

ავანსის თანხების დღგ-თი დაგაბვრა

მურმან ციქუბაძე
სტუ დოქტორანტი

რეზიუმე

ეკონომიკის განვითარება წარმოდგენილია სწორი საგადასახადო სისტემისა და პოლიტიკის გარეშე. ჩვენი ქვეყნისთვის ახლა უმნიშვნელოვანესი ეტაპია, 2017 წლის პირველი იანვრიდან ძალაში შევიდა ცვლილებები დამატებული ღირებულების გადასახადთან დაკავშირებით. აღნიშნულ სტატიაში მიმოხილულია და გაანალიზებულია ამ ცვლილებების არსი, ცვლილების დადებითი და უარყოფითი მხარეები. მაგალითად, ცვლილებების კომპლექსურობა, რომელიც ბიზნესს უძვირებს სააღრიცხვო წარმოებასა და ასევე „წინმსწრებად“ თხოვს ბიუჯეტში თანხის გადახდას მომსახურების გაწევამდე ან საქონლის მიწოდებამდე.

2017 წლის ცვლილებების ანალიზმა და მიმდინარე კანონის პროექტმა, რომელიც შეიძლება მიიღოს პარლამენტმა უახლოეს პერიოდში, ცხადყო, რომ დღგ თავისი არსით სრულიად შეიცვალა ქართულ რეალობაში, გახდა გაცილებით კომპლექსური და რიგ შემთხვევებში გაუძვირა ბიზნესს საქმიანობა. ამ ყველაფერს ისიც ემატება რომ ამ ტიპის ცვლილებები ყოველწლიურ ხასიათს ატარებს და მათი საფუძვლიანად გაცნობა ბიზნესისთვის ხშირად ვერ ესწრება, რაც თავისთავად დიდ პრობლემას წარმოადგენს.

საკვანძო სიტყვები: საგადასახადო კოდექსის ცვლილებები, დღგ, უკუდაბეგვრის დღგ, ავანსი, საგადასახადო აგენტი, დღგ-ს ჩათვლა, ავანსის ანგარიშ-ფაქტურა.

ძირითადი ტექსტი

2017 წლამდე დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულ მენარმეს საშუალება ჰქონდა, პროდუქციის/მომსახურების საფასურის წინსწრებით (ავანსის) მიღების შემთხვევაში, დღგ

პროდუქციის მიწოდების/მომსახურების განევის შემდეგ გადახდა. 2017 წლის 1 იანვრიდან კი, საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლში¹ ცვლილება შევიდა. „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ“ განმარტებით ბარათში ვკითხულობთ:

დამატებული ღირებულების გადასახადის წარმოშობა დაკავშირებულია გერმანულ ბიზნესმენს ვერნერ ვან სიმენსთან, თუმცა სახელმწიფოს მიერ პირველად მისი გამოყენება მოხდა საფრანგეთში. ბევრ ქვეყანაში ის ცნობილია და მოიხსენიება, როგორც ბრუნვის გადასახადი, გაყიდვების გადასახადი და ა.შ. რაც შეეხება ქართულ საგადასახადო სისტემას, ის სრულად დაფუძნებულია გერმანულ მოდელზე, შესაბამისად, დღეს არსი ევროპაში მოქმედი მოდელებისგან დიდად არ განსხვავდება და ის წარმოადგენს „ჩათვლის მეთოდზე“ დაფუძნებულ გადასახადს.

დღე წარმოადგენს არაპირდაპირ გადასახადს, რაც გულისხმობს იმას, რომ გადასახადის ტვირთი სრულად ეკისრება საქონლის ან/და მომსახურების საბოლოო მომხმარებელს, ხოლო გადასახადის ადმინისტრირებას ახორციელებს საქონლის ან/და მომსახურების მიმწოდებელი. ბიუჯეტის შევსების კუთხით დამატებული ღირებულების გადასახადი ითვლება ყველაზე მნიშვნელოვან გადასახადად, სწორედ ამ გადასახადის ნილია ყველაზე დიდი ბიუჯეტის შემოსავლებში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ბოლო ცვლილებებით, 2017 წლის 1 იანვრიდან, საქონლის ან მომსახურების შემძენისაგან მიღებული ავანსები დღეს-თი იბეგრება. იმ შემთხვევაში როცა ავანსის სახით ხდება მისაწოდებელი საქონლის ან გასაწევი მომსახურების ღირებულების მხოლოდ ნაწილის მიღება, საქონლის/მომსახურების ღირებულების ის ნაწილი, რომლის მიღებაც მოხდება ავანსის სახით, დაიბეგრება ავანსის თანხის მიღების საანგარიშო პერიოდში, ხოლო საქონლის/მომსახურების ღირებულების დარჩენილი ნაწილის დაბეგვრა მოხდება იმ საანგარიშო პერიოდში, რომელშიც განხორციელდება საქონლის მიწოდება ან მომსახურების განევა. ავანსის

