

დღგ-სთან დაკავშირებული ცვლილებები საგადასახადო კოდექსში



სულიკო ფუტყარაძე

საქართველოს ბიზნესმენთა
ფედერაციის აჭარის რეგიონული
ფილიალის თავმჯდომარე,
ექსპერტი

ჟურნალის წინა (№1, იანვარი, 2009 წელი) ნომერში მკითხველს უკვე შევათავაზეთ ჩვენი კომენტარი იმ სიახლეებთან დაკავშირებით, რაც განხორციელდა საგადასახადო კოდექსში საქართველოს 2008 წლის 26 დეკემბრის (№871 IIს) კანონით შეტანილი ცვლილებებით და დამატებებით. ამჯერად მკითხველს მივანვძი ინფორმაციას იმ სიახლეებთან დაკავშირებით, რაც ამავე კანონის შესაბამისად მოხდა დღგ-სთან მიმართებაში.

დღგ-ით დაბეგვრის საკითხები, რომ მოქმედ საგადასახადო კოდექსში არ იყო ნათლად ჩამოყალიბებული და საგადასახადო კოდექსის ცალკეული მუხლები მისი სხვადასხვაგვარი ინტერპრეტაციის შესაძლებლობებს იძლეოდა (რაც მაკონგროლელებთან მხრიდან მოქნილად გამოიყენებოდა გადამხდელთა წინააღმდეგ), ამაზე ბევრჯერ ვისაუბრეთ ჟურნალში „ბიზნესი და კანონმდებლობა“. მათში განხილული გვექონდა ის კონკრეტული მაგალითები და ფაქტები, რომლების დაცვაც პრაქტიკულად შეუძლებელი ხდებოდა. ყოველივე ამის წყალობით გადამხდელი საგადასახადო კოდექსის ცალკეული მოთხოვნების უნებლიე დამრღვევის როლში გამოდიოდა და ამისთვის მკაცრად ისჯებოდა კოდექსით გათვალისწინებული სანქციებით (მუხლები 138, 140).

მინდა კმაყოფილებით აღვნიშნო, რომ საბედნიეროდ საგადასახადო კოდექსში შეტანილმა ამ უკანასკნელმა ცვლილებებმა ეს ხარვეზები გარკვეულად გამოასწორა (თუმცა, ამ კუთხით ჯერ კიდევ ბევრია დასახვეწი). მკითხველისათვის ყოველივე რომ უფრო გასაგები გახდეს, კოდექსში შეტანილი ცვლილებები განვიხილოთ მუხლობრივად:

სს-კ-ის 221-ე მუხლის მე-6 ნაწილში შევიდა გექნიკური ხასიათის ცვლილება, რომელიც გამომდინარეობს „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონში 2008 წლის 14 მარტის № 5913 კანონით შეტანილი ცვლილებებიდან, რომლის შესაბამისადაც გაუქმებულია ცნება „საწესდებო კაპიტალი“ შესაბამისად ამ ნაწილის მოქმედი რედაქციიდან სს-კ-ს 222-ე მუხლის მე-2 ნაწილი ახალი რედაქციით შემდეგნაირად ჩამოყალიბდა:

„2. პირი, რომელიც ნებაყოფლობით გარდება რეგისტრაციაში, გადასახადის გადამხდელად ითვლება

მის მიერ რეგისტრაციის თაობაზე განცხადებაში დაფიქსირებული თარიღიდან, მაგრამ არა უადრეს ნებაყოფლობით დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის თაობაზე განცხადებით საგადასახადო ორგანოსთვის მიმართვის დღისა და არა უგვიანეს ამ კოდექსის 221-ე მუხლით განსაზღვრული ვადებისა.“

საგადასახადო კოდექსის ამ მუხლში შეტანილი ცვლილება ამუსგებს, რომ პირი, რომელიც ნებაყოფლობით გარდება რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად, დღგ-ის გადამხდელად ითვლება მისი რეგისტრაციის თაობაზე განცხადებაში დაფიქსირებული თარიღიდან, მაგრამ არაუადრეს ნებაყოფლობით დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის თაობაზე განცხადებით საგადასახადო ორგანოში მიმართვის დღისა.

არადა,ყოფილი რედაქციით, რომელიც საგადასახადო კოდექსში 2007 წლის 11 ივლისის № 5280რს კანონით (ძალაში შევიდა 2007 წლის 14 აგვისტოდან), პირი, რომელიც ვალდებული არ იყო დამდგარიყო აღრიცხვაზე დღგ-ს გადამხდელად, მაგრამ საკუთარი სურვილით მიმართავდა საგადასახადო ორგანოს დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციისათვის, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირდებოდა იმ თარიღიდან, რა თარიღითაც იგი მიუთითებდა რეგისტრაციის თაობაზე წარდგენილ განცხადებაში (მაგალითად: პირს შეეძლო საგადასახადო ორგანოსათვის მიემართა განცხადებით დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის თაობაზე პირობითად 25 მაისს და აქვე (განცხადებაში) მიეთითებინა, რომ გთხოვთ მომანიჭოთ დღგ-ს გადამხდელის რეგისტრაცია 15 მაისიდან, რაც არავითარ პრობლემას არ წარმოადგენდა და საგადასახადო ორგანო მას მომდევნო დღეს 26 მაისს გამოუწერდა დღგ-ს გადამხდელის სერტიფიკატს, ხოლო

