

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი



ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი
მოდული: ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი

დემეტრე ჯანაშვილი

მოგების გადასახადის აღრიცხვის საკითხები
სს „სილქნეტის“ და სს „თელასის“ მაგალითზე

სამაგისტრო ნაშრომი შესრულებულია ბიზნესის ადმინისტრირების
მაგისტრის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად

ხელმძღვანელი: ასისტენტ პროფესორი -
ლია კოზმანაშვილი

თბილისი 2020

ანოტაცია

სახელმწიფოს ეკონომიკის ზრდისთვის მეტად მნიშვნელოვანია მეწარმეობის განვითარება და ხელშეწყობა, დახვეწილმა საგადასახადო სისტემამ კი, ეს ყოველივე უნდა გააუმჯობესოს. საგადასახადო პოლიტიკის ეფექტიანობა უმთავრესად დამოკიდებულია სახელმწიფოში განხორციელებულ ეკონომიკურ რეფორმებზე. რეფორმებმა კი, კერძო სექტორისთვის უნდა შექმნას ხელსაყრელი გარემო პირობები და უზრუნველყოს ინვესტიციების მოზიდვა.

თემის აქტუალობა: მოცემულ ნაშრომში ნათლადაა ასახული მოგების გადასახადის აღრიცხვისათვის საჭირო თეორიული და პრაქტიკული ასპექტები, რომლებიც წარმოდგენილია კონკრეტული კომპანიების მაგალითზე. ნაშრომში განხილულია მოგების გადასახადის აღრიცხვის ის ძირითადი პრინციპები, რომლებიც მოცემულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ნაშრომი მოიცავს ისეთ საკითხებს, როგორცაა - საკანონმდებლოს ინიციატივა საგადასახადო სისტემის ესტონურ მოდელზე გადასვლის შესახებ, რომელიც ე.წ. „განაწილებული მოგების გადასახადს“ ეფუძნება. მაგალითების სახით წარმოდგენილია გადასახადის დაანგარიშების საკითხები და ასევე განხილულია ცალკეული შემთხვევები, როდესაც შემოსავლების სამსახური განსხვავებულად უდგება საკითხს.

ნაშრომის მიზანი: მისმიზანსწარმოადგენს იმ მთავარი პრინციპების განსაზღვრა, რომლებიც მოგების გადასახადის აღრიცხვისთვისაა საჭირო. მნიშვნელოვანია, იმ ძირითადი ასპექტების გამოკვეთა, რომლებიც განასხვავებს ფინანსურ მოგებას საგადასახადო კუთხით გამოანგარიშებული მოგებისგან. ასევე საჭიროა, იმ ძირითადი ასპექტების გამოვლენა, რომელიც განსაზღვრავს საგადასახადო პოლიტიკის წარმატებას, ან პირიქით, მის წარუმატებლობას. მნიშვნელოვანია, განისაზღვროს საგადასახადო სისტემის ესტონურ მოდელზე გადასვლის დადებითი და უარყოფითი საკითხები, ჩამოყალიბდეს მოდელის თანხმლები პრობლემური ასპექტები და გამოჩნდეს ახალი რეგულაციის გავლენა ქვეყნის ეკონომიკაზე.

მატერიალურ-ტექნიკური ბაზა და საინფორმაციო რესურსები: ანალიზისთვის ნაშრომში გამოყენებულია ფინანსური აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის (ფასს)

რეგულაციები, კვლევები და ნაშრომები, სტატისტიკური მონაცემები, პერიოდული გამოცემების მასალები, სხვადასხვა საერთაშორისო ორგანიზაციების გამოკვლევები, ფინანსთა სამინისტროსა და სხვა უწყებებსა თუ ქვეუწყებებში არსებული ინფორმაციები. საწარმოების ანალიზისათვის გამოყენებულია 2014-2019 წლების სს „სილქნეთის“ და სს „თელასის“ ფინანსური ანგარიშგებები.

Annotation

Development and support of entrepreneurial activities, accompanied by an effective tax system, play an important role in a country's economic growth. Effectiveness of taxation policy largely depends on the economic reforms, which should create favorable environment for private sector and attract investments.

Novelty of the research: The research paper is a case study of comprehensive in-depth review of theoretical and practical aspects of profit tax in Georgia and discusses its accounting principles in line with International Accounting Standards. The paper analyzes the adopted changes in the country's profit taxation, which implies paying it only if corporate profit is distributed. This model has also been labelled as "Estonian tax model". To make the research more robust, an illustrative profit calculation examples are provided along with those corner cases, which are, typically, considered as unique cases by the country's revenue service.

The aim of the research: The research aims to determine main principle that are required for profit tax accounting. In addition, the research also highlights the aspects that differentiate financial profit from accounting profit. And lastly, the research discusses the determinants for success or failure of the taxation policy. The research paper analyzes positive and negative effects of "Estonian tax model", formulates the problems the new model may arise and studies the impact of the new taxation system on the country's economy.

Materials and resources: The research uses the regulations of International Financial Reporting Standards and reviews the literature, statistical and periodical reports published by acclaimed international organizations, and the information provided by Ministry of Finance of Georgia. Also, for the analysis purposes, I have used 2014-2019 Financial Statements of "Silknet" JSC and "Telasi" JSC.

შინაარსი

შესავალი	6
თავი 1. ბასს 12 – ის მოთხოვნები მოგების გადასახადის აღრიცხვის შესახებ	8
1.1 სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგება.....	8
1.2 აქტივის საბალანსო ღირებულება და საგადასახადო ბაზა	15
1.3 გადავადებული გადასახადები.....	18
თავი 2. საგადასახადო კოდექსის თანამედროვე მოთხოვნები.....	27
2.1 ესტონური მოდელის გავლენა მოგების გადასახადის აღრიცხვაზე.....	27
2.2 მოგებისა და მოგების გადასახადის მაჩვენებლების დინამიკის შედარებითი ანალიზი საანალიზო საწარმოების მაგალითზე	55
დასკვნა.....	69
ბიბლიოგრაფია	71
დანართები	73

შესავალი

ნაშრომში, პრაქტიკული გაანგარიშებების საფუძველზე, განხილულია მოგების გადასახადის აღრიცხვის არსებული წესი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად.

ნაშრომში მოკლედ არის განხილული, თუ რა სახის გადასახადები არსებობს საქართველოში და როგორ აღრიცხება ისინი. განხილულია მოგების გადასახადის აღრიცხვის წესი, გადავადებული მოგების გადასახადის წარმოქმნის მიზეზები და კორპორაციებისათვის მათი აღიარების აუცილებლობა. კონკრეტულ მაგალითზე წლების მიხედვით წარმოდგენილია როგორც გადავადებული საგადასახადო აქტივის წარმოქმნა და მისი გამოყენება, ასევე გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების წარმოქმნა და მისი დაფარვა.

ნაშრომში დასაბუთებულია მოგების გადასახადის აღრიცხვის შესაბამისობა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების პრინციპებთან, მათი გამოყენების მნიშვნელობა მენეჯმენტისთვის.

გამომდინარე იქიდან, რომ ბანკები, მიკროსაფინანსო ორგანიზაციები, სადაზღვევო კომპანიები, საკრედიტო კავშირები, სესხის გამცემი სუბიექტები, პირები, რომლებიც მოგებას იღებენ „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული „არსებული ხელშეკრულებიდან“ გამომდინარე, ნავთობისა და გაზის ოპერაციების შედეგად, ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მომწყობი პირები, საქმიანობის ამ ნაწილში კვლავ იყენებენ მოგების გადასახადის ძველ მოდელს, ვფიქრობ, ეს საკითხი 2023 წლამდე აქტუალურია და განხილულია ამ თეზისის პირველ ნაწილში. 2023 წლიდან ზემოთ ხსენებული დაწესებულებებიც გადავლენ 2017 წლიდან ამოქმედებულ ე.წ. ესტონურ მოდელზე, რომელსაც დეტალურად განვიხილავ ნაშრომის მეორე ნაწილში. ნაშრომის მესამე ნაწილში საანალიზო საწარმოების მაგალითზე განხილულია ესტონური მოდელის ამოქმედების დადებითი და უარყოფითი მხარეები.

დანართებში მოცემულია მოგების გადასახადის დეკლარაციის ფორმის ნიმუშები, რომლებშიც ილუსტრირებულია მოგება/ზარალის ანგარიშგების დღეისათვის არსებული ფორმა.

თავი 1.ბასს 12 – ის მოთხოვნები მოგების გადასახადის აღრიცხვის შესახებ

1.1 სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგება

საქართველოში მოქმედებს საერთო სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები, საერთო სახელმწიფოებრივი გადასახადებია ის გადასახადები, რომელთა გადახდა სავალდებულოა ქვეყნის მთელ ტერიტორიაზე. ადგილობრივი გადასახადებია საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოების ნორმატიული აქტებით შემოღებული გადასახადები (ზღვრული განაკვეთების ფარგლებში), რომელთა გადახდა სავალდებულოა შესაბამისი სუბიექტების ტერიტორიაზე.

საერთო სახელმწიფოებრივი გადასახადებია:

- საშემოსავლო გადასახადი;
- მოგების გადასახადი;
- დამატებული ღირებულების გადასახადი;
- აქციზი;
- საბაჟო გადასახადი.

ადგილობრივ გადასახადებს მიეკუთვნება ქონების გადასახადი.

საგადასახადო კოდექსის მიხედვით გადასახადის გადამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს ამავე კანონით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება.

საგადასახადო ვალდებულება მოკლევადიანი ვალდებულებების განსაკუთრებული სახეა. გადასახადის სახეები, მათი გაანგარიშების და გადახდის წესები, ვადები და მრავალი სხვა საკითხი განისაზღვრება საგადასახადო კანონმდებლობით.

გადასახადების დარიცხვით წარმოიქმნება საგადასახადო ვალდებულება. ამ ვალდებულების შესრულებად ითვლება გადასახადის თანხის გადახდა დადგენილ ვადაში.

მოგების გადასახადი ქვეყნის სახელმწიფო ბიუჯეტის შევსების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი წყაროა. მისი ობიექტური და რეალური შენატანები ბიუჯეტში საერთო სახელმწიფოებრივი და პირადი ინტერესების სფეროს წარმოადგენს.

ცნება „მოგება“ მრავალი ასპექტით განიხილება აკადემიურ და პრაქტიკულ მიმართებებში. პრაქტიკაში მოგების განსაზღვრის და აღრიცხვის საკითხები რეგულირდება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით, რომელიც მიღებულია საქართველოშიც. ხოლო, თეორიული თვალსაზრისით ბრუნვაშია, თუმცა პრაქტიკაში არ გამოიყენება „მოგების“, „ეკონომიკური მოგების“ და სხვა ტერმინები. შესაბამისად, არსებობს შემდეგი ცნებები: წმინდა მოგება, მოგება, ბუღალტრული მოგება, ფინანსური მოგება, გაუნაწილებელი მოგება, დასაბეგრი მოგება და სხვა. ჩვენ გვინტერესებს საწარმოს მოგება დაბეგვრის მიზნით, რომელიც გენერირდება მისი საქმიანობიდან გამომდინარე შემოსავალს დაკლებული ხარჯების პრინციპით.

საწარმო რომელიც არ მუშაობს ესტონური მოდელით და იღებს მოგებას, მას დამფუძვნებელ ფიზიკურ პირებზე ანაწილებს და გადაანაწილებს ორი შესაძლო გზით:

- წლის ბოლოს მიღებულ წმინდა მოგებას ანაწილებს დივიდენდის სახით. ამ შემთხვევაში ის ჯერ იხდის მოგების გადასახადს, ხოლო დივიდენდის გაცემისას აკავებს საშემოსავლო გადასახადს;
- საწარმო საანაგრიშო წლის ფარგლებში რეგულარულად გასცემს დივიდენდს და აკავებს მხოლოდ საშემოსავლო გადასახადს, ხოლო წლის ბოლოს იხდის მოგების გადასახადს შესაბამისი დადგენილი წესით.

მოგების გადასახადის სამართლებრივ მხარეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსი არეგულირებს, რომლის მოთხოვნების დაცვა ყველა იურიდიული პირისთვის სავალდებულოა. შესაბამისად მოგების გადასახადის დროული და ობიექტური აღრიცხვა საწარმოს ფინანსური მენეჯმენტისა და აღრიცხვის მნიშვნელოვან უბანს წარმოადგენს. პრაქტიკოსების მოვალეობაა, დაიცვან ბუღალტრული აღრიცხვის სამართლებრივი მოთხოვნები; ხოლო თეორეტიკოსების მოვალეობაა, მოქნილი, რეალობის შესაბამისი და მარტივი სააღრიცხვო მეთოდიკა დაამუშაონ და შესთავაზონ მათ.

მოგება (ან ზარალი), როგორც წესი, შემოსავლებისა და ხარჯების სხვაობაა. შესაბამისად, მოგება/ზარალის აღრიცხვა, უპირველეს ყოვლისა შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის საკითხებს უკავშირდება. შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა ხდება დარიცხვის პრინციპით. მათი ანგარიშების გადახურვის შემდეგ მოგება/ზარალის ანგარიშის დებეტის მხარეს თავს მოიყრის ხარჯები, კრედიტის მხარეს კი - შემოსავლები. მათი სხვაობით განისაზღვრება მოცემული პერიოდის ფინანსური შედეგი - მოგება დაბეგვრამდე ან ზარალი.

დებეტი	მოგება/ზარალის ანგარიში	კრედიტი
ხარჯები	შემოსავლები	

წმინდა მოგების მაჩვენებელი მოგება/ზარალის ანგარიშიდან „გაუნაწილებელი მოგების“ ანგარიშზე გადაიტანება.

ბასს¹ 12 – „მოგებიდან გადასახადები“ - განსაზღვრავს მოგების გადასახადის აღრიცხვის წესებს. იგი განსხვავებს საგადასახადო და სააღრიცხვო მოგების მაჩვენებლებს.

სააღრიცხვო მოგება არის აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნების შესაბამისად აღიარებული, საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა შემოსავლის ან ზარალის თანხა, საგადასახადო ხარჯის გამოქვითვამდე.

საგადასახადო (დასაბეგრი) მოგება არის შესაბამისი საგადასახადო კანონმდებლობის მარეგულირებელი წესით განსაზღვრული მოგება (ზარალი), რომლის მიხედვითაც ხდება გადასახადის გადახდა(დაბრუნება).

საგადასახადო ხარჯი (შემოსავალი) არის საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის განსაზღვრისას გამოყენებული მიმდინარე და გადავადებული გადასახადების მთლიანი თანხა. საგადასახადო ხარჯი შედგება მიმდინარე საგადასახადო ხარჯისა და გადავადებული საგადასახადო ხარჯისგან.

¹ბასს - ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები

მიმდინარე გადასახადი არის საანგარიშგებო პერიოდის საგადასახადო მოგებიდან (ზარალიდან) გადასახდელი გადასახადის თანხა.

დროებით სხვაობას უწოდებენ ბალანსში წარდგენილი აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის განსხვავების თანხას. დროებითი სხვაობა შეიძლება იყოს დასაბეგრი ან გამოსაქვითი, რაზეც შემდგომში ვისაუბრებთ.

აქტივის ან ვალდებულების საგადასახადო ბაზას უწოდებენ იმ თანხას, რომელიც გამოიყენება მოცემული აქტივის ან ვალდებულების საგადასახადო მიზნებისათვის.

აქტივის საგადასახადო ბაზა არის ის თანხა, რომელიც საგადასახადო მიზნებისთვის გამოიქვითება დასაბეგრი ეკონომიკური სარგებლიდან და საწარმო მიიღებს ამ აქტივს საბალანსო ღირებულების დაბრუნების შემდეგ. თუ აღნიშნული ეკონომიკური სარგებელი არ იქნება დასაბეგრი, მაშინ აქტივის საგადასახადო ბაზა მისი საბალანსო ღირებულების ტოლია.

ვალდებულების საგადასახადო ბაზა არის მისი საბალანსო ღირებულება იმ თანხის გამოკლებით, რომელიც საგადასახადო მიზნებისათვის გამოიქვითება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში, ამ ვალდებულებასთან დაკავშირებით. შემოსავლების ავანსის სახით მიღების შემთხვევაში წარმოშობილი ვალდებულებების საგადასახადო ბაზა ტოლია მისი საბალანსო ღირებულებისა, შემოსავლების იმ თანხის გამოკლებით, რომელიც მომავალ პერიოდებში არ დაიბეგრება.

მოგების გადასახადის სიდიდე ფაქტობრივი საგადასახადო მოგებიდან განისაზღვრება. მაგრამ წლის ბოლომდე ცნობილი არ არის მოგების ფაქტობრივი სიდიდე, ამიტომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნების მიხედვით, ის სუბიექტები, რომლებიც ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას მოგების გადასახადის ძველი მოდელის შესაბამისად, ვალდებული არიან მოგების მიმდინარე გადასახდელის თანხები ბიუჯეტში შეიტანონ გასული საგადასახადო წლის ფაქტობრივი წლიური გადასახადის მიხედვით, შემდეგი ოდენობით:

- არა უგვიანეს 15 მაისისა - 25%;

- არა უგვიანეს 15 ივლისისა - 25%;
- არა უგვიანეს 15 სექტემბრისა - 25%;
- არა უგვიანეს 15 დეკემბრისა - 25%;

წლის ბოლოს, როცა ფაქტობრივი საგადასახადო მოგება უკვე ცნობილია, შესაძლებელი ხდება ბიუჯეტში მოგებიდან გადასახდელი გადასახადის ფაქტობრივი სიდიდის დადგენაც. როგორც ცნობილია, ბიუჯეტში რეალურად გადასარიცხი მოგების გადასახადის სიდიდე საგადასახადო მოგებიდან გამოითვლება.

კორპორაციები საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში სააღრიცხვო პოლიტიკას წარმართავენ ფასს² –ის მოთხოვნებით. სააღრიცხვო მოგება განისაზღვრება, როგორც სხვაობა დარიცხვის და შესაბამისობის პრინციპით აღიარებულ შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის. ამავდროულად არსებული საგადასახადო კანონმდებლობა არ ემთხვევა ფასს–ის მოთხოვნებს. განსხვავება ვლინდება გაანგარიშებული შემოსავლებისა და ხარჯების სიდიდეებში. საგადასახადო მოგება გაიანგარიშება, როგორც სხვაობა საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ შემოსავლებსა და ნებადართულ გამოქვითვებს შორის.

საგადასახადო მოგება(ზარალი) არის შესაბამისი საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული საანგარიშგებო პერიოდის მოგება(ზარალი), რომლის მიხედვითაც ხდება გადასახადის გადახდა(დაბრუნება).

საგადასახადო მოგებისა და მოგების გადასახადის გაანგარიშება აისახება დადგენილი ფორმის საგადასახადო დეკლარაციაში³. მოგების გადასახადი გაიანგარიშება საგადასახადო მოგების გამრავლებით საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ მოგების გადასახადის განაკვეთზე.

ვინაიდან საგადასახადო მოგების გამოთვლის მეთოდი არ ემთხვევა ფასს–ის მოთხოვნებს, სააღრიცხვო მოგების სიდიდე პრაქტიკულად არასდროს დაემთხვევა საგადასახადო მოგებას. ასე, მაგალითად, საგადასახადო მიზნებისათვის ძირითად საშუალებებს ცვეთა ერიცხება განსხვავებული ნორმებით, შეზღუდულად აღიარდება

² ფასს - ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS)

³ მოგების გადასახადის დეკლარაციის ნიმუში იხილეთ დანართში.

ზოგიერთი ხარჯი (წარმომადგენლობითი, საპროცენტო, რემონტის), ხოლო ზოგიერთი საერთოდ არ აღიარდება საგადასახადო ხარჯად (საექვო ვალების ანარიცხების, არაეკონომიკური დანიშნულების, საგადასახადო სანქციები). მაგრამ ყველა შემთხვევაში საგადასახადო და სააღრიცხვო მოგება გაიანგარიშება ფორმულით:

მოგება(ზარალი) = შემოსავლები - ხარჯები

რამდენადაც სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგება ფორმირდება სხვადასხვანაირად, შეიძლება ერთი აღემატებოდეს მეორეს ან პირიქით, რაც წარმოქმნის დადებით ან უარყოფით საგადასახადო ეფექტს, რომლის გაუთვალისწინებლობაც უარყოფითად იმოქმედებს საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

ფასს-ით ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ფუნდამენტური კონცეფციაა **დარიცხვის მეთოდი**, რომლის თანახმად მოვლენები და ოპერაციები აღიარდება მათი მოხდენისთანავე. მრავალი მოვლენა მოქმედებს მოგებაზე და შესაბამისად მოგების გადასახადზე. მოგება განისაზღვრება ფასს-ით, მოგების გადასახადი - საგადასახადო კანონმდებლობით. ხშირად შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარების დრო არ ემთხვევა მათი საგადასახადო მოგებაში ასახვის დროს. ასევე არის ისეთი შემოსავლები და ხარჯები, რომლებიც არ ჩაირთვება დასაბეგრ მოგებაში და პირიქით, არის ისეთი შემოსავლები და ხარჯები, რომლებიც არ აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, პირდაპირ მიეკუთვნება საკუთარ კაპიტალს და ამავდროულად ჩაირთვება დასაბეგრი მოგების სიდიდეში. ასევე, საგადასახადო კანონმდებლობით ოპერაციების საგადასახადო შედეგს შეიძლება ადგილი ჰქონდეს მომავალ პერიოდებში. ბასს 12 – „მოგებიდან გადასახადების“ მთავარი მოთხოვნა მდგომარეობს იმაში, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახოს არა მხოლოდ მიმდინარე, არამედ იმ მოვლენების მომავალი საგადასახადო შედეგები, რომლებიც განხორციელდა მიმდინარე წელს.

