

საგადასახადო კანონმდებლობაში დღგ-ის კუთხით დაგეგმილი ცვლილებების საკითხისთვის

გურამ უფლისაშვილი

ეკონომიკის დოქტორი, ასოცირებული პროფესორი, ქუთაისის უნივერსიტეტი, საქართველო
guram.umphlisashvili@unik.edu.ge

საკვანძო სიტყვები: საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, დამატებული ღირებულების გადასახადი, ევროკავშირთან ასოცირების შეთანხმება.

J.E.L. classification: H2, E6, K2

ანოტაცია

საქართველოს საგადასახადო კოდექსში იცვლება დამატებული ღირებულების გადასახადის ნაწილი. ცვლილებების მთავარი მიზეზია ჩვენი საგადასახადო კანონმდებლობის ევროკავშირის შესაბამის სტანდარტებთან ჰარმონიზირების აუცილებლობა.

განხილულია რამდენიმე მნიშვნელოვანი სიახლე, რომელთაც შეუძლიათ სხვადასხვა გავლენის მოხდენა, როგორც გადასახადის გადამხდელთა მდგომარეობაზე, ისე სახელმწიფოს ფისკალურ ინტერესებზე.

საჭიროა ევროკავშირთან გაფორმებული ასოცირების შეთანხმების რეალიზაცია. ასევე დგას საგადასახადო სისტემის სამართლიანობის და ადმინისტრირების სიმარტივის პრინციპების დაცვის აუცილებლობა. ამასთან, ვინაიდან გადასახადები სახელმწიფოსთვის უმნიშვნელოვანეს ფისკალურ ფუნქციას ასრულებენ, ცვლილებების შედეგები გათვლილი უნდა იყოს დეტალურად.

შესავალი

2020 წლიდან საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში შედის უმნიშვნელოვანესი,

შეიძლება ითქვას რადიკალური, ცვლილებები. კერძოდ, მთლიანად იცვლება საგადასახადო კოდექსის კარი VI – დამატებული ღირებულების გადასახადი - როგორც ფორმით, ისე შინაარსობრივი კუთხით.

ცნობილია, რომ აღნიშნული ცვლილებების უმთავრესი მიზეზია ევროკავშირთან 2014 წელს გაფორმებული ასოცირების შეთანხმება, კერძოდ მისი ის დანართი, რომლითაც საქართველომ აიღო ვალდებულება, ევროკავშირის საბჭოს შესაბამისი დირექტივის ჩარჩოებში, განსაზღვრულ ვადებში ეტაპობრივად დაუახლოვოს საგადასახადო კანონმდებლობა ევროკავშირის შესაბამის სამართლებრივ სტანდარტებს. ამ ცვლილებების აუცილებლობას საფუძვლად უდევს ის გარემოება, რომ ევროკავშირი წარმოადგენს ერთიან სავაჭრო-ეკონომიკურ სივრცეს და სრულიად ბუნებრივია მასში შემავალი ქვეყნების კანონმდებლობების (მ.შ. საგადასახადო ნორმების) ჰარმონიზირების საჭიროება, მ.შ. შესაძლო ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნით. ამგვარი მოთხოვნები ვრცელდება არა მხოლოდ კავშირის წევრ, არამედ იმ ქვეყნებზეც, რომელთა დეკლარირებული მიზანი ევროკავშირში გაერთიანებაა.

ძირითადი ნაწილი

დაგეგმილი საკანონმდებლო ცვლილებებში საინტერესო და მეტად მნიშვნელოვანია იქიდან გამომდინარე, რომ სადღეისოდ სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების უმეტესი წილი სწორედ ამ გადასახადებზე მოდის. ამდენად, აღნიშნული მასშტაბური რეფორმის განხორციელებას შეიძლება ჰქონდეს მნიშვნელოვანი შედეგები არამარტო ევროინტეგრაციის პროცესების განვითარების, ან თუნდაც სამეწარმეო გარემოს ცვლილების კუთხით, არამედ მოსალოდნელი ფისკალური შედეგების მხრივაც.

