

Policy, Advocacy, and Civil Society Development in Georgia (G-PAC)

საჯარო პოლიტიკის, ადვოკატირებისა და სამოქალაქო საზოგადოების
განვითარება საქართველოში

არასამეწარმეო იურიდიული პირების დაბეგვრის თავისებურებები საქართველოში

გზამკვლევი



პროექტი ხორციელდება აღმოსავლეთ-დასავლეთის მართვის ინსტიტუტის (EWMI) პროგრამის -- „საქართველოში საჯარო პოლიტიკის, ადვოკატირებისა და სამოქალაქო საზოგადოების განვითარების“ (G-PAC) ფარგლებში. ამ პროგრამის განხორციელება შესაძლებელი გახდა ამერიკელი ხალხის გულისხმიერი მხარდაჭერის შედეგად, ამერიკის შეერთებული შტატების საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს (USAID) დაფინანსებით.

არასამეწარმეო იურიდიული პირების
დაბეგვრის თავისებურებები
საქართველოში

გზამკვლევი

ავტორები:

ირაკლი მხეიძე

გელა ჩარკვიანი

ვახტანგ ნაცვლიშვილი

აკადემიური რედაქტირება:

მამუკა ბარათაშვილი

ირაკლი შავიშვილი

რედაქტორი:

სოსო სიმონიშვილი

თბილისი, 2012

სარჩევი

სარჩევი	3
გამოყენებულ აბრევიატურათა ნუსხა	7
შესავალი.....	8
ზოგადი ნაწილი.....	9
1. არასამეწარმეო იურიდიული პირი.....	9
1.1. ზოგადი ინფორმაცია ა(ა)იპ– ის შესახებ.....	9
1.2. არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის ხელმძღვანელობა და წარმომადგენლობა.....	11
1.3. არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის რეორგანიზაცია და ლიკვიდაცია.....	12
1.4 არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის საქმიანობის სახელმწიფო კონტროლი.....	13
2. საქველმოქმედო ორგანიზაცია.....	14
2.1.ზოგადი ინფორმაცია.....	14
2.2. საქველმოქმედო საქმიანობა.....	14
2.3. საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის მინიჭება.....	16
2.4. საქველმოქმედო სტატუსთან დაკავშირებული შეღავათები და დამატებითი ვალდებულებები.....	17
2.5. საქველმოქმედო ორგანიზაციების ერთიანი რეესტრი.....	18
2.6. საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის გაუქმება და ჩამორთმევა.....	19
2.7. საქველმოქმედო ორგანიზაციის მოგებისა და აქტივების განაწილება.....	20
3. არასამეწარმეო იურიდიული პირების შემოსავლის წყაროები.....	20
3.1. ზოგადი ინფორმაცია.....	20
3.2. გრანტები.....	21
<i>3.2.1. გრანტის დეფინიცია.....</i>	<i>21</i>
<i>3.2.2. გრანტის გამცემი და მიმღები სუბიექტები.....</i>	<i>22</i>
<i>3.2.3. გრანტის გაცემა, მიღება და გამოყენება.....</i>	<i>23</i>
<i>3.2.4. არასამეწარმეო იურიდიული პირები და დონორი ორგანიზაციები.....</i>	<i>24</i>
3.3. სახელმწიფო შესყიდვები.....	25

<i>3.3.1. კანონმდებლობა და განსაზღვრება.....</i>	25
<i>3.3.2. შესყიდვის მონაწილე და მიმწოდებელი სუბიექტები.....</i>	25
<i>3.3.3. სახელმწიფო შესყიდვისას გამოყენებული საშუალებები.....</i>	26
<i>3.3.4. სახელმწიფო შესყიდვისას, კონკურსში, ტენდერსა და გამარტივებულ ელექტრონულ ტენდერში მონაწილეობის საფასური და მისი ოდენობა.....</i>	27
<i>3.3.5. არასამეწარმეო იურიდიული პირი სახელმწიფო შესყიდვების პროცესში.....</i>	27
3.4. შემოწირულობები და საწევრო შენატანები.....	28
3.5. დამხმარე სამეწარმეო საქმიანობა.....	29
კერძო ნაწილი – სამოქალაქო საზოგადოებრივ ორგანიზაციათა დაბეგვრის თავისებურებები	33
4. არასამეწარმეო იურიდიული პირებისა და საქველმოქმედო ორგანიზაციების დაბეგვრის თავისებურებები.....	33
4.1. ზოგადი ცნობები ა(ა)იპ–ის დაბეგვრის შესახებ.....	33
4.2. არასამეწარმეო იურიდიული პირი, როგორც დაბეგვრის სუბიექტი.....	35
4.3. ეკონომიკური საქმიანობის განსაზღვრება.....	36
4.4. დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ).....	39
<i>4.4.1. დღგ–ს არსი.....</i>	<i>39</i>
<i>4.4.2. გადასახადის გადამხდელი.....</i>	<i>41</i>
<i>4.4.3. რეგისტრაციის ვალდებულება.....</i>	<i>42</i>
<i>4.4.4. ნებაყოფლობითი რეგისტრაცია.....</i>	<i>46</i>
<i>4.4.5. დღგ–ს გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმება.....</i>	<i>47</i>
<i>4.4.6. დაბეგვრის ობიექტი.....</i>	<i>47</i>
<i>4.4.7. დასაბეგრი ოპერაცია, ოპერაციის თანხა და დრო.....</i>	<i>48</i>
<i>4.4.8. იმპორტი, იმპორტის თანხა და დრო.....</i>	<i>48</i>
<i>4.4.9. ექსპორტი/რეექსპორტი, ექსპორტის/რეექსპორტის თანხა და დრო.....</i>	<i>49</i>
<i>4.4.10. საქონლის დროებითი შემოტანა, დროებითი შემოტანის თანხა და დრო.....</i>	<i>49</i>
<i>4.4.11. დღგ–გან გათავისუფლების წესი.....</i>	<i>49</i>
<i>4.4.12. დღგ–გან გათავისუფლებული ოპერაციები.....</i>	<i>53</i>
<i>4.4.13. გრანტით შეძენილ საქონელზე/მომსახურებაზე დღგ–ს ჩათვლა ან დაბრუნება.....</i>	<i>56</i>

<i>4.4.14. გრანტის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საქონლის იმპორტი.....</i>	<i>57</i>
<i>4.5. მოგების გადასახადი.....</i>	<i>58</i>
<i>4.5.1. დაბეგვრის სუბიექტი.....</i>	<i>58</i>
<i>4.5.2. მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი.....</i>	<i>59</i>
<i>4.5.3. ერთობლივი შემოსავალი.....</i>	<i>59</i>
<i>4.5.4. ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები.....</i>	<i>60</i>
<i>4.5.5. ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები.....</i>	<i>61</i>
<i>4.5.6. შემოსავლები, რომლებიც არ არის დაკავშირებული დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან.....</i>	<i>61</i>
<i>4.5.7. გამოქვითვები და ზარალი.....</i>	<i>62</i>
<i>4.5.8. გადასახადის განაკვეთი.....</i>	<i>63</i>
<i>4.5.9. მოგების გადასახადისგან გათავისუფლება.....</i>	<i>63</i>
<i>4.5.10. არასამეწარმეო იურიდიული პირებისთვის და საქველმოქმედო ორგანიზაციებისთვის დაწესებული შეღავათები მოგების გადასახადზე.....</i>	<i>64</i>
<i>4.5.11. არასამეწარმეო იურიდიული პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში გაწეული ხარჯების გამოქვითვა.....</i>	<i>66</i>
<i>4.6. არასამეწარმეო იურიდიული პირი, როგორც საგადასახადო აგენტი – საშემოსავლო გადასახადი.....</i>	<i>68</i>
<i>4.6.1. ზოგადი ინფორმაცია.....</i>	<i>68</i>
<i>4.6.2. გადასახადის გადამხდელი.....</i>	<i>68</i>
<i>4.6.3. გადასახადის განაკვეთი.....</i>	<i>68</i>
<i>4.6.4. დაბეგვრის ობიექტი.....</i>	<i>68</i>
<i>4.6.5. საშემოსავლო გადასახადისგან გათავისუფლება.....</i>	<i>69</i>
<i>4.6.6. არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი, როგორც საგადასახადო აგენტი.....</i>	<i>71</i>
<i>4.6.7. ბიუჯეტში გადარიცხვის მოვალეობა და ვადები.....</i>	<i>72</i>
<i>4.6.8. გადასახადის დაკავება უსასყიდლოდ გაცემულ ქონებაზე, რომლის ღირებულება არ აღემატება 1 000 ლარს.....</i>	<i>73</i>
<i>4.7. იმპორტის გადასახადი.....</i>	<i>79</i>
<i>4.7.1. გადასახადის გადამხდელი.....</i>	<i>79</i>

<i>4.7.2. დაბეგვრის ობიექტი.....</i>	<i>79</i>
<i>4.7.3. გადასახადის განაკვეთი.....</i>	<i>79</i>
<i>4.7.4. იმპორტის გადასახადისაგან გათავისუფლება.....</i>	<i>80</i>
<i>4.7.5. იმპორტის გადასახადისგან გათავისუფლება საგრანტო სახსრებით შეძენილ საქონელზე.....</i>	<i>81</i>
<i>4.8. აქციზი.....</i>	<i>82</i>
<i>4.8.1. აქციზის გადამხდელი.....</i>	<i>82</i>
<i>4.8.2. აქციზური საქონლის სახეობები.....</i>	<i>83</i>
<i>4.8.3. დაბეგვრის ობიექტი.....</i>	<i>83</i>
<i>4.8.4. აქციზით დასაბეგრი ოპერაცია.....</i>	<i>83</i>
<i>4.8.5. აქციზის განაკვეთები.....</i>	<i>84</i>
<i>4.8.6. აქციზისაგან გათავისუფლების მარეგულირებელი წესები.....</i>	<i>84</i>
<i>4.9. ქონების გადასახადი.....</i>	<i>85</i>
<i>4.9.1. ზოგადი ინფორმაცია.....</i>	<i>85</i>
<i>4.9.2. ქონების გადასახადის გადამხდელი და დაბეგვრის ობიექტი (გარდა მიწაზე ქონების გადასახადისა).....</i>	<i>86</i>
<i>4.9.3. ქონებაზე გადასახადის განაკვეთი (გარდა მიწისა) არასამეწარმო იურიდიული პირებისათვის (ორგანიზაციებისათვის).....</i>	<i>87</i>
<i>4.9.4. მიწაზე ქონების გადასახადის გადამხდელი და დაბეგვრის ობიექტი.....</i>	<i>88</i>
<i>4.9.5. მიწაზე ქონების გადასახადის განაკვეთი.....</i>	<i>88</i>
<i>4.9.6. ქონების გადასახადის გამოანგარიშება და გადახდა.....</i>	<i>89</i>
<i>4.9.7. გადასახადისგან გათავისუფლება.....</i>	<i>91</i>
<i>4.10. სხვა საგადასახადო შეღავათები, რომლებიც დაკავშირებულია არასამეწარმო იურიდიულ პირებსა და საქველმოქმედო ორგანიზაციებთან.....</i>	<i>93</i>
<i>4.10.1. დივიდენდების დაბეგვრა.....</i>	<i>93</i>
<i>4.10.2. საქველმოქმედო ორგანიზაციისათვის გადაცემული თანხის გამოქვითვის შესაძლებლობა.....</i>	<i>94</i>

გამოყენებულ აბრევიატურათა ნუსხა

ა(ა)იპ – არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი

ა.შ. – ასე შემდეგ

დღგ – დამატებული ღირებულების გადასახადი

ე.ი. – ესე იგი

იხ. – იხილეთ

საგ – საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა

სსიპ – საჯარო სამართლის იურიდიული პირი

სსკ – საქართველოს საგადასახადო კოდექსი

EWMI – East West Management Institute - აღმოსავლეთ-დასავლეთის მართვის ინსტიტუტი

G-PAC - საჯარო პოლიტიკის, ადვოკატირებისა და სამოქალაქო საზოგადოების განვითარების პროგრამა საქართველოში

ICNL – International Center for Not-for-Profit Law - არასამეწარმეო სამართლის საერთაშორისო ცენტრი

USAID - United States Agency for International Development - ამერიკის შეერთებული შტატების საერთაშორისო განვითარების სააგენტო

შესავალი

წინამდებარე გზამკვლევი მოამზადა „სამოქალაქო საზოგადოების ინსტიტუტმა“ „აღმოსავლეთ-დასავლეთის მართვის ინსტიტუტისა“ და მის მიერ მართული პროექტის – „საქართველოში საჯარო პოლიტიკის, ადვოკატირებისა და სამოქალაქო საზოგადოების განვითარების“ (G-PAC) ფარგლებში.¹

დოკუმენტი მიზნად ისახავს, ხელი შეუწყოს არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირებს, მათ შორის, საქველმოქმედო ორგანიზაციებს, მართლზომიერად განახორციელონ თავიანთი საგადასახადო უფლებები და ვალდებულებები.²

დოკუმენტის მომზადებას წინ უძღოდა „სამოქალაქო საზოგადოების ინსტიტუტისა“ და „არასამეწარმეო სამართლის საერთაშორისო ცენტრის“ (ICNL) ექსპერტთა შეხვედრები არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების წარმომადგენლებთან. შეხვედრებზე გამოვლენილ პრობლემურ საკითხებზე მზადდებოდა ანალიზისა და პოლიტიკის სხვადასხვა დოკუმენტები, რომლებიც განხილულ იქნა შესაბამის სახელმწიფო უწყებებთან და დარგის სპეციალისტებთან. ასევე, გამოვლინდა რამდენიმე პრაქტიკული საკითხი, რომელთა საკანონმდებლო რეგულირების შესახებ დამატებითი ინფორმაციის მიღება, მნიშვნელოვნად გაუადვილებს საქმიანობას საქართველოში მოქმედ საზოგადოებრივ ორგანიზაციებს.

აღსანიშნავია, რომ საქართველოში არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების საქმიანობის მარეგულირებელი გარემო, ბოლო წლებში განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილებების შედეგად, მნიშვნელოვნად გაუმჯობესდა. სხვა ცვლილებებს შორის, პირველ რიგში, უნდა გამოვყოთ არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის დაფუძნების პირობების გამარტივება. ერთიანი არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის სტატუსის შემოღებით, მოიხსნა ის საკანონმდებლო ბარიერები, რომლებიც არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეგისტრაციას უშლიდა ხელს. გაუქმდა გადაწყვეტილების მიმღები ორგანოების სტრუქტურისა და კომპეტენციის მარეგულირებელი ნორმები, რეგისტრაციის განაცხადის განხილვის ვადა შემცირდა ერთ დღემდე, არასამეწარმეო იურიდიული პირის შესაქმნელად საკმარისია მხოლოდ

¹ წინამდებარე დოკუმენტი არ გამოხატავს USAID-ის ან ამერიკის შეერთებული შტატების მთავრობის შეხედულებებს.

² საგადასახადო კოდექსის 30-ე მუხლის “ა” ქვეპუნქტის მიხედვით, ორგანიზაციად ითვლება არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირები, აგრეთვე საზოგადოებრივი ან რელიგიური ორგანიზაციები (გაერთიანებები), დაწესებულებები, რომლებიც არიან საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი...” გთხოვთ, გაითვალისწინოთ, რომ ჩვენ არ შეგვხვებოდა დაბეგვრის თავისებურებებს რელიგიური ორგანიზაციებისა ან სხვა სპეციალური ტიპის ორგანიზაციებისა, არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირებისა და საქველმოქმედო ორგანიზაციების გარდა.

ერთი დამფუძნებლის არსებობაც (მაშინ, როდესაც სამოქალაქო კოდექსის ძველი რედაქციით კავშირის დასაფუძნებლად სულ ცოტა 5 დამფუძნებელი იყო აუცილებელი), არასამეწარმეო იურიდიული პირის საჯარო რეესტრში რეგისტრაცია მოიცავს მის საგადასახადო რეგისტრაციასაც და ამისათვის ცალკე პროცედურა აღარ არის გათვალისწინებული და ა.შ.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ახალი რედაქციით გაუმჯობესდა ბიზნესის საქველმოქმედო საქმიანობაში მონაწილეობის მექანიზმი. საწარმოს/მეწარმე ფიზიკურ პირებს საშუალება მიეცა, მოგების/საშემოსავლო გადასახადით³ დასაბეგრი ბაზის გამოანგარიშებისას შემოსავლიდან გამოქვითონ საქველმოქმედო ორგანიზაციებისთვის გადაცემული თანხა, რამაც შეიძლება შეადგინოს დასაბეგრი შემოსავლის არა უმეტეს 10%-ისა. ამასთან, გასული წლის მიწურულს ხელისუფლება გამოეხმაურა „სამოქალაქო საზოგადოების ინსტიტუტის“ წამოწყებულ კამპანიას და ორგანიზაციების მიერ მიღებული დივიდენდები გაათავისუფლა მოგების გადასახადისგან და ა.შ.

პოზიტიური ცვლილებების მიუხედავად, რჩება რიგი საკითხებისა, რომლებიც აფერხებენ არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების, მათ შორის, საქველმოქმედო ორგანიზაციების საქმიანობას. ზოგიერთი პრობლემის გადაჭრა სხვადასხვა ნორმატიულ აქტში ცვლილებასა და დამატებას მოითხოვს, მაშინ, როდესაც სხვა პრობლემების მიზეზი საკანონმდებლო ნორმის ბუნდოვანი ფორმულირება, მასზე ერთიანი ინტერპრეტაციისა და პრაქტიკის არარსებობაა. ამ გზამკვლევის ერთ-ერთი მიზანი, გარკვეულწილად, ასეთი ნორმების განზოგადება და საგადასახადო კოდექსის ერთიან კონტექსტში მათი განმარტებაა.

ზოგადი ნაწილი

1. არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი

1.1. ზოგადი ინფორმაცია ა(ა)იპ-ის შესახებ

საქართველოს სამოქალაქო კანონმდებლობის თანახმად, „იურიდიული პირი არის განსაზღვრული მიზნის მისაღწევად შექმნილი, საკუთარი ქონების მქონე ორგანიზებული წარმონაქმნი, რომელიც თავისი ქონებით დამოუკიდებლად აგებს პასუხს და საკუთარი სახელით იძენს უფლებებსა და მოვალეობებს, დებს გარიგებებს და შეუძლია სასამართლოში გამოვიდეს მოსარჩელედ და მოპასუხედ.“⁴

³ მეწარმე ფიზიკური პირის შემთხვევაში, აღნიშნული გამოქვითვა ხორციელდება საშემოსავლო გადასახადის მიზნებისათვის

⁴ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 24-ე მუხლის პირველი ნაწილი

იურიდიული პირი, რომლის მიზანია სამეწარმეო საქმიანობა და მოგების მიღება, არის სამეწარმეო იურიდიული პირი. ორგანიზაცია, რომლის მიზანი არ არის სამეწარმეო საქმიანობა და მისი ფუნქციონირების ძირითადი მამოტივირებელი ფაქტორი არ არის მატერიალური მოგების მიღება, არის არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი.

არასამეწარმეო იურიდიული პირი წარმოადგენს იურიდიული პირის განსაკუთრებულ ფორმას. ა(ა)იპ-ის სხვა იურიდიული პირებისაგან განმასხვავებელი ძირითადი ნიშანი, კერძო სამართლის თვალსაზრისით, არის ის, რომ იგი არ არის კომერციული საქმიანობის საწარმოებლად და მატერიალური სარგებლის მიღების მიზნით შექმნილი ორგანიზაცია.

არასამეწარმეო იურიდიული პირი უფლებამოსილია, განახორციელოს ნებისმიერი საქმიანობა, რაც კანონით აკრძალული არ არის, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა ეს საქმიანობა მისი სადამფუძნებლო დოკუმენტებით გათვალისწინებული.⁵

მიუხედავად იმისა, რომ არასამეწარმეო იურიდიული პირი, თავისი არსით, არ შეიძლება იყოს კომერციულ საქმიანობაზე ორიენტირებული, მას უფლება აქვს, ეწეოდეს დამხმარე ხასიათის სამეწარმეო საქმიანობას. ასეთი საქმიანობიდან მიღებული მოგება უნდა მოხმარდეს არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის მიზნების რეალიზებას და მისი განაწილება არასამეწარმეო იურიდიული პირის დამფუძნებლებს, წევრებს, შემომწირველებს, აგრეთვე ხელმძღვანელობისა და წარმომადგენლობითი უფლებამოსილების მქონე პირებს შორის დაუშვებელია.⁶

სამეწარმეო სამართლის სუბიექტისა და არასამეწარმეო იურიდიული პირის მიერ წარმოებულ კომერციულ საქმიანობას შორის არსებითი განსხვავებაა. პირველ შემთხვევაში, ეს არის ორგანიზაციის ძირითადი საქმიანობა, მისი მთავარი დანიშნულება და იგი შექმნილია სამეწარმეო საქმიანობით მატერიალური სარგებლის მისაღებად. მეორე შემთხვევაში კი, კომერციული საქმიანობა დამხმარე ხასიათისაა, ემსახურება ორგანიზაციის ძირითადი მიზნის მიღწევას და წარმოადგენს ამ მიზნის მისაღწევად გამოყენებულ დამატებით საშუალებას.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი იმპერატიულად ადგენს, რომ არასამეწარმეო იურიდიული პირი არსებითად არ უნდა გადავიდეს სამეწარმეო საქმიანობაზე, ანუ, მისი ძირითადი აქტივობა და მიზანი არ უნდა შეცვალოს კომერციულმა საქმიანობამ და მოგების მიღების დანიშნულებამ.⁷

⁵ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 25-ე მუხლის მე-2 ნაწილი

⁶ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 25-ე მუხლის მე-5 ნაწილი

⁷ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 33-ე მუხლის მე-2 ნაწილი

არასამეწარმეო იურიდიული პირის შექმნისა და ფუნქციონირების დანიშნულება, პირველ ყოვლისა, არის არაკომერციული ხასიათის საქმიანობა და რაიმე განსაზღვრული მიზნის მისაღწევად მოქმედება. ასეთი ორგანიზაციები, ძირითადად, საზოგადოებისათვის სასარგებლო შედეგების მიღებისთვის იქმნება. ზოგადად, კი, არასამეწარმეო იურიდიული პირის საქმიანობის მიზანი შეიძლება იყოს ნებისმიერი რამ, რაც კანონით არ არის აკრძალული და არ ეწინააღმდეგება მოქმედ სამართალს.

არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის პასუხისმგებლობა შემოიფარგლება მისი ქონებით. ასეთი იურიდიული პირის ვალდებულებებისათვის მისი წევრები, აგრეთვე მისი ხელმძღვანელობისა და წარმომადგენლობითი უფლებამოსილების მქონე პირი (პირები) პასუხს არ აგებენ.⁸ ასევე არ აგებს პასუხს არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი საკუთარი წევრების, ხელმძღვანელობისა და წარმომადგენლობითი უფლებამოსილების მქონე პირის (პირების) ვალდებულებებისათვის.⁹

1.2. არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის ხელმძღვანელობა და წარმომადგენლობა

არასამეწარმეო იურიდიული პირის ორგანიზაციული სტრუქტურის, მმართველობის ფორმისა და მსგავსი ტიპის შიდასტრუქტურული საკითხების გადაწყვეტის დისკრეციული უფლებამოსილება მთლიანად არასამეწარმეო იურიდიული პირის დამფუძნებლების/წევრების ხელშია. ა(ა)იპ-ის ორგანიზაციული სტრუქტურა წესრიგდება მისი წესდებით (დამფუძნებელთა/წევრთა შეთანხმებით), რომელიც საჭიროებს სათანადო წესით დამოწმებას.¹⁰

„დამფუძნებელი/წევრი უფლებამოსილია, ერთ პირს მიანიჭოს საქმეების ერთპიროვნულად გაძღოლის უფლებამოსილება ან/და დააწესოს ორი ან ორზე მეტი პირის ერთობლივი ხელმძღვანელობა ან/და წარმომადგენლობა.“¹¹
„ხელმძღვანელობითი უფლებამოსილება გულისხმობს უფლებამოსილების ფარგლებში არასამეწარმეო იურიდიული პირის სახელით გადაწყვეტილებების მიღებას, ხოლო წარმომადგენლობითი უფლებამოსილება – არასამეწარმეო

⁸ გამონაკლისს წარმოადგენს სისხლის სამართლის კოდექსის XVIII¹ თავით გათვალისწინებული შემთხვევა, როდესაც იურიდიული პირის სახელით ან მისი მეშვეობით (გამოყენებით) ან/და მის სასარგებლოდ ჩადენილია დანაშაული პასუხისმგებელი პირის მიერ. ამ შემთხვევაში, სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა დაეკისრება, როგორც პასუხისმგებელ ფიზიკურ პირს, ასევე იურიდიულ პირს.

⁹ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 37-ე მუხლის მე-3 ნაწილი

¹⁰ სამოქალაქო კოდექსის 35-ე მუხლის მე-3 ნაწილი

¹¹ სამოქალაქო კოდექსის 35-ე მუხლის პირველი ნაწილი

იურიდიული პირის სახელით გამოსვლას მესამე პირებთან ურთიერთობაში.”¹² ხელმძღვანელობაზე უფლებამოსილი პირის შესახებ მონაცემები რეგისტრირდება მეწარმეთა და არასამეწარმეო იურიდიული პირების რეესტრში.

იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობისა და წარმომადგენლობითი უფლებამოსილების მქონე პირი (პირები), დაკისრებული მოვალეობის შესრულებისას, განახორციელებს ისეთი მოქმედებას, რომელიც იწვევს ზიანის ანაზღაურების ვალდებულებას, პასუხისმგებლობა მესამე პირ(ებ)ისათვის მიყენებული ზიანისთვის, ეკისრება არასამეწარმეო იურიდიულ პირს.¹³

1.3. არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის რეორგანიზაცია და ლიკვიდაცია

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის თანახმად, არასამეწარმეო იურიდიული პირის სამართლებრივი ფორმის შეცვლა დაუშვებელია, ხოლო გაყოფა (დაყოფა, გამოყოფა), შერწყმა (გაერთიანება, მიერთება) და ლიკვიდაცია ხორციელდება მეწარმე სუბიექტის ლიკვიდაციისათვის/რეორგანიზაციისათვის კანონმდებლობით დადგენილი წესით.¹⁴

აქვე აღსანიშნავია, რომ არასამეწარმეო იურიდიული პირის რეორგანიზაცია/ლიკვიდაციის პროცედურისათვის, კანონი ადგენს რამდენიმე განსხვავებულ წესს, რომელიც მეწარმე სუბიექტის რეორგანიზაციის/ლიკვიდაციის პროცესისათვის არ არის დამახასიათებელი, კერძოდ:

- არასამეწარმეო იურიდიული პირის ლიკვიდაციისას ქონების გასხვისება შესაძლებელია, თუ გასხვისება ხელს უწყობს მის მიერ დასახული მიზნების მიღწევას, გასხვისება ემსახურება საქველმოქმედო მიზნებს ან ქონება გადაეცემა სხვა არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირს.¹⁵
- აკრძალულია არასამეწარმეო იურიდიული პირის ლიკვიდაციის შედეგად დარჩენილი ქონების განაწილება მის დამფუძნებლებს/წევრებს, ხელმძღვანელობითი და წარმომადგენლობითი უფლებამოსილების მქონე პირებს შორის.¹⁶
- თუ არასამეწარმეო იურიდიული პირის დამფუძნებლებმა/წევრებმა არ

¹² თუ სარეგისტრაციო დოკუმენტაციით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ხელმძღვანელობითი უფლებამოსილება გულისხმობს წარმომადგენლობით უფლებამოსილებასაც.

¹³ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 37-ე მუხლის პირველი ნაწილი

¹⁴ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 38-ე მუხლის პირველი ნაწილი

¹⁵ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 38-ე მუხლის მე-2 ნაწილი

¹⁶ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 38-ე მუხლის მე-3 ნაწილი

განსაზღვრეს მისი ლიკვიდაციის შედეგად დარჩენილი ქონების მიღებაზე უფლებამოსილი პირი, სასამართლო არასამეწარმეო იურიდიული პირის ლიკვიდაციის შედეგად დარჩენილ ქონებას გადასცემს ერთ ან რამდენიმე არასამეწარმეო იურიდიულ პირს, რომლებსაც აქვთ იგივე ან მსგავსი მიზნები, რაც ლიკვიდირებულ არასამეწარმეო იურიდიულ პირს ჰქონდა. თუ ასეთი იურიდიული პირი (პირები) არ არსებობს ან ასეთი იურიდიული პირის (პირების) გამოვლენა შეუძლებელია, შეიძლება მიღებულ იქნეს გადაწყვეტილება ამ ქონების სახელმწიფოსათვის გადაცემის შესახებ.¹⁷

- სასამართლომ ქონება შეიძლება გაანაწილოს ლიკვიდაციის პროცესის დაწყების რეგისტრაციიდან 6 თვის შემდეგ.¹⁸

ზემოთ ჩამოთვლილი გამონაკლისების გარდა, არასამეწარმეო იურიდიული პირის რეორგანიზაციისა და ლიკვიდაციის პროცესი არაფრით განსხვავდება სამეწარმეო სუბიექტების ლიკვიდაციისა და რეორგანიზაციის პროცედურისგან.

1.4 არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის საქმიანობის სახელმწიფო კონტროლი

არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის საქმიანობის შეჩერების ან აკრძალვის შესახებ გადაწყვეტილებას იღებს სასამართლო საქართველოს ორგანული კანონით განსაზღვრულ შემთხვევებში და დადგენილი წესით.¹⁹

გარდა აღნიშნულისა, თუ არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი არსებითად გადავა სამეწარმეო საქმიანობაზე, მარეგისტრირებელ ორგანოს ან/და დაინტერესებულ პირს უფლება აქვთ სარჩელით მიმართონ სასამართლოს და მოითხოვონ არასამეწარმეო იურიდიული პირის საქმიანობის შეჩერება ან აკრძალვა.²⁰ სასამართლო, მოქმედი კანონმდებლობის საფუძველზე, წყვეტს აღნიშნულ საკითხს. თუ სასამართლო მიიღებს გადაწყვეტილებას არასამეწარმეო იურიდიული პირის საქმიანობის აკრძალვის შესახებ, მარეგისტრირებელი ორგანო აუქმებს არასამეწარმეო იურიდიული პირის რეგისტრაციას.²¹

¹⁷ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 38-ე მუხლის მე-4 ნაწილი

¹⁸ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 38-ე მუხლის მე-4 ნაწილი

¹⁹ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 33-ე მუხლის პირველი ნაწილი

²⁰ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 33-ე მუხლის მე-2 ნაწილი

²¹ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 33-ე მუხლის მე-3 ნაწილი

2. საქველმოქმედო ორგანიზაცია

2.1. ზოგადი ინფორმაცია

არასამეწარმეო იურიდიული პირების საქმიანობა არსებითად საქველმოქმედო საქმიანობას წარმოადგენს. მიუხედავად ამისა, ისინი საგადასახადო კოდექსის მიზნებისთვის, ავტომატურად არ ითვლებიან საქველმოქმედო ორგანიზაციებად. ეს ნიშნავს, რომ ყველა არასამეწარმეო იურიდიული პირი აღნიშნული კანონის მიზნებიდან გამომდინარე, არ განიხილება საქველმოქმედო ორგანიზაციად.

არასამეწარმეო იურიდიულ პირს შეიძლება მიენიჭოს საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსი. ამისათვის, აუცილებელია კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების შესრულება და შესაბამისი ადმინისტრაციული პროცედურის გავლა.

აღსანიშნავია, რომ საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსი ასევე შეიძლება მიენიჭოს საჯარო სამართლის იურიდიულ პირსაც.²²

საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის მინიჭების წესი განსაზღვრულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, მაგრამ, სანამ აღნიშნულ პროცედურას შევეხებით, განვიხილოთ, რა ითვლება საქველმოქმედო საქმიანობად საქართველოს კანონმდებლობის მიხედვით:

2.2. საქველმოქმედო საქმიანობა

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-10 მუხლი განსაზღვრავს იმ საქმიანობათა ჩამონათვალს, რომელთა განხორციელება საქველმოქმედო სფეროს მიეკუთვნება. აღნიშნული მუხლის თანახმად, საქველმოქმედო საქმიანობად ითვლება:

I) დახმარების უშუალოდ ან მესამე პირის მეშვეობით, ნებაყოფლობით და უანგაროდ გაწევა იმ პირებისათვის, რომლებიც ამ დახმარებას საჭიროებენ, მათ შორის.²³

- იმ ფიზიკური პირებისათვის, რომლებიც საჭიროებენ სოციალურ დაცვას, სამედიცინო დახმარებას, აგრეთვე ხელმოკლე ფიზიკური პირებისათვის, მათ შორის: ინვალიდებისათვის, მოხუცებულებისათვის, ობოლი ბავშვებისათვის, მარჩენალდაკარგულებისათვის, ლტოლვილის ან ჰუმანიტარული სტატუსის მქონე პირებისათვის და იძულებით გადაადგილებული პირებისათვის – ავადმყოფებისათვის, მრავალშვილიანი ოჯახებისა და მათი წევრებისათვის,

²² გთხოვთ, გაითვალისწინოთ, რომ წინამდებარე გზამკვლევაში ჩვენ საგნობრივად განვიხილავთ მხოლოდ არასამეწარმეო იურიდიული პირების და მათ შორის, საქველმოქმედო ორგანიზაციების დაბეგვრის თავისებურებებს. მხოლოდ ამ კონტექსტში შევეხებით საჯარო სამართლის იურიდიული პირებისა და სხვა ორგანიზაციების დაბეგვრის საკითხებს.