ის, თუ რატომ მოითხოვს ბასს 12 მომავალი პერიოდების მოგების გადასახადის ასახვას, აიხსნება ფინანსური ანგარიშგების მთავარი მიზნით - ანგარიშგების მომხმარებლისათვის საიმედო ინფორმაციის მიწოდება სწორი ეკონომიკური გადაწყვეტილების მისაღებად. პირველ რიგში საუბარია საწარმოს მფლობელებსა და ინვესტორებზე. მათ აინტერესებთ შეძლებს თუ არა საწარმო დივიდენდების,

პროცენტების, სესხების, მოგების გადასახადის გადახდას. ეს კი დამოკიდებულია საწარმოს მომვალ შემოსავლებზე და ხარჯებზე. მათ შორის მოსალოდნელ მოგების გადასახადის ვალდებულებაზეც. ამიტომ როდესაც შესაძლებელია მომავალი მოგების გადასახადის საიმედოდ შეფასება, ის უნდა იქნეს ასახული საწარმოს ანგარიშგებაში. ასევე მომავალი საგადასახადო ვალდებულებების დაფარვა გამოიწვევს ფულადი ნაკადების გადინებას. ამიტომ ბასს 12-ის შესაბამისად, საწარმომ უნდა ასახოს მომავალში მოსალოდნელი მოგების გადასახადის სიდიდის ტოლი ვალდებულება, ხოლო თუ მომავალში მოსალოდნელია მოგების გადასახადის შემცირება, უნდა აისახოს სათანადო აქტივი, ანუ ბალანსში აისახება გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება და გადავადებული საგადასახადო აქტივი, რისი უგულვეებლოფაც ფინანსური ანგარიშგების დამახინჯებას გამოიწვევს.

1.2 აქტივის საბალანსო ღირებულება და საგადასახადო ბაზა

აქტივის საბალანსო ღირებულება არის წლის ბოლოსათვის ბალანსში ასახული ღირებულება, ხოლო საგადასახადო ბაზა გვიჩვენებს პოტენციურ ხარჯებს და არის აქტივის ღირებულება, რომელიც იქნება გამოყენებული მომავალში საგადასახადო მიზნებისთვის.

განვიხილოთ მაგალითი, როდესაც საწარმო ფლობს კომპიუტერს, რომლის თვითღირებულება 3 000 ლარია. ცვეთა ერიცხება წრფივი მეთოდით, ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისთვის გამოყენების ვადაა 5 წელი, ხოლო საგადასახადო მიზნებისთვის, მართალია სსკ-ის 111-ე მუხლის⁴ მიხედვით კომპიუტერულ ტექნიკას განსაზღვრული აქვს 20% იანი საამორტიზაციო ნორმა, სიმარტივისათვის დავუშვათ - 3 წელი. ქვემოთ მოცემულ ცხრილში მოცემულია აქტივის საბალანსო ღირებულება და საგადასახადო ბაზა წლების მიხედვით.

მაჩვენებლები	წლები				
	1	2	3	4	5
ფინანსური აღრიცხვა					
აქტივის პირვანდელი ღირებულება	3 000	3 000	3 000	3 000	3 000
ცვეთის ხარჯი	600	600	600	600	600
დაგროვილი ცვეთა	600	1 200	1 800	2 400	3 000
საბალანსო ღირებულება	2 400	1 800	1 200	600	0
საგადასახადო აღრიცხვა					
აქტივის პირვანდელი ღირებულება	3 000	3 000	3 000	3 000	3 000
ცვეთის ხარჯი	1 000	1 000	1 000	0	0
დაგროვილი ცვეთა	1 000	2 000	3 000	0	0
საგადასახადო ბაზა	2 000	1 000	0	0	0

⁴ საამორტიზაციო ანარიცხები და გამოქვითვები ძირითად საშუალებათა მიხედვით

სააღრიცხვო მიზნებისთვის აქტივის ღირებულების ამოღება მოხდება ხუთი წლის მანძილზე ყოველწლიურად 600 ლარის ოდენობით ცვეთის დარიცხვის გზით. საგადასახადო მიზნებიდან გამომდინარე კი ჩვენი დაშვებით სამ წელიწადში წლიური 1000 ლარის ოდენობით.

აქტივის შეძენის მომენტში მისი საბალანსო ღირებულება და საგადასახადო ბაზა უდრიდა ნულს. პირველი წლის ბოლოს საბალანსო ღირებულება შეადგენდა 2 400 ლარს, ხოლო საგადასახადო ბაზა 2 000 ლარს, განსხვავების მიზეზია ცვეთის დარიცხვის მეთოდი. ასეთივე განსხვავებას ვხვდებით მესამე წლის ბოლოსაც, როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულება 1 200 ლარია, ხოლო საგადასახადო ბაზა ტოლია ნულის, რადგან საგადასახადო ბაზა უკვე მთლიანად იყო „გახარჯული“ სამი წლის განმავლობაში მოგების გაანგარიშების დროს ცვეთის ხარჯის სახით. კომპიუტერის საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის სხვაობამ წარმოქმნა განსხვავებული მოგების გადასახადი.

მეტი თვალსაჩინოებისთვის ნიმუშის სახით განვიხილოთ პირობითი კომპანიის მიხედვით ცხრილი, სადაც მოცემულია აქტივებისა და ვალდებულებების ღირებულებები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.

#	მაჩვენებელი	საბალანსო ღირებულება	საგადასახადო ბაზა	სხვაობა
1	ავტომანქანები	55 900	55 900	
	დაგროვილი ცვეთა	(33 200)	(11 180)	
		22 700	44 720	22 020
2	საძიებო სამუშაოები	49 700	49 700	
		(37 800)	(49 700)	
		(11 900)	0	
3	დებიტორული დავალიანება	65 200	65 200	
	საექვო ვალების ანარიცხები	(14 200)	0	
	წმინდა დებიტორული დავალიანება	41 000	65 200	14 200
4	საგარანტიო მომსახურების ანარიცხების ხარჯი	12 000	0	
	გაწეული ხარჯი	(5890)	5890	
	საგარანტიო მომსახურების ანარიცხების ღირებულება	6 110	0	(6110)

- 1) საგადასახადო მიზნებისთვის საძიებო სამუშაოების დანახარჯები სრულად აღიარდება პერიოდის ხარჯად.
- 2) საექვო ვალების ანარიცხების ხარჯი არ აღიარდება საგადასახადო ხარჯად.
- 3) საგარანტიო მომსახურების ანარიცხების ხარჯებიდან საგადასახადო ხარჯად აღიარდება მხოლოდ ფაქტობრივად გაწეული ხარჯები.

1.3 გადავადებული გადასახადები

ზემოთ განხილული მაგალითებით და პრაქტიკული გამოცდილებიდან გამომდინარე, ნათელია, რომ სააღრიცხვო და საგადასახადო ბალანსი ერთმანეთს არ ემთხვევა. ამის მიზეზი ის არის, რომ მათი ელემენტები (აქტივები, ვალდებულებები და კაპიტალი) შეფასებულია სხვადასხვანაირად: სააღრიცხვო ბალანსში – ფასს–ით. საგადასახადოში – საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით.

აქტივებისა და ვალდებულებების განსხვავებული საბალანსო ღირებულება და საგადასახადო ბაზა წარმოქმნის განსხვავებული სიდიდის მოგებას და მოგების გადასახადს. ბასს 12 – „მოგებიდან გადასახადების აღრიცხვა“ – მოითხოვს ამ განსხვავებების მიზეზების დადგენას, რომლებიც შეიძლება გამოწვეული იყოს დროებითი და მუდმივი მოვლენებით. ხარჯი, რომელიც აღიარდა ფასს–ით, მაგრამ არასდროს იქნება აღიარებული კოდექსით, წარმოქმნის მუდმივ სხვაობას. მაგალითად ჯარიმები, სანქციები, არაეკონომიკური დანიშნულების ხარჯები არასდროს არ იქნება აღიარებული საგადასახადო ხარჯად. მუდმივი სხვაობა აღიარდება ერთ საანგარიშგებო პერიოდში და გავლენას არ ახდენს სხვა პერიოდებზე. მუდმივი სხვაობების გადავადება არ ხდება და მისი სიდიდით კორექტირდება ამ საანგარიშგებო პერიოდის დასაბეგრი მოგება.

შემოსავლები და ხარჯები, რომლებიც აღიარდა ფასს–ით, მაგრამ კოდექსით მისი აღიარება გადავადებულია გარკვეული დროით (ან პირიქით), წარმოქმნის დროებით სხვაობას. ეს სხვაობა იარსებებს მანამდე, ვიდრე აღიარებული იქნება კოდექსით (ან ბასს–ით). ამდენად, დროებითი სხვაობის მიზეზია შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარება განსხვავებულ პერიოდებში და დაკავშირებულია რამდენიმე საანგარიშგებო პერიოდთან – ერთ საანგარიშგებო პერიოდში ის წარმოიქმნება, ხოლო სხვა პერიოდებში აღიარდება.

ზოგიერთი აქტივის ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი აღიარდება ფასს–ით მოკლე დროში, დავუშვათ 3–4 წელიწადში, ხოლო საგადასახადო კოდექსით უფრო ხანგრძლივ პერიოდში, მაგალითად 6–7 წელიწადში.

ამდენად, ბასს 12-ით დროებითი სხვაობები უნდა გადავადდეს მათი აღიარების დროის დადგომამდე, ხოლო მუდმივი სხვაობების გადავადება არ ხდება და ამ თანხით იზრდება სააღრიცხვო მოგების გადასახადის ხარჯი. დროებითი სხვაობა, იმისდა მიხედვით, დასაბეგრი იქნება თუ გამოსაქვითი, წარმოქმნის საგადასახადო ვალდებულებას ან აქტივს.

დროებით სხვაობას უწოდებენ ბალანსში წარდგენილი აქტივების ან ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის განსხვავების თანხას. როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულება მეტია მის საგადასახადო ბაზაზე, ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულება ნაკლებია მის საგადასახადო ბაზაზე, წარმოიქმნება დროებითი დასაბეგრი სხვაობა. დასაბეგრი დროებითი სხვაობა ისეთი სხვაობაა, რომელიც უნდა დაემატოს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში საგადასახადო მოგების(ზარალის) თანხას, როდესაც მოხდება აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულების ამოღება ან დაფარვა. დასაბეგრი დროებითი სხვაობა წარმოქმნის გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებას. გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობით გამოწვეული, მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში გადასახდელი მოგებიდან გადასახადის თანხა.

როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულება ნაკლებია საგადასახადო ბაზაზე ან ვალდებულებების საბალანსო ღირებულება მეტია მის საგადასახადო ბაზაზე, წარმოიქმნება გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა. გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა ეს ის სხვაობაა, რომელიც მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში უნდა გამოიქვითოს საგადასახადო მოგების(ან ზარალის) თანხიდან, როდესაც მოხდება აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულების ამოღება ან დაფარვა. გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა წარმოქმნის გადავადებულ საგადასახადო აქტივს. გადავადებული საგადასახადო აქტივი არის მოგებიდან გადასახადების თანხა, რომელიც უნდა აღდგეს (გამოიქვითოს) მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში. სხვაგვარად, დასაბეგრი და გამოსაქვითი დროებითი სხვაობას მაშინ აქვს ადგილი, როდესაც ფინანსურ აღრიცხვაში აღიარებული შემოსავლები და ხარჯები საგადასახადო მიზნებისათვის აღიარდება მომავალ პერიოდებში.

განვიხილოთ მაგალითები, სადაც განსხვავებულია სააღრიცხვო და საგადასახადო ცვეთის ხარჯი.

მაგალითი 1.

გადავადებული საგადასახადო აქტივი

აქტივი - კომპიუტერული ტექნიკა ღირს 15 000 ლარი. ცვეთა ერიცხება წრფივი მეთოდით, სააღრიცხვო პოლიტიკით გამოყენების ვადა 3 წელია, საგადასახადო მიზნებისთვის – 5 წელი (20% ამორტიზაციის ნორმა). მოგება ცვეთის ხარჯის აღიარებამდე ყოველწლიურად უცვლელია და შეადგენს 40 000 ლარს.

გავიანგარიშოთ წლების მიხედვით სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგების გადასახადი

განვსაზღვროთ გადავადებული მოგების გადასახადი აქტივის საგადასახადო ბაზისა და საბალანსო ღირებულების საფუძველზე (ცხრილი 3)

ცხრილი 3

სტრ.	მაჩვენებლები	I წ.	II წ.	III წ.	IV წ.	V წ.
1	საბალანსო ამორტიზაცია	5 000	5 000	5 000	0	0
2	საგადასახადო ამორტიზაცია	3 000	3 000	3 000	3 000	3 000
3	დარიცხულ ცვეთებს შორის სხვაობა (1-2)	2 000	2 000	2 000	(3 000)	(3 000)
4	გადავადებული საგადასახადო აქტივი (სტრ.3*15%)	300	300	300	(450)	(450)

ვინაიდან აქტივის საბალანსო ღირებულება ნაკლებია საგადასახადო ბაზაზე, წარმოიქმნა გამოსაქვეთი დროებითი სხვაობა, რომელიც თავის მხრივ წარმოქმნის გადავადებულ საგადასახადო აქტივს. შედეგად პირველი სამი წლის განმავლობაში

საგადასახადო მოგების გადასახადი მეტია, ვიდრე სააღრიცხვო მოგების გადასახადი, რაც წარმოქმნის გადავადებულ საგადასახადო აქტივს. სხვაგვარად, ამ წლებში საგადასახადო ხარჯი ნაკლებია, მაგრამ მეტია ბიუჯეტში გადასახდელი გადასახადი. სხვაობა აღიარებულ ხარჯსა და გადასახდელ თანხას შორის გადავადდება აქტივის სახით და მომდევნო წლებში იქნება გამოყენებული - აღიარდება ხარჯად. ხოლო ბიუჯეტში ნაკლები თანხა იქნება გადასახდელი.

პირველი სამი წლის მოგების გადასახადის აღიარება აისახება შემდეგი გატარებით:

დებიტი - მოგების გადასახადის ხარჯი	5 250
დებიტი - გადავადებული საგადასახადო აქტივი	300
კრედიტი - გადასახდელი მოგების გადასახადი	5 550

სამი წლის განმავლობაში დაგროვილი გადავადებული საგადასახადო აქტივი გაუტოლდება 900 ლარს.

მომდევნო წლებში (4-5) ბიუჯეტში ნაკლები იქნება გადასახდელი, ხოლო საგადასახადო ხარჯი მეტი იქნება და დაიწყება გადავადებული აქტივის გამოყენება. მოგების გადასახადის აღიარება ამ წლებში აისახება შემდეგი გატარებით:

დებიტი - მოგების გადასახადის ხარჯი	6000
კრედიტი - გადავადებული საგადასახადო აქტივი	450
კრედიტი - გადასახდელი მოგების გადასახადი	5 550

ბოლო სამი წლის განმავლობაში გადავადებული საგადასახადო აქტივი იქნება სრულად გამოყენებული და მე-5 წლის ბოლოს ნულს გაუტოლდება.

ეს ანგარიში შეიძლება ასე წარმოვიდგინოთ:

2340 გადავადებული საგადასახადო აქტივი			
დებიტი		კრედიტი	
II წელი	300	VI წელი	450

IIწელი	300	Vწელი	450
IIIწელი	300		
ბრუნვა900		ბრუნვა	900

სააღრიცხვო მოგება, საგადასახადო მოგება და გადავადებული გადასახადი წლების მიხედვით იქნება შემდეგი სახით:

ცხრილი 4

მაჩვენებლები	1-3 წელი		4-5 წელი	
	ფასს	კოდექსი	ფასს	კოდექსი
მოგება ცვეთის ხარჯის გამოკლებამდე	40000	40000	40000	40000
ცვეთის ხარჯი	(5000)	(3000)	0	(3000)
მოგება დაბეგვრამდე	35000	37000	40000	37000
მოგების გადასახადი (15%)	5250	5550	6000	5550
გადავადებული გადასახადი				
	აქტივის წარმოქმნა		აქტივის გამოყენება	
ერთი წლის სხვაობა სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგებას შორის	300 (5250-5550)		450 (6000-5550)	
გადავადებული საგადასახადო აქტივი (დაგროვილი სხვაობა)	900 (300*3წ.)		900 (450*2წ.)	

განვიხილოთ მაგალითი, როდესაც წარმოიქმნება გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება.

მაგალითი 2.

გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება

აქტივი ღირს 100 000 ლარი. ცვეთა ერიცხება წრფივი მეთოდით, სააღრიცხვო პოლიტიკით გამოყენების ვადა 5 წელია, საგადასახადო მიზნებისთვის აქტივის ღირებულება შეძენის წელს მთლიანად იქნა აღიარებული ხარჯად. მოგება ცვეთის ხარჯის აღიარებამდე ყოველწლიურად უცვლელია და შეადგენს 200 000 ლარს.

გავიანგარიშოთ წლების მიხედვით სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგების გადასახადი

განვსაზღვროთ გადავადებული მოგების გადასახადი აქტივის საგადასახადო ბაზისა და საბალანსო ღირებულების საფუძველზე.

ცხრილი 5. აქტივის სააღრიცხვო და საგადასახადო ბაზა წლის ბოლოს

სტრ.	მაჩვენებლები	I წელი	II წელი	III წელი	IV წელი	V წელი
1	საბალანსო ღირებულება	80 000	60 000	40 000	20 000	0
2	საგადასახადო ბაზა	0	0	0	0	0
3	დასაბეგრი დროებითი სხვაობა (1-2)	80 000	60 000	40 000	20 000	0
4	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (სტრ.3*15%)	12 000	9 000	6 000	3 000	0

ვინაიდან აქტივის საბალანსო ღირებულება მეტია საგადასახადო ბაზაზე, წარმოიქმნა დასაბეგრი დროებითი სხვაობა, რომელიც თავის მხრივ წარმოიქმნის გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებას. პირველ წელს საგადასახადო მოგების გადასახადი ნაკლებია, ვიდრე სააღრიცხვო მოგების გადასახადი, რაც წარმოიქმნის გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებას. სხვაგვარად, ამ წლის სააღრიცხვო ხარჯი მეტია, ვიდრე ბიუჯეტში გადასახდელი გადასახადი. სხვაობა აღიარებულ ხარჯსა და გადასახდელ

თანხას შორის გადავადდება ვალდებულების სახით და მომდევნო წლებში იქნება გამოყენებული - ბიუჯეტში მეტი იქნება გადასახდელი.

სააღრიცხვო მოგება, საგადასახადო მოგება და გადავადებული გადასახადი წლების მიხედვით იქნება შემდეგი:

ცხრილი 6. სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგება

მაჩვენებლები	ფასს	სსკ	
	1-5 წელი	1 წელი	2-5 წელი
მოგება ცვეთის ხარჯის გამოკლებამდე	200 000	200 000	200 000
ცვეთის ხარჯი	(20 000)	(100 000)	0
მოგება დაბეგვრამდე	180 000	100 000	200 000
მოგების გადასახადი (15%)	27 000	15 000	30 000

გადავადებული გადასახადი		
	ვალდებულების წარმოქმნა	ვალდებულების დაფარვა
ერთი წლის სხვაობა სააღრიცხვო და საგადასახადო შორის	-12 000 (15 000 – 27 000)	3 000 (30 000 – 27 000)

პირველ წელს მოგების გადასახადის აღიარება აისახება შემდეგი გატარებით:

დებიტი - მოგების გადასახადის ხარჯი 27000

კრედიტი - გადასახდელი მოგების გადასახადი 15000

კრედიტი - გადავადებული მოგების გადასახადი 12000

მომდევნო წლებში (2-5) ბიუჯეტში მეტი იქნება გადასახდელი და დაიწყება გადავადებული ვალდებულების გამოყენება. გატარება ამ წლებში იქნება შემდეგი:

დებიტი - მოგების გადასახადის ხარჯი 27000

დებეტი - გადავადებული მოგების გადასახადი 3000

კრედიტი - გადასახდელი მოგების გადასახადი 30000

ოთხი წლის განმავლობაში (2-5 წლები) გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება იქნება სრულად დაფარული და ბოლო წელს ნულს გაუტოლდება.

ეს ანგარიში შეიძლება ასე წარმოვიდგინოთ:

4210			
დებეტი		კრედიტი	
		I წელი	12 000
II წელი	3 000		
III წელი	3 000		
IV წელი	3 000		
V წელი	3 000		
ბრუნვა	12 000	ბრუნვა	12 000

გადავადებული გადასახადების აღიარება შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პრინციპებს, რითიც დასტურდება გადავადებული გადასახადების აღიარების აუცილებლობა. ამ პრინციპების გამოყენებით ვიღებთ პასუხს კითხვაზე: უნდა აღიარდეს თუ არა გადავადებული გადასახადი, როდის უნდა აღიარდეს გადასახადი, რა სიდიდის მოგების გადასახადი უნდა აღიარდეს?

განვიხილოთ ზოგიერთი მათგანი:

დარიცხვის მეთოდი - მოგების გადასახადი უნდა აღიარდეს მაშინ, როცა წარმოიქმნა და არა მაშინ როცა გადაიხდება ბიუჯეტში.

ეკონომიკური შინაარსის უპირატესობა იურიდიულ ფორმაზე - გადასახადი უნდა აღიარდეს ეკონომიკური შინაარსით, ანუ იმ პერიოდში, როდესაც განხორციელდა სამეურნეო ოპერაცია და არა იურიდიული ფორმით - როდესაც კანონით უწევს გადახდა.

