



ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო
უნივერსიტეტი

ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი

ლევანი სანიკიძე

მოგების გადასახადის როლი ბიზნესის განვითარებაში,
პრობლემები და მათი გადაჭრის გზები

სამაგისტრო პროგრამა: ბიზნესის ადმინისტრირება

ნაშრომი შესრულებულია ბიზნეს ადმინისტრირების მაგისტრის აკადემიური
ხარისხის მოსაპოვებლად

ხელმძღვანელი: თამარ კვიციანი
ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორი

თბილისი 2020



Ivane Javakhishvili Tbilisi State University

Faculty of Economics and Business

Levani Sanikidze

The role of profit tax in business development, problems and their
solutions

Master of Business Administration program

The research was done to gain an academic quality of Master of business
Administration

Scientific adviser: Tamar Kbiladze

Doctor of Business Administration

Tbilisi 2020

ანოტაცია

სახელმწიფოსთვის გადასახადები ეკონომიკური პროცესების რეგულირებისთვის ერთგვარი ბერკეტია, რომლის მეშვეობითაც ხდება არა მარტო რეგულირება, არამედ ის ბიუჯეტის შემოსავლების ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი წყაროა. ამ უკანასკნელის მეშვეობით კი ხდება სხვადასხვა სექტორის დაფინანსება და მათი ეფექტურად ფუნქციონირება. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადებიდან ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი ადგილი უჭირავს მოგების გადასახადს, ვინაიდან თითოეული ბიზნეს სექტორის წარმომადგენლის მიზანია თავიანთი ეკონომიკური საქმიანობიდან გარკვეული მოგების მიღება და მიღებული მოგების განაწილება ან რეინვესტირება. სწორედ, მოგების გადასახადის მიზანია მისცეს სტიმული ბიზნეს სექტორს მიიღონ გადაწყვეტილება:

ა) გადაიხადონ გადასახადები და გაიტანონ დაგროვებული მოგება;

ბ) რეინვესტირება მოახდინონ, განავითარონ თავიანთი ბიზნესი და შესაბამისად გადასახადების გადახდაც არ მოუწევთ. (აღნიშნულ საკითხს უფრო დეტალურად გავეცნობით მოცემულ ნაშრომში). თუმცა, დისკუსიის საგანია მოგების გადასახადის ისევე, როგორც ყველა სხვა გადასახადის განაკვეთი, ტვირთის ოპტიმალური დონე და ა.შ. საგადასახადო სისტემა მოქნილია ქვეყანაში არსებული მოვლენების შესაბამისად, ამიტომ დროთა განმავლობაში ის გარკვეულ ცვლილებებს განიცდის, რომელიც ემსახურება, რომ გადასახადები უკეთესად იყოს მორგებული ქვეყნის ეკონომიკურ მდგომარეობას, ასევე ინარჩუნებდეს საგადასახადო სისტემის მრავალმიზნობრივ ხასიათს: ერთის მხრივ, ჰქონდეს ბიუჯეტის შევსების ფუნქცია და მეორე მხრივ, უნდა წარმოადგენდეს უფრო ეფექტურ სტიმულირების ხელშეწყობ მექანიზმს.

მოცემული სამაგისტრო ნაშრომის მიზანია: განიხილოს მოგების გადასახადი, მისი მნიშვნელობა და როლი ბიზნესის განვითარებისთვის, წახალისების მეთოდები, შეღავათები, ასევე, უფრო ღრმად გავეცნოთ ძველ და ახალ ესტონურ მოდელებს შორის განსხვავებებს, რომელიც საქართველოში შემოღებულ იქნა 2017 წლის 1 იანვრიდან.

Annotation

The role of profit tax in business development, problems and their solutions

Levani sanikidze

Taxes are a kind of leverage for the state to regulate economic processes, through which not only is it regulated, but it is also one of the most important sources of budget revenue. Through the latter, various sectors are financed and functioned effectively. One of the most important places in the overall state taxes is the profit tax, as the representative of each business sector aims to make some profit from their economic activities and to distribute or reinvest the profits received. The purpose of the profit tax is to stimulate the business sector to make a rational decision:

- A) Pay taxes and withdraw dividends from their company;
- B) Reinvest, develop their businesses and therefore will not have to pay taxes. (We will discuss this issue in more detail in this paper).

However, the subject of discussion is the profit tax as well as all other tax rates, the optimal level of cargo, and so on. The tax system is flexible according to the conditions in the country, so over time it undergoes some changes that serve to better adjust the taxes to the economic situation of the country, as well as to maintain the multi-purpose nature of the tax system: On the one hand, it should have the function of filling the budget and on the other hand, it should be a supportive mechanism for more effective stimulation.

The aim of this master's thesis is to consider profit tax, its importance and role for business development, incentive methods, benefits, as well as to learn more deeply about the differences between the old profit tax and new Estonian model, which were introduced in Georgia on January 1, 2017.

სარჩევი

ანოტაცია	6
Annotation.....	6
შესავალი.....	6
თავი 1. გადასახადების კლასიფიკაცია, ტიპები, განმასხვავებელი ნიშნები (ზოგადი მიმოხილვა)	10
თავი 2. დაბეგვრის ობიექტები და მოგების გადასახადის ჩათვლის მექანიზმის შემოღების აუცილებლობა ...	12
2.1. საქონლის/მომსახურების უსასყიდლოდ მიწოდება ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში.....	20
2.2. დანაკლისი, როგორც საქონლის უსასყიდლო მიწოდება	22
2.3. წინა პერიოდში დარიცხული და გადახდილი მოგების გადასახადის თანხა	25
თავი 3. მოგების გადასახადით დაბეგვრის ცალკეული შემთხვევები: სესხი და მოთხოვნების ჩამოწერა	38
3.1. სესხი, როგორც მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი და გაცემულ სესხზე დარიცხული საპროცენტო განაკვეთს მიღება	38
3.2. მოთხოვნის ჩამოწერის ოპერაციის მოგების გადასახადით დაბეგვრა	43
თავი 4. სხვა დასაბეგრი ოპერაციების მოგების გადასახადით დაბეგვრა	47
4.1. შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში რეგისტრირებულ პირებთან/გათავისუფლებულ პირებთან განხორციელებული ოპერაციები.....	47
4.2. უცხოეთში ინვესტირებისას გადასახდელი მოგების გადასახადის ჩათვლის მიღების შესაძლებლობა	51
4.3. მოგების/საშემოსავლო გადასახადისაგან განთავისუფლებულ პირებთან განხორციელებული ოპერაციები	55
თავი 5. მოგების გადასახადის რეფორმის გავლენა საქართველოს ეკონომიკაზე.....	60
დასკვნები და რეკომენდაციები	66
დანართი 1.....	67
გამოყენებული ლიტერატურა	68

შესავალი

უძველეს დროში გადასახადებს არ ჰქონდა სისტემური ხასიათი და უმეტესწილად ნატურალური ფორმით იყო წარმოდგენილი, როგორცაა: ნადავლი ომებიდან, რეგალები და ა.შ. აღნიშნულ პერიოდში, გადასახადს ჰქონდა საჩუქრის დატვირთვა, რომელსაც მოქალაქეები სახელმწიფოს უხდიდნენ იმისათვის, რომ უზრუნველყოფილიყო მათი დაცვა მტრებისგან. თუმცა, დროთა განმავლობაში გადასახადები ფორმირდებოდა სახელმწიფოების განვითარებასთან ერთად და საბოლოოდ სახელმწიფოს ძირითად შემოსავლის წყაროდ იქცა. შეიცვალა მიდგომაც, თუ ადრე გადასახადებს მხოლოდ დაბალი ფენის წარმომადგენლები: გლეხები, ვაჭრები, ხელოსნები იხდიდნენ, დღეს ის თითოეულ მოქალაქეს ეხება განურჩევლად მისი ფენისა. სწორედ, ამ ცვლილებებმა ხელი შეუწყო ეფექტური საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბებას, რომელიც არა მხოლოდ გადასახადებს იღებს და ბიუჯეტს ავსებს, არამედ სტიმულს აძლევს ბიზნეს სექტორის წარმომადგენლებს რომ განავითარონ თავიანთი საქმიანობა გარკვეული შეღავათების და სუბსიდიების მეშვეობით.

თემის აქტუალურობა: საგადასახადო სისტემა და გადასახადები ერთ-ერთი ყველაზე აქტუალური თემაა იმის გათვალისწინებით, რომ დღითიდღე იზრდება მცირე, საშუალო და მსხვილი ბიზნესების რაოდენობა და სწორედ მათი წარმატებულად ფუნქციონირების მეშვეობით ქვეყანაში იქმნება უამრავი სამუშაო ადგილი, კომპანიები იხდიან გადასახადებს, რომლის შედეგად, მასობრივად იზრდება სახელმწიფოს შემოსავლები, მათი დაწესებულებით მცირდება კორუფციის დონე და უმჯობესდება ქვეყანაში ეკონომიკური მდგომარეობა.

იდეალური საგადასახადო სისტემა, რომელიც მიმართულია როგორც სახელმწიფოს შემოსავლების ზრდისკენ, ასევე ბიზნეს სექტორის სტიმულირებისკენ, რთულად წარმოსადგენია, ვინაიდან ბიზნესის მოთხოვნაა გადასახადების მინიმუმამდე დაყვანა, რაც ვერ უზრუნველყოფს სახელმწიფოსთვის საკმარისი შემოსავლების მიღებას. შესაბამისად, უნდა მოიძებნოს ის ოპტიმალური ვარიანტი, რომელიც შეძლებს ორივე მხარის მოთხოვნების დაკმაყოფილებას. ამ უკანასკნელის მისაღწევად კი სახელმწიფო სთავაზობს

ბიზნეს სექტორის წარმომადგენლებს, გარკვეულ შეღავათებს, სუბსიდირებას და სხვა სახის ღონისძიებებს, რომლებიც მიმართულნი არიან ბიზნეს სექტორის წახალისებისკენ, რომლის ნათელი მაგალითია მოგების გადასახადის ახალი ესტონური მოდელი, რომელზეც აღნიშნულ ნაშრომში მოგვიანებით დეტალურად ვისაუბრებთ. გადასახადებზე, განსაკუთრებით კი მოგების გადასახადზე, ყველას ინდივიდუალური შეხედულება აქვს, ბიზნეს სექტორის მხრიდან ხშირ შემთხვევაში უკმაყოფილებაა გადასახადების განაკვეთთან მიმართებაში, რაც მათ მხრიდან შესაძლოა ლეგიტიმური იყოს გადასახადის ოდენობიდან გამომდინარე. თუმცა, გადასახადი არის ის სავალდებულო, უპირობო შენატანი რომელიც ბიზნესის მხრიდან სახელმწიფოს ბიუჯეტში უნდა იქნას გადახდილი.

საქართველოს მთავრობამ 2014 წლიდან დაიწყო მოგების გადასახადის რეფორმაზე მუშაობა, რომლის უმთავრეს მიზანს წარმოადგენდა, რეინვესტირების შემთხვევაში მეწარმე იურიდიული პირების სტიმულირება, რომლის თანახმადაც მათ არ მოუწევდათ მოგების გადასახადის გადახდა თუ ისინი დაგროვილ მოგებას არ გაიტანდნენ და დაგროვებულ თანხებს კომპანიის განვითარებას მოახმარდნენ. ამ ფორმით ეკონომიკური ზრდის ხელშეწყობა იქნებოდა უზრუნველყოფილი.

პარალელი რომ გავავლოთ ძველ და ახალ მოგების გადასახადებს შორის, 2017 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის ნორმებიც ითვალისწინებდა რეინვესტირებული მოგების გადასახადისგან გათავისუფლებას. თუმცა, აღნიშნული შეღავათი ეხებოდა მხოლოდ ორ კატეგორიას: სამედიცინო დაწესებულებებს და სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის განმახორციელებელ მეწარმე სუბიექტებს. აღნიშნული საგადასახადო შეღავათის გაფართოების და მისი საქართველოში მოქმედი ყველა მეწარმე სუბიექტის მიმართ გავრცელების შესაძლებლობის საკითხი რეფორმის განხორციელების საწყის ეტაპზე განიხილებოდა. იმის გათვალისწინებით, რომ მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენდა დასაბეგრი მოგება, ხოლო რეინვესტირება ხორციელდებოდა ფაქტობრივად იმ აქტების გამოყენებით, რომლის წარმოშობაც უკავშირდებოდა წლიური ფინანსური შედეგის - ფინანსური მოგების მაჩვენებელს, ყოველივე ეს ართულებდა პრაქტიკაში აღნიშნული შეღავათის გამოყენების

შესაძლებლობას. მეორეს მხრივ, რეინვესტირების განმარტებაც არ იყო გათვლისწინებული არც საგადასახადო კანონმდებლობასა და არც საქართველოში მოქმედ სხვა ნორმატიულ აქტებში, ხოლო დამკვიდრებული პრაქტიკის შესაბამისად, შეზღუდული იყო აღნიშნული ტერმინის გამოყენების სფერო და რეინვესტირებად განიხილებოდა მხოლოდ გრძელვადიანი აქტივების შეძენა/შექმნის ფარგლებში გაწეული დანახარჯები. სწორედ ამიტომ, დაედო საფუძვლად რეფორმას მოგების გადასახადით დაბეგვრის ესტონური მოდელი, რომელიც გულისხმობს გაუნაწილებელ მოგებაზე გადასახადის გაუქმებას. აღნიშნული რეფორმის შესაბამისად, მოგების გადასახადით იბეგრება მხოლოდ მოგების განაწილების შემთხვევა და არა მისი რეინვესტირება. შესაბამისად, საწარმოები მოგების გადასახადს მიღებული მოგების განაწილების შემთხვევაში გადაიხდიან. ამასთან, მოგების გადასახადით დაბეგვრას არ ექვემდებარება საქართველოში რეგისტრირებულ კომპანიებს შორის დივიდენდის განაწილება, რომელიც მიღებული მოგების რეინვესტირების საშუალებას იძლევა, როგორც საწარმოს შიგნით, არამედ მისი ჯგუფის წევრ კომპანიებში მოგების გადასახადით დაბეგვრის გარეშე, რაც საკმაოდ მიმზიდველად გამოიყურება, ვინაიდან მეწარმე სუბიექტებს, რომლებიც ბაზარზე ოპერირებენ რამდენიმე საწარმოთი, მათ ყოველგვარი მოგების გადასახადის გადახდის გარეშე შეუძლიათ გადაანაწილონ თანხები თავიანთ კომპანიებში, რომ მოახდინონ ინვესტირება სხვადასხვა სფეროებში.

მიზანი და ამოცანები:

აღნიშნული სამაგისტრო ნაშრომის მიზანია ნათლად დავინახოთ ის პოზიტიური შედეგები, რომლებსაც აღნიშნული რეფორმის შედეგად ვიღებთ. კერძოდ:

- ეკონომიკურ ზრდის დაჩქარება;
- ფინანსურ რესურსებზე კომპანიების ხელმისაწვდომობის ზრდა;
- კაპიტალის მოცულობის ზრდა;
- ინვესტიციების ზრდა;
- ბიზნესში არსებული აქტივების ლიკვიდურობის ზრდა;
- გარე ფინანსური შეზღუდვების შემცირება;

- მეტ შესაძლებლობას ბიზნესის განვითარებისთვის;
 - კიდევ უფრო მიმზიდველი კლიმატის ჩამოყალიბება ბიზნესის დაწყება/წარმოების კუთხით;
 - საგადასახადო აღრიცხვის და ადმინისტრირების გამარტივება.
- აღნიშნული სამაგისტრო ნაშრომის ამოცანაა შევავსოთ მოგების გადასახადი და განვიხილოთ თითოეული დაბეგვრის ობიექტი, მათი როლი ბიზნესის განვითარებაში, რომლებიც დეტალურად განხილულია აღნიშნულ ნაშრომში.

სამაგისტრო ნაშრომის ობიექტს წარმოადგენს მოგების გადასახადი, როგორც ქვეყნის საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადებიდან ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი გადასახადი.

სამაგისტრო ნაშრომის საგანია მოგების გადასახადის ახალი ესტონური მოდელის რეფორმა, აღნიშნულის თეორიულ-მეთოდოლოგიური საფუძვლები და სრულყოფის გზები.

სამაგისტრო ნაშრომის თეორიულ-მეთოდოლოგიური საფუძველია: საგადასახადო კოდექსი და სხვა საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე აქტები, ბულალტრული და ფინანსური აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები, გამოკვლევები, ფინანსთა სამინისტროს კვლევა, ეკონომიკური ანალიზი და სხვა. ასევე, გამოყენებულია თვისებრივი და რაოდენობრივი მეთოდები. რაოდენობრივი მეთოდის საშუალებით ნათლად ჩანს მოგების გადასახადის ზრდის დინამიკა წლების ჭრილში, რომელიც გამოქვეყნებულია ფინანსთა სამინისტროს მიერ. (იხ.დანართი 1)

ნაშრომის სტრუქტურა: სამაგისტრო ნაშრომი მოიცავს 68 ნაბეჭდ გვერდს და შედგება შესავლის, 5 თავის და 8 ქვეთავისაგან. მას ერთვის დასკვნები, შეფასებები და გამოყენებული ლიტერატურის ბიბლიოგრაფიული ნუსხა.

თავი 1. გადასახადების კლასიფიკაცია, ტიპები, განმასხვავებელი ნიშნები (ზოგადი მიმოხილვა)

ყველა გადასახადს აქვს თავისი დანიშნულება, რომლებიც შედგებიან გარკვეული ელემენტებისგან, როგორებიცაა: სუბიექტი, ობიექტი, საგადასახადო განაკვეთი, დაბეგვრის ერთეული. სწორედ გადასახადების განმასხვავებელია აღნიშნული ელემენტების ნაირსახეობები, რომლებიც განსაზღვრავენ თუ რომელი გადასახადი ვრცელდება მათზე. აქედან გამომდინარე, გადასახადები კლასიფიცირდება 3 ნიშნით:

1. გადასახადები მოხმარებაზე;
2. გადასახადები ბრუნვაზე;
3. გადასახადები, შემოსავალზე, ფლობასა და კაპიტალზე.

დაბეგვრის ობიექტების მიხედვით გადასახადების დაყოფა ხდება პირდაპირ და არაპირდაპირ გადასახადებად. პირდაპირი გადასახადი - რომელიც პირდაპირ კავშირშია სამეურნეო საქმიანობის შედეგებთან. მსგავსი ტიპის გადასახადი, ამცირებს თანხას, რომელიც გადასახადის გადამხდელს საბოლოოდ რჩება გადასახადების გადახდის შემდგომ. არაპირდაპირი გადასახადი - განსხვავებით პირდაპირი გადასახადებისგან, წარმოადგენს ფასზე დანამატს და მისი დაანგარიშება ხდება, მიუხედავად სამეურნეო საქმიანობის შედეგებისა. არაპირდაპირი გადასახადის ნათელი მაგალითია დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ). არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის დროს საქონლის/მომსახურების ღირებულება გვევლინება დაბეგვრის ობიექტად. ამ გადასახადის ტვირთი გადადის მყიდველიდან მყიდველზე, შესაბამისად, ამ ტვირთის საბოლოო მატარებელი ხდება საბოლოო მყიდველი. საგადასახადო ტვირთის ოპტიმალური დონე დავის საგანია და რთულდება ოპტიმალური ტვირთის დადგენა. სწორედ არაოპტიმალურად გადანაწილებული ტვირთის მატარებელი ბიზნეს სექტორის წარმომადგენლები გამოთქვამენ უკმაყოფილებას ასეთი გარემოების შემთხვევაში და მოუწოდებენ გადასახადების შემცირებისკენ ან მიმართავენ გადასახადებისგან თავის არიდების გზას, რომლის საბოლოო შედეგია დიდი ფულადი ჯარიმები ან სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობა, რომელიც დამოკიდებულია გადაუხდელი გადასახადის

მოცულობასთან.

