



ევროკავშირი  
საქართველოსთვის  
Project funded by the European Union



სამომხალაქო  
საზოგადოების  
ინსტიტუტი



გზამკვლევი  
საზოგადოებრივი  
ორგანიზაციებისთვის

ფინანსური ანგარიშგების და  
საგადასახადო დაბეგვრის  
საკითხებზე

თბილისი 2022 © CSI

Civil Society STAR Initiative  
სამოქალაქო საზოგადოების ინიციატივა



# გზამკვლევი საზოგადოებრივი ორგანიზაციებისთვის ფინანსური ანგარიშგებისა და საგადასახადო დაბეგვრის საკითხებზე

ავტორი:  
დავით ტივიშვილი

კორექტურა:  
ანა ჭაბაშვილი  
ტექნიკური რედაქტორი:  
თემურ ჯალიაშვილი



ევროკავშირი  
საქართველოსთვის  
Project funded by the European Union



საზოგადოებრივი  
საზოგადოების  
ინსტიტუტი



## Civil Society STAR Initiative

### სამოქალაქო საზოგადოების ინიციატივა

გზამკვლევი შექმნილია ევროკავშირისა და კონრად ადენაუერის ფონდის მხარდაჭერით, პროექტის **“სამოქალაქო საზოგადოების ინიციატივა: მდგრადი, ღია და ანგარიშვალდებულებული სამოქალაქო საზოგადოების ორგანიზაციები საქართველოს განვითარებისთვის”** ფარგლებში. მის შინაარსზე სრულად პასუხისმგებელია სამოქალაქო საზოგადოების ინსტიტუტი და შესაძლოა, რომ იგი არ გამოხატავდეს ევროკავშირისა და კონრად ადენაუერის ფონდის შეხედულებებს.



## ს ა რ ჩ ე ვ ი

შესავალი .....	4
თავი I. არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების თავისებურებები. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის თეორიული საფუძვლები .....	6
1.1. არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების თავისებურებები .....	6
1.2. არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების საფუძვლები და ძირითადი დაშვებები.....	8
1.3. ფინანსური ანგარიშგება და მისი ელემენტები.....	10
1.4. ფინანსური ანგარიშგების მნიშვნელობა.....	12
თავი II. ფულადი საშუალებების აღრიცხვა.....	15
2.1. ფულადი სახსრების განმარტება .....	15
2.2. სალაროს ოპერაციების აღრიცხვა .....	15
2.3. საკონტროლო-სალარო აპარატი.....	23
2.4. საბანკო ოპერაციების აღრიცხვა .....	25
თავი III. მარაგების აღრიცხვა .....	28
3.1. სასაქონლო-მატერიალური მარაგების განმარტება და მისი შეფასება.....	28
3.2. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვის მეთოდები.....	29
3.3. საგადასახადო პასუხისმგებლობის საკითხები .....	32
3.4. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ჩამოწერა და თვითღირებულება.....	34
3.5. სასაქონლო ზედნადები, საგადასახადო დოკუმენტი .....	36
3.6. საწვავის აღრიცხვა .....	38
თავი IV. გრძელვადიანი აქტივების აღრიცხვა.....	41
4.1. აქტივის განმარტება.....	41
4.2. ძირითადი საშუალებების შეძენა .....	41
4.3. ძირითადი საშუალებების ცვეთა .....	45
4.4. ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციის ხარჯების აღრიცხვა.....	48
4.5. აქტივის გადაფასება.....	49
4.6. ძირითადი საშუალების გასვლა .....	50

4.7. ფინანსურ ანგარიშგებაში ძირითადი საშუალებების შესახებ გასამჟღავნებელი ინფორმაცია .....	52
4.8. არამატერიალური აქტივები.....	53
4.9. ქონების გადასახადი.....	56
4.10. ინვენტარიზაცია.....	58
თავი V. ფიზიკური პირების ანაზღაურება, ხელფასი, სამუშაო დროის აღრიცხვა, სამივლინებო ხარჯი .....	61
5.1. საშემოსავლო გადასახადი.....	61
5.2 დაქირავებული პირები, დაქირავებული პირების სამუშაო დროის აღრიცხვა, ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრა. სამივლინებო ხარჯი .....	62
5.3. მომსახურების ანაზღაურება პირებისათვის, რომლებიც არ არიან ინდივიდუალურ მეწარმედ რეგისტრირებულნი .....	80
5.4 ქონების უსასყიდლოდ გადაცემა ფიზიკური პირისათვის, რომელიც ინდივიდუალურ მეწარმედ რეგისტრირებული არ არის, გარდა ამავე ფიზიკური პირისთვის საგადასახადო წლის განმავლობაში 1000 ლარამდე ღირებულების ქონების უსასყიდლოდ გადაცემის შემთხვევისა .....	81
5.5. არარეზიდენტი პირისათვის გადახდილი თანხები, რომლებიც ითვლება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულად .....	83
5.6. შეღავათები საშემოსავლო გადასახადში .....	85
5.7. დაგროვებითი საპენსიო სქემა .....	86
თავი VI. საპროექტო აქტივობების ფინანსური მართვა. ადმინისტრაციული ხარჯების განაწილების წესი.....	90
6.1. საპროექტო აქტივობების ფინანსური მართვა .....	90
6.2. ადმინისტრაციული ხარჯების განაწილების წესი.....	97
თავი VII. ორგანიზაციების სააღრიცხვო პოლიტიკა .....	103
თავი VIII. მოგების გადასახადი .....	107
8.1. საქმიანობის ცნება და სახეები, საწარმო და ორგანიზაცია.....	107
8.2. ორგანიზაციების შემოსავლების სახეები .....	112
8.3. მოგების გადასახადით დაბეგვრა.....	120
8.3.1 ორგანიზაციების მოგების გადასახადით დაბეგვრის თავისებურებები.....	120
8.3.2 საწარმოების მოგების გადასახადით დაბეგვრის თავისებურებები .....	129
8.3.3 მოგების გადასახადის დეკლარირება.....	131

8.3.4 მოგების გადასახადის მოქმედი მოდელის დადებითი და უარყოფითი მხარეები .....	132
თავი IX. გრანტი.....	133
9.1 გრანტის ცნება. გრანტის გაცემის და გამოყენების საფუძვლები .....	133
9.2 გრანტის ფინანსური მართვა.....	136
9.3 გრანტის საგადასახადო ადმინისტრირების თავისებურებები .....	138
თავი X. დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ).....	140
10.1 ზოგადი ნაწილი .....	140
10.2 საქონლის მიწოდებისას და მომსახურების გაწევისას დასაბეგრი ოპერაციების განსაზღვრის ადგილი .....	144
10.3 დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციები.....	150
10.4 დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაცია/რეგისტრაციის გაუქმება.....	157
10.5 დღგ დაბრუნება და ჩათვლა .....	161
10.6 საერთაშორისო ხელშეკრულებების ფარგლებში დღგ დაბრუნება .....	166
თავი XI. . საქართველოში საიმპორტო საქონლისათვის გრანტისა და ჰუმანიტარული დახმარების სტატუსის მინიჭების, მისი აღრიცხვისა და გამოყენების შესახებ .....	170
თავი XII. საგადასახადო სამართალდარღვევა და პასუხისმგებლობა .....	173
გამოყენებული ლიტერატურა .....	179
დანართები.....	183

## შესავალი

საზოგადოებრივი ორგანიზაციების გამართული ფინანსური ანგარიშგება და სწორი საგადასახადო ადმინისტრირება მნიშვნელოვანწილად განაპირობებს ეფექტიან ფინანსურ მენეჯმენტს, რაც, თავის მხრივ, ორგანიზაციის მიერ დასახული მიზნების შესრულებას უზრუნველყოფს.

საქართველოში არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების საქმიანობის მარეგულირებელი ფინანსური და საგადასახადო გარემო, 2017-2021 განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილებების შედეგად, მნიშვნელოვნად განახლდა და დაიხვეწა.

ცვლილებებს შორის მნიშვნელობით პირველ რიგში უნდა გამოვყოთ „არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტის“<sup>1</sup> ამოქმედება ნაცვლად მანამდე, 2005 წლიდან მოქმედი დროებითი სტანდარტისა; მეორე, კარდინალურად შეიცვალა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოგების გადასახადის გამოთვლის არსებული შემოსავალი-ხარჯის მეოთხედ საუკუნეზე მეტი ხნის განმავლობაში მოქმედი მიდგომა და დაკანონდა ე.წ. ესტონური მოდელი<sup>2</sup>; მესამე, განხორციელდა დღგ-ს მასშტაბური რეფორმა<sup>3</sup>; დაბოლოს, მეოთხე, ამოქმედდა და ძალაში შევიდა „დაგროვებითი პენსიის შესახებ“ საქართველოს კანონი<sup>4</sup> და სავალდებულო გახდა ამ კანონით გათვალისწინებული საპენსიო შენატანების გამოთვლა და გადახდა. შესაბამისად, აქტუალობას არ კარგავს ამ ცვლილებების ფონზე საზოგადოებრივი ორგანიზაციების ფინანსური და საგადასახადო ანგარიშგების მნიშვნელოვანი საკითხების მიმოხილვა და ანალიზი.

გზამკვლევაში განხილულია საზოგადოებრივი ორგანიზაციების ფინანსური ანგარიშგების თეორიისა და პრაქტიკის საფუძვლები „არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტის“ მოთხოვნების შესაბამისად, დეტალურად გაანალიზებულია ორგანიზაციების საგადასახადო დაბეგვრის მნიშვნელოვანი ქეისები, რომლებიც გაანალიზებულია პრაქტიკული მაგალითების ჭრილში, მოცემულია რეკომენდაციები საზოგადოებრივი ორგანიზაციების ფინანსური და საგადასახადო რისკების ეფექტიანი მართვისათვის.

გზამკვლევი წარმოადგენს საზოგადოებრივი ორგანიზაციების მიერ ფინანსური ანგარიშგების და საგადასახადო ადმინისტრირების წარმატებით განხორციელების დამხმარე საშუალებას და განკუთვნილია არაკომერციული იურიდიული პირებისა და საზოგადოებრივი ორგანიზა-

<sup>1</sup> „არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტი“ (26/06/2018, № 5-9) ვრცელდება 2018 წლის 1-ლი იანვრის შემდგომი პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებებზე

<sup>2</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის(17/09/2010, №3591) მოგების გადასახადის ნაწილში შესული ცვლილებები საზოგადოებრივ ორგანიზაციებს შეეხო 2019 წლის 1-ელი იანვრიდან

<sup>3</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის(17/09/2010, №3591) დღგ-ს ნაწილში შესული ცვლილებები ძალაშია 2021 წლის 1-ელი იანვრიდან

<sup>4</sup> „დაგროვებითი პენსიის შესახებ“(21/07/2018, №3303-რს) საქართველოს კანონი ძალაშია 2019 წლის 1-ელი იანვრიდან.

ციებისათვის. იგი სასარგებლო იქნება ამ საკითხებით დაინტერესებული სტუდენტების, მკვლევრების, შემოსავლების სამსახურის სპეციალისტებისათვისაც და სამსახურს გაუწევს ფინანსების დარგის პრაქტიკოს სპეციალისტებს და, ასევე, საერთაშორისო დონორ ორგანიზაციებს, რომლებსაც სურთ, გაეცნონ საზოგადოებრივი ორგანიზაციების ფინანსური ანგარიშგების და საგადასახადო ადმინისტრირების საკითხებს და ღრმად შეისწავლონ ისინი.

## თავი I. არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების თავისებურებები. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის თეორიული საფუძვლები

### 1.1. არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების თავისებურებები

იურიდიული პირი არის განსაზღვრული მიზნის მისაღწევად შექმნილი, საკუთარი ქონების მქონე, ორგანიზებული წარმონაქმნი, რომელიც თავისი ქონებით დამოუკიდებლად აგებს პასუხს და საკუთარი სახელით იძენს უფლებებსა და მოვალეობებს, დებს გარიგებებს და შეუძლია, სასამართლოში გამოვიდეს მოსარჩელედ და მოპასუხედ.<sup>5</sup>

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი ერთმნიშვნელოვნად მიჯნავს ერთმანეთისაგან სამეწარმეო და არასამეწარმეო საქმიანობის განხორციელების მიზნით შექმნილ კერძო სამართლის იურიდიულ პირებს.

*არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი - „საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის“ საფუძველზე შექმნილი იურიდიული პირია, რომლის ძირითადი მიზანია არასამეწარმეო საქმიანობის განხორციელება. ა. (ა). ი. კ უნდა დაფუძნდეს და დარეგისტრირდეს „საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის“ მოთხოვნების შესაბამისად.*

*სამეწარმეო იურიდიული პირები - „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის (№875 - Vრს- Xმპ. 02. 08. 2021წ.) საფუძველზე შექმნილი იურიდიული პირებია, რომელთა მიზანია სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელება.*

კერძო სამართლის იურიდიული პირების დაყოფა კომერციული და არაკომერციული საქმიანობის სუბიექტებად, ცხადია, მათ შორის არსებით განსხვავებას ნიშნავს, რაც, უპირველეს ყოვლისა, ვლინდება მათ მიზნებში.

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი სამეწარმეო საქმიანობას უკავშირებს მოგების მიღების მიზნით განხორციელებულ მართლზომიერ, არაერთჯერად დამოუკიდებელ და ორგანიზებულ აქტივობას, რომელიც მიმართულია სამეწარმეო საქმიანობის მფლობელის - ფიზიკური პირის ფინანსური, ეკონომიკური და მატერიალური ინტერესების დაკმაყოფილებისაკენ. სამეწარმეო საქმიანობის განმახორციელებელ სუბიექტებში მოგების მიღების მიზანი წარმოადგენს მთავარ, წამყვან და მამოძრავებელ ფაქტორს.

არაკომერციული იურიდიული პირების შექმნის საფუძველია მიზნები, რომლებიც არა კერძო, არამედ საზოგადოების სხვადასხვა ჯგუფების ინტერესებით არის ნაკარნახევი. ა(ა)იპ არაკომერციული სუბიექტია და ფორმალური თვალსაზრისით წარმოუდგენელია, რომ იგი კერძო სარგებლის მიღებაზე ორიენტირებულ სუბიექტად იქცეს. ამიტომ მისი მხრიდან კომერციულ საქმიანობას მხოლოდ დამხმარე-დამატებითი ხასიათი შეიძლება ჰქონდეს. ამასთან ერთად, აუცილებელია, იგი ინარჩუნებდეს და ემსახუროდეს ორგანიზაციის

<sup>5</sup> საქართველოს კანონი „საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი“ (26/06/1997. №786), მუხლი 24.



ძირითად, არასამეწარმეო, საზოგადოებრივ მიზნებს. ამრიგად, დამხმარე კომერციული საქმიანობა არასამეწარმეო მიზნების მიღწევის საშუალებაა. დამხმარე კომერციული საქმიანობის წინაპირობა ძირითადი არასამეწარმეო საქმიანობის არსებობაა. კანონმდებლობა ა(ა)იპს ავალდებულებს, სამეწარმეო საქმიანობიდან მიღებული მოგება სრულად მოახმაროს არაკომერციულ მიზნებს<sup>6</sup>. შესაბამისად, თუ ეს წინაპირობები დაირღვა, ჩაითვლება, რომ ა(ა)იპის არსებობა შეუსაბამოა კანონმდებლობით განსაზღვრულ მისი შექმნის მიზანთან და შეიძლება მის მიმართ გამოყენებულ იქნეს საქმიანობის შეჩერების ან აკრძალვის ღონისძიებები.

ორივე, როგორც სამეწარმეო, ისე არასამეწარმეო სუბიექტი, სრულფასოვანი იურიდიული პირია, მაგრამ კანონმდებლის მიერ მათი ურთიერთგამიჯვნა და არაკომერციული საქმიანობის მქონე იურიდიულ პირთა სამართლებრივი აღიარება ემსახურება სამოქალაქო ინიციატივების მქონე ორგანიზაციათა ხელშეწყობას, რაც სამოქალაქო საზოგადოების განვითარებას ისახავს მიზნად.

კომერციული საქმიანობა ა(ა)იპის ინტერესების სამსახურში უნდა იდგეს, რადგან კომერციული საქმიანობა და მისგან მიღებული მატერიალური სარგებელი მრავალი ასეთი სუბიექტისათვის, შესაძლოა, არსებითი და უაღრესად მნიშვნელოვანი იყოს, რადგან შემოსავლების დივერსიფიკაცია ა(ა)იპების ფინანსურ მდგრადობას შეუწყობს ხელს. ამდენად, ა(ა)იპ უფლებამოსილია, მისდევდეს სამეწარმეო საქმიანობას, თუმცა კანონი მას საამისოდ განსაზღვრულ პირობებს უწესებს. შესაძლებელია სამი ასეთი გარემოების გამოყოფა:

1. კომერციული საქმიანობის დამხმარე ხასიათი;
2. მიღებული მოგების გამოყენება ა(ა)იპის საქველმოქმედო მიზნებისათვის;
3. ორგანიზაციის მმართველ, ხელმძღვანელ ორგანოსა და ორგანიზაციის წევრებს შორის მიღებული მოგების განაწილების დაუშვებლობა.

*ა(ა)იპს კომერციული მოგების გამოყენების სამი გზა აქვს:*

- ა) მიმართოს იგი ორგანიზაციის არასამეწარმეო მიზნების განხორციელებისაკენ;
- ბ) მოახდინოს მისი რეინვესტირება დამხმარე სამეწარმეო საქმიანობაში;
- გ) მოხდეს მათი დაბანდება ა(ა)იპის აქტივებში (ფულადი რეზერვების, მატერიალური ან/და არამატერიალური ქონების სახით).

სამეწარმეო საქმიანობის განმახორციელებელი იურიდიული პირისაგან განსხვავებით, ა(ა)იპმა სადამფუძნებლო დოკუმენტაციაში უნდა მიუთითოს საქმიანობის მიზანი<sup>7</sup>, რაც ამ ტიპის ორგანიზაციის არსებობის მთავარი მახასიათებელია. საქმიანობის მიზანი და მისდამი ერთგულება განსაზღვრავს იურიდიული პირის არასამეწარმეო სუბიექტად არსებობის საკითხს და აქვს მთელი რიგი თანმდევი, მათ შორის საგადასახადო შედეგები.

<sup>6</sup> საქართველოს კანონმდებლობა ერთმანეთისაგან მიჯნავს სამეწარმეო და ეკონომიკურ საქმიანობას. ამ ტერმინებს სხვადასხვა გამოყენება აქვს, რომელზეც ქვემოთ უფრო ვრცლად იქნება საუბარი

<sup>7</sup> თუმცა აღსანიშნავია, რომ ა(ა)იპს აქვს უფლება, განახორციელოს კანონით დაშვებული ის საქმიანობა, რომელიც არ არის მითითებული მის წესდებაში.

ა(ა)იპის საქველმოქმედო (არაკომერციული) მიზნების არსებობა და ფაქტობრივად მისი განხორციელებისათვის საქმიანობა უკავშირდება შემდეგ მნიშვნელოვან საგადასახადო შემზღულდავ მექანიზმებს:

- ა(ა)იპის ქონების განკარგვა ა(ა)იპის მიზნების შესაბამისად და არა ა(ა)იპის მაკონტროლებელი პირების კერძო ინტერესების შესაბამისად.
- ა(ა)იპის დამხმარე სამეწარმეო საქმიანობიდან მიღებული მოგების განკარგვა ა(ა)იპის მიზნების შესაბამისად და არა ა(ა)იპის მაკონტროლებელი პირების კერძო ინტერესების შესაბამისად.
- ა(ა)იპის ლიკვიდაციის შემთხვევაში საკუთარი ქონების განკარგვა ა(ა)იპის მიზნების შესაბამისად და არა ა(ა)იპის მაკონტროლებელი პირების კერძო ინტერესების შესაბამისად.

მაშასადამე, ნებისმიერი ამგვარი შეზღუდვა ქმნის სუბიექტის მოქმედების ჩარჩოს და მისი დარღვევა იწვევს არაკომერციული მოქმედების პრინციპის დარღვევას. ზემოთ განხილული შეზღუდვების მიზანი არაკომერციული იურიდიული პირების მიერ მიღებული კომერციული მოგების ან რაიმე ქონებრივი სიკეთის, მისი წევრების კერძო მერკანტილური ინტერესების შესაბამისად გამოყენების შეზღუდვაა. ამრიგად, არაკომერციული ინტერესი კერძო მერკანტილური ინტერესის საწინააღმდეგოა და ნებისმიერი პირდაპირი თუ არაპირდაპირი მცდელობა ა(ა)იპის მაკონტროლებელი პირების მხრიდან, გამოიყენონ ა(ა)იპის ქონება/მოგება პირადი ინტერესებისთვის, განხილული უნდა იყოს არაკომერციული მოქმედების პრინციპის დარღვევად და, შესაძლოა, განხილულ იქნეს, ერთი მხრივ, დასაბეგრ ოპერაციად, მეორე მხრივ, ა(ა)იპ საქმიანობის შეწყვეტის ან შეჩერების საფუძველად შესაბამისი სამართლებრივი შედეგებით, კრედიტორების ინტერესების გათვალისწინებით. ა(ა)იპის მიერ სახელმწიფო ან/და საზოგადოებრივი ინტერესების საწინააღმდეგო მოქმედების აკრძალვა მნიშვნელოვანი სახელმწიფო კონტროლის ინსტრუმენტია.

## **1.2. არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების საფუძველები და ძირითადი დაშვებები**

არაკომერციული ორგანიზაციების ეკონომიკური რესურსების შეფასებისა და ანალიზის, შემოსავლების, ხარჯებისა და რისკების პროგნოზირების მნიშვნელოვან წყაროს წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგება. ფინანსური ანგარიშგების ფორმირების ძირითადი პრინციპები საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის საფუძველზე რეგისტრირებული არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირებისათვის, რომელთა მიზანიც არ არის სამეწარმეო საქმიანობა, მოცემულია არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტში. ეს სტანდარტი დამტკიცებულია ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის უფროსის 2018 წლის 26 ივნისის N 5-9 ბრძანებით „არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტის დამტკიცების შესახებ“. სტანდარტი მომზადებულია „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონის საფუძველზე და ვრცელდება 2018 წლის 1-ელ იანვარს ან შემდგომ დაწყებულ საანგარიშგებო პერიოდების ფინანსურ ანგარიშგებებზე.

არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირები, რომლებიც თავიანთ ძირი-თად საქმიანობასთან ერთად ეწევიან დამხმარე ხასიათის სამეწარმეო საქმიანობას, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს ამ სტანდარტთან ერთად იყენებენ სამეწარმეო საქმიანობისათვის განკუთვნილ სტანდარტებს (ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს), მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტს (მსს ფასს) ან მეოთხე კატეგორიის საწარმოებისათვის დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტს.

არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტში შენარჩუნებულია ფასსით გათვალისწინებული ძირითადი დაშვებები და პრინციპები, აღიარებისა და შეფასების მეთოდებიც, რაც საზოგადოებრივი ორგანიზაციებისათვის მოქნილი საქმიანობის შესაძლებლობას იძლევა. შესაბამისად, გზამკვლევაში არაკომერციული ორგანიზაციების ფინანსური აღრიცხვის საკითხების მიმოხილვისას ძირითადად ამ სტანდარტის დაშვებები იქნება მიმოხილული.

აქვე შევნიშნავთ, რომ ადგილობრივი თვითმმართველობები ა(ა)იპებს ქმნიან მოსახლეობისთვის მაღალი ხარისხის მუნიციპალური სერვისების მიწოდების მიზნით. ამგვარი ა(ა)იპები, რომლებიც მიეკუთვნება საბიუჯეტო ორგანიზაციას, ვალდებულები არიან, საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საფუძველზე მოამზადონ ფინანსური ანგარიშგება.<sup>8</sup>

ფინანსური ანგარიშგება მზადდება თავდაპირველი ღირებულებით (თვითღირებულებით). ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი დაშვების - **ფუნქციონირებადობის** გათვალისწინება. ფუნქციონირებადობის დაშვების თანახმად, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ორგანიზაციის მენეჯმენტმა უნდა შეაფასოს საქმიანობის გაგრძელების უნარი და ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოამზადოს ფუნქციონირებადობის უნარისგან გამომდინარე. ეს გულისხმობს, რომ ორგანიზაცია მომავალშიც გეგმავს აქტიური სამეურნეო საქმიანობის განხორციელებას. იგი არ აპირებს და არც მოუწევს თავისი საქმიანობის შეწყვეტა და მისი მასშტაბების საგრძნობლად შემცირება უახლოეს საპროგნოზო მომავალში, სულ მცირე, თორმეტ თვეში მაინც. თუ არსებობს ინფორმაცია ორგანიზაციაში მიმდინარე მოვლენებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობების შესახებ, რაც ეჭვქვეშ აყენებს მის ფუნქციონირებადობას, ასეთი არსებითი მოვლენების შესახებ ინფორმაცია უნდა აისახოს განმარტებითი შენიშვნების სახით. ამავე დროს, უნდა გაკეთდეს განმარტება იმის შესახებ, რა საფუძველზე მომზადდა ფინანსური ანგარიშგება და მიეთითოს მიზეზი, რის გამოც საეჭვო გახდა მისი ფუნქციონირებადობა.

ორგანიზაციის ფინანსური ანგარიშგება, გარდა ფულადი ნაკადების შესახებ ანგარიშგებისა, უნდა მომზადდეს დარიცხვის მეთოდის საფუძველზე. ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზნებისათვის დარიცხვის მეთოდის გამოყენებისას ოპერაციები და მოვლენები აღიარებულ უნდა იქნეს მათი განხორციელებისთანავე (და არა იმის მიხედვით, როდის შემოვა ან გავა ფულადი სახსრები ან მისი ეკვივალენტები). ისინი უნდა აისახოს იმ პერიოდის ბუღალტრულ

<sup>8</sup> საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება(04.02.2021. №24) „საბიუჯეტო ორგანიზაციების ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის წესის შესახებ“ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე.

რეგისტრებსა და ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელსაც მათი მოხდენის თარიღი მიეკუთვნება. ხარჯები აღიარებულ უნდა იქნეს საქმიანობის შედეგების ანგარიშგებაში ხარჯებისა და შემოსავლების კონკრეტულ მუხლებს შორის არსებული პირდაპირი კავშირის საფუძველზე. ამასთან, შესაბამისობის კონცეფციის მიხედვით, არ შეიძლება ბალანსში იმ მუხლების ასახვა, რომლებიც არ შეესაბამება აქტივების ან ვალდებულებების განმარტებას.

დღეისათვის საერთაშორისო პრაქტიკით, აღრიცხვის მეთოდთაგან უპირატესობა ენიჭება დარიცხვის მეთოდს და იგი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ერთ-ერთ საწყის წინაპირობად და უმნიშვნელოვანეს დაშვებად მიიჩნევა. დარიცხვის მეთოდი შემოსავალს აღიარებს ძირითადი პროცესის დამთავრებისთანავე. როგორც წესი, ეს ხდება საქონლის (სამუშაოების, მომსახურების) მიწოდებისას, როდესაც სათანადო დოკუმენტით გამყიდველი (მიმწოდებელი) საკუთრების (განკარგვის) უფლებასა და მასთან დაკავშირებულ რისკებს მყიდველს (მიმღებს) გადასცემს. ანალოგიურად რეგისტრირდება ყველა ხარჯი შესაბამის მომენტში, როგორც წესი, საქონლის (სამუშაოების, მომსახურების) გამოყენებისას. დარიცხვის მეთოდის გამოყენებისას გადასახადის გადამხდელმა შემოსავლები და ხარჯები უნდა აღრიცხოს შესაბამისად შემოსავლების მიღების უფლების მოპოვებისა და ხარჯების აღიარების მომენტის მიხედვით, შემოსავლების ფაქტობრივად მიღებისა და ხარჯების ფაქტობრივად გაწევის მომენტის მიუხედავად.

**მაგალითი:** ორგანიზაციამ ხელი მოაწერა საგრანტო კონტრაქტს, რომლის პირობების შესაბამისად დონორ ორგანიზაციას უწევს პირველი ტრანშის ჩარიცხვა 90,000 აშშ დოლარის ოდენობით 01.05.20X2 წ პერიოდისათვის. თანხა ჩარიცხვა 12.05.20X2წ.

დარიცხვის მეთოდით შემოსავალი აღიარდება - 01.05.20X2 (ოპერაციის განხორციელების თარიღი). საკასო მეთოდით შემოსავალი აღიარდება - 12.05.20X2 (თანხის ჩარიცხვის თარიღი).

### 1.3. ფინანსური ანგარიშგება და მისი ელემენტები

ფინანსურ ანგარიშგებაში (გზამკვლევის დანართი 1) აღწერილია საანგარიშგებო პერიოდში მომხდარი ყველა სამეურნეო ოპერაციისა და მოვლენის ფინანსური შედეგი, რომლებიც დაჯგუფებულია მათი ეკონომიკური მახასიათებლების მიხედვით. ამგვარ ფართო დაჯგუფებებს ფინანსური ანგარიშგების ელემენტებს უწოდებენ. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ეს ელემენტები წარმოდგენილია აქტივების, ვალდებულებებისა და ფონდების, ხოლო საქმიანობის შედეგების შესახებ ანგარიშგებაში – შემოსავლებისა და ხარჯების სახით.

*აქტივი არის არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის განკარგულებაში არსებული მატერიალური ან არამატერიალური რესურსი, რომელიც წარსულში მომხდარი სამეურნეო მოვლენების შედეგია და რის საფუძველზეც არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი მომავალში მოელის ეკონომიკური სარგებლის მიღებას.*

აქტივებში განივთებული მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ორგანიზაციაში შეიძლება შემოვიდეს სხვადასხვა გზით: დასაშვებია, აქტივი გამოყენებულ იქნეს ცალკე ან სხვა აქტივებთან ერთად საქონლის წარმოებისა და მომსახურების გაწევის პროცესში. შეიძლება

აქტივის გაცვლა სხვა აქტივზე. არსებობს აქტივების სხვადასხვა კლასიფიკაცია, არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტით (1.20)

*აქტივი მიიჩნევა მიმდინარე აქტივად, თუ:*

- ა) განკუთვნილია გასაყიდად ან მოხმარებისათვის ჩვეულებრივი საქმიანობის ციკლის განმავლობაში;
- ბ) ძირითადად გამოიყენება მოკლევადიანი მიზნებისათვის და მისი რეალიზაცია ივარაუდება ერთი წლის განმავლობაში;
- გ) არის ფულადი სახსრები ან მისი ეკვივალენტები, რომელთა გამოყენება არ არის შეზღუდული.

*მიმდინარე (მოკლევადიან) აქტივებს მიეკუთვნება:*

- ა) ფულადი საშუალებები (ფული და მისი ეკვივალენტები ბანკში, სალაროში).
- ბ) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები. ეს ის აქტივებია, რომლებიც შეძენილია და გათვალისწინებულია გასაყიდად; ან მონაწილეობს წარმოების პროცესში და გათვალისწინებულია გასაყიდად; ან წარმოდგენილია ნედლეულისა და მასალების სახით და განკუთვნილია საწარმოო მოხმარებისათვის ან მომსახურების გასაწევად. მას მიეკუთვნება საქონელი, ნედლეული და მასალები, მზა პროდუქცია, დაუმთავრებელი წარმოება, საწარმოო მარაგები, სათადარიგო ნაწილები და სხვა;
- გ) მოკლევადიანი ინვესტიციები (ფასიან ქაღალდებში 1 წლამდე დაბანდებები);
- დ) მოკლევადიანი მოთხოვნები ე.წ. დებიტორული დავალიანება (ეს არის მოთხოვნები საქონლის მიწოდებიდან, მომსახურების გაწევიდან, შესრულებული სამუშაოდან და სხვა, შემდგომი გადახდის პირობით, რომლის განაღდებას ვადა ერთ წელს არ აღემატება);
- ე) მომავალი პერიოდის ხარჯები, რომლის გაწევა ხდება წინასწარ, მიმდინარე პერიოდში, ხოლო ეკონომიკური სარგებელი მათგან მიიღება მომავალში. ასეთია: წინასწარ გადახდილი საიჯარო ქირა, წინასწარ გადახდილი დაზღვევის თანხა, ახალი პროდუქციის ათვისების ხარჯები და სხვა.

*გრძელვადიან აქტივებს მიეკუთვნება:*

- ა) ძირითადი საშუალებები, მატერიალური აქტივები, რომლებიც:
  - ა.ა იმყოფება ორგანიზაციების განკარგულებაში და გამოიყენება მისი საქმიანობის განსახორციელებლად ან/და ადმინისტრაციული მიზნებისათვის;
  - ა.ბ გათვალისწინებულია ერთ საანგარიშგებო პერიოდზე მეტი ხნით გამოსაყენებლად. მას მიეკუთვნება მიწა, შენობა-ნაგებობები, მოწყობილობები, სატრანსპორტო საშუალებები, მანქანა-დანადგარები, ოფისის აღჭურვილობა, ავეჯი და სხვა ინვენტარი;
- ბ) არამატერიალური, არაფულადი, იდენტიფიცირებადი აქტივი, რომელსაც ფიზიკური ფორმა არ გააჩნია და საიდანაც საწარმო იღებს ეკონომიკურ სარგებელს. მათ მიეკუთვნება: პატენტები, ლიცენზიები, საავტორო უფლებები, სავაჭრო მარკა და სხვა;
- გ) გრძელვადიანი ინვესტიციები, ფასიან ქაღალდებში ერთ წელზე მეტი ვადით განხორციელებული ინვესტიციები;
- დ) გრძელვადიანი მოთხოვნები, რომელთაც მიეკუთვნება მოთხოვნები, რომელთა განაღდებას ვადა ერთ წელს აღემატება.

ვალდებულება არის არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის მიმდინარე პერიოდის მოვალეობა, რომელიც წარმოიშვა წარსულში მომხდარი სამეურნეო მოვლენების შედეგად და რომლის შესრულება გულისხმობს არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლას (მოკლევადიანი - 12-თვიანი პერიოდი: მოკლევადიანი კრედიტორული (სავაჭრო) დავალიანება, მოკლევადიანი სესხები, პროცენტები, საგადასახადო ვალდებულებები – ქონება, მოგება, დღგ. გრძელვადიანი - 1 წელზე მეტი ვადით: ფინანსური იჯარა, გრძელვადიანი სავაჭრო ვალდებულებები, გრძელვადიანი სესხები, ობლიგაციები და ა.შ.).

**ფონდები** წარმოადგენს არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის ნეტო აქტივებს, რომელიც არის წევრების, შემომწირველების, სპონსორების, დონორებისა და სხვა პირების მიერ არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიულ პირში შეტანილი აქტივების, მათი სხვაგვარი ზრდისა და შემცირების შედეგი და გამოიყენება არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის მისიის შესასრულებლად. იგი არის არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის აქტივების ის ნაწილი, რომელიც რჩება ყველა ვალდებულების გამოკლების შემდეგ. ფონდი შეიძლება იყოს მუდმივად შეზღუდული, დროებით შეზღუდული ან შეუზღუდავი.

**შემოსავალი** არის ფონდის შესავსებად განხორციელებული შენატანები, საწევრო შენატანები, შემოწირულებები, დივიდენდები, პროცენტები და სხვა სახის სარგებელი, რომელიც ზრდის არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის ფონდებს.

**ხარჯი** არის არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის მიერ ეკონომიკური სარგებლის შემცირება საანგარიშგებო პერიოდში, აქტივების არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირიდან გასვლის ან ვალდებულებების ზრდის საფუძველზე, რაც გამოიხატება არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის ფონდების შემცირებით.

#### 1.4. ფინანსური ანგარიშგების მნიშვნელობა

ყოველდღიურ საქმიანობაში ორგანიზაციის უამრავ მომხმარებელს უხდება სააღრიცხვო ინფორმაციის გამოყენება. აქედან გამომდინარე, მათ უნდა ჰქონდეთ ამ ინფორმაციის ინტერპრეტაციის შესაძლებლობა. სამეურნეო ოპერაციების უმეტესობა სწორად ორგანიზებული ბუღალტრული აღრიცხვით შეიძლება დადგინდეს. აღრიცხვის მოწესრიგებული სისტემა აუცილებელია, იმისათვის, რომ ორგანიზაციის დაინტერესებულმა მხარეებმა სწორად შეაფასონ ორგანიზაციის მიერ დასახული მიზნების შესრულების ეფექტიანობა ფინანსური ანგარიშგებიდან გამომდინარე.

ორგანიზაციის საქმიანობის შესახებ ინფორმაციით დაინტერესებული მხარეები, ანუ ინფორმაციის მომხმარებლები შეიძლება იყვნენ: დონორები, ინვესტორები (არსებული და პოტენციური), დაქირავებული მუშაკები, კრედიტის გამცემები (არსებული და პოტენციური), მიმწოდებლები და სხვა სავაჭრო კრედიტორები, მომხმარებლები, მთავრობები და მათი უწყებები, მთლიანად საზოგადოება.

ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აისახოს ინფორმაცია ორგანიზაციის ფინანსური მდგომარეობის, საქმიანობის შედეგების, ფონდებისა და ფულადი ნაკადების მოძრაობის შესახებ. ეს ინფორმაცია უნდა მიეწოდოს ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლებს (მათ შორის დონორებს), რათა შეაფასონ: ორგანიზაციის აქტივების, ვალდებულებებისა და ფონდების ოდენობა და ხასიათი, ორგანიზაციის მიერ განხორციელებული ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების შედეგების გავლენა ფონდების ოდენობასა და ხასიათზე, წლის განმავლობაში ორგანიზაციაში შემოდინებული და გადინებული რესურსების ოდენობა და მათი თანაფარდობა, სესხების მოზიდვა და დაფარვა.

*ორგანიზაციის ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი მოიცავს შემდეგ კომპონენტებს:*

- ბუღალტრულ ბალანსს;
- ანგარიშგებას საქმიანობის შედეგების შესახებ;
- ანგარიშგებას ფონდებში ცვლილებების შესახებ;
- ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას;
- სააღრიცხვო პოლიტიკასა და განმარტებით შენიშვნებს.

ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა მიეთითოს იმ ორგანიზაციის დასახელება, რომლის ინფორმაციასაც მოიცავს იგი. უნდა მიეთითოს საანგარიშგებო თარიღი ან პერიოდი, რომელსაც იგი მოიცავს, ვალუტა, რომელშიც წარედგინება ფინანსური ანგარიშგება და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენად გამოყენებული თანხების დამრგვალების ხარისხი. ფინანსური ანგარიშგება წარედგინება ერთხელ, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.

საანგარიშგებო პერიოდი მოიცავს 12 თვეს. საანგარიშგებო პერიოდი შეიძლება არ ემთხვეოდეს კალენდარულ წელს. შესაძლებელია, ბალანსის შედგენის თარიღი შეიცვალოს, მაგრამ ამ დროს ფინანსური ანგარიშგების წელიწადზე ნაკლებ ან მეტ პერიოდში ანგარიშგების წარდგენისას უნდა გაკეთდეს განმარტება შეცვლის მიზეზის შესახებ და ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული კომპონენტისა და განმარტებითი შენიშვნების არაშესადარისობის შესახებ. ფინანსური ანგარიშგება უნდა წარედგინოს მისი შედგენის თარიღიდან 3 თვის განმავლობაში.

ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის სარგებლიანობას განსაზღვრავს მისი ხარისხობრივი მახასიათებლები. ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლები ის ატრიბუტებია, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ინფორმაციას მომხმარებლებისათვის სასარგებლო ინფორმაციად გადააქცევს. ეს მახასიათებლებია: აღქმადობა, შესაბამისობა, საიმედოობა, შესადარისობა. ეს მახასიათებლები გულისხმობს შემდეგს:

**აღქმადობა** - ნიშნავს ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის გასაგებად გადმოცემას, მომხმარებლისათვის მიწოდებას იმ სახით, რაც აადვილებს მის გაგებასა და გამოყენებას;

**შესაბამისობა** - მნიშვნელოვნად განსაზღვრავს ინფორმაციის სარგებლიანობას. ინფორმაცია შესაბამისია, თუ იგი მომხმარებელს ეხმარება წარსული, მიმდინარე და მომავალი საქმიანობის შეფასებაში;

**საიმედოობა** - ინფორმაციის სარგებლიანობის აუცილებელი პირობა. საიმედოა ინფორმაცია, რომელიც არ შეიცავს არსებით შეცდომებს და არ არის ტენდენციური. ამავ დროს ამ ინფორმაციაზე დაყრდნობა შეიძლება, რადგანაც იგი სრულად და მიუკერძოებლად ასახავს რეალურ ვითარებას. ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია საიმედო იქნება, თუ იგი

ნეიტრალურად, მიუკერძოებლად ასახავს ფაქტებს. ანუ ინფორმაცია არ უნდა იყოს წინასწარ შერჩეული და არ უნდა ითვალისწინებდეს წინასწარგანზრახულ შედეგებს. ამრიგად, არ უნდა ჰქონდეს ადგილი მიკერძოებას გრძელვადიანი აქტივების ცვეთის განაკვეთის დადგენისას, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაშთების შეფასებისას, საექვო ვალების რეზერვის განსაზღვრისას;

**შესადარისობა** - ფინანსური ანგარიშგება შესადარისი უნდა იყოს ამ ორგანიზაციის ადრინდელი სააღრიცხვო პერიოდების ფინანსურ ანგარიშგებასთან, სხვა ორგანიზაციების ფინანსურ ანგარიშგებებთანაც. შესადარისობის უზრუნველსაყოფად საჭიროა თანამიმდევრობის დაცვა. ორგანიზაციის განმარტებით შენიშვნებში საჭიროა მის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მითითება, რაც მომხმარებელს შედარების პროცესის სათანადოდ განხორციელებაში ეხმარება.



## თავი II. ფულადი საშუალებების აღრიცხვა

### 2.1. ფულადი სახსრების განმარტება

ბუღალტრულ აღრიცხვაში ფულად სახსრებსა და მათ ეკვივალენტებს მიეკუთვნება ნაღდი ფული - მონეტები და ბანკნოტები ეროვნულ და უცხოურ ვალუტაში, საბანკო ანგარიშებზე რიცხული თანხები და მაღალლიკვიდური ფასიანი ქაღალდები. გარდა ამისა, ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ელემენტად მიიჩნევა საბანკო ოვერდრაფტი, ანუ ანგარიშსწორების ანგარიშის უარყოფითი ნაშთი, თუ ის ექვემდებარება განაღდებას მოთხოვნისთანავე. წინააღმდეგ შემთხვევაში საბანკო ოვერდრაფტი მოკლევადიანი ვალდებულებაა. არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური სტანდარტით ორგანიზაციის ფულად სახსრებში იგულისხმება ნაღდი ფული და დეპოზიტები (ანაბრები) მოთხოვნამდე.

### 2.2. სალაროს ოპერაციების აღრიცხვა

ორგანიზაციაში ნაღდი ფულის აღრიცხვისათვის იყენებენ სალაროს. ნაღდი ფულის მოძრაობის აღრიცხვისათვის ანგარიშთა გეგმა ითვალისწინებს ანგარიშთა ჯგუფს 1100 ნაღდი ფულს სალაროში. ნაღდი ფული სალაროში უნდა აღირიცხოს ვალუტის სახეობების მიხედვით. 1110 - ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტაში; 1120 - ნაღდი ფული უცხოურ ვალუტაში (ამ ანგარიშით ანგარიშსწორება შეზღუდულია კანონმდებლობით და დაშვებულია ცალკეულ შემთხვევებში, მაგალითად, საერთაშორისო ორგანიზაციების თანამშრომლების საზღვარგარეთ მივლინებისას, საქართველოს ტერიტორიაზე მოქმედ სუბიექტებს შორის ანგარიშსწორება უმეტეს შემთხვევებში ხორციელდება მხოლოდ ეროვნული ვალუტით - ლარით)<sup>9</sup>.

სალაროს ანგარიში აქტიური ანგარიშია. მის დებეტში აისახება ფულის მიღება სალაროში, ხოლო კრედიტში - ფულის გასვლა.

ჩვენი რეკომენდაციაა, სალაროს ანგარიშს გაეხსნას იმდენი ქვეანგარიში, რამდენი პროექტიც იქნება ორგანიზაციაში. ეს მიდგომა, ერთი მხრივ, უზრუნველყოფს საპროექტო სახსრების განცალკევებულ აღრიცხვას და, შესაბამისად, ამცირებს შეცდომებს, მეორე მხრივ კი იძლევა უფრო გამჭვირვალე ინფორმაციას ფინანსური ანგარიშის მომხმარებლებისათვის.

<sup>9</sup> საქართველოს ორგანული კანონი “საქართველოს ეროვნული ბანკის შესახებ“ (24/09/2009. №1676), მუხლი 34, მეორე ნაწილი.

**მაგალითი:** ორგანიზაციას აქვს სამი პროექტი: №1, №2 და №3. ამ მაგალითში ანგარიშთა გეგმაში გაიხსნება სამი სახის სალაროს ანგარიში №1 პროექტისათვის-1110/1, №2 პროექტისათვის - 1110/2 და №3 პროექტისათვის - 1110/3.

2009 წლის 13 აპრილის საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის № 95/01 ბრძანებით გაუქმდა დებულება „სალარო მეურნეობის შესახებ“ და, შესაბამისად, ორგანიზაციებს აღარ აქვთ დალუქული სალარო წიგნის წარმოების ვალდებულება. ამავ დებულებით გაუქმდა სალაროში შესაძლო ნაშთის ლიმიტიც, რომელიც ორგანიზაციის საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) რეალიზაციით მიღებულ თვიური ამონაგებთან იყო დაკავშირებული.

დღეს ინფორმაცია სალაროს წიგნის იდენტური, ნაღდი ფულის მოძრაობის შესახებ შესაძლებელია მოპოვებულ იქნეს ორგანიზაციის ბუღალტრული აღრიცხვის ელექტრონული პროგრამიდან.

სალაროს შემოსავლის ორდერში ფიქსირდება სალაროში ნაღდი ფულის შემოსვლა. თითოეულ ოპერაციაზე ცალკე ფორმდება სალაროს შემოსავლის ორდერი, რომელსაც მიენიჭება ნომერი, მიეთითება ოპერაციის თარიღი, საიდანაა შემოსული ეს თანხა, თანხის ოდენობა, ოპერაციის მოკლე შინაარსი, თუ რის საფუძველზე შემოვიდა თანხა (მაგალითად, ბანკიდან თანხის შემოტანისას მიეთითება ჩეკის ნომერი). ასეთ საბუთს ხელს აწერს მთავარი ბუღალტერი, მოლარე და მოწმდება ბეჭდით, ისე, რომ ბეჭდის ნაწილი გადადიოდეს მოსახვეჭვითარზე(გზამკვლევის დანართი 2).

სალაროდან ნაღდი ფულის გაცემისას ფორმდება სალაროს გასავლის ორდერი. მასში მიეთითება ნომერი, შევსების თარიღი, თანხა, ოპერაციის მოკლე შინაარსი, თუ ვის მიეცა თანხა. საბუთს ხელს აწერს მთავარი ბუღალტერი, ხელმძღვანელი, თანხის მიმღები, რომელიც თანხის მიღებას ადასტურებს ხელმოწერით. სასურველია, სალაროს გასავლის ორდერს თან დაერთოს თანხის მიმღები პირის პირადობის მოწმობის ასლი (გზამკვლევის დანართი 3).

ანგარიშვალდებული პირი არის მუშაკი, რომელსაც ბრძანებით მინიჭებული აქვს მცირე მოცულობის შესყიდვების განხორციელების უფლება. ამ მიზნით მას სალაროდან ავანსად ეძლევა საქვეანგარიშო თანხა. ანგარიშვალდებული პირი მატერიალურად პასუხისმგებელი პირია. ამიტომ ის ვალდებულია, წარადგინოს ინფორმაცია ავანსად გაცემული საქვეანგარიშო თანხის ხარჯვაზე.

ამისათვის პრაქტიკაში არსებობს საავანსო უწყისის ფორმა (გზამკვლევის დანართი 4), რომელსაც წარმოადგენს ანგარიშვალდებული პირი ბუღალტერიაში დასამტკიცებლად თანდართულ ხარჯვის დოკუმენტებთან ერთად.

ანგარიშვალდებულ პირზე ახალი ავანსი გაიცემა ადრე გაცემული ავანსის სრული დაფარვის შემდეგ<sup>10</sup>.

**მაგალითი :** არაკომერციული იურიდიული პირი ატარებს რეგიონულ სამუშაო შეხვედრას ქ.ქუთაისში. შეხვედრაზე დასასწრებად მოწვეულია 10 არადაქირავებული მონაწილე სხვადასხვა რაიონიდან, რომლებზეც სამივლინებო ხარჯის ასანაზღაურებლად გასაცემი თანხა 200 ლარის ოდენობით საქვეანგარიშოდ მიეცა პროექტის კოორდინატორს. კოორდინატორმა დაარიგა თანხები, წარმოადგინა შევსებული საავანსო ანგარიში თანდართული ხელმოწერილი სიით, თუმცა პირადობის მოწმობის შესახებ ინფორმაცია ბუღალტერიაში ვერ წარმოადგინა. ბუღალტერმა „აგროსა“ 250 ლარამდე გაცემული თანხა(200/0,8) და რადგან კოორდინატორი საპენსიო სქემიდან ამორთული იყო, დაბეგრა მხოლოდ საშემოსავლო გადასახადით, 50 ლარით (250ლარი\*20%) და „გადახდის წყაროსთან დაკავებული გადასახადის დეკლარაციაში“ შესახებ ასახა 250 ლარი, როგორც პროექტის კოორდინატორისათვის მიცემული სარგებელი.

ამ მაგალითში, როგორც პროექტის კოორდინატორის, ისე ბუღალტრის მოქმედებაში იკვეთება კანონდარღვევის გზით საქმის „გამარტივების“ ტენდენცია. სარგებელი რეალურად მიიღეს შეხვედრის მონაწილეებმა და არა კოორდინატორმა, რაც დეკლარაციის არასწორად შევსებას იწვევს. გარდა ამისა, მონაწილეების იმ ნაწილის მიმართ, რომელიც გაწევრიანებულია საპენსიო სქემაში, მოხდა დარღვევა საპენსიო შენატანისა და შესაბამისი დეკლარაციის წარდგენის თვალსაზრისით.

რაც შეეხება სალაროში ნაღდი ფულის ლიმიტს, ასეთი სიდიდეები 2021 წლის 30 დეკემბრამდე ორგანიზაციებისათვის არ იყო ოფიციალური კანონქვემდებარე აქტით დადგენილი ეკონომიკური თუ საქველმოქმედო საქმიანობის ნაწილში. თუმცა ორგანიზაციები 2021 წლის ბოლომდე შიდა პროცედურებით/ბრძანებით განსაზღვრავდნენ გარკვეული გონივრული ნაღდი ფულის ლიმიტს, რომელიც შეიძლება ორგანიზაციის სალაროში შენახულიყო. ასეთი საჭიროება ძირითადად დონორების მოთხოვნების შემხვედრი ნაბიჯი იყო და არა ოფიციალური კანონით განსაზღვრული ვალდებულება. თუმცა 2022 წლიდან უფრო ყურადღებით უნდა ვიყოთ სალაროში ნაღდი ფულის ნაშთთან დაკავშირებით, რაც 2021 წლის 30 დეკემბრიდან ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანიზაციებისათვის უკვე პირდაპირ გაცხადებულ საგადასახადო რისკებს შეიცავს.

კერძოდ, 2021 წლის 30 დეკემბრიდან ძალაში შევიდა „ცალკეულ შემთხვევებში პირის საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით მეთოდური მითითებების დამტკიცების თაობაზე“ შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2019 წლის 8 ივლისის №22708 ბრძანებაში ცვლილებები, რომლითაც ამ ბრძანების დანართი 9 არეგულირებს საგადასახადო შემოწმები-

<sup>10</sup> საავანსოდ თანხის გაცემა, გარდა სალაროდან ნაღდი ანგარიშსწორებით გაცემისა, შესაძლებელია ბანკიდან უნაღდო ანგარიშსწორების ფორმითაც.

სას საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელის სალაროში ნაღდი ფულის ნაშთიდან გონივრული ნაშთის გაანგარიშებას და არაგონივრული ნაშთის დაბეგვრას.

*მოგვეყავს ამ მეთოდური მითითების მიზნებისთვის ტერმინთა განმარტებები:*

**სალარო** - ნაღდი ფულის განთავსება-შენახვის ნებისმიერი ადგილი (მათ შორის: სეიფი; სპეციალური უჯრა, სამუშაო მაგიდის უჯრა; ანგარიშვალდებული პირის ჯიბე/საფულე და სავაჭრო ობიექტის სალაროს პუნქტი), გარდა საბანკო ანგარიშისა.

**სააღრიცხვო დოკუმენტაცია** - პირველადი დოკუმენტები, ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრები და სხვა დოკუმენტები, რომელთა საშუალებითაც აღირიცხება „სალაროში“ ნაღდი ფული, აგრეთვე, დგინდება „ნაღდი ფულის ნაშთი“.

**ნაღდი ფულის ნაშთი** - ყოველი კალენდარული თვის ბოლო რიცხვში „სააღრიცხვო დოკუმენტაციის“ მიხედვით გადასახადის გადამხდელის „სალაროში“ არსებული ნაღდი ფულის ოდენობა.

**გონივრული ნაშთი** - „ნაღდი ფულის ნაშთის“ ის ნაწილი, რომლის განთავსება-შენახვა „სალაროში“ გადასახადის გადამხდელს ესაჭიროება მისი საქმიანობის ან/და სამეურნეო ოპერაციის სპეციფიკიდან და, აგრეთვე, ბიზნესგეგმიდან გამომდინარე.

**არაგონივრული ნაშთი** - „ნაღდი ფულის ნაშთის“ ის ნაწილი, რომელიც აღემატება გონივრული ნაშთის ოდენობას.

**ფიქტიური ხარჯი** - ნაღდი ფულის ის ნაწილი, რომელიც „სალაროში“ ფაქტობრივად არ გამოვლინდა საგადასახადო ორგანოს მიერ ჩატარებული ნებისმიერი ღონისძიების ფარგლებში.

**საკასო შემოსავალი** - „სალაროში“ შემოსული/შემოსულად ჩათვლილი თანხა, რომელიც მიღებულია საქონლის მიწოდებიდან ან/და მომსახურების გაწევიდან. საკასო შემოსავლად, როგორც განმარტებიდან ჩანს, ჩაითვლება მხოლოდ ორგანიზაციის ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები.

**საკასო ხარჯი** - „სალაროდან“ გასული/გასულად ჩათვლილი თანხა, რომელიც: გაიცა კრედიტორული დავალიანების დასაფარად; გაიცა, როგორც ავანსი, ხელფასი, დივიდენდი, პროცენტი, როიალტი; გადახდილია დოკუმენტურად დადასტურებული სხვა ხარჯისთვის; დაიბეგრა მოგების ან საშემოსავლო გადასახადით.

ამ მეთოდურ მითითებას შემოსავლების სამსახური იყენებს იმ პირების მიმართ, რომელთაც უფიქსირდებათ საკასო შემოსავალი ან/და ხარჯი. ამავე დროს წინამდებარე მეთოდურ მითითებას არ იყენებენ:

ა) იმ არაგონივრული ნაშთის მიმართ, რომელიც შესამოწმებელი პერიოდის ნებისმიერ თვე(ებ)ში დეკლარირებულია ან/და შემოწმების პროცესში მოთხოვნილია დაკვალიფიცირ-დეს, როგორც გაცემული: ა) პროცენტის ან უპროცენტო სესხი; ბ) დივიდენდი; გ) ხელფასი (სარგებელი). დ) „ა“-„გ“ ქვეპუნქტების კომბინაცია.

ბ) თუ არაგონივრული ნაშთის გამოვლენიდან შემდგომი 3 თვის განმავლობაში ნებისმიერ დღეს სააღრიცხვო დოკუმენტაციის მიხედვით სალაროში ნაღდი ფულის ოდენობა მცირდება გონივრული ნაშთის ფარგლებში, ან არ აღემატება 1 000 ლარს;

გ) თუ არაგონივრული ნაშთი მისი გამოვლენიდან შემდგომი 3 თვის განმავლობაში აღარ ფიქსირდება (მათ შორის საბანკო ანგარიშზე შეტანის შედეგად);

როგორც მეთოდური მითითებიდან ჩანს, თუ სალაროს ნაშთი არ აღემატება 1000 ლარს, არაგონივრული ნაშთის გამოვლენის საშიშროება არ არსებობს არც ეკონომიკური, არც არაეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანიზაციისათვის:

**მაგალითი:** „ორგანიზაცია 1“ ფინანსური სამსახურის გათვლებით ნაღდი ფულის ყოველთვიური ბრუნვა შეადგენს 1000 ლარს. შესაძლებელია, ბანკიდან სალაროში ნაღდი ფულის გამოტანის ჯერადობის გათვალისწინებით ნაღდი ფულის ნაშთის ლიმიტი ორგანიზაციის მიერ დაწესდეს 1000 ლარამდე ოდენობით. 1000 ლარი სალაროს ნაშთი არის ის ზღვარი, რაც სალაროს ნაშთის სიდიდის გამო ორგანიზაციებს საგადასახადო რისკებს თავიდან ააცილებს.

ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი საზოგადოებრივი ორგანიზაციებისათვის სალაროს გონივრული ნაშთის დადგენის სამივე შემთხვევა მოგვყავს ქვემოთ:

1) თუ კალენდარული თვის განმავლობაში გადასახადის გადამხდელს, ეკონომიკური საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე, უფიქსირდება საკასო შემოსავალი და არა აქვს საკასო ხარჯი, გონივრულ ნაშთად მიიჩნევა ამავე კალენდარული თვის განმავლობაში გადასახადის გადამხდელის საკასო შემოსავლის 10%, ხოლო ამ ოდენობაზე მეტი თანხა ჩაითვლება არაგონივრულ ნაშთად.

მაგალითად, 2021 წლის 1-ელ თებერვალს დაინიშნა საწარმოს 2020 წლის საანგარიშო პერიოდის საგადასახადო შემოწმება. ორგანიზაციის ეკონომიკური საქმიანობის საგანია კომერციული ტრენინგების ორგანიზება. ამასთან, ამ პირის მიერ შემოსავლების მიღება ხორციელდება როგორც ნაღდი, ისე უნაღდო ანგარიშსწორებით, ხოლო სალაროდან საკასო ხარჯი არ გაიწევა. ამ პირობებში, ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემებით, 2020 წლის მაისის თვის ნაღდი ფულის ნაშთი დაფიქსირდა 15 000 ლარი, ხოლო ამავე საანგარიშო თვის საკასო შემოსავალი - 50 000 ლარი.

გონივრული ნაშთი არის ნაღდი ფულის ნაშთის ის ნაწილი, რომლის განთავსება-შენახვა სალაროში გადასახადის გადამხდელს ესაჭიროება მისი საქმიანობის ან/და სამეურნეო ოპერაციის სპეციფიკიდან და, აგრეთვე, ბიზნესგეგმიდან გამომდინარე.

თუ კალენდარული თვის განმავლობაში გადასახადის გადამხდელს, ეკონომიკური საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე, უფიქსირდება საკასო შემოსავალი და არა აქვს საკასო ხარჯი, გონივრულ ნაშთად მიიჩნევა ამავე კალენდარული თვის განმავლობაში გადასახადის

გადამხდელის საკასო შემოსავლის 10%, ხოლო ამ ოდენობაზე მეტი თანხა ჩაითვლება არაგონივრულ ნაშთად. ამდენად, ამ პირობებში, 2020 წლის მაისის თვის ნაღდი ფულის ნაშთიდან (15 000 ლარი) გონივრულ ნაშთად ჩაითვლება (50 000\* 10%) 5 000 ლარი, ხოლო დარჩენილი თანხა (15 000 - 5 000) 10 000 ლარი, დაკვალიფიცირდება, როგორც არაგონივრული ნაშთი.

2) თუ კალენდარული თვის განმავლობაში გადასახადის გადამხდელს, ეკონომიკური საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე, უფიქსირდება საკასო ხარჯი და არა აქვს საკასო შემოსავალი, გონივრულ ნაშთად მიიჩნევა ამავე კალენდარული თვის განმავლობაში გადასახადის გადამხდელის საკასო ხარჯის 10%, ხოლო ამ ოდენობაზე მეტი თანხა არაგონივრულ ნაშთად ჩაითვლება.

მაგალითად, 2021 წლის 1-ელ თებერვალს დაინიშნა საწარმოს 2020 წლის საანგარიშო პერიოდის საგადასახადო შემოწმება. საწარმოს საქმიანობის საგანია კომერციული ტრენინგების ორგანიზება. ამასთან, ამ პირის მიერ ხარჯის გაწევა ხორციელდება როგორც ნაღდი, ისე უნაღდო ანგარიშსწორებით, ხოლო საკასო შემოსავალი არ ფიქსირდება. ამ პირობებში, ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემებით, 2020 წლის მაისის თვის ნაღდი ფულის ნაშთი დაფიქსირდა 5 000 ლარი, ხოლო ამავე საანგარიშო თვის საკასო ხარჯი - 70 000 ლარი.

ამ პირობებში, იმის გათვალისწინებით, რომ შესაბამისი კალენდარული თვის განმავლობაში გადასახადის გადამხდელის საკასო ხარჯის 10%-ს შეადგენს (70 000\* 10%) 7 000 ლარი, რაც 2 000 ლარით აღემატება ნაღდი ფულის ნაშთს, 2020 წლის მაისის თვის გონივრულ ნაშთად ჩაითვლება ნაღდი ფულის ნაშთი სრულად - 5 000 ლარი.

3) თუ კალენდარული თვის განმავლობაში გადასახადის გადამხდელს უფიქსირდება როგორც საკასო შემოსავალი, ისე საკასო ხარჯი, გონივრულ ნაშთად მიიჩნევა ამავე კალენდარული თვის განმავლობაში გადასახადის გადამხდელის საკასო ხარჯის 10%-ს დამატებული ამავე კალენდარული თვის განმავლობაში საკასო შემოსავლის 10%, ხოლო ამ ოდენობაზე მეტი თანხა ჩაითვლება არაგონივრულ ნაშთად.

მაგალითად, 2021 წლის 1-ელ თებერვალს დაინიშნა საწარმოს 2020 წლის საანგარიშო პერიოდის საგადასახადო შემოწმება. საწარმოს საქმიანობის საგანია კომერციული ტრენინგის ორგანიზება. ამასთან, ამ პირის მიერ შემოსავლების მიღება და ხარჯების გაწევა ხორციელდება როგორც ნაღდი, ისე უნაღდო ანგარიშსწორებით. ამ პირობებში, ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემებით, 2020 წლის მაისის თვის ნაღდი ფულის ნაშთი დაფიქსირდა 15 000 ლარი. ამასთან, დადგინდა, რომ ამავე პერიოდში საკასო შემოსავალმა შეადგინა 50 000 ლარი, ხოლო საკასო ხარჯმა - 20 000 ლარი.

ამ პირობებში 2020 წლის მაისის თვის ნაღდი ფულის ნაშთიდან (15 000 ლარი) გონივრულ ნაშთად ჩაითვლება (50 000\*10% + 20 000\* 10%) 7 000 ლარი, ხოლო დარჩენილი თანხა (15 000 - 7000) 8 000 ლარი, დაკვალიფიცირდება, როგორც არაგონივრული ნაშთი.

*ამრიგად, ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანიზაციებისათვის, არაგონივრული ნაშთის კვალიფიკაცია ხდება გაცემულ უპროცენტო სესხად.*

დაბეგვრის მიზნებისთვის არაგონივრული ნაშთი, მისი წარმოშობის კალენდარულ თვეში კვალიფიცირდება, როგორც დირექტორზე (თუ არ არსებობს სხვა იდენტიფიცირებადი პასუხისმგებელი პირი) გაცემული უპროცენტო სესხი, რომელიც შესამოწმებელი პერიოდის ყოველი მომდევნო კალენდარული თვის ბოლოს იზრდება ან მცირდება (ითვლება შესაბამისი პირის მიერ შესაბამისი სალაროდან გატანილად ან სალაროში დაბრუნებულად) ამავე კალენდარული თვის/თვეების არაგონივრული ნაშთის შესაბამისად.

**მაგალითი:** ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელ ორგანიზაციას 20XX მდგომარეობით სალაროში უფიქსირდება ნაშთი 10 000 ლარის ოდენობით. საგადასახადო შემოწმებისას სალაროში მხოლოდ 3000 ლარი გამოვლინდა, როგორც გონივრული ნაშთი. შემოსავლების სამსახურმა არაგონივრული ნაშთი დააკვალიფიცირა როგორც უპროცენტო სესხი.

ამ მაგალითში:

ა) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98<sup>2</sup> მუხლის მე-3 ნაწილის „ზ“ ქვეპუნქტის თანახმად, მოგების გადასახადით იბეგრება ფიზიკურ პირზე ან არარეზიდენტზე სესხის გაცემა.

ბ) ამასთან, სსკ-ის 101-ე მუხლის შესაბამისად, ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი, ხოლო სარგებლის ღირებულებად, დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრულ საპროცენტო განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთით სესხის გაცემისას - 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 მიზნებისათვის საპროცენტო განაკვეთების დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 28 იანვრის №34 ბრძანების პირველი პუნქტის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 101-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის მიზნებისათვის წლიური საპროცენტო განაკვეთი დამტკიცებულია 20 პროცენტის ოდენობით.

გ) „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტებში ჩამოთვლილი ნორმების გამო სალაროს არაგონივრული ნაშთი, 7000 ლარი ჩაითვლება სესხის გაცემად და შესაბამის საანგარიშო პერიოდში დაიბეგრება მოგების გადასახადით. ამასთან, სალაროში ნაღდი ფულის შეტანა, რომლის შესახებაც დოკუმენტურად

დასტურდება, რომ წარმოადგენს აღებული სესხის დაბრუნებას, წარმოშობს გადახდილი მოგების გადასახადის ჩათვლის უფლებას.

გარდა ამისა, 20%-იანი განაკვეთით გამოანგარიშებული პროცენტის შესაბამისი თანხა, 20XX წლის შესაბამისი პერიოდიდან ჩათვლება სალაროს პასუხისმგებელი პირის (დაქირავებულის, რომელიც არ არის საპენსიო სქემაში ჩართული პირი) მიერ ხელფასის სახით მიღებულ სარგებლად და დაიბეგრება გადახდის წყაროსთან საშემოსავლო გადასახადით.

ფიქტიური ნაშთის კვალიფიკაცია ძირითადად გაცემულ ხელფასად (სარგებლად), ასევე გადასახადის გადამხდელთან შეთანხმებით შეიძლება დაკვალიფიცირდეს როგორც გაცემული პროცენტიანი ან უპროცენტო სესხი, დივიდენდი, აგრეთვე ხელფასის სარგებლის და სესხის, დივიდენდის კომბინაცია.

ნაღდი ფულის ნაშთის ის ნაწილი, რომელიც სალაროში ფაქტობრივად არ გამოვლინდა საგადასახადო ორგანოს მიერ ჩატარებული ნებისმიერ ღონისძიების ფარგლებში, ძირითადად კვალიფიცირდება, როგორც მისი გამოვლენის დღეს დირექტორზე (თუ არ არსებობს სხვა იდენტიფიცირებადი პასუხისმგებელი პირი) გაცემული ხელფასი (სარგებელი).

**მაგალითი:** ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელ ორგანიზაციას ანგარიშვალდებულმა პირმა 20XX წელს სალაროდან დაახლოებით 6 თვის წინ საქვეანგარიშოდ მიიღო 5000 ლარი, რომელიც საგადასახადო შემოწმებისას ჩატარებული სალაროს ინვენტარიზაციისას არ აღმოჩნდა პასუხისმგებელ პირთან (რომელიც არ არის ჩართული საპენსიო სქემაში). ამავე დროს, იმავე პერიოდში ორგანიზაციის თვიური საკასო ხარჯი საშუალოდ 4000 ლარია. ამ მაგალითში შემოსავლების სამსახურმა თვიური ბრუნვის 10 %, ანუ 400 ლარი (4000ლარი\*10%) არ მიიჩნია სესხად, ხოლო დანარჩენი თანხა, 4600 ლარი (5000 ლარი - 400 ლარი) მიიჩნია ფიქტიურ ნაშთად და დააკვალიფიცირა სალაროს პასუხისმგებელ პირზე გაცემულ ხელფასად (სარგებლად) და შესაბამისი პროცენტით (20%-ით) გაანგარიშებული „აგროსილი“ ყოველთვიური სახელფასო სარგებელი (191,66 ლარი = 4600 ლარი \* 20% / 80% / 6) დაექვემდებარება საშემოსავლო გადასახადით (38,33 ლარი = 191,66 ლარი \* 20%) დაბეგვრას ყოველი საანგარიშო თვის ბოლო რიცხვით, თანახმად სსკ 154 მუხლის 3 „ა“ პუნქტისა.

ვფიქრობთ, 2022 წლის პირველი იანვრიდან გადასახადის გადამხდელის სალაროში ნაღდი ფულის ნაშთიდან გონივრული ნაშთის გაანგარიშების და არაგონივრული ნაშთის დაბეგვრის მეთოდური მითითების ძირითად დებულებებს ყურადღება უნდა მიაქციონ ასევე არაეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელმა ორგანიზაციებმაც, რადგანაც შემოსავლების სამსახურს შემოწმებისას პრაქტიკაში ხშირად გამოუყენებია ანალოგიის მეთოდები. აქ საუბარია შემოწმებლის მიერ ზოგიერთი საქველმოქმედო დანიშნულების ნაღდი ანგარიშ-



სწორებით განხორციელებული ოპერაციისათვის ეკონომიკური ხასიათის მინიჭების შემთხვევაში წარმოშობილ საგადასახადო რისკების გათვალისწინებასა და მის სწორ მართვაზე.

### 2.3. საკონტროლო-სალარო აპარატი

ორგანიზაციებისათვის საკონტროლო-სალარო აპარატის (სსა) ვალდებულება არსებობს მხოლოდ ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში რეალიზაციისას. ანგარიშსწორება ნაღდი ფულით ხორციელდება საკონტროლო-სალარო აპარატით. ოპერაციებს ასრულებს მოლარე-ოპერატორი. მისი ფუნქციონირების სივრცეს „საოპერაციო სალაროს“ უწოდებენ. ორგანიზაციის მასშტაბებიდან გამომდინარე, მთავარ სალაროსთან ერთად შეიძლება იყოს რამდენიმე საოპერაციო სალარო. სამუშაო დღის ბოლოს სალარო აპარატის ფისკალური მეხსიერების ჯამურ („Z“) ამონაწერთან ერთად, მოლარე ოპერატორი მთავარ სალაროში აბარებს ნაღდი ფულის დღიურ ამონაგებს, რაც დასტურდება „სალაროს შემოსავლის ორდერით“.

საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების ვალდებულებისაგან თავისუფლდება პირი მომხმარებელთან ანგარიშსწორების იმ ნაწილში, სადაც:

- იყენებენ ნაღდი ფულით ანგარიშსწორების ფაქტის დამადასტურებელ, საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით დამტკიცებულ მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს; საქონლის მიწოდებისათვის ან/და მომსახურების გაწევისათვის გამოიწერება საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.
- ფიზიკური პირი, რომელიც არ იყენებს დაქირავებულ პირთა შრომას და ახდენს პირად ან საოჯახო მეურნეობაში მიღებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის ან მისგან წარმოებული (გადამუშავებული) საქონლის რეალიზაციას, – საქმიანობის ამ ნაწილში;
- მიკრობიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირი;
- ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირი, ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობის ნაწილში;
- ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი ფიზიკური პირი (მაგ., ნოტარიუსი), რომელსაც არა აქვს მეწარმე ფიზიკურ პირად რეგისტრაციის ვალდებულება;
- პირი, რომელიც საქონლის/მომსახურების მიწოდებას და ნაღდი ფულის მიღებას ახორციელებს მომხმარებლების ტერიტორიაზე (სახლებში, ორგანიზაციებში, საწარმოებში), – საქმიანობის ამ ნაწილში, ჩვეთან გათანაბრებული დოკუმენტის გაცემის პირობით;
- პირი, რომელიც საქონლის/მომსახურების მიწოდებას და ნაღდი ფულის მიღებას ახორციელებს ავტომატიზებული ან მექანიკური მოწყობილობების მეშვეობით, – საქმიანობის ამ ნაწილში;
- მეწარმე ფიზიკური პირი, რომელიც ახორციელებს ქუჩაში დატარების ფორმით საცალო ვაჭრობას, ასევე პირი, რომელიც ყიდის გაზეთებსა და ჟურნალებს, – საქმიანობის ამ ნაწილში;

- პირი – რომელიც ახორციელებს საქართველოს საპატრიარქოს მიერ რელიგიური დანიშნულებით გამოყენებული ჯვრების, სანთლების, ხატების, წიგნებისა და კალენდრების რეალიზაციას საქმიანობის ნაწილში;
- ბანკი და მიკროსაფინანსო ორგანიზაცია;
- აზარტული კლუბის, სათამაშო აპარატების სალონის, აგრეთვე ტოტალიზატორის მომწყობი პირები – საქმიანობის ამ ნაწილში, გარდა სისტემურ-ელექტრონული ფორმით თამაშობის მოწყობის ნაწილში განხორციელებული საქმიანობისა.

საგადასახადო ორგანოს წინასწარი თანხმობით, პირს უფლება აქვს, სსა-ს გარეშე განახორციელოს საქონლის რეალიზაცია გამოფენის, პრეზენტაციის ან სხვა ასეთი ღონისძიების გამართვის ადგილზე. ასეთ შემთხვევაში, პირი განცხადებით-წინასწარი თანხმობა გამოფენა/პრეზენტაციის ადგილზე, რეგისტრირებული სსა-ის გამოყენება ან მის გარეშე ვაჭრობაზე - მიმართავს შემოსავლების სამსახურს, რომელშიც მიეთითება გადასახადის გადამხდელის დასახელება/სახელი და გვარი, საიდენტიფიკაციო ნომერი, გამოფენის, პრეზენტაციის ან სხვა ასეთი ღონისძიების გამართვის ადგილი და ვადა. წინასწარი თანხმობის მოპოვების შემთხვევაში სალარო აპარატის გარეშე საქონლის რეალიზაციისას პირი უფლებამოსილია, გასცეს შემოსავლების სამსახურის მიერ გაცემული ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281 მუხლის თანახმად:

- მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე მუშაობა – იწვევს გადასახადის გადამხდელის (გარდა ბაზრობის ტერიტორიაზე განლაგებული არასტაციონარული სავაჭრო ადგილის დამქირავებელი ფიზიკური პირისა) დაჯარიმებას 200 ლარის ოდენობით;
- მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებლობა – იწვევს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 200 ლარის ოდენობით;
- ჩეკში ფაქტობრივად გადახდილზე ნაკლები თანხის ჩვენება – იწვევს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 200 ლარის ოდენობით;
- გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატის (გარდა GPRS-ის და CRYPTO-ს მოდულის ფისკალური საკონტროლო-სალარო აპარატებისა) დაკარგვა, თუ დადგენილი არ არის, რომ ეს გამოწვეულია სხვა პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით, – იწვევს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 3 000 ლარის ოდენობით.
- ამ მუხლის მე-7 ნაწილით განსაზღვრული ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენიდან 60 დღის განმავლობაში, – იწვევს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 6 000 ლარის ოდენობით.

## 2.4. საბანკო ოპერაციების აღრიცხვა

უნაღდო ანგარიშსწორების ოპერაციებისათვის გამოიყენება საბანკო დაწესებულებები, სადაც ნებისმიერ იურიდიულ პირს უფლება აქვს, გახსნას ანგარიშსწორების ანგარიშები, როგორც ეროვნული, ასევე უცხოური ვალუტით.

საბანკო ოპერაციების განხორციელებისათვის ბანკთან ფორმდება ხელშეკრულება. ბანკში ბარდება ორგანიზაციის იმ პირთა ხელმოწერის ნიმუშები, რომელთაც აქვთ უფლებამოსილება. საბანკო დაწესებულება ორგანიზაციებზე დამატებითი განაცხადის გარეშე ნებისმიერ დროს გასცემს ანგარიშის ამონაწერს (ავიზოს) განხორციელებული ოპერაციების შესახებ.

აქაც რეკომენდაციის სახით უნდა აღვნიშნოთ შემდეგი: საბანკო დაწესებულებებში დონორი ორგანიზაციების სტანდარტების გათვალისწინებით ორგანიზაციას უნდა ჰყავდეს, მინიმუმ, 2 წარმომადგენელი, ყველაზე მისაღები ვარიანტია ხელმძღვანელი (პირველი ხელმომწერი პირი) და ფინანსისტი (მეორე ხელმომწერი პირი).

რეკომენდაციის სახით, სასურველია ბანკში გაიხსნას იმდენი ანგარიში, რამდენი პროექტიც იქნება ორგანიზაციაში. ამგვარი მიდგომა, ერთი მხრივ, უზრუნველყოფს საპროექტო სახსრების განცალკევებულ აღრიცხვას და, შესაბამისად, ამცირებს შეცდომებს და, მეორე მხრივ, იძლევა უფრო გამჭვირვალე ინფორმაციას ფინანსური ანგარიშის მომხმარებლებისათვის, მათ შორის დონორისათვის.

საბანკო მომსახურების ხარისხის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი კრიტერიუმია „ინტერნეტბანკის“ მომსახურების დონე. ამ პროგრამით მომუშავე ბანკები უზრუნველყოფენ კლიენტის ინტერნეტმომსახურებას. ორგანიზაცია ინტერნეტის მეშვეობით ახორციელებს არამარტო საბანკო ოპერაციებს, არამედ იღებს სასურველ ინფორმაციას და გზავნის ბანკში ტექსტურ შეტყობინებებს.

ამონაწერში საბანკო ანგარიშიდან ფიქსირდება ნაშთი ამონაწერის პერიოდის დასაწყისისთვის, ბანკის მიერ განხორციელებული ჩამოწერები, ანუ სადებეტო ბრუნვა, ბანკის მიერ განხორციელებული ჩარიცხვები და შენატანები, ანუ საკრედიტო ბრუნვა და საბოლოო ნაშთი პერიოდის ბოლოსათვის. გასათვალისწინებელია ის გარემოება, რომ კლიენტის ანგარიშსწორების ანგარიში საბანკო ოპერაციებში პასიურია, რადგან ბანკის მოზიდული სახსრები აღირიცხება, როგორც კრედიტორული დავალიანება.

სამწუხაროდ, საქართველოში მხოლოდ რამდენიმე ბანკს აქვს ინტერნეტბანკის მეტ-ნაკლებად გამართული სისტემა და მომსახურე ფილიალების ქსელი, ამიტომ ბანკების შერჩევას ეს ფაქტორიც უნდა იქნეს გათვალისწინებული.

