

მოსაზრებები მოგების გადასახადით დაბეგვრის „ესტონური მოდელის“ თაობაზე

კოზმანაშვილი ლია

ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი,
თსუ-ის ასისტენტ პროფესორი

სტატიაში განხილულია მოგების გადასახადით დაბეგვრის ახალი წესის შემოღებასთან დაკავშირებული ცალკეული საგადასახადო და სააღრიცხვო საკითხები, ასევე მოგების გადასახადის გაანგარიშების მეთოდოლოგია. მოყვანილია მოგების გადასახადის გაანგარიშების პრაქტიკული მაგალითები.

საკვანძო სიტყვები: მოგების გადასახადი, მოგების გადასახადის განაკვეთი, სააღრიცხვო მოგება, დივიდენდის განაწილება მესაკუთრეებზე.

მოგების გადასახადით დაბეგვრის ახალი წესის, ანუ ე.წ. „ესტონური მოდელის“ შემოღება განპირობებული იყო სახელმწიფოს მიერ ეკონომიკის სტიმულირებისა და ბიზნესის განვითარებისთვის ხელსაყრელი პირობების შექმნის მიზნით. მოგების გადასახადით დაბეგვრის ახალი წესი ამოქმედდა 2017 წლის 1 იანვარიდან.

აღნიშნული წესის შემოღებით ფინანსური ანუ სააღრიცხვო მოგების გაანგარიშების წესი პრაქტიკულად უცვლელი დარჩა, ხოლო საგადასახადო მიზნებისთვის მოგების გადასახადით დაბეგვრას დაექვემდებარა საქართველოს საგადასახადო კოდექსით (შემდგომში – სსკ) განსაზღვრული გარკვეული ტიპის ხარჯები და განაწილებული მოგების თანხები.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, გადასახადის გადამხდელი საწარმო მოგების გადასახადით დაბეგვრის ახალი წესის პირობებში არ გადაიხდის აღნიშნულ გადასახადს იმ შემთხვევაში, თუ არ გაანაწილებს მოგებას და არ გასწევს ისეთ ხარჯს, რომელიც არ არის დაკავშირებული მის ეკონომიკურ საქმიანობასთან. აქვე გასათვალისწინებელია: თუ რეზიდენტი საწარმო დივიდენდს გაანაწილებს 2008 წლის 1 იანვრიდან 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდებში მიღებული წმინდა მოგებიდან, მას უფლება აქვს, ჩაითვალოს ამ პერიოდების მიხედვით დარიცხული და გადახდილი მოგების გადასახადის თანხა, მაგრამ არაუმეტეს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის მიხედვით გადასახდელი თანხისა; აღნიშნული შემთხვევისთვის მოგების გადასახადის ჩასათვლელი თანხა გაიანგარიშება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული შესაბამისი ფორმულით (სსკ მ.309, პ.92,93).

მოგების გადასახადის გაანგარიშების ზოგადი წესი

საგულისხმოა, რომ ძველი – 2017 წლის 1 იანვრამდე მოქმედი მოდელის მიხედვით მოგების გადასახადი გამოითვლებოდა საგადასახადო დეკლარაციით გაანგარიშებული მოგების დასაბეგრი ბაზის მიმართ 15%-ით, ხოლო მოგების გადასახადით დაბეგვრის ახალი წესის პირობებში – მოგების გადასახადის განაკვეთი დარჩა ისევე 15%, მაგრამ შეიცვალა გადასახადის გაანგარიშების წესი, კერძოდ ის იანგარიშება მოგების გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის გაყოფით 0,85-ზე და შედეგად მიღებული თანხის 15%-ით ანუ შემდეგი ფორმულით:

მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი/0,85*15%

თუმცა, იმ შემთხვევაში, როდესაც საწარმოს მიერ ხდება მოგების განაწილება მესაკუთრეებზე (გაუნაწილებელი მოგებიდან თანხის დივიდენდის ფონდში გადატანის გზით), დაბეგვრის წესი იქნება სტანდარტული, ანუ ისეთივე, როგორც ხდებოდა მოგების გადასახადის ძველი მოდელის დროს – დასაბეგრი თანხის მიმართ 15 %-იანი განაკვეთით. აღნიშნულის შესაბამისი მაგალითები ქვემოთ იქნება განხილული.

მოგების გადასახადით დასაბეგრი ობიექტი

საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის შესაბამისად, მოგების გადასახადით დაბეგვრის ახალი წესის მიხედვით დაბეგვრის ობიექტი არის:

1. განაწილებული მოგება;
2. განუღებელი ხარჯი ან სხვა გადახდა, რომელიც ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული არ არის;

3. უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება/მომსახურების გაწევა ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა;

4. საგადასახადო კოდექსით დადგენილ ზღვრულ ოდენობაზე მეტი ოდენობით გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯი.

