

ავტორის სტილი დაცულია



ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი
ეკონომიკის და ბიზნესის ფაკულტეტი

მამუკა ლეჟავა

საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების სრულყოფის გზები საქართველოში

ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად
წარმოდგენილი სადისერტაციო ნაშრომი

მეცნიერ-ხელმძღვანელი: ასოცირებული პროფესორი
მიხეილ ჩიკვილაძე

თბილისი

2025 წელი

სარჩევი

ABSTRACT	3
შესავალი	4
თემის აქტუალურობა	4
პრობლემის სამეცნიერო დამუშავების ხარისხი.....	8
კვლევის დიზაინი.....	10
კვლევის მეცნიერული სიახლე.....	15
თავი I. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების თეორიული და პრაქტიკული მნიშვნელობა	19
1.1 გადასახადების წარმოშობის და განვითარების ისტორიული მიმოხილვა	19
1.2 გადასახადების ძირითადი ფუნქციები, სტრუქტურა და მნიშვნელობა სოციალურ-ეკონომიკურ გარემოში.....	34
1.3 საქართველოს საგადასახადო პოლიტიკის დანერგვის ეტაპები, გადასახადის სახეები და განაკვეთები.....	46
თავი მეორე: საერთო- სახელმწიფოებრივ გადასახადებში გატარებული რეფორმები	66
2.1 საგადასახადო სისტემის გამარტივებისა და ცვლილებების თეორიული და პრაქტიკული საფუძვლები	66
2.2 2017-2023 წლებში საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებში განხორციელებული ცვლილებები	77
თავი მესამე: საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებში არსებული პრობლემები და გადაჭრის გზები საქართველოში	106
3.1 საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებში შესული ცვლილებების ეკონომიკური გავლენა და შედეგები.....	106
3.3 საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებში არსებული პრობლემები და გადაჭრის გზები	135
დასკვნა და რეკომენდაციები.....	149
გამოყენებული ლიტერატურა	155

ABSTRACT

The purpose of the research was to determine the role of the changes in the general state taxes in 2017-2021 in terms of economic development, and the improvement of the business environment of Georgia. To evaluate the effectiveness of the tax burden we are using the following determining factors: what extent is the tax system adjusted to the payer, does it contribute to economic progress, where tax policy achieves perfection, and what is the scope of taxes. Tax policy experts were interviewed together in pairs and asked to discuss tax policy reforms objectives, options, and the mechanisms of effect. Interviews were semi-structured, supported by a briefing document and topic guide, audio-recorded, transcribed and then analysed deductively using framework analysis. It was determined how well Georgia's tax policy is adapted to business, whether the implemented changes are effective within the framework of signing the Association Agreement with the European Union. The results of the study indicate how much the implemented reforms will contribute to the European integration of Georgia. Compared to the tax policy of Georgia, the EU tax policy is more liberal. The study revealed the opportunities, future perspectives and importance of tax reforms and their positive effect on business. Based on the findings revealed through in-depth interviews, a detailed analysis is offered for the financial sector, that specific tax reform development in Georgia, which has a positive effect on the correct formation of the budget.

Keywords: general state taxes; tax burden; budget; investments; economic sustainability

შესავალი

თემის აქტუალურობა

ბიუჯეტის გამჭირვალედ ფორმირება სრულ კორელაციაშია მყარ და ფუნდამენტურ საგადასახადო პოლიტიკასთან, რომელიც, ერთი მხრივ, უნდა იყოს ეფექტური, უზრუნველყოფდეს და აკმაყოფილებდეს სახელმწიფო ინტერესებს, ხოლო, მეორე მხრივ, იცავდეს გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნებს, უფლებებსა და საჭიროებებს. სოციალურ-ეკონომიკური პირობების გაუმჯობესების მაღალი ტემპის მიღწევა წარმოუდგენელია სწორი დაბეგვრის პოლიტიკის გატარების გარეშე. აქედან გამომდინარე შეიძლება ითქვას, რომ ეკონომიკური პროცესების მართვაში გადასახადები მნიშვნელოვანი საკითხია. იგი ავითარებს ბიზნესს, ასაზრდოვებსა და განსაკუთრებულ როლს თამაშობს მთლიანი შიდა პროდუქტის შექმნაში, წარმოებასა და სამუშაო ადგილების ფორმირებაში. საგადასახადო პოლიტიკა სახელმწიფოს ეფექტური ფუნქციონირების განუყოფელი ნაწილია. მეტიც, საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების 91 %-ს გადასახადებიდან მიღებული შემოსავალი შეადგენს. კერძოდ, 2023 წლის მონაცემების მიხედვით სრული საპროგნოზო ბიუჯეტის 18,239,900.00 ათასი ლარიდან, 16,710,350.0 ლარს გადასახადები შეადგენს. საგადასახადო ადმინისტრირება წარმოადგენს მყარი სტაბილური ეკონომიკური პროგრესისა და ზრდის გარანტიას. განვითარებადი ქვეყნებისათვის სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანია მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარება, რომელიც გამოიწვევს სტაბილური ბიზნეს გარემოს ფორმირებას და სამუშაო ადგილების გაზრდას. მსოფლიოში დამკვიდრებული პრაქტიკით თუ ვიმსჯელებთ დავინახავთ, რომ ქვეყნიდან სამუშაო ძალის გადინების შემცირებასა და სოციალური ფონის გაუმჯობესებას უწყობს ხელს მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარება. შესაბამისად, სახელმწიფოს ინტერესებშია გაატაროს ისეთი დაბეგვრის პოლიტიკა, რომელიც უზრუნველყოფს ბიზნესის საიმედოობას, აძლევს მას განვითარების საშუალებას. ქვეყნის მთავარი საფინანსო დოკუმენტი, ბიუჯეტი, უმთავრესად ფორმირდება გადასახადებისგან. 2017-2023 წლებში საგადასახადო

პოლიტიკის ცვლილებების ფონზე, მეტად აქტუალური საკითხია რამდენად მნიშვნელოვანი გავლენა იქონია საბიუჯეტო შემოსავლებში, როგორი ტენდენცია აქვს არაპირდაპირი გადასახადებისგან მიღებულ ფულად სახსრებს საფინანსო დოკუმენტში.

21-ე საუკუნე ახალი გამოწვევებისა და პროგრესის ხანაა, შესაბამისად, ისეთი განვითარებადი ქვეყნისათვის, როგორიც საქართველოა, დღემდე აქტუალურია ბიზნეს გარემოს განვითარების საკითხი, რომლის მიღწევაც მჭიდროდ არის დაკავშირებული საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფილებასთან. რასაკვირველია, სრულყოფილების საკითხი არის ფართო ცნება. ეს უკანასკნელი მოიცავს საგადასახადო სისტემის გამტარუნარიანობას, სამართლიანობის პრინციპებსა და გამჭვირვალობას. დღეს-დღეობით ფართო განხილვის საგანია ბიზნეს გარემოს წახალისების მექანიზმების შემუშავება. ამავდროულად, საგადასახადო პოლიტიკა განიცდის მუდმივი ცვლილებებისა და დამუშავების ეტაპებს, რომლებიც ფუნდამენტურად ცვლისა და აყალიბებს დაბეგვრის საკითხებს. ერთი მხრივ, ეს პროცესები შესაძლებელია განვიხილოთ მნიშვნელოვან წინ გადადგმულ ნაბიჯად, ხოლო, მეორე მხრივ, ახალი შესაძლებლობებისა და განვითარების მიღწევის საშუალებად. სწორედ ამიტომ, ბოლო პერიოდში განხორციელებულმა ცვლილებებმა ნათლად დაგვანახა, რომ საგადასახადო წნეხის შემსუბუქება დადებითი ფაქტორია ეკონომიკის წახალისებისათვის. რა თქმა უნდა, ამ კუთხით შესაძლებელია განვიხილოთ მოგების გადასახადის არსებითი და ფუნდამენტური ცვლილება, რომელიც ერთგვარ სტიმულს, მოტივაციასა და საშუალებას აძლევს ბიზნესს რეინვესტირება მოახდინოს ფულადი სახსრების, უზრუნველყოს და განავითაროს სამეწარმეო საქმიანობა. უფრო მეტიც, დამწყები ბიზნესისათვის საკმაოდ ბიძგის მიმცემი ფაქტორი გახდა სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმებისა და სტატუსის შემოღება, რომელიც არის საშუალება გადასახადის გადამხდელისათვის საწყის ეტაპზე თავიდან აიცილოს მნიშვნელოვანი ფულადი რესურსის გამოცლა. 2021 წლის იანვრიდან სრულიად შეიცვალა დამატებული ღირებულების გადასახადის დაბეგვრის ობიექტები. საჯარო და კერძო სექტორს მოუხდა ახალ რეალობასთან შეგუება და ცვლილებებზე სათანადოდ გამკლავება. შესაბამისად, განხორციელებული ცვლილებების ფონზე მეტად საინტერესოა რა შედეგი ჰპოვა საგადასახადო კოდექსში შესულმა ცვლილებებმა,

როგორია მისი ეფექტურობა და რა გამოწვევები რჩება დარგში. საყოველთაოდ მიღებული პრაქტიკაა, რომ რაც უფრო მეტ ფულს უტოვებს სახელმწიფო ბიზნესს, მით უფრო ვითარდება ბიზნეს გარემო და ეს ერთგვარი სიგნალის მიმცემია ადგილობრივი და უცხოური ინვესტორებისათვის. აქვე გასათვალისწინებელია ის ფაქტორი, რომ სახელმწიფო ხაზინის უპირველესი ინტერესია მიიღოს მაღალი შემოსავალი, თუმცა საგადასახადო ტვირთის სიმძიმე შემდეგში გადასახადის თავის არიდების რეაქციას იწვევს, რომლის რეგულირებაც სახელმწიფოსგან მოითხოვს საკმაოდ დიდ ფინანსურ და ადამიანურ რესურსს. აქედან, გამომდინარე შეგვიძლია დავასკვნათ, რომ გამართული საგადასახადო პოლიტიკა საშუალებას იძლევა ბიზნესმა თავი არ აარიდოს გადასახადის გადახდასა და შემოსავლის დამალვას.

2014 წელს საქართველო-ევროკავშირის შორის გაფორმებული ასოცირების შეთანხმება არის სამოქმედო გეგმა, რომელიც ქვეყნის პოლიტიკური, სოციალური და ეკონომიკური ცხოვრების თითქმის ყველა სფეროს მოიცავს. ასოცირების შესახებ შეთანხმება მიზნად ისახავს ევროკავშირთან პოლიტიკურ ასოცირებას და ეტაპობრივ ეკონომიკურ ინტეგრაციას, მათ შორის საგადასახადო პოლიტიკაში განსახორციელებლ რეფორმებს. სწორედ ამ მიზნით საქართველოს საგადასახადო კოდექსში გატარდა და ფართო განხილვის საგანი გახდა ფუნდამენტური ცვლილებები.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფილების თემა არის საკმაოდ აქტუალური საკითხი, რომლის მიღწევაც საჭიროებს დიდ ძალისხმევასა და რესურსს. ამავდროულად, იგი მოიცავს იმ ურთიერთგამომრიცხავი და ბუნდოვანი საკითხების მოგვარებას, რომელიც გარკვეულწილად დაბნეულობას იწვევს მეწარმეში. მეტიც, შესაძლებელია გამოიკვეთოს ის მთავარი მიგნებები, სადაც შეინიშნება სხვადასხვა სახის პოზიცია და მიდგომები დასაბეგრ ობიექტთან/დროსთან მიმართებაში. აღსანიშნავია, რომ არსებობს ცალკეული სახის ქეისები და კაზუსები, რომლებსაც ჯერ კიდევ ვერ სცემს პასუხს საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. შესაბამისად, ეს თემები დღემდე ფართოდ განხილვის საგანია და ცალკეული სახის დაბნეულობას იწვევს გადასახადის გადამხდელში. კერძოდ, შესაძლებელია თემის აქტუალობის

წარმოჩენისათვის, მაგალითისთვის მოვიყვანოთ საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებში შესული ცვლილებების შემდეგ ეკონომიკური საქმიანობის დეფინიცია, რაც განსაზღვრავს დაბეგვრის ობიექტებს. დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის მიღებული ჩათვლების აღდგენა ბიუჯეტის სასარგებლოდ. ექსპერტთა დიდი ნაწილი ხელმძღვანელობს რა საგადასახადო კოდექსის 166-ე მუხლით, რომლის მიხედვითაც განსაზღვრავს საქართველოს ტერიტორიაზე და მის ფარგლებს გარეთ განხორციელებულ ოპერაციებს. ამავდროულად, კითხვის ნიშნის ქვეშ დგას სხვადასხვა სფეროში ავანსის დაბეგვრის საკითხი, როდესაც კომპანიამ ჯერ სრულფასოვნად არ იცის საბოლოო პროდუქტის/მომსახურების სახე. რასაკვირველია, ზემოთ მოყვანილი მაგალითების მიხედვით თუ ვიმსჯელებთ დავინახავთ, რომ გადასახადის გადამხდელში მთელი რიგი საკითხები იწვევს არასრულფასოვნების განცდასა და დაბნეულობას. მოგების გადასახადის ესტონური მოდელზე გადასვლამ არსებითად სხვა რეალობის წინაშე დააყენა როგორც გადასახადის გადამხდელი, ასევე საბიუჯეტო რესურსების მობილიზების საკითხი. ცვლილების განხორციელების შემდეგ საკმარისი დროა გასული შევაფასოთ რა დადებითი და უარყოფითი შედეგები მოიტანა ეკონომიკური აღმავლობის თვალსაზრისით.

ცხადია, მნიშვნელოვანი ფაქტორია ცნობიერების ამაღლების საკითხი დამწყები თუ საშუალო ბიზნესის სფეროში. ხშირია შემთხვევები, როდესაც ცალკეული საკითხები მათთვის გაუგებარია. ამის მიზეზად კი სახელდება საგადასახადო კოდექსისა და ფინანსთა მინისტრის ბრძანებების ენობრივი სირთულე, რომელიც გავლენას ახდენს ინფორმაციის აღქმაზე. ასევე, მსჯელობის საგანია რამდენად გაამართლა დაუბეგრავი მინიმუმის პოლიტიკის გაუქმებამ და რა შედეგები მოიტანა.

ამრიგად, ზემოთ ნახსენები საკითხებიდან გამომდინარე შესაძლებელია დავასკვნათ, რომ საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფილება პირდაპირი მოქმედი ფაქტორია ქვეყანაში მიმდინარე ეკონომიკურ პროცესებზე. მას შეუძლია არსებითად განავითაროს, სტიმული მისცეს და საზოგადოებაში აამაღლოს გადასახადის გადახდის კულტურა. რასაკვირველია, ეს ყველაფერი შესაძლებელია სახელმწიფოსა და ბიზნესის მუდმივი

თანამშრომლობის შედეგად. ერთი მხრივ, მნიშვნელოვანი ფაქტორია სრულყოფილი საგადასახადო პოლიტიკის არსებობა, ხოლო, მეორე მხრივ, საკმაოდ რთულია ამ მიზნის მისაღწევი საჭირო ხედვებისა და გზების პოვნა.

პრობლემის სამეცნიერო დამუშავების ხარისხი

საგადასახადო პოლიტიკას, ადმინისტრირებას, რომელიც არის სახელმწიფო რეგულირების ინსტრუმენტი, მიემღვნა მრავალი სამეცნიერო ნაშრომი და კვლევა ახალგაზრდა, დამწყები და ცნობილი მკვლევრების მხრიდან. მათ შორის საყურადღებოა ბიზნეს ადმინისტრირების დოქტორის დავით ჯანგირიანის სადისერტაციო ნაშრომი: „საქართველოს საგადასახადო სისტემა, საგადასახადო პოლიტიკა, მათი როლი ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკურ განვითარებაში“. ავტორი აღნიშნავს, რომ საგადასახადო სისტემის მონიტორინგის ინსტრუმენტები და სწორი მეთოდოლოგიური მიდგომა უზრუნველყოფს საგადასახადო სისტემის სრულყოფილებას. ნაშრომში მიმოხილულია გადასახადების როლი ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაში. ავტორის მიერ შემოთავაზებულია მეცნიერული სიახლეები საგადასახადო პოლიტიკის ადმინისტრირების კუთხით, თუმცა ნაშრომი არ ეხება იმ კონკრეტული მექანიზმების შემუშავებას, რომელიც უფრო მეტად უზრუნველყოფს საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფილებას. ნაშრომში აღნიშნულია, რომ დამატებით საკვლევი საკითხია რა კონკრეტულ ცვლილებებს საჭიროებს საგადასახადო კანონმდებლობა. იმავე აზრს ავითარებს გიორგი ყუფარაძე სადისერტაციო ნაშრომში: „საგადასახადო პოლიტიკის გავლენა საინვესტიციო გარემოზე“. ეკონომიკის დოქტორი აღნიშნავს, რომ საგადასახადო მიდგომები პირდაპირ ახდენს გავლენას უცხოური თუ ადგილობრივი ინვესტიციების მოცულობაზე. ამასთანავე, განიხილავს საგადასახადო ადმინისტრირების მექანიზმებს, რომელიც, ავტორის აზრით, ფუნდამენტურ კვლევას საჭიროებს. ბოლო პერიოდში საგადასახადო კოდექსში შესულმა ცვლილებებმა, განსაკუთრებით დამატებული ღირებულების გადასახადის ფუნდამენტურმა შეცვლამ, დაგვანახა საჭიროება იმისა, სამეცნიერო დონეზე გამოგვეკვლია, რა შედეგი მოიტანა და შეიძლება მოიტანოს ბიზნეს გარემოს განვითარების კუთხით დაბეგვრის პოლიტიკის ცვლილებებმა. შესაბამისად,

წინა პლანზე წამოიწია ახალი აქტუალური ჰიპოთეზები. ბოლო პერიოდის განმავლობაში ევროკავშირთან ინტეგრაციის კუთხით, საქართველოს მნიშვნელოვანი რეფორმების გატარება დასჭირდა. ამის ნაწილია განხორციელებული ცვლილებები, რომლებიც ერთი მხრივ, უნდა აკმაყოფილებდეს საერთაშორისო სტანდარტებს, ხოლო მეორე მხრივ დაბნეულობას არ იწვევდეს გადასახადის გადამხდელში, იყოს მარტივად აღსაქმელი, განხილვადი და გამჭვირვალე. საგადასახადო პოლიტიკის ადმინისტრირების კუთხით დღესდღეობით საქართველო გამოდის მოწინავე მაჩვენებლებითა და ინდექსებით, გაიზარდა ეკონომიკა და მთლიანი შიდა პროდუქტის მოცულობა. ბიუჯეტის ფორმირების თვალსაზრისით აქცენტი უნდა გაკეთდეს გრძელვადიან პერიოდზე, რაც შესაძლებელია სტაბილური ეკონომიკური გარემოს სწორად ფორმირებით, გადასახადების აკრების მართლზომიერი პოლიტიკით. ეკონომიკურმა გარემომ, მათ შორის ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკამ უნდა შეძლოს გლობალურ დონეზე ეკონომიკური ფაქტორების გათვალისწინება და მოახდინოს ფოკუსირება ბიზნეს გარემოს ჯანსაღ განვითარებაზე. სამეცნიერო დონეზე დამუშავებული იქნა შესული ცვლილებების ეფექტიანობა, გამჭვირვალობა და მისი პერსპექტივები. მკაფიოდ თვალსაჩინო გახდა რა ზეგავლენა აქვს ბიუჯეტზე განხორციელებულ ცვლილებებს, როგორია განვითარების დინამიკა, რამდენად სწორად და სამართლიანად არის გადასახადის გადამხდელში აღქმული ცვლილებები.

კვლევის დიზაინი

კვლევის ობიექტს წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო სისტემა, საგადასახადო პოლიტიკა. კერძოდ, ბიუჯეტის ფორმირების სტრუქტურა საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების ჭრილში.

კვლევის საგანია საგადასახადო სისტემაში 2017-2023 წლებში გახორციელებული ცვლილებები, საგადასახადო ინსტრუმენტები, რომლებიც ცალსახად საქართველოს ეკონომიკური სტაბილურობისა და ეფექტიანობისაკენ არის მიმართული. საქართველოსა და ევროკავშირის შორის გაფორმებული ასოცირების ხელშეკრულების საფუძველზე საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში 2017-2023 წლებში განხორციელდა ბოლოს პერიოდის განმავლობაში ყველაზე მასშტაბური ცვლილებები და მისი დაახლოება ევროპულ პრაქტიკასთან. საგადასახადო ინსტრუმენტებად შესაძლებელია განვიხილოთ საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების კონკრეტული დაბეგვრის ობიექტების თავსებადობა საქართველოს ბიზნეს გარემოსთან;

საკვლევი თემის ფარგლებში გამოყენებულ იქნა კვლევის ფაქტობრივი ანალიზი, შედარების მეთოდები. თვისებრივი კვლევა, სიღრმისეული ინტერვიუ და რაოდენობრივი მონაცემების დამუშავება ბიუჯეტში შემოსულობების შესასწავლად წლების ჭრილში. გამოყენებული იქნა კვლევის ანალიზური და სინთეზური მიდგომები. ჩამოყალიბდა კვლევის დიზაინი:

კვლევის მიზანს წარმოადგენს დავადგინოთ 2017-2023 წლებში საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებში განხორციელებულმა ცვლილებებმა რამდენად შეუწყო ხელი ბიზნეს გარემოს განვითარებას და ეკონომიკური პარამეტრების გაუმჯობესებას. დავადგინოთ საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებში არსებული კანონმდებლობის ნაკლოვანებები და მისი აღმოფხვრის მექანიზმები.

კვლევის ამოცანებია:

ზემოთ მოცემული კვლევის მიზნების განსახორციელებლად ჩამოყალიბდა შემდეგი ამოცანები:

- განვსაზღვროთ, რა დადებითი ტენდენციები გამოიკვეთა 2017-2023 წლებში საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში;
- განვსაზღვროთ, გადასახედების როლი ბიზნესში; რა გამოწვევების წინაშე დგას ქართული ბიზნესი და გადასახადის გადამხდელი;
- გამოვიკვლიოთ, როგორ აისახა კანონმდებლობაში განხორციელებული ცვლილებები ბიუჯეტზე, ბიზნესსა და საინვესტიციო გარემოზე;
- დავადგინოთ, რა ფაქტორები აამაღლებს საგადასახადო კულტურას;
- შევაფასოთ, საქართველოს საგადასახადო პოლიტიკის მდგომარეობის ანალიზი; დავადგინოთ, გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების შემთხვევები;
- საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების ჭრილში შევაფასოთ დაბეგვრის ობიექტების სრულყოფილება;

რაოდენობრივი კვლევის მეთოდი ეფუძნება კვლევის რეგრესულ ანალიზს, რომელიც კოლერაციულ ანალიზთან ყველაზე მჭიდროდ დაკავშირებული მეთოდია. რეგრესიული ანალიზის უპირატესობა გამომდინარეობს მისი უნიკალური თვისებიდან. იგი საშუალებას იძლევა სიღრმისეულად შევისწავლოთ ერთი ან რამდენიმე დამოუკიდებელი ცვლადი რა გავლენას ახდენს დამოკიდებულ ცვლადზე. შესაბამისად, დამოუკიდებელი ცვლადები წარმოდგენილი არიან როგორც რეგრესორები, ხოლო, დამოკიდებულ ცვლადებს ეწოდება მოპასუხე ან/და კრიტერიალური ცვლადები. დამოკიდებულ და დამოუკიდებელ ცვლადებს შორის ფუნქციური კავშირის აღწერისას გამოყენებულ იქნა წრფივი რეგრესიის განტოლება, რომელიც ცვლადებს შორის დამოკიდებულებას გამოხატავს წრფივი ფუნქციის სახით.

