



თბილისის ღია უნივერსიტეტი
ბიზნესისა და ინჟინერიის სკოლა

სამაგისტრო ნაშრომი

ქავთარაძე ნიკა

დამატებული ღირებულების გადასახადის ადმინისტრირების საკითხები

წარმოდგენილია მაგისტრის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად

თბილისი, 0156, საქართველო.

2019 წელი

ავტორი: ნიკა ქავთარაძე

საიდენტიფიკაციო ნომერი 01017050048

თბილისის ღია უნივერსიტეტი

სკოლა: ბიზნესისა და ინჟინერიის

საგანმანათლებლო პროგრამა: ბიზნესის ადმინისტრირება

ჩვენ, ქვემოთ ხელისმომწერნი ვადასტურებთ, რომ გავცანით _____

მიერ შესრულებულ ნაშრომს დასახელებით: „დამატებული ღირებულების გადასახადის ადმინისტრირების საკითხები“ და ვაძლევთ რეკომენდაციას განხილულ იქნას თბილისის ღია უნივერსიტეტის ბიზნესის სკოლის საგამოცდო კომისიის მიერ მაგისტრის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად

თარიღი:

ხელმძღვანელი: გონერ ურიდია

რეცენზენტი _____

ხარისხის მართვისა და სტრატეგიული განვითარების სამსახურის უფროსი: ნათია ვაჭარაძე

ს ა რ ჩ ე ვ ი

რ ე ზ ი უ მ ე ----- 3

შ ე ს ა ვ ა ლ ი ----- 8

თ ა ვ ი I

დამატებული ღირებულების გადასახადის არსი ----- 10

თ ა ვ ი II

დღგ-ისგან გათავისუფლების, გადასახადის გამოანგარიშების, დეკლარირებისა და გადახდის წესები ----- 24

თ ა ვ ი III

საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და დღგ-ის ჩათვლა ----- 40

და ს კ ვ ნ ა ----- 66

გამოყენებული ლიტერატურა ----- 69

რეზიუმე

საგადასახადო სამართალი სამეწარმეო საქმიანობის მონაწილეთათვის ხელშემწყობი სამართლებრივი გარემოს ერთ-ერთი მთავარი შემადგენელი ნაწილია. ასეთი გარემოს ჩამოყალიბებისთვის კი აუცილებელია, ქართული საგადასახადო სამართალი სამართლიან და განჭვრეტად პირობებს სთავაზობდეს გადასახადის გადამხდელებს. ქართული საგადასახადო სამართლის განვითარება გვიჩვენებს რომ კანონმდებელი, როგორც წესი, ცდილობს, სწორედ ამ კეთილშობილური მიზნით იხელმძღვანელოს.

თუმცა, გადასახადები ყველა ქვეყანაში მშიშვნელოვანი პოლიტიკური ინსტუმენტია და ისინი მრავალნაირად მოქმედებენ, როგორც თითოეული პიროვნების, ასევე მთელი ქვეყნის ცხოვრების დონეზე. გადასახადები პირველ რიგში გავლენას ახდენენ მოთხოვნა-მიწოდებაზე.

არსებობს გადასახადები, რომლის ტვირთიც მხოლოდ საბოლოო მომხმარებელს აწვება. ასეთია დღგ (დამატებული ღირებულების გადასახადი), რომელზე ვრცლად ვისაუბრებ ქვეთავებში.

არ არსებობს ორი აზრი, იმასთან დაკავშირებით, რომ გადასახადები საზოგადოებას რაც შეიძლება ნაკლებად უნდა აზარალებდეს, თანაც მისი სიმძიმე სამართლიანად უნდა იყოს გადანაწილებული, თუმცა ხშირად ეს ორი მიზეზი ერთმანეთს ეწინააღმდეგება. ბევრი საგადასახადო კანონი ეფექტიანობას ზრდის და სამართლიანობას ამცირებს, ან პირიქით.

იმისათვის, რომ სახელმწიფომ გამართულად იფუნქციონიროს და თავისი მოვალეობები შეასრულოს, გადასახადები არის ერთადერთი საშუალება. ზოგადად, წარმატებულად ითვლება ის ქვეყანა, რომელიც შეძლებს ისეთი გადასახადების შემოღებას, რომელთა უარყოფითი ზეგავლენა ეკონომიკაზე მინიმალური იქნება.

აღსანიშნავია, რომ ქვეყნის საგადასახადო სისტემაში დღგ-ს არსებობა ევროკავშირში შესვლის ერთ-ერთი სავალდებულო წინაპირობაა. ყველაზე დიდი რეფორმა, რომელიც განხორციელდა ევროკავშირის მასშტაბით დაბეგვრის სფეროში,

არის დღგ-ს და აქციზის გადასახადების შესახებ ერთობლივი კანონმდებლობის შემოღება. დღგ-სათვის, ევროკავშირის წევრი სახელმწიფოები ვალდებული არიან საქონლის/მომსახურების მიწოდებაზე და არაევროკავშირის ქვეყნებიდან საქონლის იმპორტზე დააწესოს დამატებული ღირებულების გადასახადის მინიმუმ 15%-იანი განაკვეთი.

აღსანიშნავია, რომ მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაციის ძირითადი დოკუმენტი ანუ ვაჭრობისა და ტარიფების შესახებ 1949 წლის ხელშეკრულება, განსაკუთრებულ ყურადღებას უთმობს დღგ-სთან დაკავშირებულ საკითხებს.

მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაცია უკრძალავს წევრ სახელმწიფოებს ექსპორტიორების მოგების (საშემოსავლო) გადასახადისაგან განთავისუფლებას. ამასთან, მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაცია პირდაპირ ითვალისწინებს დღგ-ის დაბრუნების შესაძლებლობას ექსპორტიორებისათვის და აბსოლუტურად დასაშვებად მიიჩნევს აღნიშნულ საკითხს.

დღგ-ის გადამხდელების განსაზღვრისას აუცილებელია გავმიჯნოთ გადასახადის იურიდიული და ეკონომიკური გადამხდელები. იურიდიული გადასახადის გადამხდელია პირი, რომელსაც კანონის ძალით ევალება ამ შენატანის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება. ეკონომიკური გადასახადის გადამხდელია საქონლის ან მომსახურების საბოლოო მომხმარებელი, რომელიც ატარებს გადასახადის ტვირთს მიწოდებული საქონლის (მომსახურების) ფასის ნაწილის ფორმით.

დღგ-ით დასაბეგრი ბაზა საქონლის (მომსახურების) ღირებულების ახალი ნაწილია, რომელიც წარმოიშვა მისი მოძრაობის მორიგ სტადიაზე.

დამატებული ღირებულების გადასახადის გამომანგარიშების წესი შეიძლება ეფუძნებოდეს პირდაპირ ადიტიურ მეთოდს, არაპირდაპირ ადიტიურ მეთოდს, პირდაპირი გამოქვითვის მეთოდს ან არაპირდაპირი გამოქვითვის მეთოდს. ვინაიდან, გადასახადის გამოსაანგარიშებლად შეიძლება გამოყენებული იქნას

სხვადასხვა მეთოდი, მნიშვნელობა ენიჭება სწორედ კანონმდებლობის მიერ განსაზღვრულ დღგ-ის გამონაგარიშების წესს.

ყველაზე გამოყენებად მეთოდს ანგარიშ-ფაქტურებით ჩათვლის მეთოდი წარმოადგენს. იგი განსაკუთრებით “გამჭირვალეა” შემოწმებისათვის და დიფერენცირებული გადასახადის განაკვეთების გამოყენების საშუალებას იძლევა. საქართველოში სწორედ აღნიშნული მეთოდი გამოიყენება.

Resume

Tax law is one of the key components for supporting legal environment for entrepreneurial activities. In order to establish such an environment, it is necessary that Georgian tax law would offer fair and foreseeable conditions for taxpayers. The development of Georgian tax law shows that the legislator, as a rule, seeks to guide by this noble purpose. However, taxes are a strict political instrument in all countries, and they act in many ways, both in terms of individual and living standards. Taxes are primarily influenced by supply and demand. There are taxes, the severity of which falls on the only customers. This is VAT (Value Added Tax), which I will discuss in sub chapters. There is no doubt about the fact that the taxes should harm the society as less as possible. And his gravity should be fairly distributed; however, these two reasons are often contradictory. Many tax laws increase efficiency and reduce justice, or vice versa.

In order for the state to function properly and fulfill its duties, taxes are the only means. Generally successful is the country that will be able to introduce such taxes whose negative impact on the economy will be minimal. It is noteworthy that VAT existence in the country's tax system is one of the obligatory prerequisites for entry into the EU. The biggest reform that has been implemented in the field of taxation throughout the EU is the introduction of joint legislation on VAT and excise taxes. At present, EU member states are obliged to provide goods services and impose a minimum 15% of the value-added tax on imports from non-EU countries.

It is noteworthy that the main document of the World Trade Organization on trade and tariffs of 1949 pays special attention to VAT issues.

The World Trade Organization prohibits member states from exempting profits (income) from taxes. In addition, the World Trade Organization directly provides for the possibility of VAT returns for exporters and is absolutely acceptable for the issue.

When determining VAT payers it is necessary to distinguish between legal and economic taxpayers of tax. A legal taxpayer is the person who is entitled to pay the tax in the budget in accordance with the law. The economic taxpayer is the ultimate consumer of goods or services which pay the burden of taxes in the form of part of the goods (services) supplied.

The VAT taxable base is a new part of the value of goods (services) that has been arisen at the next stage of its movement.

VAT calculation rules can be based on the additive method, indirect additive method, direct deduction method or indirect deduction method. Since different methods can be used to calculate taxes, the value of the VAT calculation is determined by the legislation.

The most usable method is the method of counting the invoices. It is particularly "transparent" for inspection and allows the use of differential tax rates. This method is used in Georgia.

შესავალი

თანამედროვე საგადასახადო სისტემაში დღე ერთ-ერთი ყველაზე მნიშვნელოვანი გადასახადია. მისი აკრეფის სქემა პირველად 1954 წელს, “დღგ-ს მამამ”, მორის ლორესმა¹ შეიმუშავა. ამიტომაც, მ.ლორესი გახლავთ ფრანგი ეკონომისტი, საფრანგეთის ეკონომიკის, ფინანსების და მრეწველობის სამინისტროს გადასახადების, მოსაკრებლების და მრეწველობის ღირებულების გადასახადის დირექციის დირექტორი, რომლის გარეშეც დღგ-ზე საუბრის დაწყებას აზრი არ აქვს. მის სახელს უკავშირდება სწორედ დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემის შემუშავება. თუმცა, საფრანგეთის საგადასახადო სისტემაში დღგ 1958 წლიდან შემოიღეს. ამჟამად დღგ შემოშებულია 137 სახელმწიფოში, თუმცა განვითარებული ქვეყნებიდან მათში არშედის აშშ და იაპონია, სადაც დღგ-ს ნაცვლად მოქმედებს გადასახადი გაყიდვებიდან (3%-დან 15%-მდე). საგულისხმოა, რომ ქვეყნის საგადასახადო სისტემაში დღგ-ს არსებობა ევროკავშირში შესვლის სავალდებულო წინაპირობაა.

ამჟამად ევროკავშირში დღგ-ს ძირითადი მარეგულირებელი დოკუმენტი 2007 წლის 1 იანვრის დირექტივაა. ამ დირექტივაში ერთიანად არის თავმოყრილი წლების მანძილზე დღგ-სთან დაკავშირებული ნორმები. დირექტივის თანახმად, გადასახადის სუბიექტია ნებისმიერი ფიზიკური პირი, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება, ამხანაგობა და კომპანია, რომელიც ახორციელებს დასაბეგრ ოპერაციას. ამასთან, თუ პირის წლიური ბრუნვა არ აღემატება კონკრეტული სახელმწიფოს მიერ განსაზღვრულ ზღვარს, პირს განხორციელებულ დასაბეგრ ოპერაციებზე დღგ-ს დარიცხვის ვალდებულება არ გააჩნია. ევროკავშირში დღგ ერიცხება საქონლის/მომსახურების მიწოდების ყველა სტადიას.

დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის სუბიექტია პიზიკური ან იურიდიული პირი, რომელიც ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას და

¹ ზ. როგავა, საგადასახადო სამართლის საფუძვლები, პირველი გამოცემა, 2000.

შესაბამისი საგადასახადო კანონმდებლობით წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელს. ამასთან, კერძო სამართლის იურიდიული პირების გარდა, გადასახადის გადამხდელს წარმოადგენენ სახელმწიფო ორგანოები, სახელმწიფო კომპანიები, ხელისუფლების ადგილობრივი ორგანოები, აგრეთვე სავაჭრო-სამართლებრივი აქტის საფუძველზე შექმნილი სხვა ორგანიზაციები, თუ ისინი ახორციელებენ ეკონომიკურ ოპერაციებს საქონლისა და მომსახურების მიწოდების გზით.

დღგ-ით დასაბეგრი ბაზა საქონლის (მომსახურების) ღირებულების ახალ ნაწილია, რომელიც წარმოიშვა მისი მოძრაობის მორიგ სტადიაზე.

თეორიასა და მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყანაში გამოიყენება დღგ-ის ცნების განსაზღვრების სხვადასხვა სქემა, რომლებიც ეფუძნებიან შემდეგ მარტივ ფორმულას:

მოგება = ამონაგები - მასალების ღირებულება - ამორტიზაცია - ხელფასი²

იმხედვით, თუ როგორ გადავაადგილებთ ამ ფორმულის წევრებს და რომელ კომპონენტს მივანიჭებთ უპირატესობას, დამატებული ღირებულება შეიძლება წარმოდგეს ორნაირად:

1. დღ = ხელფასი (V + მოგება (M)

1. დღ = ამონაგები (O) - მასალის ღირებულება + ამორტიზაცია (I)³

დღგ-ის წარმოდგენის ამ ორი მეთოდის მიხედვით დღგ-ის გაანგარიშების მეთოდება, ანუ დღგ-ის განაკვეთის (R) გამოყენების ბაზა შეიძლება იყოს 4 სახის: ა) დღგ = R×(V + M) – პირდაპირი ადიტიური, ანუ ბუღალტრული მეთოდი;) ბ) დღგ = R×V + R×M – ირიბი ადიტიური მეთოდი; გ) დღგ = R × (O – I) – პირდაპირი გამოქვითვის მეთოდი; დ) დღგ = R×O – R×I – ირიბი გამოქვითვის, „ინვოისური” ანუ ჩათვლის მეთოდი.

² ზ. როგავა, საგადასახადო სამართლის საფუძვლები, პირველი გამოცემა, 2000.

³ იქვე

თავი I

დამატებული ღირებულების გადასახადის არსი

დღგ, თავისი არსით მიწოდების გადასახადია, მაგრამ რიგი ქვეყნები მას ახდენენ საბაჟო საზღვარზე საქონლის შემოტანის დროს ანუ ამ საქონლის მოწოდებამდე წინასწარ, ავანსად. ასეთი დაბეგვრის მოტივად მიჩნეულია საბაჟო საზღვარზე ადმინისტრირების მეტი გამჭვირვალობა და მოქნილობა, ვიდრე ქვეყნის შიდა სივრცეში.

დამატებული ღირებულების გადასახადი ნიშნავს საერთო-სახელმწიფოებრივ არაპირდაპირ გადასახადს, რაც ნიშნავს იმას, რომ მისი გადახდის სიმძიმის საბოლოო მატარებელია არა გამყიდველი, არამედ - საქონლისა თუ მომსახურების საბოლოო მომხმარებელი. თუმცა, გადასახადის სახელწოდებაში ფიგურირებს “დამატებული ღირებულება”, პრაქტიკულად ის უფრო მსგავსია ისეთი გადასახადის, რომლის შემთხვევაშიც ყოველი გამყიდველი ანგარიშ-ფაქტურაში გადასახადის ჩართვით ახორციელებს შეგროვებულ გადასახადზე იმ იმფორმაციის თავმოყრას, რომელიც საბოლოო ჯამში წარედგინება საგადასახადო ორგანოს. ამასთან, მყიდველს უფლება აქვს აღნიშნული გადასახადი გამოიქვითოს მისთვის გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე. ჩათვლის თვისების მქონე დაბეგვრის ამგვარი სისტემა შექმნილია იმისათვის, რომ გამოირიცხოს გადასახადიდან გადასახადის გადახდა, რასაც გარკვეული ალბათობით, ადგილი ექნებოდა იმ მიზეზით, რომ საბოლოო მომხმარებელამდე საქონელი და მომსახურება, როგორც წესი გადის სხვადასხვაგვარი დამუშავების მრავალი სტადიის შემცველ გრძელ გზას.

დღგ-ს არსის გაგების დროს, მნიშვნელოვანი პრინციპია ორმაგი დაბეგვრის გამორიცხვა. კერძოდ, მხედველობაში გვაქვს ის ფაქტი, რომ თვითონ დღგ-ის ადრე გადახდილი თანხა არ შეიძლება იყოს დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტი. აქედან

გამომდინარე დასაბეგრი ოპერაციის თანხაში არ უნდა შევიდეს გადახდილი დღგ-ის თანხა. მაგ.: იმპორტიორმა გადაიხადა დღგ საბაჟო ორგანოში და მიაწოდა საქონელი. ასეთ შემთხვევაში საბაჟოში გადახდილი დღგ-ის თანხა არ უნდა შევიდეს მიწოდების დროს დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის თანხაში.⁴

როგორც აღვნიშნე, დღგ არის არაპირდაპირი გადასახადი და მომხმარებლის მეშვეობით ბიუჯეტში იგი შეაქვს გადასახადის გადამხდელს. დღგ-ს გადამხდელად ითვლება:

1. პირი, რომელიც რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად;
2. პირი, რომელიც ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად;
3. პირი, რომელიც ახორციელებს საქონლის იმპორტს ან დროებით შემოტანას საქართველოში, მხოლოდ ამ იმპორტზე ან დროებით შემოტანაზე, რეგისტრაციის ვალდებულების გარეშე;
4. პრარეზიდენტი (გარდა საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირისა), რომელიც ეწევა მომსახურებას საქართველოში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისა და მუდმივი დაწესებულებების გარეშე, მხოლოდ ამ მომსახურებზე და ექვემდებარება უკუდაბეგვრას;
5. პირი, რომლის სახელშეკრულებო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში ახორციელებს მოთხოვნის უზრუნველყოფის საგნის (საქონლის) კრედიტორის საკუთრებაში გადაცემას მხოლოდ ამ ოპერაციაზე და ექვემდებარება უკუდაბეგვრას, რეგისტრაციის ვალდებულების გარეშე;
6. პირი, რომლის საქონლის რეალიზაცია ხდება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში ან სხვა ფულადი ვალდებულების (გარდა სისხლის სამართლის და ადმინისტრაციული წესით დაკისრებული სანქციებისა) გადახდევინების მიზნით, აუქციონის, პირდაპირი

⁴ გ.ურიდია, საგადასახადო საქმე, გამომც. "უნივერსალი", თბ.2017

მიყიდვის ან სხვა წესით, მხოლოდ ამ ოპერაციაზე, რეგისტრაციის ვალდებულების გარეშე.⁵

1. დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულოა რეგისტრაცია პირისთვის, რომელიც ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და რომლის მიერ ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა აღემატება 100 000 ლარს. ვალდებულია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხის 100 000 ლარზე გადაჭარბების დღიდან არა უგვიანეს ორი სამუშაო დღისა;
2. პირს, რომელიც საქონლის მიწოდებას ახორციელებს მხოლოდ სსზ-ის ტერიტორიაზე, ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში არ წარმოეშობა დღგ-ის სავალდებულო რეგისტრაციის ვალდებულება.
3. პირი, რომელიც აწარმოებს აქციზურ საქონელს საქართველოში, ვალდებულია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის მიმართოს საგადასახადო ორგანოს აქციზური საქონლის მიწოდებამდე.
4. პირი, რომელიც ახორციელებს აქციზური საქონლის იმპორტს საქართველოში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც აქციზური საქონლის საქართველოში იმპორტი გათავისუფლებულია დღგ-ის გადახდისაგან, ვალდებულია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის მიმართოს საგადასახადო ორგანოს საქართველოში აქციზური საქონლის მიწოდებამდე.
5. თუ ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში მოსალოდნელი ერთჯერადი ოპერაციის შედეგად ან ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში ერთ დღეში დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის თანხა აღემატება 100 000 ლარს, პირი ვალდებულია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხის 100 000

⁵ ნადარაია, როგავა, რუხაძე, ბოლქვაძე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი მეორე, თბ.2012

ლარზე გადაჭარბების დღიდან არა უგვიანეს ორი სამუშაო დღისა და ასევე დღგ-ის გადამხდელად ითვლება იმ ერთჯერადი ოპერაციის ან ერთ დღესი განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტიდან (ამ ოპერაციის ჩათვლით), რომლის მიხედვითაც დასაბეგრი ოპერაციის თანხა გადააჭარბებს 100 000 ლარს.

