ნარიმან ტერაშვილი
ჯემალ ქიტიაშვილი
დავით ბიბიჩაძე

დივიდენდის, პროცენტის, როიალტის აღრიცხვა & დაბეგვრა

გამომცემლობა „უნივერსალი"
თბილისი 2013

UDC (უაკ) 336.763.2+336.226.1
ტ-48

ნარიმან ტერაშვილი, ჯემალ ქიტიაშვილი, დავით ბიბიჩაძე:
დივიდენდის, პროცენტის, როიალტის აღრიცხვა & დაბეგვრა.
თბილისი, 2013.

წიგნში განხილულია დივიდენდის, პროცენტის და როიალტის ბუღალტრული აღრიცხვისა და დაბეგვრის აქტუალური საკითხები.

დივიდენდის, პროცენტის და როიალტის ბუღალტრული აღრიცხვისა და დაბეგვრის სწორად წარმოება მნიშვნელოვანია აღრიცხვის დარგის მუშაკებისთვის, რომელთა შეცდომები „დიდად ფასობს" და მტკივნეულია ნებისმიერი სამეურნეო სუბიექტისათვის. ამიტომ წიგნში წარმოდგენილი თემატიკა დააინტერესებს არა მარტო ბუღალტრებს, არამედ ბიზნესმენებს, აუდიტორებსა და აღრიცხვა-დაბეგვრის საკითხებით დაინტერესებულ ნებისმიერ პირს.

რედაქტორი: გონერ ურიდია,
ეკონომიკის მეცნიერებათა დოქტორი,
თბილისის ღია სასწავლო უნივერსიტეტის
სრული პროფესორი, შემოსავლების
სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის
მთავარი ექსპერტ-აუდიტორი

© ნ. ტერაშვილი, ჯ. ქიტიაშვილი, დ. ბიბიჩაძე, 2013

გამომცემლობა „უნივერსალი", 2013
თბილისი, 0179, ი. ვაჩნაძის გამზ. 19, ☎: 2 22 36 09, 5(99) 17 22 30
E-mail: universal@Internet.ge
ISBN 978-9941-22-072-2

შ ი ნ ა ა რ ს ი

შესავალი 5

თავი 1. დივიდენდის აღრიცხვა და დაბეგვრა
1.1. დივიდენდის აღრიცხვა 12
1.2. დივიდენდის დაბეგვრა 14
1.3. დივიდენდის დაბეგვრა საგადასახადო კონვენციის შესაბამისად 42

თავი 2. პროცენტის აღრიცხვა და დაბეგვრა
2.1. სესხის და პროცენტის ცნება 57
2.2. პროცენტის აღრიცხვა 62
2.3. პროცენტის დაბეგვრა 72
2.4. პროცენტის დაბეგვრა საგადასახადო კონვენციის შესაბამისად 105

თავი 3. როიალტის აღრიცხვა და დაბეგვრა
3.1. როიალტის აღრიცხვა 113
3.2. როიალტის დაბეგვრა 114
3. 3. როიალტის დაბეგვრა საგადასახადო კონვენციის შესაბამისად 149

დანართები 159

შესავალი

დივიდენდი, პროცენტი და როიალტი დაბეგვრის მიზნებისათვის მიეკუთვნება ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს და მონაწილეობს საშემოსავლო და მოგების გადასახადებით დასაბეგრი ბაზის ფორმირებაში. მათი აღრიცხვისა და დაბეგვრის საკითხები ფრიად აქტუალურია, რამდენადაც დაბეგვრის განსხვავებულ რეჟიმებს და წესებს ექვემდებარება.

დივიდენდს, პროცენტს და როიალტს აერთიანებს ის, რომ ისინი იბეგრება გადახდის წყაროსთან და წარმოადგენენ საქართველოს მთავრობის მიერ სხვადასხვა ქვეყანასთან დადებული და საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული "შემოსავლებსა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ" შეთანხმებების, ხელშეკრულებების, კონვენციების, ოქმების (შემდგომში - საგადასახადო კონვენცია) რეგულირების სფეროს.

დივიდენდის, პროცენტის და როიალტის და მათთან დაკავშირებული ხარჯების, ისე როგორც ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული ნებისმიერი სხვა სახის შემოსავლებისა და გაწეული ხარჯების სწორად აღრიცხვისათვის მხედველობაშია მისაღები შემოსავლების მიღების ან/და ხარჯების გაწევის მომენტისათვის მოქმედი ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების ნორმები და სამეურნეო სუბიექტების სტატუსი (რეზიდენტი ან არარეზიდენტი საწარმო, არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი, მეწარმე ფიზიკური პირი, მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე, მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე, ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე); ზომა -

მიკრო, მცირე, საშუალო თუ მსხვილი; ეკონომიკური საქმიანობის სახე - საბანკო, სადაზღვევო და ა.შ.

„ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ" საქართველოს კანონი (05/02/1999, N1796-IIს), რომელიც ძალადაკარგულია 2013 წლის 1 იანვრიდან საქართველოს 2012 წლის 29 ივნისის N6598-რს კანონით, კერძო სამართლის იურიდიულ პირებს ავალდებულებდა, ხოლო ინდივიდუალურ მეწარმეს, მცირე საწარმოსა და არაკომერციულ იურიდიულ პირს უფლებას აძლევდა ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება ეწარმოებინათ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის დროებითი სტანდარტების შესაბამისად.

საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის 2005 წლის 5 აპრილის N9 და N10 დადგენილებებით დამტკიცდა „მცირე საწარმოთა ბუღალტრული აღრიცხვის გამარტივებული (დროებითი) სტანდარტი (მსს)" და „არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ბუღალტრული აღრიცხვის დროებითი სტანდარტი", რომლებიც ამოქმედდა 2006 წლის 1 იანვრიდან. ამავე კომისიის 2005 წლის 6 აპრილის N11 დადგენილებით, სამოქმედოდ იქნა შემოღებული ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის მიერ 2004 წელს დამტკიცებული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებთან და მათ ინტერპრეტაციებთან ერთად.

„ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ" საქართველოს 2012 წლის 29 ივნისის N6598-რს კანონის თანახმად:

• კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები შედგება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებისაგან (IFRS), მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებისა (IFRS for SMEs) და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური ანგარიშგების ადგილობრივი (ეროვნული) სტანდარტებისაგან.

• **ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS)** არის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IASB) მიერ მიღებული სტანდარტები და ინტერპრეტაციები, რომლებიც მოიცავს:

ა) ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს;

ბ) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს;

გ) ინტერპრეტაციებს, რომლებიც მიღებულია ფინანსური აღრიცხვის ინტერპრეტაციების საერთაშორისო საბჭოს (IFRIC) მიერ ან ინტერპრეტაციების მუდმივმოქმედი კომიტეტის (SIC) მიერ.

• **მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS for SMEs)** არის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IASB) მიერ დამტკიცებული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS for SMEs) მცირე და საშუალო საწარმოებისათვის.

• **არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური ანგარიშგების ადგილობრივი (ეროვნული) სტანდარტები** არის არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირებისათვის რეკომენდებული ფინანსური

ანგარიშგების სტანდარტები, რომლებსაც ადგენს აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია საერთაშორისო პრაქტიკისა და გამოცდილების გათვალისწინებით.

- კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების გამოყენების მიზნით მეწარმე სუბიექტი შეიძლება ჩაითვალოს მცირე და საშუალო საწარმოდ ან მიკროსაწარმოდ.
- მეწარმე სუბიექტი ითვლება:

ა) მიკროსაწარმოდ, თუ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, იგი არის მიკრო ბიზნესის, მცირე ბიზნესის ან ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირი. ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელი მიკროსაწარმოდ ითვლება მხოლოდ შესაბამისი საქმიანობის ნაწილში;

ბ) მცირე და საშუალო საწარმოდ, თუ იგი არ აკმაყოფილებს მიკროსაწარმოსათვის დადგენილ კრიტერიუმებს.

- საქართველოს ეროვნული ბანკის ზედამხედველობისადმი დაქვემდებარებულმა სუბიექტებმა და იმ საწარმოებმა, რომლებიც აკმაყოფილებენ საქართველოს მთავრობის მიერ განსაზღვრულ კრიტერიუმებს, ბუღალტრული აღრიცხვა უნდა აწარმოონ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS) შესაბამისად.
- მცირე და საშუალო საწარმოებმა ბუღალტრული აღრიცხვა უნდა აწარმოონ მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS for SMEs) შესაბამისად. ამასთანავე, მათ უფლება აქვთ, გამოიყენონ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS).

- მიკროსაწარმოს ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოება არ ევალება.
- მეწარმე სუბიექტის გარდა, კერძო სამართლის სხვა იურიდიულმა პირმა ბუღალტრული აღრიცხვა უნდა აწარმოოს არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური ანგარიშგების ადგილობრივი (ეროვნული) სტანდარტების შესაბამისად, თუ კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. ამასთანავე, მას უფლება აქვს, გამოიყენოს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS) ან მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS for SMEs).
- საბიუჯეტო ორგანიზაცია და საჯარო სამართლის იურიდიული პირი ბუღალტრულ აღრიცხვას აწარმოებენ სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესაბამისად, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც საქართველოს მთავრობის მიერ სახელმწიფო სექტორის ცალკეული კატეგორიების დაწესებულებებისთვის დადგენილია კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების გამოყენების ვალდებულება, მათი საქმიანობის გათვალისწინებით.
- სუბიექტმა ბუღალტრული აღრიცხვა შეიძლება აწარმოოს პირადად, დაქირავებული პირის ან ბუღალტრული მომსახურების მიღების მეშვეობით. ბუღალტრულ მომსახურებად ითვლება პირის მიერ სუბიექტისთვის ბუღალტრული აღრიცხვის მომსახურების გაწევა.
- ბუღალტერი შეიძლება იყოს როგორც სერტიფიცირებული, ისე არასერტიფიცირებული პირი.
- ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტი არ არის საჯარო დოკუმენტი. ეს დოკუმენტი, შესაბამისი სუბიექტის

გარდა, ხელმისაწვდომია მაკონტროლებელი/ზედამხედველი ორგანოსთვის საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებულ შემთხვევებში და ნებისმიერი სხვა პირისთვის – შესაბამისი სუბიექტის თანხმობით.

- ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტი სუბიექტთან ინახება შესაბამისი საანგარიშო პერიოდის დასრულებიდან 6 წლის განმავლობაში, გარდა საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული შემთხვევისა.

- საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიის და საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის დადგენილებებით მიღებული, აგრეთვე ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში 2013 წლის 1 იანვრისათვის მოქმედი ნორმატიული აქტები მოქმედებს ამ კანონით გათვალისწინებული შესაბამისი სტანდარტების გამოყენების ვალდებულების ძალაში შესვლამდე.

- „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“ საქართველოს კანონში აღნიშნული ბუღალტრული აღრიცხვის დროებითი სტანდარტები მოქმედებს 2015 წლის 1 იანვრამდე.

- ფინანსური ანგარიშგების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS) შესაბამისად მომზადება სავალდებულოა 2015 წლის 1 იანვრიდან, თუ საქართველოს კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. ამასთანავე, 2015 წლის 1 იანვრამდე სუბიექტს უფლება აქვს, გამოიყენოს ეს სტანდარტები.

- ფინანსური ანგარიშგების მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS for SMEs) შესაბამისად მომზადება

სავალდებულოა 2015 წლის 1 იანვრიდან, თუ საქართველოს კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. ამასთანავე, 2015 წლის 1 იანვრამდე სუბიექტს უფლება აქვს, გამოიყენოს ეს სტანდარტები.

• 2013 წლის 1 იანვრიდან ძალადაკარგულად გამოცხადდა:

ა) საქართველოს 1995 წლის 7 თებერვლის კანონი „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ (საქართველოს პარლამენტის უწყებები, 1994–1995, №№23–26, მუხ. 496);

ბ) საქართველოს 1999 წლის 5 თებერვლის კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“ (საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №4(11), 1999 წელი, მუხ. 18);

გ) საქართველოს პარლამენტის 1995 წლის 30 ივნისის დადგენილება „საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს შესახებ“ (საქართველოს პარლამენტის უწყებები, 1994–1995, №№27–30, მუხ. 656);

დ) საქართველოს პარლამენტის 1999 წლის 19 მარტის დადგენილება „საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის შესახებ“ (საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, №16(23), 1999 წელი, მუხ. 239).

თავი 1. დივიდენდის აღრიცხვა და დაბეგვრა

1.1. დივიდენდის აღრიცხვა

ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისათვის დივიდენდი განიმარტება ბასს 18(5.გ)-ით. კერძოდ: დივიდენდები არის კაპიტალის მესაკუთრეებზე მოგების განაწილება, საკუთარ კაპიტალში ინვესტირებული წილის პროპორციულად, კაპიტალის კლასის მიხედვით.

დივიდენდების აღიარება ხდება მაშინ, როგორც კი ძალაში შევა აქციონერის/მოწილის უფლება დივიდენდის მიღების შესახებ. დივიდენდის სახით მისაღები/მიღებული შემოსავლების აღსარიცხავად გამოიყენება ანგარიშები N1810 „მისაღები დივიდენდები“ და N8120 „დივიდენდები“. საანგარიშგებო პერიოდში მისაღები დივიდენდის დარიცხვაზე შედგება გატარება:

დებეტი	კრედიტი
ანგ. N1810 „მისაღები დივიდენდები“	ანგ. N8120 „დივიდენდები“

დივიდენდების სახით მიღებული შემოსავლები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს დაიხურება მოგება-ზარალის ანგარიშთან კორესპონდენციით:

დებეტი	კრედიტი
ანგ. N8120 „დივიდენდები“	ანგ. N5330 „საანგარიშო პერიოდის მოგება-ზარალი“

გასაცემი დივიდენდების აღრიცხვისათვის გამოიყენება ანგარიში N3420 „გადასახდელი დივიდენდები“. N3420 ანგარიშზე აისახება პარტნიორთა (აქციონერთა) კრების გადაწყვეტილებით განაწილებული დივიდენდები. ერთი პარტნიორის შემთხვევაში გადაწყვეტილება მიიღება ერთპიროვნულად. პარტნიორების მიერ დივიდენდები დაერიცხება გადაწყვეტილების მიღებისთანავე მიუხედავად იმისა, ფაქტობრივად როდის მოხდება დივიდენდის გაცემა.

მაგალითი 1:

საწარმოს ჰყავს ორი პარტნიორი A და B, რომლებიც თანაბრად ფლობენ წილებს (ანუ თითოეულის წილია 50%) და პარტნიორთა კრებამ მიიღო გადაწყვეტილება გაუნაწილებელი მოგებიდან 40 000 ლარის დივიდენდებად განაწილების შესახებ. მოცემულ შემთხვევაში გასაცემი დივიდენდების დარიცხვაზე შედგება გატარება:

დებეტი	კრედიტი
ანგ. N5310 „გაუნაწილებელი მოგება“ – 40 000 ლარი	ანგ. N3420 01 „A-სთვის გადასახდელი დივიდენდი“ - 20 000 ლარი ანგ. N3420 02 „B-სთვის გადასახდელი დივიდენდი“ - 20 000 ლარი

გადასახდელი დივიდენდების ანგარიშები დაიხურება პარტნიორებზე თანხის გაცემით და გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავებით, რაზეც შედგება გატარება:

დებეტი	კრედიტი
ანგ. N3420 01 - 20 000 ლარი	ანგ. N1110 - 19 000 ლარი ანგ. N3320 01 „გადასახადი დივიდენდიდან" - 1000 ლარი
ანგ. N3420 02 - 20 000 ლარი	ანგ. N1110 - 19 000 ლარი ანგ. N3320 02 „გადასახადი დივიდენდიდან" - 1000 ლარი

1.2. დივიდენდის დაბეგვრა

საგადასახადო მიზნებისათვის დივიდენდს და მისი დაბეგვრის საკითხებს არეგულირებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შემდეგი მუხლები: 8.12, 15.2.ზ, 81.1.ვ.გ, 102.1.ზ,104.1.ვ, 130, 134, 150.1.გ, 152.5, 152.7.გ, 154.1.ზ, ასევე საქართველოს მთავრობის მიერ სხვადასხვა ქვეყანასთან დადებული და საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული "შემოსავლებსა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ" შეთანხმებები, ხელშეკრულებები, კონვენციები, ოქმები (შემდგომში - საგადასახადო კონვენცია).

ქვეყნების ჩამონათვალი, რომლებთანაც საქართველოს მთავრობას დადებული აქვს შეთანხმებები (კონვენციები) „შემოსავლებსა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ", წარმოდგენილია წიგნის ბოლოს №1 დანართში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით (მუხლი 8.12), დივიდენდი არის აქციონერის/მოწილის მიერ აქციებიდან ან უფლებებიდან (წილებიდან) მიღებული (მათ შორის, პრივილეგირებული აქციებიდან პროცენტის სახით მიღებული) ნებისმიერი შემოსავალი, რომელიც მიიღება მოგების

განაწილების შედეგად და რომელსაც იურიდიული პირი უნაწილებს აქციონერებს/მოწილეებს, კაპიტალში მათი კუთვნილი აქციების/უფლებების პროპორციულად ან პროპორციის დაცვის გარეშე. ამასთანავე, დივიდენდს არ მიეკუთვნება:

ა) იურიდიული პირის ლიკვიდაციისას ან აქციის/წილის გამოსყიდვისას ფულადი ან ნატურალური ფორმით განხორციელებული გადახდა (განაცემი), რომელიც არ აღემატება კაპიტალში (საწესდებოსა და საემისიოში) აქციონერის/მოწილის მიერ განხორციელებული შენატანის ოდენობის ფარგლებს;

ბ) იურიდიული პირის აქციონერზე/მოწილეზე განხორციელებული გადახდა ამავე იურიდიული პირის აქციის/წილის საკუთრებაში გადაცემით.

განმარტებიდან გამომდინარე, დივიდენდი შეიძლება იყოს:

- იურიდიული პირის მოგების განაწილების შედეგად აქციონერის/მოწილის მიერ მიღებული შემოსავალი;
- იურიდიული პირის ლიკვიდაციისას აქციონერის/მოწილის მიერ ამ იურიდიული პირის კაპიტალში (საწესდებოსა და საემისიოში) განხოციელებული შენატანის ღირებულების ზევით მიღებული ნამეტი შემოსავალი;
- იურიდიული პირის მიერ აქციის/წილის გამოსყიდვისას ფულადი ან ნატურალური ფორმით განხორციელებული გადახდა (განაცემი), რომელიც აღემატება კაპიტალში (საწესდებოსა და საემისიოში) აქციონერის/მოწილის მიერ განხორციელებული შენატანის ოდენობის ფარგლებს.

განვიხილოთ თითოეული მათგანი.

დივიდენდი, როგორც მოგების განაწილებით მიღებული შემოსავალი:

"მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის მე-8 მუხლის შესაბამისად, "შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებაში და სააქციო საზოგადოებაში პარტნიორთა კრების გადაწყვეტილებით შეიძლება დადგინდეს წლიური და შუალედური მოგების დივიდენდების სახით განაწილება."

დივიდენდის, როგორც მოგების განაწილებით მიღებული შემოსავლის, განსაზღვრისას გასათვალისწინებელია, რომ შუალედური მოგების დივიდენდების სახით გაცემული თანხები, სამეურნეო წლის შედეგების მიხედვით, საგადასახადო მიზნებისათვის შეიძლება ვერ დაკვალიფიცირდეს, როგორც "დივიდენდი". ასეთ შემთხვევაში, თუ საწარმომ მიიღო გადაწყვეტილება თანხების დაბრუნების შესახებ და შესაბამისად არ ხდება ამ თანხებით საწარმოს კაპიტალში დამფუძნებელთა შენატანების ოდენობის შემცირება, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-4 და მე-9 ნაწილის ნორმებიდან გამომდინარე, დაბრუნების თარიღამდე აღნიშნული განაცემი ჩაითვლება პარტნიორზე გაცემულ უპროცენტო სესხად, ხოლო თანხის დაუბრუნებლობის შემთხვევაში - თანხის მიმღები პარტნიორის შემოსავლად (რომელიც გაცემის მომენტში დაიბეგრა როგორც დივიდენდი), მაგრამ არა ხელფასის სახით განაცემად, თუნდაც ეს პარტნიორი იყოს თანხის გამცემ პირში დაქირავებით მომუშავე, რადგან ხელფასად საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის იწოდება დაქირავებით მომუშავე ფიზიკური პირის მიერ შრომითი ურთიერთობების ფარგლებში შესრულებული სამუშაოსათვის მიღებუ-

ლი ანაზღაურება (სსკ-ის მე-12 მუხლის მე-2 ნაწილი), ზემოაღნიშნული თანხა კი არ წარმოადგენს ასეთ ანაზღაურებას.

დივიდენდების დაბეგვრისას, გადასახადის გადამხდელმა, რომელიც გასცემს დივიდენდს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, უნდა გამოიყენოს იმ პერიოდში მოქმედი გადასახადის განაკვეთი, რომელ პერიოდშიც ხდება დივიდენდის ფაქტობრივი გაცემა. მაგალითად, 2007-2008 წლებში დივიდენდზე განაკვეთი შეადგენდა 10%-ს, 2009 წელს - 7,5%-ს, ხოლო 2010 წლიდან შეადგენს 5%-ს.

<u>მაგალითი 2:</u>

საქართველოს საწარმომ პარტნიორებზე 2012 წელს გასცა 2008 წელს წარმოქმნილი და განაწილებული 100 000 ლარის დივიდენდი. მოცემულ შემთხვევაში, დივიდენდი დაიბეგრება 2012 წელს მოქმედი განაკვეთით (5%) იმის მიუხედავად, რომ დივიდენდის წარმოქმნისა და განაწილების (დარიცხვის) წელს, ანუ 2008 წელს დივიდენდი იბეგრებოდა 10%-იანი განაკვეთით.

<u>მაგალითი 3:</u>

სააქციო საზოგადოებამ 2012 წლის 15 ივლისს დივიდენდების სახით გაანაწილა 2012 წლის ექვსი თვის შედეგების მიხედვით მიღებული 100000 ლარის მოგება. სააქციო საზოგადოების აქციათა 80 პროცენტის მფლობელია საქართველოს საწარმო, ხოლო დანარჩენი აქციების მფლობელები არიან არადაქირავებული რეზიდენტი ფიზიკური პირები. საზოგადოებამ გადახდის წყაროსთან არ დააკავა და არ ასახა რეზიდენტ ფიზიკურ პირებზე გაცემული დივიდენდები, ხოლო აღნიშნულმა ფიზიკურმა პირებმა დივიდენდის სახით მიღებული შემოსავლები არ დაადეკლარირეს. მოცემულ შემთხვევაში:

• *რეზიდენტ ფიზიკურ პირებთან მიმართებაში სააქციო საზოგადოებას წარმოეშობა გადახდის წყაროსთან გაცემულ დივიდენდებზე გადასახადის დაკავების და ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება;*

• *რეზიდენტ ფიზიკურ პირებს გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას დაქვემდებარებულ შემოსავალზე საშემოსავლო გადასახადის დეკლარირების ვალდებულება არ წარმოეშობათ.*

მაგალითი 4:

სააქციო საზოგადოებამ, რომელშიც აქციათა 60%-ის მფლობელია საქართველოს საწარმო, ხოლო დანარჩენი 40%-ის - ფიზიკური პირები, 2011 წლის ექვსი თვის შედეგების მიხედვით დივიდენდების სახით გაანაწილა 50000 ლარი. ფიზიკურ პირებზე გაცემული 20000 ლარი (50000x40%) დაიბეგრა გადახდის წყაროსთან. სამეურნეო წლის შედეგების მიხედვით სააქციო საზოგადოების დივიდენდებად გასანაწილებელმა მოგებამ შეადგინა 53500 ლარი. მოცემულ შემთხვევაში, რადგან ექვსი თვის შედეგების მიხედვით დივიდენდების სახით 50000 ლარი უკვე გაცემულია, სააქციო საზოგადოებას დივიდენდის სახით შეუძლია გაანაწილოს დამატებით 3500 ლარი (53500–50000).

მაგალითი 5:

2011 წლამდე დადგენილი წესით საწარმოს მიერ დივიდენდების სახით სსკ-ის ძველი 195(1)-ე მუხლით გათვალისწინებულ ფიზიკურ პირებზე 281(36)-ე მუხლის მოთხოვნების დაცვით განაწილებულია შუალედური მოგება (წილის პროპორციულად ან პროპორციის გარეშე). გაცემული თანხები დაბეგრილია გადახდის წყაროსთან. წლიური შედეგებით დადგინდა, რომ საწარმოს მოგება არ მიუღია და შესაბამისად განაწილებული თანხები ვერ დაკვალიფიცირდა, როგორც დივიდენდი. მიუხედავად იმისა, რომ პარტნიორს მხოლოდ დივიდენდის მიღების უფლება აქვს, დოკუმენტურად

დასტურდება, რომ ზედმეტად გაცემული დივიდენდის თანხები არ ბრუნდება და, ამასთან, არ დასტურდება საწარმოს კაპიტალის შემცირება (წილის მფლობელის მიერ კაპიტალის გატანა). მოცემულ შემთხვევაში:

- შუალედური მოგების დივიდენდების სახით განაწილება შესაძლებელია;
- დაუბრუნებელი თანხა თავისი შინაარსით პარტნიორისათვის გაცემის თარიღიდან საგადასახადო მიზნებისათვის ჩაითვლება საწარმოსაგან მიღებულ შემოსავლად;
- შემოსავლის გამცემს საგადასახადო აგენტის ვალდებულება არ დაეკისრება რეზიდენტ ფიზიკურ პირთან მიმართებაში;
- წყაროსთან დაკავებული დივიდენდის დეკლარირებული თანხა ეჭვემდებარება შემცირებას;
- თუ პარტნიორი იმავდროულად დაქირავებული პირია, აღნიშნული განაცემი არ კვალიფიცირდება ხელფასად და გამოსაქვით ბარუს არ წარმოადგენს;
- დაუბრუნებელ თანხაზე პარტნიორს უნდა დაერიცხოს კუთვნილი საშემოსავლო გადასახადი;
- პარტნიორი დეკლარაციის წარუდგენლობის შემთხვევაში დაჯარიმდება სსკ-ის 274-ე მუხლით;
- თუ პარტნიორს დეკლარაცია წარდგენილი აქვს, დეკლარაციაში გადასახადის შემცირების შემთხვევაში დაჯარიმდება სსკ-ის 275-ე (ან მე. 132-ე) მუხლით.

მაგალითი 6:

2011 წლამდე დადგენილი წესით საწარმოს მიერ დივიდენდების სახით სსკ-ის ძველი 195(1)-ე მუხლით გათვალისწინებულ ფიზიკურ პირებზე 281(36)-ე მუხლის მოთხოვნების დაცვით განაწილებულია შუალედური მოგება (წილის პროპორციულად ან პროპორციის გარეშე). გაცემული თანხები დაბეგრილია გადახდის წყაროსთან. წლიური შედეგებით დადგინდა, რომ საწარმოს მოგება არ მიუღია და შესაბამისად

განაწილებული თანხები ვერ დაკვალიფიცირდა, როგორც დივიდენდი. ვინაიდან პარტნიორს მხოლოდ დივიდენდის მიღების უფლება აქვს, მიღებულია გადაწყვეტილება თანხების საწარმოსათვის დაბრუნების თაობაზე. მოცემულ შემთხვევაში:

- შუალედური მოგების დივიდენდების სახით განაწილება შესაძლებელია;
- დაუბრუნებელი თანხა თავისი შინაარსით საწარმოსათვის გაცემის თარიღიდან საგადასახადო მიზნებისათვის ჩაითვლება უპროცენტოდ გაცემულ სესხად;
- დასაბრუნებელი თანხა თავისი შინაარსით პარტნიორისათვის გაცემის თარიღიდან საგადასახადო მიზნებისათვის ჩაითვლება უპროცენტო სესხის მიღებად;
- საწარმოს საგადასახადო აგენტის ვალდებულება პარტნიორთან მიმართებაში არ დაეკისრება;
- წყაროსთან დაკავებული დივიდენდის დეკლარირებული თანხა ექვემდებარება შემცირებას;
- თუ პარტნიორი იმავდროულად დაქირავებული პირია, აღნიშნული განაცემი არ კვალიფიცირდება ხელფასად და გამოსაქვით ხარჯს არ წარმოადგენს;
- თანხის ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენების შემთხვევაში, პარტნიორს უფლება აქვს გამოქვითოს მის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები;
- სესხის საბაზრო პროცენტით გაიზრდება საწარმოს ერთობლივი შემოსავალი და მოგების გადასახადის შემცირების შემთხვევაში იგი დაჯარიმდება სსკ-ის 275-ე (ან ძვ. 132-ე) მუხლით;
- პარტნიორს სარგებელზე უნდა დაერიცხოს კუთვნილი გადასახადი სსკ-ის 167-ე (ძვ.) მუხლით გათვალისწინებული განაკვეთით;
- პარტნიორი დეკლარაციის წარუდგენლობის შემთხვევაში დაჯარიმდება სსკ-ის 274-ე მუხლით;

- *თუ პარტნიორს დეკლარაცია წარდგენილი აქვს, მაშინ დეკლარაციაში გადასახადის შემცირების შემთხვევაში იგი დაჯარიმდება სსკ-ის 275-ე (ან ძვ. 132-ე) მუხლით.*

<u>მაგალითი 7:</u>

2011 წელს დადგენილი წესით საწარმოს მიერ დივიდენდების სახით სსკ-ის ძველი 130(1)-ე მუხლით გათვალისწინებულ ფიზიკურ პირებზე განაწილებულია შუალედური მოგება (წილის პროპორციულად ან პროპორციის გარეშე). გაცემული თანხები დაბეგრილია გადახდის წყაროსთან. წლიური შედეგებით დადგინდა, რომ საწარმოს მოგება არ მიულია და შესაბამისად განაწილებული თანხები ვერ დაკვალიფიცირდა, როგორც დივიდენდი. მიუხედავად იმისა, რომ პარტნიორს მხოლოდ დივიდენდის მიღების უფლება აქვს, დოკუმენტურად დასტურდება, რომ ზედმეტად გაცემული დივიდენდის თანხები არ ბრუნდება და, ამასთან, არ დასტურდება საწარმოს კაპიტალის შემცირება (წილის მფლობელის მიერ კაპიტალის გატანა). მოცემულ შემთხვევაში:

- *შუალედური მოგების დივიდენდების სახით განაწილება შესაძლებელია;*
- *დაუბრუნებელი თანხა თავისი შინაარსით საწარმოსათვის გაცემის თარიღიდან საგადასახადო მიზნებისათვის ჩაითვლება საწარმოსაგან მიღებულ შემოსავლად;*
- *შემოსავლის გამცემი ვალდებულია გადახდის წყაროსთან დააკავოს საშემოსავლო გადასახადი სსკ-ის 154-ე მუხლის პირველი ნაწილის "მ" ქვეპუნქტის შესაბამისად, ამასთან, თუ პარტნიორი გადასახადის გადამხდელის მოწმობის მქონე ფიზიკური პირია, შემოსავლის გამცემს გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავების ვალდებულება არ დაეკისრება;*
- *წყაროსთან დაკავებული დივიდენდის დეკლარირებული თანხა ექვემდებარება შემცირებას;*
- *პარტნიორის დაუბრუნებელ თანხაზე საწარმოს უნდა დაერიცხოს გადახდის წყაროსთან დასაკავებელი გადასახადი;*

• საწარმო დაჯარიმდება დეკლარაციაში გადასახადის შემცირების შემთხვევაში სსკ-ის 275-ე მუხლით.

მაგალითი 8:

სააქციო საზოგადოებამ, რომელშიც აქციათა 60%-ის მფლობელია საქართველოს საწარმო, ხოლო დანარჩენი 40%-ის - ფიზიკური პირები, 2011 წლის ექვსი თვის შედეგების მიხედვით დივიდენდების სახით გაანაწილა 50000 ლარი. ფიზიკურ პირებზე გაცემული 20000 ლარი (50000x40%) დაიბეგრა გადახდის წყაროსთან 1000 ლარით (20000x5%). 2011 წლის შედეგების მიხედვით სააქციო საზოგადოების გასანაწილებელმა მოგებამ შეადგინა 29000 ლარი. სააქციო საზოგადოების საერთო კრებამ მიიღო გადაწყვეტილება შუალედური მოგების დივიდენდების სახით ზედმეტად განაწილებული თანხის - 21000 ლარის (ფიზიკური პირებიდან 8400 ლარის და იურიდიული პირებიდან 12600 ლარის) საზოგადოებისათვის დაბრუნების თაობაზე. აღნიშნული თანხები დაბრუნებულია, რაც დასტურდება საწარმოს საღრიცხვო ჩანაწერებით. მოცემულ შემთხვევაში:

• შუალედური მოგების დივიდენდების სახით განაწილება შესაძლებელია;

• რადგან ექვსი თვის შედეგების მიხედვით დივიდენდების სახით აქციონერებზე გაცემული თანხა (50000 ლარი) აღემატება წლიური შედეგების მიხედვით გასანაწილებელ მოგებას (29000 ლარი), სხვაობა 21000 ლარი (50000–29000) დივიდენდად ვერ დაკვალიფიცირდება;

• დასაბრუნებელი თანხა 21000 ლარი თავისი შინაარსით საწარმოსათვის გაცემის თარიღიდან დაბრუნების თარიღამდე საგადასახადო მიზნებისათვის ჩაითვლება უპროცენტოდ გაცემულ სესხად;

• დასაბრუნებელი თანხა 21000 ლარი თავისი შინაარსით პარტნიორებისთვის გაცემის თარიღიდან დაბრუნების თარიღამდე საგადასახადო მიზნებისათვის ჩაითვლება უპროცენტო სესხის მიღებად;

• საწარმოს საგადასახადო აგენტის ვალდებულება პარტნიორთან მიმართებაში არ დაეკისრება;

• შუალედური მოგების განაწილების შედეგად დივიდენდების სახით განაცემებზე გადახდის წყაროსთან დაკავებული გადასახადის თანხა 1000 ლარი დაექვემდებარება შემცირებას 420 ლარით (21000 x 40%x5%=420);

• თუ პარტნიორი იმავდროულად დაქირავებული პირია, აღნიშნული განაცემი არ კვალიფიცირდება ხელფასად და გამოსაქვით ხარჯს არ წარმოადგენს;

• თანხის ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენების შემთხვევაში, პარტნიორს უფლება აქვს გამოქვითოს მის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები;

• სესხის სახაზრო პროცენტით გაიზრდება საწარმოს ერთობლივი შემოსავალი და მოგების გადასახადის შემცირების შემთხვევაში იგი დაჯარიმდება სსკ-ის 275-ე მუხლით;

• პარტნიორს სარგებელზე უნდა დაერიცხოს კუთვნილი გადასახადი სსკ-ის 81-ე მუხლით გათვალისწინებული განაკვეთით;

• პარტნიორი დეკლარაციაში გადასახადის შემცირების შემთხვევაში დაჯარიმდება სსკ-ის 275-ე მუხლით.

დივიდენდის განმარტებიდან გამომდინარე, შემოსავალი, რომელიც პარტნიორების მიერ მიიღება იურიდიული პირის მოგების განაწილების შედეგად, თუნდაც ეს განაწილება მოხდეს ამ პირის კაპიტალში პარტნიორთა კუთვნილი აქციების/უფლებების პროპორციის დაცვის გარეშე, წარმოადგენს დივიდენდს. ამასთან, თუ არ არსებობს ხელშეკრულება პარტნიორებს შორის დივიდენდების კუთვნილი აქციების/უფლებების პროპორციის დაცვის გარეშე განაწილების თაობაზე, ჩაითვლება, რომ იურიდიული პირის მიერ დივიდენდები განაწილებულია ამ პირის

კაპიტალში პარტნიორთა კუთვნილი აქციების/უფლებების პროპორციის შესაბამისად.