²³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-10 მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი

ომების, შეიარაღებული კონფლიქტების, ავარიების, სტიქიური უბედურებების, კატასტროფების, ეპიდემიების ან/და ეპიზოოტიების შედეგად დაზარალებულებისათვის;

- ბავშვთა, მოხუცებულთა და ინვალიდთა მომვლელი ან მომსახურე ორგანიზაციებისათვის, მათ შორის: ბავშვთა სახლებისათვის, სკოლა-ინტერნატებისათვის, ინტერნატებისათვის, სკოლამდელი და სხვა საბავშვო დაწესებულებებისათვის, მოხუცებულთა სახლებისათვის, უფასო სასადილოებისათვის, სამედიცინო დაწესებულებებისათვის, სარეაბილიტაციო ცენტრებისათვის და ა.შ.;
- საქველმოქმედო ორგანიზაციებისათვის;
- რელიგიური ორგანიზაციებისათვის;
- განსაკუთრებული ნიჭით დაჯილდოებული ფიზიკური პირებისათვის – მათი ტალანტის განვითარების მიზნით;
- პატიმრობისა და თავისუფლების აღკვეთის დაწესებულებებისათვის – მათში მოთავსებულ პირთა მოვლის ან სამედიცინო მომსახურების პირობების გაუმჯობესების მიზნით;
- იმ პირებისათვის, რომლებიც ახორციელებენ საქმიანობას შემდეგ სფეროებში: ადამიანის უფლებების დაცვა, გარემოს დაცვა, დემოკრატიისა და სამოქალაქო საზოგადოების განვითარება, კულტურა, განათლება, მეცნიერება, ჯანმრთელობის დაცვა, სოციალური დაცვა, ფიზიკური აღზრდა, სამოყვარულო სპორტი და ხელოვნება.

II) ორგანიზაციების მიერ საზოგადოებისათვის სასარგებლო საქმიანობის განხორციელება შემდეგ სფეროებში:²⁴

- ადამიანის უფლებების დაცვა;
- გარემოს დაცვა;
- დემოკრატიისა და სამოქალაქო საზოგადოების განვითარება,
- კულტურა;
- განათლება;
- მეცნიერება;
- ჯანმრთელობის დაცვა;
- სოციალური დაცვა;
- ფიზიკური აღზრდა და სამოყვარულო სპორტი;
- ხელოვნება.

²⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-10 მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი

ზემოთ ჩამოთვლილი საქმიანობა ქველმოქმედებას არ მიეკუთვნება იმ შემთხვევებში თუ:²⁵

- იგი ხორციელდება სახელმწიფო ხელისუფლების და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოთა მიერ;
- განხორციელებულია საწარმოს, პოლიტიკური პარტიის ან არჩევნებში მონაწილე სხვა საარჩევნო სუბიექტის მხარდასაჭერად;
- იგი ხორციელდება ფიზიკური პირის მიერ საკუთარი ნათესავებისათვის ან იურიდიული პირის მიერ თავისი მმართველობის ორგანოთა ხელმძღვანელებისათვის და მათი ნათესავებისათვის;
- ის „რეკლამის შესახებ“ საქართველოს კანონით სპონსორობად ითვლება.

მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ საგადასახადო კოდექსით, საქმიანობის საქველმოქმედოდ დასაკვალიფიცირებლად, აუცილებელი არ არის ორგანიზაციას მინიჭებული ჰქონდეს საქველმოქმედო სტატუსი. ყველა საზოგადოებრივ ორგანიზაციას უფლება აქვს, განახორციელოს საქველმოქმედო საქმიანობა. იმ შემთხვევაში, თუ საქმიანობა აკმაყოფილებს საგადასახადო კოდექსის მე-10 მუხლის მოთხოვნებს, იგი არ განიხილება ეკონომიკურ საქმიანობად და მიიჩნევა საქველმოქმედოდ.²⁶

2.3. საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის მინიჭება

საქართველოში იურიდიული პირისთვის საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის მინიჭებას, გაუქმებასა და ჩამორთმევას, შესაბამისი საგადასახადო ორგანოს წარდგინებით, ახორციელებს შემოსავლების სამსახურის უფროსი საქართველოს ფინანსთა მინისტრთან შეთანხმებით.²⁷

საქველმოქმედო სტატუსი შეიძლება მიენიჭოს ორგანიზაციას, რომელიც:²⁸

- შექმნილია საქველმოქმედო საქმიანობის განსახორციელებლად;
- რეგისტრირებულია საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით;
- აქვს საქველმოქმედო საქმიანობის არანაკლებ ერთი წლის გამოცდილება;
- აკმაყოფილებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 32-ე მუხლით დადგენილ სხვა მოთხოვნებს.

საქველმოქმედო სტატუსის მინიჭება ხდება ორგანიზაციის წერილობითი

²⁵ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-10 მუხლის მე-2 ნაწილი

²⁶ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი.

²⁷ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილი

²⁸ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-2 ნაწილი

განცხადების საფუძველზე. განცხადებაში უნდა მიეთითოს ორგანიზაციის შემდეგი მონაცემები:²⁹

- სახელწოდება;
- ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა;
- ძირითადი მიზნები;
- ბოლო წლის საქმიანობის ძირითადი მიმართულებები;
- ხელმძღვანელი ორგანოს და ფილიალების მისამართები.

განცხადებას უნდა დაერთოს:³⁰

- ორგანიზაციის წესდების ასლი;
- სახელმწიფო ან/და საგადასახადო რეგისტრაციის მოწმობის ასლი;
- ბოლო წლის საქმიანობის ანგარიში, რომელიც უნდა შეიცავდეს საქმიანობის (პროექტების, მომსახურების) აღწერას;
- დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ დადასტურებული ბოლო წლის ფინანსური დოკუმენტები (ბალანსი და მოგება-ზარალის ანგარიში).

ორგანიზაციის მიერ საქველმოქმედო სტატუსის მინიჭების თაობაზე განცხადებით მიმართვის შემთხვევაში, შემოსავლების სამსახურის უფროსი ერთი თვის ვადაში იღებს მოტივირებულ გადაწყვეტილებას. თუ ამ ვადაში გადაწყვეტილება არ იქნება მიღებული, სტატუსი მინიჭებულად ჩაითვლება.³¹

სტატუსი ენიჭება უვადოდ და ძალაში შედის მინიჭებისთანავე. ორგანიზაციას, რომელსაც მიენიჭება საქველმოქმედო სტატუსი, გადაეცემა სტატუსის დამადასტურებელი მოწმობა.

2.4. საქველმოქმედო სტატუსთან დაკავშირებული შეღავათები და დამატებითი ვალდებულებები

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, საქველმოქმედო ორგანიზაციები სარგებლობენ საგადასახადო შეღავათებით, მაგრამ, ამავე დროს, საქმიანობის გამჭვირვალეობის უზრუნველსაყოფად, ეკისრებათ დამატებითი ვალდებულებები.

საქველმოქმედო ორგანიზაციების მოგება, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული მოგების გარდა, გათავისუფლებულია მოგების გადასახადისაგან;³² მეწარმე

²⁹ საგადასახადო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-5 ნაწილი

³⁰ საგადასახადო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-6 ნაწილი

³¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-7 ნაწილი

³² საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 99-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი.

სუბიექტებს შეუძლიათ მოგების გადასახადის მიზნებისთვის, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითონ საქველმოქმედო ორგანიზაციებისთვის გადაცემული თანხის ოდენობა და ა.შ.³³ საქველმოქმედო ორგანიზაციები ასევე სარგებლობენ სხვა საგადასახადო შეღავათებითაც,³⁴ მაგრამ მათ დაწვრილებით განხილვაზე აქ არ შევჩერდებით – ყოველი კონკრეტული შეღავათის შინაარსი განხილულია წინამდებარე გზამკვლევის შესაბამის თავში.

საქველმოქმედო ორგანიზაციას დამატებითი ვალდებულებები შესაბამისი სტატუსის მიღებასთან ერთად წარმოეშობა. კერძოდ, ორგანიზაციამ სტატუსის მინიჭების შემდეგ, შესაბამის საგადასახადო ორგანოს ყოველი წლის პირველ აპრილამდე უნდა წარუდგინოს შემდეგი დოკუმენტები:³⁵

- ბოლო წლის საქმიანობის პროგრამული ანგარიში, რომელიც უნდა შეიცავდეს საქმიანობის (მათ შორის, ეკონომიკურის) აღწერას;
- ფინანსური ანგარიში მიღებული შემოსავლების შესახებ, წყაროებისა და გაწეული ხარჯების მიზნობრიობის მითითებით;
- დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ დადასტურებული ბოლო წლის ფინანსური დოკუმენტები (ბალანსი და მოგება-ზარალის ანგარიში).³⁶

2.5. საქველმოქმედო ორგანიზაციების ერთიანი რეესტრი

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, შემოსავლების სამსახური ვალდებულია, აწარმოოს საქველმოქმედო ორგანიზაციების ერთიანი რეესტრი. რეესტრში შეიტანება შემდეგი მონაცემები:³⁷

- საქველმოქმედო ორგანიზაციის სახელწოდება;
- საქველმოქმედო ორგანიზაციის ხელმძღვანელი ორგანოს, ფილიალებისა და წარმომადგენლობების მისამართები;
- ორგანიზაციის ძირითადი მიზნები;
- სტატუსის მინიჭების თარიღი და ნომერი;

³³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 117-ე მუხლი

³⁴ მაგ.: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 82-ე მუხლის პირველი ნაწილის „წ“ ქვეპუნქტი საშემოსავლო გადასახადისგან ათავისუფლებს სოციალურად დაუცველი ოჯახების მონაცემთა ერთიან ბაზაში დადგენილი წესით რეგისტრირებული პირის, საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლაში დასახიჩრებული პირის, ასევე ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლაში დაღუპული პირის ოჯახის წევრის მიერ საქველმოქმედო ორგანიზაციისგან უსასყიდლოდ მიღებული ქონების ღირებულებას;

³⁵ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-9 ნაწილი

³⁶ ბოლო წლის საქმიანობის პროგრამული ანგარიში და ფინანსური დოკუმენტები (ბალანსი და მოგება-ზარალის ანგარიში) უნდა გამოქვეყნდეს და ხელმისაწვდომი უნდა იყოს ყველა დაინტერესებული პირისათვის (იხ. საგადასახადო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-10 ნაწილი).

³⁷ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-17 ნაწილი

- მმართველობის უმაღლესი ორგანოს ყველა წევრის ვინაობა და მისამართები.

საქველმოქმედო ორგანიზაციების რეესტრში შეტანილი ნებისმიერი მონაცემის ცვლილების შემთხვევაში, ორგანიზაცია ვალდებულია, ცვლილებისთანავე წერილობით აცნობოს შესაბამის საგადასახადო ორგანოს ამ ცვლილების შესახებ.

საქველმოქმედო ორგანიზაციების ერთიანი რეესტრი საჯარო და ხელმისაწვდომია ყველა დაინტერესებული პირისათვის.³⁸

2.6. საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის გაუქმება და ჩამორთმევა

საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსი უქმდება ორ შემთხვევაში:³⁹

- ორგანიზაციის ინიციატივით;
- მისი ჩამორთმევის შემთხვევაში.

საქველმოქმედო ორგანიზაციას სტატუსი ჩამოერთმევა, თუ:⁴⁰

- დაარღვია საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნები;
- გაუუქმდა სახელმწიფო ან/და საგადასახადო რეგისტრაცია.

საქველმოქმედო ორგანიზაციის მიერ საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა დარღვევის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია, საქველმოქმედო ორგანიზაციას გაუგზავნოს შეტყობინება და განუსაზღვროს *დამატებითი ერთთვიანი ვადა კოდექსის მოთხოვნების შესასრულებლად*.⁴¹ საგადასახადო ორგანო მხოლოდ აღნიშნული შეტყობინების შემდეგ არის უფლებამოსილი, წარდგინებით მიმართოს შემოსავლების სამსახურის უფროსს ორგანიზაციისათვის საქველმოქმედო სტატუსის ჩამორთმევის შესახებ.

თუ საქველმოქმედო ორგანიზაციას, კოდექსის მოთხოვნათა დარღვევის გამო, ჩამოერთვა სტატუსი, იგი ვალდებულია, დააბრუნოს სტატუსთან დაკავშირებული საგადასახადო შეღავათებით მიღებული სარგებლის ის ნაწილი, რომელიც აღნიშნული მოთხოვნების დარღვევით მიიღო.⁴²

რაც შეეხება სახელმწიფო/საგადასახადო რეგისტრაციის გაუქმებას, თუ საქველმოქმედო ორგანიზაცია არასამეწარმეო იურიდიული პირია, გაუქმების საფუძვლები იგივეა, რაც სხვა არასამეწარმეო იურიდიული პირების შემთხვევაში.

³⁸ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 32-ე მუხლი მე-19 ნაწილი

³⁹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-12 ნაწილი

⁴⁰ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 32-ე მუხლი მე-13 ნაწილი

⁴¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-15 ნაწილი

⁴² საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-14 ნაწილი

საქართველოს კანონმდებლობა საქველმოქმედო ორგანიზაციას, რომელსაც სტატუსი ჩამოერთვა, შესაძლებლობას აძლევს, აღიდგინოს იგი სტატუსის ჩამორთმევის მიზეზის აღმოფხვრიდან ერთი წლის გასვლის შემდეგ. ამისთვის, ორგანიზაციამ შესაბამისი განცხადებით უნდა მიმართოს საგადასახადო ორგანოებს,⁴³ მაგრამ მნიშვნელოვანია, დაცული იყოს კანონით დადგენილი ერთწლიანი ვადა.

2.7. საქველმოქმედო ორგანიზაციის მოგებისა და აქტივების განაწილება

ისევე როგორც სხვა არასამეწარმეო იურიდიული პირების შემთხვევაში, საქველმოქმედო ორგანიზაციების შემთხვევაშიც, მოქმედებს მოგებისა და აქტივების განაწილების შეზღუდვები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, დაუშვებელია საქველმოქმედო ორგანიზაციის მოგებისა და აქტივების განაწილება ორგანიზაციის წევრებს, დამფუძნებლებს, გამგეობისა და კურატორიუმის წევრებს შორის.⁴⁴

საქველმოქმედო ორგანიზაციის ლიკვიდაციის შემდეგ მისი ქონება უფლებამოსილი ორგანოს ან პირის გადაწყვეტილებით, გადაეცემა მსგავსი მიზნების მქონე საქველმოქმედო ორგანიზაციას, ხოლო ასეთის არარსებობის შემთხვევაში – სხვა საქველმოქმედო ორგანიზაციას.⁴⁵

3. არასამეწარმეო იურიდიული პირების შემოსავლის წყაროები

3.1. ზოგადი ინფორმაცია

მას შემდეგ, რაც განვსაზღვრეთ არასამეწარმეო იურიდიული პირებისა და საქველმოქმედო ორგანიზაციების არსი, მნიშვნელოვანია დავადგინოთ, თუ რა რესურსებით არის შესაძლებელი, დაფინანსდეს აღნიშნული ორგანიზაციების მიერ წარმოებული საზოგადოებრივად სასარგებლო ან/და საქველმოქმედო საქმიანობა.

საქართველოს კანონმდებლობის თანახმად, არსებობს არასამეწარმეო იურიდიული პირების დაფინანსების შემდეგი წყაროები:

- გრანტები;
- სახელმწიფო შესყიდვებიდან მიღებული შემოსავლები;
- შემოწირულობები;
- საწევრო შენატანები;

⁴³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-16 ნაწილი

⁴⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-11 ნაწილი

⁴⁵ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-11 ნაწილი

- დამხმარე სამეწარმეო საქმიანობა.

განვიხილოთ თითოეული მათგანი ცალ-ცალკე, მათი მიღებისა და გამოყენების სამართლებრივ საფუძვლებთან ერთად:

3.2. გრანტები

3.2.1. გრანტის დეფინიცია

საქართველოში გრანტის გაცემის, მიღებისა და გამოყენების საერთო პრინციპებს განსაზღვრავს „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონი, რომელიც საქართველოს პარლამენტის მიერ მიღებულია 1996 წლის 28 ივნისს. აღნიშნული კანონის მიზნებისათვის, *„გრანტი არის გრანტის გამცემის (დონორის) მიერ გრანტის მიმღებისათვის უსასყიდლოდ გადაცემული მიზნობრივი სახსრები ფულადი ან ნატურალური ფორმით, რომლებიც გამოიყენება კონკრეტული ჰუმანური, საგანმანათლებლო, სამეცნიერო-კვლევითი, ჯანმრთელობის დაცვის, კულტურული, სპორტული, ეკოლოგიური და სოციალური პროექტების, აგრეთვე სახელმწიფოებრივი ან საზოგადოებრივი მნიშვნელობის პროგრამების განხორციელებისათვის.“*⁴⁶

აღსანიშნავია, რომ გრანტად არ ითვლება სამეწარმეო და პოლიტიკური მიზნების მისაღწევად გაცემული სახსრები.⁴⁷

სამეწარმეო მიზნებისთვის გრანტის გაცემის შეზღუდვა პრაქტიკაში იწვევს პრობლემებს: დამხმარე სამეწარმეო საქმიანობა არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის შემოსავლის პოტენციურად მნიშვნელოვანი წყაროა.⁴⁸ ამ საქმიანობით მიღებული შემოსავალი დიდწილად განსაზღვრავს ორგანიზაციის სიცოცხლისუნარიანობას – მის ფინანსურ მდგრადობას და, ამდენად, ზრდის მის შესაძლებლობას, განხორციელოს საზოგადოებრივად სასარგებლო საქმიანობა. დამხმარე სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელებისას ორგანიზაციის მიზანი მისი საწესდებო მიზნების მიღწევაა. ორგანიზაცია, ასეთ დროს, მართალია, ცდილობს, მიიღოს რაც შეიძლება მეტი მოგება, მაგრამ მის ერთადერთ მიზნად საზოგადოებრივად სასარგებლო მიზნის მიღწევა რჩება. არაკომერციული

⁴⁶ „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილი

⁴⁷ „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილი

⁴⁸ მსოფლიო მასშტაბით, არასამთავრობო ორგანიზაციების შემოსავლის 53% ეკონომიკური საქმიანობიდან მიიღება, 35% - სამთავრობო დაფინანსებიდან, ხოლო 12% - შემოწირულობებიდან (წყარო: The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, *Global Civil Society: An Overview*, 2003, გვ. 29.)

პირებისთვის დამხმარე სამეწარმეო საქმიანობა წარმოადგენს ინსტრუმენტს სოციალური, გარემოსდაცვითი და სხვა საქმიანობის განსახორციელებლად.

შესაბამისად, „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონის სადავო ნორმა, რომლის მიხედვითაც გრანტი არ გაიცემა სამეწარმეო მიზნებისთვის, ბუნდოვანია და საჭიროებს დამატებით ნათელყოფას. მნიშვნელოვანია, ერთმანეთისგან განცალკევდეს მეწარმე სუბიექტთა „სამეწარმეო მიზნები“ და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის დამხმარე სამეწარმეო საქმიანობა, რომელსაც აქვს საზოგადოებრივად სასარგებლო, სოციალური და არა – სამეწარმეო მიზანი.

3.2.2. გრანტის გამცემი და მიმღები სუბიექტები

„გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონი განსაზღვრავს იმ სუბიექტთა წრეს, რომლებიც შეიძლება იყვნენ *გრანტის გამცემი (დონორი) ორგანიზაციები*. ასეთებია:⁴⁹

- საერთაშორისო საქველმოქმედო, ჰუმანიტარული და სხვა საზოგადოებრივი ორგანიზაცია;⁵⁰
- საერთაშორისო საფინანსო-საკრედიტო ინსტიტუტი;
- უცხო ქვეყნის მთავრობა ან მისი წარმომადგენლობა;
- უცხოეთის სამეწარმეო იურიდიული პირი (თუ გრანტის მიმღები არის სახელმწიფო ან საქართველოს მთავრობა);⁵¹
- უცხოეთის არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი;
- საქართველოს ის არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი, რომლის ძირითადი საწესდებო მიზანია ქონების დაგროვება საქველმოქმედო, სოციალური, კულტურული, საგანმანათლებლო, სამეცნიერო-კვლევითი ან საზოგადოებრივად სასარგებლო სხვა საქმიანობის ხელშეწყობისათვის;
- საქართველოს მთავრობის მიერ განსაზღვრული საჯარო სამართლის იურიდიული პირი, რომლის წესდების/დებულების მიზანია: სამეცნიერო გრანტების გაცემა; საქართველოში განხორციელებული რეფორმებისა და ინოვაციების პოპულარიზაცია და საერთაშორისო საზოგადოებაში მათი დამკვიდრების ხელშეწყობა; პარტნიორი ქვეყნების მთავრობებისათვის დახმარების გაწევა განათლების, ჯანმრთელობის დაცვის, სოციალური უზრუნველყოფის და მდგრადი განვითარების სფეროებში, ბუნებრივი და

⁴⁹ „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის პირველი ნაწილი

⁵⁰ მათ შორის, საერთაშორისო სპორტული ასოციაცია, ფედერაცია და კომიტეტი.

⁵¹ უცხოეთის სამეწარმეო იურიდიული პირის მიერ გაცემული გრანტის მიღება შეუძლია მხოლოდ და მხოლოდ საქართველოს სახელმწიფოს ან მთავრობას. არასამეწარმეო იურიდიული პირი არ არის უფლებამოსილი იყოს ასეთი ორგანიზაციის მიერ გაცემული გრანტის მიმღები.

ადამიანის ზემოქმედებით გამოწვეული კატასტროფების შედეგების აღმოფხვრაში;

- საქართველოს სამინისტრო.

რაც შეეხება გრანტის მიმღებთა წრეს, საქართველოს კანონმდებლობით, გრანტის მიმღები შეიძლება იყოს:⁵²

- საქართველოს სახელმწიფო;⁵³
- საქართველოს მთავრობა;⁵⁴
- საქართველოს სახელმწიფო ხელისუფლების ან ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანო;
- საქართველოს რეზიდენტი ან არარეზიდენტი არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი, მისი წარმომადგენლობა, ფილიალი, განყოფილება;
- საჯარო სამართლის იურიდიული პირი;
- საქართველოს მოქალაქე;
- პირადობის ნეიტრალური მოწმობის ან ნეიტრალური სამგზავრო დოკუმენტის მქონე პირი;
- აკრედიტებული უმაღლესი საგანმანათლებლო დაწესებულება;
- საერთაშორისო ორგანიზაცია, სხვა სახელმწიფოს სამეწარმეო ან არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი.

3.2.3. გრანტის გაცემა, მიღება და გამოყენება

„გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, გრანტის გაცემის სამართლებრივი საფუძველი შეიძლება იყოს:

- წერილობითი ხელშეკრულება გრანტის გამცემსა (დონორსა) და გრანტის მიმღებს შორის ან/და
- საერთაშორისო სპორტული ორგანიზაციის ოფიციალური წერილობითი გადაწყვეტილება საქართველოს სპორტული ფედერაციისთვის ან კლუბებისათვის მიზნობრივი დანიშნულების მატერიალური და არამატერიალური ფასეულობების გამოყოფის შესახებ.

⁵² „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-4 მუხლი

⁵³ საქართველოს პრეზიდენტის მიერ უფლებამოსილი ორგანოს (ორგანიზაციის) სახით

⁵⁴ საქართველოს მთავრობის მიერ უფლებამოსილი ორგანოს სახით

გრანტის შესახებ ხელშეკრულება უნდა შეიცავდეს გრანტის გაცემის მიზანს, მოცულობას, სახსრების გამოყენების კონკრეტულ მიმართულებას, მათი ათვისების ვადებს და იმ პირობად მოთხოვნებს, რომლებსაც გრანტის გამცემი (დონორი) უყენებს გრანტის მიმღებს.⁵⁵

აღსანიშნავია, რომ გრანტის გამოყენება შეიძლება მხოლოდ ხელშეკრულებაში აღნიშნული მიზნებისათვის. სხვა მიზნებისათვის გრანტის გამოყენება დასაშვებია მხოლოდ გრანტის გამცემის (დონორის) თანხმობით.⁵⁶ რაც შეეხება გრანტის სახით მიღებულ ფასეულობათა რეალიზაციას, ეს დასაშვებია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ამგვარი ქმედება წინასწარ იყო გათვალისწინებული საგრანტო ხელშეკრულებით.⁵⁷

3.2.4. არასამეწარმეო იურიდიული პირები და დონორი ორგანიზაციები

ზემოაღნიშნული საკანონმდებლო დებულებების შინაარსიდან გამომდინარე, შეიძლება ითქვას, რომ არასამეწარმეო ორგანიზაციებს, გარკვეული შეზღუდვების გათვალისწინებით, ეძლევათ შესაძლებლობა, გრანტის სახით დაფინანსება მიიღონ ქვეყნის შიგნით თუ გარეთ არსებული სხვადასხვა წყაროდან.

ქვეყნის გარე წყაროებიდან შეზღუდვა უწესდებათ უცხოეთის სამეწარმეო იურიდიული პირებს – მათ უფლება არა აქვთ, გრანტი გამოუყონ საქართველოში რეგისტრირებულ არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირს. რაც შეეხება ქვეყნის შიდა წყაროებს, არასამეწარმეო იურიდიულ პირს უფლება აქვს, გრანტი მიიღოს სხვა არასამეწარმეო იურიდიული პირებისგან, საქართველოს მთავრობის მიერ განსაზღვრული საჯარო სამართლის იურიდიული პირებისა და საქართველოს სამინისტროებისგან.

საქართველოს კანონმდებლობით, ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოები, სამინისტროებისგან განსხვავებით, არ არიან უფლებამოსილი, გრანტი გადასცენ არასამეწარმეო იურიდიულ პირებს. ეს სიტუაცია დაბრკოლებებს უქმნის, როგორც თვითმმართველობებს, ასევე იმ საზოგადოებრივ ორგანიზაციებს, რომლებიც ადგილობრივი პრობლემების გადაწყვეტაზე მუშაობენ.

როგორც წესი, თვითმმართველობის ორგანოები უფრო ახლოს არიან მოსახლეობასთან, ვიდრე ხელისუფლების ცენტრალური დანაყოფები და უფრო მეტი ინფორმაცია აქვთ იმ პრობლემების შესახებ, რომლებიც მათ წინაშე დგას. არც თუ იშვიათად, თვითმმართველობის ორგანოებს უჭირთ, მხოლოდ საკუთარი ძალებით

⁵⁵ „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი ნაწილი

⁵⁶ „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის მე-2 ნაწილი

⁵⁷ „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის მე-3 ნაწილი

გადაწყვეტონ აღნიშნული პრობლემები ან/და მიაწოდონ სათანადო ხარისხის სოციალური მომსახურებები მოსახლეობას. ეს პრობლემა განსაკუთრებით მაშინ იჩენს თავს, როდესაც თვითმმართველი ორგანოების წინაშე დგება ისეთი საკითხების მოგვარების საჭიროება, რომელთა გადაწყვეტის ინსტიტუციური გამოცდილება მათ არ გააჩნიათ. ასეთი გარემოებების შექმნისას, ხშირ შემთხვევაში, სხვადასხვა არასამეწარმეო იურიდიულ პირებს აქვთ საკმარისი ცოდნა და გამოცდილება, რომ ადგილობრივი ორგანოების წინაშე მდგარი პრობლემის გადაწყვეტა თვითონ იტვირთონ. მიუხედავად ამისა, თვითმმართველობები შებოჭილი არიან მოქმედი კანონმდებლობით და არა აქვთ შესაძლებლობა, შესაბამისი საზოგადოებრივი ორგანიზაციები დააფინანსონ.

3.3. სახელმწიფო შესყიდვები

3.3.1. კანონმდებლობა და განსაზღვრება

არასამეწარმეო იურიდიული პირის შემოსავლების ერთ–ერთ წყაროს შეიძლება წარმოადგენდეს სახელმწიფო შესყიდვებიდან მიღებული შემოსავალი. საქართველოში სახელმწიფო შესყიდვების პროცედურის მარეგულირებელი ძირითადი ნორმატიული აქტი არის „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“ კანონი. იგი ადგენს სახელმწიფო შესყიდვების განხორციელების ზოგადსამართლებრივ, ორგანიზაციულ და ეკონომიკურ პრინციპებს. აღნიშნული კანონით დადგენილი წესები ვრცელდება ყველა სახის სახელმწიფო შესყიდვაზე, „სახელმწიფო საიდუმლოების შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრულ სახელმწიფო საიდუმლოებასთან დაკავშირებული სახელმწიფო შესყიდვების გარდა.

სახელმწიფო შესყიდვა არის „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილ შემთხვევებში „ელექტრონული ან სხვა საშუალებების გამოყენებით, შემსყიდველი ორგანიზაციის მიერ ნებისმიერი საქონლის, მომსახურებისა და სამშენებლო სამუშაოს შესყიდვა“.⁵⁸

3.3.2. შესყიდვის მონაწილე და მიმწოდებელი სუბიექტები

შესყიდვებში მონაწილეობს ნებისმიერი პირი, რომელსაც აქვს შესყიდვის პროცედურებში მონაწილეობის სურვილი.

⁵⁸ „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი

მიმწოდებელი არის პირი, რომელმაც შემსყიდველ ორგანიზაციასთან დადო ხელშეკრულება სახელმწიფო შესყიდვის შესახებ.

ამ შემთხვევაში ტერმინი „პირი“ გულისხმობს საქართველოს ან უცხო ქვეყნის ფიზიკურ ან იურიდიულ პირს ან საქართველოს კანონმდებლობით ან შესაბამისი ქვეყნის კანონმდებლობით გათვალისწინებულ სხვა ორგანიზაციულ წარმონაქმნს.⁵⁹

3.3.3. სახელმწიფო შესყიდვისას გამოყენებული საშუალებები

"სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ" საქართველოს კანონი ითვალისწინებს სახელმწიფო შესყიდვის განხორციელების რამდენიმე საშუალებას, ესენია:

ელექტრონული ტენდერი – 200 000 ლარის ან მეტი ღირებულების ერთგვაროვანი ობიექტების სახელმწიფო შესყიდვის საშუალება, რომელიც მოიცავს ელექტრონული ტენდერისათვის „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“ კანონით და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტით გათვალისწინებულ პროცედურებს.⁶⁰

გამარტივებული ელექტრონული ტენდერი – 200 000 ლარამდე ღირებულების ერთგვაროვანი ობიექტების სახელმწიფო შესყიდვის საშუალება, რომელიც მოიცავს გამარტივებული ელექტრონული ტენდერისათვის „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“ კანონითა და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტით გათვალისწინებულ პროცედურებს.

გამარტივებული შესყიდვა – შესყიდვის საშუალება, რომელიც გამოიყენება „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“ კანონის 10¹ მუხლის მე-3 პუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევებში ან 5 000 ლარამდე⁶¹ ღირებულების ერთგვაროვანი ობიექტების სახელმწიფო შესყიდვის შემთხვევაში;⁶²

კონსოლიდირებული ტენდერი – საქართველოს მთავრობის მიერ განსაზღვრულ შემთხვევაში შესყიდვის ერთგვაროვანი ობიექტების შესყიდვის მიზნით, კანონით

⁵⁹ „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის მე-3 ნაწილი

⁶⁰ „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის 1-ლი ნაწილის „ქ“ ქვეპუნქტი

⁶¹ გამარტივებული შესყიდვა შეიძლება ასევე გამოყენებული იქნეს (საზღვარგარეთ საქართველოს დიპლომატიური წარმომადგენლობებისა და საკონსულო დაწესებულებების მიერ 50 000 ლარამდე ღირებულების შესყიდვის ერთგვაროვანი ობიექტების შესყიდვის, აგრეთვე საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს სისტემაში შემავალი შემსყიდველი ორგანიზაციების, საქართველოს თავდაცვის სამინისტროს სისტემაში შემავალი შემსყიდველი ორგანიზაციების და სახელმწიფო დაცვის სპეციალური სამსახურის მიერ თავდაცვასთან, უშიშროებასა და საზოგადოებრივი წესრიგის დაცვასთან დაკავშირებული შესყიდვების განხორციელების შემთხვევაში – 20 000 ლარამდე ღირებულების შესყიდვის ერთგვაროვანი ობიექტების შესყიდვის შემთხვევებში.