საკვლევი თემის ფარგლებში გამოყენებულ იქნა წრფივი ხაზოვანი რეგრესია, რომელიც საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფილების დონის დასადგენად ყველაზე ოპტიმალური ვარიანტია. დამოკიდებულ ცვლადად განსაზღვრულია საბიუჯეტო შემოსავლები გადასახადების ჭრილში, ეკონომიკის ზრდა, საინვესტიციო გარემო და

ბიზნეს გარემოს თავისუფლების ხარისხი, როგორ რეაგირებენ ისინი საკანონმდებლო ცვლილებებსა და ნაკლოვანებებზე.

დამოუკიდებელი ცვლადებია: საქართველოს სახელმწიფო ტერიტორიაზე არსებული საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადები, დაბეგვრის რეჟიმები, ობიექტები და საკანონმდებლო დონეზე განხორციელებული ცვლილებები.

სადისერტაციო თემის ფარგლებში რაოდენობრივი მონაცემების დამუშავება წრფივი ხაზოვანი რეგრესიული ანალიზის სახით განხორციელდა მონაცემთა ინტერაქციის POWER BI-ს პლატფორმის მეშვეობით, რომელიც ფინანსური ანალიზის და საუკეთესო პროდუქტია. იგი გვთავაზობს Analysis Expressions-ის ფუნქციონალს, რაც მკვლევარს ანალიტიკის უსაზღვრო შესაძლებლობებს აძლევს. POWER BI განიხილება, როგორც Excel-ის თანამედროვე ვერსია, ფოკუსირებულია ვიზუალიზაციასა და სიზუსტეზე. პლატფორმის ყველაზე ძლიერი ფუნქციონალი მისი ანალიტიკური შესაძლებლობები და ფორმულებია.

წარმოდგენილი კვლევის რაოდენობრივი მეთოდოლოგია უზრუნველყოფს ჰიპოთეზების შემოწმებას. კერძოდ, 2017-2023 წლებში განხორციელებული რეფორმების შედეგები გაანალიზებული და შეფასებული იქნება ბიუჯეტის შემოსავლების დინამიურობის პარალელურად.

თვისებრივი კვლევის ფარგლებში სიღრმისეული ინტერვიუ და ფოკუს ჯგუფი ჩატარდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დარგის ექსპერტებთან და ბიზნესის სფეროს წარმომადგენლებთან. კვლევაში მონაწილეობდა საგადასახადო დარგის 10 ექსპერტი და ბიზნეს სექტორის წარმომადგენელთა 7 რესპოდენტი, რომლებსაც ეცნობათ კვლევის მიზანი. სადისკუსიო გეგმა ჩამოყალიბდა ნახევრად სტრუქტურირებული სახით. კვლევის პროცესში სრულად დაცული იქნა კვლევის ეთიკა, კონფიდენციალურობისა და ანონიმურობის ფუნდამენტური პრინციპები.

თვისებრივმა კვლევამ უზრუნველყო წარმოეჩინა საგადასახადო პოლიტიკის შესაძლებლობები, ნაკლოვანებები და მათი აღმოფხვრის მექანიზმები. კვლევის პროცესში

მოპოვებულმა მასალებმა მოგვცა შესაძლებლობა წარმოგვედგინა ბიზნეს გარემოს გაუმჯობესების პერსპექტივა საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფილების პარალელურად.

კვლევის შეზღუდვები

- გადასახადებისაგან ფორმირებული საბიუჯეტო შემოსავლები არ არის ჩაშლილი დაბეგვრის ობიექტების ჭრილში, რის გამოც გართულდა ანალიზი კონკრეტული დასაბეგრი ობიექტების ცვლილებას რა გავლენა ექნება ბიუჯეტში შემავალ ფულად ნაკადებზე
- საგადასახადო პოლიტიკაში განხორციელებული მასშტაბური ცვლილებები დაემთხვა კოვიდ პანდემიის პერიოდს, შესაბამისად, ანალიზისათვის ეს გარემოება ხელისშემშლელი აღმოჩნდა, რადგან პანდემიის დასრულების შემდეგ ეკონომიკის აღდგენა კომპლექსურ საკითხად იქცა;
- რეგიონში განვითარებულმა მოვლენებმა, კერძოდ, რუსეთ-უკრაინის ომმა, შეცვალა ეკონომიკური კლიმატი, განსაკუთრებით საერთაშორისო დონეზე შემოდებულმა სანქციების პოლიტიკამ;
- 2017-2023 წლებში საგადასახადო პოლიტიკაში განხორციელებული ცვლილებების ფინანსურ შედეგებზე არსებობს საკმაოდ მწირე კვლევები, რამაც გარკვეულ ეტაპზე გაართულა ინფორმაციის მოპოვება;

წარმოდგენილი კვლევის შეზღუდვების გადალახვა შესაძლებელია მოხდეს უცხოური სამეცნიერო წყაროების დეტალური ანალიზის საფუძველზე. ამავდროულად, დარგის ექსპერტებთან კვლევის თვისებრივი და რაოდენობრივი მეთოდების საშუალებით გამოიკვეთება მიდგომები, რომლებზეც პასუხები სადისერტაციო ნაშრომისათვის მეტად ღირებულია.

საკვლევი საკითხები:

- საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებში 2017-2023 წლებში განხორციელებული ცვლილებების ეფექტი და შედეგები;
- საგადასახადო კანონმდებლობის ნაკლოვანებები და აღმოფხვრის მექანიზმები;
- საგადასახადო კანონმდებლობის ნაკლოვანებების შედეგი საბიუჯეტო შემოსავლებზე;
- საგადასახადო კულტურის ამაღლების მექანიზმები;

ჰიპოთეზები:

კვლევის თავდაპირველ ეტაპზე შემუშავდა ჰიპოთეზები შემდეგში გადამოწმების მიზნით:

- საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებში 2017-2023 წლებში განხორციელებული ცვლილებები უზრუნველყოფს ბიზნეს გარემოს განვითარებას, ეკონომიკური პარამეტრების გაუმჯობესებასა და საინვესტიციო გარემოს მიმზიდველობას;
- საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფილებისათვის აუცილებელია გატარდეს დამატებითი საკანონმდებლო ცვლილებები, რომელიც არ მისცემს მეწარმეს ლავირების საშუალებას აარიდოს თავი გადასახადის გადახდას;
- საკანონმდებლო დონეზე საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებში არსებული უზუსტობების გამო ბიუჯეტი ყოველწლიურად მნიშვნელოვან შემოსავალს კარგავს. მათ შორის აუცილებელია დაზუსტდეს დამატებული ღირებულების გადასახადისა და საშემოსავლო გადასახადის დაბეგვრის ობიექტები;

კვლევის მეცნიერული სიახლე

ზემოთ აღნიშნული თემის კვლევის პროცესში განხილული და დახასიათებული იქნა საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებში განხორციელებული რეფორმების, ცვლილებების შედეგად მიღწეული წარმატებები, ამავედროულად, ხარვეზები და ნაკლოვანებები. დასაბუთებული იქნა რომელ ფაქტორზე გარემოებებზე ვერ იძლევა საგადასახადო კანონმდებლობა პასუხს, რა დამატებითი მექანიზმების შემუშავება არის საჭირო საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფილებისათვის. შეთავაზებულია საფინანსო სექტორისათვის დეტალური ანალიზი რომელი კონკრეტული საგადასახადო რეფორმა ავითარებს ბიზნესს, დადებითად მოქმედებს ბიუჯეტის სწორად ფორმირებაზე, ასევე მიმოხილულია შესაძლებლობები და სამომავლო პერსპექტივები. შესაბამისად, შეთავაზებულია გადასახადის ადმინისტრირების სრულყოფილების გზები. ამრიგად, კომპლექსურად დამუშავებული და წარმოდგენილია მეცნიერული სიახლე შემდეგი სახით:

- დამატებული ღირებულების გადასახადის 2021 წლის რეფორმამ მნიშვნელოვნად შეუწყო ხელი საგადასახადო პოლიტიკის ლიბერალიზმს. მისი დადებითი მაჩვენებლები კვლევაში განმარტებული და განზოგადებულია. ცვლილების განხორციელების შედეგად 25%-იანი ზრდით არის წარმოდგენილი ბიუჯეტში დღგ-სგან მიღებული შემოსავლები.
- კვლევის საფუძველზე შეთავაზებულია საჯარო სამართლის იურიდიული პირებისათვის დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლის მიღების მექანიზმი, ფორმულა და პროპორცია; $(X1+X2+X3=R; \quad X3 / R)$;
- შეთავაზებულია არარეზიდენტი ფიზიკური პირების დაბეგვრის მექანიზმი, რომელიც ეყრდნობა საგადასახადო კოდექსის 79-ე და 82-ე მუხლების რედაქტირებას. არარეზიდენტების მიერ გაწეული ელექტრონული მომსახურება განეკუთნება საქართველოში არსებულ წყაროდან მიღებულ შემოსავალს;

- დაზუსტდა გამყვანი ტურიზმის ნაწილში დღგ-თი დასაბეგრი ოპერაციის დრო და ადგილი. კვლევის შედეგად დადგინდა, რომ გამყვანი ტურიზმი არ განეკუთვნება საქართველოს ტერიტორიაზე გაწეულ მომსახურებას;
- დასაბუთებულია სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმის სტატუსის მინიჭების სქემის ცვლილება, რომელიც საშემოსავლო გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების ყველაზე გავრცელებული ფორმაა. მცირე ბიზნესის სტატუსის მინიჭება არ უნდა მოხდეს სამშენებლო და სარემონტო სექტორში მომსახურეობის გამწევი ფიზიკური პირებისათვის;
- დასაბუთებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის ცვლილების აუცილებლობა, რომელიც ფიზიკურ პირს აძლევს საშუალებას საცხოვრებელი ბინის სტატუსით დააკვალიფიციროს უძრავი ქონება და თავი აარიდოს დღგ-ს გადახდას. საცხოვრებელი ფართების რეალიზაცია ექვემდებარება დღგ-თი დაბეგვრას;
- დადგენილია საქართველოს საგადასახადო კოდექსისა და ფინანსური აღრიცხვის, ანგარიშგების, საერთაშორისო სტანდარტის (ფასს) თანხვედრის აუცილებლობა საინვესტიციო ქონებაზე ცვეთის დარიცხვასთან მიმართებით. დადგინდა, რომ საინვესტიციო ქონებას ცვეთა არ ერიცხება;

არსებული საკითხის კვლევის პროცესში ძირითადად გამოყენებული იქნა კვლევის თვისებრივი მეთოდი. მოპოვებულია და დამუშავებულია სამეცნიერო ლიტერატურა, პირველადი ტიპის მონაცემები, ხოლო ანალიზისათვის გამოყენებული იქნება მეორადი ტიპის ინფორმაცია.

კვლევის სამეცნიერო ბაზა წარმოდგენილია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს ეროვნული ბანკის, ეკონომიკის სამინისტროს, საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის მონაცემების საფუძველზე. ამავდროულად, გამოყენებულია ფინანსთა მინისტრის მიერ გამოცემული ბრძანებები, მეთოდური მითითებები და ახსნა/განმარტებითი შენიშვნები, რეკომენდაციები და საკანონმდებლო აქტები. ცალკეული მკვლევრების, მეცნიერების მიერ გამოქვეყნებული სამეცნიერო

ნაშრომები საგადასახადო პოლიტიკის ადმინისტრირების დარგში. დისერტაციის ფარგლებში მიმოხილულია საერთაშორისო ადგილობრივი ორგანიზაციების გამოქვეყნებული შრომები და მასალები. საგადასახადო დარგის ექსპერტების შეფასებები, აქცენტები და მათი მსჯელობები. ნაშრომი ეყრდნობა თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის სამეცნიერო ბაზების მასალებს.

თეორიულ-პრაქტიკული მნიშვნელობა. სადისერტაციო ნაშრომში წამოჭრილი და განხილული საკითხების პრაქტიკული განხორციელება ხელს შეწყობს ქვეყანაში ბიზნეს გარემოს განვითარებას, საინვესტიციო კლიმატის გაჯანსაღებას, როგორც მცირე, ასევე საშუალო ბიზნესის გამოცოცხლებას, გადასახადის გადამხდელებში დაბნეულობის აღმოფხვრას, საგადასახადო კოდექსის სრულყოფილებასა და საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების ოპტიმიზაციას. შესაბამისად, გაიზრდება ქვეყანაში ფინანსური რესურსები, მკვეთრად შემცირდება უმუშევრობა, რაც საბოლოო ჯამში მიმართული იქნება სოციალური-ეკონომიკური პრობლემების გაუმჯობესებისაკენ. სადისერტაციო ნაშრომის უმნიშვნელოვანესი რეკომენდაციები, შეფასებები და დასკვნები უმჯობესია გამოყენებული იქნას საგადასახადო პოლიტიკის ზედამხედველების მიერ. მხედველობაში მიიღონ საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადებში დღეს არსებული ნაკლოვანებები, გადამხდელთა ხედვები და პრობლემები, რაც მიმართული იქნება საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფილებისაკენ. აღწერილი გარემოებები მხედველობაში იქნება მიღებული საგადასახადო და ფისკალური პრობლემების გადასაწყვეტად. ნაშრომში წარმოდგენილი დასაბუთებული, ფაქტობრივი მასალა, ანალიზი და მისი შედეგები, სიტუაციური მაგალითები, ქეისები და კაზუსები გამოდგება მეტად საინტერესო და მრავლისმეტყველ ნიმუშად საქართველოს საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელთა კვალიფიკაციის ასამაღლებლად. ცხადია, დისერტაცია იძლევა იმის საშუალებას საქართველოში აკრედიტირებულ უმაღლეს სასწავლებლებში სალექციო კურსების წაკითხვისას გამოყენებული იქნას დისერტაციაში წამოჭრილი საკითხები, როგორც საქართველოს საგადასახადო და დაბეგვრის პოლიტიკის გაცნობის საუკეთესო მაგალითი.

კვლევის შედეგებისა და პუბლიკაციების აპრობაცია. დისერტაციის ძირითადი დებულებები, შედეგები წარმოდგენილი და გამოქვეყნებულია ავტორის მიერ სამ სამეცნიერო საერთაშორისო სტატიაში საქართველოსა და უცხოეთში. სტატიებში კვლევების საფუძველზე აღნიშნულია საქართველოს საგადასახადო სისტემის ძირითადი პარამეტრები და თავისებურებანი. ნაშრომის ძირითადი მიგნებები მოხსენებულია სამეცნიერო-პრაქტიკულ საერთაშორისო ეკონომიკის კონფერენციაზე თურქეთში.

ნაშრომის მოცულობა და სტრუქტურა: ეფუძნება საკვლევი საკითხის მიზნებსა და ამოცანებს. ამავდროულად, გამომდინარეობს დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად ყველა საჭირო აკადემიური სტანდარტის ზედმიწევნით დაცვასა და სტანდარტით დადგენილი მოთხოვნების შესაბამისობას. სადისერტაციო ნაშრომი განსაზღვრულია აკადემიური და სამეცნიერო შინაარსის კვლევებით, რომელიც შედგება: შესავალი ნაწილის, სამი ძირითადი თავის, დასკვნისა და გამოყენებული ლიტერატურისაგან.

სადისერტაციო ნაშრომი შესრულებულია კომპიუტერით ნაბეჭდ 162 გვერდზე.

თავი I. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების თეორიული და პრაქტიკული

მნიშვნელობა

1.1 გადასახადების წარმოშობის და განვითარების ისტორიული მიმოხილვა

ცნება „გადასახადი“ უძველესი დროიდან მოდის, მისი ფესვები ღრმად არის გადგმული საუკუნეების სიღრმეში. გადასახადების წარმოშობა უძველესი ისტორიის ნაწილია. იგი კაცობრიობის ცივილიზაციის საწყის ეტაზე შემოიღეს, რადგან არსებობდა უკვე მეტად მომწიფებული საზოგადოებრივი მოთხოვნილება. აღსანიშნავია, რომ ჯერ კიდევ ადრეულ ხანაში ფილოსოფოსები საუბრობდნენ გადასახადების მნიშვნელობაზე და მას განმარტავდნენ როგორც სახელმწიფოსათვის აუცილებელ და უპირობო მოვლენას, რომელიც ხელს უწყობს მდგრადი, კონკურენტუნარიანი გარემოს შექმნასა და ჩამოყალიბებას. თავდაპირველად, საგანგებო შემთხვევების დადგომისას მოსახლეობიდან ხდებოდა გადასახადების აკრება, რის შემდეგაც სისტემური სახე მიიღო. რასაკვირველია, სახელმწიფო უწყებებში ყოველთვის არსებობდა მზარდი ჩინოვნიკური უწყებები, რომელთა შენახვა საჭიროებდა ფინანსურ რესურსებსა და სახსრებს. სახელმწიფოს ჯარისა და ამ უწყებების შენახვა ხდებოდა აკრებილი გადასახადების წყალობით, შესაბამისად ეტაპობრივად გადასახადები გადაიქცა სახელმწიფო შემოსავლების მიღების მუდმივ და საიმედო წყაროდ. ცხადია, საწყის ეტაპზე ცნება „საგადასახადო პოლიტიკა“, მისი სრულყოფის მექანიზმი, გავრცელების არეალი და ადმინისტრირება არ არსებობდა. უფრო მეტიც, გადასახადების აკრება მოსახლეობაში შიშთან და წნეხთან ასოცირდებოდა. საგადასახადო სისტემა მოგვიანებით, ცივილიზაციის განვითარების უფრო ახლო ეტაპზე ჩამოყალიბდა, როდესაც ფორმირების საფეხურებსა და ეტაპებს გადიოდა სახელმწიფო, იქნებოდა რეფორმები და ყალიბდებოდა სახელმწიფო ინსტიტუტები. შესაბამისად, სახელმწიფოს განვითარების პარალელურად შეიქმნა საგადასახადო პოლიტიკა და მისი მოიძებნა მისი ადმინისტრირების გზები.

ეტაპობრივად გადასახადის გადახდა ჩვეულებრივი მოვლენად იქცა. უფრო მეტიც, ამერიკელი ცნობილი პოლიტიკური ელიტის წარმომადგენელმა ბ. ფრანკლინმა (1706-1790) ჯერ კიდევ ადრეულ ეტაპზე თქვა, ყველა არის ვალდებული სიკვდილამდე გადაიხადოს გადასახადი, შემდეგ კი გარდაიცვალოს. „ცხოვრებაში ორი რამაა გარდაუვალი: სიკვდილი და გადასახადები“, - ამბობდა ბენჯამენ ფრანკლინი. თანდათან უფრო მწიფდებოდა ის აზრი, რომ გადასახადის გადახდა მნიშვნელოვანი მოვლენა იყო, სწორედ ამ საკითხზე ამახვილებდა ყურადღებას ცნობილი გერმანელი ფილოსოფოსი, ისტორიკოსი და პოლიტიკოსი კარლ მარქსი (1818-1883), რომელიც იმ ეპოქაში და დღესაც ცნობილი მოაზროვნეთა კლასს განეკუთვნება. მარქსისტულმა იდეოლოგიამ დიდი ეპოქალური გავლენა მოახდინა ეკონომიკური თუ პოლიტიკური აზროვნების განვითარებაზე. ეკონომიკის სხვადასხვა ფაქტორის განხილვისას მოაზროვნე ამახვილებდა ყურადღებას მეტად მნიშვნელოვან საკითხზე: „გადასახადი ჩვენ შეიძლება წარმოვიდგინოთ როგორც მთავრობის მასაზრდოებელი წყარო, დედის ძუძუ.. იგი არის ოჯახთან, რელიგიასთან, საკუთრებასთან ერთად მეხუთე ღმერთი“. როგორც ვხედავთ, ცნება „გადასახადმა“, სახელმწიფოს განვითარებასთან ერთად უფრო დიდი და ფუნდამენტური დატვირთვა შეიძინა, მის ირგვლივ საუბრობდა არაერთი ეკონომიკის დარგის წამყვანი მოაზროვნე თუ გავლენიანი ხელისუფალი (აბაშიშვილი; 2019).

გადასახადის არსებობისა და მისი მნიშვნელობის დასაბუთების საკმაოდ ძლიერ არგუმენტაციას ვხვდებით მე-18 საუკუნის დასაწყისში უცხოელი ეკონომისტების სამეცნიერო ნაშრომებსა და ნარკვევებში. კერძოდ, მათ შორისაა ე. საქსი, ჟ-ბ სეზია, ვ. პოსოშკოვი. მათი თეორიული და პრაქტიკული მაგალითები ატარებდა უაღრესად გამოყენებით ხასიათს. ეკონომისტები ყურადღებას ამახვილებდნენ, როგორც საოჯახო მეურნეობების მნიშვნელობაზე ეკონომიკის დისიპლინაში, ასევე, საგადასახადო ადმინისტრირებათა რომელზე, რომელიც განმსაზღვრელი ფაქტორია ქვეყანაში წარმოების, ფულადი ნაკადების მობილიზებისა და სახელმწიფოს ფუნქციონირების. მსოფლიოში აღიარება ჰპოვა და საერთაშორისო ტენდენციად გადაიქცა გადასახადების აკრების მექანიზმის დახვეწა და თანამედროვეობასთან შერწყმა, რაც მიმართული იყო სანდოობის ამაღლებისაკენ (პიტიურიშვილი; 2015).

აღსანიშნავია, რომ ჯერ კიდევ რელიგიური მიმდევრობების ჩამოყალიბება მეტწილად წინ უსწრებდა სახელმწიფოს ფორმირების მთელ რიგ საკითხებს. შესაბამისად, გასაკვირი არ არის, რომ საწყის ეტაპზე ადგილი ჰქონდა რელიგიური დაბეგვრის წარმოშობას. განსხვავებით ფულადი შენატანისა, აქ ადგილი ჰქონდა პირუტყვის მსხვერპლად შეწირვის ტრადიციას. მოგვიანებით კი ფულადი ნაკადების შეწირვამაც იჩინა თავი რელიგიურ ინსტიტუციაში. მიუხედავად ამისა, ეს უკანასკნელი ძირითადად ატარებდა ნებაყოფლობით ხასიათსა და არა იძულებითს (პაპასქუა; 2012).