შესაბამისობის პრინციპი - მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აღიარებულ შემოსავალს უნდა დაუპირისპირდეს მის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები. ამდენად, მიმდინარე პერიოდში უნდა აღიარდეს შესაბამისი ოდენობის სააღრიცხვო მოგების გადასახადი, ხოლო სხვაობა ბიუჯეტში გადასახდელ თანხებს შორის გადავადდეს მომავალი პერიოდისათვის. გადასახადების გადავადების აღიარება იწვევს იმას, რომ მოგება აღიარდება ერთ პერიოდში, ხოლო მასთან დაკავშირებული მოგების გადასახადი - მომდევნო პერიოდში.

წინდახედულობის პრინციპი - ამ პრინციპის თანახმად ხარჯებისა და ვალდებულებების აღიარება არ უნდა იყოს შემცირებული. გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების აღიარებით იზრდება სააღრიცხვო ხარჯი, მცირდება გასანაწილებელი მოგება, რითაც რეალიზდება სიფრთხილისა და კონსერვატიზმის პრინციპი. გადავადებული საგადასახადო აქტივი მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა აღიარდეს, თუ ის მომავალში მოიტანს ეკონომიკურ სარგებელს.

საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპი - როდესაც საწარმოს საქმიანობა უწყვეტია, ის აგრძელებს თავის საქმიანობას, არ აპირებს ლიკვიდაციას და ორიენტირებული მოგებაზე, მოხდება გადავადებული გადასახადების გამოყენება.

რას ემსახურება მოგების გადასახადის გადავადება დროში? - ინფორმაცია გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების შესახებ გამოიყენება კომპანიის ინვესტორების, მენეჯერებისა და ფინანსური ანალიტიკოსების მიერ მომავალი საგადასახადო მოგების, სადივიდენდო და ფულადი ნაკადების პოლიტიკის მართვისა და პროგნოზირებისათვის.

როგორც კვლევიდან ჩანს, ნაშრომის ამ ნაწილის ძირითადი ამოცანაა კომპანიების ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში არსებული ერთ-ერთი მოკლევადიანი ვალდებულების - მოგების გადასახადის აღრიცხვის შესახებ ამომწურავი ინფორმაციის მოწოდება. ნაშრომი საშუალებას გვაძლევს შევაფასოთ მოგების გადასახადის აღრიცხვის ობიექტურობა კონკრეტულ მაგალითებზე და პრაქტიკული გაანგარიშებების საფუძველზე გამოვიტანოთ დასკვნა, თუ რა შედეგი შეიძლება მოგვცეს აღნიშნული გადასახადის არასწორმა აღრიცხვამ.

თავი 2. საგადასახადო კოდექსის თანამედროვე მოთხოვნები

2.1 ესტონური მოდელის გავლენა მოგების გადასახადის აღრიცხვაზე

მოგების გადასახადის ეგრედ წოდებული ესტონური მოდელი საქართველოში 2017 წლიდან მოქმედებს და მან მნიშვნელოვნად შეცვალა მოგების გადასახადის გაანგარიშების, ადმინისტრირებისა და დეკლარირების წესები. საგადასახადო რეფორმები ესტონეთში 1994 წლიდან დაიწყო, როდესაც მან უარი თქვა დიფერენცირებულ გადასახადებზე და ფიქსირებული გადასახადი დააწესა ფიზიკური პირების საშემოსავლო გადასახადზე. მოგების გადასახადის ახალი მოდელი ესტონეთში დანერგულია 2000 წლიდან, ის ასევე მოქმედებს ლატვიასა და მაკედონიაში. მისი დანერგვა იგეგმება ასევე უკრაინაში. კანონმდებლის პრინციპი ის არის, რომ ბიზნესში დარჩეს რაც შეიძლება მეტი ფულადი რესურსი - უფრო მეტ ფულად რესურსთან ჰქონდეს წვდომა, რათა გაიზარდოს ინვესტიციები და უკეთესად განვითარდეს ბიზნესი. აღსანიშნავია ისიც, რომ მოგების გადასახადის ახალი - ესტონური მოდელი მთლიანად ეფუძნება IFRS-ის მოთხოვნების მიხედვით განსაზღვრულ მოგებას, შესაბამისად ფინანსური ანგარიშგების მომზადება კიდევ უფრო აქტუალური გახდა. ხშირად გვხვდება მოსაზრება, რომ ესტონურ მოდელში მოგების გადასახადი გაუქმებულია და მან გადაინაცვლა დივიდენდში, თუმცა გადასახადის გადამხდელი ძირითადად კომპანიაა და არა დივიდენდის მიმღები.

კომპანიას გაუჩნდა შესაძლებლობა, რომ მოგების ხარჯზე შეუზღუდავად განავითაროს ბიზნესი მიღებული მოგების რეინვესტირების გზით, ან თუნდაც საბანკო დეპოზიტზე შეინახოს თანხა. მოგების გადასახადის საანგარიშო პერიოდად ითვლება კალენდარული თვე, და შესაბამისად კომპანიებს წლის განმავლობაში შეუძლიათ მრავალჯერ შეცვალონ მოგების ინვესტირების თუ მისი განაწილების სტრატეგია. შედეგად, გაიზარდა კომპანიების კაპიტალი, წარმოების შესაძლებლობები, აქტივები და ამან გამოიწვია ინვესტიციების განხორციელების მოტივაცია.

ესტონური მოდელის კიდევ ერთი მნიშვნელოვანი ღირსებაა საგადასახადო კანონმდებლობის და საგადასახადო ადმინისტრირების სიმარტივე. გადასახადების

დეკლარირება ხდება ელექტრონულად და როგორც უკვე ავღნიშნე, სრულად თავსებადია ფინანსური აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებთან. მოგების გადასახადის მიზნებისთვის გაუქმებულია ყველა სახის სპეციალური საგადასახადო შეღავათი და არ არსებობს უძრავი ან/და მოძრავი ქონების ამორტიზაციის გაანგარიშების აუცილებლობა.

საგადასახადო კანონმდებლობა და გამარტივებული გადასახადების დეკლარირება ამცირებს შეცდომების რისკს დეკლარირებისას და იწვევს ნაკლებ კითხვებს კომპანიის შემოწმებისას, ეს კი დადებითად აისახება საგადასახადო ჯარიმებისა და საურავების ოდენობაზე. გარდა ამისა, სიმარტივე ამცირებს საგადასახადო ადმინისტრირების ხარჯებს როგორც სახელმწიფო, ისე კერძო სექტორში. აქედან გამომდინარე კი თამამად შეიძლება ითქვას, რომ დაბეგვრის ესტონური მოდელი კერძო სექტორისთვის საკმაოდ კომფორტულ გარემოს ქმნის.

ბუნებრივია, საქართველოშიც და ესტონეთშიც საზოგადოების გარკვეული ნაწილი სკეპტიკურად იყო განწყობილი ამ მოდელის მიმართ და მათი ერთ-ერთი მთავარი კითხვა იყო ის, თუ როგორ აისახებოდა ეს რეფორმა საბიუჯეტო შემოსავლებზე. მათი აზრით ბიუჯეტი გადასახადის მნიშვნელოვან ნაწილს დაკარგავდა, თუმცა ესტონურმა მოდელმა სრულიად გაამართლა და მიუხედავად იმისა, რომ ესტონეთში მისი ამოქმედებიდან პირველი ორი წელი ბიუჯეტში იგრძნობოდა კლება მოგების გადასახადის ნაწილში, 2002 წლიდან მან აჩვენა შეუქცევადი ზრდის დინამიკა და არამარტო მოგების გადასახადის ნაწილში.

მოგების გადასახადის ესტონური მოდელის პერსპექტიული გამოყენების სრულყოფის მხრივ, მიმაჩნია, რომ მნიშვნელოვანია ის შევუპირისპიროთ ტრადიციულ მოდელს და შევადაროთ მათი დადებითი და უარყოფითი მხარეები. მოგების გადასახადით დაბეგვრის ესტონურ და ე.წ. ტრადიციულ - ძველ მოდელებს შორის არსებული განმასხვავებელი თვისებები შეგვიძლია ჩამოვაცალიბოთ შემდეგნაირად:

1. ესტონური მოდელი ორიენტირებულია მიღებული ფინანსური შედეგების განაწილებაზე, ხოლო ძველი ე.წ. ტრადიციული მოდელი აქცენტს აკეთებს ბიზნესის ფინანსური შედეგების ფორმირებაზე, რაც გულისხმობს მოგების მიღებას.

2. „ტრადიციული“ მოდელის მიხედვით გადასახადის გადამხდელია ყველა ეკონომიკური სუბიექტი (რეზიდენტი საწარმო და არარეზიდენტი საწარმოს მუდმივი დაწესებულება), თუ ის არ თავისუფლდება გადასახადისგან, ხოლო ესტონური მოდელის მიხედვით არ იბეგრებიან კომერციული ბანკები, მიკროსაფინანსოორგანიზაციები, საკრედიტო კავშირები, სადაზღვეო კომპანიები, სესხის გამცემი სუბიექტები და ა.შ.;
3. ესტონური მოდელი აქცენტირებულია ფაქტობრივად განაცემსა და ჩასათვლელი თანხების მექანიზმზე, როდესაც „ტრადიციული“ მოდელისთვის დაბეგვრის ობიექტია ერთობლივ შემოსავალსა და გამოქვითვებს შორის სხვაობის თანხა, ანუ საგადასახადო მოგება, ამიტომ აქცენტი შემოსავლების სრულყოფილ საგადასახადო აღრიცხვაზე და გაწეული ხარჯების გამოქვითვებზე სწორად მიკუთვნების მექანიზმზე კეთდება;
4. ესტონური მოდელი ითვალისწინებს ყოველთვიურ დეკლარირებას, ხოლო „ტრადიციული“ მოდელის მიხედვით დეკლარირება ხდება გასული წლის შედეგებიდან გამომდინარე წლიური დეკლარირებით;
5. გადასახადის განაკვეთის მიხედვით, გაანგარიშება „ტრადიციულ“ მოდელში ითვალისწინებს სტანდარტულ განაკვეთს (საგადასახადო ბაზა * 15%), ხოლო ესტონურ მოდელში გამოიყენება ე.წ. „აგროსვის“ პრინციპი (დასაბეგრი ბაზა / 0.85 * 15%);
6. „ტრადიციული“ მოდელი ორიენტირებულია საგადასახადო აღრიცხვაზე, როდესაც ესტონური მოდელი მაქსიმალურად აახლოებს ერთმანეთთან ფინანსურ და საგადასახადო აღრიცხვის სისტემებს (იგნორირებულია ცვეთით და მსგავსი მომენტებით გამოწვეული მუდმივი და დროებითი სხვაობები, რაც განვიხილეთ ნაშრომის პირველ ნაწილში);
7. „ტრადიციული“ მოდელი, განსხვავებით ესტონურისგან იყენებს ზარალის გადატანის მექანიზმს შემდგომ წლებში მისაღები მოგებიდან გასულ წლებში მიღებული ზარალის გამოკლების გზით;
8. „ტრადიციული“ მოდელის თანახმად, კომპანია გაწეულ ხარჯებს ყოფდა გამოქვითვად და გამოუქვითვად ხარჯებად. საგადასახადო ხარჯებად

ითვლებოდა კანონით ნებადართული ხარჯები (მთლიანად ან ნაწილობრივ), ხოლო გამოუქვითვადი ხარჯები იფარება დაბეგვრის შემდგომ მიღებული წმინდა მოგებით. რაც შეეხება ესტონურ მოდელს, აქ სწორედ გამოუქვითვადი ხარჯები არის დაბეგვრის ობიექტი, გარკვეული გამოწვევების გარდა (გადახდილი სანქციები ჯარიმებისა და საურავების სახით, რომელიც „ტრადიციული“ მოდელის მიხედვით არ გამოიქვითება და ესტონური მოდელის მიხედვით არ იბეგრება);

9. როგორც უკვე ვახსენე, ესტონური მოდელი ათავისუფლებს ყველა საწარმოს სარეინვესტიციო აქტივებს, ხოლო „ტრადიციული“ დაბეგვრის მოდელი რეინვესტირების ნაწილში მოგების გადასახადისგან ათავისუფლებდა მხოლოდ სასოფლო-სამეურნეო და სამედიცინო დაწესებულებებს;

მოგების გადასახადის სტრუქტურა, მსგავსად ყველა სხვა გადასახადებისა, შედგება ოთხი ელემენტისაგან: პირველ რიგში უნდა განისაზღვროს, თუ ვინ არის გადასახადის გადამხდელი, ანუ ვის შეიძლება ზოგადად მოვთხოვოთ გადასახადის გადახდა; მეორე, ეს არის დაბეგვრის ობიექტი ანუ იმის განსაზღვრა, რა შემთხვევაში შეიძლება დაეკისროს გადამხდელს მოგების გადასახადის გადახდა; მესამე არის გადასახადის განაკვეთი, ანუ რა ოდენობით უნდა გადაიხადოს გადამხდელმა გადასახადი დაბეგვრის ობიექტიდან; მეოთხე, ეს არის გადასახადისგან გათავისუფლება. აღსანიშნავია, რომ გათავისუფლებული შეიძლება იყოს მხოლოდ და მხოლოდ ისეთი ოპერაცია, რომელიც დაიბეგრებოდა, რომ არ ყოფილიყო გათავისუფლებული ანუ სხვა სიტყვებით - თუ რომელიმე ოპერაცია არ იქნება დაბეგვრის ობიექტი, შესაბამისად ის ვერც გათავისუფლებული ვერ იქნება გადასახადისაგან.

მოგების გადასახადი საქართველოს საგადასახადო კოდექსში (შემდეგში სსკ) მოიცავს 96-99 მუხლებს. ნაშრომის შემდეგ ნაწილში დეტალურად განვიხილავთ ზემოთ ჩამოთვლილ ელემენტებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით.

გადასახადის გადამხდელი

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლის მიხედვით გადასახადის გადამხდელი შეიძლება იყოს მხოლოდ საქართველოს რეზიდენტი⁵ საწარმო ან/და არარეზიდენტი⁶ საწარმო, რომელიც საქართველოში საქმიანობს მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით ან/და შემოსავალს იღებს საქართველოში არსებული წყაროდან. არარეზიდენტებთან მიმართებაში გვაქვს დაბეგვრასთან დაკავშირებული სამი ე.წ. ნიუანსი, რასაც უნდა მივაქციოთ ყურადღება. პირველი: თუ არარეზიდენტი საწარმო საქართველოში შემოსავალს იღებს მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, ის დაიბეგრება როგორც საქართველოს საწარმო. ხოლო, თუ საქმიანობა ხორციელდება მუდმივი დაწესებულების გარეშე და შემოსავლის წყაროა საქართველო, ამ შემთხვევაში ყურადღება უნდა მივაქციოთ, არარეზიდენტი მომსახურების გაწევიდან იღებს შემოსავალს თუ საქონლის რეალიზაციიდან. თუ შემოსავლის მიღება ხდება საქონლის რეალიზაციიდან, ამ შემთხვევაში თავად არარეზიდენტი იხდის გადასახადს ნამეტ შემოსავალზე, ხოლო თუ შემოსავლის გენერირება ხდება მომსახურების გაწევის გზით, მაშინ შემოდის უკვე საგადასახადო აგენტის ცნება - საგადასახადო აგენტს ევალება გადაიხადოს არარეზიდენტის კუთვნილი მოგების გადასახადი. ამ ნაწილს არეგულირებს სსკ-ის 134-ე (არარეზიდენტის შემოსავლის დაბეგვრა გადახდის წყაროსთან) და 154-ე (გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავების წესი) მუხლები.

აქვე აღვნიშნავ იმ ბიზნესსუბიექტების შესახებ, რომლებიც არ არიან გადასული ესტონურ მოდელზე და მოგების გადასახადის გაანგარიშებას ახდენენ „შემოსავალს მინუს ხარჯის“ პრინციპით. ასეთებია:

- ბანკები, მიკროსაფინანსო ორგანიზაციები, სადაზღვევო კომპანიები, საკრედიტო კავშირები, სესხის გამცემი სუბიექტები;
- პირები, რომლებიც მოგებას იღებენ „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული „არსებული ხელშეკრულებებიდან“ გამომდინარე, ნავთობისა და გაზის ოპერაციების შედეგად;

⁵ რეზიდენტი – რეზიდენტი ფიზიკური პირი ან რეზიდენტი იურიდიული პირი (საქართველოს საწარმო ან საქართველოს ორგანიზაცია). (სსკ მუხლი 8. ნაწილი 20)

⁶ არარეზიდენტი – პირი, რომელიც არ არის რეზიდენტი. (სსკ მუხლი 8. ნაწილი 4)

- ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მომწყობი პირები, საქმიანობის ამ ნაწილში.

დაბეგვრის ობიექტი

დაბეგვრის ობიექტი ოთხ ნაწილად იყოფა. პირველი, ეს არის განაწილებული მოგება, რაც არის ძირითადი იდეა ესტონური მოდელის მიხედვით მოგების გადასახადით დაბეგვრის- როდესაც ბიზნესი გაანაწილებს თანხას, მხოლოდ მაშინ მოხდება დაბეგვრა. შემდეგი ნაწილები კანონმდებელმა შემოიღო იმ მიზნით, რომ ბიზნესიდან ფულადი სახსრები არ გასულიყო მოგების განაწილებისაგან თავის არიდების - გვერდის ავლით და ესენია: არაეკონომიკური ხარჯი, უსასყიდლო მიწოდება და სსკ-ის მიერ დადგენილ ზღვრულ ოდენობაზე მეტი ოდენობის წარმომადგენლობითი ხარჯის გაწევა.

მოგების განაწილება- როდესაც ხდება დივიდენდის⁷ გაცემა პარტნიორზეპროპორციით ან პროპორციის დაცვის გარეშე, ეს ითვლება მოგების განაწილებად. კანონმდებელმა განაწილებული მოგება გაათანაბრა ასევე ისეთი ოპერაციების განხორციელებასთან, რომლის დროსაც გარიგების ფასი განსხვავდება საბაზრო ფასისაგან (იაფად გაყიდვა, ძვირად შეძენა) და ამ შემთხვევაში ასეთებია: ურთიერთდამოკიდებულ პირებთან განხორციელებული ოპერაციები, რომლებიც არ იბეგრება ესტონური მოდელით; კონტროლირებადი ოპერაციების განხორციელება (ე.წ. Transfer Pricing); საშემოსავლო/მოგების გადასახადისგან გათავისუფლებულ პირებთან განხორციელებული ოპერაციები. ჩამოთვლილ შემთხვევებში აუცილებლად უნდა გაკონტროლდეს გარიგების ფასი და თუ რეალიზატორი საბაზრო ფასზე ნაკლებ ფასად გაყიდის საქონელს/მომსახურებას, დაბეგვრას დაექვემდებარება სხვაობა გარიგების ფასსა და საბაზრო ფასს შორის. ანალოგიურად, თუ ნივთის შეძენა ხდება საბაზრო ფასზე უფრო ძვირად, ზედმეტად გადახდილი თანხა ექვემდებარება მოგების გადასახადით

⁷ დივიდენდი – აქციონერის/მოწილის მიერ აქციებიდან ან უფლებებიდან (წილებიდან) მიღებული (მათ შორის, პრივილეგირებული აქციებიდან პროცენტის სახით მიღებული) ნებისმიერი შემოსავალი, რომელიც მიიღება მოგების განაწილების შედეგად და რომელსაც იურიდიული პირი უნაწილებს აქციონერებს/მოწილებს, კაპიტალში მათი კუთვნილი აქციების/უფლებების პროპორციულად ან პროპორციის დაცვის გარეშე. (სსკ მუხლი 8. ნაწილი 12)

დაბეგვრას. აღსანიშნავია, რომ ბრძანება N996-ში⁸ (გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ) მოცემულია 10 პროცენტის ლავირების საშუალება, რა დროსაც ითვლება, რომ გარიგების მონაწილე პირთა ურთიერთდამოკიდებულებამ არ იქონია შედეგებზე გავლენა.

მოგების გადასახადის საპროცენტო განაკვეთი უცვლელი დარჩა და შეადგენს 15 პროცენტს, თუმცა შემოვიდა „აგროსვის“ პრინციპი. აღსანიშნავია, რომ „იგროსება“ თანხა დივიდენდის ჩათვლით, რაც ნიშნავს, რომ დასაბეგრი თანხა მიიღება გასანაწილებელი თანხის გაყოფით 0.85-ზე.

მაგალითად:

შემოსავალი = 500,000 ლარი, ხარჯი = 400,000 ლარი, მოგება = 100,000 ლარი;

განაწილებული მოგება = 85,000 ლარი;

*მოგების გადასახადი = $85,000 / 0.85 * 15\% = 15,000$ ლარი.*

იმისათვის, რომ დავინახოთ განსხვავება 2017 წლამდე მოქმედ მოგების გადასახადის მოდელსა და ამჟამად მოქმედ ესტონურ მოდელს შორის, განვიხილოთ შემდეგი მაგალითი:

დავუშვათ, კომპანიის მიერ წლის განმავლობაში მიღებულმა შემოსავალმა შეადგინა 300,000 ლარი, ხოლო მასთან დაკავშირებულმა ხარჯმა - 200,000 ლარი. სიმარტივისათვის დავუშვათ, რომ ყველა ხარჯი არის დოკუმენტურად დადასტურებული და ექვემდებარება გამოქვითვას.

კომპანიამ მომდევნო წელს მოგების განაწილება განახორციელა ორ ეტაპად:

- 5 ივნისს განხორციელდა პირველი ტრანში - 30,000 ლარი;
- 3 ნოემბერს განხორციელდა მეორე ტრანში - 20,000 ლარი;

შედეგები იქნება შემდეგი სახის:

⁸ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება N996 - გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ.

