობით ძირითადი საშუალება მიმდინარე წელს გამოყენებულ იქნება სწორედ ჩათვლის უფლების მქონე ოპერაციებში. ასეთ დროს კი, სავსებით მიზანშეწონილია, გადამხდელმა ძირითადი საშუალების შეძენისთანავე ჩათვალოს დღგ, მით უმეტეს, რომ ყოველი კალენდარული წლის ბოლოს გადამხდელი ვალდებული იქნება გამოითვალოს ჩათვლის უფლების გარეშე დასაბეგრი ოპერაციის ხვედრითი წილი კალენდარული წლის საერთო ბრუნვაში და მის შესაბამისად გააუქმოს, ანუ შეამციროს ჩათვლილი დღგ. გაუქმება შეიძლება განხორციელდეს მხოლოდ 10 ან 5 კალენდარული წლის განმავლობაში. ვადა დამოკიდებულია ძირითადი საშუალების სახეობაზე: 10 კალენდარული წელი, თუ შენობა-ნაგებობაა, და 5 კალენდარული წელი – დანარჩენ შემთხვევაში. ამ ვადების პირველი კალენდარული წელია ძირითადი საშუალების ექსპლუატაციაში მიღების წელი. ამასთან, ყოველ კალენდარულ წელს გასაუქმებელი თანხა ადრე ჩათვლილი თანხის ტოლი კი არა, არამედ მისი 1/10-ია (1/5-ია); ანუ გასაუქმებელი თანხის ზუსტი ოდენობის დასადგენად ხვედრითი წილი გამრავლდება ადრე ჩათვლილი თანხისა და 1/10-ის (1/5-ის) ნამრავლზე.

ბ) წინა წლის მიხედვით ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხა გადამხდელის საერთო ბრუნვის **20%-ზე მეტი ან ტოლია**. ამ ვარიანტის გადანყვეტა საპირისპიროა წინა ა) ვარიანტისა. კერძოდ, ეს გამოიხატება შემდეგში: ყოველი კალენდარული წლის ბოლოს გადამხდელს უფლება აქვს გაზარდოს დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა ძირითადი საშუალების შეძენისას გადახდილი/გადასახდელი დღგ-ის თანხის არა უმეტეს 1/10-ით (1/5-ით). ყოველწლიურად ჩასათვლელი თანხის სიდიდე გამოინგარიშება კალენდარული წლის საერთო ბრუნვაში ჩათვლის უფლების მქონე დასაბეგრი ოპერაციების ხვედრითი წილით. ჩათვლის გაზრდა შეიძლება განხორციელდეს მხოლოდ 10 ან 5 კალენდარული წლის განმავლობაში. ვადა დამოკიდებულია ძირითადი საშუალების სახეობაზე: 10 კალენდარული წელი, თუ შენობა-ნაგებობაა, და 5 კალენდარული წელი – დანარჩენ შემთხვევაში. ამ ვადების პირველი

კალენდარული წელია ძირითადი საშუალების ექსპლუატაციაში მიღების წელი. შევნიშნავთ, რომ ამ ვარიანტისათვის არ გამოიყენება ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით ჩათვლის უფლების შეზღუდვა ვადაში, დადგენილი მე-3 ნაწილის დ/ე) ქვეპუნქტებით, რაც ბუნებრივია.

როგორც ა), ისე ბ) ვარიანტებისათვის გათვალისწინებულია ჩათვლის გაუქმება ან გაზრდა მხოლოდ კალენდარული წლის ბოლო საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციის გამოყენებით. ბუნებრივია, შესაძლებელია ამ დეკლარაციის ე.წ. „დაზუსტებაც“, თუ გადამხდელი აღმოაჩენს მასში შეცდომას. ამასთან, არ გამოიყენება ანგარიშ-ფაქტურების წარდგენის ვადასთან დაკავშირებული მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული შეზღუდვა.

შესენებისათვის კიდევ ერთხელ გავიმეორებთ, ა) და ბ) ვარიანტები ეხება მხოლოდ იმ ძირითად საშუალებას, რომელიც გამოყენებულ იქნა ან იქნება გაუმიჯნავ ოპერაციებში.

*მაგალითი:* მენარმის საქმიანობაა აქციების ყიდვა-გაყიდვა, ასევე – საკონსულტაციო საქმიანობა. მან 2012 წლის მაისში შეიძინა ავეჯი ოფისისათვის (დღგ 100 ლ.), რომელიც მაშინვე განათავსა თავის ოფისში. ავეჯი გამოყენებულია ორივე საქმიანობისათვის. ამ წელს აქციების რეალიზაციის თანხა შეადგენს 600 ლარს, ხოლო საკონსულტაციო მომსახურებისა კი – 200 ლარს. წინა 2011 წელს მის რეალიზაციებს ჰქონდა შემდეგი თანხობრივი გამოხატულება: აქციების გაყიდვა – 500 ლ., წარმოებული სოკოს რეალიზაცია – 100 ლ., წარმოებული მაგიდების რეალიზაცია – 1200 ლ..

ამ პირობებში 2011 წელს მენარმის საერთო ბრუნვა იყო 1800 ლ. (=500+100+1200), ხოლო ჩათვლის უფლების გარეშე დასაბეგრი ოპერაციების ჯამური თანხა კი – 600 ლ.. შესაბამისად, ამ ოპერაციების ხვედრითი წონა 2011 წელს გახლდათ  $1/3$  (=600/1800), რომელიც მეტია 20%-ზე. ეს რიცხვი ნიშნავს, რომ სახელმწიფოს ურჩევნია ასეთ გადამხდელს ავეჯის დღგ ჩათვლევინოს ნაწილ-ნაწილ 5 წლის განმავლობაში. 2012 წლის მაისში მენარმე ვერ ჩათვლის ავეჯის 100-ლარიან დღგ-ს. ის დაელოდება 2012 წლის ბოლო საანგარიშო პერიოდს (მისთვის, ვთქვათ, არის კალენდარული თვე), ანუ დეკემბერს და ამ თვის დეკლარაციით ჩათვლის 100-ლარიანი დღგ-ის მაქსიმუმ  $1/5$ -ს ანუ 20 ლარს. ზუსტი ჩასათლელი თანხის დასადგენად უნდა გამოითვალოს 2012 წლის საერთო ბრუნვა. ეს

ბრუნვა გახლავთ მხოლოდ 800 ლ. ( $=600+200$ ), ხოლო ჩათვლის უფლების მქონე დასაბეგრი ოპერაციების ჯამური თანხა კი – 200 ლ.. შესაბამისად, ამ საკონსულტაციო ოპერაციის ხვედრითი წონა 2012 წელს არის  $1/4$  ( $=200/800$ ). 2012 წელს ჩათვლას დაექვემდებარება მხოლოდ 5 ლ. ( $=100 \times 1/5 \times 1/4$ ).

*მაგალითი:* მენარმის საქმიანობაა მხოლოდ საკონსულტაციო საქმიანობა. მან 2011 წლის მაისში შეიძინა ავეჯი ოფისისათვის (დღგ 100 ლ.), რომელიც მაშინვე განათავსა თავის ოფისში. მან რა თქმა უნდა, მაისშივე ჩაითვალა 100 ლ. ისე, რომ არ გაუთვალისწინებია წინა 2010 წლის შედეგები. 2013 წლის აგვისტოდან მენარმემ თავი დაანება საკონსულტაციო საქმიანობას და გადაერთო აქციებით ვაჭრობაზე, რომელსაც ის ახორციელებდა 2020 წლამდე.

ამ პირობებში 2013-2015 წლების დეკემბრის დეკლარაციებით ის გააუქმებს 20-20 ლარს ( $=100 \times 1/5$ ), ხოლო 2016 წელს კი – არა, ვინაიდან ავეჯის ექსპლუატაციის წლიდან გასულია 5 კალენდარული წელი. თავის მხრივ, გაუქმების საფუძველი კი არის მე-7 ნაწილის გ) ქვეპუნქტი, ვინაიდან, თუმცა სხვადასხვა დროს, მაგრამ მაინც ავეჯი გამოყენებული იქნა ჩათვლის უფლების მქონე (საკონსულტაციო მომსახურება) და ჩათვლის უფლების გარეშე (აქციებით ვაჭრობა) ოპერაციებში, ამასთან 100 ლარი დღგ-ის რა ნაწილი მოხმარდა ვაჭრობას და რა მომსახურებას, არ არის ცნობილი, ანუ დღგ გაუმიჯნავია.

*მაგალითი:* მენარმის საქმიანობაა მხოლოდ საკონსულტაციო საქმიანობა. მან 2011 წლის მაისში შეიძინა ავეჯი ოფისისათვის (დღგ 100 ლ.), რომელიც მაშინვე არ განუთავსებია თავის ოფისში. მისი გამოყენება დაიწყო 2012 წლის თებერვლიდან. მან რა თქმა უნდა, 2011 წლის მაისშივე ჩაითვალა 100 ლ. (შენიშვნა 4), მაგრამ 2012 წლის დასაწყისიდანვე მთლიანად გადაერთო აქციებით ვაჭრობაზე.

ამ პირობებში, 2012 წლის თებერვლამდე ავეჯი ძირითად საშუალებას არც კი წარმოადგენდა და მასზე არ მოქმედებს მე-7-მე-10 ნაწილები. ხსენებული ნაწილები ამოქმედდება მე-4 ნაწილის ამოქმედების შემდეგ, რომლის მიხედვით ჩათვლა უნდა გაუქმდეს. გაუქმების მომენტისათვის კი გამოიყენება მე-4 ნაწილის დანაწესი, ანუ ჩათვლა 100 ლარზე ან მის ნაწილზე გაუქმდება 2012 წლის თებერ-

ვლიდან ინსტრუქციით დადგენილი წესით. თუ მენარმემ ისევ თავიდან დაიწყო საკონსულტაციო მომსახურების განევა, მაშინ უკვე ამოქმედდება მე-7 ნაწილის გ) ქვეპუნქტი და მენარმეს კვლავ მიეცემა საშუალება ჩაითვალოს გაუქმებული ჩათვლის ნაწილი.

საინტერესოა იმ ძირითადი საშუალებაზე ჩათვლის საკითხი, რომელიც ექსპლუატაციაში შესვლის შემდეგ მიწოდებულ იქნა ჩათვლის უფლების მქონე ოპერაციის ფარგლებში. სამართლიანობის პრინციპზე დაყრდნობით, ვფიქრობთ, რომ მიწოდების წლის ბოლო საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციით გადამხდელმა სრულად უნდა ჩაითვალოს დარჩენილი 1/5 (1/10) ნაწილები. თუმცა ამ კითხვაზე პირდაპირ პასუხს სცემს კოდექსის მე-9<sup>1</sup> ნაწილი.

მე-9<sup>1</sup> ნაწილი ემსახურება დაბეგვრისას სამართლიანობის პრინციპების დამკვიდრებას, რაც მისასაღებელია. კერძოდ, თუ დღგ-ის გადამხდელმა შეიძინა (შექმნა) ძირითადი საშუალება, რომლის მიხედვითაც მას ჩათვლა არ მიუღია (გაუუქმდა) მხოლოდ იმის გამო, რომ მას ამის უფლება არ ჰქონდა მე-7-მე-9 ნაწილების ძალით, ამასთან სახეზეა შეძენასთან ან შექმნასთან დაკავშირებული ჩათვლის დოკუმენტები ან დღგ-ის დეკლარაცია, სადაც ასახულია დასაბეგრი და ამავე დროს ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა, მაშინ ამ ძირითადი საშუალების მიწოდებისას დასარიცხი დღგ-ის თანხა შემცირდება მიუღებელი (გაუქმებული) ჩასათვლელი თანხით. ყურადსაღებია, რომ კანონმდებელი გადამხდელს არ აძლევს ჩასათვლელი თანხის გაზრდის შესაძლებლობას. მიზეზი მარტივია: თუ ძირითადი საშუალების სარეალიზაციო თანხა დაბალი იქნება, მაშინ გადამხდელს საშუალება არ ექნება ბიუჯეტიდან დაიბრუნოს ჩათვლის საფუძველზე წარმოქმნილი ე.წ. „ზედმეტობა“.

*მაგალითი:* დღგ-ის გადამხდელმა მენარმემ საკუთარ მიწაზე ააშენა შენობა, რომელიც მან მ.161.1.დ-ს შესაბამისად დღგ-ით დაბეგრა და დღგ-ის თანხა 100 ლარის ოდენობით ასახა შენობის ექსპლუატაციაში შესვლის საანგარიშო პერიოდის (ივნისი) დღგ-ის დეკლარაციაში. მან დეკლარაციაში ასახული 100 ლარი ვერ გამოიყენა ჩათვლისათვის, ვინაიდან ეს შენობა მის მიერ გამოყენებულ იქნა სამედიცინო საქმიანობისათვის. იმავე წლის დეკემბერში მენარმემ გაყიდა ხსენებული შენობა, რომელსაც დღგ უნდა დარიცხვოდა 300 ლარის ოდენობით, თუმცა მე-9<sup>1</sup> ნაწილის ძალით ის ბი-

უჯეტის სასარგებლოდ დაარიცხავს მხოლოდ 200 ლარის დღგ-ს (=300-100).

*მაგალითი:* დღგ-ის გადამხდელმა მენარმემ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით 03.2012წ.-ს შეიძინა მაგიდა (დღგ 100 ლ.), რომელიც გამოიყენა საკონსულტაციო მომსახურების გასანევადად. ბულალტრის დაუდევრობის გამო, მან ხელიდან გაუშვა 100 ლარის ჩათვლის შესაძლებლობა, ვინაიდან მიღებული ანგარიშ-ფაქტურა საბუთებში აღმოაჩინა მხოლოდ 2013 წლის აგვისტოში. 2013 წლის ივნისში მან მაგიდა გაყიდა (დღგ 300 ლ.). ბიუჯეტის სასარგებლოდ ივნისის დეკლარაციით მენარმეს მოუწევს 300 ლარის გადახდა, ვინაიდან ამ შემთხვევაში არ გამოიყენება მე-9<sup>1</sup> ნაწილის დანაწესი. მიზეზი კი ის არის, რომ მენარმის მიერ 100 ლარის ჩათვლა არ განხორციელდა არა მე-7-მე-9 ნაწილების, არამედ – მე-3 ნაწილის დ) ქვეპუნქტის საფუძველზე.

კარგი იქნება, თუ კანონმდებელი მე-9<sup>1</sup> ნაწილის მსგავს ნორმას დაადგენს ასევე იმ ქონებისათვის, რომელიც არ წარმოადგენს ძირითად საშუალებას (მაგ. არამატერიალური ქონებრივი სიკეთეებისათვის).

მე-10 ნაწილით სახელმწიფო შეღავათს ანიჭებს იმ გადამხდელს და იმ კალენდარული წლისათვის, როდესაც ჩათვლის უფლების გარეშე დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხის წილი საერთო ბრუნვაში მნიშვნელოვანდ მცირეა (<5%). ასეთი შემთხვევისას, მიუხედავად მე-6 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტისა და მე-7 ნაწილის გ) ქვეპუნქტის დანაწესებისა, გადამხდელს უუქმდება ვალდებულება, დააზუსტოს კალენდარული წლის ბოლო საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციით როგორც ძირითად საშუალებებზე (გაუქმების შემთხვევა), ასევე – დანარჩენ საქონელზე/მომსახურებაზე განხორციელებული ჩათვლები (დაზუსტების შემთხვევა). შევნიშნავთ, რომ არსებული ჩანაწერით წინამდებარე ნაწილი არ ეხება ისეთ შესაძლო შეღავათს, რომელიც, 5%-იანი პირობის დაკმაყოფილების შემთხვევაში, გულისხმობს კალენდარული წლის ბოლოსათვის იმ ჩათვლილი დღგ-ის აღდგენას, რომელიც დროულად არ იყო ჩათვლილი გაუმიჯნავ ან ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ ოპერაციებში გამოყენების გამო. მიზეზი ის არის, რომ ასეთ შემთხვევაში ჩასათვლელი დღგ-ის „გაუქმებას“ კი არ აქვს ადგილი, არამედ – ჩათვლისათვის

მისი გამოყენების დაუშვებლობას. ამასთან, წინამდებარე მუხლში პირდაპირ არის მითითებული *გაუქმების* შემთხვევები. იმის გამო, რომ მე-10 ნაწილის არსებული ჩანაწერით გადამხდელისათვის მინიჭებული შეღავათი ფაქტობრივად არაარსებითია, ვფიქრობთ, რომ კანონმდებელს სურდა სწორედ იმ შესაძლო შეღავათის დადგენა, რომელიც ამ აბზაცშია მითითებული.

იმ საქონელზე, მათ შორის, ძირითად საშუალებაზე, რომელიც საერთოდ არ იქნა გამოყენებული ჩათვლის უფლების მქონე ოპერაციაში, ჩათვლა არ ხორციელდება (მ.174.2.ა). შესაბამისად, საქონლის განადგურებით ისპობა მისი ამგვარ ოპერაციებში გამოყენების შესაძლებლობა. გამომდინარე აქედან, მასზე ადრე განხორციელებული ჩათვლის ის ნაწილი, რომელიც შეიძლებოდა მიკუთვნებოდა განადგურების შემდგომ პერიოდს, უნდა გაუქმდეს. გამონაკლისია მე-11 ნაწილის ა) ქვეპუნქტით განსაზღვრული შემთხვევა, როდესაც კოდექსის მ.145-ის საფუძველზე ხორციელდება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ჩამონერა. ამ დროს ადრე ჩათვლილი დღგ არ უქმდება.

თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის დანაკლისი ჩაითვალია რეალიზებულად, მაგალითად, მ.286.8.ბ-ს შესაბამისად, და ეს ოპერაცია ჩათვლის უფლების მქონეა, მაშინ ამ ფასეულობაზე ადრე ჩათვლილი დღგ, რა თქმა უნდა, არ უქმდება. განსხვავებული სიტუაციაა, როდესაც ის ასეთად შეიძლება არ ჩაითვალოს. ამგვარი შემთხვევაა, მაგალითად, როდესაც ფასეულობა მოპარულია. ასეთი შემთხვევისას ადრე ჩათვლილი დღგ უნდა გაუქმდეს, ვინაიდან ის არ გამოიყენება ჩათვლის უფლების მქონე ოპერაციაში, მაგრამ მე-11 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტის ძალით გაუქმებას ადგილი არ ექნება. ყურადსაღებია ის, რომ შეღავათი ეხება არა მარტო სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის დანაკლისს, არამედ – ნებისმიერი სახის საქონლის დანაკარგს, მათ შორის, ძირითად საშუალებასაც.

## **მუხლი 175. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა**

**1. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტი, გარდა ამ მუხლით დადგენილი გამონაკლისებისა, რომლის**

გამოწერისა და წარდგენის წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

2. დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი უფლებამოსილია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწეროს და საქონლის/მომსახურების მიმღებს წარუდგინოს მხოლოდ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებისას. ამასთანავე, თუ პირი საქონლის (გარანტირებული სიმძლავრის, ელექტრო- ან თბოენერჯის, გაზის ან წყლის) მიწოდებას აღრიცხავს ციკლური დარიცხვებით, როდესაც მომხმარებელთან ანგარიშსწორება ხორციელდება არა კალენდარული თვის, არამედ გარკვეული პერიოდის (ციკლის) განმავლობაში მიწოდებული საქონლის ოდენობის მიხედვით, რომელიც შეიძლება მოიცავდეს როგორც საანგარიშო პერიოდს, ისე საანგარიშოს წინა პერიოდს, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა შეიძლება გამოიწეროს ასეთი პერიოდის (ციკლის) მიხედვით, მიუხედავად იმისა, რომ ასეთ შემთხვევაში ამ კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა.ბ.პ“ ქვეპუნქტით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება არა უგვიანეს ყოველი საანგარიშო პერიოდის ბოლო დღე. (17.12.2010. N4114)

3. დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია (გარდა საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერული) ოპერაციის შემთხვევისა) საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას მოთხოვნიდან არა უგვიანეს 30 კალენდარული დღისა გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგინოს საქონლის/მომსახურების მიმღებს ამ მუხლის მე-2 ნაწილის პირობების დაცვით. ამასთანავე, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ვალდებულება არ წარმოიშობა იმ ფიზიკური პირის მიმართ, რომელიც არ არის რეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელად, გარდა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით დადგენილი შემთხვევისა. (20.12.2011 N 5556)

3<sup>1</sup>. საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერულ) ოპერაციაზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არ გამოიწერება. ამ შემთხვევაში ჩათვლის მიღების საფუძველია მიწოდებულ საქონელზე/განუღმ მომსახურებაზე გადასახდელი დღგ-ის თანხის საგადასახადო ორგანოში წარდგენილ დღგ-ის დეკლარაციაში ასახვა. (20.12.2011 N 5556)

#### 4. საქართველოს ფინანსთა მინისტრს უფლება აქვს:

ა) ცალკეულ საქონელზე/მომსახურებაზე, აგრეთვე ცალკეული კატეგორიის მყიდველებისათვის შემოიღოს განსხვავებული ფორმის სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და განსაზღვროს მისი გაცემის, აღრიცხვისა და გამოყენების წესი;

ბ) ცალკეული დღგ-ის გადამხდელებისათვის შემოიღოს კომპიუტერული წესით ამობეჭდილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და განსაზღვროს მისი გაცემის, აღრიცხვისა და გამოყენების წესი.

საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა წარმოადგენს ჩათვლის დოკუმენტს. მისი ფორმები, შევსებისა და წარდგენის წესი რეგულირდება ინსტრუქციით.<sup>122</sup> 1-ლ ნაწილში მითითებულ გამონაკლისებად კანონმდებელი, როგორც ჩანს, გულისხმობს მე-4 ნაწილით განსაზღვრულ შემთხვევებს.

ფინანსთა სამინისტრომ კანონზე<sup>123</sup> დაყრდნობით დაამტკიცა მკაცრი აღრიცხვის ფორმების სახეები,<sup>124</sup> რომლებსაც სხვა სახის დოკუმენტებთან და ბლანკებთან ერთად მიაკუთვნა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა (გარდა ელექტრონულისა), კორექტირების საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა (გარდა ელექტრონულისა) და სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა (გარდა ელექტრონულისა). სხვა სახის ანგარიშ-ფაქტურა არ წარმოადგენს მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს.<sup>125</sup> ინსტრუქციაც ძირითადად სწორედ მკაცრი აღრიცხვის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის სახეებს ეხება. ამჟამად<sup>126</sup> ინსტრუქციით განსაზღვრულია შემდეგი სახეები:<sup>127</sup>

ა) დანართი №III-05 და დანართი №III-06 – სპეციალური;

ბ) ნავთობპროდუქტების სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა (დანართი №III-09);

<sup>122</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, თავები XIII–XIV<sup>1</sup>

<sup>123</sup> კანონი „მკაცრი აღრიცხვის ფორმების შესახებ“

<sup>124</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №669, 02.08.2005წ., მკაცრი აღრიცხვის ფორმების ნუსხა

<sup>125</sup> ვგულისხმობთ, რომ მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტი იგივე მკაცრი აღრიცხვის ფორმაა

<sup>126</sup> 01.01.2012წ-ისთვის

<sup>127</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, თავები XIII–XIV<sup>1</sup>



- გ) ხეტყისა და მისი პირველადი გადამუშავების პროდუქტის სპეცი-  
ალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა (დანართი №III 1-1);
- დ) კომპიუტერული წესით ამობეჭდილი საგადასახადო ანგარიშ-  
ფაქტურა.

ჩამოთვლილი ფაქტურების სახებიდან მხოლოდ კომპიუტერული წესით ამობეჭდილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არ წარმოადგენს მკაცრი აღრიცხვის ფორმას. პრაქტიკაში მკაცრი აღრიცხვის ფაქტურების ადგილს იკავებს იმავე ფორმის, მაგრამ ელექტრონული სახის ფაქტურები, რომლების იდენტიფიცირება ხორციელდება საგადასახადო ორგანოს მიერ, ხოლო კონტრაჰენტი-სათვის წარდგენა კი – ვებპორტალის მეშვეობით. არც კოდექსი და არც ინსტრუქცია სათანადოდ არ არეგულირებს ამგვარი ფაქტურების (ელექტრონული) მიმოქცევას, მით უმეტეს, რომ 1-ლი ნაწილის მიხედვით დადგენილისაგან განსხვავებული სახის ფორმები უნდა ყოფილიყო გამონაკლისი, და არა – ძირითადი.

დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს უფლება აქვს, და არა – ვალდებულება, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა წარუდგინოს კონტრაჰენტს (მე-2 ნაწილის 1-ლი წინადადება). თავისი უფლების გამოყენების შესაძლებლობა პირს ეძლევა მხოლოდ საქონლის (მომსახურების) გადაცემისას და ისიც დასაბეგრი ოპერაციის დროს, რომელიც, თავის მხრივ, განისაზღვრება კანონით (მ.161). ასე მაგალითად, თუ დღგ-ის გადამხდელი სამეწარმეო საზოგადოების კაპიტალის შემცირების გზით გამსვლელი პარტნიორი საზოგადოებიდან იღებს შენობას, მაშინ საზოგადოებას უფლება აქვს გასულ პარტნიორს ფაქტურა<sup>128</sup> წარუდგინოს მხოლოდ მაშინ, როდესაც შენობა მიღებულ იქნება *ინდივიდუალურ საკუთრებაში* ანუ რეგისტრირებული იქნება საჯარო რეესტრში (მ.161.1.ე.ბ) და ფაქტურაში მიუთითოს დასაბეგრი ოპერაციის ადრინდელი მომენტი (მ.161.8).<sup>129</sup> პრაქტიკა კი, სავარაუდოდ, სხვაგვარი იქნება. კერძოდ, ფაქტურის გამოწერა დაკავშირებული იქნება საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტის შედგენის თარიღთან. თუ პარტნიორი არ

<sup>128</sup> ვგულისხმობთ ისეთ მიდგომას, როდესაც კაპიტალის შემცირების გზით ქონების გატანა არ განიხილება ბარტერულ ოპერაციად. ამ უკანასკნელისას ფაქტურები არ გამოიწერება

<sup>129</sup> „ადრინდელი მომენტი“ დაკავშირებულია მ.161.8-ის ხარვეზთან, რომლის მიხედვით დასაბეგრი ოპერაციის მომენტი წინ უსწრებს თვით დასაბეგრი ოპერაციას

წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ ფიზიკურ პირს და მან ფაქტურა მოითხოვა, მაშინ ამოქმედდება წინამდებარე მუხლის არა მე-2 ნაწილი, არამედ – მე-3, რომლის მიხედვითაც საზოგადოება უკვე ვალდებული იქნება გასულ პარტნიორს გამოუწეროს ფაქტურა და წარუდგინოს იგი მოთხოვნის დღიდან 30 კალენდარული დღის ვადაში. თუ მოთხოვნის დღე არის 10 ივნისი, მაშინ ფაქტურის წარდგენის ვადა იწურება 10 ივლისის 24 საათისათვის. თავად მოთხოვნა კი შეიძლება განხორციელდეს ნებმისმიერ მომენტში, ოღონდ მიწოდების მომენტის შემდგომ.

ფაქტურის გამოწერის უფლება პირს არ ერთმევა, თუ მისი წარდგენა მოითხოვა იმ ფიზიკურმა პირმა, რომელიც არ არის დღგ-ის გადამხდელი. ასე მაგალითად, ვთქვათ, ჯონდომ მაღაზიისაგან შეიძინა გაზქურა (დღგ 20 ლ.). მან მაღაზიას მოსთხოვა ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა, მაგრამ ვერ წარმოადგინა გადამხდელად რეგისტრაციის დამადასტურებელი საბუთი,<sup>130</sup> თუმცა კი ის იყო ასეთად რეგისტრირებული. მაღაზიამ მიუთითა წინამდებარე მუხლის მე-3 ნაწილზე და აღნიშნა, რომ ჯონდის არ ჰქონდა ფაქტურის მოთხოვნის უფლება, ხოლო მაღაზიას კი – მისი წარდგენის ვალდებულება. მიუხედავად ამისა, მაღაზიამ კეთილ ნებასა და მე-2 ნაწილზე დაყრდნობით მაინც გამოუწერა ფაქტურა. მაღაზიას ფაქტურის გამოწერის უფლება აქვს ნებმისმიერ მომენტში, ოღონდ მიწოდების მომენტის შემდგომ.

დაუშვებელია ფაქტურის გამოწერა და წარდგენა დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დრომდე. თუმცა შეიძლება თვით ამ დროის არჩევა იყოს გადამხდელის ნებაზე დამოკიდებული. ასე მაგალითად, მხარეთა შეთანხმებით იჯარის ნებისმიერი პერიოდისათვის, რომელიც მოქცეულია საანგარიშო პერიოდის ფარგლებში, შეიძლება შეუძლია ფაქტურის გამოწერა. თუ იჯარა მოიცავს, მაგალითად, ივნისს, მაშინ 01.06-12.06 და 13.06-30.06 ვადებში გაწეული იჯარის მომსახურებისათვის შეიძლება გამოწერილ იქნეს ფაქტურა ან ორი დოკუმენტის შედგენით, ან ერთ დოკუმენტში ორი სტრიქონის შევსებით. დაუშვებელია 13.06-30.06 პერიოდის შესაბამისი ფაქტურა გამოწერილ იქნას ვადაზე ადრე, მაგალითად, 10 ივნისს.

<sup>130</sup> სავარაუდოდ, გადასახადის გადამხდელის მოწმობა

იმ დასაბეგრი ოპერაციებისათვის, რომლებიც წარმოადგენენ ბარტერული ოპერაციის შემადგენელ ნაწილებს (მიწოდება მიწოდების სანაცვლოდ), დაუშვებელია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა. ასეთ შემთხვევაში მიმწოდებელი პირისათვის ჩათვლის საფუძველია მის მიერ წარდგენილი დღგ-ის დეკლარაცია, სადაც ასახული უნდა იყოს მის მიერ მიწოდებულ ობიექტზე დარიცხული დღგ-ის თანხა. სწორედ ეს დღგ-ის თანხა იქნება ჩასათვლელი თანხაც, რა თქმა უნდა, კოდექსით დადგენილი შეზღუდვების გათვალისწინებით.

*მაგალითი:* დღგ-ის გადამხდელმა რწყილმა ასევე დღგ-ის გადამხდელ ყვავს გადასცა ვიტამინიზებული ფეტვი, რის სანაცვლოდაც ყვავმა თვის ბოლომდე თავი შეიკავა მუხის შენუხებისაგან. ეს უკანასკნელი რწყილისათვის წარმოადგენდა ძირითად საშუალებას, და არა – მესამე პირს. ფეტვის საბაზრო ფასი იყო 100 ლ., ხოლო თავის შეკავების მომსახურებისა კი – 50 ლ.. ფასები მოცემულია დღგ-ის გარეშე.

ამ მაგალითის მიხედვით რწყილი დეკლარაციაში ასახავს დასარიცხ დღგ-ს 18 ლარის ოდენობით, ხოლო ყვავი კი – 9 ლარს. რწყილს უფლება აქვს იმავე თვეში ჩაითვალოს 18 ლარი, ხოლო ყვავს კი – 9 ლარი.

3<sup>1</sup> ნაწილის არსებული რედაქცია სერიოზულ პრობლემას უქმნის ბარტერული ოპერაციის იმ მონაწილეს, რომელმაც ამ ოპერაციის შედეგად შეიძინა რა აქციზური საქონელი, სურს ამ საქონლის გამოყენება სხვა აქციზური საქონლის წარმოებისათვის. ვინაიდან ოპერაციის ამ სახისათვის ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერა გათვალისწინებული არ არის, აქციზური საქონლის მწარმოებელს ერთმევა აქციზის ჩათვლის შესაძლებლობა.

## თავი XXVI სპეციალური წესები

### მუხლი 176. უკუდაბეგვრა (20.12.2011 N 5556)

1. დღგ-ით უკუდაბეგვრას ექვემდებარება:

ა) არარეზიდენტი ფიზიკური პირის (გარდა საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირისა) ან არარეზიდენტი სანარმოს მიერ საგადასახადო აგენტისათვის საქართველოს ტერიტორიაზე განეული მომსახურება;

ბ) პირის მიერ სახელშეკრულებო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში მოთხოვნის უზრუნველყოფის საგნის (საქონლის) კრედიტორისათვის საკუთრებაში გადაცემა;

გ) საგადასახადო აგენტისათვის საქართველოს ტერიტორიის გარეთ განეული მომსახურების ან/და საქონლის პროდუქტის (საპროექტო დოკუმენტაცია, ტექნიკური დოკუმენტაცია, ტექნოლოგიური სქემა, პროგრამა და სხვა) მიწოდება ინტერნეტით ან ელექტრონული კომუნიკაციის სხვაგვარი საშუალებით, თუ იგი არ კვეთს საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარს ინტეგრირებული სქემის ან სხვა სახის ინფორმაციის მატარებლის საშუალებით.

2. საგადასახადო აგენტად ითვლება:

ა) ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ და „გ“ ქვეპუნქტების მიზნებისათვის – ნებისმიერი გადასახადის გადამხდელი რეზიდენტი (გარდა არამენარმე ფიზიკური პირისა და თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის სანარმოსი) და არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულება;

ბ) ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის მიზნებისათვის – პირი (კრედიტორი), რომელიც სახელშეკრულებო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში საკუთრებაში იღებს მოთხოვნის უზრუნველყოფის საგანს (საქონელს).

3. ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში საგადასახადო აგენტი აწარმოებს დღგ-ის დარიცხვას:

ა) ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ და „გ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებულ შემთხვევებში – მომსახურებისათვის გასაცემ თანხაზე;

ბ) ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში – საკუთრებაში მიღებული მოთხოვნის უზრუნველყოფის საგნის (საქონლის) საბაზრო ფასზე, დღგ-ის გარეშე.

4. ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში საგადასახადო აგენტის მიერ საგადასახადო ორგანოში ანგარიშგების წარდგენისა და დარიცხული გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის წესს ადგენს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

5. ამ მუხლის მე-3 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში საქონლის საბაზრო ფასზე დღგ-ის დარიცხვის ვალდებულება არ ეკისრება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს. ამასთანავე, ითვლება, რომ ამ საქონელზე მან განახორციელა შესაბამისი ოდენობის დღგ-ის ჩათვლა.

6. დღგ-ით უკუდაბეგვრას არ ექვემდებარება:

ა) საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა, რომელიც ამ კარით გათავისუფლებულია დღგ-ისგან;

ბ) ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში – ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებული საცხოვრებელი ბინის და მასზე დამაგრებული მიწის ნაკვეთის გადაცემა.

წინამდებარე მუხლით მოცემული დაბეგვრის წესი გამოიყენება დღგ-ის მხოლოდ იმ გადამხდელებისათვის, რომლებიც განსაზღვრულია 156-ე მუხლის დ) და ე) ქვეპუნქტებით. დაბეგვრა ეხება როგორც მომსახურების (მ.176.1.ა), ასევე – საქონლის მიწოდებასაც (მ.176.1.ბ).

ამ სახის გადამხდელია ის არარეზიდენტი (მ.156.დ)), რომელიც ეწევა მომსახურებას საქართველოში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისა და მუდმივი დაწესებულების გარეშე. თუ აღმოჩნდა, რომ საქართველოში მომსახურების გამწევი არარეზიდენტი საქართველოს მოქალაქეა, მაშინ მასთან მიმართებით არ გამოიყენება წინამდებარე მუხლით განსაზღვრული დაბეგვრის წესი.

არარეზიდენტი კი წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელს, მაგრამ თვით გადასახადის გადახდა და სახელმწიფოს წინაშე ანგარიშგება ევალება საგადასახადო აგენტს. აგენტის ფუნქცია ეკისრება იმ რეზიდენტს ან მუდმივ დაწესებულებას, რომელსაც არარეზიდენტი

უნევს მომსახურებას. გამონაკლისია შემთხვევა, როდესაც მომსახურების მიმღები არის არამენარმე რეზიდენტი ფიზიკური პირი ან თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის (თიზ) პირი.

*მაგალითი:* არარეზიდენტმა<sup>131</sup> საკონსულტაციო მომსახურება გაუწია არამენარმე რეზიდენტ ფიზ. პირს, რომელიც დაკავშირებული იყო უცხოეთსა და საქართველოში საცხოვრებელი ადგილის მოძიებასთან. ფიზიკურ პირს არ ეკისრება საგადასახადო აგენტის ვალდებულება.

*მაგალითი:* საქართველოს მოქალაქე არარეზიდენტმა ფიზიკურმა პირმა საკონსულტაციო მომსახურება გაუწია არარეზიდენტ იურიდიულ პირს, რომელსაც საქართველოში აქვს მუდმივი დანესეზებული. კონსულტაციები უშუალოდ დაკავშირებული იყო საქართველოში ამ მუდმივი დანესეზულების საქმიანობასთან. არარეზიდენტ იურიდიულ პირს არ ეკისრება საგადასახადო აგენტის მოვალეობა.

*მაგალითი:* არარეზიდენტმა იურიდიულმა პირმა საკონსულტაციო მომსახურება გაუწია არარეზიდენტ იურიდიულ პირ A-ს, რომელსაც საქართველოში აქვს მუდმივი დანესეზულება. კონსულტაციები დაკავშირებული იყო უშუალოდ ამ მუდმივი დანესეზულების საქართველოში საქმიანობასთან. ამ შემთხვევაში მომსახურების განწვევის ადგილი არის საქართველო (მ.166.1.დ.ბ) და არარეზიდენტ იურიდიულ პირ A-ს ეკისრება საგადასახადო აგენტის მოვალეობა.

*მაგალითი:* არარეზიდენტმა იურიდიულმა პირმა საქართველოში განლაგებულ დანადგართან დაკავშირებით საკონსულტაციო მომსახურება გაუწია არარეზიდენტ იურიდიულ პირ A-ს, რომელსაც საქართველოში აქვს მუდმივი დანესეზულება. კონსულტაციები დაკავშირებული არ იყო უშუალოდ ამ მუდმივი დანესეზულების საქართველოში საქმიანობასთან, ვინაიდან დანადგარი არ შედიოდა მუდმივი დანესეზულების გამგებლობაში. თვით ეს დანადგარიც არ წარმოქმნიდა მუდმივ დანესეზულებას, ვინაიდან მისთვის სრულდებოდა მ.29.9-ის დანანესები. ამ შემთხვევაში მომსახურება არ ხვდება მ.166.1.დ.ბ-ის მოქმედების არეალში, ვინაიდან საკონსულტაციო

<sup>131</sup> იგულისხმება, რომ ამ და ამ მუხლის სხვა მაგალითებში მომსახურების გამწვევი არეზიდენტი პირი დღგ-ის ვადამხდელად არ არის რეგისტრირებული, არც მუდმივი დანესეზულება აქვს საქართველოში და მომსახურების განწვევისათვის საქართველოში არ საქმიანობს, თუ ასეთი რამ სპეციალურად არ არის აღნიშნული

მომსახურება დაკავშირებული არ არის A-ს მუდმივი დაწესებულების საქმიანობასთან. ის ასევე არ ექცევა მ.166.1.ბ-ს მოქმედების ზონაში, ვინაიდან მითითებული ნორმის კონტექსტი აშკარად გულისხმობს მომსახურების გამწვევის საქართველოში მოქმედებას, რაც მას არ გაუკეთებია. მომსახურების ადგილის კვალიფიცირებისათვის გამოიყენება მ.166.1.ე, რომლის მიხედვით განევის ადგილს წარმოადგენს მომსახურების გამწვევის ეკონომიკური საქმიანობის ადგილი. როგორც ჩანს ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ადგილი სხვაგვარად უნდა იქნეს განმარტებული, ვიდრე საქმიანობის ადგილი (მ.27) და მომსახურების ფაქტობრივი განევის ადგილი (მ.166.1.ბ). მისი განსაზღვრისათვის არ გამოიყენება ასევე მომსახურების ფაქტობრივი განევის ადგილის ტერმინის მარეგულირებელი ნორმები, დაკავშირებული მოგების გადასახადთან (მ.104.1.გ). ვფიქრობთ, ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ადგილად უნდა მივიჩნიოთ ის ქვეყანა, სადაც მომსახურების გამწვევის შესაბამისი ქვედანაყოფი ეწევა საკონსულტაციო მომსახურებას. თუ ეს ასეა, მაშინ არარეზიდენტი იურიდიულ პირ A-ს არ ეკისრება საგადასახადო აგენტის მოვალეობა.

უკუდაბეგვრის წესით დღგ-ის გადახდა გათვალისწინებული არ არის არარეზიდენტის მიერ საქართველოში საქონლის მიწოდების მიმართ. თუ საქონლის მიწოდება მოიცავს მომსახურებასაც, მაშინ გამოიყენება მ.177 (შერეული ოპერაციები) და, შესაბამისად, ზოგიერთ შემთხვევაში შესაძლებელია საქონლის მიწოდებიდან მომსახურების ელემენტის გამოყოფა და აგენტისათვის დღგ-ის გადახდის ვალდებულების დაკისრებაც.

შევნიშნავთ, რომ მე-2 ნაწილის ა) ქვეპუნქტის მიხედვით არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულებაა საგადასახადო აგენტი.<sup>132</sup> ნამდვილი საგადასახადო აგენტი, რა თქმა უნდა, თვით არარეზიდენტი პირია, ხოლო არსებული ჩანაწერი მუდმივი დაწესებულების აგენტობასთან დაკავშირებით გვამცნობს, რომ მომსახურება დაკავშირებული უნდა იყოს ამ მუდმივი დაწესებულების საქმიანობასთან. თუ მიღებული მომსახურება დაკავშირებული არ არის არარეზიდენტის რომელიმე მუდმივ დაწესებულებასთან, ხოლო თვით არარეზიდენტი დღგ-ის გადამხდელია, მაშინ, რა თქმა უნდა, არარეზიდენტს

<sup>132</sup> იხ. ასევე მ.156-დ-ს კომენტარი

ევალეზა შეასრულოს აგენტის მოვალეობა უკუდაბეგვრის ნესით. თუმცა კი ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში არსებული ჩანანერი საშუალებას აძლევს დღგ-ის გადამხდელ არარეზიდენტს გაამართლოს თავისი მოქმედება.

გადამხდელის მეორე სახეს, რომელიც ექვემდებარება უკუდაბეგვრას, ნარმოადგენს ის პირი, რომელიც ვალდებულია რაიმე სახელშეკრულებო დათქმის საფუძველზე კრედიტორს საკუთრებაში გადასცეს უზრუნველყოფის საგანი. უშუალოდ გადაცემა შეიძლება განახორციელოს როგორც სსიპ აღსრულების ეროვნულმა ბიურომ და ლიცენზირებულმა კერძო აღმასრულებელმა, ასევე – ხელშეკრულების მხარეებმაც. თუ სახელშეკრულებო ურთიერთობიდან გამომდინარე მოთხოვნის უზრუნველყოფა მდგომარეობდა ქონების დაგირავებაში, მაშინ მოთხოვნის დაუკმაყოფილობისას მოთხოვნის მფლობელისათვის (კრედიტორისათვის, მოგირავნისათვის) დაგირავებულ ქონებაზე (გირავნობის საგანზე) საკუთრების უფლების გადასაცემად აუცილებელია არსებობდეს რეგისტრირებული გირავნობა (სამოქ. კოდექსი, მ.258, მ.260').

*მაგალითი:* A-ს უნდა გაენია B-სთვის სარეკლამო მომსახურება თანხით 100 ლ.. A-ს ფულადი მოთხოვნის უზრუნველსაყოფად B-მ კუთვნილი საოფისე ავეჯი (საბაზრო ფასია 300 ლ.) დატვირთა გირავნობის უფლებით, რომელიც აისახა კიდევ წერილობითი ფორმის სარეკლამო ხელშეკრულებაში. ამასთან, ამავე ხელშეკრულებით, თუ B დროულად ვერ გადაიხდიდა სარეკლამო მომსახურების საფასურს, მაშინ საოფისე ავეჯი გადავიდოდა A-ს საკუთრებაში. გირავნობის უფლება დარეგისტრირდა საჯარო რეესტრში. B-მ არ შეასრულა საზღაურის გადახდის ვალდებულება და, შესაბამისად, A-მ მოიპოვა საკუთრების უფლება საოფისე ავეჯზე. ფასები მოცემულია დღგ-ის გარეშე.

ამ პირობებში B, მიუხედავად იმისა, ის რეგისტრირებულია თუ არა დღგ-ის გადამხდელად, ნარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე და ექვემდებარება უკუდაბეგვრას მხოლოდ საოფისე ავეჯის მიწოდებისათვის.

თუ უზრუნველყოფის საგნის მესაკუთრე (მაგალითში, B) რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად, მაშინ შეიძლება ითქვას, რომ დასაბეგრი ოპერაციისათვის (უზრუნველყოფის საგნის მიწოდები-



სათვის) ის წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელს ორჯერ: მ.156.ა-სა და მ.156.ე-ს მიხედვით. შესაბამისად, დღგ-ც უნდა გადაიხადოს ორჯერ: თვითონ, დეკლარაციაში ასახვით, და კრედიტორის მემ-ვეობით, უკუდაბეგვრის წესით. რა თქმა უნდა, პრაქტიკაში, სავა-რაუდოდ, საგნის მესაკუთრე დაიბეგრება მხოლოდ უკუდაბეგვრის წესით, მაგრამ, ვფიქრობთ, საკანონმდებლო ხარვეზი სახეზეა და ის უნდა გამოსწორდეს.

თუ მესაკუთრე არ არის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირე-ბული, ის დასაბეგრი ოპერაციის თანხას გაითვალისწინებს ასევე დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის მომენტის დადგომისთვის. თუ იგი დღგ-ის გადამხდელია, მაშინ ჩათვლისას პროპორციის გამოყენების დროს იმავე თანხას ის გაითვალისწინებს საერთო ბრუნვის თანხაში (მ.174.12).

მიზეზი, თუ რატომ აკისრია კრედიტორს საგადასახადო აგენ-ტის ვალდებულება, არცთუ ისე ნათელია. მიზეზი შეიძლება იყოს მოვალისაგან ან მესამე პირისაგან გადასახადების ამოღების მცირე ალბათობა მაშინ, როცა ეს ალბათობა იზრდება ახალი მესაკუთრის შემთხვევაში.

თუ კრედიტორს წარმოადგენს სსიპ საქართველოს სახელმწიფო ან სსიპ თვითმმართველი ერთეული და ამ სსიპ-ებთან დადებული სამოქალაქო-სამართლებრივი ანუ ადმინისტრაციული ხელშეკრუ-ლებებით გათვალისწინებულია უზრუნველყოფის საგნის კრედი-ტორისათვის საკუთრებაში გადაცემა, მაშინ გადაცემის განხორცი-ელებისას იგი არ ექვემდებარება დღგ-ით უკუდაბეგვრას (მ.176.6.ა, მ.168.4.უ) და, შესაბამისად, ქონების ადრინდელი მესაკუთრეც არ წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელს მ.156.ე-ის მიხედვით.

1-ლი ნაწილის გ) ქვეპუნქტის მიხედვით დღგ-ით იბეგრება სა-ქართველოს ფარგლებს გარეთ განეული მომსახურება მაშინ, როდე-საც მ.156.დ-ს მიხედვით ამ მომსახურების გამწევი არარეზიდენტი არ წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელს. ვფიქრობთ, ეს ქვეპუნქტი შეიცავს ხარვეზს.

სავარაუდოდ, კანონმდებელს მ.166.დ-ის მიზნებისათვის სურდა დაეზუსტებინა ან გაეფართოებინა მომსახურების განევის ადგილის მარეგულირებელი ნორმები, ამასთან უკუდაბეგვრით არ დაბეგრა ის არარეზიდენტი, რომელიც, მომსახურების საქართველოში განე-

ვის მიუხედავად, მომსახურების პროდუქტს კონტრაქტს აწვდიდა საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთის გზით, ინტეგრირებული სქემის ან სხვა სახის ინფორმაციის მატარებლის, მათ შორის, კომპიუტერული დისკის, საშუალებით.

უკუდაბეგვრის წესით დღგ-ით დაბეგვრა ხორციელდება მომსახურებისათვის (საქონლისათვის) გასაცემ თანხაზე დღგ-ის დარიცხვით. გასაცემ თანხაში კი შედის არა მარტო ნეტო ანუ ე.წ. „ხელზე მისაცემი“ თანხა, არამედ ის მოგების (საშემოსავლო) გადასახადიც, რომლის დაკავების ვალდებულებაც შეიძლება ჰქონდეს საგადასახადო აგენტს. უკუდაბეგვრის დღგ შეიძლება გადახდილ იქნეს როგორც საბანკო სისტემის, ასევე – ე.წ. „ზედმეტობის“ გამოყენებითაც. გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი ასევე წარმოადგენს ჩათვლის მიღების დოკუმენტსაც. პირველ შემთხვევაში ეს იქნება ბანკის საგადახდო დავალება, ხოლო მეორეში კი – საგადასახადო ორგანოს შეტყობინება. მომსახურების მიმღების მიერ მომსახურების საფასურის გადახდის თარიღებს უკუდაბეგვრისთვის არ აქვს მნიშვნელობა, განსხვავებით არარეზიდენტის საშემოსავლო/მოგების გადასახადის დაკავების შემთხვევისა. არარეზიდენტის მიერ გაწეულ მომსახურებაზე და, შესაბამისად, დაბეგვრაზე (დასაბეგრი ოპერაციის დრო, თანხა, დღგ-ისგან გათავისუფლება და ა.შ.) მოქმედებს ის ნორმები, რა ნორმებიც იმოქმედებდა არარეზიდენტი მომსახურების გამწვევი დღგ-ის გადამხდელი რომ ყოფილიყო. რაც შეეხება საანგარიშო პერიოდს (კვარტალი თუ თვე), მას, სავარაუდოდ, წარმოადგენს მომსახურების მიმღების საანგარიშო პერიოდი.

*მაგალითი:* არარეზიდენტსა და რეზიდენტ მენარმე ფიზ. პირს შორის დაიდო იჯარის ხელშეკრულება, რომლის მიხედვითაც იჯარის საგანს წარმოადგენდა საქართველოში მდებარე არარეზიდენტის შენობა. ხელშეკრულების მიხედვით ყოველი თვის დასაწყისში მოიჯარეს უნდა გადაეხადა მიმდინარე თვის ქირა, რომელიც შეადგენდა ნეტო 100 ლარს. იჯარის ვადა შეადგენდა 3 თვეს (ივნისი, ივლისი, აგვისტო), ამასთან 1-ლი თვის მომსახურება იყო უფასო, რაც აღნიშნული იყო ხელშეკრულებაში. მოიჯარემ 100-100 ლარი გადაიხადა 2 ივლისსა და 16 აგვისტოს.

ამ პირობებით ცხადია, რომ საიჯარო მომსახურება გაწეულია საქართველოში (მ.166.1.ა), ხოლო მ.161.1.ა.ბ.გ-ის მიხედვით დასა-

ბეგრი ოპერაციის დროა არაუგვიანეს ყოველი თვის ბოლო რიცხვისა (30.06, 31.07, 31.08). რაც შეეხება დასაბეგრ ბაზას, ივნისის თვისათვის მას წარმოადგენს იჯარის საბაზრო ღირებულება,<sup>133</sup> ხოლო ივლის-აგვისტოსათვის კი – 20-20 ლ.(=  $(100+11,(1)) \times 18\%$ ). დღგ-ის გამოთვლაში მონაწილეობა მიიღო დასაკავებელმა მოგების/საშემოსავლო (11,(1) ლ.) გადასახადმაც, რომელიც გამოთვლილ იქნა ე.წ. „grossing-up“ მეთოდის მიხედვით. დამკვიდრებული პრაქტიკით მოიჯარემ 16.07, 16.08 და 16.09-მდე საგადასახადო ორგანოს უნდა წარუდგინოს უკუდაბეგრის წესით დარიცხული დღგ-ის გაანგარიშება, თუმცა კანონმდებლობით, რაც უნდა გასაკვირი იყოს, ეს ვადები დადგენილი არ არის.<sup>134</sup>

**მუხლი 176<sup>1</sup>. ცალკეულ შემთხვევებში დღგ-ით დაბეგვრა  
(20.12.2011 N 5556 ამოქმედდეს „ცალკეულ  
შემთხვევებში დღგ-ით დაბეგვრის და დღგ-ის თანხის  
ბიუჯეტში გადახდის წესის დამტკიცების შესახებ“  
საქართველოს მთავრობის  
დადგენილების ამოქმედების თანახმად)**

1. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში ან სხვა ფულადი ვალდებულების (გარდა სისხლის სამართლის და ადმინისტრაციული წესით დაკისრებული სანქციებისა) გადახდევინების მიზნით საქონლის აუქციონის, პირდაპირი მიყიდვის ან სხვა წესით რეალიზაცია იბეგრება დღგ-ით ამ მუხლის შესაბამისად, ხოლო ამ ოპერაციაზე დარიცხული დღგ-ის თანხის პირის (საქონლის მესაკუთრის) სახელით ბიუჯეტში გადახდას უზრუნველყოფს საქონლის რეალიზაციის განმახორციელებელი უფლებამოსილი პირი.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში საქონლის სარეალიზაციო ფასი (მიყიდველის მიერ გადახდილი/ გადასახდელი საკომპენსაციო თანხა) მოიცავს დღგ-ის თანხას.

<sup>133</sup> თუმცა, მოიჯარემ შეიძლება იდავოს კიდევ საბაზრო ფასის გამოყენებასთან დაკავშირებით, ვინაიდან მ.176.4-ში მითითებულია *გასაცემი თანხა*. საბაზრო ფასის მაგალითში გამოყენება განპირობებული იყო დღგ-ის ბუნებიდან და მ.161.2-დან გამომდინარე

<sup>134</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, თავი XVI, მ.მ.65-66

3. ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში საქონლის რეალიზაციის დღგ-ით დაბეგვრისას არ ვრცელდება ამ კოდექსის 168-ე მუხლის მოქმედება. ამასთანავე, ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში დღგ-ით არ იბეგრება:

ა) საცხოვრებელი ბინის/სახლის რეალიზაცია;

ბ) მიწის ნაკვეთის რეალიზაცია;

გ) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8703 კოდში აღნიშნული მსუბუქი ავტომობილის რეალიზაცია;

დ) იმ ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებული ქონების რეალიზაცია, რომელიც არ ითვლება მენარმე ფიზიკურ პირად.

4. ამ მუხლით გათვალისწინებულ შემთხვევაში დღგ-ით დაბეგვრისა და დღგ-ის თანხის ბიუჯეტში გადახდის წესი განისაზღვრება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით.

წინამდებარე მუხლი ეხება იმ დღგ-ის გადახდებს, რომელიც მითითებულია მ.156.ვ-ში, კერძოდ, მას წარმოადგენს ის პირი, რომელმაც არ შეასრულა ან არაჯეროვნად შეასრულა მასზე დაკისრებული ვალდებულება და რის გამოც მისი ქონება იყიდება აუქციონის, პირდაპირი მიყიდვის ან სხვა წესით. დაკისრებული ვალდებულება კი შეიძლება ყოფილიყო გადასახადების (სანქციების) თავისდროული გადახდა ან სხვა ფულადი ვალდებულება, მათ შორის, სახელშეკრულებო ურთიერთობიდან წარმოქმნილი. დასაბეგრ ოპერაციას წარმოადგენს აუქციონით ან სხვა წესით ქონების (საქონლის) მიწოდება. არ არის აუცილებელი, რომ რეალიზაციას დაქვემდებარებული ქონება იყოს შეუსრულებელი ან არაჯეროვნად შესრულებული ვალდებულების უზრუნველყოფის საშუალება. რეალიზაციას დაქვემდებარებული ქონება მესამე პირის საკუთრებაშიც კი შეიძლება იყოს.

ვფიქრობთ, ამ მუხლის მთავარი მომენცია ის, თუ ვინ ახორციელებს დასაბეგრ ოპერაციაზე დასარიცხი დღგ-ის ბიუჯეტში გადახდას. მას უზრუნველყოფს საქონლის რეალიზაციის განმახორციელებელი პირი. ასეთ პირს კი შეიძლება წარმოადგენდეს როგორც სსიპ აღსრულების ეროვნულმა ბიურო და ლიცენზირებული კერძო აღმასრულებელი, ასევე – სახელშეკრულებო ურთიერთობის მხარე-

ებიც. ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ის თანხა გადახდილად ჩაეთვლება რეალიზებული საგნის ადრინდელ მესაკუთრეს (გამყიდველს).

ამ მუხლით გათვალისწინებული დასაბეგრი ოპერაციისათვის ფაქტობრივად არ მოქმედებს 168-ე მუხლი, რომელიც ეხება დღგ-ისგან გათავისუფლებას. შესაძლოა, ამის მიზეზი იყოს უფლებამოსილი პირისათვის საქმიანობის გამარტივება.

მე-4 ნაწილში მითითებული დადგენილება ჯერჯერობით<sup>135</sup> არ არის გამოცემული.

## მუხლი 177. შერეული ოპერაცია

1. შერეულ ოპერაციად ითვლება ისეთი ოპერაცია, რომელიც მოიცავს საქონლისა და მომსახურების კომბინირებულ მიწოდებას.

2. საქონლის/მომსახურების მიწოდება, რომელიც ძირითადი საქონლის/მომსახურების მიწოდების მიმართ დამხმარე ხასიათისაა, ითვლება ამ საქონლის/მომსახურების ნაწილად.

3. დაბეგვრას დაქვემდებარებული და გათავისუფლებული საქონლის მიწოდების ან/და მომსახურების განვეის ერთად განხორციელება განიხილება, როგორც დაბეგვრას დაქვემდებარებული და გათავისუფლებული საქონლის მიწოდების ან/და მომსახურების განვეის ცალკე ოპერაციები.

4. მომსახურების განვეა, რომელიც საქონლის იმპორტის მიმართ დამხმარე ხასიათისაა, ითვლება ამ საქონლის იმპორტის ნაწილად.

5. მიწისა და მასზე დამაგრებული შენობა-ნაგებობის მიწოდებისას ოპერაცია ითვლება შენობა-ნაგებობის მიწოდებად.

ხშირია შემთხვევები, როდესაც ერთი ოპერაციის (ხელშეკრულების) ფარგლებში ადგილი აქვს სხვადასხვა რაოდენობისა და სახის საქონლისა და მომსახურების ერთად მიწოდებას.<sup>136</sup> ყოველი ამ მიწოდების ცალკე მიწოდებად აღქმა საკმაოდ გაართულებდა დაბეგვრის საკითხს. მაგალითად, ა/მ-ზე სარემონტო სამუშაოების შესრულებისას მენარდემ ნარდობის საგანს შეიძლება წვრილმანი ნივთი

<sup>135</sup> 01.01.2012წ-თვის

<sup>136</sup> ამ საკითხთან დაკავშირებული სხვა სახის დეტალებისათვის იხ. მ.16-ის კომენტარი

მიუმატოს (მაგ. ჭანჭიკი) ან უზრუნველყოს მისამატებელი ნაწილის მაღაზიაში შექენა და ტრანსპორტირება. თუ მენარდის მიერ განეული მომსახურებიდან (შეკეთებიდან) გამოვყოფდით ყოველ ჭანჭიკს, მისი შექენისა და ტრანსპორტირების ღირებულებას, მაშინ თითოეული მათგანისთვის საჭირო იქნებოდა დასაბეგრი ოპერაციის თანხისა და დროის დადგენა.

წინამდებარე მუხლის მიზანიც ის არის, რომ გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს გაუმარტივოს დაბეგვრის ნორმების გამოყენება. ამ მიზნის მისაღწევად კანონმდებელი დამხმარე ხასიათის საქონლის ან მომსახურებების მიწოდებას განიხილავს მთავარი საქონლის (მომსახურების) ნაწილად, გარდა განსაზღვრული ზოგიერთი შემთხვევისა. სწორედ ამ მუხლის წყალობაა ის, რომ ზემოთ მოყვანილ მაგალითში მენარდეს არ მოუწევს საგადასახადო ორგანოსათვის იმის მტკიცება, რომ, მაგალითად, ჭანჭიკის ღირებულება ჩართულია ნარდობის საზღაურში, ხოლო ა/მ-ს ნაწილის შესაძენად მაღაზიამდე მგზავრობა სულაც არ იყო უსასყიდლო მომსახურება.

თვით *შერეული ოპერაციის* ამჟამინდელი განმარტებით<sup>137</sup> „ერთი ოპერაციის“ ფარგლებში სხვადასხვა რაოდენობისა და სახის საქონლისა და მომსახურების ერთად მიწოდებას კი ეწოდება *შერეული ოპერაცია*, მაგრამ დაბეგვრასთან დაკავშირებული მისი რეალური შინაარსი გამომდინარეობს მხოლოდ მე-2 ნაწილის დანაწესით,<sup>138</sup> რომელშიც სულაც არ იგულისხმება *მთავარი* მიწოდების კავშირი სხვა მთავარ მიწოდებასთან: სახეზე აუცილებლად უნდა იყოს ასევე დამხმარე მიწოდებაც. ასე მაგალითად, თუ ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია 10 კგ ან 10 ყუთი სტაფილოს მიწოდება, მაშინ 2,5 კგ ან 5 ყუთი სტაფილოს მიწოდება არ წარმოადგენს სტაფილოს მიწოდებისათვის დამხმარეს: ის მთავარი მიწოდებაა.<sup>139</sup> დამხმარე შეიძლება იყოს ის ყუთი ან პოლიეთილენის

<sup>137</sup> 1997 და 2004 წლების საგადასახადო კოდექსებით, ასევე საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ შემუშავებული საგადასახადო კოდექსის პროექტით, შერეული ოპერაცია არ განიშარტებოდა მ.177.1-ის მსგავსი ნორმით. მისი შინაარსი ემთხვეოდა მ.177.2-ით დადგენილ ნორმას

<sup>138</sup> შემდგომში და მთლიანად კოდექსის კომენტარში *შერეულ ოპერაციაში* ვიგულისხმებთ ოპერაციას მ.177.2-ის დანაწესის მიხედვით

<sup>139</sup> ნივთების, შესაბამისად, საქონლის რაობასთან დაკავშირებით უფრო დეტალურ

პაკეტი, რომელშიც სტაფილოა განთავსებული. ამგვარ დამხმარე ნივთებს, რომლებიც, *თუმცა არ არის მთავარი ნივთის შემადგენელი ნაწილი, მაგრამ განკუთვნილია მთავარი ნივთის სამსახურისთვის, დაკავშირებულია მასთან საერთო სამეურნეო დანიშნულებით, რის გამოც იგი სივრცობრივ კავშირშია მთავარ ნივთთან და, დამკვიდრებული შეხედულების მიხედვით, ითვლება საკუთვნივთად, სამოქალაქო კოდექსი უწოდებს საკუთვნივთებს (სამოქ. კოდექსი, მ.151). მე-2 ნაწილის შესაბამისი მაგალითის ერთ-ერთ ნიმუშად გამოდგება სნორედ საკუთვნივთისა და მთავარი ნივთის ერთად მიწოდება. ის, თუ რომელი ნივთები უნდა წარმოადგენდნენ საკუთვნივთებს ან დამხმარე ნივთს (მომსახურებას), დამოკიდებულია მხარეთა შეთანხმებაზე. ასე მაგალითად, ელ. ხელსაწყო შეიძლება იყიდებოდეს როგორც განმხოლოებული, ისე ყუთით, შალითით, სხვადასხვა დამხმარე მოწყობილობითა და ინსტრუმენტებით, მალეცვეთადი სათადარიგო ნაწილებით და ა.შ.. ამ ყუთში შეიძლება ისეთი ნივთებიც მოთავსდეს, რომლებიც დაკავშირებული შეიძლება არც კი იყვნენ ამ ელ. საქონელთან (მაგ., წიგნი, ფლაერი, კალმისტარი და ა.შ.).*

ნებისმიერი ხელშეკრულება, გარდა მთავარი მიზნისა (საქონლის ან მომსახურების მიწოდებისა), მოიცავს ისეთ დათქმებასაც, რომლებიც ცალკე რომ ყოფილიყო, შეიძლება მომსახურების ან საქონლის მიწოდებადაც კი განხილულიყო. ასე მაგალითად, თუ სარეცხ მანქანაზე საკუთრების უფლება მყიდველზე გადადის მალაზიაში, ხოლო მალაზიამ რეალიზაციის ხელშეწყობის მიზნით დამატებით იკისრა მყიდველის საცხოვრებელ მისამართამდე მისი ტრანსპორტირება, ასევე სარეცხი მანქანის გადმოტვირთვა და ა.შ. (დამატებითი ვალდებულებები),<sup>140</sup> მალაზიის ნაკისრი ეს მოქმედებები უნდა ჩაითვალოს დამხმარე მომსახურებებად. ამ დამატებითი ვალდებულებებისათვის მალაზიას შეეძლო საფასურიც კი დაეწესებინა. მე-2 ნაწილის ნყალობით გადამხდელსა და შემომონებელს არ მოუწევს სარეცხი მანქანის გაყიდვის მარტივი ოპერაციის სხვადასხვა შემად-

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

<sup>140</sup> იხ. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, მთ. რედაქტორი ლ. ჭანტურია, ნ.3, 1999, მ.340-ის კომენტარი

გენელ ნაწილებად დანაწევრება და, შესაბამისად, გამყიდველის ყველა მოქმედება<sup>141</sup> განიხილება მხოლოდ ერთი საქონლის – სარეცხი მანქანის მიწოდებად.

ამ შემთხვევისაგან განსხვავდება სარეცხი მანქანის გამყიდველის იგივე მოქმედება, როდესაც სარეცხ მანქანაზე საკუთრების უფლებას მყიდველი მოიპოვებს არა მაღაზიაში, არამედ – მყიდველის საცხოვრებელ ადგილას, გადმოტვირთვის შემდგომ. ასეთ შემთხვევაში გამყიდველი მაღაზია სულაც არ კისრულობს ტრანსპორტირებასთან დაკავშირებულ რაიმე სახის დამატებით ვალდებულებას: მისი მოვალეობაა, საკუთრება გადასცეს მყიდველს დათქმულ დროსა და ადგილას (სამოქ. კოდექსი, მ.361.2). ის, თუ როგორ შეასრულებს ამას გამყიდველი, მყიდველს, როგორ წესი, არც კი აინტერესებს. თუ მყიდველზე საკუთრების უფლება გადავიდოდა მაღაზიაში, ის მაშინაც არ დაინტერესდებოდა, თუ როგორი გზით და წესით მოტანილი იქნა ეს სარეცხი მანქანა მაღაზიაში. ამ უკანასკნელ შემთხვევაში მყიდველი ნამდვილად უნდა დაინტერესდეს ნასყიდობის საგნის შემდგომი ტრანსპორტირების საკითხით, ვინაიდან საკუთრების უფლების მოპოვების შემდგომ, მასზე გადადის საგნის შემთხვევითი დაღუპვისა და დაზიანების რისკიც.

*მაგალითი:* პირი (მენარდე) ასრულებს სარემონტო მომსახურებას (მთავარი მომსახურება). მომსახურების განწვეისათვის საჭიროა დაზიანებული მილის გამოცვლა. თუ მენარდე სარემონტო სამუშაოს ასრულებს თავისი ახალი მილით, მაშინ ითვლება, რომ მილის მიწოდებას დამხმარე ხასიათი აქვს მომსახურების განწვეისათვის და, შესაბამისად, მილის მიწოდება წარმოადგენს სარემონტო მომსახურების ნაწილს. თუ ახალ მილზე საკუთრების უფლება შემკვეთზე გადავიდა დაზიანებული მილის გამოცვლამდე, ანუ მხარეებმა განსაზღვრეს ახალი მილის ფასი, მაშინ როგორც სარემონტო მომსახურება, ასევე – მილის მიწოდება, წარმოადგენენ მთავარს და მათ ერთმანეთისთვის არ აქვთ დამხმარე ხასიათი. შესაბამისად, არ გამოიყენება მე-2 ნაწილის დანაწესი. აქვე აღვნიშნავთ, რომ ნარდობისას, როგორც წესი, ადგილი აქვს ნარდობის საგანზე საკუთრების

<sup>141</sup> მაგალითად, საკუთვინებლისა და სხვ. დამხმარე ნივთების გადაცემა, ტრანსპორტირების, გადმოტვირთვის და ა.შ. განხორციელება



უფლების გადასვლას შემკვეთზე,<sup>142</sup> შესაბამისად, გარდა იშვიათი გამონაკლისებისა, ნარდობის მომსახურება მოიცავს საქონლის მიწოდებასაც, ანუ ადგილი აქვს შერეულ ოპერაციას.

მე-2 ნაწილი არ გამოიყენება მაშინ, როდესაც შერეული ოპერაციის ერთი კომპონენტი (საქონელი ან მომსახურება) მაინც გათავისუფლებულია ჩათვლის უფლებით ან მის გარეშე. ასეთ შემთხვევაში გათავისუფლებული მიწოდება (დამხმარე ან მთავარი) უნდა იქნეს განხილული ცალკე მიწოდებად (მე-3 ნაწილი).

*მაგალითი:* მსუბუქი ა/მ-ს ნასყიდობის ხელშეკრულება ითვალისწინებს ასევე სათადარიგო საბურავის ნასყიდობასაც. ა/მ წარმოადგენს მთავარ საქონელს, ხოლო საბურავი კი – დამხმარეს, როგორც საკუთვნივლი. ა/მ-ს მიწოდება (სეს ესნ კოდი 8703) გათავისუფლებულია დღგ-ისგან ჩათვლის უფლების გარეშე (მ.168.1.ნ), ხოლო საბურავისა (სეს ესნ კოდი 4011) კი – არა. შესაბამისად, ნასყიდობის ხელშეკრულება ითვალისწინებს სულ მცირე ორი საქონლის მიწოდებას: ა/მ-ისა და საბურავის.

ყოველი ხელშეკრულება, გარდა ხელშეკრულების ძირითადი საგნისა, როგორც წესი, ითვალისწინებს სხვადასხვა დათქმას. თითოეული ასეთი დათქმა, როგორც კანონის ძალით ნაკისრი, ასევე – დამატებითი ვალდებულება, მეტისმეტი დაწვრილმანებით შეიძლება ცალკე მომსახურებადაც (ან საქონლის მიწოდებად) კი იქნეს აღქმული. ასე მაგალითად, ხელშეკრულებები შეიცავენ მხარისათვის ვალდებულების დამკისრებელ სხვადასხვა პირობას საფასურისა და პირგასამტეხლოს გადახდის, დავის შემთხვევაში შესაბამისი ქცევის, საქონლის მიღების და ა.შ. შესახებ. თუ ხელშეკრულების მთავარი საგნის მიწოდება გათავისუფლებულია დღგ-ისგან, მაშინ დღგ-ით დაბეგვრის აშკარა საფრთხე ემუქრებათ დანარჩენ „წვრილწვრილ“ დამხმარე ობიექტებს. პრაქტიკაში, რა თქმა უნდა, ასეთ დაწვრილმანებამდე საქმე არც მიდის, ვინაიდან, ვფიქრობთ, რეალურად გამოიყენება სწორედ მ.73.9.ა-ით დადგენილი ნორმა, რომლის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს მხედველობაში არ მიიღოს ის სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც არა აქვთ არსებითი ეკონომიკური გავლენა. მაგრამ ხანდახან საქმე მთლად ასეც არ არის. ეს ხდება მაშინ, როდესაც დღგ-ისგან გათავისუფლე-

<sup>142</sup> იხ. მ.14-ის (მომსახურება) კომენტარი

ბული ნივთი იყიდება გაუთავისუფლებულ ნივთთან, მაგალითად, პოლიეთილენის პაკეტთან, ერთად. ასეთ შემთხვევაში ისმის კითხვა, უნდა დაიბეგროს თუ არა დღგ-ით პოლიეთილენის პაკეტი, როგორც ცალკე ოპერაცია. მკითხველის ყურადღებას გავამახვილებთ მსგავს კითხვაზეც: დღგ-ით უნდა დაიბეგროს თუ არა იმ ყუთის ღირებულება, რომელშიც ქარხნული ნესით მოთავსებულია დღგ-ისგან გათავისუფლებული მთავარი ნივთი? ვფიქრობთ, პასუხი იქნება ერთმნიშვნელოვანი: არ უნდა დაიბეგროს, ვინაიდან ის არააარსებითია. ამ პასუხიდან გამომდინარე, პასუხი გაეცემა პოლიეთილენის პაკეტის შემთხვევასაც: თუ პოლიეთილენის პაკეტი რაიმე განსაკუთრებულ ნივთს არ წარმოადგენს, ის დღგ-ით არ უნდა დაიბეგროს, როგორც დამხმარე და არააარსებითი საკუთვნივთი. ამასთან, მნიშვნელობა არ აქვს იმასაც, გამყიდველის მიერ ცალკე იყიდება თუ არა მსგავსი პოლიეთილენის პაკეტი.

მე-5 ნაწილის მიხედვით შენობა-ნაგებობის მიწოდება მასზე დამატებულ მიწასთან ერთად, განიხილება შენობა-ნაგებობის მიწოდებად, ანუ, ნორმის ადეკვატური განმარტებით, მოცემულ შერეულ ოპერაციაში კანონმდებელი შენობას განიხილავს მთავარ მიწოდებად, ხოლო მიწას კი – დამხმარედ, და თითქოს მე-3 ნაწილის მიხედვით მიწისა და შენობა-ნაგებობის მიწოდება დღგ-ისგან გათავისუფლებულ (მ.168.1.ქ) და გაუთავისუფლებელ მიწოდებად უნდა იქნეს აღქმული. მაგრამ, ავტორისათვის ცნობილია რა ის მიზანი, თუ რას გულისხმობდა კანონმდებელი ამ ნაწილის მიხედვით, უნდა განვაცხადოთ: მე-5 ნაწილის მიხედვით შენობა-ნაგებობის მიწოდება დღგ-ით იბეგრება მე-3 ნაწილის გაუთავისუფლებლად.

*მაგალითი:* დღგ-ის გადახდელმა პირმა გაყიდა 2 მ<sup>2</sup> საერთო ფართის მქონე ნაგებობა. საჯარო რეესტრით ირკვეოდა, რომ ეს ნაგებობა აღმართული იყო იმ მიწაზე, რომლის ფართი გახლდათ 10 ჰა. სხვა უძრავი ქონება, მათ შორის, შენობა და ნაგებობა, ამ მიწაზე არ იყო აღმართული. ნასყიდობის ფასი გახლდათ 100 000 \$. მე-5 ნაწილის მიხედვით პირს დაერიცხება დღგ 18 000 ლ. (=100000×18%).

ზოგჯერ გადახდელი, სურს რა მას მხოლოდ შენობა-ნაგებობის რეალიზაცია, საჯარო რეესტრში აღრიცხულ ერთი კოდის შესაბამის მიწის ნაკვეთს ორი სხვადასხვა კოდის ორ ნაკვეთად ყოფს ისე, რომ გასაყიდი შენობა მხოლოდ ერთ-ერთი მათგანით იყოს რეგისტ-

რირებული. ბუნებრივია, შენობის რეალიზაციისას დღგ-ის დარიცხვა განხორციელდება უფრო დაბალი ოდენობით, რაც მართლზომიერია. თუმცა ამ პროცედურასაც აქვს თავისი რისკი: შესაძლებელია საგადასახადო ორგანომ ჩათვალოს, რომ ასეთი ქმედების შინაარსია გადასახადებისაგან თავის არიდება, რასაც ჩვენ არ ვეთანხმებით იმ მოტივით, რომ მხარეს სულაც არ სურდა გაეყიდა მიწის ის ნაკვეთი, რომელზედაც შენობა არ არის აღმართული.

მე-5 ნაწილი არ ეხება ისეთ დასაბეგრ ოპერაციას, რომელსაც წარმოადგენს საკუთარი წარმოების შენობა-ნაგებობის ძირითად საშუალებად გამოყენება (მ.161.1.დ),<sup>143</sup> ვინაიდან სახეზე არ არის მიწოდება – საკუთრების უფლების გადაცემა. შევნიშნავთ ასევე იმასაც, რომ აღნიშნული ნაწილი არ გამოიყენება მიწის ისეთი არსებითი შემადგენელი ნაწილის მიწოდებისთვისაც, რომელიც ცალკე უფლების ობიექტია და გასხვისებულ იქნა მიწის გარეშე. ამის მაგალითია ხაზობრივი ნაგებობის გაყიდვა მიწაზე საკუთრების უფლების გადასვლის გარეშე. ამ ნაწილის მოქმედების არეალში ხვდება ბინის გასხვისებაც მრავალბინიან საცხოვრებელ კორპუსში.

საინტერესოა ის შემთხვევები, როდესაც მიწის რეალიზაციას თან სდევს შენობა-ნაგებობისაგან განსხვავებული არსებითი შემადგენელი ნაწილების გასხვისებაც, მაგალითად, ნიალისეულისა და მცენარეების. ეს ორივე ასევე წარმოადგენენ უძრავ ნივთებს, ანუ საქონელს (სამოქ. კოდექსი, მ.149).

ნივთები არიან სხეულებრივად ერთიანი საგნები.<sup>144</sup> საკითხი ისმება ასე: სახეზეა მრავალი ნივთის ერთობა თუ ნივთების მრავალი შემადგენელი ნაწილის ერთობა. მაგალითად, შენობის აგური ნივთს/ქონებას არ წარმოადგენს. ქონებას/ნივთს წარმოადგენს შენობა. სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით მიწა და მცენარე წარმოადგენენ ცალ-ცალკე ნივთებს/ქონებას.

ნასყიდობის ხელშეკრულებით ადგილი აქვს ქონებაზე/ნივთზე საკუთრების უფლების გადაცემას (სამოქ. კოდ. მ.477). ვინაიდან მცენარე და მიწა ორი სხვადასხვა ნივთია/ქონებაა, ამიტომ მათთვის გადახდილი თანხა იქნება გამიზნული ორი სხვადასხვა ნივთისათვის,

<sup>143</sup> იხ. მ.161.1.დ-ს კომენტარი

<sup>144</sup> იხ. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, მთ. რედაქტორი ლ. ჭანტურია, წ.2, 1999, მ.147-ის კომენტარი

მიუხედავად იმისა, რომ ადგილი აქვს ამ ნივთებზე საკუთრების უფლების ერთდროულ გადაცემას (სამოქ. კოდექსი, მ.150). სულ სხვა იქნებოდა ისეთი ნასყიდობის ხელშეკრულების განმარტება, როდესაც ნასყიდობის ხელშეკრულებაში ნასყიდობის თანხა გამიზნული იქნებოდა, მაგალითად, მცენარის ფოთლისათვის. ამ ბოლო შემთხვევისას ჩაითვლებოდა, რომ მცენარისათვის გადახდილი თანხა, მიუხედავად ხელშეკრულების ჩანაწერისა, გამიზნულია/ეკუთვნის ნივთს – მცენარეს და, არა – მის ცალკეულ ელემენტებს (ფოთოლს, ღეროს და ა.შ.).

აქვე უნდა აღვნიშნოთ, რომ რაიმე სპეციალური ნორმით სამოქალაქო კოდექსი არ კრძალავს მიწისა და მცენარის, როგორც ორი ნივთის, ნასყიდობის ფასების გამიჯვნის შესაძლებლობას. უფრო მეტიც, ასეთი გამიჯვნა მოსახერხებელიცაა. მოსახერხებლობა შესაძლებელია, სულ მცირე, იყოს სამი სახის:

- 1) მცენარისა და მიწის საბაზრო ფასები ერთმანეთისაგან დამოუკიდებლად იცვლებიან. აქედან გამომდინარე, მყიდველს შესაძლებელია აინტერესებდეს, თუ როგორი დინამიკით იცვლება მისი ქონების ღირებულება;
- 2) ჰიპოთეტურად ზოგიერთი მცენარე შეიძლება კანონის საფუძველზე წარმოადგენდეს ცალკე უფლების ობიექტს (შეიძლება მასზე რაიმე უფლების გადაცემა მიწის გადაცემის გარეშე, როგორცაა, მაგ. ხაზობრივი ნაგებობები) ან შესაძლებელია ასეთი გახდეს კანონით გათვალისწინებულ შემთხვევებში. აქედან გამომდინარე, უპრიანია მათი ღირებულებების გამიჯვნა შემდგომში სხვადასხვა ხელშეკრულებების დასადებად (მაგ. ნასყიდობის, იპოთეკის);
- 3) ბუღალტრული მიზნებისათვის მცენარე ამორტიზებადია, ხოლო ნასყიდობის მუდმივი ელემენტი – მიწა კი – არაამორტიზებადი. ამიტომ ბუღალტრულ ანგარიშგებაში უპრიანია ამ ორი ნივთის გამიჯვნა.

ამგვარად, უძრავი ქონების ნასყიდობის ხელშეკრულებაში ფასები შეიძლება გამიჯნული იყოს, მაგრამ სახეზე მაინც იქნება ერთი ნასყიდობის ხელშეკრულება (გარდა გამონაკლისი შემთხვევებისა, მაგ. ხაზობრივი ნაგებობების შემთხვევაში). მიუხედავად გამიჯვნის მოხერხებულობისა, ნასყიდობის ფასი შეიძლება არც იყოს გამიჯნული, მაგრამ ეს გაუმიჯნაობა არ ცვლის საკითხის არსს.

საკითხი დგება ასე: რომელია ძირითადი: მინა თუ მცენარე (წიალისეული)? ვფიქრობთ, გადამწყვეტი იქნება გარიგების მხარეთა მიზნები, თუ რა ნების შესასრულებლად იდება გარიგება. თუ მხარეს სურს იყიდოს მინა რაღაც კონკრეტული მისთვის მნიშვნელოვანი საქმიანობის განსახორციელებლად, მისთვის ძირითადი იქნება მინა, და არა – მასზე აღმოცენებული მცენარე ან არსებული წიალისეული. ამასთან, თუ მინა არ აღმოჩნდება იმ თვისებების მატარებელი, რომლის ქონასაც ვარაუდობდა მყიდველი, სავსებით შესაძლებელია, რომ ეს გარიგება ბათილად იქნეს ცნობილი.<sup>145</sup> აქედან ჩანს, რომ საქონლის ძირითადობის/დამხმარეობის გასარკვევად უალრესად მნიშვნელოვანია მხარის (მყიდველის) ნება, თუ რა არის მისთვის მნიშვნელოვანი: მინა თუ მცენარე (წიალისეული). ამას გარდა, სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით მინის არსებითი შემადგენელი ნაწილია მცენარე (წიალისეული), და არა პირიქით. შესაბამისად, თვით სამოქალაქო კოდექსი საზღვრავს a priori მხარეების ნების გამოკვეთამდე, თუ რომელია „ძირითადი“ და რომელი „დამხმარე“.

ამგვარად, ვთვლით, რომ:

1. მცენარე (წიალისეული, შენობა-ნაგებობა) და მინა ორი სხვადასხვა ქონება-საქონელია;
2. თუ მცენარის (წიალისეულის) საკუთრებაში გადაცემა იბეგრება დღგ-ით, ხოლო მინისა კი – გათავისუფლებულია, მაშინ დღგ გადახდილი უნდა იქნეს მცენარის (წიალისეულის) საკომპენსაციო თანხიდან, და არა – მინის საკომპენსაციო თანხიდან.
3. მინა განიხილება მთავარ ობიექტად, მაგრამ მხარეთა ნამდვილი ნების გათვალისწინებით შეიძლება აუცილებელი იყოს კორექტივების შეტანა.

### **მუხლი 178. წარმომადგენლის მიერ განხორციელებული ოპერაცია**

**1. წარმომადგენლის მიერ საქონლის/მომსახურების მიწოდება ითვლება დამკვეთის ოპერაციად, გარდა წარმომადგენლის მიერ დამკვეთისათვის განუული მომსახურებისა.**

<sup>145</sup> სამოქ. კოდექსი, მ.76 (შეცდომა გარიგების მოტივში)

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილი არ ეხება საქართველოში არარეზიდენტის მიერ რეზიდენტი წარმომადგენლის მეშვეობით საქონლის მიწოდებას, როცა ეს არარეზიდენტი არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად საქართველოში. ამ შემთხვევაში დღგ-ით დაბეგვრის მიზნით მიწოდება წარმომადგენლის მიერ განხორციელებულად ითვლება.

წარმომადგენლის ცნებას ვხვდებით სამოქალაქო კოდექსის ძირითადად ზოგად ნაწილში,<sup>146</sup> რომლის მიხედვითაც გარიგება შეიძლება დაიდოს წარმომადგენლის მეშვეობითაც. წარმომადგენლის უფლებამოსილება ან კანონიდან გამომდინარეობს ანდა წარმოიშობა დავალების (მინდობილობის) საფუძველზე (სამოქ. კოდექსი, მ.103.1). ვფიქრობთ, საგადასახადო ორგანომ ასევე უნდა გაითვალისწინოს გამონაკლისი შემთხვევებიც. ასე მაგალითად, თუ გარიგების დადებისას წარმომადგენელი არ მიუთითებს თავის წარმომადგენლობით უფლებამოსილებაზე, მაშინ გარიგება წარმოშობს შედეგებს უშუალოდ წარმოდგენილი პირისათვის მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუკი მეორე მხარეს უნდა ევარაუდა წარმომადგენლობის შესახებ. იგივე წესი მოქმედებს მაშინაც, როცა მეორე მხარისათვის სულერთია, ვისთან დადებს გარიგებას (სამოქ. კოდექსი, მ.104.3).

სამოქალაქო კოდექსში ზოგჯერ წარმომადგენელი პირი მოხსენიებულია რწმუნებულად. ამის მაგალითს ვხვდებით დავალების ხელშეკრულების მარეგულირებელ ნორმებში (მ.709, მ.107).

მთავარი თვისება, რითაც წარმომადგენლის საქმიანობა ხასიათდება, ეს არის – მოქმედება მარწმუნებლის (დავალების მიმცემის) სახელითა და ხარჯზე (სამოქ. კოდექსი, მ.709). სხვისი სახელით მოქმედება ნიშნავს იმას, რომ წარმომადგენლის მიერ შექმნილი ნებისმიერი დოკუმენტის, მათ შორის, გარიგების (ხელშეკრულების), მიხედვით უნდა ირკვეოდეს, რომ ეს დოკუმენტი გამოხატავს წარმოდგენილი პირის ნებას. რაც შეეხება სხვის ხარჯზე მოქმედებას, ეს ნიშნავს იმას, რომ ნებისმიერი ხარჯი, მათ შორის, წარმოდგენელი პირის სახელის მითითების გარეშე განხორციელებული, გადასახდელად ეკუთვნის წარმოდგენილ პირს. წარმოდგენილ პირსა და წარმომადგენელს შორის იდება ზეპირი ან წერილობითი ხელშეკრულება

<sup>146</sup> სამოქალაქო კოდექსი მ.მ.103-114

(დავალების ხელშეკრულება), რომელიც არეგულირებს მათ შორის ურთიერთობას, მათ შორის, გასამრჯელოს საკითხსაც. გასამრჯელო შეიძლება ისე იყოს შეთანხმებული, რომ მან მოიცვას გასანევი აუცილებელი ხარჯები. დავალების ხელშეკრულების ორივე მხარეზე შეიძლება ვიხილოთ როგორც ფიზიკური, ასევე იურიდიული პირები. თუ მხარე იქნება გაერთიანება (ამხანაგობა), ეს ნიშნავს იმას, რომ ხელშეკრულება დადებულია გაერთიანების წევრებსა და კონტრაჰენტს შორის. ის ქონება, რასაც წარმოდგენილი პირი დავალების საფუძველზე შეიძენს ან წარმოდგენილი პირისაგან მას გადმოცემა (გარდა გასამრჯელოსი), წარმოადგენს წარმოდგენილი პირის საკუთრებას (სამოქ. კოდექსი, მ.მ.715-716).

ზოგჯერ ვხვდებით ისეთ შემთხვევებს, როდესაც პირი – აგენტი კი მოქმედებს სხვისი ნების შესასრულებლად და სხვის ხარჯზე, მაგრამ მესამე პირებთან ურთიერთობისას ის წარმოდგება თავისი სახელით. ამ თვისების მატარებელია, მაგალითად, კომისიის,<sup>147</sup> სატრანსპორტო ექსპედიციის<sup>148</sup> და საკუთრების მინდობის<sup>149</sup> ხელშეკრულებები. ამ ტიპის აგენტის შემთხვევაშიც შემკვეთის მიერ აგენტისათვის გადაცემული ქონება კვლავ რჩება შემკვეთის საკუთრებად. სამწუხაროა, რომ წინამდებარე მუხლის მოქმედების არეალში ძნელად თუ განიხილება ასეთი აგენტის საქმიანობა.

პრაქტიკაში ერთ-ერთი ძირითადი პრობლემა, რაც წარმომადგენლის საქმიანობის დაბეგვრისას შეიძლება წარმოიქმნას, დაკავშირებულია წარმომადგენლის მიერ საკუთარი სახელით ხარჯების გაწევასთან, მაგალითად, საკუთარი საკონტროლო-სალარო აპარატის ან საბანკო ანგარიშის გამოყენებით. წინამდებარე მუხლის მიზანი, მათ შორის, სწორედ ამ პრობლემის გადალახვაცაა.

*მაგალითი:* შპს-ს (დამკვეთი) დავალებით სს (წარმომადგენელი) ყიდის საყოფაცხოვრებო ტექნიკას. მომხმარებლებისაგან მიღებულ თანხებს სს აღრიცხავს საკუთარი საკონტროლო-სალარო აპარატებით. ამ შემთხვევაში ითვლება, რომ დასაბეგრი ოპერაციები (საყოფაცხოვრებო ტექნიკის მიწოდება) განეკუთვნება შპს-ს, რომელმაც, საჭიროების შემთხვევაში, მომხმარებლებს საგადასახადო ანგარიშ-

<sup>147</sup> სამოქალაქო კოდექსი, მ.723; კანონი „მეწარმეთა შესახებ“, მ.11

<sup>148</sup> სამოქალაქო კოდექსი, მ.მ.730-743

<sup>149</sup> სამოქალაქო კოდექსი, მ.მ.724-729

ფაქტურებიც უნდა წარუდგინოს. ამ უკანასკნელის განხორციელება სს-აც ძალუძს, ოღონდ შპს-ს სახელითა და მისი კუთვნილი მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტებით, და თუ ეს სპეციალურად იქნება მითითებული დავალების ხელშეკრულებაში. სს-ს მიერ დასაბეგრი ოპერაცია კი იქნება შპს-ისთვის განეული დავალების მომსახურება იმ თანხით, რა თანხასაც გასამრჯელო წარმოადგენს, რომელმაც ხანდახან შეიძლება მოიცვას შპს-ს სახელით განეული ხარჯებიც.

მე-2 ნაწილის მიხედვით კი წარმომადგენლის მეშვეობით დღგ-ის გადამხდელად არარეგისტრირებული არარეზიდენტის მიერ საქართველოში საქონლის, და არა – მომსახურების, მიწოდება განეკუთვნება წარმომადგენლის ოპერაციებს, მიუხედავად იმისა, წარმომადგენელი დღგ-ის გადამხდელად არის რეგისტრირებული თუ არა. ამასთან, მნიშვნელობა არა აქვს, არარეზიდენტს აქვს თუ არა საქართველოში მუდმივი დანესებულება.

*მაგალითი:* არარეზიდენტის დავალებით რეზიდენტი შპს საქართველოში ყიდის საყოფაცხოვრებო ტექნიკას, რომელსაც ის საქართველოშივე ყიდულობს დღგ-ის გადამხდელი პირისაგან. საკუთრების უფლება, ბუნებრივია, ეკუთვნის მხოლოდ და მხოლოდ არარეზიდენტს. საყოფაცხოვრებო ტექნიკის მიწოდება შპს-ისთვის განიხილება დასაბეგრი ოპერაციად, მაგრამ პრობლემას წარმოადგენს დღგ-ის ჩათვლის საკითხი, ვინაიდან ჩათვლის დოკუმენტში შეიძლება მითითებული იყოს, და უნდა იყოს კიდევ, არარეზიდენტის სახელი. ვფიქრობთ, საგადასახადო ორგანომ უნდა დაამკვიდროს წარმომადგენლის მიერ ასეთი ჩათვლის დოკუმენტების მიხედვით დღგ-ის ჩათვლის პრაქტიკა.

## **მუხლი 179. დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირება**

**1. დასაბეგრი ოპერაციის თანხა კორექტირდება შემდეგი გარემოებების დადგომისას:**

ა) გაუქმებულია დასაბეგრი ოპერაცია, მათ შორის, ხელახალი რეგისტრაციის დროს დღგ-ის გადამხდელად წინა რეგისტრაციის გაუქმებისას მიწოდებად განხილული საქონლის არსებულ ნაშთზე;

ბ) შეცვლილია დასაბეგრი ოპერაციის სახე;



გ) ფასების შემცირების ან სხვა მიზეზით შეცვლილია ოპერაციაზე ადრე შეთანხმებული კომპენსაციის თანხა, გარდა ვალუტის კურსის ცვლილებით გამოწვეული ცვლილებებისა;

დ) საქონელი/მომსახურება სრულად ან ნაწილობრივ უბრუნდება დღგ-ის გადამხდელს.

2. ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნული ერთ-ერთი გარემოების დადგომისას დასაბეგრი ოპერაციის თანხა კორექტირდება, თუ გადამხდელის მიერ:

ა) საგადასახადო ორგანოში წარდგენილია ან/და დღგ-ის დეკლარაციაში ასახულია დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურა, რომელშიც დღგ-ის თანხა არასწორად არის აღნიშნული;

ბ) დღგ-ის დეკლარაციაში არასწორად არის აღნიშნული დღგ-ის თანხა.

გ) გამოწერილია დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურა, რომელშიც დღგ-ის თანხა არასწორად არის აღნიშნული. (20.12.2011 N 5556)

3. კორექტირების საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის დოკუმენტი, რომლითაც დასტურდება დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირება. კორექტირების საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერისა და წარდგენის წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

4. დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირების დროს, თუ კორექტირების გამომწვევი გარემოების დადგომის შედეგად დასაბეგრი ოპერაციის თანხა იცვლება, შესაბამისი კორექტირება უნდა განხორციელდეს კორექტირების გამომწვევი გარემოების დადგომის საანგარიშო პერიოდში.

5. ელექტროენერგეტიკულ საწარმოებს (ელექტროენერგეტიკისა და ბუნებრივი გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით გათვალისწინებულ კვალიფიციურ საწარმოებს), როცა ფასების შემცირების ან სხვა მიზეზით შეცვლილია ოპერაციაზე ადრე შეთანხმებული კომპენსაციის თანხა, უფლება აქვთ, დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირება განახორციელონ არა უგვიანეს მიმდინარე საგადასახადო წლის ბოლოსი, თუ დასაბეგრი ოპერაციის თანხის ცვლილება გამოწვეულია გარანტირებული სიმძლავრის ღირებულების (საკომპენსაციო თანხის) ცვლილებით ან/და კვალიფიციური საწარმოების მიერ წარმოებული, იმპორტირებული, მოხმარებული (შესყიდული)

**ან/და ექსპორტირებული ელექტროენერჯის რაოდენობების ცვლილებით, მიუხედავად იმისა, აღნიშნულის შედეგად ხორციელდება თუ არა ელექტროენერჯის გასაყიდი ან/და შესასყიდი ტარიფის (ფასის) ცვლილება. (17.12.2010. N4114)**

სამეურნეო ბრუნვის თვალსაზრისით ყოველდღიური ცხოვრება ხასიათდება მრავალი სახის საქონლისა თუ მომსახურების მიწოდებებით. მათი საფუძველი მხარეთა თავისუფალი ნების გამოვლენაა. გასაკვირი არ უნდა იყოს, რომ ზოგჯერ ეს ნება შეიძლება იყოს ნაკლიანი, ან მხარეებმა შეთანხმებით შეცვალონ იგი, ან სულაც თვით შესრულება აღმოჩნდეს ნაკლის მქონე. ყოველ შემთხვევაში, ამგვარი გარემოებების დადგომისას ადრე განხორციელებულმა ოპერაციებმა შეიძლება რაიმე მახასიათებლით განიცადოს ცვლილება, მაგალითად, შეიცვალოს ადრე შეთანხმებული მისი ფასი, გაუქმდეს საერთოდ ან ნაწილობრივ და ა.შ..

წინამდებარე მუხლიც ემსახურება სწორედ ადრე განხორციელებული მიწოდებების მიმდინარე მომენტისათვის არსებულ მისი წამდვილი სამართლებრივი მდგომარეობის ასახვას, ოღონდ დღგ-ის კუთხით. ოპერაციის სამართლებრივ ბუნებას ის არ ცვლის. ამ ბუნების შეცვლა ან შეცვლის შესაძლებლობა სხვა კანონმდებლობის საქმეა, მაგალითად, სამოქალაქო კოდექსის. საგადასახადო კოდექსი უბრალოდ არეგულირებს, თუ როდის, რა ოდენობით და რა წესით უნდა აისახოს დღგ-ის დეკლარაციაში ოპერაციის ცვლილებით გამოწვეული შედეგები. ამდენად, ის უფრო ტექნიკური ხასიათის მუხლია და ემსახურება უკვე განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციის მართლზომიერ ასახვას. მისი მიზანს სულაც არ წარმოადგენს დაბეგრისას გადამხდელისათვის რაიმე განსაკუთრებული სახის შეღავათის მინიჭება ან პასუხისმგებლობის თავიდან აცილების გზის ჩვენება.

1-ლი ნაწილით მოცემული შემთხვევებისათვის ერთი თვალის გადავლევაც საკმარისია იმის დასანახად, რომ წინამდებარე მუხლის არარსებობისას, განსხვავებულად დარეგულირდებოდა ამ ნაწილში აღნიშნული შემთხვევები. ასე მაგალითად, თუ რაიმე სამართლებრივი საფუძველით (მაგალითად, ხელშეკრულებაზე უარის თქმით) საქონელი უკან დაბრუნდა (1-ლი ნაწილის დ) ქვეპუნქტი), მაშინ დიდი ალბათობით შესაძლებელი იქნებოდა დაინტერესებულ მხარეს უკან

დაბრუნება განეხილა როგორც საქონლის მიწოდება, აქედან გამომდინარე შედეგებით. ეს შედეგები კი, სულ მცირე, იქნებოდა შემდეგი: ა) დღგ-ის სავალდებულო წესით რეგისტრაციისათვის დამბრუნებელ მხარეს ის ჩაეთვლებოდა დასაბეგრ ოპერაციად, რაც მას მიახლოებდა დღგ-ის გადამხდელის სტატუსთან; ბ) დაბრუნებული საქონლის მიმღები მხარე აუცილებლად წააგებდა დღგ-ის თანხას, თუ დამბრუნებელი არ იქნებოდა დღგ-ის გადამხდელი, ვინაიდან ჩათვლის გზით ის ვერ გაანეიტრალებდა მის მიერ ადრე დარიცხულ დღგ-ის; გ) საქონლის დაბრუნება ზოგიერთ შემთხვევაში შესაძლებელი იქნებოდა წარმოჩენილიყო საბაზრო ფასებით გაცვლის ოპერაციად. არადა, ოპერაციის მხარეებს ამგვარი შედეგების მიღწევა სულაც არ სურთ. მათი სურვილია უბრალოდ განახორციელონ საქონლის მიწოდება, თუ ეს შესაძლებელია, და მეტი არაფერი. თუ საქონელი იმიტომ დაბრუნდა უკან, რომ ის შეიცვალოს ჯეროვანი საქონლით, ეს, რა თქმა უნდა, განხილულ არ უნდა იყოს რთულ, მიწოდებებით გაჯერებულ ოპერაციათა ჯაჭვად. დაბეგვრის მიზნებისათვის ის უნდა იყოს შეძლებისდაგვარად მარტივი და არ უნდა დაიკარგოს მხარეთა ჭეშმარიტი ნება. ამ ნებისაკენ კი მიყვავართ სამართლიანობის პრინციპზე აგებულ კერძოსამართლებრივი ურთიერთობის მარეგულირებელ ნორმებს. სწორედ ამ ნორმების გამოყენებით მიღებულ საბოლოო რეზულტატს ეყრდნობა საგადასახადო კოდექსი, როდესაც ცვლის განხორციელებული ოპერაციების ერთიანი ჯაჭვის საგადასახადო შედეგებს და აახლოებს მას მხარეთა ჭეშმარიტი ნების გამოვლინებასთან.

ასე მაგალითად, ოპერაციის მართლზომიერი გაუქმების საგადასახადო შედეგი უნდა იყოს ნულოვანი, ვინაიდან მას ეკონომიკურ-სამართლებრივი შინაარსიც არ ჰქონია. ოპერაციის თანხობრივმა ცვლილებამ კი, თუ ის მართლზომიერია, არ უნდა გამოიწვიოს მისი თავიდანვე შეცვლილი ფასით დაბეგვრა, სანქციების დაკისრებით. საქონლის გამოცვლამ კი, თუ მისი საფუძველი არაჯეროვანი შესრულებაა, არ უნდა გამოიწვიოს მისი ბარტერულ ოპერაციად განხილვა, საბაზრო ფასების მონაწილეობით.

აღნიშნული, რა თქმა უნდა, არ ეხება ისეთ შემთხვევებს, როდესაც გადამხდელს სურს წინამდებარე მუხლის გამოყენებით დაფაროს ან გამოასწოროს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენები-

სას მის მიერ დაშვებული შეცდომები. თუ გადამხდელმა არასწორად ასახა განხორციელებული ოპერაცია საგადასახადო ანგარიშგებასა თუ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში, ეს უბრალოდ იწვევს პასუხისმგებლობას, და არა – წინამდებარე მუხლის გამოყენების შესაძლებლობას. თუ ფაქტურაში არასწორად არის შევსებული საქონლის გრაფა, მაშინ ასეთი ფაქტურა გასაუქმებელია, და არა – დასაკორექტირებელი. იგივე ითქმის თანხების მიმართაც: არასწორად ასახული დასაბეგრი ოპერაციის თანხა, თუ ის წინასწარვე ცნობილი იყო როგორც არასწორი, ან ცნობილი უნდა ყოფილიყო ასეთად, მხარეებს სათანადო გულისხმიერება რომ გამოეჩინათ, უნდა ექვემდებარებოდეს გაუქმებას, და არა – კორექტირებას 1-ლი ნაწილის გ) ქვეპუნქტის საფუძველზე. კორექტირებას ექვემდებარება იმგვარი შეცდომა, რომელიც იწვევს 1-ლ ნაწილში ჩამოთვლილ სამართლებრივ შედეგებს. თუ კანონმდებლობის ნორმაზე დაყრდნობით ქმედების შედეგია საქონლის უკან დაბრუნება, ფასების შემცირება ან საქონლის გამოცვლა, მაშინ ის ექვემდებარება კორექტირებას.

*მაგალითი:* ვთქვათ, გადამხდელმა ანგარიშ-ფაქტურა კონტრაჰენტს წარუდგინა 80 მმ-იანი ლურსმნების მიწოდებაზე, რეალურად კი მიანოდა მხოლოდ – 100 მმ-იანი. ეს ფაქტურა გასაუქმებელი ან გასასწორებელია, და არა – დასაკორექტირებელი. დასაკორექტირებელი იქნებოდა მაშინ, თუ ის ფორმალურად მართლზომიერი აღმოჩნდებოდა. მაგალითად, თუ გადამხდელი მიანოდებდა 80 მმ-იან ლურსმნებს, მაგრამ ეს ლურსმნები აღმოჩნდებოდა ნაკლის მქონე, მაგალითად, შეთანხმებულისაგან განსხვავებული ხარისხის. ასეთ დროს ოპერაციის გაუქმების შედეგის ასახვაც არ დააყოვნებდა: ის დაკორექტირდებოდა.

*მაგალითი:* ვთქვათ, გადამხდელმა მყიდველს ანგარიშ-ფაქტურა კონტრაჰენტს წარუდგინა შენობის მიწოდებაზე, სადაც მის ღირებულებად მიუთითა 1000 ლარი, თუმცა შეთანხმება იყო 2000 ლარზე. აღნიშნულიც არ ექვემდებარება კორექტირებას. ფაქტურა ან უნდა გაუქმდეს, ან უნდა გასწორდეს.

*მაგალითი:* ვთქვათ, გადამხდელმა ანგარიშ-ფაქტურა კონტრაჰენტს წარუდგინა ჩარხის მიწოდებაზე მაშინ, როდესაც რეალურად ადგილი ჰქონდა მის იჯარას. ესეც ექვემდებარება გაუქმებას ან შესწორებას, და არა – კორექტირებას.

ის, რომ კორექტირების საფუძველი არ შეიძლება იყოს *შეცდომა*, ჩანს შედეგების დეკლარაციაში ასახვითაც. ასე მაგალითად, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრაში დაშვებული შეცდომა წარმოქმნის შესაბამის დეკლარაციაში ცვლილებების შეტანის ვალდებულებას მაშინ, როცა დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირება – მხოლოდ იმ საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციაში ასახვას, როდესაც კორექტირების გამომწვევ გარემოებას ჰქონდა ადგილი. აღვნიშნავთ, რომ ინსტრუქციის შესაბამისი ნორმა<sup>150</sup> ფაქტურის გაუქმების ვალდებულებას ადგენს იმ შემთხვევისათვის, როდესაც ადგილი აქვს რეკვიზიტების (მათ შორის, საქონლის რაოდენობის, მისი ღირებულების და ა.შ.) არასწორ შევსებას.

1-ლი ნაწილით მოცემულია ის შემთხვევები, რომელთა დროსაც განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაცია ექვემდებარება კორექტირებას ანუ ცვლილების ასახვას. ცვლილების ასახვას ექვემდებარება როგორც დღგ-ის დეკლარაცია, ასევე – ადრე გამოწერილი და წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა. წარდგენაში კი მოიაზრება როგორც კონტრაჰენტისთვის წარდგენა, ასევე – საგადასახადო ორგანოსათვისაც. მისასალმებელია, რომ მე-2 ნაწილს დაემატა გ) ქვეპუნქტი, რომლის მიხედვითაც კონტრაჰენტისათვის არასწორი ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენა უკვე წარმოქმნის კორექტირების ვალდებულებას, მსგავსად 1997 წლის კოდექსისა და საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ შემუშავებული საგადასახადო კოდექსის პროექტის შესაბამისი დანაწესებისა.<sup>151</sup>

ამგვარად, 1-ლი ნაწილის ა) ქვეპუნქტის მიხედვით კორექტირებას ექვემდებარება დასაბეგრი ოპერაციის გაუქმება. კოდექსი არ უთითებს, თუ რა იგულისხმება ოპერაციის *გაუქმებაში*. ვფიქრობთ, მასში იგულისხმება სხვა კანონმდებლობით გათვალისწინებული, მაგალითად, გარიგების ბათილობა (საცილო ან უცილო) (სამოქ. კოდექსი, წიგნი პირველი, კარი მეორე), ხელშეკრულებაზე უარის თქმა (გასვლა) (სამოქ. კოდექსი, მ.352). გაუქმების ჩამოთვლილი საფუძვლები იწვევენ სწორედ ადრე გადაცემული ქონების უკან დაბრუნების ვალდებულებას. ასე მაგალითად, თუ ხელშეკრულება დადებულია მოტყუებით ან ძალადობით, მაშინ ის ბათილია თავიდანვე ისე,

<sup>150</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.54.3

<sup>151</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 1997 წ., მ.99.2; პროექტი, მ.178.2

რომ თითქოს ხელშეკრულება არც კი დადებულია. ბუნებრივია, თუ ასეთი შემთხვევაა, მაშინ საუბარი დღგ-ით დაბეგვრაზე ზედმეტიცაა. ან კიდევ, როდესაც ნასყიდობის ხელშეკრულების საფუძველზე მყიდველზე გადაცემული ნივთი აღმოჩნდა არსებითად ხარვეზიანი და არ შეესაბამება დათქმულ მახასიათებლებს, მყიდველს შეუძლია მოითხოვოს ხელშეკრულებიდან გასვლა. ამ შემთხვევაში მან უნდა დაუბრუნოს გამყიდველს ნივთი. თუ ნივთი აღარ არსებობს (მაგალითად, გაიყიდა, დაიკარგა ან განადგურდა), მაშინ მყიდველმა ფულით უნდა აანაზღაუროს იგი.

საყურადღებოა, რომ ბათილი ხელშეკრულებისას, რა თქმა უნდა, საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემას ადგილი არ აქვს. შესაბამისად, ადგილი არც აქვს *საქონლის მიწოდებასაც* და თითქოს მიწოდებაზე დარიცხული დღგ უნდა გაუქმდეს თავიდანვე ანუ იმ თვის დეკლარაციით, როდესაც ვითომ მიწოდებას ჰქონდა ადგილი. მაგრამ, ვფიქრობთ, ეს ასე არ უნდა იყოს. წინამდებარე მუხლის **ტექნიკური ხასიათიდან** გამომდინარე, გაუქმების ასახვა ხდება სხვაგვარად, კერძოდ, მე-4 ნაწილის შესაბამისად. თუმცა აღვნიშნავთ, რომ ეს შეიძლება საკამათოც იყოს, ვინაიდან ბათილი ხელშეკრულება არ იწვევს სამართლებრივ, მათ შორის, საგადასახადო შედეგებს.

ვფიქრობთ, ა) ქვეპუნქტით ოპერაციის გაუქმების ის შემთხვევები მოიაზრება, რომლებიც არ გულისხმობენ ამავე ნაწილის დ) ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ *საქონლის/მომსახურების სრულად ან ნაწილობრივ დაბრუნებას*. ანუ, ეს შეიძლება იყოს, მაგალითად, ისეთი გარიგების ბათილობისა ან ხელშეკრულებაზე უარის ისეთი შემთხვევები, რომელთა დროსაც დამბრუნებელ მხარესთან დასაბრუნებელი ქონება აღარ არსებობს. თუმცა კი ასეთი შემთხვევებისას დასაკორექტირებელი არც არაფერი იქნება.

ამ ქვეპუნქტით უნდა მოიაზრებოდეს ასევე ისეთი შემთხვევებიც, როდესაც დასაბეგრ ოპერაციას ადგილი ჰქონდა ე.წ. „ავანსის“ გადახდის მომენტში,<sup>152</sup> მაგრამ მასზე შემდგომ უარი ითქვა ან ბათილი აღმოჩნდა. სამწუხაროდ, საქონლის/მომსახურების მიწოდების მომენტად კანონმდებელი არ განიხილავს კრედიტორის (ამ შემთხვევაში, მოვალის სახით) მიერ ნაკისრი ვალდებულების შესრულების

<sup>152</sup> იხ. დ.არჩვაძე. როგორ უნდა ხდებოდეს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის კორექტირება, ჟურნალი ააფ, №4 (40), 2003წ.

(ფულის გადახდის) იმ მომენტს, რომელიც წინ უსწრებს საქონლის/ მომსახურების მიწოდებას.<sup>153</sup>

*მაგალითი:* მუქარის ქვეშ დადებული ნასყიდობის ხელშეკრულების საფუძველზე მენარმემ პირს თებერვალში მიაწოდა სასურსათო პროდუქცია (დღგ 100 ლ.). ეს საცილოდ ბათილი გარიგება სასამართლომ ბათილად ცნო აგვისტოში. ნასყიდობის ხელშეკრულება მართალია ბათილია მისი დადების დღიდან, მაგრამ დღგ-ის კუთხით შედეგები აისახება აგვისტოში.

დასაბეგრი ოპერაციის გაუქმების ერთ-ერთ შემთხვევას კოდექსი თვითონვე ადგენს. ამ შემთხვევას ადგილი აქვს მაშინ, როდესაც დღგ-ის რეგისტრაციის გაუქმების შემდეგ გადამხდელი კვლავ ტარდება რეგისტრაციაში, ამასთან, უქმდება რეგისტრაციის გაუქმებისას წარმოქმნილი დასაბეგრი ოპერაცია – საქონლის ნაშთის მიწოდებად განხილვა (მ.161.1.გ). ამ დროს კორექტირების ანგარიშ-ფაქტურა, რა თქმა უნდა, არ გამოიწერება, ვინაიდან არ არსებობს ფაქტურა, რომელიც დაექვემდებარებოდა კორექტირებას.

1-ლი ნაწილის ბ) ქვეპუნქტი ეხება დასაბეგრი ოპერაციის სახის ცვლილებას. როგორც წესი, მას ადგილი აქვს შეცდომით დადებული გარიგებებისას, რომლებიც საცილოდ ბათილი შეიძლება გახდეს, მაგრამ ის ამგვარი არ ხდება მხოლოდ იმიტომ, რომ შემსრულებელი თანახმაა შეასრულოს გარიგება მეორე მხარის ნამდვილი ნების შესაბამისად.<sup>154</sup> ამ დროს შეცდომა შეიძლება იყოს სხვადასხვა სახის, მაგალითად, პირს სურდა დაედო სხვა გარიგება, მაგრამ არა ის, რომელზედაც მან გამოთქვა თანხმობა (სამოქ. კოდექსი, მ.73.ა); ან კიდევ პირი შეცდა საგნის ძირითად თვისებებში (მ.74.2).

*მაგალითი:* შპს „მშენებელს“ სურდა რა შეეძინა 100 მმ-იანი ლურსმნები შპს „სამშენებლო მასალებისაგან“, შეცდომით დადო მასთან ნასყიდობის ხელშეკრულება 80 მმ-იან ლურსმნებზე. გამყიდველსაც ნამდვილი ეგონა რა მყიდველის ნების გამოვლენა, ანგარიშ-ფაქტურაც გამოუწერა 80 მმ-იან ლურსმნებზე (დღგ 100 ლ.). როდესაც შპს „მშენებელმა“ გამყიდველს დაუმტკიცა (მაგალითად, მშენებლობის

<sup>153</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №78, 10.02.2011წ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ცალკეული მუხლების გამოყენების შესახებ ინსტრუქცია, მ.2

<sup>154</sup> სამოქ. კოდექსი, მ.77 (კონტრაჰენტის თანხმობა შეცდომით დადებულ გარიგებებში)

ხასიათიდან გამომდინარე), რომ თურმე რეალურად სურდა მხოლოდ და მხოლოდ 100 მმ-იანი ლურსმნების შესყიდვა და სამოქალაქო კოდექსის მ.74-ის საფუძველზე მათ შორის დადებული გარიგება შეიძლებოდა ბათილი აღმოჩენილიყო, შპს „სამშენებლო მასალებმა“ მზაობა გამოთქვა 80 მმ-იანი ლურსმნების 100 მმ-იანებით შეცვლაზე, რომლის დროსაც ნასყიდობის ხელშეკრულება ბათილი აღარ იქნებოდა (სამოქ. კოდექსი, მ.77): მასში შეიცვლებოდა მხოლოდ ნასყიდობის საგნის თვისებები.

შევნიშნოთ, რომ ყოფით ცხოვრებაში გავრცელებულ საქონლის გამოცვლის საფუძველს ხშირად წარმოადგენს სწორედ შეცდომა საქონლის თვისებებში.

1-ლი ნაწილის გ) ქვეპუნქტის მიხედვით კორექტირების საფუძველია ასევე ფასების შემცირების ან სხვა მიზეზით კომპენსაციის თანხის ცვლილებაც. კომპენსაციის ცვლილება შეიძლება გამოიწვიოს სხვადასხვა მიზეზმა. მაგალითად, ნასყიდობის ან ნარდობის საგანი აღმოჩნდა უფლებრივად ან ნივთობრივად ნაკლის მქონე. ასეთ დროს მყიდველი (შემკვეთი) უფლებამოსილია მოსთხოვოს გამყიდველს (მენარდეს) ფასების შემცირება (სამოქ. კოდექსი, მ.492, მ.645).

მაგალითი: ვთქვათ, შპს „სამშენებლო მასალებმა“ შპს „მშენებელს“ მიჰყიდა 100 კგ 100 მმ-იანი ლურსმნები, 1 კგ 2 ლარად (დღგ-ის გარეშე). გამოწერა ანგარიშ-ფაქტურაც (დღგ 36 ლ.). ვინაიდან ლურსმნები სხვაგან იმყოფებოდა, ამიტომ მყიდველმა მისი შემონმება მოახერხა მხოლოდ ერთი თვის შემდგომ და აღმოაჩინა, რომ ზოგიერთი ლურსმანი არ ვარგოდა საერთოდ (1 კგ), ზოგიც ვარგოდა, მაგრამ არ იყო შეთანხმებული ხარისხის (2 კგ). იმის გამო, რომ შპს „მშენებელი“ თანახმა იყო მშენებლობისას გამოეყენებინა ვარგისი, მაგრამ უხარისხო ლურსმნები, ამიტომ მან, უხარისხო ლურსმნები შეაფასა რა საბაზრო ფასით (1 კგ – 0,5 ლ.), გამყიდველს მოსთხოვა, ჯერ ერთი, მისი ფასის შემცირება 3 ლარით ( $=2 \times (2-0,5)$ ), მეორეც, უვარგისი ლურსმნების (2 ლ.) დაბრუნება. შპს „სამშენებლო მასალებმა“ მას დაეთანხმა და განახორციელა ფაქტურის კორექტირება. ამ მაგალითში კორექტირება განხორციელდება გ) და დ) ქვეპუნქტების საფუძველზე.

ეს მაგალითი ისეთი შემთხვევაა, როდესაც ანგარიშ-ფაქტურაში მითითებული საქონელი ეთანადება მყიდველისათვის რეალურად



გადაცემულს, თანხობრივი მონაცემები – ხელშეკრულებით შეთანხმებულს, მაგრამ რეალურად გადაცემული და ხელშეკრულებით შეთანხმებული კი – არა. ანუ, სახეზეა რა ფორმალურად მართლზომიერი ანგარიშ-ფაქტურა, ის მაინც ხარვეზიანია საქონლის/მომსახურების იმ თვისებებიდან გამომდინარე, რომელიც ძვეს ფაქტურის მიღმა.

ვინაიდან გარკვეულწილად *კომპენსაციის* განმარტებასა (მ.8.14) და უცხოური ვალუტით განხორციელებული ოპერაციის თანხის განმსაზღვრელ ნორმას<sup>155</sup> არა აქვთ ერთმანეთთან კავშირი, ამიტომ, საკამათო შემთხვევების აღმოფხვრის მიზნით, კანონმდებელმა უპირატესობა სპეციალურად მიანიჭა მ.73.10-ის დანაწესს და დაადგინა, რომ ვალუტის კურსის ცვლილება არ წარმოადგენს კორექტირების საფუძველს.

*მაგალითი:* ვთქვათ, მენარმემ 100 \$-ად გაყიდა ელექტროსაქონელი 1.01.2011 წ.-ს (1\$=1ლ). ფაქტურაც გამოწერა გაყიდვის დღეს არსებული კურსის მიხედვით (დღგ 18ლ.). მყიდველმა ელექტროსაქონლის ფასი გადაიხადა 01.03.2011 წ.-ს (1\$=2ლ). მიუხედავად იმისა, რომ ელექტრო საქონელზე კომპენსაციის თანხამ რეალურად შეადგინა 200 ლარი, აღნიშნული არ წარმოადგენს კორექტირების საფუძველს. რაც იმას ნიშნავს, რომ განხორციელებულ ოპერაციაზე დღგ-ის თანხა უცვლელია (=18ლ.).

1-ლი ნაწილის დ) ქვეპუნქტის მიხედვით კორექტირების საფუძველია საქონლის/მომსახურების უკან დაბრუნება. რა თქმა უნდა, მომსახურების უკან დაბრუნება, გამომდინარე იქიდან, რომ მისი შედეგები უკვე გადაცემულია და შეიძლება გამოყენებულიც კი იყოს, შეუძლებელიც კია. თუ მომსახურების „დაბრუნებას“ შეიძლება ახლდეს ადრე გადაცემული საქონლის დაბრუნება, მაგალითად, ნარდობის შემთხვევაში, მაშინ ეს ისედაც ხვდება *საქონლის უკან დაბრუნებაში*. ყოველ შემთხვევაში, მთავარია ის, რომ რაიმე ობიექტის მართლზომიერი დაბრუნება იწვევს დაბეგრული ოპერაციის კორექტირებას.

ხშირად საქონლის უკან დაბრუნება გამოწვეულია ხელშეკრულებაზე უარის თქმით ან ნაკლის (ნივთობრივი ან უფლებრივი) აღმოჩენით.

<sup>155</sup> იხ. მ.73.10-ის კომენტარი

*მაგალითი:* გამყიდველმა მიანოდა მყიდველს ტელევიზორი (დღგ 100 ლ.), რომლის ფასიც მყიდველს უნდა გადაეხადა მიწოდებიდან 2 დღეში. მან არათუ 2 დღეში, დამატებითი ვადის განმავლობაშიც ვერ შეასრულა დაკისრებული ვალდებულება. გამყიდველმა ჩათვალა რომ უარი უნდა ეთქვა ნასყიდობის ხელშეკრულებაზე. იგი ასეც მოიქცა და მყიდველს წარუდგინა კორექტირებული ანგარიშ-ფაქტურა, რომელშიც ტელევიზორის უკან დაბრუნებით აისახა გაუქმებული ოპერაცია.

ზოგადად, ნაკლის არსებობა (გარანტიის არსებობისას ან მის გარეშე) ინვესტს შემდეგ შესაძლო ვარიანტებს:

- a) უარს ხელშეკრულებაზე, როდესაც ნაკლის მქონე საგანი უკან ბრუნდება (ეთანადება 1-ლი ნაწილის ა) და დ) ქვეპუნქტები);
- b) ნაკლის გამოსწორებას საგნის შეუცვლელად, როდესაც ბრალეული მხარის მიერ ნაკლის აღმოსაფხვრელად საგანზე გაიწვეა დამატებითი ხარჯები;
- c) საგნის შეცვლას უნაკლო საგნით, როდესაც ნაკლის მქონე საგანი უკან ბრუნდება;
- d) ფასის შემცირებას, როდესაც საგანზე ფასები მცირდება ნაკლის პროპორციულად (ეთანადება 1-ლი ნაწილის გ) ქვეპუნქტი).

ნაკლის გამოსწორება, როდესაც არ ხდება საგნის დაბრუნება (1-ლი ნაწილის დ) ქვეპუნქტით იგულისხმება დაბრუნება საკუთრების უფლების გადასვლით), არ წარმოშობს კორექტირების ვალდებულებას. ასეთი შემთხვევისას, იგი შეიძლება წარმოიქმნას, მაშინ, როდესაც ნაკლის გამოსწორებას თან ახლავს შეთანხმებული თვისებების გაუმჯობესება. ასეთ დროს კორექტირების საფუძველი იქნება 1-ლი ნაწილის გ) ქვეპუნქტი.

*მაგალითი:* მყიდველმა აღმოაჩინა, რომ შექმნილი კომპიუტერი (დღგ 100 ლ.) ნაკლის მქონეა. კერძოდ, ადგილი ჰქონდა ხშირ გადატვირთვებს. გამყიდველმა თავისი ხარჯით გამოსწორა ეს ნაკლი, კერძოდ, კომპიუტერს შეუცვალა შიდაოპერატიული მეხსიერება. ნაკლის გამოსწორებისას მყიდველმა მოინდომა 100 გბ-იანი მყარი დისკის შეცვლაც 500 გბ-იანით (ფასთა სხვაობის შესაბამისი დღგ. 20 ლ.). გამყიდველი მას დაეთანხმა, მაგრამ ადრე გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურა დააკორექტირა, კერძოდ, დასაბეგრი ოპერაციის მიხედვით დღგ გაზარდა 20 ლარით.

შევნიშნოთ, რომ უვარგისი ოპერატიული მეხსიერება და 100 გბ-იანი მყარი დისკი კი რჩება გამყიდველს და მათ მიმართაც შეიძლება ზოდად ფაქტურის კორექტირება, მაგრამ ეს მეტად გაართულებდა მოცემულ შემთხვევას. ამასთან, როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, კორექტირება წარმოადგენს ადრე განხორციელებული მიწოდებების მიმდინარე მომენტისათვის არსებულ მისი ნამდვილი სამართლებრივი მდგომარეობის ასახვას. ოპერაციის სამართლებრივი მდგომარეობა კი ის არის, რომ მიწოდებულია უნაკლო კომპიუტერი 500 გბ მყარი დისკით.

როდესაც ნაკლის მქონე ნივთი უკან ბრუნდება, სანაცვლოდ კი გაიცემა მისი იდენტური უნაკლო ნივთი, შინაარსობრივად ესეც არ უნდა იწვევდეს კორექტირების ვალდებულებას, ვინაიდან დასაბეგრი ოპერაცია ფორმალურად არ იცვლება, თუმცა მიწოდებული კი იყო ნაკლული, შესაბამისად, დაბალფასიანი ნივთი. ასეთ დროს ადგილი არ აქვს არც რომელიმე სამართლებრივი საფუძვლით ოპერაციის გაუქმებასაც. შესაბამისად, კორექტირებაც ზედმეტია. მაგრამ, გამომდინარე იქიდან, რომ საგადასახადო ორგანომ შეიძლება 1-ლი ნაწილის დ) ქვეპუნქტის ფორმალური ჩანაწერიდან გამომდინარე, პრობლემა შეუქმნას გადამხდელს, ამიტომ შესაძლებლად ვთვლით ასეთ ვარიანტს: დასაბეგრი ოპერაცია დაკორექტირდეს მთლიანი თანხით, როგორც ოპერაციის გაუქმებისას, და იმავე მომენტში უნაკლო ნივთის მიწოდებაზე გამოიწეროს ახალი ანგარიშ-ფაქტურა.

კერძოსამართლებრივი ურთიერთობის მარეგულირებელი ნორმები აგებულია მხარეთა თავისუფალი ნების გამოვლენაზე, მაგრამ მათი ნება შეიძლება შეიზღუდოს კანონმდებლობის იმპერატიული ნორმებით, რომლებიც შეიძლება დადებული გარიგების ნაწილადაც წარმოვიდგინოთ. მათ შეიძლება წარმოქმნან მხარის რაიმე ვალდებულება. ასე მაგალითად, განსაზღვრული გარემოებების დადგომისას მხარემ შეიძლება მოსთხოვოს კონტრაჰენტს საქონლის დაბრუნება. ისიც ვალდებული იქნება მიიღოს დაბრუნებული საქონელი. დაბრუნება წარმოადგენს ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემას ანუ საქონლის მიწოდებას, მაგრამ ის გარიგების თანდაყოლილი პირობაა, კანონით დადგენილი. მხარეებმა იციან რა ეს, ფასიც შესაბამისად აქვთ შეთანხმებული. განსხვავებით გარიგების „თანდაყოლილი“ კანონისმიერი ნორმებისა, მხარეებსაც ნებისმიერ დროს შეუძლიათ შეთანხმდნენ ისეთ პირობებზე, რომლებიც კანონით აკრ-

ძალული არ არის. მათ შორის, საქონლის დაბრუნების, ფასის ცვლილებების და ა.შ. საფუძვლებზეც. ჩვენთვის ცნობილი არ არის ისეთი იმპერატიული ნორმა, რომელიც კრძალავს 1-ლ ნაწილში მითითებული რომელიმე შემთხვევის განხორციელებას მხარეთა შეთანხმებული საფუძვლით. გამომდინარე აქედან, უცნაური არ უნდა იყოს, თუ საქონლის მიწოდების დამთავრებისას მხარეებმა გადანყვიტეს საქონლის უკან დაბრუნება ისე, რომ სახეზე არ იყო კანონით დადგენილი საფუძვლები. კორექტირებას დაქვემდებარება დასაბეგრი ოპერაციის შეცვლა როგორც კანონის, ასევე – მხარეთა თავისუფალი ნების გამოვლინების საფუძველზეც, ოღონდ ერთი საფრთხის გათვალისწინებით. ეს საფრთხე კი მომდინარეობს დაფარული გარიგებიდან. კორექტირების განხორციელების წინ უნდა დადგინდეს მხარეთა ჭეშმარიტი ნება. ეს ნება შეიძლება გულისხმობდეს საქონლის დაბრუნებას სხვა სარგებლის მიღების მიზნით, რომელიც მოცემული ხელშეკრულების მიღმაა და დაფარულია.

შეიძლება ადგილი ჰქონდეს 1-ლ ნაწილში აღნიშნულ შემთხვევებს, მაგრამ დასაკორექტირებელი არც არაფერი იყოს. ამის მაგალითია, თუ მიმწოდებელი პირი არ არის დღგ-ის გადამხდელი, ან დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელება ასახული არ არის მიწოდებულ ანგარიშ-ფაქტურაში ან დღგ-ის დეკლარაციაში. სწორედ ბოლო შემთხვევას ეხება წინამდებარე მუხლის მე-2 ნაწილი.

მე-2 ნაწილის მიხედვით დასაბეგრი ოპერაცია კორექტირდება, თუ: ა) ანგარიშ-ფაქტურა წარდგენილია საგადასახადო ორგანოში ან წარდგენილი არ არის, მაგრამ ასახულია დღგ-ის დეკლარაციაში (მე-2 ნაწილის ა) ქვეპუნქტი); ბ) დღგ-ის დეკლარაციაში მითითებულია კორექტირებას დაქვემდებარებული შემთხვევის შესაბამისი დღგ-ის თანხა (მე-2 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტი); გ) გამონერილ<sup>156</sup> ანგარიშ-ფაქტურაში დღგ-ის თანხა მითითებულია არასწორად (მე-2 ნაწილის გ) ქვეპუნქტი). ფაქტურის საგადასახადო ორგანოში წარდგენა, როგორც ცნობილია, სავალდებულო არ არის მის მოთხოვნამდე, მაგრამ მისი დეკლარაციაში ასახვა კი სავალდებულოა.<sup>157</sup>

<sup>156</sup> ვფიქრობთ, იგულისხმება ასევე კონტრაჰენტისათვის წარდგენაც, ვინაიდან წარდგენის გარეშე ფაქტურა იურიდიული ძალის არმქონეა და, შესაბამისად, დასაკორექტირებელიც არაფერია

<sup>157</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.54.2

პირველი კითხვა, რომელიც გადამხდელს შეიძლება დაეხადოს, არის შემდეგი: უნდა შესრულდეს „ა) და ბ) და გ)“, თუ „ა) ან ბ) ან გ)“ ქვეპუნქტები?

თუ პასუხი იქნება „ა) და ბ) და გ)“, მაშინ, სულ მცირე, ანგარიშ-ფაქტურაც უნდა არსებობდეს, თუმცა მისი გამოწერა, მყიდველის მოთხოვნის გარეშე, სავალდებულო არ არის. თუ ფაქტურა არ არის გამოწერილი და გაიზარდა ადრე შეთანხმებული კომპენსაციის თანხა, შეიცვლება თუ არა გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება? რა თქმა უნდა, უნდა შეიცვალოს, მაგრამ დეკლარაციაში ასახვის რა წესი უნდა იქნეს გამოყენებული? უნდა დაზუსტდეს წარდგენილი დეკლარაცია თუ ცვლილებები აისახოს 1-ლ ნაწილში მითითებული გარემოების დადგომის შესაბამის საანგარიშო პერიოდში? პასუხად არც ერთი არ გამოდგება, ვინაიდან დეკლარაციის დაზუსტება მხოლოდ შეცდომის აღმოჩენისას შეიძლება, შეცდომა თავის დროზე არ იქნა დაშვებული, ხოლო მე-2 შემთხვევაში დეკლარაციაში ცვლილებების ასახვას ინვესტორს მხოლოდ კორექტირება, რომელიც, ჩვენივე დაშვებით, არ შეიძლება.

ამას გარდა, თვით საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მონაწილეობით შემუშავებულ საგადასახადო კოდექსის პროექტშიც კი, რომლის მიხედვითაც ანგარიშ-ფაქტურის ან მისი შემცვლელი დოკუმენტის გამოწერა სავალდებულო იყო (პროექტი, მ.195), გათვალისწინებულია მხოლოდ „ა) ან ბ) ან გ)“ შემთხვევა (პროექტი, მ.178.2).

დამატებით აღვნიშნავთ, რომ გ) ქვეპუნქტის არსებობა ირიბად მიუთითებს იმაზე, რომ ნორმაში იგულისხმება „ა) ან ბ) ან გ)“ ვარიანტი.

კარგი იქნება, თუ კანონმდებელი და საგადასახადო ორგანო წინამდებარე მუხლს არ დააკარგვინებს იმ ფუნქციას, რაც მას თავიდანვე ჰქონდა და არ გადააქცევს მხოლოდ სანქციების დამკისრებელ იარაღად. ამ მუხლმა კი არ უნდა გაართულოს საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა ან შექმნას პრობლემები, არამედ – გაამარტივოს, როგორც ეს დასაწყისშივე ითქვა.

ჩვენც, აქ და მთლიანად კოდექსის კომენტარებისას, მხედველობაში გვქენება მხოლოდ „ა ან ბ ან გ“ ვარიანტი. ამგვარად, საგადასახადო ვალდებულების კორექტირება-შეცვლისათვის საკმარისი უნდა იყოს დღგ-ის დეკლარაციაში არასწორი თანხის ჩვენებაც.

ჩვენ მიერ მითითებულ საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ შემუშავებული საგადასახადო კოდექსის პროექტით კორექტირების ვალდებულება წარმოიქმნება, თუ წარდგენილ ანგარიშ-ფაქტურაში ან დღგ-ის დეკლარაციაში დღგ-ის თანხა არასწორად არის ასახული.<sup>158</sup> მსგავსი ჩანაწერი იყო 1997 წლის კოდექსშიც.<sup>159</sup> თუ მათში იგულისხმებოდა მხოლოდ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი ფაქტურა, მაშინ საკმარისი იქნებოდა მისი დეკლარაციაში ასახვის პირობა. გამოვრიცხავთ ისეთ არაარსებით გამოწვევებს, როგორცაა ფაქტურის წარდგენა, მაგრამ დეკლარაციაში ასახვის გამორჩენა. ვფიქრობთ, რომ *ფაქტურის წარდგენაში* მოიაზრებოდა ერთ-ერთისთვის მაინც წარდგენა: ან საგადასახადო ორგანოსათვის, ან კონტრაჰენტისათვის. ეს კი ეთანადება კორექტირების იმ შინაარსს, რომელიც ზემოთ არის დახასიათებული. თუ კორექტირების გამომწვევი გარემოება დადგა დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების საანგარიშო პერიოდში, მაშინ შესაძლებელი იქნებოდა საგადასახადო ვალდებულების დადგენა კორექტირების გზით. ამას გარდა, თუ საქონლის/მომსახურების მიმწოდებელი დაარღვევდა თავის საგადასახადო ვალდებულებას და დეკლარაციაში არ ასახავდა კონტრაჰენტისათვის წარდგენილ ფაქტურას, კეთილსინდისიერ კონტრაჰენტს მაინც შეეძლო განეხორციელებინა თავისი საგადასახადო ვალდებულების ცვლილება.

მე-2 ნაწილისათვის გ) ქვეპუნქტის დამატებამ<sup>160</sup> გამოასწორა კოდექსის ხარვეზი. მიზეზი კი ის არის, რომ, ანგარიშ-ფაქტურის შემთხვევაში, კორექტირებას ექვემდებარებოდა მხოლოდ და მხოლოდ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი ან დეკლარაციაში ასახული ანგარიშ-ფაქტურა (მე-2 ნაწილის ა) ქვეპუნქტი). აქედან გამომდინარე, ადრინდელი ჩანაწერებით კორექტირებას არ დაექვემდებარებოდა კონტრაჰენტისათვის წარდგენილი, მაგრამ საგადასახადო ორგანოსათვის წარუდგენილი ან დეკლარაციაში აუსახავი ფაქტურა.

*მაგალითი:* ვთქვათ, იანვრის თვეში ფაქტურით გაყიდული საქონლის ნაწილი გამყიდველს დაუბრუნდა იანვარშივე ან თებერვ-

<sup>158</sup> პროექტი, მ.178.2

<sup>159</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. 1997 წ., მ.99.2

<sup>160</sup> კანონი „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის თაობაზე“, 20.12.2011წ., №5556-რს, მ.1.30

ლის 15 რიცხვამდე (თუ საანგარიშო პერიოდია კალენდარული თვე) ან სულაც 15 აპრილამდე (თუ საანგარიშო პერიოდია კვარტალი). ასეთ შემთხვევაში, შესაბამისი საანგარიშო პერიოდისათვის კორექტირების გზით შესაძლებელია ანგარიშ-ფაქტურაში შესაბამისი ცვლილებების შეტანა.

საინტერესოა, თუ რომელ გადამხდელს ეხება მე-2 ნაწილის პირობების შესრულება: საქონლის/მომსახურების მიმწოდებელს თუ მის კონტრაჰენტს? კორექტირების შინაარსიდან გამომდინარე, ეს ორივეს უნდა ეხებოდეს. ანუ, თუ ერთ-ერთმა მათგანმა მაინც ფაქტურის ან დეკლარაციის წარდგენის გზით დღგ-ის არასწორი თანხის შემცველი ინფორმაცია მიანოდა საგადასახადო ორგანოს, მაშინ ოპერაცია ექვემდებარება კორექტირებას. ამ გამონათქვამის საწინააღმდეგო მყარი არგუმენტი ავტორისთვის უცნობია.

მე-4 ნაწილით განისაზღვრება კორექტირების შედეგების აღრიცხვის პერიოდი.

*მაგალითი:* ვთქვათ, იანვარში მენარმე A-მ მენარმე B-ს მიანოდა 1000 კგ ცემენტი (დღგ 40 ლ.). მენარმე A-მ მიწოდებისას კონტრაჰენტს წარუდგინა ანგარიშ-ფაქტურა და საგადასახადო შედეგები ასახა დღგ-ის იანვრის თვის დეკლარაციაში, ხოლო მენარმე B-მ კი იმავე თვეში ჩაითვალა 40 ლ. მარტის ბოლო რიცხვებში მართლზომიერი საფუძვლით გამყიდველს დაუბრუნდა 200 კგ ცემენტი (დღგ 8 ლ.).

ამ პირობებისას მარტის თვის დეკლარაციით მენარმე A-მ 8 ლარით უნდა შეამციროს ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ, ხოლო მენარმე B-მ კი იმავე თვეში – გაზარდოს. შევნიშნოთ, რომ საგადასახადო შედეგები სწორედ ასეთი უნდა იყოს მიუხედავად იმისა, მენარმე B მოითხოვს თუ არა მენარმე A-სგან კორექტირების ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერას. მენარმე A-ს შეუძლია თავისივე ნებით გამოწეროს და წარუდგინოს კონტრაჰენტს კორექტირების ანგარიშ-ფაქტურა. ყოველ შემთხვევაში, მენარმე B-ს მოთხოვნისას, მან ასეთი ფაქტურა მას უნდა წარუდგინოს მოთხოვნიდან 30 კალენდარული დღის განმავლობაში.<sup>161</sup> კარგი იქნება, თუ კორექტირების ფაქტურა მენარმე B-ს მიეწოდება მარტის თვის დეკლარაციის წარდგენამდე, რათა მან დეკლარაციაში თავისდროულად ასახოს ოპერაციის ცვლილების შედეგები.

<sup>161</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.54.1

როგორ უნდა მოიქცეს ის გადამხდელი, რომელსაც არ გამოუწერია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და შემდგომში დაუდგა 1-ლ ნაწილში მოცემული რომელიმე შემთხვევა? საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ შემუშავებული საგადასახადო კოდექსის პროექტი ყველა შემთხვევისათვის ითვალისწინებდა ფაქტურის გამოწერას,<sup>162</sup> მიუხედავად იმისა, მოითხოვა ის მყიდველმა თუ არა. შესაბამისად, კორექტირების მარეგულირებელი ნორმებიც აგებული იყო სწორედ ფაქტურის გამოწერის ვალდებულების არსებობაზე. დღევანდელი კოდექსიც ითვალისწინებს ფაქტურის გამოწერას, მაგრამ გადამხდელის მხრიდან მნიშვნელოვანი დისპოზიციით (მ.175). ვფიქრობთ, მითითებული შემთხვევისათვის კოდექსი საჭიროებს სრულყოფას. მანამდე კი ვისურვებთ, რომ საგადასახადო ორგანო გადამხდელს ხელს არ შეუშლის კორექტირების ანუ ტექნიკური ხასიათის მოქმედების განხორციელებაში, კერძოდ, დღგ-ის დეკლარაციაში კორექტირების შედეგების ასახვაში კორექტირების ანგარიშ-ფაქტურის არარსებობის მიუხედავად.

**მუხლი 180. გრანტით შეძენილ საქონელზე/მომსახურებაზე და დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის დარიცხულ დღგ-ის თანხაზე გადამეტების შემთხვევაში დღგ-ის ჩათვლა ან დაბრუნება**

1. გრანტით შეძენილ საქონელზე/მომსახურებაზე დღგ-ის ჩათვლა ან დაბრუნება ხორციელდება ამ კოდექსის 63-ე მუხლით დადგენილი წესით.

2. საანგარიშო პერიოდში ჩასათვლელი დღგ-ის თანხის გადამეტება დარიცხულ დღგ-ის თანხაზე უბრუნდება დღგ-ის გადამხდელს ამ კოდექსის 63-ე მუხლით დადგენილი წესით.

გრანტად ითვლება ის ფულადი სახსრები, რომლებიც დონორმა გადასცა გრანტის მიმღებს და რომლის გაცემაზე, მიღებასა და გამოყენებაზე ვრცელდება „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონი. ამ კანონით მკაცრად განისაზღვრება ფულადი სახსრების იმ გამცემ და მიმღებ სუბიექტთა წრე, რომელთა შორის გადაცემულ

<sup>162</sup> პროექტი, 195-ე მუხლის 1-ლი და მე-4 ნაწილები ([www.imf.org](http://www.imf.org))



ფულად სახსრებს საქართველოს კანონმდებლობით შეიძლება ეწოდოს *გრანტი*. ამ მხრივ მნიშვნელოვანია იმის აღნიშვნა, რომ, გარდა აკრედიტებული უმაღლესი საგანმანათლებლო დაწესებულებისა, გრანტის მიმღები არ შეიძლება იყოს კერძო სამართლის სამეწარმეო იურიდიული პირი. წინამდებარე მუხლი ეხება მხოლოდ იმ საქონლისათვის (მომსახურებისათვის) გადახდილ დღგ-ს, რომლის შექენაც აღნიშნულია გრანტის ხელშეკრულებაში.

1-ლი ნაწილის მიხედვით *ჩათვლაში* უპირველეს ყოვლისა იგულისხმება მ.63.1.ა-ით გათვალისწინებული *ზედმეტად გადახდილი თანხის ჩათვლა მომავალი საგადასახადო ვალდებულების ანგარიშში*, და არა – დღგ-ის ჩათვლა მ.174-ის მიხედვით. მათ შორის ერთ-ერთი მთავარი განსხვავება ისიც არის, რომ პირველი ზედმეტად გადახდილია (ანუ აჭარბებს დღგ-ში საგადასახადო ვალდებულებას), ხოლო მეორე კი – მონაწილეობს დღგ-ის საგადასახადო ვალდებულების ფორმირებაში.

თუ გრანტის ხელშეკრულების ფარგლებში დღგ-ის გადამხდელი (მაგ. არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი) ანგარიშ-ფაქტურით იძენს საქონელს/მომსახურებას, რომლის შემდგომი მიწოდება მას შეიძლება დაებეგროს კიდეც, ის, როგორც წესი, ისედაც იყენებს ჩათვლის უფლებას (მ.173). გამონაკლისია შემთხვევა, როდესაც შექენილი საქონელი/მომსახურება გამოიყენება ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ისგან გათავისუფლებულ ოპერაციებში. ამ შემთხვევაში მას გრანტით შექენილ საქონელზე/მომსახურებაზე გადახდილი დღგ-ის თანხის გამოყენების ორი ალტერნატივა აქვს: ან დაიბრუნოს იგი, ან დაუმატოს დღგ-ის ანგარიშში გადახდილ თანხებს.

ამ მუხლის ერთ-ერთ მთავარ მომხმარებლებს წარმოადგენენ დღგ-ის რეგისტრაციის არმქონე სუბიექტები, რომლებსაც შეუძლიათ მ.63-ით განსაზღვრული წესით დაიბრუნონ მომწოდებლისათვის გადახდილი დღგ. მათ ასევე შეუძლიათ ზედმეტად გადახდილი დღგ-ის თანხები გადაიტანონ სხვა სახის საგადასახადებში (მ.63.2). თანხის დაბრუნების ერთ-ერთი მთავარი პირობაა შესაბამისი განცხადების საგადასახადო ორგანოში წარდგენა საქონლის/მომსახურების შექენის თვის მომდევნო 3 თვის განმავლობაში. ასე მაგალითად, თუ საქონელი შექენილ იქნა 10.01.2011წ.-ს,

მაშინ განცხადება დაბრუნების თაობაზე წარდგენილ უნდა იყოს 30.04.2011წ.-მდე ჩათვლით. წინააღმდეგ შემთხვევაში დღგ არ ექვემდებარება დაბრუნებას.

ხანდახან ხდება ისეც, რომ საგადასახადო ორგანო უარს ამბობს დღგ-ის თანხის დაბრუნებაზე იმ მიზეზით, რომ თითქოსდა არ „დან-ყვილდა“ ფაქტურები ანუ მიმწოდებელს საგადასახადო ორგანოსათვის თურმე არ მიუწოდებია ან დღგ-ის დეკლარაციაში არ აუსახავს გამონერილი და გრანტის მიმღები პირისათვის წარდგენილი ანგარიშ-ფაქტურა. რა თქმა უნდა, ამ საფუძველით დღგ-ის დაბრუნებაზე უარი დაუშვებელია, ვინაიდან ის არ არის გათვალისწინებული კოდექსით. საფუძველი მართლზომიერი იქნებოდა, თუ ანგარიშ-ფაქტურა აღმოჩნდებოდა ფიქტიური ოპერაციის ამსახველი.

მე-2 ნაწილი გვამცნობს, რომ მ.174-ით გათვალისწინებული ჩასათვლელი თანხები არა მარტო ამცირებენ დღგ-ში საგადასახადო ვალდებულებას, არამედ – დღგ-ის გადამხდელს შეუძლია ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნებაც მ.63-ით გათვალისწინებული სხვადასხვა ვარიანტის გამოყენების გზით.

### **მუხლი 181. უცხო ქვეყნის მოქალაქეთა მიერ საქართველოში შეძენილ საქონელზე გადახდილი დღგ-ის თანხის დაბრუნება**

1. უცხო ქვეყნის მოქალაქეებს საქართველოში შეძენილი საქონლის საქართველოს ტერიტორიიდან გატანისას უფლება აქვთ, დაიბრუნონ ამ საქონელზე გადახდილი დღგ-ის თანხა.

2. დღგ-ის თანხის დაბრუნება ხორციელდება საქონლის უფლებამოსილი გამყიდველის მიერ გამონერილი სპეციალური ქვითრის საფუძველზე. (24.06.2011. N4935)

3. დღგ-ის თანხის დაბრუნება ხორციელდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ საქართველოს ტერიტორიიდან საქონლის გატანა ხდება მისი შეძენიდან 3 თვის განმავლობაში და შეძენილი საქონლის ღირებულება ერთი ქვითრის მიხედვით აღემატება 200 ლარს (დღგ-ის გარეშე). (24.06.2011. N4935)

4. დღგ-ის თანხის დაბრუნების წესს, კრიტერიუმებს, რომლებსაც უნდა აკმაყოფილებდეს საქონლის უფლებამოსილი გამყიდვე-

**ლი, აგრეთვე იმ საქონლის ნუსხას, რომელზედაც არ ვრცელდება ეს მუხლი, განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.**

წინამდებარე მუხლის მოქმედებას დეტალურად აწესრიგებს ინსტრუქცია.<sup>163</sup> აქ კი ყურადღებას გავამახვილებთ მხოლოდ მნიშვნელოვან მომენტებზე.

ამგვარად, უცხო ქვეყნის მოქალაქე ფიზიკურ პირს, და არა – მოქალაქეობის არმქონეს, უფლება აქვს დაიბრუნოს საქონლის, და არა – მომსახურების, შესაძენად გადახდილი დღგ. ამასთან, დაბრუნება დასაშვებია, თუ მასზე გაცემულია სპეციალური ქვითარი. ქვითარი გაიცემა, თუ შეძენილ იქნა 200 ლარზე (დღგ-ის გარეშე) მეტი ღირებულების საქონელი. ყველა გამყიდველს არ შეუძლია სპეციალური ქვითარი იქონიოს გასაცემად. ქვითრის ქონისა და გაცემის უფლება აქვთ მხოლოდ იმ გამყიდველებს, რომლებსაც ასეთი უფლება მინიჭებული ექნებათ შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აღმჭურველი აქტით. ბუნებრივია, ეს აქტი შეიძლება გამოიცეს დღგ-ის გადამხდელი გამყიდველის მიმართვის შემთხვევაში.

უცხო ქვეყნის მოქალაქესაც რომ ჰქონდეს შესაბამისი ინფორმაცია, ამისათვის სავაჭრო ობიექტის წინა ფასაღზე თვალსაჩინოდ გამოკრული იქნება ფირნიში წარწერით: **გადასახადისაგან თავისუფალი ვაჭრობა – TAX FREE SHOPPING.**

200 ლარზე მეტი ღირებულების საქონლის ყიდვისას და პასპორტის წარდგენის შემდეგ უფლებამოსილი გამყიდველი უცხო ქვეყნის მოქალაქეს გადასცემს შეძენის დამადასტურებელ სპეციალურ ქვითარს. ამასთან, ნაყიდ საქონელს გამყიდველი ათავსებს სპეციალურ შეფუთვაში და ლუქავს. შეფუთვის გახსნა ან ლუქის დაზიანება პირს უფლებას ართმევს, დაიბრუნოს გადახდილი დღგ. საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთამდე და საპასპორტო კონტროლის გავლამდე ქვითარსა და შეფუთვის პირი წარუდგენს შემოსავლების სამსახურის უფლებამოსილ პირს, რომელიც ბეჭდით ამონწებს ამ ქვითარს. ბეჭედდასმული ქვითრის მეშვეობით პირს უფლება აქვს ნაღდი ან უნაღდო ანგარიშსწორებით საბანკო დანესებულებიდან დაიბრუნოს გადახდილი დღგ. დღგ-ს დაბრუნება

<sup>163</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, თავი XIX<sup>1</sup>, მმ.75<sup>1</sup>-75<sup>6</sup>

ხორციელდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ საქართველოს ტერიტორიიდან მისი გატანა ხდება შექენიდან 3 თვის ვადაში. შეფუთული საქონლის გატანა უნდა მოხდეს მხოლოდ ბარგის ან ხელბარგის სახით. საქართველოს ტერიტორიიდან გატანამდე დაუშვებელია მისი მესამე პირისათვის გადაცემა.

არის ისეთი საქონელიც, რომელზეც გადახდილი დღგ არ ბრუნდება. მათ შორის არის, მაგალითად, მალეფუჭებადი საქონელი, ძვირფასი ქვები, ოქრო (რომლის მასა აღემატება 125 გრამს და რომელიც წარმოდგენილი არ არის სამკაულის სახით), საქონელი, რომლის გატანა საქართველოს ტერიტორიიდან საჭიროებს სპეციალურ ნებართვას ან ლიცენზიას.

რაც შეეხება უცხოეთის დიპლომატიურ და მათთან გათანაბრებულ წარმომადგენლობათა დიპლომატიური ან ადმინისტრაციულ-ტექნიკური პერსონალის (მათთან მცხოვრებ ოჯახის წევრთა ჩათვლით) მიერ პირადი სარგებლობისათვის საქონლის შექენას, მათთვის მიწოდება ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულია დღგ-ისგან (მ.168.4.ბ). იმ შემთხვევაში, თუ საქონლის შექენისას ეს პირი მაინც გადაიხდის დღგ-ს, მაშინ, წინამდებარე მუხლით დადგენილი ნორმების მიუხედავად, მას უფლება აქვს გადახდილი დღგ მოითხოვოს სახელმწიფოსაგან ინსტრუქციით დადგენილი წესით.<sup>164</sup>

---

<sup>164</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.68

## პარი VII

### აქციზი

## თავი XXVII

### აქციზი

#### მუხლი 182. აქციზის გადამხდელი

1. აქციზის გადამხდელია პირი, რომელიც:
  - ა) აწარმოებს აქციზურ საქონელს საქართველოში;
  - ბ) ახორციელებს აქციზური საქონლის იმპორტს საქართველოში;
  - გ) ახორციელებს აქციზური საქონლის ექსპორტს;
  - დ) ახორციელებს ბუნებრივი აიროვანი კონდენსატის ან/და ბუნებრივი აირის ავტოსატრანსპორტო საშუალებებისათვის მინოდებას;
  - ე) ახორციელებს მობილური საკომუნიკაციო მომსახურების გაწევას.
2. დამკვეთის ნედლეულით საქართველოში წარმოებულ საქონელზე აქციზის გადამხდელად ითვლება საქონლის მწარმოებელი.
3. ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ა“-„დ“ ქვეპუნქტებით განსაზღვრულ შემთხვევებში პირი აქციზის გადამხდელად ითვლება მხოლოდ აღნიშნულ ოპერაციებზე.
4. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში ან სხვა ფულადი ვალდებულების (გარდა სისხლის სამართლის და ადმინისტრაციული წესით დაკისრებული სანქციებისა) გადახდევინების მიზნით აქციზური საქონლის აუქციონის, პირდაპირი მიყიდვის ან სხვა წესით რეალიზაციისას, აგრეთვე სახელშეკრულებო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში მოთხოვნის უზრუნველყოფის საგნის (აქციზური საქონლის) კრედიტორისათვის საკუთრებაში გადაცემისას ამ ოპერაციაზე აქციზის გადამხდელად ითვლება აქციზური საქონლის შემძენი ან/და მიმღები პირი, თუ აღნიშნული ოპერაცია ექვემდებარება აქციზით დაბეგვრას ამ კოდექსის 190<sup>1</sup> მუხლის შესაბამისად. (20.12.2011 N 5556)

აქციზური საქონლის ნუსხა მოცემულია 188-ე მუხლით (აქციზის განაკვეთები).

აქციზის გადამხდელია პირი, რომელიც ან საქართველოში აწარმოებს აქციზურ საქონელს, ან ახორციელებს მის ექსპორტს ან იმპორტს. გადამხდელთა კატეგორიაში ხვდება ისეთი პირიც, რომელიც ავტოსატრანსპორტო საშუალებებს აწვდის 1-ლი ნაწილის დ) ქვეპუნქტში მითითებულ საქონელს ან ეწევა მობილურ საკომუნიკაციო მომსახურებას. ამას გარდა, აქციზის გადამხდელია ასევე ის პირი, რომელიც მე-4 ნაწილით განსაზღვრულ შემთხვევებში მოიპოვებს აქციზურ საქონელზე საკუთრების უფლებას.

აქციზის მიზნებისათვის უნდა განვასხვავოთ აქციზური საქონლის წარმოების, შესაბამისად, მწარმოებლის, ორი კატეგორია: ა) აქციზური საქონლის დამზადება ხორციელდება მხოლოდ იმ ნედლეულით, მასალებითა თუ ნახევარფაბრიკატებით, რომლებიც დამამზადებლის საკუთრებაა; 2) აქციზური საქონლის დამზადება ხორციელდება იმ ნედლეულით, მასალებითა თუ ნახევარფაბრიკატებით, რომლებიც მთლიანად ან ნაწილობრივ არ არის დამამზადებლის საკუთრება. მეორე შემთხვევისას ადგილი ექნება შემკვეთსა და მწარმომწარმის შორის ნარდობის ხელშეკრულებას. ორივე შემთხვევაში მწარმოებელია დამამზადებელი, შესაბამისად, აქციზის გადამხდელიც. აქციზთან მიმართებაში ეს ორივე კატეგორიის მწარმოებელი ერთმანეთისაგან განსხვავდება სხვადასხვა დაბეგვრის მომენტის მიხედვით (იხ. მ.184).

აქედან გამომდინარე, გადამხდელისათვის მეტად მნიშვნელოვანია მწარმოებლის ამ ორი კატეგორიის ერთმანეთისაგან მკაცრად გამიჯვნა, რისთვისაც გამოყენებული უნდა იქნეს *დამკვეთის ნედლეულით (მასალით) საქონლის წარმოების* განმარტება, მოცემული მ.14.2-ით, მიუხედავად იმისა, რომ იგი ხარვეზიანია.<sup>165</sup>

მეტად მნიშვნელოვანია თვით *წარმოების* განმარტებაც, რომელიც კოდექსში არ გვხვდება, გარდა მ.14.2-ით მოცემული ზოგიერთი მინიშნებისა. ასეთ შემთხვევაში, მ.2.6-ის საფუძველზე, ვფიქრობთ, გამოყენებულ უნდა იქნეს ამ ტერმინის ის მნიშვნელობა, რომელიც მოცემულია კონკრეტულ აქციზურ საქონელთან დაკავშირებულ კანონმდებლობაში. თუ მისით ტერმინის მნიშვნელობა ვერ დადგინდა

<sup>165</sup> იხ. მ.14.2-ის კომენტარი

ან ასეთი კანონმდებლობა არ არსებობს, მაშინ გამოყენებულ უნდა იქნეს საქართველოს ეროვნული კლასიფიკატორი სექ 001-2004 „ეკონომიკური საქმიანობის სახეები“,<sup>166</sup> რომელიც წარმოადგენს ეკონომიკური და სოციალური ინფორმაციის კლასიფიკაციისა და კოდირების ეროვნული სისტემის შემადგენელ ნაწილს (კლასიფიკატორი, შესავალი) და რომელიც შეიცავს წარმოებასთან დაკავშირებულ მრავალ საინტერესო ინფორმაციას, თვით ამ ტერმინის მოკლე განმარტებასაც (კლასიფიკატორი, სექცია D-ს აღწერა).

ამას გარდა, წარმოებასთან დაკავშირებით გვსურს აღვნიშნოთ, რომ, თუ ერთი აქციზური საქონელი გარდაიქმნა მეორე აქციზურ საქონლად, მაშინ აღნიშნული გარდაქმნა აქციზის მიზნებისათვის უნდა ჩაითვალოს წარმოებად და ყურადღება არ უნდა მიექცეს როგორც სპეციალურ კანონმდებლობას, ასევე – კლასიფიკატორსაც.

აქციზური საქონელი, საქონელბრუნვის ნებისმიერ ეტაპზე, კვლავ აქციზურ საქონლად იწოდება, მაგრამ მისი აქციზით დაბეგვრას ახორციელებენ მხოლოდ 1-ლ და მე-4 ნაწილებში დასახელებული პირები, კერძოდ, ამ აქციზური საქონლის მწარმოებლები, იმპორტიორები და ა.შ. (მე-3 ნაწილი). ასე მაგალითად, ვთქვათ, მეწარმე A-მ, განახორციელა რა ა/მ-ის იმპორტი, შემდგომ ის გაყიდა B პირზე. თავის მხრივ, B-მ ის გადაყიდა C-ზე. ასეთ შემთხვევაში აქციზის გადამხდელი იქნება მხოლოდ A და ისიც მხოლოდ მის მიერ განხორციელებულ იმპორტზე. A-სა და B-ს მიერ განხორციელებული მიწოდებები არ ექვემდებარებიან აქციზით დაბეგვრას.

უნდა აღვნიშნოთ, რომ, როდესაც ადგილი აქვს მე-4 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევას, მაშინ წარმოებული აქციზური საქონლის შემქმნი ითვლება აქციზის გადამხდელად მაშინ, როცა მწარმოებელი (მესაკუთრე) ჯერ კიდევ წარმოადგენს აქციზის გადამხდელს. კარგი იქნებოდა, თუ მ.190<sup>1</sup>-ით მოცემული დანაწესების ამოქმედების შემთხვევებში კანონმდებელი აქციზური საქონლის მწარმოებელს მოუხსნიდა აქციზის გადახდის ვალდებულებას.

<sup>166</sup> საქ. ეკონომ.განვით. მინისტრის ბრძ. №1-1-/ 282, 22.12.2004

### **მუხლი 183. დაბეგვრის ობიექტი**

აქციზით დაბეგვრის ობიექტია:

- ა) დასაბეგრი ოპერაცია;
- ბ) აქციზური საქონლის იმპორტი;
- გ) აქციზური საქონლის ექსპორტი.

აქციზით დაბეგვრის ობიექტია მხოლოდ დასაბეგრი ოპერაცია (მ.184-ის მიხედვით), აქციზური საქონლის იმპორტი (მ.186-ის მიხედვით) და ექსპორტი (მ.187-ის მიხედვით). შესაბამისად, აქციზით დაბეგვრის ობიექტად არ განიხილება საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებასთან დაკავშირებული ისეთი სასაქონლო ოპერაციები, როგორცაა რეექსპორტი, ტრანზიტი, შიდა ან გარე გადამუშავება და ა.შ. (მ.227-ის მიხედვით).

### **მუხლი 184. დასაბეგრი ოპერაცია, დასაბეგრი ოპერაციის დრო**

**1. აქციზით დასაბეგრი ოპერაციები და დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელების მომენტი:**

ა) მწარმოებლის მიერ საქართველოში წარმოებული აქციზური საქონლის მიწოდების ან/და საწარმოს საწყობიდან სარეალიზაციოდ გატანის მომენტი;

ბ) მწარმოებლის მიერ დამკვეთის ნედლეულით საქართველოში წარმოებული აქციზური საქონლის დამკვეთისათვის გადაცემის მომენტი;

გ) საკუთარი წარმოების აქციზური საქონლის არააქციზური საქონლის წარმოებისათვის გამოყენების დაწყების მომენტი;

დ) ბუნებრივი აიროვანი კონდენსატის ან/და ბუნებრივი აირის ავტოსატრანსპორტო საშუალებებისათვის მიწოდების მომენტი;

ე) მობილური საკომუნიკაციო მომსახურების გაწევა, რომლის დროსაც დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტად ითვლება მომსახურების გაწევის მომენტი.

**2. ამოღებულია (20.12.2011 N 5556)**

აქციზით დასაბეგრი ოპერაციებია:



a) აქციზური საქონლის საქართველოში წარმოებასთან დაკავშირებით:

aa) მწარმოებლის მიერ აქციზური საქონლის მიწოდება მესამე პირისათვის, გარდა ა3 პუნქტით გათვალისწინებულისა;

bb) მწარმოებლის მიერ საწყობიდან აქციზური საქონლის სარეალიზაციოდ გატანა;

cc) მენარდის მიერ შემკვეთისათვის იმ აქციზური საქონლის გადაცემა, რომელიც დამზადებულია შემკვეთის მასალებითაც;

dd) მწარმოებლის მიერ აქციზური საქონლის გამოყენება არააქციზური საქონლის წარმოებისათვის.

b) პირის მიერ ბუნებრივი აიროვანი კონდენსატის ან ბუნებრივი აირის სხვა პირისათვის მიწოდება ავტოსატრანსპორტო საშუალებებით მათი მოხმარების მიზნით;

c) პირის მიერ მობილური საკომუნიკაციო მომსახურების სხვა პირისათვის მიწოდება.

პუნქტებში აღწერილი შემთხვევებისდა შესაბამისად განისაზღვრება დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელების მომენტებიც.

აქციზური საქონლის წარმოება შეიძლება განახორციელოს მწარმოებლის ორმა კატეგორიამ.<sup>167</sup> თუ მწარმოებელი მხოლოდ საკუთარი მასალა-ნედლეულით ამზადებს აქციზურ საქონელს, მაშინ მისთვის აქციზით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტი მის მიერ წარმოებულ აქციზურ საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემის ან საწყობიდან სარეალიზაციოდ გატანის მომენტი. საქონელზე საკუთრების უფლება მყიდველს შეიძლება საწყობშივე გადაეცეს, ტრანსპორტირების დაწყებამდე დიდი ხნით ადრეც. შეიძლება ისეც მოხდეს, რომ აქციზური საქონლის დამზადების ადგილიდან ტრანსპორტირების დაწყება წინ უსწრებდეს აქციზურ საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემის (მიწოდების) მომენტს. კანონმდებელმა, როგორც ჩანს, ამ ორიდან აირჩია უფრო ადრე დამდგარი მომენტი.

ყურადსაღებია ის, რომ დაბეგვრის მომენტის განსაზღვრისას კანონმდებლის მიერ აღნიშნულია საქონლის საწყობიდან გატანის რეალიზაციასთან დაკავშირებული მიზანი. ვფიქრობთ, ამის მიზეზია საკანონმდებლო ხარვეზის თავიდან აცილების სურვილი.

<sup>167</sup> იხ. მ.182-ის კომენტარი

კერძოდ, ის, რომ 1-ლი ნაწილის ა) ქვეპუნქტის მიხედვით არ მომხდარიყო დამკვეთის ნედლეულით მწარმოებელი პირის აქციზით დაბეგვრა. რეალურად *საწყობიდან სარეალიზაციოდ გატანის მომენტში* იგულისხმება დამზადებიდან ის პირველი მომენტი, როდესაც აქციზური საქონელი აღმოჩნდა ისეთ ადგილას, რომელიც არ არის მწარმოებლის მფლობელობაში, თუნდაც საქონელზე ზემოქმედება ჯერ კიდევ არ იყოს დასრულებული ან გადაადგილება განპირობებული იყოს სხვა აქციზური საქონლის საწარმოებლად. ყოველ შემთხვევაში, ვფიქრობთ, გადამხდელს შეუძლია ამტკიცოს, რომ წარმოების ადგილიდან საქონლის გატანა არ უკავშირდება რეალიზაციას.

ნარდობის ხელშეკრულებისას, თუ ადგილი აქვს დამკვეთის ნედლეულის აქციზური საქონლის წარმოებაში გამოყენებას, მაშინ მენარდის აქციზით დაბეგვრის მომენტიცაა მის მიერ წარმოებული აქციზური საქონლის შემკვეთისათვის გადაცემის მომენტი. საქონელი გადაცემულად ჩაითვლება, თუ შემკვეთს შეეძლება მესაკუთრის უფლებამოსილების განხორციელება. გადაცემა შეიძლება განხორციელდეს შემკვეთის მიერ უფლებამოსილი პირისთვისაც. შევნიშნავთ, რომ დამზადებული აქციზური საქონლის გადაცემა ზოგჯერ შესაძლებელია აღმოჩნდეს საქონლის მიწოდებაც კი,<sup>168</sup> თუმცა დაბეგვრის მომენტი უცვლელი იქნება: გადაცემის მომენტი, და არა – საწყობიდან სარეალიზაციოდ გატანის მომენტი.

*მაგალითი:* მენარმე A-მ შეიძინა ხილი და მისგან გამოხადა სპირტი, რომელიც შემდგომ ნარდობის ხელშეკრულების საფუძველზე გადაუზიდა მენარმე B-ს ლიქიორის დასამზადებლად. მენარდე B-მ დამზადებული ლიქიორი გადაუზიდა A-ს, რომელმაც ის შემდგომ გაყიდა.

ამ შემთხვევაში, აქციზით იბეგრება მხოლოდ B. ოღონდ B-ისთვის დასაბეგრი ოპერაცია განხორციელდა მაშინ, როდესაც ლიქიორი ჩააბარა A-ს. A-ს მიერ დამზადებული სპირტის საწყობიდან გატანა და B-ისთვის გადაცემა არ დაიბეგრება, ვინაიდან არ მომხდარა საქონლის მიწოდება და საწყობიდან გატანის მიზანი არ იყო რეალიზაცია. A-ს მიერ ლიქიორის გაყიდვაც არ დაიბეგრება აქციზით, ვინაიდან ლიქიორის, და არა – სპირტის, მწარმოებლად წარმოდგება B.

<sup>168</sup> იხ. მ.14.2-ის კომენტარი

*მაგალითი:* მენარმე A-მ შეიძინა ხილი და მისგან გამოხადა სპირტი, რომელიც შემდგომ ნარდობის ხელშეკრულების საფუძველზე გადაუზიდა მენარმე B-ს პარფიუმერიული ნაწარმის (სეს ესნ ჯგ.33) დასამზადებლად. მენარმე B-მ დამზადებული პარფიუმერიული ნაწარმი გადაუზიდა A-ს, რომელმაც ის შემდგომ გაყიდა.

ამ შემთხვევაში, პარფიუმერიული ნაწარმი არ წარმოადგენს აქციზურ საქონელს. შესაბამისად, ის მომენტი, როდესაც A-მ B-ს გადასცა სპირტი, ჩაითვლება საკუთარი წარმოების აქციზური საქონლის (სპირტის) არააქციზური საქონლის (პარფიუმერიული ნაწარმის) წარმოებისათვის გამოყენების დაწყების ანუ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტად.

თუ სპირტის მწარმოებლის საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველსაყოფად დაყადაღებული სპირტით სავსე კასრები საგადასახადო ორგანომ გაყიდა, სპირტის მწარმოებელს აღნიშნული კი ჩაეთვლება აქციზით დასაბეგრ ოპერაციაში, მაგრამ მ.190<sup>1</sup>-ით დადგენილი წესით გადამხდელად წარმოდგება სპირტის მყიდველი. სავარაუდოდ, მ.190<sup>1</sup>-ის ამოქმედებისას მწარმოებელს არ მოსთხოვენ აქციზის დამატებით გადახდას.

### **მუხლი 185. დასაბეგრი ოპერაციის, აქციზური საქონლის იმპორტისა და აქციზური საქონლის ექსპორტის თანხის განსაზღვრა**

**1. აქციზით დასაბეგრი ოპერაციის, აქციზური საქონლის იმპორტისა და აქციზური საქონლის ექსპორტის თანხა განისაზღვრება:**

**ა) ამოღებულია (19.04.2011. N4547)**

**ბ) ალკოჰოლიანი სასმელისათვის – ალკოჰოლიანი სასმელის მოცულობით;**

**გ) თამბაქოს ნაწარმისათვის – თამბაქოს ნაწარმის რაოდენობით ან წონით;**

**დ) ნავთობპროდუქტისათვის – ნავთობპროდუქტის წონით (მოცულობით);**

**ე) მსუბუქი ავტომობილისათვის – მსუბუქი ავტომობილის წლოვანებითა და ძრავის მოცულობით;**

**ვ) ბუნებრივი აიროვანი კონდენსატისათვის ან/და ბუნებრივი აირისათვის – აირის მოცულობით;**

ზ) მობილური საკომუნიკაციო მომსახურების განვითარების შემთხვევაში – მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახადების ჩათვლით) აქციზის, დღგ-ის ან/და პირგასამტეხლოს გარეშე.

2. საერთაშორისო მობილური საკომუნიკაციო მომსახურებისას დასაბეგრი ოპერაციის თანხაში არ გაითვალისწინება არარეზიდენტი სანარმოსათვის განეული ასეთი მომსახურებიდან მიღებული თანხა.

ეს მუხლი ადგენს დასაბეგრი ობიექტის თუ რა მახასიათებლიდან გამოიანგარიშება აქციზი და ეხება როგორც აქციზით დასაბეგრი ოპერაციასა და აქციზური საქონლის იმპორტს, ასევე – აქციზური საქონლის ექსპორტსაც. თუ გადასახადების უმეტესობა იანგარიშება დასაბეგრი თანხიდან, აქციზის შემთხვევაში ეს ასე ყოველთვის არ არის. ასე მაგალითად, მიწოდებული, სანყოფიდან გატანილი ან გადაცემული ალკოჰოლური სასმელები აქციზით იბეგრება მათი რაოდენობიდან, კერძოდ, მოცულობიდან, გამომდინარე, ხოლო ზომის ერთეულად გამოყენებულია ლიტრი. ნავთობპროდუქტებისათვის ამ მუხლში შეცდომით არის მითითებული მოცულობა, ვინაიდან, თუ გადავხედავთ აქციზის განაკვეთებს (მ.188), ვნახავთ, რომ აღნიშნული დასაბეგრი ობიექტისათვის გამოიყენება რაოდენობრივი მახასიათებელი – მასა, და არა – მოცულობა, ხოლო ზომის ერთეულია ტონა.<sup>169</sup>

ბუნებრივი აიროვანი კონდენსატისათვის ან ბუნებრივი აირისათვის აქციზი გამოითვლება მიწოდებული აირის მოცულობით (ზომის ერთეულია მ<sup>3</sup>), თამბაქოს ნაწარმისათვის – ღერების რაოდენობით ან მასით (კგ), მსუბუქი ავტომობილისათვის კი – წლოვანებითა და ძრავის მოცულობით (სმ<sup>3</sup>).

რაც შეეხება მობილურ საკომუნიკაციო მომსახურებას, რომელსაც, სავარაუდოდ, უკავშირდება „ელექტრონული კომუნიკაციების შესახებ“ კანონი, მისთვის აქციზი გამოითვლება მიწოდებული მომსახურების კომპენსაციის თანხიდან (ზომის ერთეულია ლარი). კომ-

<sup>169</sup> შიორად მასას მოიხსენიებენ როგორც წონას. თუ მასა (წონა) გამოიხატება ისეთი ზომის ერთეულებით, როგორცაა გრამი, კილოგრამი, ტონა, ფუნტი, უნცია, პენი-ვეიტი, გრანი და ა.შ., მოცულობისა არის – ლიტრი, თხევადი უნცია, კუბური მეტრი, ბარელი, ბუშელი, პინტა, გილი და ა.შ.. ზოგადად მასაც და წონაც განსხვავდება ერთმანეთისაგან, კერძოდ წონა არის ძალა და მისი კავშირი მასასთან ასეთია: P (წონა) = m (მასა) × g (აჩქარება). ეს g არის აჩქარება თავისუფალი ვარდნის შემთხვევაში და დაახლოებით ტოლია 9,7-ის. კარგი იქნება, თუ კანონმდებელი ამას გაითვალისწინებს

პენსაციის თანხაში არ ჩაირთვება დღგ, აქციზი და პირგასამტეხლო, რომელიც წარმოადგენს ნაწარმოები ვალდებულებიდან მისაღებ თანხას.<sup>170</sup> რაც შეეხება ბე-ს, ისიც, როგორც მოთხოვნის უზრუნველყოფის საშუალება, პირდაპირ არ არის დაკავშირებული მომსახურების განევასთან და, შესაბამისად, უნდა ვიფიქროთ, რომ არც ის ჩაირთვება კომპენსაციის თანხაში. ასე მაგალითად, თუ მომხმარებელმა მომსახურების გამწვევ კომპანიას ხელშეკრულების გაფორმებისთანავე გადასცა ბე, მაგრამ შემდგომში არ აანაზღაურა განეული მომსახურება, ბე, რომლის ოდენობაც შეიძლება იყოს განეული მომსახურების ღირებულებაზე მეტი, დარჩება კომპანიას. ბე შეიძლება განხილულ იქნეს აქციზით დაბეგვრად ობიექტად, ვინაიდან კანონი პირდაპირ არ უთითებს გამომრიცხავ ნორმაზე. ამდენად, შესაძლებელია საგადასახადო ორგანოს განსხვავებული პოზიციის არსებობაც.

