ნარიმან ტერაშვილი
დავით ტერაშვილი

ბუღალტრული აღრიცხვისა და დაბეგვრის აქტუალური საკითხები

თბილისი
2008

UDC (უაკ) 657.1+657.2+658.5
ტ–48

ნარიმან ტერაშვილი, დავით ტერაშვილი

ბუღალტრული აღრიცხვისა და დაბეგვრის აქტუალური საკითხები. თბილისი, „პდპ“, 2008.

წიგნში თავმოყრილია სტატიები და კითხვა-პასუხები ბუღალტრული აღრიცხვისა და დაბეგვრის აქტუალურ საკითხებზე. მეწარმეებისა და ბუღალტრების კითხვებზე პასუხები გაცემულია მოქმედი საბუღალტრო და საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად და ილუსტრირებულია პრაქტიკული მაგალითებითა და ბუღალტრული გატარებებით.

წიგნი განკუთვნილია ბიზნესმენთა, ბუღალტერთა და საგადასახადო სფეროს მუშაკთა ფართო წრისათვის. ამავდროულად აღნიშნული ნაშრომი დიდ დახმარებას გაუწევს ეკონომიკური პროფილის უმაღლესი სასწავლებლების სტუდენტებსა და პროფესორ-მასწავლებლებს.

რედაქტორი: ზურაბ ლავრელაშვილი,
მეთოდურ-პრაქტიკული ჟურნალის
„გადასახადები და აღრიცხვა“
მთავარი რედაქტორის მოადგილე

რეცენზენტები: იური ვეშხვაძე,
საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს
შემოსავლების სამსახურის მთავარი
სპეციალისტი, მეთოდურ-პრაქტიკული
ჟურნალის „გადასახადები და აღრიცხვა“
ექსპერტი საგადასახადო საკითხებში

შოთა ელიავა,
მეთოდურ-პრაქტიკული ჟურნალის
„გადასახადები და აღრიცხვა“ ექსპერტი
საბუღალტრო აღრიცხვის საკითხებში

ISBN 978-9941-0-0914-3

შ ი ნ ა ა რ ს ი

1. ბუღალტერი: მნიშვნელოვანი ფიგურა საწარმოში, ორგანიზაციაში.....5

2. შემოსავლებისა და ხარჯების კლასიფიკაცია.....17

3. აუცილებელია თუ არა დამოუკიდებელი საბაღალახალო აღრიცხვის ორგანიზება?.....61

4. რა სახის საბაღალახალო შეცდომებს უშვებენ ბუღალტრები?.....70

5. საბანკო ფასები დაბეგვრის მიზნებისათვის.....76

6. საწვავის შეძენის თანხების აღრიცხვა და დაბეგვრა.....83

7. მობილური ტელეფონებით საუბრების ანაზღაურების აღრიცხვა და დაბეგვრა.....90

8. კომპიუტერული პროგრამებისა და საიტების შეძენის თანხების აღრიცხვა და დაბეგვრა.....94

9. ურთიერთჩათვლების აღრიცხვა და დაბეგვრა.....106

10. გამოსაქვითი საგადასახადო ხარჯების განსაზღვრის საკითხი 119

11. სესხების (კრედიტების) ბუღალტრული აღრიცხვა და დაბეგვრა.....123

12. რა უნდა გავითვალისწინოთ კრედიტების აღებისას.....147

13. ფასდათმობის ბუღალტრული და საბაღალახალო აღრიცხვა 157

14. სატრანსპორტო ექსპედიციის აღრიცხვა და დაბეგვრა 167

15. ძირითადი საშუალებების ღირებულების შემცირების ბ'ხები 173

16. საწარმოს დავალიანების აღრიცხვის საკითხები 178

17. საეჭვო ვალების დაბრუნების ღონისძიებები.....188

18. ამხანაგობის საბაღასახლო ვალდებულებების განსაზღვრის საკითხები....194

19. ინდივიდუალური მეწარმეების საქმიანობის აღრიცხვისა და დაბეგვრის საკითხები კითხვა-პასუხებში 216

20. გარდაცვლილი პირის საბაღასახლო ვალდებულების შესრულების საკითხი....235

21. კითხვა-პასუხები ბუღალტრული აღრიცხვისა და დაბეგვრის აქტუალურ საკითხებზე....243

1. ბუღალტერი: მნიშვნელოვანი ფიგურა საწარმოში, ორგანიზაციაში

ბუღალტერი, რომელიც კარგად იცნობს სააღრიცხვო ტექნიკას და აწარმოებს სამეურნეო ოპერაციების რეგისტრაციას სააღრიცხვო წიგნებში, არა მარტო უბრალო ანგარიშმწარმოებელია, არამედ ფინანსური მენეჯერიცაა, შესწავლილი ფინანსური რესურსების გამოყენებასთან და ალტერნატიული, ოპტიმალური გადაწყვეტილებების მიღებასთან დაკავშირებული ფინანსური ინფორმაციის შემმუშავებელია. სწორედ ბუღალტერს გადაყავს ყველა გარიგება და სამეურნეო ოპერაცია ბიზნესის „სასაუბრო“ ენაზე – „ფულის“ ენაზე, რომელიც გასაგებია საწარმოს, ორგანიზაციის ყველა მუშაკისათვის. აღნიშნული განაპირობებს იმას, რომ ბუღალტერი მნიშვნელოვანი ფიგურაა საწარმოში, ორგანიზაციაში, ხატოვნად რომ ვთქვათ, ხელმძღვანელის (დირექტორის) მარჯვენა ხელია. მაგრამ საწარმოში, ორგანიზაციაში არც თუ იშვიათად წარმოიშობა ბევრი ფუჭი საზრუნავი, განსაკუთრებით მაშინ, თუ ხელმძღვანელი (დირექტორი) ვერ ერკვევა ბუღალტრული ჩანაწერების ტექნიკის თავისებურებებში, აღრიცხვის პრინციპებსა და მოთხოვნებში. შედეგად ბუღალტრის სავსებით კანონიერი ქმედობები უფროსობისათვის ხშირად გამოცანად რჩება.

ხელმძღვანელს, ერთი მხრივ, სურს თვალყური ადევნოს ფულის მოძრაობას, მის შემოსვლას და ხარჯვას, მეორე მხრივ, უჭირს გარკვევა ბუღალტრის მიერ მიწოდებულ ცნობებსა და რეესტრებში. და არა იმიტომ, რომ უცოდინარია, უბრალოდ ბუღალტერიას განსაკუთრებული სპეციფიკა ახასიათებს და ბუღალტრული ტერმინები ყველასათვის რთდია გასაგები.

მთავარი ბუღალტრის მცდელობას, დაწვრილებით გაარკვიოს საწარმოს ხელმძღვანელი ბუღალტრულ და საგადასახადო აღრიცხვებს შორის არსებულ განსხვავებებ-

ში, შესაძლოა ხელმძღვანელის შოკში ჩავარდნაც კი მოჰყვეს. ხელმძღვანელს სურს მიიღოს ობიექტური და მაქსიმალურად სრული ინფორმაცია, მთავარი ბუღალტერი კი ვალდებულია მიაწოდოს მას ასეთი ინფორმაცია. თუ მიწოდებულ ცნობებს ხელმძღვანელი ვერაფერს გაუგებს, არ არის გამორიცხული, რომ ამისათვის მან სწორედ მთავარი ბუღალტერი დაადანაშაულოს არაკომპეტენტურობაში.

ერთ-ერთი საწარმოს მთავარი ბუღალტრის გადმოცემით, ხელმძღვანელი გამუდმებით ეკითხებოდა: რატომ უნდა გადავიხადოთ საწარმოს მიერ გამომუშავებული ფულიდან დაქირავებულთა საშემოსავლო გადასახადი? ბუღალტერმა მას აუხსნა, რომ საშემოსავლო გადასახადის თანხები გადაირიცხება ბიუჯეტში არა საწარმოს ფულიდან, არამედ საწარმოს მიერ დაქირავებულებისათვის მისაცემი ხელფასიდან, ხოლო საწარმოს ეკისრება მისი გაანგარიშება და ბიუჯეტში გადარიცხვა, როგორც საგადასახადო აგენტს.

ხშირად საწარმოს ხელმძღვანელი და მთავარი ბუღალტერი ერთმანეთს ვერ უგებენ, პრობლემების ერთობლივი განხილვისას თითქოსდა სხვადასხვა ენაზე ლაპარაკობენ. ფაქტობრივად ამაში არც ერთი მათგანი არ არის დამნაშავე. საწარმოს ხელმძღვანელს გააჩნია სპეციფიკური ცოდნა და გამოცდილება ბიზნესისა და მენეჯმენტის სფეროში, რისი წყალობითაც შეძლო საწარმოს ჩამოყალიბება, ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელება, მომსახურე პერსონალის დაქირავება და მისთვის ხელფასის რეგულარულად გადახდა, ბუღალტერმა კი მიიღო სპეციალური ეკონომიკური განათლება აღრიცხვის სფეროში და თავის სპეციფიკურ ცოდნას ყიდის (იღებს ხელფასს). მათთვის, ვინც თავის საქმიანობაში არ ყოფილა დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციების გატარებებთან, ბრუნვათა ანალიზთან და ბალანსის ფორმირებასთან, საკმაოდ რთულია თანამედროვე ბუღალტრული ფრაზეოლოგიის აღქმა.

ბუნებრივია, იბადება კითხვა: როგორ უნდა მოიქცეს ბუღალტერი, თუ ხელმძღვანელი ძნელად ერკვევა საბუღალტრო აღრიცხვიანობაში?

შეიძლება ბულალტერმა ხელმძღვანელს კორექტულად და გასაგებად აუხსნას ბულალტრული აღრიცხვის ანბანი. მაგრამ ეს შესაძლებელია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მათი ურთიერთობა აგებულია სრულ ნდობასა და კეთილგანწყობაზე. ერთ-ერთი პატარა საწარმოს ბულალტერი მოჰყავდა, რომ მისი ხელმძღვანელი სამუშაო ურთიერთობებში ფრიად სასიამოვნო პიროვნებაა, მაგრამ სრულებით ვერ ერკვევა სააღრიცხვო პროცესებში. – ერთხანს, ჩვენი საწარმოს შექმნის შემდეგ, ისევე როგორც ბევრი სხვა დამწყები საწარმო, ვაწარმოებდით ორ სალაროს: „თეთრი" ასახავდა საწარმოს იმ მოგებას, საიდანაც ვიხდიდით გადასახადებს, „„შავი" კი – რეალურ მოგებას, რომელიც, ბუნებრივია, უფრო მეტი იყო. საწარმოს ხელმძღვანელი შეეცადა ამგვარი „სამხარეულოს" გაგებას და მთხოვა, ამეხსნა, თუ როგორ ვარიცხავთ ხელფასს და რა თანხებიდან ვანგარიშობთ გადასახადებს. გარკვეული დროის შემდეგ ხელმძღვანელმა თავში ჩატაცა ხელები და მითხრა, რომ სრულებით დაიბნა ტერმინოლოგიაში: შემოსავალში აღება, გატარება, გადახდას დაქვემდებარული გადასახადები, გადასახდელი დღგ და ა.შ. მაშინ მე ორმაგი ჩაწერის მთელი პროცესი ავუხსენი ორი ლიმონის (მის მაგიდაზე რომ ეწყო) მაგალითზე. ავიღე ისინი და შევუბნები: „ეს ჩვენი რეალური მოგებაა, რომელიც ორი ნაწილისაგან შედგება. ერთი ლიმონი – მოგებაა დაბეგვრისათვის, ხოლო მეორე ლიმონი – „შავი" წული. გადასახადებს გადავიხდით მხოლოდ პირველი ლიმონიდან, მეორე კი მთლიანად ჩვენს განკარგულებაში დარჩება. არის სხვაობა?" ხელმძღვანელს, როცა ჩასწვდა სიტუაციას, გაეცინა. ახლა ჩვენ უკვე აღარ ვსაუბრობთ „ბავშვების ენაზე", მაგრამ ის შემთხვევა ძალიან დამეხმარა.

ფსიქოლოგების რჩევით, როცა აღმოჩნდებით თქვენი უფროსის „მასწავლებლის" როლში, უნდა აირჩიოთ ქცევის წესი სტრატეგია. არ ღირს უფროსისათვის იმის შეხსენება, რომ მას არაფერი გაეგება ბულალტერიაში. შეეცადეთ საკუთარი მოსაზრებები უფროსს მაშინ უთხრათ, როცა მარტონი იქნებით, თანაც ილაპარაკეთ გასაგები ენით

და არა წმინდა ბუღალტრული ფრაზებით. აგრძნობინეთ, რომ აფასებთ და პატივს სცემთ მის თვალსაზრისს, მაგრამ ამასთან აუხსენით, რატომ არ შეიძლება ასე გაკეთება და მოიხსენიეთ კონკრეტული სიტუაციები. მაგალითად, რომელიღაც საწარმოს ამოწმებდნენ და დააჯარიმეს მსგავსი ქმედობებისათვის. თუ ასე არ მოიქცევით და აქტიურად მოახდენთ ხელმძღვანელის პროფესიული არასრულფასოვნობის დემონსტრირებას, თქვენს წინაშე რეალურად დადგება სამუშაოდან დათხოვნის საკითხი.

თუ ხელმძღვანელს სურს ერკვეოდეს ბუღალტერიის საქმეებში, ცხადია, ამისათვის მას დასჭირდება სპეციალური განათლების მიღება. ხშირად ხელმძღვანელები ბუღალტერიას სწავლობენ იმის გამოც, რომ არ ენდობიან თავის ბუღალტრებს. ხშირია შემთხვევები, როცა ბუღალტრები ბოროტად იყენებენ ხელმძღვანელის ნდობას და საარიცხვო საქმის უცოდინარობას და ხელს ითბობენ საწარმოს ხარჯზე. ზოგიერთი ხელმძღვანელი იუმორით ეკიდება ბუღალტერიის ვერგაგების მწვავე პრობლემას და თავისი საწარმოს ბუღალტრებს ხუმრობით „ეკონომიკურ ალქაჯებს“, ხოლო მათ ახსნა-განმარტებებს „ბუღალტრულ შამანიზმს“ უწოდებს.

გახსოვდეთ, რომ ხელმძღვანელებს არ უყვართ, როცა ბუღალტრები „ტვინს უბურღავენ“ პროფესიული ტერმინებით და მკაცრად მოითხოვენ კომპეტენტური ინფორმაციის მიწოდებას მათთვის გასაგებ ენაზე. მაგრამ პრობლემა სწორედ ისაა, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის სპეციფიკა არ იძლევა ზოგიერთი ბუღალტრული ტერმინის ამ დარგის არმცოდნეთათვის გასაგებ ენაზე გადაცემის შესაძლებლობას.

ბევრ ბუღალტერს აინტერესებს, რა სირთულეებია მოსალოდნელი მთავარი ბუღალტრის თანამდებობის დაკავებისას.

პირველი – მოხვდეს ხელმძღვანელის გაელენის ქვეშ და ჩათრეული იქნეს საწარმოს მაქინაციების ქსელში, რისთვისაც მოსალოდნელია მკაცრი სასჯელი – ფულადი ჯარიმიდან თავისუფლების აღკვეთამდე.

მეორე – სამუშაოზე მიღებისას შრომით ხელშეკრულებაში ჩაუწერონ პუნქტი სრული მატერიალური პასუხისმგებლობის შესახებ. ამ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ორგანო საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარე საწარმოს დააჯარიმებს აღრიცხვის წესების დარღვევისათვის, საწარმოს ხელმძღვანელმა შეიძლება ჯარიმის მთელი თანხის გადახდა სწორედ მთავარ ბუღალტერს დააკისროს.

მესამე – დაავალონ განსაკუთრებით დიდი მოცულობის სამუშაოს შესრულება. მაგალითად, როცა დამსაქმებელი რამდენიმე საწარმოს მესაკუთრეა და მთავარ ბუღალტერს ავალებს თითოეულში ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებას, დოკუმენტების მომზადებას ყველა შპაკონტროლებელი ორგანოსათვის, ლიცენზიებისა და სერტიფიკატების აღებას და სხვა. სამწუხაროდ, პრაქტიკაში ხშირად ხდება, რომ საგადასახადო შემოწმებებისას საწარმოს ხელმძღვანელები, იმის ნაცვლად, რომ გაერკვნენ რეალურ სიტუაციაში, აცხადებენ, რომ აღრიცხვისა არაფერი გაეგებათ და რომ მთელი პასუხისმგებლობა მთავარ ბუღალტერს უნდა დაეკისროს.

თუ ბუღალტერს მიაჩნია, რომ საწარმოს ხელმძღვანელის მოთხოვნები კანონის ფარგლებს სცილდება, თავის დაზღვევის მიზნით უნდა მოსთხოვოს წერილობითი განკარგულებები. უარის შემთხვევაში უმჯობესია სამუშაოს შეცვლა, რადგან თავისუფლება უფრო მეტად ფასობს!

ბუღალტრად (განსაკუთრებით, მთავარ ბუღალტრად) მუშაობა დიდი პასუხისმგებლობაა როგორც საწარმოს, ისე კანონის წინაშე. ამიტომ ბუღალტრებისთვის ინტერესმოკლებული არ უნდა იყოს იმის წინასწარ ცოდნა, თუ რა შესაძლო შედეგები შეიძლება მოჰყვეს მათ არასწორ ქმედებებს.

ბუღალტერს შეიძლება დაეკისროს ოთხი სახის პასუხისმგებლობა:

- დისციპლინური;
- მატერიალური;

- ადმინისტრაციული;
- სისხლისსამართლებრივი.

დისციპლინური და მატერიალური პასუხისმგებლობა წარმოიშობა საწარმოს წინაშე, ხოლო ადმინისტრაციული და სისხლისსამართლებრივი – კანონის წინაშე.

პირველ რიგში თქვენს ყურადღებას შევაჩერებთ ბუღალტრისა და საწარმოს ხელმძღვანელის ურთიერთობებზე. ზოგჯერ საწარმოს ხელმძღვანელი დაჟინებით მოითხოვს ისეთი სამეურნეო ოპერაციის განხორციელებას, რომელსაც კანონიერი საფუძვლები არ გააჩნია. ისე, როგორც ნებისმიერმა ხელქვეითმა, ბუღალტერმაც უნდა შეასრულოს საწარმოს ხელმძღვანელის ბრძანება. მაგრამ ამ შემთხვევაში შესაძლო შედეგებზე პასუხისმგებლობა, საწარმოს ხელმძღვანელთან ერთად, ბუღალტერსაც (პირველ რიგში, მთავარ ბუღალტერს) შეიძლება მოუწიოს, თუ შესაბამის დოკუმენტებზე მისი ხელმოწერაც იქნება. ამისგან თავის დასაზღვევად საჭიროა საწარმოს ხელმძღვანელს მოსთხოვოთ წერილობითი განკარგულება. რა თქმა უნდა, ყველა ხელმძღვანელი როდი დათანხმდება ასეთი დოკუმენტის შექმნას, მაგრამ ნებისმიერ შემთხვევაში ბუღალტერს გააჩნია სიტუაციიდან თავის დაღწევის კანონიერი შესაძლებლობა. გახსოვდეთ, რომ საქართველოს კანონმდებლობით: „საწარმოს, ორგანიზაციის მთავარ ბუღალტერს (ბუღალტერს) ეკრძალება მიიღოს შესასრულებლად და გასაფორმებლად დოკუმენტები ისეთ ოპერაციებზე, რომლებიც ეწინააღმდეგება კანონმდებლობას და არღვევს სახელშეკრულებო და საფინანსო დისციპლინას. ასეთი დოკუმენტების შესახებ მთავარი ბუღალტერი აცნობებს ხელმძღვანელს. ხელმძღვანელისგან აღნიშნული დოკუმენტების შესრულების შესახებ წერილობითი განკარგულების მიღების შემდეგ მთავარი ბუღალტერი (ბუღალტერი) ასრულებს მას, ამავე დროს მთელი პასუხისმგებლობა უკანონო ოპერაციების შესრულებისათვის ეკისრება ხელმძღვანელს“.

მთავარი ან რიგითი ბ'ულალტერი, ისე როგორც ფირმის ყველა სხვა მ'უშაკი, შეიძლება დაისაჯოს შრომითი დისციპლინის დარღვევისათვის. დაგვიანება, გაცდენა, სამ'უშაოზე არაფხიზელ მდგომარეობა'ში გამოცხადება – ეს ის დარღვევებია, რომლებისთვისაც ნებისმიერი მ'უშაკი ისჯება. გარდა ამისა, ხელმძღვანელობას უფლება აქვს თვალყური ადევნოს იმას, თ'უ როგორ ასრ'ულებს ბ'ულალტერი თავის თანამდებობრივ ვალდებ'ულებებს. მაგალითად, ბ'ულალტრ'ული და საგადასახადო აღრიცხვის არასწორმა წარმოებამ შეიძლება გამოიწვიოს სასჯელი. კერძო სამართლის იურიდი'ულ პირებ'ში პას'უხისმგებლობის სახეები განისაზღვრება წერილობითი ხელ'შეკრ'ულებით, ხოლო საჯარო სამართლის ი'ურიდი'ულ პირებში – „საჯარო სამსახ'ურის შესახებ" საქართველოს კანონის 79-ე მ'უხლის თანახმად – იმ თანამდებობის პირმა ან დაწესებ'ულებამ, რომელსაც აქვს მოხელის თანამდებობაზე დანი'შვნის 'უფლება, დისციპლინ'ური გადაცდომისათვის მის მიმართ შეიძლება გამოიყენოს დისციპლინ'ური პას'უხისმგებლობის შემდეგი ზომები:

ა) შენი'შვნა;

ბ) გაფრთხილება;

გ) არა 'უმეტეს ათი სამ'უშაო დღის ხელფასის დაკავება;

დ) სამსახ'ურებრივი მოვალეობის შესრ'ულებისაგან ჩამო'შორება ხელფასის გაცემის შეჩერებით – არა 'უმეტეს ათი სამ'უშაო დღისა;

ე) 'უფრო დაბალი თანრიგის თანამდებობრივ სარგოზე გადაყვანა – არა'უმეტეს ერთი წლისა;

ვ) სამსახ'ურიდან განთავისუფლება.

ერთი შეხედვით, სამსახ'ურიდან განთავისუფლებასთან შედარებით დანარჩენი სასჯელი არც ისე სა'შინელია. მით 'უმეტეს, რომ მსგავსი ინფორმაცია, როგორც წესი, შრომის წიგნაკ'ში არ შეაქვთ. მაგრამ შენი'შვნა ან გაფრთხილება სავსებით შესაძლებელია საფ'უძვლად დაეკდოს მთავარი ან რიგითი ბ'ულალტრისათვის პრემიის მი'უცემლობას. ეს კი, ყველა დაგვეთანხმება, არც ისე სასიამოვნოა.

არ არის გამორიცხ'ული ამა თ'უ იმ ბ'უღალტერმა იმდენად დააშავოს, რომ ხელმძღვანელობამ დასვას საკითხი მისი განთავის'უფლების შესახებ. გახსოვდეთ, რომ ეს შესაძლებელია მხოლოდ საქართველოს შრომის კანონმდებლობით განსაზღვრ'ულ შემთხვევებში. მაგალითად, ხელმძღვანელს 'უფლება აქვს სამ'უშაოდან გაანთავის'უფლოს ბ'უღალტერი, რომელიც სისტემატ'ურად არ ასრ'ულებს თავის შრომით მოვალეობებს და თანაც 'უკვე აქვს მიღებ'ული დისციპლინ'ური სასჯელი. გარდა შრომის დისციპლინის დარღვევისა, ბ'უღალტერი შეიძლება სამ'უშაოდან გაანთავის'უფლონ, თ'უ მისი გადაწ'ყვეტილებების შესრ'ულების შედეგად საწარმოს ან ორგანიზაციის ქონებას ზიანი მიადგება. ასევე, სამ'უშაოდან დათხოვნის მიზეზი შეიძლება იყოს საწარმოს მესაკ'უთრის შეცვლა.

მატერიალ'ური პას'უხისმგებლობა არასასიამოვნოა იმით, რომ დაშვებ'ული შეცდომებისათვის დასჯა ხდება ფ'ულით. თ'უ ბ'უღალტრის შრომით ხელშეკრ'ულებაში (კონტრაქტში) არ არის პ'უნქტი სრ'ული მატერიალ'ური პას'უხისმგებლობის შესახებ (რაც პრაქტიკაში იშვიათად ხდება), მაშინ ბ'უღალტერს ეკისრება შეზღ'უდ'ული პას'უხისმგებლობა: მისი ბრალით მიყენებ'ული ზიანის ოდენობით. სრ'ული მატერიალ'ური პას'უხისმგებლობის შესახებ წერილობითი ხელშეკრ'ულების შემთხვევაში ბ'უღალტერს მოუწევს ფირმისათვის მიყენებ'ული ზიანის სრ'ულად კომპენსირება. ამასთან, საწარმოს ხელმძღვანელმა 'უნდა დაამტკიცოს, რომ ზიანის მიზეზი სწორედ ბ'უღალტრის ქმედობაა (ან 'უმოქმედობა). თ'უ ბ'უღალტერი 'უარს ამბობს ზიანის ანაზღაურებაზე, საწარმოს 'უფლება აქვს 'უჩივლოს მას სასამართლო'ში.

თვალსაჩინოებისათვის განვიხილოთ მაგალითი:

შეზღ'უდ'ული პას'უხისმგებლობის საზოგადოება "კ'ურიერმა" ფილიალის დახ'ურვასთან დაკავშირებით გაყიდა კომპი'უტერ'ული ტექნიკა. წლის ბოლოს ა'უდიტორებმა შეამოწმეს ეს ოპერაცია და გაირკვა, რომ მთავარმა ბ'უღალტერმა მარკეტინგის განყოფილებას წარ'უდგინა არასწორი ცნობები ძირითადი საშ'უალების ნარჩენი ღირებ'ულების

შესახებ – ეს თანხა დანარიცხის გათვალისწინებით ვერ ფარავდა გაყიდვის ხარჯებს. ამის გამო საწარმომ 200 ლარით ნაკლები მიიღო.

მთავარ ბუღალტერთან დადებული იყო წერილობითი ხელშეკრულება სრული მატერიალური პასუხისმგებლობის შესახებ. საწარმოს ხელმძღვანელმა მოითხოვა ზიანის ანაზღაურება, რაზეც უარი მიიღო. საჭირო გახდა დავის სასამართლოში გადაწყვეტა. საქმის გარჩევისას მოსამართლეებმა დაადგინეს, რომ მთავარ ბუღალტერს ბრალი არ მიუძღვის, რადგან ინფორმაციის დამახინჯების მიზეზი ბუღალტრულ პროგრამაში არსებული ხარვეზი აღმოჩნდა, რაც დადასტურდა ბუღალტრული პროგრამის შემმუშავებელი საწარმოსაგან მიღებული ცნობით. შედეგად სასამართლომ მთავარი ბუღალტერი პასუხისმგებლობისაგან გაათავისუფლა.

შეგახსენებთ, რომ შრომით ხელშეკრულებაში სრული მატერიალური პასუხისმგებლობის შესახებ პუნქტის ჩართვა – ეს მხოლოდ საწარმოს უფლებაა. ბუღალტრის თანამდებობის მაძიებელი სულაც არ არის ვალდებული მიიღოს ასეთი პირობები. თუ დამსაქმებელი არ დათანხმდება აღნიშნული პუნქტის კონტრაქტიდან ამოღებას, მაშინ ეცადეთ შეზღუდოთ მაინც თქვენი მატერიალური პასუხისმგებლობის ზომა. ნუ შეგეშინდებათ საკუთარი უფლებების დაცვა.

არ დაგავიწყდეთ: არა მარტო ბუღალტერი ეძებს სამუშაოს, არამედ საწარმოებიც ეძებენ კვალიფიცირებულ ბუღალტრებს.

მთავარი ბუღალტრისთვის, როგორც თანამდებობის პირისათვის, გათვალისწინებულია აგრეთვე ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა. საქმე ისაა, რომ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის შესაბამისად შეიძლება ერთდროულად როგორც საწარმოს ხელმძღვანელის, ისე მთავარი ბუღალტრის დაჯარიმება. ბუნებრივია, მთავარ ბუღალტერს საკუთარი ჯიბიდან მოუწევს ჯარიმის კუთვნილი წილის ანაზღაურება.

სამართალდარღვევათა ჩამონათვალი, რომლისთვისაც პასუხისმგებლობა ეკისრება მთავარ ბუღალტერს, არც ისე მცირეა. მათ გასაცნობად უნდა მიმართოთ საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის მე-12 თავს. ყველაზე გავრცელებული სამართალდარღვევებია: მოსახლეობასთან სავაჭრო ოპერაციების წარმოებისა და მომსახურებისას ფულადი ანგარიშსწორების წესის დარღვევა; საბუღალტრო ანგარიშებისა და ბალანსების, საგადასახადო დეკლარაციების საგადასახადო ორგანოში დაგვიანებით ან დაუდგენელი ფორმით წარდგენა; დამახინჯებები საბუღალტრო ანგარიშგებაში.

თუ საგადასახადო შემოწმების შედეგად დადგინდება, რომ საწარმო თავს არიდებდა გადასახადების გადახდას და გადამალული გადასახადების ოდენობა აღემატება 25000 ლარს, მაშინ საწარმოს ხელმძღვანელთან ერთად სისხლისსამართლებრივ პასუხისგებაში შეიძლება მიეცეს მთავარი ბუღალტერიც, რადგან ბევრ საფინანსო და სამეურნეო დოკუმენტს, ხელმძღვანელთან ერთად, ისიც აწერს ხელს. თუმცა პრაქტიკაში მთავარი ბუღალტრის სისხლისსამართლებრივ პასუხისგებაში მიცემა ძალიან რთულია. სასამართლო ყოველთვის ითვალისწინებს მთავარი ბუღალტრის პირდაპირ დამოკიდებულებას საწარმოს ხელმძღვანელზე, რადგან მას უხდება ხელმძღვანელის განკარგულებათა შესრულება იმ შემთხვევებშიც, როცა ის არ ეთანხმება მას.

ცნობილია, რომ შეცდომებს არ უშვებს მხოლოდ ის, ვინც არაფერს აკეთებს. მაგრამ უმჯობესია დარღვევები დამოუკიდებლად მანამდე გამოავლინოთ და გაასწოროთ, ვიდრე მათ მაკონტროლებელი ორგანო ან საწარმოს ხელმძღვანელი ნახავს.

როცა საგადასახადო დეკლარაციაში არსებულ უზუსტობას ანგარიშგების ჩაბარების შემდეგ აღმოაჩენთ, უნდა წარადგინოთ "შესწორება". მაგრამ თუ არ გსურთ ხელმძღვანელის ტრავმირება არასასიამოვნო სიახლით, მაშინ რაღაცნაირად უნდა მიიღოთ მისი ხელმოწერა მაკო-

რექტირებელ დოკუმენტზე. თუ ხელმძღვანელი ვერ ერკვევა ბუღალტერიაში ან არ კითხულობს სააღრიცხვო დოკუმენტებს, აუხსენით, რომ ეს მორიგი დოკუმენტია, რომელიც მოითხოვა საგადასახადო ინსპექტორმა. ცოტა გაწვალდებით, თუ ხელმძღვანელი განათლებულია დაბეგვრის საკითხებში. მაგრამ ამ სიტუაციისთვისაც არსებობს უნივერსალური საშუალება: აუხსენით, რომ როგორც იქნა პარტნიორებისაგან მოთხოვნილი დოკუმენტები მოგვივიდათ. მაშასადამე, დეკლარაციის დაზუსტება აუცილებელია. ზოგჯერ მრავალფეროვნებისათვის შეიძლება მიზეზად მოიყვანოთ ხარვეზები ბუღალტრულ პროგრამაში, რის გამოც მონაცემები თითქოს დაგეკარგათ. იმ მომენტში, როცა საწარმოს ხელმძღვანელი ხელს აწერს დაზუსტებულ დეკლარაციებს, უმჯობესია არ შეახსენოთ, რომ მათ ჩაბარებამდე საჭირო იქნება გადასახადის დამატებითი თანხის და საურავის გადახდა.

სინამდვილეში ბუღალტერს აქვს შესაძლებლობა საერთოდ აარიდოს თავი პასუხისმგებლობას. ბევრი ისე აწარმოებს აღრიცხვას, რომ შეიძლება არც კი გამოჩნდეს საწარმოს (ფირმის) ოფისში. ასეთი ბუღალტერი ერთდროულად რამდენიმე საწარმოს ან ორგანიზაციას ემსახურება. ბუღალტერს შეუძლია ოფიციალურად არ გააფორმოს არც ერთთან შრომითი ხელშეკრულება. იგი ამზადებს დოკუმენტებს, რომლებზეც ხელს აწერენ საწარმოს ან ორგანიზაციის ხელმძღვანელები.

თუ თქვენ ემსახურებით რამდენიმე საწარმოს ან ორგანიზაციას შრომითი ხელშეკრულების გარეშე, მაშინ გაქვთ თავისუფალი გრაფიკი და დრო თვითონ შეგიძლიათ გაანაწილოთ, ხოლო შეცდომისათვის პასუხისგებაში ვერ მიგცემენ. თუმცა ამ შემთხვევასაც გაანია თავისი მინუსები. უწინარეს ყოვლისა, თქვენ არ გიცავთ კანონი. ხელფასი საწარმოს ან ორგანიზაციის ხელმძღვანელმა შეიძლება დაგვიანებით ან საერთოდ არ მოგცეთ, არ არის გამორიცხული ისიც, რომ მოულოდნელად დაგითხოვოთ სამუშაოდან

ყოველგვარი ახსნა-განმარტების გარეშე. გარდა ამისა, შრომის წიგნაკში არ იქნება ჩანაწერი სტაჟის შესახებ, არ დაგროვდება შენატანები საპენსიო ფონდში.

გახსოვდეთ: რომ არ გეშინოდეთ შეცდომების გამო დაკისრებული დაუგეგმავი გადასახდელებისა, ხანდახან ღირს გადარიცხოთ ბიუჯეტში ცოტა მეტი თანხა გადასახადების სახით. ამ შემთხვევაში თქვენზე რიცხული ზედმეტობის ფარგლებში აღარ მოგიწევთ დამატებითი თანხის გადახდა შეცდომის დაშვებისას.

უნდა აღინიშნოს, რომ უკანასკნელ ათწლეულში საქართველოს ეკონომიკის საბაზრო ურთიერთობებზე გადასვლით განპირობებული ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვამ კიდევ უფრო აამაღლა აღრიცხვისა და პროფესიონალი ბუღალტრების როლი სამეურნეო საქმიანობაში, მაგრამ ამასთან ერთად წარმოშვა მთელი რიგი პრობლემური საკითხები, რომლებიც ძირითადად დაკავშირებულია ბუღალტრულ და საგადასახადო აღრიცხვას შორის არსებულ განსხვავებასა და გადასახადების გამოანგარიშებასთან, გადახდასა და დეკლარირებასთან. სწორედ აღნიშნული საკითხების განხილვას ეძღვნება წინამდებარე ნაშრომი.

2. შემოსავლებისა და ხარჯების კლასიფიკაცია

როგორც ბუღალტრებისათვის არის ცნობილი, ფინანსური შედეგის – მოგების ან ზარალის განსაზღვრისას შემოსავლები ჯგუფდება შემდეგნაირად:

• **საოპერაციო შემოსავლები** – საწარმოს ჩვეულებრივი (ძირითადი) სამეურნეო საქმიანობიდან მიღებული თანხები: ამონაგები საწარმოს მიერ წარმოებული პროდუქციის რეალიზაციიდან; ამონაგები საწარმოს მიერ ხელმეორედ გაყიდვის მიზნით შეძენილი საქონლის რეალიზაციიდან; ამონაგები საწარმოს მიერ გაწეული მომსახურებიდან;

• **არასაოპერაციო (არასარეალიზაციო) შემოსავლები** – საწარმოს არაძირითადი საქმიანობიდან მიღებული თანხები: ამონაგები საწარმოს კუთვნილი ფულადი სახსრების გამოყენებიდან (საპროცენტო შემოსავალი); ამონაგები მოგების განაწილებიდან (დივიდენდი); ამონაგები საწარმოს კუთვნილი გრძელვადიანი აქტივების გამოყენების უფლების გადაცემიდან (როიალტი); ამონაგები გრძელვადიანი აქტივის იჯარით ან სხვა ფორმით გადაცემიდან (საიჯარო ქირა);

• **განსაკუთრებული არასაოპერაციო შემოსავლები** – საწარმოს არაორდინალური საქმიანობიდან მიღებული თანხები: ქველმოქმედება, გრანტები და სხვა.

შემოსავლები განისაზღვრება გადასახადის გადამხდელის მიერ პირველადი დოკუმენტების და საგადასახადო აღრიცხვის დოკუმენტების საფუძველზე.

პირველადი დოკუმენტები ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველია. მათი მეშვეობით ხორციელდება მატერიალურ ფასეულობათა დაცულობის წინასწარი, მიმდინარე და შემდგომი კონტროლი. პირველად დოკუმენტებს უნდა გააჩნდეთ ისეთი რეკვიზიტები, როგორიცაა: დოკუმენტის დასახ-

ელება, შედგენის თარიღი, სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი, საგანი, თანხა, სამეურნეო ოპერაციაში მონაწილე მხარეთა დასახელება, მხარეთა პასუხისმგებელ პირთა ხელმოწერები.

საგადასახადო აღრიცხვის დოკუმენტებს მიეკუთვნება სასაქონლო ზედნადები, დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, სატვირთო-საბაჟო დეკლარაცია.

საგადასახადო აღრიცხვაში დასაბეგრი მოგება (შემოსავალი) განისაზღვრება როგორც სხვაობა გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალსა და საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის.

საგადასახადო კოდექსს შემოაქვს შემოსავლებისა და ხარჯების კლასიფიკაციის დამოუკიდებელი სისტემა. კერძოდ, **შემოსავლად ითვლება** ეკონომიკური სარგებელი ფულად ან ნატურალურ ფორმაში, რომელიც აღირიცხება მისი შეფასების შესაძლებლობის შემთხვევაში და იმ ზომით, რომელშიც ასეთი სარგებელი შეიძლება შეფასდეს, ხოლო **ხარჯებად ითვლება** გადასახადის გადამხდელის მიერ განხორციელებული (გაწეული) დასაბუთებული და დოკუმენტურად დადასტურებული დანახარჯები.

მოქმედ საგადასახადო კოდექსში არა მხოლოდ წარმოდგენილია შემოსავლებისა და ხარჯების კლასიფიკაციის დამოუკიდებელი სისტემა, არამედ მკაფიოდ არის განსაზღვრული შემოსავლებისა და ხარჯების თითოეული ჯგუფის შემადგენლობა. მათი გულმოდგინე ანალიზი აუცილებელია დასაბეგრი მოგების (შემოსავლის) სწორად განსაზღვრისათვის. შემოსავლების შემადგენლობა მოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (სსკ) 24-ე, 174-ე, 175-ე და 176-ე მუხლებში.

სსკ-ის 24-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, **საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს განეკუთვნება:**

ა) საქართველოში დაქირავებით (მათ შორის, საწარმოს ან ორგანიზაციის ხელმძღვანელად (დირექტორად) ან ხე-

ლმძღვანელის (დირექტორის) მოვალეობის შემსრულებლად) მუშაობის ან სხვა ვალდებულების (საქართველოს შეიარაღებულ ძალებში, სამართალდამცავ და მასთან გათანაბრებულ ორგანოებში სამსახური) შესრულების შედეგად მიღებული შემოსავალი. ამასთან, საქართველოს საწარმოს დირექტორთა პონორარები და მმართველობის უმაღლესი ორგანოების (დირექტორთა საბჭო, მმართველობა ან სხვა ამგვარი ორგანო) წევრების სხვა ანალოგიური განაცემები განიხილება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად, ამ პირთა მიერ მმართველობითი ფუნქციების ფაქტობრივი განხორციელების ადგილის მიუხედავად;

ბ) საქართველოში წარმოებული ან შეძენილი საქონლის მიწოდებით ან/და საქართველოში მომსახურების გაწევით მიღებული შემოსავალი;

გ) საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების მიერ განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი, მათ შორის, შემოსავალი, რომელიც მოიცავს საქართველოში ამ არარეზიდენტის მიერ იდენტური (მსგავსი) საქონლის რეალიზაციით მიღებულ ამონაგებს; შემოსავალი საქართველოში გაწეული მომსახურებიდან, რომელიც მუდმივი დაწესებულების მიერ გაწეული მომსახურების იდენტური ან მსგავსია;

დ) საქართველოში განხორციელებულ ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული უიმედო ვალების ჩამოწერის შედეგად ვალდებულებათა გაუქმებითა და ძირითად საშუალებათა რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი სსკის 183-ე მუხლის მე-7 ნაწილის მიხედვით (საგადასახადო წლის განმავლობაში ჯგუფის ძირითად საშუალებათა რეალიზაციის თანხის ნამეტი წლის ბოლოსათვის ჯგუფის ღირებულებით ბალანსზე) ან კომპენსაციის შედეგად მიღებული შემოსავლები სსკ-ის 209-ე მუხლის მიხედვით (ადრე გამოქვითული ხარჯების, ზარალისა და უიმედო ვალების ანაზღაურებით მიღებული თანხა ან წინასწარ გამოქვითული რეზერვების შემცირებით მიღებული თანხა);

ე) რეზიდენტი იურიდიული პირისაგან მიღებული დივიდენდები და ასეთ იურიდიულ პირში პარტნიორის (აქციონერის, კომპლემენტარის, კომანდიტის და სხვა ასეთი ტიპის პირის) წილის რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი;

ვ) რეზიდენტისაგან პროცენტით მიღებული შემოსავალი;

ზ) რეზიდენტის მიერ გადახდილი პენსია;

თ) საქართველოში მუდმივი დაწესებულების ან ქონების მქონე არარეზიდენტისაგან პროცენტით მიღებული შემოსავალი, თუ ამ პირის დავალიანება დაკავშირებულია მის მუდმივ დაწესებულებასთან ან ქონებასთან;

ი) საქართველოში არსებულ ან გამოყენებულ უფლებებთან ან ქონებასთან დაკავშირებული როიალტის ფორმით მიღებული შემოსავალი; როიალტის ფორმით მიღებული შემოსავალი, რომელიც მიიღება საქართველოში არსებული ან გამოყენებული ქონების რეალიზაციით ან გადაცემით;

კ) საქართველოში გამოყენებული მოძრავი ქონების იჯარით ან/და სხვა სახელშეკრულებო სარგებლობის უფლების გადაცემით მიღებული შემოსავალი;

ლ) საქართველოში არსებული და ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული უძრავი ქონებით მიღებული შემოსავალი, მათ შორის, ასეთ ქონებაში პარტნიორის წილის რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი;

მ) იმ საწარმოს აქციების ან პარტნიორის წილის მიწოდებით მიღებული შემოსავალი, რომლის აქტივების ღირებულების 50 პროცენტზე მეტი პირდაპირ ან არაპირდაპირ იქმნება საქართველოში არსებული უძრავი ქონების ღირებულებიდან;

ნ) რეზიდენტის მიერ ქონების რეალიზაციით მიღებული სხვა შემოსავალი, რომელიც არ არის დაკავშირებული სამეწარმეო საქმიანობასთან;

ო) საქართველოს საწარმოდან ან საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულებიდან მართვისათვის, აგრეთვე საფინანსო ან/და სადაზღვევო მომსახურებისათვის (გადაზღვევის მომსახურების ჩათვლით) მიღებული შემოსავალი;

პ) საქართველოში წარმოშობილი რისკის დაზღვევის ან გადაზღვევის ხელშეკრულების საფუძველზე სადაზღვევო შენატანების სახით მიღებული შემოსავალი;

ჟ) საქართველოსა და უცხო ქვეყნებს შორის საერთაშორისო გადაზიდვებში სატრანსპორტო მომსახურებით ან საერთაშორისო კავშირგაბმულობაში ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებით მიღებული შემოსავალი;

რ) საქართველოში საქმიანობით მიღებული სხვა შემოსავალი.

სსკ-ის 173-ე მუხლის მიხედვით რეზიდენტის ერთობლივი შემოსავალი შედგება მის მიერ საქართველოში და საქართველოს ფარგლებს გარეთ მიღებული შემოსავლებისაგან, არარეზიდენტისა კი - მხოლოდ საქართველოში არსებული წყაროებიდან მიღებული შემოსავლებისაგან.

ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული ყველა შემოსავალი, კერძოდ:

- ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები;
- ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც არ არის დაკავშირებული დაქირავებით მუშაობასთან;
- სხვა შემოსავლები, რომლებიც არ არის დაკავშირებული დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან.

სსკ-ის 174-ე მუხლის მიხედვით **ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება** ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი, მათ შორის წინა სამუშაო ადგილიდან პენსიის ან სხვა სახით მიღებული შემოსავალი, ან შემოსავალი მომავალი სამუშაო ადგილიდან.

სსკ-ის 175-ე მუხლის მიხედვით **ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს, რომელიც არ არის დაკავშირებული დაქირავებით მუშაობასთან, განეკუთვნება** სამეწარმეო და არასამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები.

სამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება:

- საქონლის/მომსახურების მიწოდებით მიღებული შემოსავლები;
- სამეწარმეო საქმიანობისათვის გამოყენებული აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი შემოსავალი;
- სამეწარმეო საქმიანობის შეზღუდვის ან საწარმოს დახურვის შედეგად მიღებული შემოსავლები;
- ძირითად საშუალებათა რეალიზაციით მიღებული ნამეტი თანხები, რომლებიც შემოსავალში შეიტანება სსკ-ის 183-ე მუხლის მე-7 ნაწილის მიხედვით.

არასამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება:

- პროცენტების სახით მიღებული შემოსავლები;
- დივიდენდები;
- როიალტი;
- ვალების ჩამოწერით მიღებული შემოსავლები;
- არასამეწარმეო საქმიანობისთვის გამოყენებული აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი შემოსავალი;
- ქონების ლიზინგით, უზუფრუქტით, იჯარით, ქირით ან სხვა ამგვარი ფორმით გაცემით მიღებული შემოსავლები.

სსკ-ის 176-ე მუხლის მიხედვით **სხვა შემოსავლებს, რომლებიც არ არის დაკავშირებული დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან, განეკუთვნება** ნებისმიერი შემოსავალი და სარგებელი, რომელიც არ მიეკუთვნება ზემოთ ჩამოთვლილ შემოსავლის სახეებს.

საგადასახადო კოდექსი განსაზღვრავს იმ შემოსავლებსაც, რომლებიც არ შედის ერთობლივ შემოსავალში და, შესაბამისად, არ გაითვალისწინება დაბეგვრის მიზნებისათვის. ესენია:

- პარტნიორთა შენატანები, რომლებიც ზრდიან იმ საწარმოს წმინდა აქტივს, რომელთა პარტნიორსაც წარმოადგენენ შენატანების განმახორციელებელი პირები;

• ძირითადი საშუალებების გადაფასებით მიღებული ნამეტი (დადებითი სალდო).

ბუღალტრულ აღრიცხვაში „ხარჯების“ ცნებაში იგულისხმება საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში წარმოქნილი გასავლები. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების თანახმად, **„ხარჯები არის საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში აქტივების საწარმოდან გასვლის ან ვალდებულებების ზრდის საფუძველზე, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის შემცირებით, რომელიც არაა დაკავშირებული მესაკუთრეთათვის კაპიტალის განაწილებასთან“.**

საგადასახადო აღრიცხვის პრინციპები (შემოსავლებისა და ხარჯების ღია ჩამონათვალი, მათი აღრიცხვაში ასახვის სისრულე და უწყვეტობა) მოითხოვს, რომ დანახარჯები იყოს დასაბუთებული და დოკუმენტურად დადასტურებული, რადგან მხოლოდ ამგვარი ხარჯების აღიარება შეიძლება დაბეგვრის მიზნებისათვის.

დასაბუთებული ხარჯების ქვეშ იგულისხმება ეკონომიკურად გამართლებული დანახარჯები, შეფასებული ფულად ფორმაში, ხოლო დოკუმენტურად დადასტურებულ ხარჯებად მიიჩნევა საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად გაფორმებული დოკუმენტებით დადასტურებული დანახარჯები. ხარჯებად ითვლება ნებისმიერი დანახარჯი იმ პირობით, რომ ისინი გაწეულია შემოსავლის მიღებაზე მიმართული საქმიანობის განხორციელებისათვის.

ხარჯები, მათი ხასიათისაგან, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის მიმართულებისა და განხორციელების პირობებისაგან დამოკიდებულებით, იყოფა წარმოებასა და რეალიზაციასთან დაკავშირებულ ხარჯებად და არასარეალიზაციო ხარჯებად.

დაბეგვრის მიზნებისათვის თანხები, ასახული გადასახადის გადამხდელის ხარჯების შემადგენლობაში, არ ექვემდე-

ბარება განმეორებით ჩართვას მისი ხარჯების შემადგენლობაში.

წარმოებასა და რეალიზაციასთან დაკავშირებული ხარჯები მოიცავს:

- ხარჯებს, რომლებიც დაკავშირებულია საქონლის დამზადებასთან (წარმოებასთან), შენახვასა და მიტანასთან, სამუშაოს შესრულებასთან, მომსახურების გაწევასთან, საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების, ქონებრივი უფლებების) შეძენასა და/ან რეალიზაციასთან;
- ხარჯებს ძირითადი საშუალებების და სხვა ქონების შენახვასა და ექსპლუატაციაზე, რემონტსა და ტექნიკურ მომსახურებაზე, აგრეთვე მათი გამართულ მდგომარეობაში შენარჩუნებაზე;
- ხარჯებს ბუნებრივი რესურსების ათვისებაზე;
- ხარჯებს სამეცნიერო კვლევაზე და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებზე;
- ხარჯებს სავალდებულო და ნებაყოფლობით დაზღვევაზე;
- სხვა ხარჯებს, რომლებიც დაკავშირებულია წარმოებასთან და/ან რეალიზაციასთან.

არასარეალიზაციო ხარჯების განსაზღვრებას საგადასახადო კოდექსი არ იძლევა, ამიტომ პრაქტიკულად ყველა სახის ხარჯი, რომელიც დაკავშირებული არ არის წარმოებასა და რეალიზაციასთან, წარმოადგენს არასარეალიზაციო ხარჯს.

შემოსავლებისა და ხარჯების საგადასახადო აღრიცხვაში ასახვა-აღიარება განსხვავდება ბუღალტრული აღრიცხვისაგან.

როგორც ცნობილია, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით (ბასს), ბუღალტრული აღრიცხვა იწარმოება მხოლოდ დარიცხვის მეთოდით მაშინ, როცა საგადასახადო აღრიცხვაში, დარიცხვის მეთოდის გარდა, შესაძლებელია საკასო მეთოდის გამოყენებაც. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა რაიმე შეზღუდვას აღნიშნული მეთოდების არჩევაში არ ითვალისწინებს, გარდა

იმისა, რომ ფიზიკურ პირს უფლება აქვს აწარმოოს დარიცხვის მეთოდით აღრიცხვა მხოლოდ სამეწარმეო საქმიანობით მიღებული შემოსავლის მიხედვით.

გადასახადით დაბეგვრის მიზნებისათვის:

– ბასს 8 „საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალი, არსებითი ცვლილებები საღრიცხვო პოლიტიკაში“ მიხედვით, გასული პერიოდის ფინანსური ანგარიშების მომზადებისას დაშვებული შეცდომების გასწორება ხდება არა მიმდინარე საანგარიშო პერიოდის დეკლარაციაში, არამედ შესაბამისი პერიოდის დეკლარაციაში;

– ბასს 15 „ფასების ცვლილებით გამოწვეული შედეგების ამსახველი ინფორმაცია“ არ გამოიყენება;

– ბასს 16 „ძირითადი საშუალებები“ გამოიყენება მხოლოდ იმ ნაწილში, რომელიც არ ეწინააღმდეგება საგადასახადო კოდექსის დებულებებს;

– ბასს 19 „დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები“, „მოკლევადიანი კომპენსირებადი შვებულება“ და „შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოები“ არ გამოიყენება, სანამ არ იქნება ფაქტიურად გაწეული ხარჯები;

– ბასს 23 „სესხის სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები“ მე-11 პუნქტი არ გამოიყენება;

– არ დაიშვება რეზერვებისა და მარაგების გამოქვითვები, გარდა საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული შემთხვევებისა;

– ძირითადი საშუალებების გადაფასების შედეგები არ გაითვალისწინება.

საგადასახადო აღრიცხვის პრინციპები მოითხოვს, რომ გადასახადის გადამხდელმა სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე და მიაკუთვნოს იმ საანგარიშო პერიოდს, რომელშიც ისინი მიღებულ ან გაწეულ იქნა იმგვარად, რომ ცხადად აისახოს დასაბეგრი შემოსავალი (მოგება). გადასახადის გადამხდელის მიერ შემოსავლებისა და ხარჯების აღსარიცხად გამოიყენება საკასო ან

დარიცხვის მეთოდი იმისდა მიხედვით, თუ რომელ მეთოდს იყენებს საბუღალტრო აღრიცხვისათვის.

გადასახადის გადამხდელმა, რომელიც იყენებს საკასო მეთოდს, შემოსავალი უნდა აღრიცხოს მისი მიღების ან გამოყენებისა და განკარგვის უფლების მოპოვების მომენტში და ხარჯების დაქვითვა მოახდინოს განაღდების შემდეგ.

ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას შემოსავლების მიღების მომენტად ითვლება ნაღდი ფულადი სახსრების მიღების მომენტი, ხოლო უნაღდო წესით ანგარიშსწორებისას – ფულადი სახსრების ჩარიცხვა ბანკში გადასახადის გადამხდელის საანგარიშსწორებო ანგარიშზე, რომლის განკარგვაც მას შეუძლია, ან რომლიდანაც უფლება აქვს მიიღოს ეს სახსრები.

გადასახადის გადამხდელის ფინანსურ ვალდებულებათა დაფარვის შემთხვევაში, კერძოდ, ურთიერთჩათვლის დროს, შემოსავლების მიღების მომენტად ითვლება ამ ვალდებულებათა გაუქმების ან დაფარვის მომენტი.

ფინანსური ვალდებულებების უზრუნველყოფის მიზნით გადასახადის გადამხდელის მიერ აღებულ თამასუქზე (ან სხვა სავალო ვალდებულებებზე) შემოსავლების მიღების მომენტად ითვლება თამასუქის (ან სხვა სავალო ვალდებულებების) გასანაღდებლად წარდგენის უახლოესი შესაძლებელი მომენტი.

ხარჯების გაწევის მომენტად ითვლება გადასახადის გადამხდელის მიერ ხარჯების ფაქტობრივი გაწევის მომენტი, კერძოდ, ნაღდი ანგარიშსწორებისას – ფულის გადახდის მომენტი, ხოლო უნაღდო ანგარიშსწორებისას - ბანკის მიერ გადასახადის გადამხდელის საანგარიშსწორებო ან სხვა ანგარიშებიდან თანხების ჩამოწერის მომენტი.

გადასახადის გადამხდელის წინაშე ფინანსურ ვალდებულებათა გაუქმების ან დაფარვის შემთხვევაში, სახელდობრ, ურთიერთჩათვლის დროს, ხარჯების გაწევის მომენტად ითვლება ამ ვალდებულებათა გაუქმების ან დაფარვის მომენტი.

თუ გადასახადის გადამხდელი იღებს შემოსავალს ან ეწევა ხარჯებს არაფულადი ფორმით, მაშინ ასეთი შემოსავლების მიღების ან ხარჯების გაწევის მომენტი განისაზღვრება იმ წესით, რა წესითაც განისაზღვრება ფულადი ფორმით შემოსაველების მიღებისა და ხარჯების გაწევის მომენტი.

საკალო ვალდებულების ან ქონების იჯარით გაცემასთან დაკავშირებულ გადასახდელებთან მიმართებით, თუ საკალო ვალდებულება ან იჯარის ხელშეკრულება მოიცავს რამდენიმე საანგარიშო პერიოდს, ფაქტობრივად გადახდილი პროცენტის (იჯარის) თანხა, რომელიც გამოიქვითება საგადასახადო წლის განმავლობაში, წარმოადგენს პროცენტის (იჯარის) იმ თანხას, რომელიც გამოიანგარიშება თითოეულ საანგარიშო პერიოდში დარიცხული (დასარიცხი) თანხის მიხედვით.

გადასახადის გადამხდელის მიერ აღრიცხვაში დარიცხვის მეთოდის გამოყენებისას შემოსავლები და ხარჯები აისახება იმ საანგარიშო (საგადასახადო) პერიოდში, რომელშიც მათ ჰქონდათ ადგილი, შემოსავლების ფაქტობრივად მიღებისა და ხარჯების გაწევის მომენტის მიუხედავად.

გადასახადის გადამხდელის მიერ შემოსავლების (მათ შორის საჯარიმო სანქციების) მიღების უფლება მოპოვებულად ითვლება, თუ შესაბამისი თანხა ექვემდებარება გადასახადის გადამხდელისათვის გადახდას, ან თუ მან შეასრულა გარიგებით (ხელშეკრულებით) გათვალისწინებული ყველა ვალდებულება.

მაგალითი:

2005 წლის 9 თებერვალს გადასახადის „A" გადამხდელმა თანხმობა განუცხადა გადასახადის „B" გადამხდელს მიაწოდოს 1500 ლარის ღირებულების საქონელი. „A" გადამხდელი აგრეთვე თანახმაა დააფასოს და შემდეგ მიაწოდოს გადამზიდველს საქონელი შემდგომი გადაზიდვისათვის. დაფასებაზე „A" გადამხდელს დასჭირდა ორი დღე. ამიტომ მან

დაფასებული საქონელი გადამზიდველს მიაწოდა 2005 წლის 11 თებერვალს. სწორედ ამ დღიდან მოიპოვებს გადასახადის „A" გადამხდელი შემოსავლის მიღების უფლებას, ვინაიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ" პუნქტის შესაბამისად, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ საქონლის მიწოდებისას, რომელსაც თან ახლავს გადატვირთვა, ითვლება საქონლის გადატვირთვის მომენტი, ანუ 11 თებერვალი – ეს ის პერიოდია, როდესაც „A" გადამხდელმა შეასრულა გარიგებით გათვალისწინებული ვალდებულებები.

თუ გადასახადის გადამხდელი ახორციელებს მომსახურებას, მაშინ შემოსავლების მიღების უფლება მოპოვებულად ითვლება მომსახურების დამთავრების მომენტში, ხოლო თუ იღებს ან უფლება აქვს მიიღოს შემოსავალი პროცენტის სახით ან ქონების იჯარით გადაცემით – სავალო ვალდებულების ან საიჯარო ხელშეკრულების ვადის გასვლის მომენტში. თუ გადასახადის გადახდის თვალსაზრისით სავალო ვალდებულების ან საიჯარო ხელშეკრულების ვადა რამდენიმე საანგარიშო პერიოდისაგან შედგება, მაშინ შემოსავალი ნაწილდება თითოეულ საანგარიშო პერიოდში დარიცხული (დასარიცხი) თანხის მიხედვით.

მაგალითი:

გადასახადის „X" გადამხდელმა 2005 წლის 13 იანვარს სესხის სახით გასცა 1000 ლარი მარტივი საპროცენტო განაკვეთით გადასახადის „Y" გადამხდელზე იმ პირობით, რომ ეს თანხა დაბრუნდება მთლიანად 2005 წლის 13 ივნისს. ყოველი თვის ბოლოს მოხდება წლიური 6%-ის დარიცხვა გადაუხდელ ძირითად თანხაზე. ამგვარად დაგროვილი პროცენტების დაფარვის ვადაც გადის 2005 წლის 13 ივნისს. ამდენად, მთლიანი თანხა, რომელიც „X" გადამხდელმა უნდა მიიღოს „Y" გადამხდელისაგან 2005 წლის 13 ივნისს, იქნება 1030 ლარი (1000 ლარი თავნი და 30 ლარი პროცენტებით

მიღებული შემოსავალი). „X" გადამხდელი პროცენტის სახით შემოსავლის მიღების უფლებას მოიპოვებს საგალო ვალდებულების ვადის გასვლის მომენტისათვის, ანუ 2005 წლის 13 ივნისს.

გარიგებასთან (ხელშეკრულებასთან) დაკავშირებული ხარჯების გაწევის მომენტად ითვლება მომენტი, როცა შესრულებულია ყველა შემდეგი პირობა:

ა. შესაძლებელია გადასახადის გადამხდელის მიერ ფინანსური ვალდებულების აღების ცალსახად მიჩნევა;

ბ. ფინანსური ვალდებულების ოდენობა შეიძლება შეფასდეს საკმარისი სიზუსტით;

გ. გარიგების (ხელშეკრულების) ყველა მხარემ შეასრულა თავისი ვალდებულება ამ გარიგების (ხელშეკრულების) მიხედვით და სათანადო თანხა ექვემდებარება აუცილებელ გადახდას.

სავალო ვალდებულების პროცენტის ან იჯარით გაცემული ქონებიდან გადასახდელის გადახდისას ხარჯების გაწევის მომენტად ითვლება სავალო ვალდებულების ან საიჯარო ხელშეკრულების ვადის გასვლის მომენტი.

გრძელვადიანი კონტრაქტების მიხედვით შემოსავლები და ხარჯები გათვალისწინებული უნდა იქნეს საგადასახადო წლის მანძილზე პროპორციულად მათი ფაქტობრივი შესრულების შესაბამისად. გრძელვადიან კონტრაქტში იგულისხმება ისეთი კონტრაქტი, რომელიც არ მთავრდება იმ საგადასახადო წელს, რომელშიც დაიწყო. კონტრაქტის მიხედვით შესრულების მოცულობა განისაზღვრება საგადასახადო წელს გაწეული ხარჯების შეპირისპირებით კონტრაქტით გათვალისწინებულ ერთობლივ ხარჯებთან.

მაგალითი:

გადასახადის „Z" გადამხდელი თანახმაა, აუშენოს „W" გადამხდელს ობიექტი, რომლის მთლიანი ღირებულება 20000 ლარია. პროექტის განხორციელებას სჭირდება 18 თვე. პროექტით „Z" გადამხდელი მშენებლობას 2004 წლის 1 მარტს დაიწყებს. მისი

შეფასებით, ობიექტის აშენება სულ უნდა დაჯდეს 18000 ლარი, ანუ ამ პროექტიდან მას უნდა დარჩეს საპროგნოზო მოგება 2000 ლარი. „Z" გადამხდელმა მშენებლობა დაიწყო 2004 წლის 1 მარტს, როგორც ეს დაგეგმილი იყო. 2004 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით „Z" გადამხდელს გაწეული აქვს ხარჯი 10000 ლარის ოდენობით. ამგვარად, შესრულების მოცულობა საგადასახადო წლისათვის შეადგენს 55,5%-ს (10000 : 18000). დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც „Z" გადამხდელმა ამ პროექტზე 2004 საგადასახადო წელს მიიღო, 1100 ლარის ტოლია (2004 საგადასახადო წლის შემოსავალს 11100 ლარს ვაკლებთ 2004 საგადასახადო წლის დაქვითვას 10000 ლარს).

რეალიზაციიდან შემოსავლებისათვის შემოსავლების მიღების მომენტად ითვლება საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების, ქონებრივი უფლებების) რეალიზაციის მომენტი.

საქონლის რეალიზაციისას კომისიის ხელშეკრულებით რეალიზაციიდან შემოსავლის მიღების მომენტად ითვლება კომიტენტის კუთვნილი ქონების (ქონებრივი უფლებების) რეალიზაციის მომენტი, რომელიც მითითებულია კომისიონერის მიერ წარდგენილ ცნობაში რეალიზაციის შესახებ და/ან კომისიის ანგარიშში.

არასარეალიზაციო შემოსავლების მიხედვით შემოსავლების მიღების მომენტად ითვლება:

– სხვა საწარმოებში (ორგანიზაციებში) წილობრივი მონაწილეობით მიღებულ შემოსავლებზე – გადასახადის გადამხდელის ანგარიშსწორების ანგარიშზე (სალაროში) ფულადი სახსრების მიღების მომენტი;

– სავალუტო ოპერაციებით (ვალუტების კურსთა შორის სხვაობით) მიღებულ შემოსავლებზე – უცხოურ ვალუტაზე საკუთრების უფლების მოპოვების მომენტი;

– სახელშეკრულებო ვალდებულებების დარღვევისათვის მევალისაგან სანქციების სახით მიღებულ შემოსავლებზე

– მევალის მიერ სანქციების (ჯარიმების, საურავის, პირგასამტეხლოს) აღიარების მომენტი;

– ზარალის ანაზღაურებით მიღებულ შემოსავლებზე – ზარალის ანაზღაურების მომენტი;

– უსასყიდლოდ მიღებულ ქონებაზე – ქონების მიღება-ჩაბარების აქტზე მხარეების მიერ ხელმოწერის მომენტი;

– ექსპლუატაციიდან გამოსაყვანი ძირითადი საშუალებების ლიკვიდაციისას დემონტაჟის ან დაშლის შედეგად მიღებული მასალების ღირებულებაზე – ბუღალტრული აღრიცხვის მოთხოვნების შესაბამისად გაფორმებული ამორტიზირებადი ქონების ლიკვიდაციის აქტის შედგენის მომენტი.

არასარეალიზაციო ხარჯების მიხედვით ხარჯების გაწევის მომენტად ითვლება:

– გადასახადის გადამხდელი-გამყიდველისათვის – დებიტორული დავალიანების დაფარვის მომენტი;

– გადასახადის გადამხდელი-მყიდველისათვის – კრედიტორული დავალიანების დაფარვის მომენტი.

ხარჯების შემადგენლობა განისაზღვრება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 177-ე მუხლით, კერძოდ, „ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომლებიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა:

ა) ამ კოდექსის 211-ე მუხლის მიხედვით ძირითად საშუალებათა შეძენის, დადგმისა და სხვა კაპიტალიზებადი ხარჯებისა, რომლებიც არ არსებობს ამ კოდექსის 183-ე მუხლის მე-13 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევები;

ბ) იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის 178-ე მუხლისა და ამ თავის სხვა დებულებათა თანახმად გამოქვითვას არ ექვემდებარება“.

მაბერიალური ხარჯები. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი არ განიხილავს მატერიალური ხარჯების კლასიფიკაციას, ამიტომ გთავაზობთ მათ დაწვრილებით ჩამონათვალს.

მატერიალურ ხარჯებს განეკუთვნება გადასახადის გადამხდელის შემდეგი დანახარჯები:

– ნედლეულის ან/და მასალების შეძენის დანახარჯები, რომლებიც გამოიყენება საქონლის წარმოებაში (მომსახურების გაწევაში) ან/და წარმოქმნიან მათ საფუძველს (სუბსტანციას) ან/და აუცილებელი კომპონენტებია საქონლის წარმოებისას (მომსახურების გაწევისას);

– მასალების შეძენის დანახარჯები, რომლებიც გამოიყენება: ა) შეფუთვისა და წარმოებული ან/და რეალიზებული საქონლის სხვა მომზადებისათვის (გაყიდვისწინა მომზადების ჩათვლით); ბ) სხვა საწარმოო და სამეურნეო საჭიროებისათვის (ცდების ჩატარების, კონტროლის, შენახვის, ძირითადი საშუალებების ექსპლოატაციის და სხვა მსგავსი მიზნებისათვის).

– ინსტრუმენტების, სამარჯვების, ინვენტარის, ხელსაწყოების, ლაბორატორიული მოწყობილობების, სპეცტანსაცმლის და სხვა არაამორტიზებადი ქონების შეძენის დანახარჯები. ასეთი ქონების ღირებულება სრულად ჩაირთვება მატერიალური ხარჯების შემადგენლობაში მისი ექსპლოატაციაში შეყვანის კვალობაზე.

– მაკომპლექტებელი ნაკეთობების ან/და ნახევარფაბრიკატების დანახარჯები, რომლებიც ექვემდებარება შესაბამისად მონტაჟს და დამატებით დამუშავებას გადასახადის გადამხდელთან.

– სათბობის, წყლის და ყველა სახის ენერგიის შეძენის დანახარჯები, რომლებიც იხარჯება ტექნოლოგიური მიზნებისათვის, ყველა სახის ენერგიის გამომუშავებაზე (მათ შორის თვით გადასახადის გადამხდელის მიერ საწარმოო საჭიროებისათვის), შენობების გათბობაზე, აგრეთვე, ენერგიის ტრანსფორმაციასა და გადაცემაზე. აღნიშნული ხარჯები დასაბუთებული უნდა იყოს ტექნოლოგიური პროცესით. ელექტროენერგიის გადახარჯვის, წყლის მოხმარების ნორმების გადაჭარბების შემთხვევებში, როცა ასეთი გადახარჯვა ან გადაჭარბება არ არის განპირობებული ტექნოლოგიური

პროცესით, დანახარჯები ჩაითვლება ეკონომიკურად გაუმართლებლად. ამ ხარჯების აღრიცხვის საფუძველია ხელშეკრულება ენერგომომარაგების საწარმოსთან ან სხვა დოკუმენტი, მაგალითად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, რომელიც ასახავს ელექტროენერგიის და სხვა სახის ენერგიის მიწოდებას.

– საწარმოო ხასიათის სამუშაოების და მომსახურების შეძენის დანახარჯები, რომლებსაც ასრულებენ სხვა საწარმოები (გარეშე ორგანიზაციები) ანდა ინდივიდუალური მეწარმეები, აგრეთვე, დანახარჯები ასეთ სამუშაოებზე (მომსახურებაზე), რომლებსაც ასრულებენ გადასახადის გადამხდელის სტრუქტურული ქვედანაყოფები. საწარმოო ხასიათის სამუშაოებს (მომსახურებას) განეკუთვნება: პროდუქციის წარმოების (დამზადების), მომსახურების გაწევის, ნედლეულის (მასალების) დამუშავების ცალკეული ოპერაციების შესრულება, ტექნოლოგიური პროცესების დაცვის კონტროლი, ძირითადი საშუალებების ტექნიკური მომსახურება და სხვა მსგავსი სამუშაოები, აგრეთვე, სხვა საწარმოების, გარეშე ორგანიზაციების (ინდივიდუალური მეწარმეების ჩათვლით) ან/და თვით გადასახადის გადამხდელის სტრუქტურული ქვედანაყოფების სატრანსპორტო მომსახურება საწარმოს შიგნით ტვირთების გადაზიდვებთან დაკავშირებით, კერძოდ, ნედლეულის (მასალების), ინსტრუმენტების, დეტალების, ნამზადის, სხვა სახის ტვირთების გადაადგილება საბაზო (ცენტრალური) საწყობიდან საამქროებში (განყოფილებებში) და მზა პროდუქციის მიტანა ხელშეკრულებების (კონტრაქტების) პირობების შესაბამისად.

– დანახარჯები, დაკავშირებული ბუნებისდაცვითი დანიშნულების ძირითადი საშუალებებისა და სხვა ქონების შენახვასა და ექსპლოატაციასთან (მათ შორის ხარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია გამწმენდი ნაგებობების, მტვერდამჭერების, ფილტრების და ბუნებისდაცვითი სხვა ობიექტების შენახვასა და ექსპლოატაციასთან; ეკო-ლოგიურად სახიფათო ნარჩენების დამარხვის ხარჯები; ეკოლოგიურად

სახიფათო ნარჩენების მიღების, შენახვისა და განადგურების, ჩამდინარე წყლების გასუფთავების ხარჯები; გადასახდელები ატმოსფეროში გამოფრქვეულ (წყალში ჩაშვებულ) ზღვრულად დაშვებულ მავნე ნივთიერებებზე და სხვა ანალოგიური ხარჯები.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ღირებულება, რომელიც ჩაირთვება მატერიალურ ხარჯებში, განისაზღვრება მათი შეძენის ფასებით, შუამავალი საწარმოებისათვის, ორგანიზაციებისათვის გადახდილი საკომისიო გასამრჯელოს, საბაჟო გადასახადების და მოსაკრებლების, სატრანსპორტო და შეძენასთან დაკავშირებული სხვა დანახარჯების ჩათვლით, აქციზისა (აქციზურ საქონელზე) და დღგ-ს გარეშე. აღსანიშნავია, რომ საწარმოს საკუთარი ავტოტრანსპორტით განხორციელებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მიტანის ხარჯები კი არ ზრდის აღნიშნულ ფასეულობათა ღირებულებას, არამედ აისახება დანახარჯების შესაბამისი ჯგუფის (შრომის ანაზღაურების დანახარჯები, დარიცხული ამორტიზაციის თანხა და სხვა) შემადგენლობაში.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები შეიძლება შეძენილი იქნეს სხვა საწარმოებისაგან (გარეშე ორგანიზაციებისაგან) ანდა დამზადდეს დამოუკიდებლად. პირველ შემთხვევაში გაითვალისწინება ყველა დანახარჯი, დაბრუნებადი გადასახადების (აქციზის, დღგ-ს) გამოკლებით. **დაბრუნებადი გადასახადების აღრიცხვის წესები დადგენილია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი მუხლებით, კერძოდ, დღგ-ს მიხედვით გამოიყენება 247-ე მუხლის ნორმები.**

იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი ნედლეულად, სათადარიგო ნაწილებად, მაკომპლექტებლებად, ნახევარფაბრიკატებად და სხვა მატერიალურ ხარჯებად იყენებს საკუთარი წარმოების პროდუქციას, აგრეთვე იმ შემთხვევაში, თუ მატერიალური ხარჯების შემადგენლობაში

გადასახადის გადამხდელი ჩართავს საკუთარი წარმოების მომსახურების შედეგებს, მაშინ მოცემული მატერიალური ხარჯების შეფასება წარმოებს გამომდინარე მზა პროდუქციის (მომსახურების) შეფასებიდან.

ამრიგად, ხარჯების ნაწილი გამოიყოფა ხარჯების საერთო შემადგენლობიდან და მონაწილეობს საკუთარი წარმოების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ღირებულების ჩამოყალიბებაში. გაანგარიშებაში ჩაირთვება მხოლოდ პირდაპირი ხარჯები. ისინი მონაწილეობას მიიღებენ საწარმოს შემოსავლების შემცირებაში მხოლოდ მას შემდეგ, რაც სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები გადაცემული იქნება წარმოებაში.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეძენისას წარმოშობილი თანხობრივი სხვაობები აყალიბებენ ღირებულებას, რომლითაც ისინი მიიღება აღრიცხვაში. **საგადასახადო აღრიცხვაში თანხობრივი სხვაობები მიეკუთვნება არასარეალიზაციო ხარჯების შემადგენლობას და ვერ მიიღებენ მონაწილეობას სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ღირებულების ფორმირებაში. იგივე ეხება საკურსო სხვაობებს და პროცენტებს კრედიტების მიხედვით.**

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ღირებულება უნდა განისაზღვროს შენახვაზე ხარჯების გათვალისწინებით. მაგრამ იმ შემთხვევაში, თუ საწარმოში არ არსებობს ცალკე სასაწყობო მეურნეობა, გათვალისწინებული ნედლეულისა და მასალების შესანახად, და შენახვა ხორციელდება მზა პროდუქციასთან ერთობლივ საწყობებში, მაშინ დანახარჯები შენახვაზე უნდა აღირიცხოს პერიოდის მიმდინარე ხარჯების შემადგენლობაში.

თუ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებთან ერთად მომწოდებლისაგან მიღებული დასაბრუნებელი ტარის ღირებულება ჩართულია ამ ფასეულობათა ფასში, მათ შეძენაზე ხარჯების საერთო თანხიდან გამოიქვითება დასაბრუნებელი ტარის ღირებულება მისი შესაძლო გამოყ-

ენების ან რეალიზაციის ფასის მიხედვით. სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებთან ერთად მომწოდებლისაგან მიღებული არადასაბრუნებელი ტარის და საფუთავის ღირებულება ჩაირთვება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეძენაზე ხარჯების თანხაში.

ტარის მიკუთვნება დასაბრუნებელ თუ არადასაბრუნებელ ტარასთან ხორციელდება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეძენაზე ხელშეკრულების (კონტრაქტის) პირობების შესაბამისად.

სსკ-ის 208-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით **„დასაბეგრი შემოსავლის განსაზღვრისას საანგარიშო პერიოდის დასაწყისისათვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ღირებულება აკლდება, ხოლო საანაგარიშო პერიოდის ბოლოსათვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ღირებულება ემატება ერთობლივ შემოსავალს“**. აქედან გამომდინარე, მიმდინარე თვის მატერიალური ხარჯების თანხა შემცირდება წარმოებაში გადაცემული, მაგრამ თვის ბოლოს გამოუყენებელი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნარჩენების ღირებულებით. ასეთი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასება უნდა შეესაბამებოდეს მათ შეფასებას ჩამოწერისას. საგადასახადო კანონმდებლობის ამ მოთხოვნას განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიექცეს, რადგან მისი დაუცველობა გამოიწვევს მატერიალური ხარჯების, კერძოდ, პირდაპირი ხარჯების გადიდებას და დაუსაბუთებლად გაზრდის საწარმოს ხარჯებს.

მატერიალური ხარჯების თანხა მცირდება დასაბრუნებელი ნარჩენების ღირებულებით. **დასაბრუნებელი ნარჩენებია** საქონლის (მომსახურების) წარმოების პროცესში წარმოქმნილი ნედლეულის (მასალების), ნახევარფაბრიკატების, სითბომატარებლების და მატერიალური რესურსების სხვა სახეობათა ნარჩენები, რომლებმაც ნაწილობრივ დაკარგეს საწყისი რესურსების სამომხმარებლო თვისებები და ამის გამო გამოიყენებიან გაზრდილი ხარჯებით

(პროდუქციის დაბალი გამოსაელიანობით) ან არ გამოიყენებიან პირდაპირი დანიშნულებით. დასაბრუნებელ ნარჩენებს არ მიეკუთვნება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნარჩენები, რომლებიც ტექნოლოგიური პროცესის შესაბამისად გადაეცემა სხვა ქვედანაყოფებს, როგორც სრულფასოვანი ნედლეული (მასალა) სხვა სახის საქონლის (მომსახურების) წარმოებისათვის, აგრეთვე, თანმდევი პროდუქცია, რომელიც მიიღება ტექნოლოგიური პროცესის განხორციელების შედეგად.

დასაბრუნებელი ნარჩენები შეფასდება რეალიზაციის ფასით, თუ ისინი გაიყიდება, და საწყისი მატერიალური რესურსების შემცირებული ფასით (შესაძლო გამოყენების ფასით), თუ ეს ნარჩენები შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ძირითადი ან დამხმარე წარმოებისათვის, მაგრამ გაზრდილი ხარჯებით (მზა პროდუქციის შემცირებული გამოსავლიანობით).

სსკ-ის 208-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, თუ გადასახადის გადამხდელი არ ახდენს თავის საკუთრებაში არსებული საქონლის ინდივიდუალურ აღრიცხვას, ამ საქონლის რეალიზაციისას გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღსარიცხად გამოიყენოს ერთ-ერთი მეთოდი:

ა) მეთოდი Fifo, რომლის მიხედვითაც საანგარიშო პერიოდში პირველ რიგში რეალიზებულად ითვლება ის საქონელი, რომელიც საანგარიშო პერიოდის დასაწყისისათვის მიკუთვნებულია სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობას, ხოლო შემდეგ რეალიზებულად – ის საქონელი, რომელიც წარმოებულია (შეძენილია) საანგარიშო პერიოდის მანძილზე (განმავლობაში) მისი წარმოების (შეძენის) დროის მიხედვით;

ბ) მეთოდი Lifo, რომლის მიხედვითაც საანგარიშო პერიოდში პირველ რიგში რეალიზებულად ითვლება უკანასკნელად წარმოებული (შეძენილი) საქონელი;

გ) საშუალო შეწონილი შეფასების მეთოდი.

აღსანიშნავია, რომ Lifo მეთოდის ბუღალტრულ აღრიცხვაში გამოყენება ახალი ბასს-ით (ბასს 2, „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“, პუნქტი 13) აკრძალულია.

შრომის ანაზღაურების ხარჯები. გადასახადის გადამხდელის შრომის ანაზღაურების ხარჯებში ჩაირთვება ნებისმიერი დარიცხვები მუშაკებზე ფულად ან/და ნატურალურ ფორმაში, მასტიმულირებელი დანარიცხები და დანამატები, საკომპენსაციო დანარიცხები, რომლებიც დაკავშირებულია მუშაობის რეჟიმთან ან შრომის პირობებთან, პრემიები და ერთდროული წამახალისებელი დანარიცხები, ამ მუშაკების შენახვასთან დაკავშირებული ხარჯები, რომლებიც გათვალისწინებულია საქართველოს კანონმდებლობის ნორმებით, შრომითი ხელშეკრულებებით (კონტრაქტებით) ან/და კოლექტიური ხელშეკრულებებით.

შრომის ანაზღაურების ხარჯებისათვის საერთოა მათი სავალდებულო შესაბამისობა დამქირავებელსა და დაქირავებულს შორის დადებული შრომითი ხელშეკრულების დებულებებთან. შრომითი (კოლექტიური) ხელშეკრულებით გათვალისწინებელი გაცემების განხორციელების შემთხვევაში ისინი მიკუთვნებული იქნება იმ ხარჯების შემადგენლობას, რომლებიც არ ამცირებენ საწარმოს დასაბეგრ ბაზას.

შრომის ანაზღაურების ხარჯებს, სახელდობრ, განეკუთვნება:

– თანხები, დარიცხული სატარიფო განაკვეთების, თანამდებობრივი სარგოების, სანარდო ფასდებების მიხედვით ან პროცენტებში გამომუშავებიდან გადასახადის გადამხდელთან მიღებულ შრომის ანაზღაურების ფორმებისა და სისტემების შესაბამისად. მოცემული დანახარჯების შრომის ანაზღაურების ხარჯების შემადგენლობაში ჩართვის პირობას წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის ლოკალური ნორმატიული დოკუმენტები, რომლებიც ადგენენ შრომის ანაზღაურების ფორმას და სისტემას. ეს შეიძლება იყოს სისტემური დებულებები შრომის ანაზღაუ-

რების შესახებ, დებულება პრემირების შესახებ. ასეთი დოკუმენტები აუცილებელია იმ შემთხვევაში, თუ ყველა განაცემი არ არის გათვალისწინებული შრომითი ხელშეკრულებით. რამდენადაც შრომით ხელშეკრულებაში ყველა შესაძლო განაცემის შეტანა გართულებულია, შესაძლებელია ხელშეკრულებაში ლოკალურ ნორმატიულ დოკუმენტებზე მითითება. ეს დოკუმენტები რეგულარულად (ყოველწლიურად) უნდა გადაისინჯოს.

– მასტიმულირებელი ხასიათის დანარიცხები, მათ შორის პრემიები საწარმოო შედეგებისათვის, დანამატები სატარიფო განაკვეთებსა და სარგოებზე პროფესიული ოსტატობისათვის, მაღალი შრომითი მიღწევებისათვის და სხვა მსგავსი მაჩვენებლებისათვის. საქართველოს შრომის კოდექსის 31-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, შრომის ანაზღაურების ფორმა და ოდენობა განისაზღვრება შრომითი ხელშეკრულებით. შრომის ანაზღაურების სისტემებსა და მატერიალური წახალისების ფორმებს ადგენს, პრემიებისა და წლიური მუშაობის შედეგების მიხედვით გასამრჯელოს გადახდის შესახებ დებულებებს ამტკიცებს საწარმოს, ორგანიზაციის ადმინისტრაცია (მათ შორის, პროფკავშირთან შეთანხმებით). შრომის ანაზღაურების სისტემების დამატებით შეიძლება დაწესდეს საწარმოთა და ორგანიზაციათა მუშებისა და მოსამსახურეებისათვის გასამრჯელო წლიური მუშაობის შედეგების მიხედვით საწარმოს, ორგანიზაციის მიერ მიღებული მოგების ხარჯზე შექმნილი ფონდიდან.

– მასტიმულირებელი და/ან საკომპენსაციო ხასიათის დანარიცხები, რომლებიც დაკავშირებულია მუშაობის რეჟიმთან და შრომის პირობებთან, მათ შორის დანამატები სატარიფო განაკვეთებსა და სარგოებზე ღამით მუშაობისათვის, შრომის მავნე პირობებში, აგრეთვე სეგანაკვეთური მუშაობისათვის. შრომის ანაზღაურება სეგანაკვეთური მუშაობისათვის დადგენილია საქართველოს შრომის კოდექსის მე-17 მუხლით. დასაქმებული ვალდებულია შეასრულოს სეგანაკვეთური სამუშაო:

ა) სტიქიური უბედურების თავიდან ასაცილებლად ან/და მისი შედეგების ლიკვიდაციისთვის – ანაზღაურების გარეშე;

ბ) საწარმოო ავარიის თავიდან ასაცილებლად ან/და მისი შედეგების ლიკვიდაციისთვის – სათანადო ანაზღაურებით.