სახელმწიფოსა და მოსახლეობის ურთიერთქმედების, დამოკიდებულების ნათელი მაგალითია გადასახადები, რომლებიც უხილავად თუ ხილულად აკავშირებს ერთმანეთთან ინდივიდსა და სახელმწიფოს, რომელსაც გააჩნია მაკონტროლებელი, ზედამხედველი ფუნქცია. იგი უზრუნველყოფს და გარანტია გადასახადის საშუალებით მობილიზებული ფულადი რესურსების სწორ, საჭირო და თანმიმდევრულ გამოყენებას. ამავდროულად, აქ იკვეთება სახელმწიფოს გავლენის ფაქტორები, იგი გვევლინება ძალაუფლების მიმღებლობის, გავრცელების სახედ (ჩიკვილაძე; 2020).

თუ კი გადავხედავთ ძველი ეგვიპტისა თუ შუასაუკუნეების ევროპას, ნათლად დავინახავთ, რომ სახელმწიფოს ფორმირების კვალდაკვალ დაწესებული იქნა „მთავრების“ სასარგებლოდ დაწესებული გადასახადები. ისინი საზოგადოების მაღალ კლასს წარმოადგენდნენ. სარგებლობდნენ გავლენებითა და ავტორიტეტით. ამ პრაქტიკამ საკამოდ ღრმად გაიდგა ფესვები და ასეული წლების განმავლობაში არსებობას ინარჩუნებდა. თუმცა განვითარებასთან ერთად გადასახადები იძლეოდა იმის საშუალებას იგი მიმართული ყოფილიყო სხვადასხვა მნიშვნელოვანი დარგის დასაფინანსებლად, როგორებიცაა: ქვეყნის ინფრასტრუქტურა, ციხე-სიმაგრეები, ეკლესიები, გზები, წყალმომარაგება და ა. შ. ამავდროულად, იძლეოდა სოციალურად შეჭირვებული კლასის მატერიალური დახმარების შესაძლებლობას (საკანდელიძე; 2012).

ზემოთ განხილული გადასახადების წარმოშობის პარალელურად მიზანშეწონილია განვიხილოთ ანალიზის მიზნით ძველ რომში გავრცელებული გადასახადების რეტროსპექტივა. როდესაც იმპერიაში მშვიდობა სუფევდა, მოსახლეობისაგან არ

ხდებოდა გადასახადების აკრება. უფრო მეტიც, მთავრები თუ საზოგადოებაში არსებული გავლენიანი პირები თავად იღებდნენ, საკუთარი სურვილით ფულად სახსრებს და მნიშვნელოვან პროექტებს აფინანსებდნენ. რასაკვირველია, ეს ქმედება საზოგადოებაში იწვევდა მათდამი დადებით განწყობას, იხვეჭდნენ ავტორიტეტს. ომის პირობებში იბეგრებოდა მოსახლეობის შემოსავალი, ოღონდ იმ დროისათვის მეტად ინოვაციური და ახალი მეთოდით. მკვიდრი მოსახლეობა თავიანთი ქონებრივ ინფორმაციას წარუდგენდნენ ჩინოვნიკებს, სადაც განმარტებული იყო ოჯახური მდგომარეობა, მიღებული შემოსავლების შესახებ დეტალური ინფორმაცია და მიღებული შემოსავლის წყაროები. ამგვარი ტიპის ინფორმაციის წარდგენას თანამედროვე ტერმინით „დეკლარირებას“ ვუწოდებთ (ხალიანი; 2013).

შესაბამისად, შეიძლება ვივარაუდოთ, რომ ძველ რომში დამკვიდრებული ზემოთ ხსენებული მიდგომა გახდა მოსახლეობის შემოსავლების აღრიცხვის უპრეცედენტო მოვლენა, რომელმაც განვითარება ჰპოვა და ფართოდ მიეცა გამოყენებას მთელ მსოფლიოში. იმის შემდეგ, რაც რომის იმპერიამ მოახდინა საკუთარი ძალების მკვეთრი დემონსტრირება მსოფლიოში, დაიპყრო და შემოიერთა ახალი ტერიტორიები, დააწესეს სახელმწიფო გადასახადები, რომლის გავრცელების არეალი იყო სრულიად რომის იმპერიის დაქვემდებარებაში არსებული გეოგრაფიული არეალი. ამასთანავე, დაწესდა ადგილობრივი გადასახადები, რომელთა აკრეფას ძირითადად მთავრები და ჩინოვნიკები ახდენდნენ. ის ძირითადად ვრცელდებოდა საშუალო კლასის წამომადგენლებზე. იმპერიის გაძლიერებასთან ერთად ყალიბდებოდა საფინანსო ორგანოები, რომელთა ვალდებულება იყო აეღოთ კონტროლის მექანიზმები გადასახადების აკრეფის პროცესში. ხშირი იყო შემთხვევები, როდესაც ადგილი ჰქონდა კორუფციის ფაქტებს, განსაკუთრებით კი პროვინციებში, სადაც ნაკლებად ხდებოდა მოსახლეობის შემოსავლების აღრიცხვა. გამომდინარე აქედან, საჭირო გახდა მონიტორინგის პროცედურების შემუშავება, რომელიც მთელი თავისი არსით უზრუნველყოფდა სახელმწიფოს ნაკლები ფინანსური ზიანის მიყენებას. შესაბამისად, ეტაპობრივად დაიხვეწა რომის იმპერიის საგადასახადო სისტემა. ამ საკითხში დიდი წვლილი მიუძღვის იმპერატორ ავგუსტ ოქტავინს, რომელმაც იმპერიის ყველა მნიშვნელოვან ობიექტში,

პროვინციასა თუ ქალაქში შემქნა სპეციალური ორგანოები, რომელთა ევალუბოდათ გადასახადების აკრეფა და ადმინისტრირება. ჩამოყალიბდა მიწის დაკანონების ახალი მექანიზმი, მოსახლეობის საკუთრებასა და მფლობელობაში არსებული ნაკვეთები დაექვემდებარა ახალი წესით აზომვასა და ზუსტი გაანგარიშების დადგენას. ამავდროულად, ყველა მოსახლეს მკაცრად დაევალა ორგანოებისათვის შემჭიდროვებულ ვადებში მიეწოდებინათ ინფორმაცია საკუთარი შემოსავლებისა თუ ქონებრივი მდგომარეობის შესახებ. თუ კი ე. წ. საგადასახადო ორგანოები უფლება-მოვალეობას გადააჭარბებდნენ, მონაწილეობას მიიღებდნენ ფარულ გარიგებებსა, ქრთამის აღებასა და გამოძალვაში, ემუქრებოდათ უმძიმესი სასჯელი, რომელიც მეტად სასტიკი და შეუწყნარებელი იყო (ხახალიეშვილი; 2004).

კიდევ ერთი მნიშვნელოვანი ფაქტორი, რომელიც სათავეს იღებს რომის იმპერიიდან, არის მიწის გადასახადის შემოღება. ეს უკანასკნელი სწრაფად გავრცელდა მთელ მსოფლიოში და საკმაოდ გამოყენებადი გახდა. უფრო მეტიც, დღესაც როგორც საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, ასევე მსოფლიოს ბევრი წამყვანი ქვეყანა ცნობს ადგილობრივ, მიწის გადასახადსა და ექვემდებარება დაბეგვრას. მიწის გადასახადთან ერთად, პარალელურად ჩამოყალიბდა სხვადასხვა ტიპის გადასახადი, რომელიც იმ პერიოდში საკმაოდ გავრცელებული იყო. მათ რიგს განეკუთვნება გადასახადი მონით ვაჭრობაზე, ასევე მონის გათავისუფლებასა თუ სხვა. სწორედ აქედან იღებს სათავეს მსოფლიოში დღესაც ფართოდ გავრცელებული გადასახადის ორ მიმართულებად დაყოფა: პირდაპირი და არაპირდაპირი.

ადრეული ხანიდან მოყოლებული გადასახადები ხელს უწყობდა მეურნეობისა და წარმოების განვითარებას. გადასახადების ტვირთის გამო მოსახლეობის ნაწილი იძულებული იყო მიწათმოქმედების საშუალებით გამოემუშავებინათ ფულადი რესურსები, რათა შეძლებოდათ სახელმწიფოს მიერ დაწესებული გადასახადების გადახდა. ეს პროცესი ასტიმულირებდა მეურნეობის განვითარებასა ბაზარზე საქონლის მიმოქცევას (ყამარაული; 2010).

რასაკვირველია, გადასახადების წარმოშობისა და ადმინისტრირების პროცესში ადგილი ჰქონდა ისეთი უსამართლო გადასახადების დაწესებას, რომელიც არსებობდა მე-17 საუკუნეში დიდ ბრიტანეთში. კერძოდ, სახელმწიფომ ბინის ფანჯრებზე შემოიღო გადასახადი, მათი რაოდენობისა და ზომის მიხედვით. ცხადია, არსებულმა ფაქტმა მოსახლეობა აიძულა შეემცირებინათ ბინებში ფანჯრების რაოდენობა, ამოეშენებინათ ან კიდევ პატარა ზომებზე გაეკეთებინათ რეკონსტრუქცია. შედეგი იყო ბინების დაბნელება, საცხოვრებელი სახლების გარე ფასადების სახეცვლილება და ინტერიერის მკვეთრი შეცვლა.

ეკონომისტებისა და მეცნიერების ნაწილშიც გადასახადების თაობაზე არსებობდა აზრთა სხვადასხვაობა. საფუძველი ჩაეყარა ახალ თეორიებს. უფრო მეტიც, თეოლოგი და ფილოსოფოსი თომა აქვინელი (1225-1274) გადასახადებს უწოდებდა, როგორც „ქვეყნის ნებადართული ძარცვას“, რომელიც მიღებული და ფართოდ გავრცელებული მეთოდი იყო სახელმწიფოს ჩინოვნიკთა მხრიდან. ცნობილი ეკონომისტი, თავისუფალი ბაზრის ფუძემდებელი, ადამ სმიტი (1723-1790), აქტიურად მუშაობდა საგადასახადო დაბეგვრის თეორიების სრულყოფის საკითხზე.

1776 წელს გამოსცა მეტად მნიშვნელოვანი ნაშრომი, რომელიც ეხებოდა მეცნიერულ დასკვნებს: „გამოკვლევა ხალხის სიმდიდრისა, ბუნებისა და მიზეზების შესახებ“. მასში ძირითადად მიმოხილულია და ყურადღება არის გამახვილებული საგადასახადო დაბეგვრის უპირატეს პრინციპებზე. კერძოდ, სამართლიანობა, ეფექტიანობა და მიზანშეწონილობა. სამართლიანობის პრინციპის დაცვით მოსახლეობას უზრუნველყოფდა ნდობა სახელმწიფოს მიმართ, ხოლო ეფექტიანობა არწმუნებდა მათ გადასახადის გადახდის აუცილებლობაზე, რაც მიმართული იქნებოდა სხვადასხვა მნიშვნელოვანი პროექტის დასაფინანსებლად სახელმწიფოში (ზახტაძე; 2007).

მე-17 საუკუნის გამოჩენილი ფრანგი მოაზროვნე, ფილოსოფოსი და მწერალი შარლ მონტესკიე დასძენდა, რომ „ყველაზე დიდი სიბრძნე და გონი სჭირდება ხარკის, გადასახადის იმ ნაწილის განსაზღვრას, რომელსაც იღებენ გადამხდელთა ჯიბიდან და ართმევენ ადამიანებს“ (პაპავა; 2020).

შუა საუკუნეების მეორე პერიოდში ეტაპობრივად ვითარდებოდა საგადასახადო სისტემა. საფრანგეთში, დანიაში, ინგლისსა და სხვა ქვეყნებში შემოიღეს ისეთი ტიპის გადასახადები, რომლებსაც დღეს ჩვენ საერთო-სახელმწიფოებრივს ვუწოდებთ. მათ შორის აქციზი, საბაჟო მოსაკრებელი, სავაჭრო, დამატებული ღირებულების გადასახადი და ა. შ. როგორც ზემოთ მოყვანილი გარემოებებიდან გამომდინარე დავინახეთ, გადასახადების განვითარების ისტორია შესაძლებელია დავყოთ ორ ძირითად მიმართულებად. პირველი ეტაპი მოიცავს გადასახადების წარმოშობიდან შუა საუკუნეების დასაწყისამდე პერიოდს, როდესაც სრულყოფილი სახით ჯერ კიდევ არ არსებობდა გადასახადის აკრეფის კულტურა, ორგანოები, საფინანსო სტრუქტურა და განიცდიდა ჩამოყალიბების პროცესებს (პაპავა; 2002).

მეორე ეტაპად შესაძლებელია მივიჩნიოთ მე-19 საუკუნის პერიოდი, როდესაც მსოფლიოს ბევრ ქვეყანაში შეიქმნა და ჩამოყალიბდა საფინანსო სისტემები, დაიხვეწა ქსელები, სახელმწიფომ საკუთარ თავზე აიღო ძირეული პრობლემური საკითხების გადაჭრა, რაც ითვალისწინებდა მოსახლეობასთან თანამშრომლობასა და გამოვლენას საფინანსო სექტორის ნაკლის. მიმდინარეობდა მუდმივი მუშაობისა და საგადასახადო სისტემის დახვეწის ეტაპები.

საგადასახადო პოლიტიკის უახლესი, მესამე, ეტაპი სათავეს იღებს მე-19 საუკუნის მეორე ნახევრიდან და შეიძლება ითქვას, რომ დღემდე გრძელდება. ამის ნათელი მაგალითია ის მუდმივი ცვლილებები, რომელიც შედის საქართველოს საგადასახადო კოდექსში დღემდე. განვითარების უახლეს ეტაპზე სახელმწიფო იღებს მითითებებს, გადაწყვეტილებებს და ქმნის საკანონმდებლო ბაზებს. რა თქმა უნდა, ქვეყნებს ცალკეულ შემთხვევებში აქვს განსხვავებული მიდგომა და პოლიტიკა რეფორმებთან მიმართებით, რომელიც გამომდინარეობს ამა თუ იმ ქვეყნის ეროვნული, პოლიტიკური და ისტორიული ღირებულებებიდან (ესაკია; 2019).

საქართველოს საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბების ეტაპებს თვალს თუ გადავავლებთ დავინახავთ, რომ ეკონომიკურ და ფინანსურ პოლიტიკაში განხორციელებული ცვლილებების გამო, მოხდა უზარმაზარი რეფორმა. სახელმწიფო

ხაზინა ფორმირდებოდა 26 ტიპის გადასახადისაგან. ჯერ კიდევ 1921 წელს შემოიღეს სარეწაო გადასახადი, რომლის დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენდა სამრეწველო დარგები, ქარხნები და წარმოებები. ამავდროულად, დაწესდა აქციზის გადასახადი სპირტზე, ლუდზე, ღვინოზე, თამბაქოს ნაწარმსა და ასანთზე (პაპავა; 2000).

გამომდინარე აქედან, საქართველოში, როგორც მსოფლიოს სხვა ქვეყნებისა, დაბეგვრას საფუძველი ჩაეყარა სახელმწიფოს ჩამოყალიბებისთანავე. ძირითადად მისი დახვეწის მექანიზმის შემუშავება დაიწყო დამოუკიდებლობის მოპოვების შემდეგ საფეხურზე. ამ პროცესში ჩართული იყო როგორც ადგილობრივი, ამავდროულად, საერთაშორისო პარტნიორები, ორგანიზაციები და საფინანსო სექტორის წამომადგენლები (პაპავა; 2015).

საყურადღებოა ის ტერმინოლოგია, რომელიც დამკვიდრდა გადასახადების წარმოშობასთან ერთად. მათი ნაწილი დღესაც შემორჩენილია და გამოიყენება საქართველოს ლექსიკურ ტერმინოლოგიაში.

არაბული წარმოშობის სიტყვა „ბეგარა“ მუშაობას ნიშნავს. ეს ტერმინოლოგია დღესაც აქტიურად გამოიყენება ქართულში და წარმოდგენილია როგორც დაბეგვრის სინონიმი. ზოგადი შეფასებით ბეგარა ვალდებულებას ნიშნავს, რომლის შესრულებაც არის სავალდებულო. ბატონყმობის დროს გავრცელებული იყო ისეთი ტიპის დაბეგვრის ცნება, როგორიცაა „მართალი-ბეგარა“. მისი განაკვეთი და მოცულობა დიდი არ იყო და შეადგენდა გლეხის შემოსავლის დაახლოებით 1/7 -ს ან 1/10-ს. ამავდროულად, არსებობდა „შრომითი ბეგარაც, რაც ითვალისწინებდა ბატონის მამულში მუშაობასა და წლის განმავლობაში რამდენიმე დღე. სამუშაო დღეებს განისაზღვრებოდა შეფარდებით ბატონისა და ყრმის რაოდენობის მიხედვით“ (ტერაშვილი; 2006).

საერისთავო წიგნებსა თუ ჩანაწერებში არაერთ მაგალითს ვაწყდებით იმის შესახებ თუ რა ხერხებით ხდებოდა ჯარიმების დაწესება თუ გლეხთა საქმეთა წარმართვა მთავართა მიერ. ამის დასტურია გრიგოლ ერისთავის (1227-1230) შეწირულობის წიგნი, რომლებშიც განხილულია პროცესი, როგორ იმართებოდა გლეხთა სასამართლო საქმეები, რომლებსაც

უძღვებოდნენ საერისთავო მამასახლისები. სხდომაზე ხდებოდა ერისთავთა სასარგებლოდ ჯარიმების გამოყოფა გლეხებიდან (ხომერიკი; 2017).

თანხა, რომელსაც საქართველოს მოსახლეობა უხდიდა სახელმწიფოს ეწოდებოდა „გამოსავალი, ხოლო, კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალს ერქვა გამოსავალი ყოველ წელთა“ (ჩანტლაძე 1992:205). საქართველოს სახელმწიფო შემოსავალი შეადგენდა ადგილობრივი და სახელმწიფოებრივი გადასახადებისაგან. მათ შორის იკრიბებოდა საძოვრების, საჯინიბოებისა და პირუტყვთა ჯოგზე დადგენილი გადასახადები (Daoud; 2017).

უფრო მეტი ინფორმაცია მოიპოვება შუა საუკუნეების ფეოდალური წყობის საქართველოში არსებული გადასახადების შესახებ. იმდროინდელი ფეოდალები და ხელისუფლების წრის წარმომადგენლები ფინანსური რესურსების მობილიზაციას უწევდნენ კორდინირებას, რათა მოეხდინათ მნიშვნელოვანი რეფორმების დაფინანსება, რომლის გარეშეც ყოვლად შეუძლებელი იყო ეარსებათ ფეოდალურ სამთავროებს (ხურციძე; 2017).

საქართველოში იყო ისეთი ხანა, როდესაც ფეოდალი თავისი შეხედულებით ახდენდა გადასახადის ტიპის შემოღებას, მისი განაკვეთისა და რაოდენობის განსაზღვრას. სწორედ ამ პერიოდს უკავშირდება პირველი სამართლებრივი დოკუმენტის შექმნა, რაც შესაძლებელია მივიჩნიოთ საგადასახადო და დაბეგვრის საკითხების ერთობლიობა. მანდატურთ - უხუცესმა ბექამ და მისმა შვილიშვილმა, ალაბულა ათაბაგ ამირსპასალარმა, გამოსცეს „სამეფო წიგნი“, რომლის მიხედვითაც საქართველოში ეკონომიკის წამყვან დარგად განხილულია სოფლის მეურნეობა, შესაბამისად მიწის საკუთრების დაცვა, დარგის განვითარება, პრიორიტეტად არის მიჩნეული. ფიზიკური პირები, რომლებიც ეწეოდნენ მიწათმოქმედებას, „რენტას“ უხდიდნენ ბატონებსა და მთავრებს (ბახტაძე ... 2007:49). ამ გარემოებამ ხელი შეუწყო იმას, რომ შუა საუკუნეების საქართველოს ისტორიაში გადასახადების ძირითად გადამხდელებს წარმოადგენდნენ გლეხები, ამუშავებდნენ, მოსავალს იღებდნენ, ფულადი ან არაფულადი (პროდუქციით) უხდიდნენ ბეგარას თავიანთ ბატონებს. რა თქმა უნდა, ბატონსა და გლეხს შორის

ურთიერთობების მარეგულირებელი არანაირი დოკუმენტი არ არსებობდა, ეს საკითხი მთლიანად ადმინისტრირდებოდა ინდივიდუალურად, პირადი გარიგებისა და შეთანხმების საფუძველზე.

საგადასახადო ისტორიის განვითარების შემდეგ ეტაპს განეკუთვნება ქვეყანაში „საჭირისუფლო“ და „საქორწინო“ გადასახადების დაწესება, რომლებსაც სხვაგვარად „შესაწირავი“ და „სანიჭარი“ ეწოდებოდა. პირველ ეტაპზე მათი გადახდა ნებაყოფლობით ხასიათს ატარებდა, მოგვიანებით კი, სავალდებულო შენატანის სახე ჰქონდა. ასევე სავალდებულო ტიპის გადასახადს განეკუთვნებოდა დაპყრობილი ქვეყნის მოსახლეობის ხარკი, რასაც „ნაალეფავს“ უწოდებდნენ. სახელმწიფოს მიერ დანიშნული პირები აკონტროლებდნენ ციხეებს, საერისთავოებსა და შემოერთებულ ტერიტორიებს.

თანამედროვე ეპოქაში დამკვიდრებულ საბაჟო გადასახადს, რომელიც გამოიყენება ძირითადად საქონლის იმპორტისას, მე-11 საუკუნეში ჩაეყარა საფუძველი. კერძოდ, დაწესდა ბაჟი საქონლის შემოტანაზე. მისი გადახდა ხორციელდებოდა ყველა საჯარო თუ კერძო მოხელეზე, გარდა ბატონების და ერისთავებისა. არსებული ტიპის გადასახადი მნიშვნელოვან როლს ასრულებდა სახელმწიფო შემოსულობებში. მოგვიანებით, იმავე საკითხს ვაწყდებით ქართული სამართლის წიგნში „ტაშისკარის ბაჟის ნუსხა“ (1753-1754), იგი მცირე მოცულობის, თუმცა საკმაოდ ინფორმაციული ხასიათის მატარებელია.

აღსანიშნავია, რომ ტაშის-კარი, მე-18 საუკუნის საქართველოს ისტორიის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი და სტრატეგიული ობიექტია. იგი გახლდათ აბაშიძეთა საგვარეულოს სამფლობელო. ძირითადად აქედან კონტროლდებოდა ოსმალეთიდან შემოტანილი ნებისმიერი სახის საქონელი, ნედლეული და მასალები, რომლითაც ძირითადად მარაგდებოდა საქართველოს აღმოსავლეთი. აბაშიძეთა გვარის გავლენიან წარმომადგენლებს, ნიკოლოზსა და პაატას ოსმალეთიდან შემოტანილ საქონელზე ჰქონდათ დაწესებული გადასახადი, რომლის აკრეფა ევალებოდათ მათ მიერ ნდობით აღჭურვილ პირებს. მათ შორის სახელდება ყველაზე გავლენიანი პიროვნება ბექან ნახუცრიშვილი, იგი მრავალი წლის განმავლობაში კურირებდა გადასახადის გადახდას და ანგარიშვალდებული იყო საგვარეულოს წინაშე (ფალტინი; 2015).