6. რეორგანიზაციის შედეგად შექმნილი პირი, თუ რეორგანიზაციის ერთ-ერთი მხარე არის დღგ-ის გადამხდელი, ვალდებულია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებამდე, მაგრამ რეორგანიზაციის დასრულებიდან არა უგვიანებს 10 კალენდარული დღისა.
7. დღგ-ის გადამხდელი პარტნიორისაგან/წევრისაგან შეტანის სახით საქონლის/მომსახურების მიღების შემთხვევაში საწარმო/ამხანაგობა ვალდებულია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებამდე, მაგრამ შეტანის განხორციელებიდან არა უგვიანეს 10 კალენდარული დღისა.
8. დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციას დაქვემდებარებული პირის რეგისტრაციის გარეშე გამოვლენისას საგადასახადო ორგანო ატარებს ამ პირს რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად. ამასთანავე, პირი დღგ-ის გადამხდელად ითვლება რეგისტრაციის ვალდებულების წარმოშობის მომენტიდან.
9. სავალდებულო რეგისტრაციის ვალდებულების განსაზღვრისას არ გაითვალისწინება: ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციები, ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციები და ასევე, ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირისათვის - ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი.

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

კანონის ძალით დადგენილი დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება დაკავშირებულია პირის მხოლოდ ისეთ საქმიანობასთან, რომელიც, ჯერ ერთი, წარმოადგენს ეკონომიკურ საქმიანობას, ხოლო მეორე - განხორციელებულია საქართველოს ტერიტორიაზე.

ეს, რაც შეეხებოდა სავალდებულო რეგისტრაციას, ახლა კი განვიხილოთ ნებაყოფლობითი რეგისტრაცია.

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

ერთი მხრივ, თუ განსაზღვრულ შემთხვევებში კანონი პირს იმპერატიულად აკისრებს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მიზნით საგადასახადო ორგანოსათვის მიმართვის ვალდებულებას, მეორე მხრივ, ის მას უფლებას აძლევს ნებაყოფლობით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს იმავე მიზნით. მიმართვის უფლები არსებობა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი ვალდებულების არსებობასაც. პირს, ნებისმიერ მომენტში შეუძლია განახორციელოს ამ მუხლით მისთვის მინბიჭებული უფლება, ხოლო საგადასახადო ორგანო კი ვალდებულია პირი გაატაროს რეგისტრაციაში. პირი დღგ-ის გადამხდელად ითვლება საგადასახადო ორგანოსათვის მიმართვის დღიდან და შესაბამისად, ამ დღიდან დაწყებული პირი ვალდებულია დღგ-ით დაბეგროს მის მიერ განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციები. არის გამონაკლისიც. ეს ეხება ისეთ შემთხვევებს, როდესაც პირმა ნებაყოფლობით კი მიმართა საგადასახადო ორგანოს, მაგრამ მას თურმე კანონით ევალებოდა ადრე მიემართა მისთვის.

მაგალითად: პირმა 20 აგვისტოს გადააჭარბა 100 000 ლარიან ნიშნულს და ვალდებული იყო მიემართა საგადასახადო ორგანოსათვის 22 აგვისტომდე (ჩათვლით), მაგრამ იგი ასე არ მოიქცა. 10 სექტემბერს მოითხოვა პირმა რეგისტრაცია. საგადასახადო ორგანომაც გაატარა პირი რეგისტრაციაში, პირობითად, 20 ოქტომბერს. პირსაც და საგადასახადო ორგანოსაც ეგონათ, რომ დღგ-ის გადამხდელად პირი ითვლებოდა 10 სექტემბრიდან, მაგრამ შემდგომი გასვლითი შემოწმებისას, გაირკვა სხვა რამ: პირს თურმე უნდა მოეთხოვა რეგისტრაცია არა ნებაყოფლობის, არამედ ვალდებულობის საფუძველზე. შესაბამისად, დადგინდა, რომ პირი ითვლება დღგ-ის გადამხდელად 20 აგვისტოს იმ მომენტიდან, როდესაც დასაბეგრმა ოპერაციამ გადააჭარბა 100 000 ლარიან ზღვარს. პირი მიხვდა თავის შეცდომას, მაგრამ საგადასახადო ორგანოს არ დაეთანხმა დღგ-ის გადამხდელად განხილვის თარიღთან დაკავშირებით. საგადასახადო ორგანომ აღნიშნა, რომ პირის მიერ მითითებულ ნორმაში საუბარია იმაზე, რომ დღგ-ის გადამხდელად ჩათვლის მომენტი არ უნდა იყოს 23 აგვისტოს შემდეგ, ხოლო თარიღი “20 აგვისტო” სავსებით აკმაყოფილებს პირის მიერ მითითებულ ნორმას. პირი კიდევ ერთხელ დარწმუნდა თავის შეცდომაში.⁶

დღგ-ის გადამხდელის, მათ შორის, საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების საფუძველია:

1. საწარმოს/ორგანიზაციის ლიკვიდაცია;
2. ფიზიკური პირის გარდაცვალება;
3. გადასახადის გადამხდელის წერილობითი მიმართვა ან საგადასახადო ორგანოს მიმართვის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის თანხმობა.

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

⁶ ნადარაია, როგავა, რუხაძე, ბოლქვაძე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი მეორე, თბ. 2012

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

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

კანონი ცალსახად განსაზღვრავს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების შემთხვევებს, რაც წარმოშობს საგადასახადო ორგანოს შესაბამის ვალდებულებას. აღნიშნული ვალდებულება წარმოიქმნება პირის გარდაცვალებით ან პირის/საგადასახადო ორგანოს მიერ კანონით მინიჭებული უფლების განხორციელებისას. ამ უკანასკნელის (უფლების) წარმოქმნას კი, თავის მხრივ, კანონით ასევე მკაცრად განსაზღვრული წინა პირობების შესრულება უდევს საფუძვლად. დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების სხვა შემთხვევებსა და წინა პირობებს კანონი არ ცნობს. დღგ, როგორც პროდუქციის შემძენი საბოლოო მომხმარებლის ტვირთი, წარმოიქმნება ნაბიჯ-ნაბიჯ, მისი წარმოებისა და განაწილების თანამიმდევრულ სტადიებზე, როგორც დასაბეგრი ოპერაციების შედეგი. ზოგიერთი დასაბეგრი ოპერაციის პირველი სტადია შეიძლება იყოს უცხოური საქონლის (მომსახურების) საქართველოში შემოტანა, რომელიც ასევე მონაწილეობს საბოლოო მომხმარებლისათვის დაბეგვრის ტვირთის ფორმირებაში, ანუ იმპორტი, საქონლის შემთხვევისას და დასაბეგრი ოპერაცია, ე.წ. “იმპორტირებული” მომსახურებისას. ექსპორტის, რეექსპორტისა და დროებითი შემოტანა რეალურად წარმოადგენს როგორც ქართული პროდუქციის უცხოეთში რეალიზაციის, ასევე - უცხოური საქონლისათვის საქართველოს ტერიტორიის გამოყენების ხელშემწყობ ინსტრუმენტებს. მაშასადამე, დღგ-ის დაბეგვრის ობიექტებია:

1. დასაბეგრი ოპერაცია;

2. იმპორტი;
3. ექსპორტი, რექსპორტი;
4. დროებითი შემოტანა.

ჩამოთვლილი დაბეგვრის ობიექტები ერთმანეთისაგან თვისობრივად განსხვავდებიან. ასე, მაგალითად, თუ ზოგადად დასაბეგრ ოპერაციას ახასიათებს სხვა პირისათვის ობიექტის გადაცემა, იმპორტის მთავარი ნიშანია ობიექტის მიერ სახელმწიფო საზღვრის გადაკვეთა. საქართველოს საქონლის უცხოეთში გადატანამ შეიძლება წარმოქმნას ერთდროულად ორი დაბეგვრის ობიექტი: ექსპორტი და ხშირ შემთხვევაში, დასაბეგრი ოპერაცია - საქონლის მიწოდება. ამ ორი ობიექტის დღგ-ით დაბეგვრა განსხვავებულია. თუ პირველი (ექსპორტი) დღგ-ისგან გათავისუფლებულია ჩათვლის უფლებით, მეორე - იბეგრება 18%-ით. პრობლემის მოგვარებას ხელს არ უწყობს საქონლის მიწოდების ადგილის განსაზღვრა. საკითხი გადაწყდება მაშინ, თუ პრაქტიკაში ადგილი აქვს ექსპორტს და გამოირიცხება დასაბეგრი ოპერაცია.

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

საქონლის ამ მომსახურების მიწოდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში წარმოადგენს დასაბეგრ ოპერაციას, თუ მიწოდება ხორციელდება საქართველოს ტერიტორიაზე. სხვა შემთხვევაში საქონლის (მომსახურების) მიწოდება არ ითვლება დასაბეგრ ოპერაციად. დასაბეგრი ოპერაციისათვის (მიწოდებისათვის) დასაბეგრ ბაზას წარმოადგენს კომპენსაციის თანხა, მათ შორის, მომავალში მისაღებიც. ტერმინის

განმარტების მიხედვით, კომპენსაციის თანხაში ჩაირთვება ნებისმიერი გადასახადი ან მოსაკრებელი, რომელსაც მყიდველი უხდის გამყიდველს, მათ შორის, აქციზიცა (თეორიული და ისტორიული თვალსაზრისით, ყველა არაპირდაპირი გადასახადი) და დღგ-ც. დღგ-ის დასაბეგრი ბაზის ფორმირებისას მონაწილეობას იღებს კომპენსაციის სრული თანხა დღგ-ის გარეშე. ეს რომ ასე არ ყოფილიყო, ყოველი მიწოდებისას გამყიდველს მოუწევდა ერთუცნობიანი განტოლების ამოხსნა. რაც შეეხება პირგასამტეხლოს, ის კომპენსაციის თანხის კომპონენტად არც განიხილება, ვიდაიდან პირგასამტეხლო წარმოადგენს მოთხოვნის უზრუნველყოფის საშუალებას, ვალდებულობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის ზომას და საქონლის (მომსახურების) ანაზღაურებასთან კავშირი არ აქვს.

იმ, შემთხვევაში, როდესაც დასაბეგრი ბაზა არ წარმოადგება კომპენსაციის თანხით, თუ ადგილი აქვს უსასყიდლო მიწოდებას, გაცვლას, მიწოდებას დაქირავებულისათვის, მიწოდებას ურთიერთდამოკიდებული პირისათვის, თვალთმაქცურ გარიგებას ან მიწოდებას ტურისტული ზონის მჯეწარმე სუბიექტისათვის, მაშინ დასაბეგრი ბაზა განისაზღვრება მიწოდებული საქონლის (მომსახურების) საბაზრო ფასით. დღგ-ს მიზნებისათვის დაქირავებულის მიერ დამქირავებლისათვის მომსახურების გაწევა არ წარმოადგენს მომსახურების მიწოდებას, ამდენად, თუ ადგილი აქვს მიწოდებას დამქირავებლის მიერ ხელფასის გაცემისას, ეს შეიძლება დღგ-ს მიზნებისათვის აღქმული არ იყოს გაცვლის (ბარტერულ) ოპერაციად.

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

დასაბეგრი ოპერაციის სახე - საქონლს (მომსახურების) მიწოდებისას, კანონი როგორც წესი, ოპერაციის განხორციელების დროდ თვლის საქონლის (მომსახურების) გაწევის მომენტს. საქონლის (გარდა ელ.ენერჯის, გარანტირებული

სიმძლავრის, თბოენერგიის, წყლის და გაზის) მიწოდებისას ეს მომენტია მასზე საკუთრების უფლების გაცემის მომენტი, ხოლო მომსახურებისას კი - პირველივე მომენტი, როდესაც მიმღებ პირს შესაძლებლობა მიეცემა თავისი რისკით გამოიყენოს მომსახურების შედეგი.

დასაბეგრი ოპერაციის (მიწოდების) დროს, უფრო დეტალურად განსაზღვრის მიზნით, კანონმდებელი მიწოდების სახეებს ჰყოფს სამ ნაწილად: ⁷

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

რაც შეეხება, საქონლის დროებით შემოტანას, იგი განისაზღვრება როდესაც:

1. საქონლის დროებითი შემოტანის თანხა ტოლია დროებითი შემოტანის სასაქონლო დეკლარაციის რეგისტრაციის დღეს ამ საქონლის იმპორტში მოქცევისა;
2. საქონლის დროებითი შემოტანა ხორციელდება მაშინ, როდესაც საქონელი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით იბეგრება ან, გათავისუფლებული რომ არ ყოფილიყო, დაიბეგრებოდა იმპორტის გადასახადით.

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

საქონლის მიწოდების ადგილად კი ითვლება:

⁷ ნადარაია, როგავა, რუხაძე, ბოლქვაძე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი მეორე, მუხლი 16, თბ.2012

1. ტრანსპორტირების დაწყებისას საქონლის ადგილსამყოფელი თუ რა თქმა უნდა, საქონლის მიწოდების პირობა ითვალისწინებს ტრანსპორტირებას;
2. ელექტრო ან თბოენერჯის, გაზის ან წყლის მიწოდების ადგილად ითვლება ამ საქონლის მიღების ადგილი. საქართველოდან ექსპორტის შემთხვევაში, ამ საქონლის მიწოდების ადგილად ითვლება საქართველო.

როგორც ცნობილია, აღნიშნული გადასახადით იბეგრება მხოლოდ და მხოლოდ საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული საქონლისა და მომსახურების მიწოდებები. ის მიწოდება, რომელიც საქართველოს ტერიტორიის გარეთ ხორციელდება, დღგ-თ დაბეგვრისას არ გაითვალისწინება. მნიშვნელობა არ აქვს ასევე იმასაც, საქონლის მიწოდება ქ. ქუთაისში ჰქონდა ადგილი თუ სოფ. ხამისკურში. მთავარია, რომ ორივე საქართველოს ტერიტორიაზეა განლაგებული.

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

ა) მიწოდება ტრანსპორტირებით; ბ) ტრანსპორტირების გარეშე; პირველი შემთხვევისთვის ტერიტორიის განმსაზღვრელ მომენტად არჩეულ იქნა ტრანსპორტირების დაწყების ადგილი იმდენად, რამდენადაც საქართველოში შემოსული საქონელი ისედაც იბეგრება იმპორტისა, ხოლო მოძრავ ნივთებზე საკუთრების უფლების გადასვლა უცხოეთის პუნქტებს შორის გადაადგილების მეშვეობით, თუნდაც გამყიდველ-მიმყიდველი საქართველოს საწარმო იყოს, შინაარსობრივად არ უკავშირდება საქართველოს ტერიტორიაზე დამატებული ღირებულების შექმნას. თუ ტვირთი საქართველოდან გადის, მაშინ, რა თქმა უნდა, იქნება ორმაგი დაბეგვრის პრობლემა: ჯერ ერთი სახეზეა საქონლის მიწოდება, ხოლო მეორეც, ადგილი აქვს ექსპორტს. ეს კოლიზია უნდა აღმოიფხვრას სპეციალური საკანონმდებლო ნორმით, მაგალითად რომელიმე დაბეგვრის ობიექტისათვის უპირატესობის მინიჭებით.

რაც შეეხება ტრანსპორტირების გარეშე მიწოდებას, აქ საკითხი რთულდება თუნდაც იმიტომ, რომ ხვდება არა მარტო მოძრავი ნივთები, არამედ - სხვა სახის ქონებაც. ამ შემთხვევისას მიწოდების ადგილის დადგენა კანონმდებელმა დაუკავშირა საქონლის გადაცემის და არა მიღების ადგილის ცნებას. გამოდის, რომ გადაცემაში უნ და ვიგულისხმობთ საკუთრების უფლების გადაცემა, რომელიც, თავის მხრივ მოიცავს ფლობის უფლებასაც.

მოძრავ ნივთზე საკუთრების უფლების შესაძენად აუცილებელია, რომ მესაკუთრემ ნამდვილი უფლების საფუძველზე შემძენს გადასცეს ნივთი. თავად მოძრავი ნივთის გადაცემად კი ითვლება: “შემძენისათვის ნივთის ჩაბარება პირდაპირ მფლობელობაში; არაპირდაპირი მფლობელობის გადაცემა ხელშეკრულებით, რომლის დროსაც წინა მესაკუთრე შეიძლება დარჩეს პირდაპირ მფლობელთან; მესაკუთრის მიერ შემძენისათვის მესამე პირისაგან მფლობელობის მოთხოვნის უფლების მინიჭება”.⁸ თუ საქონლის მიწოდების საგანი უძრავი ნივთია, მაშინ საქართველოს კანონმდებლობის მიხედვით, მასზე საკუთრების უფლების გადასვლა დამოკიდებულია საჯარო რეესტრში რეგისტრაციაზე. რაც შეეხება, არამატერიალური ქონებრივი სიკეთეების მიწოდებას, მოძრავი ნივთების მსგავსად, ისიც ხელშეკრულების საფუძველზე ხორციელდება უფლების მინიჭების გზით. დღ-ით დაბეგვრის მიზნებისათვის მომსახურების გაწევის ადგილად ითვლება:

1. ადგილი, სადაც მდებარეობს უძრავი ქონება, თუ მომსახურება უკავშირდება უძრავ ქონებას, მათ შორის: ა) ქონების აგენტებისა და ექსპერტების მომსახურება; ბ) სამშენებლო საქმიანობის მომზადებისა და კოორდინაციასთან დაკავშირებული მომსახურება; გ) არქიტექტურისა და სამშენებლო საქმიანობის ზედამხედველობის მომსახურება;
2. თუ მომსახურების გაწევის ადგილი აღწერილია ამ მუხლის პირველი ნაწილის ერთზე მეტ ქვეპუნქტში, მომსახურების გაწევის ადგილი განისაზღვრება მომსახურების აღმწერი რიგით პირველი ქვეპუნქტის მიხედვით.