სტრიქონზე – რეგისტრაცია ძალაშია – მიუთითებდა 15 მაისს, ამ მუხლის ახალი რედაქციით კი ეს უკვე გამორიცხულია და საგადასახადო ორგანო რეგისტრაციაში ძალაში შესვლის თარიღს მიუთითებს არა უადრეს საგადასახადო ორგანოში განცხადებით შესვლის თარიღს, ე.ი. მემოთ მოყვანილ მაგალითზე 25 მაისს, თუ განცხადებაში გადამხდელი მიუთითებს, რომ იგი ითხოვს დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციას 30 მაისიდან, საგადასახადო ორგანო დღგ-ს გადამხდელის სერთიფიკატში სტრიქონზე – რეგისტრაცია ძალაშია – მიუთითებს თარიღს- 30 მაისს.

ცვლილება შევიდა საგადასახადო კოდექსის 225-ე მუხლის (დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტი) მესამე ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტში და იგი ასეთნაირად ჩამოყალიბდა:

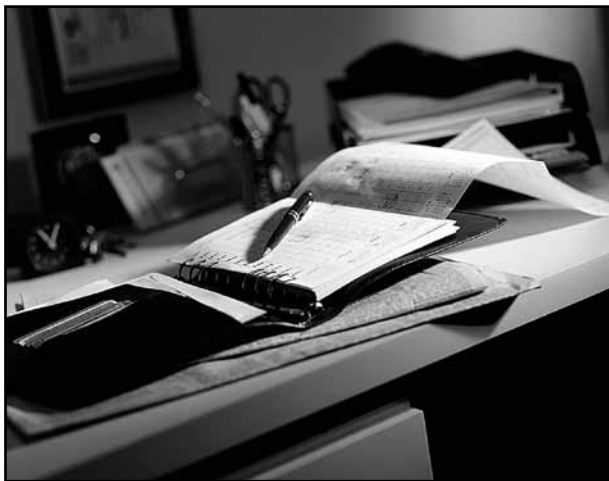
„ბ) აქტივების მიწოდება შესაგანის სახით საწარმოს კაპიტალში“;

ამ ნაწილის ახალ რედაქციას თუ შევადარებთ ძველთან :

„ბ“ აქტივების მიწოდება შენაგანის სახით სხვა საწარმოს საწესდებო და საემისიო კაპიტალში- ახალში უკვე აღარ ფიგურირებს სიტყვები „სხვა საწარმოს საწესდებო და საემისიო, რაც უკავშირდება „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონში 2008 წლის 14 მარტს №5913 კანონით შეგანილ ცვლილებებს, რომლისგან გამომდინარე ამოღებულია ცნება „საწესდებო“.

226-ე მუხლის პირველ ნაწილში შეგანილია განმარტება, თუ რა ითვლება ამ მუხლის მიზნებისათვის დამოუკიდებლად მოქმედ ქვედანაყოფად და იგი ახალი რედაქციით შემდეგნაირად ჩამოყალიბდა:

„1. დღგ-ის გადამხდელის მიერ საწარმოს ყველა აქტივის ან ამ საწარმოს დამოუკიდებლად მოქმედი ქვედანაყოფის მიწოდება ერთი ოპერაციის ფარგლებში დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად. ამ მუხლის მიზნებისათვის, დამოუკიდებლად მოქმედ ქვედანაყოფად ითვლება ერთმანეთთან ფუნქციურად დაკავშირებული ძირითადი საშუალებებისა და თანხლები კომუნიკაციების ერთობლიობა, რომელიც ამა თუ იმ სახის პროდუქციის დამოუკიდებლად გამოშვების ან მომსახურების გაწევის საშუალებას იძლევა და რომლის



დამოუკიდებლად ფუნქციონირების შესაძლებლობა არ არის დამოკიდებული მესაკუთრის შეცვლაზე.“;

2006 წლის 26 მაისის №3138 ცვლილებებით (ძალაში შევიდა 2006 წლის 15 ივნისიდან) სს.კ-ს 228-ე მუხლის (დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირება) პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტში შეგანილი ცვლილებით გადამხდელის დღგ-ს კორექტირების შესაძლებლობა ეძლეოდა, თუ:

დ) საქონელი/მომსახურება სრულად ან ნაწილობრივ უბრუნდებოდა დღგ-ს გადამხდელს; ლიზინგის საგანი უბრუნდებოდა ლიზინგის გამცემს თუ გათვალისწინებული იყო მისი გამოსყიდვა.