⁶² შემსყიდველი ორგანიზაციის გადაწყვეტილებით, გამარტივებული შესყიდვა შეიძლება განხორციელდეს ელექტრონულად. სახელმწიფო შესყიდვის ელექტრონულად განხორციელების შემთხვევაში, ტარდება გამარტივებული ელექტრონული ტენდერი ან ელექტრონული ტენდერი.

გათვალისწინებული უფლებამოსილი ორგანოს მიერ ჩატარებული პროცედურა, რომლის დროსაც ხდება საუკეთესო სატენდერო წინადადების გამოვლენა;⁶³

კონკურსი – შემსყიდველი ორგანიზაციის გადაწყვეტილებით, საპროექტო მომსახურების ან შენობა-ნაგებობის დემონტაჟის ან/და დემონტაჟის შედეგად დარჩენილი ტერიტორიის მასალებისა და ნარჩენებისაგან გათავისუფლების სახელმწიფო შესყიდვა შესაძლებელია, განხორციელდეს გამარტივებული შესყიდვის, გამარტივებული ელექტრონული ტენდერისა და ელექტრონული ტენდერისგან განსხვავებული სახელმწიფო შესყიდვის – კონკურსის – საშუალებით.⁶⁴

3.3.4. სახელმწიფო შესყიდვისას, კონკურსში, ტენდერსა და გამარტივებულ ელექტრონულ ტენდერში მონაწილეობის საფასური და მისი ოდენობა

კონკურსის, ელექტრონული ტენდერისა და გამარტივებული ელექტრონული ტენდერის პროცედურების შემთხვევაში საკონკურსო ან სატენდერო წინადადების წარდგენისათვის წესდება საფასური 50 ლარის ოდენობით, ხოლო კონსოლიდირებული ტენდერის პროცედურების შემთხვევაში სატენდერო წინადადების წარდგენისათვის – 5 000 ლარის ოდენობით. საქართველოს მთავრობის გადაწყვეტილებით, შეიძლება დადგინდეს კონსოლიდირებულ ტენდერში სატენდერო წინადადების წარდგენისათვის შესყიდვების კანონით განსაზღვრული საფასურისაგან განსხვავებული საფასური.⁶⁵

3.3.5. არასამეწარმეო იურიდიული პირი სახელმწიფო შესყიდვების პროცესში

ზემოაღნიშნული ნორმების გაცნობის შემდეგ, აშკარაა, რომ საქართველოს კანონმდებლობა არასამეწარმეო იურიდიულ პირს საშუალებას აძლევს მიიღოს შემოსავალი სახელმწიფო შესყიდვებში მონაწილეობით.

არასამეწარმეო იურიდიული პირი შეიძლება მონაწილეობდეს სახელმწიფო შესყიდვების პროცესში, რომელიც ხორციელდება შემდეგი საშუალებებით:

- ელექტრონული ტენდერი;
- გამარტივებული ელექტრონული ტენდერი;

⁶³ საქართველოს მთავრობის გადაწყვეტილებით, შესაძლებელია, შესყიდვის ერთგვაროვანი ობიექტების შესასყიდად განისაზღვროს კონსოლიდირებული ტენდერის ჩატარება. ამ შემთხვევაში, სატენდერო კომისიის შემადგენლობას განსაზღვრავს საქართველოს მთავრობა (იხ. „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“ საქართველოს კანონის 20² მუხლი).

⁶⁴ „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-10² მუხლის 1-ლი ნაწილი

⁶⁵ „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“ საქართველოს კანონის 19¹ მუხლი.

- გამარტივებული შესყიდვა;
- კონსოლიდირებული ტენდერი;

თეორიულად, კანონი იძლევა შესაძლებლობას, რომ არასამეწარმეო იურიდიულმა პირმა მონაწილეობა მიიღოს სახელმწიფო შესყიდვების პროცესში მაშინაც კი, როდესაც შესყიდვა ხორციელდება კონკურსის საშუალებით. თუმცა, პრაქტიკაში აღნიშნული ძნელად წარმოსადგენია, ვინაიდან, კონკურსი ტარდება საპროექტო მომსახურების ან შენობა-ნაგებობის დემონტაჟის ან/და დემონტაჟის შედეგად დარჩენილი ტერიტორიის მასალებისა და ნარჩენებისაგან გათავისუფლების მიზნით.

სახელმწიფო შესყიდვების განხილვისას ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი საკითხია ისიც, რომ სახელმწიფო შესყიდვების დროს შესყიდვის ობიექტი შეიძლება იყოს მხოლოდ და მხოლოდ განსაზღვრული საქონელი, მომსახურება ან სამშენებლო სამუშაო. შესყიდვის ობიექტი არ შეიძლება იყოს განსაზღვრული პრობლემის მოგვარება (მაგ. სოციალურად დაუცველი მოსახლეობის დაზღვევის პრიორიტეტების განსაზღვრა). ამგვარი ზოგადი ხასიათის პრობლემების გადაწყვეტის მიზნით, უმჯობესია, გამოყენებულ იქნეს „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონით გათვალისწინებული მექანიზმები.

3.4. შემოწირულობები და საწევრო შენატანები

შემოწირულობები და საწევრო შენატანები წარმოადგენს არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების დაფინანსების ერთ-ერთ მექანიზმს.

შემოწირულობა შეიძლება გასცეს ნებისმიერმა ფიზიკურმა თუ იურიდიულმა პირმა, საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით, ხოლო საწევრო შენატანები შეიტანება ორგანიზაციის წევრების მიერ.

მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ საგადასახადო კოდექსი არ იძლევა „შემოწირულობის“ განმარტებას, რაც ერაერთ ბუნდოვანებას ქმნის პრაქტიკაში. საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-6 ნაწილში აღნიშნულია, რომ 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. ე.ი. „შემოწირულობის“ განმარტება სხვა კანონში უნდა იძებნებოდეს.

„საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის“ 528-ე მუხლი, მართალია, არ იძლევა „შემოწირულობის“ დეფინიციას, მაგრამ იგი იყენებს ტერმინ „შეწირულობას“.

აღნიშნული მუხლის თანახმად: „მხარეებს შეუძლიათ დაადგინონ, რომ ჩუქების ხელშეკრულების ნამდვილობა დამოკიდებულია ამა თუ იმ პირობის შესრულებაზე ან განსაზღვრული მიზნის მიღწევაზე. ეს მიზანი შეიძლება იყოს საერთო-სასარგებლოც (შეწირულობა).” სამოქალაქო კოდექსის 524-ე მუხლში „ჩუქება” განმარტებულია შემდეგნაირად: „ჩუქების ხელშეკრულებით მჩუქებელი უსასყიდლოდ გადასცემს დასაჩუქრებულს *ქონებას* საკუთრებად მისი თანხმობით.” აღნიშნული ორი მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, „შეწირულობა” შეიძლება განიმარტოს, როგორც ქონების უსასყიდლოდ გადაცემა, რომელიც დამოკიდებულია გარკვეული მიზნის შესრულებაზე ან მიღწევაზე.

პრობლემა ის არის, რომ საქართველოს კანონმდებლობაში არ არის განსაზღვრული, არის თუ არა ტერმინი „შეწირულობა” ტერმინ „შემოწირულობის” ექვივალენტი.

ამ თვალსაზრისით, საინტერესოა ასევე, „მოქალაქეთა პოლიტიკური გაერთიანებების შესახებ” საქართველოს კანონის 25-ე მუხლის მე-2 ნაწილი, რომლის თანახმად, „შემოწირულებად ითვლება პარტიის ანგარიშზე საქართველოს მოქალაქის მიერ ჩარიცხული ფულადი სახსრები, აგრეთვე პარტიის მიერ უსასყიდლოდ ან ფასდაკლებით/შელავათიანი პირობებით მიღებული მატერიალური ფასეულობა და მომსახურება (გარდა მოხალისის მიერ ნებაყოფლობით შესრულებული სამუშაოსი), შელავათიანი პირობებით აღებული კრედიტი.”

აქედან გამომდინარე, პარტიისათვის, რომელიც საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის, არასამეწარმეო არაკომერციული პირების მსგავსად, წარმოადგენს „ორგანიზაციას,”⁶⁶ შემოწირულობად ითვლება როგორც ფულადი თანხა, ასევე უსასყიდლოდ ან შელავათიანი პირობებით მიღებული ქონება ან/და მომსახურებები. ჩაითვლება თუ არა იგივე ფასეულობანი შემოწირულობად არასამეწარმეო იურიდიული პირებისათვის, დავის საგანია (იხ. წინამდებარე გზამკვლევის 4.5.10. ქვეთავი).

3.5. დამხმარე სამეწარმეო საქმიანობა.

დამხმარე სამეწარმეო (ეკონომიკური) საქმიანობა საერთაშორისო პრაქტიკით, არასამეწარმეო ორგანიზაციების შემოსავლის უმნიშვნელოვანესი წყაროა. მსოფლიო მასშტაბით, არასამთავრობო ორგანიზაციების შემოსავლის 53% ეკონომიკური საქმიანობით მიიღება, 35% - სამთავრობო დაფინანსებით და 12% - კერძო

⁶⁶ საგადასახადო კოდექსის 30-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, „ორგანიზაციად ითვლება არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირები, აგრეთვე საზოგადოებრივი ან რელიგიური ორგანიზაციები (გაერთიანებები), ...”

ქველმოქმედებით.⁶⁷ მსოფლიო სტატისტიკისგან განსხვავებით, ქართული არასამთავრობო ორგანიზაციები შემოსავლების უდიდეს ნაწილს უცხოური გრანტების სახით ღებულობენ; სხვა წყაროებიდან (ეკონომიკური საქმიანობა, სამთავრობო დაფინანსება და ქველმოქმედება) მიღებული სახსრები მათი შემოსავლის ძალიან მცირე ნაწილს შეადგენს.⁶⁸

საქართველოს კანონმდებლობა საშუალებას იძლევა, რომ არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი ძირითადად, არაკომერციულ საქმიანობასთან ერთად, დამხმარე სამეწარმეო (ეკონომიკურ) საქმიანობასაც ეწეოდეს:

სამოქალაქო კოდექსის 25-ე მუხლის მე-5 პუნქტის თანახმად, არასამეწარმეო იურიდიული პირი უფლებამოსილია, ეწეოდეს დამხმარე ხასიათის სამეწარმეო საქმიანობას, რომლიდან მიღებული მოგებაც უნდა მოხმარდეს არასამეწარმეო იურიდიული პირის მიზნების რეალიზებას;⁶⁹

საგადასახადო კოდექსის 30-ე მუხლი მიუთითებს, რომ ორგანიზაცია (მათ შორის, არასამეწარმეო იურიდიული პირი, საქველმოქმედო ორგანიზაცია და ა.შ.) უფლებამოსილია, ეწეოდეს ეკონომიკურ საქმიანობას, მაგრამ საქმიანობის ამ ნაწილში იგი დაიბეგრება, როგორც საწარმო.⁷⁰ ამავე კოდექსის 32-ე მუხლის მე-3 ნაწილი კი, ადგენს, რომ დამხმარე ეკონომიკური საქმიანობა, რომელიც ემსახურება ორგანიზაციის ძირითად მიზნებს, არ ცვლის მის საქველმოქმედო ხასიათს.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, დამხმარე სამეწარმეო (ეკონომიკური) საქმიანობის განხორციელების უფლება საქართველოს კანონმდებლობით გარანტირებულია, როგორც საქველმოქმედო ორგანიზაციებისთვის, ისე სხვა არასამეწარმეო იურიდიული პირებისთვის.

ისმის კითხვა – როგორია არასამეწარმეო იურიდიული პირების, მათ შორის, საქველმოქმედო ორგანიზაციების კომერციული საქმიანობის დასაშვები მოცულობა?

⁶⁷ The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, *Global Civil Society: An Overview*, 2003, გვ. 29

⁶⁸ საქართველოს არასამთავრობო ორგანიზაციათა ფინანსების 95% უცხოური გრანტებით მიღებული შემოსავლებია. (არასამთავრობო ორგანიზაციათა მდგრადობის ინდექსი, ივნისი, 2010, გვ.107) (http://www.usaid.gov/locations/europe_urasia/dem_gov/ngoindex/2009/georgia.pdf).

⁶⁹ ასეთი საქმიანობის შედეგად მიღებული მოგების განაწილება არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის დამფუძნებლებს, წევრებს, შემომწირველებს, აგრეთვე ხელმძღვანელობისა და წარმომადგენლობითი უფლებამოსილების მქონე პირებს შორის დაუშვებელია.

⁷⁰ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 30-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, „თუ ორგანიზაცია ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას, მისი ქონებისა და საქმიანობის ნაწილი, რომელიც უშუალოდ დაკავშირებულია მის ეკონომიკურ საქმიანობასთან, ითვლება საწარმოს ქონებად და საქმიანობად, ხოლო იმ ნაწილში, სადაც ამის გამიჯვნა შეუძლებელია, ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ქონებისა და საქმიანობის გამოანგარიშების მიზნით გამოიყენება ორგანიზაციის მიერ მიღებულ შემოსავალში ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლის ხვედრითი წილი.“

სამოქალაქო და საგადასახადო კოდექსები ა(ა)იპ-ისა და საქველმოქმედო ორგანიზაციის სამეწარმეო/ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების უფლებამოსილების დეკლარირებისას იყენებენ ტერმინებს „დამხმარე სამეწარმეო“ და „დამხმარე ეკონომიკური“ საქმიანობა. ორივე შემთხვევაში, დამხმარე საქმიანობა უნდა ემსახურებოდეს ორგანიზაციის ძირითადი მიზნების განხორციელებას და არ უნდა იყოს პირის ფუნქციონირების მთავარი დანიშნულება.⁷¹

ამას გარდა, სამოქალაქო კოდექსის 33-ე მუხლის მე-2 ნაწილი მიუთითებს, რომ „თუ არასამეწარმეო იურიდიული პირი არსებითად გადავა სამეწარმეო საქმიანობაზე, სასამართლო, მარეგისტრირებელი ორგანოს ან/და დაინტერესებული პირის სარჩელის საფუძველზე, განიხილავს და წყვეტს არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის საქმიანობის შეჩერების ან აკრძალვის საკითხს.“ „საზოგადოებრივ გაერთიანებათა საქმიანობის შეჩერებისა და მათი აკრძალვის შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის მე-3 მუხლი კი, ადგენს, რომ „სასამართლოს შეუძლია სამ თვემდე ვადით შეაჩეროს იმ საზოგადოებრივი გაერთიანების საქმიანობა, რომელიც არსებითად გადავიდა სამეწარმეო საქმიანობაზე.“⁷²

ზემოაღნიშნული საკანონმდებლო შეზღუდვების ფონზე, საყურადღებოა ის ფაქტი, რომ მნიშვნელობა ტერმინებისა „დამხმარე ხასიათის სამეწარმეო საქმიანობა“, „დამხმარე ეკონომიკური საქმიანობა“, „სამეწარმეო საქმიანობაზე არსებითად გადასვლა“ და „ემსახურება ძირითად მიზანს,“ არ არის განმარტებული არც სამოქალაქო და საგადასახადო კოდექსებში და არც ორგანულ კანონში. ეს ტერმინები ბუნდოვანია და საჭიროა მათი მნიშვნელობის დაზუსტება.

სამართლიანობა მოითხოვს, აღინიშნოს, რომ დღესდღეობით ზემოხსენებული ტერმინების განუმარტაობა პრაქტიკაში პრობლემებს არ იწვევს და „სამეწარმეო საქმიანობაზე არსებითად გადასვლის“ გამო ორგანიზაციის საქმიანობის შეჩერების შემთხვევები, პრაქტიკულად, არ არსებობს.⁷³ სექტორში, ამ კუთხით, არ არსებობს საფრთხის მოლოდინი. თუმცა, აქვე უნდა ითქვას, რომ დამხმარე სამეწარმეო

⁷¹ იხ. სამოქალაქო კოდექსის 25-ე მუხლის მე-5 ნაწილი, ასევე, საგადასახადო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-3 ნაწილი.

⁷² საქველმოქმედო ორგანიზაციები ძირითადად, არასამეწარმეო იურიდიული პირებია. ამიტომ, არასამეწარმეო იურიდიული პირებისათვის დაწესებული საკანონმდებლო შეზღუდვები ვრცელდება საქველმოქმედო ორგანიზაციებზეც. გამონაკლისია საჯარო სამართლის იურიდიული პირები, რომლებსაც მინიჭებული აქვთ საქველმოქმედო სტატუსი. თუმცა, ეს დოკუმენტი არ განიხილავს ს.ს.ი.პ.-ის დაბეგვრის თავისებურებებს.

⁷³ სამოქალაქო საზოგადოების ინსტიტუტის მიერ მოპოვებული ინფორმაციით, ასეთი პრეცედენტი საქართველოს სასამართლოს პრაქტიკაში არ მომხდარა.

საქმიანობას ძალიან ცოტა ორგანიზაცია ეწევა და ამის ერთ–ერთი მიზეზი, შესაძლოა, ტერმინების განუმარტაობა იყოს.

ამ ქვეთავში განხილული საკანონმდებლო დებულებებიდან გამომდინარე, შესაძლებელია, დავასკვნათ, რომ არასამეწარმეო იურიდიული პირისა ან/და საქველმოქმედო ორგანიზაციის მიერ კომერციული საქმიანობის წარმოების შემთხვევაში, დაცული უნდა იქნას კანონმდებლობის შემდეგი მოთხოვნები:

- სამეწარმეო/ეკონომიკური საქმიანობა უნდა ატარებდეს დამხმარე ხასიათს;⁷⁴
- დამხმარე სამეწარმეო/ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული მოგება უნდა მოხმარდეს ორგანიზაციის მიზნების რეალიზებას;
- არასამეწარმეო იურიდიული პირი/საქველმოქმედო ორგანიზაცია არსებითად არ უნდა გადავიდეს სამეწარმეო საქმიანობაზე;
- არასამეწარმეო იურიდიული პირების/საქველმოქმედო ორგანიზაციების მიერ დამხმარე სამეწარმეო/ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები უნდა დაიბეგროს, როგორც საწარმოს მიერ მიღებული მოგება;

⁷⁴ „დამხმარე“ საქმიანობა, რომელიც საწესდებო მიზნების განხორციელებას უწყობს ხელს. ჩვენი აზრით, იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ორგანიზაციის შემოსავლების 100% სამეწარმეო საქმიანობით არის მიღებული, ის მაინც დამხმარე საქმიანობად ჩაითვლება, თუკი ეს შემოსავლები მთლიანად საქველმოქმედო ან მსგავს საწესდებო მიზნებს ხმარდება.

**კერძო ნაწილი – სამოქალაქო საზოგადოებრივ ორგანიზაციათა
დაბეგვრის თავისებურებები**

**4. არასამეწარმეო იურიდიული პირებისა და საქველმოქმედო ორგანიზაციების
დაბეგვრის თავისებურებები**

4.1. ზოგადი ცნობები ა(ა)იპ-ის დაბეგვრის შესახებ

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, გადასახადი არის სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გამომდებელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე.

არსებობს საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადებია საგადასახადო კოდექსით დაწესებული გადასახადები, რომელთა გადახდაც სავალდებულოა საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე. ადგილობრივი გადასახადია აღნიშნული კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს ნორმატიული აქტით შემოღებული გადასახადი (ზღვრული განაკვეთების ფარგლებში), რომლის გადახდაც სავალდებულოა შესაბამისი თვითმმართველი ერთეულის ტერიტორიაზე. სხვაგვარად რომ ვთქვათ, საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადი ერთნაირად მოქმედებს საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე, ხოლო ადგილობრივი გადასახადი კი - მხოლოდ კონკრეტული ტერიტორიული ერთეულის ტერიტორიაზე. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის არსებობისთვის აუცილებელი და საკმარისი პირობაა მისი დაწესება საგადასახადო კოდექსით, ადგილობრივი გადასახადისთვის კი, საგადასახადო კოდექსით მისი დაწესება მხოლოდ აუცილებელ, მაგრამ არასაკმარის პირობას წარმოადგენს. მის დასაწესებლად დამატებით საჭიროა ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს (საკრებულოს) მიერ მისი შემოღება (თავის სამოქმედო ტერიტორიაზე) და საგადასახადო კოდექსით დაწესებული ზღვრული ნორმების ფარგლებში, გადასახადის კონკრეტული განაკვეთების განსაზღვრა.⁷⁵ საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებს მიეკუთვნება საშემოსავლო გადასახადი, მოგების გადასახადი, დამატებული ღირებულების გადასახადი, აქციზი, იმპორტის გადასახადი. ადგილობრივ გადასახადს მიეკუთვნება

⁷⁵ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-7 მუხლის თანახმად, ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანო თავისი კომპეტენციის ფარგლებში უფლებამოსილია შემოიღოს მხოლოდ საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული ადგილობრივი გადასახადი ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის მთელ ტერიტორიაზე ერთიანი განაკვეთის სახით ან/და ერთეულის ტერიტორიაზე ცალკეული დარგების ან/და საქმიანობის სახეების მიხედვით, საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ან საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული ზღვრული განაკვეთების ფარგლებში.

ქონების გადასახადი.

გარდა აღნიშნული კლასიფიკაციისა, განასხვავებენ პირდაპირ და არაპირდაპირ გადასახადებს. სსკ-ის თანახმად, არაპირდაპირი არის გადასახადი (დღგ, აქციზი, იმპორტის გადასახადი), რომელიც დგინდება მიწოდებული (ან იმპორტირებული) საქონლის ან/და გაწეული მომსახურების ფასზე დანამატის სახით და რომელსაც იხდის მომხმარებელი (ან იმპორტიორი) ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის ან/და მომსახურების შეძენისას (იმპორტისას). არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდის ვალდებულება ეკისრება საქონლის მიმწოდებელს (იმპორტიორს) ან/და მომსახურების გამწევს, რომელიც საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის გადასახადის გადამხდელად იწოდება.⁷⁶

ისევე, როგორც სხვა იურიდიული პირები, არასამეწარმეო იურიდიული პირებიც (მათ შორის, საქველმოქმედო ორგანიზაციები) იბეგრებიან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად.⁷⁷ მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო კოდექსი ადგენს გარკვეულ შეღავათებს არასამეწარმეო იურიდიული პირებისა და საქველმოქმედო ორგანიზაციებისთვის, ასეთი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმით არსებობა ავტომატურად არ გულისხმობს საგადასახადო გამონაკლისებით სარგებლობას. მათი დაბეგვრის განსხვავებული რეჟიმი დამოკიდებულია განხორციელებულ საქმიანობაზე და შემოსავლის წყაროებზე. მაგალითად, თუ არასამეწარმეო იურიდიული პირები ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას, ამ თვალსაზრისით, ისინი ექცევიან ჩვეულებრივ საგადასახადო პირობებში და ამ გზით მიღებული შემოსავლები ექვემდებარება ჩვეულებრივი წესით დაბეგვრას.⁷⁸

განსხვავებულია არასამეწარმეო იურიდიული პირებისა და საქველმოქმედო ორგანიზაციების მიერ არაკომერციული საქმიანობით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრის რეჟიმი. ასეთი შემოსავლები დაკავშირებულია გარკვეული სახის საგადასახადო შეღავათებთან. მაგალითად, საგადასახადო კოდექსის 99-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი მოგების გადასახადისგან ათავისუფლებს საქველმოქმედო ორგანიზაციების მოგებას, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული მოგების გარდა, ხოლო ამავე ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი – ორგანიზაციის მიერ მიღებულ გრანტებს, საწევრო შენატანებსა და შემოწირულობებს.

⁷⁶ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-3 ნაწილი

⁷⁷ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლის თანახმად, პირი ვალდებულია, გადაიხადოს ამ კოდექსით დაწესებული საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები. აღნიშნული ვალდებულება ვრცელდება არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირებზეც.

⁷⁸ საგადასახადო კოდექსის 30-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, თუ ორგანიზაცია ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას, მისი ქონებისა და საქმიანობის ნაწილი, რომელიც უშუალოდ დაკავშირებულია მის ეკონომიკურ საქმიანობასთან, ითვლება საწარმოს ქონებად და საქმიანობად. შესაბამისად, ასეთი ქონება და საქმიანობა უნდა დაიბეგროს მეწარმე სუბიექტებისათვის დაწესებული საგადასახადო განაკვეთების მიხედვით.

ქვემოთ განხილულია საქველმოქმედო ორგანიზაციებისა და არასამეწარმეო იურიდიული პირების დაბეგვრის წესები და თავისებურებები, ასევე მათ მიმართ დადგენილი საგადასახადო შეღავათები:

4.2. არასამეწარმეო იურიდიული პირი, როგორც დაბეგვრის სუბიექტი

არასამეწარმეო იურიდიული პირებისა და საქველმოქმედო ორგანიზაციების დაბეგვრა თითქმის ერთსა და იმავე რეჟიმში ხორციელდება - ორივე მათგანი იბეგრება როგორც „ორგანიზაცია.“⁷⁹ გამონაკლისია საგადასახადო კოდექსის ის მუხლები, რომლებშიც პირდაპირი მითითებაა საქველმოქმედო ორგანიზაციებზე ან არასამეწარმეო იურიდიულ პირებზე. მაგალითად, 99-ე მუხლის პირველი ნაწილი მიუთითებს, რომ მოგების გადასახადისგან თავისუფლდება საქველმოქმედო ორგანიზაციის მოგება, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული მოგების გარდა, ხოლო 130-ე მუხლის პირველ ნაწილში ნათქვამია, რომ რეზიდენტი საწარმოს მიერ არასამეწარმეო იურიდიული პირისთვის⁷⁹ გადახდილი დივიდენდები იბეგრება გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 0-პროცენტთან განაკვეთით.⁸⁰ იქ, სადაც არ არის პირდაპირი მითითება ა(ა)იპ-ზე ან საქველმოქმედო ორგანიზაციაზე, აღნიშნული პირები იბეგრებიან, როგორც „ორგანიზაციები“.

საგადასახადო კოდექსის 30-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ორგანიზაციად ითვლება შემდეგი წარმონაქმნები:

ა) არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირები, საზოგადოებრივი ან რელიგიური ორგანიზაციები (გაერთიანებები), დაწესებულებები, რომლებიც არიან საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირები ან შექმნილი არიან და მოქმედებენ უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად, აგრეთვე უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი ორგანიზაციების საქართველოში არსებული ფილიალები და სხვა ანალოგიური ქვედანაყოფები, რომელთა მეშვეობითაც ისინი მთლიანად ან ნაწილობრივ ახორციელებენ საქმიანობას (რწმუნებული პირის საქმიანობის ჩათვლით), ასევე საბიუჯეტო ორგანიზაციები, საჯარო სამართლის იურიდიული პირები, კორპორაციები, დაწესებულებები;

ბ) საერთაშორისო (სახელმწიფოთაშორისი, სამთავრობათაშორისი, დიპლომატიური)

⁷⁹ მათ შორის, საქველმოქმედო ორგანიზაციისათვის თუ საქველმოქმედო ორგანიზაცია არასამეწარმეო იურიდიული პირის ფორმით არის რეგისტრირებული.

⁸⁰ აღნიშნული განაკვეთი ამოქმედდება 2014 წლის 1-ლი იანვრიდან (იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-2 ნაწილი).

ორგანიზაციები – საერთაშორისო სამართლით რეგულირებული ორგანიზაციები, დიპლომატიური წარმომადგენლობები და საკონსულო დაწესებულებები, უცხოური არასამეწარმეო ორგანიზაციები.

ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, „თუ ორგანიზაცია ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას, მისი ქონებისა და საქმიანობის ნაწილი, რომელიც უშუალოდ დაკავშირებულია მის ეკონომიკურ საქმიანობასთან, ითვლება საწარმოს ქონებად და საქმიანობად, ხოლო იმ ნაწილში, სადაც ამის გამიჯვნა შეუძლებელია, ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ქონებისა და საქმიანობის გამომანგარიშების მიზნით გამოიყენება ორგანიზაციის მიერ მიღებულ შემოსავალში ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლის ხვედრითი წილი.“ აქედან გამომდინარე, ნათელია, რომ თუ არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი ან საქველმოქმედო ორგანიზაცია ახორციელებს დამხმარე ეკონომიკურ (სამეწარმეო) საქმიანობას, ისინი, საქმიანობის ამ ნაწილში, მოექცევიან დაბეგვრის იმავე რეჟიმში, როგორც დაწესებულია მეწარმე სუბიექტებისათვის.

საგადასახადო კოდექსი პირის ეკონომიკურ საქმიანობას მის არაერთ უფლებას და მოვალეობას უკავშირებს, რის გამოც საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრისას, ამ ფაქტის დადგენას არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება. განვიხილოთ ეკონომიკური საქმიანობის არსი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით:

4.3. ეკონომიკური საქმიანობის განსაზღვრება

სსკ-ის მე-9 მუხლის პირველი ნაწილი განმარტავს, რომ „ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგებისა, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.“

საინტერესო საკითხია, აქვს თუ არა მნიშვნელობა შემოსავლის ფაქტობრივად მიღებას იმისათვის, რომ საქმიანობა „ეკონომიკურად“ ჩაითვალოს?

შემოსავლების სამსახური ამ საკითხს შემდეგნაირად განმარტავს:

„მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის⁸¹ მიღების მიზანი ნებისმიერი იურიდიული ან ფიზიკური პირის ეკონომიკური საქმიანობის მთავარი ნიშანია. პირის საქმიანობის ეკონომიკურ საქმიანობად მიჩნევისათვის გადამწყვეტია მოგების, შემოსავლის ან

⁸¹ კომპენსაცია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-14 ნაწილით განმარტებულია როგორც პირის მიერ საქონლის მიწოდების, მომსახურების გაწევის ან ხარჯების, დანაკარგის ან დანაკლისის ანაზღაურების მიზნით მიღებული ქონება ან/და სარგებელი.

კომპენსაციის მიღების მიზანი, სურვილი და არა აქვს მნიშვნელობა, ფაქტობრივად მიიღო თუ არა პირმა შემოსავალი.⁸²

პირის საქმიანობა ეკონომიკურ საქმიანობად რომ ჩაითვალოს, ასევე არა აქვს მნიშვნელობა, საქმიანობა ერთჯერადად განხორციელდა თუ არაერთგზის, განსხვავებით „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონისგან, რომელიც პირის სამეწარმეო საქმიანობის ერთ-ერთ ნიშნად არაერთჯერადობას მიიჩნევს.

მნიშვნელოვანი საკითხია ისიც, მიიჩნევა თუ არა უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა ეკონომიკურ საქმიანობად. ცხადია, აღნიშნული ოპერაციები საზღაურის, კომპენსაციის გარეშე ხორციელდება და, ამდენად, განმარტებას საჭიროებს, რა შემთხვევაში შეიძლება მივიჩნიოთ ასეთი საქმიანობა, მიწოდება ან მომსახურება ეკონომიკურ საქმიანობად.

„ამ საკითხზე პასუხის გასაცემად მნიშვნელოვანია, განისაზღვროს, თუ ვინ ახორციელებს უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდებას ან მომსახურების გაწევას. კერძოდ, არის თუ არა ეს პირი სამეწარმეო სუბიექტი საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად.“⁸³

ზოგადად, მოგების მიღება პირის სამეწარმეო საქმიანობის მიზანს წარმოადგენს და ცხადია, რომ მის მიერ სხვა პირისთვის საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდება ან მომსახურების გაწევა, საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება და შესაბამისადაც იბეგრება. სავარაუდოა, რომ სამეწარმეო მიზნებისთვის შექმნილი ნებისმიერი სუბიექტის მესვეურებს, დღიდან ამ კომპანიის დაფუძნებისა, გაცნობიერებული უნდა ჰქონდეთ თავისი საქმიანობის მიზანი და, შესაბამისად, უნდა იცოდნენ, რომ ყოველი ასეთი ოპერაცია ეკონომიკურ საქმიანობად ჩაითვლება.⁸⁴ სხვა საქმეა, ჩაითვლება თუ არა ეკონომიკურ საქმიანობად არასამეწარმეო იურიდიული პირის ან სხვა არამეწარმე სუბიექტის მიერ სხვა პირისათვის საქონლის უსასყიდლო მიწოდება ანუ „ჩუქება“ ან მომსახურების უსასყიდლოდ გაწევა?

მიუხედავად იმისა, რომ სსკ-ის მე-9 მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრულ ჩამონათვალში,⁸⁵ ასეთი პირების მიერ სხვა პირისათვის საქონლის უსასყიდლო მიწოდება ანუ „ჩუქება“ ან მომსახურების უფასოდ გაწევა არ არის მითითებული,

⁸² იხ. შემოსავლების სამსახურის კომენტარი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლზე (ეკონომიკური საქმიანობა). ვებგვერდი, 15/05/2012; სარეგისტრაციო კოდი 00000000.00.00.016085.

