

Harmonization of the Tax System - the Way to the European Union

ნელი სესაძე - ეკონომიკის დოქტორი. ასოც. პროფესორი.
საქართველოს ეროვნული უნივერსიტეტი, სეუ, n.sesadze@seu.edu.ge

ნაილი გაგნიძე - ეკონომიკის დოქტორი. ასოც. პროფესორი.
საქართველოს ეროვნული უნივერსიტეტი, სეუ, n.sesadze@seu.edu.ge

Neli Sesadze - Doctor of Economics, Associated Professor
Georgian National University, SEU, n.gagnidze@seu.edu.ge

Naili Gagnidze - Doctor of Economics, Associated Professor
Georgian National University, SEU, n.gagnidze@seu.edu.ge

რეზიუმე. ევროკავშირის ფარგლებში ქვეყნების კონვერგენციასთან ერთად იცვლებოდა და იხვეწებოდა საგადასახადო პოლიტიკაც. ევროკავშირის ინსტიტუტების მიერ განხორციელებული ღონისძიებების შედეგად მცირდებოდა საგადასახადო ბარიერები შიდა ბაზრის ჩარჩოებში, უზრუნველყოფილ იქნა საქონლის/მომსახურების, კაპიტალის, ადამიანთა თავისუფალი გადაადგილება, შეიქმნა პირობები ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისათვის.

ევროკავშირში გაწევრიანების აუცილებელი პირობაა ქვეყანაში მოქმედი საგადასახადო სისტემის ჰარმონიზაცია ევროკავშირის საგადასახადო სისტემასთან. დღეს საქართველოში მიმდინარე რეფორმა დამატებული ღირებულების გადასახადთან მიმართებაში ევროკავშირის საგადასახადო კანონმდებლობასთან აქტიური ჰარმონიზაციის პროცესის დასტურია.

დამატებული ღირებულების გადასახადით მიღებული ფინანსური სახსრები როგორც ევროკავშირის, ისე საქართველოს ბიუჯეტის მნიშვნელოვანი წყაროა.

სტატიის მიზანია საქართველო-ევროკავშირის ასოცირების შესახებ შეთანხმების ფარგლებში ევროკავშირში მოქმედი დღგ-ს შესახებ კანონებისა და წესების აღწერა და გაანალიზება.

ევროკავშირის საგადასახადო კანონმდებლობასთან შესაბამისობისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებები იგეგმება. ცვლილება შეეხება ისეთ მნიშვნელოვან გადასახადს, როგორიცაა დამატებული ღირებულების გადასახადი. ფინანსთა სამინისტრომ ამ გადასახადთან დაკავშირებით განსახორციელებელი ცვლილებების საჯარო განხილვა დაიწყო.

დღგ-ს რეფორმა მნიშვნელოვანი წანამდღვარი იქნება საქართველო-ევროკავშირის შორის სავაჭრო ურთიერთობის განვითარებისათვის. აქედან გამომდინარე მნიშვნელოვანია გავანალიზოთ საგადასახადო პრაქტიკა, რომელსაც ადგილი აქვს ევროკავშირის ფარგლებში.

საკვანძო სიტყვები: დამატებული ღირებულების გადასახადი, საქართველო-ევროკავშირის ასოცირების შეთანხმება, ჰარმონიზაცია, არაპირდაპირი გადასახადი.

Resume. At the highest level of development of integration relations is the European Union, the member countries of which, despite the differences in socio-economic development, must adapt to the common requirements for them upon entry. An important role in the integration process was played by the harmonization of tax relations, ensuring the accounting and convergence of the interests of taxpayers operating in different countries. the use of European experience will contribute to the most effective solution to the problems of their integration.

Keywords: VAT - Value Added Tax, Harmonization of the tax system, Association Agreement between Georgia and the EU, indirect tax.

დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ) - (ინგლ.: VAT - Value Added Tax; ფრანგ.: TVA - Taxe sur la Valeur Ajoutée) - არაპირდაპირი გადასახადია ბიუჯეტის სასარგებლოდ დამატებული ღირებულების გარკვეული პროცენტის გადახდის სახით, რომელიც საქონლის/მომსახურების წარმოებისა და რეალიზაციის ყველა სტადიაზე იქმნება.⁸

დამატებული ღირებულების გადასახადი ფრანგ ეკონომისტს მორის ლორეს სახელს უკავშირდება (1954წ.). თავდაპირველად ახალი გადასახადი გამოყენებულ იქნა აფრიკის ქვეყანაში-კოტ-დ'ივუარში, რომელიც წარმოადგენდა „ფრანგულ ზღვისიქითა ტერიტორიას“. მას შემდეგ, რაც ექსპერიმენტმა გაამართლა 1858 წელს ეს გადასახადი შემოღებულ იქნა საფრანგეთშიც. დღეისათვის ამ გადასახადს

⁸ <https://www.dklex.ee/practical-information/estonia/zakonodatelstvo-estonia/nalogooblozhenie-estonia/nds-estonia/direktiva-ob-obschej-sisteme-naloga-na-dobavlennuyu-stoimost.html> 2006-2011 წლის დირექტივა დღგ-ს შესახებ

მსოფლიოს 160-ზე მეტი ქვეყანა იყენებს. დღგ შედის საქონლის/მომსახურების ფასში წარმოებისა და რეალიზაციის თითოეულ სტადიაზე ფასზე დანამატის სახით, რაც ქვეყანაში მოქმედი საპროცენტო განაკვეთით განისაზღვრება.

საბოლოო მომხმარებელი ყიდვის მომენტში იხდის საქონლის/მომსახურების სრულ ფასს, მათ შორის დღგ-ს. მაგრამ ეს გადასახადი ფაქტიურად სახელმწიფო ბიუჯეტში იწყებს გადარიცხვას ძალიან ადრე, რადგან საქონლის ღირებულების თავისი ნაწილის შესაბამის გადასახადს, „დამატებულს“, ღირებულებისადმი იხდის წარმოებისა და რეალიზაციის თითოეული მონაწილე.

ევროკავშირში დამატებული ღირებულების გადასახადის სამართლებრივ საფუძველს წარმოადგენს 2006 წლის 28 ნოემბრის საბჭოს 2006/112/ეკ დირექტივა დამატებული ღირებულების გადასახადის საერთო სისტემის შესახებ. აღნიშნული დირექტივით განისაზღვრება დღგ-ს დაბეგვრის ყველა მნიშვნელოვანი ელემენტი, გადასახადის განაკვეთების გარდა. ეს უკანასკნელი განისაზღვრება ევროკავშირის ცალკეული სახელმწიფოს მიერ (დირექტივით გათვალისწინებულ ჩარჩოებში). ევროკავშირის ქვეყნებს აქვთ უფლება დაადგინონ დღგ-ს საკუთარი სტანდარტები. ამასთან ეს არ უნდა იყოს 15%-ზე მაღალი და 10%-ზე დაბალი. თითოეულ ქვეყანაში არის აგრეთვე საშეღავათო ტარიფებიც.⁹

დღგ-ს გადახდასთან დაკავშირებული ცალკეული საკითხები განხილულია სპეციალურ დირექტივებში, მაგალითად, დირექტივა 2008/9/EG (ევროკავშირის კომპანიებისთვის დღგ-ს დაბრუნება) - დირექტივა 86/560/EEC (არა-ევროკავშირის კომპანიებისთვის დღგ-ს დაბრუნება) - დირექტივა 2009/132/EG (დღგ-სგან გათავისუფლებული იმპორტი) - Richtlinie 2006/79/EG (კერძო გზაწილები) - Richtlinie 2007/74/EG (ხელბარგით შემოტანილი ნივთების გადასახადებისგან გათავისუფლება). დღგ-ს მიზნებისათვის იბეგრება:¹⁰

⁹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=LEGISSUM%3A131057>

¹⁰ იქვე

1. საქონლის მიწოდება (Supply of Goods).
2. საქონლის შეძენა ევროკავშირის ფარგლებში (Intra-Community Acquisition of Goods).
3. საქონლის იმპორტი (Importation of Goods).
4. მომსახურების გაწევა (Supply of Services).

