

ა(ა)იპ საქართველოს საპატრიარქოს წმინდა ტბელ აბუსერისძის

სახელობის სასწავლო უნივერსიტეტი

ავრარულ მეცნიერებათა და ბიზნესის ადმინისტრირების ფაკულტეტი

**ლანა დათუნაშვილი**

**არაპირდაპირი გადასახადების აღრიცხვა და აუდიტი**

სამაგისტრო ნაშრომი შესრულებულია ბიზნესის ადმინისტრირების მაგისტრის

აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად

ხელმძღვანელი: სულიკო

ფუტყარაძე

ბიზნესის მართვის აკადემიური დოქტორი,

პროფესორი

ხიჯაური

## ანოტაცია

ნებისმიერი სახელმწიფოს ეკონომიკური საფუძველია გადასახადები. ისინი ქვეყნის ძირითადი სახელმწიფო ფინანსური გეგმის – ბიუჯეტის შემოსავლების მთავარ წყაროს წარმოადგენენ.

საქართველოს საგადასახადო სისტემაში გადასახადების კლასიფიკაცია სხვადასხვა ნიშნის მიხედვით წარმოებს. გადასახადები იყოფა პირდაპირ და არაპირდაპირ გადასახადებად.

ნაშრომის შესრულება მიზნად ისახავს საქართველოს საგადასახადო სისტემაში არაპირდაპირი გადასახადით დაბეგვრის თავისებურებების თეორიულ - მეთოდოლოგიური საფუძვლების შესწავლას, საგადასახადო და ფინანსური კუთხით, თემასთან დაკავშირებული პრობლემური საკითხების წარმოჩენას, მათზე ავტორის მოსაზრებების ჩამოყალიბებას.

დასკვნის სახით, ნაშრომში გაზიარებულია აზრი იმის შესახებ, რომ არაპირდაპირ გადასახადებს ალტერნატივა პრაქტიკულად არა აქვს, ისინი გადამწყვეტ როლს ასრულებენ რა ქვეყნის ნაერთ ბიუჯეტის შემოსავლებში, მიზანშეწონილად ვთვლით ნაშრომში აღნიშნული შემოთავაზებით დაიხვეწოს და სრულყოფილ იქნას საქართველოს საგადასახადო სისტემაში არსებული არაპირდაპირი გადასახადებით დაბეგვრის მოქმედი დებულებები, აუცილებელია დაბეგვრის წესისა და აღრიცხვის თავისებურებების გათვალისწინებით, ნორმების შემდგომი სრულყოფა და გამარტივება. გამოთქმულია მოსაზრება, რომ პროცედურები საჭიროებს დაახლოვებას საერთაშორისო სტანდარტებთან.

## **Annotation**

Taxes are the economic basis of any state, They represent the country's main budget – and the source of budget revenues.

Classification of taxes in the tax system of Georgia is carried out by different marks. Taxes are divided into direct and indirect taxes.

The purpose of the work is to study theoretical and methodological basis of peculiarities of taxation of indirect taxes in the Georgian tax system, In the tax and financial terms, to present the problematic issues related to the topic, to develop the author's opinions on them.

In conclusion, the paper concludes that the indirect taxes do not have an alternative, they play a decisive role in the country's revenue budget, It's expedient to improve the terms and conditions of taxation of indirect taxes in the tax system of Georgia, It is necessary to improve and simplify the norms, taking into account the taxation and accounting characteristics. It is suggested that the procedures need to be approximated to international standards.

## სარჩევი

შესავალი -----	5
<b>თავი I. არაპირდაპირი საგადასახადო ვალდებულება</b>	
1.1. არაპირდაპირი გადასახადებები და მათი წილი საგადასახადო ვალდებულებებში -----	7
1.2. არაპირდაპირი გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტი, დასაბეგრი ოპერაცია და განაკვეთები -----	10
1.3. არაპირდაპირი საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულება და აღმინისტრირების თავისებურებები -----	25
<b>თავი II. არაპირდაპირი გადასახადების აღრიცხვა და აუდიტი</b>	
2.1. არაპირდაპირი გადასახადების აღრიცხვის თავისებურებები -----	29
2.2. არაპირდაპირი გადასახადების დეკლარირება -----	37
2.3. არაპირდაპირი გადასახადების აუდიტი -----	41
დასკვნა -----	55
გამოყენებული ლიტერატურა -----	58

## შესავალი

საგადასახადო შემოსავლების სტრუქტურაში არსებითი მნიშვნელობა პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადების თანაფარდობას ენიჭება. იგი განვითარებულ ქვეყნებში გარკვეული თავისებურებებით ხასიათდება: აშშ-ში, იაპონიაში, კანადასა და ინგლისში პირდაპირი გადასახადები სჭარბობს, ხოლო საფრანგეთში – არაპირდაპირი, გერმანიასა და იტალიაში ამ მხრივ არსებული მდგომარეობა შედარებით დაბალანსებულია. ბევრი, ეკონომიკურად მოწინავე ქვეყნის საგადასახადო სტრუქტურაში ასეთი თანაფარდობა ფიქსირდება: გადასახადები შემოსავლიდან და მოგებიდან შეადგენს 37,4%-ს, არაპირდაპირ გადასახადები - 31,3%-ს, სოციალური დაზღვევის ფონდებში შენატანებ- 22,2%-ს, სხვადასხვა გადასახადები კი - 9,1%-ს.

არაპირდაპირ საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება რთულია, ამასთან, გადამხდელისთვის მკაცრ პასუხისმგებლობასთანაა დაკავშირებული. საგადასახადო შემონღმებისას პრაქტიკაში ხშირია არაპირდაპირი გადასახადების გაანგარიშებაში, დეკლარირებასა და ადმინისტრირებაში დაშვებული უნებლიე თუ შეგნებული შეცდომები, გადასახადების დამალვის ფაქტები, რაც დასჯადი ქმედებაა, რომლის გამოც, საწარმოთა ნაწილი ურთულესი პრობლემების, მათ შორის, ფუნქციონირების შეწყვეტის წინაშეც აღმოჩნდა. შესაბამისად, აუცილებელია პრობლემური საკითხების საფუძვლიანი ცოდნა რათა ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებისას არ დაირღვეს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. აღნიშნულიდან გამომდინარეობს თემის აქტუალობა.

კვლევის მიზანი და ამოცანები: პროგრამულ სწავლებასთან შედარებით უფრო ღრმად გავცნობოდით და წარმოგვედგინა არაპირდაპირი გადასახადების დაბეგვრის და ადუდიტის მოთხოვნები.

კვლევის ობიექტი: კვლევის ობიექტს წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო სისტემაში არაპირდაპირი გადასახადების მნიშვნელობა.

კვლევის საგანი: კვლევის საგანია არაპირდაპირი გადასახადების საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან და ადმინისტრირების სრულყოფასთან დაკავშირებული პრობლემები.

კვლევის მეთოდი: ფაქტობრივი მასალის ანალიზის პროცესში, კვლევის ზოგად მეთოდებთან ერთად, გამოყენებულია: ლოგიკური, სისტემური ანალიზის, ანალოგიების, პროგნოზირების, სტატისტიკური მონაცემების მონიტორინგის და სხვა მეთოდები;

ნაშრომის სტრუქტურა და მოცულობა: გამომდინარეობს კვლევის მიზნებიდან და ამოცანებიდან, ნაშრომის პირველ ნაწილში განხილულია თემის თეორიულ-მეთოდოლოგიური მიდგომები, ხოლო მეორე ნაწილში წარმოდგენილია არაპირდაპირი გადასახადების აღრიცხვისა და დეკლარირების, ასევე, საგადასახადო აუდიტის თავისებურებები.

## **თავი I. არაპირდაპირი საგადასახადო ვალდებულება**

### **1.1 არაპირდაპირი გადასახადები და მათი წილი საგადასახადო ვალდებულებებში.**

სახელმწიფოს ფუნქციონირების ეკონომიკურ საფუძველს სწორედ გადასახადები წარმოადგენს, რომლის მეშვეობითა ის თავს უყრის მატერიალურ და ფინანსურ სახსრებს, იყენებს მას აუცილებელ მოთხოვნათა დასაკმაყოფილებლად, გადასახადს სახელმწიფო იღებს მეურნე სუბიექტისა და მოქალაქეებისაგან, ყველა გადასახადს თავისი დანიშნულება აქვს, განსხვავდება ამოღების მეთოდით გამოანგარიშებითა და შინაგანი ელემენტებით, ელემენტებში იგულისხმება: ობიექტი, სუბიექტი, წყარო, დაბეგვრის ერთეული, განაკვეთი, საგადასახადო შეღავათები, აღნიშნული განაპირობებს გადასახადების კლასიფიკაციას, რომელიც ხასიათდება სხვადასხვა კრიტერიუმით, რაც განპირობებულია გადასახადების ბუნებითა და შინაარსით.

გადასახადები სამ ჯგუფად იყოფა:

- ❖ გადასახადები მომხმარებელზე;
- ❖ გადასახადები ფლობაზე, შემოსავალზე, კაპიტალზე;
- ❖ გადასახადები ბრუნვაზე.

დაბეგვრის ობიექტი კი თავის მხრივ ორ ჯგუფად იყოფა, პირდაპირი და არაპირდაპირი, არაპირდაპირი გადასახადი წარმოადგენს დანამატს ფასზე ან განისაზღვრება დამატებული ღირებულების მოცულობიდან, გამომდინარე საქონლის

მომსახურების ბრუნვიდან, რომელიც გამოიანგარიშება მიუხედავად სამეურნეო ოპერაციის შედეგისა.

არაპირდაპირი გადასახადების შემოსავლის სიდიდე განისაზღვრება სამეურნეო ბრუნვების სიდიდით და იცვლება აქტივობის გაფართოებასთან ან შემცირებასთან ერთად, ეკონომიკური კრიზისის პერიოდში მაშინ როცა სახელმწიფო საჭიროებს ფინანსურ რესურსებს არაპირდაპირი გადასახადებიდან შემოსავალი კლებულობს, როცა სახელმწიფო ზრდის არაპირდაპირ გადასახადებს ან ამკაცრებს ამოღების პირობებს ხშირ შემთხვევაში არ გვაქვს საბიუჯეტო შემოსავლების ზრდა არამედ პირიქით, ეს ყველაფერი ქნის დაძაბულობას ეკონომიკაში, ხელს უშლის მენარმეობის განვითარებასა და საქონელბრუნვას. ამიტომაც საგადასახადო სიმძიმის განაწლება არის არა მარტო ეკონომიკური არამედ სოციალურ-პოლიტიკური საკითხიც. გადასახადებს გააჩნია ფისკალური ფუნქცია, რომლის მეშვეობითაც ბიუჯეტი შევსება სამეცნიერო, თავდაცვითი, სოციალური და ეკონომიკური პროგრამების განხორციელებისათვის. გადასახადების ფისკალური ფუნქცია იზრდება ეკონომიკური ურთიერთობების განვითარებასთან ერთად, მეორე მსოფლიო ომის შემდეგ გადასახადების წილი შემოსავლებში მნიშვნელოვნად გაიზარდა, თუ ომის წინა პერიოდში ეს წილი შეადგენდა 20-25 %-ს, ეს მაჩვენებელი გასული საუკუნის 70-იან წლებში კიდევც უფრო გაიზარდა, კერძოდ კი მან იაპონიაში 34%-ს, ხოლო საფრანგეთში 47 %-ს გადააჭარბა.

გადასახების რეგულირებით სახელმწიფოს შეუძლია სტიმულირება გაუკეთოს ზოგიერთ დარგს და პირიქით შეზღუდოს კიდევ.

საქართველოს ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებში დიდია არაპირდაპირი გადასახადების წილი, რომელიც ზრდის ტენდენციით ხასიათდება. თუ 1995 წელს არაპირდაპირი გადასახადების წილი საგადასახადო შემოსავლებში 50,5 %-ს შეადგენდა, მან 2000 წელს 60,6 %-ს, ხოლო 2006 წელს 64,6 %-ს მიაღწია. ისეთი პირდაპირი გადასახადის წილი კი, როგორც მოგების გადასახადია, თუ იგი 2000 წელს 11,4 %-ს შეადგენდა, 2001 წელს 8,3 %, [ბუღალტრული აღრიცხვა თ.დოლიაშვილი თბილისი 2015] ანუ ქვეყნის საბიუჯეტო შემოსავლების ძირითადი



ნაწილი მოდის გადასახადებზე, რომლებსაც ფაქტობრივად მომხმარებელი იხდის ფასზე დანამატის სახით. 2018 წელს ორი არაპირდაპირი გადასახადის, დღგ-ის და აქციზის, წილი საგადასახადო შემოსავლებში შეადგენს 54,4 %.

### **აქციზის წილი სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლებში.**

ქვეყნის ტერიტორიაზე წარმოებული პროდუქციიდან 2002 წელს 22.2 მილიონი ლარი არის ხოლო იმპორტირებული პროდუქციიდან 75.5 მილიონი ლარი 2003 წელს ქვეყნის შიგნით არსებული პროდუქციიდან 22.76 მილიონი ლარი და იმპორტირებული პროდუქციიდან 84.94 მილიონი ლარი არის რაც შეეხება 2004 წელს მათი წილი სახელმწიფო ბიუჯეტში შემდეგნაირად განაწილდა ქვეყნის შიგნით არსებული პროდუქციიდან 62.0 მილიონი ხოლო იმპორტირებული პროდუქციიდან 117.5 მილიონი ლარი გახლავთ. 2005 წელს მათი წილი შემდეგნაირად ნაწილდება ქვეყნის შიგნით არსებული პროდუქციიდან 65.2 მილიონი ხოლო იმპორტირებული პროდუქციიდან 221.2 მილიონი ლარი. 2006 წელს ქვეყნის ტერიტორიაზე წარმოებული პროდუქციიდან 92.6 მილიონი ლარი ხოლო იმპორტირებული პროდუქციიდან 243.0 მილიონი ლარი არის. 2007 წელს მათი წილი გახლავთ ქვეყნის ტერიტორიაზე წარმოებული პროდუქციიდან 121.6 მილიონი და იმპორტირებული პროდუქციიდან 307 მილიონი 2005 წელს 19,7%-ს შეადგენდა. 2018 წლისთვის ლარში 1,45 მლრდ-ს აღწევს. დასავლეთის ქვეყნებსა და საქართველოში საგადასახადო ტვირთის სიდიდეებს შორის განსხვავებები არ ნიშნავს, რომ საქართველოში უკეთესი მდგომარეობაა, რაზეც მთელი რიგი საფინანსო-ეკონომიკური მაჩვენებლებიც მიუთითებს.

დამატებული ღირებულების გადასახადი სანარმოსათვის არაპირდაპირი გადასახადია და წარმოადგენს ყველა დასაბეგრი საქონლის ან მომსახურების ღირებულების სავალდებულო შენატანს ბიუჯეტში. დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი ოპერაცია და დასაბეგრი იმპორტი.

## 1.2 არაპირდაპირი გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტი, დასაბეგრი ოპერაცია და განაკვეთი.

საგადასახადო დაბეგვრის ძირითადი პრინციპი პირველად ჩამოყალიბდა ეკონომიკური მეცნიერის ადამ სმიტის მიერ, რომელიც გულისხმობდა შემდეგს :

1. სახელმწიფოს ქვეშევრდომებმა მონაწილეობა უნდა მიიღონ გადასახადების დაფარვაში, ყველამ შეძლებისდაგვარად. გადასახადი განაწილებული უნდა იყოს თანაბრად, ყოველი გადამხდელისაგან გადასახადის აკრეფის სიდიდზე პირდაპირპროპორციული უნდა იყოს გადამხდელის შემოსავლებისა;

2. გადასახადის სიდიდე, დრო, მისი ფორმა აუცილებლად გასაგები უნდა იყო გადამხდელისათვის, რაც გულისხმობს გადასახადის აკრეფას ხელსაყრელ პირობებში;

3. გადასახადი გადახდილი უნდა იყოს ყველა გადამხდელთან ერთნაირი ფორმითა და პირობით, სუფთა შემოსავლებიდან ან საერთო შემოსავლებიდან;

4. გადასახადის აკრეფა უნდა ხდებოდეს ხელსაყრელ პირობებში, იმ დროისა და ფორმის გათვალისწინებით რომელიც ხელსაყრელია გადამხდელისათვის;

5. გადასახადის აკრეფა ისე უნდა იყოს მოწყობილი, რომ გადამხდელისგან იღებდნენ იმაზე ნაკლებს რაც სახელმწიფო ხაზინაში შედის, რაც გადასახადების ამოღების სიიაფეს ნიშნავს.