გადასახადებს გააჩნიათ როგორც მარეგულირებელი, ასევე ფისკალური ფუნქცია. განვიხილოთ თითოეული მათგანი: გადასახადების მარეგულირებელი ფუნქცია გულისხმობს, რომ ის არა მხოლოდ ეროვნული შემოსავლების გადანაწილებს ახორციელებს, არამედ უზრუნველყოფს ეკონომიკურ ზრდას, ზრდის/ამცირებს მოსახლეობის მსყიდველობითუნარიანობას. მას აქვს უფრო აქვს მასტიმულირებელი ფუნქცია და ხშირად მას ეკონომიკურ ფუნქციასაც უწოდებენ. რაც შეეხება გადასახადების ფისკალურ ფუნქციას, მისი მეშვეობით ხორციელდება სახელმწიფო შემოსავლების ფორმირება და ხელისუფლების მიერ მიიღწევა ბალანსი სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის და უზრუნველყოფილია სხვა მნიშვნელოვანი პოლიტიკური, სოციალური თუ ეკონომიკური ამონაცემების შესრულება.

გარდამავალი ეკონომიკის ქვეყნებში გადასახადის ფისკალურ და მარეგულირებელ ფუნქციებს შორის რაციონალური თანაფარდობის დადგენა ერთ-ერთ უმთავრეს პრობლემას წარმოადგენს. ბევრი მხარდამჭერი ყავს გადასახადების შემცირებას და უფრო ლმობიერ საგადასახადო სისტემას, თუმცა სრულად ამ შეხედულების გათვალისწინება გამოიწვევს არასაკმარისი შემოსავლების მიღებას, ბიუჯეტის დეფიციტს და ეკონომიკური პროცესების შეფერხებას.

თავი 2. დაბეგვრის ობიექტები და მოგების გადასახადის ჩათვლის მექანიზმის შემოღების აუცილებლობა

მოგების განაწილებაზე დაფუძნებული მოგების გადასახადით დაბეგვრის ახალი მოდელი ამოქმედდა 2017 წლის იანვრიდან, თუმცა ჩნდება კითხვა რამ განაპირობა აღნიშნული ცვლილება. მიზანი, თუ რატომაც შეიცვალა ძველი მოგების გადასახადი ახალი ესტონური მოგების გადასახადით არის. მიზეზი კი არის:

- ახალი ინვესტიციების მოზიდვა;
- ბიზნესის განვითარებისთვის ხელსაყრელი პირობების შექმნა;
- ეკონომიკის სტიმულირება;
- დასაქმების ზრდა.

ესტონეთი გადასახადების ადმინისტრირების კუთხით ერთ-ერთ მოწინავე ადგილს იკავებს ევროკავშირის ქვეყნებს შორის, სადაც მკაცრად და მარტივად კონტროლდება გადასახადებისგან თავის არიდების შემთხვევები, ვინაიდან აქ მოქმედებს მკაცრი რეგულაციები და ბიზნეს სექტორის წარმომადგენლებისთვის მართლაც რომ იდეალური ადგილია, ვინაიდან დაგროვებული მოგების რეინვესტირების შემთხვევაში მათ გადასახადის გადახდა არ მოუწევთ. 2000-2004 წლებში ესტონეთში განაწილებული მოგების გადასახადის განაკვეთი იყო 26%, 2005-2018 წლებში კი 20%, დივიდენდის გადასახადი კი - 7%. ესტონური გადასახადის მოდელზე გადავიდა ლატვიაც, სადაც გადასახადის განაკვეთ 20%-ია. საქართველოშიც, მსგავსად ესტონეთისა გადასახადების ადმინისტრირება და დეკლარირება ელექტრონულად მოქმედებს რაც ნამდვილად ამარტივებს ყველა პროცესს, როგორც სახელმწიფოსთვის ასევე ბიზნეს სექტორისთვის. სწორედ აღნიშნულმა განაპირობა საქართველოში მოგების გადასახადის ახალი ესტონური მოდელის შემოღება.

რაც შეეხება დეკლარირებას, მისი წარდგენა ხდება ყოველთვიურად, ხოლო გადახდა არაუგვიანეს მომდევნო თვის 15 რიცხვისა. დეკლარაციაში აღნიშნული თანხა იწერება აგროსილი, რაც გულისხმობს განაწილებულ მოგებას გადასახადის ჩათვლით. მაგალითად,

საწარმომ გასცა დივიდენდი 1000 ლარის ოდენობით. აღნიშნული თანხა ჩაერიცხა დამფუძნებელს. დეკლარაციაში ეს თანხა უნდა ჩაიწეროს გადასახადების ჩათვლით. 15% მოგების გადასახადის შემთხვევაში მოგების გადასახადს პლუს გაცემული დივიდენდი გამოდის $1000/0.85=1176.47$ ლარი.

განვიხილოთ თუ ვინ არიან საქართველოში მოგების გადასახადის გადამხდელები:

- ა) რეზიდენტი საწარმო;
- ბ) არარეზიდენტი საწარმო, რომელიც საქართველოში საქმიანობას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით ახორციელებს ან/და შემოსავალს იღებს საქართველოში არსებული წყაროდან.

განვიხილოთ დაბეგვრის ობიექტები, რომლებიც უფრო ნათლად დაგვჩვენებს თუ რატომ არის ოპტიმალური აღნიშნული გადასახადის ყოველთვიურზე გადასვლა.

განაწილებული მოგება - როდესაც კომპანია ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას, მისი ძირითადი მიზანია მოგების მიღება. შესაბამისად, ყოველთვიურ მოგების დაანგარიშებაზე გადასვლამ, კომპანიის დირექტორებს მისცა საშუალება უფრო ჩახედულები ყოფილიყვნენ კომპანიის საქმიანობაში რომ მიეღოთ სწორი გადაწყვეტილებები. შესაბამისად, საჭირო გახდა გამოთვლილიყო კომპანიის მომგებიანობა (შემოსავლებს - ხარჯები) და შესაბამისად, მიღებული გაანგარიშების საფუძველზე კომპანიის მაღალი დონის წარმომადგენლებს აქვთ კომპანიის რეალური მდგომარეობა რიცხვებში გამოსახული. ყოველივე ეს კი მათ აძლევთ საშუალებას, რომ მოგების ან ზარალის შემთხვევაში იმოქმედონ რაციონალურად. ზარალის შემთხვევაში - მათ უნდა გადახედონ ხარჯების ნაწილს, უნდა მოახდინონ ხარჯვითი ნაწილის შემცირება ან უნდა გაზარდონ გაყიდვების მოცულობა, ხოლო თუ მიზნობრივ მოგებას მიაღწიეს მაშინ უწევთ ფიქრი თუ რა უნდა მოიმოქმედონ აღნიშნული მოგების მიღების შემდგომ. სწორედ აქ შემოდის მოგების გადასახადი, რომელმაც შესაძლოა დააფიქროს კომპანიის დირექტორები, დამფუძნებლები და სტიმული მისცეს მათ რომ განავითარონ კომპანია, ნაცვლად დივიდენდის გატანისა. რა თქმა უნდა, მიღებული მოგების გატანა და გამოყენება შესაძლოა მისაღებია მათთვის, თუმცა კომპანიის განვითარება უფრო დიდი ინვესტიცია

და მეტი მოგების მიღების გარანტია.

განაწილებული მოგების გადასახადით დაბეგვრის წესები რეგულირდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (შემდგომში სსკ-ის) 97-ე - 98³ მუხლების შესაბამისად. სსკ-ის 98¹ მუხლით განსაზღვრულია განაწილებული მოგების გადასახადის დაბეგვრის ობიექტები. აღნიშნული მუხლით დადგენილი მოგების გადასახადის დაბეგვრის ობიექტებიდან, ერთ-ერთ მნიშვნელოვან და ძირითად დაბეგვრის ობიექტს განაწილებული მოგება წარმოადგენს.

სსკ-ის 97-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით:

1. რეზიდენტი საწარმოს (გარდა ამ მუხლის მე-2, მე-8 და მე-9 ნაწილებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა) მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია:

ა) განაწილებული მოგება;

ბ) გაწეული ხარჯი ან სხვა გადახდა, რომელიც ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული არ არის;

გ) უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება/მომსახურების გაწევა ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა;

დ) ამ კოდექსით დადგენილ ზღვრულ ოდენობაზე მეტი ოდენობით გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯი.¹

სსკ-ის 98¹ მუხლით განსაზღვრულია განაწილებული მოგების არსი. კერძოდ, აღნიშნული მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით განაწილებული მოგება არის მოგება, რომელიც საწარმოს მიერ მის პარტნიორზე დივიდენდის სახით, ფულადი ან არაფულადი ფორმით ნაწილდება.² ამავე მუხლის მე-3 ნაწილი განაწილებულ მოგებად ასევე განიხილავს, ურთიერთდამოკიდებულ საწარმოებთან არასაბაზრო პირობებით განხორციელებული ოპერაციების თანხასა და საბაზრო ფასს შორის სხვაობის თანხებსაც.

2017 წლამდე მოქმედი მოგების გადასახადით დაბეგვრის რეჟიმის მიხედვით, დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენდა დასაბეგრი მოგება, რომელიც არის სხვაობა საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ერთობლივი შემოსავლისა და იმავე საანგარიშო

¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (სსკ) - კონსოლიდირებული ვერსია (2020), მუხლი 97

² საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (სსკ) - კონსოლიდირებული ვერსია (2020), მუხლი 98

პერიოდში საგადასახადო კოდექსითვე დადგენილი წესით გამოანგარიშებულ ნებადართულ გამოქვითვას დაქვემდებარებულ თანხებს შორის.

სსკ-ის 136-ე მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით „დასაბეგრი შემოსავალი (მოგება) უნდა განისაზღვროს იმავე მეთოდით, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. ამასთანავე, შემოსავლის (მოგების) კორექტირება ხდება მხოლოდ ამ კოდექსის მოთხოვნების შესაბამისად. თუ ამავე კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების მიხედვით გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემები და კოდექსით დადგენილი ზღვრული ნორმები განსხვავდება ერთმანეთისაგან, დასაბეგრი ობიექტის განსაზღვრისათვის მან უნდა გამოიყენოს ამ კოდექსით დადგენილი ნორმები.“³

აღნიშნულ ნორმაზე დაყრდნობით, მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი - დასაბეგრი მოგება, წარმოადგენს შესაბამის საანგარიშო პერიოდში ფინანსური მოგების კორექტირების შედეგად მიღებულ თანხას, რომელიც გამოანგარიშებულია ბუღალტრული აღრიცხვის მარეგულირებელი კანონმდებლობით დადგენილი წესით. კორექტირება მოიცავს სსკ-ის XIV, XV, XVII და XIX თავებით გათვალისწინებული რეგულაციების შესაბამისად, შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარებისთვის საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი შეზღუდვებისა თუ სხვა განხორციელებულ ცვლილებებს, რომელიც ადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის კანონმდებლობით დადგენილისგან განსხვავებულ, საგადასახადო მიზნებისათვის ცალკეული ხარჯებით დასაბეგრი ბაზის შემცირებისთვის დადგენილ შეზღუდვებს, შემოსავლებისა და ხარჯების ცალკეულ საანგარიშო პერიოდებზე მიკუთვნების წესებს, ასევე ცალკეული ოპერაციის განხორციელების შედეგად დასაბეგრ შემოსავალში განსხვავებული თანხების ჩართვის წესებს, ხარჯების და შემოსავლების ცალკეული კომპონენტების განსხვავებული მოცულობით შეფასებასა და სხვა.

სსკ-ის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილი, მოითხოვს, რომ საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის ფაქტის განსასაზღვრად გამოყენებულ იქნეს მისი წარმოშობის მომენტში

³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (სსკ) - კონსოლიდირებული ვერსია (2020), მუხლი 136

მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ნორმები.

კერძოდ, აღნიშნული ნორმის მიხედვით: „გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა“.⁴

ამავე კოდექსის 53-ე მუხლის მე-2 ნაწილი კი, საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობას უკავშირებს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტს, რომლებიც ითვალისწინებს გადასახადის გადახდას.

აღნიშნული ნორმის მიხედვით: „პირს საგადასახადო ვალდებულება ეკისრება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებს გადასახადის გადახდას“⁵.

ზემოთხსენებული სამართლებრივი ნორმების ანალიზი ნათლად აჩვენებს, რომ 2017 წლიდან ამოქმედებული მოგების გადასახადის დაბეგვრის ვალდებულება წარმოიშვება, თუ ადგილი ექნება წმინდა მოგების 2017 წლის 1 იანვრიდან განაწილების შემთხვევებს, მათ შორის მოგების იმ ნაწილის განაწილების შემთხვევას, რომელიც 2017 წლამდე საანგარიშგებო პერიოდებშია მიღებული და ამ პერიოდებს მიეკუთვნება.

ბუნებრივია, გადასახადის გადამხდელების სხვადასხვა მმართველი ორგანოების მიერ შემუშავებული მოგების განაწილების პოლიტიკა, შესაძლოა არ ითვალისწინებდეს მოგების დივიდენდის სახით სრულად განაწილებას საანგარიშო პერიოდის დასრულებისთანავე ან მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდშივე მისი სრულად შუალედური დივიდენდის სახით განაწილებას.

აღნიშნული გარემოების გათვალისწინებით, 2017 წლის 1 იანვრისთვის, გადასახადის გადამხდელთა გარკვეულ ნაწილს, შესაძლოა ერიცხებოდეს 2017 წლამდე პერიოდების მიხედვით გამომუშავებული დაგროვილი გაუნაწილებელი მოგება, რომლის 2017 წლის 1 იანვრიდან განაწილებაც, როგორც ზემოთ აღინიშნა, ექვემდებარება მოგების გადასახადით დაბეგვრას ახალი წესების შესაბამისად.

⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (სსკ) - კონსოლიდირებული ვერსია (2020), მუხლი 2

⁵ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (სსკ) - კონსოლიდირებული ვერსია (2020), მუხლი 53

ვინაიდან, 2017 წლამდე გამომუშავებული გაუნაწილებელი მოგება, დიდწილად მონაწილეობას ღებულობდა საგადასახადო მიზნებისთვის 2017 წლამდე მოქმედი წესების შესაბამისად გამოანგარიშებულ მოგების გადასახადით დასაბეგრ თანხაში, გავლენას ახდენდა დასაბეგრი მოგების ოდენობაზე და მის ფორმირებაზე. მოგების გადასახადით დაბეგვრის განსხვავებული ნორმების გამოყენებით ერთი და იმავე საგადასახადო ბაზის ორჯერ დაბეგვრასთან გვექნებოდა საქმე.

სწორედ ამ გარემოებამ განაპირობა, კანონმდებლის მიერ მოგების გადასახადის ჩათვლის მექანიზმის შემოტანის აუცილებლობა და შესაბამისად, ამ მიზნით იქნა შემოღებული 2017 წლამდე მოგების 2017 წლის 1 იანვრიდან განაწილების შემთხვევაში, წინა საანგარიშგებო პერიოდების მიხედვით გადახდილი მოგების გადასახადის ჩათვლის შესაძლებლობა.

აღსანიშნავია, რომ მოგების გადასახადის ჩათვლის მექანიზმი ვრცელდება მხოლოდ რეზიდენტი საწარმოების მიერ მოგების განაწილების შემთხვევაში და ის არ გამოიყენება არარეზიდენტი საწარმოების მიმართ, მიუხედავად იმისა, რომ არარეზიდენტი საწარმოსთვისაც, მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს განაწილებული მოგება. რეზიდენტი საწარმოებისგან განსხვავებით, მათთვის 2017 წლამდე მიღებული მოგების განაწილება არ იბეგრება მოგების გადასახადით და შესაბამისად, მათთვის მოგების გადასახადის ჩათვლის აუცილებლობაც არ დგება. კერძოდ, სსკ-ის 309-ე მუხლის 92-ე - 93 - ე ნაწილების შესაბამისად:

„92. თუ რეზიდენტი საწარმო დივიდენდს გაანაწილებს 2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდებში მიღებული წმინდა მოგებიდან, მას უფლება აქვს, ჩაითვალოს 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.

92¹. არარეზიდენტი საწარმოს მუდმივი დაწესებულების მიერ 2017 წლის 1 იანვრამდე მიღებული მოგების განაწილება მოგების გადასახადით არ იბეგრება.

93. ამ მუხლის 92-ე ნაწილით გათვალისწინებული ჩასათვლელი თანხა გამოიანგარიშება ფორმულით – $A \times B / (C - D)$, სადაც: A არის დივიდენდის სახით გასანაწილებელი თანხის ოდენობა; B არის 2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდების მიხედვით დარიცხული და გადახდილი მოგების გადასახადის თანხა; C არის 2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდებში მიღებული წმინდა მოგების ოდენობა; D არის 2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდებში მიღებული წმინდა მოგების ხარჯზე დივიდენდის სანაცვლოდ საწარმოს მიერ პარტნიორისთვის გადაცემული ამ საწარმოს აქციების/წილის ღირებულება”.⁶

პირველ რიგში აღნიშნავს საჭიროებს, ის ფაქტი, რომ დადგენილი ნორმების საფუძველზე, მხოლოდ განაწილებულ დივიდენდზე გადასახდელი მოგების გადასახადის შემცირების შესაძლებლობა არსებობს - ზემოთმოყვანილი მსჯელობის გათვალისწინებით, მოგების გადასახადის ძველი რეჟიმიდან ახალ რეჟიმზე გადასვლის პროცესში, მხოლოდ დივიდენდის ორმაგად დაბეგვრის შემთხვევას შეიძლება დაჰყონოდა ადგილი.

აღსანიშნავია ისიც, რომ კანონმდებლის მიერ შეიზღუდა ის საანგარიშგებო პერიოდები, რომლის მიხედვით გადახდილი მოგების გადასახადის ჩათვლის შესაძლებლობაც არსებობს. ასევე შეიზღუდა ის საანგარიშგებო პერიოდები, რომელში მიღებული მოგების განაწილებისასაც იქნება შესაძლებელი მოგების გადასახადის ჩათვლა.

კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 92-ე ნაწილის შესაბამისად, მოგების გადასახადის ჩათვლა შესაძლებელია წმინდა მოგებიდან, რომელიც მიღებულია 2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდებში. აღსანიშნავია, ასევე ის ფაქტი, რომ მოცემული ნორმის შესაბამისად, 2008 წლამდე მიღებული მოგებიდან დივიდენდის განაწილებისას, მოგების გადასახადის ჩათვლის შესაძლებლობა არ არსებობს, რაც აღნიშნული თანხის მოგების გადასახადით სრულად და შესაძლოა ორმაგად დაბეგვრაზე მიაწინებს.