მობილური საკომუნიკაციო მომსახურება, მაგალითად, უკავშირდება ე.წ. *შემომავალ და გამავალ* ზარებს. აბონენტისათვის მომსახურების განევის პროცესში შემომავალი ზარისას საკომუნიკაციო კომპანია მომსახურებას შეიძლება უწევდეს სხვა საკომუნიკაციო კომპანიას, ხოლო გამავალი ზარისას კი – თვითონ იღებდეს აღნიშნულ მომსახურებას. როდესაც ადგილი აქვს უცხოეთიდან შემომავალ ზარებს, მობილური კომპანია, როგორც წესი, სასყიდლიან მომსახურებას უწევს უცხოურ არარეზიდენტ საკომუნიკაციო კომპანიას. სწორედ ამ სახის (სხვა სახეებთან ერთად) მომსახურების ფასი არ გაითვალისწინება აქციზით დასაბეგრ თანხაში. ყურადსაღებია, რომ არ გაითვალისწინება მიღებული, და არა – მისაღები თანხა, რაც ხარვეზს უნდა წარმოადგენდეს.

## **მუხლი 186. აქციზური საქონლის იმპორტი და იმპორტის დრო**

**1. აქციზური საქონლის იმპორტი განისაზღვრება ამ კოდექსის მიხედვით.**

**2. აქციზური საქონლის იმპორტი ხორციელდება მაშინ, როდესაც საქონელი ამ კოდექსის მიხედვით იბეგრება ან, გათავისუფლებული რომ არ ყოფილიყო, დაიბეგრებოდა იმპორტის გადასახადით.**

<sup>170</sup> იხ. მ.8.29-ის კომენტარი

იმპორტი წარმოადგენს სასაქონლო ოპერაციას (მ.227.1). სასაქონლო ოპერაციაში საქონლის მოქცევა ხორციელდება დეკლარირების საფუძველზე, რაც წარმოშობს კუთვნილი გადასახადების (იმპორტის გადასახადის, დღგ-ის, აქციზის) გადახდის ვალდებულებას (მ.227). უნდა ვიფიქროთ, რომ *იბევრება იმპორტის გადასახადით* ნიშნავს დეკლარირების საფუძველზე იმპორტის გადასახადის გადახდის ვალდებულების წარმოშობას. თავის მხრივ, დეკლარირების მომენტი შეიძლება არ ემთხვეოდეს დეკლარაციის შევსებისა და საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენის მომენტს. ასე მაგალითად, თუ დეკლარანტი ან მისი წარმომადგენელი საქონლის საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე შემოტანამდე საგადასახადო ორგანოს თხოვნით მიმართავს გაფორმების ეკონომიკურ ზონაში დეკლარაციის შევსების თაობაზე, მაშინ სასაქონლო ოპერაციისათვის აუცილებელი დოკუმენტების წარდგენა მას შეუძლია ელექტრონულად. დოკუმენტების ელექტრონულად წარდგენის მომენტიდან საქონელი ჩაითვლება გაცხადებულ სასაქონლო ოპერაციაში დეკლარირებულად, თუმცა დეკლარაცია ჯერ კიდევ არ არის შევსებული.<sup>171</sup>

## **მუხლი 187. აქციზური საქონლის ექსპორტი და ექსპორტის დრო**

**1. აქციზური საქონლის ექსპორტი განისაზღვრება ამ კოდექსის მიხედვით.**

**2. აქციზური საქონლის ექსპორტი ხორციელდება მაშინ, როდესაც ამ კოდექსის მიხედვით ხდება დეკლარირება საქონლის ექსპორტში მოქცევის შესახებ.**

საქონლის ექსპორტში მოქცევისას დეკლარირების წესს განსაზღვრავს როგორც კოდექსი (მ.218), ასევე მის საფუძველზე მიღებული ინსტრუქცია.<sup>172</sup>

<sup>171</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №993, 31.12.2010წ., მ.29.11

<sup>172</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №993, 31.12.2010წ. ინსტრუქცია „საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებისა და გაფორმების შესახებ“

## მუხლი 188. აქციზის განაკვეთები

1. ამ ნაწილში აღნიშნული აქციზური საქონელი იბეგრება აქციზის შემდეგი განაკვეთებით:

№	საქონლის დასახელება	საქონლის ნომენკლატურის კოდი	ზომის ერთეული	აქციზის განაკვეთი (ლარი)
1	სხვა დადუღებული სასმელები (ვაშლის სიდრი, პერი, თაფლის სასმელი); დადუღებული სასმელების ნარევი და დადუღებული სასმელებისა და უალკოჰოლო სასმელების ნარევი, რომლებიც ამ ცხრილში სხვა ადგილას არ არის დასახელებული	2206 00	1 ლიტრი	2.5
2	ეთილის სპირტი	2207	1 ლიტრი	2.6
3	სპირტიანი სასმელები, რომლებიც მიღებულია ყურძნის ღვინის ან ჭაჭის დისტილაციით	2208 20	1 ლიტრი	4.6
4	ვისკი	2208 30	1 ლიტრი	5
5	რომი და ტაფია	2208 40	1 ლიტრი	5
6	ჯინი და ღვინის ნაყენი	2208 50	1 ლიტრი	5
7	არაყი	2208 60	1 ლიტრი	3
8	ლიქიორი და ტკბილი ნაყენი	2208 70	1 ლიტრი	4.6
9	სხვა სპირტიანი სასმელები (20.12.2011 N 5556)	2208 90		
	ა) არაყი	2208 90 110 00, 2208 90 190 00	1 ლიტრი	2,5
	ბ) ქლიავის, მსხლის ან ალუბლის სპირტიანი ნაყენები (ლიქიორების გარდა)	2208 90 330 00, 2208 90 380 00	1 ლიტრი	3
	გ) სპირტიანი ნაყენები და დანარჩენი სპირტიანი სასმელები:			
	უზო	2208 90 410 00	1 ლიტრი	3,5
	დანარჩენი		1 ლიტრი	3
	დ) სპირტიანი ნაყენები (ლიქიორების გარდა):			
	ხილისაგან გამოხდილი:	2208 90 710 00	1 ლიტრი	3,5
	კალვადოსი	2208 90 450 00	1 ლიტრი	4
	კორნი	2208 90 520 00	1 ლიტრი	4

	ტეკილა	2208 90 540 00, 2208 90 750 00	1 ლიტრი	4
	დანარჩენი	2208 90 480 00, 2208 90 560 00, 2208 90770 00	1 ლიტრი	3
	დანარჩენი სპირტიანი სასმელები სპირტის ფაქტიური კონცენტრაციით 7 მოც. % ან ნაკლები	2208 90 690 01	1 ლიტრი	1
	დანარჩენი სპირტიანი სასმელები სპირტის ფაქტიური კონცენტრაციით 7 მოც. %-ზე მეტი	2208 90 690 09	1 ლიტრი	3
	დანარჩენი სპირტიანი სასმელები	2208 90 780 00	1 ლიტრი	3
	ეთილის სპირტი არადენატურიზებული, სპირტის კონცენტრაციით 80 მოც. %-ზე ნაკლები	2208 90 910 00, 2208 90 990 00		3
10	ლუდი	2203 00	1 ლიტრი	0.4
11	თამბაქოს ნაწარმი (თამბაქოს ნედლეულის გარდა)			
	- სიგარები, სიგარები ნაჭრილი ბოლოებით, თამბაქოს შემცველობით	2402 10 000 01	1 ლერი	0.9
	- სიგარილები (წვრილი სიგარები), თამბაქოს შემცველობით	2402 10 000 02	20 ლერი	1
	- ფილტრიანი სიგარეტები, თამბაქოს შემცველობით	2402 20	20 ლერი	0.6
	- ყველა დანარჩენი უფილტრო სიგარეტი და პაპიროსი	2402 20	20 ლერი	0.15
	- სამრეწველო დამზადების სხვა თამბაქო და თამბაქოს სამრეწველო შემცველები, თამბაქოს ექსტრაქტები და ესენციები	2403 (გარდა 2403 10 900 00; 2403 99 900 00; 2403 91 000 00)	1 კგ	20
12	მსუბუქი ავტომობილები (დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების წელსა და მსუბუქი ავტომობილის გამოშვების წელს შორის სხვაობის მიხედვით, ხოლო იმპორტის შემთხვევაში – სასაქონლო დეკლარაციის რეგისტრაციის წელსა და მსუბუქი ავტომობილის გამოშვების წელს შორის სხვაობის მიხედვით):	8703	ძრავის მოცულობის 1 სმ <sup>3</sup>	
	ა) 1 წლამდე			1.5
	ბ) 1 წლის			1.5
	გ) 2 წლის			1.4



	დ) 3 წლის			1.3
	ე) 4 წლის			1.2
	ვ) 5 წლის			1.0
	ზ) 6 წლის			0.7
	თ) 7 წლის			0.5
	ი) 8 წლის			0.5
	კ) 9 წლის			0.5
	ლ) 10 წლის			0.5
	მ) 11 წლის			0.5
	ნ) 12 წლის			0.5
	ო) 13 წლის			0.6
	პ) 14 წლის			0.7
	ჟ) 14 წელზე მეტის			0.8
13	ბუნებრივი აიროვანი კონდენსატი და ბუნებრივი აირი, გარდა მილსადენისა	2709 00 100 00; 2711 11 000 00; 2711 21 000 00	1000 მ <sup>3</sup>	80
14	ნავთობის დისტილატები:			
	მსუბუქი	2710 11	1 ტონა	250
	საშუალო	2710 19 110 00 - 2710 19 290 00	1 ტონა	220
	მძიმე	2710 19 310 00 - 2710 19 490 00	1 ტონა	150
15	ზეთები და ქვანახშირის ფისებისაგან მაღალ ტემპერატურაზე გამოხდილი სხვა პროდუქტები; ანალოგიური პროდუქტები, რომლებშიც არომატული შემადგენელი ნაწილების მასა აღემატება არაარომატულეების მასას (გარდა ამ კოდებში აღნიშნული კრეოზოტული ზეთებისა, რომლებიც გამოიყენება ხის შპალების (სასაქონლო კოდი 4406 10 000 00) გასაჟღერნთად და ნახშირბადის (სასაქონლო კოდი 2803 00) მისაღებად)	2707 (გარდა 2707 10 100 00 - 2707 50 900 00; 2707 91 000 00; 2707 99 800 00; 2707 99 910 00)	1 ტონა	350
16	ნავთობის აირები და აირისებრი ნახშირწყალბადები	2711 12; 2711 13; 2711 14 000 00; 2711 19 000 00	1 ტონა	120

17	ნავთობი და ნავთობპროდუქტები, მიღებული ბიტუმოვანი ქანებისაგან, ნედლის გარდა; პროდუქტები, სხვა ადგილას დაუსახელებელი ან ჩაურთველი, ბიტუმოვანი ქანებისაგან მიღებული ნავთობის ან ნავთობპროდუქტების 70 მას.% ან მეტი შემცველობით, ამასთანავე, ეს ნავთობი წარმოადგენს პროდუქტების ძირითად შემადგენლებს (24.06.2011. N4963 ამ პუნქტის მოქმედება გავრცელდეს 2011 წლის 1 იანვრიდან წარმოშობილ ურთიერთობებზე.)	2710 (გარდა 2710 11 110 00 - 2710 19 490 00; 2710 19 510 00 - 2710 19 690 00; 2710 99 000 00)	1 ტონა	400
18	პიროლიზის თხევადი პროდუქტი	3911 90	1 ტონა	400
19	მისართი, გამხსნელი, ანტიდეტონატორი	2707 10 100 00 - 2707 50 900 00 (გარდა 2707 40 000 00); 2707 99 800 00; 271220; 2902 11 100 00 - 2902 30 900 00; 2905 11 000 00 - 2905 16 800 00; 3811 11 100 00 - 3811 90 000 00; 3814 00 100 00 - 3814 00 900 00)	1 ტონა	400
20	საპოხი მასალები და საშუალებები	3403 11 000 00; 3403 19 100 00; 3403 19 910 00; 3403 19 990 00; 3403 91 000 00; 3403 99 100 00; 3403 99 900 00	1 ტონა	400
21	ნამუშევარი ნავთობპროდუქტები – ლიალური წყალი (ნავთობით დაბინძურებული წყალი), ტანკის (ნავთობპროდუქტების ბაკ-საცავების) წარეცხი	2710 99 000 00	1 ტონა	50
	ნამუშევარი ნავთობპროდუქტები და-წარჩენი	2710 99 000 00	1 ტონა	400

## 2. ამოღებულია (19.04.2011. N4547)

3. მობილური საკომუნიკაციო მომსახურების განაკვეთი შეადგენს დასაბეგრი ოპერაციის თანხის 10 პროცენტს. ამასთანავე, საქართველოს მთავრობას უფლება აქვს, ყოველი შემდგომი კალენდარული წლისათვის საქართველოს პარლამენტს საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსის 38-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად განსაზღვრულ ვადაში, სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტთან ერთად წარუდგინოს დასამტკიცებლად განსხვავებული აქციზის განაკვეთი ნული პროცენტიდან 10 პროცენტამდე ოდენობის ფარგლებში, რომელსაც საქართველოს პარლამენტი ამტკიცებს შესაბამისი დადგენილებით.

4. მობილური საკომუნიკაციო მომსახურების გამწვევი პირისთვის დასაბეგრი ბრუნვა არის საანგარიშო პერიოდში განეული მობილური საკომუნიკაციო მომსახურების თანხების ჯამი.

ყურადსაღებია რომ, ყურძნის ის ნატურალური ღვინოები, რომლებიც მოქცეულია სეს ესნ 2204-ე სასაქონლო პოზიციაში, აქციზით არ იბეგრება.

მობილური საკომუნიკაციო მომსახურების განაკვეთია დასაბეგრი ოპერაციის თანხის 10%. ამგვარი მომსახურების განევისას აქციზით დასაბეგრია *დასაბეგრი ოპერაცია* (მ.183.ა). დასაბეგრი ოპერაციას კი წარმოადგენს მობილური საკომუნიკაციო მომსახურების განევა (მ.184.1.ე). პირისათვის დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება მ.185.1.ზ-ით, ოღონდ ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის გათვალისწინებით. წინამდებარე მუხლის მე-4 ნაწილით კი, რატომღაც, დასაბეგრი ბრუნვა წარმოადგენს საანგარიშო პერიოდში არა დასაბეგრი ოპერაციების თანხების ჯამს, არამედ – ამავე პერიოდში განეული მობილური საკომუნიკაციო მომსახურების თანხების ჯამს. ეს ორივე ჯამი ერთი და იგივე იქნებოდა, რომ არა მ.185.2. კერძოდ, თუ კომპანია, მაგალითად, „შემომავალ ზარებზე“ ემსახურება არარეზიდენტ კომპანიას, რომლისგანაც საანგარიშო პერიოდში მიიღო ანაზღაურება, მაშინ წინამდებარე მუხლის მე-2 ნაწილით გამოანგარიშებული აქციზით დასაბეგრი თანხა ამ ანაზღაურებით მეტი აღმოჩნდება, ვიდრე ის იქნებოდა 185-ე მუხლის მე-2 ნაწილის გათვალისწინებით.

ვფიქრობთ, აქ საქმე გვაქვს საკანონმდებლო ხარვეზთან. ამიტომ მობილური საკომუნიკაციო მომსახურების გამწვევი პირისათ-

ვის დასაბეგრი ბრუნვის განმარტებას არ უნდა მიეცეს ყურადღება, ვინაიდან მე-3 ნაწილის მიხედვით აქციზი იანგარიშება არა დასაბეგრი ბრუნვიდან, არამედ – დასაბეგრი ოპერაციიდან, რომლის თანხა-შიც გაითვალისწინება მ.185.2-ით დადგენილი ნორმა.

### მუხლი 189. აქციზის ჩათვლა

1. თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, პირს, რომელიც ახორციელებს დასაბეგრი ოპერაციას ან აქციზური საქონლის ექსპორტს, უფლება აქვს, მიიღოს საგადასახადო ჩათვლა მიწოდებული (მათ შორის, გადაცემული, საწყობიდან სარეალიზაციოდ გატანილი ან ექსპორტირებული) აქციზური საქონლის საწარმოებლად გამოყენებულ სხვა აქციზურ საქონელზე (ნედლეულზე) გადახდილი ან გადასახდელი აქციზის ოდენობით ან დაიბრუნოს აქციზი ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნებისათვის დადგენილი წესის შესაბამისად, მაგრამ არა უმეტეს მისგან წარმოებულ აქციზურ საქონელზე გამოანგარიშებული აქციზისა.

2. ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნული აქციზის ჩათვლის ან დაბრუნების წესი გამოიყენება აქციზური საქონლის საწარმოებლად მწარმოებლის მიერ იმპორტირებული სხვა აქციზური საქონლის (ნედლეულის) მიმართ.

3. ამ მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების მიხედვით აქციზის ჩათვლა ან დაბრუნება ხორციელდება მწარმოებლის მიერ ანგარიშფაქტურის ან/და სასაქონლო დეკლარაციის წარდგენის შემთხვევაში, რომელიც ადასტურებს მის მიერ აქციზის გადახდას აქციზური საქონლის (ნედლეულის) მწარმოებლისათვის ან/და აქციზური საქონლის (ნედლეულის) იმპორტისას.

4. თუ აქციზური საქონლიდან (ნედლეულიდან) ერთდროულად იწარმოება სხვა აქციზური და არააქციზური საქონელი, ჩათვლა ხორციელდება წარმოებული აქციზური საქონლის რაოდენობის პროპორციულად, მაგრამ არა უმეტეს ასეთ აქციზურ საქონელზე გამოანგარიშებული აქციზისა.

5. დასავარგებელი აქციზური საქონლის იმპორტის ან შექმნის შემთხვევაში პირს უფლება აქვს, მიიღოს საგადასახადო ჩათვლა ამ აქციზურ საქონელზე (ნედლეულზე) გადახდილი ან გადასახდელი

აქციზის ოდენობით ან დაიბრუნოს აქციზი ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნებისათვის დადგენილი წესის შესაბამისად.

6. მობილური საკომუნიკაციო მომსახურების გამწვევი პირისთვის აქციზის ჩათვლა არის დარიცხული აქციზის თანხის შემცირების უფლება, რომელიც ხორციელდება დარიცხული აქციზის თანხიდან მომსახურებაზე გადახდილი აქციზის თანხის გამოქვითვის გზით.

7. ამ მუხლის მე-6 ნაწილით გათვალისწინებული აქციზის ჩასათვლელი თანხა არის აქციზის თანხა, რომელიც საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით გადახდილია ან გადასახდელია მხოლოდ მობილური საკომუნიკაციო მომსახურების მიღებისას, როდესაც მომსახურების მიმღები არ არის ბოლო მომხმარებელი.

8. საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8703 კოდში აღნიშნული მსუბუქი ავტომობილის იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში გაფორმებიდან, თუ ავტომობილი 15 კალენდარული დღის განმავლობაში გაფორმდება ექსპორტის სასაქონლო ოპერაციაში და დატოვებს საქართველოს ტერიტორიას, იმპორტიორი უფლებამოსილია დადგენილი წესის შესაბამისად დაიბრუნოს ავტომობილზე გადახდილი აქციზი, მაგრამ არა უმეტეს გადახდილი აქციზის 50%-ის ოდენობისა. (24.06.2011. N4935)

გადახდილი აქციზის ჩათვლის ან დაბრუნების უფლება მხოლოდ იმ პირს აქვს, რომელიც ან აქციზური საქონლის მწარმოებელია, ან ახორციელებს მობილური საკომუნიკაციო მომსახურების მინოდებას. საქონლის მწარმოებელი პირისათვის კი აქციზით დასაბეგრია როგორც დასაბეგრი ოპერაცია, ასევე – აქციზური საქონლის ექსპორტი. ეს უკანასკნელი გათავისუფლებულია აქციზისაგან ჩათვლის უფლებით (მ.194.6).

თავად ექსპორტსა და დასაბეგრ ოპერაციას აქვთ თანაკვეთა. კერძოდ, ისეთი ექსპორტი, რომელიც გულისხმობს საქონლის მინოდებას ან რეალიზაციის მიზნით სანციოებიდან საქონლის გატანას, წარმოადგენს დასაბეგრ ოპერაციას. ასევე, თუ დამკვეთის ნედლეულით დამზადებული აქციზური საქონლის დამკვეთისათვის გადაცემა მოითხოვს მის ექსპორტს, ეს შემთხვევაც წარმოადგენს როგორც ექსპორტს, ასევე დასაბეგრ ოპერაციასაც. თანაკვეთის ყველა შემთხვევისათვის გამოიყენება მ.194.6-ის მიხედვით აქციზისაგან გათავისუფლება.

იმისათვის, რომ მწარმოებელმა პირმა ჩაითვალოს მის მიერ სხვა პირისათვის გადახდილი აქციზი, აუცილებელია შექმნილი აქციზური საქონელი გამოიყენებოდეს აქციზური საქონლის წარმოებაში ან აქციზური საქონელი იმპორტირებული იყოს მის მიერ. სხვა შემთხვევაში ჩათვლას არ ექვემდებარება გადახდილი/გადასახდელი აქციზი. ჩათვლისათვის გამოიყენება მხოლოდ აქციზურის საქონლის მწარმოებლისაგან მიღებული ანგარიშ-ფაქტურა ან სასაქონლო დეკლარაცია (იმპორტის შემთხვევაში).

ყურადსაღებია, რომ ჩათვლას ექვემდებარება მხოლოდ ისეთ აქციზურ საქონელზე გადახდილი აქციზი, რომელიც წარმოადგენს *ნედლეულს*. ასე მაგალითად, არც ერთ შემთხვევაში არ ჩაითვლება იმ მსუბუქი ა/მ-ის (კოდი 8703) იმპორტით შემოტანისას გადახდილი აქციზი, რომელიც სხვა აქციზური საქონლის წარმოებისათვის გამოიყენება ძირითად საშუალებად. აღვნიშნავთ ასევე იმასაც, რომ ნედლეულ აქციზურ საქონელსა და მისგან ნაწარმოებ სხვა აქციზურ საქონელს სავსებით შესაძლებელია ჰქონდეთ ერთი და იგივე სეს ესნ კოდი. მთავარია, რომ სხვა აქციზური საქონელი ჩაითვალოს წარმოებულად.<sup>173</sup>

*მაგალითი:* მენარმე A-მ შეიძინა ხილი, ბოთლები და ეტიკეტი. ბოთლები და ეტიკეტი მას მიაწოდეს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით. მენარმემ ხილისგან გამოხადა სპირტი. ამ შემთხვევაში მენარმეს არ აქვს შესამე პირისათვის გადახდილი აქციზი. შესაბამისად, ის აქციზის ჩათვლას ვერ განახორციელებს.

*მაგალითი:* მენარმე A-მ შეიძინა ხილი და მისგან გამოხადა სპირტი. მან გამოხდილი სპირტი არყის დასამზადებლად ნარდობის ხელშეკრულების საფუძველზე გადასცა მენარმე B-ს (აქციზი 100ლ.). დამზადებული არაყი მენარმე B-მ გადასცა მენარმე (შემკვეთი) A-ს და მას გამოუწერა ანგარიშ-ფაქტურა, სადაც მიუთითა დღგ, და არა – აქციზი მ.193-ის მიხედვით. ამ შემთხვევაში მენარმის მიერ სპირტის წარმოება არ დაიბეგრება აქციზით, ვინაიდან მას არ განუხორციელებია არც სპირტის მიწოდება, და არც – სარეალიზაციოდ სანყობიდან გატანა. მენარმე B დაიბეგრება აქციზით (100 ლ.). მენარმე A-მ მიღებული არყიდან რომც აწარმოოს რაიმე აქციზური საქონელი, ის B-ისთვის გადახდილ აქციზს (100 ლ.), რომელიც ჩართული

<sup>173</sup> იხ. მ.182-ის კომენტარი

იქნება ნარდობის მომსახურების ფასში, ვერ ჩაითვლის, ვინაიდან აქციზი მას გამოყოფილი არ აქვს მენარდე B-ის მიერ მისთვის მოცემულ ფაქტურაში.

*მაგალითი:* მენარმე A-მ შეიძინა ბოთლები, ეტიკეტი და არყის დასამზადებლად ისინი გადასცა მენარდე B-ს. მენარდე B-მ განახორციელა სპირტის იმ რაოდენობით იმპორტი, რაც საჭირო იქნებოდა ნარდობის საგნის დასამზადებლად (აქციზი 100 ლ.) და მენარმე A-ს დაუმზადა არაყი. ვთქვათ, დამზადებული არყის შესაბამისი აქციზი არის 120 ლ.. ამ შემთხვევაში მენარდე B-ს მთლიანად შეუძლია ჩაითვალოს სპირტის იმპორტისას გადახდილი აქციზი, ვინაიდან ის არის არყის მწარმოებელი და იმპორტირებული აქციზური საქონელი მთლიანად გამოიყენა სხვა აქციზური საქონლის წარმოებაში. თუ არყის შესაბამისი აქციზი იქნებოდა 80 ლ., მაშინ მენარდე ჩაითვლიდა მხოლოდ 80 ლარს, ვინაიდან ჩასათვლელი აქციზი არ უნდა იყოს უფრო მეტი, ვიდრე ბიუჯეტში გადასახდელი აქციზი. აქციზში მენარდის საგადასახადო ვალდებულება იგივე იქნებოდა, იმპორტის ნაცვლად მას სპირტი რომ შეეძინა ისეთი ანგარიშ-ფაქტურით, სადაც აქციზი იქნებოდა მითითებული. ამას კი მაშინ ექნებოდა ადგილი, როდესაც სპირტის მომწოდებელი თვითონ იქნებოდა სპირტის მწარმოებელი, და არა – გადამყიდველი ანდა იმპორტიორი.

*მაგალითი:* მენარმე A-მ მწარმოებელი C-ისგან შეიძინა სპირტი, რომელიც სრულად მოახმარა არყის დამზადებას. მწარმოებელ C-ისგან მას მიღებული ჰქონდა ანგარიშ-ფაქტურა, სადაც გამოყოფილი იყო აქციზი 100 ლარის ოდენობით. C რომ არ ყოფილიყო მწარმოებელი, ის ანგარიშ-ფაქტურაში აქციზს არ გამოყოფდა. დამზადებული არაყი მენარმე A-მ მოაქცია ექსპორტის სასაქონლო ოპერაციაში. ექსპორტისას გამოანგარიშებული აქციზი აღმოჩნდა 50 ლ., რომლის გადახდის ვალდებულებისაგან მენარმე A მ.194.6-ის საფუძველზე გათავისუფლებულია. მიუხედავად ამისა, ის ჩაითვლის/დაიბრუნებს მხოლოდ 50 ლარს, და არა – 100 ლარს, ვინაიდან მისთვისაც მოქმედებს წინამდებარე მუხლის 1-ლი ნაწილის ბოლო წინადადება.

*მაგალითი:* მენარმე A-მ განახორციელა სპირტის იმპორტი, რომელიც ცოტა ხნის შემდეგ მოაქცია ექსპორტის სასაქონლო ოპერაციაში. აქციზური საქონლის ექსპორტი კი წარმოადგენს ჩათვლის

უფლებით გათავისუფლებულ ოპერაციას, მაგრამ მენარმე A მაინც ვერ ჩაითვლის იმპორტისას გადახდილ აქციზს, ვინაიდან მას სპირტი არ უნარმოებია.

ჩათვლის ოდნავ განსხვავებული მექანიზმია მაშინ, როდესაც ადგილი აქვს დასავარგებელი აქციზური საქონლის მწარმოებლისაგან შექენას ან მის იმპორტს. *დავარგება* – ეს არის საბრენდე სპირტების, ღვინის ბრენდისა და ღვინის ხარისხის გაუმჯობესების ხანგრძლივი ტექნოლოგიური პროცესი.<sup>174</sup> ამ შემთხვევაში, ვინაიდან აქციზური საქონლის წარმოება ხანგრძლივი პროცესია, ამიტომ კანონმდებელმა მენარმეს უფლება მისცა ჩაითვალოს/დაიბრუნოს აქციზი აქციზური საქონლის წარმოებამდე. დაბრუნება ხორციელდება მ.ნ.პ-ის შესაბამისად. ამასთან, თუ აღმოჩნდა, რომ ადრე ჩათვლილი თანხის შესაბამისი აქციზური საქონელი გამოყენებულ იქნა აქციზით დაუბეგრავ ოპერაციაში, ის ექვემდებარება გაუქმებას. ინსტრუქცია ამგვარ გაუქმებას უწოდებს „აღდგენას“.<sup>175</sup>

მე-4 ნაწილი არ გამოიყენება იმ ანგარიშ-ფაქტურის ან სასაქონლო დეკლარაციისათვის, როდესაც ცნობილია თუ რა რაოდენობის საქონელი მოხმარდა აქციზური საქონლის წარმოებას. ასეთ შემთხვევაში, ჩაითვლება/დაბრუნდება ანგარიშ-ფაქტურის (სასაქონლო დეკლარაციის) ის თანხა, რომელიც ზუსტად, და არა – პროპორციით, შეესაბამება აქციზური საქონლის წარმოებას. ასე მაგალითად, თუ მენარმემ იმპორტით შემოტანილი სპირტი გამოიყენა როგორც არყის, ასევე – პარფიუმერიული ნაწარმის დასამზადებლად, მაშინ ჩათვლას დაექვემდებარება არყის წარმოებისათვის გამოყენებული იმპორტირებული სპირტის შესაბამისი რაოდენობისათვის გადახდილი/გადასახდელი აქციზი მაშინაც კი, როდესაც სასაქონლო დეკლარაციით იმპორტირებულია ერთ ჭურჭელში მოთავსებული სპირტი.

მე-4 ნაწილი გამოიყენება იმ შექენილი (იმპორტირებული) აქციზური საქონლისათვის, რომელიც მოხმარდა აქციზით დასაბეგრი და ასევე დაუბეგრავი საქონლის წარმოებას. ამგვარ შემთხვევას შეიძლება ადგილი ჰქონდეს, მაგალითად, მაშინ, როდესაც აქციზური საქონლის წარმოებისას წარმოიქმნება არააქციზური მეორადი პრო-

<sup>174</sup> კანონი „ღვინისა და ვაზის შესახებ“, მ.3. პ.ა.უ

<sup>175</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.77.10.ვ.ბ



დუქტი, თუნდაც ნარჩენის სახით. ჩათვლისათვის გამოსაყენებელი პროპორცია, სავარაუდოდ, უნდა შეეხოს იმავე ზომის ერთეულს, რაც გამოიყენება წარმოებული აქციზური საქონლისათვის.

ვინაიდან წინამდებარე მუხლის 1-ლი ნაწილი მობილური საკომუნიკაციო მომსახურებისათვის გათვალისწინებული არ არის (ის ეხება მხოლოდ საქონლის წარმოებას), ამიტომ ამგვარი მომსახურების გამწვევი პირის მიერ ამგვარ მომსახურებაზე განსახორციელებელ ჩათვლას ეძღვნება მე-6 და მე-7 ნაწილები. ამ ნაწილების მიხედვით ჩათვლას ექვემდებარება, მაგალითად, ე.წ. „გამავალი ზარებისათვის“ გადახდილი აქციზი, რომლის თანხაც, როგორც აქციზი, ჩანერილი უნდა იყოს მიღებულ მობილურ საკომუნიკაციო მომსახურების შესაბამის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში. ჩათვლა ხორციელდება დღგ-ის მსგავსად, ხოლო დაბრუნება – ზოგადი წესების შესაბამისად (მ.63). შევნიშნავთ, რომ ამ ტიპის მომსახურებისათვის გათვალისწინებული არ არის 1-ლი ნაწილის ბოლო წინადადება, რომელიც ეხება აქციზის ჩათვლის/დაბრუნების შეზღუდვას მაშინ, როდესაც საანგარიშო პერიოდში დასარიცხი აქციზი ნაკლებია ამავე პერიოდში ჩასათვლელ აქციზზე.

თუმცა, აქვე ვიტყვით, რომ მ.193-ით (საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა) არ არის გათვალისწინებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში მობილური საკომუნიკაციო მომსახურების მიმწოდებელი პირისათვის ამავე სახის მომსახურების მიწოდებისას გადასახდელი აქციზის ასახვა, რაც კანონის ხარვეზს უნდა წარმოადგენდეს. აქციზის გრაფის შევსებაზე პირდაპირ არც ინსტრუქცია უთითებს.<sup>176</sup>

მიუხედავად იმისა, რომ აქციზის ჩათვლის უფლება აქვს საქონლის მხოლოდ მწარმოებელს, კანონმდებელმა შეზღუდული სახით ეს უფლება მიანიჭა ასევე მსუბუქი ა/მ-ის (კოდი 8703) ისეთ იმპორტიორსაც, რომელიც ამ საქონელს აქცევს ექსპორტის სასაქონლო ოპერაციაში. ამ უფლების მოპოვების მთავარ პირობას წარმოადგენს იმპორტისა და საქართველოს ტერიტორიის დატოვების მომენტებს შორის არა უმეტეს 15 კალენდარული დღის გავლა. დაბრუნებას ექვემდებარება იმპორტისას გადახდილი აქციზის მხოლოდ 50%.

<sup>176</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.მ.52-53

## მუხლი 190. აქციზის გადახდის წესი

### 1. აქციზის საანგარიშო პერიოდი: (14.06.2011. N4754)

ა) კვარტალი – იმ გადასახადის გადამხდელებისათვის, რომლებიც ამ კოდექსის 309-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად, საქართველოს მთავრობის დადგენილებით ეტაპობრივად გადავლენ კვარტალურ დეკლარირებასა და გადასახადის გადახდაზე;

ბ) კალენდარული თვე – იმ გადასახადის გადამხდელებისათვის, რომლებიც ამ კოდექსის 309-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად არ გადავლენ კვარტალურ დეკლარირებასა და გადასახადის გადახდაზე.

2. აქციზი გადახდას ექვემდებარება არა უგვიანეს დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების საანგარიშო პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა, გარდა ამ მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა. (24.06.2011. N4935)

3. საქონლის იმპორტისას აქციზი გადაიხდება იმპორტის გადასახდელისათვის დადგენილი წესის შესაბამისად. (19.04.2011. N4547)

### 4. ამოღებულია (20.12.2011 N 5557)

დღგ-ის მსგავსად, აქციზის საანგარიშო პერიოდს წარმოადგენს ან კალენდარული თვე, ან კვარტალი, მ.309.7-ის შესაბამისად. ორივე შემთხვევაში (გარდა იმპორტისა) აქციზი ექვემდებარება დეკლარირებასა და გადახდას საანგარიშო პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვამდე.

*მაგალითი:* ვთქვათ, მენარმე A-მ თებერვალში შეიძინა სპირტი, რომლის შესაბამის ანგარიშ-ფაქტურაში მითითებული იყო აქციზი 100 ლ.. ამ სპირტისაგან მენარმე A-მ დაამზადა რა არაყი, მაისში მისი ნაწილი მიანოდა ერთ-ერთ მყიდველს, რომელზეც დარიცხულმა აქციზმა შეადგინა 80 ლ.. ამ მიწოდებულ არაყს შეესაბამებოდა თებერვალში შექცენილ სპირტზე გადახდილი 60 ლ. აქციზი. ვთქვათ, აქციზის საანგარიშო პერიოდს წარმოადგენს კალენდარული თვე. ამ შემთხვევაში მაისის დეკლარაციის წარდგენისას მენარმე A-მ მასში უნდა მიუთითოს ბიუჯეტში გადასახდელი 20 ლ. აქციზი (=80-60). ამასთან, მან მაისის აქციზის დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოს უნდა წარუდგინოს 15 ივნისამდე და ამავე ვადაში გადაიხადოს 20 ლ..

მუხლი 190<sup>1</sup>. ცალკეულ შემთხვევებში აქციზით  
დაბეგვრა  
(20.12.2011 N 5556)

1. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში ან სხვა ფულადი ვალდებულების (გარდა სისხლის სამართლის და ადმინისტრაციული წესით დაკისრებული სანქციებისა) გადახდევინების მიზნით აქციზური საქონლის აუქციონის, პირდაპირი მიყიდვის ან სხვა წესით რეალიზაცია, აგრეთვე სახელშეკრულებო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში მოთხოვნის უზრუნველყოფის საგნის (აქციზური საქონლის) კრედიტორისათვის საკუთრებაში გადაცემა იბეგრება აქციზით ამ მუხლის შესაბამისად.

2. ამ მუხლის მოქმედება არ ვრცელდება:

ა) რეალიზებულ/გადაცემულ აქციზურ საქონელზე, თუ იგი არ არის წარმოებული ამ საქონლის მესაკუთრის მიერ;

ბ) აქციზური მარკებით ნიშანდებულ საქონელზე, თუ აქციზი გადახდილია აქციზური მარკების შექმნისას;

გ) ფიზიკური პირის მიერ საკუთრებაში მიღებულ აქციზურ საქონელზე, თუ ამ პირის მიერ არ ხდება ამ საქონლის შემდგომი მიწოდება ან/და სხვა საქონლის წარმოებაში გამოყენება.

3. ამ მუხლით გათვალისწინებულ შემთხვევაში აქციზის გადამხდელი აქციზის დეკლარაციას წარადგენს მის მიერ ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული აქციზური საქონლის:

ა) მიწოდების შემთხვევაში – არა უგვიანეს მიწოდების თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა;

ბ) არააქციზური საქონლის წარმოებაში გამოყენების შემთხვევაში – არა უგვიანეს არააქციზური საქონლის წარმოებაში გამოყენების თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა;

გ) სხვა აქციზური საქონლის წარმოებაში გამოყენების შემთხვევაში – არა უგვიანეს წარმოებული სხვა აქციზური საქონლის მიწოდების თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა.

4. ამ მუხლით გათვალისწინებულ შემთხვევაში აქციზის გადამხდელმა კუთვნილი აქციზი ბიუჯეტში უნდა გადაიხადოს აქციზის დეკლარაციის წარდგენისათვის ამ მუხლის მე-3 ნაწილით დადგენილ ვადაში.

წინამდებარე მუხლი ეხება ისეთ შემთხვევებს, როდესაც მწარმოებლის მიერ წარმოებული აქციზური საქონელი:

ა) იყიდება საგადასახადო დავალიანების გადახდის მიზნით. ამის მაგალითია, საგადასახადო ორგანოს მიერ დაყადაღებული ქონების რეალიზაცია ან საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული ქონების რეალიზაცია;

ბ) საკუთრებაში გადაცემა იმ კრედიტორს, რომლის სასარგებლოდაც აღნიშნული აქციზური საქონელი დატვირთული იყო რაიმე სამოქალაქო სახელშეკრულებო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის მიზნით და ამავდროულად ხელშეკრულება ითვალისწინებდა უზრუნველყოფის საგნის კრედიტორისათვის საკუთრებაში გადაცემას, ასევე – აუქციონზე გაყიდვასაც.<sup>177</sup>

ამ შემთხვევებში აქციზური საქონლის მწარმოებლის საგადასახადო ვალდებულებას აქციზის ნაწილში რეალურად ასრულებს აქციზური საქონლის მყიდველი ან კრედიტორი, რომელიც ამ ოპერაციამდე (ყიდვამდე ან შექენამდე) შეიძლებოდა არც კი ყოფილიყო აქციზის გადამხდელი, მაგალითად, სხვა აქციზური საქონლის მწარმოებელი ან იმპორტიორი. შემძენ პირს კოდექსი განიხილავს აქციზის გადამხდელად, რაც იმას ნიშნავს, რომ აქციზური საქონლის მწარმოებლის საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების ნაწილში ის არ წარმოადგენს საგადასახადო აგენტს. კოდექსის სხვა მუხლებით არ დგინდება მწარმოებლის იმ ვალდებულების გაუქმება, რაც ფაქტობრივად გადაეცა აქციზური საქონლის შემძენ პირს.

ბუნებრივია, რომ, თუ აქციზურ საქონელზე მწარმოებლის მიერ აქციზი გადახდილი იქნა აქციზური მარკების შექენისას, აქციზური საქონლის ახალ მესაკუთრეს არ დაეკისრება აქციზის გადახდა (მე-2 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტი). ახალი მესაკუთრე აქციზის გადახდისაგან თავისუფალია ასევე მაშინაც, თუ ის ფიზიკური პირია (მათ შორის, მწარმე) და აქციზური საქონელი გამოიყენება პირადი საჭიროებისათვის (მე-2 ნაწილის გ) ქვეპუნქტი).

ახალ მესაკუთრეს არ ევალება აქციზის იმ ვადებში გადახდა, რა ვადებიც ჰქონდა მწარმოებელ ადრინდელ მესაკუთრეს. კერძოდ, ის

<sup>177</sup> ამ უკანასკნელთან დაკავშირებით აღვნიშნავთ, რომ 1-ლი ნაწილის დასაწყისში მითითებულ ფულად ვალდებულებასთან დაკავშირებით კანონმდებელი დუმს შესრულებაზე უფლებამოსილი პირის ვინაობის თაობაზე: ის შეიძლება იყოს როგორც სახელმწიფო, ასევე – ნებისმიერი სხვა პირიც

აქციზს გადაიხდის მის მიერ განხორციელებული ოპერაციების მიხედვით. ეს ოპერაციებია აქციზური საქონლის შემდგომი მიწოდება და მისი გამოყენება.

*მაგალითი:* A-მ B-ს ასესხა ფული ორი თვის ვადით. B-მ A-ს სასარგებლოდ გირავნობის უფლებით დატვირთა საკუთარი წარმოების კასრებში ჩამოსხმული სპირტი, რომელიც ჯერ კიდევ არ იყო სარეალიზაციოდ გატანილი. სესხის ხელშეკრულება ითვალისწინებდა დაგირავებული საგნების კრედიტორის საკუთრებაში გადასვლას მაშინ, თუ სესხი თავისდროულად არ დაბრუნდებოდა. ორი თვის გასვლის შემდეგ აღმოჩნდა, რომ B სესხს ვერ აბრუნებდა. შესაბამისად, A-ს წარმოექმნა დაგირავებულ ნივთებზე – კასრებში ჩამოსხმულ სპირტზე საკუთრების უფლება. A-მ მოისურვა სპირტის თავის საცხოვრებელ ადგილზე გადატანა, თუმცა ჯერ კიდევ არ ჰქონდა გადაწყვეტილი მისი შემდგომი გამოყენების სახე.

ამ პირობებში აქციზის გადამხდელი შეიძლება გახდეს ფიზიკური პირი A მაშინ, როდესაც მასზე საკუთრების უფლების გადასვლის შემდეგ ის სპირტს, მაგალითად, გაყიდის. რაც შეეხება B-ს, ის, სავარაუდოდ, აქციზით არ დაიბეგრება დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებისას, რომელიც მდგომარეობს სპირტის A-ისთვის მიწოდებაში, რომლის დასაბეგრი ოპერაციის დრო უნდა ყოფილიყო მიწოდების მომენტი და აქციზიც უნდა გადაეხადა მიწოდების საანგარიშო პერიოდის შემდგომი თვის 15 რიცხვამდე (ჩათვლით). გარდა ამისა, დაუშვებელია აქციზური მარკებით ნიშანდების გარეშე კასრებში მოქცეული სპირტის მიწოდებაც. ასეთი მიწოდების განხორციელება კი იწვევს აქციზური საქონლის – სპირტის ჩამორთმევას (მ.192.5). ყოველ შემთხვევაში, უნდა ჩავთვალოთ, რომ წინამდებარე მუხლის არსებობის გამო სპირტზე საკუთრების უფლების მოპოვებისა და ტრანსპროტირების განხორციელების მომენტში ახალ მესაკუთრეს არ შეექმნება აქციზურ მარკებთან დაკავშირებული პრობლემები.

თუ ახალმა მესაკუთრე ფიზიკურმა პირმა A-მ სპირტი გამოიყენა არააქციზური საქონლის სანარმოებლად, მაგალითად პარფიუმერიის ნაწარმის დასამზადებლად, მაშინ ის ამ სპირტზე აქციზს გადაიხდის მე-3 ნაწილის გ) ქვეპუნქტის შესაბამისად, ანუ მაშინ, როდესაც გაიყიდება წარმოებული პარფიუმერიის ნაწარმი, გაყიდვის

თვის შემდგომი თვის 15 რიცხვამდე (ჩათვლით). გადახდა სავარაუდოდ მოხდება გაყიდვისა და პროპორციულად.

მე-3 ნაწილი არ ეხება აქციზური საქონლის მომსახურებაში გამოყენების საკითხს (მაგ. სპირტის სამედიცინო საქმიანობაში გამოყენებას), რაც, ვფიქრობთ, დასარეგულირებელია.

## **მუხლი 191. დეკლარაციის წარდგენა**

**1. არა უგვიანეს საანგარიშო პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა აქციზური საქონლის მწარმოებელმა და ამ კოდექსის 182-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ და „ე“ ქვეპუნქტებით განსაზღვრულმა აქციზის გადამხდელმა ყოველი საანგარიშო პერიოდის მიხედვით უნდა წარადგინოს აქციზის დეკლარაცია განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების აღნიშვნით.**

**2. აქციზის დეკლარაციის წარდგენის წესს და დეკლარაციის ფორმას განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.**

გარდა იმპორტიორისა, აქციზის გადამხდელი ვალდებულია წარადგინოს აქციზის დეკლარაცია. წარუდგენლობის შემთხვევაში გამოიყენება მ.67.4-ის დანაწესი, რომლის მიხედვითაც ითვლება, რომ პირმა წარადგინა ე.წ. „ნულოვანი“ დეკლარაცია ანუ გადასახდელად დარიცხული აქციზი წარმოადგენს 0-ის ტოლს. დეკლარაცია წარდგენას ექვემდებარება საანგარიშო პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვამდე (ჩათვლით).

კოდექსით ნათლად არ ირკვევა, თუ როგორ უნდა ჩაითვალოს აქციზი ექსპორტიორმა. აქციზის დეკლარაცია გათვალისწინებულია დასაბეგრი ოპერაციებისათვის,<sup>178</sup> და არა – ექსპორტისათვის, რომელიც არ წარმოადგენს დასაბეგრი ოპერაციას (მ.183). თუ ექსპორტიორს სურს თანხის დაბრუნება, გადამხდელის მოთხოვნის წარდგენის წესით მას დაუბრუნდება წარმოებულ საქონელზე გადახდილი აქციზი (მ.63.1.ბ). რაც შეეხება აქციზის მომავალი საგადასახადო ვალდებულების ანგარიშში ჩათვლას, საგადასახადო ორგანო უბრალოდ ვერც შეიტყობს, თუ როდის და რა თანხა უნდა ჩაუთვალოს ექსპორტიორს. მსგავსი სიტუაციაა, როდესაც საკითხი ეხება ა/მ-ის ექსპორტიორს მ.189.8-ის მიხედვით.

<sup>178</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.76

## მუხლი 192. აქციზური მარკები

1. აქციზით დასაბეგრი ოპერაციის ან/და საქონლის იმპორტის განხორციელებამდე აქციზური მარკებით სავალდებულო ნიშანდებას ექვემდებარება:

ა) აქციზით დასაბეგრი ალკოჰოლიანი სასმელები (მათ შორის, ლუდი), რომლებშიც ალკოჰოლის შემცველობა აღემატება 1,15 გრადუსს;

ბ) თამბაქოს ნაწარმი.

2. აქციზური მარკებით სავალდებულო ნიშანდებისაგან, გარდა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი შემთხვევებისა, თავისუფლდება: (20.12.2011 N 5557)

ა) ექსპორტისთვის განკუთვნილი ადგილობრივი წარმოების საქონელი;

ბ) თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტში მისაწოდებელი საქონელი;

გ) უცხოეთის დიპლომატიურ და მათთან გათანაბრებულ წარმომადგენლობათა ოფიციალური სარგებლობისათვის, ამ წარმომადგენლობათა დიპლომატიური და ადმინისტრაციულ-ტექნიკური პერსონალის (მათთან მცხოვრებ ოჯახის წევრთა ჩათვლით) პირადი სარგებლობისათვის განკუთვნილი იმპორტში მოქცეული საქონელი;

დ) საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებებით გათვალისწინებული ვალდებულებების (ბაქო-თბილისი-ჯეიჰანის და ბაქო-თბილისი-ერზრუმის მილსადენების მშენებლობაში) შესრულების უზრუნველსაყოფად დასაქმებული უცხო ქვეყნის მოქალაქეების (მათთან მცხოვრებ ოჯახის წევრთა ჩათვლით) პირადი სარგებლობისათვის განკუთვნილი იმპორტში მოქცეული საქონელი;

ე) ამ კოდექსის 223-ე მუხლის მოთხოვნების შესაბამისად დაბრუნებული, აქციზური მარკებით სავალდებულო ნიშანდებას დაქვემდებარებული საქონელი;

ვ) 50 გრამის ან მასზე ნაკლები ტევადობის ჭურჭელში ჩასხმული ალკოჰოლიანი სასმელი;

ზ) იმპორტირებული (მათ შორის, საფოსტო გზავნილის შემთხვევაში) 4 ლიტრამდე ალკოჰოლიანი სასმელი;

თ) მოსაწევი (ჩიბუხის) თამბაქო;

ი) იმპორტირებული (მათ შორის, საფოსტო გზავნილის შემთხვევაში) 400 ლერი სიგარეტი ან 50 სიგარა ან 50 სიგარილა ან 250 გრამი

თამბაქოს სხვა ნაწარმი ან ამ ზღვრული ოდენობის ფარგლებში იმპორტირებული თამბაქოს ამ ქვეპუნქტში დასახელებული ნაწარმის კომბინაცია საერთო წონით არა უმეტეს 250 გრამისა.

3. აკრძალულია:

ა) აქციზური მარკით ნიშანდების გარეშე, მარკირებას დაქვემდებარებული საქონლით (გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულისა) დასაბეგრი ოპერაციის ან/და იმპორტის განხორციელება;

ბ) ჩამოსასხმელი ან/და 10 ლიტრზე მეტი მოცულობის ჭურჭელში ჩამოსხმული აქციზური ალკოჰოლიანი სასმელის (გარდა ლუდისა) საცალო ქსელში მიწოდება.

3<sup>1</sup>. აქციზური მარკა შესაძლებელია იყოს მატერიალური ან არამატერიალური ფორმის. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილ შემთხვევებში აქციზური მარკებით სავალდებულო ნიშანდების მომსახურებას ახორციელებს შემოსავლების სამსახურის მიერ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით შერჩეული პირი. (20.12.2011 N 5557)

4. საქართველოს ტერიტორიაზე აქციზური მარკებით სავალდებულო ნიშანდებას დაქვემდებარებული საქონლის მწარმოებლები და იმპორტიორები (დეკლარანტები) იხდიან აქციზური მარკის ნომინალურ ღირებულებას. ნომინალის ღირებულება, მისი გადახდისა და საქონლის ნიშანდების წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით. (20.12.2011 N 5557)|

5. სავადასახადო ორგანოები დადგენილი წესით ახორციელებენ აქციზური მარკის გარეშე, წესების დარღვევით შემოტანილი ან გასაყიდად მიღებული აქციზური მარკებით სავალდებულო ნიშანდებას დაქვემდებარებული საქონლის ჩამორთმევას. ჩამორთმევის მომენტიდან საქონელი სახელმწიფო საკუთრებად ითვლება და მისი რეალიზაცია ან განადგურება ხორციელდება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით.

6. ამ კარის მიზნებისთვის აქციზური მარკების დანაკლისი ნებისმიერი ფორმით (დაკარგვა, განადგურება და სხვა შემთხვევები, ფორსმაჟორული შემთხვევების გარდა) ითვლება იმპორტიორის მიერ აქციზური მარკის შესაბამისი სახეობის საქონლის იმპორტად და მიწოდებად, ხოლო ადგილობრივი მწარმოებლის მხრიდან – მის



მიერ აქციზური მარკის შესაბამისი სახეობის საქონლის მიწოდებად და იბეგრება პირის მიერ 1 ცალი/ლიტრი წარმოებული/იმპორტირებული აქციზური მარკის შესაბამისი სახეობის საქონლისათვის დადგენილი აქციზის უმაღლესი განაკვეთით. (24.06.2011. N4935)

7. იმპორტიორების მიერ აქციზური მარკების მიღებიდან 6 თვეში საქონლის იმპორტის განუხორციელებლობის შემთხვევაში აქციზური მარკები ექვემდებარება დაბრუნებას. 6-თვიანი პერიოდის გასვლიდან მეორე დღესვე აქციზური მარკების დაუბრუნებლობა ამ კარის მიზნებისთვის ითვლება აქციზური მარკების სავალდებულო ნიშანდებას დაქვემდებარებული საქონლის ქვეყნის შიგნით მიწოდებად და შესაბამისად დაიბეგრება აქციზით, ხოლო შემდგომ პერიოდში, დაუბრუნებელი აქციზური მარკებით ნიშანდებული საქონლის იმპორტისას, მოხდება გადასახდელად დარიცხული აქციზის გადაანგარიშება ფაქტობრივად განხორციელებული იმპორტის ოდენობის პროპორციულად.

8. დაუშვებელია აქციზური მარკების სხვა პირისათვის გადაცემა, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც აქციზური მარკებით სავალდებულო ნიშანდებას დაქვემდებარებული საქონლის იმპორტიორი აქციზურ მარკებს საქონელზე დასატანად გადასცემს აქციზური საქონლის უცხოურ მწარმოებელს.

აქციზურ მარკებთან დაკავშირებულ ისეთ საკითხებს, როგორიცაა ნიშანდება, ნომინალური ღირებულება, რეალიზაცია, დაბრუნება, აღრიცხვა და კონტროლი, საქონლის ჩამორთმევა, ეძღვნება ინსტრუქციის შესაბამისი მუხლები.<sup>179</sup> წინამდებარე მუხლის 1-ლი ნაწილით კი განისაზღვრა ის აქციზური საქონელი, რომელიც ექვემდებარება აქციზური მარკებით სავალდებულო ნიშანდებას. ესენია: ალკოჰოლიანი აქციზური საქონელი, რომელიც ალკოჰოლის შემცველობა მეტია 1,15<sup>0</sup>-ზე, და თამბაქოს ნანარმი. სხვა სახის აქციზური საქონლისათვის გათვალისწინებული არ არის აქციზური მარკები. აქციზური მარკებით ნიშანდება უნდა განხორციელდეს აქციზით დასაბეგრი ოპერაციისა<sup>180</sup> და იმპორტის განხორციელებამდე.

<sup>179</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.მ.78-83

<sup>180</sup> მიწოდება, საწყობიდან სარეალიზაციოდ გატანა, გადაცემა და გამოყენება მ.184-ის მიხედვით

მე-2 ნაწილი ადგენს იმ შემთხვევებს, რომელთა განხორციელების დროს არ არის სავალდებულო საქონლის აქციზური მარკებით ნიშანდება, რომელიც, რა თქმა უნდა, არ ნიშნავს აქციზისგან გათავისუფლებას. ამ ნაწილში ჩამოთვლილი ზოგიერთი შემთხვევა გათავისუფლებულია აქციზისაგან,<sup>181</sup> ხოლო ზოგიერთი კი – არა.<sup>182</sup>

მე-2 ნაწილის ვ) ქვეპუნქტის მიხედვით გამოდის, რომ, თუ, მაგალითად, მენარმე 5-ლიტრიან ჭურჭელში ჩამოსხმულ ხილის ლიქიორებს აწარმოებს იმ მიზნით, რომ ისინი გამოიყენოს საკონდიტრო ნაწარმის დამზადებისას, მაშინ ეს ლიქიორები ექვემდებარებიან აქციზური მარკებით სავალდებულო ნიშანდებას.<sup>183</sup>

მე-3 ნაწილის ა) ქვეპუნქტს განსაკუთრებული დანიშნულება არც აქვს. მისით მოცემული იმპერატიული ნორმა იმეორებს 1-ლი ნაწილის ნორმას, თუ, რა თქმა უნდა, არ იგულისხმება ისეთი შემთხვევა, როდესაც, მაგალითად, აქციზური მარკით ნიშანდებულ საქონელს იმპორტამდე მოაცილეს დანებებული მარკა.

მე-3 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტი არ ეხება აქციზური მარკით ნიშანდების გარეშე რეალიზაციის აკრძალვას. ის გვამცნობს, რომ აკრძალულია ჩამოსასხმელი (ან 10 ლიტრზე მეტი მოცულობის ჭურჭელში ჩამოსხმული) აქციზური ალკოჰოლიანი სასმელის საცალო ქსელში მიწოდება. ეს არ ეხება ლუდს. ასევე შევნიშნავთ, რომ აკრძალვა არ ეხება ასევე ღვინოსაც<sup>184</sup> იმ მიზეზით, რომ ეს საქონელი არ წარმოადგენს აქციზურს. თუმცა მთლად ნათელი არ არის, თუ რას წარმოადგენს საბითუმო ან საცალო ქსელი. საცალო ქსელი შეიძლება იდენტური იყოს საცალო ვაჭრობისა, რომელიც არის *სურსათის, მისი დამუშავების ან შენახვის ორგანიზება მის სარეალიზაციოდ განკუთვნილ ადგილზე ან საბოლოო მომხმარებლისათვის მიწოდების ადგილზე*.<sup>185</sup>

აქციზით დაბეგვრის ზოგადი წესი ვრცელდება ასევე აქციზური მარკებით სავალდებულო ნიშანდებას დაქვემდებარებული საქონლის

<sup>181</sup> მაგალითად, თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტში მისაწოდებელი საქონელი, მ.194.6.ბ-ს ძალით

<sup>182</sup> მაგალითად, 50 გრამის ან მასზე ნაკლები ტევადობის ჭურჭელში ჩამოსხმული ალკოჰოლიანი სასმელი

<sup>183</sup> იხ. ვ.ხმალაძე, ი.შავიშვილი, დ.ხატიაშვილი, რ.მიგრიაული, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, მე-2 გამოცემა, 2006წ., მ.263.2-ის კომენტარი

<sup>184</sup> სეს ესნ კოდია 2204

<sup>185</sup> კანონი „სურსათის უვნებლობისა და ხარისხის შესახებ“, მ.3.ფ

წარმოებაზე ანდა იმპორტზე. აქციზური მარკის შექმნისას გადაიხდება მისი ნომინალური ღირებულება (მარკის, როგორც მატერიალური ნივთის, ფასი), და არა – აქციზი. იმისათვის, რომ აქციზიც გადახდებოდეს მარკების შექმნისას, აუცილებელია კანონის შესაბამისი ნორმა, ვინაიდან წინააღმდეგ შემთხვევაში აქციზით დაბეგვრისათვის გამოიყენება დაბეგვრის ზოგადი წესები. ამ საკითხს სხვანაირად ადგენს ინსტრუქცია,<sup>186</sup> რომლის მიხედვითაც მარკების შექმნისას გადაიხდება როგორც მარკის ნომინალური ღირებულება, ასევე – აქციზიც. ვფიქრობთ, ამ შემთხვევაში ინსტრუქცია ეწინააღმდეგება კანონს.

მე-6 ნაწილის მიხედვით აქციზური მარკების დანაკლისი ითვლება შესაბამისი სახეობის აქციზური საქონლის აქციზით დაბეგვრის ობიექტად (ან დასაბეგრ ოპერაციად, ან იმპორტად). ვინაიდან კონკრეტული სახეობის ან სახეობათა ჯგუფის აქციზური საქონლისათვის განკუთვნილია აქციზური მარკების სხვადასხვა ფერი (ინსტრუქცია, მ.79), ამიტომ აქციზური მარკების დანაკლისისათვის გაირკვევა კონკრეტული ფერის შესაბამისი აქციზური საქონლისათვის დადგენილი აქციზის უმაღლესი განაკვეთი. სავარაუდოდ, სწორედ ამ განაკვეთის მიხედვით დაიბეგრება აქციზური მარკების დანაკლისის მქონე პირი. ნათელი არ არის დაბეგვრის მომენტი. სავარაუდოდ, ამ მომენტს წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს მიერ დანაკლისის გამოვლენის მომენტი. ნათელი არ არის ასევე, თუ რას წარმოადგენს ე.წ. „ფორსმაჟორული“ შემთხვევები. სავარაუდოდ, ის გამოწვეული უნდა იყოს დაუძლეველი ძალით ანუ ისეთი გარემოებით, რომელიც შეუძლებელს ხდის ამ კოდექსით დადგენილ ვალდებულებათა შესრულებას და რომლის დადგომა არ არის დამოკიდებული პირის ნებაზე (მ.269.5). იმედს ვიტოვებთ, რომ ყველა შემთხვევაში დანაკლისის აღმოჩენისას პირი არ უნდა დაიბეგროს აქციზით, თუ მათი შეწარმინება შეუძლებელი იქნებოდა ფაქტიურად ყველა პირის მიერ, თუნდაც მათ გამოეჩინათ განსაკუთრებული გულისხმიერება.<sup>187</sup> შევნიშნავთ, რომ ამ შემთხვევაში დანაკლისის აღმოჩენა არ იწვევს სხვა გადასახადებით დაბეგვრას, ვინაიდან წინამდებარე ნაწილი გათვალისწინებულია მხოლოდ VII კარისათვის (აქციზი).

<sup>186</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.79.1

<sup>187</sup> იხ. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, მთ. რედაქტორი ლ. ჭანტურია, წ.3, 1999, მ.394-ის კომენტარი

დანაკლისის მსგავსად, იმპორტიორიც იბეგრება აქციზით, თუ აქციზური მარკების მიღებიდან 6 თვეში ის არ განახორციელებს ამ მარკებით ნიშანდებული აქციზური საქონლის იმპორტს ან საგადასახადო ორგანოს არ დაუბრუნებს მას. აქაც შევნიშნავთ, რომ დანაკლისის აღმოჩენა ამ შემთხვევაში არ იწვევს სხვა გადასახადებით დაბეგრას, ვინაიდან წინამდებარე ნაწილი გათვალისწინებულია მხოლოდ VII კარისათვის (აქციზი).

დაბეგრისთვის, სავარაუდოდ, გამოიყენება შესაბამისი სახეობის ან სახეობათა ჯგუფის აქციზური საქონლისათვის გათვალისწინებული აქციზის მაქსიმალური განაკვეთი. თუ იმპორტიორი შემდგომში განახორციელებს იმპორტს, მაშინ გადასახდელად ადრე დარიცხული აქციზი, რომელიც შეიძლება გადახდილიც იყოს, შემცირდება იმპორტირებული საქონლის რაოდენობისა და აქციზის მაქსიმალური განაკვეთის შესაბამისად, მაგრამ არა – რაღაცა პროპორციით, როგორც ეს მითითებულია მე-7 ნაწილით.

*მაგალითი:* ვთქვათ, მენარმემ 10.02.2011წ.-ის განაცხადში დაფიქსირებული 10 ლიტრი მსხლის სპირტიანი ნაყენის იმპორტისათვის (აქციზია 3 ლარი 1 ლიტრზე) შეიძინა 10 ცალი ცისფერი ფერის აქციზური მარკა წარწერით „იმპორტი“, რომელიც განკუთვნილია იმპორტული წარმოშობის აქციზური ალკოჰოლიანი სასმელებისათვის (მ.188-ის მიხედვით აქციზის მაქსიმალური განაკვეთია 5 ლარი 1 ლიტრზე). შექენიდან 6 თვის განმავლობაში მენარმემ ვერ განახორციელა ამ მარკებით ნიშანდებული ალკოჰოლიანი სასმელის იმპორტი. იმპორტი მან განახორციელა მხოლოდ 20.11.2011წ.-ის და ისიც მხოლოდ 4 ლიტრის, რომელიც მოთავსებული იყო ორ 2-ლიტრიან ჭურჭელში.

ამ შემთხვევაში, ვინაიდან 10.08.2011წ.-მდე მენარმეს არ ჰქონდა განხორციელებული იმპორტი, ამიტომ ის აქციზით დაიბეგრება აგვისტოს საანგარიშო პერიოდისათვის. აქციზის თანხა შეადგენს 50 ლარს ( $=5 \times 10$ ). მენარმის მიერ ნოემბერში განხორციელებული იმპორტის შესაბამისი აქციზი იქნება 12 ლ. ( $=3 \times 4$ ), რომელიც მას დაერიცხება იმპორტის სასაქონლო დეკლარაციის მიხედვით. ვინაიდან მენარმემ გამოიყენა მხოლოდ 2 ცალი აქციზური მარკა, ამიტომ გადასახდელად ადრე დარიცხული აქციზი (50 ლ.) შემცირდება გამოყენებული მარკების შესაბამისად. კერძოდ, შემცირებუ-

ლი აქციზი ტოლი იქნება 40 ლარის (=50-2×5). ამრიგად, აქციზის მიხედვით მეწარმის სავალდასახადო ვალდებულება იქნება 52 ლ. (=12+40).

მე-8 ნაწილის მიხედვით დაუშვებელია სხვა პირისათვის აქციზური მარკების გადაცემა, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ისინი პირს გადაეცემა აქციზური საქონლის საქართველოს ფარგლებს გარეთ წარმოებისათვის. აღნიშნული რეგულირდება ინსტრუქციის მე-80 მუხლით. აღვნიშნავთ, რომ ამ ნაწილის კონტექსტიდან გამომდინარე, *სხვა პირად არ იგულისხმება აქციზური მარკების მყიდველი პირის მუდმივი დაწესებულება, ფილიალი ან სხვაგვარი წარმონაქმნი. მთავარია, რომ აქციზური მარკები დარჩეს იურიდიული ან ფიზიკური პირის პირდაპირ მფლობელობაში* (სამოქალაქო კოდექსი, მ.155).

### **მუხლი 192<sup>1</sup>. არააქციზური საქონლის სავალდებულო მარკირება (20.12.2011 N 5557)**

1. საქართველოს ფინანსთა მინისტრი უფლებამოსილია განსაზღვროს სავალდებულო მარკირებას დაქვემდებარებული არააქციზური საქონლის ნუსხა და მარკირების პირობები.

2. მატერიალური და არამატერიალური ფორმით სავალდებულო მარკირების მომსახურებას ახორციელებს შემოსავლების სამსახურის მიერ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით შერჩეული პირი.

3. სავალდებულო მარკირებისას გადაიხდებიან მარკირების ნომინალური ღირებულება. ნომინალის ღირებულება და მისი გადახდის წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

ჯერჯერობით<sup>188</sup> დადგენილი არ არის სავალდებულო მარკირებას დაქვემდებარებული არააქციზური საქონლის ნუსხა და მარკირების პირობები.

<sup>188</sup> 01.01.2012წ-თვის

### მუხლი 193. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა

აქციზური საქონლის რეალიზაციისას აქციზის გადამხდელი ვალდებულია საქონლის მიმღებს, მოთხოვნის შემთხვევაში, გამოუწეროს და გადასცეს ამ კოდექსის 175-ე მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.

თუმცა არც კოდექსით და არც ინსტრუქციით ცალსახად არ იკვეთება,<sup>189</sup> მაგრამ მაინც უნდა ჩავთვალოთ, რომ აქციზის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამონერისა და მიმღებისათვის წარსადგენად აუცილებელია, რომ სავალდებულო/ნებაყოფლობითი წესით ის იყოს რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად.

ისევე როგორც დღგ-ის შემთხვევაში, მხოლოდ საქონლის მიმღების მოთხოვნისას წარმოექმნება აქციზის გადამხდელს ანგარიშ-ფაქტურის გამონერისა და წარდგენის ვალდებულება. ამასთან, ანგარიშ-ფაქტურა დაკავშირებული უნდა იყოს საქონლის, და არა – მომსახურების რეალიზაციასთან. ზოგიერთი აქციზით დასაბეგრი ობიექტი დაკავშირებულია მომსახურებასთან. ასეთია, მაგალითად, მობილური საკომუნიკაციო მომსახურების განევა და წარდობის ხელშეკრულების საფუძველზე მენარდის მიერ შემკვეთის მასალით აქციზური საქონლის წარმოება. პირველ შემთხვევაში, კანონით გათვალისწინებულია მიღებულ მობილურ საკომუნიკაციო მომსახურებაზე გადახდილი აქციზის ჩათვლის შესაძლებლობა (მ.189.6). კარგი იქნებოდა, რომ ეს აქციზი ასახულიყო ანგარიშ-ფაქტურაში. რაც შეეხება მეორე შემთხვევას, პრობლემა წარმოიქმნება მაშინ, როდესაც შემკვეთი თვითონ დაიწყებს მენარდისაგან მიღებული აქციზური საქონლის გამოყენებას სხვა აქციზური საქონლის წარმოებაში. შემკვეთი ვერ ჩაითვლის მენარდის მიერ წარმოებულ საქონელზე დარიცხულ აქციზს, რაც ფაქტობრივად ნიშნავს აქციზის ორჯერ დარიცხვას.

წინამდებარე მუხლის ფაქტობრივი დანიშნულება სხვა არ უნდა იყოს რა, გარდა იმისა, რომ დადგინდეს ანგარიშ-ფაქტურაში აქციზის ჩანერის ვალდებულება, რომლის მიზანიცაა საქონლის/მომსახურების შემძენის მიერ აქციზის ჩათვლა. სამწუხაროდ, როგორც

<sup>189</sup> კოდექსი, მ.175; ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, თავი XIII

ზემოთ აღვნიშნეთ, ეს მთლად ესე არ არის. უფრო მეტიც, ზოგჯერ იქმნება ისეთი შთაბეჭდილება, რომ თითქოს ანგარიშ-ფაქტურაში ჩანერილ უნდა იქნეს აქციზი მაშინაც კი, როდესაც აქციზური საქონლის მიმწოდებელი არ წარმოადგენს მწარმოებელს. ეს ეხება აქციზური საქონლის იმპორტიორს. არც წინამდებარე მუხლით და არც ინსტრუქციით ნათლად არ იკვეთება, რომ იმპორტირებული აქციზური საქონლის მიწოდებისას დაუშვებელია იმპორტიორის მიერ ანგარიშ-ფაქტურაში აქციზის მითითება.

დავამატებთ, რომ *რეალიზაციაში*, როგორც ჩანს, არ იგულისხმება ყოველგვარი სახის *მიწოდება* ანუ საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა. ვფიქრობთ, კანონმდებელი მასში ნამდვილად გულისხმობს ნასყიდობის ხელშეკრულების საფუძველზე აქციზური საქონლის მიწოდებას, მაგრამ პრობლემატური იქნება აქციზური საქონლის მწარმოებელი იურიდიული პირის კაპიტალში აქციზური საქონლის შეტანის რეალიზაციად განხილვა. ამ დროსაც ექნება ადგილი, ასე ვთქვათ, აქციზის ორჯერ დარიცხვას, რაც არასამართლიანი იქნება დაფუძნებული პირის საგადასახადო ტვირთთან დაკავშირებით. საქმე იმაშია, რომ, თუ პარტნიორისგან მიღებულ აქციზურ საქონელს დაფუძნებული იურიდიული პირი იყენებს სხვა აქციზური საქონლის წარმოებაში, მაშინ წარმოიქმნება პრობლემათა ორი ჯგუფი. ერთი უკავშირდება პარტნიორის მიერ ანგარიშ-ფაქტურის გამონერას, ხოლო მეორე კი – აქციზის პარტნიორისათვის გადახდას. პრობლემები ასევე შეიძლება შეიქმნას მაშინაც, როდესაც ადგილი აქვს აქციზური საქონლის მონაწილეობით განხორციელებულ ბარტერს. ამ დროსაც არ გამოიწერება აქციზის ჩათვლისათვის აუცილებელი ანგარიშ-ფაქტურა.

## **მუხლი 194. აქციზისაგან გათავისუფლების მარეგულირებელი წესები**

1. აქციზისაგან გათავისუფლება არსებობს ჩათვლის უფლებით და ჩათვლის უფლების გარეშე.

2. ოპერაციის გათავისუფლება ჩათვლის უფლებით ნიშნავს, რომ ოპერაცია არ ექვემდებარება აქციზის დარიცხვას (არ იბეგრება) და გამოიყენება ჩათვლის უფლება.

3. ოპერაციის გათავისუფლება ჩათვლის უფლების გარეშე ნიშნავს, რომ ოპერაცია არ ექვემდებარება აქციზის დარიცხვას (არ იბეგრება) და არ გამოიყენება ჩათვლის უფლება.

4. აქციზისაგან გათავისუფლების გამოყენების წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

5. ჩათვლის უფლების გარეშე აქციზისაგან გათავისუფლებულია:

ა) ფიზიკური პირის მიერ საკუთარი მოხმარებისათვის წარმოებული ალკოჰოლიანი სასმელები;

ბ) ფიზიკური პირის მიერ საჰაერო ტრანსპორტით შემოტანის შემთხვევაში ერთი კალენდარული დღის, ხოლო სხვა შემთხვევაში – 30 კალენდარული დღის განმავლობაში 400 ლერი სიგარეტის ან 50 სიგარის ან 50 სიგარილას ან 250 გრამი თამბაქოს სხვა ნაწარმის ან ამ ზღვრული ოდენობის ფარგლებში თამბაქოს ამ ქვეუნიქტში დასახელებული ნაწარმის საერთო წონით 250 გრამის იმპორტი; ასევე 4 ლიტრი ალკოჰოლიანი სასმელის იმპორტი; (14.06.2011. N4754)

ბ<sup>1</sup>) საფოსტო გზავნილის შემთხვევაში 400 ლერი სიგარეტის ან 50 სიგარის ან 50 სიგარილას ან 250 გრამი თამბაქოს სხვა ნაწარმის ან ამ ზღვრული ოდენობის ფარგლებში თამბაქოს ამ ქვეუნიქტში დასახელებული ნაწარმის საერთო წონით 250 გრამის იმპორტი; ასევე 4 ლიტრი ალკოჰოლიანი სასმელის იმპორტი; (14.06.2011. N4754)

გ) საქართველოში ავტოსატრანსპორტო საშუალებით შემომსვლელი პირის ავტოსატრანსპორტო საშუალების იმ სტანდარტულ ავზში არსებული საწვავი, რომელიც ძრავის კვების სისტემასთან კონსტრუქციულად და ტექნოლოგიურად არის დაკავშირებული;

დ) ამ კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „პ“ ქვეუნიქტისა და იმავე მუხლის მე-3 ნაწილის „ი“ ქვეუნიქტის მოთხოვნების შესაბამისად საქონლის იმპორტი;

ე) საერთაშორისო საავიაციო და საერთაშორისო საზღვაო რეისების განსახორციელებლად ბორტზე მისაწოდებლად განკუთვნილი საქონლის იმპორტი ან/და მიწოდება; (31.05.2011. N4720)

ვ) „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების განსახორციელებლად ნავთობპროდუქტების იმპორტი ან/და მიწოდება;

ზ) ამ კოდექსის 188-ე მუხლის პირველი ნაწილის ცხრილის მე-19 სტრიქონით გათვალისწინებული საქონლის იმპორტი, თუ იგი არ



გამოიყენება აქციზური საქონლის წარმოებისათვის. აღნიშნული საქონლის იმპორტისას გადაიხდებოდა აქციზი, ხოლო საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით განსაზღვრული დოკუმენტაციის წარდგენის შემდეგ, რომელიც ადასტურებს, რომ საქონელი არ ყოფილა გამოყენებული აქციზური საქონლის წარმოებისათვის, გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ორგანო უბრუნებს აქციზის გადახდილ თანხას;

თ) მსუბუქი ავტომობილის იმპორტი ამ კოდექსის 199-ე მუხლის „დ.დ“ და „დ.ე“ ქვეპუნქტების შესაბამისად;

ი) ამ კოდექსის 223-ე მუხლის მოთხოვნების შესაბამისად დაბრუნებული აქციზური საქონლის იმპორტი;

კ) უცხოეთში საქართველოს დიპლომატიურ წარმომადგენლობათა ქონების იმპორტი;

ლ) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8703 სასაქონლო პოზიციით გათვალისწინებული ელექტროძრავიანი სატრანსპორტო საშუალებები.

შენიშვნა: თუ საფოსტო გზავნილით შემოტანილი ალკოჰოლიანი სასმელის ან/და თამბაქოს ნაწარმის ოდენობა აღემატება ამ ნაწილის „ბ1“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ ზღვრულ ოდენობას, ამ მუხლით გათვალისწინებული აქციზისაგან გათავისუფლება გამოიყენება საქონლის ზემოთ მითითებული ზღვრული ოდენობის ფარგლებში. (14.06.2011. N4754)

6. ჩათვლის უფლებით აქციზისაგან გათავისუფლებულია:

ა) აქციზური საქონლის ექსპორტი მხოლოდ იმ საანგარიშო პერიოდისათვის, რომლისთვისაც გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს შემდეგ დოკუმენტებს: (19.04.2011. N4547)

ა.ა) საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურას და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში აღნიშნული აქციზის თანხის მომწოდებლისათვის გადახდის დამადასტურებელ დოკუმენტს (იმ შემთხვევაში, თუ ექსპორტირებული აქციზური საქონლის წარმოებისათვის გამოყენებულ იქნა სხვა პირის მიერ წარმოებული სხვა აქციზური საქონელი (ნედლეული));

ა.ბ) სასაქონლო დეკლარაციას საქონლის ექსპორტში გაშვების შესახებ;

ბ) საქართველოს საქონლის მიწოდება თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტში რეალიზაციისათვის.

გ) სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკის რესპუბლიკური ან ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდევინების, მათ შორის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში პირის ქონების (აქციზური საქონლის) სახელმწიფოს, ავტონომიური რესპუბლიკის ან ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის საკუთრებაში გადაცემა, აგრეთვე სისხლის სამართლის და ადმინისტრაციული წესით დაკისრებული სანქციების გადახდევინების მიზნით პირის ქონების (აქციზური საქონლის) რეალიზაცია/გადაცემა. (20.12.2011 N 5556)

7. ჩათვლის უფლებით აქციზისაგან გათავისუფლებულია საქონლის იმპორტი ან/და საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების განწევა, თუ აღნიშნული ხორციელდება საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული და ძალაში შესული საერთაშორისო ხელშეკრულებების ფარგლებში და ამ ხელშეკრულებების შესაბამისად ასეთი საქონლის იმპორტი ან/და საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების განწევა გათავისუფლებულია აქციზისაგან. (20.12.2011 N 5556)

ისევე, როგორც დღგ-ის შემთხვევაში, აქციზისთვისაც გათვალისწინებულია მისგან გათავისუფლება ჩათვლის უფლებით და ჩათვლის უფლების გარეშე. აქციზური საქონლის იმპორტისას, რა თქმა უნდა, აქციზისგან გათავისუფლებას, ეს ჩათვლის უფლების გარეშეა თუ ჩათვლის უფლებით, მნიშვნელობა არ აქვს: იმპორტიორი ვერც ვერაფერს ჩაითვლის, ვინაიდან მხოლოდ მწარმოებელს აქვს ჩათვლის უფლება (მ.189).

მე-5 ნაწილი, მაგალითად, გვამცნობს, რომ შინახადი არყით სტუმრის გამასპინძლება ანუ აქციზური საქონლის – არყის მიწოდება (სმის მომენტში საკუთრებაში გადაცემა), ყველაზე კარგ შემთხვევაში, აქციზით არ იბეგრება, მაგრამ სტუმრისთვის არყის ჩუქება კი იბეგრება: 1 ლიტრზე 3 ლარის ოდენობით (მ.188). აქციზის დეკლარაციის წარდგენაც სავალდებულოა. თუ არაყი ჩამოსხმულია, მაგალითად, 2-ლიტრიან ჭურჭელში, მას აქციზური მარკაც სჭირ-

დება. დამრღვევი მკაცრად დაისჯება, მაგალითად, 1000-დან 2000 ლარამდე.<sup>190</sup>

რაც შეეხება მე-5 ნაწილის ე) ქვეპუნქტით (საერთაშორისო სავაიციო და საერთაშორისო საზღვაო რეისების განსახორციელებლად ბორტზე მისაწოდებლად განკუთვნილი საქონლის იმპორტი ან მიწოდება), ამავე ნაწილის ზ) ქვეპუნქტითა (მისართების, გამხსნელების და ანტიდეტონატორების იმპორტი) და მე-6 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტით (საქართველოს საქონლის მიწოდება თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტში რეალიზაციისათვის) გათვალისწინებული დასაბეგრი ობიექტების აქციზისაგან გათავისუფლებას, ისინი რეგულირდებიან ინსტრუქციით.<sup>191</sup>

---

<sup>190</sup> საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი, მ.155<sup>2</sup>

<sup>191</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, თავი XXII, მ.მ.84-86

## პარი VIII იმპორტის გადასახადი

## თავი XXVIII იმპორტის გადასახადი

### მუხლი 195. გადასახადის გადამხდელი

იმპორტის გადასახადის გადამხდელია პირი, რომელიც საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე გადაადგილებს საქონელს, გარდა ექსპორტისა.

### მუხლი 196. დაბეგვრის ობიექტი

იმპორტის გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადმოკვეთისას საქონლის სატარიფო ღირებულება, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი.

### მუხლი 197. იმპორტის გადასახადის განაკვეთები

იმპორტის გადასახადის 12-პროცენტიანი განაკვეთით იბეგრება შემდეგი საქონლის სატარიფო ღირებულება:

№	კოდი	საქონლის დასახელება
1	0105	შინაური ფრინველი ცოცხალი, ანუ შინაური ქათამი ( <i>Gallus domesticus</i> ), იხვები, ბატები, ინდაურები და ციცრები
2	0201	ხორცი მსხვილფეხა რქოსანი პირუტყვისა, ახალი ან გაცივებული
3	0202	ხორცი მსხვილფეხა რქოსანი პირუტყვისა, გაყინული
4	0204	ხორცი ცხვრისა ან თხისა, ახალი, გაცივებული ან გაყინული
5	0205 00	ხორცი ცხენების, ვირების, ჯორების ან ჯორცხენების, ახალი, გაცივებული ან გაყინული
6	0206	საკვები სუბპროდუქტები მსხვილფეხა რქოსანი პირუტყვის, ღორების, ცხვრების, თხების, ცხენების, ვირების, ჯორების ან ჯორცხენების, ახალი, გაცივებული ან გაყინული
7	0207	ხორცი და საკვები სუბპროდუქტები 0105 სასაქონლო პოზიციაში მითითებული შინაური ფრინველისა, ახალი, გაცივებული ან გაყინული

8	0208	სხვა ხორცი და ხორცის საკვები სუბპროდუქტები, ახალი, გაცივებული ან გაყინული
9	0210	ხორცი და ხორცის საკვები სუბპროდუქტები, დამარილებული, მარილწყალში, გამხმარი ან შებოლილი; საკვები ფქვილი ხორცისაგან ან ხორცის სუბპროდუქტებისაგან
10	0401 10 100 00	-- პირველად საფუთავებში ნეტო-მოცულობით არა უმეტეს 2 ლ-ისა
11	0401 20 110 00	--- პირველად საფუთავებში ნეტო-მოცულობით არა უმეტეს 2 ლ-ისა
12	0401 20 910 00	--- პირველად საფუთავებში ნეტო-მოცულობით არა უმეტეს 2 ლ-ისა
13	0401 30 110 00	--- პირველად საფუთავებში ნეტო-მოცულობით არა უმეტეს 2 ლ-ისა
14	0401 30 310 00	--- პირველად საფუთავებში ნეტო-მოცულობით არა უმეტეს 2 ლ-ისა
15	0401 30 910 00	--- პირველად საფუთავებში ნეტო-მოცულობით არა უმეტეს 2 ლ-ისა
16	0402 10 110 00	--- პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 2,5 კგ-ისა
17	0402 10 910 00	--- პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 2,5 კგ-ისა
18	0402 21 110 00	---- პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 2,5 კგ-ისა
19	0402 21 910 00	---- პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 2,5 კგ-ისა
20	0402 29 150 00	----- პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 2,5 კგ-ისა
21	0402 29 910 00	----- პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 2,5 კგ-ისა
22	0402 91 110 00	---- პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 2,5 კგ-ისა
23	0402 91 310 00	---- პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 2,5 კგ-ისა
24	0402 91 510 00	---- პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 2,5 კგ-ისა
25	0402 91 910 00	---- პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 2,5 კგ-ისა
26	0402 99 110 00	---- პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 2,5 კგ-ისა
27	0402 99 310 00	---- პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 2,5 კგ-ისა
28	0402 99 910 00	---- პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 2,5 კგ-ისა

29	0403	დო, აჭრილი რძე და ნაღები, იოგურტი, კეფირი და სხვა ფერმენტირებული ან შედედებული რძე და ნაღები, შესქელებული ან შეუსქელებელი, შაქრის ან სხვა დამატკობელი ნივთიერებების დამატებით ან მათ გარეშე, საგემოვნო-არომატული დანამატებით ან მათ გარეშე, ხილის, კაკლის ან კაკაოს დამატებით ან მათ გარეშე
30	0407 00	ფრინველის კვერცხი ნაჭუჭით, ახალი, დაკონსერვებული ან მოხარშული
31	0408	ფრინველის კვერცხი უნაჭუჭოდ და კვერცხის გულეები, ახალი, გამხმარი, ორთქლზე ან მდულარე წყალში მოხარშული, დაყალიბებული, გაყინული ან სხვა ხერხით დაკონსერვებული, შაქრის ან სხვა დამატკობელი ნივთიერებების დამატებით ან მათ გარეშე
32	0409 00 000 00	ნატურალური თაფლი
33	0410 00 000 00	ცხოველური წარმოშობის კვების პროდუქტები, სხვა ადგილას დაუსახელებელი ან ჩაურთველი
34	0701	კარტოფილი, ახალი ან გაცივებული
35	0702 00 000 00	პომიდორი, ახალი ან გაცივებული
36	0703	ხახვი თავიანი, ხახვი-შალოტი, ნიორი, პრასი და დანარჩენი ხახვისნაირი ბოსტნეული, ახალი ან გაცივებული
37	0704	თავხვეული კომბოსტო, ყვავილოვანი კომბოსტო, კოლრაბი, კუჟერა კომბოსტო და Brassica გვარის საკვები ანალოგიური ბოსტნეული, ახალი ან გაცივებული
38	0706	სტაფილო, თაღამი, სუფრის ჭარხალი, თხისწვერა, ფესვურა ნიახური, ბოლოკი და სხვა ანალოგიური საკვები ძირნაყოფები, ახალი ან გაცივებული
39	0707 00	კიტრი და კორნიშონები, ახალი ან გაცივებული
40	0708	პარკოსანი ბოსტნეული, დაჩურჩული ან დაუჩურჩავი, ახალი ან გაცივებული
41	0709	ბოსტნეული დანარჩენი, ახალი ან გაცივებული
42	0710	ბოსტნეული (ახალი ან წყალში ან ორთქლზე მოხარშული), გაყინული
43	0711	დაკონსერვებული ბოსტნეული, ხანმოკლე შენახვისათვის (მაგალითად, გოგირდის დიოქსიდით, მარილწყალში, გოგირდიან წყალში ან სხვა დროებით დამაკონსერვებელ სხნარში), მაგრამ ასეთი სახით საკვებად უშუალო გამოყენებისათვის უვარგისი
44	0712 20 000 00	- თავიანი ხახვი
45	0712 31 000 00	-- Agaricus გვარის სოკოები
46	0712 32 000 00	-- ხის სოკო ან აურიკულარიები (Auricularia spp.)
47	0712 33 000 00	-- საფუარი სოკოები (Tremella spp.)

48	0712 39 000 00	-- დანარჩენი
49	0713	პარკოსანი ბოსტნეული ხმელი, დაჩურჩული, სათესლე ქერქისაგან გაცლილი ან გაუცვლელი, დამტვრეული ან დაუმტვრეველი
50	0714	მანიოკი, მარანთა, სალექი, მიწის მსხალი ანუ ტოპინამბური, ტკბილი კარტოფილი ანუ ბატატი და სხვა ანალოგიური ძირნაყოფები და ბოლქვენაყოფები სახამებლის ან ინულის მალალი შემცველობით, ახალი, გაცივებული, გაყინული ან ხმელი, მთელი ან დაჭრილი პატარა ნაჭრებად ან გრანულეების სახით; საგოს პალმის ნაყოფის გული
51	0802	კაკალი დანარჩენი, ახალი ან ხმელი, ნაჭუჭგაცლილი ან ნაჭუჭგაუცვლელი, კანით ან კანის გარეშე
52	0803 00	ბანანები, პლანტაინების ჩათვლით, ახალი ან ხმელი
53	0805	ციტრუსები, ახალი ან ხმელი
54	0806	ყურძენი, ახალი ან ხმელი
55	0807	ნესვი (საზამთროს ჩათვლით) და პაპაია, ახალი
56	0808	ვაშლი, მსხალი და კომში, ახალი
57	0809	გარგარი, ალუბალი და ბალი, ატამი (ნექტარინების ჩათვლით), ქლიავი და ღოღნოშო, ახალი
58	0810	ხილი დანარჩენი, ახალი
59	0811	ხილი და კაკალი, წყალში ან ორთქლზე თბურად დამუშავებული ან დაუმუშავებელი, გაყინული, შაქრის ან სხვა დამატკობელი ნივთიერებების დამატებით ან მათ გარეშე
60	0812	ხილი და კაკალი, დაკონსერვებული ხანმოკლე შენახვისათვის (მაგალითად, გოგირდის დიოქსიდით, მარილწყალში, გოგირდოვან წყალში ან სხვა დროებით დამაკონსერვებელ ხსნარში), მაგრამ ასეთი სახით საკვებად უშუალო გამოყენებისათვის უვარგისი
61	0813	ხილი ხმელი, 0801-0806 სასაქონლო პოზიციების ნაყოფების გარდა; მოცემული ჯგუფის კაკლის ან ხმელი ნაყოფების ნარეგები
62	0902	ჩაი საეგემონო-არომატული დანამატებით ან მათ გარეშე
63	1101 00	ხორბლის ან ხორბალ-ჭვავის ფქვილი
64	1102	დანარჩენი მარცვლეულის ფქვილი, გარდა ხორბლისა ან ხორბალ-ჭვავისა
65	1103	ბურღული, უხეშად ნაფქვავი ფქვილი და მარცვლოვნების მარცვლის გრანულები
66	1105	კარტოფილის წმინდად და უხეშად ნაფქვავი ფქვილი, ფხვნილი, ფანტელები, გრანულები

67	1106	წმინდად და უხეშად ნაფეკვაი ფეკვილი და ფხვნილი 0713 სასაქონლო პოზიციის ხმელი პარკოსანი ბოსტნეულის, საგოს პალმის ნაყოფის გულის, 0714 სასაქონლო პოზიციის ძირნაყოფების ან ბოლქვნაყოფების ან 08 ჯგუფის პროდუქტებისაგან
68	1108	სახამებელი; ინულინი
69	1109 00 000 00	ხორბლის ნებოვანა, მშრალი ან ტენიანი
70	1512 19 900 00	-- დანარჩენი
71	1601 00	ძეხვი და ანალოგიური პროდუქტები ხორცის, ხორცის სუბპროდუქტების ან სისხლისაგან; მზა საკვები პროდუქტები, დამზადებული მათ საფუძველზე
72	1602 10 00	- ჰომოგენიზებული მზა პროდუქტები
73	1602 20	- ნებისმიერი ცხოველის ღვიძლისაგან
74	1602 31	-- ინდაურის
75	1602 32	-- შინაური ქათმის ( <i>Gallus domesticus</i> )
76	1602 39	-- დანარჩენი
77	1602 41	-- ბარკლები და მათი გადანაჭრები
78	1602 42	-- ბეჭის ნაწილი და მისი გადანაჭრები
79	1602 49	-- დანარჩენი, ნარეგების ჩათვლით
80	1602 50	- მსხვილფეხა რქოსანი პირუტყვის ხორცისაგან
81	1701 12	-- ჭარხლის შაქარი
82	1701 91 000 00	-- საგემოვნო-არომატული ან საღებარი დანამატებით
83	1701 99	-- დანარჩენი
84	1702	დანარჩენი შაქარი, ქიმიურად სუფთა ლაქტოზას, მალტოზას, გლუკოზასა და ფრუქტოზას ჩათვლით, მყარ მდგომარეობაში; შაქრის სიროფები საგემოვნო-არომატული ან საღებარი ნივთიერების დამატების გარეშე; ხელოვნური თაფლი, ნატურალურ თაფლთან შერეული ან შეურეველი; კარამელის კულერი
85	1703	მელასა, შაქრის ამოღებით ან რაფინირების შედეგად მიღებული
86	1704	შაქრის საკონდიტრო ნაწარმი (თეთრი შოკოლადის ჩათვლით), რომელიც არ შეიცავს კაკაოს
87	19	მზა პროდუქტები მარცვლოვანების მარცვლის, ფეკვილის, სახამებლის ან რძისაგან; ცომეული საკონდიტრო ნაწარმი
88	2001	ბოსტნეული, ხილი, კაკალი და მცენარეთა საკვებად ვარგისი სხვა ნაწილები, ძმრის ან ძმარმჟავას დამატებით დამზადებული ან დაკონსერვებული
89	2002	პომიდორი, ძმრის ან ძმარმჟავას დამატების გარეშე დამზადებული ან დაკონსერვებული
90	2003	სოკო და ტრიუფელი, ძმრის ან ძმარმჟავას დამატების გარეშე დამზადებული ან დაკონსერვებული



91	2004	სხვა ბოსტნეული, ძმრის ან ძმარმჟავას დამატების გარეშე დამზადებული ან დაკონსერვებული, გაყინული, 2006 სასაქონლო პოზიციის პროდუქტების გარდა
92	2005	სხვა ბოსტნეული, ძმრის ან ძმარმჟავას დამატების გარეშე დამზადებული ან დაკონსერვებული, გაყინავი, 2006 სასაქონლო პოზიციის პროდუქტების გარდა
93	2006 00	ბოსტნეული, ხილი, კაკალი, ნაყოფების ქერქი ან მცენარეთა სხვა ნაწილები, შაქრით დაკონსერვებული (შაქრის სიროფით გაჟღენთილი, მოსარკლული ან დაშაქრული)
94	2007	ჯემი, ხილის ყელე, მარმელადები, ხილის ან კაკლის პიურე, ხილის ან კაკლის პასტა, თბური დამუშავებით მიღებული, მათ შორის, შაქრის ან სხვა დამატკობელი ნივთიერებების დამატებით
95	2008 19	- - დანარჩენი, ნარევების ჩათვლით
96	2008 20	- ანანასი
97	2008 30	- ციტრუსები
98	2008 40	- მსხალი
99	2008 50	- გარგარი
100	2008 60	- ალუბალი და ბალი
101	2008 70	- ატამი, ნექტარინების ჩათვლით
102	2008 80	- მარწყვი და ხენდრო
103	2008 91 000 00	- - პალმის გული
104	2008 92	- - ნარევები
105	2008 99	- - დანარჩენი
106	2009	ხილის წვენები (ყურძნის ბადაგის ჩათვლით) და ბოსტნეულის წვენები, დაუდუღებელი და სპირტის დანამატების გარეშე, შაქრის ან სხვა დამატკობელი ნივთიერებების დამატებით ან მათ გარეშე
107	2101	ყავის, ჩაის ან მატეს (პარაგვაის ჩაის) ექსტრაქტები, ესენციები და კონცენტრატები და მათ ფუძეზე ან ყავის, ჩაის ან მატეს (პარაგვაის ჩაის) ფუძეზე დამზადებული მზა პროდუქტები; მოხალული ვარდკაჭაჭა და სხვა მოხალული ყავის შემცველები და მათი ექსტრაქტები, ესენციები და კონცენტრატები
108	2103	პროდუქტები სანებლების მოსამზადებლად და მზა სანებლები; საგემოვნო დანამატები და შერეული საკაზმები; მდოგვის ფხვნილი და მზა მდოგვი
109	2106 90	- დანარჩენი
110	2201 10 190 09	- - - - დანარჩენი
111	2201 10 900 00	- - დანარჩენი

112	2201 90 000 09	- - - დანარჩენი
113	2201 90 000 99	- - დანარჩენი
114	2202	წყლები, მინერალურისა და გაზიანის ჩათვლით, შაქრის ან სხვა დამატკობელი ან საგემოვნო-არომატული ნივთიერებების დანამატების შემცველობით, და სხვა უალკოჰოლო სასმელები, 2009 სასაქონლო პოზიციის ხილისა და ბოსტნეულის წვენების გარდა
115	2203 00	ალაოს ლუდი
116	2302 10	- სიმინდის
117	2302 30	- ხორბლის
118	2302 40	- დანარჩენი მარცვლოვნების
119	24	თამბაქო და თამბაქოს სამრეწველო შემცველები
120	25	მარილი; გოგირდი; მინები და ქვა; საბათქაშე მასალები, კირქვა და ცემენტი
121	3402	ზედაპირულად აქტიური ორგანული ნივთიერებები (საპნის გარდა); ზედაპირულად აქტიური საშუალებები, სარეცხი საშუალებები (დამხმარე სარეცხი საშუალებების ჩათვლით) და საწმენდი საშუალებები, საპნის შემცველი ან მის გარეშე (3401 სასაქონლო პოზიციის საშუალებების გარდა)
122	3918	პლასტმასის იატაკის საფრები, თვითნებვადი ან არათვითნებვადი, რულონებად ან ფირფიტებად; პლასტმასის საფრები კედლებისა და ქვებისათვის, მოცემული ჯგუფის მე-9 შენიშვნაში მითითებული
123	3922	აბაზანები, შხაპები, წყლის ჩასადინარი ნიჟარები, პირსაბანი ნიჟარები, ბიდები, უნიტაზები, დასაჯდომები და სახურავები მათთვის, წყალჩაასვები ავზაკები და ანალოგიური სანიტარიულ-ტექნიკური ნაწარმი, პლასტმასისაგან
124	3923	პლასტმასის ნაწარმი საქონლის ტრანსპორტირებისათვის ან შეფუთვისათვის; პლასტმასის საცობები, ხუფები, თალფაქები და სხვა საცობი ნაწარმი
125	3924	სასადილო და სამზარეულო ჭურჭელი და სამზარეულოს საკუთნოები, დანარჩენი საოჯახო ნივთები და ჰიგიენის ან ტუალეტის საგნები, პლასტმასისაგან
126	3925 20 000 00	- კარები და ზღურბლები მათთვის, ფანჯრები და მათი ჩარჩოები
127	3925 30 000 00	- დარაბები, შტორები (ვენეციური ჟალუზების ჩათვლით) და ანალოგიური ნაწარმი და მათი ნაწილები
128	3925 90	- დანარჩენი
129	3926 90	- დანარჩენი
130	4407	ხეტყის მასალა, გასწვრივ დახერხილი ან დაპობილი, შრეებად გაყოფილი ან შპონახდილი, გარანდული ან გაურანდავი, გახეხილი ან გაუხეხავი, ტორსული შეერთების მქონე ან მის გარეშე, სისქით 6 მმ-ზე მეტი

131	4408	მოსაპირკეთებელი ფურცლები (შერეული მერქნის დაყოფით მიღებულის ჩათვლით), შენვებული ფანერისათვის ან სხვა ანალოგიური შერეული მერქნისათვის, და სხვა ხის მასალა, გასწვრივ დახერხილი, დაჭრილი ნაწილებად ან შპონხდელი, გარანდული ან გაურანდავი, გახეხილი ან გაუხეხავი, ტორსული შეერთების მქონე ან მის გარეშე, სისქით არა უმეტეს 6 მმ-ისა
132	4409	დახერხილი ხეტყე (პარკეტის თამასებისა და ფრიზის ჩათვლით, აუწყობელი) დაპროფილებული პაკონაჟის სახით (ქიმებით, თხემებით, ლარებით, ნარანდიანი, ჩამოთლილი კიდევებით, ნახევრად მომრგვალებული ნარიმანდის შეერთების სახით, ფასონური, მომრგვალებული ან ანალოგიური) ნებისმიერი ნაწიბურის ტორსის ან სიბრტყის გასწვრივ, გარანდული ან გაურანდავი, გახეხილი ან გაუხეხავი, ტორსული შეერთების მქონე ან მის გარეშე
133	4413 00 000 00	მერქანი დანეხილი, ბლოკების, ფილების, ძელების ან დაპროფილებული ფორმების სახით
134	4418	ნანარმი სადურგლო და სახუროო ხის, სამშენებლო, უჯრედოვანი ხის პანელების, აწყობილი ფილა-პარკეტის, სოლყავრისა და სახურავის ყავრის ჩათვლით
135	4420	ხის ნანარმი მოზაიკური და ინკრუსტირებული; ზარდახშები და კოლოფები საიუველირო ან დანისებრი და ანალოგიური ნანარმისათვის, ხის; სტატუეტები და სხვა დეკორატიული ნანარმი, ხის; ავეჯის ხის საგნები, 94-ე ჯგუფში მიუთითებული
136	4421	სხვა ნანარმი, დანარჩენი
137	6801 00 000 00	ძელურა, ბორდიურის ქვები და დასაგები ფილები ბუნებრივი ქვისაგან (გარდა ფიქლისა)
138	6802	ქვა დამუშავებული (გარდა ფიქლისა) ძეგლებისათვის ან მშენებლობისათვის და მისი ნანარმი, გარდა 6801 სასაქონლო პოზიციის საქონლისა; მოზაიკის კუბურები და ბუნებრივი ქვის (ფიქლის ჩათვლით) ანალოგიური ნანარმი ფუძეზე ან ფუძის გარეშე; ბუნებრივი ქვის (ფიქლის ჩათვლით) გრანულები, ნაფხენი და ფხენილი, ხელოვნურად შეღებილი
139	6804	დოლაბები, სალესი ქვები, სახეხი რგოლები და ანალოგიური უკარკასო ნანარმი, განკუთვნილი სახეხად, სალესად, საპრიალებლად, მოსარგებლად ან მოსაჩუქურთმებლად, ქვები ხელით სალესად ან საპრიალებლად და მათი ნაწილები ბუნებრივი ქვის, აგლომერირებული ბუნებრივი ან ხელოვნური აბრაზივების ან კერამიკისაგან, სხვა მასალების დეტალებთან აწყობილი ან ამ დეტალების გარეშე
140	6805	ბუნებრივი ან ხელოვნური აბრაზიული ფხენილი ან მარცვალი, გაჭრილ ან გაკერილ, ან განსაზღვრული ფორმის მისაღებად სხვა მეთოდით დამუშავებულ, ან დაუმუშავებულ ქსოვილის, ქაღალდის, მუყაოს ან სხვა ფუძეზე

141	6806	წილის ბამბა, მინერალური სილიკატური ბამბა და ანალოგიური მინერალური ბამბები; განშრევებული ვერმიკულიტი, აფუებული თიხები, აქაფებული წიდა და ანალოგიური აფუებული მინერალური პროდუქტები; თბოსაიზოლაციო, ბგერათსაიზოლაციო ან ბგერათშთანმთქმელი მინერალური მასალების ნარევები და ნაწარმი, გარდა 6811 ან 6812 სასაქონლო პოზიციის ან 69-ე ჯგუფის ნაწარმისა
142	6807	ნაწარმი ასფალტის ან ანალოგიური მასალებისაგან (მაგალითად, ნავთობის ბიტუმის ან ქვანახშირის სქელფისისაგან)
143	6808 00 000 00	პანელები, ფილები, ბლოკები და ანალოგიური ნაწარმი ცემენტით, თაბაშირით ან სხვა მინერალური შემკვრელი ნივთიერებებით აგლომერირებული მცენარეული ბოჭკოების, ჩალის, ბურბუშელას, ნაფოტის, ნაწილაკების, ნახერხის ან ხეტყის სხვა ნარჩენებისაგან
144	6809	ნაწარმი თაბაშირის ან მის ფუძეზე დამზადებული ნარევებისაგან
145	6810	ცემენტის, ბეტონის ან ხელოვნური ქვის ნაწარმი, დაარმატურებული ან დაუარმატურებელი
146	6811	ნაწარმი აზბესტცემენტის, ცელულოზისბოჭკოებიანი ცემენტის ან ანალოგიური მასალებისაგან
147	6812 91 000 00	- ტანსაცმელი, ტანსაცმლის საკუთნოები, ფეხსაცმელი და თავსაბურავები
148	6812 92 000 00	- ქაღალდი, სქელი მუყაო და ქეჩა ან ფეტრი
149	6812 93 000 00	- - შემამჭიდროებელი მასალა წნეხილი აზბესტის ბოჭკოსაგან, ფურცლებად ან რულონებად
150	6815	ნაწარმი ქვის ან სხვა მინერალური ნივთიერებებისაგან (ნახშირბადიანი ბოჭკოების, ნახშირბადიანი ბოჭკოების ნაწარმისა და ტორფის ნაწარმის ჩათვლით), სხვა ადგილას დაუხასხელებელი ან ჩაურთველი
151	6902 10 000 00	- Mg, Ca ან Cr ელემენტების შემცველობით 50 მას.%-ზე მეტი ცალ-ცალკე ან ერთად აღებული, MgO, CaO ან Cr <sub>2</sub> O <sub>3</sub> -ზე გადაანგარიშებით
152	6902 20 100 00	-- კაჟმიწის (SiO <sub>2</sub> ) შემცველობით 93 მას.% ან მეტი
153	6902 20 910 00	- - - თიხამიწის (Al <sub>2</sub> O <sub>3</sub> ) შემცველობით 7 მას.%-ზე მეტი, მაგრამ 45 მას.%-ზე ნაკლები
154	6902 20 990 00	- - - დანარჩენი
155	6902 90 000 00	- დანარჩენი
156	7113	საიუველირო ნაკეთობები და მათი ნაწილები ძვირფასი ლითონებისაგან ან ძვირფასი ლითონებით მიტკეცილი ლითონებისაგან
157	7115 90 100 00	- - ძვირფასი ლითონებისაგან
158	7116	ნაკეთობები ბუნებრივი ან კულტივირებული მარგალიტის, ძვირფასი ან ნახევრად ძვირფასი ქვებისაგან (ბუნებრივი, ხელოვნური ან რეკონსტრუირებული)

159	7117	ბიუჯეტერია
160	7308 10 000 00	- ხიდები და ხიდების სექციები
161	7308 40	- დანადგარები და სხვა მოწყობილობა ლითონური სამშენებლო ხარაჩოების, ყალიბების, კედლის საბჯენების ან შახტის სამაგრებისათვის
162	7308 90	- დანარჩენი
163	7309 00 100 00	- აირებისათვის (შეკუმშული ან გათხევადებული აირის გარდა)
164	7309 00 300 00	- - მოპირკეთებით ან თბოიზოლაციით
165	7309 00 590 00	- - - არა უმეტეს 100 000 ლიტრისა
166	7309 00 900 00	- მყარი ნივთიერებებისათვის
167	7310	ცისტერნები, კასრები, დოლები, კანისტრები, ყუთები და ანალოგიური ტევადობები შავი ლითონებისაგან, ნებისმიერი ნივთიერებისათვის (შეკუმშული ან გათხევადებული აირის გარდა), არა უმეტეს 300 ლიტრი ტევადობისა, მოპირკეთებით ან თბოიზოლაციით ან მათ გარეშე, მაგრამ მექანიკური ან თბოტექნიკური დანადგარების გარეშე
168	7311 00	ტევადობები შეკუმშული ან გათხევადებული აირებისათვის, შავი ლითონებისაგან
169	7314	ლითონური ქსოვილი (უნყევეტი ლენტების ჩათვლით), მავთულის გისოსები, ბადეები და შემოსალობები შავი ლითონებისაგან; გამცრავე-გამწოვი ფურცელი შავი ლითონებისაგან
170	7315	ჯაჭვები და მათი ნაწილები შავი ლითონებისაგან
171	7318	ხრახნები, ჭანჭიკები, ქანჩები, ყრუ ჭანჭიკები, ჩასახრახნი კაკვები, მოქლონები, სოგმანები, ჭილიყურები, საყელურები (ზამბაროვანის ჩათვლით) და ანალოგიური ნაწარმი შავი ლითონებისაგან
172	7320	ზამბარები, რესორები და ფურცლები მათთვის შავი ლითონებისაგან
173	7321	ლუმლები გასათბობი, ღუმლები გასათბობ-სახარშავი და საკვების მოსამზადებელი (ცენტრალური გათბობის დამხმარე ქვაბიანი ღუმლების ჩათვლით), ფრიტურნიცები, მაცალეები, ქურის სანთურები, საკვების გასათბობი გამათბობლები და ანალოგიური საყოფაცხოვრებო არაელექტრული მოწყობილობები და მათი ნაწილები შავი ლითონებისაგან
174	7323	ნაწარმი სუფრის, სამზარეულო ან სხვა ნაწარმი საყოფაცხოვრებო საჭიროებებისათვის და მათი ნაწილები შავი ლითონებისაგან; „მატყლი“ შავი ლითონებისაგან; სამზარეულო ჭურჭლის საწმენდი ნეჭა, გასაწმენდი ან გასაპირალებელი ბალიშები, ხელთათმანები და ანალოგიური ნაწარმი შავი ლითონებისაგან

2. იმპორტის გადასახადის 5-პროცენტის განაკვეთით იბეგრება შემდეგი საქონლის სატარიფო ღირებულება:

№	კოდი	საქონლის დასახელება
1	0203	ხორცი ღორისა, ახალი, გაცივებული ან გაყინული
2	0406	ყველი და ხაჭო
3	1806 31 000 00	-- გულსართით
4	1806 32	-- გულსართის გარეშე
5	1806 90	- დანარჩენი
6	3305	თმის საშუალებები
7	3307	საშუალებები, პარსევამდე, პარსვის დროს ან პარსვის შემდეგ გამოსაყენებელი, ინდივიდუალური დანიშნულების დეზოდორანტები, შედგენილობები აბაზანის მისაღებად, თმების მოსაცილებელი და სხვა საპარფიუმერიო, კოსმეტიკური ან ტუალეტის საშუალებები, სხვა ადგილას დაუსახელებელი ან ჩაურთველი; დეზოდორანტები სათავსებისათვის, არომატიზებული ან არაარომატიზებული, მადეზინფიცირებელი თვისების მქონე ან არმქონე
8	3401	საპონი; ზედაპირულად აქტიური ორგანული ნივთიერებები და საშუალებები, გამოსაყენებელი საპნად, ძელაკების, ნაჭრების ან დაყალიბებული ნაწარმის სახით, საპნის შემცველი ან მის გარეშე; ზედაპირულად აქტიური ორგანული ნივთიერებები და კანის დასაბანი საშუალებები სითხის ან კრემის სახით, დაფასოებული საცალო ვაჭრობისათვის, საპნის შემცველი ან მის გარეშე; ქალაღი, ბამბა, ქეჩა ან ფეტრი და უქსოვადი მასალები, გაჟღენთილი ან დაფარული საპნით ან სარეცხი საშუალებით
9	3405	ვაქსები და საცხები ფეხსაცმლისათვის, პოლიროლები და მასტიკები ავეჯის, იატაკის, ავტომობილების ძარების, მინების ან ლითონებისათვის, სანმენდი პასტები და ფხვნილები და ანალოგიური საშუალებები (მათ შორის, ქალაღი, ბამბა, ქეჩა ან ფეტრი, უქსოვადი მასალები, ფორიანი პლასტმასები ან ფორიანი რეზინი, გაჟღენთილი ან დაფარული ასეთი საშუალებებით), 3404 სასაქონლო პოზიციის ცვილების გარდა
10	3916	პლასტმასის მონოძაფი 1 მმ-ზე მეტი განივკვეთით, ნნელეები, ლერძები და ფასონური პროფილები, დამუშავებული ან დაუმუშავებელი ზედაპირით, მაგრამ სხვაგვარად დაუმუშავებელი
11	3917 10	- ხელოვნური გარსაცმები (ძვეველის ნაწარმისათვის) გამყარებული პროტეინებისაგან ან ცელულოზის მასალებისაგან

12	3917 21 100 00	- - - უნანიზურო და დაჭრილი ნაჭრებად, რომელთა სიგრძე აღემატება განივკვეთის მაქსიმალურ ზომას, დამუშავებული ან დაუმუშავებელი ზედაპირით, მაგრამ სხვაგვარად დაუმუშავებელი
13	3917 21 990 00	---- დანარჩენი
14	3917 22 100 00	- - - უნანიზურო და დაჭრილი ნაჭრებად, რომელთა სიგრძე აღემატება განივკვეთის მაქსიმალურ ზომას, დამუშავებული ან დაუმუშავებელი ზედაპირით, მაგრამ სხვაგვარად დაუმუშავებელი
15	3917 22 990 00	---- დანარჩენი
16	3917 23 100 00	- - - უნანიზურო და დაჭრილი ნაჭრებად, რომელთა სიგრძე აღემატება განივკვეთის მაქსიმალურ ზომას, დამუშავებული ან დაუმუშავებელი ზედაპირით, მაგრამ სხვაგვარად დაუმუშავებელი
17	3917 23 990 00	---- დანარჩენი
18	3917 29 120 00	---- ქიმიურად მოდიფიცირებული ან არამოდიფიცირებული კონდენსაციის პროდუქტებისაგან ან პოლიმერიზაციის პროდუქტებისაგან გადაჯგუფებით
19	3917 29 150 00	---- პოლიმერების პროდუქტებისაგან
20	3917 29 190 00	---- დანარჩენი
21	3917 29 990 00	---- დანარჩენი
22	3917 31 900 00	--- დანარჩენი
23	3917 32	- - დანარჩენი, დაუარმატურებული ან სხვა მასალებთან არაკომბინირებული, უფიტინგებოდ
24	3917 33 900 00	--- დანარჩენი
25	3917 39 120 00	---- ქიმიურად მოდიფიცირებული ან არამოდიფიცირებული კონდენსაციის პროდუქტებისაგან ან პოლიმერიზაციის პროდუქტებისაგან გადაჯგუფებით
26	3917 39 150 00	---- პოლიმერების პროდუქტებისაგან
27	3917 39 190 00	---- დანარჩენი
28	3917 39 990 00	---- დანარჩენი
29	3917 40 900 00	- - დანარჩენი
30	3919	პლასტმასის ფილები, ფურცლები, ფირები, კილიტა, ლენტები, ზოლები და დანარჩენი ბრტყელი ფორმები, თვითნებვადი, რულონებად ან არარულონებად
31	3920	პლასტმასის ფილები, ფურცლები, ფირები და ზოლები ან ლენტები, დანარჩენი, უფორგო და დაუარმატურებული, არაშრეული, ფუძემრის გარეშე და სხვა მასალებთან ანალოგიური ნესით შეუერთებელი

32	3921	პლასტმასის ფილები, ფურცლები, ფირები, ზოლები ან ლენტები, დანარჩენი
33	3925 10 000 00	- რეზერვუარები, ცისტერნები, ავზები და ანალოგიური ტევადობები მოცულობით 300 ლიტრზე მეტი
34	3926 10 000 00	- საკანცელარიო ან სასკოლო ნივთები
35	3926 20 000 00	- ტანსაცმელი და მისი საკუთონები (ხელთათმანების, ხელჯავებისა და თათმანების ჩათვლით)
36	3926 30 000 00	- სამაგრი ნაკეთობები და ფურნიტურა ავეჯისათვის, სატრანსპორტო საშუალებებისათვის ან ანალოგიური ნაწარმი
37	3926 40 000 00	- ქანდაკებები და სხვა დეკორატიული ნაწარმი
38	7308 20 000 00	- ბჯენები და ცხაური ანძები
39	7308 30 000 00	- კარები, ფანჯრები და მათი ჩარჩოები და ზღურბლები კარებისათვის
40	8544 11	-- სპილენძის
41	8544 19	-- დანარჩენი
42	8544 20 000 00	- კოაქსიალური კაბელები და სხვა კოაქსიალური ელექტრული გამტარები
43	8544 30 900 00	-- დანარჩენი

3. ამ ნაწილში აღნიშნული საქონელი იბეგრება იმპორტის გადასახადის შემდეგი განაკვეთებით (euro/%vol/HL ნიშნავს, რომ ერთ ჰექტოლიტრზე (100 ლიტრზე) გადასახდელი იმპორტის გადასახადის თანხა შეადგენს იმპორტის გადასახადის განაკვეთის ნამრავლს მოცემულ საქონელში ალკოჰოლის პროცენტული შემცველობის მაჩვენებელზე):

№	კოდი	საქონლის დასახელება	იმპორტის გადასახადის განაკვეთი
1	2204 10	- ღვინოები ცქრიალა	1,5 euro/lit
2	2204 21	-- 2 ლ ან 2 ლ-ზე ნაკლები ტევადობის ჭურჭელში	0,5 euro/lit
3	2204 29	-- დანარჩენი	0,2 euro/lit
4	2204 30	- ყურძნის ტკბილი, დანარჩენი	0,2 euro/lit
5	2205 10	- 2 ლ ან 2 ლ-ზე ნაკლები ტევადობის ჭურჭელში	0,5 euro/lit
6	2205 90	- დანარჩენი	0,2 euro/lit



7	2206 00	სხვა დადუღებული სასმელები (მაგალითად, სიდრი, პერი (მსხლის სიდრი), თაფლის სასმელი); ნარევები დადუღებული სასმელებისაგან და დადუღებული სასმელებისა და უალკოჰოლო სასმელების ნარევები, სხვა ადგილას დაუსახელებელი ან ჩამოუთვლელი	0,5 euro/lit
8	2207	ეთილის სპირტი არადენატურირებული, სპირტის კონცენტრაციით 80 მოც.% ან 80 მოც.%-ზე მეტი; ეთილის სპირტი და სხვა დენატურირებული სპირტები ნებისმიერი კონცენტრაციით	3 euro/lit
9	2208 20	- სპირტის ნაყენები, მიღებული ყურძნის ღვინის ან ჭაჭის დისტილაციის (გამოხდის) შედეგად	1.5 euro/%vol/ HL
10	2208 30	- ვისკი	1.5 euro/%vol/ HL
11	2208 40	- რომი და ტაფია	1.5 euro/%vol/ HL
12	2208 50	- ჯინი და ღვინის ნაყენი	1.5 euro/%vol/ HL
13	2208 60	- არაყი	1.5 euro/%vol/ HL
14	2208 70	- ლიქიორები	1.5 euro/%vol/ HL
15	2208 90	- დანარჩენი	1.5 euro/%vol/ HL
16	2209 00	ძმარი და მისი შემცველები, მიღებული ძმარმუყავასაგან	0,4 euro/lit

4. საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე დროებით შემოტანილი საქონელი სასაქონლო დეკლარაციის რეგისტრაციის დღიდან საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე ყოფნის ყოველ სრულ და არასრულ კალენდარულ თვეზე იბეგრება იმპორტის გადასახადის იმ თანხის 3 პროცენტით, რომელიც გადაიხდებიდა დროებითი შემოტანის სასაქონლო დეკლარაციის რეგისტრაციის დღეს ამ საქონლის იმპორტში მოქცევისას. აღნიშნული თანხა გადახდილი უნდა იქნეს არა უგვიანეს ყოველი თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა, ხოლო ბოლო გადახდა უნდა განხორციელდეს საქონლის დროებითი შემოტანის სასაქონლო ოპერაციის დასრულების დღეს. დეკლარანტს უფლება აქვს, მთელი გადასახდელი თანხა ერთდროულად გადაიხადოს.

5. ამ მუხლის მე-4 ნაწილში აღნიშნული, გადახდას დაქვემდებარებული თანხების ჯამური ოდენობა (საურავის გარეშე) არ უნდა აღემატებოდეს იმპორტის გადასახადის იმ თანხას, რომელიც გადაიხდებიდა დროებითი შემოტანის სასაქონლო დეკლარაციის რეგისტრაციის დღეს ამ საქონლის იმპორტში მოქცევისას.

6. საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8703 სასაქონლო პოზიციაში აღნიშნული მსუბუქი ავტომობილის იმპორტში მოქცევისას იმპორტის გადასახადის განაკვეთია 0,05 ლარი ავტომობილის ძრავის მოცულობის ყოველ კუბურ სანტიმეტრზე დამატებული იმპორტის გადასახადის თანხის 5 პროცენტი ავტომობილის ექსპლუატაციაში ყოფნის ყოველი წლისათვის.

### მუხლი 198. გადასახადის დარიცხვისა და გადახდის წესი

1. იმპორტის გადასახადის დარიცხვა ხორციელდება საქონლის სატარიფო ღირებულების მიხედვით, გარდა ამ კოდექსის 197-ე მუხლის მე-3 და მე-6 ნაწილებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

2. დარიცხული იმპორტის გადასახადის გადახდა ხორციელდება სასაქონლო ოპერაციების შესაბამისად საგადასახადო ორგანოს მიერ რეგისტრირებული სასაქონლო დეკლარაციის საფუძველზე.

### მუხლი 199. გადასახადისაგან გათავისუფლება

იმპორტის გადასახადისაგან გათავისუფლებულია:

ა) საქონლის იმპორტი სტიქიური უბედურებისა და კატასტროფის ლიკვიდაციის, აგრეთვე ჰუმანიტარული დახმარების მიზნით;

ბ) იმ საქონლის იმპორტი, რომელიც გათვალისწინებულია გრანტის შესახებ ხელშეკრულებით, საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულების შესაბამისად განსაზღვრული წესით;

გ) იმ საქონლის იმპორტი, რომელიც ფინანსდება გრანტებით ან უცხო ქვეყნის სახელმწიფო ორგანოს ან/და საერთაშორისო ორგანიზაციის მიერ გაცემული შეღავათიანი კრედიტით, რომელიც არანაკლებ 25 პროცენტის ოდენობით შეიცავს გრანტის ელემენტს. საქარ-

თველოს ფინანსთა სამინისტრო გრანტის ელემენტს გაიანგარიშებს საქართველოს პარლამენტის დადგენილების შესაბამისად;

დ) ფიზიკური პირის მიერ:

დ.ა) კალენდარულ დღეში ერთხელ საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 02, 04, 06-12, 15-21 ჯგუფებისა და 0302-0307, 2201-2202 სასაქონლო პოზიციების შესაბამისი ჯამური თანხით 500 ლარამდე ღირებულების, 30 კგ-მდე საერთო წონის კვების პროდუქტების იმპორტი (მათ შორის, საფოსტო გზავნილის შემთხვევაში), რომელიც არ არის განკუთვნილი ეკონომიკური საქმიანობისათვის; (14.06.2011. N4754)

დ.ბ) 30 კალენდარულ დღეში ერთხელ საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 28-ე-97-ე ჯგუფებით გათვალისწინებული 500 ლარამდე ღირებულების, 30 კგ-მდე საერთო წონის საქონლის იმპორტი, რომელიც არ არის განკუთვნილი ეკონომიკური საქმიანობისათვის;

დ.გ) საჭაერო ტრანსპორტით შემოტანის შემთხვევაში ერთი კალენდარული დღის, ხოლო სხვა შემთხვევაში – 30 კალენდარული დღის განმავლობაში 400 ღერი სიგარეტის ან 50 სიგარის ან 50 სიგარილას ან 250 გრამი თამბაქოს სხვა ნაწარმის (გარდა თამბაქოს ნედლეულისა) ან ამ ზღვრული ოდენობის ფარგლებში თამბაქოს ამ ქვეპუნქტში დასახელებული ნაწარმის საერთო წონით 250 გრამის იმპორტი; ასევე 4 ლიტრი ყველა სახის ალკოჰოლიანი სასმელის იმპორტი; (14.06.2011. N4754)

დ.დ) უცხოეთში ყოველ 6 თვეზე მეტი ხნით ყოფნის შემდეგ საქართველოში შემოსული ფიზიკური პირის მიერ საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 28-ე-97-ე ჯგუფების (გარდა 87-ე ჯგუფისა) შესაბამისი 15 000 ლარის ღირებულების საქონლის იმპორტი, რომელიც არ არის განკუთვნილი ეკონომიკური საქმიანობისათვის, ხოლო უცხო ქვეყანაში საქართველოს დიპლომატიური წარმომადგენლობიდან ან საკონსულო დაწესებულებიდან როტაციის წესით სამუშაო მივლინებიდან გამომწვეული დიპლომატიური თანამდებობის პირისათვის – დამატებით მის მიერ პირადი სარგებლობისათვის განკუთვნილი საქონლის (ოჯახზე თითო სატრანსპორტო საშუალების, მაცივრის, კომპიუტერისა და ტელევიზორის) იმპორტი;

დ.ე) საქართველოში მუდმივად საცხოვრებლად შემოსვლისას (რაც დასტურდება საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს მიერ დადგენილი წესით გაცემული შესაბამისი დოკუმენტით) საქონლის (მათ შორის, ავეჯის, საყოფაცხოვრებო დანიშნულების საქონლის, ოჯახზე ერთი სატრანსპორტო საშუალების) იმპორტი, რომელიც არ არის განკუთვნილი ეკონომიკური საქმიანობისათვის;

დ.ვ) საფოსტო გზავნილის შემთხვევაში საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 28-ე-97-ე ჯგუფების შესაბამისი 300 ლარამდე ღირებულების, 30 კგ-მდე საერთო წონის საქონლის იმპორტი, რომელიც არ არის განკუთვნილი ეკონომიკური საქმიანობისათვის, აგრეთვე 400 ღერი სიგარეტის ან 50 სიგარის ან 50 სიგარილას ან 250 გრამი თამბაქოს სხვა ნაწარმის (გარდა თამბაქოს ნედლეულისა) ან ამ ზღვრული ოდენობის ფარგლებში თამბაქოს ამ ქვეპუნქტში დასახელებული ნაწარმის საერთო წონით 250 გრამის იმპორტი; ასევე 4 ლიტრი ყველა სახის ალკოჰოლიანი სასმელის იმპორტი; (14.06.2011. N4754)

დ.ზ) საჰაერო ტრანსპორტით შემოტანის შემთხვევაში საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 28-ე-97-ე ჯგუფების შესაბამისი 3 000 ლარამდე ღირებულების, 30 კგ-მდე საერთო წონის საქონლის იმპორტი, რომელიც არ არის განკუთვნილი ეკონომიკური საქმიანობისათვის;

ე) ბავშვთა კვების პროდუქტებისა და დიაბეტური კვების იმ პროდუქტების იმპორტი, რომლებიც მარკირებულია ასეთად საბითუმო და საცალო წესით მიწოდებისათვის; რენტგენის ფირების, ინსულინის შპრიცების (ნემსების), გლუკომეტრების, სადიაგნოსტიკო ტესტ-სისტემების იმპორტი;

ვ) საერთაშორისო საავიაციო და საერთაშორისო საზღვაო რეისების განსახორციელებლად ბორტზე მისაწოდებლად განკუთვნილი საქონლის იმპორტი; (31.05.2011. N4720)

ზ) „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით გათვალისწინებული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების წარმოებისათვის განკუთვნილი მოწყობილობა-დანადგარების, სატრანსპორტო საშუალებების, სათადარიგო ნაწილებისა და მასალების იმპორტი;

თ) უსასყიდლოდ ჩამორთმეული, კონფისკებული, უპატრონო და სახელმწიფო საკუთრებაში მიქცეული საქონელი ან/და სატრან-

სპორტო საშუალება, რომელიც საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით გადავიდა სახელმწიფოს განკარგვაში ან საკუთრებაში;

ი) 2013 წლის 1 იანვრამდე თამბაქოს ნაწარმის ან/და ნედლეულის იმპორტი; (20.12.2011 N 5556)

კ) ამ კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „პ“ ქვეპუნქტისა და იმავე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“, „დ“, „ი“ და „კ“ ქვეპუნქტების მოთხოვნების შესაბამისად საქონლის იმპორტი და დროებითი შემოტანა;

ლ) საქონლის მიმართ გამოყენებული სასაქონლო ოპერაციები (გარდა ამ მუხლით გათვალისწინებული საქონლის იმპორტისა და დროებითი შემოტანისა) ამ კოდექსით დადგენილი მოთხოვნების შესაბამისად, აგრეთვე თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტში საქონლის განთავსება;

მ) თავისუფალ ინდუსტრიულ ზონაში წარმოებული საქონლის თავისუფალი ინდუსტრიული ზონიდან იმპორტი;

ნ) ამ კოდექსის 223-ე მუხლის მოთხოვნების შესაბამისად დაბრუნებული საქონლის იმპორტი;

„ო“ საფოსტო გზავნილის შემთხვევაში (გარდა ამ მუხლის „დ.ვ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 28-ე-97-ე ჯგუფების შესაბამისი 300 ლარამდე ღირებულების, 30 კგ-მდე საერთო წონის საქონლის იმპორტი, აგრეთვე 400 ღერი სიგარეტის ან 50 სიგარის ან 50 სიგარილას ან 250 გრამი თამბაქოს სხვა ნაწარმის (გარდა თამბაქოს ნედლეულისა) ან ამ ზღვრული ოდენობის ფარგლებში თამბაქოს ამ ქვეპუნქტში დასახელებული ნაწარმის საერთო წონით 250 გრამის იმპორტი; ასევე 4 ლიტრი ყველა სახის ალკოჰოლიანი სასმელის იმპორტი; (14.06.2011. N4754)

პ) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 1704 90 510 00, 2207 10 000 00, 2501 00 310 00, 2501 00 510 00, 2506, 2507, 2508, 2509, 2511, 2522, 2524, 2525, 2526 (გარდა 2526 20 000 00), 6805 20 000 00 და 6805 30 800 00 სასაქონლო პოზიციებით გათვალისწინებული საქონლის იმპორტი;

ჟ) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8703 სასაქონლო პოზიციით გათვალისწინებული ელექტროძრავიანი სატრანსპორტო საშუალებები.

**შენიშვნა:** თუ საფოსტო გზავნილით შემოტანილი ალკოჰოლიანი სასმელის ან/და თამბაქოს ნაწარმის ოდენობა აღემატება ამ მუხლის „დ.ვ“ და „ო“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებულ ზღვრულ ოდენობას, ამავე მუხლით გათვალისწინებული იმპორტის გადასახადისაგან გათავისუფლება გამოიყენება საქონლის ზემოთ მითითებული ზღვრული ოდენობის ფარგლებში. (14.06.2011. N4754)

195-ე მუხლი განსაზღვრავს იმპორტის გადასახადის გადამხდელს, თუმცა საკმაოდ ორაზროვნად. ამ მუხლის თანახმად იმპორტის გადასახადით საქონლის დაბეგრასთან დაკავშირებით ვალდებული პირი არის საქონლის საბაჟო საზღვარზე გადამაადგილებელი პირი. საქონელს შეიძლება გადააადგილებდეს გადამზიდავი კომპანია, რომელიც გადააადგილების მომენტში ითვლება საქონლის მფლობელად და პასუხისმგებელიც არის მის ხელშეუხებლობასა და დაცულობაზე, ვიდრე საქონლის საბაჟო ორგანოში წარდგენამდე. მიუხედავად იმისა, რომ საქონლის გადამზიდავ პირს შეიძლება დაეკისროს ამ საქონლის იმპორტის გადასახადის გადახდაც (მხოლოდ იმ შემთხვევებში თუ ის საბაჟოსთან ურთიერთობაში გამოვა, როგორც საქონლის მესაკუთრის კანონიერი წარმომადგენელი, ან იმ შემთხვევებში თუ მოხდება გადამზიდავის მფლობელობაში მყოფი საქონლის დაკარგვა, უკანონო განკარგვა, რაზეც შეიძლება საბაჟომ დააკისროს პასუხისმგებლობა და შესაბამისი იმპორტის გადასახდელების გადახდაც), ის მაინც არ უნდა ჩაითვალოს კანონით გადასახადის გადამხდელად, ვინაიდან ეს არ არის მისი უფლება-ვალდებულება.

თუ 195-ე მუხლში გამოყენებულ ტერმინს „პირი, რომელიც საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე გადააადგილებს საქონელს“ განვმარტავთ როგორც მესაკუთრეს ან საქონლის განკარგვაზე უფლებამოსილ ტვირთმომღებებს, რომლის გადაწყვეტილებითაც ხდება გადააადგილება და არა ფიზიკურად გადამაადგილებელს, მაშინ 195-ე მუხლი ბევრად უფრო კანონზომიერ შედეგამდე მიგვიყვანს. ვინაიდან, საქონლის დეკლარირება და შესაბამისად გადასახდელების გადახდაც არის საქონელზე უფლებამოსილი პირის (საკუთრების უფლების მფლობელის ან მისი წარმომადგენლის) ვალდებულება.

ამავე მუხლის ბოლო ტერმინიც „გარდა ექსპორტისა“ არ არის მთლად ზუსტი. აქ იგულისხმება, რომ იმპორტის გადასახადით დაბეგრას არ ექვემდებარება საქართველოდან საქონლის გატანა, თუმცა გატანა შეიძლება მოხდეს არა მარტო ექსპორტით, არამედ სხვა სასაქონლო ოპერაციით, თუნდაც მაგალითად გარე გადამუშავება.

196-ე მუხლის თანახმად, იმპორტის გადასახდელით იბეგრება საქართველოში შემოტანილი საქონლის საბაჟო ღირებულება. აქვე მითითებულია დაშვება, რომ ამ კოდექსით შეიძლება განისაზღვროს შემთხვევები, როცა იმპორტის გადასახადით დაბეგრას შესაძლოა დაექვემდებაროს სხვა შემთხვევებიც.

197-ე მუხლი განსაზღვრავს იმპორტის გადასახადის განაკვეთებს. საქართველოში შემოტანილი იმპორტის გადასახადს დაქვემდებარებული საქონლის უმეტესობა იბეგრება ადვალური წესით ანუ განაკვეთი განისაზღვრება პროცენტულად, რომელიც იანგარიშება საქონლის საბაჟო ღირებულებიდან. არსებობს ორი განაკვეთი: 12%-იანი და 5%-იანი.

197-ე მუხლის პირველ და მეორე ნაწილებში მოცემულია დასაბეგრი საქონლის ნუსხა და შესაბამისი განაკვეთი. აქაც აღსანიშნავია ერთი უზუსტობა, საქართველოში იმპორტით შემოტანილი ყველა იმ კატეგორიის საქონელი, რომელიც არ არის ნახსენები პირველი ან მეორე ნაწილის შესაბამის სიაში, წარმოადგენს დაბეგრის ობიექტს, მაგრამ მათთვის არ არის განსაზღვრული ტარიფი. კანონმდებლობაში ნაგულისხმებია, რომ ზემოთ ხსენებული სიებისაგან განსხვავებული საქონელი იბეგრება 0%-ით, თუმცა ეს არსად არ არის დაზუსტებული.

არის შემთხვევები, როცა იმპორტის გადასახადი გამოითვლება ადვალური წესისაგან განსხვავებული მეთოდებით.

*მაგალითი:* ზოგიერთი ალკოჰოლური სასმელი და მსუბუქი ავტომობილების შემთხვევაში იმპორტის გადასახადით იბეგრება დასაბეგრი საქონლის ერთეული. ალკოჰოლური სასმელი – მოცულობის და ალკოჰოლის შემცველობის მიხედვით, ხოლო ავტომობილები – ძრავის მოცულობის და ასაკის მიხედვით.

197-ე მუხლის მე-3 ნაწილი განსაზღვრავს ზოგიერთი ალკოჰოლური სასმელის მიმართ იმპორტის გადასახდელის ოდენობას. თუ საქონლის დასახელების გასწვრივ მითითებულია ჩანაწერი

„euro/%vol/HL“ – ეს ნიშნავს, რომ გადასახადის განაკვეთი განისაზღვრება 100 ლიტრი სასმელის მიმართ და უდრის მითითებულ განაკვეთს, გამრავლებულს აღნიშნულ სასმელში ალკოჰოლის პროცენტულ შემცველობაზე.

*მაგალითი:* დავუშვათ, სასმელში ალკოჰოლის პროცენტული შემცველობა არის 40%. 100 ლიტრი ასეთი სასმელის იმპორტის გადასახდელის დასაანგარიშებლად მის გასწვრივ მითითებული განაკვეთი უნდა გამრავლდეს 40-ზე.

197-ე მუხლის მე-4 ნაწილი განსაზღვრავს საქართველოში დროებით შემოტანილი საქონლის მიმართ იმპორტის გადასახადის განაკვეთს, რომელიც შეადგენს ამ საქონლის შემოტანის მომენტში, მისი იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევის შემთხვევაში გადასახდელი იმპორტის გადასახადის 3%-ს ყოველ სრულ ან არასრულ კალენდარულ თვეზე.

*მაგალითი:* საქართველოში 2011 წლის 2 მარტს დროებით შემოტანილ იქნა დანადგარი, რომელიც ღირს 15,000 ლარი და იმპორტის გადასახადის განაკვეთი შეადგენს 5%-ს. თუ დანადგარი იმავე 2 მარტს მოექცეოდა იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში, იმპორტის გადასახდელი თანხა იქნებოდა 750 ლარი. რადგან დანადგარი მოექცა დროებით შემოტანის სასაქონლო ოპერაციაში, იმპორტის გადასახადი იქნება 750 ლარის 3% (22,5 ლარი) საქონლის საქართველოში ყოფნის ყოველ სრულ ან არასრულ კალენდარულ თვეზე.

აქაც საყურადღებოა ჩანაწერის უზუსტობა კანონმდებლობაში. ჩანაწერის მიხედვით განაკვეთი განისაზღვრება დროებით შემოტანილი საქონლის მიმართ საქართველოში ყოფნის ყოველ სრულ ან არასრულ კალენდარულ თვეზე. იგულისხმება, რომ საქონელი რაც მეტხანს დარჩება საქართველოში, მეტი უნდა იყოს გადასახადის თანხაც და ყოველთვიურად იმპორტის გადასახდელის 3% გონივრული ჩანს. თუმცა არის შემთხვევები, როცა საქონელი შეიძლება საქართველოში დროებით შემოტანილი იქნას 2 დღით და აღნიშნული ჩანაწერის თანახმად, მოუწიოს 2 არასრული კალენდარული თვის გადასახადი.

*მაგალითი:* საქართველოში დროებით შემოტანილ იქნა დანადგარი 2012 წლის 31 იანვარს და გატანილ იქნა 2012 წლის 1 თებერვალს. საქონელი საქართველოში იმყოფებოდა 2 დღე, რომელიც



ამავე დროს არის 2 არასრული კალენდარული თვე. შესაბამისად, საქონელი ექვემდებარება იმპორტის სასაქონლო ოპერაციისათვის განსაზღვრული იმპორტის გადასახადის 6%-ის გადახდას.

ამავე მე-4 ნაწილით დადგენილია, რომ, გადასახადის გადახდა შესაძლებელია ყოველთვიურად (ყოველი სრული ან არასრული კალენდარული თვის გადასახადი გადახდილ უნდა იქნას მომდევნო კალენდარული თვის 15 რიცხვამდე, ხოლო ბოლო გადახდა წარმოებს დროებით შემოტანის სასაქონლო ოპერაციის დასრულების დღეს.), თუმცა დეკლარანტს შეუძლია საქონლის დროებით შემოტანის სრული ვადის შესაბამისი გადასახდელი თანხის ერთბაშად გადახდაც.

197-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, საქართველოში დროებით შემოტანილ საქონელზე საქართველოში ყოფნის მთელ პერიოდზე გადახდილი იმპორტის გადასახადი არ უნდა აჭარბებდეს იმპორტის გადასახადის იმ თანხას, რომლის გადახდაც მოუწევდა დეკლარანტს ამ საქონლის იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევის შემთხვევაში.

*მაგალითი:* საქართველოში 3 წლის ვადით დროებით შემოტანილ იქნა ელექტრონული მონყობილობები, რომელიც ღირს 10,000 ლარი. სრული იმპორტის გადასახადი განისაზღვრება 12%-ით (1 200 ლარი) და დროებით ყოფნის ყოველ სრულ ან არასრულ კალენდარულ თვეზე შემომტანი იმპორტის გადასახადის სახით იხდის 36 ლარს. როცა ყოველთვიურად გადახდილი თანხების ჯამი მიაღწევს 1 200 ლარს, შემომტანს აღარ მოუწევს დროებით შემოტანილი საქონლის იმპორტის გადასახადის გადახდა იმ შემთხვევაშიც კი, თუკი საქონელი დარჩება საქართველოში დროებით შემოტანის სასაქონლო ოპერაციაში. მაშასადამე, დროებით შემოტანის ვადის პირველი 33 თვის განმავლობაში გადასახდელი იქნება თვეში 36 ლარი, 34-ე თვეს შემომტანი გადაიხდის 12 ლარს (ჯამში 1 200 ლარი), ხოლო ამის შემდეგ შეწყდება გადასახადის გადახდა.

წინა აბზაცის მიზნებისათვის, საქონლის დროებით შემოტანაზე გადასახდელი თანხების ჯამში არ იგულისხმება საურავის სახით დარიცხული თანხები.

197-ე მუხლის მე-6 ნაწილი განსაზღვრავს იმპორტის გადასახადის ოდენობას მსუბუქი ავტომობილების იმპორტისას. აქ იგულისხმება მსუბუქი ავტომობილების კატეგორია, რომელიც კლასიფი-

ცირდება სასაქონლო ნომეკლატურის 8703-ე სასაქონლო ჯგუფში და ამ კოდექსის თანახმად იმპორტის შემთხვევაში ექვემდებარება აქციზის გადახდას. ავტომობილზე იმპორტის გადასახადი განისაზღვრება ძრავის მოცულობის მიხედვით, ყოველ კუბურ სანტიმეტრზე 0.05 ლარის (5 თეთრის) ოდენობით. აღნიშნულ თანხას ემატება ამავე თანხის იმდენჯერ 5%, რამდენი წლისაა ავტომობილი.

*მაგალითი:* თუ საქართველოში შემოვიყვანთ 1999 წელს გამოშვებულ ავტომობილს, 2000 სმ<sup>3</sup> მოცულობის ძრავით, იმპორტის გადასახადის თანხა უდრის:  $2000 \times 0.05 = 100$  ლარი. ამას დამატებული 100 ლარის  $13 \times 5\% = 65\%$ , რადგან მანქანა 2012 წლის მდგომარეობით არის 13 წლის. 100 ლარის 65% უდრის 65 ლარს, შესაბამისად იმპორტის გადასახადის სრული თანხა იქნება 165 ლარი.

აღსანიშნავია 197-ე მუხლის მე-6 ნაწილში დაშვებული მნიშვნელოვანი ხარვეზი. ტერმინ – „იმპორტის გადასახადის თანხის 5 პროცენტი ავტომობილის ექსპლუატაციაში ყოფნის ყოველი წლისათვის“ – ნაცვლად უნდა იყოს ტერმინი „ამ თანხის 5 პროცენტი ავტომობილის ექსპლუატაციაში ყოფნის ყოველი წლისათვის“.

198-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, იმპორტის გადასახადის დარიცხვის ძირითადი ფორმაა დასაბეგრი საქონლის საბაჟო ღირებულებიდან ადვალური წესით (პროცენტული განაკვეთით) დარიცხვა. არსებობს გადასახადის დაანგარიშების სხვა ფორმებიც, თუნდაც დასაბეგრი საქონლის ერთეულის მიხედვით.

ამავე მუხლის მე-2 ნაწილი განსაზღვრავს გადასახადის დარიცხვის დოკუმენტს, რომლის საფუძველზეც ხდება გადახდა. აღსანიშნავია, რომ ამ ნაწილში ნახსენები სასაქონლო დეკლარაციის გარდა, ვალდებულ პირს იმპორტის გადასახდელები შეიძლება ასევე დაერიცხოს საგადასახადო მოთხოვნით (შეტყობინებით).

199-ე მუხლი განსაზღვრავს იმპორტის გადასახადის გადახდისგან გათავისუფლების შემთხვევებს. ამ მუხლში ჩამოთვლილია გადასახადისგან გათავისუფლებული სასაქონლო კატეგორიები და გათავისუფლების პირობები. ჩვენ შევჩერდებით რამდენიმე მნიშვნელოვან პუნქტზე:

„დ“ პუნქტი განსაზღვრავს იმპორტის გადასახადისგან გათავისუფლებით შემოსატანი საქონლის დასაშვებ ლიმიტებს ფიზიკური პირებისათვის, რომლებიც მოძრაობენ საქართველოს საზღვრის

გავლით ბარგით ან ხელბარგით, ან საქონელი შემოაქვთ გზავნილის სახით. შეღავათი ვრცელდება მხოლოდ არაკომერციული მიზნებისათვის შემოტანილ საქონელზე.

„დ.ა“ ქვეპუნქტის თანახმად ფიზიკურ პირს შეუძლია პირადი მოხმარებისთვის (არაკომერციული მიზნებისთვის) კალენდარულ დღეში ერთხელ შემოიტანოს 500 ლარამდე ღირებულების 30 კგ-მდე წონის კვების პროდუქტი, რომელიც კლასიფიცირდება სასაქონლო ნომენკლატურის 02, 04, 06-12, 15-21, 0302-0307 და 2201-2202 ჯგუფებსა და შესაბამის ქვეჯგუფებში. აღნიშნული შეღავათით სარგებლობა შესაძლებელია, როცა ფიზიკურ პირს საქონელი შემოაქვს ბარგის ან ხელბარგის სახით ან საფოსტო გზავნილით.

„დ.ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ფიზიკურ პირს შეუძლია პირადი მოხმარებისთვის (არაკომერციული მიზნებისთვის) 30 კალენდარულ დღეში ერთხელ შემოიტანოს 500 ლარამდე ღირებულების 30 კგ-მდე წონის არასაკვები პროდუქტები, რომელიც კლასიფიცირდება სასაქონლო ნომენკლატურის 28-97 ჯგუფებში.

„დ.გ“ ქვეპუნქტის თანახმად ფიზიკური პირს საჭაერო ტრანსპორტით შემოტანის შემთხვევაში ყოველდღიურად, ხოლო სხვა სახის ტრანსპორტის შემოტანის შემთხვევაში 30 კალენდარულ დღეში ერთხელ დაუბეგრავად შეუძლია 400 ლერი სიგარეტის ან 50 სიგარის ან 50 სიგარილას ან 250 გრამი თამბაქოს სხვა ნაწარმის იმპორტი. შესაძლებელია ასევე აქ მითითებული ზღვრული ოდენობის ფარგლებში ზემოთ ჩამოთვლილი სხვადასხვა დასახელების საქონლის იმპორტი ერთდროულად, ჯამში არა უმეტეს 250 გრამისა. პარალელურად, პირს იმავე პერიოდულობით შეუძლია 4 ლიტრი ყველა სახის ალკოჰოლური სასმელის იმპორტი.

აღსანიშნავია, რომ საქართველოს კანონმდებლობით, ისევე როგორც საერთაშორისო პრაქტიკაშია მიღებული, თამბაქოსა და ალკოჰოლზე დანესებული შეღავათით სარგებლობა ეკრძალებოდა 18 წლამდე ასაკის პირს, თუმცა ეს შეზღუდვა დღეს აღარ არსებობს.

„დ.დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ბევრად მაღალი საშეღავათო ლიმიტებია დანესებული იმ ფიზიკური პირებისათვის, რომლებიც საქართველოში არ ყოფილან ბოლო 6 თვის განმავლობაში. კერძოდ, მათ შეუძლიათ იმპორტის გადასახადის გარეშე შემოიტანონ 15 000 ლარამდე (ჩათვლით) ღირებულების 28-97 სასაქონლო ნომენკ-

ლატურულ ჯგუფებში კლასიფიცირებული საქონელი (არასაკვები პროდუქტები) გარდა 87-ე ჯგუფისა (ავტომობილები). უცხოეთში საქართველოს დიპლომატიური მისიის წევრების დაბრუნებისას (უკან გამოწვევა ან როტაცია) მათ შეუძლიათ დაბეგვრის გარეშე ასევე შემოიტანონ პირადი სარგებლობის ნივთები (ოჯახზე თითო სატრანსპორტო საშუალება, მაცივარი, კომპიუტერი და ტელევიზორი).

„დ.ე“ ქვეპუნქტის თანახმად, საქართველოში მუდმივად საცხოვრებლად შემოსულ პირს შეუძლია იმპორტის გადასახადისგან გათავისუფლებით შემოიტანოს ავეჯი, საყოფაცხოვრებო ნივთები და ოჯახზე ერთი სატრანსპორტო საშუალება. ამ შემთხვევაში გათავისუფლებული საქონლის ღირებულება შეუზღუდავია, თუმცა ძალაშია შეზღუდვა, რომ საქონელი არ უნდა იყოს კომერციული მიზნით შემოტანილი. მუდმივ საცხოვრებლად შემოსვლა კი უნდა დადასტურდეს იუსტიციის სამინისტროს მიერ გაცემული შესაბამისი დოკუმენტით.

„დ.ვ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ფიზიკურ პირს შეუძლია საფოსტო გზავნილის სახით შემოტანილ საქონელზეც ისარგებლოს შეღავათებით. კვების პროდუქტების გზავნილით შემოტანისას შეღავათები იგივეა, რაც დადგენილი იყო ამავე მუხლის „დ.ა“ ქვეპუნქტით. არასაკვები პროდუქტების გზავნილით შემოტანისას შეღავათის ლიმიტი განისაზღვრება 300 ლარით, ნაცვლად „დ.ბ“ ქვეპუნქტში დადგენილი 500 ლარისა, რომელიც ვრცელდება ფიზიკური პირის მიერ საზღვრის გადმოკვეთისას ბარგით ან ხელბარგით საქონლის შემოტანაზე. თამბაქოს ნაწარმისა და ალკოჰოლური სასმელების საფოსტო გზავნილით შემოტანაზე დადგენილი შეღავათების ლიმიტიც იგივეა, რაც „დ.გ“ ქვეპუნქტით არის განსაზღვრული. აღსანიშნავია, რომ გზავნილით შემოტანილ საქონელზე იმპორტის გადასახადზე შეღავათით სარგებლობის პერიოდულობა კოდექსით არ არის განსაზღვრული, მაშინ, როცა სხვა შემთხვევებში განსაზღვრული შეღავათით სარგებლობის პერიოდულობა და შეადგენს 1 კალენდარულ დღეს ან 30 კალენდარულ დღეს.

„დ.ზ“ ქვეპუნქტის თანახმად, თუ ფიზიკურ პირს საჭიერო ტრანსპორტით შემოსვლისას შემოაქვს არასაკვები პროდუქტი, რომელიც კლასიფიცირდება სასაქონლო ნომეკლატურის 28-97-ე ჯგუფებში, მას იმპორტის გადასახადზე შეღავათით სარგებლობა შეუძლია თუ

საქონლის წონა არ აღემატება 30 კილოგრამს, ღირებულება კი 3 000 ლარს. აღსანიშნავია, რომ ამ შემთხვევაშიც არ არის მითითებული თუ რა პერიოდულობით შეიძლება იმპორტის გადასახადზე შეღავათით სარგებლობა.

შენიშვნა: თუ ფიზიკური პირის მიერ შემოტანილი საქონელი აღემატება „დ“ ნაწილით განსაზღვრულ დაუბეგრავად შემოსატანი საქონლის ლიმიტებს, მაშინ იბეგრება მთლიანი რაოდენობის საქონელი და არა მხოლოდ ის, რაც აღემატება ლიმიტებს. აღნიშნული წესი არ ვრცელდება საფოსტო გზავნილებით ალკოჰოლური ნაწარმის და თამბაქოს ნაწარმის შემოტანაზე.

*მაგალითი:* თუ თვითმფრინავით საქართველოში ჩამოსული ფიზიკური პირის მიერ ჩამოტანილი ნივთების ღირებულება შეადგენს 3 500 ლარს, მას მოუწევს იმპორტის გადასახადის გადახდა მთელ საქონელზე, მიუხედავად იმისა, რომ მას აქვს უფლება, ისარგებლოს საგადასახადო შეღავათით 3 000 ლარამდე ღირებულების საქონელზე და იმპორტის გადასახდელები გადაიხადოს მხოლოდ 500 ლარის ღირებულების საქონელზე. თუმცა, თუ პირი გზავნილით შემოიტანს 500 ლერ სიგარეტს და 10 ლიტრ ალკოჰოლურ სასმელს, მას გადასახადის გადახდა მოუწევს მხოლოდ 100 ლერ სიგარეტზე და 6 ლიტრ ალკოჰოლურ სასმელზე, ხოლო დანარჩენზე გავრცელდება შეღავათი.

შენიშვნა: როცა შეღავათით სარგებლობა შესაძლებელია გარკვეული პერიოდულობით, ფიზიკურ პირს შეიძლება შეეზღუდოს შეღავათით სარგებლობა თუ ის ზემოთ აღნიშნული პერიოდის განმავლობაში რამდენიმეჯერ იმყოფებოდა საზღვარგარეთ. თუ დადგენილ პერიოდში საქართველოში პირველად შემოსვლისას, პირი შემოვიდა შეღავათით სარგებლობის გარეშე, მეორედ შემოსვლისას ის ვეღარ სარგებლობს კანონით განსაზღვრული შეღავათით. კოდექსის 199-ე მუხლის „დ“ პუნქტის თანახმად პირს უფლება აქვს შეღავათით ისარგებლოს დადგენილი პერიოდის განმავლობაში ერთხელ, მიუხედავად იმისა, თუ ზემოთ აღნიშნული პერიოდის განმავლობაში რამდენჯერ გადმოკვეთა მან საქართველოს საზღვარი.

*მაგალითი:* ფიზიკური პირი შემოვიდა საქართველოში სარფის საბაჟო პუნქტის გავლით 2011 წლის 10 ნოემბერს ისე, რომ არ უსარგებლია იმპორტის გადასახდელებზე შეღავათით (დავუშვათ

არ ჰქონდა პირადი ნივთები და სხვა საქონელი). თუ იგივე პირი, იგივე ან სხვა საზღვარს გადმოკვეთს მომდევნო 29 დღის განმავლობაში და ექნება დაუბეგრავი ლიმიტის ფარგლებში ღირებულების საქონელი (დავუშვათ 250 ლარის ღირებულების ტანსაცმელი), ის ვერ ისარგებლებს შეღავათით, ვინაიდან საბაჟოს მონაცემთა ბაზაში ფიქსირდება მხოლოდ პირის მიერ საზღვრის გადმოკვეთის ფაქტი და არ ფიქსირდება შეღავათით სარგებლობის შესახებ ინფორმაცია. შესაბამისად, სარფის საბაჟო საზღვრის ერთხელ გადმოკვეთიდან 30 კალენდარული დღის განმავლობაში პირს ეზღუდება შეღავათით სარგებლობა, თუმცა კანონმდებლობით აქვს უფლება.

შენიშვნა: შეღავათები ვრცელდება ნებისმიერ ფიზიკურ პირზე, მიუხედავად მოქალაქეობისა და ეროვნებისა.

შენიშვნა: ამ კოდექსით განსაზღვრულ საბაჟო ურთიერთობებში საქონლის შეფასება, როგორც წესი, ხდება საბაჟო ღირებულებით, თუმცა 199-ე მუხლის „დ“ ნაწილში, როგორც ჩანს, დაშვებულია გამონაკლისი. შეღავათიანი ლიმიტები დადგენილია საქონლის ღირებულების და არა „საბაჟო ღირებულების“ მიხედვით. საქონლის ღირებულებად უნდა ჩაითვალოს მასში გადახდილი ან გადასახდელი ფასი.

„ლ“ პუნქტის მიხედვით იმპორტის გადასახადისაგან გათავისუფლებულია ამ კოდექსით განსაზღვრული სასაქონლო ოპერაციები (საბაჟო რეჟიმები), თუ ამავე კოდექსის თანახმად კონკრეტულ სასაქონლო ოპერაციაში საქონლის მოქცევისას არ მოითხოვება იმპორტის გადასახდელების გადახდა.

საინტერესოა 199-ე მუხლის „მ“ პუნქტიც, რომლის თანახმად, იმპორტის გადასახადისგან თავისუფლდება თავისუფალ ინდუსტრიულ ზონებში წარმოებული საქონლის საქართველოში იმპორტი. ერთი შეხედვით ამაში ცუდი არაფერია, მაგრამ საკმაოდ სარისკო ჩანანერია. ისმის კითხვა – რა ითვლება თავისუფალ ინდუსტრიულ ზონაში წარმოებულ საქონლად? როცა გადასახადებისგან თავისუფალი სავაჭრო რეჟიმი ებმის საქონლის წარმოების პირობას, აუცილებლად განსაზღვრული უნდა იყოს თუ რა პროცენტები ითვლება წარმოებად და რა კრიტერიუმების დაკმაყოფილება იქნება საჭირო, რომ საქონელი ჩაითვალოს ამა თუ იმ ტერიტორიაზე წარმოებუ-

ლად. საქართველოს კანონმდებლობით არ არის განსაზღვრული, რა კრიტერიუმებით ჩაითვლება საქონელი თავისუფალ ინდუსტრიულ ზონაში წარმოებულად.

ამავე მუხლის „ნ“ პუნქტის თანახმად, იმპორტის გადასახადისგან თავისუფლება ასევე ამ კოდექსის 223-ე მუხლით თანახმად, საქართველოდან ექსპორტირებული საქონელი, რომელიც 3 წლის ვადაში უცვლელ მდგომარეობაში ბრუნდება საქართველოში. ეს ჩანაწერი მნიშვნელოვანია დროებით სარგებლობით გატანილი საქონლის უკან შემოტანის შემთხვევებში ან დანუნებული და შეცდომით გაგზავნილი სასაქონლო პარტიების დაბრუნების შემთხვევებში.

„ო“ ქვეპუნქტის თანახმად, განსაზღვრულია შეღავათებით სარგებლობის ლიმიტი იურიდიული პირების მიერ საფოსტო გზავნილით საქონლის შემოტანის შემთხვევებში. იურიდიულ პირს შეუძლია სასაქონლო ნომეკლატურის 28-97-ე ჯგუფებში კლასიფიცირებული, 300 ლარამდე ღირებულების, 30 კილოგრამამდე წონის საქონლის დაუბეგრავად შემოტანა. ასევე 400 ლერი სიგარეტის ან 50 სიგარის ან 50 სიგარილას ან 250 გრამი თამბაქოს სხვა ნაწარმის იმპორტი. შესაძლებელია ასევე აქ მითითებული ზღვრული ოდენობის ფარგლებში ზემოთ ჩამოთვლილი სხვადასხვა დასახელების საქონლის იმპორტი ერთდროულად, ჯამში არა უმეტეს 250 გრამისა. პარალელურად, პირს შეუძლია 4 ლიტრი ყველა სახის ალკოჰოლური სასმელის იმპორტი. კანონმდებლობით არც ამ შეღავათით სარგებლობის პერიოდულობა არის დადგენილი, რაც იმას ნიშნავს, რომ შეღავათით სარგებლობა შესაძლებელია შეუზღუდავად, ოღონდ დადგენილი ლიმიტების ფარგლებში.

**პარი IX**  
**ადგილობრივი გადასახადი**

**თავი XXIX**  
**ქონების გადასახადი**

**მუხლი 200. ცნებების მნიშვნელობა ამ კარის მიზნებისათვის**

1. ქონება – დასაბეგრი ქონება და მიწა.

2. მიწა – სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების, არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულებისა და ტყის მიწები. (10.12.2010. N3968 ამოქმედდეს 2011 წლის 2 იანვრიდან)

3. სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწა: (20.12.2011 N 5556)

ა) სახნავი (მათ შორის, მრავალწლიანი ნარგავებით დაკავებული მიწა, საბაღე, საბოსტნე);

ბ) სათიბები (მათ შორის, ბუნებრივი და გაკულტურებული);

გ) საძოვრები (მათ შორის, ბუნებრივი და გაკულტურებული);

დ) საკარმიდამო.

4. არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწა – მიწა, რომელიც არ არის სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწა.

4<sup>1</sup>. ტყის მიწა – საქართველოს ტყის ფონდის მიწა. (20.12.2011 N 5556)

5. ახალასათვისებელი სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწა:

ა) არასასოფლო-სამეურნეო სავარგული, რომელიც ტრანსფორმირდება (გადაიყვანება) სასოფლო-სამეურნეო სავარგულად. ასეთ მიწებს განეკუთვნება:

ა.ა) ყამირი მიწები;

ა.ბ) მელიორაციის (სარწყავი და დაშრობის) საშუალებით ასათვისებელი მიწები;

ა.გ) გაკაფვა-ამოძირკვის საშუალებით ასათვისებელი, ბუჩქნარით დაკავებული მიწები;

ა.დ) დატერასების საშუალებით ასათვისებელი ფერდობები;

ა.ე) წიაღისეულის მოპოვებისა და მშენებლობის დროს დარღვეული სარეკულტივაციო მიწები აგრობიოლოგიური პროდუქტიულობის აღდგენით;



ბ) დაბალინტენსიური სასოფლო-სამეურნეო სავარგულები, რომლებიც ტრანსფორმირდება (გადაიყვანება) მაღალინტენსიური სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების (სახნავი და მრავალწლიანი ნარგავებით დაკავებული) მიწების სავარგულად, დაჭაობებული და დამლაშებული მიწები.

6. დასაბეგრი ქონების ადგილსამყოფელი – ადგილი, სადაც უძრავი ქონება ფაქტობრივად მდებარეობს, ხოლო მოძრავი ქონება რეგისტრირებულია საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით. თუ არ არსებობს მოძრავი ქონების რეგისტრაციის ადგილი, დასაბეგრი ქონების ადგილსამყოფლად ითვლება ადგილი, სადაც მოძრავი ქონება ფაქტობრივად მდებარეობს.

ამ მუხლით განსაზღვრული ტერმინები გამოიყენება მხოლოდ ქონების გადასახადის მიზნებისთვის. როგორც ჩანს, „დასაბეგრი ქონებას“ კოდექსი მიჯნავს მიწისგან, თუმცა, რამდენადაც ორივე ქონება ქონების გადასახადით დაბეგერის ობიექტს წარმოადგენს, ამგვარი დიფერენცირება პირობითია და ატარებს წმინდა ტექნიკურ ხასიათს. უნდა შევნიშნოთ, რომ სამწუხაროდ, ქონების გადასახადის მარეგულირებელ ნორმებში ზოგ შემთხვევაში მოცემული გამიჯვნა გამორჩენილია<sup>192</sup>.

„დასაბეგრი ქონებასთან“ მიმართებით მთავარი საგადასახადო ელემენტები (განაკვეთი, გადასახადის გადამხდელი, დაბეგერის ობიექტი, დასაბერი ბაზა) მოცემულია კოდექსის 201-ე-202-ე მუხლებით, ხოლო მიწასთან მიმართებით კი – 203-ე-204-ე მუხლებით.

დასაბეგრი მიწა მოიცავს მიწების სამ კატეგორიას: სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების, არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულებისა და ტყის მიწებს. მათგან სასოფლო-სამეურნეო მიწის რაობა უშუალოდ კოდექსითაა განსაზღვრული, ხოლო რაც შეეხება არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწას – იგი განსაზღვრულია გამორიცხვის მეთოდით და მოიცავს იმ მიწებს „რომელიც არ არის სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწა“. ამ გამორიცხვით ტყის მიწებიც უნებურად ექცევა არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის კატეგორიაში. იმის გათვალისწინებთ, რომ არასასოფლო-

<sup>192</sup> მაგალითისთვის იხ. ამავე მუხლის მე-6 ნაწილი, რომლის რედაქციის მიხედვით დასაბეგრი მიწის ადგილის განსაზღვრა არ ხდება; ასევე, 201-ე მუხლის პირველი ნაწილის გ.ა) ქვეპუნქტი, რომლის მიხედვით დასაბეგრი ქონება მოიცავს მიწასაც

სამეურნეო დანიშნულებისა და ტყის მიწებისათვის გადასახადის განაკვეთები განსხვავებულია, კორექტული იქნებოდა გამორიცხვა შეხებოდა ტყის მიწებსაც.

ტყის მიწა მოიცავს საქართველოს ტყის ფონდის მიწას. საქართველოს ტყის კოდექსის მიხედვით საქართველოს ტყის ფონდი განმარტებულია როგორც „სახელმწიფო ტყის ფონდისა და საქართველოში საკუთრების სხვა ფორმებით არსებული ტყეების და მათი რესურსების ერთობლიობა“.<sup>193</sup>

რამდენადაც ქონების გადასახადი წარმოადგენს ადგილობრივ გადასახადს, მისი შემოღება, კონკრეტული განაკვეთის განსაზღვრა და კანონმდებლობით განსაზღვრული სხვა უფლებამოსილებების განხორციელება განეკუთვნება ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოების კომპეტენციას, მათი სამოქმედო ტერიტორიის ფარგლებში.<sup>194</sup> შესაბამისად, მუხლის მე-6 ნაწილით მოცემულია დასაბეგრი ქონების ადგილის განსაზღვრის წესი. ვფიქრობთ, აღნიშნული წესი უნდა ეხებოდეს მიწასაც.

## **მუხლი 201. ქონების გადასახადის გადამხდელი და დაბეგვრის ობიექტი**

### **1. ქონების გადასახადის გადამხდელია:**

ა) რეზიდენტი სანარმო/ორგანიზაცია – მის ბალანსზე ძირითად საშუალებად აღრიცხულ აქტივებზე, დაუმონტაჟებელ მოწყობილობებზე, დაუმთავრებელ მშენებლობაზე და არამატერიალურ აქტივებზე, აგრეთვე მის მიერ ლიზინგით გაცემულ ქონებაზე;

ბ) არარეზიდენტი სანარმო – საქართველოს ტერიტორიაზე არსებულ, ამ მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ ქონებაზე (მათ შორის, იჯარის, ქირის, უზუფრუქტის ან სხვა ამგვარი სახის ხელშეკრულების საფუძველზე გაცემულ, საქართველოს ტერიტორიაზე არსებულ ქონებაზე);

გ) ფიზიკური პირი:

გ.ა) საკუთრებაში არსებულ უძრავ ქონებაზე (მათ შორის, დაუმთავრებელ მშენებლობაზე, შენობა-ნაგებობაზე ან მათ ნაწილზე) და

<sup>193</sup> იხ. საქართველოს ტყის კოდექსი, მუხლი 5, პუნქტი გ)

<sup>194</sup> იხ. კოდექსის მე-6-მე-7 მუხლები

საკუთრებაში არსებულ მიწის ნაკვეთზე, რომელზედაც დამაგრებულია უძრავი ქონება, იახტებზე (კატარღებზე), შვეულმფრენებზე, თვითმფრინავებზე; (24.06.2011. N4963 ამოქმედდეს 2012 წლის 1 იანვრიდან)

გ.ბ) არარეზიდენტისაგან ლიზინგით მიღებულ ქონებაზე;

გ.გ) ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების შემთხვევაში, მის ბალანსზე ძირითად საშუალებად აღრიცხულ აქტივებზე, დაუმონტაჟებელ მონყობილობებზე და არამატერიალურ აქტივებზე, აგრეთვე მის მიერ ლიზინგით გაცემულ ქონებაზე.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიზნებისათვის პირი ქონების გადასახადის გადამხდელია მფლობელობაში ან/და სარგებლობაში არსებულ, გარდაცვლილი პირის სახელზე რეგისტრირებულ ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ქონებით სარგებლობა ხორციელდება იჯარის, ქირის, უზუფრუქტის ან სხვა ამგვარი სახის ხელშეკრულების საფუძველზე.

პირველი ნაწილის ა) ქვეპუნქტთან დაკავშირებით გამოეყოფილი რამდენიმე მომენტს:

- კოდექსის 202-ე მუხლის კონტექსტის გათვალისწინებით, უნდა ვივარაუდოთ, რომ იგულისხმება პირის ბალანსზე რიცხული დაუმონტაჟებელი მონყობილობები, დაუმთავრებელი მშენებლობა და არამატერიალურ აქტივები.
- დამკვიდრებული პრაქტიკით<sup>195</sup> ა) ქვეპუნქტში მითითებულ დაუმონტაჟებელ მონყობილობებსა და დაუმთავრებელ მშენებლობაში არ იგულისხმებოდა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები. წინამორბედ კოდექსთან შედარებით ამ ნორმას არსებითი ცვლილებები არ განუცდია. შესაბამისად, შეიძლება ვივარაუდოთ, რომ ადგილი ექნება იმავე პრაქტიკას. უნდა შევნიშნოთ, რომ ნორმის ამგვარი გაგება ცალსახა არაა და სასურველია კანონის ნორმა შეიცვალოს (დაზუსტდეს) იმგვარად, რომ იგი ერთმნიშვნელოვნად ასახავდეს არსებულ პრაქტიკას.

<sup>195</sup> იხ. ვ. ხმალაძე, ი. შავიშვილი, დ. ხატიაშვილი, რ. მიგრიაული, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები მეორე გამოცემა, 2006, გვ. 380; ასევე იხ. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 30.03.2009 №194 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-4 მუხლის მე-4 მაგალითი

- ესა თუ ის აქტივი ექვემდებარება თუ არა ბალანსზე აღრიცხვას, რეგულირდება ბუღალტრული აღრიცხვის წესებით. უნდა ვიგულისხმოდ, რომ დასაბეგრ ქონებას წარმოადგენს ა) ქვეპუნქტში მითითებული ის აქტივები, რომლებიც ექვემდებარება გადასახადის გადამხდელის ბალანსზე აღრიცხვას ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისთვის მიუხედავად იმისა, ის მათ საკუთრებაში ფლობს თუ არა.
- ა) ქვეპუნქტში გამოყენებული ტერმინები *ძირითადი საშუალება* და *არამატერიალური აქტივები* უშუალოდაა განმარტებული კოდექსით. შევნიშნავთ, რომ კოდექსით მოცემული განმარტებები მსგავსია, მაგრამ იდენტური არ არის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებში მოცემული იმავე დასახელების ტერმინთა განსაზღვრებებისა. მაგალითად, აქტივი კოდექსის მიზნებისთვის შესაძლოა წარმოადგენდეს ძირითად საშუალებას, თუმცა ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისთვის – არა, და პირიქით. ვინაიდან დაბეგვრის ობიექტს ბალანსზე რიცხული დასაბეგრი ქონება წარმოადგენს, რომელსაც თავის მხრივ ბუღალტრული აღრიცხვის წესები არეგულირებს, უმჯობესი იქნებოდა კოდექსს, ქონების გადასახადის მიზნებისთვის, დასაბეგრი ქონების ელემენტების განსაზღვრის მიზნით ბუღალტრულ აღრიცხვაში არსებული ტერმინებისთვის მიემართა.
- ა) ქვეპუნქტში გამოყენებული ტერმინი „ლიზინგი“ საგადასახადო კოდექსით განმარტებულია<sup>196 197</sup> და იგი განსხვავდება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებში მოცემული იმავე დასახელების ტერმინის მნიშვნელობისაგან. შევნიშნავთ, რომ კოდექსის მიზნებისთვის ლიზინგით გადაცემული ქონება შესაძლოა ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისთვის კვლავ ქონების გადამცემი პირის ბალანსზე ექვემდებარებოდეს აღრიცხვას, რაც შეეხება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით ქონების ლიზინგით გადაცემას, ასეთ დროს გადაცემული ქონება არ აღირიცხება ქონების გადამცემის ბალანსზე. რაც შეეხება ამ ქვეპუნქტში გამოყენებულ ქონებას, მუხლის კონტექსტის გათვალისწინებით, ვფიქრობთ, მინა აქ არ უნდა მოიაზრებოდეს.

<sup>196</sup> უფრო ზუსტად, კოდექსი ეყრდნობა სამოქალაქო კოდექსის შესაბამის ნორმას

<sup>197</sup> იხ. კოდექსის მე-8 მუხლის 38-ე ნაწილი

- რეზიდენტ პირს (საწარმოს/ორგანიზაციას) შესაძლოა ბალანსზე ერიცხებოდეს საქართველოს ტერიტორიის ფარგლებს გარეთ არსებული დასაბეგრი ქონება, თუმცა ასეთ ქონებაზე გადასახადის გამოანგარიშების წესი კოდექსით მოცემული არაა. უფრო ზუსტად, კოდექსის არსებული რედაქციის პირობებში ასეთ ქონებაზე გადასახადის განაკვეთი ვერ განისაზღვრება. შესაბამისად, ეს ქონება ფაქტობრივად არ ექვემდებარება ქონების გადასახადით დაბეგვრას.