მაგალითი 9:

საწარმოს ჰყავს ორი პარტნიორი: ფიზიკური და იურიდიული პირი, თითოეულის წილი თანაბარია და შეადგენს 50%-ს. სამეურნეო წლის დასაწყისში პარტნიორებმა დადეს ხელშეკრულება, რომ დივიდენდები მათ შორის განაწილდება თავდაპირველი წილობრივი პროპორციის დაცვის გარეშე შემდეგნაირად: 30% ფიზიკურ პირს და 70% იურიდიულ პირს. წლიური შედეგების მიხედვით საწარმომ დივიდენდებად გასცა 100000 ლარი, მათ შორის ფიზიკურ პირზე 30000 ლარი და იურიდიულ პირზე 70000 ლარი. მოცემულ შემთხვევაში:

ა) პარტნიორ ფიზიკურ პირზე გასაცემი დივიდენდი 30000 ლარი ექვემდებარება გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას;

ბ) პარტნიორ იურიდიულ პირზე გასაცემი დივიდენდი 70000 ლარი გაცემის წყაროსთან დაბეგვრას არ ექვემდებარება და დივიდენდის მიმღები პირის ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება.

მაგალითი 10:

საწარმოს ჰყავს ორი პარტნიორი: ფიზიკური და იურიდიული პირი, თითოეულის წილი თანაბარია და შეადგენს 50%-ს. პარტნიორებს არა აქვთ დადებული ხელშეკრულება დივიდენდების თავდაპირველი წილობრივი პროპორციის დაცვის გარეშე განაწილების შესახებ. წლიური შედეგების მიხედვით საწარმომ დივიდენდებად გასცა 100000 ლარი, მათ შორის ფიზიკურ პირზე 30000 ლარი და იურიდიულ პირზე 70000 ლარი. აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოების არსებობისას ჩაითვლება, რომ:

ა) პარტნიორებს შორის დივიდენდები განაწილდა საწარმოს კაპიტალში მათი კუთვნილი წილის შესაბამისად, ანუ თითოეულზე 50000 ლარი, ამასთან, პარტნიორ ფიზიკურ პირს

დივიდენდი დაებეგრება გადახდის წყაროსთან, ხოლო პარტნიორ იურიდიულ პირს დივიდენდი არ დაებეგრება გადახდის წყაროსთან და ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაერთვება;

ბ) პარტნიორმა ფიზიკურმა პირმა გადახდის წყაროსთან დაბეგრილი 20%-იანი წილის (20000 ლარის) შესატყვისი თანხა, ანუ 19000 ლარი (20000 – (20000x5%=1000)) გადასცა პარტნიორ იურიდიულ პირს;

გ) პარტნიორმა იურიდიულმა პირმა პარტნიორი ფიზიკური პირისაგან სარგებლის სახით მიიღო 19000 ლარი, რომელიც ექვემდებარება მის ერთობლივ შემოსავალში ჩართვას.

<u>დივიდენდი, როგორც იურიდიული პირის ლიკვიდაციისას ქონების განაწილებით მიღებული ნამეტი შემოსავალი:</u>

"მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის მე-5 პუნქტის შესაბამისად, "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."

საემისიო კაპიტალი არის "სხვაობა საწარმოს მიერ აქციების პირველადი განთავსებიდან მიღებულ ან მისაღებ თანხასა და ამ აქციების ჯამურ ნომინალურ ღირებულებას შორის, აგრეთვე სამეწარმეო საზოგადოების დაფუძნებისას არაფულადი შესატანის ღირებულების მეტობა დათქმულ თანხაზე" (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მუხლი 8.26).

იურიდიული პირის ლიკვიდაციისას ლიკვიდატორმა პარტნიორს აქციის/წილის სანაცვლოდ შეიძლება გადასცეს

იურიდიული პირის საკუთრებაში არსებული ქონება. თუ ასეთი გადაცემისას პარტნიორს უბრუნდება იურიდიული პირის კაპიტალში (საწესდებოსა და საემისიოში) შეტანილი ქონება, რომლის საბაზრო ღირებულება ლიკვიდაციის მომენტისათვის აღემატება კაპიტალში შეტანისას დაფიქსირებულ ღირებულებას, მაშინ ამ ქონების ნამეტი ღირებულება ჩაითვლება პარტნიორზე გაცემულ დივიდენდად (სსკ-ის მე-8 მუხლის მე-12 ნაწილის "ა" ქვეპუნქტიდან გამომდინარე).

<u>მაგალითი 11:</u>

შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებას ლიკვიდაციის მომენტისათვის გასანაწილებელი დარჩა საბაზრო ღირებულებით 300000 ლარის ქონება, მათ შორის 100000 ლარის უძრავი ქონება წარმოადგენს საზოგადოების კაპიტალში დამფუძნებელი ფიზიკური პირის "დავითის" მიერ შეტანილ ქონებას, რომლის ღირებულება შეტანის მომენტშიც 100000 ლარი იყო, ხოლო 200000 ლარის უძრავი ქონება წარმოიშვა ეკონომიკური საქმიანობის პერიოდში. აქედან, "დავითს" წილის შესაბამისად გადაეცა 100000 ლარის უძრავი ქონება, ხოლო 200000 ლარის უძრავი ქონება გადაეცა დამფუძნებელ ფიზიკურ პირს "ალექსანდრეს", რომლის შენატანი საზოგადოების კაპიტალში იყო 50000 ლარის მომსახურება. მოცემულ შემთხვევაში:

- *"დავითისთვის" გადაცემული ქონება არ განიხილება დივიდენდად, რამდენადაც იგი არ აღემატება მის მიერ იურიდიული პირის კაპიტალში განხორციელებული შენატანის ღირებულებას;*
- *"ალექსანდრესთვის" გადაცემული ქონების ის ღირებულება, რომელიც აღემატება "ალექსანდრეს" მიერ იურიდიული პირის კაპიტალში განხორციელებული შენატანის ღირებულებას, ანუ 150000 ლარი (200000-50000) განიხილება დივიდენდად და ექვემდებარება დაბეგვრას გადახდის წყაროსთან.*

მაგალითი 12:

საწარმომ კაპიტალში შენატანის ოდენობით 100%-იანი წილის მფლობელ პარტნიორზე გასცა სესხი სამაზრობე დაბალი წლიური საპროცენტო განაკვეთით და მოთხოვნებში ასახა როგორც ძირითადი თანხა, ასევე მისაღები პროცენტი. მოგების გადასახადის მიზნებისათვის შემოსავალში აიღო გაცემულ სესხზე დარიცხული პროცენტის თანხა შესაბამისი პერიოდების მიხედვით სამაზრო საპროცენტო განაკვეთით და მოახდინა დეკლარირება. საწარმომ ისე შეწყვიტა ეკონომიკური საქმიანობა და პარტნიორმა ისე გადაწყვიტა საწარმოს ლიკვიდაცია, რომ საწარმოს მოთხოვნა პარტნიორის მიმართ არ გაუუქმებია და არ წარუდგენია "გადახდის წყაროსთან დაკავებული გადასახადის დეკლარაცია". აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოების არსებობისას:

ა) საწარმოს ლიკვიდაციის თაობაზე გადაწყვეტილების მიღების მომენტში დივიდენდად უნდა განეხილა სხვაობა მოთხოვნებში დაფიქსირებულ თანხასა (ძირ თანხას+პროცენტის თანხა) და პარტნიორის მიერ კაპიტალში შენატანის ოდენობას შორის და დაებეგრა გადახდის წყაროსთან;

ბ) საწარმოს უნდა დაერიცხოს გადახდის წყაროსთან დასაკავებელი გადასახადი (დივიდენდი);

გ) საწარმო დაჯარიმდება "გადახდის წყაროსთან დაკავებული გადასახადის დეკლარაციაში" გადასახადის შემცირების შემთხვევაში სსკ-ის 275-ე (ძე. 132-ე) მუხლით.

მაგალითი 13:

დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული საწარმოს დამფუძნებელია 6 ფიზიკური პირი. კაპიტალში ქონებრივი შენატანია - თანასაკუთრებაში არსებული მიწის ნაკვეთი, რომელიც შეფასებულია დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ 40000 ლარად. მიღებულია გადაწყვეტილება საწარმოს ლიკვიდაციის შესახებ დაფუძნებიდან 1 წლის შემდეგ. ლიკვიდაციისას იგივე

ქონება საბაზრო ღირებულებით - 80000 ლარი - გაიტანა წილის პროპორციულად დამფუძნებელმა ფიზიკურმა პირებმა ისე, რომ საწარმოს მიერ დაბეგვრა/წყაროსთან დაკავება არ მომხდარა. აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოების არსებობისას:

ა) მიწის ნაკვეთის მიწოდება გათავისუფლებულია დღგ-ისაგან;

ბ) მიწის ნაკვეთის გადაცემა მოგების გადასახადის მიზნებისათვის საწარმოს ჩაეთვლება მიწოდებად საბაზრო ფასით. შესაბამისად, უნდა დაზუსტდეს საწარმოს დასაბეგრი მოგება (ნამეტი თანხა (80000-40000) ჩაირთვება ერთობლივ შემოსავალში) და დღგ-ის პროპორციული ჩათვლები, გათავისუფლებული მიწოდების გათვალისწინებით;

გ) იგივე ქონების (შენატანის) უკან დაბრუნება არ ჩაითვლება დივიდენდად და საწარმოს დამფუძნებელ ფიზიკურ პირთა მიმართ წყაროსთან დაკავების ვალდებულება არ წარმოიშობა;

დ) წილის პროპორციულად ფიზიკურ პირთა ნამეტი (80000-40000) არ თავისუფლდება საშემოსავლო გადასახადისაგან (სსკ-ის 82-ე (პუნ.168-ე) მუხლი) და ფიზიკური პირების მიერ დეკლარირებას ექვემდებარება დამოუკიდებლად.

<u>დივიდენდი, როგორც აქციების გამოსყიდვით მიღებული ნამეტი შემოსავალი:</u>

აქციონერს უფლება აქვს, "მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის 53[1] მუხლით დადგენილი წესით, საზოგადოებას მოსთხოვოს თავისი აქციების შეფასება და გამოსყიდვა, თუ მან საერთო კრებაზე მხარი არ დაუჭირა ისეთ გადაწყვეტილებას, რომელიც არსებითად ლახავს აქციონერის უფლებებს, ან ეხება საწარმოს რეორგანიზაციას.

საწარმოს მიერ თავისი აქციების გამოსყიდვის, აგრეთვე პარტნიორის მიერ საწარმოდან წილის გატანის შემთხვევებში პარტნიორის მიერ შენატანის ოდენობის ზევით მიღებული ნამეტი შემოსავალი განიხილება დივიდენდად.

მაგალითი 14:

სააქციო საზოგადოებამ აქციონერის საკუთრებაში არსებული 100000 ლარის (ნომინალური ღირებულებით) აქციები გამოისყიდა 123756 ლარად (სამაზრო ფასი), რის შედეგად აქციონერმა მიიღო 23756 ლარის ნამეტი შემოსავალი. ამასთან, სააქციო საზოგადოებამ საანგარიშო წელი დაამთავრა მოგებით. მოცემულ შემთხვევაში:

- *ნამეტი შემოსავალი განიხილება აქციონერის მიერ მიღებულ დივიდენდად;*
- *თუ აქციონერი ფიზიკური პირია, დივიდენდი დაიბეგრება გადახდის წყაროსთან.*
- *თუ აქციონერი "მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის პირველი პუნქტით განსაზღვრული იურიდიული პირია, დივიდენდი გადახდის წყაროსთან არ დაიბეგრება და დივიდენდების მიმღები იურიდიული პირის მიერ ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება.*

დივიდენდის განმარტებიდან გამომდინარე, დივიდენდად არ განიხილება აქციონერის მიერ აქციების გასხვისებით მიღებული ნამეტი შემოსავალი.

მაგალითი 15:

სააქციო საზოგადოების ჩვეულებრივი აქციების მფლობელია რეზიდენტი ფიზიკური პირი. აქციონერმა კუთვნილი აქციები გაასხვისა (გაყიდა) სხვა პირზე. მოცემულ შემთხვევაში,

აქციონერის მიერ აქციების გასხვისებით მიღებული ნამეტი შემოსავალი არ განიხილება დივიდენდად და დაიბეგრება ნამეტის მიმღებთან საშემოსავლო გადასახადით საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით.

როდესაც იურიდიული პირის პარტნიორს ამ იურიდიული პირის კაპიტალის გაზრდის გარეშე, აქციების დანაწევრების, დაყოფის ან სხვა გარემოებების გამო, რომლითაც ხდება მხოლოდ ერთეული აქციის ნომინალური ღირებულების კლება, საკუთრებაში გადაეცემა ამავე იურიდიული პირის დამატებითი აქციები, აღნიშნული გადახდა არ უნდა იქნეს განხილული დივიდენდად. ასევე არ განიხილება დივიდენდად იურიდიული პირის მიერ პარტნიორისათვის დივიდენდის, ხელფასის, საქონლის მიწოდების/გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ ფულადი ან ნატურალური ფორმით განხორციელებული გადახდა/განაცემი და დაიბეგრება გადახდის წყაროსთან გაცემის/გადაცემის მომენტში.

<u>მაგალითი 16:</u>

აქციონერს გააჩნია 100 ცალი აქცია, 1 აქციის ნომინალური ღირებულებით 100 ლარი, ანუ სულ 10 000 ლარის აქციები. სააქციო საზოგადოებამ გადაწყვიტა 1 აქციის ნომინალური ღირებულების 10 ლარამდე შემცირება დამატებითი აქციების გამოშვების ხარჯზე. აქციონერს დამატებით გადაეცა 900 ცალი აქცია, რის შედეგადაც აქციონერის საკუთრებაში არსებული აქციების რაოდენობამ შეადგინა 1000 ცალი (100+900=1000 ცალი აქცია, 1 აქციის ნომინალური ღირებულებით 10 ლარი). მოცემულ შემთხვევაში, სააქციო საზოგადოების მიერ აქციონერისთვის დამატებითი აქციების გადაცემა არ წარმოადგენს დივიდენდს.

მაგალითი 17:

იურიდიული პირის პარტნიორს, რომელიც ასრულებს დირექტორის მოვალეობას, ხელფასის სანაცვლოდ გადაეცა ამავე იურიდიული პირის 50 ცალი აქცია. მოცემულ შემთხვევაში, იურიდიული პირის მიერ პარტნიორისთვის გადაცემული აქციები (ნომინალური ღირებულებით) ჩაითვლება ხელფასად და დაიბეგრება გადახდის წყაროსთან გადაცემის მომენტში.

დივიდენდების დაბეგვრისას შეღავათებით სარგებლობის მიზნით, გასათვალისწინებელია შემდეგი:

- დივიდენდების დარიცხვასთან/აღრიცხვასთან და გადახდასთან დაკავშირებული მომსახურება (ფულადი ან კანონით დაშვებული ნებისმიერი სხვა ფორმით) ფინანსურ ოპერაციას მიეკუთვნება (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მუხლი 15.2.ზ) და გათავისუფლებულია დღგ-ისგან ჩათვლის უფლების გარეშე (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მუხლი 168.2.ა);
- ფასიანი ქაღალდების/წილის მხოლოდ ფლობა დივიდენდების და პროცენტების მიღების მიზნით არ ითვლება ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებად (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მუხლი 82.1.ვ.გ);
- დივიდენდი ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მუხლი 102.1.ზ);
- რეზიდენტი იურიდიული პირისაგან მიღებული დივიდენდი, რეზიდენტი იურიდიული პირის აქციის ან/და იურიდიულ პირში პარტნიორის წილის რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი საშემოსავლო და მოგების გადასახადის მიზნებისათვის საქართველოში არსებული წყაროდან

მიღებულ შემოსავალს განეკუთვნება (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მუხლი 104.1.ვ);

- თუ ხდება იურიდიული პირის ლიკვიდაცია და პარტნიორ იურიდიულ პირს გადაეცემა მისი წილის პროპორციული (შესაბამისი) აქტივი და, ამასთანავე, პარტნიორი იურიდიული პირი ლიკვიდაციამდე ფლობდა 50 პროცენტს ან მეტს ამ იურიდიულ პირში, მაშინ აქტივების განაწილება არ არის დივიდენდი (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მუხლი 150.1.გ);
- რეორგანიზაციის მხარე იურიდიულ პირში წილის განაწილება, რაც წარმოშობს მსგავს უფლებას სხვა იურიდიულ პირში, რომელიც ასევე ამ რეორგანიზაციის მხარეა, არ არის დივიდენდი (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მუხლი 152.5);
- თუ საგადასახადო ორგანო არ დაამტკიცებს, რომ შერწყმის, შეძენის, მიერთების ან გაყოფის ოპერაციის მიზანი არის გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდება, რეორგანიზაცია მოიცავს რეზიდენტი იურიდიული პირის აქტივების 50 პროცენტის და მეტის შეძენას სხვა რეზიდენტი იურიდიული პირის მიერ ხმის უფლების მქონე წილის (აქციების) სანაცვლოდ, დივიდენდებთან მიმართებით პრივილეგირებული უფლების გარეშე (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მუხლი 152.7);
- რეზიდენტ საწარმოს, რომელიც პირს უხდის დივიდენდს, ევალება გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავება, როგორც საგადასახადო აგენტს (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მუხლი 154.1.ზ).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 130-ე მუხლის თანახმად:

"1. რეზიდენტი საწარმოს მიერ ფიზიკური პირისთვის, არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირისთვის ან არარეზიდენტი საწარმოსთვის გადახდილი დივიდენდები იბეგრება გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 5-პროცენტიანი განაკვეთით.

2. „მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის პირველი პუნქტით განსაზღვრული პირების (გარდა ინდივიდუალური საწარმოსი) მიერ მიღებული დივიდენდები გადახდის წყაროსთან არ იბეგრება და დივიდენდების მიმღები საწარმოს მიერ ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება.

3. რეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ მიღებული დივიდენდები, რომლებიც დაიბეგრა გადახდის წყაროსთან, არ ჩაირთვება ამ პირის ერთობლივ შემოსავალში და შემდგომ დაბეგვრას არ ექვემდებარება.

3^1. არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის მიერ მიღებული დივიდენდები, რომლებიც დაიბეგრა გადახდის წყაროსთან, არ ჩაირთვება ამ პირის ერთობლივ შემოსავალში და შემდგომ დაბეგვრას არ ექვემდებარება.

4. საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის აქციებიდან/წილიდან მიღებული დივიდენდები გადახდის წყაროსთან არ იბეგრება და დივიდენდების მიმღები პირის მიერ ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება.

5. თავისუფლად მიმოქცევადი ფასიანი ქაღალდიდან მიღებული დივიდენდები გადახდის წყაროსთან არ იბეგრება და დივიდენდების მიმღები პირის მიერ ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება.

6. რეზიდენტი საწარმოს მიერ სახელმწიფოსთვის გადახდილი დივიდენდები გადახდის წყაროსთან არ იბეგრება.

7. თავისუფალ ინდუსტრიულ ზონაში თიზ-ის საწარმოდან მიღებული დივიდენდი გადახდის წყაროსთან არ იბეგრება და ამ დივიდენდის მიმღები პირის მიერ ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება."

იმის მიხედვით, თუ ვინ არის დივიდენდის მიმღები, განსხვავებულია დივიდენდის დაბეგვრის რეჟიმი, კერძოდ, თუ დივიდენდის მიმღებია ფიზიკური პირი (სსკ-ის მუხლი 34.1), არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი (სსკ-ის მუხლი 30.1"ა") ან არარეზიდენტი (უცხოური) საწარმო, დივიდენდი იბეგრება გადახდის წყაროსთან, ხოლო თუ დივიდენდის მიმღებია „მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის პირველი პუნქტით განსაზღვრული იურიდიული პირები - დივიდენდი გადახდის წყაროსთან არ იბეგრება და დივიდენდების მიმღები საწარმოს მიერ ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება.

თუ დივიდენდის მიმღებია ამხანაგობა, ამ შემთხვევაში დივიდენდი გადახდის წყაროსთან არ იბეგრება, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 143-ე მუხლის მიხედვით, მიეკუთვნება ამხანაგობის წევრებს წილის შესაბამისად და ჩაირთვება მათ ერთობლივ შემოსავალში.

„მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის პირველი პუნქტით განსაზღვრული იურიდიული პირებია:

- სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება,
- კომანდიტური საზოგადოება,
- შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება,

- სააქციო საზოგადოება,
- კოოპერატივი.

რეზიდენტი შეიძლება იყოს ფიზიკური ან იურიდიული პირი. ფიზიკური პირის შემთხვევაში, რეზიდენტად ითვლება ფიზიკური პირი, რომელიც მთელი მიმდინარე საგადასახადო წლის განმავლობაში ფაქტობრივად იმყოფება საქართველოს ტერიტორიაზე 183 დღე ან მეტ ხანს ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის პერიოდში, რომელიც მთავრდება ამ საგადასახადო წელს, ან ფიზიკური პირი, რომელიც ამ საგადასახადო წლის განმავლობაში იმყოფებოდა უცხო ქვეყანაში საქართველოს სახელმწიფო სამსახურში (სსკ-ის მუხლი 34.2). იურიდიული პირის შემთხვევაში, რეზიდენტად ითვლება საქართველოს საწარმო, ხოლო არარეზიდენტად - უცხოური საწარმო.

<u>მაგალითი 18:</u>

რეზიდენტმა საწარმომ, რომლის დამფუძნებლები თანაბარწილად არიან რეზიდენტი სააქციო საზოგადოება, უცხოური საწარმო, ფიზიკური პირი და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი, 2011 წლის შედეგების მიხედვით 2012 წელს გაანაწილა და გასცა 1 000 000 ლარის დივიდენდები - თითოეულ პარტნიორზე 250 000 ლარი. მოცემულ შემთხვევაში:

ა) სააქციო საზოგადოებაზე გაცემული დივიდენდი გადახდის წყაროსთან არ დაიბეგრება და არ ჩაირთვება მის ერთობლივ შემოსავალში.

ბ) უცხოურ საწარმოზე, ფიზიკურ პირზე და არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირზე გაცემული დივიდენდები დაიბეგრება გადახდის წყაროსთან და დივიდენდის მიმღები პირების ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება;

გ) დივიდენდის მიმღებ პირებზე, მათი მოთხოვნის შემთხვევაში, საგადასახადო აგენტის მიერ უნდა გაიცეს "ცნობა შემოსავლის მიმღები პირის სარეგისტრაციო ნომრის, გვარისა და სახელის, საცხოვრებელი ადგილის მისამართის, საანგარიშო წლისათვის შემოსავლის საერთო თანხისა და დაკავებული გადასახადის საერთო თანხის მითითებით" (სსკ-ის მუხლი 154.3"გ").

არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირები ითვლება ორგანიზაციად (სსკ-ის მუხლი 30.1"ა"). გასათვალისწინებელია, რომ 2011 წლის 23 ნოემბრამდე (2011 წლის 8 ნოემბრის №5202-IIს კანონით სსკ-ში ცვლილებების შეტანამდე) რეზიდენტი საწარმოს მიერ არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირისთვის გადახდილი დივიდენდები გადახდის წყაროსთან არ იბეგრებოდა და ექვემდებარებოდა არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის ერთობლივ შემოსავალში შეტანას.

<u>მაგალითი 19:</u>

არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის - ორგანიზაციის მიერ 2011 წლის თებერვალში მიღებული დივიდენდი არ დაიბეგრა გადახდის წყაროსთან. ორგანიზაციამ დივიდენდი არ ჩართო ერთობლივ შემოსავალში. მოცემულ შემთხვევაში:

ა) 2011 წლის 23 ნოემბრამდე ორგანიზაციის მიერ მიღებული დივიდენდი არ იბეგრება გადახდის წყაროსთან და ექვემდებარება ერთობლივ შემოსავალში შეტანას;

ბ) ორგანიზაციის მიერ მიღებული დივიდენდით შემცირებულია ერთობლივი შემოსავალი;

გ) უნდა გაიზარდოს ორგანიზაციის ერთობლივი შემოსავალი და დაბეგვრადეს დასაბეგრი მოგება (ზარალი);

დ) ორგანიზაცია დაჯარიმდება დეკლარაციაში მოგების გადასახადის შემცირების შემთხვევაში სსკ-ის 275-ე (ან მე. 132-ე) მუხლით.

რეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ არარეზიდენტი საწარმოსაგან მიღებული დივიდენდები, რომელიც არ განეკუთვნება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს, თავისუფლდება საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისაგან (სსკ-ის მუხლი 82.1"ფ").

რეზიდენტი საწარმოს მიერ არარეზიდენტებისაგან მიღებული დივიდენდები რეზიდენტი საწარმოს ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება.

საერთაშორისო ფინანსური კომპანია არის ფინანსური ინსტიტუტი ("ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის 54-ე პუნქტის თანახმად, იურიდიული პირი, რომლის საქმიანობაა ფინანსური მომსახურების განხორციელება), რომელსაც თავისი უფლებამოსილი წარმომადგენლის განცხადების საფუძველზე მომავალი კალენდარული წლებისათვის, ხოლო ასეთი საწარმოების სახელმწიფო რეგისტრაციის შემთხვევაში – რეგისტრაციასთან ერთად მიმდინარე და მომავალი კალენდარული წლებისათვის ენიჭება საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის სტატუსი და გაიცემა ამ სტატუსის დამადასტურებელი სერტიფიკატი (სსკ-ის მუხლი 23.1).

თუ საერთაშორისო ფინანსური კომპანია წლიური შედეგების მიხედვით მოგებას გაანაწილებს თავის აქციონერებზე/მოწილეებზე, კაპიტალში მათი კუთვნილი აქციების/უფლებების პროპორციულად ან პროპორციის დაცვის გარეშე, მაშინ აღნიშნული განაცემები (დივიდენდები),

მიუხედავად იმისა, თუ ვინ არიან დივიდენდის მიმღები პირები, გადახდის წყაროსთან არ დაიბეგრება.

მაგალითი 20:

საერთაშორისო ფინანსურმა კომპანიამ 2011 წლის შედეგების მიხედვით 2012 წელს აქციების მფლობელ პირებზე გასცა 10000 ლარის დივიდენდი. მოცემულ შემთხვევაში, გაცემული დივიდენდები გადახდის წყაროსთან არ დაიბეგრება და დივიდენდების მიმღები პირების მიერ მიღებული დივიდენდები ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება.

თავისუფლად მიმოქცევადი ფასიანი ქაღალდი არის საფონდო ბირჟის ლისტინგში სავაჭროდ დაშვებული საჯარო ან სასესხო ფასიანი ქაღალდი, რომლის თავისუფალი ბრუნვის კოეფიციენტი საანგარიშო წლის წინა წლის 31 დეკემბრის ან საანგარიშო წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, ფასიანი ქაღალდების ემიტენტის მიერ საფონდო ბირჟისათვის მიწოდებული ინფორმაციით, უნდა აღემატებოდეს 25 პროცენტს (სსკ-ის მუხლი 8.13).

"ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის 32-ე პუნქტის თანახმად, ფასიანი ქაღალდი (ფასიანი ქაღალდები) არის მიმოქცევადი ფინანსური ინსტრუმენტები და უფლებები, რომელთა საჯარო შეთავაზებაც შესაძლებელია წილობრივი თუ სასესხო ფასიანი ქაღალდების სახით (ან მათი კომბინირებული ვარიანტით) ან რომლებიც შეიძლება გარდაიქმნას ასეთებად ან რომლებიც არიან ასეთებზე ხელმოწერისა თუ ასეთების შეძენის უფლების მატარებლები, საინვესტიციო ხელშეკრულებები და ფასიან ქაღალდებთან დაკავშირებული სხვა ინსტრუმენტები და უფლებები. ამასთან, შემდეგი ინსტრუ-

მენტები არ განიხილება და არ რეგულირდება, როგორც ფასიანი ქაღალდები:

• ბანკების ვალდებულებები, დაკავშირებული დეპოზიტებთან ან სხვა ფიქსირებულ ვადიან დაფინანსებასთან, რომლებსაც წარმოქმნის კლიენტთა პირდაპირი, შუამავლების გარეშე მომსახურება და რომლებისთვისაც არ არის დამახასიათებელი საჯარო მიმოქცევა;

• ნებისმიერი სადაზღვევო პოლისი ან ენუიტეტური კონტრაქტი, გამოშვებული დაზღვევის შესახებ კანონმდებლობის შესაბამისად მოქმედი იურიდიული პირის მიერ;

• ჩეკი (რეგულირდება საქართველოს კანონით „ჩეკების შესახებ");

• თამასუქი (რეგულირდება საქართველოს კანონით „თამასუქის შესახებ");

• საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი წესებით განსაზღვრული გამონაკლისი ხელშეკრულებები ან ფინანსური ინსტრუმენტები, რომელთა რეგულირებაც ხორციელდება შესაბამისად ამ კანონით ან სხვა კანონებით."

"ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ" საქართველოს კანონით განსაზღვრული იმ საჯარო ან სასესხო ფასიანი ქაღალდიდან მიღებული დივიდენდი, რომელიც სავაჭროდ დაშვებულია საფონდო ბირჟის ლისტინგში და რომლის თავისუფალი ბრუნვის კოეფიციენტი საანგარიშო წლის წინა წლის 31 დეკემბრის ან საანგარიშო წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, ფასიანი ქაღალდების ემიტენტის მიერ საფონდო ბირჟისათვის მიწოდებული ინფორმაციით, აღემატება 25 პროცენტს, გადახდის წყაროსთან არ იბეგრება და დივიდენდების მიმღები პირის მიერ ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება.

მაგალითი 21:

რეზიდენტმა ფიზიკურმა პირმა, რომელიც ფლობს რეზიდენტი სააქციო საზოგადოების აქციებს, 2012 წელს აღნიშნული აქციებიდან მიიღო დივიდენდი. საფონდო ბირჟის მონაცემებით, სააქციო საზოგადოების აქციები სავაჭროდ დაშვებული იყო საფონდო ბირჟის ლისტინგში, ამასთან, ამ აქციების თავისუფალი ბრუნვის კოეფიციენტი 2011 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით აღემატება 25 პროცენტს. სააქციო საზოგადოებამ ჩათვალა, რომ დაცული იყო სსკ-ის 130-ე მუხლის მე-5 ნაწილის მოთხოვნა და ფიზიკურ პირზე გაცემული დივიდენდი არ დაბეგრა გადახდის წყაროსთან. მომდევნო წელს დადგინდა, რომ ემიტენტის მიერ საფონდო ბირჟისათვის მიწოდებული ინფორმაცია არასწორია, კერძოდ, სააქციო საზოგადოების აქციების თავისუფალი ბრუნვის კოეფიციენტი არ აღემატება 25 პროცენტს. მოცემულ შემთხვევაში, საფონდო ბირჟისათვის არასწორი ინფორმაციის მიწოდებით გამოწვეული შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულების დაფარვა უნდა უზრუნველყოს სააქციო საზოგადოებამ (ემიტენტმა), როგორც საგადასახადო აგენტმა; სააქციო საზოგადოებას დაეკისრება ფიზიკურ პირზე გაცემული დივიდენდის კუთვნილი გადასახადის გადახდა; დივიდენდის მიმღებს საგადასახადო ვალდებულება არ წარმოეშობა.

საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად, სახელმწიფოს ან/და ადგილობრივ თვითმმართველობას, როგორც საჯარო სამართლის იურიდიულ პირს, შეუძლია სამეწარმეო საზოგადოებებში მონაწილეობდეს პარტნიორად როგორც კერძო სამართლის იურიდიული პირი და იღებდეს დივიდენდს. სახელმწიფოსათვის გადახდილ დივიდენდებს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა დაბეგვრისაგან ათავისუფლებს.

მაგალითი 22:

შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებამ, რომლის 100 პროცენტიანი წილის მფლობელი არის სახელმწიფო, 2011 წლის შედეგების მიხედვით 2012 წელს გასცა 235 000 ლარის დივიდენდი. მოცემულ შემთხვევაში, გაცემული დივიდენდი გადახდის წყაროსთან არ დაიბეგრება.

საგადასახადო მიზნებისათვის თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის საწარმო (შემდგომ – თიზ-ის საწარმო) არის „თავისუფალი ინდუსტრიული ზონების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად შექმნილი საწარმო (სსკ-ის მუხლი 25.1).

„თავისუფალი ინდუსტრიული ზონების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-7 მუხლის თანახმად, თიზ-ის საწარმო შეიძლება იყოს ნებისმიერი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი და საკუთრების ფორმის საწარმო, რომელიც რეგისტრირებულია თავისუფალ ინდუსტრიულ ზონაში საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი საწარმოთა რეგისტრაციის ნორმების შესაბამისად. თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის გარეთ რეგისტრირებული საწარმოები (როგორც საქართველოს, ისე უცხოური) თავისუფალ ინდუსტრიულ ზონაში საქმიანობას ახორციელებენ ამ ზონაში რეგისტრირებული მუდმივი დაწესებულებების მეშვეობით. თიზ-ის საწარმო საქართველოს სხვა ტერიტორიაზე (თავისუფალი ინდუსტრიული ზონის გარეთ) საქმიანობას ახორციელებს, როგორც უცხოური საწარმოს მუდმივი დაწესებულება.

თავისუფალ ინდუსტრიულ ზონაში რეგისტრირებული თიზ-ის საწარმოდან მიღებული დივიდენდი, მიუხედავად დივიდენდის მიმღები პირის ადგილმდებარეობისა, არ

ექვემდებარება გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას და ამ დივიდენდის მიმღები პირის მიერ ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება.

მაგალითი 23:

თიზ-ის საწარმომ 2011 წლის შედეგების მიხედვით 2012 წელს გასცა 50 000 ლარის დივიდენდი. მოცემულ შემთხვევაში, გაცემული დივიდენდი გადახდის წყაროსთან არ დაიბეგრება.

1.3. დივიდენდის დაბეგვრა საგადასახადო კონვენციის შესაბამისად

საგადასახადო კონვენციის მიზნებისათვის ტერმინი "დივიდენდი" ნიშნავს შემოსავალს:

- აქციებიდან;
- *'Jouissance"-ის აქციებიდან (*'Jouissance" *ფრანგული წარმოშობის სიტყვაა და ნიშნავს სარგებლობას,* 'Jouissance"*-ის აქციები (პრემიალური; სარგებლობითი; სერტიფიკატი დივიდენდზე) წარმოადგენს აქციის ნაირსახეობას, რომელიც გამოშვებულია განაღდებული აქციების სანაცვლოდ და მის მფლობელს აძლევს აქციონერების უფლებებით სარგებლობის უფლებას);*
- *'Jouissance"-ის უფლებებიდან (*'Jouissance legale" *- კანონიერი სარგებლობა - კანონით დადგენილი უფლება, რომ მშობლებმა ისარგებლონ არასრულწლოვანი (16 წლამდე) შვილების საკუთრებაში არსებული ქონებით (კაპიტალით) და ამ კაპიტალიდან მიიღონ შემოსავალი, როგორც კომპენსაცია შვილების აღზრდასა და მოვლასთან*

დაკავშირებული ფინანსური ხარჯებისათვის. ამგვარი სარგებლობა, საფრანგეთის კომერციული კოდესით, განიხილება როგორც დროებითი უზუფრუქტი; "apport en jouissance" - შენატანი ამხანაგობაში სარგებლობის უფლების სახით);

- სადამფუძნებლო აქციებიდან;
- სხვა უფლებებიდან, თუ ისინი არ წარმოადგენენ სავალე მოთხოვნებს;
- მოგებაში მონაწილეობიდან;
- სხვა კორპორატიული უფლებებიდან, რომლებიც ექვემდებარებიან ისეთივე საგადასახადო რეგულირებას, როგორსაც აქციებიდან მიღებული შემოსავალი, იმ ხელშემკვრელი სახელმწიფოს კანონმდებლობის შესაბამისად, რომლის რეზიდენტსაც წარმოადგენს მოგების გამანაწილებელი კომპანია.

"დივიდენდებში" ზოგადად იგულისხმება იურიდიული პირების (კომპანიების) მიერ აქციონერთა/მოწილეთა მოგების გადანაწილება აქციათა/წილთა რაოდენობაზე დამოკიდებულებით და იმავდროულად არ იგულისხმება ამხანაგობის წევრების მიერ მიღებული მოგების გადანაწილება, რადგან ამხანაგობა არ წარმოადგენს იურიდიულ პირს.