ა(ა)იპ უცხოური ვალუტით წარმოებულ ოპერაციებს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახავს საანგარიშგებო ვალუტაში. უცხოური ვალუტით წარმოებულ ოპერაციები თავდაპირველად

უნდა აისახოს საანგარიშგებო ვალუტით, ოპერაციის შესრულების დღისათვის საანგარიშგებო ვალუტასა და მოცემულ უცხოურ ვალუტას შორის დაფიქსირებული გასაცვლელი სავალუტო კურსის მიხედვით. ოპერაციის შესრულების დღეს დაფიქსირებულ გასაცვლელ სავალუტო კურსს წარმოადგენს საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი კურსი. ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს უცხოური ვალუტით შეფასებული ფულადი საბალანსო მუხლები წარდგენილ უნდა იქნეს საბოლოო სავალუტო კურსის გამოყენებით. თუ ფულადი საბალანსო მუხლების განაღდება, ან ა(ა)იპის მიერ საანგარიშგებო თარიღისათვის ფულადი მუხლების საბოლოო სავალუტო კურსის მიხედვით მომზადებისას არსებული სავალუტო კურსი განსხვავდება თავდაპირველი ასახვისათვის გამოყენებული სავალუტო კურსისაგან, ან წინა საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების სავალუტო კურსისაგან, წარმოშობილი საკურსო სხვაობები უნდა აღიარდეს შემოსავლების ან ხარჯების სახით წარმოშობის შესაბამის საანგარიშგებო პერიოდში. საკურსო სხვაობა წარმოიშობა მაშინ, როდესაც ოპერაციის შესრულების თარიღისა და უცხოური ვალუტით შეფასებული ნებისმიერი ფულადი საბალანსო მუხლების განაღდება თარიღისათვის დაფიქსირებული გასაცვლელი სავალუტო კურსები ერთმანეთისაგან განსხვავებული იქნება. თუ უცხოური ვალუტით შეფასებული ოპერაცია და შესაბამისი ანგარიშსწორება ხდება ერთ საანგარიშგებო პერიოდში, მაშინ ყველა საკურსო სხვაობა აღიარებული იქნება ამ საანგარიშგებო პერიოდში; მაგრამ, როდესაც ანგარიშსწორება ხორციელდება შემდგომ საანგარიშგებო პერიოდში, საკურსო სხვაობა აღიარდება ყოველ მომდევნო შუალედურ საანგარიშგებო პერიოდში ანგარიშსწორების პერიოდამდე. ა(ა)იპმა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაცია უნდა გაამჟღავნოს საანგარიშგებო პერიოდის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ასახული საკურსო სხვაობების ოდენობის შესახებ.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-10 ნაწილის მიხედვით, „უცხოური ვალუტით განხორციელებული ოპერაცია, რომელიც დაბეგვრას ექვემდებარება, საქართველოს ეროვნულ ვალუტაზე გადაანგარიშება ხდება შემდეგი თანამიმდევრობით: ა) ოპერაციის განხორციელების დღისათვის საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ შესაბამისი უცხო ქვეყნის ვალუტის მიმართ განსაზღვრული ლარის ოფიციალური გაცვლითი კურსის არსებობის შემთხვევაში – ამ კურსით; ბ) ოპერაციის განხორციელების დღისათვის საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ შესაბამისი უცხო ქვეყნის ვალუტის მიმართ განსაზღვრული ლარის ოფიციალური გაცვლითი კურსის არარსებობის შემთხვევაში – საქართველოს ეროვნული ბანკის საბჭოს მიერ დადგენილი წესით განსაზღვრული კურსით.“

უცხოური ვალუტის ოპერაციები განმარტებულია ბასს 21-ში მე-20 პუნქტში - „უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაცია ისეთი ოპერაციაა, რომელიც განსაზღვრულია უცხოურ სავალუტო ერთეულებში ან მოითხოვს ანგარიშსწორებას უცხოური ვალუტით. ასეთი ტიპის ოპერაციები წარმოიშობა მაშინ, როდესაც: ა) საწარმო ყიდულობს ან ყიდის უცხოური ვალუტით შეფასებულ საქონელსა და მომსახურებას; ბ) საწარმო იღებს ან გასცემს სესხს, რომლის მისაღები ან გადასახდელი თანხები განსაზღვრულია უცხოურ სავალუტო

ერთეულში; ან გ) საწარმო იძენს ან ყიდის უცხოური ვალუტით შეფასებულ აქტივებს, იღებს ან ფარავს უცხოური ვალუტით შეფასებულ ვალდებულებებს.“

როგორც არაკომერციული იურიდიული პირების ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტით, ისე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, გადასახადის გაანგარიშების მიზნებისათვის იყენებენ საქართველოს ეროვნული ბანკის ოფიციალურად დადგენილ კურსს. ამასთან, საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლი შეეხება გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავებას, რომლის მიხედვითაც გადასახადის დაკავება ფაქტობრივად გადახდილი ანაზღაურების შესაბამისად უნდა განხორციელდეს<sup>11</sup>. ამრიგად, უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაციები, დაბეგვრის თვალსაზრისით წინააღმდეგობრივი რომ არ იყოს, გადაანგარიშება უნდა მოხდეს საქართველოს ეროვნული ბანკის კურსით, რათა თავიდან ავიცილოთ გარკვეული უხერხულობები და საგადასახადო რისკები.

**მაგალითი:** ფიზიკური პირი არ არის რეგისტრირებული ინდივიდუალურ მეწარმედ. ფიზიკური პირი საექსპერტო მომსახურებას უწევს ა(ა)იპს. გადახდის პირობა არის შემდეგი: მომსახურების ღირებულება საშემოსავლო გადასახადის ჩათვლით შეადგენს 1000 აშშ დოლარს. გადახდა განხორციელდება ეროვნულ ვალუტაში (ლარში) გადახდის დღეს არსებული საქართველოს ეროვნული ბანკის კურსით. მომსახურების მიწოდებაზე მიღება-ჩაბარების აქტს ხელი მოეწერა 20X1 წლის 30 ნოემბერს, როცა საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი აშშ დოლარი/ლარის ოფიციალური გაცვლითი კურსი შეადგენდა 3.30-ს, ხოლო თანხა ჩაირიცხა 20X1 წლის 5 დეკემბერს, როდესაც საქართველოს ეროვნული ბანკის ოფიციალური გაცვლითი კურსი აშშ დოლარი/ლარი შეადგენდა 3.35-ს.

ამ მაგალითში დარიცხვის მეთოდის შესაბამისად, საექსპერტო ხარჯად აღიარდება 20X1 წლის 30 ნოემბერს - 3300 ლარი (1000 აშშ დოლარი\*3.30), ხოლო ფიზიკური პირს გადაერიცხება მომსახურების ღირებულება 3350 ლარის(1000 აშშ დოლარი\*3,35) ოდენობით. ორგანიზაციის საკურსო ზარალი შეადგენს 50 ლარს (3350ლარი-3300 ლარი).

<sup>11</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის(17/09/2010, № 3591) 154-ე მუხლის მეორე ნაწილი.

## თავი III. მარაგების აღრიცხვა

### 3.1. სასაქონლო-მატერიალური მარაგების განმარტება და მისი შეფასება

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები მიმდინარე აქტივებია. მათი აღრიცხვა განსაზღვრულია არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტით (1.20 პუნქტი) (ანალოგიური მიდგომებია საწარმოებისათვის ჩამოყალიბებული ბასს-2 სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები), რომლის მიხედვითაც სასაქონლო მატერიალური ფასეულობებს მიეკუთვნება აქტივები, რომლებიც: ა) განკუთვნილია გასაყიდად ან მოხმარებისათვის ჩვეულებრივი საქმიანობის ციკლის განმავლობაში; ბ) ძირითადად გამოიყენება მოკლევადიანი მიზნებისათვის და მისი რეალიზაცია/გამოყენება ივარაუდება ერთი წლის განმავლობაში; ან გ) არის ფულადი სახსრები ან მისი ეკვივალენტები, რომელთა გამოყენება არ არის შეზღუდული. *ყველა სხვა აქტივი მიიჩნევა გრძელვადიან აქტივად.*

*სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების დამახასიათებელი ძირითადი კრიტერიუმებია:*

- ⇒ ისინი მატერიალური აქტივებია;
- ⇒ ორგანიზაციის საკუთრებას წარმოადგენს და ხანმოკლე პერიოდის განმავლობაში რჩება მის განკარგულებაში;
- ⇒ განკუთვნილია გასაყიდად ან ორგანიზაციის საქმიანობაში გამოსაყენებლად;
- ⇒ მუდმივ მოძრაობას განიცდის (ხარჯვა, შეძენა);
- ⇒ აქტივად აისახება მასთან დაკავშირებული შემოსავლის მიღების აღიარებამდე.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შემადგენლობაში შედის საქონელი, ნედლეული და მასალები, დაუმთავრებელი წარმოება, მზა პროდუქცია, სხვა მარაგები და ფასეულობები, როგორებიცაა: ტარა, ყუთები, შესაფუთი მასალები, სათადარიგო ნაწილები, საწვავი, საკანცელარიო საქონელი, ტრენინგის მასალა და ა.შ.

ორგანიზაციების მიერ მარაგების აღრიცხვისას მარაგების თვითღირებულებაში შედის მის შეძენასა და გადამუშავებასთან დაკავშირებული ყველა დანახარჯი, აგრეთვე, ის დანახარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია მოცემულ ადგილსამყოფლამდე მის ტრანსპორტირებასა და მიღებული მარაგების სათანადო მდგომარეობაში მოყვანასთან. ამრიგად, გარდა შეძენის ხარჯებისა, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება მოიცავს მათი განთავსების ადგილამდე მიტანასთან დაკავშირებულ ხარჯებს, სხვადასხვა მოსაკრებლებს, უკან დაუბრუნებელ გადასახადებსა და სხვა ხარჯებს, რომლებიც უშუალოდაა დაკავშირებული ფასეულობების შეძენასთან. ხოლო თუ ეს შეძენილი საქონელი იმპორტულია, მისი თვითღირებულების შემადგენლობაში შეაქვთ გადახდილი საბაჟო გადასახადიც და საქონლის განბაჟებასთან დაკავშირებული სხვა ხარჯებიც, საბაჟო მოსაკრებლებისა და სხვათა სახით.

**მაგალითი:** ორგანიზაცია ახორციელებს ოფისის მიმდინარე რემონტს. შექმნილია ლამინატი, 1 კვ.მ. ფასი 50 ლარი. სულ 200 კვ.მ. ოფისამდე ტრანსპორტირებაში გადახდილია 100 ლარი.

ამ მაგალითში ორგანიზაციამ 1 კვ.მ. ლამინატი უნდა აღრიცხოს ტრანსპორტირების ფასის ჩათვლით, კერძოდ, 50 ლარს+0,50 ლარი (1 კვ.მ. ლამინატის ტრანსპორტირების ფასი -100 ლარი/200 კვ.მ.=0,50 ლარი)=50,50 ლარი.

მარაგი სტანდარტის მიხედვით ფასდება თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით. ბუღალტრულ აღრიცხვაში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები თავდაპირველად ფასდება თვითღირებულებით, მაგრამ წინდახედულების პრინციპის შესაბამისად, გარკვეულ შემთხვევებში შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით შეფასება. მაგალითად, დაზიანების, მოძველების შემთხვევაში, იმის გამო, რომ საქონელი ნელა იყიდება და საბაზრო ფასის შემცირებაა მოსალოდნელი. ბალანსის მომზადებისას გათვალისწინებული უნდა იქნეს შესაძლო ზარალიც. ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება - ეს არის ამონაგები, რომლის მიღებაც მოსალოდნელია მომავალში, საქონლის გაყიდვის შემდეგ, ყველა სარეალიზაციო ხარჯის გამოკლებით.

**მაგალითი:** ორგანიზაციამ შეიძინა 800 ლარის საქონელი, რომლის გაყიდვას გეგმავს 1200 ლარად. რეალიზაციის დანახარჯები შეადგენს 100 ლარს. შევაფასოთ მარაგი ბალანსში ასახვისათვის. მარაგის თვითღირებულება 800 ლარია, ხოლო ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება არის სხვაობა გაყიდვის ფასსა და რეალიზაციის დანახარჯებს შორის, ანუ  $1200 - 100 = 1100$  ლარი. ამდენად, უმცირესი თანხა მარაგის თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის არის 800 ლარი, რა თანხითაც აისახება მარაგი ორგანიზაციის ბალანსში.

### 3.2. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვის მეთოდები

ამ ნაწილში განხილული იქნება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვის უწყვეტი და პერიოდული აღრიცხვის თემა. ეს არის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი საკითხთაგანი, განსაკუთრებით კი საზოგადოებრივი ორგანიზაციების ფინანსების ორგანიზებისას. არადა, ქვეყანაში არსებული პრაქტიკით, ეს საკითხი ხშირად აღრეული და მოუწესრიგებელია.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების უწყვეტი აღრიცხვა გულისხმობს მათი მოძრაობის - შესყიდვების, გახარჯვის, რეალიზაციის - ყოველდღიურ აღრიცხვას, რომელიც წარმოებს თითოეული დასახელების მიხედვით გახსნილ საბალანსო ანგარიშებზე. ამ მიზნებისათვის გამოიყენება 1600 ჯგუფის ანგარიშები: 1610 „საქონელი“, 1620 „ნედლეული და მასალები“, 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“, 1640 „მზა პროდუქცია“, 1690 „სხვა სასაქონლო-მატერიალური მარაგი“ და მათი ქვეანგარიშები. შესაბამისად, თითოეულ ანგარიშზე სასაქონლო-მატერიალური მარაგის მოძრაობის ქრონოლოგიური აღრიცხვა თავისთავად გვაძლევს ინფორმაციას როგორც რეალიზებული ან გახარჯული მარაგის თვითღირებულების, ისე ამ მარაგის ნაშთის ოდენობის შესახებ საანგარიშო პერიოდის ბოლოსათვის, კერძოდ, უწყვეტი აღრიცხვისას:

**საბოლოო ნაშთი = საწყისი ნაშთი + შეძენა - გასვლა.**

უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდი გულისხმობს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვის „სასაწყობო“ აღრიცხვის ფორმას და აქვს შემდეგი დადებითი მხარეები: ა) ორგანიზაციას ნებისმიერ მომენტში შეუძლია, მიიღოს სრული ინფორმაცია ამა თუ იმ სასაქონლო-მატერიალური მარაგის რაოდენობისა და ასორტიმენტის შესახებ; ბ) ორგანიზაციას ნებისმიერ მომენტში შეუძლია მიიღოს სრული ინფორმაცია განვლილ პერიოდში ამა თუ იმ სასაქონლო-მატერიალური მარაგის მოძრაობის შესახებ მაკორესპონდირებელი ანგარიშების, პირველადი დოკუმენტებისა და მატერიალურად პასუხისმგებელი პირების ჭრილში; გ) უწყვეტი აღრიცხვა წარმოადგენს აღრიცხვის ტრადიციულ მეთოდს საქართველოში მომუშავე ბუღალტრების უდიდესი უმრავლესობისათვის.

უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდის უარყოფითი მხარეებია შედარებით მაღალი შრომითი დანახარჯები და ბიუროკრატია.

უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდისაგან განსხვავებით, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების **პერიოდული აღრიცხვა** გულისხმობს, რომ ყველა შესყიდული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა შეძენისთანავე მიეკუთვნება ხარჯებს (და არა საბალანსო ანგარიშებს), ხოლო მათი ყოველდღიური მოძრაობა არ აღრიცხება. საანგარიშო პერიოდის ბოლოს ინვენტარიზაციის გზით დგინდება სასაქონლო-მატერიალური მარაგის საბოლოო ნაშთი და ხარჯები კორექტირდება. ამ მიზნებისათვის იყენებენ 7100 (წარმოების ან მომსახურების სფეროს საწარმოსათვის) და 7200 (სავაჭრო სფეროს საწარმოსათვის) ჯგუფების ანგარიშებს: 7110 „ძირითადი მასალების შეძენა“, 7140 „დამხმარე მასალების შეძენა“, 7185 და 7290 „სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება“, 7210 „გაყიდული (შეძენილი) საქონელი“, 7220 „გაყიდული (შეძენილი) საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა“.

რეალიზებული ან გახარჯული სასაქონლო-მატერიალური მარაგის თვითღირებულებას პერიოდული აღრიცხვის დროს გამოითვლიან მარტივი ფორმულით:

**თვითღირებულება = შეძენა - დაბრუნება + კორექტირება (საწყისი ნაშთი - საბოლოო ნაშთი).**

ხაზგასასმელია არსებითი სხვაობა, რომელიც არსებობს, ერთი მხრივ, 1600 ჯგუფის ანგარიშებსა და, მეორე მხრივ, 7100 და 7200 ჯგუფების ანგარიშებს შორის: 1600 საბალანსო ბუღალტრულ ანგარიშებს (აქტივებს) მიეკუთვნება, ხოლო 7XXX ხარჯების ანგარიშებს.

პერიოდული აღრიცხვის თავისებურებებია: ა) საანგარიშო პერიოდის ბოლოს სასაქონლო-მატერიალური მარაგის რაოდენობა და შემადგენლობა განისაზღვრება ზუსტად, განსხვავებით უწყვეტი აღრიცხვისაგან, სადაც სააღრიცხვო მონაცემები შეიძლება განსხვავდებოდეს რეალურად არსებული სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ოდენობისაგან; ბ) მოითხოვს გაცილებით ნაკლებ შრომით დანახარჯებს და ამცირებს ბუღალტრული შეცდომის ალბათობას აღრიცხვის სიმარტივის გამო; გ) ზოგ შემთხვევაში (მაგალითად, საცალო ვაჭრობის ფირმებში) წარმოადგენს პრაქტიკულად ერთადერთ შესაძლებელ სამუშაო ვარიანტს აღრიცხვის საწარმოებლად.

პერიოდული აღრიცხვის ძირითად ნაკლად უნდა მივიჩნიოთ ის, რომ საწარმო/ორგანიზაცია ვეღარ იღებს ოპერატიულ მონაცემებს სასაქონლო-მატერიალური მარაგის რაოდენობისა და



შემადგენლობის შესახებ, ეს კი, თავის მხრივ, განაპირობებს იმას, რომ ძალიან სუსტია კონტროლის სააღრიცხვო მექანიზმი. მაგალითად, საწყობიდან ნაქურდალი საქონლის დანაკლისს პრაქტიკულად ვერასოდეს აღმოაჩენენ, თუ მოპარვის ფაქტს არ დააფიქსირებს სათვალთვალო კამერა ან სხვა თანამშრომელი.

აღრიცხვის მეთოდის შერჩევასა გათვალისწინებული უნდა იქნეს საწარმოს/ორგანიზაციის საქმიანობის თავისებურებები და სავარაუდო რისკები. ამასთან, უპირატესად მაინც რეკომენდებულია ტრადიციული - უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდის გამოყენება, გარდა იმ შემთხვევებისა, რომლებიც არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირებში არც თუ ისე ხშირად გვხვდება (მაგალითად, საცალო ვაჭრობისა და საზღვების მსხვილი ობიექტები). მთავარი მიზეზი ასეთი რეკომენდაციისა შემდეგია: ორგანიზაციებისათვის ძალიან დიდი მნიშვნელობა აქვს იმას, რომ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების სააღრიცხვო მონაცემები ემთხვეოდეს რეალურ (ანუ ფიზიკურად არსებულ) მონაცემებს, რადგან განსხვავების აღმოჩენის შემთხვევაში მის მიმართ შეიძლება გამოყენებული იქნეს არა მარტო საგადასახადო სანქციები, არამედ შეიძლება დადგეს დონორთან მისი პასუხისმგებლობის საკითხიც.

**მაგალითი:** არასამეწარმეო (არაკომერციულმა) იურიდიულმა პირმა პროექტის ფარგლებში შპს-ს შეუკვეთა PR პროდუქციის, კერძოდ, კალენდრების ბეჭდვა. 1000 ცალი კალენდრის დამზადების ღირებულებაა 9000 ლარი, 1000 ცალი სასაჩუქრე პარკის დამზადების ღირებულება - 2000 ლარი. დამზადებული PR მასალის ტრანსპორტირება შემკვეთამდე დაჯდა 200 ლარი, დატვირთვა-გადმოტვირთვის ღირებულება - 100 ლარი. კალენდრები მოხალისეებმა დაურიგეს ბენეფიციარებს. განვიხილოთ მარაგების აღრიცხვის ორივე მეთოდის შედარებითი ანალიზი.

№	სამეურნეო ოპერაცია	თანხა (ლარი)	უწყვეტი აღრიცხვა	პერიოდული აღრიცხვა
1	1000 ც. კალენდრის ბეჭდვა	9 000	16XX	7XXX
2	1000 ც. სასაჩუქრე პარკის დამზადება	2 000	16XX	7XXX
3	ტრანსპორტირება	200	16XX	7XXX
4	დატვირთვა-გადმოტვირთვის ღირებულება	100	16XX	7XXX
5	მარაგის ჩამოწერა მოხალისეების მიერ ბენეფიციარებისთვის გადაცემისას	11 300	დებეტი 7XXX კრედიტი 16XX	გატარება არ ხდება.

ამ მაგალითის მიხედვით, შესაძლებელია, დავინახოთ განსხვავება აღრიცხვის ამ ორ მეთოდს შორის. უწყვეტი აღრიცხვა ზუსტ ინფორმაციას იძლევა სასაქონლო მატერიალური ფასეულობის მოძრაობის ნებისმიერ ეტაპზე, მაშინ, როდესაც პერიოდული აღრიცხვა საჭიროებს პერიოდის ბოლოს მაკორექტირებელ გატარებებს ნედლეულისა და მზა პროდუქციის ნაშთების განსასაზღვრად, რადგანაც სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ბრუნვა პერიოდებსა და საანგარიშო წლებს შორის გრძელდება, შესაბამისად, ზუსტი ნაშთების დადგენა და ფინანსურად ასახვა დამატებით გადათვლასა და ინვენტარიზაციას საჭიროებს.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეძენას, როგორც წესი, საფუძვლად უდევს მომწოდებელსა და მყიდველს შორის დადებული გარიგება, რომელიც ფორმდება ხელშეკრულებით. მასში აისახება მხარეთა უფლება-მოვალეობები და პასუხისმგებლობა. თუმცა ამ ტიპის ხელშეკრულებები იშვიათად, ძირითადად, დიდი ოდენობის ღირებულების გარიგებების დადებისას ან/და საქონლის პარტიებად მიწოდებისას ფორმდება.

### 3.3. საგადასახადო პასუხისმგებლობის საკითხები

ორგანიზაციისათვის საგადასახადო თვალსაზრისითაც დიდი მნიშვნელობა აქვს იმას, რომ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების სააღრიცხვო მონაცემები ემთხვეოდეს ფაქტობრივ მონაცემებს, რადგანაც სხვაობის აღმოჩენის შემთხვევაში მოქმედი საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულია ფინანსური სანქციები. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-11 ნაწილი განმარტავს დანაკლისის ცნებას: **დანაკლისი** – გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრულ ჩანაწერებთან შედარებისას გამოვლენილი (მათ შორის, ინვენტარიზაციის საშუალებით) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების ნაკლებობა. ისეთი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მიმართ, რომელთა დასაწყობება ფიზიკურად შეუძლებელია (ელექტრო- და თბოენერგია, გაზი და წყალი), დანაკლისად მიიჩნევა სხვაობა შეძენის (შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტის მიხედვით) და რეალიზებულ (გადასახადის გადამხდელისგან ფაქტობრივად გასულ) სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა შორის, თუ ვერ დგინდება დებიტორი (ამნაზღაურებელი) ან/და მიმთვისებელი“. გარდა ამისა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილი მიუთითებს, რომ გადასახადის გადამხდელთან ამ კოდექსით გათვალისწინებული დანაკლისის გამოვლენა მიიჩნევა მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად, კერძოდ, მოგების გადასახადის მიზნებისათვის დანაკლისი მიიჩნევა მისი გამოვლენის მომენტში ამ საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდებად, ამასთან, მოგების გადასახადის დაბეგვრის ობიექტია უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება. საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდება მიიჩნევა დღ-ით დასაბეგრ ოპერაციად, რა დროსაც დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება საქონლის საბაზრო ფასით.<sup>12</sup> ამასთანავე, თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი საგადასახადო ორგანოს მიერ ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლინდა, პირი დამატებით ჯარიმდება ამ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულების 10 პროცენტ-

<sup>12</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსში(17/09/2010. №3591). 2020 წლის 14 ივლისის N6817 კანონით შესული ცვლილებით, 2021 წლის 1-ელი იანვრიდან 164-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად დანაკლისის შემთხვევაში, „დღ-ით დასაბეგრი თანხა არის საქონლის საბაზრო ფასი, დღ-ს გარეშე“.

ტის ოდენობით და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის დანაკლისის გამოვლენა მიიჩნევა მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით<sup>13</sup> განხორციელებულ მიწოდებად.

**მაგალითი:** დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულ ა.(ა).ი.პ-ში 20XX წლის მარტში ჩატარდა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგების შესახებ ოქმი შედგა 20XX წლის 10 მაისს, რომელსაც ხელი მოაწერა როგორც გადასახადის გადამხდელმა, ისე საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილმა თანამდებობის პირმა. ამავე თარიღში შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, რომლითაც გადასახადის გადამხდელი დაჯარიმდა ინვენტარიზაციისას აღმოჩენილი დანაკლისის (საბაზრო ღირებულებით 10 000 ლარი) 10%-ის ოდენობით.

ამ შემთხვევაში ა.(ა).ი.პ-მ (საწარმომ) უნდა იმოქმედოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (სსკ) 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილის შესაბამისად, კერძოდ, გადასახადის გადამხდელთან სსკ გათვალისწინებული დანაკლისის გამოვლენა მიიჩნევა მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად. ამასთანავე, თუ სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი საგადასახადო ორგანოს მიერ ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლინდა, პირი დამატებით ჯარიმდება ამ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულების 10%-ის ოდენობით. შესაბამისად, საწარმომ 10 000 ლარი უნდა განიხილოს მისის თვის მიწოდებად, დაბეგროს დღგ-ს გარეშე თანხა (ძალაშია 2019 წლის მაისიდან) მოგების გადასახადით დასაბეგრ ბრუნვაში, ჩართოს მისის თვის დღგ-ით დასაბეგრ ბრუნვაში (დანაკლისის შემთხვევაში დღგ-ით დაბეგვრის ბაზაა საბაზრო ფასი) და გადაიხადოს ჯარიმა სამართალდარღვევისათვის 1000 ლარის (10 000 \* 10%) ოდენობით.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად, საქონლის აღურიცხაობისათვის (ე.წ. „ზედმეტობა“) გადასახადის გადამხდელი დაჯარიმდება საქონლის საბაზრო ღირებულების 50%-ის ოდენობით. ამ შემთხვევაში ოპერაცია მოგების გადასახადით არ იბეგრება, რადგან საქონელი რეალიზაციისას მოქმედი სსკ-ის ფარგლებში მაინც დაიბეგრებოდა. აღსანიშნავია, რომ სსკ 286-ე მუხლის მე-10 ნაწილის შესაბამისად, ამავე მუხლის მე-4 და მე-9 ნაწილებით გათვალისწინებული სანქციები არ გამოიყენება, თუ: ა) სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აღურიცხავი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ზედმეტობის ან/და დანაკლისის ოდენობა ამავე სახის აღრიცხული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების 2 პროცენტს არ აღემატება; ბ) გადასახადის გადამხდელმა ზედმეტობის ან/და დანაკლისის შესახებ ინფორმაცია ასახა საგადასახადო ანგარიშგებაში ან/და მიაწოდა საგადასახადო ორგანოს ინვენტარიზაციის ან საგადასახადო შემოწმების დაწყებამდე და, ამ ინფორმაციის თანახმად, ზედმეტობა აღიარებულია სარგებლად, ხოლო დანაკლისი – მიწოდებად.

<sup>13</sup> Ibid.

### 3.4. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ჩამოწერა და თვითღირებულება

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დარიგების ან გაყიდვის შემდეგ ისინი უნდა ჩამოიწეროს მარაგის შემადგენლობიდან. ამ მიზნით აუცილებელია ჩამოსაწერი ფასეულობის თვითღირებულების დადგენა. პრაქტიკაში ორგანიზაციიდან გასული ან წარმოებაში გამოყენებული მარაგის თვითღირებულების დასადგენად მიმართავენ ერთეულის ინდივიდუალური თვითღირებულების, ფიფო (First In, First out) ან საშუალო შეწონილი ღირებულების მეთოდებს. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების გაანგარიშების სხვადასხვა მეთოდი ფასების ცვლილების პირობებში განსხვავებულ შედეგს იძლევა. კერძოდ, ერთეულის ინდივიდუალური თვითღირებულების (სპეციფიკური იდენტიფიკატორის) მეთოდს იყენებენ მაღალი ღირებულების მქონე მარაგების შეფასების შემთხვევაში (მაგალითად, ხელოვნების ნიმუშები, საიუველირო ნაკეთობანი და სხვ.). შეფასებისას მარაგის განსაზღვრული ღირებულება წარმოადგენს იდენტიფიცირებადი მარაგის ფაქტობრივ ღირებულებას. ფიფო მეთოდის არსი მდგომარეობს შემდეგში: პირველ რიგში გაიყიდება ის მარაგი, რომელიც პირველად იყო შეძენილი ან წარმოებული. მარაგის ხარჯვა ფასდება შეძენის თანმიმდევრობით, ვიდრე არ იქნება გახარჯული (რეალიზებული) პირველად შეძენილი ფასეულობები. საანგარიშგებო წლის ბოლოს ნაშთად რჩება ბოლოს შეძენილი ფასეულობები, რომლებიც ახლოა მის რეალურ ღირებულებასთან.

საშუალო შეწონილი ღირებულების პრინციპის მიხედვით, საქონლის ერთეულის თვითღირებულება განისაზღვრება პერიოდის დასაწყისში არსებული ერთეულების თვითღირებულებისა და პერიოდის განმავლობაში შეძენილი ან წარმოებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საშუალო შეწონილი ღირებულების მიხედვით. მისი გამოთვლის მიზნით პერიოდის დასაწყისში არსებული მარაგის მთლიან თვითღირებულებას ემატება პერიოდის განმავლობაში შემოსული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება და იყოფა მთლიან რაოდენობაზე. რეალიზაციის დროს ხარჯად აღიარდება საქონლის საშუალო ფასი ერთეულისათვის, დარჩენილ ნაშთს დაემატება მომდევნო პერიოდის შესყიდვები და საქონლის თვითღირებულება თავიდან გაანგარიშდება მომდევნო რეალიზაციამდე.

საშუალო შეწონილ ღირებულებას გაიანგარიშებენ მატერიალური ფასეულობების თითოეული ელემენტისათვის ცალ-ცალკე. საანგარიშგებო წლის ბოლოს მარაგის რაოდენობის გამრავლებით საშუალო შეწონილ ღირებულებაზე მიიღება მარაგის მთლიანი ღირებულება.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების გაანგარიშების სხვადასხვა მეთოდი ფასების ცვლილების პირობებში განსხვავებულ შედეგს იძლევა.

**მაგალითი:**

შემენის თარიღი	რაოდენობა (ცალი)	ერთეულის ღირებულება	საერთო ღირებულება (ლარი)
ნაშთი 01.01.20XX	100	7	700
05.01	500	5	2 500
02.02	400	6	2 400
24.04	300	8	2 400
28.06	700	10	7 000
<b>სულ</b>	<b>2 000</b>		<b>15 000</b>

ამ მაგალითში გამოსათვლელია ნაშთად დარჩენილი 900 ცალი ერთეული საქონლის თვითღირებულება ფიფო და საშუალო შეწონილი მეთოდით:

ფიფო მეთოდით, როგორც აღინიშნა, მარაგი ფასდება ბოლო შესყიდვის ღირებულებით:  $(700 \cdot 10) + (200 \cdot 8) = 7\ 000 + 1\ 600 = 8\ 600$  ლარი.

საშუალო შეწონილი მეთოდით ერთეულის საშუალო ღირებულება იქნება (საერთო ღირებულება/რაოდენობაზე):  $15\ 000 / 2\ 000 = 7,50$ . მარაგის ღირებულება ტოლია:  $7,50 \cdot 900 = 6\ 750$  ლარი.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის აღრიცხვისას გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, დეფექტიანი ან მოძველებული და მოდიდან გამოსული საქონელი, რომლის რეალიზაციაც შეუძლებელია მის წარმოებაზე გაწეულ ხარჯებზე ან შემენის ფასზე მეტ ფასად, შეაფასოს ამ საქონლის შესაძლო სარეალიზაციო ფასით ვადაგასული ან/და გამოსაყენებლად ან შემდგომი მიწოდებისთვის უვარგისი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ჩამოწერისას გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საგადასახადო ორგანოს შეატყობინოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ჩამოწერის (სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის სახეობის, რაოდენობისა და ღირებულების მითითებით) შესახებ და ჩამოწერა განახორციელოს მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს მიერ შესაბამისი დადასტურების შემთხვევაში.

ვადაგასული ან/და გამოსაყენებლად ან შემდგომი მიწოდებისათვის უვარგისი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ჩამოწერა ხორციელდება „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე" საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება №994(31/12/2010წ) საფუძველზე.

ჩამოწერის დოკუმენტის დასადასტურებლად ორგანიზაცია ვალდებულია მიმართოს განცხადებით (განცხადებას თან უნდა დაურთოთ ჩამოსაწერი საქონლის შესახებ ინფორმაცია ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N 994 ბრძანებით დადგენილი ფორმით და

მომსახურების საფასურის გადახდის დამადასტურებელი ქვითარი (მომსახურების საფასური 20 ლარი)) საგადასახადო ორგანოს. განცხადების ელექტრონული ფორმა მოცემულია [rs.ge](http://rs.ge) გადამხდელის გვერდზე.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ჩამოწერა განსაკუთრებული გარემოებისას-დაუძლეველი ძალის ზემოქმედებისას (მიწისძვრა, წყალდიდობა, მეწყერი, ზვავი, ხანძარი, ავარია ან სხვა საგანგებო ან განსაკუთრებული გარემოება, რომლის შედეგადაც გადასახადის გადამხდელისაგან დამოუკიდებელი მიზეზით განადგურდა/დაიკარგა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები) ხდება „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის № 994/31/12/2010<sup>14</sup> ბრძანების მუხლი 37-ე მუხლის მე-16 პრიმა ნაწილის შესაბამისად, კერძოდ გადასახადის გადამხდელი ადგენს განადგურებული/დაკარგული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ჩამოწერის დოკუმენტს, რომლის შედგენიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური ვებგვერდის მეშვეობით, საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს:

ა) განადგურებული/დაკარგული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ჩამოწერის დოკუმენტს;

ბ) უფლებამოსილი ორგანოს (საქართველოს აღმასრულებელი ხელისუფლების, მისი მმართველობის სფეროში შემავალი სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულებების, საჯარო სამართლის იურიდიული პირების, ავტონომიური რესპუბლიკების, სამხარეო და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების) მიერ გაცემულ ცნობას, რომლითაც დადასტურებულია მიწისძვრის, წყალდიდობის, მეწყრის, ზვავის, ხანძრის, ავარიის ან სხვა საგანგებო ან განსაკუთრებული გარემოების არსებობის ფაქტი;

გ) „განადგურებული/დაკარგული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შესახებ ინფორმაციას“ (დანართი №244).

### 3.5. სასაქონლო ზედნადები, საგადასახადო დოკუმენტი

ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში ქვეყნის შიგნით საქონლის მიღების ძირითადი დოკუმენტია სასაქონლო ზედნადები,<sup>14</sup> რომლის გარეშეც აკრძალულია საქონლის ტრანსპორტირება, შენახვა და რეალიზაცია. მასში ასახულია საქონლის დასახელება, ზომის ერთეული, ერთეულის ფასი, ჯამური თანხა, ტრანსპორტირების დაწყებისა და დასრულების ადგილები, მომწოდებლისა და მყიდველის რეკვიზიტები, გაცემასა და მიღებაზე უფლებამოსილი პირი. ზედნადები ივსება ელექტრონულად ([rs.ge](http://rs.ge)-ს პორტალის გამოყენებით) საქონლის გამყიდველის/გამგზავნის მიერ საქონლის მიწოდებისთანავე ან საქონლის ტრანსპორტირების დაწყებისთანავე.

უნდა აღინიშნოს, რომ, როდესაც საწარმო/ორგანიზაცია ყიდულობს საქონელს, გამყიდველი, მაგალითად, საკანცელარიო მალაზია, ვალდებულია, გამოწეროს სასაქონლო ზედნადები

<sup>14</sup> საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება (31/12/2010, №996) „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“.

ოპერაციის განხორციელებისას და არა მეორე ან მესამე დღეს. თუმცა პრაქტიკაში ყოველთვის ასე არ ხდება: ტრენინგისათვის მიწოდებული საკვები პროდუქტების შესაბამისი სასაქონლო ზედნადებს ზოგჯერ 1 თვის დაგვიანებით გამოწერენ, რაც არ შეესაბამება კანონმდებლობის მოთხოვნებს და იწვევს მაღალ ფინანსურ/საგადასახადო რისკებს. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის თანახმად:

- ⇒ სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის (გარდა სამეწარმეო საქმიანობისათვის მრგვალი ხეტყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტებისა) სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შემენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა იწვევს დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით. ხოლო განმეორებით ჩადენილი იგივე ქმედება იწვევს პირის დაჯარიმებას 5 000 ლარის ოდენობით;
- ⇒ სამეწარმეო საქმიანობისათვის მრგვალი ხეტყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შემენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებული ან მიწოდებული/მისაწოდებელი მრგვალი ხეტყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების საბაზრო ღირებულება არ აღემატება 1000 ლარს, იწვევს პირის დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით და საქონლის ჩამორთმევას, ხოლო იმ შემთხვევაში, როდესაც ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების საბაზრო ღირებულება აღემატება 1000 ლარს, მაგრამ არ აღემატება 10 000 ლარს, იწვევს პირის დაჯარიმებას 5 000 ლარის ოდენობით და საქონლის ჩამორთმევას. 10 000 ლარზე მეტი საბაზრო ღირებულების საქონელზე ზედნადების გამოუწერლობა ისჯება ჯარიმით 10 000 ლარით და საქონლის ჩამორთმევით.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება (31/12/2010, N996) „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ 25<sup>1</sup> მუხლის მე-15 ნაწილი განსაზღვრავს გამონაკლის შემთხვევებს, როდესაც ზედნადების გამოყენება სავალდებულო არ არის:

- ა) პირისათვის მომსახურების გასაწევად განკუთვნილი იმ სასაქონლო მატერიალური ფასეულობის/ძირითადი საშუალების ტრანსპორტირებისას, რომელიც რჩება მომსახურების გამწვევის საკუთრებაში;
- ბ) მკაცრი აღრიცხვის ფორმების ტრანსპორტირების შემთხვევაში;
- გ) სარკინიგზო ტრანსპორტის მოძრაობის შემაფერხებელი ავარიული დაზიანებების აღმოფხვრის მიზნით, შესაბამისი საქონლის ტრანსპორტირებისას;
- დ) იმ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის/მატერიალური საგნის (მიუხედავად მისი ფორმისა ან ბუნებისა) ტრანსპორტირებისას, რომლის გადაადგილება „სახელმწიფო საიდუმლოების შესახებ“ საქართველოს კანონის და „სახელმწიფო საიდუმლოების შესახებ“ საქართველოს კანონის ამოქმედებასთან დაკავშირებული ნორმატიული აქტების დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს მთავრობის 2015 წლის 24 სექტემბრის №507 დადგენილებით დამტკიცებული „სახელმწიფო საიდუმლოებისათვის მიკუთვნებული ინფორმაციების ნუსხის“ შესაბამისად, წარმოადგენს სახელმწიფო საიდუმლოებას მიკუთვნებულ ინფორმაციას;
- ე) „ნარჩენების მართვის კოდექსის“ შესაბამისად, სეპარირებულად შეგროვებული მუნიციპალური ნარჩენის (ქაღალდის, მინის, პლასტიკის და მეტალის (ალუმინის ქილები)) ტრანსპორტირებისას;

ვ) მშენებლობასთან დაკავშირებული საქონლის ტრანსპორტირებისას, ამ ინსტრუქციის 25<sup>3</sup> მუხლის შესაბამისად.

დღგ-ს გადამხდელი მომწოდებლისგან შეძენილ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებს თან ახლავს საგადასახადო ანგარიშფაქტურა, რომელიც არის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტი. მასში აღნიშნულია მომწოდებლისა და მყიდველის რეკვიზიტები, საქონლის დასახელება, ერთეული, ერთეულის ფასი, ჯამური თანხა და დღგ-ს თანხა.

გარდა სასაქონლო ზედნადებისა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 72<sup>1</sup> მუხლის შესაბამისად, არსებობს ალტერნატიული - **საგადასახადო დოკუმენტის** გამოყენების შესაძლებლობა, რომელიც წარმოადგენს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის დოკუმენტს, რომელიც გამოიწერება: ა) ქვეყნის შიგნით საქონლის ტრანსპორტირებისას; ბ) საქონლის მიწოდებისას; გ) მომსახურების გაწევისას.

მყიდველის მიერ დადასტურებული საგადასახადო დოკუმენტი დღგ-ს გადამხდელი პირისათვის განიხილება ჩათვლის დოკუმენტად და იგი აერთიანებს: ა) საგადასახადო ანგარიშფაქტურას (მ.შ. ავანსი); ბ) ნავთობპროდუქტის სპეციალურ საგადასახადო ანგარიშფაქტურას; გ) კორექტირების საგადასახადო ანგარიშფაქტურას; დ) სასაქონლო ზედნადებს.

საგადასახადო დოკუმენტის გამოწერა შეუძლია როგორც მეწარმე სუბიექტად, ისე არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის სახით რეგისტრირებულ ორგანიზაციას (როგორც დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულ, ისე არარეგისტრირებულ პირს). საგადასახადო დოკუმენტის გამოწერა ხდება გადამხდელის ელექტრონული პორტალიდან. ამასთან, საგადასახადო დოკუმენტის გამოწერის/გამოუწერლობის შემთხვევაში დგება ყველა ის სამართლებრივი შედეგი, რომელიც შესაბამის შემთხვევაში დადგებოდა სასაქონლო ზედნადების ან/და საგადასახადო ანგარიშფაქტურის გამოწერისას/გამოუწერლობისას.

საგადასახადო დოკუმენტი კარგი გამოსავალია დღგ-ს გადამხდელად არარეგისტრირებული პირისათვის მომსახურების მიწოდებაზე პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის გამოსაწერად. ამასთან, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს ორი დოკუმენტის ნაცვლად (სასაქონლო ზედნადები, საგადასახადო ანგარიშფაქტურა), ერთი დოკუმენტის წარდგენის შესაძლებლობა ეძლევა. იმავედროულად, უზრუნველყოფილია საგადასახადო ანგარიშგების გამარტივება, საგადასახადო ანგარიშგებისათვის საჭირო დროისა და ხარჯების შემცირება, აგრეთვე, საგადასახადო ანგარიშგებისას დაშვებული შეცდომების რაოდენობის შემცირება.

### 3.6. საწვავის აღრიცხვა

საგადასახადო თვალსაზრისით **საწვავის** აღრიცხვისა და მისი ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვის წესი რეგულირდება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 18 აპრილის N230 ბრძანებით „ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებულ ძირითად საშუალებაზე (ავტოტრანსპორტი, სპეცტექნიკა და სხვა) გახარჯული საწვავის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვის წესის“ დამტკიცების თაობაზე. ბრძანება ეხება ეკონომიკურ საქმიანობაში ჩართულ არაკომერციულ იურიდიულ პირებს, თუმცა მისი პრინციპების გამოყენება ორგანიზაციებისათვისაც არის მიზანშეწონილი.



მოქმედი კანონმდებლობით, რადგან გამყიდველის მიერ გაცემული სალაროს ჩეკი (გარდა საქართველოს ფარგლებს გარეთ საწვავის შეძენის შემთხვევებისა) ვერ აკმაყოფილებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 72-ე მუხლით დადგენილი პირველადი სააღრიცხვო დოკუმენტის მოთხოვნებს, არ მიიჩნევა საწვავის შეძენის დამადასტურებელ სრულყოფილ დოკუმენტად და ამიტომ აუცილებელია, რომ მყიდველმა გამყიდველს მოსთხოვოს ნსაფ-ის (ნავთობპროდუქტების საგადასახადო ანგარიშფაქტურის) გამოწერა.

შესაძლებელია, გამოყენებულ იქნეს, როგორც გადასახადის გადამხდელის საკუთრებაში, ისე ფაქტობრივ მფლობელობაში (იჯარის, ლიზინგისა და სხვა ამგვარი სახის ხელშეკრულების საფუძველზე) არსებული ავტოსატრანსპორტო საშუალება და სპეცტექნიკა. გახარჯული საწვავის სახე და რაოდენობა (ლიტრი), ხოლო `შემძენილი საწვავის შესაბამის ავტოსატრანსპორტო საშუალების მფლობელზე ან ანგარიშვალდებულ პირზე გაცემა შესაძლებელია განხორციელდეს შემდეგი სახით:

- ⇒ ტალონის გადაცემით;
- ⇒ პლასტიკური ბარათის გადაცემით;
- ⇒ საკუთარი ბენზინგასამართი სადგურიდან პირდაპირი გადაცემით (ჩასხმით);
- ⇒ საკუთარი ავზიდან პირდაპირი გადაცემით (ჩასხმით).

თუ საწვავის ფაქტობრივად ხარჯვის ნორმები რეგლამენტირებული არ არის, საწვავი ჩამოიწერება ფაქტობრივი ხარჯისა და ცალკეული მარკის სატრანსპორტო საშუალების საწვავის ხარჯვის ტექნიკური მახასიათებლების გათვალისწინებით. ამასთან, ფაქტობრივი და ტექნიკური მახასიათებლების გათვალისწინებით განსაზღვრული ხარჯის რაოდენობრივი შედარებისას დასაშვებია ცდომილება, რომლის ფარგლებშიც საწვავზე გაწეული ხარჯი არ ექვემდებარება გაუქმებას, ხოლო ჩათვლილი დღგ-ს თანხა აღდგენას, კერძოდ: ა) თუ სატრანსპორტო საშუალების (მათ შორის, სპეცტექნიკა და სხვა) გამოშვების წლიდან გასულია არაუმეტეს 5 კალენდარული წელი - 20%-იანი ცდომილება; ბ) სხვა შემთხვევაში - 25%-იანი ცდომილება.

ვინაიდან, როგორც წესი, ავტომანქანების გამოცხადებული ტექნიკური მაჩვენებლები (საწვავის ხარჯვა 100 კილომეტრზე) არ ემთხვევა პრაქტიკას, ამიტომ შესაძლებელია ფაქტობრივი ხარჯის მიხედვით საწვავის ჩამოწერა იმ შემთხვევაშიც კი, როცა საწვავის ხარჯვა სცილდება ზემოთ მითითებული დასაშვები ცდომილების ფარგლებს, მისი აღიარება მაინც შესაძლებელია, თუ გადასახადის გადამხდელი შეძლებს, ფაქტობრივი ხარჯვის ოდენობის რეალურობა დაადასტუროს დოკუმენტურად (მათ შორის, საექსპერტო დასკვნით).

**მაგალითი:** საწარმოს საკუთრებაში აქვს ავტომობილი, რომლის გამოშვებიდან გასულია 10 წელი. ავტომანქანა 100 კმ-ზე ფაქტობრივად წვავს 11,5 ლიტრს მაშინ, როდესაც ტექნიკური მახასიათებლებით ნორმა 10 ლიტრია.

ამ მაგალითში საწვავის მოხმარება სცდება ნორმით გათვალისწინებულ მონაცემებს 15%-ით, დასაშვები 25% პირობებში, ამიტომ საწვავი ხარჯად უპრობლემოდ აისახება.

ორგანიზაციებმა ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მიერ საწვავის ხარჯვის დასადასტურებლად უნდა აწარმოონ ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მიერ გავლილი მანძილის რეესტრი ბრძანებაში წარმოდგენილი სახით ან სხვა ფორმითა და პერიოდულობით. ამასთან, ოდომეტრის (სპიდომეტრის) ჩვენება უნდა დაფიქსირდეს არანაკლებ თვეში ერთხელ. სპეციალური დანიშნულების სატრანსპორტო საშუალებების შემთხვევაში, რომელზეც საწვავის ხარჯი განისაზღვრება ნამუშევარი დროის ან/და შესრულებული სამუშაოს მიხედვით, ოდომეტრის მაჩვენებლების ფიქსირება სავალდებულო არ არის.

აღსანიშნავია, რომ დონორების მოთხოვნის სპეციფიკის გათვალისწინებით, რეკომენდებულია, ორგანიზაციებმა აწარმოონ საწვავის აღრიცხვის უწყისი (გზამკვლევის დანართი 5), რომელშიც ყოველდღიურად დაფიქსირდება მარშრუტი, კილომეტრაჟი და საწვავის მოხმარება 100 კმ-ზე, რათა თავიდან იქნეს აცილებული დონორთან ურთიერთობების რისკი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2019 წელს შესული ცვლილების მიხედვით, 2019 წლის 1-ელი სექტემბრიდან ახლებურად მოწესრიგდა დაქირავებულის მიერ პირადი სარგებლობისათვის გამოყენებული დამქირავებლის ავტომობილის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრასთან დაკავშირებული საკითხები. კერძოდ, დაქირავებულის მიერ დამქირავებლის ავტომობილის პირადი სარგებლობისათვის გამოყენებით მიღებულ სარგებელზე საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი დიფერენცირებულ იქნა ავტომობილის ძრავის მოცულობის მიხედვით (ნაცვლად მანამდე მოქმედი ავტომობილის საბალანსო ღირებულების 0,1 პროცენტისა დაქირავებულის მიერ ავტომობილის კერძო სარგებლობის მიზნით გამოყენების ყოველი დღისათვის). კერძოდ, ავტომობილის ძრავის მოცულობის მიხედვით საშემოსავლო გადასახადის ოდენობა (ლარში) თვიურად შეადგენს: 1) 3 500 სმ<sup>3</sup>-ზე მეტი 300 ლარი; 2 ) 2 500 სმ<sup>3</sup>-3 500 სმ<sup>3</sup> 200 ლარი; 3) 2 500 სმ<sup>3</sup>-ზე ნაკლები 100 ლარი; 4) ჰიბრიდული ავტომობილის შემთხვევაში ნებისმიერი ძრავის მოცულობა 60 ლარი. ამასთან, გასათვალისწინებელია, რომ:

- ⇒ დაქირავებულის მიერ ავტომობილის პირადი სარგებლობისათვის გამოყენებად მიიჩნევა, თუ შრომითი ხელშეკრულებით, წესდებით ან სხვა დოკუმენტით დაქირავებული უფლებამოსილია, ავტომობილი გამოიყენოს პირადი (არასამსახურებრივი) მიზნებისათვის;
- ⇒ თუ დაქირავებული ავტომობილს იყენებს პირადი სარგებლობისათვის, საშემოსავლო გადასახადი გადახდილ უნდა იქნეს სრულად, შესაბამის საანგარიშო პერიოდში პირადი სარგებლობისათვის გამოყენების დღეთა რაოდენობის მიუხედავად;
- ⇒ გადასახადის (სარგებლის) ოდენობა არ ზრდის საწარმოს ხარჯს.

**მაგალითი:** საანგარიშო თვეში დაქირავებულისათვის გადახდილი დარიცხული ხელფასი შეადგენს 1 500 ლარს (საპენსიო შენატანის გარეშე), საშემოსავლო გადასახადში მისი საგადასახადო ვალდებულება 2 500 სმ<sup>3</sup>-ზე ნაკლები ძრავის მოცულობის ავტომობილით სარგებლობის შემთხვევაში შეადგენს ხელფასიდან გადასახდელ 300 ლარზე დამატებით 100 ლარს, ანუ, ჯამში, 400 ლარს (300(1 500\*20%) + 100).

## თავი IV. გრძელვადიანი აქტივების აღრიცხვა

### 4.1. აქტივის განმარტება

*აქტივი არის რესურსი, რომელსაც ორგანიზაცია აკონტროლებს წარსულში მომხდარი მოვლენების შედეგად და რის საფუძველზეც ორგანიზაცია მომავალში მოელის ეკონომიკური სარგებლის მიღებას. არსებობს მატერიალური და არამატერიალური აქტივები.*

ძირითადი საშუალებები არის მატერიალური აქტივები, რომლებიც: ა) იმყოფება ორგანიზაციის განკარგულებაში, მოსალოდნელია, რომ ა(ა)იპ მომავალში ამ აქტივის გამოყენებით მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს და შესაძლებელია აქტივის ღირებულების საიმედოდ შეფასება; და ბ) გათვალისწინებულია ერთ საანგარიშგებო პერიოდზე მეტი ხნით გამოსაყენებლად. ზოგჯერ ძნელია იმის დადგენა, რას წარმოადგენს აქტივის ესა თუ ის ობიექტი. ამის დასაზუსტებლად საჭიროა შემოწმდეს თითოეული ობიექტის შესაბამისობა აქტივის განმარტებასთან.

მაგალითად, კომპიუტერი, რომელსაც იყენებს არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის ადმინისტრაცია 5-წლიანი სასარგებლო მომსახურების ვადით, ავტომობილი 10-წლიანი მომსახურების ვადით და ა.შ. და ორივე მათგანს მოაქვს სარგებელი ორგანიზაციისათვის, მათ იყენებენ 1 საანგარიშგებო პერიოდზე (წელზე) მეტ ხანს - შესაბამისად, ისინი ძირითადი საშუალებებია.

ძირითადი საშუალებების კლასიფიკაცია ხდება დანიშნულებისა და საკუთრების ნიშნის მიხედვით და მისი ძირითადი საბალანსო ჯგუფებია:

- ⇒ 2110 - მიწის ნაკვეთები;
- ⇒ 2120 - დაუმთავრებელი მშენებლობა;
- ⇒ 2130 - შენობები;
- ⇒ 2140 - ნაგებობები;
- ⇒ 2150 - მანქანა-დანადგარები;
- ⇒ 2160 - ოფისის აღჭურვილობა;
- ⇒ 2170 - ავეჯი და სხვა ინვენტარი;
- ⇒ 2180 - სატრანსპორტო საშუალებები;
- ⇒ 2190 - იჯარით აღებული ქონების კეთილმოწყობა.

### 4.2. ძირითადი საშუალებების შეძენა

შეძენილი ძირითადი საშუალებების აქტივად აღიარებისათვის საწარმო/ორგანიზაციამ უნდა შეაფასოს ამ აქტივით მომავალში მისაღები ეკონომიკური სარგებელი. ძირითადი საშუალება ფასდება მისი შეძენის ღირებულების საფუძველზე, ხოლო თუ ის შექმნილია საწარმო/ორგანიზაციაში, მისი ღირებულება საიმედოდ უნდა გაიზომოს აქტივის წარმოებაზე გაწეული დანახარჯების შესაბამისად.

**მაგალითი:** ორგანიზაციამ ადმინისტრაციის მიზნებისათვის შეიძინა 2 000 ლარად ღირებული კომპიუტერი. იგი აკმაყოფილებს ძირითადი საშუალებების აღიარებისათვის აუცილებელ ყველა კრიტერიუმს: იმყოფება ორგანიზაციის განკარგულებაში, იყენებენ ადმინისტრაციული პერსონალისათვის ერთ საანგარიშგებო პერიოდზე მეტი ხნის განმავლობაში. მისი გამოყენებით ორგანიზაცია მიიღებს სარგებელს და მისი ღირებულება საიმედოდაა შეფასებული. ამდენად, ორგანიზაციამ იგი უნდა აღიაროს ძირითად საშუალებად.

**მაგალითი:** ორგანიზაციამ შეიძინა ავტომანქანის სათადარიგო ნაწილები სავალი ნაწილისათვის, სულ 800 ლარის ღირებულებისა. ამ საკითხის განსჯის დროს ორგანიზაციამ გამოიყენა არსებითობის პრინციპი და სათადარიგო ნაწილები, მიუხედავად მათი ღირებულებისა, მიაკუთვნა სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებს (მარაგებს). ამ მაგალითში ორგანიზაციის გადაწყვეტილება სწორია.

ძირითადი საშუალების ერთეული, რომელიც აკმაყოფილებს აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს, თავდაპირველად უნდა შეფასდეს პირვანდელი ღირებულებით. ძირითადი საშუალების პირვანდელი ღირებულება მოიცავს: ა) მისი შესყიდვის ფასს, საიმპორტო ბაჟისა და დაუბრუნებადი გადასახადების ჩათვლით, ყოველგვარი ფასდათმობის გარეშე; ბ) ნებისმიერ დანახარჯს, რომელიც პირდაპირაა დაკავშირებული აქტივის დანიშნულების ადგილამდე მიტანასა და სამუშაო მდგომარეობაში მის მოყვანასთან; გ) აქტივის დემონტაჟის, ლიკვიდაციისა და ადგილმდებარეობის აღდგენის დანახარჯებს, თუ საწარმო/ორგანიზაცია იღებს ამ ვალდებულებას შეძენის მომენტში.

ძირითადი საშუალების პირვანდელი ღირებულება არ მოიცავს: ა) ახალი სიმძლავრეების, პროდუქციისა და მომსახურების ათვისების დანახარჯებს; ბ) პერსონალის სწავლებისა და რეკლამის დანახარჯებს; გ) ადმინისტრაციულ და სხვა ზედნადებ დანახარჯებს; დ) უკან დაბრუნებად გადასახადებს.

**მაგალითი:** ორგანიზაციამ შეიძინა საკანცელარიო, ფურცლების დასაჭრელი მოწყობილობა 3 000 ლარად დღგ-ს გარეშე, დღგ-ს თანხა 540 ლარია, ტრანსპორტირების ხარჯი - 200 ლარი, მონტაჟის ხარჯი - 300 ლარი.

დაზგის პირვანდელი ღირებულება შეადგენს:  $(3\ 000+200+300)=3500$  ლარი. როგორც მაგალითში ჩანს, დაბრუნებადი/ჩასათვლელი დღგ არ შედის ძირითადი საშუალებების თვითღირებულებაში.

გასათვალისწინებელია, რომ არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირები, როგორც წესი, ძირითად საშუალებებს ყიდულობენ გრანტის პროექტის ფარგლებში. საგრანტო ხელშეკრულების ვადა ზოგჯერ 1-2 წელია, ხოლო ძირითადი საშუალებების მომსახურების ვადა ხშირად 5 წელი. ხშირად უხერხულობის ასაცილებლად პრაქტიკაში არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირები ხარჯების ანგარიშზე ატარებენ ძირითად საშუალებებს, რაც არასწორია. რეკომენდებულია, ძირითადი საშუალებების შეძენის წელს შეიქმნას

გრძელვადიანი აქტივების ფონდი ძირითადი საშუალების ღირებულების პროპორციული თანხით და ყოველწლიურად გადაიფაროს ცვეთის ღირებულებით.

**მაგალითი:** ორგანიზაციამ შეიძინა 5 000 ლარის ღირებულების პროექტორი პროექტიდან №1. ეს პროექტი გრძელდება 2 წელიწადს, რის შემდეგაც პროექტი იხურება. პროექტორის სასარგებლო მომსახურების პერიოდია 10 წელი, ცვეთის პროცენტი - 10%.

ამ მაგალითში ორგანიზაციამ უნდა შექმნას გრძელვადიანი აქტივების ფონდი, საიდანაც ყოველწლიურად სასარგებლო მომსახურების პერიოდის განმავლობაში ჩამოიწერება ცვეთის თანხა.

- |                                 |                                      |
|---------------------------------|--------------------------------------|
| 1) 5 000 ლარი (შემენის წელი)    | დებეტი პროექტის ფონდი                |
|                                 | კრედიტი გრძელვადიანი აქტივების ფონდი |
| 2) 500 ლარი (ყოველწლიური ცვეთა) | დებეტი გრძელვადიანი აქტივების ფონდი  |
|                                 | კრედიტი ცვეთა                        |

ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს გრძელვადიან აქტივს წარმოადგენს მიწა, რომლის მომსახურების ვადა განუსაზღვრელია. მიწის ნაკვეთის შემენის დროს, მისი ღირებულების გარდა, გადასახდელია მრავალი დამატებითი ხარჯი: უძრავი ქონების აგენტების, ადვოკატების, მიწის ნაკვეთის გაწმენდისა და მოსწორების ხარჯები, რომლებიც მიეკუთვნება მიწის თვითღირებულებას.

**მაგალითი:** მიწის შემენის ღირებულება 50 000 ლარია, საშუამავლო ფირმის საკომისიო - 500 ლარი, იურისტის მომსახურების საზღაური - 800 ლარი, მიწის საზღვრების დადგენა-გადამოწმებისათვის გაწეულია 200 ლარი ხარჯი. მიწის თვითღირებულება შეადგენს: 51 500 ლარს (50 000+500+800+200).

ამრიგად, ძირითადი საშუალებები თავდაპირველად ფასდება თვითღირებულებით. მოქმედი სტანდარტებით აქტივის თვითღირებულება არის აქტივის შემენის ან შექმნის დროს გადახდილი ფულის, ან ფულის ეკვივალენტების, ან სხვა სახის საზღაურის რეალური ღირებულების თანხა.

ძირითად საშუალებებს შემოსავალში იღებენ შესაბამისი შემენის დოკუმენტაციის საფუძველზე (სასაქონლო ზედნადები, საგადასახადო დოკუმენტი-სდ, მიღება-ჩაბარების აქტი და ა.შ.), რომელშიც მითითებულია მათი ღირებულება და რაოდენობა. შემენილი ძირითადი საშუალება არის საინვენტარო ობიექტი და მას ანიჭებენ საინვენტარო ნომერს და ამ ნომრით აღრიცხავენ ამ ობიექტს ორგანიზაციაში მისი გამოყენების ვადის განმავლობაში. მასზე ხსნიან საინვენტარო ბარათს, სადაც უთითებენ ობიექტის ტექნიკურ მახასიათებლებს, მწარმოებლის

დასახელებას, წარმოების წელს, საქარხნო ნომერს, ცვეთის ტიპს, ცვეთის პროცენტს, პასუხისმგებელ პირს.

**მაგალითი:** საწარმომ შეიძინა სკანერის აპარატი (canon 2500) 1 500 ლარად, რომლის სასარგებლო მომსახურების პერიოდია 5 წელი. თანხა გადახდილია 01.01.20XX, მატერია-ლურად პასუხისმგებელ პირად განისაზღვრა ი.ი.

ამ მაგალითში ორგანიზაციაში ცხრილის სახით უნდა დაჯგუფდეს შემდეგი მონაცემები:

საინვენტარი ზაციო ნომერი	შეძენის თარიღი	დასახელება	მოდელი	პირვანდელი ღირებულება	ცვე თა	ნარჩენი ღირებულება
0001	01.01.20XX	სკანერი	Canon 2 500	1 500		

**ამრიგად, ძირითადი საშუალება ფასდება:**

- ა) პირვანდელი, ანუ შეძენის თვითღირებულებით – ეს არის შემოსული ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციაში ჩართვამდე გაწეული დანახარჯების ერთობლიობა;
- ბ) ნარჩენი, ანუ საბალანსო ღირებულება – ეს არის პირვანდელ ღირებულებას გამოკლებული ძირითადი საშუალებების დაგროვილი ცვეთა;
- გ) სალიკვიდაციო ღირებულება – ეს არის წმინდა თანხა, რომელიც მოსალოდნელია, დარჩეს საწარმოს აქტივის მომსახურების ვადის ამოწურვისას, გაყიდვასთან დაკავშირებული მოსალოდნელი დანახარჯების გამოკლებით;
- დ) რეალური ღირებულება – ეს არის თანხა, რომლითაც შეიძლება აქტივი გაიცვალოს ურთიერთდამოუკიდებელ, დაინტერესებულ და საქმის მცოდნე მხარეებს შორის.

**მაგალითი:** 20X1წელს 10 იანვარს შეძენილია მაცივარი ოფისისათვის 1 500 ლარად, რომლის ტრანსპორტირება ოფისამდე დაჯდა 100 ლარი. სასარგებლო მომსახურების პერიოდი 10 წელია. განვსაზღვროთ აქტივის პირვანდელი ღირებულება, ნარჩენი ღირებულება, სალიკვიდაციო ღირებულება და რეალური ღირებულება იმავე წლის 31 იანვრისათვის, იმ დაშვებით, რომ ცვეთა პირობითად 20X1 წლის იანვრის თვეში 20 ლარია.

№	მაცივრის პირვანდელი ღირებულება (შეძენის ფასი+ტრანსპორტირება)	ცვეთა (პირობი თი)	ნარჩენი ღირებუ ლება	სალიკვიდაციო ღირებულება (ჯართის ღირებულება)	რეალური ღირებულ ება
1	1 600 ლარი (1 500 ლარი+100 ლარი)	20 ლარი	1 580 ლარი (1600-20)	100	1 200 ლარი

### 4.3. ძირითადი საშუალებების ცვეთა

ძირითად საშუალებებს ორგანიზაციისათვის ეკონომიკური სარგებელი მოაქვს გარკვეული პერიოდის განმავლობაში. პერიოდი, რომლის განმავლობაშიც ძირითად საშუალებას ეკონომიკური სარგებელი მოაქვს ორგანიზაციისათვის, არის *სასარგებლო მომსახურების ვადა*.

*ცვეთა არის აქტივის ცვეთადი ღირებულების მოხმარებული ნაწილის სისტემატური განაწილება მისი მომსახურების ვადის განმავლობაში. ცვეთადი ღირებულება არის აქტივის თვითღირებულება ან ფინანსურ ანგარიშგებაში აქტივის ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებული სხვა თანხა, ნარჩენი ღირებულების გამოკლებით.*

*აქტივის ნარჩენი ღირებულება* არის შეფასებითი თანხა, რომელსაც ა(ა)იპ ამჟამად მიიღებდა აქტივის გაყიდვისგან, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯების გამოკლებით, თუ აქტივს უკვე ექნებოდა მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს მოსალოდნელი ასაკი და მდგომარეობა.

არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირებისათვის აქტივის ნარჩენი ღირებულება ხშირად უმნიშვნელოა და, ამდენად, ცვეთადი ღირებულების გაანგარიშებისას არაარსებითია. აქტივის ცვეთა იწყება, როდესაც შესაძლებელია მისი გამოყენება (ექსპლუატაცია) და წყდება მისი გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირების დღიდან ან ამ აქტივის აღიარების შეწყვეტის შემდეგ.

ძირითადი საშუალებების ყველა სახეობას, მიწის გარდა, დაერიცხება ცვეთა. იმის გამო, რომ მიწას, ჩვეულებრივ, აქვს შეუზღუდავი მომსახურების ვადა, შესაბამისად, ის არ ცვდება (მიწა და შენობები დამოუკიდებელ აქტივებს წარმოადგენს და მათი ერთად შეძენის შემთხვევაშიც კი ცალ-ცალკე აღირიცხება. მიწას, ჩვეულებრივ, აქვს შეუზღუდავი მომსახურების ვადა და, შესაბამისად, ის არ ცვდება. შენობები კი ცვეთადი აქტივებია მათი შეზღუდული მომსახურების ვადის გამო). სხვა დანარჩენი ძირითადი საშუალებები, როგორებიცაა: შენობები, ნაგებობები, მანქანა-დანადგარები და ა.შ. მათი შეზღუდული მომსახურების ვადის გამო ცვეთადი აქტივებია.

ძირითადი საშუალებების ცვეთა დაირიცხება ნარჩენ ღირებულებამდე მანამ, სანამ ძირითადი საშუალების ცვეთადი ღირებულება ნულის ტოლი არ გახდება. თუმცა, როგორც ზემოთ აღინიშნა, ძირითადი საშუალებების ცვეთის თანხის განსაზღვრისას ნარჩენი ღირებულების მხედველობაში მიღება ყოველთვის აუცილებელი არ არის. ცვეთის გაანგარიშებისათვის გამოყენებულმა მეთოდმა უნდა ასახოს ორგანიზაციის მიერ ამ აქტივისაგან მისაღები ეკონომიკური სარგებლის მიღების ხასიათი. იმის გამო, რომ ამ აქტივისაგან მისაღები ეკონომიკური სარგებელი შეიძლება მნიშვნელოვნად შეიცვალოს, ძირითადი საშუალებებისათვის ცვეთის დარიცხვის მეთოდი პერიოდულად, ფინანსური წლის ბოლოს მაინც, უნდა გადაისინჯოს.

ცვეთის თანხა აისახება როგორც ხარჯი, და აღიარდება საანგარიშგებო პერიოდის მოგებაში ან ზარალში, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა იგი შედის სხვა აქტივის ღირებულებაში. აქტივების მომსახურების ვადის განმავლობაში მათი ცვეთის თანხის სისტემატური განაწილებისათვის შეიძლება გამოყენებულ იქნეს სხვადასხვა მეთოდი. მოქმედი ფინანსური სტანდარტით

დაშვებულია და ორგანიზაციებმა შესაძლებელია გამოიყენონ: **ცვეთის დარიცხვის წრფივი მეთოდი და ცვეთის შემცირებადი ნაშთის მეთოდი.**

1) ღირებულების წრფივი ჩამოწერის მეთოდი საკმაოდ მარტივია და ამიტომ პრაქტიკაში შედარებით გავრცელებულია. ამ მეთოდის გამოყენებისას ცვეთა თანაბარი ოდენობით დაირიცხება აქტივის სასარგებლო გამოყენების მთელი პერიოდის განმავლობაში. გაანგარიშების ბაზას წარმოადგენს აქტივის პირვანდელი ღირებულება. წლიური ამორტიზაციის თანხა განისაზღვრება ფორმულით:

$$\text{ცვეთის წლიური ნორმა} = \frac{\text{თვითღირებულება} - \text{სალიკვიდაციო ღირებულება}}{\text{სასარგებლო მომსახურების ვადა}}$$

**მაგალითი:** შეძენილია ტელევიზორი ოფისისათვის, რომლის ღირებულება 2 000 ლარია, სასარგებლო მომსახურების ვადა - 5 წელი, ხოლო ნარჩენი ღირებულება - 200 ლარი.

წლები	პირვანდელი ღირებულება	ცვეთის წლიური ნორმა	დაგროვილი ცვეთა	ნარჩენი ღირებულება
1	2	$3(2000-200)/5$	4	$5(2-4)$
1	2 000	360	360	1 640
2	2 000	360	720	1 280
3	2 000	360	1 080	920
4	2 000	360	1 440	560
5	2 000	360	1 800	200

პრაქტიკაში იშვიათია შემთხვევა, როცა ძირითადი საშუალებების შეძენა ზუსტად ემთხვევა საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისს ან ბოლოს. უმეტეს შემთხვევაში, ძირითად საშუალებებს მაშინ იძენენ, როცა ეს აუცილებელია და ყიდიან ან ჩამოწერენ, როცა მათი გამოყენება ეფექტიანი არ არის. ამიტომ ხშირად საჭირო ხდება, ცვეთის ოდენობა განისაზღვროს წლის ამა თუ იმ თვისათვის. მიღებული პრაქტიკით, თუ ძირითადი საშუალება ნაყიდა/გაყიდულია 15 რიცხვის ჩათვლით, ის თვე შედის ცვეთის გაანგარიშებაში, თუ ეს ოპერაცია ჩატარდა 15 რიცხვის შემდეგ, საანგარიშო თვე ცვეთის გაანგარიშებაში აღარ იანგარიშება.

**მაგალითი:** ა) ძირითადი საშუალება შეძენილია 14 ოქტომბერს; ბ) ძირითადი საშუალება შეძენილია 22 ოქტომბერს.

ამ მაგალითის ა) შემთხვევაში საანგარიშო წელს ცვეთა დაერიცხება 3 თვის ანგარიშით (ოქტომბრის ჩათვლით); ბ) შემთხვევაში საანგარიშო წელს ცვეთა დაერიცხება 2 თვის ანგარიშით (ოქტომბრის გამოკლებით).



ცვეთის წლიური ნორმა შეიძლება პროცენტებით იყოს გამოსახული. ზემოთ მოყვანილ მაგალითში მოტანილი მონაცემების მიხედვით იგი 20%-ია (360/1800X100%).

იმ შემთხვევაში, თუ სალიკვიდაციო ღირებულება არ განისაზღვრება, წლიურ ცვეთას გაიანგარიშებენ ობიექტის პირვანდელი ღირებულების გაყოფით სასარგებლო მომსახურების ვადაზე.

**2) შემცირებადი ნაშთის მეთოდის გამოყენება** იწვევს ცვეთის კლებადი თანხების დარიცხვას აქტივის მომსახურების ვადის განმავლობაში. შემცირებადი ნაშთის მეთოდით ცვეთა დაირიცხება ყოველწლიურად, წინასწარ განსაზღვრული ერთი და იმავე პროცენტული განაკვეთით, ამასთან, დარიცხული ცვეთის თანხით პირვანდელი ღირებულების ყოველწლიური შემცირებით. ექსპლუატაციის პირველ წელს ცვეთა დაირიცხება აქტივის პირვანდელი ღირებულებისაგან, შემდგომ წლებში კი – წმინდა საბალანსო ღირებულებისაგან, რომელიც წარმოადგენს სხვაობას აქტივის პირვანდელ ღირებულებასა და დაგროვილი ცვეთის თანხას შორის. ამიტომ ამორტიზაციის ანარიცხები ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციის პირველ წლებში შემდგომ წლებთან შედარებით მაღალია.

ცვეთის წლიური პროცენტის გაანგარიშება შეიძლება შესაბამისი ფორმულით. მაგრამ მისი გამოყენება გარკვეულ წინააღმდეგობებთანაა დაკავშირებული. ამიტომ გაანგარიშებისას შერჩეულ უნდა იქნეს ოპტიმალურად მისაღები პროცენტი. აქტივის ღირებულების სრულად ამორტიზება მისი სასარგებლო გამოყენების პერიოდის ბოლოსათვის, ცხადია, ვერ მოხერხდება, მაგრამ მიზანი, ძირითადად, მაინც იქნება მიღწეული, რადგან ამორტიზაციის ძირითადი თანხა ექსპლუატაციის პირველ წლებში დაირიცხება.

გამოვიყენოთ წინა მაგალითში მოტანილი მონაცემები და დავუშვათ, რომ ამორტიზაციის ნორმა შეადგენს 20%-ს. მაშინ ცვეთა წლების მიხედვით შემდეგნაირად განაწილდება:

წლები	პირვანდელი ღირებულება	ცვეთის წლიური ნორმა	დაგროვილი ცვეთა	ნარჩენი ღირებულება
1	2 000	400	400	1 600
2	2 000	320	720	1 280
3	2 000	256	976	1 024
4	2 000	205	1 181	819
5	2 000	164	1 345	655
	და ა.შ.			

მაგალითში ნათლად ჩანს, რომ ამ მეთოდის გამოყენებით აქტივის ექსპლუატაციის პირველ წლებში ამორტიზაცია უფრო მაღალია, ვიდრე მომდევნო წლებში, რაც შეესაბამება კიდევ ობიექტის წარმადობას. ამიტომ მას ცვეთის დარიცხვის დაჩქარებულ მეთოდსაც უწოდებენ.

ცვეთის წრფივი დარიცხვის მეთოდთან შედარებით, აქტივის ღირებულების სრულად ამორტიზებისათვის შედარებით ხანგრძლივი პერიოდი, ან იმავე პერიოდში ცვეთის მაღალი ნორმაა საჭირო. ამიტომ შემცირებადი ნაშთის ცვეთის მეთოდის გამოყენება მიზანშეწონილია იმ აქტივების მიმართ, რომლებიც ექსპლუატაციის პირველ წლებში კარგავენ თავიანთი ღირებულების დიდ ნაწილს ან მათ ექსპლუატაციასა და შენახვაზე გაცილებით ნაკლები დანახარჯებია საჭირო მომდევნო წლებთან შედარებით. თუმცა ცვეთა, ჩვეულებრივ, განიხილება როგორც წლების მიხედვით ძირითადი საშუალებების ღირებულების განაწილება, და არა როგორც ამ საშუალებების შეფასება. ეს წესი მიიჩნევა შესრულებული სამუშაოს მოცულობის (მწარმოებლურობის) პროპორციულად ცვეთის გაანგარიშების მეთოდად. იგი შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ისეთი აქტივების ცვეთის გაანგარიშებისას, როგორებიცაა, მაგალითად: ნაკადური ხაზები, ავტომანქანები და სხვა ანალოგიური ძირითადი საშუალებები.

აღსანიშნავია, რომ შემცირებადი ნაშთის მეთოდი წარმოადგენს ადრე მოქმედ საგადასახადო კოდექსში მითითებული ცვეთის გაანგარიშების მეთოდის გარკვეულ, მიახლოებით ანალოგიას. ამიტომ ბევრი პრაქტიკოსი ფინანსისტი მას იყენებდა ფინანსური და საგადასახადო მოგების დამთხვევისათვის და ზედმეტი გაანგარიშებების თავიდან ასაცილებლად.

#### 4.4. ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციის ხარჯების აღრიცხვა

ძირითადი საშუალებების შექმნის, დადგმის, დამონტაჟებისა და აქტივად თავდაპირველი აღიარების შემდეგ, მათი ექსპლუატაციაში ყოფნის პერიოდში, შეიძლება საჭირო გახდეს მათ ტექნიკურ მომსახურებასთან, რემონტთან და ა.შ. დაკავშირებული ხარჯების გაწევა და, შესაბამისად, მათი აღრიცხვა.

##### *ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციასთან დაკავშირებული ხარჯები შეიძლება სამ ჯგუფად დაიყოს:*

- ა) დანახარჯები, რომლებიც იწვევს ძირითადი საშუალებების სასარგებლო გამოყენების ვადის გახანგრძლივებას ან მათი წარმადობის ამაღლებას; ისინი დაემატება აქტივის (21xx) საბალანსო ღირებულებას, ანუ მოხდება მათი კაპიტალიზაცია და ისინი ამორტიზდება რამდენიმე სააღრიცხვო პერიოდის განმავლობაში. მაგალითად, ასეთი კაპიტალიზებადი ხარჯი შეიძლება იყოს კომპიუტერისათვის მეხსიერების გასაზრდელად დამატებითი ხარჯების გაწევა შესაბამის მეხსიერების ბარათზე;
- ბ) დანახარჯები, რომლებიც არ იწვევს ძირითადი საშუალებების სასარგებლო გამოყენების ვადის გახანგრძლივებას ან მათი წარმადობის ამაღლებას; აღრიცხება მათი გაწევისთანავე, როგორც მიმდინარე პერიოდის ხარჯი. ასეთი ყოველდღიური მომსახურების დანახარჯებია შრომითი და სხვა რესურსების დანახარჯები, მცირეფასიანი ნაწილების ღირებულება, აგრეთვე, სხვა ანალოგიური, შედარებით უმნიშვნელო მოცულობის დანახარჯები. ასეთი ტიპის ხარჯია მიმდინარე რემონტის ხარჯები (ზეთის შეცვლა, საბურავების გამოცვლა, ჰაერის ფილტრის შეცვლა და ა.შ.). მათი აღრიცხვა შეიძლება ფაქტობრივი დანახარჯის მეთოდით;
- გ) დანახარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია ძირითადი საშუალებების გაუფრთხილებელ მოპყრობასთან. ასეთი ხარჯი წარმოადგენს ორგანიზაციის ზარალს და მოითხოვს ორგანიზაციის შიდა პროცედურების შესაბამისად მატერიალურად პასუხისმგებელი პირისათვის შესაბამისი ჯარიმის დაწესებას .