⁸³ იხ. შემოსავლების სამსახურის კომენტარი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლზე (ეკონომიკური საქმიანობა). ვებგვერდი, 15/05/2012; სარეგისტრაციო კოდი 00000000.00.00.016085.

⁸⁴ იხ. შემოსავლების სამსახურის კომენტარი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლზე (ეკონომიკური საქმიანობა). ვებგვერდი, 15/05/2012; სარეგისტრაციო კოდი 00000000.00.00.016085.

⁸⁵ დებულება, რომელიც ჩამოთვლის საქმიანობებს, რომლებიც არ მიიჩნევა ეკონომიკურად.

არასამეწარმეო სუბიექტის მიერ ასეთი ოპერაციების განხორციელება მაინც არ ჩაითვლება ეკონომიკურ საქმიანობად.⁸⁶ არამეწარმე ფიზიკური პირის ან სხვა არასამეწარმეო სუბიექტის მიერ სხვა პირისათვის საქონლის მიწოდების ანუ „ჩუქების“ მიზანი ამ ქმედების შინაარსიდან გამომდინარე, როგორც წესი, არ არის მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღება, რის გამოც, აღნიშნული ოპერაცია არ უნდა ჩაითვალოს ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებულად.

საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ეკონომიკურ საქმიანობას არ მიეკუთვნება:

- სახელმწიფო ხელისუფლების, დამოუკიდებელი ეროვნული მარეგულირებელი და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების საქმიანობა, რომელიც უშუალოდ არის დაკავშირებული მათთვის საქართველოს კანონმდებლობით მინიჭებული ფუნქციების შესრულებასთან, გარდა ხელშეკრულების საფუძველზე ფასიანი მომსახურების გაწევისა;
- საქველმოქმედო საქმიანობა;
- რელიგიური საქმიანობა;
- დაქირავებით მუშაობა;
- ფიზიკური პირის მიერ ფულადი სახსრების განთავსება ბანკებსა და სხვა საკრედიტო დაწესებულებებში დეპოზიტებსა და ანაბრებზე;
- საქმიანობის ან/და ოპერაციების სახეები ან/და ოპერაციების ერთობლიობა, რომლებიც განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით, საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტთან შეთანხმებით.

ამ მუხლით განსაზღვრული საქმიანობათა ჩამონათვალი, რომლებიც არ განეკუთვნება ეკონომიკურ საქმიანობას, ამომწურავი არ არის. საგადასახადო კოდექსი უფლებას აძლევს საქართველოს ფინანსთა მინისტრს, საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტთან შეთანხმებით, დამატებით განსაზღვროს იმ საქმიანობათა ან/და ოპერაციების სახეები ან/და ოპერაციების ერთობლიობა, რომლებიც არ განეკუთვნება ეკონომიკურ საქმიანობას. მაგალითად, ასეთი საქმიანობების ჩამონათვალი განსაზღვრულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №996 ბრძანების 49-ე მუხლით.⁸⁷

არასამეწარმეო იურიდიული პირებისათვის განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია,

⁸⁶ იხ. შემოსავლების სამსახურის კომენტარი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლზე (ეკონომიკური საქმიანობა). ვებგვერდი, 15/05/2012; სარეგისტრაციო კოდი 00000000.00.00.016085.

⁸⁷ იხ. „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის #996 ბრძანება.

იგოდნენ, თუ რა არის საქველმოქმედო საქმიანობა, ვინაიდან ასეთი აქტივობა არ მიიჩნევა ეკონომიკურ საქმიანობად და შესაბამისად, საგადასახადო კოდექსით დადგენილ მრავალ შემთხვევაში, არ წარმოშობს საგადასახადო ვალდებულებებს.⁸⁸

საქველმოქმედო საქმიანობის არსი ჩვენ წინამდებარე გზამკვლევის 2.2. ქვეთავში განვიხილეთ და მას აქ დაწვრილებით აღარ მიმოვიხილავთ, მხოლოდ კიდევ ერთხელ განვმარტავთ, რომ საქველმოქმედო საქმიანობას ეწევა ორგანიზაცია, თუ იგი ახორციელებს საგადასახადო კოდექსის მე-10 მუხლის პირველ ნაწილში ჩამოთვლილთაგან ერთ-ერთს მაინც. საქმიანობა „საქველმოქმედოდ“ რომ ჩაითვალოს, აუცილებელი არ არის დაწესებულებას მინიჭებული ჰქონდეს საქველმოქმედო სტატუსი. თუმცა, რა თქმა უნდა, სტატუსის მიღებას თან ახლავს დამატებითი შეღავათები.

არასამეწარმეო იურიდიული პირებისა და საქველმოქმედო ორგანიზაციების დაბეგვრის რეჟიმის განსაზღვრის შემდეგ, კონკრეტულად განვიხილოთ ის გადასახადები, რომელთა გადახდის ან დაკავებისა და ბიუჯეტში გადარიცხვის მოვალეობა შეიძლება დაუდგეს აღნიშნულ იურიდიულ პირებს:

4.4. დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ)

4.4.1. დღგ-ს არსი

სანამ უშუალოდ საგადასახადო კოდექსის დებულებებს აღვწერდეთ, ვფიქრობთ, კარგი იქნება, ავხსნათ დღგ-ს მოქმედების ზოგადი პრინციპი:

ნებისმიერი საქონელი მოპოვებიდან საბოლოო მოხმარებამდე რამდენიმე სტადიას გადის. წარმოვიდგინოთ მარტივი პროცესი – ნედლეულის მოპოვება-გადამუშავება-საბოლოო პროდუქტის დამზადება:

მაგალითის აღწერისთვის რამდენიმე დაშვება გავაკეთოთ:

1. პროცესი არის: ხორბალი-ფქვილი-პური;
2. ყველა ეტაპზე პროდუქტის გაყიდვა იბეგრება დღგ-თი (განაკვეთი – 18 %);

⁸⁸ მაგალითად, ეკონომიკურ საქმიანობას უკავშირდება პირის გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება (სსკ-ის 66-ე მუხლი). დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება და შესაბამისი ოპერაციების ამ გადასახადით დაბეგვრის ვალდებულება პირს წარმოეშობა იმ შემთხვევაში, თუ იგი ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას (სსკ-ის 157-ე მუხლი). მოგების გადასახადისაგან თავისუფლდება საბიუჯეტო, საერთაშორისო ან/და საქველმოქმედო ორგანიზაციების მოგება, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული მოგების გარდა (სსკ-ის 99-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი) და ორგანიზაციის ამ გადასახადით დაბეგვრა ხორციელდება ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლის გათვალისწინებით და ა.შ.

3. მაგალითში მოტანილი ყველა რიცხვი პირობითია და რაიმე დამკვიდრებულ პროპორციას არ ასახავს.

გარდა ამისა, გავითვალისწინოთ, რომ დღე, როგორც ე.წ. „არაპირდაპირი გადასახადი“, წარმოადგენს პროდუქტის საბოლოო მომხმარებლის (მოსახლეობის) გადასახადს, რომელიც მას ბიუჯეტში იხდის „ტრანზიტით“, ანუ პროდუქტის გამყიდველის „გავლით“. იმ პროდუქტების უმრავლესობის ფასი, რომელსაც მაღაზიაში ყოველდღიურად ვყიდულობთ, შეიცავს დღე-ს, ხოლო ბიუჯეტში მისი გადახდა კი მაღაზიას ეკისრება.

მაშ ასე, განვიხილოთ მაგალითი:

1-ლი ეტაპი: პირი ყიდის ხორბალს⁸⁹ და სურს, მისი რეალიზაციის შედეგად, მიიღოს 100 ლარი. იგი ვალდებულია, ამ 100 ლარს დაამატოს 18 ლარი დღე-ს სახით და გაყიდოს ხორბალი 118 ლარად. აქედან იგი იტოვებს 100 ლარს „სუფთა ღირებულების“ სახით, ხოლო 18 ლარს იხდის ბიუჯეტში.

$$\text{ე.ი. } 100 + 18 = 118.$$

მე-2 ეტაპი: ხორბალი იყიდა მეწისქვილემ, დაფქვა და ჰყიდის ფქვილის სახით. თანხა, რომელიც მას სურს, რომ საკუთრად დარჩეს, ისევ 100 ლარია. მაშასადამე, გაანგარიშება ასეთ სახეს მიიღებს: ხორბლის თვითღირებულებას (100 ლარი) ემატება სასურველი ნამეტი (100 ლარი), ხოლო ჯამს (200 ლარი) ემატება ამ ჯამის 18% (36 ლარი) და ფქვილი იყიდება 236 ლარად.

$$\text{ე.ი. } (100 + 100) + 200 * 18\% = 236.$$

აქედან მეწისქვილეს ბიუჯეტში დღე-ს სახით გადასახდელი აქვს 36 ლარი, მაგრამ იგი ითვალისწინებს წინა ეტაპზე გადახდილ 18 ლარს (ამ გათვალისწინებას ეწოდება „დღე-ს ჩათვლა“) და ბიუჯეტში იხდის 18 ლარს. სწორედ ამიტომ მივიჩნიეთ ხორბლის თვითღირებულებად 100 ლარი და არა 118 ლარი (რა ფასადაც მეწისქვილემ იყიდა ხორბალი), რადგან 18 ლარი, როგორც ვთქვით, მას ჩათვლის სახით „უბრუნდება“ ბიუჯეტიდან.

მე-3 ეტაპი: ფქვილი იყიდა ქარხანამ, გამოაცხო პური და გაყიდა. თანხა, რომელიც ქარხანას სურს, რომ საკუთრად დარჩეს, ისევ 100 ლარია. მაშასადამე, გაანგარიშება

⁸⁹ სსკ-ის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ქ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ჩათვლის უფლების გარეშე არის განთავისუფლებული სასოფლო-სამეურნეო წარმოებაში დასაქმებული პირის მიერ სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციის პირველადი მიწოდება. ამ მაგალითის განხილვისას, უნდა ვიგულისხმოთ, რომ პირი, რომელიც ყიდის ხორბალს არ არის სასოფლო სამეურნეო წარმოებაში დასაქმებული და, შესაბამისად, არ სარგებლობს აღნიშნული და დღე-ზე დაწესებული სხვა საგადასახადო შეღავათით (ვთქვათ, ყიდის იმპორტირებულ ხორბალს). მაგალითი არის ზოგადი ხასიათის და მისი განხილვით, გვსურს, წარმოჩენილ იქნეს დღე-ს დარიცხვის პრინციპი და მისი ეტაპები.

ასეთ სახეს მიიღებს: ფქვილის თვითღირებულებას (200 ლარი) ემატება სასურველი ნამეტი (100 ლარი), ხოლო ჯამს (300 ლარი) ემატება ამ ჯამის 18 % (54 ლარი) და პური იყიდება 354 ლარად.

ე.ი. $(200 + 100) + 300 \cdot 18\% = 354$.

აქედან ქარხანას ბიუჯეტში დღგ-ს სახით გადასახდელი აქვს 54 ლარი, მაგრამ იგი ითვალისწინებს წინა ეტაპებზე გადახდილ 36 ლარს და ბიუჯეტში იხდის 18 ლარს.

გამოდის, რომ ყოველ ეტაპზე დამატებული 100 ლარი დაიბეგრა 18%-ით და ყოველ ეტაპზე ბიუჯეტში გადახდილ იქნა 18 ლარი. სწორედ ამიტომ ჰქვია ამ გადასახადს „დამატებული ღირებულების“ გადასახადი.

დღგ-ს თავისებურებაა ისიც, რომ იგი „ლოკალური“ გადასახადია, ანუ იგი მოქმედებს მხოლოდ იმ სახელმწიფოს ტერიტორიაზე განხორციელებული ოპერაციების მიმართ, რომელშიც არის კანონით შემოღებული. მაგალითად, თუ საქართველოს რეზიდენტმა საქონელი თურქეთიდან იტალიაში მიაწოდა, ეს ოპერაცია საქართველოში დღგ-თი დასაბეგრ ოპერაციად არ განიხილება. სხვაგვარად მოქმედებს მოგების გადასახადი, რომლის მიხედვითაც ამ მაგალითში განხილული ოპერაციის შედეგად მიღებული შემოსავალი შეიტანება მოგების გადასახადით დასაბეგრ ერთობლივ შემოსავალში. ამ თვალსაზრისით, მოგების გადასახადი - „გლობალური“ გადასახადია.

ახლა კი - უშუალოდ საგადასახადო კოდექსის დებულებები:

4.4.2. გადასახადის გადამხდელი

დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ) მიეკუთვნება არაპირდაპირი გადასახადების რიცხვს. ფაქტობრივად, დღგ-ს თანხას, თითქმის ყველა შემთხვევაში,⁹⁰ საბოლოო მომხმარებელი იხდის. თუმცა, საგადასახადო კოდექსით, დღგ-ს თანხის ბიუჯეტში გადარიცხვის მოვალეობა ეკისრება საქონლის/მომსახურების მიმწოდებელს, რომელიც, აღნიშნული კოდექსის მიზნებისთვის, იწოდება გადასახადის გადამხდელად. სსკ-ის თანახმად, დამატებული ღირებულების გადასახადის (დღგ) გადამხდელად ითვლება:⁹¹

- პირი, რომელიც რეგისტრირებულია დღგ-ს გადამხდელად;
- პირი, რომელიც ვალდებულია, დარეგისტრირდეს დღგ-ს გადამხდელად;

⁹⁰ გამონაკლისია მაგალითად, საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდება. ამ დროს, მართალია, საბოლოო მომხმარებელი არ იხდის დღგ-ის თანხას, მაგრამ მიმწოდებელი ვალდებულია, ბიუჯეტში გადარიცხოს დღგ-ის თანხა საქონლის საბაზრო ღირებულების შესაბამისად.

⁹¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 156-ე მუხლი

- პირი, რომელიც ახორციელებს საქონლის იმპორტს ან დროებით შემოტანას საქართველოში, მხოლოდ ამ იმპორტზე ან დროებით შემოტანაზე, რეგისტრაციის ვალდებულების გარეშე;
- არარეზიდენტი (გარდა საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირისა), რომელიც ეწევა მომსახურებას საქართველოში დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციისა და მუდმივი დაწესებულების გარეშე, მხოლოდ ამ მომსახურებაზე და ექვემდებარება უკუდაბეგვრას.
- 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;
- პირი, რომლის საქონლის რეალიზაციაც ხდება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში ან სხვა ფულადი ვალდებულების⁹² გადახდევინების მიზნით, აუქციონის, პირდაპირი მიყიდვის ან სხვა წესით, მხოლოდ ამ ოპერაციაზე, რეგისტრაციის ვალდებულების გარეშე.
- პირი, რომლის სამეურვეო ქონების რეალიზაციაც ხდება „გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული წესით, მხოლოდ ამ ოპერაციაზე, რეგისტრაციის ვალდებულების გარეშე.

4.4.3. რეგისტრაციის ვალდებულება

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 157–ე მუხლის თანახმად, პირი, რომელიც ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და რომლის მიერ ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული, დღგ-თი დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა აღემატება 100 000 ლარს, ვალდებულია, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციისათვის მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხის 100 000 ლარზე გადაჭარბების დღიდან არა უგვიანეს 2 სამუშაო დღისა. იგი დღგ-ს გადამხდელად ითვლება იმ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტიდან (ამ ოპერაციის ჩათვლით), რომლის მიხედვითაც დასაბეგრი ოპერაციის საერთო თანხა გადააჭარბებს 100 000 ლარს.

⁹² გარდა სისხლის სამართლის და ადმინისტრაციული წესით დაკისრებული სანქციებისა

სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, თუ პირი ეწევა რაიმე სახის ეკონომიკურ საქმიანობას, რომლის მიზანია მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღება და ამავე დროს უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში ახორციელებს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებულ დღგ-თი დასაბეგრ ოპერაციებს⁹³ (იხ. წინამდებარე გზამკვლევის 4.4.7. ქვეთავი), იმ დღიდან, როდესაც ასეთი ოპერაციების ღირებულება გადააჭარბებს 100 000 ლარს, აღნიშნულმა პირმა 2 სამუშაო დღის ვადაში საგადასახადო ორგანოში უნდა წარადგინოს განცხადება დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციისათვის, თუმცა დღგ-ს გადამხდელად იგი ითვლება იმ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტიდან (ამ ოპერაციის ჩათვლით), რომლის მიხედვითაც დასაბეგრი ოპერაციების თანხა გადააჭარბებს 100 000 ლარს. ეს ნიშნავს, რომ დღგ-თი იბეგრება ბოლო ოპერაცია, რომლითაც მოხდა 100 000-ლარიანი ზღვრის გადაჭარბება. მაგალითად, თუ პირს მანამდე განხორციელებული ჰქონდა 99 000 ლარის დასაბეგრი ოპერაციები და განახორციელა 1500 ლარის ოპერაცია, დღგ-თი დაიბეგრება 1500 ლარი, ხოლო თუ პირს მანამდე ჰქონდა 1500 ლარის ოპერაციები და ერთბაშად განახორციელა 99 000 ლარის ოპერაცია, დღგ-თი დაიბეგრება 99 000 ლარი.

ისიც გასათვალისწინებელია, რომ ამ ოპერაციების მოცულობის განსაზღვრისთვის მხედველობაში მიიღება მხოლოდ ის ოპერაციები, რომლებიც იბეგრება 18%-იანი განაკვეთით და არ გაითვალისწინება დღგ-გან გათავისუფლებული ოპერაციები, თუნდაც ამ უკანასკნელთა საერთო ჯამი ბევრად აღემატებოდეს 100 000 ლარს.

საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, ეკონომიკურ საქმიანობას არ მიეკუთვნება საქველმოქმედო ან/და რელიგიური საქმიანობა, შესაბამისად, თუ პირი ეწევა მხოლოდ ასეთ საქმიანობას, მას დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება არ გააჩნია. განვიხილოთ მაგალითები:

მაგალითი 1. არასამეწარმეო იურიდიული პირი, საგადასახადო კოდექსის მე-10 მუხლის შესაბამისად, ეწევა მხოლოდ საქველმოქმედო საქმიანობას – ყიდულობს ბავშვის ტანსაცმელს, საკვებს და ამ საქონელს უსასყიდლოდ აწვდის ბავშვთა სახლებს. იანვრის თვის განმავლობაში ფონდმა ბავშვთა სახლებს მიაწოდა 170 000 ლარის ღირებულების ბავშვის ტანსაცმელი და საკვები. ამ შემთხვევაში, აღნიშნულ პირს არ წარმოეშობა დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება, იმის

⁹³ დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებს არ განეკუთვნება საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლით გათვალისწინებული საქონლის/მომსახურების მიწოდება ან/და იმპორტი და ამავე კოდექსის მე-13 მუხლის შესაბამისად ფულის მიწოდება.

გათვალისწინებით, რომ მას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლის შე-
საბამისად, არ უწარმოებია ეკონომიკური საქმიანობა.⁹⁴

მაგალითი 2. არასამეწარმეო იურიდიული პირი ეწევა დამხმარე სამეწარმეო
(ეკონომიკურ) საქმიანობას. მან აღნიშნული საქმიანობა დაიწყო 2010 წლის 1 მარტს.
იმავე თვეში მან განახორციელა 10 000 ლარის დღგ-თი დასაბეგრი ოპერაციები. 2011
წლის 1 მარტისთვის დღგ-თი დასაბეგრი ოპერაციების ღირებულების ჯამმა
შეადგინა 95 000 ლარი, ხოლო 2011 წლის 1 მარტიდან 2011 წლის 1 აპრილამდე
აღნიშნულმა პირმა დამატებით მოახდინა 9000 ლარის საქონლის რეალიზაცია,
რომელიც წარმოადგენს დღგ-თი დასაბეგრ ოპერაციას.

ამ შემთხვევაშიც არასამეწარმეო იურიდიულ პირს არ წარმოეშობა დღგ-ს
გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება, ვინაიდან მის მიერ ეკონომიკური
საქმიანობის დაწყების შემდეგ, არც ერთი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის
განმავლობაში, დღგ-თი დასაბეგრმა ოპერაციების ჯამმა არ გადააჭარბა 100 000 ლარს.
როგორც უკვე აღინიშნა, 2010 წლის 1 მარტიდან 2011 წლის 1 მარტამდე დღგ-თი
დასაბეგრი ოპერაციების ჯამმა შეადგინა 95 000 ლარი, ხოლო 2010 წლის 1 აპრილი-
დან 2011 წლის 1 აპრილამდე – 94 000 ლარი.

მაგალითი 3. არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი საქმიანობას
ახორციელებს „გრანტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მოთხოვნების შესაბამისად.
მინიჭებული აქვს საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსი. დონორებისგან
მიღებული სახსრებით (გრანტი) ახორციელებს საგანმანათლებლო, სამეცნიერო-
კვლევით, ჯანმრთელობის დაცვის, კულტურულ, სპორტულ, ეკოლოგიურ და
სოციალურ პროექტებს, აგრეთვე აფინანსებს სახელმწიფოებრივი და
საზოგადოებრივი მნიშვნელობის პროგრამებს.

ა(ა)იპ საკუთარი ძალებით აშენებს სკოლებს, თეატრებს, სტადიონებს და
საავადმყოფოებს და სხვა სახელმწიფოებრივი და საზოგადოებრივი მნიშვნელობის
ობიექტებს. მშენებლობის დასრულებისა და შესაბამისი კომისიის მიერ
(ადგილობრივი თვითმმართველობა) შენობის ექსპლუატაციაში მიღების შემდეგ
საჯარო რეესტრში არეგისტრირებს და მხოლოდ ამ პროცესების შემდგომ, შენობა-
ნაგებობებსა და სხვა მოძრავ ქონებას უსასყიდლოდ გადასცემს საქველმოქმედო
ორგანიზაციებს შემდგომი საქველმოქმედო საქმიანობის განხორციელებისათვის.⁹⁵

⁹⁴ იხ. შემოსავლების სამსახურის კომენტარი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლზე – დღგ-ის
გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაცია.

⁹⁵ იხ. შემოსავლების სამსახურის კომენტარი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლზე – დღგ-ს
გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაცია.

მოცემულ შემთხვევაში, ა(ა)იპ-ის მიერ, შენობა-ნაგებობების საქველმოქმედო ორგანიზაციებისთვის უსასყიდლოდ გადაცემა წარმოადგენს საქველმოქმედო და არა ეკონომიკურ საქმიანობას და დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის ვალდებულებას არ წარმოშობს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლი დამატებით ჩამოთვლის იმ შემთხვევებს, როდესაც პირი უნდა გატარდეს რეგისტრაციაში. მაგალითად, პირი, რომელიც აქციზურ საქონელს საქართველოში აწარმოებს, ვალდებულია, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციისათვის მიმართოს საგადასახადო ორგანოს აქციზური საქონლის მიწოდებამდე.⁹⁶

პირი, რომელიც ახორციელებს აქციზური საქონლის იმპორტს საქართველოში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც აქციზური საქონლის საქართველოში იმპორტი გათავისუფლებულია დღგ-ს გადახდისაგან, ვალდებულია, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციისათვის მიმართოს საგადასახადო ორგანოს საქართველოში აქციზური საქონლის მიწოდებამდე. სხვა სიტყვებით, თუ პირი მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღების მიზნით (ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში) ახორციელებს საქონლის იმპორტს, რომელიც საგადასახადო კოდექსის მე-7 კარის შესაბამისად იბეგრება აქციზით, იგი ასეთი საქონლის მიწოდებამდე (სასყიდლით ან უსასყიდლოდ) უნდა გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ს გადამხდელად.⁹⁷

საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, თუ ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში მოსალოდნელი ერთჯერადი ოპერაციის შედეგად ან ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში ერთ დღეში დღგ-თი დასაბეგრი ოპერაციის თანხა აღემატება 100 000 ლარს, პირი ვალდებულია, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციისათვის მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხის 100 000 ლარზე გადაჭარბების დღიდან არა უგვიანეს 2 სამუშაო დღისა; ამ შემთხვევაში პირი დღგ-ს 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. მაგალითად, არასამეწარმეო არაკომერციული იურიდიული პირი არ არის დღგ-ს გადამხდელი. მას სურს, წამოიწყოს დამხმარე სამეწარმეო (ეკონომიკური) საქმიანობა და ატარებს პირველ ოპერაციას – გარკვეულ საქონელს აწვდის საქართველოს რეზიდენტ პირს 300 000 ლარად. ამ შემთხვევაში, ა(ა)იპ ამ მიწოდების შესრულებიდან და ამ

⁹⁶ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 157-ე მე-2 ნაწილი

⁹⁷ იხ. შემოსავლების სამსახურის კომენტარი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლზე – დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაცია.

მიწოდების ჩათვლით, წარმოადგენს დღგ-ს გადამხდელს, შესაბამისად, ოპერაცია ექვემდებარება დღგ-თი დაბეგვრას. მან ამ ოპერაციის განხორციელებიდან 2 სამუშაო დღის ვადაში საგადასახადო ორგანოში უნდა წარადგინოს განცხადება დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციისათვის.

მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ საგადასახადო კოდექსის 157-ე მუხლით დადგენილი სავალდებულო რეგისტრაციის ვალდებულების განსაზღვრისას არ გაითვალისწინება:⁹⁸

- ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციები;
- ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციები;
- ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირისთვის – ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი.

მაგალითად, არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი ახორციელებს რაიმე საზოგადოებრივად სასარგებლო საქმიანობას. ამავე დროს, იგი ეწევა დამხმარე სამეწარმეო (ეკონომიკურ) საქმიანობას, კერძოდ, გამოსცემს და ყიდის წიგნებს. თერთმეტი თვის განმავლობაში მან გაყიდა 101 000 ლარის ღირებულების წიგნი. მიუხედავად იმისა, რომ ა(ა)იპ-მა მიიღო შემოსავალი, რაც აღემატება 100 000 ლარს, მას არ დაუდგება დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება, ვინაიდან 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ო“ ქვეპუნქტის მიხედვით, წიგნების, ჟურნალებისა და ნოტების მიწოდება (მათ შორის, ელექტრონული ფორმით) გათავისუფლებულია დღგ-გან ჩათვლის უფლების გარეშე.

აქვე მნიშვნელოვანია, აღინიშნოს, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია, შემოსავლებისა და ხარჯების აღსარიცხად გამოიყენოს დარიცხვის მეთოდი.⁹⁹

4.4.4. ნებაყოფლობითი რეგისტრაცია

საგადასახადო კოდექსი, სავალდებულო რეგისტრაციის გარდა, ასევე ითვალისწინებს დღგ-ს გადამხდელად ნებაყოფლობით რეგისტრაციასაც. ამ დროს, პირს, მართალია, არ ეკუთვნის დღგ-ს გადამხდელად დარეგისტრირება, მაგრამ მისთვის, გარკვეული მიზნების გამო, მომგებიანია დღგ-ს გადამხდელის სტატუსი. საგადასახადო კოდექსის 158-ე მუხლის თანახმად, პირს შეუძლია ნებაყოფლობით

⁹⁸ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 157-ე მუხლის მე-8 ნაწილი

⁹⁹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-8 ნაწილი

გატარდეს დღგ-ს გადამხდელად. ამ შემთხვევაში, იგი დღგ-ს გადამხდელად ითვლება საგადასახადო ორგანოსთვის მიმართვის დღიდან, მაგრამ არა უგვიანეს სავალდებულო რეგისტრაციისთვის განსაზღვრული ვადისა.¹⁰⁰

4.4.5. დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმება¹⁰¹

დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების საფუძველია:¹⁰²

- საწარმოს/ორგანიზაციის ლიკვიდაცია;
- ფიზიკური პირის გარდაცვალება;
- გადასახადის გადამხდელის წერილობითი მიმართვა ან საგადასახადო ორგანოს მიმართვის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის თანხმობა;
- „გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული წესით გაკოტრების საქმის წარმოების დაწყება.

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

- გადასახადის გადამხდელს შეუძლია, მიმართოს შესაბამის საგადასახადო ორგანოს დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების მოთხოვნით;
- საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, წერილობით მიმართოს დღგ-ს გადამხდელს რეგისტრაციის გაუქმების თაობაზე და მისი თანხმობის შემთხვევაში გაუუქმოს რეგისტრაცია.¹⁰³

4.4.6. დაბეგვრის ობიექტი

დღგ-თი დაბეგვრის ობიექტია:¹⁰⁴

- დასაბეგრი ოპერაცია;
- იმპორტი;
- ექსპორტი, რეექსპორტი;
- დროებითი შემოტანა.

¹⁰⁰ „არა უგვიანეს სავალდებულო რეგისტრაციისთვის განსაზღვრული ვადისა“ ამ შემთხვევაში ნიშნავს, სსკ-ის 157-ე მუხლის 1-7 ნაწილებით განსაზღვრულ ვადებს.

¹⁰¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 159-ე მუხლი.

¹⁰² საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 159-ე მუხლის პირველი ნაწილი

¹⁰³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 159-ე მუხლის მე-2 ნაწილი

¹⁰⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 160-ე მუხლი

4.4.7. დასაბეგრი ოპერაცია, ოპერაციის თანხა და დრო

დღგ–თი დასაბეგრი ოპერაციების ნუსხას, ასევე ამ ოპერაციათა განხორციელების დროისა და მათი ღირებულების გამომანგარიშების წესებს განსაზღვრავს საგადასახადო კოდექსის 161–ე მუხლი.¹⁰⁵ აღნიშნული მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, დღგ–თი დასაბეგრი ოპერაციებია:

- საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა;
- დღგ–თი შეძენილი საქონლის/მომსახურების გამოყენება არაეკონომიკური საქმიანობისათვის, თუ ამ საქონელზე/მომსახურებაზე გადამხდელმა მიიღო დღგ–ს ჩათვლა;
- დღგ–ს გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების შემთხვევაში,¹⁰⁶ საქონლის ნაშთი, რომელზედაც გადამხდელს მიღებული აქვს ჩათვლა;
- საკუთარი წარმოების შენობა–ნაგებობის ძირითად საშუალებად გამოყენება;
- საწარმოდან ან/და ამხანაგობიდან წილის სანაცვლოდ მომსახურების ან საქონლის ინდივიდუალურ საკუთრებაში მიღება;¹⁰⁷
- საგადასახადო კოდექსის 115–ე მუხლის მე–4 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში (როდესაც იჯარით აღებულ ძირითად საშუალებათა რემონტის ხარჯები ექვემდებარება ძირითად საშუალებათა მიმღებთან კაპიტალიზებას) იჯარის ხელშეკრულების ვადის გასვლისას ან ვადაზე ადრე შეწყვეტისას ძირითადი საშუალებების მეიჯარისათვის დაბრუნება.¹⁰⁸

4.4.8. იმპორტი, იმპორტის თანხა და დრო

დღგ–თი დაბეგვრის მიზნებისათვის იმპორტის თანხის გამომანგარიშების და იმპორტის დროის დადგენის წესებს განსაზღვრავს საგადასახადო კოდექსის 162–ე მუხლი. აღნიშნული მუხლი ასევე იძლევა იმპორტის დღგ–თი დაბეგვრის სპეციალურ წესზე გადასვლის შესაძლებლობას და გაწერს მის პროცედურას.

¹⁰⁵ დაწვრილებითი ინფორმაციისთვის იხილეთ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161–ე მუხლი.

¹⁰⁶ გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც დაწყებულია გაკოტრების საქმის წარმოება „გადახდისუნარობის საქმის წარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული წესით.

¹⁰⁷ ამ შემთხვევაში ქონების გამოტანა ან/და რეგისტრაცია ითვლება ამხანაგობის მიერ ქონების მიწოდებად

¹⁰⁸ მაგალითად, პირმა 3 წლით აიღო ძირითადი საშუალება, რომელსაც პირველსავე წელს ჩაუტარა 100 ლარის რემონტი. მეორე წლის ბოლოს იგი დაუბრუნა მეიჯარეს. ამ 2 წლის მანძილზე ამორტიზებულმა ანარჩებებმა შეადგინა 20 ლარი. ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი იქნება 80 ლარი, რაც შეადგენს დღგ–თი დასაბეგრ თანხას.

4.4.9. ექსპორტი/რეექსპორტი, ექსპორტის/რეექსპორტის თანხა და დრო¹⁰⁹

ექსპორტის/რეექსპორტის დროს:

- ექსპორტის/რეექსპორტის თანხა არის საბაჟო ღირებულება;
- საქონლის ექსპორტი/რეექსპორტი ხორციელდება მაშინ, როდესაც ხდება დეკლარირება საქონლის ექსპორტის/რეექსპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევის¹¹⁰ შესახებ.

4.4.10. საქონლის დროებითი შემოტანა, დროებითი შემოტანის თანხა და დრო¹¹¹

საქონლის დროებითი შემოტანისას დღგ-ს მიზნებისთვის, დროებითი შემოტანის თანხისა და დროის განსაზღვრის წესები მოცემულია სსკ-ის 164-ე მუხლში.