მიმღები მიღებულ ავანსის თანხაზე გამონერს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურას, ხოლო ავანსის გამცემი ამ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე განახორციელებს ავანსის ჩათვლას. მიუხედავად იმისა, რომ ავანსის მიღების მომენტში შეიძლება უცნობი იყოს მისანოდებელი საქონლის ან გასანევი მომსახურების დამატებითი მახასიათებლები, აღნიშნული გარემოება საქონლის მომსახურების დაბეგვრის რეჟიმზე გავლენას ვერ მოახდენს.

საქონლის/მომსახურების შემძენისაგან მიღებული თანხა ჩაითვლება ავანსად და დაიბეგრება დღგ-ით იმ შემთხვევაშიც, როცა საქონლის/მომსახურების შემძენს მომწოდებლის მიმართ თანხის გადახდის მომენტში ერიცხება დავალიანება, თუმცა მხარეთა შეთანხმებით გადახდილი თანხა ჩაითვლება არა ძველი, უკვე არსებული დავალიანების გასტუმრების ანგარიშში, არამედ განხილული იქნება მომავალში მისანოდებელი საქონლის ან გასანევი მომსახურების ღირებულებად. ავანსის გადახდა არ ხორციელდება კონკრეტული, თანხის გადახდის მომენტამდე შეთანხმებული საქონლის ან მომსახურების შესაძენად და შესაბამისად თანხის მიღების მომენტში, შეუძლებელია მოხდეს მისანოდებელი საქონლის ან გასანევი მომსახურების იდენტიფიცირება ან თუ ვერ დგინდება მისანოდებელი საქონლის/გასანევი მომსახურების რაოდენობა/მოცულობა ან ფასი, მიღებული ავანსის თანხა არ ექვემდებარება დღგ-ით დაბეგვრას, რადგან ასეთ შემთხვევაში არ არსებობს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია. როგორც წესი, ასეთ ავანსის თანხას წარმოადგენს დებიტორებისაგან ზედმეტად მიღებული ფულადი სახსრები, რომელთა ჩათვლა ხდება მომავალში მათთან ანგარიშსწორების ანგარიშში ან/და კლიენტებისაგან მიღებული ბალანსის/დეპოზიტის თანხები.

საქონლის/მომსახურების შემძენისგან მიღებული ავანსის თანხა დღგ-ით დაბეგვრას არ ექვემდებარება, თუ საქონლის მისანოდება/მომსახურების განევა ხორციელდება რეგულარულად და უწყვეტად. მიღებული ავანსის თანხების დღგ-ით დაბეგვრის წესი ნორმატიული აქტის სახით დეტალურად - მაგალითების

დონეზე განიმარტა ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.²

ბასს-თ დარიცხვის მეთოდის მიხედვით, სამეურნეო მოვლენებისა და ოპერაციების აღიარება ხდება მათი მოხდენისთანავე, მაშასადამე, საქონელი გაყიდულად ითვლება მიწოდებისთანავე. საგადასახადო კოდექსით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება საქონლის/მომსახურების მიწოდების მომენტი, და საკომპენსაციო თანხის წაწილის გადახდის მომენტი (ავანსი) რაც ნიშნავს, რომ დღე-ს გადახდის ვალდებულება დგება საქონლის ან მომსახურების მიწოდებისთანავე ან ავანსის თანხის მიღების მომენტში.