ფეოდალების მიერ გადასახადების დაწესება დროთა განმავლობაში წარსულს მიეცა. ვახტანგ მეექვსე სამართლის წიგნში ავითარებს იმ აზრს, რომ აიკრძალა მკვეთრად მოხდა გამიჯვნა სახელმწიფოს მიმართ დაწესებული გადასახადებისა. მეტიც, ეტაპობრივად სახელმწიფო მოხელეებმა გადაიბარეს ერისთავთა ფუნქციები, გადასახადის აკრეფის მექანიზმები და ჩამოაცილეს ფეოდალები, რომლებიც შემჩნეულნი იყვნენ გარიგებებსა და სხვადასხვა კორუფციულ სქემებში. თუ კი შუა-საუკუნეების პირველ ნახევარში ყმები, გლეხები და ა. შ. არაფულადი სახით იხდიდნენ ბეგარას, მოგვიანებით ეს ჩანაცვლდა სახელმწიფოს მიმართ ფულადი სახის შენატანებით, რამაც გაზარდა საქონლის ბრუნვა, გლეხები ყიდნენ უფრო მეტ პროდუქციას, რათა ფულადი სახით მოეხდინათ ანგარიშსწორება სახელმწიფოსადმი (Kraan; 2004).

მიმოხილვისას, საინტერესო იქნება ისეთი ტიპის გადასახადებს შევხვით, რომლებიც წარსულში იყო გავრცელებული საქართველოში. ზოგიერთი მათგანი ატარებდა მეტად უცნაურ სახეს და შინაარსსაც კი. მათ შორისაა:

მალი - არაბული წარმოშობის ტერმინია და ნიშნავს საკუთრებაში არსებულ დოვლათსა და ქონებას. გადასახადის შემოღება უკავშირდება მონღოლთა იმპერიას, რომელიც დაწესდა მიწასა და სულობრივ კომლზე. ძირითადად ამ გადასახადის დაგახდის არეალი არ იყო სრულიად საქართველო. იგი გავრცელებული იყო თბილისისა და გორის სახელმწიფოებრივ ერთეულებზე. არსებული ტიპის გადასახადი ეხებოდა მხოლოდ მამრობითი სქესის წარმომადგენლებს, რომელთა ასაკიც აღემატებოდა 15 წელს.

ღალა - არსებული ტიპის გადასახადი ვრცელდებოდა მიწის ნაკვეთებზე. იბეგრებოდა მათი სარგებლობა და გამოყენება. რაც შეეხება გადასახადის სახესა და განაკვეთს იგი განისაზღვრებოდა მოყვანილი მარცვლეულის, ბოსტნეულის პროპორციის მიხედვით.

საკომლო - თითოეული კომლი ორი აბაზის ოდენობით იბეგრებოდა წლის განმავლობაში. მისი გადახდა სავალდებულო იყო მთელი საქართველოს მასშტაბით.

კულუხი - არსებული ტიპის გადასახადი ეხებოდა იმ გლეხებს, რომლებსაც მიწის ნაკვეთზე გაშენებული ჰქონდათ ვენახი, ეწეოდნენ მეღვინეობას. გადასახადის გადახდა

ხდებოდა ნატურალური ფორმით - ღვინით. გადასახადის სიდიდე განისაზღვრებოდა მოწეული ყურძნისა და ღვინის რაოდენობის მიხედვით.

საბალახე - დაწესდა იმ გლეხებისათვის, რომლებსაც ჰყავდათ შინაური მსხვილფეხა თუ წვრილფეხა პირუტყვი, რადგან სჭირდებოდათ საძოვრების გამოყენება. ყოველთვიურად ხდებოდა საქონლის აღწერა, დგებოდა ოქმი და ამით განისაზღვრებოდა გადასახადის სიმძიმე.

ჭირი - გადასახადი, რომელსაც იხდიდნენ ეკლესია-მონასტრები, საეკლესიო მსახურები სახელმწიფოს წინაშე. მრევლის სიმწირის ფონზე ეს საკმაოდ დიდ ტვირთად აწვებოდა სასულიერო ფეოდალებს.

ქეშიკი - მეტად გავრცელებული და უცნაური ტიპის გადასახადის რანგს განეკუთვნებოდა. მისი გადახდა ხდებოდა შრომითი ფორმით. კერძოდ, დიდგვაროვნების, ფეოდალებისა და მთავრების სამეფო ქონების ყარაულობა ევალებოდა მოსახლეობის იმ ნაწილს, ვისთვისაც სავალდებულო იყო არსებული ტიპის გადასახადის გადახდა. მოვალეობის შესრულების პროცესში მთელი რიგი პასუხისმგებლობა სამეფო ქონების დაცვაზე გადადიოდა გადასახადის გადამხდელზე.

სურსათის გადასახადი - მეტად გავრცელებული იყო ომიანობის პერიოდში საქართველოში. მისი გადახდა ხდებოდა მარცვლეულის, ხორბლისა და მოსავლის ნატურალური ფორმით. მეტიც, ამ ტიპის გადასახადს იხდიდნენ ბატონები და საეკლესიო მაღალი რანდის პიროვნებები. გამონაკლისის სახით, საქართველოს მთიულეთის მკვიდრნი თავისუფლდებოდნენ სასურსათო გადასახადისაგან.

საქვრივო - ამგვარი გადასახადის გადახდის ვალდებულება დგებოდა მაშინ, როდესაც გათხოვდებოდა ქვრივი ქალი. ბატონი იძულებული იყო სიძისათვის მიეცა ნატურალური ფორმით ბეგარა. მოგვიანებით, მე-19 საუკუნეში არსებული გადასახადის გადახდამ იცვალა სახე, საქვრივო გადასახადის ანგარიშსწორება ხდებოდა ფულადი ფორმით განისაზღვრებოდა 5-50 მანეთის ოდენობით.

შევარდენი - ამ მეტად ორიგინალური და უცნაურ გადასახადს იხდიდნენ ცალკეული ტიპის სოფლები. მათ ებარათ სამეფო კარზე მობინადრე მეფის შევარდნები, რომელთა მოვლა-პატრონობა ხორციელდებოდა გლეხების მხრიდან (ჩიკვილაძე; 2020).

ზემოთ მოხმობილი გარემოებების საფუძველზე შესაძლებელია დავასკვნათ, რომ ძველი პერიოდის საქართველოში ძირითადად გადასახადის გადახდა ხდებოდა ნატურალური, არაფულადი ფორმით. ამის გამომწვევი მთავარი მიზეზი გახლდათ გადასახადის ამოღების სიმარტივე. კერძოდ, გლეხისათვის ბევრად უფრო მარტივი და მოსახერხებელი იყო ის პროდუქტი მიეცა სახელმწიფოსათვის, რომლის მოყვანა ბევრად უფრო მარტივი იყო, ვიდრე მისი რეალიზაცია და ფულადი სახით გარდაქმნა. მოგვიანებით, სახელმწიფოს ჩარევამ და გადასახადების აკრეფის ძალაუფლების მის ხელში აღმოჩენამ, უზრუნველყო გადახდის ჩანაცვლება ფულადი ფორმით.

საქართველოს ისტორიის ფარგლებსა და გადასახადების განვითარების ეტაპების კვლევებში, ფასდაუდებელი წვლილი აქვთ შეტანილი ქართველ მეცნიერებებს, აკადემიკოსებსა და საზოგადო მოღვაწეებს, მათ შორის არიან: პაატა გუგუშვილი, ივანე ჯავახიშვილი და ვასილ ჩანტლაძე.

საქართველოს უახლოეს ისტორიაში, როდესაც მოხდა მე-20 საუკუნის პირველ ნახევარში ოქტომბრის რევოლუცია, ვერ მოესწრო დამოუკიდებელად განვითარებულიყო საგადასახადო სისტემა. იგი პრაქტიკულად შეერწყა რუსეთის ფედერაციის კანონმდებლობას, რომელიც, ფაქტობრივად, კლავდა წინსვლისა და განვითარების პერსპექტივას. მეტიც, ხელს უწყობდა კორუფციის, ხალხის გაღარიბებისა და რეკეტის დანერგვას სახელმწიფოში. რთული წარმოსადგენია, ამ პერიოდში რაიმე პროგრესი განეცადა საგადასახადო სისტემას. გასაბჭოების შემდეგ საქართველოში დაბეგვრის სისტემა ასლი იყო სსრკ-ში მოქმედი კანონის.

ცხადია, არსებულმა მიდგომებმა ყველაზე მეტად დააზარალა წარმოების დარგში მოთამაშე კომპანიები. კერძოდ, საბჭოთა საქართველოში ისინი იბეგრებოდნენ სამი ტიპის გადასახადით: გადასახადი შემოსავლებიდან, გადასახადი სასაქონლო და

გადასახადი არასასაქონლო. მოგვიანებით შემოიღეს ბრუნვის გადასახადი, რომელს გაანგარიშების ბაზა იყო კალენდარული წლის განმავლობაში კომპანიის მიერ მიღებული შემოსავალი. კანონი ვრცელდებოდა ყველა ტიპის საწარმოზე ქვეყანაში. მათ შორის: სამეურნეო ორგანიზაციები, საწარმოთა გაერთიანებები და კორპორაციული კომპანიები (ანანიაშვილი; 2011).

ბრუნვის გადასახადის შემდეგ დაწესდა კიდევ ერთი სახის - გადასახადი მოგებიდან, რომელიც სიდიდითა და მოცულობით მეორე ადგილს იკავებდა. შეიქმნა გადასახადის გადამხდელთა კლასიფიკაცია, კომპანიები დაიყო მცირე, საშუალო და მაღალი ბრუნვის საწარმოებად. შესაბამისად, არსებული ტიპის კლასიფიკაცია განსაზღვრავდა გადასახადის განაკვეთისა და მოცულობის ოდენობას.

ეკონომიკის განვითარების ტემპს მკვეთრად ანელებდა ფიქსირებული გადასახადის შემოღების სისტემა. მისი გადახდის ვალდებულება ეკისრებოდათ კომპანიებს, რომლებიც გადიოდნენ მოგებაზე. შეიძლება ითქვას, რომ სახელმწიფო მეტად უხეში ფორმით ყოფდა ხელს მეწარმეთა ჯიბეში, რამაც საბოლოო ჯამში სავალალო შედეგებამდეც კი მიგვიყვანა. მკვეთრად შემცირდა წარმოება, ხარისხიანი პროდუქციის მიწოდება ბაზარზე და ძირითადად არაჯანსაღი ნედლეული გადიოდა საბჭოთა ქვეყნების სხვა სახელმწიფოებში. შესაბამისად, ბაზარი გახდა არაკონკურენტუნარიანი, სადაც არ არსებობდა არანაირი სტანდარტი, მოთხოვნა და ჯანსაღი გარემო (Nnamani; 2023).

საქართველოს ისტორიის უახლოეს პერიოდში, როდესაც თანამედროვე საგადასახადო სისტემასთან ინტეგრაციის პროცესი დაიწყო, განვითარება ჰპოვა საგადასახადო სისტემის რამდენიმე ძირითადმა პერიოდმა. მათგან მნიშვნელოვანი თარიღებია 1991-2000; 2001-2012; 2013-2023 წლები. ამ პერიოდის განმავლობაში ფაქტობრივად შეიცვალა, განახლდა, დაიხვეწა და განახლდა დაბეგვრის პოლიტიკა. მეტიც, მთავარი მიზანი გახლდათ მისი დაახლოება, მორგება საერთაშორისო საგადასახადო პოლიტიკასთან, რომელიც იძლევა შესაძლებლობას განავითაროს ბიზნესი, გაზარდოს წარმოება და დადებითი სიგნალები მისცეს როგორც ადგილობრივ, ასევე უცხოელ ინვესტორებს.

90-იანი წლების მიწურული მიიჩნევა როგორც საგადასახადო პოლიტიკის საწყისი ეტაპი. მეორე ეტაპი მისი ფუნდამენტურად გარდაქმნის, ხოლო ბოლო საფეხური - რეფორმების, ნორმატიული აქტებისა და სამართლებრივი დახვეწის პერიოდია. სწორედ ამ პერიოდს უკავშირდება ქვეყნის ნომერი პირველი საგადასახადო დოკუმენტის - საგადასახადო კოდექსის მიღება, რომელიც არეგულირებს, აერთიანებს, განმარტავს საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე გავრცელებულ ადგილობრივ და საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებს. იგი მიჩნეულია მთავარ მარეგულირებელ დოკუმენტად, რომელიც უპირატესია საგადასახადო დარგში არსებული ყველა ტიპის დოკუმენტისა (ასლანიშვილი; 2013).

საგადასახადო კოდექსის შემოღებამ მეტ-ნაკლებად უზრუნველყო საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფილება. ქვეყანაში გაჩნდა დოკუმენტი, რომელიც არეგულირებდა დაბეგვრის საკითხებსა და მრავალ საჭირო კითხვაზე იძლეოდა პასუხს.

საქართველოს ისტორიის ნარკვევები ავითარებს იმ აზრს, რომ 1992-2000 წლებში სახელმწიფოს არ გააჩნდა წინაწარ შემუშავებული, განსაზღვრული ეკონომიკური პოლიტიკა. მიუხედავად ამისა, დაიწყო ე. წ. „უფასო პრივატიზაციის“ პროცესი, რომელმაც ბაზარზე ხელმისაწვდომი გახადა ვიწრო ჯგუფებისათვის შეეძინათ საკმაოდ მსხვილი ქარხნები და საწარმოები საგრძნობლად დაბალ ფასებში. ამან ხელი შეუწყო ბიუჯეტის გამოფიტვას, ფულადი რესურსების გაქრობას და პრაქტიკულად ეკონომიკის პარალიზებას. მაკროეკონომიკური პარამეტრების გაუარესებამ გამოიწვია უმუშევრობის ზრდა, სიღარიბის მატება და სოციალური ფონის მკვეთრი დაღმასვლა. გაიყინა პენსიები, შეჩერდა დახმარებებისა და სტიპენდიების გაცემა, მკვეთრად გაუფასურდა კუპონი, რომელიც წარმოადგენდა მაშინდელ ძირითად ვალუტას ქვეყანაში. საერთაშორისო საფინანსო ინსტიტუტების ჩართულობამ გააჩინა მომავლის პერსპექტივა. მათი ძალისხმევით შეიქმნა ეკონომიკური გარემოს ანალიზი, რომლის მიხედვითაც საჭირო იყო საგადასახადო სისტემის დახვეწა, ფუნდამენტური შეცვლა და მისი მოქცევა სამართლებრივ ჭრილში. მეტიც, პარტნიორთა რეკომენდაციებით სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანი იყო დაბეგვრის პოლიტიკის ლიბერალიზაცია, ბიზნესის ნაკლები

რეკეტი, რაც ხელს შეუწყობდა ქვეყანაში წარმოების ზრდას, უმუშევრობის აღმოფხვრასა და ეკონომიკის დადებით დინამიკას. საჭირო გახდა დანერგილიყო ყველა ტიპის რეფორმა, რაც თავისუფალი ბაზრის პრინციპებთან და საკუთრების უფლების დაცვასთან არის თანხვედრაში (ბუკია; 2019).

1.2 გადასახადების ძირითადი ფუნქციები, სტრუქტურა და მნიშვნელობა სოციალურ-ეკონომიკურ გარემოზე

ევროპის სახელმწიფოების განვითარების პარალელურად გადასახადებმა ევოლუციური გზა განვლო. ერთი მხრივ, სახელმწიფომ აიღო პასუხისმგებლობა, ვალდებულება მოქალაქეების წინაშე პირნათლად შეესრულებინა მისი ფუნქცია, გადასახადებისგან ბიუჯეტში აკუმულირებული თანხები გამოეყენებინა საჭირო მიმართულებებით. მეორე მხრივ, ინდივიდები გაგებით უნდა მოკიდებოდნენ გადასახადის გადახდას და სხვა კუთხით უნდა შეეხედათ ამ პროცესისათვის. გამოჩენილი ინგლისელი ეკონომისტი და საზოგადო მოღვაწე უილიამ პეტი ავითარებს იმ აზრს, რომ სრულყოფილი დაბეგვრის სიტემა ერთგვარად მასტიმულირებელი არის ქვეყანაში ეკონომიკის განვითარებისა თუ სახელმწიფოს გამართულად ფუნქციონირების (ვერულიძე 2008; 15).

ეკონომისტის ნაშრომში „ტრაქტატი გადასახადთა და გამოსაღებთა შესახებ“ ძირითადად ეფუძნება ეკონომიკაში სამართლიანობისა და გამჭირვალობის პრინციპებს. აუცილებელია, მოქალაქემ იგრძნოს რა სახელმწიფო ზრუნავს მასზე და ადამიანი მნიშვნელოვანი ფიგურაა მისთვის, პასუხისმგებლობით მოეკიდება გარემოზე ზრუნვის საკითხს. ამ მოსაზრებას ეთანხმება კიდევ ერთი გამოჩენილი ეკონომისტი ჯონ კეინსი. მკვლევარმა დაასაბუთა, რომ „ეფექტური მოთხოვნის“ თეორიის მიხედვით გადასახადები არეგულირებს სოციალურ, ეკონომიკურ ურთიერთობებსა და სახელმწიფოში ქმნის მიკრო და მაკროეკონომიკურ მძლავრ პარამეტრებს. ეკონომისტის მთავარი დამსახურება მდგომარეობს იმაში, რომ პირველმა წამოჭრა საკმაოდ აქტუალური საკითხი, რომელიც დღესაც განხილვის ფართო საგანია. კერძოდ, რაც უფრო

დიდია გადასახადის მოცულობა, მით უფრო ამცირებს წარმოებას ქვეყანაში, შესაბამისად ვიღებთ არასტაბილურ საგადასახადო ბაზას. მუდმივად არის ბიუჯეტი რისკის ქვეშ, რთული პროგნოზირებადია როდის გამოეცლება ფულადი რესურსი, რა დროს იკლებს საბიუჯეტო შემოსავლები და შემცირდება გადასახადის გადამხდელთა რაოდენობა, რაც თავის მხრივ მკვეთრად შეამცირებს ეკონომიკურ ზრდას (Vincent; 2023).

კიდევ ერთი მთავარი აღმოჩენა, რომელიც კეინსის აქვს შესაძლებელია ფსიქოლოგიურ ნარკვევადაც მივიჩნიოთ. ეკონომისტის აზრით, ადამიანს აქვს მიდრეკილება, რაც უფრო იზრდება მისი შემოსავალი, პარალელურად გაზარდოს მოხმარება, შესაბამისად ჩნდება შესაძლებლობა მოიმატოს ფულის მიმოქცევამ, ადამიანებს შორის ურთიერთობებმა. რასაკვირველია, ეს ხელს შეუწყობს საბიუჯეტო შემოსავლების ზრდა, ბიზნეს გარემოს განვითარებასა და ინვესტიციების მოზიდვის პოლიტიკის ამუშავებას. გარე თუ შიდა ინვესტორისთვის იქნება დადებითი სიგნალი დააბანდოს ფული შემდეგი უკუგების მიზნით. ქვეყანაში მკვეთრად შემცირდება უმუშევრობის დონე, იმატებს დასაქმებულთა და წარმოების მოცულობის რაოდენობა. როგორც ვხედავთ, ეკონომისტი საკმაოდ ლიბერალური საგადასახადო პოლიტიკის მომხრე იყო. მისგან განსხვავებით საკმაოდ მკაცრი მიდგომების მომხრე იყვნენ კეინსის მიმდევრები. ა. ლარნერისა და ე. ხანსენის აზრით, მემკვიდრეობით მიღებული ქონება და მაღალი შემოსავლები უნდა დაბეგრლიყო მსხვილი საგადასახადო განაკვეთით. დრომ აჩვენა, რომ ამგვარი მიდგომები უარყოფითად აისახება როგორც საბაზრო ეკონომიკაზე, ასევე ბიზნესის სიმარტივეზე (ბაქრაძე; 2014).

ამრიგად, ჩამოყალიბდა ორი მიმართულების ნეოკლასიკური და კეინსური თეორიები. მათ შორის პრინციპული განსხვავება მდგომარეობს იმაში, რომ ისინი სახელმწიფოს მხრიდან ბიზნეს გარემოს ფორმირებაში ჩარევას სხვაგვარად უყურებენ. ნეოკლასიკური თეორიის მიხედვით, სახელმწიფო მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა ერეოდეს დაბეგრისა და საბაზრო ეკონომიკის საქმეში, როდესაც საჭიროა აღმოიფხვრას დარგში არსებული დაბრკოლებები, რომელიც ეწინააღმდეგება თავისუფალი საბაზრო კონკურენციის განვითარებასა და ხელს უწყობს მონოპოლური ფირმების გაჩენას. კეინსური თეორია

ამტკიცებს, რომ საფინანსო პოლიტიკის დინამიკური განვითარება შეუძლებელია სახელმწიფოს ჩარევის გარეშე. ეს თეორია თითქმის ერთი-ერთში იმეორებს ამერიკელი მწერლის ოლივერ ჰოლმსის დამოკიდებულებას: გადასახადის გადახდით მიიღწევა ცივილიზებული სამყაროს განვითარების შესაძლებლობა (ზახტაძე; 2007).

საგადასახადო რეფორმების დახვეწისა და განვითარების ყველა ეტაპზე ვლინდებოდა მისი დაახლოება ეკონომიკის კანონებთან. ბაზარი აყალიბებს მიწოდებისა და მოთხოვნის წესებს, ხოლო სახელმწიფო ადგენს, განსაზღვრავს საბაზრო პოლიტიკას. სწორედ ასეთი ტიპის ურთიერთობებში ვლინდება ყველა ის მნიშვნელოვანი ასპექტი, რომელიც განსაზღვრავს ბაზრის ფუნქციონირებას. ფიზიკური და იურიდიული პირებისაგან ბიუჯეტში შესული ფულადი სახსრები გადასახადების სახით, სახელმწიფოს მიერ აკუმულირდება და ხმარდება ბიზნეს გარემოს განვითარებას, სოციალური პროექტებს. შესაბამისად, გამჭირვალე, გაზრდილი ბიუჯეტი ფუნდამენტია ეკონომიკური სიმდიერის. ზემოთ ხსენებული გარემოებების საფუძველზე გადასახადებს გააჩნიათ ორმაგი ბუნება: საზოგადოებრივი და მატერიალური. გადასახადების მატერიალური ბუნება გულისხმობს მის ლიკვიდირებას რეფორმებსა და პროექტებში, ხოლო, საზოგადოებრივი შინაარსი ეფუძნება მოქალაქეების მოთხოვნებს, რაც უნდა დაკმაყოფილდეს ხელისუფალთა მხრიდან. სხვა მხრივ, გადასახადები ფინანსური ურთიერთობების ერთობლიობაა, რომელიც იღებს მონაწილეობას მშპ (მთლიანი შიგა პროდუქტის) ფორმირებასა და გადანაწილებაში. ყალიბდება სახელმწიფო დოვლათი და სიმდიდრე. გადასახადებით მობილიზებული ფულადი სახსრები გარდაიქმნება სახელმწიფო რესურსების როგორც ცენტრალიზებულ, ასევე სარეზერვო ფონდად. იგი წარმოადგენს ქვეყნის ფინანსური გეგმის შესრულების მთავარ გარანტს (მიქელაშვილი; 2012).