ძველი მოდელი	განაწილებული მოგება	მოგების გადასახადი	საშემოსავლო გადასახადი	ხელზე მიღებული თანხა	გასანაწილებელი მოგება
	-	<u>15,000</u>	-	-	85,000
I განაწილება	30,000	-	<u>1,500</u>	28,500	55,000
II განაწილება	20,000	-	<u>1,000</u>	19,000	35,000

მოგების გადასახადის ძველი მოდელის შესაბამისად, საანგარიშო წლის მიხედვით შედგენილი და საანგარიშოს მომდევნო წლის პირველი აპრილისთვის წარდგენილი მოგების დეკლარაციით გადასახდელი მოგების გადასახადი იქნებოდა მთლიანი თანხა ანუ, ყოველ გამომუშავებულ 100,000 ლარის მოგებაზე კომპანია საანგარიშოს მომდევნო წლის პირველი აპრილისთვის გადაიხდიდა 15,000 ლარს მოგების გადასახადის სახით, ხოლო დივიდენდის კუთვნილ გადასახადს გადაიხდიდა უშუალოდ განაწილების - დივიდენდის გაცემის მომენტისთვის.

ესტონური მოდელი	განაწილებული მოგება	მოგების გადასახადი	საშემოსავლო გადასახადი	ხელზე მიღებული თანხა	გასანაწილებელი მოგება
					85,000
I განაწილება	30,000	<u>5,294</u>	<u>1,500</u>	28,500	55,000
II განაწილება	20,000	<u>3,529</u>	<u>1,000</u>	19,000	35,000

ესტონურ მოდელზე გადასვლის შემდეგ, მოგების გადასახადის გადახდის ვალდებულება დგება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოხდება დივიდენდის განაწილება, და მხოლოდ იმ პროპორციით, რა თანხის განაწილებაც მოხდება.

სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, ესტონურ მოდელზე გადასულ ბიზნესს დარჩება გაცილებით მეტი ფულადი სახსრები (გადახდილი გადასახადი: $5,294+1,500+3,529+1,000=11,323$ ლარი), ვიდრე მოგების გადასახადის ძველი მოდელის შემთხვევაში დარჩებოდა (გადახდილი გადასახადი: $15,000+1,500+1,000=17,500$

ლარი).შესაბამისად, ესტონური მოდელის პირობებში კომპანიას მეტი ფულადი რესურსი ექნება ბიზნესის განვითარება-გაფართოებისთვის.

აქვე აღვნიშნავთ იმ ოპერაციების შესახებ, რომლებიც არ ითვლება მოგების განაწილებად. ესენია:

- საწარმოს ლიკვიდაციისას ან აქციის (წილის) გამოსყიდვისას განხორციელებული განაცემი, რომელიც პარტნიორის შენატანს არ აღემატება. ანუ თუ პარტნიორს კაპიტალში ჩადებული აქვს 100,000 ლარი, ამ თანხის ფარგლებში კაპიტალის შემცირების გზით უკან გატანილი თანხა არ ჩაითვლება მოგების განაწილებად;
- თუ ხდება პარტნიორზე გადახდა ამავე საწარმოს წილის საკუთრებაში გადაცემით;
- დივიდენდის განაწილება ესტონურ მოდელზე მყოფ კომპანიაზე. ამ ოპერაციით არ ხდება ბიზნესიდან თანხის ამოღება, ანუ ფულადი სახსრები რჩება ისევ ბიზნესის სექტორში, რაც არ არის მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი. (ესტონეთში მოქმედი მოდელი განსხვავდება საქართველოში მოქმედი მოდელისგან. ესტონეთში ნებისმიერი პირველი განაწილება იბეგრება მოგების გადასახადით);
- სახელმწიფოსთვის აქტივების გადაცემა კაპიტალის შემცირების გზით, თუ ამ საწარმოს 50%-ზე მეტ წილს ფლობს სახელმწიფო;
- უცხოური საწარმოსაგან (გარდა ოფშორული ზონის საწარმოებისა) მიღებული დივიდენდის განაწილება.ამ შემთხვევაში შეღავათიანი დაბეგვრის ქვეყნებიდან მიღებული დივიდენდი აუცილებლად დაიბეგრება. მინდა ყურადღება გავამახვილო იმაზე, რომ ეს ეხება მხოლოდ და მხოლოდ დივიდენდს და არა მიღებულ მოგებას. ოფშორულ ქვეყანაში არსებული საქართველოს საწარმოს ფილიალიდან მიღებული მოგება დაიბეგრება მხოლოდ მისი განაწილების მომენტში.

განვიხილოთ შემდეგი მაგალითი:

მაგალითი 1. მოგების განაწილება

2017 წელს შპს „ალფამ“ პროპორციულად გაანაწილა წმინდა მოგება - 90,000 ლარი.

შპს „ალფას“ პარტნიორებს წარმოადგენენ შემდეგი პირები:

- ფ/პ ნინო აბაშიძე - 30%
- სს აგრობანკი - 20%
- შპს „ბეტა“ - 50%

მოგება განაწილდა წილების პროპორციულად და შპს „ალფას“ მოგების გადასახადის გადახდა არ მოუწევს ესტონურ მოდელზე მყოფ შპს „ბეტა“-ზე განაწილებული თანხის ნაწილში. დანარჩენ ორ შემთხვევაში მოგების გადასახადი გადაიხდება სტანდარტულად, ვინაიდან ფიზიკური პირი და სააქციო საზოგადოება ფუნქციონირებენ ესტონური მოდელისაგან განსხვავებული დაბეგვრის რეჟიმებით.

მაგალითი 2. მოგების განაწილება

2017 წელს შპს „ალფამ“ პროპორციულად გაანაწილა წმინდა მოგება - 30,000 ლარი.

აქედან:

- 20,000 ლარი არის დივიდენდი, რომელიც მიიღო გერმანიაში ფუნქციონირებადი შვილობილი კომპანიისაგან (ფილიალი);
- 70,000 ლარი არის ადგილობრივი ოპერაციებიდან მიღებული მოგება.

ამ შემთხვევაში დაბნეულობა რომ არ გამოწვეულიყო, კანონმდებელმა დააკონკრეტა, რომ თუ ნაწილდება დივიდენდი, ითვლება, რომ პირველ რიგში ვანაწილებთ უცხოეთიდან მიღებულ დივიდენდს. შესაბამისად, პირველ რიგში ვანაწილებთ 20,000 ლარს, რომელიც არ ექვემდებარება დაბეგვრას, ხოლო დანარჩენი 10,000 ლარი დაიბეგრება წინა მაგალითში განხილული შემთხვევის მსგავსად, ანუ იმის მიხედვით, თუ ვისზე ნაწილდება დივიდენდი.

საინტერესოა აგრეთვე, ოფშორული კომპანიების შესახებ მაგალითი, სადაც, როგორც უკვე აღვნიშნეთ, უნდა გაკონტროლდეს გარიგების ფასი, არ უნდა მოხდეს იმაზე მეტი თანხის გადახდა, ვიდრე ეს საბაზრო პრინციპით არის დაშვებული.

მაგალითი 3. საერთაშორისო კონტროლირებადი ოპერაციები (Transfer Pricing)

შპს M დაფუძნდა მარშალის კუნძულებზე (შელავათიანი დაბეგვრის ქვეყანა) რეგისტრირებული შპს P-ს მიერ.

2017 წლის მარტში შპს M-მა 400,000 ლარად შეიძინა შპს P-გან კომპიუტერული პროგრამა, რომლის საბაზრო ფასიც შემდგომში შეადგენდა 150,000 ლარს.

მოგების გადასახით დაბეგვრის ობიექტი იქნება საბაზრო ფასსა და რეალურად გადახდილ თანხას შორის სხვაობა:

$$(400,000 - 150,000) / 0.85 \times 15\% = \underline{44,117} \text{ ლარი}$$

მაგალითი 4. მოგების განაწილება

შპს „ალფა“ დაფუძნდა 2017 წლის თებერვალში და მისი პარტნიორები არიან:

- ფ/პ ნინო აბაშიძე - 50% (კაპიტალში მონაწილეობა 50,000 ლარი);

- ფ/პ გიორგი ჭყონია - 50% (კაპიტალში მონაწილეობა 50,000 ლარი);

2017 წლის განმავლობაში კომპანიამ მიიღო წმინდა მოგება 80,000 ლარის ოდენობით.

2018 წლის იანვარში ფ/პირმა ნინო აბაშიძემ გადაწყვიტა წილიდან გასვლა და სანაცვლოდ გაიტანა 80,000 ლარი.

ამ შემთხვევაში დივიდენდად ჩაითვლება თანხის მხოლოდ ის ნაწილი, რა თანხითაც განაწილებული მოგება აღემატება ფიზიკური პირის მიერ კაპიტალში მონაწილეობის თანხას. მოცემულ მაგალითში ეს ოდენობა იქნება 30,000 ლარი (80,000 – 50,000 = 30,000 ლარი). შესაბამისად, გადასახდელი იქნება:

$$(80,000 - 50,000) / 0.85 * 15\% = 5,294 \text{ ლარი}$$

არაეკონომიკური ხარჯი - ეკონომიკური საქმიანობის განმარტება მოცემულია სსკ-ის მე-9 მუხლში, რომლის მიხედვითაც, ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება შემოსავლის/მოგების მიღების მიზნით, ითვლება ეკონომიკურ საქმიანობად. ამასთანავე, საყურადღებოა, რომ საქმიანობის შედეგს არა აქვს მნიშვნელობა. შესაძლოა მოგება

საერთოდ ვერ მივიღოთ, თუმცა მიზანი თუ სწორედ მოგების მიღება იყო, ითვლება ეკონომიკურ საქმიანობად. არაეკონომიკური ხარჯის ელემენტებია:

- ხარჯი, რომელიც დოკუმენტურად დადასტურებული არ არის. ექვემდებარება მოგების გადასახადით დაბეგვრას. მოგების გადასახადის ძველი მოდელის მიხედვით ასეთი ტიპის ხარჯებიარ გამოიქვითებოდა მოგების დასაბეგრი ბაზის გაანგარიშებისას;
- ხარჯი, რომლის გაწევის მიზანსაც არ წარმოადგენს შემოსავლის მიღება. მსგავსი ტიპის ხარჯიც ექვემდებარება დაბეგვრას;
- მიკრობიზნესის სტატუსის მქონე პირისაგან შეძენილ საქონელზე/მომსახურებაზე გაწეული ხარჯი;
- ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელისაგან შეძენილ საქონელზე/მომსახურებაზე გაწეული ხარჯი;
- ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილ ზღვარს ზემოთ გადახდილი პროცენტი. ეს არის ფინანსთა მინისტრის 34-ე ბრძანება⁹, რომლის მიხედვითაც საპროცენტო განაკვეთი განსაზღვრულია 24%-ით. თუ საწარმო იხდის 24 პროცენტზე მეტს სასესხო ვალდებულების ფარგლებში, სხვაობა დაექვემდებარება მოგების გადასახადით დაბეგვრას. აღსანიშნავია, რომ ეს არ ეხება საქართველოში რეგისტრირებულ ლიცენზირებულ ფინანსურ ინსტიტუტებს. თუ ფინანსური საქმიანობის განმახორციელებელ საწარმოს ბანკიდან აღებული აქვს სესხი 24 პროცენტზე მაღალი განაკვეთით, არსებული შეზღუდვის მიუხედავად პროცენტის თანხა სრულად დაექვემდებარება ხარჯებში გამოქვითვას და საწარმოს არ მოუწევს მოგების გადასახადის გადახდა სხვაობის თანხაზე;
- სპეციალური სავაჭრო კომპანიისაგან უცხოური საქონლის შესაძენად საქონლის საბაჟო ღირებულებაზე მეტი ოდენობით გაწეული ხარჯი.

⁹საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის საპროცენტო განაკვეთების დამტკიცების თაობაზე

მაგალითი 1. არაეკონომიკური ხარჯი

შპს „ალფას“ მიერ 2018 წლის იანვარში განხორციელებულია შემდეგი ოპერაციები:

- 12,000 ლარად დოკუმენტის გარეშე ფიზიკური პირისგან შეძენილია მსუბუქი ავტომობილი, რომლის საბაზრო ღირებულებაც შეადგენს 9,000 ლარს;
- მიკრობიზნესის სტატუსის მქონე პირზე გაყიდულია 3,000 ლარის ღირებულების კომპიუტერი 1,500 ლარად; ასევე ამავე პირისგან შეძენილია ხელნაკეთი ჭურჭელი ოფისისთვის 1,200 ლარად.

უნდა აღინიშნოს, რომ პირველ შემთხვევაში, როდესაც ფიზიკური პირისგან ხდება ავტომობილის შეძენა დოკუმენტის გარეშე, ურთიერთდამოკიდებულება და საბაზრო ფასი მონაწილეობას აღარ იღებს დასაბეგრი თანხის გაანგარიშებაში და იბეგრება პირდაპირ გარიგების მთლიანი თანხა.

რაც შეეხება მეორე შემთხვევას, როდესაც 3,000 ლარის ღირებულების საქონლის მიწოდება მოხდა 1,500 ლარად, სხვაობა დაექვემდებარება დაბეგვრას, თუ საქმე გვაქვს საშემოსავლო გადასახადისგან გათავისუფლებულ პირთან და ყურადღება უნდა მიექცეს გაყიდული საქონლის საბაზრო ფასს და იმაზე ნაკლებად არ უნდა იყოს შემოსავალი გენერირებული, ვიდრე ამას საბაზრო ფასის პრინციპი ითვალისწინებს. მსგავს შემთხვევაში სხვაობის თანხაზე მოუწევს საწარმოს მოგების გადასახადის გადახდა. ასევე მიკრობიზნესის სტატუსის მქონე პირისგან 1,200 ლარის საქონლის შეძენისას, 1,200 ლარი მთლიანად დაექვემდებარება დაბეგვრას, თუ ოპერაცია განხორციელებულია მიკრობიზნესის სტატუსით საქმიანობის ფარგლებში.

შემდეგი ნიუანსები და ტრანზაქციები ეხება ოფშორულ კომპანიებთან და მოგების გადასახადისგან გათავისუფლებულ პირებთან განხორციელებულ ოპერაციებს. ამ შემთხვევაში აუცილებლად უნდა მივაქციოთ ყურადღება გასულ თანხებს, ანუ უნდა მივაქციოთ ყურადღება იმას, თუ ვინ არის თანხის მიმღები. მოგების გადასახადით იბეგრება შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში რეგისტრირებულ პირთან, ასევე

მოგების გადასახადისგან გათავისუფლებულ პირთან განხორციელებული შემდეგი ოპერაციები:

- სასესხო ფასიანი ქაღალდის შესაძენად განხორციელებული გადახდა;
- ჯარიმის გადახდა;
- ავანსის გადახდა;
- სესხის გაცემა ან/და მის მიმართ არსებული მოთხოვნის შესაძენად განხორციელებული გადახდა; *
- ზარალი, რომელიც წარმოიშობა მოთხოვნის უფლების გადაცემით ან მასზე უარის თქმით.

(ვარსკვლავით მონიშნულ პუნქტებზე მოგვიანებით გვექნება საუბარი, გადახდილი გადასახადის დაბრუნების მექანიზმთან მიმართებაში.)

თუ ოფშორული კომპანიების ან მოგების გადასახადისგან გათავისუფლებული პირების მიერ გამოშვებული ფასიანი ქაღალდების შესაძენად განხორციელდება გადახდა, ეს ოპერაცია (გადახდილი თანხა) იქნება მოგების გადასახადით დასაბეგრი. ასევე, ოფშორული კომპანიისთვის ან მოგების გადასახადისგან გათავისუფლებული პირისთვის გადახდილი ჯარიმებიც დაიბეგრება მოგების გადასახადით.

თუ ზემოთ აღნიშნულ პირებზე ხორციელდება ავანსის გადახდა (ეს ნაწილი გარკვეულ წილად ტვირთად დააწვება ბიზნესს, რადგან გარკვეული ტიპის ბიზნეს სუბიექტებს ჰქონდათ ოპერაციები ოფშორულ ფირმებთან, როდესაც წინასწარ ხდებოდა თანხის გადახდა, და შემდეგ საქონლის მიღება) გადახდის მომენტში ავანსის თანხა უნდა დაიბეგროს მოგების გადასახადით, ხოლო როდესაც მოხდება საქონლის მიღება, ამ დროს უკვე განსხვავებული რეჟიმი მოქმედებს, რასაც ქვემოთ განვიხილავთ.

თუ გავეცით სესხი ან/და შევიძინეთ მის მიმართ არსებული მოთხოვნა, ექვემდებარება პირდაპირ დაბეგვრას, რაც გულისხმობს რომ, მაგალითად რომელიმე საწარმოს რომ გააჩნდეს ოფშორული კომპანიის მიმართ მოთხოვნა (წარმოშობილი საქონლის მიწოდებით, ავანსის გადახდით, მომსახურების გაწევით და სხვა) პირობითად 100,000 ლარი და ჩვენ ეს მოთხოვნა მისგან შევიძინეთ 80,000 ლარად. ამ შემთხვევაში ეს თანხა -

80,000 ლარი, რაც გადავიხადეთ ექვემდებარება დაბეგვრას და აგროსვის პრინციპით გადავიხდით მოგების გადასახადს.¹⁰

მოგების გადასახადით დაიბეგრება აგრეთვე:

- არარეზიდენტის, ასევე მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებული პირის კაპიტალში შენატანი ან აქციის/წილის შესაძენად განხორციელებული გადახდა;
- ფიზიკურ პირზე ან არარეზიდენტზე სესხის გაცემა (არ ეხება ბანკებს, ლომბარდებს, სესხის გამცემ სუბიექტებს...); (ესეც საკმაოდ მძიმე ტვირთად დააწვა ესტონურ მოდელზე გადასულ ბიზნესს, რადგან უწევს გაცემული სესხის ძირი თანხის 15 პროცენტით დაბეგვრა);
- პარტნიორი ფიზიკური პირის ან არარეზიდენტი პირის მიერ აღებული სესხის დეპოზიტით უზრუნველყოფა; (დაიბეგრება ის თანხა, რა თანხითაც ხდება უზრუნველყოფა).

ბანკების და ფინანსური სექტორის შემთხვევაში სესხის გაცემა ან/და დეპოზიტით უზრუნველყოფა დაიბეგრება მოგების გადასახადით, თუ ოპერაციის მეორე მხარეს წარმოადგენს:

- არარეზიდენტი პარტნიორი;
- მოგების გადასახადისგან გათავისუფლებული პარტნიორი;
- არანაკლებ ერთი პროცენტი წილის მფლობელი პარტნიორი ფიზიკური პირი.

დავუბრუნდეთ ზემოთ განხილულ ადრე გადახდილი მოგების გადასახადის ჩათვლის მექანიზმს (რომელიც ვარსკვლავით იყო აღნიშნული). პირი უფლებამოსილია დაიბრუნოს ადრე გადახდილი მოგების გადასახადი, თუ:

- შემენილი სასესხო ფასიანი ქაღალდის, კაპიტალში მონაწილეობის უფლების (აქციის/წილის) მიწოდების შედეგად განხორციელდა ანაზღაურება. შეგვიძლია ბიუჯეტში გადახდილი თანხა ჩავითვალოთ პროპორციულად;

¹⁰ შემოსავლების სამსახურის სიტუაციური სახელმძღვანელო: მოგების გადასახადი - შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში რეგისტრირებულ პირთან განხორციელებული ოპერაცია 2619. (https://www.rs.ge/Default.aspx?sec_id=5699&lang=1&mid=26)

- მოხდა გაცემული სესხის/გადახდილი ავანსის თანხის დაბრუნება ან ავანსის სანაცვლოდ საქონლის/მომსახურების მიღება. დაბრუნების საანგარიშო პერიოდში პროპორციულად შეგვიძლია ჩავითვალოთ ადრე გადახდილი გადასახადი. აქ ყურადღება უნდა მივაქციოთ იმ ფაქტს, რომ ხშირად გვაქვს განსხვავება ვალუტის კურსებს შორის გადახდის და დაბრუნების დღეებში. გასათვალისწინებელია, რომ ჩათვლა ხორციელდება გადახდის დღის კურსის მიხედვით;
- გაუქმდა სესხის დეპოზიტით უზრუნველყოფა.

მაგალითი 2. არაეკონომიკური ხარჯი

შპს „ალფას“ მიერ 2018 წლის თებერვალში განხორციელდა შემდეგი ოპერაციები:

- გაცემულია სესხი არარეზიდენტზე 40,000 აშშ დოლარის ოდენობით (1 USD = 2.4 GEL);
- დამფუძნებელმა აიღო სესხი 200,000 ლარის ოდენობით, რომლის უზრუნველყოფა მოხდა შპს „ალფას“ დეპოზიტზე არსებული თანხით - 60,000 ლარი;

პირველ შემთხვევაში, რა თქმა უნდა, დაიბეგრება ეროვნული ბანკის მიერ განსაზღვრული კურსით, რომელიც მოცემული გვაქვს (1 USD = 2.4 GEL) და მოხდება კუთვნილი გადასახადის გადახდა.

რაც შეეხება მეორე შემთხვევას, ამ შემთხვევაში დაბეგვრას დაექვემდებარება 60,000 ლარი, ანუ რა თანხითაც ხდება სესხის უზრუნველყოფა. (პირვანდელი რედაქციით ესტონური მოდელის შემოღებისას, დაბეგვრას ექვემდებარებოდა სესხის თანხა სრულად, თუმცა შეიცვალა ეს და საკმაოდ პოზიტიური ცვლილებაა).

მაგალითი 3. არაეკონომიკური ხარჯი

შპს „ალფას“ მიერ 2018 წლის მარტში განხორციელდა შემდეგი ოპერაციები:

- არარეზიდენტის მიერ დაბრუნებულია სესხის ნაწილი - 15,000 დოლარი. გაცვლითი კურსი არის 1 USD = 2.0 GEL;

- გაუქმდა დამფუძნებლის მიერ აღებული სესხის დეპოზიტით უზრუნველყოფის დოკუმენტი.