**მაგალითი:** ორგანიზაციის ბალანსზე არსებული ავტომანქანა ექსპლუატაციისას გამოვიდა მწყობრიდან. გაირკვა, რომ ავტომანქანა საჭიროებდა ახალ ძრავას, რომელიც არსებულ ძრავაზე ახალი მოდიფიკაციის იყო, უკეთესი ტექნიკური მახასიათებლებით ხასიათდებოდა და ღირდა 3 000 ლარი. გამოსაცვლელი იყო 80%-ით გაცვეთილი 4 საბურავიც, ღირებულებით 800 ლარი.

ამ მაგალითში ძირითადი საშუალების ღირებულება(21XX ჯგუფი) გაიზრდება 3 000 ლარით. რაც შეეხება საბურავების ხარჯს, იგი პერიოდის ხარჯია და, შესაბამისად, პერიოდული თუ უწყვეტი აღრიცხვის გათვალისწინებით, საბოლოო ჯამში, ხარჯების (7XXX) ჯგუფში აღირიცხება.

#### 4.5. აქტივის გადაფასება

აქტივის თავდაპირველი აღიარების შემდეგ ორგანიზაციამ უნდა აირჩიოს მისი შეფასების ორი მოდელიდან ერთ-ერთი, როგორც საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა და გამოიყენოს იგი ძირითადი საშუალებების მთელი ჯგუფის მიმართ. ეს მოდელებია: ა) თვითღირებულების მოდელი; ბ) გადაფასების მოდელი.

თუ საწარმომ/ორგანიზაციამ აირჩია ა) თვითღირებულების მოდელი, მაშინ აქტივად აღიარების შემდეგ ძირითადი საშუალება უნდა შეფასდეს თვითღირებულებისაგან დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლებით. ამ მიზნით უნდა შეფასდეს, რამდენად არის გაუფასურებული აქტივები. აქტივი გაუფასურებულია, თუ მისი საბალანსო ღირებულება აღემატება ანაზღაურებად ღირებულებას, ანუ იმ სარგებელს, რის მოტანაც შეუძლია აქტივს. აქტივის აფასების ან ჩამოფასების დროს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა შესაძლებელია, განისაზღვროს თავიდან.

**მაგალითი:** ორგანიზაცია ფლობს 20 000 ლარის საბალანსო ღირებულების კომპიუტერებს, სადაც რამდენიმე კომპიუტერი ფიზიკურად და მორალურად მოძველებულია. ექსპერტების შეფასებით, კომპიუტერების გამოყენებით შესაძლებელია მომავალში 17 000 ლარის ღირებულების სარგებლის მიღება. ამდენად, კომპიუტერები გაუფასურდა 3 000 ლარით, გატარებას ექნება სახე:

3 000 ლარი დებეტი ზარალი (8XXX) და კრედიტი ძირითადი საშუალებები (2XXX)

თუ საწარმომ/ორგანიზაციამ აირჩია ბ) გადაფასების მოდელი, მაშინ თავდაპირველი აღიარების შემდეგ ძირითადი საშუალების ობიექტი უნდა აისახოს გადაფასებული თანხით. გადაფასება უნდა ტარდებოდეს რეგულარულად, რათა აქტივის საბალანსო ღირებულება არსებითად არ განსხვავდებოდეს მისი რეალური ღირებულებისაგან. პირველ ეტაპზე აუცილებლობას წარმოადგენს დაგროვილი ცვეთის ანგარიშის განულება, რომელიც აისახება გატარებით:

**დებეტი 2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა/კრედიტი 2100 ძირითადი საშუალებები.**

**მაგალითი:** ორგანიზაციამ 20XX წლის 1-ელ იანვარს შეიძინა საოფისე შენობა, რომლის ღირებულება შეადგენს 200 000 ლარს, ცვეთა ერიცხება წრფივი მეთოდით (5%). 20XX წლის 31 დეკემბერს შენობა გადაფასდა, მისი რეალური ღირებულება შეადგენს 250 000 ლარს.

ამ მაგალითში ა) აქტივის საბალანსო ღირებულება=პირვანდელი ღირებულება დაგროვილი ცვეთა, ანუ  $200\ 000 - 10\ 000 (200\ 000 * 5\%) = 190\ 000$ ;

ბ) იმისათვის, რომ იგი გაუტოლდეს რეალურ ღირებულებას 250 000 ლარს, საჭიროა აქტივი აფასდეს 60 000 ლარით ( $250\ 000 - 190\ 000 = 60\ 000$ );

გ) ძირითადი საშუალების გადაფასებას ექნება შემდეგი გატარება:

60 000 ლარი დებეტი 21XX(ძირითადი საშუალება) კრედიტი 54XX (გადაფასების რეზერვი)

უკუგატარებას ექნება ადგილი, თუ პირიქით ჩამოფასდა ძირითადი საშუალება (დებეტი 54XX/კრედიტი 21XX).

ძირითადი საშუალებების გადაფასებისას წამოიჭრება გადაფასების პერიოდულობის/სიხშირის საკითხი. გადაფასების სიხშირე დამოკიდებულია ძირითადი საშუალებების რეალური ღირებულების ცვლილებებზე. გადაფასება აუცილებელია, თუ ძირითადი საშუალების საბალანსო და რეალური ღირებულება მნიშვნელოვნად განსხვავდება ერთმანეთისაგან. შესაბამისად, იმ აქტივებისათვის, რომელთა რეალური ღირებულება ხშირად და სწრაფად იცვლება, აუცილებელია, გადაფასება ჩატარდეს ყოველწლიურად, ხოლო სხვა აქტივებისათვის საკმარისია 2-3 წელიწადში ერთხელ.

გადაფასების შრომატევადი ხასიათიდან გამომდინარე, როგორც წესი, ძირითადი საშუალებებს მხოლოდ იმ შემთხვევებში გადააფასებენ, როდესაც ამის აუცილებლობა აშკარაა ან სავალდებულოა საკანონმდებლო წესით. ამასთან ერთად, გასათვალისწინებელია, რომ ზუსტი და დროული გადაფასებები ზრდის ფინანსური ანგარიშგების სიზუსტის ხარისხს.

#### 4.6. ძირითადი საშუალების გასვლა

ძირითადი საშუალებების აღიარების შეწყვეტა (გასვლა) შეიძლება სხვადასხვა მიზეზით იყოს განპირობებული. ასეთებია: ძირითადი საშუალებების რეალიზაცია, უსასყიდლოდ გადაცემა (გაჩუქება), ფიზიკური ან მორალური სიძველის გამო ჩამოწერა და სხვა. ძირითადი საშუალებების ჩამოწერის გავრცელებული ფორმაა მათი რეალიზაცია. ძირითადი საშუალებების რეალიზაციისას მიღებული ამონაგები განსხვავდება საბალანსო ღირებულებისაგან, რომელიც წარმოადგენს სხვაობას აქტივის პირვანდელ ღირებულებასა და დაგროვილ ცვეთას შორის. ამის მიზეზი ისაა, რომ ორგანიზაციის მიერ შემუშავებული ცვეთისა და ამორტიზაციის დარიცხვის გრაფიკი სრულად ვერ ასახავს ამ საშუალების საბაზრო ღირებულების რეალურ ცვლილებას. სხვაობა რეალიზაციისაგან მიღებულ ამონაგებსა და აქტივის საბალანსო ღირებულებას შორის შეიძლება იყოს მოგება ან ზარალი.

რეალიზაციისაგან მიღებული ამონაგები აღემატება აქტივის საბალანსო ღირებულებას, შედეგად მიიღება მოგება, რომელიც აისახება ანგარიშზე „არასაოპერაციო მოგება“ - კრედიტში,

ხოლო საწინააღმდეგო შემთხვევაში, მიღებული ზარალი - „არასაოპერაციო ზარალის“ ანგარიშზე, დებეტში. ძირითადი საშუალებების რეალიზაციისაგან მიღებული მოგება აისახება მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში, როგორც არასაოპერაციო შემოსავლები, ხოლო ზარალი, როგორც არასაოპერაციო ხარჯები.

**მაგალითი:** გაყიდულია ავტომანქანა 10 000 ლარად. მისი თვითღირებულება 25 000 ლარია, მიმდინარე წლის ცვეთა - 4 000, ხოლო დაგროვილი ცვეთა - 20 000. საჭიროა, ოპერაციები ავსახოთ ბუღალტრულ ანგარიშგებზე:

№	ოპერაციის დასახელება	დებეტი	კრედიტი	თანხა
1	მიმდინარე წლის ცვეთის დარიცხვა	ხარჯის ანგარიში (7XXX)	ცვეთის ანგარიში (22XX)	4 000
2	დაგროვილი ცვეთის ანგარიშის დახურვა	ცვეთის ანგარიში (22XX)	არასაოპერაციო შემოსავალი (8XXX)	20 000
3	ძირითადი საშუალების ანგარიშის დახურვა	არასაოპერაციო ზარალი(8XXX)	ძირ. საშუალების ანგარიში (21XX)	25 000
4	შემოსავლის აღიარება	14XX (დებიტორული დავალიანება)	არასაოპერაციო შემოსავალი (8XXX)	10 000

არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების საქმიანობისას ხშირად ხდება ძირითადი საშუალების უსასყიდლოდ გადაცემის ან მიღების ოპერაციები. ამ დროს ჩამოწერენ აქტივის თვითღირებულებას, დაგროვილ ცვეთას, ხოლო გაწეულ ხარჯებს აღიარებენ ზარალად.

**მაგალითი:** ორგანიზაციამ საქველმოქმედო ორგანიზაციას აჩუქა ფურცლების გასანადგურებელი აპარატი - შრედერი, რომლის თვითღირებულება 2 000 ლარია, მიმდინარე ცვეთა - 200 ლარი, ხოლო დაგროვილი ცვეთა - 400.

№	ოპერაციის დასახელება	დებეტი	კრედიტი	თანხა
1	მიმდინარე წლის ცვეთის დარიცხვა	ხარჯის ანგარიში (7XXX)	ცვეთის ანგარიში (22XX)	200

2	დაგროვილი ცვეთის ანგარიშის დახურვა	ცვეთის ანგარიში (22XX)	არასაოპერაციო შემოსავალი (8XXX)	400
3	ძირ. საშუალების ანგარიშის დახურვა	არასაოპერაციო ზარალი (8XXX)	ძირ. საშუალების ანგარიში (21XX)	2 000

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მერვე მუხლის მე-11 ნაწილით: „დანაკლისი – გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრულ ჩანაწერებთან შედარებისას გამოვლენილი (მათ შორის, ინვენტარიზაციის საშუალებით) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების ნაკლებობა“, ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98-ე პრიმა მესამე მუხლით" „კოდექსით გათვალისწინებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულო-ბის ან/და ძირითადი საშუალების დანაკლისი ითვლება მისი გამოვლენის მომენტში ამ საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდებად" და იბეგრება მოგების გადასახადით. შესაბამისად, საგადასახადო სანქციების თავიდან ასაცილებლად ძირითადი საშუალებების ზუსტ აღრიცხვას დიდი მნიშვნელობა ენიჭება, რის უზრუნველყოფის ღონისძიებებზეც ინვენტარიზაციის თემის განხილვისას იქნება საუბარი.

#### 4.7. ფინანსურ ანგარიშგებაში ძირითადი საშუალებების შესახებ გასამჟღავნებელი ინფორმაცია

ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაციის გამჟღავნების მიზნით, ძირითადი საშუალებები უნდა დაჯგუფდეს შინაარსისა და სამეურნეო დანიშნულების მსგავსების მიხედვით. ამ ჯგუფების მაგალითებია:

- ა) მიწა;
- ბ) შენობა-ნაგებობები;
- გ) მანქანა-დანადგარები;
- დ) სატრანსპორტო საშუალებები;
- ე) ავეჯი და მოწყობილობა;
- ვ) ოფისის აღჭურვილობა.

ა.(ა).ი.პ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ძირითადი საშუალებების ყოველი ჯგუფისათვის უნდა გაიხსნას შემდეგ ინფორმაცია:

- ა) ცვეთის დარიცხვის მეთოდები;
- ბ) აქტივების მომსახურების ვადა ან გამოყენებული ცვეთის ნორმები;
- გ) აქტივის საწყისი საბალანსო ღირებულება და დაგროვილი ცვეთა პერიოდის დასაწყისში და ბოლოს;
- დ) პერიოდის საწყისი და საბოლოო საბალანსო ღირებულებების შესაბამისობა შესადაარისი ინფორმაციის გარეშე, როდესაც ნაჩვენებია იქნება აქტივების:

- 1) შემოსვლა;
- 2) გადაცემა-გაყიდვა;
- 3) ცვეთა;
- 4) სხვა ოპერაციები.

ა.(ა).ი.პ-მა ფინანსურ ანგარიშგებაში ასევე უნდა გაამჟღავნოს საკუთრების უფლებაზე არსებული შეზღუდვები და ვალდებულებების უზრუნველსაყოფად დაგირავებული ძირითადი საშუალებების ღირებულება.

#### 4.8. არამატერიალური აქტივები

არამატერიალური აქტივები არის არაფულადი, იდენტიფიცირებადი აქტივი, რომელსაც ფიზიკური ფორმა არა აქვს, საწარმო ფლობს მიწოდების პროცესში გამოსაყენებლად, ადმინისტრაციული მიზნებისათვის და იღებს ეკონომიკურ სარგებელს. მათ მიეკუთვნება: სასაქონლო ნიშანი, ჟურნალ-გაზეთების სახელწოდება, პატენტები, ლიცენზიები, საავტორო უფლებები, სავაჭრო მარკა, რეცეპტები, ფორმულები, მოდელები, დიზაინი, ინტელექტუალური საკუთრება და ა.შ.

**ლიცენზია** - არის სახელმწიფო ორგანოსაგან აღებული ნებართვა გარკვეული სახის საქმიანობის განსახორციელებლად.

**კონცესია** - წარმოადგენს სახელმწიფოსაგან მიღებულ ნებართვას წიაღისეულისა და მიწის რესურსებით განსაზღვრული პირობით გამოყენებაზე.

**პატენტი** - დოკუმენტია, რომელიც ადასტურებს გამოგონების სახელმწიფოებრივ აღიარებას და ავტორს ანიჭებს უფლებას ამ გამოგონებაზე.

**სავაჭრო ნიშანი** - არის კომპანიების, მათი პროდუქციის დასახელება სხვა საწარმო/ორგანიზაციათა საქონლისაგან განსხვავების მიზნით.

**საავტორო უფლება** - წარმოადგენს ლიტერატურაში, ხელოვნებაში, მეცნიერებაში შესრულებული ნაშრომების ავტორთა უფლებას.

**ინტელექტუალური საკუთრებას (ნოუ-ჰაუ)** - მიეკუთვნება სამეცნიერო, მმართველობითი, კომერციული და სხვა ცოდნა-გამოცდილება, რომელიც არ არის დაცული დოკუმენტებით, მაგრამ მის გამოყენებას აპირებენ წარმოებაში, სამეცნიერო გამოკვლევებში და სხვა.

**ფრანშიზი** - წარმოადგენს უფლების გადაცემას ძირითადი საშუალებების, სავაჭრო მარკების, სხვა მატერიალური და არამატერიალური აქტივების გამოყენებაზე.

**კომპიუტერული უზრუნველყოფის პროგრამა** - არის არამატერიალური აქტივი, თუ ის არ წარმოადგენს აპარატურული საშუალებების განუყოფელ ნაწილს. თუ აპარატურა მის გარეშე ვერ იმუშავებს, მაშინ იგი მიეკუთვნება ძირითად საშუალებებს.

არამატერიალური აქტივები უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ პირობებს: ა) იყოს ორგანიზაციის მიერ კონტროლირებადი; ბ) იძლეოდეს ეკონომიკურ სარგებელს; გ) იყოს იდენტიფიცირებადი. აქტივი იდენტიფიცირებადია, თუ იგი განცალკევებადია, შესაძლებელია მისი გამოყოფა საწარმო/ორგანიზაციისაგან, გაყიდვა, გადაცემა, გაქირავება, გაცვლა; წარმოიქმნება სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებით. არამატერიალური აქტივების აღიარების პრინციპი არ განსხვავდება სხვა იდენტიფიცირებადი ფულადი აქტივების აღიარების პრინციპებისაგან.

არამატერიალური აქტივები აღიარებულ უნდა იქნეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც: ა) მოსალოდნელია აქტივისთვის მიკუთვნებული ეკონომიკური სარგებლის ორგანიზაციაში შემოსვლა; ბ) შესაძლებელია აქტივის თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება.

არამატერიალური აქტივების საწყისი შეფასება უნდა მოხდეს თვითღირებულებით, რომელიც მოიცავს: ა) აქტივის შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრების ოდენობას; ბ) აქტივის გამოსაყენებლად მომზადებაისთვის გაწეულ პირდაპირ დანახარჯებს, როგორებიცაა: აქტივის მუშა მდგომარეობაში მოყვანასთან დაკავშირებული ხარჯები, აქტივის გატესტვის დანახარჯები და სხვა.

**მაგალითი:** ორგანიზაციამ შეიძინა ლიმონათის წარმოების ფრანშიზი (უფლება), რაშიც გადაიხადა 10 000 ლარი, სურსათის კონტროლის სამსახურის მოსაკრებელმა შეადგინა 2 000 ლარი და მერიის ნებართვის მოსაკრებელმა - 500 ლარი. შეძენილი ფრანშიზის თვითღირებულება მოიცავს შესყიდვის ფასსა და დანახარჯს ამ უფლების ასამოქმედებლად (ასეთის არსებობისას). ამ მაგალითში:

N	სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი	თანხა(ლარი)
1	შეძენილია ფრანშიზი	25XX (არამატერიალური აქტივი)	3XXX (კრედიტორული დავალიანება)	10 000
2	სურსათის კონტროლის სამსახურის მოსაკრებელი	25XX (არამატერიალური აქტივი)	3XXX (კრედიტორული დავალიანება)	2 000
3	მერიის მოსაკრებელი	25XX (არამატერიალური აქტივი)	3XXX (კრედიტორული დავალიანება)	500
4	სულ (არამატერიალური აქტივი)	(არამატერიალური აქტივი)	(კრედიტორული დავალიანება)	12 500



არამატერიალური აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადა განისაზღვრება: ა) პერიოდით, რომლის განმავლობაშიც მოსალოდნელია საწარმოს მიერ აქტივის გამოყენება; ბ) პროდუქციის რაოდენობით, რომლის მიღებაც მოსალოდნელია საწარმოს მიერ აქტივის გამოყენების შედეგად.

ზოგიერთ აქტივზე, როგორებიცაა ლიცენზია და ფრანშიზი, მომსახურების ვადა განისაზღვრება იურიდიული უფლებით. შესაძლოა, ასეთი არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა იყოს უფრო ხანმოკლე, თუკი საწარმო/ორგანიზაცია მიზნად ისახავს ხანმოკლე ვადით გამოყენებას, მაგრამ ეს ვადა არ უნდა აღემატებოდეს იურიდიული უფლებით განსაზღვრულ ვადას.

არამატერიალური აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადის განსაზღვრისას მრავალი ფაქტორის გათვალისწინებაა საჭირო: ა) აქტივის გამოყენების ხასიათი; ბ) აქტივის სასიცოცხლო ციკლი; გ) ტექნიკური, კომერციული, მორალური მოძველება; დ) საბაზრო მოთხოვნა აქტივისაგან მიღებულ საქონელზე; ე) კონკურენტების ქმედებები და სხვა.

ორგანიზაციამ უნდა შეაფასოს, განუსაზღვრელია თუ არა ვადა. **არსებობს შეზღუდული სასარგებლო მომსახურების არამატერიალური აქტივები და სასარგებლო მომსახურების ვადით შეუზღუდავი აქტივები.**

შეზღუდული სასარგებლო მომსახურების არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია უნდა დაიწყოს მაშინ, როცა შესაძლებელია აქტივის გამოყენება, ხოლო უნდა შეწყდეს ორი პერიოდიდან ერთ-ერთის დადგომისას, კერძოდ: ა) აქტივი კლასიფიცირდება გასაყიდად გამიზნულად; ბ) შეწყდება აქტივის აღიარება.

არამატერიალური აქტივი აღრიცხვიდან მოიხსნება მაშინ, როცა იგი ვადის ორგანიზაციიდან ან როცა მისი გაყიდვიდან ან გამოყენებიდან არ არის მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებლის მიღება. ამორტიზაცია ერიცხება მხოლოდ იმ არამატერიალურ აქტივებს, რომელთა სასარგებლო მომსახურების ვადა შეზღუდულია.

**მაგალითი:** შექმნილია სავაჭრო ნიშანი 25 000 ლარად. სასარგებლო მომსახურების ვადა 5 წელია. მოქმედი სტანდარტით ლიცენზიას ამორტიზაცია ერიცხება წრფივი მეთოდით და წლიური ამორტიზაცია ტოლი იქნება  $25\ 000/5=5\ 000$ .

იმ არამატერიალურ აქტივებს, რომელთა სასარგებლო მომსახურების ვადა განუსაზღვრელია, ამორტიზაცია არ ერიცხება. მას შეიძლება ჰქონდეს განახლების ვადა, რომლის დროსაც განახლება შესაძლებელია მცირე დანახარჯებით და თუ არსებობს მტკიცებულება, რომ განახლების მისაღებად ყველა პირობა დაკმაყოფილებული იქნება, აქტივი შეიძლება აღიარდეს განუსაზღვრელი ვადით. მაგ.: სამაუწყებლო ლიცენზია, საჰაერო გადაზიდვის უფლება, სავაჭრო ნიშანი და სხვა.

## 4.9. ქონების გადასახადი

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია ორგანიზაციის ქონება. კერძოდ, ქონების გადამხდელია ორგანიზაცია:

- მის ბალანსზე ძირითად საშუალებად ან/და საინვესტიციო ქონებად, დაუმონტაჟებელ მოწყობილობებზე, დაუმთავრებელ მშენებლობაზე, აგრეთვე მის მიერ ლიზინგით გაცემულ ქონებაზე;
- უძრავ ქონებაზე, იახტაზე (კატარღაზე), შვეულმფრენზე, თვითმფრინავსა და სხვა სატრანსპორტო საშუალებაზე, რომელიც სახელმწიფო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში მიღებულია (დასაკუთრებულია) ორგანიზაციის მიერ;
- უძრავ ქონებაზე, იახტაზე (კატარღაზე), შვეულმფრენზე, თვითმფრინავზე და სხვა სატრანსპორტო საშუალებაზე, რომელიც ფულადი ვალდებულების (გარდა სისხლის სამართლის და ადმინისტრაციული წესით დაკისრებული სანქციებისა) გადახდევინების ფარგლებში აუქციონის, პირდაპირი მიყიდვის ან სხვა წესით შეძენილია ორგანიზაციის მიერ.

ამასთან, ორგანიზაციისათვის ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლებულია ორგანიზაციის ქონება, აგრეთვე ორგანიზაციაზე ლიზინგით გაცემული ქონება (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტი), გარდა მიწისა და ორგანიზაციის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონებისა.

საწარმოსთვის/ორგანიზაციისთვის ქონების გადასახადის წლიური განაკვეთი განისაზღვრება დასაბეგრი ქონების ღირებულების არა უმეტეს 1 პროცენტის ოდენობით. ამ ნაწილის მიზნებისათვის დასაბეგრი ქონების ღირებულება არის საშუალო წლიური საბალანსო ნარჩენი ღირებულება (გამოიანგარიშებენ კალენდარული წლის დასაწყისისა და ბოლოსთვის აქტივების საშუალო ღირებულების მიხედვით), რომელიც ქვემოთ ჩამოთვლილ შემთხვევებში მხოლოდ უძრავ ქონებასთან მიმართებით უნდა გაიზარდოს:

- 2000 წლამდე მიღებულ აქტივებზე – 3-ჯერ;
- 2000 წლიდან 2004 წლამდე მიღებულ აქტივებზე – 2-ჯერ;
- 2004 წელს მიღებულ აქტივებზე – 1.5-ჯერ;
- იმ აქტივებზე, რომელთა მიღების შესახებ ინფორმაცია არ არსებობს – 3-ჯერ.
- ზემოთ განხილული აფასება არ ვრცელდება:
  - საწარმოზე, თუ იგი მის ბალანსზე რიცხულ უძრავ ქონებას გადაფასების მეთოდის გამოყენებით აღრიცხავს და აქვს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება. ამასთანავე, აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება გამოყენებულ იქნეს მხოლოდ 4 წლის ვადით;
  - საქართველოს მთავრობის მიერ განსაზღვრულ სახელმწიფო საწარმოებზე.

არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიული პირებისათვის აქტივების ღირებულებას გამოიანგარიშებენ არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტის შესაბამისად.

არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე ქონების გადასახადს გამოიანგარიშებენ გადასახადის განაკვეთის გამრავლებით მიწის ნაკვეთის ფართობზე (კვადრატულ მეტრებში). არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე ქონების გადასახადის საბაზისო განაკვეთს ადგენენ წელიწადში მიწის ერთ კვადრატულ მეტრზე 0,24 ლარის ოდენობით. არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე ქონების გადასახადის განაკვეთები კონკრეტული მიწის ნაკვეთისათვის (მიწის ნაკვეთის ადგილმდებარეობის გათვალისწინებით) განისაზღვრება ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოების გადაწყვეტილებით შესაბამისი საბაზისო განაკვეთის გამრავლებით ტერიტორიულ კოეფიციენტებზე. ამასთანავე, ეს ტერიტორიული კოეფიციენტი არ შეიძლება იყოს 1,5-ზე მეტი.

სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე გადასახადს გამოიანგარიშებენ გადასახადის განაკვეთის გამრავლებით მიწის ნაკვეთის ფართობზე (ჰექტრებში). წლიურ საბაზისო განაკვეთს ლარებში ერთ ჰექტარზე გაანგარიშებით ადგენს საქართველოს მთავრობა: ა.ა) სათიბებისა და სამოვრებისათვის – ტერიტორიული ერთეულებისა და მიწის სახეობების მიხედვით, 1,5 ლარიდან 20 ლარამდე ზღვრული ოდენობის ფარგლებში; ა.ბ) სახნავისა და საკარმიდამოსათვის – ტერიტორიული ერთეულებისა და მიწის ხარისხის მიხედვით, 50 ლარიდან 100 ლარამდე ზღვრული ოდენობის ფარგლებში; ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს გადაწყვეტილებით განისაზღვრება გადასახადის განაკვეთი, რომლის ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს საქართველოს მთავრობის მიერ დადგენილი წლიური საბაზისო განაკვეთის 150 პროცენტს.

ორგანიზაცია ქონების გადასახადის დეკლარაციას შესაბამის საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს არა უგვიანეს კალენდარული წლის 1-ელი აპრილისა. დეკლარაციაში მონაცემები დასაბეგრი ქონების შესახებ შეტანილ უნდა იქნეს გასული საგადასახადო წლის მიხედვით, ხოლო დასაბეგრი მიწის შესახებ – მიმდინარე საგადასახადო წლის მიხედვით. საწარმო/ორგანიზაცია მიწაზე ქონების გადასახადს იხდის არა უგვიანეს კალენდარული წლის 15 ნოემბრისა.

**მაგალითი:** ორგანიზაციამ 20XX წლის 14 სექტემბერს შეიძინა პროექტორი 5000 ლარად კომერციული ტრენინგების ჩასატარებლად. ორგანიზაცია იყენებს ცვეთის დარიცხვის წრფივ მეთოდს. შეძენილი დანადგარის სასარგებლო მომსახურების ვადა შეადგენს 5 წელს. ორგანიზაციის სააღრიცხვო პოლიტიკით 15 რიცხვამდე შეძენილ აქტივებს შეძენის თვეს ცვეთა ერიცხება. ქონების გადასახდი რეგიონში 1%-იანი განაკვეთით განისაზღვრება. ამ მაგალითში პროექტორზე დარიცხული ფინანსური ცვეთა შეადგენს  $5000/12\text{თვე} * 4\text{თვე} * 20\% = 333$  ლარს. ქონების გადასახადის გაანგარიშების თვალსაზრისით ნარჩენი ღირებულება შეადგენს  $5000 - 333 = 4667$  ლარს. ქონების გადასახდი იქნება აქტივის საშუალო წლიური ღირებულების 1%-  $(0 + 4667) / 2 * 1\% = 23,34$  ლარი.

თუ ორგანიზაცია ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას, მისი ქონებისა და საქმიანობის ნაწილი, რომელიც უშუალოდაა დაკავშირებული მის ეკონომიკურ საქმიანობასთან, ითვლება საწარმოს

ქონებად, ხოლო იმ ნაწილში, სადაც ამის გამოჯვანა შეუძლებელია, ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ქონებისა და საქმიანობის გამოანგარიშების მიზნით იყენებენ ორგანიზაციის მიერ მიღებულ შემოსავალში ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემო-სავლის ხვედრით წილს.

**მაგალითი:** ა(ა)იპ ეწევა დამხმარე ეკონომიკურ საქმიანობას, კერძოდ, მას იჯარით აქვს გაცემული შენობის ნაწილი - 50 კვ.მ. ორგანიზაციის ბალანსზე აღრიცხულია შენობა, 200 კვ.მ. რომლის ღირებულებაც წლის დასაწყისში იყო 500,000 ლარი, წლის ბოლოს 5%-იანი წლიური ცვეთის გათვალისწინებით 475,000 ლარი.

ამ მაგალითში, უძრავი ქონების საშუალო შეწონილი საბალანსო ღირებულება იქნება 487,500  $((500\ 000 + 475\ 000)/2)$ . იჯარით გაცემულია უძრავი ქონების  $1/4$ , შესაბამისად, ქონების გადასახადით დასაბეგრი ბაზა იქნება 121 875 ლარი  $(487500 \times 25\%)$ , ხოლო ქონების გადასახადი 1218-75 ლარი  $(121875 \times 1\%)$ .

#### 4.10. ინვენტარიზაცია

ბუღალტრული დოკუმენტები ზუსტად უნდა ასახავდეს აქტივებისა და მათი წყაროების მდგომარეობას, საერთოდ, ორგანიზაციის სამეურნეო საქმიანობასა და მის შედეგებს. მიუხედავად ამისა, ზოგჯერ სააღრიცხვო მონაცემები არ შეესაბამება სინამდვილეს. ამ განსხვავების ძირითად მიზეზად შეიძლება მიჩნეულ იქნეს:

- ⇒ შეცდომები აღრიცხვაში პირველად დოკუმენტებში არასწორი არითმეტიკული გაანგარიშებების შედეგად;
- ⇒ მიღება-გაცემისას დაშვებული უზუსტობითა და შეცდომებით, რის შედეგადაც შეიძლება აღმოჩნდეს ზედმეტობა ან დანაკლისი;
- ⇒ ქურდობა, დატაცება და ა.შ.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98-ე პრიმა მესამე მუხლით „კოდექსით გათვალისწინებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ან/და ძირითადი საშუალების დანაკლისი ითვლება მისი გამოვლენის მომენტში ამ საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდებად" და იბეგრება მოგების გადასახადით, შესაბამისად, ორგანიზაციის მიერ ძირითადი საშუალებების ზუსტ აღრიცხვას საგადასახადო თვალსაზრისითაც დიდი მნიშვნელობა აქვს.

სწორედ ამიტომ საწარმო/ორგანიზაციებში ინიშნება ინვენტარიზაცია. ინვენტარიზაციის ჩასატარებლად საწარმოს ხელმძღვანელის მიერ გამოიყოფა კომისია, განისაზღვრება ინვენტარიზაციის ობიექტი და ჩატარების ვადები. კომისიის შემადგენლობაში უნდა შედიოდნენ შესაბამისი სამსახურების წარმომადგენლები და საწარმო/ორგანიზაციის მთავარი ბუღალტერი.

როგორც წესი, ინვენტარიზაცია უნდა ჩატარდეს თვის/წლის პირველი რიცხვისათვის, რითაც ადვილდება ინვენტარიზაციით გამოვლენილი ფაქტობრივი ნაშთების შედარება სააღრიცხვო მონაცემებთან. თუ ინვენტარიზაცია რამდენიმე დღეს გრძელდება, მაშინ ინვენტარიზაციის მონაცემები კორექტირდება პირველი რიცხვის მდგომარეობით.

ინვენტარიზაციის დაწყებამდე მატერიალური ფასეულობები დახარისხდება-დალაგდება. უნდა დამთავრდეს შემოსავალ-გასავლის ამსახველი ყველა დოკუმენტის დამუშავება და მათი ასახვა აღრიცხვაში, გამოყვანილ უნდა იქნეს ნაშთები ინვენტარიზაციის დაწყების დღისათვის. ინვენტარიზაციის დაწყებამდე მატერიალურად პასუხისმგებელ პირს ჩამოერთმევა ხელწერილი, რომ მას მატერიალურ ფასეულობათა მოძრაობის ამსახველი ყველა დოკუმენტი ჩაბარებული აქვს ბუღალტერიაში და მასთან შემოსავალში გაუტარებელი ან გასავალში ჩამოუწერილი არავითარი ფასეულობა არ ინახება.

ძირითადი საშუალებების შეძენისას თითოეული ძირითადი საშუალება ეტიკეტირდება სპეციალური ბირკით. თითოეულ ბირკაზე ასახულია ორგანიზაციის დასახელება, ძირითადი საშუალების დასახელება, საინვენტარო ნომერი. ძირითადი საშუალებების ინვენტარიზაციისას ძირითადი საშუალებების ბირკები უზრუნველყოფს ორგანიზაციის ინვენტარიზაციის სამუშაოების ჩატარების ხელმისაწვდომობას, სიმარტივეს, დროის და ადამიანური რესურსების დაზოგვას და ძირითადი საშუალებების მოძრაობის კონტროლს.

ინვენტარიზაცია ტარდება ფასეულობათა შენახვის ადგილების მიხედვით ცალ-ცალკე მატერიალურად პასუხისმგებელი პირების თანდასწრებით. ინვენტარიზაციის შედეგები ფორმდება ინვენტარიზაციის უწყისით, რომელსაც საინვენტარიზაციო კომისია ადგენს. უწყისს ხელს უნდა აწერდეს კომისიის ყველა წევრი. მატერიალურად პასუხისმგებელი პირი იძლევა შემდეგი შინაარსის ხელწერილს: „საინვენტარიზაციო უწყისში მოცემული მთელი ფასეულობა, ყველა დასახელების მიხედვით, კომისიის მიერ შემოწმებულია ნატურალურ გამოსახულებაში ჩემი თანდასწრებით და შეტანილია უწყისში, რის გამოც საინვენტარიზაციო კომისიის მიმართ პრეტენზია არ მაქვს. უწყისში ჩამოთვლილი ფასეულობა იმყოფება ჩემს პირად პასუხისმგებლობაში“.

ინვენტარიზაციის დამთავრების შემდეგ საინვენტარიზაციო უწყისი გადაეცემა ბუღალტერიას ფასეულობათა ფაქტობრივი ნაშთების სააღრიცხვო ჩანაწერებთან შედარებისათვის. ასეთი შედარება ფორმდება შედარების უწყისით, რომელშიც საინვენტარიზაციო უწყისიდან გადააქვთ ფასეულობათა ფაქტობრივი ნაშთები, ხოლო ბუღალტრული რეგისტრებიდან - იმავე ფასეულობების სააღრიცხვო მონაცემები. გამოჰყავთ გადახრები, რომლებსაც განიხილავს კომისია. საინვენტარიზაციო კომისია ყოველგვარ გადახრაზე იღებს წერილობით ახსნა-განმარტებას შესაბამისი პასუხისმგებელი პირებისაგან, განიხილავს მათ მიზეზებს და შემოაქვს წინადადებები შემდგომში მათი გამოსწორების მიზნით. საინვენტარიზაციო კომისიის გადაწყვეტილება ფორმდება ოქმით, რომელსაც ამტკიცებს საწარმო/ორგანიზაციის ხელმძღვანელი.

შეიძლება შედარების უწყისით გამოვლინდეს ფასეულობათა ზედმეტობა ან დანაკლისი, რომელიც შესაბამისად უნდა აისახოს ბუღალტრულ აღრიცხვაში.

*შედარების უწყისი*

შემოწმების დროს ფაქტობრივად აღმოჩნდა						საბუღალტრო აღრიცხვის მონაცემები			ინვენტარიზაციის შედეგები				
N	ფასულობის დასახელება	ზომის ერთეული	რაოდენობა	ერთეულის ფასი	ღირებულება	ზომის ერთეული	რაოდენობა	ერთეულის ფასი	ზედმეტობა		დანაკლისი		შენიშვნა
									რაოდენობა	ღირებულება	რაოდენობა	ღირებულება	

## თავი V. ფიზიკური პირების ანაზღაურება, ხელფასი, სამუშაო დროის აღრიცხვა, სამივლინებო ხარჯი

### 5.1. საშემოსავლო გადასახადი

საქართველოს მოქმედი საგადასახადო კოდექსით<sup>15</sup> ფიზიკურ პირებად ითვლებიან:

- საქართველოს მოქალაქეები;
- უცხო ქვეყნის მოქალაქეები;
- მოქალაქეობის არმქონე პირები.

საშემოსავლო გადასახადი არის საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადი, რომლის გადამხდელს წარმოადგენენ როგორც რეზიდენტი ფიზიკური პირები, ასევე არარეზიდენტი ფიზიკური პირები, რომლებიც შემოსავალს იღებენ საქართველოში არსებული წყაროდან.

საქართველოს რეზიდენტად, მთელი მიმდინარე საგადასახადო წლის განმავლობაში, ითვლება ფიზიკური პირი, რომელიც ფაქტობრივად იმყოფება საქართველოს ტერიტორიაზე 183 დღეს 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.

რეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ გამოსაქვით თანხებს შორის.

დასაბეგრი შემოსავალი იბეგრება 20 პროცენტით, გარდა გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას დაქვემდებარებული ცალკეული სახის შემოსავლებისა;

საშემოსავლო გადასახადი, თავისი არსით, ფიზიკური პირის შემოსავალზე დაწესებული გადასახადია. აქედან გამომდინარე, საწარმო/ორგანიზაციები არ არიან საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელები. თუმცა იურიდიულ პირებს, როგორც საგადასახადო აგენტებს, ხშირ შემთხვევაში, ეკისრებათ ფიზიკურ პირთა ხელფასიდან და მომსახურების ანაზღაურებიდან საშემოსავლო გადასახადის დაკავებისა (საგადასახადო აგენტის ფუნქციები) და ბიუჯეტში გადარიცხვის მოვალეობა (გაცემულ ხელფასებზე, ფიზიკურ პირებზე გაცემულ თანხებზე და ა.შ.).

არაკომერციული იურიდიული პირების საქმიანობის სპეციფიკის გათვალისწინებით, გადახდის წყაროსთან გასათვალისწინებელია საშემოსავლო გადასახადის დაკავების შემდეგი აქტუალური საკითხები:

1. დაქირავებული პირებისათვის ხელფასის ანაზღაურების დაბეგვრა;
2. მომსახურების ღირებულების ანაზღაურება ფიზიკური პირისათვის, რომელიც არ არის რეგისტრირებული ინდივიდუალურ მეწარმედ;

<sup>15</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსი(17.09.2010წ. №3591-III), მუხლი 34, პირველი ნაწილი.

3. ქონების უსასყიდლოდ გადაცემა ფიზიკური პირისათვის, რომელიც ინდივიდუალურ მეწარმედ რეგისტრირებული არ არის, გარდა ამავე ფიზიკური პირისთვის საგადასახადო წლის განმავლობაში 1000 ლარამდე ღირებულების ქონების უსასყიდლოდ გადაცემის შემთხვევისა;
4. არარეზიდენტი პირისათვის გადახდილი თანხები, რომლებიც ითვლება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად.

## 5.2 დაქირავებული პირები, დაქირავებული პირების სამუშაო დროის აღრიცხვა, ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრა. სამივლინებო ხარჯი

⇒ **დაქირავებული პირები.** საქართველოს საგადასახადო კოდექსი დაქირავებით მუშაობას განმარტავს, როგორც ფიზიკური პირის მიერ ვალდებულების შესრულებას იმ ურთიერთობათა ფარგლებში, რომლებიც რეგულირდება საქართველოს ან/და უცხო ქვეყნის შრომის კანონმდებლობით. აგრეთვე, დაქირავებით მუშაობად ითვლება ფიზიკური პირის მიერ საწარმოს ან ორგანიზაციის ხელმძღვანელად (დირექტორად) ყოფნა ან ხელმძღვანელის (დირექტორის) მოვალეობის შესრულება.

საქართველოს შრომის კოდექსის მეორე მუხლის პირველი პუნქტის შესაბამისად, „შრომითი ურთიერთობა არის შრომის ორგანიზაციული მოწესრიგების პირობებში დასაქმებულის მიერ დამსაქმებლისათვის სამუშაოს შესრულება ანაზღაურების სანაცვლოდ“.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის და საქართველოს შრომის კოდექსის მიხედვით, დაქირავებით მუშაობის მნიშვნელოვანი პირობაა სამუშაოს ანაზღაურების სანაცვლოდ შესრულება. საქართველოს შრომის კოდექსის თანახმად: „შრომის ანაზღაურება არის ძირითადი ან მინიმალური ანაზღაურება, ან ხელფასი, ან ნებისმიერი სხვა ანაზღაურება, რომელიც გადახდილია ფულადი ფორმით ან ნატურით და რომელსაც პირდაპირ ან არაპირდაპირ იღებს დასაქმებული დამსაქმებლისგან სამუშაოს შესრულების სანაცვლოდ“<sup>16</sup>. საგადასახადო კოდექსი ამგვარ ანაზღაურებას ზოგადი ცნებით, ხელფასით, მოიხსენიებს. „ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერ საზღაური და სარგებელი“<sup>17</sup>, ანუ ანაზღაურების ხელფასად კვალიფიკაციისათვის პირი უნდა იყოს შრომით ურთიერთობაში დამქირავებელთან, იღებდეს ანაზღაურებას შრომითი ხელშეკრულებით განსაზღვრული სამუშაოს შესრულებისათვის და ანაზღაურება შეიძლება მიღებულ იქნეს, როგორც ფულადი, ისე არაფულად ფორმით.

ამრიგად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი შრომითი ურთიერთობის პროცესში განასხვავებს ცნებებს „დაქირავებული“ და „დამქირავებელი“, ხოლო საქართველოს შრომის კოდექსი კი ამ ცნებებს „დამსაქმებელს“ და „დასაქმებულს“ უწოდებს.

<sup>16</sup> საქართველოს ორგანული კანონი „საქართველოს შრომის კოდექსი“ (17.12.2010. № 4113რ), 41-ე მუხლის პირველი ნაწილი

<sup>17</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (17.09.2010წ, №3591-III), 101-ე მუხლის პირველი ნაწილი.



„შრომის უსაფრთხოების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის<sup>18</sup> თანახმად, *სამუშაო ადგილი* არის – კონკრეტული ადგილი, სადაც დასაქმებული და სხვა პირი უშუალოდ ახორციელებენ შრომით საქმიანობას. ასეთი საქმიანობა პრაქტიკაში შესაძლებელია ინტერნეტის მეშვეობითაც შესრულდეს. შესაბამისად, ცნება „სამუშაო ადგილი“ ინტერნეტის განვითარებასთან ერთად დისტანციურ/ვირტუალურ სივრცეში ოპერირებასაც მოიცავს. აღსანიშნავია, რომ „შრომის უსაფრთხოების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონი იძლევა *სამუშაო სივრცის* განმარტებას – რომელიც, *ყველა სამუშაო ადგილისა და იმ ტერიტორიის ერთობლიობაა, სადაც დასაქმებული და სხვა პირი იმყოფებიან/გადაადგილდებიან სამსახურებრივი დანიშნულებით და რომლებსაც პირდაპირ ან არაპირდაპირ დამქირავებელი აკონტროლებს*“. ამ განმარტების მიხედვით გამოდის, რომ სამუშაო ადგილი და, შესაბამისად, სამუშაო სივრცე დამქირავებლის მიერ პირდაპირ და არაპირდაპირ კონტროლდება. ეს არის მახასიათებელი, რაც დისტანციურად მომუშავეთა პერსონალისთვის მიკუთვნებისას დამქირავებლისაგან მნიშვნელოვან და საფუძვლიან დაფიქრებას საჭიროებს. დამქირავებელი სამუშაო ადგილზე სათანადო პირობების შექმნაზე დისტანციურად მუშაობის დროსაც, შესაძლოა, გარკვეულ პასუხისმგებლობას დაექვემდებაროს, შესაბამისად, მინიმუმ, შრომითი ხელშეკრულების გაფორმებისას დამქირავებელი და დაქირავებული მათთვის ხელსაყრელი და უსაფრთხო სამუშაო ადგილის პირობებზე უნდა შეთანხმდნენ და კარგად უნდა შეაფასონ სათანადო რისკები.

საგადასახადო პრაქტიკით, დაქირავებულსა და მომსახურებით მომუშავე პირებს შორის სხვაობის განსაზღვრისას, ხშირად სწორედ სამუშაო ადგილს იშველიებენ, როგორც პერსონალის (დასაქმებულის) და მომსახურების კონტრაქტით მომუშავეებს შორის განმასხვავებელ ერთ-ერთი ძირითად ნიშანს. თუმცა ცნება „სამუშაო ადგილმა“ მნიშვნელოვანწილად ძველი შინაარსი დაკარგა, რადგან ციფრულმა ტექნოლოგიებმა ინტერნეტის განვითარებასთან ერთად იგი ოფისის ფარგლებს საკმაოდ დააშორა. პროცესმა კიდევ უფრო ინტენსიური ხასიათი მიიღო კორონავირუსის ინფექციის (COVID-19) პანდემიასთან ერთად.

⇒ *სამუშაო დრო*. არაკომერციული იურიდიული პირების უმეტესობა იყენებს შრომის ანაზღაურების დროით ფორმას, როდესაც ანაზღაურება ხდება განაკვეთის მიხედვით, რა დროსაც, როგორც წესი, დადგენილია თვიური მუშაობის განაკვეთი (ან საათობრივი განაკვეთი) და კუთვნილი ხელფასიც ნამუშევარი დროის შესაბამისად გაიცემა. აქედან გამომდინარე, აუცილებლად უნდა განვსაზღვროთ სამუშაო დრო, რაც საკმაოდ მნიშვნელოვანი საკითხია ფინანსური მენეჯმენტისათვის.

საქართველოს ორგანული კანონის „საქართველოს შრომის კოდექსის“ ოცდამეოთხე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ნორმირებული სამუშაო დრო - ეს არის ნებისმიერი დროის მონაკვეთი, რომლის განმავლობაშიც დასაქმებული (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ტერმინოლოგიით - დაქირავებული) მუშაობს დამსაქმებლის განკარგულების პირობებში და ეწევა თავის საქმიანობას ან/და ასრულებს თავის მოვალეობებს .

<sup>18</sup>საქართველოს ორგანული კანონი „შრომის უსაფრთხოების შესახებ“(19/02/2019. №4283-III) მესამე მუხლის „ე“ ნაწილი.

როგორც წესი, დაქირავებული შრომის ძირითადი ნაწილი მოიცავს სამუშაოს მუდმივად ფაქტობრივ შესრულებას. ამავდროულად, ზოგიერთი სამუშაო, მაგალითად მძღოლის, დამლაგებლის, მთარგმნელის სამუშაო მისი სპეციფიკის გათვალისწინებით, შესაძლოა, ყოველთვის არ მოითხოვდეს ფაქტობრივად მუშაობას. ამ დროს დაქირავებული ფიზიკურად იმყოფება სამუშაო ადგილზე და მუდმივ მზადყოფნაშია, შეასრულოს შრომითი მოვალეობები, შესაბამისი მოთხოვნისა და საჭიროებიდან გამომდინარე, ანუ იყოს დამქირავებლის/დამსაქმებლის განკარგულებაში (შრომის ორგანიზაციის სპეციალისტები, ასეთ დროს მოცდენის დროდ განმარტავენ). შესაბამისად, სამუშაო დროდ მიიჩნევა როგორც სამუშაოს ფაქტობრივად შესრულების პერიოდი, ასევე დროის ის მონაკვეთი, როდესაც დასაქმებული ფიზიკურად იმყოფება სამუშაო ადგილზე, ფაქტობრივად შესაძლოა არ ასრულებს სამუშაოს, თუმცა დამქირავებლის განკარგულებაშია.

საქართველოს ორგანული კანონი „საქართველოს შრომის კოდექსის“ მუხლი 24, პუნქტი 1 იძლევა ნორმირებული სამუშაო დროის განმარტებას, კერძოდ-ნორმირებული სამუშაო დრო ეს არის ნებისმიერი დროის მონაკვეთი, რომლის განმავლობაში დასაქმებული მუშაობს დამსაქმებლის განკარგულების პირობებში და ასრულებს თავის საქმიანობას ან/და მოვალეობებს. სამუშაო დროში არ ითვლება შესვენების დრო და დასვენების დრო“.

საქართველოს შრომის კოდექსის თანახმად, ნორმირებული სამუშაო დროის ხანგრძლივობა არ უნდა აღემატებოდეს კვირაში 40 საათს.<sup>19</sup>

**ზეგანაკვეთურ სამუშაოდ** მიიჩნევა დასაქმებულის (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიზნებისთვის - დაქირავებული) მიერ სამუშაოს შესრულება დროის იმ მონაკვეთში, რომლის ხანგრძლივობა აღემატება შრომითი ხელშეკრულებით განსაზღვრულ სამუშაო დროს. ამასთან, ხელშეკრულებით განსაზღვრული დასაქმებულის სამუშაო დროის ხანგრძლივობა არ უნდა აღემატებოდეს საქართველოს შრომის კოდექსით დადგენილ მაქსიმალურ ხანგრძლივობას (ნორმირებულ სამუშაო დროს). აღსანიშნავია, რომ სამუშაო დროში არ ითვლება შესვენების დრო და დასვენების დრო.

ზეგანაკვეთური სამუშაო ანაზღაურდება შრომის ანაზღაურების საათობრივი განაკვეთის გაზრდილი ოდენობით. ამ ანაზღაურების ოდენობა განისაზღვრება მხარეთა შეთანხმებით. ზეგანაკვეთური სამუშაო უნდა ანაზღაურდეს ზეგანაკვეთური სამუშაოს შესრულების შემდეგ გადასახდელ ყოველთვიურ შრომის ანაზღაურებასთან ერთად.

მხარეები შეიძლება შეთანხმდნენ დასაქმებულისთვის ზეგანაკვეთური სამუშაოს ანაზღაურების სანაცვლოდ პროპორციული დამატებითი დასვენების დროის მიცემაზე. დასაქმებულს დამატებითი დასვენების დრო უნდა მიეცეს ზეგანაკვეთური სამუშაოს შესრულებიდან არაუგვიანეს 4 კვირისა, თუ მხარეთა შეთანხმებით სხვა რამ არ არის განსაზღვრული.

⇒ **სამუშაო დროის აღრიცხვა.** ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, სამუშაო დროის ზუსტ აღრიცხვას დიდი მნიშვნელობა ენიჭება, ვინაიდან მასზეა დამოკიდებული:

<sup>19</sup> საქართველოს ორგანული კანონი „საქართველოს შრომის კოდექსის“(17.12.2010, № 4113რს), მუხლი 24, პუნქტი 2.

- 1) ორგანიზაციის ბიუჯეტის შედგენის ეფექტიანი პროცესი;
- 2) დაქირავებულთა სამუშაო დროის დანახარჯების სწორი ორგანიზება და პროექტების მიხედვით მათი ზუსტი აღრიცხვა;
- 3) დაქირავებული პირების შრომის ანაზღაურების სამართლიანი მოწესრიგება;
- 4) დაქირავებული პერსონალის სამუშაო დატვირთვების მეტ-ნაკლებად გამოთანაბრება;
- 5) დაქირავებული პერსონალის სამუშაო გრაფიკის ნორმირება და მოქნილობა.

საქართველოს შრომის კოდექსის 24 მუხლის მე-11 ნაწილის შესაბამისად დამსაქმებელი ვალდებულია, სამუშაო დღეს წერილობით ან/და ელექტრონულად აღრიცხოს დასაქმებულთა მიერ ნამუშევარი დრო და სამუშაო დროის (ნამუშევარი საათების) აღრიცხვის ყოველთვიური დოკუმენტი (გზამკვლევის დანართი 6) გააცნოს დასაქმებულს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც, სამუშაოს ორგანიზების სპეციფიკიდან გამომდინარე, ეს შეუძლებელია. დამსაქმებელი ვალდებულია, სამუშაო დროის (ნამუშევარი საათების) აღრიცხვის დოკუმენტი შეინახოს 1 წლის განმავლობაში.

სამუშაო დროის აღრიცხვა ყველა ტიპის, მათ შორის არაკომერციული იურიდიული პირებისათვის სავალდებულო გახდა 2021 წლის 01 მარტიდან. სამუშაო დროის აღრიცხვის დეტალები მოცემულია საქართველოს ოკუპირებული ტერიტორიებიდან დევნილთა, შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის მინისტრის № 01-15/ნ ბრძანების „სამუშაო დროის აღრიცხვის ფორმისა და მისი წარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საფუძველზე, რომლის ძირითადი ნიუანსები შემდეგია:

1. სამუშაო დროის აღრიცხვის ფორმა არის დასაქმებულთა სამუშაო დროის (ნამუშევარი საათების) აღრიცხვის ყოველთვიური შემაჯამებელი დოკუმენტი, რომელიც მოიცავს წერილობით ან/და ელექტრონული ფორმით აღრიცხულ მონაცემებს დასაქმებულთა მიერ ნამუშევარი საათების შესახებ;
2. სამუშაო დროის აღრიცხვის ფორმის წარმოება შესაძლებელია როგორც მატერიალური, ასევე ელექტრონული ფორმით;
3. სამუშაო დროის აღრიცხვის ფორმაში ინფორმაცია აისახება ერთჯერადად, ყოველი თვის ბოლოს ან/და პერიოდულად, მთელი თვის განმავლობაში;
4. სამუშაო დროის აღრიცხვის ფორმის დახურვის თარიღი დგინდება დამსაქმებლის მიერ, მაგრამ არაუგვიანეს მომდევნო კალენდარული თვის 10 რიცხვისა;
5. დამსაქმებელი ვალდებულია, სამუშაო დღეს წერილობით ან/და ელექტრონულად აღრიცხოს დასაქმებულთა მიერ ნამუშევარი დრო და სამუშაო დროის (ნამუშევარი საათების) აღრიცხვის ყოველთვიური დოკუმენტი გააცნოს დასაქმებულს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც, სამუშაოს ორგანიზების სპეციფიკიდან გამომდინარე, ეს შეუძლებელია;
6. სამუშაო დროის აღრიცხვის ფორმა, როგორც ყოველთვიური დოკუმენტი, საბოლოო წერილობითი ან/და ელექტრონული დოკუმენტის სახით შევსებული და ხელმოწერილი 1 წლის განმავლობაში ინახება დამსაქმებელთან ან მის მიერ განსაზღვრულ სტრუქტურულ ქვედანაყოფში/პირთან;
7. დამსაქმებელი ვალდებულია, განსაზღვროს სამუშაო დროის აღრიცხვის ფორმის წარმოებაზე/შევსებაზე, შენახვაზე და დასაქმებულებისთვის გაცნობაზე პასუხისმგებელი პირ(ებ)ი ან სტრუქტურული ქვედანაყოფი.

არაკომერციული იურიდიული პირების დაფინანსების პრიორიტეტულად საპროექტო ხასიათიდან გამომდინარე, ჩვენი რეკომენდაციაა, ორგანიზაციამ ზემოაღნიშნულ საერთო-ორგანიზაციულ სამუშაო დროის (გზამკვლევის დანართი 5) აღრიცხვის ფორმასთან (ტაბელთან) ერთად და მის საფუძველზე აწარმოოს პროექტებად ჩაშლილი სამუშაო დროის აღრიცხვის ფორმა/ტაბელი (Time-sheet) - რომელიც გვიჩვენებს პროექტების მიხედვით თითოეული დაქირავებული პირის მიერ დახარჯულ სამუშაო დროს და მათ მიერ შრომის შინაგანაწესის და რეჟიმის დაცვას.

განვიხილოთ საპროექტო ტაბელის (გზამკვლევის დანართი 7) შევსებასთან დაკავშირებული ნიუანსები.

**მაგალითი :** ორგანიზაციის დაქირავებული პირი დასაქმებულია პროექტ A-ში კოორდინატორის ასისტენტად. მისი სამუშაო დროის დატვირთვა შეადგენს 100%. სამუშაო დღეების რაოდენობა საანგარიშო თვეში - 20, ხოლო სამუშაო დღის ხანგრძლივობა - 8 სთ.

ამ მაგალითში ტაბელში პროექტის კოორდინატორმა უნდა აჩვენოს 160 სთ (20 სამუშაო დღე\*8სთ) სამუშაო დრო.

ბევრად უფრო რთულდება საკითხის გადაწყვეტა, როდესაც დაქირავებული პირი დასაქმებულია ორ და ზოგჯერ მეტ პროექტში. ამ შემთხვევაში ისმება საკითხი: როგორი პროპორციით უნდა განაწილდეს დრო ისე, რომ არც კანონმდებლობა დაირღვეს და დონორის მოთხოვნებიც დაცული იყოს. ცხადია, ამ დროს უმნიშვნელოვანესი საკითხია ორგანიზაციის დაქირავებულთა ხელფასის საკითხის სწორი ორგანიზება:

- ორგანიზაციას შემუშავებული უნდა ჰქონდეს დაქირავებული პირების ხელფასების ცხრილი სამუშაო პოზიციების მიხედვით;
- ამ ცხრილის საფუძველზე უნდა დაიგეგმოს პროექტების ბიუჯეტის სახელფასო ნაწილი და ზუსტად განისაზღვროს მათი პროექტში დატვირთვის პროცენტი;
- გასათვალისწინებელია, რომ დონორი ორგანიზაცია, როგორც წესი, მოითხოვს პროექტით განსაზღვრული პოზიციის შესაბამისი სამუშაო მოცულობის შესრულებას და შესაბამისი დატვირთვით მუშაობას.

**მაგალითი :** ორგანიზაციის დაქირავებული პირი დასაქმებულია პროექტ A-ში, B-სა და C-ში კოორდინატორის ასისტენტად. მისი სამუშაო დროის დატვირთვა პროექტების შესაბამისად შეადგენს 40%, 50% და 10%-ს. სამუშაო დღეების რაოდენობა საანგარიშო თვეში - 20, ხოლო სამუშაო დღის ხანგრძლივობა 8 სთ-ია. ხელფასი პროექტების მიხედვით შეადგენს პროექტ A-ში, B-სა და C-ში, შესაბამისად, 600 ლარს, 750 ლარს და 150 ლარს.

ამ მაგალითში სამუშაო დრო საანგარიშო თვეში ასე განაწილდება:

პროექტის დასახელება	საბიუჯეტო(გეგმური) სამუშაო დრო(სთ)	მისაღები ხელფასი(ლარი)	ფაქტობრივი სამუშაო დრო(სთ)	მიღებული ხელფასი(ლარი)
A	64(160X40%)	600	64	600
B	80(160X50%)	750	80	750
C	16(160X10%)	150	16	150
<b>სულ</b>	<b>160</b>	<b>1500</b>	<b>160</b>	<b>1500</b>

როგორც წესი, ორგანიზაციას აქვს გარკვეული მოსაზრებები (თუნდაც მას ხელფასის - ცხრილი და თანამშრომლების შეფასების სისტემა არ ჰქონდეს), თუ თითოეული დაქირავებული პირი რა ხელფასს უნდა იღებდეს ყოველთვიურად. შემდეგ პროექტების/დაფინანსების წყაროების მიხედვით ხდება ამ ხელფასების შევსება. როდესაც ორგანიზაციას ახალი პროექტი ემატება, ხდება ბიუჯეტის გაანგარიშება და მასში თითოეული თანამშრომლის დატვირთვის და შესაბამისი ხელფასის პროგნოზირება.

**მაგალითი:** ორგანიზაციის დაქირავებული დასაქმებულია პროექტ A-ში, B-ში ლოგისტიკოსად, მისი სამუშაო დროის დატვირთვა პროექტებში შეადგენს, შესაბამისად, 50%-ს 18 თვეს (750ლარი) და 50%-ს18 თვე-ს (750ლარი) და ხელფასი 1500 ლარს. მიმდინარეობს პროექტი C-ს ბიუჯეტირება, რომელშიც არის შესაძლებლობა, 500 ლარი 18 თვის მანძილზე ავანაზღაუროთ. ჩვენი დაშვებით (სიმარტივისათვის) პროექტები პარალელურად დასრულდება.

ამ მაგალითში საჭირო იქნება გაანგარიშების შემდეგი ცხრილის შექმნა:

პროექტები	მოქმედი ხელფასი(ლარი)	პროექტების ხვედრითი წილი საერთო ხელფასში(%)	ახალი პროექტის დამატების შემდეგ ხელფასი	პროექტების ხვედრითი წილი საერთო ხელფასში(%)
A	750	50	750	37,50
B	750	50	750	37,50
C	-		500	25
<b>სულ</b>	<b>1500</b>	<b>100</b>	<b>2000</b>	<b>100</b>

როგორც განსახილველი მაგალითის პირობიდან ჩანს, ახალი პროექტის დამატების შედეგად თითოეული პროექტის ხვედრითი წილი პერსონალის საერთო ხელფასში და, შესაბამისად, საერთო ნამუშევარ დროში იცვლება. აღსანიშნავია, რომ დონორები A და B მოითხოვენ

ბიუჯეტით დაგეგმილი 18 თვის მუშაობას პროექტის ლოგისტიკოსისგან, თუმცა ახალი პროექტის დამატების შემდეგ 8-საათიანი სამუშაო დროის ფარგლებში ფაქტობრივი სამუშაო დროის 12,50 საათით (50სთ-37,50სთ) შემცირება ამ ამოცანის შესრულებას ართულებს. მიუხედავად ამისა, არსებული პრაქტიკით დონორების მიერ ბიუჯეტში განსაზღვრული სამუშაო დატვირთვის საათები გაანგარიშებითი ხასიათისაა და ახალი პროექტის დამატება შესაბამისი პერსონალის ხელფასის საბიუჯეტო პოზიციის მიხედვით ცვლილებებსა და დამატებებს იშვიათად საჭიროებს ხოლმე.

დაქირავებული პირის სახელფასო განაკვეთად უნდა შეირჩეს არა უკვე მოპოვებული, ფაქტობრივი დაფინანსებით განსაზღვრული ხელფასი, არამედ მაქსიმალურად წინასწარ წლის დასაწყისში დაგეგმილი შესაძლებელი ხელფასი (წინააღმდეგ შემთხვევაში იქნება დონორისთვის იმის დასაბუთების საჭიროება, თუ რამ გამოიწვია, სამუშაო დროის %-ის ცვლილება). ამ შემთხვევაში წინა განხილული მაგალითი შემდეგნაირად განვითარდება:

**მაგალითი:** ორგანიზაციის დაქირავებული დასაქმებულია პროექტ A-სა და B-ში ლოგისტიკოსად, მისი საპროგნოზო, მაქსიმალური ხელფასი 2000 ლარია, ხოლო სამუშაო დროის დატვირთვა პროექტებში შეადგენს, შესაბამისად, 37,50 %-ს 18 თვეს (750 ლარი) და 37,50%-ს - 18 თვეს (750ლარი) და მთლიანი ხელფასი 1500 ლარს. მიმდინარეობს პროექტი C-ს ბიუჯეტირება, რომელშიც არის შესაძლებლობა ყოველთვიურად 500 ლარი ავანაზდაუროთ 18 თვის მანძილზე.

ჩვენი დაშვებით (სიმარტივისათვის) პროექტები პარალელურად დასრულდება.

ამ მაგალითში საჭირო იქნება გაანგარიშების შემდეგი ცხრილის შექმნა:

პროექტები	არსებული ხელფასი (ლარი)	პროექტების ხვედრითი წილი საერთო ხელფასში(%)	ახალი პროექტის დამატების შემდეგ ხელფასი	პროექტების ხვედრითი წილი საერთო ხელფასში(%)
A	750	37,50	750	37,50
B	750	37,50	750	37,50
C	მოსაძიებელი დაფინანსება	მოსაძიებელი დაფინანსება	500	25,00
<b>სულ</b>	<b>2000</b>	<b>100</b>	<b>2000</b>	<b>100</b>

ამრიგად, ორგანიზაციებს რეკომენდაციის სახით ვთავაზობთ, ყოველთვიურად დონორთა მოთხოვნების შესაბამისად შეავსონ როგორც საპროექტო ტაბელი, როგორც პროექტების მიხედვით ჩაშლილი დოკუმენტი, ხოლო სამუშაო დროის აღრიცხვის (იგივე საერთო-ორგანიზაციული ტაბელი) ფორმა, დასაქმებულების მიხედვით აწარმოონ, როგორც ერთგვარი შემაჯამებელი დოკუმენტი, რითაც დაკმაყოფილდება საქართველოს ოკუპირებული ტერიტორიების

რიებიდან დევნილთა, შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის მინისტრის ზემოაღნიშნული ბრძანების (2021 წლის 12 თებერვლის ბრძანება №01-15/5) მოთხოვნები.

„გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანების 112-ე მუხლში, 2021 წლის 29 იანვარს N16 ბრძანებით განხორციელებული ცვლილების თანახმად, 2021 წლის 1-ელი მარტიდან დამქირავებელი პირი ვალდებულია, შემოსავლების სამსახურის ვებპორტალზე პირადი ავტორიზებული გვერდიდან შრომითი ურთიერთობის დაწყებამდე შეავსოს დაქირავებულ პირთა რეესტრი, სადაც მითითებული იქნება შემდეგი ინფორმაცია დაქირავებული ფიზიკური პირ(ებ)ის შესახებ: პირადი ნომერი, სახელი და გვარი, სქესი, მოქალაქეობა, დაბადების თარიღი, ტელეფონის ნომერი, სამუშაო განაკვეთი და სტატუსი (აქტიური, შეჩერებული, შეწყვეტილი):

დასაქმე ბულის პ/ნ	დასაქმე ბულის სახელი	დასაქმე ბულის გვარი	სქე- სი	მოქა- ლა- ქეობა	დაბა- დების თარი- ღი	მოზი- ლურის ნომერი	სამუ- შაო განაკ- ვეთი	სტატ უსი	ქვეყანა (კოდი)
-------------------------	----------------------------	---------------------------	------------	-----------------------	-------------------------------	--------------------------	--------------------------------	-------------	-------------------

დაქირავებული პირის შესახებ მონაცემების შეცვლისას, დამქირავებელი პირი ვალდებულია, შესაბამისი ცვლილებები ასახოს დაქირავებულ პირთა რეესტრში. რეესტრში დაქირავებული პირის შესახებ მონაცემების ცვლილებისას დამქირავებელი ვალდებულია, შესაბამისი ცვლილებები 5 სამუშაო დღის ვადაში ასახოს „დაქირავებულ პირთა რეესტრში“, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც დაქირავებულს ენიჭება სტატუსი - აქტიური, რა დროსაც შესაბამისი ცვლილები რეესტრში უნდა აისახოს არაუგვიანეს შრომითი ურთიერთობის განახლების თარიღისა; - შეჩერებული სტატუსი ენიჭება დაქირავებულ პირს, რომელიც დროებით ვერ ასრულებს ხელშეკრულებით ნაკისრ ვალდებულებას, რაც არ იწვევს შრომითი ურთიერთობის შეწყვეტას და, ამავდროულად, შრომითი ურთიერთობის შეჩერების პერიოდი აღემატება 90 კალენდარულ დღეს.

⇒ **დაქირავებულისათვის ხელფასის ანაზღაურების დაბეგვრა.** საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 101-ე მუხლის თანახმად, ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი, მათ შორის, წინა სამუშაო ადგილიდან პენსიის ან სხვა სახით მიღებული შემოსავალი, ან შემოსავალი მომავალი სამუშაო ადგილიდან.

ხელფასი გულისხმობს როგორც უშუალოდ დაქირავებულისათვის თანხის გადახდას, ასევე ნატურალური ფორმით ქონების გადაცემას, ან მომსახურების გაწევას, ან ხარჯების ანაზღაურებას. ასეთი ტიპის შემოსავალს საგადასახადო კოდექსში ეწოდება სარგებელი. სარგებლის ღირებულების განსაზღვრისას, პირველ რიგში, იგულისხმება მისი წმინდა ღირებულება და ამიტომ, მიღებული ქონების ან მომსახურების ან ანაზღაურებული ხარჯების ღირებულება მცირდება დაქირავებულის მიერ სანაცვლოდ ანაზღაურებული თანხით. სარგებლის ღირებულების განსაზღვრის დროს გამოიყენება:

- საბაზრო ფასი - საქონლის/მომსახურების მიწოდებისას (სასყიდლით ან უსასყიდლოდ);

- კანონმდებლობით დადგენილი ნორმებით განსაზღვრული ღირებულება - ნორმაზე დაბალი (20%) განაკვეთით სესხის გაცემისას, ასევე დამქირავებლის ავტომობილის პირადი სარგებლობისათვის გამოყენებისას;
- საბაზრო ღირებულება - საცხოვრებლის სარგებლობაში გადაცემისას (იჯარის წლიური ღირებულების პროპორციულად);
- ფაქტობრივი დანახარჯები - განათლების ხარჯების ანაზღაურებისას, სხვა ხარჯების ანაზღაურებისას, ვალის ან ვალდებულების პატიებისას (ვალის ან ვალდებულების თანხა), სიცოცხლის, ჯანმრთელობის ან საპენსიო სადაზღვევო პრემიის ან სხვა თანხის ანაზღაურებისას (სადაზღვევო პრემია ან სხვა თანხა).

სარგებლის ღირებულება მოიცავს აქციზს, დამატებული ღირებულების გადასახადს და სხვა გადასახადს, რომელიც უნდა გადაიხადოს დაქირავებულმა<sup>20</sup>.

არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის ბაზაზე ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლების, საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის პრაქტიკული მაგალითები:

**მაგალითი:** ორგანიზაციამ პროექტის ასისტენტს, რომელიც საქართველოს რეზიდენტი მოქალაქეა (ბოლო 12 კალენდარული თვის განმავლობაში საქართველოში იცხოვრა 183 დღეზე მეტ ხანს სსკ 34 მუხლის შესაბამისად) და არის დაქირავებული პირი, სახელფასო ბარათზე ჩაურიცხა 1000 ლარი, პირი საპენსიო სქემაში არ არის ჩართული. დაკავებული და გამოანგარიშებული იქნა ჩარიცხული (ნეტო თანხის) 1000 ლარის 20%, ანუ 200 ლარი საშემოსავლო გადასახადი.

ამ მაგალითში ორგანიზაციის ბუღალტრის მოქმედება არამართლზომიერია, რადგანაც საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ბაზაა დარიცხული და არა ხელზე ასაღები ხელფასი. შესაბამისად უნდა დაბეგრილიყო 1250 ლარი საშემოსავლო გადასახადით (20%) და ბიუჯეტში გადარიცხულიყო 250 ლარი.

**მაგალითი:** ორგანიზაციამ პროექტის ასისტენტს, რომელიც საქართველოს არარეზიდენტი (ბოლო 12 კალენდარული თვის განმავლობაში საქართველოში იცხოვრა 183 დღეზე ნაკლებ ხანს, აქვს საბანკო ანგარიში გახსნილი ლარებში) და არის დაქირავებული პირი, გადახდილი დარიცხული ხელფასიდან, 1000 ლარიდან დაუკავა 10 %, როგორც არარეზიდენტ პირს 100 ლარი და სახელფასო ბარათზე ჩაურიცხა 900 ლარი. გარდა ამისა, არარეზიდენტი პირის ხელფასი დაბეგრა უკუდაბეგვრის დღგ-ით 18%-ით, 180 ლარით(1000\*18%).

ამ მაგალითში ორგანიზაციის ბუღალტრის მოქმედება არამართლზომიერია, რადგან სსკ 134 მუხლის „ვ“ ქვეპუნქტით ხელფასი, მიუხედავად პირის რეზიდენტობისა, საშემოსავლო გადასახადით -20%-ით უნდა დაბეგრილიყო. ამასთან, დღგ-ს უკუდაბეგვრის ობიექტი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161 მუხლით მომსახურების ანაზღაურებაა და არა ხელფასი, შესაბამისად ბიუჯეტში მხოლოდ დარიცხული ხელფასის 20%-200 ლარი უნდა ჩარიცხულიყო, ხოლო პროექტის ასისტენტს ხელზე უნდა გადარიცხოდა 800 ლარი.

<sup>20</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის(17/09/2010, № 3591) 101 მუხლის მეოთხე ნაწილით: „ამ მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული თანხა მოიცავს აქციზს, დამატებული ღირებულების გადასახადს და სხვა გადასახადს, რომელიც უნდა გადაიხადოს დაქირავებულმა“.



ხშირია პრაქტიკა, როდესაც ა.(ა).ი.პ დაქირავებულ პირს უსასყიდლოდ გადასცემს საქონელს ან მომსახურებას.

ა) ორგანიზაციის მიერ დაქირავებული პირისათვის უსასყიდლოდ საქონლის გადაცემისას გასათვალისწინებელია ის ფაქტი, მიიღო თუ არა ორგანიზაციამ შესყიდულ საქონელზე დღგ ჩათვლა. სარგებლის განმარტებიდან გამომდინარე, ფიზიკური პირის დასაბეგრ სარგებელში შედის საშემოსავლო გადასახადი (თუ დაქირავებული მას ორგანიზაციისაგან დამოუკიდებლად არ იხდის) და დღგ, რომელზედაც ორგანიზაციას ჩათვლა აქვს მიღებული.

**მაგალითი :** ორგანიზაციამ დაქირავებულს, რომელიც არ არის საპენსიო სქემაში ჩართული გადაუხადა ხელფასი 2000 ლარი და გადასცა (აჩუქა) 1770-00 ლარის (დღგ ჩათვლით) ღირებულების მობილური ტელეფონი, რომელზეც მიღებული არ ჰქონდა დღგ ჩათვლა. დაქირავებულს საშემოსავლო გადასახადი არ გადაუხდია.

ამ მაგალითში ორგანიზაცია დაქირავებულ პირს ფულადი სახით (ხელზე) გადასცემს 1600 ლარს, მის მიერ ბიუჯეტში გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი იქნება 400 ლარი ( $2000 \times 20\%$ );

ამასთან ერთად, რადგან ორგანიზაცია დამატებით დაქირავებულ პირს საჩუქრად აძლევს 1770-00 ლარის (დღგ-ს ჩათვლით) ღირებულების მობილურ ტელეფონს, იქიდან გამომდინარე, რომ ა(ა)იპს არ ჰქონდა მიღებული დღგ-ს ჩათვლა, მას დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია არ წარმოექმნება და, შესაბამისად, არც სარგებლის ღირებულებაში შევა დღგ-ს თანხა. შედეგად, საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრი თანხა შეადგენს „აგროსილ“ დღგ-ს გარეშე თანხას  $1500/0,8=1875$  ლარს, ხოლო საშემოსავლო გადასახადი შეადგენს  $1875 \times 20\%=375$  ლარს.

**მაგალითი :** ორგანიზაციამ დაქირავებულს, რომელიც არ არის საპენსიო სქემაში ჩართული, გადაუხადა ხელფასი 2000 ლარი და გადასცა (აჩუქა) 1770-00 ლარის (დღგ-ს ჩათვლით) ღირებულების მობილური ტელეფონი, რომელზეც მიღებული ჰქონდა დღგ-ს ჩათვლა. დაქირავებულს საშემოსავლო გადასახადი არ გადაუხდია.

ამ მაგალითში ორგანიზაცია დაქირავებულ პირს ფულადი სახით (ხელზე) გადასცემს 1600 ლარს, მის მიერ ბიუჯეტში გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი იქნება 400 ლარი ( $2000 \times 20\%$ );

ამასთან ერთად, რადგან ორგანიზაცია დამატებით დაქირავებულ პირს საჩუქრად აძლევს 1770-00 ლარის (დღგ ჩათვლით) ღირებულების მობილურ ტელეფონს, იქიდან გამომდინარე, რომ ა(ა)იპს მიღებული ჰქონდა დღგ-ს ჩათვლა, მას დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია წარმოექმნება და, შესაბამისად, სარგებლის ღირებულებაში შევა დღგ-ს თანხა. შედეგად, საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრი თანხა შეადგენს „აგროსილ“ დღგ-ს ჩათვლით თანხას  $1770/0,8=2212-50$  ლარს, ხოლო საშემოსავლო გადასახადი შეადგენს  $2212-50 \times 20\%=442-50$  ლარს.

**მაგალითი :** ორგანიზაციამ დაქირავებულს, რომელიც არ არის საპენსიო სქემაში ჩართული, გადაუხადა ხელფასი 2000 ლარი და გადასცა (აჩუქა) 1770-00 ლარის (დღგ-ს ჩათვლით) ღირებულების მობილური ტელეფონი, რომელზეც მიღებული ჰქონდა დღგ ჩათვლა. დაქირავებულმა გადაიხადა საშემოსავლო გადასახადი .

ამ მაგალითში ორგანიზაცია დაქირავებულ პირს ფულადი სახით (ხელზე) გადასცემს 1600 ლარს, მან ბიუჯეტში უნდა გადაიხადოს საშემოსავლო გადასახადი 400 ლარი ( $2000 \times 20\%$ );

ამასთან ერთად, რადგან ორგანიზაცია დამატებით დაქირავებულ პირს საჩუქრად აძლევს 1770-00 ლარის (დღგ-ს ჩათვლით) ღირებულების მობილურ ტელეფონს, იქიდან გამომდინარე, რომ ა(ა)იპს მიღებული ჰქონდა დღგ-ს ჩათვლა, მას წარმოექმნება 1500-00 ლარზე დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაცია, შესაბამისად, სარგებლის ღირებულებაში შევა დღგ-ს თანხა. შედეგად, დაქირავებულის საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრი თანხა შეადგენს „აგრო-სილ“ დღგ-ს ჩათვლით თანხას  $1770/0,8=2212-50$  ლარს, ხოლო დაქირავებულის გადახდილი საშემოსავლო გადასახადი შეადგენს  $2212-50 \times 20\%=442-50$  ლარს.