საქართველოს შრომის კოდექსის მე-20 მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, უქმე დღეებში დასაქმებულის მიერ სამუშაოს შესრულება მიიჩნევა ზეგანაკვეთურ სამუშაოდ და მისი პირობები განისაზღვრება მხარეთა შეთანხმებით.

მუშას ან მოსამსახურეს, რომელიც უქმე დღეებში მუშაობდა, შეიძლება მიეცეს მისი სურვილის მიხედვით, სხვა დასვენების დღე. ამ შემთხვევაში უქმე დღეს მუშაობა ანაზღაურდება ერთმაგი ოდენობით, ხოლო დასვენების დღე ანაზღაურებას არ ექვემდებარება.

შრომის ანაზღაურება ღამით მუშაობისას განისაზღვრება შრომის ხელშეკრულებით (კონტრაქტით), რომელიც, როგორც წესი, იმ თანხაზე მეტი უნდა იყოს, ვიდრე საათობრივი სამუშაოს ანაზღაურებისათვის ხელშეკრულებითაა დადგენილი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შრომის ანაზღაურების შესახებ დებულების არსებობისას საწარმოს, ორგანიზაციას უფლება აქვს დამოუკიდებლად განსაზღვროს დანამატის ოდენობა და ჩართოს იგი იმ ხარჯების შემადგენლობაში, რომლებიც ამცირებენ დასაბეგრ ბაზას.

– შრომის ანაზღაურების ხარჯები, რომლებიც მიეცემათ მუშაკებს შვებულების დროს საქართველოს შრომის კანონმდებლობის შესაბამისად; ხარჯები იმ დროისათვის, რომელიც დაკავშირებულია სამედიცინო დაწესებულებაში გამოსაკვლევად გაგზავნილი მუშაკებისა და მოსამსახურეებისათვის საშუალო ხელფასის შენარჩუნებისათვის; დანამატები არასრულწლოვანებს შემცირებული სამუშაო დროისათვის; ხარჯები მუშაობაში შესვენებების ანაზღაურებაზე დედებს ბავშვის კვებისათვის. ანაზღაურებას ექვემ-

დებარება როგორც ძირითადი, ისე დამატებითი შვებულება.

– ფულადი კომპენსაციები გამოუყენებელი შვებულებისათვის საქართველოს შრომის კანონმდებლობის შესაბამისად.

– იმ მუშაკების დანაკარგების ანაზღაურება, რომლებიც თავისუფლდებიან გადასახადის გადამხდელის რეორგანიზაციასთან ან ლიკვიდაციასთან, მუშაკთა რიცხოვნობის ან შტატების შემცირებასთან დაკავშირებით.

– ერთჯერადი განაცემები წელთა ნამსახურობისათვის.

– შრომის ანაზღაურების ხარჯები გადასახადის გადამხდელის იმ მუშაკებისათვის, რომლებსაც უნარჩუნდებათ ხელფასი სასწავლო შვებულებების დროს. საწარმოს, ორგანიზაციას უფლება აქვს აღნიშნული ხარჯები ჩართოს შრომის ანაზღაურების ხარჯების შემადგენლობაში იმისგან დამოუკიდებლად, მუშაკი მის მიერაა გაგზავნილი სასწავლებლად, თუ მან დამოუკიდებლად აირჩია სასწავლო დაწესებულება.

– შრომის ანაზღაურების ხარჯები იძულებითი მოცდენის ან ნაკლებადანაზღაურებადი სამუშაოების შესრულების დროისათვის.

– ხარჯები ფაქტობრივ გამომუშავებამდე დანამატებზე დროებითი შრომისუუნარობისას.

– ხარჯები მუშაკების-დონორების შრომის ანაზღაურებაზე გამოკვლევის, სისხლის ჩაბარების და დასვენების დღეებისათვის, რომელიც მიეცემათ სისხლის ჩაბარების ყოველი დღის შემდეგ.

– იმ მუშაკების შრომის ანაზღაურების ხარჯები, რომლებიც არ არიან გადასახადის გადამხდელი საწარმოს, ორგანიზაციის შტატში, მათ მიერ შესრულებული სამუშაოებისათვის დადებული სამოქალაქო-სამართლებრივი ხასიათის ხელშეკრულების მიხედვით, გარდა ინდივიდუალური მეწარმეების შრომის ანაზღაურებისა. მხედველობაში უნდა ვიქონიოთ, რომ ინდივიდუალურ მეწარმესთან ხელშეკრულების დადებისას მოცემული ხარჯები ჩაირთვება სხვა ან მატერიალური ხარჯების შემადგენლობაში.

– დანამატები ფიზიკურად უნარშეზღუდულ პირებს (ინვალიდებს).

– სხვა სახის ხარჯები, რომლებიც გათვალისწინებულია შრომითი ხელშეკრულებით ან კოლექტიური ხელშეკრულებით. **შრომის ანაზღაურების ხარჯების შემადგენლობაში ჩაირთვება მუშაკთა სავალდებულო და ნებაყოფლობითი დაზღვევის ხარჯები.**

საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, შრომის ანაზღაურების ხარჯები აუცილებლად გათვალისწინებული უნდა იყოს შრომით (კოლექტიურ) ხელშეკრულებაში.

საამორტიზაციო ხარჯები. საგადასახადო მიზნებისათვის ამორტიზებადია ქონება (ძირითადი საშუალებები და არამატერიალური აქტივები), რომელიც გადასახადის გადამხდელის განკარგულებაშია, მის მიერ გამოიყენება შემოსავლის მიღებისათვის და რომლის ამორტიზაცია ხორციელდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ნორმებისა და გაანგარიშების წესის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი თანხის განსაზღვრის მიზნით.

ძირითადი საშუალებებია მატერიალური აქტივები, რომლებსაც პირი 1 წელზე მეტი ხნით იყენებს საქონლის წარმოების, საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის, იჯარით გადაცემის ან/და ადმინისტრაციული მიზნებისათვის (სსკ, მუხლი 12.36).

არამატერიალურ აქტივებს მიეკუთვნება: საავტორო უფლება, პატენტი, საფირმო ნიშანი, გუდვილი, კომპიუტერული პროგრამა, ლიცენზია, იჯარის უფლება, ფრანჩაიზი, საბადოების დამუშავების უფლება, იმპორტისა და ექსპორტის სპეციალური უფლებები, ანუ ფიზიკური ფორმის არმქონე იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივები, რომლებსაც პირი იყენებს საქონლის წარმოების, საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის, სხვისთვის იჯარით გადაცემის ან/და ადმინისტრაციული მიზნებისათვის (სსკ, მუხლი 12.27).

სსკ-ის 183-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ამორტიზაცია არ ერიცხება მიწას, ხელოვნების ნიმუშებს, სამუზეუმო ექსპონატებს, ისტორიული მნიშვნელობის მქონე ობიექტებს (გარდა შენობა-ნაგებობებისა), მუშა და პროდუქტიულ პირუტყვს და სხვა არაამორტიზებად აქტივებს. ამასთან, ამორტიზაცია არ ერიცხება 1000 ლარამდე ღირებულების ძირითად საშუალებებს და იგი მთლიანად გამოიქვითება ერთობლივი შემოსავლიდან იმ საანგარიშო წელს, როდესაც მათი შეძენა ან შექმნა მოხდა.

არაამორტიზებადია ძირითადი საშუალება, რომელიც ექსპლუატაციის დროს არ კარგავს თავის ღირებულებას (სსკ, მუხლი 12.37).

აღსანიშნავია, რომ მოქმედი საგადასახადო კოდექსი, ძველისგან განსხვავებით, არ ითვალისწინებს კონსერვაციის რეჟიმზე გადაყვანილი ქონების (აქტივების) მიმართ ამორტიზაციის განსაკუთრებულ წესს.

ძირითად საშუალებებთან მიმართებაში, საგადასახადო კანონმდებლობა, ისე როგორც ბუღალტრული აღრიცხვა, იყენებს პირვანდელი, აღდგენითი და ნარჩენი ღირებულების ცნებებს.

ძირითადი საშუალების პირვანდელი ღირებულება განისაზღვრება როგორც მისი შეძენის, წარმოების, მშენებლობის, მონტაჟისა და დადგმის ხარჯები (დანახარჯები), გარდა გადახდილი მოსაკრებლისა ან/და საბაჟო გადასახადისა.

საყურადღებოა, რომ ძირითადი საშუალების პირვანდელი ღირებულება, რომლითაც ის იქნება მიღებული ბუღალტრულ აღრიცხვაში, შეიძლება აღმოჩნდეს იმაზე მეტი, რაც განსაზღვრული იქნება საგადასახადო აღრიცხვის შესაბამისად, ვინაიდან ბუღალტრული აღრიცხვის წესებით პირვანდელ ღირებულებაში ჩაირთვება ყველა დაბრუნებას დაუქვემდებარებელი გადასახადი და თანხობრივი სხვაობა და პროცენტები კრედიტების მიხედვით, რომლებიც მიღებული იყო მოცემული ობიექტის შესაძენად, ობიექტის აღრიცხვაში მიღების მომენტამდე, რომლებიც დარიცხულია ამ აქტივის შექმნისას.

ძირითადი საშუალებების პირვანდელი ღირებულება იცვლება დაშენების, რეკონსტრუქციის, მოდერნიზაციის, ტექნიკური გადაიარაღების, ნაწილობრივი ლიკვიდაციის ან სხვა ანალოგიური საფუძვლების შემთხვევაში. ამასთან, დამატებითი ხარჯები, რომლებიც აუმჯობესებს ძირითადი საშუალების მდგომარეობას (ზრდის სასარგებლო მომსახურების ვადას ან სიმძლავრეს, აუმჯობესებს წარმოებული პროდუქციის ხარისხს, ამცირებს საწარმოო დანახარჯებს), გადაიტანება მის ღირებულებაში, ანუ ზრდის მოცემული აქტივის ღირებულებას, ხოლო დანახარჯები მიმდინარე რემონტსა და მომსახურებაზე, რომლებიც მხოლოდ აღადგენს ძირითადი საშუალების მდგომარეობას, მიეკუთვნება მიმდინარე ხარჯებს.

ძირითადი საშუალების პირვანდელი ღირებულების ცვილებების შედეგად მიიღება აღდგენითი ღირებულება, ხოლო პირვანდელი ღირებულებიდან დაგროვილი ცვეთის თანხის გამოკლებით – ნარჩენი (საბაზრო) ღირებულება.

განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რომ ბუღალტრულ აღრიცხვაში ძირითადი საშუალების გადაფასების შემთხვევაში ამორტიზაციის თანხების გაანგარიშებისათვის გამოიყენება არა პირვანდელი, არამედ აღდგენითი ღირებულება.

მაგალითი:

2007 წლის 10 თებერვალს საწარმომ შეიძინა ძირითადი საშუალება, რომლის პირვანდელი ღირებულება 12 ათასი ლარია. საწარმოს ადმინისტრაციამ 2007 წლის მაისში მიიღო გადაწყვეტილება აღნიშნული ძირითადი საშუალების გადაფასების შესახებ მისი საბაზრო ღირებულების საფუძველზე. ძირითადი საშუალების ღირებულების გადიდება გადაფასების შედეგად აისახება საკუთარ კაპიტალში 5420 ანგარიშის „ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი“ კრედიტში, ხოლო შემცირება მიეკუთვნება საანგარიშო პერიოდის ზარალს იმ შემთხვევაში, თუ

წინა გადაფასებიდან არ იყო შექმნილი რეზერვი და საბოლოოდ აისახება 5330 ანგარიშის „საანგარიშო წლის მოგება-ზარალი“ დებეტში. გადაფასების შედეგად მიღებული ნამეტი თანხის ის ნაწილი, რომელიც ქვითაეს წინა გადაფასებით რეზერვის უქონლობის გამო ხარჯად აღიარებულ თანხას, აიღება შემოსაელებში და აისახება 5330 ანგარიშის კრედიტში. თუ გადაფასების შედეგად მცირდება ძირითადი საშუალებების ღირებულება და საწარმოს აქვს რეზერვის თანხა, რომელიც მთლიანად ვერ ფარავს შემცირების თანხას, მაშინ მათ შორის სხვაობა აღიარებული იქნება ხარჯად და გადაფასების შედეგები აისახება 5420 და 5330 ანგარიშების დებეტში.

ამრიგად, 2008 წლის 1 იანერისათვის ძირითადი საშუალების აღდგენითმა ღირებულებამ გადაფასების შედეგად ბუღალტრულ აღრიცხვაში შეადგინა 14 ათასი ლარი (საბაზრო ფასი), ხოლო საგადასახადო აღრიცხვაში ღირებულება კვლავინდებურად 12 ათასი ლარია. ამ მომენტიდან საამორტიზაციო ანარიცხების სიდიდეები ბუღალტრულ და საგადასახადო აღრიცხვაში განსხვავებული იქნება იმ შემთავევაშიც კი, თუ ამორტიზაციის ხერხები ერთმანეთს დაემთხვევა.

ბასს-ით, ცვეთის ამორტიზაციის ნორმები შეიძლება იყოს განსხვავებული იმ ნორმებისაგან, რომლებიც დადგენილია საგადასახადო კანონმდებლობით.

სსკ-ის 183-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, ამორტიზაციას დაქვემდებარებული ძირითადი საშუალებები ჯგუფდება ამორტიზაციის ნორმების მიხედვით. კერძოდ, პირველ და მეორე ჯგუფშია ძირითადი საშუალებები, რომელთა ამორტიზაციის ნორმა 20%-ია, მესამე ჯგუფში – ძირითადი საშუალებები 8%-იანი ამორტიზაციის ნორმით, მეოთხე ჯგუფში – 5%-იანი და მეხუთე ჯგუფში – 15%-იანი ამორტიზაციის ნორმით.

თითოეული ჯგუფის საამორტიზაციო ანარიცხების ოდენობა გამოიანგარიშება საგადასახადო წლის ბოლოს ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსიდან, 183-ე მუხლის მე-3 ნაწილში მითითებული ამორტიზაციის ნორმების შესაბამისად.

საგადასახადო წლის ბოლოსათვის ძირითადი საშუალებების ჯგუფების ღირებულებითი ბალანსი განისაზღვრება შემდეგი წესით: საანგარიშოს წინა საგადასახადო წლის ბოლოსათვის ჯგუფების ღირებულებითი ბალანსი მცირდება საანგარიშოს წინა საგადასახადო წელს დარიცხული ამორტიზაციის თანხით და 183-ე მუხლის მე-8 და მე-9 ნაწილების შესაბამისად წარმოებული გამოქვითვებით (მე-8 ნაწილის თანახმად, თუ ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის თანხა წლის ბოლოსათვის 1000 ლარზე ნაკლებია, ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის თანხა ექვემდებარება გამოქვითვას ძირითადი საშუალებების შემადგენლობიდან და ამცირებს ერთობლივ შემოსავალს; ხოლო მე-9 ნაწილის თანახმად, თუ ჯგუფის ქვეშა ძირითადი საშუალება რეალიზებული ან ლიკვიდირებულია, ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის თანხა წლის ბოლოსათვის ექვემდებარება გამოქვითვას ძირითადი საშუალებების შემოსავლიდან გამოქვითვას), რომელსაც ემატება საანგარიშო საგადასახადო წლის განმავლობაში ჯგუფისათვის დამატებულ ძირითად საშუალებათა (გარდა ძირითადი საშუალებებისა, რომელთაც ამორტიზაცია არ ერიცხება) ღირებულება, აგრეთვე საანგარიშო საგადასახადო წლის განმავლობაში ძირითად საშუალებებზე გაწეული რემონტის ხარჯები ზღვრული დონის ზემოთ (წლის ბოლოსათვის ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის 5 პროცენტის და მეტი ოდენობით) და აკლდება საანგარიშო საგადასახადო წლის განმავლობაში ჯგუფის ძირითად საშუალებათა რეალიზაციის თანხები. საყურადღებოა, რომ თითოეული შენობა-ნაგებობა განიხილება, როგორც ცალკე ჯგუფი, და ამორტიზაცია დაერიცხება თითოეულ შენობა-ნაგებობას ცალ-ცალკე.

საწარმოებს ყოველწლიურად წარმოექმნებათ სხვაობები ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემებითა და საგადა-

სახადო მიზნებისათვის გაანგარიშებული მონაცემებით ამორტიზაციის შემოსაელებიდან გამოსაქვით თანხებს შორის. ეს სხვაობები აღირიცხება ანგარიშებში **2340 „გადავადებული საგადასახადო აქტივები“** და **4210 „გადავადებული მოგების გადასახადი“**. კერძოდ, თუ ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემებით გაანგარიშებული მოგების გადასახადი ნაკლებია საგადასახადო დეკლარაციით გადასახდელ მოგების გადასახადზე, მაშინ საბუღალტრო და საგადასახადო მოგების გადასახადებს შორის სხვაობა აისახება 2340 ანგარიშის დებეტში, საბუღალტრო მოგების გადასახადის თანხა – 5330 ანგარიშის დებეტში და საგადასახადო დეკლარაციით გადასახდელი მოგების გადასახადის თანხა – 3310 „გადასახდელი მოგების გადასახადი“ ანგარიშის კრედიტში, ხოლო პირუკუ შემთხვევაში, სხვაობა აისახება 4210 ანგარიშის კრედიტში, საბუღალტრო მოგების გადასახადის თანხა – 3310 ანგარიშის კრედიტში და საგადასახადო დეკლარაციით გადასახდელი მოგების გადასახადის თანხა – 5330 ანგარიშის დებეტში.

ამორტიზებადი ქონების საგადასახადო აღრიცხვის ორგანიზაციისას უნდა გათვალისწინებულ იქნეს ის მოთხოვნები, რასაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსი უყენებს მოცემული ქონების ანალიზურ აღრიცხვას. კერძოდ, ანალიზური აღრიცხვა უნდა შეიცავდეს ინფორმაციას:

- **აღრიცხვის ობიექტების შესახებ:**

– საანგარიშო (საგადასახადო) პერიოდში რეალიზებული (გასული) ამორტიზებადი ქონების პირვანდელი ღირებულების შესახებ;

– ამორტიზებადი ძირითადი საშუალებების პირვანდელი ღირებულების ცვლილებების შესახებ;

– ძირითადი საშუალებების სასარგებლო გამოყენების ვადის შესახებ;

– ამორტიზაციის დარიცხვის მეთოდების და დარიცხული ამორტიზაციის თანხების შესახებ;

- **აღრიცხვის ობიექტების მოძრაობის შესახებ:**

– ამორტიზებადი ქონების რეალიზაციის ფასის შესახებ, გამომდინარე ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულების პირობებიდან;

– ქონების შეძენის თარიღის და რეალიზაციის (გასვლის) თარიღის შესახებ;

– ქონების ექსპლუატაციაში გადაცემის თარიღის შესახებ;

– ამორტიზებადი ქონების შემადგენლობიდან გასვლის თარიღის შესახებ;

– ამორტიზებადი ქონების რეალიზაციასთან (გასვლასთან) დაკავშირებული ხარჯების შესახებ.

საგადასახადო და ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემებს შორის განსხვავებისას გადასახადის გადამხდელს შეუძლია აწარმოოს ამორტიზებადი ქონების ობიექტების მიხედვით დამოუკიდებელი აღრიცხვა, ან შემოიღოს დამატებითი გრაფები ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრებში.

სხვა ხარჯები. გადასახადის გადამხდელის სხვა ხარჯებს, რომლებიც დაკავშირებულია წარმოებასა და რეალიზაციასთან, მიეკუთვნება:

- გადასახადებისა და მოსაკრებლების თანხები, გარდა მოგების გადასახადის ან საშემოსავლო გადასახადის გადახდისაგან განთავისუფლებული შემოსავლების მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯებისა, რომლებიც არ გამოიქვითება ერთობლივი შემოსავლიდან საგადასახადო კოდექსის 178-ე მუხლის „დ“ პუნქტის თანახმად. ამ სახის ხარჯების აღიარების მომენტად ითვლება გადასახადების (მოსაკრებლების) დარიცხვის თარიღი;
- საქონლის/მომსახურების სერტიფიცირების ხარჯები. სერტიფიცირების შედეგად გაიცემა სპეციალური დოკუმენტი – შესაბამისობის სერტიფიკატი;
- საკომისიო მოსაკრებლების და სხვა მსგავსი ხარჯების თანხები გარეშე ორგანიზაციების მიერ შესრულებულ სამუშაოებზე (გაწეულ მომსახურებაზე);
- საპორტო მოსაკრებლების თანხები, ლოცმანის მომსახურებისა და სხვა ანალოგიური ხარჯები;

- სახანძრო უსაფრთხოების უზრუნველყოფისა და ქონების დაცვის მომსახურების ხარჯები;
- შრომის ნორმალური პირობების უზრუნველყოფისა და ტექნიკური უსაფრთხოების ღონისძიებების, აგრეთვე მუშაკთა პროფესიული დაავადებების მკურნალობის ხარჯები;
- მუშაკთა მოზიდვის ხარჯები;
- საგარანტიო რემონტისა და მომსახურების ხარჯები;
- იჯარით აღებული (ლიზინგით მიღებული) ქონების საიჯარო (სალიზინგო) გადასახდელები;
- სამსახურებრივი ტრანსპორტის შენახვის ხარჯები;
- პირადი მსუბუქი ავტომობილების სამსახურებრივი მიზნით გამოყენებისათვის კომპენსაციის ხარჯები;
- მივლინებების ხარჯები. სსკ-ის 174-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „ა" პუნქტის მიხედვით, ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავალში არ შედის (ანუ გამოიქვითება ერთობლივი შემოსავლიდან) დაქირავებულისათვის გადახდილი სამივლინებო ხარჯები საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ განსაზღვრული ნორმის ფარგლებში. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 5 აპრილის №220 ბრძანების თანახმად, სამსახურებრივი დავალების შესასრულებლად დამქირავებლის ბრძანებით მუდმივი სამუშაო ადგილის ფარგლებს გარეთ – ქვეყნის შიგნით დაქირავებულის მივლინებისას **მივლინების სადღეღამისო ხარჯების ნორმა განისაზღვრება 15 ლარის ოდენობით,** რომელიც გაიანგარიშება მივლინებაში ფაქტობრივად ყოფნის დღეების მიხედვით, დასვენებისა და სადღესასწაულო დღეების გამოურიცხავად, ხოლო მგზავრობისა და ბინის დაქირავების ხარჯების ნორმები – ფაქტობრივად გაწეული ხარჯების მიხედვით დამადასტურებელი საბუთების წარმოდგენის საფუძველზე. სამივლინებო ხარჯების აღიარების მომენტად ითვლება სააქანსო ანგარიშის დამტკიცების თარიღი. ეს ხარჯები აუცილებელია დადასტურდეს დოკუმენტალურად.
- იერიდიული და საინფორმაციო მომსახურების ხარჯები;

• საკონსულტაციო და სხვა ანალოგიური მომსახურების ხარჯები;

• ნოტარიალური გაფორმების ხარჯები;

• აუდიტორული მომსახურების ხარჯები;

• საწარმოს (ორგანიზაციის) ან მისი ცალკეული ქვედანაყოფების მართვის ხარჯები;

• საბუღალტრო ანგარიშგების პუბლიკაციის ხარჯები;

• ხარჯები, დაკავშირებული სახელმწიფო სტატისტიკური დაკვირვების ფორმებისა და მონაცემების წარდგენასთან.

• წარმომადგენლობითი ხარჯები. საგადასახადო კოდექსის 185-ე მუხლის თანახმად, ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელ პირებს უფლება აქვთ გამოქვითონ წარმომადგენლობითი ხარჯები არა უმეტეს საგადასახადო წლის განმავლობაში მიღებული ერთობლივი შემოსავლის 1 პროცენტისა.

• კადრების მომზადებისა და გადამზადების ხარჯები. ეს ხარჯები ჩაირთვება სხვა ხარჯების შემადგენლობაში იმ შემთხვევაში, თუ მომზადებას (გადამზადებას) გადიან გადასახადის გადამხდელის შტატში მყოფი მუშაკები და მომზადების (გადამზადების) პროგრამა ხელს უწყობს მათი კვალიფიკაციის ამაღლებას და უფრო ეფექტიან გამოყენებას. აღნიშნულ ხარჯებში არ ჩაირთვება კადრების მომზადებისა და გადამზადების ის ხარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია გართობასთან, დასვენებასა ან მკურნალობასთან, საგანმანათლებლო დაწესებულებების შენახვასთან ან მათთვის უფასო მომსახურების გაწევასთან, მუშაკების მიერ უმაღლესი და საშუალო სპეციალური განათლების მიღებისას მათი სწავლების ანაზღაურებასთან. ეს ხარჯები მოგების გადასახადით დაბეგვრის მიზნებისათვის არ გაითვალისწინება.

• საკანცელარიო საქონლის ხარჯები;

• საფოსტო, სატელეფონო, სატელეგრაფო და სხვა მსგავსი მომსახურების ხარჯები. გასათვალისწინებელია, რომ

ამ ხარჯებში ჩაირთვება ხარჯები ბანკების მომსახურებაზე, თუ ისინი დაკავშირებულია საქონლის (მომსახურების) წარმოებასა და რეალიზაციასთან.

- ხარჯები, დაკავშირებული კომპიუტერული პროგრამების და მონაცემთა ბაზების გამოყენების უფლების შეძენასთან.
- ბაზრის კონიუნქტურის მიმდინარე შესწავლის (კვლევის) და იმ ინფორმაციის შეგროვების ხარჯები, რომელიც უშუალოდ არის დაკავშირებული საქონლის (მომსახურების) წარმოებასა და რეალიზაციასთან. ამგვარი დანახარჯების ყველაზე გავრცელებული სახეა ბაზრის მარკეტინგული კვლევა. ამ დროს ყურადღება უნდა მიექცეს მარკეტინგული კვლევის მიზანს. თუ არ შეიძლება კავშირის დამყარება ჩატარებულ კვლევასა და გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოებულ და რეალიზებულ საქონელს (მომსახურებას) შორის, მაშინ ასეთი დანახარჯები არ ჩაირთვება სხვა ხარჯების შემადგენლობაში.
- რეკლამის ხარჯები;
- შენატანები და სხვა სავალდებულო გადასახდელები, გადახდილი არაკომერციული ორგანიზაციებისათვის, თუ მათი გადახდა წარმოადგენს პირობას გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის განხორციელებისათვის;
- შენატანები, გადახდილი საერთაშორისო ორგანიზაციებისათვის, თუ ასეთი გადახდა წარმოადგენს აუცილებელ პირობას გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის განხორციელებისათვის ან პირობას საერთაშორისო ორგანიზაციის მიერ მომსახურების გაწევისათვის, რომელიც საჭიროა გადასახადის გადამხდელის მიერ საქმიანობის წარმართვისათვის.
- ხარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია დაგირავებული ნივთების შენახვისა და რეალიზაციის გამო გარეშე ორგანიზაციების მიერ გაწეული მომსახურების ანაზღაურებასთან.
- ახალი წარმოებების, საამქროების და აგრეგატების მომზადებისა და ათვისების ხარჯები;

• არაკაპიტალური ხასიათის ხარჯები, დაკავშირებული წარმოებისა და მართვის ტექნოლოგიის, ორგანიზების სრულყოფასთან.

• ბულალტრული აღრიცხვის მომსახურების ხარჯები, რომელიც გაწეულია გარეშე ორგანიზაციების ან ინდივიდუალური მეწარმეების მიერ.

• პერიოდული (მიმდინარე) გადასახდელები ინტელექტუალური საქმიანობის შედეგების უფლების გამოყენებისათვის.

• გადასახდელები უძრავ ქონებასა და მიწაზე უფლების რეგისტრაციისათვის.

• დანაკარგები წუნისაგან. წუნისაგან მიღებული დანაკარგების შემცირებაზე მიკუთვნებულ თანხებში შედის წუნდებული პროდუქციის ღირებულება შესაძლო გამოყენების ფასის მიხედვით, წუნის დამშვები პირებისაგან დაკავებული თანხები, მომწოდებლებზე დაკისრებული თანხები უხარისხო მასალებისა და ნახევარფაბრიკატების მოწოდებისათვის და სხვა.

• სხვა ხარჯები, დაკავშირებული წარმოებასა ან/და რეალიზაციასთან. კერძოდ, მომავალი პერიოდების ისეთი ხარჯები, როგორიცაა ხარჯები: ძირითადი საშუალებების რემონტზე, ბუნებრივი რესურსების ათვისებაზე, სამეცნიერო-კვლევით, საპროექტო და საცდელ-საკონსტრუქტორო მომსახურებაზე, ქონების სავალდებულო და ნებაყოფლობით დაზღვევაზე, ლიცენზიების შეძენაზე.

არასარეალიზაციო შემოსავლები და ხარჯები. ბასსით, „მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება“ სრულად უნდა მოიცავდეს ინფორმაციას ყველა შემოსავალსა და ხარჯზე, მათ შორის არაძირითადი საქმიანობის სახით განხორციელებული ოპერაციებით, აგრეთვე განსაკუთრებულ პირობებში მიღებული შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ. ასეთი შემოსავლები და ხარჯები არ არის დაკავშირებული საწარმოს ძირითად საქმიანობასთან (წარმოებასა და რეალიზაციასთან) და შესაბამისად წარმოქმნის არასარეალიზაციო შემოსავლებსა და ხარჯებს. მათი აღრიცხვი-

სათვის გამოიყენება ანგარიშები **8100 „არასაოპერაციო შემოსავლები“, 8200 „არასაოპერაციო ხარჯები“, 9110 „განსაკუთრებული შემოსავლები“ და 9120 „განსაკუთრებული ხარჯები“.**

არასარეალიზაციოს მიეკუთვნება ყველა შემოსავალი, რომელიც არ არის დაკავშირებული წარმოებასა და რეალიზაციასთან. არასარეალიზაციო შემოსავლების შემადგენლობა საგადასახადო ლრიცხვაში გამოირჩევა იმით, რომ ამ შემადგენლობისადმი მიკუთვნება ხდება საბუღალტრო კანონმდებლობით.

გადასახადის გადამხდელის არასარეალიზაციო შემოსავლებად აღიარდება:

- გადასახადის გადამხდელის ანგარიშსწორების ანგარიშზე (სალაროში) ფულადი სახსრების შემოსვლა სხვა ორგანიზაციებში წილობრივი მონაწილეობისაგან.
- დადებითი (უარყოფითი) საკურსო სხვაობა, რომელიც წარმოიშობა უცხოურ ვალუტაზე საკუთრების უფლების გადასვლის თარიღისათვის უცხოური ვალუტის გაყიდვის (ყიდვის) კურსის საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი ოფიციალური კურსისაგან გადახრის შედეგად.
- მოვალის მიერ აღიარებული ან კანონიერ ძალაში შესული სასამართლო გადაწყვეტილების საფუძველზე მოვალის მიერ გადახდას დაქვემდებარებული ჯარიმები, საურავი და სხვა სანქციები სახელშეკრულებო ვალდებულებების დარღვევისათვის, აგრეთვე დანაკარგებისა და ზარალის ანაზღაურების თანხები.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 417-ე მუხლის თანახმად, ვალდებულების შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულებისათვის მოვალემ უნდა გადაიხადოს პირგასამტეხლო – მხარეთა შეთანხმებით განსაზღვრული ფულადი თანხა. შეთანხმება პირგასამტეხლოს შესახებ მოითხოვს წერილობით ფორმას.

- პროცენტები – სანქცია ფულადი ვალდებულების შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულებისათვის.

მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, საქონლის მიწოდებით ან/და მომსახურების გაწევით წარმოშობილ სავალო ვალდებულებებზე გადასახდელი პროცენტები არ განიხილება იმ პროცენტად, რომელიც იბეგრება გადახდის წყაროსთან 10%-იანი განაკვეთით.

- დანაკარგები – ხარჯები, რომლებიც გასწია ან უნდა გასწიოს პირმა, ვისი უფლებაც დაირღვა, დარღვეული უფლების აღდგენისათვის, მისი ქონების დაკარგვა ან დაზიანება (რეალური ზარალი), აგრეთვე მიუღებელი შემოსავალი, რომელსაც ეს პირი მიიღებდა სამოქალაქო ბრუნვის ჩვეულებრივი პირობებისას, მისი უფლება რომ არ დარღვეულიყო (ხელიდან გაშვებული სარგებელი). აქედან გამომდინარე, დანაკარგებს მიეკუთვნება: დანახარჯები დარღვეული უფლების აღდგენაზე, რეალური ზარალი და ხელიდან გაშვებული სარგებელი.

შემოსავლის მიღების მომენტად ითვლება მოვალის მიერ სახელშეკრულებო ან სავალო ვალდებულებების დარღვევისათვის სანქციების აღიარების თარიღი ან სასამართლო გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლის თარიღი.

- შემოსავალი ქონების იჯარით გაცემისაგან, აგრეთვე სხვადასხვა სახის ინტელექტუალური საკუთრების გამოყენების უფლების მიცემისაგან.

შემოსავლის მიღების მომენტად ითვლება დადებული ხელშეკრულებების თარიღი, ანდა საანგარიშო (საგადასახადო) პერიოდის ბოლო დღე.

არასარეალიზაციო შემოსავლებად ითვლება, აგრეთვე, ნებისმიერი შემოსავალი პროცენტების სახით, რომლებიც მიღებულია სასესხო, საკრედიტო, საბანკო ანაბარის, ფასიანი ქაღალდების და სხვა სავალო ვალდებულებების ხელშეკრულებათა მიხედვით.

გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია აწარმოოს განცალკევებული ანალიტიკური აღრიცხვა შემოსავლების სახეების მიხედვით.

არასარეალიზაციოს კატეგორიას განეკუთვნება ასევე შემოსავლები უსასყიდლოდ მიღებული ქონების (მომსახურების) ან ქონებრივი უფლებების სახით.

უსასყიდლოდ მიღებული ქონების შეფასების წესი განსხვავდება საბუღალტრო აღრიცხვაში მიღებული შეფასების წესისაგან. ასეთი ქონება შემოსავლების შემადგენლობაში შეიტანება საბაზრო ღირებულებით, მაგრამ არანაკლებ ნარჩენი ღირებულებისა – ამორტიზებადი ქონების მიხედვით, და არანაკლებ წარმოებაზე (შეძენაზე) დანახარჯებისა – საქონლის (მომსახურების) მიხედვით.

ინფორმაცია ფასების შესახებ დადასტურებული უნდა იქნეს გადასახადის გადამხდელის – ქონების (მომსახურების) მიმღების მიერ დოკუმენტურად ანდა დამოუკიდებელი შეფასების ჩატარების გზით.

საბუღალტრო აღრიცხვისაგან განსხვავებით, შემოსავლები უსასყიდლოდ მიღებული ქონების სახით აღიარდება მხარეების მიერ ქონების (მომსახურების) მიღება-ჩაბარების აქტის ხელმოწერის თარიღით:

– ამხანაგობაში მონაწილეობისას გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ განაწილებული შემოსავლის სახით;

– საანგარიშო (საგადასახადო) პერიოდში გამოვლენილი წინა წლების შემოსავლის სახით;

– სავალუტო ფასეულობების და მოთხოვნების (ვალდებულებების) სახით არსებული ქონების გადაფასებით წარმოშობილი დადებითი საკურსო სხვაობის სახით;

– გადასახადის გადამხდელთან წარმოშობილი თანხობრივი სხვაობის სახით, თუ წარმოშობილი ვალდებულებების და მოთხოვნების თანხა, გაანგარიშებული მხარეების ხელშეკრულებით დადგენილი პირობითი ფულადი ერთეულების კურსის მიხედვით საქონლის (მომსახურების) რეალიზაციის (შემოსავალში აღების) თარიღისათვის, არ ემთხვეოდა ფაქტობრივად შემოსულ (გადახდილ) თანხას ღარებში.

გადასახადის გადამხდელები, რომლებმაც ქონება (მათ შორის ფულადი სახსრები), სამუშაო, მომსახურება, მიზნო-

ბრივი შემოსულობები ან მიზნობრივი დაფინანსება მიიღეს საქველმოქმედო საქმიანობის ფარგლებში, საგადასახადო პერიოდის დამთავრების შემდეგ საგადასახადო ორგანოებში თავიანთი საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით წარადგენენ ანგარიშს მიღებული საშუალებების მიზნობრივი გამოყენების შესახებ იმ თანხების სახით, რომლებზეც საანგარიშო (საგადასახადო) პერიოდში მოხდა ორგანიზაციის (ფონდის) საწესდებო კაპიტალის შემცირება, თუ ასეთი შემცირება განხორციელებულია ორგანიზაციის აქციონერების (მონაწილეების) შენატანების (ანაბრების) შესაბამისი ნაწილის ღირებულების დაბრუნებისაგან ერთდროულ უართან ერთად.

ისე, როგორც შემოსავლების შემთხვევაში, **გადასახადის გადამხდელი არასარეალიზაციოს მიაკუთვნებს ყველა ხარჯს, რომელიც არ არის დაკაშირებული წარმოებასა და რეალიზაციასთან. ეს ხარჯებია:**

- იჯარის (ლიზინგის) ხელშეკრულებით გადაცემული ქონების შენახვის ხარჯები, თუ ამ საქმიანობის მიხედვით შემოსავლები არ აღირიცხება რეალიზაციიდან შემოსავლების შემადგენლობაში;
- ნებისმიერი სახის საეალო ვალდებულების მიხედვით პროცენტები;
- საკუთარი ფასიანი ქაღალდების გამოშვების ორგანიზების ხარჯები, კერძოდ, ფასიანი ქაღალდების ემისიის პროსპექტის მომზადებაზე, ბლანკების დამზადებაზე ან შეძენაზე, ფასიანი ქაღალდების რეგისტრაციაზე; საკუთარი ფასიანი ქაღალდების მომსახურებასთან დაკავშირებული ხარჯები;
- გადასახადის გადამხდელის მიერ შეძენილი ფასიანი ქაღალდების მომსახურებასთან დაკავშირებული ხარჯები;
- სავალუტო ფასეულობებისა და მოთხოვნების (ვალდებულებების) სახით ქონების გადაფასებით წარმოშობილი უარყოფითი საკურსო სხვაობა;

• გადასახადის გადამხდელთან წარმოშობილი თანხობრივი სხვაობა, თუ წარმოშობილი ვალდებულებების და მოთხოვნების თანხა, გაანგარიშებული მხარეების ხელშეკრულებით დადგენილი პირობითი ფულადი ერთეულების კურსის მიხედვით საქონლის (მომსახურების) რეალიზაციის თარიღისათვის, არ ემთხვევა ფაქტობრივად შემოსულ (გადახდილ) თანხას ლარებში.

თანხობრივი სხვაობა აღიარდება ხარჯად:

– გამყიდველთან (გადასახადის გადამხდელთან) – დებიტორული დავალიანების დაფარვის თარიღისათვის, ხოლო წინასწარი გადახდის შემთხვევაში – საქონლის (მომსახურების), ქონებრივი უფლებების რეალიზაციის თარიღისათვის;

– მყიდველთან (გადასახადის გადამხდელთან) – კრედიტორული დავალიანების დაფარვის თარიღისათვის, ხოლო წინასწარი გადახდის შემთხვევაში – საქონლის (მომსახურების), ქონებრივი უფლებების შეძენის თარიღისათვის.

• უცხოური ვალუტის გაყიდვის (ყიდვის) კურსის უცხოურ ვალუტაზე საკუთრების უფლების გადასვლის თარიღისათვის საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი ოფიციალური კურსისაგან გადახრის შედეგად წარმოშობილი უარყოფითი (დადებითი) სხვაობა.

• ექსპლოატაციიდან გამოყვანილი ძირითადი საშუალებების ლიკვიდაციის ხარჯები, აგრეთვე დაუმთავრებელი მშენებლობის ლიკვიდაციის ხარჯები.

ძირითადი საშუალებების ლიკვიდაცია ხორციელდება:

– მორალური და ფიზიკური გაცვეთის შემთხვევაში ჩამოწერის შედეგად;

– ყორს-მაჟორული გარემოებებით გამოწვეული ავარიების, სტიქიური უბედურებების და სხვა საგანგებო სიტუაციებისას ლიკვიდაციის შედეგად;

– სხვა ანალოგიური მიზეზების შედეგად.

• საწარმოო სიმძლავრეების და ობიექტების კონსერვაციასთან დაკავშირებული ხარჯები, მათ შორის დაკონ-

სერვებ'ული საწარმოო სიმძლავრეების და ობიექტების შენახვის ხარჯები.

- სასამართლო ხარჯები და საარბიტრაჟო მოსაკრებლები.
- გა'უქმებ'ული საწარმოო შეკვეთების ხარჯები, აგრეთვე დანახარჯები წარმოებაზე, რომელმაც არ შექმნა პროდ'უქცია.
- ხარჯები ოპერაციებზე, რომლებიც დაკავშირებ'ულია ტარის მოძრაობასთან.
- ხარჯები მოვალის მიერ აღიარებ'ული ან კანონიერ ძალა'ში შეს'ული სასამართლო გადაწ'ყვეტილების საფ'უძველზე მოვალის მიერ გადახდას დაქვემდებარებ'ული ჯარიმების, საჯარიმო და სხვა სანქციების სახით სახელშეკრ'ულებო ან სავალო ვალდებ'ულებების დარღვევისათვის, აგრეთვე მიყენებ'ული ზარალის ანაზღა'ურების ხარჯები.
- ხარჯები გადასახადების სახით, რომლებიც მიეკ'უთვნება მიწ'ოდებ'ულ სასაქონლო-მატერიალ'ურ ფასეულობებს (მომსახ'ურებას), თ'უ კრედიტორ'ული დავალიანება ასეთი მიწ'ოდებისათვის ჩამოწ'ერილია საანგარიშო პერიოდ'ში.
- ბანკების მომსახ'ურების ხარჯები;
- აქციონერთა ყოველწ'ლიური კრების ჩატარების ხარჯები;
- წინა საგადასახადო პერიოდების ზარალი, რომელიც გამოვლინდა მიმდინარე საანგარიშო (საგადასახადო) პერიოდ'ში;
- უიმედო ვალების თანხა;
- შიდასაწარმოო მიზეზებით მოცდენებისაგან დანაკარგები. მოცდენების ხარჯები მოიცავს მატერიალ'ურ დანახარჯებს, ხელფასის დარიცხვას. ა'უცილებელ პირობას წარმოადგენს მოთხოვნა, რომ მოცდენის დაწ'ყებისა და დამთავრების დრო დაფიქსირებ'ული იყოს დამქირავებლის მიერ. მოცდენის დროს საწარმოს მ'უშაკები უნდა იმყოფებოდნენ სამ'უშაო ადგილზე, რაც 'უნდა დაფიქსირდეს შესაბამის დოკ'უმენტებ'ში, კერძოდ, სამ'უშაო დროის გამოყ-

ენების აღრიცხვის ტაბელში. ხარჯებში ჩაირთვება დამნაშავეების მიერ არაკომპენსირებული დანაკარგები მოცდენებისაგან გარე მიზეზებით.

- ხარჯები მატერიალური ფასეულობების დანაკლისის სახით დამნაშავე პირების არარსებობის შემთხვევაში, აგრეთვე ზარალი მიტაცებისაგან, რომლის დამნაშავე პირები დადგენილი არ არის.
- დანაკარგები სტიქიური უბედურების, ხანძრის, ავარიების და სხვა საგანგებო სიტუაციებისაგან. ამ ხარჯების აღიარებისათვის აუცილებელია ინვენტარიზაციის აქტის არსებობა, აგრეთვე დოკუმენტები გარეშე წყაროებიდან, რომლებიც ადასტურებენ სტიქიური უბედურების ფაქტს.

ბუღალტრულ აღრიცხვაში არასარეალიზაციო შემოსავლები განეკუთვნება შემოსულობას, ხოლო არასარეალიზაციო ხარჯები – გასავალს. განსხვავება შესაბამისად ამონაგებისა და ხარჯებისაგან ვლინდება მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში მათი ასახვის წესში. კერძოდ, შემოსულობებში, ამონაგებისაგან განსხვავებით, აისახება მათ მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯების გამოკლებით – ნეტო თანხით, ხოლო გასავლები, ხარჯებისაგან განსხვავებით, – მათთან დაკავშირებული შემოსავლების გარეშე.

მაგალითად, მოიჯარესთან იჯარით აღებული ქონებით სარგებლობისათვის გადახდილი საიჯარო ქირის დარიცხვაზე შედგება გატარება:

დებეტი 7420 „იჯარის ხარჯი“

კრედიტი 3440 „გადასახდელი საიჯარო ქირა“

ხოლო მოიჯარესთან იჯარით გაცემული ქონების სარგებლობისათვის მიღებული საიჯარო ქირის დარიცხვაზე:

დებეტი 1830 „მისაღები საიჯარო ქირა“

კრედიტი 8150 „შემოსავალი იჯარიდან“.

საგადასახადო მიზნებისათვის აუცილებელია, რომ საწარმოს გააჩნდეს დამტკიცებული: საანრიცხვო პოლიტიკა; დოკუმენტბრუნვის სქემა, რომელიც განსაზღვრავს ინფორმაციის წყაროებს საგადასახადო აღრიცხვისათვის და საგადასახადო აღრიცხვის რეგისტრები.

ტრადიციულად საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკაში აისახება მეთოდები, რომლებსაც იგი გამოიყენებს სააღრიცხვო მუშაობაში. იმისგან დამოუკიდებლად, საწარმო იყენებს დამოუკიდებელ საგადასახადო რეგისტრებს თუ საგადასახადო აღრიცხვაში სარგებლობს ბუღალტრული რეგისტრებით, საგადასახადო და ბუღალტრული რეგისტრების ურთიერთქმედება, ბუღალტრული რეგისტრების ადგილი საგადასახადო აღრიცხვაში განსაზღვრული უნდა იყოს მის სააღრიცხვო პოლიტიკაში. წინააღმდეგ შემთხვევაში საწარმო შეიძლება მოხვდეს არასასიამოვნო სიტუაციაში, როცა ის შეიძლება დაადანაშაულონ იმაში, რომ არ გააჩნია აღრიცხვის სისტემა, რომელიც უზრუნველყოფს შემოსავლებისა და ხარჯების, აგრეთვე გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტების შესახებ აუცილებელი ინფორმაციის მიღებას. ამ შემთხვევაში, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს გადასახადის ოდენობის დადგენის მიზნით უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელს გადასახადი დაარიცხოს არსებული მასალების საფუძველზე შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით. ამ არასასიამოვნო სიტუაციიდან თავის ასარიდებლად, გადასახადის გადამხდელმა შესაბამისი ბრძანებით (განკარგულებით) საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკაში აუცილებლად უნდა დაამტკიცოს საგადასახადო აღრიცხვის წარმოების წესი.

საგადასახადო აღრიცხვის მონაცემების საფუძველზე გადასახადის გადამხდელი ავსებს მოგების ან საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციის ფორმას.

3. აუცილებელია თუ არა დამოუკიდებელი საგადასახადო აღრიცხვის ორგანიზება?

საქართველოში მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობა გადასახადის გადამხდელებთან საგადასახადო აღრიცხვის დამოუკიდებელი სისტემის ორგანიზების აუცილებლობას განაპირობებს, ვინაიდან გადასახადის გადამხდელები ვალდებულნი არიან განსაზღვრონ მოგების (საშემოსავლო) გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი ყოველი საანგარიშგებო (საგადასახადო) პერიოდის შედეგების მიხედვით არა ბუღალტრული, არამედ საგადასახადო აღრიცხვის მონაცემების საფუძველზე. თავის მხრივ საგადასახადო აღრიცხვაში იგულისხმება საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესის შესაბამისად დაჯგუფებული პირველადი დოკუმენტების მონაცემების საფუძველზე მოგების გადასახადით დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრისათვის საჭირო ინფორმაციის განზოგადების სისტემა.

ბუღალტრული აღრიცხვისაგან განსხვავებით, რომელიც მრავალმიზნობრივი სისტემაა, საგადასახადო აღრიცხვას აქვს ერთადერთი მიზანი – მოგების (შემოსავლის) გაანგარიშება. ცხადია, მოგების გაანგარიშება ბუღალტრული აღრიცხვის მიზანიცაა. მაგრამ ერთი და იმავე სამეურნეო ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავლებიდან საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ხარჯების გამოქვითვის თავისებურებები განაპირობებს იმას, რომ **მოგება ბუღალტრულ აღრიცხვაში და მოგება საგადასახადო აღრიცხვაში, ანუ ბუღალტრული და საგადასახადო მოგება ერთმანეთს არ ემთხვევა.** კერძოდ, ბუღალტრული (საარიცხვო) მოგება არის საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის თანხა საგადასახადო ხარჯის გამოქვითამდე, საგადასახადო (დასაბეგრი) მოგება კი – საგადასახადო კოდექსის წესებით განსაზღვრული საანგარიშგებო პერიოდის მოგება (ზარალი), რომლიდანაც გადაიხდება მოგების გადასახადი.

მიზნების განსხვავება იწვევს ბუღალტრული და საგადასახადო აღრიცხვის წინაშე მდგარი ამოცანების განსხვავებასაც.

ბუღალტრული აღრიცხვის წინაშე მდგარი ამოცანებია:

- საწარმოს (ორგანიზაციის) საქმიანობის შესახებ სრული და უტყუარი ინფორმაციის ფორმირება;
- მართვის მიზნებისათვის საჭირო ინფორმაციის მიღება;
- სამეურნეო საქმიანობის უარყოფითი შედეგების თავიდან არიდება.

საგადასახადო აღრიცხვის ამოცანებს უფრო პრაგმატული და მკაფიოდ განსაზღვრული ხასიათი აქვთ. ეს ამოცანებია:

- შემოსავლების განსაზღვრა საგადასახადო აღრიცხვის მოთხოვნათა შესაბამისად;
- ხარჯების განსაზღვრა საგადასახადო აღრიცხვის მოთხოვნათა შესაბამისად;
- მოგების გადასახადით დასაბეგრი ბაზის გაანგარიშება;
- მოგების გადასახადის დეკლარაციის შევსება.

აშკარაა, რომ საგადასახადო აღრიცხვის ამოცანები უფრო ვიწროა ბუღალტრული აღრიცხვის ამოცანებთან შედარებით. არსობრივად, საგადასახადო აღრიცხვის მიზანი – მოგების გაანგარიშება – ბუღალტრულ აღრიცხვაში პირველი ამოცანის მხოლოდ ერთ-ერთი შემადგენელია.

რამდენადაც მოგება დაბეგვრის მიზნებისათვის – ეს არის საგადასახადო აღრიცხვის წესებით სპეციალურად ჩამოყალიბებული მაჩვენებელი, იმდენად **საწარმოს (ორგანიზაციის) წინაშე დგება რთული საკითხი: რამდენად აუცილებელია დამოუკიდებელი საგადასახადო აღრიცხვის ფორმირება.** ვინაიდან საგადასახადო აღრიცხვა ბუღალტრულ აღრიცხვას მხოლოდ ცალკეული მაჩვენებლების მიხედვით ემთხვევა (შეიძლება არც დაემთხვეს), გადასახადის გადამხდელი იძულებული ხდება, სავალდებულო ბუღალტრულ აღრიცხვასთან ერთად, ჩამოაყალი-

ბოს საგადასახადო აღრიცხვის სისტემაც, ასეთი აღრიცხვის ნორმებისა და წესების გამოყენების თანმიმდევრულობის პრინციპიდან გამომდინარე.

საგადასახადო აღრიცხვა ხორციელდება გადასახადის გადამხდელის მიერ საანგარიშგებო (საგადასახადო) პერიოდში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების შესახებ სრული და უტყუარი ინფორმაციის ფორმირების მიზნით, აგრეთვე შინა და გარე მომხმარებლების ინფორმაციით უზრუნველსაყოფად გადასახადის გაანგარიშების სისწორეზე, სისრულეზე, თავისდროულობაზე და ბიუჯეტში გადახდაზე კონტროლისათვის.

საგადასახადო აღრიცხვის წარმოების წესი დგინდება გადასახადის გადამხდელის მიერ დაბეგვრის მიზნებისათვის სააღრიცხვო პოლიტიკაში და მტკიცდება ხელმძღვანელის შესაბამისი ბრძანებით (განკარგულებით). ამგვარი სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა მოიცავდეს აგრეთვე ცალკეულ დებულებებს, რომლებიც ეხება სხვა გადასახადების გაანგარიშების წესებს.

დაბეგვრის მიზნებისათვის ცალკეული სამეურნეო ოპერაციების და (ან) ობიექტების აღრიცხვის წესის ცვლილება ხორციელდება გადამხდელის მიერ გადასახადების და მოსაკრებლების ან აღრიცხვის გამოყენებული მეთოდების შესახებ კანონმდებლობაში ცვლილებების და დამატებების შეტანის შემთხვევაში. აღრიცხვის გამოყენებული მეთოდების ცვლილებებისას გადაწყვეტილება დაბეგვრის მიზნებისათვის სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილებების შეტანის თაობაზე მიიღება ახალი საგადასახადო პერიოდის დასაწყისიდან, ხოლო გადასახადების და მოსაკრებლების შესახებ კანონმდებლობაში ცვლილებებისას – ამ ცვლილებების ძალაში შესვლის მომენტიდან.

იმ შემთხვევაში, თუ საწარმომ (ორგანიზაციამ) დაიწყო ახალი სახის საქმიანობა, ის აგრეთვე ვალდებულია განსაზღვროს და ასახოს სააღრიცხვო პოლიტიკაში ამ სახის საქმიანობის დაბეგვრის მიზნებისათვის ასახვის პრინციპები და წესი.

დასაბეგრი ბაზის გაანგარიშების იდეალური ვარიანტი გულისხმობს საგადასახადო აღრიცხვის რეგისტრებში პირველადი დოკუმენტებიდან ინფორმაციის თანმიმდევრულ დაგროვებასა და განზოგადებას მიღებული შემოსავლებისა და გაწეული ხარჯების დასაბეგრი ბაზის გაანგარიშებაში ასახვით. მაგრამ საგადასახადო კანონმდებლობა არ მოითხოვს აბსოლუტურად დამოუკიდებელი საგადასახადო აღრიცხვის სისტემის შექმნას. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 93-ე მუხლი გადასახადის გადამხდელს ავალდებულებს აწარმოოს საარღრიცხვო დოკუმენტაცია საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად იმ ოპერაციებზე, რომლებიც წარმოშობს:

ა) აღნიშნული პირის საგადასახადო ვალდებულებას;

ბ) აღნიშნული პირის მიერ გადასახადის დაკავების ვალდებულებას;

გ) აღნიშნული პირის მიერ საგადასახადო დაბეგვრასთან დაკავშირებით მონაცემების წარდგენის ვალდებულებას.

პირველად საგადასახადო დოკუმენტად მიიჩნევა წერილობითი საბუთი, რომელშიც უნდა აღინიშნოს:

ა) დოკუმენტის დასახელება;

ბ) დოკუმენტის შედგენის თარიღი;

გ) დოკუმენტის ნომერი, რომლის განმეორება აკრძალულია;

დ) სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეთა რეკვიზიტები (ფიზიკური პირის შემთხვევაში – სახელი და გვარი, გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი (ასეთის არსებობის შემთხვევაში), საცხოვრებელი ადგილის მისამართი, პირადობის დამადასტურებელი დოკუმენტის ნომერი, დოკუმენტის გამცემი ორგანოს დასახელება და მისი გაცემის თარიღი; სხვა პირის შემთხვევაში – პირის სრული დასახელება, მისი მისამართი, გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი);

ე) სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი;

ვ) გადაცემული საქონლის/მომსახურების დასახელება (სრული ჩამონათვალი), მისი ოდენობა და ზომის ერთეუ-

ლი (თუ შესაძლებელია მისი ოდენობისა და ზომის განსაზღვრა);

ზ) გადაცემული საქონლის/მომსახურების ღირებულება (ჩამონათვალის მიხედვით);

თ) აქციზისა და დღგ-ის თანხა (აქციზურ საქონელზე);

ი) დღგ-ის თანხა (დღგ-ით დასაბეგრ არააქციზურ საქონელზე/მომსახურებაზე);

კ) სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეთა ან მათი უფლებამოსილი წარმომადგენლების სახელი, გვარი და ხელმოწერა.

პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი დგება არანაკლებ ორ იდენტურ ეგზემპლარად, რომელთაგან ერთი რჩება პირს, რომელმაც შეადგინა და გასცა აღნიშნული დოკუმენტი, ხოლო მეორე გადაეცემა და ინახება იმ პირთან, რომლისთვისაც განკუთვნილია ეს დოკუმენტი.

ზოგიერთი სახის საქმიანობის განმახორციელებელ გადასახადის გადამხდელს, თუ ასეთი საქმიანობისათვის გათვალისწინებულია დაბეგვრის განსხვავებული პირობები, საქართველოს ფინანსთა მინისტრმა შეიძლება დაუდგინოს ზოგიერთი სახის საქმიანობასთან დაკავშირებული შემოსავლებისა და ხარჯების განცალკევებულად აღრიცხვის ვალდებულება.

ზოგიერთი სახის საქმიანობასთან დაკავშირებული შემოსავლები და ხარჯები დადასტურებულ უნდა იქნეს სააღრიცხვო დოკუმენტაციით.

იმ შემთხვევაში, თუ ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრებში არსებული ინფორმაცია არასაკმარისია დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრისათვის, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს შეევსოს ბუღალტრულ აღრიცხვაში გამოყენებული რეგისტრები დამატებითი რეკვიზიტებით, ანდა აწარმოოს საგადასახადო აღრიცხვის დამოუკიდებელი რეგისტრები. საგადასახადო კანონმდებლობა საშუალებას აძლევს გადასახადის გადამხდელს დასაბეგრი ობიექტის შესახებ ინფორმაცია მიიღოს ან საგადასახადო აღრიცხვის მონაცემების საფუძველზე, ან ბუღალტრული აღრიცხ-

ვის შესაძლებლობების გამოყენებით. საჭიროების მიხედვით გადამხდელს შეუძლია დამატებითი რეგისტრების ფორმირება და საანგარიშგებო ინფორმაციის დამატებითი დამუშავება დაბეგვრის მიზნებისათვის.

ამრიგად, **დამოუკიდებელი საგადასახადო აღრიცხვის სისტემის (რეგისტრების, დოკუმენტბრუნვის და ა.შ.) უქონლობა არ ნიშნავს საგადასახადო აღრიცხვის, როგორც ასეთის, არარსებობას. დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრისათვის სისტემის ფორმირებისას საწარმოს (ორგანიზაციას) შეუძლია სხვადასხვა სტრატეგიის რეალიზება.**

შეიძლება ჩამოვაყალიბოთ სტრატეგიის სამი ვარიანტი, რომელიც შეუძლია განახორციელოს საწარმომ (ორგანიზაციამ) საგადასახადო აღრიცხვის სისტემის აგებისას:

1. ბუღალტრული და საგადასახადო აღრიცხვის უნიფიკაცია;

2. დამოუკიდებელი საგადასახადო აღრიცხვის შექმნა;

3. ბუღალტრული აღრიცხვის ინფორმაციის გამოყენება საგადასახადო აღრიცხვის მიზნებისათვის.

სტრატეგიის პირველი ვარიანტი თითქოს ყველაზე მიმზიდველია და ამის მიზეზი არა მარტო ის არის, რომ საწარმომ შეიძლება დაზოგოს რესურსები, არამედ ისიც, რომ ბუღალტრული აღრიცხვა წარმოადგენს დაბალანსებულ, დროით შემოწმებულ სისტემას. ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის გამოყენებას მინიმუმამდე დაჰყავს ტექნიკური შეცდომები, ინფორმაციის დაკარგვა და ა.შ. მაგრამ სტრატეგიის ამ ვარიანტის რეალიზაციას გააჩნია თავისი ნაკლოვანებებიც:

– განსხვავებები აღრიცხვის ობიექტების გაანგარიშების მეთოდებსა და შეფასებაში ისეთია, რომ პრაქტიკულად სისტემების მონაცემთა სრული იდენტურობის უზრუნველყოფა თითქმის შეუძლებელია;

– მოცემული სტრატეგიის რეალიზაციის ფარგლებში

მისწრაფება ბუღალტრული და საგადასახადო აღრიცხვის მეთოდების უნიფიკაციაზე ხელს უშლის საწარმოს გამოიყენოს ის შესაძლებლობები, რომელსაც იძლევა საგადასახადო კოდექსი ეფექტური საგადასახადო დაგეგმვის განხორციელებისათვის.

საწარმოთა უმრავლესობისათვის ბუღალტრული და საგადასახადო აღრიცხვის სრული დამთხვევა შეუძლებელია. დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთების, მზა და გადატვირთული პროდუქციის განსაზღვრის საგადასახადო მეთოდები არ ემთხვევა იმ მეთოდებს, რომლებსაც იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვა.

სტრატეგიის მეორე ვარიანტის რეალიზაცია თითქოს ყველაზე ოპტიმალურია ბუღალტრული და საგადასახადო აღრიცხვის წინაშე მდგარი ამოცანების სრული და სწრაფი შესრულების შესაძლებლობის თვალსაზრისით. მაგრამ მოცემულ ვარიანტსაც გააჩნია სერიოზული ნაკლოვანებები:

– აღრიცხვის პარალელური სისტემის შექმნა მნიშვნელოვან დანახარჯებს საჭიროებს საწარმოს მხრიდან;

– დამოუკიდებელი საგადასახადო აღრიცხვის სისტემის შექმნა რთულია და აღრიცხვის რიგით მუშაკს ვერ დააკისრებ.

საქართველოს კანონმდებლობა მთავარ ბუღალტერს აკისრებს პასუხისმგებლობას საბუღალტრო აღრიცხვის საეროო მეთოდოლოგიური პრინციპების დაცვაზე, სააღრიცხვო პოლიტიკის ფორმირებაზე, სრული და უტყუარი ბუღალტრული ანგარიშგების თავისდროულ წარდგენაზე, მაგრამ არ აკისრებს პასუხისმგებლობას დამოუკიდებელი საგადასახადო აღრიცხვის შექმნაზე.

თუ საწარმოს სურს დამოუკიდებელი საგადასახადო აღრიცხვის შექმნა, მას შეუძლია ან მოახდინოს ბუღალტრული აღრიცხვის მარტივი კოპირება ანგარიშების შემუშავებით საგადასახადო აღრიცხვის მოთხოვნების შესაბამისად, ანდა ისარგებლოს საგადასახადო რეგისტრების

იმ სისტემით, რომელიც მოცემულია „მოგების გადასახადის წლიური დეკლარაციის შევსების წესის შესახებ“ ინსტრუქციაში, და განახორციელოს დამოუკიდებელი საგადასახადო აღრიცხვის სისტემის შექმნა.

სტრატეგიის მესამე ვარიანტი ყველაზე გამართლებულად გვესახება, რამდენადაც საგადასახადო აღრიცხვის სრულიად ავტონომიური სისტემის შექმნა არარაციონალურია. გარდა ამისა, მესამე ვარიანტი ყველაზე ადვილად ტრანსფორმირებადია, რადგან დასაბეგრი მოგების განსაზღვრისას ინფორმაციის განზოგადებისათვის ბაზას სწორედ ბუღალტრული აღრიცხვის პირველადი დოკუმენტები შეადგენენ. განსხვავებები ბუღალტრულ და საგადასახადო აღრიცხვაში მომავალში, ალბათ, გაიზრდება, მაგრამ გადასახადის გადამხდელს მოუწევს მხოლოდ თანდათანობით შეცვალოს ბუღალტრული აღრიცხვის ის წესები, რომლებიც ვერ უზრუნველყოფენ დასაბეგრი ბაზის გაანგარიშებას.

ზემოთ განხილული სტრატეგიებიდან რომელიმეს რეალიზების შემთხვევაში საწარმოს ხელმძღვანელი გამოსცემს შესაბამის ბრძანებას. ქვემოთ წარმოდგენილია ასეთი ბრძანების მაგალითი.

ბრძანება №—

საგადასახადო მიზნებისათვის სს „პროგრესის“ მიერ 2008 წელს გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ

ქ. თბილისი **„—“———— 2007 წ.**

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნების შესრულებისა და სააქციო საზოგადოებაში საგადასახადო აღრიცხვის ორგანიზების ერთიანი პრინციპების უზრუნველყოფის მიზნით ვბრძანებ:

1. საგადასახადო აღრიცხვის ორგანიზებისათვის პასუხისმგებლობა დაეკისროს მთავარ ბუღალტერს.

2. საგადასახადო აღრიცხვის წარმოებისათვის გამოიყოს ცალკე სამუშაო ადგილი და საშტატო განრიგში შეტანილი იქნეს საგადასახადო აღრიცხვის ბუღალტრის თანამდებობა.

3. დამატებული ღირებულების გადასახადის გაანგარიშების მიზნით რეალიზაციის თარიღად ჩაითვალოს საქონლის/მომსახურების მიწოდების მომენტი, ხოლო საქონლის მიწოდებისას, რომელსაც თან ახლავს გადატვირთვა – საქონლის გადატვირთვის მომენტი.

4. საქონლის/მომსახურების რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგები მოგების გადასახადით დაბეგვრის მიზნებისათვის განისაზღვროს დარიცხვის მეთოდით.

5. საგადასახადო აღრიცხვა განხორციელდეს ელექტრონული წესით პერსონალური კომპიუტერის გამოყენებით და საგადასახადო აღრიცხვის სააღრიცხვო რეგისტრების დუბლირებით ქაღალდის მატარებლებზე.

6. საქონლის დამზადებისას გამოყენებული ნედლეულისა და მასალების შეფასება მოხდეს ᲨᲘᲨᲝᲡ მეთოდით, რეალიზებული საქონლისა კი – საქონლის თითოეული ერთეულის ღირებულების მიხედვით.

7. ობიექტების მიხედვით გამოყენებული იქნეს ამორტიზაციის წრფივი მეთოდი.

8. პირდაპირი ხარჯები განაწილდეს დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთებზე გეგმური თვითღირებულების მიხედვით გაანგარიშებიდან გამომდინარე.

9. საეჭვო ვალების რეზერვი და რეზერვი საგარანტიო რემონტზე არ შეიქმნას.

დირექტორი "_____"

4. რა სახის საგადასახადო შეცდომებს უშვებენ ბუღალტრები?

პრაქტიკაში ხშირია შემთხვევები, როდესაც გადასახადის გადამხდელებს ბუღალტრული და საგადასახადო აღრიცხვისას, გადასახადების გაანგარიშებისას ან დეკლარაციების შევსებისას მოსდით ამა თუ იმ სახის შეცდომები. საგადასახადო შეცდომების ყველაზე მეტად გავრცელებული ტიპებია:

I. მექანიკური შეცდომები.

გადასახადების არასწორი გაანგარიშების მიზეზები უმრავლეს შემთხვევაში დაკავშირებულია არა საწარმოს ან ორგანიზაციის ხელმძღვანელის (დირექტორის) ან მთავარი ბუღალტრის დანაშაულებრივ ქმედებასთან, თავი აარიდონ საგადასახადო ვალდებულების სრულად ან ნაწილობრივ შესრულებას, არამედ ელემენტარულ უყურადღებობასთან, ან საგადასახადო კანონმდებლობის არცოდნასთან, ან სიახლეების გაგების სიძნელეებთან (რაც მუდმივად ცვალებადი კანონმდებლობის პირობებში სულაც არ არის გასაკვირი). ასე, მაგალითად, ფრიად გავრცელებულია შეცდომები გათვლებში – მარტივი მათემატიკური ოპერაციები ხშირად არასწორად არის შესრულებული. მართლაც, ზოგჯერ ძნელია პირდაპირი ხარჯების „სვეტებად" განაწილება დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთების მიხედვით, ბუღალტრული აღრიცხვის შედეგების საგადასახადო აღრიცხვასთან მისადაგება და ა.შ. ასეთი შეცდომები, მიუხედავად იმისა, რომ ყველაზე მარტივი სახისაა, მაინც „სისხლს უშრობს" როგორც ბუღალტრებს, ისე იურისტებს, რომლებიც ცდილობენ დაიცვან თავისი საწარმოს/ორგანიზაციის ინტერესები სასამართლოში. მაგალითად, ადგილი ჰქონდა შემთხვევას, როცა ბუღალტერმა უყურადღებობის გამო მოგების გადასახადის თანხის განსაზღვრისას დასაბეგრი ბაზა გაამრავლა არა 20%-ზე, არამედ 2%-ზე.

აღსანიშნავია, რომ კომპიუტერული და სპეციალიზებული ბუღალტრული პროგრამების განვითარების კვალობაზე საგადასახადო დეკლარაციაში ან/და გაანგარიშებებში არასწორი არითმეტიკული მოქმედებებით დაშვებული შეცდომების რაოდენობა მნიშვნელოვნად მცირდება.

II. სიტუაციური შეცდომები.

საწარმოს ან ორგანიზაციის მიმდინარე საქმიანობაში არც თუ ისე იშვიათად წარმოიშობა სიტუაციები, რომლებთანაც ბუღალტერს მანამდე შეხება არ ჰქონია და რომლებისთვისაც მას არ გააჩნია მოქმედებათა შემუშავებული და დამტკიცებული ალგორითმი. ასეთ შემთხვევებში ბუღალტერი, არასწორად ან არათავისდროულად გაიანგარიშებს რა გადასახადებს, თავის საწარმოს/ორგანიზაციას აყენებს საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის და შესაბამისად საურავის და ჯარიმების გადახდევინების წინაშე.

საიდუმლოს არ წარმოადგენს ის ფაქტი, რომ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა გადასახადების და მოსაკრებლების შესახებ იდეალური არ არის. ამიტომ სიტუაციური შეცდომების წარმოშობა ძირითადად დაკავშირებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მუხლების რთულად ფორმულირებულობასა და გამოყენებადობასთან, რომლებიც ან არ არეგულირებენ შესაბამის სიტუაციებს, ან არეგულირებენ ნორმალური ადამიანისათვის ნაკლებად გასაგები ენით, ანუ მათი გამოყენება გართულებულია.

მაგალითად, დამატებული ღირებულების გადასახადის (დღგ) გაანგარიშებისას წარმოშობილ სიტუაციურ შეცდომებს შორის შეიძლება გამოიყოს შეცდომები: საგადასახადო ჩათვლების გამოყენებისას; დღგ-ს გაანგარიშებისას, რაც დაკავშირებულია მომსახურე წარმოებების და მეურნეობების საქმიანობასთან, საკუთარი მოხმარებისათვის საქონლის/მომსახურების, მათ შორის სამშენებლო-სამონტაჟო სამუშაოების, გადაცემასთან; ქონებრივი უფლებების გადაცემის ოპერაციებისას, საინვესტიციო საქმიანობის განხორციელებისას, კონკრეტული ოპერაციების ფინანსურ მომსახურებაზე არასწორად მიკუთვნებასთან.

სირთ'ულეებს და შესაბამისად შეცდომებს იწვევს საქონლის/მომსახ'ურების მიწოდების ადგილის განსაზღვრა ისეთ სიტ'უაციებში, როგორიცაა კომისიის გარიგებები, აგენტირების ხელშეკრ'ულებები 'უცხო'ური ელემენტის მონაწილეობით, აგრეთვე ჩათვლის 'უფლების წარმოშობის მომენტის განსაზღვრა რო'ულ სქემებში (მოთხოვნის 'უფლების დათმობის, თამას'უქების გამო'ყენებით), 'ურთიერთჩათვლები ს'უბიექტებთან, რომლებიც არ წარმოადგენენ დღგ-ს გადამხდელებს.

მოგების გადასახადის მიხედვით რთ'ულ სიტ'უაციებს წარმოშობს ფასიანი ქაღალდების ოპერაციების დაბეგვრა, საამორტიზაციო ჯგ'უფების მიხედვით ძირითადი საშ'უალებების არამართლ'ზომიერი კლასიფიკაცია, ხარჯების შემაღგენლობაში იმ დანახარჯების აღრიცხვა, რომლებიც არ აკმაყოფილებენ საგადასახადო კოდექსით დადგენილი გამოქვითვების კრიტერი'უმებს. მაგალითად, მოგების გადასახადის მიზნებისათვის წარმომადგენლობითი და სამივლინებო ხარჯები გაითვალის'წინება (გამოიქვითება) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ განსაზღვრ'ული ნორმის ფარგლებ'ში (განსხვავებით ბ'უღალტრ'ული აღრიცხვის წესებისაგან, რომელთა მიხედვით ასეთი ხარჯები სრ'ულად გამოიქვითება). დასაბეგრი ბაზის გაანგარიშებისას ხარჯების გამოქვითვების მცდარი აღრიცხვა იწვევს ბი'უჯეტ'ში გადასახდელი საშემოსავლო ან მოგების გადასახადის თანხის შემცირებას.

III. სისტემური შეცდომები.

სისტემ'ური შეცდომები არსობრივად სიტ'უაცი'ური შეცდომების განვითარებაა, რადგან გადასახადის თანხა არასწორად გაიანგარიშება ერთი და იმავე, საწარმოს/ორგანიზაციის საქმიანობაში ხშირად განმეორებადი ოპერაციების ან ოპერაციათა ჯგ'უფის განხორციელებისას. ასეთი შეცდომები ყველაზე მნიშვნელოვანია შედეგების მიხედვით, რამდენადაც ერთი და იგივე შეცდომა სისტემატ'ურად მეორდება და განუხრელად ზრდის გადასახდელი გადა-

სახადის, საურავის და ჯარიმების თანხებს. როგორც წესი, ამგვარი შეცდომები წარმოიშობა მაშინ, როცა იქმნება ბიზნესის ესა თუ ის მიმართულება (მოქმედი საწარმოს ფარგლებში ან ახალი საწარმოს რეგისტრაციის გზით) და თავდაპირველად შეცდომით მიცემული ალგორითმი კვლავ და კვლავ მეორდება – პირველ საგადასახადო ან აუდიტორულ შემოწმებამდე. მაგალითად, რეპოს გარიგებები ან საქონლის საექსპორტოდ მიწოდება საწარმოსათვის გახდა ნორმა, მაგრამ ამ ოპერაციის საგადასახადო აღრიცხვაში ასახვასთან დაკავშირებული შეცდომა, დაშვებული სულ დასაწყისში, წესად იქცა და იკვლავწარმოება.

ზემოთ აღნიშნულ შეცდომებთან ბრძოლის ძირითადი მეთოდი, რა თქმა უნდა, არის საწარმოს/ორგანიზაციის ბუღალტერთა და იურისტთა კვალიფიკაციის მუდმივი ამაღლება ანდა კვალიფიცირებული აუდიტორებისა და ბუღალტერ-ექსპერტების დახმარება. განსაკუთრებით უნდა გირჩიოთ საგადასახადო შეცდომების შიდასაფირმო აღრიცხვის შემოღება, რამდენადაც **შეცდომების შესახებ მონაცემების სისტემატიზაცია და ანალიზი, ზომების მიღება მათი გამომწვევი მიზეზების აღმოსაფხვრელად (აღრიცხვის მეთოდოლოგიის გასწორება, კორექტივების შეტანა ბუღალტრულ პროგრამაში და ა.შ.) – ყველაზე უფრო ოპერატიული და იაფი ხერხია გადასახადების გაანგარიშებისას როგორც განმეორებითი, ისე ახალი შეცდომების დაშვებისაგან თავის ასარიდებლად.** შეცდომების შიდასაფირმო აღრიცხვის წარმოება ფრიად საჭიროა გადასახადის სახეების მიხედვითაც, რამდენადაც ეს საშუალებას იძლევა განისაზღვროს ყველაზე სუსტი ადგილები გადასახადის გაანგარიშების ჯაჭვში და მიღებული იქნას შესაბამისი ზომები – გაიგზავნოს ბუღალტერი სწავლებაზე თუ მოხდეს დამატებით კიდევ ერთი ბუღალტრის დაქირავება და სხვა. გარდა ამისა, ასეთი აღრიცხვა შესაძლებლობას იძლევა დაიწყოს კონკრეტული გადასახადის გაანგარიშებისას

წარმოშობილი შეცდომების უფრო ღრმა შესწავლა, სახელდობრ, გამოეკლინდეს გადასახადის გაანგარიშების კონკრეტული სტადია, სადაც შეცდომები წარმოიშობა. ეს შესაძლოა იყოს დაბეგვრის ობიექტის არსებობის ან არარსებობის ფაქტის მცდარი განსაზღვრა, დასაბეგრი ბაზის არასწორი გაანგარიშება, გადასახადის სპეციალური ნაკვეთის გამოუყენებლობა, საგადასახადო შეღავათის არასწორად გამოყენება და ა.შ.

თუ შეცდომა დაშვებულია, მისი გამოსწორების გზა მარტივია – საჭიროა დაზუსტებული და შესწორებული საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენა. აქ შესაძლებელია შემდეგი შემთხვევები:

ა) თუ დაზუსტებული დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოს წარედგინება საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის ამოწურვამდე, მაშინ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის შესაბამისად, შეცვლილი საგადასახადო დეკლარაცია ჩაითვლება თავდაპირველად წარდგენილად და გადასახადის გადამხდელის მიმართ არანაირი საგადასახადო სანქცია არ წარმოიშობა;

ბ) თუ დაზუსტებული დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოს წარედგინება დეკლარაციის წარდგენის ზღვრული ვადის გასვლის შემდეგ, მაგრამ მანამდე, სანამ გადამხდელი მიიღებდა შეტყობინებას გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ, მაშინ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 95-ე მუხლის მე-8 ნაწილის შესაბამისად, იგი ჩაითვლება შესწორებულ დეკლარაციად და გადასახადის გადამხდელის მიმართ თავდაპირველად არასწორად ნაჩვენები და შემდეგ შესწორებული ინფორმაციისთვის, საურავის გარდა, საგადასახადო სანქციები არ გატარდება.

გ) თუ დაზუსტებული დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოს წარედგინება დეკლარაციის წარდგენის ზღვრული ვადის გასვლის შემდეგ, მაგრამ მას შემდეგ, რაც გადასახადის გადამხდელმა შეიტყო საგადასახადო ორგანოს მიერ შეცდომის აღმოჩენის შესახებ ან მის ობიექტში გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დანიშვნის შესახებ, მა-

შინ იმ პირობით, რომ იგი გადაიხდის გადასახადის კუთვნილ თანხას, შესაძლოა მას დაეკისროს ჯარიმის გადახდა შემოსავლებისა და ხარჯების, აგრეთვე გადასახადებით დასაბეგრი სხვა ობიექტების აღრიცხვის წესის დარღვევისათვის 1000 ლარის ოდენობით სიტუაციური შეცდომისას და 3000 ლარის ოდენობით სისტემური შეცდომისას.

ღ) თუ დეკლარაციის წარდგენის ზღვრული ვადა გასულია და დეკლარაცია არ არის წარდგენილი, მაშინ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს გადახდება ჯარიმა ამ დეკლარაციის საფუძველზე დამატებით გადასახდელი თანხის 5%-ის ოდენობით ყოველ დაგვიანებულ სრულ (არასრულ) საგადასახადო თვეზე, მაგრამ არანაკლებ 200 ლარისა დეკლარაციის წარუდგენლობის ყოველი სრული (არასრული) თვისათვის.

აშკარაა, რომ დაშვებული შეცდომების გამოსწორების კანონმდებლობით განსაზღვრული გზა არც ისე ხელსაყრელია გადასახადის გადამხდელებისათვის. ამიტომ დაზუსტებული დეკლარაციის წარდგენის თაობაზე გადაწყვეტილების მიღებამდე საჭიროა პასუხის მიღება კითხვაზე:

ღირს თუ არა საერთოდ დაზუსტებული დეკლარაციის წარდგენა?

მაგალითად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილია, რომ „საგადასახადო მოთხოვნის“ (გადასახადის ან/და სანქციის თანხის დარიცხვის შესახებ) წარდგენის ხანდაზმულობის ვადაა 6 წელი, რომელიც აითვლება შესაბამისი ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, 2008 წელს საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ შეამოწმონ მხოლოდ 2002-2007 წლები. ამიტომ თუ შეცდომა დაუშვით, ვთქვათ, 2001 წელს, არ ღირს დაზუსტებული დეკლარაციის წარდგენა.

5. საბაზრო ფასები დაბეგვრის მიზნებისათვის

საგადასახადო პრაქტიკა ასვენებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლის ნორმების გამოყენება გარკვეულ სირთულეებს იწვევს. მოწოდებულია რა "არაკეთილსინდისიერ" გადასახადის გადამხდელებთან საბრძოლველად, რომლებიც ცდილობენ **ტრანსფერტული ფასების** (სპეციალური ფასები, რომლებითაც რეალიზდება საქონელი ან მომსახურება ურთიერთდაკავშირებულ პირებს შორის) გამოყენებით დაბეგვრის ოპტიმიზაციას, ამჟამად გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის საქონლის/მომსახურების ფასის განსაზღვრის პრინციპები უფრო მეტ თავსატეხს უნენს იმ საწარმოების ხელმძღვანელებსა და ბუღალტრებს, რომლებიც თავისი საქმიანობის სპეციფიკის გამო იძულებულნი არიან გამოიყენონ მოქნილი საფასო პოლიტიკა თავისი პროდუქციის მიმართ.

საგადასახადო ორგანოებს მხოლოდ ზოგიერთ შემთხვევაში აქვთ უფლება გამოიტანონ მოტივირებული წერილობითი გადაწყვეტილება გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის საბაზრო ფასის გამოყენების შესახებ, კერძოდ მაშინ, თუ პირებს შორის ურთიერთდამოკიდებულებამ გავლენა მოახდინა მათი გარიგების შედეგებზე, ან თუ საგადასახადო ორგანო ასაბუთებს, რომ გარიგების მონაწილეებს შორის გაცხადებული ფასი (დოკუმენტურად დადასტურებული) განსხვავდება ფაქტობრივი (რეალური) ფასისაგან.

იმ პირების ჩამონათვალი, რომლებიც დაბეგვრის მიზნებისათვის ითვლებიან ურთიერთდამოკიდებულ პირებად, დადგენილია საგადასახადო კოდექსის 23-ე მუხლით. ბევრ გადასახადის გადამხდელს მიაჩნია, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ ფასების გამოყენების სისწორის შემოწმება უნდა განხორციელდეს მხოლოდ მას შემდეგ, რაც საგადა-

სახადო ორგანოს განცხადების საფუძველზე სასამართლო აღიარებს პირთა ურთიერთდამოკიდებულების ფაქტს.

სასამართლო პრაქტიკის თანახმად ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მიიჩნევიან:

- საწარმოები, რომელთა დამფუძნებლები არიან ერთი და იგივე ფიზიკური პირები;
- მყიდველი იურიდიული პირის ხელმძღვანელი არის გამყიდველი იურიდიული პირის დამფუძნებელი;
- საწარმოები, რომელთა დამფუძნებლები იმყოფებიან რეგისტრირებულ ქორწინებაში;
- იურიდიული პირი (მოიჯარე) და ფიზიკური პირი (მეიჯარე), რომელიც არის იურიდიული პირის (მოიჯარის) დამფუძნებელი და კომერციული დირექტორი.

თუ საგადასახადო ორგანოების მიერ გარიგების მონაწილეთა მხრიდან საქონელზე/მომსახურებაზე ფასების გამოყენების სისწორის შემოწმებისას დადგინდება ამ ფასების იდენტურ საქონელზე/მომსახურებაზე საბაზრო ფასიდან 20%-ზე მეტად გადახრის ფაქტი გადიდების ან შემცირების მიმართულებით, მაშინ საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია გამოიტანოს მოტივირებული გადაწყვეტილება გადასახადის და საურავის დარიცხვის თაობაზე, რომლებიც გაიანგარიშება ისეთნაირად, ამ გარიგების შედეგები შეფასებული რომ ყოფილიყო შესაბამის საქონელზე/მომსახურებაზე საბაზრო ფასების გამოყენებიდან გამომდინარე.

გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის გამოიყენება გარიგებაში დოკუმენტურად დადასტურებული საქონლის/მომსახურების ფაქტობრივი ფასი, თუ საგადასახადო კოდექსით საბაზრო ფასის ან სხვა ღირებულების გამოყენება არ არის გათვალისწინებული. ეს ნიშნავს, რომ საქონელზე/მომსახურებაზე ფასების დადგენისას გადასახადის გადამხდელს გააჩნია "უდანაშაულობის პრეზუმპცია".

ამრიგად, გადასახადის გადამხდელის მიერ გამოყენებული ფასების საბაზრო ფასებთან შეუსაბამობის მტკიცების ტვირთი მთლიანად ეკისრება საგადასახადო ორგანოს.

საბაზრო ფასები დაბეგვრის მიზნებისათვის განისაზღვრება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლის 2-9 ნაწილებით გათვალისწინებული წესით. ეს ნაწილები შეიცავს:

- კრიტერიუმებს, რომელთა მიხედვითაც საქონლის/მომსახურების ფასი ითვლება საბაზროდ;
- საქონლის/მომსახურების ბაზრის განსაზღვრას;
- საბაზრო ფასების განსაზღვრის წესებს;
- საბაზრო ფასების სახეებს;
- ბარტერული ოპერაციებისას ფასების დადგენის წესს.