რაც შეეხება შინაარსობრივ ცვლილებებს, აქ ჩვენს ყურადღებას იპყრობს რამდენიმე მნიშვნელოვანი სიახლე, რომელთაც შეუძლიათ სხვადასხვა მიმართულების გავლენის მოხდენა, როგორც გადასახადის გადამხდელთა მდგომარეობაზე (დაბეგვრის ტვირთის შემსუბუქების თუ დამძიმების კუთხით), ისე სახელმწიფოს ფისკალურ ინტერესებზე. გამოვყოფთ რამდენიმე მნიშვნელოვან ცვლილებას:

- ადრინდელი რედაქციისაგან რამდენადმე განსხვავებულად განიმარტება მომსახურების გაწევის ადგილი - საქართველოშია თუ სხვა ქვეყანაში. ამის გამიჯვნას დიდი მნიშვნელობა აქვს ერთი და იგივე დასაბეგრი ოპერაციის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან ასაცილებლად. ძირითადი წესი მდგომარეობს იმაში, რომ 2020 წლიდან არამეწარმე ფიზიკური პირისათვის მომსახურების გაწევის შემთხვევაში, მომსახურების გაწევის ადგილად ჩაითვლება მომსახურების გამწევის ადგილმდებარეობა, სხვა შემთხვევაში - მომსახურების მიმღების ადგილმდებარეობა. თუმცა ამ ზოგადი წესის გარდა ცალკე არის ჩამოთვლილი მომსახურების სახეების საკმაოდ ფართო ჩამონათვალი, რომლის გაწევის ადგილად ყველა შემთხვევაში მომსახურების მიმღების ადგილმდებარეობა ჩაითვლება - ტელესაკომუნიკაციო, საკონსულ-

ტაციო, სარეკლამო, საბანკო-საფინანსო და სხვა მომსახურებები. ახალი ნორმა სხვადასხვა შემთხვევაში სხვადასხვა გავლენას იქონიებს გადამხდელეებზე და გადასახადების ადმინისტრირებაზე;

- ვფიქრობთ, ასევე უფრო გარკვევით არის დაზუსტებული საქონელის მიწოდების ადგილები, რომლის კვალიფიცირება დამოკიდებულია სხვადასხვა მომენტზე, მ.შ. ტრანსპორტირება, დამონტაჟება-გაშვება და ა.შ.;

- შეიცვლება საკუთარი ძალებით აშენებული შენობა-ნაგებობების ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებისას დაბეგვრის წესი. ამიერიდან საკუთარი ძალებით საკუთარი მიზნებისთვის ასეთი ძირითადი საშუალების წარმოება ან რემონტი დაიბეგრება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ეს პირი სრულად ვერ მიიღებდა დღგ-ის ჩათვლას ამ საქონელის თუ მომსახურების სხვა პირისგან შექმნის შემთხვევაში. ეს დადებითად იმოქმედებს იმ გადამხდელეებზე, რომელთა ოპერაციები დღგ-ით ჩვეულებრივ იბეგრება (ე.ი. არაა გათავისუფლებული). მათ, დღემდე ჯერ კიდევ არსებული წესით, საკუთარი წარმოების შენობის საკუთარ საქმიანობაში ჩართვა ეთვლებოდათ დასაბეგრი ოპერაციად - თუმცა იგივე რაოდენობით ეძლეოდათ ჩათვლის უფლება. ამით ასეთ გადამხდელეებს გაუმარტივდებათ გადასახადების ადმინისტრირება - აღარ დასჭირდებათ მომდევნო ათი წლის განმავლობაში დღგ-ის აღდგენის კონტროლი. ხოლო ის, რომ ამიერიდან საკუთარი ძირითადი საშუალებების გარემონტებაც დღგ-ით დაბეგვრას დაექვემდებარება, დამამძიმებელი ცვლილება იმ ბიზნეს-სუბიექტებისათვის, რომელთა საქმიანობა დღგ-ისაგან გათავისუფლებულია ჩათვლის უფლების გარეშე - ესენია: მაგალითად, საბანკო, სამედიცინო, საგანმანათლებლო სფეროს სუბიექტები;

- გადასახადის გადამხდელებს (განსაკუთრებით ეს ეხებათ სადისტრიბუციო ფირმებს) გაუმარტივდებათ უსასყიდლო მიწოდებების განხორციელება. შემოღებულ იქნა ე.წ. მცირე ღირებულების საჩუქარის ცნება (50 ლარამდე ღირებულებისა), რომლის უსასყიდლოდ მიწოდება დღგ-ით აღარ დაიბეგრება - თუ მასზე შესყიდვის მომენტში დღგ-ის ჩათვლა განხორციელებული არ იყო. ეს უდავოდ შეღავათია გადასახადის გადამხდელებისათვის, თუმცა ფისკალური და საგადასახადო ადმინისტრირების კუთხით გარკვეული რისკის მატარებელია;