ხსენებული პერიოდის შემოფარგვლა, სავარაუდოდ აღრიცხვა-ანგარიშგების

⁶ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (სსკ) - კონსოლიდირებული ვერსია (2020), მუხლი 309

მოწესრიგების და ელექტრონული დეკლარირების შემოღების, ასევე პირადი აღრიცხვის ბარათების ელექტრონულად წარმოების დაწყების მომენტს უნდა უკავშირებდეს, რაც აღნიშნული ნორმის გადასახადის გადამხდელების მხრიდან გამოყენების უკეთ კონტროლის და ადმინისტრირების შესაძლებლობას უნდა აძლევდეს საგადასახადო ორგანოებს.

არსებული ფორმულის მიხედვით, განაწილებულ დივიდენდზე გადასახდელი მოგების გადასახადის ჩათვლის შესაძლებლობა არსებობს იმ ოდენობით და იმ პროპორციის გამოყენებით, რა პროპორციული წილიც უჭირავს 2008-2016 წლებში გადახდილ მოგების გადასახადს, ამავე საანგარიშგებო პერიოდების მიხედვით, საწარმოს მიერ მიღებულ ჯამურ ფინანსურ მოგებაში.

როგორც აღვნიშნეთ, სახელმწიფო ახდენს სუბსიდირებას, აწესებს შეღავათებს გადასახადების კუთხით და სწორედ მოგების გადასახადისგან გათავისუფლების ერთ-ერთი მაგალითია ვირტუალური ზონის სტატუსის სერტიფიკატის მოპოვება, რომლის მიღების შემთხვევაში შესაბამისი ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების შემდგომ მიღებული მოგების განაწილება არ იბეგრება მოგების გადასახადით. აღნიშნული კანონის მიზანია, რომ მიმზიდველი გარემო შეუქმნას იმ პირებს, რომლებიც ახორციელებენ საინფორმაციო ტექნოლოგიურ საქმიანობას. ასევე ინვესტიციების მოზიდვაა მეორე მთავარი მიზანი და მართლაც, პირები რომლებიც უცხოეთში ახორციელებენ მსგავს საქმიანობას და იხდიან მოგების გადასახადს, საქართველოში მათ ეძლევათ შესაძლებლობა ყოველგვარი დაბეგვრის გარეშე მიიღონ და გაანაწილონ მოგება. საქართველოს კანონით, საინფორმაციო ტექნოლოგიური ზონების შესახებ, მე-3 მუხლის 2 ქვეპუნქტის მიხედვით განსაზღვრულია ის შეღავათები, რომლითაც ისარგებლებენ პირები, რომელთაც მოპოვებული აქვთ ვირტუალური ზონის პირის სტატუსი:

„3. ვირტუალური ზონის პირის შეღავათები:

2. არ იბეგრება ვირტუალური ზონის პირის მიერ შექმნილი საინფორმაციო ტექნოლოგიების:

ა) საქართველოს ფარგლებს გარეთ მიწოდებით მიღებული მოგება;

- ბ) საქართველოს ფარგლებს გარეთ მიწოდება დამატებული ღირებულების გადასახადით;
- გ) საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან გატანა ექსპორტის გადასახდელით.⁷

2.1. საქონლის/მომსახურების უსასყიდლოდ მიწოდება ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში

საწარმოთა მოგების გადასახადით დაბეგვრის 2017 წლიდან ამოქმედებული მოდელის მიხედვით საქონლის/მომსახურების უსასყიდლოდ მიწოდება იბეგრება მოგების გადასახადით.

კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98³ მუხლის პირველი ნაწილი განმარტავს, რომ უსასყიდლოდ მიწოდებად განიხილება „საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა, რომლის მიზანი არ არის მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღება“⁸.

კანონი ძირითადი საშუალების ან/და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის დანაკლისს ამ საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდებად განიხილავს, რაც იმას ნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრულ ჩანაწერთან შედარებისას გამოვლენილი ძირითადი საშუალებების ან/და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნაკლებობის გამოვლენა ჩაითვლება მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად და დაიბეგრება მოგების გადასახადით.

სსკ-ის 97-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, კოდექსის 98¹-98⁴ მუხლებით გათვალისწინებული გადახდების/განაცემების არაფულადი ფორმით განხორციელების შემთხვევაში მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი მიწოდებული საქონლის/გაწეული მომსახურების საბაზრო ფასით განისაზღვრება

⁷ საქართველოს კანონი საინფორმაციო ტექნოლოგიური ზონების შესახებ - (2010), მუხლი 3

⁸ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (სსკ) - კონსოლიდირებული ვერსია (2020), მუხლი 309

მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ კანონი ითვალისწინებს ზოგიერთ ზოგადი ხასიათის გამონაკლისს, როდესაც უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება მოგების გადასახადით არ იბეგრება, მათ შორის:

- საქონლის უსასყიდლო მიწოდება, რომელიც დაიბეგრა გადახდის წყაროსთან საშემოსავლო გადასახადით;
- უსასყიდლო მიწოდება სახელმწიფოსთვის, მუნიციპალიტეტისთვის ან საჯარო სამართლის იურიდიული პირისთვის;
- ზღვრული ოდენობის ფარგლებში საქველმოქმედო ორგანიზაციაზე გაცემული შეწირულობა;

საქონლის უსასყიდლო მიწოდება მოგების გადასახადით იბეგრებოდა 2017 წლამდე მოქმედი მოგების გადასახადით დაბეგვრის მოდელის მიხედვითაც.

კერძოდ, სსკ-ის მე-100 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, რეზიდენტის ერთობლივი შემოსავალი საქართველოში არსებული წყაროდან და საქართველოს ფარგლების გარეთ მიღებული შემოსავლებისაგან შედგება. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან, ხოლო სსკ-ის 102-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება საქონლის ან მომსახურების მიწოდებით მიღებული შემოსავლები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, ერთობლივ შემოსავალში ასახვას ექვემდებარება ამ საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი საქონლის/მომსახურების უსასყიდლოდ მიწოდებისას.

საწარმოთა მოგების გადასახადით დაბეგვრისათვის 2017 წლამდე მოქმედი კანონმდებლობის მიხედვით, გამონაკლისი დადგენილი იყო მხოლოდ იმ სარეკლამო საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდებისთვის, მათ შორის, საცალო რეალიზატორის მეშვეობით, რომელსაც არ გააჩნია დამოუკიდებელი სამომხმარებლო მახასიათებლები და ძირითადი საქონლის/მომსახურების მიწოდების განუყოფელი ნაწილია.

მნიშვნელოვანი სიახლე, რაც მოგების გადასახადით დაბეგვრის ახალ მოდელმა

შემოიტანა არის დებულება, იმის დაზუსტების შესახებ, რომ ფორმალურად უსასყიდლოდ განხორციელებული მიწოდება, რომელიც გამომდინარეობს საწარმოს მიზნიდან - მიიღოს მოგება/შემოსავალი ან კომპენსაცია, არ უნდა დაიბეგროს მოგების გადასახადით.

ეკონომიკური საქმიანობის განმარტებას იძლევა საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლი. რომლის პირველი ნაწილის თანახმად, ნებისმიერი საქმიანობა ითვლება ეკონომიკურ საქმიანობად, რომელიც ხორციელდება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგებისა.

აღნიშნული მუხლის მე-3 ნაწილი ითვალისწინებს სპეციალურ დებულებას უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდების ან მომსახურების გაწევის შემთხვევებისათვის. კერძოდ, უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება/მომსახურების გაწევა ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება, თუ იგი განახორციელა:

ა) საწარმომ;

ბ) მეწარმე ფიზიკურმა პირმა - „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-2 და მე-3 პუნქტებით განსაზღვრული საქმიანობის ფარგლებში.

მოგების გადასახადით დაბეგვრის ახალი მოდელის მიხედვით, უფრო მეტად იქნა შემცირებული, საგადასახადო მიზნებისთვის ოპერაციის უსასყიდლოდ კვალიფიკაციის არეალი და მისი განსაზღვრისათვის, არამარტო ცალკეული ოპერაციის ჭრილში, არამედ საწარმოს საქმიანობის ფარგლებში უნდა იქნეს განსაზღვრული და გაანალიზებული სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების მიზანი და ამის შემდგომ უნდა მოხდეს შეფასება წარმოადგენს თუ არა ოპერაცია უსასყიდლოდ განხორციელებულს.

2.2. დანაკლისი, როგორც საქონლის უსასყიდლო მიწოდება

როგორც აღინიშნა, საგადასახადო კოდექსის 98³ მუხლის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ან/და ძირითადი საშუალების დანაკლისს ამ საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდებად განიხილავს.

საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-11 ნაწილის თანახმად დანაკლისი განმარტებულია, როგორც „გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრულ ჩანაწერთან შედარებისას გამოვლენილი (მათ შორის, ინვენტარიზაციის საშუალებით) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების ნაკლებობა. ისეთი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მიმართ, რომელთა დასაწყობება ფიზიკურად შეუძლებელია (ელექტრო- და თბოენერგია, გაზი და წყალი), დანაკლისად ითვლება სხვაობა შეძენილ (შემენის დამადასტურებელი დოკუმენტის მიხედვით) და რეალიზებულ (გადასახადის გადამხდელისგან ფაქტობრივად გასულ) სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა შორის, თუ ვერ დგინდება დებიტორი (ამნაზღაურებელი) ან/და მიმთვისებელი.“⁹

ამასთანავე, ამავე ნორმის მიხედვით უფლებამოსილ ორგანოს შეუძლია დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობის დადგენა. ასეთ შემთხვევაში, ზღვრულ ოდენობაზე მეტი დანაკარგი ჩათვლება დანაკლისად.

საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილის შესაბამისად, „გადასახადის გადამხდელთან დანაკლისის გამოვლენა ითვლება მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად.“¹⁰

აღნიშნულიდან გამომდინარე, გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრულ ჩანაწერთან შედარებისას გამოვლენილი ძირითადი საშუალებების ან/და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაკლებობის გამოვლენა ჩაითვლება მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად და შესაბამისად, დაიბეგრება მოგების გადასახადით.

სსკ-ის 97-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, „კოდექსის 98¹-98⁴ მუხლებით გათვალისწინებული გადახდების/განაცემების არაფულადი ფორმით განხორციელების შემთხვევაში მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი განისაზღვრება მიწოდებული საქონლის/გაწეული მომსახურების საბაზრო ფასით.“¹¹

⁹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (სსკ) - კონსოლიდირებული ვერსია (2020), მუხლი 8

¹⁰ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (სსკ) - კონსოლიდირებული ვერსია (2020), მუხლი 286

¹¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (სსკ) - კონსოლიდირებული ვერსია (2020), მუხლი 97

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისის დაბეგვრის საკითხი განხილულია შემოსავლების სამსახურის 2611 სიტუაციური სახელმძღვანელოში, რომელიც არეგულირებს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისის გამოვლენის შემთხვევაში აღნიშნული დანაკლისის მოგების გადასახადით დაბეგვრის საკითხს.

სიტუაციური სახელმძღვანელოს თანახმად, „შპს „X“-ს საგადასახადო ორგანოს მიერ 2017 წლის აპრილის თვეში ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგად გამოუვლინდა სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა დანაკლისი, რომლის საბაზრო ღირებულება შეადგენს 100 000 ლარს. გადასახადის გადამხდელს მოგების გადასახადში არ განუხორციელებია ინვენტარიზაციის შედეგებზე საგადასახადო ანგარიშგება. სსკ-ის 97-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, რეზიდენტი საწარმოს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება/მომსახურების გაწევა ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა. ამავე კოდექსის 983 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ან/და ძირითადი საშუალების დანაკლისი ითვლება მისი გამოვლენის მომენტში ამ საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდებად. ამასთან, სსკ-ის 97-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, ამ კოდექსის 98.1–98.4 მუხლებით გათვალისწინებული გადახდების/განაცემების არაფულადი ფორმით განხორციელების შემთხვევაში მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი განისაზღვრება მიწოდებული საქონლის/გაწეული მომსახურების საბაზრო ფასით. ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, შპს „X“-თან სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა დანაკლისის გამოვლენა წარმოადგენს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს. შესაბამისად, პირი ვალდებული იყო, მოგების გადასახადით დაებეგრა სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი 100 000 ლარის ოდენობით.“¹²

თუმცა, უნდა აღინიშნოს, რომ ხსენებული სიტუაციურ სახელმძღვანელოში ღიად არის დატოვებული საბაზრო ფასის ოდენობის (საბაზრო ფასში დღგ-ის თანხის გათვალისწინე- ბის) განსაზღვრის საკითხი. 2017 წლამდე მოქმედი მოგების გადასახადით

¹² სიტუაციური სახელმძღვანელო 2611

დაბეგვრის კლასიკური მეთოდის მიზედვით, ძირითადი საშუალებების ან/და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისის გამოვლენისას, გადასახადის გადამხდელთან დანაკლისის გამოვლენა მართალია ითვლებოდა საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად მისი აღმოჩენის მომენტში, თუმცა მოგების გადასახადის გაანგარიშებისას, თუ, დღგ-ის გადამხდელისათვის მიწოდებული საქონლის/გაწეული მომსახურების საბაზრო ფასი მოიცავდა დღგ-ს, მოგების გადასახადით დაბეგვრის მიზნით კი მისი შემოსავლად აღიარება და შესაბამისად ერთობლივ შემოსავალში ჩართვა საბაზრო ფასით დღგ-ის გარეშე.

საქონლის უსაყიდლო მიწოდებისას (მათ შორის დანაკლისის დროს) ძველ და ახალ მოდელს შორის მოგების გადასახადში გადასახდელ თანხაში განსხვავება დროებითია და ბალანსდება მოგების განაწილების დროს, რადგან აღნიშნული გავლენას ახდენს (ამცირებს) წმინდა მოგების ოდენობაზე და შესაბამისად ამცირებს მოგების გადასახადის თანხასაც მოგების განაწილების დროს. თუმცა, დანაკლისის გამოვლენისა და მოგების განაწილების პერიოდებს შორის განსხვავების გათვალისწინებით, შესაძლოა განხილულ იქნას საკანონმდებლო ცვლილების განხორციელების შესაძლებლობა, რომლის მიხედვითაც დღგ-ის გადამხდელისათვის მოგების გადასახადის მიზნებისთვის უსაყიდლო მიწოდებისას, მოგების გადასახადით დასაბეგრი თანხა განისაზღვრება უსაყიდლოდ მიწოდებული საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასით დღგ-ის გარეშე.

2.3. წინა პერიოდში დარიცხული და გადახდილი მოგების გადასახადის თანხა

დარიცხული მოგების გადასახადი

მოგების გადასახადის ჩათვლის, კანონით დადგენილი ფორმულის შემადგენელი ეს ელემენტი (2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდებში

დარიცხული და გადახდილი მოგების გადასახადის თანხა) უნდა აკმაყოფილებდეს ერთდროულად ორ კრიტერიუმს:

- განაწილების მომენტამდე მოგების გადასახადი უნდა იყოს დარიცხული;
- განაწილების მომენტამდე ადგილი უნდა ქონდეს გადასახადის გადამხდელის მიერ აღნიშნული თანხის გადახდის ფაქტს.

გადასახადის დარიცხვის არსს განმარტავს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლი. აღნიშნული მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, „გადასახადის დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის თანხის აღრიცხვასა და ასახვას გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე, რომლის წარმოების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი“¹³.

ამავე მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილია იმ დოკუმენტების ნუსხა, რომელიც საგადასახადო ორგანოს ანიჭებს გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე გადასახადის დარიცხვის უფლებამოსილებას. აღნიშნულ დოკუმენტებს განეკუთვნება - საგადასახადო დეკლარაცია/საბაჟო დეკლარაცია, ინფორმაცია სსკ-ის 154-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად გადახდილი თანხების შესახებ, „საგადასახადო შემოწმების აქტი, საგადასახადო ორგანოსათვის სხვა მაკონტროლებელი ან სამართალდამცავი ორგანოების მიერ მიწოდებული ინფორმაცია პირის საგადასახადო ვალდებულების შესახებ და საგადასახადო ორგანოსთვის საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ მიწოდებული ინფორმაცია, მიწაზე ქონების გადასახადის დარიცხვის მიზნებისათვის“¹⁴.

ფაქტობრივი გარემოება N1

საწარმოს დაგროვილი გაუნაწილებელი მოგება 2017 წლის 1 თებერვლის მდგომარეობით შეადგენს 1 500 000 ლარს. საწარმოს შეფასებით, ამ თანხიდან 1 000 000 ლარი მიეკუთვნება 2008-2015წწ საანგარიშგებო პერიოდებს, ხოლო დარჩენილი 500 000

¹³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (სსკ) - კონსოლიდირებული ვერსია (2020), მუხლი 61

¹⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (სსკ) - კონსოლიდირებული ვერსია (2020), მუხლი 154

ლარი მიეკუთვნება 2016 წლის საანგარიშო პერიოდს.

1 თებერვალს პარტნიორ ფიზიკურ პირზე განხორციელდა 400 000 ლარის განაწილება დივიდენდის სახით.

2008-2016 წლების მიხედვით საწარმოს მიერ მიღებული წმინდა მოგების და დარიცხული და გადახდილი მოგების გადასახადის ოდენობა შეადგენს:

საანგარიშო წელი	2008-2015	2016
დარიცხული და გადახდილი მოგების გადასახადი	500 000	100 000*
წმინდა მოგება	4 500 000	500 000*

მოცემულ ფაქტობრივ გარემოებებზე დაყრდნობით:

დარიცხული მოგების გადასახადი შეადგენს - 70 588 ლარს ($400\,000 / 0,85 \times 0,15$)

ჩასათვლელი მოგების გადასახადი შეადგენს - 44 444 ლარს ($400\,000 \times 500\,000 / 4\,500\,000$)

გადასახდელი მოგების გადასახადი შეადგენს - 26 144 ლარს ($70\,588 - 44\,444$)

2016 საანგარიშო წლის მიხედვით გათვალისწინებული წლიური მოგების გადასახადის დეკლარირების და დეკლარაციით გათვალისწინებული გადასახადის დარიცხვის ვადას (სავადოს) 2017 წლის 1 აპრილი წარმოადგენს. ბუნებრივია, მოგების განაწილების მომენტისთვის - 1 თებერვლის მდგომარეობით, მოგების გადასახადის ამ თანხის (100 000) დარიცხვას ადგილი ვერ ექნებოდა.

ამასთან, ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლით დადგენილია საწარმოებისთვის ანგარიშგების წარდგენის ვადა. კერძოდ, ამ მუხლის მე-2 ნაწილი მიხედვით, „სუბიექტი (გარდა არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირისა) ვალდებულია მისთვის ამ კანონით დადგენილი ფინანსური ანგარიშგება (მათ შორის, კონსოლიდირებული ანგარიშგება), მმართველობის ანგარიშგება (მათ შორის, კონსოლიდირებული ანგარიშგება), სახელმწიფოს მიმართ განხორციელებული გადახდების შესახებ ანგარიშგება და ამ კანონით გათვალისწინებულ შემთხვევებში აუდიტორული დასკვნა ერთად, დაუყოვნებლივ, მაგრამ არაუგვიანეს საანგარიშგებო პერიოდის მომდევნო წლის 1 ოქტომბრისა, წარუდგინოს სამსახურს მის მიერ დადგენილი წესით“¹⁵.

