

**მომგებისა და საშემოსავლო გადასახადები
საზღვარგარეთი და საქართველოში,
მათი აღრიცხვის სპეციფიკა**

ჟუჟუნა ნიკლაური-შენგელია

ედ, სტუ ასოცირებული პროფესორი

ნათია შენგელია

სოციალურ მეცნიერებათა დოქტორი ეკონომიკაში,

სტუ უფროსი მასწავლებელი

რევაზ შენგელია

ედ, სტუ ასოცირებული პროფესორი

ბიზნესში გადასახადებს დიდი ყურადღება ეთმობა. ხშირად თუ ამა თუ იმ ქვეყანაში დიდი გადასახადებია - ამან შეიძლება ინვესტორი დააფრთხოს და ინვესტიციის ჩადება გადააფიქრებინოს. გადასახადებს თავისი ადგილი უკავია ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაშიც. ბიუჯეტი უპირატესად გადასახდებით ყალიბდება. სტატისტიკის წინასწარი მონაცემებით საშემოსავლო და მოგების გადასახადებიდან შემოსულმა თანხამ 2012 წელს 2487,4¹ მლნ ლარი შეადგინა. თუ ბენჯამინ ფრანკლინის პერეფრაზირებას მოვახდენთ : „ გარდაუვალია სიკვდილი და გადასახადები“².

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (სსკ) I კარის მე-6 მუხლის მიხედვით გადასახადი სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანია ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გამამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე. ამასთან საშემოსავლო, მოგებისა (სსკ-კარი#5) და დამატებული ღირებულების გადასახადები (დღგ- სსკ-კარი#6) საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადებია, განსხვავებით ქონების გადასახადისაგან, რომელიც ადგილობრივ გადასახადს მიეკუთვნება.

საქართველოში ამჟამად საწარმოს დასაბეგრი მოგება იბეგრება 15 %-ით, გარდა “ნავთობისა და გაზის შესახებ” საქართველოს კანონით განსაზღვრული “არსებული ხელშეკრულებების” განხორ-

1 <http://geostat.ge>

2 <http://www.cnbc.com/id/48054006/page/1>

ციელების შედეგად ნავთობისა და გაზის ოპერაციებით მიღებული მოგებისა, რომელიც იბეგრება 10 %-ით, თუ ეს ხელშეკრულებები დადებულია 1998 წლის 1 იანვრამდე.¹

ამერიკული **CNBC** ²-ის ვებგვერდზე მეტად საყურადღებოა სტატია „Countries with Zero Income taxes“, რომელშიც საერთაშორისო აუდიტორული კომპანია **KPMG**-ის მიერ გამოქვეყნებული 2012 წლის 114 ქვეყნის მიმოხილვის საფუძველზე აღნიშნულია ის 10 ქვეყანა, სადაც მოგების/საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი ნულის ტოლია. ეს ქვეყნები ბევრი გადასახადის არქონას ეტყობა ბუნებრივი რესურსების -გაზისა და ნავთობის დიდი რაოდენობით მოპოვებიდან მიღებული შემოსავლებით აბალანსებენ :

1) **გაერთიანებული არაბთა ემირატები** (გაე-1 სულ მოსახლეზე შემოსავალი-\$ 49000)-მოგების გადასახადი 0% -ია, მაგრამ უცხოური კომპანიებისათვის შეიძლება მერყეობდეს 55%-დან.

2) **კატარი** (მშპ 1 სულზე-\$ 102800)-აქ გადასახადები არაა პერსონალურ შემოსავალზე, მოგებაზე, ქონებაზე, დივიდენდზე, თუ არ ჩავთვლით იმას, რომ მათ თავიანთი შემოსავლიდან ზოგადად 5% უნდა გაიღონ სოციალური მიზნებისათვის.