- საგადასახადო კოდექსის ამჟამად მოქმედი რედაქციით საქონელის უსასყიდლო მიწოდება ექვემდებარება საბაზრო ფასებით დღგ-ით დაბეგრას. 2020 წლიდან კი უსასყიდლო მიწოდება დაიბეგრება მხოლოდ მაშინ, როცა გადამხდელს მიღებული ექნება ჩათვლა ამ საქონელის შესყიდვისას;

- 2020 წლიდან მომსახურების გაწევა უსასყიდლოდ დაიბეგრება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ეს გადამხდელის მიზნებიდან არ გამომდინარეობს ან გაწეულია მისი თანამშრომლების პირადი სარგებლობისათვის. ე.ი. აღარ დაიბეგრება მომსახურების იმგვარი უსასყიდლო მიწოდება, რომელიც გადამხდელის საქმიანობის მიზნებიდან გამომდინარეობს. ჯერჯერობით მოქმედი წესით, უსასყიდლო მიწოდება დღგ-ით დაბეგრვის ობიექტია მისი საბაზრო ფასით. ამიტომ, ეს გადამხდელთათვის პოზიტიური ცვლილებად შეიძლება ჩავთვალოთ. ცუდი კი ის არის, რომ ჯერჯერობით განმარტების გარეშეა დარჩენილი, თუ რა შეიძლება შედიოდეს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის მიზნებში და როგორია არამიზნობრივი გამოყენების კრიტერიუმები. ამან აზრთა სხვადასხვაობა შეიძლება გამოიწვიოს

სადავო სიტუაციების ინტერპრეტირებისას გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის;

- დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის რამდენადმე განსხვავებულად - უფრო შემსუბუქებულად - განიმარტა საბაზრო ფასის ცნება და გამოყენების პირობები. ზოგიერთ შემთხვევაში დაშვებულია არა რეალიზაციის, არამედ შესყიდვის ფასების აღება;

- დაზუსტდა დაბეგრვის წესი სამშენებლო სფეროში. უძრავი ქონების მიწოდება და მის მიწოდებასთან დაკავშირებული სამშენებლო, სამონტაჟო და სარემონტო მომსახურება დაიბეგრება გაერთიანებულად შენობის ექსპლუატაციაში შესვლის მომენტში (იმ შემთხვევაში, თუ მანამდე ადგილი არ ჰქონდა ღირებულების წინასწარ, ავანსად გადახდას). აქამდე უძრავი ქონების დაბეგრვის მომენტი უკავშირდებოდა საკუთრების უფლების რეგისტრაციის მომენტს. ახალი წესი გაამარტივებს გადასახადების ადმინისტრირებას;

- შემოღებულ იქნა ცალკეული საქონელის მიწოდების დაბეგრვის სპეციალური სქემა, რომელიც ეხება მეორად ნივთების, ხელოვნების ნიმუშების, საკოლექციო ან ანტიკვარული ნივთების მიწოდებას. მისი დილერი დაიბეგრება მხოლოდ დასაბეგრი მარჟის (მიწოდების და შეძენის ფასებს შორის სხვაობის) სიდიდიდან გამომდინარე. ეს სქემა იქნება ნებაყოფლობითი და სანაცვლოდ დილერს არ ექნება ჩათვლის უფლება;

- განიმარტა ერთჯერადი და მრავალჯერადი ვაუჩერების არსი და დარეგულირდა მათზე განხორციელებული ოპერაციების დაბეგრვის საკითხი. ერთჯერადი ვაუჩერის გადაცემა განიხილება მასთან დაკავშირებული საქონელის/მომსახურების მიწოდებად და ეს მომენტი აიღება დასაბეგრი ოპერაციის დროდ. ხოლო მრავალჯერადი ვაუჩერის შემთხვევაში

დაბეგვრის დროდ აიღება საქონელის ფაქტობრივი გადაცემის დრო. ვფიქრობთ, რომ ამ საკითხებთან დაკავშირებით აღწერილი კონკრეტული წესები ცუდად იკითხება და საჭიროებს ფორმულირების გამარტივებას;