თუ არარეზიდენტმა დააბრუნა 15,000 დოლარი, როდესაც კურსი იყო 2.0 ნიშნულზე, თანხის დაბრუნებისას არსებული კურსის მიუხედავად, გადასახადის ჩათვლა მოხდება სესხის გაცემისას არსებული კურსის შესაბამისად ანუ 40,000 დოლარში 15,000 დოლარის ხვედრითი წილის პროპორციულად.

მეორე შემთხვევაში კი, თუ გაუქმდება დამფუძნებლის მიერ აღებულ სესხზე დეპოზიტით უზრუნველყოფა, გადახდილ გადასახადს მთლიანად დავიბრუნებთ.

უსასყიდლოდ მიწოდება - საქონლის მიწოდება, მომსახურების გაწევა ან ფულადი სახსრების გადაცემა, რომლის მიზანსაც არ წარმოადგენს შემოსავლის გენერირება, წარმოადგენს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს.¹¹ აღსანიშნავია, რომ არსებობს პროექტი, რომელიც უნდა დაამტკიცოს პარლამენტმა და რომელიც დიდი ალბათობით დამტკიცდება, რომლის მიხედვითაც ესტონურ მოდელზე მყოფი საწარმოები არ დაიბეგრებიან მოგების გადასახადით თუ ერთმანეთში განახორციელებენ საქონლის მიწოდებას ან მომსახურების გაწევას უსასყიდლოდ. ამჟამინდელი რედაქციის მიხედვით, ერთი და იგივე საქონელი რომ რამდენიმე ეტაპად მიაწოდონ ესტონური მოდელით მომუშავე საწარმოებმა ერთმანეთს, ეს ოპერაცია ყოველ ჯერზე იქნება დაბეგვრის ობიექტი და შესაძლოა გადასახადმა თავად ნივთის ღირებულებას გადააჭარბოს, რაც ჩემი აზრით არ არის სწორი და სამართლიანი.

უსასყიდლო მიწოდებად ითვლება ასევე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან ძირითადი საშუალებების დანაკლისი და იბეგრება გამოვლენის მომენტში მოგების გადასახადით საბაზრო ფასიდან. მინდა ხაზი გავუსვა იმას, რომ კოდექსში შევიდა ცვლილება¹², რომლითაც დაკონკრეტდა, რომ საქონლის ან/და მომსახურების უსასყიდლო მიწოდების ან საქონლის დანაკლისის გამოვლენის შემთხვევაში მისი საბაზრო ღირებულება დაიბეგრება დამატებული ღირებულების გადასახადის

¹¹სსკ. 98³. უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება/მომსახურების გაწევა ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა.

¹² საქართველოს კანონი საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/4595604?publication=0#DOCUMENT:1;>

გამოკლებით. მანამდე არსებული ჩანაწერის მიხედვით მოგების გადასახადით იბეგრებოდა სრული თანხა, რაც ჩემი აზრით იყო არასამართლიანი, რადგან ხდებოდა გადასახადის ხელმეორედ სხვა გადასახადით დაბეგვრა. (ეს არ ნიშნავს იმას, რომ აღნიშნული ოპერაცია დამოუკიდებლადარდაიბეგრება დამატებული ღირებულების გადასახადით.)

მაგალითი 1. უსასყიდლოდ მიწოდება

- დანაკლისად გამოვლენილი საქონლის საბზრო ღირებულება დამატებული ღირებულების გადასახადის გარეშე შეადგენს 100 ლარს;

კოდექსის ძველი რედაქციის მიხედვით დაბეგვრა:

$$100 \times 1.18 / 0.85 \times 0.15 = 118 / 0.85 \times 0.15 = 138.8 \times 0.15 = 20.8 \text{ ლარი}$$

ახალი რედაქციის მიხედვით დაბეგვრა:

$$100 / 0.85 \times 0.15 = 117.6 \times 0.15 = 17.6 \text{ ლარი}$$

მინდა აღვნიშნო, აგრეთვე, იმ შემთხვევებისა და ოპერაციების შესახებ, რომლებიც არ ჩაითვლება უსასყიდლო მიწოდებად, და შესაბამისად არ დაიბეგრება მოგების გადასახადით. ესენია:

- საქველმოქმედო ხარჯი არაუმეტეს წინა წელს მიღებული წმინდა მოგების 10 პროცენტისა; (ეს ოპერაცია ძველი მოდელის მოგების გადასახადის პირობებში შეგვეძლო გამოგვექვითა ხარჯებში, ესტონური მოდელის პირობებში არ ითვლება უსასყიდლო მიწოდებად);
- უსასყიდლო მიწოდება, რომელიც დაბეგრილია გადახდის წყაროსთან 154-ე მუხლით (გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავების წესი); (საკმაოდ მნიშვნელოვანი ნიუანსია და განსხვავებულმა ოპერაციებმა შესაძლოა დაბნეულობა გამოიწვიოს, ამიტომ დეტალურად განვიხილავთ ქვემოთ, კერძოდ, თუ როდის იბეგრება 154-ე მუხლის მიხედვით და როდის იბეგრება მოგების გადასახადით);
- ტურისტული საწარმოს მიერ ნომრის მესაკუთრისათვის სასტუმრო მომსახურების უსასყიდლოდ გაწევა წელიწადში არაუმეტეს 60 დღის ვადით;

- სახელმწიფოსთვის, მუნიციპალიტეტისთვის ან სსიპ-ისთვის საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდება, მომსახურების გაწევა ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა; (აღნიშნული ოპერაცია მოგების ტრადიციული მოდელის პირობებშიც არ ექვემდებარებოდა ერთობლივ შემოსავალში ჩართვას და დაბეგვრას);
- საქველმოქმედო ორგანიზაციისთვის უძრავი ქონების უსასყიდლოდ მიწოდება, თუ ორგანიზაცია ქველმოქმედებას ეწევა ბავშვობიდან შშმ ან/და მკვეთრად გამოხატულ შშმ პირთა მიმართ არანაკლებ ბოლო 3 წლის განმავლობაში;
- თავდებობის და სერვიტუტის მომსახურების უსასყიდლოდ გაწევა.

უსასყიდლოდ მიწოდება - მოგების გადასახადი / საშემოსავლო გადასახადი

მინდა ვისაუბრო სსკ-ის 154-ე მუხლზე და იმ ნიუანსებზე, რომლის დროსაც მოგვიწევს მოგების გადასახადის გადახდა. აქ მნიშვნელობა აქვს იმას, თუ ვინ იღებს ამ საქონელსა თუ მომსახურებას.

იმ შემთხვევაში, თუ ხორციელდება საქონლის მიწოდება და ამ საქონლის მიმღები არის დაქირავებული პირი, ეს ჩაითვლება ხელფასად სსკ-ის 101-ე მუხლის¹³ (ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები) შესაბამისად და ექვემდებარება დაბეგვრას 154-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ პუნქტის¹⁴ მიხედვით. ამ შემთხვევაში არ მოგვიწევს მოგების გადასახადის გადახდა, არამედ გადავიხდით საშემოსავლო გადასახადს.

¹³სსკ, 101. 1. ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი.

2. ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიზნებისათვის სარგებლის ღირებულებად ითვლება: გ) დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის საქონლის/ მომსახურების მიწოდებისას ან კომპენსაციის გარეშე გადაცემისას – ასეთი საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი;

¹⁴სსკ, 154. 1-ა : გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავება ევალუება საგადასახადო აგენტს, რომელიც არის იურიდიული პირი, საწარმო/ორგანიზაცია ან მეწარმე ფიზიკური პირი, კერძოდ: ა) პირი, რომელიც დაქირავებულს უხდის ხელფასს.

მეორე ნიუანსია, ისეთი შემთხვევა, როდესაც არადაქირავებულ პირთან გვაქვს ოპერაციები. ამ შემთხვევაში აუცილებლად უნდა მივაქციოთ ყურადღება ღირებულებას. აქ გვაქვს ორი სხვადასხვა შემთხვევა:

- თუ მიწოდებული საქონლის ღირებულება აღემატება 1,000 ლარს, ამ შემთხვევაში მოხდება საშემოსავლო გადასახადის წყაროსთან დაკავება 154-ე მუხლის პირველი ნაწილის „მ“ პუნქტის შესაბამისად¹⁵.
- თუ გადაცემული ნივთის ღირებულება არ აღემატება 1,000 ლარს, გადავიხდით მოგების გადასახადს სსკ-ის 98-ე მუხლის შესაბამისად.

საქონლის მიწოდების ანალოგიურად, 101-ე მუხლის შესაბამისად დაკვალიფიცირდება ხელფასად და 154-ე მუხლის მიხედვით დაიბეგრება უსასყიდლოდ გაწეული მომსახურება დაქირავებული პირის მიმართ.

არადაქირავებული პირის მიმართ უსასყიდლოდ გაწეული მომსახურება მიწოდებული საქონლის შემთხვევისაგან განსხვავებით დაიბეგრება მოგების გადასახადით 98³ მუხლის მიხედვით ამ მომსახურების ღირებულების მიუხედავად.

მაგალითი 2. უსასყიდლოდ მიწოდება

2018 წლის თებერვალში სამშენებლო კომპანიაში ინვენტარიზაციის შედეგად აღმოჩნდა:

1. ცემენტის დანაკლისი, საბაზრო ფასით - 7,000 ლარი;
2. აგურების ზედმეტობა, საბაზრო ფასით - 3,000 ლარი.

მინდა ყურადღება გავამახვილო იმ ფაქტზე, რომ დაბეგვრას ექვემდებარება მხოლოდ დანაკლისი, და შესაბამისად დაიბეგრება მხოლოდ 7,000 ლარი „აგროსვის“ პრინციპით.

მოგების გადასახადი: $7,000 / 0.85 * 0.15 = 1,235$ ლარი.

¹⁵სსკ, 154. 1- მ : გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავება ევალუა საგადასახადო აგენტს, რომელიც არის იურიდიული პირი, საწარმო/ორგანიზაცია ან მეწარმე ფიზიკური პირი, კერძოდ: პირი, რომელიც ქონებას უსასყიდლოდ გადასცემს ფიზიკურ პირს, რომელიც ინდივიდუალურ მეწარმედ რეგისტრირებული არ არის, გარდა ამ პირის მიერ ამავე ფიზიკური პირისათვის საგადასახადო წლის განმავლობაში 1000 ლარამდე ღირებულების ქონების უსასყიდლოდ გადაცემისა;

მაგალითი 3. ხარჯი - საქველმოქმედო ორგანიზაცია

საწარმომ 2017 წელს გასცა შემოწირულობის სახით საქველმოქმედო ორგანიზაციაზე 10,000 ლარი. განვიხილოთ შემდეგი სამი შემთხვევა:

1. წინა წლის წმინდა მოგება ჰქონდა 120,000 ლარი;
2. წინა წელს საწარმოს ჰქონდა ზარალი;
3. საწარმო 2017 წელს დაფუძნდა და წმინდა მოგება შეადგენდა 170,000 ლარს.

იმ შემთხვევაში თუ ოპერაციის განხორციელების წინა წელს საწარმოს არ ჰქონდა მოგება (ანუ არ ფუნქციონირებდა საწარმო წინა წელს ან ჰქონდა ზარალი), ეს შემოწირულობა იქნება მოგების გადასახადით დასაბეგრი, რადგან, როგორც ცნობილია, საქველმოქმედო ორგანიზაციაზე გაცემული შემოწირულობა, იმისათვის რომ არ იყოს დაბეგვრის ობიექტი, არ უნდა აღემატებოდეს წინა წლის მოგების 10 პროცენტს. ჩვენს მაგალითში კი მეორე და მესამე შემთხვევა სწორედ დაბეგვრის ობიექტი იქნება. პირველ შემთხვევაში გაღებული შემოწირულობის თანხა წინა წლის მოგების მხოლოდ 8 პროცენტს შეადგენს, და შესაბამისად არ არის დაბეგვრის ობიექტი.

წარმომადგენლობითი ხარჯი - სსკ-ის მე-8 მუხლის 33-ე ნაწილის მიხედვით წარმომადგენლობითი ხარჯიარის პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში გაწეული ხარჯი, რომელიც მოიცავს:

- ა) პირის სახელით გამართული ღონისძიებებისათვის გათვალისწინებულ ხარჯებს;
- ბ) საექსკურსიო და კულტურულ-სანახაობითი ღონისძიებების ხარჯებს;
- გ) სუვენირების შეძენის ხარჯებს;
- დ) სტუმრების მომსახურების უზრუნველყოფის ხარჯებს.

წარმომადგენლობით ხარჯისთვის საგადასახადო კოდექსით დადგენილია ზღვრული ოდენობა, რის ზემოთ გაწეული ხარჯიც ექვემდებარება მოგების გადასახადით დაბეგვრას. ეს ზღვრული ოდენობა განსაზღვრულია საგადასახადო კოდექსის 98⁴ მუხლში და შეადგენს წინა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული შემოსავლის 1 პროცენტს, ხოლო თუ გაწეული ხარჯი აღემატება მიღებულ შემოსავალს - გაწეული

ხარჯის 1 პროცენტს. იმ შემთხვევაში თუ საწარმო მიმდინარე წელსაა დაფუძნებული, ბუნებრივია, მას არ ექნება წინა წლის შემოსავალი და ხარჯი, და შესაბამისად გაურკვეველობა რომ არ გამოეწვია ამ გარემოებას, ამავე მუხლის მეორე ნაწილით დაზუსტდა, რომ ასეთ შემთხვევაში წარმომადგენლობითი ხარჯის ზღვრული ოდენობა იქნება მიმდინარე კალენდარული წლის დასრულებამდე გაწეული ხარჯის 1 პროცენტი.

მოგების გადასახადის ჩათვლა

2017 წელს ესტონური მოდელის ამოქმედებისას შემოვიდა ახალი, მოგების გადასახადის ჩათვლის მექანიზმი. თუ რეზიდენტი საწარმო დივიდენდს გაანაწილებს 2008 წლის პირველი იანვრიდან 2017 წლის პირველ იანვრამდე საანგარიშო პერიოდში მიღებული წმინდა მოგებიდან, მას უფლება აქვს ჩათვალოს, ამ პერიოდების მიხედვით დარიცხული და გადახდილი მოგების გადასახადის თანხა, მაგრამ არაუმეტეს ამ კოდექსის 98¹ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის მიხედვით გადასახდელი თანხისა. როგორც ვიცით, საგადასახადო ორგანოსთვის უკვე გადახდილია 15% იმ მოგებიდან რაც გამოიმუშავა ბიზნესმა იმ პერიოდში, როცა არ არსებობდა ეგრეთ წოდებული „ესტონური მოდელი“. შესაბამისად, ორჯერ რომ არ მოხდეს ერთი და იგივე თანხის დაბეგვრა, შემოვიდა ჩათვლის მექანიზმი და მოქმედებს ფორმულა:

$$\text{ჩასათვლელი თანხა} = \frac{A \times B}{C - D}$$

სადაც:

A - არის დივიდენდის სახით გაანაწილებული თანხის ოდენობა;

B - 2008-დან 2017 წლამდე გადახდილი მოგების გადასახადი;

C- 2008-დან 2017 წლამდე დაგროვილი წმინდა მოგება; (IFRS)

D – 2008-დან 2017 წლამდე მიღებული მოგების ხარჯზე დივიდენდის სანაცვლოდ პარტნიორისთვის გადაცემული წილის ღირებულება;

ამ ფორმულით ჩვენ შეგვიძლია განვსაზღვროთ ჩასათვლელი თანხა, რომ არ მოხდეს მოგების გადასახადით ერთი და იგივე თანხის ორჯერ დაბეგვრა. რა თქმა უნდა, ეს თანხა ვერ იქნება იმ თანხაზე მეტი რასაც დივიდენდის სახით ვანაწილებთ.

მოგების გადასახადისგან გათავისუფლება

ისევე როგორც ყველა გადასახადს, მოგების გადასახადსაც აქვს გათავისუფლების ნაწილი და იგი მოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 99-ე მუხლში (გადასახადისგან გათავისუფლება). ამ ნაწილს დიდ მოცულობას არ დავუთმობ, რადგან 99-ე მუხლში არის წარმოდგენილი შესაბამისი ჩამონათვალი. მაგალითისათვის, ერთ-ერთი საქმიანობა, რომელიც თავისუფლდება მოგების გადასახადისგან არის საპატრიარქოს მიერ რელიგიური დანიშნულებით გამოყენებული ჯვრების, სანთლების, ხატების, წიგნებისა და კალენდრების რეალიზაციით მიღებული მოგება.¹⁶

თუ საწარმოს გააჩნია მოგების გადასახადისგან გათავისუფლებული ოპერაციებიდან მიღებული მოგება დასაბეგრი ოპერაციებიდან მიღებულ მოგებასთან ერთად, გაურკვევლობის გამორიცხვის მიზნით ითვლება, რომ მოგების განაწილების დროს პირველ რიგში ნაწილდება გათავისუფლებული მოგება. შესაბამისად, გვაქვს მოგების განაწილების იერარქია:

1. უცხოეთიდან მიღებული დივიდენდი;
2. გათავისუფლებული მოგება;
3. დაბეგვრას დაქვემდებარებული მოგება.

¹⁶ სსკ. მუხლი 99. ნაწილი 1. „დ“ პუნქტი.

ცალკეული შემთხვევები

ამ ნაწილში მინდა განვიხილო ცალკეული შემთხვევები, როდესაც შემოსავლების სამსახური უდგება განსხვავებულად. ეს არის დეკლარირებული მიდგომები.¹⁷

მაგალითი 1. დებიტორული დავალიანება

შპს „ა“-ს გააჩნია 100,000 ლარის მოთხოვნა (დებიტორული დავალიანება) შპს „ბ“-ს მიმართ;

- შემოწმებისას დადგინდა, რომ შპს „ბ“-მ აანაზღაურა დავალიანება სრულად, მაგრამ აღნიშნული არ არის ასახული შპს „ა“-ს ბუღალტერიაში და კვლავ მოთხოვნებში ფიქსირდება 100,000 ლარი. (ამ ეტაპზე დეტალურად არ დავკონკრეტდები რა მეთოდებით შეიძლება დაადგინოს შემოწმებამ აღნიშნული ოპერაცია. ეს შესაძლებელია ინფორმაციის გამოთხოვით სსკ-ის 70-ე მუხლის შესაბამისად, საგამომიებო ორგანოსგან მიღებული ინფორმაციით, მათ ხელთ არსებული ინფორმაციით ან სხვადასხვა გზით მიღებული ინფორმაციით.)

თუ შემოწმებამ გამოავლინა აღნიშნული ფაქტი, ამ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს მოსთხოვს ახსნა-განმარტებას. შპს „ა“-ს ახსნა-განმარტებით, ანაზღაურებული თანხა შეიძლება ჩაითვალოს:

1. ანგარიშვალდებულ პირზე გაცემულ სესხად - პროცენტით ან უპროცენტოდ:
 - პროცენტით: ძირი დაიბეგრება მოგების გადასახადით ($100,000 / 0.85 * 15\%$), ხოლო პროცენტი აღიარდება შემოსავლად;
 - უპროცენტოდ: ძირი კვლავ დაიბეგრება მოგების გადასახადით ($100,000 / 0.85 * 15\%$), ხოლო მთელ შესამოწმებელ პერიოდზე გამოანგარიშებული სარგებელი (სესხის პროცენტი - 20%)¹⁸ განიხილება უსასყიდლოდ გაწეულ მომსახურებად, რაც განიხილება ხელფასად და დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადით - 20%-ით.

¹⁷ წყარო - სიტუაციური სახელმძღვანელოები - მოგების გადასახადი.

¹⁸ იურიდიული პირის მიერ (გარდა სესხის გამცემი სუბიექტებისა) გაცემულ სესხზე მისაღები სარგებლის 20% განსაზღვრულია ფინანსთა მინისტრის N:34-ე ბრძანებით.

2. პარტნიორზე გაცემულ დივიდენდად:

- დივიდენდის გადასახადი - $100,000 / 0.95 * 0.05 = 5,263$ ლარი;
- მოგების გადასახადი - $100,000 / 0.95 / 0.85 * 15\% = 18,575$ ლარი.

3. ანგარიშვალდებულ პირზე გაცემულ ხელფასად:

- საშემოსავლო გადასახადი - $100,000 / 0.8 * 20\% = 25,000$ ლარი.

იმ შემთხვევაში, თუ შპს „ა“-ს მიერ არ იქნება წარდგენილი ახსნა-განმარტება, შემოსავლების სამსახური აღნიშნულ ოპერაციას დააკვალიფიცირებს უპროცენტოდ გაცემულ სესხად და დაარიცხავს როგორც მოგების გადასახადს, ასევე საშემოსავლო გადასახადსაც. (განხილული პირველი შესაძლო სცენარის მეორე ნაწილი.)

მაგალითი 2. უიმედო ვალის ჩამოწერა

შპს „ა“-ს გააჩნია 100,000 ლარის მოთხოვნა (დებიტორული დავალიანება) შპს „ბ“-ს მიმართ, რომელიც ჩამოწერა როგორც უიმედო ვალი.

- შემოწმებისას დადგინდა, რომ შპს „ბ“-მ ანაზღაურა დავალიანება სრულად ნაღდი ანგარიშსწორებით, მაგრამ აღნიშნული შპს „ა“-ს არა აქვს აღრიცხული ბუღალტერიაში.

ამ შემთხვევაშიც შემოსავლების სამსახური მოითხოვს იმავე სახის ახსნა-განმარტებებს, რაც ამ თავის პირველ მაგალითში იყო განხილული:

1. ანგარიშვალდებულ პირზე გაცემულ სესხად - პროცენტით ან უპროცენტოდ:

- პროცენტით: ძირი დაიბეგრება მოგების გადასახადით ($100,000 / 0.85 * 15\%$), ხოლო პროცენტი აღიარდება შემოსავლად;
- უპროცენტოდ: ძირი დაიბეგრება მოგების გადასახადით ($100,000 / 0.85 * 15\%$), ხოლო მთელ შესამოწმებელ პერიოდზე გამოანგარიშებული სარგებელი (სესხის პროცენტი - 20%)¹⁹ განიხილება უსასყიდლოდ გაწეულ მომსახურებად, რაც განიხილება ხელფასად და დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადით - 20%-ით.