4.4.11. დღგ-გან გათავისუფლების წესი¹¹²

დღგ-გან გათავისუფლება არსებობს ჩათვლის უფლებით და ჩათვლის უფლების გარეშე.¹¹³ ოპერაციის გათავისუფლება ჩათვლის უფლებით გულისხმობს, რომ ოპერაცია არ ექვემდებარება დღგ-ს დარიცხვას (არ იბეგრება) და გამოიყენება ჩათვლის უფლება.¹¹⁴ ოპერაციის გათავისუფლება ჩათვლის უფლების გარეშე გულისხმობს, რომ ოპერაცია არ ექვემდებარება დღგ-ს დარიცხვას (არ იბეგრება) და არ გამოიყენება ჩათვლის უფლება.¹¹⁵

გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია, დასაბეგრი ოპერაციების მიმართ არ გამოიყენოს ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-გან გათავისუფლება, რაც გულისხმობს, რომ დასაბეგრი ოპერაცია ექვემდებარება დღგ-ს დარიცხვას და მიიღება ჩათვლა.¹¹⁶ ამ უფლების გამოყენება გადასახადის გადამხდელს შეუძლია:¹¹⁷

- საგადასახადო ორგანოსთვის მიმართვის შემდეგი საანგარიშო პერიოდის პირველი რიცხვიდან.

¹⁰⁹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 163-ე მუხლი

¹¹⁰ საგადასახადო კოდექსის კომენტარების ავტორის – გონერ ურიდიას – მოსაზრებით, საგადასახადო კოდექსის 163-ე მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტს აქვს ხარვეზი. მისი მითითების თანახმად, სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევა არ ნიშნავს საქონლის გაშვებას. სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევის დროს შესაბამისი კონტროლის პროცედურები დასრულებული არ არის. ამდენად, მუხლში უნდა ეწეროს არა მოქცევა, არამედ გაშვება.

¹¹¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 164-ე მუხლი

¹¹² საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 167-ე მუხლი

¹¹³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 167-ე მუხლის 1-ლი ნაწილი

¹¹⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 167-ე მუხლის მე-2 ნაწილი

¹¹⁵ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 167-ე მუხლის მე-3 ნაწილი

¹¹⁶ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 167-ე მუხლის მე-4 ნაწილი

¹¹⁷ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 167-ე მუხლის მე-5 ნაწილი

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

მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ გადასახდელის გადამხდელის მიერ დასაბეგრი ოპერაციების მიმართ ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-გან გათავისუფლების არგამოყენების შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, დაბეგროს გათავისუფლებული ოპერაციები.¹¹⁸ ამ დროს დღგ-ს გამოანგარიშების მიზნებისთვის, ასეთი ოპერაციები აღარ ჩაითვლება ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ ოპერაციად.

ჩათვლის უფლებით და მის გარეშე გათავისუფლების წესის უფრო სიღრმისეული ანალიზისათვის აუცილებელია, განვიხილოთ რა არის დღგ-ს ჩათვლა:

საგადასახადო კოდექსის 173-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, *დღგ-ს ჩათვლა არის დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული პირის უფლება, შეიმცროს ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ს თანხა მიღებული ჩათვლის დოკუმენტების საფუძველზე.*

174-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, დღგ-ს ჩასათვლელი თანხა არის:

- დღგ-ს თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ჩათვლის დოკუმენტების მიხედვით საქონლის შეძენისას, მომსახურების მიღებისას, საქონლის იმპორტისას ან/და საქონლის დროებითი შემოტანისას, მათ შორის, დღგ-ს რეგისტრაციის ძალაში შესვლის მომენტისათვის არსებულ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნაშთზე;
- საკუთარი წარმოების შენობა-ნაგებობის ძირითად საშუალებად გამოყენების შემთხვევაში, ამ ოპერაციაზე დარიცხული და დღგ-ს დეკლარაციაში ასახული დღგ-ს თანხა, რომელიც იმავდროულად ჩათვლის მიღების საფუძველია.
- დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულ პირებს შორის საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერული) ოპერაციის შემთხვევაში – თითოეული მხარისათვის მიწოდებულ საქონელზე/გაწეულ მომსახურებაზე გადახდილი ან/და გადასახდელი დღგ-ს თანხა.

საგადასახადო კოდექსი განსაზღვრავს იმ კონკრეტულ შემთხვევებს, როდესაც პირს არა აქვს დღგ-ს ჩათვლის უფლება.¹¹⁹ ზოგადად კი, დღგ-ს ჩათვლა ხორციელდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ:

¹¹⁸ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 167-ე მუხლის მე-6 ნაწილი

¹¹⁹ იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლი.

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

- დასაბეგრ ოპერაციებში, გარდა ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციებისა;
- საქონლის რეექსპორტში ან/და ექსპორტში;
- საქართველოს ტერიტორიის გარეთ მომსახურების გაწევისათვის;

ბ) საქონელი ან/და მომსახურება გამოიყენება „ა“ პუნქტში აღნიშნული საქონლის წარმოებისათვის ან/და მომსახურების გაწევისათვის.¹²⁰

დღგ-ს ჩათვლის მიღების დეტალური წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით¹²¹

დღგ-ს ჩათვლის, ჩათვლის უფლებით და მის გარეშე გათავისუფლების წესების საილუსტრაციოდ, განვიხილოთ მაგალითები:

დღგ-ს ჩათვლის მაგალითი: საწარმომ,¹²² რაიმე საქონლის საწარმოებლად შეიძინა ნედლეული და მასალა, რომლის შეძენისას გადაიხადა 59 ლარი დღგ-ს ჩათვლით, ე.ი. ფასში 9 ლარი იყო დღგ. ამ საწარმომ შეძენილი მასალისა და ნედლეულისგან დაამზადა გარკვეული სახის საქონელი და სურდა, გაეყიდა იგი 100 ლარად, მაგრამ, რადგან ეს დღგ-თი დასაბეგრი ოპერაციაა, მან საქონლის ფასს დაარიცხა 18% დღგ და საქონელი გაყიდა 118 ლარად. აღნიშნული საქონლის მიწოდებისას საწარმოს მიერ ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ს თანხა შეადგენს 18 ლარს, მაგრამ, ვინაიდან საწარმომ საქონლის საწარმოებლად საჭირო მასალის შეძენისას უკვე გადაიხადა 9 ლარი დღგ, რომელიც მასალის ფასში შედიოდა და რომელიც მასალის ფასს დაარიცხა მასალის მომწოდებელმა პირმა, საწარმომ ბიუჯეტში უნდა გადარიცხოს არა 18 ლარი დღგ, არამედ - 18-ს მინუს 9 ლარი ანუ 9 ლარი. აღნიშნული მიეთითება საწარმოს მიერ წარდგენილ დღგ-ს დეკლარაციაში და ეწოდება დღგ-ს ჩათვლა.

ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-გან გათავისუფლების მაგალითი: განვიხილოთ ზემოთ მოყვანილი მაგალითი, იმ შემთხვევისთვის, როდესაც საწარმოს¹²³ მიერ წარმოებული საქონელი გათავისუფლებულია დღგ-გან ჩათვლის უფლების გარეშე: საწარმომ შეიძინა 59 ლარის ღირებულების მასალა (9 ლარი დღგ-ს ჩათვლით) და აწარმოა 100 ლარის ღირებულების საქონელი. ვთქვათ, აღნიშნული საქონლის მიწოდება გათავისუფლებულია ჩათვლის უფლების გარეშე. ამ შემთხვევაში, საწარმო

¹²⁰ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-2 ნაწილი

¹²¹ იხ. „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის #996 ბრძანება.

¹²² მაგალითში საწარმოს ნაცვლად, ასევე შეიძლება ვიგულისხმოთ არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი, რომელიც დღგ-ს გადამხდელია და ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას.

¹²³ მაგალითში საწარმოს ნაცვლად, ასევე შეიძლება ვიგულისხმოთ არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი, რომელიც დღგ-ს გადამხდელია და ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას.

საქონლის გასაყიდ ფასს აღარ არიცხავს დღგ-ს 18%-ს და ყიდის 100 ლარად. მაგრამ, რა მოსდის საწარმოს მიერ უკვე გადახდილ 9 ლარს, რომელიც მან მასალის შექმნისას გადაიხადა მასალის ფასზე მომწოდებლის მიერ დამატებული დღგ-ს სახით? ამ შემთხვევაში, საწარმოს მართალია, არა აქვს ამ თანხის ჩათვლის უფლება, მაგრამ იგი 9 ლარს აღიარებს ხარჯად და ეს 9 ლარი მოგების გადასახადის მიზნებიდან გამომდინარე, გამოაკლდება საწარმოს მიერ მიღებულ მოგებას ანუ მოგების გადასახადით დასაბეგრ ბაზას, რომელიც იბეგრება 15 %-იანი განაკვეთით.

შედარებისთვის: პირველ შემთხვევაში საწარმოს დასაბეგრი მოგება იქნება 50 ლარი (100 – 50), ხოლო მეორე შემთხვევაში - 41 ლარი (100 – 59).

დღგ-ს ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლების არგამოყენების მაგალითი:

X საწარმომ¹²⁴ აწარმოა 100 ლარის რვეული და მიაწოდა Y პირს. რვეულების წარმოების დროს მან გამოიყენა მასალები, ნედლეული, რომლებიც იყიდა Z საწარმოსგან და მათი ყიდვისას გადაიხადა დღგ 10 ლარი. რვეულების მიწოდება გათავისუფლებულია დღგ-გან ჩათვლის უფლების გარეშე. ამ შემთხვევაში, პირმა რვეულების მიწოდებისას გასაყიდ ფასს – 100 ლარს არ უნდა დაარიცხოს დღგ-ს თანხა, მაგრამ თუ პირს უნდა, რომ მიიღოს შექმნილ მასალაზე გადახდილი დღგ-ს (10 ლარის) ჩათვლა და არ გამოიყენოს ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-გან გათავისუფლების უფლება, მან რვეულების Y პირზე მიყიდვისას, გასაყიდ ფასს უნდა დაარიცხოს 18% დღგ (18 ლარი) და მიწოდება განახორციელოს ამ ფასად (118 ლარად). ამის შემდეგ, იგი რვეულების მიწოდების ოპერაციაზე დღგ-ს თანხის გადახდისას ისარგებლებს დღგ-ს ჩათვლით და ბიუჯეტში გადარიცხავს სხვაობას რვეულების მიწოდების დროს დარიცხული დღგ-ს თანხასა (18 ლარსა) და მასალების ყიდვისას გადახდილი დღგ-ს თანხას (10 ლარს) შორის, ანუ ამ შემთხვევაში პირი დღგ-ს სახით ბიუჯეტში გადარიცხავს დღგ-ს თანხას – 8 ლარს.

ჩათვლის უფლებით დღგ-გან გათავისუფლების მაგალითი: საწარმომ¹²⁵ შეიძინა 59 ლარის ღირებულების მასალა (9 ლარის დღგ-ს ჩათვლით) და აწარმოა 100 ლარის ღირებულების საქონელი. ვთქვათ, აღნიშნული საქონლის მიწოდება გათავისუფლებულია ჩათვლის უფლებით. ამ შემთხვევაში, საწარმო საქონლის გასაყიდ ფასს აღარ არიცხავს დღგ-ს 18%-ს და ყიდის 100 ლარად. მაგრამ, რა მოსდის საწარმოს მიერ უკვე გადახდილ 9 ლარს, რომელიც მან მასალის შექმნისას გადაიხადა მასალის ფასზე მომწოდებლის მიერ დამატებული დღგ-ს სახით. ამ შემთხვევაში,

¹²⁴ მაგალითში საწარმოს ნაცვლად, ასევე შეიძლება ვიგულისხმოთ არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი, რომელიც დღგ-ს გადამხდელია და ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას.

¹²⁵ მაგალითში საწარმოს ნაცვლად, ასევე შეიძლება ვიგულისხმოთ არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი, რომელიც დღგ-ს გადამხდელია და ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას.

საწარმო ღებულობს ჩათვლის უფლებას და მის მიერ გადახდილი 9 ლარი ან გამოაკლდება სხვა ოპერაციებისათვის საწარმოს მიერ ბიუჯეტში გადასახდელ დღგ–ს თანხას ან საწარმოს შეუძლია, მიმართოს შემოსავლების სამსახურს აღნიშნული დღგ–ს თანხის დაბრუნების მოთხოვნით. ამ შემთხვევაშიც საწარმოს დასაბეგრი მოგება იქნება 50 ლარი (100 – 50).

4.4.12. დღგ–გან გათავისუფლებული ოპერაციები

დღგ–გან ჩათვლის უფლებით და ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლების შემთხვევები ჩამოთვლილია საგადასახადო კოდექსის 168–ე მუხლში. აღნიშნული მუხლის პირველი ნაწილი განსაზღვრავს იმ საქონლის ჩამონათვალს, რომელთა მიწოდება, იმპორტი და დროებითი შემოტანა გათავისუფლებულია დღგ–გან ჩათვლის უფლების გარეშე. მათ შორისაა¹²⁶ ისეთი საქონელი, როგორებიცაა:

- წიგნების, ჟურნალ–გაზეთებისა და ნოტების მიწოდება (მათ შორის, ელექტრონული ფორმით) ან/და იმპორტი, ასევე ელექტრონული მატარებლების (დისკების) საშუალებით სალექციო კურსების მიწოდება, რომელიც საგანმანათლებლო ხასიათისაა და შეიძლება გამოცემულ იქნეს წიგნის ფორმით;
- სასოფლო–სამეურნეო წარმოებაში დასაქმებული პირის მიერ სოფლის მეურნეობის პროდუქციის პირველადი მიწოდება მის სამრეწველო გადამუშავებამდე;
- სასოფლო–სამეურნეო პესტიციდებისა და აგროქიმიკატების, სასოფლო–სამეურნეო კულტურების სათესი და სარგავი მასალების იმპორტი;¹²⁷
- სხვ.

საგადასახადო კოდექსის 168–ე მუხლის მე–2 ნაწილი ჩამოთვლის მომსახურებებს, რომლებიც გათავისუფლებულია დღგ–გან ჩათვლის უფლების გარეშე. მაგალითად, ასეთ მომსახურებებს შორისაა:¹²⁸

- სამედიცინო მომსახურების გაწევა;
- სააღმზრდელო ან/და სკოლამდელ დაწესებულებებში ბავშვთა მოვლა–პატრონობის მომსახურების გაწევა ან/და ავადმყოფთა, შეზღუდული

¹²⁶ დაწვრილებითი ჩამონათვალისთვის იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168–ე მუხლის პირველი ნაწილი

¹²⁷ საქართველოს მთავრობის მიერ დამტკიცებული ნუსხის მიხედვით

¹²⁸ დაწვრილებითი ჩამონათვალისთვის იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168–ე მუხლის მე–2 ნაწილი

შესაძლებლობის მქონე პირთა (მათ შორის, ბავშვთა) და 60 წლის და მეტი ასაკის პირთა მოვლა-პატრონობის მომსახურების გაწევა;

- წიგნებისა და ჟურნალ-გაზეთების რეალიზაციის მომსახურების, ბეჭდვის მომსახურების და ჟურნალ-გაზეთების მიერ სარეკლამო მომსახურების გაწევა;
- საგანმანათლებლო დაწესებულებათა მიერ გაწეული განათლების მომსახურება;
- სხვ.

საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-3 ნაწილი ჩამოთვლის იმ კანონთა, ხელშეკრულებათა და შეთანხმებათა ჩამონათვალს, რომელთა საფუძველზე გარკვეული მიზნობრიობით განხორციელებული ოპერაციები გათავისუფლებულია დღგ-გან ჩათვლის უფლების გარეშე. მათ შორის, ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულია:

- გრანტის შესახებ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საქონლის იმპორტი გრანტის გამცემი ან მიმღები პირის მიერ;¹²⁹
- საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად დაბრუნებული საქონლის იმპორტი;
- სტიქიური უბედურების, ავარიისა და კატასტროფის ლიკვიდაციისთვის, ჰუმანიტარული დახმარების მიზნით საქართველოს სახელმწიფო ან/და საზოგადოებრივი ორგანიზაციებისთვის გადასაცემი საქონლის იმპორტი;
- სხვ.¹³⁰

საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილი ჩამოთვლის იმ ოპერაციების ნუსხას, რომლებიც გათავისუფლებულია დღგ-გან ჩათვლის უფლებით. მაგალითად, მათ შორის არის:

- სახელმწიფოსთვის ან/და ადგილობრივი თვითმმართველობისათვის საქონლის უსასყიდლოდ გადაცემა ან/და მომსახურების უსასყიდლოდ გაწევა;
- აქტივების მიწოდება საწარმოს რეორგანიზაციის შემთხვევაში;
- საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის მიწოდება მის სამრეწველო გადამუშავებამდე¹³¹;
- სხვ.¹³²

¹²⁹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტი

¹³⁰ დაწვრილებითი ჩამონათვალისთვის იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლი მე-3 ნაწილი

¹³¹ გარდა საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ჟ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა;

¹³² დაწვრილებითი ჩამონათვალისთვის იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლი მე-4 ნაწილი

ჩათვლის უფლებით დღგ-გან გათავისუფლებას არეგულირებს ასევე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-5 ნაწილი. აღნიშნული დებულების თანახმად, ჩათვლის უფლებით დღგ-გან გათავისუფლებულია საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა 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 გაწევა ან/და საქონლის იმპორტი გათავისუფლებულია დღგ-გან. მაგალითად, არასამეწარმეო იურიდიულმა პირმა მიიღო გრანტი USAID-ის დახმარების ფარგლებში. საქართველოს და ამერიკის შეერთებულ შტატებს შორის 1992 წლის ივლისში გაფორმდა ხელშეკრულება „საქართველოს რესპუბლიკის მთავრობასა და ამერიკის შეერთებული შტატების მთავრობას შორის ჰუმანიტარული და ტექნიკური ეკონომიკური დახმარების ხელშეწყობისათვის თანამშრომლობის თაობაზე.“ ამ ხელშეკრულების თანახმად, ხელშეკრულების ფარგლებში საქონლის მიწოდება, მომსახურების გაწევა და საქონლის იმპორტი გათავისუფლებულია დღგ-გან. ვთქვათ, არასამეწარმეო იურიდიული პირის მიერ მიღებული გრანტი ამ ხელშეკრულების ფარგლებშია გაცემული. ამ შემთხვევაში, გრანტის ფარგლებში არასამეწარმეო იურიდიული პირის მიერ სხვა პირებისათვის მიწოდებული ნებისმიერი საქონელი, გაწეული მომსახურება და საქონლის იმპორტი არ დაიბეგრება დღგ-თი და მიიღება ჩათვლის უფლება.

„გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის #996 ბრძანების 71-ე მუხლში (დღგ-გან გათავისუფლება საერთაშორისო ხელშეკრულებების შესაბამისად) აღნიშნულია, რომ პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული და ძალაში შესული საერთაშორისო ხელშეკრულების შესაბამისად შეღავათებით (მათ შორის, დღგ-გან გათავისუფლება) სარგებლობის მიზნით, ხელშეკრულების შესაბამისად განსახორციელებელი პროგრამის/პროექტის დამფინანსებელი (დონორი) მხარის მიერ, შემოსავლების სამსახურს წარედგინება პროგრამის/პროექტის განმახორციელებელი/მონაწილე პირების შესახებ ინფორმაცია, ხოლო ცვლილების შემთხვევაში - დაზუსტებული ინფორმაცია.¹³³

შემოსავლების სამსახური ინფორმაციის მიღებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში უზრუნველყოფს პროგრამის/პროექტის განმახორციელებელი/მონაწილე პირების

¹³³ ხელშეკრულების შესაბამისად პროგრამით/პროექტით გათვალისწინებული საქმიანობის ან/და კონტრაქტის ვადაზე ადრე შეწყვეტის შემთხვევაში, პროგრამის/პროექტის დამფინანსებელი (დონორი) მხარე ან საგადასახადო შეღავათით მოსარგებლე პირი ვალდებულია, აღნიშნულის შესახებ 2 სამუშაო დღის ვადაში აცნობოს შემოსავლების სამსახურს.

შესახებ მონაცემების საგადასახადო შეღავათით მოსარგებლე პირთა ერთიან ელექტრონულ რეესტრში (შემდგომში – რეესტრი) შეტანას. რეესტრი განთავსებულია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ოფიციალურ ვებგვერდზე.

აღნიშნული საგადასახადო შეღავათით მოსარგებლე პირის მიერ პროგრამის/პროექტის ფარგლებში საქონლის მიწოდებისას ან/და მომსახურების გაწევისას, ასევე ამ პირისათვის საქონლის მიწოდებისას ან/და მომსახურების გაწევისას სავალდებულოა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის (საფ) გამოწერა, რომელშიც დღგ-ს თანხის აღმნიშვნელ სტრიქონზე მიეთითება „ 0“ (ნული).¹³⁴

პროგრამის/პროექტის ფარგლებში საქონლის/მომსახურების შეძენისას, საქონლის მიმწოდებელი (გამყიდველი) ან/და მომსახურების გამწევი ვალდებულია, გადაამოწმოს რეესტრში პირის საგადასახადო შეღავათებით სარგებლობის უფლება. დღგ-გან გათავისუფლების შემთხვევაში საფ-ში დღგ-ს თანხის აღმნიშვნელ სტრიქონზე მიეთითება „ 0“ (ნული).¹³⁵

პროგრამის/პროექტის ფარგლებში საქონლის/მომსახურების შეძენისას გადახდილი დღგ-ს დაბრუნების მიზნით, შეღავათით მოსარგებლე პირის მიერ საგადასახადო ორგანოს წარედგინება განაცხადი, რომელსაც თან უნდა დაერთოს შეძენილ საქონელზე/მომსახურებაზე გამოწერილი საფ-ის პირველი ეგზემპლარები.

4.4.13. გრანტით შეძენილ საქონელზე/მომსახურებაზე დღგ-ს ჩათვლა ან დაბრუნება

გრანტით შეძენილ საქონელზე/მომსახურებაზე დღგ-ს ჩათვლა ან დაბრუნება ხორციელდება საგადასახადო კოდექსის 63-ე მუხლით დადგენილი წესით.¹³⁶ მითითებული მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, გრანტის მიმღებ პირს, რომელიც საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ყიდულობს გრანტის ხელშეკრულების პირობებით გათვალისწინებულ საქონელს ან/და ამავე საწყისებზე იღებს მომსახურებას, უფლება აქვს, ჩაითვალოს ან დაიბრუნოს ამ საქონლისათვის/მომსახურებისათვის გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადი, საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ან უკუდაბეგვრისას ბიუჯეტში დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტის წარდგენის საფუძველზე.¹³⁷ ამ დროს გრანტის

¹³⁴ „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის #996 ბრძანების 71-ე მუხლი (დღგ-გან გათავისუფლება საერთაშორისო ხელშეკრულებების შესაბამისად)

¹³⁵ „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის #996 ბრძანების 71-ე მუხლი (დღგ-ისაგან გათავისუფლება საერთაშორისო ხელშეკრულებების შესაბამისად)

¹³⁶ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 180-ე მუხლი

¹³⁷ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 63-ე მუხლის მე-5 ნაწილი

მიმღებ არასამეწარმეო იურიდიულ პირს აქვს არჩევანის უფლება. მას შეუძლია გამოიყენოს ჩათვლის უფლება ან არ გამოიყენოს იგი და დაიბრუნოს გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადი.¹³⁸

მნიშვნელოვანია აღნიშნოს, რომ ამ შემთხვევაში, დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლა ან დაბრუნება ხორციელდება მხოლოდ მაშინ, თუ განცხადება საგადასახადო ორგანოს წარედგინება დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების თვის მომდევნო 3 თვის ვადაში. ანუ, თუ განცხადება არ იქნა წარდგენილი ამ ვადაში, პირი ვეღარ ისარგებლებს აღნიშნული უფლებით.

მაგალითად, არასამეწარმეო იურიდიულმა პირმა გრანტის ფარგლებში შეიძინა 1180 ლარის ღირებულების საქონელი. აღნიშნულ ფასში შედის 180 ლარის დღგ. ამ შემთხვევაში, ა(ა)იპ-მა განცხადებით უნდა მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან მომდევნო 3 თვის ვადაში და გამოიყენოს ან დღგ-ს ჩათვლის უფლება ან დაიბრუნოს გადახდილი 180 ლარი.

4.4.14. გრანტის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საქონლის იმპორტი

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-გან გათავისუფლებულია გრანტის შესახებ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საქონლის იმპორტი გრანტის გამცემი ან მიმღები პირის მიერ (მათ შორის, არასამეწარმეო იურიდიული პირის მიერ); მაგალითად, არასამეწარმეო იურიდიული პირი ახორციელებს გრანტით გათვალისწინებული 1000 ლარის ღირებულების იმპორტს. მას აღნიშნული ოპერაციისას უნდა გადაეხადა 180 ლარის დღგ, მაგრამ ვინაიდან ასეთი იმპორტი გათავისუფლებულია დღგ-გან ჩათვლის უფლების გარეშე, პირი აღარ გადაიხდის დღგ-ს აღნიშნული საქონლის შემოტანისას.¹³⁹

¹³⁸ აღსანიშნავია, რომ „ჩათვლის უფლება“ გულისხმობს მიმდინარე ან მომავალი დღგ-ს ვალდებულებების გაქვითვას და არა ჩასათვლელი თანხის სხვა გადასახადის ანგარიშში გადატანას. თუმცა, პრაქტიკაში ხშირია ასეთი შემთხვევებიც.

¹³⁹ იმისათვის, რომ პირმა საქონლის იმპორტისას ისარგებლოს აღნიშნული საგადასახადო შეღავათით, აუცილებელია, საქონელს მინიჭებული ჰქონდეს გრანტის სტატუსი. ასეთი სტატუსის მინიჭების პროცედურის შესახებ ინფორმაცია მოცემულია წინამდებარე გზამკვლევის 4.7.5. ქვეთავში.

4.5. მოგების გადასახადი

4.5.1. დაბეგვრის სუბიექტი

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლის თანახმად, მოგების გადასახადის გადამხდელია:

- რეზიდენტი საწარმო;
- არარეზიდენტი საწარმო, რომელიც საქართველოში საქმიანობას ახორციელებს მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით ან/და შემოსავალს იღებს საქართველოში არსებული წყაროდან;
- ამხანაგობა და სხვა ანალოგიური წარმონაქმნი.

როგორც ზემოთ მითითებული მუხლის შინაარსიდან ჩანს, მოგების გადასახადის გადამხდელ სუბიექტთა ნუსხაში არ ფიქსირდება არასასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი ან საქველმოქმედო ორგანიზაცია. მაგრამ, ეს არ ნიშნავს იმას, რომ ასეთი იურიდიული პირები სრულად გათავისუფლებულნი არიან მოგების გადასახადისგან. საგადასახადო კოდექსის 99-ე მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნულია, რომ მოგების გადასახადით დაბეგვრისაგან თავისუფლდება საქველმოქმედო ორგანიზაციის მოგება, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული მოგების გარდა; ასევე, ორგანიზაციის მიერ მიღებული გრანტები, საწევრო შენატანები და შემოწირულობები.

არასამეწარმეო ორგანიზაციის მიერ მოგების გადასახადის გადახდის ვალდებულებაზე მიანიშნებს ასევე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 30-ე მუხლის მე-4 ნაწილი. ამ დებულების თანახმად, თუ ორგანიზაცია ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას, მისი ქონებისა და საქმიანობის ნაწილი, რომელიც უშუალოდ დაკავშირებულია მის ეკონომიკურ საქმიანობასთან, ითვლება საწარმოს ქონებად და საქმიანობად, ხოლო იმ ნაწილში, სადაც ამის გამიჯვნა შეუძლებელია, ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ქონებისა და საქმიანობის გამომწარმების მიზნით, გამოიყენება ორგანიზაციის მიერ მიღებულ შემოსავალში ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლის ხვედრითი წილი.

აქედან გამომდინარე, არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი და საქველმოქმედო ორგანიზაცია მოგების გადასახადს გადამხდელი არიან მხოლოდ მაშინ, როდესაც ისინი ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას და ისიც მხოლოდ იმ ნაწილში, რომელიც უშუალოდ უკავშირდება ასეთ საქმიანობას.

სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, თუ ორგანიზაცია ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას, იგი საქმიანობის ამ ნაწილში „კარგავს“ ორგანიზაციის სტატუსს და „იძენს“ საწარმოს სტატუსს. შესაბამისად, იგი ხდება დაბეგვრის სუბიექტი.

4.5.2. მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი

ვინაიდან, საგადასახადო კოდექსის 30–ე მუხლის მე–4 ნაწილი მიუთითებს, რომ ორგანიზაცია (მათ შორის არასამეწარმეო იურიდიული პირი) ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებისას დაიბეგრება, როგორც საწარმო, განვიხილოთ ის, თუ რა არის საწარმოსთვის მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი:

საგადასახადო კოდექსის 97–ე მუხლის თანახმად, რეზიდენტი საწარმოს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი მოგება. იგი განისაზღვრება, როგორც სხვაობა გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალსა და ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის.¹⁴⁰

არარეზიდენტი საწარმო, რომელიც საქართველოში საქმიანობას ახორციელებს მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, არის მოგების გადასახადის გადამხდელი მუდმივ დაწესებულებასთან დაკავშირებული საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული ერთობლივი შემოსავლის მიხედვით, რომელიც მცირდება ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებით.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ვასკვნით, რომ მოგების გადასახადის ოდენობის განსაზღვრისას, მნიშვნელობა აქვს სხვაობას მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და გამოქვითვებს შორის. განვიხილოთ, თუ რისგან შედგება ერთობლივი შემოსავალი და რისი გამოქვითვის უფლება აქვს მოგების გადასახადის გადამხდელს:

4.5.3. ერთობლივი შემოსავალი

რეზიდენტის ერთობლივი შემოსავალი შედგება საქართველოში არსებული წყაროდან და საქართველოს ფარგლების გარეთ მიღებული შემოსავლებისაგან. არარეზიდენტის ერთობლივი შემოსავალი შედგება საქართველოში არსებული წყაროებიდან მიღებული შემოსავლებისაგან.¹⁴¹

¹⁴⁰ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 97–ე მუხლი

¹⁴¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე–100 მუხლი

ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული შემოსავალი, კერძოდ:¹⁴²

- ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები;
- ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან;
- სხვა შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან.

აქვე უნდა დავაზუსტოთ, რომ ამ ჩამონათვალიდან ორგანიზაციისთვის საინტერესო მხოლოდ მეორე პუნქტია, რადგან: ა) ცხადია, რომ ორგანიზაცია ვერ მიიღებს ხელფასს და ბ) შემოსავლები, რომლებიც არ არის დაკავშირებული ეკონომიკურ საქმიანობასთან, ვერ „გადააქცევს“ ორგანიზაციას „საწარმოდ“.

4.5.4. ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 102-ე მუხლის თანახმად, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება:¹⁴³

- საქონლის/მომსახურების მიწოდებით მიღებული შემოსავლები;
- აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი შემოსავალი;
- ეკონომიკური საქმიანობის შეზღუდვის ან/და საწარმოს დახურვის შედეგად მიღებული შემოსავლები;
- ძირითად საშუალებათა რეალიზაციით მიღებული თანხები;
- ძირითად საშუალებათა უსასყიდლოდ მიწოდებისას საქონლის საბაზრო ღირებულება;
- კომპენსირებული გამოქვითვები საგადასახადო კოდექსის 146-ე მუხლის მიხედვით;
- პროცენტების სახით მიღებული შემოსავლები, გარდა ფიზიკური პირის მიერ ბანკებსა და საკრედიტო დაწესებულებებში დეპოზიტებსა და ანაბრებზე ფულადი სახსრების განთავსებიდან პროცენტის სახით მიღებული შემოსავლისა;
- დივიდენდი;
- როიალტი;
- პირისთვის ვალის ჩამოწერით მიღებული სარგებელი;

¹⁴² საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-100 მუხლის მე-3 ნაწილი

¹⁴³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 102-ე მუხლის პირველი ნაწილი

- ლიზინგით, უზუფრუქტით, იჯარით, ქირით ან სხვა ამგვარი ფორმით გაცემული ქონებიდან მიღებული შემოსავლები;
- სხვა ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავალი.