სწორედ ლიზინგის საგნის დაბრუნებასთან დაკავშირებით განჩნდა კითხვები. კერძოდ ის, რომ ლიზინგის საგანი მესაკუთრეს შეიძლება დაუბრუნდეს ვადაში, ან ვადაძლე (ცხადია, იგულისხმება ლიზინგით გათვალისწინებული გამოსყიდვის ვადა)-ორივე შემთხვევაში უნდა მომხდარიყო თუ არა დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირება? რამდენია დღგ-თი დასაბეგრი თანხა და რა როლენობით კორექტირდება? ამავე 2006 წლის 25 მაისის ცვლილებებით 238-ე მუხლით – დასაბეგრი ოპერაციის დრო არის იგივე, რაც საოპერაციო იჯარის (მათ შორის ლიზინგის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საიჯარო (მ.შ. სალიზინგო) მომსახურების ღირებულების გადახდის ვადები, მაგრამ არაუგვიანეს საანგარიშო თვის ბოლო სამუშაო დღისა). აქედან გამომდინარე, გაურკვეველი რჩება ის გარემოება, თუ როდის და რა თანხაზე უნდა გამოიწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა ლიზინგით საქონლის გაცემისას. კერძოდ, გადასახდელის დისკონტირების გზით გაანგარიშებულ ღირებულებაზე თუ ყოველთვიურ საიჯარო გადასახდელზე, შესაბამისად ღიად რჩებოდა მემოთ აღნიშნული კითხვები: თუ რომელი დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირება უნდა მომხდარიყო და რა როლენობით. ახალი რედაქციით კი 228-ე მუხლის 1 ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტი შემდეგი რედაქციით ჩამოყალიბდა:

„დ) საქონელი/მომსახურება სრულად ან ნაწილობრივ უბრუნდება დღგ-ის გადამხდელს.“;

აქ უკვე აღარ ფიგურირებს წინადადება, რომელიც ლიზინგთან იყო დაკავშირებული, შესაბამისად აწი თუ დაირღვევა სალიზინგო ხელშეკრულება და ლიზინგის საგანი დაუბრუნდება ლიზინგის გამცემს, დღგ-თი დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირება აღარ მოხდება. მაგრამ, ის კითხვები კი რაც მემოთ ჩამოვთვალეთ (დღგ-თი დასაბეგრი ობიექტთან დაკავშირებით – საიჯარო ქირის, თუ დისკონტირებული ღირებულების მიხედვით) კვლავ ღიად რჩება და საგადასახადო კოდექსი ამ ნაწილში კვლავ დასახვეწია.

228-ე მუხლის მე-7 ნაწილში შეგანილი ცვლილებების შესაბამისად ენერგეტიკულ საწარმოებს („ელექტროენერგეტიკისა და ბუნებრივი გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით გათვალისწინებული საწარმოები) უფლება ეძლევათ დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირება მოახდინონ არაუგვიანეს მიმდინარე საგადასახადო წლის ბოლომდე, ნაცვლად ყოფილი

რედაქციით გათვალისწინებული მიმდინარე წლის დეკემბრის თვეში კორექტირების განხორციელებისა. ანუ აღარ აქვთ განსაზღვრული კორექტირების განხორციელების კონკრეტული ვადა (დეკემბერი), რაც პრაქტიკულად გარკვეულ სიძნელეებს ქმნიდა.

რამდენიმე ცვლილება შევიდა საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლში (რაც წმინდა გექნიკური ხასიათისაა), ამ ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტში შეტანილი ცვლილება, სადაც სიტყვების „საწესდებო კაპიტალი“ ნაცვლად, შეტანილია სიტყვები „საწარმოს კაპიტალი“, აღნიშნული კი განაპირობა „მეწარმეთა შესახებ“ კანონში შეტანილმა ცვლილებამ (2008 წ. 14 მარტი, № 5913), რომელმაც გააუქმა ცნება „საწესდებო კაპიტალი“.

საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის 1 ნაწილის „მ“ ქვეპუნქტი ახალი რედაქციით შემდეგნაირად ჩამოყალიბდა :

„მ) სტიქიური უბედურების, ავარიისა და კატასტროფის ლიკვიდაციის, ჰუმანიტარული დახმარების მიზნით საქართველოს სახელმწიფო ან/და საზოგადოებრივი ორგანიზაციებისათვის გადაცემული საქონლის ან/და გრანტების შესახებ ხელშეკრულებებით გათვალისწინებული საქონლის იმპორტი გრანტის გამცემი ან მიმღები პირის მიერ; მომსახურების გაწევა ხელშეკრულების საფუძველზე, რომელთაც მემორანდუმული მიზნებისათვის აფინანსებს უცხოური ორგანიზაცია და რომელთა ერთ-ერთი მონაწილე მხარეა საქართველოს აღმასრულებელი ხელისუფლების შესაბამისი ორგანო;“;

ახალ რედაქციაში ამ პუნქტის ბოლოს აღარ ფიგურირებს წინადადება - **„ამ ქვეპუნქტის მიზნებისათვის ხელშეკრულებით მომსახურების გაწევის წესს განსაზღვრავს საქართველოს მთავრობა“**. აღნიშნული ცვლილების ავტორთა (საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო) აზრით, პრაქტიკაში არ ყოფილა შემთხვევა, როცა ასეთი წესის არ არსებობისას გადამხდლებსა და საგადასახადო ორგანოებს შექმნოდათ რაიმე სიძნელეები აღნიშნული მუხლით დადგენილი ნორმების გამოყენებასა და მის აღმინისტირებაში, პირიქით გაურკვევლობები ხშირ შემთხვევაში გამოწვეული იყო სწორედ ამ მუხლის არსებული რედაქციით, რისი გათვალისწინებითაც იგი სრულიად საფუძვლიანად ამოღებულ იქნა ახალი რედაქციიდან.