თუ საწარმოს მიერ რეალიზებულია საქონელი, განაღდების განუსაზღვრელი პერიოდით, რომელშიც არ არის დაფიქსირებული მისაწოდებელი საქონლის სახეობა და რაოდენობა, აღნიშნული ოპერაცია, საწარმოს მიერ მიღებული ავანსი, არ დაიბეგრება დღე-თი, რადგან საკომპენსაციო თანხის მიღების მომენტში არ არის განსაზღვრული მისაწოდებელი საქონლის რაოდენობა. შესაბამისად, დღე-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროს წარმოადგენს საქონლის მიწოდების და არა საკომპენსაციო თანხის მიღების მომენტი. აღნიშნული ოპერაცია ბუღალტრულ აღრიცხვაში უნდა აისახოს ფულადი საშუალებების ამსახველი ანგარიშების დებეტსა და მიღებული ავანსების ანგარიშის კრედიტში, ხოლო დღე-ს გადახდის ვალდებულება ორგანიზაციას წარმოექმნება კლიენტის მიერ აღნიშნული ვაუჩერის გამოყენების მომენტში.

თუ საწარმოს, რომელიც ანხორციელებს როგორც საცალო, ასევე, სადილერო ვაჭრობას, ერთ-ერთ კომპანიასთან გაფორმებული ხელშეკრულების თანახმად გახსნილი აქვს ე.წ. საკრედიტო ხაზი, მხარეთა შორის ანგარიშსწორებისას ხდება, როგორც მისაწოდებელი საქონლის საკომპენსაციო თანხის წინასწარ გადახდა, ასევე, მიწოდებულ საქონელზე არსებული დავალიანებების ანაზღაურება და საბოლოო ანგარიშსწორება მხარეთა შორის ხდება გარკვეული პერიოდულობით, ურთიერთშედარების საფუძველზე, აღნიშნული პირობებით წინასწარ გადახდილი თანხის (ავანსის) დღე-თი დაბეგვრა არ განხორციელდება

რადგან თანხის მიღებისას არ არის განსაზღვრული იგი წარმოადგენს მისანოდებელი საქონლის თუ მიწოდებულ საქონელზე არსებული დავალიანების საკომპენსაციო თანხას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, დღე-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროს წარმოადგენს საქონლის მიწოდების მომენტი.

თუ მყიდველ და გამყიდველ სანარმოს შორის გაფორმებული ხელშეკრულების თანახმად გამყიდველმა აიღო ვალდებულება, რომ დროის კონკრეტულ მომენტამდე მყიდველს მიაწოდებს სხვადასხვა დასახელების ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ საქონელს და მყიდველმა ავანსის სახით აანაზღაურა საკომპენსაციო თანხის ნაწილი, იგი უნდა აისახოს ფულადი საშუალებების ამსახველი ანგარიშების დებეტში და მიღებული ავანსების ანგარიშის კრედიტში. საქონლის მიწოდების ეტაპობრივად განხორციელებისა და მყიდველის მიერ თანხის სრულად ანაზღაურების შესაბამისად, ბუღალტრულ აღრიცხვაში უნდა შემცირდეს მიღებული ავანსები და მიწოდებული საქონლის ღირებულება უნდა აღიარდეს შემოსავლად, რომელიც იმავდროულად, დაექვემდებარება დღე-თ დაბეგვრას და აისახება „გადასახდელი დღე-ს“ ანგარიშის კრედიტში. რეალიზაციის მომენტში უნდა მოხდეს მიწოდებული საქონლის ჩამოწერა თვითღირებულებით. აღნიშნულ შემთხვევაში განსაკუთრებულ მნიშვნელობას იძენს ოპერაციის განხორციელების თარიღები. შეიძლება ადგილი ჰქონდეს სსკ-თ გათვალისწინებული შემთხვევას.