4.5.5. ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 101-ე მუხლის თანახმად, ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი, მათ შორის, წინა სამუშაო ადგილიდან პენსიის ან სხვა სახით მიღებული შემოსავალი, ან შემოსავალი მომავალი სამუშაო ადგილიდან.¹⁴⁴

ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავალში არ შედის:

- დაქირავებულისათვის გადახდილი სამივლინებო ხარჯების ანაზღაურება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ განსაზღვრული ნორმის ფარგლებში;
- წარმომადგენლობითი ხარჯების ანაზღაურება.¹⁴⁵

4.5.6. შემოსავლები, რომლებიც არ არის დაკავშირებული დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 103-ე მუხლის თანახმად, შემოსავლებს, რომლებიც არ არის დაკავშირებული დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან, განეკუთვნება ნებისმიერი შემოსავალი ან სარგებელი, გარდა:¹⁴⁶

- პარტნიორთა შენატანებისა, რომლებიც ზრდიან იმ საწარმოს წმინდა აქტივს, რომელთა პარტნიორებიც არიან შენატანების განმახორციელებელი პირები;
- ჯანმრთელობის დაზღვევის ხელშეკრულების საფუძველზე სადაზღვევო შემთხვევის დადგომისას მზღვეველის მიერ დაზღვეული ფიზიკური პირისათვის გადახდილი სადაზღვევო ანაზღაურებისა;
- დაზღვევის ხელშეკრულების საფუძველზე სადაზღვევო შემთხვევის დადგომისას მზღვეველის მიერ დაზღვეული ფიზიკური პირისათვის გადახდილი სადაზღვევო ანაზღაურებისა, რომელიც არ აღემატება დამდგარი ზიანის ოდენობას;

¹⁴⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 101-ე მუხლის პირველი ნაწილი

¹⁴⁵ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 101-ე მუხლის მე-3 ნაწილი

¹⁴⁶ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 103-ე მუხლის პირველი ნაწილი

- საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად საკონტროლო შესყიდვის მიზნით შეძენილი საქონლისა და მომსახურების ღირებულებისა, აგრეთვე იმ პირის მიერ ფარულად მიღებული შემოსავალი ან სარგებელი, რომელიც ფარულად უწევს დახმარებას სისხლის სამართლის გამოძიების ორგანოებს.

4.5.7. გამოქვითვები და ზარალი¹⁴⁷

მას შემდეგ, რაც განვსაზღვრეთ, რა შეადგენს ერთობლივ შემოსავალს, უნდა დავადგინოთ, თუ რისი გამოქვითვა შეუძლია გადასახადის გადამხდელს და რა განეკუთვნება ხარჯებს:

გამოქვითვებისა და ზარალის მარეგულირებელი ნორმები მოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XV თავში. სსკ-ის 105-ე მუხლის (შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები) პირველი ნაწილი ადგენს, რომ ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის თანახმად გამოქვითვას არ ექვემდებარება.

აქვე მნიშვნელოვანია, აღინიშნოს, რომ ყველა ხარჯი არ გამოიქვითება ერთობლივი შემოსავლიდან. ასეთი ხარჯების ჩამონათვალს განსაზღვრავს საგადასახადო კოდექსის 106-ე მუხლი. მაგალითად, ერთობლივი შემოსავლიდან არ გამოიქვითება ხარჯები, რომლებიც არ არის დაკავშირებული ეკონომიკურ საქმიანობასთან,¹⁴⁸ გართობაზე გაწეული ხარჯები და ა.შ.¹⁴⁹

თუ საგადასახადო კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, გამოქვითვის განსახორციელებლად, ყველა ხარჯი დოკუმენტურად უნდა იყოს დადასტურებული.¹⁵⁰ საქართველოს ფინანსთა მინისტრს უფლება აქვს, განსაზღვროს ცალკეული შემთხვევები, როდესაც ხარჯის დოკუმენტურად დადასტურება სავალდებულო არ არის,¹⁵¹ ასევე, იმ დოკუმენტების ჩამონათვალი, რომლებიც კოდექსის მოთხოვნების გაუთვალისწინებლად ჩაითვლება ხარჯის დამადასტურებელ დოკუმენტებად.¹⁵²

¹⁴⁷ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XV თავი

¹⁴⁸ ერთობლივი შემოსავლიდან არ გამოიქვითება ხარჯები, რომლებიც არ არის დაკავშირებული ეკონომიკურ საქმიანობასთან, მაგრამ შემოსავალი, რომლიდანაც უნდა გამოიქვითოს ხარჯი, შესაძლოა გათავისუფლებული იყოს მოგების გადასახადისგან, მაგალითად, გრანტი.

¹⁴⁹ დაწვრილებითი ინფორმაციისთვის გთხოვთ, იხილოთ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 106-ე მუხლი, ასევე - 107-ედან 123-ე მუხლის ჩათვლით.

¹⁵⁰ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილი

¹⁵¹ იხ. „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 996-ე ბრძანება.

¹⁵² საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლის მე-5 ნაწილი

4.5.8. გადასახადის განაკვეთი

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98–ე მუხლის თანახმად, საწარმოს დასაბეგრი მოგება იბეგრება 15 პროცენტით, გარდა ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული „არსებული ხელშეკრულებების“ განხორციელების შედეგად ნავთობისა და გაზის ოპერაციებით მიღებული მოგებისა (ასეთი საქმიანობით მიღებული მოგება იბეგრება 10 პროცენტით, თუ აღნიშნული ხელშეკრულებები დადებულია 1998 წლის 1 იანვრამდე).¹⁵³

4.5.9. მოგების გადასახადისგან გათავისუფლება

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 99–ე მუხლი ადგენს მოგების გადასახადისგან გათავისუფლების შემთხვევებს. მათგან ჩამოვთვლით ზოგიერთს, რომელთა დასახელებაც, ვთვლით, რომ საინტერესო იქნება წინამდებარე გზამკვლევის მომხმარებლებისათვის.¹⁵⁴ მაგალითად, მოგების გადასახადით დაბეგვისაგან თავისუფლდება:

- საბიუჯეტო, საერთაშორისო ან/და *საქველმოქმედო ორგანიზაციების მოგება*, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული მოგების გარდა;
- ორგანიზაციის¹⁵⁵ მიერ მიღებული გრანტები, საწევრო შენატანები და შემოწირულობები;
- თავისუფლად მიმოქცევადი ფასიანი ქაღალდის რეალიზაციით მიღებული მოგება;
- სახელმწიფოს ან საქართველოს ეროვნული ბანკის სასესხო ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციითა და აღნიშნული ფასიანი ქაღალდებიდან პროცენტის სახით მიღებული მოგება და ეროვნულ ბანკში ანგარიშებზე განთავსებულ სახსრებზე დარიცხული პროცენტებიდან მიღებული მოგება;
- ავტორიზებული საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – საჯარო სკოლის მიერ ზოგადსაგანმანათლებლო საქმიანობიდან მიღებული მოგება;
- 2014 წლის 1 იანვრამდე სასოფლო-სამეურნეო წარმოებაში დასაქმებული პირის მიერ საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის სამრეწველო გადამამუშავებამდე პირველადი მიწოდებით მიღებული მოგება, თუ

¹⁵³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98–ე მუხლი

¹⁵⁴ დაწვრილებითი ინფორმაციის მისაღებად იმის შესახებ, თუ რა სახის შემოსავალი/სარგებელი თავისუფლდება მოგების გადასახადისაგან, გთხოვთ, იხილოთ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 99–ე მუხლი.

¹⁵⁵ როგორც აღვნიშნეთ, „ორგანიზაციის“ ცნება თავის თავში მოიცავს როგორც არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიულ პირებს, ისე საქველმოქმედო ორგანიზაციებს და სხვა სახის იურიდიულ პირებს.

კალენდარული წლის განმავლობაში ამ პირის მიერ აღნიშნული მიწოდებით მიღებული ერთობლივი შემოსავალი არ აღემატება 200 000 ლარს;

- სხვ.

4.5.10. არასამეწარმეო იურიდიული პირებისთვის და საქველმოქმედო ორგანიზაციებისთვის დაწესებული შეღავათები მოგების გადასახადზე

ზემოთ მოყვანილი ჩამონათვალიდან ჩანს, რომ არასამეწარმეო იურიდიული პირებისათვის და საქველმოქმედო ორგანიზაციებისათვის დაწესებულია გარკვეული შეღავათები მოგების გადასახადზე. პირველ რიგში, აღსანიშნავია მათ მიერ მიღებული გრანტები, საწევრო შენატანები და შემოწირულობები.

გრანტი, არის „გრანტის გამცემის მიერ გრანტის მიმღებისათვის უსასყიდლოდ გადაცემული მიზნობრივი სახსრების ფულადი ან ნატურალური ფორმით, რომლებიც გამოიყენება კონკრეტული ჰუმანური, საგანმანათლებლო, სამეცნიერო-კვლევითი, ჯანმრთელობის დაცვის, კულტურული, სპორტული, ეკოლოგიური და სოციალური პროექტების, აგრეთვე სახელმწიფოებრივი ან საზოგადოებრივი მნიშვნელობის პროგრამების განხორციელებისათვის.“¹⁵⁶

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ,¹⁵⁷ საგადასახადო კოდექსი არ განმარტავს ტერმინ „შემოწირულობას“,¹⁵⁸ ხოლო „სამოქალაქო კოდექსი“ იყენებს ტერმინ „შეწირულობას“. აღნიშნული კოდექსის 524-ე და 528-ე მუხლების შინაარსიდან გამომდინარე, „შეწირულობა“ შეიძლება განიმარტოს, როგორც ქონების უსასყიდლოდ გადაცემა, რომელიც დამოკიდებულია გარკვეული მიზნის შესრულებაზე ან მიღწევაზე.

იმ შემთხვევაში, თუ მივიჩნევთ, რომ ტერმინი „შეწირულობა“ „შემოწირულობის“ ეკვივალენტია და მას განვმარტავთ, როგორც გარკვეული მიზნობრიობით ქონების უსასყიდლოდ გადაცემას, მაშინ აქტივების (საქონლის) არასამეწარმეო იურიდიული პირისთვის უსასყიდლო გადაცემა (და არა მომსახურების გაწევა¹⁵⁹), იქნება

¹⁵⁶ მნიშვნელოვანია გავითვალისწინოთ, რომ გრანტად არ ითვლება სამეწარმეო და პოლიტიკური მიზნების მისაღწევად გაცემული სახსრები.

¹⁵⁷ იხ. წინამდებარე გზამკვლევის 3.4 ქვეთავი.

¹⁵⁸ ამავე დროს, აღნიშნული კოდექსის მე-2 მუხლის მე-6 ნაწილში ნათქვამია, რომ 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. ე.ი. „შემოწირულობის“ განმარტება სხვა კანონში უნდა იძებნებოდეს.

¹⁵⁹ სამოქალაქო კოდექსი „ჩუქების“ და აქედან გამომდინარე, „შეწირულობის“ განმარტებისას იყენებს ტერმინებს „ქონების უსასყიდლოდ გადაცემა.“ ჩვენ მიგვაჩნია, რომ სამოქალაქო კოდექსის ტერმინი „შეწირულობა“, არ

შემოწირულობა და მაშასადამე, საგადასახადო კოდექსის 99-ე მუხლის თანახმად, უნდა განიხილებოდეს, როგორც ორგანიზაციის დაუბეგრავი შემოსავალი.¹⁶⁰ პრობლემა ის არის, რომ საქართველოს კანონმდებლობაში არ არის განსაზღვრული, არის თუ არა ტერმინი „შეწირულობა“ „შემოწირულობის“ ეკვივალენტი.¹⁶¹ იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ამ ორი ტერმინის ტოლფასობას სადავოდ არ გავხდით, მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებულად უნდა მივიჩნიოთ მხოლოდ უსასყიდლოდ მიღებული ქონება. არასამეწარმეო იურიდიული პირის მიერ მიღებული უფასო მომსახურებები კი, დაუბეგრავი შემოსავლების ფარგლებს გარეთ მოექცევა.

ტერმინ შემოწირულობას ასევე განმარტავს საქართველოს ორგანული კანონი „მოქალაქეთა პოლიტიკური გაერთიანებების შესახებ“. როგორც ზემოთ აღინიშნა¹⁶², ამ კანონის თანახმად, „შემოწირულებად ითვლება პარტიის ანგარიშზე საქართველოს მოქალაქის მიერ ჩარიცხული ფულადი სახსრები, აგრეთვე პარტიის მიერ უსასყიდლოდ ან ფასდაკლებით/შელავათიანი პირობებით მიღებული მატერიალური ფასეულობა და მომსახურება (გარდა მოხალისის მიერ შესრულებული სამუშაოს), შეღავათიანი პირობებით აღებული კრედიტი.“

აქედან გამომდინარე, პარტიისთვის, რომელიც საგადასახადო კოდექსის მიზნებისთვის, ა(ა)იპ-ის მსგავსად, არის ორგანიზაცია,¹⁶³ შემოწირულობად ითვლება როგორც ფულადი თანხა, ასევე უსასყიდლოდ ან შეღავათიან პირობებში მიღებული

მოიცავს საგადასახადო კოდექსით განმარტებულ „მომსახურებას“ ან ქონებრივ უფლებებს. „შემოწირულობის“ ამგვარი ინტერპრეტაციის შემთხვევაში, არასამთავრობო ორგანიზაციისთვის გაწეული მომსახურებების ღირებულება უნდა განვიხილოთ დასაბეგრ შემოსავლად და არასამეწარმეო იურიდიული პირი ვალდებული იქნება, გადაიხადოს მოგების გადასახადი აღნიშნული ღირებულების შესაბამისად. მაგალითად, თუ საკონსტრუქციო კომპანია უსასყიდლოდ შეაკეთებს არასამთავრობო ორგანიზაციის კუთვნილი უპატრონო ბავშვთა თავშესაფარის შენობის სახურავს, არასამეწარმეო იურიდიული პირი ვალდებული იქნება, გადაიხადოს მოგების გადასახადი ამ მომსახურების საბაზრო ღირებულების შესაბამისად. რა თქმა უნდა, ასეთი ვითარება სერიოზულად დააბრკოლებს არასამთავრობო ორგანიზაციებისა და ბიზნეს სექტორის თანამშრომლობას საზოგადოების საკეთილდღეოდ.

¹⁶⁰ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 99-ე მუხლის შესაბამისად.

¹⁶¹ მიუხედავად იმისა, რომ ტერმინი „შემოწირულობა“ საგადასახადო კოდექსში განმარტებული არ არის, ხოლო მისი „შეწირულობასთან“ ეკვივალენტობა სამართლებრივად არ დადასტურებულა, წლების განმავლობაში განმტკიცებული პრაქტიკის საფუძველზე, შეიძლება ითქვას, რომ ორგანიზაციებისათვის უსასყიდლოდ გადაცემული ქონება და აქტივები „შემოწირულობად“ განიხილება, როგორც საგადასახადო ორგანოების მიერ, ასევე არასამთავრობო სექტორის მიერ.

¹⁶² იხ. წინამდებარე გზამკვლევის 3.4 ქვეთავი.

¹⁶³ საგადასახადო კოდექსის 30-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ორგანიზაციად ითვლება არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირები, აგრეთვე საზოგადოებრივი ან რელიგიური ორგანიზაციები (გაერთიანებები), დაწესებულებები, რომლებიც არიან საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირები ან შექმნილი არიან და მოქმედებენ უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად, აგრეთვე უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი ორგანიზაციების საქართველოში არსებული ფილიალები და სხვა ანალოგიური ქვედანაყოფები, რომელთა მეშვეობითაც ისინი მთლიანად ან ნაწილობრივ ახორციელებენ საქმიანობას (რწმუნებული პირის საქმიანობის ჩათვლით), ასევე საბიუჯეტო ორგანიზაციები, საჯარო სამართლის იურიდიული პირები, კორპორაციები, დაწესებულებები;

ქონება ან მომსახურებები. თუმცა, ჩაითვლება თუ არა ჩამოთვლილი ფასეულობანი/სარგებელი შემოწირულობად არასამეწარმეო იურიდიული პირებისათვის, დავის საგანია.

მოგების გადასახადისაგან ასევე თავისუფლდება საქველმოქმედო ორგანიზაციების მოგება, ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში მიღებული მოგების გარდა.¹⁶⁴ ეკონომიკურ საქმიანობასა და საქველმოქმედო საქმიანობას შორის განსხვავება ზემოთ განვიხილეთ, ამიტომ ამ საკითხზე აქ აღარ შევჩერდებით. დამატებით განვმარტავთ, რომ არასამეწარმეო იურიდიული პირებისაგან განსხვავებით, საქველმოქმედო ორგანიზაციების შემთხვევაში, უსასყიდლოდ მიღებული საჩუქრები და მომსახურება ცალსახად გათავისუფლებულია მოგების გადასახადისაგან, თუ რა თქმა უნდა, აღნიშნული სარგებელი ეკონომიკური საქმიანობით არ არის მიღებული და საქველმოქმედო საქმიანობისთვის გამოიყენება. სსკ-ის 99-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, საქველმოქმედო ორგანიზაციის მიერ მიღებული არანაირი მოგება/სარგებელი არ იბეგრება მოგების გადასახადით, თუ მოგება/სარგებელი არ არის წარმოქმნილი ეკონომიკური საქმიანობით.

4.5.11. არასამეწარმეო იურიდიული პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში გაწეული ხარჯების გამოქვითვა

საქართველოში მოქმედი ზოგიერთი არასამეწარმეო იურიდიული პირი ეწევა დამხმარე ეკონომიკურ საქმიანობას. შესაბამისად, ისინი, საქმიანობის ამ ნაწილში, იბეგრებიან, როგორც მეწარმე სუბიექტები. ხშირად, ასეთ ორგანიზაციებს უჭირთ დასაბეგრი და საშელავათო შემოსავლებისა და მსგავსი დანახარჯების ბუღალტრულად გამიჯვნა: საწარმოს, ოფისის ფართის დაქირავების შემთხვევაში, შეუძლია გამოქვითოს ისეთი ხარჯები, როგორებიცაა დასუფთავების მომსახურება, სამღებრო სამუშაოები და სხვ. თუმცა, არაერთი არასამეწარმეო ორგანიზაციის წარმომადგენელი ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებისას ასეთ ხარჯებს არ გამოქვითავს. ისინი ამას იმით ხსნიან, რომ არასამთავრობო ორგანიზაციები იმავე აქტივებს ასევე იყენებენ საქმიანობისათვის, რომელიც ისედაც დაუბეგრავი გრანტების ფარგლებში ხორციელდება.

ორგვარი შემოსავლის არსებობის პირობებში (დასაბეგრი და დაუბეგრავი), არასამეწარმეო იურიდიულ პირებს ერთულებათ, სწორად გამოითვალონ ის დრო, თუ როდის გამოიყენება ცალკეული რესურსი (მაგ. კონფერენციის დარბაზი) ეკონომიკური საქმიანობისათვის და როდის – საქმიანობისათვის, რომელიც

¹⁶⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 99-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი

საგადასახადო შეღავათებით სარგებლობს. ისინი არ არიან დარწმუნებული, შეუძლიათ თუ არა ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლიდან ხარჯის გამოქვითვა და თუ ასეთი შესაძლებლობა არსებობს, როგორ უნდა განახორციელონ ეს კანონის მოთხოვნათა დაცვით. ამგვარად, ბევრმა მათგანმა გადაწყვიტა „უსაფრთხოდ ეთამაშა“ და მცირე ოდენობით ან საერთოდ არ გამოექვითა ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში გაწეული ხარჯები. შედეგად, არაკომერციული ორგანიზაციები ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებისას, ხანდახან, უფრო მეტ გადასახადს იხდიან, ვიდრე ბიზნესი გადაიხდიდა იმავე ვითარებაში.

საგადასახადო კოდექსში არსებობს დებულებები, რომლებიც განსაზღვრავს დასაბეგრი და საშეღავათო შემოსავლებისა და ხარჯების გამოთვლის წესს:

საგადასახადო კოდექსის 30-ე მუხლის მე-4 ნაწილი ადგენს, რომ თუ ორგანიზაცია ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას, ასეთი საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი უნდა დაიბეგროს ისე, როგორც ბიზნესიდან მიღებული შემოსავალი.¹⁶⁵ ეს ნიშნავს, რომ ამგვარი შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები, შესაძლებელია, გამოიქვითოს ერთობლივი შემოსავლიდან. იმ შემთხვევაში, როდესაც შეუძლებელია ერთმანეთისაგან გაიმიჯნოს ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში გაწეული ხარჯები და დანახარჯი გაწეული იმ საქმიანობის ფარგლებში, რომელიც საგადასახადო შეღავათით სარგებლობს, ორგანიზაციამ უნდა დაითვალოს, მისი ერთობლივი შემოსავლის რა ნაწილი მიიღება ეკონომიკური საქმიანობიდან და გამოიყენოს მიღებული პროპორცია ხარჯების გასანაწილებლად.¹⁶⁶

ამრიგად, არასამეწარმეო იურიდიულ პირს, დამხმარე ეკონომიკური საქმიანობის წარმოებისას, უფლება აქვს, გამოქვითოს შემოსავლის მიღებისთვის გაწეული ხარჯები, ხოლო თუ ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული და საზოგადოებრივი საქმიანობით წარმოქმნილი ხარჯების გამიჯვნა შეუძლებელია, არასამეწარმეო იურიდიულმა პირმა უნდა იხელმძღვანელოს საგადასახადო კოდექსის 30-ე მუხლის მე-4 ნაწილით და ხარჯებისა და გადასახადების დასაანგარიშებლად გამოიყენოს ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლის ხვედრითი წილი.

¹⁶⁵ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 30-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, “თუ ორგანიზაცია ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას, მისი ქონებისა და საქმიანობის ნაწილი, რომელიც უშუალოდ დაკავშირებულია მის ეკონომიკურ საქმიანობასთან, ითვლება საწარმოს ქონებად და საქმიანობად, ხოლო იმ ნაწილში, სადაც ამის გამიჯვნა შეუძლებელია, ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ქონებისა და საქმიანობის გამოანგარიშების მიზნით, გამოიყენება ორგანიზაციის მიერ მიღებული შემოსავალში ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლის ხვედრითი წილი.”

¹⁶⁶ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 30-ე მუხლის მე-4 ნაწილი.

4.6. არასამეწარმეო იურიდიული პირი, როგორც საგადასახადო აგენტი – საშემოსავლო გადასახადი

4.6.1. ზოგადი ინფორმაცია

საშემოსავლო გადასახადი, თავისი არსით, ფიზიკური პირის შემოსავალზე დაწესებული გადასახადია. აქედან გამომდინარე, არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირები არ არიან საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელები. თუმცა, არასამეწარმეო იურიდიულ პირებს, ხშირ შემთხვევაში, ეკისრებათ ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადის დაკავებისა (საგადასახადო აგენტის ფუნქციები) და ბიუჯეტში გადარიცხვის მოვალეობა (გაცემულ ხელფასებზე, ფიზიკურ პირებზე გაცემულ თანხებზე და ა.შ.).

სანამ არასამეწარმეო იურიდიული პირის, როგორც საგადასახადო აგენტის ვალდებულებაზე ვიმსჯელებთ, განვიხილოთ საშემოსავლო გადასახადის არსი:

4.6.2. გადასახადის გადამხდელი

საგადასახადო კოდექსის თანახმად, საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელია:¹⁶⁷

- რეზიდენტი ფიზიკური პირი;
- არარეზიდენტი ფიზიკური პირი, რომელიც შემოსავალს იღებს საქართველოში არსებული წყაროდან.

4.6.3. გადასახადის განაკვეთი

ფიზიკური პირის დასაბეგრი შემოსავალი იბეგრება 15 პროცენტით.¹⁶⁸ თუმცა, საგადასახადო კოდექსის გარდამავალი დებულება ადგენს საშემოსავლო გადასახადის დროებით განაკვეთს: საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი 2011 წლის 1 იანვრიდან 2013 წლის 1 იანვრამდე საგადასახადო პერიოდის მიხედვით შეადგენს 20 პროცენტს, ხოლო 2013 წლის 1 იანვრიდან 2014 წლის 1 იანვრამდე – 18 პროცენტს.¹⁶⁹

4.6.4. დაბეგვრის ობიექტი

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის თანახმად, რეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი

¹⁶⁷ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 79-ე მუხლი

¹⁶⁸ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 81-ე მუხლი

¹⁶⁹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის პირველი ნაწილი

შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისთვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის.¹⁷⁰

საქართველოში არსებული მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით საქმიანობის განმახორციელებელი არარეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მუდმივ დაწესებულებასთან დაკავშირებული საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის.¹⁷¹

არარეზიდენტი ფიზიკური პირის ერთობლივი შემოსავალი, რომელიც დაკავშირებული არ არის საქართველოში მის მუდმივ დაწესებულებასთან, იბეგრება საგადასახადო კოდექსის 134-ე მუხლის შესაბამისად, გადახდის წყაროსთან გამოქვითვების გარეშე, გარდა კოდექსის მე-80 მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა.¹⁷²

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ჩანს, რომ ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადის გამოანგარიშებისათვის გამოიყენება სხვაობა ერთობლივ შემოსავალსა და კოდექსით გათვალისწინებულ გამოქვითვებს შორის. ერთობლივი შემოსავლის არსი ზემოთ დეტალურად განვიხილეთ (იხ. ქვეთავი №4.5.3.), ამიტომ მის გარჩევაზე აქ აღარ შევჩერდებით. გვსურს, ყურადღება მივაპყროთ საკითხს, თუ რა სახის შემოსავლები თავისუფლდება საშემოსავლო გადასახადისაგან.

4.6.5. საშემოსავლო გადასახადისგან გათავისუფლება

ფიზიკური პირის გარკვეული სახის შემოსავლის გადასახადისგან გათავისუფლება ავტომატურად ნიშნავს იმას, რომ ამ შემთხვევაში, იურიდიული პირიც თავისუფლდება საგადასახადო აგენტის ვალდებულებისაგან – თუ ფიზიკურ პირს არ წარმოეშობა საგადასახადო ვალდებულება გარკვეული სახის შემოსავალზე,

¹⁷⁰ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის პირველი ნაწილი

¹⁷¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის მე-2 ნაწილი

¹⁷² საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის მე-3 ნაწილი; მე-80 მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად არარეზიდენტი ფიზიკური პირი, რომელიც შემოსავალს იღებს ქონების რეალიზაციით, არის საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელი კალენდარული წლის განმავლობაში საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული ერთობლივი შემოსავლიდან, რომელიც მცირდება ამ პერიოდისათვის ასეთი შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული გამოქვითვების თანხებით.

იურიდიული პირიც აღარ არის მოვალე, დაუკავოს პირს საშემოსავლო გადასახადი ასეთი კატეგორიის შემოსავლის/სარგებლის გადაცემის დროს.

საგადასახადო კოდექსის 82-ე მუხლი ჩამოთვლის შემოსავლის სახეებს, რომლებიც თავისუფლდება საშემოსავლო გადასახადისაგან. მაგალითისთვის მოვიყვანთ მხოლოდ რამდენიმეს, კერძოდ:¹⁷³

- მიღებული გრანტი;
- სოციალურად დაუცველი ოჯახების მონაცემთა ბაზაში რეგისტრირებული პირის, საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლაში დასახიჩრებული პირის, ასევე ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლაში დაღუპული პირის ოჯახის წევრის მიერ საქველმოქმედო ორგანიზაციისგან უსასყიდლოდ მიღებული ქონების ღირებულება;
- ფიზიკური პირის მიერ 2 წელზე მეტი ვადით საკუთრებაში არსებული საცხოვრებელი ბინის (სახლის) მასზე დამაგრებული მიწით რეალიზაციით მიღებული ნამეტი;
- ფიზიკური პირის მიერ საკუთრების უფლების რეგისტრაციიდან 6 თვეზე მეტი ვადით საკუთრებაში არსებული ავტოსატრანსპორტო საშუალების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი;
- ფიზიკური პირის მიერ 2 წელზე მეტი ვადით საკუთრებაში არსებული აქტივების მიწოდებით მიღებული ნამეტი, გარდა გამსხვისებლის მიერ აქტივების მიწოდებამდე ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენების ან/და საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული შემთხვევებისა;¹⁷⁴
- საგადასახადო წლის განმავლობაში I და II რიგის მემკვიდრეების მიერ ჩუქებით ან მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ღირებულება;
- საგადასახადო წლის განმავლობაში III და IV რიგის მემკვიდრეების მიერ 150 000 ლარამდე ღირებულების, ჩუქებით ან მემკვიდრეობით მიღებული ქონება;
- საგადასახადო წლის განმავლობაში 1000 ლარამდე ჩუქებით მიღებული ქონების ღირებულება, გარდა დაქირავებულის მიერ დაქირავებლისაგან ჩუქებით მიღებული ქონებისა;
- სხვა შემოსავალი/სარგებელი, რომელთა დეტალურ ჩამონათვალსაც განსაზღვრავს საგადასახადო კოდექსის 82-ე მუხლი.

¹⁷³ დეტალური ინფორმაციისთვის იხილეთ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 82-ე მუხლი.

¹⁷⁴ აქტივების ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებად არ ითვლება მათი 2 წლის შემდეგ მიწოდება ან/და ფასიანი ქაღალდების/წილის მხოლოდ ფლობა დივიდენდებისა და პროცენტების მიღების მიზნით (საგადასახადო კოდექსის 82-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ“ „გ“) ქვეპუნქტი.

4.6.6. არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი, როგორც საგადასახადო აგენტი

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის თანახმად, გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავება ევალეზა საგადასახადო აგენტს, რომელიც არის იურიდიული პირი, საწარმო/ორგანიზაცია ან მეწარმე ფიზიკური პირი, კერძოდ:

- პირი, რომელიც დაქირავებულს უხდის ხელფასს¹⁷⁵,
- პირი, რომელიც პირს უხდის პენსიას,¹⁷⁶
- პირი, რომელიც იხდის საგადასახადო კოდექსის 134-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ გადასახდელებს (არარეზიდენტთან დაკავშირებული გადასახდელები);
- საწარმო/ორგანიზაცია ან მეწარმე ფიზიკური პირი, რომელიც გაწეული მომსახურების ღირებულებას უნაზღაურებს ფიზიკურ პირს, რომელსაც არ აქვს გადასახადის გადამხდელის მოწმობა;
- გათამაშების, სამორინეს, აზარტული კლუბის, ლოტოს, ბინგოსა და ლატარიის მომწყობი პირი, რომელიც ფიზიკურ პირს უხდის მოგებას.
- პირი, რომელიც პირს უხდის სტიპენდიას, გარდა სახელმწიფო სტიპენდიისა;
- რეზიდენტი საწარმო, რომელიც პირს უხდის დივიდენდს;
- პირი, რომელიც პირს უხდის პროცენტს;
- პირი, რომელიც ფიზიკურ პირს უხდის როიალტს;
- „ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის 26-ე პუნქტით გათვალისწინებული საბროკერო კომპანია, გადასახადის გადამხდელად არარეგისტრირებული პირის ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციის შემთხვევაში, ასეთი რეალიზაციით მიღებული ნამეტი შემოსავლის გაცემისას;
- სსზ-ის სტატუსის მქონე იურიდიული პირი – საგადასახადო კოდექსის 133¹ მუხლით გათვალისწინებულ შემთხვევებში.
- პირი, რომელიც უსასყიდლოდ გადასცემს ქონებას ფიზიკურ პირს, რომელსაც არ აქვს გადასახადის გადამხდელის მოწმობა, თუ ქონების საბაზრო ღირებულება 1000 ლარს აღემატება;

¹⁷⁵ გარდა თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის საწარმოს მიერ საქართველოს რეზიდენტი დაქირავებულისათვის გადახდილი ხელფასისა და არარეზიდენტის მიერ დაქირავებულისათვის გადახდილი ხელფასისა, როდესაც ასეთი ხარჯი არ მიეკუთვნება არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების ხარჯებს;

¹⁷⁶ გარდა იმ პენსიისა, რომელიც გაიცემა სახელმწიფო სოციალური უზრუნველყოფის სისტემაში;

4.6.7. ბიუჯეტში გადარიცხვის მოვალეობა და ვადები

გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავებისას გადასახადის დაკავებისა და ბიუჯეტში მისი გადარიცხვისათვის პასუხისმგებლობა ეკისრება შემოსავლის გადამხდელს (საგადასახადო აგენტს).¹⁷⁷ გადასახადის თანხის დაუკავებლობის შემთხვევაში, შემოსავლის გადამხდელი ვალდებულია, ბიუჯეტში შეიტანოს დაუკავებელი გადასახადის თანხა ფაქტობრივად გადახდილი ანაზღაურების შესაბამისად და მასთან დაკავშირებული სანქციები; შემოსავლის გადამხდელის სახელით გადასახადისა და სანქციების თანხა ასევე შეიძლება გადაიხადოს შემოსავლის მიმღებმა.¹⁷⁸

პირი, რომელიც საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადახდის წყაროსთან აკავებს გადასახადს, ვალდებულია:

- ბიუჯეტში გადარიცხოს გადასახადი პირისათვის თანხის გადახდისთანავე, ხოლო განაცემის არაფულადი ფორმით განხორციელების შემთხვევაში – შესაბამისი თვის ბოლო რიცხვში;
- ხელფასის გადახდისას შემოსავლის მიმღებ ფიზიკურ პირს, მისი მოთხოვნის შემთხვევაში, მისცეს ცნობა ამ პირის გვარისა და სახელის, შემოსავლის თანხისა და სახეობის, დაკავებული გადასახადის თანხის მითითებით;
- ცნობა შემოსავლის მიმღები პირის შესახებ¹⁷⁹ წარუდგინოს საგადასახადო ორგანოს გადასახადის დაკავების თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვამდე, ასევე, გადასცეს შემოსავლის მიმღებ პირს მისი მოთხოვნის შემთხვევაში.