„ო“ ქვეპუნქტში შეტანილი ცვლილება უშუალოდ გამომდინარეობს იმ ცვლილებიდან, რაც დაკავშირებულია საგადასახადო კოდექსის მე-13 მუხლში საქმიანობის სამეწარმეო და არასამეწარმეო საქმიანობად დაყოფად გაუქმებასთან.

აქვე „პ“, „ფ“, „ლ“ და „წ“ ქვეპუნქტებში შეტანილი ცვლილებები განაპირობა საქართველოს საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნულ სასაქონლო ნომენკლატურაში განხორციელებულმა ცვლილებებმა, რაც თავის მხრივ, დაკავშირებულია „საქონლის აღწერისა და კოდირების პარამონიზირებული სისტემის შესახებ“ ბრიუსელის 1989 წლის 14 ივნისის საერთაშორისო კონვენციის 2007 წლის ვერსიით პარმო-

ნიმებული სისტემის ნომენკლატურაში განხორციელებულ ცვლილებებთან.

ცვლილება განიცადა საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის 1 ნაწილის „ც“ ქვეპუნქტმაც და იგი ახალი რედაქციით ასეთნაირად ჩამოყალიბდა:

„ც) საქართველოს პარლამენტის ჯანმრთელობის დაცვისა და სოციალურ საკითხთა კომიტეტთან შეთანხმებული, საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის მინისტრისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ერთობლივი ბრძანებით დადგენილი ნუსხის მიხედვით ჩვილ ბავშვთა კვების პროდუქტების ან/და ბავშვთა ჰიგიენის ნაწარმის მიწოდება ან/და იმპორტი, რომლებიც საბითუმო და საცალო წესით მიწოდებისას მარკირებულია ასეთად;“;

როგორც ვხედავთ, ახალი რედაქციის შესაბამისად, ბავშვთა კვების ან/და ბავშვთა ჰიგიენის ნაწარმის მარკირება მოხდება საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობის და სოციალური დაცვისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრების ერთობლივი ბრძანებით, რომელიც თავის მხრივ შეთანხმებული იქნება საქართველოს პარლამენტის ჯანმრთელობის დაცვისა და სოციალურ კომიტეტთან, სხვა შემთხვევაში კი, თუ ასეთი პროდუქცია ამ ჩამონათვალში არ მოხვდება (მიუხედავად მათი დანიშნულებისა) დღგ-სგან არ განთავისუფლდება. ვფიქრობთ ეს გარკვეული ბარიერია მაგრამ აუცილებელი, რამდენადაც ისეთი პროდუქცია, რომლებიც დაკავშირებულია ჩვენი მომავალი თაობის ჯანმრთელობასთან, მეტ კონტროლს და მეთვალყურეობას საჭიროებს.

კოდექსის 230-ე მუხლის პირველ ნაწილს დაემატა „პპ“ და „პპპ“ ქვეპუნქტები:

„პპ“ პუნქტი დღგ-სგან ანთავისუფლებს იმ ფიზიკური პირების საცხოვრებელი სახლების რეალიზაციას, რომლებიც სარგებლობენ საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გა“ ქვეპუნქტით, კერძოდ კი იმით, ვინც ახდენს 2 წელზე მეტი ვადით საკუთრებაში არსებული საცხოვრებელი სახლის რეალიზაციას, სხვა შემთხვევაში კი, თუ ეს რეალიზაცია მოხდება სსკ-ის 221-ე (დღგ-ს გადახდელთა საფალდებულო რეგისტრაცია) მუხლით გათვალისწინებულ პირობებში, ე.ი. თუ ერთჯერადი მიწოდება 100000 ლარს აღემატება, ან კიდევ ნებისმიერ უწყვეტ 12 თვეში რეალიზაციის თანხა 100000 ლარს გადააჭარბებს დღგ-ის გადახდელად რეგისტრაციის ვალდებულება წარმოიქმნება და შესაბამისად ასეთი მიწოდებაც დღგ-ით დაიბეგრება, ეს მეტად არასახარბიელო სიახლეა იმ ფიზიკურ პირთათვის, ვინც ბინების შეძენა-გაყიდვით არიან დაკავებულნი.

„პპპ“ პუნქტმა საგადასახადო კოდექსის შესაბამისობაში მოიყვანა საბაჟო კოდექსის 171-ე მუხლი, რომლითაც დგინდება, რომ დაბრუნებულ საქონელზე არ გადაიხდებიან იმპორტის გადასახდლები (გარდა საბაჟო მოსაკრებლისა).