განაწილებული მოგება არის მოგება, რომელიც საწარმოს მიერ მის პარტნიორზე დივიდენდის სახით ფულადი ან არაფულადი ფორმით ნაწილდება (სსკ მუხლი 981).

მოგების განაწილებად ითვლება:

ა) საწარმოს მიერ ურთიერთდამოკიდებულ პირთან (რომელიც მოგების გადასახადით არ იბეგრება ამ კოდექსის 97-ე მუხლის პირველი და მე-3 ნაწილებით გათვალისწინებული დაბეგვრის ობიექტების მიხედვით) განხორციელებული ოპერაცია, თუ მათ შორის დადებული გარიგების ფასი განსხვავდება მისი საბაზრო ფასისაგან და მათი ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას ახდენს გარიგების შედეგზე;

ბ) კონტროლირებული ოპერაციის განხორციელება, თუ ამ ოპერაციის დადგენილი პირობები არ შეესაბამება საბაზრო პრინციპს;

გ) საწარმოს მიერ საშემოსავლო გადასახადისაგან/მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებულ პირთან (გარდა საბიუჯეტო ორგანიზაციისა, საჯარო სამართლის იურიდიული პირისა – დეპოზიტების დაზღვევის სააგენტოსი და საქართველოს ეროვნული ბანკისა) განხორციელებული ოპერაცია, თუ მათ შორის დადებული გარიგების ფასი განსხვავდება მისი საბაზრო ფასისაგან.

განეულ ხარჯს ან სხვა გადახდას, რომელიც ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული არ არის, მიეკუთვნება (სსკ მუხლი 982):

- დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯი;
- ხარჯი, რომლის განევის მიზანი არ არის მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღება;
- მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირისაგან შეძენილ საქონელზე/მომსახურებაზე განეული ხარჯი;
- ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირისაგან შეძენილ საქონელზე/მომსახურებაზე განეული ხარჯი;
- საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წლიური პროცენტის ფარგლების ზემოთ კრედიტისათვის (სესხისათვის) გადახდილი პროცენტი;
- პირის (გარდა სპეციალური სავაჭრო კომპანიისა) მიერ სპეციალური სავაჭრო კომპანიისაგან უცხოური საქონლის შესაძენად ამ საქონლის საბაჟო ღირებულებაზე მეტი ოდენობით განეული ხარჯი, გარდა იმ ხარჯისა, რომელიც აღნიშნული სპეციალური სავაჭრო კომპანიისათვის გადახდებს არ უკავშირდება.

მოგების გადასახადის დროებითი სხვაობები

როგორც ცნობილია, მოგების გადასახადით დაბეგვრის ახალი წესის მიხედვით, საგადასახადო მიზნებისთვის დაბეგვრას დაექვემდებარა საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული გარკვეული ტიპის ხარჯები და განაწილებული მოგების თანხები, რომელთა შესახებაც ზემოთ აღინიშნა. პრაქტიკაში არის სხვადასხვა შემთხვევა, როდესაც მოგების გადასახადის დარიცხვა-გადახდით საწარმოს წარმოექმნება საგადასახადო და საბუღალტრო (სააღრიცხვო) ბაზას შორის დროებითი სხვაობა ან გადავადებული საგადასახადო აქტივი, ისევე, როგორც არის შემთხვევები, როდესაც მოგების გადასახადის ნაწილში ე.წ. მუდმივ სხვაობას აქვს ადგილი ანუ მოგების გადასახადი ექვემდებარება დარიცხვას და გადახდას ჩათვლის (უკან დაბრუნების) გარეშე. განვიხილოთ ზემოაღნიშნული შემთხვევების შესაბამისი მაგალითები:

მაგალითი 1.

საწარმომ სხვა საწარმოსაგან ისესხა 100,000 ლარი წლიური 28%-იანი განაკვეთით; ერთი წლის შემდეგ საწარმომ კრედიტორს გადაუხადა სესხის ძირითადი თანხა 100, 000 ლარი და დარიცხული პროცენტი 28,000 ლარი.

მოქმედი კანონმდებლობით – საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ კრედიტისთვის (სესხისთვის) გადასახდელი წლიური პროცენტის ზღვარი დადგენილი არის 24%, ანუ ჩვენი მაგალითის შემთხვევაში გამოსაქვითი პროცენტის თანხა შეადგენს 24,000 ლარს, შესაბამისად, 28,000 – 24,000 = 4,000 ლარი დაიბეგრება მოგების გადასახადით:

$4,000 / 0.85 * 15\% = 705.88$ ლარი იქნება საწარმოს მიერ გადასახდელი მოგების გადასახადი.