ბ) ორგანიზაციის მიერ დაქირავებული პირისათვის უსასყიდლოდ მომსახურების გადაცემისას აუცილებელია, გავმიჯნოთ ფიზიკური პირის სარგებელი და მომსახურება, რომელიც გაწეულ იქნა ამ ფიზიკური პირისათვის. შინაარსით ეს ორი განსხვავებული ოპერაციაა.

**მაგალითი:** ა(ა)იპ არ წარმოადგენს დღგ-ს გადამხდელ პირს. ა(ა)იპის დაქირავებულმა პირმა მიიღო 500 ლარის (საშემოსავლო გადასახადის გარეშე) მომსახურება (მაგალითად, ფინანსური ტრენინგის მომსახურება, რომელიც არ არის დაქირავებულის სამუშაოს შესრულებასთან დაკავშირებული) მესამე პირისაგან, რომელიც არ არის რეგისტრირებული ინდივიდუალურ მეწარმედ და წარმოადგენს ფიზიკურ პირს. მომსახურების ხელშეკრულება შედგენილია ა(ა)იპსა და მომსახურების გამწევ ფიზიკურ პირს შორის. მომსახურების გამწევი ფიზიკური პირი და დაქირავებული პირი ჩართული არ არიან საპენსიო სისტემაში.

ამ შემთხვევაში გადასახადის დაკავება უნდა განხორციელდეს, როგორც მომსახურების გამწევი ფიზიკური პირისთვის, ისე დაქირავებულისთვის. მომსახურების გაწევასთან დაკავებული საშემოსავლო გადასახადი იქნება 125 ლარი ( $500/0,8 \times 20\%$ ), შესაბამისად, მომსახურების ღირებულება შეადგენს 625-00 ლარს ( $500/0,8$ ), რაც წარმოადგენს სარგებლის სრულ ღირებულებას.

თუ დაქირავებული არ ანაზღაურებს მიღებულ სარგებელზე საშემოსავლო გადასახადს, მაშინ დაქირავებულისათვის სარგებლის სრული ღირებულება იქნება 781-25 ლარი ( $625/0,8$ ), ხოლო საშემოსავლო გადასახადი სარგებელზე იქნება 156-25 ლარი ( $781-25 \times 20\%$ ),

⇒ **სტაჟირება.** საქართველოს შრომის კოდექსი გამოყოფს ურთიერთობის ისეთ ფორმას, როგორიცაა სტაჟირება. სტაჟიორი არის ფიზიკური პირი, რომელიც დამსაქმებლისთვის ასრულებს გარკვეულ სამუშაოს ანაზღაურების სანაცვლოდ ან მის გარეშე, კვალიფიკაციის ასამაღლებლად, პროფესიული ცოდნის, უნარის ან პრაქტიკული გამოცდილების მისაღ-

ბად<sup>21</sup>. სტაჟიორი არ არის დაქირავებული, თუმცა შეიძლება იქნეს განხილული დაქირავებულიად საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, რადგან ამ ურთიერთობას ზოგადად აწესრიგებს შრომის კოდექსი და, შესაბამისად, სტაჟიორზე ვრცელდება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ის პირობები, რომლებიც ეკუთვნის დაქირავებულს. სტაჟიორის შრომის გამოყენების თვალსაზრისით საქართველოს შრომის კოდექსი ადგენს გარკვეულ შეზღუდვებს, კერძოდ, ანაზღაურების გარეშე სტაჟირების ვადა არ უნდა აღემატებოდეს 6 თვეს, ხოლო ანაზღაურებადი სტაჟირების ვადა – 1 წელს. პირს უფლება აქვს, ერთსა და იმავე დამსაქმებელთან ანაზღაურების გარეშე სტაჟირება გაიაროს მხოლოდ ერთხელ. სტაჟიორსა და დამქირავებელს შორის ურთიერთობას აწესრიგებს წერილობითი ხელშეკრულება, რომელშიც დეტალურად უნდა იყოს აღწერილი სტაჟიორის მიერ შესასრულებელი სამუშაო.

**მაგალითი:** ა.(ა).ი.პ-ს დაქირავებული ჰყავს სტაჟიორი 7 თვის ვადით. სტაჟიორის ყოველთვიური ანაზღაურება 500 ლარია. ორგანიზაცია ყოველთვიური გაცემული ხელფასიდან აკავებს 20%-ს -100 ლარს.

მაგალითში ორგანიზაციის მოქმედება მართლზომიერია, რადგანაც სსკ-ის 101-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი, მათ შორის, წინა სამუშაო ადგილიდან პენსიის ან სხვა სახით მიღებული შემოსავალი, ან შემოსავალი მომავალი სამუშაო ადგილიდან. საქართველოს შრომის კოდექსის მე-18 მუხლის თანახმად, სტაჟიორი არის ფიზიკური პირი, რომელიც დამსაქმებლისთვის ასრულებს გარკვეულ სამუშაოს ანაზღაურების სანაცვლოდ ან მის გარეშე, კვალიფიკაციის ასამაღლებლად, პროფესიული ცოდნის, უნარის ან პრაქტიკული გამოცდილების მისაღებად, ანუ დაქირავებული პირი.

⇒ **მოხალისე.** არაკომერციული მიზნების მისაღწევად მოხალისეობრივი შრომის გამოყენება არაკომერციული იურიდიული პირების ბუნებრივი მახასიათებელი და ზოგიერთი მათგანის საქმიანობის აუცილებელი პირობაა.

„მოხალისეობის შესახებ“ საქართველოს კანონი, რომელიც განსაზღვრავს მოხალისეობას.<sup>22</sup> კანონის თანახმად, მოხალისეობა არის ფიზიკური პირის მიერ საკუთარი ცოდნითა და უნარით, ნებაყოფლობით და უანგაროდ განხორციელებული საზოგადოებრივად სასარგებლო საქმიანობა. კანონი განმარტავს საზოგადოებრივად სასარგებლო საქმიანობას, როგორც დახმარების გაწევას იმ იურიდიული პირისთვის (მასპინძელი ორგანიზაციისთვის) რომელიც საქმიანობას ახორციელებს ერთ-ერთ შემდეგ სფეროში: ადამიანის უფლებათა დაცვის, დემოკრატიის, სამოქალაქო საზოგადოებისა და მასობრივი ინფორმაციის საშუალებების განვითარების, განათლების, მეცნიერების, კულტურისა და ხელოვნების, სიღარიბის დაძლევისა და სოციალური დაცვის, ჯანმრთელობის დაცვის, გარემოს დაცვის, ახალგაზრდობისა და

<sup>21</sup> საქართველოს ორგანული კანონი „საქართველოს შრომის კოდექსი“ (17/12/2010. №4113-რს), მუხლი 18, პუნქტი 1

<sup>22</sup> სამოქალაქო უსაფრთხოების სფეროში მოხალისეობით ურთიერთობებს არეგულირებს საქართველოს კანონი „სამოქალაქო უსაფრთხოების შესახებ“ (27/06/2018. №2608-III) ამასთან, აღსანიშნავია, რომ ამ კანონით რეგულირებულ მოხალისეობასთან დაკავშირებული ხარჯების ანაზღაურების პრინციპები ძირითადად ემთხვევა „მოხალისეობის შესახებ“ საქართველოს კანონში მოცემულ პრინციპებს.

ბავშვთა საკითხების, გენდერული საკითხების, კონფლიქტების მოგვარების, საერთაშორისო დაცვის მქონე პირთა და იძულებით გადაადგილებულ პირთა – დევნილთა დახმარების, მიგრაციის, ეკონომიკისა და ბიზნესის განვითარების ხელშეწყობის, სოფლის მეურნეობის განვითარების ხელშეწყობის, ფიზიკური აღზრდისა და სპორტის, ცხოველთა უფლებების დაცვის სფეროებში. კანონს შემოაქვს ცნება „მოხალისის მასპინძელი ორგანიზაცია“, რომლისთვის განხორციელებული საზოგადოებრივად სასარგებლო საქმიანობაც მიიჩნევა მოხალისეობად. მასპინძელი ორგანიზაცია შეიძლება იყოს: რეზიდენტი ან არარეზიდენტი ა(ა)იპ, სსიპ, ავტორიზებული საგანმანათლებლო დაწესებულება, მიუხედავად მისი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმისა, სამედიცინო დაწესებულება, მიუხედავად მისი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმისა; საერთაშორისო ორგანიზაცია, მისი წარმომადგენლობა ან ფილიალი; მუნიციპალიტეტის ორგანო. სხვა პირებთან ფიზიკური პირის ურთიერთობას კანონი არ უწოდებს მოხალისეობას.

მოხალისეობის შესახებ საქართველოს კანონის მიხედვით მოხალისის მოთხოვნის შემთხვევაში მასპინძელი ორგანიზაცია ვალდებულია, აუნაზღაუროს მას მოხალისეობის განხორციელებისათვის გაწეული აუცილებელი ხარჯები, მათ შორის: საკონსულო მომსახურების (შესაბამისი ვიზის გაფორმების, ვიზის მოქმედების ვადის გაგრძელების) ხარჯები; მგზავრობის ხარჯები; საცხოვრებლის დაქირავების (ადგილის დაჯავშნის და ცხოვრების) ხარჯები, კვების, კომუნიკაციისა და სადღეღამისო ხარჯები.

მოხალისეზე არ ვრცელდება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული პირობები, რომელიც ეკუთვნის დაქირავებულს. შესაბამისად, მოხალისეზე გაწეული ხარჯები თავისი შინაარსით ვერ იქნება განხილული ხელფასად, თუ ხარჯები არ შეიძენს ანაზღაურების ხასიათს. თუ ხარჯები შეიძენს ანაზღაურების ხასიათს, მაშინ ერთმნიშვნელოვანი არ არის მოხალისის დაქირავებულად განხილვა. ამგვარ ურთიერთობაში მყოფი პირი შეიძლება განხილულ იქნეს „მომსახურების/სამუშაოს შემსრულებლად“, რაც, აგრეთვე, შინაარსობრივად არ მისცემს ორგანიზაციას საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული იმ პირობებით სარგებლობის შესაძლებლობას, რომელიც ეკუთვნის დაქირავებულს.

ორგანიზაციამ უნდა დაადასტუროს მოხალისის ხარჯების თანაზომადობა და მიზნობრიობა. მოხალისისთვის ანაზღაურებული თანხა წარმოადგენს ნაკისრი ვალდებულებების შესრულებისათვის აუცილებელ ხარჯს, რომელიც ორგანიზაციის ინტერესია და არა მოხალისის სარგებელი.

მოხალისის დაბეგვრის საკითხზე არ არის რაიმე პრეცედენტული გადაწყვეტილებები, ხანგრძლივი საგადასახადო პრაქტიკა და ერთგვაროვანი პოზიციები, არც კერძო და არც საჯარო სექტორში. კერძო სექტორში ხშირად ოპერაციები მოხალისეთა სარგებლად და, შესაბამისად, საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრ ოპერაციებად განიხილება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი განიხილავს ოპერაციებს, რომლებიც არ უნდა ჩაითვალოს ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლად<sup>23</sup>, მათგან ორგანიზაციების ჭრილში აღსანიშნავია:

<sup>23</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ( 17/09/2010. №3591) 101-ე მუხლის მე-3 ნაწილი.

- დაქირავებულისათვის გადახდილი სამივლინებო ხარჯების ანაზღაურება, რომლის-თვისაც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ბრძანებით განსაზღვრულია ნორმები.
- წარმომადგენლობითი ხარჯების ანაზღაურება;
- დამქირავებლის მიერ საცხოვრებელი ადგილიდან სამუშაო ადგილამდე ან სამუშაო ადგილიდან საცხოვრებელ ადგილამდე დაქირავებულის ორგანიზებულად გადაყვანა, თუ ამის საზოგადოებრივი ტრანსპორტის გამოყენებით განხორციელება შეუძლებელია ან თუ მგზავრობა დაქირავებულის მიერ არაგონივრული ხარჯების გაწევას ან/და არაგონივრული დროის დახარჯვას საჭიროებს;
- დამქირავებლის მიერ დაქირავებულის ტრანსპორტით, კვებით და საცხოვრებლით უზრუნველყოფა, რომელიც ნაკარნახევია დამქირავებლის მიერ სამუშაო პირობების შექმნით, რათა დაქირავებულებმა ჯეროვნად შეასრულონ სამუშაო;
- საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად სავალდებულო დაზღვევის ფარგლებში დამქირავებლის მიერ დაქირავებულის სასარგებლოდ სადაზღვევო პრემიის გადახდით მიღებული სარგებელი.

⇒ **სამივლინებო ხარჯი.** როგორც სალაროდან, ასევე ბანკიდან გაიცემა თანხები სამივლინებოდ. კანონმდებლობით განსაზღვრულია ქვეყნის შიგნით და ქვეყნის გარეთ დაქირავებულ პირთა მივლინება, რომლის ძირითადი პრინციპები მოცემულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №220 ბრძანებაში „დაქირავებულისათვის გადახდილი სამივლინებო ხარჯების ნორმების განსაზღვრის შესახებ“.

1. სამსახურებრივი დავალების შესასრულებლად დამქირავებლის ბრძანებით მუდმივი სამუშაო ადგილის ფარგლებს გარეთ – ქვეყნის შიგნით (საქართველოს ფარგლებში) დაქირავებულის მივლინებისას ანაზღაურდება:

ა) სამივლინებო სადღეღამისო ხარჯი დღეში 15 ლარის ოდენობით, რომელსაც გაიანგარიშებენ მივლინებაში ფაქტობრივად ყოფნის დღეების მიხედვით, დასვენებისა და სადღესასწაულო, აგრეთვე მივლინებაში გამგზავრებისა და მივლინებიდან დაბრუნების დღეების გამოურიცხავად, ხოლო 30 კმ-მდე მანძილზე მივლინებისას, როდესაც შესაძლებელია სამუშაო (საცხოვრებელ) ადგილზე იმავე დღეს დაბრუნება, ანაზღაურდება მხოლოდ მგზავრობის ხარჯები.

აქვე უნდა შევნიშნოთ, რომ არსებული პრაქტიკით საგადასახადო ორგანოების მიერ 30-კილომეტრიანი მანძილის ათვლა ხდება დაქირავებულის სამუშაო ადგილის შესაბამისი დასახლებული პუნქტის ადმინისტრაციული საზღვრიდან და არა სამუშაო ადგილის ფაქტობრივი ან იურიდიული მისამართიდან. ამავდროულად ერთი და იმავე დასახლებული პუნქტის ფარგლებში 30-კილომეტრიანი ზონის გარეთ (მაგალითი ქ.თბილისის ორხევის დასახლება - ზაჰესი) მივლინება არ ფორმდება.

**მაგალითი:** დაქირავებული, დირექტორის ბრძანებით 20X0 წლის 03 მარტის საღამოს 11 საათზე გაემგზავრა ბათუმში და უკან დაბრუნდა ბრძანებით გათვალისწინებულ 09 მარტს დილის 10,00 საათზე.

ამ მაგალითში, პირს მივლინებაში ყოფნის დროდ ჩათვლება 7 დღე (03,04,05,06,07,08,09) მიუხედავად იმისა, რომ მივლინებაში ფაქტობრივად ყოფნის პერიოდში შედის 2 უქმე (03 და 08 მარტი) და გამგზავრების და დაბრუნების დღეები.

**მაგალითი :** ა(ა)იპ, რომლის სათავო ოფისი თბილისშია და აქვს ფილიალი გორსა და ბათუმში, სადაც დაქირავებული არიან საქართველოს მოქალაქეები. ბათუმის ფილიალიდან გორში მივლინებულ იქნა 1 თანამშრომელი, ხოლო გორიდან თბილისში - 2 თანამშრომელი.

ამ მაგალითში გორში დასაქმებული 2 დაქირავებული პირის სამუშაო ადგილია გორი, ხოლო ბათუმში დასაქმებულის - ბათუმი. შესაბამისი 30-კილომეტრიანი ზონა უნდა აითვალოს ამ ქალაქების ადმინისტრაციული საზღვრებიდან.

აქვე უნდა აღნიშნოს, რომ სამივლინებო სადღეღამისო ხარჯი მოიცავს დაქირავებულის ყველა პირად ხარჯს (კვების, ჰიგიენური მომსახურების, სასტუმროს ნომრის მომსახურების საფასურის გარდა გაწეული დამატებითი გაწმენდის, რეცხვის, გაუთოების და ა.შ.) გარდა მგზავრობისა და ბინის დაქირავების ხარჯისა.

ბ) მგზავრობისა და ბინის დაქირავების ხარჯების ნორმები განისაზღვრება ფაქტობრივად გაწეული ხარჯების მიხედვით დამადასტურებელი საბუთების წარმოდგენის საფუძველზე.

**მაგალითი:** ორგანიზაციის დაქირავებული პირი, რომელიც საპენსიო სქემიდან ამორთულია, ორგანიზაციის დირექტორის ბრძანებით მიავლინეს ქუთაისიდან გორში 2 დღით. გამოყენებული იქნა სარკინიგზო ბილეთი ქალაქ გორამდე და უკან, რაშიც გადაიხადეს 20 ლარი. დაქირავებულმა წარმოადგინა სასტუმრო „გორის“ მიერ ორგანიზაციის სახელზე ინვოისი(დაქირავებულის გვარის და სახელის მითითებით) და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა 80 ლარის ღირებულებით, ასევე დამოწმებული სამივლინებო მოწმობა. დირექტორის შიდა ბრძანებით სამივლინებო სადღეღამისო ხარჯი განსაზღვრულია ორგანიზაციაში დღეში 50 ლარის ოდენობით. დაქირავებული საპენსიო სქემაში არ არის ჩართული.

განვიხილოთ ეს მაგალითი. ა) ქ. ქუთაისიდან გორამდე მანძილი 149 კმ-ია, შესაბამისად, სამივლინებო სადღეღამისო ხარჯი მოქმედი კანონმდებლობით გადასახდელია 2 დღეზე. აქვე გასათვალისწინებელია, რომ ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული დღეში 15 ლარი დაუბეგრავი თანხაა და, შესაბამისად, დაბეგვრას ექვემდებარება :

35 ლარი (50 ლარი -15 ლარი). 35 ლარი - 20% (7 ლარი საშემოსავლო გადასახადი)=28 ლარი. დაქირავებულისთვის ხელზე მისაცემი სამივლინებო სადღეღამისო ხარჯი 1 დღეღამეში შეადგენს 15 ლარი+28 ლარი=43 ლარს, 2 დღეში სულ 86 ლარს.

ბ) სარკინიგზო ბილეთი (ღირებულება 20 ლარი) გამოწერილია დაქირავებულის სახელზე. შესაბამისად, სსკ 72-ე მუხლის გათვალისწინებით, საჭიროა დაქირავებულის ბილეთის საფუძველზე შპს „საქართველოს რკინიგზამ“ გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა ორგანიზაციის სახელზე, წინააღმდეგ შემთხვევაში არსებობს სარკინიგზო ბილეთის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის რისკი.

გ) სასტუმრო „გორის“ მიერ ორგანიზაციის სახელზე გამოწერილი ინვოისის და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე ანაზღაურდება დაქირავებული პირისთვის გაწეული სასტუმრო მომსახურება 80 ლარის ოდენობით.

დ) დამოწმებული სამივლინებო მოწმობა (გზამკვლევის დანართი 8) არ წარმოადგენს ქართული კანონმდებლობით აუცილებელ დოკუმენტს დაქირავებულის მივლინებაში ყოფნის დასადასტურებლად, მით უმეტეს, როცა არსებობს სარკინიგზო ბილეთი და სასტუმროს ინვოისი. თუმცა მისი გაფორმება ზედმეტი ნამდვილად არ არის, მით უმეტეს, რომ მთელი რიგი დონორებისა დღემდე ითხოვს სამივლინებო მოწმობის წარდგენას.

2. დაქირავებულის დამქირავებლის ბრძანებით ქვეყნის გარეთ მივლინებისას ანაზღაურდება შემდეგი ხარჯები:

ა) სამსახურებრივი მივლინების სადღეღამისო და ბინის დაქირავების ხარჯები საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №220(05/04/2005წ) ბრძანების „დაქირავებულისათვის გადახდილი სამივლინებო ხარჯების ნორმების განსაზღვრის შესახებ“ დანართი N1-ის შესაბამისად. ამ ხარჯებს გაიანგარიშებენ მივლინებაში ფაქტობრივად ყოფნის დღეების მიხედვით, დასვენების და სადღესასწაულო დღეების გამოურიცხავად;

ბ) მგზავრობის ხარჯები ანაზღაურდება შესაბამის მიმართულებაზე არსებული მგზავრობის ღირებულების გათვალისწინებით, მაგრამ არაუმეტეს ეკონომკლასის (ან მისი შესაბამისი კლასის) ბილეთის ღირებულებისა.

**მაგალითი:** დაქირავებული მივლინებულ იქნა ქ. რიგაში, რომლის დროსაც შეიძინა 1200 ლარის ღირებულების ბიზნესკლასის ბილეთი ორივე მიმართულებით. დაქირავებულმა ანაზღაურა ეს თანხა, მაშინ, როდესაც ეკონომკლასის ბილეთი 1000 ლარი ღირს.

ამ მაგალითში საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №220 ბრძანების „დაქირავებულისათვის გადახდილი სამივლინებო ხარჯების ნორმების განსაზღვრის შესახებ“ მე-2 პუნქტის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად დაქირავებული პირისთვის უნდა აენაზღაურებინათ 1000 ლარი. სხვაობა 200 ლარის ოდენობით ჩაითვლება ხელფასის სახით განაცემად და დაიბეგრება ხელფასის დაბეგვრის წესის შესაბამისად.

გ) დაქირავებულის ქვეყნის ფარგლებს გარეთ გრძელვადიანი (30 დღეზე მეტი ვადით) სამსახურებრივი მივლინებისას პირველი 30 დღის განმავლობაში სადღეღამისო ხარჯების ნორმები განისაზღვრება „დაქირავებულისათვის გადახდილი სამივლინებო ხარჯების ნორმების განსაზღვრის შესახებ“ დანართი N1-ის მე-3 სვეტის მიხედვით მოკლევადიანი (30 დღემდე ვადით) მივლინებისათვის დადგენილი ნორმებით, ხოლო 30 დღის შემდეგ ამავე დანართის მე-4 სვეტის მიხედვით დადგენილი ნორმებით.

**მაგალითი:** ორი დაქირავებული პირი მიავლინეს ქალაქ თბილისიდან ქალაქ კიშინიოვში (მოლდოვა), მათგან 1 პირი 25 დღით, მეორე პირი კი 35 დღით. მივლინებიდან დაბრუნების შემდეგ მათ სასტუმროში ყოფნის დოკუმენტაციას არ წარმოუდგენიათ.

ამ მაგალითში პირველ პირს ყოველდღიურად აუნაზღაურდება მოკლევადიანი მივლინების (30 დღემდე), („დაქირავებულისათვის გადახდილი სამივლინებო ხარჯების ნორმების განსაზღვრის შესახებ“ დებულების დანართი 1 მე-3 სვეტი) შესაბამისი 35 დოლარი, მეორე პირს გრძელვადიანი (30 დღეზე მეტი) (დანართი 1 მე-4 სვეტი) მივლინების შესაბამისი 25 დოლარი.

სასტუმრო ხარჯები ამავე დანართის მე-5 სვეტით კიშინიოვში განსაზღვრულია 109 დოლარის ოდენობით დღეღამეში, რაც მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით სრულად ანაზღაურდება, მიუხედავად დოკუმენტების არარსებობისა. თუმცა შევნიშნავთ, რომ მთელი რიგი დონორებისა, მიუხედავად საგადასახადო შეზღუდვების არარსებობისა, სასტუმროს არადოკუმენტირებულ ხარჯს პროექტის ხარჯად არ თვლის, ამიტომ სასტუმროს დოკუმენტების გარეშე ბინის დაქირავების ხარჯების ანაზღაურება საკმაოდ სარისკოა.

თუ დაქირავებულის მივლინებას ქვეყნის ფარგლებს გარეთ მიმღები მხარე უზრუნველყოფს მხოლოდ კვების ხარჯებით, მაშინ მისი სადღეღამისო ხარჯების ნორმა განისაზღვრება ფინანსთა მინისტრის № 220 ბრძანების „დაქირავებულისათვის გადახდილი სამივლინებო ხარჯების ნორმების განსაზღვრის შესახებ“ დანართ №1-ში გათვალისწინებული სადღეღამისო ნორმის 30 პროცენტის ოდენობით.



დაქირავებულის სამივლინებო ხარჯი არ მოიცავს მივლინებასთან დაკავშირებულ საკონსულტო (ვიზის, დაზღვევის) მომსახურების ხარჯს. ამასთან, იგი არც მივლინებული პირის სახელფასო შემოსავლად განიხილება, ასეთი ხარჯი დღემდე არსებული პრაქტიკით შემოსავლის სამსახურის მიერ განიხილება, როგორც საქველმოქმედო საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯი და გადასახადებით არ იბეგრება, თუმცა, ცხადია, დოკუმენტაცია კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმით უნდა იყოს შედგენილი.

აქვე შევნიშნოთ, რომ ზოგიერთი დონორი, მაგალითად, ევროკავშირი ადგენს ქვეყნების მიხედვით სამივლინებო ხარჯების ზღვრებს, რომელიც როგორც წესი აღემატება ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილ ნორმებს, და შეცდომების რისკი მინიმალურია, მაგრამ არსებული პრაქტიკით, როდესაც ორგანიზაციები ქვეყნის შიგნით განსაზღვრულ 15 ლარს რამდენჯერმე ზრდიან (ლარის ინფლაციის პირობებში სრულიად სამართლიანად) და ქვეყნის გარეთ მივლინებაშიც ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილ ნორმებზე მეტს იხდიან (არცთუ სამართლიანად, რადგან ნორმები მყარ ვალუტაშია), ორგანიზაციები საკმაოდ ყურადღებით უნდა იყვნენ, რათა არ დაარღვიონ სახელმწიფოს ან დონორის ნორმები და წესები, რადგან პირველ შემთხვევაში არსებობს დაბეგვრის რისკი, ხოლო მეორე შემთხვევაში - ხარჯების პროექტში არჩათვლის საფრთხე. ესტონური მოდელის პირობებში კი არასაპროექტო ხარჯი საკმაოდ რისკის შემცველი ოპერაცია გახდა, რაზეც მოგების გადასახადის თემის განხილვისას იქნება საუბარი.

⇒ **დაქირავებული პირების შვებულების ანაზღაურება.** საქართველოს შრომის კოდექსის მიხედვით, დასაქმებულს ყოველწლიური ანაზღაურებადი შვებულების უფლება წარმოეშობა მუშაობის დაწყებიდან 11 თვის შემდეგ და ანაზღაურებადი შვებულება წელიწადში, მინიმუმ, 24 სამუშაო დღეს მოიცავს. მუშაობის მეორე წლიდან დასაქმებულს მხარეთა შეთანხმებით შვებულება შეიძლება მიეცეს სამუშაო წლის ნებისმიერ დროს.

საშვებულებო ხელფასის დათვლის დროს ითვალისწინებენ ხელფასის ტიპსა და ნამუშევარი თვეების რაოდენობას. კერძოდ, ქვემოთ ცხრილში მოცემულია კანონმდებლობის შესაბამისი სიტუაციები:

მაჩვენებელი	ცვლადი ხელფასი	ფიქსირებული ხელფასი
3 თვე ან მეტი მუშაობს	წინა სამი თვის საშუალო ანაზღაურების მიხედვით	ბოლო ხელშეკრულებით განსაზღვრული ხელფასის მიხედვით
3 თვეზე ნაკლები მუშაობს/ბოლო შვებულებიდან 3 თვე არ გასულა	ნამუშევარი თვეების საშუალო ანაზღაურების მიხედვით	ბოლო ხელშეკრულებით განსაზღვრული ხელფასის მიხედვით

**მაგალითი :** პროექტის ლოგისტიკოსს ფიქსირებული ხელფასი აქვს. ის, ერთი წელია, ერთ კომპანიაში მუშაობს. მისი ხელფასი მე-10 თვეში 1500, მე-11-შიც - 1500, ხოლო მე-12 თვეში, მისი ახალი კონტრაქტის მიხედვით, 2000 ლარი გახდა.

შვებულებაში გასვლისას ლოგისტიკოსის საშვებულებო თანხა 2000 ლარი იქნება, რადგან ბოლო შრომითი ხელშეკრულებით ხელფასი 2000 ლარია.

**მაგალითი :** პროექტის ლოგისტიკოსს ცვლადი ხელფასი აქვს. ის, ერთი წელია, ერთ კომპანიაში მუშაობს. მისი ხელფასი მე-10 თვეში 1500, მე-11-შიც - 1600, ხოლო მე-12 თვეში, მისი ახალი კონტრაქტის მიხედვით, 1700 ლარი გახდა. ამ მაგალითში საშვებულებო ხელფასი 1600 ლარი, ანუ 3 თვის საშუალოა  $(1500+1600+1700)/3$ .

**მაგალითი:** პროექტის ლოგისტიკოსი შვებულებას იღებს აგვისტოში 10 დღით, ბოლო სამი თვის ფიქსირებული ხელფასი 1500 ლარია. ამ მაგალითში გასათვლელია 1 სამუშაო დღის ფასი, იმის გათვალისწინებით, რომ აგვისტოში 20 სამუშაო დღე იყო, საშვებულებო თანხა 10 დღეში შეადგენს  $1500/20*10=750$  ლარს.

დასაქმებულს უფლება აქვს, ისარგებლოს წელიწადში, სულ მცირე, 15 დღე ანაზღაურების გარეშე შვებულებით.

აღსანიშნავია, რომ შვებულებაში არ ჩაითვლება დროებითი შრომისუუნარობის პერიოდი, შვებულება ორსულობისა და მშობიარობის, აგრეთვე ბავშვის მოვლის გამო, შვებულება ახალშობილის შვილად აყვანის გამო და დამატებითი შვებულება მისი მოვლის გამო<sup>24</sup>.

### 5.3. მომსახურების ანაზღაურება პირებისათვის, რომლებიც არ არიან ინდივიდუალურ მეწარმედ რეგისტრირებულნი

მომსახურების ხელშეკრულებით დასაქმებული პირები დაქირავებულებისაგან შემდეგი თავისებურებებით გამოირჩევიან:

1. მომსახურების ხელშეკრულების შესახებ სპეციალური ნორმები საქართველოს სამოქალაქო კოდექსში არ გვაქვს, თუმცა თავისი არსით იგი ყველაზე ახლო დგას ნარდობის ხელშეკრულებასთან და, გარდა ვალდებულებითი სამართლის ზოგადი ნორმებისა, მასზე უნდა გავრცელდეს ასევე ნარდობის ხელშეკრულების მარეგულირებელი სპეციალური ნორმები, მაშინ, როცა დაქირავებულსა და დამქირავებელს შორის ურთიერთობები შრომის კოდექსით რეგულირდება.
2. მომსახურების შემსრულებელი ქონებრივად დამოუკიდებელია დამკვეთისაგან და მას არ ექვემდებარება.
3. მომსახურების შემსრულებელი არ საჭიროებს დამკვეთისაგან მუდმივ ორგანიზაციულ

<sup>24</sup> რეგულირდება საქართველოს ოკუპირებული ტერიტორიებიდან დევნილთა, შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის მინისტრის ბრძანებით(29/12/2020წ. № 01-133/ნ) „ორსულობის, მშობიარობისა და ბავშვის მოვლის, ასევე ახალშობილის შვილად აყვანის გამო შვებულებების ანაზღაურების წესის“ დამტკიცების თაობაზე.

კონტროლსა და ინსტრუქციებს, დამქირავებლის მიერ დაქირავებულის მენეჯმენტი-საგან განსხვავებით.

4. დაქირავებულ ფიზიკურ პირს, მომსახურების გამწევი ფიზიკური პირისაგან განსხვავებით, როგორც წესი, ორგანიზაციაში აქვს მუდმივი სამუშაო ადგილი და ჩართულია მის ორგანიზაციულ სტრუქტურაში.
5. მომსახურების შესრულებაზე დამკვეთსა და შემსრულებელს შორის ფორმდება მიღება-ჩაბარების აქტი, რომელიც დაქირავებულის მიერ დამქირავებლის წინაშე საკუთარი უფლება-მოვალეობების შესრულების დასადასტურებლად საჭირო არ არის.

ა(ა)იპისთვის ფიზიკური პირის მიერ მომსახურების გაწევის შემთხვევაში, თუ ფიზიკური პირი არ არის რეგისტრირებული ინდივიდუალურ მეწარმედ, გადასახადის დაკავების ვალდებულება გადადის დამკვეთზე.

**მაგალითი:** ა.(ა).ი.პ-ს ტრენინგის ჩასატარებლად დაქირავებული ჰყავს რეზიდენტი ფიზიკური პირი ტრენერი, რომლის ანაზღაურება 1000 ლარია. ორგანიზაცია გაცემული ანაზღაურებიდან აკავებს 20%-ს - 200 ლარს.

მაგალითში ორგანიზაციის მოქმედება მართლზომიერია, რადგანაც სსკ-ის 154-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ა.(ა).ი.პ მომსახურებას უნაზღაურებს ფიზიკურ პირს, რომელიც ინდივიდუალურ მეწარმედ რეგისტრირებული არ არის.

ზოგიერთ არაკომერციულ იურიდიულ პირში არსებული შრომის ხელშეკრულებით დაქირავებული ცალკეული პროექტის პერსონალი პარალელურად საქმდება მომსახურების/სერვისკონტრაქტით, რა დროსაც შემსრულებლის ავტონომიურობა ირღვევა. ამასთან, ზოგიერთი დონორი პროექტის პერსონალის მიერ შრომით კონტრაქტთან ერთად სერვისკონტრაქტით მომსახურების შესრულებას უარყოფითად უყურებს ან პირდაპირ მკაცრად ზღუდავს. ამიტომ ამ საკითხს ყურადღებით სჭირდება მიდგომა.

#### 5.4 ქონების უსასყიდლოდ გადაცემა ფიზიკური პირისათვის, რომელიც ინდივიდუალურ მეწარმედ რეგისტრირებული არ არის, გარდა ამავე ფიზიკური პირისთვის საგადასახადო წლის განმავლობაში 1000 ლარამდე ღირებულების ქონების უსასყიდლოდ გადაცემის შემთხვევისა

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად ქონება არის – ყველა ნივთი და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე, რომელთა შეუზღუდავად შეძენა, ფლობა, განკარგვა და სარგებლობა შეუძლიათ პირებს.<sup>25</sup>

ამასთან, შევნიშნავთ, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით ცალსახად არ არის განსაზღვრული, მომსახურება რამდენად გულისხმობს არამატერიალური ქონებრივი<sup>26</sup> სიკე-

<sup>25</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ( 17/09/2010. №3591) მერვე მუხლის 30-ე ნაწილი

<sup>26</sup> საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის(26/06/1997. №786) 152-ე მუხლი.

თის გადაცემას და რამდენად მართლზომიერია დაბეგვრის მიზნებისათვის ამ ცნებების გაიგივება.

არადაქირავებული ფიზიკური პირისთვის ქონების უსასყიდლო გადაცემა სარგებლის კატეგორიაში ექცევა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 103-ე და 101-ე მუხლების მიხედვით წარმოადგენს ფიზიკური პირისთვის მიღებულ შემოსავალს. ამ შემთხვევაში, თუ ფიზიკური პირი არ არის რეგისტრირებული ინდივიდუალურ მეწარმედ, გადასახადის დაკავების ვალდებულება წარმოექმნება ორგანიზაციას.

საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის პირველი ნაწილის „მ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ფიზიკური პირისთვის საგადასახადო წლის განმავლობაში 1000 ლარამდე ღირებულების ქონების უსასყიდლოდ გადაცემის შემთხვევაში, გადასახადის დაკავების ვალდებულება არ წარმოიქმნება<sup>27</sup>.

ფიზიკური პირებისათვის ქონების უსასყიდლოდ გადაცემისას სწორი საგადასახადო დაბეგვრისათვის გადასაჭრელია რამდენიმე პრობლემური საკითხი, რომელიც საჭიროებს შემოსავლების სამსახურის ცალსახა პოზიციას:

1. მომსახურების უსასყიდლოდ გაწევისას ფიზიკური პირისათვის, რომელიც არ არის რეგისტრირებული ინდივიდუალურ მეწარმედ, რომელმა პირმა უნდა მოახდინოს გადასახადის დეკლარირება და გადახდა. აქ ძირეულია საკითხი, რამდენად არის არადაქირავებული ფიზიკური პირისათვის უსასყიდლოდ გადაცემული მომსახურება-ქონება. თუ მომსახურება ქონების გადაცემის ქვეშ არ განიხილება და თუ ფიზიკური პირი არ არის რეგისტრირებული ინდივიდუალურ მეწარმედ, გადასახადის დაკავების ვალდებულება არ წარმოექმნება ორგანიზაციას. ფიზიკური პირი უნდა დადგეს გადასახადის გადამხდელად და მოახდინოს საშემოსავლო გადასახადის დეკლარირება. ამ შემთხვევაში არა აქვს მნიშვნელობა, მომსახურების ღირებულებას, 1000 ლარზე მეტი იქნება ის თუ ნაკლები.
2. თუ ფიზიკურმა პირმა, რომელიც არ არის რეგისტრირებული ინდივიდუალურ მეწარმედ და მიიღო ჯამურად წლის მანძილზე 1000 ლარზე მეტი ქონება ჩუქების სახით, თუმცა რამდენიმე ორგანიზაციისაგან, რომელმა პირმა და როგორ უნდა მოახდინოს გადასახადის დეკლარირება და გადახდა.

ფიზიკური პირის - რომელიც არ არის ინდივიდუალურ მეწარმედ რეგისტრირებული - დაბეგვრის დანარჩენი საკითხები ნათელია. მაგალითად, თუ ორგანიზაციამ ასეთ ფიზიკურ პირს უსასყიდლოდ საგადასახადო წლის განმავლობაში გადასცა ქონება (მათ შორის ფულადი სახსრები), 2000 ლარის ღირებულების კომპიუტერი, მაშინ ორგანიზაციამ უნდა შეასრულოს საგადასახადო აგენტის ვალდებულება და დააკავოს საშემოსავლო გადასახადი. საშემოსავლო გადასახადი იქნება 500ლარი (2000/0,8×20%).

<sup>27</sup> საგადასახადო აგენტის მიერ გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავების წესს ადგენს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი, თუმცა შევნიშნავთ, რომ ეს წესი ჯერ არ დადგენილა. ამ წესის დადგენა სრულად მოჰყენდა ნათელს 1000 ლარამდე ღირებულების ქონების უსასყიდლოდ გადაცემასთან დაკავშირებულ დაბეგვრის საკითხებს.

თუ ერთმა ორგანიზაციამ ფიზიკურ პირს უსასყიდლოდ გადასცა ქონება - 800 ლარის ღირებულების ტაბლეტი, მაშინ ორგანიზაციამ არ უნდა შეასრულოს საგადასახადო აგენტის ვალდებულება, რადგან უსასყიდლოდ გადაცემული ქონების ღირებულება არ აღემატება 1000 ლარს.

არაკომერციული იურიდიული პირის მიერ ფიზიკური პირისათვის (რომელიც არ არის ინდივიდუალურ მეწარმედ რეგისტრირებული) ქონების გადაცემის საკითხები და მათთან დაკავშირებული ჩვენი პოზიცია ფართოდაა მოცემული შემდეგ თავში ორგანიზაციების საპროექტო აქტივობების მიმოხილვისას.

## 5.5. არარეზიდენტი პირისათვის გადახდილი თანხები, რომლებიც ითვლება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულად

არარეზიდენტი პირები შეიძლება გვევლინებოდნენ როგორც პროექტის ბენეფიციარებად, ისე მომსახურების გამწვევებად ან დაქირავებულებად.

თუ არარეზიდენტი ფიზიკური პირები წარმოადგენენ დაქირავებულებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 134-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ოპერაცია დასაბეგრია 20%-იანი საშემოსავლო გადასახადით და მისი დაკავება უნდა მოხდეს გადახდის წყაროსთან. საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის მიხედვით საქართველოში მომსახურების მიწოდება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს წარმოადგენს და იბეგრება 10%-იანი განაკვეთით.

ამ თვალსაზრისით მნიშვნელოვანია „ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ შეთანხმებები“. ამჟამად „ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ შეთანხმება“ მოქმედებს 57 ქვეყანასთან. საერთაშორისო შეთანხმებების უმეტესობა საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრას მიაკუთვნებს იმ ქვეყანას, სადაც ხორციელდება დაქირავებით მუშაობა, რაც იმეორებს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლში განსაზღვრულ პრინციპს. ასეთი შეთანხმების მქონე ქვეყნებში რეგისტრირებული პირებისაგან საქართველოს ტერიტორიაზე მიღებული მომსახურება თავისუფლდება საშემოსავლო გადასახადისაგან, რასაც ორგანიზაციებმა სათანადო ყურადღება უნდა მიაქციონ.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილება ვრცელდება შემოსავალსა და ქონებაზე დაწესებულ გადასახადებზე, რომლებიც გადახდილი უნდა იქნეს საერთაშორისო შეთანხმების მონაწილე სახელმწიფოს საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად.

- თუ ორგანიზაცია სარგებლობს არარეზიდენტის მომსახურებით და საერთაშორისო შეთანხმების პირობებიდან გამომდინარე, შესაძლებელია, ის საქართველოში მიღებულ შემოსავალზე რეზიდენტობის ქვეყანაში დაიბეგროს, ორგანიზაციას უფლება აქვს, მოითხოვოს შესაბამისი ქვეყნის კომპეტენტური ორგანოს მიერ გაცემული შემოსავლის მიძღვრის რეზიდენტობის დამადასტურებელი ცნობა;
- თუ ორგანიზაციას არ დაუკავებია არარეზიდენტისთვის გადასახადი საქართველოში, ორგანიზაცია, როგორც რეზიდენტი პირი, ელექტრონულად, შემოსავლების

სამსახურის ოფიციალური ვებგვერდის (rs.ge საშუალებით საანგარიშო წლის მომდევნო წლის 1-ელ აპრილამდე წარუდგენს საგადასახადო ორგანოს „საგადასახადო აგენტის ინფორმაციას არარეზიდენტისათვის წყაროსთან დასაკავებელი გადასახადის გადახდისაგან გათავისუფლებაზე ან შემცირებაზე“ (ფორმა №1)<sup>28</sup>, რომელსაც უნდა დაერთოს შემოსავლის მიმღების რეზიდენტობის დამადასტურებელი ცნობა და მისი ნოტარიულად დამოწმებული თარგმანი ქართულ ენაზე.

არარეზიდენტი პირები (ფიზიკური ან იურიდიული პირი), რომლებიც საქართველოს ორგანიზაციებს უწევს მომსახურებას, თუ აკმაყოფილებენ 104-ე მუხლის მოთხოვნებს საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალთან დაკავშირებით, იბეგრებიან საქართველოში. ერთ-ერთი მთავარი პრინციპი, რომელსაც ეფუძნება 104-ე მუხლი, არის ტერიტორიული პრინციპი, ანუ ქმედება საქართველოს ტერიტორიაზე უნდა იყოს გაწეული. მაგალითად, თუ არარეზიდენტმა პირმა განახორციელა მომსახურება - თარგმნა ტექსტი, რა დროსაც ეს მომსახურება არ განხორციელებულა საქართველოში, ან განახორციელა ღონისძიების ორგანიზების მომსახურება სხვა ქვეყანაში, ამ ტიპის მომსახურებები არ ჩაითვლება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ მომსახურებად და არ დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადით. ონლაინ ტრენინგები, როცა მომსახურების გამწევი პირი არარეზიდენტი პირია, თუ მას რაიმე ხარჯის გაწევა საქართველოში არ უწევს (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ.ზ“ პუნქტი) ამ მომსახურების გამწევით მიღებული შემოსავალი არ წარმოადგენს საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს და არ უნდა დაიბეგროს საქართველოში საშემოსავლო გადასახადით. პროგრამული უზრუნველყოფის გამოყენების უფლებით სარგებლობისათვის გადახდილი საზღაური იბეგრება გადახდის წყაროსთან საშემოსავლო გადასახადით - 10%-ით.

აგრეთვე, ზემოთ განხილულ საკითხებთან მიმართებაში გასათვალისწინებელია დღგ-ს უკუდაბეგვრის საკითხები. შესაძლოა, მომსახურება არ იყოს საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრი და იყოს უკუდაბეგვრით დღგ-ით დასაბეგრი. ან იყოს საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრი და არ იყოს უკუდაბეგვრით დღგ-ით დასაბეგრი. ან იყოს ორივე გადასახადით დასაბეგრი. ან არ იყოს საშემოსავლო გადასახადით და უკუდაბეგვრით დღგ-ით დასაბეგრი.

**მაგალითი:** თუ საქართველოს ორგანიზაციის მიერ საგანმანათლებლო ღონისძიება ტარდება საზღვარგარეთ და მომსახურების გამწევი პირი არარეზიდენტი პირია, ამ მომსახურების ღირებულება არ იბეგრება არც დღგ-ით და არც საშემოსავლო გადასახადით.

**მაგალითი:** თუ საქართველოს ორგანიზაციის მიერ ტარდება ონლაინ ტრენინგი და მომსახურების გამწევი პირი არარეზიდენტი პირია, რომელიც საქართველოში არ სწევს რაიმე ხარჯს, ამ მომსახურების ღირებულება არ იბეგრება საშემოსავლო გადასახადით, თუმცა იბეგრება დღგ-ით უკუდაბეგვრის წესით.

**მაგალითი:** თუ ორგანიზაცია უნაზღაურებს საქართველოს ტერიტორიაზე არარეზიდენტ ფიზიკურ პირს ტრენინგის მომსახურების ღირებულებას 1000 ლარს (გადასახადების

<sup>28</sup> საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება(28/12/2011. № 633) „ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებით განსაზღვრული საგადასახადო შეღავათით სარგებლობისა და არარეზიდენტისათვის საქართველოში გადახდილი გადასახადის დაბრუნების წესის დამტკიცების შესახებ“.

გარეშე), ამ შემთხვევაში არარეზიდენტი პირი დაიბეგრება 18% დღგ-ით უკუდაბეგვრის წესით და არარეზიდენტი პირის საშემოსავლო გადასახადით - 10%-ით, კერძოდ, საშემოსავლო გადასახადი 111.11 ლარია ( $1000/0,9 \times 10\%$ ), ხოლო უკუდაბეგვრის წესით გადახდილი დღგ - 200 ლარი ( $1000/0,9 \times 18\%$ ).

## 5.6. შეღავათები საშემოსავლო გადასახადში

საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს ფიზიკური პირების მიერ მიღებული გარკვეული შემოსავლების გათავისუფლებას საშემოსავლო გადასახადისაგან. ამგვარი ოპერაციები დასაბეგრი უნდა იყოს პირველ რიგში ზოგადი პრინციპების მიხედვით და მხოლოდ შემდეგ გათავისუფლებული გადასახადისაგან. თუ შემოსავალი გათავისუფლებულია საშემოსავლო გადასახადისაგან, ეს ნიშნავს, რომ ორგანიზაციას არა აქვს გადასახადის დაკავების ვალდებულება. საგადასახადო კოდექსის 82-ე მუხლი აღწერს გათავისუფლების სხვადასხვა პირობებს. ქვემოთ მოცემულია შემთხვევების არასრული ჩამონათვალი და წარმოდგენილია ორგანიზაციებისათვის აქტუალური შემთხვევები:

- მიღებული გრანტი;
- მოგროვებადი და დაბრუნებადი ხასიათის არასახელმწიფო საპენსიო სქემიდან მიღებული პენსია განხორციელებული შენატანების ოდენობით;
- სახელმწიფოს მიერ დაფუძნებული არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირიდან საქველმოქმედო საქმიანობის ფარგლებში მიღებული სარგებელი;
- მკურნალობის ან/და სამედიცინო მომსახურების ხარჯების დასაფინანსებლად საქველმოქმედო ორგანიზაციიდან მიღებული სარგებელი;
- დაგროვებითი პენსია განხორციელებული საპენსიო შენატანების და შესაბამისი სარგებლის ოდენობით, გარდა „დაგროვებითი პენსიის შესახებ“ საქართველოს კანონის 23-ე მუხლის მე-3 პუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევისა;
- რეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ მიღებული შემოსავალი (მათ შორის, სარგებელი), რომელიც არ განეკუთვნება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს;
- სოციალურად დაუცველი ოჯახების მონაცემთა ერთიან ბაზაში დადგენილი წესით რეგისტრირებული პირის (რომელიც იღებს საარსებო შემწეობას, რაც დასტურდება შესაბამისი დოკუმენტაციით), საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლაში დასახიჩრებული პირის, ასევე, ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლაში დაღუპული პირის ოჯახის წევრის მიერ საქველმოქმედო ორგანიზაციისგან უსასყიდლოდ მიღებული ქონების ღირებულება;
- მაღალმთიანი დასახლების საწარმოს სტატუსის მქონე მეწარმე ფიზიკური პირის მიერ მაღალმთიანი დასახლების საწარმოს სტატუსის ფარგლებში განხორციელებული საქმიანობით მიღებული შემოსავალი – შესაბამისი სტატუსის მინიჭებიდან 10 კალენდარული წლის განმავლობაში (სტატუსის მინიჭების კალენდარული წლის ჩათვლით);
- ა) შემდეგ ფიზიკურ პირთა მიერ კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი:  
3000 ლარამდე;

- ა.ა) მეორე მსოფლიო ომის ვეტერანი, საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობის, თავისუფლებისა და დამოუკიდებლობისათვის საბრძოლო მოქმედების ვეტერანი და სხვა სახელმწიფოთა ტერიტორიაზე საბრძოლო მოქმედების ვეტერანი საქართველოს მოქალაქეების;
- ა.ბ) პირის, რომელსაც მინიჭებული აქვს „ქართველის დედის“ საპატიო წოდება;
- ა.გ) მარტოხელა მშობლის;
- ა.დ) პირის, რომელმაც იშვილა ბავშვი (შვილად აყვანიდან 1 წლის განმავლობაში);
- ა.ე) პირის, რომელმაც მინდობით აღსაზრდელად აიყვანა ბავშვი;
- ა.ვ) მაღალმთიან დასახლებაში მუდმივად მცხოვრები სამ- ან მეტშვილიანი პირის (რომლის კმაყოფაზეა 18 წლამდე ასაკის სამი ან სამზე მეტი შვილი) მიერ მაღალმთიან დასახლებაში საბიუჯეტო ორგანიზაციიდან კალენდარული წლის განმავლობაში ხელფასის სახით მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი. მაღალმთიან დასახლებაში მუდმივად მცხოვრებ ერთ- ან ორშვილიან პირს (რომლის კმაყოფაზეა 18 წლამდე ასაკის ერთი ან ორი შვილი) მაღალმთიან დასახლებაში საბიუჯეტო ორგანიზაციიდან კალენდარული წლის განმავლობაში ხელფასის სახით მიღებულ 3 000 ლარამდე დასაბეგრ შემოსავალზე გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი 50 პროცენტით უმცირდება;
- ბ) ბავშვობიდან შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირის, აგრეთვე მკვეთრად და მნიშვნელოვნად გამოხატული შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირების მიერ კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი 6000 ლარამდე.

## 5.7. დაგროვებითი საპენსიო სქემა<sup>29</sup>

დაგროვებით პენსიასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებს არეგულირებს საქართველოს კანონი „დაგროვებითი პენსიის შესახებ“ (21/07/2018. N3303-რს). დაგროვებით საპენსიო სქემაში გაწევრიანება სავალდებულოა ყველა დასაქმებულისთვის, რომლებსაც 2018 წლის 6 აგვისტოს მდგომარეობით (ანუ კანონის ამოქმედების დროისთვის) 60 წელი (ქალის შემთხვევაში – 55 წელი) არ ჰქონდათ შესრულებული. ამასთან, დასაქმებული, რომელსაც 2018 წლის 6 აგვისტოს მდგომარეობით (კანონის ამოქმედებამდე) შეუსრულდა 40 წელი და რომელსაც არ სურს, იყოს მონაწილე, უფლებამოსილია, კანონით დადგენილი წესით გავიდეს დაგროვებითი საპენსიო სქემიდან. აღსანიშნავია, რომ ამ შემთხვევაში, საპენსიო სქემიდან გასულ პირს უფლება აქვს, მხოლოდ ერთჯერადად, ხელახლა გაწევრიანდეს დაგროვებით საპენსიო სქემაში, ასეთ შემთხვევაში ის ვადაზე ადრე ვეღარ დატოვებს სქემას.

დაგროვებითი საპენსიო სქემა ვრცელდება საქართველოს მოქალაქეებზე, რომლებიც არიან დასაქმებულები და იღებენ შემოსავალს დასაქმებიდან, გარდა არარეზიდენტი ფიზიკური პირებისა. იგი ასევე, ვრცელდება საქართველოში მუდმივად მცხოვრებ უცხო ქვეყნის მოქალაქეებსა და მოქალაქეობის არმქონე პირებზე, გარდა არარეზიდენტი ფიზიკური პირებისა.

„დაგროვებითი პენსიის შესახებ“ საქართველო კანონის თანახმად, დაგროვებითი საპენსიო სისტემის მიზნებისთვის დასაქმებულად ითვლება ფიზიკური პირი, რომელიც: ა) ვალდებუ-

<sup>29</sup> დაგროვებითი საპენსიო სქემა ვრცელდება როგორც დასაქმებულებზე, ასევე თვითდასაქმებულებზე. თუმცა არაკომერციული პირების ჭრილში საუბარი იქნება მხოლოდ დასაქმებულ პირებზე.



ლებებს ასრულებს იმ ურთიერთობათა ფარგლებში, რომლებიც საქართველოს სამოქალაქო კანონმდებლობით ან/და საქართველოს ან სხვა სახელმწიფოს შრომის კანონმდებლობით რეგულირდება; ბ) ასრულებს საქართველოს შეიარაღებულ ძალებში, სამართალდამცავ ორგანოებსა და მათთან გათანაბრებულ ორგანოებში ამ პირის სამსახურთან დაკავშირებულ ვალდებულებებს; გ) არის საწარმოს ან ორგანიზაციის ხელმძღვანელი (დირექტორი) ან ხელმძღვანელის (დირექტორის) მოვალეობის შემსრულებელი; დ) დასაქმებულია საჯარო დაწესებულებაში „საჯარო სამსახურის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად.

დასაქმებულებისთვის, რომლებსაც 2018 წლის 6 აგვისტოს მდგომარეობით შეუსრულდათ 40 წელი, უფლება აქვთ, დატოვონ დაგროვებითი საპენსიო სქემა. თუმცა საპენსიო სქემაში გაწევრიანებულ პირებს სქემის დატოვება შეუძლიათ გაწევრიანებიდან სამიდან ხუთი თვის ვადამდე. მაგალითად, 2019 წლის პირველ იანვარს სქემაში ჩართულ ამ პირებს სისტემის დატოვება შეეძლოთ 2019 წლის 1-ელი აპრილიდან 31 მაისამდე პერიოდში.

საპენსიო შენატანი უნდა განხორციელდეს რეზიდენტი პირის ყველა სარგებელზე, კერძოდ, მომსახურების გაწევით მიღებული ის შემოსავალი, რომელიც იბეგრება გადახდის წყაროს-თან, აგრეთვე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 101-ე მუხლით გათვალისწინებული ხელფასის სახით მიღებული შემოსავალი (გარდა შემოსავლისა, რომელიც, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის შესაბამისად, არ განეკუთვნება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს, როიალტით, ქირით, იჯარით მიღებული და საინვესტიციო შემოსავალი);

**საპენსიო შენატანი** არის საპენსიო სქემაში მონაწილის სასარგებლოდ, მის ინდივიდუალურ საპენსიო ანგარიშზე ასახვის მიზნით, კანონით განსაზღვრული ოდენობითა და წესით გადახდილი თანხა. ამ თანხას იხდიან დამსაქმებელი, დასაქმებული და სახელმწიფო, თუ მონაწილე დასაქმებულია, ან/და თვითდასაქმებული და სახელმწიფო, თუ მონაწილე თვითდასაქმებულია.

საპენსიო სქემაში მონაწილე დასაქმებულის საპენსიო შენატანების დაფინანსება ხორციელდება შემდეგნაირად:

ა) დამსაქმებელი ხელფასის გაცემისას მონაწილე დასაქმებულის ინდივიდუალურ საპენსიო ანგარიშზე ელექტრონული სისტემის მეშვეობით ახორციელებს საპენსიო შენატანს დასაქმებულზე გასაცემი დასაბეგრი ხელფასის სახით დარიცხული შემოსავლის 2 პროცენტის ოდენობით;

ბ) დამსაქმებელი მონაწილე დასაქმებულის სახელით, დასაქმებულის ინდივიდუალურ საპენსიო ანგარიშზე ელექტრონული სისტემის მეშვეობით ახორციელებს საპენსიო შენატანს დასაქმებულზე გასაცემი დასაბეგრი ხელფასის სახით დარიცხული შემოსავლის 2 პროცენტის ოდენობით;

გ) სახელმწიფო მონაწილის სასარგებლოდ, მონაწილის ინდივიდუალურ საპენსიო ანგარიშზე რიცხავს 2 პროცენტს დასაქმებულის დასაბეგრი ხელფასის იმ მოცულობაზე, რომელიც ჯამურად არ აღემატება მონაწილის მიერ წლიური ხელფასის სახით მიღებულ 24 000 ლარს, ან 1 პროცენტს, თუ მონაწილის მიერ ხელფასის სახით მიღებული თანხა 24 000 ლარიდან 60 000 ლარამდეა.

სახელმწიფო საპენსიო შენატანს მას შემდეგ განახორციელებს, რაც საპენსიო სააგენტოს შეტყობინებით დადასტურდება, რომ მონაწილის ინდივიდუალურ საპენსიო ანგარიშზე აისახა დამსაქმებლის და დასაქმებულის კუთვნილი წილი საპენსიო შენატანები (შენატანი). სახელმწიფო არ განახორციელებს საპენსიო შენატანს დასაქმებულის დასაბეგრი წლიური ხელფასის იმ მოცულობაზე, რომელიც აღემატება 60 000 ლარს.

**მაგალითი:** დასაქმებული გაწევრიანებულია საპენსიო სქემაში და მისი დარიცხული ხელფასი 2000 ლარია. ამ მაგალითში ხელფასის გადახდისას 2% (40 ლარი) ჩაირიცხება საპენსიო სააგენტოში. დარჩენილი თანხა, 1960, დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადით. მოქალაქე ხელზე აიღებს 1568 ლარს (საპენსიო რეფორმამდე, კერძოდ 2019 წლამდე 1600 ლარს აიღებდა). საპენსიო ფონდში კი, ჯამში, ორგანიზაციის მიერ 80 ლარი ჩაირიცხება (40 დასაქმებულის საპენსიო შენატანი, 40 დამსაქმებლის საპენსიო შენატანი).

საპენსიო შენატანების გადახდისას გასათვალისწინებელია, რომ დამსაქმებლის მიერ საპენსიო შენატანების გამოანგარიშება, გადახდა და დეკლარირება ხდება ყოველდღიურად. არსებობს მარტივი და დეტალური დეკლარაციები. დეკლარაციის წარმდგენმა, შესაძლოა, შეავსოს მათგან ერთ-ერთი. დეტალური დეკლარაცია მარტივისაგან განსხვავებით, დეტალურ ინფორმაციას იძლევა მიღებული სარგებლის სახეების შესახებ. არჩევანი დეკლარაციის წარმდგენს ეკუთვნის.

დეკლარაციაში შეაქვთ საპენსიო სქემაში გაწევრიანებული პირის სახელი, გვარი, პირადი ნომერი, სარგებლის თანხა, რის საფუძველზე განისაზღვრება საპენსიო შენატანების მოცულობა. ყურადღებამისაქცევია ის ფაქტი, რომ საპენსიო შენატანების საპენსიო სააგენტოში ჩარიცხვამდე, ანუ საპენსიო სააგენტოში ბალანსის შევსებამდე, სათანადო დეკლარაციას წარდგენა ვერ მოხდება.

აღსანიშნავია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 82-ე მუხლის მეორე ნაწილით განსაზღვრული, საშემოსავლო გადასახადისგან გათავისუფლებული გარკვეული სტატუსის მქონე ფიზიკური პირების შემთხვევაში, თუ ფაქტობრივად ხდება ხელფასის გადახდა, მაგრამ რომელიმე ამ სტატუსდაწესებული პირის ხელფასს დამსაქმებელი საშემოსავლო გადასახადით არ ბეგრავს გადახდის წყაროსთან ლიმიტის ფარგლებში, საპენსიო შენატანის ორივე 2 - 2 პროცენტი მაინც უნდა გამოითვალოს და გადაიხადოს დამსაქმებელმა საპენსიო სააგენტოში და დასაქმებულის სახელით გადარიცხული 2 პროცენტის თანხა მიღებული ხელფასიდან უნდა ჩამოაჭრას სტატუსიან დასაქმებულს.

**მაგალითი:** საპენსიო სქემაში მონაწილე ფიზიკური პირი არის საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობის, თავისუფლებისა და დამოუკიდებლობისათვის საბრძოლო მოქმედების ვეტერანი (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 82/2/ა) და 2019 წლის 1-ელ მაისს დასაქმდა და შრომითი ხელშეკრულებით თვეში აქვს დარიცხული ხელფასი 2000 ლარი (1600+400). პირი არის საპენსიო სქემის მონაწილე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 82-ე მუხლის მეორე ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული დარიცხული ხელფასი 3000 ლარამდე პირისათვის არის გათავისუფლებული საშემოსავლო გადასახადისგან. ამ მაგა-

ლითში, როდესაც პირზე გაიცემა ხელფასი, შესაბამისად დამსაქმებლის მიერ არ დაიბეგრება 2000 ლარი საშემოსავლო გადასახადით გადახდის წყაროსთან, მაგრამ საპენსიო შენატანები მაინც უნდა გამოითვალოს და გადაიხადოს დამსაქმებელმა. შედეგად, 2000 ლარიდან დაკავდება დამსაქმებლის საპენსიო შენატანი 2% და ხელზე გაიცემა 1960 ლარი(2000-2%), ასევე დამსაქმებელი თავისი სახელითაც გადარიცხავს 2% დამსაქმებლის საპენსიო შენატანს. ამავ დროს საშემოსავლო გადასახადით საშეღავათო თანხის გაანგარიშებისას (3000 ლარამდე) გათვალისწინებული იქნება საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრი ხელფასი 1960 ლარი, და არა დარიცხული 2000 ლარი.

დამსაქმებლის მიერ დაგროვებით საპენსიო სქემაში საპენსიო შენატანის განხორციელების ვალდებულების დარღვევა იწვევს ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობას. კერძოდ, საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 165<sup>11</sup> მუხლის თანახმად, დამსაქმებლის მიერ საკუთარი ან დასაქმებულის სახელით საპენსიო შენატანის განხორციელების ვალდებულების დარღვევის გამოვლენა (მიუხედავად გამოვლენილი დარღვევების საერთო რაოდენობისა) – გამოიწვევს დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით. იგივე ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, – გამოიწვევს დაჯარიმებას 1 000 ლარის ოდენობით.

**მაგალითი:** შემოსავლების სამსახურმა/საპენსიო სააგენტომ გამოავლინა, რომ დამსაქმებელს ხუთი თვის განმავლობაში საერთოდ არ შეჰქონდა საპენსიო შენატანები საპენსიო სააგენტოში. მიუხედავად იმისა, რომ მას ათ თვეზე აქვს დარღვევა ჩადენილი, ჯარიმა მაინც იქნება 500 ლარი და არა 5000 ლარი (500ლარი\*10 შემთხვევა).

## თავი VI. საპროექტო აქტივობების ფინანსური მართვა. ადმინისტრაციული ხარჯების განაწილების წესი

### 6.1. საპროექტო აქტივობების ფინანსური მართვა

საზოგადოებრივი ორგანიზაციებისა ფინანსების მართვის საკითხთაგან საპროექტო აქტივობების მართვის საკითხი ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესია. საპროექტო აქტივობები (სამუშაო შეხვედრები, სემინარები, კონფერენციები და ა.შ.) საკმაოდ დატვირთულია არა მხოლოდ საპროექტო, არამედ ფინანსური მართვის თვალსაზრისითაც. აქტივობებთან დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციების წარმატებით განხორციელება ორგანიზაციის ყველა რგოლის, განსაკუთრებით კი ფინანსური და ლოგისტიკა/შესყიდვების სტრუქტურული ერთეულების, პროგრამულ რგოლთან მწყობრ და შეთანხმებულ, კოორდინირებულ ქმედებას საჭიროებს. ასეთი სწორი კოორდინირების ალგორითმი კი დეტალურად უნდა იქნეს პროცედურებში გაწერილი.

**საპროექტო აქტივობების თანმდევი ხარჯების ძირითადი კატეგორიებია :** ა) საკონფერენციო დარბაზის ქირა; ბ) სინქრონიული თარგმანი და ადჟურვილობა აქტივობისათვის; გ) მოწვეული ექსპერტების მომსახურების ხარჯი; დ) კვების ხარჯი; ე) სატრანსპორტო ხარჯი; ვ) დარიგებული ბეჭდური და პრომომასალის ხარჯი; ზ) საკანცელარიო ხარჯი; თ) სასტუმრო მომსახურების ხარჯი; ი) სხვა ხარჯი.

თავის მხრივ, საწარმო/ორგანიზაციის მიერ გაწეული საპროექტო აქტივობების თანმდევი ხარჯები, საქართველოში მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით, ქვემოთ ჩამოთვლილი სამი კატეგორიის ფიზიკური პირის სარგებელს წარმოადგენს, ეს პირები არიან:

- 1) არადაქირავებული პირები;
- 2) დაქირავებული პირები(საწარმოს/ორგანიზაციის პერსონალი);
- 3) მოწვეული ექსპერტები, სპიკერები, ფასილიტატორები და მომსახურების ხელშეკრულებით მომუშავე სხვა პირები.

ორგანიზაციის მიერ საპროექტო აქტივობის განხორციელებისა და მონაწილე პირებზე ხარჯების გაწევის დამადასტურებელი ძირითადი დოკუმენტია მონაწილეთა სია, რომელიც უნდა მოიცავდეს შემდეგ რეკვიზიტებს:

N	გვარი, სახელი	პირადი ნომერი	მისამართი	ტელეფონი, ელფოსტა	ორგანიზაცია	მონაწილის ხელმოწერა*

\*ხელმოწერით ვადასტურებ , რომ ორგანიზაციას ვაძლევ „პერსონალურ მონაცემთა დაცვის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული პერსონალურ მონაცემთა დამუშავების უფლებას.

ორგანიზაციამ მონაწილეთა სიის რეკვიზიტები, შესაძლებელია, საპროექტო საჭიროებისა და თავისი შეხედულების შესაბამისად დააღაგოს. თუმცა უნდა გაითვალისწინოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის მოთხოვნები, რომლის მიხედვითაც ორგანიზაციის მიერ საგადასახადო აგენტის (გადახდის წყაროსთან საშემოსავლო გადასახადის დაკავება)

ვალდებულების შესასრულებლად აუცილებელი რეკვიზიტებია: გვარი, სახელი, პირადი ნომერი და მისამართი.

აქვე უნდა შევნიშნოთ, რომ ორგანიზაციამ მხედველობაში უნდა მიიღოს საპროექტო აქტივობებში მონაწილე პირთა პერსონალურ მონაცემთა დაცვის საკითხები<sup>30</sup>, რომელშიც შედის პირის მაიდენტიფიცირებელი ნებისმიერი სახის ინფორმაცია, მათ შორის ინფორმაცია ინდივიდის სახელსა და გვარზე, საკონტაქტო ინფორმაცია და ბინის მისამართი. ორგანიზაცია ვალდებულია, ამ მონაცემთა შეგროვება/დამუშავებისას ჰქონდეს კანონიერი მიზანი და აქტივობის მონაწილე პირთა მიერ ზეპირად, წერილობით ან ტექნიკური საშუალებით გაცხადებული თანხმობა. სასურველია, რომ აქტივობის მონაწილის მიერ მისი პერსონალური მონაცემების დამუშავების უფლება ორგანიზაციას გადაეცეს მონაწილეთა სიის ფორმის მეშვეობითვე, მისი რეკვიზიტების სათანადოდ გაფორმების საფუძველზე.

განვიხილოთ ორგანიზაციის მიერ განხორციელებულ საპროექტო აქტივობებში მონაწილე დაქირავებული და არადაქირავებული ფიზიკური პირების საგადასახადო დაბეგვრის თავისებურებები.

**1) არადაქირავებული პირები** - არადაქირავებული პირები მოწვეულ პირებს, უმთავრესად კი პროექტის ბენეფიციარებს წარმოადგენენ. ამ პირებზე გაწეული საპროექტო ხარჯი (სასტუმრო, სატრანსპორტო ხარჯი, ბეჭდური პროდომასალა, საკანცელარიო ხარჯი და ა.შ.), არადაქირავებული პირებისათვის საგადასახადო თვალსაზრისით სარგებელი, ქონებაა, რომლის საგადასახადო ადმინისტრირება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის შესაბამისად რეგულირდება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლით, ორგანიზაცია ვალდებულია, გამოიანგარიშოს, გადახდის წყაროსთან დაკავოს და გადაიხადოს საშემოსავლო გადასახადი არადაქირავებული ფიზიკური პირისათვის გადაცემული ქონების ღირებულებიდან, თუ ის საანგარიშო წლის მანძილზე ნაზრდი ჯამით 1000 ლარს აღემატება. კონფერენციების, სემინარებისა და მსგავსი ღონისძიებების მონაწილე არადაქირავებული პირებისათვის უსასყიდლოდ გადაცემული ქონების (წიგნები, მასალები, კალმები და ა.შ.) ღირებულება წელიწადში 1000 ლარს იშვიათად აღემატება და, შესაბამისად, საგადასახადო აგენტის ვალდებულება ორგანიზაციას იშვიათად წარმოეშობა. მიუხედავად ამისა, კონფერენციებისა და მსგავსი ღონისძიებების დროს ქონების უსასყიდლოდ გადაცემისას კვლავ რჩება იურიდიული უზუსტობები. მართალია, ამ დროს, თუ ქონების ღირებულება გარკვეულ ზღვარს არ სცდება, ორგანიზაციას საგადასახადო აგენტის ვალდებულება არ წარმოეშობა, მაგრამ საშემოსავლო გადასახადის ბიუჯეტში გადარიცხვის მოვალეობამ, შესაძლოა, არადაქირავებულ ფიზიკურ პირზე გადაინაცვლოს.

<sup>30</sup> საქართველოს კანონი „პერსონალურ მონაცემთა დაცვის შესახებ“ (28/12/2011. № 5669-რს).

**მაგალითი:** არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი ატარებს კონფერენციას პროექტის ფარგლებში. მასში მონაწილეობს არადაქირავებული ფიზიკური პირი - მონაწილე N, რომელიც წინა კონფერენციებშიც მონაწილეობდა. მისი სარგებელი ამ კონფერენციაზე იყო 400 ლარი, ხოლო ამ კონფერენციამდე საანგარიშო წელს შეადგენდა:

ა) 500 ლარს;

ბ) 601 ლარს.

ამ მაგალითის „ა“ ვარიანტში მონაწილის საანგარიშო, კალენდარულ წელიწადში მიღებული საერთო სარგებელი 900 ლარია (400+500 ლარი) და, შესაბამისად, ბენეფიციარის სარგებელი დაბეგვრას გადახდის წყაროსთან არ ექვემდებარება.

ამ მაგალითის „ბ“ ვარიანტში საანგარიშო, მონაწილის კალენდარულ წელიწადში მიღებული საერთო სარგებელი 1001 ლარია (400+601 ლარი) და, შესაბამისად, მთლიანი თანხა 1001 ლარი „აიგროსება“ და გადახდის წყაროსთან საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრას ექვემდებარება. როგორც ვხედავთ, იბეგრება როგორც წინა 400 ლარი, ისე მიმდინარე კონფერენციაზე გაცემული 601 ლარიც ( $400+601=1001/0,8*20\%$ ).

საინტერესოა შემთხვევა, როცა აქტივობებში წლის მანძილზე მონაწილეობს ასობითა და ზოგჯერ ათასობით არადაქირავებული ფიზიკური პირი. როგორ შეიძლება აღირიცხოს ერთ ბენეფიციარზე წლის მანძილზე გაცემული ყველა ტიპის სარგებელი და ზუსტად განისაზღვროს მისი დაბეგვრის მომენტი? ამისათვის საჭიროა, ყველა არადაქირავებული პირისთვის გაიხსნას ცალკე ბარათი ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემაში და გადაანგარიშდეს მიღებული სარგებელი თითოეულ მათგანზე სამეურნეო წელიწადში. ამასთან, როგორც ზემოთ აღინიშნა, ორგანიზაციას უნდა ჰქონდეს ინფორმაცია ფიზიკური პირების პირადი ნომრებისა და მისამართების მიხედვით, სარგებლის ნაზრდი ჯამით 1000 ლარზე გადაჭარბებისას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის შესაბამისად საშემოსავლო გადასახადის დაკავებისა და დეკლარირების განსახორციელებლად.

პროექტში მონაწილე არადაქირავებული პირების მიერ მიღებული ქონების აღრიცხვა და ადმინისტრირება საკმაოდ მძიმე შრომაა, მაგრამ ამ საკითხისთვის გვერდის ავლა საკმაოდ მაღალ საგადასახადო რისკებთანაა დაკავშირებული. ქვემოთ მოცემულია სათანადო მაგალითი.

**მაგალითი:** ორგანიზაცია წლის განმავლობაში ატარებს აქტივობებს სხვადასხვა პროექტის ფარგლებში, რომლებშიც წლის მანძილზე სამი ბენეფიციარი - არადაქირავებული ფიზიკური პირები (არ არიან საპენსიო სქემაში გაწევრიანებული) A, B და C - აქტიურადაა ჩართული.

ღონისძიებაზე, რომელიც ტარდება 20XX წლის მაისში კაჭრეთში მოწვეულია 50 მონაწილე არადაქირავებული ფიზიკური პირი, თითოეულ პირს გადაეცემა 350 ლარის ქონება. პრიზის სახით. ორგანიზაციის ფინანსისტმა აღრიცხა თითოეულ ბენეფიციარისთვის მანამდე გადაცემული ქონება და იგი საანგარიშო წელს შეადგენდა A ბენეფიციარისთვის - 500 ლარს, B ბენეფიციარისთვის - 600 ლარს, C ბენეფიციარისთვის - 740 ლარს.

ამ მაგალითის მიხედვით გაანგარიშებები მოცემულია ქვემოთ მოყვანილ ცხრილში, საიდანაც ირკვევა, რომ A და B ბენეფიციარებისთვის გადაცემული წლიური ქონება 20XX წლის მაისის ჩათვლით, შესაბამისად, 850 (500+350) ლარი და 950 (600+350) ლარია, ხოლო C ბენეფიციარის მიერ მიღებული ქონება აღემატება 1000 ლარს და შეადგენს 1 090 ლარს (740+350). მოქმედი სსკ 154-ე მუხლის შესაბამისად 20XX წლის მაისის მიხედვით ორგანიზაციას C ბენეფიციარს დასადეკლარირებელი და გადასახდელი ექნება 272-50 ლარი (1 090 ლარი/0,80\*20%).

რაც შეეხება ორ დანარჩენ ბენეფიციარს (A და B), საჭირო იქნება მაქსიმალური წინდახედულობა, რათა მომდევნო ღონისძიებაზე მათი საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის საკითხი არ გამოგვეპაროს.

აქვე უნდა შევნიშნოთ, რომ ზოგიერთი მკვლევრის აზრით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ქონების განმარტება<sup>31</sup> არ მოიცავს მომსახურებას გადაცემას, რადგან მომსახურება არ გულისხმობს არამატერიალური ქონებრივი სიკეთის (საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 152-ე მუხლის მიხედვით, არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე არის ის მოთხოვნები და უფლებები, რომლებიც შეიძლება გადაეცეს სხვა პირებს, ან გამიზნულია იმისათვის, რომ მათ მფლობელს შეექმნას მატერიალური სარგებელი, ანდა მიენიჭოს უფლება, მოსთხოვოს სხვა პირებს რაიმე) გადაცემას და ამ ტერმინის დაბეგვრის მიზნებთან გაიგივება არამართლზომიერია. ამ პოზიციის ცალსახად სისწორის შემთხვევაში ფიზიკური პირისთვის მომსახურების უსასყიდლო გაწევა სარგებლის კატეგორიაში ექცევა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 101-ე და 103-ე მუხლების მიხედვით წარმოადგენს ფიზიკური პირის მიღებულ შემოსავალს. ამ შემთხვევაში, თუ ფიზიკური პირი არ არის რეგისტრირებული ინდივიდუალურ მეწარმედ, გადასახადის დაკავების ვალდებულება არ წარმოექმნება ორგანიზაციას. ფიზიკური პირი უნდა დადგეს გადასახადის გადამხდელად და მოახდინოს საშემოსავლო გადასახადის დეკლარირება. ამ შემთხვევაში არა აქვს მნიშვნელობა მომსახურების ღირებულებას, 1000 ლარზე მეტი იქნება თუ ნაკლები. ცხადია, ორგანიზაციების უმეტესობისათვის საკითხის ასე მოგვარება მიუღებელია ბენეფიციარებისათვის საგადასახადო ადმინისტრირების ტვირთის გადაკისრების არამართლზომიერების და არაეფექტიანობის

<sup>31</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის( 17/09/2010. № 3591)მერვე მუხლის 30-ე პუნქტის თანახმად ქონება – ყველა ნივთი და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთეა, რომელთა შეუზღუდავად შეძენა, ფლობა, განკარგვა და სარგებლობა შეუძლიათ პირებს.

გამო. სიმართლე ითქვას, პრობლემის ასეთი მოგვარება იმავე მიზეზით მიუღებელი უნდა იყოს შემოსავლების სამსახურისთვისაც.