2. პარტნიორზე გაცემულ დივიდენდად:

- დივიდენდის გადასახადი - $100,000 / 0.95 * 0.05 = 5,263$ ლარი;

¹⁹ იურიდიული პირის მიერ (გარდა სესხის გამცემი სუბიექტებისა) გაცემულ სესხზე მისაღები სარგებლის 20% განსაზღვრულია ფინანსთა მინისტრის N:34-ე ბრძანებით.

- მოგების გადასახადი - $100,000 / 0.95 / 0.85 * 15\% = 18,575$ ლარი.

3. ანგარიშვალდებულ პირზე გაცემულ ხელფასად:

- საშემოსავლო გადასახადი - $100,000 / 0.8 * 20\% = 25,000$ ლარი.

თუ არ მოხდა შპს „ა“-ს მიერ ახსნა-განმარტების წარმოდგენა, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტი განიხილავს ხელფასად გაცემის ალტერნატივას და დაარიცხავს საშემოსავლო გადასახადს:

- საშემოსავლო გადასახადი - $100,000 / 0.8 * 20\% = 25,000$ ლარი.

მაგალითი 3. სალაროში უძრავი ნაშთი / საქვეანგარიშო თანხები

შემდეგი მაგალითი ეხება შემთხვევას, რომელიც საკმაოდ გავრცელებულია პრაქტიკაში: თუ სალაროში გვაქვს უძრავი ნაშთი, ძირითადი ტრანზაქციები გვაქვს ბანკში და არ ვიყენებთ სალაროს და შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურის მიერ სარწმუნოდ არ იქნა მიჩნეული აღნიშნული ნაშთის არსებობა.

- შპს „ა“-ს გააჩნია 100,000 ლარის სალაროს ნაშთი, იმ პირობებში, რომ ანგარიშსწორება ხორციელდება ძირითადად ბანკით.

შესაძლო ვარიანტები, რასაც განიხილავს შემოსავლების სამსახური, არის ზუსტად იგივე, რაც განვიხილეთ წინა ორ მაგალითში, თუმცა იმ განსხვავებით, რომ აუდიტის დეპარტამენტი აირჩევს უპროცენტოდ სესხის გაცემის ალტერნატივას და დაარიცხავს მოგების გადასახადს, ასევე ხელფასად განიხილავს შემოწმების მთელი პერიოდის მიხედვით მისაღებ პროცენტს (სესხის პროცენტის განაკვეთი - 20%) და დაბეგრავს საშემოსავლო გადასახადით.

ზუსტად იგივე მოცემულობა გვექნება, თუ გვაქვს საქვეანგარიშოდ გაცემული თანხა, რომელიც არის უძრავად და იწვევს ეჭვს საგადასახადო ორგანოსთვის.

მაგალითი 4. არაპირდაპირი მეთოდით შემოსავლის განსაზღვრა

მეოთხე შემთხვევა ეხება შემოწმების მიერ არაპირდაპირი მეთოდებით განსაზღვრულ შემოსავალს, როდესაც დაადგინა შემოწმებამ, რომ იმაზე მეტი შემოსავალი გამოიმუშავა კომპანიამ, ვიდრე ეს სააღრიცხვო დოკუმენტაციაშია ნაჩვენები. კერძოდ:

- ნაცვლად შპს „ა“-ს მიერ დაფიქსირებული 200,000 ლარი შემოსავლისა, შემოწმების მიერ არაპირდაპირი მეთოდით განისაზღვრა შემოსავალი 300,000 ლარი.

შესაძლო ვარიანტები, რასაც განიხილავს შემოსავლების სამსახური, არის ზუსტად იგივე, რაც განვიხილეთ პირველ ორ მაგალითში. თუ შპს „ა“ არ წარადგენს ახსნა-განმარტებას, საგადასახადო ორგანო განიხილავს ხელფასად გაცემის ალტერნატივას ანგარიშვალდებულ პირზე და დაბეგრავს საშემოსავლო გადასახადით:

- საშემოსავლო გადასახადი - $100,000 / 0.8 * 20\% = 25,000$ ლარი.

მაგალითი 5. არაპირდაპირი მეთოდი ხარჯების ნაწილში

ეს შემთხვევა განიხილავს არაპირდაპირი მეთოდით ხარჯად აღიარებას თუ ხარჯის რეალობა საეჭვო არ არის.

- შპს „ა“-მ შეასრულა სამშენებლო მომსახურება შპს „ბ“-ს დაკვეთით. გამოყენებულია 5 ტონა არმატურა, ღირებულებით 50,000 ლარი. შემოწმებით დადგინდა, რომ სახეზე არ არის არმატურის შეძენის დოკუმენტი ან ვერ აკმაყოფილებს შესაბამისი დოკუმენტი სსკ-ის 72-ე მუხლის²⁰ შესაბამის მოთხოვნებს.

ამ შემთხვევაში მიუხედავად სსკ-ის 98-ე მუხლის ნორმისა, ვინაიდან ხარჯის რეალურობა სადავო არ არის, შემოწმების მიერ ეკონომიკურ ხარჯად უნდა აღიარდეს

²⁰ მუხლი 72. პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი - პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი არის წერილობითი დოკუმენტი, რომლითაც შესაძლებელია სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეთა იდენტიფიცირება, აქვს თარიღი და მოიცავს მიწოდებული საქონლის/გაწეული მომსახურების ჩამონათვალსა და ღირებულებას. საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერულ) ოპერაციაზე გამოწერილ პირველად საგადასახადო დოკუმენტში საქონლის ღირებულების (მათ შორის, საქონლის ერთეულის ფასის) მითითება სავალდებულო არ არის.

გაცხადებული ფასის 75%. ეს პრაქტიკა საკმაოდ აქტუალური იყო წინა პერიოდზე, თუმცა მიმდინარე პერიოდში თუ კომპანიას აქვს დოკუმენტის გარეშე ხარჯი, როგორც საგადასახადო აუდიტორი, არ ვიძლევი რეკომენდაციას ამ ხარჯის 75% აღიაროს კომპანიამ ეკონომიკურ ხარჯად.

2.2 მოგებისა და მოგების გადასახადის მაჩვენებლების დინამიკის შედარებითი ანალიზი საანალიზო საწარმოების მაგალითზე

მოგება ასახავს კომპანიის საქმიანობის ეკონომიკურ ეფექტიანობას და ის საწარმოს საბოლოო დადებითი ფინანსური შედეგია. გამომდინარე იქიდან, რომ მოგება წარმოების გაფართოების და მატერიალური სტიმულირების საშუალებას წარმოადგენს, მისი მიღების უზრუნველყოფა და სამომავლოდ მისი გაზრდის გზების მოძიება საწარმოს მენეჯმენტის უმთავრესი ამოცანაა და ამის მიღწევა შესაბამისი ანალიზური მეთოდების გამოყენებითაა შესაძლებელი. მოგებისა და მომგებიანობის ანალიზის მიზანი საწარმოს მომგებიანობის დონის შეფასება და მისი ამაღლების რეზერვების გამოვლენაა.²¹

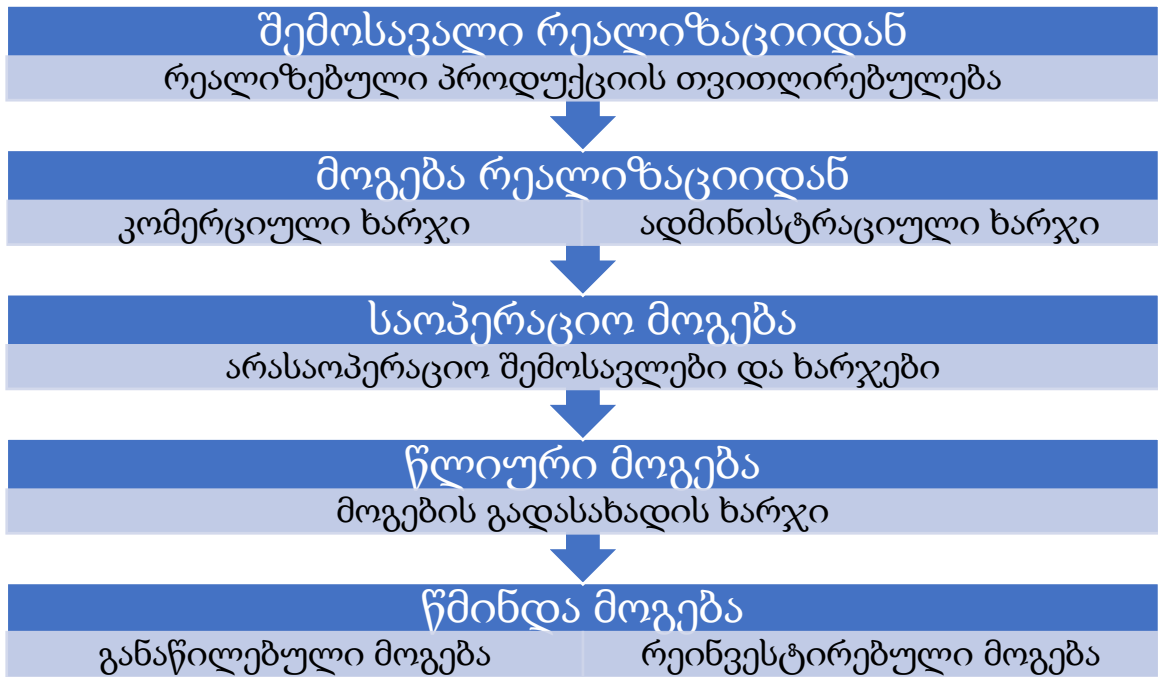
მოგება/ზარალის ანგარიშგება არის უმთავრესი დოკუმენტი, რომლის ინფორმაციის საფუძველზეც შეგვიძლია შევისწავლოთ:

- საწარმოს შემოსავლების და ხარჯების მოცულობა გარკვეულ პერიოდში და მათი თანაფარდობა;
- საწარმოს მოგება/ზარალის ანგარიშგების მოცულობითი მაჩვენებლების (მოგება რეალიზაციიდან, საოპერაციო მოგება, მოგება დაბეგვრამდე, წმინდა მოგება, გაუნაწილებელი მოგება) დინამიკა და სტრუქტურა;
- მოგების მაჩვენებლების სტრუქტურისა და დინამიკის კოეფიციენტები, ასევე მომგებიანობის მაჩვენებლების დინამიკური ანალიზი.

საწარმოს ფინანსური შედეგები იყოფა ორ ჯგუფად - აბსოლიტურ და შეფარდებით მაჩვენებლებად.

აბსოლიტური მაჩვენებლები გვიჩვენებენ საწარმოს საბოლოო ფინანსური შედეგის საერთო მოცულობას (მოგებას ან ზარალს). ეკონომიკური ეფექტიანობის აბსოლიტური მაჩვენებელია მოგება, ხოლო მოგების მაჩვენებლები სხვადასხვა დონეების მიხედვით იყოფა:

²¹ ჭილაძე ი. „ფინანსური ანალიზი“. თბილისი. 2018. გვ: 276-277



ეკონომიკური ეფექტიანობის ფარდობით მაჩვენებელს წარმოადგენს მომგებიანობა, იგივე რენტაბელობა. მომგებიანობის მაჩვენებლები იყოფა სამ ჯგუფად:

- ფინანსური მომგებიანობის მაჩვენებლები;
- ეკონომიკური მომგებიანობის მაჩვენებლები;
- პროდუქციის რენტაბელობის მაჩვენებლები.²²

საწარმოს მოგების ანალიზისთვის უნდა შევისწავლოთ მოგების მაჩვენებლების დინამიკა. განვიხილოთ საქართველოში რეგისტრირებული ორი სააქციო საზოგადოება: „სს სილქნეტი“ და სს „თელასი“. ქვემოთ წარმოდგენილია საანალიზო საწარმოების მოგების მაჩვენებლების დინამიკის ცხრილები და შესაბამისი დიაგრამები.

²² ჭილაძე ი. „ფინანსური ანალიზი“. თბილისი. 2018. გვ: 280.

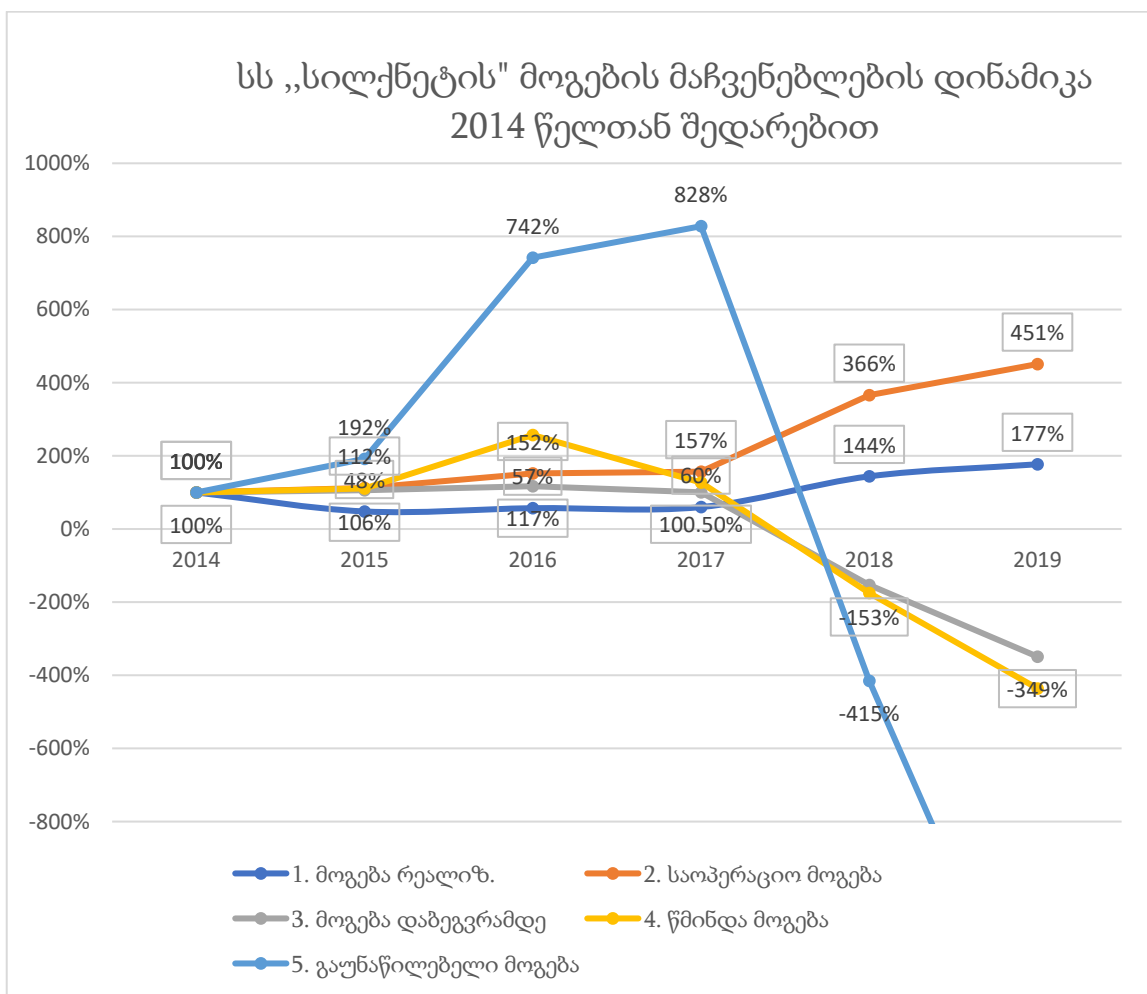
სს „სილქნეტის“ მოგების მაჩვენებლების დინამიკა 2014 წელთან შედარებით

მოგების მაჩვენებლებ ი	2014 (საბაზისო წელი)		2015		2016		2017		2018		2019	
	ათ. ლარი	%- ად	ათ. ლარი	%- ად	ათ. ლარი	%- ად	ათ. ლარი	%- ად	ათ. ლარი	%- ად	ათ. ლარი	%- ად
1. მოგება რეალიზაცი იდან	168,584	100	80,300	48%	95,571	57%	101,734	60%	242,142	144 %	297,656	177%
2. საოპერაციო მოგება	19,817	100	22,107	112 %	30,034	152 %	31,040	157 %	72,489	366 %	89,279	451%
3. მოგება დაბეგვრამდ ე	18,010	100	19,084	106 %	20,997	117 %	18,094	101 %	(9,558)	-	(44,855)	-
4. წმინდა მოგება	13,726	100	15,251	111 %	35,213	257 %	17,497	127 %	(10,276)	-	(46,096)	-
5. გაუნაწილებ ელი მოგება	(4,390)	-	4,052	192 %	28,188	742 %	31,968	828 %	(18,198)	-	(64,289)	-

სწარმოში, როგორც წესი, რეალიზაციიდან მიღებული მოგების ზრდის ტემპი არ უნდა აღემატებოდეს საოპერაციო მოგების ზრდის ტემპს. წინააღმდეგ შემთხვევაში ადგილი აქვს არასაწარმოო ხარჯების გამოყენების არაეფექტიანობას, რასაც ვერ ვიტყვით ამ კონკრეტულ შემთხვევაზე. 2017 წლამდე პერიოდებში რეალიზაციიდან მიღებული მოგების ზრდის ტემპი ჩამორჩება დასაბეგრი მოგების ზრდის ტემპს, რაც ნიშნავს, რომ პერიოდის ხარჯები შემცირებულია, ხოლოდ გაზრდილია სხვა საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები. როგორც მონაცემებიდან ჩანს, 2018 და 2019 წლებში კომპანიის წლიური მოგება უარყოფითი მაჩვენებელია (- 9 558 000 და - 44 855 000 ლარი).

რეალიზაციიდან მიღებული მოგების ზრდის ტემპი აღემატება დასაბეგრი მოგების ზრდის ტემპს და შესაბამისად, შეგვიძლია ვივარაუდოთ, რომ 2018 და 2019 წლებში კომპანიაში ადგილი ექონდა ხარჯების საგრძნობლად მატებას, რაც საყურადღებოა მენეჯმენტისთვის. როდესაც გაუნაწილებელი მოგების ზრდის ტემპი ჩამორჩება წმინდა მოგების ზრდის ტემპს, ეს ნიშნავს, რომ წმინდა მოგებიდან დიდი ნაწილი დივიდენდების გასაცემად და რეზერვების შესაქმნელად იქნა გამოყენებული, რასაც ვერ ვიტყვით ამ საწარმოზე.

დიაგრამა 1.



მოცემულ დიაგრამაზე ჩანს, რომ 2014-2018 წლებში წმინდა მოგების ზრდის ტემპი ნაკლებია გაუნაწილებელი მოგების ზრდის ტემპზე. პროცენტულ მაჩვენებლებში ჩანს, რომ 2014-2017 წლებში გაუნაწილებელი მოგების ზრდის ტემპი მაღალი იყო (თითქმის 830% იანი ზრდა 2014 წელთან შედარებით). ეს ნიშნავს რომ საწარმოს აქვს დივიდენდების

განაწილების, დამატებით დასაქმების ან წარმოების გაფართოების საშუალება აქვს, რაც ახალი ესტონური მოდელის არსი იყო. იმავეს ვერ ვიტყვი 2018-2019 წლებზე, როდესაც ეს მაჩვენებელი მკვეთრად დაეცა, რაც მიგვანიშნებს რომ საწარმოში ამ მხრივ რეფორმები არ გატარებულა.

ცხრილი 2.