ეს პრინციპები დაახლოებით ორი საუკუნის წინ ჩამოყალიბდა თუმცა დღესაც აქტუალურია, მენარმეები, საგადასახადო სამსახური და პროფესიონალი ეკონომისტებიც კი აღნიშნავენ საგადასახადო კანონმდებლობისა და ნორმატიული აქტების ცვლილებით გამოწვეულ უარყოფით შედეგებს, რაც უარყოფითად აისახება ეკონომიკურ განვითარებაზე.

უძველეს დროში როცა ადამიანი ველურ პირობებში ცხოვრობდა მოთხოვნა გადასახადებზე არ იყო, არც დაბეგვრა არსებობდა. საზოგადოების განვითარებასთან ერთად კი თავი იჩინა გადასახადების საჭიროებამ, რომლის ჩამოყალიბება წლით-წლით მიმდინარეობდა.

მეორე მსოფლიო ომის შემდეგ დასავლეთ ევროპის ქვეყნებმა ბრუნვიდან და გაყიდვიდან გადასახადი შეცვალეს დამატებული ღირებულების გადასახადით, ეს იდეა, სახელწოდებით „გაკეთილშობილებული ბრუნვიდან გადასახადი“ 1919 წელს ვილგელმ ფონ სიმენსის მიერმე-20 საუკუნის დასაწყისში გერმანიაში წარმოიშვა.

დამატებითი ღირებულების გადასახადის დანერგვას საწყისი მისცა ფრანგმა ფინანსისტმა მ. ლორემ, რომელმაც 1954 წელს აღწერა გადასახადის მოქმედების სქემა, ათეული წლის განმავლობაში დღგ გამოიყენებოდა საცდელი ვადით, საფრანგეთში კი ის შემოიღეს 1968 წლიდან. დღგ-ს შემოღების წინა ეტაპი იყო 50 %-იანი გაყიდვიდან გადასახადი, თუმცა ეს უმნიშვნელო იყო რაოდენობრივად და მან ვერ გაამართლა იმედები ბიუჯეტის სწრაფ შევსებაზე. საკუთრების ახალი ფორმების გამოჩენითა და საწარმოთა ახალი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმების ჩამოყალიბებით ბრუნვიდან გადასახადთანაც შეიქმნა პრობლემები, დაიწყო გამოვლენა ბრუნვიდან გადასახადის ნაკლოვანებებმა თავისუფალი ბაზრის პირობებში (რენტაბელობის რეგულირება). საქართველოში ბრუნვიდან გადასახადი და გაყიდვიდან გადასახადი გამოვლინდა ორ არაპირდაპირ გადასახადში: დღგ-ში და აქციზში, რომელიც შემოღებული იქნა 1992 წლიდან.

ევროპის სახელმწიფოებში 1960-1970 წლებში დღგ-ის გავრცელება საერთო ევროპული გახდა. რასაც ხელი შეუწყო ევროპის ეკონომიკური თანამეგობრობის საგადასახადო და საფინანსო კომიტეტის მიერ 1962 წელს რეკომენდაციის მიღებამ თანამეგობრობის ყველა წევრის დღგ-ზე გადასვლაზე. 1967 წლის აპრილში დღგ დაამტკიცეს ძირითად არაპირდაპირ გადასახადად თანამეგობრობის წევრი ქვეყნებისათვის 1972 წლის ბოლომდე მისი შემოღების ვადით.

80-იან წლებში დღგ შეიტანეს თავიანთ საგადასახადო სისტემებში აზიის, ამერიკის, აფრიკის სახელმწიფოებმა. არაპირდაპირი გადასახადის რანგში იღებენ მას თურქეთში, ინდოეთში, ინდონეზიაში, ბრაზილიაში, კოლუმბიაში, ეგვიპტეში და სხვა ქვეყნებში. 90-იანი წლების დასაწყისი არის პერიოდი დღგ-ის შემოღებისა უკვე აღმოსავლეთ ევროპის ქვეყნების საგადასახადო სისტემებში, რომელშიც თანამეგობრობის ქვეყნებიც შედიოდა. განვიხილოთ ცვლილების ძირითადი მიზეზები:

- დღგ საშუალებას გვაძევს ზუსტად და სწრაფად მოვახდინოთ საგადასახადო ოპერაციები, სრულყოფილი ტექნიკისა და აწყობილი სისტემის პირობებში;

- ქვეყანაში დღგ-ის შემოღება, ევროკავშირში შესვლისათვის ერთ-ერთი პირობაა;

- დღგ-ს შეუძლია მკვეთრად გაზარდოს ქვეყნის ბიუჯეტში შემოსავლები.

არაპირდაპირი გადასახადების ძირითადი ნაწილი ეკისრება მომხმარებელს ფასების გაზრდის ხარჯზე. უპირატესობასთან ერთად, არაპირდაპირ გადასახადებს აქვს ნაკლიც, კერძოდ რაც უფრო ღარიბია პირი, მით უფრო მეტ წილს აძლევს ის სახელმწიფოს არაპირდაპირი გადასახადების სახით. საქონლის ფასზე პროცენტული განაკვეთების შესაბამისობით და დასაბეგრი ბრუნვის გაფართოებით არაპირდაპირი გადასახადების რეგრესულობა კლებულობს, რადგან მაღალი და საშუალო შემოსავლების მქონე მოქალაქეები იხდიან მეტ გადასახადს შესყიდვების მოცულობის გაზრდის ხარჯზე. არაპირდაპირი გადასახადების ზემოქმედების სქემა შემდეგნაირად გამოისახება:

- ❖ არაპირდაპირი გადასახადების შემოღება/გაზრდა;

- ❖ საქონლის ფასების ზრდალ;

❖ მოგების შემცირება.

არაპირდაპირი გადასახადების უპირატესობისა და ნაკლოვანებების განხილვისას, უნდა აღინიშნოს ის, რომ ისინი წარმოადგენენ არა მარტო მძლავრ ფინანსურ რესურსს, რომელიც იძლევა შემოსავლების მნიშვნელოვან ნაწილს, იგი წარმოადგენს იარაღს, საშუალებას, რომლის მეშვეობით სახელმწიფო იცავს ცალკეულ ფენათა ინტერესებს.

კანონმდებლობით დღეისათვის მიღებული კლასიფიკაციის შესაბამისად, არაპირდაპირ გადასახადებს მიეკუთვნება:

1. დამატებული ღირებულების გადასახადი;
2. აქციზი;
3. იმპორტის გადასახადი.

დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელია:

- ❖ პირი რომელიც რეგისტრირებულია დღგ-ს გადამხდელად;
- ❖ პირი რომელიც ახრციელებს საქონლის იმპორტს ან დროებით შემოტას საქართველოში, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულების გარეშე;
- ❖ პირი რომელიც ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ს გადამხდელად;
- ❖ არარეზიდენტი პირი (გარდა საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირისა) რომელიც ეწევა მომსახურებას, ასრულებს სამუსაოს საქართველოში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისა და მუდმივი დანესებულების გარეშე;
- ❖ პირი, რომლის საქონლის რეალიზაციაც ხდება, საგადასახადო დავალიანების გადახდის უზრუნველყოფის ფარგლებში

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად პირი ვალდებულია გატარდეს დღგ-ს გადამხდელად თუ ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და რომლის მიერ ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა აღემატება 100 000 ლარს, პირი ვალდებულია 100 000 ლარზე გადაჭარბების დღიდან 2 სამუშაო დღის ვადაში დარეგისტრირდეს დღგ-ს გადამხდელად სავაჭრო ობიექტის დამქირავებელი იურიდიული პირისა, რომელიც საქონლის

რეალიზაციას ანხორციელებს სტაციონალური სავაჭრო ობიექტის მეშვეობით, რომელსაც უფლება აქვს დამოუკიდებლად შეასრულოს საგადასახადო ანგარიშგება . [საგადასახადო სამართალი , ზვიად როგავა ,თბილისი 2017]

დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ან რეგისტრაციიდან მოხსნის მიზნით 12 თვიან პერიოდად ითვლება ყოველი თვის პირველი რიგვიდან ბოლო 12 თვიანი პერიოდი.

საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის მნიშვნელოვან ნაწილს სწორედ არაპირდაპირი გადასახადები ავსებს. 2003-2005 წლებში აღნიშნული გადასახადების წილი მერყეობდა 63,8-76,1 %-ის ფარგლებში, 2006 წელს იგი ოდნავ შემცირდა (68,4 %-მდე), დღეის მონაცემებით მისი წილი დაახლოებით 69,2 % -ს აღწევს. ეს გამოწვეული იყო არა ეკონომიკური ფაქტორით, არამედ სახელმწიფო ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებში მოგების გადასახადის ჩართვით, რის შედეგად გაიზარდა პირდაპირი გადასახადების წილი 23,9-დან 31,6 %-მდე.

[ინტერნეტსივრცე <http://forbes.ge/news/380/saqarTvelos-saxelmwifo-biujetis-mimoxilva> ]

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, საქართველოში დამატებული ღირებულების გადასახადი შემოიღეს 1992 წლიდან, მაშინ როცა ამ საკითხში ფაქტობრივად არ არსებობდა არანაირი გამოცდილება, რამაც შედეგად საჭირო გახდა საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამის მარეგულირებელ ნორმებში არაერთი ცვლილების და დამატების შეტანა, პრაქტიკულად ცვლილებები შევიდა გადასახადის განაკვეთის, დაბეგვრის ობიექტის, გადასახადის ჩათვლისა და გამონაგარიშების საკითხებში.

საქართველოში დღგ-ის მოცულობა იცვლებოდა პერიოდულად, კერძოდ 1992 წელს განაკვეთმა აგვისტოდან დაიწია 14%-მდე, მაგრამ შემდეგ აიწია 20%-მდე, 2005 წლიდან დღგ-ის განაკვეთი განისაზღვრა 18%-ით. ეს ცვლილება გამოწვეული იყო ეკონომიკური მდგომარეობის შესუსტებით, ამასთან ნიშანდობლივია ის გარემოებაც, რომ დღემდე გრძელდება პოლემიკა განაკვეთის შემცირებასთან დაკავშირებით. მიუხედავად დღგ-ის დადებითი მახასიათებლებისა, მას აქვს მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებაც. კერძოდ ის, რომ ყველა გადასახადი საბოლოოდ გადახდილ იქნება მომხმარებლის მიერ, რაც უფრო ადრე ამოვიღებთ გადასახადს, მით მეტი საბრუნავი საშუალებები იქნება ეკონომიკიდან მონყვეტილი. დღგ, რომელიც ამოიღება წარმოების ყოველ ეტაპზე,

დამამძიმებლად მოქმედებს ეკონომიკაზე. შესაძლებელი რომ იყოს თანხების ბიუჯეტში სხვა ხერხებით მობილიზება, მაშინ დღგ-ის განაკვეთი უნდა შემცირდეს უფრო მეტად, მაგრამ დღგ-ის “რეგრესულობა” ეკონომიკისათვის ბოლომდე გამართლებული არ არის, ვინაიდან დღგ “ჩათვლადი” გადასახადია. მისი შემოსავლების მოცულობათა ანალიზისას განაკვეთის ცვლილებით მისი მოცულობის ცვლილების საფუძვლად მოტივირებისას აუცილებელია გავითვალისწინოთ რომ დღგ-ის შემოსავლების ბიუჯეტში ზრდა მიღწეულ იქნა საგადასახადო ბაზის ზრდით, ასევე საგადასახადო ადმინისტრირების მნიშვნელოვანი გაუმჯობესებით, ყალბი საგადასახადო სდოკუმენტებით ფიქტიური ჩათვლების ფაქტების მნიშვნელოვნად შემცირებით, რაც ცხადია ბოლომდე არ არის აღმოფხვრილი.

ამ ეტაპზე საქართველოს ბიუჯეტში გადასახადებიდან თანხების მობილიზაციაში ერთ-ერთი უპირატესი მნიშვნელობა დღგ-ს ენიჭება. აღნიშნული გადასახადი ქვეყნის ბიუჯეტის შემოსავლის უმნიშვნელოვანესი წყაროა და ამიტომაც განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება მის სწორად გაანგარიშებას და სრულყოფილად მობილიზებას. დღგ-ის, როგორც სახელმწიფო შემოსავლების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი წყაროსა და იმავდროულად ეკონომიკის განვითარებისათვის გარკვეული მარეგულირებელი როლის მქონე პირობითად ცალკეულ გადამხდელთან მიმართებაში შეიძლება ორ ნაწილად გავყოთ:

1. ეს არის გადამხდელის მიერ მიწოდებულ საქონელზე (სამუშაოზე, მომსახურებაზე) დარიცხული დღგ, რომელიც სახელმწიფო ბიუჯეტში უნდა იქნას მიმართული.
2. მეორე არის ჩასათვლელი დღგ-ის თანხები, რომლებიც წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელების მიერ მათზე მიწოდებულ საქონელზე (სამუშაოზე, მომსახურებაზე) გადახდილ გადასახადს და რომლითაც მცირდება ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ.

ამასთან, დღგ არის საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანილი ყველა დასაბეგრი საქონლის ღირებულების ნაწილის ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანი. ამდენად იგი ექვემდებარება გადახდას საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიწოდების ყველა სტადიაზე ანუ დღგ არის ახლად შექმნილი ღირებულების ნაწილის

ბიუჯეტში ამოღების ფორმა და საერთო ჯამში ქვეყანაში რაც უფრო დიდი და მაღალი იქნება ახლად შექმნილი ღირებულების მოცულობა, მით მეტი თანხა იქნება ბიუჯეტში მობილიზებული.

დღგ-ს გადახდის მხრივ გააჩნია უამრავი უარყოფითი მხარე და პრობლემები, მათ შორის, როგორც უკვე აღვნიშნეთ ყალბი საგადასახადო დოკუმენტების მეშვეობით და ფიქტიური ოპერაციებით, რომლითაც გადამხდელები ამცირებენ ბიუჯეტში გადასახდელ თანხებს ან ბიუჯეტიდან ღებულობენ უკანონო ანაზღაურებას. ამ პროცედურის შედეგად ბიუჯეტზე მიყენებული ზარალის ზუსტი გამოთვლები არ გვაქვს, თუმცა ზარალი საგრძნობლად დიდია. ეს პრობლემა არა მხოლოდ საქართველოში არამედ განვითარებული ქვეყნებისთვისაცაა დამახასიათებელი.

როგორც წესი ყველა ქვეყანაში დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია ცალკეული საქონელი და მომსახურების სახე, საქართველოში საკმაოდ დიდი და ფართოა ამ გადასახადიდან განთავისუფლებული საქონლის, მომსახურების ჩამონათვალი ჩათვლის გარეშე, რომელსაც ემატება ჩათვლის უფლებით განთავისუფლებული საქონელი/მომსახურება. ჩვენ ვიზიარებთ და ვეთანხმებით მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ აღნიშნული ჩამონათვალები (როგორც დღგ-ის ჩათვლის უფლებით, ისე ჩათვლის უფლების გარეშე) საჭიროებს გადახედვას, გადაუდებელი აუცილებლობისა და ეკონომიკაზე ზემოქმედების ეფექტურობის თვალსაზრისით და მიღებული შედეგით მოქმედი საგადასახადო კოდექსის (2010 წ.) 168-ე მუხლის მიხედვით გათვალისწინებული საქონლის, მომსახურების ნაწილის შესაბამისი რეჟიმიდან გამოყვანას.

**აქციზი** დაბეგვრის ერთ-ერთი უძველესი ფორმაა, დღგ-ის მსგავსად იგი საქართველოში შემოღებული იქნა 1992 წლის 15 მარტიდან. აქციზი დაწესებულია ფართო მოხმარების საფუძველზე, აქციზი შედის საქონლის ფასში და მისი ტვირთი საბოლოო მომხმარებელს აწვება, იგი ზოგჯერ ღირებულების ნახევარს ან 2/3 აღწევს. აქციზით დაბეგვრაში ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ადგილი უკავია თამბაქოსა და ალკოჰოლიანი სასმელებს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოქმედებაში შესვლის პერიოდიდან - 1997 წლიდან, აღნიშნულ საქონელთა აქციზით დაბეგვრის



ნესი რამოდენიმეჯერ შეიცვალა. თავდაპირველად აქციზის გადასახადი განისაზღვრებოდა პროცენტულად საქონლის ღირებულებასთან მიმართებაში, შემდეგ 1998 წელში ფიქსირებული თანხით მოცულობასთან მიმართებაში ჯერ ალკოჰოლურ სასმელებზე (1 ლიტრი), ხოლო შემდეგ თამბაქოს ნაწარმზე (1000 ლერი), 2000 წლიდან თამბაქოს ნაწარმზე იმპორტთან ერთად მიწოდებაც (წარმოება) დაიბეგრა ფიქსირებული გადასახადით, რომელშიც 2001 წლიდან კვლავ შევიდა შესწორება.