⁸ იხ. სამოქ. კოდექსი, მ.მ. 155-169

3. ელექტრონულად გაწეულ მომსახურებას განეკუთვნება: ა) ვებგვერდის მიწოდება, ვებჰოსტინგი, პროგრამებისა და მოწყობილობების დისტანციური ტექნიკური მომსახურება; ბ) პროგრამული უზრუნველყოფა და შესაბამისი განახლება; გ) გამოსახულებების, ტექსტებისა და ინფორმაციის მიწოდება მონაცემთა ბაზის ხელმისაწვდომობის უზრუნველყოფის მიზნით; დ) მუსიკის, ფილმებისა და თამაშების (აზარტული თამაშების ჩათვლით) მიწოდება, პოლიტიკური, კულტურული, ხელოვნების, სპორტული, სამეცნიერო და გასართობი პროგრამების ტრანსლაცია და გაშუქება; ე) დისტანციური სწავლების მიწოდება.

მომსახურების ფაქტობრივად გაწევის ადგილი, თუ: ა) მომსახურება უკავშირდება მოძრავ ქონებას, მათ შორის, მოძრავი ქონების შეფასება; ბ) მომსახურება გაიწევა კულტურის, ხელოვნების, განათლების, ტურიზმის, დასვენების, ფიზიკური კულტურისა და სპორტის სფეროებში; გ) გაიწევა დამატებული სატრანსპორტო მომსახურება, როგორცაა დატვირთვა და გადმოტვირთვა;

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

თუ მომსახურების მიმღებ და გამწევ პირთა ადგილსამყოფელი სხვადასხვა სახელმწიფოშია, მაშინ მომსახურების მიმღები პირის რეგისტრაციის ადგილი ან მართვის ადგილი ან მომსახურების მიმღები პირის მუდმივი დაწესებულების ადგილმდებარეობა, თუ მომსახურება დაკავშირებულია უშუალოდ ამ მუდმივ დაწესებულებასთან. ამ ქვეპუნქტის დებულებები გამოიყენება შემდეგი მომსახურების მიმართ: ა) პატენტების, ლიცენზიების, სავაჭრო მარკების, საავტორო უფლებების ან სხვა მსგავსი არამატერიალური აქტივის გადაცემა; ბ) საკონსულტაციო, იურიდიული, საბუღალტრო, საინჟინერინგო და სხვა მსგავსი მომსახურების გაწევა, აგრეთვე მონაცემებისა და ინფორმაციის დამუშავება-მიწოდება; გ) პერსონალით უზრუნველყოფა; დ) მოძრავი ქონების იჯარით გადაცემა,

გარდა სატრანსპორტო საშუალებების იჯარისა; ე) სარეკლამო მომსახურება; ვ) ბიზნესსაქმიანობისგან ან ამ ქვეკუნქტში აღწერილი უფლების გამოყენებისგან თავის შეკავების ვალდებულება; ზ) ფინანსური და დაზღვევის ოპერაციები, მათ შორის, გადაზღვევა; თ) სატელეკომუნიკაციო, რადიო და ტელემაუწყებლობის მომსახურება; ი) ელექტრონულად გაწეული მომსახურება; კ) მომსახურების გაწევა შუამავლის მეშვეობით, რომელიც მოქმედებს სხვა პირის დავალებით და მონაწილეობს ამ ქვეკუნქტში აღწერილი მომსახურების გაწევაში;

იმ პირის ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ადგილი, რომელიც ეწევა მომსახურებას.

თავი II

დღგ-ისგან გათავისუფლების, გადასახადის გამოანგარიშების, დეკლარირებისა და გადახდის წესები

გადასახადისაგან გათავისუფლება და მისი გამოყენების წესი:

1. დღგ-ისგან გათავისუფლება არსებობს ჩათვლის უფლებით და ჩათვლის უფლების გარეშე.
2. ოპერაციის გათავისუფლება ჩათვლის უფლებით გულისხმობს, რომ ოპერაცია არ ექვემდებარება დღგ-ის დარიცხვას (არ იბეგრება) და გამოიყენება ჩათვლის უფლება.
3. ოპერაციის გათავისუფლება ჩათვლის უფლების გარეშე გულისხმობს, რომ ოპერაცია არ ექვემდებარება დღგ-ის დარიცხვას (არ იბეგრება) და არ გამოიყენება ჩათვლის უფლება.
4. გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, დასაბეგრი ოპერაციების მიმართ არ გამოიყენოს ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ისგან გათავისუფლება, რაც გულისხმობს, რომ დასაბეგრი ოპერაცია ექვემდებარება დღგ-ის დარიცხვას და მიიღება ჩათვლა.
5. მე-4 ნაწილში აღნიშნული უფლების გამოყენება გადასახადის გადამხდელს შეუძლია: ა) საგადასახადო ორგანოსთვის მიმართვის შემდეგი საანგარიშო პერიოდის პირველი რიცხვიდან; ბ) უფლების გამოყენების დღიდან 12 თვის განმავლობაში, ყველა დასაბეგრი ოპერაციის მიმართ.
6. მე-4 ნაწილში აღნიშნული უფლების გამოყენების შემთხვევაში: ა) საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გადასახადის გადამხდელი გაატაროს რეგისტრაციაში; ბ) გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია დაბეგროს გათავისუფლებული ოპერაციები და ამ კარის მიზნებისათვის ასეთი ოპერაციები აღარ ითვლება ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ ოპერაციად.

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

დაბეგვრის ობიექტები, დღგ-ისგან გათავისუფლების ჭრილში, შეიძლება დაიყონ სამ ჯგუფად: ა) გათავისუფლებულნი, ჩათვლის უფლების გარეშე; ბ) გათავისუფლებულნი, ჩათვლის უფლებით (დღგ-ს ე.წ. „0-ანი“ განაკვეთი); გ) დანარჩენები. ამას გარდა, არიან ისეთი ოპერაციებიც, რომლებიც დღგ-ისთვის არ ითვლებიან დასაბეგრ ოპერაციებად. შესაბამისად, მათი გათავისუფლების საკითხი არც დგას. მათ რიცხვს განეკუთვნებიან: ა) ფულის მიწოდება; ბ) ნებისმიერი მომსახურება, რომელიც გულისხმობს ფულზე საკუთრების უფლების გადაცემას; გ) დაქირავებით მუშაობა; დ) საქართველოს ფარგლებს გარეთ საქონლის (მომსახურების) მიწოდება; ე) საქართველოს ფარგლებს გარეთ იმპორტის, ექსპორტის, რეექსპორტის, დროებითი შემოტანის ოპერაციები. მაგ.: დღგ-ის გადამხდელის საქმიანობაა ტანსაცმლით ვაჭრობა. მან უცხოეთის დიპლომატიური მისიის წევრს მიაწოდა შარვალი, რომელიც მას ნაყიდი ჰქონდა საგადასახადო ანგარიშგაქტურით, ხოლო შესაბამისი დღგ (20 ლ.) კი – ჩათვლილი. შარვლის მიწოდება დღგ-ისგან გათავისუფლებულია ჩათვლის უფლებით. ამიტომ გამყიდველი პირი დღგ-ით არ დაბეგრავს შარვლის მიწოდებას და განხორციელებულ ჩათვლასაც არ გააუქმებს.⁹

ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ისგან გათავისუფლებულია შემდეგი საქონლის მიწოდება, იმპორტი ან დროებითი შემოტანა: ა) ეროვნული ან/და უცხოური ვალუტის (გარდა ნუმიზმატიკური ან საკოლექციო მიზნებით გამოსაყენებლად გათვალისწინებულისა), ფასიანი ქაღალდების მიწოდება ან/და იმპორტი; ბ) საქართველოს ეროვნული ბანკისათვის გადასაცემი ოქროსა და ოქროს ზოდების იმპორტი; გ) განძეულობის, სახელმწიფო საკუთრებაში მიქცეული უძრავი ქონების მიწოდება ან/და იმპორტი, რომელთა რეალიზაციით მიღებული შემოსავლები შეიტანება ბიუჯეტში; სახელმწიფო საკუთრებაში მიქცეული მოძრავი ქონების

⁹ ნადარაია, როგავა, რუხაძე, ბოლქვაძე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი მეორე, თბ. 2012

მიწოდება ან/და იმპორტი, აგრეთვე „სახელმწიფო ქონების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად ქონების ლიზინგის ფორმით გადაცემა (მიწოდება); დ)სახელმწიფო ქონების მიწოდება პრივატიზაციის პროგრამის მიხედვით; ე)საქონლის იმპორტი, გარდა თავისუფალი ინდუსტრიული ზონიდან საქონლის იმპორტისა; ვ)საქართველოს საპატრიარქოს მიერ ჯვრის, სანთლის, ხატის, წიგნის, კალენდრისა და სხვა საღვთისმსახურო საგნების მიწოდება, რომლებიც გამოიყენება მხოლოდ რელიგიური მიზნით; ზ)საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 4820 20 000 00 კოდში მითითებული საქონლის (რვეულების) მიწოდება; თ)საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 4801, 4802 55 და 4810 22 კოდებში მითითებული საქონლის იმპორტი; ი)საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 1211 90 980 00 სასაქონლო ქვესუბპოზიციით გათვალისწინებული ძირტკბილას ფესვები, 1211 20 000 00, 1301 20 000 00 და 1301 90 000 00 სასაქონლო ქვესუბპოზიციებით გათვალისწინებული ბუნებრივი გაუსუფთავებელი შელაქი, 1504 20, 1515 30, 1520 00 000 00, 1702 11 000 00, 3912 12 000 00, 3912 31 000 00, 7010 10 000 00, 7010 90 790 00 და 9602 00 000 00 (ჟელატინის კაფსულები) კოდებში მითითებული საქონლის მიწოდება ან/და იმპორტი; კ)საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის მინისტრისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ერთობლივი ბრძანებით დადგენილი ნუსხის მიხედვით სამკურნალო (ფარმაცევტული) მიზნებისათვის განკუთვნილი საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 28-ე და 29-ე ჯგუფებით გათვალისწინებული წარმოდგენილი ნედლეულისა და სუბსტანციების, 30-ე ჯგუფით გათვალისწინებული ფარმაცევტული პროდუქციის (გარდა საღეჭი რეზინისა), მათ შორის, ვაქცინების, მიწოდება ან/და იმპორტი; ლ)საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8419 20 000 00, 9001 30 000 00, 9001 40, 9001 50, 9018-9022 (გარდა 9019 10 900 00), 9025 11 200 00 და 9402 90 000 00 კოდებში მითითებული სამედიცინო ან ვეტერინარული

დანიშნულების საქონლის (მათ შორის, ინსულინის შპრიცების/ნემსების), 8713 და 8714 20 000 00 კოდებში აღნიშნული ეტლებისა და მათი ნაწილების და საკუთნობის, სამედიცინო დანიშნულების რენტგენის ფირების, სამედიცინო დანიშნულების სადიაგნოსტიკო ტესტ-სისტემების, გლუკომეტრების (რომელთა ტესტ-სისტემები რეგისტრირებულია საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის სამინისტროს მიერ) მიწოდება ან/და იმპორტი; მ)საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 0102 10, 0103 10 000 00, 0104 10 100 00, 0104 20 100 00, 0105 11, 0511 10 000 00, 0602 10, 2503 00, 2803 00, 3101 00 000, 3103-3105, 3808 91, 3808 92 და 3808 93 კოდებში მითითებული საქონლის მიწოდება ან/და იმპორტი; ნ)საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8703 კოდში აღნიშნული მსუბუქი ავტომობილის მიწოდება ან/და იმპორტი; ო)საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 4901, 4902, 4903 00 000 00 და 4904 00 000 00 კოდებში მითითებული საქონლის (წიგნები, ჟურნალ-გაზეთები, ნოტები) მიწოდება (მათ შორის, ელექტრონული ფორმით) ან/და იმპორტი, ასევე ელექტრონული მატარებლების (დისკების) საშუალებით სალექციო კურსების მიწოდება, რომელიც საგანმანათლებლო ხასიათისაა და შეიძლება გამოცემულ იქნეს ასევე წიგნის ფორმით; პ)პირადი მოხმარების საგნებისა და საყოფაცხოვრებო ნივთების იმპორტი ან დროებითი შემოტანა, რომლებიც განკუთვნილია ნავთობისა და გაზის ძებნა-ძიებისა და მოპოვების სამუშაოებში დასაქმებული უცხო ქვეყნის მოქალაქეების (მათთან მცხოვრებ ოჯახის წევრთა ჩათვლით) პირადი სარგებლობისათვის; ჟ)სასოფლო-სამეურნეო წარმოებაში დასაქმებული პირის მიერ სოფლის მეურნეობის პროდუქციის (გარდა საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 0407 00 190 00 და 0407 00 300 00 კოდებში მითითებული საქონლისა (კვერცხისა)) პირველადი მიწოდება მის სამრეწველო გადამუშავებამდე (სასაქონლო კოდის შეცვლამდე); რ)საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის მინისტრისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ერთობლივი ბრძანებით დადგენილი ნუსხის მიხედვით ჩვილ ბავშვთა

კვების პროდუქტების ან/და ბავშვთა ჰიგიენის ნაწარმის მიწოდება ან/და იმპორტი, რომლებიც მარკირებულია ასეთად მიწოდებისას; ს)დიაბეტური პურის მიწოდება ან/და იმპორტი, რომელიც მარკირებულია ასეთად მიწოდებისას; ტ)საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8701 90 110 00 – 8701 90 500 00 კოდებში აღნიშნული ტრაქტორებისათვის განკუთვნილი, საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8706 00 190 00, 8706 00 990 00, 8707 90 100 00, 8707 90 900 00, 8708 10 900 00, 8708 29 100 00 – 8708 40 900 00, 8708 50 900 00 – 8708 70 100 00, 8708 80, 8708 91, 8708 92, 8708 93, 8708 94 და 8708 99 კოდებში აღნიშნული შასის, ძარის, ნაწილებისა და მოწყობილობების, აგრეთვე საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8432 90 000 00 და 8433 90 000 00 კოდებში მითითებული საქონლის იმპორტი; უ)ელექტროენერჯის წარმოებისათვის (თბოელექტროსადგურებისათვის) ბუნებრივი აირის იმპორტი; ფ)საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8802 11 100 00, 8802 12 100 00, 8802 20 100 00, 8802 30 100 00 და 8802 40 100 00 შესაბამის კოდებში აღნიშნული საქონლის ან/და საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურით მისთვის (სამოქალაქო ავიაციისათვის) განკუთვნილი საქონლის იმპორტი; ქ)მიწის ნაკვეთის მიწოდება; ლ)ამხანაგობის წილის (ქონებაზე წინასწარი რეგისტრაციის უფლების) მიწოდება, თუ ამ წილზე (უფლებაზე) არ არის მიმაგრებული/განპიროვნებული ქონება, გარდა წილის (უფლების) სანაცვლოდ ქონების ინდივიდუალურ საკუთრებაში მიღების შემთხვევისა; ყ)ამხანაგობის მიერ თავისი წევრისთვის (თანამფლობელისთვის) ქონების მიწოდება (განაწილება), თუ ამხანაგობის წევრები არიან მხოლოდ ფიზიკური პირები, ამხანაგობის წევრთა შემადგენლობა არ შეცვლილა ამხანაგობის დაფუძნებიდან ქონების გადაცემის (განაწილების) მომენტამდე და ამხანაგობა განაწილების მომენტისათვის არ არის დღგ-ის გადამხდელი. ამ ქვეპუნქტის მიზნებისათვის ამხანაგობის წევრის გარდაცვალებისას ამხანაგობის წილის მემკვიდრეზე გადასვლა ან „სააღსრულებო წარმოებათა შესახებ”

საქართველოს კანონით დადგენილი წესით ამხანაგობის წევრის წილის რეალიზაცია არ ითვლება ამხანაგობის წევრთა შემადგენლობის ცვლილებად; შ)თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის საწარმოებს შორის საქონლის მიწოდება; ჩ)შემოსავლების სამსახურის ან/და შემოსავლების სამსახურის მიერ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით შერჩეული პირის მიერ აქციზური მარკების მიწოდება ან/და იმპორტი; ც)საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებების ფარგლებში ქონების რეალიზაცია; ძ)საქართველოს მთავრობის მიერ დამტკიცებული ნუსხის მიხედვით სასოფლო-სამეურნეო პესტიციდებისა და აგროქიმიკატების, სასოფლო-სამეურნეო კულტურების სათესი და სარგავი მასალების იმპორტი. წ)შემოსავლების სამსახურის მიერ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით შერჩეული პირის მიერ იმ საქონლის იმპორტი, რომელიც განკუთვნილია აქციზური ან/და არააქციზური საქონლის სავალდებულო ნიშანდების/მარკირების განსახორციელებლად.

ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ისგან გათავისუფლებულია შემდეგი სახის მომსახურების გაწევა: ა)ფინანსური ოპერაციების განხორციელება ან/და ფინანსური მომსახურების გაწევა; ბ) საქართველოს საპატრიარქოს დაკვეთით ტაძრებისა და ეკლესიების მშენებლობა, რესტავრაცია და მოხატვა; გ) პირის მიერ საქართველოს კულტურისა და ძეგლთა დაცვის სამინისტროსთან შეთანხმებით მსოფლიო მემკვიდრეობის ნუსხაში შეტანილი, ეროვნული მნიშვნელობის კატეგორიის ან/და საკულტორელიგიური დანიშნულების კულტურული მემკვიდრეობის ძეგლების სარესტავრაციო, სარეაბილიტაციო, საპროექტო და კვლევითი სამუშაოების შესრულება; დ) დაკრძალვასთან დაკავშირებული სარიტუალო (მათ შორის, ავტოტრანსპორტით) მომსახურების გაწევა; ე) სამედიცინო მომსახურების გაწევა; ვ) საადმინისტრაციო ან/და სკოლამდელ დაწესებულებებში ბავშვთა მოვლა-პატრონობის მომსახურების გაწევა ან/და ავადმყოფთა, შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირთა (მათ შორის, ბავშვთა) და 60 წლის და მეტი ასაკის პირთა მოვლა-პატრონობის მომსახურების გაწევა; ზ) ლატარიებით, აზარტული და მომგებიანი თამაშობებით

მომსახურების გაწევა; თ) ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული საქონლის ლიზინგით გაცემა; ი) თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის საწარმოებს შორის მომსახურების გაწევა; კ) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 4901, 4902, 4903 00 000 00 და 4904 00 000 00 კოდებში მითითებული საქონლის (წიგნების, ჟურნალ-გაზეთების, ნო- ტების) რეალიზაციის მომსახურების, ბეჭდვის მომსახურების ან/და ჟურნალ-გაზეთების მიერ სარეკლამო მომსახურების გაწევა; ლ) 18 წლამდე ასაკის ფიზიკური პირის სახელოვნებო და სასპორტო სწავლების მომსახურების გაწევა; მ) რეგულირებადი ფასებითა და ტარიფებით საქალაქო და შიგარაიონულ მარშრუტებზე სამგზავრო ტრანსპორტით (გარდა ტაქსისა) მომსახურების გაწევა და დასახლებულ ტერიტორიაზე დაგვადასუფთავებისა და ნარჩენების მართვის მომსახურების გაწევა; ნ) საგანმანათლებლო დაწესებულებათა მიერ გაწეული განათლების მომსახურება. ო) სერვიტუტის მომსახურების უსასყიდლოდ გაწევა. პ) შემოსავლების სამსახურის მიერ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით შერჩეული პირის მიერ აქციზური ან/და არააქციზური საქონლის სავალდებულო ნიშანდების/მარკირების მომსახურების გაწევა.

ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ისგან გათავისუფლებულია შემდეგი კანონების, შეთანხმებების, ხელშეკრულებების საფუძველზე მიზნობრივი დანიშნულებით განხორციელებული ოპერაციები: ა) „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით გათვალისწინებული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების წარმოებისათვის განკუთვნილი მოწყობილობა-დანადგარების, სატრანსპორტო საშუალებების, სათადარიგო ნაწილებისა და მასალების, აგრეთვე ზემოაღნიშნული კანონით განსაზღვრული ხელშეკრულებების ან/და ნავთობისა და გაზის ოპერაციების საწარმოებლად გაცემული ლიცენზიების შესაბამისად ინვესტორებისა და საოპერაციო კომპანიებისათვის ნავთობისა და გაზის ოპერაციების განსახორციელებლად საქონლის იმპორტი, მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა; ბ) ელექტროენერგეტიკული სექტორის რეაბილიტაციისათვის საქართველოს

პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებებით უცხოეთის სახელმწიფოების ან/და საერთაშორისო ორგანიზაციების მიერ გაცემული შეღავათიანი კრედიტით დაფინანსებული საქონლის იმპორტი ან/და სამშენებლოსამონტაჟო, სარემონტო, სარესტავრაციო, საცდელ-საკონსტრუქტორო ან/და გეოლოგიურ-სადიებო მომსახურების გაწევა; გ) საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებებით გათვალისწინებული ვალდებულებების, კერძოდ, ბაქო-თბილისი-ჯეიჰანის და ბაქო-თბილისი-ერზრუმის მილსადენების მშენებლობის, შესრულების უზრუნველსაყოფად საქართველოში საქონლის დროებითი შემოტანა; დ) სრულად გათავისუფლებული საქონლის დროებითი შემოტანა; ე) დაბრუნებული საქონლის იმპორტი; ვ) გრანტის შესახებ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საქონლის იმპორტი გრანტის გამცემი ან მიმღები პირის მიერ; ზ) მომსახურების გაწევა ხელშეკრულებების საფუძველზე, რომელთაც სტიქიური უბედურების, ავარიისა და კატასტროფის ლიკვიდაციისთვის, ჰუმანიტარული დახმარების მიზნით აფინანსებს უცხოური ორგანიზაცია და რომელთა მონაწილე ერთ-ერთი მხარეა საქართველოს აღმასრულებელი ხელისუფლების შესაბამისი ორგანო; თ) სტიქიური უბედურების, ავარიისა და კატასტროფის ლიკვიდაციისთვის, ჰუმანიტარული დახმარების მიზნით საქართველოს სახელმწიფო ან/და საზოგადოებრივი ორგანიზაციებისთვის გადასაცემი საქონლის იმპორტი; ი) იმ საქონლის იმპორტი ან დროებითი შემოტანა, რომელიც განკუთვნილია უცხოეთის დიპლომატიურ და მათთან გათანაბრებულ წარმომადგენლობათა ოფიციალური სარგებლობისათვის, ამ წარმომადგენლობათა დიპლომატიური და ადმინისტრაციულ-ტექნიკური პერსონალის (მათთან მცხოვრებ ოჯახის წევრთა ჩათვლით) პირადი სარგებლობისათვის, იმ სახით, რა სახითაც ასეთი გათავისუფლება გათვალისწინებულია შესაბამისი საერთაშორისო შეთანხმებებით, რომელთა მონაწილეც არის საქართველო; კ) უცხოეთში საქართველოს დიპლომატიურ წარმომადგენლობათა ქონების იმპორტი.

ჩათვლის უფლებით დღგ-ისგან გათავისუფლებულია: ა) საქონლის რეექსპორტი ან ექსპორტი მხოლოდ იმ საანგარიშო პერიოდისათვის, რომელშიც განხორციელებულია დეკლარირება საქონლის რეექსპორტის ან საქონლის ექსპორტში გაშვების შესახებ; ბ) საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა, რომელიც განკუთვნილია უცხოეთის დიპლომატიურ და მათთან გათანაბრებულ წარმომადგენლობათა ოფიციალური სარგებლობისათვის, ამ წარმომადგენლობათა და დიპლომატიური მისიების წევრების (მათთან მცხოვრებ ოჯახის წევრთა ჩათვლით) პირადი სარგებლობისათვის და რომლის გამოყენების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი; გ) ექსპორტში, რეექსპორტში, გარე გადამუშავებაში ან ტრანზიტში მოქცეული საქონლის გადაზიდვა და ამგადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებული მომსახურების გაწევა. ამასთანავე, ასეთ გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებულ მომსახურებას განეკუთვნება: გადაზიდვისას ტვირთის ან/და სატრანსპორტო და გადაზიდვის საშუალების გაგზავნასთან/მიღებასთან დაკავშირებული მომსახურება, აგრეთვე აეროპორტების, ნავსადგურების, სარკინიგზო და საავტომობილო ვაგზლების მიერ გაწეული მომსახურება; აერო ან საზღვაო სანავიგაციო, სადისპეტჩერო ან/და საინფორმაციო მომსახურება; საექსპედიტორო მომსახურება; ტვირთის დოკუმენტაციის მომზადების, ინსპექტირების, დათვალიერების, სატრანსპორტო დამუშავების (მათ შორის, დატვირთვისა და გადმოტვირთვის), ტრანსპორტირებისათვის შეფუთვისა და შენახვის მომსახურება; ნავსადგურებში აგენტების მომსახურება; საქონლის იმპორტის, საწყობის, დროებითი შემოტანის, შიდაგადამუშავების ან თავისუფალი ზონის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცევამდე საქართველოს ტერიტორიაზე მდებარე პუნქტებს შორის საქონლის გადაზიდვა. საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანამდე იმპორტის, საწყობის, დროებითი შემოტანის, შიდა გადამუშავების ან თავისუფალი ზონის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული საქონლის საქართველოს ეკონომიკური საზღვრიდან დანიშნულების პუნქტამდე გადაზიდვა. დ) მგზავრთა და ბარგის გადაზიდვის მომსახურებისა და ამ გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებული

მომსახურების გაწევა იმ პირობით, რომ გაგზავნის ან დანიშნულების პუნქტი მდებარეობს საქართველოს ფარგლების გარეთ და ასეთ გადაზიდვაზე გაფორმებულია ერთიანი სატრანსპორტო დოკუმენტი. ამასთანავე, ასეთ გადაზიდვასთან უშუალოდ დაკავშირებულ მომსახურებას განეკუთვნება: მგზავრის ან/და სატრანსპორტო საშუალების გაგზავნასთან/მიღებასთან დაკავშირებული მომსახურება, აგრეთვე აეროპორტების, ნავსადგურების, სარკინიგზო და საავტომობილო ვაგზლების მიერ გაწეული მომსახურება; აერო ან საზღვაო სანავიგაციო, სადისპეტჩერო ან/და საინფორმაციო მომსახურება; ინსპექტირების, დათვალიერების, სატრანსპორტო დამუშავების (მათ შორის, დატვირთვისა და გადმოტვირთვის), ტრანსპორტ-შეფუთვისა და შენახვის მომსახურება; მგზავრთა საერთაშორისო გადაყვანის სამგზავრო ბილეთების რეალიზაციის მომსახურება; აეროპორტებისა და ნავსადგურების კონტროლის ზონაში მგზავრთა მომსახურება, რომლის ღირებულება შედის საერთაშორისო გადაყვანის სამგზავრო ბილეთის ფასში; ნავსადგურებში აგენტირების მომსახურება; საერთაშორისო საავიაციო და საერთაშორისო საზღვაო რეისების განსახორციელებლად ბორტზე მისაწოდებლად განკუთვნილი საქონლის იმპორტი ან/და მიწოდება;ს ატრანსპორტო გადაზიდვისას გამოყენებული ცარიელი სატრანსპორტო საშუალებების (მათ შორის, კონტეინერებისა და ვაგონების) მიმართ გაწეული სატრანსპორტო, დატვირთვის, გადმოტვირთვისა და შენახვის მომსახურება; თბოელექტროსადგურებისათვის ბუნებრივი აირის მიწოდება; თ) სახელმწიფოსთვის ან/და ადგილობრივი თვითმმართველობისათვის აქტივების გამოტანა იმ საწარმოს კაპიტალიდან, რომლის წილის/ აქციების 50 პროცენტზე მეტი სახელმწიფოს ან/და ადგილობრივი თვითმმართველობის საკუთრებაშია; სახელმწიფოსთვის ან/და ადგილობრივი თვითმმართველო- ბისათვის საქონლის უსასყიდლოდ გადაცემა ან/და მომსახურების უსასყიდლოდ გაწევა; საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული საერთაშორისო ხელშეკრულებებით განსაზღვრული პროექტების (მათ შორის, მოსამზადებელი ეტაპის) განმახორციელებელი საჯარო სამართლის იურიდიული

პირების მიერ, რომლებთანაც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს გაფორმებული აქვს პროექტის განხორციელების უფლებამოსილების შესახებ ხელშეკრულება, ამ პროექტების ფარგლებში საქონლის სხვა პირებისათვის გადაცემა; თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტში საქართველოს საქონლის მიწოდება რეალიზაციისთვის და თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტში საქონლის რეალიზაცია ან/და კვების მომსახურების გაწევა; დღგ-ის გადამხდელის მიერ საწარმოს ყველა აქტივის ან ამ საწარმოს დამოუკიდებლად მოქმედი ქვედანაყოფის მიწოდება ერთი ოპერაციის ფარგლებში დღგ-ის მეორე გადამხდელისათვის, თუ მიმწოდებელი და მიმღები მხარეები მიწოდებიდან 15 კალენდარული დღის განმავლობაში წერილობით აცხადებენ საგადასახადო ორგანოს ასეთი მიწოდების შესახებ. დამოუკიდებლად მოქმედ ქვედანაყოფად ითვლება ერთმანეთთან ფუნქციურად დაკავშირებული ძირითადი საშუალებებისა და თანმხლები კომუნიკაციების ერთობლიობა, რომელიც დამოუკიდებლად ფუნქციონირებს და რომლის დამოუკიდებლად ფუნქციონირება არ არის დამოკიდებული მესაკუთრის შეცვლაზე; აქტივების მიწოდება საწარმოს რეორგანიზაციის შემთხვევაში; აქტივების მიწოდება შესატანის სახით საწარმოს კაპიტალში ან ამხანაგობაში. ამასთანავე, ითვლება, რომ აქტივების მიწოდების საანგარიშო პერიოდის მიხედვით აქტივების მიმღებმა პირმა შესაბამის საქონელზე მიიღო ჩათვლა; საქართველოს ეროვნული ბანკისათვის ოქროს მიწოდება; ტუროპერატორების მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე ტურისტულ ობიექტებში უცხოელი ტურისტების ორგანიზებული შემოყვანა და მათთვის საქართველოს ტერიტორიაზე ტურისტული მომსახურების პაკეტის მიწოდება. საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე ტვირთის შემოტანისას გემისათვის გაწეული მომსახურება (კერძოდ, პორტის, საზღვაო-სალოცმანო სამსახურისა და საჯარო სამართლის იურიდიული პირის საქართველოს სახელმწიფო ჰიდროგრაფიული სამსახურის მიერ გაწეული მომსახურება). საწყობის საქმიანობის ნებართვის მქონე საწყობში უცხოური საქონლის მიწოდება. ლატარიებით, აზარტული და მომგებიანი თამაშობებით მომსახურების გაწევა „ლატარიების, აზარტული და მომგებიანი

თამაშობების მოწყობის შესახებ” საქართველოს კანონით გათვალისწინებული იმ ლატარიის ორგანიზატორის მიერ, რომლის წილის 50 პროცენტზე მეტს ფლობს სახელმწიფო. სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკის რესპუბლიკური ან ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდევინების, მათ შორის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში პირის ქონების (გარდა ფულისა) სახელმწიფოს, ავტონომიური რესპუბლიკის ან ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის საკუთრებაში გადაცემა, აგრეთვე სისხლის სამართლის და ადმინისტრაციული წესით დაკისრებული სანქციების გადახდევინების მიზნით პირის ქონების რეალიზაცია/გადაცემა.

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

1. დღგ-ის განაკვეთი შეადგენს: ა) დასაბეგრი ბრუნვის ან საქონლის იმპორტის თანხის 18 პროცენტს; ბ) საქონლის დროებითი შემოტანისას ამ კოდექსის 164-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული დროებითი შემოტანის თანხის 0.54 პროცენტს ამ საქონლის საქართველოს ეკონომიკურ ტერიტორიაზე ყოფნის ყოველ სრულ და არასრულ კალენდარულ თვეზე, მაგრამ არა უმეტეს საქონლის დროებითი შემოტანისას დროებითი შემოტანის თანხის 18 პროცენტისა; გ) უკუდაბეგვრის წესით დასაბეგრი ოპერაციის თანხის 18 პროცენტს.
2. დასაბეგრი ბრუნვა არის საანგარიშო პერიოდში განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების, საქონლის ექსპორტისა და საქონლის რეექსპორტის თანხის ჯამი.

დღგ-ის პროცენტული განაკვეთი არის მხოლოდ ერთი სიდიდე – 18%. აღვნიშნავთ, რომ ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაცია არ წარმოადგენს 0%-ით დასაბეგრი ოპერაციას: ის გათავისუფლებულია დღგ-ისგან. თვით დღგ-ს კი წარმოადგენს დაბეგვრის (გარდა დროებითი შემოტანისა) ობიექტების ჯამური თანხის 18%, რომელსაც საქონლის დროებითი შემოტანისას ემატება 1-ლი ნაწილის ბ) ქვეპუნქტის შესაბამისად გამოთვლილი თანხა. მაგალითი: ინდ.მეწარმე არველოდიმ საანგარიშო თვეში: ა) კონტრაქტს მიაწოდა მაგიდები (დასაბეგრი ოპერაციის თანხაა 100 ლ.); ბ) დაიწყო საკუთარი წარმოების ნაგებობის ძირითად საშუალებად გამოყენება (ნაგებობის ღირებულებაა 200 ლ.); გ) ექსპორტზე გაიტანა ჩარხები (სატარიფო ღირებულებაა 300 ლ.); დ) იმპორტით შემოიტანა სკამები (იმპორტის თანხაა 1000 ლ.); ე) გაცემული სესხიდან მიიღო პროცენტები (500 ლ.); ვ) შრომითი კონტრაქტის საფუძველზე მოემსახურა სხვა პირს (ხელფასია 600 ლ.); ზ) სხვის სასარგებლოდ დააგირავა საკუთარი ა/მ (მომსახურების თანხაა 50 ლ.); თ) დროებითი შემოტანის სასაქონლო ოპერაციაში 36 თვით მოაქცია გენერატორი (ამ საქონელზე იმპორტის თანხა იქნებოდა 900 ლ.); ი) მიიღო არარეზიდენტი პირის საკონსულტაციო მომსახურება (მომსახურების თანხაა 100 ლ.). ამ პირობებით დასაბეგრი ბრუნვა იქნება ა), ბ), გ), ე) და ზ) პუნქტებით გათვალისწინებული ობიექტების თანხათა ჯამი, რომელიც უდრის 1150 ლ.-ს ($=100+200+300+500+50$). მხოლოდ სპეციალური დაშვების წყალობით სესხის პროცენტები ჩართულ იქნა დასაბეგრი ბრუნვის თანხაში. რაც შეეხება გირავნობის მომსახურებით მიღებულ შემოსავალს, ის არ არის დაკავშირებული ფულზე საკუთრების უფლების გადაცემასთან, წარმოადგენს ფინანსურ მომსახურებას და, შესაბამისად, მონაწილეობას მიიღებს დასაბეგრი ბრუნვის ფორმირებაში. დასაბეგრი ბრუნვაში ასევე არ შევიდა ხელფასიც, ვინაიდან დღგ-ის მიზნებისათვის ის არ წარმოადგენს დასაბეგრი ოპერაციას. ვინაიდან ექსპორტი და გირავნობა გათავისუფლებული ოპერაციებია, ამიტომ დასაბეგრი ბრუნვის კუთვნილი დღგ იქნება 54 ლ. ($=(100+200)\times 18\%$), ხოლო იმპორტისა კი – 180 ლ. ($=1000\times 18\%$). დროებითი

შემოტანისას პირმა მოისურვა მთლიანად გადაეხადა დღგ, ამიტომ შესაბამისი დღგ იქნებოდა ≈ 175 ლ. ($=36 \times 900 \times 0,54\%$), მაგრამ ვინაიდან დროებითი შემოტანისას დღგ მეტი არ უნდა იყოს დროებითი შემოტანის თანხის 18%-ზე ($=162=900 \times 18\%$), ამიტომ დროებითი შემოტანის დღგ იქნება 162 ლ.. არარეზიდენტისგან მიღებული მომსახურების კუთვნილი დღგ იქნება 18 ლ. ($=100 \times 18\%$). საბოლოოდ, მოცემულ საანგარიშო თვეში პირის მიერ გადასახდელი დღგ იქნება 414 ლ. ($=54+180+162+18$).

ბიუჯეტში შესატანი დღგ მოიცავს: ა) დასაბეგრი ბრუნვიდან ბიუჯეტში შესატან დღგ-ის თანხას, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა დასაბეგრ ბრუნვაზე დარიცხულ დღგ-ის თანხასა და ჩასათვლელ დღგ-ის თანხებს შორის; ბ) საქონლის იმპორტისას ბიუჯეტში შესატან დღგ-ის თანხას; გ) საქონლის დროებითი შემოტანისას ბიუჯეტში შესატან დღგ-ის თანხას; დ) უკუდაბეგვრის წესით დასაბეგრი ოპერაციიდან ბიუჯეტში შესატან დღგ-ის თანხას.

დეკლარაციის წარდგენა და დღგ-ის გადახდა -

1. დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია შესაბამის საგადასახადო ორგანოში წარადგინოს დღგ-ის დეკლარაცია ყოველ საანგარიშო პერიოდზე არა უგვიანეს ამ პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა და ამავე ვადაში გადაიხადოს დღგ.
2. საქონლის დროებითი შემოტანისას დარიცხული დღგ-ის თან- ხა გადახდილი უნდა იქნეს არა უგვიანეს ყოველი თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა, ხოლო ბოლო გადახდა უნდა განხორციელდეს საქონლის დროებითი შემოტანის სასაქონლო ოპერაციის დასრულების დღეს. დეკლარანტს უფლება აქვს, მთელი გადასახდელი თანხა ერთდროულად გადაიხადოს.
3. პირი, რომელიც დღგ-ის გადამხდელად ითვლება მხოლოდ საქონლის იმპორტზე, გადასახადს იხდის საქონლის იმპორტის განხორციელების დროს.
4. უკუდაბეგვრისას საგადასახადო აგენტი ვალდებულია დარიცხული დღგ-ის თანხა გადაიხადოს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით, არა უგვიანეს საანგარიშო პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა.