საქონლის მიწოდება დამატებული ღირებულების გადასახადით იბეგრება მიწოდების ადგილის მიხედვით. ამასთან თუ საქონელი არ ტანსპორტირდება და არ იგზავნება, მაშინ მიწოდების ადგილად განიხილება ადგილი, სადაც მდებარეობს საქონელი მიწოდების მომენტში. ამასთან, თუ საქონლის მიწოდება ითვალისწინებს ტრანსპორტირებას და გაგზავნას, მაშინ მიწოდების ადგილად განიხილება ადგილი, სადაც მდებარეობს საქონელი ტრანსპორტირების დაწყების მომენტში. ხოლო, თუ საქონლის მონტაჟი ან მისი აწყობა ხდება მომწოდებლის მიერ, ან მისი დავალებით, მაშინ მიწოდების ადგილად განიხილება მისი აწყობის, ან მონტაჟის ადგილი.

თუ საქონლის შეძენა ხორციელდება საზღვაო, საჰაერო ხომალდის ბორტზე, ან მატარებელზე, მაშინ მიწოდების ადგილად განიხილება სამგზავრო ტრანსპორტის გამგზავრების ადგილი.

ელექტრო, თბოენერგიის, ან გაზის მიწოდების ადგილად განიხილება გადასახადის გადამხდელი მიმწოდებლის (დილერი) ადგილსამყოფელი. საბოლოო მომხმარებლისათვის ელექტრო, თბოენერგიის, ან გაზის მიწოდების ადგილად განიხილება მომხმარებლის ადგილმდებარეობა. ასეთივე პირობებია გათვალისწინებული დღგ-ს რეფორმით საქართველოშიც.¹¹

რაც შეეხება საქონლის შეძენას ევროკავშირის ფარგლებში, ზოგადი წესით შეძენილი საქონელი იბეგრება შეძენის ადგილის მიხედვით დღგ-ს განაკვეთით - ანუ იმ ქვეყანაში, სადაც იმყოფება საქონლის მიწოდების საბოლოო პუნქტი მისი ტრანსპორტირების შემდეგ.

¹¹ <https://mof.ge/images/File/vat-reform.pdf>

დისტანციურ გაყიდვად განიხილება შემთხვევა, როდესაც მყიდველი არ წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელს. თუ გაყიდვების მოცულობა არ აღემატება მყიდველის ქვეყნის მიერ დადგენილ ლიმიტს-დღგ-ს დაბეგვრის ადგილად განიხილება საქონლის ადგილი ტრანსპორტირების დაწყებამდე. თუ დისტანციური გაყიდვების მოცულობა ერთი წლის განმავლობაში აღემატება მყიდველის ქვეყანაში დადგენილ ლიმიტს დაბეგვრის ადგილად განიხილება ადგილი საქონლის ტრანსპორტირების და გადაზიდვის დასრულების მომენტში. გამყიდველი უნდა დარეგისტრირდეს გადასახადის გადამხდელად მყიდველის ქვეყანაში და ანგარიში უნდა აწარმოოს დღგ-ს მიხედვით ამ ქვეყანაში.

გამყიდველს აქვს უფლება დარეგისტრირდეს დღგ-ს გადამხდელად და გადასახადი გადაიხადოს მყიდველის ქვეყანაში თავისი სურვილის შესაბამისად, მაშინაც კი როცა მყიდველის ქვეყნის დადგენილი ლიმიტი არ არის გადაჭარბებული.