ყველა ეს ცვლილება გათვლილი იყო აღნიშნული საქონლის სრულად დაბეგვრაზე და გადასახადების ბიუჯეტში მობილიზების ზრდაზე, მაგრამ მათ პრაქტიკულად რაიმე მნიშვნელოვანი ეფექტი არ ჰქონიათ. ამის ერთ-ერთი მიზეზი იყო კონტრაბანდული და ალურიცხავი საქონლის წარმოება და იმპორტი, რამაც დიდი მასშტაბი მიიღო და სერიოზული პრობლემები შექმნა როგორც შემოსავლების ოდენობის მხრივ, ასევე დაბეგვრის სამართლიანობის და სახელმწიფოს მხრიდან კონკურენტუნარიანი სამენარმეო გარემოს შექმნის მხრივაც. მაგალითად, გათვლებით საქართველოში შემოსული თამბაქოს ნაწარმის მხოლოდ 30-40 % იყო აღრიცხული. ბაზარზე დანარჩენი საქონელი ალურიცხავი ან/და კონტრაბანდული იყო.

სწორედ აღნიშნული გარემოებების და სხვა ქვეყნების გამოცდილების გათვალისწინებით საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანილი და წარმოებული ალკოჰოლური სასმელები და თამბაქოს ნაწარმი დაექვემდებარა აქციზური მარკების სავალდებულო დართვას. შესაბამისად 1999 წლის 1 თებერვლიდან აიკრძალა საქართველოს ტერიტორიაზე აქციზური მარკებით მარკირებას დაქვემდებარებული ალკოჰოლური სასმელების და თამბაქოს ნაწარმის იმპორტირება და წარმოება შიდა მოხმარებისათვის. მსოფლიოს თითქმის ყველა ქვეყნის საგადასახადო სისტემაში აქციზი მნიშვნელოვან როლს ასრულებს სახელმწიფოს ფინანსური რესურსების მობილიზების საქმეში. მაგალითად, საფრანგეთსა და გერმანიაში აქციზი უზრუნველყოფს სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლის თითქმის 50 %, დიდ ბრიტანეთში – 40 %, იაპონიაში – 16 % და ა.შ. ისტორიულად ჩამოყალიბდა ისე, რომ აქციზით

დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენენ უპირველეს ყოვლისა მასიური მოხმარების საგნები, რაც უზრუნველყოფს ამ გადასახადის მაღალ ფინანსურ დანიშნულებას.

საქართველოში აქციზის შემოსავლები მთლიან საგადასახადო შემოსავლებში 1996\_1999 წლებში 5\_12%-ის ფარგლებში იყო. დაახლოებით იგივე თანაფარდობები შენარჩუნდა შემდგომ წლებშიც, კერძოდ 2006 წელში 12,7%-ს შეადგენდა, ხოლო 2008 წელს 10,9 %-ს. არადა ქვეყნის ახლო წარსულში საბიუჯეტო კრიზისის ფონზე მწვავედ იდგა შემოსავლების მობილიზებაში არსებული ხარვეზების აღმოფხვრისა და რეზერვების მოძებნის საკითხი. არასაკმარისი შემოსავლების გამო საფრთხე ექმნებოდა ქვეყნის სტაბილურობას და უარყოფითად მოქმედებდა მის განვითარებასა და მოსახლეობის სოციალურ მდგომარეობაზე.

აქციზის გადამხდელია პირი, რომელიც:

- ❖ აწარმოებს აქციზურ საქონელს საქართველოში;
- ❖ ახორციელებს აქციზური საქონლის იმპორტს საქართველოში;
- ❖ ახორციელებს აქციზური საქონლის ექსპორტს;
- ❖ ახორციელებს ბუნებრივი აირის ავტოსატრანსპორტო სასაშუალებებისათვის მიწოდებას;

აქციზით დაბეგვრის ობიექტებია :

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

როგორც უკვე ზემოთ აღვნიშნეთ ზოგადად დღე-ით იბეგრება ახლადშექმნილი ღირებულება, მაგრამ თავად აქციზი არ არის ახლად შექმნილი ღირებულება (თუმცა არც მატერიალური დანახარჯია), არამედ ის სახელმწიფოს მიერ საკანონმდებლო-ნორმატიული აქტით გათვალისწინებული დანამატია საქონლის ღირებულებაზე. აქციზთან მიმართებაში ფაქტიურად იბეგრება საქონელი, ვინაიდან ის წარმოადგენს გადასახადის გამოანგარიშების საფუძველს და მასში ხდება გადასახადის განივთება ფასში ასახვით, მაგრამ ფორმალურად სახელმწიფო

საკანონმდებლო დონეზე "დასაბეგრი ოპერაცი"-ის ნორმის, ელემენტის შემოღებით და მისი "დაბეგვრის ობიექტი"-ს კატეგორიად, ელემენტად განსაზღვრით, რეალურად აკონკრეტებს, თუ საქონელი წარმოების და მოძრაობის რა მონაკვეთზე, რა მომენტში უნდა დაიბეგროს, ვინაიდან ნებისმიერ შემთხვევაში თავად მხოლოდ წარმოებისათვის საქონელს არაპირდაპირი გადასახადით ვერ დაბეგრავენ. ის არა მწარმოებელზე, არამედ მომხმარებელზე დაწესებული გადასახადია და დაბეგვრის არეალში ხვდება საქონლის ბრუნვის დაწყებიდან.

ვინაიდან ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, ამიტომ არაპირდაპირი გადასახადებით ასე ვთქვათ თავად წარმოება წარმოებისათვის ვერ დაიბეგრება, უფრო სწორად გადასახადების ამოღების წყარო არ არის. მხოლოდ საქონლის მიწოდების, ბრუნვის მოხდენით წარმოიშობა ამ საქონლის მიხედვით კუთვნილი არაპირდაპირი გადასახადის(ების) გადახდის ვალდებულება და შესაძლებლობა.

აქციზით იბეგრება აგრეთვე ეთილის სპირტი და ალკოჰოლური სასმელები,თამბაქოს ნაწარმი,მსუბუქი ავტომობილები,ბუნებრივი აირი,ნავთობის დისტილატები და სხვა.

ამდენად შეიძლება ითქვას, რომ აქციზური საქონლის შემთხვევაში როგორც გადასახადის ფაქტიური და ფორმალური გადამხდელია სხვადასხვა, ასევე სხვადასხვაა დაბეგვრის ფაქტიური და ფორმალური ობიექტი და რა მომენტიდანაც აქციზით დაბეგრილ საქონელს ვბეგრავენ კვლავ ვბეგრავენ ასევე არაპირდაპირი გადასახადით დღგ-ით.

## **თამბაქოს ნაწარმი**

2402-10 სიგარები წაჭრილი ბოლოებით, თამბაქოს შემცველობით	1 ღერი- 1.90
2402-11 წვრილი სიგარები თამბაქოს შემცველობით	20 ღერი- 2.20
2402-20 უფილტრო სიგარები თამბაქოს შემცველობით	20 ღერი- 0.6
2402-20 ფილტრიანი სიგარები თამბაქოს შემცველობით	20 ღერი- 1.70
2403-11 ყალიონით მოსაწევი თამბაქო	1 კგ - 35
2403-19 დანარჩენი	1კგ- 35
2403-99 საღებავი ან საყინოსი(ბურნუთი)თამბაქო	1 კგ- 35
2403-99 თამბაქოს ნაწარმი წვის პროცეს გარეშე(ორთქლის მისაღებად)	20 ღერი- 1.70

[ინტერნეტსივრცე <https://www.rs.ge//> ]

**ნავთობპროდუქტების აირები და ბუნებრივი აირი(გარდა მილსადენით  
გადაადგლებულისა)**

2709-00 აირის კონდენსატი ბუნებრივი	1000 მ <sup>3</sup> -200
2711-11 ბუნებრივი აირი გათხევადებული	1000მ <sup>3</sup> -200

2711-12 პროპანი	1 ტ-120
2711-13 ბუტანი	1 ტ- 120
2711-14 ეთილენი,პროპილენი,ბუტილენი,ბუტადიენი	1 ტ - 120
2711-19 დანარჩენი	1 ტ-120
2711-21 ბუნებრივი აირი	1000 მ <sup>3</sup> - 200

[ინტერნეტსივრცე <https://www.rs.ge//> ]

**ალკოჰოლიანი სასმელები :**

საქონლის დასახელება /აღწერილობა	ზომის ერთეული	განაკვეთი
ლუდი	1 ლიტრი	0.12
სხვა დადუღებული სასმელი 5%-ზე მეტი ალკოჰოლის შემცველობით	1 ლიტრი	5
სხვა დაუდუღებელი სასმელი 5 %-ზე ნაკლები ალკოჰოლის შემცველობით	1 ლიტრი	0.6
შუალედური ალკოჰოლიანი სასმელი	1 ლიტრი	5
სასმელი ეთილის სპირტის მარაღალი კონცენტრაციით	1 ლიტრი	22.50
სხვა სქონელი კოდი 2207	1 ლიტრი სუფთა სპირტი	7.5

[ინტერნეტსივრცე <https://www.rs.ge//> ]

იმპორტის გადასახადი საბაჟო გადასახადების ნაირსახეობაა, იმპორტის სასაქონლო ოპერაციის გამოყენება შესაძლებელია საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანილი უცხოური საქონლის მიმართ, იგი უპირობო გადასახადია ბიუჯეტში რომლის ადმინისტრირებას ახორციელებს საგადასახადო ორგანო, საბაჟო დეპარტამენტი. იმპორტისას საქონელს ენიჭება საქართველოს საქონლის სტატუსი და

გადაიხდებინება კანონმდებლობის შესაბამისად. გადასახადის გადამხდელია პირი, რომელიც საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე გადაადგილებს საქონელს, გარდა ექსპორტისა. იმპორტის გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადმოკვეთისას საქონლის სატარიფო ღირებულება, თუ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი. არსებობს იმპორტის გადასახადის 5%-იანი, 12%-იანი და euro/%vol/HL განაკვეთები.

[ინტერნეტსივრცე <https://www.rs.ge/>]

იმპორტის გადასახადის 12% იანი განაკვეთით იბეგრება შემდეგი საქონლის სატარიფო ღირებულება: შინაური ფრინველი ცოცხალი, ანუ შინაური ქათამი, იხვები, ბატები, ინდაურები და ციცრები ხორცი მსხვილფეხა რქოსანი პირუტყვისა, ახალი ან გაცივებული ხორცი და საკვები ბოსტნეული, კაკალი ახალი ან ხმელი, ახალი საიუველირო ნაკეთობები და მათი ნაწილები ძვირფასი ლითონებისაგან ან ძვირფასი ლითონებითმიტკეცილი ლითონებისაგან ნაკეთობები ბუნებრივი ან კულტივირებული მარგალიტის, ძვირფასი ან ნახევრად ძვირფასი ქვებისაგან.

იმპორტის გადასახადის 5% იანი განაკვეთით იბეგრება შემდეგი საქონლის სატარიფო ღირებულება: ხორცი ღორისა, ახალი, გაცივებული ან გაყინული ყველი და ხაჭო, თმის საშუალებები. კოდექსით დადგენილი საქონელი იბეგრება იმპორტის გადასახადის შემდეგი განაკვეთებით (euro/%vol/HL) ანუ (100ლიტრზე) გადასახდელი იმპორტის გადასახადის თანხა შეადგენს იმპორტის გადასახადის განაკვეთის ნამრავლს მოცემულ საქონელში ალკოჰოლის პროცენტული შემცველობის მაჩვენებელზე): ღვინოები ცქრიალა 1,5 euro/lit ყურძნის ტკბილი, დანარჩენი 0,2 euro/lit ეთილის სპირტი, ეთილის სპირტი და სხვა 3 euro/lit...

საქართველში სასაქონლო დეკლარაციის რეგისტრაციის დღიდან საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე ყოფნის ყოველ სრულ და არასრულ კალენდარულ თვეზე იბეგრება იმპორტის გადასახადის იმ თანხის 3 პროცენტით, რომელიც გადახდილ უნდა იქნეს არაუგვიანეს მომდევნო თვის 15 რიცხვისა, ხოლო ბოლო გადახდა უნდა განხორციელდეს საქონლის დროებითი შემოტანის სასაქონლო

ოპერაციის დასრულების დღეს. დეკლარანტს უფლება აქვს, მთელი გადასახდელი თანხა ერთდროულად.

საბაჟო გამშვებ პუნქტში გაფორმებას ექვემდებარება:

- ❖ საჰაერო ტრანსპორტით ან ხელბარგით შემოტანილი საქონელი რომელიც შედის იმპორტის სასაქონლო ოპერაციებში;
- ❖ პირის მიერ საბაჟო საზღვარზე გადაადილებული 10 000 ლარამდე ღირებულების საქონელი;
- ❖ უცხოეთში ყოველ 6 თვეზე მეტი ხნით ყოფნის შემდეგ საქართველოში შემოსული ფიზიკური პირის მიერ 15 000 ლარის ღირებულების საქონლის იმპორტი, რომელიც არ არის განკუთვნილი ეკონომიკური საქმიანობისთვის;
- ❖ საქართველოში მუდმივად საცხოვრებლად შემოსვლისას (რაც დასტურდება იუსტიციის სამინისტროს მიერ შესაბამისი დოკუმენტით) საქონლის (ავეჯი, სატრანსპორტო საშუალება ან სხვა ნივთი) იმპორტი, რომელიც არ არის განკუთვნილი ეკონომიკური საქმიანობისათვის;
- ❖ არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე დროებით (სამსახურეობრივი მივლინებით ან შრომითი ხელშეკრულებით) შემოტანილი პირადი სარგებლობისათვის განკუთვნილი საქონელი;
- ❖ საბაჟო გამშვებ პუნქტში „ბათუმის პორტი“ „ფოთისა და ყულევის პორტი“ კონტეინერით სატრანსპორტო საშუალებებთან ერთად შემოტანილი სხვა საქონელი;

[**ზ.როგავა**, **საგადასახადო სამართალი -თბილისი 2017** ]

[**ინტერნეტსივრცე** <https://www.rs.ge//> ]

იმპორტის 12 %-იანი განაკვეთით იბეგრება: შინაური ფრინველები, მსხვილფეხა რქოსანი პირუტყვი, ხორცი გაყინული ან ახალი ნებისმიერი პირუტყვისა, რძე, იოგურტი, კეფირი, ნატურალური თაფლი, კარტოფილი, პომიდორი, ხახვი, სოკო, ვაშლი, მსხალი და სხვა.

იმპორტის 5 %-იანი განაკვეთით იბეგრება:ლორის ხორცი(ახალი ან გაციებული) ყველი ხაჭო,თმის საშუალებები,საკანცელარიო ნივთები,საპონი,ტანსაცმელი,სპილენძი და სხვა. ცალკე ჯგუფად განიხილება იმპორტის განაკვეთი შემდეგ სახეობებზე:

საქონლის დასახელება	იმპორტის გადასახადის განაკვეთი(100 ლ)
ღვინო ცქრიალა	1.5 euro/lit
ყურძნის ტკბილი	0.2 euro/lit
დადუღებული სასმელები,თაფლის სასმელი	0.5 euro/lit
ყურძნის ნაყენები ჭაჭის დისტილაციის შედეგად	1.5 euro/lit
ვისკი	1.5 euro/lit
რომი და ტაფია	1.5 euro/lit
ლიქიორები	1.5 euro/lit

[ინტერნეტისივრცე <https://www.rs.ge/> ]

იმპორტის გადასახადს ორი ძირითადი ფუნქცია აქვს:

1. ფისკალური, რადგან იგი წარმოადგენს სახელმწიფო ბიუჯეტის ერთ-ერთ წყაროს;
2. დამცავი, მისი მეშვეობით სახელმწიფო იცავს ადგილობრივ მწარმოებელს არასასურველი უცხოური კონკურენციისაგან;



იმპორტის გადასახადისაგან ასევე გათავისუფლებულია: საქონლის იმპორტი სტიქიური უბედურებისა და კატასტროფის ლიკვიდაციის, აგრეთვე ჰუმანიტარული დახმარების მიზნით; 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; ფიზიკური პირის მიერ: კალენდარულ დღეში ერთხელ 500 ლარამდე ღირებულების, 30 კგ-მდე საერთო წონის კვების პროდუქტების იმპორტი (მათ შორის, საფოსტო გზაწინაშე შემთხვევაში), რომელიც არ არის განკუთვნილი ეკონომიკური საქმიანობისთვის, ასევე 4 ლიტრი ყველა სახის ალკოჰოლიანი სასმელის იმპორტი. საქართველოში მუდმივად საცხოვრებლად შემოსვლისას (რაც დასტურდება საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს მიერ დადგენილი წესით გაცემული შესაბამისი დოკუმენტით) საქონლის (მათ შორის, ავეჯის, საყოფაცხოვრებო დანიშნულების საქონლის, ოჯახზე ერთი სატრანსპორტო საშუალების) იმპორტი, რომელიც არ არის განკუთვნილი ეკონომიკური საქმიანობისთვის. საფოსტო გზაწინაშე შემთხვევაში საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის მაგალითად, თუ დეკლარანტი ან მისი წარმომადგენელი საქონლის საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე შემოტანამდე თხოვნით მიმართავს საგადასახადო ორგანოს გაფორმების ეკონომიკურ ზონაში დეკლარაციის შევსების თაობაზე, მას შეუძლია სასაქონლო ოპერაციისათვის საჭირო დოკუმენტების წარდგენა ელექტრონულად. დოკუმენტების ელექტრონულად წარდგენის მომენტიდან საქონელი ჩაითვლება დეკლარირებულად, თუმცა დეკლარაცია ჯერ კიდევ არ არის შევსებული.