საგადასახადო კონვენცია ეხება მხოლოდ იმ დივიდენდებს, რომელსაც ერთი ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტი უხდის მეორე ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტს. შესაბამისად, იგი არ გამოიყენება იმ დივიდენდებთან მიმართებაში, რომელსაც მესამე სახელმწიფოს რეზიდენტი ან ერთი ხელშემკვრელი სახელმწიფოს

რეზიდენტი კომპანია უხდის მეორე ხელშემკვრელ სახელმწიფოში განლაგებულ მუდმივ დაწესებულებას.

საგადასახადო კონვენცია დივიდენდებს უთანაბრებს და დივიდენდის დაბეგვრის რეჟიმის გამოყენებას ავრცელებს ისეთ სესხებზე გადასახდელი პროცენტების მიმართ, რომლებიც აკმაყოფილებს ქვემოთ ჩამოთვლილ ყველა პირობას:

- სესხის თანხა მნიშვნელოვნად აღემატება საწარმოს კაპიტალში ყველა სხვა შენატანის ოდენობას (ან აღებული იქნა დაკარგული კაპიტალის მნიშვნელოვანი ნაწილის კომპენსაციისათვის) და მნიშვნელოვანწილად არ შეესაბამება დასაფარავ აქტივებს;
- კრედიტორი კომპანიის ნებისმიერი მოგების მეწილეა;
- სხვა კრედიტორების სარჩელები ან/და დივიდენდების გადასახდელები პრიორიტეტულია სესხის დაფარვასთან შედარებით;
- პროცენტების ოდენობა ან განაცემები დამოკიდებულია კომპანიის მოგებაზე;
- სასესხო ხელშეკრულება არ შეიცავს დებულებებს გარკვეული თარიღისთვის სესხის დაფარვასთან დაკავშირებით.

საგადასახადო კონვენციით განსაზღვრული ზოგადი წესის თანახმად, დივიდენდები, რომელსაც საქართველოს რეზიდენტი საწარმო გადაუხდის საგადასახადო კონვენციის ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტს, შეიძლება დაიბეგროს ამ სახელმწიფოს მიერ, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც დივიდენდები გადახდილია არარეზიდენტი

საწარმოს საქართველოში არსებული მუდმივი დაწესებულებისთვის ან დივიდენდების მიმღები წარმოადგენს დივიდენდების ბენეფიციარ (ფაქტობრივ) მფლობელს.

ზემოაღნიშნული ეხება ყველა ხელშემკვრელ სახელმწიფოს, გარდა ბაჰრეინის, ესტონეთის, კატარის, მალტის, სან მარინოს, სინგაპურის და სლოვაკეთისა. ამასთან, ზემოაღნიშნული არ ვრცელდება დივიდენდებზე, რომლებიც საქართველოს საწარმოს მიერ გადახდილია სხვა, საგადასახადო კონვენციის არახელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტის მუდმივი დაწესებულებისთვის.

ტერმინი "გადახდილი" ძალიან ფართო მნიშვნელობისაა და გადახდა გულისხმობს აქციონერის/მოწილის განკარგულებაში სახსრების გადაცემას კონტრაქტით განსაზღვრული პირობების შესაბამისად.

ტერმინი "ბენეფიციარი მფლობელი" არ არის გამოყენებული მისი ვიწრო მნიშვნელობით, არამედ იგი კონტექსტში და კონვენციის მიზნების (მათ შორის ორმაგი დაბეგრვის თავიდან არიდების და გადასახადებისგან თავის აცილების პრევენციის მიზნების) გათვალისწინებით უნდა იყოს აღქმული. გამტარი კომპანია (ისეთი შუამავალი, როგორიცაა აგენტი ან უფლებამოსილი პირი) ვერ ჩაითვლება ბენეფიციარ მფლობელად, თუ მას შესაბამის შემოსავალთან დაკავშირებით უაღრესად შეზღუდული უფლებამოსილება გააჩნია და იგი მეურვე ან ადმინისტრატორია და სხვა დაინტერესებული მხარის ინტერესებში მოქმედებს.

დივიდენდები, რომელსაც საქართველოს რეზიდენტი საწარმო გადაუხდის ბაჰრეინის, ესტონეთის, კატარის, მალტის, სან მარინოს, სინგაპურის და სლოვაკეთის რეზიდენტებს, დაიბეგრება მხოლოდ იმ სახელმწიფოს მიერ, რომლის რეზიდენტიც არის დივიდენდის მიმღები.

საქართველოს რეზიდენტი საწარმოს მიერ საგადასახადო კონვენციის მხარე სახელმწიფოს რეზიდენტი კომპანიისთვის გადახდილი დივიდენდები შეიძლება დაიბეგროს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად იმ შემთხვევაში, თუ არარეზიდენტი კომპანია წარმოადგენს დივიდენდების ბენეფიციარ (ფაქტობრივ) მფლობელს. ასეთ შემთხვევაში დივიდენდები შეიძლება გადასახადისაგან გათავისუფლდეს (დაიბეგროს 0%-ით) ან დაიბეგროს გადასახადით, რომელიც არ უნდა აღემატებოდეს დივიდენდების საერთო თანხის (მთლიანი მოცულობის) 5, 8, 10 ან 15%-ს.

დივიდენდები შეიძლება დაიბეგროს 0%-ით ან გათავისუფლდეს გადასახადისაგან:

ა) თუ დივიდენდების მიმღები კომპანია არის დივიდენდების ბენეფიციარი (ფაქტობრივი) მფლობელი, რომელიც პირდაპირ ან არაპირდაპირ ფლობს დივიდენდების გადამხდელი საქართველოს საწარმოს კაპიტალის არანაკლებ (დიდი ბრიტანეთის შემთხვევაში - აკონტროლებს ხმების სულ მცირე) 50 პროცენტს და ამ საწარმოს კაპიტალში ინვესტირებული აქვს:

- სულ მცირე 2 მილიონი გირვანქა სტერლინგი ან შესაბამისი თანხები საქართველოს ვალუტაში - ეს პირობა არსებობს დიდი ბრიტანეთის რეზიდენტებისთვის;
- 2 მილიონ ევროზე მეტი ან შესაბამისი თანხები საქართველოს ვალუტაში - ეს პირობა არსებობს ავსტრიის, დანიის, ფინეთის, ირლანდიის, ლუქსემბურგის, ჩინეთის რეზიდენტებისთვის;
- 2 მილიონ აშშ დოლარზე მეტი ან მისი ეკვივალენტი ევროში ან საქართველოს ვალუტაში - ეს პირობა არსებობს ნიდერლანდების რეზიდენტებისთვის;
- 3 მილიონ ევროზე მეტი ან შესაბამისი თანხები საქართველოს ვალუტაში - ეს პირობა არსებობს გერმანიის და საფრანგეთის რეზიდენტებისთვის;

ბ) თუ დივიდენდების მიმღები კომპანია (გარდა ამხანაგობისა) არის ესპანეთის ან ისრაელის რეზიდენტი, რომელიც დივიდენდების ბენეფიციარი მფლობელია და პირდაპირ ფლობს დივიდენდების გადამხდელი საქართველოს საწარმოს კაპიტალის სულ მცირე 10 პროცენტს;

გ) თუ დივიდენდების მიმღები კომპანია (გარდა ამხანაგობისა) არის უნგრეთის რეზიდენტი, რომელიც დივიდენდების ბენეფიციარი მფლობელია და უშუალოდ დივიდენდების განაწილების გადაწყვეტილების მიღებამდე სულ მცირე უწყვეტი 12 თვის განმავლობაში პირდაპირ ფლობდა დივიდენდების გადამხდელი საქართველოს საწარმოს კაპიტალის სულ მცირე 25 პროცენტს;

დ) თუ დივიდენდების მიმღები კომპანია არის ჭუვეითის რეზიდენტი, რომელიც დივიდენდების ფაქტობ-

რივი მფლობელია და რომლის მიერ განხორციელებული ინვესტიციის მოცულობა დივიდენდების გადამხდელი საქართველოს საწარმოს კაპიტალში შეადგენს 3 მილიონ აშშ დოლარზე მეტს, ან მის ეკვივალენტს საქართველოს ვალუტაში;

ე) თუ ფაქტობრივი მფლობელია საგადასახადო კონვენციის მხარე სახელმწიფო ან ამ სახელმწიფოს ცენტრალური (ეროვნული) ბანკი ან ნებისმიერი სამთავრობო სააგენტო ან საფინანსო ინსტიტუტი - ეს პირობა არსებობს ქუვეითის და დანიის რეზიდენტებთან მიმართებაში.

დივიდენდები შეიძლება დაიბეგროს 5%-ით, თუ:

- დივიდენდების მიმღები კომპანია არის დანიის, სლოვენიის, უნგრეთის, ქუვეითის ან ხორვატიის რეზიდენტი, რომელიც დივიდენდების ფაქტობრივი მფლობელია;
- დივიდენდების მიმღები კომპანია არის დივიდენდების ბენეფიციარი მფლობელი, რომელიც პირდაპირ ან არაპირდაპირ ფლობს დივიდენდების გადამხდელი საქართველოს საწარმოს კაპიტალის არანაკლებ 25 პროცენტს - ეს პირობა არსებობს ბელგიის, ირანის, იტალიის, უზბეკეთის, ლატვიის, ლიტვის, სერბეთის, სომხეთის, უკრაინის და ჩეხეთის რეზიდენტებთან მიმართებაში. ამასთან, ლიტვის და ლატვიის რეზიდენტებისათვის დამატებითი პირობაა, რომ ლიტვის რეზიდენტებს დივიდენდების გადამხდელი საქართველოს საწარმოს კაპიტალში ინვესტირებული ჰქონდეთ არანაკლებ 75 000 ევრო, ხოლო ლატვიის რეზიდენტებს - არანაკლებ 75 000 აშშ დოლარი;
- დივიდენდების მიმღები კომპანია არის დივიდენდების ბენეფიციარი მფლობელი, რომელიც პირდაპირ ან

არაპირდაპირ ფლობს დივიდენდების გადამხდელი საქართველოს საწარმოს კაპიტალის არანაკლებ 10 პროცენტს - ეს პირობა არსებობს ნორვეგიის, ნიდერლანდების, საფრანგეთის, გერმანიის, ავსტრიის, დანიის, ფინეთის, ირლანდიის, ლუქსემბურგის, ჩინეთის რეზიდენტებთან მიმართებაში. ამასთან, საფრანგეთის, გერმანიის, ავსტრიის, დანიის, ფინეთის, ირლანდიის, ლუქსემბურგის, ჩინეთის რეზიდენტებისთვის დამატებითი პირობაა, რომ მათ დივიდენდების გადამხდელი საქართველოს საწარმოს კაპიტალში ინვესტირებული ჰქონდეთ 100 000 ევროზე მეტი ან შესაბამისი თანხები საქართველოს ვალუტაში;

- დივიდენდების მიმღები კომპანია არის დიდი ბრიტანეთის რეზიდენტი, რომელიც დივიდენდების ბენეფიციარი მფლობელია და პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს დივიდენდების გადამხდელი საქართველოს საწარმოს ხმების სულ მცირე 10 პროცენტს.

დივიდენდები შეიძლება დაიბეგროს 8%-ით, თუ დივიდენდების მიმღები კომპანია არის რუმინეთის ან საბერძნეთის რეზიდენტი, რომელიც დივიდენდების ბენეფიციარი მფლობელია.

დივიდენდები შეიძლება დაიბეგროს 10%-ით, თუ დივიდენდების მიმღები კომპანია არის ავსტრიის, აზერბაიჯანის, ბულგარეთის, გერმანიის, დანიის, დიდი ბრიტანეთის, ეგვიპტის, ესპანეთის, თურქეთის, თურქმენეთის, ირანის, ირლანდიის, ინდოეთის, იტალიის, ლატვიის, ლუქსემბურგის, ნორვეგიის, პოლონეთის, რუსეთის, საფრანგეთის, სერბეთის, სომხეთის, უკრაინის, ფინეთის,

შვეიცარიის, ჩეხეთის ან ჩინეთის რეზიდენტი,რომელიც დივიდენდების ბენეფიციარი მფლობელია.

დივიდენდები შეიძლება დაიბეგროს 15%-ით, თუ დივიდენდების მიმღები კომპანია არის ყაზახეთის, ბელგიის, უზბეკეთის, ლიტვის, ნიდერლანდების რეზიდენტი, რომელიც დივიდენდების ბენეფიციარი მფლობელია.

საგადასახადო კონვენციით დივიდენდების დაბეგვრასთან მიმართებაში იმ სახელმწიფოს უფლება, რომლის რეზიდენტიცაა დივიდენდების გადამხდელი კომპანია, შეზღუდულია, კერძოდ, გადასახადის განაკვეთი 15%-ითაა ლიმიტირებული. საქართველოს მიერ დაწესებულია უფრო დაბალი განაკვეთი (5%), რათა თავიდან იქნეს აცილებული განმეორებითი დაბეგვრა იმ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო კონვენციის მხარე სახელმწიფოს რეზიდენტს გააჩნია საქართველოს საწარმოს აქციების 25%, და იმავდროულად, ხელი შეეწყოს საერთაშორისო ინვესტიციებს. ამასთან, საგადასახადო განაკვეთის შემცირება მხოლოდ დივიდენდების დაბეგვრას შეეხება და არა იმ კომპანიის მოგების დაბეგვრას, რომელიც დივიდენდებს იხდის.

ტერმინი "კაპიტალი" ისეთი სახით უნდა იქნეს გაგებული, როგორც იგი "მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონშია გამოყენებული. კერძოდ, კაპიტალი ყველა აქციის/წილის ნომინალური ღირებულების სახით უნდა იყოს გამოხატული და საბუღალტრო ბალანსში ასახული. სხვა ელემენტები, კერძოდ კი რეზერვები, არ უნდა იყოს მასში გათვალისწინებული. სხვადასხვა კლასის აქციების გამოშვების შემთხვევაში (ჩვეულებრივი აქციები, პრივი-

ლეგირებული აქციები, რამოდენიმე ხმის უფლებით აქციები, აქციები ხმის უფლების გარეშე, აქციები წარდგენის უფლებით, სახელობითი აქციები) განსხვავება არ უნდა იყოს გათვალისწინებული, რადგანაც ასეთი განსხვავება უფრო დაკავშირებულია აქციონერის უფლებებში განსხვავებასთან და არა კაპიტალის მფლობელობაში მის წილში არსებულ განსხვავებასთან.

არ არის აუცილებელი, რომ კომპანია, რომელიც დივიდენდებს იღებს, კაპიტალის არანაკლებ 25%-ს ფლობდეს საკმარისი დროის განმავლობაში მანამდე, სანამ დივიდენდების განაწილების თარიღი დადგება. ეს ნიშნავს, რომ ერთადერთი, რასაც მნიშვნელობა გააჩნია აქციების მფლობელობასთან მიმართებაში, ისაა, თუ რა ვითარება პრევალირებდა იმ პერიოდში, როდესაც საგადასახადო ვალდებულება წარმოიქმნა, ანუ, იმ დროისთვის, როდესაც დივიდენდები გახდება მისაწვდომი პარტნიორებისთვის. ამასთან, საგადასახადო შეღავათი არ უნდა იყოს უზრუნველყოფილი იმ შემთხვევებში, როდესაც კომპანია, რომლის აქციების მოცულობა 25%-ზე ნაკლებია, ძალიან მოკლე პერიოდით მანამდე, სანამ დივიდენდების გადახდის ვადა დგება, თავისი აქციების რაოდენობას ზრდის ძირითადად იმ მიზნით, რომ შეღავათებით ისარგებლოს, ანუ როდესაც აქციების შესაბამისი რაოდენობა ძირითადად ამ მიზნით იყო შეძენილი.

<u>მაგალითი 24:</u>

თურქეთის კომპანიამ 2010 წელს შეიძინა საქართველოს საწარმოს აქციების 15%, ხოლო 2011 წლის ნოემბერში – იმავე საწარმოს აქციების 40%. მოცემულ შემთხვევაში, 2011 წლის შედეგების მიხედვით გასაცემი დივიდენდები ექვემდებარება

დაბეგვრას საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად, რამდენადაც არარეზიდენტი 2011 წლის 10 თვის განმავლობაში ფლობდა საქართველოს საწარმოს აქციების მხოლოდ 15%-ს, ხოლო აქციების 40%-იანი პაკეტი შეძენილ იქნა მხოლოდ 2011 წლის ბოლოს.

დივიდენდებზე შეღავათიანი (შემცირებული) განაკვეთი არ გამოიყენება, თუ დივიდენდების მიმღები არის არა ფაქტობრივი მფლობელი, არამედ მისი აგენტი ან უფლებამოსილი პირი ან ნებისმიერი სხვა მესამე პირი.

თუ დივიდენდების ბენეფიციარი მესამე სახელმწიფოს რეზიდენტია, რომელმაც საგადასახადო კონვენცია გააფორმა საქართველოსთან, მან შესაძლებელია საგადასახადო შეღავათით ისარგებლოს, ან საქართველოში დაკავებული გადასახადის ანაზღაურება მიიღოს.

თუ დივიდენდების ბენეფიციარი მფლობელი არის საგადასახადო კონვენციის მხარე სახელმწიფოს რეზიდენტი, რომელიც საქართველოში ახორციელებს საქმიანობას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, ან ახორციელებს საქართველოში დამოუკიდებელ პირად მომსახურებას საქართველოში განთავსებული ფიქსირებული ბაზის საშუალებით და ფლობა, რომლის საფუძველზეც ხდება დივიდენდების გადახდა, უშუალოდ უკავშირდება ასეთ მუდმივ დაწესებულებას ან ფიქსირებულ ბაზას, მაშინ არარეზიდენტის მიერ მიღებული დივიდენდები დაიბეგრება საქართველოში, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 130-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად.

მაგალითი 25:

ლიტვის კომპანიამ 2010 წელს საქართველოში დააფუძნა თავისი წარმომადგენლობა, რომელმაც ამავე წელს განახორციელა ინვესტიცია საქართველოს სანარმოში, საიდანაც 2011 წელს მიიღო დივიდენდი. მოცემულ შემთხვევაში, "საქართველოსა და ლიტვის რესპუბლიკას შორის შემოსავლებსა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ" 2006 წლის 23 მაისს დადებული შეთანხმების (რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2004 წლის 24 ივნისის №231-რს დადგენილებით, ძალაშია 2004 წლის 4 ივლისიდან) მე-10 მუხლის მე-4 პუნქტის თანახმად, წარმომადგენლობის, როგორც არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების, მიერ მიღებული დივიდენდების დაბეგვრის მიმართ, კონკრეტული გარემოებებიდან გამომდინარე, გამოიყენება შეთანხმების მე-7 ან მე-14 მუხლების დებულებები. ამ დებულებების მიხედვით, არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულებისთვის გადახდილი დივიდენდები ექვემდებარება დაბეგვრას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად. კერძოდ, საქართველოს რეზიდენტი საწარმოს მიერ არარეზიდენტი საწარმოსთვის (მუდმივი დაწესებულებისთვის) გადახდილი დივიდენდები იბეგრება გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 5-პროცენტიანი განაკვეთით.

იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელშემკვრელი სახელმწიფოს საწარმო საქართველოში ახორციელებს საქმიანობას აქ განლაგებული მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით, თითოეულ ხელშემკვრელ სახელმწიფოში ამ მუდმივ დაწესებულებას მიეკუთვნება დივიდენდი, რომელიც მას შეიძლებოდა მიეღო, როგორც იმავე ან ანალოგიური საქმიანობით დაკავებულ, იმავე ან ანალოგიურ პირობებში მყოფ ცალკე გამოყოფილ, დამოუკიდებელ საწარმოს, იმ

საწარმოს მიმართ სრულიად დამოუკიდებელი მოქმედებით, რომლის მუდმივ დაწესებულებასაც ის წარმოადგენს.

საგადასახადო კონვენცია კრძალავს დივიდენდების ექსტერიტორიალურ დაბეგვრას, ანუ პრაქტიკას, რომლის დროსაც სახელმწიფო ბეგრავს არარეზიდენტი კომპანიის მიერ გადახდილ დივიდენდებს მხოლოდ იმ მიზეზით, რომ კორპორატიული მოგება, საიდანაც დივიდენდების გადახდა ხდება, მის ტერიტორიაზე არსებული მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით არის მიღებული. ექსტერიტორიალური დაბეგვრა დასაშვებია, როდესაც სახელმწიფო, სადაც დივიდენდების წყარო მდებარეობს, დივიდენდებს ბეგრავს იმ მიზეზით, რომ ისინი რეზიდენტი აქციონერისთვის ან მის ტერიტორიაზე არსებული მუდმივი დაწესებულებისთვის არის გადახდილი.

როდესაც საგადასახადო კონვენციის მხარე სახელმწიფოს რეზიდენტი იღებს შემოსავლებს ან მოგებას საქართველოში, საქართველოს არ შეუძლია დააკისროს გადასახადი ამ კომპანიის მიერ გადახდილ დივიდენდებზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ასეთი დივიდენდების გადახდა ხდება საქართველოს რეზიდენტისთვის, ან როდესაც ფლობა, რომლის საფუძველზეც ხდება დივიდენდების გადახდა, უშუალოდ უკავშირდება საქართველოში არსებულ მუდმივ დაწესებულებას ან ფიქსირებულ ბაზას. საქართველოს ასევე არ შეუძლია დაბეგროს კომპანიის გაუნაწილებელი მოგება იმ შემთხვევაშიც კი, თუ გადახდილი დივიდენდები ან გაუნაწილებელი მოგება მთლიანად ან ნაწილობრივ შედგება საქართველოში წარმოშობილი მოგებიდან ან შემოსავლიდან.

თუ ხდება საქართველოში საგადასახადო კონვენციის მხარე სახელმწიფოს რეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების ან ფიქსირებული ბაზის ლიკვიდაცია და ლიკვიდაციის შედეგად გაუნაწილებელი მოგება გადაეცემა საგადასახადო კონვენციის მხარე სახელმწიფოს რეზიდენტს, გაუნაწილებელი მოგება განიხილება როგორც დამფუძნებელზე გადახდილი დივიდენდი და ექვემდებარება დაბეგვრას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 130-ე მუხლის შესაბამისად.

<u>მაგალითი 26:</u>

პირობები იგივეა, რაც 25-ე მაგალითში იმ განსხვავებით, რომ 2012 წელს დაიწყო წარმომადგენლობის ლიკვიდაციის პროცესი. ლიკვიდაციის შესახებ გადაწყვეტილების მიღების შემდეგ, წარმომადგენლობაში აკუმულირებული გაუნაწილებელი მოგება 1 მილიონი ლარის ეკვივალენტი ევროში გადარიცხული იქნა ლიტვის კომპანიაში ისე, რომ წარმომადგენლობას არ განუხილია და შესაბამისად არც დაუბეგრია აღნიშნული თანხა, როგორც დამფუძნებელზე გადახდილი დივიდენდი. მოცემულ შემთხვევაში, გადარიცხული გაუნაწილებელი მოგება, "საქართველოსა და ლიტვის რესპუბლიკას შორის შემოსავლებსა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ" შეთანხმების მე-10 მუხლის დებულებების მიხედვით, დაკვალიფიცირდება როგორც არარეზიდენტი საწარმოსთვის გადახდილი დივიდენდები და დაიბეგრება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 130-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად. ამასთან, წარმომადგენლობას დაუკორექტირდება შესაბამისი საანგარიშო პერიოდის საშემოსავლო გადასახადი და დეკლარაციაში გადასახადის შემცირების შემთხვევაში დაჯარიმდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქციით.

თუ საქართველოს რეზიდენტი საწარმო დივიდენდს უხდის იმ არარეზიდენტს, რომელიც არ არის საგადასახადო კონვენციის მხარე სახელმწიფოს რეზიდენტი და საქართველოში არ გააჩნია მუდმივი დაწესებულება, მაშინ დივიდენდი იბეგრება გადახდის წყაროსთან გამოქვითვების გარეშე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 130-ე მუხლის მიხედვით.

თავი 2. პროცენტის აღრიცხვა და დაბეგვრა

2.1. სესხის და პროცენტის ცნება

გადასახადის გადამხდელებს თავის საქმიანობაში საბრუნავი სახსრების შესავსებად ან/და აქტივების (ძირითადი საშუალებების და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების) შესაქმნელად, ასაშენებლად, საწარმოებლად ხშირად უწევთ სხვადასხვა წყაროებიდან (კომერციული ბანკებიდან და სხვა კრედიტორებისაგან) მოკლევადიანი და გრძელვადიანი სესხების აღება.

„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. სესხისათვის მხარეთა შეთანხმებით შეიძლება გათვალისწინებულ იქნეს პროცენტი.“

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, ხოლო პროცენტი არის სესხით სარგებლობისათვის გადასახდელი თანხა. თუ სესხის ხელშეკრულებაში ვალის დაბრუნების ვადა განსაზღვრული არ არის, მაშინ ვალი დაბრუნებულ

უნდა იქნეს კრედიტორის ან მოვალის მიერ ხელშეკრულების შეწყვეტისას. ხელშეკრულების შეწყვეტის ვადა შეადგენს სამ თვეს. თუ პროცენტები არ არის შეპირებული, მოვალეს შეუძლია ვალი დააბრუნოს ვადამდე. პროცენტიანი სესხის ვადამდე დაბრუნება დასაშვებია მხოლოდ მხარეთა წინასწარი შეთანხმებით ან გამსესხებლის თანხმობით.

პროცენტები გადახდილ უნდა იქნეს ყოველი წლის გასვლის შემდეგ. თუ სესხი წინასწარ არის ვადით განსაზღვრული, მაშინ ვალიცა და პროცენტიც გადახდილ უნდა იქნეს ვადის დადგომისას.

თანამედროვე პირობებში სესხის ყველაზე გავრცელებული ფორმა არის კრედიტი. კრედიტი განიმარტება როგორც დაბრუნების, ფასიანობის, უზრუნველყოფისა და ვადიანობის საწყისებზე ფულადი თანხების გაცემასთან დაკავშირებული ნებისმიერი ვალდებულება (წყარო: საქართველოს ორგანული კანონი „საქართველოს ეროვნული ბანკის შესახებ", N1676- IIს, 24.09.2009, მუხლი 2.ნ).

სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, კრედიტი არის დაბრუნებისა და პროცენტის გადახდის პირობით გაცემული სესხი, 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 იყოს უპროცენტო.

საბანკო კრედიტის საპროცენტო განაკვეთები შეიძლება იყოს მყარი ან ცვალებადი. კრედიტის გამცემი მოვალეა თავისი საპროცენტო განაკვეთი შეუსაბამოს საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის გაზრდას ან შემცირებას. პროცენტის ცვალებადობა უნდა შეესაბამებოდეს საქართველოს ეროვნული ბანკის სადისკონტო განაკვეთს ან ბანკთაშორის საკრედიტო აუქციონზე დაფიქსირებულ საპროცენტო განაკვეთს. საკრედიტო ხელშეკრულების დადებისას უნდა განისაზღვროს საპროცენტო განაკვეთის ზრდისა და შემცირების ზღვარი და ცვლილებათა მინიმალური შუალედი. თუ წლიური საპროცენტო განაკვეთი არ არის მითითებული, მაშინ გამოიყენება მხოლოდ კანონით გათვალისწინებული წლიური პროცენტი. თუკი ხარჯების დაკისრება არ იყო გათვალისწინებული წლიური პროცენტის გამოთვლისას, მაშინ ეს ხარჯები არ ანაზღაურდება.

კომერციული კრედიტი არის საქონლის ფორმით გაცემული სესხი.

საერთოდ, სასესხო ურთიერთობები შეიძლება დამყარდეს ცალკეულ ფიზიკურ პირებს, ფიზიკურ პირებსა და იურიდიულ პირებს (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.

სესხების კლასიფიკაციას სხვადასხვა ნიშნის მიხედვით ახდენენ, მაგალითად, იმის მიხედვით, თუ ვინ არის

გამსესხებელი პირი, განასხვავებენ ბანკის 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 განიმარტება როგორც ფულადი ან არაფულადი მოთხოვნის უზრუნველყოფის საშუალებად გამოყენებული მოვალის ან მესამე პირის მოძრავი ნივთი ან/და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე, რომლის გადაცემაც სხვა პირთათვის დასაშვებია ისე, რომ კრედიტორი (მოგირავნე) იძენს უფლებას, დაიკმაყოფილოს მოთხოვნა დაგირავებული ქონების (გირავნობის საგნის) ხარჯზე მოვალის მიერ ვალდებულების შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში [მუხლი 254];

იპოთეკა განიმარტება როგორც უძრავი ნივთი, რომელიც შეიძლება ისე იქნეს გამოყენებული (დატვირთული) მოთხოვნის დასაკმაყოფილებლად, რომ უზრუნველყოფილ კრედიტორს მიეცეს უფლება, სხვა კრედიტორებთან შედარებით პირველ რიგში მიიღოს თავისი მოთხოვნის დაკმაყოფილება ამ ნივთის რეალიზაციით ან მის საკუთრებაში გადაცემით [მუხლი 286];

პირგასამტეხლო არის მხარეთა შეთანხმებით განსაზღვრული ფულადი თანხა, რომელიც 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 კისრულობს 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 ზეპირად, ხელშეკრულების გაფორმების გარეშეც, რაც ხშირად წარმოშობს კონფლიქტურ სიტუაციებს. იმ შემთხვევაში, თუ პირის (მათ შორის, ფიზიკური პირის) მიერ გაცემულია სესხი, რომელზედაც არ არის შედგენილი ხელშეკრულება წერილობითი ფორმით, საგადასახადო მიზნებისათვის ჩაითვლება, რომ გაცემულია უპროცენტო სესხი და ადგილი აქვს მომსახურების უსასყიდლოდ მიწოდებას.

2.2. პროცენტის აღრიცხვა

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.

დანახარჯები სესხების მიხედვით არის საპროცენტო და სხვა ხარჯები, რომლებსაც საწარმო ეწევა სესხებით სარგებლობასთან დაკავშირებით. 2015 წლის 1 იანვრამდე სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების აღრიცხვისათვის საწარმოები ვალდებულნი არიან გამოიყენონ ბასს 23, ხოლო 2015 წლიდან კი - მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტი 25.

ბასს 23-ის თანახმად, 2009 წლამდე სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები ექვემდებარებოდა აღიარებას საბაზისო მეთოდით იმ პერიოდის ხარჯებად, როცა იქნა გაწეული, მიუხედავად სესხით სარგებლობის ვადისა და სესხის გამოყენების მიზნობრიობისა. იგივე მეთოდის გამოყენებაა გათვალისწინებული მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტი 25-ითაც, რომლის 25.2 პუნქტის მიხედვით, საწარმომ სესხების მიხედვით ყველა დანახარჯი უნდა აღიაროს როგორც ხარჯი იმ პერიოდის მოგების ან ზარალის შემადგენლობაში, რომელშიც იქნა ისინი გაწეული.

საბაზისო მეთოდის შესაბამისად, ბუღალტრული გატარებები შემდეგია:

ა) სესხის აღების ორგანიზებასთან დაკავშირებული დანახარჯების პერიოდის ხარჯებად აღიარებაზე:

დებეტი	კრედიტი
ანგ. N8290 „არასაოპერაციო ხარჯები“	ანგ. N3190 „სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები“ ან ანგ. N1110 ან N1210

ბ) სესხის საპროცენტო გადახდის პერიოდის ხარჯებად აღიარებაზე:

დებეტი	კრედიტი
ანგ. N8210 „საპროცენტო ხარჯები“	ანგ. N3410 „გადასახდელი პროცენტები“

მაგალითი 27:

საწარმომ 2007 წლის 10 დეკემბერს აიღო ბანკის კრედიტი 10000 ლარი ერთი თვის ვადით წლიური 35% საპროცენტო განაკვეთით, პროცენტის, კრედიტის თანხასთან ერთად, ვადის ამოწურვისას გადახდის პირობით. კრედიტის აღების ოპერაციაზე ადგილი ექნებოდა გატარებას:

დებეტი	კრედიტი
ანგ. N1110 ან N1210 – 10000 ლარი	ანგ. N3210 - 10000 ლარი

წლის ბოლომდე დარჩენილ პერიოდში (21 დღე) საპროცენტო ხარჯი დაერიცხებოდა თანხაზე 204,17 ლარი (10000×35%×21:360) და შედგებოდა გატარება:

დებეტი	კრედიტი
ანგ. N8290 – 204,17 ლარი	ანგ. N3410 – 204,17 ლარი

გ) გრძელვადიან სესხებზე დარიცხული პროცენტის გადახდაზე:

დებეტი	კრედიტი
ანგ. N4140 „გრძელვადიანი სესხები“	ანგ. N3230 „გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი“

მაგალითი 28:

ინდივიდუალურმა მეწარმემ ბანკისგან 2006 წელს 3 წლის ვადით აიღო სესხი 10000 ლარი, წლიური 12%-იანი განაკვეთით. პირველი წლის ბოლოს უნდა გადაეხადა ძირითადი თანხის 20%, ხოლო საპროცენტო ხარჯი - ყოველი წლის ბოლოს. ამ პირობებში ადგილი ექნებოდა გატარებებს:

- *სესხის მიღებაზე:*

დებეტი	კრედიტი
ანგ. N1210 – 10000 ლარი	ანგ. N4140 - 10000 ლარი

- *საპროცენტო თანხის დარიცხვაზე:*

დებეტი	კრედიტი
ანგ. N8210*(10000×12%)* – 1200 ლარი	ანგ. N3410 - 1200 ლარი

- *პირველი წლის ბოლოს გადასახდელი თანხის ასახვაზე;*

დებეტი	კრედიტი
ანგ. N4140*(10000×20%)* – 2000 ლარი	ანგ. N3230 - 2000 ლარი

- *პირველ წელს სესხის ძირითადი თანხის მიმდინარე ნაწილისა და საპროცენტო თანხის გადახდაზე;*

დებეტი	კრედიტი
ანგ. N3230 – 2000 ლარი ანგ. N3410 - 1200 ლარი	ანგ. N1210 - 3200 ლარი

- *მეორე წელს საპროცენტო თანხის გადახდასა (დარჩენილი ვალიდან, ანუ 10000 – 2000 = 8000 ლარიდან) და ბარჯად აღიარებაზე:*

დებეტი	კრედიტი
ანგ. N8210*(8000×12%)* – 960 ლარი	ანგ. N1210 - 960 ლარი

- *მესამე წელს სესხის ძირითადი თანხის დარჩენილი ნაწილისა და საპროცენტო თანხის გადახდაზე;*

დებეტი	კრედიტი
ანგ. N4140 (10000 – 2000) - 8000 ლარი ანგ. N8210 - 960 ლარი	ანგ. N1210 - 8960 ლარი

ამრიგად, 2009 წლამდე საანგარიშგებო წლის ბოლოსთვის სესხები ბალანსში აისახებოდა გადასახდელი პროცენტის გათვალისწინებით.

2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის (2015 წლამდე) სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის საწარმომ უნდა გამოიყენოს სტანდარტი 23. თუ საწარმო ამ სტანდარტს გამოიყენებს

2009 წლის 1 იანვრის წინა რომელიმე თარიღიდან, მან ეს ფაქტი უნდა განმარტოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

გასათვალისწინებელია, რომ საწარმოს არ მოეთხოვება 23-ე სტანდარტის გამოყენება სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული ისეთი დანახარჯებისათვის, რომლებიც უშუალოდ მიეკუთვნება შემდეგი აქტივების შეძენას, მშენებლობას ან წარმოებას:

ა) რეალური ღირებულებით შეფასებული განსაკუთრებული აქტივი, მაგალითად, ბიოლოგიური აქტივი; ან

ბ) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, რომლებიც დიდი რაოდენობით იწარმოება ან რაიმე სხვა გზით განმეორებით იქმნება.

სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებულ დანახარჯებში შედის:

- საპროცენტო ხარჯი, რომელიც გამოითვლება ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდით ბასს 39-ის („ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება“) შესაბამისად;
- ბასს 17-ის („იჯარა“) მიხედვით აღიარებულ ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული ფინანსური ხარჯები; და
- უცხოურ ვალუტაში აღებულ სესხებთან დაკავშირებით წარმოშობილი საკურსო სხვაობის თანხა, თუ იგი განიხილება როგორც საპროცენტო დანახარჯების კორექტირება.

განსაკუთრებული აქტივი არის ისეთი აქტივი, რომლის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად მომზადებისთვის საჭიროა დროის მნიშვნელოვანი

პერიოდი (როგორც წესი, 1 წელზე მეტი). განსაკუთრებული აქტივი შეიძლება იყოს:

- სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები;
- საწარმოო შენობა-ნაგებობები;
- ელექტროენერგიის გამომმუშავებელი მოწყობილობები;
- არამატერიალური აქტივები;
- საინვესტიციო ქონება.

განსაკუთრებულ აქტივებს არ მიეკუთვნება:

- ფინანსური აქტივები;
- სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, რომლებიც იწარმოება ან სხვა მხრივ იქმნება დროის მოკლე პერიოდის განმავლობაში;
- აქტივები, რომლებიც შეძენისთანავე უკვე მზად არის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად, ან გასაყიდად.

განსაკუთრებული აქტივის შეძენასთან, წარმოებასთან ან მშენებლობასთან უშუალოდ დაკავშირებული სესხით სარგებლობის დანახარჯები, ანუ ის დანახარჯები, რომელთა თავიდან აცილება შესაძლებელი იქნებოდა, აუცილებელი რომ არ ყოფილიყო განსაკუთრებულ აქტივთან დაკავშირებული დანახარჯების გაწევა, უნდა აღირიცხოს აღნიშნული აქტივის თვითღირებულებაში, ანუ უნდა მოხდეს ამ დანახარჯების კაპიტალიზება. სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული სხვა დანახარჯები უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის ხარჯად, როდესაც იქნა გაწეული.

თუ სესხის აღება ხდება რომელიმე კონკრეტული განსაკუთრებული აქტივის მისაღებად, ამ აქტივთან მიმართებით სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული

დანახარჯების კაპიტალიზებად ნაწილს საწარმო განსაზღვრავს საანგარიშგებო პერიოდში ამ სესხთან დაკავშირებით გაწეული სესხით სარგებლობის ფაქტობრივი დანახარჯებიდან იმ საინვესტიციო შემოსავლების თანხის გამოქვითვით, რომელიც მიიღება მოცემული სესხის მოკლევადიანი ფინანსური დაბანდებიდან.

თუ საწარმომ აიღო ჩვეულებრივი, საერთო დანიშნულების სესხი, მაგრამ გამოიყენა რომელიმე კონკრეტული განსაკუთრებული აქტივის შესაძენად, საწარმოებლად ან ასაშენებლად, სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზებადი თანხის დასადგენად გამოიყენება ამ აქტივზე გაწეული დანახარჯების კაპიტალიზაციის ნორმა. კაპიტალიზაციის ნორმა არის სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების საშუალო შეწონილი სიდიდე საწარმოს ნასესხები სახსრების იმ ნაწილთან, რომელიც გადავადებულია მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში და განკუთვნილი არ არის განსაკუთრებული აქტივის შეძენად, საწარმოებლად ან ასაშენებლად. მოცემული პერიოდის კაპიტალიზებადი დანახარჯების თანხა არ უნდა აღემატებოდეს ამავე პერიოდში გაწეულ, სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების თანხას.

მაგალითი 29:

საანგარიშო პერიოდში საწარმოს მიერ აღებული დაუფარავი სესხის საერთო თანხა შეადგენს 2 მლნ ლარს, მათ შორის, სესხი განსაკუთრებული აქტივის დასაფინანსებლად – 1,3 მლნ. 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 დაბარჯული სესხი – 1,7 მლნ. ლარს, სესხით სარგებლობის ბარჯების მთლიანი თანხა – 470 ათას ლარს.

მოცემულ შემთხვევაში: სესხით სარგებლობის დანახარჯების საშუალო შეწონილი განაკვეთი უდრის 7%-ს: (330000-280000):(2000000-1300000)×100%=7%, ხოლო სესხით სარგებლობის კაპიტალიზებადი ნაწილი 308 ათას ლარს: 280000+(1700000-1300000)×0,07=308000. როგორც ვხედავთ, სესხით სარგებლობის კაპიტალიზებადი ნაწილი (308 ათასი ლარი) ნაკლებია სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული ბარჯების მთლიან თანხაზე (330 ათას ლარზე).

საწარმომ სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაცია, განსაკუთრებული აქტივის თვითღირებულების ნაწილის სახით, უნდა დაიწყოს კაპიტალიზაციის დაწყების თარიღიდან. კაპიტალიზაციის დაწყების თარიღად მიიჩნევა ის თარიღი, როდესაც საწარმო პირველად დააკმაყოფილებს ქვემოთ ჩამოთვლილ ყველა პირობას:

ა) განსაკუთრებულ აქტივზე გაწეულია პირველი დანახარჯები;

ბ) გაწეულია სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული პირველი დანახარჯები;

გ) დაწყებულია აუცილებელი სამუშაოები მოცემული აქტივის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდ მდგომარეობაში მოსაყვანად.

სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაციისას საყურადღებოა შემდეგი:

• სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაცია არ უნდა მოხდეს, თუ ეს

დანახარჯები გაიწევა მიწის შესაძენად, რომელიც განკუთვნილია მშენებლობისათვის და განზრახული არ არის მისი დამუშავების სამუშაოები.

• სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაცია დროებით უნდა შეჩერდეს იმ მომენტში, როდესაც შეფერხდება აქტივზე აქტიური სამუშაოების წარმართვის პროცესი.

• დაუმთავრებელი აქტივების შენახვის დანახარჯების კაპიტალიზაცია არ ხდება იმ პერიოდში, როდესაც დროებით შეჩერებულია სამუშაოები, რომელიც აუცილებელია აქტივის მოსამზადებლად დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად.

• სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაციის პროცესის დროებით შეჩერება, როგორც წესი, არ ხდება იმ პერიოდში, როდესაც მიმდინარეობს მნიშვნელოვანი ტექნიკური და ადმინისტრაციული სამუშაოები.

• კაპიტალიზაციის პროცესის დროებით შეჩერება ასევე არ შეიძლება მაშინ, როდესაც სამუშაოთა დროებითი შეჩერება წარმოადგენს აქტივის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად საჭირო მოსამზადებელი სამუშაოების განუყოფელ ნაწილს. მაგალითად, კაპიტალიზაციის პროცესი გაგრძელდება მთელი პერიოდის მანძილზე, როდესაც წყლის მაღალი დონის გამო შეჩერებულია ხიდის მშენებლობა, თუ წყლის მაღალი დონე საერთოდ დამახასიათებელია ამ რეგიონისათვის მოცემულ პერიოდში.

• სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯის კაპიტალიზაციის პროცესი უნდა შეწყდეს, როდესაც, ძირითადად, დამთავრდება მოცემული აქტივის

დანიშნულებისამებრ გამოყენებისათვის ან გასაყიდად მომზადებისათვის საჭირო ყველა აქტიური სამუშაო.

• თუ დამთავრებულია განსაკუთრებული აქტივის ცალკეული ნაწილების მშენებლობა და შესაძლებელია თითოეული მათგანის დამოუკიდებლად გამოყენება აქტივის სხვა ნაწილების მშენებლობის დამთავრებამდე (მაგალითად, რამდენიმე შენობა-ნაგებობისაგან შემდგარი სამრეწველო კომპლექსი, რომელთაგან თითოეულის გამოყენება შესაძლებელია დამოუკიდებლად), სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაციის პროცესი უნდა შეწყდეს მაშინ, როდესაც აქტივის მოცემულ ნაწილზე, ძირითადად, დასრულდება მისი დანიშნულებისამებრ გამოყენებისათვის ან გასაყიდად მომზადებისათვის საჭირო აქტიური სამუშაოები.

საკურსო სხვაობა უცხოური ვალუტით აღებულ სესხებზე აღიარდება სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებულ ხარჯებად იმ ზომით, რა ზომითაც საკურსო სხვაობა იწვევს პროცენტის თანხის კორექტირებას. ბასსის თანახმად, უცხოური ვალუტით მიღებული 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 ერთმანეთზე), 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.

2.3. პროცენტის დაბეგვრა

საგადასახადო მიზნებისათვის პროცენტს და მისი დაბეგვრის საკითხებს არეგულირებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შემდეგი მუხლები: 8.12; 8.19; 15.2.გ; 81.1.ვ.გ; 101.2.ბ; 102.1.ვ; 104.1.ზ; 107; 123.2, 3.გ, 4; 131; 134.1.ბ, 1^1; 139.4; 141.3, 4; 142.3, 4; 154.1.თ; 309.3^1, 3^2, 3^3, 58, 59; ასევე საქართველოს მთავრობის მიერ სხვადასხვა ქვეყანასთან დადებული და საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული "შემოსავლებსა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ" შეთანხმებები, ხელშეკრულებები, კონვენციები, ოქმები (შემდგომში - საგადასახადო კონვენცია).

იმისათვის, რომ შემოსავალი პროცენტად დაკვალიფიცირდეს, ის უნდა იყოს პროცენტი ან ასეთად უნდა ითვლებოდეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით (მუხლი 8.19), პროცენტი არის ფულად დაბანდებებთან ან სავალო ვალდებულებებთან დაკავშირებული ნებისმიერი სახის სავალო მოთხოვნიდან (იპოთეკური უზრუნველყოფის არსებობისა და მისი გაფორმების მეთოდის მიუხედავად) მიღებული ნებისმიერი წინასწარ განცხადებული (დადგენილი) შემოსავალი (მათ შორის, დისკონტის სახით მიღებული). ამასთანავე, ამ ნაწილის მიზნებისათვის:

ა) სავალო ვალდებულებას არ მიეკუთვნება საქონლის მიწოდებით ან/და მომსახურების გაწევით წარმოშობილი სავალო ვალდებულებები ან გარანტიითა და თავდებობით ან/და სხვა ამგვარი ოპერაციებით წარმოქმნილი ვალდებულებები;

ბ) პროცენტად ითვლება:

ბ.ა) საპენსიო დაზღვევის ხელშეკრულების მიხედვით მზღვეველის მიერ დაზღვეულისათვის გადახდილი სადაზღვევო ანაზღაურება (თანხა) ამ ანაზღაურების მისაღებად განხორციელებული სადაზღვევო შენატანების გამოკლებით;

ბ.ბ) კრედიტთან (სესხთან), დეპოზიტთან, ანაბართან, ობლიგაციასთან დაკავშირებული გადასახდელი;

ბ.გ) შემოსავალი სახელმწიფო ფასიანი ქაღალდებიდან და ობლიგაციებიდან, მათზე დარიცხული პრემიებისა და მოგებების ჩათვლით;

გ) პროცენტად არ ითვლება ჯარიმა დაგვიანებული გადახდისთვის ან დაგვიანებული მიწოდებისთვის.

განმარტების თანახმად, საქონლის მიწოდებით ან/და მომსახურების გაწევით წარმოშობილი სავალო ვალდებულებები ან გარანტიითა და თავდებობით ან/და სხვა ამგვარი ოპერაციებით წარმოქმნილი ვალდებულებები არ მიეკუთვნება ისეთ სავალო ვალდებულებებს, რომლებთან დაკავშირებით მიღებული შემოსავალი (პირგასამტეხლო, ბე, საგარანტიო თანხა, თავდებობის თანხა) საგადასახადო მიზნებისათვის წარმოშობს პროცენტს. ამ შემთხვევაში, მნიშვნელობა არა აქვს, თუ ვინ არის გარანტორი ან თავდები - ლიცენზირებული ფინანსური ინსტიტუტი, თუ სხვა პირი.

მაგალითი 30:

შპს „X"-მა შპს „Y"-ს იჯარით გადასცა სატრანსპორტო საშუალება. ხელშეკრულება ითვალისწინებს საიჯარო ქირის გადახდის დაგვიანებისათვის პირგასამტეხლოს. შპს „Y" სისტემატურად არღვევს საიჯარო ქირის გადახდის ვადებს. მოცემულ პირობებში, შპს „Y"-ის მიერ შპს „X"-ისათვის საიჯარო ქირის დაგვიანებისათვის გადახდილი პირგასამტეხლო ვერ მიიღებს პროცენტის კვალიფიკაციას.

მაგალითი 31:

შპს „X" და შპს „Y" ურთიერთდამოკიდებული პირები არიან. შპს „X"-მა შპს „Y"-ს ლიზინგით გადასცა ამწე. შპს „Y" სისტემატურად არღვევს სალიზინგო გადასახდელის გადახდის ვადებს. მოცემულ პირობებში, მიუხედავად საწარმოთა ურთიერთდამოკიდებულებისა, შპს „Y"-ის მიერ შპს „X"-ისათვის სალიზინგო გადასახდელის დაგვიანებით გადახდა ვერ მიიღებს უპროცენტო სესხის კვალიფიკაციას.

მაგალითი 32:

შპს „X"-მა ბანკისაგან აიღო 3 წლის ვადით 1000000 ლარის სესხი, წლიური 12% განაკვეთით. შპს „X"-ს სასესხო ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ძირითადი თანხისა და საპროცენტო სარგებლის გადახდის თავდებად დაუდგა შპს „Y", რის სანაცვლოდ იგი თავდებობის ხელშეკრულების საფუძველზე შპს „X"-ისაგან ყოველ წელს მიიღებს 20000 ლარს. შპს „X"-მა მესამე წელს ვერ გადაიხადა სესხის ძირითადი თანხა და მასზე დარიცხული პროცენტი და ბანკმა ამ თანხების გადახდა თავდებს - შპს „Y"-ს დააკისრა. მოცემულ შემთხვევაში, შპს „Y"-ის სავალო ვალდებულებები ბანკის წინაშე არ წარმოშობს პროცენტს საგადასახადო მიზნებისათვის.

განმარტების თანახმად, საგადასახადო მიზნებისათ-

ვის პროცენტად ითვლება:

- საპენსიო დაზღვევის ხელშეკრულების მიხედვით მზღვეველის მიერ დაზღვეულისათვის გადახდილი სადაზღვევო ანაზღაურება (თანხა) ამ ანაზღაურების მისაღებად განხორციელებული სადაზღვევო შენატანების გამოკლებით.

მაგალითი 33:

საპენსიო დაზღვევის ხელშეკრულების მიხედვით მზღვეველმა დაზღვეულს გადაუბადა სადაზღვევო თანხა 10000 ლარი, რაც 2500 ლარით აღემატება სადაზღვევო შენატანებს. ამ შემთხვევაში დაზღვეულის მიერ მიღებული ნამეტი თანხა 2500 ლარი ჩაითვლება პროცენტად.

- კრედიტთან (სესხთან), დეპოზიტთან, ანაბართან, ობლიგაციასთან დაკავშირებული გადასახდელი.

დეპოზიტი არის კომერციულ ბანკში ან არასაბანკო სადეპოზიტო დაწესებულებაში პირის მიერ შეტანილი ფულადი სახსრები ან გადახდის სხვა საშუალებები, რომლებზედაც საკუთრების უფლებას იძენს კომერციული ბანკი ან არასაბანკო სადეპოზიტო დაწესებულება. ელექტრონული ფულის სანაცვლოდ მიღებული სახსრები არ არის დეპოზიტი. (წყარო: საქართველოს ორგანული კანონი „საქართველოს ეროვნული ბანკის შესახებ", N1676- IIს, 24.09.2009, მუხლი 2.ზ).

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 874-ე მუხლის მიხედვით, „ფულადი თანხის შეტანით (ანაბარი) საკრედიტო 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.“

დეპოზიტის და ანაბრის ზემოთ მოყვანილი განმარტებებიდან ჩანს, რომ მათ სესხის (კრედიტის) ყველა ნიშანი ახასიათებს და ფულის კომერციულ ბანკში ან არასაბანკო სადეპოზიტო დაწესებულებაში განთავსება სხვა არაფერია, თუ არა სესხის (კრედიტის) გაცემა, რაც სსკ-ის მე-15 მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ფინანსურ ოპერაციას (მომსახურებას) მიეკუთვნება. აქედან გამომდინარე, პირი, რომელიც განათავსებს თანხას დეპოზიტზე/ანაბარზე, ამით მომსახურებას უწევს დეპოზიტის/ანაბრის განმკარგველ დაწესებულებას, რომელსაც შეუძლია დეპოზიტზე/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, რომელიც, როგორც ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავალი (სსკ-ის მუხლი 102.1.„ვ“), ექვემდებარება ერთობლივ შემოსავალში შეტანას და მოგების გადასახადით დაბეგვრას დადგენილი წესით.

ამასთან, საყურადღებოა, რომ, იურიდიული პირებისაგან განსხვავებით, ფიზიკური პირის მიერ ბანკებსა და სხვა საკრედიტო დაწესებულებებში დეპოზიტებსა და ანაბრებზე ფულადი სახსრების განთავსებიდან პროცენტის სახით მიღებული შემოსავალი არ მიეკუთვნება ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავალს (სსკ-ის მუხლი 102.1.„ვ“), რაც გამომდინარეობს სსკ-ის მე-9 მუხლის მე-2 ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტის დებულებიდან იმის თაობაზე, რომ

ფიზიკური პირის მიერ ფულადი სახსრების განთავსება ბანკებსა და სხვა საკრედიტო დაწესებულებებში დეპოზიტებსა და ანაბრებზე არ მიეკუთვნება ეკონომიკურ საქმიანობას. შესაბამისად, ფიზიკურ პირს დეპოზიტებსა და ანაბრებთან დაკავშირებით მიღებულ პროცენტებზე სსკ-ით განსაზღვრული ვალდებულებები არ წარმოეშვება.

ობლიგაცია არის სასესხო ფასიანი ქაღალდი, რომელიც გამოშვებულია (ან უნდა გამოიშვეს) ემიტენტის მიერ და რომელიც ადასტურებს ამ ემიტენტის ფინანსურ ვალდებულებას, საემისიო პირობების შესაბამისად, გაუნაღდოს ობლიგაციონერს ნომინალური ღირებულება, სარგებლით ან მის გარეშე. **(წყარო: საქართველოს საფინანსო ზედამხედველობის სააგენტოს უფროსის 2008 წლის 1 ივლისის N3 ბრძანება „საწარმოთა ობლიგაციების ემისიის პროსპექტების და განთავსების ანგარიშების შესახებ“ წესის დამტკიცების თაობაზე).**

სამეურნეო პრაქტიკაში შესაძლებელია ადგილი ჰქონდეს შემთხვევას, როდესაც საწარმოს მიერ შუალედური დივიდენდის სახით გაცემული თანხა იცვლის კვალიფიკაციას და განიხილება უპროცენტო სესხად. ეს მაშინ ხდება, როდესაც წლიური შედეგებით დადგინდება, რომ საწარმოს არ მიუღია გასანაწილებელი მოგება (იხ. მაგალითი 7).

განმარტების თანახმად, საგადასახადო მიზნებისათვის პროცენტად არ ითვლება:

- ჯარიმა დაგვიანებული გადახდისთვის ან დაგვიანებული მიწოდებისთვის.

საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის ხელშეკრულებებით ნაკისრი ვალდებულებების დაგვიანებით

შესრულებისათვის სანქციების (ჯარიმის, საურავის, პირგასამტეხლოს და სხვა) სახით მიღებული ან მისაღები შემოსავალი მიმღები პირისთვის არ წარმოადგენს პროცენტს, ხოლო სანქციების გადამხდელი პირისთვის - საპროცენტო ხარჯს. შესაბამისად, ამ თანხებთან მიმართებაში არ გავრცელდება პროცენტების გამოქვითვისათვის საგადასახადო კოდექსით დადგენილი შეზღუდვები.

მაგალითი 34:

შპს „X"-მა ბანკისაგან აიღო სესხი, წლიური 12% განაკვეთით. ხელშეკრულებით პროცენტის გადახდა გათვალისწინებულია ყოველთვიურად, ყოველი თვის 10 რიცხვში. პროცენტის დაგვიანებით გადახდისთვის გათვალისწინებულია პირგასამტეხლო ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე ძირითადი გადასახადის 0,01%-ის ოდენობით. მოცემულ შემთხვევაში პირგასამტეხლოს სახით დარიცხული თანხა არ განიხილება საპროცენტო ხარჯად.

• პრივილეგირებული აქციებიდან პროცენტის სახით მიღებული შემოსავალი. ასეთი შემოსავალი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-12 ნაწილის თანახმად, არის დივიდენდი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ზ" ქვეპუნქტის თანახმად, საშემოსავლო და მოგების გადასახადის მიზნებისათვის საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს განეკუთვნება:

„ზ) პროცენტი, თუ პროცენტის გადამხდელი არის საქართველოს რეზიდენტი. ამასთანავე, მიუხედავად იმისა,

არის თუ არა პროცენტის გადამხდელი საქართველოს რეზიდენტი:

ზ.ა) პროცენტი ჩაითვლება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად, თუ არარეზიდენტ პირს საქართველოში აქვს მუდმივი დაწესებულება, რომელსაც უკავშირდება არარეზიდენტი პირის სავალო ვალდებულება, და ამ სავალო ვალდებულებასთან დაკავშირებული პროცენტის ხარჯი მიეკუთვნება მუდმივი დაწესებულების ხარჯებს, მიუხედავად იმისა, ეს ხარჯი ამ მუდმივი დაწესებულების მიერ არის გაწეული თუ არა;

ზ.ბ) პროცენტი არ ჩაითვლება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად, თუ რეზიდენტი პირი დაადასტურებს, რომ უცხო ქვეყანაში აქვს მუდმივი დაწესებულება, რომელსაც უკავშირდება რეზიდენტი პირის სავალო ვალდებულება, და ამ სავალო ვალდებულებასთან დაკავშირებული პროცენტის ხარჯი მიეკუთვნება მუდმივი დაწესებულების ხარჯებს, მიუხედავად იმისა, ეს ხარჯი ამ მუდმივი დაწესებულების მიერ არის გაწეული თუ არა.“

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-15 მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, სესხების (კრედიტების) აღება/გაცემა/გადაცემა, სინდიცირება, სტრუქტურირება, მართვა და განკარგვა, მათ შორის, კრედიტის (სესხის) უზრუნველსაყოფად განხორციელებული ქმედებები (ქონების/აქტივის დაგირავება, საკრედიტო რისკის მესამე პირზე ნაწილობრივ ან მთლიანად გადაყიდვა, გარანტიების ან ანალოგიური შინაარსის ფინანსური ინსტრუმენტების გაცემა/დამოწმება/მართვა/განკარგვა ან ასეთი ინსტრუმენტის შეძენა/მის ბენეფიციარად ყოფნა), აგრეთვე კრედიტის (სესხის) მომსახურება (საპროცენტო

სარგებლისა და ძირის გადახდა) და კრედიტზე (სესხზე) საპროცენტო სარგებლისა და კრედიტის (ძირის) დაფარვის მიღება, ასევე ფაქტორინგი, მიეკუთვნება ფინანსურ ოპერაციას.

ფინანსური ოპერაციების განხორციელება ან/და ფინანსური მომსახურების გაწევა და შესაბამისად ასეთი საქმიანობის შედეგად მიღებული შემოსავალი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა" ქვეპუნქტის თანახმად, გათავისუფლებულია დღგ-ისგან ჩათვლის უფლების გარეშე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 99-ე მუხლის პირველი ნაწილის „მ" ქვეპუნქტის თანახმად, სახელმწიფოს ან საქართველოს ეროვნული ბანკის სასესხო ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციითა და აღნიშნული ფასიანი ქაღალდებიდან პროცენტის სახით მიღებული მოგება და ეროვნულ ბანკში ანგარიშებზე განთავსებულ სახსრებზე დარიცხული პროცენტებიდან მიღებული მოგება მოგების გადასახადით დაბეგვრისაგან თავისუფლდება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 82-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ფ" ქვეპუნქტის მიხედვით, ფიზიკური პირის მიერ მიღებული საპროცენტო სარგებელი, რომელიც არ განეკუთვნება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს, მათ შორის, რომელიც არ იყო დაბეგრილი არარეზიდენტი პირის მიერ გადახდის წყაროსთან, თავისუფლდება საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისაგან.

აღებულ ფულად სესხებთან მიმართებაში საწარმოს წარმოეშობა ვალდებულებები გამსესხებლების მიმართ, ანუ კრედიტორული დავალიანება, ხოლო გაცემულ ფულად

სესხებთან მიმართებაში - 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 73-ე მუხლის მე-4 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 ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრულ საპროცენტო განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთით, მათ შორის, უპროცენტოდ, მაშინ ჩაითვლება, რომ მუშაკმა ხელფასის სახით მიიღო სარგებელი. ამ სარგებლის ღირებულებად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 101-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ითვლება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული საპროცენტო განაკვეთით გადასახდელი პროცენტის შესაბამისი თანხა, რომელიც მცირდება დაქირავებულის მიერ ამ სარგებლის მიღებისას დამქირავებლისათვის გადახდილი თანხით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 101-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, ამ მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის მიზნებისათვის საქართველოს ფინანსთა

მინისტრი ვალდებულია ყოველკვარტალურად, კვარტალის დაწყებამდე განსაზღვროს საპროცენტო განაკვეთი საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ გამოქვეყნებული მონაცემების საფუძველზე.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 28 იანვრის №34 ბრძანებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის **101-ე** მუხლის მე-**2** ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის მიზნებისათვის წლიური საპროცენტო განაკვეთი დამტკიცებულია 20 პროცენტის ოდენობით. ამასთან, არანაირი სარგებელი არ მიიღება მხედველობაში რეზიდენტი კომერციული ბანკის მიერ საკუთარი დაქირავებულისათვის 20 პროცენტზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთით სესხის გაცემისას.

თუ დაქირავებული დამქირავებლისაგან მიიღებს სესხს, რომლის საპროცენტო განაკვეთი 20%-ზე დაბალია, ასეთ შემთხვევაში სხვაობა 20%-იანი განაკვეთით განსაზღვრულ თანხასა და ფაქტობრივი საპროცენტო განაკვეთით განსაზღვრულ თანხას შორის დაკვალიფიცირდება დაქირავებულის მიერ მიღებულ სარგებლად და განიხილება ხელფასის სახით განაცემად.

მაგალითი 35:

დაქირავებულზე 2007-2010 წლებში ყოველწლიურად (სხვადასხვა ვადით) გაიცემოდა სესხი 14% წლიური სარგებლით. დამქირავებელს შესაბამისი წლების ერთობლივ შემოსავალში 14% წლიური სარგებლის გათვალისწინებით შეტანილი აქვს გაწეული მომსახურების ღირებულება, მაგრამ დაქირავებულზე სარგებელი (ხელფასი) დარიცხული არ აქვს. მოცემულ პირობებში დაქირავებულზე წლიური 14%-ით გაცემული სესხი განხილულ უნდა იქნეს შეღავათიან სესხად და 2007-2010 წლებში სარგებელი განისაზღვროს 20%-იდან გამომდინარე, ანუ წლიური სარგებელი

იქნება 6%-ის შესაბამისი თანხა სასესხო ვალდებულებების მთელი პერიოდის განმავლობაში. ამავე თანხით დაზუსტდება (გაიზრდება) დამჭირავებლის შესაბამისი წლების ერთობლივი შემოსავალი და გადახდის წყაროსთან ყოველთვიური დასაბეგრი შემოსავალი (ხელფასის სახით განაცემი). ამასთან, დეკლარაციაში გადასახადის შემცირების შემთხვევაში, დამჭირავებელი დაჯარიმდება სსკ-ის 275-ე მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმით.

<u>მაგალითი 36</u>:

საწარმომ 2013 წელს (იანვარ-დეკემბრის ვადით), დაქირავებულ ფიზიკურ პირზე გასცა უპროცენტო სესხი 20000 ლარის ოდენობით. ამ შემთხვევაში, რადგან სესხი უპროცენტოა, ანუ საპროცენტო განაკვეთია 0%, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით დადგენილი განაკვეთით გაანგარიშებული თანხა 4000 ლარი (20000 × 20%) საწარმოსთვის განიხილება უსასყიდლოდ გაწეული მომსახურების ღირებულებად და დაექვემდებარება ერთობლივ შემოსავალში ასახვას. ამასთან, ამავე თანხით გაიზრდება საწარმოს ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯიც, როგორც ხელფასის სახით გაწეული ხარჯი. იგივე თანხა ჩაითვლება დაქირავებულის სარგებლად - ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლად და საშემოსავლო გადასახადით დაიბეგრება თანხით სარგებლობის თვეების პროპორციულად, არაუგვიანეს თვის ბოლო დღისა.

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 სესხი გაცემულია უსასყიდლოდ ან/და გამსესხებელი და მსესხებელი ურთიერთდამოკიდებული

პირები არიან, ამ შემთხვევაში ერთობლივ შემოსავალში პროცენტის სახით ჩასართავი სარგებლის თანხა განისაზღვრება საბაზრო საპროცენტო განაკვეთით (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 102.2; 103.2). ამასთან, საბაზრო განაკვეთის გამოყენების თაობაზე გადაწყვეტილების მიღებისას გაითვალისწინება მხარეთა ურთიერთდამოკიდებულების გავლენა გარიგების შედეგებზე - გარიგების შედეგად შემცირდა თუ არა მხარეთა ჯამური (მათ შორის, საგადასახადო აგენტის) საგადასახადო ვალდებულებები, ან/და შეიცვალა თუ არა საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების პერიოდი.

მაგალითი 37:

საწარმომ დამფუძნებელი რეზიდენტი იურიდიული პირისაგან, დაბრუნების პირობით, 2012 წელს მიიღო 50000 ლარი, რომელზეც გადასახდელი პროცენტის თანხა არა აქვს ასახული ვალდებულებებში. მოცემულ შემთხვევაში საწარმომ, როგორც სესხის მიმღებმა, უპროცენტოდ მიღებულ სესხზე სარგებელი 10000 ლარი (50000×20%=10000) უნდა მიაკუთვნოს როგორც ერთობლივ შემოსავალს, ასევე გამოსაქვით ხარჯს (სსკ, მუხლი 105.4), ხოლო დამფუძნებელმა, როგორც სესხის გამცემმა, იგივე თანხა, როგორც უსასყიდლოდ გაწეული მომსახურების საბაზრო ფასი, უნდა ასახოს ერთობლივ შემოსავალში.

მაგალითი 38:

ურთიერთდამოკიდებულ რეზიდენტ პირებს შორის გაფორმდა სასესხო ხელშეკრულება. სესხი გაცემულია საბაზროზე მაღალი საპროცენტო განაკვეთით, რამაც გავლენა იქონია გადამხდელთა ჯამურ საგადასახადო ვალდებულებებზე. მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს მიიღოს გადაწყვეტილება საბაზრო განაკვეთის გამოყენების თაობაზე და,

საბაზრო განაკვეთის გათვალისწინებით, სესხის მიმღებთან შეამციროს გამოქვითვები ერთობლივი შემოსავლიდან. შესაბამისად, გაიზრდება დასაბეგრი მოგება.

მაგალითი 39:

საწარმომ დაფარა სხვა პირის ვალდებულება (არა თავდებობის პირობით) და აღნიშნული პირი აღრიცხა დებიტორად (მოთხოვნებში), თუმცა ამ ოპერაციით მისაღები შემოსავალი არ ასახა ერთობლივ შემოსავალში. მოცემულ პირობებში, აღნიშნული ოპერაცია ჩაითვლება საწარმოს მიერ სხვა პირზე გაწეულ უსასყიდლო მომსახურებად (უპროცენტო სესხად). შესაბამისად, სესხის საბაზრო განაკვეთით გამოანგარიშებული თანხით გაიზრდება საწარმოს ერთობლივი შემოსავალი და დეკლარაციაში გადასახადის შემცირების შემთხვევაში, საწარმო დაჯარიმდება სსკ-ის 275-ე მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმით.

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. იგივე წესი მოქმედებს, ანუ ხარჯების გაწევის მომენტად ითვლება თანხის გადახდის მომენტი, როდესაც გადახდა უკავშირდება ფიზიკურ პირს, გარდა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული ფიზიკური პირისა ან მიღებული მომსახურებისათვის საკომპენსაციო თანხის გადახდა უკავშირდება არარეზიდენტ საწარმოს, რომელიც არ მიეკუთვნება არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 142.4).

თუ საწარმო სესხს იღებს სხვა ფიზიკური პირისაგან ან საწარმოსაგან, მაშინ მას წარმოეშობა ვალდებულება მათ მიმართ და გამსესხებლებზე გადახდილ პროცენტებს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, დაბეგრავს გადასახდელი თანხის 5%-იანი განაკვეთით. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილით, გამსესხებელი ფიზიკური პირის მიერ მიღებული პროცენტები, რომლებიც დაიბეგრა გადახდის წყაროსთან, არ ჩაირთვება ამ პირის ერთობლივ შემოსავალში და შემდგომ დაბეგვრას არ ექვემდებარება, ხოლო მე-4 ნაწილით, გამსესხებელი - მოგების გადასახადის გადამხდელი რეზიდენტი იურიდიული პირი ან არარეზიდენტის (გარდა ფიზიკური პირისა) მუდმივი დაწესებულება, რომელმაც მიიღო საქართველოში გადახდის წყაროსთან დაბეგრილი პროცენტები, უფლება აქვს, ჩაითვალოს გადახდის წყაროსთან ბიუჯეტში გადახდილი გადასახადის თანხა. ამასთან, ჩათვლა შესაძლებელია, თუ აღნიშნული თანხა გადახდილია ბიუჯეტში საგადასახადო აგენტის მიერ.

<u>მაგალითი 40</u>:

დარიცხვის მეთოდით მომუშავე რეზიდენტმა X საწარმომ 2012 წლის აპრილში რეზიდენტ Y საწარმოს ერთი წლით მისცა 20000 ლარის სესხი, წლიური 12%-იანი განაკვეთით. საპროცენტო სარგებელი გაიცა სასესხო ხელშეკრულების ვადის დასრულებისთანავე - 2013 წლის აპრილში. შემოსავლების აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდიდან გამომდინარე X საწარმო ვალდებულია, მიუხედავად იმისა, რომ 2012 წელს ფაქტობრივად არ მიუღია საპროცენტო სარგებელი, 2012 წელს ფაქტობრივად გამომუშავებული საპროცენტო სარგებელი (9 თვეზე გაანგარიშებით) ჩართოს ერთობლივ შემოსავალში, ხოლო 2013 წლის ერთობლივ

შემოსავალში - 3 თვეზე გაანგარიშებით. Y საწარმოს მიერ X საწარმოსთვის 2012-2013 წლებში გადასახდელი სარგებელი 2013 წლის აპრილის თვეში (გადახდის მომენტში) დაიბეგრება გადახდის წყაროსთან. Y საწარმოს მიერ გადახდის წყაროსთან დაკავებული გადასახადის ცნობის საფუძველზე, X საწარმოს უფლება აქვს 2013 წლის მოგების გადასახადის დეკლარაციაში ჩაითვალოს გადახდის წყაროსთან დაკავებული გადასახადი. ანალოგიური წესით განაბორციელებს Y საწარმო საპროცენტო ბარჯების განაწილებას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 134-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, არარეზიდენტის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან პროცენტების სახით მიღებული შემოსავალი, რომელიც არ მიეკუთვნება საქართველოში საგადასახადო აღრიცხვაზე მყოფ არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში, იბეგრება გადახდის წყაროსთან გამოქვითვების გარეშე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის მიხედვით, ანუ 5%-იანი განაკვეთით.

ამასთან, დადგენილია გამონაკლისები, კერძოდ:

- საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 134-ე მუხლის 1^1 ნაწილის მიხედვით, შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე/ოფშორულ ქვეყანაში რეგისტრირებული პირის მიერ მიღებული პროცენტები იბეგრება გადახდის წყაროსთან გამოქვითვების გარეშე, 15 პროცენტით. ამავე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, სსკ-ის მიზნებისათვის შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე/ოფშორული ქვეყნების ჩამონათვალს განსაზღვრავს საქართველოს მთავრობა. ასეთი ქვეყნების ჩამონათვალი განსაზღვრულია საქართველოს მთავრობის 2013 წლის 30 მაისის №132 დადგენილებით, რომელიც წარმოდგენილია წიგნის ბოლოს №2 დანართში.