- ავანსების (წინასწარი გადახდების) წესი გავრცელდება უწყვეტ და რეგულარულ მიწოდებების ნაწილზე, მ.შ. საიჯარო, დაცვის, საკონსულტაციო მომსახურებებზე. ეს ერთგვარად გაურთულებს აღნიშნულ პირებს გადასახადების აღრიცხვის სისტემას, თუმცა მათი დაბეგვრის წესი სხვა გადამხდელების საგადასახადო ადმინისტრირების შესაბამისი გახდება;

- მნიშვნელოვანი ცვლილებაა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის წესთან დაკავშირებით. დღგ-ის რეგისტრაციის მიზნისთვის დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ჯამურ თანხაში ჩაირთვება ექსპორტიც, ასევე უძრავ ქონებასთან დაკავშირებული და დღგ-ისგან გათავისუფლებული ფინანსური და სხვა ოპერაციები. ეს ნიშნავს, რომ დღგ-ის რეგისტრაცია მოუწევთ მაგალითად ფინანსურ ინტიტუტებსაც, მიუხედავად იმისა ექნებათ თუ არა მათ დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციები ფაქტიურად. ვფიქრობთ ამ ცვლილების მიზანშეწონილება შეიძლება იყოს მსჯელობის საგანი;

- გარკვეულად დამძიმდა არარეზიდენტი პირების საგადასახადო ადმინისტრირების ტვირთი. თუ ჯერ-ჯერობით დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება უზნდებოდათ არარეზიდენტ პირებს საქართველოში მუდმივი დაწესებულების არსებობის შემთხვევაში, 2020 წლიდან ამისათვის საკმარისი იქნება დღგ-ის მიზნებისათვის სპეციალურად განმარტებული ე.წ „ფიქსირებული დაწესებულების“ არსებობა, რაც ბევრად უფრო იოლად წარმოეშვება არარეზიდენტ პირებს, ვიდრე მუდმივი დაწესებულება;

- გაფართოვდა შეღავათები სამედიცინო,

განათლების, კულტურის, სპორტის და სოციალურ სფეროში. თავისუფლდება ისეთი საქონლის მიწოდება, რომლის გამოყენება მოხდება მხოლოდ სამედიცინო, განათლების, კულტურის, სპორტის და სოციალურ სფეროში არსებულ გათავისუფლებულ ოპერაციებში და თუ აღნიშნულ საქონელზე არ დღგ-ის ჩათვლის უფლება არ იყო წარმოშობილი. გადამხდელთათვის პოზიტიური ცვლილებაა ისიც, რომ დღგ-ისგან თავისუფლდება არა მხოლოდ საგანმანათლებლო დაწესებულებების მიერ გაწეული საგანმანათლებლო მომსახურება, არამედ ასევე კერძო მასწავლებლის მიერ სასკოლო და საუნივერსიტეტო მომსახურების გაწევაც;

- გადასახადის გადამხდელთათვის საგადასახადო ადმინისტრირების ტვირთის დამამძიმებელი ცვლილებაა ის, რომ დღგ-ის ჩათვლა არ მოხდება იმ ჩათვლის ანგარიშ-ფაქტურებით, რომელიც ვერ იქნა ჩათვლილი 3 წლის ვადაში. მე-3 წელს დღგ-ის ჩათვლის შემთხვევაში მოხდება გადამხდელის შემოწმების ხანდაზმულობის ვადის გადავადება 1 წლით. ამასთანავე, დღგ-ის ჩათვლა უნდა მოხდეს ამ უფლების წარმოშობის საანგარიშო პერიოდის შესაბამისი დეკლარაციით (მ.შ. შესწორებული დეკლარაციით).

უნდა ითქვას, რომ ხშირ შემთხვევაში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის აღნიშნული კარის ახალი რედაქცია ძველთან შედარებით უფრო პირდაპირ განმარტავს დღგ-ის გადამხდელებს, დასაბეგრი ოპერაციებს, დაბეგვრის ობიექტებს, დაბეგვრის კონკრეტულ პროცედურულ მომენტებს. ამავე დროს, აშკარაა ისიც, რომ შემდგომ დაზუსტებას მოითხოვს ცვლილებების ტექსტში ჯერ-ჯერობით ბუნდოვნად ჩამოყალიბებული ზოგიერთ მომენტი.