აღნიშნული მაგალითის შემთხვევაში საწარმოს საგადასახადო და საბუღალტრო (სააღრიცხვო) ბაზას შორის დროებითი სხვაობა ან გადავადებული საგადასახადო აქტივი არ წარმოექმნება, შესაბამისად, გაანგარიშებული მოგების გადასახადი – 4000 ლარი ექვემდებარება დარიცხვას და გადახდას ჩათვლის (უკან დაბრუნების) გარეშე.

მოგების გადასახადის დარიცხვისა და გადახდის ბუღალტრულ გატარებებს ექნება შემდეგი სახე:

#	ანგარიშის დასახელება და ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი
1	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210	
	დარიცხული/გადასახდელი მოგების გადასახადი		3310
	მოგების გადასახადის დარიცხვა		
2	დარიცხული/გადასახდელი მოგების გადასახადი	3310	
	ანგარიშსწორების ანგარიში ბანკში ეროვნულ ვალუტაში		1210
	მოგების გადასახადის თანხის გადარიცხვა		

ფიზიკური პირისთვის ან არარეზიდენტისათვის გაცემული სესხის ძირითადი თანხა მოგების გადასახადით დაბეგვრის ახალი წესის მიხედვით არის აგრეთვე მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი (სსკ მუხლი 982, პუქტი 3, ქვეპუნქტი ზ)).

მაგალითი 2.

საწარმომ 2018 წლის მაისის თვეში ფიზიკურ პირზე გასცა სესხი 10,000 ლარის ოდენობით წლიური 20%-იანი განაკვეთით. სესხის ძირითადი თანხა 10,000 ლარი მაისის თვის მიხედვით წარდგენილ დეკლარაციაში საწარმოს მიერ დაიბეგრა მოგების გადასახადით, რომელიც იანგარიშება და შეადგენს:

$$10,000 / 0.85 \times 0.15 = 1,764 \text{ ლარს}$$

2018 წლის სექტემბრის თვეში ფიზიკურმა პირმა საწარმოს უკან დაუბრუნა 10,000 ლარი სესხის ძირითადი თანხა და შესაბამისი პროცენტი. ამ ოპერაციის შედეგად სექტემბრის თვის მიხედვით წარდგენილ დეკლარაციაში საწარმო სრულად იბრუნებს (ჩათვლის) დაბრუნებული სესხის მიხედვით მაისის თვის დეკლარაციის შესაბამისად გადახდილ მოგების გადასახადის თანხას – 1,764 ლარს.

აღნიშნული მაგალითის შემთხვევაში საწარმოს წარმოექმნა გადავადებული საგადასახადო აქტივი, შესაბამისად, გაანგარიშებული მოგების გადასახადი – 1,764 ლარი ექვემდებარება დარიცხვას და გადახდას მაისის თვის დეკლარაციის მიხედვით, ხოლო დაბრუნებას (ჩათვლას) სექტემბრის თვის დეკლარაციის მიხედვით. ანუ ფიზიკურ პირზე სესხის გაცემის ოპერაციით საწარმოს წარმოექმნა გადავადებული საგადასახადო აქტივი – გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა, ვინაიდან აქტივის (მოთხოვნის) საბალანსო ღირებულება არის 10,000 ლარი, ხოლო მისი საგადასახადო ბაზა ნულის ტოლია.

გადავადებული საგადასახადო აქტივისა და მოგების გადასახადის დარიცხვის, გადახდისა და ჩათვლის ბუღალტრულ გატარებებს ექნება შემდეგი სახე:

#	ანგარიშის დასახელება და ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი
1	გადავადებული საგადასახადო აქტივი	2340	
	დარიცხული/გადასახდელი მოგების გადასახადი		3310
	მოგების გადასახადის თანხის დარიცხვა		
2	დარიცხული/გადასახდელი მოგების გადასახადი	3310	
	ანგარიშსწორების ანგარიში ბანკში ეროვნულ ვალუტაში		1210
	მოგების გადასახადის თანხის გადარიცხვა		

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ან/და ძირითადი საშუალების დანაკლისი ითვლება მისი გამოვლენის მომენტში ამ საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდებად და იბეგრება მოგების გადასახადით, რაც საწარმოს არ წარმოუქმნის გადავადებულ საგადასახადო აქტივს – გამოსაქვით დროებით სხვაობას და პირველ მაგალითში განხილული შემთხვევის მსგავსად დანაკლისის მიხედვით გაანგარიშებული მოგების გადასახადი სავალდებულო წესით დაექვემდებარება დარიცხვას და გადახდას ჩათვლის (უკან დაბრუნების) გარეშე.