იდენტური საქონლის განმარტება მოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის მე-16 ნაწილში, ხოლო **მსგავსი საქონლის** განმარტება – ამავე მუხლის მე-17 ნაწილში. მიუხედავად მოჩვენებითი სისრულისა და დეტალურობისა, ფასების განსაზღვრასთან დაკავშირებული საკანონმდებლო დებულებები შეიცავს რიგ ხარვეზსა და გაუგებრობას, რაც იწვევს სადავო სიტუაციებს საგადასახადო ორგანოების მიერ შესაბამისი (ფასებთან დაკავშირებული) შემოწმებების ჩატარებისას.

საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასად ითვლება ფასი, რომელიც ყალიბდება საქონლის/მომსახურების ბაზარზე იდენტური (ხოლო მისი არარსებობის შემთხვევაში – მსგავსი) საქონლის/მომსახურების მოთხოვნისა და მიწოდების ურთიერთზემოქმედების შედეგად და შესაბამის ბაზარზე იმ პირებს შორის დადებული გარიგების საფუძველზე, რომლებიც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 23-ე მუხლის მიხედვით არ არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები. ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგება მხედველობაში მიიღება მხოლოდ იმ პირობით, რომ მათი ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას არ მოახდენს ასეთი გარიგების შედეგებზე (სსკ, მუხლი 22.2).

საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასის განსაზღვრისას გამოიყენება საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასების შესახებ ინფორმაციის ოფიციალური წყაროები, აღმას-

რულებელი ხელისუფლების შესაბამისი ორგანოების საინფორმაციო ბაზა, საგადასახადო ორგანოებისათვის გადასახადის გადამხდელთა მიერ მიწოდებული ინფორმაცია, აგრეთვე სხვა სარწმუნო ინფორმაცია (სსკ, მუხლი 22.7).

თავიდანვე ჩნდება კითხვა:

– რა იგულისხმება საბაზრო ფასების შესახებ ინფორმაციის ოფიციალურ წყაროებში?

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი არ იძლევა პასუხს ამ კითხვაზე. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ინფორმაციის წყარო ბევრია. მთავარია, საბაზრო ფასის განსაზღვრისას გამოიყენებოდეს ის საინფორმაციო წყარო, რომელზედაც პირს, რომელიც ადგენს წყაროს სარწმუნოობას, არ გააჩნია ზეგავლენის საშუალება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასების განსაზღვრისას გამოყენებული უნდა იქნეს ინფორმაცია ბაზარზე შესაბამისი საქონლის/მომსახურების მიწოდების მომენტისათვის (ხოლო ასეთის არარსებობის შემთხვევაში – რეალიზაციის მომენტის უახლოესი დღისთვის, რომელიც არა უმეტეს 30 დღით წინ უსწრებს ან მოჰყვება ასეთი საქონლის/მომსახურების რეალიზაციის მომენტს) იდენტურ (მსგავს) საქონელზე, მომსახურებაზე დადებული გარიგების, მათ შორის, საერთაშორისო და სხვა ბირჟებზე დაფიქსირებული ფასების შესახებ. კერძოდ, აუცილებელია გარიგების ისეთი პირობების გათვალისწინება, როგორებიცაა:

- მიწოდებული საქონლის/მომსახურების რაოდენობა (მოცულობა);
- ვალდებულებათა შესრულების ვადები;
- მოცემული სახის გარიგებებში ჩვეულებრივად გამოყენებული გადახდის პირობები;
- ფასნამატი ან ფასდაკლება;
- სხვა გონივრული პირობები, რომელთაც შეუძლიათ გავლენის მოხდენა ფასებზე.

როგორც სასამართლო პრაქტიკა აჩვენებს, საგადასახადო ორგანოები ფორმალურად უდგებიან საბაზრო ფასების განსაზღვრას. ისინი არა მარტო არ ითვალისწინებენ შესამოწმებელი გარიგებების სპეციფიკას და შესრულების პირობებს, არამედ ხშირად იყენებენ საშუალო საბაზრო ფასებს ან იმ საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასს, რომელიც არ არის შესამოწმებლის იდენტური (მსგავსი).

გაუგებრობას იწვევს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლის მე-5 ნაწილი, რომელიც ეხება საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასის განსაზღვრას იმ შემთხვევაში, როდესაც საქონლის/მომსახურების ბაზარზე იდენტურ (მსგავს) საქონელზე/მომსახურებაზე დადებული გარიგება ან ამ ბაზარზე ასეთი საქონლის/მომსახურების მიწოდება არ არსებობს. კერძოდ, კოდექსის დებულებით ასეთ შემთხვევაში საბაზრო ფასი განისაზღვრება იმ ფასებით, რომლებიც ჩამოყალიბებულია იდენტურ (მსგავს) საქონელზე/მომსახურებაზე დადებული გარიგების საფუძველზე, საქონლის/მომსახურების რეალიზაციის მომენტის უახლოესი დღისთვის, რომელიც არა უმეტეს 30 დღით წინ უსწრებს ან მოჰყვება ასეთი საქონლის/მომსახურების რეალიზაციის მომენტს. **მაგრამ საკითხი ხომ იმ შემთხვევას ეხება, როცა ბაზარზე იდენტური (მსგავსი) საქონელი არ არსებობს?** ეტყობა აქ ტექნიკური ხასიათის შეცდომას აქვს ადგილი. მიგვაჩნია, რომ განხილულ შემთხვევაში საბაზრო ფასი გარიგებაში დაფიქსირებული ფასით უნდა განისაზღვროს.

პრაქტიკულად დიდ სირთულეებთანაა დაკავშირებული საბაზრო ფასის განსაზღვრა დანახარჯების, შემდგომი რეალიზაციის ფასის ან მისაღები სარგებლის განსაზღვრის მეთოდებით, რასაც ითვალისწინებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლის მე-6 ნაწილი იმ შემთხვევებისთვის, როდესაც ამ მუხლის პირველი-მე-5 ნაწილების დებულებათა გამოყენება შეუძლებელია. ამ მეთოდების გამოყენებისას საგადასახადო ორგანო ვალდებულია დაამტ-

კიცოს საბაზრო ფასების განსაზღვრის შეუძლებლობა შესაბამის ბაზარზე იდენტურ (მსგავს) საქონელზე/მომსახურებაზე გარიგებათა არარსებობის გამო, აგრეთვე საბაზრო ფასის განსაზღვრისათვის ინფორმაციული წყაროების არარსებობა ან მიუწვდომლობა. ძირითად სირთულეს კი ამ მეთოდების გამოყენებისას წარმოადგენს საქმიანობის მოცემული სფეროსათვის ჩვეულებრივი მოგების სიდიდის დადგენა, რამდენადაც საქართველოს ეკონომიკაში ძნელია გამოიყოს დარგი ან თუნდაც რომელიმე სექტორი, რომლებშიც შესაძლებელი იქნებოდა რენტაბელობის ჩამოყალიბებული და მდგრადი ნორმის შესახებ საუბარი.

როგორც ზემოთ აღინიშნა, საბაზრო ფასის გამოყენების და საბაზრო ფასის ოდენობასთან დაკავშირებით მტკიცების ტვირთი სასამართლოში დაწყებული საგადასახადო დავისას ეკისრება საგადასახადო ორგანოს, როგორც ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამომცემ ორგანოს, ხოლო გადასახადის გადამხდელსია საგადასახადო ორგანოს არგუმენტების გაქარწყლების ტვირთი. თუმცა არის შემთხვევები (სსკ-ის 227-ე მუხლის მე-2 ნაწილი), როდესაც საბაზრო ფასის ოდენობის დადგენა ეკისრება გადასახადის გადამხდელს და, შესაბამისად, მტკიცების ტვირთიც მასზეა. კერძოდ, თუ დღგ-ის გადამხდელი პირი დასაბეგრი ოპერაციის სანაცვლოდ იღებს ან უფლება აქვს მიიღოს საქონელი/მომსახურება, ან თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენება არაეკონომიკური საქმიანობისათვის, რომელზედაც პირს მიღებული აქვს ჩათვლა, ან გადასახადის გადამხდელი საქონელს/მომსახურებას მიაწოდებს თავის თანამშრომლებს, ან თუ დღგ-ის გადამხდელი პირი საქონელს/მომსახურებას სხვა პირს უფასოდ (კომპენსაციის გარეშე) მიაწვდის, მაშინ დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება მიწოდებული საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის გარეშე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლის

მე-10 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევებში დასაბეგრი ოპერაციის თანხა ასევე საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასია დღგ-ის გარეშე, ოღონდ სავალდებულოა, რომ არსებობდეს საგადასახადო ორგანოს მოტივირებული წერილობითი გადაწყვეტილება მიწოდების საბაზრო ფასით დაბეგვრის შესახებ.

6. საწვავის შეძენის თანხების აღრიცხვა და დაბეგვრა

ბევრ საწარმოს აქვს ბალანსზე ავტოსატრანსპორტო საშუალებები, რომლებითაც აწარმოებენ ტვირთგადაზიდვებს, მგზავრთა გადაყვანას, გარკვეული სახის ტექნოლოგიურ ოპერაციებს ან იყენებენ სხვა სამსახურებრივი საჭიროებისათვის. მათი შენახვისა და ექსპლუატაციის ხარჯები, ისევე როგორც ნებისმიერი სხვა ხარჯი, აუცილებელია გაფორმდეს ოფიციალურად დადგენილი დოკუმენტების მეშვეობით.

პრაქტიკაში მოქმედებდა წესი, რომლის თანახმად ნებისმიერი დანიშნულების (სამსახურებრივ, კომერციულ თუ ტექნოლოგიურ) ავტოტრანსპორტზე, მიუხედავად იმისა, თუ რა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის საწარმოს, ორგანიზაციას, დაწესებულებას ეკუთვნოდა იგი, აუცილებელი იყო სატრანსპორტო-საგზაო ბარათის წარმოება, რომელიც წარმოადგენდა მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს და მის სწორად გაფორმებაზე პასუხისმგებლობა ეკისრებოდათ ბუღალტრებს. ამ დოკუმენტის აღსრულება დიდ სიროულეებს იწვევდა, რამაც განაპირობა კიდეც მისი გაუქმება.

მას შემდეგ, რაც საქართველოს ეკონომიკური განვითარების მინისტრის, საქართველოს ფინანსთა მინისტრისა და საქართველოს შინაგან საქმეთა მინისტრის 2006 წლის 15 მარტის ერთობლივი ბრძანებით ძალადაკარგულად გამოცხადდა "საავტომობილო ტრანსპორტში სახელმძღვანელო დოკუმენტის დამტკიცების შესახებ" 1998 წლის 22 ივნისის №38 ბრძანება, საწარმოების და ორგანიზაციების ბუღალტრები დადგნენ ახალი პრობლემის წინაშე:

– როგორ მოიქცნენ მანამ, სანამ დამტკიცებული იქნება და მოქმედებაში შევა "მკაცრი აღრიცხვის ფორმების შესახებ" კანონის მოთხოვნათა შესაბამისად შემუშავებული სატრანსპორტო-საგზაო ფურცლის, როგორც პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტის, ახალი ფორმა?

– როგორ აღრიცხონ და ჩამოწერონ საწვავის და რემონტის ხარჯები ფირმის საჭიროებისათვის გამოყენებულ თანამშრომელთა სატრანსპორტო საშუალებებზე, რაც ხშირად არის დავის საგანი გადასახადის გადამხდელთა და მაკონტროლებელთა შორის?

საერთოდ, როცა არ არსებობს აღრიცხვის უნიფიცირებული ფორმები, ფირმას შეუძლია შეიმუშაოს თავისი ფორმა, მით უფრო, რომ მას ამის უფლებას აძლევს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 27 თებერვლის №148 ბრძანებით დამტკიცებული "საკონტროლო-სალარო აპარატის ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტების წარმოების და რეგისტრაციის წესი".

ამასთან, უნდა გახსოვდეთ, რომ საგზაო ფულრცლის შემუშავებისას დაცული უნდა იყოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 93-ე მუხლის მოთხოვნები, კერძოდ, საგზაო ფულრცლის ბლანკში უნდა აღინიშნოს: დოკუმენტის დასახელება; დოკუმენტის შედგენის თარიღი; დოკუმენტის ნომერი, რომლის განმეორება აკრძალულია; სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეთა რეკვიზიტები; სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი; გადაცემული საქონლის/მომსახურების დასახელება, მისი ოდენობა და ზომის ერთეული; გადაცემული საქონლის/მომსახურების ღირებულება; აქციზისა და დღგ-ს თანხა (აქციზურ საქონელზე); დღგ-ს თანხა (დღგ-ით დასაბეგრ არააქციზურ საქონელზე/მომსახურებაზე); სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეთა ან მათი უფლებამოსილი წარმომადგენლების სახელი, გვარი და ხელმოწერა.

მიაქციეთ ყურადღება იმას, რომ პირველადი დოკუმენტები შეიძლება შედგენილი იქნეს ისეთი რეგულარობით და ისეთნაირად, რომ მათ მიხედვით შესაძლებელი იყოს მსჯელობა გაწეული ხარჯების დასაბუთებულობის შესახებ. იმ შემთხვევაში, თუ ბუღალტერი საგზაო ფულრცელს შეავსებს, ვთქვათ, სამ თვეში ერთხელ, აღრიცხვა ისე უნდა წარმოებდეს, რომ გასაგები იყოს, რამდენია ნამუშევარი დრო და ამ

დროს გახარჯ'ული საწვავი. ა'უცილებელია დოკ'უმენტს თან დაეროოს ბენ'სინ ან გაზგასამართი სადგ'ურების საკონტროლო-სალარო აპარატის ჩეკები, რომლებიც ადასტ'ურებენ საწვავის შეს'ყიდვას.

თ'უ ფირმას ს'ურს თავისი საჭიროებისათვის რეგ'ულარ'ულად ისარგებლოს თანამ'შრომლის ან ნებისმიერი სხვა ფიზიკ'ური პირის ავტომანქანით, ამისათვის მან 'უნდა გააფორმოს ხელშეკრ'ულება ავტომანქანის მესაკ'უთრესთან. ეს იქნება ჩვე'ულებრივი (ოპერაცი'ული) იჯარის ხელშეკრ'ულება, რაც იმას ნი'შნავს, რომ იჯარის საგანი (ავტომანქანა) რჩება მეიჯარის (ფიზიკ'ური პირის) საკ'უთრება'ში, მოიჯარე (ფირმა) კი გადაიხდის საიჯარო ქირას, რომელსაც მიაკ'უთვნებს ხარჯებს.

თ'უ მეიჯარე თანამ'შრომელს ან ნებისმიერ სხვა ფიზიკ'ურ პირს არ გააჩნია გადასახადის გადამხდელის მოწ'მობა, მა'შინ ფირმამ მისთვის მისაცემ საიჯარო ქირაზე 'უნდა დაარიცხოს და გადაიხადოს სა'შემოსავლო გადასახადი.

თ'უ მეიჯარეს გააჩნია გადასახადის გადამხდელის მოწ'მობა, მა'შინ მოიჯარე მას არ დაუკავებს სა'შემოსავლო გადასახადს, მაგრამ ვალდებ'ულია ყოველთვი'ურად, საანგარი'შოს მომდევნო თვის 15 რიცხვისათვის საგადასახადო ორგანოს წარ'უდგინოს ინფორმაცია გადახდილი თანხების შესახებ, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით. მეიჯარე (თანამ'შრომელი, ან ნებისმიერი სხვა ფიზიკ'ური პირი) ვალდებ'ულია ავტომანქანის გაქირავებიდან მიღებ'ულ შემოსავალზე გადაიხადოს სა'შემოსავლო გადასახადი და ქონების გადასახადი ავტომანქანის ნარჩენი ღირებ'ულების არა უმეტეს 1%-ის ოდენობით, ავტომანქანის რეგისტრაციის ადგილის მიხედვით.

ჩვე'ულებრივი იჯარისას ფირმამ 'უნდა მოახდინოს შემდეგი ბ'უღალტრ'ული გატარებები:

ა) ყოველთვი'ური ხარჯის აღიარება

დებეტი 7420 "საიჯარო ქირა"

კრედიტი 3490 "სხვა დარიცხული ვალდებულებები"

ბ) საიჯარო ქირის გადახდა:

დებეტი 3490 "სხვა დარიცხული ვალდებულებები". კრედიტი 1110 "ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში".

ავტომანქანის გამოყენებასთან დაკავშირებული ყოველდღიური და მიმდინარე რემონტის ხარჯები ანაზღაურდება ფირმის მიერ. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 548-ე მუხლის თანახმად, მიმდინარე რემონტის ჩატარება, ჩვეულებრივ, ევალება დამქირავებელს. დამქირავებელი მოვალეა ეს სამუშაოები შეასრულოს საკუთარი ხარჯებით.

კერძო სამართლის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის საწარმოთა ავტოტრანსპორტის (პერსონალური და სამსახურებრივი მსუბუქი ავტომობილები, სატვირთო, სპეციალური და ა.შ.) ტექნიკური მომსახურებისა და რემონტის ხარჯები რეგლამენტირებული არ არის. ამასთან, ავტომანქანის ტექნიკური მომსახურების პერიოდულობა და საწვავის ხარჯვის ნორმები განისაზღვრება ავტომანქანის საპასპორტო მონაცემებით.

შეძენილი ბენზინის და დიზელის საწვავი შემოსავალში შეგიძლიათ აიღოთ სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე, საწვავის ხარჯვის აღრიცხვისათვის კი უნდა გამოიყენოთ საგზაო ფურცლები.

თუ ფირმა იყენებს თანამშრომლის ავტომანქანას, მაშინ თანხები საწვავისა და რემონტისათვის თანამშრომელს შეიძლება მისცეთ სალაროდან საქვეანგარიშოდ. საწვავის ხარჯებში ჩამოწერისათვის უნდა გამოიყენოთ საგზაო ფურცლები. **საწვავი ჩამოიწერება ფაქტობრივი ხარჯის მიხედვით, მაგრამ არა უმეტეს იმ ნორმებისა, რომლებიც დამტკიცებულია ცალკეული მარკის ავტომანქანისათვის.**

რემონტის ხარჯების ჩამოწერის საფუძველი იქნება ანგარიშვალდებული პირის მიერ რემონტის განმახორციელებელი საწარმოებიდან (სახელოსნოებიდან, ტექნიკური მომსახურების ცენტრებიდან) წარმოდგენილი ანგარიშ-ფაქტურები შესრულებული სარემონტო სამუშაოების, მათი ღირებულებისა და ანაზღაურების შესახებ.

სატრანსპორტო საშუალებების საწვავის და რემონტის ხარჯები გამოიქვითება კალენდარული წლის განმავლობაში ფირმის მიერ მიღებული ერთობლივი შემოსავლიდან და შეამცირებს მოგების გადასახადით დასაბეგრ ბაზას.

სახელმწიფო სექტორის ორგანიზაციებში "სამსახურებრივი ავტომანქანების გამოყენების წესის შესახებ" საქართველოს პრეზიდენტის 2000 წლის 11 აგვისტოს №364 ბრძანებულებით გათვალისწინებული დავალების შესაბამისად პერსონალური და სამსახურებრივი სარგებლობის მსუბუქი ავტომანქანების შენახვის ხარჯების წლიური ნორმები განისაზღვრებოდა "საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ" შესაბამისი წლის კანონით. მაგალითად, 2001-2003 წლებში სამსახურებრივი სარგებლობის ავტომანქანებისათვის წლიური ნორმა შეადგენდა არა უმეტეს 3500 ლარს. 2004 წლიდან სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ კანონში ამგვარი ნორმები აღარ ფიგურირებს, რამდენადაც მხარჯავი **დაწესებულებები (საბიუჯეტო ორგანიზაციები) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარუდგენენ საბიუჯეტო განაცხადებს, რომლებიც შეიცავს ინფორმაციას მიმდინარე, კაპიტალური და პროგრამული ხარჯების** შესახებაც. საბიუჯეტო განაცხადების განხილვის დადგენილი წესით, წლიური საბიუჯეტო კანონის მიღებით მხარჯავ დაწესებულებებს გამოეყოფათ ასიგნება, რომლის გარეშე ხარჯის გაწევა და ვალდებულების აღება დაუშვებელია.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2007 წლის 28 დეკემბრის №1321 ბრძანებით დამტკიცებული "ბიუჯეტების დაფინანსებაზე მყოფი ორგანიზაციების ბუღალტრული აღრიცხვის შესახებ" ინსტრუქციის 28-ე მუხლის თანახმად, საბიუჯეტო ორგანიზაციებმა სამეურნეო საჭიროებისათვის საწვავის შეძენა უნდა ასახონ არგარიშის 2227 "სხვა დანარჩენი მატერიალური მარაგები" დებეტში და ნაღდი ფულის სალაროში (1100), ფულადი ანგარიშებიდა დეპოზიტების (1200) ან სხვა კრედიტორული დავალიანებე-

ბის (3200) შესაბამისი ანგარიშების კრედიტში. სამეურნეო საჭიროებისათვის საწვავის მოხმარება (ხარჯვა) აისახება საქონლისა და მომსახურების გამოყენების (7200) ანგარიშის დებეტსა და სხვა დანარჩენი მატერიალური მარაგების (2227) ანგარიშის კრედიტში – ექსპლუატაციაში გადაცემის დროს, ხოლო ექსპლუატაციაში მყოფი მატერიალური მარაგები (მათ შორის, საწვავი), საჭიროების შემთხვევაში (თუ ორგანიზაციის მიერ განსაზღვრულია შიდა აღრიცხვის წესებით) აისახება საცნობარო მუხლში – ხარჯებში ჩამოწერილი მარაგები ექსპლუატაციაში (04). საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს (ყოველკვარტალურად) დაფინანსების ანგარიშები გადაიხურება წმინდა ღირებულების (5100) ანგარიშზე.

ამრიგად, ადგილი ექნება შემდეგ გატარებებს:

ა) საწვავის შეძენა (მიღება):

დებეტი 2227

კრედიტი 1100 ან 1200 ან 3200

ბ) საწვავის მოხმარება (ხარჯვა):

დებეტი 7200

კრედიტი 2227

გ) ანგარიშების გადახურვა:

დებეტი 5100

კრედიტი 7200.

შემმოწმებელთა მხრიდან პრეტენზიების რისკის მაქსიმალურად შემცირების მიზნით ბუღალტერს მოეთხოვება დასაბეგრი ბაზიდან ყველა გამოსაქვითი ხარჯის მიხედვით გააჩნდეს პირველადი საგადასახადო დოკუმენტები – სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები, ბენზინ და გაზგასამართი სადგურების საკონტროლო-სალარო აპარატებზე ამობეჭდილი ჩეკები, სატრანსპორტო-საგზაო ფურცლები, ანგარიშ-ფაქტურები შესრულებული სარემონტო სამუშაოების, მათი ღირებულებისა და ანაზღაურების შესახებ. შეიძლება აგრეთვე საწვავის ხარჯის საშინაო ნორმების შემუშავება, რომლებიც დამტკიცებული უნდა

იყოს ფირმის ხელმძღვანელის ბრძანებით. ბრძანებაში შესაძლებელია ჩაიწეროს,რომ გადიდებული ლიმიტი დაკავშირებულია პიკის საათებში ქალაქში გადაადგილებასთან, ძრავის გაცვეთასთან და სხვა.

საინტერესოა სიტუაცია ინდივიდუალური მეწარმის თვალსაზრისით, რომელიც პირად ავტომობილს იყენებს ეკონომიკურ საქმიანობაში:

— როგორ გააფორმოს სწორად და დაასაბუთოს მან ამასთან დაკავშირებული დანახარჯები?

ასეთი ხარჯები შეამცირებს საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრ ბაზას. ხარჯების დოკუმენტური დადასტურებისათვის მეწარმემ მაკონტროლებლებს უნდა წარუდგინოს პირადი ავტომობილის ტექნიკური პასპორტის ასლი, ავტომობილის სამეწარმეო დანიშნულებით გამოყენების საგზაო ფურცლები, საკონტროლო-სალარო აპარატების ჩეკები.

7. მობილური ტელეფონებით განხორციელებული საუბრების ანაზღაურების აღრიცხვა და დაბეგვრა

იშვიათია საწარმო ან ორგანიზაცია, რომელიც თავის საქმიანობაში არ იყენებდეს თანამედროვე ცივილიზაციის ისეთ სიკეთეს, როგორიცაა მობილური (ფიჭური) ტელეფონი. მობილური ტელეფონებით განხორციელებული საუბრების ანაზღაურებასე საწარმოს ან ორგანიზაციის მიერ გაწეული ხარჯების სწორად აღრიცხვისა და დაბეგვრისათვის განვიხილოთ შემდეგი შემთხვევები:

I. საწარმო, ორგანიზაცია ყიდულობს მობილურ ტელეფონებს თავისი მუშაკებისათვის, რომლებიც მათ იყენებენ როგორც სამსახურებრივი, ისე პირადი მიზნებისათვის;

II. საწარმოს, ორგანიზაციის მუშაკები საკუთარ მობილურ ტელეფონებს იყენებენ სამსახურებრივი საუბრებისათვის.

პირველ შემთხვევაში საწარმო, ორგანიზაცია მობილური ტელეფონების შეძენის ხარჯებს გამოქვითავს ერთობლივი შემოსავლიდან იმ საანგარიშო წელს, როდესაც მათი შეძენა მოხდა, ხოლო თვით მობილურ ტელეფონებს აიყვანს შემოსავალში ანგარიშზე 2100 „ძირითადი საშუალებები“ ან 7425 „საოფისე ინვენტარი“.

მეორე შემთხვევაში საწარმო, ორგანიზაცია თავის მუშაკებს უხდის კომპენსაციას და ფარავს კავშირგაბმულობის მომსახურების ხარჯებს.

საკომპენსაციო გასაცემლები ტელეფონის აპარატების გამოყენებისათვის წარმოადგენს დამქირავებლის (საწარმოს, ორგანიზაციის) მიერ დაქირავებულებისათვის (საკუთარი მუშაკებისათვის) გადახდილ საზღაურს, განეკუთვნება ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს და იბეგრება საშემოსავლო გადასახადით.

საწარმოს, ორგანიზაციის მუშაკების მიერ განხორციელებული სატელეფონო საუბრების ღირებულება ორივე შემთხვევაში (1. საწარმოს კუთვნილი მობილური ტელე-

ფონებით; 2. მუშაკთა პირადი მობილური ტელეფონებით) ეკონომიკურად უნდა დასაბუთდეს.

საგადასახადო ინსპექტორებთან გაუგებრობის თავიდან აცილების მიზნით საჭიროა მობილური ტელეფონის სამეურნეო საქმიანობაში გამოყენების აუცილებლობა და კომპენსაციის ოდენობა მითითებული იქნეს წერილობით ხელშეკრულებაში საწარმოს, ორგანიზაციას და დაქირავებულ მუშაკს შორის, აგრეთვე მუშაკის თანამდებობრივ ინტრუქციაში.

საწარმოს, ორგანიზაციის მუშაკთა მიერ მობილური ტელეფონებით განხორციელებული სამსახურებრივი საუბრების ანაზღაურების თანხა მიეკუთვნება საერთო-სამეურნეო ხარჯებს და ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ხარჯების აღრიცხვისას აისახება 7430 ანგარიშის „კომუნიკაციის ხარჯები" დებეტში და 3110 ანგარიშის „მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები" კრედიტში, ხოლო ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით ხარჯების აღრიცხვისას — 1630 ანგარიშის „დაუმთავრებელი წარმოება" დებეტში და 3110 ანგარიშის კრედიტში.

მობილური სატელეფონო საუბრების ანაზღაურების ხარჯები მონაწილეობს მოგების გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის გაანგარიშებაში. ამისათვის საწარმომ, ორგანიზაციამ დოკუმენტურად უნდა დაადასტუროს ასეთი დანახარჯების სამეურნეო ხასიათი, რისთვისაც მას დასჭირდება ხელშეკრულება მობილური კავშირგაბმულობის ოპერატორთან (მაგალითად, „ჯეოსელთან" ან „მაგთიკომთან"), მობილური კომპანიის მიერ გაცემული ცნობა მოცემული ტელეფონის ნომერზე რიცხული დავალიანების შესახებ ან ამონაწერი მოცემული ტელეფონის ნომერზე განხორციელებული საუბრების ხანგრძლივობისა და ღირებულების შესახებ, ბრძანება თანამდებობის ან მუშაკთა ჩამონათვალის დამტკიცების შესახებ პირადი მობილური ტელეფონის სამსახურებრივი მიზნებისათვის გამოყენების მიზეზების მითითებით, აბონენტთა ტელეფონის ნომრები.

თუ საწარმო, ორგანიზაცია თვითონ უეიძენს მობილური კომპანიისაგან ან მისი დისტრიბუტორისაგან სალა-

პარაკო (მონო) ბარათებს, მაშინ პირველადი დოკუმენტი იქნება გამყიდველის მიერ გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.

საწარმოს, ორგანიზაციას შეუძლია სატელეფონო საუბრებზე ხარჯები გასწიოს თავისი შესაძლებლობების ფარგლებში. მთავარია, რომ ეს ხარჯები იყოს დასაბუთებული და დოკუმენტურად დადასტურებული.

ბევრი საწარმო, ორგანიზაცია აწესებს სატელეფონო საუბრების ლიმიტს, რაზეც დირექტორი გამოსცემს ბრძანებას. ასეთ შემთხვევაში დანახარჯები სატელეფონო საუბრების ანაზღაურებაზე ხარჯებში შეიტანება მხოლოდ დამტკიცებული ნორმების ფარგლებში, ხოლო ლიმიტის გადაჭარბება მუშაკმა თვითონ უნდა აანაზღაუროს.

მაგალითი:

შპს „სეგამ“ აანაზღაურა ხარჯები სამსახურებრივი მობილური ტელეფონებით განხორციელებულ საუბრებზე 8460 ლარის ოდენობით (მათ შორის დღგ – 1290 ლარი). მობილური ტელეფონებით საუბრებზე ხარჯების ლიმიტი ტოლია 6200 ლარის (მათ შორის დღგ – 946 ლარი). ამდენად, მუშაკთა პირადი საუბრების ღირებულება შეადგენს 2260 ლარს (8460-6200). ამ თანხას დააკავებენ მუშაკთა ხელფასიდან. აღნიშნულ ოპერაციებზე შპს „სეგას“ ბუღალტერი აღრიცხვაში გააკეთებს შემდეგ ჩანაწერებს:

ანაზღაურებულია მობილური ტელეფონებით განხორციელებული საუბრები სულ 8460 ლარი:

დებეტი 3110 „მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“ 8460 ლარი

კრედიტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ 8460 ლარი

შეტანილია ხარჯებში კავშირგაბმულობის მომსახურების ღირებულება დაწესებული ლიმიტის შესაბამისად 5254 ლარი (6200 -946):

დებეტი 7430 „კომუნიკაციის ხარჯები“

5254 ლარი

კრედიტი 3110 „მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“ 5254 ლარი

დარიცხულია დღგ კავშირგაბმულობის მომსახურების ღირებულებიდან დაწესებული ლიმიტის შესაბამისად:

დებეტი 3330 „გადასახდელი დღგ“ 946 ლარი

კრედიტი 3110 „მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“ 946 ლარი

დარიცხულია მუშაკთა დავალიანება პირადი საუბრებისათვის სამსახურებრივი მობილური ტელეფონებიდან:

დებეტი 1430 „მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ“ 2260 ლარი

კრედიტი 3110 „მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“ 2260 ლარი

მიღებულია გადასახდელად დღგ კავშირგაბმულობის მომსახურების მიხედვით:

დებეტი 3340 „გადახდილი დღგ“ 946 ლარი

კრედიტი 3330 „გადასახდელი დღგ“ 946 ლარი

დაკავებულია მუშაკთა ხელფასიდან პირადი საუბრების ღირებულება:

დებეტი 3130 „გადასახდელი ხელფასები“ 2260 ლარი

კრედიტი 1430 „მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ“ 2260 ლარი

პრაქტიკაში გვხვდება სიტუაციები, როცა საწარმო ან ორგანიზაცია ანაზღაურებს მობილური კავშირგაბმულობის მომსახურების ღირებულებას სრული ოდენობით, ხოლო მოგვიანებით იღებს მუშაკებისაგან ანაზღაურებას ნორმატივის გადაჭარბებისათვის. თუ საწარმომ, ორგანიზაციამ ხარჯების შიაკუთვნა მობილური სატელეფონო საუბრების მთელი ღირებულება, მაშინ მუშაკებისაგან მიღებული ყუთი ნაითვლება მის შემოსავლად. შედეგად მოგებას შეამცირებს მობილურ სატელეფონო საუბრებზე ხარჯების მხოლოდ ნორმირებული სიდიდე.

8. კომპიუტერული პროგრამებისა და საიტების შეძენის თანხების აღრიცხვა და დაბეგვრა

საწარმოებსა და ორგანიზაციებს, რომლებიც იძენენ ბუღალტრული აღრიცხვის კომპიუტერულ პროგრამებს, აგრეთვე ამ პროგრამების შემმუშავებელ და მიმწოდებელ ფირმებს, ხშირად წამოეჭრებათ შემდეგი პრობლემები:

- როგორ ასახოს კომპიუტერული პროგრამები?
- როგორ ჩამოწეროს შემსყიდველმა ფირმამ კომპიუტერული პროგრამების შეძენისა ან გამოყენების ხარჯები?
- როგორ იანგარიშოს მოგების გადასახადი?
- როგორ ჩაითვალოს გადახდილი დღგ?

ჩვეულებრივ, საწარმოები და ორგანიზაციები, რომლებიც ყიდულობენ კომპიუტერულ პროგრამებს, არ იძენენ მათზე საავტორო უფლებებს. ამ უფლებებს ინარჩუნებენ კომპიუტერული პროგრამების შემმუშავებლები.

თუ კომპიუტერული პროგრამის გარეშე კომპიუტერი ვერ იმუშავებს, მაშინ იგი განიხილება როგორც კომპიუტერის შემადგენელი ნაწილი და ძირითადი საშუალება, ხოლო თუ იგი არ წარმოადგენს კომპიუტერის შემადგენელ ნაწილს და შესაძლებელია კომპიუტერული პროგრამის ცალკე მიწოდება, მაშინ იგი მიეკუთვნება არამატერიალურ აქტივებს. აქედან გამომდინარე, პირველ შემთხვევაში კომპიუტერული პროგრამა აღირიცხება ძირითადი საშუალებების შემადგენლობაში, კერძოდ, 2160 ანგარიშის „ოფისის აღჭურვილობა“ დებეტში, ხოლო მეორე შემთხვევაში – სპეციალურად გახსნილი 2592 ანგარიშის „კომპიუტერული პროგრამები“ დებეტში.

როცა ფირმა გაყიდის კომპიუტერულ პროგრამას, მაშინ მას ჩამოწერს აღნიშნული ანგარიშების კრედიტში ფულა-

დი საშუალებების ანგარიშების (1100 ან 1200) დებეტთან კორესპონდენციით, ხოლო შემძენი საწარმო ან ორგანიზაცია მათ აიყვანს შემოსავალში იმავე ანგარიშების დებეტში ფულადი საშუალებების ანგარიშების (1100 ან 1200) კრედიტთან კორესპონდენციით.

მაგალითი:

შპს „იმედმა“ შეისყიდა კომპიუტერული სისტემური პროგრამა „ვინდოუს-2005“, რომელშიც გადაიხადა 3000 ლარი, და პროგრამა „კოდექსი-2005“, რომელშიც გადაიხადა 800 ლარი. „ვინდოუს-2005“, როგორც კომპიუტერის შემადგენელი ნაწილი, მიეკუთვნება ძირითად საშუალებებს და აღირიცხება შემდეგი გატარებით:

დებეტი 2160 „ოფისის აღჭურვილობა“ 3000 ლარი

კრედიტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ 3000 ლარი.

პროგრამა „კოდექსი-2005“, როგორც კომპიუტერის არასისტემური ნაწილი, მიეკუთვნება არამატერიალურ აქტივს და ამიტომ მის შეძენაზე შედგება გატარება:

დებეტი 2592 „კომპიუტერული პროგრამები“ 800 ლარი

კრედიტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ 800 ლარი.

კომპიუტერული პროგრამის შეძენა საწარმოს ან ორგანიზაციას შეუძლია ორი გზით – ერთი ან რამდენიმე პერიოდული გადახდით. პირველ შემთხვევაში ბუღალტრულ აღრიცხვაში ხარჯი უნდა ჩამოიწეროს მომავალი პერიოდის ხარჯების 1700 ანგარიშის „წინასწარ გაწეული ხარჯები“ დებეტში, ხოლო მეორე შემთხვევაში – საქმიანობის ჩვეულებრივი სახეობების მიხედვით. საგადასახადო აღრიცხვაში ორივე შემთხვევაში კომპიუტერული პროგრამის შეძენის ხარჯი მიეკუთვნება წარმოებასა და რეალიზაციასთან დაკავშირებულ სხვა დანახარჯებს და გამოიქვითე-

ბა ერთობლივი შემოსავლიდან მოგების გადასახადის გაანგარიშებისას.

კომპიუტერული პროგრამის შეძენის ხარჯის ბუღალტრული და საგადასახადო აღრიცხვა განსხვავებული იქნება იმისგან დამოკიდებულებით, ჩაწერილია თუ არა ხელშეკრულებაში კომპიუტერული პროგრამის სასარგებლო გამოყენების ვადა. კერძოდ, თუ ხელშეკრულებაში ეს ვადა მითითებულია, მაშინ სხვაობა ბუღალტრულ და საგადასახადო აღრიცხვას შორის არ წარმოიშობა და საგადასახადო აღრიცხვაში ხარჯი ჩამოიწერება თანაბარზომიერად, სანამ ეს ვადა არ ამოიწურება. თუ კომპიუტერული პროგრამის სასარგებლო გამოყენების ვადის განსაზღვრა შეუძლებელია, მაშინ ბუღალტრულ აღრიცხვაში საწარმომ ან ორგანიზაციამ დამოუკიდებლად უნდა დაადგინოს ეს ვადა და გაითვალისწინოს მომავალი პერიოდის ხარჯებში. ამისათვის საწარმოს ან ორგანიზაციის ხელმძღვანელმა უნდა გამოსცეს შესაბამისი ბრძანება. საგადასახადო აღრიცხვაში კი, საწარმოს ან ორგანიზაციას შეუძლია განსაზღვროს კომპიუტერული პროგრამის სასარგებლო გამოყენების ვადა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ იგი ფლობს პროგრამული უზრუნველყოფის საავტორო უფლებას. როგორც ზემოთ აღინიშნა, საავტორო უფლებებს კომპიუტერულ პროგრამებზე, როგორც წესი, ინარჩუნებენ მათი შემმუშავებლები. ამიტომ შემსყიდველი საწარმოს ან ორგანიზაციის ბუღალტერმა კომპიუტერული პროგრამის შეძენის ხარჯი უნდა ჩამოწეროს სრული ოდენობით იმ პერიოდში, როცა ის წარმოიშვა, თუ იყენებს საკასო მეთოდს, ან იმ საანგარიშო ან საგადასახადო პერიოდში, როცა ის წარმოიშვა, თუ იყენებს დარიცხვის მეთოდს. ცხადია, ამ დროს წარმოიქმნება დროებითი საგადასახადო სხვაობები.

კიდევ ერთი მნიშვნელოვანი დეტალი: ხელშეკრულება კომპიუტერული პროგრამის მფლობელთან აუცილებლად შედგენილი უნდა იყოს წერილობითი ფორმით, ან ეს ხელშეკრულება მოცემული უნდა იყოს თვით პროგრამაში. წინააღმ-

დეგ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოები უარს ეტყვიან საწარმოებს და ორგანიზაციებს ნაკლები კომპიუტერული პროგრამების ღირებულების ოდენობით დასაბეგრი მოგების შემცირებაზე. ამასთან, წერილობითი ფორმის ქვეშ მაკონტროლებლები გულისხმობენ ქაღალდის დოკუმენტს. გაითვალისწინეთ, რომ ასეთ დოკუმენტად არ მიიჩნევა სტანდარტული სალიცენზიო შეთანხმება, რომლის პირობები უნდა მიიღოს მომხმარებელმა იმისათვის, რომ დააყენოს პროგრამა.

თუ საწარმომ ან ორგანიზაციამ კომპიუტერული პროგრამა შეიძინა არა უშუალოდ მესაკუთრე ფირმისგან, არამედ შუამავლის მეშვეობით, მაშინ მოთხოვნა აუცილებელი წერილობითი ფორმის შესახებ მასზე არ გავრცელდება. ამ შემთხვევაში კომპიუტერული პროგრამის შეძენის ხარჯის დასადასტურებლად საწარმოს ან ორგანიზაციას დასჭირდება სხვა დოკუმენტები, რომლებიც ასაბუთებენ კომპიუტერული პროგრამის ლეგიტიმურობას, კერძოდ, მომხმარებლის ბარათი და კომპიუტერული პროგრამის მწარმოებლის ინსტრუქცია.

თანამედროვე პირობებში ნებისმიერი კომპიუტერული პროგრამა მოითხოვს რეგულარულ განახლებას. განსაკუთრებით ხშირად ეს სჭირდება ბუღალტრულ სააღრიცხვო პროგრამებსა და საძიებო-სამართლებრივ ბაზებს, ვინაიდან ამ სფეროში კანონმდებლობა მუდმივად იცვლება. კომპიუტერული პროგრამის განახლების ღირებულება ბუღალტრულ აღრიცხვაში უნდა ჩამოწეროთ საქმიანობის ჩვეულებრივი სახეობების ხარჯებზე და ასახოთ იმ პერიოდში, როცა მოხდა პროგრამის განახლება, ხოლო საგადასახადო აღრიცხვაში აუცილებელია ასახოთ ერთდროულად როგორც რეალიზაციასთან დაკავშირებული სხვა ხარჯები.

ბევრ ბუღალტერს აღელვებს საკითხი, თუ როდის აქვს უფლება საწარმოს ჩაითვალოს დღგ კომპიუტერულ პროგრამებზე გაწეული ხარჯების მიხედვით: მაშინვე, მათი განხორციელების მომენტში თუ ნაწილ-ნაწილ პროგრამის სასარგებლო გამოყენების ვადის განმავლობაში? საგა-

დასახადო კანონმდებლობა უფლებას აძლევს დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს მოახდინოს დღგ-ს სრული ოდენობით ჩათვლა, თუ დაცული იქნება საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მოთხოვნები, კერძოდ, ხარჯები უნდა იყოს აღრიცხული, საწაროს მიერ გადახდილი და გამოყენებული დღგ-ით დასაბეგრ საქმიანობაში. გარდა ამისა, ბუღალტერს დასჭირდება პირველადი დოკუმენტები – მიღება-ჩაბარების აქტი, სასაქონლო ზედნადები და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.

მაგალითი:

შპს „პირველმა“ 2007 წლის ოქტომბერში შუამაელის მეშვეობით შეიძინა ბუღალტრული პროგრამა 10000 ლარად, მათ შორის გადაიხადა დღგ – 1800 ლარი, და მაშინვე შეიყვანა ექსპლუატაციაში. პროგრამის სასარგებლო გამოყენების ვადა მწარმოებლის მიერ არ იყო განსაზღვრული. ამიტომ ეს ვადა ფირმის ხელმძღვანელმა დაადგინა თავისი ბრძანებით. ბუღალტრულ აღრიცხვაში მან შეადგინა 3 წელი, ხოლო საგადასახადო აღრიცხვაში ფირმას არ შეუძლია განსაზღვროს პროგრამის სასარგებლო გამოყენების ვადა. ამ ოპერაციების ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახვისათვის, შპს „პირველის“ ბუღალტერმა გააკეთა ასეთი ჩანაწერები:

ა) შეძენილია ბუღალტრული პროგრამა:

დებეტი 1700 „წინასწარ გაწეული ხარჯები“ 8200 ლარი;

კრედიტი 3110 „მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“ 8200 ლარი;

ბ) გამოყოფილია დღგ:

დებეტი 3340 „გადახდილი დღგ“ 1800 ლარი

კრედიტი 3110 „მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“ 1800 ლარი;

გ) ფირმამ ანგარიში გაასწორა მომწოდებელთან:

დებეტი 3110 „მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“ 10000 ლარი;

კრედიტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ 10000 ლარი;

დ) ბიუჯეტიდან ჩათვლილია დღგ:

დებეტი 3330 „გადასახდელი დღგ“ 1800 ლარი;

კრედიტი 3340 „გადახდილი დღგ“ 1800 ლარი;

ე) ჩამოწერილია პროგრამის ხარჯი ოქტომბერში:

დებეტი 7445 „კომპიუტერის ხარჯები“ (8200ლარი:3წელი:12თვე) 228 ლარი

კრედიტი 1700 „წინასწარ გაწეული ხარჯები“ 228 ლარი.

ინტერნეტ ტექნოლოგიების განვითარების კვალობაზე საქართველოში, ისევე, როგორც მსოფლიოს სხვა ქვეყნებში, ფეხს იკიდებს საკუთარი საიტების (ეგრეთ წოდებული „ვებ-გვერდების“) შექმნის ტენდენცია. აღსანიშნავია, რომ ამ „დაავადებით“ შეპყრობილია როგორც მსხვილი, ისე მცირე ფირმების ძირითადი მასა.

ისმის კითხვა: — **რა კავშირი აქვს ვებ-გვერდს ბუღალტრული აღრიცხვის მუშაკებთან?**

აღმოჩნდა, რომ ეს კავშირი უშუალოა. საიტი, საბუღალტრო ენაზე გადატანით, ნიშნავს არამატერიალურ აქტივს. მის შექმნასთან, ექსპლუატაციასთან და სხვა მსგავს საკითხებთან დაკავშირებული დანახარჯების აღრიცხვა სწორედ ბუღალტრებს „აწვება მხრებზე“. ცოტაა ინტერნეტში ვებ-გვერდის შექმნა, საჭიროა მისი სწორად ასახვა ფირმის ბუღალტერიაში და მასზე გაწეული ხარჯების ჩამოწერა. უფრო მეტიც, საჭიროა საგადასახადო ინსპექტორებისათვის იმის დამტკიცება, რომ ვებ-გვერდის შექმნაზე გაწეული ხარჯები შეიძლება გამოიქვითოს მოგების გადასახადის დასაბეგრი ბაზიდან.

მაშასადამე, პირველ რიგში, ბუღალტერმა უნდა იცოდეს, რა არის არამატერიალური აქტივი და როგორ მოთხოვნებს უქმნებს მას საგადასახადო კანონმდებლობა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 27-ე ნაწილით, არამატერიალური აქტივი არის ფიზიკური

ფორმის არმქონე იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივი, რომელსაც პირი იყენებს საქონლის წარმოების, საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის, სხვისთვის ივნარით გადაცემის ან/და ადმინისტრაციული მიზნებისათვის. არამატერიალურ აქტივს მიეკუთვნება საავტორო უფლება, პატენტი, სავაჭრო ნიშანი, გუდვილი, კომპიუტერული პროგრამა, ლიცენზია, ივნარის უფლება, ფრანჩაიზი, საბადოების დამუშავების უფლება, იმპორტისა და ექსპორტის სპეციალური უფლებები.

ერთ-ერთი ძირითადი კრიტერიუმი, რომლის საფუძველზეც ბუღალტერმა უნდა მიიღოს გადაწყვეტილება, მიაკუთვნოს ობიექტი არამატერიალურ აქტივებს თუ არა, არის ამ ობიექტის უნარი, მოიტანოს ეკონომიკური სარგებელი. როგორ უნდა განისაზღვროს ეს?

უწინარეს ყოვლისა, უნდა ითქვას, რომ ბუღალტერი ყოველთვის არ ისახავს ასეთ ამოცანებს და ეს არც შედის მის მოვალეობაში. დასაბუთება ეკონომისტებისა და მმართველების კომპეტენციას განეკუთვნება. მთავარია, მათ წინაშე დაისვას ასეთი მიზანი. მაგრამ თუ ფირმაში (განსაკუთრებით მცირეში), ბუღალტრის გარდა, ასეთი საკითხების გადამწყვეტი სხვა არავინ არის, როგორ უნდა მოიქცეს ამ შემთხვევაში ბუღალტერი?

ბუღალტერმა უნდა დაამტკიცოს საიტის სახით არსებული არამატერიალური აქტივის ირიბი კავშირი მოგების მიღებისა და ფირმის განვითარების პროცესებზე. მაგალითად, თუ ვებ-გვერდზე ფირმის საქმიანობასთან დაკავშირებული სარეკლამო ხასიათის ინფორმაცია იქნება განთავსებული, არავის გაუჩნდება ეჭვი მის გავლენაზე ფირმის საქონლის ან მომსახურების შემდგომ წინსვლაზე ამ თუ იმ ბაზარზე.

იმისათვის, რომ განსახილველი ობიექტი აღირიცხოს არამატერიალური აქტივის სახით, ბუღალტერიაში უნდა არსებობდეს დოკუმენტები, რომლებიც ადასტურებენ მისი არსებობის ფაქტს და მასზე განსაკუთრებული უფლებების ფლობას. ასეთი დოკუმენტებია: ხელშეკრულება იმ ორგა-

ნიშაციასთან, რომელმაც შეასრულა საიტის შექმნის სამუშაოები, პატენტი, დაცვითი მოწმობა და ა.შ. გარდა ამისა, აუცილებელია ამ მომსახურების ანაზღაურების დადასტურება (საგადახდო დავალებებით).

ერთ-ერთი განმსაზღვრელი მომენტი იქნება ის, თუ რანაირად გაუწნდა ფირმას ვებ-გვერდი ინტერნეტში. არსებობს ორი ვარიანტი: 1. ის შექმნეს საკუთარი ძალებით; 2. მიმართეს სხვა ფირმას მომსახურებისათვის.

პირველ ვარიანტში აქტივის ღირებულება შედგება მის შექმნაზე გაწეული ფაქტობრივი ხარჯებისაგან. ბუღალტერმა უნდა ჩართოს აგრეთვე, ამ ღირებულებაში დანახარჯები შრომის ანაზღაურებაზე, პატენტებსა და ბაჟებზე. გარდა ამისა, საიტს მუდმივად „მოვლა“ ესაჭიროება, ე.ი. ის საჭიროებს სპეციალურ მხარდაჭერას. მოდერნიზაცია — საიტის ნორმალური ფუნქციონირების კიდევ ერთი აუცილებელი პირობათაგანია. ამასთან დაკავშირებით, ბევრ ფირმას შტატში ჰყავს პროგრამისტი, რომელიც ინტერნეტგვერდის შექმნითა და განახლებითაა დაკავებული. ეს ტიპიური შემთხვევაა, როცა ფირმა საკუთარი ძალებით ქმნის არამატერიალურ აქტივს.

მიაქციეთ ყურადღება იმ გარემოებას, რომ როცა საიტის შემუშავებით დაკავებულია შტატიანი მუშაკი და ეს შედის მის მოვალეობებში შრომითი ხელშეკრულების მიხედვით, საიტზე განსაკუთრებული უფლებები ეკუთვნის დამსაქმებელს. თუ მუშაკს არ გააჩნია უფლებები საიტზე, მან უნდა მიიღოს გასამრჯელო, რომლის ოდენობა და გაცემის წესი ჩაწერილი უნდა იყოს შრომით ხელშეკრულებაში. ხაზს ვუსვამთ, რომ ამ შემთხვევაში არამატერიალური აქტივი ითვლება მთლიანად ფირმის ძალებით შექმნილად.

მეორე ვარიანტისას, როცა ფირმა უბრალოდ დაუკვეთავს ვებ-გვერდის შექმნას სპეციალურ ორგანიზაციას, თავდაპირველ ღირებულებას აყალიბებს ხარჯები მის შეძენაზე და გამოსაყენებლად ვარგის მდგომარეობამდე მიყვანაზე (დღგ-ს და აქციზის გარეშე). საგადასახადო კოდექსის მოთხ-

ოვნაა, რომ ხარჯები იყოს დოკუმენტურად დადასტურებული და ეკონომიკურად გამართლებული.

ვებ-გვერდი პასუხობს ბასს-ით დადგენილ პრაქტიკულად ყველა პირობას:

– მას არ გააჩნია მატერიალურ-ნივთობრივი სტრუქტურა;

– შესაძლებელია მისი გამოყოფა ფირმის დანარჩენი ქონებიდან, ანუ იდენტიფიცირება;

– მას იყენებენ პროდუქციის წარმოებაში, სამუშაოების შესრულებისას, მომსახურების გაწევისას ანდა ადმინისტრაციული (მმართველობითი) მიზნებისათვის;

– დროის პერიოდი, რომლის განმავლობაში შეიძლება მისი ექსპლუატაცია, აღემატება 12 თვეს;

– ფირმა არ გეგმავს მის გადაყიდვას სხვა ფირმაზე;

– მას შეუძლია ეკონომიკური სარგებლის ან შემოსავლის მოტანა მომავალში.

მაგრამ არსებობს კიდევ ერთი აუცილებელი მოთხოვნა – სათანადოდ უნდა იყოს გაფორმებული დოკუმენტები, რომლებიც ადასტურებენ არამატერიალური აქტივის არსებობას. სწორედ დოკუმენტების უქონლობა ხდება ხშირ შემთხვევაში ის წინაღობა, რომელიც ხელს უშლის ვებ-გვერდის აღრიცხვას არამატერიალური აქტივის სახით.

ზოგადი წესის მიხედვით აქტივების ღირებულებას ფარავენ ამორტიზაციის დარიცხვით. ასევე უნდა მოიქცეს ბუღალტერი არამატერიალურ აქტივად აღიარებული საიტის მიმართ.

მაგალითი:

2007 წელს შპს-მ გადაწყვიტა საკუთარი საიტის შექმნა. მზა საიტის გამოყენების ვადად დაიგეგმა 5 წელი. საიტის შექმნაზე გაწეული ხარჯები მოიცავს:

- ***საიტის მაკეტის გაფორმებისათვის გადახდილ თანხას დღგ-ს ჩათვლით – 1180 ლარი;***
- ***საიტის პროგრამულ უზრუნველყოფაზე საკუთარი მუშაკებისათვის გადახდილ ხელფასს – 5000 ლარი;***

• ხელფასზე დარიცხულ სოციალურ გადასახადს – 1000 ლარი;

• საიტის შექმნაში მონაწილე ძირითადი საშუალებების (კომპიუტერის) ამორტიზაციას – 500 ლარი;

• საიტის დომენის სახელის რეგისტრაცია – 1300 ლარი.

ბუღალტერმა უნდა გააკეთოს შემდეგი გატარებები:

ა) აღრიცხულია ხარჯები საიტის შექმნაზე:

დებეტი 2590 „სხვა არამატერიალური აქტივები“ 1000 ლარი

დებეტი 3340 „გადახდილი დღგ“ 180 ლარი

კრედიტი 3110 „მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“ 1180 ლარი

ბ) დარიცხულია ხელფასი მუშაკებზე, რომლებმაც შექმნეს საიტი:

დებეტი 2590 „სხვა არამატერიალური აქტივები“ 5000 ლარი

კრედიტი 3130 „გადასახდელი ხელფასები“ 5000 ლარი

გ) დარიცხულია სოციალური გადასახადი იმ მუშაკების ხელფასიდან, რომლებიც მონაწილეობდნენ საიტის შექმნაში:

დებეტი 2590 „სხვა არამატერიალური აქტივები“ 1000 ლარი

კრედიტი 3370 „სოციალური გადასახადი“ 1000 ლარი

დ) დარიცხულია ამორტიზაცია ინტერნეტ-გვერდის შექმნისას გამოყენებული გამოთვლითი ტექნიკის მიხედვით:

დებეტი 2590 „სხვა არამატერიალური აქტივები“ 500 ლარი

კრედიტი 7170 „ცვეთა და ამორტიზაცია“ 500 ლარი

ე) აღრიცხულია ხარჯები საიტის დომენის სახელის რეგისტრაციაზე:

დებეტი 2590 „სხვა არამატერიალური აქტივები“ 1300 ლარი

კრედიტი 3110 „მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“ 1300 ლარი

ვ) ანაზღაურებულია ხარჯები საიტის შექმნაზე:

დებეტი 3110 „მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“ 2480 ლარი

დებეტი 3130 „გადასახდელი ხელფასები“ 5000 ლარი

დებეტი 3370 „სოციალური გადასახადი“ 1000 ლარი

დებეტი 7170 „ცვეთა და ამორტიზაცია“ 500 ლარი

კრედიტი 1100/1200 „ნაღდი ფული“ 8800 ლარი

კრედიტი 3340 „გადახდილი ჩასათვლელი დღგ“ 180 ლარი

ამორტიზაცია უნდა დაერიცხოს საიტს მისი არამატერიალურ აქტივად აღიარების მომდევნო თვიდან. თუ ფირმა იყენებს წრფივ მეთოდს, ყოველთვიური ანარიცხების სიდიდე ტოლი იქნება 146,67 ლარის (8800 ლარი : 5 წელი : 12 თვე).

ეს შემდეგნაირად უნდა აისახოს:

დებეტი 7455 „ცვეთა და ამორტიზაცია“ 146,67 ლარი

კრედიტი 2690 „სხვა არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია“ 146,67 ლარი.

არსებობს ვარიანტები, რომლის დროსაც ფირმას შეიძლება არ გააჩნდეს განსაკუთრებული უფლებები შექმნილ პროგრამულ კომპლექსზე. ყველაფერი დამოკიდებულია ხელშეკრულების პირობებზე. ასეთ შემთხვევაში პროგრამული კომპლექსი არ იქნება ფირმის არამატერიალური აქტივი, რამდენადაც განსაკუთრებული უფლებები მასზე

არ გააჩნია. სხვისი საკუთრების ობიექტის გამოყენების უფლებისათვის სალიცენზიო ხელშეკრულების მიხედვით გადასახდელების აღრიცხვა უნდა მოხდეს იმ პერიოდში, რომლებსაც ისინი მიეკუთვნება. თუ ხელშეკრულების მიხედვით გადასახდელები გადაირიცხება რამდენიმე საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, მაშინ აუცილებელია თანაბარზომიერების პრინციპის გამოყენება, ანუ გადახდები უნდა მოხდეს თანაბარი თანხებით ობიექტის გამოყენების მთელი დროის მანძილზე.

აღსანიშნავია, რომ საიტის შექმნაზე გაწეული ხარჯები ანდა მსხვილი საკუთრების ობიექტის გამოყენებისათვის გადახდილი თანხები მიეკუთვნება წარმოებასა და რეალიზაციასთან დაკავშირებულ სხვა ხარჯებს და აკლდება მოგების გადასახადის დასაბეგრ ბაზას იმ პერიოდში, როცა ისინი იქნა გაწეული, მაგრამ მხოლოდ კანონმდებლობის შესატყვისად გაფორმებული დოკუმენტების არსებობისას.

9. ურთიერთჩათვლების აღრიცხვა და დაბეგვრა

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობამ გაითვალისწინა ის ფაქტი, რომ პრაქტიკაში ხშირია გადასახადის გადამხდელის წინაშე ფინანსური ვალდებულებათა გაუქმების ან დაფარვის შემთხვევები (ურთიერთჩათვლები), და საგადასახადო კოდექსის 202-ე მუხლის მე-3 ნაწილით და 205-ე მუხლით დაადგინა, რომ ბუღალტრულ აღრიცხვაში საკასო მეთოდის გამოყენებისას ურთიერთჩათვლის დროს ხარჯების გაწევის მომენტად ითვლება ფინანსურ ვალდებულებათა გაუქმების ან დაფარვის მომენტი, ხოლო დარიცხვის მეთოდის გამოყენებისას – მომენტი, როცა შესრულებულია ყველა შემდეგი პირობა:

ა) შესაძლებელია გადასახადის გადამხდელის მიერ ფინანსური ვალდებულების აღების ცალსახად მიჩნევა;

ბ) ფინანსური ვალდებულების ოდენობა შეიძლება შეფასდეს საკმარისი სიზუსტით;

გ) გარიგების (ხელშეკრულების) ყველა მონაწილემ ფაქტობრივად შეასრულა თავისი ვალდებულება ამ გარიგების (ხელშეკრულების) მიხედვით და სათანადო ანაზღაურება ექვემდებარება აუცილებელ გადახდას.

ფინანსურ ვალდებულებაში იგულისხმება გარიგების (ხელშეკრულების) შედეგად აღებული ვალდებულება, რომლის შესრულების ძალითაც გარიგების (ხელშეკრულების) მეორე მონაწილემ უნდა მიუთითოს ვალდებულების შესაბამისი შემოსავალი ფულადი ან სხვა ფორმით.

ურთიერთჩათვლების დროს ბუღალტრის ამოცანაა უპასუხოს ხელმძღვანელის (საწარმოს ან ორგანიზაციის დირექტორის) კითხვას – როგორი სახის ხელშეკრულების გაფორმება არის უფრო უკეთესი ასეთ შემთხვევებში, ხოლო შემდეგ სწორად გაატაროს ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სამეურნეო ოპერაციები აღრიცხვაში.

საგადასახადო შემოწმებისას კონტროლიორები (საგადასახადო ინსპექტორები) ტრადიციულად განსაკუთრებულ ყურადღებას აქცევენ ურთიერთჩათვლების ხელშეკრულებებს. მსგავს ხელშეკრულებებს აქვთ როგორც პლუსები, ისე მინუსები. თუ ხელშეკრულება სწორად არის შედგენილი, საწარმო (ორგანიზაცია) ადვილად აარიდებს თავს შემმოწმებელთა პრეტენზიებს.

იმის დასადგენად, თუ რომელი სახის ხელშეკრულებას უნდა მიენიჭოს უპირატესობა ურთიერთჩათვლების დროს, განვიხილოთ პრაქტიკაში გავრცელებული გაცვლის, შემხვედრი ერთგვაროვანი მოთხოვნების ჩათვლის და გასამცვლელოს ხელშეკრულებები სამოქალაქო, ბუღალტრული და საგადასახადო კანონმდებლობის თვალსაზრისით.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 521-ე მუხლის თანახმად, გაცვლის ხელშეკრულებით მხარეებს ეკისრებათ ქონებაზე საკუთრების უფლების ურთიერთგადაცემა. გაცვლის ხელშეკრულების ყოველი მხარე ითვლება იმ ქონების გამყიდველად, რასაც ცვლის, და იმის მყიდველად, რასაც სანაცვლოდ იღებს. ამავე კოდექსის 522-ე მუხლით, თუ გასაცვლელი ქონება არატოლფასოვანია, მხარეთა შეთანხმებით ქონების ნაწილი შეიძლება ანაზღაურდეს ფულით.

საკუთრების უფლება ქონებაზე გადადის ხელშეკრულების მხარეებზე ერთდროულად, ორივე კონტრაგენტის მიერ ვალდებულებათა შესრულების შემდეგ.

ზემოთ აღნიშნულის გათვალისწინებით, საწარმო, რომელიც თავის პროდუქციას ან ქონებას გააგზავნის მანამდე, ვიდრე სანაცვლოდ მიიღებს შესაბამის ფასეულობას, საქონლის რეალიზაციას აღრიცხვაში ასახავს „ანაზღაურების მიხედვით“ და ამისათვის გამოიყენებს ანგარიშს 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან“, ხოლო მისი პარტნიორი, მიიღებს რა საქონელს, ბალანსში მის აყვანას შეძლებს მხოლოდ მას შემდეგ, როცა ანგარიშს გაასწორებს კონტრაგენტთან.

ბუღალტერი ამ სირთულეებს თავს დააღწევს, თუ ხე-

ლშეკრულებაში ჩაწერილი იქნება, რომ საქონელზე (ქონებაზე) საკუთრების უფლება გადადის მისი გაგზავნის მომენტში. ბუღალტერმა ისიც უნდა გაითვალისწინოს, რომ საგადასახადო აღრიცხვაში საქონლის ან მომსახურების გაცვლის (ბარტერული) ოპერაცია საქონლის/მომსახურების მიმწოდებელი თითოეული მხარისათვის ითვლება საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასით რეალიზაციად, ხოლო საქონლის/მომსახურების თითოეული მიმღებისათვის - საქონლის/მომსახურების იმავე საბაზრო ფასით შეძენად (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 22.9).

როგორც წესი, აღრიცხვაში სირთულეები თავს იჩენს სხვადასხვა სახის მიწოდებული საქონლის საბაზრო ფასის მიხედვით გადასახდელ, გადახდილ და ჩასათვლელ დღგ-ს თანხებს შორის განსხვავების გამო. საილუსტრაციოდ განვიხილოთ მაგალითი.

სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციის მწარმოებელმა, ანუ აგრარულმა საწარმომ დადო გაცვლის ხელშეკრულება, რომლის მიხედვით მან მიმწოდებელს უნდა გადასცეს 5 ტონა (5000 კგ) ვაშლი 8 ტონა (8000 ლიტრი) დიზელის საწვავის სანაცვლოდ. ხელშეკრულების პირობებით, ორივე მხარე აღნიშნულ ფასეულობებზე საკუთრების უფლებას შეიძენს გაცვლის მომენტში. ამასთან, ხელშეკრულებაში სპეციალურად არის მითითებული, რომ გაცვლა იქნება ტოლფასოვანი, თუ არც ერთ კონტრაგენტს თანხა არ გადაუხდია მეორესათვის.

როგორც წესი, როცა ოპერაცია ბარტერულია, გასაცვლელი საქონლის რეალური (საბაზრო) ღირებულება უნდა იყოს ტოლი, წინააღმდეგ შემთხვევაში ერთ-ერთმა მხარემ სხვაობა უნდა დაფაროს თანხით. მაგრამ ჩვენს მაგალითში ხელშეკრულება ამას არ ითვალისწინებს.

აგრარული საწარმო ჩვეულებრივ ყიდიდა ვაშლებს ერთ კილოგრამს 2,25 ლარად, მათ შორის დღგ – 0,34 ლარი,

ხოლო დიზელის საწვავს ყიდულობდა ერთ ლიტრს 1,2 ლარად, მათ შორის დღგ – 0,18 ლარი. ერთი კილოგრამი ვაშლის თვითღირებულებამ შეადგინა 1 ლარი.

აგრარული საწარმოს ბუღალტერმა აღრიცხვაში გააკეთა შემდეგი ჩანაწერები:

1) ანვენა ვაშლის რეალიზაციიდან ამონაგები, გამომდინარე შეძენილი დიზელის საწვავის ღირებულებიდან:

დებეტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან“ - **9600 ლარი** (8000კგX1,2ლარი);

კრედიტი 6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“ – **9600 ლარი.**

საგადასახადო აღრიცხვაში ვაშლის რეალიზაციიდან შემოსავლის შეფასება იქნება განსხვავებული, კერძოდ:

5000კგ X 2,25ლარი – 1700ლარი (დღგ=5000კგ X 0,34ლარი) = **9550 ლარი.**

2) ასახა გადასახდელი დღგ:

დებეტი 7465 „სხვა საგადასახადო ხარჯი“ — 1700 ლარი;

კრედიტი 3330 „გადასახდელი დღგ“ – 1700 ლარი.

ეს თანხა არ შეესაბამება ბუღალტრულ ამონაგებს.

3) ჩამოწერა ვაშლების თვითღირებულება:

დებეტი 7100 „რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება“ – **5000 ლარი** (5000კგ X 1 ლარი);

კრედიტი 1640 „მზა პროდუქცია“ – **5000 ლარი.**

4) ანვენა მოგება ვაშლების რეალიზაციიდან:

დებეტი 5330 „საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი“– **2900 ლარი** (9600-1700-5000);

კრედიტი 5300 „მოგება-ზარალი“ – **2900 ლარი.**

5) აიღო შემოსავალში დიზელის საწვავი გადაცემული ვაშლების გასაყიდი ღირებულების მიხედვით:

დებეტი 1620 „ნედლეული და მასალები“ – **9550 ლარი** (5000კგX(2,25–0,34ლარი))

კრედიტი 3110 „მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“ – **9550 ლარი.**

საწარმოს მიერ მიღებული დიზელის საწვავის „საგადასახადო“ ფასი იქნება:

8160 ლარი (8000ლ X (1,2 - 0,18) ლარი).

6) გამოყო გადახდილი დღგ საწარმოს მიერ ნაყიდი დიზელის საწვავის მიხედვით:

დებეტი 3340 „გადახდილი დღგ“ – **1440 ლარი** (8000ლ X 0,18 ლარი);

კრედიტი 3110 „მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“ – **1440 ლარი.**

7) განახორციელა ვალდებულებათა ურთიერთჩათვლა კრედიტორული და დებიტორული დავალიანებების თანხებიდან უმცირესის მიხედვით:

დებეტი 3110 „მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“ – **1390 ლარი** (9550 + 1440 - 9600);

კრედიტი 6100 – 1390 ლარი.

მოცემულ შემთხვევაში არ დაიხურა „კრედიტორი“, რამდენადაც ხელშეკრულება არ ითვალისწინებდა სხვაობის ფულად ანაზღაურებას.

8) ასახა დამატებითი მოგება გაცვლის ხელშეკრულების მიხედვით:

დებეტი 3110 „მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“ – **9600 ლარი;**

კრედიტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან“ – **9600 ლარი.**

9) მიიღო ჩათვლისათვის დღგ, გამომდინარე გადაცემული ვაშლების თვითღირებულებიდან:

დებეტი 3330 „გადასახდელი დღგ“ – **1200 ლარი** (8000ლ X 0,15 ლარი);

კრედიტი 8190 „სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი“ – **1200 ლარი.**

10) ჩამოწერა დღგ-ს ნაშთი:

დებეტი 8290 „სხვა არასაოპერაციო ხარჯები“ – **220 ლარი** (1400-1220);

კრედიტი 3340 „გადახდილი დღგ“ – **220 ლარი.**

საგადასახადო აღრიცხვაში ბუღალტერი ვერ შეძლებს

ამ ხარჯის გამოქვითვას. საეჭვოა, რომ ინსპექტორებმა იგი ჩათვალონ ეკონომიკურად დასაბუთებულად, ისევე როგორც დღგ-ს აღდგენის შემთხვევებში. ამიტომ წარმოიშობა კიდევ ერთი საგადასახადო სხვაობა – ამჯერად მუდმივი.

ბუღალტრის თვალსაზრისით, გაცვლის ხელშეკრულებას აქვს არსებითი ნაკლი – ეს გასაცვლელი საქონლის შეფასების თავისებურებებია. ბუღალტრულ აღრიცხვაში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასება ხდება მათ თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით. ასეთი შეფასება დიდ სირთულეებთანაა დაკავშირებული და ბუღალტრის მხრიდან მოითხოვს დიდი რაოდენობით გაანგარიშებებს და თანაც დიდი სიზუსტით. ამასთან ერთად, ის ვერ შეძლებს საწარმოსათვის ბიუჯეტიდან დღგ-ს სრულად ჩათვლას. ამიტომ უმჯობესია მოიძებნოს არაფულადი ანგარიშსწორების სხვა ხერხები. ისინი კი არც ისე ბევრია.

ურთიერთჩათვლების ასეთ ვარიანტს ითვალისწინებს საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 442-ე მუხლი, რომლის თანახმად, ორ პირს შორის არსებული ერთიერთმოთხოვნა შეიძლება გაქვითვით შეწყდეს, თუ დამდგარია ამ მოთხოვნათა შესრულების ვადა. ვალდებულებათა გაქვითვა შესაძლებელია მაშინაც, როცა ერთ-ერთი მოთხოვნის შესრულების ვადა ჯერ არ დამდგარა, მაგრამ ამ მოთხოვნის უფლების მქონე მხარს უჭერს გაქვითვას. ვალდებულებათა გაქვითვა ხორციელდება მეორე მხარისათვის შეტყობინებით.

ურთიერთმოთხოვნათა გაქვითვისათვის საჭიროა ხელშეკრულების მხარეებმა დაიცვან შემდეგი პირობები:

ჯერ-ერთი, საწარმოთა მოთხოვნები ერთმანეთისათვის ვაშლისა და დიზელის საწვავის მიწოდება. ჩათვლა შესაძლებელია საწარმოებს შორის მხოლოდ ორი სხვადასხვა ხელშეკრულების მიხედვით.

მეორე, ურთიერთმოთხოვნა უნდა იყოს ერთგვაროვანი. როგორც წესი, ორივე მხრიდან ეს არის ფულადი ვალდებულებები.

მესამე, ჩათვლა შესაძლებელია მხოლოდ იმ ვალდებულებების მიხედვით, რომელთა შესრულების ვადა დამდგარია, ან არის განსაზღვრული საწარმოების მიერ მოთხოვნის მომენტისათვის.

და ბოლოს, ურთიერთჩათვლის გაფორმებისათვის საჭიროა ერთ-ერთი პარტნიორის განცხადებაც, თუ მათ შორის არ არის უთანხმოება. გარდა ამისა, აუცილებელია კონტრაგენტებმა გააფორმონ ანგარიშთა შედარების აქტი, რომელშიც მათ უნდა მიუთითონ იმ დოკუმენტების ნომრები, რომელთა მიხედვითაც წარმოიშვა დავალიანება, და მათი თანხები.

თუ გასაქვითი მოთხოვნები მთლიანად ვერ ფარავენ ერთმანეთს, იქვითება მხოლოდ ის, რომლის მოცულობაც ნაკლებია მეორე მოთხოვნის მოცულობაზე (საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 444). ამ შემთხვევაში პარტნიორებმა უნდა გააფორმონ ორმხრივი შეთანხმება ურთიერთჩათვლაზე, რომელშიც აუცილებლად უნდა მიუთითონ დავალიანების ნაშთის დაფარვის ხერხი. საილუსტრაციოდ აქაც განვიხილოთ **მაგალითი.**

პირობები ისეთივეა, როგორც წინა მაგალითში. დავუშვათ, რომ საწარმოებმა დადეს ყიდვა-გაყიდვის (ან მიწოდების) ორი ხელშეკრულება: ერთი ვაშლებზე, მეორე კი დიზელის საწვავზე, ხოლო შემდეგ გააფორმეს შემხვედრი ერთგვაროვანი მოთხოვნების ჩათვლა, რომლითაც გაითვალისწინეს ფულადი ანაზღაურება.

აგრარული საწარმოს ბუღალტერმა აღრიცხვაში გააკეთა შემდეგი ჩანაწერები:

1) ასახა ამონაგები ვაშლის რეალიზაციიდან ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულების მიხედვით:

დებეტი 1410 კრედიტი 6110 – 11250 ლარი (5000კგ X 2,25ლარი);

2) აჩვენა გადასახდელი დღგ-ს თანხა:

დებეტი 7465 კრედიტი 3330 – 1700 ლარი (5000კგ X 0,34 ლარი);

3) ჩამოწერა ვაშლების თვითღირებულება:

დებეტი 7100 კრედიტი 1640 – 5000 ლარი (5000კგ X 1 ლარი);

4) ანგენა მოგება ვაშლების რეალიზაციიდან:

დებეტი 5330 კრედიტი 5300 – 4550 ლარი (11250 - 1700 - 5000);

5) აიღო შემოსავალში დიზელის საწვავი სახელშეკრულებო ფასით:

დებეტი 1620 კრედიტი 3110 – 8160 ლარი (8000ლ X 1,02 ლარი);

6) გამოყო გადახდილი დღგ საწარმოს მიერ ნაყიდი დიზელის საწვავის მიხედვით:

დებეტი 3340 კრედიტი 3110 – 1440 ლარი (8000ლ X 0,18 ლარი);

7) განახორციელა მოთხოვნათა ურთიერთჩათელა უფრო ნაკლები მოცულობის თანხაზე:

დებეტი 3110 კრედიტი 1410 – 9600 ლარი (8000ლ X 1,2 ლარი);

8) მიიღო ჩათვლისათვის დღგ, გადახდილი მთლიანი თანხით:

დებეტი 3330 კრედიტი 3340 – 1440 ლარი;

9) ჩარიცხა დამატებითი თანხა აგრარული საწარმოს ანგარიშზე ხელშეკრულების მიხედვით:

დებეტი 1210 კრედიტი 1410 – 1650 ლარი (11250-9600).

თუ ამის შესახებ პარტნიორები წინასწარ არ შეთანხმდებოდნენ, მაშინ აგრარული საწარმოს აღრიცხვაში წარმოიშობოდა ზარალი, და იგი იძულებული იქნებოდა დაემტკიცებინა საგადასახადო ინსპექტორებისათვის ამ ზარალის ეკონომიკური დასაბუთებულობა, რათა შეემცირებინა მოგება.

ზემოთ განხილული მაგალითების შედარებითი ანალიზის საფუძველზე შეიძლება დავასკვნათ, რომ **როგორც საწარმოსათვის, ასევე ბუღალტრისათვის შემხვედრი ერთგვაროვანი მოთხოვნების ჩათვლის ხერხი უმ-**

ჯობესია გაცვლაზე, რამდენადაც საშუალებას იძლევა გადაწყდეს შემავალი დღგ-ს ჩათვლის პრობლემა და თავიდან იქნეს აცილებული არასაჭირო სხვაობები ბუღალტრულ და საგადასახადო აღრიცხვას შორის.

გასამცვლელო არის გაცვლის ხელშეკრულების კიდევ ერთი შესაძლო ალტერნატივა. მართალია, კრედიტორი არ არის ვალდებული მიიღოს სხვა შესრულება, გარდა იმისა, რაც ხელშეკრულებით იყო გათვალისწინებული (საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 379-ე მუხლი), მაგრამ კრედიტორის თანხმობის შემთხვევაში მოვალეს შეუძლია შეცვალოს ვალდებულების თავდაპირველი საგანი სხვა საგნით.

ამრიგად, **გასამცვლელო – ხელშეკრულების ერთერთი მხარის მიერ თავისი ვალდებულების შესრულების თავისებური შესყიდვაა.** მას რამდენიმე არსებითი უპირატესობა გააჩნია ურთიერთჩათვლების უკვე განხილული სახეების წინაშე.

ჯერ-ერთი, კონტრაგენტებს შეუძლიათ ნებისმიერ მომენტში შეწყვიტონ ხელშეკრულების შესრულება და არ ელოდონ, როდის დადგება უკანასკნელი ვადა, როგორც ეს მათ მოუწევდათ მოთხოვნათა ჩათვლისას.

მეორე, ხელშეკრულების გასამცვლელოთი შესაწყვეტად არ არის საჭირო პარტნიორებს აუცილებლად ჰქონდეთ შემხვედრი და ერთგვაროვანი ვალდებულებები. ეს იმას ნიშნავს, რომ ფულის გადარიცხვის ნაცვლად მათ შეუძლიათ გაცვალონ რაიმე ქონება (საქონელი), ერთმანეთს შეუსრულონ სამუშაოები ან გაუწიონ მომსახურება.

მესამე, კონტრაგენტებს შეუძლიათ დამოუკიდებლად განსაზღვრონ ხელშეკრულებათა შესრულების ვადები და თანხები. სულაც არ არის აუცილებელი გასამცვლელო შეესაბამებოდეს თავდაპირველი ვალდებულების ზომას – გარიგების ფასი შეიძლება განსხვავდებოდეს და იყოს როგორც მეტი, ისე ნაკლები.

და ბოლოს, **ნოვაციისაგან** (იხილეთ საქართველოს სამო-

ქალაქო კოდექსის 428-ე მუხლი) განსხვავებით, როცა ხელშეკრულება დადებული უნდა იქნეს სამოქალაქო კანონმდებლობის ყველა წესის დაცვით, ხელშეკრულება გასამცვლელოს შესახებ მხარეებმა შეიძლება შეადგინონ თავისუფალი წერილობითი ფორმით. საილუსტრაციოდ წარმოგიდგენთ ასეთი ხელშეკრულების ნიმუშს.

ხელშეკრულება გასამცვლელოს შესახებ

ქ. თბილისი 15 მარტი 2006 წ.

პირველი მხარე - შპს „დრანდა", დირექტორ ნესტორ ანთაძის სახით, ერთის მხრივ, და მეორე მხარე – სს „ნავთობპროდუქტები", დირექტორის ოთარ ცეცხლაძის სახით, მეორეს მხრივ, ვმოქმედებთ რა ჩვენი საწარმოების წესდებებით მონიჭებული უფლებამოსილებების ფარგლებში, შევთანხმდით შემდეგზე:

1. ამ შეთანხმების მხარეებს შორის 2006 წლის 10 მარტს დაიდო ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულება, რომლის მიხედვითაც პირველმა მხარემ მიღებული საქონლისათვის მეორე მხარის ანგარიშსწორების ანგარიშზე უნდა გადარიცხოს 9600 ლარი, მათ შორის დღგ 1440 ლარი.

2. პირველ მხარეს უფლება აქვს 2006 წლის 25 აპრილამდე უარი თქვას ამ შეთანხმების 1-ლ პუნქტში მითითებული ვალდებულების შესრულებაზე და გადასცეს მეორე მხარეს გასამცვლელოს სახით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები (5 ტონა ეაშლი).

3. გასამცვლელოს გადაცემის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას პირველმა მხარემ დაუყოვნებლივ უნდა აცნობოს ამის შესახებ მეორე მხარეს.

4. მხარეთა მისამართები, საბანკო რეკვიზიტები და ხელმოწერები.

ბუღალტრული და საგადასახადო აღრიცხვა აგრარულ საწარმოს გასამცელელოს შემთხვევაში ექნება ზუსტად ისეთივე, როგორც შემხვედრი ერთგვაროვანი მოთხოვნების ურთიერთჩათვლისას.

რაც შეეხება „პრობლემას“ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 227-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ პუნქტთან დაკავშირებით (დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ს გარეშე, თუ დღგ-ს გადამხდელი დასაბეგრი ოპერაციის სანაცვლოდ იღებს ან უფლება აქვს მიიღოს საქონელი/მომსახურება), რომელიც უფლებას არ აძლევს აღრიცხვის სპეციალისტს სრულად ჩათვალოს შემავალი (გადახდილი) დღგ, არამედ ჩათვალოს მხოლოდ გადაცემული საქონლის თვითღირებულების ფარგლებში, იგი ეხება მხოლოდ პირდაპირ არაფულად ანგარიშსწორებას, ანუ გაცვლას (ბარტერს).

აღნიშნულთან დაკავშირებით შემმოწმებლებს შეიძლება ჰქონდეთ სხვა თვალსაზრისი. კერძოდ, შემხვედრ ერთგვაროვან მოთხოვნათა ჩათვლისას, ისე როგორც გასამცვლელოს შემთხვევაში, საქონლის სანაცვლოდ ფაქტობრივად ანგარიშსწორება ხდება არა ფულით, არამედ სხვა ქონებით. ამიტომ გადახდილი დღგ-ს თანხა უნდა განისაზღვროს პროდუქციის არა გასაცემი ფასიდან (ჩათვლის თანხა), არამედ გადაცემული ფასეულობების საბალანსო ღირებულებიდან.

ამ საკითხზე საგადასახადო ინსპექტორებთან შეიძლება დავა. საგადასახადო კოდექსი უფლებას აძლევს ბუღალტერს ჩათვალოს გადასახადი ნაყიდი საქონლის სანაცვლოდ საწარმოს ქონების გადაცემისას. დღგ-ს მიზნებისათვის გადარიცხული თანხის ქვეშ იგულისხმება შემხვედრი ვალდებულების შეწყვეტა. ვაშლების დიზელის საწვავზე გაცვლის ერთი ხელშეკრულების ნაცვლად საწარმო დებს ორ ხელშეკრულებას მიწოდებაზე (ერთს - ვაშლებზე, მეორეს - დიზელის საწვავზე). ასეთი ხელშეკრულე-

ბებისათვის შემხვედრი იქნება სწორედ ფულადი ანგარიშსწორებები და არა საკუთარი ქონების (საქონლის) გადაცემა მიღებული საქონლის სანაცვლოდ. ზუსტად ასეთი სიტუაცია ჩამოყალიბდება მაშინაც, როცა მხარეები დადებენ დიზელის საწვავის ფულზე გაყიდვის ხელშეკრულებას, სადაც მიმწოდებელი იქნება მიმღები პირველი ხელშეკრულების მიხედვით. ესე იგი დიზელის საწვავის შემხვედრი მიწოდება – ეს არის დამოუკიდებელი გარიგება და ის არ შეიძლება ჩაითვალოს ვაშლების გადაცემის ანაზღაურებად თავდაპირველი ხელშეკრულების მიხედვით. შემხვედრი ვალდებულებები დაიფარება მხოლოდ ამ ორი ხელშეკრულების მიხედვით მიწოდებული საქონლისათვის ერთგვაროვანი (ფულადი) მოთხოვნების პარტნიორების მიერ ჩათვლის მომენტში. როგორც ვხედავთ, უშუალოდ ანგარიშსწორებაში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები (ვაშლები და დიზელის საწვავი) არ მონაწილეობს. მოცემულ შემთხვევაში „გადაიფარება“ მოთხოვნები ფულის მიხედვით, ფული კი დღგ-ს მიზნებისათვის საქონელს არ განეკუთვნება და შესაბამისად არ იბეგრება.