სს „თელასის“ მოგების მაჩვენებლების დინამიკა 2014 წელთან შედარებით

მოგების მაჩვენებ ლები	2014 (საბაზისო წელი)		2015		2016		2017		2018		2019	
	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%- ად	ათ. ლარი	%- ად	ათ. ლარი	%- ად	ათ. ლარი	%- ად	ათ. ლარი	%- ად
1. მოგება რეალიზა ციიდან	58,590	100%	49,445	84%	66,521	114 %	61,166	104 %	71,124	121 %	62,559	107 %
2. საოპერაც იო მოგება	35,808	100%	16,012	45%	36,465	102 %	28,638	80%	34,351	96%	21,162	59%
3. მოგება დაბეგვრ ამდე	32,712	100%	7,167	22%	34,094	104 %	24,426	75%	27,628	84%	14,057	43%
4. წმინდა მოგება	27,911	100%	6,761	24%	38,720	139 %	22,187	79%	27,254	98%	14,286	51%
5. გაუნაწი ლებელი მოგება	(23,523)	-	(25,754)	-	13,084	156 %	15,396	166 %	42,961	283 %	57,018	342 %

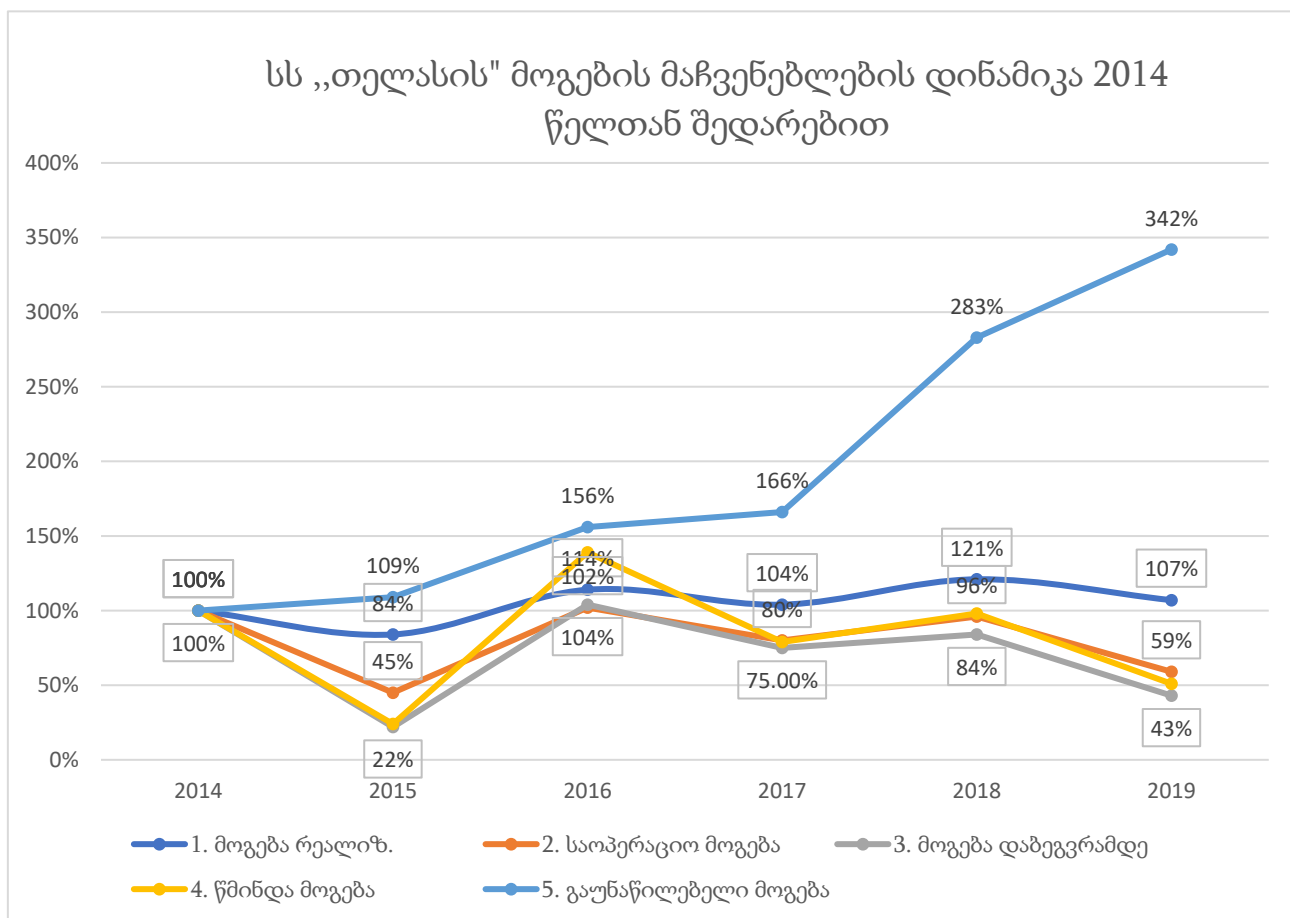
საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილებების ძალაში შესვლის შესაბამისად, სს „თელასმა“, 2017 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით, განახორციელა გადავადებული

საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების სრული სტორნირება ბასს (IAS) 12 „მოგების გადასახადი“-ის მოთხოვნის საფუძველზე, რომლის მიხედვითაც გადავადებული გადასახადი განისაზღვრება 0%-იანი დაბეგვრის განაკვეთით გაუნაწილებელი მოგებიდან და ძალაშია 2017 წლის 1 იანვრიდან.

2019 წელს „კომპანია“ აღიარა განაწილებულ მოგებაზე (დივიდენდებზე) მოგების გადასახადი ნული ლარის (2018: ნული ლარი) ოდენობით, მოგების და ზარალის შემადგენლობაში.

სს „თელასში“ 2018 და 2019 წელს დარიცხული დივიდენდების მოცულობა ნულია. სავარაუდოა, რომ კომპანიაში ხდება გაუნაწილებელი მოგების რეინვესტირება.

აღსანიშნავია ისიც, რომ 2017 წლიდან (ესტონური მოგების მოდელის ამოქმედებიდან) კომპანიების ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღარ უნდა იყოს წარდგენილი გაუნაწილებელი მოგების მაჩვენებელი, რაც აიხსნება იმით, რომ ესტონური მოდელის მიხედვით მოგება სრულად უნდა განაწილდეს საწარმოსა და მესაკუთრეებს შორის (განაწილების შემდგომ დარჩენილი მოგება სრულად უნდა იქნეს რეინვესტირებული საწარმოში). ამის მიუხედავად, საანალიზო საწარმოების 2017-2019 წლების ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში არ არის წარმოდგენილი გაუნაწილებელი მოგების მაჩვენებელი. ვფიქრობ, ანგარიშგების შედგენის დროს შეიძლებოდა გამოეყენებინათ ტერმინი „ინვესტირებული მოგება“.



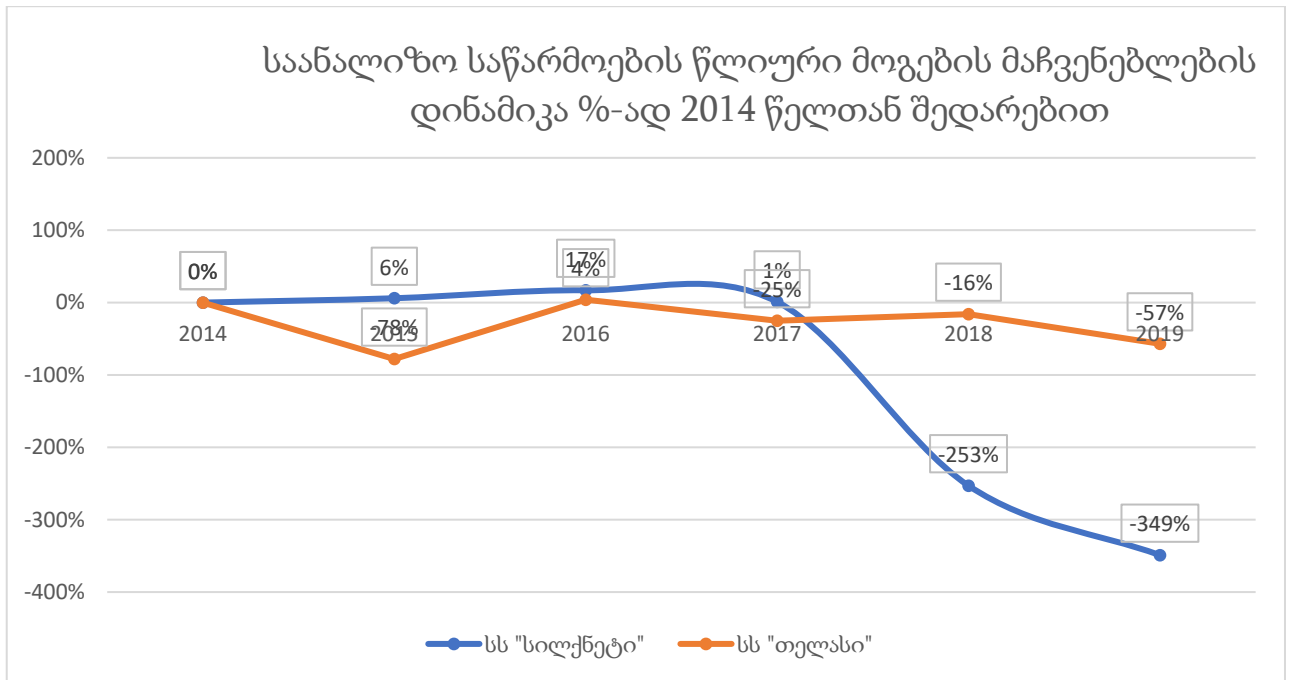
შევადაროთ მოცემული საწარმოების წლიური მაჩვენებლების დინამიკა.

საანალიზო საწარმოების წლიური მოგების მაჩვენებლების დინამიკა %-ად 2014 წელთან შედარებით

	2014 (საბაზისო წელი)		2015		2016		2017		2018		2019	
	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად
სს „სილქნეტი“	18,010	100 %	19,084	106 %	20,997	117 %	18,094	101 %	(9,558)	-	(44,855)	-
სს „თელასი“	32,712	100 %	7,167	22%	34,094	104 %	24,426	75%	27,628	84%	14,057	43%

მონაცემებიდან გამომდინარე ჩანს, რომ ორივე საწარმოში წლიური მოგების მაჩვენებლები კლებადი ტენდენციით ხასიათდება, რაც ნათლად არის ასახული შესაბამის დიაგრამაზე. მდგომარეობა შედარებით საყურადღებოა სს „სილქნეტისთვის“. წლიური მოგების მსგავსი კლება ხარჯების ზრდას და რესურსების არაეფექტიან გამოყენებაზე მეტყველებს.

დიაგრამა 3.



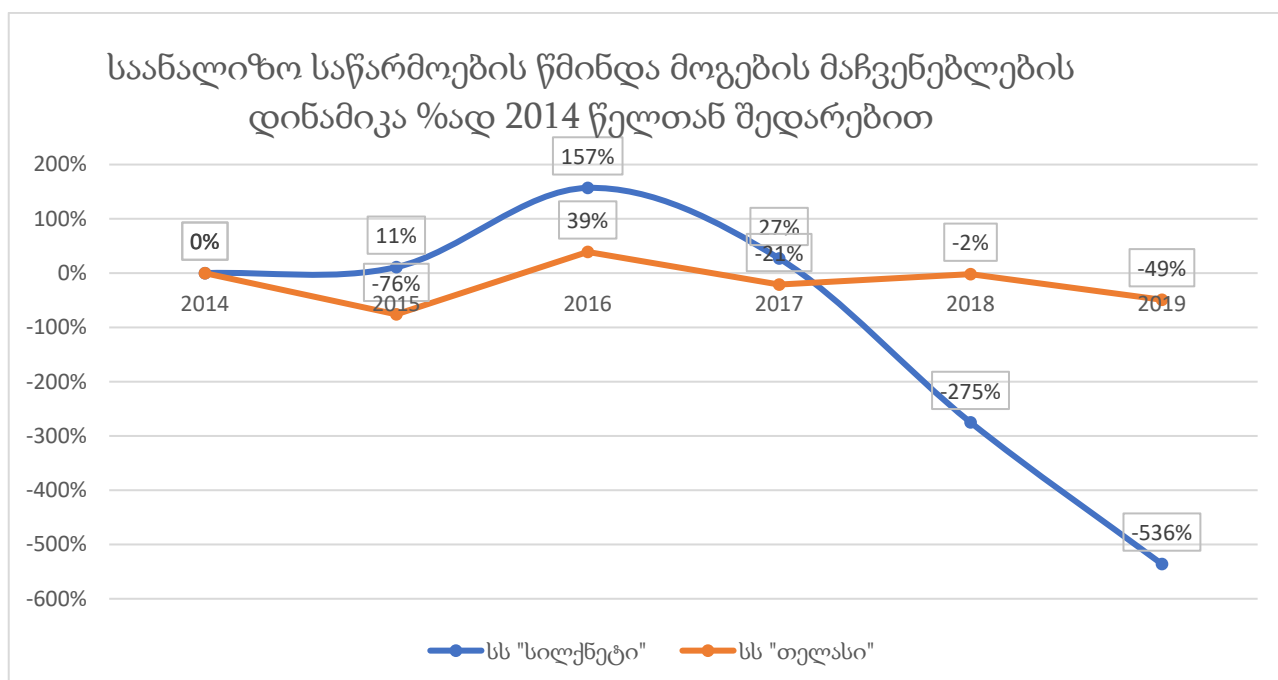
შემდეგ ცხრილში განვიხილავთ წმინდა მოგების მაჩვენებლების დინამიკას, სადაც ჩანს, რომ „სილქნეტში“ 2017 წლამდე ეს მაჩვენებელი საკმაოდ მაღალი მზარდი ტენდენციით ხასიათდებოდა, ხოლო 2018 და 2019 წლებში საგნრძნობლად არის შემცირებული.

საანალიზო საწარმოების წმინდა მოგების მაჩვენებლების დინამიკა %-ად 2014 წელთან შედარებით

	2014 (საბაზისო წელი)		2015		2016		2017		2018		2019	
	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად
სს „სილქნეტი“	13,726	100	15,251	111%	35,213	257%	17,497	127%	(10,276)	-	(46,096)	-
სს „თელასი“	27,911	100%	6,761	24%	38,720	139%	22,187	79%	27,254	98%	14,286	51%

სს „თელასი“ შედარებით მეტი სტაბილურობით ხასიათდება, რაც კარგად არის ასახული დიაგრამაზე.

დიაგრამა 4.



თუ გადავხედავთ ამ საწარმოების მოგების გადასახადის მაჩვენებლების დინამიკას, შევამჩნევთ, რომ 2017 წლიდან ორივე საწარმოში მოგების გადასახადის ხარჯი შემცირებულია.

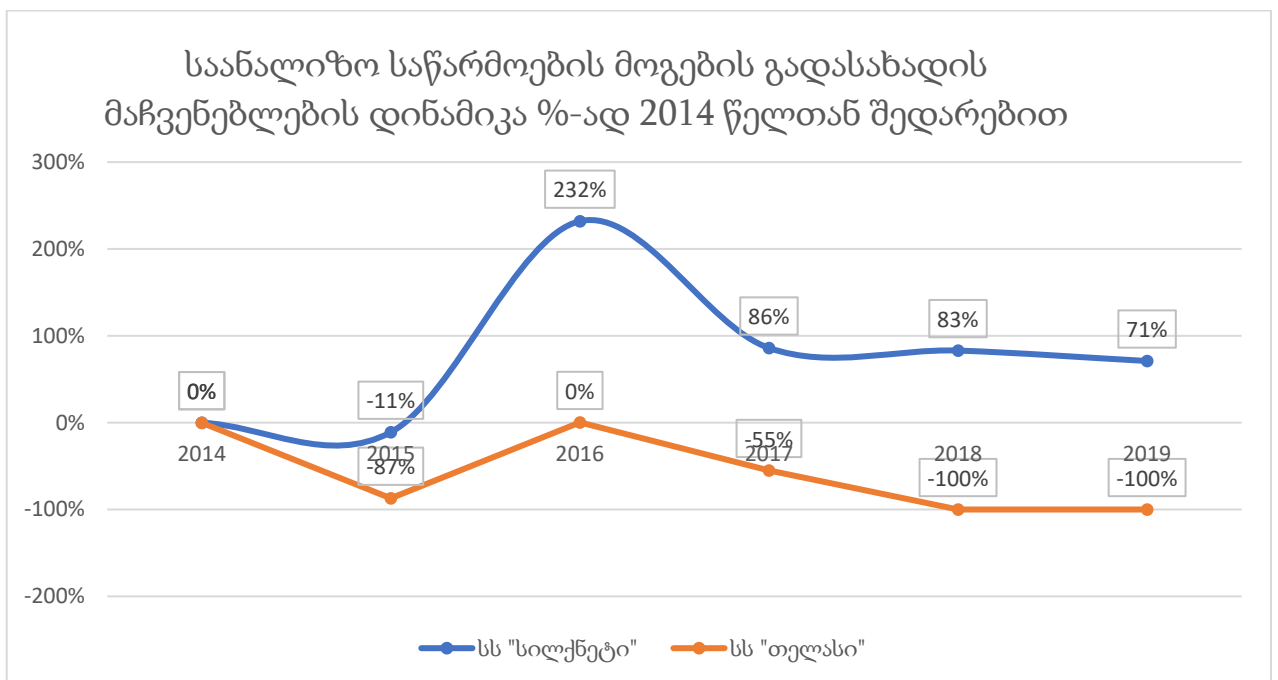
ცხრილი 5.

საანალიზო საწარმოების მოგების გადასახადის მაჩვენებლების დინამიკა %-ად 2014

წელთან შედარებით

	2014 (საბაზისო წელი)		2015		2016		2017		2018		2019	
	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად
სს „სილქნეტი“	(4,284)	-	(3,833)	-	14,216	332%	(597)	-	(718)	-	(1,241)	-
სს „თელასი“	(4,728)	-	(596)	-	4,744	100,3%	(2,114)	-	0	-	0	-

დიაგრამა 5.



ლოგიკურია, რომ ამ საწარმოებში უნდა გაზრდილიყო წმინდა მოგება, მაგრამ ჩვენ ამას ვერ ვხედავთ მოცემული მაჩვენებლების საფუძველზე. ეს მიუთითებს იმაზე, რომ საწარმოებში ხელოვნურად ხდება დანახარჯების ზრდა ხელფასების გადახდის სახით ნაცვლად მოგების განაწილებისა და მოგების გადასახადისგან თავის არიდება. ეს მიდგომა ჩემთვის გაუგებარია, რადგან ესტონურ მოდელზე ფუნქციონირებად საწარმოს მოგების გადასახადი გაცილებით „იაფი“ უჯდება ვიდრე საშემოსავლო გადასახადი. მაგალითად, ყოველ გაცემულ 1000 ლარზე საწარმო დივიდენდის გაცემისას იხდის 239 ლარს, ხოლო ხელფასის გადახდისას 250 ლარს. სავარაუდოა, რომ საწარმოებს არ სურთ წლის ბოლოს წარმოდგენილ ანგარიშგებაში აჩვენონ გაუნაწილებელი მოგება, თუმცა ეს მიდგომა გაურკვეველია, რადგან ეს მაჩვენებელი და წმინდა მოგება ასახავს საწარმოს ფინანსურ შედეგებს, რაც ყველაზე საინტერესო მონაცემია ინვესტორებისათვის.

ახალი რეფორმის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, დასაბეგრი მოგების თანხის გაანგარიშება ბოლოდან ხდება. შესაბამისად, ჯერ დასარიცხი დივიდენდის სიდიდე გამოიყოფა, რომელიც „იგროსება“ 0,85-ზე გაყოფით და მიიღება დასაბეგრი მოგება, ანუ განაწილებული მოგება, რომელიც იბეგრება მოგების გადასახადით. ამ მიდგომით შეიძლება მოგებიდან ისეთი ნაწილი გამოიყოს, რომ „აგროსვის“ შედეგად გადააჭარბოს საწარმოს მოგების მთლიან სიდიდეს. ამის თავიდან ასაცილებლად ვეთანხმები მოსაზრებას, რომ მიზანშეწონილი იქნება თუ პირველ რიგში განისაზღვრება რეინვესტირებული მოგების სიდიდე, რაც შესაძლებელია მოგების ინვესტირების წლიური გეგმების შემუშავების გზით, რომლის საფუძველზეც დადგინდება რეინვესტირებული მოგების საპროცენტო განაკვეთები, დანარჩენი კი განაწილებული ანუ დასაბეგრი მოგება იქნება.

სტატისტიკიდან გამომდინარე ჩანს, რომ 2017 წლიდან კომპანიების უმრავლესობაში მოგების გადასახადის ხარჯი თითქმის 80%-ით არის შემცირებული, ზოგიერთ მათგანში კი ის ნულის ტოლია. ეს იმას მიუთითებს, რომ საწარმოში არ ხდება დამფუძვნებელზე დივიდენდის განაწილება. შესაძლოა ვიფიქროთ, რომ საწარმოში ხდება მთლიანი გაუნაწილებელი მოგების რეინვესტირება, რაც იმის ნიშანი იქნებოდა, რომ საწარმო აქტიურად არის მიმართული ბიზნესის გაფართოებისკენ. ესეიგი, ახალი „ესტონური

მოდელის“ მოლოდინები დღევანდელი მდგომარეობაში ასახულია დადებითად. მეორე მხრივ, არაა გამორიცხული, რომ ეს ფაქტი გამოწვეულია არა მოგების რეინვესტირებით, არამედ საწარმოდან თანხის გასვლით არა დივიდენდის, არამედ ხელფასის სახით, რაც მოგების გადასახადისგან „თავის არიდების“ მაგალითია.

ქვემოთ მოცემულ ცხრილებში შევადარებ საანალიზო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების მონაცემების საფუძველზე გამოანგარიშებულ მოგების გადასახადის ზრდის ტემპს ხელფასისა და დივიდენდების ზრდის ტემპთან, რაც საშალებას მოგვცემს შევადაროთ 2017 წლამდე მოქმედი კანონმდებლობის ფინანსური შედეგები და ახალი რეფორმის შედეგები.

შემდეგ ცხრილში ვხედავთ, რომ სს „სილქნეტში“ 2019 წელს მოგების გადასახადის ხარჯი 2014 წელთან შედარებით თითქმის 70%-ით არის შემცირებული. ასევე, შესამჩნევად არის გაზრდილი ადმინისტრაციული ხარჯები, მათ შორის ხელფასის ხარჯიც. 2018 წელს გაზრდილია დარცხული დივიდენდიც, რაც არ გვადლევეს საფუძველს, ვივარაუდოთ, რომ კომპანიამ მოგება გაანაწილა ხელფასების გაცემის გზით, თუმცა სხვა სურათი გვაქვს 2019 წელს, სადაც დარცხული დივიდენდი ნოლის ტოლია.

ცხრილი 6.