სსკ-ის 154-ე მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნული საგადასახადო აგენტი ვალდებულია, ამავე კოდექსის 153-ე მუხლის მე-5 ნაწილით დადგენილ ყოველ საანგარიშო პერიოდზე,¹⁸⁰ არა უგვიანეს ამ პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესითა და ფორმით საგადასახადო ორგანოში წარადგინოს დეკლარაცია განხორციელებული განაცემების დაბეგვრის შესახებ.

¹⁷⁷ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი

¹⁷⁸ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის მე-2 ნაწილი „ბ“ და „გ“ ქვეპუნქტები

¹⁷⁹ სარეგისტრაციო ნომრის, გვარისა და სახელის, საცხოვრებელი ადგილის მისამართის, საანგარიშო წლისათვის შემოსავლის საერთო თანხისა და დაკავებული გადასახადის საერთო თანხის მითითებით.

¹⁸⁰ პირი ვალდებულია, ყოველ საანგარიშო პერიოდზე, არა უგვიანეს ამ პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესითა და ფორმით საგადასახადო ორგანოში წარადგინოს დეკლარაცია გაცემული შრომის ანაზღაურების თანხებისა და დაკავებული გადასახადის შესახებ. საანგარიშო პერიოდად განსაზღვრულია: ა) კვარტალი – იმ გადასახადის გადამხდელისათვის, 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 გადამხდელისათვის, რომლებიც ამ კოდექსის 309-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად არ გადავლენ კვარტალურ დეკლარირებასა და გადასახადის გადახდაზე.

4.6.8. გადასახადის დაკავება უსასყიდლოდ გაცემულ ქონებაზე, რომლის ღირებულება არ აღემატება 1 000 ლარს

2012 წლის 15 მაისს საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლში განხორციელდა ცვლილება. კერძოდ, პირველი ნაწილის „მ“ ქვეპუნქტი ჩამოყალიბდა ახალი რედაქციით. აღნიშნული ქვეპუნქტი საგადასახადო აგენტს ავალდებულებს დააკავოს საშემოსავლო გადასახადი მაშინ, როდესაც პირი უსასყიდლოდ გადასცემს ქონებას ფიზიკურ პირს, რომელსაც არ აქვს გადასახადის გადამხდელის მოწმობა, თუ ქონების საბაზრო ღირებულება 1000 ლარს აღემატება;

ცვლილებებამდე, აღნიშნული ქვეპუნქტი საგადასახადო აგენტს ავალდებულებდა დაეკავებინა საშემოსავლო გადასახადი ფიზიკური პირისათვის ქონების უსასყიდლოდ გადაცემისას, მიუხედავად იმისა, აღემატებოდა თუ არა უსასყიდლოდ გადაცემული ქონების ღირებულება 1000 ლარს.

ქვეპუნქტის ძველი რედაქცია განსაკუთრებით პრობლემური იყო არასამეწარმეო იურიდიული პირებისათვის: 2011 წლის მარტში არასამეწარმეო სამართლის საერთაშორისო ცენტრის (ICNL) მიერ ჩატარებული გამოკითხვების დროს, საქართველოში მოქმედი არაერთი არასამთავრობო ორგანიზაციის წარმომადგენელი გამოთქვამდა წუხილს იმის გამო, რომ მათ მოეთხოვებოდათ საშემოსავლო გადასახადის დაკავება გამართულ ღონისძიებებში (კონფერენციები, სემინარები და ა.შ.) ფიზიკური პირების მონაწილეობასთან დაკავშირებულ ცალკეულ დანახარჯებზე. ასეთი ხარჯები მოიცავდა ტრანსპორტირების, სასტუმროს, ყოველდღიურ სამივლინებო, კალმების, ფანქრების, ბლოკნოტების და სხვა ხარჯებს. ფაქტობრივად, მათ უწევდათ მათ მიერ გაწეული ხარჯების დაბეგვრა, ვინაიდან, ასეთ დროს, ძალზედ რთულია, საშემოსავლო გადასახადის ტვირთი ფიზიკურ პირს დააკისრო (გამოქვითო ის ღონისძიებისას გადაცემული ქონებიდან ან ფიზიკურ პირს გადაახდევინო მიღებული ქონების შესაბამისად). გამოსავალი იყო შემდეგი: არასამეწარმეო იურიდიული პირები ღონისძიების მონაწილეებისათვის უსასყიდლოდ გადაცემული ქონების ღირებულების შესაბამისად ითვლიდნენ მონაწილე პირის საშემოსავლო გადასახადს (გადაცემული ქონების 20 პროცენტი) და საკუთარი სახსრებიდან იხდიდნენ მას ბიუჯეტის სასარგებლოდ. იმ თანხის ოდენობა, რომელსაც ორგანიზაციები დამატებით იხდიდნენ ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება საკმაოდ სოლიდურიც ყოფილიყო. ამგვარი გადახდებისას იხარჯებოდა არასამთავრობო ორგანიზაციების მიერ თავმოყრილი და საქველმოქმედო საქმიანობისთვის განკუთვნილი რესურსები.

საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის პირველი ნაწილის ახალმა რედაქციამ აღნიშნული პრობლემა ნაწილობრივ გადაჭრა, ვინაიდან იურიდიული პირი საშემოსავლო გადასახადს დააკავებს ფიზიკური პირისათვის ქონების უსასყიდლოდ გადაცემისას მხოლოდ მაშინ, როდესაც აღნიშნული ქონების ღირებულება 1 000 ლარს აღემატება. კონფერენციების, სემინარებისა და მსგავსი ღონისძიებების მონაწილისათვის უსასყიდლოდ გადაცემული ქონების (წიგნები, მასალები, კალმები და ა.შ.) ღირებულება კი, უმრავლეს შემთხვევაში, 1000 ლარს არ აღემატება და შესაბამისად, საგადასახადო აგენტის ვალდებულება არ წარმოიშობა.

მიუხედავად ზემოაღნიშნულისა, კონფერენციებისა და მსგავსი ღონისძიებების დროს უსასყიდლოდ ქონების გადაცემისას კვლავ რჩება იურიდიული უზუსტობები. მართალია, ამ დროს, თუ ქონების ღირებულება გარკვეულ ზღვარს არ სცდება, საგადასახადო აგენტის ვალდებულება არ წარმოიშობა, მაგრამ, საშემოსავლო გადასახადის ბიუჯეტში გადარიცხვის მოვალეობამ შესაძლოა, ფიზიკურ პირზე გადაინაცვლოს.¹⁸¹ კონფერენციისა და სემინარის დროს დარიგებული სასწავლო თუ საინფორმაციო მასალები კი, თავისი არსით, არ არის ფიზიკური პირის სარგებელი¹⁸² – აღნიშნული ქონების მონაწილისათვის გადაცემა წარმოადგენს ღონისძიების ჩატარების აუცილებელ პირობას და იმ ორგანიზაციის ხარჯს, რომელიც ახორციელებს ღონისძიებას საზოგადოებისათვის სასარგებლო მიზნებისათვის. გარდა ამისა, ორგანიზაციის მიერ საზოგადოებრივად სასარგებლო საქმიანობისა და მის ფარგლებში სხვადასხვა ტრენინგისა თუ კონფერენციის ჩატარებისას სარგებელს დებულობს არა კონკრეტულად მონაწილე პირი, არამედ საზოგადოება და ქვეყნის მოსახლეობა. აღნიშნული მიზეზების გამო, მიზანშეუწონლად მიგვაჩნია, ფიზიკურ პირს დაეკისროს საშემოსავლო გადასახადი იმ ქონების მიღებისათვის, რაც თავისი არსით, წარმოადგენს საზოგადოებრივი ორგანიზაციის ფუნქციონირებისათვის

¹⁸¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 82-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საშემოსავლო გადასახადისგან თავისუფლდება ფიზიკური პირის მიერ საგადასახადო წლის განმავლობაში 1000 ლარამდე ჩუქებით მიღებული ქონების ღირებულება, გარდა დაქირავებულის მიერ დაქირავებლისაგან ჩუქებით მიღებული ქონების ღირებულებისა. შესაბამისად, ფიზიკურ პირს აღნიშნული ვალდებულება წარმოეშვება იმ შემთხვევაში, თუ მის მიერ ჩუქებით მიღებული ქონების ღირებულება საგადასახადო წლის განმავლობაში გადააჭარბებს 1000 ლარს და ფიზიკური პირი არ სარგებლობს სხვა საგადასახადო შეღავათით საშემოსავლო გადასახადზე. მაგ. ფიზიკურმა პირმა წლის განმავლობაში მიიღო მონაწილეობა 100 კონფერენციაში, რომელიც ორგანიზებულ იქნა სხვადასხვა იურიდიული პირების მიერ. ყოველი კონფერენციის დროს მან საჩუქრად მიიღო 20 ლარის ქონება ანუ ჯამში – 2000 ლარის ქონება. ამ შემთხვევაში, კონფერენციის მომწყობი ორგანიზაციები არ არიან ვალდებული, დააკავონ საშემოსავლო გადასახადი, ვინაიდან თითოეულის მიერ ფიზიკურ პირზე გადაცემული ქონების ღირებულება არ სცდება 1000 ლარს (თითომ პირს გადასცა 20 ლარის ქონება), მაგრამ ფიზიკური პირი ვალდებულია, გადაიხადოს საშემოსავლო გადასახადი იმ მომენტიდან მიღებული საჩუქრების შესაბამისად, როდესაც საჩუქრების ჯამურმა ღირებულებამ გადააჭარბა 1000 ლარს.

¹⁸² თუმცა, საგადასახადო კოდექსის ნორმების შინაარსიდან გამომდინარე, აღნიშნული ნივთების მიღება ფიზიკური პირის სარგებლად თავისუფლად შეიძლება დაკვალიფიცირდეს და დაეკვემდებაროს ერთობლივ შემოსავალში ასახვას.

გაღებულ აუცილებელ ხარჯსა და ზოგადსაზოგადოებრივ სარგებელს. გარდა ამისა, ფიზიკური პირი, რომელიც მიიღებს გარკვეული სახის ფასეულობებს სემინარისა თუ კონფერენციების დროს, ინდივიდუალურად უნდა იყოს ინფორმირებული ამ ქონების ღირებულების შესახებ (საგადასახადო მიზნებისათვის), რაც თავის მხრივ, დამატებით ვალდებულებებს წარმოშობს გადამცემი ორგანიზაციისთვის. განვიხილოთ სიტუაცია, როდესაც საზოგადოებრივი ორგანიზაცია აწყობს კონფერენციას და გადასცემს მის მონაწილეებს საკონფერენციო მასალებს, კალმებს და ა.შ. ამ შემთხვევაში, ორგანიზაციამ უნდა იანგარიშოს ინდივიდუალურად, რა ღირებულების ქონება გადასცა ამა თუ იმ მონაწილეს და გააფრთხილოს იგი საგადასახადო ვალდებულების შესახებ. აღნიშნული მნიშვნელოვან დაბრკოლებებს უქმნის როგორც ორგანიზაციებს, ისე მონაწილე პირებს (აჩენს გარკვეულ ფსიქოლოგიურ ბარიერს ღონისძიებებზე დასასწრებად). იგივე პრობლემა იჩენს თავს, როდესაც არასამეწარმეო იურიდიული პირი 1000 ლარამდე ღირებულების ქონებას გადასცემს პირს საქველმოქმედო დახმარების სახით (ინფორმირება, საგადასახადო ვალდებულება).

გარდა ზემოაღნიშნულისა, 154-ე მუხლის პირველი ნაწილის პრაქტიკაში გამოყენებისას, არასამეწარმეო იურიდიულ პირებს უჭირთ გადაწყვიტონ რამდენიმე ტიპური საკითხი. მაგალითად, მათ, არც თუ იშვიათად, ეძნელებათ გაერკვნენ, თუ როგორ უნდა დაბეგრონ ღონისძიებების მონაწილეთა სატრანსპორტო, კვებითი და სასტუმრო მომსახურებისთვის გაღებული ხარჯები. განვიხილოთ შემთხვევა, როდესაც ორგანიზაცია ატარებს რამდენიმედიან კონფერენციას და მოწვეული ჰყავს მონაწილეები სხვადასხვა რეგიონიდან. ორგანიზაციის სურს, აანაზღაუროს მათი ტრანსპორტირების, სასტუმროში ცხოვრებისა და კვების ხარჯები. რა შემთხვევაში იქნება ვალდებული ორგანიზაცია, რომ დააკავოს საშემოსავლო გადასახადი ასეთი ხარჯების გაღებისას?

თუ ორგანიზაცია კონფერენციის მონაწილეებს უშუალოდ უხდის ფულად კომპენსაციას კვებისთვის, ტრანსპორტის ბილეთის შესაძენად და სასტუმროს უზრუნველსაყოფად, ანუ გადასცემს თანხას (ნაღდი ან უნაღდო ანგარიშწორების წესით), იგი ვალდებულია, დააკავოს საშემოსავლო გადასახადი, თუ ერთ მონაწილეზე გადაცემული თანხის ოდენობა აღემატება 1000 ლარს.¹⁸³ თუ გადაცემული თანხა 1000 ლარზე ნაკლებია, მაშინ საშემოსავლო სამსახურთან ანგარიშგების ვალდებულება ფიზიკურ პირზე ინაცვლებს, ანუ არ წარმოიშობა

¹⁸³ საგადასახადო კოდექსის თანახმად, ფული არის ქონება. ქონების უსასყიდლოდ გადაცემისას კი, იურიდიულ პირს ეკისრება საგადასახადო აგენტის მოვალეობა, თუ ქონების ღირებულება აღემატება 1000 ლარს.

საგადასახადო აგენტის ვალდებულება, მაგრამ ფიზიკურ პირს შესაძლოა, დამოუკიდებლად დაუდგეს საშემოსავლო გადასახადის გადახდის ვალდებულება.¹⁸⁴

თუ აღწერილ სიტუაციაში ორგანიზაცია პირდაპირ მონაწილეს არ გადასცემს ანაზღაურების თანხას და იგი დაიქირავეს სატრანსპორტო კომპანიას, სასტუმროს ან/და კვების ობიექტს, რომ მათ კონფერენციის მონაწილეს შესაბამისად გაუწიონ სატრანსპორტო, სასტუმრო და კვებითი მომსახურება, ორგანიზაცია არ არის ვალდებული, დაუკავოს საშემოსავლო გადასახადი პირს გაწეული მომსახურების ღირებულების შესაბამისად, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ მომსახურების ღირებულება გასცდება 1 000 ლარს.¹⁸⁵

იგივე სიტუაციაა მაშინ, როდესაც ორგანიზაცია საკუთარი რესურსებით, თვითონ უწევს კონფერენციის მონაწილეს კვების, ტრანსპორტირებისა და სასტუმრო მომსახურებას უსასყიდლოდ. ამ დროსაც არ წარმოიშობა საგადასახადო აგენტის ვალდებულება. ორივე შემთხვევაში, გადასახადის დაკავება არ უნდა მოხდეს შემდეგ მიზეზთა გამო:

საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის პირველი ნაწილის „მ“ ქვეპუნქტი იურიდიულ პირს საგადასახადო აგენტის ვალდებულებას აკისრებს მაშინ, როდესაც ის უსასყიდლოდ გადასცემს პირს ქონებას. აღწერილ შემთხვევებში კი, ორგანიზაცია ახორციელებს მომსახურების გაწევას და არა ქონების გადაცემას. პირველ შემთხვევაში, ორგანიზაცია მომსახურებას უწევს პირს შუამავლის მეშვეობით¹⁸⁶ (სასტუმრო, კვების ობიექტი, სატრანსპორტო კომპანია), მეორე შემთხვევაში კი, თვითონ გვევლინება მომსახურების გამწევ პირად.

არსებობს აზრი იმის შესახებ, რომ კონფერენციაზე პირისთვის კვების მომსახურების გაწევა ან/და მისი სასტუმროს ნომრით უზრუნველყოფა წარმოადგენს ქონების გადაცემას და არა მომსახურების გაწევას. ამ პოზიციაზე მყოფი იურისტები თვლიან, რომ ამ დროს ორგანიზაციამ საშემოსავლო გადასახადი უნდა დაუკავოს პირს მიღებული სარგებლის ღირებულების შესაბამისად. აღნიშნული მოსაზრების საფუძვლებს ზოგიერთი იურისტი შემდეგნაირად ხსნის: „კონფერენციის

¹⁸⁴ ფიზიკურ პირს აღნიშნული ვალდებულება წარმოეშობა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მის მიერ ჩუქებით მიღებული ქონების ღირებულება საგადასახადო წლის განმავლობაში გადააჭარბებს 1000 ლარს და ფიზიკური პირი არ სარგებლობს სხვა საგადასახადო შეღავათით საშემოსავლო გადასახადზე (იხ. შენიშვნა #181).

¹⁸⁵ თეორიულად, ამ დროს ფიზიკურ პირს მაინც შეიძლება წარმოეშვას ვალდებულება, მოახდინოს ანგარიშგება საგადასახადო ორგანოებთან და გადაიხადოს საშემოსავლო გადასახადი მიღებული სარგებლის ღირებულების შესაბამისად. თუმცა, პრაქტიკაში ასეთი პრეცედენტების არსებობა ჩვენთვის ცნობილი არ არის.

¹⁸⁶ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი სხვადასხვა მუხლებში მიუთითებს შუამავლის მეშვეობით მომსახურების გაწევის შესახებ, მაგალითად, 166-ე მუხლის (მომსახურების გაწევის ადგილი) პირველი ნაწილი ჩამოთვლის სხვადასხვა სახის მომსახურებებს, მათ შორის, პირველი ნაწილის „დ“ პუნქტის „დ.კ“ ქვეპუნქტი მიუთითებს მომსახურების გაწევაზე „შუამავლის მეშვეობით, რომელიც მოქმედებს სხვა პირის დავალებით“.

მონაწილისთვის გადაცემული კვების პროდუქტი ან/და უფლება ისარგებლოს სასტუმროს ნომრით არის ქონებრივი სიკეთე, რომელსაც ორგანიზაცია გადასცემს მონაწილეს – პირველ შემთხვევაში მატერიალური (ვთქვათ გამაგრებელი სასმელი), ხოლო მეორე შემთხვევაში, არამატერიალური (ვთქვათ, უფლება ისარგებლო სასტუმროს მომსახურებით) ფორმით.”

აღნიშნული თეორია არ ითვალისწინებს რიგ ასპექტებს, რომლებიც თვით საგადასახადო კოდექსის შინაარსიდან გამომდინარეობს. პირველ ყოვლისა, ასეთი მიდგომით საერთოდ იშლება ზღვარი ქონების გადაცემასა და მომსახურების გაწევას შორის. საგადასახადო კოდექსის მე-14 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად კი, მომსახურებად ითვლება საქმიანობა, რომელიც არ არის საქონლის მიწოდება, ანუ კოდექსი ავლებს მკაფიო ზღვარს მომსახურების გაწევასა და ქონების მიწოდებას შორის. მეორეც, ყველა სახის *მომსახურების გაწევაზე უფლება* შეიძლება გადაყვანილ იქნას არამატერიალური ქონებრივი სიკეთის ჭრილში, მაგრამ ერთია მომსახურებაზე უფლების გადაცემა და მეორე – მომსახურების გაწევა. თუ აღნიშნული თეორიის ლოგიკას გავეყვებით, მაშინ უნდა ვთქვათ, რომ საქონლის მიწოდებასა და მომსახურების გაწევას შორის არავითარი სხვაობა არ არის, რადგან თითოეული მათგანი რაიმე უფლების გადაცემას გულისხმობს. საქონლის გადაცემა მასზე საკუთრების უფლების გადაცემაა (იხ. საგადასახადო კოდექსის მე-16.1 მუხლი), ხოლო მომსახურების გაწევა - ამ მომსახურების შედეგზე უფლების გადაცემა. ამგვარ მსჯელობას, შეიძლება, ჰქონდეს ზოგადფილოსოფიური საფუძველი, მაგრამ საგადასახადო კოდექსის ლოგიკიდან ამგვარი მსჯელობა არ გამომდინარეობს.

საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 30-ე პუნქტში ქონება განიმარტება, როგორც „ყველა ნივთი და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე, რომელთა შეუზღუდავად შეძენა, ფლობა, განკარგვა და სარგებლობა შეუძლიათ პირებს. ამავე კოდექსის მე-13 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საქონელი არის მატერიალური ან არამატერიალური ქონება, მათ შორის, ელექტრო და თბოენერგია, გაზი და წყალი. აქედან გამომდინარე, საქონლისა და ქონების ცნებები იდენტური შინაარსისაა.

განვიხილოთ ზემოთ მოყვანილი მაგალითი ამ ცნებების შინაარსის მიხედვით: არასამეწარმეო იურიდიული პირი კონფერენციის მონაწილეს უზრუნველყოფს საცხოვრებლით – სასტუმროს ნომრით, რომელშიც მან უნდა იცხოვროს კონფერენციის მიმდინარეობის განმავლობაში. ამ შემთხვევაში, მართალია, სასტუმროს ნომრით სარგებლობის უფლება, როგორც ცალკე აღებული, შეიძლება იყოს ქონებრივი ღირებულების მქონე (მაგალითად, პირს, რომელიც იხდის სასტუმროს მომსახურების საფასურს, შეუძლია გაყიდოს აღნიშნულ მომსახურებაზე

უფლება ან გადასცეს იგი ნებისმიერ პირს), მაგრამ აღწერილ კაზუსში არ არის ყველა ის ელემენტი, რომლებიც ქონების ცნების განსაზღვრისათვის გამოიყენება, როგორც საგადასახადო და სამოქალაქო კოდექსებით,¹⁸⁷ ასევე საერთაშორისოდ აღიარებული სტანდარტებით. ეს ელემენტებია ფლობა, სარგებლობა და განკარგვა. თუ განსახილველ მაგალითში ამ სამი ელემენტიდან განკარგვის კომპონენტი არ გვაქვს, მაშინ არც ქონების არსებობაზე და საკუთრებაზე¹⁸⁸ შეიძლება მსჯელობა. აღწერილ შემთხვევაში მართალია, პირი ღონისძიების მონაწილისთვის იძენს სასტუმროს მომსახურებაზე უფლებას, მაგრამ იგი ღონისძიების მონაწილეს გადასცემს არა ამ უფლებას, რომელიც შეიძლება განკარგოს პირმა, არამედ *ამ უფლების რეალიზაციით მიღებულ შედეგს – მომსახურებას*. ანუ ღონისძიების მონაწილე სარგებლის სახით ღებულობს არა სასტუმროს მომსახურებით სარგებლობის უფლებას, არამედ, - თვით მომსახურებას. მსგავსი შემთხვევაა, როდესაც არასამეწარმეო იურიდიული პირი ღონისძიების მონაწილეს უწევს კვებით მომსახურებას ან უშუალოდ ან შუამავლის მეშვეობით. ამ დროს ღონისძიების მონაწილე ღებულობს არა ქონებას და ქონებრივ უფლებებს, არამედ, გარკვეულ მომსახურებას, პროდუქტს, რომლის დანიშნულება და გამოყენების მიმართულება იმთავითვე განსაზღვრულია სარგებლის მიღების მომენტშივე.

გარდა აღნიშნულისა, საგადასახადო კოდექსი მომსახურების განმარტებისას, პირდაპირ მიუთითებს ისეთ მომსახურებებზე, როგორცაა სატრანსპორტო მომსახურება,¹⁸⁹ ქონების გადაცემა ქირით, იჯარით ან ლიზინგით,¹⁹⁰ კავშირგაბმულობის მომსახურება, საყოფაცხოვრებო და საბინაო-კომუნალური მომსახურება¹⁹¹ და სხვ.

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ თუ სხვადასხვა სიტუაციაში არ წარმოიშობა საგადასახადო აგენტის ვალდებულება, ეს ავტომატურად არ ნიშნავს იმას, რომ

¹⁸⁷ სამოქალაქო კოდექსის 147-ე მუხლის თანახმად, ქონება, არის ყველა ნივთი და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე, რომელთა ფლობა, სარგებლობა და განკარგვა შეუძლიათ ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს და რომელთა შექმნაც შეიძლება შეუზღუდავად, თუკი ეს აკრძალული არ არის კანონით ან არ ეწინააღმდეგება ზნეობრივ ნორმებს.

¹⁸⁸ სამოქალაქო კოდექსის 170-ე მუხლის პირველი ნაწილის შინაარსიდან გამომდინარე, საკუთრება მოიცავს სამ ელემენტს – მფლობელობას, სარგებლობას და განკარგვას: „მესაკუთრეს შეუძლია, კანონისმიერი ან სხვაგვარი, კერძოდ, სახელმწიფოებრივი შეზღუდვის ფარგლებში თავისუფლად ფლობდეს და სარგებლობდეს ქონებით (ნივთით), არ დაუშვას სხვა პირთა მიერ ამ ქონებით სარგებლობა, განკარგოს იგი, თუკი ამით არ ილახება მეზობლების ან სხვა მესამე პირთა უფლებები, ანდა, თუ ეს მოქმედება არ წარმოადგენს უფლების ბოროტად გამოყენებას.“ აღნიშნული სამი ელემენტიდან გადამწყვეტია განკარგვის უფლება, პირი, ვისაც აქვს ქონების განკარგვის უფლება, არის მესაკუთრე, მიუხედავად იმისა თვით ფლობს/სარგებლობს თუ არა უშუალოდ ქონებით.

¹⁸⁹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-14 მუხლის პირველი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტი.

¹⁹⁰ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-14 მუხლის პირველი ნაწილის „ზ“ ქვეპუნქტი.

¹⁹¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-14 მუხლის პირველი ნაწილის „მ“ ქვეპუნქტი.

სახეზე არ არის ფიზიკური პირის ვალდებულება, გადაიხადოს საშემოსავლო გადასახადი მიღებული სარგებლის შესაბამისად. ყველა ზემოთ ჩამოთვლილ შემთხვევაში, ფიზიკური პირი იხდის საშემოსავლო გადასახადს, თუ მის მიმართ არ მოქმედებს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული სხვა შეღავათები. ნებისმიერ შემთხვევაში, რეზიდენტი ფიზიკური პირი, რომლის შემოსავლებიც არ ექვემდებარება საქართველოში არსებულ წყაროსთან დაბეგვრას, ვალდებულია, მომდევნო წლის პირველ აპრილამდე წარადგინოს საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაცია (იხ. საგადასახადო კოდექსის 153.1-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტი). თუმცა, ხშირად, ფიზიკური პირის მიერ მიღებული სარგებლის ოდენობის დადგენა ძალიან რთულია. მაგალითად, კვების მომსახურების მიღების შემთხვევაში, როცა, ვთქვათ, ორგანიზაციამ მომსახურე საწარმოს კონფერენციის მონაწილეთათვის ე.წ. „შვედური სუფრა“ შეუკვეთა.

4.7. იმპორტის გადასახადი

4.7.1. გადასახადის გადამხდელი

იმპორტის გადასახადის გადამხდელია პირი, რომელიც საქართველოს საბაჟო საზღვარზე გადაადგილებს საქონელს, გარდა ექსპორტისა.¹⁹²

4.7.2. დაბეგვრის ობიექტი

იმპორტის გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია საქართველოს საბაჟო საზღვრის გადმოკვეთისას საქონლის საბაჟო ღირებულება, თუ საგადასახადო კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი.¹⁹³

4.7.3. გადასახადის განაკვეთი

იმპორტის გადასახადის განაკვეთებს ადგენს საგადასახადო კოდექსის 197-ე მუხლი, რომელიც აწესებს სხვადასხვა განაკვეთებს სხვადასხვა სახის საქონელზე.

იმპორტის გადასახადის დარიცხვა ხორციელდება საქონლის საბაჟო ღირებულების მიხედვით, გარდა საგადასახადო კოდექსის 197-ე მუხლის მე-3 და მე-6 ნაწილებით

¹⁹² საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 195-ე მუხლი

¹⁹³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 196-ე მუხლი

გათვალისწინებული შემთხვევებისა.¹⁹⁴ დარიცხული იმპორტის გადასახადის გადახდა ხორციელდება სასაქონლო ოპერაციების შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს მიერ რეგისტრირებული საბაჟო დეკლარაციის საფუძველზე.¹⁹⁵

4.7.4. იმპორტის გადასახადისაგან გათავისუფლება

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლი ადგენს იმ შემთხვევების ჩამონათვალს, როდესაც ესა თუ ის საქონელი გათავისუფლებულია იმპორტის გადასახადისაგან. მაგალითად, იმპორტის გადასახადისაგან გათავისუფლებულია:

- იმ საქონლის იმპორტი, რომელიც გათვალისწინებულია გრანტის შესახებ ხელშეკრულებით, საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულების შესაბამისად განსაზღვრული წესით;
- 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;
- საქონლის იმპორტი სტიქიური უბედურებისა და კატასტროფის ლიკვიდაციის, აგრეთვე ჰუმანიტარული დახმარების მიზნით;
- ფიზიკური პირის მიერ 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 საქმიანობისთვის;
- ბავშვთა კვების პროდუქტებისა და დიაბეტური კვების იმ პროდუქტების იმპორტი, რომლებიც მარკირებულია ასეთად საბითუმო და საცალო წესით მიწოდებისთვის;
- სხვა (ზუსტი ჩამონათვალისთვის იხილეთ 199-ე მუხლი)

¹⁹⁴ ალკოჰოლური სასმელებისა და საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8703 სასაქონლო პოზიციაში აღნიშნული მსუბუქი ავტომობილის იმპორტის განაკვეთების დადგენის შემთხვევები.

¹⁹⁵ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 198-ე მუხლი

4.7.5. იმპორტის გადასახადისგან გათავისუფლება საგრანტო სახსრებით შეძენილ საქონელზე

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის თანახმად, იმპორტის გადასახადისგან გათავისუფლებულია იმ საქონლის იმპორტი, რომელიც გათვალისწინებულია გრანტის შესახებ ხელშეკრულებით, საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულებით განსაზღვრული წესით.¹⁹⁶ ამავე მუხლის თანახმად, იმპორტის გადასახადისგან თავისუფლდება 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.¹⁹⁷

საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო გრანტის ელემენტს გაიანგარიშებს საქართველოს პარლამენტის დადგენილების შესაბამისად.¹⁹⁸

გასათვალისწინებელია, რომ საქონლის იმპორტი გადასახადისგან თავისუფლდება მას შემდეგ, რაც, მას მიენიჭება გრანტის სტატუსი. საიმპორტო საქონლისათვის გრანტის სტატუსის მინიჭების წესს და პირობებს განსაზღვრავს საქართველოს პრეზიდენტის 2001 წლის 13 აგვისტოს №326-ე ბრძანებულება „საქართველოში საიმპორტო საქონლისათვის გრანტისა და ჰუმანიტარული დახმარების სტატუსის მინიჭების, მისი აღრიცხვისა და გამოყენების შესახებ დებულების თაობაზე“

აღნიშნული ბრძანებულების თანახმად, საიმპორტო საქონლისათვის გრანტის სტატუსის მისანიჭებლად, გრანტის მიმღები ვალდებულია, შემოსავლების სამსახურში მატერიალური ან ელექტრონული ფორმით წარადგინოს შემდეგი დოკუმენტები:¹⁹⁹

- გრანტის მიმღების განცხადება;
- გრანტის გამცემსა და გრანტის მიმღებს შორის გაფორმებული ხელშეკრულების ან გრანტის გამოყოფის შესახებ გრანტის გამცემის წერილობითი გადაწყვეტილების ასლი, რომელიც უნდა აკმაყოფილებდეს „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მოთხოვნებს;
- გრანტის მიმღები ორგანიზაციის წესდების ასლი;

¹⁹⁶ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტი

¹⁹⁷ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის „გ“ ქვეპუნქტი

¹⁹⁸ იხ. საქართველოს პარლამენტის დადგენილება „უცხო ქვეყნებისა და საერთაშორისო საფინანსო ორგანიზაციების მიერ გაცემული კრედიტების გრანტ-ელემენტის გამოთვლის მეთოდის დამტკიცების შესახებ.“

¹⁹⁹ საქართველოს პრეზიდენტის 2001 წლის 13 აგვისტოს #326-ე ბრძანებულება „საქართველოში საიმპორტო საქონლისათვის გრანტისა და ჰუმანიტარული დახმარების სტატუსის მინიჭების, მისი აღრიცხვისა და გამოყენების შესახებ დებულების თაობაზე“ მუხლი მე-5.

