

სამიწვლინებო ხარჯების საკანონმდებლო პრობლემები და მისი გადაჭრის გზები

დავით სიხარულიძე
სტუ-ს დოქტორანტი

სამიწვლინებო ხარჯების ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვასთან დაკავშირებული საკითხები გრძელი ჯაჭვის იმ განუყოფელ რგოლს წარმოადგენს რასაც მთლიანობაში გამართული ფინანსური საქმიანობა გულისხმობს.

სამეურნეო სუბიექტს და აუდიტორებს ბიუჯეტთან ვალდებულების სწორად განსაზღვრის საკითხში ძალზე ეხმარება ბოლო წლების განმავლობაში შემოსავლების სამსახურის ბრძანებით განსაზღვრული სიტუაციური სახელმძღვანელოები (ეგრეთ წოდებული “შენუალები”), რაც პრაქტიკულად მოიცავს ყველა სფეროს და იძლევა საგადასახადო კოდექსის სწორად ინტერპრეტაციის საშუალებას.

ძალზე მნიშვნელოვანია მოგების გადასახადის გაანგარიშების მიზნებისათვის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი მიწვლინების ხარჯების სწორად განსაზღვრა, რაც ერთი შეხედვით ძალიან მარტივი ჩანს, მაგრამ დღეისათვის არსებულ საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტებზე დაყრდნობით თავს იჩენს სერიოზული შეუსაბამოები.

დავიწყოთ იმით, რომ დღეისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 101-ე მუხლის მე-3 ნაწილის (2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის მე-3 ნაწილის) შესაბამისად, ფინანსთა სამინისტრომ განსაზღვრა დაქირავებულისათვის გადახდილი სამიწვლინებო ხარჯების ნორმები, რაც არ შეუძლია ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავალში.

აღნიშნული რეგულირდება “დაქირავებული-სათვის გადახდილი სამიწვლინებო ხარჯების ნორმების განსაზღვრის შესახებ” საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 5 აპრილის №220 ბრძანებით.

ხაზს ვუსვამთ იმ გარემოებას, რომ ამ ბრძანებით განსაზღვრული ნორმების ფარგლებში გაცემული მიწვლინების თანხა არ წარმოადგენს ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავალს და შესაბამისად არ იბეგრება საშემოსავლო გადასახადით.

ზემოთ მოყვანილი ბრძანების მიხედვით, სამსახურებრივი მიწვლინების დროს მიწვლინების ხარჯები დაყოფილია 2 ნაწილად:

1. მიწვლინება ქვეყნის შიგნით
2. მიწვლინება ქვეყნის გარეთ

ქვეყნის შიგნით მიწვლინების დროს სადღეღამისო ხარჯების ნორმა განსაზღვრულია 15 ლარის ოდენობით, ხოლო ბინის დაქირავების ხარჯები წინასწარ არაა ცნობილი და განსაზღვრება ფაქტიურად გაწეული ხარჯების მიხედვით, დამადასტურებელი საბუთის წარმოდგენის საფუძველზე.

განსხვავებულადაა დადგენილი ნორმები ქვეყნის გარეთ მიწვლინების დროს. კერძოდ, ეს ნორმები წინასწარაა ცნობილი და მისი სიდიდე განსხვავებულია ქვეყნების მიხედვით, ამასთან მიწვლინებიდან დაბრუნებულ პირს არ მოეთხოვება გაწეული ხარჯების დამადასტურებელი საბუთის წარმოდგენა (განსხვავებით ქვეყნის შიგნით მიწვლინების დროს დადგენილი წესისაგან, როცა ბინის დაქირავებასთან დაკავშირებით საავალდებულოა გაწეული ხარჯების დამადასტურებელი საბუთის წარმოდგენა).

ზემოთაღნიშნულის მხედველობაში მიღებით, მიგვაჩნია რომ მიწვლინების ხარჯების ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვის საქმეში (გარდა ქვეყნის შიგნით მიწვლინების შემთხვევისა, როცა ხდება ბინის დაქირავებასთან დაკავშირებით გაწეული ხარჯების დამადასტურებელი საბუთების წარმოდგენა) ადგილი აქვს სერიოზულ ნაკლოვანებებს. კერძოდ: საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლის ნაწილის 2-ის შესაბამისად თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არაა გათვალისწინებული, ყველა ხარჯი დოკუმენტურად უნდა იყოს დადასტურებული, მაშინ როცა სამეურნეო სუბიექტთა უმრავლესობა, მიწვლინების ხარჯის გამოქვითვას ახდენს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ნორმების მიხედვით, რაც არ წარმოადგენს ხარჯის გაწევის დამადასტურებელ დოკუმენტს (ამასთან ასეთი ხარჯის გამოქვითვას საგადასახადო კოდექსი არ ითვალისწინებს, განსხვავებით ზოგიერთი სხვა ხარჯისაგან, რაზედაც ქვემოთ გვექნება ლაპარაკი).

ფინანსთა სამინისტროს ზემოთ აღნიშნული ნორმები განსაზღვრულია იმისათვის, რომ ამ ნორმის ფარგლებში გაცემული მივლინების თანხები არ ჩაითვალოს ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლად (საგადასახადო კოდექსის 101-ე მუხლის ნაწილი 3-ის შესაბამისად) და ამ ნორმებს ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვასთან არავითარი კავშირი არა აქვს.