მოცემულ შემთხვევაში, განაწილების მომენტისთვის საწარმო დაგროვილი წმინდა მოგების, ასევე დარიცხული მოგების გადასახადის გამოანგარიშების მიზნით, მხოლოდ 2008-2015 საანგარიშო პერიოდების მიხედვით არსებულ მონაცემებზე დაყრდნობით უნდა მოახდინოს ჩასათვლელი თანხის გამოანგარიშება, ვინაიდან 2017 წლის 1 აპრილამდე 2016 წლის საანგარიშო პერიოდის მიხედვით დარიცხული და გადახდილი მოგების გადასახადის დარიცხვას (100 000) ადგილი ვერ ექნება. რაც შეეხება წმინდა მოგების მაჩვენებელს, ამ შემთხვევაში არც 2016 წლის ფინანსური შედეგი (500 000) არ უნდა იქნეს მიღებული მხედველობაში, ვინაიდან ანგარიშგების წარდგენის და შესაბამისად მისი გამოქვეყნების მომენტამდე უცნობია, წლიური ფინანსური შედეგი და მხოლოდ წინასწარი შეფასების საფუძველზე არ უნდა მოხდეს აღნიშნული მაჩვენებლის მხედველობაში მიღება.

ფაქტობრივი გარემოება N2

ფაქტობრივი გარემოება N1-ის შესაბამისად, იმის შემდგომ რაც საწარმომ მოახდინა მოგების განაწილება და გადასახადის ჩათვლა, 2016 წლის 1 აპრილამდე საგადასახადო ორგანოში წარადგინა მოგების გადასახადის დეკლარაცია და გადაიხადა მოგების

¹⁵ საქართველოს კანონი ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ (2019), მუხლი 9

გადასახადი, ხოლო 2016 წლის ფინანსური ანგარიშგება დადგენილი წესით წარადგინა 2016 წლის 1 ოქტომბრამდე.

მოცემულ ფაქტობრივ გარემოებებზე დაყრდნობით:

საწარმო უფლებამოსილია 2017 წლის აპრილის საანგარიშო პერიოდის მიხედვით წარსადგენი მოგების გადასახადის ყოველთვიური დეკლარაციის დანართი და მოახდინოს ჩათვლილი მოგების გადასახადის კორექტირება:

დარიცხული მოგების გადასახადი - 70 588 ლარს ($400\ 000 / 0,85 \times 0,15$)

ჩასათვლელი მოგების გადასახადი შეადგენს - 53 333 ლარს ($400\ 000 \times 600\ 000 / 4\ 500\ 000$)

გადასახდელი მოგების გადასახადი შეადგენს - 17 255 ლარს ($70\ 588 - 53\ 333$)

გადასახდელი მოგების გადასახადი (წინა ფაქტობრივი გარემოების მიხედვით) - 26 144 ლარს ($70\ 588 - 44\ 444$)

კორექტირებული (შესამცირებელი) მოგების გადასახადი - 8 889 ($26\ 144 - 17\ 255$) ლარი;

იმის შემდგომ, როდესაც მოხდება საწარმოს მიერ 2016 წლის ფინანსური ანგარიშგების დადგენილი წესით წარდგენა და გამოქვეყნება, კერძოდ 2016 წლის 1 ოქტომბერს, საწარმომ დამატებით უნდა წარადგინოს ოქტომბრის თვის მოგების გადასახადის დეკლარაცია, რომლის საფუძველზეც უნდა მოახდინოს მოგების გადასახადის კორექტირება, შემდეგი წესით:

დარიცხული მოგების გადასახადი - 70 588 ლარს ($400\ 000 / 0,85 \times 0,15$)

ჩასათვლელი მოგების გადასახადი შეადგენს - 48 000 ლარს ($400\ 000 \times 600\ 000 / 5\ 000\ 000$)

გადასახდელი მოგების გადასახადი შეადგენს - 22 558 ლარს ($70\ 588 - 48\ 000$)

გადასახდელი მოგების გადასახადი (წინა ფაქტობრივი გარემოების მიხედვით) - 17 255 ლარს ($70\ 588 - 53\ 333$)

კორექტირებული (დამატებით დასარიცხი) მოგების გადასახადი - 5 303 ლარი;

სსკ-ის 69-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, გათვალისწინებულია

გადასახადის გადამხდელის მიერ უკვე წარდგენილ დეკლარაციაში, დეკლარაციის წარდგენისთვის დადგენილი ვადის გასვლის შემდგომ, მასში ცვლილებების ან/და დამატებების შეტანის შესაძლებლობა. კერძოდ, დაზუსტებული დეკლარაციის წარდგენა ხორციელდება იმ შემთხვევაში, თუ ადგილი ექნება შეცდომის საფუძველზე, უკვე წარდგენილ დეკლარაციაში არასწორი მონაცემების არსებობის ფაქტს.

ფაქტობრივი გარემოებებში აღწერილ შემთხვევაში, მოგების გადასახადის ჩასათვლელი თანხის დაზუსტება არ უნდა განხორციელდეს და შესაბამისად არ უნდა მოხდეს დივიდენდის განაწილების საანგარიშო პერიოდის მიხედვით წარდგენილი დეკლარაციის დაზუსტება, ვინაიდან არც მოგების გადასახადის დარიცხვის ფაქტს და არც 2016 წლის საანგარიშგებო პერიოდის მიხედვით მიღებული წმინდა მოგების მაჩვენებლის გამოქვეყნების ფაქტს ადგილი არ ქონია. შესაბამისად, აღნიშნული არ უნდა იქნეს გაიგივებული შეცდომასთან და მის საფუძველზე უკვე წარდგენილ საგადასახადო დეკლარაციაში არასწორი ინფორმაციის არსებობასთან.

გადასახადის გადამხდელის მიერ ჩასათვლელი მოგების გადასახადის თანხის გადაანგარიშება უნდა მოხდეს, კორექტირების გზით, იმ საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციის წარდგენით, როდესაც კორექტირების გამომწვევ გარემოებას ექნება ადგილი.

რაც შეეხება ჩასათვლელი თანხის დაზუსტებას და ამ მიზნით შესაბამისი დეკლარაციის დაზუსტებას, აღნიშნული უნდა მოხდეს იმ შემთხვევაში, თუ ადგილი ექნება გადასახადის გადამხდელის მხრიდან წინა საანგარიშგებო პერიოდების მიხედვით დეკლარირებული მონაცემების ცვლილებას დაზუსტებული დეკლარაციების წარდგენის გზით, ასევე საგადასახადო ორგანოების მხრიდან აღნიშნული პერიოდების მიხედვით საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების დარიცხვას - დარიცხული გადასახადის დამატებით დარიცხვასა თუ შემცირებას.

გადახდილი მოგების გადასახადი

კორექტირების გამომწვევ გარემოებად შესაძლოა ასევე იქნეს მიჩნეული,

გადასახადის გადამხდელის მიერ დივიდენდის განაწილებისას გადასახდელი მოგების გადასახადის ჩათვლის შემდგომ, 2008-2016 წლების მიხედვით დარიცხული გადასახადის თანხის გადახდის ფაქტი.

მოგების გადასახადის თანხის გადახდილად მიჩნევისთვის, გასათვალისწინებელია სსკ-ის 53-ე მუხლის მე-3 ნაწილით დადგენილი წესი, რომლის მიხედვითაც გადასახადის თანხის დადგენილ ვადაში გადახდა ითვლება საგადასახადო ვალდებულების შესრულებად, ხოლო იმავე მუხლის მე-6 ნაწილით დადგენილი ნორმის საფუძველზე გადასახადის გადახდის დღედ ითვლება გადასახადის თანხის ბიუჯეტის შესაბამის ანგარიშზე ჩარიცხვის დღე.

მოგების გადასახადში არსებული საგადასახადო ვალდებულების შესრულებულად მისაჩნევად, შესაძლოა უშუალოდ გადასახადის გადახდას ადგილი არ ქონდეს გადასახადის გადამხდელის მიერ. განსახილველ შემთხვევაში გადახდად ასევე განხილულ უნდა იქნეს სხვა სახის გადასახადებში არსებული ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ჩათვლის ფაქტი, ვინაიდან სსკ-ის 63-ე მუხლის მე-2 ნაწილი ითვალისწინებს ზედმეტად გადახდილი თანხის, შემდგომ დარიცხული და აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად მიმართვის შესაძლებლობას.

საყურადღებოა, ის ფაქტიც, რომ 2016 წლის პირველი იანვრიდან, საგადასახადო კანონმდებლობაში განხორციელებული ცვლილებების შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელთა მიერ საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების მიზნით, გადასახადის თანხების გადახდა ერთიანი საბიუჯეტო სახაზინო კოდზე ხდება და შესაბამისი აღრიცხვის წარმოებაც პირადი აღრიცხვის ერთიან ბარათზე ხორციელდება. შესაბამისად, თანხის გადახდისას, გადახდის დოკუმენტის (საბანკო საგადახდო დავალების) საფუძველზე, მასში შესაბამისი გადასახადის მითითების შემთხვევაშიც კი, უცნობია თუ კონკრეტულად რომელ გადასახადში არსებული ვალდებულების შესრულებას აქვს ადგილი გადასახადის გადამხდელის მხრიდან.

პირველ რიგში უნდა აღინიშნოს, რომ მოგების გადასახადის გადახდილად მისაჩნევად, ის ფაქტი, რომ გადასახადის გადამხდელს დივიდენდის განაწილების

მომენტისთვის არ გააჩნია საგადასახადო დავალიანება, წარმოადგენს იმის მტკიცებულებას, რომ მას ამ მომენტამდე დარიცხული მოგების გადასახადი გადახდილი აქვს.

ფაქტობრივი გარემოება N3

საწარმოს 2017 წლამდე მიღებული დივიდენდის განაწილების მომენტში, 2008-2016 საანგარიშო პერიოდების მიხედვით უფიქსირდება დარიცხული მოგების გადასახადი 1 000 000 ლარის ოდენობით. დივიდენდის განაწილების მომენტისთვის საწარმოს საგადასახადო დავალიანება არ უფიქსირდება.

მოცემულ ფაქტობრივ გარემოებებზე დაყრდნობით:

განსახილველ შემთხვევაში ჩასათვლელი თანხის გამოანგარიშების მიზნით, დარიცხულ და გადახდილად განხილულ უნდა იქნეს 1 000 000 ლარი, ვინაიდან, დივიდენდის განაწილების მომენტისთვის საგადასახადო დავალიანების არქონა, წარმოადგენს დარიცხული მოგების გადასახადის გადახდის დამადასტურებელ საკმარის გარემოებას.

გასათვალისწინებელია, რომ მოგების გადასახადის საანგარიშო პერიოდს კალენდარული თვე წარმოადგენს, შესაბამისად თუ ადგილი ექნება მოგების გადასახადის გადაუხდელობას დივიდენდის განაწილების მომენტში, თუმცა საანგარიშო პერიოდის ბოლო დღემდე მოხდება მისი გადახდა, აღნიშნულ თანხამ ჩასათვლელი მოგების გადასახადის გამოანგარიშებაში უნდა მიიღოს მონაწილეობა. ანალოგიური მიდგომა უნდა იქნეს გამოყენებული, თუ საანგარიშო პერიოდის დასრულებამდე მოხდება დარიცხული მოგების გადასახადის მაჩვენებლის ცვლილება - გადასახადის დამატებით დარიცხვა თუ შემცირება.

ფაქტობრივი გარემოება N4

საწარმოს 2017 წლამდე მიღებული დივიდენდის განაწილების მომენტში, 2008-2016 საანგარიშო პერიოდების მიხედვით უფიქსირდება დარიცხული მოგების გადასახადი 1 000 000 ლარის ოდენობით, თუმცა ამ მომენტისთვის გადახდილი მოგების გადასახადი

შეადგენს მხოლოდ 850 000 ლარს. დივიდენდის განაწილების თვის დასრულებამდე საწარმომ გადაიხადა მოგების გადასახადის თანხა 100 000 ლარის ოდენობით, ხოლო მომდევნო თვის 10 რიცხვში დარჩენილი 50 000 ლარი.

მოცემულ ფაქტობრივ გარემოებებზე დაყრდნობით:

განსახილველ შემთხვევაში ჩასათვლელი თანხის გამოანგარიშების მიზნით, დარიცხულ და გადახდილად 850 000 ლართან ერთად, ასევე განხილულ უნდა იქნეს 100 000 ლარი, ვინაიდან მისი გადახდა განხორციელდა საანგარიშო პერიოდის დასრულებამდე. იმის გათვალისწინებით, რომ დარჩენილი 50 000 გადახდას ადგილი ქონდა დივიდენდის განაწილების თვის მომდევნო საანგარიშო პერიოდში, აღნიშნული თანხის მიხედვით მომდევნო საანგარიშო პერიოდში უნდა მოახდინოს საწარმომ ჩათვლილი თანხის კორექტირება.

შესაძლებელია ადგილი ქონდეს ისეთ შემთხვევებსაც, როდესაც კონკრეტული თარიღისთვის საწარმოს საგადასახადო დავალიანება არ უფიქსირდება. ამის შემდგომ, საწარმოს მიერ ხორციელდება სხვა გადასახადების მიხედვით დეკლარაციების წარდგენა, ასევე 2017 წლის 1 იანვრის შემდგომი პერიოდების მიხედვით მოგების გადასახადის დეკლარირება. ასეთ შემთხვევაშიც, სრულად უნდა მიიღოს მონაწილეობა დარიცხულმა მოგების გადასახადმა მონაწილეობა ჩასათვლელი თანხის გამოანგარიშებაში.

ფაქტობრივი გარემოება N5

საწარმოს 2017 წლამდე მიღებული დივიდენდის განაწილების მომენტში, 2008-2016 საანგარიშო პერიოდების მიხედვით უფიქსირდება დარიცხული მოგების გადასახადი 1 000 000 ლარის ოდენობით. 2017 წლის 1 აპრილის მდგომარეობით საწარმოს საგადასახადო დავალიანება არ გააჩნდა. საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე საწარმოს 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდების მიხედვით, 2017 წლის 15 აპრილს, საშემოსავლო და დამატებული ღირებულების გადასახადებში დამატებით დაერიცხა ჯამურად 250 000 ლარის ოდენობით ძირითადი გადასახადი. საწარმოს მიერ, 2017 წლამდე

მიღებული მოგების დივიდენდის სახით განაწილება ხორციელდება 2017 წლის 20 აპრილს.

მოცემულ ფაქტობრივ გარემოებებზე დაყრდნობით:

განსახილველ შემთხვევაში ჩასათვლელი თანხის გამომანგარიშების მიზნით, დარიცხული და გადახდილი მოგების გადასახადის შესაფასებლად, მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული 1 000 000 ლარი. მიუხედავად იმისა, რომ დივიდენდის განაწილების მომენტში საწარმოს ერიცხება საგადასახადო დავალიანება, დივიდენდის განაწილების მომენტამდე, მოგების გადასახადის ბოლო დარიცხვის სავადოს მდგომარეობით, მას საგადასახადო დავალიანება არ ერიცხებოდა და დივიდენდის განაწილების მომენტში არსებული დავალიანება წარმოშობილია სხვა გადასახადების მიხედვით დამატებითი თანხების დარიცხვის შედეგად. ყოველივე აღნიშნული გარემოება, კი მიუთითებს, რომ დივიდენდის განაწილების მომენტში, საწარმოს გადახდილი აქვს ამავე თარიღის მდგომარეობით დარიცხული მოგების გადასახადი.

ასევე, მნიშვნელოვანია განვიხილოთ 2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული წმინდა მოგების ოდენობა დადებითი და უარყოფითი წმინდა მოგებების მაგალითებზე დაყრდნობით.

მოგების გადასახადის ჩათვლის ფორმულის აღნიშნული ელემენტი წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის წესებით დადგენილი წესით 2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდების მიხედვით გამოთვლილი თითოეული წლის მიხედვით მიღებული ფინანსური შედეგების ჯამს.

აღსანიშნავია, რომ ცალკეულ საანგარიშგებო პერიოდების მიხედვით, საწარმოს შესაძლოა უფიქსირდებოდეს უარყოფითი ფინანსური შედეგი - ზარალი. ამ პერიოდებს მიკუთვნებული ჯამური ფინანსური შედეგის (2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდებში მიღებული წმინდა მოგება) დასათვლელად, ზარალის მაჩვენებლებიც უნდა იქნეს გათვალისწინებული.

ფაქტობრივი გარემოება N6

2008-2016 წლების მიხედვით საწარმოს მიერ მიღებული წმინდა მოგების და გადახდილი და დარიცხული მოგების გადასახადის ოდენობა შეადგენს:

საანგარიშოწელი	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
ფინანსური შედეგი მოგება (ზარალი)	(500 000)	(450 000)	(300 000)	(250 000)	150 000	350 000	450 000	450 000	500 000

მოცემულ ფაქტობრივ გარემოებებზე დაყრდნობით

მოგების გადასახადის ჩათვლის მიზნით 2008-2016 წლების მიხედვით საწარმოს მიერ მიღებული ზარალის ჯამური ოდენობები უნდა იქნეს მხედველობაში მიღებული და ამ პრინციპზე დაყრდნობით უნდა დაითვალოს 2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდებში მიღებული წმინდა მოგების ოდენობა. აღნიშნული მონაცემი, მოცემული პირობების გათვალისწინებით შეადგენს 400 000 ((-500 000) + (-450 000) + (-300 000) + (250 000) + (-150 000) + 350 000 + 450 000 + 450 000 + 500 000) ლარს;

უარყოფითი წმინდა მოგება

შესაძლოა ადგილი ქონდეს ასევე ისეთ შემთხვევებს, როდესაც 2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე არსებულ ცალკეულ საანგარიშო პერიოდებში მიღებული წმინდა მოგების ოდენობა უარყოფითი სიდიდეა. უარყოფითი წმინდა მოგების დაფიქსირებისას, კანონით დადგენილი ფორმულის გამოყენებით მიიღება ჩასათვლელი მოგების გადასახადის უარყოფითი სიდიდე და ბუნებრივია კანონით გათვალისწინებული ჩათვლის მიღების შესაძლებლობაც ექვეყნებ დგება.

მეწარმეთა შესახებ საქართველოს კანონის მე-8 მუხლის პირველი პუნქტის მიხედვით, „შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებასა და სააქციო

საზოგადოებაში შესაბამისად პარტნიორთა საერთო კრების ან აქციონერთა საერთო კრების გადაწყვეტილებით შეიძლება დადგინდეს წლიური მოგებისა და შუალედური მოგების დივიდენდების სახით განაწილება¹⁶. აღნიშნული კანონი, საწარმოს პარტნიორების/აქციონერების დივიდენდის განაწილების უფლებას უკავშირებს კონკრეტული სამეურნეო წლის ფინანსური მოგების არსებობას და არც ამ მუხლით და არც ამ კანონის სხვა რომელიმე დანაწესის შესაბამისად არ არის შეზღუდული საწარმო, პირველ რიგში წინა წლებში მიღებული ზარალის დაფარვა მოახდინოს და მხოლოდ ამის შემდგომ დარჩენილი გაუნაწილებელი მოგების ხარჯზე მოახდინოს მოგების დივიდენდის სახით პარტნიორებზე განაწილება.