3) **ომანი** - მოგების გადასახადი ნულია, გარდა იმისა, რომ ისინი თავიანთი ხელფასებიდან 6,5%-ს იხდიან ასევე სოციალური მიზნებისათვის;

4) **ქუვეითი** - მოგების გადასახადი 0%-ია(ხელფასიდან 7.5% -სოციალური უსაფრთხოებისათვის); 5)**კაიმანის კუნძულები**;

6) **ბაჰრეინი**;

7) **ბერმუდა**;

8) **ბაჰამა** ;

9) **საუდის არაბეთი** -საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი ნულია, თუმცა ზოგიერთი თვითდასაქმებულებისათვის -20%;

10) **ბრუნეი**-საშემოსავლო გადასახადოხელფასზე-0 %, თუმცა სოციალური მიზნებისათვის -5 % -ით განისაზღვრება(იხილეთ ქვემოთ ცხრილი 1- საგადასახადო განაკვეთები მსოფლიოში, რომელიც მომზადებულია საერთაშორისო აუდიტორული კომპანია **KPMG**-ის მიერ).

1 <http://www.gsscode.ge/gsscode/share.aspx?Command=DisplayCommand&DisplayMode=Index&BaseID=238288&ItemID=238405&ModifierID=345033&CurrentState=0&Date=01072013&Info=1CC6B797>

2 <http://www.cnbc.com://www.cnbc.com/id/48054006/page/1>

ცხრილი 1

კორპორაციული საგადასახადო განაკვეთი (მოგების გადასახადი)¹

ქვეყანა	2008	2009	2010	2011	2012	2013
სომხეთი	20	20	20	20	20	20
აფსტრალია	30	30	30	30	30	30
აფსტრია	25	25	25	25	25	25
ბაჰრეინი	0	0	0	0	0	0
ბელარუსია	24	24	24	24	18	18
ბერმუდა	0	0	0	0	0	0
ბოსნია-ჰერცეგოვინა	10	10	10	10	10	10
ბრაზილია	34	34	34	34	34	34
კაიმანის კუნძულები	0	0	0	0	0	0
ჩინეთი	25	25	25	25	25	25
ეგვიპტე	20	20	20	20	25	25
საფრანგეთი	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33
საქართველო						15
გერმანია	29.51	29.44	29.41	29.37	29.48	29.55
საბერძნეთი	25	25	24	20	20	26
ჰონ-კონგი	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5	16.5
ინდოეთი	33.99	33.99	33.99	32.44	32.45	32.45
ირლანდია	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5
ისრაელი	27	26	25	24	25	25
იტალია	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4
იაპონია	40.69	40.69	40.69	40.69	38.01	38.01
თურქეთი	20	20	20	20	20	20
უკრაინა	25	25	25	25	21	19
დიდი ბრიტანეთი	30	28	28	26	24	23
აშშ	40	40	40	40	40	40
ევროპის საშ. მაჩვ.	22	21.7	21.52	20.88	20.5	20.67
გლობალური საშ. მაჩვ.	26.12	25.4	24.71	24.52	24.43	24.08

თუ ცხრილი 1 მიხედვით შევადარებთ საქართველოს გადასახადების მაჩვენებელს სხვა ქვეყნებს, ან, მაგალითად, ევროპისა და გლობალურ საშუალო მაჩვენებელს, მაშინ მოგების გადასახადი საქართველოში აშკარად ნაკლებია, 15 % < 20.67%, 24.08 %-2012-2013 წლებში.

1 <http://www.kpmg.com/GLOBAL/EN/SERVICES/TAX/TAX-TOOLS-AND-RESOURCES/Pages/corporate-tax-rates-table.aspx>