გასამცელელოს შემთხვევაში შემმოწმებლებთან დავა ბუღალტრისათვის უფრო რთული იქნება, თუმცა მაინც შესაძლებელია. მაგალითად, ბუღალტერს შეუძლია დაიმოწმოს დაბეგვრის სხვაობა ერთნაირი პირობებისას. მართლაც, თუ მხარეები ერთმანეთს ურიცხავენ ფულს, მათ შეუძლიათ გადაიხადონ დღგ-ს უფრო ნაკლები თანხა, ვიდრე გასამცელელოს შემთხვევაში. საგადასახადო კანონმდებლობა კი ადგენს დაბეგვრის თანასწორობის პრინციპს. არგუმენტად შეიძლება იმ გარემოების გამოყენებაც, რომ დღგ-ს გაანგარიშების მიზნებისათვის არა აქვს მნიშვნელობა, თუ როგორ იქნა შესრულებული სახელშეკრულებო ვალდებულებები – ფულის გადარიცხვით თუ სხვანაირად. დღგ-ს თანხების ბიუჯეტში გადახდა და მყიდველისათვის მათი წარდგენა უნდა ხდებოდეს ერთდროულად. ზემოთ აღნიშნულიდან ცხადი ხდება, რომ სპეციალური წესი უნდა მო-

ქმედებდეს მხოლოდ გაცვლის ხელშეკრულებებისათვის, რადგან ამ დროს საწარმოებს შეუძლიათ გაცვალონ სხვადასხვა ღირებულების მქონე „შესადარი“ საქონელი. მათი ფასი ხომ გარიგებისათვის უბრალოდ არ არსებობს. აქედან გამომდინარე, დღგ-ს თანხები გაცვლილი საქონლის მიხედვით განსხვავებული იქნება. სწორედ ასეთ სიტუაციას არეგულირებს საგადასახადო კოდექსის 227-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ პუნქტი. სხვა შემთხვევებში მასზე აპელირება საჭირო არ არის.

10. გამოსაქვითი სამივლინებო ხარჯების განსაზღვრის საკითხი

ყველა ბუღალტერმა იცის, რომ მივლინებაში მყოფი მუშაკების ბინის დაქირავების ხარჯები ამცირებს დასაბეგრ მოგებას. მთავარია, რომ ეს ხარჯები იყოს ეკონომიკურად დასაბუთებული და დოკუმენტურად დადასტურებული.

ჩვეულებრივ, მუდმივი სამუშაო ადგილის ფარგლებს გარეთ სამსახურებრივი დავალების შესასრულებლად მივლინებული მუშაკი დროებით ცხოვრობს ან სასტუმროში, ან ფირმის მიერ დაქირავებულ ბინაში, ან ნაცნობებთან (ნათესავებთან). განვიხილოთ თითოეული ეს შემთხვევა:

I. ცხოვრება სასტუმროში.

თუ სამსახურებრივ მივლინებაში მყოფი მუშაკი ჩერდება სასტუმროში, მან დოკუმენტურად უნდა დაადასტუროს იქ ცხოვრების ფაქტი. მიუხედავად იმისა, რომ სტუმარი იხდის ნაღდ ფულს, სასტუმრო არ არის ვალდებული წარუდგინოს მას სალაროს ჩეკი. ჩეკის მაგივრად სასტუმრომ შეიძლება გასცეს სხვა დოკუმენტები, მაგალითად, სასტუმროს ანგარიში ან ქვითარი.

არ არის გამორიცხული, რომ საგადასახადო ინსპექტორებმა სასტუმროს ანგარიში ან ქვითარი არ მიიჩნიონ პირველად საგადასახადო დოკუმენტად და დაჟინებით მოითხოვონ სალაროს ჩეკი ხარჯის დასადასტურებლად. ამ შემთხვევაში მათ უნდა შეახსენოთ, რომ ხარჯების დასადასტურებლად გამოდგება არა მარტო საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი სალაროს ჩეკები და მკაცრი აღრიცხვის ბლანკები, არამედ ნებისმიერი დოკუმენტი, რომელიც შეიცავს პირველადი დოკუმენტისათვის დადგენილ აუცილებელ რეკვიზიტებს, კერძოდ: სასტუმროს დასახელებას, იქ ცხოვრების ღირებულებას, ხელმოწერებს და თარიღს.

ზემოთ აღნიშნულ მოსაზრებას ამყარებს საერთაშორისო პრაქტიკაც. მაგალითად, როცა ფირმამ საგადასახადო ინსპექტორებს წარუდგინა სასტუმროს ქვითარი და ამ უკანასკნელებმა მიიჩნიეს, რომ ეს დოკუმენტი არ გამოდგებოდა ხარჯების დასადასტურებლად, რის გამოც ფირმას დამატებით დააროცხეს მოგების გადასახადი და საურავი, მოსამართლეებმა ფირმის მხარე დაიჭირეს, რამდენადაც სასტუმროს ქვითარი შეიცავდა პირველადი საგადასახადო დოკუმენტებისათვის აუცილებელ ყველა რეკვიზიტს.

II. ცხოვრება დაქირავებულ ბინაში.

თუ სამსახურებრივ მივლინებაში მყოფი მუშაკი ჩერდება ფირმის მიერ დაქირავებულ ბინაში, მაშინ ბუღალტერს შეუძლია მოგების გადასახადის გაანგარიშებისას ერთობლივი შემოსავლის თანხიდან გამოქვითოს არა ბინის დასაქირავებლად ფირმის მიერ გაწეული მთლიანი ხარჯი, არამედ მხოლოდ მისი ის ნაწილი, რომელიც დაეხარჯა უშუალოდ მივლინებაში მყოფი მუშაკის დაქირავებულ ბინაში ცხოვრების პერიოდში. იმ დროისათვის გადახდილი ქირა, როცა ბინა ცარიელი იყო, არ იქნება გათვალისწინებული მოგების დაბეგვრისას.

ფირმები მივლინებულთათვის ბინების დაქირავებისას იმედოვნებენ, რომ ამ დროს ისინი დახარჯავენ გაცილებით ნაკლებ ფულს, ვიდრე სასტუმროში ნომრის დაქირავებისას. ჩვეულებრივ, ეს ასეც ხდება. მაგრამ სასტუმროზე გაწეული ხარჯებისაგან განსხვავებით, ბინის დაქირავებაზე გაწეული ხარჯები, როგორც ზემოთ აღინიშნა, მხოლოდ ნაწილობრივ შეიძლება იქნეს გამოქვითული ერთობლივი შემოსავლიდან. ფინანსისტებს და საგადასახადო ინსპექტორებს მიაჩნიათ, რომ იმ შემთხვევაშიც კი, თუ მუშაკი ხშირად მგზავრობს ერთსა და იმავე დასახლებულ პუნქტში, დამტკიცება იმისა, რომ სამსახურებრივი მივლინების დროს ის ცხოვრობდა სწორედ ამ კონკრეტულ ბინაში,

შეუძლებელია. მაშასადამე, ბინის დაქირავების ხარჯები ხდება დოკუმენტურად დაუდასტურებელი.

III. ცხოვრება ნაცნობებთან.

თუ მუშაკი მივლინებისას დამოუკიდებლად ქირაობს ბინას ან ცხოვრობს თავის ნაცნობებთან (ნათესავებთან), მივლინებიდან დაბრუნების შემდეგ მას უფლება აქვს მოითხოვოს ბინის დაქირავების ხარჯების ანაზღაურება და ფირმა მას უარს ვერ ეტყვის, მაგრამ ფულს სრული მოცულობით დაუბრუნებს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებული იქნება. დამადასტურებელი საბუთის წარმოუდგენლობისას ხელმძღვანელის ნებართვით მუშაკს შეიძლება აუნაზღაურდეს მივლინებაში ყოფნის პერიოდში საცხოვრებელი ფართის დაქირავების ხარჯი, ოღონდ მისი ოდენობა ბუღალტერმა უნდა შეიტანოს მუშაკის ხელფასში და დაბეგროს საშემოსავლო გადასახადით.

გირჩევთ: თუ თქვენი მუშაკი მივლინებისას დამოუკიდებლად ქირაობს ბინას ან ცხოვრობს თავის ნაცნობებთან (ნათესავებთან), დაავალდებულეთ იგი, რომ ბინის მეპატრონესთან დადოს ხელშეკრულება საცხოვრებელი ფართის მივლინების ვადით დაქირავების შესახებ. ეს ხელშეკრულება იქნება ბინის დაქირავების ხარჯების დამადასტურებელი დოკუმენტი და მის საფუძველზე შეძლებთ დასაბეგრი მოგების შემცირებას.

რაც შეეხება მივლინების ხარჯების ისეთ ელემენტებს, როგორიცაა სადღეღამისო და მგზავრობის ხარჯები, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 5 აპრილის №220 ბრძანების თანახმად, **ქვეყნის შიგნით დაქირავებულის მივლინებისას სამსახურებრივი მივლინების** სადღეღამისო ხარჯების ნორმა განსაზღვრულია 15 ლარის ოდენობით, რომელიც გაიანგარიშება მივლინებაში ფაქტობრივად ყოფნის დღეების მიხედვით, დასვენებისა და

სადღესასწაულო დღეების გამოურიცხავად, ხოლო 30 კმ-მდე მანძილზე მივლინებისას, როდესაც შესაძლებელია სამუშაო (საცხოვრებელ) ადგილზე იმავე დღეს დაბრუნება, უნდა ანაზღაურდეს მხოლოდ მგზავრობის ხარჯები, რომლის ნორმა, ისევე როგორც ბინის დაქირავების ხარჯებისა, განისაზღვრება ფაქტობრივად გაწეული ხარჯის მიხედვით დამადასტურებელი საბუთების წარმოდგენის საფუძველზე. **ქვეყნის ფარგლებს გარეთ დაქირავებული მივლინებისას სამსახურებრივი მივლინების** სადღეღამისო და ბინის დაქირავების ხარჯების ნორმები განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 5 აპრილის №220 ბრძანების დანართი №1-ის თანახმად, ხოლო მგზავრობის ხარჯები ანაზღაურდება შესაბამის მიმართულებაზე არსებული მგზავრობის ღირებულების გათვალისწინებით, მაგრამ არა უმეტეს ეკონომკლასის (ან მისი შესაბამისი კლასის) ბილეთის ღირებულებისა.

11. სესხების (კრედიტების) აღრიცხვა და დაბეგვრა

სასესხო და მასთან დაკავშირებული სავალო ვალდებულებების ბუღალტრული აღრიცხვისა და დაბეგვრის საკითხები სამეურნეო პრაქტიკაში ფრიად აქტუალურია.

„სესხის“ განმარტებას იძლევა საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 623-ე მუხლი. ამ მუხლის მიხედვით, „სესხის ხელშეკრულებით გამსესხებელი საკუთრებაში გადასცემს მსესხებელს ფულს ან სხვა გვაროვნულ ნივთს, ხოლო მსესხებელი კისრულობს დააბრუნოს იმავე სახის, ხარისხისა და რაოდენობის ნივთი“.

მაშასადამე, **სესხი არის გამსესხებლის მიერ მსესხებლისათვის საკუთრებაში ფულის ან ნივთის გამოსაყენებლად გადაცემა გარკვეული დროით, რომლის გასვლის შემდეგ მსესხებელი ვალდებულია დაუბრუნოს გამსესხებელს პროცენტით ან უპროცენტოდ იმავე რაოდენობის თანხა ან იგივე ან იმგვარივე და იმავე ხარისხის ნივთი.** თუ სესხის ხელშეკრულებაში ვადა არ არის აღნიშნული, მსესხებელი ვალდებულია დაუბრუნოს ვალი გამსესხებელს პირველი მოთხოვნისთანავე.

თანამედროვე პირობებში სესხის ყველაზე გავრცელებული ფორმა არის კრედიტი. კრედიტი დაბრუნებისა და პროცენტის გადახდის პირობით გაცემული სესხია, რომლის მოძრაობის დროს კრედიტორსა (სესხის გამცემსა) და დებიტორს (სესხის ამღებს) შორის ყალიბდება გარკვეული ეკონომიკური კავშირები. არსებობს კრედიტის სხვადასხვა ფორმა, რომელთაგან ძირითადია საბანკო კრედიტი და კომერციული კრედიტი.

„საბანკო კრედიტის“ განმარტებას იძლევა საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 867-ე მუხლი. ამ მუხლის მიხედვით, „საბანკო კრედიტის ხელშეკრულებით კრედიტის გამცემი აძლევს ან მოვალეა მისცეს მსესხებელს სასყიდლიანი

კრედიტი სესხის ფორმით". საბანკო კრედიტი აუცილებლად ითვალისწინებს პროცენტის დარიცხვას და გადახდას. საბანკო კრედიტისაგან განსხვავებით, ***სესხი შეიძლება ითვალისწინებდეს ან არ ითვალისწინებდეს პროცენტის დარიცხვას და გადახდას.***

„კომერციული ბანკების საქმიანობის შესახებ" საქართველოს კანონის პირველი მუხლის „თ" პუნქტის თანახმად, კრედიტი არის დაბრუნების, ფასიანობის, უზრუნველყოფისა და ვადიანობის საწყისებზე ფულადი თანხების გაცემასთან დაკავშირებული ნებისმიერი ვალდებულება.

სამეურნეო სუბიექტებს შორის ურთიერთობებში, საბანკო კრედიტთან ერთად, განსაკუთრებით დიდ როლს თამაშობს **კომერციული კრედიტი** – საქონლის ფორმით გაცემული სესხი.

საქართველოს 2007 წლის 28 დეკემბრის №5678 კანონის თანახმად, 2008 წლის 1 იანვრიდან შემოღებულია სესხის ახალი სახეობა – **საგადასახადო სესხი**, რომლის ზღვრული ოდენობაა 2000 ლარი და რომელიც გაიცემა საგადასახადო კოდექსის X[1] თავის შესაბამისად გაფორმებული ხელშეკრულების საფუძველზე „მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის პირველი პუნქტით გათვალისწინებულ პირებზე არა უმეტეს 10 წლისა და 3 თვის (123 თვის) ვადით, წლიური 4%-იანი სარგებლით.

საერთოდ, სასესხო ურთიერთობები შეიძლება დამყარდეს ცალკეულ მოქალაქეებს, მოქალაქეებსა და საწარმოებს, ორგანიზაციებს ან სახელმწიფო ორგანოებსა და სამეურნეო სუბიექტებს შორის.

სამეურნეო სუბიექტებს შორის სესხების გაცემა და აღება, როგორც წესი, ემყარება ვადიანობის, დაბრუნებადობის, უზრუნველყოფადობის, მიზნობრიობის და სარგებლიანობის პრინციპებს.

იმის მიხედვით, თუ ვინ არის გამსესხებელი პირი, გა**ნასხვავებენ** სპეციალიზირებული საკრედიტო ორგანიზაციების (ბანკების) მიერ გაცემულ სესხებს - **კრედიტებს**

და დანარჩენ სესხებს, დაფარვის ვადების მიხედვით - მოკლევადიან და გრძელვადიან სესხებს (კრედიტებს), დაფარვის ხასიათის მიხედვით - თანდათანობით, ერთიანად და განვადების წესით დასაბრუნებელ სესხებს (კრედიტებს), უზრუნველყოფის მიხედვით - უზრუნველყოფილ და არაუზრუნველყოფილ სესხებს (კრედიტებს).

სესხის (კრედიტის) უზრუნველყოფის საშუალება შეიძლება იყოს გირავნობა, იპოთეკა, პირგასამტეხლო, ბე ან მოვალის გარანტია. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის თანახმად:

- გირავნობა – *„მოვალის ან მესამე პირის მოძრავი ნივთი ან/და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე, რომლის გადაცემაც სხვა პირთათვის დასაშვებია, შეიძლება გამოყენებულ იქნეს როგორც ფულადი ისე არა ფულადი მოთხოვნის უზრუნველყოფის საშუალებად ისე, რომ კრედიტორი (მოგირავნე) იძენს უფლებას, დაიკმაყოფილოს მოთხოვნა დაგირავებული ქონების (გირავნობის საგნის) ხარჯზე მოვალის მიერ ვალდებულების შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში“* [მუხლი 254, ძალაშია 2006 წლის 1 მარტიდან];
- იპოთეკა – *„უძრავი ნივთი შეიძლება მოთხოვნის დასაკმაყოფილებლად ისე იქნეს გამოყენებული (დატვირთული), რომ კრედიტორს მიეცეს უფლება, სხვა კრედიტორებთან შედარებით პირველ რიგში მიიღოს თავისი მოთხოვნის დაკმაყოფილება ამ ნივთიდან (იპოთეკა)“* [მუხლი 286];
- *„პირგასამტეხლო – მხარეთა შეთანხმებით განსაზღვრული ფულადი თანხა - მოვალემ უნდა გადაიხადოს ვალდებულების შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულებისათვის“* [მუხლი 417];
- *„ბედ მიიჩნევა ფულადი თანხა, რომელსაც ხელშეკრულების ერთი მხარე აძლევს მეორე მხარეს და ამით დასტურდება ხელშეკრულების დადების ფაქტი“* [მუხლი 421];
- *„მოვალის გარანტიად ითვლება, როცა მოვალე კისრუ-*

ლობს რაიმე უპირობო მოქმედების ან ისეთი მოქმედების შესრულებას, რომელიც სცილდება ხელშეკრულების საგანს“ [მუხლი 424].

სესხების (კრედიტების) გაცემასა და აღებასთან დაკავშირებული ყველა საკითხი რეგულირდება სასესხო ხელშეკრულების საფუძველზე. ხელშეკრულებაში აისახება დაკრედიტების ობიექტი, სესხის (კრედიტის) ვადები, მისი გაცემისა და დაფარვის პირობები, საპროცენტო განაკვეთი და მისი გადახდის წესი, სესხის უზრუნველყოფის ფორმები, მსესხებლისა და გამსესხებლის სხვა უფლებები და პასუხისმგებლობა. საყოფაცხოვრებო პირობებში სესხი შეიძლება გაიცეს ხელშეკრულების გაფორმების გარეშეც, რაც ხშირად წარმოშობს კონფლიქტურ სიტუაციებს.

სასესხო (საკრედიტო) ურთიერთობები ეკონომიკურ ურთიერთობათა ისეთი სისტემაა, რომელიც **სესხის (კრედიტის)** დროებითი სარგებლობისათვის, როგორც წესი, ხელშეკრულებით განსაზღვრული საფასურის – პროცენტის გადახდას და, შესაბამისად, დებიტორის მიერ გარკვეული დანახარჯების გაწევას ითვალისწინებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, **პროცენტი** არის სავალო ვალდებულებებთან (გარდა საქონლის მიწოდებით ან/და მომსახურების გაწევით წარმოშობილი სავალო ვალდებულებებისა), მათ შორის, კრედიტებთან (სესხებთან), დეპოზიტებთან, ანაბრებთან, ობლიგაციებთან დაკავშირებული გადასახდელი, აგრეთვე დისკონტის სახით მიღებული შემოსავალი და არასახელმწიფო საპენსიო ფონდიდან მიღებული პროცენტი. ამ განმარტებიდან გამომდინარეობს, რომ საქონლის ან მომსახურების მიწოდებიდან წარმოშობილ მოთხოვნებთან/ვალდებულებებთან დაკავშირებული გადასახდელი საგადასახადო მიზნებისათვის „პროცენტს“ არ წარმოადგენს.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით, სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული ხარჯები

არის საწარმოს მიერ ნასესხები სახსრებისათვის საკუთარ თავზე აღებული პროცენტი და სხვა ხარჯები.

სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებულ ხარჯებში შედის:

- ბანკის ოვერდრაფტის და მოკლევადიანი და გრძელვადიანი სესხების საპროცენტო განაკვეთები;
- სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დათმობებისა და დანამატების ამორტიზაცია;
- სესხით აღებასთან დაკავშირებული ორგანიზაციული დანახარჯების ამორტიზაცია;
- სესხის კაპიტალიზებადი ხარჯები;
- საკურსო სხვაობა, თუ იგი განიხილება, როგორც უცხოური ვალუტით აღებული სესხის საპროცენტო დანახარჯის შესწორება.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების თანახმად, სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული ხარჯები უნდა აღიარდეს პერიოდის ხარჯებად მათი გაწევისთანავე, მიუხედავად სესხით სარგებლობის ვადისა და სესხის გამოყენების მიზნობრიობისა. შესაბამისად, ადგილი ექნება შემდეგ ბუღალტრულ გატარებებს:

ა) სესხის აღების ორგანიზებასთან დაკავშირებული დანახარჯების პერიოდის ხარჯებად აღიარება:

დებეტი 8290 „არასაოპერაციო ხარჯები"

კრედიტი 3190 „სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები"

ან კრედიტი 1110, 1210 „ფულადი სახსრები"

ბ) სესხის საპროცენტო გადახდის პერიოდის ხარჯებად აღიარება:

დებეტი 8210 „საპროცენტო ხარჯები"

კრედიტი 3410 „გადასახდელი პროცენტები"

მაგალითი 1:

საწარმომ 2007 წლის 10 დეკემბერს აიღო ბანკის კრედიტი 10000 ლარი ერთი თვის ვადით წლიური 35% საპროცენტო განაკვეთით. პროცენტი გადაიხდება

კრედიტის თანხასთან ერთად ვადის ამოწურვისას. კრედიტის აღების ოპერაცია აისახება გატარებით:

დებეტი 1110, 1210 „ფულადი სახსრები“ – 10000 ლარი
კრედიტი 3210 „მოკლევადიანი სესხები“ – 10000 ლარი

წლის ბოლომდე დარჩენილ პერიოდში (21 დღე) საპროცენტო ხარჯი დაერიცხება თანხაზე 204,17 ლარი (10000X35%X21:360) და შედგება გატარება:

დებეტი 8210 „საპროცენტო ხარჯები“ – 204,17 ლარი
კრედიტი 3410 „გადასახდელი პროცენტები“ – 204,17 ლარი.

გრძელვადიან სესხებზე საპროცენტო გადახდა აისახება შემდეგი გატარებით:

დებეტი 4140 “გრძელვადიანი სესხები”
კრედიტი 3230 “გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი”.

მაგალითი 2:
ინდივიდუალურმა მეწარმემ ბანკისაგან 3 წლის ვადით აიღო სესხი 10000 ლარი, წლიური 12%-იანი განაკვეთით. პირველი წლის ბოლოს გადასახდელია ძირითადი თანხის 20%. საპროცენტო ხარჯი გადახდილი უნდა იქნეს ყოველი წლის ბოლოს. ეს ოპერაცია ასე აისახება:

- სესხის მიღება:

დებეტი 1210 “ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში” – 10000 ლარი
კრედიტი 4140“გრძელვადიანი სესხები” - 10000 ლარი;

• საპროცენტო თანხის დარიცხვა:

დებეტი 8210 "საპროცენტო ხარჯები" (10000X12%) – 1200 ლარი
კრედიტი 3410 "გადასახდელი პროცენტები" - 1200 ლარი;

• პირველი წლის ბოლოს გადასახდელი თანხის ასახვა:

დებეტი 4140 "გრძელვადიანი სესხები" (10000X20%) – 2000 ლარი
კრედიტი 3230 "გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი" – 2000 ლარი;

• პირველ წელს სესხის მიმდინარე ნაწილისა და საპროცენტო თანხის გადახდა:

დებეტი 3230 "გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი" – 2000 ლარი
დებეტი 3410 "გადასახდელი პროცენტები" - 1200 ლარი
კრედიტი 1210 "ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში" – 3200 ლარი.

• მეორე წელს საპროცენტო თანხის გადახდა (დარჩენილი ვალიდან, ანუ 8000 (10000 – 2000) ლარიდან) და ხარჯად აღიარება:

დებეტი 8210 "საპროცენტო ხარჯები" (8000X12%) – 960 ლარი
კრედიტი 1210 "ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში" – 960 ლარი.

• მესამე წელს სესხის ძირითადი თანხის დარ-

ჩენილი ნაწილისა და საპროცენტო თანხის გადახდა:

დებეტი 4140 "გრძელვადიანი სესხები" (10000 - 2000) – 8000 ლარი

დებეტი 8210 "საპროცენტო ხარჯები" (8000X12%) – 960 ლარი

კრედიტი 1210 "ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში" – 8960 ლარი.

ამრიგად, საანგარიშგებო წლის ბოლოსათვის სესხები ბალანსში აისახება გადასახდელი პროცენტის გათვალისწინებით.

გ) სესხის სარგებლობასთან დაკავშირებული დათმობებისა და დანამატების ამორტიზაცია (ჩამოწერა) ხდება თანაბარზომიერად და აღიარდება იმ პერიოდის ხარჯებად, რომელსაც ისინი განეკუთვნებიან.

მაგალითი 3:

საწარმომ 2007 წლის 10 ოქტომბერს 100000 ლარის სესხის აღებაზე გასცა თამასუქი 120000 ლარზე, რომლის განაღდება უნდა მოხდეს 100 დღის შემდეგ. საწარმოს ანგარიშსწორების ანგარიშზე ჩაერიცხა 100000 ლარი და წარმოეშვა 120000 ლარის სათამასუქო ვალდებულება. თამასუქზე დანამატი 20000 ლარი უნდა ჩამოიწეროს 100 დღის განმავლობაში, ე.ი. დღეში 200 ლარი (20000:100). ოქტომბერში ხარჯად აღიარდება 4200 ლარი (21 დღეX200), ხოლო დარჩენილი 15800 ლარი (20000–4200) თანაბარზომიერად აღიარდება შესაბამისი პერიოდის ხარჯად.

დ) სესხის კაპიტალიზებადი ხარჯები განისაზღვრება მოცემულ საანგარიშო პერიოდში კაპიტალიზების ნორმით. კაპიტალიზების ნორმა არის სესხით სარგებლობის დანახარჯების საშუალო შეწონილი სესხის იმ დაუფარავ ნაწილთან, რომელიც განსაკუთრებული აქტივის

(საწარმოო შენობები და ნაგებობები, მძლავრი მანქანები და მოწყობილობები, დანადგარები და სხვა მატერიალური აქტივები, რომელთა დანიშნულებისამებრ გამოყენებისათვის ან გასაყიდად მოსამზადებლად საჭიროა დიდი პერიოდი) შეძენის, წარმოების ან მშენებლობისათვის არ არის განკუთვნილი. მოცემული პერიოდის კაპიტალიზებადი ხარჯები არ უნდა აღემატებოდეს ამავე პერიოდის სესხით დაკავშირებულ დანახარჯებს.

მაგალითი 4:

საანგარიშო პერიოდში საწარმოს მიერ აღებული დაუფარავი სესხის საერთო თანხა შეადგენს 2 მლნ ლარს, მათ შორის, სესხი განსაკუთრებული აქტივის დასაფინანსებლად – 1,3 ლარს, სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების მთლიანი თანხა – 330 ათას ლარს, მათ შორის, განსაკუთრებული აქტივის დასაფინანსებლად აღებული სესხით სარგებლობის ხარჯები – 280 ათას ლარს, განსაკუთრებული აქტივის დაფინანსებაზე დახარჯული სესხი – 1,7 მლნ ლარს, სესხით სარგებლობის ხარჯების მთლიანი თანხა – 470 ათას ლარს.

მოცემულ შემთხვევაში: სესხით სარგებლობის დანახარჯების საშუალო შეწონილი განაკვეთი უდრის 7%-ს: (330000-280000):(2000000-1300000) X100%=7%, ხოლო სესხით სარგებლობის კაპიტალიზებადი ნაწილი 308 ათას ლარს: 280000+(1700000-1300000)X0,07=308000. როგორც ვხედავთ, სესხით სარგებლობის კაპიტალიზებადი ნაწილი (308 ათასი ლარი) ნაკლებია სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული ხარჯების მთლიან თანხაზე (330 ათას ლარზე).

ე) საკურსო სხვაობა უცხოური ვალუტით აღებულ სესხებზე აღიარდება სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებულ ხარჯებად იმ ზომით, რა ზომითაც საკურსო სხვაობა იწვევს პროცენტის თანხის კორექტირებას. ბასს-ის თანახმად, უცხოური ვალუტით მიღე-

ბული ან გაცემული სესხები (კრედიტები) საანგარიშგებო ვალუტაში (ჩვენს შემთხვევაში – ლარებში) თავდაპირველად უნდა აისახოს ოპერაციის შესრულების დღისათვის დაფიქსირებული გასაცვლელი სავალუტო კურსით (იმ თანაფარდობით, რომლის მიხედვითაც ორი სხვადასხვა ვალუტა იცვლება ერთმანეთში), ხოლო ბალანსის შედგენისას – ბალანსის შედგენის თარიღისათვის არსებული გასაცვლელი, ანუ საბოლოო სავალუტო კურსით. საკურსო სხვაობას წარმოშობს განსხვავებები უცხოური ვალუტის საანგარიშგებო ვალუტით გაანგარიშების პერიოდებსა და გასაცვლელ სავალუტო კურსებს შორის. საკურსო სხვაობა აღიარებული უნდა იქნეს შემოსავლებად ან ხარჯებად იმ საანგარიშო პერიოდში, როდესაც წარმოიქმნება.

საგადასახადო მიზნებისათვის სესხების (კრედიტების) გაცემა განეკუთვნება ფინანსურ მომსახურებას (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მუხლი 19. „ა“).

როგორც უკვე აღინიშნა, სესხებს (კრედიტებს) გასცემენ არა მარტო სპეციალიზებული საკრედიტო დაწესებულებები – კომერციული ბანკები, არამედ სხვა პირებიც (საწარმოები, ორგანიზაციები, ფიზიკური პირები). საგადასახადო პრაქტიკაში ხშირად დაისმის შეკითხვა: **განეკუთვნება თუ არა ფინანსურ მომსახურებას პირის მიერ საბანკო დაწესებულებაში ანაბარზე (დეპოზიტზე) თანხის განთავსება?**

ამ საკითხთან დაკავშირებით უნდა აღინიშნოს შემდეგი:

„საქართველოს ეროვნული ბანკის შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის 75-ე მუხლის თანახმად, ანაბარი (დეპოზიტი) არის კომერციულ ბანკში ან არასაბანკო სადეპოზიტო დაწესებულებაში პირის მიერ შეტანილი ფულადი სახსრები, რომლებზედაც საკუთრების უფლებას იძენს კომერციული ბანკი ან არასაბანკო სადეპოზიტო დაწესებულება და რომელსაც, როგორც წესი, ერიცხება პროცენტები. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 874-ე მუხლის მიხედვით, ფულადი თანხის შეტანით (ანაბარი) საკრედი-

ტო დაწესებულება მოიპოვებს მასზე საკუთრების უფლებას და ვალდებულია ვადის დადგომისას იმავე ვალუტაში დააბრუნოს მიღებული თანხა. თუ ვადა არ არის განსაზღვრული, მაშინ ფულადი თანხა შეიძლება ნებისმიერ დროს იქნეს უკან გამოთხოვილი. ანაბრებს შესაბამისად უნდა დაერიცხოს პროცენტები.

ანაბარის (დეპოზიტის) ზემოთ მოყვანილი განმარტებიდან ჩანს, რომ მას სესხის (კრედიტის) ყველა ნიშანი ახასიათებს და მისი კომერციულ ბანკში ან არასაბანკო სადეპოზიტო დაწესებულებაში განთავსება სხვა არაფერია, თუ არა სესხის (კრედიტის) გაცემა, რაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ფინანსურ მომსახურებას განეკუთვნება. აქედან გამომდინარე პირი, რომელიც განათავსებს თანხას ანაბარზე, ამით ფინანსურ მომსახურებას უწევს ანაბრის განმკარგველ დაწესებულებას, რომელსაც შეუძლია ანაბარზე არსებული თანხა გამოიყენოს ან მოთხოვნამდე ან გარკვეულ ვადამდე. გამოყენების უფლებისათვის მომსახურების მიმღები (კომერციული ბანკი ან არასაბანკო სადეპოზიტო დაწესებულება) მეანაბრეს უხდის ხელშეკრულებაში დაფიქსირებულ თანხას პროცენტის სახით. თავის მხრივ, კომერციული ბანკი ან არასაბანკო სადეპოზიტო დაწესებულება ახორციელებს ანაბრების (დეპოზიტების) მომსახურებასთან დაკავშირებულ ოპერაციებს, რისთვისაც მეანაბრე მას უხდის გარკვეულ საზღაურს, კერძოდ, მომსახურების ღირებულებას. მაშასადამე, ანაბრებზე (დეპოზიტებზე) თანხების განთავსებისათვის კომერციული ბანკი ან არასაბანკო სადეპოზიტო დაწესებულება იხდის მომსახურების გაწევის ღირებულებას პროცენტის სახით, რომელიც ექვემდებარება ერთობლივ შემოსავალში შეტანას და მოგების (საშემოსავლო) გადასახადით დაბეგვრას დადგენილი წესის შესაბამისად.

ფინანსური მომსახურების გაწევა და შესაბამისად ასეთი მომსახურებიდან მიღებული შემოსავალი, საქართვე-

ლოს საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, **გათავისუფლებულია დღგ-ისაგან.**

*აღსანიშნავია, რომ **„საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარების“** ავტორთა (ვახტანგ ხმალაძე, ირაკლი შავიშვილი, დავით ხატიაშვილი, როინ მიგრიაული) აზრით, არსებობს გარკვეული შეუსაბამობა საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლსა და მე-20 მუხლს შორის. მე-20 მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, მომსახურების მიწოდებას არ განეკუთვნება ისეთი მომსახურების გაწევა, რომელიც დღგ-ის მიზნებისათვის გულისხმობს ფულზე საკუთრების უფლების გადაცემას. სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით (მუხლი 623), სესხის გაცემა ნიშნავს ფულზე საკუთრების გადაცემას. ეს **ნორმა მოქმედებს** როგორც დღგ-ის მიზნებისათვის, ასევე სხვა გადასახადებისთვისაც. ასეთი შეუსაბამობა ძალაში რჩება იმ შემთხვევაშიც, თუ საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის მიხედვით, ფულზე საკუთრების გადაცემა არ განეკუთვნება მომსახურების მიწოდებას მხოლოდ დღგ-ის მიზნებისათვის. ფინანსური მომსახურების განმარტება გამოიყენება მხოლოდ დღგ-ის მიზნებისათვის. საგადასახადო კოდექსის მე-17 მუხლის მიხედვით, დღგ-ის მიზნებისათვის ფული არ განეკუთვნება საქონელს. მაშასადამე, შეიძლება ვიფარაუდოთ, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-17 და მე-20 მუხლების ერთობლიობით **ფულზე საკუთრების გადაცემა დღგ-ის მიზნებისათვის არ განეკუთვნება არც საქონლისა და არც მომსახურების მიწოდებას და ამაში არ იგულისხმება არც სესხის პირობით ფულზე საკუთრების გადაცემა.** ამ შეუსაბამობის გამოსასწორებლად საჭიროა, რომ გაკეთდეს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი მუხლების სათანადო კორექტირება. სესხებთან დაკავშირებით შეუსაბამობა აღინიშნება, აგრეთვე, პროცენტის განმარტებაში (იხ. მე-12 მუხლის მე-12 ნაწილი). განმარტებაში მითითებულია, რომ პროცენტი არის კრედიტების (სესხების) გაცემასთან დაკავშირებული გადასახდელი. თუმცა, იმავე მუხლში*

მითითებულია, რომ პროცენტი არ არის მომსახურების გაწევით წარმოშობილ სავალო ვალდებულებასთან დაკავშირებული გადასახდელი. კრედიტის (სესხის) გაცემა კი, მე-19 მუხლის მიხედვით, მომსახურებას განეკუთვნება. უნდა ვიუარაუდოთ, რომ გამონაკლისი არ ეხება სესხების (კრედიტების) გაცემას და ამიტომ საჭიროა მე-12 მუხლის ამ ნაწილის კორექტირებაც (დაზუსტება). ჩემი აზრით, მე-12 მუხლის მე-12 ნაწილი შესაძლებელია დაზუსტდეს შემდეგი რედაქციით:

„12. პროცენტი — სავალო ვალდებულებებთან (გარდა საქონლის მიწოდებით ან/და მომსახურების (გარდა ფინანსური მომსახურებისა), გაწევით წარმოშობილი სავალო ვალდებულებებისა), მათ შორის, კრედიტებთან (სესხებთან), დეპოზიტებთან, ანაბრებთან, ობლიგაციებთან დაკავშირებული გადასახდელი, აგრეთვე დისკონტის სახით მიღებული შემოსავალი და არასახელმწიფო საპენსიო ფონდიდან მიღებული პროცენტი“.

აღებულ სესხებს საწარმო ძირითადად იყენებს საბრუნავი საშუალებების დასაფინანსებლად, აგრეთვე მოქმედი კაპიტალის გაფართოებისათვის. ამ დროს საწარმოს წარმოეშობა კრედიტორული დავალიანება.

თუ საწარმო გასცემს ფულად სესხს, მაშინ მას წარმოეშობა მოთხოვნები მსესხებელთა მიმართ, ანუ დებიტორული დავალიანება.

საწარმომ ფულადი სესხები შეიძლება გასცეს როგორც ფიზიკურ, ისე იურიდიულ პირებზე, ასევე აიღოს სესხები როგორც ფიზიკური, ისე იურიდიული პირებისაგან.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ რაიმე თანხა გამოიყენება კონკრეტული პირის ინტერესებისათვის, ჩაითვლება, რომ ეს თანხა მიღებული აქვს ამ პირს. ეს იმას ნიშნავს, რომ თუ საწარმო გასცემს რაიმე თანხას კონკრეტულ პირზე (ფიზიკურზე ან იურიდიულზე), მაშინ ჩაითვლება, რომ ეს თანხა წარმოადგენს სესხს (არა აქვს მნიშვნელობა, თუ რა პირობით, ანუ როგორი საპროცენტო განაკვეთით იქნა ის მიღებული პირის მიერ).

თუ საწარმო აძლევს სესხს თავის მუშაკს საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ გამოქვეყნებულ საშუალო საბაზრო განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთით, მათ შორის, უპროცენტოდ, მაშინ ჩაითვლება, რომ მუშაკმა ხელფასის სახით მიიღო საბაზრო განაკვეთით გადასახდელი პროცენტის შესაბამისი თანხა (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მუხლი 174.2„ბ“), რაზედაც დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადით. ამ შემთხვევაში საწარმო გვევლინება საგადასახადო აგენტად.

თუ საწარმო აძლევს სესხს ფიზიკურ პირს, რომელიც არ არის მისი მუშაკი, ან სხვა საწარმოს, ორგანიზაციას, მაშინ იგი მსესხებლისაგან საგადასახადო პერიოდში მიღებულ პროცენტებს ჩართავს ერთობლივ შემოსავალში და დაიბეგრება მოგების გადასახადით.

თუ საწარმო სესხს იღებს თავისი მუშაკისაგან, მაშინ მას წარმოეშობა ვალდებულება მის წინაშე, რაც აისახება ანგარიშზე 3160 „ვალდებულებები საწარმოს პერსონალის წინაშე“. სესხის პროცენტი გადახდისთანავე აღიარდება საწარმოს ხარჯად და შესაბამისად შეამცირებს საწარმოს ვალდებულებას მუშაკის წინაშე.

თუ საწარმო სესხს იღებს სხვა ფიზიკური პირისაგან ან საწარმოსაგან, მაშინ მას წარმოეშობა ვალდებულება მათ მიმართ და გამსესხებლებზე გადახდილ პროცენტებს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 196-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, დაბეგრავს გადასახდელი თანხის 10%-იანი განაკვეთით. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილით, გამსესხებელი ფიზიკური პირის მიერ მიღებული პროცენტები, რომლებიც დაიბეგრა გადახდის წყაროსთან, შემდგომ დაბეგვრას არ ექვემდებარება, ხოლო მე-4 ნაწილით, გამსესხებელი საქართველოს საწარმო, რომელმაც მიიღო საქართველოში გადახდის წყაროსთან ადრე დაბეგრილი პროცენტები, გადახდის დამადასტურებელი საბუთის საფუძველზე, რომელსაც გასცემს მსესხებელი, ჩაითვლის გადახდის წყაროსთან ბიუჯეტში გადახდილი გადასახადის თანხას.

თუ საწარმოს სესხი (კრედიტი) აღებული აქვს ბანკისაგან, მაშინ ის სესხზე (კრედიტზე) გადახდილ პროცენტს არ დაბეგრავს (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მუხლი 196.2.).

მაგალითი 4:

უცხოური კომპანიის მუდმივმა დაწესებულებამ საქართველოში უცხოური ბანკიდან აიღო 1 მლნ ევროს კრედიტი წლიური 4%-იანი განაკვეთით. საკრედიტო თანხები მუდმივი დაწესებულების მიერ გამოყენებულია საქართველოში ეკონომიკური საქმიანობისათვის. ამ შემთხვევაში მუდმივი დაწესებულება კრედიტზე ყოველწლიურად დაარიცხავს და გადაიხდის გადასახდელ პროცენტს 40000 ლარს (1000000X4%) უცხოური ბანკის სასარგებლოდ, რომელსაც არ დაბეგრავს გადახდის წყაროსთან და გამოქვითავს თავისი ერთობლივი შემოსავლიდან, როგორც საანგარიშო პერიოდის ხარჯს.

აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო აღრიცხვაში სესხის პროცენტების ხარჯად აღიარება დადგენილი ნორმის შესაბამისად ხორციელდება. კერძოდ, **საწარმოს მიერ კრედიტისათვის (სესხისათვის) გადახდილი ან/და გადასახდელი (აღრიცხვის მეთოდის გამოყენების მიხედვით) პროცენტები გამოიქვითება არა უმეტეს კრედიტის (სესხის) წლიური 24 პროცენტის ფარგლებში, შესაბამისი პერიოდის პროპორციულად** (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მუხლი 179.1).

თუ გადასახადის გადამხდელი ხარჯებს აღრიცხავს *დარიცხვის მეთოდით*, მას შეუძლია ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითოს კრედიტის თვის გადასახდელი პროცენტი, არა უმეტეს წლიური 24 პროცენტიდან გამომდინარე. ამ შემთხვევაში მნიშვნელობა არა აქვს ფაქტობრივად გადახდილ თანხას.

მაგალითი 5:

დარიცხვის მეთოდით მომუშავე X პირმა 2008 წლის

1 თებერვალს აიღო 10000 ლარის კრედიტი წლიურ 23 პროცენტად, შესაბამისი პროცენტის ყოველთვიური გადახდით. 2008 წელს მას უფლება აქვს, გამოქვითოს 2105 ლარი (10000X0,23:366X335) - 1 თებერვლიდან 31 დეკემბრამდე არსებული 335 დღისთვის, მიუხედავად იმისა, ფაქტობრივად რა თანხა ჰქონდა მას გადახდილი (მათ შორის, წინსწრებითაც) 31 დეკემბრის მდგომარეობით (ვთქვათ, 1000 ან 2200 ლარი).

მაგალითი 6:

დარიცხვის მეთოდით მომუშავე პირმა 2008 წლის 1 თებერვალს აიღო 10000 ლარის კრედიტი წლიურ 28 პროცენტად, შესაბამისი პროცენტის ყოველთვიური გადახდით. ამ შემთხვევაში 2008 წელს მას უფლება აქვს, გამოქვითოს მხოლოდ 2196 ლარი (10000 X0,24:366X335), მიუხედავად იმისა, რომ ხელშეკრულებით მას იმავე პერიოდში 2562 ლარის გადახდის ვალდებულება უჩნდება.

თუ პირი ხარჯებს საკასო მეთოდით აღრიცხავს, მაშინ იგი გამოქვითავს ფაქტობრივად გადახდილ თანხას, მაგრამ არა უმეტეს წლიური 24%-ისა. ზემოთ განხილულ მაგალითებში მას უფლება აქვს, გამოქვითოს ფაქტობრივად გადახდილი თანხა არა უმეტეს 2196 ლარისა. ამდენად, საკასო მეთოდით მომუშავე პირისთვის კრედიტის წინმსწრები გრაფიკით დაფარვა, საგადასახადო კოდექსის თვალსაზრისით, წაგებიანია.

პროცენტების გამოქვითვისას განსაკუთრებული შეზღუდვაა დაწესებული იმ საწარმოს მიმართ, რომლის წილის (აქციების) 20 პროცენტზე მეტი პირდაპირ ან არაპირდაპირ ეკუთვნის მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებულ იურიდიულ პირებს. ასეთი საწარმოსათვის გამოსაქვითი საპროცენტო თანხა არ უნდა აღემატებოდეს გადამხდელის მიერ პროცენტის სახით მიღებული ნებისმიერი შემოსავლისა და ნებადართული გამოქვითვებით (პროცენტების გამოქვითვების გარდა) შემცირებული ერთობლივი

შემოსავლების თანხების ჯამის 50 პროცენტს (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მუხლი 179.2).

მაგალითი 7:

A საწარმოში B საწარმოს წილი 50%-ია და ამასთან B საწარმო გათავისუფლებულია მოგების გადასახადისაგან. A საწარმოს ერთობლივი შემოსავალი კალენდარული წლის განმავლობაში 80000 ლარია, პროცენტის სახით მიღებული აქვს 15000 ლარი, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯები (პროცენტების გამოქვითვების გარდა) 50000 ლარს შეადგენს. ამ შემთხვევაში A საწარმოს უფლება აქვს მის მიერ აღებული სესხის პროცენტები გამოქვითოს არა უმეტეს 7500 ლარის ოდენობით [(80000-15000-50000)X50%].

მაგალითი 8:

X საწარმოში წილის 25% ეკუთვნის არაკომერციულ ორგანიზაციას. საგადასახადო წლის განმავლობაში X-ის მიერ მიღებული ერთობლივი შემოსავალი (პროცენტებით მიღებული შემოსავლის გარდა) 100000 ლარია. ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯები (კრედიტისათვის გადახდილი პროცენტების გარეშე) 90000 ლარია, პროცენტებით მიღებული შემოსავალი შეადგენს 20000 ლარს, ხოლო გადახდილი პროცენტები – 17000 ლარს. ამ შემთხვევაში საწარმოს უფლება აქვს კრედიტისათვის გადახდილი პროცენტების სახით გამოქვითოს მხოლოდ 15000 ლარი [(20000+100000-90000)X50%].

საგადასახადო პრაქტიკაში ადგილი აქვს შემთხვევებს, როცა საგადასახადო ინსპექციის ზოგიერთი მუშაკი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 176-ე მუხლის („**სხვა შემოსავლები, რომლებიც არ არის დაკავშირებული დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან**“) ნორმებზე დაყრდნობით მოითხოვს, რომ საწარმომ შემოსავლად აღიაროს სესხის (კრედიტის) საბა-

ზრო საპროცენტო განაკვეთსა და ფაქტობრივად დარიცხულ პროცენტს შორის სხვაობა.

მაგალითი 9:

X საწარმოს გარკვეული დანახარჯების გასაწევად არ ჰყოფნის ფულადი სახსრები და იგი შესაბამის თანხას სესხულობს Y დამფუძნებელი პარტნიორისგან. აღნიშნული სესხი უმეტეს შემთხვევაში უსასყიდლოა (ანუ უპროცენტოა), რის გამოც საგადასახადო ინსპექცია მას განიხილავს:

- *X-ის შემოსავლად და მოითხოვს X-ის ერთობლივ შემოსავალზე ამ სესხის საბაზრო პროცენტის შესაბამისი თანხის დამატებას;*
- *Y-ის შემოსავლად (მომსახურების უსასყიდლოდ გაწევის გამო) და, აქედან გამომდინარე, მოითხოვს სესხის საბაზრო პროცენტის შესაბამისი თანხის დაბეგვრას გადახდის წყაროსთან 10-პროცენტიანი განაკვეთით.*

თავიდანვე აღვნიშნავთ, რომ პრაქტიკაში არ არსებობს შემთხვევა, როცა ერთი და იგივე თანხა ხელშეკრულების მონაწილე ორივე კონტრაგენტისთვის შემოსავალს წარმოადგენდეს. შემთხვევათა უდიდეს უმრავლესობაში ის, რაც ერთი პირისთვის შემოსავალია, მეორისთვის ხარჯია. გამონაკლისს შეიძლება მივაკუთვნოთ გარდაცვლილი ფიზიკური პირის სამკვიდროს გახსნის შემთხვევა, როცა სამკვიდროს მიმღები იღებს შემოსავალს, მაგრამ აღარ არსებობს პირი, რომლისთვისაც ეს ხარჯია.

განხილულ მაგალითში სხვაობა სესხის საბაზრო საპროცენტო განაკვეთსა და ფაქტობრივად დარიცხულ პროცენტს (0%) შორის არ უნდა ჩაითვალოს X-ის სარგებლად და, შესაბამისად, შემოსავლად შემდეგ გარემოებათა გამო:

– საქართველოს საგადასახადო კოდექსი არ განმარტავს „შემოსავალის" და „სარგებელის" ტერმინებს, ამიტომ,

ამავე კოდექსის მე-2 მ'უხლის მე-5 ნაწილის გათვალისწინებით, უნდა ვიხელმძღვანელოთ საქართველოს კანონმდებლობის სხვა სფეროს, კერძოდ, ბ'უღალტრ'ული აღრიცხვის ტერმინებით.

ბ'უღალტრ'ული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად – ***„შემოსავალი*** არის საწარმოს მიერ ეკონომიკ'ური ***სარგებლის*** ზრდა საანგარიშგებო პერიოდში, აქტივების ზრდის ან ვალდებ'ულებების შემცირების გზით, რაც გამოიხატება საწარმოს საკ'უთარი კაპიტალის გადიდებით, რომელიც არაა დაკავშირებ'ული საკ'უთარი კაპიტალის მესაკ'უთრეთა დამატებით შენატანებთან" (ბასს „ფინანს'ური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრ'უქტ'ურ'ული საფ'უძვლები", პ'უნქტი 70. „ა").

ამ განმარტების თანახმად, ***„შემოსავალი"*** არის სარგებლის ზრდა, ხოლო ***„სარგებელი"*** არის აქტივების ზრდა ან ვალდებ'ულებების შემცირება.

როგორც უკვე აღინიშნა, გაცემ'ულ სესხზე არაა აუცილებელი პროცენტების მოთხოვნა. ამიტომ საბაზრო საპროცენტო განაკვეთზე დაბალი პროცენტით ან უპროცენტოდ სესხის გაცემისას არანაირ უსასყიდლობას არა აქვს ადგილი (გარდა იმ შემთხვევისა, თ'უ მოხდება სესხის დაბრუნებაზე ვალდებ'ულების პატიება). შესაბამისად, მსესხებელს უჩნდება ვალდებ'ულება სრ'ულად დაუბრ'უნოს გამსესხებელს მიღებ'ული სესხის თანხა, ან'უ არანაირი აქტივის ზრდა ვალდებ'ულებების პარალელ'ური ზრდის გარეშე არ ხდება, შესაბამისად რაიმე სახის სარგებელი და შემოსავალი არ წარმოიშობა.

განხილულ მაგალითში არც Y-ს წარმოეშობა დაბეგვრის ობიექტი შემდეგ გარემოებათა გამო:

– საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით, სიტყვა „კრედიტი" ცალკე არ გამოიყენება. იგი გამოიყენება მხოლოდ ტერმინში – „საბანკო კრედიტი". ფ'ულადი ს'ახ'ესებების დროებით სარგებლობაში გადაცემის სხვა შემთხვევებში კი გამოიყენება ტერმინი „სესხი". ამ ორ ტერმინს

(„საბანკო კრედიტი“ და „სესხი“) შორის განსხვავება **მხოლოდ** ის არის, რომ საბანკო კრედიტს აუცილებლად ერიცხება პროცენტი, ხოლო სესხს პროცენტი მხოლოდ **შეიძლება** დაერიცხოს. ამდენად, სესხზე პროცენტის დარიცხვა პირველ რიგში, მხოლოდ სესხის გამცემის ნებაზეა დამოკიდებული და მისთვის ეს **არავითარ ვალდებულებას არ წარმოადგენს.**

– საგადასახადო კოდექსის 175-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, პროცენტების სახით მიღებული შემოსავლები მიეკუთვნება არასამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს, რაც იმაზე მიუთითებს, რომ განხილულ მაგალითში არამეწარმე ფიზიკური პირია (გამოვრიცხოთ შემთხვევა, როცა ფიზიკური პირი მევახშეობას ეწევა). საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის მე-6 ნაწილის ძალით, მას აღრიცხვაში დარიცხვის მეთოდის გამოყენების **უფლება არა აქვს**, ხოლო **საკასო მეთოდით** შემოსავალი მას მიღებულად ეთვლება მხოლოდ შესაბამისი თანხის **ფაქტობრივად** მიღების შემთხვევაში (საგადასახადო კოდექსის მე-200 და 201-ე მუხლების თანახმად).

– ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, არ იყო ვალდებული, რომ მიეღო შემოსავალი პროცენტის სახით და არც მიუღია იგი. ცხადია, რომ თუ შემოსავალი არ მიუღია, არ დაიბეგრება.

იმის საილუსტრაციოდ, რომ უპროცენტო ან საბაზრო საპროცენტო განაკვეთზე დაბალი პროცენტით სესხის გაცემისას არ წარმოიშობა რაიმე სახის სარგებელი და შემოსავალი, განვიხილოთ შემდეგი პირობითი მაგალითი საკითხის გადაწყვეტის სამი შესაძლო ვარიანტით:

მაგალითი 10:

საწარმოს ერთობლივი შემოსავალი 2007 წელს 100000 ლარია, გამოსაქვითი ხარჯები (სესხის პროცენტის გარდა) – 70000 ლარი; საწარმოს აღებული აქვს 40000 ლარის სესხი, სესხზე საშუალო წლიური საბაზრო საპროცენტო განაკვეთია 15%. სესხის

პროცენტის გაუთვალისწინებლად, საწარმოს დასაბეგრი მოგება 30000 (100000 - 70000) ლარია.

ვარიანტი 1: საწარმომ, სასესხო ხელშეკრულების შესაბამისად, აღებულ სესხს დაარიცხა და კრედიტორს გადაუხადა 15%, რაც თანხობრივად 6000 ლარს შეადგენს. ასეთ შემთხვევაში მისი დასაბეგრი მოგება შემცირდება და 24000 (30000 - 6000) ლარს გაუტოლდება;

ვარიანტი 2: საწარმომ, სასესხო ხელშეკრულების შესაბამისად, აღებულ სესხს დაარიცხა (მაგრამ 2007 წელს არ გადაუხდია) 15%, რომელიც დარიცხვის მეთოდის გათვალისწინებით გამოქვითა 2007 წლის ერთობლივი შემოსავლიდან და მისმა დასაბეგრმა მოგებამ კვლავ 24000 ლარი შეადგინა.

2008 წელს, როცა ვალდებულების დაფარვის ვადა დადგა, კრედიტორმა საწარმოს მთელი დარიცხული პროცენტი აპატია. ასეთ შემთხვევაში საწარმომ 6000 ლარი უნდა ჩართოს 2008 წლის ერთობლივ შემოსავალში, როგორც ვალის პატიებით მიღებული შემოსავალი, რაც შეესაბამება შემოსავლის ბასს-ისეულ განმარტებას, რადგან ამ დროს ხდება ვალდებულების შემცირება. თუ ჩავთვლით, რომ საწარმოს 2008 წელს სხვა შემოსავალი არ ჰქონია, მის მიერ 2007-2008 წლებში წარმოშობილი დასაბეგრი მოგება 30000 (24000+6000) ლარი იქნება.

ვარიანტი 3: საწარმომ, სასესხო ხელშეკრულების შესაბამისად, აიღო უპროცენტო სესხი. შესაბამისად, მას არაფერი გამოუქვითავს 2007 წლის ერთობლივი შემოსავლიდან და მისმა დასაბეგრმა მოგებამ 30000 ლარი შეადგინა. საგადასახადო ინსპექციის იმ მუშაკების ლოგიკით, რომლებიც სხვაობას საბაზრო საპროცენტო განაკვეთსა და ფაქტობრივად დარიცხულ პროცენტს (0%) მიიჩნევენ სარგებლად და დასაბეგრ შემოსავლად, საწარმომ 30000 ლარს კიდევ 6000 ლარი უნდა დაუმატოს და დაბეგროს 36000 ლარი.

თუ შევადარებთ მე-2 და მე-3 ვარიანტებს, ვნახავთ, რომ შინაარსობრივად ეს აბსოლუტურად ერთი და იგივე შემთხვევებია ერთადერთი უმნიშვნელო განსხვავებით – პროცენტის პატიება ერთ შემთხვევაში ხელშეკრულების დარღვევისას ხდება, მეორე შემთხვევაში კი არ ხდება პროცენტის მოთხოვნა, ანუ პირობითად ხდება პროცენტის პატიება ხელშეკრულების დადებისას. შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი აღიარებულია როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით (ბასს, "ფინანსური ანგარიშგების მომზადების და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები", პუნქტი 35), რომელსაც ეყრდნობა საბუღალტრო და შესაბამისად საგადასახადო აღრიცხვაც (სსკ-ის 199-ე მუხლის მე-3 ნაწილი) და თავად სსკ-ის 104-ე მუხლის მე-6 ნაწილით. ცხადია, რომ **პროცენტის პატიების მომენტი არ უნდა განსაზღვრავდეს ფინანსური შედეგის ოდენობას** და ყველა აღწერილ შემთხვევაში ფინანსური შედეგის ოდენობა ერთი და იგივე უნდა იყოს.

გასათვალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ ზოგადად საწარმოს მოგება, უდიდესწილად, მხოლოდ იმ სარგებლით ყალიბდება, რომელიც მიიღება: ა) ხარჯების ეკონომიით შემოსავლების დონის შენარჩუნებისას; ბ) შემოსავლების ზრდით ხარჯების დონის შენარჩუნებისას (ამ დროს არსებითი მნიშვნელობა არა აქვს განსაკუთრებულ შემოსავლებს, როგორიცაა ჩუქებით მიღებული ან სხვა ამგვარი შემოსავალი). ამდენად, თუ ხარჯების ეკონომიას, ჩამოყალიბებული მოგების გარდა, ცალკე სარგებლად განვიხილავთ, საქმე გვექნება ერთი და იმავე დასაბეგრი ბაზის ორმაგ დაბეგრასთან ერთი და იმავე გადასახადით, რაც სრულიად მიზანშეუწონელია. მეორე მხრივ კი, არც მოგება წარმოიშობა და არც „სარგებელი". აქედან გამომდინარე, არც დასაბეგრი გვექნება რაიმე. თუ იმ ლოგიკას გავყვებით, რომ ხარჯების ნებისმიერი ეკონომია, რომელიც დასაბეგრ მოგებას აყალიბებს, კიდევ ცალკე აღებულ სარგებლად

უნდა განეიხილოთ, რომელიც იმავე მოგებას უნდა დაემატოს, აბსურდულ დასკვნამდე მივალთ – თუ საწარმოში მოგება წარმოიშვა, დაბეგვრის თვალსაზრისით ის უნდა გაორმაგდეს, ან არადა, მოგება საწარმოში საერთოდ არ უნდა წარმოიშვას.

ზემოთ აღნიშნულის გათვალისწინებით, რეზიდენტი საწარმოს მიერ უცხო ქვეყნის საკრედიტო დაწესებულებიდან საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ გამოქვეყნებულ საშუალო საბაზრო განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთით სესხის მიღება (თუ აღნიშნული საპროცენტო განაკვეთი სრულ შესაბამისობაშია შესაბამის ქვეყანაში არსებულ საბაზრო განაკვეთთან), არ განიხილება რეზიდენტი საწარმოს მიერ უცხო ქვეყნის საკრედიტო დაწესებულებიდან მიღებულ ინდივიდუალურ სარგებლად, რომელიც საგადასახადო კოდექსის 176-ე მუხლის მიხედვით ექვემდებარება ერთობლივ წლიურ შემოსავალში შეტანას.

საკითხისადმი სხვაგვარი მიდგომის შემთხვევაში, სარგებლად შეიძლება ჩაითვალის თავად კომერციული ბანკების მიერ ეროვნული ბანკისგან ან სხვა წყაროებიდან საკრედიტო რესურსების შეძენა, რომლებიც ლოგიკურად, როგორც წესი, ყოველთვის მნიშვნელოვნად ნაკლები უნდა იყოს საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ გამოქვეყნებულ საშუალო საბაზრო განაკვეთზე.

როდესაც სესხის გამცემი და სესხის მიმღები ურთიერთდამოკიდებული პირები არიან, რეზიდენტი საწარმოსათვის უსასყიდლოდ (უპროცენტოდ) ან საბაზრო განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთით სესხის გაცემის შემთხვევაში, არ უნდა გავრცელდეს საგადასახადო კოდექსის 176 მუხლის მე-2 და 174-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ" ქვეპუნქტით გათვალისწინებული ნორმები და მისი შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა უნდა მოხდეს იმ საპროცენტო განაკვეთით,

რომელიც აღიარებულია ხელშეკრულებით, რადგან საწარმო, საბაზრო განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთით სესხის მიღებისას, არავითარ ინდივიდუალურ სარგებელს ან შეღავათს ურთიერთდამოკიდებული პირისაგან არ ღებულობს.

ამ შემთხვევაში გასათვალისწინებელია, რომ სსკ-ის 104-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, „ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგებებისას შემოსავალი და ხარჯები ისე უნდა განაწილდეს, როგორც დამოუკიდებელ პირებს შორის დადებული გარიგებების დროს", ანუ საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ გამოქვეყნებული საშუალო საბაზრო განაკვეთით გაანგარიშებული პროცენტის თანხა უნდა აღიარდეს სესხის მიმღების ხარჯად, ისე, როგორც სესხის გამცემი პარტნიორის შემოსავლად და შემდგომ სსკ-ის 176-ე მუხლის მოთხოვნების შესაბამისად საბაზრო განაკვეთით დაანგარიშებულსა და ფაქტიურად გადასახდელ პროცენტებს შორის სხვაობის თანხა ჩართული უნდა იქნეს სესხის მიმღები საწარმოს ერთობლივ შემოსავალში.

12. რა უნდა გავითვალისწინოთ კრედიტების აღებისას

ბანკები განსხვავებულ მოთხოვნებს უყენებენ კრედიტის მიმღებ კლიენტებს. ზოგიერთი ბანკი ყურადღებას მთლიანად უთმობს გირაოს საგნის რეალური ფასეულობის და მასზე დამგირავებლის უფლებების შემოწმებას. სხვა ბანკებს ასევე სურთ წარმოდგენა ჰქონდეთ იმაზე, თუ როგორი ძირითადი საშუალებებია მსესხებლის განკარგულებაში. არის ბანკები, რომლებიც მოითხოვენ, რომ კლიენტმა დაწვრილებითი ცნობები წარმოადგინოს იმ პროექტის შესახებ, რომლის დაფინანსებაზეც უნდა წავიდეს ფული. მსესხებლის ფაქტიური შემოსავალი არის სწორედ იმის გარანტია, რომ კრედიტის თანხა და მისი პროცენტები დროულად იქნება დაბრუნებული.

ბანკის კლიენტები მზად უნდა იყვნენ იმისათვის, რომ კრედიტის გაცემის შესახებ საკითხის გადაწყვეტისას ბანკი მათ მოთხოვს გარეშე პირებისაგან გულმოდგინედ დაცული კომერციული საიდუმლოს გამჟღავნებას და შესაბამისი დასაბუთებებისა და გაანგარიშებების წარდგენას. ბანკები, როგორც წესი, ორიენტირებულნი არიან სწორედ იმ შემოსავალზე, რომელიც უნდა ამოიღოს პოტენციურმა მსესხებელმა მიღებული ფულადი საშუალებების გამოყენებისაგან. ეს ინფორმაცია საშუალებას აძლევს ბანკებს უკეთ შეაფასონ კლიენტის კრედიტუნარიანობა. მაგრამ არ არსებობს იმის გარანტია, რომ კომერციული ინფორმაცია ბანკის კედლებს არ გასცდება. უფრო პირიქით: თუ იდეები ნამდვილად ფასეულია, ინფორმაცია აუცილებლად (ყოველ შემთხვევაში, ამის ალბათობა დიდია) გაიჟონება.

ზოგიერთი მეწარმე ცივის, რომ ინფორმაცია მათი ახალი და პერსპექტიული პროექტის შესახებ კონკურენტების ხელში მოხვდა მას შემდეგ, როგორც კი ზოგიერთი ბიზნესსაიდუმლო გაუმჟღავნეს ბანკს. ამიტომ კრედიტის მთხ-

ოვნელ ბანკის კლიენტებს ეურჩევთ, ფრთხილად იყვნენ ბიზნესის ძირითადი იდეების გახმაურებისას.

კლიენტები ასევე უნდა მოელოდნენ ბანკის მხრიდან კრედიტზე უარს იმ შემთხვევაშიც, თუ მათი საწარმოების ხელმძღვანელთა ბიოგრაფიაში მოიძებნება შავი ლაქები, ან თუნდაც ჭორები. ბანკები გულმოდგინედ შეისწავლიან კლიენტის კეთილსაიმედოობას და გადახდისუნარიანობას და ადგენენ, თუ რამდენად სანდოა ის ინფორმაცია, რომელიც კლიენტებმა წარმოადგინეს საკუთარი თავის, პარტნიორების, საქონლის, მომსახურების და ფასების შესახებ. გულმოდგინება, რომლითაც ტარდება მსგავსი შემოწმებები, დამოკიდებულია კრედიტის თანხაზე, მსესხებელი-ორგანიზაციების ხელმძღვანელ პირებზე, მსესხებელთა საკრედიტო ისტორიაზე, აგრეთვე ბანკის შესაბამისი სამსახურების პროფესიონალიზმზე.

მაგალითი:

უმწიკვლო რეპუტაციის მქონე ფირმამ მსხვილი კრედიტისათვის მიმართა ბანკს და უარი მიიღო. ბანკმა საკუთარი, არაოფიციალური არხებით დაადგინა, რომ ფირმა და მისი პირველი პირები იმყოფებოდნენ სამართალდამცავი ორგანოების თვალთახედვის არეში. ეს ინფორმაცია, ცხადია, არ გააცნეს ფირმის წარმომადგენლებს, ხოლო უარის მიზეზად დაასახელეს უმნიშვნელო ლაფსუსები ბანკში წარდგენილ დოკუმენტებში. გარკვეული დროის შემდეგ ფირმას შეექმნა პრობლემები, რამაც გამოიწვია მისი გადახდისუუნარობა.

ხდება ხოლმე, რომ ბანკის წარმომადგენლები, რომლებსაც საკვანძო თანამდებობები უკავიათ და არა აქვთ განზრახული მათი დიდხანს შენარჩუნება, მდიდრდებიან საკრედიტო ორგანიზაციის ხარჯზე და როგორც შეუძლიათ „ეხმარებიან" თავის ახლობლებსა და ნათესავებს „კარგად ცხოვრებაში". ბანკის ზოგიერთი თანამდებობის პირის დათხოვნის შემდეგ ბევრი ძველი ბოროტმოქმედება ამოტივტივდება ხოლმე.

მაგალითი:

მოქალაქემ მიიღო იპოთეკური კრედიტი ბანკში ძალიან დაბალი საპროცენტო განაკვეთით. გარკვეული დროის განმავლობაში ბანკი თავისდროულად იღებდა კუთვნილ პროცენტებს, მაგრამ შემდგომ სამი თვე მსესხებლისგან არავითარი ინფორმაცია (მათ შორის ფული) აღარ მიუღია. ბანკში შეშფოთდნენ და შემოწმება ჩაატარეს, რის შედეგადაც გამოვლინდა, რომ კრედიტი გაცემული იყო სამსახურიდან განთავისუფლებული გამგეობის თავმჯდომარის მიერ თავის კარგ ნაცნობზე. ხელშეკრულების მიხედვით კრედიტი უზრუნველყოფილი იყო შორეულ სოფელში მდებარე დანგრეული სახლით. ბანკმა მიმართა სასამართლოს და შედეგად მიიღო ნანგრევების რეალიზაციის უფლება. ბანკის თანამშრომლებს მაკონტროლებელი ორგანოების წარმომადგენლებთან დიდხანს მოუწიათ ახსნა-განმარტება და იმის მტკიცება, რომ მათ ბრალი არ მიუძღვით და ბოროტმოქმედება ჩაიდინა სამსახურიდან დათხოვნილმა ტოპმენეჯერმა.

მაკონტროლებელი ორგანოები შეიძლება დააეჭვოს ისეთმა გარიგებებმაც, რომელთა მიხედვით ბანკმა გასცა კრედიტები ძალიან დაბალი პროცენტით ან სულაც უპროცენტოდ. თუ ასეთი კრედიტების რაოდენობა გადააჭარბებს გარკვეულ კრიტიკულ ზღვარს, მაშინ უკვე თვითონ ბანკი განიცდის სახსრების ნაკლებობას და გაჩერების საფრთხეც დაემუქრება. ასეთ შემთხვევაში ბანკები თავად სესხულობენ ფულს და იღებენ კრედიტებს. ინფორმაცია მათი არასახარბიელო ფინანსური მდგომარეობის შესახებ რომ არ გავრცელდეს, ბანკები უბრალოდ აღარ წარადგენენ სავალდებულო ანგარიშგებას ეროვნულ (ცენტრალურ) ბანკში, რომელიც, თავის მხრივ, არ ჩქარობს ზომების მიღებას აღნიშნულთან დაკავშირებით.

ბანკებს საკმაოდ დიდხანს შეუძლიათ წრეზე ტრიალი,

ახდენენ რა ძველი ვალების ახალი კრედიტებით რეფინანსირებას. ყოველ შემთხვევაში მანამდე, სანამ არ მიიღებენ უარს კრედიტებზე.

სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობის საფრთხის მიუხედავად, ბანკებს გამოჰყავთ აქტივები ცრუ კრედიტების მეშვეობით, ანუ ისეთი კრედიტებით, რომელთა დაბრუნება დაკრედიტების ინიციატორების მიერ არ იგეგმება. ისეც ხდება, რომ ბანკის რომელიმე ფილიალი იღებს საეჭვო კრედიტს, რომელიც შემდგომში „იოქვიფება" და ბანკი ველარ ფარავს მას, რაც მისი ბანკროტად გამოცხადების საფუძველი ხდება. შეცდომები ხდება ასევე ბანკის ბუღალტრების ხშირი ცვლის გამო ანდა საკრედიტო ორგანიზაციები ზარალდებიან თავისი ბიზნეს-პარტნიორების მიმართ ზედმეტი ნდობისაგან.

მაგალითი:

ბანკმა მისცა კრედიტი საწარმოს მხოლოდ პარტნიორული ურთიერთნდობის იმედით. თუმცა, მხარეებს შორის ხელმოწერილი იყო შეთანხმება მსესხებლის სტრუქტურასთან დაკავშირებით გამოწერილი თამასუქების დაგირავების თაობაზე. მალე მსესხებელს წარმოექმნა ფინანსური სიძნელეები და მან ვერ შეძლო დროულად დაებრუნებინა კრედიტი. პარტნიორული ურთიერთობები ერთბაშად „სადღაც გაჰქრა" და მოვლენები ისე განვითარდა, როგორც კრიმინალურ რომანში: ვალის დაბრუნებას ხელი მოჰკიდა ბანკის უსაფრთხოების სამსახურმა. მაგრამ ვერც ამ ზომებმა გამოიღო შედეგი, რადგან საწარმოს ფული არ გააჩნდა. მაშინ ბანკმა მიმართა სასამართლოს. სასამართლომ გამოიტანა გადაწყვეტილება დაგირავებული თამასუქების ამოღების შესახებ, რომლებსაც ისედაც არ გააჩნდათ ღირებულება.

პრაქტიკაში ბანკები, რომლებიც ვალდებულნი არიან ჩაატარონ საკრედიტო კომიტეტების (ისინი აფასებენ მსესხებლის ფინანსურ მდგომარეობას) სხდომა, არ იყენებენ ამ

მოთხოვნას და კრედიტებს აფორმებენ უკანა რიცხვით ან საეროდ არ აფორმებენ. ჩვეულებრივ, ასეთი სიტუაციები წარმოიშობა მაშინ, როცა ფული გაიცემა საჩქაროდ და ყველა ქაღალდი გაფორმებული უნდა ყოფილიყო ჯერ კიდევ „გუშინ". თუმცა, საკრედიტო კომიტეტების საჭირო ფორმატში ჩატარებაც კი ვერ იხსნის ბანკს (და მის კლიენტებს) სარისკო გადაწყვეტილებებისაგან: თუ მოცემულ კომპანიას სჭირდება ძალიან მსხვილი კრედიტი, ბანკის ხელმძღვანელობა ზეწოლას მოახდენს საკრედიტო კომიტეტის წევრებზე და ისინიც ჩვეულებრივ წინააღმდეგობას არ გაუწევენ.

სიტყვამ მოიტანა და სიჩქარე, რომლითაც გაიცემა კრედიტები, ხშირად თვით ბანკებს აზარალებს. არასწორად გაფორმებული დოკუმენტების გამო სასამართლოში შეუძლებელი ხდება თვით კრედიტის გაცემის ფაქტის მტკიცებაც კი.

ბანკები ამჯობინებენ კრედიტის გაცემას დამგირავებლის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონების ობიექტების ანდა ლიკვიდური ფასიანი ქაღალდების უზრუნველყოფით. თუმცაღა, ბანკები ამ შემთხვევაშიც ძალზე რისკავენ. ხომ შეიძლება, მაგალითად, თამასუქები, ისე როგორც დოკუმენტები უძრავ ქონებაზე, ყალბი აღმოჩნდეს? მოგვიანებით შეიძლება აღმოჩნდეს, რომ შენობა, რომელიც წარმოდგენილი დოკუმენტების მიხედვით დამგირავებლის საკუთრებაშია, სინამდვილეში მესამე პირის საკუთრებას წარმოადგენს.

თუ მსესხებლის განკარგულებაში არ არის ლიკვიდური ქონება, რომელსაც იგი გადასცემდა გირაოდ, ხოლო კრედიტი სჭირდება სწორედ ასეთი ქონების შეძენისათვის, მაშინ ხელშეკრულების მიხედვით კრედიტის დაუბრუნებლობისას ბანკები იძენენ უფლებას აღნიშნულ უძრავ ქონებაზე.

გაცილებით ძნელია ბანკის დარწმუნება გასცეს კრედიტი მოწყობილობის ან ანტიკვარიატის გირაოთი. ამის მიზეზი არის მათი არალიკვიდურობა. როგორც უნიკალურ

ძრავებზე, ისე კ'ულტ'ურ'ულ ფასე'ულობებზე ძნელია მყიდველის პოვნა. დიდია თვით ბანკის რისკიც, რომელმაც შედევრის ნაცვლად საეებით შესაძლებელია გირაოდ მიიღოს ნაყალბევი. ასეთი რამ განსაკ'უთრებით ხშირად ხდება მაშინ, როცა კრედიტები გაიცემა შედარებით მცირე თანხებით და ბანკის წარმომადგენლები თავს არ იწ'უხებენ ფასე'ულობათა გ'ულმოდგინე შემოწმებით.

თ'უ გათვალისწინებ'ულია, რომ ვალდებ'ულება უსრ'ულყოფილი იქნება თავდებობის ხელშეკრ'ულებით, მაშინ თვითონ თავდებს მოუწევს მტკიცება იმისა, რომ მას შეუძლია ბანკის წინაშე მსესხებლის ვალდებ'ულების შესრ'ულება.

მაგრამ იგივე პრაქტიკა აჩვენებს, რომ ხშირად ბანკის წარმომადგენლები ფორმალ'ურად უდგებიან დაკისრებ'ული მოვალეობების შესრ'ულებას და ატარებენ მომავალი მსესხებლების მიერ წარმოდგენილი დოკ'უმენტებისა და ცნობების მხოლოდ ზედაპირ'ულ შემოწმებას. შედეგად საკრედიტო ორგანიზაციები თაღლითების ადვილი ნადავლი ხდებიან. სხვა შემთხვევებში პატარა ქრთამსაც კი შეუძლია „თვალები დაახუჭვინოს" ბანკის მ'უშაკს. ის მიბრჯნითაც კი „ვერ დაინახავს", რომ მომავალი მსესხებლების პასპორტები, სადამფ'უძნებლო დოკ'უმენტები და ბეჭდები გაყალბებ'ულია.

რამდენადაც კრედიტების დაუბრ'უნებლობის შემთხვევები ძველებ'ურად გავრცელებ'ულია, ბანკები გასცემენ ფ'ულს ძირითადად იმ ფირმებზე, რომლებთანაც ადრე ჰქონდათ ურთიერთობა ან რომლებსაც ენდობიან. მაგრამ ამ შემთხვევებშიც კი ფ'ული გაიცემა რაიმეს უზრ'უნველყოფით. თ'უმცა, თ'უ ბანკის ძველ პარტნიორს ძალიან სჭირდება კრედიტი, გარიგების მონაწილეები იყენებენ სხვადასხვაგვარ ხრიკებს, რომ დაფარონ გარიგების ნაკლოვანებები და გააფორმონ ხელშეკრ'ულება ყველა წესის მიხედვით. სწორედ ასეთ შემთხვევებში კრედიტის უზრ'უნველყოფის საგნად გვევლინება ქონება, რომელიც არ წარმოადგენს დიდ ფასე'ულობას.

მაგალითი:

ბანკის მიერ ფირმისათვის მიცემული კრედიტი უზრუნველყოფილი იყო მოწყობილობით, რომელიც ფაქტიურად არ წარმოადგენდა არავითარ ღირებულებას. ეს ჯართი მდებარეობდა ფირმის ერთ-ერთ ფილიალში. მაგრამ ფირმა ბანკის ძველი პარტნიორი იყო. საკრედიტო კომისიაში წარადგინეს ქაღალდები, რომლებიც ამტკიცებდნენ, რომ მოწყობილობას იმაზე მეტი ღირებულება გააჩნია, ვიდრე მოთხოვნილი კრედიტის თანხაა. მოცემულ შემთხვევაში მსესხებელმა გაამართლა ბანკის ნდობა და სრულად და ვადაში დააბრუნა კრედიტი და მასზე გადასახდელი პროცენტები, მაგრამ ასეთ შემთხვევებში ბანკის რისკი განსაკუთრებით დიდია.

კრედიტის გაცემა ფორმდება ხელშეკრულებით, რომელშიც მხარეთა ურთიერთობების ყველა თავისებურება რაიმე შემთხვევასთან მიმართებაში ცალკე უნდა იყოს გაწერილი. თუ რომელიმე მომენტი არ არის დარეგულირებული ხელშეკრულებით, მაშინ მხარეებმა უნდა იხელმძღვანელონ კანონით ან საქმიანი პრაქტიკით.

მაგალითად, არის შემთხვევები, როცა წინასწარგანზრახვით ან მონაწილეთა უყურადღებობით ხელშეკრულებაში არ არის მითითებული კრედიტის მიხედვით პროცენტების გადახდის პერიოდულობა. ასეთ შემთხვევებში მსესხებლის მიერ პროცენტები გადახდილი უნდა იქნეს ყოველთვიურად. არის ისეთი შემთხვევებიც, როცა ხელშეკრულებებში საერთოდ არ არის ნახსენები კრედიტების მიხედვით პროცენტების გადახდის აუცილებლობა.

მაგალითი:

ბანკმა კრედიტი მისცა საწარმოს. საკრედიტო ხელშეკრულებაში, რომელიც ხელმოწერილი იყო მხარეების მიერ და დამოწმებული ბეჭდებით, რაიმე პროცენტების გადახდის აუცილებლობაზე საერთოდ არ იყო ნათქვამი. საქმე ისაა, რომ ბანკის ერთ-ერთ-

მა ხელმძღვანელმა პირადად მიიღო გარკვეული თანხა მომავალი მევალისაგან და დაარწმუნა იგი, რომ ბანკისათვის არავითარი ოფიციალური პროცენტები არ უნდა გადაეხადა. რასაკვირველია, ქრთამის თანხა გაცილებით ნაკლები იყო იმ პროცენტებზე, რომლებიც მსესხებელს უნდა გადაეხადა საბაზრო განაკვეთების შესაბამისად. დადგენილ ვადაში მსესხებელმა დააბრუნა კრედიტის მთელი თანხა. ბანკმა საწარმოსაგან მოითხოვა პროცენტების გადახდაც და მიმართა სასამართლოს. საწარმო დაჟინებით მოითხოვდა, რომ მის მიერ ვალდებულებები შესრულდა ხელშეკრულების პირობების შესატყვისად და არავითარი პროცენტები ხელშეკრულებაში არ იყო მითითებული. სასარჩელო განცხადებაში ბანკი მოითხოვდა საწარმოსაგან დავალიანების გადახდევინებას კრედიტზე პროცენტების სახით. ბანკის იურისტები ირწმუნებოდნენ, რომ უბრალოდ „დაავიწყდათ" ხელშეკრულების ტექსტში კრედიტზე პროცენტების შესახებ შესაბამისი დებულების ჩართვა. სარჩელის უზრუნველსაყოფად ბანკმა განაცხადა შუამდგომლობა გირაოდ ჩადებული უძრავი ქონების დაყადაღების შესახებ. სასამართლომ დააკმაყოფილა შუამდგომლობა. დაინახა რა, რომ სასწორის პინა ბანკის სასარგებლოდ გადაიხარა, საწარმომ გადაწყვიტა ბანკისათვის პროცენტების მთელი თანხის გადახდა. წინააღმდეგ შემთხვევაში იგი დაკარგავდა უძრავ ქონებას, რომელიც გადახდილ პროცენტებზე ბევრად ძვირი ღირდა.

ზოგჯერ ბანკი და მსესხებელი დავობენ იმის გამო, რომ კრედიტები გაიცემა დოლარებში და ბრუნდება ლარებში. ვალის დაბრუნებისას მსესხებლები ჩვეულებრივ ხელმძღვანელობენ ბანკის წარმომადგენელთან ზეპირი მორიგებებით. მაგრამ ბანკმა ეს მორიგებები შეიძლება უარყოს ფულის მაქსიმუმის მიღების მიზნით. კონფლიქტებისგან თავის ასარიდებლად, უმჯობესია ხელშეკრულებაში

წინასწარ იქნეს გათვალისწინებული მსგავსი ნიუანსები. წინააღმდეგ შემთხვევაში დავის გადაწყვეტა, ალბათ, სასამართლოს მოუწევს. გარდა ამისა, მხარეები ხშირად ცდილობენ ითამაშონ საკურსო სხვაობაზე. ხდება ხოლმე, რომ ბანკი მოითხოვს კრედიტის დაბრუნებას იმ კურსით, რომელიც იყო კრედიტის გაცემის მომენტისათვის, ხოლო მსესხებელს კი სურს თანხის გადახდა იმ კურსით, რომელიც ჩამოყალიბდა კრედიტის დაბრუნების დღისათვის. **მორალი ასეთია: გაითვალისწინეთ ყველა ნიუანსი საკრედიტო ხელშეკრულებაში.**

ზოგჯერ შეიძლება წარმოიშვას მართლაც პარადოქსული სიტუაცია: კეთილსინდისიერ მევალეს სურს დაუბრუნოს ვალი ბანკს, მაგრამ არ შეუძლია, რამდენადაც კრედიტორი უქმნის დაბრკოლებებს. ბანკს შეუძლია განზრახ არ მიიღოს მევალისაგან ფულადი სახსრები ან დოკუმენტები ფულის გადარიცხვაზე იმ იმედით, რომ მსესხებელს „დასცინცლოს" დამატებითი პროცენტები, ხელოვნურად შექმნის რა გადასახდელის ვადის გადაცილების ფაქტს. ჩვეულებრივ, ასეთი რამ ხდება მაშინ, როცა კრედიტის დაფარვის ვადის გასვლამდე მხოლოდ რამდენიმე დღეღა რჩება. არაკეთილსინდისიერი ბანკირები მიუთითებენ საგადახდო დავალების გაფორმებაში ვითომდაც არსებულ ნაკლოვანებებზე (არა მკაფიო, ფერმკრთალი, გათხაჩნილი ბეჭდები, ხელმოწერები შესრულებულია სხვა კალმებით და მელნით). როცა ეს ნაკლოვანებები აღმოიფხვრება, მოიგონებენ ახლებს. მაგალითად, ხელმოწერები საგადახდო დოკუმენტებზე არ ჰგავს იმ ნიმუშებს, რომელიც ბანკში ინახება. ასეთ შემთხვევებში მცოდნე მსესხებლები სასწრაფოდ ახორციელებენ კრედიტების მიხედვით გადასახდელების გადახდას სხვა ბანკებში გახსნილი ანგარიშებიდან.

მხედველობაში იქონიეთ, რომ ბანკმა შეიძლება არ გაითვალისწინოს მსესხებლის დროებითი, მაგრამ გადაუვალი ფინანსური სიძნელეები.