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

პირმა გადასახადის თანხაც იმავე ვადებში უნდა გადაიხადოს, რა ვადებზეც დადგენილია დეკლარაციის წარდგენისათვის. არ არის აუცილებელი, დეკლარაციის წარდგენისა და გადასახადის გადახდის მომენტები ერთმანეთს ემთხვეოდეს. დღგ გადახდილ უნდა იქნეს როგორც სხვაობის თანხა: კუთვნილი დღგ მინუს ჩასათვლელი დღგ. პირს მუდამ უნდა ახსოვდეს, რომ მისი კუთვნილი გადასახადია არა სხვაობის თანხა, არამედ – მის დასაბეგრ ბრუნვაზე დარიცხული დღგ. ზოგჯერ პირი ვალდებულია გადაიხადოს სხვა პირის (არარეზიდენტის) კუთვნილი დღგ. ასეთ შემთხვევაში პირი წარმოდგება როგორც ამ სხვა პირის საგადასახადო აგენტი, რომელიც უკუდაბეგრის წესით ასრულებს თავის მოვალეობას. ამ მოვალეობის შესასრულებლად ის ვალდებულია დადგენილი ფორმითა და წესით საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს გაანგარიშება და გადაიხადოს არარეზიდენტის კუთვნილი გადასახადი. ეს ვალდებულებები საგადასახადო აგენტმა უნდა შეასრულოს საანგარიშო პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვამდე (ჩათვლით). აღსანიშნავია, რომ უკუდაბეგრის გზით გადასახდელი დღგ პირმა შეიძლება გადაიხადოს სხვა გადასახადებში, მათ შორის, დღგ-ში, არსებული ე.წ. „ზედმეტობის“ გამოყენებითაც.

დღგ-ის საანგარიშო პერიოდი -

1. დღგ-ის საანგარიშო პერიოდია კვარტალი იმ გადასახადის გადამხდელებისათვის, რომლებიც ამ კოდექსის 309-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად მთავრობის დადგენილებით ეტაპობრივად გადავლენ კვარტალურ დეკლარირებაზე და გადასახადის გადახდაზე.
2. დღგ-ის საანგარიშო პერიოდია კალენდარული თვე იმ გადასახადის გადამხდელებისათვის, რომლებიც ამ კოდექსის 309-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად არ გადავლენ კვარტალურ დეკლარირებაზე და გადასახადის გადახდაზე.

დღგ-ისთვის საანგარიშო პერიოდი არის კვარტალი ან კალენდარული თვე. „ცალკეული კატეგორიის გადამხდელების კვარტალურ დეკლარირებასა და გადასახადის გადახდაზე გადასვლა განხორციელდება ეტაპობრივად, საქართველოს მთავრობის მიერ დადგენილი წესისა და პირობების შესაბამისად, 2013 წლის 1 იანვრამდე”.¹⁰ 2011 წლის დეკემბრამდე ასეთი წესი გამოცემული არ იყო.

¹⁰ ნადარაია, როგავა, რუხაძე, ბოლქვაძე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი მეორე, მუხლი 309. თბ. 2012

თავი III

საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და დღგ-ის ჩათვლა

1. დღგ-ის ჩათვლა არის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირის უფლება, შეიმციროს გადასახდელი დღგ-ის თანხა მიღებული ჩათვლის დოკუმენტების საფუძველზე.
2. ჩათვლის დოკუმენტებია: ა) საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა; ბ) სასაქონლო დეკლარაცია; გ) უკუდაბეგვრისას ბიუჯეტში დღგ-ის თანხის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი; დ) დროებითი შემოტანისას ბიუჯეტში დღგ-ის თანხის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი; ე) საქართველოს მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული საჯარო სამართლის იურიდიული პირების მიერ გაწეული მომსახურების საფასურის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი, რომელთა მიერ გაწეული მომსახურების ტარიფები დადგენილია დღგ-ის ჩათვლით, საქართველოს კანონით ან საქართველოს მთავრობის დადგენილებით.

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

პირი დღგ-ის გადამხდელად ითვლება რეგისტრაციის ვალდებულების წარმოშობის მომენტიდან. თუ ამ მომენტისათვის პირს ჰქონდა ჩათვლის დოკუმენტები და მისი გამოყენების ვადა ხელიდან გასულია, პირს სრულად დაეკისრება კუთვნილი დღგ-ის გადახდა, ამ დოკუმენტებით ჩათვლის გამოყენების გარეშე.

თუ ჩათვლის უფლების გამოყენებით აღმოჩნდა, რომ ჩასათვლელი თანხა მეტია დარიცხულ გადასახადზე, მაშინ სხვაობა პირს განეხილება ე.წ. „ზედმეტობად“. ჩათვლის მიღების საფუძველია ჩათვლის დოკუმენტები და დღგ-ის დეკლარაციები, რომელთა გარეშეც დაუშვებელია ჩათვლის უფლების გამოყენება. სხვა სახის საბუთები ან მოქმედებები არ წარ- მოადგენს ჩათვლის მიღების საფუძველს. ჩათვლის დოკუმენტს წარმოადგენს:

1. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა. ის გამოიწერება დასაბეგრ ოპერაციებზე;
2. სასაქონლო დეკლარაცია. აღნიშნული ექვემდებარება სხვადასხვა წესით შევსებას იმპორტისას, ექსპორტისას, რეექსპორტისას და დროებითი შემოტანისას;
3. უკუდაბეგვრისას ბიუჯეტში დღგ-ის თანხის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი. ის შეიძლება იყოს როგორც ბანკით გადახდის საბუთი, ასევე – საგადასახადო ორგანოს შეტყობინება „ზედმეტობის“ თანხის გადატანის თაობაზე;
4. დროებითი შემოტანისას ბიუჯეტში დღგ-ის თანხის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი. დღგ-ით დაბეგვრის ამ ობიექტისათვის ყოველთვის არ არის გათვალისწინებული სასაქონლო დეკლარაცია, მაგრამ გათვალისწინებისას, ჩათვლა შესაძლებელია განხორციელდეს მის მიხედვითაც.
5. მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული სსიპ-ების მიერ საქონლის (მომსახურების) მიწოდებისათვის გადახდის დამადასტურებელი საბუთი. მას შეიძლება ჰქონდეს საბანკო საგადახდო დავალების, საკონტროლო-სალარო აპარატის ქვითრის, ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტის და ა.შ. სახე, მაგრამ

არა – საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის. აღვნიშნავთ, რომ მითითებული დოკუმენტი ჩათვლის დოკუმენტი იქნება, მიუხედავად იმისა სსიპ-ის მიერ მიწოდებული იქნა მომსახურება თუ საქონელი. შევნიშნავთ იმასაც, რომ გადახდის საბუთი მხოლოდ მაშინ იქნება ჩათვლის დოკუმენტი, თუ სსიპ-ების მიერ გასაწევი საქმიანობისთვის კანონით ან მთავრობის დადგენილებით დაწესებულია დღგ-ის შემცველი ტარიფები. თუ სხვა ნორმატიული აქტით დადგინდა ტარიფი, მისი გადახდის საბუთი ვერ განიხილება ჩათვლის დოკუმენტად;

6. საწყობის საქმიანობის ნებართვის მქონე საწყობში მიწოდებული და იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული უცხოური საქონლის შემთხვევაში საქონლის შესყიდვის ღირებულებასა და მის სატარიფო ღირებულებას შორის სხვაობის თანხაზე დღგ-ის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი, რომელიც შეიძლება იყოს, მაგალითად, საბანკო ან „ზედმეტობის“ გადატანის საბუთი;
7. შეძენის დოკუმენტი, რომელიც დაკავშირებულია რაიმე ფულადი ვალდებულების გადახდევინების მიზნით ქონების რაიმე წესით რეალიზაციასთან.

ჩამოთვლილი დოკუმენტების გარდა, ჩათვლის საფუძველია დღგ-ის გადამხდელის დღგ-ის დეკლარაციებიც. დეკლარაციების გამოყენებით ჩათვლა შეიძლება მიღებულ იქნას ისეთი დასაბეგრი ოპერაციებისას, როგორებიცაა საკუთარი წარმოების შენობა-ნაგებობის ძირითად საშუალებად გამოყენება და ბარტერული ოპერაცია.

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

საბუთს, ვინაიდან თანხა ბიუჯეტში ადრე იყო გადახდილი, ხოლო ის რომ დღგ-ია, დასტურდება გადატანის საბუთით. დამატებულ ღირებულებაზე გადასახადის დაწესების ბუნებიდან გამომდინარე, გადამხდელმა სახელმწიფოს უნდა გადაუხადოს მხოლოდ ის თანხა, რომელიც შეესაბამება პროდუქციის წარმოებისა და განაწილების პროცესში წარმოქმნილ ღირებულებას.

დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა არის: ა) დღგ-ის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია ჩათვლის დოკუმენტების მიხედვით საქონლის შეძენისას, მომსახურების მიღებისას, საქონლის იმპორტისას ან/და საქონლის დროებითი შემოტანისას, მათ შორის, დღგ-ის რეგისტრაციის ძალაში შესვლის მომენტისათვის არსებულ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნაშთზე; ბ) საკუთარი წარმოების შენობა-ნაგებობის ძირითად საშუალებად გამოყენების შემთხვევაში ამ ოპერაციაზე დარიცხული და დღგ-ის დეკლარაციაში ასახული დღგ-ის თანხა, რომელიც იმავდროულად ჩათვლის მიღების საფუძველია. გ) დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირებს შორის საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერული) ოპერაციის შემთხვევაში – თითოეული მხარისათვის მიწოდებულ საქონელზე/გაწეულ მომსახურებაზე გადახდილი ან/და გადასახდელი დღგ-ის თანხა. ამასთანავე, ჩათვლა ხორციელდება სანაცვლო საქონლის/მომსახურების მიღების მომენტში, მიღებულ საქონელთან/მომსახურებასთან მიმართებით.

დღგ-ის ჩათვლა ხორციელდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ: ა) საქონელი ან/და მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება: დასაბეგრ ოპერაციებში, გარდა ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციებისა; საქონლის რეექსპორტში ან/და ექსპორტში; საქართველოს ტერიტორიის გარეთ მომსახურების გაწევისათვის; ბ) საქონელი ან/და მომსახურება გამოიყენება ამ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტში აღნიშნული საქონლის წარმოებისათვის ან/და მომსახურების გაწევისათვის.

დღგ-ის ჩათვლა არ ხორციელდება: ა) პირის მიერ სოციალური მიზნით, გასართობი ღონისძიებებისათვის გაწეულ ხარჯზე ან წარმომადგენლობით ხარჯზე

გადახდილ დღგ-ის თანხებზე, გარდა ასეთი ღონისძიებების ფარგლებში პირის მიერ საქონლის/მომსახურების მიწოდებისა, როდესაც ასეთი ხარჯის ფარგლებში შესყიდული საქონელი ან/და მომსახურება ამ პირის მიერ იბეგრება დღგ-ით; ბ) ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ დასაბეგრ ოპერაციებში გამოყენებული ან/და გამოსაყენებელი საქონლის/მომსახურების საწარმოებლად გაწეულ ხარჯზე გადახდილ დღგ-ის თანხებზე; გ) იმ საგადასახადო ანგარიშფაქტურებით, რომლებიც არ იძლევა საქონლის/მომსახურების გამყიდველის იდენტიფიცირების საშუალებას; დ) დასაბეგრი ოპერაციის საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან არა უგვიანეს მომდევნო საანგარიშო პერიოდის ან არა უგვიანეს დასაბეგრი ოპერაციის კალენდარული წლის მე-4 კვარტალის საანგარიშო პერიოდის მიხედვით ასახული არ არის დადგენილ ვადაში წარმოდგენილ დღგ-ის დეკლარაციაში (მათ შორის, ამავე ვადებში დაზუსტებული დეკლარაციის წარდგენის გზით). ე) დასაბეგრი ოპერაციის საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან არა უგვიანეს მომდევნო სამი საანგარიშო პერიოდის ან არა უგვიანეს დასაბეგრი ოპერაციის კალენდარული წლის დეკემბრის საანგარიშო პერიოდის მიხედვით ასახული არ არის დადგენილ ვადაში წარმოდგენილ დღგ-ის დეკლარაციაში (მათ შორის, ამავე ვადებში დაზუსტებული დეკლარაციის წარდგენის გზით). ვ) უსაქონლო ოპერაციების ან ფიქტიური გარიგებების მიხედვით გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურებით. ამასთანავე, მიღებული დღგ-ის ჩათვლა მყიდველისათვის უქმდება. ზ) საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერული) ოპერაციის შემთხვევაში – თუ საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერული) ოპერაციის ერთ-ერთი მხარე არ არის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი. ამ შემთხვევაში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირის მიერ სანაცვლოდ მიღებული საქონლის ან/და გაწეული მომსახურების ღირებულება ტოლია მიწოდებული საქონლის/მომსახურების ღირებულებისა, მასზე გადახდილი ან/და გადასახდელი დღგ-ის ჩათვლით.

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

თუ საქონელი/მომსახურება, რომლის მიხედვითაც დღგ-ის გადამხდელმა მიიღო დღგ-ის ჩათვლა, გამოყენებულ იქნა: ა) მხოლოდ ისეთ ოპერაციაში, რომლის დროსაც დღგ-ის გადამხდელს აქვს ჩათვლის მიღების უფლება, ჩათვლილი დღგ-ის თანხა არ ექვემდებარება გაუქმებას; ბ) მხოლოდ ისეთ ოპერაციაში, რომლის დროსაც დღგ-ის გადამხდელს არ აქვს ჩათვლის მიღების უფლება, ჩათვლილი დღგ-ის თანხა ექვემდებარება სრულად გაუქმებას.

თუ საქონელი ან მომსახურება ერთდროულად გამოიყენება ჩათვლის უფლების მქონე და ჩათვლის უფლების გარეშე ოპერაციებში და მათი გამიჯვნა შეუძლებელია, მაშინ: ა) დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა გაიანგარიშება საანგარიშო პერიოდში საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის მიხედვით; ბ) ამ ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის გათვალისწინებით დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის დაზუსტება ხდება მიმდინარე საგადასახადო წლის ბოლო საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციაში წლის განმავლობაში საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის მიხედვით.

ძირითადი საშუალების მიხედვით, თუ იგი გამოყენებულ იქნა ან/და იქნება: ა) მხოლოდ ისეთ ოპერაციაში, რომლის დროსაც დღგ-ის გადამხდელს აქვს ჩათვლის მიღების უფლება, პირს უფლება აქვს, ძირითად საშუალებაზე პირველივე საანგარიშო პერიოდში სრულად მიიღოს ჩათვლა, და ჩათვლილი დღგ-ის თანხა არ ექვემდებარება გაუქმებას; ბ) მხოლოდ ისეთ ოპერაციაში, რომლის დროსაც დღგ-ის გადამხდელს არ აქვს ჩათვლის მიღების უფლება, პირს უფლება არ აქვს, ძირითად საშუალებაზე მიიღოს ჩათვლა; გ) ერთდროულად ჩათვლის უფლების მქონე და

ჩათვლის უფლების გარეშე ოპერაციებში და მათი გამიჯვნა შეუძლებელია, მაშინ: თუ დღგ-ის გადამხდელის მიერ წინა საგადასახადო წლის მიხედვით ჩათვლის უფლების გარეშე დასაბეგრი ოპერაციების თანხა საერთო ბრუნვის 20 პროცენტზე ნაკლებია, პირს უფლება აქვს, ძირითად საშუალებაზე პირველივე საანგარიშო პერიოდში სრულად მიიღოს ჩათვლა, ამასთანავე, ყოველი კალენდარული წლის ბოლოს გასაუქმებელი დღგ-ის თანხა განსაზღვროს კალენდარული წლის საერთო ბრუნვის თანხაში ჩათვლის უფლების გარეშე დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის პროპორციულად; დღგ-ის გადამხდელს უფლება აქვს, ძირითად საშუალებაზე მიიღოს ჩათვლა მხოლოდ ყოველი კალენდარული წლის ბოლო საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციაში წლის განმავლობაში საერთო ბრუნვაში ჩათვლის უფლების მქონე დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ხვედრითი წონის პროპორციულად.

ყოველწლიურად გასაუქმებელი ან ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა გაიანგარიშება: შენობა-ნაგებობებზე – ექსპლუატაციაში მიღების წლიდან 10 კალენდარული წლის განმავლობაში, დღგ-ის თანხის ერთი მეათედის ოდენობით; ბ) სხვა ძირითად საშუალებებზე – ექსპლუატაციაში მიღების წლიდან 5 კალენდარული წლის განმავლობაში, დღგ-ის თანხის ერთი მეხუთედის ოდენობით. პირს უფლება აქვს, დასაბეგრ ოპერაციაზე დასარიცხი დღგ-ის თანხა შეამციროს ამ ძირითადი საშუალების მიხედვით მიუღებელი ან/და გაუქმებული დღგ-ის ჩათვლის თანხის ოდენობით, შესაბამისი დოკუმენტის ან/და საფუძვლის არსებობისას.

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

დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა არ ექვემდებარება გაუქმებას: ა) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ჩამოწერის შემთხვევაში; ბ) საქონლის დანაკარგზე.

საერთო ბრუნვა არის პირის მიერ საანგარიშო პერიოდში განხორციელებული საქონლის მიწოდებისა და მომსახურების გაწევის თანხათა ჯამი. ამასთანავე, არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულებისათვის მხედველობაში მიიღება მხოლოდ

მუდმივი დაწესებულების მიერ განხორციელებული საქონლის მიწოდება და მომსახურების გაწევა.

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

საქმიანობის გაწევისას განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების მიხედვით დღგ-ის გადამხდელი სავალდებულო წესით საქართველოს ბიუჯეტში დღგ-ის სახით იხდის დასაბეგრი ოპერაციის თანხის განსაზღვრულ %-ს (18%). ამავდროულად, მას უფლება აქვს, ბიუჯეტში გადასახდელ დღგ-ს გამოაკლოს ჩასათვლელი დღგ-ის თანხები. ჩასათვლელ თანხებს შორის ყველაზე აქტუალურია მიღებული, და არა – გაცემული, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა. რაიმე თანხაზე ჩათვლის უფლების გამოყენება, დამამტკიცებელი დოკუმენტის გარეშე, დაუშვებელია. თუმცა არის ორი გამონაკლისი. მათგან პირველი ეხება საკუთარი წარმოების შენობა-ნაგებობის ძირითად საშუალებად გამოყენებას, ხოლო მეორე – ბარტერულ ოპერაციას. ორივე შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციის შესაბამისი დღგ-ს თანხის დეკლარაციაში ასახვა იძლევა ამ თანხის ჩათვლისათვის გამოყენების საფუძველს. ამ შემთხვევაში ჩათვლის დოკუმენტს თითქოს უნდა წარმოადგენდეს თვით დღგ-ის დეკლარაცია. ზოგადად შესაძლებელი უნდა იყოს დარიცხვის დოკუმენტში ჩასათვლელად იმავე დოკუმენტის გამოყენება.