საგადასახადო კოდექსის 231-ე მუხლში (საქონლის ექსპორტის დაბეგრვა) შეტანილი ცვლილებების შესაბამისად, აღრინდელი რედაქციისაგან განსხვავებით

საქონლის ექსპორტისას ნულოვანი განაკვეთის გამოყენებისთვის გადამხდელს აღარ ევალება საგადასახადო ორგანოში საქონლის ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში გაშვების შესახებ საბაჟო დეკლარაციის წარდგენა, რადგან საბაჟო რეჟიმში მოქცევის არსებული პროცედურების შესაბამისად, საქონლის ექსპორტის საბაჟო რეჟიმში გაშვებისას საბაჟო დეკლარაციის ერთი ეგზემპლარი რჩება შემოსავლების სამსახურის რეგიონალურ ცენტრში (საგადასახადო ინსპექციაში). ამდენად, მისი ისევ საგადასახადო ორგანოსთვის ხელახალი წარდგენის საჭიროება აღარ წარმოიშობა. (ალბათ, ეს ადრეც ასე უნდა ყოფილიყო და მელმეტი ქალაქების მოძრაობასთან აღარ გვექნებოდა საქმე).

საგადასახადო კოდექსის 232-ე მუხლის ახალმა რედაქციამ დააკონკრეტა, რომ დიპლომატიურ და მასთან გათანაბრებულ წარმომადგენლობათა და დიპლომატიური მისიის წევრების (მათთან მცხოვრებ ოჯახის წევრთა ჩათვლით) პირადი სარგებლობისათვის დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთის გამოყენების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი, ამასთან დადგინდა, რომ, თუ რომელიმე უცხო ქვეყანაში საქართველოს დიპლომატიური წარმომადგენლობის მიმართ გამოიყენება სხვა განსხვავებული (არანულოვანი განაკვეთი) დაბეგვრის რეჟიმი, მაშინ საქართველოს მთავრობას უფლება ეძლევა ასეთი ქვეყნის მიმართ დაადგინოს ანალოგიური რეჟიმი და შესაბამისად საქართველოში ამ ქვეყნების დიპლომატიური წარმომადგენლობისათვის მოწოდებულ საქონელსა და მომსახურებაზე გამოყენებული იქნება დაბეგვრის ის რეჟიმი, რომელიც განისაზღვრება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით.

საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის ამჟამინდელი რედაქცია ასეთნაირად იკითხება:

ა) პირველი ნაწილი ჩამოყალიბდეს შემდეგი რედაქციით:

„1. არარეზიდენტი ფიზიკური პირის (გარდა საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირისა) ან არარეზიდენტი საწარმოს მიერ საგადასახადო აგენცისათვის საქართველოს გერიგორიაზე გაწეული მომსახურება იბეგრება ამ მუხლის შესაბამისად.“;

ბ) მე-3-მე-5 ნაწილები ჩამოყალიბდეს შემდეგი რედაქციით:

„3. ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში საგადასახადო აგენტი აწარმოებს დღგ-ის დარიცხვას მომსახურებისათვის გასაცემ თანხაზე. დღგ-ის ოდენობა განისაზღვრება ამ კარით დადგენილი განაკვეთის მიხედვით.“

4. თუ საგადასახადო აგენტი რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად, მან დარიცხული დღგ უნდა გადაიხადოს დღგ-ის შესახებ იმთვის დეკლარაციის წარდგენის დროს, როდესაც გაწეული იქნა მომსახურება. ამასთანავე, დარიცხული დღგ-ის ბიუჯეტში გადახდის მიზნით საბაჟო ანგარიშიდან თანხის ჩამოწერის დამადასტურებელი დოკუმენტი ითვლება საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურად და დღგ-ის გადამხდელს უფლებას აძლევს, განახორციელოს დღგ-ის

ჩათვლა საბაჟო ანგარიშიდან თანხის ჩამოწერის საანგარიშო თვის მიხედვით.

5. თუ საგადასახადო აგენტი რეგისტრირებული არ არის დღგ-ის გადამხდელად, მან დარიცხული დღგ უნდა გადაიხადოს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით, არა უგვიანეს მომსახურების გაწევის თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა.“.

აქ ახალი რედაქციით ჩამოყალიბდა 1-ე, 3-ე, 4-ე და 5-ე ნაწილები, რითაც ფაქტობრივად უკუდაბეგვრის ობიექტი და რეჟიმი არ შეუცვლია. არადა კანონპროექტის ავტორებს პარლამენტში წარდგენილი კანონპროექტით გათვალისწინებული პქონდათ, რომ უკუდაბეგვრის რეჟიმი გავრცელებულიყო მთლიანად გადამხდელის მოწმობის არმქონე ფიზიკური პირების მიერ გაწეულ მომსახურებაზე (შესრულებულ სამუშაოზე) რაც კანონში არ აისახა.