### 1.3 არაპირდაპირი საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულება და ადმინისტრირების თავისებურებები.

თვისობრივად დამატებულ ღირებულებას წარმოადგენს საქონლის, მომსახურების ღირებულების ის ნაწილი, რომელსაც პირი უმატებს წარმოების, მომსახურების პროცესში გამოყენებული ნედლეულის, მასალების და მესამე პირთა მიერ განეული მომსახურების ღირებულებას.

დამატებული ღირებულების შემადგენელი ელემენტებია:

- ❖ შრომის ანაზღაურების ფონდი;
- ❖ საამორტიზაციო ანარიცხები;
- ❖ მოგება;
- ❖ გადასახადები მიკუთვნებადი თვითღირებულებაზე.

შესაბამისად აღნიშნულისა საქონლის, მომსახურების მთლიანი ღირებულებიდან შეიძლება გამოვყოთ მისი დღგ-ით დაბეგვრის და დღგ-ის გაანგარიშების ოთხი სხვადასხვა მეთოდი: 1. პირდაპირი ბუღალტრული;

2. არაპირდაპირი;

3. პირდაპირი გამოქვეითვის მეთოდი;

4. გამოქვეითვის არაპირდაპირი მეთოდი (ანუ ჩათვლის).

პრაქტიკაში ყველაზე მეტი გავრცელება ჰპოვა დღგ-ის გამოთვლის მეოთხე, ე.წ. ჩათვლის”, მეთოდმა. ამ მეთოდისა თავისებურება იმაში გამოიხატება, რომ 1997 წლამდე საქართველოში ეს მეთოდი მუშაობდა ანგარიშ-ფაქტურების წარდგენის გარეშე, რის შედეგადაც არაკეთილსინდისიერ გადამხდელთა მაქინაციებით ბიუჯეტი პრაქტიკულად კარგავდა დიდი ოდენობით დღგ-ის თანხების, აღნიშნული მეთოდი ჯერ ანგარიშ-ფაქტურების წარდგენის მეთოდით, შემდგომ კი ელექტრონული ანგარიშ-ფაქტურების მეთოდის გამოყენებით შეიცვალა, რამაც მნიშვნელოვნად შეამცირა ბიუჯეტის შევსების საქმეში დღგ-ის დანაკარგები, თუმცა როგორც უკვე ზემოთ აღვნიშნეთ აღნიშნული პრობლემა კვლავაც არსებობს და მი წინააღმდეგ ბრძოლა კვლავაც გამონვევად რჩება.

[**ზ.როგავა ,საგადასახადო სამართალი -თბილისი 2017 ]**

ჩათვლის მეთოდის გამოყენებისას დღგ-ს ახასიათებს ერთი მნიშვნელოვანი თავისებურება - დარიცხვადი და ამოღებადი დღგ-ის მოცულობა,მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული ამ გადასახადის გამოანგარიშების მეთოდის გამოყენებაზე.

პრაქტიკაში ცნობილია სამი ამგვარი მეთოდი:

**პირველი მეთოდი** - დარიცხვის მეთოდი. საგადასახადო ვალდებულება წარმოიშობა საქონლის,მომსახურების განწვევის მომენტში.

**საკასო მეთოდი** - ამ მეთოდის შესაბამისად საგადასახადო ვალდებულებები წარმოიშობა საქონლის, მომსახურების ღირებულების (შესაბამისად ღირებულებაში განივთებული დღგ-ის) ანაზღაურებისმომენტის მიხედვით.

**ჭიბრიდული მეთოდი** - ამ შემთხვევაში დღგ დაირიცხება და ამოიღება საქონელზე, მომსახურებაზე მისი მიწოდების მომენტის მიხედვით, ხოლო მიღებულ მატერიალურ რესურსებსა და მომსახურებაში განივთებული დღგ-ის ჩათვლის უფლება მოიპოვება - მომწოდებლების მიერ საგადასახადო ანგარიშთაქტურის წარმოდგენის მიხედვით (მათი ღირებულების ანაზღაურების მომენტის მიუხედავად).

დღგ-ის ამკრებად გვევლინება საქონლის, მომსახურების ყოველი მიმწოდებელი ნედლეულის, მასალის, სხვა მომსახურების შექმნაზე მყიდველი გარკვეულწილად ეკონომიკურ სიმძიმეს არ განიცდის, ვინაიდან იღებს ჩათვლას, აინაზღაურებს სრულად მის მიერ მომწოდებლებზე გადახდილ გადასახადს (გადასახადისაგან განთავისუფლებული საქონლის, მომსახურების რეალიზაციის არსებობის გამოკლებით).

ამჟამად დღგ გამოიყენება 60-ზე მეტ ქვეყანაში. მთავრობები ერიდებიან შემოიღონ ეს გადასახადი არასტაბილური ეკონომიკის პირობებში. მაგ: დღგ-ის კონცეფციის და მოქმედების მექანიზმის შემოთავაზების მიუხედავად საფრანგეთში იგი შემოღებული იქნა მას შემდეგ, რაც გასული საუკუნის 50-იანი წლების ბოლოს

საფრანგეთის მთავრობამ შეძლო სამომხმარებლო ბაზარზე უმწვავესი დეფიციტის აღმოფხვრა და გააუქმა მასობრივი მოთხოვნილების საქონელზე ნორმირება.

დღგ-ის აღმინსტრირების საქმეში ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი საკითხი, პრობლემაა ამ გადასახადის გამოანგარიშების ეფექტური და ამასთან შეძლებისდაგვარად მარტივი მეთოდოლოგიის შემუშავება და პრაქტიკაში დანერგვა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ე.წ. ჩათვლის (ჰიბრიდულ) მეთოდს იყენებს, ვინაიდან ანგარიშ-ფაქტურებით ჩათვლის მეთოდი გამოსაყენებლად პრაქტიკულია, ამასთან უნდა აღინიშნოს ისიც, რომ აღნიშნული მეთოდი შეიცავს თეორიული და მეთოდოლოგიური ხასიათის ხარვეზებს.

მსოფლიო პრაქტიკაში დღგ, როგორც წესი, იანგარიშება დარიცხვის მეთოდის პრინციპის მიხედვით. დღგ-ის გამოანგარიშების მეთოდიკა დარიცხვის მეთოდის პრინციპის მიხედვით შეესაბამება საგადასახადო დაბეგვრის თეორიას, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის პრინციპებს, რომლის მიხედვით საგადასახადო დაბეგვრის ბაზას წარმოადგენს საქონლისა და მომსახურების მიმდინარე მოხმარება, რომელსაც საორიენტაციოდ ადგილი აქვს საქონლის მიწოდების ან მომსახურების განწვევის მომენტში და არა მისი განაღდებას მომენტში, რომელიც მხოლოდ ირიბად არის დაკავშირებული ამ ფაქტთან. მიწოდების მეთოდის დროს მარტივდება საგადასახადო ორგანოების მუშაობა დღგ-ის გამოანგარიშება-ამოსაღებად, ვინაიდან მიწოდების ფაქტის დაფიქსირება უფრო მარტივი ხასიათისაა. დარიცხვის მეთოდის გამოყენება, აგრეთვე ჰიბრიდულიც, იძლევა მეტი დღგ-ის სტაბილურად მიღების საშუალებას.

დარიცხვის მეთოდის უპირატესი გამოყენება საბაზრო ეკონომიკის ქვეყნებში ბაზირდება, ეყრდნობა მათთან ნორმალური ფულად-საკრედიტო მდგომარეობის არსებობის საფუძველს და დროულ გადახდაში რაიმე წინააღმდეგობების ძირითადში არარსებობას. დარიცხვის მეთოდის დროს მნიშვნელოვანია მიწოდებულ საქონელზე, მომსახურებაზე გადასახადის დარიცხვასთან ერთად მოხდეს დღგ-ის ჩათვლა მასში განივთებულ მატერიალურ რესურსებზე და მომსახურებაზე გადახდილი დღგ-ის თანხით - აღნიშნული დროში უკავშირებს ერთმანეთს შექმნილი დამატებული

ღირებულების მიწოდების და რეალური ამოღების მომენტს. მომწოდებლის მიერ გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურის წარმოდგენის მიხედვით ჩათვლისას, რომელიც პრაქტიკულად დღესთვის მოქმედებს საქართველოს საგადასახადო სისტემის პრაქტიკაში, გადამხდელი ჩათვლის, ანაზღაურებს გადასახადს, მაგრამ ახალი ღირებულება შეიძლება არ შეიქმნას საერთოდ ან კარგა ხნის პერიოდში.

საგადასახადო ჰარმონიზაციის გათვალისწინებით, საქართველოში შემოღებული იქნა დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთი (ამჟამინდელი რედაქციით - დღგ-ისაგან განთავისუფლებული ოპერაციები ჩათვლის უფლებით), რის საფუძველზეც საქონლის, მომსახურების მიწოდებისას მისი ე. წ. ნულოვანი განაკვეთით დაბეგვრისას გადამხდელს იმავდროულად ეძლევა უფლება გამოქვითვის, ანაზღაუროს ის დღგ, რომელიც მომწოდებლებზე მატერიალურ რესურსების და მიღებულ მომსახურების შეძენისას დაერიცხა. ნულოვანი განაკვეთი (დღგ-ისაგან განთავისუფლებული ოპერაციები ჩათვლის უფლებით) გამოიყენება საქონლის ექსპორტისას, საერთაშორისო გადაზიდვებზე, ტუროპერატორულ მომსახურებაზე და სხვა.

## თავი II. არაპირდაპირი გადასახადების აღრიცხვა და აუდიტი

### 2.1 არაპირდაპირი გადასახადების აღრიცხვას თავისებურებები.

იმ შემთხვევაში როდესაც საწარმოს მიერ დარიცხული დღგ-ის გადასახდელი თანხა გადააჭარბებს გადახდილ თანხას, წარმოქმნილ სხვაობას საწარმო უხდის ბიუჯეტს, ხოლო იმ შემთხვევაში, როცა გადახდილი თანხა აჭარბებს რეალიზაციის თანხას, საწარმოს ბიუჯეტი უბრუნებს სხვაობას. დღგ -ს თანხები არ შედის საწარმოს შესყიდვებისა და გაყიდვების ციფრებში. დღგ-ის გაანგარიშება წარმოებს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით დადგენილი ნორმების საფუძველზე. როგორც უკვე აღვნიშნეთ იგი დგინდება ფასზე დანამატის სახით, რომელის დეკლარირებასა და გადახდას მენარმე სუბიექტი საანგარიშო პერიოდზე - კალენდარულ თვეზე.

ერთმანეთისგან უნდა განვასხვაოთ დარიცხული - გადასახდელი (3330) და ჩასათვლელი - გადახდილი (3340) დღგ. საანგარიშო პერიოდის მიხედვით გაყიდვებთან დაკავშირებული დღგ მოიხსენიება, როგორც გადასახდელი დღგ, ხოლო შესყიდვებთან დაკავშირებული დღგ, როგორც გადახდილი ანუ ჩასათვლელი დღგ. სხვაობა გადასახდელ და ჩასათვლელ დღგ-ს თანხებს შორის არის ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ. როგორც უკვე აღვნიშნეთ საქართველოს საგადასახადო კოდექსით შესაბამისად ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა არის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია დღგ-ს ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით საქონლის, მომსახურების შეძენისას. შესაბამისად აღნიშნულისა, დღგ-ს ჩათვლა შესაძლებელია იმის მიუხედავად, მომწოდებლის დავალიანება დაფარულია თუ არა, თუმცა დღგ-ს ჩათვლა შეუძლებელია ისეთ სასაქონლო ოპერაციაზე, ან მომსახურებაზე, რომელზეც საწარმოს ანგარიშ-ფაქტურა არ მიუღია. საწარმოს თუ მიმდინარე თვეში არ აქვს ჩასათვლელი დღგ, მაშინ იგი სრულად გადაიხდის ბიუჯეტის მიმართ წარმოქმნილ ვალდებულებას (დარიცხულ დღგ-ს), რომელიც ბუღალტრულად ფიქსირდება 3330 ანგარიშზე.

მაგალითად: 1. საწარმომ მიმდინარე თვეში გაყიდა 2000 ლარის დღგ-თი დასაბეგრი საქონელი. მყიდველმა საწარმოს გადაუხადა 2360 ლარი

( $2000+2000*18\%=2360$ ). 360 ლარი ( $2000*18\%$ ) სანარმოსათვის იქნება გადასახდელი დღგ. ამავე პერიოდში სანარმომ შეიძინა 1500 ლარის ფასეულობა, რისთვისაც მომწოდებელს გადაუხადა 1770 ( $1500+1500*18\%$ ) ლარი. 270 ლარი ( $1500*18\%=270$ ) სანარმოსათვის არის გადახდილი ანუ ჩასათვლელი დღგ. ბიუჯეტის მიმართ წარმოქმნილი ვალდებულება აღნიშნული ოპერაციების შემდეგ იქნება 90 ლარი ( $360-270$ )=90.

2. სანარმომ კრედიტით შეიძინა 23600 ლარის ნედლეული (20000 ლარი საქონლის ღირებულებაა, ხოლო 3600 დღგ-ს თანხა).

თარიღი	დებეტი	კრედიტი	თანხა	ოპერაციის შინაარსი
04.03.2019	1620	3110	2000	
04.03.2019	3340	3110	3600	

როგორც ვხედავთ, შეძენისას გადახდილი დღგ აისახება დებეტში, ხოლო გადასახდელი დღგ, როგორც ვალდებულება - კრედიტში.

გაყიდულია მზა პროდუქცია და დაფარულია დებიტორული დავალიანება უნაღლო ანგარიშსწორებით, მთლიანი თანხა ტოლია 29500-ის, მათ შორის დღგ 4500-ლარია, ხოლო რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება შეადგენს 18000 ლარს

თარიღი	დებეტი	კრედიტი	თანხა	ოპერაციის შინაარსი
03.04.2019	1410	6110	25000	გაყიდულია ნედლეული
03.04.2019	1410	3330	4500	გადასახდელი დღგ
03.04.2019	7210	1640	18000	ჩამოწერილია თვითღირებულებები
03.04.2019	1210	1410	29500	მიღებულია მყიდველისაგან

შეძენილია 2000 ლარის საქონელი, დღგ-ს ჩათვლით გადახდილია 2360 ლარი.

თარიღი	დებეტი	კრედიტი	თანხა	ოპერაციის შინაარსი
03.04.2019	1610	3110	2000	შეძენილია საქონელი
03.04.2019	3340	3110	360	ჩასათვლელი დღგ

სხვაობა გადასახდელ და გადახდილ დღგ-ს შორის ტოლია 540-ის (4500-3600-360=540), რაც წარმოადგენს ბიუჯეტში გადასახდელ დღგ-ს. ურთიერთჩათვლა გადასახდელ დღგ-სა და გადახდილ დღგ-ს შორის უმცირესი თანხით ხდება, საპირისპირო (უკუგატარებით) გატარებით. განხილული მაგალითის მიხედვით გვექნება შემდეგი საბუღალტრო გატარება.

თარიღი	დებეტი	კრედიტი	თანხა	ოპერაციის შინაარსი
03.04.2019	3330	3340	3960	დღგ-ს ჩათვლა

ხოლო დღგ-ს ვალდებულების დაფარვისას გვექნება ბუღალტრული გატარება

თარიღი	დებეტი	კრედიტი	თანხა	ოპერაციის შინაარსი
03. 04. 2019	3330	1210	540	დღგ-ს გადახდა

იმისათვის რომ მთლიანი თანხიდან გამოვყოთ დღგ, რიცხვს ვყოფთ 1,18-ზე.



