

მეთოდური მითითება
სააღრიცხვო დოკუმენტაციასთან შედარებით, შემოწმების არაპირდაპირი
მეთოდით გამოვლენილი შემოსავლის სხვაობის დაბეგვრის შესახებ
(მეთოდური მითითება განსაზღვრავს მოგებისა და საშემოსავლო
გადასახადებით დაბეგვრის საკითხებს)

ფაქტობრივი გარემოება

საწარმოს საგადასახადო ვალდებულებების არაპირდაპირი მეთოდით განსაზღვრის შედეგად გამოვლინდა, რომ აღნიშნული მეთოდით გამოანგარიშებული შემოსავალი არსებითად აღემატება საწარმოს სააღრიცხვო დოკუმენტაციით ან/და სხვა მტკიცებულებებით დაფიქსირებულ შემოსავალს.

შეფასება და შედეგი

I - გადასახადის გადამხდელის მიერ შესაბამისი მტკიცებულებების ან/და ახსნა-განმარტების წარდგენის შემთხვევაში, მისი განმარტების შესაბამისად, არაპირდაპირი მეთოდით გამოანგარიშებულ შემოსავალსა და სააღრიცხვო დოკუმენტაციით დაფიქსირებულ შემოსავალს შორის დადებითი სხვაობის თანხა დაკვალიფიცირდება, როგორც შესაბამისი პერიოდის ბოლოს გაცემული:

- ა) პროცენტის ან უპროცენტო სესხი;
- ბ) დივიდენდი;
- გ) ხელფასი;

შენიშვნა: გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულება ან/და ახსნა-განმარტება შეიძლება მოიცავდეს როგორც ჩამოთვლილი ვარიანტების კომბინაციას, ისე შესაბამისი თანხის (თანხის ნაწილის) სხვა სახის განაცემად დაკვალიფიცირების შემთხვევას.

II - გადასახადის გადამხდელის მიერ შესაბამისი მტკიცებულებების ან/და ახსნა-განმარტების წარუდგენლობის, აგრეთვე, სხვაობის თანხის განკარგვის თაობაზე სხვა სახის ინფორმაციის არ არსებობის შემთხვევაში, სხვაობის თანხა ჩაითვლება შესაბამისი საანგარიშო პერიოდის ბოლოს საწარმოს დირექტორზე (თუ არ არსებობს სხვა იდენტიფიცირებადი პასუხისმგებელი პირი) გაცემულ **ხელფასად**.

შენიშვნა:

ა) მეთოდური მითითების გამოყენების მიზნით, შემოწმებისას დადგენილი უნდა იყოს, რომ სახეზეა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის გამოყენების საფუძველი.

ბ) სხვაობის თანხის განკარგვის პერიოდ(ებ)ი შესაძლოა იყოს:

ბ.ა) შესამოწმებელ პერიოდში მოქცეული კალენდარული წლ(ებ)ის ბოლო თარიღ(ებ)ი - თუ შესამოწმებელი პერიოდი მოიცავს სრულ კალენდარულ წელს/წლებს და განკარგვადი თანხა წარმოიშვა ამავე კალენდარულ წელს/წლებში;

ბ.ბ) შესამოწმებელ პერიოდში მოქცეული არასრული კალენდარული წლების ბოლო თარიღები - თუ შესამოწმებელი პერიოდი, აგრეთვე, შესამოწმებელი პერიოდის საწყისი ან/და საბოლოო წელი არასრული კალენდარული წელია და განკარგვადი თანხა წარმოიშვა ამავე არასრულ კალენდარულ წელს/წლებში;

ბ.გ) შესამოწმებელ პერიოდში მოქცეული ნებისმიერი თარიღები - თუ შემოწმების შედეგები (გაანგარიშებები) იძლევა ამის შესაძლებლობას;

ბ.დ) „ბ.ა“, „ბ.ბ“ და „ბ.გ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული პერიოდების კომბინაცია.