პირველი ნაწილის ბ) ქვეპუნქტის მიხედვით ქონების გადასახადის გადამხდელს წარმოადგენს არარეზიდენტი საწარმო საქართველოს ტერიტორიაზე არსებულ ა) ქვეპუნქტში<sup>198</sup> მითითებულ ქონებასთან მიმართებით. თუმცა ნორმა არ მიუთითებს, ამ ქონებასთან მიმართებით (ბალანსზე რიცხული, საკუთრებაში არსებული, თუ სხვა) თუ როგორი კავშირი უნდა არსებობდეს დაბეგვრის ობიექტსა და გადასახადის გადამხდელს შორის. კოდექსის 202-ე მუხლის პირველი ნაწილის გათვალისწინებით შესაძლოა, რომ აქაც ბალანსზე რიცხული ქონება იგულისხმებოდეს. თუმცა სხვა საკითხია ადმინისტრირების თვალსაზრისით თუ რამდენად პრაქტიკულია არარეზიდენტ პირებთან მიმართებით ამ კუთხით იმავე წესების გამოყენება.<sup>199</sup>

ასევე არაა გამორიცხული, რომ ერთი და იგივე ქონება, თუნდაც სხვადასხვა იურისდიქციაში არსებული, განსხვავებული აღრიცხვის წესების გამო, არარეზიდენტი პირის მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე არსებული ქონების საქართველოს რეზიდენტი პირისთვის გარკვეული ვადით სარგებლობაში გადაცემის შემთხვევაში, ორი სუბიექტის ბალანსზე ირიცხებოდეს. ასეთ შემთხვევაში კი ერთი და იგივე დასაბეგრი ქონება ორჯერ დაექვემდებარება დაბეგვრას. ანუ, სახეზე იქნება ორმაგი ეკონომიკური დაბეგვრა. ასევე ორმაგი ეკონომიკური დაბეგვრა სახეზე იქნება რეზიდენტი პირის მიერ არარეზიდენტისგან ქონების კოდექსის მიზნებისთვის ლიზინგით მიღების შემთხვევაში,

<sup>198</sup> ბ) ქვეპუნქტში მითითებაა მუხლის პირველ ნაწილზე, რაც, ვფიქრობთ, წარმოადგენს მექანიკურ შეცდომას

<sup>199</sup> მაგალითად, საგადასახადო ორგანოებს მოუწევთ იმისა გარკვევა, ექვემდებარება თუ არა ქონება არარეზიდენტის ბალანსზე აღრიცხვას

როდესაც ეს ქონება ექვემდებარება რეზიდენტის ბალანსზე აღრიცხვას, მიუხედავად იმისა, აღრიცხავს თუ არა ამ ქონებას არარეზიდენტი თავის ბალანსზე. სამწუხაროდ, მსგავსი პრობლემები, მიუხედავად მრავალგზის შეტანილი ცვლილებებისა, მრავალი წელია ახასიათებს ქონების გადახადის მარეგულირებელ ნორმებს. შესაბამისად, ეს ნორმები საფუძვლიან გადახედვას მოითხოვს.

პირველი ნაწილის გ.გ) ქვეპუნქტის მიხედვით ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების შემთხვევაში ფიზიკური პირი წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელს მის ბალანსზე აღრიცხულ აქტივებთან მიმართებით. ვფიქრობთ, აქ „ბალანსის“ გამოყენება არ არის მიზანშეწონილი<sup>200</sup> და უფრო უპრიანი იქნებოდა გადასახადის გადამხდელის სხვა კრიტერიუმით განსაზღვრა, მით უმეტეს, რომ კოდექსის 202-ე მუხლის მიხედვით ფიზიკური პირის დასაბეგრი ქონება განისაზღვრება საბაზრო ღირებულებით.

## **მუხლი 202. ქონებაზე გადასახადის განაკვეთი**

**1. საწარმოსთვის/ორგანიზაციისთვის ქონების გადასახადის წლიური განაკვეთი განისაზღვრება დასაბეგრი ქონების ღირებულების არა უმეტეს 1 პროცენტის ოდენობით. ამ ნაწილის მიზნებისათვის დასაბეგრი ქონების ღირებულება არის საშუალო წლიური საბალანსო ნარჩენი ღირებულება (გამოიანგარიშება კალენდარული წლის დასაწყისისა და ბოლოსთვის აქტივების საშუალო ღირებულების მიხედვით), რომელიც ქვემოთ ჩამოთვლილ შემთხვევებში მხოლოდ უძრავ ქონებასთან მიმართებით უნდა გაიზარდოს: (14.06.2011. N4754)**

**ა) 2000 წლამდე მიღებულ აქტივებზე – 3-ჯერ;**

**ბ) 2000 წლიდან 2004 წლამდე მიღებულ აქტივებზე – 2-ჯერ;**

**გ) 2004 წელს მიღებულ აქტივებზე – 1.5-ჯერ;**

**დ) იმ აქტივებზე, რომელთა მიღების შესახებ ინფორმაცია არ არსებობს, – ამ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული ოდენობით.**

---

<sup>200</sup> მაგალითად, ფიზიკურ პირი შესაძლოა აწარმოებდეს ეკონომიკურ საქმიანობას, თუმცა საერთოდ არ მოეთხოვებოდეს და არც ჰქონდეს საქიროება ბალანსის წარმოებისა. ასეთ შემთხვევაში, ნორმის მიხედვით გამოდის, რომ იგი არ წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელს

2. დასაბეგრი ქონების ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ა“-„დ“ ქვე-პუნქტებით გათვალისწინებული აფასება არ ვრცელდება:

ა) საწარმოზე, თუ იგი მის ბალანსზე რიცხულ უძრავ ქონებას აღრიცხავს გადაფასების მეთოდის გამოყენებით და აქვს საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული პირების მიერ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება; ამასთანავე, აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება გამოყენებულ იქნეს მხოლოდ 4 წლის ვადით;

ბ) საქართველოს მთავრობის მიერ განსაზღვრულ სახელმწიფო საწარმოებზე.

3. საწარმოსთვის/ორგანიზაციისთვის, გარდა ამ მუხლის 3<sup>1</sup> ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა, ლიზინგით გაცემულ დასაბეგრ ქონებაზე გადასახადის წლიური განაკვეთი განისაზღვრება დასაბეგრი ქონების საშუალო წლიური საბალანსო ნარჩენი ღირებულების (გამოიანგარიშება კალენდარული წლის დასაწყისისა და ბოლოსთვის აქტივების საშუალო ღირებულების მიხედვით) არა უმეტეს 1 პროცენტის ოდენობით. ამ ნაწილის მიზნებისათვის ლიზინგით გაცემული დასაბეგრი ქონების საბალანსო ღირებულება არის ქონების გაცემის მომენტისათვის არსებული ღირებულება, ხოლო ყოველი მომდევნო წლისათვის ქონების ღირებულებად ითვლება აღნიშნული ქონების ნარჩენი საბალანსო ღირებულება, რომელიც ამ ქონებას ექნებოდა ლიზინგით არგაცემის შემთხვევაში. (13.10.2011. N5118)

3<sup>1</sup>. სალიზინგო კომპანიისთვის ლიზინგით გაცემულ დასაბეგრ ქონებაზე წლიური გადასახადი ლიზინგის მთელი პერიოდის განმავლობაში განისაზღვრება მის მიერ დასაბეგრი ქონების ლიზინგით პირველად გაცემის მომენტისათვის არსებული საბალანსო საწყისი ღირებულების არა უმეტეს 0.6 პროცენტის ოდენობით. (13.10.2011. N5118)

4. საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია გადასახადის გადამხდელს, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევებისა, საგადასახადო შემოწმებისას დასაბეგრი ქონების საშუალო წლიური საბალანსო ნარჩენი ღირებულება განუსაზღვროს საბაზრო ფასით, ხოლო გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, ამ კოდექსით დადგენილი წესით გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს

მიერ საბაზრო ფასის ოდენობასთან დაკავშირებით მიღებული გადაწყვეტილება. თუ დადგინდა, რომ დასაბეგრი ქონების საბაზრო ფასი აღემატება მის საბალანსო ღირებულებას, პირი ვალდებულია გადაიხადოს მოცემულ სხვაობაზე დარიცხული ქონების გადასახადი; ამასთანავე, პირს სხვაობაზე დარიცხული ქონების გადასახადის აღიარებამდე პერიოდზე ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქცია არ დაეკისრება და იგი ვალდებულია შესაბამისი დასაბეგრი ქონების მიმართ აღნიშნული საბაზრო ფასი გამოიყენოს შემდგომი 3 საგადასახადო წლის განმავლობაში. ამასთანავე, აღიარების შედეგად წარმოშობილი სხვაობა გადასახადის შემცირებად არ ჩაითვლება.

5. ფიზიკური პირის დასაბეგრი ქონებაზე გადასახადის წლიური განაკვეთი დიფერენცირებულია გადასახადის გადამხდელის ოჯახის მიერ საგადასახადო წლის განმავლობაში მიღებული შემოსავლების მიხედვით და განისაზღვრება შემდეგი ოდენობით:

ა) 100 000 ლარამდე შემოსავლის მქონე ოჯახებისათვის – საგადასახადო პერიოდის ბოლოსთვის დასაბეგრი ქონების საბაზრო ღირებულების არანაკლებ 0.05 პროცენტისა და არა უმეტეს 0.2 პროცენტისა;

ბ) 100 000 ლარის ან მეტი შემოსავლის მქონე ოჯახებისათვის – საგადასახადო პერიოდის ბოლოსთვის დასაბეგრი ქონების საბაზრო ღირებულების არანაკლებ 0.8 პროცენტისა და არა უმეტეს 1 პროცენტისა.

6. ამ კარის მიზნებისათვის, ამ მუხლის მე-7 ნაწილის გათვალისწინებით, ფიზიკური პირის ოჯახის მიერ საგადასახადო წლის განმავლობაში მიღებულ შემოსავლებში შეიტანება ყველა შემოსავალი, მათ შორის, სარგებელი საგადასახადო შეღავათების გაუთვალისწინებლად, კერძოდ:

- ა) ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი;
- ბ) ნებისმიერი შემოსავალი, მათ შორის, სარგებელი, რომელიც დაკავშირებული არ არის ეკონომიკურ საქმიანობასთან;
- გ) დარიცხული ხელფასი.

7. ამ მუხლის მე-6 ნაწილის მიზნებისათვის:

ა) შემოსავლებში არ შეიტანება ოჯახის წევრებისაგან მემკვიდრეობით, ჩუქებით ან განქორწინების საფუძველზე მიღებული ქონების ღირებულება;



ბ) ფიზიკური პირის მიერ (მათ შორის, I რიგის მემკვიდრის მიერ ჯამურად თავისი და მამკვიდრებლის) 2 წელზე მეტი ვადით მის საკუთრებაში არსებული საცხოვრებელი ბინის (სახლის) რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი;

გ) საქართველოს მოქალაქე არარეზიდენტ ფიზიკურ პირთან მიმართებით შემოსავლები განისაზღვრება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავლების მიხედვით.

დ) შემოსავლებში არ შეიტანება ამ კოდექსის 82-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ნ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული ქონების თავდაპირველი რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი. (7.12.2010. N3882)

**8. დასაბეგრ ქონებაზე საგადასახადო ვალდებულება განისაზღვრება საგადასახადო წლის 31 დეკემბრისათვის მოქმედი განაკვეთით.**

მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილია გადასახადის ზღვრული განაკვეთი (არა უმეტეს ერთი პროცენტისა)<sup>201</sup> და დასაბეგრ ქონებაზე ქონების გადასახადის გაანგარიშების წესი. როგორც ჩანს, ქონების გადასახადის ბაზა განისაზღვრება აქტივის იმ ღირებულების მიხედვით, რომელიც მას აქვს ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისთვის. მაგალითად, დავუშვათ:

- საწარმო დარეგისტრირდა 2011 წლის 1 სექტემბერს;
- 31.12.2011 მდგომარეობით საწარმოს ბალანსზე ერიცხებოდა დასაბეგრი ქონება X ლარის ღირებულებით;
- 31.12.2011 მდგომარეობით აკუმულირებულმა ცვეთამ შეადგინა Y ლარი;
- 31.12.2012 მდგომარეობით საწარმოს ბალანსზე ერიცხებოდა დასაბეგრი ქონება Z ლარის ღირებულებით;
- 31.12.2012 მდგომარეობით აკუმულირებულმა ცვეთამ შეადგინა Q ლარი;
- ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს მიერ გადასახადის განაკვეთი განსაზღვრულია 1%-ის ოდენობით.

მოცემულ შემთხვევაში ქონების გადასახადი გაიანგარიშება შემდეგნაირად:

<sup>201</sup> გადასახადის კონკრეტული განაკვეთი დგინდება შესაბამისი ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს მიერ

2011 წლისათვის:  $(X-Y)/2 \times 4/12 \times 1\%$  (ამ შემთხვევაში ქონების გადასახადი გამოითვლება პერიოდის პროპორციულად).<sup>202</sup>

2012 წლისათვის:  $(X-Y+Z-Q)/2 \times 1\%$

მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით 2005 წლამდე მიღებულ უძრავ ქონებასთან მიმართებით დასაბეგრი ქონების ბაზა ექვემდებარება გაზრდას პირველ ნაწილში მითითებული კოეფიციენტების გამოყენებით. აღნიშნული წესი არ ვრცელდება:

- იმ საწარმოზე, რომელიც უძრავ ქონებას აღრიცხავს გადაფასების მეთოდით და გააჩნია საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული პირის<sup>203</sup> მიერ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება. გადაფასების მეთოდში, სავარაუდოდ, უნდა ვიგულისხმოდ ქონების აღრიცხვის ის მეთოდი, რომლის მიხედვით ქონება ექვემდებარება რეგულარულ შეფასებას მის რეალურ ღირებულებასთან დაახლოების მიზნით.<sup>204</sup> ამასთან, „აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება გამოყენებულ იქნეს მხოლოდ 4 წლის ვადით“. ანუ, ჩვენი აზრით, თუ საწარმო იყენებს გადაფასების მეთოდს უძრავ ქონებასთან მიმართებით და ამ მეთოდის გამოყენება კონკრეტული წლისთვის დასტურდება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული პირის მიერ აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებით, ოთხი წლის<sup>205</sup> განმავლობაში საწარმოზე არ გავრცელდება დასაბეგრი ქონების ბაზის კოეფიციენტების გამოყენებით განსაზღვრის წესი მიუხედავად იმისა, ექნება თუ არა შემდგომ პერიოდებზე საწარმოს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება.
- საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრულ სახელმწიფო საწარმოებზე.<sup>206</sup>

<sup>202</sup> იხ. 205-ე მუხლის მე-8 ნაწილი

<sup>203</sup> იხ. საქართველოს მთავრობის 28.12.2010 № 411 დადგენილება „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმარტაციულ პირთა და სახელმწიფო საწარმოთა ნუსხის დამტკიცების შესახებ“

<sup>204</sup> მაგალითად, იხ. ბუღალტრული აღრიცხვის №16 საერთაშორისო სტანდარტი, 31-ე-42-ე პარაგრაფები

<sup>205</sup> უფრო კორექტული იქნებოდა, წლის ნაცვლად გამოყენებული ყოფილიყო საგადასახადო პერიოდი

<sup>206</sup> იხ. საქართველოს მთავრობის დადგენილება 28.12.2010 № 411 დადგენილება „საწარმოებისათვის აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების განმარტაციულ პირთა და სახელმწიფო საწარმოთა ნუსხის დამტკიცების შესახებ“

მუხლის მე-3 ნაწილით დადგენილია დასაბეგრი ქონების ბაზის განსაზღვრის სპეციალური წესი ქონების ლიზინგით გაცემის შემთხვევისთვის. როგორც 201-ე მუხლის კომენტარებისას აღვნიშნეთ კოდექსის მიზნებისთვის ლიზინგით გადაცემული ქონება შესაძლოა ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისთვის კვლავ ქონების გადამცემი პირის ბალანსზე ექვემდებარებოდეს აღრიცხვას. შევნიშნავთ, რომ ამ ნაწილით ისე ჩანს, თითქოს ქონების ლიზინგით გაცემა ნებისმიერ შემთხვევაში ექვემდებარება ქონების მიმღების ბალანსზე აღრიცხვას, რაც მცდარია.

მუხლის მე-3<sup>1</sup> ნაწილით დადგენილია დასაბეგრი ქონების ბაზისა და გადასახადის გადასახადის განაკვეთის განსაზღვრის სპეციალური წესი სალიზინგო კომპანიების<sup>207</sup> მიერ ქონების ლიზინგით გაცემის შემთხვევისთვის.

მუხლის მეოთხე ნაწილით დადგენილი ნორმა კითხვის ქვეშ აყენებს ამავე მუხლის პირველი და მე-3 ნაწილებით დადგენილი საგადასახადო ბაზის გაანგარიშების მართებულობას.

ზოგადად ამ ნაწილით დადგენილი ნორმა საკმაოდ უცნაურია. ერთი მხრივ გადასახადის გადამხდელი არაა ვალდებული საბაზრო ფასით განსაზღვროს დასაბეგრი ბაზა, თუმცა საგადასახადო ორგანოს სურვილის შემთხვევაში მას მოუწევს გადასახადის გადახდა საბაზრო ფასის გათვალისწინებით. ქონების კვალიფიციური შეფასება მეტად ძვირად ღირებული სიამოვნებაა. ეს ის შემთხვევაა, როდესაც გადასახადის გადამხდელი, რომელსაც ხელი არ მიუწვდება ასეთ „სიამოვნებაზე“, ვერ განსაზღვრავს, თუ რა იქნება მისი ქონების გადასახადის ხარჯი ან რა ოდენობის გადასახადი უნდა გადაიხადოს, რომ პირნათელი იყოს სახელმწიფოს წინაშე.

ნორმის მიხედვით საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია საგადასახადო შემონიშნების ფარგლებში დასაბეგრი ქონების საშუალო წლიური საბალანსო ნარჩენი ღირებულების განსაზღვრის მიზნით გამოიყენოს საბაზრო ფასი. თუ დავის პროცესში დადასტურდა, რომ საბაზრო ფასი აღემატება აქტივების საბალანსო ღირებულებას, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია გადაიხადოს ამ წესით გამოთვლილი გადასახადი და ეს საბაზრო ფასი გამოიყენოს შემდგომი სამი საგადასახადო წლის განმავლობაში ქონების გადასახადის

<sup>207</sup> თუ რომელი საწარმო ითვლება სალიზინგო კომპანიად, იხ. მე-8 მუხლის 39-ე ნაწილი

გაანგარიშების მიზნებისთვის. ეს წესი არ ეხება მხოლოდ მუხლის მე-2 ნაწილით მოცემულ საწარმოებს უძრავ ქონებასთან მიმართებით. შევნიშნავთ, რომ იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც უძრავი ქონების საგადასახადო ბაზას გადასახადის გადამხდელი განსაზღვრავს მუხლის პირველ ნაწილში მოცემული კოეფიციენტების მიხედვით, საგადასახადო ორგანოს არ ერთმევა უფლება, გამოიყენოს მუხლის მე-4 ნაწილით დადგენილი ნორმა და შესაბამისად, მიუყენოს ეს კოეფიციენტები საბაზრო ფასით განსაზღვრულ „დასაბეგრი ქონების საშუალო წლიურ საბალანსო ნარჩენ ღირებულებას“, რაც, რბილად რომ ვთქვათ, ასევე არალოგიკურია.

მუხლის მე-5 ნაწილით ფიზიკური პირის დასაბეგ ქონებაზე გადასახადის ზღვრული განაკვეთები დამოკიდებულია ამ პირის ოჯახის<sup>208</sup> მიერ საგადასახადო პერიოდში მიღებული შემოსავლების ოდენობაზე. დასაბეგრი ქონების ბაზა განისაზღვრება მისი საგადასახადო პერიოდის ბოლოს (31 დეკემბერი) არსებული საბაზრო ღირებულებით. შემოსავლებში შეიტანება ნებისმიერი შემოსავალი მიუხედავად იმისა, ვრცელდება თუ არა მასზე კოდექსით გათვალისწინებული შეღავათი საშემოსავლო გადასახადის მიზნებისთვის (მე-6 ნაწილი), გარდა მე-7 მუხლში მითითებული გამონაკლისებისა. შემოსავლის ოდენობა, თავის მხრივ, განისაზღვრება კოდექსის XIX თავით დადგენილი წესების მიხედვით.

მე-8 ნაწილით დადგენილი ნორმის მიხედვით უნდა ვიგულისხმოთ, რომ იგი ასევე ვრცელდება ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს მიერ განსაზღვრულ განაკვეთზეც.

### **მუხლი 203. მიწაზე ქონების გადასახადის გადამხდელი და დაბეგვრის ობიექტი**

**მიწაზე ქონების გადასახადის გადამხდელია პირი საგადასახადო წლის 1 აპრილის მდგომარეობით:**

**ა) მის საკუთრებაში არსებულ მიწაზე, გარდა ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებული მიწის ნაკვეთისა, რომელზედაც დამაგრებულია ამავე ფიზიკური პირის საკუთრებაში მყოფი უძრავი ქონება; (24.06.2011. N4963 ამოქმედდეს 2012 წლის 1 იანვრიდან)**

<sup>208</sup> ოჯახის განსაზღვრის მიზნით იხ. მე-8 მუხლის მე-16 ნაწილი

ბ) სახელმწიფო საკუთრებაში არსებულ მიწაზე, რომლითაც სარგებლობს ან რომელსაც ფლობს იგი;

გ) მის მფლობელობაში ან/და სარგებლობაში არსებულ, გარდაცვლილი პირის სახელზე რეგისტრირებულ მიწის ნაკვეთზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მიწის ნაკვეთით სარგებლობა ხორციელდება იჯარის, ქირის, უზუფრუქტის ან სხვა ამგვარი სახის ხელშეკრულების საფუძველზე.

მიწაზე ქონების გადასახადის გადამხდელია პირი, თუ მას 1 აპრილის მდგომარეობით გააჩნია დაბეგვრის ობიექტი. დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს:

- გადასახადის გადამხდელის საკუთრებაში არსებული მიწა, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მიწის ნაკვეთი წარმოადგენს დასაბეგრ ქონებას 201-ე მუხლის პირველი ნაწილის გ.ა) ქვეპუნქტის მიხედვით; ანუ, როდესაც დასაბეგრი ქონება მოიცავს მიწასაც.
- სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული მიწა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელი სარგებლობს ან რომელსაც ფლობს, მიუხედავად ასეთი ფლობისა თუ სარგებლობის კანონიერებისა.
- გადასახადის გადამხდელის მფლობელობაში ან სარგებლობაში არსებული მიწა, რომელიც რეგისტრირებულია გარდაცვლილი პირის სახელზე (ასევე, მიუხედავად ასეთი ფლობისა თუ სარგებლობის კანონიერებისა), გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მიწის ნაკვეთით სარგებლობა ხორციელდება იჯარის, ქირის, უზუფრუქტის ან სხვა ამგვარი სახის ხელშეკრულების საფუძველზე.

## **მუხლი 204. მიწაზე ქონების გადასახადის განაკვეთი**

1. სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე ქონების გადასახადის განაკვეთი გაიანგარიშება შემდეგი წესით: **(20.12.2011 N 5556)**

ა) წლიურ საბაზისო განაკვეთს ლარებში ერთ ჰექტარზე გაანგარიშებით ადგენს საქართველოს მთავრობა:

ა.ა) სათიბებისა და საძოვრებისათვის – ტერიტორიული ერთეულებისა და მიწის სახეობების მიხედვით, 1.5 ლარიდან 20 ლარამდე ზღვრული ოდენობის ფარგლებში;

ა.ბ) სახნავისა და საკარმიდამოსათვის – ტერიტორიული ერთეულებისა და მიწის ხარისხის მიხედვით, 50 ლარიდან 100 ლარამდე ზღვრული ოდენობის ფარგლებში;

ბ) ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს გადაწყვეტილებით განისაზღვრება გადასახადის განაკვეთი, რომლის ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს ამ ნაწილის „ა.ა“ და „ა.ბ“ ქვეპუნქტებისათვის საქართველოს მთავრობის მიერ დადგენილი წლიური საბაზისო განაკვეთის 150 პროცენტს.

1<sup>1</sup>. ტყის მიწებზე ქონების გადასახადის განაკვეთი გაიანგარიშება შემდეგი წესით:(20.12.2011 N 5556)

ა) წლიურ საბაზისო განაკვეთს ლარებში ერთ ჰექტარზე გაანგარიშებით ადგენს საქართველოს მთავრობა ტერიტორიული ერთეულების მიხედვით, 20 ლარიდან 50 ლარამდე ზღვრული ოდენობის ფარგლებში;

ბ) ტყის მიწებისათვის, რომლებიც გამოიყენება სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულებით, წლიურ საბაზისო განაკვეთს ლარებში ერთ ჰექტარზე გაანგარიშებით ადგენს საქართველოს მთავრობა ტერიტორიული ერთეულების მიხედვით, 50 ლარიდან 100 ლარამდე ზღვრული ოდენობის ფარგლებში;

გ) ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს გადაწყვეტილებით განისაზღვრება გადასახადის განაკვეთი, რომლის ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს საქართველოს მთავრობის მიერ დადგენილი წლიური საბაზისო განაკვეთის 50 პროცენტს.

2. არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე ქონების გადასახადის განაკვეთები კონკრეტული მიწის ნაკვეთისათვის, მიწის ნაკვეთის ადგილმდებარეობის გათვალისწინებით, გაიანგარიშება შემდეგი წესით:

ა) გადასახადის საბაზისო განაკვეთი დგინდება წელიწადში მიწის ერთ კვადრატულ მეტრზე 0.24 ლარის ოდენობით;

ბ) ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს გადაწყვეტილებით, შესაბამისი საბაზისო განაკვეთი მრავლდება ტერიტორიულ კოეფიციენტზე. ამასთანავე, ტერიტორიული კოეფიციენტი არ შეიძლება იყოს 1,5-ზე მეტი.

3. ბუნებრივი რესურსებით მოსარგებლე პირისათვის შესაბამისი ლიცენზიის გაცემის საფუძველზე გამოყოფილი მიწა იბეგრება

სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწისათვის საქართველოს მთავრობის მიერ ერთ ჰექტარზე 3 ლარამდე ზღვრული ოდენობის ფარგლებში დადგენილი წლიური საბაზისო განაკვეთის შესაბამისად განსაზღვრული გადასახადის განაკვეთით. (7.12.2010. N3882)

4. მიწაზე საგადასახადო ვალდებულება განისაზღვრება საგადასახადო წლის 1 აპრილისათვის მოქმედი განაკვეთების მიხედვით.

5. ქონების გადასახადით დაბეგვრის მიზნებისათვის საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს, სხვა მარეგისტრირებელი ორგანოების, ასევე ადგილობრივი თვითმმართველობების მიერ საგადასახადო ორგანოში წარსადგენი ინფორმაციის ჩამონათვალს და ამ ინფორმაციის საგადასახადო ორგანოში წარდგენის წესს ადგენს საქართველოს მთავრობა.

სასოფლო-სამეურნეო მიწაზე წლიური საბაზისო განაკვეთი ლარებში ერთ ჰექტარზე გაანგარიშებით მუხლის პირველი ნაწილის ა) ქვეპუნქტში მითითებული ზღვრული ოდენობის ფარგლებში დგინდება საქართველოს მთავრობის მიერ.<sup>209</sup> კონკრეტული გადასახადის ოდენობა ერთ ჰექტარზე განისაზღვრება ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს მიერ არა უმეტეს მთავრობის მიერ დადგენილი წლიური საბაზისო განაკვეთის 150%-ისა (პირველი ნაწილი, ბ) ქვეპუნქტი).

ტყის მიწებზე წლიური საბაზისო განაკვეთი ლარებში ერთ ჰექტარზე გაანგარიშებით მუხლის 1<sup>1</sup>-ლი ნაწილის ა), ბ) ქვეპუნქტებში მითითებული ზღვრული ოდენობის ფარგლებში დგინდება საქართველოს მთავრობის მიერ.<sup>210</sup> კონკრეტული გადასახადის ოდენობა ერთ ჰექტარზე განისაზღვრება ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს მიერ არა უმეტეს მთავრობის მიერ დადგენილი წლიური საბაზისო განაკვეთის 50%-ისა (1<sup>1</sup> ნაწილი, გ) ქვეპუნქტი).

არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე გადასახადის საბაზისო განაკვეთი წელიწადში მიწის ერთ კვადრატულ მეტრზე

<sup>209</sup> იხ. საქართველოს მთავრობის 23.12.2010 №394 დადგენილება „სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე ქონების გადასახადის წლიური საბაზისო განაკვეთების დამტკიცების თაობაზე“

<sup>210</sup> 2012 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით შესაბამისი დადგენილება საქართველოს მთავრობის მიერ მიღებული არა არის

დადგენილია 0.24 ლარის ოდენობით (მე-2 ნაწილი, ა) ქვეპუნქტი). კონკრეტული გადასახადის ოდენობა ერთ კვადრატულ მეტრზე განისაზღვრება საბაზისო განაკვეთის გამრავლებით ტერიტორიულ კოეფიციენტზე. ამ კოეფიციენტს 1,5-ის ფარგლებში ადგენს ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანო (მე-2 ნაწილი, ბ) ქვეპუნქტი).

არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე გადასახადის საბაზისო განაკვეთი წელიწადში მიწის ერთ კვადრატულ მეტრზე დადგენილია 0.24 ლარის ოდენობით (მე-2 ნაწილი, ა) ქვეპუნქტი). კონკრეტული გადასახადის ოდენობა ერთ კვადრატულ მეტრზე განისაზღვრება საბაზისო განაკვეთის გამრავლებით ტერიტორიულ კოეფიციენტზე. ამ კოეფიციენტს 1,5-ის ფარგლებში ადგენს ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანო.

მიწის ნაკვეთზე, რომელსაც ლიცენზიის საფუძველზე იყენებს ბუნებრივი რესურსებით მოსარგებლე პირი, მიუხედავად ამ მიწის სტატუსისა, გადასახადის განაკვეთი განისაზღვრება მუხლის მე-3 ნაწილით დადგენილი წესით.

## **მუხლი 205. ქონების გადასახადის გამოანგარიშება და გადახდა**

1. ქონების გადასახადის საგადასახადო პერიოდად ითვლება კალენდარული წელი.

2. საწარმო/ორგანიზაცია ქონების გადასახადის დეკლარაციას შესაბამის საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს არა უგვიანეს კალენდარული წლის 1 აპრილისა და ამავე ვადაში იხდის ქონების გადასახადს, გარდა ამ მუხლის მე-7 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა. დეკლარაციაში მონაცემები დასაბეგრი ქონების შესახებ შეიტანება გასული საგადასახადო წლის მიხედვით, ხოლო დასაბეგრი მიწის შესახებ – მიმდინარე საგადასახადო წლის მიხედვით.

3. საწარმო/ორგანიზაცია ქონებაზე გადასახადს იხდის მიმდინარე გადასახდელის სახით, გასული საგადასახადო წლის წლიური გადასახადის ოდენობით, არა უგვიანეს საგადასახადო წლის 15 ივნისისა.

4. თუ ქონებაზე ქონების გადასახადში მიმდინარე საგადასახადო წლის მოსალოდნელი საგადასახადო ვალდებულების ოდენობა,



მათ შორის, საგადასახადო შეღავათების გათვალისწინებით, არანაკლებ 50 პროცენტით მცირდება გასულ საგადასახადო წელთან შედარებით და აღნიშნულის შესახებ გადასახადის გადამხდელი არა უგვიანეს მიმდინარე წლის 1 ივნისისა აცნობებს შესაბამის საგადასახადო ორგანოს, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, შეამციროს ან საერთოდ არ გადაიხადოს მიმდინარე გადასახდელის თანხა.

5. თუ წარმოდგენილი ფაქტობრივი წლიური შედეგების მიხედვით არ დასტურდება მოსალოდნელი საგადასახადო ვალდებულების ოდენობის არანაკლებ 50 პროცენტით შემცირება და გადასახადის გადამხდელს საანგარიშო წლის განმავლობაში სრული ოდენობით არ გადაუხდია მიმდინარე გადასახდელი, მან უნდა გადაიხადოს საურავი ამ კოდექსის შესაბამისად, მიმდინარე გადასახდელის გადახდის ვადის დადგენილი თარიღიდან საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის თარიღამდე არსებულ დროის მონაკვეთში.

6. თუ წინა საგადასახადო პერიოდთან შედარებით იცვლება გადასახადის განაკვეთი, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, მიმდინარე გადასახდელი გადაიხადოს მიმდინარე წლისთვის მოქმედი განაკვეთის მიხედვით.

7. საწარმო/ორგანიზაცია მიწაზე ქონების გადასახადს იხდის არა უგვიანეს კალენდარული წლის 15 ნოემბრისა.

8. თუ გადასახადის გადამხდელი საწარმო/ორგანიზაცია მხოლოდ არასრული კალენდარული წლის განმავლობაში არსებობს, იგი ქონებაზე გადასახადს იხდის ამ პერიოდის პროპორციულად.

9. თუ იურიდიული პირი კალენდარული წლის დაწყების შემდეგ დაფუძნდა, მას შესაბამისი საგადასახადო პერიოდის მიხედვით მიმდინარე გადასახდელის გადახდის ვალდებულება არ ეკისრება. ამასთანავე, მომდევნო საგადასახადო პერიოდის მიხედვით მიმდინარე გადასახდელის ოდენობა განისაზღვრება გასული საგადასახადო წლის წლიური გადასახადის სრული ოდენობით.

10. სალიკვიდაციო კომისია ვალდებულია საწარმოს ლიკვიდაციის თაობაზე გადაწყვეტილების მიღებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში წარუდგინოს შესაბამის საგადასახადო ორგანოს ქონების გადასახადის დეკლარაცია.

11. ფიზიკური პირის ქონების გადასახადს გამოიანგარიშებს საგადასახადო ორგანო წარდგენილი დეკლარაციის საფუძველზე.

12. ფიზიკური პირი ქონების გადასახადის დეკლარაციას საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს არა უგვიანეს კალენდარული წლის 1 ნოემბრისა. დეკლარაციაში მონაცემები დასაბეგრი ქონების შესახებ შეიტანება გასული საგადასახადო წლის მიხედვით, ხოლო დასაბეგრი მიწის შესახებ – მიმდინარე საგადასახადო წლის მიხედვით. (20.12.2011 N 5556)

13. ფიზიკურ პირს უფლება აქვს, არ წარადგინოს ქონების გადასახადის დეკლარაცია, თუ:

ა) ამ კოდექსით გათვალისწინებული შეღავათების გათვალისწინებით მას საგადასახადო პერიოდის მიხედვით საგადასახადო ვალდებულება არ წარმოეშობა. ამასთანავე, თუ ფიზიკური პირი გასული საგადასახადო წლის მიხედვით იყო ქონების გადასახადის მიხედვით დეკლარანტი, იგი დეკლარაციის არწარდგენის შესახებ გადაწყვეტილებას საგადასახადო ორგანოს აცნობებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმით, არა უგვიანეს საგადასახადო წლის 15 მაისისა;

ბ) საანგარიშო წლის წინა პერიოდის მიხედვით ქონების გადასახადის დეკლარაცია წარდგენილია ან დარიცხულია ქონების გადასახადი საგადასახადო ორგანოს მიერ. წინა საანგარიშო წლის მონაცემების მიხედვით საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელს პროგრამულად არიცხავს ქონების გადასახადს. ამ შემთხვევაში ითვლება, რომ გადასახადის გადამხდელმა განახორციელა საგადასახადო ანგარიშგება, ხოლო საგადასახადო ორგანომ მას წარუდგინა საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის მიხედვითაც, საგადასახადო ვალდებულება შესაბამისი პერიოდის მიხედვით ბოლო დეკლარირებულის (დარიცხულის) ტოლია. ამასთანავე, თუ დეკლარირება შემდგომ განხორციელდება აღნიშნული პერიოდების მიხედვით, იგი ჩაითვლება შესწორებულ დეკლარაციად. (24.06.2011. N4963 )

14. ფიზიკური პირი ქონებაზე და მიწაზე ქონების გადასახადს იხდის არა უგვიანეს კალენდარული წლის 15 ნოემბრისა.

15. ქონების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

საწარმოს/ორგანიზაციის დასაბეგრ ქონებასთან მიმართებით საგადასახადო დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოს წარედგინება

და შესაბამისი გადასახადი გადახდას ექვემდებარება არა უგვიანეს საგადასახადო პერიოდის მომდევნო კალენდარული წლის 1 აპრილისა. დასაბეგრ მინასთან მიმართებით საგადასახადო დეკლარაცია წარედგინება მიმდინარე საგადასახადო პერიოდში არა უგვიანეს 1 აპრილისა, ხოლო გადასახადი გადახდას ექვემდებარება არა უგვიანეს ამავე წლის 15 ნოემბრისა. დასაბეგრ ქონებასა და მიწაზე წარედგინება ერთი დეკლარაცია (იხილეთ მუხლის მე-2 და მე-7 ნაწილები).

მიუხედავად იმისა, რომ გავრცელებული პრაქტიკით მიწაზე მიმდინარე გადასახდელი არ გადაიხდება, მუხლის მე-3 ნაწილის რედაქციით აღნიშნული არ იკითხება. იმის გათვალისწინებით, რომ მიწის გადასახადი ისედაც მიმდინარე საგადასახადო პერიოდში გადაიხდება და, ასევე, მუხლის მე-4-მე-5 ნაწილებით დადგენილი ნორმები ვერ გავრცელდება მიწის მიმდინარე გადასახდელზე, ასეთის არსებობის პირობებში, სავარაუდოდ, აქ უზუსტობას აქვს ადგილი და მუხლის მესამე ნაწილში უნდა იგულისხმებოდეს დასაბეგრი ქონება, და არა – ქონება, რომელიც ასევე მოიცავს მიწასაც.<sup>211</sup> სასურველია, თუ აღნიშნული დაზუსტდება კოდექსში შესაბამისი ცვლილების შეტანით.<sup>212</sup>

მიმდინარე გადასახდელის გადახდის ვალდებულება დგება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ წინა საგადასახადო პერიოდის შედეგების მიხედვით პირს წარმოეშვა საგადასახადო ვალდებულება დასაბეგრ ქონებასთან მიმართებით. შესაბამისად, პირებს, რომლებსაც წინა საგადასახადო პერიოდის მიხედვით არ უფიქსირდებათ ქონების გადასახადი, დასაბეგრ ქონებაზე არ წარმოეშვებათ ამ გადასახდელის გადახდის ვალდებულება.

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს არ გადაიხადოს მიმდინარე გადასახდელი, ან გადაიხადოს შემცირებული ოდენობით, თუ მისი მოსაზრებით, მიმდინარე საგადასახადო წლის ქონების გადასახადი დასაბეგრ ქონებაზე მინიმუმ 50 პროცენტით შემცირდება გასული საგადასახადო წლის გადასახადთან შედარებით. ამ უფლების რეალიზების მიზნით საკმარისია გადასახადის გადამხდელმა აცნო-

<sup>211</sup> შესაბამისად, მუხლის მე-4 ნაწილში უნდა იგულისხმებოდეს გადასახადი დასაბეგრ ქონებაზე

<sup>212</sup> ასევე აღსანიშნავია, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ 31.12.2010 №996 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციით დადგენილი ქონების გადასახადის დეკლარაციის ფორმა მინასთან მიმართებით არ ითვალისწინებს „დარიცხულ“ მიმდინარე გადასახდელს

ბოს ასეთი გადაწყვეტილების შესახებ საგადასახადო ორგანოს მიმდინარე წლის 1 ივნისამდე. თუ გადასახადის გადამხდელის ვარაუდი არ გამართლდება, გადაუხდელ თანხაზე მას დაეკისრება კოდექსით გათვალისწინებული საურავი (მე-4-მე-5 ნაწილები).

მუხლის მე-6 ნაწილის მიხედვით დადგენილ უფლების გამოყენებასთან დაკავშირებით უნდა შეენიშნოთ, რომ გადასახადის გადამხდელს წინასწარ დაზუსტებით არასოდეს ეცოდინება თუ რა გადასახადის განაკვეთი იმოქმედებს მიმდინარე საგადასახადო პერიოდისთვის.<sup>213</sup> მიუხედავად ამისა, ვფიქრობთ, რომ, თუ მიმდინარე გადასახდელის გადახდის ვადამდე შეიცვალა გადასახადის განაკვეთი, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს მიმდინარე გადასახადი გადაიხადოს ამ განაკვეთის მიხედვით დაკორექტირებული წინა საგადასახადო წლის გადასახადის მიხედვით.

ვფიქრობთ, მე-9 ნაწილით მოცემული ნორმა ზედმეტია, ვინაიდან მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით ამ პირებს ისედაც არ წარმოუშვებთ მიმდინარე გადასახდელის გადახდის ვალდებულება.

ფიზიკური პირს ქონების მიმდინარე გადასახდელის გადახდის ვალდებულება არ აქვს. ფიზიკური პირის შემთხვევაში დასაბეგრ ქონებასთან მიმართებით საგადასახადო დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოს წარედგინება არა უგვიანეს საგადასახადო პერიოდის მომდევნო კალენდარული წლის 1 ნოემბრისა, ხოლო დასაბეგრ მიწასთან მიმართებით კი – მიმდინარე საგადასახადო პერიოდის არა უგვიანეს 1 ნოემბრისა. დასაბეგრ ქონებასა და მიწაზე წარედგინება ერთი დეკლარაცია (მე-12 ნაწილი). ფიზიკური პირის ქონების გადასახადს გამოიანგარიშებს საგადასახადო ორგანო დეკლარაციაში ასახული მონაცემების საფუძველზე (მე-11 ნაწილი). გამოიანგარიშებულ გადასახადზე ფიზიკურ პირს უნდა წარედგინოს საგადასახადო მოთხოვნა.<sup>214</sup>

ქონების გადასახადი გადახდას ექვემდებარება არა უგვიანეს 15 ნოემბრისა (მე-14 ნაწილი). ფიზიკურ პირს უფლება აქვს არ წარადგინოს ქონების გადასახადის დეკლარაცია მუხლის მე-13 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევებში.

<sup>213</sup> იხ. კოდექსის 202-ე მუხლის მე-8 ნაწილი, რომლის მიხედვით დასაბეგრ ქონებაზე საგადასახადო ვალდებულება განისაზღვრება საგადასახადო წლის 31 დეკემბრისათვის მოქმედი განაკვეთით

<sup>214</sup> იხ. 64-ე მუხლი

## მუხლი 206. გადასახადისგან გათავისუფლება

1. შესაბამისი დაბეგვრის ობიექტის მიხედვით ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლებულია:

ა) ფიზიკური პირის დასაბეგრი ქონება (გარდა მიწისა), თუ ამ პირის ოჯახის მიერ მიმდინარე კალენდარული წლის წინა წლის განმავლობაში მიღებული შემოსავლები არ აღემატება 40 000 ლარს;

დადგენილი შეღავათი არ ეხება მიწის გადასახადს. ოჯახის განსაზღვრის მიზნით იხილეთ მე-8 მუხლის მე-16 ნაწილი. *მიმდინარე კალენდარულ წელში* უნდა ვიგულისხმოთ დეკლარაციის წარდგენის წელი, ხოლო *წინა წელში* – საგადასახადო პერიოდი.

ბ) ამოღებულია (24.06.2011. N4963 ამოქმედდეს 2012 წლის 1 იანვრიდან)

გ) ამოღებულია (24.06.2011. N4963 ამოქმედდეს 2012 წლის 1 იანვრიდან)

დ) მიმოსვლის გზები, საჰაერო და საკაბელო საკომუნიკაციო ხაზები, მათ შორის, ელექტროგადამცემი და კავშირგაბმულობის ხაზები;

ე) ორგანიზაციის ქონება, აგრეთვე ორგანიზაციაზე ლიზინგით გაცემული ქონება, გარდა მიწისა და ორგანიზაციის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონებისა; (13.10.2011. N5118)

ე) ქვეპუნქტის მიხედვით შეღავათი არ ვრცელდება მიწასა და ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებულ დასაბეგრ ქონებაზე. როგორც 201-ე მუხლის კომენტარებისას აღვნიშნეთ, ტერმინი „ლიზინგი“ განმარტებულია საგადასახადო კოდექსით<sup>215</sup> და იგი განსხვავდება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებში მოცემული იმავე დასახელების ტერმინის მნიშვნელობისგან. კოდექსის მიზნებისთვის ლიზინგით გადაცემული ქონება შესაძლოა ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისთვის არ ექვემდებარებოდეს მიმღები პირის ბალანსზე აღრიცხვას, შესაბამისად, ასეთ შემთხვე-

<sup>215</sup> იხ. კოდექსის მე-8 მუხლის 38-ე ნაწილი

ვაში ქონების მიმღებ ორგანიზაციას ამ შეღავათის გარეშე არ წარმოეშვება დაბეგვრის ობიექტი (ვინაიდან მ.201.1.ა-ის საფუძველზე ეს ქონება არ არის მისთვის დაბეგვრის ობიექტი) და შეღავათი არსებული რედაქციით შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს ქონების გამცემის მიმართ., იმ შემთხვევაში, თუ ლიზინგის მიმღები ორგანიზაცია ქონებას არ იყენებს ეკონომიკურ საქმიანობაში.

თუ ადგილი აქვს ლიზინგის ცნების საგადასახადო და ფასს-ით თანხვედრას, ანუ, როდესაც მიღებული ქონება ბულალტრულად ექვემდებარება მიმღები ორგანიზაციის ბალანსზე აღრიცხვას და ამავდროულად სახეზეა კოდექსის მიზნებისთვის ქონების ლიზინგით გადაცემა, მაშინ ეს ქონება ასევე არ ექვემდებარება გადასახადით დაბეგვრას როგორც ქონების გამცემი, ასევე – გამცემი პირის მიერ (ამ უკანასკნელთან მიმართებით მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მიმღები ორგანიზაცია მას არ იყენებს ეკონომიკურ საქმიანობაში).

როდესაც ლიზინგით მიღებული ქონება ბულალტრულად ექვემდებარება მიმღები ორგანიზაციის, და არა – გამცემის, ბალანსზე აღრიცხვას და ამავდროულად სახეზე არაა ქონების ლიზინგით გადაცემა კოდექსის მიზნებისთვის, მაშინ, როგორც ჩანს, ეს ქონება ექვემდებარება გადასახადით დაბეგვრას ორგანიზაციის მიერ, თუნდაც იგი ამ ქონებას იყენებდეს მხოლოდ და მხოლოდ არაეკონომიკურ საქმიანობაში. მიზეზი ის არის, რომ მიღებული ქონება არ წარმოადგენს ორგანიზაციის, როგორც მესაკუთრის, ქონებას და, შესაბამისად, ე) ქვეპუნტით დადგენილი შეღავათი მას არ ეხება. მასზე არ გავრცელდება არც ამ ნაწილის d) ქვეპუნქტიც, ვინაიდან ვიხილავთ ისეთ შემთხვევას, როდესაც ფასს-ით ლიზინგი არ ემთხვევა კოდექსისეულ ლიზინგს.

**ვ) „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების (საქმიანობის) სანარმოებლად გამოყენებული ქონება;**

**ზ) სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული მიწის ნაკვეთის ის ნაწილი, რომელიც გადაცემული აქვს საბიუჯეტო ორგანიზაციას, გარდა ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული მიწისა;**

**თ) ბუნებისა და ისტორიული ძეგლების დაცვის ორგანიზაციების მიწის ფართობები, რომლებზედაც განლაგებულია სახელმწი-**

ფოს მიერ ისტორიულ, კულტურულ ან/და არქიტექტურულ ძეგლებად მიჩნეული ნაგებობები, თუ ისინი არ გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის, რომელშიც არ იგულისხმება შესასვლელი ბილეთების რეალიზაცია;

მხოლოდ ამ ქვეპუნქტის მიზნებისთვის მითითებული ობიექტების ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებად არ ითვლება ამ ობიექტებში შესვლისათვის საფასურის დაწესება.

ი) ბუნებრივი პარკებით, ბოტანიკური და დენდროლოგიური ბაღებით, კულტურისა და დასვენების მუნიციპალური პარკებით, სასაფლაოებით, ზოოლოგიური ბაღებით ან/და პარკებით, ოკეანარიუმებით, სკვერებით, ხეივნებით, დაცული ტერიტორიებით, სატყეო ორგანიზაციებით, აგრეთვე ღია საუნწყებო პარკებით, ბაღებითა და ტყე-ბაღებით დაკავებული მიწები, გარდა ამ ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ნაკვეთებისა;

კ) ქალაქის წყალსაცავები და მათი აკვატორიები; ის მიწები, რომლებიც გამოიყენება სატრანსპორტო და მიწისქვეშა კომუნიკაციებისათვის, თუ ისინი არ გამოიყენება სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციის წარმოებისა და ეკონომიკური საქმიანობისათვის;

ლ) სასმელი წყლით მოსახლეობის მომარაგებისათვის, ელექტროსადგურებისა და სამელიორაციო სისტემებისა და მათი ფუნქციონირებისათვის განკუთვნილი წყალსაცავებით დაკავებული მიწები და ამ ობიექტების სანიტარიულ-დაცვითი და ტექნიკური ზონები;

მ) „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების (საქმიანობის) საწარმოებლად გამოყენებული მიწის ნაკვეთები, თუ ისინი სხვა მიზნით არ გამოიყენება;

ვ) ქვეპუნქტის მიხედვით „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების (საქმიანობის) საწარმოებლად გამოყენებული ქონება გათავისუფლებულია გადასახადისგან. რამდენადაც ქონება ასევე მოიცავს მიწასაც, ცხადი არაა მ) ქვეპუნქტით დადგენილი ნორმის საჭიროება.

ნ) სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთები, რომელთა ნაყოფიერი ფენაც სანახევროდ ან მეტადაა დაზიანებული სტიქიის შედეგად;

ო) „ოკუპირებული ტერიტორიების შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილ ტერიტორიებზე არსებული ქონება – დროებით, კონფლიქტის მოგვარებამდე და ეკონომიკური სიტუაციის მონესრიგებამდე;

პ) სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული გამოუყენებელი სათიბები, საძოვრები, სარეკულტივაციო და სამარაგო სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწები;

ჟ) ის მიწები, რომლებიც გამოიყენება აეროდრომების, აეროპორტების, ვერტოდრომებისა და აერონავიგაციის უსაფრთხოების ზონებად და მიწისქვეშა კომუნიკაციებისათვის, აგრეთვე ნავსადგურებისათვის პერსპექტიული განვითარების მიზნით დამაგრებული მიწის ნაკვეთები, თუ ისინი არ გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის;

რ) ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებმაც მიიღეს ახალასათვისებელი სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწები, – მიღებიდან 5 წლის განმავლობაში;

ს) ნასოფლარის ტერიტორიაზე, აგრეთვე განსახლების სახელმწიფო ღონისძიებათა შესაბამისად დასახლებულ მოქალაქეთა ოჯახები ამ ტერიტორიაზე არსებულ სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთზე – დასახლებიდან 5 წლის განმავლობაში;

ტ) 2004 წლის 1 მარტის მდგომარეობით ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებული 5 ჰექტარამდე ფართობის სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთები;

უ) 2014 წლის 1 იანვრამდე პირველადი წყალმოსარგებლეებისათვის – კერძო სამართლის იურიდიული პირებისათვის საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით გადაცემული სამელიორაციო ინფრასტრუქტურა; (17.12.2010. N4142 ამოქმედდეს 2011 წლის 4 თებერვლიდან)

ფ) მეორე მსოფლიო ომის ინვალიდები და მათთან გათანაბრებული პირები პრივატიზების წესით მიღებულ მიწის ნაკვეთებზე;

ქ) „მაღალმთიანი რეგიონების სოციალურ-ეკონომიკური და კულტურული განვითარების შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული, კავკასიონის ქედის ჩრდილოეთ და სამხრეთ ფერდობებზე



განლაგებული რაიონებისა და აჭარა-გურიის მთიანეთის სოფლების, თემებისა და დაბების მცხოვრებნი აღნიშნულ ტერიტორიებზე არსებულ მიწის ნაკვეთებზე. სამხრეთი საქართველოს მაღალმთიან რეგიონებში მცხოვრებთ მოცემულ ტერიტორიებზე არსებულ მიწის ნაკვეთებზე ქონების გადასახადი უმცირდებათ 50 პროცენტით;

ღ) სამეცნიერო-კვლევითი, სასწავლო, საცდელ-სასელექციო, ექსპერიმენტული, ჯიშთა გამოცდის მიწის ნაკვეთები, რომლებიც გამოიყენება სამეცნიერო და სასწავლო მიზნებისათვის და რომლებზედაც სამუშაოები ბიუჯეტიდან ფინანსდება;

ყ) მიწის ნაკვეთები, რომლებიც გამოიყენება ბიუჯეტიდან დაფინანსებული 60 წლის და მეტი ასაკის პირთა ან/და შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირთა პანსიონატების/თავშესაფრების, შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირთა (მათ შორის, ბავშვთა) ან/და მზრუნველობამოკლებულ ბავშვთა/მოზარდთა სააღმზრდელო დაწესებულებების ან დღის ცენტრების, საჯარო სამართლის იურიდიული პირების – ზოგადსაგანმანათლებლო დაწესებულებების (სკოლების) მიერ თავიანთი ძირითადი ფუნქციების შესრულებისათვის; მიწის ნაკვეთები, გამოყენებული ბავშვთა სააღმზრდელო დაწესებულებების, სპეციალური სკოლა-ინტერნატების, ბავშვთა სოფლებისა და საბავშვო ბაღების მიერ, რომლებიც უსასყიდლოდ ეწევიან ბავშვთა მოვლა-აღზრდას და მათთვის განათლების მიცემას, თუ ისინი არ გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის;

შ) სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთები, რომლებზე მოწეული მოსავლის ნახევარზე მეტი განადგურდა სტიქიის (ქარიშხლის, სეტყვის, გვალვის, წყალდიდობის) და სხვა ფორსმაჟორული შემთხვევების შედეგად. მიწაზე ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლების საფუძველია ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს გადაწყვეტილება, რომელიც მიიღება საქართველოს სოფლის მეურნეობის სამინისტროს შესაბამის ტერიტორიულ ორგანოსთან შეთანხმებით. კომისიის დასკვნა დგება ორჯერ – სტიქიის დამთავრების მომენტიდან 2 კვირის ვადაში და მოსავლის აღების წინ;

ჩ) თავისუფალ ინდუსტრიულ ზონაში არსებული ქონება;

ც) ბიოლოგიური აქტივი;

დ) საქართველოს რეზიდენტისგან ლიზინგით მიღებული ქონება;

რამდენადაც კოდექსის მიზნებისთვის ლიზინგით გაცემული ძირითადი საშუალებასთან მიმართებით გადასახადის გადამხდელს ლიზინგით გამცემი სანარმო წარმოადგენს, სავარაუდოდ, ორმაგი ეკონომიკური დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნით მიმღები სანარმო გათავისუფლებულია გადასახადისგან. თუმცა უნდა შევნიშნოთ შემდეგი:

- აქაც, როგორც ჩანს, მცდარი დაშვებაა წარმოებული, კერძოდ, თითქოს ქონების ლიზინგით გაცემა ნებისმიერ შემთხვევაში ექვემდებარებოდეს ქონების მიმღების ბალანსზე აღრიცხვას.
- ამგვარი ხერხით (გათავისუფლების შემოღებით) ორმაგი ეკონომიკური დაბეგვრის გამორიცხვა დაუშვებელია, ასეთი პრეცედენტი პირდაპირ უბიძგებს იმის დაშვებას, რომ სხვა შემთხვევებში ორმაგი ეკონომიკური დაბეგვრა<sup>216</sup> თითქოს გამართლებული იყოს. უპრინაია ნათლად განისაზღვროს გადასახადის გადამხდელი და დაბეგვრის ობიექტი, ვიდრე საგადასახადო ელემენტების განსაზღვრაში დაშვებული ხარვეზების გამოსწორება ხდებოდეს გათავისუფლების ნორმებით.
- საქართველოს რეზიდენტისგან ლიზინგით მიღებული ქონება, სხვა არაფერია თუ არა საქართველოს რეზიდენტის მიერ ლიზინგით გაცემული ქონება. ქვეპუნქტი არ უთითებს გადასახადის გადამხდელს, ამდენად შესაძლოა, ეს ნორმა ისე იქნეს ინტერპრეტირებული, თითქოს იგი ასეთ ქონებას ნებისმიერ შემთხვევაში ათავისუფლებდეს.
- შევნიშნავთ, რომ ქონება მოიცავს ასევე მიწასაც, ლიზინგი კოდექსის მიზნებისთვის განმარტებულია როგორც „ლიზინგი საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად, თუ ლიზინგის საგანი არის ამორტიზაციას დაქვემდებარებული აქტივი“. შესაბამისად თუ გადაცემული აქტივი არ წარმოადგენს ამორტიზაციას დაქვემდებარებული აქტივს კოდექსისეული ლიზინგის განმარტება აქ ვერ იქნება გამოყენებული. მიწა არ წარმოადგენს ამორტიზირებად აქტივს, ამასთან თუ ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისთვის მიწის ლიზინგით გაცემა შესაძლებელი იქნება, კოდექსის მე-2 მუხლის მე-6 ნაწილის

<sup>216</sup> ანუ ერთი და იმავე ქონების/შემოსავლის დაბეგვრა სხვადასხვა პირებთან

ძალით<sup>217</sup> შესაძლებელია ეს ნორმა ინტერპრეტირებული იქნეს იმგვარად, რომ ასეთ შემთხვევებში მინა გათავისუფლებული იყოს გადასახადისგან.

სასურველია თუ ზემოაღნიშნული საკითხები დაზუსტდება კანონმდებლობაში ცვლილებების შეტანის გზით.

**ნ) სამედიცინო საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონება, გარდა მინისა, რომელიც სამედიცინო დაწესებულებათა საკუთრებაშია ან ასეთ დაწესებულებებზე ლიზინგით არის გაცემული; (13.10.2011. N5118)**

ამ ქვეპუნქტში გამოყენებული ტერმინების რაობა (სამედიცინო საქმიანობა, სამედიცინო დაწესებულება) მოცემულია „ჯანმრთელობის დაცვის შესახებ“ საქართველოს კანონით. ნორმის მიხედვით შეღავათი არ ვრცელდება სამედიცინო დაწესებულების საკუთრებაში არსებულ მინასა და ასევე იმ მინაზე, რომელიც მასზე ლიზინგით არის გაცემული. შევნიშნავთ, რომ:

- მინა არ წარმოადგენს ამორტიზირებად აქტივს. შესაბამისად, კოდექსისეული ლიზინგის განმარტება აქ ვერ იქნება გამოყენებული;
- სამედიცინო დაწესებულებისთვის მინაზე შეღავათი დადგენილია მომდევნო („ჭ“) ქვეპუნქტით;
- ზოგადად, ლიზინგით მიღებული მინა არ წარმოადგენს დაბეგვრის ობიექტს.

შესაბამისად, ვფიქრობთ, კანონმდებლის განზრახვას წარმოადგენდა გამონაკლისის მითითება მხოლოდ მინასთან დაკავშირებით, და, სავარაუდოდ, უნდა ვიგულისხმოთ, რომ ამ ნორმის მიზანს ლიზინგის ნაწილში, სამედიცინო დაწესებულებზე ლიზინგით გაცემული ქონების გათავისუფლება წარმოადგენდა. სასურველია თუ აღნიშნული დაზუსტდება კოდექსში შესაბამისი ცვლილების შეტანით.

**ჭ) სამედიცინო საქმიანობისათვის გამოყენებული, სამედიცინო დაწესებულებებზე დამაგრებული მინის ნაკვეთები.**

<sup>217</sup> ამ ნაწილის მიხედვით „საგადასახადო ურთიერთობების რეგულირებისას ამ კოდექსში გამოყენებული საქართველოს კანონმდებლობის ტერმინები და ცნებები გამოიყენება იმ მნიშვნელობით, რა მნიშვნელობაც მათ აქვთ შესაბამის კანონმდებლობაში, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული“

**ბ) 2026 წლის 1 იანვრამდე ტურისტული ზონის მენარმე სუბიექტის სასტუმრო მომსახურებასთან დაკავშირებული ქონება. (15.12.2010. N4061 ამოქმედდეს 2010 წლის 31 დეკემბრიდან)**

ტურისტული ზონის მენარმე სუბიექტის განმარტების მიზნით იხილეთ მე-8 მუხლის 37-ე ნაწილი. კოდექსის გარდამავალი დებულებების მიხედვით<sup>218</sup> ტურისტული ზონის მენარმე სუბიექტის მიერ ინვესტიციის ფარგლებში აშენებული სასტუმროს გასხვისების შემთხვევაში ახალ მესაკუთრეზე ასევე ვრცელდება ეს შეღავათი, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ახალი მესაკუთრე აღარ უზრუნველყოფს სასტუმროს ფუნქციონირებას. შევნიშნავთ, რომ იმ შემთხვევაში, როდესაც ტურისტული ზონის მენარმე სუბიექტი არ უზრუნველყოფს სასტუმროს ფუნქციონირებას, პირდაპირი მითითება ამ შეღავათის გაუქმებისა კოდექსით მოცემული არაა. უფრო ზუსტად, ამ შეღავათის გაუქმების მცდელობა<sup>219</sup> მოცემულია 309-ე მუხლის მე-18 ნაწილით.

**ჯ) „ეკონომიკური საქმიანობის სახეების საქართველოს ეროვნული კლასიფიკატორის“ 01 კოდით გათვალისწინებულ საქმიანობაში (სოფლის მეურნეობაში) დასაქმებული პირის საკუთრებაში არსებული მოძრავი ქონება, აგრეთვე ასეთ პირზე ლიზინგით გაცემული მოძრავი ქონება, რომლებსაც ეს პირი ამავე საქმიანობაში იყენებს. (13.10.2011. N5118)**

**ჰ) საქართველოს განათლებისა და მეცნიერების მინისტრის მიერ დადგენილი წესით ავტორიზებული საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – საჯარო სკოლის მიერ ზოგადსაგანმანათლებლო საქმიანობაში გამოყენებული ქონება (მათ შორის, მიწის ნაკვეთები). (8.11.2011. N5202)**

**2. დადგენილი საგადასახადო შეღავათი არ ვრცელდება პირის მიერ იჯარით, უზუფრუქტით, ქირით ან სხვა ამგვარი ფორმით სხვა პირისთვის გადაცემულ მიწის ნაკვეთზე (ან მის ნაწილზე) ან/და საწარმოს/ორგანიზაციის მიერ ამავე ფორმით გადაცემულ შენობა-ნაგებობებზე (ან მათ ნაწილზე).**

<sup>218</sup> იხ. 309 მუხლის მე-17-მე-18 ნაწილები

<sup>219</sup> ვინაიდან იგი არ შეიცავს მითითებას უშუალოდ („ხ“) ქვეპუნქტზე

შევნიშნავთ, რომ, ამ ნაწილის არსებული რედაქციის გამო, მოცემული მუხლით დადგენილი შეღავათები არ ვრცელდება აგრეთვე სახელმწიფოს მიერ „იჯარით, უზუფრუქტით, ქირით ან სხვა ამგვარი ფორმით“ გადაცემულ მიწის ნაკვეთებზე, რაც აზრს უკარგავს მუხლით პირდაპირ დადგენილ ზოგიერთი შეღავათს (იხილეთ, მაგალითად, ზ) ქვეპუნქტი). შესაბამისად, ვფიქრობთ, აქ ხარვეზს აქვს ადგილი და სასურველია, თუ აღნიშნული დაზუსტდება კოდექსში შესაბამისი ცვლილებების შეტანით.

**3. თუ დეკლარაციის წარდგენის ვადის გასვლის შემდეგ პირმა იჯარით, უზუფრუქტით, ქირით ან სხვა ამგვარი ფორმით გასცა მიწის ნაკვეთი, ამ პირზე საგადასახადო შეღავათი აღარ გავრცელდება. ამასთანავე, პირი ვალდებულია საგადასახადო ორგანოს საანგარიშო წლის ბოლომდე წარუდგინოს დეკლარაცია და გადაიხადოს გადასახადი საგადასახადო მოთხოვნის შესაბამისად.**

## კარი X

### საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილება

## თავი XXX

### ზოგადი დებულებანი

#### მუხლი 207. ტერმინთა განმარტება

ამ კარში გამოყენებულ ტერმინებს აქვს შემდეგი მნიშვნელობა:

ა) ბარგი – მგზავრებისაგან განცალკევებულად გადასახიდი საგანი;

ბ) გადამუშავებული საქონელი – გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული საქონლის გადამუშავების შედეგად მიღებული ან წარმოებული პროდუქტი;

გ) დეკლარანტი – პირი, რომელიც საქონლის დეკლარირებას ახორციელებს თავისი სახელით ან რომლის სახელითაც ხორციელდება დეკლარირება ამ კარით დადგენილი წესით;

დ) ექსპორტის გადასახდელი – გადასახადი, რომლის გადახდის ვალდებულება წარმოიშობა საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორიიდან საქონლის გატანასთან დაკავშირებით;

ე) იმპორტის გადასახდელი – იმპორტის გადასახადი, აქციზი, დღგ, რომლის გადახდის ვალდებულება წარმოიშობა საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე საქონლის შემოტანასთან დაკავშირებით;

ვ) მგზავრი – ფიზიკური პირი, რომელიც კანონიერად კვეთს საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარს;

ზ) პირადი ნივთი – მგზავრის პირადი გამოყენებისა და მოხმარებისათვის განკუთვნილი საგანი, რომელიც მგზავრის გადაყვანისას გადაიხიდება ბარგით ან/და ხელბარგით;

თ) პორტალი – საქართველოს ეკონომიკურ საზღვართან მდებარე კონტროლის ზონა, სადაც მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების მიმართ ხორციელდება ამ კოდექსით დადგენილი პროცედურები;

ი) სავაჭრო პოლიტიკა – საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე საქონლის გადაადგილების მარეგულირებელი აქტების საფუძველ-

ზე მოქმედი სატარიფო (იმპორტის გადასახადი) და არასატარიფო ღონისძიებები (ნებართვები, ლიცენზიები, აკრძალვები, შეზღუდვები და ა. შ.);

კ) სასაქონლო დეკლარაცია – დოკუმენტი, რომლითაც პირი აცხადებს საქონლის მიმართ სასაქონლო ოპერაციის გამოყენების განზრახვას;

ლ) საქონლის გამოსავლიანობა – გადამუშავებული საქონლის რაოდენობა ან პროცენტული მაჩვენებელი, რომელიც მიღებულია გადამუშავების პროცესში მოქცეული გარკვეული ოდენობის საქონლის გადამუშავების შედეგად;

მ) საქონლის მფლობელი – პირი, რომელიც საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთასთან დაკავშირებულ ოპერაციებში არის საქონლის მესაკუთრე, ან რომელსაც აქვს საქონლის განკარგვის მსგავსი უფლება, ან რომლის ფიზიკური კონტროლის ქვეშ არის საქონელი;

ნ) საქონლის წარდგენა – შემოსავლების სამსახურის მიერ განსაზღვრულ ადგილზე საქონლის მიტანის შესახებ ინფორმაციის მიწოდება;

ო) საქონლის გაშვება – დეკლარანტისთვის საქონლის განკარგვის ან/და საქონლით სარგებლობის უფლების მინიჭება საქონლის მიმართ გამოყენებული სასაქონლო ოპერაციის პირობების შესაბამისად;

პ) საქონლის გაფორმება – საქონლის გაშვებისთვის აუცილებელი ღონისძიებების განხორციელება;

ჟ) საქონლის დეკლარირება – ქმედება, რომლითაც პირი აცხადებს საქონლის მიმართ სასაქონლო ოპერაციის გამოყენების განზრახვას;(20.12.2011 N 5556)

რ) სატრანსპორტო საშუალება – საავტომობილო, საჰაერო, საზღვაო და სარკინიგზო სატრანსპორტო საშუალება, აგრეთვე ელექტროგადამცემი ხაზი, მილსადენი, კონტინერი, მისაბმელი, ნახევარმისაბმელი და ნებისმიერი სხვა საშუალება, რომლებიც გამოიყენება მგზავრთა გადაყვანისათვის ან/და საქონლის გადაზიდვისათვის;

ს) სახელმწიფო ზედამხედველობა – შემოსავლების სამსახურის მიერ გასატარებელ ღონისძიებათა ერთობლიობა, რომლის მიზანია საქონლის მიმართ სავაჭრო პოლიტიკის ღონისძიებების დაცვა;

ტ) სახელმწიფო კონტროლი – შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელებული ცალკეული მოქმედებები, რომელთა მიზანია საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთასთან დაკავშირებული საქართველოს კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვის უზრუნველყოფა;

უ) ტერმინალი – შემოსავლების სამსახურის კონტროლის ზონა, სადაც ხორციელდება საქონლის გაფორმება და დასაწყობება;

ფ) ხელბარგი – მგზავრის მიერ პირადად გადასატანი საგანი.

ქ) გაფორმების ეკონომიკური ზონა – შემოსავლების სამსახურის სპეციალურად შექმნილი კონტროლის ზონა, სადაც ხორციელდება საქონლის გაფორმება. (13.10.2011. N5120)

ღ) ზოგადი დეკლარირება – საქონლის შესახებ იმ ზოგადი მონაცემების წარდგენა, რომლებიც აუცილებელია სახელმწიფო ზედამხედველობისა და სახელმწიფო კონტროლის განხორციელებისათვის. (20.12.2011 N 5556)

207-ე მუხლი განსაზღვრავს საბაჟო პროცედურების მარეგულირებელ დებულებებში გამოყენებულ ტერმინოლოგიას. პარადოქსია, მაგრამ არსებული კოდექსი თითქმის საერთოდ არ იყენებს ტერმინ „საბაჟოს“. შესაბამისად, წლების განმავლობაში საზოგადოებაში დამკვიდრებულ ტერმინებს, კოდექსის მიხედვით, განსხვავებული სახელწოდებები დაერქვა. ხშირ შემთხვევაში – არალოგიკურიც. ამ ნაწილში ჩამოყალიბებული საბაჟო დებილებების განმარტებების მიზნით გამოყენებულია სტანდარტული (ლექსიკაში დამკვიდრებული) ტერმინოლოგია. ამან რომ არ გამოიწვიოს გაუგებრობები, ქვემოთ გთავაზობთ დაზუსტებას, თუ რომელი საკანონმდებლო ტერმინი როგორ არის გამოყენებული განმარტებების ნაწილში:

1. „პორტალი“ – სასაზღვრო საბაჟო ორგანო (გამშვები პუნქტი)
2. „სასაქონლო დეკლარაცია“ – საბაჟო დეკლარაცია
3. „ეკონომიკური საზღვარი“ – საბაჟო საზღვარი
4. „სახელმწიფო კონტროლი“ – საბაჟო კონტროლი
5. „სატარიფო ღირებულება“ – საბაჟო ღირებულება
6. „ეკონომიკური ტერიტორია“ – საბაჟო ტერიტორია
7. „საბაჟო ვალდებულება“ – იმპორტის გადასახდელების გადახდის ან საბაჟო ჯარიმებისა და სანქციების გადახდის ვალდებულება.



**მუხლი 207<sup>1</sup>. საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე  
საქონლის გადაადგილებასთან დაკავშირებული  
პროცედურების განხორციელების ენა  
(8.11.2011. N5202)**

1. საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებასთან დაკავშირებული პროცედურები ხორციელდება ქართულ ენაზე, ხოლო აფხაზეთში – აგრეთვე აფხაზურ ენაზე.

2. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ შემთხვევებში საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილებასთან დაკავშირებული პროცედურების განხორციელება ან/და საგადასახადო ორგანოში წარსადგენი დოკუმენტების შედგენა შეიძლება უცხოურ ენაზედაც.

3. თუ დეკლარანტის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი დოკუმენტები შედგენილია უცხოურ ენაზე და გაუგებარია საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირისათვის, მას უფლება აქვს, მოითხოვოს ამ დოკუმენტების თარგმანი სახელმწიფო ენაზე.

207<sup>1</sup>-მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე საბაჟო საქმისწარმოების ენა გახლავთ ქართული. რაც შეეხება აფხაზეთის ტერიტორიაზე აფხაზური ენის გამოყენებას, გასაგები მიზეზების გამო, სამწუხაროდ, ჯერჯერობით ეს მხოლოდ ფორმალური ჩანაწერია.

მე-2 ნაწილი საშუალებას იძლევა ზოგიერთი პროცედურა განხორციელდეს უცხო ენაზე. მაგალითად, საქართველოს საბაჟო საზღვრის გადამკვეთი არაქართულენოვანი ფიზიკური პირებისთვის დასაშვებია ინგლისურ და რუსულ ენებზე დაბეჭდილი დეკლარაციების შევსება<sup>220</sup>. შემუშავების პროცესშია საბაჟოს ოპერაციულ სისტემა ASYCUDA World<sup>221</sup>-ში გასაფორმებელი საბაჟო დეკლარაციის ინგლისურენოვანი ვარიანტიც. რაც შეეხება საბაჟოზე წარსადგენი დოკუმენტების ენას, დასაშვებია ნებისმიერ უცხო ენაზე შედგენილი დოკუმენტის წარდგენა (გარდა განსაზღვრული შემთხვევებისა, როცა კანონმდებლობა ან საერთაშორისო შეთანხმებები ცალსახად

<sup>220</sup> საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №993 ბრძანება მუხლი 38

<sup>221</sup> ASYCUDA – საბაჟო მონაცემთა ავტომატური სისტემა (Automated System of Customs Data)

მოითხოვს, რომ ესა თუ ის დოკუმენტები უნდა იყოს შედგენილი, რომელიმე კონკრეტულ ენაზე. მაგალითად: საქონლის წარმოშობის პრეფერენციული სერტიფიკატები; ფიტოსანიტარიული და ვეტერინარული სერტიფიკატები), თუმცა თუ დოკუმენტი გაუგებარია საბაჟოს თანამშრომლისთვის, საბაჟო ორგანო უფლებას იტოვებს დოკუმენტის წარმდგენს დაუბრუნოს დოკუმენტი და მოსთხოვოს ნათარგმნი ვარიანტის წარდგენა. ამასთან ერთად, ისიც აღსანიშნავია, რომ საბაჟოს თანამშრომლებს, სამსახურში მიღების სავალდებულო საკვალიფიკაციო მოთხოვნებში არ აქვთ განსაზღვრული რომელიმე უცხო ენის ცოდნა. როგორც გამოდის, ნებისმიერი უცხოური დოკუმენტი შეიძლება აღმოჩნდეს საბაჟოსთვის გაუგებარი და კანონიერად იქნას მოთხოვნილი დოკუმენტის თარგმნა.

## **მუხლი 208. საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორია**

1. საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორია შედგება საქართველოს სახმელეთო ტერიტორიისაგან, ტერიტორიული და შიდა წყლებისაგან და მათი საჰაერო სივრცისაგან. საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორია აგრეთვე მოიცავს განსაკუთრებულ საზღვაო ეკონომიკურ ზონაში განლაგებული დანადგარების, ნაგებობებისა და ხელოვნური კუნძულების ტერიტორიებს, რომლებზედაც ვრცელდება საქართველოს განსაკუთრებული იურისდიქცია.

2. საქართველოს ეკონომიკური საზღვარი ემთხვევა საქართველოს სახელმწიფო საზღვარს.

208-ე მუხლი განმარტავს საქართველოს საბაჟო ტერიტორიის და საბაჟო საზღვრების არსს. ამასთან დაკავშირებით საყურადღებოა თავისუფალი ზონების სტატუსი. საქართველოში მოწყობილი თავისუფალი ზონები წარმოადგენს საქართველოს საბაჟო ტერიტორიის ნაწილს, მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოს საქონლის თავისუფალ ზონაში შეტანა რეგულირდება საქონლის ექსპორტის მარეგულირებელი საბაჟო პროცედურების ანალოგიურად, ხოლო თავისუფალი ზონიდან უცხოური საქონლის შემოტანა საქართველოს დანარჩენ ტერიტორიაზე, ითვლება საქონლის იმპორტად.

## მუხლი 209. საქონლის სტატუსი

1. საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთის მიზნები-სათვის საქონელი არის მატერიალური ქონება, მათ შორის, ფული, ფასიანი ქაღალდები, ელექტრო- და თბოენერგია, გაზი და წყალი.

2. სავაჭრო პოლიტიკის ღონისძიებებისა და პროცედურების განხორციელების მიზნით საქონელს ენიჭება საქართველოს საქონლის ან უცხოური საქონლის სტატუსი.

3. საქართველოს საქონელი არის:

ა) საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე (გარდა თავისუფალი ზონისა) მთლიანად წარმოებული ან მიღებული საქონელი (გარდა იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოსაქცევი, საწარმოო ოპერაციების შედეგად მიღებული ნარჩენებისა, ჯართისა და ნახმარი ნაკეთობებისა, რომლებიც შეგროვდა საქართველოში და გამოიყენება მხოლოდ ნედლეულად გადამამუშავებისათვის);

ბ) უცხო ქვეყნიდან/თავისუფალი ზონიდან შემოტანილი და იმპორტში მოქცეული საქონელი;

გ) შემოსავლების სამსახურის მიერ განკარგული საქონელი;

დ) ამ კოდექსის 235-ე მუხლის მე-11 ნაწილით გათვალისწინებული შემოტანილი საქონელი;

ე) საქართველოს საქონლისაგან წარმოებული ან მიღებული საქონელი;

ვ) ექსპორტში მოქცეული უცხოური საქონლის გადამამუშავების შედეგად მიღებული პროდუქტი.

4. ამ კოდექსის მიზნებისათვის უცხოური საქონელი არის საქონელი, რომელიც არ აკმაყოფილებს ამ მუხლის მე-3 ნაწილში აღნიშნულ პირობებს. თუ საქართველოს საქონელი გატანილ იქნა საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორიიდან (გარდა თავისუფალ ზონაში მოთავსებისა), იგი კარგავს საქართველოს საქონლის სტატუსს.

5. მთლიანად წარმოებული ან მიღებული საქონელია:

ა) სასარგებლო წიაღისეული, მოპოვებული ამ ქვეყნის წიაღიდან, მისი ტერიტორიული წყლიდან ან ზღვის ფსკერიდან;

ბ) მცენარეული წარმოშობის პროდუქცია, მოყვანილი ან შეგროვებული ამ ქვეყანაში;

გ) საქართველოში გაჩენილი და გაზრდილი ცხოველები;

დ) საქართველოს ბინადარი ცხოველებისაგან მიღებული პროდუქტები;

ე) საქართველოში ნადირობისა და თევზჭერის შედეგად მიღებული პროდუქტები;

ვ) საზღვაო თევზჭერის შედეგად მიღებული და საზღვაო წარმოშობის სხვა პროდუქტი, რომელიც მოპოვებულია ამ ქვეყნის გემის საშუალებით;

ზ) საქართველოს სარენ გემზე მიღებული პროდუქტი, რომელიც წარმოებულია მხოლოდ ამ ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტში აღნიშნული პროდუქტისაგან;

თ) პროდუქტი, რომელიც მიღებულია საქართველოს ფარგლების გარეთ მდებარე ზღვის ფსკერიდან ან ზღვის ფსკერის წიაღიდან, მხოლოდ იმ პირობით, რომ ქვეყანას აქვს ზღვის ფსკერის ან წიაღის ამ მონაკვეთის დამუშავების საგანგებო უფლებები;

ი) საწარმოო ოპერაციების შედეგად მიღებული ნარჩენები, ჯართი და ნახშირი ნაკეთობები, რომლებიც შეგროვდა საქართველოში და გამოიყენება მხოლოდ ნედლეულად გადამუშავებისათვის;

კ) საქონელი, რომელიც წარმოებულია საქართველოში, ამ ნაწილის „ა“-„ი“ ქვეპუნქტებში აღნიშნული პროდუქტისაგან.

209-ე მუხლის თანახმად საბაჟო მიზნებისათვის საქონლად ითვლება ნებისმიერი სახის მატერიალური ქონება. არამატერიალური ქონება (პროგრამული უზრუნველყოფა, ლიცენზია და ა.შ. არ ექვემდებარება საბაჟო პროცედურას, თუმცა არამატერიალური ქონების მატარებელი კომპიუტერის დისკეტები, ბლანკები და ა.შ. შეიძლება ჩაითვალოს საქონლად და დაექვემდებაროს საბაჟო პროცედურებს.)

სატრანსპორტო საშუალება შეიძლება განხილულ იქნას როგორც საქონლის გადამზიდავი საშუალება და ასევე როგორც საქონელი, გამომდინარე იქიდან თუ რა პროცედურები სრულდება საქართველოში შემოტანილი სატრანსპორტო საშუალების მიმართ.

209-ე მუხლის მე-3 და მე-4 ნაწილები განსაზღვრავს საქონლის საბაჟო სტატუსს. საქართველოს საქონელს და უცხოურ საქონელს შორის რეალური განსხვავება გამოიხატება საქონელზე პოტენციურად წარმოსაშობი იმპორტის გადასახდელების ჭრილში. საქართველოს საქონელი არის ის, რომელზეც არ არსებობს ან ვერ წარ-

მოიშვება იმპორტის გადასახდელების გადახდის ვალდებულება (მაგალითად: საქართველოში ნაწარმოები საქონელი, შემოტანილი და იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში გაშვებული საქონელი; საბაჟო ორგანოს მიერ ჩამორთმეული საქონელი; ან სხვა საქონელი, რომელსაც არ შეიძლება მოუწიოს იმპორტის გადასახდელების გადახდა). მე-4 ნაწილის მიხედვით კი, საქართველოს საქონლის სტატუსის არმქონე საქონელი ითვლება უცხოურად. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, უცხოური არის ის საქონელი, რომელიც მოცემული მომენტისთვის არ არის ქვეყნის ტერიტორიაზე თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვებული (თუმცა შეიძლება იმყოფებოდეს საქართველოს ტერიტორიაზე) და ექვემდებარება ან შეიძლება დაექვემდებაროს იმპორტის გადასახდელების გადახდას.

საქონელი, საბაჟო სტატუსს იცვლის სხვადასხვა პროცედურაში მოქცევის შესაბამისად. შეიძლება მოხდეს საქონლისადმი საქართველოს საქონლის სტატუსის ჩამორთმევა თუ საბაჟომ დაადგინა, რომ თავის დროზე საქონელს აღნიშნული სტატუსი მიენიჭა უკანონოდ (სამართალდარღვევით; გადასახდელების დამალვით და ა.შ.) ან სტატუსი მიენიჭა კანონიერად, მაგრამ განსაზღვრული პირობებით, რომელიც არ იქნა დაკმაყოფილებული.

*მაგალითი:* დავუშვათ ჰუმანიტარულ ორგანიზაციას საქართველოში შემოაქვს ჰუმანიტარული საქონელი და იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევისას სარგებლობს შესაბამისი საგადასახადო შეღავათებით. შეღავათის პირობა არის საქონლის ჰუმანიტარული მიზნით გამოყენება. თუ ორგანიზაცია დაარღვევს პირობას და საქონელს სხვა მიზნით გამოიყენებს, საბაჟო ორგანოს უფლება აქვს, საქონელს ჩამოართვას საქართველოს საქონლის საბაჟო სტატუსი და მოითხოვოს მისი დროებით შენახვის ადგილზე განთავსება შემდგომი საბაჟო პროცედურების განსაზღვრამდე. ამ შემთხვევაში რა თქმა უნდა გასათვალისწინებელია საქონლის საკუთრების მდგომარეობა. თუ საქონელი აღარ იმყოფება ჰუმანიტარული ორგანიზაციის საკუთრებაში (გასხვისებულია), არ იქნება მიზანშეწონილი საქონლის საბაჟო სტატუსის გაუქმება და მისი დროებით დასაწყობების მოთხოვნა უცხოური საქონლისადმი განსაზღვრული პირობებით. ბევრად სამართლიანი იქნება სამართალდარღვევისთვის პასუხისმგებლობა დაეკისროს ჰუმანიტარულ ორგანიზაციას.

## თავი XXXI

### იმპორტის გადასახდელების გამოყენების პირობები და საგარეო ვაჭრობის მარეგულირებელი სხვა ნორმები

#### მუხლი 210. საქართველოს ინტეგრირებული ტარიფი

1. საქართველოს ინტეგრირებული ტარიფი არის მონაცემთა სისტემატიზებული ერთობლიობა, რომელიც შედგება:

ა) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო მომენტლათურისაგან (შემდგომში – სეს ესნ);

ბ) იმპორტის გადასახდელების განაკვეთებისაგან ან/და შეღავათებისაგან, რომლებიც გამოიყენება სეს ესნ-ში მოცემული საქონლის მიმართ;

გ) საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული და ძალაში შესული საერთაშორისო ხელშეკრულებებით დადგენილი შეღავათებისაგან (პრეფერენციებისაგან);

დ) საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი აკრძალვებისა და შეზღუდვებისაგან, რომლებიც გამოიყენება სეს ესნ-ში მოცემულ საქონლის მიმართ.

2. საქართველოს ინტეგრირებული ტარიფი დგინდება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით.

2010 წლამდე საქართველოში არ არსებობდა მონაცემთა ერთიანი სისტემატიზებული ბაზა, რომლითაც საბაჟო ორგანოები ისარგებლებდნენ საქონლის ექსპორტ-იმპორტის პროცედურების მიმართ სატარიფო და არასატარიფო რეგულირების ზომების გამოყენებისას. აკრძალვების, შეზღუდვების და საბაჟოზე წარსადგენი დოკუმენტაციის იდენტიფიცირება წარმოადგენდა პრობლემას, რადგანაც აღნიშნული ინფორმაცია გაბნეული იყო საქართველოს და საერთაშორისო კანონმდებლობის უამრავ ნორმატიულ აქტში.

*მაგალითი:* სამკურნალო საშუალება, ისე როგორც მსოფლიოს ბევრ ქვეყანაში, საქართველოშიც იმპორტის ან ბაზარზე სარეალიზაციოდ დაშვებამდე გადის სავალდებულო რეგისტრაციას. არსებობს რეგისტრირებული წამლების ერთიანი ბაზა, რომელიც წესით ხელმისაწვდომი უნდა ყოფილიყო საბაჟოსათვისაც, რათა ამ

მონაცემთა ბაზის მიხედვით გაეკონტროლებინა იმპორტირებული ნამღებების რეგისტრირების პირობები. საბაჟო ორგანოებს თითქმის არასდროს ჰქონდათ ეს ბაზა განახლებული სახით, რის გამოც პრობლემები ექმნებოდათ იმპორტიორებს, რომლებსაც უწევდათ იმპორტირებული ნამღებების რეგისტრაციის დამადასტურებელი სერტიფიკატების (ქსეროასლების) საბაჟოზე წარდგენა, რათა საბაჟო დროულად დარწმუნებულიყო ნამღის რეგისტრაციის ნამდვილობაში. სხვაგვარად ნამღების რეგისტრაციის პირობების შემოწმება წაიღებდა დიდ დროს და ისევ იმპორტიორი დაზარალდებოდა.

საქართველოს ინტეგრირებული ტარიფი არის მთავრობის დადგენილებით დამტკიცებული 2010 წლის 1 სექტემბრიდან მოქმედი დოკუმენტი, რომელიც აერთიანებს: საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომეკლატურას (სასაქონლო კოდებს); ცალკეულ საქონელზე დაწესებულ იმპორტის გადასახდელების განაკვეთებს (საბაჟო გადასახადი, დღგ, აქციზი); აკრძალვებს; ცალკეული საქონლის მიმართ დაწესებულ ისეთ შეზღუდვებს, როგორცაა ლიცენზიები, ნებართვები, სერტიფიკატები, კვოტები და ა.შ.; ინტეგრირებული ტარიფი ასევე მოიცავს თითოეული საქონლის ექსპორტ-იმპორტისათვის სავალდებულო დოკუმენტების ჩამონათვალს შესაბამისი შენიშვნებით იმის თაობაზე, თუ რა მოთხოვნებს უნდა აკმაყოფილებდეს დოკუმენტი (გამცემი ორგანო, მოქმედების ვადა, წარდგენის ფორმა და ა.შ.).

## **მუხლი 211. საქონლის კლასიფიკაცია**

**1. საქონლის იდენტიფიცირება და კლასიფიკაცია ხორციელდება სეს ესნ-ის საფუძველზე.**

**2. საქონლის კოდს განსაზღვრავს დეკლარანტი.**

211-ე მუხლი განსაზღვრავს საქონლის კლასიფიცირების აუცილებლობას და კლასიფიცირების წესს საბაჟო მიზნებისათვის. კლასიფიცირება გამოიყენება დაბეგვრის, შეღავათების გავრცელებისა და სტატისტიკის წარმოების მიზნებისათვის.

კლასიფიცირება ხდება საერთაშორისო შეთანხმებით განსაზღვრული პრინციპების და კოდირების წესების მიხედვით. საქართ-

ველოში საქონლის კლასიფიკატორი დამტკიცებულია ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით<sup>222</sup> (საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურა – „სეს ესნ“) და შედგება საქონლის კომერციული დასახელებისა და შესაბამისი თორმეტნიშნა სასაქონლო კოდებისაგან. აბზაცის დასაწყისში ნახსენები საერთაშორისო შეთანხმება ადგენს საერთაშორისო სასაქონლო ნომენკლატურას, რომელიც მხოლოდ ექვსნიშნა ციფრებისგან შედგება. მსოფლიო საბაჟო ორგანიზაციის წევრი ქვეყნების ეროვნული ნომენკლატურები სრული სიზუსტით უნდა იმეორებდნენ საერთაშორისო ნომენკლატურას ექვსნიშნა დონეზე, თუმცა თითოეულ ქვეყანას აქვს ცალკეული კოდების კიდევ უფრო დეტალურად ჩაშლის უფლება. აქედან გამომდინარე, ლოგიკურია, რომ გვხვდება შემთხვევები, როცა ექსპორტიორი ქვეყნის მიერ საქონლისათვის მინიჭებული კოდი არ ემთხვევა იმპორტიორი ქვეყნის მიერ მინიჭებულ კოდს. აღნიშნული პრობლემა საკმაოდ მწვავედ დგას საქართველოს იმპორტიორების წინაშეც.

შენიშვნა: ზემოთ აღნიშნული საერთაშორისო შეთანხმებით დადგენილი სასაქონლო ნომენკლატურა ექვემდებარება პერიოდულ გადახედვა-განახლებას, შესაბამისად ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურაც. საქართველოს ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურა შემუშავებული საერთაშორისო სასაქონლო ნომენკლატურის 2007 წლის ვერსიის (ბოლო ვერსიის) ბაზაზე.

## **მუხლი 212. საქონლის წარმოშობის ქვეყნის განსაზღვრა**

**1. საქონლის წარმოშობის ქვეყანა განისაზღვრება სავაჭრო პოლიტიკის ღონისძიებების განხორციელების მიზნით.**

**2. საქონლის წარმოშობის ქვეყნის განსაზღვრის კრიტერიუმები, წარმოშობის დამადასტურებელი სერტიფიკატის ფორმა, მისი შევსებისა და გაცემის წესი განისაზღვრება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით.**

212-ე მუხლი არეგულირებს საქონლის წარმოშობის ქვეყნის განსაზღვრის წესს. როგორც წესი, საბაჟო ურთიერთობებში საქონლის

<sup>222</sup> საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №995 ბრძანება



წარმოშობის ქვეყნის განსაზღვრა ხდება საქონელზე შეღავათიანი დაბეგვრის რეჟიმით სარგებლობის მიზნით, როცა თავისუფალი სავაჭრო ხელშეკრულების მქონე ქვეყნები, ხელშეკრულების სხვა მონაწილე ქვეყანაში წარმოშობილ საქონელს ანიჭებენ შეღავათებს იმპორტის გადასახდელებზე. წარმოშობის ქვეყანა გამოიყენება ასევე სტატისტიკური მიზნებისთვისაც.

მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაციის შეთანხმების (რომლის მონაწილე საქართველოც არის) თანახმად, არსებობს საქონლის წარმოშობის ქვეყნის განსაზღვრის საერთო წესი და პრეფერენციული წესი. საერთო წესის მიხედვით საქონელი ითვლება იმ ქვეყანაში წარმოშობილად, სადაც მოხდა საქონლის მთლიანად წარმოება ან ბოლო მნიშვნელოვანი გადაამუშავება, რომელმაც შეცვალა სასაქონლო ნომენკლატურული კოდის პირველი ოთხი ნიშნიდან ერთ-ერთი. რაც შეეხება პრეფერენციულ წესებს, ის დგინდება ქვეყნებს შორის თავისუფალი ვაჭრობის შესახებ ორმხრივი და მრავალმხრივი შეთანხმებით და ინდივიდუალურია. მხარეები მოლაპარაკების გზით თანხმდებიან თუ რა უნდა მიიჩნიონ საქონლის წარმოშობის პირობებად თავისუფალი ვაჭრობის ფარგლებში. როგორც წესი, პრეფერენციული წარმოშობის წესები ემყარება შემდეგი ორი პრინციპიდან ერთ-ერთს:

- საქონელი ითვლება კონკრეტულ ქვეყანაში წარმოშობილად თუ მისი საექსპორტო ღირებულების განსაზღვრული პროცენტი, მოცემულ ქვეყანაში შეიქმნა (ადვალური წილის კრიტერიუმი). ამასთან საქონლის გასაყიდი ღირებულება ნიშნავს მის საექსპორტოდ გასაყიდ ფასს, *ფრანკო-ქარხანა (EXW) პირობით*<sup>223</sup>. ხოლო იმ მასალების ღირებულება, რომელიც მოცემულ ქვეყანაში არ არის წარმოებული, მაგრამ იმპორტირებული და გამოყენებული იყო საექსპორტო საქონლის წარმოებაში, იანგარიშება მათი საბაჟო ღირებულებით.

<sup>223</sup> ფრანკო-ქარხანა არის საერთაშორისო ვაჭრობაში გამოყენებული საქონლის მიწოდების ერთ-ერთი პირობა, რომელიც ნიშნავს საქონლის გაყიდვას მიმწოდებლის სანჯობიდან ან ქარხნიდან, ისე რომ საქონლის ტრანსპორტირების და ლოჯისტიკის ხარჯი არ შედის საქონლის ფასში და ის უნდა გაიღოს მყიდველმა. მარტივად რომ ვთქვათ, ფრანკო-ქარხანა პირობით საქონლის გაყიდვა, ნიშნავს, გაყიდვას ყოველგვარი დამატებითი მომსახურების ან მიწოდების გარეშე, როცა მყიდველი საქონელს იღებს იქ, სადაც გამყიდველი აწარმოებს (ინახავს) მას. ფრანკო-ქარხანის პირობით ფასი, როგორც წესი, არის მწარმოებლის საბითუმო ფასი.

*მაგალითი:* თურქეთი საქართველოში შეკერილ (წარმოშობილ) ტანსაცმელს ანიჭებს პრეფერენციას თუ ტანსაცმლის საქართველოდან თურქეთში საექსპორტოდ გასაყიდი ღირებულების მინიმუმ 60% შექმნილია საქართველოში. დავუშვათ, ჩინეთიდან საქართველოში შემოტანილ იქნა 100 ლარის საბაჟო ღირებულების ტექსტილი და შეიკერა ტანსაცმელი, რომელიც თურქეთში გაიყიდა 200 ლარად (ფრანკო-ქარხანა პირობით). გამოდის რომ საქართველოში შექმნილ იქნა ტანსაცმლის ღირებულების მხოლოდ 50% და საქონელი არ ჩაითვლება საქართველოში წარმოშობილად თურქეთ საქართველოს შორის მოქმედი თავისუფალი ვაჭრობის შესახებ შეთანხმების მიზნებისათვის. დავუშვათ ტანსაცმელს დამატებით დაერთო კიდევ გარკვეული აქსესუარები, გაუმჯობესდა წარმოების ხარისხი და შესაძლებელი გახდა მისი თურქეთში გაყიდვა 300 ლარად (ფრანკო-ქარხანა პირობით). ასეთ შემთხვევაში ტანსაცმელი თურქეთში იმპორტირებისას ისარგებლებს საბაჟო შეღავათებით, როგორც საქართველოში წარმოშობილი.

- საქონელი ითვლება კონკრეტულ ქვეყანაში წარმოშობილად თუ ის აკმაყოფილებს თავისუფალი ვაჭრობის შეთანხმების ფარგლებში განსაზღვრულ „მინიმალური აუცილებელი გადამუშავების პირობებს“. ეს კრიტერიუმი თითოეული დასახელების საქონლისთვის ადგენს მინიმალურ საწარმო-გადამუშავების პირობებს, რომელიც უნდა განხორციელდეს თავისუფალი ვაჭრობის მონაწილე ქვეყანაში იმისათვის, რომ საქონელი ჩაითვალოს მოცემულ ქვეყანაში წარმოშობილად.

*მაგალითი:* დსთ-ის ქვეყნებს შორის თავისუფალი ვაჭრობის ფარგლებში დადგენილია, რომ ფქვილი ითვლება კონკრეტულ ქვეყანაში წარმოშობილად, თუ ამ ქვეყანაში მოხდა მისი დაფქვა და დაფასოება.

როგორც წესი, თავისუფალი ვაჭრობის შეთანხმებების თანახმად, შეთანხმების მონაწილე ერთი ქვეყნიდან მეორეში იმპორტირებულ საქონელზე შეღავათიანი დაბეგვრის რეჟიმი ვრცელდება თუ საქონელი წარმოშობილია შეთანხმების მონაწილე ქვეყანაში და წარმოშობა დადასტურებულია შესაბამისი წარმოშობის სერტიფიკატით (წარმოშობის სხვა სერტიფიკატი არ იძლევა შეღავათის მიღების საშუალებას). შეთანხმებითვე დგინდება პრეფერენციული წარმოშობის სერტიფიკატის ფორმა, გაცემის წესი, მოქმედების ვადა და სხვა პირობები.

ამჟამად საქართველოს თავისუფალი სავაჭრო ურთიერთობა გააჩნია დსთ-ის ქვეყნებთან და თურქეთთან. გარდა ამისა, საქართველოში წარმოშობილი ზოგიერთი საქონელი სარგებლობს ცალმხრივი პრეფერენციებით GSP-ის პროგრამით განსაზღვრულ პრეფერენციების მომნიჭებელ ქვეყნებში შეტანისას. დსთ-ის და თურქეთთან ვაჭრობაში საქონლის წარმოშობის წესები და სერტიფიკატის ფორმა (დსთ-ის ქვეყნებთან CT-1, თურქეთთან EURO-1) დადგენილია შეთანხმებით. GSP-ის პროგრამით განსაზღვრული პრეფერენციების მომნიჭებელი ქვეყნები კი ცალმხრივად ადგენენ საქონლის წარმოშობის წესებს იმ საქონელზე, რომელზეც ავრცელებენ ცალმხრივ შეღავათს.

საქართველოში წარმოშობილ საქონელზე სერტიფიკატის გამცემი ორგანოებია: ეკონომიკის სამინისტრო, შემოსავლების სამსახური, სავაჭრო-სამრეწველო პალატა და სამტრესტი (მხოლოდ ღვინისა და სხვა ყურძნისეულ პროდუქტებზე). სერტიფიკატის გაცემის წესი განსაზღვრულია საქართველოს მთავრობის დადგენილებით<sup>224</sup>.

### **მუხლი 213. საქონლის სატარიფო ღირებულების განსაზღვრა**

1. სავაჭრო პოლიტიკის ღონისძიებების გამოყენების მიზნებისათვის საქონლის სატარიფო ღირებულების განსაზღვრა ნიშნავს საქონლის დეკლარირების დღისათვის მის შეფასებას.

2. საქონლის სატარიფო ღირებულებას განსაზღვრავს დეკლარანტი. შემოსავლების სამსახური აკონტროლებს საქონლის სატარიფო ღირებულების განსაზღვრის სისწორეს და იმ შემთხვევაში, თუ არ ეთანხმება დეკლარირებულ სატარიფო ღირებულებას, მას თვითონ განსაზღვრავს.

3. იმპორტისას დეკლარირებული საქონლის სატარიფო ღირებულება განისაზღვრება შემდეგი მეთოდებით:

- ა) გარიგების ფასის მიხედვით (პირველი მეთოდი);
- ბ) იდენტური საქონლის გარიგების ფასის მიხედვით (მეორე მეთოდი);
- გ) მსგავსი საქონლის გარიგების ფასის მიხედვით (მესამე მეთოდი);

<sup>224</sup> საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 29 დეკემბრის № 420 დადგენილება

- დ) საქონლის ერთეულის ფასის მიხედვით (მეოთხე მეთოდი);
- ე) შედგენილი ღირებულების მიხედვით (მეხუთე მეთოდი);
- ვ) სარეზერვო მეთოდით (მეექვსე მეთოდი).

4. ამ მუხლის მე-3 ნაწილში აღნიშნული ყოველი მომდევნო მე-თოდი გამოიყენება იმ შემთხვევაში, თუ დასაბუთებულად ვერ ხერხდება წინა მეთოდის გამოყენება. დეკლარანტს უფლება აქვს, შეცვალოს ამ მუხლის მე-3 ნაწილის „დ“ და „ე“ ქვეპუნქტებში აღნიშნული საქონლის სატარიფო ღირებულების განსაზღვრის მეთოდების გამოყენების რიგითობა.

5. თუ საქონლის მიმართ შეიცვალა სასაქონლო ოპერაცია ან საქონლის გამოყენების მიზანი, დასაშვებია ამ საქონლის იმპორტისას გამოყენებულ იქნეს სატარიფო ღირებულების განსაზღვრის ამ მუხლით დადგენილი წესები.

6. ამ მუხლის მიზნებისათვის პირები ურთიერთდამოკიდებულად ჩაითვლებიან, თუ:

ა) ისინი არიან ერთმანეთის საწარმოების/კომპანიების ხელმძღვანელი პირები ან დირექტორები;

ბ) ისინი არიან საქმიანობაში კანონიერად აღიარებული პარტნიორები;

გ) ისინი არიან დამსაქმებელი და დასაქმებული;

დ) არსებობს მესამე პირი, რომელიც პირდაპირ ან ირიბად ფლობს ან აკონტროლებს ორივე პირს ან აქვს ორივე პირის ხმის უფლების მქონე აქციების 5 ან მეტი პროცენტი;

ე) ერთ-ერთი მათგანი პირდაპირ ან ირიბად აკონტროლებს მეორეს;

ვ) ორივე პირს პირდაპირ ან ირიბად აკონტროლებს მესამე პირი;

ზ) ისინი ერთად, პირდაპირ ან ირიბად აკონტროლებენ მესამე პირს;

თ) ისინი არიან ერთი ოჯახის წევრები.

213-ე მუხლი ადგენს დასაბეგრი საქონლის საბაჟო ღირებულების განსაზღვრის პრინციპებს. საბაჟო ღირებულების სწორად განსაზღვრა (დეკლარირებული ღირებულების გაკონტროლება) შეიძლება ითქვას, საბაჟო ადმინისტრაციის ყველაზე საპასუხისმგებლო ამოცანაა.

თუ საქონლის გაფორმება ხდება, გეზ-ში საბაჟო ღირებულებას საზღვრავს საბაჟო ორგანოს თანამშრომელი. სხვა შემთხვევებში საქონლის საბაჟო ღირებულებას საზღვრავს (დეკლარაციაში მი-

უთითებს) დეკლარანტი, ხოლო საბაჟო მოხელე აკონტროლებს ღირებულებასთან დაკავშირებულ კომერციულ ინფორმაციას.

213-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად საქართველოში იმპორტირებული საქონლის საბაჟო ღირებულების განსაზღვრა შესაძლებელია ნ მეთოდით. აღნიშნული მეთოდები ეფუძნება მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაციის (მსო) მიერ 1994 წელს მიღებულ „ტარიფებსა და ვაჭრობაზე გენერალური შეთანხმების მე-7 მუხლის განხორციელების შესახებ შეთანხმებას“. საკითხის აქტუალურობიდან გამომდინარე, იგი, სხვა ნაწილებთან შედარებით, ბევრად უფრო სიღრმისეულად არის წარმოდგენილი წინამდებარე ნაშრომში.

ხაზი უნდა გაესვას, რომ 213-ე მუხლი, ისევე როგორც მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაციის ზემოთ აღნიშნული შეთანხმება, საბაჟო ღირებულების განსაზღვრის წესებს ადგენს მხოლოდ იმპორტირებული საქონლისათვის<sup>225</sup>.

რაც შეეხება საქართველოდან გატანილ ან სხვა სასაქონლო ოპერაციებში მოქცეულ საქონელს, პრაქტიკაში მასზეც გამოიყენება აღნიშნული წესები, მიუხედავად იმისა რომ კანონმდებლობით ეს სავალდებულო არ არის (არ ექვემდებარება აუცილებლად ამ წესების გამოყენებას).

საქონლის საბაჟო ღირებულების განსაზღვრის მიზნით, მეთოდების გამოყენება უნდა მოხდეს ქვემოთ მოცემულ წესებში განხილული რიგითობის მიხედვით. ყოველი მომდევნო მეთოდის გამოყენება შეიძლება იმ შემთხვევაში, თუ ვერ ხერხდება წინა მეთოდით სარგებლობა. გამონაკლისს წარმოადგენს მე-4 და მე-5 მეთოდების რიგითობა (იხ. ქვემოთ – საბაჟო ღირებულების განსაზღვრის წესები).

## **საბაჟო ღირებულების განსაზღვრის წესები**

### **1. გარიგების ფასის მიხედვით (პირველი მეთოდი)**

იმპორტირებული საქონლის საბაჟო ღირებულება არის გარიგების, ანუ საქართველოში საექსპორტოდ გაყიდულ საქონელზე გადახდილი ან გადასახდელი ფასი, რომელიც კორექტირდება ამ წესების მე-8 ნაწილის (იხ. ქვემოთ) გათვალისწინებით. ამასთან, არ-

<sup>225</sup> ტერმინი „იმპორტირებული“ მსო-ს ინტერპრეტაციით ნიშნავს ქვეყანაში ნებისმიერი სასაქონლო ოპერაციით შემოტანილ საქონელს. ამ კოდექსისთ კი ნიშნავს იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში (თავისუფალ მიმოქცევაში) მოქცეულ საქონელს.

სებობს პირობები, რომლებიც უნდა დაკმაყოფილდეს პირველი მეთოდის გამოყენებისთვის:

ა) არ უნდა არსებობდეს რაიმე შეზღუდვა, რომელიც დაკავშირებულია მყიდველის მიერ საქონლის განკარგვასთან ან გამოყენებასთან, გარდა იმ შეზღუდვებისა, რომლებიც:

- დადგენილია საქართველოს კანონმდებლობით ან სახელი-სუფლებო ორგანოების მიერ;

*მაგალითი:* დაუშვავთ იმპორტირებული იქნა ისეთი კატეგორიის საქონელი, რომელიც საქართველოს კანონმდებლობის თანახმად შეიძლება გაიყიდოს მხოლოდ აფთიაქებში. ან იმპორტირებულია სანადირო იარაღი, რომლის გამოყენება შეიძლება მხოლოდ ნადირობის სეზონებზე. ამ შემთხვევებში შესაძლებელია გარიგების ფასის მეთოდით სარგებლობა.

- ადგენს გეოგრაფიულ არეალს, სადაც შესაძლებელია საქონლის ხელახალი გაყიდვა;
- არსებით ზეგავლენას არ ახდენს საქონლის ღირებულებაზე.

*მაგალითი:* საქართველოში იმპორტირებულ იქნა Mercedes-ის მარკის გერმანული წარმოების ავტომობილები. მომწოდებელი იმპორტიორს უკრძალავს ავტომობილების საცალო რეალიზაციის დაწყებას 2013 წლის 1 იანვრამდე, თუმცა მანამდეც შესაძლებელია ავტომობილების დემონსტრირება. აღნიშნული შეზღუდვა არ გამოიწვევს გარიგების ფასის გამოყენებას საბაჟო ღირებულების განსაზღვრისას, ვინაიდან ფასი იქნებოდა კომერციული პირობების ადეკვატური.

ბ) საქონლის გაყიდვა ან ფასი არ წარმოადგენს რაიმე პირობის ან მოსაზრების საგანს, რომლის გაუთვალისწინებლობაც შეუძლებელს გახდის შესაფასებელი საქონლის ღირებულების განსაზღვრას;

გ) მყიდველის მიერ იმპორტირებული საქონლის შემდგომი გაყიდვის, განკარგვის ან გამოყენების შედეგად მიღებული შემოსავლების არც ერთი ნაწილი, არც პირდაპირ და არც ირიბად არ გადაეცემა გამყიდველს. თუმცა, თუ ასეთი პირობა არსებობს და შესაძლებელია გარიგების ფასის სათანადო კორექტირების განხორციელება (ზუსტად განსაზღვრა თუ რა იქნებოდა გარიგების ფასი, რომ არა აღნიშნული პირობა) შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს გარიგების ფასი;

*მაგალითი:* იმპორტიორის შემოაქვს ავტომობილის საღებავები. გადახდილი ფასი შეადგენს 30 000 ლარს. გარდა ამისა, არსებობს პირობა რომ, საქონლის საქართველოში რეალიზაციის შემთხვევაში, მომწოდებელი დამატებით მიიღებს 5 000 ლარს. ამ შემთხვევაში დასაშვებია გარიგების ფასის მეთოდის გამოყენება და საქონლის ფასი განისაზღვრება 35 000 ლარით.

*მაგალითი:* დავუშვათ, იმპორტიორმა იგივე საღებავები შემოიტანა იმავე ფასად, იმ პირობით, რომ საქართველოში რეალიზაციის შედეგად მიღებული მოგების 10% უნდა გადაუხადოს მომწოდებელს. ამ შემთხვევაში შეუძლებელია გარიგების ფასის მეთოდის გამოყენება, ვინაიდან ფასი დაუდგენელია.

**დ) მყიდველი და გამყიდველი არ არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები 213-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, ან თუ მყიდველი და გამყიდველი ურთიერთდამოკიდებული პირები არიან, უნდა მტკიცდებოდეს, რომ ურთიერთდამოკიდებულებამ გავლენა არ მოახდინა გარიგების ფასზე.**

თავისთავად ის ფაქტი, რომ მყიდველი და გამყიდველი ურთიერთდამოკიდებული პირები არიან, არ უნდა წარმოადგენდეს გარიგების ფასის მიუღებლად მიჩნევის საფუძველს. ასეთ შემთხვევაში აუცილებელია გაყიდვასთან დაკავშირებული გარემოებების განხილვა და თუ ეს ურთიერთდამოკიდებულება არ ახდენს ზეგავლენას საქონლის ფასზე, შესაძლებელია ვისარგებლოთ საქონლის გარიგების ფასით. იმ შემთხვევაში, თუ იმპორტიორის მიერ წარმოდგენილი ან რაიმე სხვა სახით მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე საბაჟო ორგანოს წარმოეშვა საფუძველიანი ეჭვი, რომ ურთიერთდამოკიდებულებამ გავლენა მოახდინა საქონლის გარიგების ფასზე, საბაჟო ორგანომ იმპორტიორს უნდა აცნობოს თავისი დასაბუთებული მოსაზრება და იმპორტიორს უნდა მიეცეს გონივრული ვადა ახსნა-განმარტების წარმოსადგენად. იპორტიორის მოთხოვნით საბაჟო ორგანო აფორმებს თავის დასაბუთებულ მოსაზრებებს წერილობით და წარუდგენს მას. თუ იმპორტიორი წარმოადგენს მტკიცებულებებს, რომ აღნიშნული ღირებულება მაქსიმალურად ახლოსაა ობიექტურ ფასთან (რომელიც შეიძლება დადგინდეს: ა) იდენტიური ან მსგავსი საქონლის გარიგების ფასით, რომელიც გამყიდველმა მიჰყიდა არაურთიერთდამოკიდებულ მყიდველებს; ბ) საბაჟო ორგანოს მიერ

მანამდე განბაჟებული იდენტური ან მსგავსი საქონლის ფასთან შედარებით), შესაძლებელია გამოყენებულ იქნას გარიგების ფასი.

რეალურად გადახდილი ან გადასახდელი ფასი – ესაა მთლიანი თანხა, რომელიც გადაუხადა ან უნდა გადაუხადოს მყიდველმა გამყიდველს ან გადაიხდოს გამყიდველის სასარგებლოდ იმპორტირებული საქონლისათვის; იგი მოიცავს იმპორტირებულ საქონელთან მიმართებაში მყიდველის მიერ გამყიდველის მიმართ განხორციელებულ ყველა გადახდას, ან მყიდველის მიერ მესამე მხარისთვის გამყიდველის მიმართ არსებული ვალდებულების დასაფარად განხორციელებულ ყველა გადახდას. გადახდის გადარიცხვის სახით განხორციელება სავალდებულო არ არის. შესაძლებელია გადახდის განხორციელება აკრედიტივით ან თავისუფლად ბრუნვადი ფასიანი ქალაქის მეშვეობით, პირდაპირი ან ირიბი გზით<sup>226</sup>.

პირველი მეთოდი არ გამოიყენება ძირითადად იმ შემთხვევებში, როცა არ არსებობს ზუსტი მონაცემები საქონლის გარიგების ფასზე ან ამ წესების მე-8 ნაწილით განსაზღვრულ ელემენტებზე, რომელიც ემატება გარიგების ფასს და შედის საბაჟო ღირებულებაში

## **2. იდენტური საქონლის გარიგების ფასის მიხედვით (მეორე მეთოდი)**

„იდენტური საქონელი“ – ორი საქონელი, რომელიც წარმოებულა ერთსა და იმავე ქვეყანაში, და რომელიც ერთნაირია ყოველმხრივ, ფიზიკური მახასიათებლების, ხარისხის და რეპუტაციის ჩათვლით. უმნიშვნელო გარეგნული განსხვავებები არ უნდა უშლიდეს ხელს საქონლის იდენტურად მიჩნევას.

თუ იმპორტირებული საქონლის საბაჟო ღირებულების განსაზღვრა შეუძლებელია პირველი მეთოდით, საბაჟო ღირებულება განისაზღვრება იმ იდენტური საქონლის გარიგების ფასით, რომელიც გაყიდულ იქნა იმავე ექსპორტიორი ქვეყნიდან საქართველოში საიმპორტოდ, და ექსპორტირებულია თითქმის იმავე დროს, როდესაც ხორციელდება შესაფასებელი საქონლის იმპორტი. ტერმინი „თითქმის იმავე დროს“ ნიშნავს დროის მონაკვეთს, რომლის განმავლო-

<sup>226</sup> შენიშვნა: ლონისძიებები, მათ შორის მარკეტინგთან (რეკლამირებასთან) დაკავშირებული ლონისძიებები, რომელიც მყიდველმა საკუთარი ხარჯით განახორციელა (გარდა იმ ლონისძიებებისა, რომლებისთვისაც მე-8 ნაწილის შესაბამისად გათვალისწინებულია კორექტირება) არ ჩაითვლება გამყიდველისთვის ირიბ გადახდად, მიუხედავად იმისა, რომ შესაძლებელია ისინი გამყიდველისათვის სასარგებლო იყოს



ბაშიც ბაზარზე არსებული კომერციული სიტუაცია (საქონლის ფასები, ტენდენციები და ა.შ.) მნიშვნელოვნად არ იცვლება. დროის თვალსაზრისით თითქმის იმავე დროს განხორციელებულ გარიგებებზე შეიძლება ჩაითვალოს ერთი წლის ინტერვალით შემდგარი ორი გარიგება და არ ჩაითვალოს თითქმის იმავე დროს განხორციელებულად 2 დღის ინტერვალში შემდგარი გარიგებები.

*მაგალითი:* დავუშვათ საქართველოში შემოტანილია ბანანი ორ პარტიად. პირველი 5 თებერვალს და მეორე 23 მაისს. ამ პერიოდის განმავლობაში ბანანის მსოფლიო ბაზარზე თუ არაფერი შეცვლილა, ეს ორი სასაქონლო პარტია შეიძლება ჩაითვალოს თითქმის იმავე დროს იმპორტირებულად.

თუკი ამერიკიდან საქართველოში შემოტანილია ავტომობილების იდენტური სასაქონლო პარტიები. პირველი 2001 წლის 4 სექტემბერს და მეორე, იმავე წლის 28 სექტემბერს. სავარაუდოდ, 2001 წლის 11 სექტემბრის მოვლენები გავლენას იქონიებდა მეორე სასაქონლო პარტიის ფასზე და შესაბამისად, ეს ორი პარტია არ უნდა ჩაითვალოს თითქმის იმავე დროს იმპორტირებულად.

საბაჟო ღირებულების განსაზღვრის საფუძველად უნდა მივიღოთ იდენტური საქონლის გარიგების ფასი, რომელიც გაყიდულია იმავე კომერციულ (საბითუმო ან საცალო) და არსებითად იმავე რაოდენობრივ დონეებზე, როგორებზედაც შესაფასებელი საქონელი გაიყიდა. თუ შეუძლებელია ასეთი იდენტური საქონლის მოძიება, უნდა მოხდეს იმ იდენტური საქონლის გარიგების ფასის გამოყენება, რომელიც გაიყიდა სხვა კომერციული დონით ან/და სხვა რაოდენობით, ოღონდ უნდა მოხდეს კომერციულ დონეებს და რაოდენობებს შორის სხვაობით განპირობებული ფასზე მოქმედი ზეგავლენის კორექტირება. ასეთი კორექტირება შეიძლება გაკეთდეს წარმოდგენილ მტკიცებულებათა საფუძველზე, მიუხედავად იმისა, კორექტირება ზრდის თუ ამცირებს ღირებულებას.

*მაგალითი:* საქართველოში შემოტანილ იქნა 4 ტონა გაყინული ქათმის პროდუქტია. არ არსებობს ზუსტი მონაცემები საქონლის გარიგების ფასზე და გადავწყვიტეთ გამოვიყენოთ იდენტური სასაქონლო გარიგების ფასი. აღმოჩენილ იქნა, რომ რამდენიმე დღით ადრე საქართველოში იმპორტირებულ იქნა 250 ტონა იდენტური გაყინული ქათმის პროდუქტი. სავარაუდოდ, იდენტური საქონლის

ღირებულება საგრძნობლად დაბალი იქნება, სწორედ რომ რაოდენობრივი ფაქტორიდან გამომდინარე. არ არის მიზანშეწონილი ასეთი იდენტური საქონლის ფასის გამოყენება შესაფასებელი საქონლის საბაჟო ღირებულების დასაანგარიშებლად, თუკი არ მოხდება იდენტური საქონლის ფასის ლოგიკური კორექტირება. ეს ნიშნავს, რომ უნდა დადგინდეს თუ რა გავლენა მოახდინა ფასზე რაოდენობრივმა ფაქტორმა და რა ეღირებოდა იდენტური საქონელი, ისიც 4 ტონა რომ ყოფილიყო, ნაცვლად 250 ტონისა. თუ ასეთი ანალიზის ჩატარება შესაძლებელია, მაშინ დასაშვებია იდენტური ქათმის პროდუქტების ფასი დაკორექტირების შემდეგ ავიღოთ შესაფასებელი ქათმის პროდუქტის საბაჟო ღირებულების დასათვლელად.

თუ დაფიქსირდა ერთზე მეტი იდენტური საქონლის გარიგების ფასი, იმპორტირებული საქონლის საბაჟო ღირებულების განსაზღვრის საფუძვლად გამოყენებული უნდა იქნეს მათ შორის უმცირესი.

წინამდებარე მეთოდის გამოყენებისას, სხვა პირის მიერ მოწოდებული იდენტური საქონლის გარიგების ფასის გამოყენება მხოლოდ მაშინ, როდესაც არ არსებობს მონაცემები შესაფასებელი საქონლის მომწოდებლის მიერ მოწოდებული იდენტური საქონლის გარიგების ფასებზე. ასევე სხვა ექსპორტიორი ქვეყნიდან იმპორტირებული იდენტური საქონლის გარიგების ფასი გამოიყენება მხოლოდ მაშინ, როცა არ არსებობს მონაცემები შესაფასებელი საქონლის ექსპორტიორი ქვეყნიდან საქართველოში იმპორტირებული იდენტური საქონლის შესახებ.

თუ იდენტური საქონლის გარიგების ფასი შეიცავს ისეთ ელემენტებს, რომელიც არ შედის შესაფასებელი საქონლის ფასში და არც საბაჟო ღირებულების ნაწილი უნდა იყოს, უნდა მოხდეს იდენტური საქონლის ფასის ამ ელემენტებისგან კორექტირება:

*მაგალითი:* საქართველოში იმპორტის სასაქონლო ოპერაციით შემოდის კომპიუტერული ტექნიკა, რომელიც ჩამოიტანეს ჩინეთიდან საზღვაო გადაზიდვით. საქონლის ფასში შედის ტრანსპორტირება, რომელმაც შეადგინა 1 500 ლარი, თანაც საქონელი არ იყო დაზღვეული. დავუშვათ საბაჟო ღირებულების დასადგენად ვერ ვიყენებთ გარიგების ფასის მეთოდს და გადავწყვიტეთ გამოვიყენოთ იდენტური საქონლის ფასი, რომელიც იმავე მომწოდებლის მიერ იყო საქართველოში მოწოდებული, თუმცა ჩამოტანილი იყო საჰა-

ერო ტრანსპორტით. იდენტური საქონლის ფასი არის 20 000 ლარი, ოღონდ ფასში შედის ტრანსპორტირება, რომელმაც შეადგინა 3 500 ლარი და დაზღვევის ღირებულება 1000 ლარი.

როგორც ვხედავთ, იდენტურ საქონელზე განეული ტრანსპორტირებისა და დაზღვევის ხარჯები 3000 ლარით აღემატება შესაფასებელი საქონლის ანალოგიურ ხარჯებს. მსგავსი განსხვავებები უნდა დაკორექტირდეს. კერძოდ, შესაფასებელი საქონლის ფასის დასადგენად იდენტური საქონლის ფასს უნდა გამოაკლდეს ტრანსპორტირებისა და დაზღვევის ხარჯებში დაფიქსირებული განსხვავება. შესაფასებელი საქონლის ფასად შეიძლება ავიღოთ  $20\ 000 - 3000 = 17\ 000$  ლარი.

### **3. მსგავსი საქონლის გარიგების ფასის მიხედვით (მესამე მეთოდი)**

„მსგავსი საქონელი“ – ორი საქონელი, რომელთაც აქვთ ერთი და იმავე წარმოშობის ქვეყანა და მიუხედავად იმისა, რომ აბსოლუტურად იგივენაირი არ არის, გააჩნიათ მსგავსი მახასიათებლები და შემადგენელი მასალები. მსგავსების დასადგენად უმნიშვნელოვანესი პირობაა, რომ ორი საქონელი იყოს კომერციული თვალსაზრისით ჩანაცვლებადი; მსგავსი საქონლის განსაზღვრისას ხდება საქონლის ხარისხის, რეპუტაციისა და სავაჭრო ნიშნის გათვალისწინება.

მსგავსი საქონლის გარიგების ფასის მეთოდი გამოიყენება თუ იმპორტირებული საქონლის საბაჟო ღირებულების განსაზღვრა შეუძლებელია იდენტური საქონლის გარიგების ფასის თანახმად.

მსგავსი საქონლის გარიგების ფასის მეთოდი, სრული ანალოგიაა იდენტური საქონლის მეთოდისა. განსხვავება მხოლოდ ისაა, რომ ერთ შემთხვევაში მოიძიება და გამოიყენება შესაფასებელი საქონლის იდენტური საქონელი, მეორე შემთხვევაში კი, მსგავსი. თავის მხრივ მსგავსი საქონელი უფრო ფართო კატეგორიაა და მოიცავს შესაფასებელ საქონელთან მეტ-ნაკლებად მიახლოებულ საქონელს.

### **4. მეთოდების გამოყენების რიგითობა**

ამ კოდექსის 213-ე მუხლის მე-4 ნაწილი თანახმად ყოველი მომდევნო მეთოდი შეიძლება გამოყენებულ იქნას თუ ვერ ხერხდება წინა მეთოდის გამოყენება. იმპორტიორს, გამონაკლისის სახით, უფლება აქვს მოითხოვოს მე-5 მეთოდის გამოყენება მე-4 მეთოდადღე.

## 5. საქონლის ერთეულის ფასის მიხედვით (მეოთხე მეთოდი)

ერთეულის ფასის მეთოდი გულისხმობს შესაფასებელი საქონლის საბაჟო ღირებულების დადგენას მისი მსგავსი ან იდენტური საქონლის საქართველოში იმპორტირების შემდგომი რეალიზაციის (ადგილობრივ ბაზარზე) ფასის მიხედვით. თუ ადგილობრივ ბაზარზე მოიძებნა შესაფასებელი საქონლის იდენტური ან მსგავსი საქონელი, მის ბაზარზე სარეალიზაციო ფასს აკლდება საქართველოში რეალიზებამდე განეული ხარჯები და ფასსამატები და დაიყვანება საბაჟო ღირებულებამდე.

*მაგალითი:* საქართველოში შემოტანილია ინკუბატორები და საბაჟო ღირებულება ვერ დგინდება პირველი, მეორე და მესამე მეთოდებით. არსებობს ინფორმაცია რომ 2 თვით ადრე საქართველოში შემოტანილი იქნა შესაფასებელი ინკუბატორების იდენტური (ან მსგავსი) ინკუბატორები, რომელიც ადგილობრივ ბაზარზე იყიდება 2 500 ლარად (ერთეულის ფასი). თუ 2 500 ლარს გამოვაკლებთ საქართველოში იმპორტის შემდეგ განეულ ხარჯებს, ფასსამატებს და იმპორტიორის მიერ მიღებულ მოგებას, შესაძლებელია მეტ-ნაკლები სიზუსტით დავადგინოთ თუ რას უდრიდა ამ ინკუბატორების საბაჟო ღირებულება 2 თვის წინ (მათი იმპორტირების დროს). დადგენილი ღირებულება შესაძლებელია გამოვიყენოთ შესაფასებელი საქონლის საბაჟო ღირებულებად.

აღსანიშნავია, რომ საქართველოში იდენტური ან მსგავსი საქონლის რეალიზაცია უნდა ხდებოდეს შესაფასებელი საქონლის იმპორტირების იმავე ან თითქმის იმავე დროს, თანაც არაურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის. საქართველოში იდენტურ ან მსგავს საქონელზე გადახდილი ფასი (ერთეულის ფასი) ექვემდებარება შემდეგი სახის დაქვითვებს:

- გადახდილი ან ხელშეკრულების თანახმად გადასახდელი საკომისიოები ან იმპორტირებული საქონლის რეალიზაციასთან დაკავშირებული დამატებითი ხარჯი;
- საქართველოში განხორციელებული სატრანსპორტო და სადაზღვევო ხარჯები, აგრეთვე მათთან დაკავშირებული ხარჯები;
- საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული საბაჟო გადასახდელები და მოსაკრებლები, რომლებიც დაკავშირებულია საქონლის შემოტანასთან ან გაყიდვასთან.

- საქონლის გამყიდველის მოგება.

თუ იდენტური ან მსგავსი საქონელი საქართველოში არ იყიდება შესაფასებელი საქონლის იმპორტის იმავე ან თითქმის იმავე დროს, უნდა მოიძებნოს საქართველოში ბოლო 90 დღის განმავლობაში გაყიდული იდენტური ან მსგავსი საქონელი.

თუ იდენტური ან მსგავსი საქონელი საქართველოში არ იყიდება იმავე სასაქონლო სახით, რა სახითაც შემოტანილ იქნა (გაიარა გარკვეული გადამუშავება), საქართველოში გაყიდული იდენტური ან მსგავსი საქონლის ფასიდან აუცილებლად უნდა გამოიქვეთოს მისი გადამუშავების შედეგად შექმნილი დამატებული ღირებულება.

ამ ნაწილის მიზნებისათვის გამოყენებული უნდა იქნას მხოლოდ იდენტური ან მსგავსი საქონლის საქართველოში იმპორტირების შემდეგ პირველივე გაყიდვის ფასი (უშუალოდ იმპორტიორის მიერ), თანაც მაქსიმალურად დიდ პარტიებად და არაურობიერთდამოკიდებულ პირებს შორის.

## **6. შედგენილი ღირებულების მიხედვით (მეხუთე მეთოდი)**

ამ ნაწილის თანახმად, იმპორტირებული საქონლის საბაჟო ღირებულება განისაზღვრება შედგენილი ღირებულების საფუძველზე. შედგენილი ღირებულება წარმოადგენს შემდეგი კომერციული ელემენტების ჯამს:

ა) იმპორტირებული საქონლის წარმოებისათვის გამოყენებული მასალების, დამზადებისა თუ სხვა სახის დამუშავების ღირებულება;

ბ) მოგებისა და საერთო ხარჯების რაოდენობა;

გ) ყველა სხვა კომერციული ელემენტი, რომელიც აისახება საქონლის ფასში.

საბაჟო ორგანოს არ აქვს უფლება, შედგენილი ღირებულების განსაზღვრის მიზნით არარეზიდენტ პირს მოსთხოვოს ან აიძულოს, ნებისმიერი ანგარიშის ან სხვა ჩანაწერის შესამოწმებლად წარდგინა, ან მისი რომელიმე ანგარიშის ხელმისაწვდომობა. თუმცა, საქონლის მწარმოებლის მიერ საბაჟო ღირებულების დასადგენად წარმოდგენილი ინფორმაცია შეიძლება გადამოწმდეს საბაჟო ორგანოს მიერ მწარმოებელთან შეთანხმებით და იმ პირობით, რომ იმპორტიორი ქვეყნის საბაჟო წინასწარ გაუგზავნის შეტყობინებას საქონლის

მწარმოებლის ქვეყნის მთავრობას, ხოლო ეს უკანასკნელი არ იქნება შემოწმების წინააღმდეგი.

როგორც ზემოთ აღნიშნულიდან ჩანს, შედგენილი ღირებულების მეთოდის გამოყენება მთლიანად დამოკიდებულია საქონლის მომწოდებლის და უფრო მეტად მწარმოებლის ნება-სურვილზე, ითანამშრომლოს საქართველოს საბაჟო ორგანოებთან. როგორც წესი, ეს შეიძლება უფრო ხშირად მოხდეს მაშინ, როცა საქონლის იმპორტიორი ურთიერთდამოკიდებულია საქონლის მომწოდებელთან (მწარმოებელთან). ამ შემთხვევაში მომწოდებელი (მწარმოებელი) უფრო მეტად არის დაინტერესებული საქართველოს საბაჟო ორგანოებთან თანამშრომლობით.

## **7. სარეზერვო მეთოდით (მეექვსე მეთოდი)**

თუ იმპორტირებული საქონლის საბაჟო ღირებულების განსაზღვრა ვერ ხორციელდება პირველი ხუთი მეთოდით, საბაჟო ღირებულება უნდა განისაზღვროს მიზანშეწონილი საშუალებების გამოყენების გზით, რომლებიც შეესაბამება ზოგად პრინციპებსა და დებულებებს. მეექვსე (სარეზერვო მეთოდი) არ იძლევა კონკრეტულ წესებს, არამედ ემყარება სხვა მეთოდებით დადგენილი წესების ლიბერალურად გამოყენებას გონივრული მიზანშეწონილობის ფარგლებში.

*მაგალითი:* საქართველოში იმპორტირებული დანადგარის საბაჟო ღირებულების დასადგენად საჭირო გახდა მე-5 მეთოდის (შედგენილი ღირებულების მეთოდის) გამოყენება. საქონლის მომწოდებელმა, რომელიც არის იმპორტიორთან ურთიერთდამოკიდებული პირი, გამოთქვა საქართველოს საბაჟოსთან თანამშრომლობის სურვილი და მიანდა საქონლის წარმოების, შენახვის და რეალიზაციის ყველა ეტაპზე განეული დანახარჯების შესახებ ინფორმაცია შესაბამისი მტკიცებულებებით. ერთადერთი ვერ მოხერხდა მომწოდებლის მიერ ამ საქონელზე მიღებული მოგების იდენტიფიცირება, რომელიც ასევე ჩადებულია საქონლის გასაყიდ ფასში. ამდენად, შეუძლებელი ხდება მე-5 მეთოდის გამოყენება, სათანადო ინფორმაციის უქონლობის გამო. ასეთ შემთხვევაში შესაძლებელია გამოყენებულ იქნას მეექვსე (სარეზერვო) მეთოდი და საბაჟომ მომწოდებლის მოგების დასადგენად გამოიყენოს მისი მოგების საშუალო ნორმები

ან სხვა ანალოგიური საქონლის მწარმოებელი კომპანიის (თუნდაც საქართველოს რეზიდენტი კომპანიის) მოგების საშუალო ნორმები. ერთი სიტყვით, გამოიყენოს ნებისმიერი მიზანშეწონილი წყაროდან მოპოვებული სავარაუდო ინფორმაცია.

ამ ნაწილის თანახმად, საბაჟო ღირებულების განსაზღვრის საფუძვლად არ გამოიყენება:

- საქართველოში წარმოებული საქონლის საქართველოში გასაყიდი ფასი;
- სისტემა, რომელიც უზრუნველყოფს საბაჟო მიზნებისთვის ორ ალტერნატიულ ღირებულებას შორის უფრო მაღალი ღირებულების მიღებას;
- საქონლის ფასი ექსპორტიორი ქვეყნის შიდა ბაზარზე;
- წარმოების ხარჯი, გარდა შედგენილი ღირებულებისა;
- საქონლის საექსპორტო ფასი საქართველოს გარდა სხვა ქვეყანაში;
- მინიმალური საბაჟო ღირებულება<sup>227</sup>

*მაგალითი:* საქართველოში იმპორტიორს შემოაქვს ფორთოხალის ორი სხვადასხვა პარტია, რომლის საბაჟო ღირებულება არის, პირველის – კილოგრამი 80 თეთრი, მეორე კი – კილოგრამი 2 ლარი. იმპორტში მოქცევისას მას 80-თეთრიანი ფორთოხლის განბაჟება მოუწევს 1.5 ლარის საბაჟო ღირებულების შესაბამისად, ვინაიდან სარეზერვო ფასების სიაში შეტანილია ფორთოხალი და ის არ შეიძლება განბაჟდეს აღნიშნულზე უფრო დაბალ ფასად. სამაგიეროდ, 2-ლარიანი ფორთოხლის ფასი უცვლელი დარჩება და არ ექვემდებარება კორექტირებას, ვინაიდან „სარეზერვო ფასი“ განსაზღვრულია როგორც ქვედა ზღვარი. ზედა ზღვარი დადგენილი არ არის.

- თვითნებურად შერჩეული ან ფიქტიური ღირებულებები.

<sup>227</sup> შენიშვნა: მინიმალური საბაჟო ღირებულებები ნიშნავს საბაჟო ორგანოს მიერ წინასწარ განსაზღვრული ფასების სიას, რომელიც გამოიყენება კონკრეტული სახეობის საქონლის იმპორტისას საბაჟო ღირებულების დასადგენად. ასეთ შემთხვევებში სულერთია ვინ და რა პირობებით ახდენს საქონლის იმპორტირებას, საქონლის საბაჟო ღირებულება განისაზღვრება საბაჟოს მიერ ერთპიროვნულად დაწესებული ფასით. საქართველოში ძალიან ფართოდ გამოიყენებოდა მსგავსი მეთოდები მიუხედავად მსო-ს აკრძალვისა. ამჟამადაც გამოიყენება, თუმცა შეზღუდული რაოდენობის საქონელზე (იხ. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 8 ივნისის №330 ბრძანება)

იმპორტიორის მოთხოვნის შემთხვევაში, მას მიენოდება წერილობითი სახით ინფორმაცია ამ მუხლის დებულებების საფუძველზე განსაზღვრული საბაჟო ღირებულებისა და ამ ღირებულების დასაადგენად გამოყენებული მეთოდის შესახებ.

### **8. გარიგების ფასის კორექტირება**

პირველი მეთოდით საბაჟო ღირებულების განსაზღვრისას, გადახდილ ან გადასახდელ ფასს დაემატება:

- ქვემოთ ჩამოთვლილი ხარჯები თუ ისინი გასნია იმპორტიორმა და თანაც არ არის ასახული გადახდილ ან გადასახდელ ფასში. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, იმპორტიორმა იმპორტირებული საქონლის ფასის ზემოთ გადაიხადა:

(1) საკომისიო და საბროკერო ხარჯები, გარდა შეძენის საკომისიო ხარჯებისა;

შენიშვნა: „შეძენის საკომისიოები“ – ხარჯები, რომლებიც იმპორტიორმა გადაუხადა მისი სახელითა და დავალებით მოქმედ აგენტს, საქონლის შეძენის მომსახურების სანაცვლოდ.

(2) იმ კონტინერების (სათავსის; შესაფუთის) ღირებულება, რომლებიც განიხილება შესაფასებელ საქონელთან ერთობლიობაში;

(3) შეფუთვის ღირებულება განუული შრომისა და შესაფუთი მასალების ჩათვლით;

- ქვემოთ ჩამოთვლილი იმ საქონლისა და მომსახურების პროპორციულად განაწილებული ღირებულება, რომელსაც მყიდველი გამყიდველს მიანვდის პირდაპირ ან ირიბად, უსასყიდლოდ ან ფასდაკლებით და რომელიც გამოიყენება იმპორტირებული საქონლის წარმოებასთან და მის საექსპორტო გაყიდვასთან დაკავშირებით. აღნიშნული ღირებულება იმ შემთხვევაში დაემატება იმპორტიორის მიერ საქონელში გადახდილ ფასს თუ ის არ იყო შეტანილი გადახდილ ან გადასახდელ ფასში:

(1) მასალები, კომპონენტები, ნაწილები და მსგავსი ელემენტები, რომლებიც შედის იმპორტირებულ საქონელში;

(2) იმპორტირებული საქონლის წარმოებისას გამოყენებული ინსტრუმენტები, საღებავები, ფორმები და მსგავსი ელემენტები;



(3) საქართველოს ფარგლებს გარეთ წარმოებული ინჟინერია, დამუშავება, მხატვრული, დიზაინერული სამუშაოები, ასევე გეგმები და ესკიზები, რომლებიც აუცილებელია იმპორტირებული საქონლის წარმოებისათვის;

- შესაფასებელ საქონელთან დაკავშირებული საავტორო ჰონორარი და სალიცენზიო გადასახადები, რომლებიც პირდაპირ ან ირიბად უნდა გადაიხადოს მყიდველმა (როგორც შესაფასებელი საქონლის გაყიდვის პირობა) თუ აღნიშნული საავტორო ჰონორარი და გადასახდელები არ არის შეტანილი ფაქტობრივად გადახდილ ან გადასახდელ ფასში;
- იმპორტირებული საქონლის ნებისმიერი შემდგომი გაყიდვის, განკარგვის ან გამოყენების შედეგად მიღებული ღირებულება ან მისი ნაწილი, რომელიც პირდაპირ ან ირიბად მიეცემა გამყიდველს;
- იმპორტირებული საქონლის გადაზიდვის, დაზღვევის, დატვირთვისა და გადატვირთვის ხარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია იმპორტირებული საქონლის საქართველოს საბაჟო ტერიტორიამდე მიტანასთან, ესეც იმ პირობით თუ უკვე არ არის შეტანილი იმპორტიორის მიერ საქონელში გადახდილ ფასში.

რეალურად გადახდილ ან გადასახდელ ფასზე დამატებები უნდა განხორციელდეს მხოლოდ ობიექტური და დადასტურებული მონაცემების საფუძველზე. დაუშვებელია რეალურად გადახდილ ან გადასახდელ ფასზე ამ ნაწილით გათვალისწინებულის გარდა სხვა დამატებების განხორციელება.

პირველი მეთოდით საბაჟო ღირებულების განსაზღვრისას, გადახდილ ან გადასახდელ ფასს არ უნდა დაემატოს ქვემოთ ჩამოთვლილი ხარჯები, თუ ისინი ნაჩვენებია იმპორტირებული საქონლის გარიგების ფასისაგან განცალკევებით:

- საქონლის ტრანსპორტირების ხარჯები, რომლებიც განეულია ამ საქონლის საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანის შემდგომ;

შენიშვნა: თუ საქართველოში შემოტანის შემდგომ განეული ხარჯები ცალკე არ არის გამოყოფილი საქონლის ფასიდან ან მთლიანი ტრანსპორტირების ფასიდან, იმპორტიორს მოუწევს მისი საბაჟო ღირებულებაში ჩართვა, რის შედეგადაც გაეზრდება იმპორტის გა-

დასახდელების ოდენობა. საერთაშორისო პრაქტიკაში მიღებულია ქვეყნის შიგნით განეული ტრანსპორტირების ხარჯის პროპორციული გამოქვითვა ტრანსპორტირების საერთო ხარჯიდან იმ შემთხვევებში, როცა შიდა ტრანსპორტირება ცალკე გამიჯნული არ არის.

- მშენებლობის, მონტაჟის, აწყობის, ექსპლუატაციისა და ტექნიკური დახმარების ხარჯები, რომლებიც განეულია იმპორტირებული საქონლის შემოტანის შემდგომ;
- მყიდველის მიერ საქონლის შესყიდვის მიზნით დადებული საფინანსო შეთანხმებით (კრედიტით ნაყიდი საქონლის შემთხვევებში) გათვალისწინებული საპროცენტო ხარჯები, მიუხედავად იმისა, თუ ვინ არის კრედიტის გამცემი. ოღონდ იმ პირობით, თუ დაფინანსების შეთანხმება წერილობით არის გაფორმებული და საჭიროების შემთხვევაში, მყიდველს შეუძლია დაამტკიცოს, რომ:

ა) საქონელი მართლაც ნაყიდია გაცხადებულ გარიგების ფასად;

ბ) აღნიშნული საპროცენტო განაკვეთი არ აღემატება დაფინანსების ქვეყანაში ასეთი დაფინანსებისთვის გამოყენებულ საშუალო განაკვეთის დონეს.

- იმპორტირებული საქონლის საქართველოში წარმოების უფლების მოსაპოვებლად განეული ხარჯები (საავტორო და სალიცენზიო);
- იმპორტის გადასახდელი და სხვა გადასახდელი, რომლებიც უნდა იქნას გადახდილი საქართველოში საქონლის იმპორტირებისას ან შემდგომ გაყიდვასთან დაკავშირებით.

შენიშვნა: ხშირად შეხვედებით შემთხვევებს, როცა გამომგზავნი, საქონელთან ერთად მიმღებს სთავაზობს საქონლის საქართველოში განბაჟების მომსახურებასაც და ახდევინებს ერთიან თანხას (ე.წ. DDP მოწოდების პირობა). თუ ინვოისში განცალკევებულად არ არის ასახული, რა თანხას შეადგენს საქართველოში გადასახდელი იმპორტის გადასახდელი, ის მოიაზრება საქონლის საფასურში, შესაბამისად, შედის საბაჟო ღირებულებაში და იბეგრება გადასახდელით.

*მაგალითი:* მომწოდებელმა ამერიკიდან ქართველ იმპორტიორს გამოუგზავნა 12 000 ლარის ღირებულების ტექნიკა, რომელსაც ემატება 3 000 ლარი ტრანსპორტირების ხარჯი და შესაბამისად

საბაჟო ღირებულება შეადგენს 15 000 ლარს. მომწოდებელი კისრულობს საქონლის საქართველოში განბაჟებას<sup>228</sup>, რისთვისაც იმპორტიორს დამატებით ახდევინებს 2 700 ლარს (გადასახდელი იმპორტის დღგ-ის თანხას). ჯამში ქართულმა მხარემ ამერიკელ მომწოდებელს უნდა გადაუხადოს 17 700 ლარი, საიდანაც როგორც აღვნიშნეთ 2 700 ლარი გამიზნულია იმპორტის გადასახდელის გადახდისთვის. თუ ამერიკელი მომწოდებელი საქონლის ინვოისში არ გამიჯნავს საქონლის ღირებულებას ტრანსპორტირებით – 15 000 ლარი და იმპორტის გადასახდელი საქართველოში 2 700 ლარი და წარმოდგენილ ინვოისში დაფიქსირებული იქნება მხოლოდ მთლიანი თანხა 17 700 ლარი ე.წ. „Total“-ის სახით, საქართველოს საბაჟოს უფლება აქვს, საქონელი დაბეგროს 17 700 ლარის საბაჟო ღირებულების მიხედვით.

### **9. ინფორმაციის მატარებლების საბაჟო ღირებულების განსაზღვრა**

იმპორტირებული მონაცემების ავტომატიზებული დამუშავების ან სასწავლო პროგრამების პროგრამული უზრუნველყოფის მატარებლების საბაჟო ღირებულების განსაზღვრისას გაითვალისწინება მხოლოდ ამ პროგრამის მატარებლის ღირებულება, რომელიც არ მოიცავს მონაცემთა ან სასწავლო პროგრამის ღირებულებას, თუ ეს უკანასკნელი განცალკევებული იქნება აღნიშნული მატარებლების ღირებულებისაგან.

შენიშვნა: ამ ნაწილის მიზნებისთვის:

- ტერმინი „მატარებელი“ არ მოიცავს ინტეგრირებულ სქემებს, ნახევარგამტარებს და მონყობილობებს ან ნაწილებს, რომლებიც შედგება ზემოაღნიშნული სქემების, ნახევარგამტარების ან მონყობილობებისგან;
- ტერმინი „მონაცემები ან სასწავლო პროგრამები“ არ მოიცავს აუდიო, კინო და ვიდეოჩანაწერებს.

<sup>228</sup> შენიშვნა: საერთაშორისო პრაქტიკაში ხშირია შემთხვევა, როცა საქონლის ექსპორტიორი (გამგზავნი) კისრულობს იმპორტიორ ქვეყანაში საქონლის განბაჟებას, რის შემდეგაც იმპორტიორს (მიმღებს) საქონელი გადაეცემა უკვე განბაჟებული სახით. თუმცა, საქართველოში დამკვიდრებული პრაქტიკის თანახმად საქონლის განბაჟების უფლებამოსილება აქვს მხოლოდ მიმღებს ან მის წარმომადგენელს.

## თავი XXXII

### სახელმწიფო კონტროლი და სახელმწიფო ზედამხედველობა

#### მუხლი 214. სახელმწიფო კონტროლის განხორციელება

1. დეკლარირებული მონაცემების სისწორის დადგენის მიზნით სახელმწიფო კონტროლი ხორციელდება კონტროლის ზონაში, რომელიც საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორიის ნაწილია.

2. სახელმწიფო კონტროლს ექვემდებარება:

ა) პირი საზღვრის გადაკვეთისას;

ბ) სახელმწიფო ზედამხედველობას დაქვემდებარებული საქონელი და სატრანსპორტო საშუალება;

გ) ტერიტორია, სადაც განთავსებულია სახელმწიფო ზედამხედველობას დაქვემდებარებული საქონელი და სატრანსპორტო საშუალება;

დ) საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე საქონელსა და სატრანსპორტო საშუალებასთან დაკავშირებული პირის საქმიანობა.

3. სახელმწიფო კონტროლის ფორმებია:

ა) დოკუმენტებისა და მონაცემების შემოწმება;

ბ) ზეპირი გამოკითხვა;

გ) ახსნა-განმარტების მიღება;

დ) დაკვირვება (ვიდეო- და აუდიოჩანერა);

ე) საქონლის, სატრანსპორტო საშუალებისა და ტერიტორიის დათვალიერება;

ვ) ლაბორატორიული კვლევის მიზნით სინჯისა და ნიმუშის აღება;

ზ) ფიზიკური პირის დათვალიერება;

თ) საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმება.

4. საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთა ნებადართულია მხოლოდ იმ საქონლისათვის, რომლის შემოტანა ან გატანა არ არის აკრძალული.

5. სახელმწიფო კონტროლი ასევე მოიცავს ფიტოსანიტარიულ სასაზღვრო-საკარანტინო, ვეტერინარულ სასაზღვრო-საკარანტინო და სანიტარიულ-საკარანტინო კონტროლს, რომელიც ხორციელდება საქართველოს მთავრობის მიერ დადგენილი წესით.

6. სახელმწიფო კონტროლის განხორციელებისას საგადასახადო ორგანო ახორციელებს ნიშანდებას საქონლის იდენტიფიკაციის საშუალებით, თუ ეს აუცილებელია მისი შემდგომი იდენტიფიკაციისათვის.

7. სამართალდარღვევის გამოვლენისა და აღკვეთის მიზნით, უცხო სახელმწიფოს კომპეტენტური ორგანოების მოთხოვნის საფუძველზე, შემოსავლების სამსახური სამართალდამცავ ორგანოებთან თანამშრომლობით ახორციელებს სახელმწიფო კონტროლს დაქვემდებარებულ მიწოდებას.

8. ფიტოსანიტარიული სასაზღვრო-საკარანტინო, ვეტერინარული სასაზღვრო-საკარანტინო და სანიტარიულ-საკარანტინო კონტროლის განხორციელების წესს, საქართველოს ინტეგრირებულ ტარიფს, თავისუფალი ზონის შექმნის წესს, სანყოფის, თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტის საქმიანობის ნებართვის გაცემის წესებს შესაბამისი დადგენილებებით განსაზღვრავს საქართველოს მთავრობა. (13.10.2011. N5120)

214-ე მუხლის პირველი, მეორე და მესამე ნაწილები განსაზღვრავს საბაჟო კონტროლის ობიექტებს და კონტროლის ფორმებს.

მე-4 ნაწილი, რომელიც ერთი შეხედვით უვნებელი ჩანანერია, გარკვეულ უზუსტობებს შეიცავს. საქართველოს საზღვრის გადაკვეთა დასაშვებია მხოლოდ იმ საქონლისთვის, რომლის შემოტანა ან გატანა არ არის აკრძალული. ხომ შეიძლება აკრძალული იყოს გარკვეული კატეგორიის საქონლის შემოტანა და დასაშვები იყოს გატანა, ან პირიქით, აკრძალული იყოს გატანა და დასაშვები იყოს შემოტანა.

*მაგალითად:* აკრძალულია საქართველოდან კულტურული ფასეულობების გატანა, მაგრამ თუ კულტურული ფასეულობა იმყოფება საქართველოს საზღვრებს გარეთ, რატომ არ შეიძლება რომ შემოვიტანოთ?

მე-5 ნაწილის თანახმად საბაჟოს ენიჭება ფიტო, ვეტერინარული და სანიტარული კონტროლის განხორციელების უფლება საბაჟო საზღვრებზე მოძრავი საქონლის მიმართ. აღნიშნული რეგულირდება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით<sup>229</sup>. კონტროლის განხორციელება გულისხმობს, როგორც საქონლის თანმხლები

<sup>229</sup> საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 31 დეკემბრის № 429 დადგენილება

დოკუმენტაციის შემონახვას ასევე ფიზიკურ დათვალიერებასა და სინჯვისა და ნიმუშების აღების გზით საქონლის ლაბორატორიულ ექსპერტიზას.

ამ მუხლის მე-6 ნაწილი ეხება საბაჟო საიდენტიფიკაციო საშუალებებით, საბაჟო კონტროლს დაქვემდებარებული საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალებების ნიშანდება/იდენტიფიცირებას. ნიშანდება ხორციელდება საქონლის ხელშეუხებლობის უზრუნველსაყოფად, მაშინ როცა მფლობელს ამა თუ იმ პირობის გამო ეზღუდება საქონლის თავისუფლად განკარგვა. ნიშანდების ძირითადი საშუალებაა დალუქვა. შეიძლება დაილუქოს სანყოფი, სათავსი, სატრანსპორტო საშუალება ან მისი ნაწილი, ყუთი, ამანათი ან საბაჟო კონტროლს დაქვემდებარებული საქონლის მოსათავსებლად განკუთვნილი ნებისმიერი სხვა საშუალება. არის შემთხვევები, როცა საქონლის დალუქვა შეუძლებელია მისი სახეობის ან მისი გადამზიდი სატრანსპორტო საშუალების სახეობის გამო.

*მაგალითი:* ჯართის გადასაზიდად გამოყენებული სარკინიგზო ღია ვაგონები ან ტექნიკის გადასაყვანად გამოყენებული პლათფორმა ვაგონები. ასევე ღია ბოტიანი ავტომობილები, რომელიც გამოიყენება ქვიშის, ხრემის და მსგავსი საქონლის გადაზიდვებისას.

საბაჟოს არ აქვს ცალსახად მინიჭებული უფლება, რომ აკრძალოს იმ საქონლის საბაჟო კონტროლქვეშ გადაზიდვა, რომლის დალუქვაც შეუძლებელია. თუმცა, აშკარაა პრობლემა, რომ უცხოური საქონლის საქართველოს ტერიტორიაზე ღიად გადაზიდვის შემთხვევაში, შეიძლება საქონელი დაიკარგოს და საბაჟო ამას ვერ გააკონტროლებს. ერთ-ერთი გამოსავალი არის დაულუქავი საქონლის ესკორტით გაცელება, რაც გამოიყენება საერთაშორისო პრაქტიკაში, მაგრამ საქართველოში არა.

214-ე მუხლის მე-7 ნაწილი გახლავთ კონტროლს დაქვემდებარებული მინოდება, რაც ნიშნავს საერთაშორისო ან საქართველოში მოქმედ საგამოძიებო და სამართალდამცავ ორგანოებთან თანამშრომლობით, ისეთი საქონლის გატარებას (გაშვება), რომელიც საგამოძიებო ან სამართალდამცავი ორგანოების მეთვალყურეობის ქვეშ იმყოფება.

*მაგალითი:* საგამოძიებო ორგანოს ან ინტერპოლის ინფორმაციით საქართველოში შუა აზიიდან აზერბაიჯანის გავლით უნდა

შემოვიდეს ნარკოტიკული საშუალებებით დატვირთული კონტინენ-რი. საბაჟო ორგანოს შეიძლება ეთხოვოს, რომ არ შეაფერხოს აღ-ნიშნული კონტინერის მოძრაობა. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, არ აღმოაჩინოს ნარკოტიკები, ჩაატაროს სტანდარტული საბაჟო ფორ-მალობები და გაუშვას საქონელი. სწორედ ეს არის კონტროლს დაქ-ვემდებარებული მიზნობა.

## **მუხლი 215. საქონლის შემოტანა, გატანა, გაფორმება**

1. საქონლის საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე შემო-ტანა/ეკონომიკური ტერიტორიიდან გატანა ხორციელდება პორტა-ლის ან საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული სხვა ადგილის გავლით და, შესაბამისად, სავალდებულოა მისი წარ-დგენა. ეს ვალდებულება არ ვრცელდება მილსადენით ან ელექტრო-გადამცემი ხაზით, საზღვაო ან საჰაერო სატრანსპორტო საშუალე-ბით საქართველოს ტერიტორიული წყლების ან საჰაერო სივრცის გავლით გადაადგილებულ საქონელზე.

2. საქონელი სახელმწიფო ზედამხედველობას ექვემდებარება საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე შემოტანიდან გაფორ-მების დასრულებამდე, ხოლო მიზნობრივი დანიშნულებით გაფორ-მებისას – ეკონომიკურ ტერიტორიაზე შემოტანიდან მიზნობრივი დანიშნულების დასრულებამდე.

3. საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე საქონლის შემო-ტანამდე ან შემოტანილი საქონლის წარდგენისას ხორციელდება ზოგადი დეკლარირება.

4. საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორიიდან გასატანი საქო-ნელი გაფორმებიდან საქონლის გატანამდე ექვემდებარება სახელმ-წიფო ზედამხედველობას.

5. საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორიიდან საქონლის გა-ტანამდე ხორციელდება ზოგადი დეკლარირება.

6. საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე შემოტანის შემ-დეგ ან შემოტანამდე საქონელი ექვემდებარება პორტალში, ტერმი-ნალში ან საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრულ ადგილზე გაფორმებას.

7. საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორიიდან გატანამდე საქონელი ექვემდებარება პორტალში, ტერმინალში ან საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრულ ადგილზე გაფორმებას.

8. საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორიიდან გატანილი საქონელი, მათ შორის, სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული, შესაძლებელია მოექცეს სხვა სასაქონლო ოპერაციაში.

9. პორტალი, ტერმინალი ან/და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული სხვა ადგილები არის კონტროლის ზონები, რომელთა შორის საქონლის გადაადგილება ხორციელდება სახელმწიფო კონტროლის ქვეშ.

10. საქონლის წარდგენისა და გაფორმების ვალდებულება ეკისრება დეკლარანტს ან/და საქონლის მფლობელს.

11. საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე საქონლის სახით გადაადგილებული სატრანსპორტო საშუალების გაფორმება შეიძლება განახორციელოს საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს უფლებამოსილმა სამსახურმა საქართველოს ფინანსთა და შინაგან საქმეთა მინისტრების ერთობლივი ბრძანებით დადგენილი წესით და მათ მიერ დელეგირებულ უფლებამოსილებათა ფარგლებში. (14.06.2011. N4754)

215-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საქართველოში საქონლის შემოტანა გატანა ხდება სასაზღვრო საბაჟო ორგანოების გავლით, გარდა მილსადენი და ელექტროგადამცემი ხაზებით გადაადგილებულისა. ეს არ ეხება ასევე საქართველოს ტერიტორიული წყლების და საჰაერო სივრცის გავლით გადაზიდულ უცხოურ საქონელს, რომელიც არ ექვემდებარება საბაჟო და სასაზღვრო პროცედურებს. სასაზღვრო საბაჟო ორგანოები მუშაობენ 24-სათიანი რეჟიმით.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №993 ბრძანებით საქონლის მიერ საზღვრის გადაკვეთა დასაშვებია ასევე სასაზღვრო ორგანოებისგან განსხვავებულ ადგილებშიც, ოღონდ საბაჟო და საპატრულო პოლიციასთან წინასწარი შეთანხმებით.

კანონმდებლობით შესაძლებელია ზოგიერთი კატეგორიის ან დასახელების საქონელზე დანესდეს საზღვრის გადაკვეთასთან დაკავშირებული შეზღუდვები.



*მაგალითი:* შავი და ფერადი ლითონების ჯართის საქართველოში შემოტანა/გატანა დასაშვებია მხოლოდ საზღვაო პორტების და სარკინიგზო სასაზღვრო საბაჟო პუნქტების გავლით. მხოლოდ შემოსავლების სამსახურთან წინასწარ შეთანხმებულ შემთხვევებში შეიძლება დაშვებულ იქნას სხვა სასაზღვრო საბაჟო პუნქტის გავლით ჯართის გადაადგილება.

კანონმდებლობით შესაძლებელია შეზღუდვა დაწესდეს ასევე სასაზღვრო საბაჟო პუნქტის გავლით საქონლის გადაზიდვაში სატრანსპორტო საშუალებების გამოყენებაზე.

*მაგალითი:* საავტომობილო მიმოსვლისთვის განკუთვნილ საბაჟო პუნქტებში (სარფი, წითელი ხიდი და სხვა) კომერციული დანიშნულების საქონლის შემოტანა დასაშვებია მხოლოდ ავტოტრანსპორტით, რაც ნიშნავს რომ თუ პირი საქონელს (გარდა პირადი მოხმარების საქონლისა) გადაადგილებს ურმით, ურიკით ან ველოსიპედით და მოადგება წითელი ხიდის საბაჟო პუნქტს, მას მოუწევს აღნიშნული საქონლის ავტოსატრანსპორტო საშუალებაში გადატვირთვა საქართველოს ტერიტორიაზე შემდგომი გადაზიდვის მიზნით.

პირველ რიგში, შემოტანილი საქონელი ექვემდებარება ზოგად დეკლარირებას (ზოგადი დეკლარირება არის საქონლის შესახებ დოკუმენტაციის საბაჟოსათვის წარდგენა).

საქართველოში შემოტანილ საქონელზე სასაქონლო ოპერაცია შეიძლება განისაზღვროს საზღვარზევე თუ ის წინასწარ (შემოტანამდე) დეკლარირებული იყო და მწვანე დერეფნის (განისაზღვრება ASYCUDA-ს პროგრამული სისტემის მიერ) შემთხვევაში საქონელი საზღვრიდანვე გაიშვება. სხვა შემთხვევაში საქონელი ექცევა საბაჟო კონტროლქვეშ და აღირიცხება პროგრამულ სისტემაში (აღრიცხვის მოწმობით), რის შემდეგაც გადაადგილდება იმ შიდა საბაჟო ორგანოს დანიშნულებით, სადაც უნდა ჩატარდეს საქონლის მიმართ განზრახული საბაჟო პროცედურები (საბაჟო გაფორმება). იმ სატრანსპორტო საშუალებებს, რომელიც თავად წარმოადგენს საქონელს საბაჟო პროცედურები უტარდებათ შსს-ს ტერიტორიულ ორგანოებში, ფინანსთა მინისტრისა და შინაგან საქმეთა მინისტრის ერთობლივი ბრძანების შესაბამისად.

საქონლის გატანისას, შესაძლებელია საქონლის გასაფორმებლად წარდგენა შიდა საბაჟო ორგანოში, სადაც მოხდება ზოგადი

დეკლარირება და შემდგომ საბაჟო კონტროლქვეშ გადაზიდვა სასაზღვრო საბაჟო ორგანოს მიმართულებით, ან პირდაპირ სასაზღვრო საბაჟო ორგანოში წარდგენა გასაფორმებლად.

## **მუხლი 216. საქონლის დროებით შენახვა**

**საქონელი სასაქონლო ოპერაციის შერჩევამდე ან შერჩეული სასაქონლო ოპერაციის გამოყენების შემდეგ შესაძლებელია შენახულ იქნეს დროებით.**

დროებით შენახვა ნიშნავს საქონლის საბაჟო კონტროლის ზონაში განთავსებას მის მიმართ საბაჟო ფორმალობების დასრულებამდე და საბაჟო კონტროლის ზონიდან ფიზიკურად გატანამდე.

დროებით შენახვა დასაშვებია ნებართვის მქონე საბაჟო სანყოფნაში, ტერმინალში, გეზოში და საქონლის მფლობელის სათავსოში (ტერიტორიაზე).

დროებით შენახულ საქონელზე დასაშვებია საკუთრების უფლების გადაცემა.

დასაშვებია დროებით შენახულ საქონელს ჩაუტარდეს ღონისძიებები, რომელიც უზრუნველყოფს მის შენახვას.

დროებით შენახვის ვადები განსხვავებულია სხვადასხვა შემთხვევებისთვის და ებმის საქონლის დეკლარირების ვადებს. ანუ საქონელი დროებით შენახული შეიძლება იყოს იმ ვადით, რაც განსაზღვრულია ამა თუ იმ კონკრეტულ შემთხვევაში მისი დეკლარირებისთვის. გარდა ამისა, დროებით შენახვის ვადა იზრდება დეკლარირებული საქონლის მიმართ საბაჟო ოპერაციების დასრულებისთვის დადგენილი ვადით.

თუ საქონელი დროებით ინახება საბაჟო სანყოფნაში, დეკლარირებისა და განბაჟების შემდეგ ის კიდევ 5 წლის განმავლობაში შეიძლება ინახებოდეს, გარდა ექსპორტში მოქცეული საქონლისა. ექსპორტში მოქცეული საქონელი საბაჟო სანყოფნაში შეიძლება დროებით ინახებოდეს 120 დღით.

## მუხლი 217. სასაქონლო ოპერაციის განსაზღვრის ვადა

1. ზოგადი დეკლარირების განხორციელების შემდეგ სასაქონლო ოპერაციის განსაზღვრის პროცედურები ზოგადი დეკლარირებიდან 30 დღეში უნდა განხორციელდეს.

2. შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილია შეამციროს ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნული ვადა, ასევე გაზარდოს ეს ვადა 60 დღით.

2<sup>1</sup>. საწყობის საქმიანობის ნებართვის მქონე საწყობში საქონლის დროებით შენახვის შემთხვევაში ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნული ვადა 5 კალენდარული წელია. (13.10.2011. N5120)

3. საქონელი, რომელზედაც უკვე განსაზღვრულია სასაქონლო ოპერაცია (გარდა ექსპორტისა), პირის მოთხოვნით, შეიძლება საწყობის საქმიანობის ნებართვის მქონე საწყობში დროებით ინახებოდეს არა უმეტეს 5 კალენდარული წლისა, ხოლო ექსპორტის შემთხვევაში – არა უმეტეს 120 დღისა. (13.10.2011. N5120)

217-ე მუხლი ადგენს საქონლის დეკლარირების ვადებს, რომელიც შეადგენს ზოგადი დეკლარირებიდან 30 კალენდარულ დღეს და შეიძლება კონკრეტულ შემთხვევებში საბაჟო ორგანომ შეამციროს დასაბუთებული მიზეზით ან 60 დღით გაზარდოს საქონლის მფლობელის მოთხოვნის საფუძველზე.

ამ მუხლთან დაკავშირებით საინტერესო დეტალი არის, რომ ფინანსთა მინისტრის №993 ბრძანების მე-20 მუხლით განსაზღვრულია დეკლარირების ამ კოდექსისგან განსხვავებული ვადები.

*მაგალითად:* ზოგიერთი ნავთობპროდუქტის შემოტანის შემთხვევაში, დეკლარირება უნდა მოხდეს ზოგადი დეკლარირებიდან 5 დღეში. ექსპორტით გასატანი საქონლის დეკლარირება კი უნდა მოხდეს საბაჟო ორგანოში წარდგენიდან 2 დღეში (თუ საექსპორტოდ განკუთვნილი საქონელი დროებით დასაწყობდა, დასაწყობებიდან 90 დღეში).

მსგავსი გამოწვევები არ არის დაშვებული 217-ე მუხლით.

## მუხლი 218. სასაქონლო დეკლარაცია

1. საქონლის გაფორმების მიზნით წარდგენილი უნდა იქნეს სასაქონლო დეკლარაცია, რომლის საფუძველზედაც განისაზღვრება სასაქონლო ოპერაცია.

2. რეგისტრაციის დღიდან სასაქონლო დეკლარაცია არის იურიდიული მნიშვნელობის მქონე ფაქტების დამადასტურებელი დოკუმენტი, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

3. საერთაშორისო საჰაერო, სარკინიგზო და საზღვაო რეისების განხორციელებისას მგზავრებისა და ეკიპაჟის წევრების პირადი მოხმარებისათვის მიწოდებული საქონელი, აგრეთვე ზემოაღნიშნულ ტრანსპორტზე ექსპლუატაციის ნორმალური პირობებისათვის ატანილი წყალი, სანვაი და საცხებ-საპოხი მასალა (გარდა სათადარიგო ნაწილებისა და მოწყობილობებისა) არ ექვემდებარება ამ კოდექსით დადგენილი წესით დეკლარირებას.

4. რეგისტრირებულ სასაქონლო დეკლარაციაში დეკლარანტის ინიციატივით შესაძლებელია ცვლილებები შეტანილ იქნეს: (20.12.2011 N 5556)

ა) საქონლის გაშვებამდე, თუ საგადასახადო ორგანოს არ შეუტყობინებია დეკლარანტისთვის ამ სასაქონლო დეკლარაციის შემოწმების განზრახვა ან არ დაუდგენია დეკლარირებული მონაცემების მცდარობა;

ბ) საქონლის გაშვების შემდეგ, საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების დაწყებამდე.

5. სასაქონლო დეკლარაციაში ჯამური საგადასახადო ვალდებულების თანხის გაანგარიშება ხდება სრულ ლარებში. ამ მიზნით 1 ლარამდე საგადასახადო ვალდებულება ნულდება. (20.12.2011 N 5556)

218-ე მუხლი განსაზღვრავს საქონლის დეკლარირებასთან დაკავშირებულ წესებს.

პირველ რიგში აღსანიშნავია, რომ არც კოდექსი და არც კანონქვემდებარე აქტები არ განსაზღვრავს თუ ვის აქვს საბაჟო დეკლარაციის წარდგენის უფლება. პრაქტიკაში დამკვიდრებული მიდგომების თანახმად, საბაჟო დეკლარირების უფლება ეძლევა საქონლის

მესაკუთრეს, რომლის საკუთრების უფლება დადასტურებული დოკუმენტურად ან მესაკუთრის წარმომადგენელს.

შენიშვნა: წარმომადგენელს დეკლარირების განხორციელების უფლების მისაღებად მოეთხოვება 50 000 ლარის უზრუნველმყოფი საბანკო გარანტიის წარდგენა.

კიდევ ერთი მნიშვნელოვანი დეტალი არის, რომ საბაჟო დეკლარირება აუცილებლად არ ნიშნავს დეკლარაციის შევსებას. რიგ შემთხვევებში დეკლარირებად ითვლება საქონლის თანმხლები დოკუმენტების საბაჟოსადმი წარდგენა, ხოლო დეკლარაციას ავსებს საბაჟოს თანამშრომელი.

218-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, დეკლარანტს შეუძლია საკუთარი ინიციატივით მოითხოვოს საბაჟო დეკლარაციაში ცვლილებების შეტანა, მიუხედავად იმისა, ცვლილებების შედეგად იზრდება თუ მცირდება საბაჟო ვალდებულებები. ცვლილებები შეიძლება შეეხოს საბაჟო დეკლარაციაში დაფიქსირებულ ნებისმიერ მონაცემს. დეკლარაციაში ცვლილებები ფიზიკურად შეაქვს საბაჟო ორგანოს თანამშრომელს:

- საქონლის განბაჟებამდე, სანამ საბაჟო ორგანო დაიწყებს სასაქონლო დეკლარაციის შემოწმებას
- საქონლის განბაჟების შემდეგ, გაშვების შემდგომი შემოწმების დაწყებამდე (გაშვების შემდგომი შემოწმების შესახებ დეკლარანტისთვის შეტყობინების გაგზავნამდე)

*მაგალითი:* დავუშვათ იმპორტიორმა საქართველოში იმპორტის სასაქონლო ოპერაციით შემოიტანა მამაკაცის ფეხსაცმელების პარტია, ჯამში 6 000 წყვილი. წარდგენილი საბაჟო დეკლარაცია მოხვდა ე.წ. ყვითელ დერეფანში და საქონელი ფიზიკური შემოწმების გარეშე, მხოლოდ დოკუმენტური შემოწმების საფუძველზე იქნა გაშვებული. იმპორტიორმა საქონლის გადმოტვირთვის მომენტში აღმოაჩინა, რომ ნაცვლად დეკლარირებული 6000 წყვილისა, შეცდომით ყოფილა გამოგზავნილი 6 200 წყვილი. მას შეუძლია ამ კოდექსის 289-ე მუხლით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის გარეშე მოითხოვოს საბაჟო დეკლარაციაში მონაცემების შეცვლა და გადაიხადოს შეცვლილი მონაცემების შედეგად დამატებით დარიცხული გადასახდელები.

## მუხლი 219. სახელმწიფო კონტროლისაგან გათავისუფლება

1. სახელმწიფო კონტროლს არ ექვემდებარება საქართველოს პრეზიდენტი, საქართველოს სამოციქულო ავტოკეფალური მართლმადიდებელი ეკლესიის მეთაური, საქართველოს პარლამენტის თავმჯდომარე, საქართველოს პრემიერ-მინისტრი, საქართველოს პარლამენტის წევრი, საქართველოს მთავრობის წევრი, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს თავმჯდომარე, საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს თავმჯდომარე, საქართველოს კონტროლის პალატის თავმჯდომარე, საქართველოს სახალხო დამცველი, საქართველოს ეროვნული ბანკის საბჭოს წევრი, სხვა სახელმწიფოში საქართველოს დიპლომატიური წარმომადგენლობის ხელმძღვანელი და დიპლომატიური რანგის მქონე პირი, მათი თანმხლები ოჯახის წევრი და პირადი ნივთები, გარდა საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

2. სახელმწიფო კონტროლს არ ექვემდებარება საქართველოში სხვა სახელმწიფოს დიპლომატიურ და მათთან გათანაბრებულ წარმომადგენლობათა დიპლომატიური და ადმინისტრაციულ-ტექნიკური პერსონალი (გარდა საქართველოს მოქალაქეებისა), მათთან მცხოვრებ ოჯახის წევრთა ჩათვლით, და მათი პირადი ნივთები, გარდა საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

3. საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთისას აკრძალულია სხვა სახელმწიფოს დიპლომატიური ფოსტისა და საკონსულო ვალიზას გახსნა ან დაკავება. შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილია მოითხოვოს საკონსულო ვალიზას დიპლომატიური წარმომადგენლობის უფლებამოსილ პირთა თანდასწრებით გახსნა. საკონსულო ვალიზას გახსნაზე უარის მიღების შემთხვევაში იგი ბრუნდება.

4. დიპლომატიურ ფოსტასა და საკონსულო ვალიზას უნდა ჰქონდეს თვალსაჩინო გარეგნული განმასხვავებელი ნიშანი.

5. სახელმწიფო კონტროლისაგან გათავისუფლება არ ნიშნავს დარღვევის შემთხვევაში პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლებას.

219-ე მუხლით გათვალისწინებული საბაჟო კონტროლისაგან გათავისუფლება ნიშნავს, რომ პირველ და მე-2 ნაწილში ჩამოთვლილი პირების მიმართ არ ტარდება სტანდარტული კონტროლის ღონის-

ძიებები: პირადი გასინჯვა, ჩხრეკა. კონტროლისაგან გათავისუფლება არავითარ შემთხვევაში არ ნიშნავს, რომ აღნიშნულ პირებს ეხსნებათ საქონლის დეკლარირების ან გადასახდელების გადახდის ვალდებულება კანონმდებლობით გათვალისწინებულ შემთხვევებში. კანონით გათვალისწინებული ვალდებულებები მათ მიმართ ისევე ვრცელდება როგორც სხვა დანარჩენი პირების მიმართ და ამავე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად პასუხისმგებლობაც დაეკისრებათ ვალდებულებების შეუსრულებლობის შემთხვევაში. თუმცა ისმის ლოგიკური შეკითხვა – თუ საბაჟო კოდექსი აღნიშნულ პირებს იმპერატიულად ათავისუფლებს საბაჟო კონტროლისგან, როგორ უნდა შემოწმდეს მათ მიერ ამა თუ იმ ვალდებულების შესრულება? ამ კითხვაზე გასაცემი ლოგიკური პასუხი არ არსებობს.

განსხვავებული მიდგომაა საკონსულო ვალიზისა და დიპლომატიური ფოსტის მიმართ. შემოსავლების სამსახურს შეუძლია მოითხოვოს ფოსტის ან ვალიზის მიმღების მიერ მისი გახსნა საბაჟოს თანამშრომლის თანდასწრებით, წინააღმდეგ შემთხვევაში ფოსტა და ვალიზი უკან უნდა დაბრუნდეს.