მაგალითად: 1. შეძენილია საქონელი 5900 ლარად, რომელშიც შედის დღგ.  $5900/1,18=5000$  ე.ი. 5000 ლარი არის საქონლის ღირებულება, ხოლო  $5000*18%= 900$  ლარი არის დღგ-ს თანხა.

2. სანარმო რეგისტრირებულია, როგორც დღგ-ს გადამხდელი. მოცემული გვაქვს მარტის თვის საქონლის რეალიზაციის და შესყიდვის ოპერაციები, რომლებზეც მომწოდებლებისგან მიღებულია ანგარიშ-ფაქტურები.

გაყიდვები:

13.03.2019	10000	არ შეიცავს დღგ-ს
15.03.2019	8850	შეიცავს დღგ-ს
18.03.2019	6700	არ შეიცავს დღგ-ს
27.03.2019	23600	შეიცავს დღგ-ს

შესყიდვები:

01.03.2019	5000	არ შეიცავს დღგ-ს
06.03.2019	14160	შეიცავს დღგ-ს
18.03.2019	2950	შეიცავს დღგ-ს
26.03.2019	11250	არ შეიცავს დღგ-ს

გამოვთალოთ მარტის თვის დარიცხული და ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა. გადასახდელი დღგ-ს თანხა ტოლია:

$10000*18\%$	1800
$8850-8850/1.18$	1350
$6700*18\%$	1206
$23600-23600/1.18$	3600
ჯამი	7956

$$(10000*18\%)+(8850-8850/1.18)+(6700*18\%)+(23600-23600/1.18)=1800+1350+1206+3600=7956$$

ჩასათვლელი დღგ -ს თანხა ტოლია:

5000*18%	900
14160-14160/1.18	2160
2950-2950/1.18	450
12500*18%	2250
ჯამი	5760

$$(5000*18\%)+(14160-14160/1.18)+(2950-2950/1.18)+(12500*18\%)=900+2160+450+2250=5760$$

ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ს თანხა ტოლია 7956-5760=2196

შესრულდება დღგ-ს ჩათვლისა და გადახდის ოპერაციები :

დებეტი	კრედიტი	თანხა	ოპერაციის შინაარსი
3330	3340	5760	დღგ-ს ჩათვლა

სხვაობა 2196 ლარი გადაირიცხება ბიუჯეტში:

დებეტი	კრედიტი	თანხა	ოპერაციის შინაარსი
3330	1210	2196	დღგ-ს გადახდა

დღგ-თი შექმნილი საქონლის, მომსახურების გამოყენება არაეკონომიური საქმიანობისათვის, თუ ამ საქონლიზე, მომსახურებაზე გადამხდელმა მიიღო ჩათვლა. დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება საქონლის, მომსახურების საბაზრო ფასით, ხოლო ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება საქონლის, მომსახურების გამოყენების დაწყების მომენტი.

დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის სახეებია:

1. საქონლის (მომსახურების) მიწოდება;
2. საქონლის (მომსახურების) გამოყენება არაეკონომიკური საქმიანობისათვის;
3. რეგისტრაციის გაუქმებისას არსებული საქონლის ნაშთი;

4. საკუთარი წარმოების შენობა-ნაგებობების გამოყენება ძირითად საშუალებად;
5. საიჯარო ურთიერთობის შეწყვეტისას იმ ძირითადი საშუალების დაბრუნება, რომელსაც ჩაუტარდა რემონტი.

**საქონლის მიწოდებისა და მომსახურების განვების ადგილი.** დასაბეგრი ოპერაციის სახე – საქონლის (მომსახურების) მიწოდებისას საგადასახადო კოდექსი, როგორც წესი, ოპერაციის განხორციელების დროდ თვლის საქონლის (მომსახურების) განვების მომენტს. საქონლის (გარდა ელ. ენერჯის, გარანტირებული სიმძლავრის, თბოენერჯის, წყლის და გაზის) მიწოდებისას ეს მომენტი მასზე საკუთრების უფლების გადაცემის მომენტი, ხოლო მომსახურებისას კი პირველივე მომენტი, როდესაც მიმღებ პირს შესაძლებლობა მიეცემა თავისი რისკით გამოიყენოს მომსახურების შედეგი. კანონმდებელი მიწოდების სახეებს ჰყოფს შემდეგ სამ ნაწილად:

1. უწყვეტი (რეგულარული) მომსახურება;
2. გარანტირებული სიმძლავრის, ელექტროენერჯის, თბოენერჯის, გაზის ან წყლის მიწოდება;
3. დანარჩენი მიწოდებები.

იმ შემთხვევაში, როცა საქონლის მიწოდება ითვალისწინებს ტრანსპორტირებას, საქონლის მიწოდების ადგილად ითვლება ტრანსპორტირების დაწყებისას საქონლის ადგილსამყოფელი. სხვა შემთხვევაში საქონლის გადაცემის ადგილი.

მომსახურების განვების ადგილად ითვლება:

1. ადგილი სადაც მდებარეობს უძრავი ქონება თუ მომსახურება უკავშირდება ა უძრავ ქონებას.

მაგალითად, საქართველოს საწარმომ რომელიც ფლობს შენობას ქალაქ ბათუმში

კაპიტალური რემონტის არქიტექტურული დასაბუთებულობის მოსამზადებლად დაიქირავა გერმანიის საწარმო ეს მომსახურება დაკავშირებულია საქართველოში მდებარე უძრავ ქონებასთან შესაბამისად იგი განეულებად ითვლება საქართველოში

2. მომსახურების ფაქტიურად განწევის ადგილი, თუ მომსახურება უკავშირდება მოძრავ ქონებას.

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

3. ტვირთების გადატანისა და მგზავრთა გადაყვანის ადგილსამყოფელი ტრანსპორტირების დაწყებისას, თუ მომსახურება დაკავშირებულია ამ გადაზიდვებთან.

უკუდაბეგვრა. დღგ-თი უკუდაბეგვრას ექვემდებარება:

4. არარეზიდენტი ფიზიკური პირის ან არარეზიდენტი სანარმოს მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე განეული მომსახურება;
5. პირის მიერ სახელშეკრულებო უზრუნველყოფის ფარგლებში საქონლის კრედიტორისათვის საკუთრებაში გადაცემა;
6. საქართველოს ტერიტორიის გარეთ განეული მომსახურების ან საქონლის პროდუქტის (საპროექტო, ტექნიკური დოკუმენტაცია, პროგრამა) ინტერნეტით ან სხვა ელექტრონული ფორმით მიწოდება.

დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირება დასაბეგრი ოპერაციის თანხა კორექტირდება იმ შემთხვევებში, როდესაც:

- გაუქმებულია დასაბეგრი ოპერაცია;
- შეცვლილია დასაბეგრი ოპერაციის სახე;
- შეცვლილია ოპერაციაზე კომპენსაციის თანხა;
- საქონელი/მომსახურება სრულად ან ნაწილობრივ უბრუნდება დღგ-ს

გადამხდელს.

კორექტირება ხორციელდება კორექტირების საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით, რომელიც წარმოადგენს ფინანსთა მინისტრის შესაბამისი ბრძანებით

დადგენილ დოკუმენტს, კორექტირების საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით ფაქტობრივად დასტურდება დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირება.

აქციზის აღრიცხვა. როგორც უკვე აღვნიშნეთ აქციზის გადახდა ევალეზა სანარმოს, რომელიც საქართველოში აწარმოებს აქციზურ საქონელს, ახდენს აქციზური საქონლის იმპორტს ან შავი და ფერადი ლითონების ექსპორტს. საქართველოში აქციზური საქონლის იმპორტიორი სანარმოსათვის გადახდილი აქციზი იმპორტირებული საქონლის თვითღირებულების კომპონენტია. დავუშვათ, სანარმო ახორციელებს სპირტიანი სასმელების იმპორტს და შემდგომ რეალიზაციას საქართველოში. იმპორტირებისას გადახდილი აქციზი ემატება საქონლის თვითღირებულებას.

პირს, რომელიც აწარმოებს აქციზურ საქონელს და არის აქციზის გადამხდელი შეუძლია მიიღოს ჩათვლა აქციზური საქონლის სანარმოებლად გამოყენებულ აქციზურ ნედლეულზე გადახდილი აქციზის ოდენობით.

მაგალითად: აქციზური საქონლის სანარმოებლად იმპორტირებულ ნედლეულზე სანარმომ გადაიხდა 2000 ლარი აქციზი, ხოლო ნედლეულში გადახდილია 7000 ლარი.

ნედლეულის შეძენა აისახება:

თარიღი	დებიტი	კრედიტი	თანხა	ოპერაციის შინაარსი
10.04.2019	1620	3110	7000	აქციზური ნედლეულ შეძენა
10.04.2019	3360	3110	2000	ჩასათვლელი აქციზი

ასევე შეიძინა ადგილობრივი მომწოდებლისაგან 5000 ლარის აქციზური საქონელი, რომელზეც აქციზის გადასახადი 1500 ლარს შეადგენდა.

თარიღი	დებიტი	კრედიტი	თანხა	ოპერაციის შინაარსი
20.04.2019	1620	3110	5000	აქციზური ნედლეულის შეძენა

20.04.2012	3360	3110	1500	ჩასათვლელი აქციზი
------------	------	------	------	-------------------

საწარმომ გამოიყენა როგორც იმპორტირებული, ასევე ადგილობრივი ნედლეული და აწარმოა პროდუქცია, რომელიც გაიყიდა ადგილობრივ ბაზარზე 12000 ლარად, საიდანაც მწარმოებელს აქვს გადასახდელი აქციზის ვალდებულება 4000 ლარის ოდენობით.

თარიღი	დებეტი	კრედიტი	თანხა	ოპერაციის შინაარსი
20.03.2019	1410	6110	8000	აქციზური ნედლეულის გაყიდვა
20.03.2019	1410	3150	4000	გადასახდელი აქციზი

ჩასათვლელი აქციზი ტოლია 3500 (2000+1500), აქციზის ჩათვლა აისახება შემდეგი გატარებით:

თარიღი	დებეტი	კრედიტი	თანხა	ოპერაციის შინაარსი
20.03.2019	3350	3360	3500	აქციზის ჩათვლა

ბიუჯეტში გადასახდელი აქციზი ტოლია  $4000 - 3500 = 500$ , აქციზის გადახდის დროს ერთის მხრივ საწარმოს აქტივებიდან გაედინება რესურსი ფულადი სახით, ხოლო მეორეს მხრივ მცირდება ვალდებულება საგადასახადო ორგანოს მიმართ.

თარიღი	დებეტი	კრედიტი	თანხა	ოპერაციის შინაარსი
--------	--------	---------	-------	--------------------

20.03.2012	3350	1210	500	აქციზის გადახდა
------------	------	------	-----	-----------------

## 2.2 არაპირდაპირი გადასახადების დეკლარირება.

საქართველოში გადასახადების აღრიცხვა და დეკლარირება ეფუძნება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ ნორმებს, რომელიც ეფუძნება მეწარმეთა შემოსავლებისა და სამეურნეო ოპერაციების ბუღალტრულ აღრიცხვა-ანგარიშგებას, გადასახადების ბუღალტრული აღრიცხვის ნორმების ძირითად წყაროს წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (ბასს). ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოება და ანგარიშგების შედგენა ემყარება პრინციპებს, რომლებიც წარმოადგენენ წესებისა და რეკომენდაციების ერთიანობას. ამ პრინციპების გამოყენებით ღვინდება საწარმოს აქტივები და ვალდებულებები, მათი შეფასების წესები, საწარმოს შემოსავლები და ხარჯები, მოგება ან ზარალი. ბუღალტრული აღრიცხვის, ფინანსური ანგარიშგების შედგენის ერთ-ერთი პრინციპია შესაბამისობის პრინციპი ანუ შემოსავლებისა და ხარჯების ურთიერთდაკავშირების პრინციპი, რომლის თანახმადაც ხარჯები შეიძლება აისახოს იმ საანგარიშგებო პერიოდში, რომელშიც წარმოიშვა შემოსავლები ამ ხარჯების განვეის შედეგად. შემოსავლებისა და ხარჯების ურთიერთმიკუთვნების პროცესი დარიცხვის მეთოდის საფუძველზე მიმდინარეობს, ამდენად შესაბამისობის პრინციპი არეგულირებს გასავლების ხარჯებად აღიარებას. მისი არსი იმაში მდგომარეობს, რომ მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში ის გასავლები მიიჩნევა ხარჯებად, რომელიც მონაწილეობს ამ პერიოდის შემოსავლების მიღებაში.

ბასს-ში მითითებულია (ბასს 18, პუნქტი 19) რომ, "ერთი და იმავე ოპერაციასთან დაკავშირებული ამონაგებისა და ხარჯების აღიარება-ასახვა ხდება ერთდროულად. ამ პროცესს უწოდებენ ამონაგებისა და ხარჯების შესაბამისობის პრინციპს...".

დარიცხვის მეთოდის დროს ერთის მხრივ შეიძლება საწარმოს ირიბად ეზღუდება ფინანსურ, საბრუნავ საშუალებები, როცა დროში იწვლება ჩათვლის პერიოდი (თუმცა მოქმედი კანონმდებლობა ჩათვლის უფლებას არ უკავშირებს თანხის

გადახდას, ანაზღაურებას), მაგრამ მეორე მხრივ გადამხდელს უბიძგებს ყაირათიანობისაკენ, რათა დააჩქაროს კვლავწარმოების პროცესი, ირიბად აიძულებს, რაც შეიძლება ოპერატიულად მოახდინოს საქონლის, მომსახურების წარმოება-მინოდება, შესაძლო უმოკლეს ვადაში შექმნას ახალი დამატებული ღირებულება და მიანოდოს მომხმარებელს, რათა ასევე შესაძლო უმოკლეს ვადაში მიიღოს ჩათვლა. ხოლო ისეთ პირობებში, როცა წარმოების თუ მომსახურების პროცესი ობიექტური მიზეზებით (ტექნოლოგიური პროცესი თუ სხვა. მაალითად, გემთმშენებლობა, სამშენებლო-სამონტაჟო სამუშაო და ა. შ.) ხანგრძლივია, მაშინ სამუშაოს, მომსახურების ცალკეული ეტაპების მინოდების მიხედვით მოხდება დღგ-ის აღრიცხვა-ანგარიშგება (დარიცხვა-ჩათვლა), პრინციპში მსგავსად საქონლის, მომსახურების რეგულარული ან უწყვეტი მინოდების შემთხვევისა, რომელიც რეგლამენტირებულია საგადასახადო კანონმდებლობით და რომლის დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ განსაზღვრულია...“ყოველი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ან გადახდის მომენტში, მაგრამ არა უგვიანეს საანგარიშო თვის ბოლო სამუშაო დღისა”.

ხანგრძლივობის პერიოდი ცალსახად უნდა აღიქმებოდეს როგორც მეურნე სუბიექტთა, ისე საგადასახადო ორგანოთა მიერ და საქონლის, მომსახურების მინოდების შემთხვევაში, როცა აღნიშნული პროცესი ხანგრძლივია, ანგარიშგების ვადის ამოსავალ მომენტად უნდა განისაზღვროს არა თვის ბოლო სამუშაო დღე, არამედ სუბიექტებს შორის ხელშეკრულებით განსაზღვრული საანგარიშგებო პერიოდი და აღქმა უნდა იყოს ცალმხრივი, ერთნაირი. გადამხდელი ვალდებულია ამის თაობაზე დეკლარაციაში გააკეთოს სათანადო მითითებით (თვე, წელი).