ჩვენი მოსაზრება იხრება თეორეტიკოსებისა და პრაქტიკოსებისაკენ, რომლებიც საგადასახადო მიზნებისათვის არადაქირავებული ფიზიკური პირებისათვის უსასყიდლოდ გადაცემულ მომსახურებას არამატერიალურ ქონებრივ სიკეთეს მიაკუთვნებს და საგადასახადო წლის განმავლობაში არადაქირავებული ფიზიკური პირებისათვის 1000 ლარზე მეტი ქონების უსასყიდლო გადაცემას გადახდის წყაროსთან ორგანიზაციის მიერ დაბეგვრას უჭერს მხარს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 154 მუხლის პირველი ნაწილის, „მ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, გადასახადის წყაროსთან გადასახადს აკავებს „პირი, რომელიც ქონებას უსასყიდლოდ გადასცემს ფიზიკურ პირს, რომელიც ინდივიდუალურ მეწარმედ რეგისტრირებული არ არის, გარდა ამ პირის მიერ ამავე ფიზიკური პირისთვის საგადასახადო წლის განმავლობაში 1000 ლარამდე ღირებულების ქონების უსასყიდლოდ გადაცემისა. ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო აგენტის მიერ გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავების წესს ადგენს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი“. იმედს გამოვთქვამთ, რომ ამ მუხლის ბოლო ნაწილის აღსრულება, რომლის თანახმადაც არადაქირავებული ფიზიკური პირებისათვის 1000 ლარზე მეტი ქონების უსასყიდლო გადაცემას გადახდის წესს ადგენს ფინანსთა მინისტრი პრობლემას სრულად მოაგვარებს. გამოვთქვამთ იმედს, რომ ამ წესის დროული დამტკიცება საბოლოოდ და ერთმნიშვნელოვნად და ყველა მხარისათვის მისაღები ფორმით გადაწყვეტს ამ სადავო საგადასახადო შემთხვევას.

ცალკე საკითხია აქტივობის მონაწილეთა სატრანსპორტო ხარჯის საგადასახადო ადმინისტრირება, რადგან აქტივობის მონაწილე არადაქირავებული ფიზიკური პირების მიერ წარმოდგენილი სატრანსპორტო ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტები ხშირად არ აკმაყოფილებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 72-ე მუხლის მოთხოვნებს. ამ მუხლის მოთხოვნა გულისხმობს, რომ ასეთი დოკუმენტით შესაძლებელი უნდა იყოს სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეთა იდენტიფიცირება. დოკუმენტს აქვს თარიღი და მოიცავს გაწეული მომსახურების ჩამონათვალსა და ღირებულებას. ასეთი რეკვიზიტები საქართველოში მხოლოდ რამდენიმე ორგანიზაციის მიერ გამოწერილ სამგზავრო დოკუმენტშია დაფიქსირებული. ამასთან, სამგზავრო დოკუმენტი/ბილეთი იწერება კონკრეტულ ფიზიკურ პირზე და დაბეგვრის რისკების სრულად ასაცილებლად ბილეთის საფუძველზე უნდა გაიცეს ორგანიზაციის სახელზე გამოწერილი საგადასახადო დოკუმენტი (ა/ფაქტურა, საგადასახადო დოკუმენტი). ზემოაღნიშნული პროცედურების სრულად დაცვა საკმაოდ რთულია და საპროექტო აქტივობის მონაწილეები ზოგჯერ წარმოადგენენ მხოლოდ სატრანსპორტო კომპანიების ჩეკებს, რაც ცალსახად არასაკმარისი დოკუმენტია და საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრად ოპერაციას წარმოადგენს. ასეთი ხარჯების დაბეგვრის სპეციფიკა დეტალურად მიმოხილული იყო გზამკვლევის მივლინების ნაწილში.



**2) დაქირავებული პირები** - დაქირავებული პირები ორგანიზაციის პერსონალია, რომლებიც ახორციელებენ საპროექტო აქტივობის ორგანიზებას (პროექტის კოორდინატორი, ასისტენტი, ლოგისტიკოსი და ა.შ.).

აქტივობების ორგანიზებისას დაქირავებული პირის მიერ მიღებული ძირითადი სარგებელი, რომელიც დაბეგვრის მაღალ საგადასახადო რისკს უკავშირდება, არის კვების სარგებელი. ზოგადად კვების სარგებელს საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ორ საგადასახადო დაბეგვრის რეჟიმში აქცევს:

ა) პერსონალის ყოველდღიურ საოფისე საქმიანობასა და ნაწილობრივ საპროექტო აქტივობის ფარგლებში განსაზღვრულ ყავის შესვენებას უკავშირდება:

**მაგალითი:** (შემოსავლების სამსახურის სიტუაციური სახელმძღვანელო 1818). ორგანიზაცია ოფისისათვის ყიდულობს უალკოჰოლო სასმელებს, ჩაის, ყავას, რომლებსაც მუშაობის პროცესში იყენებენ თანამშრომლები. ორგანიზაცია ამას არ განიხილავს თანამშრომლისათვის სახელფასო განაცემად (სარგებლად) და არ ბეგრავს საშემოსავლო გადასახადით.

ამ მაგალითში, შემოსავლების სამსახურის განმარტებით, ვინაიდან ორგანიზაციის მიერ ვერ ირკვევა, რომელი დაქირავებული პირი რა რაოდენობის უალკოჰოლო სასმელს იყენებს, ეს ფიზიკურ პირებს არ ეთვლებათ სარგებლად და, შესაბამისად, ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლად არ განიხილებათ და არ ებეგრებათ საშემოსავლო გადასახადით;

ბ) დაქირავებული პირის მიერ საპროექტო აქტივობის ორგანიზაციისას კვების სარგებლის მიღებას, შესაძლებელია, შევუთანადოთ (გარდა ე.წ. ყავის შესვენებისა) შემდეგი მაგალითი:

**მაგალითი:** (შემოსავლების სამსახურის სიტუაციური სახელმძღვანელო 1808). ორგანიზაციის დაქირავებული პირებისათვის ანაზღაურებული აქვს საქონლის/მომსახურების ღირებულება (მობილური ტელეფონით სარგებლობის ხარჯი, კომუნალური ხარჯები, მგზავრობის ხარჯი, კვება, პროდუქტები, საწვავი).

ამ მაგალითში, შემოსავლების სამსახურის განმარტებით, ორგანიზაციის მიერ დაქირავებულთათვის ანაზღაურებული თანხები უნდა მივიჩნიოთ ხელფასად (სარგებლად) და დავბეგროთ საშემოსავლო გადასახადით. ამასვე მიუთითებს მოქმედი სსკ 101-ე მუხლის მე-2 მუხლის „გ“ ქვეპუნქტი (დამქირავებლის მიერ დაქირავებულისათვის საქონლის/მომსახურების მიწოდებისას ან კომპენსაციის გარეშე გადაცემისას – ასეთი საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი - ხელფასის სახით მიღებული შემოსავალი).

ცხადია, ამავე მუხლის მოთხოვნები ვრცელდება საპროექტო აქტივობის ორგანიზებისას/განხორციელებისას დაქირავებული პირების მიერ მიღებული კვების სარგებლის საგადასახადო ადმინისტრირებაზე. დაქირავებული პირების მიერ მიღებული კვების სარგებელი საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია.

**3) მოწვეული ექსპერტები, სპიკერები, ფასილიტატორები და მომსახურების ხელშეკრულებით მომუშავე სხვა პირები** - ეს პირები ხელშეკრულების საფუძველზე იღებენ მომსახურების

საფასურს. აქვე შევნიშნოთ, რომ მათ მიერ კონფერენციის მომსახურების ფარგლებში მიღებული ნებისმიერი სარგებელი სასტუმროს, სატრანსპორტო თუ კვების ხარჯი ჰონორარის ნაწილია და, შესაბამისად, საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრი ოპერაციაა<sup>32</sup>.

**მაგალითი:** მოწვეული ექსპერტი ემსახურება არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირს. კერძოდ, გამოდის მოხსენებით კონფერენციაზე და მომსახურებაში იღებს დარიცხულ 1 500 ლარს, რის შესაბამისადაც გაფორმებულია სათანადო მომსახურების ხელშეკრულება. კონფერენციის ფარგლებში ექსპერტმა მიიღო კვებითი (გასანაწილებელი 2 000 ლარის კვებითი მომსახურება 50 მონაწილისათვის), სასტუმროს მომსახურება (2 დამე - 200 ლარი) და სატრანსპორტო მომსახურება (ხარჯი - 50 ლარი).

ამ მაგალითში ექსპერტზე განაწილდება კვების სარგებელი - 40 ლარი (2 000 ლარი/50 მონაწილე) და მთლიანობაში ექსპერტის მიერ მიღებული სარგებელი 1 790 ლარი (კვება - 40 ლარი + სასტუმრო მომსახურება - 200 ლარი + სატრანსპორტო მომსახურება - 50 ლარი + ჰონორარი - 1 500 ლარი) „აიგროსება“ და დაიბეგრება სსკ 154-ე მუხლით დაბეგვრის წყაროსთან საშემოსავლო და დაქირავებულის საპენსიო გადასახადით (თუ პირი საპენსიო სქემის მონაწილეა).

თუმცა უნდა შევნიშნოთ, რომ არსებობს მოსაზრება, რომ ექსპერტის საკონფერენციო მომსახურების ხარჯები, რომლებიც საჭიროა მომსახურების უზრუნველსაყოფად, შესაძლოა, იტვირთოს, როგორც დამკვეთმა, ისე შემსრულებელმა. და რომ ამგვარი ხარჯი შინაარსობრივად არ წარმოადგენს შემსრულებლისთვის რაიმე შემოსავალს და ამგვარი ხარჯის გაწევა დამკვეთის ინტერესს წარმოადგენს. ხელშეკრულების პირობით ამგვარი ხარჯების განაწილება შეიძლება ნაკარნახევი იყოს ორივე მხარის რაციონალური ინტერესით, მოახდინონ მოგების მაქსიმიზაცია. ამგვარ ხარჯს მიეკუთვნება ისეთი ხარჯები, რომლებიც სამუშაოს ჯეროვნად შესრულებისთვის არის აუცილებელი. შესაბამისად, ექსპერტის ტრანსპორტით, კვებით და საცხოვრებელით უზრუნველყოფა ექსპერტის მხრიდან წარმოადგენს არაგონივრულ ხარჯს. ხარჯის ქვემოთ იგულისხმება დოკუმენტურად დადასტურებული ხარჯები. ექსპერტი რომ ყოფილიყო ინდივიდუალურ მეწარმედ რეგისტრირებული, დაბეგვრის მიზნებისათვის ის გამოიქვითავდა მსგავს ხარჯებს შემოსავლიდან. ამრიგად, თუ ამგვარი ხარჯი შინაარსობრივად წარმოადგენს საქმიანობასთან დაკავშირებულ ხარჯს, ის არ შეიცავს დაბეგვრის რაიმე ობიექტის დაუბეგრავად დარჩენის რისკებს.

თუმცა ქვეყანაში დამკვიდრებული პრაქტიკის მიხედვით ამგვარი ოპერაციები ხშირად განიხილება დასაბეგრი ოპერაციებად, ვინაიდან მას ეძლევა მომსახურების მიწოდების ან შემსრულებლისთვის ხარჯის ანაზღაურების ინტერპრეტაცია, საგადასახადო კოდექსის 103-ე მუხლის და 101-ე მუხლის მე-2 ნაწილის პრინციპების შესაბამისად .

<sup>32</sup> საგადასახადო კოდექსის ( 17/09/2010. №3591) 103-ე მუხლის და 101-ე მუხლის მე-2 ნაწილის პრინციპების შესაბამისად პრაქტიკაში აღნიშნული ხარჯი ხშირად, ინტერპრეტირდება ექსპერტების სარგებლად.

ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი საკითხია, უნდა გამოიწეროს თუ არა ზედნადები კვებითი მომსახურებისას. ვინაიდან მომსახურებას თან სდევს საქონლის მიწოდება. ჩვენი აზრით, აუცილებელია ზედნადების გამოწერა. ამას ცალსახად განსაზღვრავს გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ ინსტრუქციის 25<sup>1</sup> მუხლის მე-5 პუნქტი (საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N996 ბრძანება), რომლის მიხედვითაც ზედნადების გამოყენება სავალდებულო არ არის, მხოლოდ მაშინ, როდესაც:

- ⇒ შესაბამისი პირისათვის მომსახურების გასაწევად განკუთვნილი იმ სასაქონლო მატერიალური ფასეულობის ტრანსპორტირებისას, რომელიც რჩება მომსახურების გამწევის საკუთრებაში;
- ⇒ მკაცრი აღრიცხვის ფორმების ტრანსპორტირების შემთხვევაში;
- ⇒ სარკინიგზო ტრანსპორტის მოძრაობის შემაფერხებელი ავარიული დაზიანებების აღმოფხვრის მიზნით შესაბამისი საქონლის ტრანსპორტირებისას;
- ⇒ იმ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის/მატერიალური საგნის (მიუხედავად მისი ფორმისა ან ბუნებისა) ტრანსპორტირებისას, რომლის გადაადგილება „სახელმწიფო საიდუმლოების შესახებ“ საქართველოს კანონისა და „სახელმწიფო საიდუმლოების შესახებ“ საქართველოს კანონის ამოქმედებასთან დაკავშირებული ნორმატიული აქტების დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს მთავრობის 2015 წლის 24 სექტემბრის N<sup>507</sup> დადგენილებით დამტკიცებული „სახელმწიფო საიდუმლოებისათვის მიკუთვნებული ინფორმაციების ნუსხის“ შესაბამისად წარმოადგენს სახელმწიფო საიდუმლოებას მიკუთვნებულ ინფორმაციას.

თუმცა კვებითი მომსახურების გამწევი ორგანიზაციების ნაწილი კანონმდებლობის თავისებურ ინტერპრეტაციას ახდენს და ზედნადებს არ წერს. არადა მომსახურების მიმღებისათვის ეს საკმაოდ სარისკოა მთელი რიგი პროექტების განხორციელებისას, რადგან საქონლის ჩამონათვალის არსებობისას ვერ დადასტურდება, იყო თუ არა, მაგალითად, ალკოჰოლური სასმელები გამოყენებული კონფერენციაზე, რაც ხშირად არასაპროექტო, არალეგიტიმური ხარჯია.

ზედნადების არგამოწერისას საგადასახადო კანონმდებლობის დასაცავად ალტერნატივის სახით ორი გზა არსებობს:

- 1) გაფორმდეს მიღება-ჩაბარების აქტი იმ შემთხვევაში, როდესაც სარესტორნო დაწესებულება ამტკიცებს, რომ, მაგალითად, ყავა (საქონელი) კი არ მოუწოდებიათ, არამედ პროექტის აქტივობით გათვალისწინებულ ლანჩზე ყავა/ჩაი „მოგვართვეს“;
- 2) საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2018 წლის 30 მაისის N2391 კანონით განხორციელებული ცვლილებით, სსკ 72<sup>1</sup> მუხლის შესაბამისად გამოიწეროს საგადასახადო დოკუმენტი (სდ), რომელიც საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის დოკუმენტს წარმოადგენს და გამოიწერება: ა) ქვეყნის შიგნით საქონლის ტრანსპორტირებისას; ბ) საქონლის მიწოდებისას; გ) მომსახურების გაწევისას.

## 6.2. ადმინისტრაციული ხარჯების განაწილების წესი

ორგანიზაციების საპროექტო ხარჯები იყოფა პირდაპირ და არაპირდაპირ ხარჯებად. პროექტის პირდაპირი ხარჯები ისეთი ხარჯებია, რომლებიც, შესაძლებელია, პირდაპირ უკავშირდებოდეს ამა თუ იმ პროექტისა თუ საგრანტო პროგრამის განხორციელებას, მაგალითად,

პროგრამული პერსონალის ხელფასი, მათი მივლინებების ხარჯი, კონკრეტული ტრენინგის სასწავლო მასალა, ექსპერტების მომსახურების ხარჯი და ა.შ.

პროექტის არაპირდაპირი, ადმინისტრაციული ხარჯები რომელიმე პროექტს პირდაპირ არ უკავშირდება, თუმცა მის გარეშე პროექტის წარმატებით განხორციელება შეუძლებელი ხდება. ასეთი ტიპის ადმინისტრაციული და ზედნადები ხარჯები ძალიან მნიშვნელოვანია პროგრამის წარმატებული მართვისთვის. ამასთან, საგრანტო პროექტის ბიუჯეტის ხარჯზე ამ ხარჯების დაფარვა სათანადო ცოდნას მოითხოვს.

ბევრ დონორს არ „მოსწონს“ ადმინისტრაციული ხარჯების დაფინანსება. მათ ურჩევნიათ, გასცენ გრანტები კონკრეტული პროექტის პირდაპირი საპროექტო ხარჯებისათვის, ვიდრე ადმინისტრაციული, არაპირდაპირი ხარჯებისათვის, რომელიც პროგრამული ხარჯისგან განსხვავებით, ბევრად უფრო ბუნდოვანია და არა აქვს ხილული, პირდაპირი შედეგი. მაგალითად, დონორი სიამოვნებით განაცხადებს, რომ მისი გრანტით აშენდა სამი ხიდი, ან ჩატარდა ათი სემინარი ადგილობრივი თემების წარმომადგენლებისთვის, თუმცა ანალოგიურ განცხადებას ვერ გააკეთებს მაგალითად ოფისის დალაგების, თუ ელექტროენერგიის ხარჯის დაფარვისას. მიუხედავად ამისა, უნდა შევნიშნოთ, რომ ვერცერთი ორგანიზაცია ვერ ოპერირებს ადმინისტრაციული ხარჯების გადახდის გარეშე. ამიტომ დონორები ბოლო პერიოდში კიდევ უფრო ყურადღებით აკვირდებიან ამ ტიპის ხარჯების დინამიკას და კონკრეტული პროექტისათვის მათი მიკუთვნების მართლზომიერებას, რათა ეს მათთვის ნაკლებად „სასურველი“ ხარჯი მაქსიმალურად გამჭვირვალე და დათვლადი გახადონ. არ დაგვავიწყდეს რომ დონორებსაც თავისი დამფინანსებლები ჰყავთ, რომლებთანაც ისინიც ანგარიშვალდებულები არიან.

არაპირდაპირ, ადმინისტრაციულ ხარჯს მიეკუთვნება:

1. ადმინისტრაციული პერსონალის ხარჯი;
2. იურიდიული ხარჯი;
3. ბუღალტრული, შიდა კონტროლის, აუდიტორული ხარჯი;
4. ორგანიზაციის ოფისის შენახვის და ქონების დაზღვევის ხარჯი, გარდა პროექტის პერსონალის აუცილებელი დაზღვევის ხარჯისა;
5. კომუნალური, სატელეკომუნიკაციო ხარჯი;
6. საკანცელარიო ხარჯი;
7. ავტომანქანის ექსპლუატაციის ხარჯი;
8. სხვა დანარჩენი ზედნადები, ადმინისტრაციული ხარჯები.

ამრიგად, არაპირდაპირი ხარჯების ირიბი ბუნებიდან გამომდინარეობს დონორების მხრიდან გულდასმით კონტროლი ამ ტიპის ხარჯების დაფინანსებისას, რომლის შესაბამისად ორგანიზაციებისათვის პრობლემის გადაწყვეტის ერთადერთი სწორი გზა მაქსიმალური გამჭვირვა-

ლეობა და ადმინისტრაციული ხარჯების პროექტებზე განაწილების სრულყოფილი წესის დადგენა; წინააღმდეგ შემთხვევაში ნებისმიერ დონორს, ნებისმიერ დროს შეუძლია არაპირდაპირი ხარჯების დაფინანსების რაღაც ნაწილზე უარის თქმა, ან ხარჯად არჩათვლა, რაც ორგანიზაციებისათვის მაღალ საგადასახადო და ფინანსურ რისკს აჩენს.

ადმინისტრაციული ხარჯების პროექტებზე განაწილებისთვის საჭიროა რამდენიმე მნიშვნელოვანი საკითხის მიმოხილვა. პირველი რიგში, შევნიშნავთ, რომ, საზოგადოებრივი ორგანიზაციების პრაქტიკიდან გამომდინარე, ძირითადად იყენებენ ადმინისტრაციული ხარჯების განაწილების ორ მეთოდს. ესენია:

- ა) პროექტის ბიუჯეტების სიდიდის პროპორციული მეთოდი;
- ბ) პროექტებში პერსონალის ნამუშევარი კაც/საათების შესაბამისად ადმინისტრაციული ხარჯების განაწილების მეთოდი.

არსებობს ადმინისტრაციული ხარჯების განაწილების სხვა ალტერნატიული მეთოდებიც, მაგალითად, პროექტის მიხედვით დაკავებული ფართის, თანამშრომელთა რაოდენობის მიხედვით ხარჯის განაწილების მეთოდები და ა.შ. თუმცა ეს მეთოდები საკმაოდ მოუხერხებელია და ამიტომ წინამდებარე გზამკვლევაში ყველაზე ფართოდ გავრცელებულ პრაქტიკას შევხებით.

ჩვენი მიზანია, ადმინისტრაციული ხარჯების განაწილების მიდგომების ძირითადი პრინციპების განხილვა და, შედეგად, თეორიული ბაზის მომზადება ორგანიზაციებისათვის, რომლებიც დააპირებენ პროცედურების მომზადებას ადმინისტრაციული ხარჯების პროექტებზე სწორად გასანაწილებლად.

1. პროექტებზე ადმინისტრაციული ხარჯების ბიუჯეტის შესაბამისად გასანაწილებლად საჭიროა პროექტების პირდაპირი ხარჯების ხვედრითი წილის გაანგარიშება ორგანიზაციის დანახარჯების საერთო მოცულობაში.

**მაგალითი:** ორგანიზაციას აქვს სამი პროექტი პირდაპირი ხარჯების შემდეგი მოცულობით: A ბიუჯეტით - 200 000 დოლარი, B - ბიუჯეტით - 50 000 დოლარი, C - 150 000 დოლარი.

ამ მაგალითში თითოეული პროექტის ხვედრითი წილი პროპორციულად დაფინანსებაში შეადგენს:

A- \$ 200 000 ( 50%)  
 B- \$ 50 000 (12,5%)  
 C- \$150 000 (37,5%)

სულ \$400 000 (100%)

ამ მაგალითში ჩანს თითოეული პროექტის წილი საერთო დაფინანსებაში და, შესაბამისად, არსებობს ობიექტური წინაპირობა დაფინანსების პროპორციულად ადმინისტრაციული ხარჯების განაწილებისათვის.

კერძოდ, თუ ორგანიზაციის ადმინისტრაციული ხარჯების საერთო წლიური მოცულობა შეადგენს 50 000 დოლარს, ბიუჯეტის სიდიდის პროპორციულად ხარჯების განაწილების სამართლიანი ვარიანტი ასეთია:

N	პროექტები	ბიუჯეტი (\$)	ხვედრითი წილი	ხარჯების განაწილება (\$)
1	A	200 000	50 %	25000(50 000*50%)
2	B	50 000	12.5%	6250 (50 000*12.5%)
3	C	150 000	37.5%	18750(50 000*37.5%)
	<b>სულ</b>	<b>400 000</b>	<b>100%</b>	<b>50 000</b>

ადმინისტრაციული ხარჯების განაწილების მეორე პროექტში ფაქტობრივი ნამუშევარი კაც/საათების მიხედვით განაწილების მეთოდი უფრო სრულყოფილია და პრაქტიკაში გავრცელებულიც, რადგან დახარჯული კაც/საათების პროპორციულად ადმინისტრაციული ხარჯების განაწილება არა საბიუჯეტო-გეგმურ, არამედ ფაქტობრივ ხარჯებს უკავშირდება და, შესაბამისად, ეს მაქსიმალურად გამჭვირვალე და ეფექტიანი მეთოდია.

ადმინისტრაციული ხარჯების პროექტებზე განაწილების წესი გამოყენებულ უნდა იქნეს როგორც ახალი პროექტის ბიუჯეტის შედგენისას, ისე ფაქტობრივი ხარჯების განაწილებისას. თავდაპირველად განვიხილოთ , თუ როგორ ხდება ადმინისტრაციული ხარჯების განაწილება ახალი პროექტის ბიუჯეტის შედგენისას.

**მაგალითი:** 20X1 წელს ორგანიზაციის დაქირავებულთა საშუალო წლიური რიცხოვნობა 16 კაცია. ორგანიზაციაში ერთი დაქირავებული პირი წელიწადში მუშაობს 240 დღეს, ხოლო დღეში 8 საათს. ორგანიზაცია ადგენს ახალი პროექტის ბიუჯეტს, რომლის პერსონალი 4 კაცია. პროექტის დაწყება დაგეგმილია 20X2 წლის 1-ელ მარტს, ხოლო დასრულება 20X2 წლის 31

ავვისტოს. 20X2 წელს ორგანიზაციის წლიური ადმინისტრაციული ხარჯი დაგეგმილია 10 000 დოლარის ოდენობით. ორგანიზაციის ახალ 6-თვიან პროექტში ადმინისტრაციული ხარჯების საბიუჯეტო მოცულობა ასე გაინგარიშება:

N	ორგანიზაციის სამუშაო წლიური ნამუშევარი კაც/სთ	პროექტის სამუშაო ნამუშევარი კაც/სთ	ორგანიზაციის გეგმური ადმინისტრაციული ხარჯი 6 თვეზე გადაანგარიშებით	პროექტის სამუშაო დროის ხვედრითი წილი	პროექტში დასაბიუჯეტებელი ადმინისტრაციული ხარჯი
	38400(20კაცი*240 დღე*8სთ)	3840(4კაცი*120 დღე*8სთ)	5000 \$(10000\$/12*6)	10%(3840/38400 *100%)	\$500 (\$5000*10%)

რაც შეეხება ფაქტობრივი ხარჯების განაწილების წესს უკვე მოქმედი პროექტებისათვის, მისი სპეციფიკა განხილულია მაგალითში ქვემოთ.

**მაგალითი :** ორგანიზაციას აქვს სამი პროექტი: A ბიუჯეტით - 200 000 დოლარი, B -ბიუჯეტით - 50 000 დოლარი, C - 100 000 დოლარი. ორგანიზაციის ადმინისტრაციული ხარჯების საერთო მოცულობა საანგარიშო წლის იანვრის თვის განმავლობაში შეადგენს 3000 დოლარს. 20XX წლის დეკემბრის თვეში ტაბელების (Time-sheet) მონაცემებით A პროექტში ნამუშევარი იქნა 3200 კაც/სთ (20 კაცი\*20სამუშაო დღე\*8სთ), B პროექტში – 800 კაც/სთ (5 კაცი\*20სამუშაო დღე\*8სთ) და C პროექტში – 1600 კაც/სთ(10 კაცი\*20 სამუშაო დღე\*8სთ).

ამ მაგალითში 20XX იანვრის ადმინისტრაციული ხარჯები ასე განაწილდება:

N	პროექტები	დახარჯული კაც/სთ	ხვედრითი წილი	ხარჯების განაწილება(\$)
1	A	3200	57%	1710(3000*57%)
2	B	800	14%	420(3000*14%)
3	C	1600	29%	870(3000*29%)
	<b>სულ</b>	<b>5600</b>	<b>100%</b>	<b>3000</b>

და ბოლოს, ძირითადი მესიჯები და თანმიმდევრული ბიჯები ადმინისტრაციული ხარჯების განაწილებასთან დაკავშირებით :

1. ორგანიზაციის ადმინისტრაციული ხარჯების კლასიფიკაცია;
2. ადმინისტრაციული ხარჯების პროგნოზი წლის დასაწყისში და მისი პროპორციული „ჩადება“ პროექტის ბიუჯეტებში.

3. ხარჯების განაწილების ცენტრების მოძებნა; ჩვენი რეკომენდაციაა ნამუშევარი კაც/საათების პროპორციულად პროექტის მიხედვით ადმინისტრაციული ხარჯების განაწილება;
4. დროის პერიოდის განსაზღვრა, როდესაც მოხდება ფაქტობრივი ხარჯის განაწილება (მაგალითად, კონკრეტული კომუნალური ხარჯი ნაწილდება გადახდის დღეს);
5. საერთო ორგანიზაციული ტაბელების (Time-sheet) მომზადება და ნამუშევარი დროის შეჯამება ყოველი საანგარიშო თვის მიხედვით;
6. რეგიონული პროექტების ადმინისტრაციული ხარჯის განაწილებისას სათავო ოფისის ნამუშევარი კაც/საათების გამორიცხვა და, პირიქით, სათავო ოფისის ხარჯების განაწილებისას რეგიონების თანამშრომლების ნამუშევარი კაც/საათების ელიმინირება (გამორიცხვა) (მაგალითად, გორის ფილიალში თუ აქვს პროექტის ასისტენტს სამუშაო ადგილი, მისი ნამუშევარი კაც/საათები თბილისის სათავო ოფისში მოხმარებული ელექტროენერჯის განაწილებისას მონაწილეობას არ უნდა იღებდეს. და პირიქით, თბილისის სათავო ოფისში მომუშავე პროექტის კოორდინატორის ნამუშევარი კაც/საათები გორის ფილიალის მიერ მოხმარებული ელექტროენერჯის განაწილებისას მონაწილეობას არ უნდა იღებდეს. სხვა სიტუაციაა მობილური ტელეფონების სასაუბრო დროსთან დაკავშირებით, სადაც ასეთი გამორიცხვა საპროექტო ჭრილში გეოგრაფიული ნიშნით უადგილოა);
7. პროცედურის შექმნა და სათანადო ბიჯების დადგენა და განაწილებაზე პასუხისმგებელი პირების განსაზღვრა.



## თავი VII. ორგანიზაციების სააღრიცხვო პოლიტიკა

თითოეული ფინანსური სტანდარტი არეგულირებს კონკრეტულ სააღრიცხვო საკითხს. როგორც წესი, მათი უმეტესობა უშვებს ამა თუ იმ საკითხის გადაწყვეტის რამდენიმე ალტერნატიულ მეთოდს. თუ რომელი მათგანი უნდა აირჩიოს კონკრეტულმა ორგანიზაციამ სამეურნეო საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვისათვის, ამას წყვეტს თავად ორგანიზაციის ხელმძღვანელობა. სხვადასხვა სააღრიცხვო საკითხის შესახებ მიღებული გადაწყვეტილებების ერთობლიობას ეწოდება სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც აუცილებლად უნდა გაფორმდეს ორგანიზაციის ხელმძღვანელის ბრძანებით.

სააღრიცხვო პოლიტიკას ორგანიზაცია დამოუკიდებლად შეადგენს, მაგრამ ძირითადი დაშვებები და დებულებები უნდა შეესაბამებოდეს სტანდარტს, კერძოდ, საზოგადოებრივი ორგანიზაციებისათვის - „არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტს“.

სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა ეფუძნებოდეს ფინანსური ანგარიშგების ძირითად დაშვებას - ფუნქციონირებადობას და მეთოდს - დარიცხვის მეთოდს. გარდა ამისა, სააღრიცხვო პოლიტიკა შესაბამისობაში უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივ მახასიათებლებთან, რაც გულისხმობს იმას, რომ სააღრიცხვო პოლიტიკის განხორციელების შედეგად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება უნდა აკმაყოფილებდეს ისეთ კრიტერიუმებს, როგორებიცაა: აღქმადობა, შესაბამისობა, საიმედოობა და შესადაარისობა.

სააღრიცხვო პოლიტიკის შემადგენელი ცალკეული ელემენტების შინაარსის გასაგებად ქვემოთ მოცემულია რამდენიმე კონკრეტული მაგალითი, როდესაც სტანდარტების მიხედვით დაშვებულია ამა თუ იმ სააღრიცხვო საკითხის სხვადასხვაგვარი გადაწყვეტა. აღსანიშნავია, რომ ფინანსური სტანდარტებით მრავალ საკითხზეა დაშვებული ალტერნატიული გადაწყვეტის შესაძლებლობა. თუმცა ქვემოთ ყურადღება გამახვილებულია ძირითად საკითხებზე, კერძოდ:

**1) სასაქონლო-მატერიალური მარაგების აღრიცხვის მეთოდები** - სასაქონლო-მატერიალური მარაგი შეიძლება აღრიცხებოდეს უწყვეტი ან პერიოდული მეთოდით. გარდა ამისა, ფინანსური სტანდარტები უშვებს, რომ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებს უნდა ჩამოწერდნენ ინდივიდუალურ დანახარჯთა მეთოდით, ან „ფიფო“, ან საშუალო შეწონილი ღირებულების მეთოდით;

**2) ძირითადი საშუალებების ცვეთის გაანგარიშების მეთოდები** - ძირითადი საშუალებების ცვეთის გაანგარიშების შერჩეულმა მეთოდმა უნდა ასახოს ორგანიზაციის მიერ ამ აქტივისაგან მისაღები ეკონომიკური სარგებელი. ამიტომ ფინანსური სტანდარტებით განსაზღვრულია ცვეთის დარიცხვის ორი სხვადასხვა მეთოდი: ცვეთის დარიცხვის წრფივი მეთოდი და ცვეთის შემცირებადი ნაშთის მეთოდი. მხედველობაში მისაღებია ის ფაქტი, რომ მოგების გადასახადით დაბეგვრის ესტონურ მოდელზე გადასვლასთან ერთად ცვეთის მეთოდის სწორად შერჩევას დიდი მნიშვნელობა ენიჭება ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი პირის

მიერ ქონების გადასახადის გამოანგარიშებისას, ხოლო მოგების გადასახადის გამოანგარიშებისას ცვეთის დარიცხვის მნიშვნელობა, ფაქტობრივად, განულდა;

**3) გრანტების აღიარების მეთოდები** - გრანტების აღიარება-ასახვა უნდა ხდებოდეს ე.წ. კაპიტალ-მეთოდით (საკასო მეთოდი - გრანტი აღიარდება შემოსავლად მიღებისთანავე) ან ე.წ. დარიცხვის შემოსავალ-მეთოდით. გრანტის აღიარება ხდება შემოსავლის სახით იმ საანგარიშგებო პერიოდში (პერიოდებში), როდესაც ხდება ამ გრანტებთან დაკავშირებული ხარჯების გაწევა, ამ ხარჯების აღიარებასთან ერთად;

**4) ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების მეთოდები** - ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება შეიძლება შედგეს პირდაპირი ან არაპირდაპირი მეთოდით.

თუ ჩამოთვლილ ალტერნატიულ მეთოდთაგან და ხერხთაგან რომელია შერჩეული ორგანიზაციის მიერ კონკრეტული სააღრიცხვო საკითხის ასახვისათვის (ანგარიშგებისათვის), ეს უნდა აისახოს სწორედ სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ დოკუმენტში და ახსნილ იქნეს ფინანსური ანგარიშგების თანდართულ ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში. ამის შესახებ პირდაპირ არის მითითებული თითოეულ სტანდარტში შემავალ ცალკე მუხლში „ახსნა-განმარტებები“.

ქვემოთ მოცემულია არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის სააღრიცხვო პოლიტიკის განსაზღვრის შესახებ ბრძანების ნიმუში, რომელიც, საჭიროებისამებრ, შეიძლება გამოიყენონ ორგანიზაციებმა საკუთარი სააღრიცხვო პოლიტიკის განსაზღვრა-მიღებისას.

**მაგალითი:**

**არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის დირექტორის ბრძანება  
ორგანიზაციის სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ**

არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტის შემოღებასთან დაკავშირებით ვბრძანებ:

20XX წლის 1-ელი იანვრიდან ა(ა)იპში სამოქმედოდ შემოღებულ იქნეს შემდეგი სააღრიცხვო პოლიტიკა:

1. ორგანიზაციის აღრიცხვა-ანგარიშგება წარმოებს „არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტის“ შესაბამისად. სხვაობა სააღრიცხვო მოგების გადასახადის ხარჯსა და საგადასახადო მიზნებით გამოანგარიშებულ ბიუჯეტში გადასახდელი მოგების გადასახადს შორის აღიარდება გადავადებული საგადასახადო აქტივის ან გადავადებული მოგების გადასახადის სახით;
2. ორგანიზაციის ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს: ბალანსს, მოგება-ზარალის ანგარიშგებას, ფულადი ნაკადების მოძრაობის ანგარიშგებას, ანგარიშგებას ფონდებში ცვლილებების შესახებ და ახსნა-განმარტებით შენიშვნებს. მოგება-ზარალის ანგარიშგება დგება ხარჯების

- კლასიფიკაციით ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით, ხოლო ფულადი სახსრების ანგარიშგება - პირდაპირი მეთოდით;
3. საანგარიშგებო (ფინანსური) წელი ემთხვევა კალენდარულ წელს;
  4. შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარება-ასახვა ხდება დარიცხვის მეთოდით, ა(ა)იპ ფინანსური სტანდარტის შესაბამისად, ამასთან, ხარჯების აღიარებისას დაცული უნდა იყოს მიმდინარე პერიოდის ამონაგებსა და დანახარჯებს შორის შესაბამისობის პრინციპი. საგადასახადო მიზნებისათვის იყენებენ დარიცხვის მეთოდსაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 140,141,142 მუხლების შესაბამისად;
  5. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები აღირიცხება უწყვეტი მეთოდით;
  6. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები ჩამოიწერება ინდივიდუალურ დანახარჯთა მეთოდით, როცა ეს მიზანშეწონილი და შესაძლებელია. თუ ამ მეთოდს არ იყენებენ (ვერ ხერხდება), მაშინ იყენებენ საშუალო შეწონილ მეთოდს;
  7. მატერიალური ფასეულობების შეძენა, რომელთა ღირებულება ერთეულზე არ აღემატება 100 ლარს ან რომელთაც აქვთ სასარგებლო სამსახურის მცირე ვადა (1 წელი ან უფრო ნაკლები) და რომლებიც არ შეაქვთ სასაქონლო-მატერიალური მარაგის შემადგენლობაში, განიხილება მიმდინარე პერიოდის ხარჯებად;
  8. ძირითადი საშუალებების ცვეთა ხდება საბალანსო და სალიკვიდაციო ღირებულებებს შორის სხვაობიდან სასარგებლო სამსახურის ვადის გათვალისწინებით. კონკრეტულ ძირითად საშუალებაზე (ან ძირითადი საშუალების ჯგუფზე) სალიკვიდაციო ღირებულება და წლიური ცვეთის ნორმას ადგენს ამ მიზნით შექმნილი მუდმივმოქმედი კომისია. თუ სალიკვიდაციო ღირებულება განსაზღვრული არ არის, მას მიიჩნევენ ნულის ტოლად, ხოლო თუ სასარგებლო სამსახურის ვადა არ არის დადგენილი, მას იღებენ: შენობა-ნაგებობების შემთხვევაში - 20 წლის ვადის ტოლად, სხვა ცვეთადი ძირითადი საშუალებების შემთხვევაში - 5 წლის ვადის ტოლად;
  9. ძირითადი საშუალებების ცვეთა და არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია ხდება წრფივი მეთოდით;
  10. საექვო მოთხოვნების სიდიდე განისაზღვრება ინდივიდუალურად თითოეული დებიტორული დავალიანების შესწავლის გზით;
  11. ორგანიზაციაში მომუშავეთა ხელფასების დარიცხვა ხორციელდება ყოველთვიურად, გაფორმებული შრომითი ხელშეკრულებების შესაბამისად. თუ შრომითი ხელშეკრულება გაფორმებული არ არის, ან მასში არ არის ცალსახად განსაზღვრული შრომითი ანაზღაურების სიდიდე, მაშინ ანაზღაურების დარიცხვის საფუძველს წარმოადგენს ორგანიზაციის ხელმძღვანელის ხელმოწერით დამტკიცებული ხელფასის უწყისი. არასრული სამუშაო კალენდარული თვის ხელფასი გამოითვლება ნამუშევარი სამუშაო დღეების პროპორციულად. ორგანიზაციაში სამუშაო დრო აღირიცხება სამუშაო დროის აღრიცხვის ტაბელებით;
  12. სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები აღიარებულ უნდა იქნეს იმ პერიოდის ხარჯებად, როდესაც ისინი იქნა გაწეული, იმისდა მიუხედავად, თუ რა მიზნით იყენებენ აღებულ სესხს;
  13. გრანტი თავდაპირველად უნდა აღიარდეს ა(ა)იპის ფონდის სახით, მისი შეზღუდულობის ხარისხის გათვალისწინებით (შეუზღუდავი, დროებით შეზღუდული ან მუდმივად შეზღუდული). გრანტი შემოსავლის სახით აღიარდება გრანტით დასაფარი ხარჯების პროპორციულად იმ პერიოდებში, როდესაც გაიწევა შესაბამისი დანახარჯები;

14. უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციები თავდაპირველად უნდა აისახოს საანგარიშგებო ვალუტით, ოპერაციის შესრულების დღისათვის საანგარიშგებო ვალუტასა და მოცემულ უცხოურ ვალუტას შორის დაფიქსირებული გაცვლითი სავალუტო კურსის მიხედვით. ოპერაციის შესრულების დღეს დაფიქსირებულ გასაცვლელ სავალუტო კურსს წარმოადგენს საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი ოფიციალური კურსი. ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს უცხოური ვალუტით შეფასებული ფულადი საბალანსო მუხლები წარდგენილ უნდა იქნეს საბოლოო სავალუტო კურსის გამოყენებით.

საადრიცხვო პოლიტიკის ამოსავალი პრინციპები საფუძვლად უნდა დაედოს პროცედურების ნაკრებს – ფინანსურ სახელმძღვანელოს (ე.წ. „ფინანსურ მანუალს“). ფინანსური სახელმძღვანელო ეხმარება ორგანიზაციას მისი წესდებით განსაზღვრული მიზნების მიღწევაში და ქმნის ბაზას სისტემური მიდგომის გამოყენებით მისი ეფექტიანი მართვისათვის. ეს აუცილებელია დონორი ორგანიზაციების მიერ დადგენილი მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად. როგორც წესი, დონორის მოთხოვნაა, რომ დაფინანსების მიმღები ორგანიზაციის ფინანსური სისტემა იძლეოდეს სრულყოფილ ინფორმაციას:

- ⇒ ყველა ფინანსური ოპერაციასა და ტრანზაქციაზე თარიღების ზუსტი ჩვენებით;
- ⇒ ყველა შემოსავალზე პროექტებისა და დაფინანსების წყაროების მიხედვით;
- ⇒ ყველა ხარჯზე პროექტებისა და დაფინანსების წყაროების მიხედვით;
- ⇒ საკუთრებაში არსებულ აქტივებზე;
- ⇒ ვალდებულებებზე;
- ⇒ დონორისათვის გამართული და დროული ფინანსური ანგარიშგებისათვის.

## თავი VIII. მოგების გადასახადი

### 8.1. საქმიანობის ცნება და სახეები, საწარმო და ორგანიზაცია

ზოგადად საქმიანობა არის სუბიექტის ქმედება, რომელსაც შეიძლება ჰქონდეს კომერციული ან/და არაკომერციული შედეგები. „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი და საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი განასხვავებს სამეწარმეო და არასამეწარმეო საქმიანობას. სამეწარმეო საქმიანობა განსაზღვრულია, როგორც მოგების მიღების მიზნით განხორციელებული მართლზომიერი, არაერთჯერადი, დამოუკიდებელი და ორგანიზებული საქმიანობა.<sup>33</sup> სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ უნდა არსებობდეს პირი ან გაერთიანება, რომელიც ქმნის მოგების მიზნის მისაღწევ ერთეულს, რომელიც მიზნის მისაღწევად არსებითად დამოუკიდებლად ფუნქციონირებს (ორგანიზებულად მოქმედება შეუძლია) და ქმედებებს ახორციელებს არაერთჯერადად ან განზრახული აქვს განახორციელოს არაერთჯერადად. სამეწარმეო საქმიანობისათვის საჭიროა სუბიექტის იდენტიფიცირება. ორგანიზებულობა ნიშნავს სუბიექტის ხელთ არსებული რესურსების (მატერიალური და არამატერიალური აქტივების, მუშახელის და სხვა აქტივების) სინერგიულად გამოყენების შესაძლებლობების ერთიანობას. არაერთჯერადობა გამოხატავს შინაარსობრივად არაშემთხვევით აქტივობას. სამეწარმეო საქმიანობის მთავარი განმსაზღვრელია მოგებაზე ორიენტირება. რეალურად სამეწარმეო სუბიექტების გამიჯვნას არასამეწარმეო სუბიექტებისაგან ორგანიზაციების სამართლებრივი ორგანიზების და საგადასახადო მიზანი აქვს. მაგალითად, სამეწარმეო საქმიანობა არ იქნება ფიზიკური პირის ან ორგანიზებული, დამოუკიდებელი კავშირის მიერ აქტივის რეალიზაცია, მაგრამ, თუ ეს სუბიექტი რეგულარულად ყიდულობს და ყიდის ამ აქტივს, მაშინ ის სამეწარმეო საქმიანობად განიხილება. სწორედ ამ მიზეზით საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი ერთმანეთისაგან განასხვავებს ა(ა)იპის მიერ ქონების რეალიზაციის საკითხს<sup>34</sup> დამხმარე სამეწარმეო საქმიანობიდან მიღებული მოგების გამოყენების საკითხისგან<sup>35</sup>.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსს სამეწარმეო საქმიანობისაგან განსხვავებული ცნება შემოაქვს ეკონომიკური საქმიანობის ცნების სახით. ამასთან, საგადასახადო კოდექსში მოცემულია ეკონომიკური საქმიანობის ზოგადი განმარტება და ეკონომიკური საქმიანობის დღგ-ს მიზნებისათვის განმარტება.

ზოგადი განმარტების თანახმად ეკონომიკური საქმიანობა არის ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ამ საქმიანობის შედეგებისა. მაშასადამე, სამეწარმეო საქმიანობისაგან განსხვავებით, ეკონომიკური საქმიანობა უფრო ფართო ცნებაა. ერთი მხრივ, ის აზუსტებს მოგების მიღების მიზნის საკითხს, რომ მთავარი არ არის მოგების მიღების შედეგი. მეორე მხრივ, ის არ ზღუდავს საქმიანობას დამოუკიდებლობის, ორგანიზებულობის ან არაერთჯერადობის პირობით. მთავარი ამოსავალი არის ქმედება, რომლის მოსალოდნელი შედეგი აქტორისათვის უნდა იყოს შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღება.

<sup>33</sup> „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის (02.08.2021წ. №875-Vრს-Xმმ) მეორე მუხლის მე-2 ნაწილი

<sup>34</sup> საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის (26/06/1997. № 786) 36-ე მუხლი

<sup>35</sup> საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის(26/06/1997. №786) 25-ე მუხლის მე-5 ნაწილი.

საქართველოს კანონის „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის“ შესაბამისად და მისი მიზნებისათვის შესაძლებელია, გამოვყოთ საქმიანობის შემდეგი სახეები:

- ⇒ ეკონომიკური საქმიანობა;
- ⇒ საქველმოქმედო საქმიანობა;
- ⇒ რელიგიური საქმიანობა;
- ⇒ სახელმწიფო ხელისუფლების, ეროვნული მარეგულირებელი და მუნიციპალიტეტის ორგანოების საქმიანობა;
- ⇒ დაქირავებით საქმიანობა;
- ⇒ ფიზიკური პირის მიერ ფულადი სახსრების განთავსება ბანკებსა და სხვა საკრედიტო დაწესებულებებში დეპოზიტებსა და ანაზღაურებზე.

*ეკონომიკურ საქმიანობად განიხილება ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ამ საქმიანობის შედეგებისა.<sup>36</sup> პირის საქმიანობის ეკონომიკურ საქმიანობად მიჩნევისათვის გადამწყვეტია მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღების მიზანი, სურვილი და არა აქვს მნიშვნელობა, ფაქტობრივად მიიღო თუ არა პირმა შემოსავალი.*

**მაგალითი:** პირმა, საქონლის შემდგომში რეალიზაციისა და შემოსავლის/მოგების მიღების მიზნით, 25 000 ლარად შეიძინა საქონელი, თუმცა გარკვეული მიზეზების გამო მიღებული საქონლის შემდგომი რეალიზაცია ვერ მოახერხა და მოგების ნაცვლად მიიღო ზარალი. ამ მაგალითში პირის მიზანი იყო შემოსავლის, მოგების, კომპენსაციის მიღება და, მიუხედავად შედეგებისა, ასეთი საქმიანობა საგადასახადო მიზნებისათვის შეფასდება, როგორც ეკონომიკური საქმიანობა.

პირის საქმიანობის ეკონომიკურ საქმიანობად დაკვალიფიცირებისათვის მისი საქმიანობის ერთჯერადობას მნიშვნელობა არა აქვს, განსხვავებით „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონისგან, რომელიც პირის სამეწარმეო საქმიანობის ერთ-ერთ ნიშნად არაერთჯერადობას მიიჩნევს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსში საგადასახადო მიზნებისათვის ტერმინ „ერთჯერადს“ არ იყენებენ და, შესაბამისად, პირის ერთჯერადი და არაორგანიზებული საქმიანობა<sup>37</sup> ვერ მიიჩნევა მისი საქმიანობის ეკონომიკურ საქმიანობად მიჩნევისათვის გამომრიცხველ გარემოებად.

*ეკონომიკურ საქმიანობას არ მიეკუთვნება საქმიანობის ორი ჯგუფის სახეები:*

1) საქმიანობები, რომლებიც, როგორც წესი, არ არის გამიზნული მოგების ან შემოსავლის მისაღებად და თავისი შინაარსით არ წარმოადგენს ეკონომიკურ საქმიანობას - მაგალითად, სახელმწიფო ხელისუფლების და მუნიციპალიტეტის ორგანოების საქმიანობა, საქველმოქმედო ან რელიგიური საქმიანობა).

<sup>36</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (17/09/2010. №3591) მუხლი 9, ნაწილი პირველი

<sup>37</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსში (17/09/2010. № 3591) 2020 წლის 14 ივლისის N 6817 კანონით შესული ცვლილებით, 2021 წლის 1-ელი იანვრიდან სსკ 158-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ პუნქტით, „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-2 და მე-3 პუნქტებით გათვალისწინებული სამეწარმეო საქმიანობა მიიჩნევა ეკონომიკურ საქმიანობად, მხოლოდ დღგ-ს მიზნებისათვის.

2) საქმიანობის სახეები, რომლებიც, შესაძლებელია, ეკონომიკური საქმიანობის რომელიმე ნიშანს ატარებდეს, მაგრამ საგადასახადო კოდექსის მიზნებისთვის მაინც არ განიხილება ეკონომიკურ საქმიანობად. მაგალითად:

- ⇒ დაქირავებით მუშაობის მიზანი, რა თქმა უნდა, საზღაურის, ხელფასის და კომპენსაციის მიღებაა, თუმცა ასეთი საქმიანობა კანონმდებლობით მაინც გამოიჯნულია ეკონომიკური საქმიანობისგან. ეს განპირობებულია იმით, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი დაქირავებით მუშაობასთან დაკავშირებით, სხვა ურთიერთობებისგან განსხვავებულ დაბეგვრის (გადასახადის გადახდის) წესს აყალიბებს. კერძოდ, დაქირავებით მუშაობისათვის გაცემული ხელფასიდან საშემოსავლო გადასახადის „დაკავება“ დამქირავებლის, ანუ საგადასახადო აგენტის ვალდებულებაა, რის გამოც ლოგიკურია, რომ ასეთი საქმიანობა არ ითვლება ეკონომიკურ საქმიანობად და დაქირავებულ პირს, რომლის საგადასახადო ვალდებულებას ასრულებს დამქირავებელი, ანუ საგადასახადო აგენტი, საგადასახადო აღრიცხვაზე დამოუკიდებლად დადგომის ვალდებულება არ გააჩნია.
- ⇒ საგადასახადო კოდექსის 131-ე მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად, ლიცენზირებული ფინანსური ინსტიტუტებიდან მიღებული პროცენტები გადახდის წყაროსთან არ იბეგრება და მიმღები პირის ერთობლივ შემოსავალში არ ჩაირთვება, რის გამოც გონივრულ აზრს იქნებოდა მოკლებული, ფიზიკური პირის მიერ ფულადი სახსრების განთავსება ბანკში დეპოზიტსა და ანაბარზე მხოლოდ იმიტომ, რომ ის შეიძლება ხორციელდებოდეს შემოსავლის მიღების მიზნით, ჩათვლილიყო ეკონომიკურ საქმიანობად და ამ კატეგორიის ფიზიკურ პირს დაჰკისრებოდა საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება.

**საქველმოქმედო საქმიანობის** ცნება და მის ნაირსახეობათა ნუსხა მოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-10 მუხლში. საყურადღებოა ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი, რომლის თანახმადაც საქველმოქმედო საქმიანობად ითვლება „ორგანიზაციების მიერ საზოგადოებისათვის სასარგებლო საქმიანობის განხორციელება შემდეგ სფეროებში: ადამიანის უფლებების დაცვა, გარემოს დაცვა, დემოკრატიისა და სამოქალაქო საზოგადოების განვითარება, კულტურა, განათლება, მეცნიერება, ჯანმრთელობის დაცვა, სოციალური დაცვა, ფიზიკური აღზრდა და სამოყვარულო სპორტი, ხელოვნება. ამავე მუხლის პირველი ნაწილის „ა.ზ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ზემოაღნიშნული პირებისათვის დახმარებაც საქველმოქმედო საქმიანობად ითვლება.

ამ მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით განსაზღვრულია წმინდად საქველმოქმედო ხასიათის აქტივობები, რომელიც გულისხმობს, დახმარების უშუალოდ ან მესამე პირის მეშვეობით, ნებაყოფლობით და უანგაროდ გაწევას იმ პირებისათვის, რომლებიც ამ დახმარებას საჭიროებენ, მათ შორის:

1. **ფიზიკური პირებისათვის:**
  - რომლებიც სოციალურ დაცვას, სამედიცინო დახმარებას საჭიროებენ.
  - რომელიც ხელმოკლედ ცხოვრობენ, **მათ შორის:**
    - შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირებისათვის,
    - მოხუცებულებისათვის,
    - ობოლი ბავშვებისათვის, მარჩენალდაკარგულებისათვის,

- საერთაშორისო დაცვის მქონე პირებისათვის და იძულებით გადაადგილებული პირებისათვის,
- ავადმყოფებისათვის,
- მრავალშვილიანი ოჯახებისა და მათი წევრებისათვის,
- ომების, შეიარაღებული კონფლიქტების, ავარიების, სტიქიური უბედურებების, კატასტროფების, ეპიდემიების ან/და ეპიზოოტიების შედეგად დაზარალებულებისათვის;
- რომლებიც განსაკუთრებული ნიჭით არიან დაჯილდოებული – მათი ტალანტის განვითარების მიზნით.

## 2. ორგანიზაციებისათვის:

- რომლებიც ახორციელებენ ბავშვთა, ხანდაზმულთა და შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირთათვის მომსახურების გაწევას, **მათ შორის:**
  - სააღმზრდელო დაწესებულებებისათვის,
  - სკოლა-ინტერნატებისათვის,
  - ინტერნატებისათვის,
  - ადრეული და სკოლამდელი აღზრდისა და განათლების დაწესებულებებისათვის და სხვა საბავშვო დაწესებულებებისათვის,
  - ხანდაზმულთა მომსახურებისათვის, უფასო სასადილოებისათვის,
  - სამედიცინო დაწესებულებებისათვის;
  - სარეაბილიტაციო ცენტრებისათვის;
- რომლებსაც აქვთ საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსი;
- რომლებიც შექმნილია რელიგიური საქმიანობის განსახორციელებლად;
- პენიტენციური დაწესებულებებისათვის – ამ დაწესებულებებში მოთავსებულ პირთა მოვლის ან სამედიცინო მომსახურების პირობების გაუმჯობესების მიზნით.

ცნება „საქველმოქმედო საქმიანობა“ მოიცავს, როგორც პირდაპირ საქველმოქმედო, ასევე საზოგადოებრივად სასარგებლო და ჰუმანიტარული მიზნის მქონე საქმიანობებს.

ორგანიზაციის ცნება წარმოადგენს დაბეგვრის მიზნებისათვის შემოღებულ ცნებას და მჭიდროდ არის დაკავშირებული საქმიანობის არასამეწარმეო ხასიათთან. სამეწარმეოს ნაცვლად საგადასახადო კოდექსში გვხვდება ტერმინი „ეკონომიკური საქმიანობა“, რომელსაც უფრო კონკრეტული შინაარსი აქვს. ორგანიზაცია საგადასახადო თვალსაზრისით არაკომერციული საქმიანობის განმახორციელებელი პირია და ამგვარი იურიდიულ პირი ორმაგი შინაარსის მქონეა. საქმიანობის ბუნებიდან გამომდინარე, იურიდიული პირი შეიძლება ერთდროულად იყოს ორგანიზაცია და საწარმოც, კერძოდ, ეკონომიკური საქმიანობის ნაწილში საწარმო, ხოლო არაეკონომიკური საქმიანობის ნაწილში - ორგანიზაცია.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 30-ე მუხლის თანახმად, ორგანიზაციად ითვლება შემდეგი წარმონაქმნები:

- არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირები, აგრეთვე საზოგადოებრივი ან რელიგიური ორგანიზაციები (გაერთიანებები), დაწესებულებები, რომლებიც არიან საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირები ან შექმნილი არიან და მოქმედებენ უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის



შესაბამისად, აგრეთვე უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი ორგანიზაციების საქართველოში არსებული ფილიალები და სხვა ანალოგიური ქვედანაყოფები, რომელთა მეშვეობითაც ისინი მთლიანად ან ნაწილობრივ ახორციელებენ საქმიანობას (რწმუნებული პირის საქმიანობის ჩათვლით), ასევე საბიუჯეტო ორგანიზაციები, საჯარო სამართლის იურიდიული პირები, კორპორაციები, დაწესებულებები;

- საერთაშორისო (სახელმწიფოთაშორისი, სამთავრობათაშორისო, დიპლომატიური) ორგანიზაციები – საერთაშორისო სამართლით რეგულირებული ორგანიზაციები, დიპლომატიური წარმომადგენლობები და საკონსულო დაწესებულებები, უცხოური არასამეწარმეო ორგანიზაციები.

არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტის შესაბამისად, ორგანიზაცია საწარმოსაგან განსხვავდება შემდეგი ნიშნებით:

- არსებითი რესურსების შეტანა რესურსების მომწოდებლებისაგან, რომლებიც არ ელოდებიან თანაზომად ან პროპორციულ ფინანსურ უკუგებას;
- საოპერაციო მიზანი სხვაა, ვიდრე საქონლითა და მომსახურებით მოგების მიღება;
- არ ახასიათებს სამეწარმეო საქმიანობის მსგავსი საკუთრებიდან სარგებელი.

**მაგალითი:** ორგანიზაცია დარეგისტრირებულია მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად ა(ა)იპად და მისი საქმიანობის ძირითადი ფორმა წესდების შესაბამისად არის საქველმოქმედო საქმიანობა. ა(ა)იპმა წესდებით გათვალისწინებული მედიკამენტები უსასყიდლოდ გადასცა სოციალური სტატუსის მქონე პირებს.

ამ მაგალითში გასათვალისწინებელია, რომ ორგანიზაციები, საწარმოებისაგან განსხვავებით, არ არიან ორიენტირებული მოგების მიღებაზე მისი შემდგომი განაწილების მიზნით. შესაბამისად, ეს ოპერაცია სსკ მე-9 მუხლის შესაბამისად არ დაიბეგრება მოგების გადასახადით.

წარმონაქმნები, რომლებიც ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას ან შექმნილი არიან ეკონომიკური საქმიანობის განსახორციელებლად საგადასახადო მიზნებისათვის, იწოდებიან საწარმოდ. საგადასახადო მიზნებისთვის საწარმოს არ მიეკუთვნება ინდივიდუალური მეწარმე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით საწარმოს მიეკუთვნება:

- საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი იურიდიული პირები;
- უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი კორპორაციები, კომპანიები, ფირმები და სხვა მსგავსი წარმონაქმნები, მიუხედავად იმისა, აქვთ თუ არა იურიდიული პირის სტატუსი, აგრეთვე უცხოური საწარმოს მუდმივი დაწესებულება;
- გაერთიანებები, ამხანაგობები და სხვა მსგავსი წარმონაქმნები, რომლებიც არ არის გათვალისწინებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 21-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტებით.

**მაგალითი:** საწარმო დარეგისტრირებულია მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად შპს-დ და მისი საქმიანობის ძირითადი ფორმაა საკანცელარიო საქონლის დისტრიბუცია. ამ შემთხვევაში შპს-ს მიერ საკანცელარიო საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდება სოციალური სტატუსის მქონე პირებისათვის განიხილება ეკონომიკურ საქმიანობად შესაბამისი დაბეგვრის რეჟიმით.

ზემოთ ამ მაგალითში ეს ქმედება, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლის შესაბამისად, ორგანიზაციის მიერ განხორციელებული დაბეგვრის სულ სხვა რეჟიმს გულისხმობს.

## 8.2. ორგანიზაციების შემოსავლების სახეები

*ორგანიზაციების მიერ შესაძლებელია შემდეგი ძირითადი სახის შემოსავლების მიღება:*

### 1) საწევრო შენატანი:

საწევრო შენატანი არის არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის წევრის მიერ თავისი საწევრო ვალდებულების შესასრულებლად არასამეწარმეო იურიდიულ პირში განხორციელებული შენატანი. შენატანი შეიძლება იყოს ერთჯერადი ან მრავალჯერადი (გარკვეული პერიოდულობით განხორციელებული). წევრის საწევრო შენატანი არსებობს იმ არასამეწარმეო იურიდიულ პირებში, რომლებსაც ჰყავთ წევრები (წევრობაზე დაფუძნებული იურიდიული პირი). არასამეწარმეო იურიდიული პირის წევრის ვალდებულებას საწევრო შენატანზე განსაზღვრავს მისი სადამფუძნებლო დოკუმენტი/წესდება ან/და სხვა შიდა მარეგულირებელი აქტი.

არასამეწარმეო იურიდიულ პირს, შესაძლებელია, დაწესებული ჰქონდეს ერთჯერადი შენატანი გაწევრიანებასთან დაკავშირებით, რომელიც გამიზნულია წევრობის პრეტენდენტის დოკუმენტების მომზადებისა და განხილვის, წევრობის დამადასტურებელი დოკუმენტის მომზადებისა და სხვა (მაგალითად, საწევრო ბილეთის, სამკერდე ნიშნის ან სხვა ატრიბუტის დამზადების) ხარჯების დასაფარავად. ასეთ შემთხვევაში წევრობაზე განცხადება წარმოშობს განმცხადებლის ვალდებულებას, შეიტანოს გაწევრიანების ერთჯერადი შესატანი. განმცხადებელმა, შესაძლებელია, ეს მოვალეობა შეასრულოს მის წევრად აღიარებამდე, მაგრამ, ვიდრე ის არ გახდება ორგანიზაციის წევრი, დადგენილი წესების გათვალისწინებით, მის მიერ შეტანილი თანხა განხილულ უნდა იქნეს მიღებული ავანსის სახით. იგი შემოსავლად აღიარდება წევრად მიღების შესახებ უფლებამოსილი ორგანოს (მაგალითად, საწევრო კომიტეტი) მიერ გადაწყვეტილების მიღებისთანავე.

საწევრო შენატანი შეიძლება მრავალჯერადი ხასიათისა იყოს, ანუ ხდება მისი გარკვეული პერიოდულობით შეტანა. ესეც უნდა დარეგულირდეს არასამეწარმეო იურიდიული პირის სადამფუძნებლო დოკუმენტით/წესდებით ან/და სხვა შიდა მარეგულირებელი აქტით. ერთჯერადი და მრავალჯერადი საწევრო შენატანის ასახვასთან/შემოსავლად აღიარებასთან დაკავშირებით მოქმედებს დარიცხვის მეთოდი.

**მაგალითი:** მოქალაქემ განცხადება დაწერა მიმდინარე წლის 1-ელ ნოემბერს ა(ა)იპ წევრად მიღებაზე, რაზეც შესაბამისი განცხადება წარადგინა, რომელიც დაკმაყოფილდა იმავე წლის 10 დეკემბერს. საწევრო შენატანი 5 ლარი გადახდილ იქნა 2 ნოემბერს. ამ მაგალითში შემოსავლად 5 ლარი უნდა აღიარდეს 10 დეკემბერს, მანამდე თანხა ავანსად გადახდილად ითვლება.

## 2) შემოწირულება:

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი განმარტავს **შეწირულობის** ცნებას, როგორც ჩუქებას განსაზღვრული პირობით ან საერთო-სასარგებლო მიზნით. ჩუქება კი წარმოადგენს ქონების უსასყიდლოდ გადაცემას დასაჩუქრებული მხარისათვის მისი თანხმობით. მამასადამე, შეწირულობა ჩუქების ფორმაა, რომელსაც საერთო-სასარგებლო მიზანი აქვს. შეწირულობის მიზანია საზოგადოებრივად სასარგებლო, ფილანთროპიის და ქველმოქმედების წახალისება. შეწირულობას არ ექნება ადგილი, როცა ჩუქებას კერძო ინტერესი აქვს. ამასთან, პირობის არსებობა არ გულისხმობს რაიმე ეკვივალენტური სარგებლის მიღებას, არამედ ის გულისხმობს რაღაც მოვლენას, რომელსაც შეიძლება დაუკავშირდეს ჩუქება.

ქონება არის ყველა ნივთი და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე, რომელთა ფლობა, სარგებლობა და განკარგვა შეუძლიათ ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს და რომელთა შექმნაც შეიძლება შეუზღუდავად, თუკი ეს აკრძალული არ არის კანონით ან არ ეწინააღმდეგება ზნეობრივ ნორმებს. ნივთი შეიძლება იყოს მოძრავი ან უძრავი. არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე არის ის მოთხოვნები და უფლებები, რომლებიც შეიძლება გადაეცეს სხვა პირებს, ან გამიზნულია საიმისოდ, რომ მათ მფლობელს შეექმნას მატერიალური სარგებელი, ანდა მიენიჭოს უფლება მოსთხოვოს სხვა პირებს რაიმე. ამრიგად, შეწირულობის ცნება მომსახურების უსასყიდლო გადაცემას არ გულისხმობს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი განმარტავს **შემოწირულების** ცნებას, როგორც ორგანიზაციის მიერ უსასყიდლოდ მიღებულ საქონელს/მომსახურებას, მათ შორის, ფულად სახსრებს.

შემოწირულება, როგორც ცნება, წარმოადგენს უფრო ფართო ცნებას და მოიცავს, როგორც მატერიალური და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთის, ისე მომსახურების და ფულის უსასყიდლოდ გადაცემას. ამასთან, გადაცემის მიზნობრიობა პირდაპირ არ არის განსაზღვრული, თუმცა შემოწირულების ბენეფიციარის წრის (ორგანიზაცია) განსაზღვრა შემოწირულების არაკომერციული მიზნობრიობით გამოყენებისკენ მიგვიითითებს.

**მაგალითი:** საქართველოში რეგისტრირებულმა არასამეწარმეო (არაკომერციულმა) იურიდიულმა პირმა, რომელიც არ ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას, მიიღო შემოწირულება (ფულადი სახსრები) (მათ შორის, სამოქალაქო საზოგადოების განვითარების ხელშეწყობის მიზნით). შემოწირულება მიღებულ იქნა:

- ა) რეზიდენტი საწარმოსგან;
- ბ) რეზიდენტი საწარმოსგან, რომელიც მოგების გადასახადით არ იბეგრება სსკ-ის 97-ე მუხლის პირველი და მე-3 ნაწილებით გათვალისწინებული დაბეგვრის ობიექტების მიხედვით (იგულისხმება, რომ მოგების განაწილებას არ ჰქონია ადგილი);
- გ) მეწარმე ფიზიკური პირისგან;
- დ) არარეზიდენტი საწარმოსგან.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად ორგანიზაციის მიერ შემოწირულების მიღება არ განეკუთვნება მოგების გადასახადით დაბეგვრადი ოპერაციების ნუსხას, ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-40

ნაწილის მიხედვით, შემოწირულება არის ორგანიზაციის მიერ უსასყიდლოდ მიღებული საქონელი/მომსახურება, მათ შორის, ფულადი სახსრები.

ამ მაგალითში ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით და ზემოაღნიშნული ნორმებიდან გამომდინარე, მაგალითში განსახილველ ყველა შემთხვევაში: („ა“, „ბ“, „გ“ და „დ“) რამდენადაც ორგანიზაციის მიერ მიღებული შემოწირულებები არ წარმოადგენს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს, ორგანიზაციას მოგების გადასახადის ნაწილში საგადასახადო ვალდებულება არ წარმოეშობა.

**მაგალითი:** არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის მიერ შემოწირულება გაცემული იქნა:

- ა) საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილ არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირზე, რომელსაც მინიჭებული აქვს საქველმოქმედო ორგანიზაციის საგადასახადო სტატუსი;
- ბ) საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილ არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირზე, რომელსაც მინიჭებული არა აქვს საქველმოქმედო ორგანიზაციის საგადასახადო სტატუსი;
- გ) შემოწირულება (ფულადი სახსრები) გაცემულ იქნა უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილ არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირზე, რომელსაც საქართველოში არა აქვს ფილიალი და, ასევე, მინიჭებული არა აქვს საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსი. გადასახადის გადამხდელს მოგების გადასახადის ნაწილში საგადასახადო ანგარიშგება არ განუხორციელებია.

ამ მაგალითში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 30-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, ორგანიზაციად ითვლება როგორც საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი, ასევე უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი.

სსკ-ის მე-9 მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ეკონომიკურ საქმიანობად განიხილება ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ამ საქმიანობის შედეგებისა, თუ ამ მე-9 მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-40 ნაწილის მიხედვით, შემოწირულება არის ორგანიზაციის მიერ უსასყიდლოდ მიღებული საქონელი/მომსახურება, მათ შორის, ფულადი სახსრები. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ეკონომიკურ საქმიანობას არ მიეკუთვნება საქველმოქმედო საქმიანობა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-10 მუხლის პირველი ნაწილის „ა.გ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, საქველმოქმედო საქმიანობად ითვლება საქველმოქმედო ორგანიზაციებისათვის დახმარების უშუალოდ ან მესამე პირის მეშვეობით, ნებაყოფლობით და უანგაროდ გაწევა.

იმის გათვალისწინებით, რომ ორგანიზაციებზე ფულადი სახსრების გაცემის მიზანი არ არის შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღება, არასამეწარმეო იურიდიული პირის მიერ შემოწირუ-

ლების გაცემა არ წარმოადგენს ეკონომიკურ საქმიანობას. შესაბამისად, ამ შემთხვევაში, საქართველოში რეგისტრირებული არასამეწარმეო იურიდიული პირი არ განიხილება საწარმოდ და მოგების გადასახადის ნაწილში საგადასახადო ვალდებულება არ წარმოეშობა.

### 3) გრანტი<sup>38</sup>:

გრანტი არის გრანტის გამცემის (დონორის) მიერ გრანტის მიმღებისათვის უსასყიდლოდ გადაცემული მიზნობრივი სახსრები ფულადი ან ნატურალური ფორმით, რომლებსაც იყენებენ კონკრეტული ჰუმანური, საგანმანათლებლო, სამეცნიერო-კვლევითი, ჯანმრთელობის დაცვის, კულტურული, სპორტული, ეკოლოგიური, სასოფლო-სამეურნეო განვითარებისა და სოციალური პროექტების, აგრეთვე სახელმწიფოებრივი ან საზოგადოებრივი მნიშვნელობის პროგრამების განხორციელებისათვის. გრანტების გაცემასთან და მიღებასთან დაკავშირებული საკითხები რეგულირდება „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონით.

„გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონი არსებითად იმეორებს საქველმოქმედო საქმიანობის განმარტებას, თუმცა უფრო ახლოა არასამეწარმეო საქმიანობასთან, რადგან არასამეწარმეო მიზნების მიღწევას ისახავს მიზნად. საგადასახადო თვალსაზრისით, არსებობს საქველმოქმედო საქმიანობისგან განსხვავების რამდენიმე ასპექტი: 1) „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონით დაშვებულია გამონაკლისის სახით გარკვეულ შემთხვევებში საწარმოს მხარდაჭერა (სასოფლო-სამეურნეო კოოპერატივის სტატუსის მქონე იურიდიული პირის, აკრედიტებული უმაღლესი საგანმანათლებლო დაწესებულების მხარდაჭერა და, აგრეთვე, საქართველოს ინოვაციებისა და ტექნოლოგიების სააგენტოს მიერ გაცემული მიზნობრივი სახსრები); 2) „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მიხედვით გრანტის მიმღები ბენეფიციარი ფიზიკური პირი უნდა იყოს საქართველოს მოქალაქე (გამონაკლისის სახით უცხო ქვეყნის მოქალაქე შეიძლება იყოს, მხოლოდ, შოთა რუსთაველის საქართველოს ეროვნული სამეცნიერო ფონდის მიერ საგრანტო კონკურსის ფარგლებში გაცემული გრანტის ბენეფიციარი); 3) მოქმედების სფერო უფრო ფართოა. „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მიხედვით, გრანტი შეიძლება გაიცეს ისეთ სფეროში, როგორცაა, სოფლის მეურნეობის განვითარება, პროფესიული სპორტი და საზოგადოებრივად სასარგებლო სხვა საქმიანობები. მასშადად, „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მიხედვით განსაზღვრული საზოგადოებრივად სასარგებლო პროექტები/სფეროების ჩამონათვალი უფრო ფართოა და სცდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული საქველმოქმედო საქმიანობის სფეროებს.

**მაგალითი:** დონორი ორგანიზაციისაგან ქართულ რეზიდენტ ორგანიზაციას წესდების შესაბამისად მიღებული საგრანტო (200 000 ევრო) პროექტის ბოლოს დარჩა გამოუყენებელი თანხა (ეკონომია)-5000 ევრო, რომლის დონორისათვის დაბრუნებას საგრანტო ხელშეკრულება არ ითვალისწინებს. ორგანიზაციამ გრანტის ფარგლებში მიღებული სახსრები და ეკონომია არ დაბეგრა მოგების გადასახადით.

<sup>38</sup> გრანტების მართვის ფინანსური და საგადასახადო რეგულირების საკითხები განხილული იქნება გზამკვლევის 8.4 თავში.

ამ მაგალითში ორგანიზაციის მოქმედება მართლზომიერია, რადგანაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, არც მიღებული გრანტი და არც ეკონომია მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი არ არის.

#### 4) საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსი:

ა(ა)იპის საქმიანობა, როგორც უკვე განვიხილეთ, მოიცავს საქველმოქმედო საქმიანობას, თუმცა საგადასახადო კოდექსში მისი ცალკე განსაზღვრის ერთ-ერთი მიზეზი არის დაბეგვრის მიზნებისათვის ორგანიზაციებისათვის სპეციალური ე.წ. საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის არსებობა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულია საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის მიღების პირობები, მოთხოვნები და წესები. ყველა ა(ა)იპ ამ სტატუსის ავტომატური მატარებელი არ არის. მან უნდა მიიღოს ეს სტატუსი. სტატუსის არსებობის მიზეზი არის საქველმოქმედო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანიზაციებისათვის განსხვავებული დაბეგვრის რეჟიმის განსაზღვრა. საგადასახადო კოდექსის კონსტრუქციის გათვალისწინებით უნდა მოველოდეთ, რომ კანონმდებელი მას საქველმოქმედო საქმიანობის სტიმულირებისათვის გამოიყენებს, ანუ განსხვავებული დაბეგვრის რეჟიმი იქნება შეღავათიანი. აღსანიშნავია, რომ ა(ა)იპის მიერ საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის მოპოვება ნებაყოფლობითია და, ამასთან, კანონმდებლობა სტატუსის მამიებელს გარკვეულ წინაპირობებს უწესებს.

საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის მინიჭებას, გაუქმებასა და ჩამორთმევას შესაბამისი საგადასახადო ორგანოს წარდგინებით ახორციელებს შემოსავლების სამსახურის უფროსი, საქართველოს ფინანსთა მინისტრთან შეთანხმებით.

საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსი შეიძლება მიენიჭოს ორგანიზაციას, თუ ერთდროულად სრულდება შემდეგი ოთხი პირობა:

- ორგანიზაცია შექმნილია საქველმოქმედო საქმიანობის განსახორციელებლად - ორგანიზაცია უნდა იყოს იმ საქველმოქმედო მიზნის მისაღწევად შექმნილი იურიდიული პირი (ა(ა)იპ, უცხო ქვეყნის ა(ა)იპის ფილიალი (წარმომადგენლობა) ან სსიპ), რომელიც განსაზღვრულია საქველმოქმედო საქმიანობის ცნებით.
- ორგანიზაცია უნდა იყოს საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით დადგენილი წესით რეგისტრირებული, მაშასადამე, არარეგისტრირებული კავშირები ან უცხო ქვეყნის ა(ა)იპები ვერ მიიღებენ ამგვარ სტატუსს.
- ორგანიზაციას აქვს საქველმოქმედო საქმიანობის არანაკლებ ერთი წლის გამოცდილება. ამ მოთხოვნის მიზანი სავარაუდოდ უნდა იყოს ორგანიზაციების არასამეწარმეო მიზნებსა და საქველმოქმედო საქმიანობას შორის განსხვავების არსებობა. ამიტომ უნდა ჩატარდეს ორგანიზაციის ტესტირება, რომ ორგანიზაცია ნამდვილად საქველმოქმედო საქმიანობის მიზნით მოქმედებს.
- ორგანიზაცია აკმაყოფილებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 32-ე მუხლით დადგენილ მოთხოვნებს, რაც გულისხმობს სტატუსის მოსაპოვებელი განცხადების

წარდგენას, სტატუსით განსაზღვრული დამატებითი ვალდებულებების შესრულებას საგადასახადო ორგანოს წინაშე და საქველმოქმედო მიზნების შესაბამისად საქმიანობას.

საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის მოპოვების მიზნით ორგანიზაციამ ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით დამტკიცებული სპეციალური განცხადების ფორმით უნდა მიმართოს საგადასახადო ორგანოს. განცხადებაში უნდა მიეთითოს ორგანიზაციის სახელწოდება, ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა, ძირითადი მიზნები, ბოლო წლის საქმიანობის ძირითადი მიმართულებები, ხელმძღვანელი ორგანოსა და ფილიალების მისამართები. ამასთან, განცხადებას უნდა დაერთოს ორგანიზაციის წესდების ასლი, სახელმწიფო ან/და საგადასახადო რეგისტრაციის მოწმობის ასლი, ბოლო წლის საქმიანობის ანგარიში, რომელიც უნდა შეიცავდეს საქმიანობის (პროექტების, მომსახურების) აღწერას და დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ დადასტურებული ბოლო წლის ფინანსური დოკუმენტები (ბალანსი და მოგება-ზარალის ანგარიში).