## **მუხლი 220. საქონლის გაშვება**

**1. თუ სასაქონლო დეკლარაციის შემოწმების შედეგად დადგინდა, რომ სრულადაა დაცული საქართველოს კანონმდებლობის მოთხოვნები, საქონელი დაუყოვნებლივ გაიშვება.**

**2. ერთი სასაქონლო დეკლარაციით დეკლარირებული საქონელი გაშვებული უნდა იქნეს ერთდროულად, გარდა გამონაკლისი შემთხვევისა, რომელზედაც გადანყვეტილებას იღებს საგადასახადო ორგანო.**

**3. თუ ერთი სასაქონლო დეკლარაციით დეკლარირებულია სხვადასხვა სახეობის საქონელი, საქონლის თითოეული სახეობა ითვლება ცალ-ცალკე დეკლარირებულად.**

**4. საქონლის გაშვება არ გამორიცხავს სახელმწიფო კონტროლისა და სახელმწიფო ზედამხედველობის ვადის გაგრძელებას.**

220-ე მუხლით განსაზღვრული საქონლის გაშვება ნიშნავს ყველა საბაჟო ფორმალობის დასრულებას და საქონლის გადაცემას მისი მფლობელისათვის. პოპულარული ენით რომ ვთქვათ, გაშვება ნიშ-

ნავს განბაჟებას. გაშვების შემდეგ საქონელი შეიძლება დარჩეს საბაჟო კონტროლქვეშ. მაგალითად შიდა გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული საქონელი გაიშვება გადამუშავების პირობით და გადამუშავების დასრულებამდე იმყოფება საბაჟო კონტროლქვეშ. ასევე მიზნობრივი დანიშნულებით გაშვებული საქონელი რჩება საბაჟო კონტროლქვეშ, სანამ არ შესრულდება მიზნობრივი დანიშნულება.

ამ მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ერთად დეკლარირებული საქონელი, გაშვებული უნდა იქნას ერთდროულად, თუმცა საბაჟო ორგანომ შეიძლება დაუშვას გამონაკლისი. საქმე იმაშია, რომ საბაჟო დელარაციით შესაძლებელია ერთად დადეკლარირდეს 99-მდე სხვადასხვა სახეობის საქონელი, რომელთაგან ყველა უნდა იყოს ერთი სასაქონლო პარტიის ნაწილი. ხომ შესაძლებელია, რომ ერთი საბაჟო დეკლარაციით დეკლარირებული 98 სახეობის საქონლის გაფორმება მოხერხდეს 2 საათში, ხოლო 99-ე დასახელების საქონელს ესაჭიროება ლაბორატორიული ექსპერტიზა, იმისათვის, რომ საბაჟო დარწმუნდეს დეკლარირებული ფაქტების სიზუსტეში. ნამდვილად არ ღირს დანარჩენი 98 სახეობის საქონლის მოცდენა ამ ერთის გამო. სწორედ ასეთ შემთხვევებში უნდა დაუშვას საბაჟომ გამონაკლისები.

შენიშვნა: საბაჟო მიზნებისათვის სასაქონლო პარტია ნიშნავს ერთი მიმღების მისამართით ერთდროულად გამოგზავნილ (თუნდაც რამდენიმე გამომგზავნის მიერ) ერთი ან რამდენიმე დასახელების საქონელს, რომელიც საქართველოში ერთდროულად ჩამოდის ერთი სახეობის სატრანსპორტო საშუალებით, ერთი და იმავე საბაჟო პუნქტის გავლით. ერთი საბაჟო დეკლარაციით არ შეიძლება გაფორმდეს 2 ან მეტი სასაქონლო პარტია, თუმცა საქართველოში ჩამოტანილი სასაქონლო პარტია შეიძლება დანაწევრებულ იქნას და გაფორმდეს 2 ან მეტი საბაჟო დეკლარაციით.

## **მუხლი 221. საქონლის განკარგვა (20.12.2011 N 5556)**

**1. საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე გადაადგილებული საქონლის მიმართ შესაძლებელია განხორციელდეს საქონლის განკარგვის შემდეგი ღონისძიებები:**



ა) საგადასახადო სანქციის სახით საგადასახადო სამართალდარღვევის საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უსასყიდლოდ ჩამორთმევა;

ბ) საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად ყადაღადადებული საქონლის რეალიზაცია ან სახელმწიფო საკუთრებაში გადაცემა;

გ) საქონლის განადგურება;

დ) საქონლის სახელმწიფო საკუთრებაში გადაცემა.

2. საგადასახადო ორგანოს ინიციატივით ამ მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ და „დ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული საქონლის განკარგვის ღონისძიებები ხორციელდება იმ საქონლის მიმართ:

ა) რომლის გაშვება არ შეიძლება, რადგან დეკლარანტის მიზეზით შეუძლებელია დადგენილ ვადაში პროცედურების განხორციელება (სასაქონლო ოპერაციის სახის განსაზღვრა) ან არ იქნა გადახდილი იმპორტის ან ექსპორტის გადასახდელები ან/და არ იქნა წარდგენილი საგარანტიო უზრუნველყოფა;

ბ) რომლის საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე შემოტანა ან/და საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორიიდან გატანა აკრძალულია ან შეზღუდულია;

გ) რომელიც გაშვებიდან 5 სამუშაო დღის ვადაში არ იქნა გატანილი კონტროლის ზონიდან, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც საქართველოს კანონმდებლობით ნებადართულია გაშვებული საქონლის კონტროლის ზონაში გარკვეული ვადით დატოვება.

3. საგადასახადო ორგანო წერილობით ატყობინებს დეკლარანტს საქონლის განკარგვის განზრახვას და ადგენს ამ მუხლის მე-2 ნაწილში აღნიშნული ნაკლოვანებების აღმოფხვრის ვადას, რომელიც არ უნდა აღემატებოდეს 30 დღეს. დადგენილ ვადაში დეკლარანტის მიერ ნაკლოვანებათა აღმოფხვრის ან საქონლის რეექსპორტის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო არ ახორციელებს საქონლის სახელმწიფო საკუთრებაში გადაცემას ან განადგურებას.

4. დეკლარანტის ინიციატივით, საგადასახადო ორგანოს ზედამხედველობით ხორციელდება საქონლის განკარგვის შემდეგი ღონისძიებები:

ა) საქონლის სახელმწიფო საკუთრებაში გადაცემა;

ბ) საქონლის განადგურება.

221-ე მუხლით გათვალისწინებული საქონლის განკარგვა არის ღონისძიებათა ერთობლიობა, რომელიც გამოიყენება საბაჟო ურთიერთობებში მონაწილე პირის მიმართ, რომელიც არ ასრულებს ან არღვევს საბაჟო კანონმდებლობით დადგენილ მოთხოვნებს.

ამ მუხლის მე-4 ნაწილით განსაზღვრული განკარგვის ოპერაციები კი შეიძლება შესრულდეს დეკლარანტის ინიციატივითაც, რის თაობაზეც მან წერილობითი თხოვნით უნდა მიმართოს საბაჟო ორგანოს.

## **მუხლი 222. საგადასახადო ვალდებულებების წარმოშობის დრო (20.12.2011 N 5556)**

1. სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებისას საგადასახადო ვალდებულებების წარმოშობის დროდ ითვლება სასაქონლო დეკლარაციის რეგისტრაციის დღე. თუ საქონლის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევა არ საჭიროებს სასაქონლო დეკლარაციის წარდგენას, საგადასახადო ვალდებულებების წარმოშობის დროდ ითვლება პორტალში, ტერმინალში ან საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრულ სხვა ადგილში შესაბამისი დოკუმენტის რეგისტრაციის დღე.

2. სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებამდე საგადასახადო ვალდებულებების წარმოშობის დღედ ჩაითვლება საქონლის მიმართ საგადასახადო ორგანოსთან შეუთანხმებელი ქმედების განხორციელების დღე, ასეთი შეთანხმების სავალდებულოობის შემთხვევაში.

3. საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრისათვის გამოიყენება ექსპორტის ან იმპორტის გადასახდელების განაკვეთები, რომლებიც მოქმედებს ვალდებულებების წარმოშობის დღეს.

4. სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებამდე საგადასახადო ორგანოსთან შეუთანხმებელი ქმედების განხორციელება ან სასაქონლო ოპერაციის პირობების დარღვევა, რომელმაც გამოიწვია ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უკანონო განკარგვა, დაკარგვა ან განადგურება, წარმოშობს დეკლარანტის საგადასახადო ვალდებულებას, რომელიც განისაზღვრება იმპორტის/ექსპორტის გადასახდელების ოდენობით.

5. ამ კოდექსის 221-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული საქონლის განკარგვის ღონისძიებების განხორციელებისას ან დაუძლეველი ძალის მოქმედების შედეგად საქონლის განადგურების შემთხვევაში ან სისხლის სამართლის საქმეზე სასჯელის სახით საქონლის ჩამორთმევისას აღნიშნულ საქონელთან დაკავშირებით საგადასახადო ვალდებულება არ წარმოიშობა, ხოლო წარმოშობილი საგადასახადო ვალდებულება შესრულებულად ჩაითვლება.

222-ე მუხლი განსაზღვრავს საბაჟო ვალდებულების წარმოშობის მომენტს. ვალდებულება შეიძლება წარმოიშვას საბაჟო დეკლარაციის რეგისტრაციის დღეს, საბაჟო ორგანოსთან შეუთანხმებელი მოქმედების (რამაც გამოიწვია საქონლის უკანონო განკარგვა, განადგურება ან დაკარგვა) განხორციელების დღეს და გაფორმების შემდგომი შემოწმების შედეგად დარიცხული ვალდებულების შესახებ შეტყობინების (საგადასახადო მოთხოვნის) მიღების დღეს.

## თავი XXXIII

### სპეციალური დებულებანი

#### მუხლი 223. დაბრუნებული საქონლის დაბეგვრა

1. საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორიიდან გატანილი საქართველოს საქონელი (გარდა გადამუშავებული საქონლისა), მისი იდენტიფიცირების შემთხვევაში, შესაძლებელია დაბრუნებულ იქნეს დეკლარირებიდან 3 წლის ვადაში, იმპორტის გადასახდელების გადახდის გარეშე. (14.06.2011. N4754)

2. ამ მუხლით განსაზღვრული იმპორტის გადასახდელების გადახდისაგან გათავისუფლება დასაშვებია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ საქონელი საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე დაბრუნებულია იმავე მდგომარეობაში, როგორშიც იყო საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორიიდან გატანისას.

3. გადამუშავებულ საქონელზე, რომელიც შიდა გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციის გამოყენების შემდეგ გატანილ იქნა საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორიიდან და უცვლელ მდგომარეობაში ბრუნდება, იმპორტის გადასახდელების ოდენობა განისაზღვრება ამ კოდექსის 235-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად. (14.06.2011. N4754)

223-ე მუხლის თანახმად, დასაშვებია საქართველოდან გატანილი საქართველოს საქონლის უკან შემოტანა დაუბეგრავად, მხოლოდ გატანიდან 3 წლის ვადაში.

ეს მუხლი შეიძლება გამოყენებულ იქნას იმ შემთხვევებში, როცა პირს საქონელი დროებით სარგებლობის მიზნით გააქვს საზღვარგარეთ და წინასწარ განზრახულია მისი დაბრუნება. ასევე, როცა საქონელი ექსპორტით გადის ქვეყნიდან, მაგრამ ხდება მისი დაბრუნება შეცდომის, იმპორტიორი ქვეყნის საბაჟოს მიერ საქონლის შეშვებაზე უარის თქმის, საქონლის მიმღების მიერ საქონლის დაწუნების და სხვა შემთხვევებში.

დაბრუნების შემთხვევაში უნდა მოხდეს საქონლის იდენტიფიცირება, თანაც დაბრუნებული საქონელი იმავე მდგომარეობაში უნდა იყოს, როგორშიც იყო საქართველოდან გატანის მომენტში.

ამ მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად შიდა გადამუშავების შედეგად მიღებული საქონლის გატანის შემდეგ თუ მოხდა მისი დაბრუნება, იმპორტის გადასახდელეები გამოიანგარიშება ამ საქონლის სანარმოებლად გამოყენებული იმ მასალების და საქონლის ღირებულებიდან, რომელიც მოქცეული იყო შიდა გადამუშავებაში.

*მაგალითი:* შიდა გადამუშავებით საქართველოში შემოვიდა 15 000 ლარის საბაჟო ღირებულების ტექსტილი, რომლისგანაც უნდა შეიკეროს ტანსაცმელი. ბუნებრივია, აღნიშნულ ტექსტილზე არ გადაიხდებიან იმპორტის გადასახდელეები და წარდგენილი იქნება გადასახდელეების უზრუნველყოფის გარანტია, რომელიც გაუქმდება გადამუშავებით მიღებული ტანსაცმლის საქართველოდან გატანისას. დაეუშვათ 40 000 ლარის ღირებულების შეკერილი ტანსაცმელი შიდა გადამუშავებით დადგენილ ვადებში გატანილ იქნა ქვეყნიდან, მაგრამ საქონლის მიმღებმა უარი თქვა მის მიღებაზე დაბალი ხარისხის გამო და მოხდა საქონლის დაბრუნება. საქართველოში დაბრუნების შემდეგ თუ ტანსაცმელი მოექცევა იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში, იმპორტის გადასახდელეები დაიანგარიშება 15 000 ლარიდან (უცხოური საქონლის ხვედრითი წილის მიხედვით) მიუხედავად იმისა, რომ საქონლის ღირებულება შეადგენს 40 000 ლარს.

## **მუხლი 224. ოქროს სია (ავტორიზებული ეკონომიკური ოპერატორი)**

ოქროს სიაში შეყვანით პირს ენიჭება უფლება, კუთვნილი საქონლის საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე შემოტანისას ან/და გატანისას ისარგებლოს გამარტივებული პროცედურებით და იმპორტის გადასახდელეების გადახდის განსხვავებული ვადებით.

ავტორიზებული ეკონომიკური ოპერატორი არის კომპანია, რომელიც აკმაყოფილებს შემოსავლების სამსახურის მიერ დადგენილ კანონმორჩილებისა და კეთილსინდისიერების გარკვეულ კრიტერიუმებს და შესაბამისად, მინიჭებული აქვს გამარტივებული საბაჟო პროცედურებით სარგებლობის უფლება.

ამის ანალოგია გვხვდება მსოფლიოს მრავალ განვითარებულ ქვეყანაში და მისასაღებელი იყო, როცა საქართველოშიც დაინერ-

გა მსგავსი მიდგომები 2009 წელს. თუმცა საქართველოს შემთხვევა უნიკალურია იმით, რომ ის პრივილეგიები, რომელიც ავტორიზებულ ეკონომიკურ ოპერატორებს თავიდანვე მიენიჭათ, მოგვიანებით საყოველთაო გახდა და ნებისმიერ კომპანიას მიეცა საშუალება, იმავე საბაჟო პროცედურებით ესარგებლა.

დღესდღეობით ავტორიზებული ეკონომიკური ოპერატორები სარგებლობენ ერთადერთი და ისიც უმნიშვნელო უპირატესობით სხვა კომპანიებთან შედარებით – საქონლის გაფორმების დღიდან იმპორტის გადასახდელების გადახდის 30-დღიანი გადავადება, მაშინ, როცა სხვა კომპანიებს აქვთ მხოლოდ 5-დღიანი გადავადების უფლება.

### **მუხლი 225. საქონლის მიზნობრივი დანიშნულებით გამოყენება**

**1. თუ საქონელი იმპორტის გადასახდელებზე შეღავათების გამოყენებით გაშვებულია იმპორტში მიზნობრივი დანიშნულებით, იგი რჩება სახელმწიფო ზედამხედველობის ქვეშ.**

**2. სახელმწიფო ზედამხედველობა დასრულდება, თუ:**

**ა) შესრულდა საქონლის მიზნობრივი დანიშნულებით გამოყენების პირობა;**

**ბ) საქონელი დეკლარირებულ იქნა ექსპორტში გამოსაყენებლად;**

**გ) გადახდილ იქნა იმპორტის გადასახდელების შესაბამისი თანხა;**

**დ) განხორციელდა საქონლის განკარგვა.**

225-ე მუხლით განსაზღვრული მიზნობრივი დანიშნულებით საქონლის გაშვება ნიშნავს, საქონლის იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევას საბაჟოსთან შეთანხმებული პირობით, რომ საქონელი გამოყენებული იქნება ამა თუ იმ კონკრეტული მიზნით, რის გამოც მასზე ვრცელდება შეღავათიანი დაბეგვრა და არ გადაიხდენინება იმპორტის გადასახდელები.

არ შეიძლება მიზნობრივი დანიშნულებით შემოტანილი საქონლის სხვა მიზნით გამოყენება ან სხვა პირზე გადაცემა.

შენიშვნა: თუ იმპორტიორს სურს მიზნობრივი დანიშნულებით შემოტანილი საქონელი გამოიყენოს სხვა მიზნობრივი დანიშნულებით, რომელზეც იგივე შეღავათები ვრცელდება, მან უნდა მოახდინოს

ნოს საქონლის ხელახლა დეკლარირება და ახალი მიზნობრივი სტატუსით ისარგებლოს.

თუ იმპორტიორს სურს საქონლის სხვა პირობებზე გადაცემა, რომელიც საქონელს იმავე მიზნობრივი დანიშნულებით გამოიყენებს, საკუთრების უფლების მიმღებმა უნდა მოახდინოს საქონლის ხელახალი დეკლარირება და გააგრძელოს მიზნობრივი დანიშნულების სტატუსით ისარგებლობა.

მიზნობრივი დანიშნულებით საქონლის იმპორტისას საქონლის გამოყენებაზე დაწესებული შეზღუდვები უქმდება მიზნობრივი დანიშნულების ამ მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად დასრულების შემთხვევაში.

შენიშვნა: მე-2 ნაწილის „ა“ პუნქტის თანახმად მიზნობრივი დანიშნულება თუ შესრულდა, საბაჟო ზედამხედველობა სრულდება, თუმცა ეს ჩანაწერი მთლად სრულყოფილი არ არის. შეიძლება იყოს შემთხვევა, როცა მიზნობრივად შემოტანილი საქონელი გამოიყენება იმ პირობით რა პირობითაც იყო შემოტანილი, მაგრამ პირობის შესრულების შემდეგ მასზე უნდა განისაზღვროს ახალი სტატუსი.

*მაგალითი:* გრანტის ფარგლებში საერთაშორისო ორგანიზაციის მიერ დაფინანსებული პროექტისთვის საქართველოში შემოყვანილი იქნა მანქანა. პროექტის ხანგრძლივობა იყო 3 წელი, შესაბამისად, მანქანაც მიზნობრივ დანიშნულებას ასრულებდა 3 წლის განმავლობაში. პროექტის დასრულების შემდეგ მანქანა რჩება საბაჟო კონტროლის ქვეშ. საქართველოში მანქანის შემდგომი თავისუფალი გამოყენება დასაშვებია იქნება მხოლოდ მაშინ, როცა ამ მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ პუნქტის შესაბამისად გადახდილი იქნება იმპორტის გადასახდელები (მხოლოდ ის ნაწილი, რომელზეც ვრცელდებოდა შეღავათი).

შენიშვნა: 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ პუნქტშიც ვაწყდებით გარკვეულ ბუნდოვნებას. თუ მიზნობრივი დანიშნულებით შემოტანილ საქონელზე იმპორტიორმა გადაწყვიტა დაასრულოს ან შეწყვიტოს მიზნობრივი დანიშნულება და ამ მიზნით სურს გადაიხადოს იმპორტის ის გადასახდელები, რომელზეც მიღებული აქვს შეღავათი, დროის რომელი მომენტის მდგომარეობით უნდა იქნას იმპორტის გადასახდელები დაანგარიშებული? იმ დროის მდგომარეობით, როცა საქონელი მოექცა მიზნობრივი დანიშნულებით იმპორტში თუ, როცა იმპორტიორი გადაწყვეტს მიზნობრივი დანიშნულების

დასრულებას და ხელახლა დაადეკლარირებს საქონელს თავისუფალ მიმოქცევაში გასაშვებად?

ამ შეკითხვაზე პასუხი კანონმდებლობით არ არის დაკონკრეტებული.

## **მუხლი 226. თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტი**

1. თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტი არის კონტროლის ზონა, სადაც შესაძლებელია ფიზიკურ პირებზე, რომლებიც ტოვებენ საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიას, აგრეთვე უცხოეთის დიპლომატიური და მათთან გათანაბრებული წარმომადგენლობების სამსახურებრივი სარგებლობისათვის, ამ წარმომადგენლობებისა და დიპლომატიური მისიების წევრებზე (მათთან მცხოვრები ოჯახის წევრების ჩათვლით) პირადი სარგებლობისათვის საცალო წესით რეალიზებულ იქნეს: (31.05.2011. N4720)

ა) უცხოური საქონელი სატარიფო და არასატარიფო ღონისძიებების განხორციელების გარეშე;

ბ) საქართველოს საქონელი.

2. თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტის საქმიანობა ხორციელდება შემოსავლების სამსახურის მიერ გაცემული ნებართვის საფუძველზე.

3. თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტში საქონლის შეტანისას წარდგენილი უნდა იქნეს საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ლიცენზია/ნებართვა.

4. თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტში შესაძლებელია რეალიზებულ იქნეს ნებისმიერი საქონელი, გარდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ განსაზღვრული საქონლისა.

5. თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტში შენახული საქონელი უნდა დარჩეს უცვლელ მდგომარეობაში, გარდა იმ ცვლილებებისა, რომლებიც გამოწვეულია ბუნებრივი ცვებით, შენახვის ნორმალური პირობებისათვის დამახასიათებელი ბუნებრივი დანაკარგებით.

226-ე მუხლით დადგენილი თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტი არის საბაჟო კონტროლის ზონა, სადაც შესაძლებელია, რომ უცხოური საქონელი იმპორტის გადასახდელების გარეშე და ასევე საქართ-



ველოს საქონელი გაიყიდოს საქართველოდან გამსვლელ ფიზიკურ პირებზე, ან საქართველოში მყოფ დიპლომატიურ და მასთან გათანაბრებული სტატუსის მქონე პირებზე.

**მუხლი 226<sup>1</sup>. შავი ან/და ფერადი ლითონების ჯართისა და ნარჩენის ექსპორტის მომსახურების ტარიფი (8.11.2011. N5202)**

**შავი ან/და ფერადი ლითონების ჯართისა და შავი ან/და ფერადი ლითონების ნარჩენის ექსპორტის მომსახურების ტარიფის ოდენობა და გადახდის წესი განისაზღვრება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით.**

226<sup>1</sup>-ე მუხლით განისაზღვრა, რომ მთავრობის დადგენილებით<sup>230</sup> ნესდება მომსახურების ტარიფი ჯართის ექსპორტზე.

შეიძლება ითქვას, რომ ადგილი აქვს გარკვეულ ჩანაცვლებას, ვინაიდან აღნიშნული ჩანანერი კანონმდებლობაში გაჩნდა მას შემდეგ, რაც ჯართის ექსპორტზე გაუქმდა აქციზის გადასახადი.

შედეგად კი მივიღეთ ის, რომ აქციზის გადასახადი შეიცვალა ჯართის ექსპორტის მომსახურების ტარიფით, რომელსაც ადმინისტრირებას უწევს შემოსავლების სამსახური და გადაიხდევინება სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ მაშინ, როდესაც სხვა მომსახურებების საფასური გადაიხდევინება შემოსავლების სამსახურის ბიუჯეტში.

აღნიშნული ტარიფის მართლზომიერებაზე მსჯელობა, შეიძლება მომსახურების ტარიფების დადგენის პრინციპების გაანალიზებით. მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაცია წევრ ქვეყნებს აძლევს რეკომენდაციას, რომ განუული საბაჟო პროცედურებისათვის თუ შემოღებულ იქნება მომსახურების ტარიფი, დასაშვებია მხოლოდ იმ პირობით, რომ ის არ იქნება მოგებაზე ორიენტირებული და გამოიყენება მხოლოდ მომსახურების ხარჯების დაფარვაზე. ზემოთქმულიდან გამომდინარე ისმის კითხვა – საბაჟოს მხრიდან რა დამატებითი ან სპეციალური ხარჯების განევა საჭირო ჯართის ექსპორტის საბაჟო გაფორმებისას? და თუ საჭიროა, რამდენად არის დადგენილი ტარიფი ხარჯების ადეკვატური?

<sup>230</sup> საქართველოს მთავრობის 2012 წლის 8 თებერვლის № 41 დადგენილება

## თავი XXXIV სასაქონლო ოპერაციები

### მუხლი 227. სასაქონლო ოპერაციები

1. საქონლის გაფორმებისას გამოიყენება შემდეგი სასაქონლო ოპერაციები:

- ა) იმპორტი;
- ბ) ექსპორტი;
- გ) რეექსპორტი;
- დ) ტრანზიტი;
- ე) სანყობი;
- ვ) ამოღებულია (13.10.2011. N5120)
- ზ) თავისუფალი ზონა;
- თ) დროებითი შემოტანა;
- ი) შიდა გადამუშავება;
- კ) გარე გადამუშავება.

2. საქონლის გაფორმებისას ხორციელდება დეკლარირება.

3. საქონლის გაფორმებისას, სასაქონლო ოპერაციის პირობების შესაბამისად, წარმოიშობა კუთვნილი გადასახდელების გადახდის ან/და გარანტიის წარდგენის ვალდებულება.

4. გადასახდელების გადახდის ან/და გარანტიის წარდგენის ვალდებულება ეკისრება დეკლარანტს ან საქონლის მფლობელს.

5. სასაქონლო ოპერაციებში საქონლის მოქცევისა და სასაქონლო ოპერაციების გამოყენების წესებს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

227-ე მუხლი განსაზღვრავს საქართველოს კანონმდებლობით დაშვებულ სასაქონლო ოპერაციებს. არსებობს 9 სასაქონლო ოპერაცია. ქვემოთ, თითოეული მათგანი განხილულია უფრო დანვრილებით.

საქონლის მიმართ სასურველი სასაქონლო ოპერაციის გამოყენებისათვის უნდა განხორციელდეს საქონლის დეკლარირება. დეკლარირება ყოველთვის არ ნიშნავს სასაქონლო დეკლარაციის წარდგენას. კანონმდებლობით დაშვებულია შემთხვევები, როცა საქონლის

თანმხლები და სხვა კომერციული დოკუმენტების წარდგენაც დეკლარირებად ითვლება. ფინანსთა მინისტრის 993-ე ბრძანების 23-ე მუხლის თანახმად დეკლარაციის შევსების უფლება აქვს როგორც დეკლარირებაზე პასუხისმგებელ პირს, ასევე საბაჟო ორგანოს თანამშრომელს (მაგალითად საქონლის გაფორმების ეკონომიკურ ზონაში განბაჟებისას). იმ შემთხვევებში, როცა საბაჟო ორგანო თავად ავსებს საბაჟო დეკლარაციას, საქონლის მფლობელი პასუხისმგებელია მხოლოდ მის მიერ წარდგენილი დოკუმენტაციის სიზუსტეზე და არ აგებს პასუხს თუ დეკლარაციაში საბაჟო მოხელის მიერ არასწორად იქნა ასახული რომელიმე მონაცემი. აქედან გამომდინარე, საქონლის მფლობელი საკუთარი ვალდებულებების დეკლარირებას ახდენს იმავე 993-ე ბრძანების 24-ე მუხლით განსაზღვრული სავალდებულო საბაჟო დოკუმენტების წარდგენით. წერილობითი ფორმით დეკლარირება ასევე არ არის აუცილებელი ფიზიკური პირის მიერ იმპორტის გადასახდელებისაგან გათავისუფლებით შემოტანილი საქონლის იმპორტისთვის (სასაზღვრო-გამშვებ პუნქტებზე მოწყობილ მწვანე დერეფანში გავლა, ნიშნავს ფიზიკური პირის მიერ ზეპირად დეკლარირებას<sup>231</sup>, რომ მას არ გააჩნია იმპორტის გადასახდელების გადახდას დაქვემდებარებული საქონელი).

ჩამოთვლილი სასაქონლო ოპერაციების გარდა არსებობს კიდევ ორი საბაჟო პროცედურა: საქონლის განადგურება საბაჟო კონტროლქვეშ და საქონლის სახელმწიფო საკუთრებაში გადაცემა<sup>232</sup>. ეს პროცედურები სხვადასხვა ქვეყნის პრაქტიკაში ხშირად გათანაბრებულია დანარჩენ სასაქონლო ოპერაციებთან და იმავე სტატუსით სარგებლობს. თუმცა სტატუსს და სახელწოდებას არსებითი მნიშვნელობა არ უნდა ჰქონდეს. საქართველოს რეალობაში, ამ ორ პროცედურასა და დანარჩენ სასაქონლო ოპერაციებს შორის განსხვავება ის არის, რომ სასაქონლო ოპერაციები სრულდება საქონლის დეკლარირებით, ხოლო განადგურებას და სახელმწიფო საკუთრებაში გადაცემას დეკლარირება არ სჭირდება. საკმარისია პირმა, რომელსაც სურს მისი კუთვნილი საქონლის საბაჟო კონტროლქვეშ

<sup>231</sup> ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის № 993 ბრძანება მუხლი 21. ნაწილი 2.

<sup>232</sup> ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის № 993 ბრძანება თავი 26 (საქონლის განკარგვა)

განადგურება ან სახელმწიფოსთვის საკუთრებაში მოქცევა, წერილობით მიმართოს საბაჟო ორგანოს აღნიშნული პროცედურების განხორციელების მოთხოვნით და დაელოდოს დასტურს. საბაჟო ორგანოს თანხმობის შემთხვევაში:

1. თუ გადაწყვეტილია განადგურება, ხდება განადგურების დროის, ადგილისა და განადგურების ფორმის შეთანხმება საბაჟო მოხელესთან, რომელიც შეიძლება დაესწროს განადგურების პროცედურებს.
2. თუ გადაწყვეტილია საქონლის სახელმწიფო საკუთრებაში გადაცემა, საქონელი ფიზიკურად ინახება მესაკუთრის ხარჯითა და პასუხისმგებლობით, ვიდრე ფინანსთა სამინისტროს მომსახურების სააგენტო ჩაიბარებს მას.

## **მუხლი 228. იმპორტი**

1. იმპორტისას საქონელს ენიჭება საქართველოს საქონლის სტატუსი, გამოიყენება სავაჭრო პოლიტიკის ღონისძიებები და გადაიხდებიან იმპორტის გადასახდელები საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად.

2. დეკლარანტი უფლებამოსილია მოითხოვოს იმპორტის გადასახდელის შეღავათიანი განაკვეთის ან/და შეღავათების (პრეფერენციების) გამოყენება, თუ:

ა) ამას ითვალისწინებს სასაქონლო დეკლარაციის რეგისტრაციის დღეს მოქმედი საქართველოს კანონმდებლობა;

ბ) საქართველოს კანონმდებლობით იმპორტის გადასახდელის განაკვეთი შემცირდა სასაქონლო დეკლარაციის რეგისტრაციის შემდეგ, მაგრამ არა უგვიანეს საქონლის გაშვებისა;

გ) იგი წარადგენს წარმოშობის სერტიფიკატს, რომელიც ითვალისწინებს იმპორტის გადასახადის შეღავათიანი განაკვეთის ან/და შეღავათების (პრეფერენციების) გამოყენებას.

3. ამ მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის დებულება არ გამოიყენება, თუ საქონლის გაშვება არ განხორციელებულა მხოლოდ დეკლარანტის მიზეზით ან მისი უმოქმედობის გამო.

4. საქართველოში რეგისტრირებული და საქართველოს აღმით მცურავი გემის მიერ მოპოვებული საზღვაო თევზჭერის პროდუქტებისა და ზღვის სხვა პროდუქტების მიმართ, ასევე გადამამუშავებელ

**(მწარმოებელ) გემზე ზემოაღნიშნული პროდუქტებისაგან მიღებული პროდუქტების მიმართ არ გამოიყენება იმპორტის სასაქონლო ოპერაცია და ისინი არ იბეგრება იმპორტის გადასახდელებით.**

228-ე მუხლი განსაზღვრავს იმპორტის სასაქონლო ოპერაციას და მისი გამოყენების პირობებს. იმპორტი გამოიყენება უცხოური საქონლის მიმართ და ითვალისწინებს იმპორტის გადასახდელების გადახდას. იმპორტში მოქცეული უცხოური საქონელი იღებს საქართველოს საქონლის სტატუსს და გაიშვება თავისუფალ მიმოქცევაში.

მუხლის მე-2 ნაწილი განსაზღვრავს იმპორტირებულ საქონელზე იმპორტის გადასახდელების განაკვეთების გამოყენების ზოგად წესს. საქონლის იმპორტისას გამოიყენება ის საგადასახადო განაკვეთები, რომელიც მოქმედებს ვალდებულების წარმოშობის მომენტში:

„ა“ თუ დეკლარირების დღეს საქონლის მიმართ მოქმედებს შეღავათიანი განაკვეთები, დეკლარანტს შეუძლია მისი გამოყენება.

„ბ“ თუ საქონლის დეკლარირებიდან მის განბაჟებამდე (გაფორმების დასრულებამდე) შემცირდა იმპორტის გადასახდელების განაკვეთები, დეკლარანტს შეუძლია გამოიყენოს შემცირებული განაკვეთები<sup>233</sup>.

„გ“ თუ დეკლარანტი წარმოადგენს იმ ქვეყნის მიერ გაცემულ საქონლის წარმოშობის სერტიფიკატს, რომელთანაც საქართველოს აქვს თავისუფალი სავაჭრო შეთანხმება, მაშინ საქონელი ექვემდებარება იმპორტის გადასახადისგან გათავისუფლებას, თუმცა დღგ მაინც უნდა იქნას გადახდილი.<sup>234</sup>

228-ე მუხლის მე-4 პუნქტის თანახმად, საქართველოში რეგისტრირებული და საქართველოს ალმით მცურავი გემების მიერ მოპოვებული თევზჭერის პროდუქტები და ამ პროდუქტების გადამამუშავებელ გემზე გადამამუშავებით მიღებული საქონელი არ ითვლება საქონლის იმპორტად და შესაბამისად, არც გადასახდელები გადაიხ-

<sup>233</sup> აღნიშნული პუნქტი მეტისმეტად არარეალისტურია, ვინაიდან საქონლის დეკლარირებიდან გაშვებამდე ვადა იმდენად მცირეა (სულ რამდენიმე წუთი, ან საათი), რომ ფიზიკურად წარმოუდგენელია ამ ვადაში მოხდეს იმპორტის განაკვეთების ცვლილება.

<sup>234</sup> დღესდღეობით საქართველოს თავისუფალი სავაჭრო ურთიერთობები გააჩნია თურქეთთან და დსთ-ის ქვეყნებთან (რუსეთი საქართველოს მიმართ იყენებს სავაჭრო ემბარგოს). მოლაპარაკების პროცესშია თავისუფალი ვაჭრობის შესახებ შეთანხმებები ევროკავშირთან და აშშ-თან.

დევინება. იმპორტის გადასახდელებისგან გათავისუფლების პრინციპი მისაღებია, ვინაიდან საერთაშორისო პრაქტიკაშიც გამოიყენება მსგავსი მიდგომები. თუმცა, ის, რომ ამ საქონლის საქართველოში შემოტანა საქონლის იმპორტად არ ითვლება და შესაბამის პროცედურებს არ ექვემდებარება, ეწინააღმდეგება საერთაშორისო სტანდარტულ პრაქტიკას. საერთაშორისო პრაქტიკაში, ანალოგიური საზღვაო ტევზჭერისა და რენვის სხვა პროდუქტების ქვეყანაში შეტანისას ტარდება ისეთივე საბაჟო პროცედურები, როგორც უცხო ქვეყნიდან შეტანილი იდენტური საქონლის მიმართ, თუმცა გათავისუფლებულია იმპორტის გადასახდელებისგან. ასეთი მიდგომა იძლევა შემოტანილი საქონლის სრულყოფილად აღრიცხვიანობის საშუალებას. ამ კოდექსის 228-ე მუხლის მე-4 პუნქტის თანახმად კი საქართველოში ზემოთ აღნიშნული საქონელი შემოდის ყოველგვარი დეკლარირებისა და აღრიცხვის გარეშე.

## მუხლი 229. ექსპორტი

1. ექსპორტის სასაქონლო ოპერაცია საშუალებას იძლევა, საქართველოს საქონელი გატანილ იქნეს საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორიის გარეთ. ექსპორტის სასაქონლო ოპერაცია გამოიყენება, თუ საქონელი საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორიიდან გატანისას იმავე მდგომარეობაში იყო, როგორშიც ექსპორტის დეკლარაციის რეგისტრაციის დღეს, გარდა ბუნებრივი დანაკარგებით გამოწვეული ცვლილებებისა.

2. ექსპორტისას ხორციელდება სავაჭრო პოლიტიკის ღონისძიებები.

229-ე მუხლი განსაზღვრავს საქონლის ექსპორტს და მისი გამოყენების პირობას. პირველი ნაწილის თანახმად, საქართველოდან საქონლის ექსპორტად ითვლება საქართველოს საქონლის გატანა საბაჟო ტერიტორიის გარეთ, ვალდებულებების გარეშე. აქ კომენტარის სახით შეიძლება დამატება, რომ 232-ე მუხლის „ბ“ პუნქტის თანახმად, საქართველოს საქონლის თავისუფალ ზონაში განთავსებისას გამოიყენება საქონლის ექსპორტის ანალოგიური ღონისძიებები და საქონელს მიენიჭება უცხოური საქონლის სტატუსი.

ექსპორტის სასაქონლო ოპერაციაში შეიძლება მოექცეს ასევე საქართველოდან გარე გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციით გატანილი საქონელი, თუ საქონლის დეკლარანტი საბაჟო ორგანოში წარადგენს საქონლის გასხვისების დამადასტურებელ დოკუმენტს<sup>235</sup>.

საქონელი ექსპორტის სასაქონლო ოპერაციაში შეიძლება მოექცეს, როგორც გაფორმების საბაჟო ორგანოში წარდგენით და დეკლარირებით, ასევე პირდაპირ სასაზღვრო ორგანოში წარდგენით სადაც საბაჟო დეკლარაციის ნაცვლად შეიძლება გამოყენებულ იქნას სასაქონლო ზედნადები, რომელზეც საბაჟო მოხელე აკეთებს სათანადო აღნიშვნებს<sup>236</sup>.

### **მუხლი 230. ტრანზიტი**

1. ტრანზიტის სასაქონლო ოპერაცია საშუალებას იძლევა, უცხოური საქონელი საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორიის გავლით გადაადგილდეს სატარიფო ღონისძიებების განხორციელების გარეშე, სახელმწიფო კონტროლის ქვეშ.

2. ტრანზიტისას წარდგენილი უნდა იქნეს საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ლიცენზია/ნებართვა, ასეთის არსებობის შემთხვევაში.

3. დეკლარანტი ან/და საქონლის გადამზიდველი ვალდებულია:

ა) კონტროლის ზონაში დადგენილ ვადაში და უცვლელ მდგომარეობაში წარადგინოს საქონელი იდენტიფიკაციის საშუალებების (ნიშნების) დაუზიანებლად და მისი თანმხლები დოკუმენტები;

ბ) წარადგინოს გარანტიები საქონელთან დაკავშირებით წარმოსაშობი ვალდებულების დაფარვის უზრუნველყოფის მიზნით;

გ) შეასრულოს ტრანზიტის სასაქონლო ოპერაციასთან დაკავშირებული სხვა ვალდებულებები.

4. ტრანზიტი სრულდება, თუ:

ა) საქონელი გადაკვეთს საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარს;

ბ) საქონელი მოექცევა სხვა სასაქონლო ოპერაციაში;

გ) განხორციელდა საქონლის განკარგვა.

<sup>235</sup> საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №993 ბრძანება, მუხლი 42, მანილი მე-2

<sup>236</sup> საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №993 ბრძანება, მუხლი 43

**5. ტრანზიტით გადაადგილებული საქონელი უნდა დარჩეს უცვლელ მდგომარეობაში, გარდა იმ ცვლილებებისა, რომლებიც გამოწვეულია ბუნებრივი ცვლილებებით, ტრანსპორტირებით ან შენახვის ნორმალური პირობებისათვის დამახასიათებელი ბუნებრივი დანაკარგებით.**

230-ე მუხლი არეგულირებს საქართველოს გავლით უცხოური საქონლის ტრანზიტის პროცედურებს და პირობებს.

პირველი ნაწილი განმარტავს ტრანზიტის სასაქონლო ოპერაციას, რომლის თანახმადაც შესაძლებელია უცხოური საქონელი გადაიზიდოს საქართველოს საბაჟო ტერიტორიის გავლით იმპორტის გადასახდელებით დაბეგვრის გარეშე. ამასთან, არ არის აუცილებელი საქართველოს საბაჟო ტერიტორიის უწყვეტი გადაადგილებით გავლა. ტრანზიტულად მოძრავი საქონელი შესაძლებელია საქართველოში გაჩერდეს რამდენიმე დღე, დროებით დასაწყობდეს საბაჟო საწყობში და ჩაუტარდეს სხვადასხვა სახის ლოჯისტიკური მომსახურება. შეჩერების მიუხედავად, გადაზიდვა ტრანზიტად ჩაითვლება თუ საქონელი გამოგზავნილ იქნა საქართველოს ფარგლებს გარეთ არსებული ერთი წერტილიდან მეორე წერტილის დანიშნულებით, საქართველოს გავლით. პრაქტიკაში ხშირია შემთხვევა, როცა ტრანზიტულად აფორმებენ სასაქონლო პარტიას, რომელიც გამოგზავნილია საქართველოს რეზიდენტი ტვირთმომღების სახელზე, რის შემდეგ რეზიდენტი საქონელს გზავნის საზღვარგარეთ მყოფი სხვა ტვირთმომღების დანიშნულებით. ეს პროცესი შესაძლოა უწყვეტადაც განხორციელდეს, ანუ საქართველოს რეზიდენტის მიერ საქონლის მიღებისა და გაგზავნის პროცედურები შეიძლება იყოს სინქრონული და საქონელი საქართველოში არც კი გაჩერდეს. აღნიშნული პრაქტიკა მცდარია, საქონლის ასეთი გადაზიდვა წარმოადგენს რეექსპორტს, ვინაიდან ხდება საქონლის შემოტანა საქართველოში და შემდეგ გატანა.

ტრანზიტის სასაქონლო ოპერაციის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი თავისებურება გახლავთ, რომ საბაჟო ორგანოს არ წარედგინება სასაქონლო დეკლარაცია (გარდა: ა) მილსადენი და ელექტროგადამცემი ხაზებით გადაადგილებული საქონლისა; ბ) საზღვაო პორტით საქართველოდან გასატანი ტრანზიტული საქონლის დეკლარირებისა (გარდა კონტეინერებში ან სხვა სატრანსპორტო საშუალებებში



განთავსებული საქონლისა, რომელიც სატრანსპორტო საშუალებასთან ერთად იტვირთება გემზე); გ) იმ საქონლის ტრანზიტისა, რომელიც ტრანზიტში მოქცევამდე მოქცეული იყო რომელიმე სხვა სასაქონლო ოპერაციაში, სასაქონლო დეკლარაციით). დეკლარირებად ითვლება საქონლის და სატრანსპორტო საშუალების თანმხლები დოკუმენტების შემოსასვლელ საბაჟო საზღვარზე წარდგენა, რის საფუძველზეც საბაჟო ორგანო გამოწერს „აღრიცხვის მონომობას“. „აღრიცხვის მონომობით“ საქონელი დალუქულ მდგომარეობაში (გარდა იმ შემთხვევებისა, როცა დალუქვა შეუძლებელია და საქონელი უნდა გადაადგილდეს საბაჟო გაცილებით) გადაადგილდება გასასვლელ სასაზღვრო საბაჟო ორგანოს დანიშნულებით<sup>237</sup>.

მე-3 ნაწილის თანახმად განსაზღვრულია ტრანზიტული საქონლის გადამზიდავი პირის ვალდებულებები:

- საქონელი დადგენილ ვადაში (არა უმეტეს 10 დღისა)<sup>238</sup> უნდა გამოცხადდეს დანიშნულების საბაჟო პუნქტში

შენიშვნა: 10-დღიანი ზღვრული ვადა დადგენილია ტრანზიტული საქონლის საბაჟო კონტროლის ქვეშ გადაადგილებაზე, თუმცა საქონლის საქართველოში ყოფნის საერთო ვადა შეიძლება იყოს ბევრად მეტი.

*მაგალითი:* საქართველოს გავლით მოძრაობს ამერიკიდან ცენტრალური აზიის ქვეყნებში გაგზავნილი გაყინული ხორცპროდუქტები, რომელიც საქართველოს ტერიტორიაზე შემოდის საზღვაო გზით. საქონლის საქართველოს პორტებში დაცლის შემდეგ, ის შეიძლება ქვეყანაში დროებით ინახებოდეს წლების განმავლობაში, თუ ეს ხელს აძლევს საქონლის მესაკუთრეს. როცა დაიწყება საქონლის ტრანზიტული გადაადგილება საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე, აქ უკვე დგინდება შეზღუდული ვადა, რომელიც არ უნდა აღემატებოდეს 10 დღეს. თუმცა, გადაადგილების დაწყების შემდეგაც შესაძლებელია საქონლის შეჩერება და ისევ დროებით შენახვის მიზნით საბაჟო კონტროლის ზონაში (საბაჟო საწყობში ან ტერმინალში) მოთავსება თუნდაც რამდენიმე თვით. ერთი სიტყვით, 10-დღიანი ზღვრული ვადა ვრცელდება მხოლოდ საქონლის საბაჟო კონტროლქვეშ გადაადგილებაზე.

<sup>237</sup> საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება №993, მუხლი 46

<sup>238</sup> საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება №993, მუხლი 47

- არ უნდა დაირღვეს საბაჟო ლუქები.
- რაც შეეხება „ბ“ პუნქტით დადგენილ მოთხოვნას საბაჟო გარანტიის წარდგენასთან დაკავშირებით, ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით არ არის განსაზღვრული ასეთი სახის გარანტიის არც ოდენობა და არც წარდგენის ვალდებულება. პრაქტიკაშიც არ მოითხოვება ტრანზიტულად მოძრავი საქონლის შესაბამისი პოტენციური ვალდებულების საბაჟო გარანტიით უზრუნველყოფა. თუმცა, საერთაშორისო პრაქტიკაში ფართოდ არის გავრცელებული ტრანზიტულად მოძრავი საქონლის და სატრანსპორტო საშუალების საბაჟო გარანტიით უზრუნველყოფა.

ტრანზიტის სასაქონლო ოპერაციაში მყოფი საქონელი საქართველოდან გატანამდე დასაშვებია, რომ მოექცეს იმპორტის, დროებით შემოტანის, შიდა გადამუშავების, სანყოფის სასაქონლო ოპერაციებში ან განთავსდეს თავისუფალ ზონაში.

ტრანზიტის სასაქონლო ოპერაციაში მყოფი საქონელი უნდა დარჩეს უცვლელ მდგომარეობაში, გარდა ბუნებრივი ცვლით, ტრანსპორტირებით და საქონლის შენახვის ნორმალური პირობებით გამონეული ცვლილებებისა.

### **მუხლი 231. სანყოფი**

**1. სანყოფის სასაქონლო ოპერაცია საშუალებას იძლევა, სანყოფი/ტერმინალში/შენახვის სხვა ადგილში დასანყოფდეს:**

ა) უცხოური საქონელი სატარიფო ღონისძიებების განხორციელების გარეშე; (13.10.2011. N5120)

ბ) ექსპორტში მოქცეული საქართველოს საქონელი.

**2. სანყოფი შესაძლებელია ნებისმიერი პირის: (13.10.2011. N5120)**

ა) სანყოფის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული საქონლის შენახვა;

ბ) იმ საქონლის დროებით შენახვა, რომლის მიმართაც განსაზღვრულია ან არ არის განსაზღვრული სასაქონლო ოპერაცია;

გ) კონტროლის ქვეშ მყოფი საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების დროებით განთავსება.

**3. სანყოფის სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებისას წარდგენილი უნდა იქნეს საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ლიცენზია/ნებართვა, ასეთის არსებობის შემთხვევაში.**

4. დასაწყობების ვადა არ არის შეზღუდული. (13.10.2011. N5120)

5. საწყობის საქმიანობა ხორციელდება შემოსავლების სამსახურის მიერ გაცემული ნებართვის საფუძველზე. საწყობი არის კონტროლის ზონა.

6. საწყობში შესაძლებელია განხორციელდეს გადამუშავების ოპერაციები იმ საქონლის მიმართ, რომლის მიმართაც ხორციელდება შიდა გადამუშავების სასაქონლო ოპერაცია. ამ შემთხვევაში საქონელი არ ჩაითვლება დასაწყობებულად.

7. დასაშვებია საწყობში შენახულ საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა.

8. დაუძლეველი ძალის შედეგად საწყობში დაზიანებული ან გაფუჭებული საქონელი ექვემდებარება დეკლარანტის მიერ არჩეული სასაქონლო ოპერაციის იმავე სახით განხორციელებას, როგორც ეს ოპერაცია განხორციელდებოდა დაზიანებული ან გაფუჭებული საქონლის ეკონომიკურ ტერიტორიაზე შემოტანისას. (13.10.2011. N5120)

9. საწყობში შენახული საქონელი უნდა დარჩეს უცვლელ მდგომარეობაში, გარდა იმ ცვლილებებისა, რომლებიც გამონეულია ბუნებრივი ცვლით, შენახვის ნორმალური პირობებისათვის დამახასიათებელი ბუნებრივი დანაკარგებით. საწყობში შენახული საქონლის მიმართ დასაშვებია ღონისძიებები განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით. (13.10.2011. N5120)

231-ე მუხლი განსაზღვრავს საწყობის სასაქონლო ოპერაციაში საქონლის მოქცევის და ოპერაციის გამოყენების პირობებს. საწყობის სასაქონლო ოპერაცია საშუალებას იძლევა, საქართველოში შემოტანილი უცხოური საქონელი შენახულ იქნას საბაჟო კონტროლქვეშ იმპორტის გადასახდელების გადახდის გარეშე. საწყობის სასაქონლო ოპერაციით საქონლის შენახვა დასაშვებია შესაბამისი ნებართვის მქონე საბაჟო საწყობში, ტერმინალში (შემოსავლების სამსახურის საკუთრებაში არსებული საბაჟო კონტროლის ზონა) ან ფინანსთა მინისტრის №993 ბრძანებით განსაზღვრულ „შენახვის სხვა ადგილებში“.

საყურადღებოა, რომ 231-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ პუნქტში დაშვებულია უზუსტობა. ექსპორტში მოქცეული საქონელი არ

შეიძლება სანყოფის სასაქონლო ოპერაციით დასაწყობდეს. აქ ალბათ ნაგულისხმევია, რომ ექსპორტში მოქცეული საქონელი შეიძლება ფიზიკურად ინახებოდეს საბაჟო სანყოფში, მხოლოდ დროებით შენახვის პირობით და ექსპორტის სტატუსით.

231-ე მუხლის მე-2 ნაწილი განსაზღვრავს საბაჟო სანყოფის არსს. საბაჟო სანყოფი არის საბაჟო კონტროლის ზონა, რომელსაც უნდა გააჩნდეს ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ საქართველოს კანონით დადგენილი საბაჟო სანყოფის საქმიანობის ნებართვა. საბაჟო სანყოფში დასაშვებია: სანყოფის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული საქონლის შენახვა; საქართველოში შემოტანილი უცხოური საქონლის დროებით შენახვა (სანამ დასრულდება საქონლის განბაჟების პროცედურები და მოხდება საბაჟო კონტროლის ზონიდან საქონლის ფიზიკურად გატანა); საბაჟო კონტროლს დაქვემდებარებული საქონლის და სატრანსპორტო საშუალებების დროებით მოთავსება შემდგომი გადაწყვეტილებების მიღებამდე. ასევე დასაშვებია საქართველოს საქონლის დროებით შენახვა, რომელზეც განზრახულია საქართველოს ტერიტორიიდან ექსპორტი ან ნებისმიერი სხვა სასაქონლო ოპერაციით გატანა. საბაჟო სანყოფის ნებართვის მისაღებად დაინტერესებულმა პირმა უნდა წარადგინოს საბაჟო ვალდებულებების უზრუნველყოფის გარანტია, რომლის ოდენობაც განისაზღვრება ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით<sup>239</sup>.

ამავე მუხლის მე-3 ნაწილი იმეორებს ვალდებულებას, რომ სანყოფის სასაქონლო ოპერაციაში საქონლის მოქცევისას, საბაჟოზე წარდგენილ უნდა იქნას კანონმდებლობით გათვალისწინებული ლიცენზია ან ნებართვა. ჩანაწერი ზუსტია, თუმცა მისი არარსებობის შემთხვევაშიც ლიცენზიის ან ნებართვის წარდგენის ვალდებულება ძალაში იქნებოდა, თუ ეს გათვალისწინებულია ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ საქართველოს კანონით.

მე-4 ნაწილის თანახმად სანყოფში საქონლის შენახვის ვადა არ არის შეზღუდული, თუმცა აქაც დასაზუსტებელია. ვადა არ არის შეზღუდული მხოლოდ სანყოფის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული საქონლის შენახვის შემთხვევაში. სხვა შემთხვევაში, მაგალითად, უცხოური საქონლის დროებით შენახვის ვადა წარმოადგენს 5 წელს, რაც ისედაც ძალიან ბევრია და პრინციპში უხერხულიც არის,

<sup>239</sup> საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება №993, მუხლი 26

ამას შეზღუდვა ენოდოს, მაშინ როცა ანალოგიური ვადები საერთაშორისო პრაქტიკაში განისაზღვრება სულ რაღაც რამდენიმე კვირით ან შეიძლება თვით. ასევე შეზღუდულია საბაჟო სანყოფნაში საქართველოს საქონლის შენახვა, რომელიც დაიშვება 3 თვით.

მე-6 ნაწილის თანახმად, საბაჟო სანყოფნაში შეიძლება მოთავსდეს შიდა გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული საქონელი და ჩაუტარდეს გადამუშავების გარკვეული პროცედურები. საუბარია შიდა გადამუშავებაში მოქცეული საქონლის, საბაჟო სანყოფნის ტერიტორიაზე მხოლოდ ფიზიკურ განთავსებასა და საწარმოო ტექნოლოგიური პროცესების ჩატარებაზე, ასე რომ, საქონელი თავისი სტატუსით რჩება შიდა გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეულად. მსგავსი დებულება საერთაშორისო პრაქტიკაშიც გვხვდება და გამოიყენება იმ შემთხვევებში, როცა საქონლის გადამამუშავებელ კომპანიას ერთ სივრცეში აქვს თავმოყრილი საწარმოო ტექნოლოგიური ხაზი, სადაც შიდა გადამუშავების პროცედურები ტარდება და საბაჟო სანყოფნა, სადაც ხშირად უწევს უცხოური საქონლის ან გადამამუშავებული პროდუქციის ან საწარმოო ნაშთების შენახვა. ამით შეიძლება დაიზოგოს საქონლის ერთი ადგილიდან მეორეში ტრანსპორტირების და ლოჯისტიკის ხარჯები.

მნიშვნელოვანი დეტალია, საბაჟო სანყოფნაში შენახულ საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სხვა პირზე. საკუთრების უფლების მიმღებ პირს უფლება აქვს საბაჟოს წარუდგინოს საკუთრების უფლების მიღების დამადასტურებელი წერილობითი დოკუმენტი და საქონელი განკარგოს თავისი სურვილისამებრ.

მე-8 ნაწილის თანახმად, საბაჟო სანყოფნაში შენახული ფორსმაჟორული სიტუაციების შედეგად დაზიანებული ან გაფუჭებული საქონელი ექვემდებარება საბაჟო პროცედურების განხორციელებას ისე, როგორც დაექვემდებარებოდა ანალოგიურ (დაზიანებულ ან გაფუჭებულ) მდგომარეობაში იმპორტირებული საქონელი.

231-ე მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად, სანყოფნის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეულ საქონელს შეიძლება ჩაუტარდეს საქონლის შენახვის უზრუნველყოფი და გასაყიდად ან ტრანსპორტირებისთვის მოსამზადებელი ღონისძიებები. აღნიშნული ღონისძიებების ჩამონათვალი განსაზღვრულია ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით<sup>240</sup>.

<sup>240</sup> ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის № 993 ბრძანება მუხლი 51

შენიშვნა: აღნიშნული ღონისძიებები შეიძლება ჩაუტარდეს მხოლოდ საბაჟო საწყობში შენახულ, საწყობის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეულ საქონელს. ვერ ჩაუტარდება დროებით შენახულ უცხოურ საქონელს და ასევე დროებით შენახულ საქართველოს საქონელს. ამავე ნაწილის თანახმად, აღნიშნულმა ღონისძიებებმა არ უნდა შეცვალოს საქონლის სახე. საქონელი უნდა დარჩეს უცვლელ მდგომარეობაში გარდა ბუნებრივი ცვლილებებით და საქონლის შენახვის ნორმალური პირობებით გამოწვეული ცვლილებებისა.

### **მუხლი 232. თავისუფალი ზონა (13.10.2011. N5120)**

**თავისუფალი ზონა არის საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორიის ნაწილი, სადაც:**

**ა) სავაჭრო პოლიტიკის ღონისძიებების განხორციელების მიზნით უცხოური საქონლის შემოტანა არ ითვლება საქონლის იმპორტში მოქცევად და, შესაბამისად, მასზე არ გადაიხდებიან იმპორტის გადასახდელები;**

**ბ) საქართველოს საქონლის მოთავსებისას გამოიყენება საქონლის ექსპორტში მოქცევის ანალოგიური დებულებები (მათ შორის, უცხოური საქონლის სტატუსის მინიჭება).**

კოდექსის 232-ე მუხლი განსაზღვრავს თავისუფალი ზონის სტატუსს, რომელიც ითვლება საქართველოს საბაჟო ტერიტორიის ნაწილად, მაგრამ რიგ შემთხვევებში თავისუფალ ზონებში საქონლის მოძრაობა იგივენაირად რეგულირდება, როგორც სახელმწიფო საზღვრებზე საქონლის გადაადგილებისას.

„ა“ პუნქტის თანახმად, საქონლის თავისუფალ ზონაში შეტანა არ იბეგრება იმპორტის გადასახდელებით, ვინაიდან ეს არ ითვლება საქართველოში საქონლის თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვებად. იმავე საქონლის ზონიდან გამოტანის შემთხვევაში გატარდება იმის ანალოგიური საბაჟო ღონისძიებები, რაც ტარდება უცხოური საქონლის საქართველოს საზღვრებზე შემოტანისას.

„ბ“ პუნქტის თანახმად, საქართველოს საქონლის ზონაში შეტანა განიხილება საქონლის ექსპორტის ეკვივალენტურად და რეგულირ-

დება (ფორმდება) საქონლის ექსპორტის სტანდარტული რეგულაციებით.

მიუხედავად იმისა, რომ ეკონომიკური თვალსაზრისით თავისუფალი ზონა გათანაბრებულია საქართველოს ფარგლებს გარეთ მყოფ ტერიტორიებთან, შემოსავლების სამსახურს უფლება აქვს აწარმოოს როგორც საგადასახადო ასევე საბაჟო კონტროლი ზონის შიგნით. კერძოდ, შეამონმოს კომერციული დოკუმენტაცია, ჩაატაროს საქონლის ფიზიკური დათვალიერება და ა.შ.

საქართველოში ამჟამად ფუნქციონირებს ფოთისა და ქუთაისის თავისუფალი ინდუსტრიული ზონები. იგეგმება (განიხილება) ხელვაჩაურისა და თბილისი თავისუფალი ზონების ამოქმედება.

### **მუხლი 233. რეექსპორტი**

1. რეექსპორტის სასაქონლო ოპერაცია საშუალებას იძლევა, საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე შემოტანილი უცხოური საქონელი გატანილ იქნეს საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორიის გარეთ.

2. რეექსპორტისას უცხოური საქონლის გატანა თავისუფლდება გადასახდელებისაგან.

3. რეექსპორტისას უცხოური საქონლის გატანა ხორციელდება გადახდილი თანხის დაბრუნებით ან/და მომავალ ვალდებულებათა ანგარიშში ჩათვლით, იმ სასაქონლო ოპერაციისათვის დადგენილი პირობების გათვალისწინებით, რომელშიც მოქცეული იყო საქონელი.

4. იმპორტში მოქცეული ის საქონელი, რომელსაც დადგენილია, რომ, აქვს დეფექტი, ან რომლის რაოდენობა, ხარისხი, შეფუთვა ან აღწერილობა არ შეესაბამება გარიგებას და ამ მიზეზით უბრუნდება მომწოდებელს ან მის მიერ მითითებულ სხვა პირს, შეიძლება მოექცეს რეექსპორტში.

5. რეექსპორტში მოქცეული საქონელი უნდა დარჩეს უცვლელ მდგომარეობაში, გარდა იმ ცვლილებებისა, რომლებიც გამონწეულია ბუნებრივი ცვლით, ტრანსპორტირებით ან შენახვის ნორმალური პირობებისათვის დამახასიათებელი ბუნებრივი დანაკარგებით.

233-ე მუხლი არეგულირებს რეექსპორტის სასაქონლო ოპერაციის გამოყენების წესებს.

პირველი ნაწილის განმარტავს თუ რას ნიშნავს რეექსპორტის ოპერაცია. ეს არის საქართველოში შემოტანილი უცხოური საქონლის საზღვარგარეთ გატანა, ისე რომ, საქონელი საქართველოში ყოფნისას ინარჩუნებს უცხოური საქონლის სტატუსს, ანუ არ ხდება მისი განბაჟება (გამონაკლისი დაშვებულია ამავე მუხლის მე-4 ნაწილით). ხაზგასმით აღვნიშნავ, რომ რეექსპორტის ოპერაცია გულისხმობს უკვე შემოტანილის გატანას და არავითარ შემთხვევაში საქონლის შემოტანას და შემდგომ გატანას. რეექსპორტი შეიძლება განხორციელდეს მხოლოდ მას შემდეგ, რაც საქონელი შემოტანილ იქნა საქართველოში და იმყოფება განუბაჟებელ მდგომარეობაში.

ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საქართველოდან რეექსპორტირებული საქონელი არ ექვემდებარება გადასახდელების გადახდას.

მე-3 ნაწილის თანახმად, უცხოური საქონლის რეექსპორტისას საქონელზე გადახდილი გადასახდელები ექვემდებარება დაბრუნებას ან ჩათვლას თუ ეს გათვალისწინებული იყო იმ სასაქონლო ოპერაციის პირობებით, რომელშიც იმყოფებოდა საქონელი საქართველოში ყოფნისას. ამ ჩანაწერის გაუგებრობა იმაში მდგომარეობს, რომ საქართველოდან შეიძლება განხორციელდეს მხოლოდ იმ უცხოური საქონლის რეექსპორტი, რომელიც იმყოფებოდა საბაჟო სანყობის, დროებით შემოტანის და შიდა გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციებში ან ინახებოდა დროებით შენახვით. ზემოთ ჩამოთვლილი სასაქონლო ოპერაციები არ ითვალისწინებს გადახდილი გადასახდების დაბრუნება/ჩათვლას საქონლის რეექსპორტის განხორციელების შემდეგ. უფრო მეტიც, საბაჟო სანყობის და შიდა გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციებში მოქცეული საქონელი საერთოდ არ ექვემდებარება გადასახდელების გადახდას საქართველოში ყოფნის მთელ პერიოდში.

*მაგალითი:* დავუშვათ, საქართველოში დროებით შემოტანის სასაქონლო ოპერაციით შემოტანილი იყო დანადგარი, რომელიც ექვემდებარებოდა იმპორტის გადასახადის და იმპორტის დღგ-ის თანხის 3%-ის გადახდას ყოველთვიურად. 10 თვის შემდეგ, როცა



დანადგარი გატანილ იქნა საქართველოდან რეექსპორტით, გადახდილმა თანხებმა შეადგინა დანადგარის შესაბამისი იმპორტის გადასახადის და იმპორტის დღგ-ის თანხის 30%. გადახდილი დღგ-ის თანხა ექვემდებარება ჩათვლას, თუმცა ეს რეგულირდება ამ კოდექსის დღგ-ის ნაწილით. რაც შეეხება იმპორტის გადასახადის თანხას, ის არ შეიძლება დაექვემდებაროს დაბრუნებას ან ჩათვლას დანადგარის რეექსპორტის შემდეგ.

233-ე მუხლის მე-4 ნაწილით დადგენილია გამონაკლისი შემთხვევა, როცა დასაშვებია საქართველოს საქონლის (იმპორტირებული საქონლის) რეექსპორტში მოქცევა. ეს შესაძლებელია მხოლოდ მაშინ, როცა იმპორტირებულ სასაქონლო პარტიაში აღმოჩენილი იქნება დეფექტური საქონელი, ან შეცდომით გამოგზავნილი სხვა საქონელი ან საქონლის მიმღები უარს აცხადებს საქონელზე და უბრუნებს მომწოდებელს იმ მიზეზით რომ საქონელი არ შეესაბამება ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ხარისხს, მახასიათებლებს ან სხვა პარამეტრებს. ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით<sup>241</sup> დადგენილია დამატებითი პირობები, რომელიც უნდა დაკმაყოფილდეს ამ ნაწილში აღნიშნული იმპორტირებული საქონლის რეექსპორტისათვის:

- საქონელი არ უნდა იყოს გამოყენებული ან გადამუშავებული საქართველოში;
- საქონელი უნდა იყოს იდენტიფიცირებადი;
- საქონლის რეექსპორტი უნდა განხორციელდეს იმპორტიდან 6 თვის ვადაში.

აღსანიშნავია, რომ იმპორტირებული საქონლის რეექსპორტის შემთხვევაში, საქონლის იმპორტიორს არ შეუძლია საქონლის თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვებისას გადახდილი იმპორტის გადასახადის დაბრუნება ან მომავალი ვალდებულებების ანგარიშში ჩათვლა.

233-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, რეექსპორტის სასაქონლო ოპერაციაში საქონლის მოქცევის შემდეგ მის გატანამდე, საქონელი უნდა დარჩეს უცვლელ მდგომარეობაში. გარდა ტრანსპორტირებით, შენახვის ნორმალური პირობებით და ბუნებრივი ცვეთით გამონვეული ცვლილებებისა.

<sup>241</sup> ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის № 993 ბრძანება, მუხლი 63

## მუხლი 234. შიდა გადამუშავება და გარე გადამუშავება

1. გადამუშავების ოპერაციებია:

ა) საქონლის დამუშავება, მათ შორის, მონტაჟი, აწყობა ან სხვა საქონელზე მორგება;

ბ) საქონლის წარმოება;

გ) საქონლის შეკეთება, მათ შორის, აღდგენა და მუშა მდგომარეობაში მოყვანა;

დ) საქონლის განადგურება;

ე) საქონლის გამოყენება, რომელიც არ შედის გადასამუშავებელი საქონლის შემადგენლობაში, ხელს უწყობს ან აადვილებს გადამუშავების პროდუქტის წარმოებას, მიუხედავად იმისა, რომ ეს საქონელი მთლიანად ან ნაწილობრივ იხარჯება გადამუშავების პროცესში.

2. გადამუშავების სასაქონლო ოპერაცია საშუალებას იძლევა, საქონლის მიმართ გამოყენებულ იქნეს საქონლის გადამუშავების ერთი ან ერთზე მეტი ოპერაცია.

3. გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებისას წარდგენილი უნდა იქნეს საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ლიცენზია/ნებართვა.

4. გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციის გამოყენების პირობებია:

ა) გადამუშავებულ საქონელში გადასამუშავებელი საქონლის იდენტიფიკაციის შესაძლებლობა, გარდა ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა;

ბ) გადასამუშავებელი საქონლის პირვანდელ მდგომარეობაში აღდგენის ეკონომიკური არამომგებიანობა.

5. გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციის გამოყენებისას საქონლის გადამუშავების ვადა არ უნდა აღემატებოდეს 3 წელს. განსხვავებული ვადის დადგენის უფლება აქვს შემოსავლების სამსახურის უფროსს.

6. გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციის გამოყენებისას დეკლარანტი განსაზღვრავს საქონლის გამოსავლიანობას.

7. გადამუშავებული საქონელი, აგრეთვე გადამუშავების ოპერაციების განხორციელების გარდა სხვა შემთხვევაში გადასამუშავე-

**ბელი საქონელი და ნარჩენი უნდა დარჩეს უცვლელ მდგომარეობაში, გარდა იმ ცვლილებებისა, რომლებიც გამონვეულია ბუნებრივი ცვლით, ტრანსპორტირებით ან შენახვის ნორმალური პირობებისათვის დამახასიათებელი ბუნებრივი დანაკარგებით.**

234-ე მუხლის პირველი ნაწილი განმარტავს თუ რა პროცედურები შეიძლება ჩაუტარდეს საქონელს შიდა და გარე გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციების დროს. აღსანიშნავია, რომ გადამუშავება აუცილებლად არ ნიშნავს სასაქონლო ნომექლატურული კოდის ცვლილებას, ანუ საქონელმა გადამუშავებისას შეიძლება არც კი შეიცვალოს სასაქონლო სახე.

გარდა ამისა, გადამუშავების რეჟიმში შეიძლება მოექცეს ისეთი საქონელი, რომელიც ძირითადი საქონლის მიმართ მხოლოდ დამხმარე ხასიათისაა და საბოლოო პროდუქციაში შეიძლება არ შედიოდეს (მაგალითად, კატალიზატორები), ან უმნიშვნელო ინგრედიენტი იყოს.

*მაგალითი:* საქართველოდან გარე გადამუშავების რეჟიმით შეიძლება გავიტანოთ ცელოფანის პარკი ძეხვის სანარმოებლად. საქართველოში კი შემოვიტანოთ წარმოებული ძეხვი, რომლის ძირითადი ინგრედიენტი არის ხორცი. ცელოფანის პარკი კი მხოლოდ მეორეხარისხოვანი ინგრედიენტია.

გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციაში არ უნდა მოექცეს ინსტრუმენტები, ხელსაწყოები ყალიბები და სხვა მონყობილობები, რომლებიც გამოიყენება სანარმოო ტექნოლოგიურ პროცესში. თუ ხდება ზემოთ აღნიშნული მონყობილობების მინოდება გადამუშავების პროცესში გამოსაყენებლად, საბოლოოდ უკან დაბრუნების პირობით, მაშინ ეს მონყობილობები ექცევა დროებით შემოტანა და გატანის რეჟიმებში.

შესაძლებელია, რომ გადამუშავების ერთ სასაქონლო ოპერაციაში ერთობლივად მონაწილეობდეს რამდენიმე ინგრედიენტი, რომელთაგან მიიღება ერთი საბოლოო პროდუქტი და პირიქით, ერთი პროდუქტის გადამუშავებით შეიძლება მივიღოთ რამდენიმე საბოლოო პროდუქტი.

*მაგალითი:* საქართველოში შიდა გადამუშავების მიზნით შემოდის ქსოვილი, ლილები, სხვადასხვა აქსესუარი და გადამუშავების

შედეგად მიიღება მამაკაცის პიჯაკი. ამასთან, შესაძლებელია ზემოთ აღნიშნული სხვადასხვა დასახელების საქონელი გადამუშავების ოპერაციაში მოექცეს სხვადასხვა დროს, სხვადასხვა დეკლარაციით.

*მაგალითი:* საქართველოში შიდა გადამუშავებით შემოდის ალუმინის სხმულები და გადამუშავების შედეგად მიიღება სხვადასხვა სახის ალუმინის ნაწარმი.

ამ მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საქონელს შიდა ან გარე გადამუშავების რეჟიმში შეიძლება ჩაუტარდეს პირველი ნაწილით განსაზღვრული ერთი ან რამდენიმე პროცედურა.

მე-3 ნაწილი განსაზღვრავს, რომ თუ ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ საქართველოს კანონით დადგენილია ლიცენზიის ან ნებართვის წარდგენა შიდა ან გარე გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციის გამოყენებისას, ის წარდგენილ უნდა იქნას საქონლის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევამდე.

მე-4 ნაწილით დადგენილია შიდა და გარე გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციების გამოყენების ორი მთავარი წინა პირობა: 1) გადასამუშავებელი და გადამუშავების შედეგად მიღებული საქონლის ერთმანეთთან იდენტიფიცირების შესაძლებლობა. შემოსავლების სამსახური არ არის შეზღუდული იდენტიფიცირების საშუალებების გამოყენებაში, თუმცა საიდენტიფიკაციო მახასიათებლების წარმოდგენა შეიძლება დაევალოს საქონლის მფლობელს. თუ შემოსავლების სამსახური შეუძლებლად ჩათვლის საქონლის იდენტიფიცირებას, ეს შეიძლება იყოს საკმარისი მიზეზი მათი მხრიდან გარე ან შიდა გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციის განმხორციელებაზე უარის თქმისთვის. იდენტიფიცირება არ არის საჭირო მხოლოდ იმ შემთხვევებში, როდესაც გადასამუშავებელი საქონელი წარმოადგენს დამხმარე მასალას და არ აისახება საბოლოო პროდუქტში. ამასთან, შეიძლება ის ნაწილობრივ ან მთლიანად იხარჯებოდეს (ენერგომატარებლები, კატალიზატორები და ა.შ.). 2) გადასამუშავებელი საქონლის თავდაპირველ მდგომარეობაში აღდგენის არამომგებიანობა, აუცილებელი პირობაა, რომ გადამუშავების რეჟიმები არ იქნას გამოყენებული გარკვეული მაქინაციებისთვის (გადასახედლების თავიდან არიდებისთვის) და შემდეგ გადასამუშავებელი საქონელი არ დაბრუნდეს თავდაპირველ მდგომარეობაში.

*მაგალითი:* დავუშვათ, ქვეყნის ტერიტორიაზე შიდა გადამუშავებით შემოდის ნახმარი მანქანები მუშა მდგომარეობაში. შიდა გადამუშავებისას ხდება მათი ნაწილებად დაშლა და გადამუშავების პროდუქტის სახით მიიღება მანქანის ნაწილები. გადამუშავების შედეგად დაშლილი მანქანის ნაწილები ექცევა იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში. დავუშვათ, მანქანაზე იმპორტის გადასახდელები შეადგენს 2000 ლარს, მაშინ როცა ნაწილები განთავისუფლებულია იმპორტის გადასახდელებისგან. თუ მანქანის დაშლა და შემდეგ აწყობა ღირს 2000 ლარზე ნაკლები, მანქანის იმპორტიორს უღირს, რომ იმპორტის ნაცვლად მანქანა მოაქციოს შიდა გადამუშავებაში, რის შედეგადაც არ გადაიხდის 2000 ლარის ოდენობის იმპორტის გადასახდელებს. დაშლილ ნაწილებს მოაქცევს იმპორტში და შემდეგ ისევ ააწყობს მანქანას. სწორედ ამიტომ, შემოსავლების სამსახურს უფლება აქვს შიდა გადამუშავების ოპერაციის გამოყენებაზე უარი უთხრას საქონლის მფლობელს თუ ის აპირებს ისეთი გადამუშავების ჩატარებას, როცა მისთვის შეიძლება მომგებიანი იყოს გადასამუშავებელი საქონლის პირვანდელ მდგომარეობაში აღდგენა.

მე-5 ნაწილის თანახმად, შიდა და გარე გადამუშავების ვადები განისაზღვრება ინდივიდუალურად თითოეული ოპერაციისთვის, თუმცა არა უმეტეს 3 წლისა. თუ საქონლის მფლობელს აქვს ისეთი გამონაკლისი შემთხვევა, როცა გადამუშავებისთვის საჭიროა 3 წელზე მეტი, მან თხოვნით უნდა მიმართოს შემოსავლების სამსახურის უფროსს, რომელიც უფლებამოსილია განსაზღვროს უფრო ხანგრძლივი ვადა. როგორც წესი, ვადა დამოკიდებულია გადამუშავების ოპერაციის სირთულესა და მასშტაბურობაზე. ვადას თავად საქონლის მფლობელი ადგენს, ხოლო შემოსავლების სამსახური ეთანხმება ან იძლევა დასაბუთებულ უარს. დასაშვებია წინასწარგანსაზღვრული ვადის გაგრძელებაც. თუ გაგრძელება ხდება ზემოთ აღნიშნული 3 წლის ფარგლებში, მაშინ გადაწყვეტილებას იღებს შემოსავლების სამსახურის ის ორგანო, სადაც ხდება საქონლის გაფორმება. უფრო ხანგრძლივად გაგრძელების გადაწყვეტილებას იღებს შემოსავლების სამსახურის უფროსი.

მნიშვნელოვანია ასევე გამოსავლიანობის ნორმების დადგენა. გამოსავლიანობის ნორმით განისაზღვრება თუ რა რაოდენობის გა-

დამუშავებული საქონელი უნდა იქნას მიღებული კონკრეტული რაოდენობის გადასამუშავებელი საქონლისგან. ამ მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, ეს ნორმები განისაზღვრება საქონლის მფლობელის მიერ და თანხმდება შემოსავლების სამსახურთან. გამოსავლიანობის ნორმები საორიენტაციო ხასიათისაა, რაც იმას ნიშნავს, რომ შემოსავლების სამსახურმა თეორიულად უნდა დაუშვას გამოსავლიანობის ნორმებისგან განსხვავებული რაოდენობის საქონლის მიღება. საერთაშორისო პრაქტიკაში არსებობს სტანდარტული გამოსავლიანობის ნორმების ცნება, რასაც ბევრი საბაჟო ადმინისტრაცია იყენებს, თუმცა ისიც საორიენტაციო ხასიათისაა და ცდომილებები იქაც დასაშვებია. სტანდარტული ნორმები, როგორც წესი, ვრცელდება იმ ტიპის საქონელზე, რომელიც ყველაზე უფრო სტანდარტულ სანარმოო დამუშავების პროცესს გადის (მაგალითად ხორბალი, ნავთობი, სპირტი და ა.შ.). საქართველოში სტანდარტული გამოსავლიანობის ნორმები არ გამოიყენება.

*მაგალითი:* საქართველოდან გადასამუშავებლად გატანილ იქნა 30 ტონა ხორცი, რომელზეც განისაზღვრა ნორმა 25 ტონა ძხვი და შეთანხმდა შემოსავლების სამსახურთან. ასეთი გამოსავლიანობის ნორმა შეიძლება იყოს დადგენილი ამ ინდუსტრიისათვის დამახასიათებელი პრაქტიკიდან გამომდინარე. მაგრამ ცდომილებები შეიძლება გამოწვეული იყოს ტექნიკა-დანადგარების, მუშახელის კვალიფიკაციის, ბუნებრივი პირობების და ა.შ. მიზეზების გამო. 25 ტონის ნაცვლად, თუ პრაქტიკულად მივიღეთ 27 ან თუნდაც 21 ტონა, ეს არ უნდა იყოს ცალსახად მიუღებელი შემოსავლების სამსახურისთვის. ასეთი ცდომილებები ექვემდებარება დაზუსტებას და ხელახალ შეთანხმებას შემოსავლების სამსახურთან, აუცილებლად შესაბამისი მტკიცებულებების წარდგენით.

მე-7 ნაწილის თანახმად, დაუშვებელია, რომ დამამუშავებულ საქონელს, გადასამუშავებელ საქონელს ან დამამუშავების შედეგად წარმოქმნილ ნარჩენებს უნებართვით ჩაუტარდეს რამე დამატებითი პროცედურა, რაც არ არის განსაზღვრული დამამუშავების საქონლო ოპერაციით. დამამუშავების სასაქონლო ოპერაციით განსაზღვრული ყველა ქმედება კი, წინასწარ უნდა იყოს შეთანხმებული შემოსავლების სამსახურთან. თუ საქონლის მფლობელი გადაწყვეტს დამამუშავებით მიღებულ საქონელს, ნარჩენებს ან ნაშთებს

ჩაუტაროს რამე დამატებითი პროცედურები, მან თავიდან უნდა მოაქციოს გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციაში და შეათანხმოს შემოსავლების სამსახურთან.

## მუხლი 235. შიდა გადამუშავება

1. შიდა გადამუშავების სასაქონლო ოპერაცია გამოიყენება:

ა) უცხოური საქონლის მიმართ, რომლის საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე შემოტანისას არ გადაიხდევენ იმპორტის გადასახდელები და არ ხორციელდება სატარიფო ღონისძიებები, ხოლო მისგან მიღებული გადამუშავებული საქონლის საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორიიდან გატანისას არ გადაიხდევენ ექსპორტის გადასახდელები;

ბ) უცხოური საქონლის მიმართ, რომლის საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე შემოტანისას არ გადაიხდევენ იმპორტის გადასახდელები და არ ხორციელდება სატარიფო ღონისძიებები, ხოლო მისგან მიღებული გადამუშავებული საქონლის იმპორტში გაშვებისას გადაიხდევენ იმპორტის გადასახდელები და ხორციელდება სავაჭრო პოლიტიკის ღონისძიებები;

გ) იმპორტში გაშვებული საქონლის მიმართ, რომელზედაც გადახდილი იმპორტის გადასახდელები უნდა დაექვემდებაროს დაბრუნებას ან ჩათვლას, თუ გადახდილი იმპორტის გადასახდელები უკვე არ არის დაბრუნებული ან ჩათვლილი, და მისგან მიღებული გადამუშავებული საქონელი გაიტანება საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორიიდან.

2. თუ გადაუმუშავებელი ან/და გადამუშავებული საქონლის მიმართ იმპორტისას წარმოიშვა ვალდებულება, გადასახდელი თანხა განისაზღვრება:

ა) გადაუმუშავებელი საქონლის შემთხვევაში – შიდა გადამუშავების სასაქონლო დეკლარაციაში მითითებული საქონლის სახეობის, სატარიფო ღირებულებისა და რაოდენობის საფუძველზე, საქონლის იმპორტის დეკლარაციის რეგისტრაციის დღისათვის მოქმედი იმპორტის გადასახდელის განაკვეთებით;

ბ) გადამუშავებული საქონლის შემთხვევაში – გამოსავლიანობის შესაბამისად ამ საქონლის საწარმოებლად (მისაღებად) დახარჯული

შესაბამისი გადაუმუშავებელი საქონლის სახეობისა და სატარიფო ღირებულების საფუძველზე, საქონლის იმპორტის სასაქონლო დეკლარაციის რეგისტრაციის დღეს გადაუმუშავებელი საქონლისათვის მოქმედი იმპორტის გადასახდელების განაკვეთებით. (14.06.2011. N4754)

3. შემოსავლების სამსახურთან შეუთანხმებლად შიდა გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული საქონლის ტერიტორიის გარეთ გატანის ან დაკარგვის შემთხვევაში იმპორტის გადასახდელების გადახდის ვალდებულება ეკისრება დეკლარანტს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც საქონლის დანაკლისი გამონგეულია შენახვის ნორმალური პირობებისათვის დამახასიათებელი ბუნებრივი დანაკარგებით.

4. საქონლის გადამუშავების შედეგად წარმოქმნილი ნარჩენის ან/და გადაუმუშავებელი საქონლის ნაშთის იმპორტში გაშვება ექვემდებარება იმპორტის გადასახდელების გადახდას ისევე, როგორც საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე ასეთ მდგომარეობაში იმპორტირებული საქონელი. (14.06.2011. N4754)

5. თუ საქონლის გადამუშავების შედეგად წარმოქმნილი ნარჩენისათვის განისაზღვრა სასაქონლო ოპერაციის სახე (გარდა იმპორტისა), ასეთ საქონელზე ვალდებულება წარმოიშობა განსაზღვრული სასაქონლო ოპერაციის სახის მარეგულირებელი დებულებების შესაბამისად.

6. შიდა გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციის გამოყენებისას გადაუმუშავებელი საქონელი, გადამუშავებული საქონელი ან/და ნარჩენი, შემოსავლების სამსახურთან შეთანხმებით, გადამუშავების ვადის გასვლამდე გადასამუშავებლად შეიძლება დროებით გატანილ იქნეს საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორიის გარეთ, დაბრუნების პირობით.

7. თუ ამ მუხლის მე-6 ნაწილით გათვალისწინებული დროებით გატანილი გადაუმუშავებელი საქონელი, გადამუშავებული საქონელი ან/და ნარჩენი გადამუშავების ვადის ამონუწვამდე დაბრუნდა გადამუშავებული საქონლის, გადაუმუშავებელი საქონლის ან/და ნარჩენის სახით, იმპორტის გადასახდელები არ გადაიხდებიან.

8. ამ მუხლის მე-6 ნაწილის შესაბამისად დროებით გატანილი და საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორიის გარეთ გადამუშავებუ-



ლი საქონლის ან/და ნარჩენის დაბრუნებისას შიდა გადამუშავების სასაქონლო დეკლარაციაში მითითებული საქონლის სატარიფო ღირებულებას უნდა დაემატოს გატანილი და დაბრუნებული საქონლის სატარიფო ღირებულებებს შორის სხვაობა. (14.06.2011. N4754)

9. შიდა გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციისათვის შემოსატანი საქონელი შეიძლება შემოსავლების სამსახურის თანხმობით შეიცვალოს საქართველოს საქონლით (ეკვივალენტური საქონელი), თუ მისი აღწერილობა, ხარისხი, ტექნიკური მახასიათებლები და სატარიფო ღირებულება შეესაბამება შიდა გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციისათვის შემოსატანი საქონლის შესაბამის მონაცემებს.

10. ეკვივალენტური საქონლის გადამუშავების შედეგად მიღებული გადამუშავებული საქონელი, ნაშთები ან/და ნარჩენები ითვლება შიდა გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციისათვის შემოტანილი საქონლის გადამუშავების შედეგად მიღებულ გადამუშავებულ საქონლად, ნაშთებად ან/და ნარჩენებად.

11. ეკვივალენტურ საქონელს აქვს უცხოური საქონლის სტატუსი, ხოლო შემოტანილ საქონელს – საქართველოს საქონლის სტატუსი.

12. ეკვივალენტური საქონლისაგან მიღებული გადამუშავებული საქონლის, ნაშთების ან/და ნარჩენების საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორიიდან გატანა ან იმპორტში გაშვება შესაძლებელია მხოლოდ შიდა გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციისათვის შემოსატანი საქონლის ეკონომიკურ ტერიტორიაზე შემოტანამდე. მისი შემოტანის ვადებს ადგენს შემოსავლების სამსახური.

235-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, შიდა გადამუშავების სასაქონლო ოპერაცია საშუალებას იძლევა:

1) გადამუშავების მიზნით, უცხოური საქონელი საქართველოში შემოტანილ იქნას გარკვეული ვადით, იმპორტის გადასახდელების გადახდის გარეშე იმ პირობით, რომ გადამუშავების შედეგად მიღებული საქონელი გატანილი იქნება საქართველოდან. ეს არის საქონლის დროებით შემოტანა საქართველოში, კონკრეტული გადამუშავების მიზნით და უკან გატანის ვალდებულებით. შემოტანილ საქონელზე გადასახდელების არგადახდევინების ლოგიკა იმაში მდგომარეობს, რომ საქონელმა, რომელიც გადამუშავდება საქართველოში,

საბოლოოდ მაინც უნდა დატოვოს ქვეყნის ტერიტორია. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, შიდა გადამუშავების რეჟიმი გულისხმობს საქართველოში შექმნილი დამატებული ღირებულების ექსპორტს.

2) გადამუშავების მიზნით, უცხოური საქონელი საქართველოში შემოტანილ იქნას გარკვეული ვადით, იმპორტის გადასახდელის გარეშე. თუ საქონლის მფლობელი გადანყევტს გადამუშავების შედეგად მიღებული საქონლის საქართველოში განბაჟებას, მაშინ გადაიხდებიან იმპორტის გადასახდელი და გატარდება იმპორტისათვის დადგენილი სხვა მოთხოვნები. ეს შემთხვევა არის ზემოთ განხილულის საპირისპირო ვარიანტი. საქონლის საქართველოში შემოტანის და გადამუშავების შემდეგ, შესაძლებელია, რომ საქონლის მფლობელს გაუჩნდეს სარფიანი წინადადება საქართველოში და აქვე გაყიდოს საქონელი. ასეთ შემთხვევაში საქონელი უნდა განბაჟდეს იმპორტისათვის დადგენილი სტანდარტული წესებით.

3) საქართველოში უკვე იმპორტირებული და განბაჟებული გადასამუშავებელი საქონელი მოექცეს შიდა გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციაში. მისგან მიღებული საქონელი კი, გატანილ იქნას საქართველოდან. ასეთ შემთხვევაში გადამუშავებით მიღებული საქონლის საქართველოდან გატანისას, გადასამუშავებელ საქონელზე გადახდილი იმპორტის გადასახდელი ექვემდებარება დაბრუნებას ან ჩათვლას, თუ უკვე არ არის დაბრუნებული ან ჩათვლილი.

*მაგალითი:* საქართველოში იმპორტირებულ იქნა შაქრის ლერწამი, რომელზეც იმპორტის გადასახდელმა შეადგინა 3 500 ლარი. განზრახულია შაქრის წარმოება და ადგილობრივ ბაზარზე რეალიზაცია. დავუშვათ მფლობელს გამოუჩნდა სარფიანი შემოთავაზება აზერბაიჯანიდან შაქრის შესყიდვის თაობაზე. მიუხედავად იმისა, რომ საქონელი იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაშია უკვე მოქცეული და გადახდილია იმპორტის გადასახდელი, მფლობელს შეუძლია ლერწამი მოაქციოს შიდა გადამუშავებაში. მიღებული შაქარი გაიტანოს აზერბაიჯანში და გადახდილი 3 500 ლარის ოდენობის იმპორტის გადასახდელი დაიბრუნოს ან ჩაითვალოს, თუ უკვე არ აქვს დაბრუნებული ან ჩათვლილი.

ამავე მუხლის მე-2 ნაწილი განსაზღვრავს იმპორტის გადასახდელის ოდენობას შიდა გადამუშავებაში მოქცეულ საქონელზე და გადამუშავებით მიღებულ საქონელზე, თუ ეს საქონელი მოექცევა

იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში ან ნებისმიერი სხვა მიზეზით წარმოიშვება იმპორტის გადასახდელები გადახდის ვალდებულება.

ა) შიდა გადამუშავებაში მოქცეული საქონელი თუ არ გადამუშავდება და მოგვიანებით მოექცევა იმპორტში, მაშინ გადასახდელები გადაიხდება იმპორტში მოქცევის დღეს არსებული განაკვეთებით.

*მაგალითი:* 2010 წლის 10 თებერვალს შიდა გადამუშავებით შემოტანილ იქნა კაკაო, შოკოლადის საწარმოებლად. შემომტანმა გადაიფიქრა წარმოების გაგრძელება და 2010 წლის 10 აპრილს კაკაო მოაქცია იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში. კაკაო დაიბეგრება 2010 წლის 10 აპრილს მოქმედი ტარიფებით. დავუშვათ კაკაო ან მისგან მიღებული შოკოლადი არ მოექცა იმპორტში და არც ქვეყნის ტერიტორიიდან იქნა გატანილი. მფლობელმა ის გამოიყენა სხვა მიზნით (გაასხვისა) შემოსავლების სამსახურთან შეუთანხმებლად. ასეთ შემთხვევაში კოდექსის 222-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად იმპორტის გადასახდელები იანგარიშება გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევის დღეს (2010 წლის 10 თებერვალს) კაკაოსადმი მოქმედი განაკვეთებით, ვინაიდან ამ დღეს მოხდა ფაქტობრივი იმპორტი, რომლის შემდეგაც შემომტანმა პირმა თავისუფლად განკარგა საქონელი. აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ საერთაშორისო პრაქტიკა მსგავს შემთხვევებში ითვალისწინებს იმპორტის გადასახდელებზე საურავის დარიცხვას 2010 წლის 10 თებერვლიდან მოყოლებული, მაგრამ საქართველოს კანონმდებლობით ეს პირდაპირ არ არის გათვალისწინებული.

ბ) თუ გადამუშავებით მიღებული საქონელი მოექცევა იმპორტში, გადასახდელები იანგარიშება მის საწარმოებლად დახარჯული გადასამუშავებელი საქონლის მიხედვით.

*მაგალითი:* 2010 წლის 10 თებერვალს შიდა გადამუშავებით შემოტანილი იქნა კაკაო, რომლისგანაც აწარმოეს შოკოლადი. გამოსავლიანობის ნორმების თანახმად, განსაზღვრული იყო, რომ 1კგ შოკოლადის წარმოებას სჭირდება 1.5კგ კაკაო. საქონლის მფლობელმა 2010 წლის 5 მაისს გადაწყვიტა 200კგ შოკოლადის იმპორტში მოქცევა. შოკოლადის იმპორტის გადასახდელები იანგარიშება მის საწარმოებლად დახარჯული 300კგ კაკაოს მიხედვით, შოკოლადის იმპორტში მოქცევის დღეს არსებული ტარიფებით. მიუხედავად იმისა, რომ იმპორტში ექცევა 200 კგ შოკოლადი, შემოსავლების სამსა-

ხური ამას აღიქვამს როგორც 300 კგ კაკაოს იმპორტს 2010 წლის 5 მაისს. ასეთი მიდგომის ლოგიკა იმაში მდგომარეობს, რომ საქართველოში შემოტანილი იქნა კაკაო, ხოლო შოკოლადი ადგილობრივი წარმოების პროდუქტია.

235-ე მუხლის მე-3 ნაწილი განსაზღვრავს დეკლარანტის პასუხისმგებლობას შიდა გადამუშავებაში მოქცეულ საქონელზე. თუ საქონელი დაიკარგება, გავა სახელმწიფო ზედამხედველობიდან ან უნებართვოდ გასხვისდება, იმპორტის გადასახდელების გადახდის ვალდებულება და სამართალდარღვევის შესაბამისი პასუხისმგებლობა დაეკისრება პირს, რომელმაც მოახდინა საქონლის შიდა გადამუშავების ოპერაციაში დეკლარირება.

მე-4 და მე-5 ნაწილები განსაზღვრავენ პროცედურებს გადამუშავებით წარმოქმნილი ნარჩენების ან გადამუშავებელი ნაშთების მიმართ. ნარჩენები და ნაშთები შეიძლება მოექცეს იმპორტში და დაიბეგრება იმავე საერთო წესების თანახმად, როგორც სხვა ასეთი მდგომარეობაში იმპორტირებული საქონელი. ნარჩენები და ნაშთები შეიძლება ასევე მოექცეს სხვა სასაქონლო ოპერაციებში (განადგურება, რეექსპორტი, სახელმწიფოს საკუთრებაში გადაცემა და ა.შ.). სხვა სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევა ხდება იმ კონკრეტული ოპერაციის მარეგულირებელი დებულებების თანახმად.

მე-6 ნაწილი ეხება შემთხვევებს, როდესაც შიდა გადამუშავებაში მოქცეულმა საქონელმა უნდა გაიაროს გადამუშავების რამდენიმე სტადია და მათ შორის ზოგიერთი პროცესი შეიძლება საქართველოში ვერც განხორციელდეს. მის გამო აუცილებელი ხდება, რომ რომელიღაც კონკრეტული პროცედურების ჩასატარებლად საქონელი დროებით გავიდეს ქვეყნიდან, საზღვარგარეთ ჩატარდეს გადამუშავების გარკვეული პროცედურები და შემდეგ შემოტანილ იქნას ისევ საქართველოში, სადაც გაგრძელდება გადამუშავების პროცესი. მე-7 ნაწილი კი აკონკრეტებს, რომ თუ მე-6 ნაწილით გათვალისწინებული შიდა გადამუშავების ზოგიერთი პროცედურა ჩატარდება საქართველოს ფარგლებს გარეთ და საქონელი შიდა გადამუშავებისთვის დადგენილ ვადაში დაბრუნდება ისევ საქართველოში შიდა გადამუშავების გასაგრძელებლად, საქართველოში შემოტანისას იმპორტის გადასახდელები არ გადაიხდებიან. ხოლო, მე-8 ნაწილის თანახმად, საქართველოს ფარგლებს გარეთ ჩატარებული გადამუ-

შავების შედეგად შექმნილი ღირებულება უნდა დაემატოს შიდა გადამუშავებაში მოქცეული საქონლის სატარიფო ღირებულებას.

*მაგალითი:* დავუშვათ, კომპანიამ გადანყვიტა ბანგლადეშიდან შიდა გადამუშავების ოპერაციით შემოიტანოს 10 000 ლარის ღირებულების ქსოვილები და აქსესუარები. დავუშვათ შიდა გადამუშავების ვადა არის 6 თვე და კომპანიას განზრახული აქვს საქართველოში აწარმოოს მამაკაცის ტანსაცმელი. თუმცა წარმოების პროცესში ერთ-ერთი ოპერაცია (ქსოვილის სპეციალურ თარგზე გამოჭრა) მოითხოვს ისეთ ტექნოლოგიებს, რომელიც საქართველოში არ არსებობს და ხელმისაწვდომია თურქეთში. 6-თვიან ვადაში შესაძლებელია, ქსოვილი გატანილ იქნას თურქეთში, თარგზე გამოიჭრას და დაბრუნდეს საქართველოში იმავე რეჟიმში. საქართველოში დაბრუნების შემდეგ კი გაგრძელდება საწარმოო პროცესები მამაკაცის ტანსაცმლის შესაკერად. ამასთან, თურქეთში დროებით გატანილი და თარგზე გამოჭრილი საქონლის საქართველოში დაბრუნებისას, იმპორტის გადასახდელები არ გადაიხდებიან. მე-8 ნაწილის თანახმად კი, თურქეთში განეული მომსახურება (თარგზე გამოჭრა), რომელიც დაჯდა 1 200 ლარი, უნდა დაემატოს შიდა გადამუშავებაში მოქცეული საქონლის სატარიფო ღირებულებას – 10 000 ლარს. მოგეხსენებათ, საქონლის სატარიფო ღირებულება ფიქსირდება სასაქონლო დეკლარაციაში, საქონლის გაფორმებისას, რაც იმას ნიშნავს, რომ თარგზე გამოჭრილი ქსოვილის თურქეთიდან უკან შემოტანისას 1 200 ლარით უნდა შესწორდეს შიდა გადამუშავების სასაქონლო დეკლარაცია.

235-ე მუხლის მე-9 ნაწილი იძლევა ე.წ. ეკვივალენტური საქონლის გამოყენების საშუალებას. ეკვივალენტური ეწოდება საქართველოს საქონელს (არა მხოლოდ საქართველოში წარმოშობილს, არამედ საქართველოს ნებისმიერ საქონელს, მათ შორის შემოტანილ და თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვებულს), რომლითაც შეიძლება ჩანაცვლდეს შიდა გადამუშავების ოპერაციით შემოსატანი უცხოური საქონელი. ჩანაცვლება ნიშნავს, რომ შემოსატანი უცხოური საქონლის ნაცვლად გადამუშავების ოპერაციაში ექცევა საქართველოს საქონელი, რომელიც გაიგივებული იქნება უცხოურთან. რაც შეეხება უცხოურ საქონელს, რომელიც უნდა მოქცეულიყო შიდა გადამუშავებაში, მაგრამ ჩანაცვლებულ იქნა, მისი შემოტანისას არ

გადაიხდევინება იმპორტის გადასახდელეები და გაიგივებული იქნება საქართველოს საქონელთან. თუმცა აქ აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ კანონმდებლობა არ აზუსტებს ტექნიკურ დეტალებს, თუ რა საბაჟო პროცედურები უნდა ჩაუტარდეს ჩანაცვლებულ უცხოურ საქონელს საქართველოში შემოტანისას და რა დოკუმენტებით დადასტურდება მისთვის საქართველოს საქონლის სტატუსის მინიჭება. ეკვივალენტური საქონლის გამოყენება უნდა მოხდეს მხოლოდ შემოსავლების სამსახურის წინასწარი თანხმობის საფუძველზე. შემოსავლების სამსახური კი, თანხმობას გაცემს იმ შემთხვევაში, თუ ეკვივალენტურ საქონელს აქვს შემოსატანი უცხოური საქონლის იდენტური ფიზიკური და ტექნიკური მახასიათებლები, აღწერილობა, ხარისხი და სატარიფო ღირებულება. ეკვივალენტური საქონლის გამოყენების პრინციპი ემყარება პრაქტიკას, როცა წარმოების და მიწოდების ციკლური პროცესების დროს, წარმოების მხარეს გროვდება დიდი რაოდენობის სასაქონლო მარაგები.

*მაგალითი:* დავუშვათ ქართული ალკოჰოლური სასმელების მწარმოებელი კომპანია, აწარმოებს სასმელს ადგილობრივი ბაზრისთვის და ასევე საექსპორტოდ. კომპანია აწვდის საქონელს ერთ-ერთ თურქულ საწარმოს შემდეგი სქემის მიხედვით – თურქული კომპანია საქართველოში გზავნის სპირტს შიდა გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციით, წარმოებული სასმელები კი უკან იგზავნება თურქეთში. დავუშვათ ქართულ კომპანიას რაღაც ეტაპზე ჭარბად დაუგროვდა თურქეთიდან შემოტანილი სპირტის მსგავსი სპირტი ან უკვე სარეალიზაციოდ გამზადებული სასმელის მარაგები. თურქულ კომპანიას კი სურს სპირტის კიდევ ერთი პარტია გამოგზავნოს სასმელების დასამზადებლად. ასეთ შემთხვევაში მიზანშეწონილია ქართული კომპანია არ დაელოდოს თურქული სპირტის მიღებას, არამედ წარმოების პროცესი (შიდა გადამუშავების ოპერაცია) დაიწყოს ეკვივალენტური ქართული სპირტით, რითაც მოიგებს დროს. თურქული სპირტის შემოტანისას კი ის მიიღებს საქართველოს საქონლის სტატუსს გადასახდელეების გადახდის გარეშე.

მე-10 ნაწილი განსაზღვრავს, რომ ეკვივალენტური საქონლის გადამუშავებით მიღებულ პროდუქციას ან გადამუშავების ნარჩენებს და ნაშთებს აქვს ისეთივე სტატუსი, როგორიც ექნებოდა უცხოური საქონლის შიდა გადამუშავების შედეგად მიღებულ საქონელს, წარ-

ჩენებს და ნაშთებს. ეს დებულება ლოგიკურია იქიდან გამომდინარე, რომ ჩვენ ეკვივალენტურ საქონელს ვაღიარებთ უცხოური საქონლის სრულფასოვან შემცვლელად. შესაბამისად, ლოგიკურია მე-11 ნაწილის დებულებაც, რომ ეკვივალენტური საქონელი იღებს უცხოური საქონლის სტატუსს, ხოლო ის უცხოური საქონელი რომელიც ეკვივალენტურით იქნა ჩანაცვლებული, შემოტანისას იღებს საქართველოს საქონლის სტატუსს.

მე-12 ნაწილის თანახმად დადგენილია შეზღუდვა, რომ ეკვივალენტური საქონლის გადამუშავებით მიღებული საქონელი, ისევე როგორც შესაბამისი გადამუშავების ნარჩენები და ნაშთები საქართველოდან უნდა გავიდეს ან რომელიმე სასაქონლო რეჟიმში უნდა მოექცეს ჩანაცვლებული უცხოური საქონლის საქართველოში შემოტანამდე (მიაქციეთ ყურადღება: არა იმპორტში მოქცევამდე, არამედ შემოტანამდე). მსგავსი შეზღუდვის დაწესება არალოგიკურია. ეს ეწინააღმდეგება საერთაშორისო პრაქტიკას და შეიძლება ითქვას, რომ პირდაპირ უშლის ხელს შიდა გადამუშავების ოპერაციების ეფექტურად გამოყენებას. არავითარ რისკს არ წარმოადგენს, თუ უცხოური საქონელი საქართველოში შემოტანილი იქნება ეკვივალენტური საქონლის გადამუშავების მიმდინარეობისას, ხოლო ეკვივალენტური საქონლისგან მიღებული საქონელი, ნარჩენები და ნაშთები საქართველოს ტერიტორიას დატოვებს ნებისმიერ დროს გადამუშავების ვადების განმავლობაში. ამავე ნაწილში მითითებულია, რომ ჩანაცვლებული უცხოური საქონლის შემოტანის ვადას ადგენს შემოსავლების სამსახური, რაც ასევე პარადოქსია. ზღვრული ვადა უნდა დადგინდეს კანონმდებლობით, ხოლო ცალკეული შემთხვევებისთვის ვადის განსაზღვრა უნდა მოხდეს ინდივიდუალურად, ზღვრული ვადის ფარგლებში.

### **მუხლი 236. გარე გადამუშავება**

1. გარე გადამუშავების სასაქონლო ოპერაცია გამოიყენება საქართველოს საქონლის მიმართ, რომლის დროებითი გატანისას გადაიხდებიან ექსპორტის გადასახდელები და ხორციელდება საავტორო პოლიტიკის ღონისძიებები, ასევე ხორციელდება ის პროცედურები, რომლებიც გათვალისწინებულია ექსპორტისას, ხოლო მისგან

მიღებული გადამუშავებული საქონლის საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე შემოტანისას გადაიხდებიან კუთვნილი იმპორტის გადასახდელები.

2. იმპორტის გადასახდელები განისაზღვრება გატანილი გადამამუშავებელი და დაბრუნებული გადამამუშავებული საქონლის სატარიფო ღირებულებებს შორის სხვაობის თანხის, ასევე გადამამუშავებული საქონლის სახეობისა და რაოდენობის და იმპორტის გადასახდელების განაკვეთების გათვალისწინებით.

3. საქონლის უსასყიდლოდ გადამამუშავების დამადასტურებელი დოკუმენტის (მათ შორის, საწარმოო დეფექტის არსებობისას) წარდგენისას გადამამუშავებული საქონლის იმპორტისას იმპორტის გადასახდელები არ გადაიხდებიან.

4. ამ მუხლის მე-3 ნაწილით განსაზღვრული შეღავათი არ ვრცელდება, თუ გარე გადამამუშავების სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებამდე საწარმოო დეფექტი გათვალისწინებული იყო მისი იმპორტში გაშვებისას.

5. შემოსატანი გადამამუშავებული საქონელი შეიძლება გადასამამუშავებელი საქონლის გატანამდე, შემოსავლების სამსახურის თანხმობით შეიცვალოს უცხოური საქონლით (შემდგომში – შემცვლელი საქონელი).

6. შემცვლელ საქონელს უნდა ჰქონდეს ისეთივე სასაქონლო კოდი, ხარისხი და ტექნიკური მახასიათებლები, როგორც ექნებოდა შემოსატან გადამამუშავებულ საქონელს.

7. შემცვლელი საქონლის შემოტანისას მის მიმართ განისაზღვრება დროებითი შემოტანის სასაქონლო ოპერაცია იმ ვადით, რომელიც საჭიროა გადამამუშავებული საქონლის შემოსატანად. აღნიშნული ვადის გასვლამდე შემცვლელი საქონელი გატანილი უნდა იქნეს საქართველოს ტერიტორიიდან ან მის მიმართ უნდა განისაზღვროს სხვა სასაქონლო ოპერაცია. (14.07.2011. N4754)

8. საქართველოს ტერიტორიაზე დატოვებულ შემცვლელ საქონელზე ვალდებულების წარმოშობის შემთხვევაში იმპორტის გადასახდელები განისაზღვრება შემცვლელი საქონლის სახეობის, რაოდენობის, სატარიფო ღირებულებისა და ვალდებულების წარმოშობის დღეს მოქმედი იმპორტის გადასახდელების განაკვეთების გათვალისწინებით. (14.07.2011. N4754)



**9. საქართველოს ეკონომიკური ტერიტორიის გარეთ გადამუშავებაში მოქცეულ საქონელზე გადამუშავების ვადის გასვლამდე შეიძლება განისაზღვროს ექსპორტის სასაქონლო ოპერაცია.**

236-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გარე გადამუშავება არის სასაქონლო ოპერაცია, რომელიც ითვალისწინებს საქონლის საქართველოდან გატანას, იმისათვის, რომ საზღვარგარეთ ჩაუტარდეს გადამუშავების ერთი ან მეტი ოპერაცია, ხოლო გადამუშავებული საქონელი შემოტანილ იქნას უკან საქართველოს ტერიტორიაზე. გადამუშავების პროცესი და სახე წინასწარ უნდა იყოს შეთანხმებული შემოსავლების სამსახურთან.

საზგადასამელია ის გარემოება, რომ გადამუშავებული საქონლის უკან შემოტანა არის მფლობელის უფლება და არა ვალდებულება. აქედან გამომდინარე, საქონლის გატანისას, შემოსავლების სამსახური გატანის ფაქტს მიიჩნევს როგორც პოტენციურ ექსპორტს და ატარებს ექსპორტის შესაბამის სატარიფო და არასატარიფო ღონისძიებებს. თუ გადამუშავებული საქონელი შემოვა საქართველოს ტერიტორიაზე მის მიმართ გამოყენებული იქნება იმპორტის გადასახდელები, აკრძალვები, შეზღუდვები და იმპორტისადმი გათვალისწინებული სხვა ზომები.

ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადამუშავებული საქონელი საქართველოში შემოტანისას იბეგრება იმპორტის გადასახდელებით, ოღონდ არა სრული ღირებულება, არამედ მხოლოდ საქართველოს ფარგლებს გარეთ შექმნილი ღირებულება. ამ მიზნით, შემოტანილი საქონლის სატარიფო ღირებულებას (რომელშიც შედის შემოტანის ტრანსპორტირების და დაზღვევის ხარჯიც) უნდა გამოვაკლოთ გატანილის ღირებულება (გატანის ტრანსპორტირების ხარჯი არ შედის არც გატანილის და არც შემოტანილი ღირებულებაში).

*მაგალითი:* კომპიუტერი, რომელიც ღირს 1 000 ლარი, გაფუჭდა და შესაკეთებლად გაიგზავნა საზღვარგარეთ. შეკეთება და უკან ჩამოტანა ჯამში ღირს 100 ლარი. საქართველოში შემოტანისას კომპიუტერის ღირებულება იქნება 1 100 ლარი, მაგრამ იმპორტის გადასახდელები გადაიხდებიან მხოლოდ 100 ლარზე.

236-ე მუხლის მე-3 ნაწილში განხილულია შემთხვევა, როდესაც ხდება საქონლის უსასყიდლოდ გადამუშავება საგარანტიო მომსა-

ხურების ფარგლებში. ასეთ შემთხვევაში უკან შემოტანილ საქონელზე იმპორტის გადასახდელები არ გადაიხდებიან. დაუბრუნდეთ მსგავს მაგალითს.

*მაგალითი:* ვთქვათ, იმავე კომპიუტერზე მოქმედებდა გამყიდველის გარანტია და გამყიდველმა დაფარა კომპიუტერის შეკეთების ხარჯი ტრანსპორტირების ჩათვლით (100 ლარი). ასეთ შემთხვევაში უკან შემოტანილ კომპიუტერზე იმპორტის გადასახდელები არ გადაიხდებიან, იმ პირობით, რომ იმპორტიორმა უნდა დაადასტუროს საგარანტიო მომსახურების ფარგლებში საქონლის უსასყიდლოდ გადამუშავების ფაქტი, შესაბამისი დოკუმენტაციის წარდგენით.

ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად კი, უსასყიდლოდ გადამუშავებული საქონლის უკან შემოტანა არ გათავისუფლდება იმპორტის გადასახდელებისგან თუ საქონელი თავიდანვე ნაყიდი იყო როგორც დაზიანებული (დეფექტური) და გადამუშავება არ განხორციელებულა ამ დეფექტის აღმოფხვრის მიზნით, საგარანტიო მომსახურების ფარგლებში.

მე-5 და მე-6 ნაწილის თანახმად, საქონლის მფლობელის ინიციატივით, შესაძლებელია გადამუშავების შედეგად მიღებული საქონლის ნაცვლად საქართველოში შემოტანილ იქნას მისი იდენტური ან მსგავსი სხვა საქონელი (შემცვლელი საქონელი). შემცვლელ საქონელს უნდა ჰქონდეს გადამუშავების შედეგად მიღებული საქონლის მსგავსი ფიზიკური და ტექნიკური მახასიათებლები, ხარისხი და სასაქონლო კოდი. აქ აღსანიშნავია, რომ საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკისგან განსხვავებით, საქართველოს კანონმდებლობა შემცვლელი საქონლის შემოტანას უშვებს მხოლოდ გადასამუშავებლად გასატანი საქონლის გატანამდე.

*მაგალითი:* შემცვლელი პროდუქტის შემოტანის საჭიროება გამომდინარეობს საგარანტიო მომსახურების პირობებიდან. ხშირად, როცა ქართველი იმპორტიორი კომპიუტერს ყიდულობს საზღვარგარეთ, ის გამყიდველისგან იღებს გარანტიას, რომლის ფარგლებშიც გამყიდველმა გარკვეული პერიოდის განმავლობაში უფასოდ უნდა შეაკეთოს კომპიუტერი, ხოლო თუ ვერ შეაკეთებს, მაშინ უნდა ჩაანაცვლოს სხვა კომპიუტერით. მათ შორის შეიძლება იყოს ისეთი კომერციული პირობაც, რომ კომპიუტერის გაფუჭების შემთხვევაში გამყიდველმა დაუყოვნებლივ მიანოდოს შემცვლელი კომპიუტერი

ქართველ იმპორტიორს ისე, რომ არც დაელოდოს დაზიანებულის მიღებას. ზუსტად ამიტომ, საერთაშორისო რეგულაციების თანახმად, შემცვლელი კომპიუტერის შემოტანა შესაძლებელია როგორც დაზიანებული კომპიუტერის საქართველოდან გატანამდე, ასევე გატანის შემდეგაც. საქართველოს კანონმდებლობა კი შემცვლელი კომპიუტერის შემოტანას უშვებს მხოლოდ დაზიანებულის გატანამდე, რაც პარადოქსია.

236-ე მუხლის მე-7 ნაწილი განსაზღვრავს, რომ გადამუშავებული საქონლის ნაცვლად, შემცვლელი საქონლის შემოტანის შემთხვევაში, ის უნდა მოექცეს დროებით შემოტანის სასაქონლო ოპერაციაში. შემცვლელი საქონელი ამ რეჟიმში უნდა დარჩეს იმ ვადით, რაც საჭიროა გადამუშავებული საქონლის საქართველოში შემოსატანად. როგორც ჩანს, შემცვლელი საქონელი საქართველოში დროებით უნდა დარჩეს გადამუშავებული საქონლის შემოტანამდე. თუ შემცვლელი საქონელი საქართველოდან არ გავა, მასზე გადაიხდევენ იმპორტის გადასახდელები. ეს მიდგომა ეწინააღმდეგება საერთაშორისო პრაქტიკას, ვინაიდან შემცვლელი საქონელი, როგორც წესი, შემოდის გადამუშავებული საქონლის არა დროებით ჩასანაცვლებლად, არამედ მუდმივად ჩასანაცვლებლად.

მე-9 ნაწილი საშუალებას იძლევა გადასამუშავებლად გატანილი საქონელი, გადამუშავების ვადის გასვლამდე მოექცეს ექსპორტში. ამისათვის მფლობელმა უნდა წარმოადგინოს გასხვისების დამადასტურებელი დოკუმენტი და საქონელი დაადეკლარიროს ექსპორტის სასაქონლო ოპერაციაში. აღსანიშნავია, რომ ეს მუხლი საქონლის მფლობელს არ ზღუდავს, რომ მან საქონელი ექსპორტში მოაქციოს გადამუშავების ვადის გასვლის შემდეგაც.

აკრძალულია გარე გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციაში ისეთი საქონლის მოქცევა, რომელიც საქართველოში შემოტანილია მიზნობრივი დანიშნულებით და ჯერ კიდევ იმყოფება აღნიშნულ რეჟიმში. ასეთი საქონელი რომ მოექცეს გარე გადამუშავებაში, ჯერ უნდა დამთავრდეს მიზნობრივი დანიშნულებით შემოტანის რეჟიმი.

კანონმდებლობა არ კრძალავს გარე გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციით გატანილი საქონლის გადამუშავების შედეგად მიღებული საქონლის უკან შემოტანას სხვა პირის მიერ, რომელსაც გადაეცა საკუთრების უფლება.

## მუხლი 237. დროებითი შემოტანა

1. დროებითი შემოტანის სასაქონლო ოპერაცია საშუალებას იძლევა, უცხოური საქონელი საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე დროებით იქნეს შემოტანილი.

2. დროებითი შემოტანისას საქონელი სრულად ან ნაწილობრივ თავისუფლდება იმპორტის გადასახდელებისაგან. სრულად გათავისუფლებული საქონლის ნუსხას განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

3. იმპორტის გადასახდელების გადახდისაგან ნაწილობრივ გათავისუფლებით შესაძლებელია დროებითი შემოტანის სასაქონლო ოპერაციაში მოექცეს ის უცხოური საქონელი, რომელიც რჩება უცხოური სანარმოს/ორგანიზაციის ან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის საკუთრებაში.

4. დროებითი შემოტანის სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებისას წარდგენილი უნდა იქნეს საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ლიცენზია/ნებართვა.

5. დროებით შემოტანილი საქონელი უცვლელად უნდა იქნეს უკან გატანილი ან სხვა სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული, გარდა ექსპლუატაციით, ტრანსპორტირებით ან შენახვის ნორმალური პირობებისათვის დამახასიათებელი ბუნებრივი დანაკარგებით გამონვეული ცვლილებებისა.

6. დროებითი შემოტანის სასაქონლო ოპერაციაში შეიძლება მოექცეს ასევე ის უცხოური საქონელი, რომლის მიმართაც განსაზღვრული იყო სხვა სასაქონლო ოპერაცია.

7. დროებითი შემოტანის სასაქონლო ოპერაციაში საქონლის მოქცევის ვადა არ უნდა აღემატებოდეს 3 წელს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შემოსავლების სამსახური განსხვავებულ ვადას დაადგენს.

237-ე მუხლი არეგულირებს უცხოური საქონლის საქართველოში დროებით სარგებლობით შემოტანის პირობებს. დროებით შემოტანის სასაქონლო ოპერაცია ითვალისწინებს შემოტანილი უცხოური საქონლის უკან გატანას ან სხვა სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევას შემოტანის ვადის გასვლამდე. დროებით შემოტანა დაიშვება იმ პირობით, რომ საქონელი რჩება საქართველოს არარეზიდენტის

საკუთრებაში და მხოლოდ დროებით სარგებლობაში გადაეცემა პირს, რომელიც ახდენს ამ საქონლის დროებით შემოტანას საქართველოში.

237-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საქართველოში დროებით შემოტანილი საქონელი სრულად ან ნაწილობრივ თავისუფლდება იმპორტის გადასახდელებისგან. შეზღუდულია იმ საქონლის ჩამონათვალი, რომელიც სრულად თავისუფლდება იმპორტის გადასახდელებისაგან და განისაზღვრება ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით<sup>242</sup>. დანარჩენი საქონლის დროებით შემოტანა ნაწილობრივ გათავისუფლებულია და იბეგრება ამ საქონლის იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევის შემთხვევაში გადასახდელი იმპორტის გადასახდელების 3%-ით საქართველოში ყოფნის ყოველ სრულ ან არასრულ კალენდარულ თვეზე.

ამავე მუხლის მე-4 ნაწილი იმეორებს ვალდებულებას, რომ დროებით შემოტანის სასაქონლო ოპერაციაში საქონლის მოქცევისას, საბაჟოზე წარდგენილ უნდა იქნას კანონმდებლობით გათვალისწინებული ლიცენზია ან ნებართვა. ჩანაწერი ზუსტია, თუმცა მისი არარსებობის შემთხვევაშიც ლიცენზიის ან ნებართვის წარდგენის ვალდებულება ძალაში იქნებოდა, თუ ეს გათვალისწინებულია ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ საქართველოს კანონით.

ამავე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, დროებით შემოტანილი საქონელი საქართველოდან უნდა გავიდეს უცვლელ მდგომარეობაში. დასაშვებია მხოლოდ ბუნებრივი ცვლილებით, ტრანსპორტირებით და საქონლის ექსპლუატაციის ნორმალური პირობებით გამონეული ცვლილებები. აღნიშნული ჩანაწერი სრულყოფილად არ შეესაბამება საერთაშორისო ნორმებს და პრაქტიკას, ვინაიდან საქართველოში დროებით ყოფნის პერიოდში საქონელს შეიძლება დასჭირდეს ისეთი სამუშაოების ჩატარება, რაც მნიშვნელოვანია მისი მდგომარეობის შენარჩუნებისთვის და ნორმალური ექსპლუატაციისათვის (მაგალითად: ანტიკოროზიული შეღებვა). აღნიშნული ჩანაწერის თანახმად, შეუძლებელია დროებით შემოტანილი საქონელზე რაიმე სარემონტო სამუშაოების ჩატარება.

დროებით შემოტანილი საქონელი ვადის გასვლამდე შეიძლება მოექცეს სხვა სასაქონლო ოპერაციაში და დარჩეს საქართველოს

<sup>242</sup> ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის № 993 ბრძანება მუხლი 77

ტერიტორიაზე (მაგალითად: საბაჟო სანყოფის ან შიდა გადაამუშავების სასაქონლო ოპერაციებში). ასევე შეიძლება სხვა სასაქონლო ოპერაციაში მყოფი საქონელი მოექცეს დროებით შემოტანის სასაქონლო ოპერაციაში (მაგალითად: ტრანზიტის ან საბაჟო სანყოფის სასაქონლო ოპერაციაში მყოფი საქონელი).

237-ე მუხლის თანახმად, საქონლის დროებით შემოტანის ზღვრული ვადა შეადგენს 3 წელს. ცალკეული შემთხვევებისათვის კი ვადა განისაზღვრება ინდივიდუალურად იმ ვადით, რა ვადითაც არის განზრახული საქონლის საქართველოში გამოყენება. დასაშვებია დროებით შემოტანილი საქონლის თავდაპირველი ვადის გაგრძელება, ოღონდ იმავე ზღვრული ვადის ფარგლებში<sup>243</sup>. კოდექსი იძლევა საშუალებას, რომ შემოსავლების სამსახურმა ცალკეული შემთხვევებისთვის დაადგინოს დროებით შემოტანის ზღვრული ვადისაგან განსხვავებული ვადები, თუმცა არ არის დაკონკრეტებული თუ რა გარემოებებშია ეს შესაძლებელი. სავარაუდოდ, ეს უნდა გავრცელდეს გამონაკლის შემთხვევებზე, ასეთის არსებობის შემთხვევაში.

დროებით შემოტანის სასაქონლო ოპერაციის კიდევ ერთი მნიშვნელოვანი დეტალი არის შემოტანილი საქონლის სარგებლობის უფლების გადაცემა მესამე პირზე<sup>244</sup>. შემომტანს შეუძლია გადასცეს საქონლით სარგებლობის უფლება მესამე პირს, რომელსაც თავის მხრივ შეუძლია საბაჟო ორგანოში წარადგინოს საქონლის მესაკუთრესთან შეთანხმებული სარგებლობის უფლების მიღების დამადასტურებელი დოკუმენტი, მოახდინოს საქონლის ხელახალი დეკლარირება (დროებით შემოტანის ვადა განისაზღვრება დარჩენილი ზღვრული ვადის ფარგლებში) და უკვე ის ჩაითვლება აღნიშნული საქონლის დროებით შემომტანად. შესაძლებელია, რომ დროებით შემომტანმა პირმა საქონელი მესამე პირს ისედაც გადასცეს სარგებლობაში, საბაჟო ორგანოში ხელახალი დეკლარირების გარეშე, ვინაიდან დროებით შემომტანი პირი არ არის შემოტანილი საქონლის განკარგვა-გამოყენებაში შეზღუდული. თუმცა, თუ საქონლის

<sup>243</sup> ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის № 993 ბრძანება მუხლი 76, ნაწილი მე-3

<sup>244</sup> ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის № 993 ბრძანება მუხლი 76, ნაწილი მე-7

დროებით შემომტანი პირი მესამე პირს სარგებლობაში გადასცემს საქონელს და მესამე პირი დაარღვევს დროებით შემოტანის სასაქონლო ოპერაციის რომელიმე პირობას, პასუხისმგებლობა დაეკისრება დროებით შემომტან პირს, რომლის სახელზეც არის გაფორმებული საბაჟო დეკლარაცია. აქედან გამომდინარე, საქონლის დროებით შემომტანი პირის ინტერესებშია, რომ როცა ის საქონელს მესამე პირს გადასცემს სარგებლობაში, მასვე გადააბაროს საქონელთან დაკავშირებული საბაჟო ვალდებულებები.

ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით<sup>245</sup> განისაზღვრება ასევე საქონლის ნუსხა, რომლის საქართველოში დროებით შემოტანა აკრძალულია.

---

<sup>245</sup> ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის № 993 ბრძანება მუხლი 75

## პარი XI

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების  
უზრუნველყოფა

## თავი XXXV

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების  
უზრუნველყოფა

**მუხლი 238.** საგადასახადო დავალიანების  
გადახდევინების უზრუნველყოფა საგადასახადო  
ორგანოს მიერ

1. საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად განახორციელოს შემდეგი ღონისძიებები:

- ა) საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა;
- ბ) მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა;
- გ) ქონებაზე ყადაღის დადება;
- დ) ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია;
- ე) საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა;
- ვ) გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება;

ზ) ამოღებულია (17.12.2010. N4114)

2. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების რიგითობას ირჩევს საგადასახადო ორგანო, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი.

3. ამ თავით გათვალისწინებული ღონისძიებების განხორციელების წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

4. თუ შემოსავლების სამსახურსა და მარეგისტრირებელ ორგანოს ან/და საბანკო დაწესებულებას შორის დადებულია ხელშეკრულება ინფორმაციის (მათ შორის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების თაობაზე ინფორმაციის) ელექტრონულად გაცვლის შესახებ, დასაშვებია ამ თავით გათვალისწინებული ღონისძიებები განხორციელდეს ელექტრო-



ნულ-ტექნოლოგიური საშუალებების გამოყენებით, ხელშეკრულებით განსაზღვრული პირობებით. ასეთ შემთხვევაში ელექტრონულ დოკუმენტზე ნებისმიერ ელექტრონულ ხელმოწერას ამ პირობისათვის აქვს მატერიალურ დოკუმენტზე პირადი ხელმოწერის თანაბარი იურიდიული ძალა.

5. „გადახდისუნარობის საქმის წარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად საქმის წარმოებისას ამ მუხლით გათვალისწინებული ღონისძიებები სანარმოთა მიმართ გამოიყენება მხოლოდ გადახდისუნარობის შესახებ განცხადების წარმოებაში მიღების თაობაზე კანონიერ ძალაში შესული სასამართლო გადაწყვეტილების შემდეგ წარმოშობილი საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით.

6. საგადასახადო დავალიანების გაუქმებასთან ერთად უქმდება მისი გადახდევინების უზრუნველსაყოფად დაწყებული ამ თავით გათვალისწინებული ნებისმიერი ღონისძიება, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი.

7. ამ თავით გათვალისწინებული ღონისძიებები შეიძლება გაუქმდეს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული უფლებამოსილი პირის, შემოსავლების სამსახურის უფროსის ან ამ მუხლის მე-8 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უფროსის გადაწყვეტილებით. (24.06.2011. N4963)

8. საგადასახადო ორგანოს უფროსის გადაწყვეტილებით, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება შეიძლება გადავადდეს არა უმეტეს ერთი წლით, თუ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების უზრუნველსაყოფად გაფორმებულია თავდებობის ხელშეკრულება, წარდგენილია საბანკო გარანტია ან საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული პირობის მიერ გაცემული დაზღვევის პოლისი. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების გადავადებით არ ჩერდება საურავის დარიცხვა. (24.06.2011. N4963)

9. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების გადავადების შესახებ გადასახადის გადამხდელთან ფორმდება ხელშეკრულება, რომელშიც აისახება საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების ვადები და პირობები. (24.06.2011. N4963)

10. თუ გადასახადის გადამხდელმა არ შეასრულა ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირობები, უქმდება საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების გადავადების შესახებ. (24.06.2011. N4963)

11. საგადასახადო დავალიანების რესტრუქტურისა (ხორციელდება საქართველოს მთავრობის გადაწყვეტილებით, „საგადასახადო დავალიანებებისა და სახელმწიფო სესხების რესტრუქტურისა“ შესახებ) საქართველოს კანონით განსაზღვრული წესით.

12. ლიცენზირებული ფასიანი ქაღალდების ცენტრალური დეპოზიტარის, საბროკერო კომპანიის ან ნოტარიუსის, როგორც გადამხდელის, მიმართ ამ მუხლით გათვალისწინებულ ღონისძიებათა გამოყენებისას დაუშვებელია აღნიშნულ ღონისძიებათა მიმართვა იმ აქტივებზე, რომლებიც არ არის მისი საკუთრება და მიეკუთვნება მისი კლიენტის აქტივებს (კერძოდ, ნომინალურ მფლობელობაში არსებულ ფასიან ქაღალდებს და ფულად სახსრებს, აგრეთვე ნოტარიუსის ანგარიშზე დეპონირებულ ფულსა და ფასიან ქაღალდებს). კლიენტის ასეთი აქტივები უნდა ირიცხებოდეს საკუთარი აქტივებისაგან განცალკევებულად, საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად.

13. ამოღებულია (17.12.2010. N4114)

საგადასახადო ვალდებულების შესრულება ყველა გადასახადის გადამხდელის კონსტიტუციური მოვალეობაა. სხვადასხვა მიზეზის გამო გადასახადის გადამხდელს ზოგჯერ არა აქვს შესაძლებლობა სახელმწიფოს წინაშე სათანადოდ შეასრულოს თავისი საგადასახადო ვალდებულება. ამასთან, ცალკეული სუბიექტები ხშირად შეგნებულადაც თავს არიდებენ საგადასახადო ვალდებულების სათანადოდ შესრულებას. აღნიშნულთან დაკავშირებით, სახელმწიფო იძულებულია გადასახადის გადამხდელის ქონების მიმართ გამოიყენოს დამცავი ხასიათის ღონისძიებები, რათა უზრუნველყოს საგადასახადო დავალიანების შესრულება. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებსა და აღნიშნული ღონისძიებების გამოყენების წესებს ეძღვნება საგადასახადო კოდექსის მე-15 თავი.

საგადასახადო კოდექსი საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების სახით ითვალისწინ

ნებს როგორც სამოქალაქო-სამართლებრივ, ასევე საფინანსო-სამართლებრივ და ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ საშუალებებს. სამოქალაქო-სამართლებრივ საშუალებებს განეკუთვნება თავდებობა, საბანკო გარანტია, საფინანსო-სამართლებრივ საშუალებებს – საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა, ხოლო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ საშუალებებს – ქონებაზე ყადაღის დადება.

განსახილველ მუხლში ასახულ სამართლებრივ ნორმებს განსაკუთრებული მნიშვნელობა გააჩნიათ. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები მიზნად ისახავს პირის მიერ საგადასახადო ვალდებულების სათანადოდ შესრულებას, აგრეთვე საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობის ან არაჯეროვანი შესრულების შემთხვევაში არასასურველი შედეგების თავიდან აცილებას ან შემცირებას.

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის კონკრეტული ღონისძიებები მოცემულია განსახილველი მუხლის პირველ ნაწილში. ასეთ ღონისძიებებს განეკუთვნება:

- საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა;
- მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა;
- ქონებაზე ყადაღის დადება;
- ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია;
- საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა;
- გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება.

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების ჩამონათვალი ამომწურავია. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლება არა აქვს გამოიყენოს სხვა ისეთი უზრუნველყოფის ღონისძიება, რაც გათვალისწინებული არ არის საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლით.

საგადასახადო კოდექსი (239-244-ე მუხლები) ადგენს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების წესს და პირობებს.

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები ხორციელდება უფლებამოსილი საგადასახადო ორგანოს გადანყვეტილებით. უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების

განხორციელების რიგითობას თავისი შეხედულებისამებრ ირჩევს საგადასახადო ორგანო და ამ ღონისძიებების განხორციელების რიგითობა (გარდა გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღებისა, რომელსაც ყოველთვის წინ უნდა უსწრებდეს საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა) არ არის განსაზღვრული საგადასახადო კოდექსით, რაც მის მნიშვნელოვან ხარვეზად უნდა მივიჩნიოთ. ამრიგად, თუ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიება სრულად ვერ უზრუნველყოფს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებას, შემდგომი ღონისძიებების გატარების მიზანშეწონილობის საკითხს განსაზღვრავს შესაბამისი საგადასახადო ორგანო.

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები მოქმედებს საგადასახადო დავალიანების გაუქმებამდე. ამასთან, საგადასახადო დავალიანების გაუქმებასთან ერთად უქმდება მისი გადახდევინების უზრუნველსაყოფად დაწყებული ნებისმიერი ღონისძიება.

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების წესი განსაზღვრულია „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდაღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით.

უნდა აღინიშნოს, რომ გადახდისუუნარობის საქმის წარმოებისას საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები სანარმოს მიმართ გამოიყენება მხოლოდ გადახდისუუნარობის შესახებ განცხადების წარმოებაში მიღების თაობაზე კანონიერ ძალაში შესული სასამართლო გადაწყვეტილების შემდეგ წარმოშობილი საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით.

განსახილველი მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, საქართველოს ფინანსთა მინისტრს, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრულ უფლებამოსილ პირს, აგრეთვე შემოსავლების სამსახურის უფროსს უფლება აქვს გააუქმოს საგადასახადო დავალიანების

გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. ამასთან, ამავე მუხლის მე-8 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფროსს უფლება აქვს, არა უმეტეს ერთი წლით, შეაჩეროს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები, თუ საგადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების უზრუნველსაყოფად:

- გაფორმებულია თავდებობის ხელშეკრულება;
- წარდგენილია საბანკო გარანტია;
- წარდგენილია საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული პირების მიერ გაცემული დაზღვევის პოლისი.

საერთო წესის შესაბამისად, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების გადავადება არ აჩერებს საურავის დარიცხვას.

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების შეჩერების მიზნით პირი შესაბამის საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს განცხადებას, რომელიც უნდა შეიცავდეს შემდეგ მონაცემებს:

- პირის დასახელებას (სახელს და გვარს), საიდენტიფიკაციო (პირად ნომერს);
- საგადასახადო დავალიანების თანხის ოდენობას, რომლის მიმართაც უნდა შეჩერდეს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები;
- საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების შეჩერების პერიოდს.

პირმა განცხადებას უნდა დაურთოს საგადასახადო დავალიანების გადახდის პირობითი გრაფიკი დასარიცხი საურავის თანხის ჩათვლით მის სრულ გადახდამდე. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების ერთ წლამდე შეჩერების შემთხვევაში განცხადებას უნდა დაერთოს ასევე თავდებობის ხელშეკრულება ან საბანკო გარანტია.

საგადასახადო ორგანო განიხილავს პირის მიერ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების შეჩერების მიზნით წარდგენილ განცხადებას, განცხადებაზე თანდართულ დოკუმენტაციას და თუ განცხადება პასუხობს დადგენილ მოთხოვნებს, განცხადებას დანართებთან ერთად უგზავნის შემოსავლების სამსახურს.

იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების შეჩერების ვადა აღემატება ერთ წელს, გადანყვეტილებას საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების შეჩერების შესახებ იღებს შემოსავლების სამსახურის უფროსი ან მასალეები ეგზავნება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს. საგადასახადო ორგანოდან მიღებული მასალების შესწავლის შემდეგ, საქართველოს ფინანსთა მინისტრი, შემოსავლების სამსახურის უფროსი ან საგადასახადო ორგანოს უფროსი იღებს გადანყვეტილებას საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების შეჩერების შესახებ, რომელიც ფორმდება ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის, შემოსავლების სამსახურის უფროსის ან საგადასახადო ორგანოს უფროსის მიერ მიღებული გადანყვეტილება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების შეჩერების შესახებ ეგზავნება პირს და შესაბამის საგადასახადო ორგანოს.

განსახილველი მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების შეჩერების შესახებ მიღებული გადანყვეტილების საფუძველზე, შესაბამის საგადასახადო ორგანოსა და პირს შორის იდება ხელშეკრულება, რომელშიც აისახება საგადასახადო დავალიანების გადახდის პირობები, ვადები, გადახდის გრაფიკი და საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების შეჩერებასთან დაკავშირებული სხვა საკითხები. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების შეჩერების შესახებ ხელშეკრულება დგება ორ ეგზემპლარად, რომელთაგან ერთი რჩება საგადასახადო ორგანოს, ხოლო მეორე გადაეცემა გადასახადის გადამხდელს.

განსახილველი მუხლის მე-10 ნაწილის თანახმად, გადანყვეტილება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების შეჩერების თაობაზე უქმდება, თუ:

- პირმა არ შეასრულა ხელშეკრულების მოქმედების პერიოდში წარმოშობილი საგადასახადო ვალდებულებები;
- პირმა დაარღვია გრაფიკით (ხელშეკრულების დანართით) გათვალისწინებული პირობები.

ზემოაღნიშნული გარემოებები წარმოადგენენ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების შეჩერების შესახებ ხელშეკრულების გაუქმების უპირობო საფუძველს. ხელშეკრულების გაუქმება წარმოადგენს გარანტიის თანხის ჩამოჭრის საფუძველს.

თუ გადასახადის გადამხდელმა არ შეასრულა ხელშეკრულების მოქმედების პერიოდში წარმოშობილი საგადასახადო ვალდებულებები და დაარღვია გრაფიკით (ხელშეკრულების დანართით) გათვალისწინებული პირობები, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გარანტიის ვადის ამონურვამდე, გარანტორს მოსთხოვოს არა უგვიანეს 3 სამუშაო დღის განმავლობაში საგარანტიო თანხის ბიუჯეტის შესაბამის ანგარიშზე განთავსება. გარანტორი ვალდებულია უპირობოდ შეასრულოს საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნა.

იმ შემთხვევაში, თუ პირი ვადის ამონურვამდე სრულად გადაიხდის საგადასახადო დავალიანების თანხებს და შესაბამის საურავს, დადგენილი წესით გაუქმდება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

განსახილველი მუხლის მე-11 ნაწილი ითვალისწინებს საგადასახადო დავალიანების რესტრუქტურირზაციას. საგადასახადო დავალიანებების რესტრუქტურირზაცია გულისხმობს საგადასახადო დავალიანების (მათ შორის, ჯარიმები და საურავები) გაყინვას ან/და გადავადებას „საგადასახადო დავალიანებებისა და სახელმწიფო სესხების რესტრუქტურირზაციის შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი წესით. საგადასახადო დავალიანება გულისხმობს სხვაობას გადასახადის გადამხდელის მიერ დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადების ან/და სანქციების თანხასა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ან/და სანქციების თანხას შორის. ამასთან, დავალიანების გაყინვა გულისხმობს ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანების გადახდის ვალდებულების შეჩერებას განსაზღვრული ვადით, ხოლო დავალიანების გადავადება – ვადაგადაცილებული საგადასახადო დავალიანების გადახდის ვალდებულების განვადებას.

საგადასახადო დავალიანების რესტრუქტურირზაცია ხორციელდება საქართველოს მთავრობის განკარგულებით და მიზნად ისახავს გადასახადის გადამხდელის საფინანსო-ეკონომიკური მდგომარეობის გაუმჯობესებასა და გადახდისუნარიანობის ამაღლებას.

უნდა აღინიშნოს, რომ იმპორტის გადასახადების რესტრუქტურის რეგულირება შეიძლება განხორციელდეს მხოლოდ 2005 წლის 1 იანვრამდე ამ გადასახადებში არსებულ დავალიანებებზე. ამასთან, საგადასახადო დავალიანების რესტრუქტურის რეგულირება შეიძლება განხორციელდეს მხოლოდ იმ გადასახადის გადამხდელთა მიმართ, რომლებიც საგადასახადო დავალიანების რესტრუქტურის შესახებ განცხადებას და „საგადასახადო დავალიანებებისა და სახელმწიფო სესხების რესტრუქტურის შესახებ“ საქართველოს კანონით გათვალისწინებულ დოკუმენტებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სრულად წარუდგენენ 2013 წლის 1 იანვრამდე.

განსახილველი მუხლის მე-12 ნაწილი საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებისას ითვალისწინებს ცალკეულ შეზღუდვებს. კერძოდ, ლიცენზირებული ფასიანი ქაღალდების ცენტრალური დეპოზიტარის, საბროკერო კომპანიის ან ნოტარიუსის, როგორც გადასახადის გადამხდელის, მიმართ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებათა გამოყენებისას დაუშვებელია აღნიშნულ ღონისძიებათა მიმართვა იმ აქტივებზე, რომლებიც არ არის მისი საკუთრება და მიეკუთვნება მისი კლიენტის აქტივებს (მაგალითად, ნომინალურ მფლობელობაში არსებული ფასიანი ქაღალდები და ფულადი სახსრები, აგრეთვე ნოტარიუსის ანგარიშზე დეპონირებული ფული და ფასიანი ქაღალდები). ამასთან, კლიენტის ასეთი აქტივები უნდა ირიცხებოდეს გადასახადის გადამხდელის საკუთარი აქტივებისაგან განცალკევებულად, საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად.

### **მუხლი 239. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა**

1. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა არის სახელმწიფოს უფლება, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება უზრუნველყოს გადასახადის გადამხდელის, სხვა ვალდებული პირის ქონებიდან.

2. საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციის უფლება წარმოიშობა საგადასახადო დავალიანების წარმოშობასთან ერთად და მარეგისტრირებელ ორგანოში რეგისტრაციის მომენტიდან და ვრცელდება საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში, პირის



საკუთრებაში არსებულ ან/და მის ბალანსზე რიცხულ ქონებაზე (გარდა ლიზინგით მიღებულია), საგადასახადო დავალიანების წარმოქმნის შემდეგ შექმნილი ქონების ჩათვლით. საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გამოყენება შესაძლებელია ამ კოდექსის 265-ე მუხლით გათვალისწინებულ შემთხვევაში.

3. საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გამოყენების შესახებ შეტყობინება ეგზავნება გადასახადის გადამხდელს/ვალდებულ პირს და შესაბამის მარეგისტრირებელ ორგანოს, რომელიც ვალდებულია არა უგვიანეს შეტყობინების მიღების დღის მომდევნო სამუშაო დღისა რეგისტრაციაში გაატაროს საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება.

4. საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული ქონების საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით რეალიზაციის შედეგად უქმდება საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციის შემდეგ წარმოშობილი ყველა სანივთო უფლება, ხოლო საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციამდე რეგისტრირებული სხვა გირავნობის/იპოთეკის უფლებები ძალაში რჩება.

5. თუ საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული ქონება გაიყიდება ან რაიმე გზით გადაეცემა სხვა მფლობელს საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გაუქმების გარეშე, საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება კვლავ გავრცელდება ამ ქონებაზე მისი ახალი მფლობელის მიმართ. აღნიშნულ ქონებაზე ყადაღის დადება და მისი რეალიზაცია ხორციელდება ამ კოდექსის 241-ე და 242-ე მუხლების შესაბამისად.

6. თუ საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციამდე პირის ქონების მიმართ რეგისტრირებულია კომერციული ბანკების, მიკროსაფინანსო ორგანიზაციების, სადაზღვევო ორგანიზაციების, საერთაშორისო და „კომერციული ბანკების საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული განვითარებული ქვეყნების საფინანსო ინსტიტუტების გირავნობის/იპოთეკის უფლება და ხდება ამ ქონების რეალიზაცია, ამოღებული თანხით პირველ რიგში დაკმაყოფილება ზემოთ აღნიშნული ფინანსური ინსტიტუტების მოთხოვნა საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციამ-

დე წარმოშობილი ვალდებულების ნაწილში, ხოლო შემდეგ ხდება საგადასახადო დავალიანების მოთხოვნის დაკმაყოფილება. ამ ქონების ახალი მფლობელის მიმართ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა არ გავრცელდება. თუ დარჩენილი თანხით სრულად არ იფარება საგადასახადო დავალიანება, შეუსრულებელი საგადასახადო დავალიანება ძალაში რჩება იმ პირის მიმართ, რომლის ქონებაც დატვირთული იყო საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით. იმ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის წარმოშობის საფუძვლები მიეკუთვნება საქართველოში რეგისტრირებული კომერციული ბანკების, მიკროსაფინანსო ორგანიზაციების, სადაზღვევო ორგანიზაციების ან საერთაშორისო და „კომერციული ბანკების საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული განვითარებული ქვეყნების საფინანსო ინსტიტუტების გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციამდე პერიოდს, პირველ რიგში დაკმაყოფილდება საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით უზრუნველყოფილი მოთხოვნა, ხოლო შემდეგ – ზემოაღნიშნული ფინანსური ინსტიტუტების მოთხოვნა. (28.10.2011. N5169)

7. საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის მოთხოვნის უპირატესობა „გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად საქმის წარმოების ან რესტრუქტურირების რეჟიმის დასრულების შემდეგ განისაზღვრება იმავე წესით, რომელიც არსებობდა „გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად საქმის წარმოების ან რესტრუქტურირების რეჟიმის დაწყებამდე.

8. საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის ხანდაზმულობის ვადაა 6 წელი, რომლის დენაც ჩერდება:

- ა) გაკოტრების საქმის წარმოების პერიოდში;
- ბ) საწარმოს რესტრუქტურირების რეჟიმში ყოფნის პერიოდში;
- გ) საგადასახადო დავის მიმდინარეობისას.

9. საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება უქმდება:

ა) ამ კოდექსის 242-ე მუხლით განსაზღვრული უფლებამოსილი ორგანოს მიერ, საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული ქონების საგადასახადო დავალიანების დაფარვის მიზნით რეალიზაციის შემთხვევაში; (24.06.2011. N4963)

ბ) თუ გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო ორგანოს წერილობითი თანხმობით განახორციელა ქონების ან მისი ნაწილის რეალიზაცია და ამონაგები თანხა სრულად მიმართა საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად;

გ) საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით ქონების სახელმწიფო საკუთრებაში მიქცევის შემთხვევაში;

დ) „გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული ქონების რეალიზაციის შემთხვევაში;

ე) თუ ამ კოდექსის 265-ე მუხლით გათვალისწინებული პროცედურების განხორციელებით არ წარმოიშობა საგადასახადო დავალიანება;

ვ) თუ გასულია ამ მუხლით გათვალისწინებული ხანდაზმულობის ვადა;

ზ) ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში.

საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლი განსაზღვრავს საგადასახადო ურთიერთობებში გირავნობის (იპოთეკის) შინაარსსა და გამოყენების წესს. საგადასახადო გირავნობა (იპოთეკა) გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების შესრულების უზრუნველყოფის საშუალებაა. ამასთან, საგადასახადო დავალიანებაში იგულისხმება სხვაობა გადასახადის გადამხდელის მიერ დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადების ან/და სანქციების თანხასა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ან/და სანქციების თანხას შორის.

საგადასახადო ორგანოს, კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით, უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელის ქონება დატვირთოს საგადასახადო გირავნობით (იპოთეკით). საგადასახადო გირავნობის (იპოთეკის) შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო იძენს უფლებას საგადასახადო გირავნობით (იპოთეკით) დატვირთული ქონების რეალიზაციით უზრუნველყოს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების შესრულება.

საგადასახადო გირავნობის (იპოთეკის) საგანი შეიძლება იყოს ქონება, რომლის მიმართ საქართველოს სამოქალაქო კანონმდებ-

ლობის შესაბამისად შეიძლება გამოყენებული იქნეს გირავნობის (იპოთეკის) უფლება. საგადასახადო გირავნობის (იპოთეკის) ერთ-ერთ არსებით ნიშანს წარმოადგენს საგადასახადო გირავნობით (იპოთეკით) დატვირთული ქონების რეალიზაცია. შესაბამისად, ფულადი სახსრები, მათი ბუნებიდან გამომდინარე, არ შეიძლება იყოს საგადასახადო გირავნობის (იპოთეკის) საგანი.

**საგადასახადო გირავნობის** შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის მოძრავი ნივთი ან/და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე, რომლის სხვა პირთათვის გადაცემა დასაშვებია, შეიძლება გამოყენებული იქნეს საგადასახადო დავალიანების შესრულების უზრუნველყოფის საშუალებად. ამ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო იძენს უფლებას, უზრუნველყოს საგადასახადო დავალიანების დაფარვა საგადასახადო გირავნობით დატვირთული ქონების (გირავნობის საგნის) რეალიზაციით.

**საგადასახადო იპოთეკის** შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის უძრავი ნივთი შეიძლება გამოყენებული იქნეს საგადასახადო დავალიანების შესრულების უზრუნველყოფის საშუალებად. ამ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო იძენს უფლებას, უზრუნველყოს საგადასახადო დავალიანების დაფარვა საგადასახადო იპოთეკით დატვირთული ქონების რეალიზაციით.

საგადასახადო გირავნობის (იპოთეკის) უფლება საგადასახადო ორგანოს წარმოიშობა საგადასახადო დავალიანების წარმოშობასთან ერთად და მარეგისტრირებელ ორგანოში რეგისტრაციის მომენტიდან. საგადასახადო გირავნობის, ისევე როგორც იპოთეკის უფლების რეგისტრაცია წარმოებს საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში, ხოლო მექანიკურ სატრანსპორტო საშუალებაზე საგადასახადო გირავნობის უფლების რეგისტრაცია – საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მომსახურების სააგენტოში.

საგადასახადო გირავნობის (იპოთეკის) უფლება ვრცელდება მხოლოდ საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში:

- გადასახადის გადამხდელის საკუთრებაში არსებულ ქონებაზე;
- გადასახადის გადამხდელის ბალანსზე რიცხულ ქონებაზე;
- საგადასახადო დავალიანების წარმოქმნის შემდეგ გადასახადის გადამხდელის მიერ შეძენილ ქონებაზე.

საგადასახადო გირავნობის (იპოთეკის) უფლება არ ვრცელდება გადასახადის გადამხდელის ბალანსზე რიცხულ ლიზინგით მიღებულ ქონებაზე.

საგადასახადო გირავნობის (იპოთეკის) უფლების გამოყენების შესახებ საგადასახადო ორგანო გამოსცემს შეტყობინებას. შეტყობინება ეგზავნება გადასახადის გადამხდელს (სხვა ვალდებულ პირს) და შესაბამის მარეგისტრირებელ ორგანოს. შეტყობინება იგზავნება ასევე საგადასახადო გირავნობის (იპოთეკის) გაუქმების შემთხვევაშიც.

საგადასახადო გირავნობის (იპოთეკის) უფლების გამოყენების შესახებ საგადასახადო ორგანოს შეტყობინებაში უნდა მიეთითოს:

- გამოცემის თარიღი და ნომერი;
- საგადასახადო ორგანოს დასახელება;
- პირის დასახელება/სახელი და გვარი, საიდენტიფიკაციო/პირადი ნომერი, იურიდიული მისამართი;
- გამოცემის საფუძველი;
- მარეგისტრირებელი ორგანოს ვალდებულება საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციის/რეგისტრაციის გაუქმების თაობაზე;
- გასაჩივრების წესი და ვადა.

მარეგისტრირებელი ორგანო ვალდებულია არა უგვიანეს შეტყობინების მიღების დღის მომდევნო სამუშაო დღისა რეგისტრაციაში გაატაროს საგადასახადო გირავნობის (იპოთეკის) უფლება. გადასახადის გადამხდელის მიერ შეტყობინების მიღებაზე უარის შემთხვევაში, წარმდგენი პირი მასზე აკეთებს შესაბამის აღნიშვნას. ასეთ შემთხვევაში შეტყობინება ჩაბარებულად ითვლება.

საგადასახადო გირავნობის (იპოთეკის) უფლება, როგორც წესი, გამოიყენება მხოლოდ საგადასახადო დავალიანების შემთხვევაში. ამ საერთო წესიდან კანონი ითვალისწინებს გამონაკლისს. მაგალითად, საგადასახადო კოდექსის 265-ე მუხლით გათვალისწინებული გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე გაავრცელოს საგადასახადო გირავნობა (იპოთეკა), მიუხედავად იმისა, აქვს თუ არა მას საგადასახადო დავალიანება. ამასთან, საგადასახადო გირავნობის (იპოთეკის) უფლება უქმდება,

თუ გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების განხორციელებით არ წარმოიშობა საგადასახადო დავალიანება.

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს ფლობდეს და სარგებლობდეს საგადასახადო გირავნობით (იპოთეკით) დატვირთული ქონებით. ამასთან, ამ ქონების ან მისი ნაწილის რეალიზაცია გადასახადის გადამხდელს შეუძლია მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს წერილობითი თანხმობით. ასეთი თანხმობა გადასახადის გადამხდელმა შეიძლება მიიღოს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ამონაგებ თანხას სრულად მიმართავს საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად.

საგადასახადო გირავნობის (იპოთეკის) უფლების გაუქმების გარეშე გადასახადის გადამხდელს მიერ საგადასახადო გირავნობით (იპოთეკით) დატვირთული ქონების ან მისი ნაწილის რეალიზაციის ან რაიმე გზით სხვა მფლობელზე გადაცემის შემთხვევაში, საგადასახადო გირავნობის (იპოთეკის) უფლება კვლავ გავრცელდება ამ ქონებაზე მისი ახალი მფლობელის მიმართ. ამასთან, შესაძლებელია აღნიშნულ ქონებაზე ყადაღის დადება და მისი რეალიზაცია საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით.

საერთო წესის შესაბამისად, უფლებამოსილი ორგანოს მიერ, საგადასახადო გირავნობით (იპოთეკით) დატვირთული ქონების საგადასახადო დავალიანების დაფარვის მიზნით რეალიზაციის შემთხვევაში, უქმდება საგადასახადო გირავნობის (იპოთეკის) რეგისტრაციის შემდეგ წარმოშობილი ყველა სანივთო უფლება. ამასთან, საგადასახადო გირავნობის (იპოთეკის) რეგისტრაციამდე რეგისტრირებული სხვა გირავნობის (იპოთეკის) უფლებები ძალაში რჩება.

განსახილველი მუხლის მე-6 ნაწილი ამ საერთო წესიდან ითვალისწინებს გამონაკლისს. უფლებამოსილი ორგანოს მიერ, საგადასახადო გირავნობით (იპოთეკით) დატვირთული ქონების საგადასახადო დავალიანების დაფარვის მიზნით რეალიზაციის შემთხვევაში, პირველ რიგში დაკმაყოფილდება კომერციული ბანკების, მიკროსაფინანსო ორგანიზაციების, სადაზღვევო ორგანიზაციების, საერთაშორისო და განვითარებული ქვეყნების საფინანსო ინსტიტუტების გირავნობის (იპოთეკის) უფლება, გირავნობის (იპოთეკის) რეგისტრაციამდე წარმოშობილი ვალდებულების ნაწილში, ხოლო შემდეგ მოხდება საგადასახადო დავალიანების მოთხოვნის დაკმაყოფილება, თუ საგადასახადო გირავნობის (იპოთეკის) რე-

გისტრაციამდე პირის ქონების მიმართ რეგისტრირებული იყო აღნიშნული ფინანსური ინსტიტუტების გირავნობის (იპოთეკის) უფლება. ამასთან, ამ ქონების ახალი მფლობელის მიმართ საგადასახადო გირავნობა (იპოთეკა) არ გავრცელდება. თუ დარჩენილი თანხით სრულად ვერ დაიფარება საგადასახადო დავალიანება, შეუსრულებელი საგადასახადო დავალიანება ძალაში დარჩება იმ პირის მიმართ, რომლის ქონებაც დატვირთული იყო საგადასახადო გირავნობით (იპოთეკით).

უფლებამოსილი ორგანოს მიერ, საგადასახადო გირავნობით (იპოთეკით) დატვირთული ქონების საგადასახადო დავალიანების დაფარვის მიზნით რეალიზაციის შემთხვევაში, პირველ რიგში დამყოფილდება საგადასახადო გირავნობით (იპოთეკით) უზრუნველყოფილი მოთხოვნა, ხოლო შემდეგ – ზემოაღნიშნული ფინანსური ინსტიტუტების მოთხოვნა, თუ საგადასახადო გირავნობის (იპოთეკის) წარმოშობის საფუძვლები მიეკუთვნება ზემოაღნიშნული ფინანსური ინსტიტუტების გირავნობის (იპოთეკის) რეგისტრაციამდე პერიოდს.

საგადასახადო გირავნობის (იპოთეკის) მოთხოვნის უპირატესობა „გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად საქმის წარმოების ან რესტრუქტურირაციის რეჟიმის დასრულების შემდეგ განისაზღვრება იმავე წესით, რომელიც არსებობდა „გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად საქმის წარმოების ან რესტრუქტურირაციის რეჟიმის დაწყებამდე.

განსახილველი მუხლი ადგენს საგადასახადო გირავნობის (იპოთეკის) ხანდაზმულობის ვადას (6 წელი). ხანდაზმულობის ვადის დინება ჩერდება:

- გაკოტრების საქმის წარმოების პერიოდში;
- სანარმოს რესტრუქტურირაციის რეჟიმში ყოფნის პერიოდში;
- საგადასახადო დავის მიმდინარეობისას.

განსახილველი მუხლის მე-9 ნაწილი ითვალისწინებს საგადასახადო გირავნობის (იპოთეკის) უფლების გაუქმების საფუძვლებს. საგადასახადო გირავნობის (იპოთეკის) უფლება უქმდება:

- უფლებამოსილი ორგანოს მიერ საგადასახადო გირავნობით (იპოთეკით) დატვირთული ქონების რეალიზაციის შემთხვევაში;

- თუ გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო ორგანოს წერილობითი თანხმობით განახორციელა ქონების ან მისი ნაწილის რეალიზაცია და ამონაგები თანხა სრულად მიმართა საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად;
- საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით ქონების სახელმწიფო საკუთრებაში მიქცევის შემთხვევაში;
- „გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად საგადასახადო გირავნობით (იპოთეკით) დატვირთული ქონების რეალიზაციის შემთხვევაში;
- თუ გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემოწმების პროცედურების განხორციელებით არ წარმოიშობა საგადასახადო დავალიანება;
- თუ გასულია ამ მუხლით გათვალისწინებული 6-წლიანი ხანდაზმულობის ვადა;
- საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში.

საგადასახადო გირავნობის (იპოთეკის) გაუქმების საფუძველზე არსებობისას, დაინტერესებული პირის მოთხოვნით, საგადასახადო გირავნობა (იპოთეკა) უქმდება 1 სამუშაო დღეში.

## **მუხლი 240. მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა**

1. გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მესამე პირს წარუდგინოს საგადასახადო მოთხოვნა და მისი ქონებიდან უზრუნველყოს გადასახადის გადახდევინება, თუ გადასახადის გადამხდელის ქონება იმდენად მცირეა, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის სხვა ღონისძიებების განხორციელებამ ვერ უზრუნველყო აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვა და სასამართლოს გადანყვეტილებით ან სხვა მტკიცებულებების საფუძველზე დადგენილია, რომ მესამე პირს აქვს გადასახადის გადამხდელის დავალიანება, რომლის გადახდის ვადაც დამდგარია.



2. მოთხოვნის სრულად ან ნაწილობრივ შესრულებისთანავე გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანება შესაბამისად უქმდება ან მცირდება.

3. მესამე პირის მიერ საგადასახადო მოთხოვნის მიღებიდან 20 დღის ვადაში შეუსრულებლობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ამ პირის მიმართ განხორციელოს ამ კოდექსის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ და „გ“-„ვ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული ღონისძიებები.

4. მესამე პირის მიმართ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების რიგობას ირჩევს საგადასახადო ორგანო.

საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლი განსაზღვრავს გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევის შინაარსსა და გამოყენების წესს. მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების შესრულების უზრუნველყოფის ერთ-ერთი საშუალებაა.

განსახილველი მუხლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მესამე პირს წარუდგინოს საგადასახადო მოთხოვნა და მისი ქონებიდან უზრუნველყოს გადასახადის გადახდევინება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ კუმულაციურად არსებობს ორი პირობა:

- გადასახადის გადამხდელის ქონება იმდენად მცირეა, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის სხვა ღონისძიებების განხორციელებამ ვერ უზრუნველყო აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვა;
- სასამართლოს გადაწყვეტილებით ან სხვა მტკიცებულებების საფუძველზე დადგენილია, რომ მესამე პირს აქვს გადასახადის გადამხდელის დავალიანება, რომლის გადახდის ვადაც დამდგარია.

მესამე პირზე (გადასახადის გადამხდელის დებიტორზე) გადახდევინების მიქცევის შესახებ გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო მესამე პირს წარუდგენს საგადასახადო მოთხოვნას, რომელიც არის საგადასახადო ორგანოს ინდივიდუ-

ალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და რომლის შესრულებაც მესამე პირის მიერ სავალდებულოა.

საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო მოთხოვნაში უნდა აღინიშნოს:

- საგადასახადო მოთხოვნის გამომცემი საგადასახადო ორგანო და მისი მისამართი;
- საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემის თარიღი და ნომერი;
- პირის რეკვიზიტები – სახელი და გვარი (დასახელება), საიდენტიფიკაციო ნომერი, მისამართი;
- საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის საფუძველი;
- საგადასახადო მოთხოვნის შინაარსი, საგადასახადო მოთხოვნის შესრულების ვადა და წესი;
- მესამე პირის უფლებები და ვალდებულებები, მათ შორის, საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების ვადა და წესი;
- საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები, რომლებიც მესამე პირის მიმართ გამოიყენება საგადასახადო მოთხოვნის შეუსრულებლობის შემთხვევაში;
- საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ხელმოწერა და ბეჭედი.

მესამე პირისათვის საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენა დასაშვებია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ სასამართლოს გადაწყვეტილებით ან სხვა მტკიცებულებებით (მაგალითად, საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო შემონმების აქტი, გადასახადის გადამხდელისა და მესამე პირის (დებიტორის) მიერ ხელმოწერილი შედარების აქტი ან სხვა დოკუმენტი) დადგენილია, რომ მესამე პირს გააჩნია გადასახადის გადამხდელის დავალიანება და ამ დავალიანების გადახდის ვადა დამდგარია.

მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევის შესახებ საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო მოთხოვნა შეიძლება წარედგინოს გადამხდელის ერთ ან რამდენიმე დებიტორს. მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევის შესახებ საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო მოთხოვნა უნდა შეიცავდეს გადასახადის გადამხდელის დებიტორის დასახელებას და გადახდევინებას დაქვემდებარებულ თანხას, რომელიც არ შეიძლება აღემატებოდეს გადასახადის გადამხდელის მიმართ მესამე პირის დებიტორული დავალიანების თანხას. საგადა-

სახადო ორგანოს უფლება არა აქვს, მესამე პირს წარუდგინოს საგადასახადო მოთხოვნა, რომელიც სცილდება გადასახადის გადამხდელის მიმართ მესამე პირის დავალიანების ფარგლებს.

მესამე პირისათვის (დებიტორისათვის) საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ორგანოსთან ვალდებულებითი ურთიერთობები არ უწყდება და რჩება ვალდებულ პირად მესამე პირის მიერ საგადასახადო მოთხოვნის შესრულებამდე. გადასახადის გადამხდელს ერიცხება საგადასახადო დავალიანება სრული მოცულობით მესამე პირის მიერ მოთხოვნის სრულად ან ნაწილობრივ შესრულებამდე. შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანება უქმდება ან მცირდება მხოლოდ მესამე პირის მიერ საგადასახადო მოთხოვნის სრულად ან ნაწილობრივ შესრულებისთანავე.

მესამე პირი ვალდებულია საგადასახადო მოთხოვნის მიღებიდან 20 კალენდარული დღის ვადაში შეასრულოს საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო მოთხოვნა ან გაასაჩივროს იგი კანონით დადგენილი წესით. საგადასახადო მოთხოვნის შეუსრულებლობის ან კანონით დადგენილი წესით გაუსაჩივრებლობის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ამ პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის შემდეგი ღონისძიებები:

- საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა;
- ქონებაზე ყადაღის დადება;
- ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია;
- საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა;
- მესამე პირის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება.

მიუხედავად იმისა, რომ განსახილველი მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, მესამე პირის მიმართ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების რიგითობას ირჩევს საგადასახადო ორგანო, აღნიშნული ღონისძიება გამოიყენება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ყველა სხვა ღონისძიებების განხორციელებამ ვერ უზრუნველყო აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვა.

## მუხლი 241. ქონებაზე ყადაღის დადება

1. საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, სასამართლოს გადან-ყვეტილების გარეშე დაადოს ყადაღა პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და მის ბალანსზე რიცხულ (გარდა ლიზინგით მიღებული ქონები-სა) ნებისმიერ ქონებას, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის მოცულობის ფარგლებში. ქონე-ბაზე ყადაღის დადების შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფლება-მოსილი პირი გამოსცემს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამარ-თლებრივ აქტს. (22.02.2011. N4206)

1<sup>1</sup>. საგადასახადო ორგანოსა და აღსრულების ეროვნულ ბიუროს შორის დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე საგადასახადის გა-დამხდელის ქონებაზე ყადაღის დადების პროცედურების განხორ-ციელება საგადასახადო ორგანომ შეიძლება დაავალოს აღსრულე-ბის ეროვნულ ბიუროს. (22.02.2011. N4206)

2. ამ კოდექსის მიზნებისათვის ქონებაზე ყადაღის დადება არის პირის ქონების აღწერა ამ ქონების განკარგვის (პირის მიერ ქონე-ბის ნებისმიერი ფორმით გასხვისების, დაგირავების, იპოთეკის, უზუფრუქტის, სერვიტუტის ან აღნაგობით დატვირთვის, თხოვე-ბის, ქირავნობისა და იჯარის ხელშეკრულებების დადების, სხვისთ-ვის დროებით ან მუდმივ მფლობელობაში გადაცემის) აკრძალვა. სა-გადასახადო ორგანოს წარმომადგენელი ყადაღადადებულ ნივთებს აღნუსხავს ქონებაზე ყადაღის დადების აქტში.

2<sup>1</sup>. ამ მუხლის 1<sup>1</sup> ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში საგა-დასახადო ორგანო ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ გამოსცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს, მასში მი-თითებული პირის ქონებაზე ყადაღის დადების უზრუნველყოფის მიზნით, უგზავნის აღსრულების ეროვნულ ბიუროს, რომელიც სა-ქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უზრუნველყოფს ქონებაზე ყადაღის დადების პროცედურების განხორციელებას. (22.02.2011. N4206)

3. საგადასახადო ორგანოს წერილობითი თანხმობით დასაშვე-ბია, პირმა განკარგოს ყადაღადადებული ქონება, თუ ამონაგები თანხა სრულად იქნება მიმართული საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად. თუ საგადასახადო ორგანოს თანხმობით განხორ-ციელდა ქონების ან მისი ნაწილის რეალიზაცია და ამონაგები თანხა

სრულად იქნა მიმართული საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად, ქონებაზე დადებული ყადაღა უქმდება.

4. ქონებაზე ყადაღის დადების აქტს ხელს აწერენ საგადასახადო ორგანოს/აღსრულების ეროვნული ბიუროს წარმომადგენელი, ქონების შემნახველი, გადასახადის გადამხდელი/ვალდებული პირი და სხვა პირები, რომლებიც ესწრებოდნენ ქონებაზე ყადაღის დადებას. თუ ამ პირებმა უარი განაცხადეს ხელმოწერაზე, აქტში კეთდება შესაბამისი აღნიშვნა. (22.02.1011. N4206)

5. ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ აქტს საგადასახადო ორგანო/აღსრულების ეროვნული ბიურო დაუყოვნებლივ უგზავნის შესაბამის მარეგისტრირებელ ორგანოს. (22.02.1011. N4206)

6. ყადაღადადებული ქონების შეფასებისას შესაძლებელია მონეულ იქნეს ექსპერტი ან აუდიტორი.

7. თუ არსებობს პირის მიერ ქონების გასხვისების საშიშროება, რაც გააძნელებს ან შეუძლებელს გახდის საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებას, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, დაუყოვნებლივ დაადოს ყადაღა ქონებას (მათ შორის, საბანკო ანგარიშებს), მიუხედავად იმისა, აღიარებულია თუ არა საგადასახადო დავალიანება. ამ შემთხვევაში ყადაღის დადება შესაძლებელია განხორციელდეს დალუქვით. საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია აღსრულების ეროვნულ ბიუროსთან დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე (გარდა საბანკო ანგარიშებისა) ყადაღის დადება და ამ მიზნით დალუქვის პროცედურების განხორციელება დაავალოს აღსრულების ეროვნულ ბიუროს. (22.02.2011. N4206)

8. ამ მუხლის მე-7 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანომ ან აღსრულების ეროვნულმა ბიურომ ქონებაზე ყადაღის დადების პროცედურების განხორციელების შემთხვევაში ყადაღის დადებიდან 48 საათში სასამართლოს უნდა წარუდგინოს შუამდგომლობა პირის ქონებაზე (მათ შორის, საბანკო ანგარიშებზე) ყადაღის დადების დადასტურების შესახებ. სასამართლო ვალდებულია მომდევნო 48 საათის განმავლობაში გამოიტანოს განჩინება შუამდგომლობის სრულად ან ნაწილობრივ დაკმაყოფილების თაობაზე ან უარყოფის შესახებ. თუ აღნიშნულ ვადაში საგადასახადო ორგანო ან აღსრულების ეროვნული ბიურო სასამართლოში არ

წარადგენს შუამდგომლობას ან სასამართლო არ გამოიტანს განჩინებას პირის ქონებაზე (მათ შორის, საბანკო ანგარიშებზე) ყადაღის დადების დადასტურების შესახებ, ყადაღა გაუქმებულად ჩაითვლება, ხოლო ქონებაზე დადებული ლუქი იხსნება. (22.02.2011. N4206)

9. ქონებაზე დადებული ყადაღა უქმდება ამ კოდექსის 239-ე მუხლის მე-9 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევებში, გარდა იმავე ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა. (24.06.2011. N4963)

10. საბანკო ანგარიშზე ყადაღის დადება გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ შეზღუდვას პირის უფლებისა, განკარგოს თავის საბანკო ანგარიშზე არსებული ან ჩარიცხული ფულადი სახსრები ყადაღის მოცულობის ფარგლებში, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა პირი ამ კოდექსით გათვალისწინებულ გადასახადს იხდის ბიუჯეტში. გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშზე ყადაღის დადების შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადანყვეტილებაში მიეთითება პირის საიდენტიფიკაციო ნომერი და თანხის ოდენობა. (17.12.2010. N4114)

11. ამ მუხლის მე-10 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში პირს უფლება არ აქვს, გახსნას საბანკო ანგარიში იმავე ან სხვა საბანკო დაწესებულებაში. (17.12.2010. N4114)

საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის თანახმად, ქონებაზე ყადაღის დადება ითვლება საგადასახადო ორგანოს მოქმედება, რომელიც ზღუდავს გადასახადის გადამხდელის (სხვა ვალდებული პირის) ქონებრივ უფლებას მის საკუთრებაში არსებულ ან/და მის ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებასთან მიმართებაში. ამასთან, ქონებრივი უფლების შეზღუდვის ხარისხი მდგომარეობს იმაში, რომ პირს ეკრძალება ყადაღადადებული ქონების განკარგვა, კერძოდ, ქონების ნებისმიერი ფორმით გასხვისება, დაგირავება, იპოთეკით, უზუფრუქტით, სერვიტუტით ან აღნაგობით დატვირთვა, თხოვების, ქირავნობისა და იჯარის ხელშეკრულებების დადება, სხვისთვის დროებით ან მუდმივ მფლობელობაში გადაცემა.

ქონებაზე ყადაღის დადება გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის (სხვა ვალდებული პირის) ქონების აღწერას და ამ ქონების განკარგვის აკრძალვას. ქონებაზე ყადაღის დადების ძირითადი

დანიშნულებაა გადასახადის გადამხდელს (სხვა ვალდებულ პირს) შეუქმნას ბარიერები, რათა მან ვერ შეძლოს ქონების გასხვისება ან სხვა გზით მისი გადამალვა.

მთლიანობაში, ქონებაზე ყადაღის დადება საგადასახადო დავალიანების შესრულების უზრუნველყოფის ყველაზე მკაცრი საშუალებაა.

თავისი სამართლებრივი ბუნებით ქონებაზე ყადაღის დადება წარმოადგენს პროცესუალურ მოქმედებას საგადასახადო ორგანოს (აღსრულების ეროვნული ბიუროს) უფლებამოსილი პირების, გადასახადის გადამხდელის, ექსპერტის ან აუდიტორის მონაწილეობით.

განსახილველი მუხლი ითვალისწინებს ქონებაზე ყადაღის დადების ორ დამოუკიდებელ საფუძველს:

- გადასახადის გადამხდელს (სხვა ვალდებულ პირს) გააჩნია აღიარებული საგადასახადო დავალიანება (განსახილველი მუხლის პირველი ნაწილი);
- არსებობს გადასახადის გადამხდელის (სხვა ვალდებულ პირის) მიერ ქონების გასხვისების საშიშროება, რაც შემდგომში გააძნელებს ან შეუძლებელს გახდის საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებას (განსახილველი მუხლის მე-7 ნაწილი).

ამასთან, თუ არ არსებობს ქონებაზე ყადაღის დადების ერთ-ერთი საფუძველი ან დარღვეულია ქონებაზე ყადაღის დადების პროცესუალური წესი, გადასახადის გადამხდელს სრული უფლება აქვს გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს მოქმედება კანონით დადგენილი წესით.

იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელს (სხვა ვალდებულ პირს) გააჩნია აღიარებული საგადასახადო დავალიანება ქონებაზე ყადაღის დადება წარმოებს საგადასახადო ორგანოს მიერ, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე. ყადაღა შეიძლება დაედოს მხოლოდ პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და მის ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებას, გარდა ლიზინგით მიღებული ქონებისა. საერთო წესის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს ყადაღა დაადოს გადასახადის გადამხდელის ნებისმიერ ქონებას, მხოლოდ აღიარებული საგადასახადო დავალიანების შესრულების უზრუნველყოფის მოცულობის ფარგლებში. ამასთან, ვფიქრობთ, შესაძლებელია ყადაღა დაედოს გადასახადის გადამხდელის მთელ

ქონებას (იმ შემთხვევაშიც, როდესაც ქონების ღირებულება აღემატება აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფას), თუ აღნიშნული ქონება წარმოადგენს ერთიან კომპლექსს (საწარმოო ტექნოლოგიური ხაზი, ცალკეული ნაგებობა და ა.შ.) ან თუ საგადასახადო დავალიანება აღემატება გადასახადის გადამხდელის მთლიანი ქონების საერთო ღირებულებას. სხვა შემთხვევებში ყადაღას უნდა დაექვემდებაროს მხოლოდ ქონების ის ნაწილი, რაც აუცილებელი და საკმარისია საგადასახადო დავალიანების შესრულების უზრუნველსაყოფად.

საგადასახადო კოდექსი საკმაოდ დეტალურად არეგულირებს გადასახადის გადამხდელის (სხვა ვალდებული პირის) ქონებაზე ყადაღის დადების პროცედურას.

განსახილველი მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის (სხვა ვალდებულ პირის) ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ გადანყვეტილებას იღებს საგადასახადო ორგანოს უფროსი (მოადგილე), რაც ფორმდება ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით.

ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფროსის (მოადგილის) ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი უნდა შეიცავდეს:

- ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის სახეს;
- ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამომცემი საგადასახადო ორგანოს დასახელებას;
- ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამომცემი ორგანოს მიერ მინიჭებულ სარეგისტრაციო ნომერს;
- ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამომცემის თარიღსა და ადგილს;
- ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის სათაურს;
- იმ ნორმატიული აქტის დასახელებას, რის საფუძველზეც მოხდა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამომცემა;
- პროცედურის განმახორციელებელი საგადასახადო ორგანოს/აღსრულების ეროვნული ბიუროს უფლებამოსილ პირთა თანამდებობას, სახელს და გვარს;



- გადასახადის გადამხდელის დასახელებას/სახელს და გვარს, საიდენტიფიკაციო/პირად ნომერს, იურიდიულ ან/და ფაქტობრივ მისამართს;
- იმ ორგანოს დასახელებას, რომელშიც შეიძლება ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გასაჩივრება, მის მისამართს, საჩივრის წარდგენის ვადას და წესს;
- საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამდებობის პირის გვარს, სახელსა და ხელმოწერას;
- კანონმდებლობით გათვალისწინებულ სხვა რეკვიზიტებს.

ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი აუცილებლად უნდა შეიცავდეს ქონებაზე ყადაღის დადების საფუძველს, ანუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი უნდა იყოს მოტივირებული.

ქონებაზე ყადაღის დადების პროცედურა იწყება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის, მისი კანონიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენლისათვის პირადობის დამადასტურებელი (სამსახურებრივი) მოწმობისა და ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის წარდგენით.

გადასახადის გადამხდელის მიერ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მიღებაზე უარის თქმის შემთხვევაში, წარმდგენი პირი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტზე აკეთებს შესაბამის აღნიშვნას. ამ შემთხვევაში ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ჩაბარებულიად ითვლება.

ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა და გადასახადის გადამხდელისთვის წარდგენა შესაძლებელია განხორციელდეს ელექტრონული ფორმით. ამასთან, ელექტრონული (მართვის ავტომატური საშუალებებით) გამოცემულ აქტს და მის ამონაბეჭდს აქვს წერილობითი დოკუმენტის თანაბარი იურიდიული ძალა.

გადასახადის გადამხდელისთვის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონმდებლობით დადგენილი

ნესით გაცნობისთანავე, ბათილია ქონებაზე ყადაღის დადების შემდეგ განსახილველი მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული ნებისმიერი ფორმის გარიგება (ქონების ნებისმიერი ფორმით გასხვისება, დაგირავება, იპოთეკით, უზუფრუქტით, სერვიტუტით ან აღნაგობით დატვირთვა, თხოვების, ქირავნობისა და იჯარის ხელშეკრულებების დადება, სხვისთვის დროებით ან მუდმივ მფლობელობაში გადაცემა).

ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ჩაბარების შემდეგ გადასახადის გადამხდელი ან/და მისი წარმომადგენელი ვალდებულია საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირებს სრულად წარუდგინოს მის საკუთრებაში არსებული ან/და ბალანსზე რიცხული ქონების ნუსხა (ქონების დასახელებისა და ადგილმდებარეობის ზუსტი მისამართის ჩვენებით), რომელშიც უნდა მიუთითოს ის ქონებაც, რომელიც მას სხვებისაგან ეკუთვნის. ამასთან, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი უზრუნველყოფს მარეგისტრირებელი ორგანოებიდან გადასახადის გადამხდელის ქონების შესახებ ინფორმაციის მიღებას.

საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი, მარეგისტრირებელი ორგანოებიდან მიღებული და საგადასახადო ორგანოში არსებული მონაცემების შესწავლის საფუძველზე ახორციელებს ქონებაზე ყადაღის დადებას.

განსახილველი მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ქონებაზე ყადაღის დადებისას დგება ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ აქტი. საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელი ყადაღადადებულ ქონებას აღნუსხავს ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ აქტში საგნების დასახელების, რაოდენობის, მათი ინდივიდუალური ნიშნების, აგრეთვე თითოეული ერთეულისა და ყადაღადადებული ქონების საერთო ღირებულების ზუსტი მითითებით. აქტი დგება იმ შემთხვევაშიც, თუ ვერ ხერხდება პირის ქონებაზე ყადაღის დადება.

ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ აქტში შეტანილი ქონება შესაძლებელია შეფასდეს ქონებაზე ყადაღის დადების პროცედურის განმახორციელებელი უფლებამოსილი პირების მიერ საბაზრო ფასებით. ამასთან, თუ ყადაღადადებული ქონების შეფასებისას, ცალკეული საგნების შეფასება ვერ ხერხდება, შესაძლებელია ქო-

ნების შეფასების მიზნით მოწვეულ იქნეს ექსპერტი ან აუდიტორი. ქონების შეფასების შესახებ დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს თითოეული ყადაღადადებული ქონების საბაზრო ღირებულება, ასევე ყადაღადადებული ქონების საერთო ღირებულება. დასკვნა ქონების შეფასების შესახებ თან დაერთვის ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ აქტს, რომელიც მისი განუყოფელი ნაწილია.

ქონებაზე ყადაღის (აღწერის) დადების დროს იგულისხმება, რომ ნივთები, რომლებიც გადასახადის გადამხდელთანაა, მას ეკუთვნის. ამასთან, თუ მესამე პირი განაცხადებს ყადაღადადებულ ქონებაზე საკუთრების უფლებას, იგი მაინც შეიტანება ქონებაზე ყადაღის დადების აქტში და კეთდება შესაბამისი აღნიშვნა. საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია მესამე პირის შუამდგომლობის საფუძველზე, რომელსაც დაერთვის საკუთრების უფლების დამადასტურებელი მტკიცებულებები ამორიცხოს მესამე პირის ქონება ქონებაზე ყადაღის დადების აქტიდან.

პირის ქონებაზე ყადაღის დადების პროცედურა წყდება, თუ გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს წარუდგენს აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდის დამადასტურებელ დოკუმენტს.

ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ აქტი დგება სამ ეგზემპლარად, ერთი ეგზემპლარი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს (მის წარმომადგენელს), მეორე რჩება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს, ხოლო მესამე – დაუყოვნებლივ ეგზავნება შესაბამის მარეგისტრირებელ ორგანოს რეგისტრაციისთვის. ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ აქტს ხელს აწერენ საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელი, ქონების შემნახველი, გადასახადის გადამხდელი (ვალდებული პირი) და სხვა პირები, რომლებიც ესწრებოდნენ ქონებაზე ყადაღის დადებას. თუ აღნიშნული პირები უარს აცხადებენ აქტის ხელმოწერაზე, აქტში კეთდება შესაბამისი ჩანაწერი.

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს გაააჩივროს ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ აქტი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XIV კარით დადგენილი წესით, მისი ჩაბარებიდან 30 კალენდარული დღის ვადაში, შემოსავლების სამსახურში წერილობითი ან ელექტრონული საჩივრის წარდგენის გზით, აგრეთვე სასამართლოში კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

აღწერილი (ყადაღადადებული) ქონება ხელწერილით შესანახად გადაეცემა გადასახადის გადამხდელს, მის კანონიერ ან უფლებამოსილ წარმომადგენელს ან სხვა პირს. გადასახადის გადამხდელს უფლება არა აქვს საგადასახადო ორგანოს ნებართვის გარეშე განკარგოს ყადაღადადებული ქონება. ყადაღადადებული ქონების განკარგვისათვის გადასახადის გადამხდელმა აუცილებლად უნდა მიიღოს საგადასახადო ორგანოს წერილობითი თანხმობა. ყადაღადადებული ქონების გაფლანგვა, გასხვისება, დამალვა ან უკანონოდ გადაცემა იწვევს სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 377-ე მუხლის შესაბამისად.

განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს წერილობითი თანხმობით დასაშვებია პირმა განკარგოს ყადაღადადებული ქონება, თუ ამონაგები თანხა სრულად იქნება მიმართული საგადასახადო დავალიანების დასაფარად და, ამასთან, გადაიხდის ამ ქონების განკარგვასთან დაკავშირებულ ხარჯებს. თუ საგადასახადო ორგანოს თანხმობით განხორციელდა ქონების ან მისი ნაწილის რეალიზაცია და ამონაგები სრულად იქნა მიმართული საგადასახადო დავალიანების დასაფარად, ქონებაზე დადებული ყადაღა გაუქმდება. ქონების ნაწილის განკარგვის შესახებ საგადასახადო ორგანოს წერილობითი თანხმობის გაცემისას, შეძლებისდაგვარად უნდა იქნეს გათვალისწინებული, რომ შენარჩუნდეს დარჩენილი ყადაღადადებული ქონების ლიკვიდურობა.

განსახილველი მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მიუხედავად იმისა, აღიარებულია თუ არა საგადასახადო დავალიანება, დაუყოვნებლივ დაადოს ყადაღა გადასახადის გადამხდელის (სხვა ვალდებული პირის) ქონებას (მათ შორის, საბანკო ანგარიშებს), თუ არსებობს ამ ქონების გასხვისების საშიშროება, რაც შემდგომში გააძნელებს ან შეუძლებელს გახდის საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებას. ამ შემთხვევაში ყადაღადადებული ქონება ან/და ყადაღადადებული ქონების შესანახი სადგომები შეიძლება დაილუქოს.

აღნიშნული საფუძვლით ქონებაზე ყადაღის დადების შემთხვევაში კუმულაციურად უნდა არსებობდეს ორი პირობა:

- არსებობს გადასახადის გადამხდელის მიერ ქონების გასხვისების საშიშროება;

- გადასახადის გადამხდელის მიერ ქონების გასხვისების შემთხვევაში შემდგომში გაძნელება ან შეუძლებელი გახდება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება.

ვფიქრობთ, აღნიშნული ნორმა საკმაოდ ბუნდოვანია და მოითხოვს გადამუშავებას. კანონმდებელი არ განმარტავს, რა შემთხვევებში უნდა მიიჩნიოს საგადასახადო ორგანომ, რომ არსებობს გადასახადის გადამხდელის მიერ ქონების გასხვისების საშიშროება ანდა ამ ქონების გასხვისება შემდგომში რატომ გააძნელებს ან რატომ გახდის შეუძლებელს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებას.

გადასახადის გადამხდელის მიერ ქონების გასხვისების საშიშროების ვარაუდის საფუძველს თუ უნდა ამყარებდეს კონკრეტული მტკიცებულება, ანუ გადასახადის გადამხდელის ასეთი გადაწყვეტილების შესახებ საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებული წერილობითი ინფორმაცია (შეტყობინება), გადასახადის გადამხდელის მიერ ქონების გასხვისების საშიშროების არსებობის ფაქტის მტკიცება პრაქტიკულად შეუძლებელი გახდება. მოქმედი კანონმდებლობა არც ყიდვა-გაყიდვის გარიგების მონაწილე მხარეებს და არც მარეგისტრირებელ ორგანოებს არ ავალდებულებს გარიგების დადების თაობაზე მხარეთა გადაწყვეტილების შესახებ საგადასახადო ორგანოებისათვის ინფორმაციის წარდგენის ვალდებულებას.

აღსანიშნავია ის გარემოებაც, რომ საგადასახადო დავალიანების შემთხვევაში, პოტენციურად ყოველთვის არსებობს გადასახადის გადამხდელის მიერ ქონების გასხვისების საშიშროება. გადასახადის გადამხდელს ბიუჯეტის ინტერესების საზიანოდ შეუძლია ისარგებლოს ქონების განკარგვის უფლებით და გაასხვისოს თავისი ქონება. თავისთავად, საგადასახადო დავალიანების ფაქტი საგადასახადო ორგანოსათვის ყოველთვის წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის მიერ ქონების გასხვისების საშიშროების არსებობის საფუძველს.

ვფიქრობთ, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ყველა შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე ყადაღის დადება უნდა განხორციელდეს განსახილველი მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილი წესით. ამასთან, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების შემთხვევაში, მე-7 ნაწილით დადგენილი წესით, შესაძლებელია ყადაღა დაედოს მხოლოდ გადასახადის გადამხდელის საბანკო

ანგარიშებს, თუ არსებობს იმის საშიშროება, რომ ამ ღონისძიების მიუღებლობა შემდგომში გააძნელებს ან შეუძლებელს გახდის საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებას (მაგალითად, გადასახადის გადამხდელს არ გააჩნია სხვა ქონება ან ეს ქონება იმდენად მცირეა, რომ ვერ უზრუნველყოფს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებას).

განსახილველი მუხლის მე-7 ნაწილით დადგენილი წესით ქონებაზე ყადაღის დადება შესაძლებელია განხორციელდეს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ორგანოს მიერ დარიცხული საგადასახადო ვალდებულება გადასახადის გადამხდელის მიერ ჯერ კიდევ არ არის აღიარებული (მაგალითად, გადასახადის დარიცხვის ან/და სანქციის დაკისრების შესახებ საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო მოთხოვნას გადასახადის გადამხდელი არ ეთანხმება და ასაჩივრებს კანონით დადგენილი წესით) და მისი ქონება იმდენად მცირეა, რომ ამ ქონების გასხვისების შემთხვევაში, შემდგომში გაძნელდება ან შეუძლებელი გახდება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება.

განსახილველი მუხლის მე-7 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია ყადაღის დადებიდან 48 საათში სასამართლოს წარუდგინოს შუამდგომლობა პირის ქონებაზე (მათ შორის, საბანკო ანგარიშებზე) ყადაღის დადების დადასტურების შესახებ. სასამართლო ვალდებულია მომდევნო 48 საათის განმავლობაში გამოიტანოს განჩინება:

- შუამდგომლობის სრულად დაკმაყოფილების თაობაზე;
- შუამდგომლობის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების თაობაზე;
- შუამდგომლობის უარყოფის შესახებ.

იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ორგანო ყადაღის დადებიდან 48 საათში სასამართლოში არ წარადგენს შუამდგომლობას ან სასამართლო მომდევნო 48 საათის განმავლობაში არ გამოიტანს განჩინებას პირის ქონებაზე (მათ შორის, საბანკო ანგარიშებზე) ყადაღის დადების დადასტურების შესახებ, ყადაღა გაუქმებულად ჩაითვლება, ხოლო ქონებაზე დადებული ლუქი იხსნება.

განსახილველი მუხლის მე-9 ნაწილი ითვალისწინებს ქონებაზე დადებული ყადაღის გაუქმების საფუძველებს. ქონებაზე დადებული ყადაღა უქმდება:

- საგადასახადო დავალიანების დაფარვის მიზნით ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის ან საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით ქონების სახელმწიფო საკუთრებაში მიქცევის შემთხვევაში;
- თუ გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო ორგანოს წერილობითი თანხმობით განახორციელა ქონების ან მისი ნაწილის რეალიზაცია და ამონაგები თანხა სრულად მიმართა საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად;
- თუ გაუქმდა ამ ქონებაზე საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება და სრულად ანაზღაურდა საგადასახადო ორგანოს მიერ ქონების დაყადაღებაზე განეული ხარჯები.

ქონებაზე დადებული ყადაღის გაუქმდების შემთხვევაში, დაინტერესებული პირის მოთხოვნის საფუძველზე, საგადასახადო ორგანოს უფროსი/მოადგილე 1 სამუშაო დღის განმავლობაში გამოსცემს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე ყადაღის გაუქმების (ყადაღის მოხსნის) თაობაზე და უგზავნის შესაბამის მარეგისტრირებელ ორგანოს.

განსახილველი მუხლის მე-10-მე-11 ნაწილებით დადგენილია გადასახადის გადამხდელის (სხვა ვალდებული პირის) საბანკო ანგარიშებზე ყადაღის დადების წესი. საბანკო ანგარიშებზე ყადაღის დადება გამოიყენება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ არსებობს იმის საშიშროება, რომ ამ ღონისძიების მიუღებლობა შემდგომში გააძნელებს ან შეუძლებელს გახდის საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებას. გადასახადის გადამხდელის (სხვა ვალდებული პირის) საბანკო ანგარიშებზე ყადაღის დადება ნიშნავს ბანკის მიერ აღნიშნული ანგარიშების მიხედვით ყველა გასავლის ოპერაციის შეწყვეტას, გარდა პირის მიერ ბიუჯეტში გადახდილი გადასახადებისა. მთლიანობაში, საბანკო ანგარიშზე ყადაღის დადება გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელის (სხვა ვალდებული პირის) უფლების შეზღუდვას, განკარგოს თავის საბანკო ანგარიშზე არსებული ან ჩარიცხული ფულადი სახსრები ყადაღის მოცულობის ფარგლებში. გადანყვეტილებას გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშზე ყადაღის დადების შესახებ იღებს საგადასახადო ორგანოს უფროსი (მოადგილე). საგადასახადო ორგანოს გადანყვეტილებაში უნდა მიეთითოს პირის საიდენტიფიკაციო ნომერი და თანხის ოდენობა.

როგორც აღვნიშნეთ, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გადასახადის გადამხდელის (სხვა ვალდებული პირის) საბანკო ანგარიშებზე ყადაღის დადებიდან 48 საათში სასამართლოს წარუდგინოს შუამდგომლობა პირის საბანკო ანგარიშებზე ყადაღის დადების დადასტურების შესახებ, ხოლო სასამართლო ვალდებულია მომდევნო 48 საათის განმავლობაში გამოიტანოს განჩინება შუამდგომლობის სრულად ან ნაწილობრივ დაკმაყოფილების თაობაზე ან უარყოფის შესახებ.

საბანკო ანგარიშებზე ყადაღის დადების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს (სხვა ვალდებულ პირს) უფლება არა აქვს გახსნას საბანკო ანგარიში იმავე ან სხვა საბანკო დაწესებულებაში.

უნდა აღინიშნოს, რომ გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე (გარდა საბანკო ანგარიშებისა) ყადაღის დადების პროცედურების განხორციელება საგადასახადო ორგანომ შეიძლება დაავალოს აღსრულების ეროვნულ ბიუროს, თუ საგადასახადო ორგანოსა და აღსრულების ეროვნულ ბიუროს შორის დადებულია შესაბამისი ხელშეკრულება. ამ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს, მასში მითითებული პირის ქონებაზე ყადაღის დადების უზრუნველყოფის მიზნით, უგზავნის აღსრულების ეროვნულ ბიუროს, რომელიც კანონმდებლობით დადგენილი წესით უზრუნველყოფს ქონებაზე ყადაღის დადების პროცედურების განხორციელებას.

## **მუხლი 242. ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია**

1. საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს (აღსრულების ეროვნული ბიუროს მიერ ქონებაზე ყადაღის დადების პროცედურების განხორციელების შემთხვევაში) შუამდგომლობას პირის ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის ან პირდაპირ სახელმწიფოს საკუთრებაში გადაცემის შესახებ სასამართლო განიხილავს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსით დადგენილი წესით. საგადასახადო ორგანო/აღსრულების ეროვნული ბიურო უფლებამოსილია მოითხოვოს მოვალის ყადაღადადებული ქონების პირდაპირ სახელმწიფოს საკუთრებაში გადაცემა



მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება ქონების საბაზრო ღირებულების ტოლია ან აღემატება მას. (22.02.1011. N4206)

2. საჯარო შეტყობინების შედეგად აღიარებული საგადასახადო დავალიანების შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო პირის ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის თაობაზე შუამდგომლობით მიმართავს სასამართლოს საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების ვადის გასვლიდან 10 დღის შემდეგ.

3. მოვალის საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული და ყადაღადადებული ქონების აუქციონის წესით რეალიზაციას ახორციელებს საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს მმართველობის სფეროში შემავალი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – აღსრულების ეროვნული ბიურო მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე, „სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი წესით, გარდა ამ მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული ქონებისა, რომლის რეალიზაციასაც ახორციელებს საგადასახადო ორგანო. (10.12.2010. N3969)

4. ყადაღადადებული მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაცია შეიძლება განხორციელდეს დაუყოვნებლივ. მალფუჭებად საქონელზე ყადაღის დადება და მისი რეალიზაცია ხორციელდება სასამართლო გადაწყვეტილების გარეშე.

5. ქონების გაყიდვის შედეგად მიღებული შემოსავლით პირველ რიგში დაიფარება: (10.12.2010. N3969)

ა) აღსრულების საფასური და აღსრულების ხარჯი – აღსრულების ეროვნული ბიუროს მიერ ქონების რეალიზაციის შემთხვევაში; (22.02.2011. N4206)

ბ) ქონების ამოღებასთან და შენახვასთან დაკავშირებული ხარჯები, ხოლო ამ მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული ქონების რეალიზაციის შემთხვევაში – აგრეთვე ქონების რეალიზაციასთან დაკავშირებული თანხები;

გ) გადასახადის თანხები;

დ) ჯარიმისა და საურავის თანხები. (10.12.2010. N3969)

6. ქონების გაყიდვის შედეგად მიღებული შემოსავლით პირველ რიგში დაფარული თანხების შემდეგ დარჩენილი სახსრები 5 სამუშაო დღის ვადაში უბრუნდება გადასახადის გადამხდელს.

7. მოვალის ყადაღადადებული ქონების ამ მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული წესით რეალიზაციის შესახებ დაუყოვნებლივ ეცნობება შესაბამის საგადასახადო ორგანოს და წარედგინება მისი რეალიზაციის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, რის შემდეგაც საგადასახადო ორგანო უზრუნველყოფს ამ კოდექსით გათვალისწინებული სათანადო ღონისძიებების განხორციელებას გადასახადის გადამხდელის (მოვალის) და რეალიზებული ქონების ახალი მესაკუთრის მიმართ.

საგადასახადო კოდექსის 242-ე მუხლი განსაზღვრავს ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის ან პირდაპირ სახელმწიფოს საკუთრებაში გადაცემის წესს.

პირის ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის ან პირდაპირ სახელმწიფოს საკუთრებაში გადაცემის თაობაზე საგადასახადო ორგანო შუამდგომლობით მიმართავს რაიონულ (საქალაქო) სასამართლოს გადასახადის გადამხდელის ადგილსამყოფლის მიხედვით (საგადასახადო აღრიცხვის მიხედვით). შუამდგომლობა პირის ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის ან პირდაპირ სახელმწიფოს საკუთრებაში გადაცემის თაობაზე რაიონულ (საქალაქო) სასამართლოს წარედგინება ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ აქტის შედგენიდან ერთი თვის ვადაში. ამასთან, საჯარო შეტყობინების შედეგად აღიარებული საგადასახადო დავალიანების შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო პირის ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის თაობაზე სასამართლოს შუამდგომლობით მიმართავს საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრების ვადის გასვლიდან 10 კალენდარული დღის შემდეგ.

აღსრულების ეროვნული ბიუროს მიერ ქონებაზე ყადაღის დადების პროცედურების განხორციელების შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელის ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის ან პირდაპირ სახელმწიფოს საკუთრებაში გადაცემის თაობაზე რაიონულ (საქალაქო) სასამართლოს შუამდგომლობით მიმართავს უშუალოდ აღსრულების ეროვნული ბიუროს.

ამასთან, საგადასახადო ორგანოს/აღსრულების ეროვნულ ბიუროს უფლება აქვს მოითხოვოს მოვალის ყადაღადადებული ქონების პირდაპირ სახელმწიფოს საკუთრებაში გადაცემა მხოლოდ იმ

შემთხვევაში, თუ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება ქონების საბაზრო ღირებულების ტოლია ან აღემატება მას. შესაბამისად, თუ მოვალის ყადაღადადებული ქონების საბაზრო ღირებულება ნაკლებია აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებაზე, ყადაღადადებული ქონების პირდაპირ სახელმწიფოს საკუთრებაში გადაცემის მოთხოვნა დაუშვებელია.

საგადასახადო ორგანოს/აღსრულების ეროვნული ბიუროს შუამდგომლობაში უნდა მიეთითოს ქონების რეალიზაციის საკითხის გადამწყვეტისათვის შესაძლო მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება. ამასთან, საგადასახადო ორგანოს შუამდგომლობა უნდა იყოს დასაბუთებული და მასში უნდა იყოს მითითებული გადასახადის გადამხდელის ზუსტი მონაცემები.

შუამდგომლობას პირის ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის ან პირდაპირ სახელმწიფოს საკუთრებაში გადაცემის თაობაზე განიხილავს რაიონული (საქალაქო) სასამართლო გადასახადის გადამხდელის ადგილსამყოფლის მიხედვით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსით დადგენილი წესით.

საგადასახადო ორგანოს/აღსრულების ეროვნული ბიუროს შუამდგომლობის საფუძველზე გადასახადის გადამხდელის ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის ან პირდაპირ სახელმწიფოს საკუთრებაში გადაცემის თაობაზე ბრძანებას გამოსცემს რაიონული (საქალაქო) სასამართლოს მოსამართლე შუამდგომლობის წარდგენიდან 14 დღის ვადაში. ამასთან, მოსამართლე საგადასახადო ორგანოს/აღსრულების ეროვნული ბიუროს შუამდგომლობას განიხილავს ერთპიროვნულად. სასამართლო სხდომაზე შუამდგომლობის განხილვაში მონაწილეობენ საგადასახადო ორგანოს/აღსრულების ეროვნული ბიუროს წარმომადგენელი და ის გადასახადის გადამხდელი ან მისი წარმომადგენელი, რომლის ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის თაობაზე ბრძანების გამოცემასაც ითხოვს საგადასახადო ორგანო (გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ვერ ხერხდება მხარეთა მონვევა). აღსანიშნავია, რომ მხარეთა გამოუცხადებლობა ან მათი მონვევის შეუძლებლობა არ იწვევს საგადასახადო ორგანოს/აღსრულების ეროვნული ბიუროს შუამდგომლობის განხილვის გადადებას.

საგადასახადო ორგანოს/აღსრულების ეროვნული ბიუროს შუამდგომლობის დასაბუთებულობის შემოწმების შემდეგ მოსამართლე

გამოსცემს ბრძანებას გადასახადის გადამხდელის ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის ან პირდაპირ სახელმწიფოს საკუთრებაში გადაცემის თაობაზე შუამდგომლობის დაკმაყოფილების ან არდაკმაყოფილების შესახებ, რომელშიც აღინიშნება:

- ბრძანების შედგენის თარიღი და ადგილი;
- მოსამართლის გვარი;
- საგადასახადო ორგანო/აღსრულების ეროვნული ბიურო, რომელმაც შუამდგომლობით მიმართა სასამართლოს;
- საგადასახადო ორგანო, რომელიც უფლებამოსილია შეასრულოს ბრძანება;
- განკარგულება გადასახადის გადამხდელის ყადაღადადებული ქონების აუქციონზე რეალიზაციის ან პირდაპირ სახელმწიფოს საკუთრებაში გადაცემის თაობაზე შუამდგომლობის დაკმაყოფილების ან არდაკმაყოფილების შესახებ;
- მოსამართლის ხელმოწერა და სასამართლოს ბეჭედი.

მოსამართლის ბრძანება დგება სამ ცალად. ერთი ეგზემპლარი ეგზავნება შუამდგომლობის წარმდგენ საგადასახადო ორგანოს/აღსრულების ეროვნულ ბიუროს, მეორე – გადასახადის გადამხდელს, ხოლო მესამე – რჩება სასამართლოში.

მოსამართლის ბრძანება ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის ან პირდაპირ სახელმწიფოს საკუთრებაში გადაცემის ნაწილში ძალაში შედის ბრძანების გასაჩივრების ვადის ამოწურვის შემდეგ. ამასთან, ბრძანების გასაჩივრება აჩერებს ბრძანების მოქმედებას. საჩივარი მოსამართლის ბრძანების გაუქმების თაობაზე შეიტანება ბრძანების გამომცემ სასამართლოში, მხარისათვის ბრძანების ეგზემპლარის გადაცემიდან 48 საათში. მოსამართლე საჩივარს საქმის მასალებთან ერთად დაუყოვნებლივ უგზავნის სააპელაციო ინსტანციის სასამართლოს. საჩივარი სააპელაციო ინსტანციის სასამართლოში განიხილება შეტანიდან 10 დღის ვადაში. სააპელაციო ინსტანციის სასამართლოს ბრძანება საბოლოოა და გასაჩივრებას არ ექვემდებარება.

საერთო წესის შესაბამისად, ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის შესახებ მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე გადასახადის გადამხდელის ყადაღადადებული ქონების აუქციონის წესით რეალიზაციას ახორციელებს საქართველოს იუსტიციის სამინისტ-

როს მმართველობის სფეროში შემავალი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – აღსრულების ეროვნული ბიურო, „სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი წესით.

გადასახადის გადამხდელის ყადაღადადებული ქონების აუქციონის წესით რეალიზაციის მიზნით, მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე გაცემული სააღსრულებო ფურცლის მიღებიდან 3 სამუშაო დღის ვადაში, საგადასახადო ორგანო წერილობით მიმართვას უგზავნის აღსრულების ეროვნულ ბიუროს. ამასთან, საგადასახადო ორგანოს წერილობით მიმართვასთან ერთად აღსრულების ეროვნული ბიუროს ეგზავნება შემდეგი დოკუმენტები:

- ამონაწერი მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციული) იურიდიულ პირთა რეესტრიდან;
- საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შესახებ შეტყობინება;
- პირის ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ ბრძანება;
- აქტი ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ;
- სასამართლო გადანყვეტილება ან/და მოსამართლის ბრძანება ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის შესახებ;
- სააღსრულებო ფურცელი ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის შესახებ (დედანი);
- დასკვნა ქონების შეფასების შესახებ (არსებობის შემთხვევაში);
- სხვა მასალები, რომლებსაც შესაძლოა მნიშვნელობა ჰქონდეს ქონების რეალიზაციის პროცესის შეუფერხებლად წარმართვისთვის.

იმ შემთხვევაში, თუ ქონების რეალიზაციის თაობაზე შუამდგომლობით სასამართლოს მიმართა აღსრულების ეროვნულმა ბიურომ, ჩამოთვლილი დოკუმენტები აღსრულების ეროვნულ ბიუროს წარედგინება საგადასახადო ორგანოსა და აღსრულების ეროვნულ ბიუროს შორის დადებული ხელშეკრულების პირობების შესაბამისად.

აღსრულების ეროვნული ბიურო გადასახადის გადამხდელის ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციის დაწყების თაობაზე აცნობებს საგადასახადო ორგანოს, ხოლო რეალიზაციის პროცესის დასრულების შემდგომ დაუყოვნებლივ წარუდგენს ქონების რეალიზაციის დამადასტურებელ დოკუმენტაციას (განკარგულებას აუქციონზე შეძენილ ქონებაზე საკუთრების უფლების შესახებ).

განსახილველი მუხლის მე-4 ნაწილის ადგენს ყადაღადადებული მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაციის წესს. მალფუჭებად საქონლად ითვლება ის საქონელი, რომლის შენახვის ვადის გასვლამდე დარჩენილია 30 კალენდარულ დღეზე ნაკლები. მალფუჭებად საქონელზე ყადაღის დადება მიზანშეწონილია განხორციელდეს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მისი შენახვის ვადის გათვალისწინებით, შესაძლებელია მითითებულ ვადაში რეალიზაციისათვის აუცილებელი პროცედურების ჩატარების ორგანიზება. მალფუჭებად საქონელზე ყადაღის დადება და მისი რეალიზაცია ხორციელდება სასამართლო გადაწყვეტილების გარეშე. ყადაღადადებული მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაცია შეიძლება განხორციელდეს დაუყოვნებლივ, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში. მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაცია ხორციელდება იმ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილებით, სადაც პირი იმყოფება საგადასახადო აღრიცხვაზე.

მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაცია შესაძლებელია განხორციელდეს:

- აუქციონის წესით;
- პირდაპირი მიყიდვის წესით.

ყადაღადადებული მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაციის შესახებ გადაწყვეტილება უნდა გაფორმდეს საგადასახადო ორგანოს უფროსის (მოადგილის) ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით, რომელიც უნდა შეიცავდეს:

- ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის სახეს;
- ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამომცემი საგადასახადო ორგანოს დასახელებას;
- ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამომცემი ორგანოს მიერ მინიჭებულ სარეგისტრაციო ნომერს;
- ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამომცემის თარიღსა და ადგილს;
- ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის სათაურს;
- იმ ნორმატიული აქტის დასახელებას, რის საფუძველზეც მოხდა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამომცემა;

- პროცედურის განმახორციელებელი საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირთა
- თანამდებობას, სახელს და გვარს;
- გადასახადის გადამხდელის დასახელებას/სახელს და გვარს, საიდენტიფიკაციო/პირად ნომერს,
- იურიდიულ ან/და ფაქტობრივ მისამართს;
- იმ ორგანოს დასახელებას, რომელშიც შეიძლება ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გასაჩივრება, მის მისამართს, საჩივრის წარდგენის ვადას და წესს;
- ინფორმაციას რეალიზაციის ფორმის (აუქციონის ან პირდაპირი მიყიდვის) შესახებ;
- საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამდებობის პირის გვარს, სახელსა და ხელმოწერას.

ყადაღადადებული მალფუჭებადი საქონლის აუქციონის წესით რეალიზაციის შესახებ განცხადება დაუყოვნებლივ უნდა გამოქვეყნდეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ან/და შემოსავლების სამსახურის ვებგვერდზე ან/და მასობრივი ინფორმაციის საშუალებებით. აუქციონის ჩატარების შესახებ განცხადებაში უნდა მიეთითოს:

- აუქციონის ჩატარების დრო და ადგილი;
- მალფუჭებადი საქონლის დასახელება (საქონლის მნიშვნელოვანი მახასიათებლები);
- საქონლის შენახვის ვადის ამონაწერის თარიღი;
- აუქციონზე ქონების სანყისი ფასი;
- აუქციონის ჩატარების პირობები და წესი (ხაზინის სადეპოზიტო ანგარიშის ნომერი, დეპოზიტზე შესატანი თანხის ოდენობა; ბიჯის სიდიდე და სხვ.).

მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაციის მიზნით პირველი აუქციონი უნდა ჩატარდეს განცხადების გამოქვეყნებდან არა უგვიანეს 7 კალენდარული დღის ვადაში. თუ პირველ აუქციონზე ვერ მოხერხდება მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაცია, საგადასახადო ორგანო ატარებს განმეორებითი აუქციონს. ამასთან, მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაციის მიზნით, განმეორებითი აუქციონის გამოცხადების, ჩატარების თარიღისა და რაოდენობის მიზანშეწონილობას განსაზღვრავს საგადასახადო ორგანო.

მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაციის მიზნით, გამოცხადებულ აუქციონში მონაწილეობის მსურველი პირი ვალდებულია, აუქციონის დაწყებამდე ხაზინის სადეპოზიტო ანგარიშზე შეიტანოს თანხა, რომელიც არის სარეალიზაციოდ გამოტანილი იმ მალფუჭებადი საქონლის სანყისი ღირებულების არანაკლებ 10%, რომლის შექენასაც აპირებს და რომელიც გამარჯვების შემთხვევაში ჩაითვლება გადახდილი თანხის ანგარიშში. აუქციონზე მალფუჭებადი საქონლის სანყისი ფასი განისაზღვრება მისი საბაზრო ღირებულებიდან გამომდინარე. პირველად გამოცხადებულ აუქციონზე ქონების სანყისი ფასი უნდა იყოს მალფუჭებადი საქონლის საბაზრო ღირებულების 50 პროცენტი, ხოლო განმეორებით აუქციონზე მალფუჭებადი საქონლის საბაზრო ღირებულების 25 პროცენტი. აუქციონს ატარებს შესაბამისი საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი, რომელიც აუქციონს გახსნილად აცხადებს და სთავაზობს სანყის ფასს. აუქციონის ფორმით მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაციის დროს გამარჯვებულად ითვლება პირი, რომლის მიერ შეთავაზებული იქნება ყველაზე მაღალი ფასი. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილმა პირმა უნდა გამოაცხადოს გამარჯვებული და აუქციონი ცხადდება დასრულებულად.

აუქციონის დამთავრების შემდეგ დგება მალფუჭებადი საქონლის აუქციონის ჩატარების შესახებ ოქმი, რომელშიც აისახება მისი მსვლელობა და შედეგები. ოქმი გასაცნობად და ხელმოსაწერად უნდა წარედგინოს აუქციონში მონაწილე ყველა პირს, რომლებსაც უფლება აქვთ, ოქმში შენიშვნის სახით დააფიქსირონ გამოვლენილი განსაკუთრებული ფაქტები და გარემოებები. პირის მიერ ოქმზე ხელის მოწერაზე უარის შემთხვევაში ოქმში შენიშვნის სახით უნდა გაკეთდეს შესაბამისი ჩანაწერი. აუქციონში გამარჯვებული პირი ვალდებულია აუქციონის დასრულებიდან არა უგვიანეს მომდევნო სამუშაო დღისა გადაიხადოს შესაბამისი თანხა.

პირს, რომელიც ვერ გაიმარჯვებს აუქციონში, სადეპოზიტო ანგარიშზე შეტანილი თანხა დაუბრუნდება აუქციონის დასრულებიდან 5 სამუშაო დღის ვადაში. თანხის სრულად დაფარვამდე აუქციონში გამარჯვებულ პირს არ გააჩნია მალფუჭებადი საქონლის განკარგვის უფლება. თუ აუქციონში გამარჯვებული პირი დადგენილ ვადაში სრულად არ გადაიხდის შესაბამის თანხას, ის კარგავს



ყოველგვარ უფლებას შექცინილ მალფუჭებად საქონელზე და დეპოზიტზე განთავსებულ თანხაზე. თუ განმეორებით აუქციონზე ვერ განხორციელდა მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაცია, შესაძლებელია იგი დაუბრუნდეს გადასახადის გადამხდელს.

საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია ყადაღადადებული მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაცია განახორციელოს პირდაპირი მიყიდვის გზით. თუ ყადაღადადებული მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაცია პირდაპირი მიყიდვის გზით ხორციელდება აუქციონის ჩატარებამდე, მაშინ სარეალიზაციო ფასი განისაზღვრება საბაზრო ღირებულების ოდენობით. ამასთან, თუ აუქციონზე არ მოხდა ყადაღადადებული მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაცია, მაშინ პირდაპირი მიყიდვის გზით რეალიზაციისას მისი ფასი განისაზღვრება ამ აუქციონის შესახებ განცხადებაში მითითებული სანყისი ფასის ოდენობით. საგადასახადო ორგანო ყადაღადადებული მალფუჭებადი საქონლის პირდაპირი მიყიდვის გზით შექცინის მსურველ პირს აძლევს წერილობით თანხმობას, ამ საქონლის რეალიზაციის თაობაზე, რომელიც ვალდებულია თანხმობის მიღებიდან არა უგვიანეს მომდევნო სამუშაო დღისა ხაზინის სადეპოზიტო ანგარიშზე შეიტანოს შესაბამისი თანხა.

მალფუჭებად საქონელზე ყადაღა მოხსნილად ითვლება:

- აუქციონზე ან პირდაპირი მიყიდვის გზით მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაციისა და რეალიზაციის თანხის სრულად დაფარვისთანავე;
- თუ აუქციონზე ან პირდაპირი მიყიდვის გზით ვერ განხორციელდა მალფუჭებადი საქონლის რეალიზაცია და იგი დაუბრუნდა გადასახადის გადამხდელს;
- თუ გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო ორგანოს წერილობითი თანხმობით განახორციელა ყადაღადადებული მალფუჭებადი საქონლის გაყიდვა და ამონაგები თანხა სრულად მიმართა საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად.

თანხის სრულად გადახდისთანავე მყიდველს ეძლევა მალფუჭებადი საქონლის საკუთრების დამადასტურებელი სერტიფიკატი, რომელსაც გასცემს შესაბამისი საგადასახადო ორგანო.

სერტიფიკატში შეიტანება შემდეგი მონაცემები:

- საგადასახადო ორგანოს დასახელება;

- რეალიზაციის ფორმა (აუქციონი ან პირდაპირი მიყიდვა);
- რეალიზაციის დრო;
- შექმნილი მალფუჭებადი საქონლის დასახელება;
- მყიდველის დასახელება/სახელი და გვარი, საიდენტიფიკაციო/პირადი ნომერი;
- გადახდილი თანხის ოდენობა.

ყადაღადებული ქონების გაყიდვის შედეგად მიღებული შემოსავლით პირველ რიგში უნდა დაიფაროს აღსრულების საფასური და აღსრულების ხარჯები, ქონების ამოღებასთან, შენახვასთან, რეალიზაციასთან დაკავშირებული ხარჯები, გადასახადის, ჯარიმისა და საურავის თანხები. პირველ რიგში დაფარული თანხების შემდეგ დარჩენილი სახსრები უნდა დაუბრუნდეს გადასახადის გადამხდელს 5 სამუშაო დღის განმავლობაში.

### **მუხლი 243. საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა**

1. ამ კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში პირის საბანკო ანგარიშებიდან (გარდა საანაბრო (ვადიანი) ანგარიშისა) საინკასო დავალებით ჩამოწეროს გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხები და ჩარიცხოს ისინი შესაბამის ბიუჯეტში.

2. საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება პირის საბანკო ანგარიშიდან გადასახადისა და სანქციის თანხის ჩამოწერის შესახებ ამ პირს ეგზავნება ელექტრონული ფორმით. (8.11.2011. N5202)

3. საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალებაში მიეთითება პირის საიდენტიფიკაციო ნომერი და ჩამოსაწერი თანხის ოდენობა.

4. აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გაზრდის ან შემცირების შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, საბანკო დაწესებულებაში წარდგენილ საინკასო დავალებაში განახორციელოს თანხის შესაბამისი კორექტირება.

საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა საგადასახადო დავალიანების შესრულების უზრუნველყოფის ერთ-ერთი სა-

შუალეზა და საგადასახადო დავალიანების შესრულების იძულებითი მექანიზმია.

საგადასახადო კოდექსის 243-ე მუხლის გამოყენებისას მხედველობაში უნდა მივიღოთ შემდეგი გარემოებები:

- საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა დასაშვებია მხოლოდ აღიარებული საგადასახადო დავალიანების შემთხვევაში და აღიარებული საგადასახადო დავალიანების მოცულობის ფარგლებში;
- საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა შეუძლია მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს;
- პირის საანაბრო (ვადიან) ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა დაუშვებელია.

პირის საბანკო ანგარიშებიდან საინკასო დავალებით შეიძლება ჩამოინეროს მხოლოდ გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხები. შესაბამისად, საინკასო დავალების საფუძველზე პირის საბანკო ანგარიშებიდან სხვა შენატანების, მაგალითად, მოსაკრებლების თანხების, ჩამონერა დაუშვებელია.

საბანკო ანგარიშებიდან საინკასო დავალებით გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხების ჩამონერის წესი შეიძლება გავრცელდეს არა მხოლოდ გადასახადის გადამხდელზე, არამედ საგადასახადო აგენტზეც.

საბანკო ანგარიშებიდან საინკასო დავალებით გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხების ჩამონერის პროცედურა ოთხი ეტაპისაგან შედგება.

პირველ ეტაპზე, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენის შესახებ გადანყვეტილება უნდა გაფორმდეს საგადასახადო ორგანოს უფროსის (მოადგილის) ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით. ამასთან, ასეთი გადანყვეტილება მიიღება მხოლოდ საგადასახადო დავალიანების არსებობის შემთხვევაში.

საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენის შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფროსის (მოადგილის) ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი უნდა შეიცავდეს:

- ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის სახეს;

- ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემი საგადასახადო ორგანოს დასახელებას;
- ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემი ორგანოს მიერ მინიჭებულ სარეგისტრაციო ნომერს;
- ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის თარიღსა და ადგილს;
- ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის სათაურს;
- იმ ნორმატიული აქტის დასახელებას, რის საფუძველზეც მოხდა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა;
- პროცედურის განმახორციელებელი საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირთა თანამდებობას, სახელს და გვარს;
- გადასახადის გადამხდელის დასახელებას/სახელს და გვარს, საიდენტიფიკაციო/პირად ნომერს, იურიდიულ ან/და ფაქტობრივ მისამართს;
- იმ ორგანოს დასახელებას, რომელშიც შეიძლება ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გასაჩივრება, მის მისამართს, საჩივრის წარდგენის ვადას და წესს;
- საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამდებობის პირის გვარს, სახელსა და ხელმოწერას;
- კანონმდებლობით გათვალისწინებულ სხვა რეკვიზიტებს.

მეორე ეტაპზე, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენის შესახებ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი კანონმდებლობით დადგენილი წესით უნდა წარედგინოს გადასახადის გადამხდელს.

მესამე ეტაპზე, საინკასო დავალება საბანკო ანგარიშებიდან გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხების ჩამოწერის შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ წარედგინება იმ საბანკო დაწესებულების ქვედანაყოფს, რომელშიც გადასახადის გადამხდელს გახსნილი აქვს საბანკო ანგარიში. საინკასო დავალების წარმდგენი პირის (პირების) სამსახურებრივი უფლებამოსილების დადგენას საბანკო დაწესებულება ახდენს პირადობის დამადასტურებელი საბუთის საფუძველზე, რომელიც გაცემული უნდა იყოს საინკასო დავალების წარმომდგენი საგადასახადო ორგანოს მიერ. საინკასო

დავალების წარმომდგენის ვინაობის დადგენის გარეშე საბანკო დაწესებულება საინკასო დავალებას შესასრულებლად არ იღებს.

საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალებაში აუცილებლად უნდა მიეთითოს პირის საიდენტიფიკაციო ნომერი და ჩამოსაწერი თანხის ოდენობა, აგრეთვე იმ ნორმატიული აქტის სახელწოდება და მუხლი (პუნქტი), რომლის საფუძველზეც შესაძლებელია სახსრების საინკასო დავალებით ჩამოწერა. საინკასო დავალებაში დასაშვებია ერთსა და იმავე საბანკო დაწესებულებაში გახნილი გადასახადის გადამხდელის რამდენიმე ანგარიშის ერთდროულად მითითება (მათ შორის უცხოური ვალუტით).

საბანკო დაწესებულების უფლებამოსილი პირი ადასტურებს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის და საინკასო დავალებების მიღებას საინკასო დავალებების ასლებზე ხელმოწერით და ბეჭდის დასმით, თარიღისა და დროის (საათი, წუთი) მითითებით.

იმ შემთხვევაში, თუ ცენტრალურ (სათავო) საბანკო დაწესებულებას აქვს მონაცემთა ბაზების ცენტრალიზებული დამუშავების ელექტრონული სისტემა, საინკასო დავალების წარდგენა ხდება საბანკო დაწესებულების ცენტრალურ (სათავო) ოფისში ან უშუალოდ იმ ფილიალში, სადაც მოვალეს გახსნილი აქვს საბანკო ანგარიში. მონაცემთა ბაზების ცენტრალიზებული დამუშავების ელექტრონული სისტემის არარსებობის შემთხვევაში კი საინკასო დავალების წარდგენა ხდება უშუალოდ იმ საბანკო დაწესებულებაში, სადაც მოვალეს გახსნილი აქვს საბანკო ანგარიში.

შემოსავლების სამსახურსა და საბანკო დაწესებულებას შორის დადებული ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ შემთხვევაში, საბანკო დაწესებულება საინკასო დავალების მიღების შემდეგ საგადასახადო ორგანოს ელექტრონული შეტყობინებით აცნობებს მისი შესრულების შესაძლებლობის შესახებ და საგადასახადო ორგანოდან მიღებული საპასუხო შეტყობინების მიხედვით სრულად ან ნაწილობრივ ასრულებს საინკასო დავალებას, რის შესახებაც აცნობებს საგადასახადო ორგანოს, ხელშეკრულებით განსაზღვრული წესისა და პირობების შესაბამისად.

საინკასო დავალების გამოყენების, შევსებისა და გაფორმების წესი რეგულირდება „საქართველოში უნაღდო ანგარიშსწორების წე-

სების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის 2007 წლის 26 ივნისის №166 ბრძანებით.

მეოთხე ეტაპზე საბანკო დაწესებულების მიერ წარმოებს გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშებიდან გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხების ჩამონერა და მათი შესაბამის ბიუჯეტში ჩარიცხვა. საბანკო დაწესებულება ვალდებულია უპირობოდ შეასრულოს საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალება. პირის საბანკო ანგარიშზე თანხის არსებობის შემთხვევაში ბანკი საინკასო დავალებას ასრულებს არა უგვიანეს აღნიშნული დავალების მიღების დღის მომდევნო საოპერაციო დღისა. ამასთან, საინკასო დავალების მომსახურების ხარჯების ანაზღაურება ეკისრება გადასახადის გადამხდელს.

საინკასო დავალებაში მითითებული თანხის ჩამონერა წარმოებს გადამხდელის მხოლოდ იმ ანგარიშებიდან, რომლებიც მითითებულია საინკასო დავალებაში. დაუშვებელია ბანკმა საინკასო დავალებაში მითითებული სახსრების ჩამონერა განახორციელოს გადასახადის გადამხდელის სხვა ანგარიშიდან, რომელიც მითითებული არ ყოფილა საინკასო დავალებაში. საინკასო დავალებაში გადასახადის გადამხდელის რამდენიმე ანგარიშის (მათ შორის უცხოური ვალუტით) მითითების მიუხედავად, საინკასო დავალებით წარდგენილი მთლიანი თანხა უდავო წესით ჩამოინერება ერთხელ. თანხის ერთჯერადი ჩამონერა შესაძლებელია როგორც ერთი რომელიმე ანგარიშიდან, ისე საინკასო დავალებაში მითითებული ანგარიშებიდან ჯამურად.

საინკასო დავალება, რომელშიც მითითებულია გადასახადის გადამხდელის რამდენიმე ანგარიში, პირველ რიგში, შესრულდება (განაღდება) იმ ანგარიშიდან, რა ვალუტითაც არის წარდგენილი უდავო წესით გადასახდელი გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხა. იმ შემთხვევაში, თუ შესაბამის ანგარიშზე წარდგენილი ვალუტით არ არის საკმარისი თანხა, საინკასო დავალება შესრულდება ბანკის მიერ შერჩეული ანგარიშიდან (ანგარიშებიდან). ამასთან, სხვა ვალუტით გახსნილი ანგარიშიდან თანხების ჩამონერისას, კონვერტაცია წარმოებს საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი კურსით, ხოლო ბანკსა და კლიენტს შორის ანგარიშსწორების საკომისიო (გადარიცხვის საკომისიო, კონვერტაციის საკომისიო) განისაზღვრება ბანკის მიერ დადგენილი ტარიფებით.

საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალებას ბანკი იღებს შესასრულებლად გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშზე სახსრების არსებობის მიუხედავად. საბანკო ანგარიშზე სახსრების უკმარისობის შემთხვევაში საინკასო დავალება აღირიცხება ვადაზე გაუნაღდებელი საბუთების კარტოთეკაში და განაღდება მოხდება სახსრების შემოსვლის კვალობაზე, მთლიანად ან ნაწილობრივ, ამ ანგარიშზე თანხის ჩარიცხვიდან არა უგვიანეს მომდევნო საოპერაციო დღისა.

აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გაზრდის ან შემცირების შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო საბანკო დაწესებულებაში წარდგენილ საინკასო დავალებაში ახორციელებს თანხის შესაბამის კორექტირებას.

საინკასო დავალების შეუსრულებლობის ან არასათანადოდ შესრულების შემთხვევაში ბანკს ეკისრება საგადასახადო პასუხისმგებლობა საგადასახადო კოდექსის 283-ე მუხლის საფუძველზე.

საინკასო დავალებით გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხების გადახდევინების საფუძვლიანობისა და სამართლიანობისათვის პასუხისმგებლობა ეკისრება საგადასახადო ორგანოს და ამდენად ბანკი არ არის ვალდებული განიხილოს გადამხდელის პრეტენზიები სახსრების უდავო წესით ჩამოწერის თაობაზე.

## **მუხლი 244. პირის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება**

1. თუ აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად არასაკმარისია ამ კოდექსის 243-ე მუხლით გათვალისწინებული ღონისძიება, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მოსამართლის ბრძანების გარეშე განახორციელოს გადასახადის გადამხდელის/სხვა ვალდებული პირის სალაროდან (ნაღდი ფულის შენახვის ადგილიდან) ნაღდი ფულის ამოღება აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად აუცილებელი ოდენობით.

2. პირის სალაროდან ან სხვა სათავსიდან ამოღებული ნაღდი ფული იმავე დღეს შეიტანება საბანკო დაწესებულებაში ბიუჯეტის შესაბამის ანგარიშზე, ხოლო თუ ეს შეუძლებელია – უახლოეს სამუშაო დღეს.

**3. ამ მუხლით გათვალისწინებული ღონისძიების განხორციელება ფიზიკური პირის საცხოვრებელ ბინაში დაუშვებელია მოსამართლის ბრძანების გარეშე.**

განსახილველი მუხლი ადგენს გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღების წესს. საგადასახადო დავალიანის შესრულების უზრუნველყოფის აღნიშნული ღონისძიება გამოიყენება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა ვერ უზრუნველყოფს აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვას. ეს ნიშნავს, რომ საგადასახადო ორგანოს უფლება არა აქვს განხორციელოს გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის სალაროდან (ნაღდი ფულის შენახვის ადგილიდან) ნაღდი ფულის ამოღება, თუ მას წინ არ უსწრებდა საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა.

საგადასახადო კოდექსის 244-ე მუხლის გამოყენებისას მხედველობაში უნდა მივიღოთ შემდეგი გარემოებები:

- გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება დასაშვებია მხოლოდ აღიარებული საგადასახადო დავალიანების შემთხვევაში და აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად აუცილებელი ოდენობის ფარგლებში;
- გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება შეუძლია მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს;
- გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება დაუშვებელია, თუ აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად ამ ღონისძიების გამოყენებამდე პირის საბანკო ანგარიშებზე არ იყო წარდგენილი საინკასო დავალება;
- გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის სალაროდან შეიძლება ამოღებული იქნეს მხოლოდ დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადების ან/და სანქციების თანხები.
- აღნიშნული ღონისძიების განხორციელება ფიზიკური პირის საცხოვრებელ ბინაში დასაშვებია მხოლოდ მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე.



სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღების შესახებ გადაწყვეტილება უნდა გაფორმდეს საგადასახადო ორგანოს უფროსის (მოადგილის) ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით. სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღების შესახებ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, შესაბამისი მონაცემების გარდა, უნდა შეიცავდეს აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ოდენობას.

საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი, გადასახადის გადამხდელს ან/და მის წარმომადგენელს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ჩაბარების შემდეგ აძლევს წინადადებას ნებაყოფლობით წარმომადგინოს მასთან არსებული ნაღდი ფულადი სახსრები. არსებული ფულის ოდენობის რეალობის დადგენის მიზნით საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელი უფლებამოსილია მოსთხოვოს გადასახადის გადამხდელს ან/და მის წარმომადგენელს საბუღალტრო აღრიცხვის და საკონტროლო სალარო-აპარატის მაჩვენებლების წარმოდგენა, ასევე შესაბამისი წერილობითი განმარტება ფულადი სახსრების წარმომავლობის შესახებ.

გადასახადის გადამხდელის ან/და მისი წარმომადგენლის მიერ ნაღდი ფულის საგადასახადო დავალიანების მოცულობის ფარგლებში არასრულად წარმოდგენის ან ნებაყოფლობით წარმოუდგენლობის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელს უფლება აქვს უშუალოდ განახორციელოს სათავსების დათვალიერება და ნაღდი ფულის ამოღება.

სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება მოიცავს სეიფის, კარადის, უჯრის და ყველა სხვა მსგავსი სათავსის დათვალიერებას (გარდა ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ბინისა) და ფულადი სახსრების ამოღებას. ამოღებული ნაღდი ფულის რაოდენობის განსაზღვრა ხდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ გადასახადის გადამხდელის ან/და მისი წარმომადგენლის და დამსწრეების (მათი არსებობის შემთხვევაში) თანდასწრებით. საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელს უფლება აქვს ნაღდი ფულის სახით ამოიღოს როგორც ეროვნული, ასევე უცხოური ვალუტა.

სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღებისთანავე საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელი ადგენს სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღების შესახებ ოქმს, რომელიც გასაცნობად და ხელმოსაწერად წა-

რედგინება პროცედურის განხორციელებაში მონაწილე ყველა პირს. აღნიშნულ პირებს უფლება აქვთ ოქმში შენიშვნის სახით დააფიქსირონ გამოვლენილი განსაკუთრებული ფაქტები და გარემოებები, რომლებსაც არსებითი მნიშვნელობა შეიძლება ჰქონდეს საქმესთან დაკავშირებით. იმ შემთხვევაში, თუ პირი უარს განაცხადებს სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღების შესახებ ოქმზე ხელის მონერაზე, ოქმში შენიშვნის სახით კეთდება შესაბამისი ჩანაწერი.

სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღების შესახებ ოქმი უნდა შედგეს 2 ეგზემპლარად. ამასთან, ოქმის ერთი ეგზემპლარი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს (მის წარმომადგენელს), ხოლო მეორე დარჩება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს. სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღების შესახებ ოქმი დგება იმ შემთხვევაშიც, თუ ვერ მოხერხდა ნაღდი ფულის ამოღება, რის შესახებაც მიეთითება ოქმში.

იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო დავალიანების მოცულობის ფარგლებში სრულად ვერ მოხერხდა ნაღდი ფულის ამოღება, სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღების შესახებ ოქმის შედგენის შემდეგ, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ახორციელებს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის პროცესში შემოსული თანხების ამოღებას ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით განსაზღვრული მთელი პერიოდის განმავლობაში. ასეთ შემთხვევაში ოქმი დგება პერიოდულად, ნაღდი ფულის გარკვეული ოდენობით ამოღების ყოველ ეტაპზე.

სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღების პროცედურა წყდება, თუ გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს წარუდგენს აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდის დამადასტურებელ დოკუმენტს.

იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ორგანოს ბრძანებით განსაზღვრულ პერიოდში სრულად ვერ განხორციელდება საგადასახადო დავალიანების შესრულების უზრუნველყოფა, ნაღდი ფულის ამოღება ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის საფუძველზე, შესაძლებელია გაგრძელდეს აღიარებული საგადასახადო დავალიანების სრულად დაფარვამდე.

განსახილველი მუხლის მე-2 ნაწილი ადგენს გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის სალაროდან ამოღებული ნაღდი

ფულის ბიუჯეტში ჩარიცხვის წესს. სალაროდან ამოღებული ნაღდი ფული ბიუჯეტში ჩარიცხვის მიზნით, იმავე დღეს უნდა იქნეს შეტანილი საბანკო დანესებულებაში გადასახადის გადამხდელის ანგარიშსწორების ანგარიშზე, საიდანაც საინკასო დავალების მეშვეობით უზრუნველყოფილი იქნება გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხების ჩამონერა და მათი შესაბამის ბიუჯეტში ჩარიცხვა. იმ შემთხვევაში, თუ იმავე დღეს ფულის შეტანა საბანკო დანესებულებაში შეუძლებელია, იგი შეტანილ უნდა იქნეს მომდევნო სამუშაო დღეს. ფულის შეტანა საბანკო დანესებულებაში ხორციელდება გადასახადის გადამხდელის ან/და მისი წარმომადგენლის მიერ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის თანდასწრებით. ამასთან, თუ გადასახადის გადამხდელი ან/და მისი წარმომადგენელი უარს განაცხადებს საბანკო დანესებულებაში ფულის შეტანაზე, აღნიშნული პროცედურა განხორციელდება მის გარეშე, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ.

საბანკო დანესებულებაში თანხის შეტანის დამადასტურებელ დოკუმენტთა ასლები უნდა დაერთვის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღების ოქმს.

### **მუხლი 245. ამოღებულია (17.12.2010. N4114)**

### **მუხლი 246. ცრუმაგიერი მფლობელობა**

1. თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები.

2. გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

თავიდანვე უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლი საკმაოდ ბუნდოვანია, რაც მისი არაერთგვაროვანი ახსნა-განმარტების საშუალებას იძლევა.

განსახილველი მუხლის თანახმად, ცრუმაგიერი პირების დადგენა სასამართლოს პრეროგატივაა. ამასთან, სასამართლომ უნდა დაადგინოს, რომ გადასახადის გადამხდელი წარმოადგენს სხვა პირის ცრუმაგიერ პირს (**Alter Ego**), ვინაიდან მისი გამიჯვნა ამ სხვა პირისაგან მთელი რიგი ფაქტორების გამო პრაქტიკულად შეუძლებელია და გადასახადის გადამხდელი ამ სხვა პირის მიერ გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით.

განსახილველი მუხლის პრაქტიკაში გამოყენებისას, აუცილებელია გვესმოდეს, რომ ამ სამართლებრივი ინსტრუმენტის მიზანია დაიცვას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის, უფლებები.

აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ ნორმაში მოცემული კონცეფცია საკმაოდ ფართოდ გამოიყენება ანგლოამერიკული სამართლის ქვეყნებში. იმისათვის, რომ გავიგოთ ნორმის დეტალური შინაარსი, ვფიქრობთ, უპირველეს ყოვლისა, უნდა განვიხილოთ ის თეორიები და დოქტრინები, რომელიც საფუძვლად უდევს განსახილველ სამართლებრივ ინსტრუმენტს.

თავისი ფუნდამენტური ხასიათის მიუხედავად, შეზღუდული პასუხისმგებლობის პრინციპი არ არის აბსოლუტური. ზოგჯერ კანონი შეიძლება ითვალისწინებდეს იურიდიული პირის ვალდებულებებზე დამფუძნებელთა (პარტნიორთა) ქონებრივ პასუხისმგებლობას. აშშ-ის კორპორაციული კანონმდებლობის სპეციფიკით, კომპანიის დამფუძნებლებს შესაძლებელია დაეკისროთ პასუხისმგებლობა კომპანიის ვალდებულებებზე.

ამ თვალსაზრისით განსაკუთრებულ ინტერესს წარმოადგენს აშშ-ში წარმოშობილი დოქტრინა, რომელსაც **Alter Ego** („მეორე მე“) ეწოდება. აღნიშნული დოქტრინის თანახმად, თუ კომპანიას არ გააჩნია რეალური დამოუკიდებლობა და განცალკავებულობა, ასეთი კომპანია მისი მაკონტროლებელი ბენეფიციარის „ალტერ ეგოდ“, „მეორე მე-დ“ ითვლება.

**Alter Ego** დოქტრინის თანახმად კრედიტორი (საგადასახადო ორგანო) ცდილობს დაადასტუროს, რომ დამფუძნებელი (პარტნიორი)

არ მართავს თავის შეზღუდულ პასუხისმგებლობაზე დაფუძნებულ კომპანიას, როგორც დამოუკიდებელ და მისგან განცალკავებულ იურიდიულ პირს.

როგორც წესი, შეზღუდულ პასუხისმგებლობაზე დაფუძნებული კომპანია ითვლება დამფუძნებლისაგან (პარტნიორისაგან) განცალკევებულ და დამოუკიდებელ სუბიექტად. სწორედ ეს „განცალკავებულობა“ გვაძლევს შეზღუდული პასუხისმგებლობის საფუძველს. როგორც წესი, შპს ან შეზღუდულ პასუხისმგებლობაზე დაფუძნებული სხვა კორპორაცია ითვლება დამოუკიდებელ იურიდიულ პირად და მას ეკისრება პასუხისმგებლობა საკუთარ ვალდებულებებზე. დამფუძნებელი (პარტნიორი) კომპანიის ვალდებულებებზე კრედიტორების წინაშე არ არის პასუხისმგებელი. ყველაზე მეტი, რაც დამფუძნებელმა (პარტნიორმა) შეიძლება დაკარგოს, არის ის, რაც ჩადო სამეწარმეო საქმიანობაში ანუ, დამფუძნებელს (პარტნიორს) გააჩნია შეზღუდული პასუხისმგებლობა კომპანიის ვალდებულებებზე.

იმ შემთხვევაში, თუ დამფუძნებელი (პარტნიორი) არ არის გამიჯნული საწარმოსაგან, **Alter Ego**-ს დოქტრინის თანახმად, არ არსებობს შეზღუდული პასუხისმგებლობის არავითარი საფუძველი. მოკლედ რომ ვთქვათ, თუ დამფუძნებელი (პარტნიორი) მოქმედებს ისე, თითქოს შპს ან შეზღუდულ პასუხისმგებლობაზე დაფუძნებული სხვა კორპორაცია არ წარმოადგენს მისგან განცალკევებულ იურიდიულ პირს, სასამართლოს შეუძლია დაადგინოს, რომ დამფუძნებელი (პარტნიორი) და საწარმო ერთი და იგივე პირია (ანუ მისი **Alter Ego**-ა). ამ შემთხვევაში, კომპანიის დამფუძნებლის (მონაწილის) შეზღუდული პასუხისმგებლობა იგნორირებულია და მას საწარმოს ვალდებულებებზე შეუზღუდავი, პერსონალური პასუხისმგებლობა ეკისრება.

ამრიგად, თუ კომპანიის დამფუძნებელი კომპანიის ქონებას საკუთარი ქონების მსგავსად განკარგავს და არ სცემს პატივს კომპანიის დამოუკიდებელ სტატუსს, **Alter Ego**-ს დოქტრინის თანახმად, კომპანია დამფუძნებლის (პარტნიორის) თავისებურ გაგრძელებად ითვლება.

გადასახადებთან დაკავშირებული საქმეების განხილვისას ამერიკის სასამართლოებში ხშირად დგინდება, რომ მოპასუხეს ქონება გადაცემული აქვს კომპანიაზე, მაგრამ იგი ამ ქონებით საკუთარი

ქონების მსგავსად სარგებლობს: კორპორაციის ანგარიშიდან საკუთარი საკრედიტო ბარათით ფარავს პირად ვალებს, ყოველგვარი ქირის გადახდის გარეშე ცხოვრობს კომპანიის ფართში და ა.შ. ხშირია შემთხვევები, როდესაც შესაძლო უარყოფითი შედეგების თავიდან აცილების მიზნით დამფუძნებელი (პარტნიორი) უძრავ ქონებას გადასცემს კომპანიას, თუმცა იგი მასში ფაქტობრივად ცხოვრობს. ამ შემთხვევაში სასამართლო ცნობს მოპასუხეს კომპანიის ქონების „ფაქტობრივ მფლობელად“ და მიაქცევს ამ ქონებას ვალდებულების უზრუნველსაყოფად.

ანგლოამერიკული სისტემის სამართლის ქვეყნებში, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ კომპანია წარმოადგენს მისი დამფუძნებლის *Alter Ego*-ს, ანუ მისი პიროვნების გაგრძელებას, შექმნილია მისი პირადი ინტერესების დასაკმაყოფილებლად, მათ შორის პერსონალური პასუხისმგებლობის თავიდან აცილების მიზნით, ასეთ დამფუძნებელს შეიძლება მოხსნას ეგრეთ წოდებული „კორპორაციული საფარი“. უცხოურ სამართლებრივ ლიტერატურაში საწარმოს ვალდებულებებზე დამფუძნებელთა (პარტნიორთა) ქონებრივი პასუხისმგებლობის შემთხვევებს „კორპორაციის გარსში შეღწევა“ ან „კორპორაციული საფარის მოხსნა“ (*lifting/piercing the corporate veil*) ეწოდება. კომპანიის მმართველზე ან დამფუძნებელზე პასუხისმგებლობის დაკისრების დოქტრინამ ისტორიულად ამერიკის სასამართლო პრაქტიკაში პოვა განვითარება და როგორც ინსტრუმენტი, კომპანიის დამფუძნებლის (პარტნიორის, აქციონერის) და კრედიტორის ინტერესებს შორის ბალანსის დაცვას ემსახურება. ტერმინი ამერიკული წარმოშობისაა, თუმცა იგი ისეთი პოპულარული გახდა, რომ იხმარება ჩინეთისა და სამხრეთ კორეის სამართლებრივ ტრაქტატებშიც, რომ აღარაფერი ვთქვათ ევროკავშირის სამართლებრივ ლიტერატურაზე.

აღნიშნული დოქტრინის შესაბამისად, განსაზღვრული პირობების არსებობისას, კომპანია ითვლება დამოუკიდებელი იურიდიული არსის არმქონე იურიდიულ კონსტრუქციად და ამის საფუძველზე კომპანიის ყველა მოქმედება უშუალოდ მისი დამფუძნებლების (მონაწილეების) მოქმედებად განიხილება.

ტერმინი „კორპორაციული საფარი“ გამოიყენება კომპანიასა და მის დამფუძნებლებს (პარტნიორებს, აქციონერებს) შორის საზღვ-

რების გასამიჯნად. ტერმინი „კორპორაციული საფარი“ მიჯნავს საკუთარი სახელისა და ქონების მქონე კომპანიას, რომელიც ახორციელებს საქმიანობას პირადი ინტერესებისათვის და საკუთარი შეხედულებით, კომპანიის დამფუძნებლებისაგან (პარტნიორებისაგან, აქციონერებისაგან). ამრიგად, „კორპორაციული საფარი“ კომპანიის ვალდებულებებზე დამფუძნებელთა პასუხისმგებლობის გამო-რიცხვას გულისხმობს.

„კორპორაციული საფარის მოხსნის“ დოქტრინა ერთ-ერთი ყველაზე სადავო და არაერთმნიშვნელოვანი დოქტრინაა კორპორაციული სამართლის სფეროში.

განსახილველი დოქტრინის შინაარსი, აღნიშნული სამართლებრივი ინსტიტუტის გამოყენების პირობები, იურიდიული პირის შეზღუდული პასუხისმგებლობის პრინციპიდან გადახვევის სამართლებრივი შედეგები განსაკუთრებით სრულად და დეტალურადაა დამუშავებული ანგლოამერიკული სამართლებრივი სისტემის სასამართლო პრაქტიკაში. ამასთან, ინგლისისა და ამერიკის მოსამართლეების მიდგომები აღნიშნული კონცეფციის გამოყენებასთან დაკავშირებით აშკარად განსხვავდება ერთმანეთისაგან. „კორპორაციული საფარის მოხსნის“ დოქტრინის ძირითადი დებულებების დეტალიზაციის მიუხედავად დღემდე, ინგლისის სასამართლოები ამ სამართლებრივ ინსტიტუტს იშვიათ შემთხვევებში იყენებენ. აბსოლუტურად სხვა მიდგომაა ამერიკის სასამართლოების პრაქტიკაში. „კორპორაციული საფარის მოხსნის“ დოქტრინა ამერიკის სასამართლოების პრაქტიკაში საკმაოდ ხშირად გამოიყენება.

მიუხედავად იმისა, რომ „კორპორაციული საფარის“ მოხსნის დოქტრინა ანგლოამერიკულ სამართალში ერთ-ერთი ყველაზე მწვავე კრიტიკის საგანია, იგი იძლევა რეალურ საშუალებას ფიქტიური იურიდიული პირების დამფუძნებლებს დაეკისროთ პასუხისმგებლობა ასეთი სანარმოების მოქმედებების შედეგად წარმოშობილ ვალდებულებებზე.

იმ შემთხვევაში, თუ კომპანიას არ გააჩნია რაიმე სახის არსებითი დამოუკიდებლობის ხარისხი და იგი მთლიანად კონტროლდება ბენეფიციარის მიერ, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანება შეიძლება დაეკისროს კომპანიის დამფუძნებელს ისე, თითქოს კომპანია საერთოდ არ არსებობდა. ამის საფუძველს წარ-

მოადგენს სწორედ ე.წ. „ალტერ ეგოს („მეორე მე“) დოქტრინა“ (Alter Ego). იმისათვის, რომ შესაძლებელი გახდეს კორპორაციის „გარს-ში შეღწევა“ და პირდაპირ დამფუძნებლის (პარტნიორის) აქტივებიდან გადახდევინების მიქცევა, სასამართლომ უნდა დაადგინოს, რომ კომპანიას, მიუხედავად სათანადო წესით იურიდიულ პირად რეგისტრაციისა, არ გააჩნია დამოუკიდებლობა და მნიშვნელოვანწილად იმართება მისი დამფუძნებლის (ან მესამე პირის – თუ საუბარი მიდის მესამე პირისათვის პასუხისმგებლობის დაკისრების შესახებ) მიერ.

საგადასახადო საქმეებზე სასამართლო განხილვის პროცესში უტყუარად უნდა დადგინდეს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით სხვა პირის (როგორც წესი, დამფუძნებლის) მიერ იურიდიული პირის კონსტრუქციის გამოყენების ფაქტი. ასეთ შემთხვევაში სასამართლო „მოხსნის საფარს“ კომპანიას და მის დამფუძნებლებს დააკისრებს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანებას.

კომპანიის ვალდებულებებზე დამფუძნებელს (ხელმძღვანელს, ფაქტობრივ მმართველს) პასუხისმგებლობა ეკისრება იმ შემთხვევაში, თუ კომპანიაზე დამფუძნებლის ტოტალური კონტროლის შედეგად, კომპანიის მიერ განხორციელებული არაკეთილსინდისიერი (მართლსაწინააღმდეგო) მოქმედებებით კომპანიის კრედიტორებს მიადგათ ზიანი.

სასამართლო პრაქტიკა და ამერიკელი იურისტების თეორიული ნაშრომები გამოყოფენ შემდეგ ფაქტორებს, რომლებიც შესაძლოა მოწმობდნენ ტოტალური კონტროლის ნიშნების არსებობას (სიტუაცია, რომლის დროსაც კომპანია წარმოადგენს თავისი დამფუძნებლის alter ego or instrumentality):

- კომპანიას არ გააჩნია მინიმალური სანესდებო კაპიტალი, რაც აუცილებელია საქმიანობის განსახორციელებლად, ანუ კომპანიას არ გააჩნია საკმარისი სანესდებო კაპიტალი მოსალოდნელი მოთხოვნების უზრუნველსაყოფად;
- კომპანიის აქტივები ყოველგვარი ადეკვატური ანაზღაურების გარეშე გამოიყენება დამფუძნებლის (პარტნიორის) მიერ პირადი მიზნებისათვის ან კომპანიის აქტივები დამფუძნებლის (პარტნიორის) მიერ განიხილება, როგორც პირადი ქონება (კომპანიის



ანგარიშებიდან პირადი სატელეფონო საუბრების, ნათესავთა ხარჯების ანაზღაურება, კომპანიის ხარჯზე პირადი ავტოსატრანსპორტო საშუალების, აგრეთვე პირადი სარგებლობისათვის განკუთვნილი სხვა ნივთების შეძენა და ა.შ.);

- კომპანიის საქმიანობის საკითხებზე ფაქტები დამახინჯებულია, კომპანია შექმნილია კრედიტორთა მოტყუების ან შეცდომაში შეყვანის მიზნით (კომპანიის ადგილმდებარეობის, აქტივების, მმართველობის შემადგენლობის შესახებ არასწორი ინფორმაციის გავრცელება, კომპანიის მმართველობითი შემადგენლობის ხარისხში ფიქტიური პირების წარდგენა);
- კომპანიის აქტივები და მოპასუხის პირადი აქტივები არ არის გამიჯნული ერთმანეთისაგან (საბანკო ანგარიშების, შენობა-ნაგებობების, ტრანსპორტის და სხვა ქონების ერთობლივად გამოყენება);
- კომპანიის მართვა დირექტორის მიერ ხორციელდება დამფუძნებლის (პარტნიორის) პირდაპირი მითითებების საფუძველზე, პრინციპის უგულბეღყოფით: კომპეტენციების გამიჯვნა პარტნიორთა (აქციონერთა) საერთო კრებასა და დირექტორთა საბჭოს შორის;
- ორ კომპანიას ჰყავს დამფუძნებელთა (პარტნიორთა) ანდა სხვა დაქირავებულ პირთა აბსოლუტურად სიმეტრიული შემადგენლობა (შესაძლო მოთხოვნებისაგან თავის არიდების მიზნით კომპანია ფასიანი აქტივების იზოლაციისათვის ქმნის მეორე კომპანიას);
- კომპანია არ იცავს კორპორაციული პროცედურების ფორმალბებს (კომპანიაში არ წარმოებს დამფუძნებელთა კრებების მონევევა ან დამფუძნებელთა კრებები მოიწვევა არარეგულარულად, კომპანიას ფაქტობრივად არ ჰყავს დირექტორი ან იგი მხოლოდ ნომინალურადაა წარმოდგენილი, კომპანია არ იცავს დოკუმენტაციის წარმოების წესებს, კომპანიას არ გააჩნია საბანკო ანგარიშები ან დამფუძნებლის საბანკო ანგარიშიდან წარმოებს კომპანიის ოპერაციებზე ანგარიშსწორება, კომპანიის საქმიანობა წარიმართება დამფუძნებლის და არა კომპანიის სახელით, კომპანია სახელმწიფო და სხვა ორგანოებში არ წარადგენს საანგარიშგებო დოკუმენტაციას ან წარადგენს არარეგულარულად,

კომპანია არ ანარმოებს შიდა დოკუმენტაციას და ანგარიშგებას ან ანარმოებს დაუდევრად);

- დამფუძნებელ და შვილობილ კომპანიებს ძირითადად ერთი და იგივე დირექტორი და სხვა თანამდებობის პირები ჰყავთ;
- ორ იურიდიულ პირს უკავია ერთი და იგივე ფართი, მათზე დამაგრებული ოთახების გამიჯვნის გარეშე;
- კომპანია შექმნილია ერთი გარიგების განსახორციელებლად;
- ურთიერთდამოკიდებული კომპანიები გამოიყენება იმგვარად, რომ ერთზე ფორმდებოდა აქტივები, ხოლო მეორეზე ვალდებულებები.
- კომპანიასა და დამფუძნებელს (პარტნიორს) შორის დადებულ გარიგებებს არ გააჩნიათ გარიგების ისეთი ხასიათი, რომელიც ჩვეულებრივ პირობებში დადებული იქნებოდა ორ დამოუკიდებელ პირს შორის;
- კომპანია არ ანარმოებს დივიდენდების გაცემას, მოგების განაწილებას;
- კომპანია გამოიყენება სხვა კომპანიის ან დამფუძნებლის ვალდებულების დასაფარად.

ზემოაღნიშნულ შემთხვევებში, საზღვარგარეთის ქვეყნების სასამართლო პრაქტიკა იგნორირებას უკეთებს იურიდიული პირის არსებობას, მისი დამფუძნებლის (პარტნიორის) აქტივებიდან გადახდევინების მიქცევის მიზნით.

არ არის რთული დავინახოთ, რომ საქმიანობის განხორციელებისას შესაძლებელია ადგილი ჰქონდეს როგორც ყველა, ასევე უმეტეს დასახელებულ ფაქტორს, რის გამოც სასამართლოს გადანყვეტილებით დამფუძნებელს (ხელმძღვანელს, ფაქტობრივ მმართველს) შეიძლება დაეკისროს კომპანიის ვალდებულებებზე პასუხისმგებლობა. ამასთან, დასახელებული ფაქტორებიდან ერთ-ერთი ფაქტორიც კი საკმარისია იმისათვის, რომ დამფუძნებლის ქონებიდან გადახდევინების მიქცევის მიზნით კომპანია ცნობილ იქნას, როგორც არარსებული კომპანია.

გასათვალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ ამერიკული კონცეფცია (*alter ego or instrumentality*) განსაზღვრული ფაქტორების არსებობისას არ ემყარება ფორმალურ მიდგომას. ფაქტობრივ მმართველად პირის ცნობისათვის საჭიროა ისეთი მტკიცებულებები რო-

გორიცაა ელექტრონული მიმონერა, აგრეთვე კომპანიის მუშაკების ან კომპანიის კონტრაგენტებისა და სხვა პირების გამოკითხვა. ამასთან ფაქტობრივი მმართველი შესაძლოა არ იყოს დაკავშირებული კომპანიასთან არავითარი დოკუმენტური კავშირებით.

ანგლოამერიკული სამართლებრივი სისტემის (დიდი ბრიტანეთი, აშშ, კანადა, უმეტესი ოფშორული ზონები და ინგლისის ყოფილი კოლონიები) სასამართლო პრაქტიკაში საკმაოდ ხშირად გამოიყენება „ჩრდილოვანი დირექტორის“ (shadow director) დოქტრინაც.

ჩრდილოვან დირექტორში იგულისხმება პირი, რომელიც ამოფარებულია ნომინალური დირექტორის უკან და ახორციელებს კომპანიის რეალურ მართვას. პირველად ოფიციალურ დოკუმენტებში ტერმინი „ჩრდილოვანი დირექტორი“ გამოჩნდა „დირექტორის დისკვალიფიკაციის შესახებ“ ინგლისის 1986 წლის კანონში. „ჩრდილოვანი დირექტორი“ არის პირი, რომლის ინსტრუქციებისა და მითითებების შესაბამისად, როგორც წესი, კომპანიის დირექტორები მოქმედებენ. ფორმალური ნიშნებით ხშირად „ჩრდილოვან დირექტორად“ მიიჩნევა პირი, რომელსაც გააჩნია კომპანიის გენერალური მინდობილობა.

„ჩრდილოვანი დირექტორის“ ინსტიტუტი ხშირად საშუალებას აძლევს ევროპის ქვეყნების საგადასახადო ორგანოებს კომპანიის საქმიანობისათვის საგადასახადო პასუხისმგებლობა დააკისრონ არა ნომინალურ დირექტორს, არამედ პირს, რომელიც რეალურად ახორციელებს ამ კომპანიის მართვას.

იმ შემთხვევაში, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პირები ერთიმეორის ცრუმადგიერი პირები არიან და იურიდიული პირის კონსტრუქცია გამოყენებულია მხოლოდ გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, სასამართლომ შესაძლებელია:

- მიიღოს გადაწყვეტილება იმ გარიგების ბათილად ცნობის შესახებ, რომლის საფუძველზეც აქტივი იურიდიულ პირს საკუთრებაში გადაეცა. იურიდიული პირის არადამოუკიდებელი, ხშირად ფიქტიური ხასიათი დამატებითი საფუძველია იმისათვის, რომ დამტკიცდეს გარიგების „არაკეთილსინდისიერი“ ხასიათი, რომელიც მიმართულია კრედიტორების მოტყუებაზე;
- სათანადო კორპორაციული პროცედურების გვერდის ავლით მიიღოს გადაწყვეტილება კომპანიის მაკონტროლებელ პირად,

კომპანიის „ჩრდილოვან დირექტორად“ პირის აღიარების და მასზე კომპანიის საგადასახადო ვალდებულების დაკისრების შესახებ;

- მიიღოს გადაწყვეტილება ქონებაზე, რომელიც ფორმალურად ეკუთვნის არა მოპასუხეს, არამედ სხვა პირს, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების მიქცევის შესახებ, ვინაიდან ქონება ფაქტობრივად მოპასუხეს ეკუთვნის, ხოლო ამ სხვა პირს არ გააჩნია დამოუკიდებელი ნება და თავისი არსით ფიქტიურია.

უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოს კანონმდებლობაში და სამართლო პრაქტიკაში ამგვარი სახის ჩამოყალიბებული დოქტრინები ჯერ არ არსებობს, თუმცა განსახილველი მუხლის სამართლებრივი კონსტრუქციიდან, ისინი შესაძლებელია განვითარდეს.

## **მუხლი 247. შემოსავლის ბენეფიციური მფლობელი**

თუ პირი იღებს შემოსავალს ქონებიდან, რომელიც მას ოფიციალურად არ ეკუთვნის (შემოსავლის ბენეფიციური მფლობელი), და ამ შემოსავალზე დაწესებული გადასახადებისაგან თავის არიდების მიზნით იყენებს ფიქტიურ პირს ან პირებს, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ნებისმიერი ასეთი პირის საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება უზრუნველყოს სოლიდარულად მათი ქონებიდან.

ბენეფიციური (ფაქტობრივი) მფლობელის კონცეფცია სიახლეა საგადასახადო კანონმდებლობისათვის.

შემოსავლის ბენეფიციური (ფაქტობრივი) მფლობელი (მიმღები) არის პირი, რომელიც სარგებლობს მესაკუთრის უფლებებით, თუმცა მფლობელობის იურიდიული უფლება ეკუთვნის სხვა პირს. იმ შემთხვევაში, თუ ფასიანი ქაღალდების ბროკერის მიერ ფასიანი ქაღალდები შეიტანება რეესტრში ნომინალური მფლობელის სახელზე, მათ რეალურ მფლობელად ითვლება ბენეფიციური მფლობელი, მიუხედავად იმისა, რომ ამ ფასიან ქაღალდებზე საკუთრების იურიდიული უფლება ეკუთვნის ბროკერს. შემოსავლის მომტანი აქტივის მფლობელობის იურიდიულ უფლებას ბენეფიციური მფლობელის განსაზღვრისას მნიშვნელობა არა აქვს.

შემოსავლის ბენეფიციური (ფაქტობრივი) მფლობელი არის პირი, რომელსაც გააჩნია შემოსავლის მიღებისა და მიღებული შემოსავლის განკარგვის შეუზღუდავი უფლება. ამასთან, შემოსავლის ბენეფიციური მფლობელი არ შეიძლება იყოს აგენტი, შემოსავლის ნომინალური მფლობელი, შეზღუდული უფლებების მქონე მზრუნველი ან შუამავალი.

უნდა აღინიშნოს, რომ განაცემის საბოლოო მიმღების განსაზღვრის მიზნით, ბენეფიციური მფლობელის ცნება თავდაპირველად ბრიტანული სამართლის ქვეყნებში (Common Law) წარმოიშვა. კონტინენტური სისტემის სამართლის (Civil Law) ქვეყნების კანონმდებლობაში აღნიშნული ტერმინი ისტორიულად არ გამოიყენებოდა.

საერთაშორისო პრაქტიკაში, ტერმინი „ბენეფიციური მფლობელი“ პირველად, 1966 წელს, აშშ-სა და ინგლისს შორის დადებული ორმხრივი ხელშეკრულების დამატებით ოქმში იქნა გამოყენებული. მოგვიანებით 1974 წელს, ხოლო შემდეგ 1977 წელს აღნიშნული ტერმინი ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD – Organization for Economic Co-operation and Development) კომენტარებში გამოჩნდა.

აღნიშნული კომენტარებით ტერმინი „ბენეფიციური მფლობელი“ მხოლოდ სამართლებრივი თვალსაზრისით განიმარტებოდა. მაგალითად, შემოსავლის ბენეფიციურ მფლობელად არ განიხილებოდა შუამავალი, თუ იგი წარმოადგენდა აგენტს ან შეზღუდული უფლებამოსილების მქონე ნომინალურ მფლობელს.

OECD-ის 1986 წლის, ხოლო შემდგომში 2003 წლის ანგარიშებმა რეგულაციური ცვლილებები მოახდინეს „ბენეფიციური მფლობელის“ განსაზღვრაში. „ბენეფიციური მფლობელის“ განსაზღვრის „იურიდიული“ მეთოდის ნაცვლად სხვადასხვა ქვეყნის საგადასახადო ორგანოების მიერ სახელმძღვანელოდ მიღებული იქნა ე.წ. „ფაქტობრივი“ მეთოდი. „ფაქტობრივი“ მეთოდის თანახმად, შემოსავლის იურიდიული მესაკუთრე არ შეიძლება ჩაითვალოს შემოსავლის ფაქტობრივ მფლობელად იმ შემთხვევაშიც, თუ იგი ფორმალურად არ მოქმედებს ნომინალის ან აგენტის სახით, მაგრამ თუ მას გააჩნია შეზღუდული უფლებამოსილება და მოქმედებს მხოლოდ ადმინისტრატორის ხარისხით. აღნიშნული მეთოდის თანახმად, შემოსავლის ბენეფიციურ მფლობელად ითვლება პირი, რომელიც სხვა პირისა-

გან ფაქტობრივად იღებს შემოსავალს, მიუხედავად იმისა, რომ ეს პირი მის ნომინალს ან აგენტს არ წარმოადგენს.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, შემოსავლის ფაქტობრივ მფლობელად არ შეიძლება ჩაითვალოს მისი ფორმალური მესაკუთრე, რომელსაც შემოსავალთან მიმართებაში პრაქტიკულად გააჩნია უკიდურესად შეზღუდული უფლებამოსილება და მოქმედებს უფრო როგორც ადმინისტრატორი ან სხვა დაინტერესებული პირის წარმომადგენელი.

### **მუხლი 248. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფა გადასახადის გადამხდელის მიერ**

**1. გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო დავალიანების შესრულების უზრუნველყოფის საშუალებებია:**

ა) თავდებობა;

ბ) საბანკო გარანტია;

გ) საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული პირების მიერ გაცემული დაზღვევის პოლისი.

**2. საქართველოს ფინანსთა მინისტრს უფლება აქვს, იმპორტის ან ექსპორტის გადასახდელების გადახდის უზრუნველყოფის მიზნით განსაზღვროს გარანტიის სხვა სახეები. (14.06.2011. N4754)**

საგადასახადო დავალიანების შესრულება, რომლის გადახდევინება გადავადებულია საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის მე-8 ნაწილით დადგენილი წესით, უზრუნველყოფილ უნდა იქნას გადასახადის გადამხდელის მიერ განსახილველი მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული საშუალებებით.

გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო დავალიანების შესრულება შესაძლებელია უზრუნველყოფილ იქნას შემდეგი სამოქალაქო-სამართლებრივი საშუალებებით:

- თავდებობა (საგადასახადო კოდექსის 249-ე მუხლი);
- საბანკო გარანტია (საგადასახადო კოდექსის 250-ე მუხლი);
- საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული პირების მიერ გაცემული დაზღვევის პოლისი.

ამასთან, დაზღვევის პოლისი (policy) არის გარანტია იმისა, რომ გადასახადის გადამხდელი დროულად შეასრულებს საგადასახადო ვალდებულებას, რომელიც წარმოემოხება მას საქმიანობის განხორციელების შემთხვევაში. გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობის დაზღვევის შემთხვევაში საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული პირი (გარანტორი) გადასახადის გადამხდელის თხოვნით კისრულობს ვალდებულებას, პოლისით უზრუნველყოფილი გადასახადების გადაუხდელობის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს წერილობითი მოთხოვნისთანავე შესაბამისი თანხა ჩარიცხოს ბიუჯეტში. როგორც წესი, გარანტორს უფლება არა აქვს, უკან გაითხოვოს პოლისი, თუ შესრულებული არ არის საგადასახადო ვალდებულება ან არ არსებობს სხვა პოლისი. პოლისით გათვალისწინებული გარანტორის ვალდებულება საგადასახადო ორგანოს მიმართ შემოიფარგლება მხოლოდ იმ თანხის გადახდით, რომელზეც გაიცა პოლისი. თანხის გადახდის შემდეგ წყდება საგადასახადო ორგანოს მიმართ გარანტორის ვალდებულება.

უნდა აღინიშნოს, რომ იმპორტის ან ექსპორტის გადასახდელების გადახდის უზრუნველყოფის მიზნით საქართველოს ფინანსთა მინისტრს უფლება აქვს განსაზღვროს გარანტიის სხვა სახეები (იხ. საგადასახადო კოდექსის 251-ე მუხლის კომენტარები).

## **მუხლი 249. თავდებობა**

1. თავდებობის ხელშეკრულებით თავდები სოლიდარულად კისრულობს ვალდებულებას, სრული მოცულობით დაფაროს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანება, თუ გადასახადის გადამხდელი დადგენილ ვადაში არ გადაიხდის გადასახადის კუთვნილ თანხას და შესაბამის სანქციას. თავდებობა ფორმდება თავდებსა და საგადასახადო ორგანოს შორის დადებული ხელშეკრულებით.

2. თავდები შეიძლება იყოს როგორც იურიდიული, ისე ფიზიკური პირი. ერთი და იმავე ვალდებულების თავდები შეიძლება იყოს რამდენიმე პირი. ასეთ შემთხვევაში ისინი პასუხს აგებენ, როგორც სოლიდარული მოვალეები, მაშინაც კი, თუ მათ თავდებობა ერთობლივად არ უკისრიათ.

3. თავდების მიერ თავისი მოვალეობების შეუსრულებლობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მოსთხოვოს თავდებობის ხელშეკრულების ნებისმიერ მონაწილეს გადასახადის კუთვნილი თანხისა და შესაბამისი სანქციის გადახდა და გადახდევინების მიზნით გამოიყენოს ამ კოდექსით გათვალისწინებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

4. ამ მუხლით განსაზღვრული სამართლებრივი ურთიერთობების მიმართ გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო კანონმდებლობის დებულებები, თუ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის დადგენილი.

საგადასახადო ორგანოს უფროსის გადაწყვეტილებით საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების გადავადებისა და გადასახადის გადამხდელის მიმართ ამ თავით გათვალისწინებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების შეჩერების შემთხვევაში, საგადასახადო დავალიანების შესრულება შესაძლებელია უზრუნველყოფილ იქნას თავდებობით. თავდებობის უზრუნველყოფითი ფუნქციის ძალით გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების შესრულება სრული მოცულობით ეკისრება მესამე პირს, თუ გადასახადის გადამხდელი დადგენილ ვადაში არ გადაიხდის გადასახადის კუთვნილ თანხას და შესაბამის სანქციას.

უნდა აღინიშნოს, რომ თავდებობის დადგენისას წარმოშობილი სამართლებრივი ურთიერთობების მიმართ გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო კანონმდებლობის დებულებები, თუ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის დადგენილი.

თავდებობა ფორმდება საქართველოს სამოქალაქო კანონმდებლობის შესაბამისად თავდებსა და საგადასახადო ორგანოს შორის დადებული მარტივი წერილობითი ხელშეკრულებით. თავდებობის ხელშეკრულებით თავდები სოლიდარულად კისრულობს ვალდებულებას, თავდებად დაუდგეს საგადასახადო ორგანოს წინაშე გადასახადის გადამხდელს და სრული მოცულობით დაფაროს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანება, თუ ეს უკანასკნელი



დადგენილ ვადაში არ გადაიხდის გადასახადის კუთვნილ თანხას და შესაბამის სანქციას.

იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი დადგენილ ვადაში არ დაფარავს თავდებობის ხელშეკრულებით უზრუნველყოფილ საგადასახადო დავალიანებას, თავდებსა და გადასახადის გადამხდელს დაეკისრებათ სოლიდარული პასუხისმგებლობა. შესაბამისად, თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო დავალიანება არ იქნება დაფარული დადგენილ ვადაში, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს საგადასახადო დავალიანების თანხაზე მოთხოვნა წარუდგინოს უშუალოდ თავდებს.

დადებული ხელშეკრულების შესაბამისად, თავდების მიერ ნაკისრი ვალდებულების შესრულების შემთხვევაში, მასზე გადადის საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნა გადასახადის გადამხდელის მიმართ (რეგრესული მოთხოვნა).

იმ შემთხვევაში, თუ თავდები არ შეასრულებს თავდებობის ხელშეკრულებით ნაკისრ ვალდებულებას, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მოსთხოვოს თავდებობის ხელშეკრულების ნებისმიერ მონაწილეს გადასახადის კუთვნილი თანხისა და შესაბამისი სანქციის გადახდა და გადახდევინების მიზნით გამოიყენოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

განსახილველი მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თავდები შეიძლება იყოს როგორც ერთი, ასევე რამდენიმე იურიდიული ანდა ფიზიკური პირი. იმ შემთხვევაში, თუ ერთი და იმავე ვალდებულების თავდები რამდენიმე პირია, ისინი პასუხს აგებენ, როგორც სოლიდარული მოვალეები, მაშინაც კი, თუ მათ თავდებობა ერთობლივად არ უკისრიათ.

## **მუხლი 250. საბანკო გარანტია**

**1. საბანკო გარანტიის ძალით საბანკო დანესებულება (გარანტი) გადასახადის გადამხდელის თხოვნით კისრულობს წერილობით ვალდებულებას, რომ ნაკისრი ვალდებულების ფარგლებში საგადასახადო ორგანოს წერილობითი მიმართვის საფუძველზე დაფარავს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანებას.**

2. არ შეიძლება საბანკო გარანტია გარანტმა უკან გამოითხოვოს.

3. გარანტიის მიერ თავისი მოვალეობების შეუსრულებლობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მოსთხოვოს საბანკო გარანტიის ხელშეკრულების ნებისმიერ მონაწილეს გადასახადის კუთვნილი თანხისა და შესაბამისი სანქციის გადახდა და გადახდევინების მიზნით გამოიყენოს ამ კოდექსით გათვალისწინებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

4. ამ მუხლით განსაზღვრული სამართლებრივი ურთიერთობების მიმართ გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო კანონმდებლობის დებულებები, თუ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის დადგენილი.

საგადასახადო ორგანოს უფროსის გადანყვეტილებით საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების გადავადებისა და გადასახადის გადამხდელის მიმართ ამ თავით გათვალისწინებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების შეჩერების შემთხვევაში, საგადასახადო დავალიანების შესრულება შესაძლებელია უზრუნველყოფილ იქნას საბანკო გარანტიით.

საბანკო გარანტიის ძალით საბანკო დაწესებულება გადასახადის გადამხდელის თხოვნით კისრულობს წერილობით ვალდებულებას, რომ საგადასახადო ორგანოს წერილობითი მოთხოვნის საფუძველზე ნაკისრი ვალდებულების ფარგლებში დაფარავს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანებას.

საბანკო გარანტიასთან დაკავშირებით წარმოშობილი სამართლებრივი ურთიერთობების მიმართ გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო კანონმდებლობის დებულებები, თუ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის დადგენილი.

საბანკო გარანტია უზრუნველყოფს გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოს მიმართ საგადასახადო დავალიანებას სათანადო შესრულებას. საბანკო გარანტიის მიცემისათვის გადასახადის გადამხდელი საბანკო დაწესებულებას უხდის შეთანხმებულ საზღაურს.

საბანკო გარანტია, როგორც წესი, ძალაში შედის მისი გაცემის დღიდან. ამასთან, საბანკო გარანტია არ შეიძლება უკან იქნეს გამოთხოვილი საბანკო დაწესებულების მიერ.

უნდა აღინიშნოს, რომ საბანკო გარანტიით გათვალისწინებული გარანტიის ვალდებულება საგადასახადო ორგანოს მიმართ შემოიფარგლება მხოლოდ ნაკისრი ვალდებულების ფარგლებში, ანუ იმ თანხის გადახდით, რომელზედაც გაიცა გარანტია.

საგადასახადო ორგანოს წერილობითი მიმართვის საფუძველზე ნაკისრი ვალდებულების შესრულების შემთხვევაში, გარანტს უფლება აქვს, გადასახადის გადამხდელს რეგრესის წესით მოსთხოვოს იმ თანხის გადახდა, რომელიც აუნაზღაურა საგადასახადო ორგანოს საბანკო გარანტიით. ამასთან, გარანტის მიერ საბანკო გარანტიის ძალით ნაკისრი ვალდებულებების შეუსრულებლობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მოსთხოვოს საბანკო გარანტიის ხელშეკრულების ნებისმიერ მონაწილეს გადასახადის კუთვნილი თანხისა და შესაბამისი სანქციის გადახდა და გადახდევინების მიზნით გამოიყენოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

### **მუხლი 251. იმპორტისა და ექსპორტის გადასახდელების გადახდის უზრუნველყოფა**

1. საქართველოს ფინანსთა მინისტრს უფლება აქვს, იმპორტის ან ექსპორტის გადასახდელების გადახდის უზრუნველყოფის მიზნით განსაზღვროს გარანტიის წარდგენის, გამოყენების და გარანტიის წარდგენისაგან გათავისუფლების შემთხვევები და საგარანტო თანხის ოდენობა. (14.06.2011. N4754)

2. იმპორტის ან ექსპორტის გადასახდელების გადახდის უზრუნველყოფის მიზნით წარდგენილი გარანტია:

ა) უქმდება, თუ საქონლის საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე გადაადგილებისას არ წარმოიშვა საგადასახადო ვალდებულება, შესრულდა საგადასახადო ვალდებულება ან შეწყდა მისი წარმოშობის საფუძველები;

ბ) ვალდებულები პირის მიერ საგადასახადო ორგანოსთვის მიმართვის საფუძველზე ნაწილობრივ უქმდება, თუ საგადასახადო დავალიანება ნაწილობრივ დაფარულია.

3. დადგენილ ვადაში გადასახადის გადაუხდელობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე მოსთხოვოს პირს წარდგენილი გარანტიის შესრულება.

4. საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთისას სასაქონლო ოპერაციების გამოყენების მიზნებისათვის საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველსაყოფად გარანტიის წარდგენა სავალდებულო არ არის, თუ საქონელი გადაადგილდება:

- ა) საჰაერო ან საზღვაო ტრანსპორტით;
- ბ) მილსადენით ან ელექტროგადამცემი ხაზით;
- გ) სარკინიგზო ტრანსპორტით.

251-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, რიგ შემთხვევებში როცა არსებობს წარმოშობილი ან წარმოსაშობი საბაჟო ვალდებულების შეუსრულებლობის რისკი, ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით შეიძლება განისაზღვროს ზემოთ აღნიშნული საბაჟო ვალდებულებების უზრუნველყოფის გარანტიის წარდგენის ვალდებულება. ფინანსთა მინისტრის ბრძანებითვე დგინდება გარანტიის წარდგენის და გამოყენების წესი, საგარანტიო თანხის ოდენობა და გარანტიის წარდგენისაგან გათავისუფლების შემთხვევები.

*მაგალითი:* საქართველოში საქონლის მიმართ საბაჟო პროცედურების განხორციელების მიზნით (საქონლის დეკლარირება, საბაჟო გადაწყვეტილების გასაჩივრება და ა.შ.) საქონლის მესაკუთრეს შეუძლია გამოიყენოს წარმომადგენელი. წარმომადგენლის საქმიანობა კი უზრუნველყოფილი უნდა იყოს საბანკო გარანტიით. დავუშვათ წარმომადგენელი ახორციელებს საქონლის დეკლარირებას და დაუშვა შეცდომა, რამაც გამოიწვია გადასახდელების შემცირება და შესაბამისი პასუხისმგებლობის დაკისრება ამ კოდექსის 289-ე მუხლის თანახმად. ამ შემთხვევაში წარმოშობილი საბაჟო ვალდებულება უზრუნველყოფილია საბაჟო გარანტიით.

საბაჟო ვალდებულების უზრუნველყოფის გარანტიის წარდგენა შესაძლებელია მხოლოდ წერილობითი ფორმით, ხოლო გარანტიის გამცემი აუცილებლად უნდა იყოს საქართველოს რეზიდენტი პირი. საბაჟო გარანტიის სახეებია:

- საბანკო გარანტია
- დაზღვევის პოლისი (გაცემული მხოლოდ საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული პირობების მიერ)
- უძრავი ქონების გირავნობა/იპოთეკა (მხოლოდ საბაჟო სანყოფის საქმიანობის ნებართვის მისაღებად წარსადგენი საგარანტიო უზრუნველყოფის შემთხვევაში)

251-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ პუნქტის თანახმად, საბაჟო გარანტია უქმდება თუ არ წარმოიშვა ვალდებულება, შესრულდა წარმოშობილი ვალდებულება ან შეწყდა ის პროცედურა, რასაც შეიძლება წარმოეშვა საბაჟო ვალდებულება და შესაბამისად უზრუნველყოფილი იყო გარანტიით. ამავე ნაწილის „ბ“ პუნქტის თანახმად, გარანტია შეიძლება ნაწილობრივ გაუქმდეს, თუ გარანტიით უზრუნველყოფილი საბაჟო პროცედურების (პოტენციური ვალდებულებების) ნაწილი დასრულდება და შესაბამისად შემცირდება დარჩენილი ვალდებულებები, თანაც ვალდებულმა პირმა მოთხოვნით უნდა მიმართოს საბაჟო ორგანოს საგარანტიო უზრუნველყოფის თანხის შემცირების თაობაზე.

*მაგალითი:* საქონელი შემოტანილია 6 თვის ვადით გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციაში. საბაჟო ვალდებულებების უზრუნველყოფის სახით აუცილებელია ამ საქონლის შესაბამისი იმპორტის გადასახდელების ოდენობის თანხის საბაჟო გარანტიის წარდგენა. გარანტია გაუქმდება იმ შემთხვევაში, თუ 6 თვის შიგნით გადამუშავების სასაქონლო ოპერაცია დასრულდა კანონიერი პირობების დაცვით და გადამუშავებული საქონელი, ნაშთები და საწარმოო ნარჩენები გატანილ იქნა საქართველოდან, ან მოექცა იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში.

თუ საქონლის მფლობელი გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციის დაწყებიდან 3 თვეში შეძლებს შემოტანილი სასაქონლო პარტიის ნახევრის გადამუშავებას და მიღებული პროდუქციის საქართველოდან გატანას, მისი პოტენციური საბაჟო ვალდებულებები ნახევრდება. შესაბამისად, მას უფლება აქვს საბაჟო ორგანოს მიმართოს საგარანტიო თანხის განახევრების მოთხოვნით.

ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, თუ დაირღვა გარანტიით უზრუნველყოფილი საბაჟო პროცედურების პირობები და წარმოიშვა საბაჟო ვალდებულება, საბაჟო ორგანოს უფლება აქვს, სასამარ-

თლო გადაწყვეტილების გარეშე გარანტორს წაუყენოს გარანტიის ჩამოჭრის მოთხოვნა.

251-ე მუხლის მე-4 ნაწილი ადგენს გარანტიის წარდგენისაგან გათავისუფლების შემთხვევას. კერძოდ, გარანტიის წარდგენა არ არის საჭირო, როცა საქართველოში შემოსული უცხოური საქონელი (ნებისმიერ სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული ან მოსაქცევი) საბაჟო კონტროლქვეშ გადაადგილება:

- საჰაერო ან საზღვაო ტრანსპორტით
- მილსადენი ან ელექტროგადამცემი ხაზით
- რკინიგზით

აღნიშნული ნაწილი ბუნდოვანია რამდენიმე მიზეზის გამო. საქართველოში შემოტანილი უცხოური საქონლის საბაჟო კონტროლქვეშ გადაადგილებისას (შიდა ტრანზიტით გადაადგილება ორ საბაჟო პუნქტს შორის ან საერთაშორისო ტრანზიტით გადაადგილება საქართველოს ორ სასაზღვრო საბაჟო ორგანოს შორის), არც ერთი სახის ტრანსპორტით გადაადგილების შემთხვევა არ ექვემდებარება საგარანტიო უზრუნველყოფას, მიუხედავად იმისა, რომ არსებობს საბაჟო ვალდებულების წარმოშობის პოტენციური რისკი. საერთაშორისო პრაქტიკაში მიღებულია, რომ მსგავს შემთხვევებში გადამზიდავს უწევს საგარანტიო უზრუნველყოფის წარდგენა, რომელიც შეიძლება გამოყენებულ იქნას საბაჟო ვალდებულებების შესასრულებლად თუ საქონელი დაიკარგა გადაზიდვის მომენტში. საქართველოში მსგავსი საგარანტიო უზრუნველყოფის პირობა კანონმდებლობით არ არის განსაზღვრული. ზემოთ აღნიშნულ ჩანაწერში კი, გარანტიის წარდგენისგან გათავისუფლებულია ყველა სახის ტრანსპორტით საქონლის საბაჟო კონტროლქვეშ გადაზიდვა გარდა საავტომობილო გადაზიდვისა. არადა ფაქტია, რომ საავტომობილო ტრანსპორტით გადაზიდულ უცხოურ საქონელსაც (ისევე როგორც სხვა დანარჩენებს) არ მოეთხოვება საგარანტიო უზრუნველყოფა. შესაბამისად, რა აუცილებელია სხვა დანარჩენის გათავისუფლება?

გარდა ამისა, ამავე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგარანტიო უზრუნველყოფის წარდგენისაგან გათავისუფლების შემთხვევები დგინდება ფინანსთა მინისტრის მიერ და მართლაც არის კიდევ დადგენილი ფინანსთა მინისტრის №993 ბრძანების 25-ე მუხლით.

შესაბამისად, ვფიქრობთ, რომ მსაგავსი ჩანაწერის არსებობა საჭირო არ არის.

## მუხლი 252. საგადასახადო დავალიანების ჩამოწერა

1. საგადასახადო დავალიანება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით ჩამოიწერება:

ა) თუ დადგენილია, რომ პირს არ აქვს ქონება ან/და აქტივები;

ბ) ამ კოდექსის 57-ე და 58-ე მუხლებით გათვალისწინებულ შემთხვევებში;

გ) თუ პირს არ განუხორციელებია საგადასახადო ანგარიშგება ბოლო 6 კალენდარული წლის განმავლობაში და საქართველოს კანონმდებლობა აღარ ითვალისწინებს მის სამართლებრივ ფორმას;

დ) საბიუჯეტო ორგანიზაციის ლიკვიდაციის შემთხვევაში;

ე) თუ იურიდიული პირი საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით ამოიშალა მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირთა რეესტრიდან;

ვ) «გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ» საქართველოს კანონის 38-ე მუხლის მე-13 პუნქტით დადგენილ შემთხვევაში, როდესაც კერძო სამართლის სამენარმეო იურიდიული პირის სამეურვეო ქონების ერთიანი ქონებრივი კომპლექსის სახით შემძენი (შემძენები) რეგისტრირდება ამ საწარმოს ერთადერთ პარტნიორად.

1<sup>1</sup>. ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევების გარდა, საბიუჯეტო ორგანიზაციას საგადასახადო დავალიანება საქართველოს მთავრობის მიერ დადგენილი წესით შეიძლება ჩამოეწეროს საქართველოს მთავრობის გადაწყვეტილებით. (24.06.2011. N4963)

2. თუ პირი, რომელსაც ჩამოეწერა საგადასახადო დავალიანება, აგრძელებს ეკონომიკურ საქმიანობას, მის მიმართ განახლდება ადრე ჩამოწერილი საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვა ან/და სანქციის დაკისრება, გარდა ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტითა და 1<sup>1</sup> ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევებისა. (20.12.2011 N 5556 გავრცელდეს 2011 წლის 1 ივლისიდან წარმოშობილ სამართლებრივ ურთიერთობებზე)

საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლი პირველი ნაწილი განსაზღვრავს საგადასახადო დავალიანების, ანუ დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადებისა ანდა საგადასახადო სანქციების თანხების ჩამონერის სამართლებრივ საფუძვლებს.

განსახილველი მუხლის პირველი ნაწილი ამომწურავად გვაძლევს საგადასახადო დავალიანების ჩამონერის საფუძვლებს. კანონში მითითებული საფუძვლების არსებობისას საგადასახადო დავალიანება შეიძლება ჩამოინეროს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბერის №994 ბრძანებით დამტკიცებული წესით.

საგადასახადო დავალიანების შეიძლება ჩამოინეროს:

- საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტით (ბრძანებით);
- შემოსავლების სამსახურის უფროსი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტით (ბრძანებით);
- საქართველოს მთავრობის დადგენილებით.
- საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტით (ბრძანებით) საგადასახადო დავალიანება შეიძლება ჩამოინეროს:
- თუ დადგენილია, რომ პირს არ გააჩნია ქონება ან/და აქტივები;
- თუ გარდაცვლილ პირს არ ჰყავს მემკვიდრე ან მემკვიდრემ მემკვიდრეობის მიღებაზე უარის განაცხადა ან თუ გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანების მოცულობა აღემატება მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ღირებულებას;
- თუ სასამართლოს მიერ უგზო-უკვლოდ დაკარგულად ან ქმედუუნაროდ აღიარებული ფიზიკური პირის ქონება არასაკმარისია საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად.

ზემოაღნიშნული საფუძვლებით საგადასახადო დავალიანების ჩამონერის მიზნით, ის საგადასახადო ორგანო, სადაც გადასახადის გადამხდელი იმყოფება საგადასახადო აღრიცხვაზე, წერილობით მიმართავს შემოსავლების სამსახურს და წარუდგენს შესაბამის დოკუმენტაციას და დასკვნას საგადასახადო დავალიანების ჩამონერის მიზანშეწონილობის შესახებ. საგადასახადო ორგანოდან წარმოდგენილ დოკუმენტაციას შემოსავლების სამსახური განიხილავს ერთი თვის ვადაში. საგადასახადო დავალიანების ჩამონერის შესახებ შემოსავლების სამსახურის მიერ დადებითი გადაწყვეტილების მიღების



შემთხვევაში, მასალები უნდა გადაეგზავნოს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან შექმნილ ვადაგადაცელებულ საგადასახადო და სასესხო დავალიანებათა რესტრუქტურის მიზანშეწონილობის საკითხის შემსწავლელ კომისიას, რომელიც ამზადებს შესაბამის დასკვნას. კომისიის დასკვნა წარედგინება საქართველოს ფინანსთა მინისტრს, რომელიც გამოსცემს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს (ბრძანებას) საგადასახადო დავალიანების ჩამონერის შესახებ. კომისიის მიერ უარყოფითი გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში მასალები უბრუნდება შემოსავლების სამსახურს. საგადასახადო დავალიანება ჩამონერილად ითვლება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში (ბრძანებაში) მითითებული თარიღიდან.

იმ შემთხვევაში, თუ გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანების მოცულობა აღემატება მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ღირებულებას, აგრეთვე თუ სასამართლოს მიერ უგზო-უკვლოდ დაკარგულად ან ქმედუუნაროდ აღიარებული ფიზიკური პირის ქონება არასაკმარისია საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად, საგადასახადო დავალიანება ჩამოიწერება იმ თანხის ოდენობით, რომელიც აღემატება გარდაცვლილი, უგზო-უკვლოდ დაკარგული ან ქმედუუნაროდ აღიარებული პირის ქონების ღირებულებას. ამასთან, მემკვიდრის არარსებობის, მემკვიდრის მიერ მემკვიდრეობის მიღებაზე უარის თქმის, აგრეთვე კანონით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში საგადასახადო დავალიანება ჩამოიწერება სრული მოცულობით.

შემოსავლების სამსახურის უფროსის ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტით (ბრძანებით) საგადასახადო დავალიანება შეიძლება ჩამოიწეროს:

- თუ საქართველოს კანონმდებლობა აღარ ითვალისწინებს პირის სამართლებრივ ფორმას და ამ პირს არ განუხორციელებია საგადასახადო ანგარიშგება (დეკლარაციების ან/და გაანგარიშებების წარდგენა) ბოლო 6 კალენდარული წლის განმავლობაში;
- საბიუჯეტო ორგანიზაციის ლიკვიდაციის შემთხვევაში;
- თუ იურიდიული პირი კანონმდებლობით დადგენილი წესით ამოიშალა მენარმეთა და არასამენარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირთა რეესტრიდან;

- თუ „გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონის 38-ე მუხლის მე-13 პუნქტის შესაბამისად, კერძო სამართლის სამეწარმეო იურიდიული პირის სამეურვეო ქონების ერთიანი ქონებრივი კომპლექსის სახით შემძენი (შემძენები) რეგისტრირდება ამ სანარმოს ერთადერთ პარტნიორად.

ზემოაღნიშნული საფუძველებით საგადასახადო დავალიანების ჩამონერის მიზნით, ის საგადასახადო ორგანო, სადაც გადასახადის გადამხდელი იმყოფება საგადასახადო აღრიცხვაზე, წერილობით მიმართავს შემოსავლების სამსახურს და წარუდგენს შესაბამის დოკუმენტაციას და დასკვნას საგადასახადო დავალიანების ჩამონერის მიზანშეწონილობის შესახებ. საგადასახადო ორგანოდან წარმოდგენილ დოკუმენტაციას შემოსავლების სამსახური განიხილავს ერთი თვის ვადაში. დადებითი გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში, საგადასახადო დავალიანების ჩამონერის შესახებ გადაწყვეტილებას იღებს შემოსავლების სამსახურის უფროსი. საგადასახადო დავალიანება ჩამონერილად ითვლება შემოსავლების სამსახურის უფროსის ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში (ბრძანებაში) მითითებული თარიღიდან.

საქართველოს მთავრობის გადაწყვეტილებით საგადასახადო დავალიანება შეიძლება ჩამოენეროს საბიუჯეტო ორგანიზაციას, გარდა საბიუჯეტო ორგანიზაციის ლიკვიდაციის შემთხვევისა, როდესაც საგადასახადო დავალიანება ჩამოინერება შემოსავლების სამსახურის უფროსის ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტით (ბრძანებით). საბიუჯეტო ორგანიზაციას საგადასახადო დავალიანება ჩამოინერება საქართველოს მთავრობის მიერ დადგენილი წესით.

განსახილველი მუხლის მე-2 ნაწილი ადგენს ჩამონერილი საგადასახადო დავალიანების განახლების საფუძველს. თუ პირი, რომელსაც ჩამოენერა საგადასახადო დავალიანება, აგრძელებს ეკონომიკურ საქმიანობას, ან/და დადგინდა, რომ აქვს ქონება, მაშინ ამ პირის მიმართ განახლება ჩამონერილი საგადასახადო დავალიანების დარიცხვა ან/და სანქციის დაკისრება, გარდა იმ შემთხვევისა, თუ:

- „გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონის 38-ე მუხლის მე-13 პუნქტის შესაბამისად, კერძო

სამართლის სამეწარმეო იურიდიული პირის სამეურვეო ქონების ერთიანი ქონებრივი კომპლექსის სახით შემძენი (შემძენები) რეგისტრირდება ამ სანარმოს ერთადერთ პარტნიორად;

- საბიუჯეტო ორგანიზაციას საგადასახადო დავალიანება ჩამოენერა საქართველოს მთავრობის გადანყვეტილებით, საქართველოს მთავრობის მიერ დადგენილი წესით.

უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო კოდექსის 57-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, თუ პირი აგრძელებს იმავე სამეწარმეო საქმიანობას, რომელსაც ახორციელებდა გარდაცვლილი მენარმე ფიზიკური პირი, რომელსაც ჩამოენერა საგადასახადო დავალიანება და ფაქტობრივად ფლობს მის ქონებას, იგი ვალდებულია აღნიშნულის შესახებ განუცხადოს საგადასახადო ორგანოს და გარდაცვლილი პირის მაგივრად დაფაროს საგადასახადო დავალიანება, მიუხედავად იმისა, მიიღებს თუ არა იგი ამ ქონებას მემკვიდრეობით, აგრეთვე შეასრულოს ამ პირის ყველა ვალდებულება. ამასთან, საგადასახადო კოდექსის 58-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, პირის უგზო-უკვლოდ დაკარგულად ან ქმედუუნაროდ აღიარების შესახებ გადანყვეტილების გაუქმების მიღების დღიდან აღდგება ჩამოწერილი საგადასახადო დავალიანება.

ამ შემთხვევებში, შემოსავლების სამსახურის მიერ წარმოდგენილი დოკუმენტაციის საფუძველზე, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან შექმნილ ვადაგადაცილებულ საგადასახადო და სასესხო დავალიანებათა რესტრუქტურის მიზანშეწონილობის საკითხთა შემსწავლელი კომისია ამზადებს შესაბამის დასკვნას, რომელიც წარედგინება საქართველოს ფინანსთა მინისტრს. აღნიშნული დასკვნის საფუძველზე, საქართველოს ფინანსთა მინისტრი გამოსცემს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტს, საგადასახადო დავალიანების ჩამოწერის შესახებ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის შესაბამისი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ.

## მუხლი 253. საგადასახადო დავალიანების დაფარვის წესი

საგადასახადო დავალიანების დაფარვა ხორციელდება შემდეგი თანამიმდევრობით:

- ა) გადასახადის თანხა;
- ბ) ჯარიმა;
- გ) საურავი.

საგადასახადო კოდექსის 253-ე მუხლი განსაზღვრავს საგადასახადო დავალიანების დაფარვის წესს. საგადასახადო დავალიანებაში იგულისხმება სხვაობა გადასახადის გადამხდელის მიერ დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადების ან/და სანქციების თანხასა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ან/და სანქციების თანხას შორის.

საგადასახადო დავალიანების დაფარვა ხორციელდება განსახილველი მუხლით გათვალისწინებული თანამიმდევრობით. საგადასახადო დავალიანების დაფარვის შემთხვევაში პირველ რიგში უნდა დაიფაროს დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადის თანხა. გადასახადების თანხის დაფარვის შემთხვევაში წყდება საურავის დარიცხვაც, ვინაიდან საურავის დარიცხვა ხორციელდება მხოლოდ დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადის თანხაზე.

დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადის თანხის დაფარვის შემდეგ იფარება საგადასახადო სანქციის სახით დაკისრებული ჯარიმის თანხა. საგადასახადო სანქციის სახით დაკისრებული ჯარიმის თანხას საურავი არ ერიცხება.

დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადის თანხისა და საგადასახადო სანქციის სახით დაკისრებული ჯარიმის თანხის დაფარვის შემდეგ იფარება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადასახდელი თანხის გადაუხდელობისათვის საგადასახადო სანქციის სახით დაკისრებული საურავის თანხა. როგორც აღვნიშნეთ, საურავის დარიცხვა ხორციელდება მხოლოდ გადასახადის თანხაზე და ფულადი ჯარიმის მსგავსად, საურავს საურავი არ ერიცხება.

**მუხლი 254. საგადასახადო დავალიანების  
უზრუნველყოფა საგადასახადო  
დავის პერიოდში**

1. საგადასახადო დავის პერიოდში გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების უზრუნველსაყოფად შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს ქონებაზე ან/და საბანკო ანგარიშებზე ყადაღის დადება. (24.06.2011. N4963)

2. საგადასახადო დავის პერიოდში პირის მიმართ ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ღონისძიებები არ გამოიყენება და უკვე გამოყენებული უქმდება, თუ: (24.06.2011. N4963)

ა) საგადასახადო დავის პერიოდში პირის საგადასახადო დავალიანების უზრუნველსაყოფად ამ კოდექსის მოთხოვნების შესაბამისად გაფორმებულია თავდებობის ხელშეკრულება, წარდგენილია საბანკო გარანტია ან საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული პირების მიერ გაცემული დაზღვევის პოლისი;

ბ) საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთულია პირის ქონება, რომლის ღირებულება უზრუნველყოფს სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებას.

3. სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდის ვალდებულება შეჩერებულად ითვლება საგადასახადო დავის დაწყების დღიდან საქალაქო (რაიონული) სასამართლოს მიერ გადანყვეტილების გამოტანამდე, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა სასამართლოს გადანყვეტილება კანონიერ ძალაში შესული.

4. სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება ხორციელდება საქალაქო (რაიონული) სასამართლოს გადანყვეტილებით განსაზღვრულ ფარგლებში (არდაკმაყოფილებული სარჩელის ნაწილში) და გადახდევინების უზრუნველსაყოფად შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ამ კოდექსის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ღონისძიებები.

5. საგადასახადო დავის პერიოდში საგადასახადო დავალიანების უზრუნველსაყოფად დაწყებული ყველა ღონისძიება და წარდგენილი უზრუნველყოფის საშუალება გაუქმებულად ითვლება, თუ დავა გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ გადაწყდა.

საგადასახადო დავის პერიოდში პოტენციურად ყოველთვის არსებობს გადასახადის გადამხდელის მიერ საკუთრებაში არსებული ქონების გასხვისების საშიშროება, რაც, ბუნებრივია, შემდგომში გააძნელებს ან შეუძლებელს გახდის საგადასახადო დავალიანების აღსრულებას. სწორედ ამიტომ, საგადასახადო დავის პერიოდში საგადასახადო ორგანომ შესაძლებელია გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის ქონებას ან/და საბანკო ანგარიშებს დაადოს ყადაღა.

განსახილველი მუხლით გათვალისწინებული უზრუნველყოფის ღონისძიებები შესაძლებელია გამოყენებული იქნეს საგადასახადო დავის განხილვის ნებისმიერ ეტაპზე. უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების თაობაზე გადანყვეტილება ფორმდება საგადასახადო ორგანოს უფროსის (მოადგილის) ინდივიდუალური აღმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით.

საგადასახადო დავის პერიოდში გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის ქონებაზე ან/და საბანკო ანგარიშებზე ყადაღის დადება არ გამოიყენება და უკვე გამოყენებული გაუქმდება, თუ სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად:

- გაფორმებულია თავდებობის ხელშეკრულება;
- წარდგენილია საბანკო გარანტია;
- წარდგენილია საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული პირების მიერ გაცემული დაზღვევის პოლისი;
- საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთულია პირის ქონება, რომლის ღირებულება უზრუნველყოფს სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებას.

განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო დავის დაწყება აჩერებს სადავო საგადასახადო დავალიანების აღსრულებას. ამასთან, სადავო საგადასახადო დავალიანების აღსრულება ჩერდება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის დაწყების დღიდან პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ საქმეზე საბოლოო გადანყვეტილების გამოტანამდე, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა სასამართლოს გადანყვეტილება კანონიერ ძალაში შესული.

იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო დავა გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ გადაწყდება, საგადასახადო დავის პერიოდში საგადასახადო დავალიანების უზრუნველსაყოფად დაწყებული ყველა ღონისძიება და წარდგენილი უზრუნველყოფის საშუალება გაუქმდება.

ამასთან, თუ გადასახადის გადამხდელის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა ან დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება განხორციელდება პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადანყვეტილებით განსაზღვრულ ფარგლებში. ამ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად გადასახადის გადამხდელის მიმართ გამოიყენოს საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის საშუალებები.

**კარი XII**  
**საგადასახადო კონტროლი**

**თავი XXXVI**  
**ძირითადი დებულებანი**

**მუხლი 255. ზოგადი დებულებანი საგადასახადო  
კონტროლთან დაკავშირებით**

1. ამ კარით განსაზღვრულ საგადასახადო კონტროლთან დაკავშირებით ზოგადი დებულებები გამოიყენება ყველა პირის მიმართ, თუ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

2. საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო. სხვა მაკონტროლებელ და სამართალდამცავ ორგანოებს ეკრძალებათ პირის საქმიანობის საგადასახადო კონტროლის განხორციელება, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

3. საგადასახადო კონტროლის პროცედურებმა გონივრულ ფარგლებში არ უნდა დაარღვიოს პირის საქმიანობის ჩვეული რიტმი და არ უნდა გააჩეროს მისი საქმიანობა.

4. საგადასახადო კონტროლის სახეებია მიმდინარე კონტროლი და საგადასახადო შემოწმება.

5. საგადასახადო კონტროლი ხორციელდება მოსამართლის ბრძანების გარეშე, გარდა ამ კოდექსით პირდაპირ გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

6. მოსამართლის ბრძანების გარეშე აკრძალულია პირის საქმიანობის უკვე შემოწმებული საკითხის იმავე პერიოდის ხელახალი შემოწმება, გარდა იმ საკითხებისა, რომელთა მიხედვითაც პირი უკვე შემოწმებულ პერიოდზე შესწორებულ საგადასახადო დეკლარაციას წარადგენს.

7. საჭიროების შემთხვევაში, საგადასახადო კონტროლის კონკრეტული მოქმედების განხორციელების მიზნით შესაძლებელია მონვეულ იქნეს სპეციალისტი/ექსპერტი.

8. საგადასახადო ორგანოს შუამდგომლობას ამ მუხლით განსაზღვრული საკითხის თაობაზე სასამართლო განიხილავს საქარ-



თველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსით დადგენილი წესით.

9. სისხლის სამართლის საქმეზე საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კანონმდებლობის შესაბამისად უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილებით/დავალებით ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების შემონმების ან დოკუმენტური/ბუღალტრული რევიზიის აქტი ითვლება საგადასახადო შემონმების აქტად.

10. გადასახადის გადამხდელის ინიციატივით საგადასახადო შემონმების ჩატარებისას საგადასახადო კონტროლი ხორციელდება მოსამართლის ბრძანების გარეშე.

საგადასახადო კონტროლი (ფრანგ. controle) სახელმწიფო კონტროლის ელემენტი და საგადასახადო მექანიზმის ნაწილია. საგადასახადო კონტროლი დეტალური სამართლებრივი რეგლამენტაციით ხასიათდება. საგადასახადო კოდექსის მე-12 კარი – „საგადასახადო კონტროლი“ – განსაზღვრავს საგადასახადო კონტროლის ფორმებს, საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი ორგანოების შემადგენლობას და შესაბამის კომპეტენციას, შემონმების სახეებს და კონტროლის ცალკეული პროცედურების განხორციელების პროცესულურ წესს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი არ გვაძლევს საგადასახადო კონტროლის ცნებას. საგადასახადო კონტროლი – ეს სპეციალიზებული (მხოლოდ გადასახადებთან მიმართებაში) ზეუნყებრივი (უწყებათა ფარგლებს გარეთ) სახელმწიფო კონტროლია. საგადასახადო კონტროლი უზრუნველყოფს საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვას, გადასახადების სწორად გამოანგარიშებას, ბიუჯეტში მათ სრულად და დროულად გადახდას. საგადასახადო კონტროლი სახელმწიფო ფინანსების დაცვის მნიშვნელოვანი საშუალებაა.

საგადასახადო კონტროლი გულისხმობს საგადასახადო ორგანოების უფლებამოსილი პირების მიერ, თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში, საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული პროცედურებით განხორციელებულ საქმიანობას. საგადასახადო კონტროლის მიზანია გადასახადებით დაბეგვრის სრულყოფილი სისტემის შექმნა, საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოვლენა, მათი გამომწვევი მიზეზების თავიდან აცილება და საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვა.

საგადასახადო კონტროლს ობიექტური მიზეზები განაპირობებენ. გადასახადის გადამხდელი კერძო ქონებრივი ინტერესებიდან გამომდინარე ხშირად ადგება გადასახადისაგან თავის არიდების გზას. ამასთან, გადასახადის გადამხდლების მიერ საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობის მასშტაბები ჯერ კიდევ მნიშვნელოვანია.

საჯარო ინტერესების დაცვის მიზნით სახელმწიფო შეიმუშავებს ვალდებულ სუბიექტებთან ურთიერთობის სპეციალურ მექანიზმებს: ქმნის სპეციალურ სახელმწიფო ორგანოს, განსაზღვრავს მის უფლებამოსილებას, ადგენს უფლებამოსილი ორგანოს საქმიანობის განხორციელების წესს, ფორმებს და მეთოდებს, აგრეთვე აღნიშნული ორგანოების ზემოქმედების სახეებს ვალდებული პირების ქცევაზე. უფლებამოსილი ორგანოს მაკონტროლებელი ფუნქციები უზრუნველყოფენ საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვას და ბიუჯეტში დამატებითი ფინანსური სახსრების მოზილიზებას.

უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო კონტროლის პროცედურები მონესრიგებულია საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისი პროცესუალური ნორმებით, რომლებიც ადგენენ მატერიალური საგადასახადო-სამართლებრივი ნორმების რეალიზაციის წესს.

საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლი განსაზღვრავს საგადასახადო კონტროლის ზოგად დებულებებს, რომლებიც გამოიყენება ყველა გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიმართ, თუ საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

განსახილველი მუხლის მე-2 ნაწილი განსაზღვრავს საგადასახადო კონტროლის განმხორციელებელ სუბიექტთა წრეს. გადასახადებით დაბეგრის სფეროში საგადასახადო კონტროლის პროცედურების განმხორციელებელი უფლებით აღჭურვილი სახელმწიფო ორგანოების შემადგენლობა შეზღუდულია. საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო. როგორც წესი, სხვა მაკონტროლებელ და სამართალდამცავ ორგანოებს ეკრძალებათ გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საქმიანობის საგადასახადო კონტროლი. ამასთან, უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კანონმდებლობის შესაბამისად, უფლებამოსილ პირს

უფლება აქვს სისხლის სამართლის საქმეზე თავისი გადაწყვეტილებით (დავალებით) დანიშნოს ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების საკითხების შემონმება ან დოკუმენტური (ბულალტრული) რევიზია. ასეთი შემონმების ან დოკუმენტური (ბულალტრული) რევიზიის აქტი ითვლება საგადასახადო შემონმების აქტად.

საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს საგადასახადო ორგანოების მაკონტროლებელი საქმიანობის შეზღუდვებს. შეზღუდვები, თავისი არსით, გადასახადის გადამხდელების, საგადასახადო აგენტების, აგრეთვე სხვა ვალდებული პირების უფლებების დაცვის გარანტიებია. განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო კონტროლის პროცედურებმა გონივრულ ფარგლებში არ უნდა დაარღვიოს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ჩვეული რიტმი და არ გააჩეროს მისი ეკონომიკური საქმიანობის პროცესი.

როგორც წესი, საგადასახადო კონტროლის პროცედურები ხორციელდება კონტროლის პროცედურის განხორციელების თაობაზე საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის საფუძველზე. ამასთან, საგადასახადო კოდექსით პირდაპირ გათვალისწინებულ შემთხვევებში საგადასახადო კონტროლის ცალკეული პროცედურები შეიძლება განხორციელდეს მოსამართლის ბრძანებით. მაგალითად, მოსამართლის ბრძანების გარეშე აკრძალულია გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საქმიანობის უკვე შემონმებული საკითხის იმავე პერიოდის ხელახალი შემონმება, გარდა იმ საკითხებისა, რომელთა მიხედვითაც პირი უკვე შემონმებულ პერიოდზე საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს შესწორებულ საგადასახადო დეკლარაციას. უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო კოდექსი არ გვაძლევს საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის უკვე შემონმებული საკითხის იმავე პერიოდის ხელახალი შემონმების ჩატარების საფუძველს, რაც მის მნიშვნელოვან ხარვეზად უნდა მივიჩნიოთ.

საგადასახადო ორგანოს შუამდგომლობას პირის საქმიანობის უკვე შემონმებული საკითხის იმავე პერიოდის ხელახალი შემონმების თაობაზე სასამართლო განიხილავს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსით დადგენილი წესით.

მოსამართლის ბრძანების გარეშე ასევე აკრძალულია გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონების ჩატარება (იხ. საგადასახადო კოდექსის 265-ე მუხლის კომენტარები).

იმ შემთხვევაში, თუ მოსამართლე არ გასცემს ბრძანებას საგადასახადო კონტროლის ცალკეული პროცედურების განხორციელების თაობაზე, გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიმართ აღნიშნული პროცედურების განხორციელება დაუშვებელია.

განსახილველი მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, საჭიროების შემთხვევაში, საგადასახადო კონტროლის კონკრეტული მოქმედების განხორციელების მიზნით შესაძლებელია მოწვეულ იქნეს სპეციალისტი ან ექსპერტი. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი არ გვიდგენს ექსპერტისა და სპეციალისტის სტატუსსა და მათი მოწვევის წესს.

უნდა აღინიშნოს, რომ ექსპერტი არის ფიზიკური პირი, რომელსაც აქვს სპეციალური ცოდნა მეცნიერების, ტექნიკის, ხელოვნების ან ხელოვნების დარგში და, რომელიც საგადასახადო კონტროლის კონკრეტული მოქმედების განხორციელების დროს საგადასახადო ორგანოს მიერ მოწვეულია წამოჭრილ საკითხებზე დასკვნის გასაცემად. მაგალითად, საჭიროების შემთხვევაში შეიძლება დაინიშნოს სასაქონლო, სახელოვნებო, სამედიცინო, ხელმოწერებისა და სხვა სახის ექსპერტიზა.

ექსპერტიზა ექსპერტისათვის წარდგენილი საექსპერტო ობიექტების მეცნიერული გამოკვლევა და ფაქტების შესახებ სწორი ინფორმაციის მიღების საშუალებაა. ექსპერტად შესაძლებელია მოწვეულ იქნას როგორც შესაბამისი საექსპერტო დაწესებულების ექსპერტი ან სხვა სპეციალისტი, ასევე ნებისმიერი სხვა პირიც, რომელსაც გააჩნია სპეციალური ცოდნა ექსპერტის დასკვნის გასაცემად.

ექსპერტი თავისი სახელით იძლევა წერილობით დასკვნას. ექსპერტის დასკვნა უნდა შეფასდეს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ საქმის სხვა მასალებთან ერთად. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი შეიძლება არ დაეთანხმოს ექსპერტის დასკვნებს.

საგადასახადო კონტროლის კონკრეტული მოქმედების განხორციელების მიზნით, საჭიროების შემთხვევაში, შეიძლება მოწვეული იქნეს ასევე სპეციალისტი.

სპეციალისტის სტატუსი უნდა გავმიჯნოთ ექსპერტის სტატუსისაგან. სპეციალისტი მონაწილეობს საგადასახადო კონტროლის კონკრეტული მოქმედებების განხორციელების პროცესში (დათვალიერება, ამოღება, საგადასახადო კონტროლის პროცედურებისას განხორციელებული სხვა მოქმედებები), ექსპერტი კონკრეტულ მოქმედებებში, გარდა ექსპერტიზისა, მონაწილეობას არ იღებს. ექსპერტისაგან განსხვავებით სპეციალისტი დასკვნას არ იძლევა.

განსახილველი მუხლის მე-10 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო შემოწმება შეიძლება ჩატარდეს ასევე გადასახადის გადამხდელის ინიციატივით. ამასთან, გადასახადის გადამხდელში არ იგულისხმება საწარმოს დამფუძნებელი, პარტნიორი ან აქციონერი.

შემოწმება გადასახადის გადამხდელის ინიციატივით ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის საფუძველზე და ასეთი შემოწმების ჩასატარებლად მოსამართლის ბრძანება საჭირო არ არის.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო კონტროლის სახეებია მიმდინარე კონტროლი და საგადასახადო შემოწმება. მიმდინარე კონტროლის პროცედურებს განეკუთვნება ქრონომეტრაჟი, საგადასახადო მონიტორინგი, საკონტროლო შესყიდვა, საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი, დათვალიერება და ინვენტარიზაცია. ამასთან, საგადასახადო შემოწმება, რომელსაც ატარებს საგადასახადო ორგანო შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი.

## თავი XXXVII

### მიმდინარე კონტროლის პროცედურები

#### მუხლი 256. ზოგადი დებულებანი პირის საქმიანობის მიმდინარე კონტროლთან დაკავშირებით

1. პირის საქმიანობის მიმდინარე კონტროლის პროცედურები ხორციელდება წინასწარი შეტყობინების გარეშე, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ბრძანების საფუძველზე.

2. საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების დაფიქსირების მიზნით გამოიყენოს ტექნიკური საშუალებები. (17.12.2010. N4114)

3. პირის საქმიანობის მიმდინარე კონტროლი ხორციელდება ამ პირის სამუშაო საათებში ან/და ფაქტობრივი მუშაობის დროს.

4. პირი უფლებამოსილია დაესწროს მის მიმართ განხორციელებულ მიმდინარე კონტროლის პროცედურებს.

5. ამ კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში მიმდინარე კონტროლის პროცედურების შედეგების შესახებ დგება ოქმი, რომელსაც ხელს აწერენ მიმდინარე კონტროლის პროცედურების განმახორციელებელი საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი და გადასახადის გადამხდელი/მისი წარმომადგენელი, აგრეთვე ამ პროცედურებში მონაწილე სხვა პირი. პირის მიერ ოქმზე ხელის მონერაზე უარის შემთხვევაში ოქმში კეთდება შესაბამისი ჩანაწერი.

6. ამ თავით გათვალისწინებული მიმდინარე კონტროლის პროცედურების განხორციელების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

მიმდინარე კონტროლის პროცედურებს განეკუთვნება ქრონო-მეტრაჟი, საგადასახადო მონიტორინგი, საკონტროლო შესყიდვა, საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი, დათვალიერება და ინვენტარიზაცია. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული მიმდინარე კონტროლის პროცედურები გამოიყენება ყველა გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მიმართ.

მიმდინარე კონტროლის პროცედურები ხორციელდება უფლებამოსილი საგადასახადო ორგანოს მიერ. მიმდინარე კონტროლის პროცედურა შესაძლებელია ჩატარდეს, როგორც დამოუკიდებელი პროცედურის სახით, ასევე საგადასახადო შემომწმებასთან ერთად.

მიმდინარე კონტროლის პროცედურები ხორციელდება გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის წინასწარი შეტყობინების გარეშე, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის (ბრძანების) საფუძველზე. მიმდინარე კონტროლის პროცედურების განხორციელების თაობაზე საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი უნდა შეიცავდეს კანონმდებლობით გათვალისწინებულ რეკვიზიტებს, მათ შორის, პროცედურის განმარტებული საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირთა თანამდებობას, სახელს და გვარს, პროცედურის ჩატარების პერიოდს (მისი დაწყებისა და დასრულების ვადებს), იმ ორგანოს დასახელებას, რომელშიც შეიძლება ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გასაჩივრება, მის მისამართს, საჩივრის წარდგენის ვადას და წესს.

საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების დაფიქსირების მიზნით გამოიყენოს ტექნიკური საშუალებები. ამ შემთხვევაში, ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში აუცილებლად უნდა მიეთითოს მიმდინარე კონტროლის პროცედურების განხორციელებისას გამოსაყენებელი ტექნიკური საშუალებების თაობაზე.

მიმდინარე კონტროლის პროცედურების განხორციელების თაობაზე საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი შეიძლება გამოიცეს, როგორც ერთი კონკრეტული გადასახადის გადამხდელის, ასევე რამდენიმე გადასახადის გადამხდელის ან კონკრეტულ სამოქმედო ტერიტორიაზე მოქმედ გადასახადის გადამხდელთა მიმართ. ამასთან, კონკრეტულ სამოქმედო ტერიტორიაზე მოქმედ გადასახადის გადამხდელთა მიმართ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელის დასახელების ნაცვლად, მასში მიეთითება იმ სამოქმედო ტე-

რიტორიის დასახელება (კონკრეტული ქუჩების, უბნების ზუსტი მითითებით), სადაც უნდა განხორციელდეს შესაბამისი პროცედურა.

განსახილველი მუხლის თანახმად, საგადასახადო კონტროლის მიმდინარე კონტროლის პროცედურები შეიძლება განხორციელდეს მხოლოდ გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის სამუშაო საათებში ან/და ფაქტობრივი მუშაობის დროს. ამასთან, პირს უფლება აქვს დაესწროს მის მიმართ განხორციელებულ მიმდინარე კონტროლის პროცედურებს.

მიმდინარე კონტროლის პროცედურები ხორციელდება საგადასახადო ორგანოს არანაკლებ ორი უფლებამოსილი პირის მიერ. ამასთან, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ვალდებულია გადასახადის გადამხდელს წარუდგინოს თავისი პირადობის დამადასტურებელი (სამსახურებრივი) მოწმობა და საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი მიმდინარე კონტროლის კონკრეტული პროცედურის განხორციელების თაობაზე.

ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მიღებაზე გადასახადის გადამხდელის მიერ უარის გაცხადების შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტზე აკეთებს შესაბამის აღნიშვნას. ასეთ შემთხვევაში ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ჩაბარებულად ითვლება. ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გადასახადის გადამხდელს შესაძლებელია წარედგინოს ასევე ელექტრონული ფორმით.

მიმდინარე კონტროლის პროცედურების შედეგების ფიქსაციის მიზნით პროცედურის განმახორციელებელი საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ადგენს ოქმს, რომელშიც აღინიშნება ოქმის დასახელება (ეს შეიძლება იყოს დათვალიერების ოქმი, საკონტროლო შესყიდვის ოქმი და ა. შ.), კონკრეტული პროცედურის (დათვალიერების, საკონტროლო შესყიდვის და ა. შ.) ჩატარების ადგილი, თარიღი და დრო. ოქმის აღწერილობით ნაწილში აუცილებლად უნდა აღინიშნოს მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარებისას განხორციელებული მოქმედებების შინაარსი და მათი ჩატარების თანამიმდევრობა, აგრეთვე საკონტროლო მოქმედებათა განხორციელებისას გამოვლენილი განსაკუთრებული ფაქტები და გარემოებები.



ოქმი გასაცნობად უნდა წარედგინოს საგადასახადო კონტროლის პროცედურაში მონაწილე ყველა პირს, რომლებსაც უფლება აქვთ, ოქმში დააფიქსირონ გამოვლენილი განსაკუთრებული ფაქტები და გარემოებები.

ოქმს ხელს აწერენ საგადასახადო კონტროლის პროცედურების განმახორციელებელი საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი და გადასახადის გადამხდელი ან მისი წარმომადგენელი, აგრეთვე ამ პროცედურებში მონაწილე სხვა პირი (მაგალითად, მონვეული სპეციალისტი ან სხვა პირი, თუ ისინი მონაწილეობდნენ საგადასახადო კონტროლის პროცედურების განხორციელებაში).

გადასახადის გადამხდელის ან მისი წარმომადგენლის მიერ ოქმზე ხელის მონერაზე უარის თქმის შემთხვევაში, ოქმში კეთდება შესაბამისი ჩანაწერი. ოქმი დგება ორ ეგზემპლარად. ერთი ეგზემპლარი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს (მის წარმომადგენელს), ხოლო მეორე – რჩება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს.

მიმდინარე კონტროლის პროცედურების განხორციელებისას გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს წარუდგინოს საგადასახადო ორგანოს მტკიცებულებები, ხოლო საგადასახადო ორგანოს საკმარისი საფუძვლის არსებობისას უფლება აქვს გაითვალისწინოს წარმოდგენილი მტკიცებულებები.

უნდა აღინიშნოს, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების შედეგების ფიქსაციის მიზნით შედგენილ ოქმს გააჩნია მტკიცებულების ძალა საგადასახადო სამართალდარღვევების შესახებ საქმეთა წარმოებისას, აგრეთვე სასამართლო ორგანოებში საქმეთა განხილვისას.

## **მუხლი 257. ქრონომეტრაჟი**

**1. საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, დროის გარკვეულ პერიოდში გადასახადის გადამხდელის შემოსავლების, საქონლის/მომსახურების მიწოდების მოცულობისა და დაქირავებულ ფიზიკურ პირთა რაოდენობის დადგენის მიზნით განახორციელოს გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობაზე დაკვირვება და ქრონომეტრაჟის ჩატარების გზით ამ საქმიანობის გამოკვლევა.**

2. ქრონომეტრაჟი ტარდება დღე-ღამის განმავლობაში გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოებული ან/და მიწოდებული საქონლის/მომსახურების მოცულობის შესახებ უწყვეტი ჩანაწერების წარმოებით. საჭიროების შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს, დააყენოს მრიცხველები და სხვა ტექნიკური საშუალებები და ქრონომეტრაჟის ჩატარების ყოველი დღის ბოლოს განახორციელოს მათი მონაცემების რეგისტრაცია. (8.11.2011. N5202)

3. ქრონომეტრაჟი ტარდება არანაკლებ 7 დღის განმავლობაში. ქრონომეტრაჟის დაწყებისა და დასრულების ვადები განისაზღვრება კონკრეტული კალენდარული თარიღით ან/და კონტროლს დაქვემდებარებული ოპერაციის შესრულების ვადით. (24.06.2011. N4963)

4. შემოსავლების სამსახურის მიერ სხვა ადმინისტრაციულ ორგანოსთან გაფორმებული ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ შემთხვევაში ქრონომეტრაჟის ჩატარებისას შესაძლებელია მოწვეულ იქნეს ამ ადმინისტრაციული ორგანოს წარმომადგენელი, ასევე საჭიროების შემთხვევაში ხელშეკრულების საფუძველზე მოიწვევა ექსპერტი/სპეციალისტი. (24.06.2011. N4963)

ქრონომეტრაჟი (ფრანგ. *chronométrage*, ბერძნულიდან. *chrónos* – დრო და *metréo* – გაზომვა) ფაქტობრივი კონტროლის პროცედურაა. ქრონომეტრაჟი ხორციელდება გადასახადის გადამხდელის წინასწარი შეტყობინების გარეშე, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ბრძანების საფუძველზე. ბრძანებაში აუცილებელია მიეთითოს აღნიშნული პროცედურის ჩატარების პერიოდი (მისი დაწყებისა და დასრულების ვადები) და პროცედურების განმახორციელებელი საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირთა ჩამონათვალი.

ქრონომეტრაჟი ტარდება გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის ფაქტობრივი განხორციელების ადგილზე და გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობაზე დაკვირვებას და ქრონომეტრაჟის ჩატარების გზით ამ საქმიანობის გამოკვლევას.

ქრონომეტრაჟის მიზანია დროის გარკვეულ პერიოდში გადასახადის გადამხდელის:

- შემოსავლების დადგენა;
- საქონლის/მომსახურების მიწოდების მოცულობის დადგენა;
- დაქირავებულ ფიზიკურ პირთა რაოდენობის დადგენა.

ქრონომეტრაჟი ტარდება საგადასახადო ორგანოს არანაკლებ ორი უფლებამოსილი პირის მიერ. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ქრონომეტრაჟის განხორციელებამდე გადასახადის გადამხდელს წარუდგენს თავისი პირადობის დამადასტურებელ (სამსახურებრივ) მონმობას და ქრონომეტრაჟის ჩატარების თაობაზე საგადასახადო ორგანოს უფროსის (მოადგილის) ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს. აღნიშნული პროცედურის შემდეგ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი გადასახადის გადამხდელისგან ცნობის სახით იღებს ინფორმაციას ეკონომიკური საქმიანობისათვის განკუთვნილი ადგილების მდებარეობის, ფართის მფლობელის, აგრეთვე საკონტროლო-სალარო აპარატების, მრიცხველების ან სხვა ტექნიკური საშუალებების განთავსების ადგილების შესახებ, ასევე სხვა ინფორმაციას, რომელიც საჭიროა ქრონომეტრაჟის პროცედურის განხორციელებისათვის.

ქრონომეტრაჟის ჩატარებისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ახორციელებს გადასახადის გადამხდელის მიერ სამუშაო დღის განმავლობაში წარმოებული ან/და მიწოდებული საქონლის (მომსახურების) მოცულობის შესახებ უწყვეტი ჩანაწერების წარმოებას. საჭიროების შემთხვევაში, ქრონომეტრაჟის ჩატარებისას დასაშვებია აგრეთვე მრიცხველი და სხვა საზომი ხელსაწყოების დაყენება.

ქრონომეტრაჟი ტარდება არანაკლებ 7 კალენდარული დღის განმავლობაში. ქრონომეტრაჟის დაწყებისა და დასრულების ვადები შესაძლებელია განისაზღვროს როგორც კონკრეტული კალენდარული თარიღით, ასევე კონტროლს დაქვემდებარებული ოპერაციის შესრულების ვადით. ქრონომეტრაჟის ჩატარების დღეებს შორის ინტერვალს განსაზღვრავს საგადასახადო ორგანო. ქრონომეტრაჟის ჩატარებისას, საჭიროების შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელის არასამუშაო საათებში დალუქოს ეკონომიკური საქმიანობის ფაქტობრივი განხორციელების ადგილზე არსებული შენობები და/ან სათავსოები.

გადასახადის გადამხდელს ან მის წარმომადგენელს უფლება აქვს დაესწროს ქრონომეტრაჟის პროცედურას. ქრონომეტრაჟის ჩატარებისას, საჭიროების შემთხვევაში, შესაძლებელია მონვეულ იქნას ექსპერტი ან სპეციალისტი.

ქრონომეტრაჟის მიმდინარეობისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ადგენს ყოველდღიურ ან/და შემაჯამებელ ოქმს.

ქრონომეტრაჟის შედეგების შესახებ ოქმის შენიშვნაში დამატებით აღინიშნება ქრონომეტრაჟისას გამოვლენილი ფაქტები და გარემოებები, რომლებსაც არსებითი მნიშვნელობა შეიძლება ჰქონდეს საქმესთან დაკავშირებით, ასევე ოქმზე თანდართული მტკიცებულებების ჩამონათვალი (საგადასახადო დოკუმენტები, საკონტროლო-სალარო აპარატის ჩეკები, ქვითარი, ანგარიში, სასაქონლო ზედნადები, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, მონვეული სპეციალისტის დასკვნა, ქრონომეტრაჟის პროცედურის დაფიქსირების ტექნიკური საშუალებებით მოპოვებული ინფორმაცია (ასეთის არსებობისას) და სხვ.).

ქრონომეტრაჟის შედეგებში უნდა იქნეს გათვალისწინებული მხოლოდ სრული სამუშაო დღის (ცვლის, პერიოდის) მიხედვით დაფიქსირებული მონაცემები.

### **მუხლი 257<sup>1</sup>. საგადასახადო მონიტორინგი (8.11.2011. N5202)**

1. საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის ადგილზე უფლებამოსილი პირის/პირების წევრებთან ვადით მიმაგრებით განახორციელოს საგადასახადო მონიტორინგი და მოპოვებული ინფორმაცია გამოიყენოს საგადასახადო შემონებისას პირის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით. საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელების ვადის გაგრძელება შესაძლებელია შემოსავლების სამსახურის უფროსთან შეთანხმებით.

2. საგადასახადო მონიტორინგის მიზანია გადასახადის გადამხდელის მიერ ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული ძირითადი სახის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შექმნის, გახარჯვის,

დანაკარგების, აგრეთვე მზა პროდუქციის (სახეობების მიხედვით) მიწოდების დამოუკიდებელი რაოდენობრივი აღრიცხვა და ასეთი აღრიცხვის შესახებ მონაცემების მოპოვება ან/და დაბეგვრის ობიექტის ან მასთან დაკავშირებული ინფორმაციის დაფარვის/დამალვის შესაძლო რისკების გამოვლენა.

**3. საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელების წესს ადგენს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.**

საგადასახადო მონიტორინგის მიზანია გადასახადის გადამხდელის მიმდინარე ეკონომიკური საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის მოპოვება, აგრეთვე დაბეგვრის ობიექტის ან მასთან დაკავშირებული ინფორმაციის დაფარვის/დამალვის შესაძლო რისკების გამოვლენა.

როგორც წესი, საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელების შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოიყენება საგადასახადო შემოსულებისას პირის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით.

საგადასახადო მონიტორინგი, როგორც წესი, ხორციელდება გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის ადგილზე (კონკრეტულ ობიექტზე) საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის (პირების) მიერ, საგადასახადო მონიტორინგის განმახორციელებელი საგადასახადო ორგანოს უფროსის (მოადგილის) ბრძანების საფუძველზე.

იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო მონიტორინგს დაქვემდებარებული ოპერაცია ხორციელდება გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის კონკრეტული ობიექტის გარეთ, საგადასახადო მონიტორინგი ხორციელდება საგადასახადო მონიტორინგს დაქვემდებარებული ოპერაციის განხორციელების ადგილზე. საგადასახადო მონიტორინგი შეიძლება განხორციელდეს გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის ერთ ან რამდენიმე ობიექტზე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის მე-6 ნაწილის შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურთან გაფორმებული ხელშეკრულების საფუძველზე, საგადასახადო მონიტორინგი, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის (პირების) გარდა, შეიძლება განახორციელოს ასევე სხვა პირმა.

საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელების თაობაზე საგადასახადო ორგანოს უფროსის (მოადგილის) ბრძანებით მტკიცდება:

- საგადასახადო მონიტორინგის პროგრამა;
- საგადასახადო მონიტორინგის განმახორციელებელი პირის მიერ საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელების თითოეული ადგილის მიხედვით დაკვირვებისას მოპოვებული ინფორმაციის აღრიცხვის ჟურნალის ფორმა (ფორმები), ეკონომიკური საქმიანობის სპეციფიკის გათვალისწინებით.

საგადასახადო მონიტორინგის პროგრამაში ან/და აღრიცხვის ჟურნალის ფორმაში შესაძლებელია შეტანილ იქნეს ცვლილება ან/და დამატება საგადასახადო ორგანოს უფროსის (მოადგილის) ბრძანებით.

საგადასახადო მონიტორინგის დაწყებამდე არანაკლებ 10 კალენდარული დღით ადრე საგადასახადო ორგანო უზრუნველყოფს გადასახადის გადამხდელის წერილობითი ან ელექტრონული ფორმით ინფორმირებას საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელების თაობაზე გადამხდელის მიღების შესახებ.

საგადასახადო მონიტორინგი შეიძლება განხორციელდეს 6 თვემდე ვადით. საგადასახადო მონიტორინგის 6 თვეზე მეტი ხნით გაგრძელება დასაშვებია მხოლოდ შემოსავლების სამსახურის უფროსთან შეთანხმებით.

საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელებისას შეიძლება გამოყენებულ იქნეს მონაცემთა აღრიცხვისა და ჩანაწერების განხორციელების ტექნიკური საშუალებები: მრიცხველი მექანიზმები, ვიდეოდაკვირვების სისტემა და სხვა.

საგადასახადო მონიტორინგი ხორციელდება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით დამტკიცებული „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამონერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის“ შესაბამისად.

საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელებისას საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობის მონაწილეებს წარმოექმნებათ განსაზღვრული უფლებები და ვალდებულებები. კერძოდ, საგადა-

სახადო მონიტორინგის განხორციელებისას გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს:

- საგადასახადო მონიტორინგის განმახორციელებელ პირს ცალკეულ საკითხებთან დაკავშირებით წარუდგინოს ახსნა-განმარტებები და დააფიქსიროს შენიშვნები;
- მოითხოვოს საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელებისას საგადასახადო მონიტორინგის განმახორციელებელი პირის მიერ წარმოებული აღრიცხვის ჟურნალის დამონმებული ასლი;
- საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელებისას აღრიცხული მონაცემები გამოიყენოს თავისი საქმიანობის შედეგების დასაზუსტებლად (მაგალითად, დანაკარგის დასადგენად).

საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელებისას გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია:

- საგადასახადო მონიტორინგის განმახორციელებელი პირისათვის ხელმისაწვდომი გახადოს ადმინისტრაციული, სანარმოო, სასაწყობე და სხვა შენობა-ნაგებობაში (ტერიტორიაზე) შესვლა;
- მოთხოვნის შემთხვევაში, საგადასახადო მონიტორინგის განმახორციელებელ პირს წარუდგინოს დაკვირვების განსახორციელებლად აუცილებელი ყველა ის დოკუმენტი, რომელიც ასახავს მის მიერ განხორციელებულ ოპერაციებს (პირველადი დოკუმენტები, ხელშეკრულებები, ანგარიშ-ფაქტურები, ზედნადებები და ა.შ.);
- საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელების თაობაზე საგადასახადო ორგანოს უფროსის (მოადგილის) გადანყვეტილების მიღების შემდეგ, შექმნას საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელებისთვის აუცილებელი სამუშაო პირობები.

გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო მონიტორინგს დაქვემდებარებული სამეურნეო ოპერაციის სამუშაო გრაფიკისაგან განსხვავებულ პერიოდში (მაგალითად, არასამუშაო დროს) შესრულებისას, რომელსაც არ ესწრება საგადასახადო მონიტორინგის განმახორციელებელი პირი, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია აღნიშნული სამეურნეო ოპერაციის შესრულების შესახებ საგადასახადო მონიტორინგის განმახორციელებელ პირს აცნობოს წინასწარ, ნებისმიერი საკომუნიკაციო საშუალებით, იმ გონივრულ ვადაში, რომელიც აუცილებელი იქნება საგადასახადო მონიტორინ-

გის განმახორციელებელი პირის საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელების ადგილზე მისვლისათვის.

საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელებისას საგადასახადო მონიტორინგის განმახორციელებელ პირს უფლება აქვს:

- საგადასახადო მონიტორინგის პროგრამით გათვალისწინებულ შემთხვევებში (საკითხებზე) განახორციელოს გადასახადის გადამხდელის პირველადი სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ნიშანდება მასზე გაცემული საგადასახადო ორგანოს შტამპითა და ხელმოწერით, თარიღის მითითებით;
- გადასახადის გადამხდელს მისცეს სარეკომენდაციო ხასიათის მითითებები საგადასახადო მონიტორინგს დაქვემდებარებულ საკითხებთან დაკავშირებით არსებული ხარვეზების გამოსწორების შესახებ, რომლის შინაარსი აისახება აღრიცხვის ჟურნალის სარეკომენდაციო მითითებების ნაწილში. საგადასახადო მონიტორინგის განმახორციელებელი პირი ვალდებულია:
- იმოქმედოს საგადასახადო მონიტორინგის პროგრამის შესაბამისად;
- გადასახადის გადამხდელს გააცნოს მისი უფლება-მოვალეობები;
- საგადასახადო მონიტორინგის დასრულებისას მის მიერ წარმოებული აღრიცხვის ჟურნალის დამოწმებული ასლი გადასცეს გადასახადის გადამხდელს.

საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელებამ გონივრულ ფარგლებში არ უნდა დაარღვიოს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ჩვეული რიტმი და არ უნდა შეაფერხოს მისი ეკონომიკური საქმიანობის პროცესი.

საგადასახადო მონიტორინგის განმახორციელებელი პირი საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელებისას ყოველდღიურად წერილობითი ან ელექტრონული ფორმით აწარმოებს აღრიცხვის ჟურნალს (ჟურნალებს), რომელიც სხვა მონაცემებთან ერთად უნდა მოიცავდეს შემდეგ აუცილებელ რეკვიზიტებს:

- გადასახადის გადამხდელის დასახელება/სახელს და გვარს, საიდენტიფიკაციო/პირად ნომერს, იურიდიულ ან/და ფაქტობრივ მისამართს;
- საგადასახადო მონიტორინგის პროგრამით გათვალისწინებული ობიექტის შესაბამისად თითოეული სამეურნეო ოპერაციის ში-



ნაარსს, შესრულების თარიღს, დაწყებისა და დასრულების პერიოდს, დაკვირვების მონაწილე პირთა სახელს, გვარს და თანამდებობას;

- სარეკომენდაციო მითითებებისა და შენიშვნებისათვის გამოყოფილ ნაწილს.

აღრიცხვის ყურნალში ასევე აღინიშნება საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელებისას გამოვლენილი არსებითი მნიშვნელობის მქონე სხვა ფაქტები და გარემოებები, აგრეთვე, აღრიცხვის ყურნალზე დართული მასალების ჩამონათვალი. აღრიცხვის ყურნალის წერილობითი ფორმით წარმოებისას, მისი გვერდები უნდა იყოს დანომრილი და ხელმოწერილი, ხოლო ელექტრონული ფორმით წარმოებისას ყოველდღიურად ხორციელდება მონაცემების ამობეჭდვა, ხელმოწერა და შენახვა ქრონოლოგიური თანამიმდევრობით. ყოველი სამუშაო დღის/ცვლის დასრულების შემდეგ, აგრეთვე, საგადასახადო მონიტორინგის საბოლოოდ დასრულებისას აღრიცხვის ყურნალს ხელს აწერს საგადასახადო მონიტორინგის განმახორციელებელი პირი, მოწვეული სპეციალისტი (ექსპერტი), აგრეთვე გადასახადის გადამხდელი (მისი წარმომადგენელი). ამასთან, თუ გადასახადის გადამხდელი (მისი უფლებამოსილი წარმომადგენელი) უარს აცხადებს ხელმოწერაზე აღნიშნულის შესახებ ჩანაწერი კეთდება აღრიცხვის ყურნალში.

საგადასახადო მონიტორინგის დასრულების შემდეგ აღრიცხვის ყურნალი და მასზე დართული მასალები გადაეცემა საგადასახადო მონიტორინგის განმახორციელებელ საგადასახადო ორგანოს.

## **მუხლი 258. საკონტროლო შესყიდვა**

1. საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვის მიზანია გადასახადის გადამხდელის მიერ საქონლის მიწოდებით ან/და მომსახურების გაწევით მიღებული შემოსავლების რეალური მოცულობის დადგენა ან/და საქართველოს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტის გამოვლენა.

2. საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, განახორციელოს გადასახადის გადამხდელისაგან საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვა ან/და დაადგინოს საქონლის/მომსახურების ფასი

საკონტროლო შესყიდვის შეთავაზებით ან/და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტის გამოვლენის მიზნით გადასახადის გადამხდელს შესაძენად შესთავაზოს საქონელი/ მომსახურება.

3. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი საკონტროლო შესყიდვის ან/და საკონტროლო შესყიდვის შეთავაზების პროცედურის განხორციელებისას შესაძლებელია გამოვიდეს, როგორც ფსევდომომხმარებელი. საგადასახადო ორგანოს უფროსი უფლებამოსილია ამ მიზნით მიმდინარე კონტროლის განმახორციელებელ პირზე გასცეს ფსევდოდოკუმენტები.

4. საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადასახადის გადამხდელისაგან საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვის ან/და საკონტროლო შესყიდვის შეთავაზების პროცედურის განხორციელებისას მოსამართლის ბრძანების გარეშე გამოიყენოს პროცედურის დაფიქსირების ტექნიკური საშუალებები. (17.12.2010. N4114)

5. თუ საკონტროლო შესყიდვით შესყიდული საქონელი არ ტოვებს სავაჭრო ობიექტის ტერიტორიას და მისი სახე და შეფუთვა არ დაზიანებულა, მაშინ საკონტროლო შესყიდვის ოქმის საფუძველზე ოპერაცია ექვემდებარება გაუქმებას (შესყიდული საქონელი უბრუნდება გამყიდველს, ხოლო გადახდილი ფული – მყიდველს).

დაბეგერის ობიექტის სრულად განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს განსახილველი მუხლით დადგენილი წესით გადასახადის გადამხდელისაგან განახორციელოს საქონლის, მომსახურების საკონტროლო შესყიდვა. საკონტროლო შესყიდვა საგადასახადო კონტროლის საკმაოდ ეფექტური ფორმაა. საკონტროლო შესყიდვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ საქონლის, მომსახურების შეძენის ხელოვნურად შექმნილ სიტუაციას, შეძენილი საქონლის (მომსახურების) მოხმარების ან შემდგომი მიწოდების მიზნის გარეშე.

განსახილველი მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საქონლის, მომსახურების საკონტროლო შესყიდვის მიზანია გადასახადის გადამხდელის მიერ:

- საქონლის მიწოდებით ან/და მომსახურების განევით მიღებული შემოსავლების რეალური მოცულობის დადგენა;

- საქართველოს კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტის გამოვლენა (მათ შორის: მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დარღვევა; საქართველოს ტერიტორიაზე ეროვნული ვალუტის გამოყენების წესების დარღვევის გამოვლენა; საგადასახადო ორგანოში გადასახდის გადამხდელად აღრიცხვის წესის დარღვევის ფაქტის დადგენა და სხვ.).

საქონლის, მომსახურების საკონტროლო შესყიდვა წარმოებს საგადასახადო ორგანოს არანაკლებ ორი უფლებამოსილი პირის მიერ. საკონტროლო შესყიდვის დასრულების შემდეგ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი გადასახადის გადამხდელს ან მის წარმომადგენელს უცხადებს ასეთი შესყიდვის ჩატარების შესახებ და აფორმებს საკონტროლო შესყიდვის ოქმს დადგენილი ფორმით. საკონტროლო შესყიდვისას გადახდის საშუალებად გამოიყენება ეროვნული ვალუტა. იმ შემთხვევაში, როდესაც გადასახადის გადამხდელის რეალური შემოსავლების დადგენასთან ერთად, საკონტროლო შესყიდვის მიზანია საქართველოს ტერიტორიაზე ეროვნული ვალუტის გამოყენების წესების დარღვევის გამოვლენა, დაშვებულია უცხოური ვალუტის გამოყენებაც.

საგადასახადო ორგანო წინასწარ განსაზღვრავს საკონტროლო შესყიდვის განხორციელებისთვის სავარაუდოდ საჭირო ფულადი სახსრების ოდენობას და მისი დაფინანსების წყაროს. საკონტროლო შესყიდვის განსახორციელებლად საჭირო ფულადი თანხები გამოიყოფა სახელმწიფო ბიუჯეტით გათვალისწინებული საკონტროლო შესყიდვებისათვის გამოყოფილი ასიგნებებიდან. ამასთან, საკონტროლო შესყიდვა შესაძლებელია განხორციელდეს როგორც ნაღდი, ასევე უნაღდო ანგარიშსწორებით.

საკონტროლო შესყიდვა ხორციელდება საგადასახადო ორგანოს უფროსის (მოადგილის) ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით განსაზღვრული ფულადი სახსრების მოცულობის ფარგლებში. ამასთან, თუ პროცედურის ჩატარებისას გამოირკვევა, რომ საკონტროლო შესყიდვისათვის განსაზღვრული თანხა არ არის საკმარისი საკონტროლო შესყიდვის განსახორციელებლად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს შეუძლია:

- შეწყვიტოს პროცედურა;

- დაასრულოს პროცედურა შეთავაზებით;
- საკუთარი სახსრებით შეავსოს თანხის დანაკლისი და დაასრულოს ოპერაცია.

საკონტროლო შესყიდვის პროცედურა, ასევე შესაძლებელია განხორციელდეს შეკვეთის (ადგილზე მიტანის, გამოძახების) ფორმით.

საკონტროლო შესყიდვის განხორციელებისას შესაძლებელია პროცედურის განხორციელება შეწყდეს შეთავაზებით, თუ ამ ეტაპზე საქონლის (მომსახურების) ფასი დადგენილია ან/და მოპოვებულია შესაბამისი მტკიცებულებები.

საკონტროლო შესყიდვა შეიძლება დასრულდეს შეთავაზებით, თუ:

- მიღებულია ბე (ავანსი);
- გამოწერილია ანგარიში, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა ან სასაქონლო ზედნადები;
- გაფორმებულია ხელშეკრულება ან სხვა დოკუმენტი საქონლის განვადებით, ნასყიდობით ან სხვა სახით გასხვისების შესახებ;
- პროცედურის განხორციელებაზე უფლებამოსილი პირის თანდასწრებით განხორციელდა სხვა პირისათვის საქონლის (მომსახურების) მიწოდება (ფასის დაფიქსირებით) და შესაძლებელია ამ ფაქტზე ოქმის შედგენა სათანადო ფორმით.

საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი საკონტროლო შესყიდვის განხორციელებისთანავე გადასახადის გადამხდელს წარუდგენს თავისი პირადობის დამადასტურებელ (სამსახურებრივ) მონუმბას და საკონტროლო შესყიდვის ჩატარების შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს.

საკონტროლო შესყიდვის შედეგების მიხედვით საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ადგენს საკონტროლო შესყიდვის შედეგების შესახებ ოქმს. საკონტროლო შესყიდვის შედეგების შესახებ ოქმის შენიშვნაში დამატებით აღინიშნება საკონტროლო შესყიდვისას გამოვლენილი ფაქტები და გარემოებები, რომლებსაც არსებითი მნიშვნელობა შეიძლება ჰქონდეს საქმესთან დაკავშირებით, ასევე ოქმზე თანდართული მტკიცებულებების ჩამონათვალი (საგადასახადო დოკუმენტები, საკონტროლო-სალა-

რო აპარატის ჩეკი, ქვითარი, ანგარიში, სასაქონლო ზედნადები, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, ნივთის განვადებით შეძენის ხელშეკრულება, შესყიდული საქონელი, მონვეული სპეციალისტის დასკვნა, საკონტროლო შესყიდვის პროცედურის დაფიქსირების ტექნიკური საშუალებებით მოპოვებული ინფორმაცია (ასეთის არსებობისას) და სხვ.).

როგორც აღვნიშნეთ, საკონტროლო შესყიდვა მიზნად არ ისახავს შეძენილი საქონლის მოხმარებას. შესაბამისად, თუ საკონტროლო შესყიდვით შესყიდული საქონელი არ ტოვებს სავაჭრო ობიექტის ტერიტორიას და მისი სახე და შეფუთვა არ დაზიანებულა, საკონტროლო შესყიდვის ოქმის საფუძველზე ოპერაცია ექვემდებარება გაუქმებას, ანუ საკონტროლო შესყიდვისას საქონლის შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები უბრუნდება საკონტროლო შესყიდვის განმახორციელებელ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს (ფსევდომომხმარებელს), ხოლო შესყიდული საქონელი უბრუნდება გადასახადის გადამხდელს ან მის წარმომადგენელს. მომსახურების შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრების დაბრუნებას საგადასახადო კოდექსი არ ითვალისწინებს.

საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის (ფსევდომომხმარებლის) მიერ შეძლებისდაგვარად მაქსიმალურად უნდა იქნეს აცილებული საქონლის დაბრუნებაზე გამყიდველის მხრიდან უარის თქმის საფუძველი, როგორც შეიძლება იყოს: შეფუთვის დაზიანება, საქონლის სარეალიზაციო სახის შეცვლა, სავაჭრო ობიექტის ტერიტორიიდან გამოტანა.

ოპერაციის გაუქმების თაობაზე გადაწყვეტილებას იღებს საკონტროლო შესყიდვის განმახორციელებელი საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი (საქონლის მყიდველი), რაც ფორმდება საკონტროლო შესყიდვის ოქმის საფუძველზე, ამავე ოქმის შესაბამის გრაფებში სათანადო ჩანაწერების დაფიქსირებით. აღნიშნული ოქმი გადასახადის გადამხდელისთვის წარმოადგენს ოპერაციის გაუქმების საფუძველს.

ოპერაციის გაუქმების თაობაზე გადაწყვეტილების მიღებისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ კანონით განსაზღვრულ პირობებთან ერთად გათვალისწინებული უნდა იქნეს შესყიდული საქონლის სახეობა და მისი გადაცემის ფორმა რამდე-

ნად იძლევა მისი უკან დაბრუნების შესაძლებლობას (მაგ., ავტომანქანის ავზის სანვავით გამართვის, დაზიანებული ავტომანქანის შეკეთებისას ახალი დეტალის დამონტაჟებისა და მისი სანვავ-საპოხი მასალებით გამართვისას, კვების ობიექტებში – შექნილი საკვების (კერძის) მიღების და სხვა შემთხვევებში).

ნაღდი ფულით ანგარიშსწორების შემთხვევაში გაუქმებულ ოპერაციაზე გადახდილი ფულადი სახსრების დაბრუნება ხორციელდება ოპერაციის განხორციელების ადგილზე საქონლის საკონტროლო შესყიდვის განმახორციელებელი საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირისათვის. უნაღდო ანგარიშსწორების შემთხვევაში გადახდილი თანხის დაბრუნება ხორციელდება შესაბამის ანგარიშზე თანხის გადარიცხვით, დადგენილი წესის შესაბამისად.

საკონტროლო შესყიდვისას გადასახადის გადამხდელის მიერ გამოწერილი შესაბამისი დოკუმენტაცია (საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, სასაქონლო ზედნადები, საკონტროლო-სალარო აპარატით ამობეჭდილი ჩეკი და სხვა) ოპერაციის გაუქმებისა და თანხის უკან დაბრუნების შემდეგ უქმდება (კორექტირდება) კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

ოპერაციის გაუქმებასა და შესყიდული საქონლის უკან დაბრუნებაზე დაუსაბუთებელი უარის თქმა იწვევს გადასახადის გადამხდელის პასუხისმგებლობას კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

ამრიგად, ოპერაციის გაუქმების თაობაზე გადანყვეტილება არ მიიღება, ანუ ოპერაცია გაუქმებას არ ექვემდებარება:

- მომსახურების შესყიდვის შემთხვევაში;
- იმ საქონელზე, რომელიც არ უბრუნდება გამყიდველს.

ზემოაღნიშნულ შემთხვევებში, საგადასახადო ორგანოს უფროსი (მოადგილე) იღებს გადანყვეტილებას:

- შესაბამისი თანხების ხარჯად აღიარების თაობაზე;
- შექნილი (დაუბრუნებელი) საქონლის სახელმწიფო საკუთრებად მიქცევის თაობაზე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის მე-6 ნაწილის საფუძველზე, საქონლის, მომსახურების საკონტროლო შესყიდვა შემოსავლების სამსახურთან გაფორმებული ხელშეკრულების საფუძველზე შესაძლებელია განახორციელოს კერძო საგადასახადო ინსპექტორმაც.

კერძო საგადასახადო ინსპექტორს უფლება აქვს განახორციელოს საკონტროლო შესყიდვა შემდეგი საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოვლენის მიზნით:

- მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე მუშაობა;
- მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოუყენებლობა;
- ჩეკში ფაქტობრივად გადახდილზე ნაკლები თანხის ჩვენება;
- გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესის დარღვევა.

კერძო საგადასახადო ინსპექტორი საკონტროლო შესყიდვას ახორციელებს საკუთარი სახსრებით ნაღდი ანგარიშსწორებით. ამ შემთხვევაში საკონტროლო შესყიდვისას გადახდის საშუალებად გამოიყენება მხოლოდ ეროვნული ვალუტა.

კერძო საგადასახადო ინსპექტორი საკონტროლო შესყიდვის განხორციელებისთანავე გადასახადის გადამხდელს წარუდგენს შემოსავლების სამსახურის მიერ გაცემული კერძო საგადასახადო ინსპექტორის მონმობას, გარდა იმ შემთხვევისა, თუ განხორციელებული საკონტროლო შესყიდვისას საგადასახადო სამართალდარღვევა არ გამოვლინდა.

საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენის შემთხვევაში, კერძო საგადასახადო ინსპექტორი დადგენილი წესით ადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს. ამასთან, კერძო საგადასახადო ინსპექტორს უფლება აქვს განახორციელოს ოპერაციის გაუქმება, კერძო საგადასახადო ინსპექტორის მიერ განხორციელებული საკონტროლო შესყიდვის შედეგების შესახებ ოქმით.

კერძო საგადასახადო ინსპექტორი ვალდებულია პროცედურის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მეორე სამუშაო დღისა საგადასახადო სამართალდარღვევისა და კერძო საგადასახადო ინსპექტორის მიერ განხორციელებული საკონტროლო შესყიდვის შედეგების შესახებ ოქმი წარუდგინოს საგადასახადო ორგანოს.

## მუხლი 259. საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი

1. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირებს უფლება აქვთ, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით განახორციელონ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი.

2. ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი პირის მიერ საქონლის/მომსახურების მიწოდების დროს მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას შესაბამისი მონაცემები აღირიცხება საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებით. მომხმარებლად ჩაითვლება პირი, რომელიც ნაღდი ფულით ახორციელებს ანგარიშსწორებას მისთვის მიწოდებულ/მისაწოდებულ საქონელზე/მომსახურებაზე.

3. საკონტროლო-სალარო აპარატის სახელმწიფო რეესტრის წარმოების, აპარატის ექსპლუატაციის, საგადასახადო ორგანოში რეგისტრაციის და დალუქვის (აგრეთვე ავტოგასამართ სადგურებში მადოზირებელი და მრიცხველი მექანიზმების) და ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტის წარმოების წესებს, აგრეთვე სალაროს ჩეკში შესატან აუცილებელ რეკვიზიტებს ადგენს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

4. საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების ვალდებულებისაგან თავისუფლდება:

ა) პირი მომხმარებელთან ანგარიშსწორების იმ ნაწილში, სადაც:

ა.ა) გამოიყენება ნაღდი ფულით ანგარიშსწორების ფაქტის დამადასტურებელი, საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით დამტკიცებული მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტი;

ა.ბ) საქონლის მიწოდებისათვის ან/და მომსახურების განწვევისათვის გამოინერგება საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა;

ბ) ფიზიკური პირი, რომელიც არ იყენებს დაქირავებულ პირთა შრომას და ახდენს პირად ან საოჯახო მეურნეობაში მიღებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის ან მისგან წარმოებული (გადამუშავებული) საქონლის რეალიზაციას, – საქმიანობის ამ ნაწილში;

გ) მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირი, გარდა საქართველოს მთავრობის მიერ განსაზღვრული ცალკეული საქმიანო-



ბის განმახორციელებელი ან ცალკეული ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ტერიტორიაზე საქმიანობის განმახორციელებელი მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირებისა;

გ<sup>1</sup>) ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირი – ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობის (გარდა ამ კოდექსის 95<sup>3</sup> მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული განაკვეთით დასაბეგრი საქმიანობისა) ნაწილში; (20.12.2011 N 5556)

დ) ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი ფიზიკური პირი, რომელსაც არ აქვს მენარმე ფიზიკურ პირად რეგისტრაციის ვალდებულება;

ე) პირი, რომელიც საქონლის/მომსახურების მიწოდებას და ნაღდი ფულის მიღებას ახორციელებს მომხმარებლების ტერიტორიაზე (სახლებში, ორგანიზაციებში, სანარმოებში), – საქმიანობის ამ ნაწილში, ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტის გაცემის პირობით;

ე<sup>1</sup>) პირი – საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრულ შემთხვევებში. ამ შემთხვევებში პირი უფლებამოსილია საქმიანობის ამ ნაწილში გასცეს ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტი; (20.12.2011 N 5556)

ვ) პირი, რომელიც საქონლის/მომსახურების მიწოდებას და ნაღდი ფულის მიღებას ახორციელებს ავტომატიზებული ან მექანიკური მოწყობილობების მეშვეობით, – საქმიანობის ამ ნაწილში;

ზ) მენარმე ფიზიკური პირი, რომელიც ახორციელებს ქუჩაში დატარების ფორმით საცალო ვაჭრობას, ასევე პირი, რომელიც ყიდის გაზეთებსა და ჟურნალებს, – საქმიანობის ამ ნაწილში; (8.11.2011. N5202)

თ) პირი – ამ კოდექსის 99-ე მუხლის „დ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული საქმიანობის ნაწილში;

ი) ბანკი და მიკროსაფინანსო ორგანიზაცია.

საკონტროლო-სალარო აპარატი განკუთვნილია მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას მიწოდებული საქონლის (მომსახურების) რეგისტრაციისათვის და შესაბამისი მონაცემების აღრიცხვისათვის. საქართველოში საკონტროლო-სალარო აპარატი წარმოადგენს სახელმწიფოს კონტროლის ინსტრუმენტს ნაღდი ფუ-

ლის ბრუნვაზე და გადასახადის გადამხდელის მიერ მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას შესაბამისი მონაცემების თავისდროულად აღრიცხვაზე.

ტრადიციულ საკონტროლო-სალარო აპარატს შემადგენლობაში გააჩნია დისპლეი, კლავიატურა და სპეციალურ ქალაქის ლენტზე საბეჭდი მონყობილობა.

საკონტროლო-სალარო აპარატი გამოიყენება საქონლის/მომსახურების მიწოდების დროს მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას. საკონტროლო-სალარო აპარატის ძირითადი ამოცანაა ქალაქზე (სალარო ჩეკზე) დააფიქსიროს ყიდვა-გაყიდვის გარიგება.

მომხმარებლისათვის გაცემულ ჩეკზე აუცილებლად უნდა აისახოს შემდეგი რეკვიზიტები:

- პირის დასახელება;
- საიდენტიფიკაციო/პირადი ნომერი;
- საკონტროლო-სალარო აპარატის საქარხნო ნომერი;
- ჩეკის ნომერი;
- გადახდილი თანხის ოდენობა, თარიღი და დრო;
- საკონტროლო-სალარო აპარატის ფისკალურ რეჟიმში ყოფნის დამადასტურებელი ნიშანი.

მომხმარებლისათვის გაცემულ ჩეკზე, გადასახადის გადამხდელის სურვილისამებრ, შესაძლებელია აისახოს სხვა დამატებითი მონაცემებიც.

არსებობს ფისკალური (გამოიყენება საქართველოში და იმ ქვეყნებში, სადაც მოქმედებს ფისკალური კანონმდებლობა) და არაფისკალური საკონტროლო-სალარო აპარატი. ფისკალური საკონტროლო-სალარო აპარატი განსხვავდება არაფისკალურისაგან ფისკალური მეხსიერების არსებობით. ფისკალური მეხსიერების საკონტროლო-სალარო აპარატს გააჩნია ინფორმაციის მატარებელი, რაც არ იძლევა მონაცემების წაშლის საშუალებას, ასევე გააჩნია ქვეყნის ფისკალური კანონმდებლობით გათვალისწინებული კონსტრუქციის სხვა განსაკუთრებულობა. საკონტროლო-სალარო აპარატის ფისკალურ მეხსიერებაში გროვდება ამ საკონტროლო-სალარო აპარატის მეშვეობით განხორციელებული ყველა ოპერაციის შესახებ მონაცემები.

საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვთ სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე, განახორციელოს საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი. საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი ხორციელდება გადასახადის გადამხდელის წინასწარი შეტყობინების გარეშე, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ბრძანების საფუძველზე. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა დასაშვებია კონკრეტულ სამოქმედო ტერიტორიაზე საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლის სისტემატურად განხორციელების მიზნით.

საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დაცვის კონტროლის მიზანია გამოავლინოს:

- საკონტროლო-სალარო აპარატის რეგისტრაციის წესების დარღვევის ფაქტები;
- საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოუყენებლობის და გამოყენების წესების დარღვევის ფაქტები;
- ჩეკში ფაქტობრივად გადახდილზე ნაკლები თანხის ჩვენების ფაქტები;
- საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვის ფაქტები;
- ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტის გამოყენების წესების დარღვევის ფაქტები;
- საკონტროლო-სალარო აპარატის ექსპლუატაციის წესების დარღვევის ფაქტები;
- საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა პირობების დარღვევის ფაქტები.

საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დაცვის კონტროლის განხორციელების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს შეამოწმოს საკონტროლო-სალარო აპარატის არსებობა, ტექნიკური გამართულობა, სარეგისტრაციო ბარათი და მისი მონაცემების ფაქტობრივ მონაცემებთან შესაბამისობა. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს საკონტროლო-სალარო აპარატიდან ამობეჭდოს კონკრეტული პერიოდის მიხედვით აპარატის ფისკალურ მესხიერებაში არსებული ინფორმაცია ამონაგები თანხის შესახებ.

საგადასახადო შემონმების პროცესში საგადასახადო ორგანოს შესაბამის უფლებამოსილ პირს, ასევე უფლება აქვს:

- საკონტროლო-სალარო აპარატიდან ამობეჭდოს კონკრეტული პერიოდის მიხედვით საკონტროლო-სალარო აპარატის ფისკალურ მეხსიერებაში არსებული ინფორმაცია ამონაგები თანხის შესახებ და დაადგინოს ამ თანხების პირის საბუღალტრო დოკუმენტაციაში ასახვის სისწორე;
- საბუღალტრო აღრიცხვისა და საკონტროლო-სალარო აპარატის მაჩვენებლები შეუდაროს სალაროში არსებულ ნაღდ ფულს;
- შესთავაზოს პირს წარმოადგინოს სალაროში არსებული ფულადი სახსრები და შესაბამისი წერილობითი განმარტება ფულადი სახსრების წარმომავლობის შესახებ;
- მოახდინოს სალაროში ნაღდი ფულის რაოდენობის განსაზღვრა პირის ან მისი წარმომადგენლის სალაროში არსებული მთელი ფულის სრული დათვლის გზით.

საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დაცვის კონტროლის განხორციელებისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს საგადასახადო სამართლდარღვევის ფაქტის დაფიქსირებამდე არ გაამჟღავნოს თავისი სამსახურებრივი მიზანი (გამოვიდეს ფსევდომომხმარებლის როლში) და მოახდინოს დაკვირვება მოლარის მიერ ფულის მიღებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების და ქვითრის (ჩეკის) მომხმარებელზე გაცემის პროცედურაზე. იმ შემთხვევაში, თუ დაფიქსირდა საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებლობის ან მომხმარებელზე ამობეჭდილი ქვითრის (ჩეკის) წარუდგენლობის ფაქტი, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ადგენს შესაბამისი სამართლდარღვევის ოქმს. საგადასახადო კონტროლის აღნიშნული პროცედურა შეიძლება ჩატარდეს ერთსა და იმავე ობიექტში სისტემატურად.

საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დაცვაზე კონტროლის პროცედურები შესაძლებელია ჩატარდეს დამსწრეების გარეშე.

საკონტროლო-სალარო აპარატის სახელმწიფო რეესტრის წარმოების, აპარატის ექსპლუატაციის, საგადასახადო ორგანოში რეგისტრაციის და დალუქვის (აგრეთვე ავტოგასამართ სადგურებში

მადოზირებელი და მრიცხველი მექანიზმების) და ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტის წარმოების წესები, აგრეთვე სალაროს ჩეკში შესატანი აუცილებელი რეკვიზიტები დადგენილია „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდაღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციით.

საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენებისას გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია დაიცვას საკონტროლო-სალარო აპარატების ექსპლუატაციის წესები და საქონლის (მომსახურების) მიწოდების ღირებულების ნაღდი ფულით ანაზღაურებისას მომხმარებელზე გასცეს საკონტროლო-სალარო აპარატის მიერ ამობეჭდილი ჩეკი, რომელიც ადასტურებს საქონლის (მომსახურების) მიწოდების ოპერაციასთან დაკავშირებით შესაბამისი ნაღდი ფულის გადახდის ფაქტს.

პირმა ჩეკის გაცემა უნდა განახორციელოს მისთვის ნაღდი ფულის გადახდისთანავე ან/და მის მიერ ხურდის დაბრუნებასთან ერთად. იმ შემთხვევაში, როცა მომხმარებელი ნაღდი ფულის გადახდას ახორციელებს იმ პირთან, რომელიც არ წარმოადგენს მოლარე-ოპერატორს (მაგალითად, საზღვების ობიექტში მომსახურე პერსონალი), მომხმარებელს ჩეკი უნდა გადაეცეს გონივრულ ვადაში.

საგადასახადო ორგანოები თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში ვალდებული არიან აწარმოონ მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისათვის დასაშვები საკონტროლო-სალარო აპარატების მოდელის სახელმწიფო რეესტრი.

საკონტროლო-სალარო აპარატების მოდელის სახელმწიფო რეესტრში შეიტანება საკონტროლო-სალარო აპარატის მხოლოდ ისეთი მოდელი, რომლის ტექნიკური და ფუნქციონალური შესაძლებლობები აკმაყოფილებს საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილ პირობებს. საკონტროლო-სალარო აპარატის მოდელის რეესტრში შეტანა ხორციელდება შემოსავლების სამსახურის ინიციატივით ან განმცხადებლის მიერ წარმოდგენილი განცხადების საფუძველზე.

საკონტროლო-სალარო აპარატების მოდელების სახელმწიფო რეესტრი წარმოადგენს საქართველოს ტერიტორიაზე მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას გამოსაყენებელი საკონტროლო-სალარო აპარატის მოდელის ნიმუშის შესახებ მონაცემების ერთობლიობას. ამასთან, საკონტროლო-სალარო აპარატების რეესტრის წარმოება გულისხმობს შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილებების საფუძველზე კონკრეტული საკონტროლო-სალარო აპარატების მოდელის შესახებ მონაცემების შეტანას, ვადის გარძელების თაობაზე ცვლილებების განხორციელებას ან მონაცემთა ამოღებას რეესტრიდან.

საკონტროლო-სალარო აპარატების მოდელი რეესტრში შეიტანება 3 წლის ვადით. ამასთან, რეესტრში შეტანილ მოდელზე პროგრამული უზრუნველყოფის ვერსიის შეცვლა იწვევს მისი რეესტრში თავიდან შეტანის ვალდებულებას.

საკონტროლო-სალარო აპარატების რეესტრიდან საკონტროლო-სალარო აპარატის მოდელის ამოღების საფუძველია:

- იმ ვადის გასვლა, რა ვადითაც შეტანილი იყო საკონტროლო-სალარო აპარატის მოდელი რეესტრში;
- სამართალდამცავი ორგანოების მიმართვა, რომლითაც დასტურდება, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატის კონკრეტული მოდელიდან მასობრივად აქვს ადგილი ფისკალური მონაცემების კორექტირების ფაქტებს, ხოლო საგადასახადო ორგანოებს არ გააჩნიათ ასეთი აპარატების მიმართ სათანადო კონტროლის განხორციელების ტექნიკური შესაძლებლობა.

საგადასახადო ორგანოები თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში ვალდებულნი არიან განახორციელონ საკონტროლო-სალარო აპარატების რეგისტრაცია.

საკონტროლო-სალარო აპარატის რეგისტრაცია გულისხმობს მასზე ფისკალური მეხსიერების ჩართვას და მონაცემთა ერთიან კომპიუტერულ ბაზაში საკონტროლო-სალარო აპარატის სარეგისტრაციო მონაცემების ასახვას. საგადასახადო ორგანო კანონმდებლობით დადგენილი წესით უზრუნველყოფს საკონტროლო-სალარო აპარატის რეგისტრაციაში გატარებას. რეგისტრაციას ექვემდებარება მხოლოდ ის საკონტროლო-სალარო აპარატი, რომელიც ტექ-

ნიკურ-ფუნქციონალურად შეესაბამება რეესტრში შეტანილ საკონტროლო-სალარო აპარატის ტიპის ნიმუშს.

რეგისტრირებული საკონტროლო-სალარო აპარატი გამოიყენება მხოლოდ იმ ობიექტზე, რომლის ფაქტობრივი მისამართი დაფიქსირებულია სარეგისტრაციო მონაცემებში (გარდა დისტრიბუციის შემთხვევისა). რამდენიმე ობიექტის არსებობის შემთხვევაში, საკონტროლო-სალარო აპარატი უნდა დარეგისტრირდეს თითოეული ობიექტის საქმიანობის ადგილის მიხედვით ცალ-ცალკე. ამასთან, საკონტროლო-სალარო აპარატი, რომელიც აღარ გამოიყენება კონკრეტულ ობიექტზე ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისათვის, ექვემდებარება აღრიცხვიდან მოხსნას.

საკონტროლო-სალარო აპარატების მოდელების სახელმწიფო რეესტრიდან საკონტროლო-სალარო აპარატის მოდელის ამოღების შემთხვევაში, საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებისათვის დადგენილი ვადის გასვლისთანავე, დარეგისტრირებული აღნიშნული საკონტროლო-სალარო აპარატის მოდელი ითვლება რეგისტრაციიდან (აღრიცხვიდან) მოხსნილად.

საკონტროლო-სალარო აპარატის დალუქვა ხორციელდება მისი რეგისტრაციის პროცედურის დამთავრებისთანავე. საკონტროლო-სალარო აპარატის დალუქვას ახორციელებს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი თანამშრომელი. საკონტროლო-სალარო აპარატის დალუქვა ხორციელდება იმ ადგილზე, რომელიც მაქსიმალური ალბათობით გამორიცხავს საკონტროლო-სალარო აპარატის კორპუსის გახსნას ლუქის დაზიანების გარეშე.

საკონტროლო-სალარო აპარატის დაზიანების შემთხვევაში, თუ მისი შეკეთება საჭიროებს ლუქის მოხსნას ან იმ შემთხვევაში, თუ ლუქი მექანიკურად დაზიანდა, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია დაუყოვნებლივ აცნობოს საგადასახადო ორგანოს, რომელიც აღნიშნული ინფორმაციის მიღებიდან ორი სამუშაო დღის ვადაში უზრუნველყოფს ფისკალურ მესსიერებაში არსებული შესაბამისი ჩანაწერების ამობეჭდვის გზით იმის დადგენას, გადასახადის გადამხდელის მხრიდან ჰქონდა თუ არა ადგილი საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების ფაქტს საგადასახადო ორგანოში ინფორმაციის გაგზავნის შემდეგ.

საკონტროლო-სალარო აპარატის შექმნის შემდეგ, მისი ექსპლუატაციის დაწყებამდე, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საკონტროლო-სალარო აპარატი წარადგინოს საგადასახადო ორგანოში მისი ხელახალი დალუქვის მიზნით.

საკონტროლო-სალარო აპარატის ექსპლუატაცია არის მისი დადგმის, ტექნიკური მომსახურების, გამოყენების და ფუნქციონირებასთან დაკავშირებული სხვა სამუშაოების ერთიანი პროცესი, რომლის განხორციელების უზრუნველყოფას ახდენს გადასახადის გადამხდელი მისთვის განსაზღვრულ ვალდებულებათა შესაბამისად.

გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია მომხმარებლის მიერ მისთვის მიწოდებული (მისაწოდებელი) საქონლის ღირებულების ანაზღაურებისას, შესაბამისი მონაცემების აღსარიცხავად გამოიყენოს საკონტროლო-სალარო აპარატი.

საკონტროლო-სალარო აპარატის დაზიანების შემთხვევაში, პირი ვალდებულია ამ დაზიანების აღმოფხვრამდე შეაჩეროს მომხმარებლებთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორების ოპერაციები და დაზიანების თაობაზე აცნობოს საგადასახადო ორგანოს გონივრულ ვადაში.

საკონტროლო-სალარო აპარატის დაზიანების აღმოსაფხვრელად საჭირო დროის პერიოდში პირი აჩერებს მომხმარებელთან ნაღდი ფულით განსახორციელებელ ყველა ოპერაციას (წყვეტს ნაღდი ფულის მიღებას). ამ პერიოდში მას შეუძლია გამოიყენოს, მხოლოდ საგადასახადო ორგანოში დადგენილი წესით რეგისტრირებული მის საკუთრებაში არსებული სარეზერვო საკონტროლო-სალარო აპარატი.

საკონტროლო-სალარო აპარატების გარდა დალუქვას ექვემდებარება აგრეთვე ავტოგასამართ სადგურებში მარიგებელი სვეტების მადოზირებელი და მრიცხველი მექანიზმები, ანუ ავტოგასამართ სადგურებში მარიგებელი სვეტების ფუნქციონირება უნდა განხორციელდეს მხოლოდ დადგენილი წესით დალუქული მადოზირებელი და მრიცხველი მექანიზმების საშუალებით. ავტოგასამართ სადგურებში მრიცხველი და მადოზირებელი მექანიზმების პირველად დალუქვას და ყოველ ხელახალ დალუქვას ახორციელებს გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოს მიერ გაცემული ლუქებით, აღნიშნული მექანიზმების მეტროლოგიური დამონმების ჩატარების შემდეგ.



ამასთან, საგადასახადო ორგანოს ლუქებით დალუქვას ექვემდებარება ავტოგასამართ სადგურებში არსებული ყველა მარიგებელი სვეტი, მიუხედავად იმისა, გამოიყენება თუ არა ეს სვეტი სანვავის მისაწოდებლად.

ავტოგასამართ სადგურებში მარეგულირებელი სვეტების მადოზირებელი და მრიცხველი მექანიზმების ხელახალი დალუქვა სავალდებულოა ბოლო დალუქვიდან 1 წლის გასვლის შემდეგ.

განსახილველი მუხლის მე-4 ნაწილი ამომწურავად განსაზღვრავს შემთხვევებს, როდესაც ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი პირი საქონლის (მომსახურების) მიწოდების დროს მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას თავისუფლდება საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების ვალდებულებისაგან.

საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების ვალდებულებისაგან თავისუფლდება პირი მომხმარებელთან ანგარიშსწორების იმ ნაწილში, სადაც გამოიყენება ნაღდი ფულით ანგარიშსწორების ფაქტის დამადასტურებელი, საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით დამტკიცებული მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტი.

„მკაცრი აღრიცხვის ფორმების შესახებ“ საქართველოს 2005 წლის 22 მარტის კანონის მე-2 მუხლის თანახმად, მკაცრი აღრიცხვის ფორმა არის განსაზღვრული შინაარსის, ფორმისა და ზომის ბლანკი, ბილეთი ან საბუთი, რომელიც გამიზნულია სხვადასხვა სფეროში საქმიანობასთან (საქონლის მიწოდება, სამუშაოს შესრულება, მომსახურების განევა და სხვა) დაკავშირებული ანგარიშსწორების, ანგარიშგების, იურიდიული ან სხვა ფაქტის დაფიქსირებისათვის, რომელსაც შეიმუშავენ ერთი ან რამდენიმე სამართალსუბიექტი დარგობრივი ნიშნით და რომელიც შემოღებულია სამოქმედო კანონის მოთხოვნათა დაცვით.

სამართალსუბიექტები ვალდებული არიან საჯარო სამართლის იურიდიულ პირში – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მომსახურების სააგენტოში რეგისტრაციაში გაატარონ მათ მიერ გამოყენებული ან გამოსაყენებელი, საქართველოს განათლებისა და მეცნიერების სამინისტროსთან შეთანხმებული მკაცრი აღრიცხვის ფორმების ნიმუშები (პროექტები).

მკაცრი აღრიცხვის ფორმების ნუსხა, აგრეთვე მკაცრი აღრიცხვის ფორმების რეგისტრაციის წესი დამტკიცებულია „მკაცრი

აღრიცხვის ფორმების (დოკუმენტების) ნუსხის, მკაცრი აღრიცხვის ფორმების (დოკუმენტების) რეგისტრაციის წესისა და მკაცრი აღრიცხვის ფორმების (დოკუმენტების) რეგისტრაციის ყურნალის ფორმის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 2 აგვისტო N669 ბრძანებით. მკაცრი აღრიცხვის ფორმებს, მაგალითად, განეკუთვნება სამგზავრო ავიაბილეთები, ავტოპარკირების ქვითარი, ლატარიის ბილეთები, მატარებლის სამგზავრო საბუთი, ავტობუსით მგზავრობის ერთჯერადი ბილეთი, ავტობუსით მგზავრობის ბარათი და სხვა.

საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების ვალდებულებისაგან თავისუფლდება პირი მომხმარებელთან ანგარიშსწორების იმ ნაწილში, სადაც საქონლის მიწოდებისათვის ან/და მომსახურების გაწევისათვის გამოიწერება საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.

საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტი, გარდა საგადასახადო კოდექსით დადგენილი გამონაკლისებისა (იხ. საგადასახადო კოდექსის 175-ე მუხლის კომენტარები).

დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს უფლება აქვს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწეროს და საქონლის, მომსახურების მიმღებს წარუდგინოს მხოლოდ დასაბეგრი ოპერაციის (საქონლის, მომსახურების მიწოდების) განხორციელებისას. ამასთან, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია საქონლის, მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას მოთხოვნიდან არა უგვიანეს 30 კალენდარული დღისა გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგინოს საქონლის, მომსახურების მიმღებს.

საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების ვალდებულებისაგან თავისუფლდება ფიზიკური პირი, თუ იგი:

- არ იყენებს დაქირავებულ პირთა შრომას;
- ახდენს პირად ან საოჯახო მეურნეობაში მიღებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის ან მისგან წარმოებული (გადამუშავებული) საქონლის რეალიზაციას.

საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების ვალდებულებისაგან თავისუფლდება აგრეთვე მიკრობიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირი. მიკრობიზნესის სტატუსი შეიძლება მიენიჭოს ფიზიკურ პირს, თუ იგი:

- არ იყენებს დაქირავებულ პირთა შრომას;
- დამოუკიდებლად ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას, რომლისგანაც მის მიერ მისაღები ჯამური ერთობლივი შემოსავალი კალენდარული წლის განმავლობაში არ აღემატება 30 000 ლარს.

საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების ვალდებულები-საგან არ თავისუფლდება მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირი, თუ იგი ახორციელებს საქართველოს მთავრობის მიერ განსაზღვრული საქმიანობის სახეებს ან საქმიანობას ახორციელებს ცალკეული ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ტერიტორიაზე.

საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების ვალდებულები-საგან თავისუფლდება ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირი – ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობის ნაწილში.

ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელი შეიძლება იყოს პირი, რომელიც არ არის დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელი და ახორციელებს ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრ ერთ ან ერთზე მეტ საქმიანობას.

ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობის სახეებს განსაზღვრავს საქართველოს მთავრობა.

ფიქსირებული გადასახადის განაკვეთს საქმიანობის სახეების მიხედვით განსაზღვრავს საქართველოს მთავრობა საქართველოს პარლამენტის მიერ დადგენილი ოდენობის (1 ლარიდან 2 000 ლარის) ფარგლებში. ამ შემთხვევაში, ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირი – ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობის ნაწილში თავისუფლდება საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების ვალდებულები-საგან.

ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირი – ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობის ნაწილში არ თავისუფლდება საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების ვალდებულები-საგან, თუ იგი საქართველოს მთავრობის მიერ განსაზღვრული საქმიანობის სახეების მიხედვით ახორციელებს ადვალური (პროცენტული) განაკვეთით დასაბეგრ საქმიანობას (დასაბეგრი საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლის 3 პროცენტი).

საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების ვალდებულები-საგან თავისუფლდება ეკონომიკური საქმიანობის განმახორცი-

ელებელი ფიზიკური პირი, რომელსაც არ აქვს მენარმე ფიზიკურ პირად რეგისტრაციის ვალდებულება.

მენარმე ფიზიკურ პირად რეგისტრაციის ვალდებულება არ გააჩნია, მაგალითად, ფიზიკურ პირს, რომელიც ახდენს საკუთრებაში არსებული საცხოვრებელი სახლის, აგრეთვე მატერიალური აქტივის მიწოდებას მისი მიღებიდან 2 წლის განმავლობაში და იღებს ნამეტ შემოსავალს.

შესაბამისად, აღნიშნული ფიზიკური პირი თავისუფლდება საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების ვალდებულები-საგან.

საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების ვალდებულები-საგან თავისუფლდება პირი, რომელიც საქონლის/მომსახურების მიწოდებას და ნაღდი ფულის მიღებას ახორციელებს მომხმარებლების ტერიტორიაზე (სახლებში, ორგანიზაციებში, სანარმოებში), – საქმიანობის ამ ნაწილში, ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტის გაცემის პირობით.

პირი, რომელიც საქონლის, მომსახურების მიწოდებას და ნაღდი ფულის მიღებას ახორციელებენ მომხმარებლის ტერიტორიაზე (სახლში, ორგანიზაციებში, სანარმოებში) საქმიანობის ამ ნაწილში განხორციელებული ნაღდი ფულადი ანგარიშსწორების დასაფიქსირებლად, საკონტროლო-სალარო აპარატის ნაცვლად იყენებს დადგენილი წესით რეგისტრირებულ ჩეკთან გათანაბრებულ დოკუმენტებს. ამასთან, ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტის გამოყენებისათვის აუცილებელია, რომ საქონლის, მომსახურების მიწოდების საფასურის ანაზღაურების ადგილს წარმოადგენდეს მომხმარებლის ერთი და იგივე ტერიტორია.

ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტი წარმოადგენს ტიპოგრაფიული წესით დაბეჭდილ საბუღალტრო აღრიცხვის პირველად დოკუმენტს, რომელიც შეიცავს ინფორმაციას მომხმარებლისაგან ნაღდი ფულის მიღების ფაქტისა და მასთან დაკავშირებული სხვა მონაცემების შესახებ. დღის განმავლობაში გამოწერილი ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტები უნდა აისახოს გადასახადის გადამხდელის შესაბამის საბუღალტრო აღრიცხვის მონაცემებში.

ჩეკთან გათანაბრებულ დოკუმენტად ჩაითვლება მხოლოდ ის დოკუმენტი, რომელიც შეიცავს:

- დოკუმენტის ნომერს (სადაც ტიპოგრაფიული წესით ჩაბეჭდილია დოკუმენტისათვის განკუთვნილი ნომერი);
- დოკუმენტის შედგენის თარიღს;
- გადასახადის გადამხდელის რეკვიზიტებს (სადაც ტიპოგრაფიული წესით ჩაბეჭდილია საქონლის მიმწოდებლის, მომსახურების გამწვევის დასახელება/სახელი და გვარი, საიდენტიფიკაციო/პირადი ნომერი, მისი იურიდიული მისამართი და საკონტაქტო ტელეფონები);
- მიწოდებული საქონლის, მომსახურების შინაარსსა და ღირებულებას;
- საქონლის, მომსახურების მიმღებ პირს (დასახელება/სახელი და გვარი; საიდენტიფიკაციო/პირადი ნომერი);
- საქონლის, მომსახურების მიმწოდებელი პირის ხელმოწერას.

ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტის ბლანკის ნიმუში უნდა იყოს რეგისტრირებული საგადასახადო ორგანოში. ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტი შეიძლება იყოს, როგორც ერთმანეთთან დაკავშირებული თვითკოპირებადი ეგზემპლარების ფორმით (რომლის მინიმუმ ერთი პირი გადაეცემა მომხმარებელს), ასევე ერთი ფურცლის ფორმით, რომლის მოსახვეი ნაწილი გადაეცემა მომხმარებელს. ასეთ შემთხვევაში, ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტის ბლანკისათვის დადგენილი რეკვიზიტები უნდა იყოს განთავსებული როგორც გადამხდელთან, ასევე მომხმარებელთან დასატოვებელ ბლანკის ნაწილზე.

ჩეკთან გათანაბრებულ დოკუმენტზე არ ვრცელდება მკაცრი აღრიცხვის ფორმების მიმართ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნები.

ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტის წარმოება გულისხმობს ჩეკთან გათანაბრებულ დოკუმენტების მიმოქცევასთან დაკავშირებული პროცესების აღრიცხვას და იგი მოიცავს:

- ტიპოგრაფიული ან შესაბამისი სანარმოს მიერ ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტის დაბეჭდვის/მოწოდების თაობაზე გაცემულ შესაბამის დოკუმენტებს, სადაც ასახული იქნება ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტის რაოდენობა მათი ნუმერაციის დიაპაზონის მითითებით;
- პასუხისმგებელი პირის განსაზღვრას, რომელიც კონტროლს გაუწევს ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტების მიღებასთან,

თანამშრომლებზე მათ გაცემასთან/დაბრუნებასთან დაკავშირებული პროცესების (გაცემის თარიღი, რაოდენობა, ნუმერაციის დიაპაზონი) და შევსებულ ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტების აღრიცხვას;

- გადასახადის გადამხდელის მიერ იმ თანამშრომლების განსაზღვრას, რომლებსაც ექნებათ ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტების გაცემის უფლებამოსილება.

პირი, რომელიც საქონლის, მომსახურების მიწოდებას და ნაღდი ფულის მიღებას ახორციელებს მომხმარებლის ტერიტორიაზე (სახლებში, ორგანიზაციებში, სანარმოებში) ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტის რეგისტრაციის მიზნით მიმართავს საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით. წერილობით განცხადებას თან უნდა ერთვოდეს ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტის ნიმუშის ასლი და ტიპოგრაფიული ან შესაბამისი სანარმოს მიერ სარეგისტრაციოდ წარმოდგენილი ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტების მოწოდების თაობაზე (შესაბამისი რაოდენობის და ნუმერაციის დიაპაზონის მითითებით) გაცემული დოკუმენტის ასლი.

საგადასახადო ორგანო, გადასახადის გადამხდელის განცხადებას და ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტის სარეგისტრაციო მონაცემებს ატარებს მონაცემთა ერთიან კომპიუტერულ ბაზაში და განმცხადებელზე გასცემს ცნობას ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტის საგადასახადო ორგანოში რეგისტრაციის შესახებ.

იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი დოკუმენტაცია არ შეესაბამება დადგენილ მოთხოვნებს, ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტი არ რეგისტრირდება და გადასახადის გადამხდელს ეცნობება შესაბამისი ხარვეზის თაობაზე, რომლის გამოსწორების გარეშე არ მოხდება ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტების რეგისტრაცია საგადასახადო ორგანოში.

იმ შემთხვევაში, თუ საქონლის (მომსახურების), მიმწოდებელი განსახილველი მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად თავისუფლდება საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებისაგან, იგი თავისუფლდება ასევე ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტის გამონერის ვალდებულებისაგან.

საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების ვალდებულებისაგან თავისუფლდება ასევე პირი – საქართველოს ფინანსთა მი-

ნისტრის მიერ განსაზღვრულ შემთხვევებში. ამ შემთხვევებში პირი უფლებამოსილია საქმიანობის ამ ნაწილში გასცეს ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტი.

საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების ვალდებულებისაგან თავისუფლდება პირი, რომელიც საქონლის/მომსახურების მიწოდებას და ნაღდი ფულის მიღებას ახორციელებს ავტომატიზებული ან მექანიკური მოწყობილობების მეშვეობით, – საქმიანობის ამ ნაწილში.

ასეთ მოწყობილობებს, მაგალითად, მიეკუთვნება თამბაქოს ნაწარმის, უალკოჰოლო სასმელების (ყავა, ჩაი, გაზიანი სასმელები, ნვენები) სარეალიზაციო აგრეგატები, რომლებიც ფულის მიღების და საქონლის გაცემის პროცესში არ საჭიროებენ ადამიანის დახმარებას, ქუჩებში არსებული ხურდა ფულზე მომუშავე ტელეფონები და ა.შ.

საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების ვალდებულებისაგან თავისუფლდება საქართველოს საპატრიარქო, რელიგიური დანიშნულებით გამოყენებული ჯვრების, სანთლების, ხატების, წიგნებისა და კალენდრების რეალიზაციისას.

საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების ვალდებულებისაგან თავისუფლდება აგრეთვე:

- მენარმე ფიზიკური პირი, რომელიც ახორციელებს ქუჩაში დატარების ფორმით საცალო ვაჭრობას – საქმიანობის ამ ნაწილში;
- პირი, რომელიც ყიდის გაზეთებსა და ჟურნალებს – საქმიანობის ამ ნაწილში;
- ბანკი და მიკროსაფინანსო ორგანიზაცია.

## **მუხლი 260. დათვალიერება**

**1. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს, საგადასახადო კონტროლის განხორციელების მიზნით ჩაატაროს პირის ტერიტორიების, შენობა-ნაგებობების, ძირითადი საშუალებებისა და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ვიზუალური დათვალიერება. (8.11.2011. N5202)**

**2. ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ბინის დათვალიერება დასაშვებია მხოლოდ სასამართლოს გადაწყვეტილების საფუძველზე.**

**3. დათვალიერებისას აკრძალულია გადასახადის გადამხდელის დაოკუმენტაციის შემოწმება. (8.11.2011. N5202)**

**4. დათვალიერების პროცედურა არ მოიცავს სეიფის, კარადის, უჯრისა და სხვა მსგავსი სათავის შიგთავსის ვიზუალურ დათვალიერებასა და შემოწმებას.**

საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს გამოიკვლიოს საწარმოთა, ორგანიზაციათა და მენარმე ფიზიკურ პირთა საწარმოო, სასაწყობო, სავაჭრო და სხვა სათავსები. გამოკვლევა გულისხმობს მხოლოდ გადასახადის გადამხდელის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ნებისმიერი საწარმოო, სასაწყობო, სავაჭრო და სხვა ტერიტორიებისა და შენობა-ნაგებობების, აგრეთვე ძირითადი საშუალებებისა და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ვიზუალურ დათვალიერებას და იგი არ მოიცავს სეიფის, კარადის, უჯრისა და სხვა მსგავსი სათავის შიგთავსის ვიზუალურ დათვალიერებასა და შემოწმებას.

დათვალიერების პროცედურა, როგორც წესი, ხორციელდება გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის წინასწარი შეტყობინების გარეშე, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის (უფროსის, მოადგილის) ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის (ბრძანების) საფუძველზე, გარდა ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ბინისა, რომლის დათვალიერება დასაშვებია მხოლოდ სასამართლოს გადაწყვეტილების საფუძველზე.

საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ვალდებულია დათვალიერების განხორციელებამდე გადასახადის გადამხდელს წარუდგინოს პირადობის დამადასტურებელი (სამსახურებრივი) მოწმობა და საგადასახადო ორგანოს უფროსის (მოადგილის) ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი დათვალიერების ჩატარების თაობაზე, რის შემდეგაც უფლება აქვს, გადასახადის გადამხდელისგან ცნობის სახით მიიღოს ინფორმაცია ეკონომიკური საქმიანობისათვის განკუთვნილი ადგილების მდებარეობის, ფართის მფლობელის, აგრეთვე საკონტროლო-სალარო აპარატების, მრიცხველების ან სხვა ტექნიკური საშუალებების განთავსების ადგილების შესახებ, ასევე სხვა ინფორმაცია,



რომელიც საჭიროა დათვალიერების პროცედურის განხორციელებისათვის.

საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს, დათვალიერების პროცედურის დაფიქსირების მიზნით გამოიყენოს ტექნიკური საშუალებები.

გადასახადის გადამხდელის ტერიტორიების, შენობა-ნაგებობების, ძირითადი საშუალებებისა და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ვიზუალური დათვალიერება შეიძლება განხორციელდეს როგორც დამოუკიდებელი პროცედურის სახით, ასევე საგადასახადო კონტროლის სხვა პროცედურებთან, მათ შორის გასვლით საგადასახადო შემონმებასთან ერთად. დათვალიერების პროცედურისას აკრძალულია გადასახადის გადამხდელის დოკუმენტაციის შემონმება.

გადასახადის გადამხდელს ან მის წარმომადგენელს უფლება აქვს, დაესწროს დათვალიერების პროცედურას. დათვალიერების ჩატარებისას, საჭიროების შემთხვევაში, შესაძლებელია მონვეულ იქნას ექსპერტი ან სპეციალისტი.

დათვალიერების შედეგებზე საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ადგენს დათვალიერების შედეგების შესახებ ოქმს, რომელშიც აღინიშნება დათვალიერებისას გამოვლენილი არსებითი მნიშვნელობის მქონე ფაქტები და გარემოებები, აგრეთვე ოქმზე თანდართული მტკიცებულებების ჩამონათვალი (მონვეული ექსპერტის დასკვნა, დათვალიერების პროცედურის დაფიქსირების ტექნიკური საშუალებებით მოპოვებული ინფორმაცია (ასეთის არსებობისას) და სხვ.).

საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირისათვის წინააღმდეგობის განწევა, საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით შევიდეს და დაათვალიეროს გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ტერიტორიები, შენობა-ნაგებობები, ძირითადი საშუალებები და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, წარმოადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევას და იწვევს საგადასახადო პასუხისმგებლობას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 277-ე მუხლის შესაბამისად.

## მუხლი 261. ინვენტარიზაცია

1. საგადასახადო ორგანოს უფროსს უფლება აქვს, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე გამოსცეს აქციზური საქონლის მფლობელი პირის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ან/და ძირითადი საშუალებების ინვენტარიზაციის ჩატარების ბრძანება (საგადასახადო ორგანოს უფროსს უფლება აქვს, არააქციზური საქონლის მფლობელი პირის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ან/და ძირითადი საშუალებების ინვენტარიზაციის ჩატარების ბრძანება გამოსცეს კალენდარული წლის განმავლობაში არა უმეტეს 2-ჯერ, ხოლო მე-3-ჯერ ინვენტარიზაცია შესაძლებელია ჩატარდეს შემოსავლების სამსახურის უფროსის/მისი მოადგილის ბრძანებით). გადასახადის გადამხდელის ხელმძღვანელმა (დირექტორმა) ინვენტარიზაციის გონივრულ ვადაში ჩატარების მიზნით, ბრძანების ჩაბარებიდან 2 სამუშაო დღის ვადაში უნდა შექმნას საინვენტარიზაციო კომისია. საინვენტარიზაციო კომისიაში შეყვანილი უნდა იქნენ ის პირები, რომლებიც კარგად იცნობენ საინვენტარიზაციო ქონებას, იციან მისი ფასი და პირველადი აღრიცხვა, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნის შემთხვევაში – საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები ან/და მის მიერ მოწვეული სპეციალისტები. საინვენტარიზაციო კომისია ვალდებულია სრულად და დროულად აღრიცხოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები ან/და ძირითადი საშუალებები წარმოებისა და შენახვის ადგილზე, შეუდაროს აღრიცხვის შედეგები ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამის მონაცემებს და ყოველივე ეს შეიტანოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების აღწერის ოქმში. (8.11.2011. N5202)

2. საგადასახადო ორგანოს უფროსს უფლება აქვს, ინვენტარიზაციის ჩატარების ბრძანებით თავად შექმნას საინვენტარიზაციო კომისია და განსაზღვროს მისი შემადგენლობა, აგრეთვე, აუცილებლობის შემთხვევაში, მათ შორის, ამ მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილ ვადაში საინვენტარიზაციო კომისიის შექმნის თაობაზე გადასახადის გადამხდელის ხელმძღვანელის (დირექტორის) მიერ ბრძანების გამოუცემლობისას, გამოსცეს საინვენტარიზაციო კომისიის შექმნის ბრძანება. ამ ნაწილის შესაბამისად საინვენტარიზაციო კომისიის შემადგენლობის განსაზღვრისას გათვალისწინებული

უნდა იქნეს მასში გადამხდელის წარმომადგენლის/წარმომადგენლების შეყვანა.

3. საგადასახადო ორგანოს უფროსს უფლება აქვს, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე გამოსცეს ბრძანება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების ცალკეულ სახეობათა მიხედვით შერჩევითი ინვენტარიზაციის თაობაზე. საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია საინვენტარიზაციო კომისიის შექმნის გარეშე მოახდინოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების ფაქტობრივი მდგომარეობის აღწერა საგადასახადის გადამხდელის ან მისი წარმომადგენლის თანდასწრებით. საგადასახადის გადამხდელი ვალდებულია 2 სამუშაო დღის ვადაში წარმოადგინოს ცალკეულ სახეობათა მიხედვით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების ნაშთების სააღრიცხვო (საბუღალტრო) მონაცემები, რის შემდეგაც საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ახდენს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების ფაქტობრივი და ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამისი მონაცემების შედარებას და ყოველივე ეს შეაქვს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების აღწერის ოქმში. (8.11.2011. N5202)

საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ, ინვენტარიზაციით აღრიცხონ საგადასახადის გადამხდელის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები ან/და ძირითადი საშუალებები. ინვენტარიზაციის პროცედურა ტარდება სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ინდივიდუალური აღმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის (ბრძანების) საფუძველზე.

განსახილველი მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, არააქციზური საქონლის მფლობელ პირთან სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების ინვენტარიზაცია კალენდარული წლის განმავლობაში შეიძლება ჩატარდეს მაქსიმუმ სამჯერ. ამასთან, საგადასახადო ორგანოს უფროსს უფლება აქვს, არააქციზური საქონლის მფლობელი პირის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების ინვენტარიზაციის ჩატარების ბრძანება გამოსცეს კალენდარული წლის გან-

მავლობაში არა უმეტეს 2-ჯერ, ხოლო მე-3-ჯერ ინვენტარიზაცია შესაძლებელია ჩატარდეს შემოსავლების სამსახურის უფროსის (მისი მოადგილის) ბრძანებით. კანონი არ ითვალისწინებს ამგვარ შეზღუდვებს აქციზური საქონლის მფლობელ პირთან სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ინვენტარიზაციის ჩატარებასთან დაკავშირებით.

ინვენტარიზაციის ძირითადი მიზანია გადასახადის გადამხდელის მფლობელობაში არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების ნაშთების ფაქტობრივი მდგომარეობის სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აღრიცხულ ნაშთებთან შედარება, აგრეთვე სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აღურიცხავი გადასახადით დასაბეგრი ობიექტების გამოვლენა.

ინვენტარიზაცია შეიძლება ჩატარდეს მხოლოდ ისეთი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების სახეობების მიმართ, რომელთა დასაწყობება და შესაბამისად, დათვლა, ანონვა და აზომვა ფიზიკურად შესაძლებელია.

ინვენტარიზაციას ექვემდებარება:

- გადასახადის გადამხდელის მფლობელობაში და მის ტერიტორიებზე არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები ან/და ძირითადი საშუალებები;
- გადასახადის გადამხდელის მიერ შესანახად, გადასამუშავებლად ან სხვა დანიშნულებით მიღებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები ან/და ძირითადი საშუალებები;
- გადასახადის გადამხდელის მიერ შესაბამის ბუღალტრულ ანგარიშებზე აღრიცხული გზაში მყოფი, გადატვირთული, სხვა გადასახადის გადამხდელთან გადასამუშავებლად ან/და საწყობებში შესანახად გადაცემული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები ან/და ძირითადი საშუალებები.

განსახილველი მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ინვენტარიზაციას ატარებს საინვენტარიზაციო კომისია, რომელსაც ქმნის გადასახადის გადამხდელის ხელმძღვანელი (დირექტორი), სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ან/და ძირითადი საშუალებების ინვენტარიზაციის ჩატარების შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფროსის ბრძანების ჩაბარებიდან ორი სამუშაო დღის ვადაში. საინვენტარიზაციო კომისიაში შეყვანილი უნდა იქნენ ის პირები, რომლე-

ბიჯ კარგად იცნობენ საინვენტარიზაციო ქონებას, იციან მისი ფასი და პირველადი აღრიცხვა. საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნის შემთხვევაში საინვენტარიზაციო კომისიაში შეყვანილი უნდა იქნენ აგრეთვე საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები ან/და მის მიერ მონვეული სპეციალისტები.

განსახილველი მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფროსს უფლება აქვს, თავადაც შექმნას საინვენტარიზაციო კომისია და განსაზღვროს მისი შემადგენლობა. ამ შემთხვევაში, საინვენტარიზაციო კომისიის შემადგენლობის განსაზღვრისას გათვალისწინებული უნდა იქნეს მასში გადამხდელის წარმომადგენლის/წარმომადგენლების შეყვანა.

საინვენტარიზაციო კომისია ვალდებულია სრულად და დროულად აღრიცხოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები ან/და ძირითადი საშუალებები წარმოებისა და შენახვის ადგილზე და შეუდაროს აღრიცხვის შედეგები ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამის მონაცემებს.

პირის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების ფაქტობრივი მდგომარეობის აღრიცხვამდე საინვენტარიზაციო კომისიამ სააღრიცხვო დოკუმენტების მონაცემების საფუძველზე უნდა დაადგინოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაშთი.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების ფაქტობრივი მდგომარეობის აღრიცხვა უნდა განხორციელდეს მათი ადგილმდებარეობის მიხედვითა და საწარმოში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების შენახვაზე პასუხისმგებელი პირების უშუალო მონაწილეობით. ამასთან, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ან/და ძირითად საშუალებათა ფაქტობრივი არსებობა უნდა დადგინდეს აუცილებელი დათვლის, აწონის და აზომვის გზით.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების ინვენტარიზაციის ბოლო ეტაპი მოიცავს ფაქტობრივი და სააღრიცხვო (საბუღალტრო) მონაცემების ურთიერთშედარებასა და შედეგების გამოყვანას.

საინვენტარიზაციო კომისიის მუშაობა ფორმდება ოქმით, რომელშიც აისახება ინვენტარიზაციის შედეგები.

განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილი ითვალისწინებს შერჩევითი ინვენტარიზაციის ჩატარების წესს. შერჩევითი ინვენტარიზაცია ტარდება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების ცალკეული სახეობების ინვენტარიზაციის თაობაზე საგადასახადო ორგანოს უფროსის ბრძანების საფუძველზე.

შერჩევითი ინვენტარიზაციის შემთხვევაში, საინვენტარიზაციო კომისიის შექმნის გარეშე, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების ფაქტობრივი მდგომარეობის აღწერას ახორციელებს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი გადასახადის გადამხდელის ან მისი წარმომადგენლის თანდასწრებით. შერჩევითი ინვენტარიზაციის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საგადასახადო ორგანოს უფროსის ბრძანების ჩაბარებიდან ორი სამუშაო დღის ვადაში საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს წარუდგინოს ცალკეულ სახეობათა მიხედვით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაშთების სააღრიცხვო (საბუღალტრო) მონაცემები. აღნიშნული მონაცემების წარდგენის შემდეგ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ახდენს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ფაქტობრივი და ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამისი მონაცემების შედარებას.

შერჩევითი ინვენტარიზაციის შედეგები აისახება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების აღწერის ოქმში.

## თავი XXXVIII საგადასახადო შემონმება

### მუხლი 262. საგადასახადო შემონმების სახეები

საგადასახადო შემონმება შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი.

საგადასახადო შემონმება საგადასახადო კონტროლის ერთ-ერთი ყველაზე ეფექტური ფორმაა.

საგადასახადო შემონმება, რომელსაც ატარებს საგადასახადო ორგანო, შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი. აღნიშნული შემონმებები განსხვავდება ერთმანეთისაგან როგორც შემონმების ჩატარების ადგილითა და მეთოდით, ასევე გადასახადის გადამხდელის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის შედეგების შემონმების მოცულობით.

კამერალური საგადასახადო შემონმება ტარდება უშუალოდ საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ადგილზე გაუსვლელად, ხოლო გასვლითი საგადასახადო შემონმება – გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ადგილზე.

### მუხლი 263. კამერალური საგადასახადო შემონმება

1. კამერალური საგადასახადო შემონმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ბრძანების საფუძველზე, ამ ბრძანებით განსაზღვრულ კონკრეტულ საკითხზე.

2. კამერალური საგადასახადო შემონმების ჩატარებისას საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ამ კოდექსით დადგენილი წესით მოითხოვოს სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარდგენა.

3. კამერალური საგადასახადო შემონმება ტარდება პირის საქმიანობის ადგილზე გაუსვლელად, საგადასახადო ორგანოში არსებული პირის დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელისაგან მიღებული ახსნა-განმარტებისა და სააღრიცხვო დოკუმენტაციის საფუძველზე.

4. თუ კამერალური საგადასახადო შემონმების შედეგად გამოვლენილი შეცდომები იწვევს გადასახადის თანხის ცვლილებას, კამე-

## **რალური საგადასახადო შემონმების განმხორციელებელი უფლება- მოსილი პირი ადგენს საგადასახადო შემონმების აქტს.**

განსახილველი მუხლი არეგულირებს კამერალური საგადასახადო შემონმების ჩატარების პროცედურას. კამერალური საგადასახადო შემონმება საგადასახადო კონტროლის ერთ-ერთი ძირითადი და სისტემატური ფორმაა. კამერალური საგადასახადო შემონმება გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციების, გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახდელად საჭირო სხვა სააღრიცხვო დოკუმენტების, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის შესახებ საგადასახადო ორგანოში არსებული სხვა ინფორმაციის შემონმებას.

კამერალური საგადასახადო შემონმების მიზანია:

- გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის კონტროლი;
- საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოვლენა და აღკვეთა;
- გამოვლენილ დარღვევებზე (შეცდომებზე) გადაუხდელი (არასრულად გადახდილი) გადასახადების დარიცხვა;
- საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის ბრალეულ პირთა მიმართ საგადასახადო სანქციის გამოყენება;
- გასვლითი საგადასახადო შემონმებების და ადმინისტრირების ღონისძიებების დაგეგმვა და ოპტიმიზაცია;
- გასვლითი საგადასახადო შემონმებების ჩასატარებლად გადასახადის გადამხდელთა რაციონალური შერჩევის უზრუნველსაყოფად საჭირო ინფორმაციის მომზადება.

გასვლითი საგადასახადო შემონმებისაგან განსხვავებით კამერალური საგადასახადო შემონმება ტარდება გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ადგილზე გაუსვლელად, საგადასახადო ორგანოში, რაც მნიშვნელოვნად ამარტივებს შემონმების ჩატარების პროცესს.

კამერალური საგადასახადო შემონმება უწყვეტი და ეფექტური კონტროლის ერთ-ერთ ძირითადი საშუალებაა. კამერალური საგადასახადო შემონმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ბრძანების საფუძველზე, ამ ბრძანებით განსაზღვრულ



კონკრეტულ საკითხზე. კამერალური საგადასახადო შემონმების დაწყების შესახებ გადასახადის გადამხდელს შეტყობინება არ ეგზავნება. საგადასახადო კოდექსი არ განსაზღვრავს კამერალური საგადასახადო შემონმების ჩატარების ვადებს.

საგადასახადო კოდექსმა მნიშვნელოვნად გააფართოვა საგადასახადო ორგანოების უფლება კამერალური საგადასახადო შემონმების ჩატარების ნაწილში. კამერალური საგადასახადო შემონმების ჩატარებისას, საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ, გადასახადის გადამხდელისაგან ან/და მისი წარმომადგენლისაგან მიიღონ გადასახადების გამოანგარიშებასა და გადახდასთან დაკავშირებული დოკუმენტები, აგრეთვე წერილობითი და სიტყვიერი განმარტებები საგადასახადო შემონმების დროს წამოჭრილ საკითხებზე. საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნის შემთხვევაში საალრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარუდგენლობა იწვევს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას საგადასახადო კოდექსის 279-ე მუხლის შესაბამისად.

კამერალური საგადასახადო შემონმება არ უნდა გადაიზარდოს გადასახადის გადამხდელის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის დოკუმენტურ შემონმებად. კამერალურმა საგადასახადო შემონმებამ უნდა მოიცვას მხოლოდ გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი საალრიცხვო დოკუმენტაცია, გადასახადის გადამხდელის დაბეგვრასთან დაკავშირებული საგადასახადო ორგანოში არსებული სხვა ინფორმაცია, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელისაგან მოთხოვნილი და მიღებული გადასახადების გამოანგარიშებასა და გადახდასთან დაკავშირებული სხვა პირველადი საალრიცხვო დოკუმენტები.

კამერალური საგადასახადო შემონმების განმასხვავებელი უფლებამოსილი პირი კამერალური საგადასახადო შემონმების შედეგებზე ადგენს საგადასახადო შემონმების აქტს. საგადასახადო შემონმების აქტი დგება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ კამერალური საგადასახადო შემონმების შედეგად გამოვლენილი შეცდომები იწვევს გადასახადის თანხის ცვლილებას. თუ კამერალური საგადასახადო შემონმებისას არ იქნა გამოვლენილი შეცდომები, აქტი არ დგება (ეს კიდევ ერთი განმასხვავებელი ნიშანია გასვლითი საგადასახადო შემონმების შედეგების გაფორმებისაგან).

საგადასახადო შემონმების აქტის განხილვის და გადაწყვეტილების მიღების პროცედურა ისეთივეა, როგორც გასვლითი საგადასახადო შემონმებისას.

### **მუხლი 264. გასვლითი საგადასახადო შემონმება**

1. გასვლითი საგადასახადო შემონმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილების საფუძველზე.

2. გადასახადის გადამხდელს შემონმების დაწყებამდე არანაკლებ 10 სამუშაო დღისა ეგზავნება შეტყობინება წერილობითი ან ელექტრონული ფორმით. (20.12.2011 N 5556)

3. შემონმება უნდა დაიწყოს გადასახადის გადამხდელისათვის შეტყობინების ჩაბარებიდან არა უგვიანეს 30 დღისა. თუ აღნიშნულ ვადაში შემონმება ვერ დაიწყო, შეტყობინება ძალადაკარგულად ითვლება.

4. გასვლითი საგადასახადო შემონმებით შესაძლებელია გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის სრული ან თემატური შემონმება.

5. გასვლითი საგადასახადო შემონმება შეიძლება მოიცავდეს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის მიმდინარე კონტროლის პროცედურებსაც.

6. გასვლითი საგადასახადო შემონმების ვადა შეიძლება გაგრძელდეს არა უმეტეს 3 თვისა. საჭიროების შემთხვევაში, შემოსავლების სამსახურის უფროსთან შეთანხმებით შესაძლებელია შემონმების ვადის დამატებით გაგრძელება არა უმეტეს 2 თვისა.

7. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩატარებისას შემონმებლებს შეუქმნას ისეთივე სამუშაო პირობები, როგორც, ჩვეულებრივ, არსებობს გადასახადის გადამხდელთან.

8. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს, მოითხოვოს საგადასახადო ვალდებულებასთან დაკავშირებული სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის სათანადო წესით დამონმებული ასლი, ხოლო გადასახადის გადამხდელის მიერ აღნიშნული მოთხოვნის შეუსრულებლობის შემთხვევაში ამოიღოს აღნიშნული დოკუმენტის დედანი, რომელიც გასვლითი საგადასახადო შემონმების დასრულებისთანავე

უბრუნდება გადასახადის გადამხდელს. დოკუმენტაციის ამოღების შემთხვევაში ფორმდება ამოღების ოქმი.

9. თუ დაწყებული საგადასახადო შემონმების გაგრძელება ვერ ხერხდება დაუძლეველი ძალის ან სხვა გარემოების გამო, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს გადაწყვეტილებას საგადასახადო შემონმების შეჩერების შესახებ. საგადასახადო შემონმება განახლება დაუძლეველი ძალის ან სხვა გარემოების აღმოფხვრისთანავე. საგადასახადო შემონმების ვადის დინება განახლება აღნიშნული შემონმების გაგრძელების დღიდან.

10. თუ საგადასახადო შემონმების სპეციფიკა მოითხოვს შემონმების რამდენიმე ეტაპად ჩატარებას, ყოველი ეტაპის შემდეგ დგება შუალედური აქტი.

კამერალური საგადასახადო შემონმებისაგან განსხვავებით გავლითი საგადასახადო შემონმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილების საფუძველზე, გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ადგილზე, გადასახადის გამოანგარიშებასთან დაკავშირებული დოკუმენტების სრული ან შერჩევითი შემონმების გზით. გავლითი საგადასახადო შემონმება შეიძლება ჩატარდეს როგორც გადასახადის გადამხდელთან, ასევე საგადასახადო აგენტთან.

გავლითი საგადასახადო შემონმება საგადასახადო კონტროლის განსაკუთრებით ეფექტური ფორმაა. მთელი რიგი საგადასახადო სამართალდარღვევები შეიძლება გამოვლინდეს სწორედ ასეთი შემონმების პროცესში. ამავდროულად, საგადასახადო კონტროლის ეს ფორმა განსაკუთრებით შრომატევადია. გავლითი საგადასახადო შემონმება საგადასახადო ორგანოების უფლებამოსილ პირთა სამუშაო დროის მნიშვნელოვან დანახარჯებს და ამ პირთა მაღალ კვალიფიკაციას მოითხოვს. სწორედ ამიტომ, გავლითი საგადასახადო შემონმების ჩატარება მიზანშეწონილია იმ შემთხვევაში, თუ შემონმების შედეგად დამატებით დარიცხული გადასახადის თანხები მნიშვნელოვნად აღემატება მასზე განეულ დანახარჯებს.

გავლითი საგადასახადო შემონმების ძირითადი ამოცანებია:

- გადასახადის გადამხდელის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის ყოველმხრივი და სრული გამოკვლევის გზით გადასახადე-

ბის სწორად გამოანგარიშებისა და ბიუჯეტში მათი სრულად და დროულად გადახდის შესახებ დასკვნების ფორმირება;

- გამოსაკვლევ დოკუმენტებში არასწორი მონაცემების, საბუღალტრო და საგადასახადო აღრიცხვის წარმოების წესის დარღვევის ფაქტების, აგრეთვე საგადასახადო ანგარიშგებისა და დეკლარაციების შედგენის წესის დარღვევის ფაქტების გამოვლენა;
- გამოვლენილი დარღვევების ზეგავლენის ანალიზი სხვადასხვა გადასახადის საგადასახადო ბაზის ფორმირებაზე;
- გამოვლენილი საგადასახადო სამართალდარღვევების ფაქტებზე მტკიცებითი ბაზის ფორმირება და აღნიშნული სამართალდარღვევების დოკუმენტური ასახვის უზრუნველყოფა;
- გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ბაზის შემცირების ან გადასახადის არასწორად გამოანგარიშების შედეგად არასრულად გადახდილი ან გადაუხდელი გადასახადის თანხების დარიცხვა;
- გამოვლენილი დარღვევების აღმოფხვრის შესახებ წინადადებათა ფორმირება და გამოვლენილი სამართალდარღვევებისათვის გადასახადის გადამხდელისათვის შესაბამისი პასუხისმგებლობის ზომის დაკისრება.

გასვლითი საგადასახადო შემონმების მომზადებისა და ჩატარების მთელი პროცესი შეიძლება დაიყოს რამდენიმე საკმაოდ მკაფიოდ გამოხატულ სტადიად. თითოეული სტადია მოიცავს განსაზღვრული, გარკვეულწილად საქართველოს საგადასახადო კოდექსით მოწესრიგებული ღონისძიებების კომპლექსს და პროცესუალურ მოქმედებებს.

გასვლითი საგადასახადო შემონმების დაგეგმვისა და მომზადების სტადია ერთ-ერთი განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი სტადიაა საგადასახადო ორგანოების მაკონტროლებელი საქმიანობის ეფექტურობისა და შედეგიანობის უზრუნველყოფის თვალსაზრისით. გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩასატარებლად გადასახადის გადამხდელთა რაციონალური, მიზანმიმართული შერჩევა შეიძლება უზრუნველყოფილი იქნეს შერჩევის სხვადასხვა მეთოდის კომპლექსური გამოყენების გზით. ამასთან, გადასახადის გადამხდელთა შერჩევის მეთოდები უნდა ეფუძნებოდეს საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელის შესახებ არსებული ინფორმაციის ანალიზს.

გასვლითი საგადასახადო შემონმების დაწყებას წინ უნდა უსწრებდეს საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელის შესახებ არსებული ინფორმაციის დეტალური ანალიზი. აღნიშნული ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი შეიქმნის ზოგად წარმოდგენას გადასახადის გადამხდელის, მისი დამფუძნებლების, ფილიალების, წარმომადგენლობების და სხვა განცალკევებული ქვედანაყოფების, გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშების და ა.შ. შესახებ. გადასახადის გადამხდელის შესახებ საგადასახადო ორგანოში არსებული ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს საშუალება ეძლევა შეაფასოს გადასახადის გადამხდელის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის მასშტაბები, მისი ძირითადი მიმართულებები და გამოყოს საქმიანობის ის სფეროები, სადაც შესაძლებელია საგადასახადო სამართალდარღვევათა გამოვლენა. გასვლითი საგადასახადო შემონმების დაწყებამდე ასევე უნდა დადგინდეს გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადების სრულად და დროულად გადახდის მდგომარეობა. ანალიზს უნდა დაექვემდებაროს გადასახადის გადამხდელის შესახებ საგადასახადო ორგანოში არსებული მთელი ინფორმაცია, მ.შ. სხვა საგადასახადო ორგანოებიდან, აგრეთვე სხვა წყაროებიდან მიღებული ინფორმაცია.

გადასახადის გადამხდელის შესახებ საგადასახადო ორგანოში არსებული ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე უნდა გადაწყდეს მთელი რიგი საკითხები, კერძოდ:

- უნდა შეფასდეს შესასრულებელი სამუშაოს სავარაუდო მოცულობა და გადასახადის გადამხდელის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის მასშტაბებისა და სპეციფიკის გათვალისწინებით განისაზღვროს საგადასახადო შემონმების ჯგუფის რაოდენობრივი და პერსონალური შემადგენლობა;
- უნდა განისაზღვროს შემონმების მიმდინარეობისას ძირითადად შესასწავლი საკითხები და უნდა განანილდეს საგადასახადო შემონმების ჯგუფის წევრებს შორის მოვალეობები;
- უნდა განისაზღვროს გადასახადის გადამხდელის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის შესამონმებელი პერიოდი და შემონმების სახე (სრული ან თემატური);

- უნდა განისაზღვროს შემონმების ჩატარების მეთოდები, გადასახადის გადამხდელის ქონების ინვენტარიზაციის ჩატარების მიზანშეწონილობა და ა.შ.

ბუნებრივია, ამ ეტაპზე შეუძლებელია გათვალისწინებული იქნეს ყველა ის პრობლემა, რომელიც შეიძლება წარმოიშვას გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩატარების უშუალო პროცესში. კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით შემონმებელთა მიერ განსახორციელებელი მოქმედებები შესაძლებელია შემდგომში იქნეს კორექტირებული. ამასთან, მოქმედი კანონმდებლობით დადგენილ ვადებში შემონმების წარმატებით ჩატარების მიზნით, აუცილებელია შემუშავდეს შემონმების პროგრამა.

გასვლითი საგადასახადო შემონმების საფუძველია საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი (ბრძანება).

საგადასახადო კოდექსი ადგენს გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩატარების საკმაოდ მკაცრ სამართლებრივ შეზღუდვებს. განსახილველი მუხლის თანახმად, შემონმების დაწყებამდე არანაკლებ 10 სამუშაო დღით ადრე გადასახადის გადამხდელს უნდა გაეგზავნოს წერილობითი შეტყობინება. ამასთან, შემონმება უნდა დაიწყოს გადასახადის გადამხდელისათვის შეტყობინების ჩაბარებიდან არა უგვიანეს 30 დღისა. თუ აღნიშნულ ვადაში შემონმება ვერ დაიწყოს, შეტყობინება ძალადაკარგულად ითვლება.

საგადასახადო კოდექსი ადგენს გასვლითი საგადასახადო შემონმების ხანგრძლივობის მკაცრად განსაზღვრულ ვადებს. განსახილველი მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, გასვლითი საგადასახადო შემონმების ვადა შეიძლება გაგრძელდეს არა უმეტეს 3 თვისა.

ამრიგად, გასვლითი საგადასახადო შემონმების ვადა განსაზღვრულია დროის მონაკვეთით, რომელიც გამოიანგარიშება თვეებით. გასვლითი საგადასახადო შემონმების ვადის ათვლა დაიწყება საგადასახადო შემონმების დაწყების მომდევნო დღიდან და დამთავრდება ვადის ბოლო თვის შესაბამის რიცხვში. მაგალითად, თუ გასვლითი საგადასახადო შემონმებისა დაიწყო 2012 წლის 14 ივლისს, ამ შემთხვევაში ვადის ათვლა დაიწყება 2012 წლის 15 ივლისიდან და დამთავრდება 2012 წლის 15 ოქტომბერს. ამასთან, თუ 15 ოქტომბერი ემთხვევა არასამუშაო დღეს (მაგ., კვირაა),

ვადა გრძელდება შემდეგი სამუშაო დღის დამთავრებამდე (16 სექტემბერს).

განსახილველი მუხლი ითვალისწინებს გასვლითი საგადასახადო შემონმების ვადის (3 თვე) გაგრძელების შესაძლებლობას, თუმცა არ გვაძლევს ამ ვადის გაგრძელების კონკრეტულ საფუძვლებს. საჭიროების შემთხვევაში, შემოსავლების სამსახურის უფროსთან შეთანხმებით შესაძლებელია შემონმების ვადის დამატებით გაგრძელება არა უმეტეს 2 თვისა.

უნდა აღინიშნოს, რომ განსახილველი მუხლი ითვალისწინებს გასვლითი საგადასახადო შემონმების შეჩერების საფუძველს. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირს უფლება აქვს მიიღოს გადაწყვეტილება საგადასახადო შემონმების შეჩერების შესახებ, თუ დაუძლეველი ძალის ან სხვა ობიექტური და სუბიექტური გარემოებების გამო (ფორსმაჟორული გარემოებები: მენყერი, წყალდიდობა, ხანძარი და ა.შ.) დაწყებული საგადასახადო შემონმების გაგრძელება ვერ ხერხდება. ამ შემთხვევაში საგადასახადო შემონმება განახლება დაუძლეველი ძალის ან სხვა გარემოების აღმოფხვრისთანავე. შესაბამისად, საგადასახადო შემონმების ვადის დინებაც განახლება აღნიშნული შემონმების გაგრძელების დღიდან.

შესამონმებელი საკითხების მოცულობით გასვლითი საგადასახადო შემონმება შეიძლება იყოს სრული (კომპლექსური) ან თემატური.

სრული (კომპლექსური) გასვლითი საგადასახადო შემონმება გულისხმობს დროის გარკვეული პერიოდის მიხედვით გადასახადის გადამხდელის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის შემონმებას საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის ყველა საკითხზე. სრული (კომპლექსური) გასვლითი საგადასახადო შემონმების პერიოდულობას დღეისათვის საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს.

თემატური გასვლითი საგადასახადო შემონმება გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის ცალკეული საკითხების შემონმებას (მაგალითად, მოგების გადასახადის, დღგ-ის, ქონების გადასახადის და სხვა გადასახადების სწორად გამოანგარიშებისა და გადახდის შემონმება). ასეთი შემონმებები, როგორც წესი, ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ განსაზღვრული საჭიროებიდან გამომდინარე.

თემატური საგადასახადო შემონმება შეიძლება ჩატარდეს როგორც სრული (კომპლექსური) გასვლითი საგადასახადო შემონმების ელემენტი, ასევე დამოუკიდებელი შემონმების სახით. იმ შემთხვევაში, თუ თემატური საგადასახადო შემონმების საფუძველზე წარმოიშობა სრული (კომპლექსური) საგადასახადო შემონმების ჩატარების აუცილებლობა, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილმა პირმა უნდა მიიღოს დამატებითი გადაწყვეტილება, რაც გააფართოებს შესამონმებელ საკითხთა წრეს.

გასვლითი საგადასახადო შემონმებისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი მისთვის მინიჭებული უფლებების ფარგლებში ვალდებულია დაიცვას საგადასახადო კანონმდებლობა, იმოქმედოს საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა შესაბამისად, დაიცვას გადასახადის გადამხდელთა უფლებები, დაიცვას გადასახადის გადამხდელის შესახებ ინფორმაციის საიდუმლოება, საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული წესითა და დადგენილ ვადებში გადასცეს გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო შემონმების აქტები და სხვა.

გასვლითი საგადასახადო შემონმება შეიძლება მოიცავდეს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის მიმდინარე კონტროლის პროცედურებსაც. გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩატარებისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირებს უფლება აქვთ:

- შეამოწმონ გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ფინანსური დოკუმენტები, საბუღალტრო წიგნი, ანგარიში, ხარჯთაღრიცხვა, ფინანსური სახსრები, ფასიანი ქაღალდები და სხვა ფასეულობანი, გაანგარიშებები, დეკლარაციები, გადასახადების გაანგარიშებისა და გადახდის სხვა დოკუმენტები (საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი);
- გადასახადის გადამხდელისაგან ან/და მისი წარმომადგენლისაგან მიიღონ გადასახადების გამოანგარიშებასა და გადახდასთან დაკავშირებული დოკუმენტები, აგრეთვე წერილობითი და სიტყვიერი განმარტებები საგადასახადო შემონმების დროს წამოჭრილ საკითხებზე (საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი);



- დაათვალიერონ (გამოიკვლიონ) გადასახადის გადამხდელის საწარმოო, სასაწყობო, სავაჭრო და სხვა სათავსები (საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტი);
- ინვენტარიზაციით აღრიცხონ გადასახადის გადამხდელის საქონლის მარაგები (საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტი);
- ჩაატარონ დაკვირვება ქრონომეტრაჟის ან სხვა მეთოდის გამოყენებით და განსაზღვრონ დასაბეგრი ობიექტების რაოდენობა (საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტი);
- დამოუკიდებლად განსაზღვრონ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა საგადასახადო ორგანოში არსებული ინფორმაციით (მათ შორის, გადასახადის გადამხდელის დანახარჯების შესახებ) ან შედარების მეთოდით – სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელების შესახებ ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე, თუ გადასახადის გადამხდელი არ წარადგენს საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად საჭირო სააღრიცხვო დოკუმენტაციას ან დადგენილი წესის დარღვევით აწარმოებს ბუღალტერიას (საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტი);
- საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტებზე სამართალდამრღვევთა მიმართ შეადგინონ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა ოქმები (საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტი);
- დასაბეგრი ობიექტის სრულად განსაზღვრის მიზნით განახორციელონ გადასახადის გადამხდელისაგან საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვა (საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ი“ ქვეპუნქტი);
- გადასახადების ადმინისტრირების მიზნით მოიწვიონ სპეციალისტები ან ექსპერტები (საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „კ“ ქვეპუნქტი);
- მოითხოვონ და მიიღონ გადასახადის გადამხდელის მიერ დამონმებული სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ასლი (საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „მ“ ქვეპუნქტი);

- დააყენონ მრიცხველები ან/და აიღონ მათი მაჩვენებლები (საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ნ“ ქვეპუნქტი);
- საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით დალუქონ დოკუმენტები ან სხვა მასალები (საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ნ“ ქვეპუნქტი) და სხვა.

გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩატარებისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ვალდებულია განუხრელად დაიცვას სხვადასხვა პროცესუალური მოქმედებების მომწესრიგებელი ნორმები.

გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩატარებისას გადასახადის გადამხდელს გააჩნია მთელი რიგი უფლებები. კერძოდ, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს:

- დაესწროს მის მიმართ ჩატარებულ გასვლით საგადასახადო შემონმებას (საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტი);
- მიიღოს საგადასახადო შემონმების აქტისა და საგადასახადო ორგანოს გადანყვეტილების დედნები ან დამონმებული ასლები (საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტი);
- საკონტროლო მოქმედებების განხორციელებისას საგადასახადო ორგანოების უფლებამოსილ პირებს მოსთხოვოს საქართველოს კანონმდებლობის დაცვა (საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტი);
- საგადასახადო ორგანოს და მის თანამდებობის პირებს წარუდგინოს ახსნა-განმარტებები ჩატარებული საგადასახადო შემონმების თაობაზე (საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტი);
- გასვლითი საგადასახადო შემონმების დაწყებამდე საგადასახადო ორგანოს მოსთხოვოს ინფორმაცია საგადასახადო შემონმების ჩატარების საფუძვლების შესახებ (საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტი);
- არ შეასრულოს საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა საგადასახადო კოდექსთან და საქართველოს სხვა კანონებთან შეუსაბამო აქტები და მოთხოვნები (საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტი);

- კანონით დადგენილი წესით მოითხოვოს და მიიღოს საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა უკანონო გადაწყვეტილებების ან ქმედებების შედეგად მიყენებული ზიანის ანაზღაურება (საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ი“ ქვეპუნქტი);
- კანონით დადგენილი წესით გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს და მისი უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილებები და ქმედებები (საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი).

გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩატარებისას გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია:

- საგადასახადო ორგანოს და მის უფლებამოსილ პირს წარუდგინოს გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახდელად საჭირო დოკუმენტები და ცნობები (საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტი);
- შეასრულოს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის კანონიერი მოთხოვნები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოვლენილი დარღვევების აღმოფხვრასთან დაკავშირებით (საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტი);
- ხელი არ შეუშალოს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს სამსახურებრივი უფლებამოსილების განხორციელებისას (საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტი);
- შემონმებლებს შეუქმნას ისეთივე სამუშაო პირობები, როგორიც, ჩვეულებრივ, არსებობს გადასახადის გადამხდელთან (საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლის მე-7 ნაწილი).

განსახილველი მუხლის მე-8 ნაწილის თანახმად, გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩატარებისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს, მოითხოვოს და მიიღოს საგადასახადო ვალდებულებასთან დაკავშირებული სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის გადასახადის გადამხდელის მიერ სათანადო წესით დამონმებული ასლი. ამასთან, გადასახადის გადამხდელის მიერ აღნიშნული მოთხოვნის შეუსრულებლობის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს, ამოიღოს აღნიშნული დოკუმენტის დედანი.

დოკუმენტის ამოღება პროცესუალური მოქმედებაა. აღნიშნული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი ზემოქმედების პროცესუალური მოქმედება წარმოებს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი უარს აცხადებს საგადასახადო კონტროლის განხორციელების მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ თანამდებობის პირს ნებაყოფლობით გადასცეს სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის დამონმებული ასლი.

საგადასახადო კოდექსი არ ადგენს პროცესუალურ ნორმებს, რომლებიც დაცული უნდა იქნეს დოკუმენტის ან სხვა მასალის ამოღებისას, რაც შეიძლება კოდექსის ხარვეზად მივიჩნიოთ.

დოკუმენტის ამოღება შეიძლება განხორციელდეს მხოლოდ გასვლითი საგადასახადო შემონმების პროცესში. ყველა ამოღებული დოკუმენტი უნდა აისახოს დოკუმენტაციის ამოღების ოქმში, რომლის ერთი ეგზემპლარი გადაეცემა გადასახადის გადამხდელს.

საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ვალდებულია გასვლითი საგადასახადო შემონმების დასრულებისთანავე ამოღებული დოკუმენტი დაუბრუნოს გადასახადის გადამხდელს.

მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო კოდექსი არ ადგენს არავითარ შეზღუდვებს, დოკუმენტების ამოღებისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი მკაცრად უნდა შემოიფარგლოს მხოლოდ იმ დოკუმენტების ამოღებით, რომლებსაც კავშირი გააჩნიათ საგადასახადო შემონმების საგანთან (საგადასახადო სამართალდარღვევასთან).

ამოღებული დოკუმენტების მოცულობა უნდა იყოს საკმარისი საგადასახადო სამართალდარღვევის ფაქტზე მტკიცებულებათა ბაზის შესაქმნელად. ამასთან, ამოღებული დოკუმენტების რაოდენობა უნდა იყოს მინიმალური.

ამოღებას დაქვემდებარებული დოკუმენტები შეიძლება პირობითად დაეყოთ სამ ჯგუფად:

- ადვილად აღსადგენი დოკუმენტები;
- ძნელად აღსადგენი დოკუმენტები;
- პრაქტიკულად აღუდგენადი დოკუმენტები.

ადვილად აღსადგენ დოკუმენტებს განეკუთვნება დოკუმენტები, რომლებიც თავისი შინაარსით შეიძლება აღდგენილი იქნეს არსებული პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე.

ძნელად აღსადგენ დოკუმენტებს განეკუთვნება პირველადი დოკუმენტები, რომლებიც შესაძლებელია აღდგენილ იქნას შემხვედრი შემონმების ჩატარების, მონმეთა ჩვენების და სხვა ამგვარი მოქმედებების გზით (მაგალითად, საქონლის მიწოდების ან მომსახურების განევის შესახებ ხელშეკრულებები, შესრულებული სამუშაოების აქტები, საგადამხდლო-საანგარიშსწორებო დოკუმენტები და ა. შ.).

პრაქტიკულად აღუდგენად დოკუმენტებს განეკუთვნება დოკუმენტები, რომლებიც ერთ ეგზემპლარად არსებობს, ან დოკუმენტები, რომელთა მიხედვითაც კონტრაგენტის განსაზღვრა პრაქტიკულად შეუძლებელია. სწორედ ასეთი დოკუმენტები ექვემდებარება ამოღებას პირველ რიგში.

საჭიროების შემთხვევაში შეიძლება ამოღებულ იქნას ძნელად აღსადგენი დოკუმენტებიც. აღნიშნული დოკუმენტების ამოღება საჭიროა იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ორგანოს საკმარისი საფუძველი აქვს მიიჩნიოს, რომ ერთი და იმავე დოკუმენტის სხვადასხვა ეგზემპლარებში შემხვედრი შემონმებისას აღმოჩენილი იქნება განსხვავებული მონაცემები. ადვილად აღსადგენი დოკუმენტები მიზანშეწონილია ამოღებულ იქნას მხოლოდ უკიდურეს შემთხვევაში.

კიდევ ერთხელ უნდა აღინიშნოს, რომ დოკუმენტების ამოღება შეიძლება განხორციელდეს მხოლოდ გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩატარების პროცესში. მოქმედი კანონმდებლობა გასვლითი საგადასახადო შემონმების დაწყებამდე და გასვლითი საგადასახადო შემონმების დამთავრების შემდეგ დოკუმენტების ამოღების შესაძლებლობას არ ითვალისწინებს.

განსახილველი მუხლის მე-10 ნაწილის თანახმად, იმ შემთხვევაში, თუ გასვლითი საგადასახადო შემონმების სპეციფიკა მოითხოვს შემონმების რამდენიმე ეტაპად ჩატარებას, გასვლითი საგადასახადო შემონმების დამთავრებამდე, ყოველი ასეთი ეტაპის შემდეგ, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ადგენს შუალედურ აქტს, რომელიც ასახავს ამ ეტაპზე განხორციელებული შემონმების შედეგებს. შუალედური აქტი თან დაერთვის საგადასახადო შემონმების აქტს. მაგალითად, თუ გასვლითი საგადასახადო შემონმების სპეციფიკა მოითხოვს გადასახადის გადამხდელის ცალკეული ფილიალებისა და სხვა სტრუქტურული ერთეულების საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის შემონმებას, საგადასახადო ორგანოს უფ-

ლებამოსილი პირი გასვლითი საგადასახადო შემონმების დამთავრებამდე ადგენს შუალედურ აქტს, რომელიც ასახავს გადასახადის გადამხდელის ცალკეული ფილიალებისა და სხვა სტრუქტურული ერთეულების მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის შემონმების შედეგებს.

## **მუხლი 265. გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმება**

1. გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმება ტარდება წერილობითი შეტყობინების გარეშე, სასამართლოს ნებართვით, თუ:

ა) ბოლო საგადასახადო შემონმებისას გამოვლინდა გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულებათა მნიშვნელოვანი დარღვევის ფაქტები;

ბ) არსებობს სანდო ინფორმაცია, რომელიც საეჭვოს ხდის პირის ფინანსური და მატერიალური საშუალებების წარმოშობას;

გ) არსებობს სანდო ინფორმაცია ქონების ან გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტის დოკუმენტურად დაუდასტურებელი მატების შესახებ;

დ) საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციებით და სხვა დოკუმენტებით არ დასტურდება დაბეგვრის ობიექტებისა და გამოანგარიშებული გადასახადების რეალურობა;

ე) წარდგენილი არ არის საგადასახადო დეკლარაცია ან გადასახადის გამოსაანგარიშებლად ან/და გადასახდელად საჭირო დოკუმენტები;

ვ) საგადასახადო ორგანოს აქვს ინფორმაცია, რომ პირი გეგმავს, თავი აარიდოს საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულებას საქართველოდან გასვლით, აქტივების სხვა პირისათვის გადაცემით, საგადასახადო სამართალდარღვევის დამადასტურებელი დოკუმენტების განადგურებით, დამალვით, შესწორებით ან შეცვლით ანდა სხვა ღონისძიებების გატარებით.

2. საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების დაწყებიდან 48 საათში მიმართოს სასამართლოს და მიიღოს მისგან ნებართვა გასვლითი საგადასახადო

შემონმების ჩატარების შესახებ. ამასთანავე, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე გაავრცელოს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, მიუხედავად იმისა, აქვს თუ არა მას საგადასახადო დავალიანება.

3. სასამართლოს ნებართვის მიღებამდე საგადასახადო ორგანოს არ აქვს უფლება, დაიწყოს გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმება. საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლებს უფლება აქვთ, დალუქონ გადასახადის გადამხდელის მხოლოდ ის საგადასახადო დოკუმენტები და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, რომლებიც აუცილებელია გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩასატარებლად.

4. თუ სასამართლო საგადასახადო ორგანოს დადგენილ ვადაში არ მისცემს ნებართვას გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩატარების შესახებ, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია ახსნას გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დოკუმენტებზე ან/და სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებზე დადებული ლუქი.

გადაუდებელი საგადასახადო შემონმება გასვლითი საგადასახადო შემონმების ნაირსახეობაა. გასვლითი საგადასახადო შემონმებისგან განსხვავებით გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმება ტარდება გადასახადის გადამხდელის წინასწარი წერილობითი შეტყობინების გარეშე.

განსახილველი მუხლის პირველი ნაწილი ამომწურავად გვაძლევს გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩატარების საფუძველებს.

გადაუდებელი გასვლით საგადასახადო შემონმება ტარდება მხოლოდ სასამართლოს ნებართვით. საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების დაწყებიდან 48 საათში მიმართოს სასამართლოს და მიიღოს მისგან ნებართვა გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩატარების შესახებ.

სასამართლოს ნებართვის მიღებამდე საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირებს უფლება არა აქვთ დაიწყონ გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმება, თუმცა უფლება აქვთ:

- გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე გაავრცელონ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, მიუხედავად იმისა, აქვს თუ არა მას საგადასახადო დავალიანება;
- დალუქონ გადასახადის გადამხდელის მხოლოდ ის საგადასახადო დოკუმენტები და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, რომლებიც აუცილებელია გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩასატარებლად.

საგადასახადო ორგანოს შუამდგომლობას გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩატარების შესახებ სასამართლო განიხილავს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსით დადგენილი წესით.

გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩატარების შესახებ საგადასახადო ორგანოს შუამდგომლობას განიხილავს რაიონული (საქალაქო) სასამართლოს მოსამართლე ან მაგისტრატი მოსამართლე გადასახადის გადამხდელის ადგილსამყოფლის მიხედვით.

საგადასახადო ორგანოს შუამდგომლობა გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩატარების შესახებ უნდა შეიცავდეს საკმარის საფუძველს ბრძანების გასაცემად. შუამდგომლობაში მიეთითება იმ გადასახადის გადამხდელის ზუსტი მონაცემები, რომელიც უნდა შემონმდეს, შემონმების ვადა, ხასიათი და ფარგლები.

საგადასახადო ორგანოს შუამდგომლობის საფუძველზე მოსამართლე გადაწყვეტილებას იღებს შუამდგომლობის წარდგენიდან 72 საათის განმავლობაში.

თუ სასამართლო საგადასახადო ორგანოს დადგენილ ვადაში არ მისცემს ნებართვას გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემონმების ჩატარების შესახებ, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია ახსნას გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დოკუმენტებზე ან/და სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებზე დადებული ლუქი.



## მუხლი 266. საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმება

1. საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმება გამოიყენება დეკლარანტის ან/და სხვა ვალდებული პირის მიმართ, თუ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

2. საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმება არის სახელმწიფო კონტროლის განხორციელების მიზნით საგადასახადო ორგანოს მიერ ჩატარებული შემოწმების პროცედურა, რომლის მიზანია:

ა) ხელი შეუწყოს, ნაახალისოს და უზრუნველყოს საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის შეუფერხებლად განხორციელება;

ბ) შეამციროს საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე შემოტანილი ან ამ ტერიტორიიდან გასატანი საქონლის მიმართ სახელმწიფო კონტროლის პროცედურებში საქონლის გაშვებამდე განსახორციელებელი კონტროლის ხვედრითი წილი;

გ) გაზარდოს სასაქონლო ოპერაციების ადგილებისა და პორტალების გამტარუნარიანობა;

დ) გაზარდოს სახელმწიფო კონტროლის ეფექტიანობა.

3. ამ მუხლის მიზნებისათვის სხვა ვალდებული პირი არის საქართველოს საგადასახადო ორგანოში დეკლარირებული საქონლის შემოტანის ან/და გატანის ოპერაციებთან დაკავშირებული ნებისმიერი პირი (იმპორტიორის ან ექსპორტიორის წარმომადგენელი, გადამზიდველი, საწყობის საქმიანობის ნებართვის მფლობელი და სხვა პირი), რომელიც პირდაპირ ან არაპირდაპირაა დაკავშირებული საქონლის შემოტანის ან/და გატანის ოპერაციებთან (მათ შორის, საქონლის ტრანსპორტირებასთან, გადატვირთვასთან, შენახვასთან, სასაქონლო ოპერაციის განსაზღვრასთან, საგადასახადო ვალდებულების ოდენობის განსაზღვრასთან, განსაზღვრული სასაქონლო ოპერაციის დასრულებასთან და საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან) – გადასახადის გადამხდელი.

4. საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების ჩატარების წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

5. საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების ჩატარებისას დეკლარანტის ან/და სხვა ვალდებული პირის საქმიანობაზე დაკვირვე-

ბის პროცედურების განხორციელებისას შესაძლებელია საქონლის დათვალიერება და სინჯის ან/და ნიმუშის აღება.

**6. საქონლის გაშვების შემდგომ სასაქონლო დეკლარაციაში ცვლილებების შეტანის წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.**

266-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული საქონლის გაშვების (განბაჟების) შემდგომი შემოწმება გახლავთ საგადასახადო შემოწმების ერთ-ერთი ფორმა, რომელიც მიზნად ისახავს შესამოწმებელი სუბიექტის საბაჟო ვალდებულებების აუდიტს. კოდექსის თანახმად, შემოწმებას შეიძლება დაექვემდებაროს დეკლარანტი ან სხვა ვალდებული პირი, რომელიც თავისი საქმიანობის ფარგლებში უშუალოდ ან არაპირდაპირ მონაწილეობდა საბაჟო კონტროლს დაქვემდებარებულ ოპერაციებში, მიუხედავად იმისა, წარმოეშვა თუ არა მას კანონმდებლობით გათვალისწინებული რაიმე საბაჟო ვალდებულება.

ამავე მუხლის მე-2 ნაწილი განსაზღვრავს განბაჟების შემდგომი კონტროლის ზოგად მიზნებს: „ა“ პუნქტის თანახმად, ხელი შეეწყოს საბაჟო საზღვარზე კონტროლის შეუფერხებლად განხორციელებას და საქონლის შეუფერხებლად გადაადგილებას, რაც თავის მხრივ გამომდინარეობს „ბ“ პუნქტიდან. განბაჟების შემდგომი კონტროლის ეფექტურობა მდგომარეობს იმაში, რომ საქონლის განბაჟებამდე საბაჟო ორგანო მინიმალურად ერევა პროცედურებში, რითაც არ აფერხებს პროცესებს. საბაჟო ვალდებულებების შესრულების შემოწმება ხდება მხოლოდ მას შემდეგ, რაც საქონელი თავისუფალ სარგებლობაში გადაეცემა მფლობელს. ეს ნიშნავს, რომ საქონლის მესაკუთრე თავიდან იცილებს საქონლის საბაჟოზე მოცდენასთან დაკავშირებულ ხარჯებს და შესაბამის გართულებებს.

*მაგალითი:* დაახლოებით 4-5 წლის წინ საქართველოში შემოტანილი საქონლის განსაბაჟებლად, საბაჟო ორგანოს ჰქონდა საბაჟო დეკლარაციის წარდგენიდან 3 დღის ვადა. ამ ვადაში საბაჟო ცდილობდა შეემოწმებინა იმპორტირებულ საქონელთან დაკავშირებული ყველა ვალდებულება და საგრძნობლად აფერხებდა საქონლის გაშვებას. დღესდღეობით საბაჟოს აქვს საქონლის ფიზიკური დათვალიერებისათვის გათვალისწინებული დრო და კიდევ 2 საათი იმი-

სათვის, რომ ყველა ფორმალობა დაასრულოს და საქონელი გაუშვას. 2-საათიან ვადაში საბაჟო ამონმებს, წარმოდგენილია თუ არა ყველა აუცილებელი დოკუმენტი და სწორად არის თუ არა ასახული მონაცემები საბაჟო დეკლარაციაში. შეიძლება ითქვას, რომ საქონლის განბაჟებამდელი შემონმება მხოლოდ ზედაპირული ხასიათისაა და პროცედურული ნორმების კონტროლით შემოიფარგლება. საბაჟო ვალდებულებების შემონმება გადადის გაშვების (განბაჟების) შემდგომ ეტაპზე. გაშვების შემდგომი შემონმება გულისხმობს შესამონმებელი პირის კომერციული საქმიანობის ექსპერტიზას, ვალდებულებების შეფასებას და ვალდებულებების შესრულების შემონმებას.

აღნიშნული პრაქტიკა ფართოდაა გავრცელებული განვითარებულ ქვეყნებში და იმპორტიორისთვისაც მოსახერხებელია, ვინაიდან მინიმალურ დროში ასრულებს საბაჟო ფორმალობებს.

„გ“ პუნქტის თანახმად, მიმდინარე საბაჟო კონტროლის შემცირებით იზრდება საბაჟოს გამტარუნარიანობა (საბაჟო კონტროლისთვის გამოყენებული დროის შემცირების ხარჯზე). „დ“ პუნქტიც ზოგადად აფიქსირებს განბაჟების შემდგომი კონტროლის უპირატესობას. მართლაც, მრავალი ქვეყნის გამოცდილებამ აჩვენა, რომ საქონლის განბაჟების შემდგომი შემონმებით ბევრად უკეთესად შეიძლება ისეთი ვალდებულებების გაკონტროლება, რომელიც წარმოიშობა: საქონლის საბაჟო ღირებულების; წარმოშობის ქვეყნის; მიზნობრივი დანიშნულებით იმპორტის და სხვადასხვა სასაქონლო ოპერაციის პირობების შესაბამისად.

ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე, ცხადი ხდება, რომ განბაჟების შემდგომი შემონმების მიზანია, საქონლის საქართველოში შემოტანა-გატანასთან დაკავშირებული ფისკალური კონტროლის გაძლიერება. რაც შეეხება ანტიკონტრაბანდულ ღონისძიებებს (დამალული საქონლის აღმოჩენა; ნარკოტიკების პრევენცია და ა.შ), ეს ფუნქცია რჩება საბაჟო საზღვრებზე და ტარდება საქონლის განბაჟებამდე.

266-ე მუხლის მე-3 ნაწილი განმარტავს ამავე მუხლის პირველ ნაწილში ნახსენებ „სხვა ვალდებულ პირს“. ზემოთ აღნიშნული დეფინიცია საკმარისად სრულყოფილია. საქონლის განბაჟების შემდგომ შემონმებას უნდა ექვემდებარებოდეს ნებისმიერი პირი, რომელიც ექვემდებარება ზოგადად საგადასახადო შემონმებას და რაიმე ფორმით არის დაკავშირებული საბაჟო ოპერაციებთან, თუნდაც

თვითონ არ ახორციელებდეს საბაჟო კონტროლს დაქვემდებარებული საქმიანობას.

ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, საქონლის განბაჟების შემდგომ შემონმების ჩატარება ხდება ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით დადგენილი წესით. შემონმების პრინციპები და მეთოდები ემთხვევა საგადასახადო შემონმების ზოგად პრინციპებს, იმ განსხვავებით, რომ აქცენტირებულია საბაჟო ვალდებულებების შესრულებაზე.

მე-5 ნაწილი საბაჟო ორგანოებს ანიჭებს საქონლის ფიზიკური დათვალიერების და ნიმუშების აღების უფლებამოსილებას. როგორც ფიზიკური დათვალიერების, ასევე ნიმუშების აღების წესი განისაზღვრება შემოსავლების სამსახურის უფროსის ინდივიდუალური სამართლებრივი აქტით და არ უნდა გამოიწვიოს საქონლის არამართლობიერი დაზიანება. ნიმუშები უნდა იქნას აღებული მინიმალური საკმარისი ოდენობით. აღებული ნიმუშების შესაბამისობა ხელმოწერით უნდა დაადასტუროს, როგორც საქონლის მფლობელმა, ასევე უფლებამოსილმა ინსპექტორმა.

ამავე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, განბაჟებული საქონლის გაშვების შემდეგ სასაქონლო დეკლარაციაში ცვლილებების შეტანის წესი დგინდება ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით. საქონლის გაფორმების შემდგომი შემონმების შედეგად საბაჟო დეკლარაცია შეიძლება შეიცვალოს თუ მასში აღმოჩნდა უზუსტობები, რომელიც არ იწვევს საბაჟო ვალდებულების ზრდას, მაგრამ ექვემდებარება შესწორებას. ცვლილების განხორციელების უფლება აქვს მხოლოდ უფლებამოსილ საბაჟო ინსპექტორს. საბაჟო დეკლარაციის შეცვლის სხვა შემთხვევები განხილულია ამ კოდექსის 218-ე მუხლის განმარტებაში.

## **მუხლი 267. საგადასახადო შემონმების აქტი**

**საგადასახადო შემონმების შედეგების შესახებ დგება აქტი, რომელშიც უნდა მიეთითოს:**

ა) ყველა ის ფაქტობრივი გარემოება, მტკიცებულება და არგუმენტი, რომელსაც არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას. თუ

შემონმება ექსპერტის დასკვნას დაეყრდნო, აქტში მიეთითება ამ დასკვნის შინაარსი;

ბ) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ან/და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აქტის ის ნორმა, რომლითაც იხელმძღვანელებს შემომონმებლებმა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას;

გ) გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების წარმოშობის ზუსტი თარიღები (თუ მათი დადგენა შესაძლებელია), გადასახადისა და ჯარიმის გაანგარიშება, ჯამურად გადასახდელი ან მისაღები თანხა, იმ დოკუმენტების რეკვიზიტები (საჭიროების შემთხვევაში – ასლები), რომლებითაც დასტურდება ამ მოთხოვნებისა და ვალდებულებების წარმოშობა, ასევე საგადასახადო შემომომების აქტის დანართების შინაარსი.

საგადასახადო შემომომების შედეგების შესახებ დგება აქტი. როგორც წესი, საგადასახადო შემომომების აქტი შედგება შესავალი, აღწერილობითი და სარეზოლუციო ნაწილებისაგან.

საგადასახადო შემომომების აქტის შესავალი ნაწილი უნდა შეიცავდეს ზოგად ინფორმაციას განხორციელებული საგადასახადო შემომომების, შემომომებლების და შემომომული გადასახადის გადამხდელის შესახებ.

საგადასახადო შემომომების აქტის აღწერილობით ნაწილში უნდა აისახოს მხოლოდ დეტალურად განხორციელებული შემომომების შედეგად მიღებული ფაქტები. ამასთან, აქტში ასახული ფაქტები უნდა გამოირიცხავდნენ ფაქტობრივ უზუსტობებს. საგადასახადო შემომომების აქტი არ უნდა შეიცავდეს შემომომებელთა სუბიექტურ წინადადებებს, რომლებიც არ ეფუძნება საკმარის მტკიცებულებებს.

საგადასახადო შემომომების აქტის აღწერილობით ნაწილში უნდა აისახოს ყველა ის ფაქტობრივი გარემოება, მტკიცებულება და არგუმენტი, რომელსაც არსებითი მნიშვნელობა ჰქონდა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას. ამასთან, საგადასახადო შემომომების აქტში უნდა აისახოს საგადასახადო კანონმდებლობის აქტის ის ნორმა, რომლითაც იხელმძღვანელებს შემომომებლებმა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას.

საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოვლენის შემთხვევაში აქტის აღწერილობითი ნაწილი უნდა შეიცავდეს დოკუმენტურად დადასტურებული ფაქტების სისტემატიზებულ აღწერას. გამოვლენილი საგადასახადო სამართალდარღვევის თითოეული ფაქტი უნდა იყოს შემონმებული სრულად და ყოველმხრივ. საგადასახადო შემონმების აქტში ასახული საგადასახადო სამართალდარღვევები უნდა ემყარებოდეს აღნიშნულ ფაქტთან დაკავშირებული ყველა დოკუმენტის შემონმების, აგრეთვე საგადასახადო შემონმების ჩატარებისას განხორციელებული სხვა ყველა საჭირო მოქმედების შედეგს. ამასთან, გამოვლენილ საგადასახადო სამართალდარღვევებთან დაკავშირებული ყველა არსებითი გარემოება უნდა აისახოს აქტში.

საგადასახადო შემონმების აქტში ასახული ფაქტების შინაარსი უნდა იყოს მოკლე, მკაფიო, ნათელი, თანამიმდევრული და შეძლებისდაგვარად გასაგები იმ პირთათვის, რომლებსაც არ გააჩნიათ შესაბამისი ცოდნა გადასახადებით დაბეგრის სფეროში.

შემონმების პროცესში გამოვლენილი დარღვევები (შეცდომები), დარღვევის ხასიათისა და გადასახადის სახეების მიხედვით უნდა დაჯგუფდეს აქტში ნაწილებად, პუნქტებად, ქვეპუნქტებად შესაბამისი საგადასახადო პერიოდების ჭრილში.

გამოვლენილი მსგავსი დარღვევების ფაქტები შეიძლება დაჯგუფდეს ცხრილებში და სხვა მასალებში, რომელიც თან უნდა დაერთოს აქტს. ასეთ შემთხვევაში აქტის ტექსტში საგადასახადო კანონმდებლობის აქტის კონკრეტული ნორმის მითითებით უნდა აღინიშნოს სამართალდარღვევის არსი, აგრეთვე აღნიშნული სამართალდარღვევების თანხობრივი შედეგები. აქტში აუცილებლად უნდა გაკეთდეს შესაბამისი მითითება აქტის დანართზე.

საგადასახადო შემონმების აქტში ასახულ თითოეულ საგადასახადო სამართალდარღვევის ფაქტზე მკაფიოდ უნდა იყოს გადმოცემული:

- საგადასახადო სამართალდარღვევის სახე, მისი ჩადენის საშუალებები და სხვა გარემოებები, აგრეთვე საგადასახადო პერიოდი, რომელსაც აღნიშნული სამართალდარღვევა განეკუთვნება;
- გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში გაცხადებულ მონაცემებსა და შემონმების მიმდინარეობისას

ფაქტობრივად დადგენილ მონაცემებს შორის რაოდენობრივი და თანხობრივი შეუსაბამობების ფაქტები (შესაბამისი გაანგარიშებები უნდა აისახოს გასვლითი საგადასახადო შემონმების აქტში ან აქტის დანართებში);

- საგადასახადო სამართალდარღვევის ფაქტის არსებობის დამადასტურებელი პირველადი საგადასახადო დოკუმენტები და სხვა მტკიცებულებები;
- საგადასახადო კოდექსის მუხლი (მუხლის ნაწილი, ქვეპუნქტი), რომელიც ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას ამ სამართალდარღვევისათვის;
- ექსპერტის დასკვნის (ექსპერტიზის ჩატარების შემთხვევაში), აგრეთვე საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას საჭირო მოქმედებების წარმოებისას შედგენილი ოქმების (შესაბამისი მოქმედებების წარმოების შემთხვევაში) არსებობის ფაქტები.

საგადასახადო შემონმების აქტის დასკვნითი (სარეზოლუციო) ნაწილი უნდა შეიცავდეს მონაცემებს შემონმების შედეგად გამოვლენილი გადაუხდეელი (არასრულად გადახდილი) გადასახადების საერთო თანხების, აგრეთვე ზედმეტად გადახდილი გადასახადის თანხების შესახებ (გადასახადის სახეებისა და საგადასახადო პერიოდების მიხედვით), აგრეთვე განზოგადებულ მონაცემებს შემონმებით გამოვლენილი საგადასახადო და სხვა სამართალდარღვევების ფაქტების შესახებ. საგადასახადო შემონმების აქტის დასკვნით ნაწილში ასევე უნდა აისახოს შემონმებელთა წინადადებები გამოვლენილი სამართალდარღვევების აღმოფხვრის თაობაზე. ამასთან, ეს წინადადებები უნდა შეიცავდნენ კონკრეტული ღონისძიებების ჩამონათვალს.

საგადასახადო შემონმების აქტს არ გააჩნია სამართლებრივი ძალა, თუ მასში ასახული ფაქტები დოკუმენტურად არ არის დამადასტურებელი. გამოვლენილი სამართალდარღვევების მტკიცებულებითი ბაზის შემადგენელი დოკუმენტები თან უნდა დაერთოს აქტს.

## მუხლი 268. საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე გადანყვეტილების გამოტანა

1. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადანყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად.

2. ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის გამოვლენის შემთხვევაში საგადასახადო შემონმების განმახორციელებელი საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ადგენს ოქმს ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის შესახებ.

3. საგადასახადო შემონმების შედეგად დანაშაულის ნიშნების აღმოჩენის შემთხვევაში სათანადო მასალები დაუყოვნებლივ ეგზავნება შესაბამის საგამოძიებო ორგანოს ქვემდებარეობის მიხედვით.

4. საგადასახადო ადმინისტრირების ერთიანი პრაქტიკის ჩამოყალიბების მიზნით, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის გადანყვეტილებით იქმნება აუდიტორთა საბჭო, რომელშიც შედიან საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და შემოსავლების სამსახურის თანამშრომლები, ასევე მონვეული სპეციალისტები.

5. თუ საგადასახადო შემონმების შედეგების შესახებ გადანყვეტილების მიღება აყალიბებს დაბეგვრის ან/და სამართალდარღვევისთვის სანქციის გამოყენების არსებულისაგან განსხვავებულ პრინციპს/მეთოდს, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მიმართოს აუდიტორთა საბჭოს, რომელიც უფლებამოსილია მიმართვიდან არა უგვიანეს 20 დღისა მიიღოს გადანყვეტილება აღნიშნული პრინციპის/მეთოდის გამოყენების ან არგამოყენების თაობაზე. აუდიტორთა საბჭოს გადანყვეტილების შესრულება სავალდებულოა საგადასახადო ორგანოსთვის.

უპირველეს ყოვლისა, უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო შემონმების აქტი და გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის გადანყვეტილება დამოუკიდებელი სამართლებრივი დოკუმენტებია.



განსახილველი მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე ერთპიროვნულად იღებს გადაწყვეტილებას გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ.

გადაწყვეტილების მიღებისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილმა პირმა მხედველობაში უნდა მიიღოს საგადასახადო შემონმების მასალებში არსებული ყველა მტკიცებულება: საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას შედგენილი ოქმები, გადასახადის გადამხდელის ახსნა-განმარტებები, ექსპერტის დასკვნა, საგადასახადო შემონმების აქტზე თანდართული მასალები და სხვა დოკუმენტები. აღნიშნული მტკიცებულებების საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილმა პირმა უნდა დაადგინოს საგადასახადო სამართალდარღვევის არსებობის ან არარსებობის ფაქტი, საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩამდენი პირები და ობიექტური გადაწყვეტილების მისაღებად საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე სხვა გარემოებების.

უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილების მიღების პროცედურა დაუსაბუთებლად გამარტივებულია. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ფაქტობრივად არ არეგულირებს წარმოების ამ ეტაპს და საგადასახადო ორგანოებს ანიჭებს სრულ თავისუფლებას საგადასახადო შემონმების მასალების განხილვის პროცედურებთან დაკავშირებით.

საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის შესახებ მიღებული გადაწყვეტილების ასლი შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად, საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით, უნდა წარედგინოს გადასახადის გადამხდელს.

საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტებზე სამართალდამრღვევთა მიმართ შეადგინონ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა ოქმები და მიიღონ დადგენილებები ადმინისტრაციული სახდელების დაკისრების შესახებ.

ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევად ითვლება მართლსაწინააღმდეგო ბრალეული (განზრახი ან გაუფრთხილებელი) ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსით გათვალისწინებულია ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა.

განსახილველი მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის გამოვლენის შემთხვევაში საგადასახადო შემონმების განმახორციელებელი საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ადგენს ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის შესახებ ოქმს. ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმის შედგენა, მისი განხილვა, გადაწყვეტილების მიღება, უფლებამოსილი პირისათვის (ორგანოსათვის) განსახილველად ოქმის გაგზავნა ხორციელდება საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის შესაბამისად.

ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის შესახებ ოქმს ხელს აწერს მისი შემდგენელი, სამართალდამრღვევი, ასევე დამსწრე მისი არსებობის შემთხვევაში. თუ სამართალდამრღვევი უარს განაცხადებს ოქმის ხელმოწერაზე, შესაბამის გრაფაში კეთდება ჩანაწერი. სამართალდამრღვევს უფლება აქვს, წარმოადგინოს ოქმზე დასართავი ახსნა-განმარტება, შენიშვნა ოქმის შინაარსთან დაკავშირებით, ასევე ჩამოაყალიბოს ხელმოწერაზე უარის თქმის მოტივი. თუ სამართალდამრღვევი სადავოდ არ ხდის ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტს, აღნიშნულის დასადასტურებლად ოქმის შესაბამის გრაფაში აკეთებს აღნიშვნას და დამატებით ხელმოწერას, რის საფუძველზეც ადგილზე შეეფარდება ადმინისტრაციული სახდელი. ოქმში, ასევე მიეთითება შეფარებული ადმინისტრაციული სახდელი (ჯარიმის თანხა).

ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის შესახებ ოქმი დგება სამ ეგზემპლარად, რომელთაგან:

- ერთი – საქმის გადასაწყვეტად საჭირო სხვა ცნობებთან ერთად დაუყოვნებლივ ეგზავნება განხილვაზე უფლებამოსილ პირს (ორგანოს) და დაერთვის ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმეს;
- მეორე – ბარდება სამართალდამრღვევს შესაბამისი ხელისმონერით ოქმის ეგზემპლარის ჩაბარების შესახებ, ხოლო როცა

სამართალდამრღვევი არ ესწრება ოქმის შედგენას – ოქმი გაიგზავნება ოქმის შემდგენისათვის ცნობილ მისამართზე;

- მესამე – რჩება ოქმის შემდგენელთან.

ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმი თანდართულ მასალებთან ერთად (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) დაუყოვნებლივ უნდა გადაეგზავნოს მის განხილვაზე უფლებამოსილ თანამდებობის პირს.

სამართალდამრღვევმა ჯარიმის თანხა უნდა გადაიხადოს საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 290-ე მუხლით დადგენილ ვადაში.

ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმის შემდგენი და საქმის განმხილველი საგადასახადო ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა ოქმის შედგენიდან ან/და დადგენილების გამოტანიდან 10 დღის ვადაში აცნობოს საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს შესაბამის სტრუქტურულ ქვედანაყოფს (ერთიან საინფორმაციო ბანკს).

საგადასახადო ორგანოების უფლებამოსილი პირები ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ ოქმებს ადგენენ საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 44<sup>4</sup> (არაიოდირებული მარილის რეალიზაცია, ვადაგასული იოდირებული მარილის იმპორტი და რეალიზაცია, აგრეთვე ფალსიფიცირებული სხვა ფორტიფიცირებული საკვები პროდუქტების იმპორტი), 91<sup>2</sup> საქართველოს ტერიტორიაზე ტყვიაშემცველი (0,013 გრამზე მეტი ერთ ლიტრზე) მოტორული ბენზინის, ტეტრაეთილტყვიის იმპორტი ან რეალიზაცია, აგრეთვე ფალსიფიცირებული საყოფაცხოვრებო-კომუნალური მოხმარების თხევადი გაზის იმპორტი, 99-ე (მასალების საკარანტინო შემოწმებისა და სათანადო დამუშავების გარეშე გატანა), 129<sup>1</sup> (ტვირთამწეობის დადგენილი ნორმის ზევით ტვირთის გადაზიდვა ავტოსატრანსპორტო საშუალებით), 153-ე (მენარმე სუბიექტების მიერ ვაჭრობის (მომსახურების) წესების დარღვევა), 153<sup>1</sup> (საქართველოს ტერიტორიაზე ეროვნული ვალუტის გამოყენების წესების დარღვევა), 154<sup>1</sup> (პურპროდუქტებით უზრუნველყოფის სისტემის რეორგანიზაციის დადგენილი წესების დარღვევა), 154<sup>2</sup> (პურპროდუქტების სანარმოების მუშაობის უწყვეტი ციკლის დარღვევა), 155<sup>1</sup> (ნავთობის მსუბუქი, საშუალო და მძიმე დისტილატების რეალი-

ზაციის, ტრანსპორტირებისა და შენახვის წესების დარღვევა), 155<sup>2</sup> (მარკირებას დაქვემდებარებული აქციზური საქონლის აქციზური მარკის გარეშე გამოშვება, შენახვა, რეალიზაცია და გადაზიდვა), 155<sup>3</sup> (თამბაქოს პროდუქციის რეალიზაციისათვის დადგენილი მოთხოვნების შეუსრულებლობა), 155<sup>4</sup> (ფართო მოხმარების საქონლის, ტანსაცმლის, სპორტული ინვენტარის, სათამაშოების, საყოფაცხოვრებო ნივთებისა და კვების პროდუქტების რეალიზაციის წესების დარღვევა), 155<sup>5</sup> (თამბაქოს პროდუქციის რეალიზაციის ადგილებში საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის სამინისტროს მიერ დამტკიცებული სამედიცინო გაფრთხილებისაგან და თამბაქოზე უარის თქმის მსურველთათვის კონსულტაციის მისაღებად საკონტაქტო ტელეფონის განთავსებისაგან თავის არიდება), 155<sup>6</sup> (თამბაქოს პროდუქციის დიზაინის დარღვევა), 157-ე (იმ ჰუმანური დახმარების პროდუქციის გაყიდვა, რომელიც განკუთვნილი იყო უფასოდ გასაცემად), 157<sup>1</sup> (საავტორო, მომიჯნავე უფლებების მფლობელის და მონაცემთა ბაზის დამამზადებლის უფლებების დარღვევა), 157<sup>2</sup> (ნაწარმოების, ფონოგრამის, ვიდეოგრამის ან მონაცემთა ბაზის ასლებზე მითითებული უფლების მართვის ინფორმაციის შეცვლა, განადგურება ან გაყალბება), 157<sup>3</sup> (ნაწარმოების, ფონოგრამის, ვიდეოგრამის ან მონაცემთა ბაზის ასლებზე უფლებების მფლობელის მიერ დასმული დაცვის ნიშნის (აღნიშვნის) შეცვლა ან განადგურება), 158-ე (სასაქონლო (მომსახურების) ნიშნის ან სხვა კომერციული აღნიშვნის უკანონო გამოყენება), 158<sup>1</sup> (მომხმარებლის უფლებების შელახვა), 159<sup>2</sup> ( თავისუფალი ვაჭრობისა და კონკურენციის სააგენტოს თანამდებობის პირთა მიწერილობის შეუსრულებლობა), 159<sup>3</sup> (თავისუფალი ვაჭრობისა და კონკურენციის სააგენტოსათვის კანონმდებლობით განსაზღვრული ინფორმაციის მიუწოდებლობა), 159<sup>4</sup> (ჩვილ ბავშვთა ხელოვნური კვების რეკლამა), 163-ე (სერტიფიკატის გაცემის წესების დარღვევა), 164-ე (სამენარმეო საქმიანობის წესის დარღვევა), 164<sup>4</sup> (სახელმწიფო საგადასახადო ორგანოებისა და მათი თანამდებობის პირთა მოთხოვნებისა და მითითებების შეუსრულებლობა), 165-ე (საანგარიშსწორებო და სხვა ანგარიშების გახსნის წესის დარღვევა და ბიუჯეტში თანხების გადარიცხვაზე დავალებების შეუსრულებლობა), 165<sup>1</sup> (გადასახადებისა და სხვა სავალდებულო გადასახდელების არასწორად გადახდევინე-

ბა), 165<sup>2</sup> (წიალით სარგებლობის გადასახადისაგან თავის არიდება), 165<sup>3</sup> (ცენტრალური ბიუჯეტიდან ან სახელმწიფო საბიუჯეტო ფონდიდან გამოყოფილი, ანდა ცენტრალური ბიუჯეტის ან სახელმწიფო საბიუჯეტო ფონდის კუთვნილი ფულადი სახსრების გადარიცხვისა და გაცემის დაგვიანება), 173<sup>10</sup> (მოქალაქეთა პოლიტიკური გაერთიანების მიერ კანონით აკრძალული ფინანსური და მატერიალური შემოწირულობის მიღება ან/და შემოწირულობის თაობაზე ინფორმაციის დამალვა), 178-ე (სავალუტო ოპერაციების წესების დარღვევა), 1793 (მავნებელი ალკოჰოლიანი სასმელის რეალიზაცია), 194-ე (საბაჟო კონტროლის ზონაში უკანონო საწარმოო ან სხვა საქმიანობა) და 195-ე (ბექდის (პლომბის/ლუქის) განზრახ დაზიანება ან აგლეჯა) მუხლებით გათვალისწინებულ სამართალდარღვევებზე.

საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 129<sup>1</sup>, 157-ე, 165-ე, 179<sup>3</sup>, 194-ე და 195-ე მუხლებით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმეებს განიხილავს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი, ხოლო საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 44<sup>4</sup>, 91<sup>2</sup>, 99-ე, 153-ე, 153<sup>1</sup>, 154<sup>1</sup>, 154<sup>2</sup>, 155<sup>1</sup>-155<sup>6</sup>, 157<sup>1</sup>-157<sup>3</sup>, 158-ე, 158<sup>1</sup>, 159<sup>2</sup>-159<sup>4</sup>, 163-ე, 164-ე, 164<sup>4</sup>, 165<sup>1</sup>-165<sup>3</sup>, 173<sup>10</sup> და 178-ე მუხლებით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმეებს – რაიონის (ქალაქის) სასამართლო.

ამრიგად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ვალდებულია საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადაწყვეტილების მიღებამდე ან გადაწყვეტილების მიღებისას ცალკე წარმოებდად გამოყოს საგადასახადო შემოწმებისას გამოვლენილი ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის შესახებ საქმის წარმოება და საქმის განხილვა, გადაწყვეტილების მიღება, უფლებამოსილი პირისათვის (ორგანოსათვის) განსახილველად ოქმის გაგზავნა განახორციელოს საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის შესაბამისად.

განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ვალდებულია საგადასახადო შემოწმების შედეგად დანაშაულის ნიშნების აღმოჩენის შემთხვევაში, სათანადო მასალები დაუყოვნებლივ გადაუგზავნოს შესაბამის საგამოძიებო ორგანოს ქვემდებარეობის მიხედვით.

საგადასახადო ადმინისტრირების ერთიანი პრაქტიკის ჩამოყალიბების მიზნით, განსახილველი მუხლის მე-4 ნაწილი ითვალისწინებს აუდიტორთა საბჭოს შექმნას. აუდიტორთა საბჭოს იქმნება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის გადანყვეტილებით და მის შემადგენლობაში შედიან საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და შემოსავლების სამსახურის თანამშრომლები, ასევე მონვეული სპეციალისტები.

საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს მიმართოს აუდიტორთა საბჭოს, თუ საგადასახადო შემონმების შედეგების შესახებ გადანყვეტილების მიღება აყალიბებს:

- არსებულისაგან განსხვავებულ დაბეგვრის პრინციპს/მეთოდს;
- სამართალდარღვევისთვის სანქციის გამოყენების არსებულისაგან განსხვავებულ პრინციპს/მეთოდს.

საგადასახადო ორგანოს მიმართვის შემთხვევაში, აუდიტორთა საბჭო ვალდებულია მიმართვიდან 20 კალენდარული დღის განმავლობაში მიიღოს გადანყვეტილება აღნიშნული პრინციპის/მეთოდის გამოყენების ან არგამოყენების თაობაზე. აუდიტორთა საბჭოს გადანყვეტილება სავალდებულოა შესასრულებლად საგადასახადო ორგანოსათვის.

## კარი XIII

### საგადასახადო სამართალდარღვევა და პასუხისმგებლობა

## თავი XXXIX

### ზოგადი დებულებანი

#### მუხლი 269. საგადასახადო სამართალდარღვევა და საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზოგადი პრინციპები

1. საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით.

2. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს, თუ კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი ქმედების ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა, ხოლო თუ შემოღებულია ან დამძიმებულია პასუხისმგებლობა, გამოიყენება ქმედების ჩადენის მომენტი-სათვის არსებული ნორმა.

2<sup>1</sup>. თუ საგადასახადო დავის განხილვის დასრულებამდე კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი ქმედების ჩადენისათვის, დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია გამოიყენოს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა. (20.12.2011 N 5556)

3. ამ კოდექსით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ჩადენისათვის პასუხისმგებლობა ეკისრება საწარმოს/ორგანიზაციას და ფიზიკურ პირს. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირის მიმართ საგადასახადო სანქციის გამოყენება არ ათავისუფლებს მას კუთვნილი გადასახადების გადახდის ვალდებულებისაგან.

4. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის საწარმოს/ორგანიზაციის მიმართ საგადასახადო სანქციის გამოყენება შესაბამისი

საფუძვლების არსებობისას არ ათავისუფლებს მის თანამდებობის პირებს საქართველოს კანონმდებლობით დაგენილი ადმინისტრაციული, სისხლისსამართლებრივი ან სხვა სახის პასუხისმგებლობისაგან.

5. პირს ამ კარით დადგენილი პასუხისმგებლობა არ დაეკისრება, თუ საგადასახადო სამართალდარღვევა გამოწვეულია დაუძლეველი ძალის მოქმედების შედეგად. დაუძლეველ ძალად ითვლება ისეთი საგანგებო ან განსაკუთრებული გარემოება, რომელიც შეუძლებელს ხდის ამ კოდექსით დადგენილ ვალდებულებათა შესრულებას და რომლის დადგომა არ არის დამოკიდებული პირის ნებაზე, მათ შორის:

ა) სტიქიური უბედურება (მინისძვრა, წყალდიდობა, მენყერი, ზვავი, ხანძარი და სხვა);

ბ) საგარეო ვაჭრობის შეზღუდვა, საგანგებო/საომარი მდგომარეობის გამოცხადება, აგრეთვე სახელმწიფო ორგანოს სხვა გადანყვეტილება;

გ) მასობრივი არეულობა, გაფიცვა.

5<sup>1</sup>. პირს ამ კარით გათვალისწინებული ჯარიმა არ დაეკისრება, თუ იგი ამ კოდექსის 49-ე მუხლის მე-6 ნაწილით გათვალისწინებული პირის დასკვნის შესაბამისად:(20.12.2011 N 5556)

ა) საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს დეკლარაციას/გაანგარიშებას;

ბ) საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით განახორციელებს საგადასახადო ანგარიშგებას. ამ შემთხვევაში პირი თავისუფლდება შესაბამისი დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენის ვალდებულებისგან.“;

6. დეკლარაციის/გაანგარიშების მიხედვით არასწორად ნაჩვენები ინფორმაციის გამო ამ კარით გათვალისწინებული ჯარიმა არ დაეკისრება პირს, რომელმაც საგადასახადო ორგანოს წარუდგინა შესწორებული დეკლარაცია/გაანგარიშება: (20.05.2011. N4705)

ა) საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ სასამართლოს ან საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი გადანყვეტილების ჩაბარებამდე, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენამდე ან საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსის შესაბამისად უფლებამოსილი პირის გადანყვეტილებით ბიუჯეტთან ანგა-



რიშსწორების შემონმების ან დოკუმენტური/ბუღალტრული რევიზიის დანიშვნამდე;

ბ) ამ კოდექსის 49-ე მუხლის მე-6 ნაწილით გათვალისწინებული პირის დასკვნის შესაბამისად. (20.05.2011. N4705)

შენიშვნა: ამ ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში პირი უფლებამოსილია საგადასახადო ორგანოსთვის შესწორებული დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენის ნაცვლად საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით განახორციელოს საგადასახადო ანგარიშგება ამ კოდექსის 49-ე მუხლის მე-6 ნაწილით გათვალისწინებული პირის დასკვნის შესაბამისად. (20.12.2011 N 5556)

6<sup>1</sup>. სასაქონლო დეკლარაციაში არასწორი მონაცემის არსებობის გამო ამ კოდექსის 289-ე მუხლით გათვალისწინებული ფულადი ჯარიმა პირს არ დაეკისრება, თუ: (20.12.2011 N 5556)

ა) სასაქონლო დეკლარაციაში შესაბამისი ცვლილებები განხორციელდა ამავე კოდექსის 218-ე მუხლის მე-4 ნაწილით დადგენილი წესით;

ბ) საქონლის გაშვებამდე შემონმებისას აღმოჩნდა არადეკლარირებული საქონელი (გარდა მალულად გადაადგილებულისა), რომლის სატარიფო ღირებულება არ აღემატება დეკლარირებული სატარიფო ღირებულების 5 პროცენტს, მაგრამ არა უმეტეს 15 000 ლარისა.

7. საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელი, დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადამხდელი საგადასახადო სანქციისაგან, თუ მის ქმედებას ზიანი არ მიუყენებია სახელმწიფო ბიუჯეტისთვის და, ამასთანავე, სამართალდარღვევა გამოწვეული იყო გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით.

7<sup>1</sup>. ამ კოდექსის 221-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“-„დ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული საქონლის განკარგვის ღონისძიებების განხორციელებისას ან დაუძლეველი ძალის მოქმედების შედეგად საქონლის განადგურების შემთხვევაში ან სისხლის სამართლის საქმეზე სასჯელის სახით საქონლის ჩამორთმევისას პირს აღნიშნულ საქონელთან დაკავშირებით ამავე კოდექსის 289-ე მუხლით გათვალისწინებული ფულადი ჯარიმა არ დაეკისრება, ხოლო დაკისრებული ფულადი ჯარიმა აღსრულებულად ჩაითვლება.

8. ამ კარის მიზნებისათვის სამართალდარღვევა განმეორებით ჩადენილად ჩაითვლება, თუ იგივე ქმედება ჩადენილია წინა სამართალდარღვევის გამოვლენიდან 12 თვის განმავლობაში. ამასთანავე, ამ კოდექსის 281-ე მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევა განმეორებით ჩადენილად არ ჩაითვლება, თუ პირმა ამავე მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევები ჩაიდინა ერთსა და იმავე დღეს, ტერიტორიულად განცალკევებულ ობიექტებზე.

9. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით და დადგენილ შემთხვევებში, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის გარეშე, პირს განუსაზღვროს ვადა საგადასახადო სამართალდარღვევის აღმოსაფხვრელად. აღნიშნული ვადის მოქმედების პერიოდში პირს იმავე სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობა არ დაეკისრება. (8.11.2011. N5202)

საგადასახადო სისტემამ არ შეიძლება იარსებოს პასუხისმგებლობის ინსტიტუტის გარეშე. კანონით დაწესებული გადასახადების გადახდის კონსტიტუციური ვალდებულების შესრულება უზრუნველყოფილია საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზომებით.

საგადასახადო პასუხისმგებლობა საგადასახადო-სამართლებრივი ნორმების დარღვევის შედეგია. იგი ყოველთვის დაკავშირებულია სახელმწიფო იძულებასთან, რომელიც მის შინაარს წარმოადგენს. საგადასახადო პასუხისმგებლობა დგება მხოლოდ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის შემთხვევაში, რომელიც საგადასახადო პასუხისმგებლობის საფუძველია. საგადასახადო პასუხისმგებლობის არსებით ნიშანს მისი რეალიზაციის პროცესუალური ფორმა წარმოადგენს.

საგადასახადო პასუხისმგებლობის შინაარსი მდგომარეობს მისი გამოყენებისა და აღსრულების უფლებებში, მოვალეობებში, ასევე რეალურ მოქმედებებში.

საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამოყენებისთვის აუცილებელია სამი საფუძველი: ნორმატიული (მისი მარეგულირებელი ნორმატიული აქტების სისტემა), ფაქტობრივი (კონკრეტული სუბიექტის ქმედება, რომელიც არღვევს პასუხისმგებლობის ზომებით დაცულ სამართლებრივ ნორმებს) და პროცესუალური (კომპეტენ-

ტური ორგანოს აქტი კონკრეტული სამართალდამრღვევის მიმართ კონკრეტული საგადასახადო სანქციის დაკისრების შესახებ).

საფუძვლები უნდა წარმოიშვას განსაზღვრული თანამიმდევრობით. უპირველეს ყოვლისა, აუცილებელია არსებობდეს ნორმა, რომელიც ადგენს ვალდებულებას და სანქციას მისი შეუსრულებლობისათვის. შემდეგ უნდა წარმოიშვას ფაქტობრივი საფუძველი – საგადასახადო სამართალდარღვევა. ნორმისა და საგადასახადო სამართალდარღვევის არსებობის შემთხვევაში უფლებამოსილი სუბიექტი, კანონით დადგენილი წესით, განსაზღვრავს საგადასახადო სანქციას საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის.

საგადასახადო პასუხისმგებლობა არის კონკრეტული საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩამდენი პირის ვალდებულება, საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით, პასუხი აგოს მის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებისათვის.

საგადასახადო პასუხისმგებლობას აქვს იურიდიული პასუხისმგებლობის დამახასიათებელი ყველა ძირითადი ნიშანი. საგადასახადო პასუხისმგებლობა:

- წარმოადგენს მართლწესრიგის დაცვის საშუალებას;
- გულისხმობს სახელმწიფო იძულების ღონისძიებების გამოყენებას;
- დგება საგადასახადო-სამართლებრივი ნორმების დარღვევის შემთხვევაში;
- დგება სამართლის ნორმების საფუძველზე, ე.ი. ნორმატიულად განსაზღვრულია;
- წარმოადგენს მართლსაწინააღმდეგო ქმედების (მოქმედების ან უმოქმედობის) შედეგს;
- ითვალისწინებს სამართლებრივი ნორმებით გათვალისწინებული სანქციების გამოყენებას და დაკავშირებულია მატერიალური და მორალური ხასიათის უარყოფით შედეგებთან;
- საგადასახადო პასუხისმგებლობის რეალიზაცია ხორციელდება შესაბამისი პროცესუალური ფორმით.

უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო პასუხისმგებლობას ახასიათებს მთელი რიგი სპეციფიკური ნიშნებიც, კერძოდ:

- საგადასახადო პასუხისმგებლობა რეგლამენტირებულია მხოლოდ საგადასახადო კოდექსის ნორმებით;

- საგადასახადო პასუხისმგებლობის საფუძველს საგადასახადო სამართალდარღვევა წარმოადგენს;
- საგადასახადო პასუხისმგებლობა ძირითადად ითვალისწინებს სამართალდამრღვევის მიმართ ფინანსური ხასიათის საგადასახადო სანქციების – ფულადი ჯარიმებისა და საურავების გამოყენებას და ამიტომ იგი უმეტესწილად ქონებრივ ხასიათს ატარებს;
- საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზომა უმეტეს შემთხვევებში პირდაპირ კავშირშია ბიუჯეტში გადაუხდელი გადასახადის თანხასთან (ჯარიმის ოდენობა პირდაპირაა დაკავშირებული შემცირებული გადასახადის თანხის ოდენობაზე) და ვალდებულების შეუსრულებლობის ხანგრძლივობასთან (დადგენილ ვადებში გადაუხდელ გადასახადებზე საურავის დარიცხვა წარმოებს ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე);
- საგადასახადო პასუხისმგებლობა გულისხმობს პასუხისმგებლობაში მიცემის განსაკუთრებულ, უდავო, წესს;
- საგადასახადო პასუხისმგებლობის სუბიექტებს, როგორც წესი, გადასახადის გადამხდელები, საგადასახადო აგენტები და სხვა ვალდებული პირები (მაგალითად, ბანკები) წარმოადგენენ.

საგადასახადო პასუხისმგებლობა საჯარიმო სანქციების გარდა ითვალისწინებს უფლებააღმდგენ სანქციებსაც (მაგალითად, საურავი საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადებში გადასახადის გადაუხდელობის გამო). უფლებააღმდგენი სანქცია უზრუნველყოფს საგადასახადო ვალდებულების სათანადოდ შესრულებას, აგრეთვე მართლსაწინააღმდეგო ქმედების შედეგად სახელმწიფოსათვის მიყენებული ზიანის კომპენსაციას.

როგორც აღვნიშნეთ, საგადასახადო პასუხისმგებლობა დაწესებულია მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით. საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაწესება სხვა ნორმატიული (თუნდაც საკანონმდებლო) აქტებით დაუშვებელია.

საგადასახადო პასუხისმგებლობის საფუძველია საგადასახადო სამართალდარღვევა. განსახილველი მუხლის პირველი ნაწილი გვაძლევს საგადასახადო სამართალდარღვევის ცნებას და საგადასახადო სამართალდარღვევის დამახასიათებელ ნიშნებს. საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება გადასახადის გადამხდელის, საგა-

დასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს საგადასახადო პასუხისმგებლობას.

მართლსაწინააღმდეგოა ქმედება, რომელიც არღვევს საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმებს. შესაბამისად, ქმედება, რომელიც არ არღვევს საგადასახადო კანონმდებლობის ნორმებს, არ წარმოადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევას. საგადასახადო პასუხისმგებლობის საფუძველს წარმოადგენს მხოლოდ ისეთი ქმედება, რომელსაც ახასიათებს დასჯადი ქმედების კანონით გათვალისწინებული ყველა ნიშანი და გააჩნია კონკრეტული სამართალდარღვევის შემადგენლობის კანონით გათვალისწინებული ყველა ელემენტი. საგადასახადო პასუხისმგებლობის მარეგულირებელი სამართლის ნორმა მკაფიოდ უნდა განსაზღვრავდეს დასჯადი ქმედების ნიშნებს.

დასჯადობა, როგორც მართლსაწინააღმდეგობის შემადგენელი ნაწილი, გულისხმობს საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის სანქციის გამოყენების გარდაუვალობას. თუ კონკრეტული მართლსაწინააღმდეგო ქმედებისთვის საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს შესაბამის სანქციას, პასუხისმგებლობა გამორიცხულია.

საგადასახადო სამართალდარღვევის ობიექტური მხარის მთავარი ნიშანია ქმედება. ამასთან, საგადასახადო სამართალდარღვევა შეიძლება ჩადენილ იქნას როგორც აქტიური მოქმედებით, ასევე პასიური უმოქმედობით.

ყადაღადებული ქონების განკარგვა, საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს ლუქის ახსნა – მოქმედებით ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევების მაგალითებია. საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენის ვადის დარღვევა, საგადასახადო ორგანოსთვის ინფორმაციის წარუდგენლობა – უმოქმედობით ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევების მაგალითებია.

დღგ-ისათვის გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევა შეიძლება ჩადენილ იქნას როგორც მოქმედებით (პირის მიერ ყალბი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა), ასევე უმოქმედობით (საქონლის მიმწოდებლის მიერ მყიდველის მოთხოვნისას მასზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გაუცემლობა).

უნდა აღინიშნოს, რომ იურიდიული პასუხისმგებლობის სხვა სახეებისგან განსხვავებით საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამოყენებისას მხედველობაში არ მიიღება ქმედების განზრახი და გაუფრთხილებელი ხასიათი, რაც მის მნიშვნელოვან ხარვეზად უნდა მივიჩნიოთ. საგადასახადო პასუხისმგებლობა, როგორც წესი, დგება ობიექტური შერაცხვის პრინციპით. ამასთან, უმეტეს შემთხვევებში მხედველობაში არ მიიღება გადამხდელის ქმედებაში ადგილი ჰქონდა განზრახვას, თუ სამართალდარღვევა ჩადენილია დაუდევრობის, გამოუცდელობის ან გამოანგარიშების დროს დაშვებული შეცდომის შედეგად, რაც პრაქტიკულად ერთ რიგში აყენებს უცოდინარ გადამხდელებს კრიმინალურ ელემენტებთან.

საგადასახადო პასუხისმგებლობის მარეგულირებელ ნორმებზე საუბრისას აუცილებელია აღინიშნოს მათი მოქმედების ფარგლები დროში. აღნიშნული საკითხი ასახულია განსახილველი მუხლის მე-2 ნაწილში, რომლის თანახმად, თუ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის შემდეგ კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი ქმედების ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა. ამრიგად, საგადასახადო საკანონმდებლო აქტს, რომელიც აუქმებს ან ამსუბუქებს საგადასახადო პასუხისმგებლობას საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის უკუძალა აქვს. მაგალითად, საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში გადასახადის თანხის 50 პროცენტით ან მეტი ოდენობით შემცირება, ინვევდა პირის დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის თანხის 75 პროცენტის ოდენობით. საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2011 წლის 14 ივნისს შეტანილი ცვლილებების გათვალისწინებით პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში გადასახადის თანხის ნებისმიერი ოდენობით შემცირება, ინვევს პირის დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის თანხის 50 პროცენტის ოდენობით. ამ შემთხვევაში, ახალმა კანონმა შეამსუბუქა პასუხისმგებლობა საგადასახადო დეკლარაციაში გადასახადის თანხის 50 პროცენტით ან მეტი ოდენობით შემცირებისთვის. შესაბამისად, თუ აღნიშნული კანონის ძალაში შესვლის შემდეგ გამოვლინდა საგადასახადო დეკლარაციაში გადასახადის თანხის 50 პროცენტით ან მეტი ოდენობით შემცირების ფაქტი, გამოიყენება ახალი კანონით დადგენილი ნორმა.

საერთო წესის შესაბამისად, ნორმატიულ აქტს, რომელიც ადგენს ან ამძიმებს პასუხისმგებლობას, უკუძალა არა აქვს („ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის 24-ე მუხლის მე-2 პუნქტი). აღნიშნულმა ნორმამ სათანადო ასახვა პოვა განსახილველი მუხლის მე-2 ნაწილში. თუ ახალი საგადასახადო საკანონმდებლო აქტი აწესებს ან ამძიმებს პასუხისმგებლობას საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის, გამოიყენება ქმედების ჩადენის მომენტისათვის არსებული ნორმა.

განსახილველი მუხლის 2<sup>1</sup> ნაწილის თანახმად, დავის განმხილველ ორგანოს უფლება აქვს გამოიყენოს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა იმ შემთხვევაშიც, თუ საგადასახადო დავის განხილვის დასრულებამდე კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი ქმედების ჩადენისათვის.

განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილი განსაზღვრავს საგადასახადო პასუხისმგებლობის სუბიექტთა წრეს. საგადასახადო პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს სანარმოს, ორგანიზაციას (კოლექტიური სუბიექტები) და ფიზიკურ პირს (ინდივიდუალური სუბიექტები).

საგადასახადო პასუხისმგებლობის სუბიექტებს, როგორც წესი, გადასახადის გადამხდელები წარმოადგენენ. კანონმდებლობით დადგენილ შემთხვევებში, საგადასახადო პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროთ ასევე სხვა ვალდებულ პირებს (მაგალითად, საგადასახადო აგენტს, საბანკო დაწესებულებას და ა.შ.).

საგადასახადო პასუხისმგებლობა თანაბრად ვრცელდება ყველა გადასახადის გადამხდელზე მათი საკუთრების, ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის, უწყებრივი დაქვემდებარების და ა.შ. მიუხედავად.

უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო პასუხისმგებლობის სუბიექტებს წარმოადგენენ უშუალოდ სანარმოები (ორგანიზაციები) და არა ამ სანარმოების (ორგანიზაციების) თანამდებობის პირები (დირექტორი, მთავარი ბუღალტერი და ა.შ.). ამასთან, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევაში, შესაბამისი საფუძვლების არსებობისას, სანარმო (ორგანიზაციის) თანამდებობის პირებს შეიძლება დაეკისროთ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი ადმინისტრაციული, სისხლისსამართლებრივი ან სხვა სახის პასუხისმგებლობა (განსახილველი მუხლის მე-4 ნაწილი).

როგორც აღვნიშნეთ, საგადასახადო პასუხისმგებლობა კოლექტიური სუბიექტების (საწარმოები, ორგანიზაციები) გარდა, შეიძლება დაეკისროთ ასევე ფიზიკურ პირებს.

საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამოყენებისას, საგადასახადო კოდექსი არ ითვალისწინებს ფიზიკური პირის საგადასახადო ქმედუნარიანობის საკითხს, რაც მის მნიშვნელოვან ხარვეზად უნდა მივიჩნიოთ.

ზოგადად ფიზიკური პირის საგადასახადო უფლებები და საგადასახადო ვალდებულებები (საგადასახადო უფლებაუნარიანობა) წარმოიშობა დაბადების მომენტიდან და წყდება მისი გარდაცვალებით. მიგვაჩნია, რომ ფიზიკური პირის უნარი, შეიძინოს საგადასახადო ვალდებულებები და შეასრულოს ისინი (საგადასახადო ქმედუნარიანობა), შეზღუდულია სამოქალაქო ქმედუნარიანობით. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის მე-12 მუხლის თანახმად, სამოქალაქო ქმედუნარიანობა სრული მოცულობით წარმოიშობა სრულწლოვანების მიღწევისთანავე, ანუ თვრამეტი წლის ასაკიდან. ამავდროულად, სამოქალაქო კოდექსი ითვალისწინებს შეზღუდულ ქმედუნარიანობას შვიდიდან თვრამეტი წლის ასაკამდე არასრულწლოვნისათვის, აგრეთვე თექვსმეტი წლის ასაკს მიღწეული არასრულწლოვანის ემანსიპაციის შესაძლებლობას (სამოქალაქო კოდექსის 65-ე მუხლი), საწარმოს დაფუძნების, ასევე ლიკვიდაციისა და შრომითი ურთიერთობების დაწყების ან დამთავრების მიმართ.

არასრულწლოვნის მიმართ საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამოყენებისას აუცილებელია გავითვალისწინოთ, საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის მომენტისათვის, აღნიშნულ პირს გააჩნდა თუ არა საგადასახადო ვალდებულების შესრულებისათვის საჭირო სამოქალაქო ქმედუნარიანობა (მაგალითად, შეეძლო თუ არა განეკარგა ფულადი სახსრები იმ ზომით, რაც საჭიროა საგადასახადო ვალდებულების შესასრულებლად). თუ შეზღუდული ქმედუნარიანობა ხელს უშლიდა პირს შეასრულებინა საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ვალდებულებები, ვფიქრობთ, იგი უნდა გათავისუფლდეს პასუხისმგებლობისაგან.

საგადასახადო პასუხისმგებლობა არ უნდა დაეკისროს ასევე ფიზიკურ პირს, რომელიც მართლსაწინააღმდეგო მოქმედების (უმოქმედობის) ჩადენის მომენტისათვის იმყოფებოდა შეურაცხად მდგომარეობაში.



მარეობაში, ე.ი. არ შეეძლო ანგარიში გაენია თავისი მოქმედებისათვის ან ეხელმძღვანელა ამ მოქმედებისათვის ქრონიკული სულიერი დაავადების, სულიერი მდგომარეობის დროებითი აშლილობის, ქკუ-ასუსტობის ან სხვა ავადმყოფური მდგომარეობის გამო.

უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამოყენება არ ათავისუფლებს სანარმოს, ორგანიზაციას და ფიზიკურ პირს (საგადასახადო პასუხისმგებლობის სუბიექტებს) კუთვნილი გადასახადების გადახდის ვალდებულებისაგან.

საგადასახადო პასუხისმგებლობის მარეგულირებელ ნორმებზე საუბრისას აუცილებელია აღინიშნოს საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამომრიცხველი გარემოებების შესახებ.

განსახილველი მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, პირს არ შეიძლება დაეკისროს საგადასახადო პასუხისმგებლობა, თუ მოცემულ პირობებში საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ვალდებულების შეუსრულებლობა გამონვეული იყო დაუძლეველი ძალის მოქმედების შედეგად. ამასთან, დაუძლეველ ძალად ითვლება საგანგებო ან განსაკუთრებული გარემოება, რომლის დადგომა არ არის დამოკიდებული პირის ნებაზე. საგადასახადო კოდექსის თანახმად, საგანგებო ან განსაკუთრებულ გარემოებებს განეკუთვნება სტიქიური უბედურება (მიწისძვრა, წყალდიდობა, მენყერი, ზვავი, ხანძარი და სხვა), საგარეო ვაჭრობის შეზღუდვა, საგანგებო/საომარი მდგომარეობის გამოცხადება, აგრეთვე სახელმწიფო ორგანოს სხვა გადაწყვეტილება, მასობრივი არეულობა, გაფიცვა. გარემოება შეიძლება ჩაითვლებას საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ვალდებულების შესრულების დამაბრკოლებელ გარემოებად, თუ მოცემულ პირობებში მისი გადალახვა შეუძლებელი იყო. ამრიგად, პირს არ დაეკისრება საგადასახადო პასუხისმგებლობა, თუ მისი ქმედება წარმოადგენდა საგანგებო ან განსაკუთრებული გარემოების შედეგს. პრაქტიკულად აღნიშნული გარემოება კავშირშია უმოქმედობასთან. მაგალითად, დეკლარაციის წარუდგენლობა და ა.შ.

პასუხისმგებლობის შესახებ მოძღვრების თანახმად, პირს არ შეიძლება დაეკისროს პასუხისმგებლობა, თუ მას არ გააჩნია ნების თავისუფლება. ნათელია, რომ პირს არ გააჩნია ნების თავისუფლება ან იგი მნიშვნელოვნად შეზღუდულია, თუ საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ვალდებულების შეუსრულებლობა

გამონწვეულია საგანგებო ან განსაკუთრებული გარემოებების შედეგად. იმ შემთხვევაში, თუ დაუძლეველი ძალის, მაგალითად, ხანძრის შედეგად განადგურდა პირველადი დოკუმენტები, რამაც საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის დარღვევა გამოიწვია, საგადასახადო პასუხისმგებლობა გამორიცხულია.

განსახილველი მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებული გარემოების საფუძველზე გადასახადის გადამხდელის ან სხვა ვალდებული პირის საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლებისას, აუცილებლად უნდა დადგინდეს მიზეზობრივი კავშირი დაუძლეველი ძალის მოქმედებასა და საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ვალდებულების შეუსრულებლობას შორის. საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ვალდებულების შეუსრულებლობის და დაუძლეველი ძალის მოქმედების დამთხვევა დროში არ წარმოადგენს პირის საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამორიცხვის საკმარის ნიშანს.

განსახილველი მუხლი საგადასახადო პასუხისმგებლობის გამომრიცხველი გარემოებების გარდა, ითვალისწინებს საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების საფუძველებს.

განსახილველი მუხლის 5<sup>1</sup> ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ჯარიმა არ დაეკისრება, თუ იგი ალტერნატიული საგადასახადო შემონმების განმახორციელებელი პირის (აუდიტორის) დასკვნის (ალტერნატიული საგადასახადო შემონმების აქტის, მათ შორის, ალტერნატიული საგადასახადო შემონმების შუალედური აქტის) შესაბამისად:

- საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს დეკლარაციას/გაანგარიშებას;
- საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს შესწორებულ საგადასახადო დეკლარაციას/გაანგარიშებას;
- საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით განახორციელებს საგადასახადო ანგარიშგებას განაცხადის საგადასახადო ორგანოში წარდგენით. ამ შემთხვევაში, იგი თავისუფლდება შესაბამისი დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენის ვალდებულებისგან.

განსახილველი მუხლის მე-6 ნაწილი ითვალისწინებს საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან გათავისუფლების მეორე საფუძველს.

აღნიშნული ნორმის თანახმად, პირს საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში არასწორად ნაჩვენები ინფორმაციის გამო გადასახადის შემცირებისათვის საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა არ დაეკისრება, თუ იგი საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს შესწორებულ დეკლარაციას (გაანგარიშებას). ამასთან, შესწორებული დეკლარაცია (გაანგარიშება) საგადასახადო ორგანოს უნდა წარედგინოს:

- საგადასახადო შემონმების ჩატარების შესახებ სასამართლოს შესაბამისი გადაწყვეტილების ჩაბარებამდე;
- საგადასახადო შემონმების ჩატარების შესახებ საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი გადაწყვეტილების ჩაბარებამდე;
- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენამდე;
- საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსის შესაბამისად უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილებით ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების შემონმების ან დოკუმენტური/ბუღალტრული რევიზიის დანიშვნამდე.

უნდა აღინიშნოს, რომ ზემოაღნიშნული პირობების არსებობისას პირი უპირობოდ თავისუფლდება საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან.

პირს საგადასახადო დეკლარაციაში (გაანგარიშებაში) არასწორად ნაჩვენები ინფორმაციის გამო გადასახადის შემცირებისათვის საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა ასევე არ დაეკისრება, თუ იგი ალტერნატიული საგადასახადო შემონმების განმახორციელებელი პირის (აუდიტორის) დასკვნის შესაბამისად საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს შესწორებულ დეკლარაციას (გაანგარიშებას). ამასთან, ამ შემთხვევაში პირს უფლება აქვს, შესწორებული დეკლარაციის (გაანგარიშების) წარდგენის ნაცვლად, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით განახორციელოს საგადასახადო ანგარიშგება განაცხადის საგადასახადო ორგანოში წარდგენით.

განსახილველი მუხლის 6<sup>1</sup> ნაწილის თანახმად, პირს, სასაქონლო დეკლარაციაში არასწორი მონაცემის არსებობის გამო, საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლით (საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთასთან დაკავშირებული საგადასახადო სანქციები) გათვალისწინებული ფულადი ჯარიმა არ დაეკისრება, თუ დეკლა-

რანტის ინიციატივით რეგისტრირებულ სასაქონლო დეკლარაციაში შეტანილ იქნა ცვლილებები:

- საქონლის გაშვებამდე, თუ საგადასახადო ორგანოს არ შეუტყობინებია დეკლარანტისთვის ამ სასაქონლო დეკლარაციის შემოწმების განზრახვა ან არ დაუდგენია დეკლარირებული მონაცემების მცდარობა;
- საქონლის გაშვების შემდეგ, საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების დაწყებამდე.

განსახილველი მუხლის 6<sup>1</sup> ნაწილის თანახმად, პირს, სასაქონლო დეკლარაციაში არასწორი მონაცემის არსებობის გამო, საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლით (საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთასთან დაკავშირებული საგადასახადო სანქციები) გათვალისწინებული ფულადი ჯარიმა ასევე არ დაეკისრება, თუ საქონლის გაშვებამდე შემოწმებისას აღმოჩნდა არადეკლარირებული საქონელი (გარდა მალულად გადაადგილებულისა), რომლის სატარიფო ღირებულება არ აღემატება დეკლარირებული სატარიფო ღირებულების 5 პროცენტს, მაგრამ არა უმეტეს 15 000 ლარისა.

განსახილველი მუხლის მე-7 ნაწილი ითვალისწინებს საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების შესაძლებლობას და მუქი დეკლარაციის საფუძველს. საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელის, ასევე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელი (და არა საგადასახადო აგენტი ან სხვა ვალდებული პირი) შეიძლება გათავისუფლდეს საგადასახადო პასუხისმგებლობისგან, თუ კუმულაციურად არსებობს ორი პირობა:

- გადასახადის გადამხდელის ქმედებას ზიანი არ მიუყენებია სახელმწიფო ბიუჯეტისთვის;
- სამართალდარღვევა გამომწვეული იყო გადასახადის გადამხდელის შეცდომით (არცოდნით).

პრაქტიკულად საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების აღნიშნული საფუძველი კავშირშია დაუდევრობასთან. მაგალითად, სანარმოს მთავარმა ბუღალტერმა არ იცოდა, რომ კრედიტისათვის გადახდილი პროცენტი ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება არა სრულად, არამედ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წლიური პროცენტის ფარგლებში. ამ შემთხ-

ვევაში, სახეზეა დაუდევრობა, ვინაიდან საწარმოს მთავარ ბუღალტერს უნდა ცოდნოდა საჭირო ნორმატიული აქტების შინაარსი.

აღნიშნული საფუძვლით საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან გადასახადის გამომდინარე გათავისუფლება დასაშვებია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მის ქმედებას ზიანი არ მიუყენებია სახელმწიფო ბიუჯეტისთვის, ანუ აღნიშნულ ქმედებას შედეგად არ მოჰყოლია დადგენილ ვადაში გადასახადის თანხის გადაუხდელობა.

განსახილველი მუხლის 7<sup>1</sup> ნაწილის თანახმად, თუ საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე გადაადგილებული საქონლის მიმართ განხორციელდა საქონლის განკარგვის ღონისძიებები (საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად ყადაღადადებული საქონლის რეალიზაცია ან სახელმწიფო საკუთრებაში გადაცემა; საქონლის განადგურება; საქონლის სახელმწიფო საკუთრებაში გადაცემა) ან დაუძლეველი ძალის მოქმედების შედეგად საქონელი განადგურებულია, ან სისხლის სამართლის საქმეზე სასჯელის სახით საქონლი ჩამორთმეულია, პირს აღნიშნულ საქონელთან დაკავშირებით საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლით (საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთასთან დაკავშირებული საგადასახადო სანქციები) გათვალისწინებული ფულადი ჯარიმა არ დაეკისრება, ხოლო დაკისრებული ფულადი ჯარიმა აღსრულებულად ჩაითვლება.

საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში საგადასახადო სამართალდარღვევის განმეორებით ჩადენა სამართალდარღვევის მაკვალიფიცირებელი ნიშანია (დამამძიმებელი გარემოება). განსახილველი მუხლის მე-8 ნაწილის თანახმად, სამართალდარღვევა განმეორებით ჩადენილად ჩაითვლება, თუ იგივე ქმედება ჩადენილია წინა სამართალდარღვევის გამოვლენიდან 12 თვის განმავლობაში.

საგადასახადო სამართალდარღვევა განმეორებით ჩადენილად ჩაითვლება, მხოლოდ შემდეგი პირობების არსებობისას:

- წინათ ჩადენილი სამართალდარღვევა გამოვლენილია, ანუ წინათ ჩადენილი სამართალდარღვევისათვის პირის მიმართ გამოყენებულია საგადასახადო სანქცია;
- პირმა კვლავ ჩაიდინა იგივე ქმედება, ანუ ანალოგიური სამართალდარღვევა. ანალოგიურ სამართალდარღვევად ჩაითვლე-

ბა სამართალდარღვევა, თუ ანალოგიურია ქმედების როგორც ობიექტური, ასევე სუბიექტური შემადგენლობის ნიშნები (შემადგენლობის სრული ანალოგია). მაგალითად, საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილებით გათვალისწინებული სამართალდარღვევების ობიექტური შემადგენლობები განსხვავდება ერთმანეთისაგან. შესაბამისად, აღნიშნული სამართალდარღვევები არ ჩაითვლება ანალოგიურ სამართალდარღვევებად;

- სამართალდარღვევა ჩადენილია წინა სამართალდარღვევის გამოვლენიდან (და არა ჩადენიდან ან სანქციის გამოყენებიდან) 12 თვის განმავლობაში. ამასთან, მხედველობაში უნდა მივიღოთ, რომ ვადა, რომელიც გამოიანგარიშება თვეებით, მთავრდება ვადის ბოლო თვის შესაბამის რიცხვში. მაგალითად, თუ სამართალდარღვევა გამოვლინდა 2011 წლის 17 აგვისტოს, 12-თვიანი ვადა დამთავრდება 2012 წლის 18 აგვისტოს;
- სამართალდაღვევა ჩადენილია ერთი და იმავე პირის მიერ. მაგალითად, რეორგანიზაციის დასრულებამდე სანარმოში გამოვლენილი სამართალდარღვევის ფაქტი არ ნიშნავს, რომ სამართალმემკვიდრეს ჩადენილი აქვს სამართალდაღვევა. შესაბამისად, თუ სანარმოს შეცვლილი აქვს ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა, მის მიერ ჩადენილი სამართალდარღვევა არ შეიძლება ჩაითვალოს განმეორებით ჩადენილად იმ სამართალდარღვევის მიმართ, რომელიც ჩადენილია რეორგანიზაციის დასრულებამდე არსებული სანარმოს მიერ.

უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-9 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევა (ავტოგასამართ სადგურში მადოზირებელი ან/და მრიცხველი მექანიზმის საგადასახადო ორგანოს ლუქის გარეშე ან დაზიანებული ლუქით საქმიანობა) განმეორებით ჩადენილად არ ჩაითვლება, თუ პირმა აღნიშნული სამართალდარღვევა ჩაიდინა ერთსა და იმავე დღეს, ტერიტორიულად განცალკევებულ ობიექტებზე.

განმეორებით ჩადენილი სამართალდაღვევებისაგან უნდა გავმიჯნოთ დენადი და განგრძობადი სამართალდარღვევები.

დენადია სამართალდარღვევა, რომლის ჩადენა იწყება მოქმედებით ან უმოქმედობით და რომელიც შემდეგ უწყვეტად ხორციელ-

დება. მაგალითად, საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირი ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებამდე არ მიმართავს საგადასახადო ორგანოს მისთვის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭების მიზნით და არ ასრულებს აღნიშნულ ვალდებულებას შემდგომშიც. ამ შემთხვევაში, სახეზე გვაქვს დენადი სამართალდარღვევა – გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესის დარღვევა (საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლი). საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენის ვადის დარღვევა (საგადასახადო კოდექსის 274-ე მუხლი), საგადასახადო ორგანოსათვის ინფორმაციის წარუდგენლობა (საგადასახადო კოდექსის 279-ე მუხლი), დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობა (საგადასახადო კოდექსის 282-ე მუხლის პირველი ნაწილი) – დენადი სამართალდარღვევის მაგალითებია.

განგრძობადია სამართალდარღვევა, რომელიც მოიცავს ერთიანი მიზნითა და საერთო განზრახვით ჩადენილ ორ ან მეტ ქმედებას. მაგალითად, პირის მიერ საგადასახადო ვალდებულებისაგან თავის არიდების მიზნით საგადასახადო ორგანოსთან შეთანხმების გარეშე ყადაღადადებული ქონების სისტემატური განკარგვა (საგადასახადო კოდექსის 242-ე მუხლი) წარმოადგენს განგრძობად სამართალდარღვევას. ამასთან, საგადასახადო პასუხისმგებლობისათვის სავალდებულო პირობას არ წარმოადგენს ქმედების სისტემატური ხასიათი. პასუხისგებაში მიცემისათვის საკმარისია პირის მიერ საგადასახადო ორგანოსთან შეთანხმების გარეშე ყადაღადადებული ქონების განკარგვის თუნდაც ერთი შემთხვევა.

განსახილველი მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს, პირს განუსაზღვროს ვადა საგადასახადო სამართალდარღვევის აღმოსაფხვრელად, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით და დადგენილ შემთხვევებში. ამასთან, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ პირისათვის საგადასახადო სამართალდარღვევის აღმოსაფხვრელად ვადის განსაზღვრის შემთხვევაში, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი არ დგება.

პირისათვის საგადასახადო სამართალდარღვევის აღმოსაფხვრელად ვადის განსაზღვრა შესაძლებელია მხოლოდ საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლით (გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესის დარღვევა), 281-ე მუხლის პირველი ნაწილით (მომხმარებელ-

თან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე მუშაობა) და 291-ე მუხლით (სხვა ჯარიმები) გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოვლენის შემთხვევაში. აღნიშნულ საგადასახადო სამართალდარღვევათა აღმოსაფხვრელად პირს განესაზღვრება 2 სამუშაო დღის ვადა.

პირისათვის საგადასახადო სამართალდარღვევის აღმოსაფხვრელად ვადის განსაზღვრა ფიქსირდება „საგადასახადო სამართალდარღვევის აღმოფხვრის ვადის განსაზღვრის აქტით“, რომელიც დგება წერილობითი ფორმით ორ ეგზემპლარად, რომლისგანაც ერთ-ერთი ბარდება პირს.

საგადასახადო სამართალდარღვევის აღმოფხვრის ვადის განსაზღვრის აქტში მითითებული უნდა იყოს:

- შედგენის თარიღი, დრო და ადგილი;
- საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის თანამდებობა, სახელი და გვარი;
- პირის დასახლება/სახელი და გვარი, საიდენტიფიკაციო /პირადი ნომერი;
- საგადასახადო სამართალდარღვევის შინაარსი (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი მუხლის/ნაწილის მითითებით);
- საგადასახადო სამართალდარღვევის აღმოსაფხვრელად განსაზღვრული ვადა;
- საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ხელმოწერა;
- პირის ხელმოწერა.

საგადასახადო სამართალდარღვევის აღმოფხვრის ვადის განსაზღვრის აქტით განსაზღვრული ვადის მოქმედების პერიოდში პირს იმავე სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობა არ ეკისრება. ამასთან, აქტით განსაზღვრული ვადის მოქმედების პერიოდის გასვლის შემდეგ, თუ აღარ არსებობს პირის მიმართ იმავე საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის საგადასახადო სანქციის დაკისრების საფუძველი, მას პასუხისმგებლობა არ დაეკისრება.



## მუხლი 270. საგადასახადო სანქცია

1. საგადასახადო სანქცია არის პასუხისმგებლობის ზომა ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის.

2. საგადასახადო სანქცია გამოიყენება გაფრთხილების, საურავის, ფულადი ჯარიმის, საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთის უფლების შეზღუდვის, სამართალდარღვევის საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უსასყიდლოდ ჩამორთმევის სახით, ამ კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში. (8.11.2011. N5202)

3. ერთი და იმავე საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს არ შეიძლება დაეკისროს სხვადასხვა პასუხისმგებლობა ან განმეორებით დაეკისროს პასუხისმგებლობა.

4. რამდენიმე საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას საგადასახადო სანქცია გამოიყენება თითოეული სამართალდარღვევისათვის ცალ-ცალკე. ამასთანავე, უფრო მკაცრი სანქცია არ შთანთქმავს ნაკლებად მკაცრ სანქციას.

5. ამ კოდექსის 289-ე მუხლით გათვალისწინებულ შემთხვევაში, თუ სამართალდამრღვევი ერთზე მეტი პირია, მათ ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქცია სოლიდარულად დაეკისრებათ.

6. საგადასახადო სანქციას საურავი არ ერიცხება.

7. ამ კოდექსის 281-ე მუხლით (გარდა პირველი, მე-3 და მე-5 ნაწილებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა), 286-ე მუხლის მე-11 ნაწილითა და 291-ე მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევებისთვის (გარდა განმეორებით ჩადენილისა) ფულადი ჯარიმის ნაცვლად შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს გაფრთხილება. (20.12.2011 N 5556)

7<sup>1</sup>. საგადასახადო ორგანოს უფროსი უფლებამოსილია ამ კოდექსის 281-ე მუხლის პირველი, მე-3 და მე-5 ნაწილებით გათვალისწინებული სამართალდარღვევებისთვის (გარდა განმეორებით ჩადენილისა) გადასახადის გადამხდელს შეუმციროს საგადასახადო სანქცია და განუსაზღვროს ჯარიმა 200 ლარის ოდენობით. (8.11.2011. N5202)

8. ამოღებულია (8.11.2011. N5202)

საგადასახადო სანქცია არის პასუხისმგებლობის ზომა ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის. საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს საგადასახადო სანქციის შემდეგ სახეებს:

- გაფრთხილება;
- საურავი;
- ფულადი ჯარიმა;
- საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთის უფლების შეზღუდვა;
- სამართალდარღვევის საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უსასყიდლოდ ჩამორთმევა.

გაფრთხილება, როგორც საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზომა, ნიშნავს პირისათვის იმის განმარტებას, თუ რა ზიანი გამოიწვია მისმა ქმედებამ და რა შედეგი მოჰყვება საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის განმეორებით ჩადენას. გაფრთხილება შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს ფულადი ჯარიმის ნაცვლად, საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-7-მე-10 ნაწილებით (საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დარღვევა), 286-ე მუხლის მე-11 ნაწილით (საქონლის დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირება, რეალიზაცია და აღურიცხველობა), 289-ე მუხლის მე-8 ნაწილით (საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთასთან დაკავშირებული საგადასახადო სანქციები) და 291-ე მუხლით (სხვა ჯარიმები) გათვალისწინებული სამართალდარღვევების ჩადენის შემთხვევებში. გაფრთხილება, როგორც საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზომა, უფლებამოსილ პირს გამოაქვს წერილობითი ფორმით.

საურავი, როგორც საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზომა, არის ფულადი გადასახდელი, რომელიც ეკისრება პირს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადაუხდელობის შემთხვევაში. საურავი ერიცხება მხოლოდ დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადის თანხას. შესაბამისად, საგადასახადო სანქციის სახით დარიცხული და დადგენილ ვადაში გადაუხდელი ფულადი ჯარიმის თანხას საურავი არ ერიცხება.

ჯარიმა, როგორც საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზომა, არის ფულადი გადასახდელი. ჯარიმა, როგორც წესი, ინიშნება ფიქსირებული ფულადი გადასახდელის სახით. მაგალითად, 500 ლარი პირის მიერ გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესის დარღვევისათვის (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლი). საგადასახადო კო-

დექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში, ჯარიმის თანხა შეიძლება გამოანგარიშებულ იქნას პროცენტებში გადასახადის თანხიდან, ჩათვლილი გადასახადის თანხიდან, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების თანხიდან, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში მითითებული დღგ-ის თანხიდან და ა.შ. გამომდინარე. მაგალითად, საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის თანხის შემცირება, ინვევს პირის დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის თანხის 10 პროცენტის ოდენობით (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის პირველი ნაწილი).

ცალკეულ შემთხვევებში საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს ფულადი ჯარიმის მინიმალურ და მაქსიმალურ ზღვარს. მაგალითად, საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის დარღვევა ინვევს პირის დაჯარიმებას ამ დეკლარაციის საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 5 პროცენტის ოდენობით ყოველ დაგვიანებულ სრულ/არასრულ თვეზე, მაგრამ არანაკლებ 200 ლარისა და არა უმეტეს გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 30 პროცენტისა (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 274-ე მუხლის პირველი ნაწილი).

განსახილველი მუხლის 7<sup>1</sup> ნაწილი ითვალისწინებს კანონით განსაზღვრული ფულადი ჯარიმის შემცირების შესაძლებლობას. საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დარღვევის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს უფროსს უფლება აქვს, გადასახადის გადამხდელს შეუმციროს საგადასახადო სანქცია (ფულადი ჯარიმა – 500 ლარი) და განუსაზღვროს ჯარიმა 200 ლარის ოდენობით. ასეთ სამართალდარღვევებს განეკუთვნება:

- მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე მუშაობა;
- მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებლობა;
- ჩეკში ფაქტობრივად გადახდილზე ნაკლები თანხის ჩვენება.

საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთის უფლების შეზღუდვა, როგორც საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზომა, შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს მხოლოდ საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთასთან დაკავშირებული სამართალდარღვევისათვის. საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-10, მე-11 და

მე-15 ნაწილებით გათვალისწინებული სამართალდარღვევების შემთხვევაში, საგადასახადო სანქციის სახით საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთის უფლების შეზღუდვის გამოყენებისას სამართალდამრღვევს ეკრძალება იმ ქვეყანასთან საქართველოს სახმელეთო ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთა, რომლიდანაც იგი ახორციელებდა საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე საქონლის გადმოტანას.

საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უსასყიდლოდ ჩამორთმევა, როგორც საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზომა, როგორც წესი, გამოიყენება საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე საქონლის, მათ შორის ნაღდი ფულისა და ფასიანი ქაღალდების, გადაადგილებასთან დაკავშირებული წესების დარღვევის შემთხვევაში. საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უსასყიდლოდ ჩამორთმევა გულისხმობს საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე საქონლის გადაადგილებასთან დაკავშირებული წესების დარღვევით საგნის, აგრეთვე ამ საქონლის ტრანსპორტირების საშუალების სახელმწიფო საკუთრებად იძულებით, უსასყიდლოდ გადაცემას.