ჩატარებული დაკვირვების შედეგად, გამოკითხული 12 სამეურნეო სუბიექტიდან საზღვარგარეთ მივლინების დროს, სადღეღამისო ხარჯების ერთობლივი შემოსავალიდან გამოქვითვას ახდენს თორმეტივე, ხოლო ბინის დაქირავების ხარჯების ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვას - 7, ისე რომ არცერთ შემთხვევაში არ არსებობს ხარჯების გაწვევის დამადასტურებელი დოკუმენტი. აქ, როგორც ჩანს, ხარჯების გაწვევის დამადასტურებელ დოკუმენტთან გაიგივებულია ფინანსთა სამინისტროს ზემოთ აღნიშნული ნორმა. ანალოგიურად ხდება ქვეყნის შიგნით მივლინების დროს გაწეული სადღესასწაულო ხარჯის (15 ლარის) გამოქვითვა ერთობლივი შემოსავლიდან.

აღსანიშნავია, რომ “სამივლინებო ხარჯების საგადასახადო შემოწმების მეთოდური მითითების დამტკიცების შესახებ” შემოსავლების სამსახურის 06.09.2011 წლის №7545 ბრძანების მუხლი 5-ის მიხედვით (მოგების გადასახადის მიზნებისათვის), “მივლინებაში მყოფ პირს სადღეღამისო ხარჯის გაწვევის დამადასტურებელი დოკუმენტის წარდგენა დამჭირავებლობისათვის არ მოეთხოვება”, ხოლო მუხლი 7-ის მიხედვით, ანალოგიური მიზნებისათვის:

“მივლინებაში მყოფი პირის მიერ ბინის დაქირავებისათვის გაწეული ხარჯის დამადასტურებელი საბუთის წარმოდგენა სავალდებულო არ არის” (რაც სარეკომენდაციო ხასიათისაა და არ წარმოადგენს კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტს).

ამრიგად შემოსავლების სამსახურმა მხედველობაში მიიღო ეროვნულ პრაქტიკაში არსებული მდგომარეობა და არ ითხოვს ხარჯების გაწვევის დამადასტურებელ დოკუმენტს, თუმცა შესაბამის შემთხვევაში საგადასახადო დავების დროს სამეურნეო სუბიექტი დაცული ვერ იქნება (რადგანაც არაა შესრულებული ზემოთ აღნიშნული საგადასახადო კოდექსის 105 მუხლის ნაწილი 2-ის მოთხოვნები).

მიზანშეწონილად მიგვაჩნია, გამოყენებ-

ული იქნას საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლის ნაწილი 5-ით გათვალისწინებული ნორმა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრმა ისარგებლოს ამ ნაწილის “ა” პუნქტით განსაზღვრული უფლებით, რის მიხედვითაც ფინანსთა მინისტრს უფლება აქვს განსაზღვროს “ცალკეულ შემთხვევები როცა ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტი სავალდებულო არ არის” და ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვები დაშვებული იქნას ზემოთაღნიშნული ნორმების მიხედვით, ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტის გარეშე.

ამ პრობლემის მოგვარება ასევე შესაძლებელია უშუალოდ საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანით და შესაბამისი მუხლის დამატებით სადაც აღნიშნული იქნება, რომ მივლინების ხარჯები ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული ნორმების ფარგლებში, მაშინ როდესაც შესაბამისი პრეცედენტი საგადასახადო კოდექსში არსებობს. კერძოდ: კოდექსის 116 მუხლის თანახმად ეკონომიკური საქმიანობის განსახორციელებლად პირს უფლება აქვს გამოქვითოს წარმომადგენლობითი ხარჯები არა უმეტეს საგადასახადო წლის განმავლობაში მიღებული ერთობლივი შემოსავლის 1 პროცენტის ოდენობით; კოდექსის 117-ე მუხლის თანახმად ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება საწარმოს/მეწარმე ფიზიკური პირის მიერ საქველმოქმედო ორგანიზაციებზე გადახდილი თანხა, მაგრამ არა უმეტეს ერთობლივი შემოსავლიდან ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების (ამ მუხლით გათვალისწინებული გამოქვითვის გარეშე) შემდეგ დარჩენილი თანხის 10 პროცენტისა.

საბოლოოდ შეიძლება ითქვას, რომ მივლინების ხარჯების ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვისას სახეზეა საკანონმდებლო შეუსაბამოები. ბიუჯეტთან ვალდებულების განსაზღვრის სწორი საგადასახადო და სააღრიცხვო პოლიტიკა, ასევე გატარებული შესაბამისი პრევენციული ღონისძიებები, სამეურნეო სუბიექტს და მის ხელმძღვანელობას საშუალებას მისცემს თავიდან აიცილოს სერიოზული უთანხმოებები საგადასახადო ორგანოსთან, ისევე როგორც აუდიტორის მიერ შესაბამისი სტანდარტების და ნორმების ფარგლებში ჩატარებული აუდიტი გვეხმარება ანალოგიური პრობლემების მოგვარებაში.

ბამოყენებული ლიტერატურა:

1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი;
2. შემოსავლების სამსახურის 06.09.2011 წლის №7545 ბრძანება: “სამივლინებო ხარჯების საგადასახადო შემოწმების მეთოდური მითითების დამტკიცების შესახებ”
3. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 5 აპრილის №220 ბრძანება: “დაქირავებული სასახლის გადახდილი სამივლინებო ხარჯების ნორმების განსაზღვრის შესახებ”

LEGISLATIVE PROBLEMS OF HOLIDAY MEANS AND METHODS OF THEIR DECISION

DAVIT SIKHARULIDZE - PhD of GTU

The issues related to business travel expenses deductible from gross income represent an integral link of a long chain, as implied by the conducted financial activity in total.

In the deduction of business travel expenses from the income, obvious discrepancies are evident. Determining a proper fiscal accounting policy for budget obligations, as well as appropriate preventive measures, enable a production subject and his leadership to avoid serious disagreements (discrepancies) with the tax authorities, and together with the audit conducted within the scope of the relevant standards and norms, may prevent a number of problems for us.