მაგალითი 41:

საქართველოს საწარმომ შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში რეგისტრირებული უცხოური საწარმოსაგან 2011 წლს აღლო 100000 ლარის სესხი, რომლის მიხედვით 2013 წელის 11 ივლისს გასცა 2011-2012 წლებზე დარიცხული საპროცენტო სარგებელი 4000 ლარი. მოცემულ შემთხვევაში, გადახდილი საპროცენტო სარგებელი გაცემის მომენტში დაიბეგრება 600 ლარით (4000X15%). იმ შემთხვევაში, თუ საპროცენტო სარგებელი გადახდილი იქნებოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 134-ე მუხლის 1[1] ნაწილის ბალაში შესვლის მომენტიდან (2012 წლის 26 ივნისიდან) სსკ-ის მიზნებისთვის შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე/ოფშორული ქვეყნების ჩამონათვალის საქართველოს მთავრობის მიერ განსაზღვრამდე, მაშინ გადახდილი საპროცენტო სარგებელი გაცემის მომენტში დაიბეგრებოდა 200 ლარით (4000X5%).

• საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 3[1] - 3[3] ნაწილების მიხედვით, 2014 წლის 1 იანვრამდე ამ კოდექსის 131-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში გადახდილი პროცენტი დაიბეგრება გადახდის წყაროსთან 0-პროცენტიანი განაკვეთით, თუ კმაყოფილდება ქვემოთ ჩამოთვლილი ყველა პირობა:

ა) პროცენტის მიმღებ საწარმოს პროცენტის თანხა შეაქვს პროცენტის გამცემი საწარმოს კაპიტალში;

ბ) ამ კოდექსის 131-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევაში გადახდილი პროცენტის გადახდის წყაროსთან 5-პროცენტიანი განაკვეთით დაბეგვრის მოქმედების პერიოდში არ შემცირდება პროცენტის გამცემი საწარმოს კაპიტალი.

ზემოთ აღნიშნულ შემთხვევაში, თუ პროცენტის მიმღები არის არარეზიდენტი საწარმო, პროცენტის გამცემი

საწარმოს მიერ გადახდილი პროცენტი არ ექვემდებარება ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვას, ხოლო უკვე გამოქვითული ხარჯი ექვემდებარება ერთობლივ შემოსავალში ჩართვას იმ პერიოდში, რომელშიც სესხის პროცენტი შეტანილ იქნა პროცენტის გამცემი საწარმოს საწესდებო კაპიტალში.

ამასთან, „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული კაპიტალის შემცირებისთვის დადგენილი ვადის დარღვევის შემთხვევაში, კაპიტალში შეტანილი პროცენტი ექვემდებარება დაბეგვრას მისი კაპიტალში შეტანის მომენტისთვის არსებული კანონმდებლობის შესაბამისად.

<u>მაგალითი 42</u>:

რეზიდენტი X საწარმოს ერთ-ერთი დამფუძნებელია რეზიდენტი Y საწარმო. ამ საწარმოებს შორის 2012 წელს გაფორმდა სასესხო ხელშეკრულება, რომლის მიხედვით წლის ბოლოს (დეკემბრის თვეში) Y-ის სასარგებლოდ პროცენტის სახით დარიცხულია 50000 ლარი, საიდანაც 40000 ლარი შეტანილია X-ის კაპიტალში. მოცემულ შემთხვევაში, 40000 ლარი დაიბეგრება 0%-ით საწარმოს კაპიტალში შეტანის მომენტში, ხოლო 10000 ლარი - 5%-იანი განაკვეთით გადახდის მომენტში.

თუ პროცენტის სახით მისაღები შემოსავალი მიმღებს შეაქვს პროცენტის გამცემი საწარმოს კაპიტალში (დაიბეგრა 0%-იანი განაკვეთით) და პროცენტის დაბეგვრის 5%-იანი განაკვეთის მოქმედების პერიოდში (2014 წლის 1 იანვრამდე) შემცირდა პროცენტის გამცემი საწარმოს კაპიტალი, ასეთ შემთხვევაში კაპიტალში შეტანილი საპროცენტო სარგებელი დაექვემდებარება 5%-ით დაბეგვრას იმ საანგარიშო პერიოდში (თვეში), რომელშიც საწარმოს კაპიტალი შემცირდა.

ასეთ შემთხვევაში არ აქვს მნიშვნელობა საწარმოს კაპიტალი რა თანხით მცირდება და ვის მიერ მცირდება (პროცენტის მიმღები პირის მიერ, თუ სხვა დამფუძნებლის მიერ).

მაგალითი 43:

პირობები იგივეა, რაც წინა (42-ე) მაგალითში იმ განსხვავებით, რომ პროცენტის სახით მისაღები 40000 ლარის პროცენტის გამცემი საწარმოს კაპიტალში შეტანის და 0%-ით დაბეგვრის შემდეგ, 2013 წლის აგვისტოში მოხდა პროცენტის გამცემი საწარმოს კაპიტალის შემცირება 10000 ლარით, ერთ-ერთი დამფუძნებელი ფიზიკური პირის მიერ წილის გატანის გზით. მოცემულ შემთხვევაში, საწარმოს კაპიტალში შეტანის მომენტში 0%-ით დაბეგრილი 40000 ლარი საწარმოს კაპიტალის შემცირების მომენტში (2013 წლის აგვისტოში) დაიბეგრება 5%-იანი განაკვეთით - 2000 ლარით (40000 × 5%) და არ მოხდება წინა პერიოდის (2012 წლის დეკემბრის) დეკლარაციის დაზუსტება.

მაგალითი 44:

პირობები იგივეა, რაც წინა (43-ე) მაგალითში იმ განსხვავებით, რომ რეზიდენტი საწარმოს ერთ-ერთი დამფუძნებელია არარეზიდენტი საწარმო. მოცემულ შემთხვევაში, პროცენტის გამცემ საწარმოს 0%-ით დაბეგრილი 40000 ლარის გამოქვითვის უფლება 2012 წლის ერთობლივი შემოსავლიდან არა აქვს, ვინაიდან პროცენტის კაპიტალში შემტანი არარეზიდენტი საწარმოა. ამასთან, მას უფლება აქვს 2012 წლის საპროცენტო ბარჯი (40 000 ლარი) ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითოს 2013 წელს, ანუ იმ წელს, რომელშიც მოხდა კაპიტალის შემცირება. ამასთან, 2012 წლის მოგების გადასახადის დეკლარაციის დაზუსტება არ ხდება, ვინაიდან ითვლება რომ 2012 წლის საანგარიშო პერიოდისთვის ერთობლივი შემოსავალი და გამოსაქვითი ხარჯი სწორად იყო განსაზღვრული და აღნიშნული საპროცენტო ბარჯი საწარმოს კაპიტალის შემცირების შედეგად (სრულად) აღიარდა 2013 წლის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვით ხარჯად.

მაგალითი 45:

რეზიდენტი საწარმოს ერთ-ერთი დამფუძნებელია არარეზიდენტი საწარმო. ამ საწარმოებს შორის 2012 წელს გაფორმდა სასესხო ხელშეკრულება, რომლის მიხედვით წლის ბოლოს (დეკემბრის თვეში) რეზიდენტის მიერ არარეზიდენტის სასარგებლოდ პროცენტის სახით დარიცხულია 50000 ლარი, რომელიც რეზიდენტის მიერ გამოქვითულია 2012 წლის ერთობლივი შემოსავლიდან. არარეზიდენტის მიერ 2013 წლის ოქტომბრის თვეში განხორციელდა პროცენტის სახით მისაღები 50000 ლარის შეტანა რეზიდენტი საწარმოს კაპიტალში. მოცემულ შემთხვევაში, 50000 ლარი დაიბეგრება 0%-ით და ამ თანხით გაიზრდება რეზიდენტი საწარმოს 2013 წლის ერთობლივი შემოსავალი.

თუ საწარმოს სესხი (კრედიტი) აღებული აქვს ბანკისაგან, მაშინ ის სესხზე (კრედიტზე) გადახდილ პროცენტს არ დაბეგრავს (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 131.2). აღნიშნული საპროცენტო სარგებელი ჩაირთვება პროცენტის მიმღები ბანკის ერთობლივ შემოსავალში.

მაგალითი 46:

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 დარიცხავს და გადაიხდის გადასახდელ პროცენტს 40000 ლარს (1000000×4%) უცხოური ბანკის სასარგებლოდ, რომელსაც არ დაბეგრავს გადახდის წყაროსთან და გამოქვითავს თავისი ერთობლივი შემოსავლიდან, როგორც საანგარიშო პერიოდის ხარჯს.

მაგალითი 47:

საქართველოს საწარმოს რეზიდენტი ბანკისგან ერთი წლის ვადით აღებული აქვს 10000 ლარის კრედიტი, წლიური 14%-იანი განაკვეთით. მოცემულ შემთხვევაში, ბანკის სასარგებლოდ წლის ბოლოს დარიცხული და გაცემული საპროცენტო სარგებელი 1400 ლარი (10000×14%) საწარმოს მიერ გადახდის წყაროსთან არ დაიბეგრება და პროცენტის მიმღები ბანკის მიერ ჩაირთვება ერთობლივ შემოსავალში.

თუ ფიზიკური პირი სესხს გასცემს საწარმოზე ან მეწარმე ფიზიკურ პირზე, სესხის მიმღებს წარმოეშობა საგადასახადო აგენტის ვალდებულება, კერძოდ, იგი ვალდებულია საპროცენტო სარგებლის განაცემის ადგილზე მოახდინოს გადასახადის დაკავება. მასვე ეკისრება წყაროსთან განაცემის დეკლარირებაც. შესაბამისად, ფიზიკურ პირს საპროცენტო შემოსავალზე საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციის წარდგენის ვალდებულება არ ექნება იმ შემთხვევაშიც, თუ სესხის მიმღები არ მოახდენდა ფიზიკური პირის მიმართ გადასახდელი პროცენტის განაცემის ადგილზე დაბეგვრას (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 154).

მაგალითი 48:

გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებულმა რეზიდენტმა ფიზიკურმა პირმა რეზიდენტ საწარმოს ასესხა გარკვეული თანხა და მისგან მიიღო გადახდის წყაროსთან დაუკავებელი პროცენტის სახით შემოსავლები, რომლის დეკლარირებაც არ მოახდინა. მოცემულ შემთხვევაში, ფიზიკურ პირს წყაროსთან დაუკავებელ გადასახადთან მიმართებაში საგადასახადო ვალდებულება არ წარმოეშობა, რადგან აღნიშნული ვალდებულება სსკ-ის 154-ე მუხლის პირველი ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტის

შესაბამისად უნდა შეესრულებინა საწარმოს. შესაბამისად, საწარმოს დაერიცხება გაცემული პროცენტებიდან დაუკავებელი საშემოსავლო გადასახადი და მასთან დაკავშირებული სანქციები, ასევე სსკ-ის 275-ე მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა დეკლარაციაში გადასახადის შემცირებისთვის.

თუ ერთი ფიზიკური პირი უპროცენტო სესხს გასცემს მეორე, არამეწარმე ფიზიკურ პირზე, მაშინ გამსესხებელს უპროცენტოდ გაცემული სესხი ჩაეთვლება მომსახურების უსასყიდლო მიწოდებად და გაცემულ თანხაზე საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის გათვალისწინებით მოხდება საპროცენტო სარგებლის გაანგარიშება, რომლის დეკლარირება უნდა მოახდინოს თავად გამსესხებელმა, ვინაიდან ამ შემთხვევაში მსესხებელს საგადასახადო აგენტის ვალდებულება არ აკისრია.

<u>მაგალითი 49</u>:

ფიზიკური პირის მიერ ასევე ფიზიკურ პირზე გაცემულია სესხი, რომლის ნახევარი მიმღების მიერ გამოყენებულია ტელევიზორის შესაძენად, მეორე ნახევარი კი - იჯარით გაცემული შენობის რემონტისათვის. ფიზიკურ პირებს აღნიშნული ოპერაციის მიხედვით საგადასახადო ანგარიშგება არ განუხორციელებიათ. მოცემულ პირობებში, ჩაითვლება, რომ:

- *გაცემულია უპროცენტო სესხი;*
- *გამსესხებლის მიერ ფინანსური მომსახურება (სესხის გაცემა) გაწეულია უსასყიდლოდ;*
- *გამსესხებელს უნდა წარედგინა საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაცია, რომელშიც, სსკ-ის 102-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ერთობლივ შემოსავალში უნდა აესახა მომსახურების საბაზრო ფასი;*
- *მსესხებელს უნდა წარედგინა საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაცია, რომელშიც ერთობლივ შემოსავალში უნდა*

აესახა სარგებლის საბაზრო ფასი და, სსკ-ის 105-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, მოებდინა ტელევიზორის შესაძენად გამოყენებული თანხის მიხედვით მიღებული სარგებლის გამოქვითვა;

- *მსესხებელს საგადასახადო აგენტის ვალდებულება არ წარმოეშობა.*

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლით დადგენილია ის შემთხვევები, როდესაც მიღებული პროცენტები გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას არ ექვემდებარება, კერძოდ:

• მე-5 ნაწილის თანახმად, საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ლიცენზირებული ფინანსური ინსტიტუტიდან მიღებული პროცენტები გადახდის წყაროსთან არ იბეგრება. ამასთანავე, აღნიშნული პროცენტები მიმღები პირის მიერ ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება, თუ ამ პროცენტების მიმღები არ არის ასევე ლიცენზირებული ფინანსური ინსტიტუტი. ლიცენზირებული ფინანსური ინსტიტუტებია „საქართველოს ეროვნული ბანკის შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონით და „ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ” საქართველოს კანონით განსაზღვრული იურიდიული პირები.

<u>მაგალითი 50</u>:

საქართველოს საწარმო ლიცენზირებული ფინანსური ინსტიტუტიდან ყოველი წლის ბოლოს საპროცენტო სარგებლის სახით იღებს 1000 ლარს. მოცემულ შემთხვევაში, აღნიშნული თანხა ლიცენზირებული ფინანსური ინსტიტუტის მიერ გადახდის წყაროსთან არ დაიბეგრება და მიმღების (საწარმოს) მიერ ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება.

• მე-6 ნაწილის თანახმად, თავისუფლად მიმოქცევადი ფასიანი ქაღალდიდან მიღებული პროცენტები გადახდის წყაროსთან არ იბეგრება და პროცენტების მიმღები პირის მიერ ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება.

თავისუფლად მიმოქცევადი ფასიანი ქაღალდი არის საფონდო ბირჟის ლისტინგში სავაჭროდ დაშვებული საჯარო ან სასესხო ფასიანი ქაღალდი, რომლის თავისუფალი ბრუნვის კოეფიციენტი საანგარიშო წლის წინა წლის 31 დეკემბრის ან საანგარიშო წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, ფასიანი ქაღალდების ემიტენტის მიერ საფონდო ბირჟისათვის მიწოდებული ინფორმაციით, უნდა აღემატებოდეს 25 პროცენტს (სსკ, მუხლი 8.13).

<u>მაგალითი 51</u>:

2011 წელს ფიზიკურმა პირმა საფონდო ბირჟის ლისტინგში დაშვებული სასესხო ფასიანი ქაღალდიდან პროცენტის სახით მიიღო შემოსავალი. საფონდო ბირჟის ინფორმაციით, ასეთი სასესხო ფასიანი ქაღალდების თავისუფალი ბრუნვის კოეფიციენტი 28%-ია, რის გამოც პროცენტის სახით განაცემი საგადასახადო აგენტის მიერ არ დაიბეგრა გადახდის წყაროსთან და პროცენტის მიმღების მიერ არ იქნა შეტანილი ერთობლივ შემოსავალში. 2012 წელს დადგინდა, რომ საგადასახადო აგენტის-ემიტენტის - კანონმდებლობით დადგენილი წესით ფასიანი ქაღალდების გამომშვები პირის (არ არის ლიცენზირებული ფინანსური ინსტიტუტი) მიერ საფონდო ბირჟისათვის მიწოდებული ინფორმაცია არასწორია - თავისუფალი ბრუნვის კოეფიციენტი არ აღემატება 25%-ს, რის გამოც სასესხო ფასიანი ქაღალდი ვერ დაკვალიფიცირდება, როგორც თავისუფლად მიმოქცევადი. ემიტენტის მიერ არ შესრულდა საგადასახადო აგენტის ვალდებულება (გადახდილი პროცენტის გადახდის წყაროსთან დაბეგვრა), რის გამო მას

დაეკისრება სსკ-ის 285-ე მუხლით გათვალისწინებული სანქცია - საფონდო ბირჟისათვის არასწორი ინფორმაციის მიწოდებისთვის დაჯარიმდება არასწორი ინფორმაციის საფუძველზე პირის მიერ სსკ-ის 82-ე, 99-ე, 130-ე და 131-ე მუხლების დებულებების გამოყენებით მიღებული საგადასახადო შეღავათის თანხის 150 პროცენტის ოდენობით, ასევე დაერიცხება დაუკავებელი საშემოსავლო გადასახადის თანხა და მასთან დაკავშირებული სანქციები. რაც შეეხება პროცენტის მიმღებ ფიზიკურ პირს, მას საგადასახადო ვალდებულება არ წარმოეშობა და, შესაბამისად, არც დაჯარიმდება.

• მე-7 ნაწილის თანახმად, რეზიდენტი საწარმოს მიერ სახელმწიფოსთვის გადახდილი პროცენტები გადახდის წყაროსთან არ იბეგრება.

• მე-8 ნაწილის თანახმად, საქართველოს საწარმოს მიერ გამოშვებული და უცხო ქვეყნის აღიარებულ საფონდო ბირჟის ლისტინგში სავაჭროდ დაშვებული სასესხო ფასიანი ქაღალდიდან მიღებული პროცენტები გადახდის წყაროსთან არ იბეგრება და ამ პროცენტების მიმღები პირის მიერ ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება.

• მე-9 ნაწილის თანახმად, თავისუფალ ინდუსტრიულ ზონაში თიზ-ის საწარმოდან მიღებული პროცენტი გადახდის წყაროსთან არ იბეგრება და ამ პროცენტის მიმღები პირის მიერ ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება.

საგადასახადო აღრიცხვაში სესხის პროცენტების ხარჯად აღიარება შეზღუდულია და დადგენილი ნორმის

შესაბამისად ხორციელდება. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 107-ე მუხლის თანახმად:

1. ამ მუხლის მე-2 ნაწილის გათვალისწინებით, კრედიტისათვის (სესხისათვის) გადახდილი ან/და გადასახდელი (დარიცხვის მეთოდის გამოყენების მიხედვით) პროცენტები გამოიქვითება არა უმეტეს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წლიური პროცენტის ფარგლებში, შესაბამისი პერიოდის პროპორციულად.

2. საწარმოში, რომლის წილის (აქციების) 20 პროცენტზე მეტი პირდაპირ ან არაპირდაპირ ეკუთვნის მოგების გადასახადისაგან განთავისუფლებულ იურიდიულ პირს, ამ მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული გამოსაქვითი პროცენტების თანხის ზღვრული ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს გადამხდელის მიერ პროცენტის სახით მიღებული ნებისმიერი შემოსავლის თანხისა და პროცენტის სახით მიღებული შემოსავლისა და პროცენტის სახით გაწეული ხარჯის გაუთვალისწინებლად განსაზღვრული დასაბეგრი მოგების 50 პროცენტის ოდენობის თანხის ჯამს.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 28 იანვრის №34 ბრძანებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 107-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიზნებისათვის კრედიტზე (სესხზე) გადახდილი ან/და გადასახდელი (დარიცხვის მეთოდის გამოყენების მიხედვით) პროცენტები ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება:

ა) საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ლიცენზირებული კომერციული ბანკის და რეგისტრირე-

ბული მიკროსაფინანსო ორგანიზაციის მიერ გაცემულ სესხებზე ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საპროცენტო განაკვეთის ოდენობით;

ბ) სხვა დანარჩენ შემთხვევაში არა უმეტეს წლიური 24 პროცენტისა, შესაბამისი პერიოდის პროპორციულად.

ამასთან, გათვალისწინებულ უნდა იქნეს 107-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილი შეზღუდვა, რომლის მიზანია არ მოხდეს გარიგებაში მონაწილე ურთიერთდამოკიდებული პირების მიერ საპროცენტო შემოსავლის გადატანა მოგებისაგან გათავისუფლებულ საწარმოში.

თუ სესხი გაცემულია ან/და მიღებულია საანგარიშო წლის შიგნით, საპროცენტო შემოსავალიცა და ხარჯიც განისაზღვრება სესხით სარგებლობის პერიოდის პროპორციულად.

თუ გადასახადის გადამხდელი ხარჯებს აღრიცხავს დარიცხვის მეთოდით, მას შეუძლია ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითოს კრედიტისთვის (სესხისთვის) გადასახდელი პროცენტი შეუზღუდავად, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საპროცენტო განაკვეთის ოდენობით, თუ კრედიტი (სესხი) აღებული აქვს საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ლიცენზირებული კომერციული ბანკის ან რეგისტრირებული მიკროსაფინანსო ორგანიზაციისგან, და შეზღუდულად, არა უმეტეს წლიური 24 პროცენტისა, შესაბამისი პერიოდის პროპორციულად, თუ კრედიტი (სესხი) აღებული აქვს სხვა პირებისაგან. ამ შემთხვევაში მნიშვნელობა არა აქვს ფაქტობრივად გადახდილ თანხას.

მაგალითი 52:

დარიცხვის მეთოდით მომუშავე X პირმა 2013 წლის 1 მარტს საქართველოს ბანკისგან აიღო 10000 ლარის კრედიტი წლიურ 30 პროცენტად, შესაბამისი პროცენტის ყოველთვიური გადახდით, და საწარმო Y-ისაგან - 5000 ლარის სესხი წლიურ 28 პროცენტად, შესაბამისი პროცენტის ყოველთვიური გადახდით. 2013 წელს მას უფლება აქვს კრედიტის მიხედვით გამოქვითოს 2260 ლარი (10000 × 0,3 : 365 × 275), 1 მარტიდან 31 დეკემბრამდე არსებული 275 დღისთვის, ხოლო სესხის მიხედვით - მხოლოდ 1760 ლარი (10000 × 0,24 : 365 × 275), მიუხედავად იმისა, რომ ხელშეკრულებით მას იმავე პერიოდში 2109 ლარის (10000 × 0,28 : 365 × 275) გადახდის ვალდებულება უჩნდება. ამასთან, როგორც კრედიტის, ისე სესხის მიხედვით, არა აქვს მნიშვნელობა, თუ პირს ფაქტობრივად რა თანხა ჰქონდა გადახდილი (მათ შორის, წინსწრებითაც) 31 დეკემბრის მდგომარეობით (ვთქვათ, 1000 ან 2500 ლარი).

თუ პირი ხარჯებს საკასო მეთოდით აღრიცხავს, მაშინ იგი გამოქვითავს კრედიტისთვის (სესხისთვის) მხოლოდ ფაქტობრივად გადახდილი პროცენტის თანხას შეუზღუდავად, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საპროცენტო განაკვეთის ოდენობით, თუ კრედიტი (სესხი) აღებული აქვს საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ლიცენზირებული კომერციული ბანკის ან რეგისტრირებული მიკროსაფინანსო ორგანიზაციისგან, და შეზღუდულად, არა უმეტეს წლიური 24 პროცენტისა, შესაბამისი პერიოდის პროპორციულად, თუ კრედიტი (სესხი) აღებული აქვს სხვა პირებისაგან. ზემოთ განხილულ მაგალითში, თუ პირს სესხის მიხედვით შესრულებული აქვს ვალდებულება, ანუ ფაქტობრივად გადახდილი აქვს 2109 ლარი, მას უფლება აქვს ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითოს გამოქვითოს მხოლოდ 1760 ლარი. ამდენად, საკასო

მეთოდით მომუშავე პირისთვის სასესხო ვალდებულების ხელშეკრულებით განსაზღვრული ან წინმსწრები გრაფიკით დაფარვა, საგადასახადო კოდექსის თვალსაზრისით, წამგებიანია.

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 პროცენტების თანხის ზღვრული ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს გადამხდელის მიერ პროცენტის სახით მიღებული ნებისმიერი შემოსავლის თანხისა და პროცენტის სახით მიღებული შემოსავლისა და პროცენტის სახით გაწეული ხარჯის გაუთვალისწინებლად განსაზღვრული დასაბეგრი მოგების 50 პროცენტის ოდენობის თანხის ჯამს.

მაგალითი 53:

X საწარმოში Y საწარმოს წილი 50%-ია და, ამასთან, Y საწარმო გათავისუფლებულია მოგების გადასახადისაგან. X 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 X საწარმოს უფლება აქვს მის მიერ აღებული სესხის პროცენტები გამოქვითოს არა უმეტეს 7500 ლარის ოდენობით [(80000 - 15000 - 50000) × 50%].

საპროცენტო შემოსავლების მიღების და საპროცენტო ხარჯების გაწევის მომენტი განსხვავდება იმის მიხედვით,

თუ შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის რომელ მეთოდს იყენებს გადასახადის გადამხდელი. კერძოდ, თუ პირი იყენებს საკასო მეთოდს, მაშინ საპროცენტო შემოსავლების მიღების მომენტად, საგადასახადო კოდექსის 138-ე მუხლის თანახმად, ითვლება:

ა) ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას – ნაღდი ფულის მიღების მომენტი;

ბ) უნაღდო წესით ანგარიშსწორებისას – ფულადი სახსრების ჩარიცხვა ბანკში გადასახადის გადამხდელის მიმდინარე ანგარიშზე ან სხვა ანგარიშზე, რომლის განკარგვის ან რომლიდანაც ამ სახსრების მიღების უფლება აქვს;

გ) ფინანსურ ვალდებულებათა გაუქმების ან დაფარვის შემთხვევაში, კერძოდ, ურთიერთჩათვლის დროს - ამ ვალდებულებათა გაუქმების ან დაფარვის მომენტი;

საპროცენტო ხარჯების გაწევის მომენტად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 139-ე მუხლის მე-3 და მე-4 ნაწილების თანახმად, ითვლება:

ა) ფინანსურ ვალდებულებათა გაუქმების ან დაფარვის შემთხვევაში, კერძოდ, ურთიერთჩათვლის დროს - ამ ვალდებულებათა გაუქმების ან დაფარვის მომენტი.

ბ) სავალო ვალდებულების მიმართ, თუ სავალო ვალდებულების ვადა რამდენიმე საანგარიშო პერიოდს მოიცავს, ფაქტობრივად გადახდილი პროცენტის თანხა, რომელიც გამოიქვითება საგადასახადო წლის განმავლობაში, არის პროცენტის ის თანხა, რომელიც გამოიანგარიშება თითოეულ საანგარიშო პერიოდში დარიცხული ან დასარიცხი თანხის მიხედვით.

თუ პირი იყენებს დარიცხვის მეთოდს, მაშინ საპროცენტო შემოსავლების მიღების მომენტად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 141-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, ითვლება სავალო ვალდებულების ვადის გასვლის მომენტი. ამასთანავე, თუ სავალო ვალდებულების ვადა რამდენიმე საანგარიშო პერიოდს მოიცავს, შემოსავალი საანგარიშო პერიოდებს შორის ნაწილდება თითოეულ საანგარიშო პერიოდში დარიცხული ან დასარიცხი თანხის მიხედვით. საპროცენტო ხარჯების გაწევის მომენტად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 142-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, ითვლება სავალო ვალდებულების ვადის გასვლის მომენტი. თუ სავალო ვალდებულების ვადა რამდენიმე საანგარიშო პერიოდს მოიცავს, ხარჯები საანგარიშო პერიოდებს შორის ნაწილდება მათი დარიცხვების შესაბამისად.

როდესაც დარიცხვის მეთოდით მომუშავე რეზიდენტი პირი, გარდა ლიცენზირებული ფინანსური ინსტიტუტისა, სესხისთვის პროცენტს უხდის რეზიდენტ ან არარეზიდენტ ფიზიკურ პირს (გარდა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული ფიზიკური პირისა) ან საქართველოში მუდმივი დაწესებულების არმქონე არარეზიდენტ საწარმოს, ასეთ შემთხვევაში, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 142-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, საპროცენტო ხარჯის გაწევის მომენტად ითვლება თანხის გადახდის მომენტი და დარიცხული, მაგრამ გადაუხდელი პროცენტის გამოქვითვა დაუშვებელია.

მაგალითი 54:

დარიცხვის მეთოდით მომუშავე საქართველოს საწარმომ 2011 წლის იანვარში 3 წლის ვადით არარეზიდენტი საწარმოსგან ისესხა 1 მლნ ლარი, წლიური 10%-იანი განაკვეთით. საქართველოს საწარმომ ვერ შეასრულა ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირობა და 2011 და 2012 წლის ბოლოს სესხზე დარიცხული საპროცენტო თანხა ვერ გადაიხადა. მოცემულ შემთხვევაში, საქართველოს საწარმო არარეზიდენტი საწარმოსათვის ფაქტობრივად გადაუხდელ პროცენტს 2011 და 2012 წლის ერთობლივი შემოსავლიდან ვერ გამოქვითავს, თუნდაც ხდებოდეს სესხზე დარიცხული პროცენტის კაპიტალიზაცია.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის 58-ე და 59-ე ნაწილის თანახმად, 2012 წლის 31 დეკემბრიდან ფიზიკური პირისათვის (გარდა შემოსავლების მიღების მომენტში დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული ფიზიკური პირისა) ან არარეზიდენტი საწარმოსათვის (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შესაბამისი შემოსავალი მიეკუთვნება საქართველოში არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას):

ა) 2012 წლის ბოლომდე აუნაზღაურებელი პროცენტები, რომლებიც ხარჯის სახით გამოქვითულია 2006 წლის საგადასახადო პერიოდში, საგადასახადო მიზნებისათვის ითვლება 2012 წლის ბოლოს ანაზღაურებულად;

ბ) 2012 წლის ბოლომდე აუნაზღაურებელი პროცენტები, რომლებიც ხარჯის სახით გამოქვითულია 2007 წლის საგადასახადო პერიოდში, საგადასახადო მიზნებისათვის ითვლება 2013 წლის 1 ივლისამდე ანაზღაურებულად;

გ) 2013 წლის ბოლომდე აუნაზღაურებელი პროცენტები, რომლებიც ხარჯის სახით გამოქვითულია 2008

წლის საგადასახადო პერიოდში, საგადასახადო მიზნებისათვის ითვლება 2013 წლის ბოლოს ანაზღაურებულად;

დ) 2014 წლის ბოლომდე აუნაზღაურებელი პროცენტები, რომლებიც ხარჯის სახით გამოქვითულია 2009 წლის საგადასახადო პერიოდში, საგადასახადო მიზნებისათვის ითვლება 2014 წლის ბოლოს ანაზღაურებულად;

ე) 2015 წლის ბოლომდე აუნაზღაურებელი პროცენტები, რომლებიც ხარჯის სახით გამოქვითულია 2010 წლის საგადასახადო პერიოდში, საგადასახადო მიზნებისათვის ითვლება 2015 წლის ბოლოს ანაზღაურებულად.

ზემოაღნიშნულ შემთხვევაში პირს ეკისრება საგადასახადო აგენტისა და შესაბამისი თანხის 5%-იანი განაკვეთით დაბეგვრის ვალდებულებები, ხოლო შემდგომ პერიოდში ფაქტობრივად ანაზღაურების შემთხვევაში შესაბამისი შემოსავალი გადახდის წყაროსთან არ დაიბეგრება.

გასათვალისწინებელია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-60 ნაწილის თანახმად, 2013 წლის 1 იანვრამდე წარმოშობილ სამართლებრივ ურთიერთობებზე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 123-ე მუხლით დადგენილი დებულებები არ ვრცელდება, 2013 წლიდან კი სუსტი კაპიტალიზაციის შემთხვევაში პირის მიერ ვალზე გადახდილი ან/და გადასახდელი პროცენტები (განსხვავებული საპროცენტო განაკვეთების არსებობის შემთხვევაში – ყველაზე მაღალი საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით) მისი ერთობლივი შემოსავლიდან არ გამოიქვითება. ამასთანავე, ზემოაღნიშ-

ნული არ ზღუდავს პირის მიერ სუსტ კაპიტალიზაციამდე (თანაფარდობის ქვემოთ) ვალზე გადახდილი პროცენტების ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვის უფლებას.

2.4. პროცენტის დაბეგვრა საგადასახადო კონვენციის შესაბამისად

საგადასახადო კონვენციის მიზნებისთვის ტერმინი „პროცენტი" ნიშნავს შემოსავალს ნებისმიერი სახით სავალე მოთხოვნიდან, მისი იპოთეკური უზრუნველყოფისა და მოვალის მოგებაში მონაწილეობის უფლების არსებობის მიუხედავად. კერძოდ, შემოსავალს სახელმწიფო ფასიანი ქაღალდებიდან და შემოსავალს ობლიგაციებიდან ან სავალე ვალდებულებებიდან მათზე დარიცხული პრემიებისა და მოგებების ჩათვლით. ამასთან, ჯარიმები დაგვიანებულ გადახდაზე პროცენტად არ განიხილება.

საგადასახადო კონვენცია ეხება მხოლოდ იმ პროცენტებს, რომელსაც ერთი ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტი უხდის მეორე ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტს. შესაბამისად, იგი არ გამოიყენება იმ პროცენტებთან მიმართებაში, რომელსაც მესამე სახელმწიფოს რეზიდენტი ან ერთი ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტი კომპანია უხდის მეორე ხელშემკვრელ სახელმწიფოში განლაგებულ მუდმივ დაწესებულებას.

საგადასახადო კონვენციით განსაზღვრული პროცენტის დაბეგვრის წესის (მუხლი „პროცენტი") თანახმად:

1. საქართველოში წარმოშობილი და საგადასახადო კონვენციის ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტისათ-

ვის გადახდილი პროცენტები შეიძლება დაიბეგროს ამ სახელმწიფოში.

ეს პუნქტი ეხება 26 ხელშემკვრელ სახელმწიფოს: აზერბაიჯანი, ბელგია, ბულგარეთი, ეგვიპტე, ესტონეთი, თურქეთი, თურქმენეთი, ინდოეთი, ირანი, ისრაელი, ლატვია, ლიტვა, პოლონეთი, რუმინეთი, რუსეთი, საბერძნეთი, სერბეთი, სლოვაკეთი, სლოვენია, სომხეთი, უზბეკეთი, უკრაინა, ყაზახეთი, ჩეხეთი, ჩინეთი, ხორვატია.

ამასთან, საქართველოში წარმოშობილი და საგადასახადო კონვენციის ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტისათვის გადახდილი პროცენტები შეიძლება ასევე დაიბეგროს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად, მაგრამ თუ პროცენტის მიმღები წარმოადგენს ბენეფიციარ მფლობელს, მაშინ გადასახადის ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს პროცენტის საერთო თანხის 5%-ს, 8%-ს ან 10%-ს.

პირობა, როდესაც გადასახადის ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს პროცენტის საერთო თანხის 5%-ს, არსებობს შემდეგი ქვეყნების შემთხვევაში: ისრაელი, სლოვაკეთი, სლოვენია, ხორვატია.

პირობა, როდესაც გადასახადის ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს პროცენტის საერთო თანხის 8%-ს, არსებობს შემდეგი ქვეყნების შემთხვევაში: საბერძნეთი, ჩეხეთი.

პირობა, როდესაც გადასახადის ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს პროცენტის საერთო თანხის 10%-ს, არსებობს შემდეგი ქვეყნების შემთხვევაში: აზერბაიჯანი, ბელგია, ბულგარეთი, ეგვიპტე, ესტონეთი, თურქეთი, თურქმენეთი, ინდოეთი, ირანი, ლატვია, ლიტვა, პოლონეთი, რუმინეთი,

რუსეთი, სერბეთი, სომხეთი, უზბეკეთი, უკრაინა, ყაზახეთი, ჩინეთი.