ამ მუხლის მე-4 ნაწილი უფრო დაკონკრეტდა და ხამგასმით აღინიშნა, რომ უკუდაბეგვრის დროს საბაჟო ანგარიშიდან თანხის ჩამოწერის დამადასტურებელი დოკუმენტი (საგადასახადო დავალება) ითვლება საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურად და უფლებას აძლევს დღგ-ს გადამხდელს განახორციელოს დღგ-ს ჩათვლა საბაჟო ანგარიშიდან თანხის ჩამოწერის საანგარიშო თვის მიხედვით (ეს პრაქტიკულად ასეც ხდებოდა უბრალოდ მოხდა მისი კონკრეტებზე).

აქვე მე-5 ნაწილში კი უკუდაბეგვრით დარიცხული დღგ-ის გადახდის ვალა არსებული ჩანაწერის – „15 რიცხვამდე“ შეიცვალა ჩანაწერით – „არაუგვიანეს 15 რიცხვისა“, რითაც შესაბამისობაში მოყვანილი იქნა დღგ-ს გადასახადის გადახდის დადგენილ ვალასთან.

ახალი რედაქციით ჩამოყალიბდა სს კ-ის 241-ე მუხლის პირველი ნაწილი:

„1. საქონლის დროებითი შემოგანის საბაჟო დეკლარაციის რეგისტრაციის დღიდან საქართველოს საბაჟო კოდექსის 129-ე მუხლის მიხედვით იმპორტის გადასახდლების გადახდისაგან ნაწილობრივ გათავისუფლებული საქონლის საქართველოს საბაჟო გერიგორიაზე ყოფნის ყოველ სრულ და არასრულ კალენდარულ თვეზე გადაიხდებიან დღგ-ის იმ თანხის 3 პროცენტი, რომელიც გადაიხდებიან საქონლის დროებითი შემოგანის საბაჟო დეკლარაციის რეგისტრაციის დღეს ამ საქონლის თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვებისას. აღნიშნული თანხის გადახდა უნდა განხორციელდეს ყოველთვიურად, არა უგვიანეს საანგარიშო თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა, ხოლო ბოლო გადახდა – საქონლის დროებითი შემოგანის საბაჟო რეჟიმის დასრულების დღეს. დეკლარაციის სურვილის შემთხვევაში მთელი გადასახდელი თანხა შეიძლება გადახდილი იქნეს ერთდროულად.“

აქ ცვლილება ძირითადად გექნიკური ხასიათისაა. იგი შესაბამისობაშია მოყვანილი გადასახადის გადახდისა და ანგარიშების წარდგენისათვის დადგენილ ვალდებთან, რისთვისაც ყოფილი ჩანაწერი „15 რიცხვამდე“ იცვლება სიგვევით „არაუგვიანეს 15 რიცხვისა“, ამასთან, საქართველოს საბაჟო გერიგორიაზე დროებითი შემოგანის საბაჟო რეჟიმით იმპორტირებულ

საქონელზე დღგ-ს გადახდა უნდა განხორციელდეს ყოველთვიურად, საანგარიშო თვის არაუგვიანეს 15 რიცხვისა, ხოლო ბოლო გადახდა—საქონლის დროებით შემოგანის საბაჟო რეჟიმის დასრულების დღეს. ამასთან ახალი რედაქცია ხაზს უსვამს იმ გარემოებას, რომ დეკლარანტის სურვილის შემთხვევაში უფლება ეძლევა მთელი გადასახდელი თანხა გადაიხადოს ერთდროულად, რათა მას არ მოუწიოს სიარული საბაჟო დაწესებულებაში სისტემატურად.

ქურნალ „ბიზნესი და კანონმდებლობის“ 2008 წლის №11 გამოქვეყნებულ წერილში „დღგ-ის გადამხდელთა დასჯის ახალი ტექნოლოგიები“ გავაკრიტიკეთ მაკონტროლებელთა მხრიდან დღგ-ის გადამხდელთა მიმართ ისეთი ფინანსური სანქციების გამოყენების პრაქტიკა, როგორც იყო საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად დღგ-ს ჩათვლის მიღებაზე სსკ-ს 248-ე მუხლის პირველი ნაწილის დარღვევით გამოწვერილი (საქონლის/ მომსახურების მიწოდებიდან არაუგვიანეს მეორე სამუშაო დღისა) დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებული დღგ-ს ჩათვლების გაუქმების და შესაბამისი ფინანსური სანქციების გამოყენება. კმაყოფილებით მინდა აღვნიშნოთ, რომ ხელისუფლების მიერ ამჯერადაც მოხდა აღნიშნული შენიშვნების გაზიარება და კოდექსის 247-ე მუხლის მეორე ნაწილიდან ამოღებულ იქნა 248-ე მუხლის პირველ ნაწილზე დაყრდნობა, რომელიც თავიდან ბოლომდე უსამართლო იყო და არ ემსახურებოდა გადამხდელთა ინტერესებს.