ინდივიდუალური საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი¹

ქვეყანა	2008	2009	2010	2011	2012	2013
სომხეთი	20	20	20	20	25	2
ავსტრალია	45	45	45	45	45	45
ავსტრია	50	50	50	50	50	50
ბაჰრეინი	0	0	0	0	0	0
ბერმუდა	0	0	0	0	0	0
ბრაზილია	27.5	27.5	27.5	27.5	27.5	27.5
კაიმანის კუნძულები	0	0	0	0	0	0
ჩინეთი	45	45	45	45	45	45
საფრანგეთი	40	40	41	41	45	45
საქართველო	25	20	20	20	20	0
გერმანია	45	45	45	45	45	45
საბერძნეთი	40	40	45	45	45	42
ინდოეთი	30	0	30	30	30	30
ირლანდია	41	46	47	48	48	48
ისრაელი	47	46	45	45	48	50
იტალია	43	43	43	43	43	43
იაპონია	50	50	50	50	50	50
კატარი	0	0	0	0	0	0
რუსეთი	13	13	13	13	13	13
სინგაპური	20	0	20	20	20	20
თურქეთი	35	35	35	35	35	35
გაერთიანებული არაბთა საემირატები	0	0	0	0	0	0
დიდი ბრიტანეთი	40	40	50	50	50	50
აშშ	35	35	35	35	35	39.6
ევროპის საშ. მაჩვ.	34.76	34.4	34.9	34.67	34.94	35.43
გლობალური საშ. მაჩვ.	31.9	31.41	31.71	31.29	31.91	3208

1 <http://www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/tax-tools-and-resources/Pages/individual-income-tax-rates-table.aspx>

რაც შეეხება საშემოსავლო გადასახადს, ესეც საგრძნობლად ნაკლებია ცხრილი 2-ში მოცემულ ევროპისა და მსოფლიო საშუალო მაჩვენებელთან შედარებით- 20 % < 35.43%, 32,08 %. მაგრამ ქვეყნების მიხედვით თუ შევადარებთ, ზოგან ძალიან მაღალია, მაგ.ამერიკაში -40 %-კორპორაციული გადასახადი ზოგადად, ხოლო გაერთიანებული არაბთა საემირატო- დუბაიში -0 %. საწარმოები საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში სააღრიცხვო პოლიტიკას წარმართავენ ფასს-ების მოთხოვნის შესაბამისად. მაგრამ, როგორც ცნობილია, საგადასახადო კანონმდებლობა ყველა ქვეყანაში არ ემთხვევა ფასს-ის მოთხოვნებს, რის შედეგადაც წარმოიქმნება განსხვავება სააღრიცხვო (საფინანსო) და საგადასახადო მოგებას შორის. ასე მაგალითად, საგადასახადო მიზნებისათვის ძირითად საშუალებებთან მიმართებაში გამოიყენება ცვეთის დარიცხვის განსხვავებული ნორმები; არსებობს ზოგიერთი ხარჯების აღიარების საგადასახადო შეზღუდვები (წარმომადგენლობითი, საპროცენტო, რემონტის ხარჯის და სხვა), ხოლო ზოგიერთი ხარჯი საერთოდ არ აღიარდება საგადასახადო მიზნებისათვის (გართობაზე გაწეული ხარჯები, საექვო ვალები, პირადი მოხმარებისათვის გაწეული ხარჯები, არაეკონომიკური დანიშნულების, საბიუჯეტო საგადასახადო ჯარიმები და სხვ.)¹. მაგრამ, ყველა შემთხვევაში საგადასახადო და სააღრიცხვო მოგება გაიანგარიშება ფორმულით:

მოგება (ზარალი) = შემოსავლები - ხარჯები

სააღრიცხვო მოგება განისაზღვრება როგორც სხვაობა დარიცხვის და შესაბამისობის პრინციპით აღიარებულ შემოსავლებისა და ხარჯების საბალანსო ღირებულებებს (ბაზა) შორის. სააღრიცხვო მოგება არის საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება(ზარალის) თანხა მოგების გადასახადის გამოქვითვამდე². ბასს 12 „მოგებიდან გადასახადები“ არეგულირებს მოგების გადასახადის აღრიცხვას. საგადასახადო მოგება (ზარალი) სსკ-ით გათვალისწინებული წესებით გამოთვლილი მოგებაა საგადასახადო სიდიდეების ბაზაზე, რომლის მიხედვითაც ხდება გადასახადის გაანგარიშება.

¹ სსკ-მუხლი 106-თავი-# 15

² „ბუღალტრული აღრიცხვა“ - ა. ხორავა, ნ. კვატაშიძე, ნ. სრესელი, ზ.გოგრიჭიანი

- აქტივის საგადასახადო ბაზაა ის თანხა, რომელიც საგადასახადო მიზნებისათვის გამოიქვითება აქტივიდან წარმოქმნილი სამომავლო ეკონომიკური სარგებლიდან. თუ აღნიშნული სარგებელი არ დაექვემდებარა დაბეგვრას, მაშინ საგადასახადო ბაზა აქტივის საბალანსო ღირებულების ტოლი იქნება.