შესაბამისად, კანონმდებლობა არ კრძალავს და უშვებს კონკრეტული სამეურნეო წლის შედეგების მიხედვით მიღებული მოგების დივიდენდის სახით განაწილების შესაძლებლობას იმ პირობებში, როდესაც დაგროვილი წმინდა მოგების ოდენობა უარყოფითი სიდიდეა.

ასეთ შემთხვევაში ჩასათვლელი მოგების გადასახადის ოდენობა უარყოფითი სიდიდე მიიღება, რაც ერთი შეხედვით ჩათვლის მიღების შეუძლებლობაზე უნდა მიაჩნებოდეს.

განსახილველ შემთხვევაში, ჩათვლის მექანიზმის შემოღების მიზნობრიობის და ასევე ერთხელ უკვე გადახდილი გადასახადის ხელმეორედ გადახდის ფაქტის აღმოფხვრის მოტივის გათვალისწინებით, დივიდენდის განაწილებისას გადასახდელი გადასახადის სრული ოდენობით ჩათვლის უფლებამოსილება უნდა მიეცეს საწარმოს.

ბუნებრივია, ამ შემთხვევაში უნდა გავრცელდეს ჩასათვლელი მოგების გადასახადისთვის დადგენილი ზოგადი შეზღუდვა, რომლის მიხედვითაც, ის არ უნდა აღემატებოდეს განაწილებულ დივიდენდზე დარიცხულ მოგების გადასახადს.

ფაქტობრივი გარემოება N7

¹⁶ საქართველოს კანონი მეწარმეთა შესახებ (2020), მუხლი 8

2008-2016 წლების მიხედვით საწარმოს მიერ მიღებული წმინდა მოგების და დარიცხული და გადახდილი მოგების გადასახადის ოდენობა შეადგენს:

საანგარიშო წელი	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
ფინანსური შედეგი მოგება(ზარალი)	(500 000)	(450 000)	(300 000)	(250 000)	100 000	200 000	250 000	350 000	300 000

საწარმო ახორციელებს დივიდენდის სახით 200 000 ლარის განაწილებას. 2008-2016 საანგარიშო პერიოდების მიხედვით ჯამურად გადახდილი მოგების გადასახადი შეადგენს 50 000 ლარსს.

მოცემულ ფაქტობრივ გარემოებებზე დაყრდნობით

2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდებში მიღებული წმინდა მოგების ოდენობის გამომანგარიშებისას, როგორც ზემოთ აღინიშნა საწარმოს მიერ, ცალკეულ საანგარიშო პერიოდში მიღებული ზარალის ჯამური ოდენობებიც უნდა იქნეს მხედველობაში მიღებული. ამ პრინციპზე დაყრდნობით ჯამური წმინდა მოგების მაჩვენებელი უარყოფითი სიდიდეა და შეადგენს -300 000 ლარს $((-500\ 000) + (-450\ 000) + (-300\ 000) + 100\ 000 + 200\ 000 + 250\ 000 + 350\ 000 + 350\ 000)$

დადგენილი ფორმულის გამოყენებით გამომანგარიშებული ჩასათვლელი მოგების გადასახადი შეადგენს -33 333 ლარს $(200\ 000 \times 50\ 000 / -300\ 000)$

განსახილველ შემთხვევაში, გადასახდელი გადასახადის სრული ოდენობით ჩათვლის უფლებამოსილება უნდა მიეცეს საწარმოს.

კერძოდ, მოცემულ შემთხვევაში, გადახდილი 50 000 ლარიდან, ჩათვლას ექვემდებარება 35 294 $(200\ 000 / 0.85 \times 0.15)$ ლარი - მხოლოდ ის ნაწილი, რომელიც გადასახდელია 200 000 ლარის დივიდენდის განაწილებისას, ვინაიდან ჩასათვლელი

თანხა, არ უნდა აღემატებოდეს დივიდენდის განაწილებისას დარიცხულ მოგების გადასახადის თანხას.

თავი 3. მოგების გადასახადით დაბეგვრის ცალკეული შემთხვევები: სესხი და მოთხოვნების ჩამოწერა

3.1. სესხი, როგორც მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი და გაცემულ სესხზე დარიცხული საპროცენტო განაკვეთს მიღება

სსკ-ის 97-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული ნორმა, მოგების გადასახადით დაბეგვრის ერთ-ერთ ობიექტად განიხილავს ისეთი ტიპის ხარჯების გაწევისას და ოპერაციების ფარგლებში გადახდილ თანხებს, რომელიც არ არის ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული.

კოდექსის 98² მუხლის მე-3 ნაწილის „ზ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ფიზიკურ პირზე ან არარეზიდენტზე სესხის გაცემა იბეგრება მოგების გადასახადით.

სსკ-ის 98² მუხლის მე-3 ნაწილის „ზ“ ქვეპუნქტის მიზანი, რომლის თანახმად მოგების გადასახადით იბეგრება ფიზიკურ პირზე და არარეზიდენტზე სესხის გაცემა, არის სესხის ფორმით მოგების ფარული განაწილების და ამ ფორმით მოგების გადასახადისგან თავის არიდების პრევენცია.

ზოგადად, არარეზიდენტის და ფიზიკურ პირებთან დაკავშირებულ ოპერაციებზე დაბეგვრის განსხვავებული რეჟიმის დაწესება არ არის ახალი საგადასახადო კანონმდებლობისათვის. მაგალითისათვის შეიძლება მოვიყვანოთ სსკ-ის 142-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, რომლის მიხედვით არარეზიდენტზე და ფიზიკურ პირზე გაწეული ცალკეული ხარჯების გაწევის მომენტად განიხილება დარიცხვის მომენტი, მაგრამ გადასახადის გადამხდელს აღნიშნული ხარჯის გამოქვითვის უფლება აქვს მხოლოდ შესაბამისი თანხის გადახდის მომენტში.

როგორც წესი, სამეურნეო ოპერაციის ერთ-ერთი მხარის მიერ ხარჯის გაწევისას

ადგილი აქვს ოპერაციის მეორე მხარესთან იმავე ოდენობით შემოსავლის მიღებას. მხარეთა შორის განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციის ფარგლებში, ხარჯის გამწევის მხრიდან, ხარჯის გამოქვითვის უფლების მოპოვებით ხდება დასაბეგრი მოგების შემცირება, პარალელურად კი, ოპერაციის მეორე მხარესთან, იმავე ოდენობით მიღებული შემოსავლის ერთობლივ შემოსავალში ასახვა იწვევს დასაბეგრი მოგების იმავე ოდენობით ზრდას.

ოპერაციის მხარეებთან ხარჯების და შემოსავლების აღიარების პერიოდებს შორის შესაბამისობა მხოლოდ იმ შემთხვევაში არსებობს, როდესაც ოპერაციის ორივე მხარე იყენებს შემოსავლების და ხარჯების აღრიცხვის ერთიდაიმავე მეთოდს.

იმის გათვალისწინებით, რომ არარეზიდენტებისგან და ფიზიკური პირებისგან მომსახურების შეძენაზე გაწეული ხარჯები დარიცხვის მეთოდისთვის დამახასიათებელი ზოგადი წესის გამოყენებით, ხარჯის გამწევის მიერ მომსახურების ფაქტობრივად მიღების საანგარიშო პერიოდში აღიარდებოდა ხარჯად და მიუხედავად იმისა, რომ სანაცვლო კომპენსაციის გადახდას ჯერ არ ქონდა ადგილი, მისი ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვით მცირდებოდა მოგების გადასახადით დასაბეგრი ბაზა.

მეორეს მხრივ, არარეზიდენტების და ფიზიკური პირების მიერ მიღებული შემოსავალი, აღნიშნულ პირთა კატეგორიის, სახელმწიფოს მხრიდან მათი საგადასახადო კონტროლის შესაძლებლობის სიმცირის გათვალისწინებით, გამარტივებული საგადასახადო ადმინისტრირების მექანიზმის გამოყენებით, იბეგრება გადახდის წყაროსთან. დაბეგვრის არსებული მექანიზმი, ხარჯის გამწევის, მიმღების ნაცვლად გადახდლი თანხის საშემოსავ-ლო/მოგების გადასახადებით დაბეგვრის ვალდებულებას აკისრებს ანაზღაურების ფაქ-ტობრივად განხორციელების მომენტში.

სწორედ აღნიშნული დროითი სხვაობის აღმოფხვრას ისახავდა, სსკ-ის 142-ე მუხლის მე-4 ნაწილით ცალკეული ხარჯების გამოქვითვისთვის დაწესებული შეზღუდვა მიზნად.

კანონმდებელი სსკ-ის 98² მუხლის მე-3 ნაწილის „ზ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაშიც, მოგების გადასახადის მიზნისთვის არარეზიდენტზე ან ფიზიკურ პირზე სესხის გაცემას მოგების ფარულად განაწილებისათვის განსაკუთრებული

რისკის მატარე- ბელ ოპერაციად მიიჩნევა და შესაბამისად, მოგების ფარულად განაწილების და ამ გზით მოგების გადასახადისგან თავის არიდების შემთხვევების აღკვეთის მიზნით, კანონმდებ ლობით გათვალისწინებულია ე.წ. წინასწარ გადახდის მექანიზმი, რომლის დროსაც არარეზიდენტზე ან ფიზიკურ პირზე გაცემული სესხის მოგების გადასახადით დაბეგვრა ხორციელდება სესხის გაცემის საანგარიშო თვის მიხედვით, ხოლო თუ მოხდა გაცემული სესხის თანხის დაბრუნება, პირი უფლებამოსილია სესხის თანხის დაბრუნების საანგარიშო პერიოდში დაბრუნებული თანხის შესაბამისად დაანგარიშებული მოგების გადასახადის ოდენობით ჩაითვალოს და დაიბრუნოს ადრე გადახდილი მოგების გადასახადის თანხა.

მოგების გადასახადით დაბეგვრის ახალი რეჟიმის პირობებშიც, არარეზიდენტების და ფიზიკური პირებთან განხორციელებული ოპერაციების განსხვავებულ საგადასახადო რეჟიმში ჩაყენება, განპირობებული უნდა იყოს აღნიშნულ პირთა კატეგორიის გათვალისწინებით, სახელმწიფოს მხრიდან მათი საგადასახადო კონტროლის პრაქტიკული შესაძლებლობის სიმცირიდან გამომდინარე, ხოლო მეორეს მხრივ, კლასიკური დაბეგვრის რეჟიმისგან განსხვავებით, ნაცვლად დროებითი სხვაობების არსებობის ფაქტისა, განსახილველ შემთხვევაში, განსხვავებული დაბეგვრის რეჟიმის განმაპირობებელ გარემოებას უნდა წარმოადგენდეს ის ფაქტი, რომ არარეზიდენტების და ფიზიკური პირების მიერ მიღებული სახსრების მიზნობრივად ხარჯვის კონტროლის აუცილებლობა არსებული დაბეგვრის რეჟიმით და მისი კონტროლის შემთხვევაშიც კი აღნიშნულის საფუძველზე, საქართველოს საგადასახადო იურისდიქციის ფარგლებში რაიმე ვალდებულების დაკისრების შესაძლებლობა არ არსებობს, რაც წარმატებით შესაძლებელია საქართველოში რეგისტრირებული მეწარმე და არასამეწარმეო იურიდიული პირების შემთხვევაში.

ამ მხრივ საინტერესოა, ასევე შემოსავლების სამსახურის №2633 სიტუაციური სახელმძღვანელო, რომელიც განმარტებას იძლევა სესხის პროცენტის ე.წ. „გამირების“ ოპერაციის მოგების გადასახადით მოგების გადასახადით დაბეგვრის საკითხზე. სიტუაციური სახელმძღვანელოს თანახმად, 2017 წლის მარტის თვეში შპს „X“-მა ფიზიკურ

პირზე გასცა სესხი 100 000 ლარის ოდენობით, წლიური 15%-იანი საპროცენტო განაკვეთით. საწარმომ ფიზიკურ პირთან შეთანხმებით 2018 წლის მარტის თვეში გადაუხდელი პროცენტი 15 000 ლარის ოდენობით გადაიტანა სესხის ძირითად ნაწილში. შპს „X“-მა აღნიშნულ ოპერაციაზე მოგების გადასახადში ანგარიშგება განახორციელა მხოლოდ 100 000 ლარზე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98²-ე მუხლის მესამე ნაწილის „ზ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ფიზიკური პირისათვის ან არარეზიდენტისათვის სესხის გაცემა იბეგრება მოგების გადასახადით, როდესაც აღებული სესხის თანხა შეადგენს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის თანხის ოდენობას

ფაქტობრივი გარემოებების მიხედვით, სესხზე გადაუხდელი პროცენტის თანხა გადატანილ იქნა სესხის ძირითად ნაწილში, სსკ-ის 98²-ე მუხლის მესამე ნაწილის „ზ“ ქვეპუნქტის მიზნისათვის აღნიშნული ოპერაცია განიხილება სესხის გაცემად ურთიერთმომთხოვნათა გაქვითვის საფუძველზე და წარმოადგენს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს. ამდენად, გადაუხდელი პროცენტის თანხა 15 000 ლარი ექვემდებარება მოგების გადასახადით დაბეგვრას მარტის თვის საანგარიშო პერიოდში და ზემოხსენებული სამართლებრივი ნორმიდან გამომდინარე, სესხის პროცენტის თანხის გადატანა სესხის ძირითად ნაწილში, სსკ-ის 98²-ე მუხლის მესამე ნაწილის „ზ“ ქვეპუნქტის მიზნისათვის განიხილება სესხის გაცემად და წარმოადგენს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს. საწარმოს მიერ 15 000 ლარი ექვემდებარება მოგების გადასახადით დაბეგვრას.

როგორც ზემოთ აღინიშნა სესხის თანხის დაბრუნებისას კანონი იძლევა სესხის გაცემისას გადახდილი მოგების გადასახადის ჩათვლის ან/და დაბრუნების შესაძლებლობას.

სწორედ ამიტომ, მნიშვნელოვანია, განისაზღვროს თუ რა ფაქტობრივი გარემოება უნდა მიაწინებდეს სესხის თანხის დაბრუნებას, ასევე მნიშვნელოვანია სხვადასხვა ფაქტობრივი გარემოებებისას რა მოცულობით უნდა იქნეს განსაზღვრული დაბრუნებულად სესხი.

რაც შეეხება დარიცხულ სესხზე საპროცენტო განაკვეთის მიღებას:

შემოსავლების სამსახურის №2633 სიტუაციური სახელმძღვანელოს შესაბამისად, მხარეთა შეთანხმებით, სესხის ძირითად თანხაზე დარიცხული საპროცენტო სარგებლის ძირითად სავალო ვალდებულებად გარდაქმნა, ახალი სესხის გაცემად უნდა დაკვალიფიცირდეს.

საპროცენტო სარგებლის მოთხოვნის უფლების წარმოშობას თავის მხრივ თან სდევს მისი შემოსავლად აღიარება. აღნიშნული შემოსავლის აღიარება ზრდის გაუნაწილებელ მოგებას, რაც მოგების გადასახადით დაბეგვრის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ობიექტის - წმინდა მოგების წყაროს წარმოადგენს.

შემოსავლების სამსახურის №2633 სიტუაციური სახელმძღვანელოს მიხედვით, ფაქტობრივად მოგების ფარული განაწილების პრევენციის უზრუნველსაყოფად დაბეგრილი ოპერაცია, სესხის გაცემა, გახდა ახალი დაბეგვრის ობიექტის შექმნის წყარო - მხარეთა შეთანხმებამ, რომლის საფუძველზეც, დარიცხული საპროცენტო სარგებელი გარდაიქმნა სასესხო ვალდებულების ძირითად თანხად, ახალი დაბეგვრის ობიექტი წარმოშვა.

განსახილველ შემთხვევაში, ადგილი ქონდა კომპანიის აქტივების ზრდას, იმ ოპერაციიდან, რომელიც კანონმდებლობით დადგენილი წესით მოგების ფარული განაწილების და საწარმოდან ეკონომიკური სარგებლის დეკლარირების გარეშე გასვლის პრევენციის მიზნით დაიბეგრა. ძირითად სავალო ვალდებულების ანგარიშში გადატანილი საპროცენტო სარგებლის თანხა სესხის გაცემად სწორედ იმ მოტივით ჩაითვალა, რომ მხარეთა შეთანხმების საფუძველზე მოთხოვნათა ურთიერთგაქვითვის საფუძველზე, საპროცენტო სარგებლის თანხა მიღებულად და გაცემულად იქნა განხილული. სწორედ ამიტომ, აღნიშნული ნორმის შინაარსიდან გამომდინარე, უნდა ჩაითვალოს, რომ ადგილი ქონდა გაცემული სესხის დაბრუნებას, მასზე დარიცხული სარგებლის დარიცხვის და მიღების ფორმით. შესაბამისად, საწარმო ამავდროულად უფლებამოსილია ფაქტობრივად მიღებული საპროცენტო სარგებლის პროპორციულად ჩაითვალოს მოგების გადასახადი. მოგების ფარული განაწილების მოტივით დაბეგრილმა ოპერაციამ, უზრუნველყო

საწარმოში ეკონომიკური სარგებლის შემოდინება და შეამცირა ე.წ. დროებით დაბეგვრის რეჟიმში მყოფი სახსრები, რომლის ფარული განაწილების რისკიც არსებობდა.

აქედან გამომდინარე, მოგების გადასახადით დაბეგრილი სესხის გაცემის ოპერაციიდან საწარმოს მიერ საპროცენტო სარგებლის ფაქტობრივად მიღება განხილულ უნდა იქნეს გაცემული სესხის დაბრუნებად და საწარმომ ამავდროულად უნდა ჩაითვალოს შესაბამისი ოდენობის მოგების გადასახადი.

3.2. მოთხოვნის ჩამოწერის ოპერაციის მოგების გადასახადით დაბეგვრა

უიმედო ვალი წარმოიშობა იმ შემთხვევაში, თუ ერთი პირი მეორის მიმართ ვერ ასრულებს ვალდებულებებს ან ვერ ანაზღაურებს შეძენილი საქონლის ან მიღებული მომსახურების ღირებულებას.

იმისთვის, რომ საწარმომ მოთხოვნა გააუქმოს (ჩამოწეროს) და აღარ ასახოს თავის ანგარიშგებაში, მას უნდა გააჩნდეს საკმარისი მტკიცებულება, რომ დებიტორი ამ დავალიანებას ვერ იხდის და ვერც შეძლებს მის გადახდას.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 18-ის თანახმად, „ამონაგების აღიარება ხდება მხოლოდ მაშინ, როდესაც მოსალოდნელია მოცემული ოპერაციიდან ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა საწარმოში. მაგრამ, როდესაც ჩნდება განუსაზღვრელობა ამონაგებში უკვე ჩართული თანხის მიმართ, ამოუღებელი თანხა ანუ თანხა, რომლის ამოღების ალბათობა ნულის ტოლია, აღიარებული იქნება როგორც ხარჯი და არა როგორც თავდაპირველად აღიარებული ამონაგების თანხის კორექტირება“¹⁷.