შესაბამისი ცვლილება შევიდა 248-ე მუხლის პირველ ნაწილში და იგი ასეთნაირად ჩამოყალიბდა:

„1. დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია, საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას, გარდა ამ კოდექსის 238-ე მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილებში აღნიშნული მიწოდებისა, მოთხოვნიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგინოს იგი მიმღებს, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა მიმღები გადასახადის გადამხდელი. ამ კოდექსის 238-ე მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილებში აღნიშნულ შემთხვევებში საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა მიმღებს უნდა წარედ-



გინოს არა უგვიანეს საანგარიშო თვის მომდევნო თვის 12 რიცხვისა.“

ყოფილი რედაქციისგან განსხვავებით, დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის 2 დღიანი ვადის ათვლა იწყება არა საქონლის/მომსახურების მიწოდების დღიდან, არამედ საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნის დღიდან, ე. ი. მოთხოვნიდან არაუგვიანეს მეორე სამუშაო დღისა მიმწოდებლის მიერ უნდა გამოიწეროს დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა (თუმცა აქვე გადამხდელებს ისიც მინდა შევახსენო, რომ მისი გამოწერა უნდა მოხდეს საანგარიშო თვის შიგნით გარდა 238-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული ოპერაციებისა (თბო და ელენერჯის, გამისა და წყლის უწყვეტი მიწოდებისა).

აქვე გვინდა პაგარა გადახვევა გავაკეთო და მკითხველს მივაწოდოთ ინფორმაცია ისეთ საინტერესო პრაქტიკაზე, რასაც ადგილი ჰქონდა სულ ახლახან საგადასახადო შემოსავლების სამსახურში გადამხდელის საგადასახადო დავის განხილვისას, რომელიც სწორედ 248-ე მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილი 2 დღიანი ვადის დარღვევით გამოწვერილი დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით მიღებული ჩათვლების გაუქმებასთან იყო დაკავშირებული.

კერძოდ, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურში მიმდინარე საგადასახადო დავის დროს-მიმდინარე წლის იანვარში, მაშინ როცა სსკ-ში შეტანილი ახალი ნორმები უკვე ძალაში იყო შესული, გადამხდელის მიერ ჯერ კიდევ აუღიარებელ საგადასახადო მოთხოვნაზე (საგადასახადო დავა დაწყებული იყო ვადების დაცვით) საგადასახადო კოდექსში შეტანილი გემოთ აღნიშნული ცვლილებებიდან გამომდინარე გადამხდელმა მოითხოვა, რომ მის მიმართ გამოეყენებინათ სსკ-ის 247-ე მუხლის მეორე ნაწილის ახალი რედაქციის შესაბამისად, შემოტანილი შემამსუბუქებელი გარემოება და სსკ-ის 125-ე მუხლის მე-5 ნაწილის (ახალი რედაქცია) შესაბამისად, რამდენადაც კანონით უკვე გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი სამართალდარღვევისათვის მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა, ე. ი. გადამხდელის მიმართ გამოყენებული ფინანსური სანქციები (დღგ-ს ჩათვლის გაუქმება და შესაბამისი ჯარიმები), რომელიც გადამხდელის მიერ ჯერ კიდევ არ იყო აღიარებული და მიმდინარეობდა საგადასახადო დავა უნდა გაუქმებულიყო მაგრამ სამწუხაროდ აღნიშნული შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ არ გაიზიარა და გადამხდელის მოთხოვნა ამ ნაწილში არ დააკმაყოფილა. ვფიქრობ, შემოსავლების სამსახურის აღნიშნული გადაწყვეტილება სსკ-ს 125-ე მუხლის მე-5 ნაწილიდან და „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის 47-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მე-3 ქვეპუნქტით განსაზღვრულ წესს ეწინააღმდეგება და მისგან გამომდინარე არასამართლიანია. ყოველივე აღნიშნულის გათვალისწინებით, გადამხდელის უფლებების დასაცავად საგადასახადო დავას გავაგრძელებთ შემდგომ ინსტანციებში.

კოდექსის 247-ე მუხლის (დღგ-ს ჩასათვლელი თანხა) ახალი რედაქციიდან ამოღებულია მე-3 ნაწილი, რომლითაც რეგულირდებოდა ნაწილობრივი, პროპორციული ჩათვლა (იმისდა მიხედვით, საქონლის რა ნაწილი გამოიყენებოდა ეკონომიკურ და რა ნაწილი არაეკონომიკურ საქმიანობაში) ამ საკითხს უკვე არეგულირებს ამავე მუხლის მე-2 და მე-5 ნაწილში ახლად ჩამოყალიბებული დებულებები.

კორექტირება განიცადა 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტმაც. იგი გარკვეულად შერბილდა და მის შესაბამისად დღგ-ის ჩათვლა არ წარმოებს უკვე მხოლოდ იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, რომლებიც არ არის წარმოდგენილი მყიდველის (ჩათვლის მიმღების მიერ დღგ-ის საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან არაუგვიანეს 90 კალენდარული



დღისა) ნაცვლად ყოფილი რედაქციით-45 კალენდარული დღისა.