ეკონომისტი და მკვლევარი ჟ. სისმონდი ავითარებს იმ აზრს, რომ გადასახადებს მოსახლეობისათვის კეთილდღეობის მოტანაც შეუძლია. პირველ ეტაპზე მოქალაქე იღებს მსხვერპლს, თავისი ჯიბიდან ახდენს ფულის ამოღებას, ხოლო, მეორე ეტაპზე, მას უჩნდება ამბიცია და მოლოდინი იმისა, სახელმწიფო მას შესაბამის მიზნობრიობას

მისცემს. სახელმწიფოსა და მოქალაქეს შორის ყალიბდება ორმხრივი, ვალდებულებებზე დაფუძნებული ურთიერთობა. თავის მხრივ, ვალდებულებების უგულვებელყოფა პირველ რიგში დააზარალებს სახელმწიფოს, გაჩნდება დეფიციტი და საბიუჯეტო დანაკარგები (Schlegelmilch; 2016).

დაბეგვრის არსი და სირთულე მდგომარეობს იმაში, რომ იგი სინქრონულად დაკავშირებულია პოლიტიკურ, ეკონომიკურ და სამეურნეო ოპერაციებთან. შესაძლებელია რამდენიმე მიმართულება მიმოვიხილოთ, რომელთა დაფინანსებას თუ განვითარებასაც ახდენს სახელმწიფო. მათ შორისაა:

- სოციალური დანახარჯები, პენსიები, დახმარებები და ა. შ.
- სახელმწიფო ხარჯების დაფარვა
- განათლების დარგის დაფინანსება
- ინფრასტრუქტურული პროექტები
- სუბსიდიები, გრანტები და ა. შ.

გამომდინარე აქედან, დიდია გადასახადის როგორც სოციალური, ასევე ეკონომიკური მნიშვნელობა. მისი ადმინისტრირების პროცესში ჩართულია სამართალდამცავი სტრუქტურებიც. კერძოდ, გადახდის, დაფარვის, იძულებითი აღსრულების ვალდებულება გააჩნიათ სახელმწიფოს ძალოვან თუ მაკონტროლებელ უწყებებს. სამართალდარღვევის ორი ფორმა არსებობს, ადმინისტრაციული და სისხლის, რომელიც დამოკიდებულია სახელმწიფოს წინაშე აღიარებული / ასაღიარებელი ვალის ოდენობაზე.

გადასახადის ზუსტ დეფინიციას ახდენს საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, რომელშიც განმარტებულია: გადასახადი არის მოქალაქეთა მხრიდან სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი სახელმწიფო ხაზინაში, რომლის გადახდასაც ახორციელებს გადასახადის გადამხდელი. მას გააჩნია უსასყიდლო ხასიათი. ტერმინი, უპირობო, მსჯელობისა თუ კამათის საგანია. ერთი მხრივ, კანონი განმარტავს, მოქალაქეს არ აქვს კონკრეტული პირობა წაუყენოს სახელმწიფოს გადასახადის გადახდის სანაცვლოდ, თუმცა დაბეგვრის მიზნობრიობიდან გამომდინარე თუ ვიმსჯელებთ დავინახავთ, რომ

სახელმწიფოს ვალდებულებაა საზოგადოებრივი სიკეთეების შექმნასა და განვითარებას მოახმაროს იგი. საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლში ვკითხულობთ, კანონის მიერ განსაზღვრული წესით სავალდებულოა გადასახადის გადახდა შესაბამისი დადგენილი განაკვეთით (ლეკიშვილი; 2014).

განვითარებულ ქვეყნებში ეკონომიკის მარეგულირებელ მექანიზმად საგადასახადო სისტემა მიიჩნევა. იგი წარმოადგენს ეკონომიკური დაგეგმვის მთავარ ელემენტს. მიუხედავად ამისა, დღესაც ფართო განხილვის საგანია გადასახადის ოპტიმალური დონის განსაზღვრა. ეს საკითხი ყველა ქვეყნისათვის ინდივიდუალურია და დგინდება სხვადასხვა პარამეტრის გათვალისწინებით. მათ შორისაა ბიზნესის კეთების სიმარტივე, ბიუჯეტის გეგმა და სხვა (Hudson; 2020).

სამართლებრივი პრინციპების მთელი დაცვით გადასახადის გადახდა და შემდეგში მისი ამოღება რეგულირდება სახელმწიფოს მიერ. განსაზღვრულია კონკრეტული სუბიექტები, რომელთა მიმართაც ვრცელდება საგადასახადო ადმინისტრირების წესი:

- დგინდება ვალდებული პირი, განისაზღვრება გადასახადის სიდიდე და გამოთვლის წესი
- ფასდება რა ტიპის ღონისძიებები უნდა გატარდეს საგადასახადო ვალდებულების დაფარვის შესასრულებლად
- ანალიზდება სუბიექტური და ობიექტური გარემოებები, ფასდება მიღებული შედეგები
- გადასახადის გადამხდელს ეძლევა შესაძლებლობა გააკეთოს ახსნა-განმარტება და ითანამშრომლოს საგადასახადო ორგანოსთან
- საგადასახადო აგენტს უფლება აქვს დაიცვას თავისი ინტერესები, შევიდეს დავაში საგადასახადო ორგანოსთან და აწარმოოს დავები საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი ყველა წესის სრული დაცვით

როდესაც ვსაუბრობთ გადასახადის ფორმირების მექანიზმებზე, აუცილებელია ყურადღება გავამახვილოთ იმ სტრუქტურულ ერთეულებზე, რომლებსაც აერთიანებს

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. ერთგვარი კლასიფიკაცია არის შემოთავაზებული როგორც დასაბეგრი ობიექტების, ასევე გავრცელების არეალის შესახებ:

- დაბეგვრის ობიექტი
- გადასახადის დაკავების წყარო
- გადასახადის სუბიექტი
- გადასახადის განაკვეთი
- საანგარიშო პერიოდი
- დეკლარირების სავალდებულო წესი
- გადასახადის გადახდის ვადები

დაბეგვრის ობიექტი განისაზღვრება დასაბეგრი ოპერაციის, განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის მიხედვით. ძირითადად დაკავშირებულია საქონლისა და მომსახურების რეალიზაციასთან, საწარმოს მფლობელობაში არსებულ ძირითად საშუალებებთან და მის მიერ განხორციელებული ოპერაციის სახესთან. დასაბეგრი ობიექტი აერთიანებს ყველა იმ ოპერაციის სახეს, რომელიც ექვემდებარება დაბეგვრას.

გადასახადის დაკავების წყაროს წარმოადგენს კომპანიის მიერ განხორციელებული გარკვეული ტიპის ქმედებები, რომელთა მიმართებაშიც იგი ვალდებულია გადასახადი დააკავოს წყაროსთან. მაგალითად, საშემოსავლო გადასახადი, რომლის განაკვეთი 20% -ს შეადგენს.

გადასახადის სუბიექტი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის წარმოდგენილია და გათანაბრებულია საგადასახადო აგენტთან. იგი შეიძლება იყოს როგორც ფიზიკური, ასევე იურიდიული პირი, რომელსაც კანონით ეკისრება გადასახადის გადახდა ან დაკავება. პირდაპირი სახის გადასახადის შემთხვევაში საგადასახადო სუბიექტად გვევლინება დაქირავებით მომუშავე, ხოლო, არაპირდაპირი გადასახადის მიმართებით კი იურიდიული კომპანიები ფორმალურად ატარებენ საგადასახადო აგენტის სტატუსს, რადგან რეალურად პროდუქტის/მომსახურების

შემძენი იხდის გამვირებულ ტარიფს, ხოლო ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებას ახდენს ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი პირი (ნადარია; 2012).

გადასახადის განაკვეთი ყველა ქვეყნისათვის ინდივიდუალურია, ძირითადად დაფუძნებულია სამართლიანობისა და გამჭვირვალობის პრინციპზე. საქართველოში გავრცელებულ ექვსი სახის გადასახადს სხვადასხვა საგადასახადო განაკვეთი გააჩნია. მეწარმე ვალდებულია დასაბეგრ ბრუნვას დაქვემდებარებულ ოპერაციას კანონით გათვალისწინებული ბეგარა დაადოს. გადასახადის განაკვეთი ყველა მეწარმე სუბიექტისათვის ერთპიროვნულად უცვლელია.

საანგარიშო პერიოდი ადგენს დეკლარაციის წარდგენის, დარიცხული გადასახადის გადახდის ვადებს. თითოეული გადასახადისათვის საანგარიშო პერიოდი ინდივიდუალურია. კერძოდ, კალენდარული თვე და წელი. საანგარიშო პერიოდის დარღვევა იწვევს პირის, კომპანიის დაჯარიმებას კანონმდებლობით განსაზღვრული ფორმით.

დეკლარირების სავალდებულო წესი ვრცელდება ყოველ საგადასახადო აგენტზე, რომლებსაც საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში განხორციელებული აქვთ ეკონომიკური საქმიანობა. დეკლარაციის წარდგენა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოსათვის ინფორმაციის მიწოდებას საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში მიღებული შემოსავლისა და შესრულებული ოპერაციების შესახებ.

გადასახადის გადახდის ვადები გადასახადის განაკვეთის მსგავსად ინდივიდუალურია. დამოკიდებულია დასაბეგრი ოპერაციის სახეზე. წარდგენილი დეკლარაციის საფუძველზე გადამხდელს ბარათზე ერიცხება აღიარებული საგადასახადო ვალდებულება, რომლის გადახდის ვადები დარეგულირებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით. შესაძლებელია წარდგენილი დეკლარაციის საფუძველზე ბიუჯეტს წარმოემვას თანხის დაბრუნების ვალდებულება გადასახადის გადამხდელზე, რაც განპირობებულია მიღებული ჩათვლების შედეგად. ამ მიმართულებით 2021 წელს შევიდა მნიშვნელოვანი ცვლილება, რომლის მიხედვითაც

ბიუჯეტი ავტომატურად საბანკო ანგარიშზე უბრუნებს თანხას გადამხდელს (კონჯარია; 2016).

ზედმეტობის წარმოშობის მიზეზად შესაძლებელია განვიხილოთ დასაბეგრი ბრუნვის კორექტირება, გაუქმება, მიღებული ჩათვლები დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის, რის გამოც მცირდება საგადასახადო ვალდებულებების მოცულობა. ბიუჯეტის წინაშე ვალდებულებების შეუსრულებლობა, დაკისრებული გადასახადის გადაუხდელობა იწვევს სანქციების, ჯარიმებისა და საურავების დარიცხვის წესს. ამ საკითხთან მიმართებით კანონმდებლობა საკმაოდ მკაცრია და ხშირ შემთხვევაში ძალისმიერი მეთოდებითაც კი შემოიფარგლება. ექსპერტთა ერთი ნაწილი მიიჩნევს, რომ იძულებითი ღონისძიებების გამკაცრება უარყოფითად მოქმედებს საბიუჯეტო დავალიანების ამოღებაზე, აზარალებს ბიზნეს გარემოსა და იწვევს საგადასახადო კულტურის დაქვეითებას. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით ამოღებას ექვემდებარება ყველა ისეთი ტიპის გადასახადი, რომლის გადახდის ვალდებულებაც წარმოეშვა ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში საგადასახადო აგენტს (კილაძე; 2017).

საფინანსო კანონმდებლობაში იურიდიული ასპექტების ჩართულობა უმნიშვნელოვანესია. სრულყოფილების მიღწევა შესაძლებელია აქტებისა და მეთოდური მითითების მეშვეობით, რომელიც წამოადგენს პოლიტიკის განუყოფელ ნაწილს. საგადასახადო ანატომია რეგულირდება ვალდებულებების განსაზღვრის, დეკლარირების და სამართლებრივი ფაქტორების ერთობლიობით (Aghion; 2016).

ამრიგად, რეგულირების საკითხის დღის წესრიგში დაყენებისთანავე საჭირო გახდა სამეწარმეო სამართლის, როგორც ცალკე დარგის არსებობა, რომლის მიხედვითაც რეგულირდება მეწარმე სუბიექტი პირები, მათი პასუხისმგებლობები და საქმიანობის არეალი. საგადასახადო ტექნიკა წამოადგენს ბიზნესის მამოძრავებელ ღერძს, განსაზღვრავს მის ქმედითუნარიანობას. შესაბამისად ყალიბდება სტრუქტურა და მისი შემადგენელი ნაწილები. ინერგება საგადასახადო სფეროში ქცევის წესები, კულტურა, უკუკავშირის ეფექტი, რომელსაც აყალიბებს სახელმწიფო თანამშრომლობის საფუძველზე (როგავა; 2002).

საგადასახადო პოლიტიკის განვითარების ეტაპებმა საჭირო გახდა ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს ეწარმოებინათ სპეციალური ჩანაწერები, წიგნაკები, დოკუმენტაცია მატერიალური ფორმით, სადაც იქნებოდა განსაზღვრული და აღწერილი დასაბეგრი ოპერაციების ბრუნვები. მოგვიანებით, ასეთი ტიპის ინფორმაციის თავმოყრას ეწოდა ფინანსური აღრიცხვა, რომელიც დღესაც არის სავალდებულო და აუცილებელი. არსებობს საერთაშორისო სტანდარტები, რომლებიც განსაზღვრავენ ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდოლოგიის მექანიზმებსა და პრინციპებს. აღრიცხვის აუცილებლობამ ფუნდამენტი ჩაუყარა ფინანსური ბაზების დანერგვას, სადაც თავმოყრილია ყველა ტიპის ტრანზაქცია, ნაჩვენებია კომპანიის აქტივები, ვალდებულები, კაპიტალი და ფინანსური შედეგები. ამავდროულად, გადასახადის გაანგარიშების კალკულაციები. სრულყოფილი ფინანსური აღრიცხვის ბაზისათვის აუცილებელია მხედველობაში მივიღოთ შემდეგი სახის ინფორმაცია. კერძოდ, გადასახადის მასშტაბი, კანონით განსაზღვრული გადასახადის სახე, რომლის მიხედვითაც დავადგენთ რომელი კონკრეტული გადასახადით ექვემდებარება დაბეგვრას განხორციელებული ოპერაცია. გადასახადის გაანგარიშება წარმოდგენილია გადასახადის განაკვეთის გარეშე, რომელიც ადგენს ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების თანხის ოდენობას (კოტეტიშვილი; 2011).

ეკონომიკური მიზნებისათვის გადასახადს გააჩნია ფისკალური ფუნქცია, რომელიც გულისხმობს ცენტრალური სახელმწიფო ფულადი ფონდების მობილიზებასა და რეზერვს. მისი საშუალებით სახელმწიფოს იძენს მატერიალური პირობების დასაკმაყოფილებელ ფინანსურ რესურსებს. კერძოდ, ბალანსის მიღწევა შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის, სფეროების პრიორიტეტების განსაზღვრა და დაფინანსება, ინფრასტრუქტურული პროექტების განვითარება სოციალური პირობების გაუმჯობესება.

რაც უფრო დიდია საბაზრო ეკონომიკის წილი, მით მეტად ვითარდება ფისკალური საგადასახადო პოლიტიკა. მიკროეკონომიკური და მაკროეკონომიკური ფაქტორების სრულყოფილება ზრდის წარმოებას, ავითარებს მეცნიერულ-ტექნოლოგიურ მიმართულებას, რაც ფუნდამენტია ეროვნული შემოსავლის ზრდის და საბიუჯეტო რეზერვების სტაბილურობის (Alm; 2012).

ქვეყანაში არსებულ გადასახადებს გააჩნიათ მარეგულირებელი ფუნქცია. იგი გულისხმობს გარკვეულწილად თამაშის წესების შეთავაზებას ბაზრისათვის, რაც გამოიხატება ეკონომიკური ტემპის შენელებისა და სტიმულირების საკითხში. მარეგულირებელი ფუნქცია უზრუნველყოფს ეროვნული კაპიტალის დაგროვებას, შემოსავლების თანაბრად გადანაწილებასა და მსყიდველთუნარიანობის ამაღლებას მოსახლეობაში. მაღალი ეკონომიკური სტაბილიზაციის მიღწევა შესაძლებელია ფისკალური და მარეგულირებელი სწორი პოლიტიკის გატარების საფუძველზე. სახელმწიფო, როგორც ბაზრის ზედამხედველობის განმახორციელებელი სტრუქტურა, ბიზნეს გარემოს ფორმირების კვალდაკვალ განსაზღვრავს ძირითადად ორ მიდგომას: მკაცრსა და ლიბერალურს (Arzaghi; 2008).

მკაცრი საგადასახადო მოდელის არსებობის შემთხვევაში დაწესებულია მაღალი საგადასახადო განაკვეთები, ფუნქციონირებს რამდენიმე ტიპის გადასახადი, არსებობს შეღავათების საკმაოდ ვიწრო არეალი. შესაბამისად, ბიზნესს რჩება ნაკლები რესურსი განვითარებისა და წარმოების გაფართოებისათვის. შეზღუდულია ტექნოლოგიური თუ ადამიანური რესურსით გამოყენებაში, რაც თავის მხრივ ამცირებს ხარისხისა და მიწოდების რაოდენობას (ილურიძე; 2012). მეტიც, ზრდის პროდუქციის ფასს დანახარჯების მატების პროპორციულად. პროდუქციის/მომსახურების საბოლოო მომხმარებელს უძვირდება მისი შემენა და მცირდება მსყიდველთუნარიანობა (ილურიძე; 2014)

ლიბერალური საგადასახადო მოდელი გულისხმობს ქვეყანაში დაბალი საგადასახადო განაკვეთების არსებობას, ბაზარზე შეღწევის ნაკლებ ბარიერსა და საშელავათო არეალის გაფართოებას. აღსანიშნავია, რომ გადასახადის გადამხდელს რჩება მეტი ფულადი სახსრები ბიზნესში რეინვესტირებისათვის, შესაბამისად მაღალია ტექნოლოგიური თუ საგადასახადო სრულყოფის გზები. მოკლევადიან პერიოდში შესაძლებელია ბიუჯეტმა მიიღოს ნაკლები თანხა, თუმცა გრძელვადიან პერიოდში გაიზრდება წარმოება, რაც გამოიწვევს ბიუჯეტის რეზერვების მატებას. მეტიც, ლიბერალური საგადასახადო

პოლიტიკის არსებობის შემთხვევაში დიდია როგორც შიდა, ასევე გარე ინვესტიციის მოზიდვის ალბათობა. ყალიბდება მიმზიდველი ბიზნეს გარემო (ზაზიაშვილი; 2013).

ფისკალური და მარეგულირებელი საგადასახადო ფუნქციები წარმოადგენს სახელმწიფოსა და გადასახადის გადამხდელის ურთიერთობის ერთგვარ ნიმუშს. სრულყოფილი, საბაზრო ეკონომიკის არსებობის პირობებში საგრძნობლად იზრდება გადასახადების მნიშვნელობა. იგი ერთგვარად წარმოდგენილია, როგორც ეკონომიკის რეგულატორი და კავშირი კომერციულ, საერთო-სახელმწიფოებრივ ინტერესებთან. მსოფლიოს ყველა ქვეყნისათვის მთავარ გამოწვევად რჩება საგადასახადო ტვირთის ოპტიმალური დონის განსაზღვრა. განვითარებად ქვეყნებში, მათ შორის საქართველოშიც, უფრო მეტად პოპულარულია ლიბერალური საგადასახადო პოლიტიკის გატარება. ცხადია, მოკლევადიან პერიოდში შესაძლებელია ამან გამოიწვიოს ბიუჯეტის დეფიციტი. ამ პრობლემის აღმოსაფხვრელად საჭიროა სახელმწიფო ხარჯების შემცირება. უმეტეს შემთხვევაში სახელმწიფოები ბიუჯეტის შესავსებად მიმართავენ საგარეო და საშინაო ვალის აღების მეთოდს. ბიუჯეტის დეფიციტმა შესაძლებელია მიგვიყვანოს ისეთ რთულ პროცესამდე როგორიცაა ინფლაცია, შემოსავლების გაუფასურება და ფასების საერთო დონის მატება. უპრიანია საგადასახადო ბაზრის განვითარება, რაც მთელი თავისი არსით გულისხმობს დაბალი საგადასახადო განაკვეთის არსებობის შემთხვევაში წარმოების გაფართოებას (Batena; 2018).

რასაკვირველია, არსებობს მიდგომები, რომლებიც განსაზღვრავენ ქვეყანაში არსებულ საგადასახადო პოლიტიკის პრინციპებს. სახელმწიფო ინტერესებისა და სოციალურ-ეკონომიკური წყობა აყალიბებს საგადასახადო პოლიტიკის სამ ძირითად ეტაპს (ფუტკარაძე; 2012):

ეტაპი პირველი - გადასახადის განაკვეთის ზღვრული საზღვრები არის დადგენილი და მკაცრად კონტროლდება შემოსავლების მიღების პარალელურად. მიუხედავად ამისა, სახელმწიფოს შემოსავლები გადასახადებისგან არ იზრდება და ინარჩუნებს სტაბილიზაციას.

ეტაპი მეორე - დამწყები ბიზნესი თავისუფლდება დამატებითი საგადასახადო ტვირთისაგან, რათა მიეცეს განვითარებისა და გაფართოების შესაძლებლობა.