საგადასახადო კონვენციით პროცენტების დაბეგვრასთან მიმართებაში იმ სახელმწიფოს უფლება, რომლის რეზიდენტიცაა პროცენტების გადამხდელი კომპანია, შეზღუდულია, კერძოდ, გადასახადის განაკვეთი 10%-ითაა ლიმიტირებული. საქართველოს მიერ დაწესებულია უფრო დაბალი განაკვეთი (5%), რათა ხელი შეეწყოს საერთაშორისო ინვესტიციებს.

2. საქართველოში წარმოშობილი და საგადასახადო კონვენციის ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტისათვის გადახდილი პროცენტები <u>დაიბეგრება მხოლოდ ამ სახელმწიფოში.</u>

ზემოაღნიშნული ეხება 21 ხელშემკვრელ სახელმწიფოს: ავსტრია, არაბთა გაერთიანებული საემიროები, ბაჰრეინი, გერმანია, დანია, დიდი ბრიტანეთი, ესპანეთი, ირლანდია, იტალია, კატარი, ლუქსემბურგი, მალტა, ნიდერლანდები, ნორვეგია, სან მარინო, საფრანგეთი, სინგაპური, უნგრეთი, ფინეთი, ქუვეითი, შვეიცარია.

3. <u>1-ლი და მე-2 პუნქტის დებულებები არ გამოიყენება,</u> თუ პროცენტის ბენეფიციარი მფლობელი არის საგადასახადო კონვენციის ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტი, რომელიც თავის საქმიანობას ახორციელებს საქართველოში მდებარე მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით და სავალე მოთხოვნა, რომლის საფუძველზეც ხდება პროცენტის გადახდა, უშუალოდ არის დაკავშირებული ასეთ მუდმივ დაწესებულებასთან. ამ შემთხვევაში

გამოიყენება საგადასახადო კონვენციის იმ მუხლის დებულებები, რომელიც არეგულირებს ბიზნესიდან (ეკონომიკური საქმიანობიდან) მიღებული მოგების დაბეგვრას.

მოცემული პუნქტი მოქმედებს ყველა ქვეყნის მიმართ, რომელთანაც საქართველოს გაფორმებული აქვს საგადასახადო კონვენცია.

გარკვეულ სახელმწიფოებს მიაჩნიათ, რომ დივიდენდები, პროცენტი და როიალტი, რომელიც მათ ტერიტორიაზეა წარმოქმნილი და უნდა გადახდილი იყოს ფიზიკური ან იურიდიული პირებისათვის, რომლებიც სხვა სახელმწიფოს რეზიდენტები არიან, არ ხვდება იმ სქემების ფარგლებში, რომ ეს შემოსავალი არ იყოს დაბეგრილი, როგორც შემოსავლის წყარო სახელმწიფოში, ასევე ბენეფიციარის რეზიდენტობის მიხედვით სახელმწიფოში. მე-3 პუნქტი არ ეფუძნება იმ კონცეფციას, რომელსაც "მუდმივი დაწესებულების მიზიდულობის ძალას" უწოდებენ, და არ ამტკიცებს, რომ დივიდენდები, რომელსაც საგადასახადო კონვენციის მხარე სახელმწიფოს რეზიდენტი იღებს საქართველოს წყაროდან, იურიდიული პრეზუმფციის გამო დაკავშირებული იქნება ამ რეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებასთან საქართველოში და საქართველო არ იქნება ვალდებული შეზღუდოს დაბეგვრა ასეთ შემთხვევაში. ეს პუნქტი უბრალოდ მიუთითებს, რომ საქართველოში დივიდენდები დაიბეგრება როგორც იმ მუდმივი დაწესებულების მოგების ნაწილი, რომელიც სხვა სახელმწიფოს რეზიდენტ ბენეფიციარს გააჩნია, თუ დივიდენდები გადახდილია იმ წილის გამო, რომელიც მუდმივი დაწესებულების აქტივების ნაწილს წარმოადგენს ან დაკავშირებულია ამ დაწესებულებასთან. ასეთ

შემთხვევაში მე-3 პუნქტი საქართველოს ათავისუფლებს საგადასახადო კონვენციით განსაზღვრული პროცენტის დაბეგვრის წესით (მუხლით) გათვალისწინებული ნებისმიერი შეზღუდვისაგან.

რათა მე-3 პუნქტის დებულებამ დასაბამი არ მისცეს გარკვეულ დარღვევებს აქციების მუდმივი დაწესებულებისთვის გადაცემის გზით, რომელიც მხოლოდ ამ მიზნითაა შექმნილი იმ ქვეყნებში, სადაც სადივიდენდო შემოსავალზე პრეფერენციული რეჟიმი ვრცელდება, გარდა იმისა, რომ ასეთი უკანონო ტრანსაქციების შედეგად შესაძლებელია ადგილობრივი კანონმდებლობა ამოქმედდეს, მუდმივ დაწესებულებად შეიძლება ჩაითვალოს მხოლოდ ის დაწესებულება, საიდანაც ბიზნესი ხორციელდება, და მოთხოვნა, რომლის შესაბამისადაც აქციების მფლობელი „რეალურად უნდა იყოს დაკავშირებული“ ასეთ დაწესებულებასთან, გულისხმობს, რომ კავშირი უნდა არსებობდეს.

4. თუ პროცენტის გადამხდელ საქართველოს საწარმოსა და საგადასახადო კონვენციის ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტს - პროცენტის ბენეფიციურ მფლობელს შორის, ან ორივე მათგანსა და რომელიმე მესამე პირს შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობის გამო, პროცენტის თანხა, იმ სავალე ვალდებულების გათვალისწინებით, რომლის საფუძველზეც ხდება მისი გადახდა, აჭარბებს თანხას, რომელიც შეთანხმებული იქნებოდა გადამხდელსა და ბენეფიციურ მფლობელს შორის ასეთი ურთიერთობების არარსებობისას, მაშინ საგადასახადო კონვენციის იმ მუხლის დებულებები, რომელიც არეგულირებს პროცენტის დაბეგვრას, გამოიყენება მხოლოდ

უკანასკნელად ხსენებული თანხის მიმართ. ასეთ შემთხვევაში, გადასახდელი თანხის ნამეტი კვლავაც ექვემდებარება დაბეგვრას თითოეული ხელშემკვრელი სახელმწიფოს შიდასახელმწიფოებრივი კანონმდებლობის შესაბამისად, საგადასახადო კონვენციის სხვა დებულებების გათვალისწინებით.

მოცემული პუნქტი მოქმედებს ყველა ქვეყნის მიმართ, რომელთანაც საქართველოს გაფორმებული აქვს საგადასახადო კონვენცია.

იმისთვის, რომ ეს პუნქტი გავრცელდეს, ჭარბად გადახდილი პროცენტი გადამხდელსა და ბენეფიციარ მფლობელს შორის განსაკუთრებული ურთიერთობებით ან ამ ორივეს და სხვა პირს შორის ასეთი ურთიერთობებით უნდა იყოს განპირობებული. მაგალითის სახით შეიძლება მივუთითოთ შემდეგი შემთხვევები: ფიზიკური ან იურიდიული პირისთვის გადახდილი როიალტი, რომელიც პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს გადამხდელს, ან რომელიც პირდაპირ ან არაპირდაპირ მისი კონტროლის ქვეშ იმყოფება ან იმ ჯგუფის დაქვემდებარებაშია, რომელსაც მასთან საერთო ინტერესები გააჩნია.

განსაკუთრებული ურთიერთობების კონცეფცია ასევე მოიცავს ნათესაურ ან ოჯახურ ურთიერთობებს, ასევე საერთო ინტერესების საფუძველზე გაერთიანებულ პირებს, რომლებსაც იურიდიულად აქვთ ეს ურთიერთობები გაფორმებული და ეს პროცენტების გადახდის საფუძველს ქმნის.

საგადასახადო კონვენციებში ტერმინს „გადახდილი“ ძალიან ფართო მნიშვნელობა აქვს, რადგანაც გადახდის

კონცეფცია გულისხმობს სახსრების კრედიტორისათვის მიწოდების ვალდებულების შესრულებას იმ გზით, როგორც კონტრაქტის პირობები მოითხოვს.

საგადასახადო კონვენციებით განსაზღვრული პროცენტის დაბეგვრის მუხლი (წესი) მხოლოდ იმ პროცენტს შეეხება, რომელიც კონვენციის მხარე სახელმწიფოში წარმოიქმნა და კონვენციის მეორე მხარე სახელმწიფოს რეზიდენტს ეკუთვნის. შესაბამისად, იგი არ ვრცელდება მესამე სახელმწიფოში წარმოქმნილ პროცენტზე, რომელიც საწარმოს სხვა სახელმწიფოში მდებარე მუდმივ დაწესებულებას მიეწერება.

ტერმინი "ბენეფიციარი მფლობელი" არ არის გამოყენებული თავისი ვიწრო მნიშვნელობით და იგი კონვენციის მიზნების, მათ შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების და გადასახადისგან არიდების აღმოფხვრის კონტექსტში უნდა განიხილებოდეს.

გამტარი კომპანია ვერ ჩაითვლება ბენეფიციარ მფლობელად, თუ მას შესაბამის პროცენტთან დაკავშირებით უაღრესად შეზღუდული უფლებამოსილება გააჩნია და იგი მეურვე ან ადმინისტრატორია და სხვა დაინტერესებული მხარის ინტერესებში მოქმედებს.

შემოსავლის წყარო სახელმწიფოს დაბეგვრის უფლებასთან დაკავშირებული შეზღუდვები ძალაში რჩება, როდესაც ისეთი შუამავალი, როგორიცაა აგენტი ან უფლებამოსილი პირი, რომელიც კონვენციის მხარე სახელმწიფოში ან მესამე სახელმწიფოში მდებარეობს, ბენეფიციარსა და გადამხდელს შორის გამტარს წარმოადგენს

და ბენეფიციარი მფლობელი სხვა სახელმწიფოს რეზიდენტია.

როდესაც პროცენტის მიმღები და ბენეფიციური მფლობელი არის საგადასახადო კონვენციის ხელშემკვრელი სახელმწიფოს მთავრობა, ასეთი პროცენტი დაიბეგრება მხოლოდ ამ სახელმწიფოში. ტერმინი „ხელშემკვრელი სახელმწიფოს მთავრობა“ მოიცავს იმ სამთავრობო ორგანოებს ან ინსტიტუტებს (მაგალითად, მთავრობა, ეროვნული ბანკი და სხვა), რომელთა განსაზღვრა და შეთანხმება ხორციელდება ხელშემკვრელი სახელმწიფოების კომპეტენტურ ორგანოებს შორის წერილების გაცვლის გზით.

თავი 3. როიალტის აღრიცხვა და დაბეგვრა

3.1. როიალტის აღრიცხვა

ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისათვის როიალტი განიმარტება ბასს 18-ის 5.ბ პუნქტით. კერძოდ:

როიალტი არის შემოსავლები საწარმოს კუთვნილი გრძელვადიანი აქტივების გამოყენების უფლების გადაცემისათვის. მაგალითად, პატენტების, სავაჭრო ნიშნების, საავტორო უფლებებისა და კომპიუტერული უზრუნველყოფის გამოყენებაზე.

როიალტების აღიარება ხდება დარიცხვის მეთოდით, შესაბამისი შეთანხმების შინაარსის მიხედვით. საწარმოს შეუძლია, თავისი სააღრიცხვო პოლიტიკიდან გამომდინარე, როიალტის სახით მისაღები/მიღებული შემოსავლების აღსარიცხავად გახსნას დამატებითი ანგარიშები 1830 „მისაღები როიალტი" და 8150 „შემოსავლები როიალტიდან". საანგარიშგებო პერიოდში მისაღები როიალტის დარიცხვაზე შედგება გატარება:

დებეტი	კრედიტი
ანგ. N1830 „მისაღები როიალტი"	ანგ. N8150 „შემოსავლები როიალტიდან"

როიალტიდან შემოსავლები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს დაიხურება მოგება-ზარალის ანგარიშთან კორესპონდენციით:

დებეტი	კრედიტი
ანგ. N8150 „შემოსავლები როიალტიდან“	ანგ. N5330 „საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი“

გასაცემი როიალტის აღრიცხვისათვის გამოიყენება ანგარიში N3140 „როიალტი“. გასაცემი როიალტის დარიცხვაზე შედგება გატარება:

დებეტი	კრედიტი
ანგ. N8280 „როიალტის ხარჯები“	ანგ. N3140 „როიალტი“

ხოლო როიალტის გადახდა აისახება გატარებით:

დებეტი	კრედიტი
ანგ. N3140 „როიალტი“	ანგ. N1200 „ფული საბანკო ანგარიშებზე“

3.2. როიალტის დაბეგვრა

საგადასახადო მიზნებისათვის როიალტს და მისი დაბეგვრის საკითხებს არეგულირებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შემდეგი მუხლები: 8.12, 15.2.ზ, 81.1.ვ.გ, 102.1.ზ, 104.1.ვ, 130, 134, 150.1.გ, 152.5, 152.7.გ, 154.1.ზ, ასევე საქართველოს მთავრობის მიერ სხვადასხვა ქვეყანასთან დადებული და საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული "შემოსავლებსა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების

გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ" შეთანხმებები, ხელშეკრულებები, კონვენციები, ოქმები (შემდგომში - საგადასახადო კონვენცია).

როიალტი საქართველოს საგადასახადო კოდექსით (მუხლი 8.21) შემდეგნაირად განიმარტება:

როიალტი:

ა) სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და ტექნოგენური წარმონაქმნების გადამუშავების პროცესში წიაღით სარგებლობის უფლების საფასური;

ბ) საავტორო უფლების, პროგრამული უზრუნველყოფის, პატენტის, ნახაზის, მოდელის, სავაჭრო ნიშნის ან სხვა ინტელექტუალური საკუთრების გამოყენებისათვის ან გამოყენების უფლების სხვა პირისთვის გადაცემისათვის მიღებული შემოსავალი;

გ) სამრეწველო, სავაჭრო ან სამეცნიერო-კვლევითი მოწყობილობის გამოყენებისათვის ან გამოყენების უფლების სხვა პირისთვის გადაცემისათვის მიღებული შემოსავალი;

დ) ნოუ-ჰაუს გამოყენებისათვის მიღებული შემოსავალი;

ე) კინოფილმის, ვიდეოფილმის, ხმის ჩანაწერის ან ჩაწერის სხვა საშუალების გამოყენებისათვის ან გამოყენების უფლების სხვა პირისთვის გადაცემისათვის მიღებული შემოსავალი;

ვ) საიდუმლო ფორმულის ან პროცესის, ასევე სამრეწველო, კომერციული ან მეცნიერული გამოცდილების შემცველი ინფორმაციის გამოყენებისათვის ან გამოყენების

უფლების სხვა პირისთვის გადაცემისათვის მიღებული შემოსავალი;

ზ) ამ ნაწილით გათვალისწინებულ უფლებებთან დაკავშირებით ტექნიკური დახმარების გაწევისათვის ან ამ უფლებათა გამოყენებაზე უარის თქმით მიღებული შემოსავალი."

მაშასადამე, როიალტი არის შემოსავალი, რომელსაც Y პირი იღებს X პირისაგან იმისთვის, რომ:

- X პირმა შეძლოს Y პირის საკუთრებაში არსებული სპეციფიკური, არამატერიალური სახის აქტივების გამოყენების უფლების მიღება ან გამოყენების უფლების სხვა პირებისთვის გადაცემა;
- უფლებათა გამოყენების პროცესში X პირისთვის გაწეულ იქნა ტექნიკური დახმარება;
- X პირმა უარი თქვა მისთვის გადაცემული უფლებების გამოყენებაზე.

როიალტი განეკუთვნება ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს (სსკ-ის მუხლი 102.1„თ").

როიალტი შეიძლება მიეკუთვნოს საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს ან არ მიეკუთვნოს მას.

როიალტი, თუ როიალტის გადამხდელი საქართველოს რეზიდენტია, საშემოსავლო და მოგების გადასახადების მიზნებისათვის საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს განეკუთვნება (სსკ-ის მუხლი 104.1„ი"). ამასთანავე, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა როიალტის გადამხდელი საქართველოს რეზიდენტი:

ა) როიალტი ჩაითვლება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად, თუ არარეზიდენტს

საქართველოში აქვს მუდმივი დაწესებულება, რომელთან დაკავშირებითაც წარმოიშვა როიალტის გადახდის ვალდებულება, მიუხედავად იმისა, ეს ხარჯი ამ მუდმივი დაწესებულების მიერ არის გაწეული თუ არა;

ბ) როიალტი არ ჩაითვლება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად, თუ რეზიდენტი დაადასტურებს, რომ უცხო ქვეყანაში აქვს მუდმივი დაწესებულება, რომელთან დაკავშირებითაც წარმოიშვა როიალტის გადახდის ვალდებულება, მიუხედავად იმისა, ეს ხარჯი ამ მუდმივი დაწესებულების მიერ არის გაწეული თუ არა.

მაგალითი 55:

თურქულმა კომპანიამ დადო ხელშეკრულება თავისი ქართული ფილიალისათვის საავტორო უფლების გამოყენების უფლების მოსაპოვებლად. მოცემულ შემთხვევაში, როიალტის გადახდის ვალდებულება წარმოიშვა ქართულ ფილიალთან დაკავშირებით. შესაბამისად, როიალტი ჩაითვლება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად სსკ-ის 104.1„ი.ა“ მუხლის მიხედვით.

მაგალითი 56:

თურქულმა კომპანიამ დადო ხელშეკრულება საავტორო უფლების მოპოვებაზე. ხელშეკრულების პირობები მას ნებას რთავს გამოიყენოს საავტორო უფლება როგორც თურქეთში, ასევე აზერბაიჯანსა და საქართველოში არსებულ ფილიალებში. მოცემულ შემთხვევაში, როიალტის გადახდის ვალდებულება წარმოიშვა თურქულ კომპანიასთან დაკავშირებით. შესაბამისად, მიუხედავად იმისა, რომ ხელშეკრულება ქართულ ფილიალს ნებას რთავს მოგების გადასახადის მიზნებისათვის გამოქვითოს თურქული სათაო ოფისის მიერ გადახდილი როიალტი, როიალტი

არ ჩაითვლება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად სსკ-ის 104.1„ი.ბ“ მუხლის მიხედვით.

იმისათვის, რომ საფასური როიალტად დაკვალიფიცირდეს, იგი მიღებული უნდა იყოს როიალტის "ქართულ" დეფინიციაში აღნიშნული რომელიმე კომპონენტის შესაბამისად. ამ კომპონენტების განმსაზღვრელი ტერმინები და ცნებები, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-6 ნაწილის გათვალისწინებით, გამოყენებული უნდა იქნეს იმ მნიშვნელობით, რა მნიშვნელობაც მათ აქვთ საქართველოს შესაბამის კანონმდებლობაში.

განვიხილოთ როიალტის თითოეული კომპონენტი:

ა) სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და ტექნოგენური წარმონაქმნების გადამუშავების პროცესში წიაღით სარგებლობის უფლების საფასური.

ამ კომპონენტში შემავალი ტერმინები განმარტებულია საქართველოს კანონში "წიაღის შესახებ". კერძოდ, ამ კანონის თანახმად:

1. საქართველოს სახმელეთო ტერიტორიაზე, მის ტერიტორიულ წყლებში, კონტინენტურ შელფსა და განსაკუთრებულ ეკონომიკურ ზონაში არსებული წიაღი საქართველოს ეროვნული სიმდიდრეა და მას სახელმწიფო იცავს.

2. წიაღი არის დედამიწის ქერქის ნაწილი, რომელიც გაშიშვლებულია მიწის ზედაპირზე ან მდებარეობს ნიადაგის ფენებსა და წყალსატევში, აგრეთვე ნიადაგის ფენისა და

წყალსატევის ფსკერის ქვეშ და ხელმისაწვდომია შესწავლისა და ათვისებისათვის.

3. წიაღისეული არის წიაღში არსებული ბუნებრივი ან ტექნოგენური წარმონაქმნები ან/და მათი ერთობლიობა.

4. წიაღისეული, რომლის მოპოვება და გადამუშავება შესაძლებელია მეცნიერულ-ტექნიკური განვითარების თანამედროვე დონეზე, ეკონომიკურად მიზანშეწონილია და ეკოლოგიურად მისაღებია, წარმოადგენს სასარგებლო წიაღისეულს, რომელშიც მისი დანიშნულებისა და გამოყენების სფეროების მიხედვით გამოიყოფა სათბობ-ენერგეტიკული, მადნეულის (შავი და ფერადი ლითონების მადნები), სამშენებლო მასალების, სამთო-ქიმიური ნედლეულის, მიწისქვეშა წყლებისა და არასაწვავი აირების და სხვა არამადნეული წიაღისეულის სახეობანი. მადნეულ სასარგებლო წიაღისეულში შეიძლება გამოიყოს ძირითადი და თანმდევი სასარგებლო წიაღისეული. ასეთ შემთხვევაში მადნეული სასარგებლო წიაღისეულის სახეობა განისაზღვრება მასში არსებული ძირითადი სასარგებლო წიაღისეულის მიხედვით. ძირითადი სასარგებლო წიაღისეული წარმოადგენს მადნეულ წიაღისეულში არსებულ იმ ძირითად სასარგებლო კომპონენტს, რომლის მოპოვების მიზნითაც ხდება საბადოს დამუშავება. მადანში არსებული ის კომპონენტები, რომელთა მოპოვება და გამოყენება ხდება ძირითად სასარგებლო წიაღისეულთან ერთად, წარმოადგენს თანმდევ სასარგებლო წიაღისეულს.

5. სასარგებლო წიაღისეულის საბადო არის წიაღის გარკვეულ ფარგლებში ბუნებრივად ან ტექნოგენურად კონცენტრირებული სასარგებლო წიაღისეული.

6. ბუნებრივი საბადო არის წიაღის უბანი მასში ბუნებრივად კონცენტრირებული სასარგებლო წიაღისეუ-

ლით, რომლის დამუშავებაც ხელსაყრელია მისი მარაგების, სამთო-ტექნიკური პირობების, ოდენობის, ხარისხისა და სხვა პარამეტრების გამო.

7. **ტექნოგენური საბადო** არის სანაყაროთი, ტერიკონით, სალექარით, კუდსაცავით, სპეციალური საწყობებით, ბუნებრივი და ხელოვნური წყალსატევებით ან სხვა აკუმულაციური ფორმებით შექმნილი წიაღის უბანი, სადაც დაგროვილია სამთომომპოვებელი ან/და მეტალურგიული საწარმოების შედეგად წარმოქმნილი ტექნოლოგიური ან სხვა სახის, მათ შორის, ბუნებრივ და ხელოვნურ წყალსაცავებში დალექილი ნარჩენები, აგრეთვე წყალსაცავებში აკუმულირებული ჩამონატანი, სასარგებლო წიაღისეულის ტრანსპორტირებისას დანაკარგის სახით დარჩენილი მინერალური რესურსები, რომელთა ოდენობა, შემადგენლობა, თვისებები და სხვა პარამეტრები ხელსაყრელია მათი უშუალოდ მოპოვების ან/და გადამუშავების შემდეგ გამოყენებისათვის.

8. **წიაღის უბანი** არის წიაღის გეომეტრიზებული, სივრცობრივად, როგორც მის სიღრმეში, ასევე ზედაპირზე, მთლიანად ან ნაწილობრივ შემოსაზღვრული ბლოკი, რომელიც მასში არსებული ბუნებრივი და ტექნოგენური წარმონაქმნებით სამთო ურთიერთობებში წარმოადგენს სახელმწიფო საკუთრების ობიექტს.

9. **საბადოს დამუშავება** არის სამთომოპოვებით და მასთან დაკავშირებულ სამუშაოთა ერთობლიობა, რომლითაც ხორციელდება სასარგებლო წიაღისეულის წიაღიდან ამოღების ტექნოლოგიური ციკლი.

10. **წიაღის მოპოვება** არის უშუალოდ ლიცენზიის მფლობელის ან დაქირავებული სუბიექტის მიერ ლიცენზიის მფლობელის სახსრებით განხორციელებული საბადოს

დამუშავების შედეგად წიაღისეულის გარკვეული ოდენობის მოხმარება, მისი პირდაპირი ან გადამუშავების შემდეგ რეალიზაციის მიზნით, საბადოს დამუშავების ხარჯების გაღებით და "ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ" საქართველოს კანონის შესაბამისად წიაღით სარგებლობის მოსაკრებლის გადახდით.

ზემოთ აღნიშნული განმარტებებიდან გამომდინარე, იმისათვის, რომ პირმა მოიპოვოს (მიიღოს) წიაღით სარგებლობის უფლება, მან ამ წიაღის მესაკუთრეს, ანუ სახელმწიფოს, საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად უნდა გადაუხადოს წიაღით სარგებლობის საფასური (მოსაკრებელი), ანუ როიალტი. "ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლების შესახებ" კანონის მე–6 მუხლის პირველი პუნქტის „ზ" ქვეპუნქტის თანახმად, სასარგებლო წიაღისეულით სარგებლობისათვის მოსაკრებელი გადაიხდება სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვების (ან წიაღით სარგებლობის) ლიცენზიის მიღების შემდეგ, სასარგებლო წიაღისეულის (გარდა მინერალური წყლებისა, მიწისქვეშა მტკნარი ჩამოსასხმელი წყლებისა და ნახშირორჟანგისა) შემთხვევაში – 6 თვეში ერთხელ, მაგრამ არა უგვიანეს მე-6 თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა, მინერალური წყლებისა და მიწისქვეშა მტკნარი ჩამოსასხმელი წყლების შემთხვევაში – არა უგვიანეს ყოველი კვარტალის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა, ნახშირორჟანგის (გაზი CO_2) შემთხვევაში – ყოველთვიურად, არა უგვიანეს მომდევნო თვის 15 რიცხვისა, სასარგებლო წიაღისეულის ათვისების შესაბამისი გეგმით გათვალისწინებული ყოველწლიურად ასათვისებელი მოცულობის მიხედვით, თანაბარ ნაწილებად, ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ მოპოვებული

სასარგებლო წიაღისეულის მოცულობა აღემატება სასარგებლო წიაღისეულის ათვისების შესაბამისი გეგმით გათვალისწინებულ ყოველწლიურ ასათვისებელ მოცულობას, – ფაქტობრივად მოპოვებული სასარგებლო წიაღისეულის ოდენობის მიხედვით.

მაგალითი 57:

პირმა აიღო სასარგებლო წიაღისეულით მოპოვების ლიცენზია, რომლის მიხედვითაც პირის მიერ ლიცენზიით სარგებლობის ვადები განისაზღვრა 2012 წლის 25 მარტიდან 2017 წლის 25 მარტამდე (5 წლის ვადით), მოსაპოვებელი სასარგებლო წიაღისეულის ჯამური მაქსიმალური ოდენობა ლიცენზიით განისაზღვრა 100000 მ³, ხოლო ლიცენზიის გამცემის მიერ დამტკიცებული სასარგებლო წიაღისეულის ათვისების გეგმით ყოველწლიურად ასათვისებელი მოცულობა შეადგენს 20000 მ³. მოცემულ შემთხვევაში, გადამხდელი მოსაკრებლის გაანგარიშებას საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს 2012 წლის 15 ოქტომბრამდე, ხოლო გადასახდელი მოსაკრებლის თანხა იქნება 10000 მ³ (20000 მ³/2).

ბ) საავტორო უფლების, პროგრამული უზრუნველყოფის, პატენტის, ნახაზის, მოდელის, სავაჭრო ნიშნის ან სხვა ინტელექტუალური საკუთრების გამოყენებისათვის ან გამოყენების უფლების სხვა პირისთვის გადაცემისათვის მიღებული შემოსავალი.

ამ კომპონენტში ჩამოთვლილია ძირითადად ინტელექტუალური საკუთრების ობიექტები. ინტელექტუალური საკუთრება არის ქონებრივი და პირადი არაქონებრივი უფლებები, რომლებიც წარმოიშობა მეცნიერების, ლიტერატურისა და ხელოვნების ნაწარმოებთა შექმნისა

და გამოყენების, აგრეთვე შემოქმედებითი საქმიანობის შედეგად შექმნილი ზოგიერთი სხვა ღირებულების (მაგალითად, ტელეგადაცემა, რადიოდადგმა, სასაქონლო ნიმუში და ა.შ.) საფუძველზე (წყარო: მოხელის სამაგიდო ლექსიკონი, თბილისი, 2004, გვ.137).

საავტორო უფლება ვრცელდება მეცნიერების, ლიტერატურისა და ხელოვნების ნაწარმოებებზე, რომლებიც წარმოადგენს ინტელექტუალურ-შემოქმედებითი საქმიანობის შედეგს, განურჩევლად ნაწარმოების დანიშნულებისა, ავკარგიანობისა, ჟანრისა, მოცულობისა, გამოხატვის ფორმისა და საშუალებისა, ასევე ნაწარმოებზე, რომელიც არსებობს ობიექტური ფორმით, მიუხედავად იმისა, მოხდა თუ არა მისი გამოცემა ან საჯარო გაცნობა, და არ ვრცელდება იდეებზე, მეთოდებზე, პროცესებზე, სისტემებზე, საშუალებებზე, კონცეფციებზე, პრინციპებზე, აღმოჩენებსა და ფაქტებზე, მაშინაც კი, თუ ისინი გამოხატულია, აღწერილია, ახსნილია, ილუსტრირებულია ან ხორცშესხმულია ნაწარმოებში (წყარო:„საავტორო და მომიჯნავე უფლებების შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 5).

საავტორო უფლება არ არის დამოკიდებული იმ მატერიალური ობიექტის საკუთრების უფლებაზე, რომელშიც გამოხატულია ნაწარმოები. მატერიალური ობიექტის საკუთრების ან მფლობელობის გადაცემა თავისთავად არ იწვევს ამ ობიექტში გამოხატულ ნაწარმოებზე საავტორო უფლების გადაცემას (წყარო:„საავტორო და მომიჯნავე უფლებების შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 7).

ავტორს ან საავტორო უფლების სხვა მფლობელს აქვს ნაწარმოების ნებისმიერი სახით გამოყენების განსაკუთრებული უფლება, რაც ნიშნავს უფლებას, განახორციელოს, ნება დართოს ან აკრძალოს:

- ნაწარმოების რეპროდუცირება (რეპროდუცირების უფლება);

- ნაწარმოების ორიგინალის ან ასლების გავრცელება გაყიდვის ან საკუთრების სხვა ფორმით გადაცემის გზით (გავრცელების უფლება);

- ნაწარმოების ასლების იმპორტირება გაყიდვის ან გაქირავების ანდა საკუთრების ან მფლობელობის სხვა ფორმით გადაცემის მიზნით, იმ ასლების ჩათვლით, რომლებიც დამზადებულია ავტორის ან საავტორო უფლების სხვა მფლობელის თანხმობით (იმპორტის უფლება);

- ნაწარმოების საჯარო ჩვენება (საჯარო ჩვენების უფლება). ეს უფლება არ გამოიყენება, თუ საჯარო ჩვენება არის სამოქალაქო ბრუნვაში გაშვებული ნაწარმოების კანონიერი შესყიდვის შედეგი;

- ნაწარმოების საჯარო შესრულება (საჯარო შესრულების უფლება);

- ნაწარმოების საჯარო გადაცემა, პირველი ან/და ხელახალი გადაცემის ჩათვლით; აგრეთვე ნაწარმოების გადაცემა სადენით ანდა უმავთულო კავშირგაბმულობის მეშვეობით ისე, რომ ის ხელმისაწვდომი იყოს ნებისმიერი პირისათვის მის მიერ არჩეულ დროს და ადგილიდან (საჯარო გადაცემის უფლება);

- ნაწარმოების თარგმნა (თარგმნის უფლება);

- ნაწარმოების გადამუშავება (გადამუშავების უფლება);

- ნაწარმოების ორიგინალის ან ასლის გაქირავება ან/და მფლობელობის სხვა ფორმით გადაცემა;

- ნაწარმოების სხვაგვარი გამოყენება.

ავტორს ან განსაკუთრებული საავტორო უფლების სხვა მფლობელს უფლება აქვს მიიღოს საავტორო ჰონორარი

მისი ნაწარმოების ნებისმიერი სახით გამოყენებისათვის (ჰონორარის უფლება) (წყარო:„საავტორო და მომიჯნავე უფლებების შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 18).

საავტორო უფლება გადაიცემა კანონით ან ანდერძით მემკვიდრეობის წესით ანდა ხელშეკრულებით. საავტორო უფლების გადაცემა ხდება განსაკუთრებული ან ჩვეულებრივი ლიცენზიის ხელშეკრულებით. ასევე, შესაძლებელია გაფორმდეს ნაწარმოების შექმნის ხელშეკრულება. ყველა ეს ხელშეკრულება უნდა დაიდოს წერილობით. ამასთან, პერიოდულ ბეჭდვით გამოცემებში ნაწარმოების გამოყენების სალიცენზიო ხელშეკრულება შეიძლება დაიდოს ზეპირადაც.

განსაკუთრებული ლიცენზიის ხელშეკრულებით ავტორი ან საავტორო უფლების სხვა მფლობელი მხოლოდ ლიცენზიატს აძლევს განსაკუთრებულ უფლებას, გამოიყენოს ნაწარმოები ხელშეკრულებით განსაზღვრული სახითა და ფარგლებში და მასვე ანიჭებს უფლებას, აკრძალოს ნაწარმოების ამგვარი გამოყენება სხვა პირთა (მათ შორის, ავტორის) მიერ.

ჩვეულებრივი ლიცენზიის ხელშეკრულებით ავტორი ან საავტორო უფლების სხვა მფლობელი ლიცენზიატს აძლევს უფლებას გამოიყენოს ნაწარმოები იმ პირთა თანაბრად, რომლებმაც მიიღეს ასეთი ნაწარმოების იმავე სახით გამოყენების უფლება.

ნაწარმოების შექმნის ხელშეკრულების მიხედვით ავტორი კისრულობს ვალდებულებას, შექმნას ნაწარმოები ხელშეკრულების პირობების მიხედვით და გადასცეს იგი შემკვეთს, ხოლო შემკვეთი კისრულობს ვალდებულებას, მიიღოს ნაწარმოები და გადაუხადოს ავტორს ჰონორარი.

საავტორო უფლების მფლობელის საავტორო ჰონორარი საგადასახადო მიზნებისათვის წარმოადგენს როიალტს. როიალტს განეკუთვნება ასევე საავტორო უფლების გამოყენების უფლების მქონე პირის მიერ ამ უფლების სხვა პირისათვის გადაცემით მიღებული საფასური.

მაგალითი 58:

ავტორმა გაყიდა უფლება საავტორო უფლების გამოყენებაზე 1 წლის ვადით 4 000 ლარად. მოცემულ შემთხვევაში, ავტორის მიერ მიღებული თანხა არის როიალტი.

პატენტი არის "საქართველოს საპატენტო კანონის" შესაბამისად პატენტის მფლობელის სახელზე გაცემული დოკუმენტი, რომელიც ადასტურებს მისი გაცემის მომენტისათვის პატენტის მფლობელის განსაკუთრებულ უფლებებს (წყარო:„საქართველოს საპატენტო კანონი“ საქართველოს კანონი, მუხლი 2.„ვ“).

პატენტი გაიცემა გამოგონებაზე, რომელიც იქმნება ინტელექტუალური შემოქმედებითი შრომის შედეგად. პატენტის მფლობელი თავისი შეხედულებისამებრ განკარგავს გამოგონებას. მას უფლება აქვს, გაყიდოს ან სხვა გზით გაასხვისოს გამოგონება, დადგენილი წესით გასცეს კერძო ლიცენზია პატენტის გამოყენებაზე ან/და დააგირაოს პატენტი. პატენტი მის მფლობელს ანიჭებს განსაკუთრებულ უფლებას, აუკრძალოს სხვა პირებს თავისი ნებართვის გარეშე:

ა) პატენტით დაცული პროდუქტის დამზადება, გაყიდვა, გასაყიდად შეთავაზება, გამოყენება, იმპორტი ან სამოქალაქო ბრუნვაში სხვაგვარი ჩართვა;

ბ) პატენტით დაცული ხერხის გამოყენება ან გასაყიდად შეთავაზება;

გ) პატენტით დაცული ხერხით უშუალოდ მიღებული პროდუქტის გაყიდვა, გასაყიდად შეთავაზება, გამოყენება, იმპორტი ან სამოქალაქო ბრუნვაში სხვაგვარი ჩართვა (წყარო:„საქართველოს საპატენტო კანონი“ საქართველოს კანონი, მუხლი 48).