საგადასახადო მიზნებისთვის უიმედო ვალს განმარტავს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 29-ე ნაწილი, რომელიც ამომწურავად განსაზღვრავს, რა შემთხვევაში შეიძლება საგადასახადო მიზნებისათვის შეიძლება ჩაითვალოს ასეთი ვალის ამოღების ალბათობა ნულის ტოლად. კერძოდ, ხსენებული ნორმის მიხედვით, „უიმედო ვალი არის საქონლის ან/და მომსახურების რეალიზაციის ან აღნიშნულის ფარგლებში წინასწარი გადახდის

¹⁷ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები - 18 ამონაგები

შედეგად გადასახადის გადამხდელის მიერ აღიარებული მოთხოვნა ან მისი ნაწილი, რომლის გადახდის ვადა გასულია და რომელიც არ იქნა ანაზღაურებული მიმდინარე საგადასახადო წლის ბოლომდე, ამასთანავე, არსებობს ერთ-ერთი შემდეგი დოკუმენტი:

ა) სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილება მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ;

ბ) ცნობა აღსრულების ორგანოდან სააღსრულებო ფურცლის აღსასრულებლად მიქცევის შედეგად კრედიტორის მიერ სასამართლოს გადაწყვეტილებით კუთვნილი თანხის მიუღებლობის ან ნაწილობრივ მიღების თაობაზე;

გ) სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული განჩინება შესაბამისი პირის მიმართ გადახდისუუნარობის თაობაზე განცხადების წარმოებაში მიღების ან გაკოტრების საქმის წარმოების დაწყების ან/და რეაბილიტაციის დაწყების შესახებ, თუ მოსამართლის მიერ ამ კრედიტორის მოთხოვნა არ იქნა აღიარებული;

დ) ცნობა მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან რეგისტრაციის გაუქმების შესახებ ან გარდაცვალების ცნობა¹⁸.

საგადასახადო მიზნებისათვის უიმედო ვალის ხარჯად აღიარების პრინციპს განსაზღვრავს საგადასახადო კოდექსის 108-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს აქვს უფლება, რომ გამოიქვითო უიმედო ვალები, რომლებიც დაკავშირებულია რეალიზებულ საქონელთან/მომსახურებასთან, რომლის მიხედვით მისაღები შემოსავლები წინა საანგარიშო პერიოდებში ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ ერთობლივ შემოსავალში შეტანილი იყო.

ხსენებული ნორმების შინაარსიდან გამომდინარე, გადასახადის გადამხდელს აქვს უფლება უიმედო ვალის ხარჯად აღიარების თუ დაკმაყოფილებულია შემდეგი კრიტერიუმები:

- უიმედო ვალის მიხედვით მისაღები შემოსავალი შეტანილია წინა საანგარიშო პერიოდის ერთობლივ შემოსავალში.

¹⁸ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (სსკ) - კონსოლიდირებული ვერსია (2020), მუხლი 8

- უიმედო ვალის მიხედვით მისაღები შემოსავალი დაკავშირებულია რეალიზებულ საქონელთან ან მომსახურებასთან;

- ვალი ჩამოწერილია და ასახულია გადასახადის გადამხდელის საბუღალტრო ანგარიშგებაში.

- დაკმაყოფილებულია საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 29-ე ნაწილით გათვალისწინებული პირობები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის პირველი ნაწილის 2017 წლიდან ამოქმედებული რედაქციის თანახმად, რეზიდენტი საწარმოს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია:

„ა) განაწილებული მოგება;

ბ) გაწეული ხარჯი ან სხვა გადახდა, რომელიც ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული არ არის;

გ) უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება/მომსახურების გაწევა ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა;

დ) ამ კოდექსით დადგენილ ზღვრულ ოდენობაზე მეტი ოდენობით გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯი. საგადასახადო კოდექსის 98³-ე მუხლის შესაბამისად.“¹⁹

შესაბამისად, ამ ნორმის მიხედვით დადგენილი მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვისათვის მნიშვნელობა არა აქვს უიმედო ვალების გამოქვითვის საკითხს და 2017 წლიდან საგადასახადო კოდექსის ის ნორმები რომლების არეგულირებენ უიმედო ვალების გამოსაქვით ხარჯად აღიარების საკითხს საგადასახადო მიზნისთვის გამოიყენება იმ პირთა მიმართ, რომელთა დასაბეგრი მოგება/შემოსავალი განისაზღვრება, როგორც გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალსა და გამოქვითვების თანხებს შორის სხვაობა.

ამდენად, იმ საწარმოებისათვის, რომლებიდან იბეგრებიან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის პირველი ნაწილის დაბეგვრის ობიექტის მიხედვით

¹⁹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (სსკ) - კონსოლიდირებული ვერსია (2020), მუხლი 97

საგადასახადო მიზნებისათვის უიმედო ვალის ცნება არარელევანტურია, რადგან ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო და ფინანსურ აღრიცხვაში არსებული განსხვავებები აღარ არსებობს. უიმედო ვალად აღიარება და ამონაგების თანხის კორექტირება ხორციელდება მხოლოდ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის შესაბამისად.

2017 წლამდე უიმედო ვალად ხარჯად აღიარების საკითხზე შემოსავლების სამსახურს გამოცემული აქვს რამდენიმე სიტუაციური სახელმძღვანელო (იხ. დანართი), სადაც მოცემულის საგადასახადო ორგანოში არსებული პრაქტიკა აღნიშნულ საკითხთან დკავშირებით.

მიუხედავად აღნიშნულისა, ვინაიდან 2017 წლიდან მოგების გადასახადით დაბეგვრის ერთ-ერთი ობიექტია უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება, მნიშვნელოვანია განიმარტოს საქონლის მიწოდებით წარმოშობილ მოთხოვნის ჩამოწერა, განიხილება თუ არა საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდებად.

თავი 4. სხვა დასაბეგრი ოპერაციების მოგების გადასახადით დაბეგვრა

საგადასახადო კანონმდებლობით 2017 წლამდეც გათვალისწინებული იყო შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნებში რეგისტრირებულ პირებთან განხორციელებული ოპერაციების განსხვავებული დაბეგვრის მექანიზმი, თუმცა ცალკეული ქვეყნის ამ კატეგორიისთვის მიკუთვნების რაიმე კრიტერიუმები კანონმდებლობით არ იყო განსაზღვრული. ქვეყნის, შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანად განხილვის მიზნით, საგადასახადო კოდექსით 2017 წლის 1 იანვრიდან განისაზღვრა ცალკეული პირობები, რომელთა დაკმაყოფილების შემთხვევაშიც ჩაითვლება ცალკეული საგადასახადო იურისდიქცია ასეთ ქვეყანად.

4.1. შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში რეგისტრირებულ პირებთან/გათავისუფლებულ პირებთან განხორციელებული ოპერაციები

კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98² მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად, „შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნად ითვლება ქვეყანა ან/და ქვეყნის ცალკეული ტერიტორიები, რომლის/რომელთა საგადასახადო კანონმდებლობით:

ა) იურიდიული პირი თავისუფლდება მოგების გადასახადისგან;

ბ) იურიდიული პირის მიერ მიღებულ ან/და განაწილებულ მოგებაზე დაწესებული არ არის მოგების გადასახადი ან მოგების გადასახადის განაკვეთი საქართველოში არსებული მოგების გადასახადის განაკვეთის 1/3-ს არ აღემატება“²⁰.

²⁰ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (სსკ) - კონსოლიდირებული ვერსია (2020), მუხლი 98

საგადასახადო კოდექსი შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში რეგისტრირებულ და მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებულ პირებთან განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების განსახვავებული რეჟიმით დაბეგვრას ითვალისწინებს, რისი მიზანიც, მოგების ფარულად განაწილების აღკვეთა და შესაბამისად, მოგების გადასახადისგან თავის არიდების პრევენციაა.

შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნები—კომპანიებს, ბიზნესის წარმოებისათვის ხელსაყრელი პირობების და ბიზნესის ბენეფიციური მფლობელების შესახებ ინფორმაციის გაუმჟღავნებლობის გარდა, როგორც წესი, განსაკუთრებულ საგადასახადო დაბეგვრის რეჟიმს სთავაზობენ. ხშირ შემთხვევებში ასეთ ქვეყნებში ან ტერიტორიებზე დადგენილია მოგების გადასახადის დაბალი ან ნულოვანი განაკვეთი, რაც სტიმულს აძლევს კომპანიებს დარეგისტრირდნენ ასეთ ქვეყანაში ან ტერიტორიაზე, განხორციელონ მოგების დეპონირება და თავი აარიდონ მოგების გადასახადის გადახდას, რომლის გადახდაც მოუწევდათ კომპანიის სხვა ქვეყანაში დარეგისტრირების შემთხვევაში.

მოგების გადასახადის ახალი მოდელის დანერგვის მიზანი საქართველოში კაპიტალის მოზიდვის და ინვესტირების ხელშეწყობაა. საგადასახადო ორგანოების მხრიდან, შეღავათიანი დაბეგვრის ქვეყანაში რეგისტრირებულ კომპანიასთან განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების კონტროლი განსაკუთრებით რთულდება, ასეთ ქვეყნებთან საგადასახადო სფეროში თანამშრომლობის არ არსებობისა და ეფექტური საგადასახადო ადმინისტრირების განსახორციელებლად საჭირო საგადასახადო ინფორმაციის გაცვლის შეუძლებლობის გამო.

შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე რეგისტრირებულ პირებთან მიმართებაში, კანონმდებლობით გათვალისწინებულია, მათ მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავლის (ხარჯების გათვალისწინების გარეშე) მოგების გადასახადის მაქსიმალური განაკვეთით, 15 პროცენტით, დაბეგვრა.

დაბეგვრის აღნიშნული მექანიზმის მიზანს წარმოადგენს, საქართველოს რეზიდენტი საწარმოების მიერ შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში რეგისტრირებული პირების მიმართ გასაწევი ხარჯების ხელოვნურად გაზრდის, შესაბამისად მოგების გადასახადით

დასაბეგრი ბაზისა და მოგების გადასახადში საგადასახადო ვალდებულების შემცირების შემთხვევების პრევენცია.

ზემოთ განხილული დაბეგვრის მექანიზმის გარდა, იმ საწარმოებისთვის რომლებიც მოგების გადასახადით იბეგრებიან, მოგების განაწილების მიხედვით, საგადასახადო კანონმდებლობით განისაზღვრა შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში რეგისტრირებულ პირებთან მიმართებაში განხორციელებული ის ოპერაციები, რომლის ფარგლებშიც განხორციელებული გადახდები ექვემდებარება მოგების გადასახადით დაბეგვრას.

კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 98² მუხლის მე - 3 ნაწილი, მოგების გადასახადით დასაბეგრ ობიექტებად განხილავს:

ა) გამოშვებული სასესხო ფასიანი ქაღალდის შესაძენად განხორციელებულ გადახდას;

ბ) პირისათვის გადახდილ, სახელშეკრულებო ურთიერთობიდან წარმოშობილი პირგასამტეხლოს ან/და სხვა ჯარიმას;

გ) პირისათვის გადახდილ ავანსს;

დ) პირზე გაცემულ სესხს ან/და ამ პირის მიმართ არსებული მოთხოვნის შესაძენად განხორციელებულ გადახდას;

ე) პირისათვის მოთხოვნის უფლების გადაცემით ან მოთხოვნის უფლებაზე უარის თქმით წარმოშობილ ზარალს;

მოგების გადასახადით დაბეგვრის აღნიშნული ნორმებით გათვალისწინებული პრინციპი, შინაარსობრივად წარმოადგენს შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში რეგისტრირებულ პირებზე განხორციელებულ სხვადასახვა სახის განაცემების საფუძველზე, მოგების გადასახადის ე.წ. წინასწარ გადახდის მექანიზმს.

აღნიშნული მექანიზმის მიხედვით, ზემოთხსენებული ოპერაციების ფარგლებში გაცემული თანხის მოგების გადასახადით დაბეგვრა ხორციელდება მისი გაცემის საანგარიშო თვის მიხედვით. ხოლო თუ ამ ოპერაციების განხორციელების შემდგომ,

მომავალში ადგილი ექნება დამატებითი სამეურნეო ოპერაციების განხორციელებას, რომლის საფუძველზეც დადასტურდება, რომ წინმსწერი ოპერაციების განხორციელების მიზანს არ წარმოადგენდა მოგების ფარულად განაწილება, საწარმოს აქვს უფლება ჩაითვალოს და დადგენილი წესით დაიბრუნოს ადრე გადახდილი მოგების გადასახადის თანხა.

კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 98² მუხლის მე-7 - მე-9 ნაწილების თანახმად:

- „თუ შეძენილი სასესხო ფასიანი ქაღალდის, კაპიტალში მონაწილეობის უფლების (აქციის/წილის) ან მოთხოვნის მიწოდების შედეგად განხორციელდა ანაზღაურება (თანხის ფაქტობრივად მიღება), პირი უფლებამოსილია თანხის ფაქტობრივად მიღების საანგარიშო პერიოდში ანაზღაურებული თანხის შესაბამისად გამოანგარიშებული მოგების გადასახადის ოდენობით ჩაითვალოს და დადგენილი წესით დაიბრუნოს ადრე გადახდილი მოგების გადასახადის თანხა. (სსკ-ის 98² მუხლის მე - 7 ნაწილი)

- თუ მოხდა გაცემული სესხის/გადახდილი ავანსის თანხის დაბრუნება ან გადახდილი ავანსის სანაცვლოდ საქონლის/მომსახურების მიღება, პირი უფლებამოსილია სესხის/ავანსის თანხის დაბრუნების ან საქონლის/მომსახურების ფაქტობრივად მიღების საანგარიშო პერიოდში დაბრუნებული თანხის ან მიღებული საქონლის/მომსახურების საკომპენსაციო თანხის შესაბამისად გამოანგარიშებული მოგების გადასახადის ოდენობით ჩაითვალოს და დადგენილი წესით დაიბრუნოს ადრე გადახდილი მოგების გადასახადის თანხა. (სსკ-ის 98² მუხლის მე - 8 ნაწილი)

- თუ გაუქმდა სესხის საბანკო ანგარიშზე განთავსებული ფულადი სახსრებით უზრუნველყოფა, პირი უფლებამოსილია უზრუნველყოფის გაუქმების საანგარიშო პერიოდში გაუქმებული საბანკო ანგარიშზე განთავსებული ფულადი სახსრებით უზრუნველყოფის შესაბამისად გამოანგარიშებული მოგების გადასახადის ოდენობით ჩაითვალოს და დადგენილი წესით დაიბრუნოს ადრე გადახდილი მოგების გადასახადის

თანხა.(სსკ-ის 98² მუხლის მე - 9 ნაწილი)²¹.

4.2.უცხოეთში ინვესტირებისას გადასახდელი მოგების გადასახადის ჩათვლის მიღების შესაძლებლობა

სსკ-ის 98² მუხლის მე-3 ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტის მიხედვით მოგების გადასახადით დაბეგვრას დაქვემდებარებულ ოპერაციას მიეკუთვნება არარეზიდენტის, აგრეთვე მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებული პირის კაპიტალში შენატანი ან აქციის/წილის (გარდა უცხო ქვეყნის აღიარებულ საფონდო ბირჟაზე განთავსებული აქციისა/წილისა) შესაძენად განხორციელებული გადახდა.²²

აღნიშნული ნორმა, ამავე ნაწილით გათვალისწინებული სხვა ოპერაციების ანალოგიურად, ემსახურება მოგების ფარული განაწილების შემთხვევების აღმოფხვრას და საწარმოებს ავალდებულებს საქართველოს ფარგლებს გარეთ კაპიტალში ინვესტირების განხორციელებისას გადაიხადონ მოგების გადასახადი.

ასეთი ოპერაციის განხორციელებისას, საწარმოს 2017 წლამდე დაგროვილი მოგების სახით შესაძლოა გააჩნდეს პარტნიორზე გასანაწილებელი მოგება. როგორც ზემოთ იქნა განხილული, ასეთი მოგების განაწილების შემთხვევაში, საწარმოს წარმოეშვება მოგების გადასახადის ჩათვლის შესაძლებლობა. მოგების გადასახადის ჩათვლის შესაძლებლობა კი, ფაქტობრივად დამატებითი საგადასახადო ტვირთის ან მნიშვნელოვნად შემცირებული საგადასახადო ტვირთის პირობებში, მოგების გატანის შესაძლებლობას იძლევა.

აღნიშნულის გათვალისწინებით, მაშინ როდესაც საწარმოს გაუნაწილებელი მოგების პირდაპირი განაწილების შემთხვევაში არ წარმოეშვებოდა ან სტანდარტულისგან შემცირებული ოდენობით წარმოეშვება მოგების გადასახადი, მოგების ფარული განაწილების აღმოფხვრის მოტივით შემოღებული ნორმა, მას საზღვარგარეთ კაპიტალში ინვესტირებისას მოგების გადასახადით დაბეგვრას ავალდებულებს.

²¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (სსკ) - კონსოლიდირებული ვერსია (2020), მუხლი 98

²² საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (სსკ) - კონსოლიდირებული ვერსია (2020), მუხლი 98²

სწორედ ასეთი შემთხვევებისთვის სამართლიანი დაბეგვრის პირობების უზრუნველყოფას ემსახურება სსკ-ის 93¹ და 93² ნაწილებით დადგენილი ნორმები. კერძოდ, სსკ-ის 93¹ და 93² ნაწილების შესაბამისად:

„93¹. ამ კოდექსის 982 მუხლის მე-3 ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში პირს უფლება აქვს, 2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდების დივიდენდის განაწილებამდე ამ მუხლის 92-ე ნაწილის შესაბამისად ჩაითვალოს დარიცხული და გადახდილი მოგების გადასახადი.

93². პირის მიერ ამ მუხლის 931 ნაწილით გათვალისწინებული უფლების გამოყენების შემთხვევაში:

ა) 2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდების დივიდენდის განაწილებისას ამ მუხლის 92-ე ნაწილით გათვალისწინებული ჩათვლა მცირდება ამავე მუხლის 931 ნაწილის შესაბამისად ჩათვლილი მოგების გადასახადის ოდენობით;

ბ) კაპიტალში მონაწილეობის უფლების (აქციის/წილის) მიწოდების შედეგად ანაზღაურების მიღებისას (თანხის ფაქტობრივად მიღებისას) პირს უფლება აქვს, თანხის ფაქტობრივად მიღების საანგარიშო პერიოდში ჩაითვალოს ადრე გადახდილი მოგების გადასახადი, მაგრამ არაუმეტეს ანაზღაურებული თანხის შესაბამისად გამოანგარიშებული მოგების გადასახადისა.“²³

ამ მექანიზმის მიხედვით, საწარმო უფლებამოსილია ჩაითვალოს მოგების გადასახადი იმ ოდენობით, რა მოცულობითაც ექნებოდა მას უფლება ჩაეთვალა უცხო ქვეყანაში განხორციელებული ინვესტიციის ტოლი მოგების განაწილების შემთხვევაში. იმ შემთხვევაში, თუ ინვესტიციის თანხა აღემატება 2017 წლამდე მიღებულ გასანაწილებელ მოგებას, ჩასათვლელი თანხა გამოიანგარიშება არაუმეტეს გასანაწილებელი მოგების განაწილებისას ჩასათვლელი თანხის ოდენობით.