ეტაპი მესამე - საგადასახადო პოლიტიკა მიმართულია დაბეგვრის მაღალი დონისაკენ. არსებობს გარკვეული კატეგორია გადასახადებისა, რომლებიც საკმაოდ მძიმე ტვირთად აწევს ბიზნესს. თუმცა გათვალისწინებულია გარკვეული ბიზნეს მიმართულებების სოციალური დონე, მათი ქმედითუნარიანობა და განვითარების დინამიკა. საგადასახადო სისტემა აყალიბებს დაბეგვრის პოლიტიკის ასპექტების ერთობლიობას, რომელიც მოიცავს:

- გადასახადების შემოღების, გაუქმებისა და ცვლილების წესს
- გადასახადის ფორმების, მეთოდებისა და პრინციპების განსაზღვრას
- გადასახადის სახეების ერთობლიობას
- საგადასახადო კანონმდებლობის ადმინისტრირების არეალს
- გადასახადის გადამხდელის ინტერესებისა და უფლებების დაცვას
- საგადასახადო კონტროლის მექანიზმების შემოღებას
- თანამშრომლობის გაღრმავების პრინციპებს
- საერთაშორისო საგადასახადო სისტემასთან დაახლოებას

საზოგადოების ცხოვრებაში მნიშვნელოვანი როლი უჭირავს საგადასახადო ტვირთის არსებობას. იგი გამოიანგარიშება შემოსავლების საერთო ჯამის შეფარდებით ერთობლივ ეროვნულ პროდუქტთან. კონკრეტულად კი საგადასახადო ტვირთი წარმოადგენს მოსახლეობის მიერ წარმოებული პროდუქციის ისეთ სახეს, რომელიც გადანაწილებული არის საბიუჯეტო მექანიზმების საშუალებით. თუ კი ვიმსჯელებთ ცალკე გადასახადის გადამხდელთან მიმართებით, დავინახავთ, რომ საგადასახადო ტვირთი წარმოადგენს ერთობლივი შემოსავლიდან გაცემულ ფულად სახსარს ბიუჯეტის სასარგებლოდ. როგორც წესი მაღალი საგადასახადო განაკვეთით ხასიათდებიან ფუფუნების საგნები. მათ შორის, ალკოჰოლური ნაწარმი და ა. შ., რადგან მათში დიდი ადგილი უჭირავს საგადასახადო ტვირთს. საპირისპირო მოცემულობა არის პირველადი მოხმარების

საგნებზე, რომლებზეც ვრცელდება საგადასახადო შეღავათები და არ შედგება მაღალი საგადასახადო განაკვეთისაგან.

1.3 საქართველოს საგადასახადო პოლიტიკის დანერგვის ეტაპები, გადასახადის სახეები და განაკვეთები

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობას გააჩნია მოქმედების არეალი, არსი, თავისებურებები და სახეები. დასახულია კონკრეტული ამოცანები, რომელთა შესრულებისკენაც არის მიმართული პოლიტიკა. მათ შორის, საგადასახადო მიდგომების გამარტივება, დახვეწა, თანამედროვე სტანდარტებთან მორგება და მეთოდოლოგიური მითითებების გამოცემა. გადასახადის გადამხდელებთან მუდმივი კომუნიკაცია, ეფექტური უკუკავშირი, პრობლემების იდენტიფიცირება და მათზე სათანადო რეაგირება, გადაჭრის გზების დასახვა. ზოგადად, საქართველოს საგადასახადო პოლიტიკის უპირატესი მიზანია კერძო სექტორისათვის და გარე ინვესტორებისათვის მდგრადი, ხელსაყრელი და გამჭირვალე ბიზნეს გარემოს შეთავაზება. ამ მიზნის განსახორციელებლად ქვეყანამ ფინანსური განვითარების საკმაოდ რთული გზა განვლო.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, სახელმწიფოს ფინანსური ინფრასტრუქტურის ფუნდამენტი არის საგადასახადო კანონმდებლობა. იგი კარნახობს ბაზარზე მოთამაშე სუბიექტებს ფასწარმოქმნისა და გაყიდვის წესებს. მოქნილი დაბეგვრის სისტემა უზრუნველყოფს გადამხდელებმა აწარმოონ ფინანსური ანგარიშსწორება სწრაფად და საიმედოდ. ზოგადად გრძელვადიან პერსპექტივაში ხელს უწყობს ეკონომიკური პარამეტრების მკვეთრ გაუმჯობესებას. თითოეულ განხორციელებულ რეფორმაში იგრძნობოდა ქვეყნის ეკონომიკური ხასიათის გათვალისწინება (Flaen; 2020).

საბჭოთა კავშირის დაშლის შემდეგ ქვეყანას ძირითადად არ გააჩნდა ადეკვატური დაბეგვრის პოლიტიკა, შესაბამისად განვითარების მთელი ეს ისტორია საკმაოდ ახალგაზრდაა. უკანასკნელი წლების განმავლობაში საქართველოში განხორციელებული საგადასახადო რეფორმები მეტად მასშტაბური და კომპლექსურია. 2005 წლამდე

ქვეყანაში არსებობდა საკმაოდ ბევრი გადასახადი, რაც განაპირობებდა საგადასახადო ადმინისტრირების დიდ სირთულეს. ძირითადად ფუნქციონირებდა ორი ტიპის: დამატებული ღირებულებისა და მოგების გადასახადი. მეტიც, სახაზინო შემოსავლების 75% მათზე მოდიოდა. საბიუჯეტო ფულადი სახსრები ხმარდებოდა ბიუროკრატიულ, ადმინისტრაციულ და სახელმწიფო ხარჯებს. ახალგაზრდა სახელმწიფოებისათვის დამახასიათებელია მაღალი ფისკალური საგადასახადო პოლიტიკა, დაბეგვრის მაღალი განაკვეთები. შესაბამისად ვიღებთ დაბალი შემოსავლების არსებობის პირობებში, მაღალ საგადასახადო ტვირთს. ფინანსური პოლიტიკა აქცენტს აკეთებს საკმაოდ დიდ, მათ შორის დამატებული ღირებულებისა და მოგების გადასახადებზე. მინიმუმამდეა დაყვანილი შეღავათები, პრიორიტეტების მიხედვით დარგების გადასახადებისაგან გათავისუფლება. ამავდროულად, არამდგრადი სახელმწიფოსათვის დამახასიათებელია სანქციებისა და ჯარიმების მაღალი მკაცრი მიდგომა, რაც გადასახადის გადამხდელს აიძულებს მიმართოს სხვადასხვა ხერხს გადახდისაგან თავის ასარიდებლად. შესაბამისად, სახელმწიფო იძულებულია განახორციელოს მუდმივი ცვლილებები, გახადოს ეფექტური პოლიტიკა და ბიზნეს მიეცეს შესაძლებლობა მაქსიმალურად ოპტიმალურად გამოიყენოს შეზღუდული ეკონომიკური თუ ფინანსური რესურსები (გვიდიანი; 2015).

2005 წლიდან მოყოლებული საქართველოს საგადასახადო პოლიტიკაში განხორციელებული რეფორმების მიზანს წარმოადგენდა დაბეგვრის ადმინისტრირების გამარტივება, თავისუფალი ბაზრის პრინციპის დაცვა, კონკურენციის გაზრდა, მრავალი კომპანიის ოპონირება და ინვესტიციების მოზიდვა. სრულფასოვანი საგადასახადო პოლიტიკის გარეშე კი შეუძლებელია ქვეყანაში უმუშევრობის დაძლევა და წარმოების საერთო დონის გაზრდა. სწორედ რეფორმების დამსახურებაა გადასახადების რაოდენობის მკვეთრი შემცირება და მათი დაყვანა ხუთ საერთო-სახელმწიფოებრივ და ერთ ადგილობრივ გადასახადად. მათმა ტოტალურმა ცვლილებამ გამოიწვია ახალი რეალობის შექმნა, გადამხდელები აღმოჩნდნენ სხვა რეალობის წინაშე. ლიბერალურმა პოლიტიკამ მოკლე პერიოდში შეძლო ინვესტიციების მოზიდვა, ეკონომიკური პარამეტრების გაუმჯობესება, ბიზნესისათვის ბიძგის მიცემა და გადამხდელების

უსაფრთხოების გაძლიერება. რეფორმების განხორციელების მთავარი მიზეზი პოსტსაბჭოთა მდგომარეობიდან თავის დაღწევას ისახავდა მიზნად.

საქართველოს საგადასახადო რეფორმები დარგის ექსპერტთა აზრით ოთხ ძირითად მიმართულებად არის დაყოფილი. პირველ ეტაპზე (2044-2007 წწ.) დაიწყო უპირობო ბრძოლა კორუფციასთან, ფარულ გარიგებებთან და ქრთამის აღებასთან. შესაბამისად, პროცესები ორიენტირებული იყო გამჭირვალობის პრინციპზე, რამაც უზრუნველყო ნაწილობრივ აღმოფხვრილიყო არალეგალური შემოსავალი, ე. წ. შავი ფულის მიმოქცევა ქვეყანაში (ბარბაქაძე; 2019).

რასაკვირველია, ბიზნესის მოქნილობას მკვეთრად აფერხებდა გარკვეული ტიპის ბიუროკრატიული ნორმების არსებობა ბაზარზე, რომელიც ცალსახად დროის ფუჭი ფლანგვისკენ იყო მიმართული. ხშირად არსებული სახის დაბრკოლებები საფუძველი ხდებოდა ბიზნეს გარემოს ჩამოუყალიბებლობისა და მონოპოლიური ფორმების მატებას. ბევრი მეწარმე ვერც ახერხებდა თავისი სახსრებით დაედგია ის ბიუროკრატიული წინაღობები, რომლებიც რეგისტრაციის პროცესიდან დაწყებული, ფუნქციონირებამდე დამთავრებული აწყდებოდა. განვითარების პირველ ეტაპზე მნიშვნელოვნად შემცირდა როგორც გადასახადების ჭრა, ასევე მათი განაკვეთები. ქვეყანაში არსებული 21 სახის აქტიური გადასახადისგან დარჩა მხოლოდ 15. ამავდროულად, სამთავრობო პოლიტიკა მიმართული იყო თავისუფალი ბაზრის პრინციპისაკენ, რაც გულისხმობდა სახელმწიფოს მხრიდან არაეფექტიანი ჩარევის აღმოფხვრას, მას ძირითადად უნდა დაეტოვებინა მარეგულირებელი და ზედამხედველი ორგანოს ფუნქცია, ეკარნახა ბაზარზე თამაშის წესები, პირობები, შეეთავაზებინა სამართლიანი და მარტივი წესები, რაც გარანტია სანდოობის იქნებოდა თითოეული მეწარმისათვის (Belotti; 2021).

2004-2007 წლებს უკავშირდება ორგანული და სტრუქტურული ცვლილებების განხორციელება. გადაჯგუფება შეეხო როგორც ყველა სახელმწიფო დაწესებულებას, ასევე საგადასახადო ადმინისტრაციას სტრუქტურებს. მან გადაინაცვლა ფინანსთა სამინისტროს დაქვემდებარებაში, რათა ფუნქციურად ბევრად გამართული და მოქნილი ყოფილიყო. ამ პერიოდში საგადასახადო შემოსავლების მკვეთრი ზრდა დაფიქსირდა მშპ-

სთან მიმართებით. 12%-დან სტატისტიკური მონაცემები შეიცვალა 21,6%-მდე (კემულარია; 2019).

საგადასახადო პოლიტიკის განვითარების მეორე ეტაპად მიიჩნევენ 2007-2010 წლების პერიოდს. საკმაოდ მასშტაბური ინსტიტუციონალური ტრანსფორმაცია განიცადა ქვეყანაში არსებულმა ფინანსურმა უწყებებმა. კერძოდ, უშუალოდ შეიქმნა შემოსავლების სამსახური, რომლის მთავარი მიზანი იყო გაეწია საგადასახადო კონსულტირება, მონიტორინგი და უშუალოდ ემუშავა გადასახადის გადამხდელებთან. დაიხვეწა კომუნიკაციის ფორმები, მოწესრიგდა ინფრასტრუქტურული არხები და გაუმჯობესდა საბაჟო პუნქტები, რომლებიც აკონტროლებდნენ ექსპორტისა და იმპორტის გადინება/შემოდინებას ქვეყანაში. ამავდროულად, შემოსავლების სამსახურმა მუშაობა დაიწყო ისეთ მნიშვნელოვან რეფორმაზე, როგორიცაა ელექტრონულად გადასახადის გადამხდელების აღრიცხვა. დაინერგა მუშაობისა და კონსულტირების ციფრული პრაქტიკა. შეიქმნა დეკლარირების, ბიუჯეტის წინაშე ვალდებულების დაფარვის ელექტრონული პორტალი. მეტიც, შემოსავლების სამსახურის ვებ გვერდზე გაიხსნა თითოეული გადასახადის გადამხდელის ინდივიდუალური პროფილი, რომელიც ქმნიდა რეალურ შესაძლებლობას მოქნილი და ეფექტური ყოფილიყო გადამხდელისა და საგადასახადო ორგანოს მუშაობა. გაუქმდა სოციალური გადასახადი, რომელიც ატარებდა დამოუკიდებელ ხასიათს. მისი გაერთიანება მოხდა საშემოსავლო გადასახადთან.

მესამე ეტაპი მოიცავს 2011- 2013 წლებს. ამ პერიოდში უშუალოდ განხორციელდა სისტემური და კომპლექსური ცვლილებები საბაჟო და საგადასახადო მიმართულებით. დაისახა პრიორიტეტები, რომელთა შესრულებაც შეუწყობდა ხელს საქართველოში ბიზნეს გარემოს განვითარებას. გადამხდელებთან ურთიერთობა და მომსახურება გადავიდა სხვა ეტაპზე. სპეციალურად ამ მიმართულების გასავითარებლად შემოსავლების სამსახურში დაემატა სამმართველო. მუდმივი კონსულტირება ხდებოდა მსხვილ გადამხდელებთან, განიხილებოდა ცალკეული შემთხვევები და ბიზნეს ქეისები,

რომელთა მიმართებითაც სამსახური ადგენდა რეკომენდაციებს. ამაღლდა გადასახადის გადახდის კულტურა, ბაზარზე გამოჩნდა მეტი კეთილსინდისიერი გადამხდელი.

რა თქმა უნდა, საგადასახადო რეფორმების განვითარების კვალდაკვალ შეიქმნა როგორც მონიტორინგის, ასევე გადამხდელთა უფლებების დაცვის ორგანოები. შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა შეითვისა უშუალოდ გადამხდელთა შემოწმების, დაანგარიშების და ბიუჯეტთან მართებული ანგარიშსწორების მოვალეობები. რაც შეეხება გადამხდელთა უფლებების დაცვას, ფინანსთა სამინისტრომ ჩამოაყალიბა დავების დეპარტამენტი, სადაც თითოეულ გადამხდელს დღესაც აქვს უფლება გაასაჩივროს აუდიტის დეპარტამენტის მიერ გამოცემული ჯარიმის, დარიცხვისა და გადასახადის გაანგარიშების აქტი. შევიდეს დავაში საგადასახადო ორგანოსთან, მტკიცებულებების საფუძველზე შექმნას რწმუნება იმისა, რომ არ მიმართა გადასახადის გადახდის თავიდან არიდების არაკანონიერ ან უნებლიე გზას. აღსანიშნავია, რომ ამ სერვისით საკმაოდ ბევრი გადამხდელი სარგებლობს. არსებობს არაერთი მნიშვნელოვანი პრეცედენტი, რომ დავების მართვის საბჭოს გადასახადის გადამხდელის სასარგებლოდ მიუღია გადაწყვეტილება.

საერთაშორისო კანონმდებლობასთან დაკავშირების მიზნით, მესამე ეტაპზე, შემოღებული იქნა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ახალი ვერსია, რომელიც მეტად იყო დაახლოებული საერთაშორისო პრაქტიკასა და მეთოდოლოგიასთან. ტექნოლოგიურმა პროგრესმა უზრუნველყო ბიუროკრატიული ხარჯების შემცირება, სწრაფი და მოქნილი სერვისის მიწოდება. მონაცემების გაციფრულებამ მოახდინა რისკების იდენტიფიცირების სწრაფი მექანიზმის ამუშავება. რასაკვირველია, გლობალური ცვლილებების ფონზე აუცილებელი გახდა ადამიანური რესურსის გადაჯგუფება და გადამზადება. ამ მიზანს ემსახურებოდა ფინანსთა სამინისტროში შექმნილი აკადემია, სადაც სპეციალურ გადამზადებას გადიოდნენ მაღალი რგოლის თუ რიგითი თანამშრომლები. ეფექტურმა რეფორმების დანერგვამ უზრუნველყო გამჭირვალე ადმინისტრირება, მმართველობა, კანონის უზენაესობის დაცვა, არაფორმალური და არალეგალური საქმიანობის მკვეთრი შემცირება. პოტენციური

საგადასახადო შემოსავლები მშპ-სთან მიმართებით შემცირდა 47%-დან 29%-მდე (რ. კემულარია).

2005-2016 წლების განმავლობაში განხორციელებულ რეფორმებში შესაძლებელია გამოვყოთ რამდენიმე ძირითადი და საკვანძო საკითხები, რომლებშიც თავს იყრის პროცესუალური, სამართლებრივი, ფუნდამენტური და ადმინისტრაციული მიმართულებები. კერძოდ:

- საგადასახადო ულტრალიბერალური კანონმდებლობის, ნორმატიული აქტების, მეთოდური მითითებების მიღება. მათ შორის ყურადსაღებია 2005 წელს პირველი საგადასახადო კოდექსის გამოცემა, რომელმაც სრული ცვლილება განიცადა და იურიდიული, სამართლებრივი ლეგიტიმაცია მიიღო 2010 წელს. საგადასახადო კოდექსი შესაძლებელია მივიჩნიოთ ფინანსისტების, ბუღალტრების და აუდიტორების სამაგიდო წიგნად. იგი აერთიანებს საბაჟო კოდექსაც, სადაც დეტალურად, კანონმდებლობის შესაბამისად განმარტებულია საქონლის საქართველოს საზღვარში და მის ფარგლებს გარეთ მოქცევის სამართლებრივი წესი. მთელი ამ პერიოდის განმავლობაში ძირითადი ნაბიჯები გადადგმული იყო დაბეგვრის პოლიტიკის ლიბერალიზაციისა და გადამხდელის უფლებების დაცვისაკენ. შეიძლება ითქვას, რომ მთავარი მიზანი მეტ-ნაკლებად მიღწეულია. მოქალაქეთა ნაწილში ამაღლდა ნდობა საგადასახადო სისტემის, საგადასახადო ტვირთი გადანაწილდა თანაბრად. რეფორმები ორიენტირებული იყო როგორც სტაბილური, ასევე მდგრადი ბიზნეს გარემოს ფორმირებისაკენ. საგადასახადო კოდექსის დახვეწის ეტაპები მოიცავდა კანონმდებლების მუშაობას ურთიერთგამომრიცხავი, საწინაღმდეგო და შეუსაბამო მუხლების, განმარტებების ამოღებაზე, რადგან მინიმუმამდე ყოფილიყო დაყვანილი დაბნეულობა გადასახადის გადამხდელში. საგადასახადო კულტურის ამაღლება გულისხმობს მოქალაქეებმა გადაიხადონ გადასახადი, ვიდრე დამალოს ის.
- სისტემის ლიბერალიზაციის და გამარტივების გამოხატულებას უმთავრესად წარმოადგენს გადასახადების რაოდენობის 23-დან 6 -მდე დაყვანა. საგადასახადო

შეღავათების დაწესება დამწყები ბიზნესისათვის. გამარტივებული საგადასახადო აღრიცხვისა და მოქნილი გადახდის წესები. წვდომა ელექტრონულ ბაზებზე.

- საბაჟო და საგადასახადო ვალდებულებების კონსოლიდაცია. აღრიცხვის ერთიანი ბარათის შემოღება, რამაც ხელი შეუწყო მოქალაქეებმა საბაჟო ვალდებულებების დასაფარად გამოიყენოს კონკრეტული გადასახადისაგან დაბრუნებული თანხა და პირიქით. საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების სრული უნიფიკაცია. საბაჟო კოდექსის საერთაშორისო დონესთან დაახლოება და თანამედროვე სტანდარტების დანერგვა. რისკების იდენტიფიცირების მექანიზმების შემოღება. საბაჟოზე საქონლის დათვალიერება, ტვირთის მოცულობისა და ღირებულების შეფასება. ცხადია, აღმოიფხვრა კორუფციული გარიგებები, რისკები და არალეგალური საქონლის შემოტანა შემდეგი რეალიზაციის მიზნით. საბაჟო უწყებების გამართულმა მუშაობამ უზრუნველყო გამშვებ პუნქტებზე რიგების ნაკადის დარეგულირება და კლება.
- სპეციალური საბაჟო ეკონომიკური გაფორმების ზონების შემოღება, რომელიც მოიცავს საკმაოდ დიდ ტერიტორიას და ემსახურება სატრანზიტო მიმართულებებს. ბევრად უფრო დაბალი ბიუროკრატიული ნორმების გავლა უწყვეტ ექსპორტიორ კომპანიებს, რადგან იგი არის ქვეყნის ეკონომიკური ღერძი.
- საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობისათვის პასუხისმგებლობის ზომების დივერსიფიკაცია. შედარებით მსუბუქი ფორმის დარღვევისას საგადასახადო ორგანო შემოიფარგლება გაფრთხილებით, რეკომენდაციის ხასიათის მატარებელი აქტით. უფრო მძიმე ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის დროს განსაზღვრულია სანქცია და ჯარიმა. შესაძლებელია გაფორმდეს საგადასახადო შეთანხება, რაც გულისხმობს გრაფიკის შედგენასა და აღიარებული ვალდებულების გადანაწილებას დროის გარკვეულ პერიოდზე. ხოლო, ბიუჯეტის წინაშე 100 000 ლარისა და მეტის ვალდებულების არსებობის შემთხვევაში ადგილი აქვს სისხლის სამართლის დანაშაულს.

- მოხდა საგადასახადო განაკვეთების მკვეთრი შემცირება. საშემოსავლო გადასახადი 20%
- დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ) შემცირდა 20%-დან 18%-მდე
- დივიდენდის განაწილებისას საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი შეიცვალა 10%-დან 5%-მდე.
- მოგების გადასახადი შემცირდა 20%-დან 15%-მდე.
- მოხდა სოციალური და საშემოსავლო გადასახადების გაერთიანება.
- შემოღებული იქნა სრული ამორტიზაციის მოდელის გამოყენების უფლება, რაც ნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელს შესაძლებლობა აქვს სრულად გამოქვითოს ძირითად საშუალებაზე დასარიცხი ცვეთა მისი ექსპლუატაციაში შესვლისთანავე.
- ინდივიდუალურ მეწამე სუბიექტ პირებს უფლება აქვთ საშემოსავლო გადასახადის მიზნებისათვის ზარალი გადაიტანოს 5 წლიან პერიოდზე.
- ძალადაკარგულად არის ცნობილი სახელმწიფო ბაჟი. გაუქმებულია მოსაკრებლები, გარდა სათამაშო ბიზნესისა.
- საქართველო გაერთიანდა ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების საერთაშორისო სქემაში. ამოქმედდა სისტემა, რომელიც განსაზღვრავდა შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნების ფარგლებში განხორციელებულ ეკონომიკურ საქმიანობას.
- განისაზღვრა რეზიდენტი და არარეზიდენტი პირის ცნება საგადასახადო მიზნებისათვის. იგი ძირითადად მიმართული იყო გარე ინვესტიციების მოზიდვისაკენ.
- რეფორმების ჭრილში შემოღებული იქნა 2005 წლამდე პერიოდზე საგადასახადო ფართომასშტაბიანი ამნისტია
- საკონსტიტუციო ცვლილებების განხორციელება, სადაც დეტალურად არის მითითებული, რომ რეფერენდუმის ჩატარების გარეშე სახელმწიფო ვერ შემოიღებს და დააწესებს ახალი ტიპის გადასახადს. რაც მიმართული იყო

გრძელვადიანი სტაბილური ეკონომიკური და ბიზნეს გარემოს ჩამოყალიბებისაკენ.