ნებისმიერი საფასური, რომელსაც პატენტის მფლობელი მიიღებს თავისი გამოგონების გასხვისებისათვის, გამოყენებისათვის ან დაგირავებისათვის, მათ შორის, გამოგონების გასაიდუმლოების შემთხვევაში მიღებული კომპენსაცია, საგადასახადო მიზნებისათვის წარმოადგენს როიალტს. როიალტს განეკუთვნება ასევე პატენტის გამოყენების უფლების მქონე პირის მიერ ამ უფლების სხვა პირისათვის გადაცემით მიღებული საფასური.

სავაჭრო ნიშანი იგივეა, რაც სასაქონლო ნიშანი, რომელიც არის ნიშანი, სიმბოლო ან სიმბოლოთა ერთობლიობა, რომელიც გამოისახება გრაფიკულად და განასხვავებს ერთი საწარმოს საქონელს ან/და მომსახურებას მეორე საწარმოს საქონლისა ან/და მომსახურებისაგან. სიმბოლო შეიძლება იყოს: სიტყვა ან სიტყვები, აგრეთვე ადამიანის სახელი, ასოები, ციფრები, ბგერები, გამოსახულება, სამგანზომილებიანი ფიგურა, მათ შორის, საქონლის ფორმა ან შეფუთვა ისევე, როგორც საქონლის სხვა გარეგნული გაფორმება ფერის ან ფერთა კომბინაციის გამოყენებით. (წყარო: „სასაქონლო ნიშნების შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 3). რიგ ქვეყანაში არსებობს სასაქონლო

ნიშნის ორი სახე: სავაჭრო მარკა და სავაჭრო სახელწოდება (წყარო: მოხელის სამაგიდო ლექსიკონი, თბილისი, 2004, გვ.302).

საფასური, რომელსაც სასაქონლო ნიშნის მფლობელი იღებს სხვა პირისაგან კუთვნილი სავაჭრო მარკის ან სავაჭრო სახელწოდების გამოყენებისათვის, საგადასახადო მიზნებისათვის წარმოადგენს როიალტს. როიალტს განეკუთვნება ასევე სასაქონლო ნიშნის გამოყენების უფლების მქონე პირის მიერ ამ უფლების სხვა პირისათვის გადაცემით მიღებული საფასური.

პროგრამული უზრუნველყოფა საქართველოს კანონმდებლობით განმარტებული არ არის, თუმცა განმარტებულია ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (**OECD**) კომენტარებში, კერძოდ:

პროგრამული უზრუნველყოფა წარმოადგენს პროგრამას, ან პროგრამების სერიას, რომელიც შედგება კომპიუტერის ინსტრუქციებისაგან, რაც საოპერაციო პროცესებთან (საოპერაციო პროგრამული უზრუნველყოფა) ან სხვა ამოცანებთან (გამოყენებითი პროგრამული უზრუნველყოფა) არის დაკავშირებული. პროგრამა შეიძლება სხვადასხვა ფორმატში იყოს შემუშავებული, ელეტრონულად ან წერილობით, მაგნიტურ ფირზე ან დისკზე, ლაზერულ დისკზე ან CD-რომზე. იგი შეიძლება სტანდარტიზებული იყოს სხვადასხვა ოპერაციებისთვის ან ცალკე მომხმარებელზე გათვლით იყოს მომზადებული. პროგრამა შეიძლება კომპიუტერული ტექნიკის ინტეგრალური ნაწილი იყოს ან დამოუკიდებელ ფორმატში იყოს და სხვადასხვა კომპიუტერზე იყოს გამოყენებული. (წყარო: „სამოდელო საგადასახადო კონვენცია შემოსავალზე და

კაპიტალზე", შემოკლებული ვერსია 2008 წლის 17 ივლისი, ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) კომიტეტი ფისკალურ საკითხებზე, კომენტარები. www.oecd.org/publishing/corrigenda).

მიუხედავად იმისა, რომ კომპიუტერული პროგრამული უზრუნველყოფის უფლებები ინტელექტუალური საკუთრების ფორმას წარმოადგენს და საკითხი იმის თაობაზე, კომპიუტერული პროგრამული უზრუნველყოფის ანაზღაურება წარმოადგენს თუ არა როიალტს, თითქოს არ უნდა იყოს პრობლემატური, პრაქტიკაში ხშირად იწვევს აზრთა სხვადასხვაობას, რასაც განაპირობებს ის გარემოება, რომ ხშირად ტერმინი "კომპიუტერული პროგრამული უზრუნველყოფა" მოიცავს როგორც პროგრამას, ასევე თავად იმ საშუალებას, სადაც ეს პროგრამაა დაინსტალირებული.

ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) წევრი ქვეყნების უმეტესობის (მათ შორის, საქართველოს) კანონმდებლობა ინტელექტუალური საკუთრების უფლებების თაობაზე განასხვავებს ერთმანეთისგან პროგრამის საავტორო უფლებას და თავად პროგრამას, რომელზედაც საავტორო უფლებით დაცული პროგრამაა ჩაწერილი. მაგალითად, "საავტორო და მომიჯნავე უფლებების შესახებ" საქართველოს კანონის მე-7 მუხლის თანახმად, საავტორო უფლება არ არის დამოკიდებული იმ მატერიალური ობიექტის საკუთრების უფლებაზე, რომელშიც გამოხატულია ნაწარმოები. მატერიალური ობიექტის საკუთრების ან მფლობელობის გადაცემა თავისთავად არ იწვევს ამ ობიექტში გამოხატულ ნაწარმოებზე საავტორო უფლების გადაცემას.

პრაქტიკაში პროგრამული უზრუნველყოფის უფლებების გადაცემა სხვადასხვა ფორმით ხორციელდება, დაწყებული მთელი უფლებების მიყიდვიდან, დამთავრებული პროდუქტის მიყიდვით მთელი რიგი შეზღუდვებით. ანაზღაურებაც ასევე სხვადასხვა ფორმითაა დადგენილი. ზოგჯერ ძნელი ხდება იმ საზღვრების დადგენა, თუ რომელია პროგრამული უზრუნველყოფის ანაზღაურება (როიალტი), ან სხვა სახის ანაზღაურება. ამას კიდევ უფრო ართულებს ის გარემოება, თუ რამდენად ადვილია პროგრამული უზრუნველყოფის რეპროდუცირება და ისიც, რომ პროგრამული უზრუნველყოფის შეძენა დაკავშირებულია ასლის შეძენასთან, რათა პროგრამამ იმუშავოს. შემძენის უფლებები უმეტესწილად წარმოადგენს საავტორო უფლების ნაწილობრივ ან სრულ შეძენას, ან შეიძლება ეს იყოს პროგრამის ასლის ნაწილობრივი ან სრული უფლებები ("პროგრამის ასლი") და იგი შეიძლება მიწოდებული იყოს ელექტრონულ ფორმატში ან სხვა (მატერიალურ) ფორმატში. გამონაკლის შემთხვევებში ტრანსაქცია შეიძლება ნოუ-ჰაუს ან საიდუმლო ფორმულის გადაცემას გულისხმობდეს. საავტორო უფლების ნაწილობრივი შეძენის დროს (ამ უფლებების მთლიანად გადაცემის გარეშე) ანაზღაურება წარმოადგენს როიალტს, როდესაც პროგრამით სარგებლობის უფლება ისეთი გზით გადაეცემა, რომ ლიცენზიის გარეშე ამ პირს სარგებლობა არ შეუძლია და წინააღმდეგ შემთხვევაში საავტორო უფლებებს არღვევს. მაგალითს წარმოადგენს პროგრამული უზრუნველყოფის დისტრიბუციის უფლება, ან ამ პროგრამის შეცვლის და რეალიზაციის უფლება. ასეთ შემთხვევაში ანაზღაურება სარგებლობის უფლებასთან

არის დაკავშირებული (ანუ პროგრამით სარგებლობა, რაც წინააღმდეგ შემთხვევაში საავტორო უფლების მფლობელის პრეროგატივაა). სხვა სახის ტრანსაქციების დროს საავტორო უფლებებთან დაკავშირებით შეძენილი უფლებები იმ უფლებებით შემოიფარგლება, რომლებიც მომხმარებელს პროგრამის ოპერირების საშუალებას აძლევს. მაგალითად, როდესაც პროგრამული უზრუნველყოფის შემძენს პროგრამის რეპროდუცირების შეზღუდული უფლებები გააჩნია. ეს ზოგადად დამახასიათებელია ისეთი ტრანსაქციებისთვის, როდესაც პროგრამის ასლის შეძენა ხდება. ასეთ შემთხვევებში გადაცემული უფლებები პროგრამული უზრუნველყოფის ხასიათით არის განპირობებული. ეს უფლებები ნებას რთავს მომხმარებელს, გადაიწეროს პროგრამა თავისი კომპიუტერის მყარ დისკზე ან არქივში. ამ კონტექსტში მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ სხვადასხვა ქვეყნების საავტორო უფლებების თაობაზე კანონმდებლობით პროგრამულ უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული დაცვა სხვადასხვანაირია. ზოგ ქვეყნებში პროგრამის მყარ დისკზე გადაწერის აქტი ან კომპიუტერის მეხსიერებაში არაუფლებამოსილი შეღწევა საავტორო უფლებების თაობაზე კანონმდებლობის დარღვევას წარმოადგენს. იმავდროულად, ბევრი ქვეყნის საავტორო უფლებების თაობაზე კანონმდებლობა ავტომატურად ანიჭებს ამ უფლებას იმ პროგრამული უზრუნველყოფის მფლობელს, რომელიც თავად კომპიუტერშია ინკორპორირებული. დამოუკიდებლად იმისა, ეს უფლება კანონით არის მინიჭებული თუ საავტორო უფლებების მფლობელთან სალიცენზიო შეთანხმებით, პროგრამის მყარ დისკზე გადაწერა, კომპიუტერის მეხსიერებაში არაუფლებამოსილი შეღწევა და

პროგრამის ასლის არქივირება პროგრამის გამოყენების მნიშვნელოვანი ასპექტებია. შესაბამისად, გადაწერის უფლება, როდესაც იგი პროგრამის უბრალოდ ეფექტური ოპერირების საშუალებას აძლევს მომხმარებელს, არ უნდა იყოს გათვალისწინებული, როდესაც საგადასახადო მიზნებში ტრანსაქციის ხასიათის ანალიზი უნდა განხორციელდეს. ასეთ შემთხვევებში გადახდილი თანხები კომერციული ტრანსაქციებიდან შემოსავალს წარმოადგენს და დაიბეგრება მოგების (საშემოსავლო) გადასახადისათვის დადგენილი განაკვეთით.

პროგრამული უზრუნველყოფის რეპროდუცირება საკმაოდ ადვილია, რის გამოც იდება სპეციალური შეთანხმება, რომლის შესაბამისადაც შემძენი იღებს უფლებას საოპერაციო მიზნებში პროგრამის ასლები გააკეთოს თავისი ბიზნესისთვის. ასეთ სქემას **"მდებარეობასთან მიბმული ლიცენზირება", "საწარმოს ლიცენზირება"** ან **"ქსელის ლიცენზირება"** ეწოდება. მიუხედავად იმისა, რომ ასეთი ხელშეკრულებები პროგრამის ასლების გაკეთების ნებას რთავენ, ასეთი უფლება შემოიფარგლება შემძენის კომპიუტერული ქსელის ფარგლებში ასლების გაკეთებით და სხვა მიზნებში პროგრამის რეპროდუცირება არ არის დაშვებული. ასეთ შემთხვევებში გადახდილი თანხები კომერციული ტრანსაქციებიდან შემოსავალს წარმოადგენს და მათზე ვრცელდება საგადასახადო კონვენციის ის მუხლი, რომელიც ბიზნესიდან მიღებული მოგების დაბეგვრას ეხება.

პროგრამული უზრუნველყოფის გადაცემასთან დაკავშირებული ტრანსაქციების ერთ-ერთი, უფრო ნაკლებად გავრცელებული სახეა, როდესაც პროგრამული

უზრუნველყოფის შემმუშავებელი კომპანია ან პროგრამისტი ეთანხმება მიაწოდოს ისეთი ინფორმაცია პროგრამის იდეებსა და პრინციპებთან დაკავშირებით, როგორიცაა ლოგიკა, ალგორითმები, პროგრამული ენა და ტექნიკა. ასეთ შემთხვევებში გადახდილი თანხები როიალტს წარმოადგენს, რადგანაც დაკავშირებულია კომერციული, სამრეწველო ან სამეცნიერო ინფორმაციის ან საიდუმლო ფორმულების გამოყენების უფლებასთან, რაც ცალკე საავტორო უფლების საგანს არ წარმოადგენს.

პროგრამული უზრუნველყოფის საავტორო უფლებების მფლობელსა და შუამავალ დისტრიბუტორს შორის შეთანხმება ხშირად უფლებას ანიჭებს დისტრიბუტორს გაავრცელოს პროგრამის ასლები მათი რეპროდუცირების უფლების გარეშე. ასეთი ტრანსაქციების შემთხვევაში საავტორო უფლებებთან მიმართებაში შეძენილი უფლებები მხოლოდ პროგრამის ასლების გავრცელების უფლებითაა შეზღუდული. ასეთი ტრანსაქციების დროს დისტრიბუტორი მხოლოდ პროგრამული უზრუნველყოფის ასლების შეძენის საფასურს იხდის და საავტორო უფლებებით სარგებლობა არ შეუძლია. ამგვარად, ისეთი ტრანსაქციების შემთხვევაში, როდესაც დისტრიბუტორი მხოლოდ პროგრამული უზრუნველყოფის ასლების შეძენის საფასურს იხდის (მისი რეპროდუცირების უფლების გარეშე), დისტრიბუცია არ უნდა იყოს გათვალისწინებული, როდესაც საგადასახადო მიზნებში ტრანსაქციის ხასიათის ანალიზი უნდა განხორციელდეს. ასეთ შემთხვევებში გადახდილი თანხები კომერციული ტრანსაქციებიდან შემოსავალს წარმოადგენს და მათზე ვრცელდება საგადასახადო კონვენციის ის მუხლი, რომელიც ბიზნესიდან მიღებული მოგების დაბეგვრას

ეხება. ასეთ შემთხვევებში არა აქვს მნიშვნელობა დისტრიბუცია კომპიუტერული დისკის მეშვეობით თუ ელექტრონულად ხორციელდება, ან პროგრამულ უზრუნველყოფაში მისი ინსტალირების მიზნით მცირედი ცვლილებები იქნა შეტანილი თუ არა.

ისეთი ტრანსაქციების დროს, როდესაც კლიენტს (რომელიც შეიძლება საწარმო იყოს) უფლება აქვს ელექტრონულად გადმოტვირთოს ციფრული პროდუქტები (მაგალითად, პროგრამული უზრუნველყოფა, გამოსახულებები, ტექსტი) თავისი პირადი სიამოვნებისთვის, ანგარიშსწორება ციფრული ფორმატის პროდუქციის შეძენასთანაა დაკავშირებული და არ წარმოადგენს როიალტს. ციფრული სიგნალის კლიენტის მყარ დისკზე ან რომელიმე სხვა მედიაზე ჩაწერა გულისხმობს კლიენტის მიერ საავტორო უფლებების ნაწილით სარგებლობას და კონტრაქტის გაფორმებას სიგნალის გადაწერის მიზნით. მაგრამ საავტორო უფლებებით ასეთი სარგებლობა არ არის მნიშვნელოვანი კლასიფიკაციისთვის, რადგანაც ეს არ არის ის ანაზღაურება, რომელიც როიალტის დეფინიციას შეესაბამება. ასევე, არ იქნება მართებული როიალტის სახით იყოს განსაზღვრული ტრანსაქციები, თუ კონტრაქტის და გარკვეული ქვეყნების კანონმდებლობის შესაბამისად ასლის შექმნა პროვაიდერის მიერ და არა კლიენტის მიერ საავტორო უფლებით სარგებლობას ნიშნავს. ზემოაღნიშნულისგან განსხვავებით, ტრანსაქციები, როდესაც ანაზღაურება ციფრულ პროდუქტზე საავტორო უფლებებით სარგებლობასთანაა დაკავშირებული, როიალტის წარმოადგენს. მაგალითად, წიგნების გამომცემელი, რომელიც საავტორო უფლებებით დაცული ნახატის ასლის რეპროდუცირებაშია დაინტერე-

სებული და მისი გადმოტვირთვა უნდა, რათა ეს ნახატი წიგნის გარეკანზე განათავსოს. ასეთი ტრანსაქცია წარმოადგენს ციფრულ პროდუქტზე საავტორო უფლებებით სარგებლობას და მის გავრცელებას ასლის სახით და არა უბრალოდ ციფრული შინაარსის გადმოტვირთვას. შესაბამისად, ასეთი ტრანსაქცია როიალტად დაკვალიფიცირდება.

გ) სამრეწველო, სავაჭრო ან სამეცნიერო-კვლევითი მოწყობილობის გამოყენებისათვის ან გამოყენების უფლების სხვა პირისთვის გადაცემისათვის მიღებული შემოსავალი;

ამ ქვეპუნქტით როიალტის ცნების მოქმედების არეალში ექცევა სამრეწველო, სავაჭრო ან სამეცნიერო-კვლევითი მოწყობილობის იჯარით ან ქვეიჯარით გადაცემის შედეგად მიღებული შემოსავალი და ეხება იმ შემთხვევებსაც, როდესაც სამრეწველო, სავაჭრო ან სამეცნიერო-კვლევითი მოწყობილობის სხვა პირისთვის გადაცემა (იჯარა ან ქვეიჯარა) როიალტის სხვა კომპონენტებით მოცული უფლებების გადაცემის თანმდევია (დამხმარე ხასიათისაა). აქ მთავარი ის არის, რომ ხდება არა მოწყობილობის, როგორც საქონლის, არამედ ამ მოწყობილობის გამოყენების უფლების გაყიდვა.

დ) ნოუ-ჰაუს გამოყენებისათვის მიღებული შემოსავალი;

ნოუ-ჰაუ არის საწარმოო-კომერციული საიდუმლოება, რომელიც წარმოადგენს განსაკუთრებული მნიშვნელობის ტექნოლოგიურ, ორგანიზაციულ ან კომერციულ ინფორმაციას, რაც დასტურდება მისი საიდუმლოდ შენახვისათვის

გაწეული აუცილებელი და საკმარისი ღონისძიებით. (წყარო: საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, მუხლი 1105).

მაგალითი 59:

საწარმომ გაყიდა თავისი ნოუ-ჰაუს (ტექნიკური დოკუმენტაციის) გამოყენების უფლება 57 000 ლარად. მოცემულ შემთხვევაში, საწარმოს მიერ მიღებული შემოსავალი არის როიალტი.

"ნოუ-ჰაუს" კონტრაქტით ერთ–ერთი მხარე ეთანხმება მეორე მხარეს გადასცეს თავისი ცოდნა და გამოცდილება, რომელსაც პირველი მხარე გამოიყენებს ისე, რომ ეს ინფორმაცია არ იქნება გამჟღავნებული, ანუ ინფორმაციის გადამცემმა შესაძლებელია არანაირი მონაწილეობა არ მიიღოს ლიცენზიის მფლობელისთვის გადაცემული ფორმულების გამოყენებაში, რომელთა წარმატებულობის გარანტიას იგი არ იძლევა. ასეთი სახის კონტრაქტი განსხვავდება მომსახურების გაწევის კონტრაქტისგან, რომლის ფარგლებშიც ერთ-ერთი მხარე სარგებლობს არსებული გამოცდილებით და თავად ახორციელებს სამუშაოებს მეორე მხარისთვის. ამ ორი ტიპის ანაზღაურება ერთმანეთისაგან გამიჯნული უნდა იყოს, რადგან "ნოუ-ჰაუს" კონტრაქტის ფარგლებში განხორციელებული ანაზღაურება არის როიალტი, ხოლო მომსახურების გაწევის კონტრაქტების ფარგლებში განხორციელებული ანაზღაურება არ წარმოადგენს როიალტს და ისევე იბეგრება, როგორც ბიზნესიდან მიღებული მოგება. ზემოაღნიშნული გამიჯვნა ზოგჯერ ძნელია. ქვემოთ მოყვანილი კრიტერიუმები ამ გამიჯვნას უფრო ნათელს ხდის:

• "ნოუ-ჰაუს" მიწოდებასთან დაკავშირებული კონტრაქტები შეეხება ინფორმაციის მიწოდებას, რომელიც უკვე არსებობს ან შეიძლება შეეხებოდეს ინფორმაციის მიწოდებას, მას შემდეგ, რაც იგი შემუშავებული იქნება და ინფორმაციის კონფიდენციალურობასთან დაკავშირებულ მუხლებს შეიცავს;

• მომსახურების მიწოდებასთან დაკავშირებული კონტრაქტების ფარგლებში მიმწოდებელი ვალდებულებას იღებს მიაწოდოს მომსახურება, რომელიც სპეციფიკური ცოდნის, გამოცდილებისა და უნარების მიწოდებას ან ამ სპეციფიკური ცოდნის, გამოცდილებისა და უნარების მეორე მხარისთვის გაზიარებას და გადაცემას მოითხოვს.

<u>ანაზღაურება, რომელიც არ არის "ნოუ-ჰაუს" მიწოდებასთან დაკავშირებული და მომსახურების გაწევას მიეკუთვნება, შემდეგია:</u>

• რეალიზაციის შემდეგ მიწოდებულ მომსახურებასთან დაკავშირებული ანაზღაურება;

• გამყიდველის მიერ მყიდველისთვის გარანტიით რეალიზებული საქონლის ან მომსახურების ანაზღაურება;

• ტექნიკურ დახმარებასთან დაკავშირებული ანაზღაურება;

• პოტენციური კლიენტების სიის მიწოდებისთვის ანაზღაურება, როდესაც ასეთი სია სპეციალურად შემკვეთისთვის მომზადდა ზოგადად არსებული ინფორმაციის

საფუძველზე (კლიენტების კონფიდენციალური სიისთვის ანაზღაურება, რომელთაც პირმა, რომელიც ამ მომსახურებაში თანხას იხდის, გარკვეული მომსახურება უკვე მიაწოდა, წარმოადგენს ნოუ–ჰაუს ანაზღაურებას, რადგანაც იგი შეეხება გადამხდელის კლიენტებთან მუშაობის კომერციულ გამოცდილებას);

• ინჟინრის, ადვოკატის ან ბუღალტრის დასკვნასთან დაკავშირებული ანაზღაურება;

• ელეტრონულად ელექტრონული კომუნიკაციის საშუალებებით ტექნიკოსების დახმარებით, ან კომპიუტერული ქსელების მეშვეობით მიწოდებული მომსახურების ანაზღაურება, როდესაც საქმე შეეხება მონაცემთა ბაზასთან დაკავშირებული პრობლემების მოგვარებას, როდესაც კლიენტებს პროგრამული უზრუნველყოფის მეშვეობით არაკონფიდენციალური ხასიათის ინფორმაცია მიეწოდებათ ხშირად დასმულ შეკითხვებთან ან პრობლემებთან დაკავშირებით.

კონტრაქტის შემთხვევაში, რომელიც მიმწოდებლისგან კომპიუტერულ პროგრამირებასთან დაკავშირებული ინფორმაციის მიწოდებას შეეხება, ზოგადად მიღებული წესის შესაბამისად ჩაითვლება, რომ ანაზღაურება მიღებულია ამ ინფორმაციის მიწოდებასთან დაკავშირებით და იგი წარმოადგენს ნოუ–ჰაუს ანაზღაურებას, თუ პროგრამის საფუძვლად გამოყენებულ ისეთ იდეებს ან პრინციპებს შეეხება, როგორიცაა ლოგიკა, ალგორითმები, ან პროგრამული ენები და ტექნიკები, როდესაც ამ ინფორმაციის მიწოდება იმ პირობით ხდება, რომ კლიენტი არ

გაამჟღავნებს ამ ინფორმაციას უფლებამოსილების მიღების გარეშე და იგი დაცულია, როგორც საიდუმლო ტექნოლოგია.

ბიზნესის პრაქტიკაში არსებობს კომბინირებული (შერეული) კონტრაქტები, რომლებიც როგორც ნოუ–ჰაუს, ასევე ტექნიკური დახმარების გაწევას შეეხება. შერეულ კონტრაქტებთან დაკავშირებით მიზანშეწონილია კონტრაქტში არსებული ინფორმაციის შესაბამისად ან პროპორციული გადანაწილების საფუძველზე ანაზღაურება განცალკევებული იყოს კონტრაქტის მიზნების შესაბამისად და შემდგომ ყოველ ნაწილზე შესაბამისი დაბეგვრის გავრცელება. ეს წესი ვრცელდება ისეთ კონტრაქტებზე, როგორიცაა, მაგალითად:

- ფრანჩიზა, როდესაც ფრანჩიზის მიმწოდებელი მეორე მხარეს უზიარებს თავის გამოცდილებას და აწვდის ტექნიკურ დახმარებას, რომელსაც ზოგ შემთხვევებში საქონლის მიწოდება და ფინანსური დახმარება ახლავს;
- კონტრაქტი, რომელიც მოიცავს კომპიუტერების და ჩაშენებული პროგრამული უზრუნველყოფის გაყიდვას, ასევე მომსახურებისა და პროგრამული უზრუნველყოფის რეალიზაციის უფლების კონცესიას;
- ციფრული პროდუქტების (გამოსახულებების, ტექსტის ან ხმოვან ფორმატში) ტრანსაქციები;
- კონტრაქტები ხელოვნების სფეროს ნამუშევრებზე, ასევე საორკესტრო და მუსიკალურ სფეროზე. მაგალითად, როდესაც კონტრაქტის ფარგლებში საკონცერტო შესრულების ჩაწერა ხორციელდება და მუსიკოსი მოითხოვს, რომ მისი საავტორო უფლებების გამო ამ ჩანაწერის გაყიდვასთან დაკავშირებით მას როიალტი ეკუთვნის, მაშინ ასეთ ანაზღაურებაზე ვრცელდება

როიალტის დაბეგვრის მარეგულირებელი მუხლი. როდესაც კონტრაქტის ან კანონმდებლობის მიხედვით საავტორო უფლებები ეკუთვნის ხელოვანს (მაგალითად, მუსიკალური ნაწარმოების ჩაწერის დროს) ან მესამე მხარეს, ასეთ ანაზღაურებაზე ვრცელდება საგადასახადო კონვენციის ის მუხლი, რომელიც ბიზნესიდან მოგების დაბეგვრას ეხება (მაგალითად, როდესაც შესრულება იმ ქვეყნის ფარგლებს გარეთაა, სადაც ანაზღაურება ხორციელდება), ხოლო როდესაც ანაზღაურება გაყიდვაზეა დამოკიდებული, მაშინ ვრცელდება საგადასახადო კონვენციის ის მუხლი, რომელიც ხელოვნებისა და სპორტის სფეროს წარმომადგენლების მიერ მიღებული შემოსავლების დაბეგვრას ეხება.

თუ კომბინირებული (შერეული) კონტრაქტის ძირითადი მიზანი, რომელიც მის ერთ ნაწილს წარმოადგენს, ძირითადი ნაწილია, ხოლო დანარჩენი ნაწილები დამხმარე ხასიათისაა, მაშინ ის რეჟიმი, რომელიც კონტრაქტის ძირითად ნაწილზე გავრცელდება, ზოგადად მისი დანარჩენი ნაწილიდან მიღებულ ანაზღაურებაზეც გავრცელდება.

ე) კინოფილმის, ვიდეოფილმის, ხმის ჩანაწერის ან ჩაწერის სხვა საშუალების გამოყენებისათვის ან გამოყენების უფლების სხვა პირისთვის გადაცემისათვის მიღებული შემოსავალი;

კინოფილმი და ვიდეოფილმი მიეკუთვნება აუდიო-ვიზუალურ ნაწარმოებს, რომელიც განიმარტება როგორც "ნაწარმოები, რომელიც შედგება თანამიმდევრული გამოსახულებებისაგან ხმის თანხლებით ან/და უამისოდ, ქმნის

მოძრაობის შთაბეჭდილებას და შეიძლება აღქმულ იქნეს მხედველობით ან/და სმენით. (წყარო: „საავტორო და მომიჯნავე უფლებების შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 4.„ბ“).

ხმის ჩანაწერი არის რაიმე ობიექტური ფორმით, ტექნიკური მოწყობილობების გამოყენებით, დაფიქსირებული ხმა. (წყარო: „საავტორო და მომიჯნავე უფლებების შესახებ“ საქართველოს კანონი, მუხლი 4. „ღ“).

<u>მაგალითი 60:</u>

ფრანგულმა კინოკომპანიამ გადაიღო მხატვრული ფილმი „ცამეტი“ და მისი ჩვენების უფლება 100 000 ლარად მიჰყიდა კინოთეატრ „რუსთაველს“ 3 თვის ვადით. მოცემულ შემთხვევაში, კინოკომპანიის მიერ მიღებული შემოსავალი არის როიალტი.

ვ) საიდუმლო ფორმულის ან პროცესის, ასევე სამრეწველო, კომერციული ან მეცნიერული გამოცდილების შემცველი ინფორმაციის გამოყენებისათვის ან გამოყენების უფლების სხვა პირისთვის გადაცემისათვის მიღებული შემოსავალი;

<u>მაგალითი 61:</u>

პირმა შეიმუშავა სამედიცინო დანიშნულების პრეპარატის დამზადების საიდუმლო ფორმულა, რომლის გამოყენების უფლება 300 000 ლარად მიჰყიდა უცხოური საწარმოს მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში. მოცემულ შემთხვევაში, პირის მიერ მიღებული შემოსავალი არის როიალტი.

ზ) ამ ნაწილით გათვალისწინებულ უფლებებთან დაკავშირებით ტექნიკური დახმარების გაწევისათვის ან ამ უფლებათა გამოყენებაზე უარის თქმით მიღებული შემოსავალი.

ამ ქვეპუნქტით იგულისხმება შემოსავალი ისეთი ტექნიკური და საკონსულტაციო მომსახურებისათვის, რომელიც როიალტის განმსაზღვრელი უფლებების გამოყენების აუცილებელ თანხლებას წარმოადგენს, ასევე შემოსავალი, რომლიც მიიღება როიალტის განმსაზღვრელი უფლებების გამოყენებაზე უარის თქმით.

ტექნიკური დახმარებისთვის მიღებული ანაზღაურების როიალტად დაკვალიფიცირებისათვის საჭიროა დადგინდეს, დახმარება არის როიალტის განმსაზღვრელი უფლებების გამოყენების ან გამოყენების უფლების სხვა პირისთვის გადაცემის ინტეგრალური და საჭირო ნაწილი, თუ დახმარებას აქვს დამოუკიდებელი ხასიათი. მაგალითად, "ნოუ-ჰაუს" კონტრაქტით გათვალისწინებული ანაზღაურება იმ ტექნიკური დახმარებისათვის, რომელიც უზრუნველყოფს მომსახურების მიმღები პირის მიერ მისთვის გადაცემული ცოდნისა და გამოცდილების გამოყენებას, იქნება როიალტი, მაგრამ ანაზღაურება იმ ტექნიკური დახმარებისათვის, რომელიც გაიცემა ფრანჩიზის ხელშეკრულების ფარგლებში, არ იქნება როიალტი.

<u>მაგალითი 62</u>:

მცენარეული ზეთის დამამზადებელმა საქართველოს საწარმომ დაამუშავა უძოლესტერინო ზეთის წარმოების ტექნოლოგია და სურს გაიტანოს ეს პროდუქცია მსოფლიო ბაზარზე. ამ მიზნით დაიქირავა ამერიკული საკონსულტაციო ფირმა, რომელმაც უნდა განსაზღვროს მსოფლიო ბაზრის მოთხოვნილება ასეთ პროდუქციაზე და რჩევა მისცეს საბაზრო სტრატეგიასთან დაკავშირებით. მოცემულ შემთხვევაში, ამერიკული ფირმის მიერ გაწეული მომსახურება, მიუხედავად იმისა, რომ

საკონსულტაციო ხასიათისაა, არ ჩაითვლება "ტექნიკურ დახმარებად", რადგან მის შედეგად არ მოხდა საქართველოს საწარმოსთვის ტექნიკური გამოცდილების, ცოდნისა და უნარ-ჩვევების გაზიარება. შესაბამისად, ამერიკული ფირმისათვის გადახდილი თანხა არ დაკვალიფიცირდება როიალტად.

როიალტის განმსაზღვრელი უფლებების გამოყენებაზე უარის თქმას ადგილი აქვს ისეთ შემთხვევებში, როდესაც მათი გამოყენება ხელს უშლის სხვა პირის კონკურენტუნარიანობას ან მათი არგამოყენება სახელმწიფო ინტერესებითაა განპირობებული.

<u>მაგალითი 63:</u>

პირმა დააპატენტა გამოგონება და კონკურენტის წინადადებით, გარკვეული საფასურის მიღების სანაცვლოდ, უარი თქვა მის გამოყენებაზე. მოცემულ შემთხვევაში, პირის მიერ მიღებული შემოსავალი არის როიალტი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 132-ე მუხლის თანახმად:

"1. არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების ან რეზიდენტის მიერ ან მათი სახელით რეზიდენტი ფიზიკური პირისათვის (გარდა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული ფიზიკური პირისა) გადახდილი როიალტი იბეგრება გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 15-პროცენტიანი განაკვეთით.

2. ფიზიკური პირის მიერ (გარდა ამ მუხლის მე-3 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა) მიღებული როიალტი, რომელიც დაიბეგრა გადახდის წყაროსთან, არ

ჩაირთვება ამ პირის ერთობლივ შემოსავალში და შემდგომ დაბეგვრას არ ექვემდებარება.

3. მეწარმე ფიზიკურ პირს, რომელმაც მიიღო საქართველოში გადახდის წყაროსთან დაბეგრილი როიალტი, უფლება აქვს, ჩაითვალოს გადახდის წყაროსთან ბიუჯეტში გადახდილი გადასახადის თანხა.

4. სახელმწიფოსათვის გადახდილი როიალტი გადახდის წყაროსთან არ იბეგრება."

ამ მუხლის ძირითადი ტერმინები "არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულება" და "რეზიდენტი" განმარტებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად 29-ე მუხლით და მე-8 მუხლის მე-20 ნაწილით.

ეს მუხლი არ ითვალისწინებს რეზიდენტი იურიდიული პირის (საწარმოს, ორგანიზაციის) მიერ მიღებული როიალტის გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას.

როიალტის დაბეგვრისას, გადასახადის გადამხდელმა, რომელიც იხდის როიალტს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, უნდა გამოიყენოს გადახდის პერიოდში მოქმედი გადასახადის განაკვეთი. მაგალითად, 2007-2010 წლებში როიალტზე გადასახადის განაკვეთი შეადგენდა 10%-ს, 2011 წლიდან კი შეადგენს 20%-ს.

როიალტი, რომელსაც საქართველოს რეზიდენტი პირი (საწარმო/ორგანიზაცია ან მეწარმე ფიზიკური პირი) ან არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულება ან მათი სახელით სხვა პირი (წარმომადგენელი სსკ-ის 37-ე მუხლის შესაბამისად) გადაუხდის საქართველოში დღგ–ის

გადამხდელად არარეგისტრირებულ რეზიდენტ ფიზიკურ (მათ შორის, მეწარმე ფიზიკურ) პირს, მიუხედავად იმისა, ფიზიკურ პირს აქვს თუ არა გადასახადის გადამხდელის მოწმობა (ანუ, არის თუ არა რეგისტრირებული, როგორც გადასახადის გადამხდელი), იბეგრება გადახდის წყაროსთან, ანუ როიალტის გადამხდელი პირის მიერ.