- ვალდებულების საგადასახადო ბაზა (Tax Base-TB) არის ის საბალანსო ღირებულება (Carrying Value-CV), შემცირებული იმ ოდენობით, რომელიც მომავალში გამოიქვითება საგადასახადო მიზნებისათვის(Future Value-Fv) : $TB = CV - Fv$

მაგალითად, მოკლევადიანი ვალდებულებები მოიცავს დარიცხულ(საპროცენტო)ხარჯებს საბალანსო ღირებულებით -1000 ლარი. დაკავშირებული ხარჯი საგადასახადო კუთხით გამოიქვითება საკასო მეთოდით. ე.ი. ხარჯები აღიარებულია , საგადასახადო შედეგი კი არა. საგადასახადო ბაზა ნულის ტოლია = 1000 (საბალანსო ღირ.) - 1000 (მომავალში შესამცირებელი გამოსაქვითი თანხა) ;

ავანსად მიღებული ამონაგების დროს წარმოქმნილი ვალდებულების საგადასახადო ბაზა იქნება ვალდებულების საბალანსო ღირებულება, შემცირებული იმ ამონაგების ოდენობით, რომელიც არ დაიბეგრება მომავალ პერიოდებში.

ბალანსში წარმოდგენილი აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებებსა და საგადასახადო ბაზებს შორის სხვაობას **დროებითი სხვაობა** ეწოდება, რომლის აღიარება გადავადებულია რამდენიმე საანგარიშგებო პერიოდით და ბალანსში აისახება როგორც გადავადებული საგადასახადო აქტივი ან ვალდებულება იმისდა მიხედვით ეს სხვაობა მომავალში დასაბეგრია თუ გამოსაქვითი.

გადავადებული საგადასახადო აქტივისა და ვალდებულების წარმოქნა აისახება გატარებით:

- 1) გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება გატარდება :
 დებეტი 9210 სააღრიცხვო მოგების გადასახადი
 კრედიტი 4210 გადავადებული მოგების გადასახადი
- 2) გადავადებული საგადასახადო აქტივი გატარდება:
 დებეტი 2340 გადავადებული საგადასახადო აქტივი
 კრედიტი 9210 სააღრიცხვო მოგების გადასახადი

3) საგადასახადო ხარჯი= საგადასახადო მოგების გადასახადი + გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება- გადავადებული საგადასახადო აქტივი;

მაგალითად : კომპანიამ „Computer Service“ თავის 6000 ლარის ღირებულების ავტომობილს თავისი სააღრიცხვო პოლიტიკით დაარიცხა ცვეთა -25 %, ხოლო სსკ-ის მიხედვით- 20 %. ვივარაუდოთ რომ სააღრიცხვო მოგება დაბეგვრამდე იყო 10 000ლ.

CV TB დროებითი სხვაობა

$6000 - (6000 \times 25\%)^* = 4500$ ლ. $6000 - (6000 \times 20\%)^{**} = 4800$ ლ. **300 ლ**

ცხრილი N 3

მოგების გადასახადის გაანგარიშების ცხრილი

მაჩვენებლები (ლარში)	1 წელი	
	საგადასახადო კოდექსით	ფინანსური აღრიცხვით
მოგება ცვეთის გამოკლებამდე	10 000	10 000
ცვეთის თანხა	1 200**	1 500*
დასაბეგრი მოგება	8 800	8 500
მოგების გადასახადი (15%)	1 320	
დროებითი სხვაობა		(300)
გადავადებული საგადასახადო აქტივი (300 X 15%)		(45)
საგადასახადო ხარჯი		1275 (1320-45)
წმინდა მოგება		7 225

გადავადებული საგადასახადო აქტივისა და ვალდებულების წარმოქმნა აისახება გატარებით:

1) გადავადებული საგადასახადო აქტივის აღიარება :