განცხადების თაობაზე შემოსავლების სამსახურის უფროსი 1 თვის ვადაში იღებს მოტივირებულ გადაწყვეტილებას. თუ ამ ვადაში გადაწყვეტილება არ იქნება მიღებული, სტატუსი მინიჭებულად ჩაითვლება. სტატუსი ენიჭება უვადოდ. სტატუსი ძალაში შედის მინიჭებისთანავე. საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის მინიჭების შემთხვევაში შემოსავლების სამსახურს ორგანიზაციის მონაცემები შეაქვს საქველმოქმედო ორგანიზაციების ერთიან რეესტრში, რომელიც ხელმისაწვდომი უნდა იყოს ყველა დაინტერესებული პირისათვის. ორგანიზაციისთვის სტატუსის მინიჭების შემდეგ მას მიეცემა საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსის დამადასტურებელი მოწმობა.

საქველმოქმედო ორგანიზაციების რეესტრში შეაქვთ შემდეგი მონაცემები: ორგანიზაციის სახელწოდება; ხელმძღვანელი ორგანოს, ფილიალებისა და წარმომადგენლობების მისამართები; ძირითადი მიზნები; სტატუსის მინიჭების თარიღი და ნომერი; მმართველობის უმაღლესი ორგანოს ყველა წევრის ვინაობა და მისამართები.

სტატუსის მიღებასთან ერთად ორგანიზაციას ეკისრება ამ კოდექსით გათვალისწინებული დამატებითი ვალდებულებები. კერძოდ, საქველმოქმედო ორგანიზაციამ შესაბამის საგადასახადო ორგანოს ყოველი წლის 1-ელ აპრილამდე უნდა წარუდგინოს:

- ბოლო წლის საქმიანობის პროგრამული ანგარიში, რომელიც უნდა შეიცავდეს საქმიანობის (მათ შორის, ეკონომიკურის) აღწერას.
- ფინანსური ანგარიში მიღებული შემოსავლების შესახებ, წყაროებისა და გაწეული ხარჯების მიზნობრიობის მითითებით.
- დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ დადასტურებული ბოლო წლის ფინანსური დოკუმენტები (ბალანსი და მოგება-ზარალის ანგარიში).

საგადასახადო კოდექსში მოცემულია რამდენიმე საგადასახადო შეღავათი (ა(ა)იპებისათვის):

- ✓ საშემოსავლო გადასახადისაგან გათავისუფლებულია:
  - ფიზიკური პირების მიერ მკურნალობის ან/და სამედიცინო მომსახურების ხარჯების დასაფინანსებლად საქველმოქმედო ორგანიზაციიდან მიღებული სარგებელი;

- სოციალურად დაუცველი ოჯახების მონაცემთა ერთიან ბაზაში დადგენილი წესით რეგისტრირებული პირის (რომელიც იღებს საარსებო შემწეობას, რაც დასტურდება შესაბამისი დოკუმენტაციით), საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლაში დასახიჩრებული პირის, ასევე ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლაში დაღუპული პირის ოჯახის წევრის მიერ საქველმოქმედო ორგანიზაციისგან უსასყიდლოდ მიღებული ქონების ღირებულება.

აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო შეღავათით სარგებლის მიმღები არის ფიზიკური პირი და არა საქველმოქმედო ორგანიზაცია. საქველმოქმედო ორგანიზაცია ასრულებს საგადასახადო აგენტის ფუნქციას და საჭიროების შემთხვევაში აკავებს გადასახადს.

✓ საწარმო მოგების გადასახადით არ იბეგრება:

- კალენდარული წლის განმავლობაში საქველმოქმედო ორგანიზაციაზე გაცემული შემოწირულება, რომელიც მის მიერ წინა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული წმინდა მოგების 10 პროცენტს არ აღემატება (ამგვარი ოპერაცია გამოიქვითება ერთობლივი შემოსავლიდან დასაბეგრი მოგების 10 პროცენტის ოდენობით იმ საწარმოებისათვის, რომლებიც მოგების გადასახადის ე.წ. „ესტონურ მოდელს“ არ იყენებენ).
- საქველმოქმედო ორგანიზაციისათვის უძრავი ქონების უსასყიდლოდ მიწოდების შემთხვევაში, თუ ამ ქონების მიმღები ორგანიზაცია ქველმოქმედებას ახორციელებს ბავშვობიდან შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირთა ან/და მკვეთრად და მნიშვნელოვნად გამოხატული შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირთა მიმართ არანაკლებ ბოლო 3 კალენდარული წლის განმავლობაში (ამგვარი ოპერაცია არც ერთობლივ შემოსავალში ჩაირთვება იმ საწარმოებისათვის, რომლებიც მოგების გადასახადის ე.წ. „ესტონურ მოდელს“ არ იყენებენ).

**მაგალითი:** შპს დაფუძნდა 20X1 წლის მაისის თვეში. საანგარიშო წლის განმავლობაში მან მიიღო 100 000 წმინდა მოგება. მომდევნო წლის დეკემბრის თვეში მან საქველმოქმედო ორგანიზაციაზე გასცა შემოწირულება 5 000 ლარის ოდენობით. საწარმოს ამ ოპერაციაზე არ მოუხდენია საგადასახადო ანგარიშგება მოგების გადასახადში.

სსკ-ის 98<sup>3</sup> მუხლის 3-ე ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, მოგების გადასახადით არ იბეგრება კალენდარული წლის განმავლობაში საქველმოქმედო ორგანიზაციაზე გაცემული შემოწირულება, რომელიც მის მიერ წინა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული წმინდა მოგების 10 პროცენტს არ აღემატება. რადგან ეს პირობა დაკმაყოფილებულია (100000\*10% მეტია 5000 ლარზე) შპს მოქმედება მართლზომიერად უნდა მივიჩნიოთ.

საქველმოქმედო ორგანიზაციას სტატუსი უუქმდება:

- ორგანიზაციის ინიციატივით;
- მისი ჩამორთმევის შემთხვევაში.

საქველმოქმედო ორგანიზაციას სტატუსი ჩამოერთმევა, თუ:

- დაარღვია საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნები;



- გაუუქმდა სახელმწიფო ან/და საგადასახადო რეგისტრაცია (ამ საკითხზე ზემოთ იყო მსჯელობა).

საქველმოქმედო ორგანიზაციის მიერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა დარღვევის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო, შემოსავლების სამსახურის უფროსისთვის საქველმოქმედო ორგანიზაციისათვის სტატუსის ჩამორთმევის შესახებ წარდგინების მომზადებამდე, საქველმოქმედო ორგანიზაციას უგზავნის შეტყობინებას და განუსაზღვრავს დამატებით, ერთთვიან ვადას ამ კოდექსის მოთხოვნების შესასრულებლად.

საქველმოქმედო ორგანიზაციას, რომელსაც ჩამოერთვა სტატუსი, უფლება აქვს, მისი აღდგენის თაობაზე განცხადება შეიტანოს სტატუსის ჩამორთმევის მიზეზის აღმოფხვრიდან არა უადრეს 1 წლისა.

ვფიქრობთ, საქველმოქმედო ორგანიზაციებისათვის დაწესებული შეღავათებიდან, ყველაზე მნიშვნელოვანი მაინც შემოწირულების მოზიდვის ნაწილში არსებული შეღავათია, რაც ეკონომიკური სუბიექტებიდან მნიშვნელოვანი შემოსავლების მობილიზების საშუალებას იძლევა.

## 5) ეკონომიკური საქმიანობა

**ეკონომიკურ საქმიანობად** განიხილება ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ამ საქმიანობის შედეგებისა.<sup>39</sup>

საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის თანახმად, სამეწარმეო სამართლის სუბიექტისა და არასამეწარმეო იურიდიული პირის მიერ წარმოებულ ეკონომიკურ საქმიანობას შორის არსებითი განსხვავებაა. პირველ შემთხვევაში, ეს არის საწარმოს ძირითადი საქმიანობა, მისი მთავარი დანიშნულება და იგი შექმნილია სამეწარმეო საქმიანობით მატერიალური სარგებლის მისაღებად. არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის შემთხვევაში კი, ეკონომიკური საქმიანობა დამხმარე ხასიათისაა, ემსახურება ორგანიზაციის ძირითადი მიზნის მიღწევას და წარმოადგენს ამ მიზნის მისაღწევად გამოყენებულ დამატებით საშუალებას.

საგადასახადო მიზნებისათვის, თუ ორგანიზაცია ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას, მისი ქონებისა და საქმიანობის ნაწილი, რომელიც უშუალოდ დაკავშირებულია მის ეკონომიკურ საქმიანობასთან, ითვლება საწარმოს ქონებად და საქმიანობად.<sup>40</sup> შესაბამისად, საზოგადოებრივი ორგანიზაცია, რომელიც ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას, საგადასახადო მიზნებისათვის ექცევა სამეწარმეო სუბიექტების დაბეგვრის რეჟიმში და განიხილება საწარმოდ.

**მაგალითი:** არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი პურ-ფუნთუშმეულს არიგებს სოციალურად მიუსაფარ მოქალაქეთა სახლში. იმავდროულად ორგანიზაციამ დაიწყო პურ-

<sup>39</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის(17/09/2010. №3591) მე-9 მუხლის პირველი ნაწილი

<sup>40</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (17/09/2010. №3591) 30-ე მუხლის მე-4 ნაწილი.

ფუნთუშეულის რეალიზაცია. ბოლოს 3 სამეურნეო წლის მანძილზე ა(ა)იპ საქმიანობის ძირითადი მონაცემები ასეთია:

მაჩვენებელი	მიღებული გრანტები და შემოწირულება (ლარი)	პურ-ფუნთუშეულის რეალიზაცია(ლარი)	სულ შემოსავალი (ლარი)	ეკონომიკური საქმიანობის (%) საერთო შემოსავლიდან
20X1 წელი	100 000	400 000	500 000	80
20X2 წელი	200 000	600 000	800 000	75
20X3 წელი	360 0000	540 000	900 000	60

ამ მაგალითში, მიუხედავად იმისა, რომ არაკომერციული ხასიათის შემოსავლების პროცენტული წილი მუდმივად იზრდება, კანონმდებლობის გარკვეული ინტერპრეტირების შესაძლებლობის გამო, მაინც არის გარკვეული რისკი იმისა, რომ არასამეწარმეო იურიდიული პირი მიჩნეულ იქნეს ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელ სამეწარმეო სუბიექტად დაბეგვრის შესაბამისი შედეგებით.

### 8.3. მოგების გადასახადით დაბეგვრა

#### 8.3.1 ორგანიზაციების მოგების გადასახადით დაბეგვრის თავისებურებები

საგადასახადო მიზნებისთვის ორგანიზაციის ცნება განიმარტება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, რომელშიც სხვა სუბიექტებთან ერთად მოიაზრება არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირები.<sup>41</sup> ორგანიზაციად არ ითვლება „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული მეწარმე იურიდიული პირები. მოგების გადასახადის არსებული, ე.წ „ესტონური მოდელის“ ამოქმედებამდე ორგანიზაციების მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი იყო სხვაობა ორგანიზაციის ერთობლივ შემოსავალსა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ გამოსაქვით ხარჯებს შორის. ორგანიზაციების ერთობლივ შემოსავალში შედის შესაბამის ნაწილში განხილული შემოსავლის ძირითადი სახეები: საწევრო შემოსავალი, შემოწირულება, გრანტები და ეკონომიკური შემოსავალი. მოგების გადასახადის მოქმედი ე.წ. „ესტონური მოდელის“ ამოქმედებამდე ძალაში მყოფი რედაქციის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 99-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ორგანიზაციის მიერ მიღებული საწევრო შემოსავალი, შემოწირულება და გრანტი მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებული იყო, ამიტომ ორგანიზაციას მოგების გადასახადის გადახდა უხდებოდა მხოლოდ ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებულ შემოსავალზე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ამ და სხვა მუხლებში შევიდა შესაბამისი ცვლილებები და 2019 წლის 1-ელი იანვრიდან ორგანიზაციებისთვის ამოქმედდა მოგების გადასახადით დაბეგვრის ახალი მოქმედი, ე.წ „ესტონური მოდელი“<sup>42</sup>.

<sup>41</sup> ორგანიზაციის განმარტება მოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (17/09/2010. №3591) 30-ე მუხლში

<sup>42</sup> საქართველოს კანონი (30/05/2018. №2391) საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ.

მოგების გადასახადის არსებული მოდელის ამოქმედებამდე (ე.წ. „ესტონური მოდელის ამოქმედებამდე) რეზიდენტი და არარეზიდენტი საწარმოს (ეკონომიკური საქმიანობის ნაწილში ორგანიზაცია საწარმოს დაბეგვრის რეჟიმში ექცევა. მაგალითისათვის, არასამეწარმეო იურიდიული პირი ეკონომიკური საქმიანობის ნაწილში იბეგრებოდა როგორც, მაგალითად, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება) მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი იყო საგადასახადო დასაბეგრი მოგება, რომელიც განისაზღვრებოდა, როგორც სხვაობა გადასახდელის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალსა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ გამოსაქვით ხარჯებს შორის.

**მაგალითი:** არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის (რომელიც ეწეოდა ეკონომიკურ საქმიანობას) ერთობლივი შემოსავალი 2016 წელს შეადგენდა 100 000 ლარს, ხოლო საგადასახადო კოდექსით დადგენილი გამოსაქვითი ხარჯები 75 000 ლარს.

ამ მაგალითში მოგების გადასახადით დასაბეგრი ბაზა შეადგენდა 25000 ლარს (100000-75000), რომლიდანაც 15% განაკვეთით გაანგარიშებული მოგების გადასახადი იქნებოდა 3750 ლარი (25000\*15%).

2019 წლის 1-ელი იანვრიდან ორგანიზაციებისთვისაც (უფრო ადრე საწარმოებისთვის) ეს სისტემა ძირფესვიანად შეიცვალა და აბსოლუტურად სხვა ე.წ. „ესტონური - განაწილებული მოგების დაბეგვრის“ მოდელი შევიდა ძალაში. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, ორგანიზაციისათვის, რომელიც ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას, მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია:

- 1) გაწეული ხარჯი ან სხვა გადახდა, რომელიც არ არის დაკავშირებული ეკონომიკურ საქმიანობასთან ან/და არ გამომდინარეობს ამ ორგანიზაციის საქმიანობის მიზნიდან (მათ შორის, არ არის დაკავშირებული საქველმოქმედო საქმიანობასთან, ან არ გამომდინარეობს გრანტის ხელშეკრულების მიზნიდან);
- 2) უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება/მომსახურების გაწევა ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა, თუ ეს არ გამომდინარეობს ამ ორგანიზაციის საქმიანობის მიზნიდან;
- 3) საგადასახადო კოდექსით დადგენილ ზღვრულ ოდენობაზე მეტი ოდენობით გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯი.

შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოქმედი რედაქციის მიხედვით, მოგების გადასახადის ახალი ე.წ. „ესტონური მოდელის“ შესაბამისად ორგანიზაცია მოგების გადასახადით დაიბეგრება ორ შემთხვევაში:

- 1) ორგანიზაცია უნდა ახორციელებდეს ეკონომიკურ საქმიანობას, ანუ საგადასახადო მიზნებისათვის გამოდიოდეს როგორც საწარმო და გაწეული ხარჯი არ უნდა უკავშირდებოდეს ეკონომიკურ საქმიანობას;
- 2) ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი არ უნდა დაიხარჯოს ორგანიზაციის საქმიანობის მიზნის მისაღწევად;

საგადასახადო კოდექსი ერთმანეთისაგან განასხვავებს დამხმარე ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელ ორგანიზაციებს სხვა ორგანიზაციებისაგან, რომლებიც არ ეწევიან დამხმარე ეკონომიკურ საქმიანობას. ორგანიზაციები, რომლებიც არ ეწევიან დამხმარე

ეკონომიკურ საქმიანობას, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის მე-2 ნაწილით „დასაბეგრი ოპერაციების“ განხორციელების შემთხვევაში ვერ იქნებიან განხილული საწარმოებად და, შესაბამისად, არც მოგების გადასახადის გადახდის ვალდებულება წარმოექმნებათ. შესაბამისად, პირიქით, დანარჩენ ორგანიზაციებს, რომლებიც ეწევიან დამხმარე ეკონომიკურ საქმიანობას, მსგავს შემთხვევაში მოგების გადასახადის გადახდის ვალდებულება წარმოექმნებათ. აღსანიშნავია, რომ დამხმარე ეკონომიკური საქმიანობა ორგანიზაციების მდგრადობის ინსტრუმენტი და მიღებული მოგება კვლავ ორგანიზაციის მიზნებს უნდა მოხმარდეს, ანუ დამხმარე ეკონომიკური საქმიანობა არის ორგანიზაციების შემოსავლის დამატებითი წყარო.

**მაგალითი:** არასამეწარმეო (არაკომერციულმა) იურიდიულმა პირმა, რომლის საწესდებო მიზანს არ წარმოადგენს ტურიზმის განვითარება, ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი 50,000 ლარის ოდენობით დახარჯა ტურისტული პროექტის დაფინანსებაზე და, შესაბამისად, 50,000 ლარის ხარჯი, მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია.

ხარჯების გაწევის და სხვა გადახდების/განაცემების განხორციელების მომენტად ითვლება მათი ფაქტობრივად გაწევის/განხორციელების მომენტი. შესაბამისად, ასეთი დაბეგვრის ობიექტები მოგების გადასახადით იბეგრება იმ საანგარიშო თვეში, როცა დადგა მათი ფაქტობრივი გაწევის/განხორციელების მომენტი.

ქვემოთ დეტალურადაა განხილული ორგანიზაციის მოგების გადასახადით დაბეგვრის საკითხები და მაგალითები ორგანიზაციის დაბეგვრის სამივე ობიექტის მიხედვით:

**1. გაწეული ხარჯი ან სხვა გადახდა, რომელიც არ არის დაკავშირებული ეკონომიკურ საქმიანობასთან ან/და არ გამომდინარეობს ამ ორგანიზაციის საქმიანობის მიზნიდან (მათ შორის, არ არის დაკავშირებული საქველმოქმედო საქმიანობასთან ან არ გამომდინარეობს გრანტის ხელშეკრულების მიზნიდან):**

**1.1 ხარჯი, რომელიც დოკუმენტურად დადასტურებული არ არის.** ასეთი ხარჯი რეალურად შეიძლება იყოს დაკავშირებული ორგანიზაციის მიზანთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან, მაგრამ შემოსავლების დამალვის მიზნით, ან მოუწესრიგებელი ფინანსური სისტემის გამო ადგილი ჰქონდეს აღურიცხაობას. მაგალითად, სუბიექტმა შეიძინა საქონელი სასაქონლო ზედნადების გარეშე და გასწია შესაბამისი ხარჯი ან, შესაძლებელია, ხარჯის დამადასტურებელი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 72-ე მუხლის მოთხოვნების შესაბამისი პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი არ იყოს გამოწერილი.

**მაგალითი:** ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის მიერ დაქირავებული პირი მივლინებული იქნა თბილისიდან ზუგდიდში. მან წარმოადგინა თბილისი-ზუგდიდი-თბილისის სამარშრუტო ტაქსის 2 ჩეკი 30 ლარის ოდენობით.

ამ მაგალითში წარმოდგენილი დოკუმენტი არ აკმაყოფილებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 72-ე მუხლის შესაბამისად პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის წინაშე

წაყენებულ მოთხოვნას, რომლის თანახმად, ასეთი დოკუმენტი არის წერილობითი დოკუმენტი, რომლითაც შესაძლებელია „სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეთა იდენტიფიცირება, აქვს თარიღი და მოიცავს მიწოდებული საქონლის/გაწეული მომსახურების ჩამონათვალსა და ღირებულებას“. ცხადია, ზემოაღნიშნული ჩეკი ვერ გამოდგება ხარჯის დოკუმენტურად დამადასტურებელ დოკუმენტად. შესაბამისად, ამ მაგალითში 30 ლარი „აგროსება“ 0,85 კოეფიციენტით და მიღებული სიდიდე დაიბეგრება 15%-ით და გადასახდელი მოგების გადასახადის სიდიდე იქნება:  $30/0,85*15\%=5,29$  ლარი.

როგორც განხილული მაგალითიდან ჩანს, ე.წ. „ესტონური მოდელის“ ამოქმედების შემდეგ მოგების გადასახადით დასაბეგრი თანხა გამოიანგარიშება განხორციელებული განაცემის ან გაწეული ხარჯის ოდენობის 0,85-ზე გაყოფის, ანუ ე.წ. „აგროსვის“ შედეგად. რატომ ხდება მოგების გადასახადით დასაბეგრი თანხის - ბაზის მიღება განაცემის 0,85-ზე გაყოფით, ანუ „აგროსვით“? ეს საკითხი გასაგები რომ გახდეს, სასურველია მისი განხილვა მოგების გადასახადით დასაბეგრი რომელიმე ხარჯის კონტექსტში. დავუშვათ, დასაბეგრია 85 ლარი. ეს თანხა არ შეიცავს მოგების გადასახადს. იმისათვის, რომ მოგების გადასახადით დასაბეგრი ბაზა მივიღოთ, საჭიროა, დასაბეგრ ხარჯს უკუგადათვლით („აგროსვით“) დავამატოთ მოგების გადასახადის განაკვეთი - 15%, რისთვისაც 85 ლარი უნდა გაიყოს 0,85 მუდმივ კოეფიციენტზე. შედეგად მივიღებთ მოგების გადასახადით დასაბეგრ თანხას - 100 ლარს, რომელიც შედგება მოგების გადასახადით დაბეგვრამდე ხარჯის (85 ლარი) + მოგების გადასახადის (15ლარი) მდგენელებისაგან. შესაბამისად, მოგების გადასახადით დასაბეგრი ნებისმიერი ხარჯის გადათვლის - „აგროსვის“ (0,85 კოეფიციენტზე გაყოფის) შედეგად, მიიღება მოგების გადასახადით დასაბეგრი ბაზა, რომლიდანაც კავდება და გადაიხდება მოგების გადასახადი (ანუ მოგების გადასახადი = დასაბეგრი ხარჯი/0,85Xმოგების გადასახადის განაკვეთზე-15%).

### **1.2 ხარჯი, რომლის გაწევის მიზანი არ არის მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მიღება.**

**მაგალითი:** ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელმა არასამეწარმეო (არაკომერციულმა) იურიდიულმა პირმა, რომლის მიზანია გარემოს დაცვის ხელშეწყობა, ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლით დააფინანსა ორგანიზაციის არაბენეფიციარი (ორგანიზაციის საქველმოქმედო საქმიანობასთან შეუსაბამო პირი) პირის ტურისტული მოგზაურობის ხარჯის ნაწილი 1000 ლარის ოდენობით (ათას ერთი ლარიდან ასეთი დახმარება გადახდის წყაროსთან იბეგრება საშემოსავლო გადასახადით). ამ მაგალითში გაწეული ხარჯი ჩაითვლება ორგანიზაციის მიზანთან შეუსაბამოდ და ხარჯად, რომლის მიზანიც არ არის კომპენსაციის მიღება და, შესაბამისად, ის დაიბეგრება მოგების გადასახადით, რომელიც ტოლი იქნება:  $1000/0,85*15\%=176,47$  ლარი.

**1.3 მიკრობიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირისაგან შეძენილ საქონელზე/მომსახურებაზე გაწეული ხარჯი, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ამ სტატუსის მქონე პირის მიერ საქონლის მიწოდებით/მომსახურების გაწევით მიღებული შემოსავალი საერთო წესით იბეგრება ან საქონლის მიწოდებისას/შეძენისას გამოწერილია სასაქონლო ზედნადები/საქართველოს ფინანსთა მიერ დადგენილი ფორმის დოკუმენტი.**

**მაგალითი:** ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში არასამეწარმეო (არაკომერციულმა) იურიდიულმა პირმა, მიკრობიზნესის სტატუსის მქონე პირისაგან შეიძინა ტრენინგის სასწავლო მასალა, რომელიც ამ პირის მიერ არის დამზადებული, ღირებულებით 100 ლარი და ამავე დროს იჯარით 1 დღის ვადით აიღო მისგან დასუფთავების თემაზე კომერციული ტრენინგის ჩასატარებლად ტრენინგის დარბაზი, საფასურით 500 ლარი. მიკრობიზნესის სტატუსის მქონე პირის სტატუსი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 84-ე მუხლის პირველი ნაწილით: „შეიძლება მიენიჭოს ფიზიკურ პირს, რომელიც არ იყენებს დაქირავებულ პირთა შრომას და დამოუკიდებლად ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას, რომლიდანაც მის მიერ მისაღები ჯამური ერთობლივი შემოსავალი კალენდარული წლის განმავლობაში არ აღემატება 30 000 ლარს“. ასეთი პირი გათავისუფლებულია საშემოსავლო გადასახადისაგან სასწავლო მასალის (ეზოს აქანდაზების) რეალიზაციაზე. ოპერაციები მიკრობიზნესის მქონე პირს არ დაუბეგრავს.

ამ მაგალითის მოცემულობით, არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის მიერ მოგების გადასახადით დაბეგვრას ექვემდებარება შესყიდული სასწავლო მასალის ხარჯი -  $500/0,85 \cdot 15\% = 88,24$  ლარი. რა არის ამის მიზეზი? მოგების გადასახადით ეზოს აქანდაზების ხარჯის დაბეგვრა გამოიწვია იმან, რომ მიკრობიზნესის სტატუსის მატარებელი პირი გათავისუფლებულია აქანდაზების რეალიზაციიდან მიღებულ შემოსავლებზე საშემოსავლო გადასახადისაგან და, შესაბამისად, რაც კანონმდებლობამ გაათავისუფლა ერთ გადასახადის გადამხდელ მიკრობიზნესის მქონე პირთან - დაბეგრა არასამეწარმეო იურიდიულ პირთან, რითაც მოხდა საგადასახადო ტვირთის გადატანა ერთი გადამხდელიდან მეორე გადამხდელზე;

დარბაზის იჯარა არ არის გათავისუფლებული მიკრობიზნესის სტატუსის მატარებელი პირისათვის დაბეგვრისაგან და, შესაბამისად, გამყიდველთან უნდა დაბეგროს და, ამიტომ ა(ა)იპ შესყიდვის ამ ნაწილში მოგების გადასახადით დაბეგვრას აღარ ექვემდებარება.

**1.4 ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირისაგან ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობის ფარგლებში შეძენილ საქონელზე/ მომსახურებაზე გაწეული ხარჯი (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ადგილი აქვს დასაბეგრი საქმიანობის ზოგიერთი სახის 3 პროცენტით დაბეგვრას, რომელსაც განსაზღვრავს საქართველოს მთავრობა).**

**მაგალითი:** ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელმა არასამეწარმეო (არაკომერციულმა) იურიდიულმა პირმა ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელისაგან, რომელსაც აქვს საცხობი, შეიძინა ამ საცხობში გამომცხვარი 100 ლარის ღირებულების ფუნთუშები კომერციული ტრენინგის მონაწილეთათვის კოფე-ბრეიკის მოსაწყობად. ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 95<sup>1</sup> მუხლით არის პირი, რომელიც არ არის დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელი და ახორციელებს ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრ ერთ ან ერთზე მეტ საქმიანობას. ასეთი პირი გათავისუფლებულია საშემოსავლო გადასახადისაგან ფუნთუშების რეალიზაციაზე. ოპერაციები ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირს არ დაუბეგრავს.

ამ მაგალითში (წინა მაგალითის მსგავსად) არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის მიერ მოგების გადასახადით დაბეგვრას ექვემდებარება შესყიდული ფუნთუშების ხარჯი, რადგანაც, რაც კანონმდებლობამ გაათავისუფლა ფიქსირებული გადასახადის მქონე პირთან - დაბეგრა არასამეწარმეო იურიდიულ პირთან, რითაც მოხდა საგადასახადო ტვირთის გადატანა ერთი გადამხდელიდან მეორე გადამხდელზე. შედეგად, ხარჯი არასამეწარმეო იურიდიული პირის მიერ „აიგროსება“ და დაიბეგრება მოგების გადასახადით  $100/0,85*15\%=17,65$  ლარი.

### **1.5 საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წლიური პროცენტის ფარგლების ზემოთ კრედიტისათვის (სესხისათვის) გადახდილი პროცენტი**

**მაგალითი:** ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელმა არასამეწარმეო (არაკომერციულმა) იურიდიულმა პირმა აიღო კრედიტი საწარმოსაგან 10 000 ლარის ოდენობით. 1 წლით, 26-პროცენტის განაკვეთით.

ამ მაგალითში გასათვალისწინებელია, რომ ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით (N34), ამ შემთხვევაში დადგენილია მაგალითში მოყვანილი დაუბეგრავი პროცენტის მაქსიმალურ ზღვრად - 24 პროცენტი<sup>43</sup>, შესაბამისად მოგების გადასახადით დაიბეგრება 24% ზემოთ არსებული 2%, კერძოდ, არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის მიერ გადასახდელი მოგების გადასახადი შეადგენს  $10\ 000*2\%/0,85*15\%=35,29$  ლარს.

### **1.6 ორგანიზაციის მიერ მიერ სპეციალური სავაჭრო კომპანიისაგან უცხოური საქონლის შესაძენად ამ საქონლის საბაჟო ღირებულებაზე მეტი ოდენობით გაწეული ხარჯი, გარდა იმ ხარჯისა, რომელიც ამ სპეციალური სავაჭრო კომპანიისათვის გადახდებს არ უკავშირდება.**

სპეციალური სავაჭრო კომპანია (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 24<sup>1</sup>-ე მუხლი) ისეთი საწარმოა, რომელიც ძირითადად ვაჭრობს უცხოური საქონლით. კერძოდ, მას შეუძლია, უცხოური საქონელი შეიტანოს საბაჟო საწყობში და მოახდინოს მისი რეექსპორტი ან საწყობში გაყიდვა, ან საბაჟო საწყობში თვითონ იყიდოს უცხოური საქონელი და შემდეგ განახორციელოს რეექსპორტი ან იქვე გადაყიდვა. შესაბამისად, ამ ფარგლებში სპეციალური სავაჭრო კომპანია გათავისუფლებულია მოგების გადასახადისაგან. სწორედ ეს მომენტი უკავშირდება იმ ნორმას, რომლის მიხედვით დაბეგვრის „ესტონურ მოდელზე“ ფუნქციონირებადი ორგანიზაცია ვალდებულია, მოგების გადასახადით დაბეგროს სპეციალური სავაჭრო კომპანიისაგან ნაყიდი საქონლის საბაჟო ღირებულებაზე მეტი ხარჯი, რადგანაც ეს მეტი ხარჯი, როგორც წესი, წარმოადგენს, სპეციალური სავაჭრო კომპანიის მოგებას, რომელიც გათავისუფლებულია დაბეგვრისაგან.

ზემოაღნიშნულის შესაბამისად, აქაც მოქმედებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პრინციპი - საგადასახადო ტვირთის გადატანა მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებული პირიდან მეორე პირზე.

<sup>43</sup> საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება (28/01/2011. №34) „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის საპროცენტო განაკვეთების დამტკიცების თაობაზე“, მე-3 ნაწილი, „გ“ ქვეპუნქტი.

**მაგალითი:** არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიულმა პირმა, ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში სპეციალური სავაჭრო კომპანიისაგან იყიდა საკანცელარიო საქონელი 500 ლარად, რომლის საბაჟო ღირებულება 400 ლარია.

ამ მაგალითში არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის მიერ მოგების გადასახადით დაბეგვრის ზაზაა 100 ლარი, თანხა, რომელიც საბაჟო ღირებულებაზე მეტია (500ლარი-400ლარი):  $100/0,85*15\%=17,65$  ლარი.

### **1.7. ორგანიზაციის ოპერაციები, სადაც არსებობს მოგების დაუბეგრავად გადინების რისკები.**

ა) შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში რეგისტრირებული პირის, აგრეთვე მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებული პირის მიერ გამოშვებული სასესხო ფასიანი ქაღალდის შესაძენად განხორციელებული გადახდა (გარდა საბიუჯეტო ორგანიზაციის, სსიპ - დეპოზიტების დაზღვევის სააგენტოს და საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ გამოშვებული ფასიანი ქაღალდებისა);

ბ) შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში რეგისტრირებული პირისათვის, აგრეთვე მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებული პირისათვის (გარდა საბიუჯეტო ორგანიზაციისა, სსიპ - დეპოზიტების დაზღვევის სააგენტოსი და საქართველოს ეროვნული ბანკისა) გადახდილი, სახელშეკრულებო ურთიერთობებიდან წარმოშობილი პირგასამტეხლო ან/ და სხვა ჯარიმა;

გ) შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში რეგისტრირებული პირისათვის, აგრეთვე მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებული პირისათვის (გარდა საბიუჯეტო ორგანიზაციისა, სსიპ - დეპოზიტების დაზღვევის სააგენტოსი და საქართველოს ეროვნული ბანკისა) ავანსის გადახდა;

დ) შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში რეგისტრირებული პირისათვის, აგრეთვე მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებული პირისათვის (გარდა საბიუჯეტო ორგანიზაციისა, სსიპ - დეპოზიტების დაზღვევის სააგენტოსი და საქართველოს ეროვნული ბანკისა) სესხის გაცემა ან/და ამ პირის მიმართ არსებული მოთხოვნის შესაძენად განხორციელებული გადახდა.

**შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნად** <sup>44</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98<sup>2</sup> მუხლის მე-5 ნაწილით ითვლება ქვეყანა ან/და ქვეყნის ცალკეული ტერიტორიები, რომლის/რომელთა საგადასახადო კანონმდებლობით: ა) იურიდიული პირი თავისუფლდება მოგების გადასახადისაგან; ბ) იურიდიული პირის მიერ მიღებულ ან/და განაწილებულ მოგებაზე დაწესებული არ არის მოგების გადასახადი ან მოგების გადასახადის განაკვეთი საქართველოში არსებული მოგების გადასახადის განაკვეთის 1/3-ს არ აღემატება. თუ უცხო ქვეყნის ან უცხო ქვეყნის ცალკეული ტერიტორიების საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად, რომელიმე იურიდიული პირის მიმართ ადგილი აქვს ზემოაღნიშნული ორი შემთხვევიდან ერთ-ერთს, მაშინ ეს ქვეყანა ან/და ქვეყნის ცალკეული ტერიტორიები ითვლება შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნად.

<sup>44</sup>საქართველოს მთავრობის დადგენილებით(29/12/2016. №615) მოგების გადასახადის მიზნებისათვის განისაზღვრა შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნების ჩამონათვალი (გვატემალა, კვიპროსი, ლიხტენშტაინი, ლუქსემბურგი, მალაიზია, მაროკო, ომანი, პანამა და ა.შ.).



**მაგალითი:** ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში არასამეწარმეო (არაკომერციულმა) იურიდიულმა პირმა გადაიხადა პირგასამტეხლო 1000 ლარის ეკვივალენტი თანხით პანამაში რეგისტრირებული პირისათვის (რომელიც მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრულია შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნად). შესაბამისად, არასამეწარმეო იურიდიული პირი დაიბეგრება გადახდილ „აგროსილ“ თანხაზე მოგების გადასახადით  $1000/0,85*15\%=176-47$  ლარი.

აღსანიშნავია, რომ ზოგიერთ შემთხვევაში, მაგალითად, შეღავათიანი დაბეგვრის ქვეყანაში ავანსის გადახდა/სესხის უზრუნველყოფა იბეგრება მოგების გადასახადით, თუმცა ავანსის სანაცვლოდ საქონლის მიღების შემდეგ ხდება მოგების გადასახადის ჩათვლა.

**მაგალითი:** ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში არასამეწარმეო (არაკომერციულმა) იურიდიულმა პირმა ავანსად გადაიხადა 5000 ლარის ეკვივალენტი თანხა პანამაში რეგისტრირებული პირისგან (რომელიც მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრულია შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნად) საქონლის შესაძენად 20X9 წლის მარტის თვეში. იმავე წლის მაისის თვეში საქონელი მიღებულ იქნა.

ამ მაგალითში არასამეწარმეო იურიდიული პირი დაიბეგრება 20X9 წლის მარტის თვეში მოგების გადასახადით  $5000/0,85*15\%=882-35$  ლარი. თუმცა 20X9 წლის მაისის თვეში, მას შემდეგ, რაც ავანსის სანაცვლოდ საქონელს მიიღებს, გადახდილ 882-35 ლარს ჩაითვლის.

## 2. უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება/მომსახურების გაწევა ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა, თუ ეს არ გამომდინარეობს ამ ორგანიზაციის საქმიანობის მიზნიდან:

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ან/და ძირითადი საშუალების დანაკლისი ითვლება მისი გამოვლენის მომენტში ამ საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდებად.

**მაგალითი:** არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირს საგადასახადო ინვენტარი-ზაციისას გამოუვლინდა 2000 ლარის ღირებულების ბრენდირებული მაისურის დანაკლისი. მაისურებს იყენებდნენ შიდსის თემაზე ჩატარებული კომერციული ტრენინგის მონაწილეთათვის გადასაცემად. ამ მაგალითში 2000 ლარი საქონლის უსასყიდლო მიწოდებად ითვლება და იბეგრება მოგების გადასახადით:  $2000/0,85*15\%=352-94$  ლარი.

აქვე უნდა შევნიშნოთ, რომ მოგების გადასახადით არ იბეგრება ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანიზაციებისათვის აქტუალური შემდეგი ოპერაციები:

- უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება, მომსახურების გაწევა ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა იმ პირისათვის რომელიც სსკ 154 მუხლის შესაბამისად დაიბეგრა გადახდის წყაროსთან;
- უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება, მომსახურების გაწევა ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა იმ პირისათვის, რომელიც მოგების გადასახადით იბეგრება საგადასახადო კოდექსის 97 მუხლის პირველი და მესამე ნაწილების გათვალისწინებული დაბეგვრის ობიექტების მიხედვით, ანუ მხარეები მუშაობენ „ესტონური მოდელის“ მიხედვით.

- კალენდარული წლის განმავლობაში საქველმოქმედო ორგანიზაციაზე გაცემული შემოწირულება, რომელიც მის მიერ წინა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული წმინდა მოგების 10 პროცენტს არ აღემატება<sup>45</sup>.

### 3. საგადასახადო კოდექსით დადგენილ ზღვრულ ოდენობაზე მეტი ოდენობით გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯი:

წარმომადგენლობითი ხარჯების მოგების გადასახადით დაბეგვრა უკავშირდება სახელმწიფოს მიერ ამ ხარჯების რეგულირებას. წარმომადგენლობითი ხარჯის ცნება ორგანიზაციის თუ საწარმოს იმიჯის, რეკლამის და საქმიანი კონტაქტების განვითარების ინსტრუმენტია. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 33-ე ნაწილის თანახმად, წარმომადგენლობით ხარჯებად ითვლება პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში გაწეული ხარჯი, რომელიც მოიცავს:

- ა) პირის სახელით გამართული ღონისძიებებისათვის (პრეზენტაციები, მიღებები) გათვალისწინებულ (წვენები, მინერალური წყლები, გამაგრილებელი სასმელები, ჩაი, ყავა, საუზმე, სადილი, ვახშამი, ბანკეტი) ხარჯებს;
- ბ) საექსკურსიო და კულტურულ-სანახაობითი ღონისძიებების ხარჯებს;
- გ) სუვენირების შეძენის ხარჯებს;
- დ) სტუმრების მომსახურების უზრუნველყოფის ხარჯებს, მათ შორის:
  - დ.ა) საკონსულო მომსახურების (ვიზების გაფორმება, ვადის გაგრძელება) ხარჯებს;
  - დ.ბ) აეროპორტში დახვედრისა და გაცილების (VIP-დარბაზის მომსახურება) ხარჯებს;
  - დ.გ) სატრანსპორტო მომსახურების ხარჯებს;
  - დ.დ) სასტუმრო მომსახურების (ადგილების დაჯავშნა, ცხოვრების ღირებულება) ხარჯებს;
  - დ.ე) მიღებებისა და წვეულებებისათვის გათვალისწინებულ (წვენები, მინერალური წყლები, გამაგრილებელი სასმელები, ჩაი, ყავა, საუზმე, სადილი, ვახშამი, ბანკეტი) ხარჯებს.

საგადასახადო კანონმდებლობა ზღუდავს ზემოაღნიშნულ ხარჯებს დაბეგვრის თვალსაზრისით, ანუ აწესებს გარკვეულ ზღვრებს, რომლის ფარგლებშიც გაწეული ხარჯი არ იბეგრება მოგების გადასახადით. კერძოდ:

- ⇒ მოგების გადასახადით არ იბეგრება კალენდარული წლის განმავლობაში გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯი, რომელიც შეადგენს წინა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული შემოსავლის 1 პროცენტს (არ აღემატება 1 პროცენტს);
- ⇒ თუ წინა კალენდარული წლის ხარჯი აღემატება წინა კალენდარულ წელს მიღებულ შემოსავალს, მაშინ მოგების გადასახადით არ იბეგრება გაწეული ხარჯის 1 პროცენტი;
- ⇒ საწარმოს დაფუძნების კალენდარულ წელს გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯის ზღვრული ოდენობაა მიმდინარე კალენდარული წლის დასრულებამდე გაწეული ხარჯის 1 პროცენტი.

<sup>45</sup> მეწარმე ფიზიკური პირის და სხვა საწარმოების შემთხვევაში დაუბეგრავი შემოწირულება იანგარიშება მიმდინარე წლის დასაბეგრი ბაზიდან (თავად შემოწირულების გამოქვითვის გაუთვალისწინებლად).

**მაგალითი:** არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიულმა პირი დაარსდა მიმდინარე საანგარიშო წელს და ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას. მისმა ხარჯმა შეადგინა 75 000 ლარი, ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში წარმომადგენლობით ხარჯებზე (სასტუმრო ხარჯი) დახარჯა 1000 ლარი.

ამ მაგალითში ორგანიზაციამ ზღვრული 1% ზევით დახარჯა 250 ლარი ( $75000 \cdot 1\% = 750$  ლარს), შესაბამისად, მოგების გადასახადი ტოლი იქნება:  $250 / 0,85 \cdot 15\% = 44,12$  ლარის.

აქვე შევნიშნავთ, რომ ორგანიზაცია, რომელიც ეწევა დამხმარე ეკონომიკურ საქმიანობას, დაიბეგრება მოგების გადასახადით წარმომადგენლობითი ხარჯების საგადასახადო კოდექსით დადგენილ ზღვრულ ოდენობაზე გადაჭარბების შემთხვევაში, ხოლო თუ ორგანიზაცია არ ეწევა დამხმარე ეკონომიკურ საქმიანობას, მაშინ არ დაიბეგრება, რადგან საკუთრივ წარმომადგენლობითი ხარჯების ზღვრულ ოდენობაზე გადაჭარბება ეკონომიკურ საქმიანობას არ წარმოადგენს.

### 8.3.2 საწარმოების მოგების გადასახადით დაბეგვრის თავისებურებები

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, რეზიდენტი საწარმოს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია:

- ა) განაწილებული მოგება;
- ბ) გაწეული ხარჯი ან სხვა გადახდა, რომელიც ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული არ არის;
- გ) უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება/მომსახურების გაწევა ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა;
- დ) ამ კოდექსით დადგენილ ზღვრულ ოდენობაზე მეტი ოდენობით გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯი.

როგორც ჩანს, საწარმოებს, ზემოთ აღწერილ ორგანიზაციის მოგების გადასახადით დაბეგვრის სამ იდენტურ ობიექტთან ერთად დამატებით აქვთ კიდევ ერთი დაბეგვრის ობიექტი - **განაწილებული მოგება**, რომელსაც მიეკუთვნება მოგება, რომელიც საწარმოს მიერ მის პარტნიორზე დივიდენდის სახით, ფულადი ან არაფულადი ფორმით ნაწილდება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98<sup>1</sup> მუხლის თანახმად, განაწილებულ მოგებას აგრეთვე მიეკუთვნება:

- ა) საწარმოს მიერ ურთიერთდამოკიდებულ პირთან<sup>46</sup> (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 ურთიერთდამოკიდებულ-

<sup>46</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (17/09/2010. №3591) მე-19 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად: „ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე“.

ლება გავლენას ახდენს გარიგების შედეგზე. ასეთ შემთხვევაში განაწილებული მოგების ოდენობა შეადგენს:

ა.ა) გარიგების საბაზრო ფასსა და მიღებულ/მისაღებ შემოსავალს შორის სხვაობას, თუ გარიგების საბაზრო ფასი აღემატება მიღებულ/მისაღებ შემოსავალს;

ა.ბ) გარიგების შედეგად გაწეულ ხარჯსა და გარიგების საბაზრო ფასს შორის სხვაობას, თუ გარიგების შედეგად გაწეული ხარჯი აღემატება გარიგების საბაზრო ფასს;

ბ) კონტროლირებული ოპერაციის განხორციელება, თუ ამ ოპერაციის დადგენილი პირობები არ შეესაბამება საბაზრო პრინციპს. ასეთ შემთხვევაში განაწილებული მოგების ოდენობა განისაზღვრება საგადასახადო კოდექსის XVII თავით დადგენილი წესით გამოანგარიშებული კორექტირების თანხით;

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. ასეთ შემთხვევაში განაწილებული მოგების ოდენობა შეადგენს:

გ.ა) გარიგების საბაზრო ფასსა და მიღებულ/მისაღებ შემოსავალს შორის სხვაობას, თუ გარიგების საბაზრო ფასი აღემატება მიღებულ/მისაღებ შემოსავალს;

გ.ბ) გარიგების შედეგად გაწეულ ხარჯსა და გარიგების საბაზრო ფასს შორის სხვაობას, თუ გარიგების შედეგად გაწეული ხარჯი აღემატება გარიგების საბაზრო ფასს.

**მაგალითი:** 20XX წლის მაისის თვის საანგარიშო პერიოდში საწარმომ, კერძოდ შპს „N“-მა გაანაწილა დივიდენდის სახით მოგება 100 000 ლარის ოდენობით.

ამ მაგალითში შპს ვალდებული იყო, დაერიცხა მოგების გადასახადი 17 647 ლარის ოდენობით ( $100\,000 / 0,85 * 15\%$ ) და გადაეხადა ბიუჯეტში.

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.

**მაგალითი:** ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელმა ა(ა)იპ-მა 2021 წლის იანვრის თვეში ფიზიკურ პირზე გასცა სესხი 5,000 ლარის ოდენობით წლიური 20%-იანი განაკვეთით. სესხის ძირითადი თანხა 5,000 ლარი იანვრის თვის წარდგენილ მოგების გადასახადის თვიურ დეკლარაციაში საწარმოს მიერ დაიბეგრა მოგების გადასახადით, რომელიც იანვრის თვეში შეადგენს:  $5,000 / 0,85 * 0,15 = 882$  ლარს.

2021 მაისის თვეში ფიზიკურმა პირმა საწარმოს უკან დაუბრუნა 5,000 ლარი სესხის ძირითადი თანხა და შესაბამისი პროცენტი. ამ ოპერაციის შედეგად მაისის თვის მიხედვით წარდგენილ დეკლარაციაში საწარმო სრულად დაიბრუნებს (ჩათვლის) დაბრუნებული სესხის მიხედვით იანვრის თვის დეკლარაციის შესაბამისად გადახდილ მოგების გადასახადის თანხას – 882 ლარს.

მოცემული მაგალითის მიხედვით გადავადებული საგადასახადო აქტივი, შესაბამისად, გაანგარიშებული მოგების გადასახადი – 882 ლარი ექვემდებარება დარიცხვას და გადახდას იანვრის თვის დეკლარაციის მიხედვით, ხოლო დაბრუნებას (ჩათვლას) მაისის თვის დეკლარაციის მიხედვით.

მოგების გადასახადისგან გათავისუფლებულია ცალკეულ შემთხვევებში მიღებული მოგების განაწილება/გაწეული ხარჯი/განხორციელებული განაცემი, მათ შორის:

- თიზ-ის საწარმოს მიერ თავისუფალ ინდუსტრიულ ზონაში ნებადართული საქმიანობიდან მიღებული მოგების განაწილება და ამავე საქმიანობის ფარგლებში გაწეული ხარჯები/განხორციელებული განაცემები;
- 2023 წლის 1-ელ იანვრამდე სასოფლო-სამეურნეო კოოპერატივის მიერ საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის სამრეწველო გადამამუშავებამდე (სასაქონლო კოდის შეცვლამდე) პირველადი მიწოდებით მიღებული მოგების განაწილება და ამავე საქმიანობის ფარგლებში გაწეული ხარჯები/განხორციელებული განაცემები;
- მაღალმთიანი დასახლების საწარმოს მიერ ამავე მაღალმთიან დასახლებაში საქმიანობიდან მიღებული მოგების განაწილება და ამავე საქმიანობის ფარგლებში გაწეული ხარჯები/განხორციელებული განაცემები – შესაბამისი სტატუსის მინიჭებიდან 10 კალენდარული წლის განმავლობაში (სტატუსის მინიჭების კალენდარული წლის ჩათვლით).

### 8.3.3 მოგების გადასახადის დეკლარირება

მოგების გადასახადის მოქმედი მოდელის (ე.წ. „ესტონური მოდელი“) შესაბამისად, მოგების გადასახადის დეკლარაციას წარადგენენ ყოველთვიურად:

- რეზიდენტი საწარმო და არარეზიდენტი საწარმო, რომელიც საქართველოში საქმიანობს მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით;
- ორგანიზაცია, რომელიც ეკონომიკურ საქმიანობას ეწევა.

საწარმოები მოგების გადასახადის დეკლარაციას წარადგენენ არაუგვიანეს საანგარიშო თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა და ამავე ვადაში იხდიან მოგების გადასახადს. მოგების გადასახადის განაკვეთი შეადგენს 15 პროცენტს. ამასთან, დასაბეგრ თანხას გამოიანგარიშებენ განხორციელებული განაცემის ან გაწეული ხარჯის ოდენობის 0,85-ზე გაყოფის შედეგად.

მოგების გადასახადის ყოველთვიური დეკლარაციის ელექტრონული ვერსია შედგება ძირითადი ნაწილისა და დანართებისაგან. დეკლარაციის ძირითადი ნაწილი ივსება მოგების გადასახადის გამოანგარიშების მიზნით. მასში აისახება მონაცემები, მათ შორის:

- მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტების შესახებ;
- მოგების გადასახადისგან გათავისუფლებული მოგების განაწილების, გაწეული ხარჯის, განხორციელებული განაცემის შესახებ;
- ჩასათვლელი, კუთვნილი ან დასაბრუნებელი მოგების გადასახადის შესახებ.

#### 8.3.4 მოგების გადასახადის მოქმედი მოდელის დადებითი და უარყოფითი მხარეები

დადებითი მხარეებია:

- ⇒ გაუქმდა მოგების საავანსო გადასახდელები;
- ⇒ ეკონომიკურ სივრცეში დარჩენილი მოგება არ იბეგრება, რაც ქმნის წარმოების რეინვესტირებისა და გაფართოების შესაძლებლობას;
- ⇒ იზრდება აღრიცხვის კულტურა;
- ⇒ დაბეგვრის ბაზა განისაზღვრება საერთაშორისო ფინანსური სტანდარტებით;
- ⇒ არ არსებობს უძრავი/მოძრავი ქონების ამორტიზაციის კოდექსის მიზნებისათვის გაანგარიშების აუცილებლობა.

უარყოფითი მხარეებია:

- ⇒ საგადასახადო ტვირთის გაზრდა გარკვეული კატეგორიის გადამხდელებისათვის;
- ⇒ მოგების გადასახადის დეკლარირების ყოველთვიური წესი და შესაბამისი დოკუმენტების გაფორმების/მოგროვების სირთულე;
- ⇒ მიკრობიზნესი, ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელები და „მთიანი რეგიონების განვითარების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად შექმნილი საწარმოები იქცევიან შედარებით მეორეხარისხოვან ბიზნესსუბიექტებად, რადგან, მათთან ბიზნესგარიგებების დროს ჩნდება მოგებით დასაბეგრი ოპერაციები;
- ⇒ არ არსებობს მოგებისა და საშემოსავლო გადასახადისგან გათავისუფლებულ პირთა რეესტრი, რაც გარიგებებისას ზრდის საგადასახადო რისკებს;
- ⇒ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგებები და ოფშორებში არსებული გარიგებების საბაზრო ფასით შეფასების აუცილებლობა ართულებს საგადასახადო ადმინისტრირებას;
- ⇒ ფინანსურ სტანდარტებზე გადასვლა აუცილებელი, ინოვაციური, შრომატევადი და ძვირია.

## თავი IX. გრანტი

### 9.1 გრანტის ცნება. გრანტის გაცემის და გამოყენების საფუძვლები

საქართველოში გრანტის გაცემის, მიღებისა და გამოყენების საერთო პრინციპებს განსაზღვრავს „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონი (28/06/1996. N331).

როგორც გზამკვლევის 8.2 თავში აღვნიშნეთ, „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, **გრანტი** არის გრანტის გამცემის (დონორის) მიერ გრანტის მიმღებისათვის უსასყიდლოდ გადაცემული მიზნობრივი სახსრები ფულადი ან ნატურალური ფორმით, რომლებსაც იყენებენ კონკრეტული ჰუმანური, საგანმანათლებლო, სამეცნიერო-კვლევითი, ჯანმრთელობის დაცვის, კულტურული, სპორტული, ეკოლოგიური, სასოფლო-სამეურნეო განვითარებისა და სოციალური პროექტების, აგრეთვე სახელმწიფოებრივი ან საზოგადოებრივი მნიშვნელობის პროგრამების განხორციელებისათვის. გრანტად ითვლება ასევე „ინოვაციების შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ინოვაციური საქმიანობის განსახორციელებლად საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – საქართველოს ინოვაციების და ტექნოლოგიების სააგენტოს მიერ გაცემული გრანტი.

გრანტად არ ჩაითვლება პოლიტიკური მიზნების მისაღწევად გაცემული სახსრები. „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ზოგადი წესის მიხედვით, გრანტად ასევე არ ჩაითვლება სამეწარმეო მიზნის მისაღწევად გაცემული სახსრები. თუმცა კანონი ითვალისწინებს გამონაკლისებსაც, როცა გრანტი შეიძლება გაიცეს სამეწარმეო მიზნების მისაღწევად ან/და მეწარმე სუბიექტზე.

„გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი ზოგადი პრინციპის მიხედვით, გრანტად არ ითვლება სამეწარმეო მიზნების მისაღწევად და მეწარმე სუბიექტებზე გაცემული სახსრები. თუმცა კანონი ითვალისწინებს გამონაკლის შემთხვევებს, როცა სამეწარმეო მიზნებისთვის ან/და მეწარმე სუბიექტებზე დასაშვებია გრანტის გაცემა, კერძოდ:

- ✓ გრანტად ითვლება „ინოვაციების შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ინოვაციური საქმიანობის განსახორციელებლად საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – საქართველოს ინოვაციების და ტექნოლოგიების სააგენტოს მიერ გაცემული სახსრები. ამ მიმართულებით გრანტის მიმღები შეიძლება იყოს როგორც სამეწარმეო, ისე არასამეწარმეო იურიდიული პირი, „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონითა და „ინოვაციების შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული პირობების/მოთხოვნების გათვალისწინებით;
- ✓ გრანტად ითვლება, იმ კოოპერატივზე გაცემული სახსრები, რომელთაც „სასოფლო-სამეურნეო კოოპერატივის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად მინიჭებული აქვთ სასოფლო-სამეურნეო კოოპერატივის სტატუსი;
- ✓ გრანტად ითვლება საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს სისტემაში შემავალი საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – „აწარმოე საქართველოში“ მიერ „აწარმოე საქართველოში“ სახელმწიფო პროგრამის დამტკიცების

შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2014 წლის 30 მაისის №365 დადგენილებით დამტკიცებული სახელმწიფო პროგრამის „აწარმოე საქართველოში“ მიკრო- და მცირე მეწარმეობის ნაწილის ფარგლებში მეწარმე სუბიექტზე/მეწარმე სუბიექტთა ჯგუფზე გაცემული სახსრები ამ დადგენილების მოქმედების ვადის განმავლობაში;

- ✓ გრანტად ითვლება სახსრები გაცემული აკრედიტებულ უმაღლეს საგანმანათლებლო დაწესებულებაზე. ამასთან, აკრედიტებულ უმაღლეს საგანმანათლებლო დაწესებულებაზე გრანტი გაიცემა, მისი საქმიანობის სპეციფიკის გათვალისწინებით და „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლით გათვალისწინებული მიმართულებით/პროექტების განსახორციელებლად. გრანტის მიმღები შეიძლება იყოს როგორც კერძო სამართლის იურიდიული პირის ფორმით (სამეწარმეო ან არასამეწარმეო იურიდიული პირი), ისე საჯარო სამართლის იურიდიული პირის ფორმით არსებული უმაღლესი საგანმანათლებლო დაწესებულება. აუცილებელი მოთხოვნაა, რომ უმაღლეს საგანმანათლებლო დაწესებულებას ჰქონდეს საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული შესაბამისი აკრედიტაცია. აქვე აღვნიშნავთ, რომ აკრედიტაცია არის აკრედიტაციის სტანდარტებთან უმაღლესი საგანმანათლებლო დაწესებულების საგანმანათლებლო პროგრამის შესაბამისობის განსაზღვრის პროცედურა. ამასთან, აკრედიტაცია განსხვავდება ავტორიზაციისგან, რომელიც გულისხმობს უმაღლესი საგანმანათლებლო დაწესებულების სტატუსის მოპოვების პროცედურას („უმაღლესი განათლების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის „ბ“ და „თ“ ქვეპუნქტები).

„გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად **გრანტის გამცემი (დონორი)** შეიძლება იყოს:

- ✓ საერთაშორისო საქველმოქმედო ორგანიზაცია;
- ✓ საერთაშორისო ჰუმანიტარული და სხვა საზოგადოებრივი ორგანიზაცია (მათ შორის, საერთაშორისო სპორტული ასოციაცია, ფედერაცია და კომიტეტი);
- ✓ საერთაშორისო საფინანსო-საკრედიტო ინსტიტუტი;
- ✓ უცხო ქვეყნის მთავრობა ან მისი წარმომადგენლობა;
- ✓ უცხოეთის სამეწარმეო იურიდიული პირი (მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ გრანტის მიმღები არის საქართველოს სახელმწიფო ან საქართველოს მთავრობა);
- ✓ უცხოეთის არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი;
- ✓ საქართველოს ის არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი, რომლის ძირითადი საწესდებო მიზანია ქონების დაგროვება საქველმოქმედო, სოციალური, კულტურული, საგანმანათლებლო, სამეცნიერო-კვლევითი ან საზოგადოებრივად სასარგებლო სხვა საქმიანობის ხელშეწყობისათვის;
- ✓ საქართველოს სამინისტრო; საქართველოს სახელმწიფო მინისტრის აპარატი;
- ✓ აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების სამინისტროები;
- ✓ კანონით პირდაპირ განსაზღვრული საჯარო სამართლის იურიდიული პირი;
- ✓ საქართველოს მთავრობის მიერ განსაზღვრული საჯარო სამართლის იურიდიული პირი, რომლის წესდების/დებულების მიზანი შეესაბამება „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრულ რომელიმე მიზნობრივ მიმართულებას.

„გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, **გრანტის მიმღები** შეიძლება იყოს:



- ✓ საქართველოს სახელმწიფო საქართველოს პრემიერ-მინისტრის მიერ უფლებამოსილი ორგანოს (ორგანიზაციის) სახით;
- ✓ საქართველოს მთავრობა საქართველოს მთავრობის მიერ უფლებამოსილი ორგანოს სახით;
- ✓ საქართველოს სახელმწიფო ხელისუფლების, ავტონომიური რესპუბლიკის ან ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანო;
- ✓ საქართველოს რეზიდენტი ან არარეზიდენტი არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი, მისი წარმომადგენლობა, ფილიალი, განყოფილება;
- ✓ საჯარო სამართლის იურიდიული პირი;
- ✓ საქართველოს მოქალაქე;
- ✓ პირადობის ნეიტრალური მოწმობის ან ნეიტრალური სამგზავრო დოკუმენტის მქონე პირი;
- ✓ უცხო ქვეყნის მოქალაქე – საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – შოთა რუსთაველის საქართველოს ეროვნული სამეცნიერო ფონდის მიერ გამოცხადებული საგრანტო კონკურსის/კონკურსების მიზნებისთვის;
- ✓ აფხაზეთის ავტონომიურ რესპუბლიკაში ან ცხინვალის რეგიონში (ყოფილ სამხრეთ ოსეთის ავტონომიურ ოლქში) ლეგიტიმურად მცხოვრები პირი, რომელიც საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით არის რეგისტრირებული და რომელსაც მინიჭებული აქვს პირადი ნომერი;
- ✓ აკრედიტებული უმაღლესი საგანმანათლებლო დაწესებულება;
- ✓ საერთაშორისო ორგანიზაცია, სხვა სახელმწიფოს სამეწარმეო ან არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი;
- ✓ „სასოფლო-სამეურნეო კოოპერატივის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული, სასოფლო-სამეურნეო კოოპერატივის სტატუსის მქონე იურიდიული პირი;
- ✓ საქართველოში რეგისტრირებული მეწარმე სუბიექტი – „ინოვაციების შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ინოვაციური საქმიანობის განსახორციელებლად საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – საქართველოს ინოვაციების და ტექნოლოგიების სააგენტოს მიერ გაცემული გრანტის შემთხვევაში;
- ✓ საქართველოს ბიზნესომბუდსმენი.

საგრანტო ურთიერთობის განმსაზღვრელ აუცილებელ და მთავარ დოკუმენტს წარმოადგენს **საგრანტო ხელშეკრულება**, რომელიც იდება გრანტის გამცემსა და მის მიმღებს შორის. გრანტის შესახებ ხელშეკრულება უნდა შეიცავდეს გრანტის გაცემის მიზანს, მოცულობას, სახსრების გამოყენების კონკრეტულ მიმართულებას, მათი ათვისების ვადებსა და იმ ძირითად მოთხოვნებს, რომლებსაც გრანტის გამცემი (დონორი) უყენებს გრანტის მიმღებს. აღსანიშნავია, რომ გრანტის გამოყენება შეიძლება მხოლოდ ხელშეკრულებაში განსაზღვრული მიზნებისათვის. სხვა მიზნებისათვის გრანტის გამოყენება დასაშვებია მხოლოდ გრანტის გამცემის (დონორის) თანხმობით. რაც შეეხება გრანტის სახით მიღებულ ფასეულობათა რეალიზაციას, ეს დასაშვებია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ამგვარი ქმედება წინასწარ იყო გათვალისწინებული საგრანტო ხელშეკრულებით. ამასთან, გრანტად არ მიიჩნევა სამეწარმეო (გარდა კანონით გათვალისწინებული გამონაკლისებისა) და პოლიტიკური მიზნების მისაღწევად გაცემული სახსრები.

## 9.2 გრანტის ფინანსური მართვა

გრანტების აღრიცხვა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა ხდება არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტით.

ა(ა)იპმა სახელმწიფო დახმარება შეიძლება მიიღოს მრავალი ფორმით, რომლებიც ერთმანეთისაგან განსხვავდება ხასიათითა და პირობებით. დახმარება შეიძლება მიზნად ისახავდეს ისეთი საქმიანობის წახალისებას, რომლის ნორმალურად წარმართვას ა(ა)იპ ვერ შეძლებდა დახმარების გარეშე.

სახელმწიფო გრანტები<sup>47</sup> პრაქტიკაში შეიძლება სხვა სახელითაც შეგვხვდეს, მაგალითად: სუბსიდია, დოტაცია ან სახელმწიფო პრემია. სტანდარტი სახელმწიფო გრანტად არ განიხილავს სახელმწიფოს მხრიდან ა(ა)იპისათვის მინიჭებულ პრივილეგიას, შეღავათებს გადასახადებთან დაკავშირებით ან სხვა სახის დახმარებას, რომელთა ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა შეუძლებელია.

სახელმწიფო გრანტები, მათ შორის, არაფულადი გრანტები, უნდა აღიარდეს რეალური ღირებულებით, თუ იარსებებს დამაჯერებელი რწმენა, რომ:

- ა) ა(ა)იპ შეასრულებს მასთან დაკავშირებულ პირობებს; და
- ბ) გრანტი იქნება მიღებული.

სახელმწიფო გრანტის აღიარებისათვის აუცილებელია ორი მოთხოვნის ერთდროულად დაკმაყოფილება. კერძოდ, ა(ა)იპ დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ დააკმაყოფილებს გრანტის პირობებს და გრანტს აუცილებლად მიიღებს. გრანტის მიღება თავისთავად არ ნიშნავს იმას, რომ პირი აკმაყოფილებს ან მომავალში დააკმაყოფილებს გრანტის პირობებს.

სახელმწიფო გრანტი შეიძლება მიღებულ იქნეს არაფულადი აქტივის სახით. მაგალითად, ძირითადი საშუალებები ან სხვა სახის რესურსები, რომელიც უნდა გამოიყენოს ა(ა)იპმა. ამ შემთხვევაში არაფულადი აქტივის შეფასება ხდება რეალური ღირებულებით. შესაბამისად, გრანტი/აქტივი აისახება რეალური ღირებულებით.

სახელმწიფო გრანტი თავდაპირველად უნდა აღიარდეს ა(ა)იპის ფონდის სახით, მისი შეზღუდულობის ხარისხის გათვალისწინებით (შეუზღუდავი, დროებით შეზღუდული ან მუდმივად შეზღუდული). სახელმწიფო გრანტი შემოსავლის სახით აღიარდება გრანტით დასაფარი ხარჯების პროპორციულად იმ პერიოდებში, როდესაც ხდება შესაბამისი დანახარჯების გაწევა.

სახელმწიფო გრანტთან დაკავშირებული შემოსავლების აღიარება უნდა მოხდეს გრანტით დასაფარავი დანახარჯების ან ხარჯების აღიარების პროპორციულად ისე, რომ უზრუნველყოფილ იქნეს გრანტით დასაფარავი ხარჯებისა და შემოსავლების შესაბამისობა. ანალოგიურად, ამორტიზებად აქტივებთან დაკავშირებული გრანტის აღიარება შემოსავლების სახით ხდება

<sup>47</sup> „არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტი“ (26/06/2018. № 5-9) იყენებს ტერმინს „სახელმწიფო გრანტი“, რომელშიც მოიაზრება ორგანიზაციის მიერ მიღებული გრანტები.

მოცემულ აქტივებზე ამორტიზაციის დარიცხვის პროპორციულად იმ საანგარიშგებო პერიოდებში, როდესაც იყენებენ გრანტის სახით მიღებულ ან გრანტით შეძენილ ამორტიზებად აქტივებს.

ა(ა)იპის ფონდის სახით ასახული სახელმწიფო გრანტების შემოსავლად აღიარება ხდება სისტემატურ და რაციონალურ საფუძველზე დაყრდნობით, აქტივის გამოყენების მთელი ვადის განმავლობაში.

**მაგალითი:** 20X1 წლის 15 ნოემბერს არაკომერციულმა იურიდიულმა პირმა ხელი მოაწერა ერთწლიან საგრანტო ხელშეკრულებას, რომლის საერთო ბიუჯეტია 50 000 ლარი. გრანტის ჩამორიცხვა ხდება ტრანშებად. პირველი ტრანში - 10 000 ლარი ჩამორიცხა თანხის ჩამორიცხვის დოკუმენტის წარდგენის დღეს 20X1 წლის 1-ელ დეკემბერს. იმავე წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით პროექტის ხარჯმა შეადგინა 9000 ლარი.

ამ მაგალითში:

1. 50 000 ლარი აღიარდება დონორის მიმართ მოთხოვნად, თარიღი: 15.11.20X1:  
დებეტი: მოთხოვნები დონორის მიმართ  
კრედიტი: ფულადი ფონდი
2. 10 000 ლარის ჩამორიცხვა დონორის მიერ, თარიღი 01.12.20X1:  
დებეტი: ეროვნული ვალუტა ბანკში  
კრედიტი: მოთხოვნები დონორის მიმართ
3. 9000 ლარი ხარჯის პროპორციული შემოსავლის აღიარება:  
დებეტი: ფულადი ფონდი  
კრედიტი: ათვისებული საგრანტო შემოსავალი

არამორტიზებად აქტივებთან (მაგალითად, მიწის ნაკვეთი) დაკავშირებული გრანტები, შეიძლება, აგრეთვე გულისხმობდეს გარკვეული ვალდებულებების შესრულებას. ასეთი გრანტების აღიარება შემოსავლების სახით ხდება იმ საანგარიშგებო პერიოდებში, როდესაც გაწეული იქნება ამ ვალდებულებების შესრულებასთან დაკავშირებული დანახარჯები.

აქტივებთან დაკავშირებული სახელმწიფო გრანტები, მათ შორის არაფულადი გრანტები რეალური ღირებულებით, აღიარდება და ბალანსში აისახება ა(ა)იპის ფონდის სახით, მისი შეზღუდულობის ხარისხის გათვალისწინებით. ამ დროს ხარჯად აღიარდება ცვეთის თანხა, ხოლო ცვეთის პროპორციული თანხა საგრანტო შემოსავლად<sup>48</sup>.

შემოსავლად აღიარებული გრანტები აისახება საქმიანობის შედეგების ანგარიშგებაში შემოსავლების შემადგენლობაში ან ცალკე მუხლის სახით, სახელწოდებით „გრანტის სახით მიღებული შემოსავლები“.

ფინანსური სტანდარტის მიხედვით, სახელმწიფო დახმარება არ გულისხმობს სახელმწიფოს მიერ ინფრასტრუქტურის უზრუნველყოფას საერთო სატრანსპორტო და საკომუნიკაციო ქსელის გაუმჯობესების გზით, აგრეთვე საირიგაციო სისტემის სრულყოფის ღონისძიებებს, რაც სასარგებლოა ადგილობრივი მოსახლეობისათვის.

<sup>48</sup> საკითხი განხილულია გზამკვლევის 4.2 თავში.

ა(ა)იპმა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს:

- ა) ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული სახელმწიფო გრანტების ხასიათი და სიდიდე, აგრეთვე სახელმწიფო დახმარების სხვა ფორმების აღწერა, საიდანაც ა(ა)იპმა მიიღო პირდაპირი სარგებელი; და
- ბ) შეუსრულებელი პირობები და სხვა გაუთვალისწინებელი მოვლენები, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ რომელიმე ტიპის სახელმწიფო დახმარებასთან.

### 9.3 გრანტის საგადასახადო ადმინისტრირების თავისებურებები

გრანტთან დაკავშირებულ საკანონმდებლო მოთხოვნებს განსაკუთრებული ყურადღების მიქცევა სჭირდება მოგების გადასახადით დაბეგვრის არსებული მოდელის გათვალისწინებით, რადგან საგადასახადო კანონმდებლობით გაწეული ხარჯი ან სხვა გადახდა, რომელიც არ არის დაკავშირებული ეკონომიკურ საქმიანობასთან ან/და არ გამომდინარეობს ამ ორგანიზაციის საქმიანობის მიზნისაგან (მათ შორის, არ არის დაკავშირებული საქველმოქმედო საქმიანობასთან ან არ გამომდინარეობს გრანტის ხელშეკრულების მიზნისაგან), მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია. ამ საკითხზე გზამკვლევის სხვა ნაწილებში იყო საუბარი. ამ ნაწილში ყურადღება გამახვილდება გრანტთან დაკავშირებულ ისეთ საგადასახადო საკითხზე, როგორცაა ფიზიკური პირების მიერ მიღებული გრანტი.

საშემოსავლო გადასახადისაგან გათავისუფლებულია ფიზიკური პირის მიერ დონორისაგან გრანტის ხელშეკრულების საფუძველზე მიღებული გრანტი (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 82-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი).

**მაგალითი:** საქართველოში რეგისტრირებულმა არასამეწარმეო (არაკომერციულმა) იურიდიულმა პირმა, უმაღლესი განათლების განვითარების ხელშეწყობის მიზნით, მიიღო შემოწირულება (ფულადი სახსრები). ამავე ორგანიზაციამ გრანტის ხელშეკრულების ფარგლებში მიღებული შემოწირულებიდან სწავლის საფასურის ანაზღაურების მიზნით გრანტის სახით დააფინანსა საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირი - უმაღლესი საგანმანათლებლო დაწესებულების სტუდენტი 20 000 ლარით.

ამასთან, ზემოაღნიშნულმა არასამეწარმეო (არაკომერციულმა) იურიდიულმა პირმა ფიზიკურ პირზე, უმაღლესი საგანმანათლებლო დაწესებულების სტუდენტზე, სწავლის საფასურის ანაზღაურების მიზნით გაცემული გრანტის ნაწილში არ შეასრულა საგადასახადო აგენტის ვალდებულება.

ამ მაგალითში გაცემული 20 000 ლარი აკმაყოფილებს „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მოთხოვნებს. ამავე დროს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 82-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, მიღებული გრანტი გათავისუფლებულია საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისაგან. ხოლო საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლი არ ითვალისწინებს გრანტზე გადასახადის წყაროსთან დაკავებას (საქართველოში რეგისტრირებულ არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის, ორგანიზაციის მიერ უმაღლესი საგანმანათლებლო დაწესებულების სტუდენტისათვის ფულადი სახსრების გრანტის სახით გადაცემისას) და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიულ პირს არ

წარმოემოხა საგადასახადო აგენტის ვალდებულება. შესაბამისად, გაცემული გრანტი არ დაექვემდებარება საშემოსავლო გადასახადით წყაროსთან დაბეგვრას.

**მაგალითი:** უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილმა არასამეწარმეო (არაკომერციულმა) იურიდიულმა პირმა საქართველოს მოქალაქე ფიზიკურ პირზე - უმაღლესი საგანმანათლებლო დაწესებულების სტუდენტზე, შემდგომში სწავლის საფასურის ანაზღაურების მიზნით გასცა გრანტი 15 000 ევროს ოდენობით. უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილმა ორგანიზაციამ საქართველოს მოქალაქე ფიზიკურ პირზე, უმაღლესი საგანმანათლებლო დაწესებულების სტუდენტზე გაცემული გრანტის ფარგლებში საგადასახადო აგენტის ვალდებულება არ შეასრულა.

ამ მაგალითში, რამდენადაც ფიზიკური პირის მიერ მიღებული გრანტი აკმაყოფილებს „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მოთხოვნებს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 82-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, გათავისუფლებულია საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისაგან. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლი არ ითვალისწინებს გრანტზე გადასახადის წყაროსთან დაკავებას. შესაბამისად, უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილ არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირს/ორგანიზაციას ამ შემთხვევაში არ წარმოემოხა საგადასახადო აგენტის მოვალეობის შესრულების ვალდებულება.

*ორგანიზაციის მიერ ფიზიკურ პირზე გრანტის გაცემისას გათვალისწინებულ უნდა იქნეს შემდეგი ძირითადი საკითხები:*

- ⇒ გრანტის ხელშეკრულება წარმოადგენს ჩუქების ნაირსახეობას კონკრეტული მიზნობრიობით, რომელიც „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონით არის დარეგულირებული. გრანტის მიმღები ვალდებულია, ის გამოიყენოს კონკრეტული ჰუმანური, საგანმანათლებლო, სამეცნიერო-კვლევითი, ჯანმრთელობის დაცვის, კულტურული, სპორტული, ეკოლოგიური, სასოფლო-სამეურნეო განვითარებისა და სოციალური პროექტების, აგრეთვე, სახელმწიფოებრივი ან საზოგადოებრივი მნიშვნელობის პროგრამების განხორციელებისათვის;
- ⇒ გრანტის გაცემის შესახებ უნდა დაიდოს წერილობითი ხელშეკრულება. გრანტის ხელშეკრულება უნდა შეიცავდეს გრანტის მიზანს, მოცულობას, სახსრების გამოყენების კონკრეტულ მიმართულებას, მათი ათვისების ვადებსა და იმ ძირითად მოთხოვნებს, რომლებსაც გრანტის გამცემი (დონორი) უყენებს გრანტის მიმღებს;
- ⇒ საგრანტო ურთიერთობა არ გულისხმობს გრანტის მიმღების მიერ გრანტის გამცემისათვის საქონლის ან მომსახურების მიწოდებას/მიღებას (ეკონომიკური საქმიანობა). თუ დონორი გრანტის მიმღებისაგან იღებს შექმნილ ქონებას (მომსახურებას), მაშინ ასეთი „გრანტი“ წარმოადგენს ფიზიკური პირის მიერ დონორისათვის გაწეული მომსახურების საფასურს, რომელზეც არ ვრცელდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული შეღავათი;
- ⇒ დაუშვებელია გრანტის სახით მიღებული/შექმნილი ქონების/მომსახურების გაყიდვა, თუ ეს დაშვებული არ არის გრანტის ხელშეკრულებით. ამასთან, თუ ეს დაშვებულია გრანტის ხელშეკრულებით, თანხა უნდა მოხმარდეს გრანტის მიზნებს. ასეთ დროს ფიზიკური პირის შემოსავლებს წარმოადგენს როგორც გრანტი, ისე რეალიზაციისაგან მიღებული თანხებიც.

## თავი X. დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ)

### 10.1 ზოგადი ნაწილი

დღგ არის - საქონლის/მომსახურების მოხმარებაზე დადგენილი გადასახადი, რომელიც ამ საქონლის/მომსახურების ფასის პირდაპირპროპორციულია<sup>49</sup>.

2014 წლის ივნისში ხელი მოეწერა ევროკავშირსა და საქართველოს შორის ასოცირების შესახებ შეთანხმებას, რომლის შესაბამისად, აღებული ვალდებულებებიდან გამომდინარე, საქართველომ დაიწყო თავისი კანონმდებლობის ევროკავშირის კანონმდებლობასთან ჰარმონიზაციის პროცესი. ამ შეთანხმებით გათვალისწინებულ სხვა ვალდებულებებთან ერთად საქართველომ აიღო ვალდებულება, დაუახლოოს საკუთარი საგადასახადო კანონმდებლობა ევროპულ ღირებულებას დამატებული ღირებულების გადასახადის საერთო სისტემის შესახებ. სწორედ ასოცირების შესახებ შეთანხმებით ნაკისრმა ხსენებულმა ვალდებულებებმა დააყენა დღგის წესრიგში დღგ-ს რეფორმის განხორციელების აუცილებლობა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ 2020 წლის 14 ივლისის N 6817 კანონით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შესული ცვლილებებით, 2021 წლის 1-ელი იანვრიდან შენარჩუნდა დღგ-ს ძირითადი ნორმები და მექანიზმები, თუმცა გარკვეული ცვლილებები შევიდა ადმინისტრირების გამარტივების მიმართულებით, მათგან არაკომერციულ პირებთან დაკავშირებული დღგ-ით დაბეგვრის ძირითად საკითხები მიმოხილული იქნება ამ ნაწილში.

დღგ არაპირდაპირი გადასახადია და აქვს ორი თვისება, კერძოდ, დგინდება ფასზე დანამატით და მას იხდის საბოლოო მომხმარებელი, რაც ნიშნავს, რომ საგადასახადო ტვირთის საბოლოო მატარებელი არა გამყიდველი, არამედ საქონლისა თუ მომსახურების საბოლოო მომხმარებელია.