მაგალითი:

ბანკმა მისცა კრედიტი საწარმოს ბიზნესის განვითარებისათვის უძრავი ქონების მსხვილი ობიექტის მშენებლობის დაფინანსებაზე. ხელშეკრულების მთელი ვადის განმავლობაში საწარმო წესიერად ფარავდა ყოველთვიურ დავალიანებას. როცა დარჩა ბოლო გადასახდელი, საწარმოს წარმოეშვა სიძნელეები. ის უარს არ ამბობდა კრედიტის დარჩენილი ნაწილის დაფარვაზე, მაგრამ ბანკს სთხოვა მცირე ხნით გადავადება. ბანკის წარმომადგენლებმა მოლაპარაკებაზე განაცხადეს, რომ „არ სურთ მეტის მოთმენა" და მისცეს ხელშეკრულებით გათვალისწინებული 10 დღიანი ვადა დარჩენილი თანხის დასაფარავად. ამ დროში საწარმომ ყველა ღონეს მიმართა ფულის მოძიებისთვის. სასწრაფოდ გაყიდა რა სამშენებლო ტექნიკა, მან შეძლო დავალიანების მხოლოდ ნაწილის დაფარვა. მაგრამ ვალი კიდევ რჩებოდა და ბანკმა მიმართა სასამართლოს. ბანკს სურდა ხელში ჩაეგდო უკვე თითქმის აშენებული ობიექტის ნაწილი და იმედოვნებდა სასამართლო დავის განხილვის მაქსიმალურად გახანგრძლივებას, რათა გადაწყვეტილების გამოტანის მომენტისათვის საწარმოს ვალი კიდევ უფრო გაზრდილიყო. სასამართლო სხდომის დაწყებამდე საწარმომ მაინც მოახერხა ფულის შოვნა და სრულად დაფარა დარჩენილი დავალიანების ნაწილი პროცენტებიანად. საწარმოს მოლოდინის საწინააღმდეგოდ, ბანკმა არ გამოიტანა თავისი სარჩელი. როცა სასამართლოში საწარმოს იურისტმა წარმოადგინა საგადახდო დავალება ბანკში სავალო თანხის გადარიცხვაზე, ბანკის თანამშრომლებმა განაცხადეს, რომ გადარიცხულ თანხას არავითარი კავშირი არა აქვს საკრედიტო ხელშეკრულების მიხედვით წარმოქმნილ ვალთან. მაგრამ აღნიშნულზე მტკიცებულებები ბანკს არ გააჩნდა. შედეგად სასამართლომ უარი უთხრა ბანკს სარჩელის დაკმაყოფილებაზე.

13. ფასდათმობის ბუღალტრული და საგადასახადო აღრიცხვა

მყიდველისათვის ბრძოლაში საწარმოები, პირველ რიგში, საცალო ვაჭრობის საწარმოები, ფართოდ იყენებენ მარკეტინგული პოლიტიკის სხვადასხვა ელემენტს, მათ შორის ფასდათმობას. ამ შემთხვევაში ბუღალტრის ამოცანა, ისე როგორც სხვა დროს, მდგომარეობს სამეურნეო ოპერაციების სწორად „გატარებაში".

ნებისმიერ ფირმას შეუძლია შეამციროს ან გაზარდოს ფასები თავის საქონელზე. საგადასახადო სამართლის თვალსაზრისით, ერთადერთ შეზღუდვას წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლი, რომლითაც დადგენილია გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის საქონლის/მომსახურების ფასის განსაზღვრის პრინციპები.

საგადასახადო ორგანოებს, გადასახადების გაანგარიშების სისრულეზე კონტროლის განხორციელებისას, უფლება აქვთ შეამოწმონ ფასების გამოყენების მართებულობა მხოლოდ შემდეგ შემთხვევებში:

- ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგებებისას;
- საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერულ) ოპერაციებზე გარიგებებისას;
- საგარეო-სავაჭრო გარიგებებისას;
- გარიგების მონაწილეებს შორის გაცხადებული ფასების ფაქტობრივი ფასებისაგან განსხვავებისას.

დაბეგვრის მიზნებისათვის ფასების განსაზღვრისას არ გაითვალისწინება ფასდათმობები, რომლებიც გამოწვეულია:

– საქონელზე/მომსახურებაზე სამომხმარებლო მოთხოვნის სეზონური ან სხვა მერყეობებით;

– საქონლის ხარისხის ან სხვა სამომხმარებლო თვისებების დაკარგვით;

– საქონლის ვარგისიანობის ან რეალიზაციის ვადების გასვლით;

– მარკეტინგული პოლიტიკით, მათ შორის ბაზარზე ახალი საქონლის, აგრეთვე არსებული საქონლის ახალ ბაზრებზე გატანისას;

– საქონლის საცდელი მოდელებისა და ნიმუშების რეალიზაციით.

ცხადია, ნებისმიერი ფასდათმობა მარკეტინგული პოლიტიკის ელემენტია, მაგრამ თუ იგი მნიშვნელოვანია (ვთქვათ, 20%-ით აჭარბებს საბაზრო ფასს), მაშინ მოსალოდნელია, რომ საგადასახადო ორგანოებმა შეამოწმონ გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადების გაანგარიშებისას გამოყენებული ფასები. ამიტომ სასურველია ყველაფერი გაფორმდეს დოკუმენტურად, მაგალითად, ხელშეკრულების ბრძანებით, სადაც მითითებული უნდა იყოს ფასების შემცირების მიზეზი (სეზონური გაყიდვა, მარკეტინგული პოლიტიკა და ა.შ.) და ფასდათმობის მოქმედების პერიოდი.

ფასდათმობის ბუღალტრული აღრიცხვა დამოკიდებულია:

- საქონლის აღრიცხვის ხერხზე (შესყიდვის ან გაყიდვის ფასებით);
- ფასდათმობის მომენტზე (საქონლის გადატვირთვამდე ან მის შემდეგ).

საცალო ვაჭრობის საწარმოები შეძენილ და გაყიდულ საქონელს აღრიცხავენ უწყვეტი (მუდმივი) ან პერიოდული აღრიცხვის მეთოდით.

უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდის დროს საქონლის მოძრაობის აღრიცხვა ხორციელდება მუდმივად, ყოველდღიურად, ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით. კერძოდ, შეძენილი საქონლის თვითღირებულება აღირიცხება ანგარიშის **1610 „საქონელი“ დებეტში** და ფულადი საშუალებების ამსახველი ანგარიშების ან ანგარიშის **3110 „მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“ კრედიტში,** ხოლო რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება ანგარიშის **7210 „გაყიდული/შეძენილი საქონელი“** დებეტში და ფულადი საშუალებების ამსახველი ანგარიშების ან 3110 ანგარიშის კრედიტში.

პერიოდული აღრიცხვის მეთოდის დროს საქონ-

ლის ამსახველ ანგარიშზე (1610) საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში არავითარი ჩანაწერები არ წარმოებს. მათ ნაცვლად გამოიყენება ანგარიში 7210.

საცალო ვაჭრობის საწარმოები, რომელთა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები შედგება ერთნაირი მარჟის (სხვაობა საქონლის გასაყიდ და შეძენის ფასებს შორის) მქონე, სწრაფად ცვალებადი მრავალი დასახელების საქონლისაგან, მიღებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად, საქონელს აღრიცხავენ სარეალიზაციო (გაყიდვის) ფასებით. აქ სირთულეს წარმოშობს ის გარემოება, რომ დაბეგვრის მიზნებისათვის საქონელი ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშებზე ასახული უნდა იყოს შეძენის (შესყიდვის) ფასებით.

რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების ხარჯად აღიარება ხდება მაშინ, როცა საქონელი გაიყიდება.

ფასდათმობა (სხვადასხვა სახის სავაჭრო ფასდაკლების თანხა) წარმოადგენს სხვაობას გადახდილ ნაღდ ფულსა და ანგარიშ-ფაქტურაში ნაჩვენებ მთლიან თანხას შორის. იგი აღირიცხება ანგარიშებზე **6120 „გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა“ ან 7220 „შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა“.**

საცალო ვაჭრობის საწარმო ერთ შემთხვევაში შეიძლება იყოს ფასდათმობის მიმღები (როცა თვითონ ყიდულობს საქონელს სამრეწველო ან საბითუმო ვაჭრობის საწარმოებიდან), მეორე შემთხვევაში კი – ფასდათმობის გამცემი (როცა ყიდის საქონელს საცალო ქსელში მომხმარებლებზე). **მიღებული ფასდათმობა** საცალო ვაჭრობის საწარმოსათვის არასაოპერაციო შემოსავალია და აისახება შემდეგი გატარებით:

დებეტი 1610 „საქონელი“ (უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდისას) **ან 7210 „გაყიდული/შეძენილი საქონელი“** (პერიოდული აღრიცხვის მეთოდისას)

კრედიტი 8190 „სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები“ (ფასდათმობის თანხა)

კრედიტი 3110 „მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“.

გაცემული ფასდათმობა საცალო ვაჭრობის საწარმოსათვის წარმოადგენს არასაოპერაციო ხარჯს და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს აისახება გატარებით:

დებეტი 5330 „საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი“

კრედიტი 6120 „გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა“.

ფასდათმობის მექანიზმის გამოყენებით საქონლის შეძენა-გაყიდვის ოპერაციები, ისევე როგორც სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მოძრაობა, აღრიცხვაში შეიძლება აისახოს ორი მეთოდით: **მთლიანი თანხის ან წმინდა თანხის მეთოდით.** მათ შორის უპირატესობა ენიჭება იმ მეთოდს, რომელიც ფასდათმობის პირობით ოპერაციის მოხდენის მომენტისათვის უფრო რეალურია.

თუ საცალო ვაჭრობის საწარმო რეგისტრირებულია დღგ-ს გადამხდელად (სავალდებულო წესით ან ნებაყოფლობით), მაშინ საქონლის შეძენისას გადახდილი დღგ ექვემდებარება ჩათვლას და აისახება ანგარიშის **3340 „გადახდილი (ჩასათვლელი) დღგ“** დებეტში. თუ საცალო ვაჭრობის საწარმო არ არის დღგ-ს გადამხდელი, მაშინ მის მიერ საქონლის შეძენისას გადახდილი დღგ შედის ამ საქონლის თვითღირებულებაში.

განვიხილოთ ფასდათმობის აღრიცხვის შემთხვევები სხვადასხვა ვარიანტისას:

- **საცალო ვაჭრობის საწარმო ყიდულობს საქონელს ფასდათმობით;**
- **საცალო ვაჭრობის საწარმო ყიდის საქონელს ჩვეულებრივი ფასდათმობით (თუ მყიდველი ყიდულობს საქონელს იმ რაოდენობით ან თანხით, რომელიც აუცილებელია ფასდათმობის მისაღებად);**
- **საცალო ვაჭრობის საწარმო ყიდის საქონელს ბონუსური ფასდათმობით (საქონლის შეძენის სანაცვლოდ მყიდველი იღებს საჩუქარს).**

მაგალითი 1:

ვთქვათ, საცალო ვაჭრობის საწარმომ საბითუმო ვაჭრობის საწარმოსაგან შეიძინა 8000 ლარის საქონელი (მათ შორის დღგ 18% – 1220 ლარი) 10 პროცენტიანი ფასდათმობით. ეს სამეურნეო ოპერაცია საცალო ვაჭრობის საწარმოს ბუღალტრულ ანგარიშებზე ასე აისახება:

მთლიანი თანხის მეთოდის გამოყენებისას:

ა) საქონლის მიღება:

დებეტი 1610 ან 7210 – 6780 ლარი

დებეტი 3340 – 1220 ლარი

კრედიტი 3110 – 8000 ლარი

ბ) მომწოდებლისათვის ფულადი თანხის გადახდა:

დებეტი 3110 – 8000 ლარი

კრედიტი 1210 (8000X0,9) – 7200 ლარი

კრედიტი 7210 (ფასდათმობის თანხა=6780X0,1) – 678 ლარი

კრედიტი 3340 (კორექტირება ფასდათმობის გამო) – 122 ლარი

წმინდა თანხის მეთოდის გამოყენებისას:

ა) საქონლის მიღება:

დებეტი 1610 ან 7210 (6780X0,9) – 6102 ლარი

დებეტი 3340 – 1098 ლარი

კრედიტი 3110 (8000X0,9) – 7200 ლარი

ბ) მომწოდებლისათვის ფულადი თანხის გადახდა:

დებეტი 3110 – 7200 ლარი

კრედიტი 1210 – 7200 ლარი.

მაგალითი 2:

ვთქვათ, საცალო ვაჭრობის საწარმომ წინა მაგალითის პირობებით შეძენილ საქონელს დაადო სავაჭრო ფასნამატი 2000 ლარის ოდენობით და გაყიდა 9600 ლარის საქონელი (მათ შორის, დღგ 18% – 1464 ლარი) 5 პროცენტიანი ჩვეულებრივი ფასდათმობით. ეს სამეურნეო ოპერაცია ბუღალტრულ ანგარიშებზე ასე აისახება:

ა) შეძენილ საქონელზე სავაჭრო ფასნამატის დადება:

დებეტი 1610 ან 7210 2000 ლარი
კრედიტი 8190 2000 ლარი

ბ) საქონლის გაყიდვის შედეგად მოთხოვნის წარმოქმნა და შემოსავლის აღიარება:

დებეტი 1410 8136 ლარი
დებეტი 3330 1464 ლარი
კრედიტი 6110 9600 ლარი

გ) საქონლის რეალიზაციიდან შემოსავლის მიღება:

დებეტი 1110 (9600 X 0,95) 9120 ლარი
დებეტი 6120 (ფასდათმობის თანხა=8136X0,05) 406,8 ლარი
დებეტი 3330 (კორექტირება ფასდათმობის გამო) 73,2 ლარი
კრედიტი 6110 9600 ლარი

დ) საქონლის მარაგის კორექტირება:

დებეტი 1610 ან 7210 400 ლარი
კრედიტი 7290 400 ლარი.

საცალო ვაჭრობის ზოგიერთი საწარმო ზოგიერთი საქონლის შეძენისას მყიდველს ჩუქნის საქონლის კიდევ ერთ ეგზემპლარს ან რაიმე სხვა საქონელს. ეს ეგრეთ წოდებული ბონუსური ფასდათმობაა. საჩუქრის გაფორმება სხვადასხვანაირად შეიძლება, რაზედაც დამოკიდებულია მისი ბუღალტრული და საგადასახადო აღრიცხვა. ამასთან დაკავშირებით განვიხილოთ ორი ვარიანტი:

I. საჩუქარი – საქონლის უსასყიდლოდ გადაცემა.

აქ წარმოიქმნება პრობლემა გადასახადებთან დაკავშირებით. თუ საჩუქარი წარმოადგენს იმავდროულად თავისუფალ ვაჭრობაში გასაყიდ საქონელს, მაშინ მისი უსასყიდლოდ გადაცემისას გაყიდვის ფასს უნდა დაერიცხოს დღგ. თუ საქონელი საჩუქრებისათვის შეძენილია სპეციალურად, მაშინ მისი დასაბეგრი ბაზა იანგარიშება საბაზრო

ფასებიდან გამომდინარე. საჩუქრად გადაცემული საქონლის ღირებულება არ ამცირებს დასაბეგრ მოგებას.

მაგალითი 3:

ვთქვათ, საცალო ვაჭრობის საწარმო ყიდის რადიოაპარატურას – ე.წ. „მუსიკალურ ცენტრებს“. მათი გაყიდვის დასაჩქარებლად საწარმოს ხელმძღვანელობამ მიიღო გადაწყვეტილება „დიდი“ მუსიკალური ცენტრის შეძენისას მყიდველს საჩუქრად მისცეს „პატარა“ მუსიკალური ცენტრი. „დიდი“ მუსიკალური ცენტრის შეძენის ფასია 1200 ლარი, გასაყიდი ფასი – 1800 ლარი (მათ შორის, სავაჭრო ფასნამატი და დღგ), ხოლო „პატარა“ მუსიკალური ცენტრის შეძენის ფასია 160 ლარი, გასაყიდი ფასი – 240 ლარი (მათ შორის, სავაჭრო ფასნამატი და დღგ). ამ შემთხვევაში სრულდება შემდეგი ბუღალტრული ჩანაწერები:

ა) აისახა „დიდი“ მუსიკალური ცენტრის გაყიდვიდან მიღებული ამონაგები:

დებეტი 1110 – 1800 ლარი

კრედიტი 6110 – 1800 ლარი

ბ) დარიცხულია დღგ „დიდი“ მუსიკალური ცენტრის საბაზრო ღირებულებაზე:

დებეტი 7210 (1800X18/118) – 274,58 ლარი

კრედიტი 3330 – 274,58 ლარი

გ) ჩამოიწერა „დიდი“ მუსიკალური ცენტრის ღირებულება:

დებეტი 7210 1800 ლარი

კრედიტი 1610 1800 ლარი

დ) სტორნირებულია რეალიზებული „დიდი“ მუსიკალური ცენტრის სავაჭრო ფასნამატი:

დებეტი 7210 600 ლარი

კრედიტი 6120 (წითელი სტორნო) 600 ლარი

ე) ჩამოიწერა „პატარა“ მუსიკალური ცენტრი თვითღირებულებით:

დებეტი 7210 160 ლარი

კრედიტი 1610 160 ლარი

ვ) სტორნირებულია „პატარა“ მუსიკალური ცენტრის რეალიზებული სავაჭრო ფასნამატი:

დებეტი 1610 80 ლარი

კრედიტი 6120 (წითელი სტორნო) 80 ლარი

ზ) დარიცხულია დღგ „პატარა“ მუსიკალური ცენტრის საბაზრო ღირებულებაზე:

დებეტი 7210 (240 X 18/118) 36,61 ლარი

კრედიტი 3330 36,61 ლარი.

მოგების დაბეგვრის მიზნებისათვის საჩუქრის ღირებულება (160 ლარი) და მასზე დარიცხული დღგ (36,61 ლარი) ხარჯების შემადგენლობაში არ ჩაირთვება. საცალო ვაჭრობის საწარმო გადაიხდის შემდეგ გადასახადებს:

- დღგ: 311,19 ლარი (274,58+36,61)
- მოგების გადასახადი: 600 ლარი (სავაჭრო ფასნამატი) – 274,58 ლარი (გადასახდელი დღგ) = 325,42 ლარი X 15% = 48,81 ლარი.

II. საჩუქარი – ორი საგნის შეძენა ერთის ფასად.

ამ შემთხვევაში მიცემული ფასდაკლების თანხა საჩუქრის გასაყიდი ღირებულების ტოლია. დღგ ბიუჯეტში გადახდილი იქნება იმავე თანხით, რომელსაც გადაიხდიდა გამყიდველი, ძირითადი საგანი საჩუქრის გარეშე რომ გაეყიდა. თუ საჩუქრის გასაყიდი ღირებულება არ აღემატება ძირითადი საქონლის ფასის 20%-ს, მაშინ საჩუქრის ღირებულება შეამცირებს დასაბეგრ მოგებას.

მაგალითი 4:

ვთქვათ, საწარმო ვაჭრობს ტელევიზორებით. მათი გაყიდვის დასაჩქარებლად მიიღეს გადაწყვეტილება „დიდი“ ტელევიზორის შეძენისას მყიდველს მისცენ საჩუქრად „პატარა“ ტელევიზორი. „დიდი“ ტელევიზორის გასაყიდი ფასია 1800 ლარი (მათ შორის, სავაჭრო ფასნამატი და დღგ), ხოლო „პატარა“ ტელევიზორისა – 240 ლარი (მათ შორის, სავაჭრო ფასნამატი და დღგ). ორივე ტელევიზორის გაყიდვის გაფორმება ხდება ერთდროულად. შედეგად „დიდი“

ტელევიზორის გასაყიდი ფასი შემცირდება 240 ლარით და იქნება 1560 ლარი. ფასდაკლება 13,3%-ის ტოლია (100%-1560:1800X100%). ამ შემთხვევაში გვექნება შემდეგი ბუღალტრული გატარებები:

ა) აისახა „დიდი" ტელევიზორის გაყიდვიდან მიღებული ამონაგები:

დებეტი 1110 1800 ლარი
კრედიტი 6110 1800 ლარი

ბ) დარიცხულია დღგ „დიდი" ტელევიზორის საბაზრო ღირებულებაზე:

დებეტი 7210 – (1800 X 18/118) – 274,58 ლარი
კრედიტი 3330 274,58 ლარი

გ) შემცირდა სავაჭრო ფასნამატი „დიდ" ტელევიზორზე „პატარა" ტელევიზორის გასაყიდი ღირებულების, ანუ ფასდაკლების თანხით:

დებეტი 1610 240 ლარი
კრედიტი 6120 (წითელი სტორნო) 240 ლარი

დ) ჩამოიწერა „პატარა" ტელევიზორის ღირებულება:

დებეტი 7210 240 ლარი
კრედიტი 1610 240 ლარი

ე) ჩამოიწერა „დიდი" ტელევიზორის ღირებულება:

დებეტი 7210 1560 ლარი
კრედიტი 1610 1560 ლარი

ვ) სტორნირებულია რეალიზებული „დიდი" ტელევიზორის სავაჭრო ფასნამატი:

დებეტი 7210 (600-240=360) 360 ლარი
კრედიტი 6120 (წითელი სტორნო) 360 ლარი

ზ) სტორნირებულია „პატარა" ტელევიზორის რეალიზებული სავაჭრო ფასნამატი:

დებეტი 7210 80 ლარი
კრედიტი 6120 (წითელი სტორნო) 80 ლარი.

ამ ვარიანტისას საცალო ვაჭრობის საწარმო გადაიხდის შემდეგ გადასახადებს:

- დღგ: 274,58 ლარი

• მოგების გადასახადი: 600 ლარი (საეჭრო ფასნამატი) – 274,58 ლარი (გადასახდელი დღგ) – 160 ლარი („პატარა“ ტელევიზორის თვითღირებულება) = 165,42 ლარი X 15% = 24,81 ლარი.

განხილული ვარიანტებიდან უპირატესობა მეორე ვარიანტს უნდა მიენიჭოს, ვინაიდან ამ დროს საცალო ვაჭრობის საწარმოს გადასახადების საერთო თანხა (299,39 ლარი=274,58+24,81) უფრო ნაკლებია პირველ ვარიანტთან (360 ლარი=311,19+48,81) შედარებით.

14. საბრანსპორტო ექსპედიციის აღრიცხვა და დაბეგვრა

სატრანსპორტო ექსპედიციის ხელშეკრულება სანაცვლო მომსახურების ხელშეკრულების ერთ-ერთი სახეა. **ექსპედიციის ხელშეკრულებით, ექსპედიტორი კისრულობს თავისი სახელითა და შემკვეთის ხარჯზე განახორციელოს ტვირთის გადაზიდვასთან დაკავშირებული მოქმედებანი. შემკვეთი (ტვირთის გამგზავნი ან ტვირთის მიმღები) მოვალეა გადაიხადოს შეთანხმებული პროვიზია. პროვიზია გადახდილ უნდა იქნეს მას შემდეგ, რაც ექსპედიტორი გადასცემს ტვირთს სატრანსპორტო ორგანიზაციას.**

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი ადგენს მომსახურების ორ სახესხვაობას სატრანსპორტო ექსპედიციის ხელშეკრულების ფარგლებში: ძირითადი მომსახურება შეადგენს თვით ხელშეკრულებას, ხოლო დამატებითი მომსახურება შეიძლება არც ფიგურირებდეს მასში. სატრანსპორტო ექსპედიციის ხელშეკრულების მიხედვით, **ძირითადი მომსახურება დაკავშირებულია ტვირთის გადაზიდვასთან,** მაგალითად:

- კლიენტის დავალებით ხელშეკრულებების დადება შესაბამისი სახის ტრანსპორტით ან შერეული (სხვადასხვა სახის) ტრანსპორტით გადაზიდვების ორგანიზების შესახებ;
- შეკვეთების და განაცხადების გაფორმება სატრანსპორტო საშუალებების დატვირთვისათვის მიწოდებაზე;
- გადაზიდვის გადასახდელების ანაზღაურება;
- შესაბამისი ხელშეკრულებების (გადაზიდვის, დაფრახტვის და ა.შ.) დადება;
- ტვირთის გაგზავნისა და მიღების უზრუნველყოფა და ა.შ.

დამატებითი მომსახურება შეიძლება დაკავშირებული იყოს:

- ტვირთის მარკირებასთან, მის შეფუთვასთან, შეფუთვისა და მარკირების მდგომარეობის შემოწმებასთან, დასაწყობებასთან და ა.შ.;
- აუცილებელი დოკუმენტების მიღებასთან;
- საბაჟო ფორმალობების შესრულებასთან;
- ტვირთის რაოდენობისა და მდგომარეობის, მისი დატვირთვისა და გადმოტვირთვის შემოწმებასთან;
- კლიენტისთვის დაკისრებული გადასახადების, მოსაკრებლების და სხვა ხარჯების გადახდასთან;
- ტვირთის შენახვასთან;
- ტვირთის მიღებასთან დანიშნულების პუნქტში.

ექსპედიტორი შეიძლება იყოს იურიდიული პირი ან მეწარმე ფიზიკური პირი. როგორც წესი, ექსპედიტორი არ წარმოადგენს ტვირთის გადამზიდავს, თუმცა, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი ექსპედიტორს უფლებას აძლევს, საკუთარი ძალებით გადაზიდოს ტვირთი (მუხლი 739). თუ ექსპედიტორი იყენებს ამ უფლებას, მაშინ მას იმავდროულად აქვს ტვირთის გადამზიდველის უფლება-მოვალეობებიც (იხ. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, თავი მეთორმეტე „გადაზიდვა-გადაყვანა“).

ამასთან დაკავშირებით განვიხილოთ მაგალითი:

ვთქვათ, ორგანიზაცია, ასრულებს რა ექსპედიტორის ფუნქციებს, იმავდროულად ახორციელებს ტვირთის გადაზიდვასაც. ხელშეკრულების მიხედვით, მომსახურების ღირებულება შეადგენს 4000 ლარს, მათ შორის დღგ 610 ლარია. ტვირთის გადაზიდვაზე დაიხარჯა 2500 ლარი. ტვირთის მფლობელმა თანხა წინასწარ გადაიხადა.

ორგანიზაციის ბუღალტერმა აღნიშნულ ოპერაციაზე ავანსის მიღების მომენტში გააკეთა შემდეგი ჩანაწერები:

ა) მიღებულია ავანსი ხელშეკრულების მიხედვით:

დებეტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ 4000 ლარი

კრედიტი 3120 „მიღებული ავანსები“ 4000 ლარი

ბ) დარიცხულია დღგ მიღებულ ავანსზე:

დებეტი 3331 „გადავადებული გადასახდელი დღგ“ 610 ლარი

კრედიტი 3330 „გადასახდელი დღგ“ 610 ლარი

ტვირთის გადაზიდვაზე მომსახურების გაწევის შესახებ აქტის ხელმოწერის მომენტში:

ა) გაწეულია ექსპედიციისა და ტვირთის გადაზიდვის მომსახურება:

დებეტი 1410 „მოთხოვნები მომსახურებიდან“ 4000 ლარი

კრედიტი 6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“ 4000 ლარი

ბ) ჩამოწერილია ტვირთის გადაზიდვასთან დაკავშირებული დანახარჯები:

დებეტი 7100 „გაწეული მომსახურების თვითღირებულება“ 2500 ლარი

კრედიტი 1410 „მოთხოვნები მომსახურებიდან“ 2500 ლარი

გ) დარიცხულია დღგ გაწეული მომსახურების ღირებულებიდან:

დებეტი 7100 „გაწეული მომსახურების თვითღირებულება“ 610 ლარი

კრედიტი 3330 „გადასახდელი დღგ“ 610 ლარი

საანგარიშო თვეში ფინანსური შედეგის ფორმირებისას გათვალისწინებული იქნება მოგება ტვირთის ტრანსპორტირების მომსახურებიდან 890 ლარის ოდენობით (4000-610-2500). საანგარიშო პერიოდში მოგების გადასახადის გაანგარიშებისას ორგანიზაცია აიღებს შემოსავალში ტვირთის ექსპედირების და გადაზიდვის მიხედვით მიღებულ გასამრჯელოს 3390 ლარის ოდენობით (4000-610), ხოლო ხარჯებში – 2500 ლარს.

ექსპედიტორი მუშაობს არა მხოლოდ კლიენტის ხარჯზე, არამედ გასამრჯელოსთვისაც, რომელსაც პროვიზია ეწოდება. მას აგრეთვე შეუძლია იმოქმედოს კლიენტის სახელით მინდობილობის საფუძველზე. გარდა ამისა, კლიენტმა შეიძლება ექსპედიტორს მისცეს უფლება, დადოს ხელშეკრულებები საკუთარი სახელით, ანუ გახადოს ის თავის აგენტად. მაშინ მესამე პირებთან ურთიერთობაში (უწინარეს ყოვლისა, გადამზიდველთან) მხარედ იქნება ექსპედიტორი. თუმცა კლიენტთან მიმართებაში, სატრანსპორტო ექსპედიციის ხელშეკრულების შესაბამისად, პირი რჩება ექსპედიტორად და პასუხს აგებს თავისი ვალდებულებების არაჯეროვანი შესრულებისათვის.

მაგალითი:

ტვირთის მფლობელმა დადო ხელშეკრულება შეძენილი საქონლის ტრანსპორტირებისათვის სატრანსპორტო ექსპედიციის მომსახურებაზე. ექსპედიტორმა, თავის მხრივ, დადო საკუთარი სახელით ხელშეკრულება ტვირთის რკინიგზით გადაზიდვაზე. მომსახურების ღირებულება ხელშეკრულების მიხედვით შეადგენს 6000 ლარს, მათ შორის დღგ – 915 ლარს, საიდანაც 4300 ლარი გადაირიცხება ტვირთის რკინიგზით ტრანსპორტირებისათვის. ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია 100 პროცენტიანი წინასწარი გადახდა.

ექსპედიტორი დამოუკიდებლად არ ახორციელებს ტვირთის გადაზიდვას. ამისათვის ის საკუთარი სახელით, ოღონდ კლიენტის ხარჯზე, დებს ხელშეკრულებას გადამზიდველთან. გადაზიდვის ორგანიზება, ამასთან, შეიძლება განხილულ იქნეს როგორც საშუამავლო საქმიანობა. ამიტომ ტვირთის მფლობელისაგან მიღებული ფულადი სახსრების საერთო თანხიდან, რომლებიც აღრიცხულია ანგარიშზე 3190 „სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები“, აუცილებელია იმ ნაწილის გამოყოფა, რომელიც მიეკუთვნება გასამრჯელოს გადაზიდვის ორგანიზების მომსახ-

ურებისათვის. მისი სიდიდე – 1700 ლარი (6000-4300) – აღირიცხება 1480 ანგარიშზე:

დებეტი 1200 „ფული საბანკო ანგარიშებზე“ 6000 ლარი

კრედიტი 1480 „მომწოდებლებზე გადახდილი ავანსები“ 6000 ლარი

დებეტი 3190 „სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები“ 1700 ლარი

კრედიტი 1480 „მომწოდებლებზე გადახდილი ავანსები“ 1700 ლარი

დღგ-ს გადამხდელები, რომლებიც ეწევიან მომსახურებას სატრანსპორტო ექსპედიციის ხელშეკრულებების მიხედვით, ამ გადასახადით დასაბეგრ ბაზას განსაზღვრავენ როგორც გასამრჯელოს სახით მიღებული შემოსავლის თანხას. ამასთან, საავანსო გადასახდელების თანხები დღგ-ს მიხედვით დასაბეგრ ბაზაში ჩაითვლება მხოლოდ იმ ნაწილში, რომელიც შეესაბამება მისაღები გასამრჯელოს სიდიდეს (1700X18%:118%):

დებეტი 3331 „ჩასათვლელი გადასახდელი დღგ“ 259 ლარი

კრედიტი 3330 „გადასახდელი დღგ“ 259 ლარი

ექსპედიტორის მიერ ტვირთის მფლობელის ხარჯზე გადამზიდველისათვის გადახდილი თანხები არ აღიარდება ხარჯებად:

დებეტი 3190 „სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები“ 4300 ლარი

კრედიტი 1200 „ფული საბანკო ანგარიშებზე“ 4300 ლარი

ექსპედიტორის შემოსავალს წარმოადგენს გადაზიდვის ორგანიზებისათვის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული თანხა:

ა) ასახულია ტვირთის მფლობელის დავალიანება გაწეული მომსახურებისათვის:

დებეტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან“ 1700 ლარი
კრედიტი 6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“ 1441 ლარი
კრედიტი 3330 „გადასახდელი დღგ“ 259 ლარი
ბ) დაფარულია დაკალიანება გაწეული მომსახურების მიხედვით:
დებეტი 1480 „მომწოდებლებზე გადახდილი ავანსები“ 1700 ლარი
კრედიტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან“ 1700 ლარი
დებეტი 3330 „გადასახდელი დღგ“ 259 ლარი
კრედიტი 3310 „ჩასათვლელი გადასახდელი დღგ“ 259 ლარი

ზოგადი წესის მიხედვით, ექსპედიტორი თავის ვალდებულებებს ასრულებს პირადად. თუმცა, თუ სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული ხელშეკრულებით, ექსპედიტორს უფლება აქვს თავისი ვალდებულებების შესასრულებლად გამოიყენოს მესამე პირების მომსახურება (მაგალითად, ტვირთის მიტანა დანიშნულების სადგურიდან ან გაგზავნის სადგურამდე). ექსპედიტორს უფლება აქვს დადოს ხელშეკრულება გადამზიდველთან და გადასცეს შესაბამის სატრანსპორტო ორგანიზაციას თავისი ვალდებულებების შესრულების ნაწილი, მაგრამ უნდა გვახსოვდეს, რომ ექსპედიტორი რჩება პასუხისმგებელ პირად კლიენტის წინაშე იმ ვალდებულებების შესრულებაზეც, რომლებიც მან მესამე პირებს გადააბარა.

15. ძირითადი საშუალებების ღირებულების შემცირების გზები

ძირითადი საშუალებების შეძენასთან დაკავშირებული საინფორმაციო, საკონსულტაციო და საშუამავლო მომსახურების ანაზღაურების ხარჯები ბუღალტრულ აღრიცხვაში ზრდის ძირითადი საშუალებების თავდაპირველ ღირებულებას, საგადასახადო აღრიცხვაში კი ასეთი დანახარჯები ჩაირთვება სხვა ხარჯების შემადგენლობაში და გამოიქვითება ერთობლივი შემოსავლიდან, ანუ შეამცირებს მოგების გადასახადით დასაბეგრ ბაზას.

მაგალითი:

ვთქვათ, ფირმა "გამამ" ფირმა "კოლხეთისაგან" შეიძინა საწარმოო შენობა, რომლის ღირებულებაა 354000 ლარი (მათ შორის, დღგ 54000 ლარი). შენობის შეძენამდე "გამამ" "კოლხეთს" აუნაზღაურა თბილისში გასაყიდი საწარმოო შენობების შესახებ ინფორმაციის მოწოდებასთან დაკავშირებული მომსახურება, რომლის ღირებულებამ შეადგინა 4720 ლარი (მათ შორის, დღგ 720 ლარი). შენობის თავდაპირველი ღირებულება იქნება: ბუღალტრულ აღრიცხვაში - 304000 ლარი (354000-54000+4720-720); საგადასახადო აღრიცხვაში - 300000 ლარი (354000-54000).

გირჩევთ შეუთანხმდეთ მომწოდებელს, ძირითადი საშუალების ღირებულება წარმოგიდგინოთ უშუალოდ მისი ფასისა და საკონსულტაციო ან საინფორმაციო მომსახურების ანაზღაურების გათვალისწინებით. თქვენი მოგება იქნება ის, რომ შეგეძლებათ შეძენილი ქონების ღირებულების ნაწილი მაშინვე ჩართოთ ხარჯებში და არა ამორტიზაციის დარიცხვის კვალობაზე. ამ რჩევით რომ ისარგებლოთ, ამისათვის ძირითადი საშუალების ღირებულება პირობითად უნდა გაყოთ ორ ნაწილად: **ქონების ღირებულებად და თანმდევი მომსახურების (საკონსულ-**

ტაციო, საინფორმაციო და სხვა) ღირებულებად. გამყიდველს ეს ზედმეტ თავსატეხს არ გაუჩენს, რამდენადაც კონსულტაცია მხოლოდ ფორმალური იქნება. ამისათვის ლიცენზია საჭირო არ არის. ახლა იმ სარგებლის შესახებ, რასაც ხარჯების ორ ნაწილად დაყოფისაგან მიიღებთ: ჯერ ერთი, ძირითადი საშუალების ამორტიზაციის პერიოდი იგივე დარჩება – ის ხომ დამოკიდებულია არა ქონების ღირებულებაზე, არამედ მისი სასარგებლო გამოყენების ვადაზე; მეორე, თქვენი საალრიცხვო პოლიტიკის თანახმად, ზოგიერთ ხარჯს, მაგალითად, საკონსულტაციო მომსახურების ხარჯებს, მაშინვე ჩამოწერთ, აქედან გამომდინარე კი, საერთო დანახარჯები ქონების შესყიდვაზე უფრო სწრაფად ანაზღაურდება.

მაგალითი:

ფირმა "ჰელიოსმა" ფირმა "მეგატექნიკისაგან" შეიძინა გასათბობი ქვაბი 11800 ლარად (მათ შორის, დღგ- 1800 ლარი). აქედან ქვაბის ღირებულება შეადგენს 9440 ლარს (მათ შორის, დღგ - 1440 ლარი), ქვაბის ექსპლოატაციის შესახებ კონსულტაციების მომსახურება კი 2360 ლარს (მათ შორის, დღგ 360 ლარს). ამრიგად, "ჰელიოსი" მაშინვე ჩამოწერს საკონსულტაციო ხარჯებს 2000 ლარის ოდენობით (2360-360). დანარჩენი 8000 ლარი (9440-1440) ჩამოიწერება 7 წლის განმავლობაში. საკონსულტაციო მომსახურების ღირებულება ცალკე რომ არ გამოგეყოთ, მაშინ 7 წლის განმავლობაში ჩამოსაწერი იქნებოდა არა 8000 ლარი, არამედ 10000 ლარი (8000+2000).

როგორც ნებისმიერ სქემაში, დანახარჯების ორ ნაწილად გაყოფის შემთხვევაშიც საკვანძო მომენტია ხარჯების დოკუმენტური გაფორმება. წარმოდგენილ ანგარიშფაქტურასა და საგადასახადო დოკუმენტში ჩაწერილი უნდა იყოს, რომ გაწეულია საკონსულტაციო მომსახურება და არა მომსახურება მოწყობილობის დადგმისა და გაწყობის სამუშაოებზე. შესაბამისად საკონსულტაციო მომსახურებ-

ის ღირებულება და მასზე გადასახდელი დღგ ცალკე უნდა გამოიყოს. აღვნიშნავთ, რომ საგადასახადო ოპტიმიზაციის ამგვარი სქემა განსაკუთრებით სასარგებლო იქნება ავტომობილების (როგორც მსუბუქი, ისე სატვირთო) მყიდველთათვის, რამდენადაც ავტომობილების ამორტიზაციის ვადა ორჯერ აღემატება მეორე ჯგუფის ძირითადი საშუალებების ვადებს (იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 183). ზემოაღნიშნული სქემით მიზანშეწონილია ისარგებლოთ იმ ქონების შეძენისას, რომლის ღირებულება დიდად არ აღემატება 1000 ლარს. როგორც თქვენთვის ცნობილია, 1000 ლარამდე ღირებულების ამორტიზებად ძირითად საშუალებებს ამორტიზაცია არ ერიცხება. ასეთი ძირითადი საშუალებების ღირებულება მთლიანად შეგიძლიათ გამოქვითოთ ერთობლივი შემოსავლიდან შეძენის წელს. ამიტომ, თუ 1150 ლარის მოწყობილობის ღირებულებას გაყოფთ მოწყობილობის ფასად (950 ლარი) და საკონსულტაციო მომსახურების საფასურად (200 ლარი), მაშინ ამ ხარჯების მთლიანი თანხით შეგეძლებათ შეამციროთ დასაბეგრი მოგება პირველივე საანგარიშო წელს.

განსაზღვრეთ ძირითადი საშუალების ფასი პირობით ერთეულებში. შემდეგ დაადგინეთ პირობითი ერთეულის უფრო დაბალი კურსი, რომელიც მოქმედებს ძირითადი საშუალების შემოსავალში აღების დღეს, ვიდრე მისი ფასის გადახდის დღეს მოქმედი კურსია. მაგალითად, ფირმამ დადო ხელშეკრულება ძირითადი საშუალების 40000 ლარად შეძენის თაობაზე. შეთანხმების აუცილებელი პირობა შეიძლება ასეთი იყოს: "ძირითადი საშუალების ღირებულება შეადგენს 1000 პირობით ერთეულს კურსით 30 ლარი/პირობით ერთეულზე. თუ ძირითადი საშუალების ფასი გადახდილი იქნება მყიდველისათვის გაგზავნის შემდეგ, მაშინ ანაზღაურება მოხდება კურსით 40 ლარი/პირობით ერთეულზე". თუ ფული ძირითადი საშუალებისათვის გადარიცხული იქნება მისი გაგზავნის შემდეგ, თქვენ გადა-

უხდით მომწოდებელს შეთანხმებულ თანხას (40000 ლარს). ამასთან, დანამატი კვალიფიცირდება როგორც თანხობრივი სხვაობა.

ბუღალტრულ აღრიცხვაში თანხობრივი სხვაობა ჩაირთვება ძირითადი საშუალების ღირებულებაში, ხოლო საგადასახადო აღრიცხვაში აისახება არასარეალიზაციო ხარჯების შემადგენლობაში და მთლიანად გაითვალისწინება მოგების დაბეგვრისას. თუ გადახდის მომენტისათვის ძირითად საშუალებას შეიძენთ ექსპლოატაციაში (ასახავთ 2100 ანგარიშის დებეტში), თანხობრივ სხვაობას ბუღალტრულ აღრიცხვაში ჩართავთ არასაოპერაციო ხარჯების შემადგენლობაში და ასახავთ ანგარიშზე 8290 "სხვა არასაოპერაციო ხარჯები". ამის საშუალებას იძლევა ბასსით საკურსო სხვაობების აღიარება-ასახვის მეთოდები. კერძოდ, მოთხოვნის, როგორც ერთ-ერთი ფულადი საბალანსო მუხლის, განაღდებისას წარმოშობილი დადებითი საკურსო სხვაობა აღიარდება როგორც პერიოდის შემოსავალი, ხოლო უარყოფითი საკურსო სხვაობა – როგორც პერიოდის ხარჯი; ვალდებულების განაღდებისას კი, პირიქით, წარმოშობილი დადებითი საკურსო სხვაობა აღიარდება როგორც პერიოდის ხარჯი, ხოლო უარყოფითი საკურსო სხვაობა - როგორც პერიოდის შემოსავალი. შეამცირებთ რა ახლად შეძენილი ძირითადი საშუალების ბუღალტრულ ღირებულებას, იმავდროულად მიიღებთ ეკონომიას ქონების გადასახადში.

მაგალითი:

10 თებერვალს ფირმა "ტონერმა" იყიდა დაზგა, რომლის ღირებულებაა 10000 აშშ დოლარი (დღგ-ს გარეშე) კურსით 1,7 ლარი/დოლარი. 12 თებერვალს დაზგა შეიყვანეს ექსპლუატაციაში. ფირმის ბუღალტერმა ეს ოპერაცია ასახა 2150 "მანქანა-დანადგარები" ანგარიშის დებეტში და 3110 "მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები" ანგარიშის კრედიტში. ხელშეკრულების პირობებით,

თუ დაზგისათვის ფული გადარიცხული იქნება 15 თებერვლის შემდეგ, მაშინ ანაზღაურება ხდება კურსით 1,8 ლარი/დოლარი. ფული ფირმამ გადარიცხა 16 თებერვალს. შედეგად დაზგის თავდაპირველი ღირებულება როგორც ბუღალტრულ, ისე საგადასახადო აღრიცხვაში იქნება 17000 ლარი. უარყოფითი თანხობრივი სხვაობა (1000 ლარი) მთლიანად გამოიქვითება ერთობლივი შემოსავლიდან და შეამცირებს დასაბეგრ მოგებას. გარდა ამისა, ფირმა "ტონერი" 1000 ლარს გამოანთავისუფლებს ქონების გადასახადისაგან.

16. საწარმოს დავალიანების აღრიცხვის საკითხები

კრედიტორული და დებიტორული დავალიანება ადრე თუ გვიან უნდა ჩამოიწეროს. მაგრამ მოცემულ საანგარიშო პერიოდში ეს ყოველთვის არ ხერხდება, რაც დაკავშირებულია ანგარიშსწორებებთან საქვეანგარიშოდ გაცემულ თანხებზე, ვალდებულებებთან მომწოდებელთა წინაშე, მყიდველთა დავალიანებებსა და ვალების დარეზერვებასთან.

ანგარიშვალდებულ პირებთან ანგარიშსწორებანი.

საწარმო საქვეანგარიშოდ თანხებს აძლევს თავის მუშაკებს სამეურნეო ან სამივლინებო ხარჯების ასანაზღაურებლად. თანხა გაიცემა საწარმოს სალაროდან, რაზედაც ფორმდება „სალაროს გასაველის ორდერი“. ამ შემთხვევაში მუშაკს წარმოეშობა კრედიტორული დავალიანება, საწარმოს კი – დებიტორული. აღნიშნულზე შედგება გატარება:

დებეტი 1430 „მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ“

კრედიტი 1110 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“.

სალაროს ოპერაციების წარმოების დადგენილი წესის თანახმად, მუშაკზე თანხის გაცემა შეიძლება მხოლოდ იმ პირობით, რომ ამ მუშაკს სრულად აქვს დაბრუნებული ადრე მიღებული თანხა.

საქვეანგარიშოდ გაცემული თანხის ხარჯვის შესახებ ანგარიშვალდებულმა პირმა საწარმოს ბუღალტერიაში უნდა წარადგინოს შესაბამისი ინფორმაცია – „საავანსო ანგარიში“, რომელსაც თან უნდა დაურთოს ხარჯების დამადასტურებელი დოკუმენტები. ეს ანგარიში ბუღალტე-

რიას უნდა წარედგინოს არა უგვიანეს 3 სამუშაო დღისა იმ ვადის გასვლიდან, რომელსაც თანხა იყო გაცემული, ანდა მივლინებიდან დაბრუნების შემდეგ მომდევნო სამუშაო დღეს.

საანგარიშო პერიოდის დასრულების შემდეგ შესაძლებელია ადგილი ჰქონდეს საქვეანგარიშოდ გაცემული თანხის არასრულად გამოყენებას. მონარჩენი თანხების ბუღალტრულად ასახვის მიზნით განვიხილოთ მაგალითი.

მაგალითი 1.

შპს „აუდიტი“ თავის მუშაკს ნ. კონტროლაძეს 14 დღით აგზავნის ქ. ქუთაისში შპს „სიმონას“ აუდიტორული შემოწმების ჩასატარებლად. გამგზავრების წინ საწარმოს სალაროდან მუშაკს სამივლინებო ხარჯებისათვის მისცეს 490 ლარი, მათ შორის სადღეღამისო ხარჯებისათვის – 210 ლარი და სასტუმროში ცხოვრებისათვის – 280 ლარი (სასტუმროში ერთადგილიანი ნომრის ღირებულებიდან გამომდინარე – დღე-ღამეში 20 ლარი).

დანიშნულების ადგილზე მისვლისას აღმოჩნდა, რომ სასტუმროში თავისუფალი ნომერი 20 ლარად არ იყო და მუშაკი განათავსეს ნომერში, რომლის ღირებულება იყო 10 ლარი. მივლინებაში მუშაკმა სადღეღამისო სრულად არ დახარჯა, კერძოდ, სულ დახარჯა 150 ლარი.

მივლინებიდან დაბრუნების შემდეგ მუშაკმა უნდა გააფორმოს საავანსო ანგარიში 350 ლარზე, რომელიც მოიცავს სადღეღამისო ხარჯებს – 210 ლარს და სასტუმროს დაქირავების ხარჯს – 140 ლარს (10 ლარი X 14 დღე).

საავანსო ანგარიშის წარდგენის შემდეგ 350 ლარის ჩამოწერაზე შედგება გატარება:

დებეტი 7495 „მივლინების ხარჯები“ – 350

კრედიტი 1430 „მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ“ – 350.

სადღეღამისო ხარჯებისათვის გამოყოფილი თანხის მონარჩენი 60 ლარი (210 – 150) მუშაკს შეუძლია საწარმოს სალაროში არ დააბრუნოს, ხოლო სასტუმროში ცხოვრებისათვის გამოყოფილი თანხიდან მონარჩენი 140 ლარი

(280 – 140) აუცილებლად უნდა დააბრუნოს საწარმოს სალაროში, რაც აისახება გატარებით:

დებეტი 1110 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“ – 140

კრედიტი 1430 „მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ“ – 140.

დავუშვათ, რომ მივლინებიდან დაბრუნების შემდეგ მუშაკმა უარი განაცხადა მონარჩენი თანხის დაბრუნებაზე იმ მიზეზით, რომ იგი დაეკარგა (ან მოპარეს). ამასთან, ბუღალტერიაში წარადგინა სასტუმროს ანგარიშ-ფაქტურა 140 ლარზე. აღნიშნული თანხის მუშაკზე დაკისრება შეუძლებელია, ამიტომ ბუღალტერმა ის, როგორც დაუფარავი მატერიალური ზარალი, უნდა ჩამოწეროს წლის ბოლოს საწარმოს ფინანსურ შედეგებზე შემდეგი გატარებით:

დებეტი 5330 „საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი“ – 140

კრედიტი 8290 „სხვა არასაოპერაციო ხარჯები“ – 140.

დავუშვათ, მუშაკი დაბრუნდა მივლინებიდან დასვენების დღეს – შაბათს, საღამოს და კვირას, დილით, გაემგზავრა ახალ მივლინებაში 10 დღით. ცხადია, იგი ვერ მოასწრებდა საავანსო ანგარიშის წარდგენას. ამ შემთხვევაში ბუღალტერმა გაცემული თანხა (490 ლარი) უნდა ჩამოწეროს როგორც დანაკლისი:

დებეტი 8290 „სხვა არასაოპერაციო ხარჯები“ – 490

კრედიტი 1110 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“ – 490

და იმავდროულად აღნიშნული თანხა დააკავოს ნ. კონტროლაძის ხელფასიდან გატარებით:

დებეტი 3130 „გადასახდელი ხელფასები“ – 490

კრედიტი 1430 „მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ“ – 490.

თუ საწარმოებს შორის ხელშეკრულების პირობების მიხედვით მივლინების ხარჯების ანაზღაურება ეკისრებოდა შპს „სიმონას“, მაშინ ჩანაწერი ასეთი იქნებოდა:

დებეტი 3190 „სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები“ – 350

კრედიტი 1110 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“ – 350.

მივლინებაზე დახარჯულ თანხაზე (350 ლარი) შპს „აუდიტის“ ბუღალტერი წარუდგენს ანგარიშს თავის კლიენტს – შპს „სიმონას“.

ვალდებულებები მომწოდებელთა წინაშე.

კონტრაგენტების წინაშე დავალიანება წარმოიშობა საწარმოებს შორის ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულებათა პირობების შეუსრულებლობისას. მიღებული საქონლისა და მომსახურებისათვის ანგარიშსწორების აღრიცხვისათვის გათვალისწინებულია ანგარიში 3110 „მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“, რომლის დებეტში აისახება მომწოდებლებისათვის ფულის გადახდა და კრედიტორული დავალიანების დაფარვა, ხოლო კრედიტში – ვალდებულებების წარმოშობა და კრედიტორული დავალიანების ზრდა.

მომწოდებლების წინაშე დავალიანება აღირიცხება ისეთი პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე, როგორიცაა ანგარიში, სასაქონლო ზედნადები, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, სატრანსპორტო ზედნადები, შემოსავლის ორდერი, შესრულებული სამუშაოების აქტი.

ვალდებულებები კონტრაგენტებთან ანგარიშსწორებათა მიხედვით საწარმოს მიერ უნდა აისახოს შემდეგ შემთხვევებში:

- **საწყობში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შემოსვლის ან მომსახურების მიღებისას მომწოდებლის დოკუმენტების თანახმად:**

მაგალითი 2.

ხელშეკრულების და მომწოდებლის საანგარიშსწორებო დოკუმენტების შესაბამისად შემოსავალში აღებულია მასალები, რომელთა ღირებულებაა 8000 ლარი, დღგ – 1440 ლარი, მოწოდების მთლიანი ღირებულება – 9440 ლარი. ეს ოპერაცია აისახება გატარებით:

დებეტი 1620 „ნედლეული და მასალები“ – 8000

დებეტი 3330 „გადასახდელი დღგ“ – 1440

კრედიტი 3110 „მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“ – 9440.

• საანგარიშსწორებო დოკუმენტების გარეშე საქონლის მიღებისა და შემოსავალში აღებისას (უფაქტურო მიწოდებისას):

მაგალითი 3.

2007 წლის იელისში საწარმოს საწყობში შემოვიდა 15000 ლარის მასალები. მომწოდებლის საანგარიშსწორებო დოკუმენტები მიღებულია იმავე წლის აგვისტოში. მოწოდების ღირებულება შეადგენს 20400 ლარს, მათ შორის, მასალების ღირებულება – 17288 ლარია, დღგ – 3112 ლარი. მოცემული მოწოდება უფაქტუროა, რადგან საქონელი მიღებულია ანაზღაურებაზე დოკუმენტების წარმოდგენამდე. ამ შემთხვევაში მასალები შემოსავალში აიღება შესყიდვის ფასით დღგ-ს გამოყოფის გარეშე. დღგ-ს თანხა გათვალისწინებული იქნება მომწოდებლისაგან საანგარიშსწორებო დოკუმენტების მიღების შემდეგ. ეს ოპერაცია აისახება გატარებით:

დებეტი 1620 „ნედლეული და მასალები“ – 15000

კრედიტი 3110 „მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“ – 15000.

მომწოდებლისაგან საანგარიშსწორებო დოკუმენტების მიღების შემდეგ ზემოთ მოყვანილი ჩანაწერი აუცილებელია სტორნირებული იქნეს და აისახოს დავალიანების რეალური თანხა, რომელიც მითითებულია ანგარიშ-ფაქტურაში და სხვა თანმდევ დოკუმენტებში შემდეგი გატარებით:

დებეტი 1620 „ნედლეული და მასალები“ – 17288

დებეტი 3330 „გადასახდელი დღგ“ – 3112

კრედიტი 3110 „მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“ – 20400.

• თუ ანაზღაურებულია საქონელი, რომელიც თვის ბოლომდე არ შემოვიდა საწარმოში და იმყოფება გზაში ან პასუხსაგებ შენახვაზე მომწოდებელთან:

მაგალითი 4.

2007 წლის იელისში მომწოდებლის საანგარიშსწორებო დოკუმენტების და სატრანსპორტო ზედნადებების შესაბამისად განხორციელდა მასალების მოწოდების ღირებულების ანაზღაურება თანხით 12000 ლარი, მათ შორის, მასალების ღირებულება – 10169,5 ლარი, დღგ – 1830,5 ლარი. მასალები მიღებულია 2007 წლის აგვისტოში. ეს ოპერაცია იელისში აისახება გატარებით:

დებეტი 1620 „ნედლეული და მასალები“ – 10169,5

დებეტი 3330 „გადასახდელი დღგ“ – 1830,5

კრედიტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ – 12000.

მასალების ფაქტობრივად მიღების შემდეგ, 2007 წლის აგვისტოში, იელისში გაკეთებული ჩანაწერი აუცილებელია სტორნირებული იქნეს იგივე გატარებით. იმის მიუხედავად, რომ იელისისა და აგვისტოს გატარებები იდენტურია, თითოეულ მათგანს გააჩნია თავისი ეკონომიკური შინაარსი. ვალდებულებები მომწოდებლის წინაშე წარმოიშობა მყიდველი საწარმოს მისამართით გაგზავნილი მასალების ღირებულების ანაზღაურების მომენტში. მაგრამ ამ მომენტში შეუძლებელია მასალების ხარისხისა და რაოდენობის შეფასება, რამდენადაც ისინი ჯერ კიდევ გზაშია. იმავდროულად მასალები უკვე მყიდველი საწარმოს საკუთრებას წარმოადგენს, მაშასადამე, უნდა აისახოს მის ბალანსში. მასალების მიღება საწარმოს საწყობში ფორმდება პირველადი დოკუმენტებით, რომლებშიც მითითებულია ფასი, რაოდენობა და სხვა მაჩვენებლები. გზაში მყოფი მასალები, რომლებიც იელისში აღრიცხულია მარაგების შემადგენლობაში, მათი რეალურად მიღების შემდეგ სტორნირებული უნდა იქნეს. ასეთი მიდგომა საიმედო ინფორმაციას იძლევა საწარმოო მარაგების მდგომარეობის შესახებ.

მომწოდებლებთან ანგარიშსწორების თამასუქით წარმოება.

ამ დროს წარმოიშობა სათამასუქო მოთხოვნა, რომელიც დაკავშირებულია საქონლის კრედიტით რეალიზაციასთან. სათამასუქო მოთხოვნები აღირიცხება 1510 „მოკლევადიანი სათამასუქო მოთხოვნები“ და 1520 „გრძელვადიანი სათამასუქო მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი“ ანგარიშებზე, ხოლო თამასუქიდან მისაღები პროცენტის დარიცხვა აისახება 1820 ანგარიშზე. 1510 და 1520 ანგარიშები აქტიურია, კერძოდ, დებეტში აისახება თამასუქის ნომინალური ღირებულება, ხოლო კრედიტში – განაღდებული თანხა. 1820 ანგარიშის დებეტში აისახება მისაღები პროცენტები 8110 „საპროცენტო შემოსავლები“ ანგარიშის კრედიტთან კორესპონდენციით. საქონლის კრედიტით რეალიზაციისას მყიდველს წარმოეშობა კრედიტორული დავალიანება გამყიდველის წინაშე. მაგრამ თამასუქის აღრიცხვის ასეთი სქემა შესაძლებელია მხოლოდ ფასეულობათა და გადახდის საშუალების მიღების მომენტების დამთხვევისას. მომწოდებლის მიმართ დავალიანების დაფარვა გაფორმდება შემდეგი გატარებით:

დებეტი 1430 „მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან“
კრედიტი 6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“.

ვალების დარეზერვება.

ვადაგასული დებიტორული დავალიანების გამოსავლენად საწარმოები ვალდებულნი არიან ყოველწლიურად ჩაატარონ ანგარიშსწორებათა ინვენტარიზაცია. შედეგად შეიძლება გამოვლინდეს მყიდველთა დავალიანების თანხა, რომელიც არარეალურია ჩამოწერისათვის. ამ შემთხვევაში საწარმომ უნდა შექმნას რეზერვი საეჭვო ვალების

მიხედვით. ამასთან, ბუღალტრულ აღრიცხვაში რეზერვის სიდიდე შეზღუდული არ არის. მას განსაზღვრავენ ცალ-ცალკე თითოეული საეჭვო ვალის მიხედვით კონტრაგენტის გადახდისუნარიანობისა და დაეალიანების სრულად ან ნაწილობრივ დაფარვის ალბათობისაგან დამოკიდებულებით. თუ საეჭვო ვალების დაფარვისათვის რეზერვის თანხა პირველად იქმნება, მაშინ რეზერვის მთლიანი თანხა შეიტანება ხარჯებში. წარმოიქმნება კორექტირების საწყისი ნაშთი, რაც აისახება გატარებით:

დებეტი 7460 „საეჭვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები“
კრედიტი 1415 „საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება“.

წლის განმავლობაში უიმედო ვალის ჩამოწერა რეზერვის ანგარიშზე ასე გატარდება:

დებეტი 1415 „საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება“
კრედიტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან“.

შემდგომ პერიოდში კორექტირების თანხა განისაზღვრება საწყისი ნაშთის მხედველობაში მიღებით. კერძოდ, თუ საანგარიშგებო პერიოდში შექმნილი საეჭვო ვალების რეზერვი საწყის ნაშთზე მეტია, მაშინ მათ შორის სხვაობით შეიქმნება დამატებითი რეზერვის თანხა, ხოლო პირუკუ შემთხვევაში სხვაობის თანხა შეამცირებს საეჭვო მოთხოვნებთან დაკავშირებულ ხარჯებს და გაზრდის საწარმოს შემოსავალს.

თუ საეჭვო ვალი გადახდილი იქნება, მაშინ იგი საწარმოს მოუტანს შემოსავალს, რაზეც მოხდება გატარება:

დებეტი 1415 „საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება“

კრედიტი 6130 „შემოსავალი საეჭვო მოთხოვნებიდან“.

თუ კრედიტორ საწარმოს გააჩნია დოკუმენტები, რომლებიც ადასტურებენ დავალიანების ამოღების არარეალობას, მაგალითად, ინფორმაცია მეორე საწარმოს ლიკვიდაციის შესახებ, მაშინ ასეთი დავალიანება ჩაითვლება უიმედოდ და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ჩამოიწერება ჩვეულებრივი დებიტორული დავალიანებიდან შემდეგი გატარებით:

დებეტი 5330 „საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი“

კრედიტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან“.

საერთოდ, საეჭვო ვალების მიხედვით რეზერვის შექმნა და გამოყენება საწარმოსათვის წარმოადგენს დაზღვევას. რაც შეეხება საგადასახადო აღრიცხვას, აქ აღნიშნული რეზერვი განისაზღვრება საანგარიშგებო (საგადასახადო) პერიოდის ბოლო დღისათვის დებიტორული დავალიანების ინვენტარიზაციის შედეგებით. გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს გამოქვითოს რეალიზებულ საქონელთან და მომსახურებასთან დაკავშირებული ის უიმედო ვალები, რომელთა მიხედვით მისაღები შემოსავლები წინა საანგარიშგებო პერიოდებში შეტანილი იყო ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ ერთობლივ შემოსავალში. ამასთან, უიმედო ვალების გამოქვითვა დაიშვება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დავალიანება ჩამოწერილია და ასახულია გადასახადის გადამხდელის საბუღალტრო ანგარიშგებაში.

მაგალითი 5.

დარიცხვის მეთოდით მომუშავე საწარმომ 2006 წელს ხელშეკრულებით შეასრულა 10000 ლარის

სარემონტო სამუშაოები, რაზეც დამკვეთმა წლის ბოლოს გადაურიცხა მხოლოდ 7000 ლარი. საწარმომ 2006 წლის ერთობლივ შემოსავალში შეიტანა ხელშეკრულებით გათვალისწინებული 10000 ლარი და გადაიხადა მოგების გადასახადი ამ თანხის მიხედვით. საწარმოს უფლება აქვს დამკვეთის მიერ გადაუხდელი თანხა 3000 ლარის ოდენობით, როგორც უიმედო ვალი, გამოქვითოს 2007 წლის ერთობლივი შემოსავლიდან და შეამციროს მოგების გადასახადით დასაბეგრი ბაზა.

17. საეჭვო ვალების დაბრუნების ღონისძიებები

ვალების დაუბრუნებლობა პარტნიორების მხრიდან ბევრი საწარმოსათვის ჩვეული ნორმა გახდა. ეჭვს გარეშეა, რომ საწარმოები გაცილებით უსაფრთხოდ მუშაობენ ასპროცენტიანი წინასწარი გადახდისას, მაგრამ ბაზარზე მზარდი კონკურენციის გამო ასეთი ვარიანტი ყოველთვის არ არის შესაძლებელი. ამიტომ, საწარმოები იძულებულნი არიან კლიენტებს საქონელი ან მომსახურება მიაწოდონ განვადებით, ხოლო სასაქონლო კრედიტი თითქმის აუცილებელი პირობა ხდება გამყიდველებისა და მყიდველების საქმიანობაში. მეწარმეებს არ შეუძლიათ უარი თქვან სასაქონლო კრედიტის პირობებზე მომუშავე ბაზრის საკმაოდ დიდ სეგმენტზე და იძულებულნი არიან მიწოდებული საქონლისა და გაწეული მომსახურებისათვის ანაზღაურების მიღებლობის რისკი გასწიონ. საწარმოთა დიდი ნაწილი მუშაობს საბრუნავი საშუალებების მუდმივი დეფიციტის პირობებში: აუცილებელია ფული მუშაკთა ხელფასების, ახალი საქონლის შესყიდვის, იჯარის ქირის გადახდის, კომუნალური და სასაწყობო მომსახურების გადასახდელების და სხვა საჭიროებებისათვის. ამიტომ ვალების გადაუხდელობას შეიძლება ფატალური შედეგები ჰქონდეს კრედიტორისათვის. როგორც პრაქტიკა აჩვენებს, ხშირ შემთხვევაში დებიტორული დავალიანების წარმოშობის ან კლიენტთა არგადახდების მიზეზს წარმოადგენს საწარმოში მუშაობის იმგვარი ორგანიზება, რომელიც შესაძლებლობას აძლევს მის კონტრაგენტებს თავი აარიდონ გადახდას.

აუცილებელია დიდი ყურადღება მიაქციოთ პარტნიორთა არჩევის საკითხს. მწარე გამოცდილების მქონე ფირმები რეკომენდაციას იძლევიან, პოტენციურ კონტრაგენტებთან საქმიანი ურთიერთობების დამყარებამდე, შეაგროვოთ სა-

თანადო მონაცემები მათ შესახებ სტატისტიკის დეპარტამენტში ან მიმართოთ დახმარებისათვის კონსალტინგურ ფირმას. მაგრამ ეს ძვირი დაგიჯდებათ, თანაც პრაქტიკულად შეუძლებელია კლიენტების დიდი რაოდენობისას. ჩვეულებრივ, საწარმოები პარტნიორის არჩევისას შემოიფარგლებიან პრეტენდენტი საწარმოს მუშაობაზე უბრალო დაკვირვებით, მისი სხვა მიმწოდებლების გამოკითხვით და მისგან სარეგისტრაციო დოკუმენტების, ოფისის ოფიციალური იჯარის ხელშეკრულების და სხვა საინფორმაციო მონაცემების გამოთხოვით. გარდა ამისა, რამდენიმე პირველი გაყიდვა მიზანშეწონილია განახორციელოთ წინასწარი გადახდით ან გადახდით "საქონლის მიწოდების ფაქტის მიხედვით". მაგრამ, როგორც აჩვენებს პრაქტიკა, ყველაზე კეთილსაიმედო პარტნიორებიც კი, რომლებთანაც გაკავშირებთ საქმიანი ურთიერთობები ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში, შეიძლება არაკეთილსინდისიერები აღმოჩნდნენ. მაგალითად, სააქციო საზოგადოება "მშენებელმა" ხელი მოაწერა რიგ ხელშეკრულებას შპს "ბალავართან" მოწყობილობის მიწოდებაზე. თავისი რისკის მინიმიზებისათვის კრედიტორმა ხელშეკრულებებში გაითვალისწინა საჯარიმო სანქციები გარიგების პირობების შეუსრულებლობისათვის. მაგრამ კლიენტი უკვე მეორე წელია არ იხდის თანხას სხვადასხვა საპატიო საბაბით. მას არაერთხელ გაუგზავნეს საპრეტენზიო წერილები. რეგულარულად ხდება დამატებითი შეთანხმებების ხელმოწერა დებიტორული დავალიანების რესტრუქტურიზაციის შესახებ. მაგრამ არც ეს უკანასკნელი იძლევა ეფექტს. ჩამოწეროს ვალი, როგორც უიმედო, სააქციო საზოგადოება "მშენებელს" არ შეუძლია, რადგან ხანდაზმულობის ვადა ჯერ არ არის გასული. უფრო მეტიც, შპს "ბალავარი" უარს არ ამბობს თავის ვალდებულებაზე, მაგრამ ფულს არ იხდის. როგორი ქმედითი ბერკეტები შეიძლება იქნეს გამოყენებული პრობლემის გადასაწყვეტად? როგორ უნდა იქნეს დაბრუნებული ფული?

უპირველეს ყოვლისა, უნდა აწარმოოთ ჭკვიანური მოლაპარაკებები, რომლებიც დაგეხმარებათ ვალების დაბრუნებაში. სახელშეკრულებო ურთიერთობებში ძალიან მნიშვნელოვანია საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემის მომენტი. მაგალითად, ყიდვა-გაყიდვის გარიგებისას ფულადი დავალიანება წარმოიშობა პროდუქციის გადატვირთვის ან ხელშეკრულებაში მითითებული ვადის გასვლის შემდეგ, საკომისიო შეთანხმებისას - მომხმარებელზე საქონლის მიყიდვის შემდეგ. რეალიზაციის მნიშვნელოვანი მოცულობებისა და მყიდველთა ფართო წრისას სააქციო საზოგადოება "მშენებელს" შეუძლია დაგეგმოს დავალიანების ნაწილის დაუბრუნებლობა და ეს თანხა გაითვალისწინოს საწარმოს ბიუჯეტში როგორც ზედნადები ხარჯები. დაუბრუნებელი თანხის მოცულობა ცნობილია თითოეული საწარმოსათვის საკუთარი გამოცდილებიდან გამომდინარე ან როგორც საშუალო სტატისტიკური დარგობრივი მაჩვენებელი. მაგალითად, უიმედო დავალიანება 2-10 პროცენტის ფარგლებში, ბიზნესის რისკიანობისა და რენტაბელობის დონისაგან დამოკიდებულებით, ითვლება სავსებით დასაშვებად. მაგრამ ეს სრულებით არ ნიშნავს იმას, რომ ვალების დაბრუნებასთან დაკავშირებულ მუშაობას არ უნდა მიექცეს სათანადო ყურადღება.

მოლაპარაკებები დებიტორული დავალიანების ანაზღაურების თაობაზე, როცა კლიენტი აგვიანებს ვალის დაბრუნებას, იმალება ან დაპირებებით გკვებავთ, უნდა აწარმოოთ განსაზღვრული სქემის მიხედვით და დაიწყოთ კრედიტის მიცემის მომენტიდანვე. ამ მოლაპარაკებებისათვის უნდა მოემზადოთ და უნდა იცოდეთ მათი წარმართვა. დებიტორული დავალიანების დაბრუნების თაობაზე ჭკვიანურად ჩატარებული მოლაპარაკებისას დიდია ალბათობა იმისა, რომ ისინი წარმატებით დასრულდეს და შემოგვიდეთ თანხა ყველაზე უიმედო ვალებიდანაც კი.

საწარმოებს, რომლებიც აღმოჩნდებიან სააქციო საზოგადოება "მშენებელის" მსგავს სიტუაციაში, როგორც ვარი-

ანტი, შეიძლება შეეთავაზოთ მესამე მხარესთან ცესიის (დათმობის) ხელშეკრულების დადება. ამგვარი შეთანხმება ითვალისწინებს მევალისადმი მოთხოვნის უფლების გადაცემას სხვა პირზე. ცესია ეხმარება კრედიტორს გარანტირებულად დაიბრუნოს თავისი ფული.

ვალის დასაბრუნებლად კიდევ ერთი ეფექტური ღონისძიებაა სასამართლოსათვის მიმართვა. კონტრაგენტების არაკეთილსინდისიერებისაგან არც ერთი საწარმო არ არის დაცული, ამიტომ გირჩევთ დაიცვათ თავი ფინანსური და ქონებრივი გარანტიებით. მაგალითად, დააზღვიოთ სამეწარმეო რისკი, დააგირაოთ ქონება, მიიღოთ თავდებობა. მაგრამ ყველა ეს ღონისძიება წინასწარია. ხშირად კი საწარმოებს უწევთ მიმართონ კარდინალურ ზომებს უკვე მას შემდეგ, როცა დანაკარგები მიღებულია ან მათი საფრთხე გახდა აშკარა.

ყველაზე რადიკალური და ეფექტური ზომა - ეს არის საარბიტრაჟო სასამართლო, რომელსაც უნდა მიმართოთ მოთხოვნით ვალდებულებათა იძულებითი წესით შესრულების თაობაზე. ამ შემთხვევაში სააქციო საზოგადოება "მშენებელს" შეუძლია დაიბრუნოს თავისი ვალი. მაგრამ ასეთ "პარტნიორთან" მუშაობისაგან მომავალში მისაღები საეჭვო შემოსავლები ძნელად თუ გადაწონის რეალურ და უკვე დიდი ხანია გამომუშაებულ ფულს. არბიტრები უარს არ იტყვიან გამყიდველის პრეტენზიების დაკმაყოფილებაზე, თუ იგი წარდგენილია სასარჩელო ვადის გასვლამდე, მაგრამ სასამართლო განხილვა შეიძლება გაჭიანურდეს და წლობითაც კი გაგრძელდეს. მართალია, გამყიდველს შეუძლია დაელოდოს სასარჩელო ვადის გასვლას დადებული ხელშეკრულებების მიხედვით და ჩამოწეროს დებიტორული დავალიანება როგორც უიმედო, მაგრამ სასარჩელო ვადა - სამი წელი საკმაოდ დიდი დროა ნებისმიერი საწარმოსათვის. გარდა ამისა, თუ დებიტორი აღიარებს პრეტენზიას და გადაიხდის თავისი დავალიანების ნაწილს, მაშინ კანონი აძლევს მას კიდევ სამი წლის ვადას განსჯი-

სათვის. ექვსი წელი კი კრედიტორისათვის უკვე მიუღებელია.

მომავალში დებიტორული დავალიანების წარმოშობისაგან თავდასაცავად გირჩევთ გამოიყენოთ აკრედიტივი - მყიდველის ბანკის დავალება გამყიდველის ბანკის მიმართ, გაუნაღდოს გამყიდველს საქონლის ღირებულება მყიდველის "აკრედიტივზე განაცხადში" გათვალისწინებული პირობების მიხედვით. დაფარული აკრედიტივის წარდგენისას, ემიტენტი ბანკი ვალდებულია გადაურიცხოს მიმწოდებელს მყიდველის (გადამხდელის) მიერ დეპონირებული თანხა ან მისცეს მას კრედიტი ამისათვის. თუ აკრედიტივი დაუფარავია, რემიტენტის (მიმწოდებლის) მომსახურე ბანკს უფლება აქვს მყიდველის მომსახურე ბანკის (ემიტენტის) საკორესპონდენტო ანგარიშიდან ჩამოწეროს მთელი თანხა რემიტენტის სასარგებლოდ. თუ მყიდველს არ გააჩნია საკუთარი სახსრები მიწოდებული საქონლის ასანაზღაურებლად, ემიტენტი ბანკი იძულებული იქნება გახდეს მისი კრედიტორი. გამოთხოვითი აკრედიტივი შეიძლება ანულირებული იქნეს. გარდა ამისა, ემიტენტ ბანკს უფლება აქვს შეიტანოს ცვლილებები მის პირობებში. როგორც წესი, ბანკი აკრედიტივს აფორმებს იმ პირობით, რომ გამყიდველი წარუდგენს მას მყიდველისათვის საქონლის ან მომსახურების მიწოდების ფაქტის დამადასტურებელი დოკუმენტების სრულ პაკეტს. მაგრამ თუ ამის შემდეგ ბანკი სხვადასხვა საბაბით არ უხდის გამყიდველს, მაშინ ეს უკანასკნელი უნდა წავიდეს სასამართლოში და დაამტკიცოს თავისი სიმართლე. ამასთან უნდა გახსოვდეთ, რომ აკრედიტივის მოქმედების ვადის გაგრძელება და დავალიანების რესტრუქტურირება დამატებითი შეთანხმებებით ბანკს შეუძლია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მათ ხელს მოაწერს როგორც მყიდველი, ისე გამყიდველი. აკრედიტივი გამყიდველს აძლევს ფულის მიღების მყარ გარანტიას მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მის მიერ სრულად არის შესრულებული ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებები.

საწარმომ უნდა იმუშაოს მომავალში დებიტორული დავალიანებების ასაცილებლად. ამ მიზნით აუცილებელია დებიტორულ დავალიანებათა მუდმივი აუდიტი. არ შეიძლება კრედიტების მიცემა საკუთარი საწარმოს საზიანოდ. ამავე დროს საჭიროა ხელშეკრულებების მიხედვით ანაზღაურების თავისდროული მონიტორინგიც. სრული ანგარიშსწორების მომენტამდე გარკვეული დროის განმავლობაში თქვენი საწარმოს მენეჯერებმა რეგულარულად უნდა შეახსენონ პარტნიორ საწარმოებს გადახდის აუცილებლობის შესახებ. მევალეებთან მუშაობის პარალელურად, საწარმოს ხელმძღვანელობამ დიდი ყურადღება უნდა დაუთმოს გაყიდვების მუშაკთა მოტივაციას მაჩვენებლების გაუმჯობესებაზე - წაახალისოს ისინი პრემიებით ხელშეკრულებების მიხედვით არგადახდების შემცირებისათვის და დააჯარიმოს დებიტორული დავალიანების ლიმიტის გადაჭარბებისათვის. გარდა ამისა, სასურველია მყიდველთა სტიმულირება სხვადასხვაგვარი დამატებითი ფასდაკლებებით, ბონუსებით, საქონლის დანიშნულების ადგილამდე უფასო მიტანისა და რეკლამის სახით.

18. ამხანაგობის საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის საკითხები

უკანასკნელ პერიოდში ქვეყანაში მიმდინარე სამშენებლო ბუმში მასშტაბური ხასიათი მიიღო ამხანაგობის ფორმით საცხოვრებელი სახლების მშენებლობამ. შესაბამისად ჩნდება კითხვები აღნიშნული ფორმით საქმიანობის წარმართვისას რა საგადასახადო ვალდებულებები წარმოექმნება ამხანაგობას და ამხანაგობის წევრებს მშენებლობის პროცესსა და მშენებლობის დასრულების შემდგომ წილების მიღებისას, აგრეთვე აღნიშნული წილების გასხვისებისას.

ამხანაგობა, სამოქალაქო კოდექსის 930-ე მუხლის მიხედვით, არის ისეთი ორგანიზებული წარმონაქმნი, რომლის დროსაც ერთობლივი საქმიანობის (ამხანაგობის) ხელშეკრულებით ორი ან რამდენიმე პირი კისრულობს ერთობლივად იმოქმედოს საერთო სამეურნეო ან სხვა მიზნების მისაღწევად ხელშეკრულებით განსაზღვრული საშუალებებით, იურიდიული პირის შეუქმნელად.

იმის მიხედვით, თუ ვინ ქმნის ამხანაგობას, ამხანაგობა შეიძლება იყოს სამი სახის:

- ამხანაგობა, რომლის წევრები არიან ფიზიკური პირები;
- ამხანაგობა, რომლის წევრები არიან იურიდიული პირები;
- ამხანაგობა, რომლის წევრები არიან იურიდიული და ფიზიკური პირები.

შექმნის მიზნებიდან გამომდინარე, ამხანაგობა შეიძლება იყოს ორი სახის:

1) **სამეწარმეო ამხანაგობა** „მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის შესაბამისად, რომელიც ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას. საგადასახადო მიზნებისათვის ასეთი ამხანაგობა განიხილება როგორც საწარმო და მასზე ვრცელდება ყველა ის საგადასახადო ვალდებულებები, რაც

გათვალისწინებულია საგადასახადო კოდექსით ნებისმიერი საწარმოსათვის;

2) ამხანაგობა, რომელიც არ ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას, ძირითადად ხარჯებზეა ორიენტირებული და მისი შექმნა არ მომხდარა მოგების მიღების მიზნით. ასეთია, მაგალითად, **„ბინათმესაკუთრეთა ამხანაგობის შესახებ" საქართველოს კანონის** შესაბამისად შექმნილი ბინათმესაკუთრეთა ამხანაგობა მრავალბინიან სახლში, ინდივიდუალური საცხოვრებელი სახლების მესაკუთრეთა ამხანაგობა, ასევე ინდივიდუალურ მენაშენეთა ამხანაგობა, რომლის მიზანია მხოლოდ ამხანაგობის წევრების შენატანის პროპორციული წილის შესაბამისი საცხოვრებელი ფართით დაკმაყოფილება და არა მოგების მიღება. **სანამ ასეთი სახის ამხანაგობა არ გადაწყვეტს რეგისტრაციას ან/და არ განახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას, მანამ ის არ უნდა ჩაითვალოს საწარმოდ.**

ამხანაგობის (ერთობლივი საქმიანობის) ხელშეკრულება შეიძლება დაიდოს წერილობით ან ზეპირად. ამასთან, **სამეწარმეო ამხანაგობის მონაწილეთა ხელშეკრულება იდება მხოლოდ წერილობით.** წერილობით დადებული ხელშეკრულება უნდა შეიცავდეს:

ა) მონაწილეთა სახელს, საცხოვრებელი ადგილის მისამართს, პირად ნომერს და ხელმოწერას, თუ მონაწილე იურიდიული პირია – მის საფირმო სახელწოდებას და რეგისტრაციის მონაცემებს, იურიდიულ მისამართს, იმ ორგანოს დასახელებას, რომელმაც რეგისტრაციაში გაატარა იურიდიული პირი, რეგისტრაციის თარიღს და საიდენტიფიკაციო კოდს, მონაცემებს მისი წარმომადგენლების შესახებ;

ბ) მონაცემებს ერთობლივი საქმიანობის სახეობისა და მიზნის შესახებ;

გ) ამხანაგობის წევრების უფლებებსა და მოვალეობებს;

დ) მართვის ორგანოთა სტრუქტურასა და ფუნქციებს;

ე) ამხანაგობის წევრებს შორის შემოსავლებისა და ზიანის განაწილების წესსა და პირობებს;

ვ) ხელშეკრულებიდან გასვლის წესს;

ზ) საქმიანობის ხანგრძლივობას;

თ) ხელშეკრულების მოშლისა და დარჩენილი ქონების განაწილების წესს.

ამხანაგობის წევრების მიერ შენატანის შეტანა, თუ ხელშეკრულებით არ არის განსაზღვრული შენატანის ოდენობა, თითოეულს შეაქვს თანაბრად. შესატანი შეიძლება შეტანილ იქნეს როგორც ქონებით, ასევე მომსახურების გაწევით. **შესატანები, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 932-ე მუხლის თანახმად, წარმოადგენს ამხანაგობის წევრების საერთო საკუთრებას.** მონაწილეთა საერთო საკუთრებაა ისიც, რაც შეძენილია საერთო საკუთრებაში არსებული უფლების საფუძველზე, ანდა მიღებულია ანაზღაურების სახით საერთო ქონების განადგურების, დაზიანების ან ამოღების გამო.

თუ ხელშეკრულება სხვა რამეს არ ითვალისწინებს, ამხანაგობის წევრები ერთობლივად უძღვებიან საქმეებს და წარმოადგენენ ამხანაგობას მესამე პირებთან ურთიერთობაში. ყოველი გარიგების დადებისას საჭიროა ამხანაგობის ყველა წევრის თანხმობა. თუ ხელშეკრულება ითვალისწინებს, რომ გადაწყვეტილების მისაღებად საკმარისია ხმათა უმრავლესობა, იგი განისაზღვრება ამხანაგობის წევრების საერთო რაოდენობის მიხედვით და არა შესატანის ოდენობით. წილი ქონების ან უფლების სახით არ შეიძლება გადაეცეს მესამე პირს ამხანაგობის სხვა წევრების თანხმობის გარეშე, უარი თანხმობაზე დაიშვება მხოლოდ პატივსადები მიზეზის არსებობისას. ამხანაგობის დანარჩენ წევრებს აქვთ მესამე პირისათვის გადასაცემი წილის უპირატესი შესყიდვის უფლება.

ამხანაგობის წევრები „მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის შესაბამისად ერთობლივი საქმიანობიდან წარმოშობილი ვალდებულებებისათვის კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ სოლიდარულად, მთელი თავისი ქონებით, პირდაპირ და უშუალოდ. ერთმანეთთან ურთიერ-

თობაში პასუხიმგებლობის ოდენობა განისაზღვრება ამხანაგობის წევრების წილის შესაბამისად, თუ ხელშეკრულება სხვა რამეს არ ითვალისწინებს. თუ ერთობლივი საქმიანობის ვადა არ არის განსაზღვრული, ამხანაგობის ყოველ წევრს ნებისმიერ დროს შეუძლია უარი თქვას ერთობლივ საქმიანობაზე, თუ მისი გასვლა არ ხდება ისეთ დროს ან ისეთ გარემოებებში, რომელიც საზიანო იქნება ერთობლივი საქმიანობისათვის. თუ ხელშეკრულება ითვალისწინებს ერთ-ერთი მონაწილის გასვლას ერთობლივი საქმიანობის შეუწყვეტლად, ასეთ შემთხვევაში გამსვლელი მონაწილის წილი ნაწილდება სხვა მონაწილეებს შორის. გამსვლელ მონაწილეს წილის კომპენსაცია მიეცემა ფულადი სახით. თუ გასვლის მომენტისათვის საერთო ქონება ვეღარ ფარავს საერთო ვალებს, გამსვლელი ვალდებულია დანარჩენ მონაწილეებს გადაუხადოს თავისი წილის შესაბამისი თანხა.