დებეტი 2340 გადავადებული საგადასახადო აქტივი 45

კრედიტი 9210 სააღრიცხვო მოგების გადასახადი 45

2) მოგების გადასახადის დარიცხვა :

დებეტი 9210 სადარიცხო მოგების გადასახადი 1320

კრედიტი 3310 გადასახადელი მოგების გადასახადი 1320

3) მოგების მიმდინარე გადასახდელის გადახდა :

დებეტი 3310 გადასახადელი მოგების გადასახადი 320

კრედიტი 1210 ფული ბანკში 320

ზოგადად მოგების გადასახადს საქართველოში იხდიან ავანსად -კვარტალურად ,ანუ იყოფა 4 ნაწილად. მაგ. თუ 2012 საანგარიშგებო წლის განმავლობაში სულ გადახდილი მოგების გადასახადის მიმდინარე (საავანსო) გადასახდელების ჯამი ნაკლები აღმოჩნდება უკვე 2012 წლის გამომწერისგამდებ მოგების გადასახადზე (2012 წლის მოგება გაიანგარიშება და მოგების წლიური დეკლარაცია ბარდება 2013 წლის 1 აპრილამდე) , მაშინ ეს სხვაობა უნდა გადახდილ იქნეს დეკლარაციის ჩაბარებისას და ამით მთლიანად შესრულდება 2012 წლის მოგების საგადასახადო ვალდებულება. 2013 წელს ისევ დაიწყება წინა წლის მოგების გადასახადის შესაბამისად მიმდინარე (საავანსო) გადასახდელების გადახდა კვარტალურად (4 ნაწილად- 15 მაისამდე, 15 ივლისამდე, 15 სექტემბრამდე, 15 დეკემბრამდე) 2013 წლისათვის.

დიდი კომპანიებში მოგების გაანგარიშებისას ხარჯების დიდი ნაწილია შრომის ანაზღაურება ,ანუ ხელფასის ხარჯი. საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი ხელფასზე ამჟამად 20 %-ია. აღსანიშნავია ასევე ისიც, რომ 2013 წლიდან შემოღებულ იქნა დაუბეგრავი მინიმუმის ცნება დაქირავებული ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადის გაანგარიშებისას, რაც წლის განმავლობაში მიღებული შემოსავლებიდან 1 800 ლარს შეადგენს. 2013 წლიდან აღნიშნული შეღავათით ისარგებლებენ ის პირები, რომელთა დაქირავებით მიღებული შემოსავალი წლის განმავლობაში არ აღემატება 6000 ლარს.

განვიხილოთ ხელფასთან დაკავშირებული ბუღალტრული გატარებები:

1) ხელფასის დარიცხვა

დებეტი - 7410 შრომის ანაზღაურება / ხელფასის ხარჯი 125 ლ.

კრედიტი - 3130 გადასახდელი ხელფასები 125 ლ.

2) საშემოსავლო გადასახადის დაკავება (125*20 %) :

დებეტი- 3130 გადასახდელი ხელფასები 25 ლ.

კრედიტი - 3320 გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი 25 ლ.

3) საშემოსავლო გადასახადის ბიუჯეტში გადარიცხვა:

დებეტი- 3320 გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი 25 ლ.

კრედიტი- 1210 ფული ბანკში 25 ლ.

4) ხელფასის გაცემა

დებეტი- 3130 გადასახდელი ხელფასები 100 ლ.

კრედიტი- 1210/1110 ფული ბანკში/სალარო 100 ლ.

ამრიგად, მოგების და საშემოსავლო გადასახადების მნიშვნელობა ბიზნესში უაღრესად დიდია და ის შეიძლება საინვესტიო გარემოს გადაწყვეტი ფაქტორიც კი იყოს. ამასთან მეტად საყურადღებოა გადასახადების ფინანსურად სწორად აღრიცხვა , რომლის შესახებაც ინფორმაცია თავს იყრის ფინანსური ანგარიშგებაში. ფინანსური ანგარიშგება კი , თავის მხრივ, ბაზისია ინვესტორისა თუ სხვა მრავალი მომხმარებლისათვის ბიზნეს გადაწყვეტილების მისაღებად.