მაგალითი №1

ფაქტობრივი გარემოება

2018 წლის 1 თებერვალს დაინიშნა შპს A-ს 2017 წლის საანგარიშო პერიოდის საგადასახადო შემოწმება. საწარმო გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებულია 2017 წლის 1 იანვარს, ხოლო მისი საქმიანობის საგანია საყოფაცხოვრებო საქონლით საცალო ვაჭრობა (მაღაზია). ამასთან, პირის მიერ შემოსავლების მიღება და ხარჯების გაწევა ხორციელდება ნაღდი ანგარიშსწორებით.

დადგენილია, რომ შპს A-მ შესამოწმებელ პერიოდში შეიძინა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა (შემდგომში - სმფ) 100 000 ლარის თვითღირებულებით, რაც ამავე პერიოდში სრულად რეალიზებულია. ამასთან, მიწოდებული სმფ-ის სარეალიზაციო თანხად დაფიქსირებულია 110 000 ლარი, რომელიც სრულადაა მიღებული. თავის მხრივ, სააღრიცხვო დოკუმენტაციის მიხედვით, სრულად დაფარულია მომწოდებლის მიმართ არსებული 100 000 ლარის ვალდებულება, შესაბამისად, შესამოწმებელ პერიოდში ფიქსირდება მოგება 10 000 ლარის ოდენობით (110 000 - 100 000).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის გათვალისწინებით, საგადასახადო შემოწმების შედეგად მოხდა შემოსავლის გამომანგარიშება არაპირდაპირი მეთოდით. შედეგად, შესამოწმებელ პერიოდში მიღებულმა შემოსავალმა, ნაცვლად სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში დაფიქსირებული 110 000 ლარისა, შეადგინა 160 000 ლარი (50 000 ლარით მეტი).

შეფასება და შედეგი

I - შემოწმების პროცესში გადასახადის გადამხდელს რეკომენდაციის სახით ეცნობება, რომ სათანადო მტკიცებულებების ან/და ახსნა-განმარტების წარმოდგენის შემთხვევაში, არაპირდაპირი მეთოდით გამოვლენილი სხვაობის თანხა - 50 000 ლარი, შესაძლოა, განხილულ იქნას შესაბამის პირზე გაცემულ პროცენტთან სესხად, უპროცენტო სესხად, დივიდენდად, ხელფასად, სხვა სახის განაცემად ან ერთდროულად, პროცენტთან სესხად, უპროცენტო სესხად, დივიდენდად, ხელფასად და სხვა სახის განაცემად. შესაბამისად:

ა) არაპირდაპირი მეთოდით გამოვლენილი სხვაობის თანხის (50 000 ლარი) **პროცენტთან სესხად** განხილვის შემთხვევაში, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98² მუხლის მე-3 ნაწილის „ზ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, მოგების გადასახადით დასაბეგრი ბაზა იქნება 58 823 ლარი (50 000/0,85), ხოლო კუთვნილი მოგების გადასახადი 8 823 ლარი (58 823 * 0,15).

ბ) არაპირდაპირი მეთოდით გამოვლენილი სხვაობის თანხის (50 000 ლარი) **უპროცენტო სესხად** განხილვის შემთხვევაში, თანხა გაცემულად ჩაითვლება 2017 წლის 31 დეკემბერს, ამასთან:

- საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98² მუხლის მე-3 ნაწილის „ზ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, მოგების გადასახადით დასაბეგრი ბაზა იქნება 58 823 ლარი (50 000/0,85), ხოლო კუთვნილი მოგების გადასახადი 8 823 ლარი (58 823 * 0,15);

გ) არაპირდაპირი მეთოდით გამოვლენილი სხვაობის თანხის (50 000 ლარის) **დივიდენდად** განხილვის შემთხვევაში, თანხა გაცემულად ჩაითვლება 2017 წლის 31 დეკემბერს, ამასთან:

- დივიდენდად დასაბეგრი ბაზა იქნება 52 631 ლარი (50 000/0,95), ხოლო დივიდენდზე გადასახდელი თანხა - 2 631 ლარი (52 631 * 0,05);

- მოგების გადასახადით დასაბეგრი ბაზა იქნება 61 919 ლარი (52 631/0,85), ხოლო კუთვნილი მოგების გადასახადი - 9 287 ლარი (61 919 * 0,15).