სამეწარმეო ამხანაგობები და სხვა მსგავსი წარმონაქმნები, რომლებიც ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას ან შექმნილნი არიან ეკონომიკური საქმიანობის განსახორციელებლად, საგადასახადო მიზნებისათვის ითვლება საწარმოდ (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 25.1„გ").

სამეწარმეო ამხანაგობის საქმიანობის ადგილად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 27-ე მუხლის მე-4 პუნქტის თანახმად, ითვლება ხელშეკრულების მონაწილე იმ პირის საქმიანობის ადგილი, რომელსაც ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულებით აკისრია საქმეების მართვა. თუ სამეწარმეო ამხანაგობის ხელშეკრულების მონაწილეები არიან საქართველოს და უცხო ქვეყნის (ქვეყნების) იურიდიული და ფიზიკური პირები, ერთობლივი საქმიანობის შედეგების აღრიცხვა გადასახადებით დაბეგვრის მიზნით უნდა აწარმოოს საქართველოს საწარმომ ან რეზიდენტმა ფიზიკურმა პირმა, მიუხედავად იმისა, ვის აკისრია საქმეების მართვა. თუ საქმეების მართვა აკისრია სამეწარმეო ამხანაგობის ერთ ან რამდენიმე მონაწილეს და მონაწი-

ლეები ერთად უძღვებიან საქმეებს, ამხანაგობის საქმიანობის ადგილად ითვლება ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულების მონაწილე საქართველოს საწარმოს საქმიანობის ადგილი. თუ ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულების მონაწილეები მხოლოდ რეზიდენტი ფიზიკური პირები არიან და ისინი ერთად უძღვებიან საქმეებს, ამ ამხანაგობის საქმიანობის ადგილს განსაზღვრავს საგადასახადო ორგანო ერთობლივი საქმიანობის ხელშეკრულების მონაწილეების მიერ წარდგენილი მონაცემების საფუძველზე, ხოლო ასეთი მონაცემების წარმოუდგენლობის ან საეჭვო მონაცემების წარდგენის შემთხვევაში – არსებული ინფორმაციის საფუძველზე.

ამხანაგობის მართვის ადგილად, საგადასახადო კოდექსის 28-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ითვლება მისი საქმიანობის ადგილი.

თუ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის საფუძველზე შექმნილი ამხანაგობა გადაწყვეტს რეგისტრაციას, ის რეგისტრირდება სამეწარმეო ამხანაგობის სახით, „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის 54–ე მუხლით დადგენილი წესის შესაბამისად.

სამეწარმეო ამხანაგობა, „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, როგორც ამ კანონით გათვალისწინებული უფლება-მოვალეობათა სუბიექტი, წარმოიშობა მხოლოდ სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრაციის მომენტიდან. სამეწარმეო ამხანაგობის სახელმწიფო და საგადასახადო რეგისტრაციის/აღრიცხვის პროცედურები განსაზღვრულია **„გადასახადის გადამხდელთა სახელმწიფო ან/და საგადასახადო რეგისტრაციის/აღრიცხვის, იურიდიულ პირთა ფილიალების სახელმწიფო ან/და საგადასახადო რეგისტრაციის/აღრიცხვის წესის შესახებ“ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2008 წლის 8 მაისის №419 ბრძანებით.**

სამეწარმეო ამხანაგობის რეგისტრაციამდე, მასში მონაწ-

ილე ფიზიკ'ური პირები, რომლებიც არ არიან ინდივიდუალ'ურ მეწარმედ რეგისტრირებ'ულები, ვალდებ'ულნი არიან სამეწარმეო ამხანაგობის სარეგისტრაციო განცხადებასთან ერთად იმავე საგადასახადო ორგანო'ში წარადგინონ განცხადება ინდივიდ'უალ'ურ მეწარმედ რეგისტრაციის თაობაზე, ხოლო სამეწარმეო ამხანაგობა'ში მონაწილე (ფიზიკ'ური პირის) ინდივიდ'უალ'ურ მეწარმედ რეგისტრაციის შემდგომ, სარეგისტრაციო დოკ'უმენტები ეგზავნება ინდივიდ'უალ'ური მეწარმის საქართველოში საცხოვრებელი ადგილის მიხედვით მარეგისტრირებელ ორგანოს.

მაგალითი 1:

ოთხმა ფიზიკურმა პირმა – გიორგიმ, ოთარიმ, რომანიმ და ალეკომ გადაწყვიტა ერთობლივად აწარმოონ არაყი. ერთობლივი საქმიანობის შესახებ საანგარიშო წლის 10 იანვარს გააფორმეს წერილობითი ხელშეკრულება და ამხანაგობის საფირმო და არყის სახელწოდებად განსაზღვრეს თავისი სახელების პირველი ასოებით შემდგარი სიტყვა „გორა“. ხელშეკრულებაში აღინიშნა, რომ გიორგიმ საერთო საქმის საწარმოებლად ამხანაგობა „გორა“-ს საკუთრებაში გადასცა 100 კვ.მ. შენობა, რომელიც შეფასდა 100000 ლარად, ოთარიმ – არყის ჩამოსასხმელი ავტომატური ხაზი, რომელიც შეფასდა 90000 ლარად, რომანიმ – სხვადასხვა მცირე ფასიანი საოფისე ინვენტარი და 100000 ცალი არყის ჩამოსასხმელი ბოთლი, რომელიც შეფასდა 110000 ლარად, ხოლო ალეკომ „ამხანაგობის“ სალაროში შეიტანა 80000 ლარი. ამხანაგობის საკუთრებაში დაფიქსირდა სულ 380000 ლარის აქტივი, მათ შორის, ძირითადი საშუალებების სახით 200000 ლარი. ამხანაგობის არც ერთი წევრი საგადასახადო აღრიცხვაზე არ დგას.

საანგარიშო წლის 15 იანვარს მათ განცხადებით მიმართეს ადგილობრივ საგადასახადო ორგანოს საქმიანობის ადგილის მიხედვით და წარუდგინეს

სანოტარო წესით დამოწმებული ხელშეკრულება და ამხანაგობის ყველა წევრზე შესაბამისი ინფორმაცია. ამავე დღეს საგადასახადო ორგანომ ამხანაგობა „გორა“ გაატარა საგადასახადო რეგისტრაციაში და მიანიჭა მას იურიდიული პირისათვის განკუთვნილი საიდენტიფიკაციო ნომერი (200XX1102), ხოლო ამხანაგობის წევრები დაარეგისტრირა ინდივიდუალურ მეწარმეებად, ანუ ცალკე გადამხდელებად.

სამეწარმეო ამხანაგობის სახელმწიფო და საგადასახადო რეგისტრაცია ხორციელდება განცხადების წარდგენისთანავე. რეგისტრაციის მონაცემები შეიტანება სამეწარმეო ამხანაგობის სამეწარმეო რეესტრში და სახელმწიფო და საგადასახადო რეგისტრაციის/აღრიცხვის მონაცემთა დამუშავების კომპიუტერულ ბაზაში, ენიჭება საიდენტიფიკაციო ნომერი და გაიცემა რეგისტრაციის დამადასტურებელი მოწმობა.

სამეწარმეო ამხანაგობის რეგისტრაციისათვის არ გადაიხდევინება სახელმწიფო ბაჟი, მოსაკრებელი ან სხვა გადასახდელი.

სამეწარმეო ამხანაგობას, ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებული ოპერაციებიდან გამომდინარე, საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის გათვალისწინებით, შეიძლება წარმოეშვას დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება.

მაგალითი 2:

ზემოაღნიშნულ მაგალითში ამხანაგობა „გორა“ ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ს გადამხდელად წარმოებული არყის მიწოდებამდე, რადგან მისი საქმიანობის საგანს წარმოადგენს აქციზური საქონლის წარმოება.

ამხანაგობას, რომელიც არ ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას, საგადასახადო რეგისტრაციის ვალდებულება არ წარმოეშობა. ამ შემთხვევაში ამხანაგობის მიერ გაწეული ხარჯები მისმა წევრებმა უნდა

გამოქვითონ თავიანთი ერთობლივი შემოსავლებიდან, ამხანაგობაში წილობრივი თანამონაწილეობის პროპორციულად.

მაგალითი 3:

სამმა პირმა ერთად იქირავა შენობა, რომელშიც თითოეული დამოუკიდებლად ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას. ამხანაგობის მეშვეობით ხორციელდება მხოლოდ საერთო ხარჯების (შენობის იჯარა, ელექტროენერგიის, დაცვის სისტემების დამონტაჟება-მომსახურების და სხვა ხარჯების) გაწევა. მოცემულ პირობებში თითოეული პირი უნდა დარეგისტრირდეს ინდივიდუალურ მეწარმედ, ანუ ცალკე გადამხდელად, რადგან ამხანაგობა, რომელიც არ ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და არ იღებს შემოსავალს, არ გააჩნია საგადასახადო რეგისტრაციის ვალდებულება. ამხანაგობის წევრები საერთო ხარჯებს გაინაწილებენ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული წესით ხარჯების დამადასტურებელი შესაბამისი პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე და თითოეული მოახდენს მათ გამოქვითვას დამოუკიდებლად განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული ერთობლივი შემოსავლებიდან.

ნებისმიერი სახის ამხანაგობა ვალდებულია აწარმოოს დოკუმენტაცია საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად იმ ოპერაციებზე, რომლებიც წარმოშობს მის საგადასახადო ვალდებულებას ცალკეული გადასახადების მიხედვით. სამეწარმეო ამხანაგობამ სწორად და დროულად უნდა აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული მეთოდების გამოყენებით და მიაკუთვნოს იმ საანგარიშო პერიოდს, რომელშიც მოხდა მათი მიღება და გაცემა. სამეწარმეო ამხანაგობა, იმისგან დამოუკიდებლად, თუ ვინ არიან მისი წევრები (ფიზ-

იკ'ური თ'უ ი'ურიდი'ული პირები), ვალდებ'ულია შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა აწარმოოს **დარიცხვის მეთოდით** ბ'უღალტრ'ული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ეკონომიკ'ური საქმიანობის განმახორციელებელი ამხანაგობის ბ'უღალტრ'ული აღრიცხვის თავისებ'ურება ისაა, რომ მისი წევრების მიერ გადაცემ'ული ქონების ღირებ'ულება მათი დამოკიდებული ბალანსიდან კი არ ჩამოიწერება, არამედ აისახება ბალანს'ში როგორც ფინანს'ური დაბანდება **(ანგარიში №2430 „მონაწილეობა სხვა საზოგადოებაში")** მ'უხლით „შენატანები მარტივ ამხანაგობაში ხელშეკრ'ულებით". აღრიცხვა წარმოებს ხელშეკრ'ულების შესაბამისად შენატანების სახეების მიხედვით. ამხანაგობაში წარმოების და რეალიზაციის ოპერაციების აღრიცხვა საყოველთაოდ მიღებ'ული წესების ანალოგი'ურია (როგორც ჩვეულებრივ საწარმო'ში). სამეწარმეო ამხანაგობაში გარკვეული თავისებ'ურებით ხასიათდება სააღრიცხვო ოპერაციების წარმოება კაპიტალის ანგარიშზე, რაც განპირობებ'ულია იმით, რომ ამ ანგარიშიდან არ ხდება კაპიტალის ამოღების ან მოგების განაწილების აღრიცხვა. კაპიტალის ანგარიშზე (მას ხშირად ამხანაგობის ძირითად კაპიტალსაც უწოდებენ) აისახება მხოლოდ არსებითი ცვლილებები ამხანაგობის პარტნიორთა ურთიერთობაში, კერძოდ, ახალი პარტნიორის მიერ კაპიტალის დაბანდება; პარტნიორის გასვლისას მისი წილის ამოღება; აქტივების გადაფასება. ამხანაგობის წევრების (პარტნიორების) მიერ ამხანაგობაში განხორციელებ'ულ შენატანებზე (როგორც ნაღდი ფ'ულით, ისე არაფ'ულადი აქტივებით) შედგება შემდეგი გატარებები:

დებეტი 2100 „ძირითადი საშუალებები" (სახეების მიხედვით);

დებეტი 1600 „სასაქონლო-მატერიალური მარაგები" (სახეების მიხედვით);

დებეტი 1110 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში";

დებეტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში";

კრედიტი 5210 „პარტნიორთა კაპიტალი".

ამხანაგობის წევრების (პარტნიორების) მიერ შეტანილი ქონება აღირიცხება დამოუკიდებელი აუდიტორის შეფასების და პირველადი სააღრიცხვო დოკუმენტების საფუძველზე. ერთობლივი საქმიანობის პროცესში შეძენილი ან შექმნილი ქონება აღრიცხვაში აისახება ამ ქონების შეძენის, დამზადების და რეალიზაციის ფაქტობრივი დანახარჯების თანხით. ძირითად საშუალებათა ახალი ობიექტების, არამატერიალური აქტივების და სხვა გრძელვადიანი დაბანდებების შეძენა ან შექმნა ამხანაგობის წევრების დამატებითი შენატანებით აღირიცხება ჩვეულებრივი წესით და ხორციელდება მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად ამხანაგობის წევრთა დამატებითი გადარიცხვების ხარჯზე. ამორტიზაციისა და ცვეთის დარიცხვა ძირითად საშუალებებსა და არამატერიალურ აქტივებზე წარმოებს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნათა შესაბამისად.

საანგარიშო პერიოდის დასრულებისას „მოგება-ზარალის" ანგარიშზე გამოვლენილი ფინანსური შედეგი ჩამოიწერება „გაუნაწილებელი მოგების" ან „დაუფარავი ზარალის" ანგარიშზე. ამასთან, ამხანაგობის საქმიანობიდან მიღებული დასაბეგრი მოგების განაწილება (ზარალის დაფარვა) ამხანაგობის წევრებს შორის ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება შემდეგი გატარებებით:

ა) დასაბეგრი მოგების მიღება:

დებეტი 5330 „საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი";

კრედიტი 5310 „გაუნაწილებელი მოგება";

ბ) დასაბეგრი მოგების განაწილება:

დებეტი 5310 „გაუნაწილებელი მოგება";

კრედიტი 5211 „პარტნიორთა მიმდინარე ანგარიში"

გ) ზარალის მიღება:

დებეტი 5320 „დაუფარავი ზარალი";

კრედიტი 5330 „მოგება-ზარალი";

დ) ზარალის განაწილება:
დებეტი 5211 „პარტნიორთა მიმდინარე ანგარიში"
კრედიტი 5320 „დაუფარავი ზარალი".

ერთობლივი საქმიანობის შესახებ ხელშეკრულების ვადის გასვლის შემდეგ (ლიკვიდაციის დროს) ქონება და ფულადი საშუალებები ამხანაგობის წევრებს შორის განაწილდება ამხანაგობაში წილის ფლობის შესაბამისად. ამხანაგობის წევრების მიერ პირვანდელი და დამატებითი შენატანების სახით შეტანილი ფულადი საშუალებების დაბრუნება აისახება გატარებით:

დებეტი 5210 „პარტნიორთა კაპიტალი"
კრედიტი 1210, 1220, 2100, 1600 და ა.შ. ანგარიშები,
სადაც აღრიცხული იყო ფულადი და არაფულადი შენატანები.

ამხანაგობის წევრი, რომელიც ამხანაგობის ოპერაციების აღრიცხვას აწარმოებს, ვალდებულია შეადგინოს და წარუდგინოს ამხანაგობის თითოეულ წევრს აუცილებელი ინფორმაცია საანგარიშგებო, საგადასახადო და სხვა დოკუმენტაციის ფორმირებისათვის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული წესებითა და ვადებში.

ამხანაგობის ხელშეკრულების დასრულების ან შეწყვეტის დროს ამხანაგობის საალრიცხვო ოპერაციების მწარმოებელი ადგენს სალიკვიდაციო ბალანსს.

იმის მიუხედავად, რომ სამეწარმეო ამხანაგობა ითვლება საწარმოდ, მის მიერ მიღებული მოგების დაბეგვრის წესი განსხვავებულია საწარმოს მიერ მიღებული მოგების დაბეგვრის წესისაგან. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 170-ე მუხლის თანახმად, საქართველოს საწარმოს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი მოგება, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალსა და

კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის, და იბეგრება 171-ე მუხლით დადგენილი განაკვეთით, ხოლო 206-ე მუხლის თანახმად, იურიდიული პირის დაფუძნების გარეშე ერთზე მეტი პირის საკუთრების ბაზაზე ამხანაგობის ან სხვა წარმონაქმნების ერთობლივი ფლობის (თანამფლობელობის) შემთხვევაში დასაბეგრი მოგება (შემოსავალი) მიეკუთვნება მათ მფლობელებს წილის შესაბამისად და ჩაირთვება მათ ერთობლივ შემოსავალში. მიღებული მოგების დაბეგვრის განსხვავებული წესის მიხედვით, **სამეწარმეო ამხანაგობა არ წარმოადგენს მოგების გადასახადის ცალკე გადამხდელს და შესაბამისად მასზე არ გავრცელდება საგადასახადო კოდექსის 219-ე მუხლის ნორმა,** კერძოდ, მას არ ეკისრება მოგების გადასახადში მიმდინარე გადასახდელების გადახდის ვალდებულება. სამეწარმეო ამხანაგობის მიერ მიღებული ზარალი ამხანაგობის წევრებზე გადანაწილდება იმავე პრინციპით, როგორც დასაბეგრი მოგება, ანუ წილის ფლობის შესაბამისად.

მაგალითი 4:

„ა", „ბ" და „გ" იურიდიული პირების მიერ შექმნილმა ამხანაგობამ 2008 წლის შედეგებით მიიღო 10000 ლარის ზარალი. ამხანაგობაში მათი წილის ფლობა განისაზღვრება შესაბამისად 25, 35 და 40%-ით. ამ შემთხვევაში ერთობლივი საქმიანობით მიღებული ზარალი ამხანაგობის წევრებს შორის განაწილდება შემდეგნაირად: „ა"-ს ერთობლივ შემოსავალს გამოაკლდება 2500 ლარი (10000X25%), „ბ"-ს – 3500 ლარი (10000X35%) და „გ"-ს – 4000 ლარი (10000X40%), რაც აისახება ამ იურიდიული პირების მიერ წარსადგენ 2008 წლის მოგების გადასახადის დეკლარაციაში.

ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებულ ქონებაზე სამეწარმეო ამხანაგობას წარმოეშობა ქონების გადასახადის გადახდის ვალდებულება.

მაგალითი 5:

ამხანაგობა "გორას", რომლის ბალანსზე ირიცხება 100000 ლარის შენობა-ნაგებობა და 90000 ლარის არყის ჩამოსასხმელი ავტომატური ხაზი, საანგარიშო პერიოდში წარმოებშობა ქონების გადასახადის გადახდის ვალდებულება, რომლის ოდენობა შეადგენს 1715 ლარს, მათ შორის შენობა-ნაგებობაზე ამორტიზაცია უდრის 5000 ლარს (100000X5%) და ქონების გადასახადი 950 ლარს [(100000–5000)X1%], ხოლო არყის ჩამოსასხმელ ხაზზე ამორტიზაცია უდრის 13500 ლარს (90000X15%) და ქონების გადასახადი 765 ლარს [(90000–13500) X1%].

ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული სამეწარმეო ამხანაგობის ქონება (მის ბალანსზე ძირითად საშუალებად აღრიცხული აქტივების, დაუმონტაჟებელი მოწყობილობების, დაუმთავრებელი მშენებლობისა და არამატერიალური აქტივების საშუალო წლიური ნარჩენი ღირებულება), როგორც ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი, ექვემდებარება ამორტიზაციას საგადასახადო კოდექსის 183-ე მუხლის პირობების გათვალისწინებით.

საკუთრებაში არსებულ მიწაზე ამხანაგობამ, საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ქონების გადასახადის დეკლარაცია საგადასახადო წლის 1 აპრილამდე უნდა წარუდგინოს საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით.

ფიზიკური პირის მიერ ამხანაგობაში შეტანილ მიწის ნაკვეთზე ამ ფიზიკური პირის საკუთრებაში ყოფნის ვადის ათვლა უნდა დაიწყოს არა ნაკვეთის თავდაპირველი შეძენის პერიოდიდან (ვთქვათ, 2007 წლის ნოემბერი), არამედ იმ პერიოდიდან, როდესაც განხორციელდა ამხანაგობის დაშლის გამო მიწის ნაკვეთის ამ ფიზიკურ პირზე უკან გადმოცემა (ვთქვათ, 2008 წლის ივნისი). აღნიშნულის გათვალისწინებით, თუ ფიზიკური პირი მოახდენს მიწის ნაკვეთის რეალიზაციას, ვთქვათ, 2008 წლის ივლისში, საგა-

დასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შეღავათი არ გავრცელდება და ფიზიკურ პირს მიწის ნაკვეთის რეალიზაციიდან მიღებულ ნამეტ შემოსავალზე წარმოეშობა საშემოსავლო გადასახადის გადახდის ვალდებულება, რადგან მატერიალური აქტივი (მიწის ნაკვეთი) მის საკუთრებაში იმყოფებოდა ორ წელზე ნაკლები ვადით.

სამეწარმეო ამხანაგობის წევრის მიერ ამხანაგობისათვის საქონლის გადაცემა ან მომსახურების გაწევა დღგ-ის მიზნებისათვის განიხილება მიწოდებად და იბეგრება არსებული წესის შესაბამისად. ასევე მიწოდებად განიხილება ამხანაგობის წევრის მიერ ამხანაგობაში შენატანის განხორციელება ქონების სახით.

მაგალითი 6:

ამხანაგობის წევრმა გიორგიმ ამხანაგობაში შენატანი განახორციელა სამშენებლო მასალებით (ცემენტი, ქვიშა და სხვა). აღნიშნული შენატანი განიხილება მიწოდებად და მასზე გიორგის წარმოეშობა შესაბამისი საგადასახადო ვალდებულებები. ამასთან, თუ ამხანაგობა არ არის დღგ-ის გადამხდელი, ან აღნიშნული მასალები არ გამოიყენება ეკონომიკური საქმიანობისათვის, მაშინ ამხანაგობას არა აქვს ამ მასალებზე გადახდილი დღგ-ის ჩათვლის უფლება.

თუ სამეწარმეო ამხანაგობის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში აღემატება 100000 ლარს, იგი ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად. იგი ასევე ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში, თუ მის მიერ დღგ-ის დასაბეგრი ერთჯერადი ან ერთ დღეში განსახორციელებელი ოპერაციის თანხა აღემატება 100000 ლარს, აღნიშნული ოპერაციის განხორციელებამდე.

სამეწარმეო ამხანაგობას, რომელიც არ არის ვალდებუ-

ლი გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ს გადამხდელად, შეუძლია, საქმიანობის ინტერესებიდან გამომდინარე, ნებაყოფლობით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის მოთხოვნით.

დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული სამეწარმეო ამხანაგობა ვალდებულია გამოიყენოს გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი და დღგ-ის გადამხდელის სერტიფიკატის ნომერი ყველა ანგარიშ-ფაქტურაში და საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენილ ყველა დეკლარაციასა და ოფიციალურ შეტყობინებაში.

სამეწარმეო ამხანაგობა, რომელიც ეწევა აქციზით დასაბეგრ ოპერაციებს ან არის **აქციზის გადამხდელი,** ვალდებულია აქციზური საქონლის მიწოდებამდე საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ს გადამხდელად და შეასრულოს ის ვალდებულებები, რომელიც წარმოეშობა კოდექსის თანახმად, როგორც აქციზის გადამხდელს, რაც გამოიხატება დადგენილ ვადებში გადასახადის დეკლარირებასა და გადახდაში.

თუ დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული ამხანაგობა ერთი ოპერაციის ფარგლებში ახდენს დამოუკიდებლად მოქმედი ქვედანაყოფის (ერთმანეთთან ფუნქციურად დაკავშირებული ძირითადი საშუალებებისა და თანმხლები კომუნიკაციების ერთობლიობის) მიწოდებას დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულ პირზე, ასეთი ოპერაცია არ ჩაითვლება დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად იმ პირობით, რომ გამყიდველი და მყიდველი მიწოდებიდან 15 დღის განმავლობაში წერილობით შეატყობინებენ საგადასახადო ორგანოს ასეთი მიწოდების შესახებ. თუ მიწოდების რომელიმე მხარე ასეთი მიწოდების შესახებ საგადასახადო ორგანოს შეატყობინებს ოპტისდროულად, დადგენილი ვადის დაცვით, ხოლო მეორე მხარე შეატყობინებს დადგენილი ვადის დაგვიანებით, მიწოდებიდან 15 კალენდარული დღის გასვლის შემდეგ, ან საერთოდ არ შეატყობინებს, საგადასახადო ორგანომ ასეთი მიწოდება მაშინვე არ უნდა

ჩათვალოს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად, რადგან შეტყობინების დაგვიანება შესაძლებელია გადამხდელის შეგნებული, გარკვეული მოსაზრებებით ნაკარნახევი ქმედების შედეგი იყოს. ამიტომ, საგადასახადო კოდექსის 226-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი შეტყობინების ვადის დარღვევა არ უნდა იყოს გადამწყვეტი იმის დასადგენად, ჩაითვალოს თუ არა ამავე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული მიწოდება დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად, თუმცა ფორმალურად საგადასახადო ინსპექციას სრული უფლება აქვს ამ შემთხვევაში მიწოდება ჩათვალოს დასაბეგრ ოპერაციად.

თუ სამეწარმეო ამხანაგობა ახორციელებს დასაბეგრი და გათავისუფლებული საქონლის/მომსახურების ერთად მიწოდებას, მაგალითად, მიწაზე მყარად მდგარი ობიექტის მიწოდებას, ამ შემთხვევაში არ უნდა იქნას გამოყენებული საგადასახადო კოდექსის 243-ე მუხლი („შერეული ოპერაციები"), ვინაიდან ამ მუხლის ნორმის გამოყენების არსი ის არის, რომ დღგ-ით არ დაიბეგროს დასაბეგრი ოპერაციის დამოუკიდებელი ელემენტები, რომლებიც გათავისუფლებული იქნებოდა დღგ-ისაგან, ცალკე რომ ყოფილიყო მიწოდებული. სწორედ ამ მიზნით ასეთი დამოუკიდებელი ელემენტების მიწოდება განიხილება ცალკე ოპერაციის (მთლიანი ქონების) დამოუკიდებელ ელემენტებად, რომელთა განცალკევებულად გასხვისებაც არის შესაძლებელი. ამიტომ ასეთი ობიექტების მიწოდება დღგ-ით დაიბეგრება მთლიანი თანხიდან გამომდინარე.

თუ სამეწარმეო ამხანაგობის წევრი იურიდიული პირი, დღგ-ს გადამხდელად ნებაყოფლობით რეგისტრირებული ამხანაგობიდან, მშენებლობის დამთავრების შემდგომ, თავისი წილის შესაბამისად მიღებულ ფართს (რომელიც უკვე დარეგისტრირებულია მფლობელობაში მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად) გაყიდის, მაშინ აღნიშნულ ოპერაციაზე ის დაიბეგრება დღგ-ით. ამასთან, მას არ შეუძლია ჩაითვალოს ამხანაგობაში დღგ-ის ანგარიშზე დაგროვილი

სადებეტო ნაშთიდან გარკვეული ნაწილი (პროპორციულად), რადგან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 71-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელის (ამხანაგობის) მიერ ბიუჯეტში ზედმეტად გადახდილი თანხა სხვა პირის (ამხანაგობის წევრი იურიდიული პირის) საგადასახადო დავალიანებების დაფარვის ანგარიშში არ გადაიტანება.

სამეწარმეო ამხანაგობის ლიკვიდაციის შემთხვევაში შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების დაფარვა ეკისრება ამხანაგობის წევრებს, ამხანაგობაში მათი წილის შესაბამისი ოდენობით.

მაგალითი 7:

„ა", „ბ" და „გ" იურიდიული პირების მიერ შექმნილი ამხანაგობა ლიკვიდირდება. ლიკვიდაციისას დადგინდა, რომ ამხანაგობას შეუსრულებელი დარჩა საგადასახადო ვალდებულებები დღგ-ში 4000 ლარი და ქონების გადასახადში 200 ლარი. ამ შემთხვევაში საგადასახადო ვალდებულებების დაფარვა უნდა მოახდინონ ზემოაღნიშნულმა იურიდიულმა პირებმა შემდეგი ოდენობით:

„ა"-მ (25%): დღგ – 1000 ლარი, ქონების გადასახადი – 50 ლარი,

„ბ"-მ (35%): დღგ – 1400 ლარი, ქონების გადასახადი – 70 ლარი,

„გ"-მ (40%): დღგ – 1600 ლარი, ქონების გადასახადი – 80 ლარი.

თუ ბინათმშენებლობის ამხანაგობა მშენებლობის დაწყებამდე ბინებს წინასწარ გაანაწილებს ამხანაგობის წევრებს შორის და აღნიშნული განაწილება გატარდება საჯარო რეესტრში, სადაც ეს ფართები დაფიქსირდება როგორც მშენებარე, ამ შემთხვევაში მშენებლობის დასრულების შემდეგ ამხანაგობის წევრებზე ბინების გადაცემა არ უნდა იქნას განხილული როგორც ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებული ოპერაცია.

თუ ბინათმშენებლობის ამხანაგობა არ მოახდენს ამხანაგობის წევრებს შორის ფართების წინასწარ განაწილებას და ამ განაწილებას მოახდენს მხოლოდ მშენებლობის დასრულების შემდეგ, ამ შემთხვევაშიც, შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპიდან გამომდინარე და საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის მე-6 ნაწილის გათვალისწინებით, ამხანაგობის მიერ განხორციელებული ოპერაცია განხილული უნდა იქნას არა როგორც აშენებული ფართების გასხვისება (რაც საგადასახადო კანონმდებლობით განიხილება ეკონომიკურ საქმიანობად), არამედ ამხანაგობის წევრების მიერ აშენებული ფართების დანაწილებად და აღნიშნული არ უნდა იქნეს მიჩნეული ამხანაგობის ეკონომიკურ საქმიანობად.

ბინათმშენებლობის ამხანაგობის ქონება წევრთა საერთო ფლობისაა და მისი განკარგვის უფლება გააჩნია მხოლოდ ამხანაგობის წევრების მიერ არჩეულ უფლებამოსილ პირს. ამხანაგობის წევრი მშენებლობის დასრულებამდე ფლობს მხოლოდ წილს ასაშენებელი შენობის ფართზე. ქონების ფაქტობრივად გადაცემა ამხანაგობის წევრზე შესაძლებელია მოხდეს მხოლოდ მშენებლობის დასრულების შემდეგ, რაც უნდა დასტურდებოდეს საჯარო რეესტრის ჩანაწერით. ამხანაგობის წევრს შეუძლია მოახდინოს წილის (ასაშენებელი შენობის ფართზე უფლების) გასხვისება, რომლის უპირატესი შესყიდვის უფლება, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 933-ე მუხლის მიხედვით, აქვთ ამხანაგობის წევრებს. შესაბამისად წილის გასხვისებისას აუცილებელია ამხანაგობის სხვა წევრთა თანხმობა. ამხანაგობის წევრის მიერ კუთვნილი წილის ან ბინის (ფართის) გასხვისება განეკუთვნება არასამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავალს და ამ ოპერაციის შედეგად მიღებული ნამეტი თანხა ექვემდებარება საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრას საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესის შესაბამისად.

მაგალითი 8:

ათმა ფიზიკურმა პირმა გადაწყვიტა მრავალბინიანი საცხოვრებელი სახლის აშენება. ამისათვის ხელშეკრულების საფუძველზე ჩამოაყალიბეს ინდივიდუალურ მენაშენეთა ამხანაგობა "თბილისი" და დადეს ხელშეკრულება სამშენებლო კომპანიასთან სამშენებლო სამუშაოების წარმოებაზე. მშენებლობის დასრულების შემდეგ ამხანაგობის წევრებს კუთვნილი ბინები (ფართი) გადაეცემათ მშენებლობის მთლიანი ღირებულებიდან გამომდინარე, შეტანილი თანხების პროპორციულად. თუ ამხანაგობის წევრის მიერ ბინის გასხვისება მოხდება მისი მიღებიდან 2 წლამდე ვადაში, მაშინ ნამეტ შემოსავალთან დაკავშირებით მას წარმოეშობა საგადასახადო ვალდებულება, კერძოდ, ნამეტი შემოსავალი შეტანილი უნდა იქნეს წლის განმავლობაში მის მიერ მიღებულ ერთობლიე შემოსავალში და დაიბეგროს საშემოსავლო გადასახადით არსებული წესის შესაბამისად.

თუ ბინათმშენებლობის ამხანაგობა მშენებლობის პროცესში ახდენს ამხანაგობაში დამატებით ახალი პირების გაწევრიანებას არსებული წევრების წილების შემცირების ხარჯზე, აღნიშნული განხილული უნდა იქნეს ამხანაგობის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებულ ოპერაციად და შესაბამისად დღგ-ით დაბეგრის ობიექტად.

მაგალითი 9:

სამმა პირმა შექმნა ამხანაგობა „სახლი-2" მრავალბინიანი სახლის აშენების მიზნით. ამ პირებიდან ერთ-ერთს გააჩნია სამშენებლო რესურსი, ხოლო ორ დანარჩენს – ფინანსური, რაც მათ აძლევს მშენებლობის დაწყების საშუალებას. მშენებლობის პროცესში ხდება ამხანაგობაში ახალი პირების მოზიდვა, მათი გაწევრიანება და ეს გრძელდება მშენებლობის დასრულებამდე. ამ შემთხვევაში ამხანაგობის ახა-

ლი წევრებისათვის ასაშენებელ სახლში გარკვეულ ფართზე უფლების გადაცემა განიხილება ამხანაგობის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებულ ოპერაციად და შესაბამისად დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტად.

თუ ბინათმშენებლობის ამხანაგობა, გარდა კუთვნილი ფართისა, ხელშეკრულების თანახმად აშენებს ბინებს შემდგომში მათი რეალიზაციის მიზნით, მაშინ ასეთი ამხანაგობა განხილული იქნება როგორც სამეწარმეო ამხანაგობა (საწარმო) და მას წარმოეშობა საგადასახადო ვალდებულებები განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში. ფართების რეალიზაციით მიღებული ღასაბეგრი შემოსავალი განაწილდება ამხანაგობის წევრებს შორის მათი წილის შესაბამისად და დაიბეგრება საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნების გათვალისწინებით.

ბინის მესაკუთრეთა ამხანაგობას, როგორც უძრავი ქონების (მათ შორის, მიწის ნაკვეთის) მესაკუთრეს, შეიძლება წარმოეშვას საგადასახადო ვალდებულება ქონების გადასახადში. ამასთან, ამხანაგობის ქონება და საგადასახადო ვალდებულებები გამიჯნული უნდა იყოს ამხანაგობის წევრების ქონების საგადასახადო ვალდებულებებისაგან.

ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში ფართების გასხვისება წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას და მისი განხორციელება, საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის გათვალისწინებით, წარმოშობს ინდივიდუალურ მენაშენეთა ამხანაგობის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულებას. დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ ინდივიდუალურ მენაშენეთა ამხანაგობას, საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის თანახმად, უფლება აქვს ჩაითვალოს გადახდილი (გადასახდელი) დღგ. ამასთან, სემოაღნიშნული მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, მას უფლება აქვს ჩაითვალოს მხოლოდ ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამიზნული ფართის შესაბამისი დღგ. თუ ასეთი გამიჯვნა

შეუძლებელია, მაშინ ჩათვლა იწარმოებს მთლიან ფართში ეკონომიკური საქმიანობისათვის განკუთვნილი ფართის პროპორციულად.

მშენებლობა, როგორც წესი, ხანგრძლივი პროცესია და წინასწარ (მშენებლობის დასრულებამდე) ვერ იქნება განსაზღვრული, თუ კონკრეტულად რა მოცულობის ფართი იქნება გასხვისებული ეკონომიკური მიზნით. ამიტომ საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მიზნებისათვის პროპორციულობის დადგენა უნდა მოხდეს მხოლოდ ჩათვლის მიღების პერიოდისათვის ეკონომიკური საქმიანობის მიზნებისათვის განკუთვნილი ფართების პროპორციულობიდან გამომდინარე. მშენებლობის საბოლოოდ დასრულების შემდეგ ინდივიდუალურ მენაშენეთა ამხანაგობამ უნდა მოახდინოს ამ პროპორციულობის დაზუსტება სხვა დანარჩენი გარემოებების გათვალისწინებით. კერძოდ, შესაძლებელია ხელშეკრულებით გათვალისწინებული იყოს ფართების სხვადასხვა (რემონტის თვალსაზრისით) დონემდე მიყვანა და თუ ამის გამოჯვნა ასევე შეუძლებელია გარკვეული მიზეზების გამო, აღნიშნული გარემოება გავლენას მოახდენს ეკონომიკური მიზნით გასხვისებული ფართების ღირებულების მთლიანი მოცულობის ღირებულებასთან მიმართებაში პროპორციის ცვალებადობაზე.

მაგალითი 10:

ბინათმშენებლობის ამხანაგობა „თბილისს" გადაწყვეტილი აქვს ააშენოს მრავალსართულიანი შენობა, სადაც, კუთვნილი ბინების გარდა, ერთი სართული გასხვისებული იქნება კომერციული ფართების სახით. ამ გარემოების გათვალისწინებით ამხანაგობა წინასწარ ნებაყოფლობით დარეგისტრირდა დღგ-ს გადამხდელად. აღნიშნული ფართი მთლიან მოცულობაში შეადგენს 10%-ს. ამ შემთხვევაში ამხანაგობას შეუძლია მიიღოს გადახდილი დღგ-ის ჩათვლა შეძენილ საქონელზე/მომსახურებაზე მთლიანი თანხის მხოლოდ 10%-ის ოდენობით.

თუ ბინათმშენებლობის ამხანაგობა განახორციელებს კუთვნილი ფართის ნაწილის გასხვისებას და სანაცვლოდ მიიღებს არა ფულს, არამედ გარკვეულ საქონელს ან მომსახურებას, ანუ მოახდენს ბარტერულ გაცვლას, მაშინ, საგადასახადო კოდექსის 227-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ პუნქტის შესაბამისად, ფართის გასხვისება განიხილება მიწოდებად საბაზრო ფასით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის გარეშე და დაიბეგრება არსებული წესის შესაბამისად.

მაგალითი 10:

ბინათმშენებლობის ამხანაგობა „ბათუმს“ ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანომ მრავალბინიანი სახლის მშენებლობისათვის გადასცა მიწის ნაკვეთი იმ პირობით, რომ მშენებლობის დასრულების შემდეგ რამოდენიმე ბინა გადაცემული იქნება მერიის განკარგულებაში. ამ შემთხვევაში ამხანაგობის მიერ კუთვნილი ბინების მერიისათვის გადაცემა განხილული უნდა იქნას ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებულ მიწოდებად საბაზრო ფასით და დაიბეგროს დღგ-ით დადგენილი წესით.

ბინათმშენებლობის ამხანაგობის ლიკვიდაციის დროს მის წევრებზე წილის პროპორციულად მიწის ნაკვეთის საკუთრებაში გადაცემა ამხანაგობისათვის არ წარმოშობს საგადასახადო ვალდებულებებს დამატებული ღირებულების და მოგების გადასახადებში. ამასთან, ამხანაგობის წევრ ფიზიკურ პირებს წარმოეშობათ საშემოსავლო და ქონების გადასახადების გადახდის ვალდებულებები საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით.

19. ინდივიდუალური მეწარმეების საქმიანობის აღრიცხვისა და დაბეგვრის საკითხები კითხვა-პასუხებში

ინდივიდუალური მეწარმეები ნებისმიერ სახელმწიფოში საზოგადოების "ოქროს ფონდად" ითვლება. სწორედ ისინი ქმნიან ბიზნესმენთა ყველაზე მრავალრიცხოვან ფენას, აწარმოებენ მრავალფეროვან პროდუქციას და ეწევიან მრავალნაირ მომსახურებას. მათი ბიზნესი, როგორც წესი, მცირე ზომისაა. შეიძლება ითქვას, რომ მცირე ბიზნესი საქართველოში, ისე როგორც სხვა ქვეყნებში, ძირითადად ინდივიდუალური მეწარმეებით არის წარმოდგენილი.

მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოში შექმნილია სამეწარმეო, მათ შორის, ინდივიდუალური მეწარმეების, საქმიანობის მარეგულირებელი საკანონმდებლო ბაზა, პრაქტიკაში მაინც ხშირია ინდივიდუალური მეწარმეების საქმიანობასთან დაკავშირებული კითხვები, რომლებიც ძირითადად აღრიცხვა-ანგარიშგების და დაბეგვრის სფეროებს ეხება. ეს იმაზე მეტყველებს, რომ სააღრიცხვო და საგადასახადო კანონმდებლობა ამ მხრივ დასახვეწია.

"მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის თანახმად, ფიზიკური პირი სამეწარმეო საქმიანობას ახორციელებს ისეთი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმით, როგორიცაა ინდივიდუალური საწარმო. კანონი ადგენს, რომ ფიზიკურ პირს უნდა ჰქონდეს სამეწარმეო წესით მოწყობილი ორგანიზაცია, მოწესრიგებული საკასო და საბუღალტრო საქმე, რეგისტრირებული უნდა იყოს სამეწარმეო რეესტრში ინდივიდუალურ მეწარმედ და სამართლებრივ ურთიერთობებში უნდა გამოდიოდეს თავისი სახელით.

ინდივიდუალური საწარმო, "მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონით დადგენილი საწარმოს სხვა ორ-

განიზაციულ-სამართლებრივი ფორმებისაგან განსხვავებით, არ არის იურიდიული პირი, რაც იმას ნიშნავს, რომ ინდივიდუალური მეწარმე საქმიან ურთიერთობებში თავის უფლება-მოვალეობებს ახორციელებს როგორც ფიზიკური პირი და თავისი სამეწარმეო საქმიანობიდან წარმოშობილი ვალდებულებებისათვის პირადად აგებს პასუხს კრედიტორების წინაშე.

ინდივიდუალური მეწარმის პასუხისმგებლობა შეუზღუდავია, რადგან კრედიტორების წინაშე იგი პასუხს აგებს არა მარტო იმ ქონებით, რომელსაც სამეწარმეო საქმიანობაში იყენებს, არამედ იმ ქონებითაც, რომელიც მის საკუთრებაშია, ანუ მთელი თავისი ქონებით. "თავისი ქონება" ნიშნავს პირის საკუთრებაში არსებულ ქონებას, მათ შორის, მეუღლეთა თანასაკუთრების წილს, აქციებს და ა.შ. მაგრამ თუ ქონება ოჯახის სხვა წევრის საკუთრებას წარმოადგენს, მაშინ არ შეიძლება ინდივიდუალური მეწარმის ვალის გადახდევინება მოხდეს ამ ქონებიდან. ამიტომ, ისეთი ინდივიდუალური მეწარმეები, რომელთა საქმიანობა გარკვეულ რისკთან არის დაკავშირებული, არცთუ იშვიათად თავიანთ ქონებას მეუღლეების ან შვილების (ან სხვა ნათესავების) სახელზე აფორმებენ.

ინდივიდუალურ საწარმოთა სახელმწიფო რეგისტრაცია და საგადასახადო აღრიცხვა სავალდებულოა.

ინდივიდუალური საწარმოს სახელმწიფო რეგისტრაცია გულისხმობს სამეწარმეო რეესტრში ახლადშექმნილი ინდივიდუალური საწარმოს შესახებ იმ მონაცემების შეტანას (ელექტრონული ვერსიის სახით), რომელთაც ეკონომიკურ ურთიერთობებში სამართლებრივი მნიშვნელობა აქვთ, ხოლო ინდივიდუალური საწარმოს საგადასახადო აღრიცხვა ნიშნავს ახლადშექმნილი ინდივიდუალური საწარმოს საგადასახადო რეგისტრაციას და მისთვის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭებას.

ინდივიდუალური საწარმოს სახელმწიფო რეგისტრაცია ხორციელდება შესაბამისი განცხადების წარდგენის შემდეგ, სამეწარმეო რეესტრში სათანადო ჩანაწერებით.

ინდივიდუალური საწარმო სახელმწიფო რეგისტრაციისა და საგადასახადო აღრიცხვისათვის ვალდებულია, სამუწარმეო საქმიანობის დაწყებამდე, უფლებამოსილ საგადასახადო ინსპექციას თავისი საქმიანობის ადგილის მიხედვით წარუდგინოს ნოტარიულად დამოწმებული განცხადება ორ ეგზემპლარად, რომელიც უნდა შეიცავდეს შემდეგ მონაცემებს:

- საფირმო სახელწოდებას. ინდივიდუალური მეწარმე საფირმო სახელწოდებად იყენებს თავის სახელსა და გვარს. საფირმო სახელწოდებას დაერთვება დამატებები, თუ ეს საჭიროა სხვა ფორმებისაგან განსასხვავებლად. საფირმო სახელწოდებას არ უნდა ერთვოდეს რაიმე ისეთი დამატება, რომელმაც შეიძლება შეცდომაში შეიყვანოს მესამე პირი ან/და გამოიწვიოს შეცდომა ან გაუგებრობა საწარმოს ფორმისა თუ საქმიანობის მოცულობის შესახებ.
- ინდივიდუალური მეწარმის სახელს, გვარს;
- მოქალაქეობას;
- საცხოვრებელ ადგილს (მისამართს);
- მოქალაქის პირადობის დამადასტურებელი დოკუმენტის (მოწმობის, პასპორტის) ნომერს, პირად ნომერს;
- ინდივიდუალური საწარმოს ადგილსამყოფელს (საქმიანობის ადგილს);
- ინდივიდუალური მეწარმის ხელმოწერას.

ინდივიდუალური საწარმოს სახელმწიფო რეგისტრაციისათვის დაუშვებელია რაიმე სხვა დოკუმენტაციის ან ინფორმაციის მოთხოვნა.

საგადასახადო ინსპექცია ვალდებულია ყოველგვარი საზღაურის გარეშე დაუყოვნებლივ უზრუნველყოს ინდივიდუალური საწარმო სახელმწიფო და საგადასახადო რეგისტრაციის ფორმებით და რეგისტრაციასთან დაკავშირებული სხვა ინფორმაციით.

ინდივიდუალურ საწარმოთა საგადასახადო აღრიცხვა ხორციელდება შესაბამისი განცხადების წარდგენიდან ერთი სამუშაო დღის განმავლობაში. ამავე ვადაში საგადასახადო ინსპექციის უფროსი/მოადგილე, სათანადოდ უფლე-

ბამოსილი პირი იღებს გადაწყვეტილებას ინდივიდუალური საწარმოს სამეწარმეო/საგადასახადო რეგისტრაციის თაობაზე. თუ ამ ვადაში განმცხადებელს წერილობით არ ეცნობა უარის შესახებ მოტივირებული გადაწყვეტილება, ინდივიდუალური საწარმო ჩაითვლება რეგისტრირებულად. საგადასახადო ინსპექცია, განყოფილება, შესაბამის რაიონში რეგისტრაციაზე პასუხისმგებელი პირი (დაღგენილ შემთხვევებში) ვალდებულია რეგისტრირებული ინდივიდუალური საწარმო გაატაროს რეგისტრაციაში დაღგენილი წესით და მიანიჭოს საიდენტიფიკაციო ნომერი. ინსპექციის უფროსი/მოადგილე სათანადოდ უფლებამოსილი პირი დაუყოვნებლივ გამოსცემს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს - გასცემს სახელმწიფო/საგადასახადო რეგისტრაციის/აღრიცხვის მოწმობას.

ინდივიდუალური საწარმო რეგისტრირებულად ითვლება მისი სამეწარმეო რეესტრში სათანადო მონაცემების შეტანის, გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭებისა და სამეწარმეო და საგადასახადო რეგისტრაციის მოწმობის გაცემის შემდეგ.

ინდივიდუალური საწარმოს სამეწარმეო/საგადასახადო რეგისტრაციის/აღრიცხვის მონაცემებში ცვლილებების რეგისტრაცია ტარდება იგივე წესითა და ვადებში, რაც დადგენილია მისი პირველადი რეგისტრაციისათვის (საჭიროების შემთხვევაში გაიცემა რეგისტრაციის დამადასტურებელი შესაბამისი მოწმობა).

ინდივიდუალური საწარმოს სახელმწიფო/საგადასახადო რეგისტრაციისათვის/აღრიცხვისათვის არ გადაიხდება სახელმწიფო ბაჟი, მოსაკრებელი ან სხვა გადასახდელი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლით გათვალისწინებულ შემთხვევებში ინდივიდუალური მეწარმე ვალდებულია, ხოლო 222-ე მუხლით უფლება აქვს ნებაყოფლობით გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ს გადამხდელად.

თუ ინდივიდუალური მეწარმე არ არის დღგ-ის გადამხდელი, მაგრამ ახორციელებს საქონლის დასაბეგრ იმ-

პორტს საქართველოში, მაშინ იგი დღგ-ის გადამხდელად ითვლება მხოლოდ ამ იმპორტზე. ამ შემთხვევაში დღგ გადაიხდება იმპორტირებული საქონლის განბაჟების დროს.

ინდივიდუალური მეწარმე ვალდებულია გატარდეს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციაში, თუ:

ა) ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში მის მიერ განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა აღემატება 100000 ლარს; მან ამ მომენტის დადგომიდან არა უგვიანეს 2 სამუშაო დღისა საგადასახადო ორგანოში უნდა წარადგინოს განცხადება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის;

ბ) ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში ახორციელებს აქციზური საქონლის წარმოებას ან/და იმპორტს; ამ შემთხვევაში იგი უნდა გატარდეს რეგისტრაციაში აქციზური საქონლის მიწოდებამდე;

გ) ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში მოსალოდნელი ერთჯერადი ოპერაციის შედეგად ან/და ერთ დღეში დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის თანხა აღემატება 100000 ლარს. ამ შემთხვევაში იგი უნდა გატარდეს რეგისტრაციაში მიწოდების განხორციელებამდე.

თუ ინდივიდუალური მეწარმე ეწევა მხოლოდ საქველმოქმედო ან რელიგიურ საქმიანობას, ან აწარმოებს მხოლოდ მიწის ან/და ფულის მიწოდებას, ან ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და მის მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციები არ ითვლება დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებად, მაშინ მას დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციაში გატარების ვალდებულება არ წარმოეშობა.

თუ ინდივიდუალური მეწარმე საჯალდებულო შემთხვევებში არ გატარდება რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად და მას გამოავლენს საგადასახადო ორგანო, მაშინ საგადასახადო ორგანო ინდივიდუალური მეწარმის დაუკითხავად განახორციელებს მის რეგისტრაციაში გატარებას.

თუ ინდივიდუალური მეწარმე ნებაყოფლობით ტარდება რეგისტრაციაში, მაშინ იგი დღგ-ს გადამხდელად ითვლება რეგისტრაციის ძალაში შესვლის მომენტიდან. რეგისტრაცია ძალაში შედის საგადასახადო ორგანოს მიერ პირისათვის საგადასახადო სერტიფიკატის გაცემის თვის მომდევნო თვის პირველი რიცხვიდან.

დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული ინდივიდუალური მეწარმე ვალდებულია გამოიყენოს გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი და სერტიფიკატის ნომერი ყველა ანგარიშ-ფაქტურაში და საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენილ ყველა დეკლარაციასა და ოფიციალურ შეტყობინებაში.

დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული ინდივიდუალური მეწარმის რეგისტრაცია უქმდება მისი გარდაცვალებისას ან 100000 ლარზე მეტი თანხის დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განუხორციელებლობისას.

დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ ინდივიდუალურ მეწარმეს, თუ მის მიერ ბოლო 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა დღგ-ის გარეშე არ აღემატება 100000 ლარს, შეუძლია მიმართოს შესაბამის საგადასახადო ორგანოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების მოთხოვნით მისი დღგ-ის გადამხდელად უკანასკნელი რეგისტრაციის თარიღიდან 2 წლის გასვლის შემდეგ.

რეგისტრაციის გაუქმება ძალაში შედის გაუქმების მოთხოვნით მიმართვის ან/და დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების ვალდებულების წარმოშობის თვის მომდევნო თვის პირველი რიცხვიდან.

ინდივიდუალურ მეწარმეს საგადასახადო აღრიცხვაზე (რეგისტრაციაზე) დადგომის არსებული წესის დარღვევისათვის ეკისრება პასუხისმგებლობა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 130-ე მუხლით დადგენილი წესით.

ინდივიდუალურ მეწარმეებს შეუძლიათ გამოიყენონ შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის გამარტივებული სისტემა, საქართველოს პარლამენტთან არსებული

ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის 2005 წლის 5 აპრილის №9 დადგენილებით დამტკიცებული "მცირე საწარმოთა ბუღალტრული აღრიცხვის გამარტივებული სტანდარტი", ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტით გათვალისწინებული დარიცხვის მეთოდი, ხოლო საგადასახადო მიზნებისათვის – დარიცხვის ან საკასო მეთოდი.

აღსანიშნავია, რომ ყველა ინდივიდუალურ მეწარმეს არ შეუძლია ისარგებლოს შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის გამარტივებული სისტემით. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2004 წლის 31 დეკემბრის №899 ბრძანების თანახმად, 2005 წლის 1 იანვრიდან შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის გამარტივებული წესით სარგებლობის უფლება აქვთ პირებს, რომლებიც საქონლის/მომსახურების რეალიზაციას ახდენენ უპირატესად ნაღდი ანგრიშსწორებით, ხოლო ამ წესით ვალდებულნი არიან შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა აწარმოონ:

ა. მეწარმე ფიზიკურმა პირებმა, რომლებიც არ იყენებენ დაქირავებულ პირთა შრომას და დამოუკიდებლად ახორციელებენ მხოლოდ „ევროპის თანამეგობრობის ეკონომიკური საქმიანობის კლასიფიკატორიდან" (NACE) საგადასახადო კოდექსის 168-ე (1„ლ") მუხლის შესაბამისად განსაზღვრული ცალკეული კატეგორიის ეკონომიკური საქმიანობიდან ერთ-ერთს;

ბ. სასოფლო-სამეურნეო წარმოებაში დასაქმებულმა ფიზიკურმა პირებმა, რომლებიც ახორციელებენ სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციის პირველად მიწოდებას, თუ მათ მიერ კალენდარული წლის განმავლობაში ამ მიწოდებით მიღებული შემოსავალი არ აღემატება 100 ათას ლარს.

შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის გამარტივებული წესების გამოყენების უფლება არ აქვთ პირებს, რომლებიც ვალდებულნი არიან ან ნებაყოფლობით ბუღალტრულ აღრიცხვას აწარმოებენ დარიცხვის მეთოდით. აგრეთვე დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირებს.

პირები, რომლებიც იყენებენ აღრიცხვის გამარტივებულ სისტემას, აწარმოებენ შემოსავლებისა და ხარჯების გამარტივებული აღრიცხვის წიგნს, რომლის პირველ სვეტში მიეთითება რეგისტრირებული ოპერაციის რიგითი ნომერი და თარიღი; მე-2 სვეტში - მიღებული შეკვეთა ან პირველადი დოკუმენტის დასახელება (სასაქონლო ზედნადები, მიღება-ჩაბარების აქტი, შემოსავლის ორდერი და სხვა), თარიღი და ნომერი, რომლის საფუძველზეც განხორციელდა ოპერაცია. ამასთან, მიღებული შეკვეთა ან მიღებული (შეძენილი) საქონელი წიგნში ფიქსირდება დაუყოვნებლივ, მიუხედავად მისი შესრულების ან ანაზღაურების დროისა. ფაქტობრივი ანაზღაურების მომენტები აისახება შენიშვნის გრაფაში; მე-3 სვეტში თავისუფალი ტექსტით მიეთითება სამეურნეო ოპერაციის (მიღებული შეკვეთა, შეძენილი საქონელი, გაცემული ხელფასი და სხვა) შინაარსი; მე-4 სვეტში აისახება საქონლის (მომსახურების) რეალიზაციიდან, აგრეთვე არასამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები და სარგებელი. თუ გადამხდელის საქმიანობა დაკავშირებულია მომხმარებელთა დიდ რიცხოვნობასთან, მას საგადასახადო ინსპექციასთან წინასწარი წერილობითი შეთანხმების შემდგომ, უფლება აქვს მე-4 სვეტში მონაცემები ყოველდღიური ჯამური შემოსავლების შესახებ, ასახოს სამუშაო დღის ბოლოს საკონტროლო სალარო აპარატის ყოველდღიური "Z" მაჩვენებლის მიხედვით. წიგნის მე-5 სვეტში გადამხდელები ასახავენ საგადასახადო კოდექსის მიხედვით გამოქვითვას დაქვემდებარებულ ხარჯებს.

წიგნში შეიტანება ძირითადი საშუალებების შეძენის და რეალიზაციასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია. ამასთან, დასაბეგრი შემოსავლების (გამოსაქვითი ხარჯების) ოდენობა განისაზღვრება ამორტიზირებადი აქტივებისათვის საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით.

კალენდარული წლის ბოლო დღეს წიგნი იხურება და მასში დაფიქსირებული შემოსავლებისა და ხარჯების ჯა-

მ'ური მაჩვენებლები აისახება შესაბამისი გადასახადების წლიურ დეკლარაციებში (გაანგარიშებებში).

შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის გამარტივებულ სისტემაზე გადასვლის შემთხვევაში გადამხდელებმა უნდა დაიცვან შემდეგი წესები:

ა. ყველა შეკვეთა, რომლებიც შემოსავლებისა და ხარჯების გამარტივებული აღრიცხვის სისტემაზე გადასვლის მომენტისათვის არ არის დასრულებული, ექვემდებარება წიგნში ასახვას.

ბ. წიგნში ასახვას ექვემდებარება აგრეთვე ფულადი სახსრები, რომლებიც მიღებულია აღრიცხვის გამარტივებულ სისტემაზე გადასვლის შემდეგ, თუ აღნიშნული თანხები მიღებულია გამარტივებულ სისტემაზე გადასვლამდე მიწოდებულ საქონელზე (მომსახურებაზე).

წიგნის შენახვის ვადაა არანაკლებ 6 წელი.

წიგნის დადგენილი წესის დარღვევით წარმოების შემთხვევაში გადამხდელს დაეკისრება საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული სანქციები.

შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის გამარტივებულ სისტემაზე გადასვლისათვის და შესაბამისად შემოსავლებისა და ხარჯების გამარტივებული აღრიცხვის წიგნების დასალუქად, გადამხდელმა საანგარიშო წლის წინა წლის 31 დეკემბრამდე განცხადებით უნდა მიმართოს საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით.

პირს, საგადასახადო წლის მიხედვით, როგორც წესი, ეხსნება და საგადასახადო ორგანოს მიერ ელუქება ერთი წიგნი. ამასთან, გადამხდელის საქმიანობის სპეციფიკის გათვალისწინებით (რამდენიმე სტაციონალური ობიექტის არსებობა და მათი რეგიონების მიხედვით განთესვა და სხვა), საგადასახადო ორგანომ შეიძლება მიიღოს ერთ წიგნზე მეტის დალუქვის გადაწყვეტილება. აღნიშნულ შემთხვევაში წიგნების თითოეულ ეგზემპლარზე საგადასახადო ორგანოს მიერ კეთდება აღნიშვნა გადამხდელზე გაცემული წიგნების ფაქტობრივი რაოდენობის შესახებ.

პირი, რომელიც იყენებს აღრიცხვის გამარტივებულ სისტემას, ვალდებულია წიგნში ასახოს შემოსავლების მიღებასთან და ხარჯების გაწევასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია. ამასთან, დასაბეგრი შემოსავალი განისაზღვრება თანხების (შემოსავლის) მიღების ან გამოყენების და განკარგვის უფლების მოპოვების მომენტში, ხოლო ხარჯები ფაქტობრივი განაღდების მიხედვით. აღნიშნული პირობა არ ეხება ამორტიზირებად აქტივებს.

პირი, რომელიც აღარ არის ვალდებული და/ან აღარ აქვს უფლება გამოიყენოს შემოსავლებისა და ხარჯების გამარტივებული აღრიცხვის სისტემა, ვალდებულია შეწყვიტოს წიგნის წარმოება და აღნიშნულის შესახებ, არა უგვიანეს მომდევნო დღისა, წერილობით აცნობოს შესაბამის საგადასახადო ინსპექციას. მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო ინსპექციის მიერ წიგნში ბოლო ჩანაწერის შემდეგ კეთდება აღნიშვნა „ოპერაციების შეტანა შეწყვეტილია“ და მოწმდება ბეჭდით.

გადამხდელებმა უნდა უზრუნველყონ თავისი საქმიანობის სააღრიცხვო მაჩვენებლების მთლიანობა, უწყვეტობა და უტყუარობა, რაც აუცილებელია საგადასახადო ბაზის განსაზღვრისათვის. დოკუმენტირება წარმოებს ქართულ ენაზე, პირველად სააღრიცხვო დოკუმენტებს, რომლებიც შედგენილია უცხო ენაზე, უნდა ჰქონდეთ თარგმანი ქართულ ენაზე.

წიგნი შეიძლება წარმოებდეს მხოლოდ ქაღალდზე ნაბეჭდი ფორმით. წიგნი იხსნება ერთ კალენდარულ წელზე და უნდა იყოს ზონარგაყრილი და დანომრილი. წიგნის ბოლო გვერდზე აღინიშნება მასში არსებული ფურცლების რაოდენობა, რაც დამოწმებული უნდა იქნეს გადამხდელის ხელმოწერით და ბეჭდით (მისი არსებობის შემთხვევაში) და საგადასახადო ორგანოს თანამდებობის პირის ხელმოწერითა და ბეჭდით.

საგადასახადო ორგანომ შეიძლება მოითხოვოს წიგნების ერთჯერადი ლუქებით დალუქვა. ასეთ შემთხვევაში საგა-

დასახადო ორგანომ თავად უნდა უსრულველყოს ერთჯერადი ლუქების შეძენა.

წიგნის წარმოება, დადგენილ შემთხვევებში გადამხდელს არ ათავისუფლებს სასაქონლო ზედნადების გამოწერის ვალდებულებისაგან.

წიგნში შეცდომების შესწორება უნდა იყოს დასაბუთებული და დამტკიცებული გადამხდელის ხელმოწერითა და ბეჭდით (მისი არსებობის შემთხვევაში) შესწორების თარიღის მითითებით.

თუ ინდივიდუალურ მეწარმეს არა აქვს უფლება გამოიყენოს შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის გამარტივებული სისტემა, მაშინ ის ვალდებულია დამოუკიდებლად შეიმუშაოს საალრიცხვო პოლიტიკა. მან ისე უნდა შეარჩიოს იგი, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეესაბამებოდეს მცირე საწარმოთა ბუღალტრული აღრიცხვის გამარტივებულ სტანდარტებს (იხ. საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის 2005 წლის 5 აპრილის №9 დადგენილება). თუ ინდივიდუალურ მეწარმეს დაქირავებული ჰყავს ბუღალტერი, მაშინ მას დაავალებს საალრიცხვო პოლიტიკის შემუშავებას, თვითონ კი თავისი ბრძანებით დაამტკიცებს მას.

დარიცხვის მეთოდით მომუშავე ინდივიდუალურმა მეწარმემ ცალკეულ სამეურნეო ოპერაციებზე ბუღალტრული გატარებები უნდა მოახდინოს თავისი ბიზნესის სპეციფიკის გათვალისწინებით ბასს-ის საფუძველზე.

პრაქტიკაში ხშირია კითხვა იმასთან დაკავშირებით, თუ რა სახის გადასახადებით იბეგრება ინდივიდუალური მეწარმე. ამ კითხვაზე ცალსახა პასუხი არ არსებობს, რამდენადაც ინდივიდუალური მეწარმე დაიბეგრება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ყველა იმ გადასახადით, რომლის მიხედვითაც მას წარმოექმნება დასაბეგრი ობიექტი. კერძოდ, ინდივიდუალური მეწარმის მიერ მიღებული შემოსავალი დაიბეგრება საშემოსავლო (2008 წლამდე ასევე სოციალური) გადასახადით,

ხოლო მის საკუთრებაში არსებული ქონება – ქონების გადასახადით. გარდა ამისა, ინდივიდუალური მეწარმე შეიძლება დაიბეგროს დამატებული ღირებულების გადასახადით (თუ იგი რეგისტრირებულია ან ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად) ან აქციზით (თუ იგი: ა) აწარმოებს აქციზური საქონელს საქართველოში – თავის მიერ წარმოებულ საქონელზე; ბ) ახორციელებს აქციზური საქონლის იმპორტს საქართველოში – თავის მიერ განხორციელებულ იმპორტზე; გ) ახორციელებს შავი და ფერადი ლითონების ჯართის ექსპორტს – თავის მიერ განხორციელებულ ექსპორტზე; დ) ახორციელებს ბუნებრივი აიროვანი კონდენსატის ან/და ბუნებრივი აირის მიწოდებას ავტოსატრანსპორტო საშუალებებისათვის – ასეთ მიწოდებაზე).

ქვემოთ სისტემატიზებული სახით წარმოდგენილია ინდივიდუალური მეწარმეების დაბეგვრასთან დაკავშირებული კითხვა-პასუხები, რომლებიც სარეკომენდაციო ხასიათისაა.

კითხვა: - დაიბეგრება თუ არა ინდივიდუალური მეწარმე დამატებული ღირებულების გადასახადით უძრავი ქონების რეალიზაციისას?

პასუხი: - უძრავ ქონებას მიეკუთვნება მიწის ნაკვეთი მასში არსებული წიაღისეულით, მიწაზე აღმოცენებული მცენარეები, ასევე შენობა-ნაგებობანი, რომლებიც მყარად დგას მიწაზე (იხ. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 149).

თუ ინდივიდუალური მეწარმე ყიდის მის საკუთრებაში არსებულ მიწის ნაკვეთს, მაშინ ეს ოპერაცია დამატებული ღირებულების გადასახადით (დღგ) არ დაიბეგრება, რამდენადაც დღგ-ის მიზნებისათვის მიწა საქონელს არ განეკუთვნება (იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 17.2), ხოლო თუ ყიდის მის საკუთრებაში არსებულ შენობა-ნაგებობებს ან მათ ნაწილს, მაშინ გაყიდვის ოპ-

ერაციის შედეგად მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხა დაიბეგრება აღნიშნული გადასახადით.

ამასთან განვმარტავთ, რომ დღგ-ით იბეგრება არა პირი (იურიდიული ან ფიზიკური, მათ შორის ინდივიდუალური მეწარმე), არამედ მის მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია (საქონლის/მომსახურების მიწოდება ან/და საქონლის ექსპორტ-იმპორტი).

კითხვა: - უნდა დაბეგროს თუ არა ინდივიდუალურმა მეწარმემ საშემოსავლო გადასახადით ფიზიკური პირი, რომელიც არ არის რეგისტრირებული საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელად, მისგან საქონლის შეძენის შემთხვევაში?

პასუხი: - ფიზიკური პირისაგან საქონლის შესყიდვისას მყიდველს საშემოსავლო გადასახადის დაკავების ვალდებულება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით არ ეკისრება.

კითხვა: - ინდივიდუალურმა მეწარმემ სამუშაოს შესასრულებლად მოიწვია სპეციალისტი, რომელსაც დაუქირავა ბინა.

შეიძლება თუ არა ბინის ქირაში გადახდილი თანხა გატარდეს ხარჯებში?

პასუხი: - დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის საცხოვრებლის სარგებლობაში გადაცემისას საიჯარო ქირის წლიური საბაზრო ღირებულება საგადასახადო მიზნებისათვის ითვლება სარგებლის ღირებულებად (იხ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 174.2."დ"), რომელიც შეიტანება დაქირავებულის მიერ ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებში და დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადით გადახდის წყაროსთან.

დაქირავებულისათვის საცხოვრებელი ფართის დაქირავების თანხა (ბინის ქირა) ინდივიდუალური მეწარმის მიერ ბუღალტრულ აღრიცხვაში უნდა გატარდეს მიმდინარე ხარჯებში.

კითხვა: - როგორ აღირიცხება და იბეგრება უსასყიდლოდ გადაცემული საქონელი?

პასუხი: - უსასყიდლოდ გადაცემული საქონელი ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება შემდეგი გატარებით:

დებეტი 8230 "არასაოპერაციო ზარალი"

კრედიტი 1610 "საქონელი".

საგადასახადო მიზნებისათვის საქონლის უსასყიდლოდ გადაცემა ითვლება საქონლის მიწოდებად (იხ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 20.1) და ერთობლივ შემოსავალში შეიტანება ამ საქონლის საბაზრო ფასი.

კითხვა: - იბეგრება თუ არა საქველმოქმედოდ გაცემული თანხები?

პასუხი: - ანგარიშვალდებულ პირებზე საქველმოქმედოდ გაცემული თანხები გადასახადებით დაბეგვრას არ ექვემდებარება, დაბრუნების შემდეგ აღნიშნული თანხები უნდა გატარდეს პერიოდის ხარჯებში და გამოიქვითოს ერთობლივი შემოსავლიდან.

კითხვა: - "A" ინდივიდუალურმა მეწარმემ "B" ინდივიდუალური მეწარმისაგან 2005 წლის მარტში, რეალიზაციის შემდგომ ანაზღაურების პირობით, შეიძინა პარფიუმერული პროდუქცია საერთო თანხით 2000 ლარი. მყიდველმა დავალიანება არ დაფარა და წავიდა საზღვარგარეთ ისე, რომ მისი ადგილსამყოფელის დადგენა გამყიდველმა ვერ შეძლო. როგორ უნდა აღირიცხოს და გამოიქვითოს ერთობლივი შემოსავლიდან უიმედო ვალები?

პასუხი: - სააღრიცხვო კანონმდებლობა ითვალისწინებს უიმედო დავალიანების თანხის ჩამოწერას, რომელიც ჩამოწერისთანავე აღიარდება ხარჯად და აისახება შემდეგი ბუღალტრული გატარებით:

დებეტი 7460 "უიმედო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები" – 2000 ლარი

კრედიტი 1410 "მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან" – 2000 ლარი.

უიმედო დებიტორული დავალიანების თანხა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ჩამოიწერება მოგება-ზარალის ანგარიშზე:

დებეტი 5330 "საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი" - 2000 ლარი

კრედიტი 7460 "უიმედო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები" - 2000 ლარი.

ვალები შეიძლება ჩამოიწეროს, თუ:

- გასულია მათი მოთხოვნის ხანდაზმულობის ვადა (3 წელი – მოძრავ ნივთებთან და 6 წელი - უძრავ ნივთებთან დაკავშირებული სახელშეკრულებო მოთხოვნებისათვის);

- ხანდაზმულობის ვადის გასვლამდე, თუ აღარ არსებობს (ლიკვიდირებულია) მევალე ან მისი უფლებამონაცვლე;

- მევალის მიერ ვალის პატიებისას.

ბუღალტრული აღრიცხვისაგან განსხვავებით, საგადასახადო აღრიცხვაში უიმედო მოთხოვნები ერთობლიობა შემოსავლიდან გამოიქვითება შეზღუდულად. კერძოდ, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს გამოქვითოს მხოლოდ რეალიზებულ საქონელთან და მომსახურებასთან დაკავშირებული ის უიმედო მოთხოვნები, რომელთა მიხედვით მისაღები შემოსავლები წინა საანგარიშო პერიოდებში შეტანილი იყო ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ ერთობლივ შემოსავალში. ამასთან ერთად, გამოქვითვა დაიშვება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დაეალიანება ჩამოწერილია და ასახულია გადასახადის გადამხდელის საბუღალ-

ტრო ანგარიშგებაში (იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 180).

კითხვა: - ინდივიდუალური მეწარმე 2004-2005 წლებში აღრიცხვას აწარმოებდა საკასო მეთოდით. ამ პერიოდში შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებას მის მიმართ წარმოეშვა 5000 ლარის დავალიანება. ინდივიდუალურმა მეწარმემ 2006 წელს შპს-ს დავალიანება ჩამოწერა როგორც უიმედო და ასახა თავის ბუღალტრულ აღრიცხვაში, ხოლო 2006 წლის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითა 5000 ლარი.

რამდენად მართებულია ინდივიდუალური მეწარმის აღნიშნული ქმედება?

პასუხი: - არამართებულია, რადგან ზემოაღნიშნული ქმედებით მან დაარღვია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 180-ე მუხლი. კერძოდ, აღრიცხვის საკასო მეთოდის გამოყენების გამო ის ვერ ასახავდა 5000 ლარის უიმედო დავალიანებას რეალიზაციიდან მიღებულ შემოსავალში და, შესაბამისად, ვერ შეიტანდა ერთობლივ შემოსავალში.

კითხვა: - ინდივიდუალური მეწარმე დამოუკიდებლად ახორციელებს საათების რემონტს და საცალო ვაჭრობას.

ვალდებულია თუ არა იგი იქონიოს და აწარმოოს შემოსავლებისა და ხარჯების გამარტივებული აღრიცხვის წიგნი?

პასუხი: - არ არის ვალდებული, რადგან იგი ახორციელებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის "ლ" ქვეპუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული ცალკეული კატეგორიის ეკონომიკური საქმიანობიდან ერთზე მეტს.

კითხვა: - ინდივიდუალური მეწარმის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონების რა სახეობა არ დაიბეგრება ქონების გადასახადით?

პასუხი: - საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით ქონების გადასახადით იბეგრება ინდივიდუალური მეწარმის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ყველა სახის ქონება.

კითხვა: - როგორ უნდა გაატაროს ინდივიდუალურმა მეწარმემ საოფისე ინვენტარის შეძენაზე გაწეული დანახარჯები (თითოეულის ღირებულება არ აღემატება 1000 ლარს) და შეუძლია თუ არა გამოქვითოს ისინი ერთობლივი შემოსავლიდან?

პასუხი: - საოფისე ინვენტარის (ტელევიზორი, მაცივარი, ყავის მადუღარა და სხვა) შეძენაზე დახარჯული თანხები ითვლება ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში გაწეულ ხარჯებად და აისახება შემდეგი გატარებით:

დებეტი 7425 "საოფისე ინვენტარი"

კრედიტი 1110 ან 1210 "ფულადი საშუალებები".

ამ ხარჯების ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვა პრობლემატურია, რადგან ისინი პირდაპირ არ არის დაკავშირებული ეკონომიკურ საქმიანობასთან, თუმცა თანამედროვე პირობებში აუცილებელია ნებისმიერი საწარმოს, მათ შორის ინდივიდუალურის, ნორმალური ფუნქციონირებისათვის. რამდენად საჭიროა ესა თუ ის საყოფაცხოვრებო ტექნიკა ოფისში და რამდენად მონაწილეობს იგი საწარმოს ეკონომიკურ საქმიანობაში, კანონით განსაზღვრული არ არის. ამიტომ ამა თუ იმ ინვენტარის საჭიროების განსაზღვრისას გადამწყვეტია მეწარმის საქმიანობის სპეციფიკა და საგადასახადო ინსპექტორის სუბიექტური მოსაზრებები.

კითხვა: - ინდივიდუალურმა მეწარმემ 3000 ლარად შეისყიდა კომპიუტერული პროგრამა "ვინდოუს-2005" და 800 ლარად პროგრამა "კოდექსი-2005". როგორი გატარებები უნდა მიეცეს ამ ოპერაციას?

პასუხი: - სისტემური პროგრამა "ვინდოუს-2005", როგორც კომპიუტერის შემადგენელი ნაწილი, მიეკუთვნება ძირითად საშუალებებს, ხოლო პროგრამა "კოდექსი-2005", როგორც კომპიუტერის არასისტემური ნაწილი – არამატერიალურ აქტივებს. მათ შეძენაზე გაწეული ხარჯები აისახება შემდეგი, გატარებით:

დებეტი 2160 "ოფისის აღჭურვილობა" – 3000 ლარი

დებეტი 2592 "კომპიუტერული პროგრამები" – 800 ლარი

კრედიტი 1110 ან 1210 "ფულადი საშუალებები" – 3800 ლარი.

კითხვა: - უნდა წარუდგინოს თუ არა ინდივიდუალურმა მეწარმემ საგადასახადო ორგანოს წლიური ბალანსი საგადასახადო დეკლარაციებთან ერთად?

პასუხი: - საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, 2005 წლიდან საწარმოს ბალანსის წარდგენა საგადასახადო ორგანოსათვის გათვალისწინებული არ არის.

კითხვა: - რა პასუხისმგებლობა ეკისრება ინდივიდუალურ მეწარმეს საგადასახადო დეკლარაციების წარუდგენლობის შემთხვევაში?

პასუხი: - საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადის ამოწურვიდან ერთ წელზე მეტი ხნით საგადასახადო ორგანოში საშემოსავლო და ქონების გადასახადების დეკლარაციების განზრახ წარუდგენლობა ითვლება გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდებად. თუ ასეთი მოქმედების შედეგად გადაუხდელი გადასახა-

დის თანხა აღემატება 25000 ლარს, მაშინ ინდივიდუალურ მეწარმეს დაეკისრება პასუხისმგებლობა საქართველოს სისხლის სამართლის კანონმდებლობის შესაბამისად, ხოლო თუ გადასახადის გადასახადის თანხა 25000 ლარზე ნაკლებია, მაშინ ინდივიდუალურ მეწარმეს დაეკისრება ჯარიმა არანაკლებ 400 ლარი (თითოეულ დეკლარაციაზე არანაკლებ 200 ლარი). (იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 131).

20. გარდაცვლილი პირის საგადასახადო ვალდებულების შესრულების საკითხი

საგადასახადო ადმინისტრირების პრაქტიკაში ადგილი აქვს შემთხვევებს, როცა გარკვეული პრობლემები წარმოიშობა გარდაცვლილი ფიზიკური პირის საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებით. ამ პრობლემებს, ალბათ, განაპირობებს ის გარემოება, რომ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში არ არის ცალსახად დადგენილი, თუ როგორი პროცედურების დაცვით უნდა განხორციელდეს მემკვიდრის (მემკვიდრეების) მიერ მამკვიდრებლის ქონებისა და ვალდებულებების (პირველ რიგში, საგადასახადო ვალდებულებების) სამკვიდროში მიღებისა და შესრულების ოპერაციები. სერიოზულ სირთულეებს ქმნის ასევე მთელ რიგ საკითხებზე სათანადო ინსტრუქციების (მეთოდური მითითებების) უქონლობა.

სანამ უშუალოდ შეუდგებოდეთ პრობლემური საკითხების განხილვას, აღვნიშნავთ, რომ საგადასახადო მიზნებისათვის ფიზიკური პირები იყოფა მეწარმეებად და დაქირავებით მომუშავეებად, ასევე საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებულ და არარეგისტრირებულ პირებად. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 36-ე მუხლის თანახმად, მეწარმე ფიზიკურ პირად ითვლება:

ა) ინდივიდუალური საწარმო – ფიზიკური პირი, თუ ის „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის მიხედვით არის ინდივიდუალური მეწარმე;

ბ) ფიზიკური პირი, თუ ის ახორციელებს „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-3 პუნქტით განსაზღვრულ საქმიანობას, ანუ ეწევა სახელოვნებო, სამეცნიერო, სამედიცინო, არქიტექტორულ, საადვოკატო ან სანოტარო, სააუდიტო, საკონსულტაციო, სასოფლო-სამეურნეო ან სატყეო-სამეურნეო საქმიანობას.

გარდაცვლილი ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებული ქონების სხვა პირებზე (მემკვიდრეებზე) გადასვლის საკითხს არეგულირებს საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის მეექვსე წიგნი **„მემკვიდრეობის სამართალი“**, ხოლო გარდაცვლილი ფიზიკური პირის საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას – საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 62-ე მუხლი.

სამოქალაქო კოდექსის 1421–ე მუხლის თანახმად, **მემკვიდრის მიერ სამკვიდრო მიღებულად ითვლება, როდესაც იგი სამკვიდროს გახსნის ადგილის სანოტარო ორგანოში შეიტანს განცხადებას სამკვიდროს მიღების შესახებ ან ფაქტობრივად შეუდგება სამკვიდროს ფლობას ან მართვას, რაც უდავოდ მოწმობს, რომ მან სამკვიდრო მიიღო.** თუ მემკვიდრე ფაქტობრივად შეუდგა სამკვიდროს ნაწილის ფლობას, ითვლება, რომ მან მთლიანად მიიღო სამკვიდრო, რაშიც უნდა გამოიხატებოდეს და სადაც უნდა იყოს იგი. სამკვიდრო მიღებულ უნდა იქნეს სამკვიდროს გახსნის დღიდან ექვსი თვის განმავლობაში (მუხლი 1424). მემკვიდრეს შეუძლია უარი თქვას სამკვიდროს მიღებაზე სამი თვის განმავლობაში იმ დღიდან, როცა მან შეიტყო ან უნდა შეეტყო თავისი მოწვევის შესახებ სამკვიდროს მისაღებად (მუხლი 1434). მემკვიდრის განცხადება სამკვიდროს მიღებაზე უარის თქმის შესახებ შეუქცევადია (მუხლი 1446).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 62-ე მუხლის თანახმად, გარდაცვლილი ფიზიკური პირის საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს მისი მემკვიდრე (მემკვიდრეები) მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ღირებულების ფარგლებში და სამკვიდრო ქონებაში მისი (მათი) წილის პროპორციულად მემკვიდრეობის მიღების დღიდან.

საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გარდაცვლილი ფიზიკური პირის მემკვიდრეს გაუგზავნოს შეტყობინება, რომელშიც მითითებული უნდა იყოს მამკვიდრებლის საგადასახადო დავალიანების სახე და ოდენობა, ასევე მემკვიდ-

რის ვალდებულება მის მიერ სამკვიდროს მიღების შემთხვევაში მამკვიდრებლის საგადასახადო ვალდებულების კანონმდებლობით დადგენილი წესით შესრულების შესახებ.

ვინაიდან მემკვიდრე, რომელმაც მიიღო სამკვიდრო, ვალდებულია გარდაცვლილი ფიზიკური პირის მაგივრად შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულება, იგი შინაარსობრივად უთანაბრდება გადასახადის გადამხდელ პირს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სამკვიდროს მიღების შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო ვალდებულია ასეთ მემკვიდრეს, როგორც გადასახადის გადახდაზე ვალდებულ პირს, გაუგზავნოს საგადასახადო მოთხოვნა მამკვიდრებლის საგადასახადო ვალდებულების ნაწილში, ხოლო საგადასახადო მოთხოვნის შეუსრულებლობის შემთხვევაში მის მიმართ გაატაროს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

თუ გარდაცვლილი ფიზიკური პირის მემკვიდრე უარს განაცხადებს სამკვიდროს მიღებაზე, მაშინ საგადასახადო დავალიანება ითვლება უიმედო ვალად (უიმედო საგადასახადო დავალიანებად) და ჩამოიწერება საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით.

ის გარემოება, რომ მემკვიდრეს შეუძლია უარი თქვას სამკვიდროს მიღებაზე **სამი თვის განმავლობაში** იმ დღიდან, როცა მან შეიტყო ან უნდა შეეტყო თავისი მოწვევის შესახებ სამკვიდროს მისაღებად, ხოლო სამკვიდრო მიღებულ უნდა იქნეს სამკვიდროს გახსნის დღიდან **ექვსი თვის განმავლობაში,** განაპირობებს სულ ცოტა სამთვიან გაურკვევლობას გარდაცვლილი ფიზიკური პირის საგადასახადო ვალდებულებასთან დაკავშირებით და საგადასახადო პროცედურების ექვსთვიან „გაყინვას" მემკვიდრესთან მიმართებაში.

განვიხილოთ პრობლემური საკითხები კონკრეტულ მაგალითებზე დაყრდნობით.

მაგალითი 1:

ინდივიდუალური მეწარმე, რომელიც რეგისტრირებული იყო დღგ-ს გადამხდელად, მოულოდნელად გარდაიცვალა. საწარმოში მას დარჩა დღგ-ს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით შეძენილი საქონელი, რომელიც მემკვიდრეობით გადაეცემა გარდაცვლილის ერთადერთ მემკვიდრეს – შვილს.

მემკვიდრეს აინტერესებს:

ა) მემკვიდრეობით მიღებული საქონლის სხვა პირზე გადაცემის შემთხვევაში (თუ ჩააბარებს მაღაზიას გასაყიდად) დაიბეგრება თუ არა რაიმე გადასახადით მემკვიდრე, რომელიც საჯარო მოხელეა და მამის მიერ დაწყებული ბიზნესის გაგრძელებას არ აპირებს?

ბ) შესაძლებელია თუ არა მემკვიდრემ მიიღოს დღგ-ს ჩათვლა მამის სახელზე გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, თუ იგი გააგრძელებს მამის მიერ დაწყებულ ბიზნესს?