სს „სილქნეტის“ მოგების გადასახადის, ადმინისტრაციული ხარჯების, ხელფასისა და დივიდენდის მაჩვენებლების დინამიკა %-ად 2014 წელთან შედარებით

	2014 (საბაზისო წელი)		2015		2016		2017		2018		2019	
	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად
მოგების გადასახადი	(4,284)	100%	(3,833)	89%	14,216	332%	(597)	14%	(718)	17%	(1,241)	29%
ადმინისტრ. ხარჯები	(29,328)	100%	(33,790)	115%	(36,608)	125%	(39,359)	134%	(130,024)	443%	(143,534)	490%
ხელფასი	(37,753)	100%	(37,936)	100,5%	(30,798)	82%	(33,323)	88%	(55,506)	147%	(58,142)	154%

დარიც.		100		305		427		482		1642	-	-
დივიდენდი	(2,427)	%	(7,393)	%	(10,352)	%	(11,703)	%	(39,863)	%		

განვიხილოთ სს „თელასის“ მონაცემებიც. ცხრილში ჩანს, რომ 2018 და 2019 წლებში მოგების გადასახადის ხარჯი განულებულია. მაშასადამე კომპანიას ბოლო ორი წლის განმავლობაში ბიუჯეტში მოგების გადასახადი არ გადაუხდია, შესაბამისად არც დივიდენდი განაწილებულა დამფუძვნებელზე. ამ ფაქტიდან გამომდინარე, შეგვიძლია ვივარაუდოთ, რომ საწარმო ახდენს მოგების რეინვესტირებას, რაც ამ რეფორმის იდეა და მთავარი მიზანია, თუმცა ასევე დასაფიქრებელია ის ფაქტიც, რომ ბოლო წლებში გაზრდილია ადმინისტრაციული ხარჯი და ხელფასიც. თუ შევადარებთ 2019 წელს საბაზისო წელთან, ვნახავთ, რომ ხელფასები 4%-ით, ხოლო ადმინისტრაციული ხარჯები 106%-ით არის გაზრდილი.

ცხრილი 7.

სს „თელასის“ მოგების გადასახადის, ადმინისტრაციული ხარჯების, ხელფასისა და დივიდენდის მაჩვენებლების დინამიკა %-ად 2014 წელთან შედარებით

	2014 (საბაზისო წელი)		2015		2016		2017		2018		2019	
	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად	ათ. ლარი	%-ად
მოგების გადასახადი	-4,728	100%	-596	13%	4,744	100%	-2,114	45%	0	0%	0	0%
ადმინისტრ. ხარჯები	-9,653	100%	-11,570	120%	-12,538	130%	-14,121	146%	-17,326	179%	-19,892	206%
ხელფასი	-56,120	100%	-52,063	93%	-52,687	94%	-56,219	100%	-57,711	103%	-58,327	104%
დარიც. დივიდენდი	0	0%	-8,802	100%	0	0%	-20	100%	0	0%	0	0%

ორივე საწარმოს შემთხვევაში ხარჯების ასეთი ზრდა დასაფიქრებელია ფინანსური მენეჯმენტისთვის. ვფიქრობ, საჭიროა ჩატარდეს ეფექტიანი აუდიტი, რათა გამოვლინდეს მზარდი ადმინისტრაციული ხარჯების მიზნობრიობა.

დასკვნა

ამრიგად, წარმოდგენილ სამაგისტრო ნაშრომში განვიხილეთ მოგების გადასახადის „ტრადიციული“ და „ესტონური“ მოდელები და მათი აღრიცხვის მეთოდოლოგია. პრაქტიკული მაგალითების საფუძველზე წარმოჩენილ იქნა ისეთი მნიშვნელოვანი საკითხი, როგორცაა გადავადებული აქტივი ან ვალდებულება და მისი აღრიცხვის არსებული მეთოდები. ასევე, დეტალურად განვიხილეთ 2017 წლიდან ამოქმედებული „ესტონური“ მოდელის ყველა ასპექტი და თითოეულ საკითხზე მოყვანილია არაერთი პრაქტიკული მაგალითი, რომლებიც მაქსიმალურად მოიცავენ იმ მიდგომებს და მეთოდოლოგიას, რომლითაც კანონმდებლობა მოქმედებს. განხილულია ცალკეული შემთხვევები, რომლებზეც არსებული მიდგომები ჩამოყალიბებულია შემოსავლების სამსახურის მიერ.

ნაშრომში განხილული საწარმოების: სს „სილქნეტის“ და სს „თელასის“ ფინანსური ანგარიშგებების ანალიზის საფუძველზე მიღებულ იქნა შემდეგი შედეგები:

- საანალიზო საწარმოებში საბაზისო წელთან შედარებით მკვეთრად მცირდება მოგების გადასახადის ხარჯი, რასაც უნდა გამოეწვივა წმინდა მოგების ზრდა, თუმცა მაჩვენებლებიდან გამომდინარე ეს არ დასტურდება;
- საგრძნობლადაა გაზრდილი ადმინისტრაციული ხარჯები და მათ შორის ხელფასის ხარჯი;
- რეფორმის მოლოდინი ყოველთვის არ მართლდება, რადგან უმეტეს წილად მოგების რეინვესტირება მენეჯმენტის კეთილსინდისიერებაზეა დამოკიდებული;

როგორც გამოჩნდა, „ესტონური მოდელის“ დანერგვა გარკვეულ რისკებს უკავშირდება. ამ რისკებიდან გამომდინარე არ არის გამორიცხული, რომ განისაზღვროს რეინვესტირების ზღვარი, ანუ საწარმოებს დაუწესდეს ის მინიმუმი, რომლის რეინვესტირებაც შეიძლება მოხდეს წმინდა მოგებიდან. პროფესორი იზოლდა ჭილაძე მიიჩნევს, რომ მოგების რეინვესტირების ზღვარი ყველაზე ცოტა 30%-ს უნდა შეადგენდეს.²³ პროფესორი გულნაზ ერქომაშვილის აზრით ამ ნაკლოვანების აღმოფხვრა

²³ჭილაძე ი., სტატია: მოგების გადასახადის ახალი მოდელი საქართველოში და მისი

შესაძლებელია მოგებიდან იმ ზღვარის დადგენით, რომლის ზემოთაც საწარმო ვეღარ ისარგებლებს შეღავათით და გადაიხდის 15%-ს, ან მოგების რეინვესტირებაზე დაწესდეს გადასახადი 5%-ის ოდენობით, რაც შეამცირებს მოსახლეობისთვის გადასახადის ტვირთს.²⁴

რეკომენდაციები

მოგების გადასახადის ახალი მოდელის სრულყოფას და ქვეყანაში ბიზნესის განვითარებას ხელს შეუწყობს შემდეგი ღონისძიებების გატარება:

- დადგინდეს ის მინიმალური პროცენტული ზღვარი, რომლის რეინვესტირებაც სავალდებულო იქნება საწარმოსთვის; ან
- შემუშავდეს მოგების წლიური რეინვესტირების გეგმა, რომლის მიხედვითაც განისაზღვრება რეინვესტირების საპროცენტო განაკვეთები.

ადრიცხვის საკითხები.

²⁴ ერქომაიშვილი გ; ალუდაური დ. „მოგების გადასახადის ესტონური მოდელის შედეგები საქართველოში“.

ბიბლიოგრაფია

1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 2020 წლის ივლისის მდგომარეობით - <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=162>
2. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანება N996 გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ 2020 წლის ივლისის მდგომარეობით - <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1167887?publication=0>
3. შემოსავლების სამსახურის სიტუაციური სახელმძღვანელოები მოგების გადასახადის შესახებ - https://www.rs.ge/Default.aspx?sec_id=5699&lang=1&mid=26
4. ფინანსთა მინისტრის 34-ე ბრძანება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის საპროცენტო განაკვეთების დამტკიცების თაობაზე - <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1191445?publication=0>
5. ბასს 12 „მოგებიდან გადასახადები“. - თბილისი 2017
6. ერქომაიშვილი გ. ალუდაური დ. „მოგების გადასახადის ესტონური მოდელის შედეგები საქართველოში“. სამეცნიერო-პრაქტიკული ჟურნალი-ეკონომიკისა და ბიზნესის აქტუალური პრობლემები გლობალიზაციის თანამედროვე პირობებში. თბ. 2018. <http://oaji.net/articles/2017/4783-1545512935.pdf>
7. „გადავადებული მოგების გადასახადი“ - ნ. კვატაშიძე; თბილისი. 2013.
8. „მოგების გადასახადის აღრიცხვის გამარტივებული სქემა“ - ი.ჭილაძე; თბილისი. 2012.
9. ა.ხორავა, ნ. კვატაშიძე, ზ. გოგრიჭიანი-ფინანსური აღრიცხვა მე-2 დონე. თბილისი 2017
10. ბუღალტრული აღრიცხვა - ა. ხორავა; ნ. კვატაშიძე; ნ. სრესელი, ზ. გოგრიჭიანი; თბილისი. 2010.
11. საქართველოს პარლამენტის ბიბლიოთეკა - <http://nplg.gov.ge>
12. საქართველოს კანონი საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ - <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/4595604?publication=0#DOCUMENT:1;>
13. გ. ბერიძე, ესტონური მოდელის დეტალები და მისი გავლენა ეკონომიკურ ზრდაზე - <http://forbes.ge/news/1875/estonuri-modelis-detalebi-da-misi-gavlana-ekonomikur-zrdaze>.
14. ჭილაძე ი., სტატია: მოგების გადასახადის ახალი მოდელი საქართველოში და მისი აღრიცხვის საკითხები. თბ. 2017.

15. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო www.mof.gov.ge
16. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. (2016 წლის 01 ივნისის მდგომარეობით).
17. მოგების გადასახადის დეკლარაციის ფორმის და მისი შევსების წესის შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე. 2007 წელი
18. საქართველოს კანონი „მეწარმეთა შესახებ“ 2005 წლის 10 სექტემბრის ცვლილებებით.
19. სს „სილქნეტის“ ფინანსური ანგარიშგება 2014-2019 წლები - <https://silknet.com/?module=investors&language=ge&attr=inv6&id=3>
20. სს „თელასის“ ფინანსური ანგარიშგება 2014-2019 წლები - <http://www.telasi.ge/ge/shareholders/accounting>

დანართები

დანართი 1

მოგების გადასახადის დეკლარაციის ნიმუში (ძველი მოდელი)

(მოგების გადასახადის გაანგარიშება)		(ლარი)		
ერთობლივი შემოსავალი		16	6 488 962,00	
საანგარიშო პერიოდის დასაწყისისათვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულებები	17	288 987,00		
საანგარიშო პერიოდის ბოლოსათვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულებები	18	275 366,00		
გამოქვითვები მათ შორის:	19	4 463 316,00		
- გამოქვითვას დაქვემდებარებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები (გარდა ელ-ენერჯია	20	206 600,00		
- ელ-ენერჯია	21	238 983,00		
- გაცემული ხელფასი	22	1 317 315,00		
- კრედიტისათვის (სესხისათვის) გადახდილი ან გადასახდელი პროცენტები	23	770 289,00		
- უიმედო ვალები	24	0,00		
- სამორტიზაციო ანარიცხები	25	0,00		
- სრულად გამოქვითული 1000 ლარამდე ღირებულების ძირითადი საშუალებები	26	0,00		
- სრულად გამოქვითული ძირითადი საშუალების ღირებულება (ს.კ. 112) მათ შორის	27	485 342,00		
- ძირითადი საშუალების რემონტის ხარჯები	28	0,00		
- სხვა გამოქვითვები	29	1 444 787,00		
ჯამი	30	4 752 303,00	31	6 764 328,00
ერთობლივი შემოსავალის გადამეტება გამოქვითვებზე			32	2 012 025,00
გამოქვითვების გადამეტება ერთობლივ შემოსავალზე	33	0,00		
დაბეგვრისაგან გათავისუფლებული მოგება (შემოსავალი)	34	0,00		
წინა წლების ზარალი	35	641 930,00		
დასაბეგრი მოგება			36	1 370 095,00
მოგების გადასახადი 36-ე უჯრის მიხედვით			37	205 514,25
საქართველოში გადახდის წყაროსთან დაკავებული მოგების გადასახადი	38	0,00		
უცხოეთში(საქართველოს ფარგლებს გარეთ) გადახდილი მოგების გადასახადი	39	0,00		
კითვნილი მოგების გადასახადი			40	205 514,00
დამრუნებას დაქვემდებარებული გადასახადი	41	0,00		
კაპიტალიზებული ხარჯი	42	0,00		

დანართი 2

მოგების გადასახადის დეკლარაციის ნიმუში (ესტონური მოდელი)

ნაწილი III.

მოგების გადასახადის განაგრძობა (ლარი)			თანხა
განაწილებული მოგება			0
	განაწილებული დივიდენდი, მათ შორის:		0
16.1	16.1.1	2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდში მიღებული წმინდა მოგებიდან განაწილებული დივიდენდი	0
16.2	არარეზიდენტი საწარმოს მიერ მისი მუდმივი დაწესებულებისათვის მიკუთვნიებული მოგების გატანა		0
	ურთიერთდამოკიდებულ პირებთან (რომელიც მოგების გადასახადით არ იზღვრება საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის პირველი და მე-3 ნაწილებით გათვალისწინებული დაბეგრის ობიექტების მიხედვით) განხორციელებული ოპერაცი(ებ)ის ფარგლებში გარიგების ფასსა და საბაზრო ფასს შორის სხვაობის თანხა, როდესაც მათი ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას ახდენს გარიგების შედეგზე, კერძოდ:		0
	16.3.1	გარიგების საბაზრო ფასსა და მიღებულ/მისაღებ შემოსავალს შორის სხვაობა, თუ გარიგების საბაზრო ფასი აღემატება მიღებულ/მისაღებ შემოსავალს	0
16.3	16.3.2	გარიგების შედეგად გაწეული ხარჯისა და გარიგების საბაზრო ფასს შორის სხვაობა, თუ გარიგების შედეგად გაწეული ხარჯი აღემატება გარიგების საბაზრო ფასს	0
	საშუაოსლო გადასახადისაგან/მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებულ პირთან (გარდა საბიუჯეტო ორგანიზაციისა) განხორციელებული ოპერაცი(ებ)ის ფარგლებში გარიგების ფასსა და საბაზრო ფასს შორის სხვაობის თანხა, კერძოდ:		0
	16.4.1	გარიგების საბაზრო ფასსა და მიღებულ/მისაღებ შემოსავალს შორის სხვაობა, თუ გარიგების საბაზრო ფასი აღემატება მიღებულ/მისაღებ შემოსავალს	0
16.4	16.4.2	გარიგების შედეგად გაწეული ხარჯისა და გარიგების საბაზრო ფასს შორის სხვაობა, თუ გარიგების შედეგად გაწეული ხარჯი აღემატება გარიგების საბაზრო ფასს	0
16	16.5	განხორციელებული კონტრაქტული ოპერაციის კორექტირების თანხა, თუ ამ ოპერაციის დადგენილი პირობები არ შეესაბამება საბაზრო პრინციპს	0
ხარჯი, რომელიც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98 ^ე მუხლის მიხედვით არ მიეკუთვნება ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებულს, მათ შორის:			0
17.1	დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯი		0
17.2	ხარჯი, რომლის გაწევის მიზანი არ არის მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღება;		0
17.3	სხვა ხარჯი		0
გადახდები, რომელიც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98 ^ე მუხლის მიხედვით არ მიეკუთვნება ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებულს, მათ შორის:			0
	პირისათვის (გარდა საბიუჯეტო ორგანიზაციისა) განხორციელებული გადახდა, რომელიც უკავშირდება მათ მიერ გამოშვებული სასესხო ფასიანი ქაღალდის შექმნას		0
	18.1.1	პირისათვის (გარდა საბიუჯეტო ორგანიზაციისა) განხორციელებული გადახდა, რომელიც უკავშირდება მათ მიერ გამოშვებული სასესხო ფასიანი ქაღალდის შექმნას	0
	18.1.2	პირისათვის (გარდა საბიუჯეტო ორგანიზაციისა) გადახდილი, სახელშეკრულებო ურთიერთობიდან წარმოშობილი პირგასამტეხლო ან/და სხვა ჯარიმა	0
	18.1.3	პირისათვის (გარდა საბიუჯეტო ორგანიზაციისა) გადახდილი ავანსი	0
	18.1.4	პირისათვის სესხის გაცემა ან/და ამ პირის მიმართ არსებული მოთხოვნის შესაბამისად განხორციელებული გადახდა	0
18.1	18.1.5	პირისათვის მოთხოვნის უფლების გადაცემით ან მოთხოვნის უფლებასზე უარის თქმით წარმოშობილი ზარალი	0
18.2	არარეზიდენტის ან/და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად მოგების გადასახადისგან გათავისუფლებული პირის კაპიტალში შენატანის ან აქციის/წილის შესაბამისად განხორციელებული გადახდა		0
18.3	ფიზიკური პირისათვის ან არარეზიდენტისათვის სესხის გაცემა ან/და რომელიმე ამ პირის მიერ შესაბამისაგან აღებული სესხის დეპოზიტით უზრუნველყოფა, როდესაც მოგების გადასახადით დაბეგრის ობიექტის თანხის ოდენობა შეადგენს აღებული სესხის თანხას.		0
18	18.4	კომერციული ბანკის, საკრედიტო კავშირის, მიკროსაფინანსო ორგანიზაციის ან ლომბარდის მიერ პარტნიორ არარეზიდენტზე ან/და საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად მოგების გადასახადისგან გათავისუფლებულ პარტნიორზე ან/და კაპიტალში არანაკლებ 1 პროცენტით მონაწილეობის უფლების მქონე პარტნიორ ფიზიკურ პირზე სესხის გაცემა ან/და პარტნიორის მიერ შესაბამისაგან აღებული სესხის დეპოზიტით უზრუნველყოფა როდესაც მოგების გადასახადით დაბეგრის ობიექტის თანხის ოდენობა შეადგენს აღებული სესხის თანხას	0
19	19.1	საქონლის მომსახურების უსასყიდლო მიწოდება/გაწევა, ფულადი სახსრების გადაცემა, მათ შორის:	1220.47
	სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ან/და მირითადი საშუალების დანაკლისი		0
20	წარმომადგენლობითი ხარჯი, რომელიც აღემატება სსკ-ით განსაზღვრულ ზღვრულ ოდენობას		0
21	სულ დაბეგრის ობიექტის თანხა		1220.47
22	მოგების გადასახადისგან გათავისუფლებული მოგების განაწილება, გაწეული ხარჯი, განხორციელებული განაცემი		0
23	მოგების გადასახადით დასაბეგრი თანხა ((სტ.21-სტ.22)/0,85)		1435.85
24	მოგების გადასახადი (სტ.23*15%)		215.38

	გადახდილი მოგების გადასახადი, რომელიც ექვემდებარება ჩათვლას, მათ შორის:		0
25.1	2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე მიღებული წმინდა მოგებიდან დივიდენდის განაწილებისას ამავე საანგარიშო პერიოდების მიხედვით დარიცხული და გადახდილი მოგების გადასახადის თანხა (დანართის სტ. 6), მაგრამ არაუმეტეს 16.1.1 სტრიქონში ასახული მონაცემის შესაბამისად გამოანგარიშებული მოგების გადასახადის თანხისა		0
25.2	წყაროსთან დაცემული ან/და გადახდილი გადასახადის თანხა, რომელიც არ აღემატება 16.1 სტრიქონით განაგარიშებულ მოგების გადასახადის თანხას და 25.1 სტრიქონში ასახულ მონაცემებს შორის სხვაობით მიღებულ თანხას, კერძოდ:		0
26	მოგების გადასახადი სტ.25-ის გათვალისწინებით		215.38
	შესამცირებელი (დასაბრუნებელი) მოგების გადასახადი ((სტ. 27.1+სტ.27.2+სტ.27.3)/0.85*15%)		0
27.1	შემწეილი სასესხო ფასიანი ქაღალდის, ვაპიტალში მონაწილეობის უფლების (აქციის/წილის) ან მოთხოვნის მიწოდების შედეგად საანგარიშო პერიოდში ანაზღაურებული თანხა (ფაქტობრივად მიღებული თანხა)		0
27.2	გაცემული სესხის/გადახდილი ავანსის დაბრუნებული თანხა ან გადახდილი ავანსის სანაცვლოდ მიღებული საკონლის/მომსახურების საკომპენსაციო თანხა საანგარიშო პერიოდში		0
27.3	სესხის დეპოზიტით უზრუნველყოფის გაუქმებისას გაუქმების საანგარიშო პერიოდში სესხის მირითადი თანხა		0
28	კუთვნილი მოგების გადასახადი		215.38
29	დაბრუნებას დაქვემდებარებული მოგების გადასახადი		0

დანართი 1

2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე მიღებული წმინდა მოგებიდან დივიდენდის განაწილებისას ამავე საანგარიშო პერიოდების მიხედვით დარიცხული და გადახდილი მოგების გადასახადის თანხა, რომელიც ექვემდებარება ჩათვლას

N	შინაარსი	ლარი
1	საანგარიშო პერიოდში დივიდენდის სახით განაწილებული თანხის ოდენობა, რომელიც ექვემდებარება დაბეგრვას	0
2	2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდების მიხედვით დარიცხული და გადახდილი მოგების გადასახადის თანხა	0
3	2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდებში მიღებული წმინდა მოგების ოდენობა	0
4	2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდებში მიღებული წმინდა მოგების ხარჯზე დივიდენდის სანაცვლოდ საწარმოს მიერ პარტნიორისათვის გადაცემული ამ საწარმოს აქციების/წილის ღირებულება	0
5	ჩასათვლელი თანხა (სტ.1*სტ.2/(სტ.3-სტ.4))	0

დანართი 2

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების და ძირითადი საშუალებების წაშლი

N	შინაარსი	ლარი
1	სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის წაშლი წლის ბოლოს	0
2	ძირითადი საშუალებების წაშლი წლის ბოლოს	0

IV ნაწილი

N	ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობი პირის მოგების გადასახადის გაანგარიშება (ლარი)	თანხა
1	ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობი პირის მიერ საქმიანობის ამ ნაწილში საანგარიშო თვის განმავლობაში მიღებული ფსონების ჯამი	0
2	კუთვნილი მოგების გადასახადი (სტ.1*7%)	0

IVANE JAVAKHISHVILI TBILISI STATE UNIVERSITY



FACULTY OF ECONOMICS AND BUSINESS

Accounting and auditing

Demetre Janashvili

**Accounting and reporting of profit tax in Georgia: a case study of
Silknet JSC and Telasi JSC**

Master Thesis is performed to earn Business Administration Master's degree

Head:

assistant professor-
Lia Kozmanashvili

Tbilisi 2020