ჩათვლის დოკუმენტის დღგ-ის ჩასათვლელად გამოყენება დამოკიდებული არ არის მომწოდებლის წინაშე ვალდებულების შესრულებასთან. ეს, რა თქმა უნდა, არ ეხება ისეთ ჩათვლის დოკუმენტებს, რომლებიც თვითონ არიან გადახდის დამადასტურებელი საბუთები. შესაძლებელია, რომ მიღებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურითა და სასაქონლო დეკლარაციით თანხა არ იყოს გადახდილი და გადამხდელმა ის მაინც გამოიყენოს ჩათვლის მისაღებად. მომწოდებლის წინაშე ვალდებულების, მათ შორის, დღგ-ის თანხის გადახდას, შესრულებას და შეუსრულებლობიდან გამომდინარე პასუხისმგებლობის საკითხებს არეგულირებს არასაგადასახადო კანონმდებლობა, მათ შორის, სამოქალაქო კოდექსიც.

მყიდველისაგან დღგ-ის თანხის მიღების გარეშეც მომწოდებელი ვალდებულია ბიუჯეტში გადაიხადოს დღგ-ის თანხა. გადამხდელის მიერ მომწოდებლისათვის გადასახდელ დღგ-ის თანხასა და ამ მომწოდებლის მიერ ბიუჯეტში გადახდილ დღგ-ის თანხას შორის პირდაპირი კავშირის უქონლობის გამო, ჩათვლის უფლების გამოყენებას კანონმდებელი უშვებს მაშინაც კი, როდესაც მიწოდებიდან გამომდინარე ვალდებულება შესრულებული არ არის მიმწოდებლის წინაშე.

კანონმდებელი სპეციალურად აღნიშნავს, რომ ჩათვლის უფლება გამოიყენება დღგ-ის რეგისტრაციის ძალაში შესვლის მომენტისათვის არსებულ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაშთზე. თუ წინამდებარე მუხლის სხვა ნორმები ჩათვლის დოკუმენტის არსებობისას შესაძლებლობას იძლევიან ჩათვლის უფლება გამოიყენებულ იქნეს, მაშინ ნაშთებთან დაკავშირებით კანონმდებლის სპეციალური აღნიშვნა, რა თქმა უნდა, ლოგიკურად არც არაფერს ადგენს ან გამორიცხავს. კანონქვემდებარე აქტი კი გვამცნობს, რომ დღგ-ის რეგისტრაციის მომენტისათვის ექსპლუატაციაში შესული ძირითადი საშუალებების მიხედვით დღგ-ის ჩათვლა არ ხორციელდება, მაგრამ ჩათვლა შესაძლებელია არსებულ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ნაშთზე. ჩათვლას ექვემდებარება დღგ-ის თანხა ნებისმიერი ჩათვლის დოკუმენტის მიხედვით, მიუხედავად იმისა, საქონელი/მომსახურება შეძენილ იქნა რეგისტრაციამდე თუ არა.

საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტი, გარდა ამ მუხლით დადგენილი გამონაკლისებისა, რომლის გამოწერისა და წარდგენის წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი უფლებამოსილია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწეროს და საქონლის/მომსახურების მიმღებს წარუდგინოს მხოლოდ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებისას. ამასთანავე, თუ პირი საქონლის (გარანტირებული სიმძლავრის, ელექტრო ან თბოენერჯის, გაზის ან წყლის) მიწოდებას აღრიცხავს ციკლური დარიცხვებით, როდესაც მომხმარებლებთან

ანგარიშსწორება ხორციელდება არა კალენდარული თვის, არამედ გარკვეული პერიოდის (ციკლის) განმავლობაში მიწოდებული საქონლის ოდენობის მიხედვით, რომელიც შეიძლება მოიცავდეს როგორც საანგარიშო პერიოდს, ისე საანგარიშოს წინა პერიოდს, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა შეიძლება გამოიწეროს ასეთი პერიოდის (ციკლის) მიხედვით.

დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია (გარდა საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერული) ოპერაციის შემთხვევისა) საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას მოთხოვნიდან არა უგვიანეს 30 კალენდარული დღისა გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა. ამასთანავე, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ვალდებულება არ წარმოიშობა იმ ფიზიკური პირის მიმართ, რომელიც არ არის რეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელად, გარდა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით დადგენილი შემთხვევისა. საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერულ) ოპერაციაზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არ გამოიწერება. ამ შემთხვევაში ჩათვლის მიღების საფუძველია მიწოდებულ საქონელზე/გაწეულ მომსახურებაზე გადასახდელი დღგ-ის თანხის საგადასახადო ორგანოში წარდგენილ დღგ-ის დეკლარაციაში ასახვა.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრს უფლება აქვს: ა) ცალკეულ საქონელზე/მომსახურებაზე, აგრეთვე ცალკეული კატეგორიის მყიდველებისათვის შემოიღოს განსხვავებული ფორმის სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და განსაზღვროს მისი გაცემის, აღრიცხვისა და გამოყენების წესი; ბ) ცალკეული დღგ-ის გადამხდელისათვის შემოიღოს კომპიუტერული წესით ამობეჭდილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და განსაზღვროს მისი გაცემის, აღრიცხვისა და გამოყენების წესი. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა წარმოადგენს ჩათვლის დოკუმენტს. მისი ფორმები, შევსებისა და წარდგენის წესი რეგულირდება ინსტრუქციით.

ფინანსთა სამინისტრომ კანონზე დაყრდნობით დაამტკიცა მკაცრი აღრიცხვის ფორმების სახეები, რომლებსაც სხვა სახის დოკუმენტებთან და ბლანკებთან ერთად

მიაკუთვნა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა (გარდა ელექტრონულისა), კორექტირების საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა (გარდა ელექტრონულისა) და სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა (გარდა ელექტრონულისა). სხვა სახის ანგარიშ-ფაქტურა არ წარმოადგენს მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს. ინსტრუქციაც ძირითადად სწორედ მკაცრი აღრიცხვის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის სახეებს ეხება. ამჟამად ინსტრუქციით განსაზღვრულია შემდეგი სახეები: ა) დანართი №III-05 და დანართი №III-06 – სპეციალური; ბ) ნავთობპროდუქტების სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა (დანართი №III-09); გ) ხეტყისა და მისი პირველადი გადამუშავების პროდუქტის სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა (დანართი №III-1); დ) კომპიუტერული წესით ამობეჭდილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.

ჩამოთვლილი ფაქტურების სახეებიდან მხოლოდ კომპიუტერული წესით ამობეჭდილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არ წარმოადგენს მკაცრი აღრიცხვის ფორმას. პრაქტიკაში მკაცრი აღრიცხვის ფაქტურების ადგილს იკავებს იმავე ფორმის, მაგრამ ელექტრონული სახის ფაქტურები, რომლების იდენტიფიცირება ხორციელდება საგადასახადო ორგანოს მიერ, ხოლო კონტრაქტისათვის წარდგენა კი – ვებპორტალის მეშვეობით. არც კოდექსი და არც ინსტრუქცია სათანადოდ არ არეგულირებს ამგვარი ფაქტურების (ელექტრონული) მიმოქცევას.

დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს უფლება აქვს, და არა – ვალდებულება, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა წარუდგინოს კონტრაქტს. თავისი უფლების გამოყენების შესაძლებლობა პირს ეძლევა მხოლოდ საქონლის (მომსახურების) გადაცემისას და ისიც დასაბეგრი ოპერაციის დროს, რომელიც, თავის მხრივ, განისაზღვრება კანონით. ასე მაგალითად, თუ დღგ-ის გადამხდელი სამეწარმეო საზოგადოების კაპიტალის შემცირების გზით გამსვლელი პარტნიორი საზოგადოებიდან იღებს შენობას, მაშინ საზოგადოებას უფლება აქვს გასულ პარტნიორს ფაქტურა წარუდგინოს მხოლოდ მაშინ, როდესაც შენობა მიღებულ იქნება ინდივიდუალურ საკუთრებაში ანუ რეგისტრირებული იქნება საჯარო

რეესტრში და ფაქტურაში მიუთითოს დასაბეგრი ოპერაციის ადრინდელი მომენტი პრაქტიკა კი, სავარაუდოდ, სხვაგვარი იქნება. კერძოდ, ფაქტურის გამოწერა დაკავშირებული იქნება საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტის შედგენის თარიღთან. თუ პარტნიორი არ წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ ფიზიკურ პირს და მან ფაქტურა მოითხოვა, მაშინ ამოქმედდება ნაწილი, რომლის მიხედვითაც საზოგადოება უკვე ვალდებული იქნება გასულ პარტნიორს გამოუწეროს ფაქტურა და წარუდგინოს იგი მოთხოვნის დღიდან 30 კალენდარული დღის ვადაში. თუ მოთხოვნის დღე არის 10 ივნისი, მაშინ ფაქტურის წარდგენის ვადა იწურება 10 ივლისის 24 საათისათვის. თავად მოთხოვნა კი შეიძლება განხორციელდეს ნებმისმიერ მომენტში, ოღონდ მიწოდების მომენტის შემდგომ.

ფაქტურის გამოწერის უფლება პირს არ ერთმევა, თუ მისი წარდგენა მოითხოვა იმ ფიზიკურმა პირმა, რომელიც არ არის დღგ-ის გადამხდელი. ასე მაგალითად, ვთქვათ, ჯონდომ მაღაზიისაგან შეიძინა გაზქურა (დღგ 20 ლ.). მან მაღაზიას მოსთხოვა ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა, მაგრამ ვერ წარმოადგინა გადამხდელად რეგისტრაციის დამადასტურებელი საბუთი, თუმცა კი ის იყო ასეთად რეგისტრირებული. მაღაზიამ აღნიშნა, რომ ჯონდის არ ჰქონდა ფაქტურის მოთხოვნის უფლება, ხოლო მაღაზიას კი – მისი წარდგენის ვალდებულება. მიუხედავად ამისა, მაღაზიამ კეთილ ნებაზე მაინც გამოუწერა ფაქტურა. მაღაზიას ფაქტურის გამოწერის უფლება აქვს ნებმისმიერ მომენტში, ოღონდ მიწოდების მომენტის შემდგომ.

დაუშვებელია ფაქტურის გამოწერა და წარდგენა დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დრომდე. თუმცა, შეიძლება თვით ამ დროის არჩევა იყოს გადამხდელის ნებაზე დამოკიდებული. ასე მაგალითად, მხარეთა შეთანხმებით იჯარის ნებისმიერი პერიოდისათვის, რომელიც მოქცეულია საანგარიშო პერიოდის ფარგლებში, მეიჯარეს შეუძლია ფაქტურის გამოწერა. თუ იჯარა მოიცავს, მაგალითად, ივნისს, მაშინ 01.06-12.06 და 13.06-30.06 ვადებში გაწეული იჯარის

მომსახურებისათვის შეიძლება გამოწერილ იქნეს ფაქტურა ან ორი დოკუმენტის შედგენით, ან ერთ დოკუმენტში ორი სტრიქონის შევსებით. დაუშვებელია 13.06-30.06 პერიოდის შესაბამისი ფაქტურა გამოწერილ იქნას ვადაზე ადრე, მაგალითად, 10 ივნისს.

იმ დასახეგრი ოპერაციებისათვის, რომლებიც წარმოადგენენ ბარტერული ოპერაციის შემადგენელ ნაწილებს (მიწოდება მიწოდების სანაცვლოდ), დაუშვებელია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა. ასეთ შემთხვევაში მიმწოდებელი პირისათვის ჩათვლის საფუძველია მის მიერ წარდგენილი დღგ-ის დეკლარაცია, სადაც ასახული უნდა იყოს მის მიერ მიწოდებულ ობიექტზე დარიცხული დღგ-ის თანხა. სწორედ ეს დღგ-ის თანხა იქნება ჩასათვლელი თანხაც. მაგალითი: დღგ-ის გადამხდელმა რწყილმა ასევე დღგ-ის გადამხდელ ყვავს გადასცა ვიტამინიზებული ფეტვი, რის სანაცვლოდაც ყვავმა თვის ბოლომდე თავი შეიკავა მუხის შეწუხებისაგან. ეს უკანასკნელი რწყილისათვის წარმოადგენდა ძირითად საშუალებას, და არა – მესამე პირს. ფეტვის საბაზრო ფასი იყო 100 ლ., ხოლო თავის შეკავების მომსახურებისა კი – 50 ლ.. ფასები მოცემულია დღგ-ის გარეშე. ამ მაგალითის მიხედვით რწყილი დეკლარაციაში ასახავს დასარიცხ დღგ-ს 18 ლარის ოდენობით, ხოლო ყვავი კი – 9 ლარს. რწყილს უფლება აქვს იმავე თვეში ჩაითვალოს 18 ლარი, ხოლო ყვავს კი – 9 ლარი.¹¹

დღგ-ით უკუდაბეგვრას ექვემდებარება: ა) არარეზიდენტი ფიზიკური პირის (გარდა საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირისა) ან არარეზიდენტი საწარმოს მიერ საგადასახადო აგენტისათვის საქართველოს ტერიტორიაზე გაწეული მომსახურება; ბ) პირის მიერ სახელშეკრულებო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში მოთხოვნის უზრუნველყოფის საგნის (საქონლის) კრედიტორისათვის საკუთრებაში გადაცემა; გ) საგადასახადო აგენტისათვის საქართველოს ტერიტორიის გარეთ გაწეული მომსახურების ან/და საქონლის პროდუქტის (საპროექტო დოკუმენტაცია, ტექნიკური დოკუმენტაცია,

¹¹ ნადარაია, როგავა, რუხაძე, ბოლქვაძე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი მეორე, თბ.2012

ტექნოლოგიური სქემა, პროგრამა და სხვა) მიწოდება ინტერნეტით ან ელექტრონული კომუნიკაციის სხვაგვარი საშუალებით, თუ იგი არ კვეთს საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარს ინტეგრირებული სქემის ან სხვა სახის ინფორმაციის მატარებლის საშუალებით.

საგადასახადო აგენტად ითვლება: ა) „ა“ და „გ“ ქვეპუნქტების მიზნებისათვის – ნებისმიერი გადასახადის გადამხდელი რეზიდენტი (გარდა არამეწარმე ფიზიკური პირისა და თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის საწარმოსი) და არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულება; ბ) „ბ“ ქვეპუნქტის მიზნებისათვის – პირი (კრედიტორი), რომელიც სახელშეკრულებო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში საკუთრებაში იღებს მოთხოვნის უზრუნველყოფის საგანს (საქონელს).

დღგ-ით უკუდაბეგვრას არ ექვემდებარება: ა) საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა, რომელიც ამ კარით გათავისუფლებულია დღგ-ისგან; ბ) ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებული საცხოვრებელი ბინის და მასზე დამაგრებული მიწის ნაკვეთის გადაცემა.

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში ან სხვა ფულადი ვალდებულების (გარდა სისხლის სამართლის და ადმინისტრაციული წესით დაკისრებული სანქციებისა) გადახდევინების მიზნით საქონლის აუქციონის, პირდაპირი მიყიდვის ან სხვა წესით რეალიზაცია იბეგრება დღგ-ით, ხოლო ამ ოპერაციაზე დარიცხული დღგ-ის თანხის პირის (საქონლის მესაკუთრის) სახელით ბიუჯეტში გადახდას უზრუნველყოფს საქონლის რეალიზაციის განმახორციელებელი უფლებამოსილი პირი. დღგ-ით არ იბეგრება: ა) საცხოვრებელი ბინის/სახლის რეალიზაცია; ბ) მიწის ნაკვეთის რეალიზაცია; გ) საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8703 კოდში აღნიშნული მსუბუქი ავტომობილის რეალიზაცია; დ) იმ ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებული ქონების რეალიზაცია, რომელიც არ ითვლება მეწარმე

ფიზიკურ პირად. დღგ-ით დაბეგვრისა და დღგ-ის თანხის ბიუჯეტში გადახდის წესი განისაზღვრება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით.

დღგ-ს წარმოადგენს ის პირი, რომელმაც არ შეასრულა ან არაჯეროვნად შეასრულა მასზე დაკისრებული ვალდებულება და რის გამოც მისი ქონება იყიდება აუქციონის, პირდაპირი მიყიდვის ან სხვა წესით. დაკისრებული ვალდებულება კი შეიძლება ყოფილიყო გადასახადების (სანქციების) თავისდროული გადახდა ან სხვა ფულადი ვალდებულება, მათ შორის, სახელშეკრულებო ურთიერთობიდან წარმოქმნილი. დასაბეგრ ოპერაციას წარმოადგენს აუქციონით ან სხვა წესით ქონების (საქონლის) მიწოდება. არ არის აუცილებელი, რომ რეალიზაციას დაქვემდებარებული ქონება იყოს შეუსრულებელი ან არაჯეროვნად შესრულებული ვალდებულების უზრუნველყოფის საშუალება. რეალიზაციას დაქვემდებარებული ქონება მესამე პირის საკუთრებაშიც კი შეიძლება იყოს.

შერეული ოპერაცია - ა) შერეულ ოპერაციად ითვლება ისეთი ოპერაცია, რომელიც მოიცავს საქონლისა და მომსახურების კომბინირებულ მიწოდებას. ბ) საქონლის/მომსახურების მიწოდება, რომელიც ძირითადი საქონლის/მომსახურების მიწოდების მიმართ დამხმარე ხასიათისაა, ითვლება ამ საქონლის/მომსახურების ნაწილად. გ) დაბეგვრას დაქვემდებარებული და გათავისუფლებული საქონლის მიწოდების ან/და მომსახურების გაწევის ერთად განხორციელება განიხილება, როგორც დაბეგვრას დაქვემდებარებული და გათავისუფლებული საქონლის მიწოდების ან/და მომსახურების გაწევის ცალკე ოპერაციები. დ) მომსახურების გაწევა, რომელიც საქონლის იმპორტის მიმართ დამხმარე ხასიათისაა, ითვლება ამ საქონლის იმპორტის ნაწილად. ე) მიწისა და მასზე დამაგრებული შენობა-ნაგებობის მიწოდებისას ოპერაცია ითვლება შენობა-ნაგებობის მიწოდებად.

შერეული ოპერაცია - ა) შერეულ ოპერაციად ითვლება ისეთი ოპერაცია, რომელიც მოიცავს საქონლისა და მომსახურების კომბინირებულ მიწოდებას. ბ) საქონლის/მომსახურების მიწოდება, რომელიც ძირითადი საქონლის/მომსახურების მიწოდების მიმართ დამხმარე ხასიათისაა, ითვლება ამ საქონლის/მომსახურების

ნაწილად. გ) დაბეგვრას დაქვემდებარებული და გათავისუფლებული საქონლის მიწოდების ან/და მომსახურების გაწევის ერთად განხორციელება განიხილება, როგორც დაბეგვრას დაქვემდებარებული და გათავისუფლებული საქონლის მიწოდების ან/და მომსახურების გაწევის ცალკე ოპერაციები. დ) მომსახურების გაწევა, რომელიც საქონლის იმპორტის მიმართ დამხმარე ხასიათისაა, ითვლება ამ საქონლის იმპორტის ნაწილად. ე) მიწისა და მასზე დამაგრებული შენობა-ნაგებობის მიწოდებისას ოპერაცია ითვლება შენობა-ნაგებობის მიწოდებად.