ზემოაღნიშნული მაგალითში, თუ გარდაცვლილი ინდივიდუალური მეწარმის მემკვიდრე (არა აქვს მნიშვნელობა, ის საჯარო მოხელეა თუ არა) უარს არ განაცხადებს სამკვიდროს მიღებაზე, მაშინ მის საკუთრებაში გადავა ინდივიდუალური მეწარმის კუთვნილი საქონელი და მისი შემდგომი განკარგვა განხორციელდება მემკვიდრის შეხედულებისამებრ. მემკვიდრეობით მიღებული საქონლის სხვა პირზე გადაცემის შემთხვევაში (თუ ჩააბარებს მაღაზიას გასაყიდად), საქონლის რეალიზაციიდან მიღებულ შემოსავალზე მემკვიდრე, როგორც გადასახადის გადამხდელი პირი, დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადით. რაც შეეხება მამკვიდრებლის სახელზე გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით მემკვიდრეობით მიღებულ ქონებაზე (საქონელზე) დღგ-ის ჩათვლის შესაძლებლობას, აღნიშნულს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს.

მაგალითი 2:

გარდაცვლილი A ინდივიდუალური მეწარმის მემკვიდრემ (მეუღლემ) გადაწყვიტა გარდაცვლილის სამეწარმეო საქმიანობის გაგრძელება (დარეგისტრირდა B ინდივიდუალურ მეწარმედ) და მოითხოვა A-ს პირადი აღრიცხვის ბარათზე რიცხული ნაშთების თავისი პირადი აღრიცხვის ბარათზე გადატანა და დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია.

საგადასახადო კოდექსის 101-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანო თითოეულ გადასახადის გადამხდელს ანიჭებს საიდენტიფიკაციო ნომერს, რომელიც მუდმივია და რომლის შეცვლა (გარდა შეცდომით მინიჭებულისა) ან გამეორება აკრძალულია. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ინდივიდუალური მეწარმის გარდაცვალების შემთხვევაში გაუქმდება მისი საიდენტიფიკაციო ნომერი, ხოლო მემკვიდრეს მიენიჭება მამკვიდრებლისაგან განსხვავებული საიდენტიფიკაციო ნომერი. სწორედ ამ საიდენტიფიკაციო ნომრის მიხედვით გახსნილ პირადი აღრიცხვის ბარათზე უნდა იქნას გადატანილი გარდაცვლილის პირადი აღრიცხვის ბარათზე რიცხული ნაშთები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 224-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული ფიზიკური პირის გარდაცვალებისას უქმდება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია. შესაბამისად უქმდება ამ პირის მიერ დღგ-ის დეკლარაციის ფორმების წარდგენის ვალდებულებაც.

საგადასახადო კანონმდებლობა ფიზიკური პირის გარდაცვალებისას მემკვიდრეს აკისრებს მხოლოდ გარდაცვლილი ფიზიკური პირის საგადასახადო ვალდებულების შესრულების ვალდებულებას იმ შემთხვევაში, თუ უარს არ განაცხადებს სამკვიდროს მიღებაზე.

რაც შეეხება მემკვიდრის მიერ გარდაცვლილი ინდივიდუალური მეწარმის მიერ გარდაცვალებამდე წარმოუდგენელი დღგ-ის დეკლარაციის ფორმების საგადასახადო ორგანოში წარდგენას, ასეთ

ვალდებულებას საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს.

გასათვალისწინებელია ის გარემოება, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების შემთხვევაში საქონლის ნაშთი, რომელზედაც გადამხდელს მიღებული ან მისაღები აქვს ჩათვლა, განიხილება როგორც დღგ-ით დასაბეგრი მიწოდება. საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, გადამხდელთან არსებული საქონლის ნაშთზე დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების ძალაში შესვლის დღის წინა დღე. საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას გათვალისწინებული უნდა იქნას, ჰქონდა თუ არა მამკვიდრებელს მიღებული დღგ-ს ჩათვლა გარდაცვალების და შესაბამისად დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების მომენტისათვის არსებულ საქონლის ნაშთზე. თუ მამკვიდრებელს მიღებული ჰქონდა ჩათვლა, მაშინ მემკვიდრეზე საქონლის ნაშთის გადაცემის მომენტისათვის ადრე მიღებული ჩათვლა გაუქმდება.

თუ მემკვიდრე გადაწყვეტს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციას, მას შეუძლია ნებაყოფლობით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი მოთხოვნით. საგადასახადო კოდექსის 222-ე მუხლის შესაბამისად, პირი, რომელიც ნებაყოფლობით ტარდება რეგისტრაციაში, გადასახადის გადამხდელად ითვლება რეგისტრაციის ძალაში შესვლის მომენტიდან, ანუ საგადასახადო ორგანოს მიერ პირისათვის საგადასახადო სერტიფიკატის გაცემის თვის მომდევნო თვის პირველი რიცხვიდან.

მაგალითი 3:

გარდაცვლილი C ინდივიდუალური მეწარმის მემკვიდრე არ აგრძელებს მამკვიდრებლის სამეწარმეო საქმიანობას და არ არის რეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელ ფიზიკურ პირად. მემკვიდრეს

აინტერესებს, ვალდებულია თუ არა იგი წარადგინოს საგადასახადო ორგანოში გარდაცვლილი გადამხდელის ფაქტობრივი შემოსავლებისა და გამოქვითვების დეკლარაცია? თუ ვალდებულია, დაგვიანების შემთხვევაში რა პერიოდზე გავრცელდება საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული სანქცია?

ზემოაღნიშნულ მაგალითში, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა ფაქტობრივი შემოსავლებისა და გამოქვითვების დეკლარაციის წარდგენას გადასახადის გადამხდელი ფიზიკური პირის გარდაცვალებასთან დაკავშირებით არ ითვალისწინებს. მემკვიდრემ, სამკვიდროს მიღების შემდგომ პერიოდში, როგორც გადასახადის გადამხდელმა, უნდა წარადგინოს თავისი საშემოსავლო გადასახადის წლიური დეკლარაცია, რომელშიც უნდა ასახოს მემკვიდრეობით მიღებული ქონების გამოყენებით მიღებული შემოსავალი და მამკვიდრებლის საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებასთან დაკავშირებული ხარჯები.

მემკვიდრეზე საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული სანქცია გავრცელდება მხოლოდ მის მიერ სამკვიდროს მიღების შემდეგ შეუსრულებელ ვალდებულებებზე.

მაგალითი 4:

გავრცელდება თუ არა საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო სანქცია ინდივიდუალური მეწარმის გარდაცვალების შემთხვევაში მის მემკვიდრეზე და თუ გავრცელდება, რა პერიოდზე (სამკვიდროს მიღებიდან; მამკვიდრებლის გარდაცვალების პერიოდიდან; საგადასახადო დეკლარაციის წარმოდგენისათვის საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადის შემდგომი პერიოდიდან თუ სხვა პერიოდიდან)?

ზემოაღნიშნულ მაგალითში, ინდივიდუალური მეწარმის გარდაცვალების შემთხვევაში მის მემკვიდრეზე საგა-

დასახადო კოდექსის 131-ე მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო სანქციის გავრცელებას საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს. საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო სანქცია ვრცელდება მხოლოდ ფიზიკური პირის გარდაცვალების დღემდე არსებულ პერიოდებზე.

21. კითხვა-პასუხები ბუღალტრული აღრიცხვისა და დაბეგვრის აქტუალურ საკითხებზე

საშემოსავლო გადასახადი

კითხვა: – ვარ ინდივიდუალური მეწარმე. საწარმოსაგან მრავალწლიანი იჯარით აღებული ფართი ქვეიჯარით მაქვს გაქირავებული.
რა სახის გადასახადი უნდა გადაიხადო?

პასუხი: – საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-13 მუხლის ნორმებიდან გამომდინარე, იჯარით აღებული ფართის ქვეიჯარით გაცემა განხილული უნდა იქნეს სამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობად. ასეთი საქმიანობიდან საგადასახადო წლის განმავლობაში მიღებულ შემოსავალზე უნდა გადაიხადოთ საშემოსავლო გადასახადი ამავე კოდექსით დადგენილი წესით. თუ შემოსავალი მიღებულია 2008 წლის პირველ იანვრამდე პერიოდებში, იგი დაიბეგრება სოციალური გადასახადითაც.

კითხვა: – შეიძინე უძრავი ქონება, რომელიც გაცემული მაქვს იჯარით, სადაც მოიჯარე, ანუ ფართის დამქირავებელი აწარმოებს კომერციულ საქმიანობას. დაფიქსირებული ვარ ინდივიდუალურ მეწარმედ, თუმცა არ ვეწეოდი და არც ვეწევი არანაირ ეკონომიკურ საქმიანობას.
რა სახის გადასახადის გადახდა მევალება და რა ოდენობით? ვალდებული ვარ თუ არა წარვადგინო რაიმე სახის დეკლარაცია და როდის?

პასუხი: – საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-13 მუხლის მე-6 ნაწილის „გ" ქვეპუნქტის შესაბამისად,

ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონების გაქირავება ამ ფიზიკური პირისათვის განიხილება არასამეწარმეო ეკონომიკურ საქმიანობად. ამ საქმიანობიდან კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული შემოსავალი (2008 წლის პირველი იანვრიდან 2011 წლის პირველ იანვრამდე პერიოდებზე) საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადის 12 პროცენტიანი განაკვეთით (იხილეთ, მუხლი 281, ნაწილი 23, ქვეპუნქტი „ვ").

თუ ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებული იჯარით გაცემული უძრავი ქონება მოიჯარის მიერ გამოყენებულია სამეწარმეო საქმიანობისთვის, მაშინ აღნიშნულ ქონებაზე ქონების გადასახადის გადახდის ვალდებულება წარმოეშვება მოიჯარეს (იხილეთ, მუხლი 281, ნაწილი 18).

კითხვა: – რამდენია შპს–ში დამფუძნებლის მიერ შემოტანილ სესხზე დასარიცხი საშუალო წლიური საპროცენტო განაკვეთი?

პასუხი: – სასესხო გარიგებისას წლიური საშუალო სასესხო საპროცენტო განაკვეთი განისაზღვრება მხარეებს შორის შეთანხმებით. ამასთან, თუ მხარეები ურთიერთდამოკიდებული პირები არიან, მაშინ საგადასახადო მიზნებისათვის მხარეებისათვის ერთობლივ შემოსავალში შესატანი სარგებელი განისაზღვრება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად.

კითხვა: – უნდა დავბეგროთ თუ არა არარეზიდენტის მიერ მიღებული შემოსავალი გადახდის წყაროსთან, თუ მისგან შევიძენთ პროგრამულ უზრუნველყოფას?

ამასთან ერთად, გვაინტერესებს, როგორ უნდა მოხდეს განსხვავება, თუ სად არის გაწეული მომსახურება (საქართველოში თუ უცხოეთში), როცა

არარეზიდენტის მიერ არამატერიალური აქტივის გამოყენებაზე უფლების გადაცემა ხდება ინტერნეტის საშუალებით?

პასუხი: — არარეზიდენტის მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის მე-13 ნაწილის მიხედვით განსაზღვრული არამატერიალური აქტივების, მათ შორის პროგრამული უზრუნველყოფის, გამოყენებისათვის ან გამოყენების უფლების საქართველოს რეზიდენტისათვის გადაცემის შემთხვევაში, მათ შორის, ინტერნეტის საშუალებით, არარეზიდენტის მიერ მიღებული შემოსავალი, როგორც როიალტი, არარეზიდენტისათვის წარმოადგენს საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს, რომელიც საგადასახადო კოდექსის 197-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად დაიბეგრება გადახდის წყაროსთან 10%-იანი განაკვეთით.

კითხვა: — რომელი განაკვეთით დაიბეგრება ფიზიკური პირის მიერ ქონების იჯარით გადაცემით მიღებული შემოსავალი?

პასუხი: — ქონების იჯარით გაცემით მიღებული შემოსავალი მეიჯარე მეწარმე ფიზიკური პირის ან საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებული არამეწარმე ფიზიკური პირის მიერ შეიტანება იმ კალენდარული წლის ერთობლივ შემოსავალში, რომელშიც მოხდა მისი მიღება, და დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადის 12%-იანი განაკვეთით **(საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 281.23.„ე“)**.

საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელად არარეგისტრირებული ფიზიკური პირის მიერ ქონების იჯარით გაცემით მიღებული შემოსავალი დაიბეგრება გადახდის წყაროსთან საგადასახადო აგენტის (მოიჯარის) მიერ საშემოსავლო გადასახადის 25%-იანი განაკვეთით **(საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 281.25)**.

კითხვა: – საზოგადოებრივმა ორგანიზაციამ, რომლის შემოსავლის წყაროს წარმოადგენს მხოლოდ საწევრო ანარიცხები, ხოლო საქმიანობის ძირითადი მიმართულებაა ორგანიზაციის წევრებისათვის დახმარების გაცემა როგორც ფულადი, ასევე ნატურალური სახით, 2007 წელს განახორციელა აღნიშნული დახმარებების გაცემა. დახმარების თანხები არ იყო მოქცეული სოციალური გადასახადით დაბეგვრის რეჟიმში, რადგანაც არანაირად არ იყო დაკავშირებული დაქირავებით მუშაობასთან.

ორგანიზაციის წევრებზე გაცემული დახმარებები იბეგრება თუ არა საშემოსავლო გადასახადით და თუ იბეგრება, რამდენი პროცენტით?

პასუხი: – საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 166-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად რეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის.

ორგანიზაციის წევრებზე გაცემული დახმარებები (ფულადი და ნატურალური სახით), საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 173-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, განეკუთვნება დახმარების მიმღები ფიზიკური პირების ერთობლივ შემოსავალს და 281-ე მუხლის 23-ე ნაწილის შესაბამისად 2008 წლის 1 იანვრიდან 2011 წლის 1 იანვრამდე საგადასახადო პერიოდების მიხედვით დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადის 12%-იანი განაკვეთით. ამ შემთხვევაში გაცემული დასმარებები გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას არ ექვემდებარება.

დახმარებების მიმღებმა ფიზიკურმა პირებმა, რომელთა შემოსავლებიც არ იბეგრება საქართველოში არსებულ

გადახდის წყაროსთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 217-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაცია უნდა წარუდგინონ საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით საანგარიშო წლის მომდევნო წლის 1 აპრილამდე.

კითხვა: — რომელი განაკვეთებით დაიბეგრება 2007 წლის დეკემბრის თვეში დარიცხული ხელფასი, თუ მუშაკებზე იგი გაიცემა 2008 წელს, როცა საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი 12%-დან 25%-მდე იზრდება, ხოლო სოციალური გადასახადი კი უქმდება?

პასუხი: — 2008 წლის პირველ იანვრამდე დარიცხული ხელფასი სოციალური გადასახადით დაიბეგრება 20%-იანი განაკვეთით.

რაც შეეხება 2007 წლის დეკემბრის თვეში დარიცხული ხელფასის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრას, აქ მთავარ სირთულეს წარმოშობს ის, რომ სახელფასო განაცემი აღირიცხება საკასო მეთოდით.

დადგენილი წესით, საშემოსავლო გადასახადი გადახდილი უნდა იქნეს ხელფასის ფაქტობრივად გაცემის მომენტისათვის არსებული განაკვეთით. მაგრამ აქ მხედველობაშია მისაღები ის გარემოება, რომ საგადასახადო კანონდებლობაში შეტანილი ცვლილებები, როგორც წესი, არ უნდა აუარესებდეს გადასახადის გადამხდელთა მდგომარეობას. ამიტომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის გარდამავალ დებულებებს (მუხლი 281) დაემატა 25-ე ნაწილი, რომლის თანახმად საშემოსავლო გადასახადის 25%-იანი და მოგების გადასახადის 15%-იანი განაკვეთები მოქმედებს 2008 წლის 1 იანვრიდან შემდგომ საგადასახადო პერიოდებზე. ამასთანავე, 2008 წლის 1 იანვრამდე დარიცხულ და გაუცემელ ხელფასებზე მოქმედებს საშემოსავლო გადასახადის 12%-იანი განაკვეთი.

კითხვა: – რომელი გადასახადებით დაიბეგრება არარეზიდენტის მიერ საქართველოს იურიდიული პირისათვის გაწეული საკონსულტაციო მომსახურებიდან მიღებული შემოსავალი?

პასუხი: – საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 197-ე მუხლის თანახმად, არარეზიდენტის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი, რომელიც არ მიეკუთვნება არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში, იბეგრება გადახდის წყაროსთან გადახდილი თანხის 10 პროცენტის ოდენობით.

გადასახდელები, რომლებიც გადაიხდება საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების მიერ ან მისი სახელით, იოვლება საქართველოს საწარმოს მიერ გადახდილად.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის თანახმად, დღგ-ის გადამხდელად არარეგისტრირებული არარეზიდენტის მიერ საგადასახადო აგენტისათვის (ნებისმიერი გადასახადის გადამხდელი რეზიდენტი, რომელსაც აქვს საიდენტიფიკაციო ნომერი) საქართველოს ტერიტორიაზე გაწეული მომსახურების შემთხვევაში საგადასახადო აგენტი აწარმოებს დღგ-ის დარიცხვას არარეზიდენტისათვის გასაცემ თანხაზე 18 პროცენტის ოდენობით.

თუ საგადასახადო აგენტი რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად, მან დარიცხული დღგ უნდა გადაიხადოს დღგ-ის შესახებ იმ თვის დეკლარაციის წარდგენის დროს, რომელშიც მოხდა მომსახურების გაწევა. დარიცხული დღგ-ის ბიუჯეტში გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი ითვლება საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურად.

თუ საგადასახადო აგენტი არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად, მან დარიცხული დღგ უნდა გადაიხადოს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით.

საგადასახადო აგენტი საგადასახადო ორგანოში წარადგენს ანგარიშგებას საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით.

კითხვა: — შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (შპს) გარდაიქმნა სააქციო საზოგადოებად (სს). პარტნიორებმა, რომლებიც გარდაქმნამდე შპს-ში ფლობდნენ გარკვეულ წილებს, გარდაქმნის შემდეგ სს-ში მიიღეს თავიანთი წილების შესაბამისი აქციების პაკეტი.

თუ ყოფილი პარტნიორები, საწარმოს ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის შეცვლის შემდეგ, გადაწყვეტენ კუთვნილი აქციების პაკეტის გაყიდვას, გავრცელდება თუ არა მათზე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შეღავათი 2 წლიან ვადასთან დაკავშირებით?

პასუხი: — საწარმოს ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის შეცვლისას ამ საწარმოში წილის (აქციების) მფლობელი ფიზიკური პირის მიერ კუთვნილი წილის (აქციების) რეალიზაციის შემთხვევაში საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლით გათვალისწინებული შეღავათის გამოყენების მართებულობის საკითხის გადაწყვეტისას მთავარია იმის დადგენა, თუ როდიდან წარმოიშობა საკუთრების უფლება აქციებზე: შპს-ში წილის მიღების მომენტიდან, თუ შპს-ს სააქციო საზოგადოებად გარდაქმნის შედეგად აქციების რეალურად მიღების მომენტიდან.

არსებობს მოსაზრება, რომ შპს-ს სააქციო საზოგადოებად გარდაქმნის შედეგად წილის სანაცვლოდ მიღებული აქციებზე საკუთრების ვადის ათვლა უნდა მოხდეს აქციებზე (და არა წილზე) საკუთრების წარმოქმნის თარიღიდან. ამ მოსაზრებას საფუძვლად უდევს შემდეგი არგუმენტაცია: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხ-

ლით გათვალისწინებული შეღავათის გამოყენების აუცილებელი პირობაა, რომ მატერიალური ქონება, მოცემულ შემთხვევაში აქციები (ფასიანი ქაღალდები), ფიზიკური პირის საკუთრებაში ირიცხებოდეს 2 წელზე მეტი ხნის განმავლობაში. თავის მხრივ, სააქციო საზოგადოების აქციაზე საკუთრების უფლება არ შეიძლება წარმოიშვას მანამ, ვიდრე ის, როგორც მატერიალური ქონება, „არსებული" არ გახდება. საგადასახადო შეღავათის მიზნებისათვის, ფიზიკური პირის საკუთრებაში მატერიალური ქონების ყოფნის 2 წლიანი ვადის განსაზღვრის განსხვავებული წესი ანალოგიურად იმისა, როგორც ეს ამავე მუხლში დადგენილია უძრავ ქონებასთან მიმართებაში ან I რიგის მემკვიდრეებს შორის ქონების საკუთრებაში ყოფნის ჯამური ვადებით გამოთვლისას, საგადასახადო კოდექსში გათვალისწინებული არ არის.

ზემოაღნიშნული მოსაზრების საწინააღმდეგო არგუმენტები შემდეგია:

– „მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის 14.11 მუხლით, „პარტნიორებს შეუძლიათ ერთი სამართლებრივი ფორმის საწარმო გარდაქმნან სხვა სამართლებრივი ფორმის საწარმოდ. ასეთ შემთხვევაში წესდებით უნდა მოხდეს პარტნიორთა უფლებამოსილებების ხელახალი გადანაწილება, ამ სამართლებრივი ფორმისათვის დადგენილი შესაბამისობების გათვალისწინებით".

– ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის შეცვლისას საწარმო თავიდან (ახალი დასახელებით) კი არ რეგისტრირდება, არამედ მის ადრინდელ სარეგისტრაციო მონაცემებში შეიტანება სათანადო ცვლილებები დადგენილი წესის შესაბამისად.

– საწარმოს ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის შეცვლისას დამფუძნებლების (პარტნიორების, აქციონერების) მიერ ხდება არა ახალი მატერიალური აქტივების შეძენა, არამედ ხდება გარდაქმნამდე მათ საკუთრებაში არსებული საზოგადოებაში წილობრივი მონაწილეობის

ფორმის შეცვლა (შპს-ის წილის სს-ის აქციებად გარდაქმნა), რის გამოც ხსენებულ აქტივებზე დამფუძნებლების საკუთრების ვადის ათვლა უნდა ხდებოდეს საწარმოს ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის შეცვლამდე აქტივებზე საკუთრების უფლების წარმოშობის მომენტიდან, ანუ წილის აქციებად გარდაქმნისას აქციებზე საკუთრების უფლების წარმოშობის ვადის ათვლა აქციების გაცემის მომენტიდან კი არ უნდა დაიწყოს, არამედ წილის მიღების მომენტიდან.

როგორც ვხედავთ, საკითხი სადავოა და ორივე ზემოთ მოყვანილ მოსაზრებას აქვს არსებობის უფლება. მაგრამ საგადასახადო შეღავათის გამოყენებისათვის აუცილებელია ცალსახა პასუხის დაფიქსირება. თუ ფორმალურად მივუდგებით, მაშინ უპრიანია პირველი მოსაზრება, ხოლო სამართლიანობის პრინციპიდან გამომდინარე – მეორე მოსაზრება. ჩვენ ვიხრებით სამართლიანობისაკენ და მიგვაჩნია, რომ ფიზიკური პირი, რომელიც შპს-ს სააქციო საზოგადოებად გარდაქმნამდე 2 წელზე მეტი ხნის განმავლობაში ფლობდა წილს შპს-ში და გარდაქმნის შემდეგ მიიღო წილის შესაბამისი აქციების პაკეტი სს-ში, აქციების ნაწილის ან სრული პაკეტის რეალიზაციის შემთხვევაში მიღებული ნამეტ შემოსავალზე, საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული შეღავათის გამოყენების საფუძველზე, საშემოსავლო გადასახადით არ უნდა დაიბეგროს.

კითხვა: – მყავს შვილად აყვანილი 22 წლის სტუდენტი (შეიძლება ამას აქვს მნიშვნელობა). ემუშაობ, ხელფასის სახით ვღებულობდი 350 ლარს გარკვეული დროის განმავლობაში.

უნდა დამიკავდეს თუ არა საშემოსავლო გადასახადი, თუ არა – მაშინ შეიძლება თუ არა დამიბრუნდეს უკანასკნელი 6 წლის განმავლობაში გადახდილი თანხა. თუ შეიძლება – მაშინ რა საბუთები უნდა წარვადგინო სამსახურში?

პასუხი: – საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტის თანახმად, საშემოსავლო გადასახადით არ იბეგრება იმ პირის მიერ კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი 3000 ლარამდე, რომელმაც იშვილა ბავშვი (შვილად აყვანიდან 1 წლის განმავლობაში).

საქართველოს კანონმდებლობით ბავშვად ითვლება პირი სრულწლოვანების მიღწევამდე. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის მე-12 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სრულწლოვანია პირი, რომელმაც მიაღწია თერამეტი წლის ასაკს.

ზემოაღნიშნული დებულებების გათვალისწინებით, თქვენ გეკუთვნით შეღავათი საშემოსავლო გადასახადში იმ შემთხვევაში. თუ შვილად აყვანის მომენტში ბავშვი არ იყო სრულწლოვანი, ანუ არ იყო 18 წლის და ისიც მხოლოდ ბავშვის შვილად აყვანიდან 1 წლის განმავლობაში მიღებულ 3000 ლარამდე შემოსავალზე. თუ აკმაყოფილებთ ზემოთ აღნიშნულ პირობებს, მაშინ შეგიძლიათ წარადგინოთ დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოში და მოითხოვოთ საშემოსავლო გადასახადის გადაანგარიშება და ზედმეტად გადახდილი თანხის ანაზღაურება (იხ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მუხლი 217.5).

კითხვა: – საქართველოს შრომის კოდექსის 31-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დამსაქმებელი ვალდებულია ხელფასის გაცემის დადგენილი ვადის დარღვევისათვის დასაქმებულს ყოველ დაგვიანებულ დღეზე დამატებით გადაუხადოს საურავი დაყოვნებული თანხის 0,07 პროცენტის ოდენობით.

აღნიშნული საურავის თანხა ჩაითვლება თუ არა დაქირაებულის შემოსავლად და, შესაბამისად, თუ დაიბეგრება იგი საშემოსავლო გადასახადით?

თუ დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადით, მაშინ რა განაკვეთით (12%-ით თუ 25%-ით)?

პასუხი: – საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი სახსრული ან სარგებელი განეკუთვნება ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს. ხელფასის გაცემის დადგენილი ვადის დარღვევისათვის დაქირავებულის მიერ მიღებული საურავის თანხა დაკავშირებულია ხელფასთან და ამიტომ განიხილება როგორც ხელფასის შემადგენელი ნაწილი. შესაბამისად აღნიშნული თანხა დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადით.

რაც შეეხება იმას, თუ რა განაკვეთით უნდა დაიბეგროს, გაცნობებთ, რომ "საქართველოს საგადასახადო კოდექსში დამატებებისა და ცვლილებების შეტანის შესახებ" 2007 წლის 7 დეკემბრის №5569-რს საქართველოს კანონით საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილებების თანახმად, 2008 წლის 1 იანვრამდე დარიცხული და გაუცემელ ხელფასებზე მოქმედებს საშემოსავლო გადასახადის 12%-იანი განაკვეთი, ხოლო 2008 წლის 1 იანვრიდან დარიცხულ ხელფასებზე – საშემოსავლო გადასახადის 25%-იანი განაკვეთი.

კითხვა: *– ჩვენს ბანკს ფიზიკურ პირთან გაფორმებული აქვს ფორვარდული გარიგება. ეს გარიგება ხელსაყრელი აღმოჩნდა ფიზიკური პირისათვის და მასზე უნდა გაეცეთ შესაბამისი თანხა.*

ფორვარდული გარიგების შედეგად მიღებული თანხა ფიზიკური პირისათვის არის თუ არა სარგებელი და როგორ უნდა დაიბეგროს: გადახდის წყაროსთან თუ მიმღებთან?

პასუხი: – „სასაქონლო ბირჟებისა და საბირჟო ვაჭრობის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის თანახმად, ფორვარდული გარიგება არის საბირჟო გარიგება, რომელიც იდება როგორც რეალურ საქონელზე, ისე გან-

საზღვრულ ვადაში (მომავალში) დასამზადებელ საქონელზე ხელშეკრულების დადებისას შეთანხმებული და ხელშეკრულებაში მითითებული ფასით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის „ე“ პუნქტის შესაბამისად, ფორვარდულ შეთანხმებებთან (გარიგებებთან) დაკავშირებული ოპერაციები და მათი მომსახურება განეკუთვნება ფინანსურ მომსახურებას. ასეთი ოპერაციების ან მომსახურების შედეგად მიღებული შემოსავალი გათავისუფლებულია დღგ-ისაგან (საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად), მაგრამ მიმღები ფიზიკური პირისთვის წარმოადგენს საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს.

მოგების გაღასახადი

კითხვა: – სააქციო საზოგადოება აქირავებს მის ბალანსზე რიცხულ შენობას. როგორ დაიბეგრება გაქირავებიდან მიღებულ შემოსავალზე?

პასუხი: – ქონების იჯარით გაცემით მიღებული შემოსავალი მიეკუთვნება არასამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 175.3„ვ“), იარითება ერთობლივ შემოსავალში და წლის შედეგების მიხედვით დაიბეგრება მოგების გაღასახადით.

კითხვა: – იმ შემთხვევაში, თუ საიჯარო ხელშეკრულების თანახმად, სააქციო საზოგადოებამ მიაქირავა ფართი ეკონომიკური საქმიანობისათვის უცხოურ საწარმოს-გადამზიდავს, რა ვალდებულება დაეკისრება საგადასახადო კუთხით სააქციო საზოგადოებას და ხომ არ წარმოეშვება საგადასახადო აგენტის ვალდებულება?

პასუხი: – მიღებული საიჯარო ქირა სააქციო საზოგადოებისათვის წარმოადგენს არასაოპერაციო შემოსავალს, რომელიც სააქციო საზოგადოებამ უნდა შეიტანოს საგადასახადო პერიოდის (კალენდარული წლის) ერთობლივ შემოსავალში და დაბეგროს მოგების გადასახადით.

რაც შეეხება მოიჯარეს, მისთვის გაცემული საიჯარო ქირა არასაოპერაციო ხარჯია და აისახება სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებების ანგარიშზე.

სააქციო საზოგადოებას მოიჯარესთან მიმართებაში საგადასახადო აგენტის ვალდებულება არ წარმოეშვება.

კითხვა: – შპს-მ იყიდა 2007 წლის 28 მარტს ძირითადი საშუალება.

როგორ უნდა დავარიცხოთ ამორტიზაცია საგადასახადო მიზნით: 2007 წლის აპრილიდან 2007 წლის დეკემბრის ჩათვლით თუ 2007 წლის იანვრიდან 2007 წლის დეკემბრის ჩათვლით?

პასუხი: – საგადასახადო აღრიცხვაში ამორტიზებად ძირითად საშუალებას, რომლის ღირებულება 1000 ლარს არ აღემატება, ამორტიზაცია არ დაერიცხება, ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 183-ე მუხლის მე-13 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში, ასეთი ძირითადი საშუალების შესყიდვის ღირებულება სრულად გამოიქვითება ერთობლივი შემოსავლიდან შეძენის წელს 100%-იანი ამორტიზაციის დარიცხვის გზით.

სხვა შემთხვევებში, ამორტიზებადი ძირითადი საშუალება, საგადასახადო კოდექსის 211-ე მუხლის შესაბამისად განსაზღვრული ღირებულებით, შეძენის წელს ჩაირთვება საგადასახადო კოდექსის 183-ე მუხლის მე-3 ნაწილით განსაზღვრულ შესაბამის ჯგუფში და მონაწილეობას მიიღებს ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის ფორმირებაში.

კითხვა: – ჩვენს საწარმოს (შპს-ს) სასამართლოს გადაწყვეტილებით დაეკისრა მომსახურების ღირე-

ბულების ანაზღაურება იმ ფიზიკური პირებისათვის, რომელთაც არ გააჩნიათ გადასახადის გადამხდელის მოწმობა.

კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილებით დაკისრებული თანხის გადახდისას, გვეძალება თუ არა საგადასახადო კოდექსით დაწესებული გადასახადების გათვალისწინება გადასახდელ თანხაში?

პასუხი: – საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 218-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავება ევალება საგადასახადო აგენტს – საწარმოს/ორგანიზაციას ან მეწარმე ფიზიკურ პირს, რომელიც გაწეული მომსახურების ღირებულებას უნაზღაურებს ფიზიკურ პირს, რომელსაც არ გააჩნია გადასახადის გადამხდელის მოწმობა. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, შემოსავლის გადამხდელი პირი ვალდებულია ბიუჯეტში შეიტანოს დაუკავებელი გადასახადის თანხა ფაქტობრივად გადახდილი ანაზღაურების შესაბამისად და მასთან დაკავშირებული სანქციები.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, გევალებათ კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილებით დაკისრებულ თანხასთან ერთად გაითვალისწინოთ საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად დაკავებული გადასახადის საერთო თანხა.

კითხვა: – პარტნიორი საწარმოს მიერ ხელშეკრულების პირობების დარღვევისათვის ჩვენს საწარმოზე დარიცხული ჯარიმა ეკუთვნის თუ არა ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვით ხარჯებს?

პასუხი: – ხელშეკრულების პირობების დარღვევისათვის საწარმოს მიერ გადახდილი ჯარიმა, საგადასახადო კოდექსის 177-ე მუხლის შესაბამისად, მიეკუთვნება ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვით ხარჯებს.

კითხვა: — საწარმოს კაპიტალი შეადგენს 2000 ლარს ქონებით. საწარმოს (შპს-ს) დამფუძნებელია ერთი პირი. 2003 წელს დამფუძნებელმა თავისი თანხით შეიძინა საქონელი და გადასცა ფირმას რეალიზაციისათვის. მაგრამ იმ პერიოდში ფირმა ვერ ამუშავდა. ახლა ფირმა ყიდის აღნიშნულ საქონელს. უნდა გადაეუხადოთ თუ არა დამფუძნებელს პროცენტი სასაქონლო სესხისათვის?

პასუხი: — თუ დამფუძნებელს დაუბრუნდება იგივე ოდენობის თანხა, რაც მან გაიღო საწარმოსათვის, მაშინ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით ჩაითვლება, რომ ფირმამ გამოიყენა აღნიშნული თანხა თავისი ინტერესებისათვის და მიიღო სარგებელი, რომლის ღირებულება განისაზღვრება საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი წესით. სარგებლის შესატყვისი თანხა შეიტანება ერთობლივ შემოსავალში და დაიბეგრება მოგების გადასახადის 20%-იანი განაკვეთით. თუ დამფუძნებელს დაუბრუნდება უფრო მეტი ოდენობის თანხა, მაშინ საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ გამოქვეყნებული საშუალო საბაზრო განაკვეთით გადასახდელი პროცენტის ტოლი ნამეტის თანხა დაიბეგრება გადახდის წყაროსთან 10%-იანი განაკვეთით, ხოლო თუ ნამეტის თანხა უფრო ნაკლებია, მაშინ საპროცენტო განაკვეთებს შორის სხვაობის ტოლი თანხა ჩაითვლება ფირმის სარგებლად და დაბეგვრის მიზნით შეიტანება ერთობლივ შემოსავალში.

კითხვა: — როგორ განისაზღვრება საწარმოს საგადასახადო ვალდებულება უზუფრუქტით მიღებულ ქონებაზე?

პასუხი: — უპირველეს ყოვლისა, უზუფრუქტის ხელშეკრულების პირობებიდან გამომდინარე უნდა მოხდეს ოპ-

ერაციისათვის კვალიფიკაციის მიცემა, კერძოდ, უნდა დადგინდეს: ეს არის „მომსახურების გაწევა“ თუ „საქონლის მიწოდება“.

ქონების უზუფრუქტით გადაცემის ოპერაცია საგადასახადო მიზნებისათვის განხილული უნდა იქნეს მომსახურების მიწოდებად, თუ უძრავი ქონება არაცვეთადია (მაგალითად, მიწა) ან ქონება ცვეთადია, მაგრამ უზუფრუქტის ვადა არაარსებითია (ნაკლებია) გადაცემული ქონების (ცვეთადი აქტივის) სასარგებლო მომსახურების ვადასთან მიმართებაში, ანუ ქონების დაბრუნება და მისი დანიშნულებით შემდგომი გამოყენება შესაძლებელია, ან ცვეთადი ქონება გაცემულია სასყიდლიანი უზუფრუქტით. მოცემულ შემთხვევებში როგორც გადამცემი, ისე მიმღები მხარისათვის ერთობლივ შემოსავალში შესატანი თანხა უნდა განისაზღვროს საგადასახადო წლისათვის ასეთი მომსახურების საბაზრო ღირებულებიდან გამომდინარე.

ამასთან, თუ ასეთი მომსახურების მიწოდებას ახორციელებს სახელმწიფო, ან/და ადგილობრივი თვითმართველობის ორგანოები, ან პირიქით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, სახელმწიფოს ან/და თვითმართველობით ორგანოებს საგადასახადო ვალდებულება არ წარმოეშობა.

ქონების უზუფრუქტით გაცემა საგადასახადო მიზნებისათვის განხილული უნდა იქნეს საქონლის მიწოდებად, თუ: ქონება ცვეთადია (შენობა-ნაგებობა) და გაცემულია უსასყიდლო უზუფრუქტით ან უზუფრუქტის ვადა არსებითია (მეტია) გადაცემული ქონების (ცვეთადი აქტივის) სასარგებლო მომსახურების ვადასთან მიმართებაში, ანუ ქონების დაბრუნება და მისი დანიშნულებით შემდგომი გამოყენება პრაქტიკულად შეუძლებელია. ამ შემთხვევებში უზუფრუქტით გაცემული ქონება საბაზრო ღირებულებით ასახული უნდა იქნეს ქონების მიმღების ერთობლივ შემოსავალში, როგორც უსასყიდლოდ (ჩუქებით) მიღებული ქონება, ხოლო შემდგომში მასზე დარიცხული საამორტი-

ზაციო ანარიცხები გამოიქვითოს შესაბამისი პერიოდების მიხედვით.

კითხვა: — ჩვენი საწარმო სარგებლობს საგადასახადო კოდექსის 183-ე მუხლის მე-13 ნაწილით გათვალისწინებული უფლებით და აწარმოებს ძირითადი საშუალებების შესყიდვის ღირებულების სრულად გამოქვითვას.

მიმდინარე წელს საწარმომ შეიძინა უძრავი ქონება — შენობა და მასზე დამაგრებული არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწა.

შეგვიძლია თუ არა აღნიშნული შეძენილი აქტივების ღირებულება გამოვქვითოთ ერთობლივი შემოსავლიდან?

პასუხი: — საგადასახადო კოდექსის 183-ე მუხლის მე-13 ნაწილის შესაბამისად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება მხოლოდ შესყიდული შენობის ღირებულება.

რაც შეეხება მიწას, მას ამორტიზაცია არ ერიცხება და მისი შეძენის ხარჯი საგადასახადო მიზნებისათვის ერთობლივი შემოსავლიდან არ გამოიქვითება აღნიშნული აქტივის გამოყენების პერიოდში.

კითხვა: — შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებას ფიზიკური პირებისაგან იჯარით აქვს აღებული მსუბუქი და სატვირთო ავტომანქანები, რომლებსაც იყენებს კომერციული საქმიანობისათვის. გარდა ამისა, საწარმო კომერციული საქმიანობისათვის იყენებს საწარმოს თანამშრომლების საკუთრებაში არსებულ მსუბუქ ავტომანქანებსაც, რომლებსაც სამსახურებრივი დავალების შესრულებისას უზრუნველყოფს საწვავით.

არსებობს თუ არა რაიმე ლიმიტი საწარმოს მიერ ყოველთვიურად გახარჯული საწვავის რაოდენობა-

ზე და რა სახის გადასახადით იბეგრება საწარმო აღნიშნულ ოპერაციათა ჩატარებისას?

პასუხი: – საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 218-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, თქვენი საწარმო ვალდებულია გადასახადის გადამხდელის მოწმობის არმქონე ფიზიკურ პირებს იჯარის თანხების ანაზღაურებისას გადახდის წყაროსთან დაუკავოს საშემოსავლო გადასახადი 25%-იანი განაკვეთით.

რადგან იჯარით აღებულ ავტომანქანებზე საკუთრების უფლების გადაცემა არ ხდება, ამიტომ აღნიშნულ ობიექტებზე თქვენს საწარმოს ქონების გადასახადის ვალდებულება არ წარმოეშვება.

საწარმოს მიერ ყოველთვიურად გახარჯული საწვავის რაოდენობაზე რაიმე ლიმიტი არ არსებობს,თუმცა საწვავის ხარჯებში გამოქვითვა საგადასახადო მიზნებისათვის დაიშვება მხოლოდ იმ ოდენობით, რაზეც არსებობს პირველადი საგადასახადო დოკუმენტები (ბენზინ ან გაზგასამართი სადგურების მიერ გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები და საგზაო ფურცლები, რომლებიც აღრიცხავენ გახარჯული საწვავის რაოდენობას ავტომანქანების განარბენის და ტექნიკური პასპორტის მონაცემების მიხედვით).

ამასთან, თანამშრომლების საკუთრებაში არსებულ მსუბუქ ავტომანქანებზე გაცემული საწვავის ღირებულების ხარჯებში გამოქვითვა საწარმოს შეუძლია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ არსებობს საიჯარო ხელშეკრულება ავტომანქანის მესაკუთრესთან.

თუ დაქირავებული მუშაკის საკუთრებაში არსებულ სატრანსპორტო საშუალებაზე გაფორმებულია საიჯარო ხელშეკრულება და დაქირავებული პირი არ არის რეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელად, მაშინ საწარმომ მისთვის მისაცემ საიჯარო ქირაზე უნდა დაარიცხოს და გადაიხადოს საშემოსავლო გადასახადი გასაცემი თანხის 25%-ის ოდენობით.

კითხვა: – პროდუქციის რეკლამირების მიზნით ორგანიზაციის საწყობიდან გაეცით პროდუქცია შესაბამისი ანაზღაურების გარეშე კლიენტების კუთვნილ მოწყობილობებზე მისი გამოცდისათვის. საქონლის მიწოდებაზე გამოვწერეთ სასაქონლო ზედნადები, რომელშიც საქონლის ფასი ჩავწერეთ – საქონლის შესყიდვის ფასს დამატებული 18% (დღგ) და შენიშვნის სახით მიეუწერეთ, რომ „საქონელი გაიცა უფასოდ, პროდუქციის გამოცდის მიზნით“.

საგადასახადო კოდექსის 227-ე მუხლის მე-2 ნაწილში წერია, რომ საქონლის კომპენსაციის გარეშე მიწოდების შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება საქონლის საბაზრო ფასით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის გარეშე.

გვქონდა თუ არა უფლება საქონლის საბაზრო ფასად მიგვეჩნია მისი შესყიდვის ფასი, იმის გათვალისწინებით, რომ ამ შემთხვევაში მოგების გადასახადი 0 იქნება, და ასევე, არის თუ არა გათვალისწინებული კანონით რაიმე შეზღუდვა რეკლამის სახით უსასყიდლოდ საქონლის გაცემის ოდენობაზე?

პასუხი: – რეკლამის ხარჯები შედის კომერციული ხარჯების შემადგენლობაში, რომლებიც უშუალოდ უკავშირდება რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებას და მიეკუთვნება პერიოდის ხარჯებს. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში კომერციის ხარჯები აისახება ჯამობრივად ერთი მუხლით.

რეკლამის სახით უსასყიდლოდ საქონლის გაცემის ოდენობაზე რაიმე შეზღუდვა საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული არ არის.

საგადასახადო კოდექსით პირის მიერ საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდება (არა აქვს მნიშვნელობა ასეთი მიწოდება რა მიზნით ხდება) ითვლება დღგ-ით დასაბეგრ

ოპერაციად, რომლის თანხა განისაზღვრება გადაცემული საქონლის საბაზრო ფასით.

რეკლამის მიზნით მიწოდებული აქტივების შესაძლო სარეალიზაციო ფასის განსაზღვრა თვითონ გადამხდელმა უნდა განახორციელოს, რისთვისაც უნდა გამოიყენოს საგადასახადო კოდექსის 22-ე მუხლით დადგენილი მეთოდები.

საქონლის შესყიდვის ფასის საბაზრო ფასად დაფიქსირების შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო გადასახადის თანხის სიდიდეს გიანგარიშებთ საშუალო საბაზრო მოგების გათვალისწინებით. თუმცა, არ არის გამორიცხული, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში საქონლის შესყიდვის ფასი დაემთხვეს საბაზრო ფასს.

კითხვა: — გადასახადის გადამხდელის მოწმობის არმქონე ფიზიკურმა პირმა საწარმოს მიაქირავა ქონება. ხელშეკრულების შესაბამისად საკომპენსაციო თანხა განისაზღვრა თვეში 1000 ლარის ოდენობით. როგორ მოხდება დაბეგვრა და რამდენი იქნება საწარმოსათვის გამოსაქვითი ხარჯი?

პასუხი: — ხელშეკრულების მიხედვით საკომპენსაციო თანხა სრულად არის განსაზღვრული და იგი შეადგენს 1000 ლარს, აქედან საწარმომ საშემოსავლო გადასახადის 25 პროცენტიანი განაკვეთის პირობებში გამქირავებელს უნდა აუნაზღაუროს 750 ლარი და ბიუჯეტში გადარიცხოს გადახდის წყაროსთან დაკავებული საშემოსავლო გადასახადი 250 ლარი, ანუ საკომპენსაციო თანხის ნაწილი გაიცემა გამქირავებელზე და ნაწილი გადაირიცხება ბიუჯეტში.

საწარმოსათვის გამოსაქვითი ხარჯი იქნება 1000 ლარი.

კითხვა: — გადასახადის გადამხდელის მოწმობის არმქონე ფიზიკურმა პირმა საწარმოს მიაქირავა ქონება. ხელშეკრულების შესაბამისად საკომპენსა-

ციო თანხა განისაზღვრა თეეში 1000 ლარის ოდენობით. საწარმომ არ შეასრულა საგადასახადო აგენტის ვალდებულება და არ დაუკავა ქონების გამქირაეებელს საკომპენსაციო თანხიდან კუთვნილი საშემოსაელო გადასახადი 250 ლარი და სრულად გადაურიცხა გამქირაეებელს 1000 ლარი. რამდენი იქნება საწარმოსათეის გამოსაქვითი ხარჯი?

პასუხი: — საგადასახადო კოდექსის 218-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად საწარმო ვალდებულია ბიუჯეტში თვითონ შეიტანოს დაუკავებელი საშემოსაელო გადასახადის თანხა 250 ლარი, ფაქტობრივად გადახდილი ანაზღაურების შესაბამისად (1000X25%). ამასთან, საწარმოს მიერ ბიუჯეტში გადახდილი აღნიშნული საშემოსაელო გადასახადი არ წარმოადგენს საკომპენსაციო (გამოსაქვითი) თანხის ელემენტს და საგადასახადო კოდექსის 190-ე მუხლის ნორმებიდან გამომდინარე იგი ერთობლივი შემოსაელიდან არ გამოიქვითება.

საწარმოსათეის ფაქტობრივად გაწეული 1250 ლარის დანახარჯიდან გამოსაქვითი ხარჯი იქნება მხოლოდ 1000 ლარი.

კითხეა: — გადასახადის გადამხდელის მოწმობის არმქონე ფიზიკურმა პირმა საწარმოს გაურემონტა ძირითადი საშუალება. მომსახურების ხელშეკრულების შესაბამისად ფიზიკურმა პირმა მოითხოეა მისთეის 500 ლარის ღირებულების სპეციალური სატესტერო აპარატის შეძენა და დამატებით ხელზე (ნეტო) 1000 ლარი. რამდენი იქნება საწარმოსათეის გამოსაქვითი ხარჯი?

პასუხი: — ხელშეკრულების მიხედვით საკომპენსაციო თანხა შედგება 3 კომპონენტისაგან: 500 ლარის (სპეციალური სატესტერო აპარატის ღირებულება), 1000 ლარის (საწარმოს მიერ ფიზიკურ პირზე ხელზე გასაცემი თანხა)

და საგადასახადო აგენტის ფუნქციის შესრულებასთან დაკავშირებული საშემოსავლო გადასახადისაგან. აღნიშნული შემთხვევაში საწარმოს საკომპენსაციო თანხა საშემოსავლო გადასახადის 25 პროცენტიანი განაკვეთის პირობებში უნდა განისაზღვროს 2000 ლარის (1500:0,75) ოდენობით, აქედან საშემოსავლო გადასახადის სახით ბიუჯეტში უნდა გადაირიცხოს 500 ლარი (2000X25%) და ფიზიკურ პირს აუნაზღაურდეს 1000 ლარი. საწარმოსათვის გამოსაქვითი ხარჯი იქნება 2000 ლარი.

კითხვა: – რეზიდენტ საწარმოს უცხოურმა (არარეზიდენტმა) საწარმომ საქართველოს ფარგლებს გარეთ გაუწია ფინანსური მომსახურება. ხელშეკრულებაში უცხოური საწარმო აფიქსირებს მომსახურების ღირებულების ადეკვატურ განაკვეთს, რომელიც მან უნდა მიიღოს სუფთად გაცემის წყაროსთან რაიმე სახის დაკაებების გარეშე. შესაბამისად, არარეზიდენტმა საწარმომ კონტრაქტის საფუძველზე რეზიდენტ საწარმოს საკორესპოდენტო ანგარიშიდან ჩამოაწერა კუთვნილი 1000 ლარი. რამდენი იქნება საწარმოსათვის გამოსაქვითი ხარჯი?

პასუხი: – საწარმოს საკომპენსაციო თანხა ფინანსური მომსახურებისათვის გადასახადის 10 პროცენტიანი განაკვეთის პირობებში უნდა განისაზღვროს 1110 ლარის (1000:0,90) ოდენობით, აქედან მოგების გადასახადის სახით ბიუჯეტში უნდა გადაირიცხოს 111 ლარი (1110X10%). ამ შემთხვევაში 111 ლარი რეზიდენტი საწარმოსათვის წარმოადგენს მომსახურების ღირებულების შემადგენელ კომპონენტს. საწარმოსათვის გამოსაქვითი ხარჯი იქნება 1110 ლარი.

კითხვა: – სააქციო საზოგადოების ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილებით, საწარმოს ბალანსზე რიცხუ-

ლი ქონების გამოყენებაზე უფლება უნდა გადაეცეს შეილობილ საწარმოს კაპიტალის გასაზრდელად ისე, რომ თავად ქონება დარჩება სააქციო საზოგადოების ბალანსზე.

ამ ოპერაციის შედეგად სააქციო საზოგადოება დაიბეგრება თუ არა დღგ-ის და მოგების გადასახადებით და თუ კი, მაშინ როგორ უნდა განხორციელდეს დაბეგვრა: ერთჯერადად, უფლების გამოყენების გადაცემის მომენტში საბაზრო ფასების საფუძველზე, თუ უფლების გამოყენების მთელ პერიოდზე გადანაწილებით?

პასუხი: – „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის მე-5 პუნქტის თანახმად, „საზოგადოების დაფუძნებისას პარტნიორები უნდა შეთანხმდნენ წილების განაწილებაზე და დათქვან კაპიტალში მათი შენატანის ოდენობა. შენატანი შეიძლება იყოს მატერიალური და არამატერიალური ქონება, სამუშაოს შესრულება ან/და მომსახურების გაწევა. თუ წესდების ცვლილება ეხება პარტნიორის ხმის უფლებას, მოგებაში/ზარალში წილს ან ლიკვიდაციისას მის უფლებებს, აღნიშნული ცვლილება მიღებული უნდა იქნეს ერთხმად, თუ წესდების შესაბამისი ნაწილით, რომელიც პარტნიორების მიერ ერთხმად იყო მიღებული, სხვა რამ არ არის დადგენილი.“

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-18 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, პატენტების, მოწმობების, ლიცენზიების, სავაჭრო ნიშნების, მომსახურების ნიშნების, ინტელექტუალური საკუთრების და სხვა პირადი არაქონებრივი უფლების გამოყენებაზე უფლების გადაცემა განეკუთვნება მომსახურებას, მომსახურებად კი არ ითვლება საქმიანობა, რომელიც არ არის საქონლის მიწოდება.

ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე, ქონების გამოყენებაზე უფლების გადაცემა, როგორც მომსახურების გაწევა, ვერ გახდება საწარმოს კაპიტალის ცვლილების საფუძვე-

ლი, რადგან საწარმოს კაპიტალში შესატანი არ შეიძლება წარმოდგენილი იქნეს სამუშაოს შესრულებითა და მომსახურების გაწევით.

შვილობილი საწარმო არის იურიდიული პირი, რომელშიც სხვა იურიდიული პირი ფლობს წილის (ხმის უფლების მქონე აქციების, პაის) 50 ან მეტ პროცენტს.

სააქციო საზოგადოების მიერ შვილობილი საწარმოსათვის თავის ბალანსზე რიცხული ქონების გამოყენებაზე უფლების გადაცემა, როგორც წესი, ხდება უსასყიდლოდ. ამის მიუხედავად, აღნიშნული ოპერაცია წარმოადგენს დღგ-ით და მოგების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციას. დაბეგვრა განხორციელდება ერთჯერადად, უფლების გამოყენების გადაცემის მომენტში საბაზრო ფასების საფუძველზე.

კითხვა: – შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების პარტნიორთა გადაწყვეტილებით, იზრდება საწარმოს კაპიტალი დამატებითი შენატანების გზით. ამ შემთხვევაში როგორია დამატებითი შენატანების დაბეგვრის წესი?

პასუხი: – საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 176-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, პარტნიორთა შენატანები, რომლებიც ზრდიან იმ საწარმოს წმინდა აქტივს, რომლის პარტნიორსაც წარმოადგენენ შენატანების განმახორციელებელი პირები, არ მიეკუთვნება მოგების გადასახადით დასაბეგრ ერთობლივ შემოსავალს.

ამასთან, შენატანის განხორციელება ქონების სახით დღგ-ის მიზნებისათვის განიხილება მიწოდებად და იბეგრება არსებული წესის შესაბამისად.

ამდენად, საწარმოს საწესდებო კაპიტალში დამატებითი შენატანები არ დაიბეგრება მოგების გადასახადით, ხოლო თუ შენატანი განხორციელებულია ქონების სახით, მაშინ დაიბეგრება დღგ-ით.

კითხვა: – შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებამ მონაწილეობა მიიღო აუქციონში, სადაც გასაყიდად გამოტანილი იყო სააქციო საზოგადოების აქციები. შპს-მ აქციების შეძენის მიზნით აიღო სესხი და მოახდინა სესხის თანხის ინვესტირება სააქციო საზოგადოებაში. სააქციო საზოგადოებამ აღნიშნული თანხით მოახდინა შენობა-ნაგებობების მშენებლობა და რემონტი.

აქვს თუ არა უფლება შპს-ს სესხის პროცენტი გამოქვითოს ერთობლივი შემოსავლიდან?

პასუხი: – აქცია ადასტურებს საკუთრების უფლებას სააქციო საზოგადოების კაპიტალის გარკვეულ ნაწილზე და მის მფლობელს აძლევს შემოსავალს დივიდენდის სახით.

ისეთ ინვესტიციებს, რომლებიც ადვილად რეალიზდება და რომელთა შენარჩუნება არ არის გათვალისწინებული ერთ წელზე მეტი ხნით, ეწოდება მოკლევადიანი (ლიკვიდური) ინვესტიციები, ხოლო ყველა სხვა სახის ინვესტიციას – გრძელვადიანი.

აქციების შეძენის ოპერაციები ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება მათ შეძენაზე გაწეული ფაქტიური დანახარჯების მთლიანი თანხით, ანუ თვითღირებულებით. თქვენს შემთხვევაში აქციების შეძენის ხარჯები, ანუ ინვესტიციის თვითღირებულება, სესხის თანხასთან ერთად, მოიცავს სესხზე გადასახდელ (გადახდილ) პროცენტსაც. ეს ნიშნავს, რომ საწარმო ახდენს პროცენტის კაპიტალიზებას და ამ შემთხვევაში მას არა აქვს უფლება გამოქვითოს სესხის პროცენტი ერთობლივი შემოსავლიდან.

მაგალითად, შპს-მ შეიძინა სააქციო საზოგადოების 1 ლარის ნომინალის 100000 ცალი აქცია, რომელთა შენარჩუნებას აპირებს ერთ წელზე მეტი ხნით. ამისათვის შპს-მ აიღო კომერციული ბანკიდან 100000 ლარის სესხი 12%-იანი განაკვეთით. ამ მონაცემებით, ინვესტიციის თვითღ-

ირებულება შეადგენს 112000 ლარს (100000X1+100000X0,12), ხოლო ერთი აქციის თვითღირებულება 1,12 ლარს (112000:100000).

ეს ოპერაცია ასე აისახება:

დებეტი 2415 "გრძელვადიანი ინვესტიციები აქციებში" - 112000 ლარი

კრედიტი 1210 "ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში" – 112000 ლარი.

თუ შპს გაყიდის აქციების ნაწილს, ვთქვათ, 10000 ცალს, თითოეულს 1,5 ლარად, მაშინ გაყიდვიდან ამონაგები იქნება 15000 ლარი (10000X1,5), თვითღირებულება - 11200 ლარი (10000X1,12), მოგება – 3800 ლარი (15000–11200). ეს ოპერაცია აისახება შემდეგი გატარებით:

დებეტი 1210 "ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში" – 15000 ლარი

კრედიტი 2415 "გრძელვადიანი ინვესტიციები აქციებში" - 11200 ლარი

კრედიტი 8130 "არასაოპერაციო მოგება" – 3800 ლარი.

თუ შპს მის საკუთრებაში დარჩენილ 90000 აქციაზე მიიღებს დივიდენდს თითოეულ აქციაზე 1,2 ლარის ოდენობით, მაშინ შედგება გატარება:

დებეტი 1110 "ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით" – 108000 ლარი

კრედიტი 8120 "შემოსავალი დივიდენდებიდან" – 108000 ლარი.

ინვესტიციების გაყიდვის ოპერაციების აღრიცხვისას გაყიდვიდან მიღებული ფინანსური შედეგის გასაანგარიშებლად წმინდა ამონაგებს გამოაკლდება ინვესტიციების თვითღირებულება, რაზეც შედგება გატარება:

ა) მოგების შემთხვევაში:

დებეტი 1100 ან 1200 "ფული" (წმინდა ამონაგების თანხა)

კრედიტი 1315 "მოკლევადიანი ინვესტიციები" ან 2415 "გრძელვადიანი ინვესტიციები აქციებში" (თვითღირებულება)

კრედიტი 8130 "არასაოპერაციო მოგება" (სხვაობა)

ბ) ზარალის შემთხვევაში:

დებეტი 1100 ან 1200 "ფული" (წმინდა ამონაგების თანხა)

დებეტი 8220 "არასაოპერაციო ზარალი" (სხვაობა)

კრედიტი 1300 "მოკლევადიანი ინვესტიციები" ან 2415 "გრძელვადიანი ინვესტიციები აქციებში" (თვითღირებულება).

დამაბეგრებელი ღირებულების გადასახადი

კითხვა: — ჩვენი საწარმო რეგისტრირებულია დღგ-ის გადამხდელად.

გვაქვს თუ არა უფლება ჩავითვალოთ გადახდილი დღგ იმ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებზე, რომელზედაც საგადასახადო შემოწმებისას დადგინდა დანაკლისი?

პასუხი: — საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი განიხილება მისი აღმოჩენის მომენტში ნაღდი ანგარიშსწორებით საბაზრო ფასებით (აქციზისა და დღგ-ის გარეშე) განხორციელებულ მიწოდებად და გადასახადებით დაიბეგრება საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით. შესაბამისად, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს უფლება აქვს ჩაითვალოს ამ ფასეულობებზე გადახდილი დღგ საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლით განსაზღვრული შეზღუდვების გათვალისწინებით.

კითხვა: — დაიბეგრება თუ არა დამატებული ღირებულების გადასახადით ფიზიკური პირის მიერ მის საკუთრებაში არსებული ქონების რეალიზაცია, თუ გაყიდვიდან მიღებული თანხა აღემატება ასი ათას ლარს?

პასუხი: – საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 221-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, თუ ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში მოსალოდნელი ერთჯერადი ოპერაციის შედეგად ან/და ერთ დღეში დღგ-ის დასაბეგრი ოპერაციის თანხა აღემატება 100000 ლარს, მაშინ პირი ვალდებულია გატარდეს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციაში მიწოდების განხორციელებამდე, ხოლო მე-12 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, პირი არის ფიზიკური პირი ან იურიდიული პირი საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის მიხედვით.

როდესაც ფიზიკური პირი ახორციელებს საკუთრებაში არსებული ქონების ერთჯერად რეალიზაციას (გაყიდვას) 100000 ლარზე მეტად, წარმოიშობა პრობლემა დღგ-ით დაბეგვრასთან დაკავშირებით, ვინაიდან საგადასახადო კოდექსში არსად არ არის განმარტებული, ფიზიკური პირის მიერ საკუთრებაში არსებული ქონების ერთჯერადი რეალიზაცია განეკუთვნება თუ არა ეკონომიკურ საქმიანობას. შედეგად საგადასახადო ადმინისტრირების პრაქტიკაში ადგილი ჰქონდა შემთხვევებს, როცა აღნიშნულ ოპერაციას სხვადასხვა ინტერპრეტაცია ეძლეოდა, კერძოდ, მიიჩნეოდა ან არ მიიჩნეოდა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად. გაუგებრობების თავიდან აცილების მიზნით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის სათათბირო საბჭოს 2006 წლის 28 ნოემბრის სხდომის (ოქმი №17) გადაწყვეტილებით, ფიზიკური პირის მიერ მის საკუთრებაში არსებული ქონების ერთჯერადი რეალიზაცია, კომპენსაციის თანხის ოდენობის მიუხედავად, არ განიხილება ეკონომიკურ საქმიანობად და შესაბამისად არ წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას.

კითხვა: – ბანკის მიერ საწარმოს საბანკო ანგარიშზე არსებულ თავისუფალ ფულად სახსრებზე საბანკო მომსახურების ხელშეკრულების ფარგლებში დარიცხული პროცენტები დღგ-ის მიზნებისათვის

ჩაითვლება თუ არა საწარმოს მხრიდან ბანკისათვის გაწეულ ფინანსურ მომსახურებად და გათავისუფლდება თუ არა დღგ-ისაგან?

პასუხი: – „ფინანსური მომსახურების“ ცნება განმარტებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლში. ამ მუხლის თანახმად, ფინანსურ მომსახურებას განეკუთვნება:

„ა) კრედიტების (სესხების) გაცემა; კრედიტებზე (სესხებზე), საკრედიტო (სასესხო) გარანტიებსა და ფულად-საკრედიტო (ფულად-სასესხო) ოპერაციებზე უზრუნველყოფის საშუალებების გაცემა, მათ შორის, პირის მიერ გაცემული კრედიტების (სესხების) და საკრედიტო (სასესხო) გარანტიების მართვა, აგრეთვე ფაქტორინგი (გარდა საინკასო მომსახურებისა);

ბ) ოპერაციები, რომლებიც დაკავშირებულია კლიენტების დეპოზიტებისა და ანგარიშების მომსახურებასთან, ანგარიშსწორებებთან, ფულად გზავნილებთან, სასესხო ვალდებულებებთან და საგადამხდელო ინსტრუმენტებთან;

გ) გადახდის კანონიერი საშუალებების – ვალუტის, ფულის, ბანკნოტების (გარდა ნუმიზმატიკური მიზნით გამოყენებულისა) – მიმოქცევასთან დაკავშირებული ოპერაციები, გარდა საინკასაციო მომსახურებისა;

დ) საწესდებო კაპიტალში წილის, აქციების, ობლიგაციების, სერტიფიკატების, თამასუქების, ჩეკებისა და სხვა ფასიანი ქაღალდების მიმოქცევასთან დაკავშირებული ოპერაციები და მათი მომსახურება;

ე) წარმოებულ და სინთეზურ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან, ფორვარდულ შეთანხმებებთან, ოფციონებსა და სხვა მსგავს ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული ოპერაციები და მათი მომსახურება;

ვ) საინვესტიციო ფონდების მართვასთან დაკავშირებული მომსახურება;

ზ) დაზღვევისა და გადაზღვევის ოპერაციები.

თუ განვიხილავთ პირის მიერ დროებით თავისუფალი ფულადი სახსრების საბანკო ანგარიშზე განთავსების ოპერაციას, რითაც მომსახურე ბანკს ამ ანგარიშზე განთავსებული ფულადი სახსრების გამოყენების (განკარგვის) უფლება ეძლევა გარკვეული დროით მანამდე, სანამ თვითონ ამ პირს არ დასჭირდება კუთვნილი ფული, იგი აკმაყოფილებს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის პირობებს და უნდა ჩაითვალოს ფინანსურ მომსახურებად. მაგრამ საგადასახადო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით დღგ-ის მიზნებისათვის ფული არ განეკუთვნება საქონელს, ხოლო მე-20 მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, მომსახურების მიწოდებას არ განეკუთვნება ისეთი მომსახურების გაწევა, რომელიც დღგ-ის მიზნებისათვის გულისხმობს ფულზე საკუთრების უფლების გადაცემას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ბანკის მიერ საწარმოს საბანკო ანგარიშზე არსებულ თავისუფალ ფულად სახსრებზე საბანკო მომსახურების ხელშეკრულების ფარგლებში დარიცხული პროცენტები დღგ-ის მიზნებისათვის არ ჩაითვლება საწარმოს მხრიდან ბანკისათვის გაწეულ ფინანსურ მომსახურებად.

კითხვა: – არარეზიდენტისაგან ლიცენზიის შეძენისას უნდა დაებეგროთ თუ არა აქტივის ღირებულების თანხა დამატებული ღირებულების გადასახადით უკუდაბეგვრის წესით?

პასუხი: – უკუდაბეგვრის წესით დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის მიზნით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე.ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, თუ მომსახურების მიმღებ და გამწევ პირთა ადგილსამყოფელი სხვადასხვა სახელმწიფოშია, შეძენილი არამატერიალური აქტივისათვის (ლიცენზიისათვის) მომსახურების გაწევის ადგილად ითვლება მომსახურების მიმღები პირის მიერ ამ მომსახურების

ეკონომიკური სარგებლის მიღების ადგილი. ვინაიდან მომსახურების მიმღები პირი საქართველოს რეზიდენტია და იგი ლიცენზიას გამოიყენებს საქართველოში, ამიტომ მან არამატერიალური აქტივის შეძენისას არარეზიდენტისათვის გადასახდელი თანხა უნდა დაბეგროს დღგ-ის 18%-იანი განაკვეთით უკუდაბეგვრის წესით.

კითხვა: — დაიბეგრება თუ არა დღგ-ით საწარმოს კუთვნილი სატვირთო ავტომობილები მათი გაყიდვის შემთხვევაში?

პასუხი: — საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 225-ე მუხლის შესაბამისად, საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული საქონლის მიწოდება, მათ შორის, სატვირთო ავტომობილების გაყიდვა, იბეგრება დღგ-ს 18%-იანი განაკვეთით.

კითხვა: — დაიბეგრება თუ არა დღგ-ით ფიზიკური პირის მიერ ქონების იჯარით გადაცემით მიღებული შემოსავალი?

პასუხი: — საგადასახადო მიზნებისათვის ქონების იჯარით გადაცემა ითვლება მომსახურების გაწევად (სსკ, მუხლი 18.1„ზ“), ანუ სხვა პირისათვის მისივე ნებით, კომპენსაციის მიზნით ან უსასყიდლოდ ისეთი მოქმედების შესრულება, რომელიც არ არის საქონლის მიწოდება (სსკ, მუხლი 20.2), მომსახურების გაწევა კი წარმოადგენს დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციას. ამიტომ თუ ფიზიკური პირი რეგისტრირებულია ან ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ს გადამხდელად, მაშინ ქონების იჯარით გაცემით მიღებული შემოსავალი დაექვემდებარება დღგ-ით დაბეგვრას. ამ შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება იჯარის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საიჯარო მომსახურების ღირებულების გადახდის ვადები,

მაგრამ არა უგვიანეს საანგარიშო თვის ბოლო სამუშაო დღისა (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 238.7.).

კითხვა: – ჩვენი საწარმო (შპს) რეგისტრირებულია დღგ-ს გადამხდელად.

თუ მოვახდენთ ყველა აქტივის ან მისი ნაწილის (რომელსაც დამოუკიდებლად ფუნქციონირება შეუძლია) გასხვისებას, ჩაითვლება თუ არა ეს ოპერაცია საგადასახადო კოდექსის 226-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებულ, ერთი ოპერაციის ფარგლებში განხორციელებულ მიწოდებად და განიხილება თუ არა როგორც დღგ-ით დაუბეგრავი მიწოდება?

პასუხი: – თუ დაცულია კითხვაში მოყვანილი პირობები, კერძოდ, ადგილი აქვს საწარმოს ყველა აქტივის ან მისი მართლაც დამოუკიდებლად მოქმედი ქვედანაყოფის მიწოდებას, მაშინ აღნიშნული ოპერაცია არ ითვლება დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად.

ამასთან, საგადასახადო კოდექსის 226-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მოთხოვნაა, რომ მიმწოდებელმა და მიმღებმა მხარეებმა საწარმოს ყველა აქტივის ან მისი დამოუკიდებლად მოქმედი ქვედანაყოფის მიწოდებიდან 15 დღის განმავლობაში წერილობით შეატყობინონ საგადასახადო ორგანოს ასეთი მიწოდების შესახებ. წინააღმდეგ შემთხვევაში ასეთი მიწოდების ოპერაცია დაიბეგრება დღგ-ით.

კითხვა: – მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით სამედიცინო მომსახურება გათავისუფლებულია დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან.

შეიძლება თუ არა დაბეგვრის თვალსაზრისით ვეტერინარულ კლინიკაში ჩატარებული ოპერაციები, ლაბორატორიული დიაგნოსტიკა, ექიმის კონსულტაცია, რენტგენოლოგიური და ექოსკოპიური

გამოკვლევები განხილულ იქნეს როგორც სამედიცინო მომსახურება?

პასუხი: – „ვეტერინარიის შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის „ა“ პუნქტით ვეტერინარია (ვეტერინარული მედიცინა) განიმარტება როგორც სამეცნიერო და პრაქტიკული საქმიანობა, რომლის მიზანია ყველა სახის ცხოველის, ფრინველის, თევზის, ფუტკრის, წყალხმელეთის ძუძუმწოვარი ცხოველების, ამფიბიების, ქმბრიონების, ცხოველთა კვერცხუჯრედების, საინკუბაციო კვერცხის, განაყოფიერებული ქვირითის (შემდგომში – ცხოველები) სნეულებების პროფილაქტიკა და მათი მკურნალობა, ვეტერინარულ-სანიტარიული თვალსაზრისით სრულფასოვანი და კეთილსაიმედო მეცხოველეობის პროდუქციის წარმოება და ცხოველებისა და ადამიანის საერთო სნეულებებისაგან მოსახლეობისა და ქვეყნის ტერიტორიის დაცვა.

„ჯანმრთელობის დაცვის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის „ჩ“ პუნქტის თანახმად, სამედიცინო საქმიანობა არის საქმიანობა, რომელიც დაკავშირებულია დაავადებათა პროფილაქტიკასთან, დიაგნოსტიკასთან, მკურნალობასთან, რეაბილიტაციასთან, პალიატიურ მზრუნველობასთან და შეესაბამება ქვეყანაში აღიარებულ სამედიცინო მომსახურების პროფესიულ და ეთიკურ სტანდარტებს.

ზემოთ აღნიშნულის გათვალისწინებით, შეიძლება დავასკვნათ, რომ ვეტერინარია, როგორც მედიცინის ერთერთი დარგი, სამედიცინო საქმიანობას უნდა მიეკუთვნოს. ჩვენს ამ პოზიციას ადასტურებს ის ფაქტიც, რომ საქართველოს ეკონომიკური განვითარების მინისტრის 2004 წლის 22 დეკემბრის №1-1-/282 ბრძანებით დამტკიცებულ დოკუ-

მუნ'ში „საქართველოს ეროვნული კლასიფიკატორი სეკ 001-20004 „ეკონომიკური საქმიანობის სახეები", ვეტერინარული საქმიანობა წარმოდგენილია 85-ე სექციაში „ჯანმრთელობის დაცვა და სოციალური დახმარება".

ვეტერინალური საქმიანობა (85-ე სექციის ქვესექციის მე-2 განყოფილება) შეიცავს ვეტერინარულ საავადმყოფოებში, აგრეთვე სასოფლო-სამეურნეო ფერმებისა და მეურნეობების, საძაღლეებისა ან ძაღლებისა და სხვა ცხოველების თავშესაფრების მონახულების დროს, კერძო საექიმო ან საოპერაციო კაბინეტებში ან სხვა ადგილებში კვალიფიციური ვეტერინარების მიერ სასოფლო-სამეურნეო და შინაური ცხოველების მკურნალობასა და ჯანმრთელობის მდგომარეობის კონტროლთან დაკავშირებულ საქმიანობას და სასწრაფო დახმარების მანქანების საქმიანობას ცხოველებისათვის.

კითხვა: – გამყიდველის მიერ მყიდველზე თვის განმავლობაში სხვადასხვა რიცხვებში განხორციელდა ერთი და იმავე საქონლის სხვადასხვა ოდენობით მიწოდება და მიწოდების მთლიან ღირებულებაზე, მყიდველის თანხმობით, გამოიწერა ერთი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.

შესაძლებელია თუ არა ასეთი ანგარიშ-ფაქტურით ჩათვლის მიღება?

ამასთან, გვაინტერესებს, როდის და რისთვის იქნა შემოღებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა საქართველოში?

პასუხი: – საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა საქართველოში **შემოღებულია 1997 წლის 1 სექტემბრიდან**, რამაც დღგ-ის გაანგარიშების ეროვნული პრაქტიკა დაახლოება ინვოისური მეთოდით დაბეგვრის საერთაშორისო პრაქტიკასთან. შემოღებიდან განვლილ პერიოდში იცვლებოდა ანგარიშ-ფაქტურისათვის კანონმდებლო-

ბით დადგენილი მოთხოვნები (სავალდებულო რეკვიზიტები, ეგზემპლარების რაოდენობა, გაფორმებისა და მიწოდების ვადები).

თავდაპირველად საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა ატარებდა სავალდებულო ხასიათს ყველა შემთხვევაში, **2005 წლის 1 იანვრიდან კი მისი გამოწერა სავალდებულოა მხოლოდ საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას.**

1997 წლის 1 სექტემბრიდან 1998 წლის 22 მაისამდე დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულ მიმწოდებელს (გამყიდველს) საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა უნდა გამოეწერა და საქონლის/მომსახურების მიმღებისათვის (მყიდველისათვის) მიეცა საქონლის/მომსახურების მიწოდებისას ან მიწოდებიდან არა უგვიანეს 5 დღის ვადაში;

1998 წლის 22 მაისიდან 1998 წლის 28 ნოემბრამდე – უნდა გამოეწერა და მყიდველისათვის მიეცა საქონლის/მომსახურების მიწოდებისას;

1998 წლის 28 ნოემბრიდან 2000 წლის 1 სექტემბრამდე – უნდა გამოეწერა საქონლის/მომსახურების მიწოდებისთანავე და მყიდველისათვის მიეცა მიწოდებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა;

2000 წლის 1 სექტემბრიდან – საქონლის მიწოდებისას, ყველა შემთხვევაში, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურასთან ერთად, უნდა გამოეწერა მკაცრი აღრიცხვის სასაქონლო ზედნადები. ამასთან, დღგ-ს გადამხდელს დაევალა დასაბეგრი ბრუნვებისა და შეძენილ საქონელზე/მომსახურებაზე გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების რეესტრის წარმოება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დადგენილი წესით.

2001 წლის 15 მაისიდან 2002 წლის 27 ივლისამდე მყიდველი და გამყიდველი ვალდებულნი იყვნენ საგადასახადო ორგანოებისათვის ანგარიშ-ფაქტურები წარედგინათ ყოველთვიურად არა უგვიანეს მომდევნო თვის 15 რიცხვისა, 2002 წლის 27 ივლისიდან 2005 წლის 1 იანვრამდე – არა უგვიანეს მომდევნო თვის 10 რიცხვისა, ხოლო 2005

წლის 1 იანვრიდან ვალდებულნი არიან წარადგინონ ყოველთვიურად, დღგ-ის დეკლარაციასთან ერთად, არა უგვიანეს მომდევნო თვის 15 რიცხვისა.

2002 წლის 27 ივლისიდან რეგულარულად ან უწყვეტად მიწოდებულ საქონელზე (ელექტროენერგიაზე ან თბოენერგიაზე, გაზზე ან წყალზე) ან მომსახურების გაწევაზე, აღნიშნული საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა შესრულებულად ითვლება არა უგვიანეს საანგარიშო თვის ბოლო სამუშაო დღისა.

საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოუწერლობისათვის ან არასწორად გამოწერისათვის პირს თავდაპირველად, 1997 წლის 1 სექტემბრიდან, დაეკისრა ფინანსური სანქციები ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით ან განხორციელებულ ოპერაციაზე კუთვნილი დღგ-ის თანხის 100 პროცენტის ოდენობით, 2002 წლის 27 ივლისიდან – 50 პროცენტის ოდენობით, იმ შემთხვევაში, თუ ანგარიშ-ფაქტურაში დასაბეგრი ბრუნვისა და დღგ-ის თანხის არასწორად ჩაწერისას ადგილი არ ჰქონდა ბიუჯეტის შემოსავლების შემცირებას – დღგ-ს კუთვნილი თანხის 20 პროცენტი, ხოლო საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გაყალბებისათვის (უკანონოდ დამზადება, სხვადასხვა ეგზემპლარში განსხვავებული რეკვიზიტების შეტანა, იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა და მყიდველისათვის წარდგენა, რომელიც საგადასახადო ორგანოების მიერ არ იყო ამ პირზე გაცემული, გამყიდველის შესახებ რეკვიზიტების არასწორად შეტანა, უსაქონლო და ფიქტიურ ოპერაციებზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა) – სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობა საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის შესაბამისად.

2006 წლის 15 ივნისიდან დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის არასწორად ან/და არასრული შევსების შემთხვევაში, ოღონდ, მხოლოდ მაშინ, თუ ეს იწვევს დღგ-ის თანხის შემცირებას ან ჩასათვლელი თანხის ზრდას, გადასახადის გადამხდელს

გადახდება შემცირებული დღგ-ის თანხის ან გაზრდილი ჩასათვლელი თანხის 100 პროცენტი.

ძველი საგადასახადო კოდექსით, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა წარმოადგენდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს, რომლითაც **დასტურდებოდა დღგ-ს გადახდევინების ფაქტი და გამოიყენებოდა დღგ-ის ჩასათვლელი თანხის განსაზღვრისათვის მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დღგ-ს თანხა გადახდილი იყო საქართველოს ბიუჯეტში.**

საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს მეორე კოლეგიის 2005 წლის 10 მარტის №2/2/275, 291, 296, 299 გადაწყვეტილებით, დღგ-ს თანხის ჩათვლა წარმოადგენს შესაბამისი პირის უფლებას, გარკვეული პირობების დადგომის შემდეგ, მიიღოს სახელმწიფოს მხრიდან მის მიერ გაწეული საფასურის შეღებად დღგ-ით გათვალისწინებული თანხის გადახდილად აღიარება. ამასთან, **გადასახადის თანხის ჩათვლა განიხილება არა გადასახადის გადახდად ამ ცნების სრული იურიდიული მნიშვნელობით, არამედ როგორც გადასახადის გადახდილად აღიარება, იმის მიჩნევა, რომ გადასახადი გადახდილად უნდა ჩაითვალოს.**

ახალი საგადასახადო კოდექსით, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტი, რომლითაც **დასტურდება დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტი.**

ახალმა საგადასახადო კოდექსმა დააკმაყოფილა გადამხდელთა მოთხოვნა იმის თაობაზე, რომ გადასახადის ჩათვლის უფლების რეალიზაცია არ უნდა იყოს დამოკიდებული მიმწოდებლის საგადასახადო ვალდებულებებზე ბიუჯეტის წინაშე, რითაც საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა მიჩნეულია არაპირდაპირი გადასახადის გადახდილად აღიარების საკმარის დამადასტურებელ საბუთად.

საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, **„დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა, გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგინოს იგი მიმღებს, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა ეს უკანასკნელი გადასახადის გადამხდელი“**. დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტის განსაზღვრა რთულია იმ შემთხვევებში, როცა ხდება ერთი დასახელების საქონლის შემადგენელი მაკომპლექტებელი ნაწილების გადასიდვა სხვადასხვა დროს, ან ერთი ხელშეკრულების ფარგლებში ერთი და იგივე მომხმარებელზე (მყიდველზე) თვის განმავლობაში ეტაპობრივად ხორციელდება ერთი დასახელების საქონლის სხვადასხვა ოდენობით მიწოდება. არც თუ ისე იშვიათად ასეთ ოპერაციებზე, სასაქონლო ზედნადებების გამოწერის დადგენილი წესის დაცვით, საქონლის მიმღების თანხმობით, გამოიწერება ერთი (ნაერთი) საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა მთლიან ღირებულებაზე საქონლის ბოლო პარტიის ან ბოლო მაკომპლექტებელი ნაწილის მიწოდებისას. მაგრამ ასეთი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის დღგ-ს ჩათვლის მისაღებად გამოყენებას საგადასახადო ინსპექციები განიხილავენ საგადასახადო სამართალდარღვევად (საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის პირველი ნაწილის მოთხოვნის დარღვევად) და მიიჩნევენ გადამხდელის მიმართ საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლით („გადასახადის არასწორი ჩათვლა ან დაბრუნება“) გათვალისწინებული საჯარიმო სანქციის დაკისრების საფუძვლად.

მიგვაჩნია, რომ დადგენილი ვადის დაგვიანებით ან თვის განმავლობაში განხორციელებულ ოპერაციებზე გამოწერილი ერთი (ნაერთი) საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ჩათვლაში გამოყენება არ უნდა განიხილებოდეს საგადასახადო სამართალდარღვევად. აღსანიშნავია, რომ საგა-

დასახადო კოდექსის მრავალი ნორმა ითვალისწინებს ცალკეული ვალდებულებების შესრულებას „არა უგვიანეს“ კონკრეტული თარიღისა. ეს სულაც არ ნიშნავს აღნიშნული თარიღის შემდეგ საგადასახადო ვალდებულების ან უფლების გაუქმებას. ამიტომ დადგენილი ვადის დაგვიანებით (დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან მესამე ან შემდგომ დღეს) გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით მყიდველს (ჩათვლის მიმღებს) არ ეკარგება გადახდილი დღგ-ს ჩათვლის უფლება. ჩანაწერის „არა უგვიანეს მეორე დღისა“ სხვაგვარი ინტერპრეტირების შემთხვევაში, გაუგებარია, თუ როგორ უნდა მოიქცეს ჩათვლის მიმღები (მყიდველი) იმ შემთხვევაში, როცა, მოთხოვნის მიუხედავად, მიმწოდებელი (გამყიდველი) ამა თუ იმ მიზეზით არ გამოუწერს ან დაგვიანებით გამოუწერს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურას. საყურადღებოა, რომ ასეთი შემთხვევების დამარეგულირებელი სამართლებრივი ნორმები საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი არ არის, რაც იმაზე მიუთითებს, რომ მყიდველს (ჩათვლის მიმღებს), თუ მის მიერ დაცულია საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტის მოთხოვნა, დაგვიანებით გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით გადახდილი დღგ-ს ჩათვლის უფლება არ ეკარგება.

გადასახადის გადამხდელებს ვურჩევთ, ზემოთ განხილული პრობლემური საკითხის საკანონმდებლო დარეგულირებამდე, გაუგებრობების თავიდან აცილების მიზნით და დღგ-ს ჩათვლის უფლების რეალიზაციისათვის მიმწოდებელს (გამყიდველს) დროულად მოსთხოვონ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა და ამ უკანასკნელის მიერ ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში, მიმართონ საგადასახადო ინსპექციას გამყიდველზე საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის „გ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული ფინანსური სანქციის დაკისრების თაობაზე.

კითხვა: – საწარმოს პრაქტიკაში ადგილი ჰქონდა შემთხვევას, როცა მყიდველს მიაწოდეს საქონელი

სასაქონლო ზედნადებით, მეორე დღეს უნდა გამოეწერათ დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, მაგრამ აღმოჩნდა, რომ ანგარიშ-ფაქტურების თავისუფალი ნაშთი ამ დროისათვის საწარმოს აღარ ჰქონდა. სანამ საგადასახადო ინსპექციიდან მიიღეს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები, რამდენიმე დღე გავიდა. გამომდინარე იქედან, რომ არ დაერღვიათ სსკ-ის 248-ე მუხლის 1-ლი პუნქტის მოთხოვნა („დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა, გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგინოს იგი მიმღებს, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა ეს უკანასკნელი გადასახადის გადამხდელი"), საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერეს ძველი თარიღით, ე.ი. გამოვიდა, რომ ანგარიშ-ფაქტურა მყიდველს გამოუწერეს იმ დროს, როცა იგი ფაქტობრივად არ ჰქონდათ.