- საგადასახადო დავების მართვისა და განხილვის საბჭოს დაკომპლექტება, არასასამართლო ინსტიტუციების დაფუძნება.
- ტექნიკური შეცდომების მინიმუმამდე დაყვანის მექანიზმის ჩამოყალიბება. კერძოდ, ელექტრონულად ანგარიშ-ფაქტურების, სასაქონლო ზედნადებისა და სხვა დოკუმენტაციის გამოწერის შესაძლებლობა. დეკლარაციის ელექტრონულად გადაგზავნისა და განცხადების დისტანციურად დაწერის ფუნქციონალის დანერგვა.
- გადასახადის გადამხდელისათვის პირადი საგადასახადო მრჩეველის, კონსულტაციის მიღების სწრაფი და მოქნილი შესაძლებლობა
- ბიზნეს ომბუცმენის ინსტიტუტის დანერგვა, რაც მნიშვნელოვანია უფლებადაცვის კუთხით. ამავდროულად, ბაზარზე გააჩნია ზედამხედველის ფუნქცია.
- სავაჭრო ბარიერების დაძლევა, რაც მიიღწევა ევროკავშირისა და საქართველოს შორის გაფორმებული სავაჭრო ხელშეკრულების პირობებში. რეალური შესაძლებლობა მიეცა ექსპორტიორებს უცხოეთში სარეალიზაციოდ გაიტანონ ქართული, ეროვნული წარმოშობის პროდუქცია. შეთანხმების ფარგლებში მიღწეულია 7000-ზე მეტი დასახელების საქონლის დაუბრკოლებლად ექსპორტირება ევროპაში.
- სატრანზიტო მიმართულებების განვითარება. კერძოდ, საგადასახადო შეღავათების გავრცელება საქონლის დროებითი შემოტანასა და რეექსპორტზე. აღნიშნულმა ბიძგი მისცა ქვეყანამ ეფექტურად გამოიყენოს თავისი ხელსაყრელი გეოგრაფიული მდებარეობა კავკასიის მასშტაბით. ბაზარზე გამოჩნდა მსხვილი საერთაშორისო გადამზიდი კომპანიები, რამაც უზრუნველყო ლოჯისტიკური განვითარება.
- მოხდა საქართველოს გაწევრიანება მსოფლიოს 100 ქვეყანას შორის საგადასახადო პოლიტიკის გამჭირვალობის ფორუმში. 2011 წელს სახელმწიფომ მიიღო იმის შესაძლებლობა, საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვა მოეხდინა უცხოელი

პარტნიორების ჩართულობით. ამ მიზნით ქვეყანას ეწვია ექსპერტთა ჯგუფი ბიზნეს გარემოს შესასწავლად.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ 2005 წლიდან საქართველოში დაიწყო ძირეული საგადასახადო რეფორმები. მოხდა გადასახადების დაყოფა ორ კლასიფიკაციად: საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი. არსებობს საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების ხუთი სახე, მათ შორის:

- 1) დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ);
- 2) საშემოსავლო გადასახადი;
- 3) მოგების გადასახადი;
- 4) აქციზის გადასახადი;
- 5) იმპორტის გადასახადი;
- 6) ქონების გადასახადი - ადგილობრივი გადასახადი. მისი შემოღების და საგადასახადო განაკვეთის განსაზღვრის უფლება აქვთ ადგილობრივ თვითმმართველ ორგანოებს.

მსოფლიო პრაქტიკიდან გამომდინარე თუ ვიმსჯელებთ დავინახავთ, რომ საქართველოში ბიზნესისათვის საერთო საგადასახადო განაკვეთი საკმაოდ დაბალია და შეადგენს 16,5%-ს. ამის გამომწვევი რამდენიმე მიზეზი შესაძლებელია არსებობდეს. მაგალითად, საქართველო ჯერ კიდევ მიეკუთვნება განვითარებადი ქვეყნების რიგს, შესაბამისად ორიენტირი უნდა იყოს წარმოების გაზრდა და ინვესტიციების მოზიდვა. დაბალი საგადასახადო განაკვეთის პირობებში ეს მეტად მიღწევადია. მეტად მკაცრი საგადასახადო პოლიტიკა ვერ მისცემს ბიზნესს, რაც უარყოფითად აისახება სამუშაო ადგილების მატებასა და უმუშევრობის დონის აღმოფხვრაზე.

ერთი მხრივ, ზემოთ მიმოხილული საგადასახადო პოლიტიკის განვითარების სამივე სამივე საფეხური რადიკალურად კომპლექსური და თანმიმდევრულია. მასში ასახულია

განვითარების მთელი ციკლი საქართველოს დამოუკიდებლობის ისტორიიდან 2015 წლამდე. მთელი ამ პერიოდის განმავლობაში აქტიურად ისმოდა კითხვა: ეკონომიკურმა განვითარების ტემპმა უნდა უზრუნველყოს საბიუჯეტო და საგადასახადო შემოსავლების ზრდა თუ პირიქით, სრულყოფილი საგადასახადო პოლიტიკა უნდა იყოს ეკონომიკური აღმავლობის საწინდარი. ბევრი მეცნიერი მიიჩნევს, რომ ეს ფაქტორები ერთმანეთთან სრულ კოლერაციაშია. საგადასახადო პოლიტიკის რეფორმირება უნდა განხორციელდეს ეკონომიკური ანალიზის საფუძველზე და პირიქით, ეკონომიკურმა რეალობამ უნდა აჩვენოს როგორი დაბეგვრის რეჟიმები და განაკვეთებია საჭირო ბაზრის გამართულად ფუნქციონირებისათვის.

საქართველოში არსებული ექვსი სახის გადასახადის მოქმედების არეალი და მახასიათებლები შემდეგია:

დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ) - სიდიდით, მასშტაბითა და საბიუჯეტო შემოსულობებით ნომერ პირველია. გადასახადის გადახდის ვალდებულება გააჩნია ფიზიკურ ან იურიდიულ პირს, რომელიც ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას. სამეწარმეო საქმიანობის ფარგლებში უწყვეტი თორმეტი კალენდარული თვის განმავლობაში მიღებული ერთობლივი შემოსავალის 100 000 ლარზე გადაჭარბებისას პირს ვალდებულება აქვს გაიაროს სავალდებულო დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად დადგომის რეგისტრაცია. შესაბამისად, მას ეკისრება ვალდებულება ყოველთვიურად დეკლარაციის წარდგენის. გადასახადის განაკვეთია 18%. დღგ განეკუთვნება არაპირდაპირი გადასახადის სახეს, რომელიც წარმოდგენილია მიწოდებული საქონლის ან/და გაწეული მომსახურების ფასზე დანამატით. შესაბამისად, პროდუქტის/მომსახურების საბოლოო მიმღებს უძვირდება პროდუქცია, თუმცა ბიუჯეტში მისი გადახდის ვალდებულება აქვს მეწარმე სუბიექტებს, რომლებიც რეესტრში არიან გატარებულები გადასახადის გადამხდელად.

ამავდროულად, სავალდებულო რეგისტრაციის გატარების გარეშე პირი დღგ-ის გადამხდელად მიიჩნევა თუ ახორციელებს საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის იმპორტს ან კიდევ დროებით შემოტანას. დამატებული ღირებულების გადასახადის

მიზნებისათვის გამიჯნულია ოპერაციები ჩათვლის უფლებითა და ჩათვლის უფლების გარეშე. ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებული ბრუნვა გულისხმობს, რომ მეწარმეს უფლება აქვს აღნიშნულ ოპერაციაზე მიიღოს დღგ-ის ჩათვლა და არ დაბეგროს ბრუნვა. ხოლო, ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებულ ოპერაციებში იგულისხმება დღგ-ის ჩათვლის შეზღუდვა. ცხადია, დღგ-ის ჩათვლა ამცირებს ბიუჯეტში გადასახდელ დღგ-ს. უფრო კონკრეტულად, ბიუჯეტში შესატანი, გადასახდელი დღგ შედგება რამდენიმე კომპონენტისაგან, რომელთა გაანგარიშების საფუძველზეც დგინდება ბიუჯეტში გადასახდელი თანხის ოდენობა:

- დასაბეგრი ბრუნვის 18%, რომელიც მცირდება ჩასათვლელი დღგ-ის საშუალებით
- საქონლის იმპორტისას დარიცხული დღგ-ის თანხა
- საქონლის დროებითი შემოტანისას ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ
- უკუდაბეგვრის წესით გამოანგარიშებული გადასახდელი დღგ

გადასახადის ეს ფორმა საუკეთესო საშუალებაა საბიუჯეტო შემოსავლების გასაზრდელად. ამის ნათელი მაგალითია ის სტატისტიკა, რომელიც მიუთითებს გადასახადის მასშტაბზე. აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო სისტემაში დღგ-ის არსებობა არის ევროკავშირში გაწევრიანების სავალდებულო და აუცილებელი წინაპირობა. საქართველოს კი გაცხადებული პოლიტიკა აქვს დასავლეთში ინტეგრაციაზე, მოქნილი და დახვეწილი დამატებული ღირებულების გადასახადის სქემა ამ მიზნის მიღწევს ერთ-ერთი საშუალებაა. საბოლოოდ, ეკონომიკის ყველაზე დიდ ჯგუფს, მომხმარებელს, აწვება ამ გადასახადის გადახდის ტვირთი.

უცხოეთსა და საქართველოს თუ შვედარებთ დღგ-ის განაკვეთებთან მიმართებით ერთმანეთს დავინახავთ, რომ მკვეთრი სხვაობა შეინიშნება ცალკეულ მიდგომებში. კერძოდ, ესტონეთში დამატებული ღირებულების გადასახადის განაკვეთი 18%-ია, თუმცა არის დიფერენცირებული. რაც ნიშნავს, საქონლისა და მომსახურების ცალკე საფეხურებად დაყოფასა და მათზე სხვადასხვა საგადასახადო განაკვეთის დაწესებას. მაგალითისათვის, მედიკამენტები, ფარმაცევტული სახეობის პროდუქცია, სამედიცინო ხასიათის აღჭურვილობა და ელექტრონული წიგნების რეალიზაცია

იბეგრება 9%-ით. მათ რიგს განეკუთნება ჟურნალ-გაზეთები და ბეჭდური მედიაც. საქართველოში კი არსებული სახის პროდუქციის მიწოდება გათავისუფლებულია დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან. საქართველოს სახელმწიფოს მსგავსად დღგ-ის განაკვეთი აზერბაიჯანშიც არის 18%, ხოლო სომხეთის რესპუბლიკაში შეადგენს 20%-ს. საყურადღებოა, რომ კავკასიის რეგიონში საქართველო საგადასახადო ტვირთისა და წნეხის დონით მეტად თავისუფალია. ამ გარემოებაზე მიუთითებს ეკონომიკური თავისუფლების, ბიზნესის კეთებისა და საერთაშორისო დონის ინდექსური მაჩვენებლები, სადაც ლიდერ პოზიციას ინარჩუნებს კავკასიის მასშტაბით საქართველო.

საქართველოში დამატებული ღირებულების გადასახადი პირველად შემოიღეს 1992 წლის 15 მარტს. ისვე როგორც დაბეგვრის ობიექტებმა, ასევე განაკვეთებმაც განიცადეს სერიოზული ტრანსფორმაცია. წლების მიხედვით დასაბეგრ ბრუნვაზე გასაანგარიშებელი დღგ-ის პროცენტული მაჩვენებლები შემდეგია:

- 1992 წელი - 25%
- 1997 წელი - 20%
- 2005 წელი - 18%
- დღემდე - 18%

ზოგადად, დღგ-ის აკრეფის სქემას პირველად ისტორიაში ადმინისტრირება გაუწია ფრანგმა ეკონომისტმა მორის ლორემ, რომელმაც ჩამოაყალიბა მთელი რიგი ეტაპები ბიზნესის გამართულად ფუნქციონირებისათვის. საფრანგეთის მაგალითზე მსოფლიოს არაერთმა ქვეყანამ დაიწყო მთელი რიგი რეფორმების გატარება, დაინახეს გადასახადის საჭიროება და გაანალიზეს მისი წილის მოცულობა სახაზინო შემოსავლებში.

დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდის ვალდებულება აქვს პირს, თუ ადგილი აქვს დასაბეგრი ოპერაციების ჩამონათვალიდან ერთ-ერთს მაინც. მათ შორის:

- საქართველოს ტერიტორიაზე მომსახურების ან/და საქონლის მიწოდება

- არაეკონომიკური საქმიანობის მიზნებისათვის გამოყენება შეძენილი საქონლის ან მომსახურების
- დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციის გაუქმების დროს პირის/კომპანიის ბალანსზე აღრიცხული ნარჩენი ნაშთის არსებობისას
- საკუთარი წარმოების შენობა-ნაგებობის გამოყენება ძირითად საშუალებად ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ფარგლებში
- წილის სანაცვლოდ საწარმოდან მომსახურების მიღება
- იჯარით აღებული ფართის კეთილმოწყობისათვის გაწეული ხარჯი, როდესაც მეიჯარეს უკან უბრუნდება საიჯარო ქონება/საგანი

გარდა ამისა, დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად დადგომის ვალდებულება გააჩნია პირს, რომელიც საქართველოში აწარმოებს აქციზური ტიპის საქონელს ან ახორციელებს აქციზური საქონლის იმპორტს. ასეთი ტიპის საქონლის რეალიზაციაში ჩაშვებამდე და მიწოდებამდე აუცილებელია პირი დადგეს დღგ-ის გადამხდელად.

კიდევ ერთი მნიშვნელოვანი ტერმინი, რომელიც გამოიყენება დამატებული ღირებულების გადასახადთან მიმართებით არის უკუდაბეგვრის წესი. არარეზიდენტის მიერ, გარდა საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირისა, საქართველოს ტერიტორიაზე გაწეული მომსახურება ექვემდებარება დღგ-ის უკუდაბეგვრის წესით დაბეგვრას. საგადასახადო აგენტი, რომელიც გაიგივებულია გადასახადის გადამხდელთან, ახორციელებს დღგ-ის დარიცხვას მომსახურების ფარგლებში გასაწევ თანხაზე. ამ მიზნებისათვის საგადასახადო აგენტად მიიჩნევა ნებისმიერი გადასახადის გადამხდელი რეზიდენტი პირი და არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულება საქართველოს ტერიტორიაზე. უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული დღგ-ის ჩათვლის უფლებაც აქვს ხშირ შემთხვევაში გადამხდელს.

როგორც ზემოთ ვახსენეთ, შემოსავლის დაბეგვრის ვალდებულებასთან ერთად, პირს უფლება აქვს მიიღოს ჩათვლა შეძენილ საქონელსა და მომსახურებაზე. ეს საკითხი რეგულირდება ელექტრონულად გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურის საშუალებით.

კერძოდ, შესაძლებელია გაანგარიშების საფუძველზე დადგინდეს ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ის თანხა: მეწარმემ შეიძინა საქონელის 15 ლარად, რომლის რეალიზაციას ახდენს 20 ლარად. საქონლის შემენა მოხდა დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელისგან. შესაბამისად, 15 ლარი მოიცავს დღგ-ის თანხას და მყიდველს აქვს უფლება მიიღოს ჩათვლა, შემცირება. შესაბამისად, მისი რეალური ხარჯი შეადგენს 15 ლარს მინუს დღგ (18%). გასაყიდი ფასიც მოიცავს დღგ-ის , შესაბამისად, მისთვის რეალური შემოსავალი არის 20 ლარს მინუს დღგ (18 %). გადასახადის გადამხდელმა ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებისას უნდა იხელმძღვანელოს შემდეგი სახის ფორმულით: ჩასათვლელი დღგ: $(15/1,18\%)*0,18\% = 2,29$; გადასახდელი დღგ: $(20/1,18\%)*0,18\% = 3,05$. დარიცხული დღგ, რომლის გადახდის ვალდებულება ექნება პირს ბიუჯეტში არის სხვაობა გადასახდელ დღგ-სა და ჩასათვლელ დღგ-ს შორის და შეადგენს : 0,76 ლარს. (ავტორისეული გაანგარიშება).

საშემოსავლო გადასახადი - განეკუთვნება საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ტიპს, რომელსაც იხდიან საქართველოს რეზიდენტი ფიზიკური პირები. ამავდროულად, არარეზიდენტებიც, რომლებიც საქართველოში არსებული წყაროდან იღებენ შემოსავალს. აღსანიშნავია, რომ რეზიდენტად ითვლება ფიზიკური პირი, რომლის საქართველოს ტერიტორიაზე ფაქტობრივად ყოფნის პერიოდია 183 დღე ან მეტი. საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთია 20%, გარდა ცალკეული სახის შემთხვევებისა, რომელსაც ადგენს საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. კერძოდ, საცხოვრებელი დანიშნულების ფართის გაქირავებიდან მიღებული შემოსავალი, რომელიც არ ახორციელებს გამოქვითვებს ამ შემოსავლიდან იბეგრება 5%-ით. გადახდის წყაროსთან იბეგრება შემდეგი ტიპის შემოსავლები:

- ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები
- პროცენტები
- დივიდენდი (განაწილებული მოგების შემთხვევაში)
- როიალტი (თუ კი ფიზიკური პირი არ არის დღგ-ის გადამხდელი)
- ფიზიკური პირის მიერ მომსახურების სანაცლოდ ასანაზღაურებელი თანხა

დაბეგვრის ობიექტის მიხედვით საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი შემდეგია:

- ხელფასი - 20%
- პროცენტი - 5%
- დივიდენდი - 5%
- რეზიდენტის მიერ მიღებული როიალტი - 20%

ფიზიკური პირი, რომელიც რეგისტრირებული არის გადასახადის გადამხდელად, ინდივიდუალურ მეწარმედ და არ იბეგრება მისი შემოსავალი გადახდის წყაროსთან, საშემოსავლო გადასახადს იხდის და დეკლარაციას წარუდგენს საგადასახადო ორგანოს საანგარიშო პერიოდის მომდევნო კალენდარული წლის არაუგვიანეს 1 აპრილისა. მეწარმე ფიზიკური პირი ახორციელებს ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვებს, რომელიც გაიწია შემოსავლის მიღების ფარგლებში.

საქართველოში მოქმედ პრაქტიკას თუ დავეყრდნობით დავინახავთ, რომ დაქირავებულისათვის გასამრჯელოს ანაზღაურების მომენტში გადახდის წყაროსთან საშემოსავლო გადასახადის დაკავებას ახდენს დამქირავებელი. შესაბამისად, ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების ვალდებულებაც ეკისრება ხელფასის გადამხდელს.

საგადასახადო მიზნებისათვის საშემოსავლო გადასახადისაგან თავისუფლდება შემდეგი სახით მიღებული შემოსავლები. მათ შორის:

- საქართველოს ტერიტორიაზე დიპლომატიურ დაწესებულებებში დაქირავებით მომუშავე არარეზიდენტის მიღებული შემოსავლები
- ჩუქებით ან მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ღირებულება ფიზიკური პირის მიერ
- სტიპენდია, სახელმწიფო პენსია, დახმარება , გრანტი
- ფიზიკური პირის მიერ სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციის რეალიზაციის შედეგად მიღებული შემოსავლები, მისი პირველადი მიწოდება
- ოლიმპიურ ჩემპიონატებში გამარჯვების შედეგად სპორტსმენების, მწვრთნელების მიღებული შემოსავლები

- ალიმენტი და სხვა

საშემოსავლო გადასახადის საანგარიშო პერიოდია კალენდარული თვე. გამომდინარე აქედან, მეწარმე სუბიექტ პირებს, დეკლარირების ყოველთვიური ვალდებულება გააჩნიათ. გამონაკლისად შესაძლებელია განვიხილოთ ინდივიდუალური მეწარმის მაგალითი, რომელიც აბარებს ყოველწლიურ დეკლარაციას ერთობლივი შემოსავლისა და მასთან დაკავშირებული გამოქვითვების შესახებ.

მოგების გადასახადის გადახდის ვალდებულება აქვს რეზიდენტ და არარეზიდენტ საწარმოებს, რომლებიც საქართველოში ახორციელებენ საქმიანობას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით. აღსანიშნავია, რომ რეზიდენტი საწარმოებისათვის მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტები განისაზღვრება შემდეგი სახით:

- საწარმოს დამფუძნებლებს შორის დივიდენდის განაწილება
- ისეთი ხარჯის გაწევა, რომელიც არ არის დაკავშირებული საწარმოს ეკონომიკურ საქმიანობასთან
- სასყიდლის გარეშე საქონლის მიწოდება, მომსახურების გაწევა ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა
- ზღვრულ ოდენობაზე მეტი წარმომადგენლობითი ხარჯის გაწევა. ზღვრულ ოდენობაში გაითვალისწინება გასული კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული ერთობლივი შემოსავლის ან გაწეული ხარჯის (თუ შემოსავალს აღემატება ხარჯი) 1-%

როგორც ვიცით, საქართველო არის გადასული მოგების გადასახადის ესტონურ მოდელზე, შესაბამისად, ზემოთ ჩამოთვლილი დაბეგვრის ობიექტების წარმოშობის შემთხვევაში საწარმოს ვალდებულება გააჩნია წარუდგინოს საგადასახადო ორგანოს მოგების გადასახადის ყოველთვიური დეკლარაცია. რადგანაც მოგების გადასახადის განაკვეთი 15%-ია მისი გაანგარიშება ხდება შემდეგი ფორმულის მიხედვით: დაბეგვრის ობიექტი (თანხა) /0,85 -ზე * 15%-ზე. როგორც ვხედავთ, პირველ ეტაპზე ხდება დასაბეგრი თანხის აგროსვა, რომელსაც ზემოდან ერიცხება მოგების გადასახადის განაკვეთის 15%.

მოგების გადასახადის ყოველთვიური რეჟიმი ამ ეტაპზე არ ვრცელდება საფინანსო ინსტიტუტებზე. კერძოდ, წლიური დეკლარაციის წარდგენის ვალდებულება აქვთ სადაზღვეო ორგანიზაციებს, კომერციულ ბანკებსა და მიკროსაფინანსო დაწესებულებებს.

საგადასახადო მიზნებისათვის მოგების განაწილებად ითვლება ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის განხორციელებული ოპერაციები, როდესაც განსხვავდება გარიგებისა და საბაზრო ფასი ერთმანეთისაგან. გარიგების შედეგი მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს განხორციელებულ ოპერაციებზე. ამავდროულად, დამფუძნებლებს შორის საანგარიშო პერიოდის ფინანსური შედეგი, დაგროვილი მოგების განაწილება ექვემდებარება მოგების გადასახადით დაბეგვრას. ესტონურ მოდელზე გადასვლამდე მეწარმე სუბიექტ პირებს ყოველწლიურად უხდებოდათ მოგების გადასახადით გადახდა. განხორციელებულმა ცვლილებამ უზრუნველყო ბიზნესმა მოახდინოს ფულადი სახსრების დაზოგვა, აკუმულირება და რეინვესტირება დარგის განვითარებისათვის.