მისაღები კანონის ახალი რედაქციით, მომსახურების განვების ადგილის ძირითადი წესი (რომელიც გარკვეულწილად ზუსტდება ამავე მუხლის სპეციალური წესებით) არის შემდეგი: თუ მომსახურება განეულ იქნა არამენარმე ფიზიკური პირისთვის, მაშინ მომსახურების განვების ადგილად ითვლება მომსახურების გამწვის ადგილმდებარეობა. სხვა შემთხვევაში - მომსახურების განვების ადგილია მომსახურების მიმღების ადგილმდებარეობა. ეს წესი 2020 წლამდე არსებულ რედაქციასთან შედარებით, ზრდის დაბეგვრის ალბათობას უკუდაბეგვრის დღე-ით, როცა არარეზიდენტი პირი საქართველოს რეზიდენტ

დასაბეგრ პირს უწევს მომსახურებას. ხოლო ამცირებს დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების რაოდენობას, როცა საქართველოს რეზიდენტი მომსახურებას უწევს არარეზიდენტს. კერძოდ, უმეტეს შემთხვევაში, თუ ქართული კომპანია მომსახურებას უწევს უცხოურ კომპანიას, ასეთი მომსახურება არ დაიბეგრება დღგ-ით. ამასთან ერთად, მიუხედავად ზემოთ აღწერილი ზოგადი წესისა, ამავე მუხლის მე-14 ნაწილში ჩამოთვლილია მომსახურების სახეები, რომელთა არამენარმე ფიზიკური პირისთვის განეცის შემთხვევაში, მომსახურების განეცის ადგილი მაინც არის მომსახურების მიმღების მუდმივი ადგილსამყოფელი. ეს მომსახურებებია: საკონსულტაციო, იურიდიული, ელექტრონულად განეული მომსახურებები და სხვა. მოკლედ, უმეტესად მომსახურების ის სახეები, რომლებიც 2020 წლამდე რედაქციის 166-ე მუხლის “დ”³ ქვეპუნქტშია ჩამოთვლილი. მაგალითად, თუ ქართულმა კომპანიამ საკონსულტაციო მომსახურება გაუწია უცხოელ არამენარმე ფიზიკურ პირს, ამ შემთხვევაში ეს ოპერაცია არ იქნება დღგ-ით დასაბეგრი, მიუხედავად ზოგადი წესისა. საპირისპირო შემთხვევაში, როცა უცხოური კომპანია საქართველოს რეზიდენტ არამენარმე ფიზიკურ პირს გაუწევს ჩამოთვლილთაგან ერთ-ერთ მომსახურებას, მომსახურება ჩაითვლება საქართველოს ტერიტორიაზე განეულად, თუმცა ამ შემთხვევაში მიმღებს არ დაეკისრება უკუდაბეგრის დღგ-ის დარიცხვის ვალდებულება. ასეთ სიტუაციაში თავად არარეზიდენტი უნდა დარეგისტრირდეს, დღგ დაადეკლარიროს და გადაიხადოს საქართველოში.

ცვლილება შეეხო სამშენებლო სფეროსაც, კონკრეტულად - დეველოპერებს, სადაც დაზუსტდა, როდის დაიბეგრება ბინის მიწოდება, თუ მყიდველისთვის ბინის გადაცემა/რეგისტრაცია ბინის მშენებლობის დასრულებამდე მოხდა (დაშვება კეთდება, რომ ბინის მთლიანი ღირებულების წინასწარ, ავანსად გადახდა არ ხორციელდება). აღნიშნული ცვლილებით, თუ დეველოპერულმა კომპანიამ მყიდველს ბინა გადაუფორმა მაშინ, როცა ბინა მთლიანად აშენებული არ იყო და რეგისტრაციის შემდეგ დეველოპერულმა კომპანიამ გააგრძელა მშენებლობის საბო-