განვიხილოთ შემთხვევა, როდესაც საწარმოს მიერ ხდება მოგების განაწილება მესაკუთრეებზე ე.წ. პირდაპირი გზით (გაუნაწილებელი მოგებიდან თანხის დივიდენდის ფონდში გადატანა), ამ შემთხვევაში, როგორც ზემოთ იყო აღნიშნული, დაბეგვრის წესი იქნება სტანდარტული ანუ ისეთივე, როგორც ეს ხდებოდა მოგების გადასახადის ძველი მოდელის დროს – დასაბეგრი თანხის მიმართ 15 პროცენტიანი განაკვეთით.

მაგალითი 3.

საწარმომ დამფუძნებელ-პარტნიორთა სათანადო გადაწყვეტილების საფუძველზე 2017-2018 წლების გაუნაწილებელი მოგებიდან 100,000 ლარი უნდა მიმართოს დივიდენდის ფონდში. თუმცა, იმისათვის, რომ თანხამ მიიღოს დივიდენდის ფონდის სტატუსი, ის ჯერ უნდა დაიბეგროს მოგების გადასახადით:

100,000 ლარი *15%=15,000 ლარი

- 1) მოგების გადასახადის დარიცხვის შესაბამისი ბუღალტრული გატარება იქნება:
დებეტი „მოგების გადასახადის ხარჯი“ 9210 15,000
კრედიტი „მოგების გადასახადი“ 3310 15,000
- 2) 100,000 ლარიდან მოგების გადასახადის თანხის გამოკლების (100,000-15,000=85,000) შემდეგ დარჩენილი თანხა 85,000 ლარი გადატანილი იქნება „გადასახდელი დივიდენდები“-ს (3420) ბუღალტრულ ანგარიშზე:
დებეტი „გაუნაწილებელი მოგება“ 5310 85,000
კრედიტი „გადასახდელი დივიდენდები“ 3420 85,000
- 3) შემდეგ ეტაპზე, იმისათვის, რომ დივიდენდის ფონდიდან თანხა განაწილდეს მესაკუთრეებზე, იგი ჯერ უნდა დაიბეგროს საშემოსავლო გადასახადის 5 პროცენტის განაკვეთით (85,000 ლარი *5%=4,250 ლარი):
დებეტი „გადასახდელი დივიდენდები“ 3420 4,250
კრედიტი „გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი“ 3320 4,250
- 4) 85,000 ლარიდან საშემოსავლო გადასახადის თანხის (4250 ლარი) გამოკლების (85,000-4,250=80,750) შემდეგ დარჩენილი ხელზე გასაცემი დივიდენდის თანხა 80,750 ლარი გაიცემა მესაკუთრეებზე (დავუშვათ, გაცემა მოხდა პირობითად სალაროდან), შესაბამის ბუღალტრულ გატარებას ექნება შემდეგი სახე:
დებეტი „გადასახდელი დივიდენდები“ 3420 80,750
კრედიტი „ნაღდი ფული სალაროში ლარებში“ 1110 80,750.

ამრიგად, 2017 წლის 1 იანვრიდან მოგების გადასახადის გაანგარიშებისა და აღრიცხვის წესები მნიშვნელოვნად შეიცვალა. აქვე, აუცილებლად ექვემდებარება აღნიშვნას ის ფაქტი, რომ საწარმოებისთვის საკმაოდ დიდ შეღავათს წარმოადგენს მოგების გადასახადისა და მოგების საავანსო (მიმდინარე) გადასახადისაგან განთავისუფლება, რომელსაც საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, ადგილი აქვს მანამდე, სანამ საწარმოთა მიერ არ მოხდება მოგების განაწილება მესაკუთრეებზე ან ისეთი ხარჯების გაწევა, რომელიც კოდექსის მიხედვით უთანაბრდება მოგების განაწილებას.

ლიტერატურა

1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 3591-II ს, 17.09.2010 (2019წ. 28 ივნისის ცვლილებების გათვალისწინებით).
2. <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=150>

OPINIONS ON THE “ESTONIAN MODEL” OF INCOME TAXATION

Kozmanashvili Lia

*Academic Doctor in Economics, Assistant-Professor
Ivane Javakhishvili Tbilisi State University*

Summary

The article discusses some of the tax and accounting aspects of introducing a new rule on income tax. The methodology for calculating profit tax is discussed. Practical examples of profit tax calculation are given.

Keywords: Profit tax, Profit tax rate, Accounting profit, Dividend distribution to owners.