საქართველოში აჟამად მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად განსაზღვრული არაპირდაპირი გადასახადების (დღგ-სა და აქციზის) გადამხდელთათვის შესაბამისი ნორმატიული დოკუმენტებით გათვალისწინებული მოქმედი ნორმების შესაბამისად:

1. დღგ-ის დეკლარაციის წარმოდგენა ევალეზათ პირებს რომლებიც რეგისტრირებულნი არიან დღგ-ის გადამხდელებად. აღნიშნული პირები



- ყოველი თვის არაუგვიანეს 15 რიცხვისა დღე-ის დეკლარაციას წარადგენენ საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით
2. დეკლარაციები წარედგინება საგადასახადო ორგანოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 171-ე მუხლის გათვალისწინებით.
  3. თუ მიმდინარე საგადასახადო პერიოდში დადგინდა რომ წინა საგადასახადო პერიოდში დეკლარაციაში არ იქნა ან არასრულად იქნა ასახული მონაცემები, რამაც გამოიწვია დასაბეგრი ბაზის, გადასახადის განაკვეთის, ჩასათვლელი თანხის ან სხვა სახის შეცდომები, მისი დაზუსტება ხდება შესაბამისი გასული პერიოდების დეკლარაციების წარმოდგენის გზით, ცვლილებებისა და დამატებების გათვალისწინებით. გასწორებული დეკლარაციები წარმოდგენილ უნდა იქნეს იმ საგადასახადო პერიოდში მოქმედი ფორმით, რომელი პერიოდის დღე-ის გადაანგარიშებაც ხდება.
  4. დღე-ის დეკლარაციის შევსება ხდება გადამხდელის ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრების მონაცემთა საფუძველზე
  5. დამაგროვებელ უწყისებში სხვადასხვა განაკვეთით (0%, 18%) დასაბეგრი, აგრეთვე გათავისუფლებული საქონლის/მომსახურების მიწოდების ოპერაციების აღრიცხვა უნდა წარმოებდეს ცალ-ცალკე.
  6. დეკლარაციის წარმოდგენის და შესაბამისად დღე-ის გადახდის ვადა, რომელიც ემთხვევა გამოსასვლელ (არასამუშაო) და სადღესასწაულო დღეებს გადაიტანება პირველ სამუშაო დღეს.
  7. დეკლარაციის ფოსტით გაგზავნისას მისი წარდგენის დღედ ითვლება დაზღვეული წერილის გაგზავნის თარიღი, რომელშიც მოცემულია გზავნილის აღწერილობა. ელექტრონული ფორმით დეკლარირების შემთხვევაში ელექტრონული ფოსტის გაგზავნის თარიღი.
  8. დეკლარაციის ჩანაწერების უტყუარობა და სისრულე დადასტურებულ უნდა იქნეს საწარმოს ხელმძღვანელის, ხოლო ინდ. მენარმის შემთხვევაში - ინდ. მენარმის ხელმოწერით, ან მათი კანონიერი ან უფლებამოსილი პირის ხელმოწერითა და თარიღის აღნიშვნით.

9. საგადასახადო ვალდებულების თანხობრივი გაანგარიშება ხდება სრულ ლარებში. ამ მიზნით საგადასახადო ვალდებულება 1 ლარამდე ნულდება.
10. დეკლარაციის შევსება წარმოებს გარკვევით, მეღნით, ბურთულიანი ავტოკალმით ან კომპიუტერის გამოყენებით.
11. დეკლარაციაში, სადაც მითითებულია ლოგიკური ფორმულები, შეიტანება აღნიშნული ფორმულების მიხედვით განსაზღვრული მონაცემები. იმ შემთხვევაში თუ ობიექტური მიზეზის გამო დასახელებულ სტრიქონებში შეიტანება განსხვავებული მონაცემი, გადამხდელი ვალდებულია აღნიშნულზე დეკლარაციაში გააკეთოს სათანადო შენიშვნა.
12. დეკლარაციაში მონაცემები უნდა აისახოს იმდაგვარად, რომ დღგ-ის განსაზღვრასთან დაკავშირებული არც ერთი ელემენტი არ იქნეს გამოტოვებული ან ზედმეტად ჩართული.
13. დეკლარაციის შევსება ხდება დღგ-ის გადამხდელის მიერ გარდა იმ განაცხადისა, რომელიც ივსება საგადასახადო ორგანოს მიერ.
14. დღგ-ის დეკლარაციის ფორმას და შევსების წესი დამტკიცებულია ფინანსთა მინისტრის შესაბამისი ბრძანებით, დღგ-ის დეკლარაცია მოიცავს 3 განაცხადს და ორ დანართს:
  - I. სატიტულო ნაწილს;
  - II. საგადასახადო ორგანოს აღნიშვნას დეკლარაციის წარმოდგენის თაობაზე;
  - III. დღგ-ის საერთო თანხის გაანგარიშებას;

### 2.3 არაპირდაპირი გადასახადების აუდიტი.

გადასახადის გადამხდელთა მიერ საგადასახადო ვალდებულებათა დროულად და კეთილსინდისიერად შესრულების აღრიცხვა-ანგარიშგების კონტროლის განხორციელებაში მნიშვნელოვანი როლი ეკისრება გადასახადების აუდიტს, ზოგადად აუდიტის პროცესში ჩართულია ბევრი მონაწილე, თუმცა, უშუალოდ აუდიტის მიმდინარეობის პროცესში მონაწილეობს მხოლოდ სამი:

ა) გადასახადის გადამხდელი: აუდიტის პროცესი ეფუძნება გადამხდელის სააღრიცხვო ჩანაწერებსა და დოკუმენტაციას. გადამხდელი პირის ვერბალური და წერილობითი განცხადებები ასევე შესაძლოა წარმოადგენდეს მნიშვნელოვან ინფორმაციას საგადასახადო ვალდებულებების შესახებ. გადასახადის გადამხდელის მიერ შესაბამისი კანონმდებლობის ცოდნა მნიშვნელოვანია სამომავლო თვითდევალარირებისათვის.

ბ) აუდიტორი: აუდიტორი შესაძლოა იყოს ერთადერთი პირი, რომელსაც ექნება შესაძლებლობა, ნახოს გადამხდელის ჩანაწერები და დოკუმენტაცია, გაესაუბროს მას პირისპირ, დააკვირდეს საგადასახადო ანგარიშგებას და აამაღლოს გადამხდელის ცნობიერება. ამგვარად, აუდიტორს აქვს უპირველესი პასუხისმგებლობა – იმოქმედოს პროფესიონალურად და დაიცვას მე-2 თავში წარმოდგენილი აუდიტის სტანდარტები. აუდიტორმა თავისი საჭიროებების შესახებ უნდა აცნობოს როგორც ზედამხედველს, ასევე გადამხდელს. აუდიტორებმა უნდა შეაგროვონ ფაქტები:

4. რა საქმიანობას ეწევა გადასახადის გადამხდელი ?
5. როგორ ხორციელდება ეს საქმიანობა?
6. როგორ კავშირშია გადამხდელის საქმიანობა დაბეგვრასთან/გადასახადების გადახდასთან?
7. მოიპოვოს დოკუმენტაცია;
8. მოახდინოს გადამხდელის ინფორმირება.

გ) ზედამხედველი: 1. აუდიტის პროცესის ზედამხედველები პასუხისმგებლები არიან სამუშაოს მოცულობის მონიტორინგზე, ისევე როგორც ცალკეული აუდიტორების მუშაობის შეფასებასა და შემონშების პროცესის თითოეული ეტაპის საჭიროებისამებრ გადასინჯვაზე იმის უზრუნველსაყოფელად, რომ მიღებული საბოლოო შედეგი შესაბამისობაში იყოს ხარისხის სტანდარტებთან. ზედამხედველები ასევე პასუხისმგებლები არიან თავიანთი სამმართველოს პროდუქტიულობაზე.

2. აუდიტის დეპარტამენტის მიერ განხორციელებული საგადასახადო შემონშებისას, ზედამხედველის ფუნქცია, თუ შესაბამისი ბრძანებით სხვა რამ არ იქნა განსაზღვრული, ენიჭება შესაბამისი სამმართველოს უფროსს.

3. არსებობს გამონათქვამი, რომ „გადამხდელებმა ყველაზე უკეთ იციან თავიანთი საქმე.“ გადამხდელებსა და საგადასახადო ორგანოს შორის კონფლიქტების უმეტესობა აუდიტორების წინდაუხედაობის გამო წარმოიშობა. მათ შესაძლოა გადამხდელებს უთხრან, რომ მიზანშეწონილი იქნებოდა ოპერაციის სხვაგვარად განხორციელება ან შესაძლოა ეჭვი შეიტანონ გადამხდელის მიერ გაწეული გარკვეული ხარჯების სისწორეში. თვითონ გადამხდელმა პირმა უნდა წარმოადგინოს ინფორმაციის დასაბუთებული წყარო იმის ასახსნელად, თუ რას წარმოადგენს მისი საქმიანობა, როგორ სრულდება იგი, რა სტრატეგიული მიზნებია დასახული და რატომ განხორციელდა კონკრეტული ოპერაციები.

4. გადამხდელის მიერ მიწოდებული ინფორმაციის მიმართ აუდიტორის მხრიდან პროფესიული სკეპტიციზმი სავსებით გასაგებია და ამის არც გადამხდელს არ უნდა ეშინოდეს. თუ შემოწმების პროცესით დადასტურდება გადამხდელის ნათქვამის სისწორე, აუდიტორსაც მეტი ნდობა ექნება გადამხდელის მიმართ და შესაბამისად, შემოწმების რისკ-ფაქტორებიც შემცირდება. თუმცა, მხოლოდ იშვიათ შემთხვევებში არის გამართლებული, რომ აუდიტორმა სცადოს საკუთარი შეფასების შეცვლა გადამხდელის მიერ შემოთავაზებული შეფასებით.

საგადასახადო აუდიტის პროცესში საგადასახადო აუდიტის მიდგომები:

- ეფექტური საგადასახადო აუდიტი არ გულისხმობს ინსტრუქციების შესრულებას და სათანადო აღნიშვნებით რაიმეს სისწორის დადასტურების პროცესს. საგადასახადო აუდიტი - ესაა ფაქტების შეგროვება გონივრული გადანწყვეტილების მისაღებად იმის შესახებ, თუ რამდენად შეასრულა გადასახადის გადამხდელმა თავისი საგადასახადო ვალდებულებები და საჭიროა თუ არა დამატებითი ზომების მიღება. გადანწყვეტილება უნდა იყოს ობიექტური, მას უნდა მოსდევდეს პროცესი, რომელიც ნდობაზე იქნება დაფუძნებული. მნიშვნელოვანია ის გარემოებაც, რომ ცალკეული საგადასახადო შემთხვევები სხვადასხვა და ინდივიდუალური ხასიათისაა, შესაბამისად აღნიშნულისა აუდიტის პროცესის წარმართვა დამოკიდებულია თითოეულ შემთხვევასთან უშუალოდ დაკავშირებულ ფაქტებსა და გარემოებებზე;

- საგადასახადო აუდიტის ჩასატარებლად ვრცელი მეთოდოლოგია გამოიყენება და საგადასახადო აუდიტის ყოველი შემთხვევა ამ მეთოდოლოგიით ხელმძღვანელებს. აუდიტის თითოეულ ეტაპზე საჭიროა, რომ აუდიტორმა არსებული საფრთხეებისა და ხელმისაწვდომი ინფორმაციის საფუძველზე მოახდინოს პროფესიული შეფასება და ზუსტად განსაზღვროს, რა მიდგომით იქნება შესაძლებელი აღნიშნული რისკების მოგვარება, რა კონკრეტული აუდიტორული ტესტებისა და საშუალებების გამოყენებაა საჭირო გადამხდელის ვალდებულების შესრულების დონის განსაზღვრის მიზნით სათანადო ინფორმაციისა და მტკიცებულებების მისაღებად;

- ყველანაირი აუდიტის დროს ყველა ბიზნეს-საწარმომ საერთო კონცეფციით უნდა იხელმძღვანელოს; ცხადია განსხვავებული იქნება მცირე, საშუალო და მსხვილი გადამხდელების შემთხვევა. აქ იგულისმება რომ ყველა ტიპის ბიზნესისათვის აუდიტის ჩატარების ძირითადი პრინციპები ერთნაირი უნდა იყოს, თუმცა პროცესი განსხვავდება დიდი და მცირე ზომის საწარმოების შემთხვევების შემთხვევაში. მიუხედავად გამოყენებული მიდგომისა, უნდა მოხდეს იმის უზრუნველყოფა, რომ გადამხდელზე დახარჯული დრო და ძალისხმევა პროპორციული იყოს გადამხდელებისგან ამოსაღები თანხის რისკთან.

- აუდიტორს საქმისადმი სწორი მიდგომის შერჩევასაც ყოველთვის უნდა ახსოვდეს, რომ აუდიტის ჩატარებაზე დახარჯული დრო უნდა შეესაბამებოდეს არსებულ რისკს, ასევე გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის მასშტაბებს და შემთხვევების სირთულეს;

- არსებობს არასწორი შეხედულება იმის თაობაზე, რომ მსხვილ კომპანიებში გადასახადებისაგან თავის არიდების რისკი დაბალია, რადგან მათ სისტემებში მოქმედებს კონტროლის ადეკვატური მექანიზმები. როგორც გამოცდილება აჩვენებს, მსხვილ ბიზნეს-საწარმოებში ვიზიტების შედეგად დაფიქსირებულა საკმაოდ მასშტაბური ზომით საგადასახადო ვალდებულებათა არასრული დეკლარირების შემთხვევები. შესაბამისად, მსხვილი ბიზნეს-საწარმოებიდან გადასახადის ამოღება უფრო დიდი რისკის სფეროა. კერძოდ, ბიზნეს-საწარმოები, რომლებიც მოქმედებენ

რამდენიმე სხვადასხვა სფეროში, შესაძლოა მანიპულირებდნენ თავიანთი ფილიალების, დეპარტამენტების შიგა გადახდებითა და გადაარიცხვებით იმ მიზნით, რომ შეიმცირონ ან თავიდან აიცილონ კორპორაციის საგადასახადო ვალდებულებები.

- საგადასახადო გადახდელთა კონტროლისადმი სისტემური მიდგომის პრაქტიკაში განხორციელების უზრუნველყოფის მიზნით საჭიროა „დაღმავალი“ მიდგომის შერჩევა, რაც უნდა დაინყოს სტრატეგიული საკითხების გამოვლენითა და მთლიანი აუდიტის სტრატეგიის განსაზღვრით. ზოგად სტრატეგიას თან უნდა სდევდეს დეტალური სამუშაო გეგმა.

საგადასახადო აუდიტის პროცესში კონტროლის მიზანი გამოიხატება იმაში, რომ:

- საგადასახადო აუდიტის ძირითადი მიზანია გადახდელის კონტროლი, აუდიტორის ამოცანა–რისკ-სფეროების გამოვლენითა და შემონშებით სწორად განსაზღვროს საგადასახადო ვალდებულებები და დაეხმაროს გადასახადის გადახდელს მომავალში სწორად განსაზღვროს კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებები. ამგვარად, უნდა შემუშავდეს შემონშების პროგრამა, რომელიც უზრუნველყოფს ყველა სფეროს დაფარვას შემონშების რამდენიმე თანამიმდევრული ეტაპის განმავლობაში, თუ საქმე არ გვაქვს სრულ აუდიტთან. საჭირო ხდება აუდიტორის პროფესიული შეფასება და შემონშების ზოგადი სტრატეგიის დაგეგმვა უშუალო ხელძღვანელობის დახმარებითა და თანხმობით;

- მთლიან სტრატეგიაში გათვალისწინებული უნდა იყოს კონკრეტული გადახდელის კონტროლის გარემო. კონტროლის გარემოს შეფასებაში, სხვა ფაქტორების შეფასებასთან ერთად, გაერთიანებული უნდა იქნეს მართვისადმი ხელმძღვანელობის მიდგომა, აღრიცხვის სისტემის ადეკვატურობა და შიგა სააღრიცხვო კონტროლის გამოყენება. ასევე მეტად მნიშვნელოვანია იმის გაგება, რომ კონტროლის გარემოს შემონშება მიზნად ისახავს მხოლოდ კონტროლის ძირითადი არსის გაგებას და არ გულისხმობს შემონშებას, რომელიც ხორციელდება მომდევნო ეტაპზე;

- როგორც წესი, საგადასახადო აუდიტის მიზნები განსხვავდება ფინანსური აუდიტის მიზნებისგან. ვინაიდან საგადასახადო აუდიტორს არ მოეთხოვება მტკიცების

უმრუნველყოფა, საგადასახადო აუდიტს ფინანსურ აუდიტთან შედარებით ბევრად ნაკლები ქმედებების განხორციელება მოუწევს დამაკმაყოფილებელი დასკვნების გამოსატანად. შედეგად აუდიტის „გუნდი“ შეიძლება სულ ორი ადამიანისგან შედგებოდეს – უშუალოდ ოფისში მომუშავე ზედამხედველისგან და აუდიტორისგან, რომელიც გასვლით სამუშაოებს ასრულებს.

საგადასახადო აუდიტის განხორციელების პროცესში უმნიშვნელოვანესია აუდიტის მიზნების სწორად განსაზღვრა, კერძოდ კი:

- აუდიტორს ყოველთვის უნდა ახსოვდეს აუდიტის ძირითადი მიზანი, რაც გულისხმობს გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულებებთან დაკავშირებით დეკლარირებული უზუსტობების რისკის შეფასებას.