არადა, მიმაჩნია, რომ ეს ნორმა თავიდანვე სრულიად უკანონოდ და უსამართლოდ იქნა შემოღებული და იგი წინააღმდეგობაში მოდის დღგ-ს, როგორც არაპირდაპირი გადასახადის არსთან. კერძოდ, **დღგ-ს გადამხდელია საბოლოო მომხმარებელი, იგი ეგაპორტივად გადადის საქონლის/მომსახურების მიწოდების ყველა ეტაპზე მომღებრო მყიდველთან/მომხმარებელთან და მისი მთლიანობაში გადახდა უწევს საბოლოოდ მომხმარებელს.** დამკვიდრებული პრაქტიკით კი, როცა ჩათვლის მიმღები 45(ახლა უკვე 90) დღის დაგვიანებით საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები ჩათვლას ვეღარ ღებულობს, ფაქტობრივად დღგ-ს გადახდა მეორეჯერ ხდება. ამდენად, როგორც უკვე აღვნიშნეთ, ეს ნორმა სრულიად უკანონოა და იგი საერთოდ ამოღებული უნდა იქნას საგადასახადო კოდექსიდან (მკითხველს გვინდა შევახსენოთ, რომ ეს ნორმა არ მოქმედებდა პირველ – 1997 წლის საგადასახადო კოდექსით).

დადებით მომენგად უნდა ჩაითვალოს სსკ-ს 251-ე მუხლის (ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება საანგარიშო პერიოდში დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის დარიცხული დღგ-ის თანხაზე გადამტეგების შემთხვევაში) პირველი ნაწილით გათვალისწინებული ბიუჯეტში ბედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების ახალი რედაქცია, რომლის შესაბამისადაც ბედმეტად გადახდილი დღგ-ს თანხის დაბრუნება გადამხდელზე უნდა მოხდეს სამი თვის ვადაში, ნაცვლად ყოფილი რედაქციით გათვალისწინებული 6 თვისა (ამასთან, სამართლიანობა მოითხოვს ისიც აღვნიშნოთ, რომ 1997 წლის საგადასახადო კოდექსით ეს ვადა 20 დღეს ითვალისწინებდა-მუხლი 240).

P.S. ჟურნალის წინა ნომერში (№ 1 თანგარი, 2009 წ.) გამოქვეყნებულ წერილში „ფინანსური სანქციები“ მკითხველს მივაწოდეთ ინფორმაცია 2008 წლის 26 დეკემბრის № 871 ცვლილებებით და დამატებით საგადასახადო კოდექსში ფინანსურ სანქციებთან დაკავშირებული სიახლეების თაობაზე, სსკ-ში აღნიშნული ცვლილებებიდან გამომდინარე, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2008 წლის 31 დეკემბრის № 980 ბრძანებით ცვლილებები შევიდა „საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის (მათ შორის კორექტირების) გამოწერისა და წარდგენის შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 14 თებერვლის № 84 ბრძანებით დამტკიცებულ ინსტრუქციაში. ცვლილებების თანახმად, ინსტრუქციის მესამე მუხლს დაემატა 8¹ პუნქტი, რომლის შესაბამისად საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში „გამყიდველის“ და „მყიდველის“ მონაცემების აღმნიშვნელ სტრიქონებზე მისამართის (ქუჩა, №, ქალაქი, მუნიციპალიტეტი), ტელეფონის ნომრის მითითება სავალდებულო აღარ არის, სავალდებულო არ არის ასევე მომსახურე ბანკის დასახელებისა და ანგარიშის ნომრის მითითება.

ამავე ინსტრუქციის მესამე მუხლის 21-ე პუნქტში შეგანილი ცვლილებების შესაბამისად პირს უფლება აქვს არ შეაფოს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის დანართი № 2, რომელიც სავალდებულო იყო იმ დროს, როცა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში საქონლის ასორტიმენტის მრავალსახეობის დროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის სტრიქონები არასაკმარისი იყო მათ ჩასაწერად. ახალი წესით ასეთ შემთხვევაში პირს უფლება აქვს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურასთან ერთად შესაბამის ოპერაციებზე წარდგენილ იქნას სასაქონლო ბედნალებები.

არადა, დამერწმუნებით, ასეთი წვრილმანი დარღვევებისათვის, რომლითაც გადამხდელს სახელმწიფო ბიუჯეტისათვის რაიმე ზიანი არ მიუყენებია, გადასახადის არც შემცირებასა და არც გადავადებას არ ჰქონია ადგილი, საჯარიმო სანქციებით (სსკ-ს 140-ე მუხლის მე-4 ნაწილით) არა ერთი გადამხდელი დაიჩაგრა და სრულიად უსამართლოდ მათზე დარიცხულ იქნა უამრავი ფინანსური სანქცია. საბედნიეროდ გემოთ აღნიშნული ცვლილებებით მაკონტროლებლებს ამის უფლება ამიერიდან აღარ ექნებათ!