საინტერესოა, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის მიზნებისათ-

ვის ამავე კარში ცალკე არის წარმოდგენილი ზოგიერთი მნიშვნელოვანი ტერმინის განმარტება, მ.შ. არის ახალი ტერმინებიც. თუმცა, ზოგიერთ შემთხვევაში განმარტება საგადასახადო კოდექსის ზოგად ნაწილში (იხ. მუხლი 8. ტერმინთა განმარტება) უკვე აღწერილი ტერმინოლოგიაც, როგორცაა, საბაზრო ფასი, ეკონომიკური საქმიანობა, საქონელის მიწოდება, მომსახურების გაწევა და ა.შ. ეს ერთის მხრივ, კარგია, რადგან აღნიშნული დეფინიციების დაკონკრეტებით მიიღწევა დღე-ით დაბეგვრის შესაბამისი ობიექტების დაზუსტება. მაგრამ, მეორე მხრივ, მიიღება ერთგვარი დუბლირება საგადასახადო კოდექსის ზოგად ნაწილით უკვე განმარტებული იგივე ან ანალოგიური სახის ტერმინებთან. ამან შესაძლოა გარკვეული ორაზროვნება წარმოშვას, როგორც გადამხდელის მიერ კონკრეტული სიტუაციების გაგების, ისე იგივე სიტუაციების საგადასახადო ორგანოების მხრიდან ინტერპრეტირების კუთხით. ვფიქრობთ, მიზანშეწონილი იქნებოდა საგადასახადო ტერმინოლოგიის უნიფიცირება.

დასკვნა

საგადასახადო კოდექსის ზემოთაღწერილი მასშტაბური ცვლილებები ემსახურება საგადასახადო კანონმდებლობის ევროკავშირის შესაბამის სტანდარტებთან ჰარმონიზირებას და საბოლოოდ რა თქმა უნდა დადებით გავლენას მოახდენს ჩვენი ქვეყნის ევროინტეგრაციის პერსპექტივებზე. თუნდაც ამიტომ, ვფიქრობთ, რომ ეს საკანონმდებლო ცვლილებები აუცილებელი და მისასალმებელია. ამავე დროს, სასურველი იქნებოდა ძალაში შესვლამდე ამ ცვლილებების ისე კორექტირება, რომ მიუხედავად არსებული ობიექტური შეზღუდვებისა (მ.შ. შესაბამისი ევროდირექტივის ჩარჩოებით), ის მაქსიმალურად მოერგოს საქართველოს არსე-

ბულ თავისებურებებს.

შემდგომისდაგვარად უნდა იქნას დაცული ერთგვარი ბალანსი: ერთი მხრივ, ევროკავშირთან გაფორმებული ასოცირების შეთანხმების რეალიზაცია საჭიროა. მეორე მხრივ, დგას საგადასახადო სისტემის სამართლიანობის, ადმინისტრირების სიმარტივის და ეკონომიურობის პრინციპების დაცვის აუცილებლობა. არ შეიძლება იმის უგულვებელყოფაც, რომ გადასახადები ასრულებენ სახელმწიფო შემოსავლების ფინანსური უზრუნველყოფის უმნიშვნელოვანეს ფუნქციას და ყოველი ამგვარი ცვლილების შესაძლო ფისკალური შედეგი გათვლილი უნდა იყოს დეტალურად - საქართველოში დღეს მოქმედი გადასახადებიდან დამატებული ღირებულების გადასახადი საბიუჯეტო შემოსავლების უმთავრესი წყაროა.

ლიტერატურა და წყაროები:

1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, კონსოლიდირებული ვერსია, საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე,

URL: <https://matsne.gov.ge/document/view/1043717?publication=152>

(ხელმისაწვდომია 25.10.2019)

2. საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ კანონის პროექტი. საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე,

URL: <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/4602816?publication=0>

(ხელმისაწვდომია 25.10.2019)

3. ასოცირების შესახებ შეთანხმება ერთის მხრივ, საქართველოსა და მეორეს მხრივ, ევროკავშირს და ევროპის ატომური ენერჯის გაერთიანებას და მათ წევრ სახელმწიფოებს შორის. საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე,

URL: <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/2496959?publication=0>

(ხელმისაწვდომია 25.10.2019)