²³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (სსკ) - კონსოლიდირებული ვერსია (2020), მუხლი 93¹-93²

განვიხილოთ ფაქტობრივი გარემოება N8:

- i. საწარმოს მიერ 2017 წლის 1 იანვრამდე მიღებული დაგროვილი გაუნაწილებელი მოგება შეადგენს 1 000 000 ლარს. 2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდების მიხედვით დარიცხული და გადახდილი მოგების გადასახადის თანხა შეადგენს 600 000 ლარს, ხოლო ამავე პერიოდების მიხედვით მიღებული წმინდა მოგება ჯამურად 5 000 000 ლარს. საწარმომ არარეზიდენტი კომპანიის კაპიტალში განახორციელა 500 000 ლარის ღირებულების დამატებითი შენატანი.

მოცემულ ფაქტობრივ გარემოებაზე დაყრდნობით:

კაპიტალში შენატანის ოპერაციაზე დარიცხული მოგების გადასახადი შეადგენს 88 235 ლარს ($500\,000 / 0,85 \times 0,15$).

საწარმო უფლებამოსილია მიიღოს მოგების გადასახადის ჩათვლა 60 000 ($500\,000 \times 600\,000 / 5\,000\,000$) ლარის ოდენობით.

განსახილველი ფაქტობრივი გარემოების მიხედვით 1 000 000 ლარზე (2017 წლის 1 იანვრამდე მიღებულ გაუნაწილებელ მოგებაზე) მეტი ინვესტიციის განხორციელების შემთხვევაში, საწარმო უფლებამოსილი იქნებოდა ჩათვალა მხოლოდ 1 000 000 ლარის მიხედვით გამოთვლილი თანხა.

- ii. ამის შემდგომ, საწარმომ მოახდინა 700 000 ლარის მოგების განაწილება დივიდენდის სახით.

მოცემულ ფაქტობრივ გარემოებაზე დაყრდნობით:

სტანდარტულ შემთხვევაში, თუ ადგილი არ ექნებოდა საწარმოს მიერ საქართველოს ფარგლებს გარეთ ინვესტიციების განხორციელებას და ჩათვლის გამოყენებას, ის უფლებამოსილი იქნებოდა ჩათვალა მოგების გადასახადი შემდეგი ოდენობით:

ჩასათვლელი მოგების გადასახადი 84 000 ($700\ 000 \times 600\ 000 / 5\ 000\ 000$)

იმის გათვალისწინებით, რომ 500 000 ლარის ოდენობის ინვესტიციის განხორციელებისას, 1000 000 ლარის გაუნაწილებელი მოგებიდან, 500 000 ლარზე უკვე გამოყენებულია ჩათვლის უფლებამოსილება, მხოლოდ დარჩენილ 500 000 ლარის მიხედვით არის შესაძლებელი დამატებითი ჩათვლის მიღება. კერძოდ, განსახილველ შემთხვევაში ჩასათვლელი მოგების გადასახადი შეადგენს 60 000 ($500\ 000 \times 600\ 000 / 5\ 000\ 000$) ლარს, ნაცვლად 84 000 ლარის.

მომავალში დარჩენილი 300 000 ლარის განაწილების შემთხვევაში კი, თუ მისი განაწილება მოხდება აქციის/წილის მიწოდების შედეგად ანაზღაურების ფაქტობრივად მიღების მომენტამდე, მას მოგების გადასახადის ჩათვლის უფლებამოსილება აღარ ექნება.

- iii. ფაქტობრივ გარემოება-ში აღწერილი ოპერაციის განხორციელების შემდგომ, აქციის/წილის მიწოდების შედეგად განხორციელდა 600 000 ლარის ანაზღაურების მიღება, ხოლო გარკვეული პერიოდის გასვლის შემდგომ დარჩენილი 300 000 ლარის მოგების განაწილება დივიდენდის სახით.

მოცემულ ფაქტობრივ გარემოებაზე დაყრდნობით:

აქციის/წილის მიწოდების შედეგად 600 000 ლარის ანაზღაურების მიღების ფაქტი, როგორც წესი წარმოშობს მოგების გადასახადის ჩათვლის შესაძლებლობას 88 235 ($500\ 000 / 0.85 \times 0.15$) ლარის ოდენობით.

როგორც ფაქტობრივ გარემოება N14-ს და N15-ს შეფასებებშია მოცემული:

- აქციის/წილის შექმნისას დარიცხული მოგების გადასახადის, 88 235 ლარის, სრულად გადახდა არ მომხდარა, ვინაიდან საწარმომ ამავდროულად მიიღო ჩათვლა 60 000 ლარის ოდენობით;

- შემდგომში 700 000 ლარის ოდენობით მოგების განაწილებისას, საწარმომ მხოლოდ დარჩენილ 500 000 ლარის მიხედვით მიიღო მოგების გადასახადის ჩათვლა 60

000 ლარის ოდენობით, ნაცვლად 84 000 ლარისა.

შესაბამისად, კაპიტალში მონაწილეობის უფლების (აქციის/წილის) მიწოდების შედეგად 600 000 ლარის ანაზღაურების მიღებისას ჩასათვლელი მოგების გადასახადი უნდა გამოანგარიშდეს შემდეგი წესით:

600 000 ლარის ანაზღაურების მიღებისას სტანდარტულ ფაქტობრივ გარემოებაში ჩასათვლელი მოგების გადასახადი (88 235)

- უნდა შემცირდეს, უკვე მიღებული ჩათვლის (60 000) ოდენობით; და
- გაიზარდოს მოგების განაწილებისას მიუღებელი ჩათვლის ოდენობით 24 000 (84 000 - 60 000).

შედეგად, განსახილველ შემთხვევაში საწარმო უფლებამოსილი იქნება დამატებით ჩაითვალოს მოგების გადასახადი 52 235 ($88\ 235 - 60\ 000 + 24\ 000$) ლარის ოდენობით.

ამასთან, მომავალში დარჩენილი 300 000 ლარის მოგების განაწილების შემთხვევაში, საწარმო უფლებამოსილია ჩვეულებრივი წესით ჩაითვალოს მოგების გადასახადი.²⁴

4.3. მოგების/საშემოსავლო გადასახადისაგან განთავისუფლებულ პირებთან განხორციელებული ოპერაციები

საგადასახადო კოდექსი შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში რეგისტრირებული პირებთან განხორციელებული გარიგებების მოგების გადასახადით დაბეგვრის მსგავსად, მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებულ პირებთან განხორციელებულ ტრანზაქციების დაბეგვრის განსახვავებულ წესს ითვალისწინებს.

²⁴ სიტუაციური სახელმძღვანელო N2677

კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 98.2 მუხლის მე - 3 ნაწილის თანახმად მოგების გადასახადით იბეგრება:

„- მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებული პირის მიერ გამოშვებული სასესხო ფასიანი ქაღალდის შესაძენად განხორციელებული გადახდა;

- მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებული პირისათვის გადახდილი სახელშეკრულებო ურთიერთობიდან წარმოშობილი პირგასამტეხლო ან/და სხვა ჯარიმა;

- მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებული პირისათვის შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში რეგისტრირებული პირისათვის ავანსის გადახდა;

- მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებული პირისათვის სესხის გაცემა ან/და ამ პირის მიმართ არსებული მოთხოვნის შესაძენად განხორციელებული გადახდა;

- ზარალი, რომელიც წარმოშობილია მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებული პირისათვის მოთხოვნის უფლების გადაცემით ან მოთხოვნის უფლებაზე უარის თქმით“²⁵.

მოგების გადასახადით დაბეგვრის აღნიშნული ნორმებით გათვალისწინებული პრინციპი, შინაარსობრივად წარმოადგენს საშემოსავლო/მოგების გადასახადისგან გათავისუფლებულ პირებზე განხორციელებულ სხვადასხვა სახის განაცემების საფუძველზე, მოგების გადასახადის ე.წ. წინასწარ გადახდის მექანიზმს.

აღნიშნული მექანიზმის მიხედვით, ზემოთხსენებული ოპერაციების ფარგლებში გაცემული თანხის მოგების გადასახადით დაბეგვრა ხორციელდება მისი გაცემის საანგარიშო თვის მიხედვით. ხოლო თუ ამ ოპერაციების განხორციელების შემდგომ, მომავალში ადგილი ექნება დამატებითი სამეურნეო ოპერაციების განხორციელებას, რომლის საფუძველზეც დადასტურდება, რომ წინმსწერი ოპერაციების განხორციელების მიზანს არ წარმოადგენდა მოგების ფარულად განაწილება, საწარმო უფლებამოსილია ჩაითვალოს და დაიბრუნოს ადრე გადახდილი მოგების გადასახადის თანხა.

მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებულ პირებთან განხორციელებულ

²⁵ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (სსკ) - კონსოლიდირებული ვერსია (2020), მუხლი 98

ტრანზაქციების დაბეგვრის საკითხის გადაწყვეტისათვის მნიშვნელოვანია, რომ საგადასახადო კანონმდებლობით დაზუსტებულია, იმ პირთა წრე, რომელიც მოგების გადასახადის მიზნებისთვის შეიძლება ჩაითვალოს მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებულ პირად.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება # 996 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის 401 მუხლი აყალიბებს კრიტერიუმებს, რომლის არსებობის შემთხვევაში პირი ჩაითვლება საშემოსავლო/მოგების გადასახადისგან გათავისუფლებულ პირად. კერძოდ:

„- რომელიც შექმნილია ან რომელსაც მინიჭებული აქვს შესაბამისი სტატუსი საშემოსავლო/მოგების გადასახადისგან გათავისუფლების მიზნით (მაგალითად: თიზ-ის საწარმო, საერთაშორისო ფინანსური კომპანია, სპეციალური სავაჭრო კომპანია, ტურისტული ზონის მეწარმე სუბიექტი, მაღალმთიანი დასახლების საწარმო, სასოფლო-სამეურნეო კოოპერატივი, ვირტუალური ზონის იურიდიული პირი);

- რომელიც ახორციელებს საშემოსავლო/მოგების გადასახადისგან გათავისუფლებულ სანებართვო საქმიანობას (მაგალითად: აზარტული კლუბის, სათამაშო აპარატის სალონის, ტოტალიზატორის მომწყობი პირი(გარდა სისტემურ- ელექტრონული ფორმით თამაშობის მომწყობი პირისა)“²⁶.

შესაბამისად, მხოლოდ იმ შემთხვევაში დაექვემდებარება პირთან განხორციელებული კანონით განსაზღვრული ოპერაციები მოგების გადასახადით დაბეგვრას, თუ ოპერაციის მეორე მხარე, ზემოთხსენებული კრიტერიუმების შესაბამისად განიხილება საშემოსავლო/მოგების გადასახადისგან გათავისუფლებულ პირად.

ფაქტობრივი გარემოება N9

²⁶ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება N996, მუხლი 401

საქართველოს საწარმომ 2017 წლის იანვარში თავისუფალი ინდუსტრიული საწარმოსგან 100 000 ლარად შეიძინა, ამ უკანასკნელის მიერ გამოშვებული სასესხო ფასიანი ქაღალდები. ამავე წლის სექტემბერში ფასიანი ქაღალდები გასხვისდა სხვა პირზე.

შეფასება

საგადასახადო კოდექსის 98.2 მუხლის მე - 3 ნაწილის თანახმად, „მოგების გადასახადით იბეგრება მოგების/საშემოსავლო გადასახადისაგან გათავისუფლებული პირის მიერ გამოშვებული სასესხო ფასიანი ქაღალდის შესაძენად განხორციელებული გადახდა“²⁷.

იმის გათვალისწინებით, რომ თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის საწარმო, როგორც საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული სპეციალური სტატუსის მქონე და დაბეგრის რეჟიმით მოსარგებლე პირი, გათავისუფლებულია მოგების გადასახადისაგან, განსახილველ შემთხვევაში საქართველოს საწარმო ვალდებულია 2017 წლის იანვრის საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციით დაბეგროს სასესხო ფასიანი ქაღალდების შეძენა და გადაიხადოს მოგების გადასახადი 17 647 ლარის ოდენობით ($100\,000/0.85*15\%=17\,647$), ამასთანავე, განსახილველ შემთხვევაში, ვინაიდან განხორციელდა სასესხო ფასიანი ქაღალდების გასხვისება, საწარმოს უფლება შესაბამის საანგარიშო პერიოდში (2017 წლის სექტემბერი) ჩაითვალოს და დაიბრუნოს ადრე გადახდილი მოგების გადასახადის თანხა.

ფაქტობრივი გარემოება N10

საქართველოს საწარმომ ვერ შეასრულა ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირობები, რომელიც მას გაფორმებული ჰქონდა საწარმოსთან, რისთვისაც მან ხელშეკრულების პირობებიდან გამოდინარე აუაზღაურა პირგასამტეხლო 100 000 ლარის ოდენობით. ანაზღაურების საანგარიშო პერიოდში, დამკვეთის არ ახორციელებდა ძირითად საოპერაციო საქმიანობას და საანგარიშო პერიოდის წმინდა მოგება, მიღებული

²⁷ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (სსკ) - კონსოლიდირებული ვერსია (2020), მუხლი 98

იყო სახელმწიფოს მიერ გამოშვებული სასესხო ფასიანი ქაღალდებიდან და კომერციულ ბანკში განთავსებული დეპოზიტზე დარიცხული საპროცენტო სარგებლის სახით მიღებული შემოსავლებისგან.

შეფასება

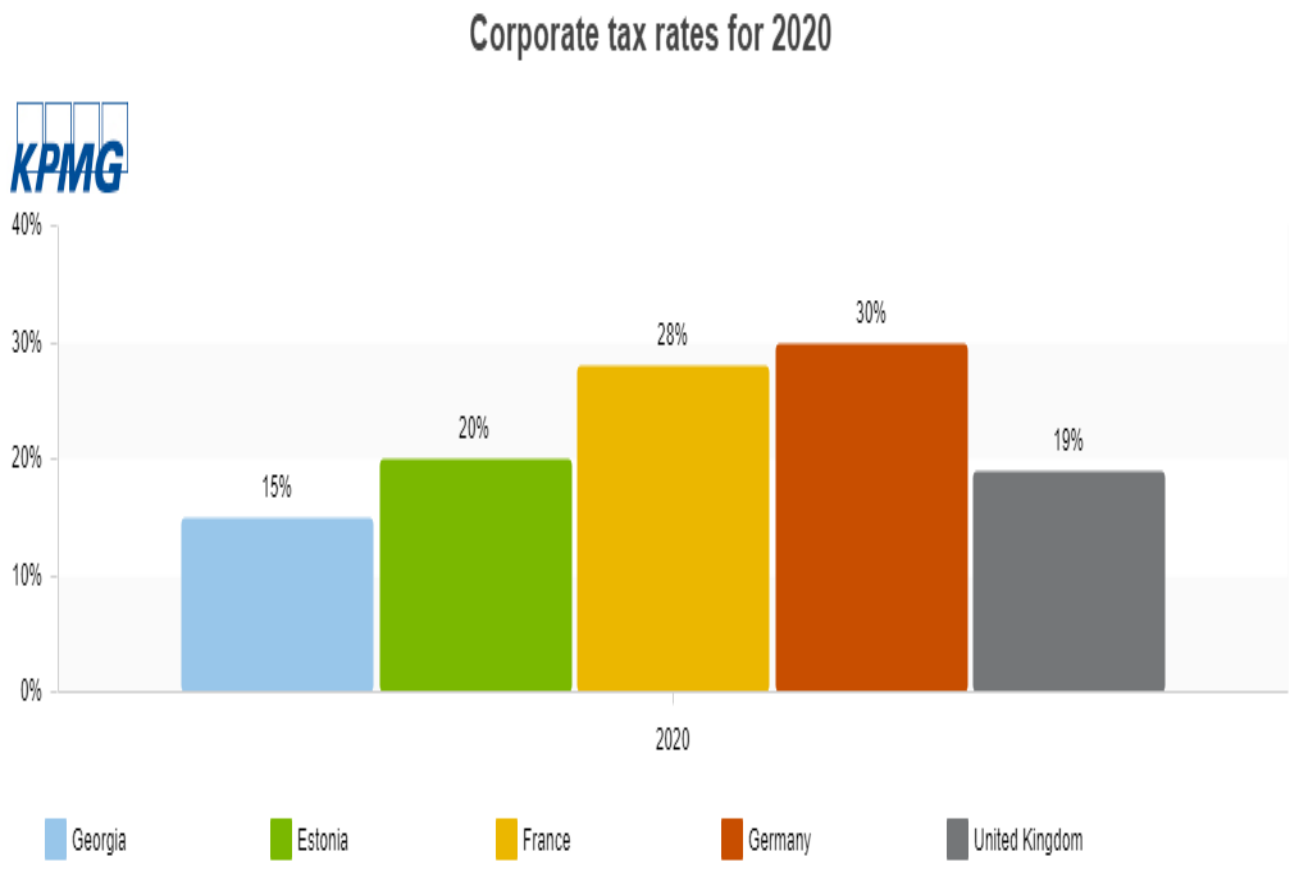
სახელმწიფოს მიერ გამოშვებული სასესხო ფასიანი ქაღალდებიდან და კომერციულ ბანკში განთავსებულ დეპოზიტზე დარიცხული საპროცენტო სარგებლის სახით მიღებული წმინდა მოგების განაწილება გათავისუფლებულია მოგების გადასახადისგან. გასათვალისწინებელია, რომ აღნიშნული შეღავათით სარგებლობისთვის მხოლოდ ზემოთხსენებული ოპერაციის განხორციელებაც საკმარისია და კანონმდებლობა არ მოითხოვს შეღავათით სარგებლობის მიზნით დამატებითი სტატუსის მიღებას ან სპეციალურ რეგისტრაციას.

აღნიშნულის გათვალისწინებით, დაკვეთი საწარმო არ განიხილება მოგების გადასახადისგან გათავისუფლებულ პირად და მისთვის პირგასამტეხლოს ანაზღაურება არ იბეგრება მოგების გადასახადით.