დღგ-ით დასაბეგრ პირად განიხილება ნებისმიერი პირი, რომელიც ნებისმიერ ადგილზე დამოუკიდებლად ეწევა ნებისმიერი სახის ეკონომიკურ საქმიანობას, მიუხედავად ამ საქმიანობის მიზნისა და შედეგისა<sup>50</sup>.

დღგ-ს მიზნებისათვის ეკონომიკური საქმიანობის განმარტების თვალსაზრისით საგადასახადო კოდექსი არსებითად ეყრდნობა სამეწარმეო საქმიანობის განმარტებას და უმატებს მას „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით არასამეწარმეო საქმიანობად განსაზღვრულ გამონაკლისებს<sup>51</sup>. ამასთან, კანონი ადგენს გამონაკლისს ზოგადი პრინციპიდან და განსაზღვრავს, რომ არასაცხოვრებელი დანიშნულების შენობის/ნაგებობის მიწოდება ერთჯერადი/არარეგულარული ხასიათის მიუხედავად, ეკონომიკურ საქმიანობად ჩაითვლება, ისევე,

<sup>49</sup> საქართველოს კანონი საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ( 17/09/2010. №3591); მუხლი 156, მეორე ნაწილი

<sup>50</sup> საქართველოს კანონი საქართველოს საგადასახადო კოდექსი -(17/09/2010. №3591); მუხლი 158, პირველი ნაწილი

<sup>51</sup> „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის (02/08/2021. №875-V-რს-Xმპ) მესამე ნაწილი.

როგორც ქონების გამოყენება რეგულარული შემოსავლის მისაღებად (მაგალითად, როცა ფიზიკურ პირს მხოლოდ ერთი ქონება აქვს იჯარით გაცემული)<sup>52</sup>.

ეკონომიკურ საქმიანობად არ განიხილება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლის მე-2 ნაწილის ბ-ვ ქვეპუნქტებით განსაზღვრული საქმიანობები, კერძოდ:

- ⇒ საქველმოქმედო საქმიანობა;
- ⇒ რელიგიური საქმიანობა;
- ⇒ დაქირავებით მუშაობა;
- ⇒ ფიზიკური პირის მიერ ფულადი სახსრების განთავსება ბანკებსა და სხვა საკრედიტო დაწესებულებებში დეპოზიტებსა და ანაბრებზე;
- ⇒ საქმიანობის ან/და ოპერაციების სახეები ან/და ოპერაციების ერთობლიობა, რომლებიც განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით, საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტთან შეთანხმებით.

**მაგალითი „ა“** განვიხილოთ დღგ დაბეგვრის ზოგადი სქემა: A საწარმო მიჰყიდის B საწარმოს 100 ლარის ღირებულების (დღგ-ს გარეშე) დღგ-ით დასაბეგრ საქონელს ან მომსახურებას. B საწარმო ქმნის დამატებულ ღირებულებას და საბოლოო მომხმარებელ C-ს მიჰყიდის საქონელს ან მომსახურებას, რომლის ღირებულებაც დღგ-ს გარეშე არის 150 ლარი.

ამ მაგალითში

ა) A საწარმო მიჰყიდის B საწარმოს 100 ლარის ღირებულების (დღგ-ს გარეშე) დღგ-ით დასაბეგრ საქონელს ან მომსახურებას, რომელიც დაიბეგრება დღგ-ით 18%-იანი განაკვეთით, ანუ 18 ლარით. A საწარმო ხაზინაში გადაიხდის 18 ლარის ოდენობის დღგ-ს.

ბ) B საწარმო მიჰყიდის C საწარმოს 150 ლარის ღირებულების (დღგ-ს გარეშე) დღგ-ით დასაბეგრ საქონელს ან მომსახურებას, რომელიც დაიბეგრება დღგ-ით 18%-იანი განაკვეთით, ანუ 27 ლარით. B საწარმო 27 ლარიდან ჩაითვლის A საწარმოსთვის გადახდილ 18 ლარ დღგ-ს და ბიუჯეტში გადაიხდის მხოლოდ 9 ლარს. (18 ლარი + ბიუჯეტში გადახდილი 9 ლარი=27 ლარი).

№	საწარმოები	გაყიდვა I -B საწარმოზე			ჩათვლა	ხაზინა
		ფასი	მ.შ დღგ	სულ		
1	<b>A საწარმო</b>	100	18	118	0	18
		გაყიდვა II-C საწარმოზე				
		ფასი	მ.შ დღგ	სულ		
2	<b>B საწარმო</b>	150	27	177	18	9

**მაგალითი „ბ“** განვიხილოთ ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-საგან გათავისუფლებული ოპერაციის დაბეგვრის სქემა. A საწარმო მიჰყიდის B საწარმოს 100 ლარის ღირებულების

<sup>52</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის( 17/09/2010. №3591) 158-ე მუხლის მე-3 ნაწილი.

(დღგ-ს გარეშე) საქონელს ან მომსახურებას. B საწარმო ქმნის დამატებულ ღირებულებას და საბოლოო მომხმარებელს C-ს მიჰყიდის დღგ-ით ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ საქონელს ან მომსახურებას, რომლის ღირებულებაც დღგ-ს გარეშე არის 150 ლარი.

ამ მაგალითში

ა) A საწარმო მიჰყიდის B საწარმოს 100 ლარის ღირებულების (დღგ-ს გარეშე) საქონელს ან მომსახურებას, რომელიც დაიბეგრება დღგ 18%-იანი განაკვეთით, ანუ 18 ლარით. A საწარმო ხაზინაში გადაიხდის დღგ-ს 18 ლარს.

ბ) B საწარმო მიჰყიდის C საწარმოს 150 ლარის ღირებულების (დღგ-ს გარეშე) დღგ-ით ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ საქონელს ან მომსახურებას, რომელიც დაიბეგრება დღგ 0%-იანი განაკვეთით.

№	საწარმოები	გაყიდვა I -B საწარმოზე			ჩათვლა	ხაზინა
		ფასი	მ.შ დღგ	სულ		
1	<b>A საწარმო</b>	100	18	118	0	18
		გაყიდვა II-C საწარმოზე				
		ფასი	მ.შ დღგ	სულ		
2	<b>B საწარმო</b>	150	0	150	0	0

მაგალითი „გ“ განვიხილოთ ჩათვლის უფლებით დღგ-საგან გათავისუფლებული ოპერაციის დაბეგვრის სქემა. A საწარმო მიჰყიდის B საწარმოს 100 ლარის ღირებულების (დღგ-ს გარეშე) საქონელს ან მომსახურებას. B საწარმო ქმნის დამატებულ ღირებულებას და საბოლოო მომხმარებელს C-ს მიჰყიდის დღგ-ით ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ საქონელს ან მომსახურებას, რომლის ღირებულებაც დღგ-ს გარეშე არის 150 ლარი.

ამ მაგალითში

ა) A საწარმო მიჰყიდის B საწარმოს 100 ლარის ღირებულების (დღგ-ს გარეშე) საქონელს ან მომსახურებას, რომელიც დაიბეგრება დღგ 18%-იანი განაკვეთით, ანუ 18 ლარით. A საწარმო ხაზინაში გადაიხდის დღგ-ს 18 ლარს.

ბ) B საწარმო მიჰყიდის C საწარმოს 150 ლარის ღირებულების (დღგ-ს გარეშე) დღგ-ით ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ საქონელს ან მომსახურებას, რომელიც დაიბეგრება დღგ-ით 0%-იანი განაკვეთით და B საწარმო A საწარმოსთვის გადახდის დღგ-ს თანხაზე ჩათვლის უფლებას მიიღებს.

№	საწარმოები	გაყიდვა I -B საწარმოზე			ჩათვლა	ხაზინა
		ფასი	მ.შ დღგ	სულ		
1	<b>A საწარმო</b>	100	18	118	0	18
		გაყიდვა II-C საწარმოზე				
		ფასი	მ.შ დღგ	სულ		
2	<b>B საწარმო</b>	150	0	150	18	0



**მაგალითი „დ“** *განვიხილოთ უკუდაბეგვრის წესით დღგ-ით დაბეგვრის სქემა.* A არარეზიდენტი პირი მიჰყიდის B საწარმოს 100 ლარის ღირებულების (დღგ-ს გარეშე) მომსახურებას, რომელიც ითვლება საქართველოს ტერიტორიაზე გაწეულ მომსახურებად. B საწარმო ქმნის დამატებულ ღირებულებას და საბოლოო მომხმარებელ C-ს მიჰყიდის დღგ-ით დასაბეგრ მომსახურებას, რომლის ღირებულებაც დღგ-ს გარეშე არის 150 ლარი.

ამ მაგალითში

- ა) A არარეზიდენტი პირი მიჰყიდის B საწარმოს 100 ლარის ღირებულების (დღგ-ს გარეშე) მომსახურებას, რომელიც დაიბეგრება დღგ-ით უკუდაბეგვრის 18%-იანი განაკვეთით, ანუ 18 ლარით. B საწარმო ხაზინაში უკუდაბეგვრის წესით გადაიხდის 18 ლარის ოდენობის დღგ-ს.
- ბ) B საწარმო მიჰყიდის C საწარმოს 150 ლარის ღირებულების (დღგ-ს გარეშე) დღგ-ით დასაბეგრ საქონელს ან მომსახურებას, რომელიც დაიბეგრება დღგ-ით 18%-იანი განაკვეთით, ანუ 27 ლარით. B საწარმო 27 ლარიდან ჩაითვლის უკუდაბეგვრის წესით გადახდილ დღგ-ს და ბიუჯეტში გადაიხდის მხოლოდ 9 ლარს. (18 ლარი + ბიუჯეტში გადახდილი 9 ლარი = 27 ლარი).

№	საწარმოები	გაყიდვა I - B საწარმოზე			ჩათვლა	ხაზინა
		ფასი	მ.შ უკდაბ. დღგ*	სულ		
1	<b>A არარეზიდენტი პირი</b>	100	18	118	0	18
		გაყიდვა II - C საწარმოზე				
		ფასი	მ.შ დღგ	სულ		
2	<b>B საწარმო</b>	150	27	177	18	9

\* უკუდაბეგვრის წესით გამოანგარიშებულ დღგ-ს იხდის B საწარმო.

**მაგალითი „ე“** *განვიხილოთ საქონლის იმპორტირებისას დღგ-ით დაბეგვრის სქემა.* A არარეზიდენტი პირი მიჰყიდის B საწარმოს 100 ლარის ღირებულების (დღგ-ს გარეშე) საქონელს. B საწარმო ქმნის დამატებულ ღირებულებას და საბოლოო მომხმარებელ C-ს მიჰყიდის დღგ-ით დასაბეგრ საქონელს, რომლის ღირებულებაც დღგ-ს გარეშე არის 150 ლარი.

ამ მაგალითში

- ა) A არარეზიდენტი პირი მიჰყიდის B საწარმოს 100 ლარის ღირებულების (დღგ-ს გარეშე) საქონელს, რომელიც დაიბეგრება დღგ-ით 18%-იანი განაკვეთით, ანუ 18 ლარით. B საწარმო ხაზინაში გადაიხდის 18 ლარს საქონლის იმპორტზე დაწესებულ დღგ-ს.
- ბ) B საწარმო მიჰყიდის C საწარმოს 150 ლარის ღირებულების (დღგ-ს გარეშე) დღგ-ით დასაბეგრ საქონელს ან მომსახურებას, რომელიც დაიბეგრება დღგ-ით 18%-იანი განაკვეთით, ანუ 27 ლარით. B საწარმო 27 ლარიდან იმპორტზე გადახდილ 18 ლარ დღგ-ს ჩაითვლის და ბიუჯეტში გადაიხდის მხოლოდ 9 ლარს. (18 ლარი + ბიუჯეტში გადახდილი 9 ლარი = 27 ლარი).

№	საწარმოები	გაყიდვა I - B საწარმოზე			ჩათვლა	ხაზინა
		ფასი	დღგ	სულ		
1	A არარეზიდენტი პირი	100	18	118	0	18
		გაყიდვა II - C საწარმოზე				
		ფასი	მ.შ დღგ	სულ		
2	B საწარმო	150	27	177	18	9

## 10.2 საქონლის მიწოდებისას და მომსახურების გაწევისას დასაბეგრი ოპერაციების განსაზღვრის ადგილი

დღგ წარმოადგენს ტერიტორიულ გადასახადს და მისი დაბეგვრის ობიექტია საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის მიწოდება და მომსახურების გაწევა. ამიტომ უნდა განიმარტოს საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის მიწოდება და მომსახურების გაწევა.

ჩვენ პრიორიტეტულად განვიხილავთ იმგვარ საკითხებს, რომლებიც აქტუალურია ა(ა)იპები-სათვის. ამ თვალსაზრისით საქონლის მიწოდების ადგილი ერთმნიშვნელოვანია. იგი დაკავშირებულია საქონლის მიწოდების მომენტში ან გაგზავნის და ტრანსპორტირების დაწყების მომენტში სად იმყოფება საქონელი და საქონლის მდებარეობის ადგილი ითვლება საქონლის მიწოდების ადგილად.

მომსახურების გაწევის ადგილთან დაკავშირებით, თუ გარიგების მხარეები ორივე საქართველოს რეზიდენტია ან ორივე საქართველოს არარეზიდენტია, ყველაფერი ცხადია. პირველ შემთხვევაში, მომსახურების ადგილი იქნება საქართველო, ხოლო მეორე შემთხვევაში არ იქნება საქართველო. ადგილის განსაზღვრის შემთხვევაში, თუ ოპერაციის ერთი მხარე არ არის რეზიდენტი, ხოლო მეორე მხარე რეზიდენტია, მნიშვნელოვან ადგილს იკავებს დღგ-ით დასაბეგრი პირის (შემდგომ – დასაბეგრი პირი) ცნება.

**დასაბეგრი პირად** განიხილება ნებისმიერი პირი, რომელიც ნებისმიერ ადგილზე დამოუკიდებლად ეწევა ნებისმიერი სახის ეკონომიკურ საქმიანობას, მიუხედავად ამ საქმიანობის მიზნისა და შედეგისა. მაშასადამე დასაბეგრი პირი აუცილებლად უნდა ეწეოდეს ეკონომიკურ საქმიანობას, მიუხედავად იმისა, მისი საქმიანობის მიზანი იქნება თუ არა კომერციული და მიიღებს თუ არა ის შემოსავალს.

მაშასადამე, ა(ა)იპ, რომელიც ეწევა დამხმარე ეკონომიკურ საქმიანობას (მაგალითად ახორციელებს დამწყები მეწარმეების/საწარმოების დახმარების პროგრამას რომლის ფარგლებშიც გადასცემს მათ ბიზნესისათვის საჭირო მატერიალურ ტექნიკას), მიუხედავად იმისა, რომ მისი საქმიანობის მიზანი საქველმოქმედო-არაკომერციულია და მიუხედავად იმისა, რომ ამ აქტივობიდან ა(ა)იპ არ მიიღებს რაიმე სარგებელს, ის მაინც განიხილება დასაბეგრი პირად

(საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 158-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, ორგანიზაციის მიერ უსასყიდლოდ საქონლის და მომსახურების გადაცემა არაეკონომიკურ საქმიანობად არ განიხილება. თუმცა, ამავე კოდექსის 160-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, ოპერაცია დღგ-თი დასაბეგრ ოპერაციად განიხილება, თუ საქონელზე პირს მიღებული აქვს ჩათვლა).

მომსახურების გაწევის ადგილის განსაზღვრის მიზნისთვის, პირი (გარდა არამეწარმე ფიზიკური პირისა) დასაბეგრ პირად განიხილება მისთვის გაწეულ ნებისმიერ მომსახურებასთან დაკავშირებით. ანუ პირი შეიძლება არ იყოს საწარმო, არ ეწეოდეს ეკონომიკურ საქმიანობას, მაგრამ დღგ-ს მიზნებისთვის, მომსახურების გაწევის ადგილის განსაზღვრის მიზნით, ა(ა)იპს მოიაზრებს, როგორც დასაბეგრ პირს<sup>53</sup>.

სსკ-ის 162<sup>1</sup> მუხლის მე-3 ნაწილით დადგენილია ზოგადი პრინციპი მომსახურების გაწევის ადგილის განსაზღვრისათვის:

- მომსახურების გაწევის ადგილად განიხილება ადგილი, სადაც მომსახურების მიმღები არის დაფუძნებული, თუ მომსახურების მიმღები არის დასაბეგრი პირი;
- მომსახურების გაწევის ადგილად განიხილება ადგილი, სადაც მომსახურების გამწევი (დასაბეგრი პირი) არის დაფუძნებული, თუ მომსახურების მიმღები არ არის დასაბეგრი პირი.

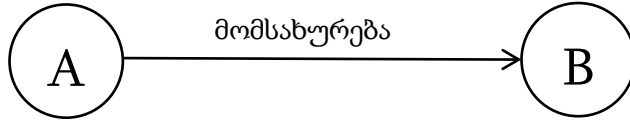
დაფუძნების ადგილად განსაზღვრის დროს საყურადღებოა შემდეგი ასპექტი - თუ არარეზიდენტ პირს აქვს ფიქსირებული დაწესებულება (ნებისმიერი ადგილი, რომელიც არ არის დასაბეგრი პირის დაფუძნების ადგილი, მაგრამ ხასიათდება მუდმივობის საკმარისი ხარისხით, აგრეთვე სათანადო სტრუქტურით ადამიანური და ტექნიკური რესურსების თვალსაზრისით, რაც აძლევს მას შესაძლებლობას, გასწიოს ან მიიღოს მომსახურება და გამოიყენოს იგი საკუთარი საჭიროებისთვის<sup>54</sup>), რომელიც არის გარიგების მონაწილე, მაშინ დაფუძნების ადგილად განიხილება ადგილი, სადაც, ფიქსირებული დაწესებულება მდებარეობს, ან, თუ არა აქვს დაფუძნების ადგილი ან ფიქსირებული დაწესებულება, მაშინ, ადგილი, სადაც აქვს მუდმივი მისამართი, ან, სადაც ის ჩვეულებრივ ცხოვრობს.

**მაგალითად,** A არის საქართველოს მეწარმე ფიზიკური პირი ან საწარმო/ორგანიზაცია, B არის უცხო ქვეყნის მეწარმე ფიზიკური პირი ან საწარმო/ორგანიზაცია, C არის საქართველოს არამეწარმე ფიზიკური პირი, D არის უცხო ქვეყნის არამეწარმე ფიზიკური პირი. შეგვიძლია, ზოგადი სქემით გამოვხატოთ მომსახურების გაწევის ადგილის შემთხვევები:

<sup>53</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის(17/09/2010. N3591) 1621 მუხლის მე-2 ნაწილი

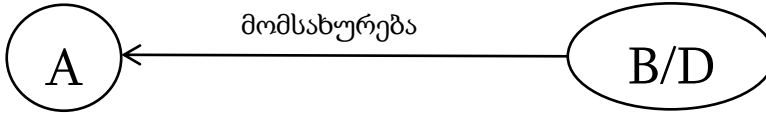
<sup>54</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის( 17/09/2010. N3591) 157-ე მუხლის „გ“ ქვეპუნქტი.

1. A პირი მომსახურებას უწევს B პირს.



მომსახურების გაწევის ადგილი არ არის საქართველო - არ იბეგრება დღგ-ით.

2. B/D პირი მომსახურებას უწევს A პირს.

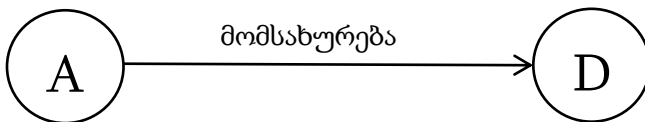


მომსახურების გაწევის ადგილი საქართველოა - იბეგრება დღგ-ით უკუდაბეგვრით.

პირველ და მეორე შემთხვევაში გამონაკლისი უკავშირდება კონკრეტული მომსახურების სახეებს, რა დროსაც მომსახურების გაწევის ადგილად განიხილება ადგილი განსხვავებული პრინციპით:

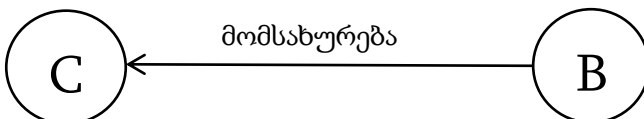
- უძრავ ნივთთან დაკავშირებული მომსახურების (მათ შორის: უძრავი ნივთის ექსპერტის და აგენტის მომსახურება; სამშენებლო სამუშაოების მომზადებისა და კოორდინაციის მომსახურება (სამშენებლო მოედანზე კონტროლის და ზედამხედველობის განხორციელება)) მიწოდების ადგილი, განისაზღვრება - უძრავი ქონების ადგილმდებარეობის მიხედვით.
- კულტურულ, სახელოვნებო, სამეცნიერო, განათლების, გასართობი, ფიზიკური კულტურისა და სპორტულ ან მსგავს ღონისძიებებზე, ისეთი მომსახურების გაწევა, როგორცაა წარმოდგენა, პრეზენტაცია ან გამოფენა შესვლის/დაშვების უფლების ან/და ასეთ შესვლის/დაშვების უფლებასთან დაკავშირებული დამხმარე მომსახურების გაწევის ადგილი, განისაზღვრება - ღონისძიებების ფაქტობრივად განხორციელების ადგილით.
- სარესტორნე ან/და კვების მომსახურების მიწოდების ადგილი, განისაზღვრება - მომსახურების ფაქტობრივად განხორციელების ადგილით.
- სატრანსპორტო საშუალების მოკლევადიანი იჯარის მომსახურების მიწოდების ადგილი, განისაზღვრება - ადგილით, სადაც ეს სატრანსპორტო საშუალება ფაქტობრივად გადადის მომხმარებლის განკარგულებაში.

3. A პირი მომსახურებას უწევს D პირს.



მომსახურების გაწევის ადგილი საქართველოა - იბეგრება დღგ-ით .

4. B პირი მომსახურებას უწევს C პირს



მომსახურების გაწევის ადგილი არ არის საქართველო - არ იბეგრება დღგ-ით.

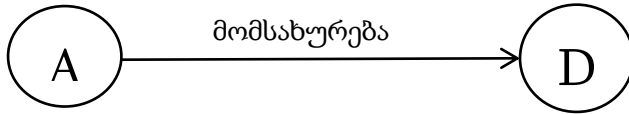
მესამე და მეოთხე შემთხვევაში გამონაკლისი უკავშირდება კონკრეტული მომსახურების სახეებს, რა დროსაც მომსახურების გაწევის ადგილად განიხილება ადგილი განსხვავებული პრინციპით:

- საშუამავლო მომსახურება - იმ ოპერაციის განხორციელების ადგილით, რისთვისაც არის გაწეული ეს საშუამავლო მომსახურება;
- კულტურული, სახელოვნებო, სამეცნიერო, განათლების, გასართობი, ფიზიკური კულტურისა და სპორტული ან მსგავსი ღონისძიებების, როგორებიცაა წარმოდგენა, პრეზენტაცია ან გამოფენა, ასევე ამ ღონისძიებების ორგანიზების მომსახურება (მათ შორის, დამხმარე მომსახურების) - ღონისძიებების ფაქტობრივად განხორციელების ადგილით;
- ტრანსპორტირებასთან დაკავშირებული მომსახურება, რაც მოიცავს ჩატვირთვას, გადმოტვირთვას, გადაფუთვას, დასაწყობებას და საქონლის შენახვას გადაზიდვისას, საქონლის შეფუთვას ტრანსპორტირების მიზნით, დოკუმენტაციის მომზადებას საბაჟო ფორმალობების დასრულებამდე, ინსპექტირებას, შემოწმებასთან დაკავშირებულ მომსახურებას და სხვა მსგავს მომსახურებებს; მოძრავი ნივთის შეფასება ან ასეთ ქონებასთან დაკავშირებული სამუშაო/მომსახურება - მომსახურების ფაქტობრივად განხორციელების ადგილით;
- სარესტორნე ან/და კვების მომსახურება - მომსახურების ფაქტობრივად განხორციელების ადგილით;
- მგზავრისთვის ტრანსპორტირების მომსახურება ან არადასახეგრი პირისთვის საქონლის ტრანსპორტირების მომსახურება - ადგილით, სადაც ხორციელდება ტრანსპორტირება, გავლილი მანძილის პროპორციულად.
- სატრანსპორტო საშუალების მოკლევადიანი იჯარის მომსახურება - ადგილით, სადაც ეს სატრანსპორტო საშუალება ფაქტობრივად გადაადის მომხმარებლის განკარგულებაში;
- სატრანსპორტო საშუალების მოკლევადიანი იჯარის მომსახურება, გარდა მოკლევადიანი იჯარისა, - ადგილით, სადაც მომხმარებელი არის დაფუძნებული, აქვს მუდმივი მისამართი ან ჩვეულებრივ ცხოვრობს;
- სასაეირნო კატერის გაქირავება - ადგილით, სადაც სასაეირნო კატერი ფაქტობრივად გადაადის მომხმარებლის განკარგულებაში.

5. A პირი უწევს D პირს შემდეგი ტიპის მომსახურებას<sup>55</sup>: ტელესაკომუნიკაციო მომსახურება; რადიო და ტელესამაუწყებლო მომსახურება; ელექტრონულად გაწეული მომსახურება; საავტორო უფლების, პატენტის, ლიცენზიის, სავაჭრო ნიშნის ან სხვა მსგავსი უფლების გადაცემა ან დათმობა; სარეკლამო მომსახურება; საკონსულტაციო, საინჟინრო, იურიდიული, საბუღალტრო და სხვა მსგავსი მომსახურება, აგრეთვე, მონაცემთა დამუშავება და ინფორმაციის მიწოდების

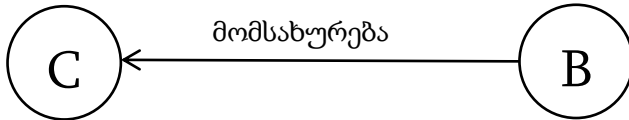
<sup>55</sup> მსგავს შემთხვევაში გასათვალისწინებელია, რომ, შესაძლოა, მომსახურების მიმღები მხარის კანონმდებლობა ითვალისწინებდეს დღგ-ს გადამხდელად საქართველოს რეზიდენტი იურიდიული პირის ამ სახელმწიფოში გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულებას ან დღგ-ს გადასახადის გადახდას რაიმე ფორმით.

მომსახურება; საბანკო, ფინანსური და სადაზღვევო ოპერაციები, მათ შორის, გადაზღვევა, გარდა სეიფის იჯარისა; პერსონალით უზრუნველყოფა; ზემოთ ჩამოთვლილი ეკონომიკური საქმიანობის ან უფლების მთლიანად ან ნაწილობრივ შესრულებისგან ან განხორციელებისგან თავის შეკავების ვალდებულება.



მომსახურების გაწევის ადგილი არ არის საქართველო - ოპერაცია საქართველოში არ იბეგრება დღ-თი .

6. B პირი უწევს C პირს შემდეგი ტიპის მომსახურებას: ტელესაკომუნიკაციო მომსახურება; რადიო და ტელესამაუწყებლო მომსახურება; ელექტრონულად გაწეული მომსახურება; საავტორო უფლების, პატენტის, ლიცენზიის, სავაჭრო ნიშნის ან სხვა მსგავსი უფლების გადაცემა ან დათმობა; სარეკლამო მომსახურება; საკონსულტაციო, საინჟინრო, იურიდიული, საბუღალტრო და სხვა მსგავსი მომსახურება, აგრეთვე, მონაცემთა დამუშავება და ინფორმაციის მიწოდების მომსახურება; საბანკო, ფინანსური და სადაზღვევო ოპერაციები, მათ შორის, გადაზღვევა, გარდა სეიფის იჯარისა; პერსონალით უზრუნველყოფა; ზემოთ ჩამოთვლილი ეკონომიკური საქმიანობის ან უფლების მთლიანად ან ნაწილობრივ შესრულებისგან ან განხორციელებისგან თავის შეკავების ვალდებულება.



მომსახურების გაწევის ადგილი საქართველოა - ოპერაცია იბეგრება დღ-თი.

ცალკეულ შემთხვევებში, რომლებიც განხილულ იქნა მეხუთე, მეექვსე და სატრანსპორტო საშუალების იჯარის მომსახურების შემთხვევაში, ფინანსთა მინისტრს უფლება აქვს, მომსახურება განიხილოს:

- სხვა ქვეყანაში გაწეულად, თუ ის ხორციელდება საქართველოს ტერიტორიაზე, მაგრამ ამ მომსახურებით ფაქტობრივი სარგებლობა ან/და მისი გამოყენება ხდება საქართველოს ტერიტორიის გარეთ;
- საქართველოში გაწეულად, თუ ის ხორციელდება საქართველოს ტერიტორიის გარეთ, მაგრამ ამ მომსახურებით ფაქტობრივი სარგებლობა ან/და მისი გამოყენება ხდება საქართველოში.

საკუთრივ ა(ა)იპები მომსახურების გაწევას დამხმარე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში იშვიათად აწარმოებენ, მით უფრო არარეზიდენტ პირებზე. პრაქტიკაში, დამხმარე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში მომსახურების გაწევა, საქართველოში არსებული ა(ა)იპების სამუშაო სპეციფიკიდან გამომდინარე, ძირითად შემთხვევაში შეიძლება უკავშირდებოდეს საკონსულტაციო ხასიათის, ელექტრონული მომსახურების მონაცემთა დამუშავებას და ინფორმაციის მიწოდებას, უძრავი ქონების იჯარით გაცემას და სხვა მსგავს მომსახურებას.

თუ მომსახურება არის საკონსულტაციო ხასიათის, ელექტრონული სახის ან უკავშირდება მონაცემთა დამუშავებას და ინფორმაციის მიწოდებას და მომსახურების მიმღები არის უცხო ქვეყნის მეწარმე ფიზიკური პირი, არამეწარმე ფიზიკური პირი, საწარმო ან ორგანიზაცია, მაშინ მომსახურების გაწევის ადგილი არ არის საქართველო და ოპერაცია არ იბეგრება საქართველოში დღგ-თი. საქართველოში არსებული უძრავი ქონების იჯარით გაცემის მომსახურება საქართველოში დღგ-თი დასაბეგრი ოპერაციაა.

აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ, თუ მომსახურების მიმღები არამეწარმე ფიზიკური პირია (მხოლოდ არამეწარმე ფიზიკური პირის შემთხვევაში) და ამ მომსახურებით ფაქტობრივად სარგებლობს ან/და მას იყენებს საქართველოში, მომსახურება, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის სამართლებრივი აქტით, შეიძლება ჩაითვალოს საქართველოში გაწეულად. ამ შემთხვევაში მომსახურება დაიბეგრება საქართველოში.

ა(ა)იპები არასამეწარმეო საქმიანობის ფარგლებში ძირითადად იმავე ტიპის მომსახურებას იღებენ არარეზიდენტი პირებისგან. მომსახურების ძირითადი ტიპებია საკონსულტაციო, ელექტრონული სახის, მონაცემთა დამუშავება და ინფორმაციის მიწოდება.

საკუთრივ ელექტრონულად გაწეული მომსახურება არის მომსახურება, რომელიც გაიწევა ინტერნეტით ან ელექტრონული ქსელით, რომლის მიწოდებაც არსებითად ავტომატიზებულია, მინიმალურად საჭიროებს ადამიანის ჩარევას და მისი მიწოდება შეუძლებელია საინფორმაციო ტექნოლოგიების გარეშე, მათ შორის: ციფრული პროდუქტის მიწოდება, პროგრამული უზრუნველყოფის მხარდაჭერისა და მისი განახლებული ვერსიის მიწოდების ჩათვლით; ვებგვერდის მიწოდება; ვებჰოსტინგი, პროგრამული უზრუნველყოფისა და აპარატურის დისტანციური ტექნიკური მომსახურება; პროგრამული უზრუნველყოფა და შესაბამისი განახლება; გამოსახულების, ტექსტისა და ინფორმაციის მიწოდება მონაცემთა ბაზის ხელმისაწვდომობის უზრუნველყოფის მიზნით; მუსიკის, ფილმისა და თამაშების (მათ შორის, აზარტული თამაშების) მიწოდება; პოლიტიკური, კულტურული, სახელოვნებო, სპორტული, სამეცნიერო და გასართობი გადაცემების მაუწყებლობა და მიწოდება; დისტანციური სწავლების მიწოდება; საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით განსაზღვრული მომსახურების სხვა სახეები.

ა(ა)იპების მიერ არარეზიდენტი პირებისგან ისეთი მომსახურების მიღების შემთხვევაში, როგორცაა საკონსულტაციო, ელექტრონული, მონაცემთა დამუშავების და ინფორმაციის მიწოდების მომსახურება, მომსახურების გაწევის ადგილად განიხილება საქართველო და ოპერაცია იბეგრება უკუდაბეგვრის წესით. ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო აგენტის ფუნქციას ასრულებს მომსახურების მიმღები ა(ა)იპ.

**მაგალითი:** დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულმა რეზიდენტმა ა.(ა).ი.პ-მა საქართველოში მუდმივი დაწესებულების არმქონე უცხოურ კომპანიას ხელშეკრულების საფუძველზე დაუკვეთა 15 000 ლარის ღირებულების ჰოსტინგის მომსახურება, რომელიც შესრულდა მაისის თვეში. რეზიდენტი ა.(ა).ი.პ-ს მიერ უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული დღგ-ს თანხა – 2700 ლარი ბიუჯეტში გადახდილია იმავე წლის ივნისის თვეში.

ამ მაგალითში უცხოური კომპანიის მიერ გაწეული მომსახურებისათვის გასაცემ თანხას ა.(ა).ი.პ-მა მართლზომიერად დაარიცხა უკუდაბეგვრის დღგ 2 700 ლარი (15 000 ლარი X 18%) ასახოს მაისის თვის გაანგარიშებაში (იმ საანგარიშო თვეში, რომელშიც გაწეულ იქნა მომსახურება).

### 10.3 დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციები

დღგ-ს განაკვეთია 18%. დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციებია:

- დასაბეგრი პირის მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში ანაზღაურების სანაცვლოდ საქონლის მიწოდება;
- დასაბეგრი პირის მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში ანაზღაურების სანაცვლოდ მომსახურების გაწევა;
- საქონლის იმპორტი.

**დღგ გათავისუფლება** ხორციელდება ჩათვლის უფლებით ან ჩათვლის უფლების გარეშე. ოპერაციები გათავისუფლებულია **დღგ-საგან ჩათვლის უფლების გარეშე** ნიშნავს, რომ ამ ოპერაციების განხორციელების შემთხვევაში დასაბეგრი პირებს უფლება არა აქვთ, ჩაითვალონ დღგ, ამ ოპერაციებზე გაწეულ ხარჯებთან დაკავშირებით.

დასაბეგრი ოპერაციები **დღგ-სგან გათავისუფლებულია დღგ-ს ჩათვლის უფლებით**, რაც ნიშნავს, რომ ამ ოპერაციების განხორციელების შემთხვევაში დასაბეგრი პირებს უფლება აქვთ, ამ კოდექსით დადგენილი წესით ჩაითვალონ ამ ოპერაციებზე გაწეულ ხარჯებთან დაკავშირებული დღგ.

**დღგ-ს ჩათვლა** არის დასაბეგრი პირის უფლება, შეიმციროს გადასახდელი დღგ-ს თანხა საქონლის მიწოდებასთან/მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებული ხარჯის სხვადასხვა კომპონენტის ღირებულებაზე პირდაპირ მიკუთვნებული დღგ-ს თანხით.

დღგ-ს ჩათვლის უფლება წარმოიშობა ჩასათვლელი დღგ-ს თანხის დარიცხვის ვალდებულების წარმოშობის (შესაბამისი ოპერაციის დღგ-ით დაბეგვრის) მომენტიდან.

დღგ-ს ჩათვლის უფლება აქვს მხოლოდ დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულ დასაბეგრი პირს.



თუ საქონელი/მომსახურება გამიზნულია ან მას იყენებენ დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებისთვის, დასაბეგრ პირს უფლება აქვს, ჩაითვალოს:

- ა) საქართველოს ტერიტორიაზე სხვა დასაბეგრი პირისგან ამ საქონლის/მომსახურების შეძენისთვის გადახდილი/გადასახდელი დღგ;
- ბ) დღგ-ს კარის შესაბამისად საქონლის მიწოდებად ან მომსახურების გაწევად განხილულ ოპერაციებთან დაკავშირებით გადასახდელი დღგ;
- გ) საქონლის იმპორტისას გადახდილი/გადასახდელი დღგ;
- დ) უკუდაბეგვრის წესით დაბეგვრის შემთხვევაში დარიცხული დღგ<sup>56</sup>.

დასაბეგრ პირს, გარდა ამ მუხლის ზემოთ გათვალისწინებული შემთხვევებისა, უფლება აქვს : ჩაითვალოს საქონლის/მომსახურების შეძენისთვის გაწეულ ხარჯთან დაკავშირებული დღგ-ს თანხა, თუ საქონელს ან მომსახურებას იყენებენ:

- ა) საქართველოს ტერიტორიის გარეთ მომსახურების გაწევისთვის/საქონლის მიწოდების-თვის;
- ბ) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 172-ე მუხლის შესაბამისად, დღგ-სგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულ ოპერაციებში;
- გ) ფინანსური მომსახურებისთვის/ოპერაციისთვის, თუ მომხმარებელი საქართველოს ფარგლების გარეთაა დაფუძნებული, ან თუ ეს ოპერაციები უშუალოდ არის დაკავ-შირებული საქონელთან, რომელიც საქართველოდან უნდა იქნეს ექსპორტირებული<sup>57</sup>.

თუ დასაბეგრი პირი საქონელს ან მომსახურებას იყენებს ისეთი ოპერაციებისთვის, რომელზეც აქვს დღგ-ს ჩათვლის მიღების უფლება, ასევე ოპერაციებისთვის, რომლებზეც ეს უფლება არა აქვს, ხორციელდება დღგ-ს პროპორციული, ანუ თანხის მხოლოდ იმ ნაწილის ჩათვლა, რომელიც მიეკუთვნება ოპერაციებს, რომელზეც მას აქვს დღგ-ს ჩათვლის მიღების უფლება.

დღგ-ს ჩასათვლელი ნაწილი გამოითვლება წილადის მიხედვით და ფიქსირდება პროცენტად, სადაც:

- ა) მრიცხველი არის იმ ოპერაციების წლიური ბრუნვის თანხა, დღგ-ს გარეშე, რომელთან დაკავშირებითაც დღგ ექვემდებარება ჩათვლას ამ კოდექსის 175-ე მუხლის შესაბამისად;
- ბ) მნიშვნელი არის იმ ოპერაციების წლიური ბრუნვის თანხა, დღგ-ს გარეშე, რომელიც მრიცხველშია ასახული და ოპერაციებისა, რომლებზეც დღგ არ ექვემდებარება ჩათვლას.

დღგ-ს ჩათვლისადმი დაქვემდებარებული პროპორციული წილის გამოთვლისას არ ითვა-ლისწინებენ ბრუნვის თანხას, რომელიც უკავშირდება:

<sup>56</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის( 17/09/2010. №3591) 175-ე მუხლის პირველი ნაწილი

<sup>57</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის( 17/09/2010. №3591) 175-ე მუხლის მეორე ნაწილი.

- ა) დასაბეგრი პირის მიერ საკუთარი საქმიანობისთვის გამოყენებული ძირითადი საშუალების მიწოდებას;
- ბ) უძრავ ნივთთან დაკავშირებულ ან ფინანსურ ოპერაციებს, თუ ეს ოპერაციები არ არის დასაბეგრი პირის ძირითადი საქმიანობა.

დღგ ჩათვლა ხორციელდება საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით, რომელშიც ასახული დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების კალენდარული წლის დასრულებიდან 3 წელი არ გასულა.

დღგ-ს გადახდის პროცესი ეტაპობრივი პროცესია და საწარმოს/მეწარმის შექმნილი დამატებული ღირებულება იბეგრება საქონლის მიწოდების ან/და მომსახურების გაწევის ყველა ეტაპზე. ეს ჯაჭვური პროცესი სრულდება საბოლოო მომხმარებელამდე საბოლოო პროდუქტის ჩამოყალიბების და მიწოდებით ან პროცესის საქართველოს საბაჟო ტერიტორიის დატოვებით (ექსპორტით).

დღგ-ს ჩათვლის წინაპირობა არის საქონლის/მომსახურების გამოყენების მიზნობრიობა ან გამოყენება დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებში.

**მაგალითი:** დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული დასაბეგრი ა.ა).ი.პ-ის მიერ 20X1 წლის თებერვლის თვეში შექმნილია საწვავი (ჩასათვლელი დღგ - 1 500 ლარი). ამ საწვავს ის იყენებს როგორც ოპერაციებში, რომლის მიხედვითაც მას აქვს ჩათვლის მიღების უფლება, ასევე ოპერაციებში, რომელთან დაკავშირებითაც მას ეს უფლება არა აქვს.

ამ დასაბეგრი პირის მიერ განხორციელებული ოპერაციების და დასაბეგრი თანხების წილი, რომელთა მიმართაც აქვს ჩათვლის უფლება, მთლიან ბრუნვაში არის:

- 20X0წელს - 40%;
- 20X1 წელს - 60%.

ამ მაგალითში 20X1 წლის თებერვლის საანგარიშო პერიოდის მიხედვით საწვავზე ჩასათვლელი თანხა შეადგენს  $(1,500 \times 40\%) = 600$  ლარს, ხოლო 20X1 წლის დეკემბრის საანგარიშო პერიოდის მიხედვით, ჩასათვლელი თანხის დაზუსტების შედეგად დამატებით ჩათვლას დაექვემდებარება  $(1,500 \times 60\%) - 600 = 300$  ლარი.

**მაგალითი:** დღგ-ს გადამხდელად არარეგისტრირებულმა დასაბეგრმა პირმა 20X0 წელს შეიძინა კომერციული ფართი (შენობა) 1,180,000 ლარად (მათ შორის დღგ 180,000 ლარი).

20X5 წლის 1-ელი თებერვლიდან დასაბეგრი პირი დარეგისტრირდა დღგ-ს გადამხდელად. ვარიანტი I. დასაბეგრი პირი ამ ფართს მთლიანად იყენებს დღგ-ს ჩათვლის უფლებით დასაბეგრ ოპერაციებში;

ვარიანტი II. დასაბეგრი პირი ამ ფართს იყენებს როგორც ჩათვლის უფლებით, ისე ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ დასაბეგრ ოპერაციებში, კერძოდ: ჩათვლის უფლების გარეშე ოპერაციები წლების მიხედვით შეადგენს 25%-ს.

ამ მაგალითში, სსკ-ის 177-ე მუხლის მე-6, მე-10 ნაწილების და გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ ინსტრუქციის 73<sup>1</sup> მუხლის შესაბამისად დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის დროს, ძირითადი საშუალებებზე ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა განისაზღვრება საგადასახადო წლების მიხედვით ამ ძირითადი საშუალებების დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის შემდგომ (რეგისტრაციის საგადასახადო წლის ჩათვლით) დასაბეგრ ოპერაციებში გამოყენების პროპორციულად.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, დასაბეგრი პირი უფლებამოსილია, ჩაითვალოს დღგ: ვარიანტი I: 20X5 – 20X9 საგადასახადო წლების დეკემბრის საანგარიშო პერიოდებში 90 000 ლარის 1/5 ნაწილი თითოეული წლის მიხედვით;

ვარიანტი II: 20X5 – 20X9 საგადასახადო წლების დეკემბრის საანგარიშო პერიოდებში 90 000 ლარის 1/5 ნაწილიდან დაფიქსირებული წლიური პროპორციის შესაბამისად, კერძოდ  $9000 * 1/5 * 75\% = 1350$  ლარი.

საქონლის მიწოდება/მომსახურების გაწევა, რომელიც სხვა სახის საქონლის მიწოდებასთან/მომსახურების გაწევასთან უშუალოდაა დაკავშირებული ან სხვა სახის საქონლის მიწოდების-თვის/მომსახურების გაწევისთვის დამხმარე ხასიათისაა, განიხილება ამ მომსახურების გაწევის/საქონლის მიწოდების ნაწილად.

დღგ-ს მიზნებისათვის ფული და კრიპტოგრაფიული ვალუტა (კრიპტოაქტივი) საქონლად არ განიხილება და არც ამ აქტივებზე საკუთრების უფლების გადაცემა განიხილება მომსახურების გაწევად.

**დღგ-ით დაბეგვრის დრო.** საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის დღგ-ით დაბეგვრა ხორციელდება საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის მომენტში, მაგრამ, თუ თანხა სრულად ან ნაწილობრივ ანაზღაურებულია საქონლის მიწოდებამდე/მომსახურების გაწევამდე (ავანსად), ანაზღაურებული თანხის შესაბამისი დღგ-ს გადახდა ხორციელდება ანაზღაურების თანხის გადახდის საანგარიშო პერიოდის მიხედვით.

⇒ ავანსად ანგარიშსწორების დღგ-ით დაბეგვრის წესი მხედველობაში არ მიიღება, როდესაც:

- მომსახურების ან საქონლის რეგულარული მიწოდებისას. კერძოდ, დღგ-ით დაბეგვრა ხორციელდება არა უგვიანეს ყოველი საანგარიშო პერიოდის ბოლო დღისა, თუ ტელესაკომუნიკაციო/კავშირგაბმულობის მომსახურების გაწევა ან საქონლის (გარანტირებული სიმძლავრის, ელექტროენერჯის, გაზის, წყლის, თბოენერჯის, გაგრი-

ლების ენერჯის ან სხვა მსგავსი საქონლის) მიწოდება ხორციელდება რეგულარულად ან უწყვეტად<sup>58</sup>. მაგრამ ამ შემთხვევაში, თუ დასაბეგრი პირი საქონლის/მომსახურების მიწოდებას აღრიცხავს საანგარიშო პერიოდის სხვადასხვა დღეს არა კალენდარული თვის, არამედ გარკვეული პერიოდის (ციკლის) განმავლობაში მიწოდებული საქონლის/მომსახურების ოდენობის მიხედვით, რომელიც შეიძლება მოიცავდეს როგორც საანგარიშო პერიოდს, ისე საანგარიშოს წინა პერიოდს, საანგარიშო პერიოდში მიწოდებულად მიიჩნევა საანგარიშო პერიოდის სხვადასხვა დღის მიხედვით აღრიცხული (გარკვეული პერიოდის (ციკლის) განმავლობაში მიწოდებული საქონლის/მომსახურების ოდენობის მიხედვით აღრიცხული) საქონლის/მომსახურების ოდენობა, მიუხედავად საანგარიშო პერიოდში ფაქტობრივად მიწოდებულისა.

⇒ თუ არ ხდება ავანსად ანგარიშსწორება, დღგ-ით დაბეგვრის დროა:

- დასაბეგრი პირის მიერ საკუთარი წარმოების შენობის/ნაგებობის ძირითად საშუალებად გამოყენებისას, თუ იგი სრულად ვერ მიიღებდა დღგ-ს ჩათვლას ამ შენობის/ნაგებობის სხვა პირისგან შეძენის შემთხვევაში, დასაბეგრი პირის მიერ მისი წარმოებული შენობის/ნაგებობის (ძირითადი საშუალების) ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენების დაწყების მომენტი;
- დასაბეგრი პირის ან მისი უფლებამონაცვლის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის შეწყვეტის შემდეგ საქონლის საკუთარ მფლობელობაში დატოვებისას, თუ მას ამ საქონელზე ან მასზე გაწეულ ხარჯზე დღგ სრულად ან ნაწილობრივ აქვს ჩათვლილი, აგრეთვე დასაბეგრი პირის დღგ-ს გადამხდელის რეგისტრაციის გაუქმებისას, თუ მას დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების მომენტში ნაშთად დარჩენილ საქონელზე ან მასზე გაწეულ ხარჯზე დღგ სრულად ან ნაწილობრივ აქვს ჩათვლილი - შესაბამისი პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის შეწყვეტის/დღგ-ს რეგისტრაციის გაუქმების მომენტი;
- ტურისტული საწარმოს სტატუსის მოქმედების ვადის გასვლა ან ვადაზე ადრე შეწყვეტისას ტურისტული საწარმოს სტატუსის გაუქმების მომენტი;
- საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული დანაკლისისას - დანაკლისის გამოვლენის მომენტი;
- დასაბეგრი პირის მიერ განხორციელებული საკუთარი ძირითადი საშუალების (შენობის/ნაგებობის) რემონტისას მისი საქმიანობის მიზნისთვის, თუ იგი დღგ-ს ჩათვლას სრულად ვერ მიიღებდა, ამ მომსახურების სხვა პირისგან შეძენის შემთხვევაში - რემონტის დასრულების მომენტი (მომენტი, როდესაც სარემონტო მომსახურების/სამუშაოების გაწევა დღგ-ით დაიბეგრებოდა მისი დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული პირის მიერ განხორციელების შემთხვევაში);

<sup>58</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის( 17/09/2010. №3591) 163-ე მუხლის მეხუთე ნაწილი.

- ⇒ თუ არ ხდება ავანსად ანგარიშსწორება ან/და საქონლის/მომსახურების რეგულარული და უწყვეტი მიწოდება, დღგ დაბეგვრის დრო არის:
- უძრავი ნივთის მიწოდებისას, საკუთრების უფლების რეგისტრაციისთვის მარეგისტრირებელ ორგანოში წარსადგენი საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტის შედგენის მომენტი, ხოლო, თუ საკუთრების უფლების რეგისტრაცია (გადაცემა) დამოკიდებულია ამ დოკუმენტის მხარის (მხარეების) მიერ გარკვეული ვალდებულების შესრულებაზე ან/და პირობის დადგომაზე – ასეთი ვალდებულების შესრულების/პირობის დადგომის მომენტი (გარდა რეგულარული და უწყვეტი მიწოდებისა);
  - საქონლის ფაქტობრივი გადაცემისას იჯარის, ლიზინგის ან მსგავსი ხელშეკრულებით, გამოსყიდვის პირობით, საქონლის ფაქტობრივი გადაცემის მომენტი;
  - თუ უძრავი ნივთის შემძენზე საკუთრების უფლება მარეგისტრირებელ ორგანოში მშენებარე ობიექტზე დარეგისტრირდა, ამ ნივთის მიწოდებასთან დაკავშირებით მისი მიმწოდებლის მიერ გაწეული სამშენებლო, სამონტაჟო ან/და სარემონტო მომსახურება უძრავი ნივთის მიწოდების ნაწილად განიხილება - უზღავი ნივთის ექსპლუატაციაში მიღების მომენტი;

გარდა ზოგადი პრინციპებისა, ანაზღაურების სანაცვლოდ საქონლის მიწოდებად და მომსახურების გაწევად განიხილება სხვადასხვა ოპერაციები. გზამკვლევის მიზნებიდან გამომდინარე, განხილულია შემდეგი მნიშვნელოვანი ოპერაციები:

- დასაბეგრი პირის მიერ საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდება, თუ მას ამ საქონელზე ან მასზე გაწეულ ხარჯზე დღგ სრულად ან ნაწილობრივ აქვს ჩათვლილი და ჩათვლის განხორციელება დაკავშირებულია ეკონომიკურ საქმიანობასთან, ოპერაციები შეიძლება გათავისუფლებული იყოს ჩათვლის უფლებით ან ჩათვლის უფლების გარეშე. ამასთან, ჩათვლის მისაღებად საჭიროა რეგისტრაცია დღგ-ს გადამხდელად. მაშასადამე, თუ ა(ა)იპ არ ეწევა ეკონომიკური საქმიანობას და, შესაბამისად, არ არის რეგისტრირებული დღგ-ს გადამხდელად, ერთმნიშვნელოვანია, რომ მისთვის საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდება დასაბეგრი ოპერაცია არ იქნება, მიუხედავად ასეთი ოპერაციის ღირებულებისა. თუ ა(ა)იპ რეგისტრირებულია დღგ-ს გადამხდელად და ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას, მაშინ იმისათვის, რომ ოპერაცია არ იყოს დღგ-ით დასაბეგრი, მნიშვნელოვანია, რომ მას ამ საქონელზე არ ჰქონდეს დღგ-ს ჩათვლა მიღებული.

ამასთან დაშვებულია გამონაკლისი - საქონლის გადაცემა/გამოყენება ნიმუშის ან მცირე ღირებულების საჩუქრის სახით არ განიხილება ანაზღაურების სანაცვლოდ საქონლის მიწოდებად. მცირე ღირებულების საჩუქრად განიხილება საქონელი ან მომსახურება, რომლის გადაცემა ხორციელდება უსასყიდლოდ და რომლის ღირებულება, დღგ-ს გარეშე, ერთ ფიზიკურ პირზე არ აღემატება კალენდარული წლის განმავლობაში 50 ლარს<sup>59</sup>. მცირე ღირებულების საჩუქრად არ განიხილება სარეკლამო და წარმომადგენლობითი ხარჯი;

<sup>59</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსის(17/09/2010. №3591), მუხლი 160, ნაწილი 3, 'ა' ქვეპუნქტი.

- დასაბეგრი პირის მიერ საკუთარი წარმოების შენობის/ნაგებობის ძირითად საშუალებად გამოყენების ან/და მის მიერ ჩატარებული საკუთარი ძირითადი საშუალების (შენობის/ნაგებობის) რემონტის შემთხვევებში, თუ იგი სრულად ვერ მიიღებდა დღგ-ს ჩათვლას ამ შენობის/ნაგებობის სხვა პირისგან შეძენის შემთხვევაში - იგულისხმება, რომ თუ შენობა/ნაგებობას იყენებენ იმგვარ ეკონომიკურ საქმიანობაში, რომელ შემთხვევაშიც ა(ა)იპს არ ექნებოდა ჩათვლის მიღების უფლება ზოგადად, ან ექნება ჩათვლის მიღების უფლება ნაწილობრივ, მაშინ ოპერაცია განიხილება დასაბეგრად. მაგრამ აქ უნდა დაკმაყოფილდეს ორი პირობა: უნდა არსებობდეს დასაბეგრი პირი და შენობა გამოყენებული უნდა იყოს იმგვარ ოპერაციაში, რომელშიც მას დღგ-ს ჩათვლის უფლება არა აქვს, ან არა აქვს სრულად ჩათვლის უფლება. თუ ა(ა)იპ ეკონომიკურ საქმიანობას არ ეწევა (არა აქვს მნიშვნელობა, მოცემულ მომენტში არის თუ არა დღგ-ს გადამხდელი), ამ შემთხვევაში, ცხადია, რომ არ გვაქვს დაბეგვრის სუბიექტი, ანუ ა(ა)იპ არ არის დასაბეგრი პირი და მის მიერ საკუთარი წარმოების შენობის/ნაგებობის ძირითად საშუალებად გამოყენების ან/და მის მიერ შესრულებული საკუთარი ძირითადი საშუალების (შენობის/ნაგებობის) რემონტის შემთხვევებში, მიუხედავად იმისა, რომ მას ჩათვლის უფლება არა აქვს, მისთვის არ წარმოიშობა დასაბეგრი ოპერაცია.  
ამგვარ ოპერაციებში დაბეგვრის მომენტი არის შენობის/ნაგებობის (ძირითადი საშუალების) ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენების დაწყების მომენტი;
- დასაბეგრი პირის მიერ საქონლის მიწოდება მისი დაქირავებული პირის პირადი სარგებლობისთვის ან მიწოდება/გამოყენება საკუთარი საქმიანობის მიზნისგან განსხვავებული მიზნით, თუ მას ამ საქონელზე ან მასზე გაწეულ ხარჯზე დღგ სრულად ან ნაწილობრივ აქვს ჩათვლილი - ლოგიკა იგივეა, რაც პირველი შემთხვევის განხილვის დროს იყო, იმ განსხვავებით, რომ ამ შემთხვევაში აღარ დაიშვება გამონაკლისი მცირე ღირებულების საქონლის გადაცემასთან დაკავშირებით;
- დასაბეგრი პირის ან მისი უფლებამონაცვლის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის შეწყვეტის შემდეგ საქონლის საკუთარ მფლობელობაში დატოვება, თუ მას ამ საქონელზე ან მასზე გაწეულ ხარჯზე დღგ სრულად ან ნაწილობრივ აქვს ჩათვლილი - ამ საკითხთან დაკავშირებით სამართლიანია ზემოთ განხილული მსჯელობები. მაგალითად, ა(ა)იპ, რომელიც ეწეოდა დამხმარე ეკონომიკურ საქმიანობას და ამ საქმიანობის შესრულებაში იყენებდა გარკვეულ აქტივებს, მაშინ ამგვარი საქმიანობის შეწყვეტის შემდეგ, თუ აქტივებს დაიტოვებს საკუთარ მფლობელობაში, რომელზეც აქვს მიღებული დღგ-ს ჩათვლა, ოპერაცია იქნება დასაბეგრი. თუ არ დაიტოვებს აქტივებს მფლობელობაში, მაშინ ზემოთ განხილული შემთხვევების მიხედვით თავად ეს ოპერაცია იქნება დასაბეგრი.  
დღგ-ით დაბეგვრა ხორციელდება შესაბამისი პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის შეწყვეტის მომენტში;
- დასაბეგრი პირის დღგ-ს გადამხდელის რეგისტრაციის გაუქმება, თუ მას დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების მომენტში ნაშთად დარჩენილ საქონელზე ან მასზე გაწეულ ხარჯზე დღგ სრულად ან ნაწილობრივ აქვს ჩათვლილი.  
დღგ-ით დაბეგვრა ხორციელდება შესაბამისი პირის მიერ დღგ-ს რეგისტრაციის გაუქმების მომენტში.

ზემოთ განხილულ შემთხვევებში დასაბეგრი თანხა არის საქონლის შესყიდვის ფასი ამ ან ანალოგიურ საქონელზე, ან, თუ ასეთი არ არსებობს – მისი წარმოების ფასი, რომელიც შესაბამის შემთხვევებში დგინდება საქონლის გამოყენების, გასხვისების, და საკუთრების (მფლობელობაში დარჩენის) ან დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების მომენტში.

#### 10.4 დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაცია/რეგისტრაციის გაუქმება

დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციასთან და რეგისტრაციის გაუქმებასთან დაკავშირებით საკანონმდებლო პირობები მოცემულია სსკ-ის 165-165<sup>1</sup> მუხლებში.

დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაცია შეიძლება განხორციელდეს სავალდებულო წესით ან ნებაყოფლობით. დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება წარმოიქმნება დასაბეგრი პირის მიერ ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის, ოპერაციების ჯამური თანხის 100 000 ლარისთვის გადაჭარბების დღიდან და პირმა არაუგვიანეს 2 სამუშაო დღისა, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის მიზნით უნდა მიმართოს საგადასახადო ორგანოს .

დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ჯამური თანხის განსაზღვრისას არ გაითვალისწინება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად დღგ-სგან გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციები, გარდა:

- ⇒ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად დღგ-სგან გათავისუფლებული ფინანსურ ან უძრავ ნივთთან დაკავშირებული ოპერაციებისა, თუ მათი განხორციელება დასაბეგრი პირის ძირითადი საქმიანობაა;
- ⇒ საქონლის ექსპორტის ოპერაციებისა;
- ⇒ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 172-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების შესაბამისად დღგ-სგან გათავისუფლებული ოპერაციებისა.

დასაბეგრი პირს დღგ-ს გამოანგარიშების და გადახდის ვალდებულება წარმოეშობა დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტიდან (ამ ოპერაციის ჩათვლით), რომლის მიხედვითაც დასაბეგრი ოპერაციების ჯამურმა თანხამ 100 000 ლარს გადააჭარბა.

**მაგალითი:** ა(ა)იპმა მიიღო დამხმარე ეკონომიკური საქმიანობის სახით საკონსულტაციო მომსახურების გაწევის გადაწყვეტილება. 20X0 წლის 10 აგვისტოდან 20X1 წლის 15 მაისამდე განახორციელა 91 000 ლარის ღირებულების მომსახურება. 20X1 წლის 31 მაისს განახორციელა 10 000 ლარის მომსახურების გაწევა.

ა(ა)იპ ვალდებულია, არაუგვიანეს 20X1 წლის 2 ივნისისა, მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის მიზნით, ვინაიდან 31 მაისის ოპერაციით პირი აჭარბებს 100 000-ლარიან ზღვარს. ამ შემთხვევაში მაისის საანგარიშო პერიოდის მიხედვით დღგ-ით დასაბეგრი თანხა შეადგენს 8474,57 (10000/1,18) ლარს.

**მაგალითი:** ა(ა)იპმა მიიღო დამხმარე ეკონომიკური საქმიანობის სახით საკონსულტაციო მომსახურების გაწევის გადაწყვეტილება. 20X0 წლის 10 აგვისტოდან 20X1 წლის 15 მაისამდე ორგანიზაციამ განახორციელა 91 000 ლარის ღირებულების მომსახურება. 20X1 წლის 31 მაისს გაფორმდა ხელშეკრულება 10 000 ლარის სხვადასხვა მომსახურების გაწევაზე. ამ ხელშეკრულების მიხედვით 20X1 წლის 15 ივნისს განხორციელდა 10 000 ლარის ავანსის სახით ჩარიცხვა. მომსახურების მიწოდება განხორციელდა 20X1 წლის 31 ივლისს.

ვინაიდან, თანხის სრულად ან ნაწილობრივ ანაზღაურება საქონლის მიწოდებამდე/მომსახურების გაწევამდე (ავანსი) წარმოადგენს დღგ-ით დაბეგვრის დროს და არა განხორციელებული საქონლის/მომსახურების მიწოდების ოპერაციებს, მოცემულ შემთხვევაში მიუხედავად იმისა, რომ ამ ოპერაციით პირი აჭარბებს 100 000-ლარიან ზღვარს, 20X წლის 15 ივნისს, პირს ამ თანხის მიღებით დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება არ წარმოეშობა. ა(ა)იპ ვალდებულია, არაუგვიანეს 20X1 წლის 2 აგვისტოსი, მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის მიზნით, ვინაიდან 31 ივლისს ოპერაციით პირი აჭარბებს 100 000 ლარიან ზღვარს. ამ შემთხვევაში ივლისის საანგარიშო პერიოდის მიხედვით დღგ-ით დასაბეგრი თანხა შეადგენს 8474,57 (10000/1,18) ლარს.

**მაგალითი:** ა(ა)იპმა მიიღო დამხმარე ეკონომიკური საქმიანობის სახით საკონსულტაციო მომსახურების გაწევის გადაწყვეტილება. 20X0 წლის 10 აგვისტოდან 20X0 წლის 1-ელ სექტემბრამდე განახორციელა 16 000 ლარის ღირებულების მომსახურება, ხოლო 20X0 წლის 1-ელი სექტემბრიდან 20X1 წლის 15 მაისამდე განახორციელა 75 000 ლარის ღირებულების მომსახურება. 20X1 წლის 31 მაისს გაფორმდა ხელშეკრულება 10 000 ლარის სხვადასხვა მომსახურების გაწევაზე.



ამ ხელშეკრულების მიხედვით 20X1 წლის 15 ივნისს განხორციელდა 10 000 ლარის ავანსის სახით ჩარიცხვა. მომსახურების ნაწილის, 4000 ლარის ღირებულების მომსახურება განხორციელდა 31 ივლისს, ხოლო მეორე ნაწილის 6000 ლარის ღირებულების მომსახურება განხორციელდა 31 აგვისტოს.

ვინაიდან თანხის სრულად ან ნაწილობრივ ანაზღაურება საქონლის მიწოდებამდე/მომსახურების გაწევამდე (ავანსი) წარმოადგენს დღგ-ით დაბეგვრის დროს და არა განხორციელებული საქონლის/მომსახურების მიწოდების ოპერაციებს, ამ შემთხვევაში, მიუხედავად იმისა, რომ ამ ოპერაციით პირი აჭარბებს 100 000-ლარიან ზღვარს, პირს ამ თანხის მიღებით დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება არ წარმოეშობა. ვინაიდან ა(ა)იპმა ნებისმიერი უწყვეტი 12 თვის განმავლობაში არ გადააჭარბა 100 000-ლარიან ზღვარს (10 აგვისტოდან 10 აგვისტომდე - 95 000 ლარი, 31 აგვისტოდან 30 სექტემბრის ჩათვლით - 85 000 ლარი), შესაბამისად, პირს არ წარმოექმნება დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება.

**მაგალითი:** ა(ა)იპმა მიიღო დამხმარე ეკონომიკური საქმიანობის სახით საკონსულტაციო მომსახურების გაწევის გადაწყვეტილება. 20X0 წლის 10 აგვისტოდან 20X1 წლის 15 მაისამდე განახორციელა 91 000 ლარის ღირებულების მომსახურება. 20X1 წლის 31 მაისს გაფორმდა ხელშეკრულება 10 000 ლარის სხვადასხვა მომსახურების გაწევაზე. ამ ხელშეკრულების მიხედვით 20X1 წლის 15 ივნისს ჩარიცხა 10 000 ლარი ავანსის სახით. მომსახურების ნაწილის, 4000 ლარის ღირებულების მომსახურების მიწოდება განხორციელდა 31 ივლისს, ხოლო მეორე ნაწილის 6000 ლარის ღირებულების მომსახურების მიწოდება განხორციელდა 9 აგვისტოს.

ა(ა)იპ ვალდებულია, არაუგვიანეს 20X1 წლის 11 აგვისტოსი, მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის მიზნით, ვინაიდან 9 აგვისტოს ოპერაციით პირი აჭარბებს 100 000-ლარიან ზღვარს. ამ შემთხვევაში აგვისტოს საანგარიშო პერიოდის მიხედვით დღგ-ით დასაბეგრი თანხა შეადგენს 5084.75 (6000/1,18) ლარს.

**მაგალითი:** ა(ა)იპმა მიიღო დამხმარე ეკონომიკური საქმიანობის სახით საკონსულტაციო მომსახურების გაწევის გადაწყვეტილება. 20X0 წლის 10 აგვისტოდან 20X1 წლის 10 აგვისტომდე განახორციელა 91 000 ლარის ღირებულების მომსახურება და მიიღო საპროცენტო შემოსავალი 10 000 ლარი.

ვინაიდან ა(ა)იპის ძირითად საქმიანობას არ წარმოადგენს ფინანსური საქმიანობა და დასაბეგრი ოპერაციები არ აჭარბებს 100 000-ლარიან ზღვარს, მას არ წარმოექმნება დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება.

დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება შეიძლება სხვა პირობებმაც წარმოქმნას, თუმცა წინამდებარე კვლევის მიზნებიდან გამომდინარე, განხილულია, ა(ა)იპებისათვის მეტად აქტუალური ძირითადი შემთხვევები.

დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულების გარეშე, დღგ-ს გამოანგარიშების და გადახდის ვალდებულება წარმოეშობა:

- საქონლის იმპორტის განმახორციელებელ პირს;
- საგადასახადო აგენტს ოპერაციაზე, რომელიც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად უკუდაბეგვრის წესით იბეგრება;
- საქონლის რეალიზაციის განმახორციელებელ უფლებამოსილ პირს, ამ საქონლის რეალიზაციისას საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების ფარგლებში, ან სხვა ფულადი ვალდებულების (გარდა სისხლის სამართლის და ადმინისტრაციული წესით დაკისრებული სანქციისა) გადახდევინების მიზნით, აუქციონის, პირდაპირი მიყიდვის ან სხვა წესით;
- საქონლის რეალიზაციის განმახორციელებელ პირს „რეაბილიტაციისა და კრედიტორთა კოლექტიური დაკმაყოფილების შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი წესით გადახდისუუნარობის მასის რეალიზაციისას;
- დასაბეგრ პირს, რომელიც არ არის დაფუძნებული ან ჩვეულებრივ არ ცხოვრობს საქართველოში, ან საქართველოში არა აქვს ფიქსირებული დაწესებულება, რომელიც მონაწილეობს მომსახურების გაწევაში, თუ მის მიერ განხორციელებული მომსახურების გაწევის ადგილი ამ კოდექსის შესაბამისად საქართველოა და ეს ოპერაცია არ იბეგრება უკუდაბეგვრის წესით. ამ ქვეპუნქტით განსაზღვრული ვალდებულების შესრულებისა და დასაბეგრი პირის ინფორმირების წესები განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით.

პირს შეუძლია, დღგ-ს გადამხდელად ნებაყოფლობით დარეგისტრირდეს. ამ შემთხვევაში იგი დღგ-ს გადამხდელად განიხილება საგადასახადო ორგანოსთვის მიმართვის დღიდან, მაგრამ არაუგვიანეს სავალდებულო რეგისტრაციისთვის გათვალისწინებული ვადისა.

**მაგალითი:** ა(ა)იპმა მიიღო დამხმარე ეკონომიკური საქმიანობის სახით საკონსულტაციო მომსახურების გაწევის გადაწყვეტილება. 20X0 წლის 10 აგვისტოდან 20X1 წლის 10 მაისამდე განხორციელა 91 000 ლარის ღირებულების მომსახურება. 15 მაისს საგადასახადო ორგანოს მიმართა განცხადებით დღგ-ს გადამხდელად ნებაყოფლობით რეგისტრაციის თაობაზე. 20X1 წლის 31 მაისს განხორციელა 4 000 ლარის მომსახურების გაწევა, ხოლო 20X1 წლის 15 ივნისს 6 000 ლარის მომსახურების გაწევა.

პირი დღგ-ს გადამხდელად ითვლება საგადასახადო ორგანოსთვის დღგ-ს გადამხდელად ნებაყოფლობით რეგისტრაციის თაობაზე მომართვის დღიდან (20X1 წლის 15 მაისიდან), მიუხედავად იმისა, რომ საწარმოს 20X1 წლის 15 ივნისს განხორციელებული ოპერაციიდან წარმოეშობა დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის ვალდებულება. ამ შემთხვევაში მაისის და ივნისის საანგარიშო პერიოდის მიხედვით, ჯამურად, დღგ-ით დასაბეგრი თანხა შეადგენს 8474,57 (10000/1,18) ლარს (მაისი - 3389,83 ლარი, ივნისი - 5084,74 ლარი).

თუ პირის მიერ ბოლო 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების (გარდა ოპერაციებისა, რომელიც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად გათავისუფლებულია დღგ-სგან და არ გაითვალისწინება დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ჯამური თანხის განსაზღვრისას) ჯამური თანხა დღგ-ს გარეშე 100 000 ლარს არ აღემატება და მისი დღგ-ს გადამხდელად უკანასკნელი რეგისტრაციის თარიღიდან 1 წელია გასული, მას შეუძლია, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების მოთხოვნით მიმართოს საგადასახადო ორგანოს.

პირის თანხმობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ზემოთ მოცემული მოთხოვნების მიუხედავად, საკუთარი ინიციატივით გააუქმოს ამ პირის დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაცია. საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მიმართოს პირს დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების ინიციატივით, თუ მის მიერ ბოლო 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების (გარდა ოპერაციებისა, რომლებიც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად გათავისუფლებულია დღგ-სგან და არ გაითვალისწინება დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების ჯამური თანხის განსაზღვრისას) ჯამური თანხა დღგ-ს გარეშე 100 000 ლარს არ აღემატება და მისი დღგ-ს გადამხდელად უკანასკნელი რეგისტრაციის თარიღიდან გასულია არანაკლებ 1 წლისა. დღგ-ს გადამხდელმა სპეციალური ფორმით თანხმობა უნდა აცნობოს საგადასახადო ორგანოს.

## 10.5 დღგ დაბრუნება და ჩათვლა

გრანტის მიმღებ პირებს დღგ-ს ნაწილში აქვთ გარკვეული შეღავათები, რაც გულისხმობს გრანტის ხელშეკრულების ფარგლებში საქონლისთვის/მომსახურებისთვის გადახდილი დღგ-

ს ჩათვლის ან დაბრუნების უფლებას, საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ან უკუდაბეგვრისას ბიუჯეტში დღგ-ს გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტის წარდგენის საფუძველზე.

**დღგ-ს ფაქტურა** - საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტი, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა შეიძლება გამოიწეროს და წარდგენილ იქნეს ელექტრონული ფორმით (ელექტრონული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა), რომელიც არ არის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტი.

საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არის ჩათვლის დოკუმენტი.

დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებზე გამოიწერება შემდეგი სახის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები:

- ✓ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა (დანართი №III-05, დანართი №III-05<sup>1</sup>);
- ✓ ნავთობპროდუქტების სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა (დანართი №III-09)<sup>60</sup>;

საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა (საფ) - დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული პირი უფლებამოსილია, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწეროს და მიწოდებული/მისაწოდებული საქონლის ან გაწეული/გასაწევი მომსახურების მიმღებს წარუდგინოს მხოლოდ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროს.

დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია, საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას, მოთხოვნიდან არაუგვიანეს 30 კალენდარული დღისა, გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგინოს იგი საქონლის/მომსახურების მიმღებს.

საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, მათ შორის ელექტრონული ფორმით, გამოიწერება დანართი №III-05 ფორმით (გზამკვლევის დანართი 9<sup>ა</sup>). ამავე ფორმის საფ-ი გამოიწერება დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირების შემთხვევაში. დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირებისას საფ-ი გამოიწერება იმ შემთხვევაში, თუ ამ ოპერაციაზე (მიწოდებისას) გამოწერილი იყო საფ-ი.

საქონლის მიწოდებამდე ან მომსახურების გაწევამდე, მისაწოდებელი საქონლის/გასაწევი მომსახურების საკომპენსაციო თანხის/თანხის ნაწილის წინასწარ გადახდის შემთხვევაში გამოიწერება დანართი №III-05<sup>1</sup> (გზამკვლევის დანართი 9<sup>ბ</sup>) ფორმის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა.

<sup>60</sup> საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება (31/12/2010. №996), გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ დანართები №III-05, III-051 და III-09.

საქართველოს ტერიტორიაზე ნავთობპროდუქტების შექმნა, ტრანსპორტირება, შენახვა და მიწოდება (მათ შორის, რეალიზაცია) ხორციელდება დანართი №III-09 (გზამკვლევის დანართი 9<sup>ა</sup>) ფორმის ნავთობპროდუქტების სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით.

გრანტის ფარგლებში მოქმედი პირისათვის შესყიდული საქონლისა და მომსახურების მიმართ იყენებენ ტერმინებს **დაბრუნება** და **ჩათვლა**. ტერმინი „დაბრუნება“ გამიჯნულია „ჩათვლის“ ცნებისგან და სსკ-ის 63-ე მუხლის მიხედვით განისაზღვრება როგორც გადახდილ და დარიცხულ საგადასახადო ვალდებულებებს (მათ შორის გადასახადები და სანქციები) შორის დადებითი სხვაობა, რომელიც გადამხდელის მოთხოვნის საფუძველზე უბრუნდება გადასახადის გადამხდელს, ან შემდგომ მას საგადასახადო ვალდებულებების დასაფარად იყენებენ. ნებისმიერ შემთხვევაში დაბრუნების წინაპირობა ზედმეტად გადახდილი თანხის აღიარებაა, რაც ხორციელდება ჩათვლის ან სხვა მექანიზმით. დღგ-ს ჩათვლის უფლება აქვს მხოლოდ დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს, თანაც ის მხოლოდ დასაბეგრი პირის უფლებაა, რის წინაპირობა ის არის, რომ პირი ეწეოდეს ეკონომიკურ საქმიანობას.

ტექნიკურად გრანტის ფარგლებში, დღგ-ს ზედმეტად გადახდილ თანხად აღიარებას ჩათვლა ვერ დაერქმევა. რადგან საქმიანობა, გამონაკლისი შემთხვევის გარდა, არ იქნება ეკონომიკური საქმიანობა. მაგრამ, თუ ა(ა)იპ რეგისტრირებული იყო დღგ-ს გადამხდელად და ეწეოდა დამხმარე ეკონომიკურ საქმიანობას, მაშინ დასაბეგრი პირის ცნება კმაყოფილდება და ჩათვლის მიღების წინაპირობებიც არსებობს და მაშინ გრანტის ფარგლებში დღგ-ს ზედმეტად გადახდილ თანხად აღიარებას შეიძლება ჩათვლაც კი ეწოდოს. ერთგვარი წინააღმდეგობრივი და არაერთმნიშვნელოვანი საკითხია, რადგან კანონმდებლობა დღგ-ს ზედმეტად გადახდილ თანხად აღიარებას მიჯნავს მისი გამოყენებისაგან, რომელსაც დაბრუნებას უწოდებს.

ამ შემთხვევაში დღგ-ს ჩათვლის ან დაბრუნების წინაპირობაა გრანტის მიმღები პირის მიერ შესაბამისი დოკუმენტის საგადასახადო ორგანოში წარდგენა (საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ან უკუდაბეგვრისას ბიუჯეტში დღგ-ს გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი) დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებისთვის დასრულებიდან 3 თვის ვადაში.

ამ საკითხს მნიშვნელობა აქვს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 160-ე მუხლის მე-3 ნაწილის და 160<sup>1</sup>-ე მუხლის მე-2 ნაწილის გამოყენების თვალსაზრისით. თუ გრანტის ფარგლებში დღგ-ს ზედმეტად გადახდილ თანხად აღიარება წარმოადგენს ჩათვლას, თუნდაც ა(ა)იპის დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის შემთხვევაში, მაშინ პირს შეიძლება წარმოექმნას დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება და დღგ-ს გადახდის ვალდებულება.

**მაგალითად**, ა(ა)იპ ეწევა დამხმარე ეკონომიკურ საქმიანობას და არ არის დღგ-ს გადამხდელი. შენობა-ნაგებობის მშენებლობა განახორციელა გრანტის სახით მიღებული სახსრებით. შენობა-ნაგებობას სრულად/ნაწილობრივ იყენებს დამხმარე ეკონომიკურ საქმიანობაში. ამ შემთხვევა-

ში ა(ა)იპ სრულად დაიბრუნებს<sup>61</sup> დღგ-ს და, მიუხედავად იმისა, რომ ადგილი აქვს შენობა-ნაგებობის ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენების მომენტს, ოპერაცია მაინც არ ჩაითვლება დასაბეგრად<sup>62</sup>. შესაბამისად, ეს ოპერაცია არ გამოიწვევს პირის დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულებას. თუ გრანტის ფარგლებში დღგ-ს ზედმეტად გადახდილად აღიარებას განვიხილავთ ჩათვლად, მაშინ რეალობა იცვლება და, გრანტის მიუხედავად, პირს შეიძლება დაუდგეს დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება და დღგ-ს გადახდის ვალდებულება.