<u>მაგალითი 64:</u>

კომერციულმა სასწავლებელმა დღგ-ის გადამხდელად არარეგისტრირებული რეზიდენტი ფიზიკური პირისაგან 2012 წელს შეიძინა საავტორო უფლება წიგნის გამოყენებაზე, რისთვისაც მას გადაუხადა 100 000 ლარი. მოცემულ შემთხვევაში:

ა) სასწავლებლის მიერ გადახდილი თანხა არის როიალტი;

ბ) როიალტი ექვემდებარება დაბეგვრას გადახდის წყაროსთან გადასახდელი თანხის 20%-ით;

გ) სასწავლებელი ვალდებულია როიალტზე გადასახადის თანხა 20 000 ლარი (100 000 x 20%) ბიუჯეტში გადარიცხოს პირისათვის თანხის გადახდისთანავე (სსკ-ის მუხლი 154.3"ა");

ე) ფიზიკური პირის მიერ მიღებული როიალტი, რომელიც დაიბეგრა გადახდის წყაროსთან, არ ჩაირთვება ამ პირის ერთობლივ შემოსავალში და შემდგომში აღარ დაიბეგრება.

მეწარმე ფიზიკური პირი (განმარტებულია სსკ-ის 36-ე მუხლის პირველი ნაწილით), რომელმაც მიიღო საქართველოში გადახდის წყაროსთან დაბეგრილი როიალტი, საშემოსავლო გადასახადის წლიური დეკლარაციის შევსებისას ვალდებულია ერთობლივ შემოსავალში ასახოს არა ფაქტობრივად მიღებული (დაბეგრილი) როიალტის თანხა, არამედ როიალტის მთლიანი (დარიცხული, დაბეგვრამდე) თანხა. ამასთან, მეწარმე ფიზიკურ პირს უფლება აქვს ჩაითვალოს როიალტის მთლიან თანხაზე გადახდის

წყაროსთან დაკავებული და ბიუჯეტში გადახდილი გადასახადის თანხა. ამ უფლების გამოყენება შესაძლებელია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ არსებობს როიალტზე გადასახადის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი. ასეთი დოკუმენტი მეწარმე ფიზიკურმა პირმა უნდა მოსთხოვოს გადახდის წყაროსთან გადასახადის დამკავებელ პირს, რომელიც ვალდებულია მას გადასცეს ცნობა შემოსავლის მიმღები პირის სარეგისტრაციო ნომრის, გვარისა და სახელის, საცხოვრებელი ადგილის მისამართის, საანგარიშო წლისათვის შემოსავლის საერთო თანხისა და დაკავებული გადასახადის საერთო თანხის მითითებით. მეწარმე ფიზიკური პირის მიერ მიღებულ როიალტზე გადახდის წყაროსთან დაკავებული და გადახდილი, ჩათვლას დაქვემდებარებული გადასახადის ოდენობა, შეიტანება საშემოსავლო გადასახადის წლიური დეკლარაციის შესაბამის უჯრაში.

თუ რეზიდენტ ფიზიკურ პირს მეწარმე ფიზიკურ პირად რეგისტრაციამდე პერიოდში მიღებული აქვს საქართველოში გადახდის წყაროსთან დაბეგრილი როიალტი, მას უფლება აქვს, მეწარმე ფიზიკურ პირად რეგისტრაციის შემდგომ პერიოდში, საშემოსავლო გადასახადის წლიური დეკლარაციის შევსებისას ერთობლივ შემოსავალში ასახულ როიალტის თანხაზე ჩაითვალოს გადახდის წყაროსთან ბიუჯეტში გადახდილი გადასახადის თანხა იმ პირობით, რომ მას გააჩნია როიალტზე გადასახადის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი (ცნობა).

მაგალითი 65:

მეწარმე ფიზიკურმა პირმა 2012 წელს 100000 ლარად გაყიდა ახალი ნივთიერების მიღების საიდუმლო ფორმულის გამოყენების უფლება. შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებულმა ხარჯებმა შეადგინა 74000 ლარი. მიღებული საფასური, როგორც როიალტი, დაიბეგრა გადახდის წყაროსთან 20000 ლარის ოდენობით. მეწარმე ფიზიკურმა პირმა მყიდველისაგან მიიღო ცნობა შემოსავლის მიმღები პირის სარეგისტრაციო ნომრის, გვარისა და სახელის, საცხოვრებელი ადგილის მისამართის, საანგარიშო წლისათვის შემოსავლის საერთო თანხისა და დაკავებული გადასახადის საერთო თანხის მითითებით. აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოების არსებობისას:

ა) მეწარმე ფიზიკურმა პირმა მიღებული როიალტი (100000 ლარი), დასაბეგრი შემოსავლის გაანგარიშების მიზნით, უნდა ასახოს ერთობლივ შემოსავალში;

ბ) როიალტის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები (74000 ლარი) პირს შეუძლია გამოქვითოს ერთობლივი შემოსავლიდან;

გ) დასაბეგრი შემოსავალი იქნება 26000 ლარი (100 000– 74000);

დ) საშემოსავლო გადასახადის თანხა იქნება 5200 ლარი (26000x20%);

ე) ვინაიდან მეწარმე ფიზიკურ პირს მიღებულ როიალტზე გადახდის წყაროსთან დაუკავდა გადასახადი და აღნიშნულის თაობაზე გააჩნია შესაბამისი ცნობა, გადახდილი გადასახადის თანხა (20000 ლარი) შეუძლია ჩაითვალოს. შედეგად, მას ზედმეტად გადახდილ თანხად გაუჩნდება 14800 ლარი (20000 – 5200).

თუ პირი (იურიდიული ან ფიზიკური) მოიპოვებს წიაღით სარგებლობის უფლებას (შესაბამის ლიცენზიას) და ამასთან დაკავშირებით გადაიხდის საქართველოს კანონ-

მდებლობით დადგენილ თანხებს, მაშინ იგი ამ თანხებს, როგორც სახელმწიფოსათვის გადახდილ როიალტს, გადახდის წყაროსთან არ დაბეგრავს. ამასთან, თუ პირი წიაღით სარგებლობის უფლების (ლიცენზიის ან მისი ნაწილის) გამოყენების უფლებას გადასცემს სხვა პირს და ამისთვის მიიღებს შემოსავალს, მაშინ ეს შემოსავალი იქნება როიალტი და დაიბეგრება ზემოთ აღწერილი წესების შესაბამისად.

მაგალითი 66:

სამთო-გამამდიდრებელმა კომბინატმა "ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ" საქართველოს კანონის მოთხოვნათა დაცვით, აუქციონის წესით შეიძინა სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვების ლიცენზია 5 წლის ვადით. აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოების არსებობისას:

ა) სამთო-გამამდიდრებელი კომბინატი ლიცენზიის მოქმედების ვადის განმავლობაში "ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებლის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-5 მუხლით განსაზღვრული განაკვეთების შესაბამისად გადაიხდის ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის მოსაკრებელს;

ბ) გადახდილი მოსაკრებლის თანხები, როგორც სახელმწიფოსათვის გადახდილი როიალტი, გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას არ ექვემდებარება.

იურიდიული პირის (საწარმოს, ორგანიზაციის) მიერ მიღებული როიალტი გადახდის წყაროსთან არ იბეგრება. ამდენად, იურიდიულმა პირმა როიალტი, როგორც ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავალი, უნდა ასახოს ერთობლივ შემოსავალში, გამოქვითოს მის

მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები და დაბეგროს საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესით.

თუ როიალტის ცნებაში შემავალი ინტელექტუალური საკუთრების სახეები მესაკუთრე პირის მიერ გამოყენების უფლებით კი არ გადაეცემა სხვა პირს, არამედ ხდება გაყიდვა, გამყიდველის მიერ მიღებული თანხა არ არის როიალტი, იგი დაკვალიფიცირდება, როგორც არამატერიალური აქტივის რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავალი და დაიბეგრება მოგების გადასახადისათვის დადგენილი განაკვეთით (15%).

3.3. როიალტის დაბეგვრა საგადასახადო კონვენციის შესაბამისად

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 21-ე ნაწილით განსაზღვრული ტერმინი "როიალტი", მასში შემავალი კომპონენტების თვალსაზრისით, განსხვავდება საქართველოს მთავრობის მიერ სხვადასხვა ქვეყანასთან დადებული და საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული "შემოსავლებსა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ" შეთანხმებებში (ხელშეკრულებებში, კონვენციებში, ოქმებში) გამოყენებული ტერმინისაგან, კერძოდ, ზემოაღნიშნული შეთანხმებების მიზნებისათვის "როიალტი" გულისხმობს ანაზღაურებას, რომელიც მიღებულია ლიტერატურული, ხელოვნების ან სამეცნიერო ნაშრომის, მათ შორის ფილმების, პატენტების, სავაჭრო ნიშნის, დიზაინის ან მოდელის, საიდუმლო

ფორმულის ან პროცესის, ან საწარმოო, კომერციულ ან სამეცნიერო პროცესთან დაკავშირებული ინფორმაციის გამოყენების, გამოყენების უფლების ან საავტორო უფლების შედეგად. როიალტის "საერთაშორისო" და "ქართული" განმარტების შედარება გვიჩვენებს, რომ როიალტის "ქართულ" დეფინიციაში ფიგურირებს ისეთი კომპონენტები (წიაღით სარგებლობის უფლება, ნოუ-ჰაუ, პროგრამული უზრუნველყოფა და სხვა), რომელთა როიალტად დაკვალიფიცირება საერთაშორისო კანონმდებლობის მიხედვით დიდ სირთულეებთან არის დაკავშირებული და ხშირად როიალტად არც განიხილება.

<u>როიალტის დეფინიცია ვრცელდება:</u>

- იმ ანაზღაურებაზე, რომელიც ამ უფლებების გამოყენებასთანაა დაკავშირებული დამოუკიდებლად იმისა, ეს უფლებები უნდა იყოს გატარებული თუ არა საჯარო რეესტრში;
- როგორც ლიცენზიების სარგებლობასთან, ასევე იმ შემთხვევებთან დაკავშირებულ კომპენსაციაზე, როდესაც ადგილი აქვს საავტორო უფლებების დარღვევას ან არალიცენზირებულ გამოყენებას;
- ისეთ შეთანხმებასთან დაკავშირებით გადახდილ თანხებზე, რომლებიც დეფინიციით გათვალისწინებული საკუთრებით ან ინფორმაციით სარგებლობის უფლების ექსკლუზიურობას ამყარებს, ანუ როდესაც აღნიშნული უფლების მფლობელი პირი იღებს ვალდებულებას, არ მიანიჭოს ეს უფლება ან მიაწოდოს ეს ინფორმაცია სხვა მხარეებს.

<u>როიალტის დეფინიცია არ ვრცელდება:</u>

- ქონებაზე საკუთრების უფლების სრულ გადაცემასთან დაკავშირებულ ანაზღაურებაზე. მაგალითად,

მაღაზიაში დისკზე ჩაწერილი კინოფილმის შეძენაში გადახდილი თანხა არ არის როიალტი, მაშინ როცა ამავე ფილმის ტელეარხებით ჩვენების უფლების შეძენაში გადახდილი თანხა როიალტია;

- ისეთ შემთხვევებზე, რომლებიც შეეხება ანაზღაურებას, რომელიც მიუხედავად იმისა, რომ იმდენჯერ იქნება გადახდილი, რამდენჯერაც საავტორო უფლება გამოიყენება, იმ პირს ეკუთვნის, რომელიც თავად არ ფლობს ამ უფლებას ან არ გააჩნია ამ საავტორო უფლებით სარგებლობის უფლება;
- სამრეწველო, კომერციული და სამეცნიერო ტექნიკის სარგებლობისთვის ან სარგებლობის უფლებისთვის გადახდილ თანხებზე;
- საბადოებისა და სხვა მინერალური რესურსების მოპოვებასთან დაკავშირებით მიღებულ ფიქსირებულ თუ ცვლად ანაზღაურებაზე. ასეთ ანაზღაურებაზე ვრცელდება საგადასახადო კონვენციის მუხლი, რომელიც არეგულირებს შემოსავალს უძრავი ქონებიდან.

როიალტის დეფინიციაში გამოყენებული ტერმინი "გადახდა" ძალიან ფართო მნიშვნელობისაა, რადგანაც გადახდის კონცეფცია გულისხმობს კონტრაქტის შესაბამისად ან კრედიტორის მოთხოვნით მის განკარგულებაში სახსრების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ვალდებულებების შესრულებას.

ფილმების გაქირავებიდან მიღებული შემოსავალი როიალტს მიეკუთვნება დამოუკიდებლად იმისა, ეს ფილმები ტელევიზიით იქნება ნაჩვენები თუ კინოთეატრებში.

პროდუქტის ან მომსახურების კონკრეტულ ტერიტორიაზე დისტრიბუციის ექსკლუზიური უფლების

მიღებასთან დაკავშირებული ანაზღაურება როიალტს არ წარმოადგენს. ეს ანაზღაურება განიხილება როგორც რეალიზაციიდან მოგების გასაზრდელად განხორციელებული გადახდა. მაგალითად, როდესაც ტანსაცმლის დისტრიბუტორი, რომელიც ერთი მხარის რეზიდენტია, გარკვეულ თანხას უხდის საფირმო პერანგების მწარმოებელს, რომელიც სხვა მხარის რეზიდენტია, რათა ამ პერანგების საზღვარგარეთ რეალიზაციის ექსკლუზიური უფლება მოიპოვოს. მოცემულ შემთხვევაში რეზიდენტი დისტრიბუტორი არ იხდის თანხას საფირმო სახელის გამოყენების უფლებაში, იგი უბრალოდ იძენს საქონლის იმ სახელმწიფოში რეალიზაციის ექსკლუზიურ უფლებას, რომლის რეზიდენტიცაა იგი.

არარსებულ დიზაინზე, ნახაზზე ან პროექტზე გადახდილი თანხა როიალტად ვერ ჩაითვლება. ჩაითვლება, რომ ასეთი თანხა იმ მომსახურებაში იქნა გადახდილი, რომლის შედეგადაც დიზაინი, ნახაზი ან პროექტი შემუშავდება და ბიზნესიდან მოგების მარეგულირებელი მუხლით იქნება მოცული. ეს მაშინაც ასე იქნება, თუ დიზაინის, ნახაზის ან პროექტის შემქმნელი იტოვებს ყველა უფლებას, მათ შორის საავტორო უფლებას. მაგრამ როდესაც მანამდე შემუშავებული პროექტების და დიზაინის საავტორო უფლების მფლობელი ვინმეს ამ დიზაინის ან პროექტის გადასინჯვის და ცვლილებების შეტანის უფლებას ანიჭებს ისე, რომ თავად დამატებით სამუშაოს არ ახორციელებს, ამ მფლობელის მიერ მიღებული ანაზღაურება როიალტს წარმოადგენს.

საგადასახადო კონვენციით განსაზღვრული როიალტის დაბეგვრის წესის თანახმად:

1. როიალტი, რომელსაც საქართველოს რეზიდენტი ან არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულება ან მათი სახელით სხვა პირი გადაუხდის საგადასახადო კონვენციის ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტს, <u>დაიბეგრება მხოლოდ ამ სახელმწიფოს მიერ.</u>

ეს პუნქტი ვრცელდება შემდეგი ქვეყნების შემთხვევაში: ავსტრია, არაბთა გაერთიანებული საემიროები, ბაჰრეინი, გერმანია, დანია, დიდი ბრიტანეთი, ესპანეთი, ირლანდია, ისრაელი, იტალია, კატარი, ლუქსემბურგი, მალტა, ნიდერლანდები, ნორვეგია, სან მარინო, საფრანგეთი, სინგაპური, უნგრეთი, ფინეთი, შვეიცარია.

ეს პუნქტი არ ვრცელდება მესამე სახელმწიფოში წარმოქმნილ როიალტზე, რომელიც საწარმოს სხვა სახელმწიფოში მდებარე მუდმივ დაწესებულებას მიეწერება.

ტერმინი "ბენეფიციარი მფლობელი" არ არის გამოყენებული თავისი ვიწრო მნიშვნელობით და იგი კონვენციის მიზნების, მათ შორის ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების და გადასახადისგან არიდების აღმოფხვრის კონტექსტში უნდა განიხილებოდეს.

გამტარი კომპანია ვერ ჩაითვლება ბენეფიციარ მფლობელად, თუ მას შესაბამის შემოსავალთან დაკავშირებით უაღრესად შეზღუდული უფლებამოსილება გააჩნია და იგი მეურვე ან ადმინისტრატორია და სხვა დაინტერესებული მხარის ინტერესებში მოქმედებს.

შემოსავლის წყარო სახელმწიფოს დაბეგვრის უფლებასთან დაკავშირებული შეზღუდვები ძალაში რჩება, როდესაც ისეთი შუამავალი, როგორიცაა აგენტი ან უფლებამოსილი პირი, რომელიც კონვენციის მხარე სახელმწიფოში ან მესამე სახელმწიფოში მდებარეობს,

ბენეფიციარსა და გადამხდელს შორის გამტარს წარმოადგენს და ბენეფიციარი მფლობელი სხვა სახელმწიფოს რეზიდენტია.

2. როიალტი, რომელსაც საქართველოს რეზიდენტი ან არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულება ან მათი სახელით სხვა პირი გადაუხდის საგადასახადო კონვენციის ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტს, შეიძლება დაიბეგროს ამ სახელმწიფოს მიერ.

ეს პუნქტი ვრცელდება შემდეგი ქვეყნების შემთხვევაში: აზერბაიჯანი, ბელგია, ბულგარეთი, ეგვიპტე, ესტონეთი, თურქეთი, თურქმენეთი, ირანი, ინდოეთი, ლატვია, ლიტვა, პოლონეთი, რუმინეთი, რუსეთი, საბერძნეთი, სერბეთი, სლოვაკეთი, სლოვენია, სომხეთი, უზბეკეთი, უკრაინა, ქუვეითი, ყაზახეთი, ჩეხეთი, ჩინეთი, ხორვატია.

ამ პუნქტით გათვალისწინებული როიალტი შეიძლება ასევე დაიბეგროს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად, მაგრამ თუ როიალტის მიმღები წარმოადგენს ბენეფიციარ მფლობელს, მაშინ გადასახადის ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს როიალტის საერთო თანხის 5%-ს ან 10%-ს.

პირობა, როდესაც გადასახადის ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს როიალტის საერთო თანხის 5%-ს, არსებობს შემდეგი ქვეყნების შემთხვევაში: ირანი, რუმინეთი, რუსეთი, საბერძნეთი, სლოვაკეთი, სლოვენია, სომხეთი, ჩინეთი, ხორვატია.

პირობა, როდესაც გადასახადის ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს როიალტის საერთო თანხის 10%-ს, არსებობს შემდეგი ქვეყნების შემთხვევაში: აზერბაიჯანი, ბულგარეთი, ეგვიპტე, ესტონეთი, თურქეთი, თურქმენეთი, ინდოეთი,

ლატვია, ლიტვა, პოლონეთი, სერბეთი, უზბეკეთი, უკრაინა, ქუვეითი, ყაზახეთი.

საქართველოს რეზიდენტის მიერ ჩეხეთის რეზიდენტისთვის გადახდილი როიალტი შეიძლება ასევე დაიბეგროს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად, მაგრამ თუ როიალტის მიმღები წარმოადგენს ბენეფიციარ მფლობელს, მაშინ გადასახადის ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს როიალტის საერთო თანხის 5%-ს ნებისმიერი სამრეწველო, კომერციული ან სამეცნიერო აღჭურვილობის ანაზღაურების შემთხვევაში და როიალტის საერთო თანხის 10%-ს ნებისმიერი პატენტის, სასაქონლო ნიშნის, პროექტის ან მოდელის, გეგმის, საიდუმლო ფორმულის ან პროცენტის და კომპიუტერის პროგრამული უზრუნველყოფის ან სამრეწველო, კომერციული ან სამეცნიერო გამოცდილების შემცველი ინფორმაციის გამოყენებისათვის ან გამოყენების უფლების მიღებისათვის ანაზღაურების შემთხვევაში.

საქართველოს რეზიდენტის მიერ ბელგიის რეზიდენტისთვის გადახდილი როიალტი შეიძლება დაიბეგროს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად, ამასთან გადასახადის ოდენობამ არ უნდა გადააჭარბოს როიალტის საერთო თანხის 5%-ს იმ შემთხვევაში, თუ როიალტის მიმღები ბელგიის საწარმოა, რომელიც წარმოადგენს ბენეფიციარ მფლობელს, და როიალტის საერთო თანხის 10%-ს ყველა სხვა შემთხვევაში.

3. პირველი და მე-2 პუნქტების დებულებები არ გამოიყენება, თუ როიალტის ბენეფიციარი მფლობელი არის საგადასახადო კონვენციის ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტი, რომელიც თავის საქმიანობას ახორციელებს

საქართველოში მდებარე მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით და უფლება ან ქონება, რის საფუძველზე ხდება როიალტის გადახდა, უშუალოდ არის დაკავშირებული ასეთ მუდმივ დაწესებულებასთან. ამ შემთხვევაში გამოიყენება საგადასახადო კონვენციის იმ მუხლის დებულებები, რომელიც არეგულირებს ბიზნესიდან (ეკონომიკური საქმიანობიდან) მიღებული მოგების დაბეგვრას.

მოცემული პუნქტი მოქმედებს ყველა ქვეყნის მიმართ, რომელთანაც საქართველოს გაფორმებული აქვს საგადასახადო კონვენცია.

ეს პუნქტი არ ეფუძნება იმ კონცეფციას, რომელსაც "მუდმივი დაწესებულების მიზიდულობის ძალას" უწოდებენ, და არ ამტკიცებს, რომ როიალტი, რომელსაც საგადასახადო კონვენციის მხარე სახელმწიფოს რეზიდენტი იღებს საქართველოს წყაროდან, იურიდიული პრეზუმფციის გამო დაკავშირებული იქნება ამ რეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებასთან საქართველოში და საქართველო არ იქნება ვალდებული შეზღუდოს დაბეგვრა ასეთ შემთხვევაში. პუნქტი უბრალოდ მიუთითებს, რომ საქართველოში როიალტი დაიბეგრება როგორც იმ მუდმივი დაწესებულების მოგების ნაწილი, რომელიც სხვა სახელმწიფოს რეზიდენტ ბენეფიციარს გააჩნია, თუ როიალტი გადახდილია იმ წილის გამო, რომელიც მუდმივი დაწესებულების აქტივების ნაწილს წარმოადგენს ან დაკავშირებულია ამ დაწესებულებასთან.

მუდმივ დაწესებულებად შეიძლება ჩაითვალოს მხოლოდ ის დაწესებულება, საიდანაც ბიზნესი ხორციელდება, და მოთხოვნა, რომლის შესაბამისადაც საავტორო უფლებების მფლობელი "რეალურად უნდა იყოს

დაკავშირებული" ასეთ დაწესებულებასთან, გულისხმობს, რომ კავშირი უნდა არსებობდეს.

4. თუ როიალტის გადამხდელსა და ბენეფიციარ მფლობელს შორის, ან ორივე მათგანსა და რომელიმე მესამე პირს შორის განსაკუთრებული ურთიერთობების გამო როიალტის თანხა, რომელიც დაკავშირებულია სარგებლობასთან, უფლებასთან ან ინფორმაციასთან, რომლის საფუძველზე ხდება მისი გადახდა, აჭარბებს თანხას, რაც შეთანხმებული იქნებოდა გადამხდელსა და ბენეფიციარ მფლობელს შორის ასეთი ურთიერთობების არარსებობისას, მაშინ ნამეტი თანხა ექვემდებარება დაბეგვრას თითოეული ხელშემკვრელი სახელმწიფოს კანონმდებლობის შესაბამისად, საგადასახადო კონვენციის სხვა დებულებების გათვალისწინებით.

მოცემული პუნქტი მოქმედებს ყველა ქვეყნის მიმართ, რომელთანაც საქართველოს გაფორმებული აქვს საგადასახადო კონვენცია.

იმისთვის, რომ ეს პუნქტი გავრცელდეს, ჭარბად გადახდილი როიალტი გადამხდელსა და ბენეფიციარ მფლობელს შორის განსაკუთრებული ურთიერთობებით ან ამ ორივეს და სხვა პირს შორის ასეთი ურთიერთობებით უნდა იყოს განპირობებული. მაგალითის სახით შეიძლება მივუთითოთ შემდეგი შემთხვევები: ფიზიკური ან იურიდიული პირისთვის გადახდილი როიალტი, რომელიც პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს გადამხდელს, ან რომელიც პირდაპირ ან არაპირდაპირ მისი კონტროლის ქვეშ იმყოფება ან იმ ჯგუფის დაქვემდებარებაშია, რომელსაც მასთან საერთო ინტერესები გააჩნია.

განსაკუთრებული ურთიერთობების კონცეფცია ასევე მოიცავს ნათესაურ ან ოჯახურ ურთიერთობებს, ასევე საერთო ინტერესების საფუძველზე გაერთიანებულ პირებს, რომლებსაც იურიდიულად აქვთ ეს ურთიერთობები გაფორმებული და ეს პროცენტების გადახდის საფუძველს ქმნის.

ჭარბად გადახდილ როიალტზე გადასახადის დაწესებასთან დაკავშირებით პირველ რიგში განისაზღვრება გადახდილი თანხის ხასიათი ყოველ ცალკეულ შემთხვევაში და მიიღება გადაწყვეტილება, თუ შემოსავლის რომელ კატეგორიას უნდა იყოს იგი მიკუთვნებული, რათა მასზე ეროვნული კანონმდებლობით გათვალისწინებული შესაბამისი საგადასახადო რეჟიმი და კონვენციის დებულებები გავრცელდეს.

ქვეყნები, რომლებთანაც საქართველოს მთავრობას დადებული აქვს შეთანხმებები (კონვენციები) „შემოსავლებსა და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ"

№	ქვეყანა	შეთანხმების თარიღი	რატიფიკაცია
1	ავსტრია	11.04.2005 შეტანილია ცვლილებები 2012 წლის 4 ივნისის ოქმით	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2005 წლის 11 ოქტომბრის N1917- IIს დადგენილებით
2	აზერბაიჯანი	18.02.1997	ძალაშია 1997 წლის 1 დეკემბრიდან
3	არაბთა გაერთიანებული საემიროები	24.11.2010	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2011 წლის 8 თებერვლის N4151 დადგენილებით ძალაშია 2011 წლის 28 აპრილიდან
4	ბაჰრეინი	18.07.2011	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2011 წლის 13 სექტემბრის N5039–IIს დადგენილებით ძალაშია 2012 წლის 1 აგვისტოდან
5	ბელგია	05.11.2000	რატიფიცირებულია საქართველოს

			პარლამენტის 2001 წლის 23 მაისის N881 დადგენილებით
6	ბულგარეთი	26.11.1998	ძალაშია 1999 წლის 1 ივლისიდან
7	გერმანია	01.06.2006	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2006 წლის 14 ივლისის N3466 დადგენილებით
8	დანია	10.10.2007	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2007 წლის 28 დეკემბერის N5654 - რს დადგენილებით
9	დიდი ბრიტანეთი	03.02.2010 შეტანილია ცვლილებები 2010 წლის 3 თებერვლის ოქმით	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2004 წლის 24 დეკემბრის N818-რს დადგენილებით ძალაშია 2005 წლის 11 ოქტომბრიდან
10	ეგვიპტე	25.05.2010	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2010 წლის 28 ივნისის N3158-Iს დადგენილებით ძალაშია 2012 წლის 20 დეკემბრიდან
11	ესპანეთი	07.06.2010	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2010

			წლის 21 ივლისის N3558 დადგენილებით
12	ესტონეთი	16.04.2010 შეტანილია ცვლილებები 2010 წლის 16 აპრილის ოქმით	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2007 წლის 23 მაისის N4789–I ს დადგენილებით ძალაშია 2007 წლის 27 დეკემბრიდან
13	თურქეთი	21.11.2007	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2007 წლის 28 დეკემბრის N5652 - რს დადგენილებით ძალაშია 2010 წლის 15 თებერვლიდან
14	თურქმენეთი	05.12.1997	ძალაშია 2000 წლის 26 იანვრიდან
15	ინდოეთი	24.08.2011	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2011 წლის 25 ოქტომბრის N5144 დადგენილებით ძალაშია 2011 წლის 8 დეკემბრიდან
16	ირანი	03.11.1996	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის მიერ 1997 წლის 11 ნოემბერს ირანის მხრიდან დასრულებულია პროცედურები ძალაშია 2001 წლის 14 თებერვლიდან
17	ირლანდია	15.11.2008	რატიფიცირებულია

			საქართველოს პარლამენტის 2008 წლის 23 დეკემბერის N839 – რს დადგენილებით
18	ისრაელი	12.05.2010	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2010 წლის 28 ივნისის N3157-Iს დადგენილებით ძალაშია 2011 წლის 22 ნოემბრიდან
19	იტალია	31.10.2000	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2001 წლის 27 აპრილის N864-IIს დადგენილებით
20	კატარი	20.12.2010	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2011 წლის 8 თებერვლის N4150 დადგენილებით ძალაშია 2011 წლის 11 მარტიდან
21	ლატვია	13.10.2004 შეტანილია ცვლილებები 2012 წლის 29 მაისის ოქმით	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2005 წლის 22 თებერვლის N1000-Iს დადგენილებით ძალაშია 2005 წლის 4 აპრილიდან
22	ლიტვა	11.09.2003	რატიფიცირებულია საქართველოს

			პარლამენტის 2004 წლის 24 ივნისის N231-რს დადგენილებით ძალაშია 2004 წლის 20 ივლისიდან
23	ლუქსემბურგი	15.10.2007	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2008 წლის 19 თებერვალის N5691–რს დადგენილებით ძალაშია 2009 წლის 14 დეკემბერიდან
24	მალტა	23.10.2009	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2009 წლის 15 დეკემბრის N2327 დადგენილებით. ძალაშია 2009 წლის 19 დეკემბრიდან
25	ნიდერლანდები	21.03.2002	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2002 წლის 27 სექტემბრის N1673- IIს დადგენილებით ძალაშია 2003 წლის 21 თებერვლიდან
26	ნორვეგია	10.11.2011	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2011 წლის 6 დეკემბრის N5373–IIს დადგენილებით
27	პოლონეთი	05.11.1999	რატიფიცირებულია საქართველოს

			პარლამენტის 2001 წლის 16 თებერვლის N732 დადგენილებით ძალაშია 2006 წლის 31 აგვისტოდან
28	რუმინეთი	11.12.1997	ძალაშია 1999 წლის 15 მაისიდან .
29	რუსეთი	10.08.1999	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის მიერ 2000 წლის 1 ივნისს
30	საბერძნეთი	10.05.1999	ძალაშია 2002 წლის 20 ოქტომბრიდან
31	სან მარინო	28.09.2012	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2013 წლის 20 თებერვლის N240-IIს დადგენილებით ძალაშია 2013 წლის 12 აპრილიდან
32	საფრანგეთი	07.03.2007	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2007 წლის 25 აპრილის N4673 დადგენილებით ძალაშია 2010 წლის 1 ივნისიდან
33	სერბეთი	04.04.2012	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2012 წლის 8 მაისის №6115–IIს დადგენილებით ძალაშია 2013 წლის 9

			იანვრიდან
34	სინგაპური	17.11.2009	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2010 წლის 23 მარტის N2821 - IIს დადგენილებით ძალაშია 2010 წლის 28 ივნისიდან
35	სლოვაკეთი	27.10.2011	ძალაშია 2012 წლის 29 ივლისიდან
36	სლოვენია	06.12.2012	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2013 წლის 20 თებერვლის N239-IIს დადგენილებით
37	სომხეთი	18.11.1997	ძალაშია 2000 წლის 3 ივლისიდან
38	უზბეკეთი	28.05.1996	ძალაშია 1997 წლის 20 ოქტომბრიდან
39	უკრაინა	14.02.1997	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის მიერ 1997 წლის 15 ოქტომბერს
40	უნგრეთი	16.02.2012	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2012 წლის 16 მარტის N5860- IIს დადგენილებით ძალაშია 2012 წლის 13 მაისიდან
41	ფინეთი	11.10.2007	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2007

			წლის 28 დეკემბერის N5655 -რს დადგენილებით
42	ქუვეითი	13.10.2009	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2010 წლის 9 მარტის N2735 - IIს დადგენილებით
43	ყაზახეთი	11.11.1997	ძალაშია 2000 წლის 5 ივლისიდან
44	შვეიცარია	15.06.2010	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2010 წლის 21 ივლისის N3557 დადგენილებით ძალაშია 2011 წლის 7 ივლისიდან
45	ჩეხეთი	23.05.2006	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2006 წლის 10 ოქტომბრის N3559- IIს დადგენილებით ძალაშია 2007 წლის 4 მაისიდან
46	ჩინეთი	22.06.2005	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2005 წლის 16 სექტემბრის N1905- IIს დადგენილებით
47	ხორვატია	18.01.2013	რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2013 წლის 20 მარტის N370– IIს დადგენილებით

ვებგვერდი, 31/05/2013
სარეგისტრაციო კოდი
200250000.10.003.017297

საქართველოს მთავრობის
დადგენილება №132
2013 წლის 30 მაისი ქ.თბილისი

შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე/ოფშორული ქვეყნების ჩამონათვალის განსაზღვრის თაობაზე

მუხლი 1

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 134-ე მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად, დამტკიცდეს „შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე/ოფშორული ქვეყნების ჩამონათვალი".

მუხლი 2

„ნორმატიული აქტების შესახებ" საქართველოს კანონის 25-ე მუხლის შესაბამისად, ძალადაკარგულად გამოცხადდეს „შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე/ოფშორული ქვეყნების ჩამონათვალის განსაზღვრის თაობაზე" საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 23 თებერვლის №54 დადგენილება.

მუხლი 3

დადგენილება ამოქმედდეს გამოქვეყნებისთანავე.

პრემიერ-მინისტრი
ბიძინა ივანიშვილი

შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე/ოფშორული ქვეყნების ჩამონათვალი

1. ანგოლა
2. ანგილია
3. ანდორა

4. ანტიგუა და ბარბუდა
5. არუბა
6. აშშ-ის ვირჯინიის კუნძულები
7. ბარბადოსი
8. ბაჰამი
9. ბელიზი
10. ბერმუდი
11. ბრიტანული ვირჯინიის კუნძულები
12. ბრუნეი
13. გიბრალტარი
14. გერნსი
15. გრენადა
16. დომინიკა
17. ვანუატუ
18. კაიმანის კუნძულები
19. კვიპროსი
20. კირიბატი
21. კიურასაო
22. კუკის კუნძულები
23. ლიბანი
24. ლიბერია
25. ლიხტენშტეინი
26. მალაიზია
27. მალდივის რესპუბლიკა
28. მანის კუნძულები
29. მაკაო
30. მაროკო
31. მარშალის კუნძულები
32. მარიანის კუნძულები
33. მავრიკი
34. მონაკო
35. მონტსერატი
36. ნაურუ

37. ნიდერლანდების ანტილები
38. ნიკარაგუა
39. ნიუე
40. ოლდერნი
41. ომანი
42. პაკისტანი
43. პალაუ
44. პანამა
45. პუერტო-რიკო
46. სარკი
47. სამოა
48. სეიშელი
49. სენტ კიტსი და ნევისი
50. სენტ ლუსია
51. სინტ მარტენი
52. სენტ ვინსენტი და გრენადინები
53. სოლომონის კუნძულები
54. ტაივანი
55. ტონგა
56. ტუვალუ
57. ტურკსის და კაიკოს კუნძულები
58. ურუგვაი
59. ფიჯი
60. ფილიპინები
61. ფრანგული პოლინეზია
62. წმ. ელენეს კუნძული
63. ჩილე
64. ჯიბუტი
65. ჯერსი
66. ჰონგ კონგი

გამომცემლობა „უნივერსალი"
თბილისი, 0179, ი. ჭავჭავაძის გამზ. 19, ☎: 2 22 36 09, 5(99) 17 22 30
E-mail: universal@internet.ge