თავი 5. მოგების გადასახადის რეფორმის გავლენა საქართველოს ეკონომიკაზე

მოგების გადასახადის შედარებითი ანალიზის საილუსტრაციოდ მოყვანილია სხვა ქვეყნების მოგების გადასახადის განაკვეთები KPMG_ს კვლევის მიხედვით:

ცხრილი.1²⁸



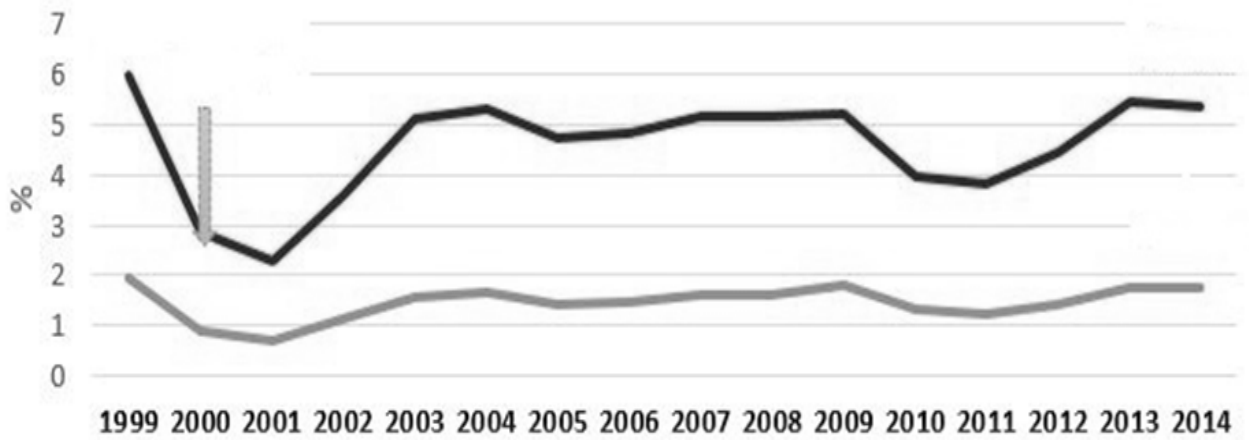
²⁸ <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online.html>

როგორც ვხედავთ, საქართველოს ევროპის ჩამოთვლილ ქვეყნებთან შედარებით მოგების გადასახადის განაკვეთი ყველაზე დაბალია, რაც გვამლევს იმის თქმის საშუალებას, რომ უცხოელი ბიზნესმენებისთვის იდეალური გარემოა ბიზნესის დასაწყებად, ვინაიდან მსგავსად ესტონეთისა, საქართველოში გატარდა მოგების გადასახადის ის რეფორმა, რომელიც მათ მისცემთ საშუალებას რომ გამოიყენონ ყველა ის საშუალება, რომ განავითარონ საკუთარი ბიზნესი, მოახდინონ დივერსიფიკაცია თავიანთი საქონლის/მომსახურების. ამის დასტურია საქსტატის ბოლო სტატისტიკური მონაცემები რეგისტრირებულ ორგანიზაციათა რაოდენობის შესახებ წლების მიხედვით.

ცხრილი 2.²⁹

საწარმოთა დეკლარირებული მონაცემები								
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
რეგისტრირებულ ორგანიზაციათა რაოდენობა წლების მიხედვით - ნაზარდი ჯამი, ათასი	498,8	534.5	571.6	596.7	634.1	679.3	722.9	765.7
მათ შორის:								
მოქმედ ორგანიზაციათა რაოდენობა, ათასი	127.6	131.0	134.8	164.4	167.5	165.2	164.9	183.8
რეგისტრირებულ ბიზნეს სუბიექტთა რაოდენობა წლების მიხედვით - ნაზარდი ჯამი, ათასი	473.8	507.7	543.3	566.6	601.1	643.9	686.3	727.8
მათ შორის:								
მოქმედ ბიზნეს სუბიექტთა რაოდენობა, ათასი	121.7	124.9	128.5	158.0	160.9	158.6	158.3	176.7
ახლადრეგისტრირებულ ორგანიზაციათა რაოდენობა წლების მიხედვით, ათასი	42.6	46.7	47.1	45.9	48.3	52.7	51.8	50.9
მათ შორის:								
ახლადრეგისტრირებულ ბიზნეს სუბიექტთა რაოდენობა, ათასი	41.3	44.8	45.5	44.0	45.4	50.1	50.4	49.6

²⁹ <https://www.geostat.ge/ka/modules/categories/64/biznes-registri>



1

- მოგების გადასახადის წილი საგადასახადო შემოსავლებში
- მთლიანი შიდა პროდუქტის პროცენტული ცვლილება

Activate |
Go to Settin

მოგების გადასახადის სიდიდე და მისი წილი შემოსავლებში

ცხრილი 1 (www.mof.gov.ge)

წელი	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017 გეგმა	2018 გეგმა
მოგების გადასახადი (მლნ ლარი)	555	592	518	576	832	851	807	829	1025	1055	<u>740</u>	<u>630</u>
წილი საბიუჯეტო შემოსავლებში (%)	12	11	11	11	13	12	12	11	13	12	<u>8</u>	<u>6</u>

გადასახადებიდან მიღებული შემოსავლები

ცხრილი 2 (www.mof.gov.ge)

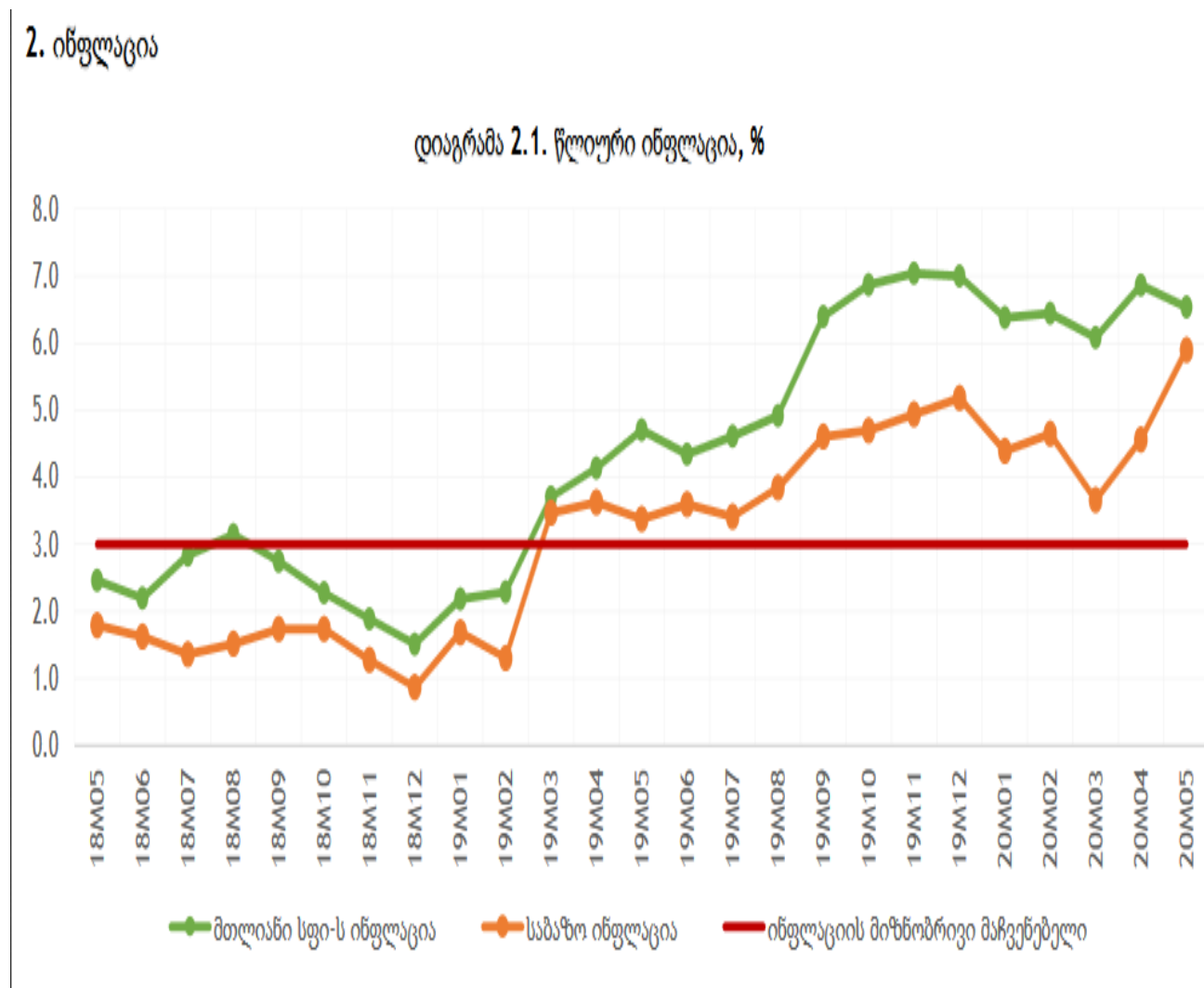
წელი	2015	2016	2017 გვერდი	2018 გვერდი
საგადასახადო შემოსავლები სულ (მლნ ლარი)	7550	7987	8980 (ზრდა 12.4%)	9490 (ზრდა 5.7%)
აქციზი (მლნ)	871	1070	1435 (ზრდა 34.1%)	1450 (ზრდა 1%)
დღგ (მლნ)	3505	3286	4020 ზრდა (22.3%)	4400 (ზრდა 9.4%)
საშემოსავლო გადასახადი (მლნ)	2052	1978	2570 (ზრდა 30%)	2780 (ზრდა 8%)
იმპორტის გადასახადი (მლნ)	69	70	65	60
მოგების გადასახადი (მლნ)	1025	1055	740 (შემცირება 30%)	630 (შემცირება 15%)
სხვა გადასახადები (მლნ)	27	527	150	170

საქართველოს ბიუჯეტის დეფიციტი წლების მიხედვით

ცხრილი 3 (www.mof.gov.ge)

წელი	2012	2013	2014	2015	2016	2017 გვერდი	2018 გვერდი
ბიუჯეტის დეფიციტი (მთლიანი სალდო) მლნ ლარი	-99	-396	-663	-380	-578	-388 (შემცირება 33%)	-975 (ზრდა 151%)

ინვესტორებისთვის უმნიშვნელოვანესია ფასების სტაბილურობის, ინფლაციის - მაჩვენებლების დამაკმაყოფილებელი დონე, რადგან მიიღონ რაციონალური გადაწყვეტილება ინვესტიციების განთავსებასთან დაკავშირებით. საქართველოს მაგალითზე მხოლოდ მოგების გადასახადის ესტონურ მოდელზე გადასვლა არ არის საკმარისი იმისათვის, რომ შეიქმნას იდეალური ბიზნეს გარემო. ამის დასტურად ქვემოთ მოცემულია ცხრილი ინფლაციის მაჩვენებლების გარკვეული დროის პერიოდში:³⁰



³⁰ https://www.nbg.gov.ge/uploads/publications/analytical_reports/2020/current_macroecconomic_review_geo_06.pdf

როგორც ვხედავთ, ინფლაციის ტემპი არასტაბილურია, მიზნობრივ მაჩვენებელთან ახლოს მხოლოდ დროის მცირე მონაკვეთში იყო. შესაბამისად, ინფლაციის გაზრდილი დონე არც თუ ისე სახარბიელო გარემოა ინვესტიციების მოსაზიდად.

დასკვნები და რეკომენდაციები

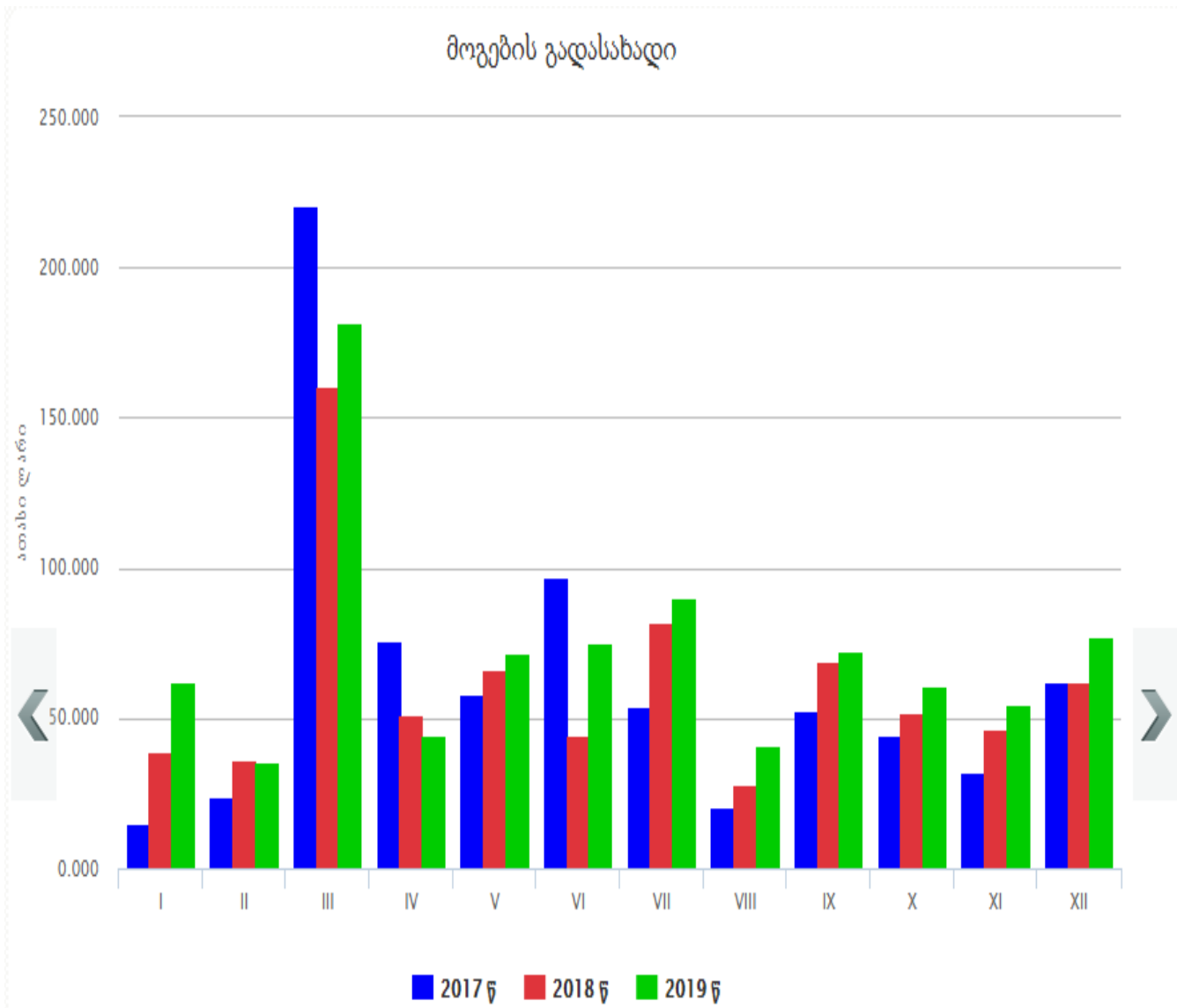
ქვეყნის საგადასახადო სისტემა მოდიფიცირდება დროის ცვლილების და მოთხოვნების პროპორციულად და ყოველი ცვლილება დადებითი ეფექტისკენ არის მიმართული, რომლის ნათელი გამოხატულებაა სწორედ მოგების გადასახადის ახალი ესტონური მოდელი, რომელიც მეწარმე და არამეწარმე იურიდიულ პირებს უბიძგებს თავიანი ეკონომიკური საქმიანობის, ბიზნესის არეალის გაზრდისაკენ. ესტონური მოდელის შემოღებამ რეინვესტირებული თანხების ზრდა გამოიწვია, შესაბამისად, შეიქმნა ახალი სამუშაო ადგილები, გაიზარდა კომპანიების ბრუნვა, შემოსავალი და ყოველივე ეს იწვევს დადებით ეფექტებს. გასათვალისწინებელია ის ფაქტი, რომ მხოლოდ მოგების გადასახადის ესტონურ მოდელზე გადასვლა არ არის ინვესტორებისთვის ის ერთადერთი ფაქტორი, რომლის გამოც ისინი დაინტერესდებიან საქართველოში ინვესტირებით, ვინაიდან ლარის კურსის არასტაბილურობა აფერხებს ყოველივე ამას. შესაბამისად, ეკონომიკური კეთილდღეობისთვის მხოლოდ ერთი ფაქტორის დანერგვა არ იძლევა ეკონომიკური ზრდის გარანტიას, რადგან ყველა პროცესი ერთმანეთთან მჭიდრო კარგშირშია, რაც საბოლოოდ ქმნის ერთიან ჯაჭვს და გამართულ სისტემას.

როდესაც საქართველოში ესტონური მოდელი დაინერგა, საწყის ეტაპზე ითქვა რომ ეს სიახლე შედეგს გამოიღებდა საშუალოვადიან და გრძელვადიან პერიოდში. განსხვავებით ესტონეთისგან, საქართველოში არ არის სტაბილური მაკროეკონომიკური გარემო.

შესაბამისად, უნდა მოხდეს ამ ყოველივეს ანალიზი გარკვეული დროის ჭრილში როგორც ეს 2017 წლის ბოლოს მოხდა. ის ფაქტი, რომ ესტონეთში აღნიშნული მოდელი წარმატებით დაინერგა არ იძლევა იმის გარანტიას, რომ საქართველოშიც წარმატებული იქნება, ვინაიდან ქვეყნები ერთმანეთისგან განსხვავდებიან სხვადასხვა მახასიათებლებით.

ყოველწლიურად შეჯამების სახით, გაკეთდეს უშუალოდ მოგების გადასახადის ესტონური მოდელის ეფექტის ზრდის წარმოჩენა, ასევე, დაინტერესებული მხარეების ჩართულობაც აუცილებელია, რომ გამოთქვან თავიანთი მოსაზრებები არსებულ მოდელთან დაჯავშირებით, ვინაიდან თითოეული მათგანის აზრი მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს გადასახადის ფორმირებაზე, რომლებიც მისაღები იქნება ყველასთვის.

დანართი 1.³¹



2019 დაქტი	62,103	35,491	181,573	44,218	71,877	74,811	90,470	41,057	72,453	60,458	54,356	77,421
2018 დაქტი	38,755	36,229	160,685	51,267	66,198	44,271	82,023	27,892	69,050	51,853	46,496	61,905
2017 დაქტი	14,698	24,184	220,303	75,725	57,884	97,284	54,183	20,439	52,888	44,323	32,314	62,331

³¹ <https://mof.ge/4776>

გამოყენებული ლიტერატურა

1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (2020). თბილისი
2. საქართველოს კანონი მეწარმეთა შესახებ (2020). თბილისი
3. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება N996
4. საქართველოს კანონი საინფორმაციო ტექნოლოგიური ზონების შესახებ (2019). თბილისი
5. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო <http://www.mof.gov.ge>
6. შემოსავლების სამსახური <http://www.rs.ge>
7. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 18 - ამონაგები
8. სიტუაციური სახელმძღვანელო N2633
9. სიტუაციური სახელმძღვანელო N2611
10. ესტონეთის სტატისტიკის სამსახური
11. <https://forbes.ge/news/1875/estonu-ri-modelis-detalebi-da-misi-gavlana-ekonomikur-zrdaze>
12. <http://pbo.parliament.ge/ge/rs/rpapers/item/230-2016-02-02-09-26-01>
13. <http://aaf.ge/index.php?menu=1&jurn=0&rubr=3&mas=3678>
14. https://www.nbg.gov.ge/uploads/publications/analytical_reports/2020/current_macroeconomic_review_geo_06.pdf
15. <https://www.ghn.ge/news/218055>
16. <https://www2.deloitte.com/ge/ka/pages/tax/articles/georgian-profit-tax-reform.html>
17. <http://european.ge/estonuri-modeli/>