დ) არაპირდაპირი მეთოდით გამოვლენილი სხვაობის თანხის (50 000 ლარი) **ხელფასად** განხილვის შემთხვევაში, თანხა გაცემულად ჩაითვლება 2017 წლის 31 დეკემბერს. ამასთან, საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრი ბაზა იქნება 62 500 ლარი (50 000/0,8), ხოლო კუთვნილი საშემოსავლო გადასახადი - 12 500 ლარი (62 500 * 0,2).

ე) **„სხვა სახის განაცემი“** დაიბეგრება ამ განაცემის შინაარსის შესაბამისად.

II - გადასახადის გადამხდელის მიერ შესაბამისი მტკიცებულებების ან/და ახსნა-განმარტების წარუდგენლობის შემთხვევაში, არაპირდაპირი მეთოდით გამოვლენილი სხვაობის თანხა - 50 000 ლარი, ჩაითვლება 2017 წლის 31 დეკემბერს საწარმოს დირექტორზე (თუ არ არსებობს სხვა იდენტიფიცირებადი პასუხისმგებელი პირი) გაცემულ **ხელფასად**. ამასთან, საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრი ბაზა იქნება 62 500 ლარი (50 000/0,8), ხოლო კუთვნილი საშემოსავლო გადასახადი 12 500 ლარი (62 500 * 0,2).

მაგალითი №2

ფაქტობრივი გარემოება

2018 წლის 1 თებერვალს დაინიშნა შპს A-ს 2017 წლის საანგარიშო პერიოდის საგადასახადო შემოწმება. საწარმო გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებულია 2017 წლის 1 იანვარს, ხოლო მისი საქმიანობის საგანია საყოფაცხოვრებო საქონლით საცალო ვაჭრობა (მაღაზია). ამასთან, პირის მიერ შემოსავლების მიღება და ხარჯების გაწევა ხორციელდება ნაღდი ანგარიშსწორებით.

დადგენილია, რომ შპს A-მ შესამოწმებელ პერიოდში შეიძინა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა (შემდგომში - სმფ) 100 000 ლარის თვითღირებულებით, რაც ამავე პერიოდში სრულად რეალიზებულია. ამასთან, მიწოდებული სმფ-ის სარეალიზაციო თანხად დაფიქსირებულია 80 000 ლარი, რომელიც სრულადაა მიღებული. თავის მხრივ, სააღრიცხვო დოკუმენტაციის მიხედვით, ნაწილობრივ, კერძოდ, 80 000 ლარის ოდენობით დაფარულია მომწოდებლის მიმართ არსებული 100 000 ლარის ვალდებულება, შესაბამისად, მომწოდებლის მიმართ დარჩენილი ვალდებულების ნაშთი შეადგენს 20 000

ლარს. ამდენად, შპს A-ს სააღრიცხვო დოკუმენტების მიხედვით შესამოწმებელ პერიოდში ფიქსირდება ზარალი 20 000 ლარის ოდენობით (80 000-100 000).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის გათვალისწინებით, საგადასახადო შემოწმების შედეგად მოხდა შემოსავლის გამომანგარიშება არაპირდაპირი მეთოდით. შედეგად, შესამოწმებელ პერიოდში მიღებულმა შემოსავალმა, ნაცვლად სააღრიცხვო დოკუმენტებით დაფიქსირებული 80 000 ლარისა, შეადგინა 130 000 ლარი (50 000 ლარით მეტი).

შეფასება და შედეგი

I - შემოწმების პროცესში გადასახადის გადამხდელს რეკომენდაციის სახით ეცნობება, რომ სათანადო მტკიცებულებების ან/და ახსნა-განმარტების წარმოდგენის შემთხვევაში, არაპირდაპირი მეთოდით გამოვლენილი სხვაობის თანხა - 50 000 ლარი, შესაძლოა, განხილულ იქნას შესაბამის პირზე გაცემულ პროცენტთან სესხად, უპროცენტო სესხად, დივიდენდად, ხელფასად, სხვა სახის განაცემად ან ერთდროულად, პროცენტთან სესხად, უპროცენტო სესხად, დივიდენდად, ხელფასად და სხვა სახის განაცემად. შესაბამისად:

ა) არაპირდაპირი მეთოდით გამოვლენილი სხვაობის თანხის (50 000 ლარი) **პროცენტთან სესხად** განხილვის შემთხვევაში, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98² მუხლის მე-3 ნაწილის „ზ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, მოგების გადასახადით დასაბეგრი ბაზა იქნება 58 823 ლარი (50 000/0,85), ხოლო კუთვნილი მოგების გადასახადი 8 823 ლარი (58 823 * 0,15);

ბ) არაპირდაპირი მეთოდით გამოვლენილი სხვაობის თანხის (50 000 ლარი) **უპროცენტო სესხად** განხილვის შემთხვევაში, თანხა გაცემულად ჩაითვლება 2017 წლის 31 დეკემბერს, ამასთან:

- საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98² მუხლის მე-3 ნაწილის „ზ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, მოგების გადასახადით დასაბეგრი ბაზა იქნება 58 823 ლარი (50 000/0,85), ხოლო კუთვნილი მოგების გადასახადი 8 823 ლარი (58 823 * 0,15);

გ) არაპირდაპირი მეთოდით გამოვლენილი სხვაობის თანხის (50 000 ლარი) **დივიდენდად** განხილვის შემთხვევაში, თანხა გაცემულად ჩაითვლება 2017 წლის 31 დეკემბერს, ამასთან:

- დივიდენდად დასაბეგრი ბაზა იქნება 52 631 ლარი (50 000/0,95), ხოლო დივიდენდზე გადასახდელი თანხა - 2 631 ლარი (52 631 * 0,05);
- მოგების გადასახადით დასაბეგრი ბაზა იქნება 61 919 ლარი (52 631/0,85), ხოლო კუთვნილი მოგების გადასახადი - 9 287 ლარი (61 919 * 0,15).

დ) არაპირდაპირი მეთოდით გამოვლენილი სხვაობის თანხის **ხელფასად** განხილვის შემთხვევაში, თანხა გაცემულად ჩაითვლება 2017 წლის 31 დეკემბერს, ამასთან საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრი ბაზა იქნება 62 500 ლარი (50 000/0,8), ხოლო კუთვნილი საშემოსავლო გადასახადი - 12 500 ლარი (62 500 * 0,2).

ე) **„სხვა სახის განაცემი“** დაბეგრება ამ განაცემის შინაარსის შესაბამისად.

II - გადასახადის გადამხდელის მიერ შესაბამისი მტკიცებულებების ან/და ახსნა-განმარტების წარუდგენლობის შემთხვევაში, არაპირდაპირი მეთოდით გამოვლენილი სხვაობის თანხის (50 000 ლარი) დაბეგვრისას უნდა გავითვალისწინოთ, რომ კომპანიას

გააჩნია მომწოდებლის მიმართ ვალდებულება 20 000 ლარის ოდენობით, რომლის დაფარვის მიზნითაც შესაძლებელია საგადასახადო შემოწმების შემდეგი პერიოდისთვის უფლებამოსილმა პირმა დააბრუნოს კომპანიაში თანხა, რომელიც თავის მხრივ საგადასახადო შემოწმებით უკვე დაბეგრული იქნება საშემოსავლო გადასახადით (როგორც ხელფასი) და ვეღარ მოხდება გადახდილი საშემოსავლო გადასახადის ჩათვლა.

აღნიშნული გარემოების გათვალისწინებით, 2017 წლის 31 დეკემბერს, საწარმოს დირექტორზე (თუ არ არსებობს სხვა იდენტიფიცირებადი პასუხისმგებელი პირი) გაცემულად განხილული 50 000 ლარიდან, 20 000 ლარი ჩაითვლება გაცემულ **უპროცენტო სესხად**, ხოლო 30 000 ლარი ჩაითვლება გაცემულ **ხელფასად**. შედეგად:

- საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრი ბაზა იქნება 37 500 ლარი ($30\ 000/0,8$), ხოლო კუთვნილი საშემოსავლო გადასახადი 7 500 ლარი ($37\ 500 * 0,2$);
- მოგების გადასახადით დასაბეგრი ბაზა იქნება 23 529 ლარი ($20\ 000/0,85$), ხოლო კუთვნილი მოგების გადასახადი 3 529 ლარი ($23\ 529 * 0,15$).