აღსანიშნავია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ერთმნიშვნელოვნად არ მიჯნავს დღგ-ს გრანტის შემთხვევაში ჩათვლის მნიშვნელობას დასაბეგრი პირის (დღგ-ს გადამხდელი პირი) შემთხვევაში ჩათვლის უფლებებისაგან. „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონის ქვეშ მოქცეული საქმიანობა არ წარმოადგენს ეკონომიკურ საქმიანობას. შესაბამისად, თუ საგადასახადო კოდექსი ჩათვლის მიღებას ეკონომიკურ საქმიანობას უკავშირებს, გაუგებარი ხდება მისი გამოყენება გრანტის კონტექსტში. შეიძლება დაისვას საკითხი იმგვარად, რომ შინაარსობრივად მსგავს ოპერაციას ადგილი არ უნდა ჰქონდეს, რადგან გრანტის მიზანი ძირითადად არასამეწარმეო მიზნების მიღწევას (გამონაკლისი არის, მაგალითად, სასოფლო-სამეურნეო კოოპერატივი ან „ინოვაციების შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ინოვაციური საქმიანობის ფარგლებში შესაბამისი საჯარო სამართლის იურიდიული პირის მიერ გაცემული გრანტი). თუმცა საგრანტო პროექტის დასრულების შემდეგ, შესაძლოა, აქტივი დარჩეს ა(ა)იპის საკუთრებაში (საგრანტო ხელშეკრულებაში დათქმული პირობის ან შემდგომ შეთანხმებული პირობის მიხედვით), რის შემდეგაც, შესაძლოა, აქტივი გამოყენებულ იქნეს დამხმარე ეკონომიკურ საქმიანობაში და, იმავედროულად, სხვა არაეკონომიკურ საქმიანობაში. ამ გარემოებამ კი, შესაძლოა, წარმოშვას აზრი ოპერაციის დაბეგვრასთან დაკავშირებით, რადგან არაეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში (ა(ა)იპ ახორციელებს საქმიანობას საკუთარი წესდებით განსაზღვრული მიზნებით ან საქველმოქმედო საქმიანობის ფარგლებში) ა(ა)იპ ვერ მიიღებს ჩათვლას. არსებული პრაქტიკით, ა(ა)იპის მიერ გრანტის სახსრებით ძირითადი საშუალების რემონტი ან წარმოება არ განიხილება დასაბეგრ ოპერაციად, მიუხედავად იმისა ა(ა)იპ ახორციელებს ან მომავალში გამოიყენებს თუ არა ამ აქტივს დამხმარე ეკონომიკურ საქმიანობაში. გრანტის მიღების მიზანი გარკვეული საზოგადოებრივი საქმიანობის მხარდაჭერაა, რომელიც არ მთავრდება გრანტის ხელშეკრულების ამოწურვით, გრანტის ხელშეკრულების პირობა არ წარმოადგენს გრანტის სანაცვლოდ კომპენსაციის მიღებას. ის გარკვეული არაკომერციული მიზნით სახსრების გამოყენების პირობაა. დამხმარე ეკონომიკური საქმიანობის მიზანი არ არის კერძო ინტერესების დაკმაყოფილება, მოგება კვლავ არაკომერციულ მიზნებს უნდა მოხმარდეს. ამრიგად, საგრანტო აქტივების გამოყენება ეკონომიკურ საქმიანობაში საგრანტო ხელშეკრულების დასრულების და დონორის მიერ

<sup>61</sup> „დაბრუნების“ ნაცვლად შეიძლება ტერმინი „ჩათვლაც“ გამოვიყენოთ. თუმცა „დაბრუნებას“ აქ „ჩათვლის“ ტერმინისაგან განსასხვავებლად ვიყენებთ

<sup>62</sup> რადგან პირი გრანტის ფარგლებში შესყიდულ აქტივზე ვერ მიიღებდა ჩათვლას.

აქტივების გადაცემაზე თანხმობის განცხადების შემდეგ არ უნდა გახდეს დამატებით დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტი. თუმცა ეს საკითხი საგადასახადო კოდექსში ბუნდოვანია და, ამასთან, არ არსებობს არც რაიმე ცნობილი პრეცედენტი და არც საგადასახადო ორგანოს რაიმე ოფიციალური პოზიცია.

პრაქტიკაში იყო შემთხვევები, როცა დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირდებოდნენ იმისთვის, რომ ფიქტიური ანგარიშ-ფაქტურები გამოეწერათ. ამ პრობლემის აღმოსაფხვრელად 2022 წლის 16 თებერვალს მიღებულ იქნა შემოსავლების სამსახურის უფროსის ბრძანება № 3751, „ცალკეულ შემთხვევებში გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის, საგადასახადო დოკუმენტის გამოწერის/დადასტურების და სასაქონლო ზედნადების გამოწერის უფლების შეზღუდვის და გადასახადის გადამხდელის მიერ გამოწერილი ელექტრონული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოყენების სპეციალური წესის განსაზღვრის შესახებ“ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე“. ამ ბრძანების თანახმად 2022 წლის 1-ელი მარტიდან იცვლება დღგ-ს გადამხდელისთვის კვალიფიციური გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მინიჭება/გაუქმების და ელექტრონული ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის სპეციალური წესით სარგებლობის პრინციპები, კერძოდ:

- დღგ-ს გადამხდელი პირისთვის არაკვალიფიციური სტატუსის მინიჭების საფუძველს აღარ წარმოადგენს პირის საგადასახადო დავალიანება. დავალიანების მქონე გადასახადის გადამხდელი გადაყვანილ იქნებიან ელექტრონული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების გამოყენების სპეციალური წესზე.
- დღგ-ს გადამხდელად ახლად რეგისტრირებულ და უწყვეტი 12 თვის განმავლობაში პირადი აღრიცხვის ბარათზე გატარებული ოპერაციების არმქონე გადასახადის გადამხდლებს, ენიჭებათ არაკვალიფიციური გადასახადის გადამხდელის სტატუსი, სტატუსის მინიჭებასთან ერთად, იმავდროულად ისინი გადაყვანილ იქნებიან ელექტრონული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების გამოყენების სპეციალური წესზე 1 წლის ვადით, ხოლო ამ პერიოდის გასვლის შემდგომ ავტომატურად გაუუქმდებათ ამ წესით სარგებლობა.
- მოქმედი საბანკო ანგარიშის გაუქმების/არ ქონის შემთხვევაში არაკვალიფიციური გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მინიჭება, ხოლო ანგარიშის გახსნის შემთხვევაში კვალიფიციური გადამხდელის სტატუსის მინიჭება განხორციელდება ავტომატურად გადასახადის გადამხდელის განცხადებით მომართვის გარეშე.
- ელექტრონული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების გამოყენების სპეციალური წესით სარგებლობის უფლება არ ვრცელდება არაკვალიფიციური დღგ-ს გადასახადის სტატუსის მქონე პირზე, ხოლო პირის მიერ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოყენების სპეციალური წესით სარგებლობისას გამოწერილ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებზე ნარჩუნდება ანგარიშ-ფაქტურების გამოყენების სპეციალური წესი.

## 10.6 საერთაშორისო ხელშეკრულებების ფარგლებში დღგ დაბრუნება

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 172-ე მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით, „დღგ-სგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულია საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა ან/და საქონლის იმპორტი, თუკი ეს ხორციელდება საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული და ძალაში შესული საერთაშორისო ხელშეკრულებების ფარგლებში და ამ ხელშეკრულებების შესაბამისად ასეთი საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა ან/და საქონლის იმპორტი გათავისუფლებულია დღგ-სგან“. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის N996 ბრძანების 71-ე მუხლის შესაბამისად:

- ამ შეღავათით სარგებლობის მიზნით ხელშეკრულების შესაბამისად განსახორციელებელი პროგრამის/პროექტის დამფინანსებელი (დონორი) მხარის მიერ შემოსავლების სამსახურს წარედგინება პროგრამის/პროექტის განმახორციელებელი/მონაწილე პირების შესახებ ინფორმაცია, ხოლო ცვლილების შემთხვევაში - დაზუსტებული ინფორმაცია.
- შემოსავლების სამსახური ინფორმაციის მიღებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში უზრუნველყოფს პროგრამის/პროექტის განმახორციელებელი/მონაწილე პირების შესახებ მონაცემების საგადასახადო შეღავათით მოსარგებლე პირთა ერთიან ელექტრონულ რეესტრში (შემდგომში – რეესტრი) შეტანას.
- რეესტრი განთავსებულია საქართველოს შემოსავლების სამსახურის ოფიციალურ ვებგვერდზე.
- ხელშეკრულების შესაბამისად, პროგრამით/პროექტით გათვალისწინებული საქმიანობის ან/და კონტრაქტის ვადაზე ადრე შეწყვეტის შემთხვევაში, პროგრამის/პროექტის დამფინანსებელი (დონორი) მხარე ან საგადასახადო შეღავათით მოსარგებლე პირი ვალდებულია, ამის შესახებ 2 სამუშაო დღის ვადაში აცნობოს შემოსავლების სამსახურს.
- საგადასახადო შეღავათით მოსარგებლე პირის მიერ პროგრამის/პროექტის ფარგლებში საქონლის მიწოდებისას ან/და მომსახურების გაწევისას, ასევე, ამ პირისათვის საქონლის მიწოდებისას ან/და მომსახურების გაწევისას სავალდებულოა საფ-ის გამოწერა, რომელშიც დღგ-ს თანხის აღმნიშვნელ სტრიქონზე მიეთითება „0“ (ნული).
- პროგრამის/პროექტის ფარგლებში საქონლის/მომსახურების შეძენისას საქონლის მიმწოდებელი (გამყიდველი) ან/და მომსახურების გამწევი ვალდებულია, გადაამოწმოს რეესტრში პირის საგადასახადო შეღავათებით სარგებლობის უფლება.
- საგადასახადო შეღავათით მოსარგებლე პირს უფლება აქვს, პროგრამის/პროექტის ფარგლებში საქონლის/მომსახურების შეძენისას გადახდილი დღგ-ს თანხა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 63-ე მუხლით დადგენილი წესით დაიბრუნოს ან/და ჩაითვალოს მომავალი საგადასახადო ვალდებულებების ანგარიშში.

ეს რეგულაცია აფართოებს პროექტის განმახორციელებელ პირთა წრეს. მაგალითად, პროექტის განმახორციელებელი შეიძლება იყოს როგორც კომერციული, ისე არაკომერციული პირი (შპს, სს, ა(ა)იპ). აგრეთვე შეღავათით სარგებლობის მიზნით განთავისუფლება უშუალოდ პროექტის მონაწილე პირებსაც შეეხება. აღსანიშნავია, რომ შეღავათით სარგებლობის მიზნით



პროექტის მონაწილეების და განმახორციელებლების შესახებ ინფორმაცია დონორის მიერ უნდა იყოს წარდგენილი საგადასახადო ორგანოში.

შინაარსობრივად პროექტები შეიძლება იყოს როგორც კომერციული, ისე არაკომერციული ხასიათისა, რაც, გრანტისგან განსხვავებით, ამ ინსტრუმენტის უფრო ფართო გამოყენების საშუალებას იძლევა.

საკანონმდებლო მოთხოვნების შესაბამისად გადასახადით დაბეგვრასთან დაკავშირებულ საკითხზე საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებულ და ძალაში შესულ საერთაშორისო ხელშეკრულებას აქვს უპირატესი იურიდიული ძალა საქართველოს საგადასახადო კოდექსთან მიმართებაში.

საგადასახადო შეღავათით სარგებლობისათვის ტექნიკურად მიზანშეწონილია, რომ პროექტი და შეღავათით მოსარგებლე პროექტის განმახორციელებელი/მონაწილე პირი ასახული იყოს სპეციალურ რეესტრში. თუმცა, მიუხედავად იმისა, იქნება თუ არა იგი ასახული რეესტრში, თუ საქონლის მიწოდება/მომსახურების გაწევა საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული და ძალაში შესული საერთაშორისო ხელშეკრულების ფარგლებში ხორციელდება, ისიც გათავისუფლებული უნდა იყოს დღგ-საგან. აქვე შევნიშნავთ, რომ რეესტრში ასახვებისმიერ შემთხვევაში რეკომენდებულია, რათა ეფექტიანად განხორციელდეს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ამ შეღავათით სრულად სარგებლობა.

ზოგიერთი მომსახურების გაწევა პროექტის ფარგლებში, შესაძლოა, პროექტის დასრულების შემდეგ განხორციელდეს (პროექტის განმახორციელებლის/მონაწილის მიერ საპროექტო ვალდებულებების სრულად შესრულება). მაგალითად, ამგვარი მომსახურება აუდიტორული მომსახურება, რომელიც დონორის მიერ დადებული საგრანტო ხელშეკრულების ნაწილია და პროექტის დასრულების შემდეგ ხორციელდება და ექცევა საერთაშორისო ხელშეკრულების შესაბამისად გაწეულ მომსახურებაში.

ძირითადი საერთაშორისო ხელშეკრულებებია:

- „საქართველოს რესპუბლიკის მთავრობასა და ამერიკის შეერთებული შტატების მთავრობას შორის ჰუმანიტარული და ტექნიკური ეკონომიკური დახმარების ხელშეწყობისათვის თანამშრომლობის თაობაზე“ 1992 წლის 31 ივლისის ხელშეკრულება;
- საქართველოს მთავრობასა და ევროპის გაერთიანებათა კომისიას შორის 2007 წლის 18 ივნისის ხელმოწერილი ჩარჩოშეთანხმება;
- „საქართველოსა და შვედეთს შორის განვითარებისათვის თანამშრომლობის ზოგადი წესებისა და პირობების შესახებ“ 2006 წლის 13 დეკემბრის შეთანხმება;
- საქართველოს მთავრობასა და გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკის მთავრობას შორის 1998 წლის 11 მაისის შეთანხმება ტექნიკური თანამშრომლობის შესახებ;

- „საქართველოს მთავრობასა და შვეიცარიის კონფედერაციის მთავრობას შორის ტექნიკური, ფინანსური და ჰუმანიტარული თანამშრომლობის შესახებ“ 2005 წლის 17 იანვრის ხელშეკრულება;
- „საქართველოსა და ნიდერლანდების სამეფოს შორის ტექნიკური და ფინანსური თანამშრომლობის შესახებ“ 1999 წლის 23 ივნისის შეთანხმება;
- საქართველოს მთავრობასა და გაერთიანებული ერების ორგანიზაციის ლტოლვილთა უმაღლეს კომისარს შორის 1996 წლის 11 სექტემბრის შეთანხმება;
- საქართველოს მთავრობასა და გაერთიანებული ერების ბავშვთა ფონდს შორის 1999 წლის 3 დეკემბრის შეთანხმება.

აღსანიშნავია, რომ, გარდა დღგ-სგან გათავისუფლებისა, საერთაშორისო ხელშეკრულებები მოიცავს საშემოსავლო გადასახადისაგან გათავისუფლების საკითხებს, რომლებიც შეიძლება ეხებოდეს: უცხოელ კონტრაქტორებს (მაგ., საქართველოს მთავრობასა და ევროპის გაერთიანებათა კომისიას შორის 2007 წლის 18 ივნისის ხელმოწერილი ჩარჩოშეთანხმება), კონკრეტული ქვეყნის კონტრაქტორებს (მაგ., შეერთებული შტატების, „საქართველოს რესპუბლიკის მთავრობასა და ამერიკის შეერთებული შტატების მთავრობას შორის ჰუმანიტარული და ტექნიკური ეკონომიკური დახმარების ხელშეწყობისათვის თანამშრომლობის თაობაზე“ 1992 წლის 31 ივლისის ხელშეკრულების“ მიხედვით), აგრეთვე, მხოლოდ პროექტის განმახორციელებელ უცხოელ ფიზიკურ პირებს.

განვიხილოთ საერთაშორისო ხელშეკრულებების ფარგლებში დღგ-ს დაბრუნების კონკრეტული მაგალითი.

**მაგალითი:** არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი ახორციელებს საგრანტო პროექტს, რომლის ფარგლებშიც დღგ პროექტის ხარჯად არ ითვლება, შესაბამისად, 20X9 წლის ნოემბრის თვეში შპს „N“ შეძენილ 500 ლარის საქონელზე გადახდილი იქნა დღგ 76,27 ლარი.

დონორის მიერ დღგ არ ითვლება საპროექტო ხარჯად.

ამ მაგალითში: არასამეწარმეო (არაკომერციულმა) იურიდიულმა პირმა „ბიუჯეტების შემოსულობების აღრიცხვა-ანგარიშგებისა და ანგარიშსწორების განხორციელებისა და ბიუჯეტში ზედმეტად ან შეცდომით გადახდილი შემოსულობის თანხის დაბრუნების, აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით (2009 წლის 30 დეკემბერი, ბრძანება N916) განსაზღვრული წესით უნდა დაიბრუნოს დღგ ან ასახოს ზედმეტობაში საგადასახადო ბარათზე, ამისათვის:

1. შემოსავლების სამსახურში უნდა წარადგინოს ნოტარიულად დამოწმებული საგრანტო ხელშეკრულების ასლი;
2. ოპერაციის განხორციელებიდან (20X9 წლის ნოემბრის თვე) 3 თვის ვადაში (არაუგვიანეს 20X0 წლის თებერვლისა) წარადგინოს შემოსავლების სამსახურში (ან ატვირთოს შემოსავლების სამსახურის საიტზე rs.ge) საგადასახადო ანგარიშ-

ფაქტურის ასლი, თანდართული ზედნადებით. ამ მიზნებისათვის უნდა გამოიყენოს გზამკვლევის დანართები 10<sup>ა</sup> და 10<sup>ბ</sup>.

3. გადამოწმოს საგადასახადო შედარების აქტი, სადაც უნდა აისახოს დაბრუნებული დღგ-ს ზედმეტობა;
4. დაიწყოს პროცედურები „ბიუჯეტების შემოსულობების აღრიცხვა-ანგარიშგებისა და ანგარიშსწორების განხორციელებისა და ბიუჯეტში ზედმეტად ან შეცდომით გადახდილი შემოსულობის თანხის დაბრუნების, აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით (2009 წლის 30 დეკემბერი, ბრძანება № 916) განსაზღვრული მე-8 თავის შესაბამისად, თუ მიიღებს გადაწყვეტილებას ნაღდი ფულის დაბრუნებაზე.

## თავი XI. . საქართველოში საიმპორტო საქონლისათვის გრანტისა და ჰუმანიტარული დახმარების სტატუსის მინიჭების, მისი აღრიცხვისა და გამოყენების შესახებ

„საქართველოში საიმპორტო საქონლისათვის გრანტისა და ჰუმანიტარული დახმარების სტატუსის მინიჭების, მისი აღრიცხვისა და გამოყენების შესახებ“ დებულების თაობაზე“ საქართველოს პრეზიდენტის 2001 წლის 13 აგვისტოს №326 ბრძანების შესაბამისად, საქონელი, რომელსაც ამავე ბრძანებით მიენიჭება ჰუმანიტარული სტატუსის ან გრანტის სტატუსი საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად გათავისუფლებულია საბაჟო და დღგ გადასახადებისაგან. საიმპორტო საქონლისათვის გრანტის სტატუსის მინიჭებას უზრუნველყოფს საჯარო სამართლის იურიდიული პირი - შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტი.

ა.(ა).ი.პ-ების საქმიანობის საქველმოქმედო ხასიათიდან გამომდინარე, საკმაოდ მნიშვნელოვანი დებულებაა, რომელიც საშუალებას იძლევა, არაკომერციული მიზნით შემოტანილ იმპორტირებულ საქონელზე ორგანიზაციები გათავისუფლდნენ საგადასახადო და საბაჟო გადასახადებისაგან.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 199-ე მუხლის თანახმად, იმპორტის გადასახადისაგან გათავისუფლებულია იმ საქონლის იმპორტი, რომელიც გათვალისწინებულია გრანტის შესახებ ხელშეკრულებით, საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულებით განსაზღვრული წესით. ამავე მუხლის თანახმად, იმპორტის გადასახადისგან თავისუფლდება იმ საქონლის იმპორტი, რომელიც ფინანსდება გრანტებით ან უცხო ქვეყნის სახელმწიფო ორგანოს ან/და საერთაშორისო ორგანიზაციის მიერ გაცემული შეღავათიანი კრედიტით, რომელიც არანაკლებ 25 პროცენტის ოდენობით შეიცავს გრანტის ელემენტს. გასათვალისწინებელია, რომ საქონლის იმპორტი გადასახადისგან თავისუფლდება მას შემდეგ, რაც, მას მიენიჭება გრანტის სტატუსი. საიმპორტო საქონლისათვის გრანტის სტატუსის მინიჭების წესს და პირობებს განსაზღვრავს ბრძანებულება № 326. ბრძანებულება განსხვავებს ორი სახის სტატუსს - ჰუმანიტარულ სტატუსს და გრანტის სტატუსს. **ჰუმანიტარული სტატუსი** დაკავშირებულია საგანგებო სიტუაციების, ბუნებრივი და ტექნოგენური კატასტროფების თავიდან აცილების, მათი შედეგების შემსუბუქებისა და ლიკვიდაციის მიზნით პროგრამების განხორციელებასთან. **საგრანტო სტატუსი** საქონელს შესაბამისი საგრანტო პროექტების ფარგლებში ენიჭება. პროცედურები და მოთხოვნები თითქმის იდენტურია, განსხვავება მხოლოდ შემოტანილი საქონლის სხვადასხვა დანიშნულებასა და გამოყენების მიზანშია.

ჰუმანიტარული დახმარების პროგრამის განმახორციელებელმა ორგანიზაციამ საიმპორტო საქონლისათვის ჰუმანიტარული სტატუსის მისანიჭებლად შემოსავლების სამსახურში მატერიალური ან ელექტრონული ფორმით უნდა წარადგინოს შემდეგი დოკუმენტაცია:

ა) ჰუმანიტარული დახმარების პროგრამის განმახორციელებელი ორგანიზაციის განცხადება

საიმპორტო საქონლისათვის ჰუმანიტარული დახმარების სტატუსის მინიჭებასთან დაკავშირებით;

ბ) ჰუმანიტარული დახმარების პროგრამის განმახორციელებელი ორგანიზაციის წესდების ასლი;

გ) დონორსა და ჰუმანიტარული დახმარების პროგრამის განმახორციელებელ ორგანიზაციას შორის დადებული ხელშეკრულების ან ჰუმანიტარული საქონლის გამოყოფის შესახებ დონორის წერილობითი გადაწყვეტილების ასლი, რომელშიც მითითებული უნდა იყოს: ჰუმანიტარული დახმარების პროგრამის განმახორციელებელი ორგანიზაცია (ან მიმღები), რომელი ჰუმანიტარული დახმარების პროგრამისათვის იგზავნება საქონელი, საქონლის დასახელება, რაოდენობა, ღირებულება და ჰუმანიტარული დახმარების მიზანი;

დ) საქონლის ინვოისის (ან პროფორმა ინვოისის ან ანგარიშფაქტურის) ასლი;

ე) თუ ხელშეკრულება ან წერილობითი გადაწყვეტილება სრულყოფილად არ ასახავს „გ“ ქვეპუნქტში ჩამოთვლილ მოთხოვნებს, ჰუმანიტარული დახმარების პროგრამის განმახორციელებელმა ორგანიზაციამ „გ“ ქვეპუნქტით მოთხოვნილი ინფორმაცია უნდა აღნიშნოს განცხადებაში.

ზ) საქონლის განაწილების გეგმა.

შემოსავლების სამსახური განიხილავს ჰუმანიტარული დახმარების განმახორციელებელი ორგანიზაციის მიერ წარდგენილ განმარტებას და გასანაწილებელი საქონლის შემდგომი განაწილების (გამოყენების) მიმართულებებს და განმარტების მიღებიდან 10 სამუშაო დღეში შესაბამისი გადაწყვეტილების შესახებ აცნობებს ჰუმანიტარული დახმარების განმახორციელებელ ორგანიზაციას.

განმარტების ან ანგარიშების დადგენილ ვადებში წარუდგენლობის, ასევე ჰუმანიტარული დახმარების წინასწარი განაწილების გეგმის შეუსაბამოდ განაწილების შემთხვევაში, შემოსავლების სამსახური იღებს გადაწყვეტილებას საქართველოში საიმპორტო საქონლისათვის მინიჭებული ჰუმანიტარული დახმარების სტატუსის გაუქმების თაობაზე.

**მაგალითი:** ა(ა)იპმა საერთაშორისო ჰუმანიტარული ორგანიზაციისაგან მიიღო 10,000 დოლარის ღირებულების თბილი ზეწრები, მეწყრის შედეგად დაზარალებული მაღალმთიანი რეგიონის მოსახლეობისათვის გადასაცემად. საქონელი შემოსულია საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე.

ამ შემთხვევაში ა(ა)იპმა წარადგინა შემოსავლების სამსახურში:

- განცხადება საქონლისათვის ჰუმანიტარული სტატუსის მინიჭების შესახებ;
- ა(ა)იპ წესდების ასლი;
- საერთაშორისო ჰუმანიტარული ორგანიზაციის მიერ შევსებული ხელმოწერილი და ბეჭედ-დასმული ინვოისი, აგრეთვე მისი ნათარგმნი და ნოტარიულად დამოწმებული ასლი.
- საქონლის განაწილების გეგმა, ვადების და ბენეფიციარების ჩვენებით.

შემოსავლების სამსახურმა წერილობით აცნობა დადებითი გადაწყვეტილება ა(ა)იპს, რის შედეგადაც ა(ა)იპ დაარიგებს ჰუმანიტარულ საქონელს სათანადო სიების საფუძველზე.

საიმპორტო საქონლისათვის გრანტის სტატუსის მისანიჭებლად გრანტის მიმღები ვალდებულია, შემოსავლების სამსახურში მატერიალური ან ელექტრონული ფორმით წარადგინოს შემდეგი დოკუმენტაცია:

- ა) გრანტის მიმღების განცხადება;
- ბ) გრანტის გამცემსა და გრანტის მიმღებს შორის გაფორმებული ხელშეკრულების ან გრანტის გამოყოფის შესახებ გრანტის გამცემის წერილობითი გადაწყვეტილების ასლი, რომელიც უნდა აკმაყოფილებდეს „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მოთხოვნებს;
- გ) გრანტის მიმღები ორგანიზაციის წესდების ასლი;
- დ) საიმპორტო საქონლის ინვოისის (ან პროფორმა ინვოისის ან ანგარიშგაქტურის) ასლი;
- ე) საქართველოს მოქალაქის პირადობის დამადასტურებელი მოწმობის ან პასპორტის ასლი.

თუ გრანტის მიმღები საქართველოს მოქალაქეა, უცხო ენაზე შედგენილ ყოველ დოკუმენტს, რომელსაც გრანტის მიმღები წარუდგენს შემოსავლების სამსახურს, უნდა ერთოდეს სანოტარო წესით დამოწმებული თარგმანი.

შემოსავლების სამსახური ამ მუხლით განსაზღვრული სრულყოფილი დოკუმენტაციის მიღებიდან 10 სამუშაო დღეში საქართველოში საიმპორტო საქონელს ანიჭებს გრანტის სტატუსს, ან იღებს დასაბუთებულ გადაწყვეტილებას გრანტის სტატუსის მინიჭებაზე უარის თქმის შესახებ.

გრანტის მიმღების განცხადების საფუძველზე, რომელშიც მითითებული უნდა იყოს გრანტის სტატუსის გაუქმების მიზეზები, შემოსავლების სამსახური იღებს გადაწყვეტილებას საქართველოში საიმპორტო საქონლისათვის მინიჭებული გრანტის სტატუსის გაუქმების თაობაზე.

საქონლისათვის გრანტის სტატუსის გაუქმების შემთხვევაში, ამ საქონლის იმპორტი დაიბეგრება მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად.

## თავი XII. საგადასახადო სამართალდარღვევა და პასუხისმგებლობა

გზამკვლევის თემების მიხედვით განხილული იყო საგადასახადო სანქციების სახეები სხვადასხვა ტიპის საგადასახადო სამართალდარღვევისას. ამ ნაწილში მიმოხილული იქნება საგადასახადო სამართალდარღვევის ზოგადი და მნიშვნელოვანი საკითხები.

საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა.

საგადასახადო სანქცია არის პასუხისმგებლობის ზომა ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს საგადასახადო სანქციის შემდეგ სახეებს:

⇒ **გაფრთხილება**, რომელიც ნიშნავს პირისათვის იმის განმარტებას, თუ რა ზიანი გამოიწვია პირის ქმედებამ და რა შედეგი მოჰყვება სამართალდარღვევის განმეორებით ჩადენას. გაფრთხილება, შესაძლებელია, გამოტანილ იქნეს წერილობითი სახით, ფულადი ჯარიმის ნაცვლად საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის (გარდა განმეორებით ჩადენილი ქმედებებისა), რომელიც რეგულირდება საგადასახადო კოდექსის შემდეგი მუხლებით:

- 281-ე მუხლით (საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დარღვევა);
- 286-ე მუხლის პირველი (სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შემენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა) და მე-11 ნაწილებით (გადასახადის გადამხდელთან სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აღურიცხველი და პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის გარეშე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გამოვლენა, თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულება არ აღემატება 1000 ლარს);
- 291-ე მუხლით (კოდექსით გათვალისწინებული ვალდებულების შეუსრულებლობა, რისთვისაც ამავე კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა, მაგრამ არ არის განსაზღვრული ჯარიმის ოდენობა).

⇒ **საურავი** - არის საგადასახადო სანქცია, რომელიც პირს ეკისრება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადასახდელი თანხის გადაუხდელობისათვის.

საურავი ერიცხება საგადასახადო დავალიანების ძირ თანხას, გადასახადის გადახდის ვადის ამოწურვის დღის მომდევნო დღიდან, თითოეული ვადაგადაცილებული დღისათვის 0,05 პროცენტის ოდენობით. გადასახადის გადახდის ვადის გადაცილების შემთხვევაში გადასახადის გადახდის დღეც ითვლება ვადაგადაცილებულ დღედ. საგადასახადო სანქციას საურავი არ ერიცხება.

**მაგალითი:** ა(ა)იპს 20X1 წლის 15 მაისისათვის უნდა გადაეხადა 5000 ლარი საშემოსავლო გადასახადი, რომელიც გადაიხადა მხოლოდ 90 დღის დაგვიანებით.

ამ მაგალითში ორგანიზაციას დაერიცხება საურავი 225 ლარის ოდენობით ( $5000 * 0,05\% * 90$  დღე).

იმ შემთხვევაში, როდესაც ორგანიზაციამ კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში არ გადაიხადა კუთვნილი გადასახადი, ხოლო სხვა გადასახადებში აქვს ამავე მოცულობის ზედმეტად გადახდილი თანხები, მას არ დაერიცხება საურავი, ვინაიდან საურავი ერიცხება საგადასახადო დავალიანების თანხას, რომელიც გამოიანგარიშება ყველა გადასახადის მიხედვით და იგი არის სხვაობა პირის შეუსრულებელ საგადასახადო ვალდებულებებსა და მის მიერ ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ჯამს შორის.

**მაგალითი:** ა(ა)იპს 20X1 წლის 15 მაისისათვის უნდა გადაეხადა 5000 ლარი საშემოსავლო გადასახადი, რომელიც გადაიხადა მხოლოდ 90 დღის დაგვიანებით. ორგანიზაციას აქვს ზედმეტობა მოგების გადასახადის ნაწილში 6000 ლარის ოდენობით.

ამ მაგალითში ორგანიზაციას არ დაერიცხება საურავი, რადგანაც გადასახადის გადამხდელის ბარათზე აქვს გადასახდელ თანხაზე მეტი საგადასახადო აქტივი.

⇒ **ფულადი ჯარიმა** - საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულია საზოგადოებრივი ორგანიზაციებისათვის აქტუალური შემდეგი ფულადი ჯარიმები:

ა) გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესის დარღვევა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 66-ე მუხლი ადგენს გადასახადის გადამხდელად პირის რეგისტრაციის ვალდებულებას. ამ წესის დარღვევა იწვევს პირის დაჯარიმებას 500 ლარის ოდენობით.

ბ) საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენის ვადის დარღვევა. საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენისთვის საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადის დარღვევა, თუ ვადის გადაცილების პერიოდი 2 თვეს არ აღემატება, იწვევს დაჯარიმებას ამ დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 5 პროცენტის ოდენობით.



საგადასახადო ორგანოში საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების წარდგენისთვის საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვადის დარღვევა, თუ ვადის გადაცილების პერიოდი 2 თვეს აღემატება, იწვევს დაჯარიმებას ამ დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხის 10 პროცენტის ოდენობით.

თუ საგადასახადო დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხა ნულის ტოლია, პირს ამ მუხლით გათვალისწინებული ჯარიმა არ დაეკისრება.

**მაგალითი:** ა(ა)იპს 20X1 წლის 15 მაისისათვის უნდა ჩაებარებინა საშემოსავლო (გადახდის წყაროსთან დაკავებული გადასახადი), რომელიც წარადგინა იმავე წლის 1-ელ ივნისს. დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადი 10000 ლარია.

ამ მაგალითში ორგანიზაცია დაჯარიმდება 500 ლარით ( $10000 \text{ ლარი} * 5\%$ ), რადგანაც დეკლარაციის წარდგენის ვადის გადაცილება 2 თვეს არ აღემატება.

გ) საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის შემცირება. პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის თანხის შემცირება, თუ იგი გამოწვეულია საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი ორგანოს მიერ პირის საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის მომენტის (პერიოდის) შეცვლით, იწვევს პირის დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის თანხის 10 პროცენტის ოდენობით.

საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის შემცირება, თუ შემცირებული გადასახადის თანხა ამ დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში აღნიშნული გადასახადის თანხის 5 პროცენტს არ აღემატება, იწვევს დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის თანხის 10 პროცენტის ოდენობით.

საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის შემცირება, თუ შემცირებული გადასახადის თანხა ამ დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში აღნიშნული გადასახადის თანხის 5 პროცენტზე მეტია და 20 პროცენტს არ აღემატება, – იწვევს დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის თანხის 25 პროცენტის ოდენობით.

საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის შემცირება, თუ შემცირებული გადასახადის თანხა ამ დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში აღნიშნული გადასახადის თანხის 20 პროცენტს აღემატება, იწვევს დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის თანხის 50 პროცენტის ოდენობით.

**მაგალითი:** ა(ა)იპმა 20X1 წლის 15 მაისს ჩააბარა საშემოსავლო (გადახდის წყაროსთან დაკავებული გადასახადი). დეკლარაციის/გაანგარიშების საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადი შემცირებულია 30%-ით. 10000 ლარის ნაცვლად ნაჩვენებია 7000 ლარი.

ამ მაგალითში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მეორე ნაწილით ორგანიზაცია დაჯარიმდება შემცირებული გადასახადის 50%-ით, ანუ 1500 ლარით (10 000-7000)\*50%).

პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში გადასახადის თანხის 100 000 ლარზე მეტით შემცირება მიიჩნევა გადასახადისგან თავის არიდებად და იწვევს პასუხისმგებლობას საქართველოს სისხლის სამართლის კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

საგადასახადო შემოწმების შედეგად ამ მუხლის შესაბამისად შეფარდებული ჯარიმების ჯამური ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს ამ საგადასახადო შემოწმების შედეგად გადასახდელად დარიცხული გადასახადების თანხების ოდენობას.

დ) საგადასახადო ორგანოსათვის ინფორმაციის წარუდგენლობა. საგადასახადო ორგანოს მიერ ამ კოდექსით დადგენილი წესით მოთხოვნის შემთხვევაში სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოს ან აღსრულების ეროვნული ბიუროს მიერ მითითებულ ვადაში ქონების ნუსხის წარუდგენლობა – იწვევს პირის დაჯარიმებას 400 ლარის ოდენობით. იგივე ქმედება ჩადენილი განმეორებით – იწვევს პირის დაჯარიმებას ყოველ შემდგომ განმეორებაზე 1 000 ლარის ოდენობით.

საგადასახადო ორგანოსათვის არასწორი ინფორმაციის მიწოდება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ჩამოწერის თაობაზე – იწვევს დაჯარიმებას წარდგენილი ინფორმაციის შედეგად დაუდასტურებელი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის სააღრიცხვო ღირებულებით.

ე) გადასახადის უკანონო ჩათვლა. უსაქონლო ოპერაციის ან ფიქტიური გარიგების შედეგად ან ყალბი დღგ-ს ჩათვლის დოკუმენტით ჩათვლის განხორციელება – იწვევს პირის დაჯარიმებას ჩათვლილი გადასახადის თანხის 200 პროცენტის ოდენობით.

ვ) საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დარღვევა. 200 ლარამდე ჯარიმას იწვევს:

- მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გარეშე მუშაობა;
- მომხმარებელთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებლობა;
- ჩეკში ფაქტობრივად გადახდილზე ნაკლები თანხის ჩვენება.

გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატის (გარდა GPRS-ის და CRYPTO-ს მოდულის ფისკალური საკონტროლო-სალარო აპარატებისა) დაკარგვა, თუ დადგენილი არ არის, რომ ეს გამოწვეულია სხვა პირის მიერ ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედებით, იწვევს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 3 000 ლარის ოდენობით. ქმედება, ჩადენილი განმეორებით, საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენიდან 60

დღის განმავლობაში, – იწვევს გადასახადის გადამხდელის დაჯარიმებას 6 000 ლარის ოდენობით.

ზ) სხვა ჯარიმები-პირის მიერ საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ვალდებულებების შეუსრულებლობა, რისთვისაც ამავე კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა, მაგრამ არ არის განსაზღვრული ჯარიმის ოდენობა, – იწვევს დაჯარიმებას 100 ლარის ოდენობით.

„გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებაში ცვლილების შეტანის თაობაზე ბრძანება #18 -ით, 2022 წლის 27 იანვრიდან დღე-ს გადამხდელები ვალდებულები გახდნენ, წარადგინონ ნულოვანი დეკლარაცია (დეკლარაცია, სადაც გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხა ნულის ტოლია). რაც შეეხება დანარჩენ გადასახადის გადამხდელებს, ასეთი ვალდებულება არა აქვთ, თუ გადასახადის გადამხდელის გვერდზე(rs.ge) „გადასახადის გადამხდელის საინფორმაციო ბარათზე“ არა აქვთ მონიშნული შესაბამისი ტიპის დეკლარაციის წარდგენის ვალდებულება. დეკლარაციის წარუდგენლობაზე იყენებენ საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ სანქციებს.

საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენისას საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი ადგენს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც სამართალდარღვევა დაფიქსირებულია საგადასახადო შემოწმების აქტში. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენაზე უფლებამოსილი პირი სამართალდარღვევის ადგილზე განიხილავს საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმეს და სამართალდამრღვევ პირს ადგილზევე უფარდებს საგადასახადო სანქციას. ამ შემთხვევაში პირს შესაბამისი პასუხისმგებლობა დაეკისრება საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის საფუძველზე, რომელიც ითვლება საგადასახადო მოთხოვნად. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირს უფლება აქვს, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით და დადგენილ შემთხვევებში<sup>63</sup>, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენის გარეშე, პირს განუსაზღვროს ვადა საგადასახადო სამართალდარღვევის აღმოსაფხვრელად და შეადგინოს „საგადასახადო სამართალდარღვევის აღმოფხვრის ვადის განსაზღვრის აქტი“. ამ ვადის მოქმედების პერიოდში პირს იმავე სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობა არ დაეკისრება.

⇒ **სამართალდარღვევის საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უსასყიდლოდ ჩამორთმევა.**

საბაჟო სანქციის სახით საბაჟო სამართალდარღვევის საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უსასყიდლოდ ჩამორთმევა არ უნდა იწვევდეს ხარჯებს სახელმწიფოს მხრიდან. იგი ხორციელდება მხოლოდ საბაჟო ორგანოს ინიციატივით და გამოიყენება, როგორც:

- ან/და საბაჟო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის საშუალება;
- ან/და შეფარდებული საბაჟო სანქციის აღსრულების უზრუნველყოფის საშუალება;

<sup>63</sup> საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება (31/12/2010. №994) „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწმების, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“.

- ან/და კანონმდებლობით დადგენილი აკრძალვებისა და შეზღუდვების უზრუნველყოფის საშუალება.

გადაწყვეტილების მიღების შემდეგ ფორმდება საბაჟო სამართალდარღვევის ოქმი და საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების ჩამორთმევის ოქმი.

შესაძლებელია საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი ან/და ნებისმიერ საბაჟო პროცედურაში გაცხადებული საქონლის (თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვების საბაჟო პროცედურაში მოქცეულის გარდა) განკარგვა, რაც იწვევს გამოყენებული საბაჟო დეკლარაციის გაუქმებას.

## გამოყენებული ლიტერატურა

1. „არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტი“, ბრძანება, ბულალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის უფროსი, №ნ-9, 28/06/2018
2. „ბიუჯეტების შემოსულობების აღრიცხვა-ანგარიშგებისა და ანგარიშსწორების განხორციელებისა და ბიუჯეტში ზედმეტად ან შეცდომით გადახდილი შემოსულობის თანხის დაბრუნების, აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ“ ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა მინისტრი, №916, 30/12/2009
3. „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა მინისტრი, №996, 31/12/2010
4. „გადასახადის გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათების წარმოების წესის შესახებ“ მეთოდური მითითების დამტკიცების თაობაზე ბრძანება, შემოსავლების სამსახური, №13446, 18/05/2016
5. „გადასახადის გადამხდელის ინიციატივით საგადასახადო შემოწმების ჩატარების პირობების განსაზღვრის შესახებ“ ბრძანება, შემოსავლების სამსახური, №1220, 23/03/2011.
6. „გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის საბაზრო ფასის გამოყენების წესის დამტკიცების შესახებ“ ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა მინისტრი, №990, 31/12/2010
7. „გრანტების შესახებ“ საქართველოს კანონი, საქართველოს პარლამენტი, № 331, 28/06/1996
8. „დაგროვებითი პენსიის შესახებ“ საქართველოს კანონი, საქართველოს პარლამენტი, №3303-რს, 21/07/2018
9. „დამატებული ღირებულების გადასახადის დეკლარირებით დასაბრუნებელი ზედმეტად გადახდილი თანხების ავტომატური დაბრუნების წესისა და პირობების დამტკიცების თაობაზე“ ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა მინისტრი, №42, 14/02/2019
10. „დამატებული ღირებულების გადასახადის შესახებ მეთოდური მითითების დამტკიცების თაობაზე“ ბრძანება, შემოსავლების სამსახური, № 19593, 17/06/2021
11. „დაქირავებულისათვის გადახდილი სამივლინებო ხარჯების ნორმების განსაზღვრის შესახებ“ ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა მინისტრი, № 220, 05/04/2005
12. „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი, საქართველოს პარლამენტი, № 875-Vრს-Xმპ, 02/08/2021
13. „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა მინისტრი, №994, 31/12/2010
14. „მოხალისეობის შესახებ“ საქართველოს კანონი, საქართველოს პარლამენტი, №4717-რს, 24/12/2015
15. „ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებით განსაზღვრული საგადასახადო შეღავათით სარგებლობისა და არარეზიდენტისათვის

- საქართველოში გადახდილი გადასახადის დაბრუნების წესის დამტკიცების შესახებ“ ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა მინისტრი, № 633, 28/12/2011
16. „ორსულობის, მშობიარობისა და ბავშვის მოვლის, ასევე, ახალშობილის შვილად აყვანის გამო შვებულებების ანაზღაურების წესის“ დამტკიცების თაობაზე ბრძანება, საქართველოს ოკუპირებული ტერიტორიებიდან დევნილთა, შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის მინისტრი № 01-133/ნ, 29/12/2020წ
  17. „პერსონალურ მონაცემთა დაცვის შესახებ“ საქართველოს კანონი, საქართველოს პარლამენტი, № 5669-რს,28/12/2011
  18. „რეკლამის შესახებ“ საქართველოს კანონი, საქართველოს პარლამენტი, №1228, 18/02/1998
  19. „საბიუჯეტო ორგანიზაციების ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის წესის შესახებ“,საქართველოს ფინანსთა მინისტრი, №24, 04/02/2021
  20. „საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის გაგრძელების შესახებ“ მეთოდური მითითებების დამტკიცების თაობაზე ბრძანება, შემოსავლების სამსახური, № 1724, 01/04/2011
  21. „საზოგადოებრივ გაერთიანებათა საქმიანობის შეჩერებისა და მათი აკრძალვის შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონი, საქართველოს პარლამენტი, № 1103, 14/11/1997
  22. „სამოქალაქო უსაფრთხოების შესახებ“ საქართველოს კანონი, საქართველოს პარლამენტი, № 2608-III, 27/06/2018
  23. „სამუშაო დროის აღრიცხვის ფორმისა და მისი წარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“, ბრძანება, საქართველოს ოკუპირებული ტერიტორიებიდან დევნილთა, შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის მინისტრი № 01-15/ნ, 12/01/2021
  24. საქართველოს ორგანული კანონი „საქართველოს ეროვნული ბანკის შესახებ“, საქართველოს პარლამენტი, № 1676,24.09.2009
  25. საქართველოს ორგანული კანონი „შრომის კოდექსი“, საქართველოს პარლამენტი, №4113რს,17/12/2010
  26. საქართველოს ორგანული კანონი „შრომის უსაფრთხოების შესახებ“, საქართველოს პარლამენტი, №4283-III, 19/02/2019
  27. „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის საპროცენტო განაკვეთების დამტკიცების თაობაზე“ ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა მინისტრი, №34, 28/01/2011
  28. „საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი“, საქართველოს პარლამენტი, № 786, 26/06/1997
  29. „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, საქართველოს პარლამენტი, № 3591, 17/09/2010
  30. „საწარმოსათვის/ფინანსური ინსტიტუტისათვის საერთაშორისო ფინანსური კომპანიის, სპეციალური სავაჭრო კომპანიის და საერთაშორისო საწარმოს სტატუსის მინიჭების/გაუქმების წესის დამტკიცების თაობაზე“ ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა მინისტრი, № 641, 31/12/2011

31. „სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმების გამოყენების შესახებ“ ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა მინისტრი, № 999, 31/12/2010
32. „საქართველოში საიმპორტო საქონლისათვის (ფულადი სახსრებისათვის) გრანტისა და ჰუმანიტარული დახმარების სტატუსის მინიჭების, მისი აღრიცხვისა და გამოყენების შესახებ დებულების თაობაზე“, ბრძანებულება, საქართველოს პრეზიდენტი, №326, 13/08/2001
33. „შელავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნების ჩამონათვალის განსაზღვრის თაობაზე“, დადგენილება, საქართველოს მთავრობა, №615, 13/08/2001
34. „ცალკეულ შემთხვევებში გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის, საგადასახადო დოკუმენტის გამოწერის/დადასტურების და სასაქონლო ზედნადების გამოწერის უფლების შეზღუდვის და გადასახადის გადამხდელის მიერ გამოწერილი ელექტრონული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოყენების სპეციალური წესის განსაზღვრის შესახებ“ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე“, შემოსავლების სამსახურის უფროსის ბრძანება, შემოსავლების სამსახურის უფროსი, №22708,16.02.2022
35. „ცალკეულ შემთხვევებში პირის საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით მეთოდური მითითებების დამტკიცების თაობაზე“, შემოსავლების სამსახურის უფროსის ბრძანება, შემოსავლების სამსახურის უფროსი, № 22708, 08.07.2019
36. „არასამეწარმეო იურიდიული პირების დაბეგვრის თავისებურებები საქართველოში“, გზამკვლევი, სამოქალაქო საზოგადოების ინსტიტუტი, თბილისი 2012
37. „არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური აღრიცხვა და ანგარიშგება“, ანჟელი ხორავა, თბილისი 2017
38. „სამოქალაქო კოდექსის კომენტარები“ წიგნი I, ავტორთა ჯგუფი, რედაქტორი ლადო ჭანტურია, თბილისი 2017
39. „საზოგადოებრივი ორგანიზაციების საგადასახადო გარემოს კვლევა“, ნიკოლოზ ოსტაპენკო, თბილისი 2022
40. „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი“, წიგნი პირველი, ლ.ნადარაია, ზ. როგავა, კ.რუხაძე, ბ.ბოლქვაძე, თბილისი 2012
41. „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი“, წიგნი მეორე, ლ. ნადარაია, ზ. როგავა, კ.რუხაძე, ბ.ბოლქვაძე, თბილისი 2012
42. A Guide to Budget work for NGOs (ინგლისურად, „გზამკვლევი საზოგადოებრივი ორგანიზაციების ბიუჯეტირება“), Isaac Shapiro, 2001
43. A Practical Guide to the Financial Management of NGOs (ინგლისურად, „პრაქტიკული გზამკვლევი საზოგადოებრივი ორგანიზაციების ფინანსური მენეჯმენტში), Theunis Keulder & Erika Benz,2011
44. Core cost and Ngo sustainability(ინგლისურად, „ადმინისტრაციული ხარჯები და საზოგადოებრივი ორგანიზაციების მდგრადობა), Alfredo Ortiz, 2001

45. Financial Management Essentials a handbook for NGOs (ინგლისურად, „ფინანსური მენეჯმენტის ძირითადი პრინციპები, გზამკვლევი საზოგადოებრივი ორგანიზაციებისათვის“), Mango, 2017
46. Financial Policies and Procedures Manual (ინგლისურად, „ფინანსური პოლიტიკისა და პროცედურების სახელმძღვანელო“), Financial Technologies & Management, 2019



## დანართები

### დანართი 1. ა(ა)იპ ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტის ნიმუში.

ა(ა)იპ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება 20X2 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით

	20X2	20X1
აქტივები		
გრძელვადიანი აქტივები	XX	XX
ძირითადი საშუალებები	X	X
ინვესტიციები	X	X
სხვა გრძელვადიანი აქტივები	X	X
მიმდინარე აქტივები	XX	XX
მარაგები	X	X
დებიტორები	X	X
ავანსები	X	X
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები	X	X
სულ აქტივები	XX	XX
ფონდები და ვალდებულებები		
ფონდები	XX	XX
შეუზღუდავი ფონდი	X	X
დროებით შეზღუდული ფონდი	X	X
მუდმივად შეზღუდული ფონდი	X	X
გრძელვადიანი ვალდებულებები	XX	XX
გრძელვადიანი სესხები	X	X
საპენსიო ანარიცხები	X	X
მოკლევადიანი ვალდებულებები	XX	XX
კრედიტორები	X	X
მოკლევადიანი სესხები	X	X
გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი	X	X
სულ ფონდები და ვალდებულებები	XX	XX

საქმიანობის შედეგების ანგარიშგება 20X2 წლის 31 დეკემბერს

დამთავრებული წლისათვის

I. შეუზღუდავი ფონდების ნაწილში	20X2	20X1
შემოსავლები		
საწევრო შენატანები	X	X
საპროცენტო შემოსავლები	X	X
დივიდენდები	X	X
გრანტი	X	X
შემოწირულობები	X	X
სხვა შემოსავლები	X	X
სულ შემოსავლები	XX	XX
ხარჯები		
I პროექტის ხარჯი	X	X

II პროექტის ხარჯი	X	X
III პროექტის ხარჯი	X	X
პროექტების მხარდაჭერის ხარჯი	X	X
ადმინისტრაციული და სხვა ხარჯი	X	X
სულ ხარჯები	XX	XX

წმინდა შედეგი (ფონდის ზრდა/შემცირება) XX XX

II. დროებით შეზღუდული ფონდების ნაწილში შემოსავლები

შემოსავალი ინვესტიციიდან	X	X
შეზღუდვისაგან განთავისუფლებული ფონდი	X	X
სხვა შემოსავალი	X	X
სულ შემოსავალი	XX	XX

ხარჯები

I პროექტის ხარჯი	X	X
II პროექტის ხარჯი	X	X
III პროექტის ხარჯი	X	X
სულ ხარჯები	XX	XX
წმინდა შედეგი (ფონდის ზრდა/შემცირება)	XX	XX

III. მუდმივად შეზღუდული ფონდების ნაწილში შემოსავლები

შემოსავალი ინვესტიციიდან	X	X
შეზღუდვისაგან განთავისუფლებული ფონდი	X	X
სხვა შემოსავალი	X	X
სულ შემოსავალი	XX	XX

ხარჯები

I პროექტის ხარჯი	X	X
II პროექტის ხარჯი	X	X
III პროექტის ხარჯი	X	X
სულ ხარჯები	XX	XX
წმინდა შედეგი (ფონდის ზრდა/შემცირება)	XX	XX

**ხარჯების ეკონომიკური შინაარსი 20X2 წლის 31 დეკემბერს დამთავრებული წლისათვის**

ხარჯების ელემენტები	I პროექტის ხარჯი	II პროექტის ხარჯი	III პროექტის ხარჯი	პროექტების მხარდაჭერის ხარჯი	ადმინისტრაციული და სხვა ხარჯი	სულ
პერსონალის ხელფასი	X	X	X	X	X	XX
	X	X	X	X	X	XX
ტრანსპორტის ხარჯი			X		X	XX
საკანცელარიო ნივთები	X			X	X	XX
სხვა მარაგები					X	XX
აქტივის ცვეთა				X	X	XX
იჯარა		X	X	X	X	XX
ელექტროენერჯია		X	X	X	X	XX
სხვა კომუნალური ხარჯი	X	X	X	X	X	XX
კავშირგაბმულობა	X	X	X	X	X	XX
კონსულტაცია და აუდიტი				X	X	XX
მივლინება	X		X	X	X	XX
შეხვედრები და პრეზენტაცია	X	X	X	X	X	XX

განცხადება და რეკლამა	X	X	X	X	X	XX
დანარჩენი ხარჯები	X	X	X	X	X	XX
ხარჯების ჯამი	XX	XX	XX	XX	XX	XX

**ფონდებში ცვლილების ანგარიშგება 20X2 წლის 31 დეკემბერს დამთავრებული წლისათვის**

	შეუზღუდავი ფონდები	დროებით შეზღუდული ფონ- დები	მუდმივად შეზღუდული ფონდები	სულ
20X0 წლის 31 დეკემბრის ნაშთი	X	X	X	XX
გრანტი და შემოწირულობები	X	X	X	XX
ფონდის რეკლასიფიცირება		X	X	XX
ხარჯების დაფინანსება	X	X		XX
ფონდის ზრდა (შემცირება)			X	XX
20X1 წლის 31 დეკემბრის ნაშთი	X	X	X	XX
გრანტი და შემოწირულობები	X	X	X	XX
ფონდის რეკლასიფიცირება		X	X	XX
ხარჯების დაფინანსება	X	X		XX
ფონდის ზრდა (შემცირება)			X	XX
20X2 წლის 31 დეკემბრის ნაშთი	X	X	X	XX

**ფულადი ნაკადების ანგარიშგება 20X2 წლის 31 დეკემბერს დამთავრებული წლისათვის**

	20X2
ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან	
საწევროს სახით მიღებული ფულადი სახსრები	X
შემოწირულობის სახით მიღებული ფულადი სახსრები	X
გრანტის სახით მიღებული ფულადი სახსრები	X
მომწოდებლებსა და თანამშრომლებზე გაცემული ფული	X
საოპერაციო საქმიანობიდან შემოსული თანხები	X
გადახდილი პროცენტები	X
გადახდილი გადასახადები	X
წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან	XX
ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან	
ძირითადი საშუალებების შეძენა	X
ძირითადი საშუალებების გაყიდვით მიღებული ნამეტი	X
მიღებული პროცენტები	X
მიღებული დივიდენდები	X
წმინდა ფულადი სახსრები საინვესტიციო საქმიანობიდან	XX
ფულადი ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან	
თამასუქის გაცემით მიღებული ფულადი სახსრები	X
სესხის დასაფარავად გადახდილი ფულადი სახსრები	X
ფინანსური იჯარის ვალდებულების დასაფარავად გადახდილი ფულადი სახსრები	X
წმინდა ფულადი სახსრები საფინანსო საქმიანობიდან	XX
ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების წმინდა ზრდა	XX
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის	X
ფულადი სახსრების სავალუტო კურსის ცვლილების ეფექტი	X
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის	XX

## დანართი 2 . სალაროს შემოსავლის ორდერი.

საწარმო, ორგანიზაცია				საწარმო, ორგანიზაცია	
<b>სალაროს შემოსავლის ორდერი N</b>				<b>ქვითარი</b>	
<b>სალაროს შემოსავლის ორდერი N</b>				<b>სალაროს შემოსავლის ორდერი N</b>	
მოკორესპონდ. ანგ. სუბანგარიში	ანალიზური ადიგხვის კოდი	თანხა	მიზნობრივი დანიშნულების კოდი	მიღებულია	
მიღებულ იქნას				საფუძველი	
საფუძველი				თანხა სიტყვიერად	
თანხა სიტყვიერად				დანართი	
მთ. ბუღალტერი				მთ. ბუღალტერი	
მოლარე				მოლარე	
ბ.ა.					

**დანართი 3 . სალაროს გასავლის ორდერი.**

საწარმო, ორგანიზაცია

**სალაროს გასავლის ორდერი N**

----- წ.

დოკ.	მოკორესპონდ. ანგ. სუბანგარიში	ანალიზური აღივსვის კოდი	თანხა	მიზნობრივი დანიშნულების კოდი

გაეცეს

სახელი, გვარი, მამის სახელი

საფუძველი

თანხა სიტყვიერად

დანართი

ხელმძღვანელი

მთ. ბუღალტერი

მივიღე

თანხა სიტყვიერად

20XX წ.

(ხელმოწერა)

მიმღები პიროვნების დამადასტურებელი საბუთის სახელწოდება

ნომერი, გაცემის ორგანო, ადგილი, თარიღი

თანხა გასცა

**დანართი 4. საავანსო უწყისი.**

<p>ორგანიზაცია _____</p> <p>თანამდებობა _____</p> <p>გვარი, სახელი: _____</p> <p>ს ა ა ვ ა ნ ს ო ა ნ გ ა რ ი შ ი N _____</p>	<p>ტიპიური ფ. N 238</p> <p>გატარება N</p>																																																		
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th style="width: 25%;">ავანსის დანიშნულება</th> <th style="width: 15%;">ხარჯები</th> <th style="width: 20%;"></th> <th style="width: 15%;">ანგარიში</th> <th style="width: 25%;">დებეტი</th> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">ჯამი</td> <td rowspan="2" style="text-align: center;">გაწეული ხარჯის მიზანშეწონილობას ვამტკიცებ</td> <td></td> <td style="text-align: center;">თანხა</td> </tr> <tr> <td>ნაშთი ან გადახარჯვა წინანდელი ავანსისა</td> <td style="text-align: center;">_ლ -</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>მიღებულია (ვისგან)</td> <td></td> <td style="text-align: center;">ხელმოწერა</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>1</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">კრედიტი</td> </tr> <tr> <td>2</td> <td></td> <td style="text-align: center;">შემოწმებულია დასამტკიცებლად ლ.</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>3</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>სულ მიღებულია დახარჯულია ნაშთი</td> <td></td> <td style="text-align: center;">ბუღალტერი</td> <td></td> <td style="text-align: center;">ბუღალტერი</td> </tr> <tr> <td>გადახარჯვა დანართი_საბუთი</td> <td></td> <td colspan="3" style="text-align: center;">ანგარიშს ჯამით ვადასტურებ</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td colspan="3" style="text-align: center;">ხელმოწერა</td> </tr> </table>	ავანსის დანიშნულება	ხარჯები		ანგარიში	დებეტი		ჯამი	გაწეული ხარჯის მიზანშეწონილობას ვამტკიცებ		თანხა	ნაშთი ან გადახარჯვა წინანდელი ავანსისა	_ლ -				მიღებულია (ვისგან)		ხელმოწერა			1				კრედიტი	2		შემოწმებულია დასამტკიცებლად ლ.			3					სულ მიღებულია დახარჯულია ნაშთი		ბუღალტერი		ბუღალტერი	გადახარჯვა დანართი_საბუთი		ანგარიშს ჯამით ვადასტურებ					ხელმოწერა			
ავანსის დანიშნულება	ხარჯები		ანგარიში	დებეტი																																															
	ჯამი	გაწეული ხარჯის მიზანშეწონილობას ვამტკიცებ		თანხა																																															
ნაშთი ან გადახარჯვა წინანდელი ავანსისა	_ლ -																																																		
მიღებულია (ვისგან)		ხელმოწერა																																																	
1				კრედიტი																																															
2		შემოწმებულია დასამტკიცებლად ლ.																																																	
3																																																			
სულ მიღებულია დახარჯულია ნაშთი		ბუღალტერი		ბუღალტერი																																															
გადახარჯვა დანართი_საბუთი		ანგარიშს ჯამით ვადასტურებ																																																	
		ხელმოწერა																																																	

თარიღი	ვის, რაში და რა საბუთით გადაეხადა	ჯამი	დებეტი
სულ			ლ.

ანგარიშვალდებული პირის ხელმოწერა

**დანართი 5 . საწვავის ჩამოწერის უწყისი.**

**თვე, წელი**

სატრანსპორტო  
საშუალება \_\_\_\_\_

სახელმწ. N \_\_\_\_\_

საწვავის მიმღები პირის  
(მძღოლის) სახელი და  
გვარი \_\_\_\_\_

თარიღი	მარშრუტი	სპიდომეტრის საწყისი ჩვენება	სპიდომეტრის საბოლოო ჩვენება	გავლილი მანძილი	გახარჯული საწვავის ოდენობა	პროექტი
					<b>0</b>	

საწვავის მიმღები პირის  
(მძღოლის) სახელი და  
გვარი \_\_\_\_\_

დირექტორის ხელმოწერა \_\_\_\_\_

ბ.ა

**დანართი 6 . დასაქმებულთა სამუშაო დროის აღრიცხვის ყოველთვიური შემაჯამებელი ფორმა.**

ორგანიზაციის დასახელება:	
საიდენტიფიკაციო კოდი:	
შევსებაზე პასუხისმგებელი პირი/ერთეული:	
საანგარიშო პერიოდი (დან/მდე):	
შედგენის თარიღი:	

**თვის I ნახევარი**

როგითი N	გვარი, სახელი, თანამდებობა	პირადი ნომერი	აღნიშვნები სამუშაოზე გამოცხადების/არგამოცხადების შესახებ თარიღების მიხედვით													სულ ნამუშევარი სთ. თვის I			
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13		14	15	
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>													<b>5</b>			

**თვის II ნახევარი**

როგითი N	გვარი, სახელი, თანამდებობა	პირადი ნომერი	აღნიშვნები სამუშაოზე გამოცხადების/არგამოცხადების შესახებ თარიღების მიხედვით თვის II													სულ ნამუშევარი სთ. თვის II ნახევარში			
			16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28		29	30	31
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>6</b>													<b>7</b>			

**თვის ჯამური მონაცემები**

როგითი N	გვარი, სახელი, თანამდებობა	პირადი ნომერი	სულ ნამუშევარი თვის განმავლობაში						არგამოცხადების დღეების, საათების				
			დღე	საათი					მათ შორის				
				ჯამი	მათ შორის				საგადამოწმო ფურცელი	ანაზღ. შეგზულეობა	უბ. შეგზულეობა	სხვა	დასვენების, უქმე დღეების რაოდენობა
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>10</b>	<b>11</b>	<b>12</b>	<b>13</b>					

პასუხისმგებელი პირი (თანამდებობა, სახელი, გვარი)

ხელმოწერა

ორგანიზაციის ხელმძღვანელი (თანამდებობა, სახელი, გვარი):

ხელმოწერა



**დანართი 7. საპროექტო ტაბელი.**

Monthly Timesheet / საშუაო საათების აღრიცხვის ყოველთვიური ფორმა

Name of organisation/ორგანიზაციის დასახელება .....

Name of employee/დასაქმებულის სახელი, გარი .....

Month and year/თვე და წელი .....

Project, Code/პროექტის დასახელება და კოდი	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	Total Hrs /ჯამი (სთ)	
	MON /ორშ	TUE/სამშ	Wed/ოთხ	THU/ხუთ	FRI/პარ	SAT/შაბ	SUN/კვი	MON/ორშ	TUE/სამშ	Wed/ოთხ	THU/ხუთ	FRI/პარ	SAT/შაბ	SUN/კვი	MON/ორშ	TUE/სამშ	Wed/ოთხ	THU/ხუთ	FRI/პარ	SAT/შაბ	SUN/კვი	MON/ორშ	TUE/სამშ	Wed/ოთხ	THU/ხუთ	FRI/პარ	SAT/შაბ	SUN/კვი	MON/ორშ	TUE/სამშ	Wed/ოთხ		
ABC-C001																																	
DEF-C001																																	
GHI-C001																																	
JKL-C001																																	
Holiday/დასვენების დღეები						X	X						X	X						X	X						X	X					
Vacation/ შეტევა																																	
Sick Leave/ბილდებნი																																	
Non paid Leave/ არა ანაზღაურებადი შეტევა																																	
Total Hours/ საათების ჩაოდენობა	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
OT Hours/დამატებით ნაშუშვარი საათები																																	
Grand Total/სულ საათების ჩაოდენობა	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	

Signature of employee: თანამშრომლის ხელმოწერა: .....

Date: თარიღი: .....

Signature of Director: დირექტორის ხელმოწერა: .....

Date: თარიღი: .....

## დანართი 8. ქვეყნის შიგნით მივლინების მოწმობის ფორმა.

### სამივლინებო მოწმობა

ორგანიზაციის მიეცა \_\_\_\_\_  
გვარი, სახელი, თანამდებობა

დაწესებულების \_\_\_\_\_  
მოწმობის გამცემი ორგანიზაციის დასახელება

შტამში მივლინებულს \_\_\_\_\_  
დანიშნულების პუნქტი, ორგანიზაციის დასახელება

ბეჭედი  
საფუძველი ბრძანება № \_\_\_\_\_ 20xx  
\_\_\_\_\_ 20XX მივლინების ვადა \_\_\_\_\_ დღე, 20xx წ. \_\_\_\_\_ მდე  
პასპორტის სერია და № \_\_\_\_\_

დირექტორი

უფროსი

### **აღნიშვნები დანიშნულების პუნქტებში მისვლისა და იქიდან წამოსვლის შესახებ**

გავიდა \_\_\_\_\_ დან გამოცხადდა \_\_\_\_\_ ში  
\_\_\_\_\_ 20XXწ \_\_\_\_\_ 20XXწ

ხელმოწერა

ხელმოწერა

ბეჭედი

ბეჭედი

გავიდა \_\_\_\_\_ გამოცხადდა \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_ 20XXწ \_\_\_\_\_ 20XXწ

ხელმოწერა

ხელმოწერა

ბეჭედი

ბეჭედი

**დანართი 9<sup>ა</sup>. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა (დანართი №III-05).**

**საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა**

სერია

1	№000000
---	---------

საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, რომლის  
კორექტირებაც ხდება

2	სერია № №
---	-----------

3	20 წ.
---	-------

4	20 წ.
---	-------

ოპერაციის (კორექტირების) განხორციელების პერიოდი:  
თვე/კვარტალი (სიტყვიერად)

გამოწერის რიცხვი, თვე (სიტყვიერად)

5 გამყიდველი

6 მყიდველი

5.1	
-----	--

(საიდენტიფიკაციო ნომერი)

6.1	
-----	--

(საიდენტიფიკაციო ნომერი)

5.2	
-----	--

დასახელება / სახელი, გვარი

6.2	
-----	--

დასახელება / სახელი, გვარი

საქონლის / მომსახურების დასახელება	ზომის ერთეული	საქონლის რაოდენობა	საქონლის / მომსახურების ღირებულება დღგ-ისა და აქციზის ჩათვლით	მათ შორის	
				დღგ-ის თანა	აქციზის თანა
1	2	3	4	5	6
სულ					

7	
---	--

სასაქონლო ზედნადების №

8	
---	--

თარიღი

ხელმძღვანელი ან უფლებამოსილი პირი (ხელმოწერა)  
ბ.ა.

მყიდველს ჩაბარდა ხელზე (ხელმოწერა)

შენიშვნა: პირველი ეგზემპლარი – მყიდველს, მეორე ეგზემპლარი გამყიდველს

დამკვეთი:  
დამამზადებელი:  
სფს-ს რეგისტრაციის №

**დანართი 9<sup>ბ</sup>. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა (დანართი №III-05<sup>1</sup>).**

დანართი NIII-05<sup>1</sup>

საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა

სერია "ავ"

1	N 000000
2	სერია "ავ", N

საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა,  
რომლის კორექტირებაც ხდება

3		20--წ.
მისაწოდებელი საქონლის/გასაწევი მომსახურების საკომპენსაციო თანხის/თანხის ნაწილის გადახდის თვე (სიტყვიერად)		

4		20--წ.
გამოწერის რიცხვი, თვე (სიტყვიერად)		

<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 15%; text-align: center;">5</td> <td style="width: 85%;">გამყიდველი</td> </tr> </table> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 15%; text-align: center;">5.1</td> <td style="width: 85%;"></td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">საიდენტიფიკაციო ნომერი</td> </tr> <tr> <td style="width: 15%; text-align: center;">5.2</td> <td style="width: 85%;"></td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">დასახელება/სახელი, გვარი</td> </tr> </table>	5	გამყიდველი	5.1		საიდენტიფიკაციო ნომერი		5.2		დასახელება/სახელი, გვარი		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 15%; text-align: center;">6</td> <td style="width: 85%;">მყიდველი</td> </tr> </table> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 15%; text-align: center;">6.1</td> <td style="width: 85%;"></td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">საიდენტიფიკაციო ნომერი</td> </tr> <tr> <td style="width: 15%; text-align: center;">6.2</td> <td style="width: 85%;"></td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">დასახელება/სახელი, გვარი</td> </tr> </table>	6	მყიდველი	6.1		საიდენტიფიკაციო ნომერი		6.2		დასახელება/სახელი, გვარი	
5	გამყიდველი																				
5.1																					
საიდენტიფიკაციო ნომერი																					
5.2																					
დასახელება/სახელი, გვარი																					
6	მყიდველი																				
6.1																					
საიდენტიფიკაციო ნომერი																					
6.2																					
დასახელება/სახელი, გვარი																					

საქონლის/მომსახურების დასახელება	ზომის ერთეული	საქონლი რაოდენობა	მისაწოდებული საქონლის/გასაწევი მომსახურების საკომპენსაციო თანხა/თანხის ნაწილი (ავანსი)	დღგ-ის თანხა
1	2	3	4	5
სულ				

ხელმძღვანელი ან უფლებამოსილი პირი <input style="width: 50px;" type="text"/> (ხელმოწერა) ბ.ა.	ხელმძღვანელი ან უფლებამოსილი პირი <input style="width: 50px;" type="text"/> (ხელმოწერა) ბ.ა.
--	--

შენიშვნა: პირველი ვეზუმლარი-მყიდველს, მეორე ვეზუმლარი-გამყიდველს

დამკვეთი:  
 დამაშინებელი:  
 სფს-ს რეგისტრაციის N

დანართი 9ბ. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა (დანართი III-09).

წავთობპროდუქტების სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა					
2	სერია	1	N#000000		
<p>ოპერაციის განხორციელების პერიოდი (რიცხვი, თვე (სიტყვიერად), წელი)</p>			<p>გამოწერის თარიღი (რიცხვი, თვე (სიტყვიერად), წელი)</p>		
4	გამყიდველი	5	მყიდველი		
4.1	(საიდენტიფიკაციო ნომერი)	5.1	(საიდენტიფიკაციო ნომერი)		
4.2	დასახელება / სახელი, გვარი	5.2	დასახელება / სახელი, გვარი		
6	ტრანსპორტირების დაწყების მისამართი	7	ტრანსპორტირების დასრულების		
8	სატრანსპორტო საშუალების მარკა, ნომერი მძღოლის პირადი ნომერი	9			
10	წავთობპროდუქტის იმპორტის დამადასტურებელი დოკუმენტი -----				
11	წავთობპროდუქტის შემენის დამადასტურებელი დოკუმენტი -----				
12	კორექტირებული ნსაფ-ის სერია N-----		13	ტრანსპორტირების დაწყების დრო -----	
14	წავთობპროდუქტის სატრანსპორტო საშუალებაზე დატვირთვის მისამართი -----				
15	წავთობპროდუქტის ტრანსპორტირების დაწყების ადგილის ან ბუნკერების გემის სარეგისტრაციო ნომერი -----				
16	წავთობპროდუქტის მიტანის ადგილის მისამართი -----				
17	წავთობპროდუქტის ტრანსპორტირების დამთავრების ადგილის				

საქონლის დასახელება	ზომის ერთეული	მიწოდებული საქონლის რაოდენობა	საქონლის ღირებულება დღგ-ის და აქციზის ჩათვლით	დღგ-ის თანხა	აქციზის თანხა
1	2	3	4	5	6

ან ბუნკირების გემის სარეგისტრაციო ნომერი -----

18 ტრანსპორტის სახე (საავტომობილო/სარკინიგზო) -----

19 სატრანსპორტო საშუალების მარკა და  
სახელმწიფო ნომერი (ვაგონის ნომერი) -----

20 მძღოლის სახელი, გვარი და პირადი № -----

21 გადამზიდავი ----- 22 -----  
(სახელწოდება ან სახელი და გვარი) (საიდენტიფიკაციო ნომერი)

23 საქონლის მიმღების ხელმოწერა -----

24 საქონლის მიმწოდებლის ხელმოწერა -----

შენიშვნა: პირველი ეგზემპლარი – მყიდველს, მეორე ეგზემპლარი – გამყიდველს

დამკვეთი:  
დამამზადებელი:  
სფს-ს რეგისტრაციის №

**დანართი 10<sup>ა</sup>: გრანტის ფარგლებში დღგ დაბრუნებისას შემოსავლების სამსახურში წარსადგენი ანგარიშ ფაქტურების რეესტრი.**

ა.(ა).ი.პ. " \_\_\_\_\_ "

წერილი № \_\_\_\_\_-ის დანართი 1

№	თარიღი	ორგანიზაციის დასახელება	ანგარიშ- ფაქტურის №	დღგ	შენიშვნა
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
		სულ			

**დანართი 10<sup>ბ</sup>. გრანტის ფარგლებში დღგ დაბრუნებისას შემოსავლების სამსახურში წარსადგენი ინფორმაცია გრანტის სახსრების ათვისებაზე .**

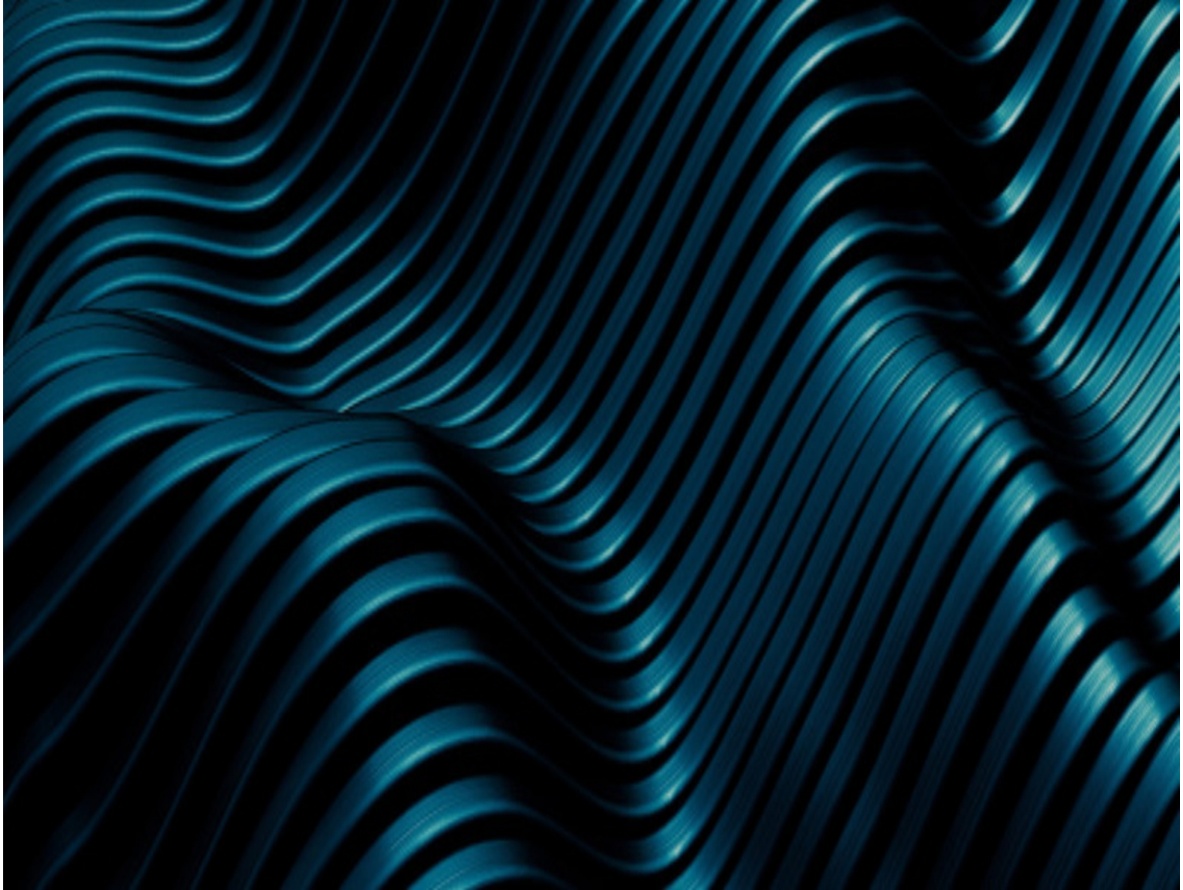
ა.(ა).ი.პ. " \_\_\_\_\_"  
 წერილი № \_\_\_\_\_-ის დანართი 2

№	გრანტის ხელშეკრულების დასახელება ან/და ნომერი, რომლის ფარგლებშიც არის მიმდინარე წერილით წარმოდგენილი ანგარიშ-ფაქტურები ან/და უკუდაბეგვრის დღგ-ს საგადახდო დაგალება	ხელშეკრულებით განსაზღვრული გრანტის საერთო თანხა (ლარი)	წერილის წარდგენის თარიღისათვის ათვისებული თანხის საერთო რაოდენობა (ლარი), მიმდინარე წერილით წარმოდგენილი დოკუმენტაციით ათვისებული თანხის ჩათვლით	შენიშვნა
1	"-----", პროექტის № XXXX/01	----- (ლარი)	----- (ლარი)	

გადასახადის გადამხდელის  
 უფლებამოსილი პირის  
 ხელმოწერა და ბეჭედი:

თარიღი: \_\_\_\_\_ ♡





**გზამკვლევი  
საზოგადოებრივი ორგანიზაციებისთვის  
ფინანსური ანგარიშგების და  
საგადასახადო დაბეგვრის საკითხებზე**

სამოქალაქო საზოგადოების ინსტიტუტი © 2022