- აუდიტორს საგადასახადო აუდიტის დაგეგმვის და შემოწმების დროს უნდა ახსოვდეს, რომ:

- უმნიშვნელოვანესია ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგების სისრულე, კერძოდ კი ის, რომ ფინანსურ დოკუმენტაციაში აღრიცხული უნდა იყოს ანგარიშსწორების ყველა ნაშთი და ოპერაცია;

- სიზუსტე – რეგისტრირებული ოპერაციები და ანგარიშსწორებები უნდა იყოს მათემატიკურად ზუსტი;

- ფაქტობრიობა – აღრიცხული აქტივები და პასივები რეალურად უნდა არსებობდეს. აღრიცხული ოპერაციები არ უნდა იყოს ფიქტიური;

- დროში თანხვედრა – ოპერაციების აღრიცხვა უნდა მოხდეს შესაბამის პერიოდში;

- შეფასება – ოპერაციების შეფასება უნდა მოხდეს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა და საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად;

- უფლებები და მოვალეობები – აღრიცხული აქტივები ეკუთვნის სამეურნეო სუბიექტს და აღრიცხული პასივებიც სამეურნეო სუბიექტის პასუხისმგებლობის ქვეშაა;

- ოპერაციების ფორმა და შინაარსი – ანგარიშების ნაშთი სწორად უნდა იყოს დაჯგუფებული.

აუდიტის ზემოთ მოცემულ მიზნებს არსებითი მნიშვნელობა აქვს ყველა აუდიტისთვის; აუდიტის მიზნების ფონზე აუდიტის პროცედურის ერთმანეთთან

დაკავშირება საშუალებას იძლევა, შემუშავდეს სათანადო სტრატეგია საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას არსებითი შეცდომების თავიდან აცილების მიზნით.

აუდიტის მოქმედი სტანდარტებით სარგებლობისას აუდიტორს უნდა ახსოვდეს, რომ აუდიტის განხორციელებისთვის არსებობს მოქმედი სტანდარტები:

- დაგეგმვა, კონტროლი და აღრიცხვა - შესაბამისად აუდიტორმა უნდა მოახდინოს თავისი სამუშაოს ადეკვატურად დაგეგმვა, კონტროლი და აღრიცხვა;

- აღრიცხვის სისტემა - შესაბამისადა აუდიტორმა უნდა გამოიკვლიოს, თუ აღრიცხვის და მონაცემთა დამუშავების რომელი სისტემა მოქმედებს და შეაფასოს მისი ადეკვატურობა, როგორც საგადასახადო დეკლარაციების მომზადების საფუძველი.

- აუდიტის მტკიცებულება- შესაბამისად აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს სათანადო და სარწმუნო მტკიცებულება, რომელიც მას საშუალებას მისცემს, გააკეთოს გონივრული დასკვნები.

- შიგა კონტროლის მექანიზმები - თუ აუდიტორს სურს, დაეყრდნოს რაიმე ტიპის შიგა კონტროლის მექანიზმებს, მან უნდა დაადგინოს და შეაფასოს ეს მექანიზმები და მის ფუნქციონირებაზე შეასრულოს შესაბამისობის ტესტი.

- ფინანსური დოკუმენტაციის გადასინჯვა - აუდიტორმა ფინანსური დოკუმენტაციის გადასინჯვა უნდა აწარმოოს საჭირო დოზით იმ დასკვნებიდან გამომდინარე, რომელსაც ის გააკეთებს აუდიტის სხვა მტკიცებულებებიდან, რათა ჩამოუყალიბდეს მოსაზრება საგადასახადო დეკლარაციების სიზუსტეზე.

#### [6.სრესელი აუდიტის თეორია თბილისი 2013]

მეტად მნიშვნელოვანია გვახსოვდეს ის, რომ ბიზნესის ხელმძღვანელობის მთავარი საზრუნავი და პასუხისმგებლობაა, კომპეტენტურად და სწორად წარმართოს ბიზნესი. ეს იმას ნიშნავს, რომ მმართველობამ უნდა უზრუნველყოს აქტივების უსაფრთხოება, სათანადო სააღრიცხვო დოკუმენტაციის არსებობა ისევე, როგორც ისეთი სისტემის არსებობა, რომლის საშუალებითაც შესაძლებელი გახდება მოხდება შეცდომებისა და თაღლითობის გამოვლენა, მათი თავიდან აცილება. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საჭიროა მოქმედებდეს სათანადო შიგა კონტროლის სისტემა. აუდიტის დროს აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, მოქმედებს თუ არა ასეთი შიგა



კონტროლის სისტემა, დანყებული კონტროლის გარემოდან, სააღრიცხვო სისტემის და აღრიცხვის შიგა კონტროლის მექანიზმების ჩათვლით. (სავარაუდოდ, შიგა კონტროლის სისტემა მცირე ბიზნესებში არ იარსებებს, ან იქნება მხოლოდ ჩანასახის სახით).

#### [6.სრესელი აუდიტის თეორია თბილისი 2013]

საგადასახადო აუდიტის პროცესი უნდა იგვემბოდეს, სრულდებოდეს და ფასდებოდეს იმგვარად, რომ აუდიტორს ჰქონდეს საფუძვლიანი მოლოდინი, რომ გამოვლინდება უზუსტობები ფინანსურ ან სხვა ჩანაწერებში, რაც ბიზნეს-საწარმოს საგადასახადო მდგომარეობაზე იქონიებს გავლენას. აუდიტის დროს აუდიტორმა უნდა დაიწყოს გადამხდელის ბიზნესის შესწავლა-ანალიზი, იმ საკითხების გამოსავლენად, რომელიც შეიძლება მოქმედებდეს კომპანიის საგადასახადო მდგომარეობაზე. აღნიშნული ანალიზი მომავალში შეიძლება გახდეს კრიტიკული მნიშვნელოვანი ფაქტორი ღრმა და საფუძვლიანი აუდიტის ჩატარების პროცესში.

ზოგადად საგადასახადო აუდიტის პროცესში გამოიყოფენ ოთხი ძირითად ეტაპს:

- ❖ აუდიტის წინმსწრები კვლევა;
- ❖ გამოკვლევა/გასვლითი სამუშაოები;
- ❖ სამუშაო დოკუმენტაცია (ჩანაწერები);
- ❖ ბიზნესის მიმოხილვა.

წინმსწრები კვლევისა და აუდიტის დაგეგმვის მიზანია დაადგინოს, თუ რამდენად შეესაბამება აუდიტის ამოცანა შერჩევის პირველად კრიტერიუმს და წინასწარ განსაზღვროს აუდიტის ჩატარებისათვის საუკეთესო მიდგომა.

გადამხდელის კონტროლის, რისკ-ფაქტორების გამოვლენისა და შემოწმების დროს საგადასახადო ვალდებულებების სწორად განსაზღვრის მიზნით, შემოსავლების სამსახურის აუდიტორების მიერ წინმსწრები კვლევის დროს უნდა მოხდეს გადამხდელის მიერ საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე შემოტანილი ან/და გატანილი საქონლის ამსახველი ბაზების დამუშავება. კერძოდ: შედარდეს სხვადასხვა

შემომტანების მიერ დეკლარირებული იგივე საქონლის ფასები, სასაქონლო კოდი, პრეფერენციების გამოყენება და ა.შ.

წინმსწრები კვლევა განსხვავებული იქნება საგადასახადო პროგრამის მიხედვით, მაგრამ მასში აუცილებლად შევა შემოსავლების სამსახურში არსებული ჩანაწერების გადასინჯვა, სავარაუდოდ, გადამხდელთან არაოფიციალური პირველადი კონტაქტი და საკითხის განხილვა აუდიტის ზედამხედველთან. აუდიტორმა ასეთი კვლევის შედეგები უნდა გამოიყენოს აუდიტის მიდგომის შემუშავებისა და შემოწმების დროის დაგეგმვის მიზნით. ოფისში წარმოებული სათანადო კვლევით დაიბოგება გასვლითი სამუშაოების დრო; ოფისში ჩატარებული დეტალური კვლევა აუდიტორს დაეხმარება, განსაზღვროს დარღვევები, რომელთა გამოკვლევა მომდევნო ეტაპზე გახდება საჭირო.

#### [6.სრესელი აუდიტის თეორია თბილისი 2013]

წინმსწრები კვლევის ეტაპზე ხორციელდება შემდეგი ინფორმაციებისა და ფაქტობრივ გარემოებებზე შესაბამისი მონაცემების შეგროვება:

- გადამხდელზე ინფორმაციის მოპოვება და იმ საკანონმდებლო ნორმების განსაზღვრა, რომელიც პირდაპირ იქნება დაკავშირებული გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებებთან;
- გადამხდელზე მოპოვებული ინფორმაციით, აუდიტის რისკების განსაზღვრით, გადამხდელის დეკლარაციების ანალიზით და საგადასახადო კანონმდებლობის საშუალებით მთავარი რისკ-სფეროების გამოვლენა;
- საჭირო ინფორმაციის მოპოვება მთლიანი აუდიტის სტრატეგიის განსაზღვრის მიზნით, დანყებული ხელმძღვანელობის კონტროლიდან, სააღრიცხვო სისტემისა და, ბოლოს, შიგა სააღრიცხვო კონტროლის ჩათვლით;

- მნიშვნელოვანი რისკების გამოვლენა, აუდიტის ჩატარების სფეროების განსაზღვრა.

### [6.სრესელი აუდიტის თეორია თბილისი 2013]

წინმსწრები კვლევის ეტაპზე გახორციელებული ინფორმაციებისა და ფაქტობრივ გარემოებებზე შესაბამისი მონაცემების შეგროვების შემდეგ იწყება გამოკვლევა. გამოკვლევა ხშირად გადამხდელის სამუშაო ადგილზე წარმოებული პირველადი გასაუბრებით იწყება. იგი მოიცავს გასვლით სამუშაოს და მთავრდება ბოლო გასაუბრებით. თუმცა, გამოკვლევა შესაძლოა ჩატარდეს აუდიტორის სამუშაო ადგილზეც. პირველადი გასაუბრება უნდა განვიხილოთ როგორც სასარგებლო ინფორმაციის მოპოვების საშუალება, რაც ხელს შეუწყობს აუდიტის უფრო ეფექტურად წარმართვას. აუდიტორმა აუდიტის პროცედურები გადამხდელთან ერთად უნდა განიხილოს იმ მიზნით, რომ დარწმუნებული იყოს მოპოვებული ინფორმაციის სისწორეში. თუმცა, აუდიტორმა შესაძლოა გამოიყენოს მოქმედების თავისუფლება იმ შემთხვევაში, თუ გამოავლინა, რომ გადამხდელი თავს არიდებს საგადასახადო ვალდებულებას. აუდიტორებმა გადამხდელებს შესაძლოა მოსთხოვონ საჭირო ინფორმაციის შემცველი კონკრეტული დოკუმენტაციის წარდგენა, მაგრამ მათ ასევე უნდა იმუშაონ გადამხდელთან მოთხოვნილი ინფორმაციის და ჩანაწერების მოპოვებისთვის. ბოლო გასაუბრება აუდიტორმა მიღებული შედეგების ასახსნელად უნდა გამოიყენოს. მან გადამხდელს უნდა წარუდგინოს აუდიტის შედეგები, სამუშაო დოკუმენტები, აცნობოს დამატებითი დოკუმენტების საჭიროების შესახებ, განუმარტოს ხელმისაწვდომი იურიდიული დაცვის საშუალებები და მიაწოდოს ინფორმაცია მომავალში თვითდეკლარირების პროცესის სწორად განხორციელებისათვის.

გამოკვლევის ეტაპზე ხორციელებელდება:

-აუდიტის გამოვლენილი სფეროებისთვის მოქმედი შიგა სააღრიცხვო კონტროლის მექანიზმების შეფასება, საჭიროებისამებრ, არსებითი შემონგების პროგრამის შემუშავება (შენიშვნა: ეს არ ეხება მცირე გადამხდელების აუდიტს).  
საშუალო ზომის გადამხდელებს შესაძლოა გააჩნდეთ შიგა კონტროლის მექანიზმები –

აუდიტორი შეაფასებს და გადაწყვეტს, რამდენად ეფექტურია მსგავსი მართვის საშუალებებზე დროის ხარჯვა, ან პირდაპირ გადავა არსებითი შემონმების ჩატარებაზე;

- აუდიტის დასრულება, ვალდებულების განსაზღვრა და ხელმძღვანელობისთვის ანგარიშის წარდგენა სამომავლო ქმედებისთვის.

აუდიტის სრული პროცესის დროს მიმდინარეობს დოკუმენტების წარმოება. როგორც წესი გასაუბრებებსა და შესწავლის პროცესების დროს აუდიტორები ინიშნავენ თავიანთ შედეგებს და დასკვნებს (ანარმოებენ დოკუმენტაციას) იმისთვის, რომ ზუსტად განსაზღვრონ შემონმებისას მნიშვნელოვანი ფაქტორები. ჩანაწერების წარმოების ეტაპში შედის პროექტის სამუშაო დოკუმენტებისა და ჩანაწერების წარმოება და რედაქტირება საბოლოო ანგარიშად. ამ პროცესში ინარმოება მუდმივი სამუშაო დოკუმენტი, რომელიც დაბეგვრის განსაზღვრის დოკუმენტი ხდება.

არ არის მიზანშეწონილი და შესაძლებელი აუდიტის ყველა ასპექტის დოკუმენტად გარდაქმნა. აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს თავისი შეფასება და განსაზღვროს, რა ინფორმაციაა საჭირო გამონაკლისების განსასაზღვრად და რა არაა საჭირო. აუდიტის ჩატარება შესაძლოა მოითხოვდეს გარკვეულ მინიმალურ ინფორმაციას. ზედამხედველმა შესაძლოა ამ მოთხოვნას უფრო ფართო მასშტაბი მისცეს.

საგადასახადო აუდიტის პროცესში არის შემთხვევები როდესაც მიზანშეწონილა კომპანიაში ჩატარდეს არსებითი საგადასახადო შემონმება, აღნიშნული ხორციელდება იმ სფეროებში, რომლებიც გადასახადებისაგან თავის არიდების კუთხით ყველაზე სარიკსოდ ითვლებიან. არსებითი საგადასახადო შემონმება შემონმება შეიძლება დაიყოს ორ ნაწილად:

-ანალიტიკური მიმოხილვა – შესაძლო საგადასახადო ვალდებულების ოდენობის განსაზღვრა და მისი შედარება რეალურად გადახდილ თანხასთან. ამისთვის შესაძლოა ინფორმაციის სხვადასხვა წყაროს გამოყენება შესამონმებელ სფეროში მოსალოდნელი საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით. შესაძლოა ნებისმიერი სხვაობის გამოკვლევა.

- დეტალური შემოწმება – ოპერაციებისა ან სხვა პროცედურების პირდაპირი შემოწმება ისეთი მეთოდების კომბინირებული გამოყენებით, როგორცაა:

- ❖ დაკვირვება და გამოკითხვა;
- ❖ დათვალიერება;
- ❖ დოკუმენტური მტკიცებულებების შემოწმება.

არსებითი საგადასახადო შემოწმების ფარგლები დამოკიდებული იქნება რისკის დონეზე. თუ არ გამოვლინდება მნიშვნელოვანი რისკ-სფეროები, ან შემოწმების აუცილებლობა არ განისაზღვრება, იგი მხოლოდ დამატებითი საშუალება იქნება გადამხდელის მიერ წარდგენილი ინფორმაციის დასადასტურებლად. ამ შემთხვევაში საკმარისი იქნება შეზღუდული (თემატური) შემოწმების ჩატარებაც.

საგადასახადო აუდიტის პროცესში ასევე მნიშვნელოვანია სააღრიცხვო ურუნალებისა და ჩანაწერების შედარება საგადასახადო დეკლარაციასთან, რაც ფაქტობრივად გულისხმობს მენარმის სააღრიცხვო ურუნალებისა და ჩანაწერების შედარებას გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილ საგადასახადო დეკლარაციასთან. შედარების დროს ხდება იმ პროცესების გაკონტროლება, რომლებიც მენარმემ გამოიყენა საგადასახადო დეკლარაციის მოსამზადებლად აღნიშნული სააღრიცხვო ურუნალებისა და ჩანაწერების მიხედვით.

შედარებისთვის გამოყენებული ჩანაწერები მოიცავს გადასახადის გადამხდელის ან/და ბუღალტრის მიერ მომზადებულ შეჯამებულ ინფორმაციას, შედარებებს და ანგარიშების დაჯგუფების ამსახველ დოკუმენტებს, ამ დოკუმენტაციაში წარმოდგენილი იქნება წიგნების ანგარიშების შედარება (დაჯგუფების გზით) საგადასახადო დეკლარაციის შესაბამის გრაფებთან.