იმ შემთხვევაში, თუ საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთასთან დაკავშირებული სამართალდარღვევები ჩადენილია ორი ან მეტი პირის მიერ, საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქციები აღნიშნულ პირებს ეკისრებათ სოლიდარულად.

განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ერთი პასუხისმგებლობის ზომა. შესაბამისად, ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს არ შეიძლება დაეკისროს პასუხისმგებლობის რამდენიმე ზომა, ისევე როგორც არ შეიძლება დაეკისროს პასუხისმგებლობა განმეორებით.

განსახილველი მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, პირის მიერ ორი ან მეტი საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის შემთხვევაში (საგადასახადო სამართალდარღვევათა ერთობლიობა) გამოიყენება ე.წ. შეკრების პრინციპი. საგადასახადო სამართალდარღვევათა ერთობლიობისას საგადასახადო სანქცია გამოიყენება თითოეული სამართალდარღვევისათვის ცალ-ცალკე. ამასთან, უფრო მკაცრი სანქცია არ შთანთქავს ნაკლებად მკაცრ სანქციას.

## მუხლი 271. საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოება

1. საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეს აწარმოებს შესაბამისი საგადასახადო ორგანო ან ამ კოდექსის 49-ე მუხლის მე-6 ნაწილით გათვალისწინებული პირი. საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი, გარდა ამ მუხლის 1<sup>1</sup> ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა. (24.06.2011. N4963)

1<sup>1</sup>. ამ კოდექსის 289-ე მუხლის პირველი-მე-3, მე-10-მე-19, 25-ე და 26-ე ნაწილებით გათვალისწინებული სამართალდარღვევების გამოვლენის შემთხვევებში საგადასახადო სამართალდარღვევათა საქმეებს აწარმოებენ, განიხილავენ და გადაწყვეტილებებს იღებენ ასევე საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს უფლებამოსილი ორგანოები. ამ ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევებში საგადასახადო სამართალდარღვევათა საქმეების წარმოების წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრისა და საქართველოს შინაგან საქმეთა მინისტრის ერთობლივი ბრძანებით. (8.11.2011. N5202)

2. საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ან ამ კოდექსის 49-ე მუხლის მე-6 ნაწილით გათვალისწინებული პირი ადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც სამართალდარღვევა დაფიქსირებულია საგადასახადო შემონმების აქტში. (20.05.2011. N4705)

2<sup>1</sup>. ამ კოდექსის 277-ე-279-ე მუხლებით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის გამოვლენის შემთხვევაში საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს ასევე ადგენს აღსრულების ეროვნული ბიურო. (22.02.2011. N4206)

3. ამ კოდექსის 289-ე მუხლით გათვალისწინებულ შემთხვევაში საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი არ დგება, თუ ქმედება შეიცავს საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 214-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის ნიშნებს.

4. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენაზე უფლებამოსილი პირი სამართალდარღვევის ადგილზე განიხილავს საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეს და სამართალდამრღვევ

პირს ადგილზევე უფარდებს საგადასახადო სანქციას. ამ შემთხვევაში პირს შესაბამისი პასუხისმგებლობა დაეკისრება საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის საფუძველზე, რომელიც ითვლება საგადასახადო მოთხოვნად. (20.05.2011. N4705)

5. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი გასაცნობად წარედგინება სამართალდამრღვევ პირს, რომელსაც უფლება აქვს, წარმოადგინოს განმარტებები და შენიშვნები, რომლებიც აისახება ოქმში ან დაერთვება მას. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის ერთი ეგზემპლარი ბარდება ან ეგზავნება სამართალდამრღვევ პირს.

6. თუ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმში არ არის ასახული საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრული რომელიმე მონაცემი ან საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი შედგენილია კანონის დარღვევით, შესაბამისი ორგანოს ხელმძღვანელი ან დავის განმხილველი ორგანო იღებს გადაწყვეტილებას პირის საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების შესახებ. (24.06.2011. N4963)

7. დანაშაულის ნიშნების აღმოჩენის შემთხვევაში მასალები დაუყოვნებლივ ეგზავნება შესაბამის საგამოძიებო ორგანოს ქვემდებარეობის მიხედვით, ხოლო პირის მიმართ ამ კოდექსის 289-ე მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების საკითხი გადაწყდება საქმეზე საგამოძიებო ორგანოს ან სასამართლოს მიერ შესაბამისი გადაწყვეტილების მიღების შემდეგ.

8. ამ მუხლის მე-7 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში საგამოძიებო ორგანოს ან სასამართლოს მიერ შესაბამისი გადაწყვეტილების მიღებიდან 30 დღის ვადაში საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეზე გამოსცემს ბრძანებას. საგადასახადო სანქციის დაკისრების შესახებ გამოსცემული ბრძანება ითვლება საგადასახადო მოთხოვნად. ზემოაღნიშნული ვადის დარღვევით გამოსცემული ბრძანება ბათილია. (8.11.2011. N5202)

9. ამოღებულია (20.05.2011. N4705)

10. ამ კოდექსის 289-ე მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის გამოვლენისას საგადასახადო სამართალდარღვევის

საქმის წარმოების უზრუნველსაყოფად გამოიყენება საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 244-ე, 245-ე, 247-ე, 248-ე და 249-ე მუხლებით განსაზღვრული ღონისძიებები. სანქციის აღსრულების უზრუნველსაყოფად სამართალდარღვევის საქმის წარმოებისას სამართალდამრღვევი პირის, სამართალდარღვევის საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების მიმართ გამოსაყენებელი უზრუნველყოფის ღონისძიებები და მათი განხორციელების წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

11. თუ 30 დღის ვადაში შეუძლებელია სამართალდამრღვევი პირის დადგენა ან/და მისი იდენტიფიკაცია, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი გამოსცემს ბრძანებას ამ კოდექსის 289-ე მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების სახელმწიფო საკუთრებაში გადაცემის შესახებ. უსასყიდლოდ ჩამორთმეული და სახელმწიფო საკუთრებაში გადაცემული საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების რეალიზაციის წესი განისაზღვრება საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად.

საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოების ამოცანებია:

- სახელმწიფოს ფინანსური ინტერესების დაცვა;
- თითოეული საქმის გარემოებების დროული, ყოველმხრივი, სრული და ობიექტური გამოკვლევა;
- საქმის განხილვა და გადანყვეტა კანონმდებლობის მკაცრი შესაბამისობით;
- სამართალდამრღვევთა გამოვლენა და ბრალეულ პირთა მიცემა საგადასახადო პასუხისმგებლობაში;
- სამართალდარღვევის გამომწვევი მიზეზებისა და პირობების გამოვლენა;
- სამართალდარღვევათა თავიდან აცილება;
- გადასახადებით დაბეგვრის სფეროში კანონიერების განმტკიცება.

საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოება მოიცავს საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას სამართალდა-

რღვევის ოქმის შედგენის, საქმის განხილვის, სანქციის შეფარდების, გადანყვეტილების მიღების და მიღებული გადანყვეტილებების აღრიცხვის პროცედურებს.

საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეს თავისი კომპეტენციის ფარგლებში აწარმოებს შესაბამისი საგადასახადო ორგანო ან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის მე-6 ნაწილით განსაზღვრული უფლებამოსილი პირი (კერძო საგადასახადო ინსპექტორი).

საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთასთან დაკავშირებული ცალკეული სამართალდარღვევების გამოვლენის შემთხვევებში (საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის პირველი, მე-3, მე-10, მე-19, 25-ე და 26-ე ნაწილები) საგადასახადო სამართალდარღვევათა საქმეებს აწარმოებენ, განიხილავენ და გადანყვეტილებებს იღებენ ასევე საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს უფლებამოსილი ორგანოები.

საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოების დაწყების საფუძველია ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენა, რომელიც ფიქსირდება შესაბამისი ოქმით ან საგადასახადო შემოწმების აქტით.

საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ან კერძო საგადასახადო ინსპექტორი ადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს. ამასთან, საგადასახადო კოდექსის 277-ე (აღსრულების ეროვნული ბიუროს უფლებამოსილი პირისათვის წინააღმდეგობის განწევა), 278-ე (აღსრულების ეროვნული ბიუროს მიერ დადებული ლუქის ახსნა) და 279-ე (აღსრულების ეროვნული ბიუროს მიერ მითითებულ ვადაში ქონების ნუსხის წარუდგენლობა) მუხლებით გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევების გამოვლენის შემთხვევებში, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი ასევე შეიძლება შეადგინოს აღსრულების ეროვნული ბიუროს უფლებამოსილმა პირმა.

საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს აქვს ინდივიდუალური ნომერი და შესაძლებელია შედგეს როგორც წერილობითი (რომელიც წარმოადგენს მკაცრი აღრიცხვის ფორმას), ისე ელექტრონული ფორმით, რომლებსაც აქვთ თანაბარი იურიდიული ძალა.



საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმში აღნიშნება:

- ოქმის დასახელება;
- ოქმის შედგენის თარიღი, დრო და ადგილი;
- საგადასახადო ორგანოს/აღსრულების ეროვნული ბიუროს უფლებამოსილი პირის (პირების) თანამდებობა, სახელი და გვარი ან კერძო საგადასახადო ინსპექტორის სახელი, გვარი და პირადი ნომერი;
- სამართალდამრღვევი პირის დასახელება/სახელი და გვარი, საიდენტიფიკაციო/პირადი ნომერი;
- საგადასახადო სამართალდარღვევის შინაარსი;
- შეფარებული სანქციის სახე ან/და ოდენობა.

იმ შემთხვევაში, თუ ფულადი ჯარიმა საჭიროებს გაანგარიშებას, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შემდგენი პირი ადგენს ცნობას ჯარიმის თანხის გამოანგარიშების შესახებ, რომელიც წარმოადგენს ოქმის განუყოფელ ნაწილს.

უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს არ გააჩნია იურიდიული ძალა, თუ:

- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმში არ არის ასახული საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრული რომელიმე მონაცემი;
- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი შედგენილია კანონის დარღვევით.

ზემოაღნიშნულ შემთხვევებში, შესაბამისი ორგანოს ხელმძღვანელი ან დავის განმხილველი ორგანო იღებს გადაწყვეტილებას პირის საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების შესახებ.

საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი დგება ორ ეგზემპლარად, რომელიც გასაცნობად წარედგინება სამართალდამრღვევ პირს. სამართალდარღვევ პირს უფლება აქვს ოქმის შემდგენ პირს წარუდგინოს განმარტებები და შენიშვნები ოქმის შინაარსთან დაკავშირებით, რომლებიც აისახება ოქმში ან დაერთდება მას. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს ხელს აწერენ: ოქმის შემდგენელი პირი, სამართალდამრღვევი ან მისი წარმომადგენელი, აგრეთვე მოწმეები (მათი არსებობის შემთხვევაში).

იმ შემთხვევაში, თუ სამართალდამრღვევი უარს აცხადებს ოქმის ხელმოწერაზე, ოქმში კეთდება შესაბამისი ჩანაწერი. სამართალდამ-

რღვევს უფლება აქვს ჩამოაყალიბოს საკუთარ ხელმოწერაზე უარის თქმის მიზეზები.

საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის ერთი ეგზემპლარი ეგზავნება შესაბამის საგადასახადო ორგანოს, ხოლო მეორე ბარდება ან ეგზავნება სამართალდამრღვევ პირს (მის უფლებამოსილ წარმომადგენელს).

განსახილველი მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის განხილვა და სამართალდამრღვევი პირისათვის საგადასახადო სანქციის შეფარდება წარმოებს სამართალდარღვევის ადგილზე, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენაზე უფლებამოსილი პირის მიერ. ამ შემთხვევაში პირს შესაბამისი საგადასახადო პასუხისმგებლობა ეკისრება საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის საფუძველზე, რომელიც ითვლება საგადასახადო მოთხოვნად, ანუ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად.

კერძო საგადასახადო ინსპექტორს, საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენის შემთხვევაში, უფლება აქვს, სამართალდამრღვევ პირს საგადასახადო სანქციის სახით შეუფარდოს მხოლოდ ფულადი ჯარიმა. ამასთან, საგადასახადო ორგანოს უფროსს უფლება აქვს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში სამართალდამრღვევ პირს შეუმციროს შეფარდებული ფულადი ჯარიმა ან ფულადი ჯარიმა შეუცვალოს გაფრთხილებით.

იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო სამართალდარღვევა გამოვლინდა საგადასახადო შემონმების პროცესში, გამოვლენილი სამართალდარღვევის შინაარსი ფიქსირდება საგადასახადო შემონმების აქტში და საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი არ დგება. საგადასახადო შემონმების აქტის საფუძველზე საგადასახადო სანქციის დაკისრების თაობაზე გადანყვეტილებას იღებს შესაბამისი საგადასახადო ორგანოს უფროსი (მოადგილე) აქტის შედგენიდან არა უგვიანეს 30 კალენდარული დღისა. საგადასახადო სანქციის დაკისრების თაობაზე საგადასახადო ორგანოს უფროსის (მოადგილის) გადანყვეტილება ფორმდება ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით.

საგადასახადო სანქციის დაკისრების თაობაზე საგადასახადო ორგანოს უფროსის (მოადგილის) გადანყვეტილების საფუძველზე

გადასახადის გადამხდელს, საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს უნდა წარედგინოს „საგადასახადო მოთხოვნა“ საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით.

ცალკე განხილვის საგანია საქართველოს საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთასთან დაკავშირებული სამართალდარღვევების საქმეთა წარმოების პროცედურები.

იმ შემთხვევაში, თუ პირის ქმედება შეიცავს სისხლის სამართლის კოდექსის 214-ე მუხლით (საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე საქონლის გადაადგილებასთან დაკავშირებული წესის დარღვევა) გათვალისწინებული დანაშაულის ნიშნებს, საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლით (საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთასთან დაკავშირებული საგადასახადო სანქციები) გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევებისათვის საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი არ დგება.

დანაშაულის ნიშნების აღმოჩენის შემთხვევაში მასალები დაუყოვნებლივ უნდა გადაეგზავნოს შესაბამის საგამოძიებო ორგანოს ქვემდებარეობის მიხედვით. ამასთან, პირის მიმართ საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების საკითხი შეიძლება გადანედეს მხოლოდ საქმეზე საგამოძიებო ორგანოს ან სასამართლოს მიერ შესაბამისი გადანყვეტილების მიღების შემდეგ.

ამ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ვალდებულია საგამოძიებო ორგანოს ან სასამართლოს მიერ შესაბამისი გადანყვეტილების მიღებიდან 30 დღის ვადაში საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეზე გამოსცეს ბრძანება. ამასთან, საგადასახადო სანქციის დაკისრების შესახებ გამოცემული ბრძანება ითვლება საგადასახადო მოთხოვნად.

ზემოაღნიშნული ვადის დარღვევით გამოცემული ბრძანება ითვლება ბათილად.

საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლით (საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთასთან დაკავშირებული საგადასახადო სანქციები) გათვალისწინებული სამართალდარღვევების გამოვლენისას შეიძლება გამოყენებულ იქნას საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. კერძოდ, დასაშვებია პირის დაკავება, პირადი გასინჯვა, ნივთების გასინჯვა

და ნივთებისა და დოკუმენტების ჩამორთმევა. ამასთან, 289-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქციების აღსრულების უზრუნველსაყოფად, სამართალდარღვევის საქმის წარმოებისა და განხილვის ნებისმიერ ეტაპზე, სამართალდამრღვევი პირის, სამართალდარღვევის საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების მიმართ შესაძლებელია გამოყენებული იქნეს უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

იმ შემთხვევაში, თუ სამართალდამრღვევი სადავოდ არ ხდის სამართალდარღვევის ჩადენის ფაქტს, რასაც ადასტურებს სამართალდარღვევის ოქმზე ხელმოწერით და აღნიშნული სამართალდარღვევა საგადასახადო სანქციის სახით ითვალისწინებს მხოლოდ ფულადი ჯარიმის შეფარდებას, საგადასახადო სანქციის აღსრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების თაობაზე გადაწყვეტილებას იღებს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენაზე უფლებამოსილი პირი, ხოლო სხვა შემთხვევაში – სამართალდარღვევის საქმის განხილვასა და სამართალდარღვევისთვის სანქციის შეფარდების შესახებ გადაწყვეტილების მიღებაზე უფლებამოსილი პირი.

საგადასახადო სანქციის აღსრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების თაობაზე გადაწყვეტილება ფორმდება ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით, რომელიც თან უნდა დაერთოს სამართალდარღვევის ოქმს ან სამართალდარღვევისთვის სანქციის შეფარდების შესახებ გადაწყვეტილებას.

იმ შემთხვევაში, თუ სამართალდამრღვევი პირი ნებაყოფლობით აღასრულებს სამართალდარღვევისთვის შეფარდებულ სანქციას ან თუ მის მიმართ გამოყენებულია საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები, საგადასახადო სანქციის აღსრულების უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება წყდება. ამასთან, საგადასახადო სანქციის აღსრულების უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების შესახებ გადაწყვეტილების მიმღებ უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს სამართალდარღვევის საქმის წარმოების პროცესში ახლად აღმოჩენილ გარემოებათა გათვალისწინებით, შეცვალოს საგადასახადო სანქციის აღსრულების გამოყენებული უზრუნველყოფის ღონისძიება სხვა ღონისძიებით ან დამატებით გამოიყენოს ახალი უზრუნველყოფის ღონისძიება, რაც დაუყოვნებლივ უნდა ეცნობოს სამართალდამრღვევ პირს.

საგადასახადო სანქციის აღსრულების უზრუნველსაყოფად დასაშვებია სამართალდარღვევის საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევა.

სამართალდარღვევის საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევა შეიძლება გამოყენებულ იქნეს სამართალდარღვევისთვის შეფარდებული სანქციის აღსრულების უზრუნველსაყოფად იმ შემთხვევაში, როდესაც აღნიშნული საქონელი ან/და სატრანსპორტო საშუალება არის სამართალდამრღვევი პირის ქონება ან/და სამართალდარღვევის საშუალება.

საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევისას უფლებამოსილმა პირმა სამართალდამრღვევს უნდა წარუდგინოს თავისი უფლებამოსილების დამადასტურებელი დოკუმენტები (საგადასახადო ორგანოს უფროსის შესაბამისი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და პირადობის დამადასტურებელი მოწმობა).

საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევა წარმოებს დამსწრეთა (მოწმეთა) და იმ პირთა თანდასწრებით, რომლის მიმართაც წარმოებს ჩამორთმევა. ჩამოსართმევი საქონელი ან/და სატრანსპორტო საშუალება წარედგინება დამსწრებს და იქ მყოფ სხვა პირებს და აღინიშნება ჩამორთმევის ოქმში ან მასზე თანდართულ ჩამონათვალში მათი დასახელების, რაოდენობის, მოცულობისა და განსაკუთრებული ნიშნების აღნიშვნით. ჩამორთმეული საქონელი ან/და სატრანსპორტო საშუალება საჭიროების შემთხვევაში შეიძლება დაილუქოს ჩამორთმევის ადგილზე ან/და განხორციელდეს მათი ნიშანდება იდენტიფიკაციის საშუალებებით.

საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევის ოქმს ხელს აწერენ საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი, ქონების შემნახველი და სხვა დამსწრე პირები. ოქმის ერთი ეგზემპლარი უნდა ჩაჰბარდეს სამართალდამრღვევს, ხოლო ოქმის მეორე ეგზემპლარი თან დაერთვის სამართალდარღვევის ოქმს ან სამართალდარღვევისთვის სანქციის შეფარდების შესახებ გადანყვებილებას.

ჩამორთმეული საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების შენახვა, როგორც წესი, წარმოებს საწყობში. აუცილებლობის შემთხვევაში დასაშვებია ჩამორთმეული საქონელი ან/და სატრანსპორ-

ტო საშუალება შესანახად გადაეცეს სხვა პირს. ამ შემთხვევაში, შემნახველს მიეცემა გასამრჯელო დადგენილი წესის შესაბამისად და აუნაზღაურდება საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების შენახვისათვის ფაქტობრივად განეული ხარჯები. სამართალდარღვევის ოქმის შემდგენი ორგანოს უფლებამოსილი პირი ვალდებულია განუმარტოს შემნახველს, რომ შესანახად გადაცემული პროდუქციის გაფლანგვის, გასხვისების ან გადამალვის შემთხვევაში მას დაეკისრება პასუხისმგებლობა მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად.

სამართალდარღვევისთვის შეფარდებული საგადასახადო სანქციის აღსრულების უზრუნველსაყოფად ჩამორთმეული საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების შენახვა ხორციელდება:

- სამართალდამრღვევი პირის მიერ სამართალდარღვევისთვის შეფარდებულ სანქციის ნებაყოფლობით აღსრულებამდე;
- სამართალდამრღვევი პირის მიმართ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებამდე;
- სამართალდამრღვევი პირის მიერ ჩამორთმეული საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ნაცვლად, უზრუნველყოფის ღონისძიების სახით, გარანტიის წარდგენამდე.

იმ შემთხვევაში, როდესაც სამართალდარღვევისთვის შეფარდებული სანქციის აღსრულების უზრუნველსაყოფად სხვა ღონისძიების გამოყენება შეუძლებელია და არსებობს გარემოებები, რომელთა გამოც საგადასახადო სანქციის აღსრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებლობა გააძნელებს ან შეუძლებელს გახდის სამართალდარღვევისთვის შეფარდებული საგადასახადო სანქციის აღსრულებას, შესაძლებელია დამატებით განხორციელდეს სამართალდამრღვევი პირის კუთვნილი, სახელმწიფო ზედამხედველობას დაქვემდებარებული ნებისმიერი საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევა და შესანახად გადაცემა.

იმ შემთხვევაში, თუ სამართალდამრღვევი პირი საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს გარანტიას სახელმწიფო ხაზინის დეპოზიტზე თანხის შეტანის სახით ან აღნიშნულ პირს საგადასახადო ორგანოში ერიცხება ზედმეტად გადახდილი იმპორტის ან ექსპორტის გადასახდელების თანხა, შესაძლებელია სამართალდარღვევისთვის შეფარ-

დებული საგადასახადო სანქციის აღსრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებად გამოყენებულ იქნეს აღნიშნული თანხების უკან დაბრუნების პროცედურების შეჩერება.

სამართალდამრღვევი პირის თხოვნით, საგადასახადო სანქციის აღსრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებების ნაცვლად, შესაძლებელია სამართალდამრღვევი პირის მიერ სხვა გარანტიის (თავდებობა, საბანკო გარანტიის, საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული პირების მიერ გაცემული ფინანსური რისკის დაზღვევის პოლისის ან სახელმწიფო ხაზინაში დეპოზიტის შეტანის თაობაზე ცნობის) წარდგენა. ამასთან, წარდგენილი გარანტიის ოდენობა განისაზღვრება შესაბამისი სამართალდარღვევისათვის გათვალისწინებული სანქციის მაქსიმალური ოდენობით.

გარანტიის წარდგენის შემთხვევაში სამართალდამრღვევ პირს ეძლევა შესაბამისი საქონელზე ან/და სატრანსპორტო საშუალებაზე გაფორმების განხორციელების უფლება. სამართალდარღვევისთვის შეფარდებული სანქციის აღსრულების უზრუნველსაყოფად გარანტიის წარდგენა არ იწვევს სამართალდამრღვევი პირის გათავისუფლებას სხვა ვალდებულებებისაგან ან/და შესაბამისი გარანტიების წარდგენის ვალდებულებისაგან.

## თავი XL

### საგადასახადო სამართალდარღვევათა სახეები და პასუხისმგებლობა

#### მუხლი 272. საურავი

1. საურავი არის საგადასახადო სანქცია, რომელიც პირს ეკისრება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადასახდელი თანხის გადაუხდელობისათვის.

1<sup>1</sup>. ამ კოდექსის 215-ე მუხლის მე-11 ნაწილით გათვალისწინებული საქონლის გაფორმებისას, დადგენილ ვადაში გადაუხდელი იმპორტის გადასახდელების ან საქონლის დროებითი შემოტანის თანხის გამოვლენის შემთხვევაში, საურავის დაკისრება შეიძლება განახორციელოს საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს უფლებამოსილმა სამსახურმა საქართველოს ფინანსთა და შინაგან საქმეთა მინისტრების ერთობლივი ბრძანებით დადგენილი წესით. (28.10.2011. N5169)

2. საურავის დარიცხვა ხორციელდება გადასახადის თანხაზე და იგი არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის შეუსრულებელ საგადასახადო ვალდებულებებსა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ჯამს შორის. თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, საურავის დარიცხვა ხორციელდება თითოეული ვადაგადაცილებული დღისათვის: (24.06.2011. N4963)

ა) იმპორტის გადასახდელებზე - ვალდებულების წარმოქმნის მე-4 დღიდან;

ბ) ყველა სხვა შემთხვევაში - შესაბამისი ვალდებულების წარმოქმნის მომდევნო დღიდან.

3. პირის გადახდისუუნარობის შესახებ განცხადების წარმოებაში მიღების თაობაზე სასამართლო გადაწყვეტილების, აგრეთვე გაკოტრების საქმის წარმოების დაწყების, რეაბილიტაციის შესახებ გადამწყვეტილების/განჩინების კანონიერ ძალაში შესვლიდან ან საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ კომერციული ბანკისა და მზღვეველის შესაბამისი საქმიანობის ლიცენზიის ჩამორთმევიდან შესაბამისი რეჟიმის დასრულებამდე, აღნიშნული რეჟიმების დაწყებამდე არსებულ საგადასახადო დავალიანებებზე საურავის დარიცხვა წყდება.



4. საურავი შეადგენს გადაუხდელი გადასახადის თანხის 0,07 პროცენტს ყოველი ვადაგადაცილებული დღისათვის. გადასახადის გადახდის ვადის გადაცილების შემთხვევაში გადასახადის გადახდის დღე ითვლება ვადაგადაცილებულ დღედ.

5. საგადასახადო დავალიანების რესტრუქტურისა და საურავის დარიცხვა ხორციელდება „საგადასახადო დავალიანებებისა და სახელმწიფო სესხების რესტრუქტურის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული წესით.

6. ამ კოდექსის 64-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევებში, თუ პირს საგადასახადო მოთხოვნა ჩაჰბარდა გადასახადის გადახდის ვადის დადგომის შემდეგ, საურავის დარიცხვა განხორციელდება საგადასახადო მოთხოვნის ჩაბარების დღის შემდეგ მე-20 დღიდან.

7. საურავი არ დაეკისრებათ (იმ გადასახადების გარდა, რომელთა მიმართაც პირს ეკისრება საგადასახადო აგენტის ფუნქცია):

ა) საქონლის/მომსახურების მიმწოდებლებს – საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ შესაბამისი წლის საქართველოს კანონით და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების ბიუჯეტებით გათვალისწინებული ასიგნებების საფუძველზე მიწოდებული საქონლის/განეული მომსახურების ღირებულების შემსყიდველი ორგანიზაციის მიერ აუნაზღაურებლობის გამო წარმოქმნილ საბიუჯეტო ვალდებულებებზე, მათი ღირებულების ფაქტობრივი დაფინანსების ოდენობისა და მიწოდებული საქონლის/განეული მომსახურების საერთო მოცულობაში ხვედრითი წილის პროპორციულად;

ბ) საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული საერთაშორისო ხელშეკრულებებით განსაზღვრული პროექტების (მათ შორის, პროექტის მოსამზადებელი ეტაპის) განმახორციელებელ საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებს, რომლებთანაც საქართველოს ფინანსთა მინისტროს დადებული აქვს „პროექტის განხორციელების უფლებამოსილების შესახებ“ ხელშეკრულება, – ამ პროექტების ფარგლებში წარმოშობილ საგადასახადო ვალდებულებებზე. ზემოაღნიშნული პროექტების განმახორციელებელი საჯარო სამართლის იურიდიული პირების ნუსხას ამტკიცებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

განსახილველი მუხლის თანახმად, საურავი არის საგადასახადო სანქციის ერთ-ერთი სახე. საურავი, თავისი შინაარსით, უფლებააღმდგენი ხასიათის სანქციაა. საურავის გადახდის ვალდებულება აიძულებს პირს სათანადოდ შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულება.

საურავის მეშვეობით სახელმწიფო განსაზღვრული ხარისხით ახორციელებს იმ დანაკარგების კომპენსაციას, რაც განიცადა გადასახადის არათავისდროული გადახდის შედეგად.

საურავი უფლებააღმდგენ სანქციას წარმოადგენს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მისი ზომა შეესაბამება ბიუჯეტის რეალურ დანაკარგებს. საურავის ზომა უნდა უკავშირდებოდეს ინფლაციის კოეფიციენტსა და სხვა გარემოებებს. მაგალითად, საურავის ზომის განსაზღვრისას მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული სესხის პროცენტიც, რომელიც შესაძლოა იხადოს სახელმწიფომ დადგენილ ვადაში გადასახადის გადაუხდელობის შემთხვევაში აღებული სესხის გამო.

იმ შემთხვევაში, თუ საურავის ზომა არ შეესაბამება ბიუჯეტის რეალურ დანაკარგებს, მაშინ იგი კარგავს საკომპენსაციო მნიშვნელობას და იძენს საჯარიმო სანქციის ხასიათს.

საერთო წესის შესაბამისად, საურავის გადახდის ვალდებულება ეკისრება პირს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის თანხის გადაუხდელობის ყველა შემთხვევაში, გადასახადის გადაუხდელობის მიზეზების მიუხედავად. საურავის დარიცხვა წარმოებს იმ შემთხვევაშიც, როდესაც გადასახადის გადამხდელი გადასახადის გადახდის ვადების ამონურვის შემდეგ დამოუკიდებლად აღმოაჩენს გადასახადის გამოანგარიშებისას დაშვებულ შეცდომებს და გადაიხდის შემცირებული გადასახადის თანხას.

საურავის დარიცხვა წარმოებს სხვა საგადასახადო სანქციების გამოყენების პარალელურად. საურავის დარიცხვა წარმოებს საგადასახადო დავალიანების თანხაზე დანამატის სახით, საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის სხვა ღონისძიებების ან/და საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის ღონისძიებების გატარების მიუხედავად.

განსახილველი მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საურავის დარიცხვა ხორციელდება მხოლოდ გადასახადის თანხაზე. შესაბამისად, საურავი ერიცხება მხოლოდ დროულად გადაუხდელი გადასახადის თანხას და მისი დარიცხვა სხვა თანხებზე, მ.შ. ჯარიმის სა-

ხით დარიცხულ და დროულად გადაუხდელ საგადასახადო სანქციის თანხებზე, ყოვლად დაუშვებელია.

საერთო წესის შესაბამისად, საურავი ერიცხება გადასახადის თანხას შესაბამისი ვალდებულების წარმოქმნის მომდევნო დღიდან, თითოეულ ვადაგადაცილებულ დღეზე. ამ საერთო წესიდან კანონი ითვალისწინებს გამონაკლისს იმპორტის გადასახდელების მიმართ. იმპორტის გადასახდელებზე საურავის დარიცხვა ხორციელდება ვალდებულების წარმოქმნის მეოთხე დღიდან, თითოეულ ვადაგადაცილებულ დღეზე. ამასთან, გადასახადის თანხაში იგულისხმება სხვაობა გადასახადის გადამხდელის შეუსრულებელ საგადასახადო ვალდებულებებსა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ჯამს შორის.

განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილი ადგენს საურავის დარიცხვის შეწყვეტის საფუძვლებს. საურავის დარიცხვა წყდება:

- პირის გადახდისუუნარობის შესახებ განცხადების წარმოებაში მიღების თაობაზე სასამართლო გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლიდან;
- გაკოტრების საქმის წარმოების დაწყების შესახებ გადაწყვეტილების/განჩინების კანონიერ ძალაში შესვლიდან;
- რეაბილიტაციის შესახებ გადაწყვეტილების/განჩინების კანონიერ ძალაში შესვლიდან;
- საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ კომერციული ბანკისა და მზღვეველის შესაბამისი საქმიანობის ლიცენზიის ჩამორთმევიდან.

ზემოაღნიშნული რეჟიმების დაწყებამდე არსებულ საგადასახადო დავალიანებებზე საურავის დარიცხვა წყდება მხოლოდ შესაბამისი რეჟიმის დასრულებამდე.

განსახილველი მუხლის მე-4 ნაწილი განსაზღვრავს საურავის ოდენობას. თუ გადასახადის თანხა არ არის გადახდილი საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში, პირი ვალდებულია გადაიხადოს შესაბამისი საურავი საგადასახადო დავალიანების 0,07 პროცენტის ოდენობით ყოველი ვადაგადაცილებული დღისათვის. ამასთან, გადასახადის გადახდის ვადის გადაცილების შემთხვევაში გადასახადის გადახდის დღე ითვლება ვადაგადაცილებულ დღედ და ამ დღეზეც საურავის დარიცხვა ხორციელდება.

იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადახდის ვადის გადაცილების შემდეგ გადასახადის გადამხდელი გადაიხდის გადაუხდელი გადასახადის ნაწილს, გადახდის მომდევნო დღიდან საურავის დარიცხვა გაგრძელდება საგადასახადო დავალიანების ფაქტობრივად დარჩენილ ნაწილზე.

უნდა აღინიშნოს, რომ თუ სამართალდარღვევის ჩადენის შემდეგ კანონით შემცირდა, საურავის ზომა (შემსუბუქდა პასუხისმგებლობა დადგენილ ვადაში გადასახადის გადაუხდელობისათვის), ამ კანონის ძალაში შესვლამდე არსებულ პერიოდზე დარიცხული საურავი უნდა შემცირდეს ახალი კანონით დადგენილი ზომის ფარგლებში (იმოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა), ხოლო, თუ კანონით გაიზარდა საურავის ზომა (დამძიმდა პასუხისმგებლობა), მაშინ ამ კანონის ძალაში შესვლამდე არსებულ პერიოდზე საურავის ახალი ზომა არ გავრცელდება (გამოიყენება დარიცხვის მომენტი-სათვის არსებული ნორმა).

საგადასახადო დავალიანების რესტრუქტურისა და ცილისას საურავის დარიცხვა ხორციელდება „საგადასახადო დავალიანებებისა და სახელმწიფო სესხების რესტრუქტურისა და ცილისას შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული წესით.

რესტრუქტურისებულ ვადაგადაცილებულ საგადასახადო დავალიანებას გაყინვის პერიოდში პროცენტები და საჯარიმო სანქციები არ ერიცხება. ამასთან, საგადასახადო დავალიანების გადავადების პერიოდში რესტრუქტურისებულ ვადაგადაცილებულ საგადასახადო დავალიანებას გადაუხდელ თანხაზე ყოველთვიურად ერიცხება სარგებელი 0,5 პროცენტის ოდენობით.

საგადასახადო კოდექსის 64-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია პირს წარუდგინოს საგადასახადო მოთხოვნა, იმ გადასახადის დარიცხვის შესახებ, რომლის გაანგარიშება საგადასახადო ორგანოს ვალდებულია. იმ შემთხვევებში, თუ პირს საგადასახადო მოთხოვნა ჩაჰბარდა გადასახადის გადახდის ვადის დადგომის შემდეგ, საურავის დარიცხვა განხორციელდება საგადასახადო მოთხოვნის ჩაბარების დღის შემდეგ მე-20 დღიდან.

განსახილველი მუხლის მე-7 ნაწილი ითვალისწინებს ორ გამოწვევის შემთხვევას, როდესაც პირს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადაუხდელობისათვის საურავ-

ვი არ დაერიცხება. უნდა აღინიშნოს, რომ განსახილველი მუხლის მე-7 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევები ფაქტობრივად ბრალის გამომრიცხველი გარემოებებია.

**მუხლი 273. გადასახადის გადამხდელად  
აღრიცხვის წესის დარღვევა  
(8.11.2011. N5202)**

**პირის მიერ გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესის დარღვევა –  
ინვესტ პირის დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით.**

საგადასახადო კოდექსის 66-ე მუხლი ადგენს პირის ვალდებულებას, კანონით განსაზღვრულ შემთხვევებში, ეკონომიკური საქმიანობის დაწყებამდე განცხადებით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს ან საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოს გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვაზე აყვანის შესახებ. აღნიშნული წესის დარღვევის შემთხვევაში პირს დაეკისრება პასუხისმგებლობა საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის შესაბამისად. მაგალითად, თუ პირმა 10 აგვისტოს დაიწყო ეკონომიკური საქმიანობა საგადასახადო რეგისტრაციის (აღრიცხვის) გარეშე, ამ შემთხვევაში მას დაეკისრება პასუხისმგებლობა საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის შესაბამისად. ამასთან, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით, უზრუნველყოს ამ პირის საგადასახადო რეგისტრაცია (აღრიცხვა).

განსახილველი მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ობიექტური მხარე გამოიხატება გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის გარეშე პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებაში.

შესაბამისად, პასუხისმგებლობის დაკისრებისას, მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული, ახორციელებდა თუ არა პირი ეკონომიკურ საქმიანობას, გააჩნდა თუ არა გადასახადით დაბეგვრის ობიექტები და ა.შ. პირს არ შეიძლება დაეკისროს პასუხისმგებლობა თუ იგი არ ახორციელებდა ეკონომიკურ საქმიანობას. ეკონომიკურ საქმიანობის განხორციელებაში იგულისხმება ეკონომიკური ოპერაციები-

სა და სხვა მოქმედებების განხორციელება – საქონლის წარმოება, საქონლის მიწოდება, ქონების გადაცემა, მომსახურების გაწევა, საქონლისა და სხვა ქონების შექმნა, ქონების იჯარით აღება, მომსახურების მიღება, მოლაპარაკებების წარმოება, გარიგებების დადება და სხვა მოქმედებები (მათ შორის მმართველობითი, ორგანიზაციული, საქველმოქმედო), რომლებსაც ახორციელებდა პირი მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად.

ამასთან, ეკონომიკური საქმიანობის შედეგები, კერძოდ, შემოსავლის ან მოგების ფაქტობრივად მიღების ფაქტი, არ წარმოადგენს პირის პასუხისმგებებაში მიცემის სავალდებულო პირობას და შესაბამისად, ქმედების საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის საფუძველზე კვალიფიკაციისათვის მნიშვნელობა არა აქვს.

ქმედების სამართალდარღვევად კვალიფიკაციისათვის მნიშვნელობა არა აქვს აგრეთვე აწარმოებდა თუ არა პირი გადასახადით დასაბეგრი ობიექტების აღრიცხვას და ა. შ.

### **მუხლი 274. საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენის ვადის დარღვევა**

**1. პირის მიერ საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენისათვის საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადის დარღვევა –**

იწვევს პირის დაჯარიმებას ამ დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 5 პროცენტის ოდენობით ყოველ დაგვიანებულ სრულ/არასრულ თვეზე (არასრული თვეები ერთ თვედ ჯამდება). ამასთანავე, მთელ დაგვიანებულ პერიოდზე გამოანგარიშებული სანქციის ჯამური თანხა არ უნდა აღემატებოდეს გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 30 პროცენტს.

**2. ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით გამოანგარიშებული სანქციის ჯამური თანხა არ უნდა იყოს 200 ლარზე ნაკლები.**

**3. თუ საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხა ნულის ტოლია, პირს ამ მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა არ დაეკისრება.**

წინამდებარე მუხლი ადგენს გადამხდელის პასუხისმგებლობას იმ შემთხვევაში, თუ მან არ დაიცვა საგადასახადო ორგანოში დეკლარაციის ან გაანგარიშების წარდგენისათვის კანონით დადგენილი ვადა. გაანგარიშების მაგალითად შეიძლება დავასახელოთ უკუდაბეგვრის წესით დღგ-ის დარიცხვისას საგადასახადო აგენტის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარსადგენი ფორმა,<sup>246</sup> ასევე – ფიქსირებულ საშემოსავლო გადასახადზე გადასვლის განცხადება.<sup>247</sup> თუმცა ამ მეორე შემთხვევაში წინამდებარე მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა ვერც გამოიყენება, რადგანაც საგადასახადო ორგანოს განცხადება წარედგინება შესაბამისი სერტიფიკატის გაცემამდე და ადგენს მასში მითითებული ვადისათვის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებას.

რეალურად ეს მუხლი პასუხისმგებლობის ოდენობას ადგენს მხოლოდ იმ გარკვეული სახის ინფორმაციის **თავის დროზე** წარუდგენლობისათვის, რომელსაც წარმოადგენს გადასახადის დაკისრებული თანხა. თუ ეს თანხა ზუსტად არ იქნა წარდგენილი, მაშინ ბუნებრივი იქნებოდა, რომ პასუხისმგებლობის ზომაც დამოკიდებული ყოფილიყო როგორც გადაცილებულ ვადაზე, ასევე – გადასახადის ზუსტ და წარდგენილ თანხებს შორის სხვაობაზე, მაგრამ კოდექსით მთლად ესე არ არის. ამის და სხვა შემთხვევების ნათელსაყოფად განვიხილოთ მაგალითები. აქვე შევნიშნავთ, რომ საუბარი იქნება მხოლოდ გადასახდელ გადასახადებზე (მაგ., ჩათვლით ან ზარალით შემცირებულზე), ანუ იმას, რასაც წინამდებარე მუხლი ეხება.

*მაგალითი:* გადამხდელმა თავისდროულად წარადგინა დეკლარაცია 100 ლარის გადასახადის მითითებით, მაგრამ შემდგომში საგადასახადო შემოწმებით აღმოჩნდა, რომ გადასახადი ყოფილა 150 ლ., რომელიც აღიარებულ იქნა. ამ შემთხვევაში პასუხისმგებლობისათვის გამოიყენება მ.275-ით დადგენილი ნორმა.

*მაგალითი:* გადამხდელმა თავისდროულად წარადგინა დეკლარაცია 100 ლარის გადასახადის მითითებით. ორი თვის გასვლის შემდეგ, რომელიც წინ უსწრებდა მ.269.6-ით განსაზღვრულ მო-

<sup>246</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.65. შევნიშნავთ, რომ, სამწუხაროდ, საგადასახადო კანონმდებლობით გაანგარიშების წარდგენის ვადა ჯერ კიდევ არ არის დადგენილი

<sup>247</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.110

მენტს (მაგალითად, საგადასახადო შემონმების ჩატარების თაობაზე გადანყვეტილების ჩაბარებას), შეასწორა წარდგენილი მონაცემები ზუსტი თანხით (150 ლ.). ამ შემთვევაში მას ჯარიმა არ დაეკისრება (მ.269.6), თუმცა ბუნებრივი იქნებოდა მისი პასუხისმგებლობა გაზომილიყო სხვაობის (50 ლ.) თანხისა და გადაცილებული ვადის (2 თვე) მიხედვით.

*მაგალითი:* გადამხდელმა საერთოდ არ წარადგინა დეკლარაცია, რომელშიც ასახული უნდა ყოფილიყო გადასახადის ზუსტი თანხა 150 ლარის ოდენობით. საგადასახადო ორგანომ ეს დაადგინა 2 თვის გასვლის შემდეგ. ამ შემთხვევაში ითვლება, რომ მას თავისდროულად წარუდგინა დეკლარაცია, სადაც გადასახადის თანხა არის 0-ის ტოლი (მ.67.4). გადამხდელი უნდა დაჯარიმდეს არა წინამდებარე მუხლის, არამედ – შემდგომი 275-ე მუხლის საფუძველზე.

*მაგალითი:* გადამხდელმა, თავის დროზე არა, მაგრამ 2 თვის დაგვიანებით ფიზიკურად/ელექტრონულად წარადგინა დეკლარაცია (და არა – გაანგარიშება), სადაც გადასახადი აჩვენა 100 ლ. (ან 150 ლ.). საგადასახადო შემონმებით 1 თვის შემდეგ დადგინდა, რომ გადასახადის ზუსტ თანხას წარმოადგენდა 150 ლ.. ამ შემთხვევაშიც ითვლება, რომ გადამხდელმა თავის დროზე კი წარადგინა დეკლარაცია, სადაც გადასახადის თანხა არის 0-ის ტოლი, მაგრამ შემდგომში (2 თვე) წარდგენილი დეკლარაცია უკვე განიხილება დაგვიანებულად წარდგენილად (მ.67.4), რაც იწვევს მის დაჯარიმებას წინამდებარე მუხლის მიხედვით, 150 ლარიდან გამომდინარე.

*მაგალითი:* გადამხდელმა, თავის დროზე არა, მაგრამ 2 თვის დაგვიანებით ფიზიკურად/ელექტრონულად წარადგინა დეკლარაცია (და არა – გაანგარიშება), სადაც გადასახადი აჩვენა 100 ლ.. 1 თვის შემდეგ, რომელიც წინ უსწრებდა მ.269.6-ით განსაზღვრულ მომენტს (მაგალითად, საგადასახადო შემონმების ჩატარების თაობაზე გადანყვეტილების ჩაბარებას), გადამხდელმა დაზუსტა დეკლარაცია და გადასახადი მიუთითა 120 ლარის ოდენობით. დაზუსტების შემდეგ საგადასახადო შემონმებით დადგინდა, რომ გადასახადის ზუსტ თანხას წარმოადგენდა 150 ლ.. ამ შემთხვევაშიც ითვლება, რომ გადამხდელმა თავის დროზე კი წარადგინა დეკლარაცია, სადაც გადასახადის თანხა არის 0-ის ტოლი, მაგრამ შემდგომში (2 თვე) წარდგენილი დეკლარაცია უკვე განიხილება დაგვიანებულად წარდგენილად



(მ.67.4), ხოლო დეკლარაციის დაზუსტება, რომელიც გულისხმობს საგადასახადო ორგანოსათვის ინფორმაციის დაგვიანებით მიწოდებას, არ იწვევს გადამხდელის პასუხისმგებლობას. ამის შესაბამისად, გადამხდელს ჯარიმა დაეკისრება წინამდებარე მუხლის საფუძველზე, 150 ლარისა და გადაცილებული 2 თვის შესაბამისად.

აღვნიშნავთ, რომ, თუ დარღვეულია რამდენიმე დეკლარაციის (გაანგარიშების) წარდგენის ვადა, გადამხდელი დაჯარიმდება ვადის დარღვევით წარდგენილი ყოველი დეკლარაციისათვის (გაანგარიშებისათვის).

განვიხილოთ მაგალითები პასუხისმგებლობის ზომის ოდენობასთან დაკავშირებით. სიმარტივისათვის ჩავთვლით, რომ გადასახადში იგულისხმება გადასახდელად დასარიცხი გადასახადი.

*მაგალითი:* ვთქვათ, იანვრის თვის დღგ-ის დეკლარაცია მენარმეს უნდა წარედგინა 15 თებერვლამდე ჩათვლით, მაგრამ ის წარადგინა 28 მაისს. დეკლარაციაში მითითებული იყო გადასახდელი 100 ლ. დღგ. შემოწმებით დადგინდა და აღიარებულ იქნა, რომ იანვრის თვის საანგარიშო პერიოდისათვის გადასახდელი დღგ უნდა ყოფილიყო 300 ლ..

ამ პირობებში დეკლარაციის წარდგენა დაგვიანებულია 3 თვითა (16.02-დან 16.05-მდე) და 12 დღით. 1-ლი ნაწილის თანახმად დაგვიანებული თვეების რაოდენობად ითვლება 4, ვინაიდან არასრული თვე განიხილება 1 თვედ. 5%-ის მიხედვით ჯარიმა გამოდის 60 ლ. ( $=300 \times 5\% \times 4$ ), მაგრამ მე-2 ნაწილის მიხედვით ჯარიმის ოდენობა იქნება 200 ლ. ( $60 < 200$ ).

*მაგალითი:* იგივე მაგალითი, ოღონდ დეკლარაციაში ნაჩვენები დღგ უნდა ყოფილიყო 1 200 ლარის ტოლი.

ამ პირობით 5%-ის მიხედვით ჯარიმის ოდენობა გამოდის 240 ლ. ( $=1200 \times 5\% \times 4$ ), რაც მეტია მე-2 ნაწილით დადგენილ რიცხვზე ( $240 > 200$ ), ამიტომ ჯარიმა ტოლი იქნება 240 ლარის.

*მაგალითი:* იგივე მაგალითი, ოღონდ დეკლარაცია წარდგენილ იქნა 28 აგვისტოს და მასში ნაჩვენები დღგ უნდა ყოფილიყო 1 200 ლ.

ამ პირობებით დეკლარაციის წარდგენა დაგვიანებულია 6 თვითა (16.02-დან 16.08-მდე) და 12 დღით. შესაბამისად, დაგვიანების პერიოდია 7 თვე. 5%-ის მიხედვით ჯარიმა გამოდის 420 ლ. ( $=1200 \times 5\% \times 7$ ). მაგრამ გამომდინარე იქიდან, რომ ჯარიმა არ უნდა

იყოს გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 30%-ზე ანუ 360 ლ.-ზე მეტი ( $=1200 \times 30\%$ ), ჯარიმა იქნება 360 ლ..

*მაგალითი:* წინა მაგალითი, ოღონდ დეკლარაციაში ნაჩვენებები დღე უნდა ყოფილიყო 600ლ..

ამ პირობით 5%-ის მიხედვით ჯარიმა გამოდის 210 ლ. ( $=600 \times 5\% \times 7$ ), გადასახადის თანხის 30% კი – 180 ლ. ( $=600 \times 30\%$ ). 1-ლი ნაწილის მიხედვით ჯარიმა უნდა ყოფილიყო 180 ლ. ( $180 < 210$ ), მაგრამ მე-2 ნაწილის გათვალისწინებით ის იქნება 200 ლ.-ის ტოლი ( $180 < 200$ ).

შევნიშნავთ: 1-ლ ნაწილში მითითებულია, რომ არასრული თვეები ერთ თვედ ჯამდება. ამას მაშინ ექნება ადგილი, როდესაც კანონმდებელი დაგვიანებას განიხილავს კალენდარული, და არა – თარიღიდან თარიღამდე, თვეების მიხედვით, მ.3.5-ის შესაბამისად. ვფიქრობთ, ხარვეზი კი არის, მაგრამ ის არაარსებითია.

მე-3 ნაწილის გარეშე, როდესაც დეკლარაციით (გაანგარიშებით) დასარიცხი თანხა 0-ის ტოლია, მე-2 ნაწილის საფუძველზე გადამხდელს თითქოს უნდა დაკისრებოდა ჯარიმა 200 ლარის ოდენობით, მაგრამ ეს მთლად ასე არ არის ისევე და ისევე მ.67.4-ის გამო, რომლის მიხედვითაც ითვლება, რომ გადამხდელმა თავის დროზე წარადგინა დეკლარაცია. თუ გადამხდელი ფიზიკურად/ელექტრონულად დაგვიანებით მაინც წარადგენს დეკლარაციას, აი მხოლოდ ამ შემთხვევაში ამოქმედდება მე-3 ნაწილი და მას არ დაეკისრება ამ მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა 200 ლარის ოდენობით.

### **მუხლი 275. საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის შემცირება**

1. პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის თანხის შემცირება, თუ იგი გამოწვეულია საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი ორგანოს მიერ პირის საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის მომენტის (პერიოდის) შეცვლით, –

ინვევს პირის დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის თანხის 10 პროცენტის ოდენობით. (14.06.2011. N4754)

2. პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის თანხის შემცირება, გარდა ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა, -

ინვევს პირის დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის თანხის 50 პროცენტის ოდენობით. (14.06.2011. N4754)

3. პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში შესამცირებლად გამოანგარიშებული თანხის/დაბრუნებას დაქვემდებარებული თანხის გაზრდა ითვლება დეკლარაციაში გადასახადის შემცირებად და ინვევს ამ მუხლის პირველი ან მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ პასუხისმგებლობას. (14.06.2011. N4754)

4. პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში გადასახადის თანხის 25 000 ლარზე მეტით შემცირება ითვლება გადასახადისაგან დიდი ოდენობით თავის არიდებად და ინვევს პასუხისმგებლობას საქართველოს სისხლის სამართლის კანონმდებლობის შესაბამისად.

(4. პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში გადასახადის თანხის 50 000 ლარზე მეტით შემცირება ითვლება გადასახადისაგან დიდი ოდენობით თავის არიდებად და ინვევს პასუხისმგებლობას საქართველოს სისხლის სამართლის კანონმდებლობის შესაბამისად. (27.12.2011 N 5649 ამოქმედდეს 2012 წლის 1 თებერვლიდან))

პრაქტიკაში არის შემთხვევები, როდესაც საგადასახადო ვალდებულების ფორმირებაში, არამართლზომიერად, მონაწილეობას იღებენ ისეთი კომპონენტები, რომელთა მონაწილეობაც მართლზომიერი არაა მხოლოდ იმის გამო, რომ მათ მონაწილეობა უნდა მიეღოთ სხვა საანგარიშო პერიოდის საგადასახადო ვალდებულების დადგენაში. კომპონენტებად შეიძლება წარმოდგენენ, მაგალითად, დღგ-ის შემთხვევაში, ჩასათვლელი თანხები, რომლებიც გადამხდელს უნდა მიეკუთვნებინა სულ სხვა საანგარიშო პერიოდისათვის, ან გაცემული იჯარისას ავანსად მიღებული თანხის შესაბამისი დღგ, რომელიც ჩართულ იქნა თანხის მიღების საანგარიშო პერიოდში. მოგების გადასახადის შემთხვევაში, კომპონენტის მაგალითი შეიძლება იყოს წინა წელს გაყიდულ საქონელზე განეული ისეთი გამოსაქვითი ხარჯი, რომელიც გადამხდელმა წინა წლის ნაცვლად შეცდომით მიაკუთვნა მიმდინარე წლის გამოსაქვით ხარჯებს. ბუნებრივია, ასეთი შეცდომები ინვევენ ერთ საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარი-

შემაში გადასახადის თანხების შემცირება (გაზრდას), ხოლო მეორე-ში კი პირიქით – გაზრდას (შემცირებას).

სწორედ ამგვარ თემას ეხება წინამდებარე მუხლის 1-ლი ნაწილი, რომლის მიხედვით, იმის მაგივრად, რომ სრული სადამსჯელო ძალით ამოქმედდეს წინამდებარე მუხლით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის დამკისრებელი ნორმა (მე-2 ნაწილი), კანონმდებელი შემოიფარგლა უფრო მსუბუქი ნორმით, კერძოდ, დეკლარაციით შემცირებული თანხის 10%-ით. კიდევ ერთხელ აღვნიშნავთ, რომ საქმე ეხება მხოლოდ მართლზომიერ გამოსაქვით ხარჯებს, მართლზომიერ ჩათვლის უფლებას, მართლზომიერ დასარცხ დღგ-ს და ა.შ..

მე-2 ნაწილის მიხედვით, გარდა 1-ლი ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა, თუ დეკლარაციაში (გაანგარიშებაში) გადასახადი შემცირებულია  $X$  ლარით, პასუხისმგებლობის ზომია  $X \times 50\%$  ლარი.

მე-3 ნაწილი ეხება ისეთ სამართალდარღვევას, რომლის დროსაც დეკლარაციის მიხედვით, მაგალითად, გაზრდილია დღგ-ის (აქციზის) ჩასათვლელი თანხა. პასუხისმგებლობის ზომისათვის გამოიყენება 1-ლი ან მე-2 ნაწილით დადგენილი განაკვეთები. 1-ლი ნაწილით განსაზღვრული განაკვეთი (10%) გამოიყენება მაშინ, როდესაც, მაგალითად, დღგ-ის ჩათვლა უნდა განხორციელებულიყო სხვა საანგარიშო პერიოდისთვის.

თუ დეკლარაციაში გადასახადის თანხა შემცირებულია 50 000 ლარზე მეტით, გარდა 1-ლი, მე-2 და მე-3 ნაწილებით დადგენილი პასუხისმგებლობის ზომისა, მე-4 ნაწილის მიხედვით პასუხისმგებლობა დგება ასევე საქართველოს სისხლის სამართლის კანონმდებლობის შესაბამისადაც. ამ უკანასკნელით კი პასუხისმგებლობა გათვალისწინებულია გადასახადის მხოლოდ განზრახ თავის არიდებისათვის (საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი, მ.218 (გადასახადისათვის თავის არიდება)). გადამხდელს სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა არ დაეკისრება, თუ საგადასახადო შემონმების შედეგებზე „საგადასახადო მოთხოვნის“ მიღებიდან 45 სამუშაო დღის ვადაში გადახდილი, გადავადებული ან კორექტირებული იქნება გადასახდელად დაკისრებული ძირითადი თანხა ან მისი გადახდის ვალდებულება შეჩერებულია კანონის საფუძველზე.

## მუხლი 276. სათამაშო ბიზნესის საქმიანობის წესების დარღვევა

პირის საქმიანობა სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის გარეშე ან სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ობიექტის დალუქვის გარეშე, თუ ასეთი ვალდებულება დადგენილია კანონით, –

იწვევს პირის დაჯარიმებას ამ ობიექტის მიხედვით კუთვნილი გადასახდელი თანხის 100 პროცენტის ოდენობით, მაგრამ არანაკლებ 1000 ლარისა.

განსახილველი მუხლი ადგენს პასუხისმგებლობას სათამაშო ბიზნესის საქმიანობის წესების დარღვევისათვის. უნდა აღინიშნოს, რომ აღნიშნული სამართალდარღვევა თავისი არსით არ განეკუთვნება საგადასახადო სამართალდარღვევთა რიცხვს, ვინაიდან აწესებს პასუხისმგებლობას არა საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის, არამედ „სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის შესახებ“ საქართველოს კანონის დარღვევისათვის.

სამართალდარღვევის სუბიექტია პირი, რომელიც ეწევა სამეწარმეო საქმიანობას აზარტული და მომგებიანი თამაშობებით (სამორინეს მოწყობის ან/და სათამაშო აპარატების სალონის მოწყობის ნებართვების მფლობელი, სისტემურ-ელექტრონული ფორმის თამაშობის მომწყობი).

ობიექტური შემადგენლობით სამართალდარღვევა გამოიხატება ორი სახის მოქმედებებში:

- პირის მიერ საქმიანობის განხორციელება სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის გარეშე;
- პირის მიერ საქმიანობის განხორციელება სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ობიექტის დალუქვის გარეშე.

„სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის შესახებ“ საქართველოს 2006 წლის 29 დეკემბრის კანონის თანახმად, სამორინეს მოწყობის ან/და სათამაშო აპარატების სალონის მოწყობის ნებართვის მფლობელი, ასევე სისტემურ-ელექტრონული ფორმის თამაშობის მომწყობი (ორგანიზატორი) სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებელს იხდის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნების შექმნისას.

ამასთან, მოსაკრებლის გადახდის ნიშანში იგულისხმება თამაშობის მოწყობისას სათამაშო მაგიდებისა და სათამაშო აპარატებისათვის და აზარტული ან/და მომგებიანი თამაშობის მოწყობის ნებართვით ორგანიზებული ობიექტის გარეთ განთავსებული, სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი აზარტული ან/და მომგებიანი თამაშობის თითოეულ სალაროზე ელექტრონულად გაცემული ნიშნები, რომლებიც ადასტურებს მოსაკრებლის გადახდას და თამაშობის ორგანიზატორის უფლებას თამაშობის მოწყობის ადგილებში სათამაშო მაგიდებისა და სათამაშო აპარატების დადგმასა და სალაროების მოწყობაზე.

მოსაკრებლის გადახდის ნიშანი შეიცავს:

- სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის ობიექტების მიხედვით მინიჭებულ ნუმერაციის ველს (დიაპაზონს), რომლის ფარგლებშიც გაიცემა მოსაკრებლის გადახდის ნიშნები;
- მოსაკრებლით დაბეგვრის პერიოდს.

თამაშების მომწყობი (ორგანიზატორი) ვალდებულია საანგარიშო კვარტალის დაწყებამდე საგადასახადო ორგანოში შეიძინოს მოსაკრებლის გადახდის ნიშანი, დაბეგვრის ობიექტის ფაქტობრივი განთავსების ტერიტორიაზე მოქმედი მოსაკრებლის განაკვეთის მიხედვით.

შესაბამისად, მოსაკრებლის გადამხდელის მიერ საქმიანობის განხორციელება სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის გარეშე, გამოიწვევს პირის დაჯარიმებას ამ ობიექტის მიხედვით კუთვნილი გადასახდელი თანხის 100 პროცენტის ოდენობით, მაგრამ არანაკლებ 1 000 ლარისა.

როგორც აღვნიშნეთ, სათამაშო ბიზნესის საქმიანობის წესის დარღვევის ობიექტური მხარე გამოიხატება ასევე პირის მიერ მოსაკრებლით დაბეგვრის უმოქმედო ობიექტის (მაგალითად, სათამაშო მაგიდები და ავტომატები) დალუქვის გარეშე საქმიანობის განხორციელებაში.

უმოქმედო დაბეგვრის ობიექტების დალუქვის წესი დადგენილია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ.

უმოქმედო დაბეგვრის ობიექტების დალუქვას შესაბამისი აქტის საფუძველზე ახორციელებს შემოსავლების სამსახური, იმ ფორმით, რომელიც გამორიცხავს ლუქის დაზიანების გარეშე მათი გამოყე-

ნების (ექსპლუატაციის) შესაძლებლობას. დალუქულ ობიექტებზე ლუქს, მოსაკრებლის გადამხდელის მოთხოვნით, შესაბამისი აქტის საფუძველზე, ასევე ხსნის შემოსავლების სამსახური.

სათამაშო მაგიდა და ავტომატი, რომელიც ითვლება სარეზერვოდ და არ არის დალუქული, გატანილ უნდა იქნას სათამაშო დარბაზიდან. წინააღმდეგ შემთხვევაში, იგი ითვლება მოქმედად და მასზე გადახდილ უნდა იქნას მოსაკრებელი არსებული წესის შესაბამისად.

დაზიანებული ლუქისა ან დაუღუქავი დაბეგვრის ობიექტების არსებობის შემთხვევაში, მოსაკრებლის გადამხდელის მიმართ გამოიყენება განსახილველი მუხლით განსაზღვრული სანქცია.

### **მუხლი 277. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირისათვის წინააღმდეგობის განწევა**

1. საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს უფლებამოსილი პირისათვის წინააღმდეგობის განწევა, მისი კანონიერი მოთხოვნის უგულვებელყოფა, რამაც შეაფერხა საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ღონისძიების განხორციელება, –

ინვეს პირის დაჯარიმებას 800 ლარის ოდენობით. (22.02.2011. N4206)

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, –

ინვეს პირის დაჯარიმებას ყოველ შემდგომ განმეორებაზე 2 000 ლარის ოდენობით.

საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვაზე საგადასახადო კონტროლის ეფექტური სისტემის არსებობა საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირების აუცილებელი პირობაა. სწორედ ამიტომ, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ღონისძიების განხორციელებისას საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს უფლებამოსილი პირისათვის ნებისმიერი სახით უკანონო წინააღმდეგობის განწევა, ისევე როგორც მისი კანონიერი მოთხოვნის უგულვებელყოფა, საკმაოდ სერიოზულ საფრთხეს უქმნის საგადასახადო სისტემას და საჭიროებს შესაბამის რეაგირე-

ბას. აღნიშნული მუხლი საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს მიერ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ღონისძიების განხორციელების უფლების გარანტიაა.

სამართალდარღვევის სუბიექტია უშუალოდ გადასახადის გადამხდელი ან საგადასახადო აგენტი.

განსახილველი სამართალდარღვევის ობიექტური შემადგენლობის სავალდებულო ნიშნებია: ქმედება, შედეგი, მიზეზობრივი კავშირი ქმედებასა და დამდგარ შედეგს შორის. შესაბამისად, აღნიშნული სამართალდარღვევა მატერიალური შემადგენლობისაა.

განსახილველი საგადასახადო სამართალდარღვევა გამოიხატება საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს უფლებამოსილი პირისათვის წინააღმდეგობის განწევში ან/და მისი კანონიერი მოთხოვნის უგულვებელყოფაში, შედეგში – საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ღონისძიების განხორციელების შეფერხების სახით და მიზეზობრივ კავშირში ქმედებასა და დამდგარ შედეგს შორის.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ღონისძიების განხორციელების შეფერხება უნდა წარმოადგენდეს საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს უფლებამოსილი პირისათვის წინააღმდეგობის განწევს, აგრეთვე მისი კანონიერი მოთხოვნის უგულვებელყოფის შედეგს. ქმედებასა და შედეგს შორის მიზეზობრივი კავშირის არარსებობა გამორიცხავს შესაბამისი პასუხისმგებლობის ზომის გამოყენებას. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირისათვის წინააღმდეგობის განწევსათვის სანქციის გამოყენების პირობას საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ღონისძიების განხორციელების შეფერხება წარმოადგენს. იმისათვის, რომ გამოყენებულ იქნას აღნიშნული სანქცია უნდა დადგინდეს არა მხოლოდ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ღონისძიების განხორციელების შეფერხების ფაქტი, არამედ ისიც, რომ იგი გამოიწვია სწორედ საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს უფლებამოსილი პირისათვის წინააღმდეგობის განწევამ, აგრეთვე მისი კანონიერი მოთხოვნის უგულვებელყოფამ.



ცხადია, რომ სამართალდარღვევას წარმოადგენს მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს უფლებამოსილი პირისათვის უკანონო (და არა კანონიერი) წინააღმდეგობის განწევა, აგრეთვე მისი კანონიერი მოთხოვნის უგულვებლყოფა.

**მუხლი 278. ყადაღადადებული ქონების განკარგვა  
და საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების  
ეროვნული ბიუროს ლუქის ახსნა  
(22.02.2011. N4206)**

საგადასახადო ორგანოსთან შეთანხმების გარეშე, ყადაღადადებული ქონების პირის მიერ განკარგვა ან საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს მიერ დადებული ლუქის ახსნა – იწვევს პირის დაჯარიმებას 4 000 ლარის ოდენობით.

საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის თანახმად, ქონებაზე ყადაღის დადება გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელის (საგადასახადო აგენტის, სხვა ვალდებული პირის) ქონების აღწერას. გარდა ამისა, საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის მე-2 ნაწილით აკრძალულია ყადაღადადებული ქონების განკარგვა, კერძოდ, პირის მიერ ქონების ნებისმიერი ფორმით გასხვისება, დაგირავება, იპოთეკით, უზუფრუქტით, სერვიტუტით ან აღნაგობით დატვირთვა, თხოვება, ქირავნობისა და იჯარის ხელშეკრულებების დადება, სხვისთვის დროებით ან მუდმივ მფლობელობაში გადაცემა.

სამართალდარღვევა ობიექტური შემადგენლობით გამოიხატება ორი სახის მოქმედებებში:

- საგადასახადო ორგანოსთან შეთანხმების გარეშე ყადაღადადებული ქონების განკარგვა;
- საგადასახადო ორგანოსთან შეთანხმების გარეშე საგადასახადო ორგანოს მიერ დადებული ლუქის ახსნა.

საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს წერილობითი თანხმობით დასაშვებია, პირმა განკარგოს ყადაღადადებული ქონება, თუ ამონაგები თანხა სრულ-

ლად იქნება მიმართული საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოსთან შეთანხმების გარეშე ყადაღადადებული ქონების განკარგვა, გამოინვევს პირის დაჯარიმებას 4 000 ლარის ოდენობით.

საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის მე-7-8 ნაწილების თანახმად, თუ არსებობს პირის მიერ ქონების გასხვისების საშიშროება, რაც გააძნელებს ან შეუძლებელს გახდის საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებას, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, დაუყოვნებლივ დაადოს ყადაღა ქონებას, მიუხედავად იმისა, აღიარებულია თუ არა საგადასახადო დავალიანება. ამ შემთხვევაში ყადაღის დადება შესაძლებელია განხორციელდეს დალუქვით. საგადასახადო ორგანომ ყადაღის დადებიდან 48 საათში სასამართლოს უნდა წარუდგინოს შუამდგომლობა პირის ქონებაზე ყადაღის დადების დადასტურების შესახებ. სასამართლო ვალდებულია მომდევნო 48 საათის განმავლობაში მიიღოს განჩინება შუამდგომლობის სრულად ან ნაწილობრივ დაკმაყოფილების თაობაზე ან უარყოფის შესახებ. თუ აღნიშნულ ვადაში საგადასახადო ორგანო სასამართლოში არ წარადგენს შუამდგომლობას ან სასამართლო არ მიიღებს განჩინებას ქონებაზე ყადაღის დადების დადასტურების შესახებ, ყადაღა გაუქმებულად ჩაითვლება, ხოლო ქონებაზე დადებული ლუქი იხსნება.

ყადაღის გაუქმებამდე ქონებაზე დადებული ლუქის მოხსნა დაუშვებელია. შესაბამისად, ყადაღის გაუქმებამდე ქონებაზე დადებული ლუქის მოხსნისათვის პირს შეეფარდება ჯარიმა განსახილველი ნორმის შესაბამისად.

### **მუხლი 279. საგადასახადო ორგანოსათვის ინფორმაციის წარუდგენლობა**

1. საგადასახადო ორგანოს მიერ ამ კოდექსით დადგენილი წესით მოთხოვნის შემთხვევაში სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს მიერ მითითებულ ვადაში ქონების ნუსხის წარუდგენლობა –

ინვევს პირის დაჯარიმებას 400 ლარის ოდენობით. (22.02.2011 N4206)

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, –

ინვესს პირის დაჯარიმებას ყოველ შემდგომ განმეორებაზე 1 000 ლარის ოდენობით.

3. ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების გაზრდის მიზნით პირის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის არასწორი ინფორმაციის მიწოდება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ჩამონერის თაობაზე –

ინვესს პირის დაჯარიმებას წარდგენილი ინფორმაციის შედეგად დაუდასტურებელი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის სააღრიცხვო ღირებულებით.

საგადასახადო კოდექსის 70-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელისაგან წერილობითი ან ელექტრონული ფორმით მოითხოვოს სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარდგენა. ამ შემთხვევაში მოთხოვნაში კონკრეტულად უნდა იყოს მითითებული წარსადგენი სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის ჩამონათვალი და მისი წარდგენის გონივრული ვადა.

გარდა სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციისა, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს, აგრეთვე საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევაში აღსრულების ეროვნული ბიუროს უფლებამოსილ პირს უფლება აქვს დაავალდებულოს პირი, წარმოადგინოს თავისი ქონების ნუსხა.

პირი ვალდებულია მოთხოვნილი ინფორმაცია მითითებულ ვადაში, სწორად და სრულად წარუდგინოს საგადასახადო ორგანოს/აღსრულების ეროვნულ ბიუროს. ამასთან, თუ გადასახადის გადამხდელის ქონებას საგადასახადო ორგანომ ან აღსრულების ეროვნულმა ბიურომ ყადაღა დაადო, იგი ვალდებულია ახალი ქონების შექმნის შემთხვევაში არა უგვიანეს 7 სამუშაო დღისა შეასწოროს თავის მიერ წარდგენილი ქონების ნუსხა ქონებაზე ყადაღის არსებობის მთელი პერიოდის განმავლობაში.

განსახილველი მუხლი ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის, საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის პასუხისმ-

გებლობას სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს მიერ მითითებულ ვადაში ქონების ნუსხის წარუდგენლობისათვის.

აღნიშნული სამართალდარღვევის ობიექტური შემადგენლობისათვის აუცილებელია შემდეგი პირობების არსებობა:

- საგადასახადო ორგანოს/აღსრულების ეროვნულ ბიუროს უფლებამოსილი პირი, საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით, გადასახადის გადამხდელისაგან, საგადასახადო აგენტისაგან ან მათი წარმომადგენლისაგან ითხოვს სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის ან ქონების ნუსხის წარდგენას;
- საგადასახადო ორგანოს/აღსრულების ეროვნულ ბიუროს უფლებამოსილი თანამდებობის პირის მიერ გამოთხოვილი დოკუმენტები ან/და ინფორმაცია გააჩნია გადასახადის გადამხდელს, საგადასახადო აგენტს ან მათ წარმომადგენელს;
- გადასახადის გადამხდელი, საგადასახადო აგენტი ან მათი წარმომადგენელი განზრახ არ წარადგენს გამოთხოვილ დოკუმენტაციას ან/და ინფორმაციას, უარს აცხადებს მათ წარდგენაზე ან თავს არიდებს აღნიშნული დოკუმენტაციის ან/და ინფორმაციის, აგრეთვე ქონების ნუსხის წარდგენისაგან;
- განსახილველი მუხლის საფუძველზე პასუხისმგებლობა დგება იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი, საგადასახადო აგენტი ან მათი წარმომადგენელი სააღრიცხვო დოკუმენტაციას ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებულ ინფორმაციას არ წარუდგენს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ პირს მოთხოვნაში მითითებულ ვადებში (წარდგენის გონივრულ ვადას განსაზღვრავს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი). ამასთან, პასუხისმგებლობა შეიძლება დადგეს როგორც წერილობითი, ასევე ელექტრონული ფორმით შედგენილი დოკუმენტაციის ან/და ინფორმაციის წარუდგენლობის შემთხვევაში.

განსახილველი მუხლის მე-2 ნაწილი ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას იმავე ქმედებისათვის, ჩადენილი განმეორებით. ამასთან, ქმედება განმეორებით ჩადენილად ჩაითვლება, თუ იგი ჩადენილია წინა სამართალდარღვევის გამოვლენიდან 12 თვის განმავლობაში.

განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილი ითვალისწინებს პირის პასუხისმგებლობას ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების გაზრდის მიზნით პირის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ჩამონერის თაობაზე არასწორი ინფორმაციის მიწოდებისათვის.

საგადასახადო კოდექსის 145-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, ვადაგასული ან/და გამოსაყენებლად ან შემდგომი მიწოდებისთვის უვარგისი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ჩამონერისას გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საგადასახადო ორგანოს შეატყობინოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ჩამონერის (სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის სახეობის, რაოდენობისა და ღირებულების მითითებით) შესახებ და ჩამონერა განახორციელოს მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს მიერ შესაბამისი დადასტურების შემთხვევაში.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ჩამონერა ხორციელდება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესით გაფორმებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ჩამონერის დოკუმენტის საფუძველზე. დოკუმენტის გაფორმება მოიცავს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ჩამონერის დოკუმენტის შედგენის და საგადასახადო ორგანოს მიერ მისი დადასტურების პროცედურას.

საგადასახადო ორგანო გადამხდელის მიმართვიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში ვალდებულია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ჩამონერის შემთხვევაში პირდაპირ დაუდასტუროს ან ადგილზე გასვლით მოახდინოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ფიზიკური გადამონემა და დაუდასტუროს გადასახადის გადამხდელს ჩამონერის დოკუმენტი.

ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების გაზრდის მიზნით პირის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ჩამონერის თაობაზე არასწორი ინფორმაციის მიწოდება იწვევს ამ პირის დაჯარიმებას წარდგენილი ინფორმაციის შედეგად დაუდასტურებელი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის სააღრიცხვო ღირებულებით.

## მუხლი 280. გადასახადის უკანონო ჩათვლა

1. უსაქონლო ოპერაციის ან ფიქტიური გარიგების შედეგად (თუ დადგენილია, რომ პირს საქონელი/მომსახურება არ მიუღია) ან ყალბი დღგ-ის ჩათვლის დოკუმენტით ჩათვლის განხორციელება –

ინვესს პირის დაჯარიმებას ჩათვლილი გადასახადის თანხის 200 პროცენტის ოდენობით.

2. შემთხვევებს და გარემოებებს, როდესაც ოპერაცია შეიძლება ჩაითვალოს უსაქონლოდ ან/და გარიგება – ფიქტიურად, განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

განსახილველი მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ობიექტური შემადგენლობა გამოიხატება უსაქონლო ოპერაციის ან ფიქტიური გარიგების შედეგად ან ყალბი დღგ-ის ჩათვლის დოკუმენტით დღგ-ის გადამხდელის მიერ ჩათვლის განხორციელებაში.

დღგ-ის ჩათვლა არის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირის უფლება, შეიმციროს გადასახდელი დღგ-ის თანხა მიღებული ჩათვლის დოკუმენტების საფუძველზე.

დღგ-ის ჩათვლის დოკუმენტებს განეკუთვნება:

- საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა;
- სასაქონლო დეკლარაცია;
- უკუდაბეგვრისას ბიუჯეტში დღგ-ის თანხის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი;
- დროებითი შემოტანისას ბიუჯეტში დღგ-ის თანხის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი;
- საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული საჯარო სამართლის იურიდიული პირების მიერ განეული მომსახურების საფასურის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი, რომელთა მიერ მიწოდებული საქონლის ან/და განეული მომსახურების ტარიფები დადგენილია დღგ-ის ჩათვლით, კანონით ან საქართველოს მთავრობის დადგენილებით.

ოპერაცია უსაქონლოდ ჩაითვლება იმ შემთხვევაში, თუ დადგინდა, რომ ოპერაცია არ განხორციელებულა იმ პირებს შორის, რომლებიც აღნიშნულია ოპერაციის დამადასტურებელ დოკუმენტებში (საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, სასაქონლო ზედნადები ან სხვა).

გარიგება ფიქტიურად ჩაითვლება იმ შემთხვევაში, თუ დადგინდა, რომ გარიგება არ განხორციელებულა იმ პირებს შორის, რომლებიც აღნიშნულია გარიგების დამადასტურებელ დოკუმენტებში (საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, სასაქონლო ზედნადები ან სხვა).

მხოლოდ ის ფაქტი, რომ საქონლის/მომსახურების მიმწოდებელს არ გააჩნია მიწოდებული საქონლის/მომსახურების შესყიდვის ან მასზე განეული ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტები, არ შეიძლება მიჩნეული იქნეს საკმარის საფუძვლად, რათა ოპერაცია ჩაითვალოს უსაქონლოდ ან/და გარიგება ფიქტიურად.

დღგ-ის ჩათვლის დოკუმენტი გაყალბებულად ჩაითვლება იმ შემთხვევაში, თუ დადგინდა, რომ დღგ-ის ჩათვლის დოკუმენტი გაყალბებულია როგორც მთლიანად, ასევე ნაწილობრივ. დღგ-ის ჩათვლის დოკუმენტის გაყალბება შეიძლება განხორციელდეს როგორც ხელით, ისე ტექნიკური საშუალებების გამოყენებით.

ამრიგად, დღგ-ის ჩათვლის დოკუმენტი ყალბია არა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ იგი მთლიანად ფიქტიური დოკუმენტია, არამედ იმ შემთხვევაში, თუ ნამდვილი დღგ-ის ჩათვლის დოკუმენტი ნაწილობრივ შეცვლილია (მაგალითად, შეცვლილია სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეთა დასახელება, შეცვლილია თარიღი, შეცვლილია მიწოდებული საქონლის/განეული მომსახურების ჩამონათვალი და ღირებულება და სხვა). გაყალბებული დღგ-ის ჩათვლის დოკუმენტი, როგორც წესი, ფორმით, ზომით, ფერთა და სხვა რეკვიზიტებით არსებითად ჰგავს დღგ-ის ჩათვლის ორიგინალ დოკუმენტს, თუმცა იგი არ არის გაცემული შესაბამისი ორგანოს (პირის) მიერ. მაგალითად, ყალბი იქნება დღგ-ის ჩათვლის დოკუმენტი, რომელიც დამონებულია ყალბი ბეჭდითა და ხელმოწერით.

## **მუხლი 281. საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დარღვევა**

**1. მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე მუშაობა –**

**ინვესს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით.**

2. ამოღებულია (8.11.2011. N5202)

3. მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოუყენებლობა –  
ინვესს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით.

4. ამოღებულია (20.05.2011. N4705)

5. ჩეკში ფაქტობრივად გადახდილზე ნაკლები თანხის ჩვენება –  
ინვესს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით. (20.05.2011. N4705)

6. ამოღებულია (20.05.2011. N4705)

7. გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა, თუ დადგენილი არ არის, რომ ეს გამონეულია სხვა პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით, –  
ინვესს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 3 000 ლარის ოდენობით.

8. ამ მუხლის მე-7 ნაწილით განსაზღვრული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენიდან 60 დღის განმავლობაში, –

ინვესს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 6 000 ლარის ოდენობით.

8<sup>1</sup>. გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატის საგადასახადო ორგანოს ლუქის გარეშე ან დაზიანებული ლუქით საქმიანობა, ან საგადასახადო ორგანოსთვის შეტყობინების გარეშე ლუქის მოხსნა –

ინვესს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით. (8.11.2011. N5202)

9. ავტოგასამართ სადგურში მადოზირებელი ან/და მრიცხველი მექანიზმის საგადასახადო ორგანოს ლუქის გარეშე ან დაზიანებული ლუქით საქმიანობა –

ინვესს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 1 500 ლარის ოდენობით.

10. ამ მუხლის მე-9 ნაწილით განსაზღვრული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, –

ინვესს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას ყოველ შემდგომ განმეორებაზე 15 000 ლარის ოდენობით.



**11. საქართველოს მთავრობა უფლებამოსილია ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ტერიტორიაზე ამ მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენისათვის დაადგინოს ჯარიმის განსხვავებული ოდენობები, მაგრამ არანაკლებ ამ მუხლის პირველი-მე-10 ნაწილებით დადგენილი ჯარიმების 5 პროცენტისა.**

განსახილველი მუხლი ადგენს პასუხისმგებლობას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დარღვევისათვის. ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი პირის მიერ საქონლის/მომსახურების მიწოდების დროს მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას შესაბამისი მონაცემები უნდა აღირიცხოს საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებით. მომხმარებლად ითვლება პირი, რომელიც ნაღდი ფულით ახორციელებს ანგარიშსწორებას მისთვის მიწოდებულ/მისაწოდებელ საქონელზე/მომსახურებაზე.

განსახილველი მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ობიექტური შემადგენლობა გამოიხატება მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე მუშაობაში.

პირი ვალდებულია მომხმარებლის მიერ მისთვის მიწოდებული (მისაწოდებელი) საქონლის ღირებულების ანაზღაურებისას, შესაბამისი მონაცემების აღსარიცხავად გამოიყენოს საკონტროლო-სალარო აპარატი.

მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე მუშაობა მოიცავს ისეთ შემთხვევებს, როდესაც არსებობს ქვემოთ ჩამოთვლილი პირობებიდან ერთ-ერთი:

- პირს თავის მფლობელობაში არ გააჩნია საკონტროლო-სალარო აპარატი;
- პირს გააჩნია საკონტროლო-სალარო აპარატი, მაგრამ არ არის დარეგისტრირებული დადგენილი წესით კონკრეტული ობიექტის საქმიანობის ადგილის მიხედვით ან გამოიყენება დისტრიბუციის მიზნით და სარეგისტრაციო ბარათში არ არის მითითებული სატრანსპორტო საშუალების რეგისტრაციის ნომერი;

- საკონტროლო-სალარო აპარატი რეგისტრირებულია საგადასახადო ორგანოში, მაგრამ აღნიშნული მოდელი ამოღებულია რეესტრიდან და გასულია მისი გამოყენებისათვის დაშვებული კანონმდებლობით დადგენილი ვადა;
- საკონტროლო-სალარო აპარატზე არ არის ჩართული ფისკალური მეხსიერება და მომხმარებელთან ნაღდი ფულადი ანგარიშსწორების განხორციელება ხდება არაფისკალური რეჟიმით.

საგადასახადო ორგანოს უფროსს უფლება აქვს განსახილველი მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევისთვის გადასახადის გადამხდელს შეუმცროს საგადასახადო სანქცია და განუსაზღვროს ჯარიმა 200 ლარის ოდენობით.

განსახილველი მუხლის მე-2 ნაწილი ამძიმებს პასუხისმგებლობას მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე მუშაობისათვის, თუ იგი ჩადენილია განმეორებით, ანუ ჩადენილია წინა სამართალდარღვევის გამოვლენიდან 12 თვის განმავლობაში. ამასთან, აღნიშნული სამართალდარღვევა განმეორებით ჩადენილად არ ჩაითვლება, თუ პირი მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე საქმიანობას ახორციელებდა ერთსა და იმავე დღეს, ტერიტორიულად განცალკევებულ ობიექტებზე.

განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ობიექტური შემადგენლობა გამოიხატება მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოუყენებლობაში.

საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოუყენებლობა გულისხმობს იმ შემთხვევას, როდესაც პირს გააჩნია საგადასახადო ორგანოში რეგისტრირებული საკონტროლო-სალარო აპარატი, რომელიც შეტანილია რეესტრში, საკონტროლო-სალარო აპარატზე ჩართულია ფისკალური მეხსიერება, მაგრამ მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას არ ხდება ვაჭრობის/მომსახურების ყველა ოპერაციაზე საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენება, რაც, თავის მხრივ, მოიცავს იმ მომენტს, რომ მომხმარებლისგან ყოველ ფულის მიღებაზე (გარდა იმ შემთხვევისა, როცა კანონმდებლობის შესაბამისად ასეთი ოპერაცია ან პირი თავისუფლდება საკონტრო-

ლო-სალარო აპარატის გამოყენების ვალდებულებისაგან) საკონტროლო-სალარო აპარატში ამობეჭდილი უნდა იყოს ჩეკი.

საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებლობად არ მიიჩნევა შემთხვევა, როდესაც საკონტროლო-სალარო აპარატის შეკეთების პერიოდში (არა უმეტეს 7 კალენდარული დღისა) მომხმარებელთან ნაღდი ფულადი ანგარიშსწორება წარმოებს სარეზერვო საკონტროლო-სალარო აპარატის მეშვეობით.

საგადასახადო ორგანოს უფროსს უფლება აქვს განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევისთვის გადასახადის გადამხდელს შეუმციროს საგადასახადო სანქცია და განუსაზღვროს ჯარიმა 200 ლარის ოდენობით.

განსახილველი მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ობიექტური შემადგენლობა გამოიხატება ჩეკში ფაქტობრივად გადახდილზე ნაკლები თანხის ჩვენებაში.

საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების ვალდებულების მქონე პირმა უნდა უზრუნველყოს საქონლის/მომსახურების მიწოდების ღირებულების ნაღდი ფულით ანაზღაურებისას მომხმარებელზე საკონტროლო-სალარო აპარატის მიერ ამობეჭდილი ჩეკის გაცემა, რომელიც ადასტურებს საქონლის/მომსახურების მიწოდების ოპერაციასთან დაკავშირებით შესაბამისი ნაღდი ფულის გადახდის ფაქტს.

პირის მიერ ჩეკის გაცემა, როგორც წესი, ხდება მისთვის ნაღდი ფულის გადახდისთანავე ან/და მის მიერ ხურდის დაბრუნებასთან ერთად, ხოლო იმ შემთხვევაში, როცა მომხმარებელი ნაღდი ფულის გადახდას ახორციელებს იმ პირთან, რომელიც არ წარმოადგენს მოლარე-ოპერატორს (მაგ., საზღვების ობიექტში მომსახურე პერსონალი), მომხმარებელს ჩეკი უნდა გადაეცეს გონივრულ ვადაში.

მომხმარებლისათვის გაცემულ ჩეკზე, გადასახადის გადამხდელის სურვილისამებრ ასახული მონაცემების გარდა, უნდა აისახოს შემდეგი აუცილებელი რეკვიზიტები:

- პირის დასახელება;
- საიდენტიფიკაციო/პირადი ნომერი;
- საკონტროლო-სალარო აპარატის საქარხნო ნომერი;
- ჩეკის ნომერი;
- გადახდილი თანხის ოდენობა, თარიღი და დრო;

- საკონტროლო-სალარო აპარატის ფისკალურ რეჟიმში ყოფნის დამადასტურებელი ნიშანი.

საგადასახადო ორგანოს უფროსს უფლება აქვს განსახილველი მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევისთვის გადასახადის გადამხდელს შეუმციროს საგადასახადო სანქცია და განუსაზღვროს ჯარიმა 200 ლარის ოდენობით.

განსახილველი მუხლის მე-7 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ობიექტური შემადგენლობა გამოიხატება გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვაში. პასუხისმგებლობა გამოირიცხება იმ შემთხვევაში, თუ დადგენილია, რომ საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა გამოწვეულია სხვა პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით.

საგადასახადო ორგანოს უფროსმა განსახილველი მუხლის მე-7 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევისთვის ფულადი ჯარიმის ნაცვლად შესაძლებელია გამოიყენოს გაფრთხილება.

განსახილველი მუხლის მე-8 ნაწილი ამძიმებს პასუხისმგებლობას, თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატის დაკარგვა ჩადენილია განმეორებით, ანუ საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენიდან 60 დღის განმავლობაში.

განსახილველი მუხლის მე-9 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ობიექტური შემადგენლობა გამოიხატება ავტოგასამართ სადგურში მადოზირებელი ან/და მრიცხველი მექანიზმის საგადასახადო ორგანოს ლუქის გარეშე ან დაზიანებული ლუქით საქმიანობაში.

ავტოგასამართ სადგურებში მარიგებელი სვეტების ფუნქციონირება დალუქული მადოზირებელი და მრიცხველი მექანიზმების საშუალების გარეშე დაუშვებელია.

ავტოგასამართ სადგურებში მრიცხველი და მადოზირებელი მექანიზმების პირველად დალუქვას და ყოველ ხელახალ დალუქვას ახორციელებს გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოს მიერ გაცემული ლუქებით, აღნიშნული მექანიზმების მეტროლოგიური დამონების ჩატარების შემდეგ.

საგადასახადო ორგანოს ლუქებით დალუქვას ექვემდებარება ავტოგასამართ სადგურებში არსებული ყველა მარიგებელი სვეტი,

მიუხედავად იმისა, გამოიყენება თუ არა ეს სვეტი სანვავის მისაწოდებლად. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია ავტოგასამართ სადგურებში მარიგებელი სვეტების მადოზირებელ და მრიცხველ მექანიზმებზე ლუქის დადებამდე (ახსნამდე) არა უგვიანეს 1 საათისა განცხადებით (წერილობით ან ელექტრონულად) მიმართოს შესაბამის საგადასახადო ორგანოს და აცნობოს ლუქის დადების (ახსნის) ზუსტი დრო.

ავტოგასამართ სადგურებში მარეგულირებელი სვეტების მადოზირებელ და მრიცხველ მექანიზმებზე ლუქის დადების (ახსნის) დროს გადასახადის გადამხდელის მიერ ფორმდება შესაბამისი აქტი, რომლის შენიშვნის გრაფაში მიეთითება ლუქის დადების (ახსნის) მიზეზები (გეგმური, მექანიზმების დაზიანება, ლუქების დაზიანება და სხვ.).

გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია აქტის ერთი ეგზემპლარი, საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს აქტის შედგენიდან არა უგვიანეს მე-2 სამუშაო დღისა. მარიგებელი სვეტის დაზიანების შემთხვევაში, თუ მისი შეკეთება მოითხოვს მადოზირებელ ან/და მრიცხველ მექანიზმებზე საგადასახადო და მეტროლოგიური დამონებების ორგანოების მიერ დადებული ლუქის მოხსნას (მ.შ. მათი შეკეთების ან შეცვლის მიზნით) ან იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელმა აღმოაჩინა ლუქის დაზიანების ფაქტი, იგი ვალდებულია დაზიანების აღმოფხვრამდე შეაჩეროს სანვავის მიწოდება, აღნიშნულის შესახებ დაუყოვნებლივ უნდა აცნობოს ლუქის გამცემ საგადასახადო ორგანოს, რის შემდეგაც იგი ხსნის ლუქებს და გამომწვევი მიზეზების აღმოფხვრის შემდეგ დადგენილი წესით ახდენს მექანიზმების ხელახალ დალუქვას.

ავტოგასამართ სადგურებში მარეგულირებელი სვეტების მადოზირებელი და მრიცხველი მექანიზმების ხელახალი დალუქვა სავალდებულოა ბოლო დალუქვიდან 1 წლის გასვლის შემდეგ.

აღნიშნული სამართალდარღვევისთვის ფულადი ჯარიმის ნაცვლად შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს გაფრთხილება.

განსახილველი მუხლის მე-10 ნაწილი ამძიმებს პასუხისმგებლობას, თუ ავტოგასამართ სადგურში მადოზირებელი ან/და მრიცხველი მექანიზმის საგადასახადო ორგანოს ლუქის გარეშე ან დაზიანებული ლუქით საქმიანობა ჩადენილია განმეორებით, ანუ ჩადენილია წინა

სამართალდარღვევის გამოვლენიდან 12 თვის განმავლობაში. ამასთან, აღნიშნული სამართალდარღვევა განმეორებით ჩადენილად არ ჩაითვლება, თუ პირი ავტოგასამართ სადგურებში მადოზირებელი ან/და მრიცხველი მექანიზმის საგადასახადო ორგანოს ლუქის გარეშე ან დაზიანებული ლუქით საქმიანობას ახორციელებდა ერთსა და იმავე დღეს, ტერიტორიულად განცალკევებულ ობიექტებზე.

განსახილველი მუხლის მე-11 ნაწილის თანახმად, საქართველოს მთავრობას უფლება აქვს ცალკეული ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ტერიტორიაზე განსახილველი მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევებისათვის დაადგინოს ჯარიმის განსხვავებული ოდენობები. ამასთან, საქართველოს მთავრობის მიერ დადგენილი ჯარიმის ოდენობა არ შეიძლება იყოს განსახილველი მუხლის პირველი-მე-10 ნაწილებით დადგენილი ჯარიმების 5 პროცენტზე ნაკლები.

## **მუხლი 282. დღგ-ისათვის გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევა**

1. დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობა – ინვესს პირის დაჯარიმებას რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობის პერიოდში განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების (გარდა გათავისუფლებული ოპერაციებისა) თანხის 15 პროცენტის ოდენობით.

2. საქონლის/მომსახურების მიმწოდებლის მიერ მყიდველის მოთხოვნისას მასზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გაუცემლობა –

ინვესს პირის დაჯარიმებას დასაბეგრი ოპერაციის მიხედვით დღგ-ის თანხის 100 პროცენტის ოდენობით.

3. პირის მიერ ფიქტიური გარიგების/უსაქონლო ოპერაციის ამსახველი ან ყალბი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა –

ინვესს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამომწერი/გამცემი პირის დაჯარიმებას საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში მითითებული დღგ-ის თანხის 200 პროცენტის ოდენობით.

4. ამ მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული ჯარიმის გამოყენების შემთხვევაში დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენისათვის

## ამ კოდექსის 274-ე მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა არ გამოიყენება.

განსახილველი მუხლი ადგენს პასუხისმგებლობას დამატებული ღირებულების გადასახადისათვის გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევისათვის. სამართალდარღვევის ობიექტური შემადგენლობა გამოიხატება სამი სახის ქმედებებში, კერძოდ:

- დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობაში;
- საქონლის/მომსახურების მიმწოდებლის მიერ მყიდველის მოთხოვნისას მასზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გაუცემლობაში;
- პირის მიერ ფიქტიური გარიგების/უსაქონლო ოპერაციის ამსახველი ან ყალბი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერაში.

განსახილველი მუხლის პირველი ნაწილი ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობისათვის.

საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლი ითვალისწინებს დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის ექვს დამოუკიდებელ საფუძველს. პირი ვალდებულია მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის საგადასახადო კოდექსით დადგენილ ვადებში. დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციას დაქვემდებარებული პირის რეგისტრაციის გარეშე გამოვლენისას საგადასახადო ორგანო ატარებს ამ პირს რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად. ამასთან, პირი დღგ-ის გადამხდელად ითვლება რეგისტრაციის ვალდებულების წარმოშობის მომენტიდან.

დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს გადახდება ჯარიმა რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობის პერიოდში განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების (გარდა გათავისუფლებული ოპერაციებით) თანხის 15 პროცენტის ოდენობით.

განსახილველი მუხლის მე-2 ნაწილი ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას საქონლის/მომსახურების მიმწოდებლის მიერ მყიდველის მოთხოვნისას მასზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გაუცემლობისათვის.

საგადასახადო კოდექსის 175-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია საქონლის (მომსახურების) მიმღების მოთხოვნისას მოთხოვნიდან არა უგვიანეს 30 კალენდარული დღისა გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგინოს საქონლის (მომსახურების) მიმღებს. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ვალდებულება არ წარმოიშობა იმ ფიზიკური პირის მიმართ, რომელიც არ არის რეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელად, გარდა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით დადგენილი შემთხვევისა.

საქონლის/მომსახურების მიმწოდებლის მიერ მყიდველის მოთხოვნისას მასზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გაუცემლობის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს გადახდება ჯარიმა დასაბეგრო ოპერაციის მიხედვით დღგ-ის თანხის 100 პროცენტის ოდენობით.

განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილი ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას პირის მიერ ფიქტიური გარიგების/უსაქონლო ოპერაციის ამსახველი ან ყალბი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერისათვის.

ფიქტიური გარიგების ან უსაქონლო ოპერაციის ამსახველია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, თუ დადგინდა, რომ ოპერაცია ან გარიგება არ განხორციელებულა იმ პირებს შორის, რომლებიც აღნიშნულია ამ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში.

ყალბია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა იმ შემთხვევაში, თუ იგი მთლიანად ფიქციური დოკუმენტია ან ნაწილობრივ შეცვლილია (მაგალითად, შეცვლილია სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეთა დასახელება, შეცვლილია თარიღი, შეცვლილია მიწოდებული საქონლის/განეული მომსახურების ჩამონათვალი და ღირებულება და სხვა).

### **მუხლი 283. ბანკის მიერ ვალდებულების შეუსრულებლობა**

1. პირის საბანკო ანგარიშზე ფულის არსებობისას ბანკის მიერ ბიუჯეტში გადასახადის გადარიცხვის თაობაზე ამ პირის საგადასახადო დავალების ან საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალების დადგენილ ვადაში შეუსრულებლობა, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა, –



ინვეს დაჯარიმებას ანგარიშზე არსებული ფულადი სახსრების იმ ნაწილის 0,15 პროცენტის ოდენობით ყოველი დაგვიანებული დღისათვის, რომელიც ექვემდებარებოდა საინკასო/საგადახდო დავალებით მთლიანად ან ნაწილობრივ შესრულებას.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული ქმედება, თუ მას თან ახლავს ფულადი სახსრების სხვა მიმართულებით გადარიცხვა, –

ინვეს დაჯარიმებას სხვა მიმართულებით გადარიცხული თანხის 10 პროცენტის ოდენობით, მაგრამ არანაკლებ 500 ლარისა და არა უმეტეს საინკასო/საგადახდო დავალებაში მითითებული თანხის ოდენობისა.

3. ბანკის მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის საბანკო ანგარიშის გახსნა იმ დოკუმენტის წარდგენის გარეშე, რომლითაც დასტურდება გადასახადის გადამხდელისათვის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭება (გარდა უცხოური სანარმოსი და ფიზიკური პირისა, რომლებიც არ ეწევიან ეკონომიკურ საქმიანობას), აგრეთვე საბანკო ანგარიშზე ყადაღის დადების ან საინკასო დავალების წარდგენის შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების არსებობისას ამ გადასახადის გადამხდელისათვის სხვა ანგარიშის გახსნა –

ინვეს დაჯარიმებას გადასახადის გადამხდელის ანგარიშებზე შესრულებული გასავლის ოპერაციების თანხის 10 პროცენტის ოდენობით, მაგრამ არანაკლებ 500 ლარისა. (17.12.2010. N4114)

4. ბანკის მიერ ამ კოდექსის 71-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“, „ბ“, „გ“ და „ვ“ ქვეპუნქტების მოთხოვნათა შესაბამისად გადასახადის გადამხდელისათვის საბანკო ანგარიშების პირველად გახსნის ან ამ გადასახადის გადამხდელისათვის ბოლო ანგარიშის დახურვის შესახებ ინფორმაციის საგადასახადო ორგანოში საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადებში (შემოსავლების სამსახურთან ხელშეკრულების დადების შემთხვევაში – ხელშეკრულებით დადგენილი პირობებითა და დადგენილ ვადებში) წარუდგენლობა, თუ ეს გამონეწეული არ არის აღნიშნული პირების მიერ ბანკისა და საბანკო ოპერაციების ცალკეულ სახეობათა შემსრულებელი სხვა ორგანიზაციისათვის არასწორი ინფორმაციის მიწოდებით, –

ინვეს დაჯარიმებას თითოეულ ანგარიშზე 300 ლარის ოდენობით.

4<sup>1</sup>. ბანკის მიერ ამ კოდექსის 71-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“<sup>14</sup> ქვეპუნქტით გათვალისწინებული ვალდებულების შეუსრულებლობა – ინვევს დაჯარიმებას თითოეულ ანგარიშზე 300 ლარის ოდენობით. (24.06.2011. N4963)

5. ამ მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული ანგარიშების თაობაზე ინფორმაციის საგადასახადო ორგანოში წარდგენამდე ან მისი წარდგენიდან 2 სამუშაო დღის ვადაში გასავლის ოპერაციის განხორციელება –

ინვევს დაჯარიმებას გასავლის ოპერაციის თანხის 10 პროცენტის ოდენობით, მაგრამ არანაკლებ 500 ლარისა.

6. თუ შემოსავლების სამსახურსა და საბანკო დაწესებულებას შორის დადებულია ხელშეკრულება ინფორმაციის (მათ შორის, საინკასო დავალების) ელექტრონულად გაცვლის შესახებ, ამ მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებული სანქცია გამოიყენება მხოლოდ ხელშეკრულებით განსაზღვრული ვადების დარღვევის შემთხვევაში.

7. ბანკის მიერ გადასახადის გადამხდელის ანგარიშზე ყადაღის დადების შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადანყვეტილების შეუსრულებლობა –

ინვევს დაჯარიმებას იმ თანხის 20 პროცენტის ოდენობით, რომელიც გადასახადის გადამხდელის დავალების შესაბამისად გადაერიცხა სხვა პირს, მაგრამ არა უმეტეს დავალიანების თანხის ოდენობისა. (17.12.2010. N4114)

8. პირის ანგარიშზე ფულადი სახსრების არსებობისას ანგარიშიდან თანხების ჩამონერისა და ბიუჯეტში გადარიცხვის თაობაზე ამ პირის საგადახდო დავალების ან საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალების დროულად შეუსრულებლობის შემთხვევაში, თუ გადამხდელი წერილობით მიმართავს საგადასახადო ორგანოს, იგი ვალდებულია ბანკის ამ მოქმედების შედეგად გადასახადის გადამხდელისათვის დაკისრებული საურავი იმავე ოდენობით დაარიცხოს ბანკს. ასეთ შემთხვევაში პირს სანქცია არ დაეკისრება.

განსახილველი მუხლი ადგენს ბანკების პასუხისმგებლობას საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ვალდებულებების შეუსრულებლობისათვის.

განსახილველი მუხლის პირველი ნაწილი ითვალისწინებს ბანკის პასუხისმგებლობას გადასახადის გადამხდელის საგადახდო დავალების ან საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალების დადგენილ ვადაში შეუსრულებლობისათვის.

საგადასახადო კოდექსის 54-ე მუხლის თანახმად, საბანკო დაწესებულება ვალდებულია, პირველ რიგში, შეასრულოს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალება გადასახადის გადახდის თაობაზე და საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალება საბანკო ანგარიშიდან გადასახადის თანხის ჩამონერის თაობაზე. პირის საბანკო ანგარიშზე თანხის არსებობის შემთხვევაში ბანკი საგადახდო ან საინკასო დავალებას ასრულებს არა უგვიანეს აღნიშნული დავალების მიღების დღის მომდევნო საოპერაციო დღისა.

იმ შემთხვევაში, თუ პირის საბანკო ანგარიშზე არსებული თანხა არასაკმარისია საგადასახადო ან საინკასო დავალების შესასრულებლად, მათი შესრულება ხორციელდება ამ ანგარიშზე თანხის ჩარიცხვიდან არა უგვიანეს მომდევნო საოპერაციო დღისა.

განსახილველი მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ობიექტური შემადგენლობა გამოიხატება უმოქმედობაში და მდგომარეობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 54-ე მუხლით გათვალისწინებულ ვადებში გადასახადის გადახდის თაობაზე გადასახადის გადამხდელის საგადახდო დავალების ან საბანკო ანგარიშიდან გადასახადის თანხის ჩამონერის თაობაზე საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალების შეუსრულებლობაში.

განსახილველი მუხლის მე-2 ნაწილი ამძიმებს პასუხისმგებლობას, თუ გადასახადის გადამხდელის საგადახდო დავალების ან საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალების დადგენილ ვადაში შეუსრულებლობას თან ახლდა ფულადი სახსრების სხვა მიმართულებით გადარიცხვა.

განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილი ითვალისწინებს ბანკის პასუხისმგებლობას გადასახადის გადამხდელისთვის საბანკო ანგარიშების გახსნის დადგენილი წესის დარღვევისათვის. განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილი ითვალისწინებს სამართალდარღვევის ორ დამოუკიდებელ შემადგენლობას:

- ბანკის მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის (გარდა უცხოური სანარმოსი და ფიზიკური პირისა, რომლებიც არ ეწევიან ეკონო-

მიკურ საქმიანობას) საბანკო ანგარიშის გახსნა იმ დოკუმენტის წარდგენის გარეშე, რომლითაც დასტურდება გადასახადის გადამხდელისათვის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭება;

- საბანკო ანგარიშზე ყადაღის დადების ან საინკასო დავალების წარდგენის შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადანყვეტილების არსებობისას გადასახადის გადამხდელისათვის სხვა ანგარიშის გახსნა.

საგადასახადო კოდექსის 71-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვე-პუნქტის თანახმად, საბანკო დანესებულება ვალდებულია მენარმე ფიზიკურ პირს ან/და საწარმოს/ორგანიზაციას (გარდა უცხოური საწარმოსი და ფიზიკური პირისა, რომლებიც არ ეწევიან ეკონომიკურ საქმიანობას) გაუხსნას საბანკო ანგარიში მხოლოდ საგადასახადო ან შესაბამისი ორგანოს მიერ გაცემული, გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭების დამადასტურებელი დოკუმენტის საფუძველზე.

საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის მე-10 ნაწილის თანახმად, საბანკო ანგარიშზე ყადაღის დადება გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის უფლების შეზღუდვას, განკარგოს თავის საბანკო ანგარიშზე არსებული ან ჩარიცხული ფულადი სახსრები ყადაღის მოცულობის ფარგლებში, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა პირი საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ გადასახადს იხდის ბიუჯეტში. ამ შემთხვევაში პირს არა აქვს უფლება, გახსნას საბანკო ანგარიში იმავე ან სხვა საბანკო დანესებულებაში.

საგადასახადო კოდექსის 243-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში პირის საბანკო ანგარიშებიდან (გარდა საანაბრო (ვადიანი) ანგარიშისა) საინკასო დავალებით ჩამოწეროს გადასახადის, საურავისა და ჯარიმის თანხები და ჩარიცხოს ისინი შესაბამის ბიუჯეტში.

ამრიგად, საბანკო დანესებულების მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის საბანკო ანგარიშის გახსნა იმ დოკუმენტის წარდგენის გარეშე, რომლითაც დასტურდება გადასახადის გადამხდელისთვის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭება (გარდა უცხოური საწარმოსი და ფიზიკური პირისა, რომლებიც არ ეწევიან ეკონომიკურ საქმი-

ანობას), აგრეთვე საბანკო ანგარიშზე ყადაღის დადების ან საინკასო დავალების წარდგენის შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადამწყვეტილების არსებობისას ამ გადასახადის გადამხდელისათვის სხვა ანგარიშის გახსნა, გამოიწვევს საბანკო დანესებულების დაჯარიმებას გადასახადის გადამხდელის ანგარიშებზე შესრულებული გასავლის ოპერაციების თანხის 10 პროცენტის ოდენობით, მაგრამ არანაკლებ 500 ლარისა. მაგალითად, თუ გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშზე წარდგენილი საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალების მიუხედავად ბანკმა ამ გადასახადის გადამხდელს გაუხსნა სხვა საბანკო ანგარიში და ამ ანგარიშიდან განახორციელა გასავლის ოპერაციები 4 000 ლარის ოდენობით, ასეთ შემთხვევაში ბანკს უნდა გადახდეს ჯარიმა 400 ლარის ოდენობით (4 000:100X10). ამასთან, ვინაიდან 400 ლარი ნაკლებია 500 ლარზე, ბანკს საბოლოო ჯარიმის სახით, ნაცვლად 400 ლარისა, გადახდება 500 ლარი.

განსახილველი მუხლის მე-4 ნაწილი ითვალისწინებს ბანკის პასუხისმგებლობას გადასახადის გადამხდელისათვის საბანკო ანგარიშების პირველად გახსნის ან ამ გადასახადის გადამხდელისათვის ბოლო ანგარიშის დახურვის შესახებ ინფორმაციის საგადასახადო ორგანოში საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადებში წარუდგენლობისათვის.

საგადასახადო კოდექსის 71-ე მუხლის თანახმად, საბანკო დანესებულება ვალდებულია:

- მენარმე ფიზიკური პირისათვის ან/და სანარმოს, ორგანიზაციისათვის საბანკო ანგარიშის პირველად გახსნისას ან მათთვის ბოლო ანგარიშის დახურვისას აღნიშნულის თაობაზე 3 სამუშაო დღის ვადაში აცნობოს შესაბამის საგადასახადო ორგანოს;
- უცხოური სანარმოსათვის საბანკო ანგარიშის პირველად გახსნისას ან ამ სანარმოსათვის ბოლო ანგარიშის დახურვისას აღნიშნულის თაობაზე 3 სამუშაო დღის ვადაში აცნობოს შემოსავლების სამსახურს;
- შემოსავლების სამსახურის მოთხოვნის შემთხვევაში მიაწოდოს მას ინფორმაცია გადასახადის გადამხდელის ანგარიშის გახსნის ან დახურვის შესახებ აღნიშნული მოთხოვნიდან 3 სამუშაო დღის ვადაში.

თუ შემოსავლების სამსახურსა და საბანკო დაწესებულებას შორის დადებულია ხელშეკრულება ინფორმაციის ელექტრონული ფორმით გაცვლის შესახებ, გადასახადის გადამხდელისათვის საბანკო ანგარიშების პირველად გახსნის ან ამ გადასახადის გადამხდელისათვის ბოლო ანგარიშის დახურვის შესახებ ინფორმაცია შესაძლებელია გამოთხოვილ იქნეს ელექტრონული ფორმით. ამ შემთხვევაში ინფორმაციის მიწოდების ვადა განისაზღვრება ხელშეკრულების პირობების შესაბამისად.

გადასახადის გადამხდელისათვის საბანკო ანგარიშების პირველად გახსნის ან ამ გადასახადის გადამხდელისათვის ბოლო ანგარიშის დახურვის შესახებ ინფორმაციის საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადებში საგადასახადო ორგანოში წარუდგენლობისათვის ბანკს პასუხისმგებლობა არ დაეკისრება, თუ ინფორმაციის წარუდგენლობა გამონკვეულია გადასახადის გადამხდელის მიერ ბანკისათვის არასწორი ინფორმაციის მიწოდებით.

საგადასახადო კოდექსის 71-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“<sup>14</sup> ქვეპუნქტის თანახმად, საბანკო დაწესებულება ვალდებულია ფიზიკური პირის მენარმე ფიზიკურ პირად არსებობის ფაქტის დადგენიდან 3 კალენდარული დღის ვადაში აცნობოს საგადასახადო ორგანოს ასეთი პირის მოქმედი ანგარიშებიდან პირველის გახსნის ან მისთვის ბოლო ანგარიშის დახურვის თარიღის შესახებ. ამასთან, თუ შემოსავლების სამსახურსა და საბანკო დაწესებულებას შორის დადებულია ხელშეკრულება ინფორმაციის ელექტრონული ფორმით გაცვლის შესახებ, ინფორმაციის მიწოდების ვადა განისაზღვრება ხელშეკრულების პირობების შესაბამისად, მაგრამ არა უგვიანეს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ვადისა.

განსახილველი მუხლის 4<sup>1</sup> ნაწილის ობიექტური შემადგენლობა გამოიხატება ზემოაღნიშნული ინფორმაციის საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადებში საგადასახადო ორგანოში წარუდგენლობისათვის.

განსახილველი მუხლის მე-5 ნაწილი ითვალისწინებს ბანკის პასუხისმგებლობას გადასახადის გადამხდელისათვის საბანკო ანგარიშების პირველად გახსნის ან ამ გადასახადის გადამხდელისათვის

ბოლო ანგარიშის დახურვის შესახებ ინფორმაციის საგადასახადო ორგანოში წარდგენამდე ან ამ ინფორმაციის წარდგენიდან 2 სამუშაო დღის ვადაში გასავლის ოპერაციის განხორციელებისათვის.

საგადასახადო კოდექსის 71-ე მუხლის თანახმად, საბანკო დაწესებულება ვალდებულია გადასახადის გადამხდელისათვის საბანკო ანგარიშის პირველად გახსნისას ან ამ გადასახადის გადამხდელისათვის ბოლო ანგარიშის დახურვისას აღნიშნულის თაობაზე აცნობოს შესაბამის საგადასახადო ორგანოს და საგადასახადო ორგანოს მიერ ამ ინფორმაციის მიღებიდან 2 სამუშაო დღის ვადაში გადასახადის გადამხდელის ანგარიშიდან არ განხორციელოს გასავლის ოპერაციები, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც გასავლის ოპერაცია უკავშირდება ბიუჯეტში გადასახადის თანხის გადახდას.

აღნიშნული მოთხოვნის დარღვევის შემთხვევაში, ბანკს საგადასახადო სანქციის სახით გადახდება ჯარიმა გასავლის ოპერაციის თანხის 10 პროცენტის ოდენობით, მაგრამ არანაკლებ 500 ლარისა.

იმ შემთხვევაში, თუ შემოსავლების სამსახურსა და საბანკო დაწესებულებას შორის დადებულია ხელშეკრულება ინფორმაციის ელექტრონულად გაცვლის შესახებ, ზემოაღნიშნული სანქცია გამოიყენება მხოლოდ ხელშეკრულებით განსაზღვრული ვადების დარღვევის შემთხვევაში.

განსახილველი მუხლის მე-7 ნაწილი ითვალისწინებს ბანკის პასუხისმგებლობას ბანკის მიერ გადასახადის გადამხდელის ანგარიშზე ყადაღის დადების შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადანყვეტილების შეუსრულებლობისათვის.

გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშზე ყადაღის დადების შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადანყვეტილება ეგზავნება ბანკს, რომელშიც უნდა მიეთითოს პირის საიდენტიფიკაციო ნომერი და თანხის ოდენობა.

ბანკი ვალდებულია შეასრულოს გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშზე ყადაღის დადების შესახებ საგადასახადო ორგანოს გადანყვეტილება. საგადასახადო ორგანოს გადანყვეტილების შეუსრულებლობის შემთხვევაში, ბანკს გადახდება ჯარიმა იმ თანხის 20 პროცენტის ოდენობით, რომელიც გადასახადის გადამხდელის დავალების შესაბამისად გადაერიცხა სხვა პირს, მაგრამ არა უმეტეს დავალიანების თანხის ოდენობისა.

განსახილველი მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევები განსხვავდება სხვა სამართალდარღვევებისაგან სუბიექტით. განსახილველი მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევების სუბიექტი შეიძლება იყოს მხოლოდ ბანკი. შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელების, საგადასახადო აგენტების და სხვა ვალდებული პირებისაგან განსხვავებით ბანკები წარმოადგენდნენ როგორც სხვა საგადასახადო სამართალდარღვევების, ასევე განსახილველი მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევების სუბიექტებს. პირველ შემთხვევაში მათ შეიძლება დაეკისროთ პასუხისმგებლობა როგორც გადასახადის გადამხდელებსა და საგადასახადო აგენტებს საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობისათვის, ხოლო მეორე შემთხვევაში – გადასახადის გადამხდელისათვის გახსნილი ანგარიშების მომსახურებასთან დაკავშირებული სხვა საჯარო-სამართლებრივი ვალდებულებების შეუსრულებლობისათვის.

განსახილველი მუხლის მე-8 ნაწილი ითვალისწინებს ქმედების სუბიექტური შემადგენლობის ნიშნებს, რაც მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული პასუხისმგებლობის ზომების გამოყენებისას.

იმ შემთხვევაში, თუ პირის საბანკო ანგარიშზე ფულადი სახსრების არსებობისას ბანკი ამ პირის საგადახდო დავალებას ან საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალებას არ შეასრულებს დროულად, პირის წერილობით მიმართვის საფუძველზე, ბანკის ამ მოქმედების შედეგად პირისთვის დაკისრებული საურავი იმავე ოდენობით დაერიცხება ბანკს.

**მუხლი 284. საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან ფინანსური ოპერაციების განხორციელების ან/და ფინანსური მომსახურების განწევის შედეგად მიღებული შემოსავლის ნებადართული ნორმის გადამეტება**

საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან ფინანსური ოპერაციების განხორციელების ან/და ფინანსური მომსახურების განწევის შედეგად მიღებული შემოსავლის გადამეტება ერთობლივი შემოსავლის 10 პროცენტზე –



**ინვეს დაჯარიმებას გადამეტებული თანხის 100 პროცენტის ოდენობით.**

როგორც ჩანს, ერთობლივ შემოსავალსა და საქართველოში არსებული წყაროდან ფინანსური მომსახურების განვითარების მიღებულ შემოსავალს შორის გარკვეული პროპორციის დაცვა წარმოადგენს საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის სტატუსის მქონე პირის ვალდებულებას (მ.23.2) მაშინაც კი, როდესაც სტატუსის არსებობის პერიოდში პირმა შესაძლოა საკმაოდ მნიშვნელოვანი ინვესტიციები განახორციელოს საქართველოში. ჯარიმის დაკისრება ან მითითებული ვალდებულების დარღვევა არ ინვესტის სტატუსის გაუქმებას.

**მუხლი 285. ფასიანი ქაღალდების ემიტენტის მიერ საფონდო ბირჟისათვის არასწორი ინფორმაციის მიწოდება**

**ფასიანი ქაღალდების ემიტენტის მიერ ამ კოდექსის მე-8 მუხლის მე-13 ნაწილის დებულების გათვალისწინებით საფონდო ბირჟისათვის არასწორი ინფორმაციის მიწოდება –**

ინვესტის ემიტენტის დაჯარიმებას არასწორი ინფორმაციის საფუძველზე პირის მიერ ამ კოდექსის 82-ე, 99-ე, 130-ე და 131-ე მუხლების დებულებების გამოყენებით მიღებული საგადასახადო შეღავათის თანხის 150 პროცენტის ოდენობით.

ფასიანი ქაღალდების ემიტენტმა საფონდო ბირჟას უნდა მიანოდოს გამოშვებული ფასიანი ქაღალდის თავისუფალი ბრუნვის კოეფიციენტის შესახებ ინფორმაცია. თუ კოეფიციენტი აღემატება 25%-ს, მაშინ ფასიანი ქაღალდი წარმოადგენს თავისუფლად მიმოქცევადს (მ.8.13). თავისუფლად მიმოქცევადი ფასიანი ქაღალდის მფლობელები საშემოსავლო/მოგების გადასახადების ნაწილში კი სარგებლობენ კოდექსით დაწესებული შეღავათებით. შეღავათები შემდეგი სახისაა:

- a) არ იბეგრება თავისუფლად მიმოქცევადი ფასიანი ქაღალდებიდან (მაგალითად, ობლიგაციიდან) მიღებული პროცენტები, ხოლო ემიტენტს არ აქვს საგადასახადო აგენტის ვალდებულება საშემოსავლო/მოგების გადასახადის დაკავების კუთხით (მ.131.6);

- b) არ იბეგრება თავისუფლად მიმოქცევადი ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი (მ.82.1.ჟ; მ.99.1.ი);
- c) არ იბეგრება თავისუფლად მიმოქცევადი ფასიანი ქაღალდიდან (მაგალითად, აქციიდან) მიღებული დივიდენდები, ხოლო ემიტენტს არ აქვს საგადასახადო აგენტის ვალდებულება საშემოსავლო/მოგების გადასახადის დაკავების კუთხით (მ.130.5).

ბუნებრივია, თუ ემიტენტის მიერ საფონდო ბირჟისათვის მიწოდებული ინფორმაცია არასწორია, მაშინ საგადასახადო შეღავათების გამოყენებით სახელმწიფოს ადგება ზიანი, თუნდაც ბიუჯეტში შესული საშემოსავლო/მოგების გადასახადის კუთხით, რომლის მიზეზიც ემიტენტის ბრალეული მოქმედებაა. ჯარიმის ოდენობაც შეთანადებულია ამგვარი ზიანის მოცულობასთან და დადგენილია გამოყენებული საგადასახადო შეღავათის თანხის 150%-ის ოდენობით. აღნიშნულ ჯარიმას ადგილი ექნება მაშინ, თუ ემიტენტმა საფონდო ბირჟას თავისუფალი ბრუნვის კოეფიციენტად მიაწოდა 25%-ზე მეტი რიცხვი (მაგალითად, 30%) მაშინ, როცა ეს რიცხვი რეალურად ნაკლები იყო 25%-ზე (მაგალითად, თავ.ბრ.კოეფ. იყო 15%, და არა – 30%).

იმ შემთხვევაში, როდესაც ადგილი აქვს პირიქითა შემთხვევას, მაგალითად, როდესაც ემიტენტის ინფორმაციით კოეფიციენტი არის 15%, ხოლო რეალური კი – 30%, მაშინ ზიანი მიადგება ფასიანი ქაღალდის მფლობელებს, რომლებმაც თავისდროულად ვერ გამოიყენეს საგადასახადო შეღავათები. ასეთ დროს საგადასახადო სამართალდარღვევას, ბუნებრივია, ადგილი არ აქვს. შესაბამისად, ჯარიმაც არ არის კოდექსით გათვალისწინებული.

შევნიშნავთ, რომ საგადასახადო შეღავათით მოსარგებლე პირს, ანუ ფასიანი ქაღალდის მფლობელს, გამოყენებული შეღავათი არ უუქმდება.

### **მუხლი 286. საქონლის დოკუმენტების გარეშე ტრანსპორტირება, რეალიზაცია და აღურიცხველობა (8.11.2011. N5202)**

1. სამენარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შექენისას სასაქონ-

ლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი საქონლის საბაზრო ღირებულება არ აღემატება 10 000 ლარს, – ინვევს პირის დაჯარიმებას 1 000 ლარის ოდენობით.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, –

ინვევს პირის დაჯარიმებას 5 000 ლარის ოდენობით.

3. ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, ამავე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული სანქციის შეფარდების შემდეგ, –

ინვევს პირის დაჯარიმებას 10 000 ლარის ოდენობით.

4. გადასახადის გადამხდელთან სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აღურიცხველი და პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის გარეშე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გამოვლენა –

ინვევს პირის დაჯარიმებას გამოვლენის მომენტში ამ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულების ოდენობით.

5. ამ მუხლის პირველი-მე-4 ნაწილებით გათვალისწინებულ შემთხვევებში შესაბამისი სანქცია გამოიყენება, თუ სასაქონლო ზედნადებში არ არის მითითებული ან არასწორად არის მითითებული (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც დაშვებულია ტექნიკური შეცდომა, რომელმაც არ შეიძლება არსებითი გავლენა იქონიოს შედეგზე):

ა) დოკუმენტის შედგენის თარიღი ან/და ნომერი;

ბ) სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარის დასახელება, საიდენტიფიკაციო ნომერი ან სახელი და გვარი, პირადი ნომერი;

გ) საქონლის დასახელება ან/და რაოდენობა.

6. პირს ამ მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილი პასუხისმგებლობა არ დაეკისრება:

ა) საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პირველადი (სამრეწველო გადამუშავებამდე – სასაქონლო კოდის შეცვლამდე) პროდუქციის, აგრეთვე რეგულარული ან უწყვეტი წესით საქონლის (ელექტრო- ან თბოენერგია, გაზი, წყალი) ტრანსპორტირების ან მიწოდების შემთხვევაში;

ბ) საქონლის საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთასთან დაკავშირებული შესაბამისი დოკუმენტებით ტრანსპორტირების შემთხვევაში;

გ) სპეციალური დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურის არსებობისას;

დ) თუ ხორციელდება მხოლოდ იმ სარეკლამო საქონლის უსას-ყიდლოდ გავრცელება, მათ შორის, საცალო რეალიზატორის მეშვე-ობით, რომელსაც დამოუკიდებელი სამომხმარებლო მახასიათებლე-ბი არ აქვს და ძირითადი საქონლის/მომსახურების მიწოდების განუ-ყოფელი ნაწილია.

7. ამ მუხლის პირველი-მე-4 ნაწილებით გათვალისწინებული სანქციები არ დაეკისრება მიკრო და მცირე ბიზნესის, აგრეთვე ფიქ-სირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირებს. (20.12.2011 N 5556)

8. ამ მუხლის მიზნებისათვის:

ა) ფული და საბანკო პლასტიკური ბარათები არ არის საქონელი;

ბ) ძვირფასი ლითონებისა და ქვების, ასევე ნუმისმატიკური ფასეულობის ტრანსპორტირებისას სასაქონლო ზედნადების გა-მონერა სავალდებულო არ არის, თუ აღნიშნული ხორციელდება საქართველოს ეროვნული ბანკის ან „კომერციული ბანკების საქ-მიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული კომერციული ბანკის მიერ, ასევე უფ-ლებამოსილი საჯარო სამართლის იურიდიული პირის მიერ, სპე-ციალურად დაცული ან კონტროლის ქვეშ მყოფი სატრანსპორტო საშუალებით.

9. საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელთან:

ა) ამ კოდექსით განსაზღვრული ინვენტარიზაციის შედეგად სა-საქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისის გამოვლენა – ინვეს პირის დაჯარიმებას გამოვლენის მომენტში ამ სასაქონ-ლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულების 50 პრო-ცენტის ოდენობით (მათზე განეული ხარჯის და დღგ-ის ჩათვლის გაუქმების გარეშე), ამასთანავე, სამართალდამრღვევს გამოვლე-ნილ დანაკლისთან დაკავშირებით შემდგომ პერიოდში საგადასახა-დო ვალდებულება აღარ დაეკისრება;

ბ) ამ კოდექსით განსაზღვრული დანაკლისის გამოვლენა, გარ-და ამ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა, განიხილება მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორცი-ელებულ მიწოდებად და გადასახადებით დაიბეგრება ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

10. ამ მუხლის მე-4 ნაწილითა და მე-9 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული სანქციები არ გამოიყენება, თუ:

ა) სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აღურიცხველი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ზედმეტობის ან/და დანაკლისის ოდენობა არ აღემატება ამავე სახის აღრიცხული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების 2 პროცენტს;

ბ) გადასახადის გადამხდელმა ზედმეტობის ან/და დანაკლისის შესახებ ინფორმაცია ასახა საგადასახადო ანგარიშგებაში ან/და მიანოდა საგადასახადო ორგანოს ინვენტარიზაციის ან საგადასახადო შემოწმების დაწყებამდე, რომლის თანახმად, ზედმეტობა აღიარებულია სარგებლად, ხოლო დანაკლისი – მიწოდებად.

11. ამ მუხლის მე-4 ნაწილით ან მე-9 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის გამოვლენა, თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულება არ აღემატება 1 000 ლარს, –

ინვეს პირის დაჯარიმებას 200 ლარის ოდენობით.

12. ამ მუხლის მე-11 ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, – ინვეს პირის დაჯარიმებას ყოველ შემდგომ განმეორებაზე 400 ლარის ოდენობით.

13. ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის გამოვლენისა და აღკვეთის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ თანამშრომელს უფლება აქვს, გააჩეროს პირი და სატრანსპორტო საშუალება, მოსთხოვოს მას პირადობის დამადასტურებელი საბუთი, სატრანსპორტო საშუალებისა და საქონლის თანმხლები საბუთები, მოახდინოს სატრანსპორტო საშუალების ვიზუალური დათვალიერება. შესაბამისი პირისა და სატრანსპორტო საშუალების მძღოლის დაუმორჩილებლობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილ თანამშრომელს უფლება აქვს, გამოიყენოს საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ღონისძიებები.

14. ამ მუხლის პირველი-მე-3 ნაწილებით განსაზღვრულ შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, სასამართლოს გადანიშნულებების გარეშე ყადაღა დაადოს საქონელს. ამ მუხლით გათვალისწინებული ყადაღის დადების წესი და პირობები განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

**15. სსზ-ის ტერიტორიაზე ამ მუხლის მე-4 ან/და მე-9 ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის გამოვლენისას ამ მუხლით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა დაეკისრება სსზ-ის სტატუსის მქონე პირს. (8.11.2011. N5202 ამოქმედდეს 2012 წლია 1 იანვრიდან)**

პირველი ნაწილით დადგენილია სასაქონლო ზედნადებთან (მის ქონასთან, გაუცემლობასთან და მიღებაზე უარის თქმასთან) დაკავშირებული პასუხისმგებლობის ზომა და ამ ზომის პირობები.

ზოგადად, რაიმე ქმედება მართლსაწინააღმდეგო რომ იყოს, აუცილებელია შესაბამისი ვალდებულების დამდგენი ნორმის არსებობა. წინამდებარე მუხლის 1-ლი ნაწილის შემთხვევაში ასეთ ნორმას წარმოადგენს კოდექსის 136-ე მუხლის მე-4 ნაწილი და ინსტრუქციის შესაბამისი დებულებები.<sup>248</sup> ვფიქრობთ, მითითებული ნორმები ისე უნდა იქნეს გაგებული, რომ მიწოდებული საქონელი გამოიყენებოდეს საქონლის მიმღები პირის *სამენარმეო საქმიანობისათვის* ანდა მიმწოდებელი პირის *სამენარმეო საქმიანობისათვის*, თუ მის ტრანსპორტირებას თვითონვე ახორციელებს. თუ ასე შევხედავთ ვალდებულების დამდგენ ნორმას (მ.136.4), მაშინ ნებისმიერ პირს არ აქვს უფლება მოითხოვოს ზედნადები, ხოლო მიმწოდებელს კი – ვალდებულება. საქონლის, მაგალითად, მყიდველ პირს მაშინ აქვს უფლება მიიღოს სასაქონლო ზედნადები, თუ ის გამყიდველს წარუდგენს მენარმე სუბიექტად ყოფნის საბუთს. ვინაიდან კოდექსის მითითებული ნორმიდან ცალსახად არ ირკვევა, თუ რას ნიშნავს *სამენარმეო საქმიანობისათვის საქონლის მიწოდება*, ამიტომ შესაძლებელია ამგვარი საქმიანობის განმახორციელებლად განიხილებოდეს თვით საქონლის მიმწოდებელი მენარმეც. თუ ეს ასეა, მაშინ ნებისმიერ პირს აქვს უფლება, მიმწოდებელ მენარმე პირს მოსთხოვოს სასაქონლო ზედნადები. ყოველ შემთხვევაში, კარგი იქნებოდა, კანონით დაზუსტებულიყო აღნიშნული საკითხი.

ამგვარად, თუ მხედველობაში მივიღებთ სამენარმეო საქმიანობის მაღალი ალბათობით განხორციელების ნიშნებს, მაშინ ჯარშია გათვალისწინებულია: ა) ზედნადების გარეშე საკმარისად დიდი

<sup>248</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №996, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, მ.მ.24-26

პარტია საქონლის მენარმე პირის მიერ ტრანსპორტირებისათვის; ბ) მყიდველის მოთხოვნის მიუხედავად, მიმწოდებლის მიერ ზედნადების გაუცემლობისათვის (იგულისხმება უფლება-ვალდებულების არსებობა); გ) საქონლის მიმწოდებლის მოთხოვნის მიუხედავად, მიმღების მიერ ზედნადების მიღებაზე უარის თქმისათვის. ამ ბოლო შემთხვევაში ჯარიმდება საქონლის მიმღები, რომელმაც უარი განაცხადა სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე. შევნიშნავთ, კანონი ერთგან უთითებს *მყიდველს*, ანუ ნასყიდობის ხელშეკრულების მხარეს, ხოლო მეორეგან კი – *საქონლის შეძენას*, რომლის საფუძველიც მხოლოდ ნასყიდობის ხელშეკრულება არაა. *შეძენა* გულისხმობს ნებისმიერი სახელშეკრულებო თუ კანონისმიერი საფუძველით საქონელზე საკუთრების უფლების მოპოვებას, როგორც ეს სამოქალაქო კოდექსის სხვადასხვა დანაწესით ირკვევა.

როგორც ვხედავთ, სამენარმეო საქმიანობისათვის საქონლის მიწოდებისას კი არის სავალდებულო სასაქონლო ზედნადების გამონერა და მიმღები მხარისათვის წარდგენა, მაგრამ ამ მოქმედების შეუსრულებლობისათვის ყოველთვის არ არის გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა. ასე მაგალითად, მყიდველსა და გამყიდველს პასუხისმგებლობა არ დაეკისრებათ, თუ ზედნადების გამონერაზე მათი ნება გამოვლენილი არ იყო.

ჯარიმის დაკისრების რისკის თავიდან აცილების მიზნით კარგი იქნება, თუ გადამხდელი მიწოდებულ/მიღებულ ნებისმიერ საქონელზე იქონიებს ზედნადებს ან მე-ნ ნაწილის გ) ქვეპუნქტის შესაბამისად სპეციალურ დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურას, მათ შორის, ისეთ საქონელზე, როგორიცაა მომსახურებისაგან განსხვავებული არამატერიალური აქტივები, უძრავი ქონება და ა.შ..

1-ლი ნაწილით პასუხისმგებლობა გათვალისწინებულია მხოლოდ იმ შემთხვევისათვის, როდესაც სამართალდარღვევის უშუალო ობიექტის – საქონლის საბაზრო ფასი ნაკლებია 10 000 ლარზე, რომლის დროსაც პასუხისმგებლობის ზომია 1 000 ლარი. საბაზრო ფასი იგულისვადება დღგ-ის (აქციზის) გარეშე, თუ დამრღვევი წარმოადგენს დღგ-ის (აქციზის) გადამხდელს.

*მაგალითი:* მენარმემ ზედნადების გარეშე განახორციელა იმ საქონლის ტრანსპორტირება, რომლის საბაზრო ფასია 9 000ლ. მას ჯარიმა შეეფარდება 1 000 ლარის ოდენობით.

თუ საქონლის საბაზრო ფასი მეტია 10 000 ლარზე, მაშინ პასუხისმგებლობა გათვალისწინებულია საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსით (კოდექსი, მ.200<sup>3</sup>), რომლის მიხედვითაც პირს პასუხისმგებლობა არ დაეკისრება, თუ ადგილი აქვს წინამდებარე მუხლის მე-6 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევებს.

გარდა ჯარიმის დაკისრებისა, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე ყადაღა დაადოს სამართალდარღვევის ობიექტს (საქონელს) (მე-14 ნაწილი), რომლის წესსა და პირობებს ადგენს ინსტრუქცია.<sup>249</sup> სამართალდარღვევის გამოვლენის მიზნით სატრანსპორტო საშუალებების გაჩერებას, სატრანსპორტო საშუალებების დათვალიერებას, საქონლის ტრანსპორტირებისათვის საჭირო დოკუმენტების შემოწმებას, ასევე მოქალაქის პირადობის დამადასტურებელი საბუთების შემოწმებას ახორციელებენ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის ან საგადასახადო ორგანოების უფლებამოსილი პირები (მე-13 ნაწილი).

დაბოლოს, 1-ლ ნაწილთან დაკავშირებით შევნიშნავთ, რომ სავსებით შესაძლებელია ეს ნაწილი გამოყენებულ იქნეს ტრანსპორტირების დამთავრების შემდეგ ისეთი საქონლის მიმართაც, რომლის გადაადგილება განხორციელდა სასაქონლო ზედნადების გარეშე ან თანხლებით, მაგრამ რომელიც შემდეგ დაიკარგა. თუმცა კი ზედნადების დაკარგვის შესაძლებლობის არსებობის გამო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირების ფაქტის დამტკიცება არ იქნება მარტივი. ყოველ შემთხვევაში, ზედნადების არქონისას პირი შეიძლება დაჯარიმდეს როგორც 1-ლი, ასევე – მე-4 ნაწილის საფუძველზე, თუ სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში ის აღრიცხული არ იქნება.

მე-2 და მე-3 ნაწილები ეხებიან 1-ლი ნაწილით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის განმეორებით ჩადენას. თვით *განმეორებით ჩადენა* განმარტებულია 269-ე მუხლის მე-8 ნაწილით, რომლის მიხედვითაც ირკვევა, რომ, მაგალითად, ა/მ-ში ერთსა და იმავე დღეს ზედნადების გარეშე საქონლის მეორეჯერ გამოვლენა, წარმოადგენს სამართალდარღვევის განმეორებით ჩადენას. მსგავსად კვალიფიცირდება ერთი მფლობელის 2 ა/მ-ში ერთსა და იმავე დღეს, მაგრამ სხვადასხვა დროს, ზედნადების გარეშე საქონლის გამოვ-

<sup>249</sup> ფინ.მინ.ბრძ. №994, 31.12.2010წ., ინსტრუქცია, თავი XVIII



ლენაც. დაუშვებელია სამართალდარღვევა განიხილებოდეს განმეორებით ჩადენილად, თუ ზედნადების გარეშე ა/მ-ში მოთავსებულია სხვადასხვა საქონელი, თუნდაც სახეზე იყოს რამდენიმე ზედნადების მაგვარი საბუთი, რომლებიც ასეთად არ ჩაითვალა მათი არსებითი ხარვეზის გამო.

მე-4 ნაწილი ეხება სამართალდამრღვევის იმ პასუხისმგებლობას, რომელიც დაკავშირებულია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის, და არა – სხვა სახის ქონების, ე.წ. „ზედმეტობის“ გამოვლენასთან. შევნიშნოთ, რომ საუბარია ისეთი საქონლის გამოვლენასთან, რომლისათვისაც არ მოიპოვება პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი,<sup>250</sup> რომელიც არ არის აუცილებელი წარმოადგენდეს ან სასაქონლო ზედნადებს, ან საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურას. საკმარისი იქნება მხარეთა შორის გაფორმებული შესაბამისი მიღება-ჩაბარების აქტის არსებობაც. რაც შეეხება სააღრიცხვო დოკუმენტაციას, ის მოიცავს პირველად საგადასახადო დოკუმენტებსაც,<sup>251</sup> მაგრამ არ ამოიწურება მისით. ამის მაგალითია ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრები, რომლებშიც მონაცემები ძირითადად აისახება პირველადი საბუთების მეშვეობით, ასევე – ხელშეკრულებები, საინვენტარიზაციო კომისიის ოქმები და ა.შ..

იმის გამო, რომ მე-4 ნაწილში კანონმდებელი იყენებს კავშირს „და“, ამიტომ ზემოთქმულიდან გამომდინარეობს, რომ პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის არსებობა საკმარისია, რომ პირი ამ ნაწილით არ დაჯარიმდეს. თუ სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში იგულისხმება მხოლოდ საბუღალტრო აღრიცხვის რეგისტრები, ეს არ იქნებოდა მართებული ისევე და ისევე მისი განმარტების საფუძველზე (მ.8.22). შესაბამისად, წინამდებარე მუხლის სხვა ნორმების გათვალისწინებით, ჯარიმას დანამდვილებით ექვემდებარება, მაგრამ არ ამოწურავს, საბუღალტრო დოკუმენტაციაში აღურიცხველი მითითებული ობიექტების აღმოჩენა. რაც შეეხება „გამოვლენას“, მაგალითად, ეს შესაძლებელია განხორციელდეს გადამხდელის ან საგადასახადო ორგანოს მიერ ჩატარებული ინვენტარიზაციით. თუ „გამოვლენა“ მტკიცდება გადამხდელის მიერ შექმნილი საინვენტარიზაციო კომისიის ოქმით, ეს არის საკმარისი პირობა ჯარიმის არ-

<sup>250</sup> იხ. მ.72-ის კომენტარი

<sup>251</sup> იხ. მ.8.22-ის კომენტარი

დაკისრებისათვის, ვინაიდან ის მართალია არ წარმოადგენს პირველად საგადასახადო დოკუმენტს, მაგრამ მისი არსებობისას ადგილი აქვს „ზედმეტობის“ საბუღალტრო რეგისტრებში აღრიცხვის ფაქტს.

ცალსახად შეიძლება ითქვას კიდევ, რომ ჯარიმის დაკისრებისათვის სრულიად ზედმეტი და დამაბნეველია მე-4 ნაწილის მეორე პირობა, რომელიც უკავშირდება პირველადი საგადასახადო დოკუმენტაციის არქონას. მე-4 ნაწილით პირს ჯარიმა დაეკისრება **მხოლოდ და მხოლოდ** მაშინ, თუ გამოვლინდა სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აღურიცხავი სმფ.<sup>252</sup> მაგალითის სახით შეიძლება აღვნიშნოთ, რომ, თუ საბუღალტრო რეგისტრში სმფ ასახულია, მაგრამ მას არ აქვს პსდ, მე-4 ნაწილი არ ითვალისწინებს ჯარიმას. თუ სმფ არ არის ასახული საბუღალტრო რეგისტრში, მაგრამ მას აქვს პსდ, მაშინ მე-4 ნაწილი კვლავ არ ითვალისწინებს ჯარიმას.

თუ ჯარიმა უკავშირდება ზედნადების არქონას, მაშინ უაღრესად მნიშვნელოვანია გაირკვეს, არსებული საბუთი წარმოადგენს თუ არა სასაქონლო ზედნადებს. ზედნადების (ან სპეციალური დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის) არქონისას ჯარიმა გათვალისწინებულია, მაგალითად, 1-ლი, მე-2, მე-3 და მე-4 ნაწილებით. ამ უკანასკნელით ჯარიმა გათვალისწინებულია, თუ არ არსებობს რაიმე სახის პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი.

მე-5 ნაწილის მიხედვით არაარსებითი ტექნიკური შეცდომა გავლენას არ ახდენს საბუთის სასაქონლო ზედნადებად ჩათვლა-არჩათვლისათვის. მაგრამ თუ დოკუმენტში, რომელსაც სასაქონლო ზედნადები უნდა ერქვას, არ არის მითითებული ქვეპუნქტებით ჩამოთვლილი რომელიმე მონაცემი, მაშინ საბუთი ზედნადებად არ განიხილება. სასაქონლო ზედნადები არ იქნება სახეზე მაშინაც, როცა საბუთი არ არის ხელმოწერილი მხარეების მიერ. ხელმოწერების გარეშე არსებული წერილობითი ფორმით ხომ საერთოდ მხარის ნების არსებობაც კი არ დგინდება, არათუ ზედნადებში მითითებული

<sup>252</sup> ვთქვათ,  $A = \{\text{სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში ასახული სმფ}\}$  და  $B = \{\text{პირველადი საგადასახადო დოკუმენტაციის მქონე სმფ}\}$ . თუ  $f(x)$  ფუნქციით აღვნიშნავთ  $x$  სიმრავლის დამატებას ანუ  $x$  სიმრავლის გარეთ არსებულ ყველა შემთხვევის სივრცესთან შემავსებელ სიმრავლეს, მაშინ მე-4 ნაწილით ჯარიმის დამაკისრებელი შემთხვევა მათემატიკურად ასე ჩაიწერება:  $f(A) \cap f(B)$ . ვინაიდან  $B \subset A$ , ამიტომ ადგილი ექნება ტოლობათა შემდეგ ჯაჭვს:  $f(A) \cap f(B) = f(A \cup B) = f(A) = \{\text{სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აუსახავი სმფ}\}$ . ამდენად მე-4 ნაწილით ჯარიმა დაეკისრება მხოლოდ სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აუსახავ სმფ-ებს

საქონლის ამა და ამ ფასად მიწოდებისა და მიღების ფაქტი. ნებისმიერი მხარის ბეჭდის არსებობა ნამდვილად არ არის აუცილებელი.

როგორც ჩანს, კანონმდებელი *შედეგის*<sup>253</sup> დამახასიათებელ ნიშნებად განიხილავს სამეურნეო ოპერაციის მხოლოდ შემდეგ მახასიათებლებს: მხარეებს, დროს, საქონლის დასახელებას, მის რაოდენობას. თუ ეს ასეა, მაშინ ზედნადები ასეთად ჩაითვლება, თუ მასში აღნიშნული არ არის დღე, აქციზი, საქონლის ღირებულება, ტრანსპორტირების დაწყებისა და დამთავრების ადგილი, ტრანსპორტის რეკვიზიტები და ა.შ.. მაგრამ ვინაიდან ეს მე-5 ნაწილიდან ნათლად არ ირკვევა, ამიტომ, ყოველი შემთხვევისათვის, სჯობს გადამხდელმა სრულად შეავსოს ზედნადების მონაცემები. შევნიშნავთ, რომ არასწორი მონაცემის ასახვა სამართლებრივად განსხვავდება მონაცემის საერთოდ არასახვისაგან. არასწორი მონაცემის შემცველი დოკუმენტი, თუ ადგილი ჰქონდა პირის განზრახ ქმედებას, შეიძლება ყალბ დოკუმენტად იქნას მიჩნეული შესაბამისი შედეგებითურთ.

მე-6 ნაწილი ადგენს იმ შემთხვევებს, რომელთა არსებობისას ზედნადების არქონა არ გამოიწვევს ჯარიმის დაკისრებას. შევნიშნავთ, ეს ნაწილი არ აუქმებს მ.136.4-ის მიხედვით ზედნადების გამონერისა და წარდგენის ვალდებულებას.

მე-6 ნაწილის ა) ქვეპუნქტის მოქმედების არეალში ხვდება, მაგალითად, როგორც ცოცხალი, ასევე – გატყავებული და გამოშიგნული ძროხა (მ.8.6<sup>2</sup>), თუმცა საქართველოში მისი წარმოების ფაქტის დადგენა შეიძლება მარტივი არ იყოს.

მე-6 ნაწილის დ) ქვეპუნქტთან დაკავშირებით აღვნიშნავთ იმას, რომ ბუნებაში არ არსებობს ისეთი ობიექტი, რომელსაც დამოუკიდებელი სამომხმარებლო თვისებები არ ჰქონდეს. სარეკლამო დანიშნულების ნებისმიერი ფურცლის გამოყენების ვარიანტების მოფიქრება, ვფიქრობთ, სირთულეს არ უნდა წარმოადგენდეს.<sup>254</sup> ნებისმიერი სარეკლამო ფურცელი საქონელია, საქონლის განმარტებიდან გამომდინარე. მისი ეკონომიკური დანიშნულებაც, თუ ამ საკითხს მიენიჭება მნიშვნელობა (რასაც უნდა მიენიჭოს, ჩვენი აზრით, კანონმდებლის სავარაუდო განზრახვიდან გამომდინარე),

<sup>253</sup> ... (... რომელმაც არ შეიძლება არსებითი გავლენა იქონიოს შედეგზე) (მ.286.5)

<sup>254</sup> მაგალითად, ფერთა გამის გამო, ბავშვების გასართობად, ქალაქის თვითმფრინავის გასაკეთებლად, კედელზე მისანებებლად და ა.შ.

არის ის ვარიანტები, რაც ზემოთ აღვნიშნეთ. რაც შეეხება სარეკლამო მასალის უსასყიდლოდ გავრცელებას, რომელიც საქონლის/ მომსახურების მიწოდების განყოფილი ნაწილია, ვიტყვი, რომ, როცა მიმწოდებელი მყიდველთან დებს ნასყიდობის ხელშეკრულებას, ნაკლებსავარაუდოა, რომ ხელშეკრულებაში ის უთითებდეს სარეკლამო მასალების გადაცემაზეც.

მიკრო და მცირე ბიზნესის სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმის საგადასახადო კონტროლის ერთ-ერთ ღონისძიებას კი წარმოადგენს ინტენტარიზაცია (მ.95), მაგრამ საგადასახადო ორგანოს უფლება არ აქვს გამოიყენოს წინამდებარე მუხლის მე-4 ნაწილით დადგენილი პაუზისმგებლობის ზომა. ასევე, საქონლის მიწოდებისას ამ სტატუსის მქონე პირებს კი აქვთ ვალდებულება გასცენ სასაქონლო ზედნადები, მაგრამ გაუცემლობისას საგადასახადო პაუზისმგებლობა მათ არ დაეკისრებათ. სასამართლოს გზით კონტრაჰენტს მათგან მაინც შეუძლია მოითხოვოს იგი და აინაზღაუროს სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობით მიყენებული ზიანიც.

მე-8 ნაწილის ა) ქვეპუნქტი მნიშვნელოვანია ფორმალური თვალსაზრისით. ნაღდი ან უნაღდო ფული (ორივე მათგანის საკუთრებაში გადაცემა სამართლებრივად მოთხოვნის დათმობაა) ხომ საქონელს წარმოადგენს (დღგ-ის მიზნების გარდა). სწორედ ამიტომ მნიშვნელოვანია მათი ბრუნვა შეფერხებულ არ იქნეს ზედმეტი დაბრკოლებების – სასაქონლო ზედნადებების შექმნით. რაც შეეხება ძვირფას ქვებსა და ლითონებს, როგორც ჩანს, მათი მოძრაობის კონტროლისათვის საკმარისი აღმოჩნდა არასაგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ნორმები, რამეთუ კოდექსის მიზნებისათვის ისინი სხვა საქონლისაგან არ გამოირჩევიან რაიმე განსაკუთრებული თვისებებით.

მე-9 ნაწილი და მისი ა) ქვეპუნქტი ეხება პასუხისმგებლობას იმ სამართალდამრღვევისათვის, რომელიც დაკავშირებულია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის, და არა – სხვა ქონების, ე.წ. „დანაკლისის“ გამოვლენასთან (მ.8.11).

თავად დანაკლისის არსებობა – ისეთი შემთხვევაა, როდესაც, როგორც წესი, გაურკვეველია მისი გამოყენების სახე. მაგალითის სახით, იგი შეიძლებადა ყოფილიყო გადამხდელის ნებით მესამე პირისათვის მიწოდებული, დაკარგული ან ნების გარეშე განადგურებული. ასეთი საეჭვო გარემოებებისას უპრიანი იქნებოდა კანონმ-

დებელს დანაკლისი განეხილა საქონლის მიწოდებად, მისგან გამომდინარე საგადასახადო შედეგებით. ეს ასეც არის, ოღონდ არა ყველა შემთხვევაში. ამ გამონაკლის შემთხვევას ეხება მე-9 ნაწილის ა) ქვეპუნქტი, რომლის მიხედვით, ჯარიმის დაკისრების შემთხვევაში, დანაკლისი საქონლის მიწოდებად არ განიხილება. ამ გამონათქვამის საფუძველია ა) ქვეპუნქტის ბოლო წინადადება.

ყურადსაღებია ის, რომ ა) ქვეპუნქტის მიხედვით პასუხისმგებლობა გათვალისწინებულია არა ნებისმიერი გზით გამოვლენილი დანაკლისისათვის,<sup>255</sup> არამედ – საგადასახადო ორგანოს ნების გამოვლენით მ.261-ის საფუძველზე ჩატარებული ინვენტარიზაციით გამოვლენილთან მიმართებაში. ვფიქრობთ, ასევე, რომ ჯარიმა გათვალისწინებულია არა ნებისმიერი ქონების (მათ შორის, ძირითადი საშუალების) დანაკლისისათვის, არამედ მხოლოდ და მხოლოდ – სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობისათვის. შევნიშნავთ, ასევე, რომ ამ ქვეპუნქტისათვის მთავარია არა პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის ქონა, არამედ – ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრში ჩანანერი, რომელიც შესაძლოა თვით გადამხდელის ინიციატივით ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგებსაც ასახავდეს. პასუხისმგებლობის ზომაა დანაკლისის საბაზრო ღირებულების 50%.

რაც შეეხება მე-9 ნაწილის ა) ქვეპუნქტის ფრჩხილებში მოქცეულ ჩანანერს, გამომდინარე იქიდან, რომ დღგ-ის ჩათვლა არ უქმდება, კონტექსტიდან გამომდინარე, ეს უნდა ნიშნავდეს იმას, რომ ჯარიმის განსაზღვრული ოდენობით (50%) დაკისრებისას კანონმდებელი შესაძლებლად მიიჩნევს გაურკვეველი ბედის მქონე დანაკლისი მიჩნეულ იქნეს დაკავშირებულად როგორც ეკონომიკურ საქმიანობასთან, ასევე – შემოსავლის მიღებასთან. თუ ეს ასეა, მაშინ გადამხდელს უფლებაც უნდა ჰქონდეს ერთობლივი შემოსავლებიდან გამოქვითოს ჯარიმადაკისრებული დანაკლისისათვის განეული ხარჯი და ჩაითვალოს მისთვის გადახდილი/გადასახდელი დღგ მაშინაც კი, როდესაც ინვენტარიზაცია უკვე ჩატარებულია.

მე-9 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტი სულაც არ წარმოადგენს პასუხისმგებლობის დამაკისრებელ ზომას, თუმცა კი ის XIII კარშია (საგადასახადო სამართალდარღვევა და პასუხისმგებლობა) მოცემული. ის დანაკლისი, რომელიც გამოვლენილი არ არის საგადასახადო ორგა-

<sup>255</sup> იხ. მ.8.11-ის კომენტარი

ნოს ნებით განხორციელებული ინვენტარიზაციის შედეგად, ითვლება მისი აღმოჩენის მომენტში საქონლის მიწოდებად (მე-9 ნაწილის ბ) ქვეპუნქტი). ასე მაგალითად, ამ ქვეპუნქტის მოქმედების სფეროში ხვდება გადამხდელის მიერ საკუთარი ინიციატივით ჩატარებული ინვენტარიზაციით გამოვლენილი დანაკლისი, რომლის გამოვლენისათვის საგადასახადო ორგანოს განსაკუთრებული ძალისხმევა არც გაუნევიან: ის თვით გადამხდელმა გამოავლინა და ასახა საინვენტარიზაციო კომისიის იმ ოქმში, რომელიც გადამხდელმა საგადასახადო ორგანოს აცნობა. სხვა მაგალითია საგადასახადო ორგანოს მიერ გადამხდელის კამერალური ან გასვლითი შემონმებით მიღებული მონაცემების ანალიზი. აქვე შევნიშნავთ, რომ ეს ქვეპუნქტი ეხება მ.8.11-ით განმარტებულ ნებისმიერი სახის დანაკლისს, რომელიც მითითებული არ არის ა) ქვეპუნქტში. ასეთი კი შეიძლება იყოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობისაგან განსხვავებული ქონება, მიუხედავად იმისა, ის გამოვლენილ იქნა საგადასახადო ორგანოს ნებით განხორციელებული ინვენტარიზაციის შედეგად თუ არა.

ბ) ქვეპუნქტით დადგენილი *მიწოდების* არსებობა ჯერ კიდევ არ ნიშნავს იმას, რომ ერთობლივი შემოსავლებიდან გამოსაქვითია დანაკლისზე განეული ხარჯი (მოგების/საშემოსავლო გადასახადის მიზნებისათვის), ვინაიდან გამოქვითვას ექვემდებარება მხოლოდ ის ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია როგორც შემოსავლის მიღებასთან, ასევე – ეკონომიკურ საქმიანობასთან (მ.105.1; მ.106.ა). დანაკლისის შემთხვევაში არათუ შემოსავალი, არამედ – საქმიანობის სახეც კი არ არის განსაზღვრული. შევნიშნავთ, რომ საქონლის/მომსახურების მიწოდებით მიღებული შემოსავლები კი შეიძლება განეკუთვნებოდეს *ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს* (მ.102.1.ა), მაგრამ თვით საქმიანობა მ.9-ის მიხედვით შეიძლება არ იყოს ეკონომიკური. გამომდინარე აქედან, დანაკლისი მიწოდებად კი განიხილება, მაგრამ მასზე განეული ხარჯის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვის მართლზომიერებისათვის კარგი იქნებოდა თავისი ნება კანონმდებელს უფრო მკაფიოდ გამოეხატა.

გაურკვეველი სიტუაციაა დღგ-ის შემთხვევისას, ვინაიდან კანონმდებელი არ უთითებს თუ სად აქვს ადგილი მიწოდებას: საქართველოს ტერიტორიაზე თუ მის ფარგლებს გარეთ. თუ ეს დამოკიდებულია დანაკლისის ადგილმდებარეობაზე, მაშინ საქართველოში არ-

სებული და მიწოდებული დანაკლისი ექვემდებარება დღგ-ით დაბეგვრას, ხოლო მისთვის გადახდილი/გადასახდელი თანხები კი – ჩათვლას (მ.174.2.ა.ა). რაც შეეხება საქართველოს ფარგლებს გარეთ არსებულ დანაკლისს, ექსპორტის არსებობისას, მისთვის გადახდილი დღგ-ის თანხები ისედაც ჩათვლილი იქნებოდა და იგი გაუქმებას არ ექვემდებარება. დღგ-ის შემთხვევაში დანაკლისის გამოყენების სახეს (ეკონომიკურია ის, თუ არაეკონომიკური) მნიშვნელობა არ აქვს.

მე-10 ნაწილი გადამხდელს უმსუბუქებს პასუხისმგებლობის ზომას, როდესაც ადგილი აქვს *ზედმეტობას* ან *დანაკლისს*. მის ა) ქვეპუნქტთან მიმართებაში ყურადსაღებია ის, რომ საუბარია *ამავე სახის*, და არა – იმავე დასახელების საქონელზე. საუბარი არ არის არც *იდენტურ* ან *მსგავს* საქონელზე მე-18 მუხლის მე-12 და მე-13 ნაწილებით მოცემული განმარტებების მიხედვით. ამის თქმის საფუძველს გვაძლევს ის ვარაუდი, რომ, თუ კანონმდებელს მხედველობაში ჰქონდა მითითებული და მის მიერვე განმარტებული ტერმინები, ის მას მიუთითებდა. ასე მაგალითად, თუ გადამხდელი ყიდის სხვადასხვა მწარმოებლის 100 მმ-იან, 80 მმ-იან ლურსმნებსა და სხვადასხვა ზომის ჭანჭიკებს, მაშინ 100 მმ-იანი ლურსმნების დანაკლისის აღმოჩენისას 2% გამოთვლილ უნდა იქნეს აღრიცხული ყველა სახის ლურსმნების საერთო თანხიდან. კარგი იქნებოდა კანონმდებელს დაეკონკრეტებინა, თუ რას გულისხმობდა ის *ამავე სახეში*.

მე-10 ნაწილთან მიმართებაში კარგი იქნება, თუ კანონმდებელი დააკონკრეტებს ა) და ბ) ქვეპუნქტებს შორის კავშირის სახეს: „ა) და ბ)“, თუ „ა) ან ბ)“. ჩვენი აზრით, კანონმდებელს მხედველობაში აქვს მე-2 ვარიანტი.

## **მუხლი 287. ამოღებულია (24.06.2011. N4963)**

### **მუხლი 288. მიკრო და მცირე ბიზნესის საქმიანობის ნესის დარღვევა**

ქმედება, რამაც ამ კოდექსის 85-ე მუხლის მე-4 ნაწილში ან 89-ე მუხლის მე-3 ნაწილში მითითებული საფუძვლების გამო გამოიწვია საგადასახადო ორგანოს მიერ პირისათვის მიკრო ან მცირე ბიზნესის სტატუსის გაუქმება, –

## ინვესს პირის დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით.

განსახილველი მუხლი ითვალისწინებს პასუხისმგებლობას მიკრო და მცირე ბიზნესის საქმიანობის წესის დარღვევისათვის.

მიკრობიზნესის სტატუსი ენიჭება ფიზიკურ პირს, რომელიც არ იყენებს დაქირავებულ პირთა შრომას და დამოუკიდებლად ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას, რომლისგანაც მის მიერ მისაღები ჯამური ერთობლივი შემოსავალი კალენდარული წლის განმავლობაში არ აღემატება 30 000 ლარს. ამასთან, მიკრობიზნესის სტატუსის გაუქმების და სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმიდან გამოსვლის საფუძველია ფიზიკური პირის მიერ ისეთი საქმიანობის განხორციელება, რომლის ფარგლებშიც მიკრობიზნესის სტატუსი არ შეიძლება მიენიჭოს ფიზიკურ პირს. ასეთი საქმიანობის სახეები განსაზღვრულია საქართველოს მთავრობის მიერ, საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტთან შეთანხმებით. საქმიანობის ასეთ სახეებს განეკუთვნება:

- საქმიანობები, რომლებიც საჭიროებენ ლიცენზირებას და ნებართვას;
- საქმიანობები, რომლებსგანაც მიღებულმა შემოსავლებმა კალენდარული წლის განმავლობაში შესაძლოა გადააჭარბოს 30 000 ლარს;
- სავალუტო ოპერაციების განხორციელება;
- სამედიცინო, არქიტექტურული, საადვოკატო ან სანოტარო, სააუდიტო, საკონსულტაციო (მათ შორის საგადასახადო კონსულტაციათა) საქმიანობა;
- სათამაშო ბიზნესი;
- ვაჭრობა (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ხორციელდება შესყიდული საქონლის გადამუშავება და მიწოდება).

ამრიგად, მიკრობიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირის მიერ ზემოაღნიშნული საქმიანობის განხორციელება წარმოადგენს არა მხოლოდ მიკრობიზნესის სტატუსის გაუქმებისა და სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმიდან გამოსვლის, არამედ საგადასახადო პასუხისმგებლობის საფუძველს.

მცირე ბიზნესის სტატუსი შეიძლება მიენიჭოს მენარმე ფიზიკურ პირს, რომლის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისგან მიღებუ-



ლი ერთობლივი შემოსავალი კალენდარული წლის განმავლობაში არ აღემატება 100 000 ლარს. ამასთან, მცირე ბიზნესის სტატუსის გაუქმების და სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმიდან გამოსვლის საფუძველია მენარმე ფიზიკური პირის მიერ საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტთან შეთანხმებით, საქართველოს მთავრობის მიერ აკრძალული საქმიანობის განხორციელება. საქმიანობის ასეთ სახეებს განეკუთვნება:

- საქმიანობები, რომლებიც საჭიროებენ ლიცენზირებას ან ნებართვას;
- საქმიანობები, რომელთა განხორციელება მოითხოვს მნიშვნელოვან ინვესტიციას (აქციზური საქონლის წარმოება);
- სავალუტო ოპერაციების განხორციელება;
- სამედიცინო, არქიტექტურული, საადვოკატო ან სანოტარო, სააუდიტო, საკონსულტაციო (მათ შორის, საგადასახადო კონსულტანტთა) საქმიანობა;
- სათამაშო ბიზნესი;
- პერსონალით უზრუნველყოფა;
- აქციზური საქონლის წარმოება.

ამრიგად, მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მენარმე ფიზიკური პირის მიერ ზემოაღნიშნული საქმიანობის განხორციელება წარმოადგენს არა მხოლოდ მცირე ბიზნესის სტატუსის გაუქმებისა და სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმიდან გამოსვლის, არამედ საგადასახადო პასუხისმგებლობის საფუძველს.

მცირე ბიზნესის სტატუსის გაუქმების და სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმიდან გამოსვლის მეორე დამოუკიდებელ საფუძველს წარმოადგენს მენარმე ფიზიკური პირისთვის საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოუყენებლობისათვის სანქციის კალენდარული წლის განმავლობაში 3-ჯერ დაკისრება.

**მუხლი 288<sup>1</sup>. სპეციალური სავაჭრო კომპანიის მიერ  
საქმიანობის წესის დარღვევა  
(13.10.2011. N5120)**

1. სპეციალური სავაჭრო კომპანიის მიერ ამ კოდექსის 24<sup>1</sup> მუხლის მე-4 ნაწილის „დ.გ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შე-

მოსავლის გადამეტება იმავე ქვეპუნქტით დადგენილ ზღვრულ ოდენობაზე –

ინვეს დაჯარიმებას გადამეტებული თანხის 50 პროცენტის ოდენობით. (8.11.2011. N5202)

2. სპეციალური სავაჭრო კომპანიის მიერ შემდგომი მიწოდების მიზნით საქართველოს საქონლის შესყიდვა –

ინვეს დაჯარიმებას შესყიდული საქონლის საბაზრო ღირებულების 50 პროცენტის ოდენობით.

3. სპეციალური სავაჭრო კომპანიის მიერ მომსახურების განევა საქართველოს საწარმოს ან/და უცხოური საწარმოს მუდმივი დაწესებულებისათვის საქართველოში –

ინვეს დაჯარიმებას ასეთი მომსახურებიდან მიღებული ან/და მისაღები კომპენსაციის თანხის 50 პროცენტის ოდენობით.

4. სპეციალური სავაჭრო კომპანიის მიერ ეკონომიკურ საქმიანობაში 2 წლამდე ვადით გამოყენებული ძირითადი საშუალების მიწოდება –

ინვეს დაჯარიმებას ასეთი საქონლიდან მიღებული ან/და მისაღები კომპენსაციის თანხის 50 პროცენტის ოდენობით. (8.11.2011. N5202)

თუ საგადასახადო პერიოდის განმავლობაში სპეციალური სავაჭრო კომპანიის მიერ ზოგიერთი გამონაკლისი სახის ნებადართული საქმიანობისგან მიღებული შემოსავალი აჭარბებს 1 მილიონ ლარს ან მის მიერ საქართველოში შემოტანილი უცხოური საქონლის სატარიფო ღირებულების 5%-ს (მ.24<sup>1</sup>.1.დ.გ), მაშინ აღნიშნული გადაჭარბება განიხილება სამართალდარღვევად და მისთვის პასუხისმგებლობის ზომა დგინდება წინამდებარე მუხლის 1-ლი ნაწილის შესაბამისად. შევნიშნავთ, რომ საგადასახადო პერიოდს, როგორც წესი, წარმოადგენს კალენდარული წელი, თუმცა ზოგიერთ შემთხვევაში ის შეიძლება მას არ ემთხვეოდეს (იხ. მ.59).

*მაგალითი:* ვთქვათ, სტატუსის მქონე სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოებამ (სპს) უცხოეთში განახორციელა საქონლის ყიდვა-გაყიდვა (შემოსავალია 200 ლ.) ისე, რომ საწყობის საქმიანობის ნებართვის მქონე საწყობში არც კი განუხორციელებია უცხოური საქონლის მიწოდება ან რეექსპორტი, თუმცა საწყობის

სასაქონლო ოპერაციაში მოაქცია 100 ლ.-ის უცხოური საქონელი. ამას გარდა, ამ პირობა საქართველოში არსებული წყაროდან მიიღო დივიდენდები (100 ლ.), საქართველოში სარეკლამო მომსახურება გაუწია საქართველოს სანარმოს (50ლ.), იჩუქა საქართველოს საქონელი – სკამი (30 ლ.).

ამ პირობებში სპს-ს ერთობლივი შემოსავალია 280 ლ. (=200+50+30), მაგრამ ის შემოსავალი, რომელსაც ეხება მ.24<sup>1</sup>.4.დ.გ, წარმოადგენს მხოლოდ 30 ლარს (საჩუქრად მიღებული სკამიდან მიღებული სარგებელი). შინაარსიდან გამომდინარე, აქ ვგულისხმობთ, რომ საქართველოს სანარმოდან მიღებული დივიდენდები წარმოადგენენ მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებულ შემოსავლებს (მ.130.2), თუმცა მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლების მუხლში დივიდენდების შესახებ სპეციალურ დანაწესს ვერ ვხვდებით (მ.99). ვგულისხმობთ ასევე იმასაც, რომ საქართველოში განეული სარეკლამო საქმიანობისგან მიღებული შემოსავალი (50 ლ.), თვით საქმიანობის აკრძალვიდან გამომდინარე (მ.24<sup>1</sup>.5.გ), არ შეიძლება განხილულ იქნეს ნებადართულად. რაც შეეხება ნაჩუქარ სკამს, მიუხედავად იმისა, სპს მას გამოიყენებს ძირითად საშუალებად თუ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობად, აკრძალვა ეხება მხოლოდ საქართველოს საქონლის შესყიდვას, ანუ სპს-ს მიერ მიერ სკამზე საკუთრების უფლების შექმნას ნასყიდობის ხელშეკრულების საფუძველზე, და არა – ჩუქებას ჩუქების ხელშეკრულებით. შესაბამისად, საჩუქრიდან მიღებული სარგებელი (30 ლ.) ნებადართული შემოსავალია იმ ნაწილში, რასაც ეხება მ. 24<sup>1</sup>.4.დ.გ.

ამგვარად, სანქციის დაკისრებისათვის უნდა გაირკვეს, რამდენად სრულდება მ.24<sup>1</sup>.4.დ.გ-ს პირობები. ვინაიდან  $30 < 1\,000\,000$ , ამიტომ სრულდება მითითებული ნორმის 1-ლი პირობა. რაც შეეხება მე-2-ს, საქართველოში შემოტანილი უცხოური საქონლის სატარიფო ღირებულება არის 100 ლ., ამიტომ მისი 5% იქნება 5 ლ.. შესაბამისად, სპს-ს უფლება ჰქონია, მიეღო მ.24<sup>1</sup>.4.დ.გ-ით გათვალისწინებული შემოსავალი, ყველაზე ბევრი, 5 ლარის ოდენობით, რომელიც გათავისუფლებულია მოგების გადასახადისაგან (მ.99.1.ქ). თავად სამართალდარღვევას კი წარმოადგენს ზედმეტი 25 ლ.-ს მიღება (=30-5), რომლის პასუხისმგებლობის ზომაც არის 12,5 ლ. (=30-5)×50%). მითითებული 25 ლ. ასევე ექვემდებარება მოგების გადასახადით დაბეგვრასაც.

შეგნიშნავთ, რომ განხილულ მაგალითში სპს-ს საქართველოში რომ არ შემოეტანა უცხოური საქონელი, მ.24<sup>1</sup>.4.დ.გ-ით გათვალისწინებული ნებისმიერი ოდენობისა და სახის შემოსავლის მიღებისათვის მას დაეკისრებოდა სანქცია შემოსავლის მთლიანი თანხის 50%-ის ოდენობით.

მე-2 ნაწილის მიხედვით, თუ სტატუსის მქონე პირმა შემდგომი მიწოდების, და არა – საკუთარი მოხმარების, მიზნით შეიძინა საქართველოს, და არა – უცხოური, საქონელი, მაშინ ჯარიმაა შესყიდული საქართველოს საქონლის საბაზრო ღირებულების 50%.

*მაგალითი:* ვთქვათ, სტატუსის მქონე კომანდიტურმა საზოგადოებამ (კს) შემდგომი რეალიზაციის მიზნით სოფ. ახალ ხიბულაში შეიძინა 100 კგ კარტოფილი, რომელიც შემდგომ გაყიდა სარფიანად (100 ლ.). შეძენისას ნასყიდობის ფასი იყო 20 ლ., ხოლო საბაზრო კი – 60 ლ..

ამ პირობებით კს-ს დაეკისრება ჯარიმა 30 ლ.-ის ოდენობით ( $=60 \times 50\%$ ).

მე-3 ნაწილით დადგენილი ჯარიმა ეხება მ.24<sup>1</sup>.5.გ-ით გათვალისწინებულ აკრძალულ საქმიანობას, კერძოდ კი, საქართველოს საწარმოებისათვის, ინდემწარმეებისათვის ან მუდმივი დანესებულეებისათვის მომსახურების განევას.

*მაგალითი:* ვთქვათ, სტატუსის მქონე კოოპერატივმა „ასფალტის ყვავილი“, სს „ასფალტის მზეზე“ გასცა სესხი 10 წლის ვადით და მასვე გაუწია რეკლამის მომსახურება. სესხის ვადის განმავლობაში კოოპერატივ „ასფალტის ყვავილს“ პროცენტის სახით უნდა მიეღო ჯამური 200 ლარი, ხოლო სარეკლამო მომსახურება კი ერთჯერადი გახლდათ (100 ლ., დღგ-ის გარეშე). ამასთან, სს „ასფალტის მზე“ არ წარმოადგენს ლიცენზირებულ ფინანსურ ინსტიტუტს.

ამ პირობებით სტატუსის მქონე კოოპერატივი „ასფალტის ყვავილი“ დაჯარიმდება 150 ლ.-ის ოდენობით ( $=(200+100) \times 50\%$ ).

იმ შემთხვევაში, თუ სტატუსის მქონე პირი საქართველოში უსასყიდლოდ მოემსახურება საქართველოს საწარმოს, აღნიშნული კი წარმოადგენს სამართალდარღვევას, მას არ ეხება მე-3 ნაწილი. პასუხისმგებლობის ზომის დადგენისათვის გამოყენებულ უნდა იქნეს მ.191 (სხვა ჯარიმები), ხოლო ზომად კი – 100 ლ..

მე-4 ნაწილის მიხედვით სანქციას ექვემდებარება ეკონომიკურ საქმიანობაში 2 წლამდე ვადით გამოყენებული ძირითადი საშუალების მინოდება, თუმცა უნდა ვივარაუდოთ, რომ არის ისეთი გამონაკლისებიც, რომლებიც სამართალდარღვევას არ წარმოადგენენ და, შესაბამისად, არ ექვემდებარებიან სანქციას.<sup>256</sup> შევნიშნავთ, ასევე იმასაც, რომ მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობის ზომა არ ვრცელდება უსასყიდლოდ მინოდებულ ქონებაზე.