სამკუთხოვანი გარიგება ევროკავშირის ფარგლებში სავაჭრო ოპერაციების თავისებური სახეა, სადაც მონაწილეობს 3 მხარე. ევროკავშირის ქვეყნის კომპანია ყიდულობს საქონელს ევროკავშირის რომელიმე სხვა ქვეყნის კომპანიისგან, რათა შემდგომ გადაყიდოს ევროკავშირის სხვა ქვეყნის კომპანიაზე- საბოლოო მომხმარებელზე, ამასთან საქონელი პირდაპირ მიეწოდება საბოლოო მომხმარებელს საწყისი გამყიდველიდან. შუამავალი კომპანია უნდა დარეგისტრირდეს ან საწყისი გამყიდველის ქვეყანაში დღგ-ს გადამხდელად, ან საბოლოო მომხმარებლის ქვეყანაში.

საქონლის იმპორტი ევროკავშირის არაწევრი ქვეყნებიდან ევროკავშირის ქვეყნებში იბეგრება დამატებული ღირებულების გადასახადით. გადასახადის გადამხდელად გვევლინება ადგილობრივი კომპანია, იმპორტიორი. იგი იხდის დღგ-ს განაკვეთით, რომლითაც ანალოგიური საქონელი იბეგრება ქვეყნის შიგნით. „დღგ-ს გადახდის სერთიფიკატი“ წარმოადგენს შემდგომში გადასახადის ჩათვლის იურიდიულ საფუძველს. იმპორტიორი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელად დარეგისტრირებული. ხოლო

შეზიდული საქონელი უნდა ექვემდებარებოდეს შემდგომ გადამუშავებას და რეალიზაციას.

თუ საქონელი ევროკავშირში შეტანის დროს გაფორმდა სპეციალურ საბაჟო რეჟიმში (საბაჟო საწყობი, უბაჟო ზონა, დროებითი შენახვა, ტრანზიტი) ამ საქონლის იმპორტის ადგილი იქნება ევროკავშირის ის ქვეყანა, სადაც გაიტანება ამ რეჟიმის შემდეგ. მოხმარების საგნების მიწოდება საფრანგეთში იმპორტისათვის, რომლის ტრანზიტის პროცედურები გაფორმდა პოლონეთის ტერიტორიაზე, საქონელი დაიბეგრება საფრანგეთის დღგ-ს განაკვეთით.

საქონლის ექსპორტი ევროკავშირიდან სხვა არაწევრ ქვეყანაში იბეგრება ნულოვანი განაკვეთით, ხოლო ექსპორტიორს აქვს ჩათვლის უფლება მის მიერ გადახდილ დღგ-ს თანხაზე შემენის ან წარმოების დროს სათანადო დოკუმენტაციის არსებობის შემთხვევაში.

დღგ-ს დაბეგრის მიზნებისათვის ევროკავშირში მომსახურების გაწევა ორი მიმართულებით განიხილება:

1. „მომსახურება B2B“ (Business-to-Business Services) -ეს არის დღგ-ს გადამხდელის მიერ მეორე დღგ-ს გადამხდელისათვის გაწეული მომსახურება. (კომერციული ხელშეკრულების ბაზაზე გაწეული მომსახურება ორ იურიდიულ პირს შორის).
2. „მომსახურება B2C“ (Business-to-Customer Services) -ეს არის დღგ-ს გადამხდელის მიერ გაწეული მომსახურება მომხმარებლისათვის, რომელიც არ წარმოადგენს დღგ-ს გადამხდელს (ფიზიკური პირისათვის - საბოლოო მომხმარებლისათვის გაწეული მომსახურება).