ხშირია შემთხვევები, როდესაც ერთი ოპერაციის (ხელშეკრულების) ფარგლებში ადგილი აქვს სხვადასხვა რაოდენობისა და სახის საქონლისა და მომსახურების ერთად მიწოდებას. ყოველი ამ მიწოდების ცალკე მიწოდებად აღქმა საკმაოდ გაართულებდა დაბეგვრის საკითხს. მაგალითად, სარემონტო სამუშაოების შესრულებისას მენარდემ ნარდობის საგანს შეიძლება წვრილმანი ნივთი მიუმატოს (მაგ. ჭანჭიკი) ან უზრუნველყოს მისამატებელი ნაწილის მაღაზიაში შექმნა და ტრანსპორტირება. თუ მენარდის მიერ გაწეული მომსახურებიდან (შეკეთებიდან) გამოვყოფდით ყოველ ჭანჭიკს, მისი შექმნისა და ტრანსპორტირების ღირებულებას, მაშინ თითოეული მათგანისთვის საჭირო იქნებოდა დასაბეგრი ოპერაციის თანხისა და დროის დადგენა.

ნებისმიერი ხელშეკრულება, გარდა მთავარი მიზნისა (საქონლის ან მომსახურების მიწოდებისა), მოიცავს ისეთ დათქმებსაც, რომლებიც ცალკე რომ ყოფილიყო, შეიძლება მომსახურების ან საქონლის მიწოდებადაც კი განხილულიყო. ასე მაგალითად, თუ სარეცხ მანქანაზე საკუთრების უფლება მყიდველზე გადადის მაღაზიაში, ხოლო მაღაზიამ რეალიზაციის ხელშეწყობის მიზნით დამატებით იკისრა მყიდველის საცხოვრებელ მისამართამდე მისი ტრანსპორტირება, ასევე სარეცხი მანქანის გადმოტვირთვა და ა.შ. (დამატებითი ვალდებულებები), მაღაზიის ნაკისრი ეს მოქმედებები უნდა ჩაითვალოს დამხმარე მომსახურებებად. ამ დამატებითი ვალდებულებებისათვის მაღაზიას შეეძლო საფასურიც კი დაეწესებინა. გადამხდელსა და შემმოწმებელს არ მოუწევს სარეცხი მანქანის გაყიდვის მარტივი

ოპერაციის სხვადასხვა შემადგენელ ნაწილებად დანაწევრება და, შესაბამისად, გამყიდველის ყველა მოქმედება განიხილება მხოლოდ ერთი საქონლის – სარეცხი მანქანის მიწოდებად. ამ შემთხვევისაგან განსხვავდება სარეცხი მანქანის გამყიდველის იგივე მოქმედება, როდესაც სარეცხ მანქანაზე საკუთრების უფლებას მყიდველი მოიპოვებს არა მაღაზიაში, არამედ – მყიდველის საცხოვრებელ ადგილას, გადმოტვირთვის შემდგომ. ასეთ შემთხვევაში გამყიდველი მაღაზია სულაც არ კისრულობს ტრანსპორტირებასთან დაკავშირებულ რაიმე სახის დამატებით ვალდებულებას: მისი მოვალეობაა, საკუთრება გადასცეს მყიდველს დათქმულ დროსა და ადგილას. ის, თუ როგორ შეასრულებს ამას გამყიდველი, მყიდველს, როგორ წესი, არც კი აინტერესებს. თუ მყიდველზე საკუთრების უფლება გადავიდოდა მაღაზიაში, ის მაშინაც არ დაინტერესდებოდა, თუ როგორი გზით და წესით მოტანილი იქნა ეს სარეცხი მანქანა მაღაზიაში. ამ უკანასკნელ შემთხვევაში მყიდველი ნამდვილად უნდა დაინტერესდეს ნასყიდობის საგნის შემდგომი ტრანსპორტირების საკითხით, ვინაიდან საკუთრების უფლების მოპოვების შემდგომ, მასზე გადადის საგნის შემთხვევითი დაღუპვისა და დაზიანების რისკიც. მაგალითი: პირი (მენარდე) ასრულებს სარემონტო მომსახურებას (მთავარი მომსახურება). მომსახურების გაწევისათვის საჭიროა დაზიანებული მილის გამოცვლა. თუ მენარდე სარემონტო სამუშაოს ასრულებს თავისი ახალი მილით, მაშინ ითვლება, რომ მილის მიწოდებას დამხმარე ხასიათი აქვს მომსახურების გაწევისათვის და, შესაბამისად, მილის მიწოდება წარმოადგენს სარემონტო მომსახურების ნაწილს. თუ ახალ მილზე საკუთრების უფლება შემკვეთზე გადავიდა დაზიანებული მილის გამოცვლამდე, ანუ მხარეებმა განსაზღვრეს ახალი მილის ფასი, მაშინ როგორც სარემონტო მომსახურება, ასევე – მილის მიწოდება, წარმოადგენენ მთავარს და მათ ერთმანეთისთვის არ აქვთ დამხმარე ხასიათი. ნარდობისას, როგორც წესი, ადგილი აქვს ნარდობის საგანზე საკუთრების უფლების გადასვლას შემკვეთზე, შესაბამისად, გარდა იშვიათი გამონაკლისებისა, ნარდობის მომსახურება მოიცავს საქონლის მიწოდებასაც, ანუ ადგილი აქვს შერეულ ოპერაციას.

ყოველი ხელშეკრულება, გარდა ხელშეკრულების ძირითადი საგნისა, როგორც წესი, ითვალისწინებს სხვადასხვა დათქმას. თითოეული ასეთი დათქმა, როგორც კანონის ძალით ნაკისრი, ასევე – დამატებითი ვალდებულება, მეტისმეტი დაწვრილმანებით შეიძლება ცალკე მომსახურებადაც (ან საქონლის მიწოდებად) კი იქნეს აღქმული. ასე მაგალითად, ხელშეკრულებები შეიცავენ მხარისათვის ვალდებულების დამკისრებელ სხვადასხვა პირობას საფასურისა და პირგასამტეხლოს გადახდის, დავის შემთხვევაში შესაბამისი ქცევის, საქონლის მიღების და ა.შ. შესახებ. თუ ხელშეკრულების მთავარი საგნის მიწოდება გათავისუფლებულია დღგ-ისგან, მაშინ დღგ-ით დაბეგვრის აშკარა საფრთხე ემუქრებათ დანარჩენ „წვრილწვრილ“ დამხმარე ობიექტებს. პრაქტიკაში, რა თქმა უნდა, ასეთ დაწვრილმანებამდე საქმე არც მიდის.

საინტერესოა ის შემთხვევები, როდესაც მიწის რეალიზაციას თან სდევს შენობა-ნაგებობისაგან განსხვავებული არსებითი შემადგენელი ნაწილების გასხვისებაც, მაგალითად, წიაღისეულისა და მცენარეების. ეს ორივე ასევე წარმოადგენენ უძრავ ნივთებს, ანუ საქონელს. ნივთები არიან სხეულებრივად ერთიანი საგნები. საკითხი ისმება ასე: სახეზეა მრავალი ნივთის ერთობა თუ ნივთების მრავალი შემადგენელი ნაწილის ერთობა. მაგალითად, შენობის აგური ნივთს/ქონებას არ წარმოადგენს. ქონებას/ნივთს წარმოადგენს შენობა. სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით მიწა და მცენარე წარმოადგენენ ცალ-ცალკე ნივთებს/ქონებას. ნასყიდობის ხელშეკრულებით ადგილი აქვს ქონებაზე/ნივთზე საკუთრების უფლების გადაცემას. ვინაიდან მცენარე და მიწა ორი სხვადასხვა ნივთია/ქონებაა, ამიტომ მათთვის გადახდილი თანხა იქნება გამიზნული ორი სხვადასხვა ნივთისათვის, მიუხედავად იმისა, რომ ადგილი აქვს ამ ნივთებზე საკუთრების უფლების ერთდროულ გადაცემას. სულ სხვა იქნებოდა ისეთი ნასყიდობის ხელშეკრულების განმარტება, როდესაც ნასყიდობის ხელშეკრულებაში ნასყიდობის თანხა გამიზნული იქნებოდა, მაგალითად, მცენარის ფოთლისათვის. ამ ბოლო შემთხვევისას ჩაითვლებოდა, რომ მცენარისათვის გადახდილი თანხა, მიუხედავად

ხელშეკრულების ჩანაწერისა, გამიზნულია/ეკუთვნის ნივთს – მცენარეს და, არა – მის ცალკეულ ელემენტებს (ფოთოლს, ღეროს და ა.შ.).

ასევე, აღსანიშნავია, რომ რაიმე სპეციალური ნორმით სამოქალაქო კოდექსი არ კრძალავს მიწისა და მცენარის, როგორც ორი ნივთის, ნასყიდობის ფასების გამიჯვნის შესაძლებლობას. უფრო მეტიც, ასეთი გამიჯვნა მოსახერხებელიცაა. მოსახერხებლობა შესაძლებელია, სულ მცირე, იყოს სამი სახის: 1) მცენარისა და მიწის საბაზრო ფასები ერთმანეთისაგან დამოუკიდებლად იცვლებიან. აქედან გამომდინარე, მყიდველს შესაძლებელია აინტერესებდეს, თუ როგორი დინამიკით იცვლება მისი ქონების ღირებულება; 2) ჰიპოთეტურად ზოგიერთი მცენარე შეიძლება კანონის საფუძველზე წარმოადგენდეს ცალკე უფლების ობიექტს (შეიძლება მასზე რაიმე უფლების გადაცემა მიწის გადაცემის გარეშე, როგორცაა, მაგ. ხაზობრივი ნაგებობები) ან შესაძლებელია ასეთი გახდეს კანონით გათვალისწინებულ შემთხვევებში. აქედან გამომდინარე, უპრიანია მათი ღირებულებების გამიჯვნა შემდგომში სხვადასხვა ხელშეკრულებების დასადებად (მაგ. ნასყიდობის, იპოთეკის); 3) ბუღალტრული მიზნებისათვის მცენარე ამორტიზებადია, ხოლო ნასყიდობის მუდმივი ელემენტი – მიწა კი – არაამორტიზებადი. ამიტომ ბუღალტრულ ანგარიშგებაში უპრიანია ამ ორი ნივთის გამიჯვნა. ამგვარად, უძრავი ქონების ნასყიდობის ხელშეკრულებაში ფასები შეიძლება გამიჯნული იყოს, მაგრამ სახეზე მაინც იქნება ერთი ნასყიდობის ხელშეკრულება (გარდა გამონაკლისი შემთხვევებისა, მაგ. ხაზობრივი ნაგებობების შემთხვევაში). მიუხედავად გამიჯვნის მოხერხებულობისა, ნასყიდობის ფასი შეიძლება არც იყოს გამიჯნული, მაგრამ ეს გაუმიჯნაობა არ ცვლის საკითხის არსს.

წარმომადგენლის მიერ განხორციელებული ოპერაცია -

1. წარმომადგენლის მიერ საქონლის/მომსახურების მიწოდება ითვლება დამკვეთის ოპერაციად, გარდა წარმომადგენლის მიერ დამკვეთისათვის გაწეული მომსახურებისა.

2. პირველი ნაწილი არ ეხება საქართველოში არარეზიდენტის მიერ რეზიდენტი წარმომადგენლის მეშვეობით საქონლის მიწოდებას, როცა ეს არარეზიდენტი არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად საქართველოში. ამ შემთხვევაში დღგ-ით დაბეგვრის მიზნით მიწოდება წარმომადგენლის მიერ განხორციელებულად ითვლება.

საგადასახადო ორგანომ უნდა გაითვალისწინოს გამონაკლისი შემთხვევებიც. ასე მაგალითად, თუ გარიგების დადებისას წარმომადგენელი არ მიუთითებს თავის წარმომადგენლობით უფლებამოსილებაზე, მაშინ გარიგება წარმოშობს შედეგებს უშუალოდ წარმოდგენილი პირისათვის მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუკი მეორე მხარეს უნდა ევარაუდა წარმომადგენლობის შესახებ. იგივე წესი მოქმედებს მაშინაც, როცა მეორე მხარისათვის სულერთია, ვისთან დადებს გარიგებას. მთავარი თვისება, რითაც წარმომადგენლის საქმიანობა ხასიათდება, ეს არის – მოქმედება მარწმუნებლის (დავალების მიმცემის) სახელითა და ხარჯზე). სხვისი სახელით მოქმედება ნიშნავს იმას, რომ წარმომადგენლის მიერ შექმნილი ნებისმიერი დოკუმენტის, მათ შორის, გარიგების (ხელშეკრულების), მიხედვით უნდა ირკვეოდეს, რომ ეს დოკუმენტი გამოხატავს წარმოდგენილი პირის ნებას. რაც შეეხება სხვის ხარჯზე მოქმედებას, ეს ნიშნავს იმას, რომ ნებისმიერი ხარჯი, მათ შორის, წარმოდგენილი პირის სახელის მითითების გარეშე განხორციელებული, გადასახდელად ეკუთვნის წარმოდგენილ პირს. წარმოდგენილ პირსა და წარმომადგენელს შორის იდება ზეპირი ან წერილობითი ხელშეკრულება (დავალების ხელშეკრულება), რომელიც არეგულირებს მათ შორის ურთიერთობას, მათ შორის, გასამრჯელოს საკითხსაც. გასამრჯელო შეიძლება ისე იყოს შეთანხმებული, რომ მან მოიცვას გასაწევი აუცილებელი ხარჯები. დავალების ხელშეკრულების ორივე მხარეზე შეიძლება ვიხილოთ როგორც ფიზიკური, ასევე იურიდიული პირები. თუ მხარე იქნება გაერთიანება (ამხანაგობა), ეს ნიშნავს იმას, რომ ხელშეკრულება დადებულია გაერთიანების წევრებსა და კონტრ-რაჰენტს შორის. ის ქონება, რასაც წარმოდგენილი პირი დავალების საფუძველზე შეიძენს ან

წარმოდგენილი პირისაგან მას გადმოეცემა (გარდა გასამრჯელოსი), წარმოადგენს წარმოდგენილი პირის საკუთრებას.

ზოგჯერ ვხვდებით ისეთ შემთხვევებს, როდესაც პირი – აგენტი კი მოქმედებს სხვისი ნების შესასრულებლად და სხვის ხარჯზე, მაგრამ მესამე პირებთან ურთიერთობისას ის წარმოდგება თავისი სახელით. ამ თვისების მატარებელია, მაგალითად, კომისიის, სატრანსპორტო ექსპედიციის და საკუთრების მინდობის ხელშეკრულებები. ამ ტიპის აგენტის შემთხვევაშიც შემკვეთის მიერ აგენტისათვის გადაცემული ქონება კვლავ რჩება შემკვეთის საკუთრებად. სამწუხაროა, რომ წინამდებარე მუხლის მოქმედების არეალში ძნელად თუ განიხილება ასეთი აგენტის საქმიანობა. პრაქტიკაში ერთ-ერთი ძირითადი პრობლემა, რაც წარმომადგენლის საქმიანობის დაბეგვრისას შეიძლება წარმოიქმნას, დაკავშირებულია წარმომადგენლის მიერ საკუთარი სახელით ხარჯების გაწევასთან, მაგალითად, საკუთარი საკონტროლო-სალარო აპარატის ან საბანკო ანგარიშის გამოყენებით. მაგალითი: შპს-ს (დამკვეთი) დავალებით სს (წარმომადგენელი) ყიდის საყოფაცხოვრებო ტექნიკას. მომხმარებლებისაგან მიღებულ თანხებს სს აღრიცხავს საკუთარი საკონტროლო-სალარო აპარატებით. ამ შემთხვევაში ითვლება, რომ დასაბეგრი ოპერაციები (საყოფაცხოვრებო ტექნიკის მიწოდება) განეკუთვნება შპს-ს, რომელმაც, საჭიროების შემთხვევაში, მომხმარებლებს საგადასახადო ანგარიშფაქტურებიც უნდა წარუდგინოს. ამ უკანასკნელის განხორციელება სს-აც ძალუძს, ოღონდ შპს-ს სახელითა და მისი კუთვნილი მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტებით, და თუ ეს სპეციალურად იქნება მითითებული დავალების ხელშეკრულებაში. სს-ს მიერ დასაბეგრი ოპერაცია კი იქნება შპს-ისთვის გაწეული დავალების მომსახურება იმ თანხით, რა თანხასაც გასამრჯელო წარმოადგენს, რომელმაც ხანდახან შეიძლება მოიცვას შპს-ს სახელით გაწეული ხარჯებიც.

დღგ-ის გადამხდელად არარეგისტრირებული არარეზიდენტის მიერ საქართველოში საქონლის, და არა – მომსახურების, მიწოდება განეკუთვნება წარმომადგენლის ოპერაციებს, მიუხედავად იმისა, წარმომადგენელი დღგ-ის

გადამხდელად არის რეგისტრირებული თუ არა. ამასთან, მნიშვნელობა არა აქვს, არარეზიდენტს აქვს თუ არა საქართველოში მუდმივი დაწესებულება. მაგალითი: არარეზიდენტის დავალებით რეზიდენტი შპს საქართველოში ყიდის საყოფაცხოვრებო ტექნიკას, რომელსაც ის საქართველოშივე ყიდულობს დღგ-ის გადამხდელი პირისაგან. საკუთრების უფლება, ბუნებრივია, ეკუთვნის მხოლოდ და მხოლოდ არარეზიდენტს. საყოფაცხოვრებო ტექნიკის მიწოდება შპს-ისთვის განიხილება დასაბეგრ ოპერაციად, მაგრამ პრობლემას წარმოადგენს დღგ-ის ჩათვლის საკითხი, ვინაიდან ჩათვლის დოკუმენტში შეიძლება მითითებული იყოს, და უნდა იყოს კიდევ, არარეზიდენტის სახელი. ვფიქრობთ, საგადასახადო ორგანომ უნდა დაამკვიდროს წარმომადგენლის მიერ ასეთი ჩათვლის დოკუმენტების მიხედვით დღგ-ის ჩათვლის პრაქტიკა.

დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირება -

1. დასაბეგრი ოპერაციის თანხა კორექტირდება შემდეგი გარემოებების დადგომისას: ა) გაუქმებულია დასაბეგრი ოპერაცია, მათ შორის, ხელახალი რეგისტრაციის დროს დღგ-ის გადამხდელად წინა რეგისტრაციის გაუქმებისას მიწოდებად განხილული საქონლის არსებულ ნაშთზე; ბ) შეცვლილია დასაბეგრი ოპერაციის სახე; გ) ფასების შემცირების ან სხვა მიზეზით შეცვლილია ოპერაციაზე ადრე შეთანხმებული კომპენსაციის თანხა, გარდა ვალუტის კურსის ცვლილებით გამოწვეული ცვლილებისა; დ) საქონელი/მომსახურება სრულად ან ნაწილობრივ უბრუნდება დღგ-ის გადამხდელს.
2. პირველ ნაწილში აღნიშნული ერთ-ერთი გარემოების დადგომისას დასაბეგრი ოპერაციის თანხა კორექტირდება, თუ გადამხდელის მიერ: ა) საგადასახადო ორგანოში წარდგენილია ან/და დღგ-ის დეკლარაციაში ასახულია დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურა, რომელშიც დღგ-ის თანხა არასწორად არის აღნიშნული; ბ) დღგ-ის დეკლარაციაში არასწორად არის აღნიშნული დღგ-ის თანხა. გ)

გამოწერილია დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურა, რომელშიც დღგ-ის თანხა არასწორად არის აღნიშნული.