*მაგალითი:* სტატუსის მქონე პირმა 01.01.2011წ.-ს საქართველოში სტატუსის არმქონე პირისაგან შეიძინა თარო და იმავე დღეს განახორციელა მაგიდის იმპორტი. ორივე ნივთს ის იყენებდა ეკონომიკურ საქმიანობაში, მაგრამ 01.05.2012წ.-ს ორივე გაყიდა ჯამურ 100 ლარად: ხელზე მიიღო 20 ლ., ხოლო დარჩენილი 80 ლ.-ის მისაღებად კი სასამართლოს გზით ედავება მყიდველს.

ამ პირობებში სტატუსის მქონე პირი უნდა დაჯარიმდეს 50 ლარით (=100×50%).

### **მუხლი 289. საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთასთან დაკავშირებული საგადასახადო სანქციები (8.11.2011. N5202)**

1. პირის მიერ საქონლის წარდგენის/ზოგადი დეკლარირების/დეკლარირების ვადის ან სატრანსპორტო საშუალების გამოცხადების ვადის დარღვევა –

ინვესს პირის დაჯარიმებას ყოველ დაგვიანებულ სრულ/არასრულ დღეზე 100 ლარის ოდენობით, მაგრამ არა უმეტეს 1 500 ლარისა. (20.12.2011 N 5556)

შენიშვნა: ამ ნაწილით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა არ გამოიყენება, როდესაც საქონლის დეკლარირების ვადის დარღვევა ინვესს სასაქონლო ოპერაციის პირობების დარღვევას.(20.12.2011 N 5556)

2. საგადასახადო ორგანოს თანხმობის გარეშე იდენტიფიკაციის საშუალების მოხსნა/მოცილება ან/და სხვაგვარად გაუვარგისება/განადგურება, ნიშანდებულ სატრანსპორტო საშუალებაში ან კონტროლის ზონაში არსებულ შენობა-ნაგებობაში შეღწევა –

<sup>256</sup> იხ. მ.24<sup>1</sup>.4-ის კომენტარი

ინვევს მფლობელის დაჯარიმებას 5 000 ლარის ოდენობით.

3. ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, –

ინვევს მფლობელის დაჯარიმებას 10 000 ლარის ოდენობით.

შენიშვნა: ამ მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა პირს არ დაეკისრება, თუ იდენტიფიკაციის საშუალებაზე შეინიშნება მცირე დაზიანება, არ არის დარღვეული მისი მთლიანობა და შეუძლებელია ნიშანდებულ სატრანსპორტო საშუალებაში ან კონტროლის ზონაში არსებულ შენობა-ნაგებობაში შეღწევა.

4. სასაქონლო დეკლარაციასა და მის თანმხლებ დოკუმენტაციაში არასწორი მონაცემის არსებობისას იმპორტის/ექსპორტის გადასახდელების ოდენობის შემცირება დეკლარანტის (ამ მუხლის მე-6 და მე-7 ნაწილებით გათვალისწინებულის გარდა) ან მისი წარმომადგენლის მიერ –

ინვევს პირის დაჯარიმებას დეკლარაციაში შემცირებული იმპორტის/ექსპორტის გადასახდელების თანხის 100 პროცენტის ოდენობით, მაგრამ არანაკლებ 1 000 ლარისა. (20.12.2011 N 5556)

5. ამ მუხლის მე-4 ნაწილით განსაზღვრული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, –

ინვევს პირის დაჯარიმებას დეკლარაციაში შემცირებული იმპორტის/ექსპორტის გადასახდელების თანხის 200 პროცენტის ოდენობით, მაგრამ არანაკლებ 2 000 ლარისა. (20.12.2011 N 5556)

6. ფიზიკური პირის მიერ 3 000 ლარამდე ღირებულების საქონელზე წარდგენილ დეკლარაციასა და მის თანმხლებ დოკუმენტაციაში არასწორი მონაცემის არსებობისას იმპორტის/ექსპორტის გადასახდელების ოდენობის შემცირება –

ინვევს პირის დაჯარიმებას დეკლარაციაში შემცირებული იმპორტის/ექსპორტის გადასახდელების თანხის 40 პროცენტის ოდენობით. (20.12.2011 N 5556)

7. ამ მუხლის მე-6 ნაწილით განსაზღვრული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, –

ინვევს პირის დაჯარიმებას დეკლარაციაში შემცირებული იმპორტის/ექსპორტის გადასახდელების თანხის 100 პროცენტის ოდენობით. (20.12.2011 N 5556)

8. ამოღებულია (20.12.2011 N 5556)

9. ამოღებულია (20.12.2011 N 5556)

10. საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე საქონლის გადატანა ან გადმოტანა კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად – ინვეს ვალდებული პირის (ამ მუხლის მე-14 ნაწილით გათვალისწინებულის გარდა) დაჯარიმებას საქონლის სატარიფო ღირებულების 100 პროცენტის ოდენობით, ან ამ საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევას, ან/და საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთის უფლების შეზღუდვას 1 წლის ვადით.

11. ამ მუხლის მე-10 ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, – ინვეს ვალდებული პირის დაჯარიმებას საქონლის სატარიფო ღირებულების 100 პროცენტის ოდენობით, საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევით ან უამისოდ, ან/და საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთის უფლების შეზღუდვას 1 წლის ვადით.

12. საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე 30 000 ლარიდან (ან სხვა ვალუტაში მისი ეკვივალენტიდან) 50 000 ლარამდე ოდენობის ნაღდი ფულისა და ფასიანი ქაღალდების გადატანა ან გადმოტანა კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად –

ინვეს ვალდებული პირის დაჯარიმებას 1 000 ლარის ოდენობით, ან ამ საქონლის ჩამორთმევას.

13. საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე 50 000 ლარზე (ან სხვა ვალუტაში მის ეკვივალენტზე) მეტი ოდენობის ნაღდი ფული-სა და ფასიანი ქაღალდების გადატანა ან გადმოტანა კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად –

ინვეს ვალდებული პირის დაჯარიმებას 3 000 ლარის ოდენობით, ან ამ საქონლის ჩამორთმევას.

14. საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე ფიზიკური პირის მიერ 3 000 ლარამდე ღირებულების საქონლის გადატანა ან გადმოტანა კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად –

ინვეს ვალდებული პირის დაჯარიმებას 1000 ლარის ოდენობით, ან ამ საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევას, ან/და საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთის უფლების შეზღუდვას 1 წლის ვადით.

15. საგადასახადო ორგანოს თანხმობის გარეშე საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების მიერ კონტროლის ზონის დატოვება, ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი საქონლის გადატვირთვა ან გადმოტვირთვა –

ინვესს პირის დაჯარიმებას 1 000 ლარის ოდენობით.

16. ამ მუხლის მე-15 ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, – ინვესს პირის დაჯარიმებას 2 000 ლარის ოდენობით.

17. სასაქონლო ოპერაციის პირობების დარღვევა –

ინვესს ვალდებული პირის დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით.  
(20.12.2011 N 5556)

18. ამ მუხლის მე-17 ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, – ინვესს პირის დაჯარიმებას 1 000 ლარის ოდენობით.

შენიშვნა: ამ მუხლის მე-17 და მე-18 ნაწილებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა არ გამოიყენება, როდესაც იმავე ქმედებისათვის დადგენილია სხვა პასუხისმგებლობა.

19. სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებამდე შემოსავლების სამსახურთან შეუთანხმებელი ქმედების განხორციელება ან სასაქონლო ოპერაციის პირობების დარღვევა, რომელმაც გამოიწვია ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უკანონო განკარგვა, დაკარგვა ან განადგურება, –

ინვესს ვალდებული პირის დაჯარიმებას იდენტურ/მსგავს საქონელზე ან/და სატრანსპორტო საშუალებაზე გადასახდელი იმპორტის გადასახდელების თანხის 100 პროცენტის ოდენობით.  
(20.12.2011 N 5556)

20. სასაქონლო დეკლარაციასა და მის თანმხლებ დოკუმენტაციაში სავალდებულოდ შესატანი სატარიფო ღირებულების შესახებ არასწორი მონაცემის არსებობისას დეკლარანტის მიერ სატარიფო ღირებულების გაზრდა ან შემცირება, რასაც არ გამოუწვევია იმპორტის გადასახდელების ოდენობის შემცირება, –

ინვესს ვალდებული პირის დაჯარიმებას სატარიფო ღირებულებაზე და გაზრდილ ან შემცირებულ სატარიფო ღირებულებას შორის სხვაობის თანხის 10 პროცენტის ოდენობით, მაგრამ არანაკლებ 500 ლარისა.  
(20.12.2011 N 5556)



21. ამ მუხლის მე-20 ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, – იწვევს ვალდებული პირის დაჯარიმებას სატარიფო ღირებულებასა და გაზრდილ ან შემცირებულ სატარიფო ღირებულებას შორის სხვაობის თანხის 20 პროცენტის ოდენობით, მაგრამ არანაკლებ 1 000 ლარისა.

22. ნავსადგურის, საფოსტო სამსახურის, რკინიგზის ან აეროპორტის მიერ სატრანსპორტო საშუალების შემოსვლის/ჩამოფრენის ან გასვლის/გაფრენის შესახებ საგადასახადო ორგანოსთვის შეუტყობინებლობა –

იწვევს ნავსადგურის, საფოსტო სამსახურის, რკინიგზის ან აეროპორტის დაჯარიმებას 5 000 ლარის ოდენობით.

23. ამ მუხლის 22-ე ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, –

იწვევს ნავსადგურის, საფოსტო სამსახურის, რკინიგზის ან აეროპორტის დაჯარიმებას 10 000 ლარის ოდენობით.

24. სასაქონლო დეკლარაციაში აღნიშნული იმ დოკუმენტის შენახვის ვადის დარღვევა, რომლის შემოსავლების სამსახურში წარდგენის ვალდებულება არ ეკისრებოდა პირს, –

იწვევს ვალდებული პირის დაჯარიმებას 1 500 ლარის ოდენობით.

25. პირის მიერ საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე ტრანზიტული გადაადგილებისათვის განკუთვნილ სატრანსპორტო საშუალებებში განთავსებული საქონლის გადატანა ან გადმოტანა კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად –

იწვევს პირის დაჯარიმებას 2 000 ლარის ოდენობით.

26. ამ მუხლის 25-ე ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, –

იწვევს პირის დაჯარიმებას 4 000 ლარის ოდენობით.

27. ეს მუხლი გამოიყენება მხოლოდ საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებში. აღნიშნული მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევისათვის პირს იმ შემთხვევაში დაეკისრება სანქცია, თუ ამ ქმედებისათვის საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად არ შეეფარდა სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობა.

შენიშვნა: ამ მუხლით გათვალისწინებულ შემთხვევაში საგადასახადო სანქციის სახით საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის

გადაკვეთის უფლების შეზღუდვის გამოყენებისას სამართალდამრღვევს ეკრძალება იმ ქვეყანასთან საქართველოს სახმელეთო ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთა, რომლიდანაც იგი ახორციელებდა საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე საქონლის გადმოტანას. აღნიშნული სანქციის მოქმედების პერიოდში სამართალდამრღვევს მიეცემა საქართველოს სახმელეთო ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთის უფლება, თუ იგი საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს 5 000 ლარის ოდენობის უპირობო და გამოუხმობ საბანკო გარანტიას. საბანკო გარანტიის მოქმედების ვადა უთანაბრდება საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთის უფლების შეზღუდვის ვადას (ვადის დარჩენილ ნაწილს). საბანკო გარანტიის მოქმედების პერიოდში პირის მიერ ამ მუხლით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ჩადენა გამოიწვევს ამავე მუხლით გათვალისწინებულ პასუხისმგებლობას, ხოლო საბანკო გარანტიის თანხა ჩაირიცხება საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტში.

## **მუხლი 290. სანებართვო პირობების შეუსრულებლობა (8.11.2011. N5202)**

1. სანცობის ან თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტის საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი სანებართვო პირობების დარღვევა – ინვეს ნებართვის მფლობელის დაჯარიმებას 4 000 ლარის ოდენობით.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება (იმავე პირობების დარღვევა), ჩადენილი განმეორებით, –

ინვეს ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ჯარიმის ოდენობის გასამმაგებას.

289-ე მუხლის პირველი ნაწილი ეხება შემთხვევებს, როცა ირღვევა კანონმდებლობით განსაზღვრული ვადები, რომელიც გათვალისწინებულია საქონლის დეკლარირებისთვის, ზოგადი დეკლარირებისთვის და საბაჟოზე ფიზიკურად წარდგენისთვის. ვადების დარღვევა გამოიწვევს ვალდებული პირის დაჯარიმებას ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე 100 ლარით (თუნდაც არასრულ დღეზე),

მაგრამ თუ ვადა გადაცილებული იქნა 15 დღეზე მეტით ჯარიმის ოდენობა არ გადააჭარბებს 1 500 ლარს.

ამავე პუნქტის შენიშვნაში მითითებული სასაქონლო ოპერაციის პირობების დარღვევა ნიშნავს შემთხვევებს, როცა სასაქონლო ოპერაცია განსაზღვრულია კონკრეტული ვადით (მაგალითად დროებით შემოტანა) და ამავ ვადის გასვლამდე საქონლის მფლობელი ვალდებულია მოახდინოს ხელახალი დეკლარირება. თუ არ მოახდენს ხელახალ დეკლარირებას, ამით ირღვევა არა დეკლარირების ვალდებულება, არამედ რეჟიმის პირობა, რომ საქონელი კონკრეტულ რეჟიმში მოქცეული იყო კონკრეტული ვადით და ვადის გასვლამდე უნდა მოქცულიყო სხვა რეჟიმში (მაგალითად: დროებით შემოტანილი უნდა გატანილიყო რეექსპორტით). ასეთ შემთხვევებში საქონლის მფლობელი პასუხს აგებს საბაჟო რეჟიმის პირობის დარღვევისთვის და არა დეკლარირების ვადის დარღვევისთვის.

289-ე მუხლის მეორე ნაწილი განსაზღვრავს პირის პასუხისმგებლობას, როცა ხდება საბაჟო კონტროლქვეშ მყოფი დალუქული საქონლის ან სატრანსპორტო საშუალების უნებართვო გახსნა ან უნებართვოდ შეღწევა იმ სათავსებში, სადაც ინახება საბაჟო კონტროლქვეშ მყოფი საქონელი. პასუხისმგებლობის ზომა განისაზღვრება 5 000 ლარით, ხოლო იმავე დანაშაულის განმეორებით ჩადენისას 10 000 ლარით.

289-ე მუხლის მე-4 ნაწილი განსაზღვრავს პასუხისმგებლობის ზომას, როცა დეკლარანტის ან მისი წარმომადგენლის მიერ ხდება იმპორტის გადასახდელების შემცირება საბაჟო დეკლარაციაში ან თანმხლებ დოკუმენტაციაში არასწორი მონაცემების შეტანით. თუ საბაჟო დეკლარაციის შევსება ხდება საბაჟო მოხელის მიერ (გეზში), მაშინ დეკლარაციის არასწორად შევსების პასუხისმგებლობა არ შეიძლება დაეკისროს საქონლის მფლობელს. ამ შემთხვევაში მფლობელი პასუხისმგებელი იქნება მხოლოდ წარდგენილი საბუთების სიზუსტეზე. პასუხისმგებლობის ზომა გადასახდელების შემცირების შემთხვევაში განისაზღვრება შემცირებული გადასახდელების 100%-ის ოდენობის ჯარიმით, მაგრამ არანაკლებ 1 000 ლარისა, ხოლო თუ იგივე დარღვევა განმეორებით იქნა ჩადენილი, ჯარიმის ოდენობა იქნება შემცირებული თანხის 200%, მაგრამ არანაკლებ 2 000 ლარისა. ჯარიმის ოდენობა განსხვავებულია ფიზიკური პირის

მიერ 3 000 ლარამდე ღირებულების საქონლის შემოტანის/გატანის შემთხვევაში იმავე დანაშაულის ჩადენისას (იხ. მე-6 და მე-7 ნაწილების კომენტარი).

289-ე მუხლის მე-6 და მე-7 ნაწილები განსაზღვრავს პასუხისმგებლობას, როცა მე-4 მუხლის ანალოგიური დანაშაული ჩადენილია ფიზიკური პირის მიერ 3 000 ლარამდე საბაჟო ღირებულების საქონლის შემოტანა/გატანისას. ამ შემთხვევაში ჯარიმის ოდენობა შეადგენს შემცირებული თანხის 40%-ს, ხოლო განმეორებითი დარღვევის შემთხვევაში შემცირებული თანხის 100%.

289-ე მუხლის მე-10 ნაწილი ეხება კონტრაბანდული გზით საქონლის გადაადგილებას საქართველოს საზღვარზე. კერძოდ, როცა საქონელი დამალულია ან არ იქნა წარდგენილი საბაჟო ორგანოებისთვის. ასეთ შემთხვევაში საბაჟოს უფლება აქვს, საქონლის მფლობელი დააჯარიმოს საქონლის საბაჟო ღირებულების ოდენობის შესაბამისი თანხით ან ჩამოართვას საქონელი და მისი გადამზიდი სატრანსპორტო საშუალება. გაუგებრობა შეიძლება გამოიწვიოს ტერმინის „კონტროლისგან გვერდის ავლით ან მისგან მალულად“ ინტერპრეტაციამ. საბაჟომ შეიძლება დამალულად ჩათვალოს ის საქონელიც, რომელიც განთავსებულია სტანდარტულ სათავსებში (მაგალითად, ავტომობილის საბარგულში) და არ იქნა საბაჟოსადმი წარდგენილი მაშინ, როცა ეს საქონელი ექვემდებარებოდა გაცხადებას (დეკლარირებას). კიდევ ერთი საინტერესო დეტალი არის, რომ საქონელი არ ითვლება კონტრაბანდული გზით შემოტანილად მაშინ, როცა თანმხლებ საბუთებში დაფიქსირებულია რეალურზე ნაკლები ოდენობა და საბაჟო საზღვარზე შემოტანის მომენტში სასაქონლო პარტიკაში ფიზიკურად აღმოჩნდა უფრო მეტი ოდენობა.

*მაგალითი:* დაეუშვათ, სასაქონლო პარტიაზე გამონერილ ინვოისში და სატრანსპორტო დოკუმენტაციაში დაფიქსირებულია 10 ტონა ფქვილი. საბაჟო საზღვარზე შემოტანისას, მოხდა საქონლის გახსნა და დათვალიერება. საეჭვო გარემოებების აღმოჩენისას, საბაჟომ გადაწყვიტა საქონლის დათვლა, რის შედეგადაც აღმოჩნდა, რომ 10 ტონის ნაცვლად ყოფილა 10,5 ტონა. შესაბამისად, საქონლის არც მფლობელს და არც გადამზიდავს არ შეიძლება დაეკისროს პასუხისმგებლობა მხოლოდ იმიტომ, რომ საქონლის თანმხლებ დოკუმენტებში დაფიქსირდა უზუსტობა. პასუხისმგებლობა დადგებო-

და იმ შემთხვევაში თუ საქონლის მფლობელი განბაჟების მიზნით დაადეკლარირებდა 10 ტონას და საბაჟო აღმოაჩინდა უზუსტობას დეკლარირებულ და ფაქტობრივ მონაცემებს შორის.

თუ სასჯელის ზომის სახით საბაჟო ორგანო ახდენს კონტრაბანდული საქონლის ან/და მისი გადამზიდავი სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევას, აუცილებლად ყურადღება უნდა მიექცეს სატრანსპორტო საშუალების კუთვნილებას, რადგან შეიძლება სატრანსპორტო საშუალება არ ეკუთვნოდეს სამართალდამრღვევ პირს.

*მაგალითი:* თუ ფიზიკური პირი მგზავრობს საერთაშორისო რეისების განმარტოვებელი სამგზავრო ავტობუსით, მის მიერ საბაჟოსგან მალულად საქონლის შემოტანის შემთხვევაში პასუხისმგებლობა უნდა განისაზღვროს ისე, რომ არ დაზარალდეს ავტობუსის მფლობელი, თუნდაც იმ შემთხვევაში, როცა სამართალდამრღვევი პირი კონტრაბანდულ საქონელს მალავს სამგზავრო ავტობუსში.

ზემოთ აღნიშნული საჯარიმო სანქციის გარდა საბაჟო ორგანომ კონტრაბანდისტი პირის მიმართ ასევე შეიძლება გამოიყენოს 1 წლით სახელმწიფო საზღვრის გადაკვეთის აკრძალვა.

აღსანიშნავია ისიც, რომ საბაჟო ორგანო არ არის შეზღუდული ზემოთ ჩამოთვლილი სასჯელის ზომების შერჩევაში. სასჯელის შეფარდება კონკრეტული სამართალდამრღვევის მიმართ ხდება გარემოებების გათვალისწინებით.

289-ე მუხლის მე-10 ნაწილით გათვალისწინებული დარღვევის განმეორებით ჩადენისას საბაჟო ორგანოს შეუძლია სამართალდამრღვევს ჯარიმის სახით დააკისროს კონტრაბანდული საქონლის საბაჟო ღირებულების ოდენობის თანხა და ამასთან ერთად ჩამოართვას კონტრაბანდული საქონელი და მისი გადამზიდავი სატრანსპორტო საშუალება. განმეორებით დარღვევასა და პირველ დარღვევას შორის განსხვავება ისაა, რომ პირველი დარღვევისას საბაჟო ირჩევდა ზემოთ ხსენებული სასჯელის ზომებიდან მხოლოდ ერთ-ერთს. განმეორებითი დარღვევისას კი უფლება აქვს, გამოიყენოს ორივე. ამასთან, საბაჟოს ორგანოს განმეორებითი დარღვევის შემთხვევაშიც შეუძლია კონტრაბანდისტი პირს ერთი წლით შეუზღუდოს სახელმწიფო საზღვრის გადაკვეთა.

289-ე მუხლის მე-10 და მე-11 ნაწილები არ ვრცელდება ამავე მუხლის მე-14 ნაწილით განსაზღვრულ შემთხვევებზე, როცა ანა-

ლოგიური დარღვევები ხდება განსაზღვრულ პირობებში, ფიზიკური პირების მიერ.

289-ე მუხლის მე-12 და მე-13 ნაწილები აწესებს პასუხისმგებლობის ზომებს საქართველოს საზღვრებზე ნაღდი ფულის ან ფასიანი ქაღალდების მალულად (საბაჟო კონტროლის გვერდის ავლით) შემოტანა-გატანისათვის. 30 000 ლარამდე (ან უცხოურ ვალუტაში მისი ეკვივალენტის) ღირებულების ფული და ფასიანი ქაღალდები არ ექვემდებარება სავალდებულო დეკლარირებას, ხოლო 30 000 ლარზე მეტი ღირებულების შემთხვევაში აუცილებლად უნდა მოხდეს დეკლარირება. ფული და ფასიანი ქაღალდები მიუხედავად ოდენობისა, არცერთ შემთხვევაში ექვემდებარება იმპორტის გადასახდელების გადახდას. საბაჟო მიზნებისათვის ფული და ფასიანი ქაღალდები წარმოადგენს კლასიკური გაგებით საქონელს, ვინაიდან საბაჟო კონტროლს ექვემდებარება როგორც მატერიალური ნივთი (ბლანკები, კუპონები), რომლის ღირებულებას მნიშვნელობა არ აქვს. აქედან გამომდინარე, დეკლარირების მოთხოვნა დგება მხოლოდ სავალუტო კონტროლის განხორციელების მიზნით (ქვეყანაში შემოსული და გასული ვალუტის და ფასიანი ქაღალდების აღრიცხვის მიზნით).

თუ დეკლარირების გარეშე შემოტანილი ან გატანილი იქნა 30 000 ლარიდან 50 000 ლარამდე (ან უცხოურ ვალუტაში მისი ეკვივალენტის) ფული და ფასიანი ქაღალდები, ეს გამოიწვევს მფლობელის დაჯარიმებას 1 000 ლარით ან ამ ფულის და ფასიანი ქაღალდების ჩამორთმევას. 50 000 ლარზე მეტი ღირებულების ფულის ან ფასიანი ქაღალდების საქართველოში დეკლარირების გარეშე შემოტანა/გატანისას ჯარიმის ოდენობა შეადგენს 3 000 ლარს ან შეიძლება განხორციელდეს ამ ფულის და ფასიანი ქაღალდების ჩამორთმევა.

საბაჟო ორგანო ერთპიროვნულად იღებს გადაწყვეტილებას, იმის შესახებ თუ ზემოთ აღნიშნული სასჯელის ზომებიდან რომელი ზომა უნდა იქნას გამოყენებული კონკრეტულ შემთხვევაში.

289-ე მუხლის მე-14 ნაწილი გახლავთ მე-10 ნაწილის ანალოგიური სამართალდარღვევა, თუმცა განსხვავებულია სასჯელის ზომა, როცა სამართალდამრღვევი არის ფიზიკური პირი და მის მიერ სახელმწიფო საზღვარზე კონტრაბანდული გზით გადაიზიდება 3 000 ლარამდე ღირებულების საქონელი. ასეთ შემთხვევაში, სამართალ-

დამრღვევი ფიზიკური პირი დაჯარიმდება 1 000 ლარით ან მოხდება კონტრაბანდული საქონლის ან/და მისი გადამზიდი სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევა. საბაჟო იტოვებს ასევე უფლებას, რომ სამართალდამრღვევს სხვა სასჯელის პარალელურად შეუზღუდოს სახელმწიფო საზღვრის გადაკვეთის უფლება 1 წლით.

რაც შეეხება სახელმწიფო საზღვრის გადაკვეთის 1-წლიან შეზღუდვას, ეს ჩანაწერი კოდექსში გაჩნდა 2010 წლიდან და შეიძლება ითქვას, რომ საკმაოდ ეფექტური ღონისძიება გახლავთ სწორედ იმ ფიზიკური პირების მიმართ, რომლებიც რეგულარული წვრილი კონტრაბანდით არიან დაკავებულები.

*მაგალითი:* სარფის, წითელი ხიდის და რამდენიმე სხვა საბაჟო გამშვებ პუნქტზე წლების განმავლობაში პრობლემას ქმნიდა ადამიანთა ჯგუფი, რომლებიც ყოველდღიურად კვეთდნენ საზღვარს და საქართველოში ხელბარგის სახით შემოჰქონდათ კონტრაბანდული საქონელი თითქოსდა პირადი მოხმარების მიზნით. სინამდვილეში, ეს იყო კონტრაბანდის კარგად ორგანიზებული ფორმა შემდეგი სქემით. სატრანსპორტო საშუალებაში მოთავსებული კომერციული სასაქონლო პარტია იხსნებოდა სახელმწიფო საზღვრის მახლობლად და ხდებოდა დანაწევრება. ამის შემდეგ ზემოთ აღნიშნული ადამიანთა ჯგუფი გაინაწილებდა საქონელს და თითოეული მათგანი ცალ-ცალკე გადმოკვეთდა საზღვარს, რის შემდეგაც ხდებოდა საქონლის შეგროვება და კვლავ ერთ სასაქონლო პარტიად თავმოყრა უკვე საქართველოს ტერიტორიაზე. ამ ტიპის წვრილი კონტრაბანდისტები, საბაჟოს მიერ იდენტიფიცირებულ და შეყვანილ იქნა შესაბამის რისკჯგუფშიც. იყო შემთხვევები, როცა საბაჟო ახდენდა კონტრაბანდული საქონლის იდენტიფიცირებას და ხორციელდებოდა ჩამორთმევაც, მაგრამ ვერ ხერხდებოდა პრობლემის ძირეული გადაჭრა. სწორედ აქედან გამომდინარე, სასჯელის ერთ-ერთ ფორმად შემოღებულ იქნა სახელმწიფო საზღვრის გადაკვეთის ერთწლიანი შეზღუდვა, რაც ზემოთ აღნიშნულ წვრილ კონტრაბანდისტებს აიძულებდა, ჩამოშორებოდნენ უკანონო საქმიანობას.

289-ე მუხლის მე-15 ნაწილით განისაზღვრება პასუხისმგებლობის ზომა იმ შემთხვევებისთვის, როცა საქონლის მფლობელი საბაჟო ორგანოს ნებართვის გარეშე ტოვებს საბაჟო ზონას. საბაჟო ზონა შეიძლება იყოს: საბაჟო ორგანოს ადმინისტრაციული ტერიტორია,

გაფორმების ეკონომიკური ზონა, საბაჟო სანყოფი, სარკინიგზო ჩიხი ან სალიანდაგო ნაწილი, საქონლის დროებით შენახვისთვის კანონმდებლობით განსაზღვრული ნებისმიერი ადგილი ან ნებისმიერი ზონა, რომელიც კანონმდებლობით ითვლება საბაჟო კონტროლის ზონად თუნდაც დროებით. საქონლის მფლობელის პასუხისმგებლობა დადგება ასევე საბაჟო კონტროლზე მყოფი საქონლის უნებართვოდ გადმოტვირთვის/გადატვირთვის შემთხვევაშიც. ზემოთ აღნიშნული სამართალდარღვევისთვის, სამართალდამრღვევ პირს დაეკისრება ჯარიმა 1 000 ლარის ოდენობით, ხოლო განმეორებით ჩადენის შემთხვევაში 2 000 ლარის ოდენობით. 289-ე მუხლის მე-17 ნაწილი აწესებს პასუხისმგებლობის ზომას იმ შემთხვევებში, როცა ხდება ამა თუ იმ სასაქონლო ოპერაციაში (პროცედურაში) მოქცეული საქონლის მიმართ, განსაზღვრული პირობების დარღვევა. სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევის პირობები ზოგადად რეგულირდება კანონმდებლობით ხოლო შესაბამისი დეტალები თანხმდება საქონლის საბაჟო გაფორმებისას.

*მაგალითი:* გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული საქონლის მიმართ კანონმდებლობით არის დადგენილი, რომ უნდა განისაზღვროს გადამუშავების სახე და გადამუშავების ვადა. გადამუშავების სახე და ვადა თანხმდება ყოველი საბაჟო გაფორმების დროს თითოეული სასაქონლო პარტიისათვის ინდივიდუალურად. ზემოთ აღნიშნული წარმოადგენს გადამუშავების სასაქონლო ოპერაციის პირობებს, რომლის დარღვევის შემთხვევაში საქონლის დეკლარანტს დაეკისრება პასუხისმგებლობა.

მე-17 და მე-18 ნაწილების თანახმად, სასაქონლო ოპერაციის პირობების დარღვევისათვის სასჯელის ზომა განისაზღვრება 500 ლარით, ხოლო განმეორებით ჩადენის შემთხვევაში 1 000 ლარით.

მე-18 ნაწილით განსაზღვრულია დათქმა (შენიშვნა), რომელიც გამორიცხავს სამართალდამრღვევზე მე-17 და მე-18 ნაწილებით პასუხისმგებლობის დაკისრებას, თუ სასაქონლო ოპერაციის პირობა დაირღვა, მაგრამ ამ დარღვევისათვის განსაზღვრულია პასუხისმგებლობის ზომა რომელიმე სხვა მუხლით ან მუხლის ნაწილით.

*მაგალითი:* დავუშვათ, საქონელი მოექცა სანყოფის სასაქონლო ოპერაციაში. სანყოფი წარმოადგენს საბაჟო კონტროლის ზონას. სანყოფის სასაქონლო ოპერაციის ერთ-ერთი პირობა არის, რომ არ



შეიძლება ამ სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული საქონლის უნებართვოდ განკარგვა ან საწყობიდან გატანა. თუ საქონლის მფლობელი საბაჟოს ნებართვის გარეშე გაიტანს საქონელს საწყობიდან, ადგილი აქვს სამართალდარღვევის ფაქტს. თუმცა, ასეთ სამართალდარღვევაზე პასუხისმგებლობის ზომა განისაზღვრება მე-19 ნაწილით, რომელიც კრძალავს საბაჟო კონტროლზე მყოფი საქონლის უნებართვოდ განკარგვას. შესაბამისად, სამართალდამრღვევს არ დაეკისრება პასუხისმგებლობა ამ მუხლის მე-17 ან მე-18 ნაწილების თანახმად.

289-ე მუხლის მე-19 ნაწილით განისაზღვრება პასუხისმგებლობის ზომა იმ შემთხვევებში, როცა საბაჟო ორგანოსთან შეუთანხმებელი მოქმედებით ან სასაქონლო ოპერაციის პირობების დარღვევით ხდება საბაჟო კონტროლზე მყოფი საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების განკარგვა, დაკარგვა ან განადგურება.

*მაგალითი:* თუ საქონელი საქართველოში იმპორტირებულ იქნა ჰუმანიტარული მიზნით (მიზნობრივი დანიშნულებით) და გადასახდელებისგან გათავისუფლებით, სასაქონლო ოპერაციის ერთ-ერთი პირობა გახლავთ ის, რომ არ შეიძლება ამ საქონლის სხვა მიზნით გამოყენება. თუ საქონლის დეკლარანტი ამ საქონელს გამოიყენებს ჰუმანიტარულის გარდა ნებისმიერი სხვა მიზნით, მას დაეკისრება პასუხისმგებლობა 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილით.

*მაგალითი:* დავეუვათ, იმპორტიორმა შემოიტანა საქონელი ან/და სატრანსპორტო საშუალება საქართველოში და დროებით დასაწყობების მიზნით საბაჟო საზღვრიდან დალუქულ მდგომარეობაში გადაზიდა საკუთარ საწყობში. სასაქონლო ოპერაციის დასრულებამდე, მან უნებართვოდ გახსნა საბაჟო კონტროლქვეშ მყოფი საქონელი და განკარგა ნებისმიერი სახით. აღნიშნული ინვევს მფლობელის დაჯარიმებას 289-ე მუხლის მე-19 ნაწილით.

აღნიშნული სამართალდარღვევისთვის პასუხისმგებლობის ზომა განისაზღვრება ჯარიმით, რომელიც უდრის უნებართვოდ განკარგული, დაკარგული ან განადგურებული საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების იდენტიური ან მსგავსი საქონლის შესაბამისი იმპორტის გადასახდელების მიხედვით.

შენიშვნა: ჯარიმის ოდენობის განსაზღვრისას არ არის დაზუსტებული თუ რა მომენტისათვის უნდა იქნას დაანგარიშებული უნებართვოდ განკარგული საქონლის იდენტიური ან მსგავსი საქონლის

შესაბამისი იმპორტის გადასახდელების ოდენობა. უნდა ვივარაუდოთ, რომ იმპორტის გადასახდელები იანგარიშება საბაჟო ვალდებულების წარმოშობის მომენტისათვის.

*მაგალითი:* დავუშვათ, 2010 წლის 10 მარტს საქართველოში შემოტანილ იქნა ტელევიზორების პარტია, რომელიც დროებით დასაწყობდა ერთ-ერთ საბაჟო ტერმინალში. საბაჟომ მხოლოდ 2011 წლის იანვარში აღმოაჩინა, რომ სასაქონლო პარტიის ნაწილი, კონკრეტულად 40 ცალი ტელევიზორი დაკარგულია. პასუხისმგებლობა უნდა დაეკისროს საბაჟო ტერმინალის მფლობელს, რომელიც ვალდებული იყო, რომ უზრუნველყო საქონლის დაცულობა და ხელუხლებლობა. ჯარიმის ოდენობა უნდა განისაზღვროს 40 ცალი დაკარგული ტელევიზორის იდენტური ან მსგავსი ტელევიზორისათვის საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი იმპორტის გადასახდელების თანხით. მნიშვნელოვანია, თუ რა მომენტისათვის უნდა განისაზღვროს იმპორტის გადასახდელების ოდენობა, იმის გათვალისწინებით რომ ტელევიზორი მორალურად სწრაფად ცვეთადი პროდუქტია და ეჭვგარეშეა რომ 2010 წლის მარტში ბევრად მაღალი იქნებოდა მისი ფასი, შესაბამისად, ბევრად მეტი იმპორტის გადასახდელები მოუწევდა, ვიდრე 2011 წლის იანვარში. ალბათ ლოგიკურია, რომ ტელევიზორების შესაბამისი იმპორტის გადასახდელები დაანგარიშებულ იქნას საბაჟო ვალდებულების წარმოშობის მომენტისათვის, რომელიც იქნება 2010 წლის 10 მარტი.

289-ე მუხლის მე-20 ნაწილის თანახმად, განსაზღვრულია პასუხისმგებლობის ზომა იმ შემთხვევებში, როცა ხდება საბაჟო ღირებულების შესახებ მონაცემების არასწორად დეკლარირება ან არასწორი დოკუმენტაციის წარდგენა საბაჟოზე, ისე რომ ამან გამოიწვიოს საბაჟო ღირებულების შემცირება ან გაზრდა, მაგრამ არ გამოიწვიოს იმპორტის გადასახდელების შემცირება. სასჯელის სახით სამართალდამრღვევ პირს დაეკისრება ჯარიმა, შემცირებული ან გაზრდილი საბაჟო ღირებულების 10%-ის ოდენობით, არანაკლებ 500 ლარისა. თუ იგივე დარღვევა ჩადენილ იქნა განმეორებით, სამართალდამრღვევს დაეკისრება ჯარიმა შემცირებული საბაჟო ღირებულების თანხის 20 %-ის ოდენობით, არანაკლებ 1 000 ლარისა.

289-ე მუხლის 22-ე და 23-ე ნაწილები განსაზღვრავს პასუხისმგებლობის ზომას პორტების, აეროპორტების, სარკინიგზო სად-

გურების და საფოსტო სამსახურებისათვის, იმ შემთხვევებში თუ ზემოთ აღნიშნული სამსახურები მათ მომსახურე საბაჟო ორგანოს წინასწარ არ შეატყობინებენ საქართველოში შემომავალი ან გამავალი საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალებების შესახებ. კანონმდებლობის თანახმად, თითოეული ზემოთ აღნიშნული სუბიექტი ვალდებულია საბაჟო ორგანოს აცნობოს მის ხელთ არსებული ინფორმაცია საქართველოს საზღვრებზე მოძრავი სასაქონლო პარტიების შესახებ. ეს მოთხოვნა გამომდინარეობს საბაჟო კონტროლის დროულად განხორციელების მიზნებიდან. აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ ზოგიერთ შემთხვევაში კანონმდებლობით არ არის დაზუსტებული საბაჟოსადმი გასაგზავნი შეტყობინების ფორმა და შეტყობინების ვადა. რაც შეეხება ფორმას, ძირითადად გამოიყენება ტელეფონოგრამით შეტყობინება, ხოლო ვადა დაცულად ითვლება თუ შეტყობინება მოხდა ნებისმიერ მომენტში საქონლის და სატრანსპორტო საშუალების მიერ საბაჟო ზონის დატოვებამდე, თუნდაც საქონელი უკვე განთავსებული იყოს საბაჟო კონტროლის ზონაში.

სამართალდარღვევის შემთხვევაში, პორტს, აეროპორტს, სარკინიგზო სადგურს ან საფოსტო სამსახურს დაეკისრება ჯარიმა 5 000 ლარის ოდენობით ხოლო განმეორებით დარღვევის შემთხვევაში 10 000 ლარის ოდენობით.

289-ე მუხლის 24-ე პუნქტი განსაზღვრავს პასუხისმგებლობის ზომას პირის მიერ საბაჟო დოკუმენტაციის შენახვის ვადის დარღვევისათვის. ეს კონკრეტული ნაწილი ეხება იმ დოკუმენტებს, რომლის საბაჟოზე წარდგენის ვალდებულება არ წარმოშობილა, თუმცა კანონმდებლობით შეიძლება დაექვემდებაროს შემონმებას, მათ შორის განბაჟების შემდგომ შემონმებასაც (დამოკიდებულია რისკების მართვის ელექტრონულ პროგრამაზე). დოკუმენტები უნდა ინახებოდეს ამ კოდექსით განსაზღვრული ხანდაზმულობის ვადით. დოკუმენტების შენახვის ვადის დარღვევისათვის, სამართალდამრღვევს დაეკისრება ჯარიმა 1 500 ლარის ოდენობით.

289-ე მუხლის 25-ე ნაწილი შინაარსით ნააგავს მე-10 ნაწილს, ვინაიდან ორივე ნაწილი ეხება საქონლის კონტრაბანდული გზებით გადაადგილებას საბაჟო საზღვრებზე იმ განსხვავებით, რომ 25-ე ნაწილი ადგენს სასჯელის ზომას ტრანზიტულად მოძრავი დამალული (არადეკლარირებული) საქონლის აღმოჩენის შემთხვევაში. ტრანზიტუ-

ლად მოძრავი კონტრაბანდული საქონლის შემთხვევაში სამართალდამრღვევს დაეკისრება 2 000 ლარის ოდენობის ჯარიმა, ხოლო განმეორებითი დარღვევის შემთხვევაში 4 000 ლარის ოდენობის ჯარიმა.

289-ე მუხლის 27-ე ნაწილის თანახმად ხაზგასმულია, რომ აღნიშნული მუხლი გამოიყენება მხოლოდ საბაჟო პროცედურებში მონაწილე სუბიექტებთან სამართლებრივ ურთიერთობებში. ამასთან, თუ სამართალდარღვევა შეიცავს სისხლის სამართლის ნიშნებს, საქმე გადაეცემა შესაბამის საგამომძიებო ორგანოებს და პირს არ დაეკისრება პასუხისმგებლობა ამ მუხლის თანახმად.

289-ე მუხლში შენიშვნის სახით კეთდება დაზუსტება იმ შემთხვევებისთვის, როცა საბაჟო სამართალდამრღვევი პირების მიმართ გამოიყენება საზღვრის გადაკვეთის 1-წლიანი აკრძალვა. ასეთ შემთხვევებში აკრძალულია მხოლოდ იმ ქვეყანასთან არსებული საზღვრების კვეთა, საიდანაც პირს სამართალდარღვევით შემოჰქონდა ან გაჰქონდა საქონელი.

*მაგალითი:* ფიზიკურ პირს აეკრძალა საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთა იმის გამო, რომ მას აღმოაჩნდა კონტრაბანდული გზით თურქეთიდან სარფის საბაჟოს გავლით შემოტანილი საქონელი. აკრძალვა მოქმედებს 1 წლით თურქეთ-საქართველოს ყველა საზღვარზე (სარფი, ვალე, კარნახი). ამასთან აკრძალვა არ ვრცელდება, თუ აღნიშნული პირი გადანყვეტს თურქეთში შესვლას საქართველოს სხვა გამშვები პუნქტებიდან, მათ შორის აეროპორტით და საზღვაო პორტებით.

ამავე შენიშვნის თანახმად, ზემოაღნიშნული საზღვრების გადაკვეთის 1-წლიანი შეზღუდვა შეიძლება უგულებელყოფილ იქნას, თუ პირი საბაჟოს წარუდგენს საბანკო გარანტიას, რომლის მოქმედების ვადა იქნება აკრძალვის დარჩენილ ვადაზე არანაკლები. საბანკო გარანტიის ოდენობა უნდა იყოს მინიმუმ 5 000 ლარი. თუ პირი გარანტიის მოქმედების პერიოდში კვლავ დაარღვევს ამ კოდექსით და საბაჟო სფეროს მარეგულირებელი სხვა ნორმატიული აქტებით განსაზღვრულ ვალდებულებებს, მას დაეკისრება პასუხისმგებლობა ამ კოდექსის შესაბამისად, ხოლო გარანტიის თანხა ჩამოეჭრება სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ. ამ დებულებაში ცოტა უცნაურია, რისი უზრუნველყოფა ხდება საბანკო გარანტიით და რატომ უნდა ჩამოეჭრას გარანტია, თუ პირი ჩაიდენს ამ მუხლით გათვალისწინებულ

სამართალდარღვევას, თუნდაც ისეთ ნაკლებად მნიშვნელოვანს, რომელსაც არავითარი საერთო არ აქვს წინა სამართალდარღვევასთან, რომლის გამოც პირს დაეკისრა საზღვრის კვეთის შეზღუდვა.

აღსანიშნავია ისიც, რომ მსგავსი მიდგომები და მეთოდები არ წარმოადგენს სტანდარტულ (საუკეთესო) საერთაშორისო პრაქტიკას.

**მუხლი 290<sup>1</sup>. სსზ-ის სტატუსის მქონე პირის მიერ  
საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით  
დადგენილი (8.11.2011. N5202) მოთხოვნების  
შეუსრულებლობა**

1. სსზ-ის სტატუსის მქონე პირის მიერ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების შეუსრულებლობა – იწვევს პირის დაჯარიმებას 4 000 ლარის ოდენობით.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ქმედება (იმავე მოთხოვნების დარღვევა), ჩადენილი განმეორებით, – იწვევს ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ჯარიმის ოდენობის გასამმაგებას.

წინამდებარე მუხლი ადგენს სსზ-ის სტატუსის მქონე პირის პასუხისმგებლობის ზომას იმ სამართალდარღვევებისათვის, რომლებიც გამოწვეულია სტატუსის მქონე პირის მიერ საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების შეუსრულებლობასთან. საგადასახადო კანონმდებლობა კი, წინამდებარე კოდექსის გარდა, შედგება სხვადასხვა ნორმატიული აქტისა და საერთაშორისო ხელშეკრულებებისაგან (მ.2.1). სანქციის დაკისრებისას, უნდა ვივარაუდოთ, რომ კანონმდებელს მხედველობაში აქვს მხოლოდ ის მოთხოვნები, რომლებიც ეხება პირს მისი სსზ-ის სტატუსიდან გამომდინარე, და არა, მაგალითად, გადასახადის თანხის დადგენილ ვადაში გადახდასთან დაკავშირებით, რომლის დარღვევისათვის გათვალისწინებულია საურავი (მ.272).

როგორც ჩანს, კანონმდებლის სურვილია სტატუსის მქონეს ამ მუხლით გათვალისწინებული სანქცია დააკისროს მაშინ, როდესაც ის დაარღვევს როგორც კოდექსის, ასევე – ფინანსთა მინისტრისა

და საქართველოს მთავრობის მიერ გამოცემულ კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების მოთხოვნებს, თუ ვალდებულების დამდგენი ნორმები ეხება სსზ-ის.

რაც შეეხება უშუალოდ კოდექსის მოთხოვნებს, ის ჩამოყალიბებულია სხვადასხვა ნორმებში, მაგალითად, 26-ე მუხლის მე-4 და მე-8 ნაწილებსა და 154-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის ნ) ქვეპუნქტში.

### **მუხლი 291. სხვა ჯარიმები**

**პირის მიერ ამ კოდექსით გათვალისწინებული ვალდებულების შეუსრულებლობა, რისთვისაც ამავე კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა, მაგრამ არ არის განსაზღვრული ჯარიმის ოდენობა, – ინვესს დაჯარიმებას 100 ლარის ოდენობით.**

განსახილველი მუხლი ითვალისწინებს პირის პასუხისმგებლობას საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული იმ ვალდებულების შეუსრულებლობისათვის, რისთვისაც ამავე კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა, მაგრამ არ არის განსაზღვრული ჯარიმის ოდენობა.

უნდა აღინიშნოს, რომ განსახილველი ნორმა მკაფიოდ არ განსაზღვრავს დასჯადი ქმედების ნიშნებს. საგადასახადო პასუხისმგებლობის საფუძველს უნდა წარმოადგენდეს მხოლოდ ისეთი ქმედება, რომელსაც ახასიათებს დასჯადი ქმედების კანონით გათვალისწინებული ყველა ნიშანი და გააჩნია კონკრეტული სამართალდარღვევის შემადგენლობის კანონით გათვალისწინებული ყველა ელემენტი. ეს სავალდებულო პირობაა, ვინაიდან, ერთი მხრივ, სანქციის გამოყენების პროცესში იზღუდება ადმინისტრაციული შეხედულებები, ხოლო, მეორე მხრივ, გამოირიცხება პასუხისმგებლობისაგან თავის არიდების შესაძლებლობები.

იურიდიული პასუხისმგებლობის, მ.შ. საგადასახადო პასუხისმგებლობის დაწესება სამართალდარღვევის შემადგენლობის კონკრეტული ნიშნების აღწერის გარეშე ყოვლად დაუშვებლად მიგვაჩნია. კანონმდებლობაში სამართალდარღვევის შემადგენლობის ნიშნების არარსებობა, როგორც წესი, უნდა გამოირიცხავდეს ნებისმიერი სახის იურიდიული პასუხისმგებლობის გამოყენებას.

**თაპი XLI**  
**საგადასახადო შეთანხმება**

**მუხლი 292. საგადასახადო შეთანხმების არსი**  
**(24.06.2011. N4935)**

1. გადასახადის გადამხდელთან საგადასახადო შეთანხმება შესაძლებელია გაფორმდეს:

ა) გადასახადების ან/და სანქციების შემცირების მიზნით;(20.12.2011 N 5556)

ბ) გადასახადის გადამხდელის მიერ არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის ან/და შემცირების მიზნით გადასახადის გადამხდელის მიერ მითითებულ საგადასახადო პერიოდზე/პერიოდებზე და გადასახადის სახეებზე მითითებით;

გ) მომავალ საგადასახადო პერიოდში/პერიოდებში დასადეკლარირებელი საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების გადავადების მიზნით.

2. ამ მუხლის მოქმედება არ ვრცელდება ამ კოდექსის 281-ე და 291-ე მუხლებით გათვალისწინებულ სანქციებზე, ამავე კოდექსის 155-ე და 205-ე მუხლების შესაბამისად დარიცხულ მიმდინარე გადასახდელების თანხებზე და იმ მოსაკრებლის თანხებზე, რომლის გადახდის ადმინისტრირებას ახორციელებს საგადასახადო ორგანო. (8.11.2011. N5202)

3. ამ მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში საგადასახადო ვალდებულების შესრულების გადავადება შესაძლებელია განხორციელდეს არა უმეტეს 3 წლით, წლიური 4% სარგებლით, გარდა ამავე მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა.

4. საგადასახადო ვალდებულების შესრულების 3 წელზე მეტით გადავადების შემთხვევაში წლიური სარგებელი განისაზღვრება კონკრეტული საგადასახადო შეთანხმების მიხედვით და იგი არ შეიძლება იყოს 4%-ზე ნაკლები.

განსახილველი მუხლის პირველი ნაწილი გვაძლევს საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების სამ დამოუკიდებელ საფუძველს.

გადასახადის გადამხდელთან საგადასახადო შეთანხმება შესაძლებელია გაფორმდეს:

- გადასახადების ან/და სანქციების შემცირების მიზნით;
- გადასახადის გადამხდელის მიერ არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის ან/და შემცირების მიზნით გადასახადის გადამხდელის მიერ მითითებულ საგადასახადო პერიოდზე/პერიოდებზე და გადასახადის სახეებზე მითითებით;
- მომავალ საგადასახადო პერიოდში/პერიოდებში დასადეკლარირებელი საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების გადავადების მიზნით.

გადასახადის გადამხდელსა და შემოსავლების სამსახურს შორის საგადასახადო შეთანხმება შესაძლებელია გაფორმდეს გადასახადის გადამხდელის განცხადების საფუძველზე. ამასთან, არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის ან/და შემცირების შესახებ განცხადება გადასახადის გადამხდელმა შემოსავლების სამსახურს უნდა წარუდგინოს საგადასახადო შემონემების ჩატარებამდე ან დასრულებამდე.

განსახილველი მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო შეთანხმება არ შეიძლება გაფორმდეს:

- საგადასახადო კოდექსის 281-ე (საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დარღვევა) და 291-ე (სხვა ჯარიმები) მუხლებით გათვალისწინებულ საგადასახადო სანქციებზე;
- საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად დარიცხული მოგების, საშემოსავლო და ქონების გადასახადების მიმდინარე გადასახდელების თანხებზე;
- მოსაკრებლის თანხებზე, რომლის ადმინისტრირებას ახორციელებს საგადასახადო ორგანო.

საერთო წესის შესაბამისად, მომავალ საგადასახადო პერიოდში/პერიოდებში დასადეკლარირებელი საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების გადავადება შესაძლებელია განხორციელდეს არა უმეტეს 3 წლით, წლიური 4% სარგებლით. განსახილველი მუხლის მე-4 ნაწილი უშვებს საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების 3 წელზე მეტით გადავადების შესაძლებლობასაც. ამ შემთხვევაში წლიური სარგებელი უნდა განისაზღვროს კონკრეტული



საგადასახადო შეთანხმების მიხედვით, რაც არ შეიძლება იყოს 4%-ზე ნაკლები.

მომავალ საგადასახადო პერიოდში/პერიოდებში დასადეკლარირებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების გადავადების შესახებ განცხადება გადასახადის გადამხდელმა შემოსავლების სამსახურს უნდა წარუდგინოს შესაბამისი საგადასახადო პერიოდის/პერიოდების დაწყებამდე. ამასთან, მომავალ საგადასახადო პერიოდში/პერიოდებში დასადეკლარირებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების გადავადების მიზნით განცხადებით მიმართვის უფლება აქვს პირს, რომელიც ახორციელებს უძრავი ქონების შექმნას, მართვას ან რეალიზაციას, აგრეთვე სხვა საქმიანობას მომავალ საგადასახადო პერიოდში/პერიოდებში საქმიანობის ამ ნაწილში დასადეკლარირებელი საგადასახადო ვალდებულების მიმართ.

### **მუხლი 293. საგადასახადო შეთანხმების გაფორმება (20.05.2011. N4705)**

1. გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შესახებ განცხადებით მიმართავს შემოსავლების სამსახურს. შემოსავლების სამსახურის უფროსი უფლებამოსილია:

ა) უარი თქვას გადასახადის გადამხდელთან საგადასახადო შეთანხმების გაფორმებაზე;

ბ) აღნიშნული განცხადება თანდართულ მასალებთან ერთად წარუდგინოს საქართველოს ფინანსთა მინისტრს. საქართველოს ფინანსთა მინისტრი ამ დოკუმენტაციას წარუდგენს საქართველოს პრემიერ-მინისტრს.

2. საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შესახებ გადაწყვეტილებას იღებს საქართველოს პრემიერ-მინისტრი. საქართველოს პრემიერ-მინისტრის ბრძანებით განისაზღვრება გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო შეთანხმების შესაბამისად გადასახდელი თანხის ოდენობა და გადახდის ვადა, ხოლო ამ კოდექსის 292-ე მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში – სარგებლის წლიური განაკვეთის ოდენობა. (24.06.2011.N4935)

2<sup>1</sup>. ცალკეულ პირთან მიმართებით, საქართველოს პრემიერ-მინისტრის გადაწყვეტილებით, მომავალ საგადასახადო პერიოდში/

პერიოდებში დასადეკლარირებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების გადავადების მიზნით საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების დამატებით პირობად შესაძლებელია განისაზღვროს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის საშუალება. გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებული პირობების დარღვევის შემთხვევაში შემოსავლების სამსახურს უფლება აქვს: (24.06.2011.N4935)

ა) თავდებს/გარანტს მოსთხოვოს საგადასახადო შეთანხმებით განსაზღვრული ვალდებულების სრული მოცულობით დაფარვა;

ბ) გადახდევინების მიზნით თავდების/გარანტის მიმართ გამოიყენოს ამ კოდექსით გათვალისწინებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

3. საქართველოს მთავრობის დადგენილებით შესაძლებელია განისაზღვროს თანხის ოდენობა, რომლის ფარგლებშიც საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შესახებ გადაწყვეტილების მიღებაზე უფლებამოსილი იქნება შემოსავლების სამსახურის უფროსი, საქართველოს პრემიერ-მინისტრის ბრძანების გარეშე.

4. შემოსავლების სამსახური საქართველოს პრემიერ-მინისტრის გადაწყვეტილების საფუძველზე უფლებამოსილია გადასახადის გადამხდელს შეუმციროს გადასახადები ან/და სანქციები, თუ გადასახადის გადამხდელი საქართველოს პრემიერ-მინისტრის გადაწყვეტილებით განსაზღვრულ ვადაში გადაიხდის საგადასახადო შეთანხმებით გადასახდელად განსაზღვრულ თანხას.

5. ამ მუხლის მე-4 ნაწილით განსაზღვრულ შემთხვევაში საგადასახადო შეთანხმების პირობების შესრულების შემდეგ გადასახადის გადამხდელისათვის შესაბამისი გადასახადების ან/და სანქციების შემცირება ხორციელდება შემოსავლების სამსახურის უფროსის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით.

6. თუ გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო შემონების ჩატარებამდე ან შემონების დასრულებამდე განაცხადებს მის მიერ არადეკლარირებული და შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების ჯამურ ოდენობას, შემოსავლების სამსახური საქართველოს პრემიერ-მინისტრის გადაწყვეტილების საფუძველზე უფლებამოსილია გადასახადის გადამხდელთან გააფორმოს საგადასახადო შეთანხმება, რომლითაც განისაზღვრება შესაბამის საგადასახადო

პერიოდზე გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებები გადასახადის სახეების მიხედვით.

7. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია ამ მუხლის მე-6 ნაწილით გათვალისწინებული საგადასახადო ვალდებულებები შეასრულოს საქართველოს პრემიერ-მინისტრის გადანყვეტილებით განსაზღვრულ ვადებში.

8. ამ მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში ამ მუხლის მე-2, 2<sup>1</sup> და მე-4–მე-7 ნაწილების დებულებები ვრცელდება ასევე შემოსავლების სამსახურის უფროსის მიერ საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შესახებ მიღებულ გადანყვეტილებაზე. (24.06.2011. N4935)

9. საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებული საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების ვადების დარღვევის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაეკისრება გადაუხდელი თანხის 0.5 პროცენტი ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე, მაგრამ არა უმეტეს საგადასახადო შეთანხმებით გადასახდელად განსაზღვრული მთლიანი თანხის 10 პროცენტისა.

10. არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის ან/და შემცირების შესახებ საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შემდეგ დაუშვებელია საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებულ პერიოდზე ან/და შეთანხმებით გათვალისწინებულ გადასახადის (გადასახადების) სახეებზე გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო დეკლარაციით ვალდებულებების დაზუსტება, ასევე საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო ვალდებულებების დამატებით დარიცხვა (გარდა გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებული ვალდებულებების შეუსრულებლობის შემთხვევისა).

11. გადასახადის ან/და სანქციის თანხა ითვლება გადასახადის გადამხდელის მიერ აღიარებულად, თუ მასზე გაფორმდა საგადასახადო შეთანხმება. (20.12.2011 N 5556)

12. გადასახადების ან/და სანქციების შემცირების შესახებ საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შემდეგ დაუშვებელია საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებულ საგადასახადო პერიოდზე ან/და შეთანხმებით გათვალისწინებულ გადასახადის (გადასახადების) სახეებზე გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო

დო დეკლარაციით საგადასახადო ვალდებულებების დაზუსტება.  
(20.12.2011 N 5556)

13. დამატებით დარიცხული გადასახადების ან/და სანქციების შემცირების შესახებ საგადასახადო შეთანხმების აქტის გაფორმების შემდეგ დამატებით დარიცხვის საფუძვლებში (მათ შორის, შემონების აქტში ან/და სხვა დოკუმენტში) მითითებულ პერიოდზე/პერიოდებზე და გადასახადის/გადასახადების სახეებზე დაუშვებელია მაკონტროლებელი/სამართალდამცავი ორგანოს მიერ საგადასახადო ვალდებულებების დამატებით დარიცხვა (გარდა გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებული ვალდებულებების შეუსრულებლობის შემთხვევისა).  
(24.06.2011. N4963)

13<sup>1</sup>. მომავალ საგადასახადო პერიოდში/პერიოდებში დასადეკლარირებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების გადავადების შემთხვევაში: (24.06.2011. N4935)

ა) გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, წარადგინოს შესწორებული საგადასახადო დეკლარაცია და დააზუსტოს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება. ამასთანავე, საგადასახადო ვალდებულების დაზუსტებით არ იზრდება საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებული თანხის ოდენობა;

ბ) შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილია ჩაატაროს იმ საგადასახადო პერიოდის/პერიოდების საგადასახადო შემოწმება, რომლის/რომელთა განმავლობაში წარმოშობილი საგადასახადო ვალდებულებაც გადავადებულია, და განსაზღვროს საგადასახადო ვალდებულების ოდენობა. ამასთანავე, საგადასახადო ორგანოს მიერ დამატებით დარიცხულ თანხაზე არ ვრცელდება საგადასახადო შეთანხმების პირობები;

გ) საგადასახადო შეთანხმება შესაძლებელია შეწყდეს გადასახადის გადამხდელის ინიციატივით, გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების შესრულების შემთხვევაში;

დ) საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებული გადასახადის თანხას საურავი არ ერიცხება (გარდა ამ მუხლის „ე“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა);

ე) გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო შეთანხმების პირობების დარღვევის შემთხვევაში საგადასახადო შეთანხმების

შენწყვეტისას საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებული გადასახადის გადაუხდელობა თანხას ერიცხება საურავი შესაბამისი გადასახადისათვის ამ კოდექსით დადგენილი გადახდის ვალდებულების წარმოშობის თარიღიდან.

14. საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შემდეგ შემოსავლების სამსახურის უფროსი უფლებამოსილია მიიღოს გადაწყვეტილება გადასახადის გადამხდელის მიმართ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებათა გამოყენების მიზანშეწონილობის შესახებ.

15. ამ მუხლის მე-6 ნაწილით გათვალისწინებული გადასახადის გადამხდელის განცხადება არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებების შესახებ არ უნდა იქნეს განხილული ამ კოდექსის 61-ე მუხლით განსაზღვრულ ინფორმაციად.

16. საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების წესი და პირობები, ასევე მომავალ საგადასახადო პერიოდში/პერიოდებში დასადეკლარირებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების გადავადებით მოსარგებლე პირების კატეგორია, გადავადების კრიტერიუმები და პირობები განისაზღვრება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით. (24.06.2011. N4935)

საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების თაობაზე გადასახადის გადამხდელი წერილობითი განცხადებით მიმართავს შემოსავლების სამსახურს. გადასახადის გადამხდელის განცხადების შემოსავლების სამსახურში რეგისტრაციის მომენტიდან იწყება საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების თაობაზე ადმინისტრაციული წარმოება.

საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების თაობაზე გადასახადის გადამხდელის განცხადება უნდა შეიცავდეს წინადადებას საგადასახადო შეთანხმების შესახებ და ასახავდეს შემდეგ მონაცემებს:

- გადასახადის გადამხდელის დასახელებას და საიდენტიფიკაციო ნომერს ან სახელს, გვარს და პირად ნომერს, ასევე იურიდიულ/ფაქტობრივ მისამართსა და ტელეფონის ნომერს;
- გადასახადის გადამხდელის წერილობით ნებართვას შესაბამისი პირებისათვის საგადასახადო საიდუმლოების შემცველი დოკუმენტების გაცნობის თაობაზე, ამ უკანასკნელთა მიერ სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულების მიზნით.

გადასახადების ან/და სანქციების შემცირების შესახებ საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების თაობაზე გადასახადის გადამხდელის განცხადება ასევე უნდა შეიცავდეს:

- საგადასახადო დავალიანების, მათ შორის, დამატებით დარიცხული საგადასახადო ვალდებულების ან/და სანქციის (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) ოდენობას;
- საგადასახადო შეთანხმების შესაბამისად გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახდელად შემოთავაზებული თანხის ოდენობასა და გადახდის ვადას.

არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის ან/და შემცირების შესახებ გადასახადის გადამხდელის განცხადება ასევე უნდა შეიცავდეს:

- არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულების ოდენობას, გადასახადის სახეების მიხედვით ვალდებულების წარმოშობის პერიოდის/პერიოდების მითითებით;
- საგადასახადო შეთანხმების შესაბამისად გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახდელად შემოთავაზებული თანხის ოდენობასა და გადახდის ვადას.

მომავალ საგადასახადო პერიოდში/პერიოდებში დასადეკლარირებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების გადავადების შესახებ საგადასახადო შეთანხმების თაობაზე გადასახადის გადამხდელის განცხადება ასევე უნდა შეიცავდეს:

- გადასავადებელი საგადასახადო ვალდებულების ოდენობას, გადასახადის სახეების მიხედვით ვალდებულების წარმოშობის პერიოდის/პერიოდების მითითებით;
- საგადასახადო შეთანხმების შესაბამისად გადასავადებელი თანხის გადახდის ვადას.

საგადასახადო შეთანხმების თაობაზე გადასახადის გადამხდელის განცხადებას უნდა დაერთოს ხელმომწერის უფლებამოსილების დამადასტურებელი დოკუმენტი.

შემოსავლების სამსახური რეგისტრაციიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში ამოწმებს საგადასახადო შეთანხმების თაობაზე გადასახადის გადამხდელის განცხადების შესაბამისობას ზემოაღნიშნულ მოთხოვნებთან. თუ განცხადება არ შეესაბამება დადგენილ მოთხოვნებს, გადასახადის გადამხდელს ხარვეზის აღმოსაფხვრელად

განესაზღვრება გონივრული ვადა. ხარვეზის დადგენის შესახებ გადასახადის გადამხდელს ეცნობება წერილობითი ფორმით. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია ხარვეზი აღმოფხვრას შემოსავლების სამსახურის მიერ განსაზღვრულ ვადაში.

შემოსავლების სამსახურს უფლება აქვს, გადასახადის გადამხდელს მოსთხოვოს საგადასახადო შეთანხმებასთან დაკავშირებული დამატებითი დოკუმენტაციის წარდგენა. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შემოსავლების სამსახურის მიერ განსაზღვრულ ვადაში წარადგინოს შესაბამისი დოკუმენტაცია.

იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი შემოსავლების სამსახურის მიერ განსაზღვრულ ვადაში არ აღმოფხვრის მითითებულ ხარვეზს ან/და არ წარადგენს დამატებით მოთხოვნილ დოკუმენტაციას, წარდგენილი განცხადება აღარ განიხილება. გადასახადის გადამხდელს, მისი მოთხოვნის შემთხვევაში, უბრუნდება განცხადება და თანდართული დოკუმენტაცია.

განსახილველი მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, შემოსავლების სამსახურის უფროსი უფლებამოსილია:

- უარი თქვას გადასახადის გადამხდელთან საგადასახადო შეთანხმების გაფორმებაზე;
- განცხადება თანდართულ მასალებთან ერთად წარუდგინოს საქართველოს ფინანსთა მინისტრს.

საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების თაობაზე შემოსავლების სამსახურიდან მიღებულ დოკუმენტაციას (გადასახადის გადამხდელის განცხადება თანდართული მასალებით) საქართველოს ფინანსთა მინისტრი წარუდგენს საქართველოს პრემიერ-მინისტრს. საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შესახებ განცხადებას იხილავს საქართველოს პრემიერ-მინისტრი და იღებს გადაწყვეტილებას საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების ან გაფორმებაზე უარის თქმის თაობაზე.

საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შესახებ განცხადების განხილვისას შესაძლებელია მოწვეულ იქნეს გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო შეთანხმების პირობების (გადასახდელი თანხის ოდენობა და გადახდის ვადა) განსაზღვრის მიზნით.

საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შესახებ საქართველოს პრემიერ-მინისტრის გადაწყვეტილებით განისაზღვრება:

- გადასახადების ან/და სანქციების შემცირების შესახებ საგადასახადო შეთანხმების თაობაზე განცხადების შემთხვევაში – გადასახდელი თანხის ოდენობა და გადახდის ვადა;
- არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის ან/და შემცირების შესახებ საგადასახადო შეთანხმების თაობაზე განცხადების შემთხვევაში – გადასახდელი გადასახადის სახე, საგადასახადო პერიოდი, გადასახდელი თანხის ოდენობა და გადახდის ვადა;
- მომავალ საგადასახადო პერიოდში/პერიოდებში დასადეკლარირებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების გადავადების შესახებ საგადასახადო შეთანხმების თაობაზე განცხადების შემთხვევაში – გადასავადებელი გადასახადის სახე, საგადასახადო პერიოდი, გადასავადებელი თანხის ოდენობა, საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებული თანხის გადახდის ვადა, წლიური სარგებლის ოდენობა.

ცალკეულ პირთან მიმართებაში, საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შესახებ საქართველოს პრემიერ-მინისტრის გადაწყვეტილებით, მომავალ საგადასახადო პერიოდში/პერიოდებში დასადეკლარირებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების გადავადების მიზნით, საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების დამატებით პირობად შესაძლებელია განისაზღვროს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის საშუალება (თავდებობა, საბანკო გარანტია).

საქართველოს პრემიერ-მინისტრის გადაწყვეტილება ეგზავნება გადასახადის გადამხდელს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და შემოსავლების სამსახურს. ამასთან, საგადასახადო შეთანხმების გაფორმებაზე უარის თქმის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს, მისი მოთხოვნის თანახმად, უზრუნველდება განცხადება თანდართული მასალებით.

განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შესახებ გადაწყვეტილება შეიძლება მიიღოს ასევე შემოსავლების სამსახურის უფროსმა, საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული თანხის ოდენობის ფარგლებში. ამ შემთხვევაში შემოსავლების სამსახურის უფროსის ბრძანებით განისაზღვრება საგადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახა-



დო შეთანხმების შესაბამისად გადასახდელი თანხის ოდენობა და გადახდის ვადა, აგრეთვე – სარგებლის წლიური განაკვეთის ოდენობა.

საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შემდეგ საგადასახადო დავალიანება ითვლება გადასახადის გადამხდელის მიერ აღიარებულად. საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შემდეგ შემოსავლების სამსახურის უფროსს უფლება აქვს, მიიღოს გადანყვეტილება გადასახადის გადამხდელის მიმართ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებათა გამოყენების მიზანშეწონილობის შესახებ.

განსახილველი მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, საქართველოს პრემიერ-მინისტრის გადანყვეტილებით განსაზღვრულ ვადაში საგადასახადო შეთანხმებით გადასახდელად განსაზღვრული თანხის გადახდის შემთხვევაში, შემოსავლების სამსახური გადასახადის გადამხდელს უმცირებს გადასახადების ან/და სანქციების თანხას. გადასახადის გადამხდელისათვის შესაბამისი გადასახადების ან/და სანქციების შემცირება მისი პირადი აღრიცხვის ბარათებზე უნდა განხორციელდეს შემოსავლების სამსახურის უფროსის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით.

გადასახადების ან/და სანქციების შემცირების შესახებ საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შემდეგ დაუშვებელია:

- საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებულ საგადასახადო პერიოდზე ან/და შეთანხმებით გათვალისწინებულ გადასახადის (გადასახადების) სახეებზე გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო დეკლარაციით საგადასახადო ვალდებულებების დაზუსტება;
- დამატებით დარიცხვის საფუძვლებში (მათ შორის, შემონმების აქტში ან/და სხვა დოკუმენტში) მითითებულ პერიოდ(ებ)ზე და გადასახადის (გადასახადების) სახეებზე მაკონტროლებელი (სამართალდამცავი) ორგანოს მიერ საგადასახადო ვალდებულებების დამატებით დარიცხვა (გარდა გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებული ვალდებულებების შეუსრულებლობის შემთხვევისა).

განსახილველი მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, თუ გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო შემონმების ჩატარებამდე ან შემონმების დასრულებამდე განაცხადებს მის მიერ არადეკლარირებული

და შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების ჯამურ ოდენობას, შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილია, საქართველოს პრემიერ-მინისტრის გადანყვეტილების საფუძველზე, გადასახადის გადამხდელთან გააფორმოს საგადასახადო შეთანხმება, რომლითაც განისაზღვრება შესაბამის საგადასახადო პერიოდზე გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებები გადასახადის სახეების მიხედვით. გადასახადის გადამხდელისათვის შესაბამისი საგადასახადო ვალდებულების დარიცხვა მისი პირადი აღრიცხვის ბარათებზე ხორციელდება შემოსავლების სამსახურის უფროსის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საგადასახადო ვალდებულებები შეასრულოს საქართველოს პრემიერ-მინისტრის გადანყვეტილებით განსაზღვრულ ვადებში. გადასახადის გადამხდელის განცხადება არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებების შესახებ არ განიხილება გადასახადის დარიცხვის შესახებ განსაზღვრულ ინფორმაციად.

არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის ან/და შემცირების შესახებ საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შემდეგ დაუშვებელია:

- საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებულ პერიოდზე ან/და შეთანხმებით გათვალისწინებულ გადასახადის (გადასახადების) სახეებზე გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო დეკლარაციით ვალდებულებების დაზუსტება;
- საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებულ პერიოდზე ან/და შეთანხმებით გათვალისწინებულ გადასახადის (გადასახადების) სახეებზე საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო ვალდებულებების დამატებით დარიცხვა (გარდა გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებული ვალდებულებების შეუსრულებლობის შემთხვევისა).

მომავალ საგადასახადო პერიოდში/პერიოდებში დასადეკლარირებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების გადავადების შესახებ საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შემდეგ დასაშვებია:

- გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს შესწორებული საგადასახადო დეკლარაცია და დააზუსტოს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება. ამასთან, საგადა-

სახადო ვალდებულების დაზუსტებით არ იზრდება საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებული თანხის ოდენობა;

- შემოსავლების სამსახურმა ჩაატაროს იმ საგადასახადო პერიოდის/პერიოდების საგადასახადო შემონიშვნა, რომლის/რომელთა განმავლობაში წარმოშობილი საგადასახადო ვალდებულებაც გადავადებულია, და განსაზღვროს საგადასახადო ვალდებულების ოდენობა. ამასთან, საგადასახადო ორგანოს მიერ დამატებით დარიცხულ თანხაზე არ ვრცელდება საგადასახადო შეთანხმების პირობები;
- გადასახადის გადამხდელმა შეასრულოს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება და შეწყვიტოს საგადასახადო შეთანხმება.

მომავალ საგადასახადო პერიოდში (პერიოდებში) დასადეკლარირებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების გადავადების შესახებ საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შემდეგ საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებული გადასახადის თანხას საურავი არ ერიცხება. ამასთან, გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო შეთანხმების პირობების დარღვევის შემთხვევაში საგადასახადო შეთანხმების შეწყვეტისას საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებული გადასახადის გადაუხდელ თანხას ერიცხება საურავი შესაბამისი გადასახადისათვის საგადასახადო კოდექსით დადგენილი გადახდის ვალდებულების წარმოშობის თარიღიდან.

განსახილველი მუხლი ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებული პირობების დარღვევის სამართლებრივ შედეგებს.

საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებული ვალდებულებების შესრულების ვადების დარღვევის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაეკისრება გადაუხდელი თანხის 0.5 პროცენტი ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე, მაგრამ არა უმეტეს საგადასახადო შეთანხმებით გადასახდელად განსაზღვრული მთლიანი თანხის 10 პროცენტისა.

გადასახადის გადამხდელის მიერ მომავალ საგადასახადო პერიოდში/პერიოდებში დასადეკლარირებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების გადავადების შესახებ საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებული პირობების დარღვევის შემთხვევაში, შემოსავლების სამსახურს უფლება აქვს:

- თავდებს/გარანტს მოსთხოვოს საგადასახადო შეთანხმებით განსაზღვრული ვალდებულების სრული მოცულობით დაფარვა;
- გადახდევინების მიზნით თავდების/გარანტის მიმართ გამოიყენოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების წესი და პირობები, ასევე მომავალ საგადასახადო პერიოდში/პერიოდებში დასადეკლარირებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების გადავადებით მოსარგებლე პირების კატეგორია, გადავადების კრიტერიუმები და პირობები განსაზღვრულია „საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების წესისა და პირობების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 12 ივლისის №278 დადგენილებით.

### **მუხლი 294. საგადასახადო შეთანხმების ფორმა**

**1. საგადასახადო შეთანხმების აქტი ფორმდება შემოსავლების სამსახურსა და გადასახადის გადამხდელს შორის.**

**2. საგადასახადო შეთანხმებაში უნდა აღინიშნოს:**

**ა) გადასახადის გადამხდელის დასახელება, საიდენტიფიკაციო ნომერი ან სახელი და გვარი, პირადი ნომერი, ასევე სხვა რეკვიზიტები (საჭიროების შემთხვევაში);**

**ბ) მიღწეული შეთანხმების შინაარსი და პირობები;**

**გ) საგადასახადო შეთანხმების გასაჩივრების ვადა და წესი.**

საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შესახებ გადაწყვეტილების საფუძველზე, ამავე გადაწყვეტილებითა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი პირობების შესაბამისად, შემოსავლების სამსახური გადასახადის გადამხდელთან აფორმებს საგადასახადო შეთანხმების აქტს, რომელიც ძალაში შედის ორივე მხარის მიერ მისი ხელმოწერის მომენტიდან.

საგადასახადო შეთანხმების აქტი ფორმდება თანაბარი იურიდიული ძალის მქონე ორ ეგზემპლარად, რომლებსაც ხელს აწერენ, ერთი მხრივ, შემოსავლების სამსახურის უფროსი/მისი მოადგილე

და, მეორე მხრივ, გადასახადის გადამხდელი/მისი წარმომადგენელი. ამასთან, ერთი ეგზემპლარი გადაეცემა გადასახადის გადამხდელს, ხოლო მეორე – რჩება შემოსავლების სამსახურს.

შემოსავლების სამსახურსა და გადასახადის გადამხდელს შორის გაფორმებულ საგადასახადო შეთანხმების აქტში უნდა აღინიშნოს:

- გადასახადის გადამხდელის დასახელება, საიდენტიფიკაციო ნომერი ან სახელი და გვარი, პირადი ნომერი, ასევე სხვა რეკვიზიტები (საჭიროების შემთხვევაში);
- საგადასახადო შეთანხმების შინაარსი, პირობები და შეწყვეტის საფუძვლები;
- საგადასახადო შეთანხმების აქტის გასაჩივრების ვადა და წესი.

გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საგადასახადო შეთანხმების აქტით გადასახდელად განსაზღვრული თანხა გადაიხადოს საგადასახადო შეთანხმების აქტით განსაზღვრულ ვადებში.

### **მუხლი 295. საგადასახადო შეთანხმების გასაჩივრება**

**გადასახადის გადამხდელმა შეიძლება გაასაჩივროს საგადასახადო შეთანხმება, თუ საგადასახადო შეთანხმება დაიდო არაუფლებამოსილი პირის მიერ.**

გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო შეთანხმების აქტი შეიძლება გაასაჩივროს, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო შეთანხმება დაიდო არაუფლებამოსილი პირის მიერ.

## კარი XIV საგადასახადო დავა

### თავი XLII საგადასახადო დავის წარმოება

#### მუხლი 296. ზოგადი დებულებანი

1. საგადასახადო დავა შესაძლებელია განხილულ იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში და სასამართლოში.
2. ამ კარით დადგენილია საგადასახადო დავის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვის წესი.
3. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის ნებისმიერ ეტაპზე მომჩივანს უფლება აქვს, მიმართოს სასამართლოს.
4. სასამართლოში საგადასახადო დავის წარმოების წესი განისაზღვრება საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კანონმდებლობით.

საგადასახადო კოდექსი გადასახადის გადამხდელს, საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს აძლევს რეალურ შესაძლებლობას, დაიცვას თავისი უფლებები და კანონიერი ინტერესები. საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გარანტირებულია გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვა ადმინისტრაციული და სასამართლო წესით.

საგადასახადო კოდექსის მე-14 კარი კოდიფიცირებული აქტის დონეზე დეტალურად არეგულირებს ადმინისტრაციული წესით საგადასახადო დავის წარმოების წესს.

უნდა აღინიშნოს, რომ ადმინისტრაციული წესით საგადასახადო დავის განხილვა ხასიათდება მარტივი პროცედურებით, რაც მომჩივანს აძლევს რეალურ შესაძლებლობას დამოუკიდებლად დაიცვას თავისი უფლებები კვალიფიციური იურიდიული მოსახურების გარეშე. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვა ხორციელდება კანონით დადგენილ შემჭიდროებულ ვადებში. ამასთან, საგადასახადო და-

ვის განხილვისათვის პირი არ იხდის არავითარ საფასურს, მოსაკრებელს ან ბაჟს.

ადმინისტრაციული გასაჩივრება, თუნდაც პირისათვის უარყოფითი შედეგით, საშუალებას აძლევს მას სადავო საკითხთან დაკავშირებით უკეთესად გაერკვეს საგადასახადო ადმინისტრაციების შეხედულებებში და სასამართლოში საქმის განხილვის შემთხვევაში უფრო უკეთესად მოემზადოს თავისი პოზიციების დასაცავად.

იმ შემთხვევაში, თუ პირი არ ეთანხმება საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებას (მომჩივანი) უფლება აქვს, საგადასახადო დავა დაიწყოს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვის წესით და საგადასახადო დავის ნებისმიერ ეტაპზე მიმართოს სასამართლოს.

სასამართლოში საგადასახადო დავის წარმოების წესი განისაზღვრება საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კანონმდებლობით. ამასთან, სასამართლო არ მიიღებს სარჩელს საგადასახადო ორგანოს მიმართ, თუ მოსარჩელემ დადგინილი წესით არ გამოიყენა ადმინისტრაციული საჩივრის ერთჯერადად წარდგენის შესაძლებლობა.

## **მუხლი 297. საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოები**

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოები არიან შემოსავლების სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო (შემდგომში – დავის განმხილველი ორგანოები).

2. დავების განხილვის საბჭო არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანო.

3. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავა ორეტაპიანია და იწყება საჩივრის შემოსავლების სამსახურში წარდგენით.

4. დავების განხილვის საბჭოს შემადგენლობას განსაზღვრავს საქართველოს მთავრობა.

5. დავის განმხილველ ორგანოებს აქვთ საქართველოს მთავრობის მიერ დამტკიცებული რეგლამენტი, რომელიც განსაზღვრავს საჩივრის განხილვისა და მომჩივნებთან ურთიერთობის წესს.

6. დავების განხილვის საბჭოს ჰყავს აპარატი, რომელიც უზრუნველყოფს საბჭოში შესული საჩივრების განსახილველად მომზადებას, მომჩივნებისთვის სამართალწარმოებასთან დაკავშირებული ინფორმაციის მიწოდებას და საბჭოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების გაფორმებას.

7. დავების განხილვის საბჭოს აპარატს უფლება აქვს, თავისი ხელმძღვანელის გადაწყვეტილებით დავის მხარეებთან ჩაატაროს მოსამზადებელი შეხვედრა საჩივართან დაკავშირებული გარემოებების დასაზუსტებლად.

განსახილველი მუხლი განსაზღვრავს ადმინისტრაციული წესით საგადასახადო დავის განმხილველ ორგანოებს. დავის განმხილველ ორგანოებს განეკუთვნება:

- საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – შემოსავლების სამსახური;
- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვა ორეტაპიანია. პირველ ეტაპზე საჩივარს განიხილავს და გადაწყვეტილებას იღებს შემოსავლების სამსახური. მეორე ეტაპზე, არასასურველი გადაწყვეტილების გამოტანისას, მომჩივანს უფლება აქვს შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილება გაასაჩივროს დავების განხილვის საბჭოში ან სასამართლოში.

დავის განმხილველი ორგანოების მიერ საჩივრის განხილვისა და მომჩივნებთან ურთიერთობის წესი განსაზღვრულია საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 დეკემბრის №473 დადგენილებით დამტკიცებული რეგლამენტით. დავის განმხილველი ორგანოების რეგლამენტი არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში არსებული საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოების სახელმძღვანელო დოკუმენტი, რომელიც განსაზღვრავს საჩივრის განხილვისა და მომჩივნებთან ურთიერთობის წესს, აგრეთვე დავის განმხილველი ორგანოებისა და მათი აპარატების



საქმიანობის სამართლებრივ საფუძვლებს, ფუნქციებსა და ფუნქციონირების წესს.

შემოსავლების სამსახური, როგორც დავის განმხილველი ორგანო, შედგება მისი ხელმძღვანელების, სათათბირო ორგანოსა და აპარატისაგან. სათათბირო ორგანოს შემადგენლობას განსაზღვრავს შემოსავლების სამსახურის უფროსი.

დავების განხილვის საბჭო არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანო, რომელიც შედგება 13 წევრისაგან. დავების განხილვის საბჭოს წევრთა შემადგენლობა განისაზღვრება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით. საბჭოს წევრად შეიძლება დანიშნულ იქნეს როგორც საჯარო მოხელე, ისე კერძო პირი. საჯარო მოსამსახურის დავების განხილვის საბჭოს წევრად დანიშვნა ხდება შესაბამისი ორგანოს ხელმძღვანელის წარდგენის საფუძველზე. პირი, რომელიც არ არის საჯარო მოსამსახურე, საბჭოს წევრად ინიშნება პირადი განცხადებისა და საქართველოს მთავრობის გადაწყვეტილების საფუძველზე. დავების განხილვის საბჭოს ხელმძღვანელობს თავმჯდომარე, ანუ დავის განმხილველი ორგანოს ხელმძღვანელი.

დავის განმხილველი ორგანოს წევრის უფლებამოსილება შეიძლება შეწყდეს:

- პირადი განცხადების საფუძველზე;
- საქართველოს მთავრობის გადაწყვეტილებით;
- თანამდებობრივი ცვლილების შემთხვევაში;
- მის მიმართ სისხლისსამართლებრივი დევნის დაწყების შემთხვევაში;
- გარდაცვალების შემთხვევაში.

დავის განმხილველი ორგანოს წევრის უფლებამოსილება შეიძლება შეჩერდეს მისი სამსახურებრივი უფლებამოსილების შეჩერების შემთხვევაში.

დავის განმხილველი ორგანოს წევრს უფლება აქვს ასრულებდეს სხვა ანაზღაურებად საქმიანობას, თუ ეს არ ეწინააღმდეგება საქართველოს კანონმდებლობას. დავის განმხილველი ორგანოს შემადგენლობაში მონაწილეობისათვის მის წევრებს დავის განმხილველი ორგანოს ხელმძღვანელის გადაწყვეტილებით, საქართველოს კა-

ნონმდებლობით დადგენილი წესით, შესაძლებელია მიეცეთ დანამატი, რომლის ოდენობას განსაზღვრავს შესაბამისად საქართველოს ფინანსთა მინისტრი და შემოსავლების სამსახურის უფროსი.

განსახილველი მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, დავების განხილვის საბჭოს ჰყავს აპარატი, რომელიც უზრუნველყოფს საბჭოში შესული საჩივრების განსახილველად მომზადებას, მომჩივნისთვის სამართალწარმოებასთან დაკავშირებული ინფორმაციის მიწოდებას და საბჭოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების გაფორმებას. აპარატი შედგება აპარატის თანამშრომლებისა და მათი ხელმძღვანელისაგან. დავების განხილვის საბჭოს აპარატს უფლება აქვს, თავისი ხელმძღვანელის გადაწყვეტილებით დავის მხარეებთან ჩაატაროს მოსამზადებელი შეხვედრა საჩივართან დაკავშირებული გარემოებების დასაზუსტებლად.

დავების განხილვის საბჭოს აპარატი საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დამტკიცებული დებულების შესაბამისად, დავის წარმოებასთან დაკავშირებით დავების განხილვის საბჭოს აღმოუჩენს მხარდაჭერას. აპარატი პერიოდულად ამზადებს ანგარიშს, რომელშიც აისახება სტატისტიკური ინფორმაცია დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების შესახებ. აპარატის მიერ მომზადებული ანგარიში ქვეყნდება დავის განმხილველი ორგანოს ვებგვერდის ან მასობრივი ინფორმაციის საშუალებების გამოყენებით.

დავის განმხილველი ორგანოს სხდომა, როგორც წესი, იმართება საჩივრების რაოდენობისა და მათი განხილვის ვადის გათვალისწინებით. ამასთან, დავის განმხილველი ორგანოს სხდომა დახურულია.

## **მუხლი 298. საგადასახადო დავის პრინციპები**

**1. დავის განმხილველი ორგანო საჩივრის განხილვისას ხელმძღვანელობს სამართლიანობის, ობიექტურობის, მხარეთა თანასწორობისა და მიუკერძოებლობის პრინციპებით.**

**2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის შედეგად დაუშვებელია მომჩივნის საგადასახადო ვალდებულებების დამძიმება, გარდა გადამხდელის თანხმობით ამავე დავის ფარგლებში ჩატარებული შემოწმების შემთხვევისა.**

განსახილველი მუხლის პირველი ნაწილი გვაძლევს საგადასახადო დავის განხილვის სახელმძღვანელო პრინციპებს.

საგადასახადო დავის განმხილველმა ორგანომ საჩივრის განხილვისას უნდა იხელმძღვანელოს სამართლიანობის პრინციპით, რაც გულისხმობს პიროვნების პატივისცემასა და მისდამი სამართლიან მოპყრობას. სამართლიანობის პრინციპი უზრუნველყოფს თანაბარ პირობებს მომჩივნის და მოპასუხისათვის. განსახილველი პრინციპი ავსებს და ავითარებს კანონის წინაშე თანასწორობის პრინციპს.

საგადასახადო დავის განმხილველმა ორგანომ საჩივრის განხილვისას უნდა იხელმძღვანელოს ობიექტურობის პრინციპით, რაც გულისხმობს საჩივრის განხილვისას საქმის ყველა გარემოების ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ გამოკვლევას. საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოების წევრებმა უნდა შეაფასონ მტკიცებულებები შინაგანი რწმენის საფუძველზე, რაც უნდა ეფუძნებოდეს საქმის გარემოებების ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას მათ ერთობლიობაში.

მხარეთა თანასწორობის პრინციპის თანახმად, საგადასახადო დავის მონაწილე მხარეები უნდა იმყოფებოდნენ თანაბარ მდგომარეობაში. საგადასახადო დავის მონაწილე მხარეებს უნდა გააჩნდეთ თანაბარი შესაძლებლობები, დაიცვან სუბიექტური უფლებები და კანონიერი ინტერესები. საგადასახადო დავის განხილვისას მხარეთა თანასწორობის პრინციპი გულისხმობს კანონის წინაშე კონსტიტუციურ თანასწორობასაც.

საჩივრის განხილვისას დავის განმხილველი ორგანოს წევრი მკაცრად უნდა იცავდეს მიუკერძოებლობის პრინციპს. დავის განმხილველი ორგანოს წევრი უნდა იყოს მიუკერძოებელი. მასზე არ უნდა მოახდინოს გავლენა სუბიექტურმა ფაქტორებმა. კონკრეტული საჩივრის განხილვასთან დაკავშირებით იგი არ უნდა მოექცეს ცალკეულ პირების (მათ შორის, თანამდებობის პირთა), მასობრივი ინფორმაციის საშუალებებისა თუ საზოგადოებრივი აზრის გავლენის ქვეშ. დავის განმხილველი ორგანოს საქმიანობა ნებისმიერი საჩივრის განხილვისას უნდა აკმაყოფილებდეს მიუკერძოებლობის სტანდარტებს.

განსახილველი მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის წარმოები-

სას დაუშვებელია მომჩივნის საგადასახადო ვალდებულებების დამძიმება. დავის ფარგლებში მომჩივნის მიმართ ახალი საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის საფუძვლების აღმოჩენის მიუხედავად, დავის განმხილველი ორგანო მსჯელობს მხოლოდ გასაჩივრებული საგადასახადო ვალდებულების ფარგლებში. დავის ფარგლებში დამატებითი საგადასახადო ვალდებულების დაკისრება დაუშვებელია.

ამ საერთო წესიდან არსებობს გამონაკლისი. გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება შეიძლება დამძიმდეს, თუ საგადასახადო დავის ფარგლებში, მისივე თანხმობით, ტარდება საგადასახადო შემონმება.

### **მუხლი 299. საგადასახადო დავის დაწყება**

1. საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის მიმართ ამ კოდექსის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს დავის განმხილველ ორგანოში ამ თავით დადგენილი წესით.

2. საგადასახადო შემონმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება ამ დოკუმენტების საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი/ბრძანება საჩივრდება ამ თავით დადგენილი წესით. (20.05.2011. N4705)

3. მაკონტროლებელი ან სამართალდამცავი ორგანოების მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის მიწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნა საჩივრდება დავების განხილვის საბჭოში.

3<sup>1</sup>. ამ კოდექსის 273-ე და 281-ე მუხლებით გათვალისწინებულ სამართალდარღვევებთან დაკავშირებით გადასახადის გადამხდელის საჩივარზე შემოსავლების სამსახურის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება სასამართლოში. (8.11.2011. N5202)

4. პირს უფლება აქვს, გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 30 დღის ვადაში. (20.12.2011 N 5556)

5. პირს უფლება აქვს, საგადასახადო ან/და დავის განმხილველი ორგანოს მიერ გადაწყვეტილების მიღებისათვის დადგენილი ვადის დარღვევა მიიჩნიოს მისი მიმართვის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმად და გაასაჩივროს იგი ამ თავით დადგენილი წესით. ვადის

დარღვევით გამოცემული გადაწყვეტილების გასაჩივრების ვადა აითვლება პირისთვის მისი ჩაბარებიდან.

6. 30-დღიანი ვადის გასვლის შემდეგ დავის დაწყება დასაშვებია ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოებების ან მტკიცებულებების საფუძველზე. (20.12.2011 N 5556)

7. ახლად აღმოჩენილად ან ახლად გამოვლენილად ჩაითვლება ისეთი გარემოებები ან მტკიცებულებები, რომლებიც მომჩივანმა არ იცოდა და არ შეეძლო სცოდნოდა მისთვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღებამდე და რომელთა დროულად წარდგენა გამოინვევდა მომჩივნისათვის ხელსაყრელი გადაწყვეტილების მიღებას.

8. დავის დაწყება ასევე დასაშვებია, თუ დადგინდება, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არ გაგზავნია მომჩივანს. ასეთ შემთხვევაში გასაჩივრების ვადა აითვლება იმ დღიდან, როდესაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილება ცნობილი გახდა მომჩივნისათვის.

9. საჩივარი დავის განმხილველ ორგანოს წარედგინება წერილობით ან ელექტრონულად. მომჩივნის მიერ დავის განმხილველ ორგანოში ელექტრონული ფორმით წარდგენილ ინფორმაციას აქვს ისეთივე ძალა, როგორც წერილობითი ფორმით წარდგენილს.

10. საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს საჩივრის წარდგენის ვადის გასვლის შემდეგაც, თუ მომჩივანი დაამტკიცებს, რომ გასაჩივრების ვადის დარღვევა მისგან დამოუკიდებელი მიზეზით იყო გამოწვეული.

11. საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრება არ აჩერებს მის მოქმედებას.

განსახილველი მუხლი დეტალურად არეგულირებს საგადასახადო დავის დაწყების წესს.

საერთო წესის შესაბამისად, საგადასახადო დავის დაწყების საფუძველია საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის მიმართ საგადასახადო კოდექსის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება.

გადასახადის გადამხდელს, საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს უფლება აქვს:

- საგადასახადო შემონმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება გაასაჩივროს შემოსავლების სამსახურში ამ დოკუმენტების საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო

მოთხოვნასთან ერთად, მისი ჩაბარებიდან 30 კალენდარული დღის ვადაში;

- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი/ბრძანება გაასაჩივროს შემოსავლების სამსახურში, მისი ჩაბარებიდან 30 კალენდარული დღის ვადაში. ამასთან, საგადასახადო კოდექსის 273-ე (გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესის დარღვევა) და 281-ე (საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დარღვევა) მუხლებით გათვალისწინებულ სამართალდარღვევებთან დაკავშირებით გადასახადის გადამხდელის საჩივარზე შემოსავლების სამსახურის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს მხოლოდ სასამართლოში;
- მაკონტროლებელი ან სამართალდამცავი ორგანოების მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის მიწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნა გაასაჩივროს დავების განხილვის საბჭოში, მისი ჩაბარებიდან 30 კალენდარული დღის ვადაში.

ვადის დარღვევით შეტანილ საჩივარზე დავის დაწყება დასაშვებია ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოებების ან მტკიცებულებების საფუძველზე, აგრეთვე თუ მომჩივანი დაამტკიცებს, რომ გასაჩივრების ვადის დარღვევა მისგან დამოუკიდებელი მიზეზით იყო გამოწვეული.

განსახილველი მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, ახლად აღმოჩენილად ან ახლად გამოვლენილად ითვლება ისეთი გარემოებები ან მტკიცებულებები, რომლებიც მომჩივანმა არ იცოდა და არ შეეძლო სცოდნოდა მისთვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღებამდე და რომელთა დროულად წარდგენა გამოიწვევდა მომჩივნისათვის ხელსაყრელი გადაწყვეტილების მიღებას (იხ. 308-ე მუხლის კომენტარი).

იმ შემთხვევაში, თუ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არ გაგზავნია მომჩივანს, გასაჩივრების ვადა აითვლება იმ დღიდან, როდესაც მისთვის ცნობილი გახდა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შესახებ.

საერთო წესის შესაბამისად, დავის განმხილველი ორგანო ვალდებულია განიხილოს მომჩივნის საჩივარი 20 კალენდარული დღის ვადაში. ამასთან, პირს უფლება აქვს დავის განმხილველი ორგანოს მიერ გადაწყვეტილების მიღებისათვის დადგენილი ვადის დარღვევა მიიჩნიოს მისი მიმართვის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმად და გა-

ასაჩივროს იგი დადგენილი წესით. ვადის დარღვევით გამოცემული გადაწყვეტილების გასაჩივრების ვადა აითვლება პირისთვის მისი ჩაბარებიდან.

საჩივარი დავის განმხილველ ორგანოს წარედგინება წერილობით ან ელექტრონულად. მომჩივნის მიერ დავის განმხილველ ორგანოში ელექტრონული ფორმით წარდგენილ ინფორმაციას აქვს ისეთივე ძალა, როგორც წერილობითი ფორმით წარდგენილს.

საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრება არ აჩერებს მის მოქმედებას, თუმცა სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდის ვალდებულება შეჩერებულად ითვლება საგადასახადო დავის დაწყების დღიდან საქალაქო (რაიონული) სასამართლოს მიერ გადაწყვეტილების გამოტანამდე, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა სასამართლოს გადაწყვეტილება კანონიერ ძალაში შესული.

### **მუხლი 300. საჩივრის წარმოებაში მიღება**

**1. დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს წარმოებაში არ იღებს, თუ იგი არ აკმაყოფილებს შემდეგ პროცედურულ მოთხოვნებს:**

ა) საჩივარში არ არის მითითებული მომჩივნის საიდენტიფიკაციო/პირადი ნომერი;

ბ) საჩივარში არ არის მითითებული მომჩივნის საკონტაქტო მონაცემები;

გ) საჩივრიდან არ ირკვევა მოთხოვნის არსი;

დ) საჩივარს არ ერთვის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ან მის გამოცემასთან დაკავშირებული დოკუმენტის ასლი (ასეთის არსებობის შემთხვევაში);

ე) საჩივრის ან მისთვის დართული დოკუმენტების გვერდები დაუნომრავია;

ვ) საჩივარი ან მისთვის დართული დოკუმენტაცია არ იკითხება;

ზ) საჩივარი ან მისთვის დართული დოკუმენტი არ არის შედგენილი საქართველოს სახელმწიფო ენაზე;

თ) საჩივარი ხელმოუწერელია (გარდა ელექტრონულად წარმოდგენილი საჩივრისა).

**2. თუ საჩივარი არ აკმაყოფილებს პროცედურულ მოთხოვნებს, მომჩივანს წერილობით ეცნობება ამის შესახებ და მიეცემა არანაკ-**

ლებ 5 დღე საჩივარში არსებული ხარვეზის გამოსასწორებლად. დავის განმხილველ ორგანოს უფლება აქვს, მომჩივნის მოტივირებული მოთხოვნის შემთხვევაში გააგრძელოს ხარვეზის გამოსასწორებლად მიცემული ვადა.

3. დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია ხარვეზის არსებობის მიუხედავად მიიღოს საჩივარი წარმოებაში, თუ იგი არსებითად არ უშლის ხელს საჩივრის განხილვას.

მომჩივნის მიერ დავის განმხილველ ორგანოში წარდგენილი საჩივარი უნდა აკმაყოფილებს მთელ რიგ პროცედურულ მოთხოვნებს.

მომჩივნის მიერ დავის განმხილველ ორგანოში წარდგენილი საჩივარი ან მისთვის დართული დოკუმენტი უნდა იყოს შედგენილი საქართველოს სახელმწიფო ენაზე და ისინი უნდა იკითხებოდეს. საჩივრიდან უნდა ირკვევოდეს მოთხოვნის არსი, მასში აუცილებლად უნდა იყოს მითითებული მომჩივნის საიდენტიფიკაციო (პირადი) ნომერი და საკონტაქტო მონაცემები. საჩივარს თან უნდა ერთვოდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ან მის გამოცემასთან დაკავშირებული დოკუმენტის ასლი (ასეთის არსებობის შემთხვევაში). საჩივრის ან მისთვის დართული დოკუმენტების გვერდები უნდა იყოს დანომრილი. საჩივარი ხელმოწერელი უნდა იყოს (გარდა ელექტრონულად წარმოდგენილი საჩივრისა) მომჩივნის ან მისი წარმომადგენლის მიერ.

დავის განმხილველ ორგანოს (შემოსავლების სამსახური და დავების განხილვის საბჭო) აპარატი ვალდებულია საჩივრის წარდგენიდან 2 სამუშაო დღის განმავლობაში შეამოწმოს მისი შინაარსი და დაადგინოს შეიცავს თუ არა იგი ხარვეზს. დავის განმხილველ ორგანოს უფლება აქვს ხარვეზის არსებობის მიუხედავად მიიღოს საჩივარი წარმოებაში, თუ იგი არსებითად არ უშლის ხელს საჩივრის განხილვას.

დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს წარმოებაში არ მიიღებს, თუ იგი არ აკმაყოფილებს განსახილველი მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილ პროცედურულ მოთხოვნებს. ხარვეზის დადგენის შემთხვევაში, დავის განმხილველი ორგანოს აპარატი მომჩივანს უგზავნის შეტყობინებას ხარვეზის აღმოჩენის შესახებ და განუსაზღვრავს ვადას ხარვეზის გამოსასწორებლად (არანაკლებ 5 კალენდარული



დღისა). ამ შემთხვევაში, საჩივრის განხილვა ჩერდება ხარვეზის შესახებ შეტყობინების გაგზავნის მომდევნო დღიდან ხარვეზის სრულად გამოსწორების მომდევნო დღემდე. ხარვეზის გამოსასწორებლად ვადის ხანგრძლივობის განსაზღვრისას მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული გარემოებები, რომლებმაც შესაძლოა შეაფერხოს მომჩინის მიერ ხარვეზის სრულად გამოსწორება.

იმ შემთხვევაში, თუ მომჩივანი ხარვეზის გამოსწორების ვადის გასვლამდე დავის განმხილველ ორგანოს წარუდგენს მოტივირებულ შუამდგომლობას, დავის განმხილველ ორგანოს უფლება აქვს, გააგრძელოს ხარვეზის გამოსასწორებლად მიცემული ვადა. ხარვეზის გამოსწორების ვადის გაგრძელებაზე უარი შეიძლება გასაჩივრდეს იმავე დავის განმხილველ ორგანოში, რომლის აპარატმაც მიიღო გადაწყვეტილება. თუ ხარვეზის შესახებ შეტყობინების ჩაბარების ყველა შესაძლო მცდელობა წარუმატებლად დამთავრდა, დავის განმხილველი ორგანოს აპარატი ატყობინებს დავის განმხილველ ორგანოს მომჩინის მოძიების შეუძლებლობის შესახებ.

საჩივრის განხილვა განახლდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მომჩივანი დადგენილ ვადაში სრულად გამოასწორებს დავის განმხილველი ორგანოს აპარატის მიერ მითითებულ ხარვეზს.

იმ შემთხვევაში, თუ საჩივარი აკმაყოფილებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ პროცედურულ მოთხოვნებს, იგი მიიჩნევა დასაშვებად, რის შემდეგაც აპარატი ამზადებს ინფორმაციას საჩივრის შესახებ და წარუდგენს მას დავების განმხილველ ორგანოს.

საჩივრის განსახილველად მომზადებისას დავის განმხილველი ორგანოს აპარატმა შესაძლოა დაადგინოს, რომ საჭიროა საჩივრის შესახებ დამატებითი ინფორმაციის ან მტკიცებულების მოპოვება. თუ ასეთი ინფორმაცია ან მტკიცებულება უშუალოდ საქმეში არ დევს, დავის განმხილველი ორგანოს აპარატი უფლებამოსილია გამოითხოვოს იგი მომჩინისაგან წერილობითი მიმართვის გაგზავნით. გარდა ამისა, თუ საჩივრის განსახილველად მომზადებისათვის აუცილებელია საჩივართან დაკავშირებული გარემოებების დაზუსტება, დავის განმხილველი ორგანოს ხელმძღვანელის გადაწყვეტილებით აპარატს უფლება აქვს დავის მხარეებთან ჩაატაროს მოსამზადებელი შეხვედრა.

### მუხლი 301. საჩივრის განხილვაზე უარის თქმა

დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ:

ა) მომჩივანი უარს აცხადებს დავის გაგრძელებაზე;

ბ) მოთხოვნის საგანი სცილდება დავის განმხილველი ორგანოს განსჯად საკითხებს;

გ) საჩივარი წარდგენილია არაუფლებამოსილი პირის მიერ;

დ) არ არსებობს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება;

ე) გასულია საჩივრის წარდგენის ვადა;

ვ) საჩივარი არ აკმაყოფილებს პროცედურულ მოთხოვნებს და მომჩივანმა ხარვეზი არ გამოასწორა დავის განმხილველი ორგანოს მიერ დადგენილ ვადაში;

ზ) არსებობს იმავე მომჩივნის მიმართ იმავე დავის საგანზე იმავე ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება;

თ) გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად;

ი) მომჩივანმა იმავე დავის საგანზე მიმართა სასამართლოს;

კ) მომჩივანი გარდაიცვალა;

ლ) გასაჩივრებულ საგადასახადო მოთხოვნაში ასახულია აღიარებული საგადასახადო დავალიანება. საჩივარი არ განიხილება აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ნაწილში;

მ) მომჩივნის მოძიება შეუძლებელია;

ნ) საჩივარი ანონიმურია;

ო) გასაჩივრებულ საგადასახადო დავალიანებაზე გაფორმდა საგადასახადო შეთანხმება.

განსახილველი მუხლი შეიცავს გარემოებათა ჩამონათვალს, რომლებიც წარმოადგენენ საჩივრის არსებითად განხილვაზე უარის თქმის საფუძველს.

საჩივრის განხილვაზე უარის თქმის უფლებამოსილება დავის განმხილველ ორგანოს მკაცრად განსაზღვრულ შემთხვევებში გააჩნია. განსახილველი მუხლი გვაძლევს დავის განმხილველი ორგანოს მიერ საჩივრის განხილვაზე უარის თქმის 13 დამოუკიდებელ საფუძველს. დავის განმხილველი ორგანოს მიერ საჩივრის განხილვაზე უარის თქმა სუბიექტური მოსაზრებების საფუძველზე დაუშვებელია.

კანონში მითითებული საფუძვლების არსებობისას, დავის განმხილველმა ორგანომ მომჩივანს აუცილებლად უნდა გაუგზავნოს საჩივრის განხილვაზე წერილობითი უარი (საფუძვლის მითითებით). საჩივრის განხილვაზე უარის თქმა შეიძლება გასაჩივრდეს საერთო წესით.

### **მუხლი 302. საჩივრის განხილვა**

1. დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს განიხილავს 20 დღის ვადაში.

2. დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს განიხილავს მხოლოდ მომჩივნის მოთხოვნის ფარგლებში.

3. თუ ამ თავით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, დავების განხილვის საბჭო საჩივარს განიხილავს შემოსავლების სამსახურში გასაჩივრებული დავის საგნის ფარგლებში.

4. დავის განმხილველ ორგანოს ან მის აპარატს უფლება აქვს, მოსთხოვოს მომჩივანს ან საგადასახადო ორგანოს საჩივრის შესახებ დამატებითი ინფორმაციის/დოკუმენტაციის წარმოდგენა, რა დროსაც ჩერდება საჩივრის განხილვა.

5. საჩივარი განიხილება მომჩივნის მონაწილეობით.

6. შემოსავლების სამსახურს უფლება აქვს, მომჩივნის დაუსწრებლად განიხილოს საჩივარი, თუ საქმეში არსებული მასალებიდან სრულად დგინდება დავის საგანთან დაკავშირებული ფაქტობრივი გარემოებები.

7. საჩივრის ზეპირი განხილვის დროისა და ადგილის შესახებ მომჩივანს ეცნობება დავის განმხილველი ორგანოს ხელთ არსებული საშუალებით, მათ შორის, ტელეფონით, დაზღვეული ან ელექტრონული ფოსტით, მოკლე ტექსტური შეტყობინებით და სხვა.

8. მომჩივანთან დაკავშირების შეუძლებლობის, მისი მოუძიებლობის ან საჩივრის ზეპირ განხილვაზე მომჩივნის გამოუცხადებლობის შემთხვევაში საჩივარი მის დაუსწრებლად განიხილება.

9. მომჩივანს უფლება აქვს, თავისი ინტერესები დაიცვას პირადად ან უფლებამოსილი წარმომადგენლის მეშვეობით.

10. სხდომის მიმდინარეობისას მომჩივანს ან/და მის წარმომადგენელს უფლება აქვს, სხდომას დაესწროს პირადად ან დისტანციურად, ტექნიკურ საშუალებათა გამოყენებით.

განსახილველი მუხლი არეგულირებს დავის განმხილველი ორგანო მიერ საჩივრის განხილვის წესს.

განსახილველი მუხლი მკაფიოდ ადგენს დავის განმხილველი ორგანოს მიერ საჩივრის განხილვის ვადებს. დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს განიხილავს მხოლოდ მომჩივნის მოთხოვნის ფარგლებში, 20 კალენდარული დღის ვადაში. როგორც წესი, დავების განხილვის საბჭო საჩივარს განიხილავს შემოსავლების სამსახურში გასაჩივრებული დავის საგნის ფარგლებში.

იმ შემთხვევაში, თუ დავის განმხილველი ორგანო ან მისი აპარატი დაადგენს, რომ დავის განმხილველი ორგანოსათვის საჩივრის განსახილველად საჭიროა დამატებითი ინფორმაციის ან დოკუმენტაციის წარმოდგენა, მას უფლება აქვს მოსთხოვოს მომჩივანს ან საგადასახადო ორგანოს საჩივრის შესახებ დამატებითი ინფორმაციის ან დოკუმენტაციის წარმოდგენა. დამატებითი ინფორმაციის ან დოკუმენტაციის წარმოდგენამდე საჩივრის განხილვა ჩერდება.

დავის განმხილველ ორგანოში საჩივარი, როგორც წესი, განიხილება მომჩივნის მონაწილეობით. საჩივრის ზეპირი განხილვის დროისა და ადგილის შესახებ, სხდომის ჩატარებამდე არანაკლებ ერთი დღით ადრე, ეცნობება მომჩივანს დავის განმხილველი ორგანოს აპარატის ხელთ არსებული ნებისმიერი ტექნიკური საშუალებით (ტელეფონით, დაზღვეული ან ელექტრონული ფოსტით, მოკლე ტექსტური შეტყობინებით და სხვა). საჩივრის ზეპირ განხილვას მომჩივანი ან/და მისი წარმომადგენელი შეიძლება დაესწროს პირადად ან დისტანციურად, ტექნიკურ საშუალებათა გამოყენებით. დავის განმხილველ ორგანოში საჩივარი მომჩივნის დაუსწრებლად განიხილება, თუ:

- მომჩივანთან დაკავშირება შეუძლებელია;
- მომჩივნის მოძიება შეუძლებელია;
- საჩივრის ზეპირ განხილვაზე მომჩივანი არ გამოცხადდა.

შემოსავლების სამსახურს უფლება აქვს, მომჩივნის დაუსწრებლად განიხილოს საჩივარი, იმ შემთხვევაშიც, თუ საქმეში არსებული მასალებიდან სრულად დგინდება დავის საგანთან დაკავშირებული ფაქტობრივი გარემოებები.

საჩივრის ზეპირი განხილვის სხდომა დახურულია. დავის განმხილველი ორგანოსა და მხარეთა თანხმობით სხდომას შესაძლებელია დაესწროს გარეშე პირიც.

საჩივრის ზეპირი განხილვა იწყება დავის განმხილველი ორგანოს აპარატის შესაბამისი თანამშრომლის მოხსენებით, რომლითაც თანამშრომელი აცნობს დავის განმხილველი ორგანოს წევრებს საჩივრის შინაარსს. საჩივრის გაცნობის შემდეგ მომჩივანსა და მოპასუხე ორგანოს წარმომადგენელს ეძლევათ დრო საკუთარი არგუმენტაციის წარსადგენად.

დავის განმხილველი ორგანოს წევრებს უფლება აქვთ, შეკითხვით მიმართონ მომჩივანსა და მოპასუხე ორგანოს წარმომადგენლებს.

სხდომის თავმჯდომარეს უფლება აქვს, დაატოვებინოს სხდომა ნესრიგის დამრღვევს.

საჩივრის ზეპირი განხილვისას სხდომას თავმჯდომარეობს დავის განმხილველი ორგანოს წევრი შემდეგი პრიორიტეტულობით:

- დავის განმხილველი ორგანოს ხელმძღვანელი (თავმჯდომარე);
- დავის განმხილველი ორგანოს ხელმძღვანელის მოადგილე (თავმჯდომარის მოადგილე);
- დავის განმხილველი ორგანოს აპარატის უფროსი (თუ იგი ამავე დროულად არის დავის განმხილველი ორგანოს წევრი);
- დავის განმხილველი ორგანოს წევრთა მიერ არჩეული პირი.

დავის განმხილველი ორგანოს წევრთა მიერ არჩეული სხდომის თავმჯდომარის უფლებამოსილება შემოიფარგლება იმ სხდომით, რომელზეც იგი აირჩიეს.

საჩივრის ზეპირი განხილვისას მომჩივანს უფლება აქვს, თავისი ინტერესები დაიცვას პირადად ან საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად დანიშნული უფლებამოსილი წარმომადგენლის მეშვეობით.

საჩივრის ზეპირი განხილვისას მოპასუხე მხარედ გამოდის იმ ორგანოს წარმომადგენელი, რომელმაც მიიღო სადავო გადაწყვეტილება.

საჩივრის ზეპირი განხილვისას აპარატის თანამშრომელი უზრუნველყოფს მომჩივნისა და მოპასუხე ორგანოს წარმომადგენლების გამოცხადების დამონშებას. ტექნიკურ საშუალებათა გამოყენებით დასწრების შემთხვევაში, დამსწრე პირთა ვინაობას ამონშებს იმ ორგანოს თანამშრომელი, საიდანაც ხდება ჩართვა.

დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია დაიწყოს სხდომა, თუ მას ესწრება წევრთა ნახევარზე მეტი. სხდომის თავმჯდომარე სხდომას დახურულად აცხადებს, თუ საჩივრის განხილვას ესწრება განსაზღვრულ წევრთა რაოდენობაზე ნაკლები.

მომჩივანს უფლება აქვს, მოტივირებული შუამდგომლობით მოითხოვოს დავის განმხილველი ორგანოს შემადგენლობიდან ნებისმიერი წევრის აცილება. ამ შემთხვევაში, აცილების თაობაზე მომჩივნის შუამდგომლობას ერთპიროვნულად განიხილავს სხდომის თავმჯდომარე. შუამდგომლობის დაკმაყოფილების შემთხვევაში, აცილებული წევრი მონაწილეობას არ იღებს შუამდგომლობის დამყენებელი პირის საჩივრის განხილვაში. დავის განმხილველი ორგანოს წევრი არ შეიძლება მონაწილეობდეს საჩივრის განხილვაში, თუ იგი:

- საქმეში დაინტერესებული მხარეა;
- საქმეში მონაწილე დაინტერესებული მხარის ან მისი წარმომადგენლის ნათესავია;
- საქმეში მონაწილე დაინტერესებული მხარის წარმომადგენელია;
- არის/იყო ექსპერტი მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით;
- შრომით ურთიერთობაშია მომჩივანთან;
- თავად ან თავისი ნათესავი ფლობს აქციებს ან კაპიტალის წილს იმ საწარმოში, რომელიც წარმოადგენს დაინტერესებულ მხარეს;
- საქმეში მონაწილე დაინტერესებული მხარის ან მისი წარმომადგენლის ოჯახის წევრია.

ამასთან, ნათესავად ჩაითვლებიან საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 1336-ე მუხლით გათვალისწინებული პირები.

დავის განმხილველი ორგანოს წევრი ვალდებულია აცნობოს დავის განმხილველ ორგანოს აცილების საფუძვლების თაობაზე და მოითხოვოს თვითაცილება. თვითაცილების თაობაზე განცხადებას ასევე განიხილავს სხდომის თავმჯდომარე. საჩივრის განხილვა ჩერდება იმ შემთხვევაში, თუ დავის განმხილველი ორგანოს წევრის აცილების შედეგად სხდომაზე არ რჩება წევრთა საკმარისი რაოდენობა.

საჩივრის ზეპირი განხილვისას დავის განმხილველი ორგანოს აპარატის თანამშრომელი აწარმოებს ოქმს. სხდომის ოქმში უნდა აისახოს შემდეგი მონაცემები:

- სხდომის ჩატარების ადგილი და თარიღი;
- სხდომაზე დამსწრე პირთა ვინაობა;
- განსახილველ საკითხთა ჩამონათვალი;
- საჩივრის ფარგლებში განსახილველი დავის საგნები;

- მიღებული გადაწყვეტილება;
- გადაწყვეტილების მიმღებ პირთა ვინაობა.

სხდომის ოქმს ხელს აწერენ დავის განმხილველი ორგანოს სხდომაზე დამსწრე წევრები და აპარატის თანამშრომლები, რომლებიც აწარმოებენ ოქმს.

დავის განმხილველ ორგანოს, იმ საკითხების შესაფასებლად, რომელიც მოითხოვს სპეციალურ ცოდნას, უფლება აქვს საჩივრის ზეპირ განხილვაზე მოიწვიოს ექსპერტი (სპეციალისტი). მომჩივანს უფლება აქვს მოტივირებული შუამდგომლობით მოითხოვოს ექსპერტის აცილება. დაინტერესებული მხარე ექსპერტად არ დაიშვება.

საჩივრის ზეპირი განხილვისას დავის განმხილველ ორგანოს უფლება აქვს, არ მიიღოს ისეთი წერილობითი მტკიცებულება, რომელიც მომჩივნის მიზეზით არ იქნა წარდგენილი საგადასახადო ორგანოსათვის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების მიღებამდე. მომჩივანს ან/და მოპასუხე ორგანოს დავის წარმოებისას არა აქვს უფლება ეჭვქვეშ დააყენოს ის ფაქტობრივი გარემოებები, რომელზეც მანამდე წერილობით ან ქმედებით გამოხატა თანხმობა. ერთსა და იმავე საკითხზე სხვადასხვა ექსპერტიზის შედეგების წარდგენის შემთხვევაში, დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია იხელმძღვანელოს მხოლოდ იმ ექსპერტიზის შედეგით, რომელიც მეტი სიზუსტით ასახავს საჩივრის ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებულ საკითხებს.

მომჩივნის მოტივირებული შუამდგომლობის საფუძველზე ან დავის განმხილველი ორგანოს ინიციატივით, დასაშვებია ერთი და იმავე პირის მიერ წარდგენილი სხვადასხვა საჩივრის გაერთიანება, თუ ასეთ გაერთიანებას შედეგად მოჰყვება დავის უფრო სწრაფად და სწორად განხილვა. საჩივრების გაერთიანების შემთხვევაში, საჩივრის განხილვის ვადად მიიჩნევა ის პერიოდი, რომელიც გამოყოფილია პირველად რეგისტრირებული საჩივრის განსახილველად.

რამდენიმე პირის მიერ გაერთიანებული ფორმით წარდგენილი საჩივრის მიღებისას, დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია ცალკე წარმოებად გამოყოს თითოეული მომჩივნის საჩივარი.

### მუხლი 303. საჩივრის განხილვის შეჩერება

1. დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია საკუთარი ინიციატივით ან მხარის მოტივირებული შუამდგომლობით შეაჩეროს საჩივრის განხილვა დამატებითი ინფორმაციის ან/და დოკუმენტაციის მოსაპოვებლად.

2. საჩივრის განხილვის შეჩერებისას დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია დაავალოს მომჩივანს ან/და საგადასახადო ორგანოს, წარმოადგინოს დამატებითი ინფორმაცია ან დოკუმენტაცია საჩივრის ფარგლებში განსახილველი საკითხების შესახებ.

3. თუ დავის განმხილველი ორგანოს დავალების შესრულება დადგენილ ვადაში ვერ ხერხდება, ამის შესახებ გონივრულ ვადაში უნდა ეცნობოს დავის განმხილველ ორგანოს.

4. დამატებითი ინფორმაციის ან/და დოკუმენტაციის მოპოვების საფუძველზე საჩივრის განხილვის შეჩერების საერთო ხანგრძლივობა არ უნდა აღემატებოდეს 45 დღეს.

5. დავების განხილვის საბჭოს სხდომის ჩაუტარებლობის შემთხვევაში საბჭოს თავმჯდომარეს ან მის მოადგილეს, ხოლო მათი არყოფნის შემთხვევაში – საბჭოს სხდომაზე დამსწრე წევრს, უფლება აქვს, მიიღოს გადაწყვეტილება აღნიშნულ საბჭოს სხდომაზე განსახილველი საჩივრის განხილვის არა უმეტეს 30 დღით შეჩერების თაობაზე, რის შესახებაც ეცნობება მომჩივანს.

განსახილველი მუხლი ადგენს საჩივრის განხილვის შეჩერების საფუძველებს. საჩივრის განხილვის შეჩერება შესაძლებელია მხოლოდ საჩივრის ფარგლებში განსახილველი საკითხების შესახებ დამატებითი ინფორმაციის ან/და დოკუმენტაციის მოსაპოვებლად და წარმოსადგენად.

დამატებითი ინფორმაციის ან/და დოკუმენტაციის მოპოვების საფუძველზე საჩივრის განხილვის შეჩერების შესახებ საკითხი შეიძლება დაისვას როგორც დავის განმხილველი ორგანოს ინიციატივით, ასევე მხარის მოტივირებული შუამდგომლობით. დამატებითი ფაქტობრივი ან სამართლებრივი გარემოების დადგენის მიზნით საჩივრის განხილვის შეჩერებისას დავის განმხილველი ორგანო წარუდგენს კითხვარს შესაბამის მხარეს ან მესამე პირს. საჩივრის



განხილვის შეჩერების შესახებ გადაწყვეტილებაში უნდა აისახოს განხილვის შეჩერების მიზეზები.

მხარეებისაგან ან მესამე პირისაგან ინფორმაციის მოთხოვნისას გადაწყვეტილებაში მაქსიმალური სიზუსტით უნდა აისახოს მოთხოვნილი ინფორმაციის შინაარსი ან/და საჭირო მტკიცებულებათა სახეობა.

დამატებითი ინფორმაციის ან/და დოკუმენტაციის მოპოვების საფუძველზე საჩივრის განხილვა შეიძლება შეჩერდეს დავის განმხილველი ორგანოს მიერ დადგენილი ვადით, რომლის ხანგრძლივობა არ შეიძლება აღემატებოდეს 45 კალენდარულ დღეს. ამასთან, თუ დავის განმხილველი ორგანოს დავალების შესრულება დადგენილ ვადაში ვერ ხერხდება, ამის შესახებ გონივრულ ვადაში უნდა ეცნობოს დავის განმხილველ ორგანოს.

განსახილველი მუხლის მე-5 ნაწილი ადგენს საჩივრის განხილვის შეჩერების მეორე საფუძველს. დავების განხილვის საბჭოს სხდომაზე საბჭოს წევრთა არასაკმარისი რაოდენობის შეკრების შემთხვევაში, საბჭოს თავმჯდომარეს ან მის მოადგილეს, ხოლო მათი არყოფნის შემთხვევაში – საბჭოს სხდომაზე დამსწრე წევრს, უფლება აქვს, მიიღოს გადაწყვეტილება აღნიშნულ საბჭოს სხდომაზე განსახილველი საჩივრის განხილვის არა უმეტეს 30 კალენდარული დღით შეჩერების თაობაზე, რის შესახებაც დავების განხილვის საბჭოს აპარატი აცნობებს მომჩივანს.

### **მუხლი 304. დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილება**

**1. დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია:**

ა) დააკმაყოფილოს საჩივარი;

ბ) ნაწილობრივ დააკმაყოფილოს საჩივარი;

გ) არ დააკმაყოფილოს საჩივარი;

დ) განუხილველად დატოვოს საჩივარი;

ე) მიიღოს შუალედური გადაწყვეტილება და შეაჩეროს საჩივრის განხილვა;

ვ) მიიღოს გადაწყვეტილება ამ ნაწილის „ა“-„დ“ ქვეპუნქტებში მითითებული შინაარსების გაერთიანებით.

2. დავის განმხილველი ორგანოს შუალედური გადაწყვეტილება საჩივრდება საბოლოო გადაწყვეტილებასთან ერთად.

3. საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გაუქმებული ნაწილის პროპორციულად უქმდება ამავე ორგანოს მიერ გამოცემული ის აქტები, რომლებიც საფუძვლად დაედო გამოცემულ გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებას.

4. დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების დამონმებული ასლი მისი მიღებიდან 5 სამუშაო დღის ვადაში ეგზავნება მხარეებს.

5. თუ საგადასახადო ორგანოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველი გახდა ამ ორგანოს თანამშრომლის დისციპლინური გადაცდომა, აღნიშნულ ფაქტზე სათანადო რეაგირების მიზნით დავის განმხილველი ორგანო შესაბამის ორგანოს მიაწვდის ინფორმაციას ამ პირის პასუხისმგებლობის საკითხის გადასაწყვეტად.

6. თუ დავების განხილვის საბჭოს მიერ საჩივრის სრულად ან ნაწილობრივ დაკმაყოფილების საფუძველია საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებული ჩანაწერი, რომელიც სხვადასხვაგვარი განმარტების საფუძველს იძლევა, საბჭოს გადაწყვეტილებაში აღინიშნება ნორმატიულ აქტში ცვლილების შეტანის შესახებ რეკომენდაცია, რომელიც რეაგირებისთვის ეგზავნება შესაბამის ორგანოს.

საჩივრის განხილვის შედეგებზე დავის განმხილველი ორგანო ვალდებულია მიიღოს განსახილველი მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ექვსიდან ერთ-ერთი გადაწყვეტილება. დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება არის ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი.

დავის განმხილველი ორგანო საჩივრის განხილვისას გადაწყვეტილებას იღებს დამსწრე წევრების ხმათა უმრავლესობით. ხმათა გაყოფის შემთხვევაში, გადამწყვეტი ხმის უფლებით სარგებლობს სხდომის თავმჯდომარე. დაუმეგბელია სხდომაზე დამსწრე წევრის მიერ ხმის მიცემისაგან თავის შეკავება.

იმ წევრს, რომელიც არ ეთანხმება დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილებას, უფლება აქვს წერილობით გამოხატოს განსხვავებული აზრი. განსხვავებული აზრის შემცველი დოკუმენტი წარ-

მოადგენს დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების ნაწილს, თუმცა არ გააჩნია სავალდებულო ძალა.

დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება, როგორც წესი, ცხადდება მისი მიღებისთანავე. ამასთან, დავის განმხილველ ორგანოს უფლება აქვს მიღებული გადაწყვეტილება, ზეპირი გამოცხადების გარეშე, მომჩივანს აცნობოს წერილობით.

დავების განხილვის საბჭოს უფლება აქვს მის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება მომჩივნის თანხმობით გამოაცხადოს საჯაროდ. საბჭოს გადაწყვეტილებას აცხადებს დავების განხილვის საბჭოს აპარატი.

დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების გაფორმებას უზრუნველყოფს დავის განმხილველი ორგანოს აპარატი.

დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილებაში უნდა აისახოს:

- დავის განმხილველი ორგანოს დასახელება;
- გადაწყვეტილების მიმღები პირების დასახელება/სახელი და გვარი;
- მომჩივნის დასახელება;
- შემმონმებელი ორგანო (ასეთის არსებობის შემთხვევაში);
- საჩივრის რეგისტრაციის თარიღი;
- საჩივრის უნიკალური ნომერი;
- გადაწყვეტილების მიღების თარიღი;
- სადავო თანხა (თუ ეს შესაძლებელია საქმეში არსებულ დოკუმენტებზე დაყრდნობით);
- საჩივართან დაკავშირებული პროცედურული გარემოებები;
- ფაქტობრივი გარემოებები, რომელიც უკავშირდება დავის საგანს;
- მომჩივნისა და შემმონმებელი ორგანოს არგუმენტები; დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების შემთხვევაში, შემოსავლების სამსახურის არგუმენტები;
- დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილი, სადაც უნდა იყოს მითითებული გადაწყვეტილების მიღების სამართლებრივი და ფაქტობრივი საფუძვლები;
- სარეზოლუციო ნაწილი;
- გადაწყვეტილების გასაჩივრების წესი და ვადა.

დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილებას ხელს აწერს პირი, რომელიც თავმჯდომარეობდა სხდომას. თუ ეს შეუძლებელია ამ პირის მივლინების, უფლებამოსილების შეჩერების ან შეწყვეტის გამო, გადაწყვეტილებას ხელს აწერს დავების განხილვის საბჭოს წევრი – აპარატის უფროსი, ხოლო შემოსავლების სამსახურის შემთხვევაში – შესაბამისი უფლებამოსილების მქონე პირი.

დავის განმხილველი ორგანოს შუალედური გადაწყვეტილება გასაჩივრებას არ ექვემდებარება. შუალედური გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს მხოლოდ საბოლოო გადაწყვეტილებასთან ერთად.

დავის განმხილველი ორგანოს მიერ საჩივრის ნაწილობრივი დაკმაყოფილების შემთხვევაში, პროპორციულად უქმდება საგადასახადო ორგანოს გამოცემული ის აქტები, რომლებიც საფუძველად დაედო გამოცემულ გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებას.

განსახილველი მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, დავის განმხილველი ორგანოს შუალედური და საბოლოო გადაწყვეტილების დამონმებული ასლი მისი მიღებიდან 5 სამუშაო დღის ვადაში ეგზავნება მხარეებს. საჭიროების შემთხვევაში, დასაშვებია გადაწყვეტილების გაგზავნა მესამე პირისათვის საგადასახადო საიდუმლოების გაუხმაურებლობის პრინციპის გათვალისწინებით.

განსახილველი მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, თუ დავების განხილვის საბჭოს მიერ საჩივრის სრულად ან ნაწილობრივ დაკმაყოფილების საფუძველია საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებული ჩანაწერი, რომელიც სხვადასხვაგვარი განმარტების საფუძველს იძლევა, დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებაში აღინიშნება ნორმატიულ აქტში ცვლილების შეტანის შესახებ რეკომენდაცია, რომელიც რეაგირებისთვის უნდა გადაეგზავნოს შესაბამის ორგანოს.

შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების გასაჩივრების შემთხვევაში, დავების განხილვის საბჭოს უფლება აქვს, გააუქმოს შემოსავლების სამსახურის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება და საქმე დაუბრუნოს შემოსავლების სამსახურს ხელახლა განსახილველად. აღნიშნული შესაძლებელია იმ შემთხვევაში, თუ:

- შემოსავლების სამსახურმა არამართლზომიერად დატოვა საჩივარი განუხილველად; ან

- შემოსავლების სამსახურს სათანადოდ არ გამოუკვლევია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე ფაქტობრივი ან/და სამართლებრივი გარემოებები.

ზემოთ აღნიშნული გარემოებების არსებობისას, დავების განხილვის საბჭოს ასევე უფლება აქვს არ გადაგზავნოს გადანყვეტილება უკან და თვითონ მიიღოს ახალი გადანყვეტილება.

განსახილველი მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, თუ საგადასახადო ორგანოს გასაჩივრებული გადანყვეტილება უქმდება საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლის დისციპლინური გადაცდომის გამო, დავის განმხილველი ორგანო შესაბამის ორგანოს მიაწვდის ინფორმაციას ამ პირის პასუხისმგებლობის საკითხის გადასაწყვეტად.

### **მუხლი 305. გადანყვეტილების გასაჩივრება**

**1. შემოსავლების სამსახურის მიერ მომჩივნისთვის არასასურველი გადანყვეტილების მიღების შემთხვევაში ამ მომჩივანს უფლება აქვს, გადანყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 20 დღის ვადაში გაასაჩივროს დავების განხილვის საბჭოში ან სასამართლოში. (20.12.2011 N 5556)**

**2. მომჩივანს უფლება აქვს, დავების განხილვის საბჭოს გადანყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 20 დღის ვადაში გაასაჩივროს სასამართლოში. (20.12.2011 N 5556)**

**3. საჩივრის საგადასახადო ორგანოში ან სხვა რომელიმე სახელმწიფო ორგანოში გასაჩივრებისათვის დადგენილ ვადაში წარდგენა ითვლება გასაჩივრების ვადის დაცვად.**

**4. მომჩივნის მიერ გასაჩივრების ვადის დარღვევის შესახებ მტკიცების ტვირთი ეკისრება საგადასახადო ორგანოს.**

**5. მომჩივნის მიერ საგადასახადო დავის დადგენილ ვადაში გაუგრძელებლობა ითვლება გასაჩივრებული საგადასახადო დავალიანების აღიარებად.**

განსახილველი მუხლი ადგენს დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადანყვეტილების გასაჩივრების ვადებს. როგორც აღვნიშნეთ, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავა იწყება საჩივრის შემოსავლების სამსახურში წარდ-

გენით. არასასურველი გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში, მომჩივანს უფლება აქვს, შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილება გაასაჩივროს დავების განხილვის საბჭოში ან სასამართლოში მისი ჩაბარებიდან 20 კალენდარული დღის ვადაში.

დავების განხილვის საბჭოს არასასურველი გადაწყვეტილება მომჩივანს მისი ჩაბარებიდან 20 კალენდარული დღის ვადაში ასევე შეუძლია გაასაჩივროს სასამართლოში.

განსახილველი მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, გასაჩივრებისათვის დადგენილ ვადაში მომჩივნის მიერ საჩივრის საგადასახადო ორგანოში ან სხვა რომელიმე სახელმწიფო ორგანოში წარდგენა არ ითვლება გასაჩივრების ვადის დარღვევად. შესაბამისად, თუ მომჩივანმა საჩივარი, გასაჩივრებისათვის დადგენილ ვადაში, დავის განმხილველი ორგანოს ნაცვლად წარადგინა საგადასახადო ორგანოში, აღნიშნული გასაჩივრების ვადის დარღვევად არ განიხილება. ამასთან, მომჩივნის მიერ გასაჩივრების ვადის დარღვევის შესახებ მტკიცების ტვირთი ეკისრება საგადასახადო ორგანოს.

იმ შემთხვევაში, თუ მომჩივანი დადგენილ ვადაში არ გააგრძელებს საგადასახადო დავას, აღნიშნული ითვლება გასაჩივრებული საგადასახადო დავალიანების აღიარებად.

### **მუხლი 306. გადაწყვეტილების ძალაში შესვლა და შესრულება**

**1. დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილება ძალაში შედის მომჩივნისთვის ჩაბარებიდან 21-ე დღეს, მისი გაუსაჩივრებლობის შემთხვევაში.(20.12.2011 N 5556)**

**2. დავის განმხილველი ორგანოს ძალაში შესული გადაწყვეტილების შესრულება სავალდებულოა.**

**3. მომჩივანს უფლება აქვს, მიმართოს დავის განმხილველ ორგანოს და მიანოდოს მას ინფორმაცია ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გადაწყვეტილების აღსრულების შეფერხების შესახებ.**

**4. დავის განმხილველი ორგანოს შუალედური ან საბოლოო გადაწყვეტილების აღუსრულებლობა ან აღსრულების არამართლზომიერი შეფერხება ითვლება დისციპლინურ გადაცდომად და იწვევს**

საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებულ პასუხისმგებლობას.

**5. გადაწყვეტილების აღსრულება შეიძლება გადავადდეს გადაწყვეტილების აღმსრულებელი ორგანოს მოტივირებული წერილობითი მოთხოვნისა და დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების საფუძველზე.**

დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილება ძალაში შედის მომჩივნისთვის მისი ჩაბარებიდან 21-ე კალენდარულ დღეს, თუ მომჩივანი არ ასაჩივრებს ამ გადაწყვეტილებას.

დავის განმხილველი ორგანოს ძალაში შესული გადაწყვეტილების შესრულება სავალდებულოა.

მომჩივანს უფლება აქვს, ელექტრონული ან წერილობითი განცხადებით შეატყობინოს დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მის მიმართ გამოცემული გადაწყვეტილების აღსრულების შეფერხების თაობაზე. გადაწყვეტილების აღსრულებლობასთან დაკავშირებული განცხადების მიღებიდან არა უგვიანეს სამი სამუშაო დღისა დავის განმხილველი ორგანოს აპარატი გამოითხოვს დასკვნას საგადასახადო ორგანოდან აღსრულების შემფერხებელი გარემოებების შესახებ და წარუდგენს მას დავის განმხილველ ორგანოს.

მომჩივნის განცხადება გამოცემული გადაწყვეტილების აღსრულების შეფერხების თაობაზე განიხილება იმავე ვადებში, რაც გამოყოფილია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის განმხილველი ორგანოს მიერ საჩივრის განსახილველად (20 კალენდარული დღე).

გადაწყვეტილების აღსრულებლობის მიზეზების შესახებ ინფორმაციის გაცნობის შემდეგ, დავის განმხილველი ორგანო იღებს გადაწყვეტილებას აღსრულებისათვის საჭირო მექანიზმების გამოყენების შესახებ.

დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების აღსრულებლობის შესახებ მიღებული გადაწყვეტილება უნდა გაეგზავნოს დავის მხარეებს.

## მუხლი 307. გადაწყვეტილების განმარტება

1. მომჩივანსა და საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვთ, მიმართონ დავის განმხილველ ორგანოს მის მიერ მიღებული გადაწყვეტილების განმარტების მიზნით.

2. დავის განმხილველი ორგანო გადაწყვეტილების განმარტებისას ხელმძღვანელობს იმავე ვადებით, რომლებიც დადგენილია საჩივრის განხილვისათვის.

3. განმარტება გადაწყვეტილების განუყოფელი ნაწილია და იგი ეგზავნება დავაში მონაწილე პირებსა და ორგანოებს.

4. გადაწყვეტილების აღსრულების შემდეგ მისი განმარტება დაუშვებელია.

დავის განმხილველ ორგანოს უფლება აქვს მხარეთა (მომჩივნისა და საგადასახადო ორგანოს) შუამდგომლობის საფუძველზე წერილობით განმარტოს მის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება, თუ მისი ცალკეული პუნქტების შინაარსი მათთვის ბუნდოვანია. გადაწყვეტილების განმარტება არ გულისხმობს მისი შინაარსის შეცვლას. გადაწყვეტილების განმარტება წარმოებს სარეზოლუციო ნაწილის შეუცვლელად.

განცხადების შეტანა გადაწყვეტილების განმარტების შესახებ დასაშვებია, თუ გადაწყვეტილება ჯერ აღსრულებული არ არის.

დავის განმხილველი ორგანო მომჩივნისა და საგადასახადო ორგანოს განცხადებას გადაწყვეტილების განმარტების თაობაზე განიხილავს 20 კალენდარული დღის ვადაში.

დავის განმხილველ ორგანოს განმარტებაში უნდა აისახოს გადაწყვეტილების ბუნდოვანი ნაწილი, დასმული შეკითხვა და დავის განმხილველი ორგანოს განმარტება. განმარტება გადაწყვეტილების განუყოფელი ნაწილია და იგი ეგზავნება დავაში მონაწილე პირებსა და ორგანოებს.

იმ შემთხვევაში, თუ გადაწყვეტილება არ საჭიროებს განმარტებას, დავის განმხილველი ორგანო ამის შესახებ აცნობებს განმარტების მომთხოვნ პირს.

გადაწყვეტილების განმარტება ან გადაწყვეტილების განმარტებაზე უარის თქმა შეიძლება გასაჩივრდეს კანონით დადგენილი წესით.



## მუხლი 308. დავის განახლება

1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის განახლება დასაშვებია მხოლოდ ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოების შემთხვევაში, გადაწყვეტილების მიღებიდან 6 წლის ვადაში.

2. დავის განახლების მოთხოვნით დავის განმხილველი ორგანოსათვის მიმართვის უფლება აქვს მხოლოდ მომჩივანს.

3. მომჩივანი ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოებით მიმართავს დავის განმხილველ ბოლო ორგანოს, რომელმაც არსებითად იმსჯელა მომჩივნის მიერ მითითებულ დავის საგანზე.

განსახილველი მუხლით გვაძლევს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის განახლების საფუძვლებს. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განახლება დასაშვებია მხოლოდ ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოების შემთხვევაში.

ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოებების შემთხვევაში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის განახლება დასაშვებია გადაწყვეტილების მიღებიდან 6 წლის ვადაში.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოებებით დავის განახლება – დამოუკიდებელი და გამონაკლისი სტადიაა.

ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოების შემთხვევაში დავის განახლების მოთხოვნით დავის განმხილველ ორგანოს შეიძლება მიმართოს მხოლოდ მომჩივანმა. ამასთან, ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოებით მომჩივანმა უნდა მიმართოს დავის განმხილველ იმ ორგანოს, რომელმაც არსებითად იმსჯელა მომჩივნის მიერ მითითებული დავის საგანზე.

ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოებები წარმოადგენენ ობიექტური სინამდვილის იურიდიულ ფაქტებს და არა მომჩივნის დასკვნებს ან არგუმენტებს. ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოებები მატერიალურ სამყაროში მიმდინარე მოვლენები, მოქმედებები, პროცესებია, რომლებიც

მომჩივანმა არ იცოდა და არ შეეძლო სცოდნოდა მისთვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღებამდე და რომელთა დროულად წარდგენა გამოიწვევდა მომჩივნისათვის ხელსაყრელი გადაწყვეტილების მიღებას. იურიდიული ფაქტები ეს კონკრეტული ცხოვრებისეული გარემოებები, ობიექტური სოციალური სინამდვილის ელემენტებია.

მომჩივანი ვალდებულია დაამტკიცოს ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოებების არსებობა, რომლებსაც იგი ემყარება დავის განახლების მოთხოვნის საფუძველად. ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოებები წარმოადგენენ მტკიცების საგანს და სხვა გარემოებების მსგავსად უნდა დადგინდეს დავის განმხილველი ორგანოს მიერ.

## პარი XV

გარდამავალი და დასკვნითი დებულებანი

### თავი XLIII

გარდამავალი და დასკვნითი დებულებანი

#### მუხლი 309. გარდამავალი დებულებანი

1. ამ კოდექსის 81-ე მუხლით განსაზღვრული საშემოსავლო გადასახადის (მათ შორის, ამ კოდექსის 134-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრულ შემოსავალზე გადასახადის) განაკვეთი 2011 წლის 1 იანვრიდან 2013 წლის 1 იანვრამდე საგადასახადო პერიოდის მიხედვით შეადგენს 20 პროცენტს, ხოლო 2013 წლის 1 იანვრიდან 2014 წლის 1 იანვრამდე – 18 პროცენტს.

2. ამ კოდექსის 130-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული რეზიდენტი საწარმოს მიერ ფიზიკური პირისთვის, არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირისთვის ან არარეზიდენტი საწარმოსთვის გადახდილი დივიდენდები (მათ შორის, ამ კოდექსის 134-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში) 2011 წლის 1 იანვრიდან 2013 წლის 1 იანვრამდე იბეგრება გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 5-პროცენტიანი განაკვეთით, ხოლო 2013 წლის 1 იანვრიდან 2014 წლის 1 იანვრამდე – 3-პროცენტიანი განაკვეთით. (8.11.2011. N5202)

3. ამ მუხლის 3<sup>1</sup>-3<sup>3</sup> ნაწილების დებულებების გათვალისწინებით, ამ კოდექსის 131-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული არარეზიდენტის მუდმივი დანესებულების ან რეზიდენტის მიერ ან მათი სახელით გადახდილი პროცენტები (მათ შორის, ამავე კოდექსის 134-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში), თუ შემოსავლის წყარო საქართველოშია, იბეგრება გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 5-პროცენტიანი განაკვეთით 2011 წლის 1 იანვრიდან 2014 წლის 1 იანვრამდე. (20.12.2011 N 5556)

3<sup>1</sup>. 2014 წლის 1 იანვრამდე ამ მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში გადახდილი პროცენტი დაიბეგრება გადახ-

დის წყაროსთან 0-პროცენტიანი განაკვეთით, თუ კმაყოფილდება ქვემოთ ჩამოთვლილი ყველა პირობა:(20.12.2011 N 5556)

ა) პროცენტის მიმღებ საწარმოს პროცენტის თანხა შეაქვს პროცენტის გამცემი საწარმოს კაპიტალში;

ბ) ამ მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში გადახდილი პროცენტის გადახდის წყაროსთან 5-პროცენტიანი განაკვეთით დაბეგვრის მოქმედების პერიოდში არ შემცირდება პროცენტის გამცემი საწარმოს კაპიტალი.

3<sup>2</sup>. ამ მუხლის 3<sup>1</sup> ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში, თუ პროცენტის მიმღები არის არარეზიდენტი საწარმო, პროცენტის გამცემი საწარმოს მიერ გადახდილი პროცენტი არ ექვემდებარება ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვას, ხოლო უკვე გამოქვითული ხარჯი ექვემდებარება ერთობლივ შემოსავალში ჩართვას იმ პერიოდში, რომელშიც სესხის პროცენტი შეტანილ იქნა პროცენტის გამცემი საწარმოს საწესდებო კაპიტალში.(20.12.2011 N 5556)

3<sup>3</sup>. ამ მუხლის 3<sup>1</sup> ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული კაპიტალის შემცირებისთვის დადგენილი ვადის დარღვევის შემთხვევაში კაპიტალში შეტანილი პროცენტი ექვემდებარება დაბეგვრას მისი კაპიტალში შეტანის მომენტისთვის არსებული კანონმდებლობის შესაბამისად, ამ მუხლის 3<sup>1</sup> ნაწილის მოთხოვნათა გაუთვალისწინებლად.(20.12.2011 N 5556)

4. ამ კოდექსის 132-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების ან რეზიდენტის მიერ ან მათი სახელით რეზიდენტი ფიზიკური პირებისათვის გადახდილი როიალტი 2011 წლის 1 იანვრიდან 2013 წლის 1 იანვრამდე იბეგრება გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 20-პროცენტიანი განაკვეთით, ხოლო 2013 წლის 1 იანვრიდან 2014 წლის 1 იანვრამდე – 18-პროცენტიანი განაკვეთით.

5. ამოღებულია (8.11.2011. N5202 ამოქმედდეს 2012 წლის 1 იანვრიდან)

6. 2011 წლის 1 იანვრიდან 2015 წლის 1 იანვრამდე ელექტროენერჯისა და გარანტირებული სიმძლავრის მიწოდება, გარდა ელექტროენერჯის მომხმარებლისათვის („ელექტროენერგეტიკისა და ბუნებრივი გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული პირებისათვის) მიწოდებისა, აგრეთვე გადაცემის ან/და დისპეტ-

ჩერიზაციის მომსახურება დღგ-ის გადახდისაგან განთავისუფლებულია ჩათვლის უფლებით. (20.12.2011 N 5582 ამოქმედდეს 2012 წლის 1 იანვრიდან)

7. ცალკეული კატეგორიის გადამხდელების კვარტალურ დეკლარირებაზე და გადასახადის გადახდაზე გადასვლა განხორციელდება ეტაპობრივად, საქართველოს მთავრობის მიერ დადგენილი წესისა და პირობების შესაბამისად, 2013 წლის 1 იანვრამდე. (17.12.2010. N4114)

8. ამოღებულია (22.02.2011. N4206)

9. ამოღებულია (22.02.2011. N4206)

10. საქართველოში ნავთობის მსუბუქი, საშუალო და მძიმე დისტილატებისათვის არ გამოიყენება გადამუშავების და თავისუფალი ზონის სასაქონლო ოპერაციები. (13.10.2011. N5120)

11. ამ კოდექსის ამოქმედებამდე საქართველოს საბაჟო კოდექსის (საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, N39, 09.08.2006, მუხ. 280) შესაბამისად გაცემული სანებართვო მოწმობები ინარჩუნებს იურიდიულ ძალას მათი მოქმედების ვადის ამოწურვამდე.

12. ამ კოდექსის 143-ე მუხლის მე-9 ნაწილისა და 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტის მარეგულირებელი დებულებები ვრცელდება მხოლოდ 2009 წლის 7 აგვისტოდან შექმნილ ამხანაგობაზე. 2009 წლის 7 აგვისტომდე შექმნილ ამხანაგობაზე გავრცელდება 2009 წლის 7 აგვისტომდე მოქმედი ნორმები. (14.06.2011. N4754)

13. საქართველოს მთავრობას დაევალოს, საქართველოს ტყის კოდექსში სამონადირეო მეურნეობების მიერ დაკავებულ მიწებთან დაკავშირებით ტყითსარგებლობით განსაზღვრულ სახეებთან მიმართებით ცვლილებების განხორციელებისთანავე მოამზადოს შესაბამისი ცვლილება აღნიშნული მიწების ქონების გადასახადით დაბეგვრასთან დაკავშირებით.

14. ოკუპირებულ ტერიტორიაზე განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობით წარმოშობილი უიმედო ვალი ჩამოინერება საქართველოს მთავრობასთან შეთანხმებით, ამ კოდექსის მე-8 მუხლის 29-ე ნაწილის „ა“-„დ“ ქვეპუნქტებით განსაზღვრული დოკუმენტების გაუთვალისწინებლად.

15. 2012 წლის 1 ივლისამდე საკონტროლო-სალარო აპარატურის გამოყენების ვალდებულებისაგან თავისუფლდებიან ფიზიკუ-

რი პირები, რომლებიც არ იყენებენ დაქირავებულ პირთა შრომას და ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას ბაზრის (ბაზრობის) ტერიტორიაზე განლაგებული არასტაციონარული სავაჭრო ადგილიდან, მათ შორის, დახლიდან, გარდა იმ პირისა, რომელიც რეგისტრირებულია ან ვალდებულია გაიაროს რეგისტრაცია დღგ-ის გადამხდელად ამ კოდექსის შესაბამისად. ამ ნაწილის მიზნებისათვის: (24.06.2011. N4963 ამოქმედდეს 2011 წლის 1 ივლისიდან)

ა) ბაზარი (ბაზრობა) არის მიწის ნაკვეთი, რომელზედაც განლაგებულია სტაციონარული სავაჭრო ობიექტები და არასტაციონარული სავაჭრო ადგილები ან მხოლოდ არასტაციონარული სავაჭრო ადგილები (არანაკლებ 10 არასტაციონარული სავაჭრო ადგილისა), რომლებიც განკუთვნილია საქონლის სარეალიზაციოდ; (24.06.2011. N4963 ამოქმედდეს 2011 წლის 1 ივლისიდან)

ბ) არასტაციონარული სავაჭრო ადგილი (დროებითი შენობა-ნაგებობა) არის ანაკრები ელემენტებისგან შედგენილი ასაწყობ-დასაშლელი ან/და მობილური სამშენებლო სისტემა, რომელიც მიწასთან დაკავშირებულია საკუთარი წონით ან/და მშრალი არამონოლითური ჩამაგრებით და რომელსაც არ აქვს მიწისქვეშა სათავსები, აგრეთვე ამ მიზნით გამოყენებული ავტოსატრანსპორტო საშუალება. (24.06.2011. N4963 ამოქმედდეს 2011 წლის 1 ივლისიდან)

16. ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობის შემთხვევაში პირისთვის საშემოსავლო/მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი აღნიშნული საქმიანობის ნაწილში არის ამ საქმიანობის მიხედვით განსაზღვრული ერთობლივი შემოსავალი, რომელიც იბეგრება 5%-იანი განაკვეთით და ექვემდებარება დეკლარირებასა და გადახდას საშემოსავლო/მოგების გადასახადისათვის დადგენილი წესის შესაბამისად. (9.12.2011 N 5452 ამოქმედდეს 2012 წლის 3 იანვრიდან)

17. ტურისტული ზონის მენარმე სუბიექტის მიერ ინვესტიციის ფარგლებში აშენებული სასტუმროს გასხვისების შემთხვევაში ახალ მესაკუთრეზე ვრცელდება ამ კოდექსის მე-18 მუხლის მე-11 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის, 99-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ტ“ ქვეპუნქტისა და მე-2 ნაწილის და 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ხ“ ქვეპუნქტის დებულებები. (15.12.2010. N4061 ამოქმედდეს 2010 წლის 31 დეკემბრიდან)

18. ამ კოდექსის 99-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ტ“ ქვეპუნქტი-  
თა და ამ მუხლის მე-17 ნაწილით დადგენილი შეღავათები არ მოქ-  
მედებს, თუ ტურისტული ზონის მენარმე სუბიექტი ან ტურისტული  
ზონის მენარმე სუბიექტის მიერ ინვესტიციის ფარგლებში აშენებუ-  
ლი სასტუმროს გასხვისების შემთხვევაში ახალი მესაკუთრე აღარ  
უზრუნველყოფს სასტუმროს ფუნქციონირებას. (15.12.2010. N4061  
ამოქმედდეს 2010 წლის 31 დეკემბრიდან)

19. „სახელმწიფო (საბაჟო) კონტროლის გვერდის ავლით ან მის-  
გან მალულად საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე შემოტა-  
ნილი, კეთილსინდისიერად შეძენილი მექანიკური სატრანსპორტო  
საშუალებების რეგისტრაციის წესის შესახებ“ საქართველოს კა-  
ნონის მე-2 მუხლის პირველი პუნქტით განსაზღვრული პირი თავი-  
სუფლდება ამ კოდექსის 272-ე, 289-ე და 291-ე მუხლებით გათვა-  
ლისწინებული პასუხისმგებლობისგან, მექანიკური სატრანსპორტო  
საშუალების სასაქონლო ოპერაციის გამოყენებისა და მასთან და-  
კავშირებული საქონლის გაფორმების, საქონლის დეკლარირების,  
საქონლის გაშვების, იმპორტის (საბაჟო) გადასახადის, დამატებუ-  
ლი ღირებულების გადასახადის, აქციზის გადასახადის გადახდის,  
აგრეთვე სასაქონლო ოპერაციის გამოყენებასთან დაკავშირებული  
საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრული სხვა ვალდებუ-  
ლების შესრულებისგან, თუ იგი „სახელმწიფო (საბაჟო) კონტრო-  
ლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად საქართველოს ეკონო-  
მიკურ ტერიტორიაზე შემოტანილი, კეთილსინდისიერად შეძენილი  
მექანიკური სატრანსპორტო საშუალებების რეგისტრაციის წესის  
შესახებ“ საქართველოს კანონის ამოქმედებიდან 2012 წლის 1 იან-  
ვრამდე, საქართველოს კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვით  
საჯარო სამართლის იურიდიულ პირში – საქართველოს შინაგან  
საქმეთა სამინისტროს მომსახურების სააგენტოში წარადგენს სა-  
თანადო განცხადებას 2006 წლის 1 ივლისამდე კეთილსინდისიერად  
შეძენილი და სახელმწიფო (საბაჟო) კონტროლის გვერდის ავლით  
ან მისგან მალულად საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე  
2006 წლის 1 ივლისამდე შემოტანილი მექანიკური სატრანსპორტო  
საშუალების რეგისტრაციის შესახებ და უზრუნველყოფს აღნიშ-  
ნული მექანიკური სატრანსპორტო საშუალების რეგისტრაციას.  
(19.04.2011. N4549)

20. საქონლის მფლობელი საქართველოს მოქალაქე თავისუფლდება მექანიკური სატრანსპორტო საშუალების იმპორტის სასაქონლო ოპერაციის გამოყენებისა და მასთან დაკავშირებული საქონლის გაფორმების, საქონლის დეკლარირების, საქონლის გაშვების, იმპორტის (საბაჟო) გადასახადის, დამატებული ღირებულების გადასახადის, აქციზის გადასახადის გადახდის, აგრეთვე ამ კოდექსის 272-ე, 289-ე და 291-ე მუხლებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობისგან, თუ აღნიშნული მექანიკური სატრანსპორტო საშუალება საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე შემოტანილია 2006 წლის 1 ივლისამდე და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში არ განხორციელებულა მისი წარდგენა და გაფორმება. (19.04.2011. N4549)

21. პირი თავისუფლდება ამ კოდექსის 272-ე, 289-ე და 291-ე მუხლებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობისგან, მექანიკური სატრანსპორტო საშუალების სასაქონლო ოპერაციის გამოყენებისა და მასთან დაკავშირებული საქონლის გაფორმების, საქონლის დეკლარირების, საქონლის გაშვების, იმპორტის (საბაჟო) გადასახადის, დამატებული ღირებულების გადასახადის, აქციზის გადასახადის გადახდის, აგრეთვე სასაქონლო ოპერაციის გამოყენებასთან დაკავშირებული საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრული სხვა ვალდებულების შესრულებისგან, თუ აღნიშნული მექანიკური სატრანსპორტო საშუალების რეგისტრაცია საჯარო სამართლის იურიდიულ პირში – საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მომსახურების სააგენტოში განხორციელდა 2007–2009 წლებში. (19.04.2011. N4549)

22. ამ მუხლის მე-19, მე-20 და 21-ე ნაწილებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობისგან ან ვალდებულებების შესრულებისგან გათავისუფლება არ ვრცელდება იმ პირებზე, რომელთა მიმართაც სამართალდარღვევებისათვის გამოყენებული საგადასახადო სანქციები აღსრულდა „სახელმწიფო (საბაჟო) კონტროლის გვერდის ავლით ან მისგან მალულად საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე შემოტანილი, კეთილსინდისიერად შექმნილი მექანიკური სატრანსპორტო საშუალებების რეგისტრაციის წესის შესახებ“ საქართველოს კანონის ამოქმედებამდე. (19.04.2011. N4549)



23. დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს უფლება აქვს, საკუთარი წარმოების შენობა-ნაგებობებისათვის 2011 წლის 31 დეკემბრამდე შექმნილ საქონელზე/მომსახურებაზე დღგ-ის ჩათვლა განახორციელოს არა უგვიანეს იმ საანგარიშო პერიოდისა, როდესაც ხდება ამ შენობა-ნაგებობების ექსპლუატაციაში მიღება. (8.11.2011. N5202)

24. 2015 წლის 1 იანვრამდე ფიზიკური პირი, რომელიც ახორციელებს „ეკონომიკური საქმიანობის სახეების საქართველოს ეროვნული კლასიფიკატორის“ 55.2 კოდით გათვალისწინებულ საქმიანობას, კერძოდ, მის საკუთრებაში არსებული საცხოვრებელი ადგილის მოკლე ვადით გაცემას, საგადასახადო ორგანოსთვის მიმართვის შემთხვევაში იბეგრება ფიქსირებული საშემოსავლო გადასახადით, თუ იგი ნებაყოფლობით არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად ან ამ საქმიანობის ნაწილში ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში მის მიერ განხორციელებული ოპერაციების საერთო თანხა არ აღემატება 100 000 ლარს. (24.06.2011. N4935 ამ პუნქტის მოქმედება გავრცელდეს 2011 წლის 1 ივნისიდან წარმოშობილ ურთიერთობებზე.)

25. ამ მუხლის 24-ე ნაწილით გათვალისწინებული საქმიანობის ნაწილში ფიზიკური პირისთვის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტად განიხილება მოკლე ვადით გაცემისათვის განკუთვნილი საცხოვრებელი ადგილის ფართობი. (24.06.2011. N4935 ამ პუნქტის მოქმედება გავრცელდეს 2011 წლის 1 ივნისიდან წარმოშობილ ურთიერთობებზე.)

26. ფიქსირებული საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი განისაზღვრება დაბეგვრის ობიექტის (ოთახის) მიხედვით და შეადგენს კალენდარულ თვეში 10 ლარს 1 კვადრატულ მეტრზე. საქართველოს მთავრობა უფლებამოსილია, დაბეგვრის ობიექტის ადგილმდებარეობის ან/და სეზონურობის გათვალისწინებით, ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოს შუამდგომლობის საფუძველზე შეამციროს ან/და გაზარდოს ფიქსირებული საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი. (24.06.2011. N4935 ამ პუნქტის მოქმედება გავრცელდეს 2011 წლის 1 ივნისიდან წარმოშობილ ურთიერთობებზე.)

27. ფიქსირებული საშემოსავლო გადასახადი დაბეგვრის ობიექტის მიხედვით გადაიხდება კვარტალში ერთხელ, არა უგვიანეს შე-

საბამისი კვარტალის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა. ამასთანავე, დარიცხული ფიქსირებული საშემოსავლო გადასახადი შემდგომ გადაანგარიშებას არ ექვემდებარება. (24.06.2011. N4935 ამ პუნქტის მოქმედება გავრცელდეს 2011 წლის 1 ივნისიდან წარმოშობილ ურთიერთობებზე.)

28. ფიქსირებულ საშემოსავლო გადასახადზე გადასვლა ხორციელდება გადასახადის გადამხდელის მიმართვის საფუძველზე. ფიქსირებული საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის პერიოდი შეიძლება მოიცავდეს როგორც სრულ კალენდარულ წელს, ისე ერთ ან მეტ კალენდარულ თვეს, რომელიც შესაძლებელია არ იყოს უწყვეტი. (24.06.2011. N4935 ამ პუნქტის მოქმედება გავრცელდეს 2011 წლის 1 ივნისიდან წარმოშობილ ურთიერთობებზე.)

29. ფიქსირებული საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის პერიოდში:

ა) ფიზიკური პირის მიერ საცხოვრებელი ადგილის მოკლე ვადით გაცემასთან დაკავშირებით დაქირავებული პირი თავისუფლდება საშემოსავლო გადასახადისაგან, შესაბამისად, საცხოვრებელი ადგილის მოკლე ვადით გამცემი პირი – საგადასახადო აგენტის ვალდებულებებისაგან;

ბ) ფიქსირებული საშემოსავლო გადასახადის ნაწილში საშემოსავლო გადასახადზე ამ კოდექსით დადგენილი საგადასახადო შეღავათები არ გაითვალისწინება;

გ) ფიზიკური პირი თავისუფლდება საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების ვალდებულებისაგან. (24.06.2011. N4935 ამ პუნქტის მოქმედება გავრცელდეს 2011 წლის 1 ივნისიდან წარმოშობილ ურთიერთობებზე.)

30. თუ ფიქსირებული საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის პერიოდში ამ მუხლის 24-ე ნაწილით გათვალისწინებული ფიქსირებული საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი გაცემულია იჯარით და მოიჯარე ამ ქონებას იმავე სახის საქმიანობაში იყენებს:

ა) მოიჯარე საცხოვრებელი ადგილის მოკლე ვადით გაცემით მიღებული შემოსავლის მიხედვით გათავისუფლებულია მოგების/საშემოსავლო გადასახადისაგან;

ბ) მოიჯარის მიერ საცხოვრებელი ადგილის მოკლე ვადით გაცემასთან დაკავშირებით დაქირავებული პირი თავისუფლდება საშემოსავლო გადასახადისაგან.

მოსავლო გადასახადისაგან, შესაბამისად, მოიჯარე – საგადასახადო აგენტის ვალდებულებისაგან;

გ) მოიჯარე საქმიანობის ამ ნაწილში თავისუფლდება საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების ვალდებულებისაგან. (24.06.2011. N4935 ამ პუნქტის მოქმედება გავრცელდეს 2011 წლის 1 ივნისიდან წარმოშობილ ურთიერთობებზე.)

31. ფიქსირებულ საშემოსავლო გადასახადზე გადასვლისა და საგადასახადო ანგარიშგების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. (24.06.2011. N4935 ამ პუნქტის მოქმედება გავრცელდეს 2011 წლის 1 ივნისიდან წარმოშობილ ურთიერთობებზე.)

32. დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად არ განიხილება ფიქსირებული საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის პერიოდში ფიზიკური პირის მიერ საცხოვრებელი ადგილის მოკლე ვადით გაცემა. (24.06.2011. N4935 ამ პუნქტის მოქმედება გავრცელდეს 2011 წლის 1 ივნისიდან წარმოშობილ ურთიერთობებზე.)

33. ფიზიკურ პირებს 2011 წლის 1 იანვრიდან ამ კოდექსის 203-ე მუხლით გათვალისწინებული დაბეგვრის ობიექტის მიხედვით 2007 წლის ქონების გადასახადის დეკლარაციის წარდგენის ვადის დარღვევისათვის ამავე კოდექსის 274-ე მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა არ ეკისრებათ. (20.12.2011 N 5556)

34. 2011 წლისათვის ქონების გადასახადისაგან სრულად თავისუფლდება მრავალბინიან სახლში მცხოვრები ფიზიკური პირის თანასაკუთრებაში არსებული ფართობის პროპორციულად განსაზღვრული დაბეგვრის ობიექტი (მიწის ნაკვეთი). (24.06.2011. N4963 ამ პუნქტის მოქმედება გავრცელდეს 2011 წლის 1 იანვრიდან წარმოშობილ ურთიერთობებზე.)

35. 2010 წლის 1 იანვრამდე ლიზინგით გაცემულ ამორტიზაციას დაქვემდებარებულ ძირითად საშუალებებზე მოგებისა და ქონების გადასახადების მიზნებისათვის ვრცელდება 2010 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ნორმები. (13.10.2011. N5118)

36. გადასახადის გადამხდელის მიერ თანხის გადახდის დამადასტურებელი №1 ფორმის ქვითრის საგადასახადო ორგანოში წარდგენის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია გადასა-

ხადის გადამხდელს საგადასახადო ვალდებულება შესრულებულად ჩაუთვალოს შესაბამისი თანხის ნაწილში. (8.11.2011. N5202)

37. ამ კოდექსის 252-ე მუხლის მოთხოვნათა გაუთვალისწინებლად, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით ჩამოწერას ექვემდებარება 2005 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილ აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებაზე დარიცხული საურავი და 2005 წლის 1 იანვრამდე დარიცხული აღიარებული ჯარიმა, თუ გადახდილია 2005 წლის 1 იანვრისათვის რიცხული ყველა გადასახადის ძირითად ნაწილში არსებული აღიარებული საგადასახადო დავალიანების თანხა და პირს 2005 წლის 1 იანვრის შემდგომი პერიოდისათვის საგადასახადო ორგანოში არ წარუდგენია საგადასახადო დეკლარაცია/გაანგარიშება (გარდა პირის ქონების გადასახადის დეკლარაციისა/გაანგარიშებისა) ან საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების (გარდა პირის ქონების გადასახადის დეკლარაციისა/გაანგარიშებისა) საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხა ნულის ტოლია (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციით/გაანგარიშებით გამოქვეითების თანხები აღემატება ერთობლივ შემოსავალს ან ჩასათვლელი თანხა აღემატება დარიცხულ თანხას). (20.12.2011 N 5556)

38. 2008 წლის 1 იანვრამდე დარიცხული და გაუცემელი ხელფასები იბეგრება საშემოსავლო გადასახადის 12-პროცენტიანი განაკვეთით. (8.11.2011. N5202)

39. ამ კოდექსის 281-ე მუხლის 8<sup>1</sup> ნაწილით გათვალისწინებული სანქცია გამოიყენება მხოლოდ GPRS-ისა და crypto-ს მოდულის ფისკალური საკონტროლო-სალარო აპარატის დალუქვასთან დაკავშირებული ვალდებულებების შეუსრულებლობისას. (8.11.2011. N5202)

40. 2005 წლის 1 იანვრიდან 2009 წლის 1 იანვრამდე პერიოდის მიხედვით დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირის მიერ საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას მასზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერისთვის დადგენილი ვადის (დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა) დარღვევით გამოწერილი და წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებული დღგ-ის ჩათვლები გაუქმებას არ ექვემდებარება. ამ ნაწილის მოქმედება არ ვრცელდება 2010 წლის 1 იანვრამდე გაუქ-

მებულ დღგ-ის ჩათვლებზე, მათ შორის, ჩათვლებზე, რომლებზედაც მიმდინარეობს საგადასახადო დავა. (8.11.2011. N5202)

41. 2005 წლის 1 იანვრის შემდგომი საგადასახადო პერიოდის/ პერიოდების საგადასახადო შემონმებისას თავდებობისა და სერვიტუტის მიმართ დაბეგვრის რეჟიმი განისაზღვრება ამ კოდექსის 82-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ხ“ ქვეპუნქტის, 99-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ყ“ ქვეპუნქტისა და 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ო“ ქვეპუნქტის მოთხოვნების გათვალისწინებით. ამ ნაწილის მოქმედება არ ვრცელდება ამავე ნაწილის ამოქმედებამდე დასრულებული საგადასახადო შემონმების მიხედვით დარიცხულ და აღიარებულ საგადასახადო ვალდებულებაზე. (8.11.2011. N5202)

42. 2014 წლის 1 იანვრიდან ვაჭრობის ორგანიზება (გარდა სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციით ვაჭრობის ორგანიზებისა) დასაშვებია მხოლოდ ამ კოდექსის 26-ე მუხლით გათვალისწინებული სსზ-ის სტატუსის მქონე პირის მიერ. (8.11.2011. N5202)

43. საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისაგან თავისუფლდება 45 წლიდან 60 წლამდე ასაკის პირის მიერ კერძო სამართლის იურიდიული პირისაგან ან ფიზიკური პირისაგან ხელფასის სახით მიღებული შემოსავალი ახალ სამუშაო ადგილზე დაქირავებით მუშაობის დაწყებიდან ერთი წლის განმავლობაში, თუ პირმა ამ სამუშაო ადგილზე დაქირავებით მუშაობა დაიწყო 2012 წლის 1 იანვრიდან 2012 წლის 1 ივლისამდე და მუშაობის დაწყებამდე 3 თვის განმავლობაში უმუშევარი იყო. ეს წესი არ გამოიყენება, თუ პირი ზემოაღნიშნულ დამქირავებელთან დასაქმდება იმავე სამუშაო ადგილზე უკვე დაქირავებული პირის გათავისუფლების შემთხვევაში. (6.12.2011. N5372)

44. ამ კოდექსის 153-ე მუხლის 3<sup>1</sup> ნაწილის, 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „გ<sup>1</sup>“ და „გ<sup>2</sup>“ ქვეპუნქტებისა და 205-ე მუხლის მე-13 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის მოქმედება გავრცელდეს 2011 წლის 1 იანვრიდან წარმოშობილ სამართლებრივ ურთიერთობებზე, ხოლო ამავე კოდექსის 99-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ღ“ ქვეპუნქტისა და 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ჰ“ ქვეპუნქტის მოქმედება – 2005 წლის 1 იანვრიდან წარმოშობილ სამართლებრივ ურთიერთობებზე. (20.12.2011 N 5556)

45. ამ კოდექსის 252-ე მუხლის მოთხოვნათა გაუთვალისწინებლად, შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილია საქართველოს

ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით ჩამოწეროს საგადასახადო დავალიანება, მასზე დარიცხული საურავი და ჯარიმა, თუ იგი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით არ ითვლება აღიარებულად, აღნიშნული დავალიანების თანხის დარიცხვასთან დაკავშირებით გადამხდელისათვის არ ყოფილა წარდგენილი საგადასახადო ორგანოს შეტყობინება/საგადასახადო მოთხოვნა და გასულია მისი წარდგენის 6-წლიანი ხანდაზმულობის ვადა.(20.12.2011 N 5556)

46. 2005 წლის 1 იანვრიდან 2006 წლის 1 ივნისამდე საგადასახადო პერიოდის (პერიოდების) საგადასახადო შემონმგებისას საერთაშორისო გადაზიდვების და მათთან დაკავშირებული (მათ შორის, საექსპედიტორო) მომსახურების მიმართ დაბეგვრის რეჟიმი განისაზღვრება საქართველოს საგადასახადო კოდექსში (საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №41, 30.12.2004, მუხ. 200) 2006 წლის 28 აპრილის №2955 კანონით (საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №11, 01.05.2006, მუხ. 84) განხორციელებული ცვლილებების გათვალისწინებით. ამ ნაწილის მოქმედება არ ვრცელდება ამავე ნაწილის ამოქმედებამდე დასრულებული საგადასახადო შემონმგების მიხედვით დარიცხულ და აღიარებულ საგადასახადო ვალდებულებაზე.(20.12.2011 N 5556)

### მუხლი 310. დასკვნითი დებულებანი

1. ეს კოდექსი ამოქმედდეს 2011 წლის 1 იანვრიდან.

2. ამ კოდექსის ამოქმედებისთანავე ძალადაკარგულად გამოცხადდეს:

ა) საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, N41, 30.12.2004, მუხ. 200) 2011 წლის 1 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის;

ბ) საქართველოს საბაჟო კოდექსი (საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, N39, 09.08.2006, მუხ. 280) 2011 წლის 1 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის.

3. ამ კოდექსის პროცედურული დებულებები ვრცელდება 2011 წლის 1 იანვრიდან იმ საგადასახადო პერიოდებზედაც, რომლებიც მთავრდება 2011 წლის 1 იანვრამდე.