მირითადი წესის მიხედვით მომსახურება დღგ-ით უნდა დაიბეგროს მომსახურების გაწევის ადგილის მიხედვით. მომსახურების გაწევის ადგილის განსაზღვრისას მხედველობაში მიიღება მომსახურების სახე და მომხმარებლის სტატუსი (მომხმარებელი არის თუ არა დღგ-ს გადამხდელი). ამრიგად ამ ირი სახის მომსახურების დროს დღგ-ს გადახდის წესი განსხვავებულია. საქართველოში მიმდინარე დღგ-ს რეფორმა დღგ-ს დაბეგრის

მიზნებისათვის განარჩევს მომხმარებლის ანალოგიურ ტიპს (მუხლი 1621).¹²

ზოგადი წესით B2B მომსახურება იბეგვრება დღგ-თ მომსახურების მომხმარებლის ადგილმდებარეობის მიხედვით (ანუ იმ ქვეყანაში, სადაც მომხმარებლის ბიზნესია დაფუძნებული). თუ მომსახურება გაეწია მომხმარებლის მუდმივ წარმომადგენლობას, რომელიც განლაგებულია რეგისტრაციის ქვეყნის გარეთ, მაშინ მომსახურების გაწევის ადგილად ჩაითვლება მუდმივი წარმომადგენლობის ადგილმდებარეობა. B2B მომსახურების გაწევის დროს დღგ არ შედის ფასში (ანგარიში წარედგინება დღგ-ს გარეშე). მაგრამ ეს ხდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც მომსახურება კვალიფიცირდება როგორც B2B.

იმ შემთხვევაში, თუ B2B მომსახურების გაწევისას ხელშეკრულების მონაწილე ორივე მხარე წარმოადგენს ევროკავშირის რეზიდენტს, მაშინ მომსახურების მიმღებმა წინასწარ უნდა აცნობოს მომწოდებელს დღგ-ს ნომერი, რომელიც მომწოდებლის მხრიდან მოწმდება მისი რეალობა. დღგ ფასში არ ჩაირთვება. ამ შემთხვევაში დღგ-ს გადახდის ვალდებულება გადადის მომსახურების მიმღებზე. ბრიტანეთის კომპანია (დღგ-ს გადამხდელი) უწევს B2B მომსახურებას კვიპროსის კომპანიას (დღგ-ს გადამხდელს). ამ შემთხვევაში მომსახურება იბეგრება კვიპროსის დღგ-ს განაკვეთით (მომსახურების გაწევის ადგილი-კვიპროსი). ამასთან, დღგ ფასში არ ჩაირთვება.

დღგ-ს გადახდის ვალდებულება ეკისრება კვიპროსის კომპანიას-მომსახურების მიმღებს.

თუ ევროკავშირის რეზიდენტი ამავე დროს არის მომსახურების მიმღები, მაგრამ არ წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელს, ამ შემთხვევაში მომსახურება მიეკუთვნება B2C კატეგორიას (მომხმარებელი წარმოადგენს საბოლოო მოხმარებელს). დღგ შეიტანება ფასში, გადახდის ვალდებულება ეკისრება მომსახურების მიმწოდებელს თავისი ქვეყნის განაკვეთით მისი შემდგომ ჩათვლის

¹² <https://mof.ge/images/File/vat-reform.pdf>

მიღების შესაძლებლობით. წინა მაგალითის მიხედვით დღგ-ს გადამხდელად გვევლინება ბრიტანეთის კომპანია იქ მოქმედი განაკვეთის მიხედვით.

თუ B2B მომსახურების მიმღები ევროკავშირის საზღვრებს გარეთ იმყოფება (ევროკავშირის არარეზიდენტი), მაშინ დღგ არ შეიტანება ფასში, იმ პირობით, რომ მომხმარებელი თავის ქვეყანაში წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელს. ამის დასადასტურებ;ად მომხმარებელი მიმწოდებელს წაუდგენს დუკუმენტურ მტკიცებულებებს (გადასახადის გადამხდელის სერთიფიკატი). ბრიტანეთის კომპანია (დღგ-ს გადამხდელი) უწევს B2B მომსახურებას ქართულ კომპანიას. ამ შემთხვევაში მომსახურების გაწევის ადგილად ითვლება საქართველო (მომხმარებლის ადგილმდებარეობა). შესაბამისად ბრიტანეთის დღგ გადახდას არ ექვემდებარება ანგარიში წარედგინება დღგ-ს გარეშე).