3. კორექტირების საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის დოკუმენტი, რომლითაც დასტურდება დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირება. კორექტირების საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერისა და წარდგენის წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.
4. დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირების დროს, თუ კორექტირების გამომწვევი გარემოების დადგომის შედეგად დასაბეგრი ოპერაციის თანხა იცვლება, შესაბამისი კორექტირება უნდა განხორციელდეს კორექტირების გამომწვევი გარემოების დადგომის საანგარიშო პერიოდში.
5. ელექტროენერგეტიკულ საწარმოებს („ელექტროენერგეტიკისა და ბუნებრივი გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით გათვალისწინებულ კვალიფიციურ საწარმოებს), როცა ფასების შემცირების ან სხვა მიზეზით შეცვლილია ოპერაციაზე ადრე შეთანხმებული კომპენსაციის თანხა, უფლება აქვთ, დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირება განხორციელონ არა უგვიანეს მიმდინარე საგადასახადო წლის ბოლოსი, თუ დასაბეგრი ოპერაციის თანხის ცვლილება გამოწვეულია გარანტირებული სიმძლავრის ღირებულების (საკომპენსაციო თანხის) ცვლილებით ან/და კვალიფიციური საწარმოების მიერ წარმოებული, იმპორტირებული, მოხმარებული (შესყიდული) ან/და ექსპორტირებული ელექტროენერჯის რაოდენობების ცვლილებით, მიუხედავად იმისა, აღნიშნულის შედეგად ხორციელდება თუ არა ელექტროენერჯის გასაყიდი ან/და შესასყიდი ტარიფის (ფასის) ცვლილება.

სამეურნეო ბრუნვის თვალსაზრისით ყოველდღიური ცხოვრება ხასიათდება მრავალი სახის საქონლისა თუ მომსახურების მიწოდებებით. მათი საფუძველი მხარეთა თავისუფალი ნების გამოვლენაა. გასაკვირი არ უნდა იყოს, რომ ზოგჯერ ეს ნება შეიძლება იყოს ნაკლიანი, ან მხარეებმა შეთანხმებით შეცვალონ იგი, ან სულაც

თვით შესრულება აღმოჩნდეს ნაკლის მქონე. ყოველ შემთხვევაში, ამგვარი გარემოებების დადგომისას ადრე განხორციელებულმა ოპერაციებმა შეიძლება რაიმე მახასიათებლით განიცადოს ცვლილება, მაგალითად, შეიცვალოს ადრე შეთანხმებული მისი ფასი, გაუქმდეს საერთოდ ან ნაწილობრივ და ა.შ.. ოპერაციის სამართლებრივ ბუნებას ის არ ცვლის. ამ ბუნების შეცვლა ან შეცვლის შესაძლებლობა სხვა კანონმდებლობის საქმეა, მაგალითად, სამოქალაქო კოდექსის. საგადასახადო კოდექსი უბრალოდ არეგულირებს, თუ როდის, რა ოდენობით და რა წესით უნდა აისახოს დღგ-ის დეკლარაციაში ოპერაციის ცვლილებით გამოწვეული შედეგები. ამდენად, ის უფრო ტექნიკური ხასიათის მუხლია და ემსახურება უკვე განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციის მართლზომიერ ასახვას. მისი მიზანს სულაც არ წარმოადგენს დაბეგვრისას გადამხდელისათვის რაიმე განსაკუთრებული სახის შეღავათის მინიჭება ან პასუხისმგებლობის თავიდან აცილების გზის ჩვენება.

გრანტით შეძენილ საქონელზე/მომსახურებაზე და დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის დარიცხულ დღგ-ის თანხაზე გადამეტების შემთხვევაში დღგ-ის ჩათვლა ან დაბრუნება - გრანტად ითვლება ის ფულადი სახსრები, რომლებიც დონორმა გადასცა გრანტის მიმღებს და რომლის გაცემაზე, მიღებასა და გამოყენებაზე ვრცელდება „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონი. ამ კანონით მკაცრად განისაზღვრება ფულადი სახსრების იმ გამცემ და მიმღებ სუბიექტთა წრე, რომელთა შორის გადაცემულ ფულად სახსრებს საქართველოს კანონმდებლობით შეიძლება ეწოდოს გრანტი. ამ მხრივ მნიშვნელოვანია იმის აღნიშვნა, რომ, გარდა აკრედიტებული უმაღლესი საგანმანათლებლო დაწესებულებისა, გრანტის მიმღები არ შეიძლება იყოს კერძო სამართლის სამეწარმეო იურიდიული პირი. წინამდებარე მუხლი ეხება მხოლოდ იმ საქონლისათვის (მომსახურებისათვის) გადახდილ დღგ-ს, რომლის შეძენაც აღნიშნულია გრანტის ხელშეკრულებაში. თუ გრანტის ხელშეკრულების ფარგლებში დღგ-ის გადამხდელი (მაგ. არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი) ანგარიშ-ფაქტურით იძენს საქონელს/მომსახურებას, რომლის შემდგომი მიწოდება მას შეიძლება დაებეგროს

კიდევ, ის, როგორც წესი, ისედაც იყენებს ჩათვლის უფლებას. გამონაკლისია შემთხვევა, როდესაც შეძენილი საქონელი/მომსახურება გამოიყენება ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ისგან გათავისუფლებულ ოპერაციებში. ამ შემთხვევაში მას გრანტით შეძენილ საქონელზე/მომსახურებაზე გადახდილი დღგ-ის თანხის გამოყენების ორი ალტერნატივა აქვს: ან დაიბრუნოს იგი, ან დაუმატოს დღგ-ის ანგარიშში გადახდილ თანხებს.

ხანდახან ხდება ისეც, რომ საგადასახადო ორგანო უარს ამბობს დღგ-ის თანხის დაბრუნებაზე იმ მიზეზით, რომ თითქოსდა არ „დაყვილდა” ფაქტურები ანუ მიმწოდებელს საგადასახადო ორგანოსათვის თურმე არ მიუწოდებია ან დღგ-ის დეკლარაციაში არ აუსახავს გამოწერილი და გრანტის მიმღები პირისათვის წარდგენილი ანგარიშ-ფაქტურა. რა თქმა უნდა, ამ საფუძვლით დღგ-ის დაბრუნებაზე უარი დაუშვებელია, ვინაიდან ის არ არის გათვალისწინებული კოდექსით. საფუძველი მართლზომიერი იქნებოდა, თუ ანგარიშ-ფაქტურა აღმოჩნდებოდა ფიქტიური ოპერაციის ამსახველი.

უცხო ქვეყნის მოქალაქეთა მიერ საქართველოში შეძენილ საქონელზე გადახდილი დღგ-ის თანხის დაბრუნება -

1. უცხო ქვეყნის მოქალაქეებს საქართველოში შეძენილი საქონლის საქართველოს ტერიტორიიდან გატანისას უფლება აქვთ, დაიბრუნონ ამ საქონელზე გადახდილი დღგ-ის თანხა.
2. დღგ-ის თანხის დაბრუნება ხორციელდება საქონლის უფლებამოსილი გამყიდველის მიერ გამოწერილი სპეციალური ქვითრის საფუძველზე.
3. დღგ-ის თანხის დაბრუნება ხორციელდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ საქართველოს ტერიტორიიდან საქონლის გატანა ხდება მისი შეძენიდან 3 თვის განმავლობაში და შეძენილი საქონლის ღირებულება ერთი ქვითრის მიხედვით აღემატება 200 ლარს (დღგ-ის გარეშე).
4. დღგ-ის თანხის დაბრუნების წესს, კრიტერიუმებს, რომლებსაც უნდა აკმაყოფილებდეს საქონლის უფლებამოსილი გამყიდველი, აგრეთვე იმ

საქონლის ნუსხას, რომელზედაც არ ვრცელდება ეს მუხლი, განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი.

უცხო ქვეყნის მოქალაქე ფიზიკურ პირს, და არა – მოქალაქეობის არმქონეს, უფლება აქვს დაიბრუნოს საქონლის, და არა – მომსახურების, შესაძენად გადახდილი დღგ. ამასთან, დაბრუნება დასაშვებია, თუ მასზე გაცემულია სპეციალური ქვითარი. ქვითარი გაიცემა, თუ შეძენილ იქნა 200 ლარზე (დღგ-ის გარეშე) მეტი ღირებულების საქონელი. ყველა გამყიდველს არ შეუძლია სპეციალური ქვითარი იქონიოს გასაცემად. ქვითრის ქონისა და გაცემის უფლება აქვთ მხოლოდ იმ გამყიდველებს, რომლებსაც ასეთი უფლება მინიჭებული ექნებათ შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აღმჭურველი აქტით. ბუნებრივია, ეს აქტი შეიძლება გამოიცეს დღგ-ის გადამხდელი გამყიდველის მიმართვის შემთხვევაში. უცხო ქვეყნის მოქალაქესაც რომ ჰქონდეს შესაბამისი ინფორმაცია, ამისათვის სავაჭრო ობიექტის წინა ფასადზე თვალსაჩინოდ გამოკრული იქნება ფირნიში წარწერით: გადასახადისაგან თავისუფალი ვაჭრობა – TAX FREE SHOPPING.

200 ლარზე მეტი ღირებულების საქონლის ყიდვისას და პასპორტის წარდგენის შემდეგ უფლებამოსილი გამყიდველი უცხო ქვეყნის მოქალაქეს გადასცემს შეძენის დამადასტურებელ სპეციალურ ქვითარს. ამასთან, ნაყიდ საქონელს გამყიდველი ათავსებს სპეციალურ შეფუთვაში და ლუქავს. შეფუთვის გახსნა ან ლუქის დაზიანება პირს უფლებას ართმევს, დაიბრუნოს გადახდილი დღგ. საქართველოს ეკონომიკური საზღვრის გადაკვეთამდე და საპასპორტო კონტროლის გავლამდე ქვითარსა და შეფუთვისას პირი წარუდგენს შემოსავლების სამსახურის უფლებამოსილ პირს, რომელიც ბეჭდით ამოწმებს ამ ქვითარს. ბეჭედდასმული ქვითრის მეშვეობით პირს უფლება აქვს ნაღდი ან უნაღდო ანგარიშსწორებით საბანკო დაწესებულებიდან დაიბრუნოს გადახდილი დღგ. დღგ-ს დაბრუნება ხორციელდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ საქართველოს ტერიტორიიდან მისი გატანა ხდება შეძენიდან 3 თვის ვადაში. შეფუთული საქონლის გატანა უნდა მოხდეს მხოლოდ ბარგის ან

ხელბარგის სახით. საქართველოს ტერიტორიიდან გატანამდე დაუშვებელია მისი მესამე პირისათვის გადაცემა. არის ისეთი საქონელიც, რომელზეც გადახდილი დღგ არ ბრუნდება. მათ შორის არის, მაგალითად, მალეფუჭებადი საქონელი, ძვირფასი ქვები, ოქრო (რომლის მასა აღემატება 125 გრამს და რომელიც წარმოდგენილი არ არის სამკაულის სახით), საქონელი, რომლის გატანა საქართველოს ტერიტორიიდან საჭიროებს სპეციალურ ნებართვას ან ლიცენზიას. რაც შეეხება უცხოეთის დიპლომატიურ და მათთან გათანაბრებულ წარმომადგენლობათა დიპლომატიურ პირებს, მათთვის მიწოდება ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულია დღგ-ისგან.

დასკვნა

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

დღგ-ის გამოანგარიშების ე.წ. ჩათვლის მეთოდი სხვა მეთოდებისაგან განსხვავებით გამოსაყენებლად გაცილებით მოსახერხებელია, ვინაიდან არ

საჭიროებს საწარმოს ბალანსის გაცნობას და შესაძლებლობას აძლევს სახელმწიფოს, შემოიღოს დიფერენცირებული გადასახადის განაკვეთი. ამასთან, ის მოსახერხებელია ყოველკვირეული, ყოველთვიური, ყოველკვარტალური თუ ყოველწლიური საგადასახადო ვალდებულებების დასადგენად. საქონლის მოძრაობის მთლიანი ციკლის განმავლობაში მის გაყიდვამდე დღგ-ის შემგროვებლად გვევლინება ყოველი გამყიდველი (დღგ ემატება საქონლის გაყიდვის ფასს, მაგრამ გამოიყოფა ცალკე). ამონაგებ დღგ-ს გამყიდველი აკლებს (ანუ ითვლის) იმ დღგ-ს, რომელიც მან გადაიხადა საქონლის შესყიდვისას. ამ ორ გადასახადს შორის სხვაობას გამყიდველი უხდის სახელმწიფოს. დღგ-ს ჩათვლის შინაარსი არის ის, რომ წარმოების ყოველ სტადიაზე ამ გადასახადით დაიბეგროს გაცემული ხელფასის, პროცენტების, ქირის, მოგებისა და წარმოების სხვა ფულადი კომპონენტების ჯამი. საკუთარი წარმოებისათვის საქონლის შესყიდვისას მიიღვეს არ აწვება რაიმე სახის ეკონომიკური ტვირთი, ვინაიდან სახელმწიფოსაგან ის იღებს კომპენსაციას იმ ნებისმიერი დღგ-ის თანხისათვის, რომელიც მის მიერ გადახდილი იყო მომწოდებლებისათვის. ამ სისტემის აზრი იმაში მდგომარეობს, რომ დაბეგვრის ტვირთი ნაბიჯ-ნაბიჯ გადა-ეცეს საბოლოო მომხმარებელს, რომელსაც უკვე აღარ აქვს შესაძლებლობა, მიიღოს კომპენსაცია სახელმწიფოსაგან. გამომდინარე აქედან, დღგ წარმოადგენს უფრო მოხმარების გადასახადს. ბრუნვიდან, სხვა მსგავსი გადასახადებისაგან განსხვავებით, საქართველოში შემოდებული დღგ საშუალებას აძლევს სახელმწიფოს შემოსავლის ნაწილი მიიღოს საქონლის (მომსახურების) წარმოებისა და განაწილების ყოველ სტადიაზე. ამასთან, ამ გადასახადისაგან სახელმწიფოს საბოლოო შემოსავლები დამოუკიდებელია შუალედური მწარმოებლების რაოდენობაზე.

რაც შეეხება გადამხელს, გადამხდელი შეიძლება იყოს კოდექსით გათვალისწინებული ნებისმიერი სუბიექტი: ფიზიკური პირი, საწარმო ან ორგანიზაცია, გარდა მუდმივი დაწესებულებისა. უფრო ზუსტად, დაუშვებელია არარეზიდენტი ძირითადი საწარმოსაგან მოწყვეტით მუდმივი დაწესებულების

დღგ-ის გადამხდელად წარმოჩენა. ეს გამომდინარეობს იქიდან, რომ მუდმივი დაწესებულება წარმოადგენს ფიქციას.

დღგ-ის გადამხდელ პირს წარმოადგენს ქონების მესაკუთრე, და არა – სსიპ აღსრულების ეროვნული ბიურო ან ფიზიკური პირი – კერძო აღმასრულებელი, რომლებიც მოქმედებენ კანონით მათზე დაკისრებული უფლებამოსილების ფარგლებში და შეიძლება მონაწილეობდნენ უზრუნველყოფის საგნის კრედიტორისათვის გადაცემაში. გადაცემული საგნის მესაკუთრე ექვემდებარება უკუდაბეგვრას, ბუნებრივია, დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის გარეშე, თუმცა კი ის დღგ-ის გადამხდელად შეიძლება რეგისტრირებულიც კი ყოფილიყო. კრედიტორს შეიძლება წარმოადგენდეს სახელმწიფოც, როგორც ადმინისტრაციული ხელშეკრულების ერთ-ერთი მხარე. ამ უკანასკნელ შემთხვევაში მესაკუთრის მიერ სახელმწიფოსათვის უზრუნველყოფის საგნის გადაცემა გათავისუფლებულია დღგ-სგან ჩათვლის უფლებით.

ისიც აღსანიშნავია, რომ მუდამ პრობლემას წარმოადგენდა ადგილობრივი მომწოდებლის მიერ საერთაშორისო ხელშეკრულების ფარგლებში მოქცეული პროექტის განმახორციელებლისათვის მიწოდების დღგ-ით დაბეგვრა-არდაბეგვრის საკითხი. თუ საერთაშორისო ხელშეკრულება პროექტის დღგ-ისგან გათავისუფლებას ითვალისწინებდა, პროექტის განმახორციელებელსაც ეგონა, რომ იგივე ეხებოდა მისთვის მიწოდებასაც. თვალსაჩინო მაგალითის სახით დავასახელებთ აშშ-სა და საქართველოს შორის 1992 წლის „ჰუმანიტარული და ტექნიკური ეკონომიკური დახმარების ხელშეწყობისათვის თანამშრომლობის თაობაზე“ საერთაშორისო ხელშეკრულებას. თვით პრობლემა კი იხსნება შემდეგნაირად: თუ საერთაშორისო ხელშეკრულება ითვალისწინებს, მაგალითად, პროექტის განმახორციელებლის მიერ მიწოდების დღგ-ისგან გათავისუფლებას, მაგრამ არ არის მითითებული მისი სახე (ჩათვლის უფლებით თუ მის გარეშე), მაშინ კოდექსი მას განიხილავს ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულად. ეს კი ფაქტობრივად ნიშნავს იმას, რომ პროექტის განმახორციელებლის მიერ გამოყენებულ ან მიწოდებულ საქონელს (მომსახურებას)

არ ჰყავს და არც ჰყავდა ის „საბოლოო მომხმარებელი“, რომელიც ფიგურირებს არაპირდაპირი გადასახადის შინაარსში და რომელსაც ფაქტობრივად აწვება დღგ-ის ტვირთი. მისასაღმებელია, რომ ინსტრუქცია დეტალურად არეგულირებს ამ საკითხს.

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

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. ბახტაძე, ლელა; კაკულია რევაზი და ჩიკვილაძე მიხეილი, საგადასახადო საქმე, “შ.პ.ს. ვერჟე”, თბ.2007.
2. ნადარაია, როგავა, რუხაძე, ბოლქვაძე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი მეორე, თბ.2012.
3. როგავა, ზ., საგადასახადო სამართლის საფუძვლები, პირველი გამოცემა, თბ.2000.
4. ურიდია, გონერ, დაბეგვრის საფუძვლები, გამომც. “მერიდიანი”, თბ.2014.
5. ურიდია, გონერ, საგადასახადო საქმე, გამომც. “უნივერსალი”, თბ.2017.
6. ურიდია, გონერ, მოგების გადასახადის ესტონური მოდელი, გამომც. “მერიდიანი”, თბ.2018
7. ტერაშვილი, ნარიმან, დღგ-ისგან გათავისუფლება, გამომც. “უნივერსალი”, თბ.2016.

კოდექსი:

1. სამოქალაქო კოდექსი, მ.მ. 155-169, თბ, “იურისტების სამყარო”, 2017

2. ლილუაშვილი, თ., საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის კომენტარები, თბ.2007.

სამეცნიერო ჟურნალების სტატია:

1. ბერიძე,ჯემალ, არაეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული მასალების დღგ-ის ჩათვლა, საკონსულტაციო-ანალიტიკური ჟურნალი, თბ.2019, N6, გვ.11-12.
2. ტერაშვილი,ნარიმან , შერეული ოპერაციების დღგ-ით დაბეგვრა, საკონსულტაციო - ანალიტიკური ჟურნალი, თბ.2019, N5, გვ. 5-7.