- საიმპორტო საქონლის ინვოისის (ან პროფორმა ინვოისის ან ანგარიშფაქტურის) ასლი;
- საქართველოს მოქალაქის პირადობის დამადასტურებელი მოწმობის ან პასპორტის ასლი, თუ გრანტის მიმღები საქართველოს მოქალაქეა.²⁰⁰

უცხო ენაზე შედგენილ ყოველ დოკუმენტს, რომელსაც გრანტის მიმღები წარუდგენს შემოსავლების სამსახურს, უნდა ერთვოდეს ნოტარიულად დამოწმებული თარგმანი.

შემოსავლების სამსახური განსაზღვრული სრულყოფილი დოკუმენტების მიღებიდან 10 სამუშაო დღეში საიმპორტო საქონელს ანიჭებს გრანტის სტატუსს ან იღებს დასაბუთებულ გადაწყვეტილებას გრანტის სტატუსის მინიჭებაზე უარის თქმის შესახებ.

მას შემდეგ, რაც საიმპორტო საქონელს მიენიჭება გრანტის სტატუსი, იგი სარგებლობს შეღავათით და თავისუფლდება იმპორტის გადასახადისგან.

4.8. აქციზი

4.8.1. აქციზის გადამხდელი

აქციზის არსიდან გამომდინარე, არასამეწარმეო იურიდიული პირები, მათ შორის საქველმოქმედო ორგანიზაციები, აქციზის გადამხდელად ძალიან იშვიათად ხდებიან. ამიტომ, აქციზს წინამდებარე გზამკვლევაში მოკლედ განვიხილავთ, ამ გზამკვლევის მომხმარებლის ზოგადი ინფორმირებისათვის:

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 182-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, აქციზის გადამხდელია პირი, რომელიც:

- აწარმოებს აქციზურ საქონელს საქართველოში;
- ახორციელებს აქციზური საქონლის იმპორტს საქართველოში;
- ახორციელებს აქციზური საქონლის ექსპორტს;
- ახორციელებს ბუნებრივი აიროვანი კონდენსატის ან/და ბუნებრივი აირის ავტოსატრანსპორტო საშუალებებისათვის მიწოდებას;
- ახორციელებს მობილური საკომუნიკაციო მომსახურების გაწევას.

დამკვეთის ნედლეულით საქართველოში წარმოებულ საქონელზე აქციზის გადამხდელად ითვლება საქონლის მწარმოებელი.

²⁰⁰ უცხო ენაზე შედგენილ ყოველ დოკუმენტს, რომელსაც გრანტის მიმღები წარუდგენს შემოსავლების სამსახურს, უნდა ერთვოდეს სანოტარო წესით დამოწმებული თარგმანი.

4.8.2. აქციზური საქონლის სახეობები

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 188-ე მუხლის შინაარსის მიხედვით, აქციზური საქონლის სახეობებია:²⁰¹

- სპირტი და ალკოჰოლური სასმელები, ლუდი;
- თამბაქოს ნაწარმი (თამბაქოს ნედლეულის გარდა);
- მსუბუქი ავტომობილები;
- ბუნებრივი აიროვანი კონდენსატი და ბუნებრივი აირი, გარდა მილსადენისა;
- ნავთობი და ნავთობპროდუქტები, მიღებული ბიტუმოვანი ქანებისაგან, ნედლის გარდა;
- ბიოდიზელი;
- ნავთობის აირები და აირისებრი ნახშირწყალბადები, პიროლიზის თხევადი პროდუქტი;
- ზეთები და ქვანახშირის ფისებისაგან გამოხდილი პროდუქტები;
- მისართი, გამხსნელი, ანტიდეტონატორი;
- საპოხი მასალები და საშუალებები.²⁰²

4.8.3. დაბეგვრის ობიექტი

აქციზით დაბეგვრის ობიექტია:²⁰³

- დასაბეგრი ოპერაცია;
- აქციზური საქონლის იმპორტი;
- აქციზური საქონლის ექსპორტი.

4.8.4. აქციზით დასაბეგრი ოპერაცია

აქციზით დასაბეგრი ოპერაციებია:²⁰⁴

- მწარმოებლის მიერ საქართველოში წარმოებული აქციზური საქონლის მიწოდება ან/და საწარმოს საწყობიდან სარეალიზაციოდ გატანა;
- მწარმოებლის მიერ დამკვეთის ნედლეულით საქართველოში წარმოებული აქციზური საქონლის დამკვეთისათვის გადაცემა;
- საკუთარი წარმოების აქციზური საქონლის არააქციზური საქონლის წარმოებისათვის გამოყენება;

²⁰¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 188-ე მუხლი

²⁰² <http://www.rs.ge/4775#!prettyPhoto>

²⁰³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 183-ე მუხლი.

²⁰⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 184-ე მუხლის პირველი ნაწილი

- ბუნებრივი აიროვანი კონდენსატის ან/და ბუნებრივი აირის ავტოსატრანსპორტო საშუალებებისათვის მიწოდება;
- მობილური საკომუნიკაციო მომსახურების გაწევა.

4.8.5. აქციზის განაკვეთები

აქციზის გადასახადის განაკვეთებს განსაზღვრავს საგადასახადო კოდექსის 188-ე მუხლი. მასში საგადასახადო განაკვეთები, ძირითადად, განისაზღვრება სააქციზო საქონლის სახეობებისა და რაოდენობის/მოცულობის მიხედვით.²⁰⁵

4.8.6. აქციზისაგან გათავისუფლების მარეგულირებელი წესები

აქციზის გადასახადისაგან გათავისუფლების წესებს განსაზღვრავს საგადასახადო კოდექსის 194-ე მუხლი. აღნიშნული მუხლის თანახმად, აქციზისაგან გათავისუფლება არსებობს ჩათვლის უფლებით და ჩათვლის უფლების გარეშე.²⁰⁶ ოპერაციის გათავისუფლება ჩათვლის უფლებით ნიშნავს, რომ ოპერაცია არ ექვემდებარება აქციზის დარიცხვას (არ იბეგრება) და გამოიყენება ჩათვლის უფლება.²⁰⁷ ოპერაციის გათავისუფლება ჩათვლის უფლების გარეშე ნიშნავს, რომ ოპერაცია არ ექვემდებარება აქციზის დარიცხვას (არ იბეგრება) და არ გამოიყენება ჩათვლის უფლება.²⁰⁸ აქციზისაგან გათავისუფლების გამოყენების წესი განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.²⁰⁹

ჩათვლის უფლების გარეშე აქციზისაგან გათავისუფლებული საქონლის ჩამონათვალს განსაზღვრავს 194-ე მუხლის მე-5 ნაწილი. მაგალითად: ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულია ფიზიკური პირის მიერ საკუთარი მოხმარებისათვის წარმოებული ალკოჰოლიანი სასმელები, საქართველოში ავტოსატრანსპორტო საშუალებით შემომსვლელი პირის ავტოსატრანსპორტო საშუალების იმ სტანდარტულ ავზში არსებული საწვავი, რომელიც ძრავის კვების სისტემასთან კონსტრუქციულად და ტექნოლოგიურად არის დაკავშირებული და სხვ.²¹⁰

²⁰⁵ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 188-ე მუხლი

²⁰⁶ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 194-ე მუხლის პირველი ნაწილი

²⁰⁷ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 194-ე მუხლის მე-2 ნაწილი

²⁰⁸ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 194-ე მუხლის მე-3 ნაწილი

²⁰⁹ იხ. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის #996 ბრძანება „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ თავი XXII.

²¹⁰ დეტალური ინფორმაციისთვის იხილეთ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 194-ე მუხლის მე-5 ნაწილი

ჩათვლის უფლებით აქციზისაგან გათავისუფლებული საქონლის სახეობები ჩამოთვლილია 194-ე მუხლის მე-6 ნაწილში. მაგალითად, საქართველოს საქონლის მიწოდება თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტში რეალიზაციისათვის.²¹¹

აღსანიშნავია, რომ ჩათვლის უფლებით აქციზისაგან გათავისუფლებულია საქონლის იმპორტი ან/და საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა, 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 გაწევა გათავისუფლებულია აქციზისაგან.²¹²

4.9. ქონების გადასახადი

4.9.1. ზოგადი ინფორმაცია

წინამდებარე გზამკვლევის მიზნებიდან გამომდინარე, სანამ ქონების გადასახადის არსს განვიხილავდეთ, უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილი ქონების გადასახადისაგან ათავისუფლებს ორგანიზაციის ქონებას, აგრეთვე ორგანიზაციაზე ლიზინგით გაცემულ ქონებას, გარდა მიწისა და ორგანიზაციის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონებისა;

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, ორგანიზაციის ცნებაში იგულისხმება არასამეწარმეო იურიდიული პირებიც. აქედან გამომდინარე, ქონების გადასახადით იბეგრება არასამეწარმეო იურიდიული პირის ბალანსზე არსებული მიწა და ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონება. არასამეწარმეო იურიდიული პირის სხვა ქონება გათავისუფლებულია აღნიშნული გადასახადისგან.

სხვანაირად, რომ ვთქვათ, არასამეწარმეო იურიდიული პირი ქონების გადასახადს იხდის მხოლოდ:

- მის საკუთრებაში არსებულ მიწაზე, აგრეთვე კანონით გათვალისწინებულ სარგებლობაში ან ფაქტობრივ მფლობელობაში მყოფი სახელმწიფო საკუთრების მიწაზე;
- იმ ქონებაზე (მის ბალანსზე რიცხული ძირითადი საშუალებები, დაუმონტაჟებელი მოწყობილობები, დაუმთავრებელი მშენებლობა და არამატერიალური აქტივები, მის მიერ ლიზინგით გაცემულ ქონებაზე),

²¹¹ დეტალური ინფორმაციისთვის იხილეთ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 194-ე მუხლი

²¹² საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 194-ე მუხლის მე-7 ნაწილი

რომელსაც გამოიყენებს ეკონომიკური საქმიანობისათვის.

სსკ-ის XXIX თავში მოცემულია ქონების გადასახადის მარეგულირებელი ნორმები. ამ თავში დიფერენცირებულია „ქონების გადასახადი“ და „მიწაზე ქონების გადასახადი.“ სწორედ ამიტომ, შესაბამისი მუხლების განხილვისას განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიექცეს თუ რა სახის გადასახადის წესებს ადგენს ის – ქონების გადასახადის თუ მიწაზე ქონების გადასახადის. კოდექსის ზემოაღნიშნულ თავში გვხვდება ასევე ნორმები, რომლებიც ერთდროულად არეგულირებს აღნიშნული ორი კატეგორიის გადასახადის წესებს (მაგ. 205-ე მუხლი).

ქონების გადასახადის მიზნებისთვის, ასევე საყურადღებოა საგადასახადო კოდექსის 30-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, სადაც ნათქვამია, რომ „თუ ორგანიზაცია ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას, მისი ქონებისა და საქმიანობის ნაწილი, რომელიც უშუალოდ დაკავშირებულია მის ეკონომიკურ საქმიანობასთან, ითვლება საწარმოს ქონებად და საქმიანობად, ხოლო იმ ნაწილში, სადაც ამის გამიჯვნა შეუძლებელია, ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ქონებისა და საქმიანობის გამომწერიშების მიზნით გამოიყენება ორგანიზაციის მიერ მიღებულ შემოსავალში ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლის ხვედრითი წილი.“

4.9.2. ქონების გადასახადის გადამხდელი და დაბეგვრის ობიექტი (გარდა მიწაზე ქონების გადასახადისა)

სსკ-ის 201-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ქონების გადასახადის გადამხდელია:

- **რეზიდენტი საწარმო/ორგანიზაცია** – მის ბალანსზე ძირითად საშუალებად აღრიცხულ აქტივებზე, დაუმონტაჟებელ მოწყობილობებზე, დაუმთავრებელ მშენებლობაზე, აგრეთვე მის მიერ ლიზინგით გაცემულ ქონებაზე;
- **არარეზიდენტი საწარმო** – საგადასახადო კოდექსის 201-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ იმ ქონებაზე, რომელიც იმყოფება საქართველოს ტერიტორიაზე (მათ შორის, იჯარის, ქირის, უზუფრუქტის ან სხვა ამგვარი ხელშეკრულების საფუძველზე გაცემულ, საქართველოში არსებულ ქონებაზე);
- **ფიზიკური პირი.**²¹³

²¹³ საკუთრებაში არსებულ უძრავ ქონებაზე (მათ შორის, დაუმთავრებელ მშენებლობაზე, შენობა-ნაგებობაზე ან მათ ნაწილზე), იახტებზე (კატარღებზე), შვეულმფრენებზე, თვითმფრინავებზე; არარეზიდენტისაგან ლიზინგით მიღებულ ქონებაზე; ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების შემთხვევაში, მის ბალანსზე ძირითად საშუალებად აღრიცხულ აქტივებზე, დაუმონტაჟებელ მოწყობილობებზე, აგრეთვე მის მიერ ლიზინგით გაცემულ ქონებაზე.

სსკ-ის 201-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიზნებისათვის, პირი ქონების გადასახადის გადამხდელია ასევე, მის მფლობელობაში ან/და სარგებლობაში არსებულ, გარდაცვლილი პირის სახელზე რეგისტრირებული ქონების გადასახადით დაბეგრის ობიექტზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ქონებით სარგებლობა ხორციელდება იჯარის, ქირის, უზუფრუქტის ან სხვა ამგვარი ხელშეკრულების საფუძველზე.

4.9.3. ქონებაზე გადასახადის განაკვეთი (გარდა მიწისა) არასამეწარმო იურიდიული პირებისათვის (ორგანიზაციებისათვის)

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 202-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, **საწარმოსთვის/ორგანიზაციისთვის** დასაბეგრ ქონებაზე, გარდა მიწისა, 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. ამასთან, მხოლოდ უძრავი ქონების საბალანსო ნარჩენი ღირებულება 2000 წლამდე შეძენილ აქტივებზე იზრდება 3-ჯერ, 2000 წლიდან 2004 წლამდე შესყიდულ აქტივებზე – 2-ჯერ, ხოლო 2004 წელს შესყიდულ აქტივებზე - 1.5-ჯერ, ხოლო იმ აქტივებზე, რომელთა შეძენის შესახებ ინფორმაცია არ არსებობს, საშუალო წლიური საბალანსო ნარჩენი ღირებულება იზრდება 3-ჯერ.

საწარმოსთვის/ორგანიზაციისთვის, გარდა საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული შემთხვევისა,²¹⁴ ლიზინგით გაცემულ დასაბეგრ ქონებაზე გადასახადის წლიური განაკვეთი განისაზღვრება დასაბეგრი ქონების საშუალო წლიური საბალანსო ნარჩენი ღირებულების²¹⁵ არა უმეტეს 1 პროცენტის ოდენობით.²¹⁶

აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, გადასახადის გადამხდელს, საგადასახადო შემოწმებისას დასაბეგრი ქონების²¹⁷ ღირებულება

²¹⁴ 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 (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 202-ე მუხლის 3¹ ნაწილი).

²¹⁵ გამოიანგარიშება კალენდარული წლის დასაწყისისა და ბოლოსთვის აქტივების საშუალო ღირებულების მიხედვით

²¹⁶ ამ შემთხვევაში, 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 (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 202-ე მუხლის მე-3 ნაწილი).

²¹⁷ გარდა ლიზინგით გაცემული დასაბეგრი ქონებისა

განუსაზღვროს საბაზრო ფასით. ამ შემთხვევაში, თუ დასაბეგრი ქონების საბაზრო ფასი აღემატება მის საბალანსო ღირებულებას:²¹⁸

- პირს დასაბეგრი ქონების ღირებულების სხვაობაზე დაერიცხება ქონების გადასახადის ძირითადი თანხა. ამასთანავე, აღნიშნულ თანხაზე საურავი დაეკისრება მხოლოდ საგადასახადო მოთხოვნის ჩაბარების დღის შემდეგ 30-ე დღიდან, ხოლო აღნიშნული სხვაობა გადასახადის შემცირებად არ ჩაითვლება;
- პირი ვალდებულია, შესაბამისი დასაბეგრი ქონების მიმართ აღნიშნული საბაზრო ფასი გამოიყენოს შემდგომი 3 საგადასახადო წლის განმავლობაში.

საგადასახადო კოდექსის თანახმად, დასაბეგრი ქონებაზე (გარდა მიწისა) საგადასახადო ვალდებულება განისაზღვრება საგადასახადო წლის 31 დეკემბრისათვის მოქმედი განაკვეთით.²¹⁹

4.9.4. მიწაზე ქონების გადასახადის გადამხდელი და დაბეგვრის ობიექტი

მიწაზე ქონების გადასახადის გადამხდელია პირი საგადასახადო წლის პირველი აპრილის მდგომარეობით:²²⁰

- მის საკუთრებაში არსებულ მიწაზე, გარდა ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებული მიწის ნაკვეთისა, რომელზედაც დამაგრებულია ამავე ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება;
- სახელმწიფო საკუთრებაში არსებულ მიწაზე, რომლითაც სარგებლობს ან რომელსაც ფლობს იგი;
- 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.

4.9.5. მიწაზე ქონების გადასახადის განაკვეთი

მიწაზე ქონების გადასახადის განაკვეთებს ადგენს საგადასახადო კოდექსის 204-ე მუხლი. მუხლის მიხედვით წესდება სხვადასხვა ზღვრული განაკვეთები და საბაზისო განაკვეთების განსაზღვრის სხვადასხვა წესები მიწის დანიშნულების მიხედვით (სასოფლო-სამეურნეო მიწა, ყოფილი საკოლმეურნეო და საბჭოთა

²¹⁸ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 202-ე მუხლის მე-4 ნაწილი

²¹⁹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 202-ე მუხლის მე-8 ნაწილი

²²⁰ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 203-ე მუხლი

მეურნეობის ტყეების მიწები, არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწა, ბუნებრივი რესურსებით მოსარგებლე პირისათვის შესაბამისი ლიცენზიის გაცემის საფუძველზე გამოყოფილი მიწა). მიწის კატეგორიების მიხედვით არის დადგენილი ასევე მიწაზე ქონების გადასახადის გამოანგარიშების წესები²²¹

საგადასახადო კოდექსის 204-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, მიწაზე საგადასახადო ვალდებულება განისაზღვრება საგადასახადო წლის პირველი აპრილისთვის მოქმედი განაკვეთების მიხედვით.

4.9.6. ქონების გადასახადის გამოანგარიშება და გადახდა

ქონების გადასახადის საგადასახადო პერიოდად ითვლება კალენდარული წელი.²²² **საწარმო/ორგანიზაცია** ქონების გადასახადის დეკლარაციას შესაბამის საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს არა უგვიანეს კალენდარული წლის პირველი აპრილისა და ამავე ვადაში იხდის ქონების გადასახადს, გარდა მიწაზე ქონების გადასახადის გადახდის შემთხვევისა²²³ - საწარმო/ორგანიზაცია მიწაზე ქონების გადასახადს იხდის არა უგვიანეს კალენდარული წლის 15 ნოემბრისა.²²⁴

დეკლარაციაში მონაცემები დასაბეგრი ქონების შესახებ შეიტანება გასული საგადასახადო წლის მიხედვით, ხოლო დასაბეგრი მიწის შესახებ – მიმდინარე საგადასახადო წლის მიხედვით.²²⁵

საწარმო/ორგანიზაცია ქონებაზე გადასახადს იხდის მიმდინარე გადასახდელის სახით, *გასული საგადასახადო წლის* წლიური გადასახადის ოდენობით, არა უგვიანეს საგადასახადო წლის 15 ივნისისა.²²⁶

საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მონაცემების საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს მიერ მიწაზე ქონების გადასახადის დარიცხვისას პირი თავისუფლდება მიწაზე ქონების გადასახადის დეკლარაციის წარდგენის ვალდებულებისაგან. ამ შემთხვევაში საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მონაცემების საფუძველზე პირს წარედგინება საგადასახადო მოთხოვნა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით.²²⁷

²²¹ დაწვრილებითი ინფორმაციისთვის გთხოვთ, იხილოთ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 204-ე მუხლი

²²² საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 205-ე მუხლის პირველი ნაწილი.

²²³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 205-ე მუხლის მე-2 ნაწილი.

²²⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 205-ე მუხლის მე-7 ნაწილი.

²²⁵ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 205-ე მუხლის მე-2 ნაწილი.

²²⁶ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 205-ე მუხლის მე-3 ნაწილი.

²²⁷ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 205-ე მუხლის მე-13¹ ნაწილი.

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 პირველი ივნისისა აცნობებს შესაბამის საგადასახადო ორგანოს, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, შეამციროს ან საერთოდ არ გადაიხადოს მიმდინარე გადასახდელის თანხა.²²⁸ მაგრამ, ამავე დროს უნდა გავითვალისწინოთ, რომ 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.²²⁹

თუ წინა საგადასახადო პერიოდთან შედარებით იცვლება გადასახადის განაკვეთი, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, მიმდინარე გადასახდელი გადაიხადოს მიმდინარე წლისთვის მოქმედი განაკვეთის მიხედვით.²³⁰

თუ გადასახადის გადამხდელი *საწარმო/ორგანიზაცია* მხოლოდ არასრული კალენდარული წლის განმავლობაში არსებობს, იგი ქონებაზე გადასახადს იხდის ამ პერიოდის პროპორციულად.²³¹ 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 ოდენობით.²³²

ქონების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის სხვა წესებს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.²³³

²²⁸ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 205-ე მუხლის მე-4 ნაწილი.

²²⁹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 205-ე მუხლის მე-5 ნაწილი.

²³⁰ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 205-ე მუხლის მე-6 ნაწილი.

²³¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 205-ე მუხლის მე-8 ნაწილი.

²³² საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 205-ე მუხლის მე-9 ნაწილი.

²³³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 205-ე მუხლის მე-15 ნაწილი; იხ. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის #996 ბრძანება „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“.

4.9.7. გადასახადისგან გათავისუფლება

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტის თანახმად, ქონების გადასახადისგან თავისუფლდება „ორგანიზაციის ქონება, აგრეთვე ორგანიზაციაზე ლიზინგით გაცემული ქონება, გარდა მიწისა და ორგანიზაციის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონებისა“. დამატებით ჩამოვთვლით რამდენიმე შემთხვევას, როდესაც ესა თუ ის ქონება თავისუფლდება ქონების გადასახადისგან.²³⁴ შესაბამისი დაბეგვრის ობიექტის მიხედვით ქონების გადასახადისგან გათავისუფლებულია:

- ბუნებისა და ისტორიული ძეგლების დაცვის ორგანიზაციების მიწის ფართობები, რომლებზედაც განლაგებულია სახელმწიფოს მიერ ისტორიულ, კულტურულ ან/და არქიტექტურულ ძეგლებად მიჩნეული ნაგებობები, თუ ისინი არ გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის, რომელშიც არ იგულისხმება შესასვლელი ბილეთების რეალიზაცია;
- საჯარო სკოლის მიერ ზოგადსაგანმანათლებლო საქმიანობაში გამოყენებული ქონება (მათ შორის, მიწის ნაკვეთები).
- პირები, რომლებმაც მიიღეს ახალსათვისებელი სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწები – მიღებიდან 5 წლის განმავლობაში;
- სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთები, რომელთა ნაყოფიერი ფენაც სანახევროდ ან მეტადაა დაზიანებული სტიქიის შედეგად;
- სამეცნიერო-კვლევითი, სასწავლო, სასელექციო, ექსპერიმენტული, ჯიშთა გამოცდის მიწის ნაკვეთები, რომლებიც გამოიყენება სამეცნიერო და სასწავლო მიზნებისათვის და რომლებზედაც სამუშაოები ბიუჯეტიდან ფინანსდება;
- „ოკუპირებული ტერიტორიების შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილ ტერიტორიებზე არსებული ქონება – დროებით, კონფლიქტის მოგვარებამდე და ეკონომიკური სიტუაციის მოწესრიგებამდე;
- 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 ზოგადსაგანმანათლებლო დაწესებულებების (სკოლების) მიერ თავიანთი ძირითადი ფუნქციების შესრულებისათვის;

²³⁴ სრული ინფორმაციისთვის იხილეთ 206-ე მუხლი.

- ნაკვეთები, გამოყენებული ბავშვთა სააღმზრდელო დაწესებულებების, სკოლა-ინტერნატების, ბავშვთა სოფლებისა და საბავშვო ბაღების მიერ, რომლებიც უსასყიდლოდ ეწვეიან ბავშვთა მოვლა-აღზრდას და მათთვის განათლების მიცემას, თუ ისინი არ გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის;
- 2004 წლის 1 მარტის მდგომარეობით ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებული 5 ჰექტარამდე ფართობის სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთები;
- თვითმმართველი ქალაქებისა და მუნიციპალიტეტების ტერიტორიებზე მდებარე საცხოვრებელ სახლებზე ან/და ავტოფარეხებზე მიმაგრებული მიწის ნაკვეთები ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოების მიერ დადგენილი ფართობის ზღვრული ოდენობის ფარგლებში;
- „გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული წესით გაკოტრების რეჟიმში მყოფი პირის ქონება.

აღსანიშნავია, რომ 206–ე მუხლით დადგენილი 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).²³⁵

საწარმო/ორგანიზაცია ქონების გადასახადის დეკლარაციას შესაბამის საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს არა უგვიანეს კალენდარული წლის პირველი აპრილისა. დეკლარაციაში მონაცემები დასაბეგრი ქონების შესახებ შეტანილ უნდა იქნას გასული საგადასახადო წლის მიხედვით, ხოლო დასაბეგრი მიწის შესახებ – მიმდინარე საგადასახადო წლის მიხედვით.

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.²³⁶ ამასთანავე, მთელ დაგვიანებულ პერიოდზე გამოანგარიშებული სანქციის ჯამური თანხა არ უნდა აღემატებოდეს გადასახადად დასარიცხი თანხის 30 პროცენტს და არ უნდა იყოს ჯამურად 200 ლარზე ნაკლები. თუ საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხა ნულის ტოლია, პირს ზემოთ აღნიშნული ჯარიმა არ დაეკისრება. პასუხისმგებლობის ეს წესი ქონების

²³⁵ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 206–ე მუხლის მე-2 ნაწილი.

²³⁶ არასრული თვეები ერთ თვედ ჯამდება

გადასახადის დეკლარაციის წარუდგენლობის შემთხვევების გარდა, ასევე გამოიყენება ზოგიერთი სხვა საგადასახადო დეკლარაციის წარუდგენლობის შემთხვევებშიც.

4.10. სხვა საგადასახადო შეღავათები, რომლებიც დაკავშირებულია არასამეწარმეო იურიდიულ პირებსა და საქველმოქმედო ორგანიზაციებთან.

4.10.1. დივიდენდების დაბეგვრა

2011 წლის ნოემბერში საქართველოს პარლამენტმა მე-3 მოსმენით განიხილა და მიიღო საგადასახადო კოდექსის ცვლილებების პროექტი, რომლის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან საკითხს წარმოადგენდა არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების გადასახადისაგან გათავისუფლება დივიდენდების სახით მიღებულ შემოსავლებზე. საგადასახადო კოდექსის 130-ე და 309-ე მუხლები შეიცვალა და არასამეწარმეო იურიდიული პირებისათვის დადგინდა დივიდენდების დაბეგვრის განსხვავებული რეჟიმი:²³⁷

რეზიდენტი საწარმოს მიერ არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირისათვის გადახდილი დივიდენდები 2011 წლის 1 იანვრიდან 2013 წლის 1 იანვრამდე დაიბეგრება გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 5-პროცენტის განაკვეთით, ხოლო 2013 წლის 1 იანვრიდან 2014 წლის 1 იანვრამდე – 3-პროცენტის განაკვეთით.“ 2014 წლის პირველი იანვრიდან, რეზიდენტი საწარმოს მიერ არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირისათვის გადახდილი დივიდენდები დაიბეგრება გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 0-პროცენტის განაკვეთით, ანუ ფაქტობრივად არ დაიბეგრება.²³⁸

არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის მიერ მიღებული დივიდენდები, რომლებიც დაიბეგრა გადახდის წყაროსთან, არ ჩაირთვება ამ პირის ერთობლივ შემოსავალში და შემდგომ დაბეგვრას არ ექვემდებარება.²³⁹

ცვლილებებამდე, არასამეწარმეო იურიდიული პირების მიერ მიღებული დივიდენდები იბეგრებოდა მოგების გადასახადის 15% განაკვეთით, იგი არ

²³⁷ აღნიშნული კანონპროექტის მომზადებაში და პარლამენტისათვის განსახილველად წარდგენაში მნიშვნელოვანი წვლილი მიუძღვის „სამოქალაქო საზოგადოების ინსტიტუტს“. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სამოქალაქო საზოგადოების ინსტიტუტის ნაყოფიერი თანამშრომლობის შედეგად, შესაძლებელი გახდა, რომ აღმოფხვრილიყო საგადასახადო კოდექსში არსებული დისკრიმინაციული დაბეგვრის რეჟიმი მიღებულ დივიდენდებზე.

²³⁸ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-2 ნაწილი

²³⁹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 130-ე მუხლის 3¹ ნაწილი

იბეგრებოდა გადახდის წყაროსთან და ექვემდებარებოდა ერთობლივ შემოსავალში შეტანას. აღსანიშნავია, რომ ასეთი გადასახადისაგან გათავისუფლებული იყო მხოლოდ ბიზნეს საწარმოები.²⁴⁰ აქედან გამომდინარე, ეს დებულება არასამეწარმეო იურიდიულ პირებს არახელსაყრელ პოზიციაში აყენებდა ბიზნეს საწარმოებთან შედარებით.

აქვე აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო კოდექსი დივიდენდს, ისევე როგორც პროცენტს ეკონომიკური საქმიანობის შედეგად მიღებულ შემოსავლად განიხილავს. თუმცა, ჩვენი აზრით, ეს არ არის მართებული, რადგან დივიდენდს პირი მიიღებს არა უშუალოდ მისი საქმიანობით, არამედ მის მიერ დაფუძნებული პირის საქმიანობით მიღებული მოგებიდან. სხვა საქმეა გაცემული სესხის პროცენტის (სარგებელის) მიღება, რადგან სესხის გაცემა - მომსახურების გაწევაა და ეს უშუალოდ პირის აქტივობაა. საწარმოს დაფუძნება კი, არ არის მომსახურების გაწევა. აქედან გამომდინარე, წესით, დივიდენდის მიღება არასამეწარმეო სუბიექტის მიერ არ უნდა ითვლებოდეს ეკონომიკურ საქმიანობად.

4.10.2. საქველმოქმედო ორგანიზაციისათვის გადაცემული თანხის გამოქვითვის შესაძლებლობა

საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ჩადებულია ქველმოქმედების სტიმულირების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი მექანიზმი. კერძოდ, კოდექსის 117-ე მუხლის თანახმად, ნებისმიერ საწარმოს, რომელიც საქველმოქმედო ორგანიზაციებზე გასცემს შემოწირულობას, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითება გაცემული შემოწირულობის თანხა, მაგრამ გამოსაქვითი თანხა არ უნდა აღემატებოდეს ერთობლივი შემოსავლიდან საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების შემდეგ დარჩენილი თანხის 10 პროცენტს.

საწარმოების მიმართ ზემოაღნიშნული მექანიზმი მხოლოდ იმ შემთხვევაში მოქმედებს, თუ ისინი შემოწირულობის თანხას გადასცემენ საქველმოქმედო სტატუსის მქონე ორგანიზაციებს.

მაგალითად, საწარმომ საქველმოქმედო ორგანიზაციას შემოწირულობად გადასცა 1000 ლარი. საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენისას საწარმოს დასაბეგრმა მოგებამ

²⁴⁰ საგადასახადო კოდექსის 130-ე მუხლის მე-2 ნაწილის ძველი რედაქციით, „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის პირველი პუნქტით განსაზღვრული პირების (გარდა ინდივიდუალური საწარმოსი) მიერ მიღებული დივიდენდები გადახდის წყაროსთან არ იბეგრებოდა და დივიდენდების მიმღების საწარმოს მიერ ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვებოდა.“ „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის 1-ლი ნაწილი ეხება მხოლოდ საწარმოებსა და ინდივიდუალურ მეწარმეებს. მასში მოხსენიებული არ არის არასამეწარმეო იურიდიული პირები.

(გამოქვითვების შემდეგ) შეადგინა 9 000 ლარი. საწარმოს უფლება აქვს, დამატებით გამოქვითოს საქველმოქმედო ორგანიზაციისათვის გადაცემული შემოწირულობის თანხა, მაგრამ დასაბეგრი მოგების 10%-ის ოდენობით, ამ შემთხვევაში 9000 ლარის 10% – 900 ლარი. საწარმო მოგების გადასახადს გადაიხდის არა 9000 ლარიდან არამედ, 9000 მინუს 900 ლარიდან, ანუ 8100 ლარის 15% – 1215 ლარს.