მას შემდეგ რაც მოხდება ყველანაირი დოკუმენტის შემოწმება და ყველა დოკუმენტის აღრიცხვა, შემოწმება რომელიც აქვს გადასახადის გადამხდელს და წარმოადგენს დოკუმენტაციას და აუდიტორი გაივლის თანმიმდევრულად ყველა სატანადო ეტაპს რომელიც მან წინასწარ დაგეგმა აუდიტის დაწყების წინ, მას აქვს დასკვნის მომზადება - გაკეთების და წარდგენის დრო, გამომდინარე იქიდან რომ შემოწმდა საგადასახადო დეკლარაციები რომლებიც მოიცავს დღგ-ს ან აქციზს ან სხვა

ნებისმიერ გადასახადს და თუ აუდიტორმა აღმოაჩინა დარღვევები ან პირიქით ყველანაირი ნორმის ფარგლებშია რომელიც კანონით არის სამართლიანად გადახდილი და შესრულებული ამის შემდეგ აუდიტორი გამოიტანს ობიექტურ და სამართლიან დასკვნას.

ზოგადად საგადასახადო აუდიტის შედეგების მიხედვით დასკვნის გამოტანა, მათ შორის არაპირდაპირ გადასახადთან მიმართებაში ხდება მას შემდეგ, რაც მოხდება ყველა ფაქტის შეგროვება გადასახადის გადამხდელთან გასაუბრების შედეგად, შემოწმდება სააღრიცხვო დოკუმენტაცია, წიგნები და თანხმობები დოკუმენტები, ჩატარდება მესამე მხარეებთან გასაუბრება და სათუო საკითხების გარშემო ჩატარდება მოკვლევა, აუდიტორს ხელთ აქვს მთელი ის ინფორმაცია, რომელზე დაყრდნობით მან უნდა მიიღოს გადაწყვეტილებები. ამ ეტაპზე აუდიტორი პროფესიული განსჯის გამოყენებით მთელი ზემოთ აღნიშნული ინფორმაციის საფუძველზე გამოიტანს დასკვნას.

აუდიტორმა კონკრეტული დასკვნა გამოიტანოს ყველა მტკიცებულების დაბალანსებული და ობიექტური შეფასების შედეგად. აუდიტორს ენიჭება უფლებამოსილება, წარმოადგინოს რეკომენდაცია ყველა გამოვლენილი საკითხის სათანადოდ გადაწყვეტის მიზნით, აგრეთვე გადასახადის გადამხდე მიერ წამოჭრილი ნებისმიერი საკითხის გადასაჭრელად.

აუდიტორმა საკითხთან დაკავშირებით დასკვნის გამოტანის შემდეგ, საკუთარი გადაწყვეტილების შესახებ უნდა აცნობოს გადასახადის გადამხდელს ან/და მის წარმომადგენელს. შესაძლებელია გადასახადის გადამხდელის ან/და მისი წარმომადგენლისთვის აუდიტორის დოკუმენტაციის ასლების მიწოდება. აუდიტორი უნდა შეეცადოს საკითხების გადაჭრას აუდიტის მსვლელობის პროცესში.

შესამოწმებელ საკითხებთან დაკავშირებით დასკვნების გამოტანისას აუდიტორმა უნდა იხელმძღვანელოს დამოუკიდებელი და ობიექტური შეფასებით; საკუთარი მოვალეობების ყველა ასპექტში და საკითხებთან დაკავშირებით გადაწყვეტილება უნდა მიიღოს კონკრეტული გარემოებების საფუძველზე, სუბიექტური შეხედულებების და ინტერესთა შეუთავსებლობის გარეშე. აუდიტორის ობიექტურობა გამოიხატება შემდეგით:

- გადაწყვეტილებების მიუკერძოებლად და ობიექტურად მიღება პროცედურების და მოქმედი სადაგასახადო კანონის თანმიმდევრული განხორციელება;
- პირებთან სამართლიანად მოპყრობა;
- მიუკერძოებელი მიდგომა და ყველა სათანადო ინფორმაციის მათ შორის საპირისპირო თვალსაზრისის გაგების და გათვალისწინების მზადყოფნა.
- ღია სამართლიანი და მიუკერძოებელი პროცესების გამოყენება გადაწყვეტილებების მისაღებად აუცილებელი ინფორმაციის შეგროვები და შეფასებისთვის.

აუდიტორმა დასკვნის გამოსატანად ყველა ფაქტის შეფასება უნდა განხორციელოს პროფესიული შეფასების გზით. იშვიათია შემთხვევები, როდესაც აუდიტორს ყველა ის ინფორმაცია აქვს, რომელიც სურს საკითხის საბოლოოდ გადასაჭრელად. ამდენად, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, როდის აქვს მოპოვებული საკმარისი, ან არსებითად საკმარისი ინფორმაცია იმისთვის, რომ სათანადოდ გადაწყვიტოს ყველა განსახილველი საკითხი. რაც უფრო მალე მიაღწევს ამ ეტაპს, მით უფრო დროულად იქნება შესაძლებელი.

აუდიტორი გამოიყენებს საკუთარ კვალიფიკაციას და მჯელობას დამადასტურებელი ფაქტების მომზადებისას იმ შემთხვევაში, როდესაც საჭირო ინფორმაცია სრულად არ არის ხელმისაწვდომი ისე, რომ არ დაარღვიოს გადასახადის გადამხდელის უფლებები, თუმცა იმავდროულად გადასახადის გადამხდელმა არ უნდა ისარგებლოს დოკუმენტაციის სრულყოფილად წარმოების განუხორციელებლობით. იმის განსასაზღვრად, თუ რამდენად ხდება გადასახადის გადამხდელის მიერ ვალდებულების „არსებითად დაკმაყოფილება“, საჭიროა შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- შესაბამისი დანახარჯების მოცულობა და სახეობა;
- დოკუმენტების რა ელემენტები არ არის წარმოდგენილი;
- მიზეზები რომელთა გამოც გამოქვითვა არ იყო სათანადოდ დასაბუთებული;

- დანახარჯების დამასაბუთებელი სხვა ინფორმაციის არსებობა;
- რამდენად არსებითია დაუსაბუთებელი ელემენტები, და

ელემენტების მნიშვნელობა გადასახადებთან მიმართებაში.

გადასახადის გადამხდელის სანდოობის განსაზღვრა ყველაზე ხშირად აუცილებელია გადასახადის გადამხდელების მიერ წარმოდგენილი ზეპირი მტკიცებულებების შეფასებასთან დაკავშირებით.

ზეპირი მტკიცებულების შეფასების ფარგლებში გადასახადის გადამხდელის ან მესამე მხარის სანდოობის დადგენა აუდიტორის ვალდებულებას წარმოადგენს. დამადასტურებელი ან საწინააღმდეგო დეტალები მნიშვნელოვან როლს ითამაშებს განცხადებების მიზანშეწონილობის და სარწმუნოობის დადგენის დროს.

თუ გადასახადის გადამხდელის განცხადებები, აუდიტორის შეფასებით, მიაჩნდება არაკეთილსაიმედოობაზე, აღნიშნულის გათვალისწინება უნდა მოხდეს გადანყვეტილების მიღებისას, რომლის მიხედვით სანდო მტკიცებულებად ჩაითვლება ზოგიერთი ან ყველა ზეპირი განცხადება, ან არც ერთი მათგანი. თუმცა, იმ გამონაკლისით, რომ გადასახადის გადამხდელის განცხადებები არ ჩაითვლება აბსოლუტურად არასანდოდ, დასკვნის გამოტანისას მათ გარკვეული მნიშვნელობა უნდა მიენიჭოთ.

აუდიტორმა გონივრული გადანყვეტილებების მიღება უნდა განახორციელოს ლოგიკური შეფასების გზით. აუდიტორი კარგად უნდა დარწმუნდეს თითოეული შეღავათის საფუძვლიანობაში. ეს მოიცავს ქვემოთ წარმოდგენილი ელემენტების გათვალისწინებას; აღნიშნული ელემენტები განსხვავებული იქნება შესაბამისი საკითხების და ფაქტობრივი გარემოებების მიხედვით:

- იმის გათვალისწინება, თუ რამდენად დეტალური დოკუმენტაცია არის სავალდებულო;
- სათანადო დასაბუთებისთვის აუცილებელი ყველა არსებული დოკუმენტაციის შემოწმება;



- იმის განსაზღვრა, თუ რა წონა უნდა მიენიჭოს ზეპირ განცხადებებს და ახსნა-განმარტებებს.

### დასკვნა.

არაპირდაპირი გადასახადების თეორიული საკითხების გამოკვლევა, აგრეთვე ანალიზის გაკეთება როგორც სახელმწიფოს შემოსავლებში მათი როლის მიხედვით, ასევე საწარმოთა ფინანსურ მდგომარეობაზე მათი ზემოქმედების მიხედვით, საშუალებას იძლევა განისაზღვროს არაპირდაპირი გადასახადო დაბეგვრი სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები საბაზრო ეკონომიკის პირობებში. ამ დროს მიღებული ძირითადი შედეგები მდგომარეობს შემდეგში:

- არაპირდაპირი გადასახადები წარმოადგენენ სახელმწიფოს საბიუჯეტო სისტემის ძირითად საშემოსავლო წყაროს;

- მნიშვნელოვნად მაღალია მათი წილი სახელმწიფო (ცენტრალურ) შემოსავლებში;

- ხდება არაპირდაპირი გადასახადების აბსოლუტური თანხების მნიშვნელოვანი ზრდა;

- არაპირდაპირი გადასახადების როლი და მნიშვნელობა იზრდება წარმოების შეკვეცის პირობებში და ინფლაციური ტენდენციების გაძლიერებისას.

სამეურნეო სუბიექტებზე არაპირდაპირი გადასახადების ზემოქმედების შესწავლა-ანალიზი საფუძველს იძლევა გამტანილი იქნას დასკვნები, რომ:

- არაპირდაპირი გადასახადები, წარმოადგენენ რა ფასის ელემენტს, ზემოქმედებენ ბიზნეს - საწარმოს მოგებაზე და შესაბამისად რენტაბელობის დონეზე;

- არაპირდაპირი გადასახადები წარმოადგენენ რა საქონლის ფასზე დანამატს, საგრძნობლად ზრდიან გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო ტვირთს;

- არაპირდაპირი გადასახადების გამოანგარიშებისა და ამოღების წესი მნიშვნელოვან ზეგავლენას ახდენს ბიზნეს - საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაზე.

ყოველივე ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე შეიძლება გამოვიტანოთ დასკვნა იმის თაობაზე რომ, მიუხედავად იმისა რომ არაპირდაპირი გადასახადები გარკვეულწილად წარმოადგენს საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის საფუძველს, მათი გამოანგარიშებისა და ამოღების მოქმედი პრაქტიკა საჭიროებს შემდგომ სრულყოფას და დახვეწას;

დასკვნიდან გამომდინარე ჩამოყალიბებული წინადადებები კი მდგომარეობს შემდეგში:

- წარმოჩენილა რა ფაქტორები, განმაპირობებელი არაპირდაპირი გადასახადების მნიშვნელობისა, როგორც ძირითადი წყაროსი საქართველოს საბიუჯეტო სისტემის შემოსავლებში და განისაზღვრა უარყოფითი ზეგავლენა დღგ-ის, აქციზის გადამხდელ საწარმოთა საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შედეგებზე. ჩვენის მოსაზრებით საქართველოს ამჟამინდელი რეალობის პირობებში არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრა არ წარმოადგენს ქმედით ინსტრუმენტს მწარმოებლიდან მომხმარებელზე საგადასახადო სიმძიმის გადაკისრებისა. ასეთი მდგომარეობა დაკავშირებულია არა თვით არაპირდაპირი გადასახადების არსთან და მათი ზემოქმედების მექანიზმებთან, არამედ განპირობებულია ჩამოყალიბებული სუბიექტური გარემოებებით და მიზეზებით. ასეთ პირობებში არაპირდაპირი გადასახადი, დღგ, წარმოებისათვის დროთა განმავლობაში გადაიქცევა დამამძიმებელ ფაქტორად, რომელიც პრაქტიკულად აუარესებს საწარმოს ფინანსურ მაჩვენებლს;

- მნიშვნელოვანია დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციისათვის ზღვარის განსაზღვრის, ცვლილების საკითხი მისი გაზრდის თვალსაზრისით. ასევე აქციზის გადახდის გადანაწილების მიზანშეწონილობა თამბაქოს

ნაწარმზე და ნავთობპროდუქტებზე ამ ბაზრის სუბიექტებს შორის. აქციზით დაბეგვრის გაზრდა აქციზური განაკვეთების გაზრდის გზით არ წარმოადგენს ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის გაზრდის ფაქტორს, სინამდვილეში აღნიშნულს მივყავართ აღნიშნული საქონლის არალეგალური ბრუნვისა და კონტრაბანდის მნიშვნელოვნად ზრდამდე. მიზანშეწონილად მიგვაჩნია შეიცვალოს აქციზის გადახდის წესი საგადასახადო სიმძიმის გადანაწილების გზით საქონლის მწარმოებლებს, საბითუმო და საცალო მოვაჭრეებს შორის;

- საგადასახადო ორგანოების საქმიანობაში მნიშვნელოვანი ადგილი უჭირავს არაპირდაპირი გადასახადების გადახდაზე კონტროლს. მნიშვნელოვანია მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების, მ.შ. ინსტრუქციების სრულყოფილების და გამართულობის საკითხი. ინსტრუქცია უნდა ასახავდეს გარკვეული მოქმედებების ჩამონათვალს. ყველა განმარტებითი საკითხი უნდა გადაწყვეტილი იყოს საკანონმდებლო აქტში. თუ კანონი შეიცავს ორმაგ განმარტებას, იგი უნდა შეიცვალოს, გასწორდეს. მიგვაჩნია, რომ სწორედ კანონმდებლობის ორმაგად გაგების პრობლემის გამოსწორებაა უმნიშვნელოვანესი საკითხი, ასევე საგადასახადო ორგანოების მაკონტროლირებელი ფუნქციის შესრულება გაძნელებულია მატერიალურ-ტექნიკური ბაზის არასრულყოფით (თუმცა ამ მიმართულებით უკანასკნელ პერიოდში მნიშვნელოვანი წინსვლაა) და ერთიანი, ცენტრალიზებული პროგრამული უზრუნველყოფის გამართულად, შეუფერხებლად მუშაობაში ხარვეზებით, საგადასახადო ორგანოების კვალიფიციური კადრებით დაკომპლექტების პრობლემებით, ხოლო კვალიფიკაციის ამაღლების კურსები და ახალი კადრების მოზიდვა, დაკომპლექტების მოქმედი ფორმა მოითხოვს კიდევ უფრო დახვეწას.

მიუხედავად იმისა რომ, თანამედროვე პირობებში აუცილებელია იმის კოსტანტირება, რომ არსებულ სიტუაციაში არაპირდაპირ გადასახადებს ალტერნატივა პრაქტიკულად არა აქვს, ისინი გადამწყვეტ როლს ასრულებენ რა ქვეყნისნაერთ ბიუჯეტის შემოსავლებში, მიზანშეწონილად ვთვლით ზემოაღნიშნული შემოთავაზებით

დაიხვეწოს და სრულყოფილ იქნას საქართველოს საგადასახადო სისტემაში არსებული არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის მოქმედი დებულებები.

### გამოყენებული ლიტერატურა:

1. საგადასახადო აუდიტის სახელმძღვანელო.
2. საგადასახადო სამართალი.
3. ბუღალტრული აღრიცხვა.
4. აუდიტის თეორია ნ.სრესელი
5. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი.
6. საგადასახადო საქმე სრული პროფესორი გ. იმედაშვილი
7. არაპირდაპირი გადასახადები ს.სვანაძე
8. ინტერნეტსივრცე საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე [www.matsne.gov.ge](http://www.matsne.gov.ge)
9. მომხმარებლის სახელმძღვანელო საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ვებ გვერდი [www.mof.ge](http://www.mof.ge)

10. ინტერნეტსივრცე შემოსავლების სამსახურის ვებ გვერდი [www.rs.ge](http://www.rs.ge)
11. ინტერნეტსივრცე [www.bbi.ge](http://www.bbi.ge)
12. ინტერნეტსივრცე საქართველოს პარლამენტის ეროვნული ბიბლიოთეკა [www.nplg.gov.ge](http://www.nplg.gov.ge)
13. ინტერნეტსივრცე [www.economists.ge](http://www.economists.ge) საქართველოს ახალგაზრდა ეკონომისტთა ასოციაცია
14. ინტერნეტსივრცე ახალგაზრდა ფინანსისტთა და ბიზნესმენტთა ასოციაცია [www.afba.ge](http://www.afba.ge)
15. საქართველოს სტატისტიკა [www.statistics.ge](http://www.statistics.ge)