ლოო კონდიციამდე მიყვანა, მიუხედავად საკუთრების უფლების გადაცემისა და საჯარო რეესტრში რეგისტრაციისა, დასაბეგრი ოპერაციის დროდ განისაზღვრება ბინის მშენებლობის დასრულების მომენტი. მაგალითად, თუ დეველოპერმა 2020 წლის ივლისში მყიდველს საკუთრების უფლება გადასცა ბინაზე, რომლის მშენებლობა დასრულებული იყო მხოლოდ 70%-ით, ხოლო მთლიანად ბინის მშენებლობა/ მოწყობა დასრულდა 2021 წლის ივნისში, დასაბეგრი ოპერაციის დრო იქნება 2021 წლის მეექვსე თვე, ნაცვლად 2020 წლისა (ავანსის გადახდის შემთხვევაში, დღგ-ით დაბეგვრის მომენტი ავანსის გადახდის მომენტი). დაგეგმილი შემდეგი ცვლილებები ნეგატიურად შეეხება ისეთი სფეროს წარმომადგენელ პირებს, რომლებიც ეწევიან რეგულარულ და უწყვეტ მომსახურებას (მაგალითად, დაცვის, საიჯარო, საკონსულტაციო მომსახურება და სხვა). 2020 წლამდე რედაქციით,⁴ ასეთი ტიპის მომსახურებებისთვის ავანსის მიღების დრო არ წარმოადგენდა დღგ-ით დაბეგვრის მომენტს, 2020 წლიდან კი ავანსის მიღებაც დღგ-ით დაბეგვრადი გახდება რეგულარული და უწყვეტი მომსახურების სფეროსთვის.

საბოლოო ჯამში შეგვიძლია ვთქვათ რომ დღგ-ს რეფორმა რომელიც აქტიურად 2017 წელს დაიწყო ჯერაც არ დასრულებულა და კიდევ უამრავ „სიურპრიზს“ უნდა ველოდოთ. ვფიქრობ, ავანსად მიღებული თანხების დღგ-თი დაბეგრა ეწინააღმდეგება დღგ-ს იმ გაგებას, რაც არსებობდა ქართულ რეალობაში.

2017 წლის რეფორმამ შეუცვალა ამ გადასახდს გაგება, რამაც, რა თქმა უნდა, უფრო კომპლექსური გახადა, მაგალითად საბუღალტრო აღრიცხვა. თუმცა უნდა აღინიშნოს ის ფაქტიც, რომ აღნიშნულმა რეფორმამ მოკლევადიან პერიოდში შეამსუბუქა მოგების გადასახადის რეფორმის - ესტონური მოდელის უარყოფითი მხარე, გადასვლის მონაკვეთში ბიუჯეტის დეფიციტი.

დღგ-ს ცვლილებების ახალი ჩანაფიქრი კი, რომელსაც სავარაუდოდ უახლოეს პერიოდში მიიღებენ, როგორც ზემოთ აღვ-

ნიშნით, კიდევ უფრო გაართულებს და ბევრ დაშვებას შემატებს ამ გადასახადს, რაც თავისთავად მოკლევადიან მონაკვეთში ცუდად იმოქმედებს ბიზნესზე. საქმეს ისიც ართულებს, რომ უკვე მიღებული და მისაღები ცვლილებები ერთიანად ვრცელდება ბიზნესის ყველა სფეროზე, მნიშვნელობა არ აქვს ეს იქნება მაღალრისკიანი თუ დაბალრისკიანი ბიზნესი.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 161.
2. ფინანსთა მინისტრის 2017 წლის 15 თებერვალის №49 ბრძანება.
3. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი. 166, დ ქვეპუნქტი.
4. საქართველოს კანონის პროექტი საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ. <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/4602816?publication=0>.

References:

1. Tax Code of Georgia 161.
2. Order No. 49 of the Minister of Finance dated February 15, 2017.
3. Tax Code of Georgia, Article. 166, d.
4. Draft Law of Georgia on Amendments to the Tax Code of Georgia. <https://matsne.gov.ge/en/document/view/4602816?publication=0>.

VAT TAXATION OF ADVANCE PAYMENTS

Murman Tsikubadze

Georgian Technical University

Doctoral Student

RESUME

The development of the economy is impossible without a proper tax system and policy. The most important stage for our country is now, starting from January 1, 2017, with regard to value added tax (VAT). This article reviews and analyzes the essence of these changes, Pros and Cons of Change. For example, the complexity of the changes that make a business more accountable and also “forward-looking” requires a budget to be paid before providing services or delivering goods.

The analysis of the 2017 amendments and the current draft law that the Parliament may adopt in the near future showed that VAT has completely changed its essence in the Georgian reality, it has become much more complex and in some cases made business easier. By adding to this the fact that these types of changes are annual and that getting to know the business often is not something that is a big problem in itself.

Key words: Tax Code Changes, VAT, Revenue Tax VAT, Advance, Tax Agent, VAT Pass, Advance VAT Tax Invoice.