თუ მომსახურების მომხმარებელი (ევროკავშირის არარეზიდენტი) ვერ წარადგენს თავის სამეწარმეო საქმიანობის დამადასტურებელ დუკუმენტებს, მაშინ ასეთი მომსახურება კვალიფიცირდება B2C კატეგორიად (მომხმარებელი ჩაითვლება საბოლოო მომხმარებლად). ამ შემთხვევაში ფასში შეიტანება დღგ და გადასახადს გადაიხდის მომწოდებელი თავის ქვეყანაში შემდგომი ჩათვლის მიღების შესაძლებლობით.

ბრიტანეთის კომპანია (დღგ-ს გადამხდელი) მომსახურებას უწევს უკრაინულ კომპანიას, რომელმაც ვერ წარადგინა სამეწარმეო საქმიანობის დამადასტურებელი დოკუმენტური მტკიცებულება, ამ შემთხვევაში დღგ შედის ფასში და, ხოლო ბრიტანეთის კომპანია იხდის გადასახადს თავის ქვეყანაში.

ზოგადი წესით B2C მომსახურება იბეგრება დღგ-ით მომსახურების მიმწოდებლის ადგილმდებარეობის მიხედვით (იმ ქვეყანაში, სადაც დაფუძნებულია მომწოდებლის ბიზნესი). თუ მომსახურებას ეწევა მომწოდებლის მუდმივი დაწესებულება, რომელიც მისი რეგისტრაციის ქვეყნის გარეთ იმყოფება, მაშინ მომსახურების გაწევის ადგილად ითვლება ამ მუდმივი დაწესებულების ადგილსამყოფელი

B2C მომსახურების გაწევის შემთხვევაში დღგ ჩაირთვება მომსახურების ფასში (ანგარიში წარედგინება დღგ-ს ჩათვლით), ვალდებულება მის გადახდაზე ეკისრება მიმწოდებელს თავისი ქვეყნის ბიუჯეტში.

შემდეგი სიახლე პოზიტიურ ზეგავლენას მოახდენს სადისტრიბუციო, საბითუმო და საცალოდ მოვაჭრე კომპანიების საქმიანობაზე და არა მხოლოდ. ამ ცვლილების მიხედვით, უსასყიდლოდ მიწოდებული 50 ლარამდე ღირებულების საქონელი აღარ იბეგრება დღგ-ით. ასევე, უსასყიდლოდ გაცემული საქონელი არ ექვემდებარება დღგ-ით დაბეგვრას, თუ მასზე შესყიდვის დროს არ განხორციელებულა დღგ-ის ჩათვლა. (მუხლი 160. საქონლის მიწოდება).

დასკვნის სახით შეიძლება ითქვას, რომ დღეს საქართველოში დამატებული ღირებულების გადასახადთან მიმართებაში მიმდინარე რეფორმა ემსახურება ევროკავშირის საგადასახადო კანონმდებლობასთან ჰარმონიზაციის მიზანს, რაც საბოლოო ჯამში ევროკავშირში საქართველოს გაწევრიანების პროცესის დაჩქარების აუცილებელი პირობაა.

გამოყენებული ლიტერატურა

1. <http://www.parliament.ge/ge/ajax/downloadFile/34753/AA>
2. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=LEGISSUM%3A131057>
3. <https://mof.ge/images/File/vat-reform.pdf>
4. <https://www.dklx.ee/practical-information/estonia/zakonodatelstvo-estonia/nalogooblozhenie-estonia/nds-estonia/direktiva-ob-obschej-sisteme-naloga-na-dobavlennyyu-stoimost.html>
5. https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_de.htm
6. http://cci.dp.ua/tl_files/data/curier/Doing%20business%20with%20the%20EU.%20EU%20taxation%20system.pdf
7. <http://forbes.ge/news/7030/dRgis-mniSvnelovani-cvllilebebis-analizi>

მენეჯმენტი