აღნიშნული დარღვევისათვის რა შესაძლო სანქციები შეიძლება დაეკისროს საწარმოს?

პასუხი: – საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის პირველი ნაწილის მოთხოვნა გარკვეულწილად იცავს საქონლის/მომსახურების მიმღებს (მყიდველს) არაკეთილსინდისიერი მიმწოდებლისაგან, რადგან ამ მოთხოვნის დარღვევის შემთხვევაში საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს შესაბამის საჯარიმო სანქციებს. კერძოდ, მყიდველის მოთხოვნისას მისთვის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მიუცემლობის შემთხვევაში, საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის „გ" პუნქტის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს გადახდება ჯარიმა ოპერაციის მიხედვით დღგ-ის თანხის 100 პროცენტის ოდენობით, ხოლო დღგ-ის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის არასწორად შევსების შემთხვევაში, თუ ეს იწვევს დღგ-ის თანხის შემ-

ცირებას ან ჩასათვლელი თანხის ზრდას – საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით დღგ-ის თანხის 100 პროცენტი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის პირველი ნაწილის მოთხოვნა, რომ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერილი და წარდგენილი იქნეს მყიდველზე დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა, საგადასახადო ინსპექციას საშუალებას აძლევს აკონტროლოს სწორედ ისეთი შემთხვევები, რომელიც კითხვაშია აღწერილი.

საწარმოებზე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის, როგორც მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტის, გაცემა საგადასახადო ინსპექციების მხრიდან მკაცრ კონტროლზეა აყვანილი. კერძოდ, საგადასახადო ინსპექცია აფიქსირებს, თუ რომელ გადამხდელზე როდის და რა რაოდენობის (ნუმერაციის) საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა იქნა გაცემული. ამიტომ ცხადია, რომ თუ საწარმოს კონკრეტული თარიღისათვის არ გააჩნდა თავისუფალი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, იგი მას ვერ გამოწერდა, და უკვე ახალი თარიღით მიღებულ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაში ძველი თარიღით განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის ასახვა დაფიქსირდება როგორც კანონდარღვევა.

შედეგად, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამომწერი (მიმწოდებელი) შეიძლება დაჯარიმდეს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის არასწორად შევსებისათვის, ოღონდ, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ეს იწვევს დღგ-ის თანხის შემცირებას ან ჩასათვლელი თანხის ზრდას, ხოლო საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მიმღები, თუ იგი გამოიყენებს ასეთ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურას ჩათვლის მისაღებად და წარადგენს მას საგადასახადო ინსპექციაში, დაჯარიმდება საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლით გათავლისწინებული სანქციით, კერძოდ, ჩასათვლელი თანხის 300 პროცენტის ოდენობით.

კითხვა: – ორგანიზაცია ნებაყოფლობით დარეგისტრირდა დღგ-ს გადამხდელად 2007 წლის 1 თებერვალიდან. მანამდე მას ჰქონდა იმპორტირებული ძირითადი საშუალების შემადგენელი ნაწილები. დანარჩენი მაკომპლექტებელი ნაწილების იმპორტი განხორციელდა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის შემდეგ.

აქვს თუ არა ორგანიზაციას უფლება მოახდინოს დღგ-ს ჩათვლა დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციამდე განხორციელებულ იმპორტზე?

პასუხი: – დიახ, აქვს უფლება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შემდეგ დებულებათა ძალით:

ა) პირი, რომელიც არ არის დღგ-ს გადამხდელი, მაგრამ ახორციელებს საქონლის დასაბეგრ იმპორტს საქართველოში, დღგ-ს გადამხდელად ითვლება მხოლოდ ამ იმპორტზე (მუხლი 220.2);

ბ) ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით დასაბეგრ იმპორტზე, თუ საქონელი გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის (მუხლი 247.2).

კითხვა: – საქართველოში რეგისტრირებული ტურისტული ფირმის საქმიანობა მოიცავს ტურისტისათვის ავტობუსის და ავიაბილეთების დაჯავშნას და შეძენას, საზღვარგარეთ სასტუმრო მომსახურების თანხის გადაგზავნას, სტუმრების დახვედრას და მომსახურებას. აღნიშნული საქმიანობიდან ფირმის შემოსავალი შეადგენს კლიენტებისაგან მიღებული თანხის 10 პროცენტს.

გთხოვთ გვიპასუხოთ, დღგ-ს გადამხდელად საჭალდებულო რეგისტრაციისათვის მხედველობაში მიიღება ფირმის მიერ კლიენტებისაგან მიღებული

თანხის 10 პროცენტი თუ მთლიანი თანხა და თუ ფირმა რეგისტრირებულია დღგ-ს გადამხდელად, იგი დღგ-ით დაიბეგრება კლიენტებისაგან მიღებულ მთლიან თანხაზე თუ მხოლოდ იმ თანხაზე, რასაც ის იტოვებს საქართველოს ტერიტორიაზე გაწეული მომსახურებისათვის, ანუ კლიენტებისაგან მიღებული თანხის 10 პროცენტზე?

პასუხი: – კითხვაზე ამომწურავი პასუხის გასაცემად დაგეჭირდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი მუხლების მოშველიება, კერძოდ:

- 221-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ პუნქტის თანახმად, პირი ვალდებულია გატარდეს დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციაში, თუ ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში მის მიერ განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა აღემატება 100000 ლარს;
- 225-ე მუხლის თანახმად, ტურისტული მომსახურებისათვის დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი ოპერაცია, კერძოდ, საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული მომსახურების მიწოდება;
- 227-ე მუხლის შესაბამისად, დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება დღგ-ს გადამხდელის მიერ მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით (გადასახადების, მოსაკრებლების და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ს გარეშე;
- მე-12 მუხლის 39-ე ნაწილის მიხედვით, კომპენსაცია არის პირის მიერ საქონლის მიწოდების, გაწეული მომსახურების ან მისივე ხარჯების, დანაკარგის ან დანაკლისის ანაზღაურების მიზნით მიღებული ქონება, გასამრჯელო, სარგებელი, საფასური, საზღაური.
- 240-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ პუნქტის მიხედვით, ტურიზმის სფეროში განხორციელებული მომსახურე-

ბის გაწევის ადგილად ითვლება მომსახურების ფაქტობრივად გაწევის ადგილი.

ზემოთ მოყვანილი დებულებებიდან გამომდინარე, საქართველოს ტერიტორია ითვლება მომსახურების გაწევის ადგილად, თუ ტურიზმის სფეროში მომსახურება ფაქტობრივად გაწეულია საქართველოს ტერიტორიაზე.

გასვლითი ტურიზმის ხაზით ტუროპერატორული საქმიანობის განმახორციელებელი ტურისტული ფირმისათვის მომსახურების გაწევის ადგილად საქართველოს ტერიტორია არ მიიჩნევა მომსახურების ღირებულების იმ ნაწილში, რომელსაც ხელშეკრულების საფუძველზე საქართველოს ტერიტორიის ფარგლებს გარეთ ახორციელებს უცხოური პირი – მიმღები მხარე (კერძოდ, ტურისტების მიღება, კვება, საექსკურსიო მომსახურება), ასეთი მომსახურების განხორციელების ფაქტობრივი ადგილის დოკუმენტური დადასტურების შემთხვევაში.

მომსახურების გაწევის ადგილის დამადასტურებელ პირველად საგადასახადო დოკუმენტებად მიიჩნევა ისეთი წერილობითი საბუთები, რომლებშიც აღნიშნულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 93-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული რეკვიზიტები. ასეთი დოკუმენტები შეიძლება იყოს:

– უცხოელ ან საქართველოს პირებთან დადებული ხელშეკრულებები (კონტრაქტები);

– მომსახურების გაწევის ფაქტის დამადასტურებელი დოკუმენტები.

გასვლითი ტურიზმის ხაზით ტუროპერატორული საქმიანობის განმახორციელებელი ტურისტული ფირმის მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე გაწეული მომსახურება, რომელიც შეტანილია ტურისტული საგზურის ღირებულებაში (კერძოდ, ტურისტების დაზღვევასთან და სამგზავრო დოკუმენტებით-ბილეთებით უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული საშუამავლო მომსახურება), ასევე საქართველოს ტერიტორიაზე გადაადგილებისათვის მომსახურების

პაკეტის ფარგლებში გაწეული ყველა ხარჯი, ექვემდებარება დაბეგვრას არსებული წესის შესაბამისად.

ყოველივე ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე:

ა) გასვლითი ტურიზმის ხაზით ტუროპერატორული საქმიანობის განმახორციელებელი ტურისტული ფირმის დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციისათვის მხედველობაში მიიღება ტურისტული საგზურის ღირებულების (კლიენტებისაგან მიღებული მთლიანი თანხის) მხოლოდ ის ნაწილი, რომელიც შეესაბამება ამ ფირმის მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე ტურისტებისათვის გაწეულ მომსახურებას.

ბ) თუ გასვლითი ტურიზმის ხაზით ტუროპერატორული საქმიანობის განმახორციელებელი ტურისტული ფირმა რეგისტრირებულია დღგ-ს გადამხდელად, იგი დღგ-ით დაიბეგრება საგზურის ღირებულების (კლიენტებისაგან მიღებული მთლიანი თანხის) მხოლოდ იმ ნაწილზე, რასაც ის იტოვებს საქართველოს ტერიტორიაზე გაწეული მომსახურებისათვის.

კითხვა: – დღგ-ისათვის გათვალისწინებული მოთხოვნების დარღვევისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140-ე მუხლის „დ“ პუნქტი ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 200 ლარის ოდენობით საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის არასრული შევსებისათვის, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც შესაბამის ველში ჩასაწერი ინფორმაცია არსებობს, ან იგი არ იწვევს დღგ-ს თანხის შემცირებას ან ჩასათვლელი თანხის ზრდას.

რას ნიშნავს „შესაბამის ველში ჩასაწერი ინფორმაცია არსებობს“?

პასუხი: – „შესაბამის ველში ჩასაწერი ინფორმაცია არსებობს“ ნიშნავს იმას, რომ ასეთი ინფორმაცია ინახება, ანუ არსებობს საგადასახადო ორგანოში. მაგალითად, გადასახადის გადამხდელის რომელიმე რეკვიზიტი, თუ ანგარიშ-

ფაქტურაში ჩაწერილი სხვა რეკვიზიტი იძლევა გადასახადის გადამხდელის ზუსტად დადგენის შესაძლებლობას.

კითხვა: – გვეკუთვნის თუ არა დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლა დაზუსტებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაზე, რომელიც წარვადგინეთ 45 დღიანი ვადის დაგვიანებით იმის გამო, რომ მასში შეტანილი მონაცემები საჭიროებდა დაზუსტებას?

პასუხი: – საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ე“ პუნქტით, დღგ-ს ჩათვლა არ წარმოებს „იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, რომლებიც არ არის წარმოდგენილი მყიდველის (ჩათვლის მიმღების) მიერ დღგ-ს საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან არა უგვიანეს 45 კალენდარული დღისა, ამასთანავე, თუ საგადასახადო ანგრიშ-ფაქტურების წარდგენის პერიოდი იწურება შესაბამის თვეში დღგ-ის დეკლარაციის წარდგენის ვადამდე, – მაშინ არა უგვიანეს აღნიშნული ვადისა“.

თუ მყიდველი (ჩათვლის მიმღები) წარადგენს დაზუსტებულ დღგ-ს დეკლარაციას იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით, რომელიც საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი იყო 45 დღიანი ვადის დაგვიანებით, იგი ჩათვლას ვერ მიიღებს.

დღგ-ს ჩათვლა მოხდება მხოლოდ იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით, რომლებიც წარდგენილი იყო საგადასახადო ორგანოში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ე“ პუნქტით დადგენილი პირობის დაცვით.

კითხვა: – ვარ ინდივიდუალური მეწარმე. ვემსახურები პენსიონერთა და მიუსაფართა უფასო კვებას, რომელსაც მთლიანად სახელმწიფო აფინანსებს. სხვა

საქმიანობას არ ვახორციელებ. ერთი პენსიონერის კვებაზე გვერიცხება ერთი ლარი. აქედან, 0,80 თეთრი სრულად გაწერილია პროდუქტებზე. 0,20 თეთრი – კომუნალურ და სხვა ხარჯებზე (წყალი, ელექტროენერგია, ხელფასი), ანუ ამ საქმიანობიდან რაიმე დამატებით შემოსავალს არ ველებულობ.

მინდა თქვენი ყურადღება მივაქციო პრობლემას, რომლის წინაშეც მე და ჩემი კოლეგები (ვინც ასევე პენსიონერთა კვებითაა დაკავებული) შეიძლება მალე აღმოვჩნდეთ. კერძოდ, ჩემთან დღეში 300 პენსიონერი იკვებება. ეს ნიშნავს, რომ თვეში მათ მომსახურებაზე მერიცხება 9000 ლარი (300კაციX1ლარიX30დღე). ეს წელიწადში 108 ათას ლარს შეადგენს. აქედან გამომდინარე, მომიწევს დავდგე აღრიცხვაზე დღგ-ს გადამხდელად. პრობლემა კი სწორედ ამაშია. ჩვენ, პირდაპირი გაგებით, პროდუქციას (კერძს, ულუფას) არ ვყიდით. შესაბამისად, მასზე დამატებული ღირებულების გადასახადის დარიცხვას არ ვახდენთ. სახელმწიფო პროგრამით გათვალისწინებული ანაზღაურება (1 ლარი) მთლიანად იხარჯება კვების მომზადებასა და მომსახურებაზე. მაშ, დღგ-ის გადამხდელად აღრიცხვის შემთხვევაში (იმის გამო, რომ წლიური ბრუნვა 100000 ლარს გადააჭარბებს) საიდან, რომელი სახსრებიდან გადავიხადოთ დღგ? მოცემულ შემთხვევაში გვეკუთვნის თუ არა საერთოდ დღგ-ის გადახდა (ვრცელდება თუ არა საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის „უ“ პუნქტი)?

პასუხი: – საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის პირველი ნაწილის „უ“ ქვეპუნქტის თანახმად, დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან გათავისუფლებულია სამედიცინო მომსახურება, უპატრონო ბავშვთა სახლებში ბავშვთა მოვლა-პატრონობის, ავადმყოფთა, ინვალიდთა ან/და ღრმად მოხუცებულთა მოვლა-პატრონო-

ბის მომსახურება ან/და ჯანდაცვის სახელმწიფო პროგრამებით გათვალისწინებული ღონისძიებები. როგორც ვხედავთ, ამ ჩამონათვალში არ ფიგურირებს პენსიონერთა და მიუსაფართა უფასო კვება. ამიტომ ინდივიდუალური მეწარმის მიერ პენსიონერთა და მიუსაფართა უფასო კვებაზე გაწეული ხარჯები, თუნდაც სახელმწიფოს მიერ დაფინანსებული (თუ ეს დაფინანსება არ არის გათვალისწინებული ჯანდაცვის რომელიმე სახელმწიფო პროგრამით) წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას.

ინდივიდუალურ მეწარმეებს, ვინც პენსიონერთა უფასო კვებითაა დაკავებული, ვურჩევთ, მანამდე, სანამ ისინი მონაწილეობას მიიღებენ სახელმწიფო ორგანოების მიერ გამოცხადებულ ტენდერებში, გაითვალისწინონ, რომ დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ბრუნვის დაწესებულ ზღვარზე (100000 ლარი) გადაჭარბების შემთხვევაში მათ მოუწევთ დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაცია და აქედან გამომდინარე მიიღონ სამეურნეო გადაწყვეტილებები.

კითხვა: – საწარმომ (შ.პ.ს.), საქართველოს განათლებისა და მეცნიერების სამინისტროს თანხმობით, საკუთარი სახსრებით მოახდინა საჯარო სკოლის სრული რეკონსტრუქცია. სკოლა ექსპლუატაციაში გადაეცა განათლებისა და მეცნიერების სამინისტროს.

ჩატარებულ სამუშაოებს დაერიცხება თუ არა დამატებული ღირებულების გადასახადი?

პასუხი: – საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული მომსახურება, მათ შორის, უსასყიდლოდ (გარდა საგადასახადო კოდექსით გათავისუფლებული მიწოდებისა), საგადასახადო კოდექსის 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ პუნქტის თანახმად, დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრი ოპერაციაა.

ვინაიდან საჯარო სკოლის შენობის რეკონსტრუქციაზე გაწეული ხარჯები არ წარმოადგენს საგადასახადო კოდექ-

სის 230-ე მუხლით გათავისუფლებულ მიწოდებას, ამდენად, ჩატარებული სამუშაოების ღირებულებას დაერიცხება დღგ.

კითხვა: – იბეგრება თუ არა დამატებული ღირებულების გადასახადით მიწის გაყიდვიდან მიღებული შემოსავალი?

პასუხი: – დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის მიწა არ განეკუთვნება საქონელს (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 17.2.). აღნიშნულიდან გამომდინარე, მიწის გაყიდვით მიღებული შემოსავალი დამატებული ღირებულების გადასახადით არ იბეგრება.

კითხვა: – იბეგრება თუ არა დამატებული ღირებულების გადასახადით იჯარით გადაცემული ქონებიდან მიღებული შემოსავალი?

პასუხი: – ქონების გადაცემა ქირით ან იჯარით განეკუთვნება მომსახურებას (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 18.1„ზ“), საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული მომსახურების მიწოდება კი წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 225.2„ა“). ამ ნორმებიდან გამომდინარე, ქონების იჯარით გაცემით მიღებული შემოსავალი იბეგრება დამატებული ღირებულების გადასახადით.

კითხვა: – საწარმოს (შ.პ.ს.), ტექნიკური გადაიარაღების მიზნით, საზღვარგარეთიდან შემოაქვს თანამედროვე ტიპის დაზგა-დანადგარები და სხვა სამშენებლო მასალები. დღეის მდგომარეობით, საზოგადოებას გააჩნია ბიუჯეტში დამატებული ღირებულების გადასახადის სახით ზედმეტად გადახდილი ერთ მილიონ ლარზე მეტი თანხა.

თუნინგი განასხვავებს ზოგადი კომპეტენციების სამ ტიპს:

1. ინსტრუმენტული კომპეტენციები:
   - კოგნიტური (შემეცნებითი): იდეების და აზრების გაცნობიერებისა და მანიპულირების შესაძლებლობა (საბაზო ზოგადი ცოდნა; ანალიზისა და სინთეზის უნარი).
   - მეთოდოლოგიური: სწავლის სტრატეგიისა და დროის ორგანიზება, გადაწყვეტილების მიღება ან პრობლემის გადაჭრა (ორგანიზებისა და დაგეგმვის უნარი; პრობლემის გადაჭრის უნარი; გადაწყვეტილების მიღების უნარი).
   - ტექნოლოგიური უნარები: ტექნოლოგიური მოწყობილობების გამოყენება, კომპიუტერზე მუშაობა და ინფორმაციის მენეჯმენტის უნარი.
   - ლინგვისტიკური უნარები: მშობლიურ და უცხო ენაზე ზეპირი და წერილობითი ფორმით კომუნიკაცია; მეორე ენის ცოდნა.

2. ინტერპერსონალური უნარები: სოციალური უნარების მსგავსი ინდივიდუალური უნარები (სოციალური ინტერაქცია და კოოპერაცია):
   - კრიტიკული აზროვნებისა და თვითკრიტიკის უნარი;
   - ჯგუფში მუშაობის უნარი;
   - ინტერპერსონალურ ჯგუფში მუშაობის უნარი;
   - არასპეციალისტებთან კომუნიკაციის უნარი;
   - მრავალფეროვნებისა და მულტიკულტურალიზმის პატივისცემა;
   - საერთაშორისო კონტექსტში მუშაობის უნარი;
   - ეთიკისა დაცვის ვალდებულების შეგნება.

3. სისტემური კომპეტენციები: მთელ სისტემასთან დაკავშირებული უნარები და შესაძლებლობები (გაცნობიერების, დამოკიდებულებისა და ცოდნის კომბინაცია):
   - ცოდნის პრაქტიკაში გამოყენების უნარი;
   - კვლევის უნარი;
   - სწავლის უნარი;
   - ახალ გარემოსთან ადაპტირების უნარი;
   - ახალი იდეების გენერირების უნარი (შემოქმედებითობა);
   - ლიდერობა;

- სხვა ქვეყნების კულტურისა და ტრადიციების პატივისცემა;
- დამოუკიდებლად მუშაობის უნარი;
- პროექტის შემუშავება და მართვა;
- ინიციატივა და საქმიანი წამოწყების უნარი;
- ხარისხზე ზრუნვა;
- სწაფვა წარმატებისაკენ.

ინსტრუმენტული და ინტერპერსონალური კომპეტენციები არის სისტემური კომპეტენციების განვითარების წინაპირობა. კომპეტენცია არ არის უცვლელი.

დღეს ფართოდ განიხილება „ცოდნაზე დაფუძნებული საზოგადოების" კონცეფცია, რომელიც ასევე „სწავლის საზოგადოებაცაა". ეს იდეა მჭიდროდ უკავშირდება განათლების უფრო ფართო კონტექსტში გაცნობიერებას: მთელი ცხოვრების განმავლობაში სწავლის უწყვეტობას, სადაც ინდივიდს სჭირდება კომპეტენციები, რათა გამოიყენოს ცოდნა, განაახლოს იგი, შეარჩიოს თუ რა შეესაბამება კონკრეტულ კონტექსტს, ისწავლოს განუწყვეტლივ და შეძლოს ნასწავლის ახალ და მუდმივცვალებად სიტუაციასთან ადაპტირება.

კომპეტენციებთან დაკავშირებით აღსანიშნავია შემდეგი:

კომპეტენციების განვითარება, უპირველეს ყოვლისა, სტუდენტზე ორიენტირებულ განათლების პარადიგმას[19] შეესაბამება. ის მიუთითებს, რომ სტუდენტი არის ყურადღების ცენტრში და ამდენად იწყებს დისკუსიას მასწავლებლის როლის ცვლილებაზე.

სტუდენტებს სჭირდებათ და ითხოვენ კიდეც ისეთ კვალიფიკაციებს, რომელთა ეფექტური გამოყენებაც შეეძლებათ მთელ ევროპაში, როგორც სწავლის, ასევე დასაქმების მიზნებისათვის.

მასწავლებელზე ორიენტირებული სისტემა ზოგადად დროზე არაა დამოკიდებული, ვინაიდან ეფუძნება დაშვებას, რომ პროფესორმა იცის თუ რა უნდა ისწავლოს სტუდენტმა მისი კურსის ფარგლებში. სტუდენტზე ორიენტირებული მიდგომა მეტ ყურადღებას აქცევს სასწავლო პროგრამის დაგეგმვას და ფოკუსირებულია სასწავლო პროგრამის ვარგისიანობაზე საზოგადოებაში სტუდენტის შემდგომი როლიდან გამომდინარე.

ბოლო პერიოდამდე საგანმანათლებლო სისტემების უმეტესობა მასწავლებელზე იყო ორიენტირებული. ამჟამად გამოიკვეთა ტენდენცია მეტი ყურადღება მიაქციონ იმ დაბრკოლებებს, რომელ-

[19] ბერძ. Paradeigma – მაგალითი, ნიმუში.

როგორც წესი, უცხოური სანაოსნო კომპანიები თქვენი საწარმოს მიერ შერჩეულ მეზღვაურებსა და სპეციალისტებს ამუშავებენ თავიანთ გემებზე, ანუ თქვენი მომსახურებისაგან ეკონომიკურ სარგებელს სწორედ იქ მიიღებენ. უცხოური გემები არ ითვლება საქართველოს ტერიტორიად და, ამდენად, თქვენი საწარმოს მიერ გაწეული მომსახურებისათვის უცხოური კომპანიებისაგან მიღებული თანხები არ წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას.

კითხვა: – ჩვენი საწარმო თავის მუშაკებს უზრუნველყოფს კვების პროდუქტებით, რაზედაც მომსახურე ფირმას უხდის მომსახურების საფასურს. საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-2 პუნქტის შესაბამისად მომსახურების საფასურს ვანაწილებთ დაქირაებული მუშაკების ხელფასებზე და ებეგრავთ საშემოსავლო გადასახადით გადახდის წყაროსთან.

აღნიშნული მომსახურება ექვემდებარება თუ არა ჩვენი მხრიდან დღგ-ით დაბეგვრას და გვაქვს თუ არა უფლება მომსახურე ფირმის მიერ გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების საგადასახადო ორგანოში წარდგენის საფუძველზე მივიღოთ დღგ-ს ჩათვლა?

პასუხი: – დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული პირის მიერ საქონლის/მომსახურების მიწოდება თავისი თანამშრომლებისათვის კომპენსაციით ან მის გარეშე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას. თანამშრომელთა კვებით მომსახურება ითვლება ეკონომიკურ საქმიანობად და საგადასახადო კოდექსის 247-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად უფლება გაქვთ მომსახურე ფირმის მიერ გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების საგადასახადო ორგანოში წარდგენის საფუძველზე მიიღოთ გადახდილი დღგ-

ის ჩათვლა, თუ დაცულია ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის მოთხოვნები.

კითხვა: – რამდენადაც ჩვენთვის ცნობილია, ფიზიკური პირის მიერ ქონების ერთჯერადი რეალიზაცია არ ითვლება ეკონომიკურ საქმიანობად.

აღნიშნულის გათვალისწინებით, უნდა დაიბეგროს თუ არა დღგ-ით ფიზიკური პირის კუთვნილი უძრავი ქონების (არასაცხოვრებელი ფართის) იურიდიული პირისთვის მიყიდვის ოპერაცია, თუ ფიზიკური პირის მიერ რეალიზაციიდან მიღებული თანხა აღემატება ასი ათას ლარს?

პასუხი: – ფიზიკური პირის მიერ კუთვნილი უძრავი ქონების ერთჯერადი რეალიზაცია არ განიხილება ეკონომიკურ საქმიანობად და აქედან გამომდინარე, არ წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას, მიუხედავად იმისა,რომ კომპენსაციის თანხა აღემატება ასი ათას ლარს.

კითხვა: – საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 230-ე *მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტში შევიდა ცვლილება და ჩამოყალიბდა შემდეგი ახალი რედაქციით:*

„ბ) ეროვნული და უცხოური ვალუტის (გარდა ნუმიზმატიკური მიზნებით გამოსაყენებლად გათვალისწინებულისა), ფასიანი ქაღალდების და საწესდებო კაპიტალის წილის მიწოდება ან/და იმპორტი“.

აქვე, საგადასახადო კოდექსში შევიდა ახალი დამატება, რომ 230-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის მოქმედება ვრცელდება 2005 წლის 1 იანვრიდან წარმოშობილ სამართლებრივ ურთიერთობებზე.

გთხოვთ, განგვიმარტოთ, რა იგულისხმება ამ უკანასკნელში?

პასუხი: – 2005 წლამდე მოქმედ საგადასახადო კოდექსში, კერძოდ, მასში 2000 წლის 13 ივლისის №472-რს კანონით ცვლილების შეტანამდე, ფინანსურ მომსახურებად განიხილებოდა მხოლოდ აქციების, ობლიგაციების, სერტიფიკატების, თამასუქების, ჩეკებისა და სხვა ფასიანი ქაღალდების მიმოქცევასთან დაკავშირებული ოპერაციები. აღნიშნულ პერიოდამდე საწესდებო კაპიტალში წილის რეალიზაცია უპირობოდ განიხილებოდა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად. საგადასახადო კოდექსში ზემოაღნიშნული ცვლილების (2000 წლის 13 ივლისის №472-რს კანონი) შეტანით და ახალ, 2005 წლის 1 იანვრიდან ამოქმედებულ საგადასახადო კოდექსში შესაბამისი ნორმის უცვლელად დატოვებით, საწესდებო კაპიტალში წილი დაბეგვრის მიზნებისათვის ფაქტობრივად ისევე უნდა ყოფილიყო განხილული, როგორც ფასიანი ქაღალდი, რაზეც მეტყველებს ახალი საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის „დ" ქვეპუნქტის ჩანაწერი: "საწესდებო კაპიტალში წილის, აქციების, ობლიგაციების, სერტიფიკატების, თამასუქების, ჩეკებისა და სხვა ფასიანი ქაღალდების მიმოქცევასთან დაკავშირებული ოპერაციები და მათი მომსახურება". საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ" ქვეპუნქტის საფუძველზე ფასიანი ქაღალდების მიწოდება 2005 წლის 1 იანვრიდან გათავისუფლებული იქნა დღგ-ისაგან. შესაბამისად, ამავე პერიოდიდან წილის მიწოდებაც უნდა გათავისუფლებულიყო დღგ-ისაგან. მაგრამ იმის გამო, რომ დღგ-ისაგან გათავისუფლებული საქონლის/მომსახურების მიწოდების ან/და იმპორტის სახეების ჩამონათვალში საწესდებო კაპიტალში წილის მიწოდება არ ფიგურირებდა, და იმის გათვალისწინებით, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 28-ე ნაწილით წილი (ასევე ფასიანი ქაღალდები) ინტერპრეტირებულია როგორც მატერიალური აქტივი, რომლის მიწოდება წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას, ამიტომ პრაქტიკაში წილის მიწოდებისას ხშირად ხდებოდა ამ ოპერაციის დაბეგვრა დღგ-ით.

საგადასახადო კოდექსში 2007 წლის 7 დეკემბრის №5571 კანონით შეტანილი ცვლილებებითა და დამატებით, საწესდებო კაპიტალში წილის მიწოდება გათავისუფლდა დღგ-ისაგან და ეს გათავისუფლება გავრცელდა 2005 წლის 1 იანვრიდან წარმოშობილ სამართლებრივ ურთიერთობებზეც. ამ უკანასკნელში იგულისხმება სწორედ ის გარემოება, რომ წილის მიწოდების ის ოპერაციები, რომლებიც დაიბეგრა აღნიშნული შეღავათის ამოქმედებამდე, დაექვემდებარება გადასინჯვას და, მათზე შეღავათის გავრცელების გათვალისწინებით, მოხდება დღგ-ს იმ დეკლარაციების დაზუსტება, რომელშიც აისახა აღნიშნული ოპერაციები.

კითხვა: – შპს-ს (მეიჯარეს) გაფორმებული აქვს საიჯარო ხელშეკრულებები, რომლის თანახმადაც მოიჯარე იხდის საგარანტიო თანხას, რომელიც მოიჯარის მიერ საკუთარი ვალდებულებების არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გამოყენებული იქნება მეიჯარისათვის მიყენებული ზარალის კომპენსაციისათვის, ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ საგარანტიო თანხა არ იქნება გამოყენებული მეიჯარისათვის მიყენებული ზარალის კომპენსაციისათვის, ის ჩაითვლება იჯარის ბოლო პერიოდის ქირაში.

როდის ჩაირთვება დღგ-ით დასაბეგრ ბრუნვაში საგარანტიო თანხა – მისი გადახდისას, თუ, როგორც უზრუნველყოფის საშუალება, უნდა ჩაირთოს მისი დანიშნულებისამებრ გამოყენებისას?

პასუხი: – საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის მე-7 ნაწილით, დღგ-ის გადამხდელის მიერ ქონების იჯარით (მათ შორის, ლიზინგით) გადაცემისას დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება იჯარის (მათ შორის, ლიზინგის) ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ საიჯარო (მათ შორის, სალიზინგო) მომსახურების ღირებულების გადახდის ვადები, მაგრამ არა უგვიანეს საანგარიშო თვის ბოლო სამუშაო დღისა.

საგარანტიო თანხის გადახდის მომენტი ვერ ჩაითვლება დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ, რადგან მომსახურების გაწევამდე დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია არ არსებობს. ამიტომ საგარანტიო თანხა დღგ-ით უნდა დაიბეგროს მისი ფაქტობრივად გამოყენებისას, ანუ მოიჯარის მიერ საკუთარი ვალდებულებების არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში მეიჯარისათვის მიყენებული ზარალის კომპენსაციის დროს, ხოლო თუ ეს თანხა გამოყენებული იქნება როგორც საიჯარო ქირა, მაშინ დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ უნდა ჩაითვალოს ის თვე, რომლის იჯარაც იქნა გადახდილი, მაგრამ არა უგვიანეს საანგარიშო თვის ბოლო სამუშაო დღისა.

კითხვა: – წარმოადგენს თუ არა ჯარიმის თანხა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას და შეიტანება თუ არა დღგ-ს ყოველთვიურ დეკლარაციაში?

პასუხი: – საქართველოს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელის მიერ საქონლის/მომსახურების მიწოდებასთან დაკავშირებით, ხელშეკრულების საფუძველზე ან მის გარეშე, მიმღებისაგან ან ნებისმიერი სხვა პირისაგან მიღებული ან მისაღები ჯარიმების და საურავების (პირგასამტეხლოს) თანხა დღგ-ით დასაბეგრი ოერაციების თანხაში შეტანას არ ექვემდებარება. ამასთან, იმ შემთხვევაში, თუ საქონლის/მომსახურების მიწოდების ხელშეკრულებაში დაფიქსირებული ჯარიმის სახით დამატებით გადასახდელი თანხა თავისი შინაარსით მიწოდებული მომსახურების ან წინასწარ შეთანხმებული დისკაუნტის მექანიზმის კომპონენტს შეადგენს და არა მოთხოვნის უზრუნველყოფის საშუალებას, მაშინ საჯარიმო გადასახდელები შეტანილი უნდა იქნეს დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების თანხაში.

კითხვა: – განიხილება თუ არა საჩუქრის სახით

გადაცემული ნივთის ღირებულება დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტად?

პასუხი: – თუ საჩუქრის სახით გადაცემული ნივთის მიწოდება არ არის გათავისუფლებული დღგ-ისაგან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის შესაბამისად, მაშინ ამ ნივთის ღირებულება განიხილება დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტად, რამდენადაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 225-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა" ქვეპუნქტის თანახმად, საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული საქონლის მიწოდება, მათ შორის, უსასყიდლოდ, წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას (გარდა საგადასახადო კოდექსით გათავისუფლებული მიწოდებისა).

კითხვა: – დაიბეგრებით თუ არა დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით ისეთ მომსახურებაზე, როგორიცაა საერთაშორისო საავტომობილო გადაზიდვები?

პასუხი: – საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 233-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით იბეგრება:

ა) ტვირთების საერთაშორისო გადაზიდვის მომსახურების მიწოდება;

ბ) მგზავრების საერთაშორისო გადაყვანის მომსახურების მიწოდება;

გ) ამ ნაწილის „ა" და „ბ" ქვეპუნქტებით განსაზღვრული მომსახურების მიწოდებასთან უშუალოდ დაკავშირებული მომსახურების მიწოდება:

გ.ა) საერთაშორისო გადაზიდვებისას ტვირთის, მგზავრის ან/და სატრანსპორტო საშუალების გაგზავნასთან/მიღებასთან დაკავშირებით აეროპორტების, ნავსადგურების, სარკინიგზო და საავტომობილო ვაგზლების მიერ გაწეული მომსახურება;

გ.ბ) საერთაშორისო გადაზიდვების აერო- ან საზღვაო სანავიგაციო, სადისპეტჩერო ან/და საინფორმაციო მომსახურება;

გ.გ) ტვირთების საერთაშორისო გადაზიდვების საექსპედიტორო მომსახურება;

გ.დ) საერთაშორისო გადაზიდვების ტვირთისა და ბარგის დოკუმენტაციის მომზადების, ინსპექტირების, დათვალიერების, სატრანსპორტო დამუშავების (მათ შორის, დატვირთვისა და გადმოტვირთვის), ტრანსპორტირებისათვის შეფუთვისა და შენახვის მომსახურება;

გ.ე) მგზავრთა საერთაშორისო გადაყვანის სამგზავრო ბილეთების რეალიზაციის მომსახურება;

გ.ვ) აეროპორტებისა და ნავსადგურების საბაჟო კონტროლის ზონაში მგზავრთა მომსახურება, რომლის ღირებულება შედის საერთაშორისო გადაყვანის სამგზავრო ბილეთის ფასში;

გ.ზ) ნავსადგურებში აგენტირების მომსახურება. (28.04.2006. №2955. ამოქმედდეს 2006 წლის 1 ივნისიდან).

დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთის გამოყენებისათვის გადასახადის გადამხდელმა უნდა წარადგინოს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 13 ივნისის №603 ბრძანებით განსაზღვრული დოკუმენტების ნუსხა. კერძოდ:

ა) ტვირთის თანმხლები საერთაშორისო სატრანსპორტო დოკუმენტები ან მათი ასლები (მათ შორის, საერთაშორისო სასაქონლო–სატრანსპორტო ზედნადები CMR, რკინიგზის სატრანსპორტო ზედნადები, კონოსამენტი (საზღვაო ზედნადები), ავიაზედნადები, TIR კარნეტის დოკუმენტი), რომელიც განსაზღვრავს საქონლის ჩატვირთვისა და გადმოტვირთვის ადგილს;

ბ) საბაჟო დეკლარაცია ან საბაჟო კანონმდებლობით განსაზღვრული მისი შემცველელი დოკუმენტი ან მათი ასლები, რომელიც ადასტურებს საქონლის ტრანზიტის, ექსპორტის ან იმპორტის საბაჟო რეჟიმში გაშვებას ან საბაჟო კონტროლის ქვეშ საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების აღრიცხვის მოწმობა, ან მისი ასლი;

გ) მომსახურების მიწოდებაზე ხელშეკრულება.

ზემოთ აღნიშნულის გათვალისწინებით, თქვენს მიერ განხორციელებული სატრანსპორტო მომსახურების მიწოდება დღგ–ის ნულოვანი განაკვეთით დაიბეგრება იმ შემთხვევაში, თუ დაცული იქნება როგორც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 233–ე მუხლის, ისე საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 13 ივნისის №603 ბრძანების „საერთაშორისო გადაზიდვების დღგ–ის ნულოვანი განაკვეთით დაბეგვრის გამოყენებისათვის წარსადგენი დოკუმენტების ნუსხის განსაზღვრის შესახებ“ მოთხოვნები.

ქონების გადასახადი

კითხვა: – ფიზიკური პირის რა სახის ქონება იბეგრება ქონების გადასახადით?

პასუხი: – საგადასახადო მიზნებისათვის ქონება არის ყველა ნივთი და არამატერიალური სიკეთე, რომელთა შეუზღუდავად შეძენა და რომელთა ფლობა, განკარგვა და რომლებით სარგებლობა შეუძლიათ პირებს (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 31-ე ნაწილი).

ფიზიკური პირებისათვის ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი განსაზღვრულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლის მე-4-მე-6 ნაწილებით. კერძოდ, 272-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, ფიზიკური პირისათვის ქონების, გარდა მიწისა, გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია მის საკუთრებაში არსებული ან ლიზინგით აღებული:

ა) უძრავი ქონება (შენობა-ნაგებობები ან მათი ნაწილი), გარდა სამეწარმეო საქმიანობისათვის გამოყენებულისა, აგრეთვე იჯარით, ქირით, უზუფრუქტით ან სხვა ამგვარი სახის ხელშეკრულების საფუძველზე გაცემული ქონებისა;

ბ) იჯარით, ქირით, უზუფრუქტით ან სხვა ამგვარი სახის ხელშეკრულების საფუძველზე გაცემული უძრავი ქონება;

გ) საქართველოში დადგენილი წესით რეგისტრირებული მსუბუქი ავტომობილები (საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურის 8703 კოდით გათვალისწინებული საქონელი);

დ) საქართველოში დადგენილი წესით რეგისტრირებული იახტები (კატარღები), თვითმფრინავები, შვეულმფრენები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით, მეწარმე ფიზიკური პირისათვის, გარდა 272-ე მუხლის მე-4 ნაწილით განსაზღვრული ქონებისა და მიწისა, ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია სამეწარმეო საქმიანობისათვის, აგრეთვე „მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-3 პუნქტით განსაზღვრული საქმიანობისათვის გამოყენებული ან განკუთვნილი ძირითადი საშუალებები, დაუმონტაჟებელი მოწყობილობები, დაუმთავრებელი მშენებლობა და არამატერიალური აქტივები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლის მე-6 ნაწილის მიხედვით, ფიზიკური პირისათვის გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია:

ა) საკუთრებაში არსებული მიწა;

ბ) კანონით გათვალისწინებულ სარგებლობაში ან ფაქტობრივ მფლობელობაში მყოფი სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული მიწა.

უმრავლეს შემთხვევაში ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებულ ქონებაზე საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დაწესებულია შეღავათები, კერძოდ, ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლებულია:

– რეზიდენტი ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებული არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთები (გარდა სამეწარმეო საქმიანობისათვის გამოყენებული მიწის ნაკვეთებისა) ან/და შენობა-ნაგებობები, მსუბუქი ავტომობილები, იახტები (კატარღები), თვითმფრინავები,

შეეულმფრენები, თუ ამ პირის ოჯახის მიერ საგადასახადო წლის წინა წლის განმავლობაში მიღებული შემოსავლები არ აღემატება 40000 ლარს (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 276.1. „ა“);

– ფიზიკური პირები, რომლებმაც მიიღეს ახალასათვისებელი სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწები – მიღებიდან 5 წლის განმავლობაში (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 276.1. „ქ“);

– ნასოფლარების ტერიტორიაზე, აგრეთვე განსახლების სახელმწიფო ღონისძიებათა შესაბამისად დასახლებულ მოქალაქეთა ოჯახები – დასახლებიდან 5 წლის განმავლობაში (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 276.1. „ღ“);

– 2004 წლის 1 მარტის მდგომარეობით ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებული 5 ჰექტარამდე ფართობის სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთები (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 276.1. „ყ“);

– მეორე მსოფლიო ომის ინვალიდები და მათთან გათანაბრებული პირები – პრივატიზების წესით მიღებულ ნაკვეთებზე (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 276.1. „ჩ“).

დადგენილი საგადასახადო შეღავათები არ ვრცელდება იმ შემთხვევებზე, როდესაც შეღავათების მქონე პირი თავის საკუთრებაში, მფლობელობაში ან სარგებლობაში არსებულ მიწის ნაკვეთს (ან მის ნაწილს) ან/და შენობა-ნაგებობებს (ან მათ ნაწილს) იჯარით გადასცემს სხვა პირს (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 276.2).

ამასთან, ფიზიკური პირი იჯარის ხელშეკრულების საფუძველზე გაცემულ უძრავ ქონებაზე, გარდა მიწისა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-18 ნაწილის შესაბამისად, დროებით, 2009 წლის 1 იანვრამდე გათავისუფლებულია ქონების გადასახადისაგან. ამასთანავე, თუ აღნიშნული ქონება მოიჯარის მიერ გამოიყენება სამეწარმეო საქმიანობისათვის, მაშინ ამ ქონება-

ზე ქონების გადასახადის საგადასახადო ვალდებულება ეკისრება მოიჯარეს საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს მიერ დადგენილი განაკვეთით, რომელიც არ უნდა აღემატებოდეს საიჯარო ქონების ღირებულების 1 პროცენტს.

კითხვა: — დაიბეგრები თუ არა ქონების გადასახადით და თუ კი, როგორი განაკვეთით იმ შემთხვევაში, თუ ჩემს საკუთრებაში არსებულ არასაცხოვრებელ ფართს გამოვიყენებ კომერციული საქმიანობისათვის (გაეხსნი მაღაზიას)?

პასუხი: — ქონების გადასახადით დაიბეგრებით, რადგან მეწარმე ფიზიკური პირისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია სამეწარმეო საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონება, რომლის წლიური განაკვეთი განისაზღვრება ამ ქონების ღირებულების არა უმეტეს 1%-ის ოდენობით. თქვენს შემთხვევაში არასაცხოვრებელი ფართის ღირებულება უნდა განსაზღვროთ საბაზრო ღირებულებით და ყოველწლიურად დაარიცხოთ ცვეთა საგადასახადო კოდექსის 183-ე მუხლის მე-3 ნაწილში მოცემული ამორტიზაციის ნორმების გათვალისწინებით, კერძოდ, 5%.

კითხვა: — როგორ განისაზღვრება ქონების გადასახადი იმ შემთხვევაში, როცა ფიზიკური პირის მიერ ქონება იჯარით გაცემულია კალენდარული წლის დაწყების შემდეგ?

პასუხი: — თუ ფიზიკური პირის მიერ ქონება იჯარით გაცემულია კალენდარული წლის დაწყების შემდეგ, ამ წელს საგადასახადო პერიოდი ამ ქონების გადასახადზე განისაზღვრება მოიჯარის სარგებლობაში ქონების ყოფნის

დროის პროპორციულად. აღნიშნულ შემთხვევაში, თუ ქონება იჯარით გაცემულია თვის პირველ ნახევარში ან დაბრუნებულია თვის მეორე ნახევარში, მაშინ გადასახადის გაანგარიშებისას საიჯარო ქონების იჯარით გაცემის და დაბრუნების თვე ჩაითვლება სრულ თვედ. წინააღმდეგ შემთხვევაში აღნიშნული თვე მხედველობაში არ მიიღება.

მაგალითად, ფიზიკურმა პირმა მის საკუთრებაში არსებული გარაჟი 2008 წლის 12 იანვარს ამავე წლის 25 სექტემბრამდე იჯარით გადასცა ავტოსარემონტო სამუშაოების შემსრულებელ ინდივიდუალურ მეწარმეს. მოცემულ შემთხვევაში მეიჯარეს ქონებაზე საგადასახადო ვალდებულება არ წარმოეშობა, ხოლო მოიჯარეს გადახდება ქონების გადასახადი 9 თვეზე (იანვარი-სექტემბერი) გაანგარიშებით.

ზოგადი საკითხები

კითხვა: – შესაძლებელია თუ არა ინდივიდუალური მეწარმის საგადასახადო დავალიანება გადაეწეროს მატერიალურად პასუხისმგებელ ფიზიკურ პირს, რომელსაც ნოტარიალურად გაფორმებული ხელშეკრულების საფუძველზე მართვის უფლებით გადაეცა ინდივიდუალური საწარმო?

პასუხი: – საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 59-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს უშუალოდ გადასახადის გადამხდელი, თუ საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრულ შემთხვევაში საგადასახადო ვალდებულების შესრულება შეიძლება დაეკისროს საგადასახადო აგენტს ან სხვა ვალდებულ პირს.

საგადასახადო მიზნებისათვის „ვალდებული პირი“ ნი-

შნავს იმ პირს, რომელიც ვალდებულია საგადასახადო კოდექსით დადგენილ შემთხვევებში შეასრულოს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება. ასეთი პირია, მაგალითად, საგადასახადო აგენტი, გარდაცვლილი პირის მემკვიდრე, ქმედობაუუნარო პირის მეურვე.

მატერიალურად პასუხისმგებელი ფიზიკური პირი, რომელსაც მართვის და არა საკუთრების უფლებით გადაეცა ინდივიდუალური საწარმო, არ წარმოადგენს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულ პირს და ამიტომ მას ვერ დაეკისრება ინდივიდუალური მეწარმის (საწარმოს რეალური მფლობელის) საგადასახადო დავალიანება.

თუ მატერიალურად პასუხისმგებელი ფიზიკური პირი, რომელსაც მართვის უფლებით გადაეცა ინდივიდუალური საწარმო, აღიარებს, რომ ინდივიდუალური მეწარმის ქონება მის დროებით მფლობელობაშია, მაშინ გადასახადის გადამხდელის (ინდივიდუალური მეწარმის) თანხმობით საგადასახადო ორგანოს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 86-ე მუხლის შესაბამისად, უფლება აქვს მატერიალურად პასუხისმგებელ ფიზიკურ პირს მოსთხოვოს, რომ მან გადასახადის გადამხდელის წინაშე აღებული ვალდებულება (არა უმეტეს აღიარებული საგადასახადო დავალიანებისა) ისევე შეასრულოს საგადასახადო ორგანოს მიმართ, როგორც უნდა შეესრულებინა გადასახადის გადამხდელს. მოთხოვნის სრულად ან ნაწილობრივ შესრულებისთანავე გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება შესაბამისად უქმდება ან მცირდება.

კითხვა: – რა შემთხვევაში ეკისრება პირს საგადასახადო აგენტის ფუნქცია, თუ მეიჯარე ფიზიკური პირია?

პასუხი: – თუ მეიჯარე მეწარმე ფიზიკური პირია და იჯარით გასცემს სამეწარმეო საქმიანობაში გამოყენებულ

ქონებას, მაშინ მოიჯარე არ წარმოადგენს საგადასახადო აგენტს, ხოლო თუ მეიჯარე გადასახადის გადამხდელის მოწმობის არმქონე ფიზიკური პირია, მაშინ მოიჯარეს ეკისრება საგადასახადო აგენტის ვალდებულება (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 218.1„დ“).

კითხვა: – საწარმო იღებს მრავალი დასახელების საქონელს იმპორტით და მის რეალიზაციას ახდენს საქართველოში. რეალიზაციას ახორციელებენ საწარმოს დისტრიბუტორ-რეალიზატორები საწარმოს ბალანსზე რიცხული მცირე ტვირთამწეობის ავტომანქანებიდან, როგორც სხვა გადამხდელებზე, ასევე უშუალოდ მომხმარებლებზე. საქონელი საწარმოს თანამშრომლებს-დისტრიბუტორებს გადაეცემა ყოველდღიურად სასაქონლო ზედნადების გამოწერით, სადაც დაფიქსირებულია საქონლის ფასები დღგის ჩათვლით (გასაყიდი ფასი). ავტომანქანაში სისტემატურად არსებობს საქონლის გარდამავალი ნაშთი, ანუ ავტომანქანა წარმოადგენს მოძრავ მაღაზიას. დისტრიბუტორები ხსენებული ფასებით ავტომანქანებიდან ახდენენ საქონლის რეალიზაციას სხვა გადამხდელებზე სათანადო დოკუმენტების (სასაქონლო ზედნადები, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, საკონტროლო-სალაროს ჩეკი) გადაცემით, ხოლო უშუალოდ მოსახლეობაზე და სხვა მყიდველებზე, რომლებიც სასაქონლო ზედნადებს არ ითხოვენ, მხოლოდ საკონტროლო-სალაროს ჩეკის გაცემით. საქონლის ასორტიმენტის სიმრავლის გამო დისტრიბუტორების მიერ უშუალოდ მომხმარებელზე რეალიზებული საქონლის რაოდენობრივი აღრიცხვა შეუძლებელია. დღის ბოლოს დისტრიბუტორები საკონტროლო-სალაროს Z ანგარიშში დაფიქსირებულ თანხას აბარებენ საწარმოს სალაროში. ე .ი. დისტრიბუტორებზე საქონლის დაწერა ხდება რაოდენობრივ-თანხობრივად, ხოლო ჩამოწერა მხოლოდ

თანხობრივად. მიგვაჩნია, რომ დისტრიბუტორების მიერ საქონლის საცალოდ რეალიზაციის შემთხვევაში მისი რაოდენობრივი აღრიცხვა სსკ-ით დადგენილი არ არის. საწყობში საქონელი აღირიცხება რაოდენობრივ-თანხობრივად.

გთხოვთ, განგვიმარტოთ, საქონლის საცალოდ რეალიზაციის დროს საგადასახადო მიზნით სსკ-ით ჩვენი საწარმოსთვის საეალდებულო ხომ არ არის, დისტრიბუტორ-რეალიზატორების მიხედვით საქონლის თანხობრივ აღრიცხვასთან ერთად, ბუღალტერიაში საქონლის რაოდენობრივი მოძრაობის აღრიცხვის არსებობა?

საერთოდ, რა შემთხვევაში წარმოექმნება გადამხდელს საქონლის რაოდენობრივი მოძრაობის აღრიცხვის ვალდებულება ბუღალტრულად და საგადასახადო მიზნით დისტრიბუტორ-რეალიზატორებთან?

პასუხი: – საქონლის საცალოდ რეალიზაციის დროს საგადასახადო მიზნით თქვენი საწარმოსათვის, დისტრიბუტორ-რეალიზატორების მიხედვით საქონლის თანხობრივ აღრიცხვასთან ერთად, ბუღალტერიაში საქონლის რაოდენობრივი მოძრაობის აღრიცხვის არსებობა სავალდებულო არ არის.

საწარმოში ფინანსური ანგარიშგების მომზადების, სასაქონლო-მატერიალური მარაგების მართვის, ოპერატიული კონტროლისა და აღრიცხვისათვის ბუღალტერიამ საანგარიშგებო პერიოდის, კერძოდ, ყოველი თვის ბოლოს პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე უნდა შეადგინოს ანალიზური აღრიცხვის ბრუნვათა უწყისი, სადაც უნდა აისახოს თითოეული დასახელების მიხედვით როგორც რაოდენობრივი, ისე თანხობრივი მონაცემები.

ამდენად, გადამხდელს საქონლის რაოდენობრივი მოძრაობის აღრიცხვის ვალდებულება ბუღალტრულად წარმოექმნება ყოველი თვის ბოლოს.

კითხვა: – თანამშრომლები იკვებებიან კვების ობიექტში (კაფეში). ამ ობიექტთან გაფორმებული გვაქვს ხელშეკრულება. თვის ბოლოს ეს ორგანიზაცია გვიწერს 1000 ლარზე საგადასახადო ანგარიშფაქტურას, რის საფუძველზეც ვურიცხავთ მას მოთხოვნილ თანხას.

ზემოთ აღნიშნული ოპერაცია რა გადასახადებით დაიბეგრება და როგორი ბუღალტრული გატარება ექნება?

პასუხი:

– კითხვაში აღწერილი სიტუაცია სხვა არაფერია, თუ არა საწარმოს, ანუ დამქირავებლის მიერ დაქირავებული მუშაკებისათვის კვებაზე გაწეული ხარჯების ანაზღაურება. აღნიშნული თანხა ჩაირთვება დაქირავებული მუშაკების ხელფასში, რადგან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის თანახმად, ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი სახსლაური ან სარგებელი განეკუთვნება ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს. საწარმომ დაქირავებული მუშაკებისათვის კვებაზე გაწეული ხარჯების ანაზღაურების თანხას უნდა დაარიცხოს სოციალური გადასახადი (2008 წლამდე), ხოლო მუშაკებზე დარიცხული ხელფასიდან დააკავოს და ბიუჯეტში გადარიცხოს საშემოსავლო გადასახადი.

ბუღალტრულ აღრიცხვაში გადასახადების დარიცხვით წარმოიქმნება საგადასახადო ვალდებულება, რომელიც შესრულებულად ითვლება გადასახადის თანხის დადგენილ ვადაში გადახდის შემთხვევაში.

ხელფასის დარიცხვა აისახება შემდეგი გატარებით:

დებეტი 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“ (ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით ხარჯების აღრიცხვისას)

დებეტი 7120 „პირდაპირი ხელფასი“ (წარმოების სფეროს მუშების ხელფასი)

დებეტი 7150 „არაპირდაპირი ხელფასი“

დებეტი 7320 „შრომის ანაზღაურება და საკომისიო გასამრჯელო“ (ვაჭრობის სფეროს მუშაკთა ხელფასი)

დებეტი 7410 „შრომის ანაზღაურება“ (ადმინისტრაციის ხელფასი)

დებეტი 2120 „დაუმთავრებელი მშენებლობა“ (მშენებლობაზე მომუშავეთა ხელფასი)

კრედიტი 3130 „გადასახდელი ხელფასები“.

დარიცხულ ხელფასზე სოციალური გადასახადის გადახდის ვალდებულება აისახება გატარებით:

დებეტი 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“ (ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით ხარჯების აღრიცხვისას)

დებეტი 7130 „სოციალური დანარიცხები პირდაპირ ხელფასზე“

დებეტი 7160 „სოციალური დანარიცხები არაპირდაპირ ხელფასზე“

დებეტი 7330 „დანარიცხები შრომის ანაზღაურებაზე“

დებეტი 7415 „სოციალური დანარიცხები“

დებეტი 2120 „დაუმთავრებელი მშენებლობა“

კრედიტი 3370 „სოციალური გადასახადი“

ხელფასიდან საშემოსავლო გადასახადის დაკავებაზე შედგება გატარება:

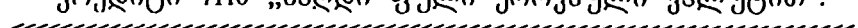
დებეტი 3130 „გადასახდელი ხელფასები“

კრედიტი 3320 „გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი“.

ხელფასის გაცემაზე შედგება გატარება:

დებეტი 3130 „გადასახდელი ხელფასები“

კრედიტი 1110 „ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით“.



კითხვა: – ჩვენი საწარმო აპირებს ქაღალდის იმპორტის განხორციელებას. თუ ტვირთს შემოგვიტანს უცხოური სატრანსპორტო კომპანია თბილისამდე, მაშინ რა სახის გადასახადებით დაგიბეგრებით?

პასუხი: – ქაღალდის თავისუფალი მიმოქცევის გაშ-

ვების (იმპორტის) საბაჟო რეჟიმში მოქცევის დროს გადაიხდევინება საბაჟო მოსაკრებელი – ერთ დეკლარაციაზე 60 ევროს ეკვივალენტი ლარებში, თუ საქართველოს საბაჟო საზღვარზე გადაადგილებული საქონლის საბაჟო ღირებულება 3000 ლარზე მეტია, ან 5 ევროს ეკვივალენტი ლარებში, თუ საქართველოს საბაჟო საზღვარზე გადაადგილებული საქონლის საბაჟო ღირებულება 3000 ლარზე ნაკლებია, და დამატებული ღირებულების გადასახადი დასაბეგრი იმპორტის თანხის 18%-ის ოდენობით. ამასთან, თუ იმპორტირებული ქაღალდი განეკუთვნება საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 4801 (გაზეთის ქაღალდი რულონებად ან ფურცლებად), 4802 55 000 00 (ქაღალდი და მუყაო, რომელიც არ შეიცავს მექანიკური ან ქიმიურ-მექანიკური წესით მიღებულ ბოჭკოებს, ან რომელშიც ასეთი ბოჭკოები შეადგენს არა უმეტეს 10%-ისა ბოჭკოს საერთო მასიდან 1 $მ^2$-ის მასით 40 გ-დან 150 გ-მდე რულონებად) და 4810 22 (მსუბუქი ცარცირებული ქაღალდი) კოდებს, მაშინ მისი იმპორტი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 230-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ფ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, გათავისუფლებულია დღგ-ისაგან.

გარდა ზემოთ აღნიშნულისა, რისკის დაზღვევისა და გადაზღვევის საფუძველზე საერთაშორისო გადაზიდვების სატრანსპორტო მომსახურებისათვის უცხოურ სატრანსპორტო კომპანიაზე გადახდილი თანხა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 197-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, იბეგრება გადახდილი თანხის 4%-ის ოდენობით გადახდის წყაროსთან.

კითხვა: – გთხოვთ, გვიპასუხოთ, საწარმოს მიერ საჯარო სამართლის იურიდიული პირისათვის საქონლის უსასყიდლოდ გადაცემა ითვლება თუ არა საქონლის მიწოდებად?

პასუხი: – უპირველეს ყოვლისა, უნდა აღინიშნოს, რომ

სახელმწიფო ორგანოებისა და საჯარო სამართლის იურიდიული პირების კერძოსამართლებრივი ურთიერთობები სხვა პირებთან წესრიგდება სამოქალაქო კანონებით, თუკი ეს ურთიერთობები, სახელმწიფოებრივი ან საზოგადოებრივი ინტერესებიდან გამომდინარე, არ უნდა მოწესრიგდეს საჯარო სამართლით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ურთიერთობების რეგულირებისას საგადასახადო კოდექსში გამოყენებული სამოქალაქო სამართლის ან საქართველოს კანონმდებლობის სხვა სფეროს ტერმინები და ცნებები გამოიყენება იმ მნიშვნელობით, რა მნიშვნელობაც მათ აქვთ შესაბამის სფეროში, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 1509-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სამოქალაქო კოდექსით გათვალისწინებულ საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებად ითვლებიან:

ა) სახელმწიფო;

ბ) თვითმმართველი ერთეული;

გ) სახელმწიფოს მიერ კანონმდებლობის ან ადმინისტრაციული აქტის საფუძველზე შექმნილი იურიდიული პირები, რომლებიც არ არიან ჩამოყალიბებული სამოქალაქო კოდექსის ან მეწარმეთა შესახებ კანონით განსაზღვრული ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმით;

დ) სახელმწიფო დაწესებულებები და სახელმწიფო ფონდები, რომლებიც არ არის შექმნილი სამოქალაქო კოდექსის ან მეწარმეთა შესახებ კანონის შესაბამისად;

ე) საჯარო მიზნების მისაღწევად კანონმდებლობის საფუძველზე შექმნილი არასახელმწიფოებრივი ორგანიზაციები (პოლიტიკური პარტიები და სხვა);

ვ) კონსტიტუციური შეთანხმებით აღიარებული საჯარო სამართლის იურიდიული პირი.

საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის მე-4 ნაწილის

„ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საქონლის უსასყიდლოდ გადაცემა საქონლის მიწოდებად არ ითვლება სახელმწიფოსათვის ან/და ადგილობრივი თვითმმართველობისათვის, ანუ აღნიშნული ნორმა ვრცელდება სამოქალაქო კოდექსის 1509-ე მუხლის პირველი ნაწილის მხოლოდ „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებულ საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებზე.

კითხვა: – ორგანიზაციას აქვს საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსი. წელიწადში ერთხელ ის გასცემს ერთჯერად დახმარებას არადაქირაებულ პირებზე და ასევე ამ პირებს ჩუქნის საჩუქრებს საზეიმო ღონისძიებების დროს.

იბეგრება თუ არა ეს თანხები რაიმე გადასახადით გამცემსა და მიმღებთან?

პასუხი: – საქველმოქმედო ორგანიზაციას, რომელიც საქველმოქმედო საქმიანობის ფარგლებში გასცემს დახმარებებს და საჩუქრებს, საგადასახადო აგენტის ვალდებულება არ ეკისრება. ამასთან დაკავშირებით იხილეთ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 218-ე მუხლის პირველი ნაწილი, სადაც იმ პირთა ჩამონათვალში, რომელთაც ევალებათ გადასახადის დაკავება გადახდის წყაროსთან, საქველმოქმედო ორგანიზაცია არ ფიგურირებს.

რაც შეეხება დახმარების და საჩუქრის მიმღებ ფიზიკურ პირებს, მართალია, მათ წარმოეშობათ საგადასახადო ვალდებულება, კერძოდ, მიღებული თანხა და საჩუქარი, როგორც შემოსავალი და სარგებელი, მათ უნდა შეიტანონ კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალში და დაბეგრონ საშემოსავლო გადასახადით, მაგრამ იმის გამო, რომ უმრავლეს შემთხვევაში დახმარების თანხები უმნიშვნელოა, ისინი რჩებიან დაბეგვრის არეალის გარეთ. საგადასახადო ორგანოები „თვალს ხუჭავენ“ ასეთ შემთხვევებზე, რადგან მათ უფლება აქვთ საგადასახ-

ადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით მხედველობაში არ მიიღონ სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც არა აქვთ არსებითი ეკონომიკური გავლენა (იხილეთ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის მე-6 ნაწილის „ა“ პუნქტი).

კითხვა: – რა ტიპის დოკუმენტს წარმოადგენს სასაქონლო ზედნადები, კერძოდ, არის თუ არა ის საანგარიშსწორებო დოკუმენტი?

პასუხი: – საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 14 თებერვლის №86 ბრძანებით დამტკიცებული „სასაქონლო ზედნადების გამოწერისა და გამოყენების შესახებ“ ინსტრუქციის მე-2 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, სასაქონლო ზედნადები არის აღრიცხვის დოკუმენტი, რომლითაც დასტურდება სამეურნეო ოპერაციის, ქვეყნის შიგნით საქონლის მიწოდების ფაქტი და რომლის გარეშე აკრძალულია საქონლის ტრანსპორტირება, შენახვა და რეალიზაცია, ხოლო მე-3 მუხლის მე-14 პუნქტით, საქონლის გამყიდველი (ან ტვირთის გამგზავნი), სასაქონლო ზედნადებების, როგორც პირველადი საგადასახადო დოკუმენტების აღრიცხვას აწარმოებს საქართველოში მოქმედი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

საანგარიშსწორებო დოკუმენტებს მიეკუთვნება დოკუმენტები, რომლებიც ადასტურებენ გადახდებს სასაქონლო და არასასაქონლო ოპერაციებზე, მაგალითად, უნაღდო ანგარიშსწორებისას ეს შეიძლება იყოს: საგადახდო დავალება, აკრედიტივი, საგადახდო მოთხოვნა-დავალება, ჩეკი, საინკასო დავალება, ხოლო ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას – საკონტროლო-სალარო აპარატის ჩეკი ან მასთან გათანაბრებული დოკუმენტები. ანგარიშსწორებისას შეიძლება გამოყენებული იქნეს აგრეთვე კომერციული, სატრანსპორტო, სადაზღვევო და სხვა დოკუმენტები.

ბუღალტრულ აღრიცხვაში გავრცელებული დოკუმენტების კლასიფიკაციით, სასაქონლო ზედნადები არის აღსრულებითი (დანიშნულების მიხედვით), პირველადი (განზოგადების ხარისხის მიხედვით), გარე (შედგენის ადგილის მიხედვით), მრავალპოზიციური (საალრიცხვო პოზიციების რაოდენობის მიხედვით), მატერიალურ საშუალებათა ამსახველი (სამეურნეო ფაქტების შინაარსის მიხედვით) დოკუმენტი და არ წარმოადგენს საანგარიშსწორებო დოკუმენტს.

კითხვა: – ირიბი წარმომადგენლობის დროს სატვირთო საბაჟო დეკლარაციის მე-8 გრაფაში („იმპორტიორი“) ფიქსირდება მხოლოდ:

ა) იმპორტიორი

ბ) ირიბი წარმომადგენელი თუ

გ) იმპორტიორი და ირიბი წარმომადგენელი ორივე ერთად?

ვინ შეიძლება იყოს ირიბი წარმომადგენლობის დროს ფინანსურ დარეგულირებაზე პასუხისმგებელი პირი:

ა) ირიბი წარმომადგენელი თუ

ბ) იმპორტიორი (საქონლის მესაკუთრე)?

სატვირთო საბაჟო დეკლარაციის მე-8 და მე-9 გრაფებში მხოლოდ ირიბი წარმომადგენლის გაცხადების შემთხვევაში:

ა) ჩაითვლება თუ არა ირიბი წარმომადგენელი საქონლის მფლობელად და დადებით შემთხვევაში როგორი წესით უნდა მოხდეს საბაჟო ორგანოში ირიბ წარმომადგენელზე გაფორმებული საქონლის მის ნამდვილ მესაკუთრეზე (იმპორტიორზე) გადაცემა-გადაწერა?

ბ) ხომ არ ჩაითვლება ასეთ შემთხვევაში საქონლის გადაცემა რეალიზაცია-მიწოდებად?

გ) როგორი წესით უნდა მოხდეს საქონლის საბაჟო გაფორმებისას ირიბი წარმომადგენლის მიერ

გადახდილი ჩათვლას დაქვემდებარებული დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლა და რომელი ნორმატიული აქტით რეგულირდება ეს ქმედება?

შესაძლებელია თუ არა საქონლის მესაკუთრესთან ირიბ წარმომადგენლობაზე გაფორმებული ხელშეკრულება გახდეს საფუძველი საქონლის შეძენის დამადასტურებელ დოკუმენტში (ინვოისში) საქონლის მიმღებად ირიბი წარმომადგენლის ანუ უშუალოდ მესაკუთრესთან ერთად ირიბი წარმომადგენლის გაცხადებისა?

პასუხი: – საქართველოს საბაჟო კოდექსის მე-8 მუხლის დებულებების თანახმად, პირს უფლება აქვს, საბაჟო ორგანოსთან ურთიერთობა ჰქონდეს უშუალოდ ან წარმომადგენლის მეშვეობით. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად, წარმომადგენლის უფლებამოსილება წარმოიშობა დავალების (ერთჯერადი ან გენერალური მინდობილობის, ხელშეკრულების ან მისი შემცვლელი დოკუმენტის) საფუძველზე, რომლითაც წარმომადგენელმა შეიძლება იკისროს საბაჟო ორგანოში საბაჟო დეკლარაციის წარდგენის, საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობით განსაზღვრული საბაჟო პროცედურების განხორციელების ან/და საბაჟო ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების ამ კოდექსის შესაბამისად გასაჩივრების ვალდებულება. ირიბი წარმომადგენელი მოქმედებს თავისი სახელით, მაგრამ სხვა პირის დავალებით. საბაჟო პროცედურების განხორციელებისათვის ირიბი წარმომადგენელი ისევე ასრულებს ყველა ვალდებულებას, როგორც შეასრულებდა საქართველოს საბაჟო საზღვრის გადაკვეთისას საქონლის მესაკუთრე ან/და მფლობელი, და მას ეკისრება ისეთივე პასუხისმგებლობა, როგორიც დაეკისრებოდა საქონლის მესაკუთრეს ან/და მფლობელს.

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 716-ე მუხლის მიხედვით, ქონება, რომელიც მარწმუნებელმა გადასცა რწმუ-

ნებულს დავალებული მოქმედების შესასრულებლად, კრედიტორებთან რწმუნებულის ურთიერთობაში ჩაითვლება მარწმუნებლის ქონებად, ხოლო 717-ე მუხლის შესაბამისად, მარწმუნებელმა უნდა აუნაზღაუროს რწმუნებულს მინდობილი მოქმედების შესასრულებლად გაწეული აუცილებელი ხარჯები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 244-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საქონლის/მომსახურების მიწოდება პირის მიერ, რომელიც არის სხვა პირის აგენტი (რწმუნებული), განიხილება როგორც ამ სხვა პირის (მარწმუნებლის) ოპერაციები.

ზემოთ მითითებული ნორმატიული დებულებებიდან გამომდინარე:

– ირიბი წარმომადგენლობის დროს სატვირთო საბაჟო დეკლარაციის მე-8 გრაფაში („იმპორტიორი") ფიქსირდება მხოლოდ იმპორტიორი.

– ირიბი წარმომადგენლობის დროს ფინანსური დარეგულირებაზე პასუხისმგებელი პირია ირიბი წარმომადგენელი.

– ირიბი წარმომადგენელი საბაჟო მიზნებისათვის ჩაითვლება საქონლის მფლობელად და საბაჟო ორგანოში ირიბ წარმომადგენელზე გაფორმებული საქონლის მის ნამდვილ მესაკუთრეზე (იმპორტიორზე) გადაცემა-გადაწერა უნდა მოხდეს საბაჟო დეკლარაციით და დავალების ხელშეკრულების შესაბამისად.

ირიბი წარმომადგენლის მიერ იმპორტირებული საქონლის გადაცემა მის ნამდვილ მესაკუთრეზე (იმპორტიორზე) რეალიზაცია-მიწოდებად არ ჩაითვლება, რამდენადაც დავალების ხელშეკრულების დროს არ ხდება მარწმუნებლის (იმპორტიორის) მიერ რწმუნებულისათვის (ირიბი წარმომადგენლისათვის) საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა.

საქონლის საბაჟო გაფორმებისას ირიბი წარმომადგენლის მიერ გადახდილი ჩათვლას დაქვემდებარებული დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლას განახორციელებს საქონლის მესაკუთრე.

– საქონლის მესაკუთრესთან ირიბ წარმომადგენლობაზე გაფორმებული ხელშეკრულება არ შეიძლება გახდეს საფუძველი საქონლის შეძენის დამადასტურებელ დოკუმენტში (ინვოისში) საქონლის მიმღებად ირიბი წარმომადგენლის, ანუ უშუალოდ მესაკუთრესთან ერთად ირიბი წარმომადგენლის გაცხადებისა.

კითხვა: – ჯართი (რომელიც მოგროვდა წლების განმავლობაში) არ იყო აღებული შემოსავალში. მატერიალურად პასუხისმგებელი პირის მოხსენებითი ბარათით (თვალის ზომით დაახლოებით 6,5 ტონა) უნდა ავიღოთ თუ არა შემოსავალში? როგორ? თუ ბალანსგარეშე გვქონდეს რაოდენობა და გაყიდვის დროს, როცა ფაქტიური წონა და თანხაც ცნობილი იქნება, გავატარო: დებეტი „სალარო“, კრედიტი „მოგება“?

პასუხი: – ჯართი წარმოადგენს მატერიალურ აქტივს, რომელიც გათვალისწინებულია შემოსავლის მისაღებად. ამიტომ აუცილებელია მისი შემოსავალში აღება №1690 „სხვა სასაქონლო-მატერიალური მარაგის“ ანგარიშზე. ამისათვის უნდა მოხდეს ჯართის შეფასება ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით, ანუ იმ წმინდა თანხით, რომლის მიღებას მოელის საწარმო მისი გაყიდვის შემთხვევაში. თუ ჯართი უნდა გაიყიდოს სახელშეკრულებო ვალდებულებების საფუძველზე, მაშინ ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება განისაზღვრება სახელშეკრულებო ფასით, ხოლო თუ უნდა გაიყიდოს როგორც ჭარბი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა, მაშინ – გასაყიდი ფასით. ჯართის რაოდენობისა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების დასადგენად საწარმოში უნდა შეიქმნას სპეციალური კომისია, რომელიც შეადგენს „შემოსავლის ზედნადებს“ გამარტივებული ფორმით. ამ პირველადი დოკუმენტის ერთი ეგზემპლარი გადაეცემა საწარმოს ბუღალტერიას ჯართის შემოსავალში ასაღებად, ხოლო მეორე ეგზემპლარი – მატერიალურად პასუხისმგებელ პირს.

ამრიგად, ჯართი აუცილებლად უნდა აიღოთ შემოსავალში შემდეგი გატარებით:

დებეტი 1690 „სხვა სასაქონლო-მატერიალური მარაგი“

კრედიტი 8190 „სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები“.

ჯართის რეალიზაციის შემთხვევაში ადგილი ექნება გატარებას:

დებეტი 1110 ან 1210 – ფულადი საშუალებები

კრედიტი 1690 „სხვა სასაქონლო-მატერიალური მარაგი“.

კითხვა: – საგადასახადო ინსპექცია დაზუსტებული დეკლარაციების წარდგენის შემთხვევაში ავრცელებს საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლის 1, 2 პუნქტითა და 138-ე მუხლით გათვალისწინებულ საჯარიმო სანქციებს.

თუ გადასახადის გადამხდელმა წარადგინა დაზუსტებული დეკლარაციები შემოწმების ჩატარების შესახებ შეტყობინების მიღებამდე (მუხლი 132.5), ვრცელდება თუ არა 133-ე მუხლის 1, 2 პუნქტითა და 138-ე მუხლით გათვალისწინებული საჯარიმო სანქციები?

პასუხი: – თუ გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ინსპექციაში წარადგენს შესწორებულ საგადასახადო დეკლარაციას გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ შეტყობინების მიღებამდე, მაშინ საგადასახადო კოდექსის 132-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, შესწორებული, არასწორად ნაჩვენები ინფორმაციისათვის მას არ დაეკისრება ამ მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა, ანუ ჯარიმა გადასახადების შემცირებისათვის. საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლის 1, 2 ნაწილი ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას შემოსავლებისა და ხარჯების, აგრეთვე გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტების აღრიცხვის წესის დარღვევისათვის. საგადა-

სახადო დეკლარაციაში არასწორად, არასრულად ასახული ან არ ასახული მონაცემების დასუსტება, საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად, არ ითვლება შემოსავლებისა და ხარჯების, აგრეთვე გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტების აღრიცხვის წესის დარღვევად და ამიტომ დასუსტებული დეკლარაციების წარდგენის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელზე საგადასახადო კოდექსის 133-ე მუხლის 1, 2 ნაწილით გათვალისწინებული საჯარიმო სანქციების გავრცელება არამართებულია. ასევე არამართებულია 138-ე მუხლით გათვალისწინებული საჯარიმო სანქციის გავრცელება, რამდენადაც დასუსტებული, შესწორებული დეკლარაცია, როგორც წესი, არ შეიცავს არასწორ მონაცემებს.

კითხვა: – ფირმას გრძელვადიანი იჯარით აღებული აქვს შენობა-ნაგებობები, რომლებსაც უტარებს კაპიტალურ რემონტს. იჯარა არ წარმოადგენს ლიზინგს.

კაპიტალურ რემონტზე გაწეული დანახარჯი შეიძლება თუ არა აღვრიცხოთ როგორც ხარჯის კაპიტალიზაცია?

პასუხი: – ჩვეულებრივი იჯარისას იჯარით აღებული ძირითადი საშუალებების (მათ შორის, შენობა-ნაგებობების) ღირებულება მოიჯარის ძირითადი საშუალებების ჯგუფის ღირებულებით ბალანსში არ აისახება. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 598-ე მუხლის თანახმად მეიჯარე ვალდებულია მოიჯარეს აუნაზღაუროს საიჯარო ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საიჯარო ქონების მდგომარეობის (მათ შორის მიწის) გაუმჯობესებისათვის გაწეული კაპიტალური ხარჯები.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი-16 („ძირითადი საშუალებები“) მოიჯარეს უფლებას აძლევს იჯარით აღებულ ძირითად საშუალებებზე გაწეული ხარჯი, თუ ის იწვევს მათ არსებით და განუყოფელ

გაუმჯობესებას და პირდაპირ კავშირშია ეკონომიკური სარგებლის მიღებასთან, აღიაროს აქტივებად.

მოიჯარის მიერ აღნიშნული უფლების გამოყენებისას აქტივებად აღიარებული იჯარის ობიექტები, როგორც ძირითადი საშუალებები, ჩართული უნდა იქნეს ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტებში. თუ ეს პირობა დაცულია, მაშინ მოიჯარეს უფლება აქვს აქტივებად აღიარებულ იჯარის ობიექტებზე გაწეული კაპიტალური რემონტის ხარჯები გამოქვითოს ერთობლივი შემოსავლიდან, რომელიც უნდა განხორციელდეს საამორტიზაციო ანარიცხებისათვის საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით.

იჯარის ვადის გასვლის შემდეგ მოიჯარის მიერ აქტივებად აღიარებული იჯარის ობიექტების მეიჯარისათვის დაბრუნება მოიჯარისათვის განხილული იქნება, როგორც მის მიერ შექმნილი აქტივის მიწოდება და დაიბეგრება საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით.

ამასთან, განვლილი საგადასახადო პერიოდების მიხედვით ერთობლივი შემოსავლებიდან გამოქვითვა მართლზომიერი იქნება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ შესაბამის პერიოდში აღნიშნული ხარჯები აღრიცხული იყო აქტივებში და იბეგრებოდა ქონების გადასახადით.

კითხვა: — საწარმოს მიერ ჩატარებული შიდა აუდიტის შედეგად გამოვლინდა, რომ საბაჟო დეკლარაციებში არასწორად დაფიქსირებული საინვოისო ღირებულების გამო მიმდინარე წლის დღგ-ის დეკლარაციებში შეცდომით იქნა გაანგარიშებული ნომინალური ღირებულება, რამაც გამოიწვია დღგ-ს არასწორი დარიცხვა და გადახდა, ამან კი, თავის მხრივ, იმოქმედა მოგების გადასახადის სისწორეზე.

რამდენად შესაძლებელია და ითვალისწინებს თუ არა მოქმედი კანონმდებლობა კორექტირების შეტანას საბაჟო დეკლარაციებში?

პასუხი:

– კორექტირების შეტანა საბაჟო დეკლარაციებში შეუძლებელია, რადგან საქართველოს საბაჟო კოდექსის 71-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საბაჟო დეკლარაციაში ცვლილებების შეტანა აკრძალულია, თუ საბაჟო ორგანომ უკვე გაუშვა საქონელი.

ამიტომ დეკლარანტს რჩება მხოლოდ ერთი გამოსავალი: მას შეუძლია წერილობითი განცხადებით მიმართოს შესაბამის საბაჟო ორგანოს საბაჟო დეკლარაციის ბათილად ცნობის თაობაზე საქართველოს საბაჟო კოდექსის მე-11 მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტისა და 72-ე მუხლის პირველი ნაწილის საფუძველზე.

კითხვა: – როგორ გავატაროთ მიმდინარე წელს ძირითადი საშუალებების შესაძენად საზღვარგარეთ გადარიცხული თანხები, თუ ისინი ჯერ არ მიგვიღია?

პასუხი: – მომწოდებლისათვის წინასწარ გადარიცხული თანხები აისახება შემდეგი ბუღალტრული გატარებით:

დებეტი 1480 „მომწოდებლებისათვის გადახდილი ავანსები“

კრედიტი 1110 ან 1210 „ფულადი სახსრები“.

მიმდინარე წელს ძირითადი საშუალებების შესაძენად საზღვარგარეთ გადარიცხული თანხები არ შეიტანება ამ წლის ერთობლივ შემოსავალში. ეს თანხები დაბეგვრას დაექვემდებარება იმ წელს, როცა მომწოდებლის მიერ მოხდება ძირითადი საშუალებების რეალურად მოწოდება, ანუ ვალდებულების სრულად შესრულება, რაც აისახება შემდეგი ბუღალტრული გატარებით:

დებეტი 2100 „ძირითადი საშუალებები“

კრედიტი 1480 „მომწოდებლებისათვის გადახდილი ავანსები“.

კითხვა: – საგადასახადო მიზნებისათვის შპს-ს

მიერ სხვა საწარმოს კაპიტალში განხორციელებული არაფულადი შენატანი რომელ აქტივებს მიეკუთვნება: მატერიალურს თუ არამატერიალურს?

პასუხი: – საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის 27-ე ნაწილის მიხედვით არამატერიალური აქტივი არის ფიზიკური ფორმის არმქონე იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივი, რომელსაც პირი იყენებს საქონლის წარმოების, საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის, სხვისთვის იჯარით გადაცემის ან/და ადმინისტრაციული მიზნებისათვის, ხოლო მე-12 მუხლის 28-ე ნაწილის მიხედვით მატერიალური აქტივი არის აქტივი, რომელიც არ არის არამატერიალური აქტივი.

ერთი საწარმოს მიერ სხვა საწარმოს კაპიტალში განხორციელებული არაფულადი შენატანი წარმოადგენს რეალურ ინვესტიციას, ანუ კაპიტალის დაბანდებას ეკონომიკურ საქმიანობაში მოგებისა და სოციალური ეფექტის მიღების მიზნით. როგორც წესი, ეს არის გრძელვადიანი ინვესტიცია და ბუღალტრულად აღირიცხება 2430 „მონაწილეობა სხვა საზოგადოებაში“ ანგარიშზე.

საგადასახადო მიზნებისათვის გრძელვადიანი ინვესტიციების მიმდინარე ნაწილზე ინვესტორის მიერ მიღებული შემოსავალი წარმოადგენს დივიდენდს.

კითხვა: – როდესაც ორი ფიზიკური პირი ერთმანეთს შორის დებს უძრავი ქონების (ბინის) ქირავნობის ხელშეკრულებას, გამქირავებელსა და დამქირავებელს საქართველოს კანონდებლობის საფუძველზე ეკისრება თუ არა რაიმე სახის გადასახადები?

პასუხი: – საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 165-ე მუხლის შესაბამისად გამქირავებელს, როგორც რეზიდენტ ფიზიკურ პირს, ამავე კოდექსის 166-ე მუხლით განსაზღვრულ დაბეგვრის ობიექტზე (გაქირავებით მიღებულ

თანხაზე) წარმოეშობა საშემოსავლო გადასახადის გადახდის ვალდებულება. რადგან ეს შემოსავალი არ იბეგრება საქართველოში არსებულ გადახდის წყაროსთან, საგადასახადო კოდექსის 217-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გამქირავებელმა საგადასახადო ორგანოს საცხოვრებელი ადგილის მიხედვით საანგარიშო წლის მომდევნო წლის 1 აპრილამდე უნდა წარუდგინოს საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაცია. გამქირავებელს ქონების გადასახადის გადახდის ვალდებულება არ წარმოეშობა, რადგან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-18 ნაწილის თანახმად, ფიზიკური პირები 2009 წლის 1 იანვრამდე გათავისუფლდნენ ქონების გადასახადისაგან ხელშეკრულების საფუძველზე ქირით გაცემულ ქონებაზე. ამასთან, თუ დამქირავებელი ქირით აღებულ ქონებას გამოიყენებს სამეწარმეო საქმიანობისათვის, მაგალითად, ვაჭრობისათვის, მაშინ ამ ქონებაზე მას წარმოეშობა ქონების გადასახადის გადახდის ვალდებულება.

დაბეჭდილია შ.პ.ს. „დარბეგ“-ში