იმპორტის გადასახადი განეკუთვნება საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების რიგს. დამატებული ღირებულების გადასახადის მსგავსად იგი არის არაპირდაპირი გადასახადი, რომელიც ემატება საბაჟო ღირებულებას. იმპორტის გადამხდელად მიიჩნევა ყველა ის პირი, რომელიც საბაჟოს მეშვეობით განახორციელებს საქონლის შემოტანას საქართველოში. შესაბამისად, იმპორტის გადასახადის დაბეგვრის ობიექტად განიხილება საქონლის სრული ღირებულება. საქონლის ღირებულებაში შედის თვითღირებულების ნაწილის გარდა ტრანსპორტირების, გადაადგილების, გადაზიდვისა და საბაჟოს ტერიტორიაზე მოხვედრამდე გაწეული ყველა ტიპის ხარჯი. საქონლის საბაჟო ზონის გადმოკვეთისთანავე პირი ვალდებულია საქონელი დააქვემდებაროს დეკლარირების სავალდებულო წესს. დღეისათვის, საქართველოში მოქმედებს იმპორტის გადასახადების შემდეგი განაკვეთები: 12% და 5%.

ალკოჰოლის შემცველი სასმელების შემთხვევაში დასაბეგრი თანხა შედგება იმპორტის გადასახადის განაკვეთის ნამრავლისა და საქონელში ალკოჰოლის შემცველობის

მაჩვენებელზე. რაც შეეხება მსუბუქ ავტომობილებს, გასათვალისწინებელია ძრავის მოცულობა, რომელიც ანგარიშდება კუბური სანტიმეტრებით და მრავლდება იმპორტის გადასახადის განაკვეთის 5%-ზე. არსებობს მთელი რიგი საქონლის გამონაკლისებისა, რომლებიც ექვემდებარება იმპორტის გადასახადისაგან გათავისუფლებას.

აქციზის გადასახადის გადამხდელად დარეგისტრირების ვალდებულება ეკისრება პირს საქონლის მიწოდებამდე. გადასახადით დაბეგვრას ექვემდებარება:

- ალკოჰოლიანი სასმელები
- თამბაქოს ნაწარმი
- ნავთობპროდუქტები
- მსუბუქი ავტომობილები ძრავისა და წელის მოცულობის მიხედვით
- ელექტრონული სიგარეტები

ალკოჰოლის შემცველი სასმელების შემთხვევაში გადასახადის ოდენობა განისაზღვრება სპირტიანობისა და ალკოჰოლის პროცენტული რაოდენობის მიხედვით, ხოლო სიგარეტებისა და ნავთობპროდუქტების შემთხვევაში წონის მოცულობით. ელექტრონულ სიგარეტზე აქციზის გაანგარიშება ხდება სითხის რაოდენობის გათვალისწინებით.

აღსანიშნავია, რომ აქციზის განაკვეთების დადგენა სხვადასხვა მნიშვნელოვან ფაქტორზეა დამოკიდებული. მათ შორის მხედველობაშია მისაღები ძრავის მოცულობა, სპირტიანობა, ბუნებრივი აირის კონდენსანტი და ა. შ. ფასწარმოქმნის პოლიტიკის განსაზღვრაში დიდ მონაწილეობას იღებს აქციზის გადასახადი. ნავთობპროდუქტებზე აქციზის განაკვეთის გაზრდამ მკვეთრად უარყოფითი გავლენა მოახდინა საწვავის ფასზე საქართველოში. შესაძლებელია აღნიშნული გარემოება სხვა გარე ფაქტორებთან ერთად მივიჩნიოთ ერთ-ერთ მთავარ მიზეზად ფასების ზრდის.

ცხადია, ჯანმრთელობისა და სიცოცხლისათვის დამაზიანებელი პროდუქტების ღირებულების გაზრდის ერთ-ერთ საშუალებად ითვლება აქციზის გადასახადის გაზრდა. საქართველოში ეს მიდგომა საკმაოდ აპრობირებულია. კერძოდ, თამბაქოს

ნაწარმზე ბოლოს წლების განმავლობაში იმატა აქციზის გადასახადის განაკვეთმა. მიზანი თამბაქოს მოხმარების შემცირება სახელდებოდა. რამდენად გაამართლა აღნიშნულმა, ცალკე დავის საგანია.

ქონების გადასახადი ზემოთ მიმოხილული გადასახადებისგან განსხვავებით განეკუთვნება ადგილობრივი გადასახადის სახეს. ფაქტობრივად, ეს მიუთითებს იმის შესახებ, რომ ადგილობრივ თვითმმართველ ორგანოს უფლება აქვს შემოიღოს, დააწესოს ან გააუქმოს ქონების გადასახადი. გადახდის ვალდებულება გააჩნიათ რიგ შემთხვევებში როგორც ფიზიკურ, ასევე იურიდიულ პირებსაც.

ქონების გადასახადის მოცულობა განისაზღვრება წინა და მიმდინარე საგადასახადო წელს ორგანიზაციის ბალანზე აღრიცხული ძირითადი საშუალებების, საინვესტიციო ქონების ღირებულების მიხედვით. ძირითადი საშუალებებთან მიმართებით საყურადღებოა მისი ფლობის პერიოდი, როდის მოხდა მისი შეძენა. შესაბამისად არსებობს შემდეგი სახის შემთხვევები:

- ძირითადი საშუალების შეძენა მოხდა წინა კალენდარულ წელს
- ძირითადი საშუალება შეიძინეს მიმდინარე საანგარიშო პერიოდში
- ძირითადი საშუალების გაყიდვა/გასხვისება მოხდა მიმდინარე საანგარიშო პერიოდში
- ძირითადი საშუალების შეძენისა და გასხვისების თარიღების მიმდინარე საანგარიშო პერიოდი

კომპანიაში არსებული საბუღალტრო ჩანაწერების მიხედვით, შესაძლებელია გამოვიანგარიშოთ ქონების გადასახადის ოდენობა: (ძირითადი საშუალების საწყის საბალანსო ღირებულებას + ნარჩენი საბალანსო ღირებულება)/2 * 1%-ზე (ავტორისეული გაანგარიშება). კერძოდ, ნარჩენი საბალანსო ღირებულება ნიშნავს ძირითადი საშუალების ცვეთის შედეგის გათვალისწინებას. ფიზიკური პირი ვალდებულია გადაიხადოს ქონების გადასახადი თუ მისი და ოჯახის (რომელსაც თავად განსაზღვრავს) წლიური ერთობლივი შემოსავალი აჭარბებს 40 000 ლარს. იურიდიული პირები ქონების

გადასახადს აბარებენ მომდევნო კალენდარული წლის არაუგვიანეს 1 აპრილისა, ხოლო ფიზიკური პირები არაუგვიანეს 1 ნოემბრისა. გადასახადის განაკვეთები განისაზღვრება იურიდიული პირებისათვის 1%, ხოლო ფიზიკური - 0,05%-დან არაუმეტეს 0.02 %-ისა.

თავი მეორე: საერთო- სახელმწიფოებრივ გადასახადებში გატარებული რეფორმები

2.1 საგადასახადო სისტემის გამარტივებისა და ცვლილებების თეორიული და პრაქტიკული საფუძვლები

ბოლო ათწლეულში განვითარებულმა მოვლენებმა ნათლად დაგვანახეს, რომ განვითარებადი ქვეყნებისათვის მთავარი პრიორიტეტი საგადასახადო სისტემის გამარტივება და გაუმჯობესებაა. ამასთანავე, იგი უზრუნველყოფს მეტ გამჭირვალობას, სამართლიანობასა და ეკონომიკის განვითარების უმთავრეს პრინციპებს. საგადასახადო სისტემის გამარტივებისა თუ ცვლილებების გზამ არ უნდა გამოიწვიოს გადასახადის გადამხდელის დაბნეულობა, საქმიანობაში ხელის შეშლა. მეტიც, უნდა იყოს აღქმადი, გამოირჩეოდეს კომპაქტურობის მაღალი დონით. ჯერ კიდევ 1377 წელს საზოგადო არაბი მოღვაწე იბნ ხალდუნი გამოთქვამდა მოსაზრებას, რომ დაბეგვრამ შეიძლება მოგვცეს ბიუჯეტში დიდი შემოსავალი, თუმცა სამომავლოდ პესიმისტური დასკვნის გაკეთების გარანტიას ეს ვერ გვაძლევს. ბუნებრივია, ყოველი ცვლილების განხორციელებისას უნდა შეფასდეს ქვეყნის ეკონომიკური მაჩვენებლები, ბიზნეს გარემო, გაანალიზდეს დარგში არსებული სირთულეები და პრობლემები. რეფორმა არ უნდა ზრდიდეს ბიუროკრატიულ, ადმინისტრაციულ და საფეხურეობრივ ბარიერებს მეწარმეებისათვის. ყოველი სტრატეგია მიმართული უნდა იყოს და ერწყმოდეს ქვეყანაში დამკვიდრებულ ბიზნეს კლიმატს. ამ შემთხვევაში შესაძლებელია მაგალითისთვის მოვიყვანოთ საერთაშორისო საინვესტიციო დარგში განხორციელებული ბიზნეს კვლევები, სადაც პირდაპირ არის გამოკვეთილი საგადასახადო სისტემა, როგორც უცხოური პირდაპირი ინვესტიციების მასტიმულირებელი ფაქტორი. საგადასახადო კანონმდებლობა არ უნდა იძლეოდეს თვით ინტერპრეტაციის შესაძლებლობას, თვითნებურ აღქმას, რაც ზრდის

მანკიერი პრაქტიკის დანერგვის ალბათობას. რასაკვირველია, დაბეგვრის ინსტრუმენტების სიმრავლე, სრულყოფილება მიმართული უნდა იყოს ნაკლები დაბნეულობისა და გადამეტებული ბიუროკრატიული ნორმების აღმოფხვრისაკენ. უარყოფითი პროცესების ეფექტს ახასიათებს მაღალი გადაცემისა და ნეგატივის ეფექტი. დავების განხილვისა და გაბათილების გზების პოვნას გადამხდელი ცდილობს სხვადასხვა ინსტიტუციაში, რაც საჭიროებს დამატებითი ძალისხმევისა და ფინანსური რესურსების მობილიზებას. წნეხისა და ზედმეტი ჩარჩოებში მოქცევის პოლიტიკა ბიზნეს აიძულებს მიმართოს შემდეგ მანკიერ მოქმედებებს. კერძოდ, ანალიზი გაუკეთოს საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრისათვის დახარჯულ დროსა და ფინანსებს. უტოვებს არჩევანის საშუალებას მიმართოს თუ არა არაფორმალურ საქმიანობას, გადასახადის დამალვის პრაქტიკასა და კორუფციულ გარიგებას. ინვესტორისათვის მთავრ დილემად რჩება მიიღოს მყისიერი გადაწყვეტილება დატოვოს თუ მოახდინოს ბიზნესის მობილობა სხვა ქვეყანაში. აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო სისტემის გამარტივება ერთგვარად ამცირებს ზემოთ ჩამოთვლილი ფაქტორების განვითარებას (Boadway; 1992).

რასაკვირველია, საგადასახადო ორგანო ერთგვარად არის გარანტორი სახელმწიფოს წინაშე, რომ პირნათლად შესრულდება ნაკისრი ვალდებულებები, გადასახადის აკრეფა და საბიუჯეტო სახსრების შევსება. სწორედ ამ ფაქტორებს უკავშირდება საგადასახადო პოლიტიკის მიმართ განხორციელებული მკაცრი მიდგომა. მაღალი განაკვეთების დაწესება, მთელი რესურსის მიმართვა ადმინისტრირების საქმეში. რაც ფაქტია, ერთგვარად ზრდის საბიუჯეტო ხარჯების მოცულობასა და ნერგავს არასწორ პოლიტიკას. დრომ აჩვენა, რომ მკაცრ ხელზე მეტად მნიშვნელოვანია თანამშრომლობის პრაქტიკის დანერგვა, მუდმივი უკუკავშირი და პრობლემის აღმოფხვრაზე მუშაობა.

საკონტროლო თუ მონიტორინგის პროცესისათვის შემუშავდა ისეთი დახვეწილი მოდელი, რომელიც მოიცავს, მეწარმეების მხრიდან აღრიცხვის წარმოებას. საბუღალტრო ჩანაწერების ელექტრონული ვერსიები უზრუნველყოფს გამჭვირვალობისა და რისკების მინიმუმამდე დაყვანის პრაქტიკას. ფინანსური აღრიცხვის დანერგვის აუცილებლობა

მხოლოდ საგადასახადო ვალდებულებების განსასაზღვრად საჭირო როდია. მეწარმეებს შეუძლია მარტივად გაიგოს საქმიანობის შედეგები, ანალიზი გაუკეთოს შემოსავლებისა და ხარჯების ფორმირების დინამიკას, რაც მხოლოდ ნატურალური ფორმით დოკუმენტების არსებობის შემთხვევაში შეუძლებელია. ბაზების ელექტრონულმა ვერსიამ საგადასახადო ორგანოს აუდიტორების მუშაობა ბევრად მოქნილი გახდა. საჭირო აღარ არის ადგილზე შემოწმების ჩატარება, რაც თავისთავად დისკომფორტი იყო.

მკაცრი საგადასახადო მოთხოვნები ხშირ შემთხვევებში გადაჭარბებულია და მთელ რიგ შემთხვევებში ვერ აძლიერებენ საგადასახადო კანონმდებლობის მდგრადობას. მაღალი ბიუროკრატიული ხარჯების შემთხვევაში ადგილობრივი თუ სახელმწიფო სტრუქტურები მიმართავენ გადასახადების მკაცრი ამოღების ინსტრუმენტების ამოქმედებას (გობეჯიშვილი; 2013).

საყოველთაოდ ცნობილია, რომ სახელმწიფოსა და მეწარმეებს აქვთ განსხვავებული ინტერესები საგადასახადო პოლიტიკის მიმართ. ბიზნესის მიზანია მიიღოს მეტი შეღავათი, ნაკლები გადაუხადოს სახელმწიფოს და გამონაკლისების ხარჯზე მოახდინოს დანაზოგის აკუმულირება. საგადასახადო ორგანო მუდმივად ცდილობს აღკვეთოს ბიზნესის მცდელობა გადაუხვიოს დადგენილ წესებს. შესაბამისად ნერგავს დამატებით კონტროლის მექანიზმებს, რაც იწვევს გადასახადის გადამხდელის გაღიზიანებას. რა თქმა, უნდა პოლიტიკური და ეკონომიკური შეხედულებების ფონზე ცვლიდა კანონმდებლობაც. თუმცა მიუხედავად ამისა, არც ერთ ხელისუფალს არ აწყობს გაღიზიანებული ბიზნესი, მეტი დავა სასამართლო თუ ადმინისტრაციულ ორგანოებში. მიმოვიხილოთ რა ინსტრუმენტები არსებობს საგადასახადო პოლიტიკის ლიბერალიზაციისა და გამარტივების საკითხში:

- გარემოს ანალიზი კვლევების საფუძველზე. პრიორიტეტული დარგების გამოვლენა. მიზნებისა და ამოცანების მკვეთრად ფორმირება
- საგადასახადო აგენტებთან მუდმივი კონსულტირება, სად შეიძლება შემსუბუქდეს, გაუმჯობესდეს თანამშრომლობა ბიზნესსა და საგადასახადო ორგანოს შორის

- ეკონომიკური შეხების წერტილების გამოვლენა. რომელი არის პრიორიტეტული დარგი, სად საჭიროებს წახალისებასა და სტიმულის მიცემას
- დამწყები ბიზნესის განვითარების გეგმის შემუშავება, რომელიც გრძელვადიან პერიოდში წარმოების მოცულობას ქვეყანაში
- დასაბეგრი ობიექტების გადახედვა, დახვეწა და სტრუქტურირება
- საერთაშორისო პრაქტიკის მხედველობაში მიღება, გაზიარება და დანერგვის ეტაპების სწორი ადმინისტრირება

პოლიტიკური ნების ნაწილია წავიდეს დათმობაზე ბიზნესთან. ეს აყალიბებს ორმხრივ ვალდებულებებს ერთმანეთისადმი. კერძოდ, უფლებების დაცვა, მოვალეობისა და ანგარიშ-ვალდებულების განსაზღვრა, ბარიერების აღმოფხვრა და კეთილსინდისიერება. თავის მხრივ, სახელმწიფომ უნდა აიღოს მკვეთრი პასუხისმგებლობა გონივრულად გამოიყენოს გადასახადების აკრეფის შედეგად შემოსული ფულადი სახსრები. დაანახოს საზოგადოებას, რომ ახორციელებს საჭირო პროექტებსა და შექმნას დადებითი ეფექტი, რაც მიმართული იქნება გადასახადის გადახდის კულტურის ამაღლებისაკენ. შესაბამისად, რა მოლოდინები და სტიმულები აქვთ მოქალაქეებს შექმნან სოციალური კაპიტალი,.

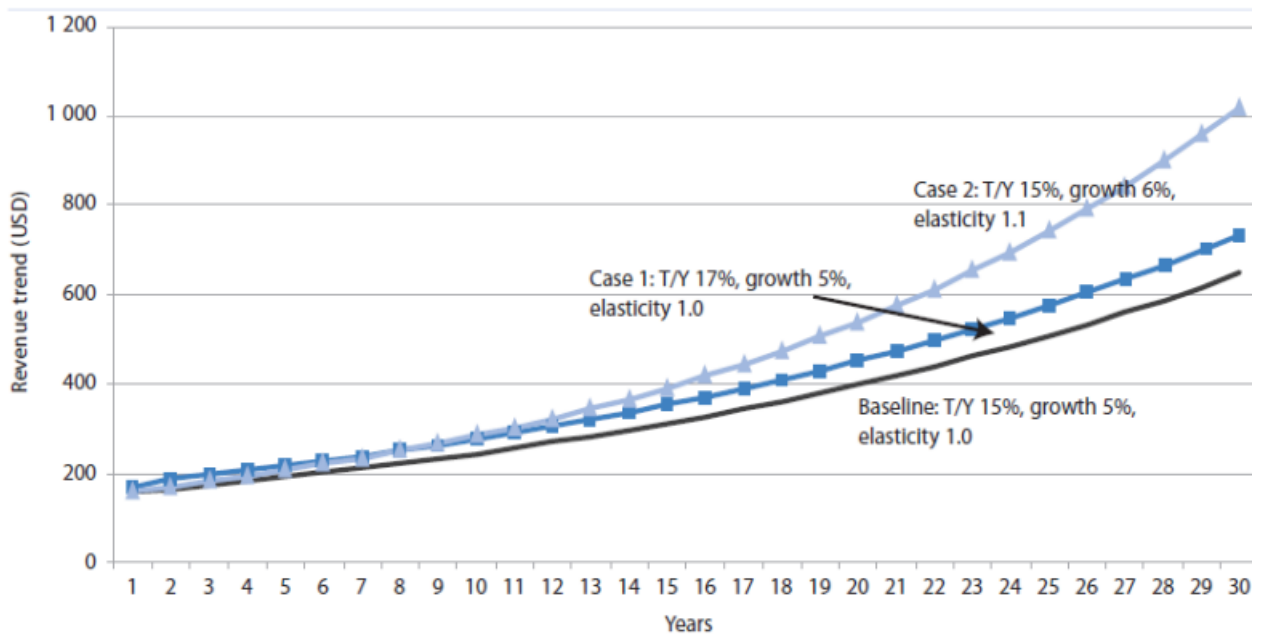
საგადასახადო პოლიტიკის გამარტივებას გზად ხვდება ბევრი სირთულე. მეცნიერები გამოყოფენ რამდენიმე მნიშვნელოვან ფაქტორს. მათ შორის:

- მიუკერძოებელი კანონპროექტის მიღება და შემუშავება
- გადასახადის დამალვისა და თავის არიდების მექანიზმების სრულყოფა
- სოციალური თანასწორობა და სამართლიანობა
- სახელმწიფო ხარჯების დაფარვის უზრუნველყოფა
- საორგანიზაციო სირთულეებთან შეჭიდება და გამკლავება
- საერთაშორისო პრაქტიკის ზუსტი შეფასება და ანალიზი
- ეკონომიკური სტრუქტურის შექმნის სირთულე

ამავდროულად, ზემოთ ჩამოთვლილი ყველა დაბრკოლების გადალახვა მოითხოვს ადამიანური რესურსების მობილიზებასა და რისკების იდენტიფიცირებისათვის საჭირო მექანიზმების ამოქმედებას. საგადასახადო წნეხის შემსუბუქება გამოიწვევს საგადასახადო ვალდებულებების ნებაყოფლობითი შესრულების სურვილის ამაღლებას. დარგის ექპერტები ჯ. სტიგლიცი და ჯ. გოლობი ავითარებენ იმ აზრს, რომ დამწყები ბიზნესისათვის მეტი თავისუფლების მინიჭების შემთხვევაში სახელმწიფო ამცირებს ადმინისტრაციულ დანახარჯებს, რაც საჭიროა კანონმდებლობის დაცვის ფარგლებში. შეღავათების არსებობის პირობებში მეწარმეს არ უჩნდება მოტივი დამალოს გადასახადი, განახორციელოს კანონსაწინააღმდეგო ქმედება (ერქომაიშვილი; 2013).

ცხადია, რეფორმების შეფასება ხდება ანალიზის საფუძველზე. რამდენად იზრდება საგადასახადო შემოსავლები და ეკონომიკური პარამეტრები დროის ერთ მონაკვეთში. მშპ-ს თანაფარდობის გაუმჯობესება გადასახადებთან მიმართებით მეტყველებს დადებით ტენდენციაზე. მოკლევადიან პერიოდში მთავარია ცვლილებებმა შეინარჩუნოს ნეიტრალიტეტის ეფექტი, რაც მიუთითებს საბიუჯეტო დანაკარგების მინიმალიზაციაზე. თუ კი ამის მიღწევა მოხერხდა, გრძელვადიან პერიოდისათვის გარდაუვალია დინამიკის ზრდა, შემოსავლების მოცულობის ცვლილება და საინვესტიციო გარემოს გაუმჯობესება.

ილუსტრაციისათვის შესაძლებელია განვიხილოთ საგადასახადო რეფორმების განვითარების 30 წლიანი დინამიკა, სადაც დავინახავთ რა როლი უჭირავს მშპ-სა და საგადასახადო შემოსავლების თანაფარდობას. ამ ცვლადების ერთმანეთთან დადებითი კავშირის შემთხვევაში როგორი ზრდის ტემპი გააჩნია ეკონომიკას. გრაფიკზე ასახული მოვლენებიდან საყურადღებოა ორი მათგანი. კერძოდ, გადასახადებსა და მშპ-ს შორის თანაფარდობის 15%-ისას, ეკონომიკური ზრდის ტემპი შეადგენს 5%-ს. როდესაც იზრდება კავშირი მშპ-სა და საგადასახადო შემოსავლების თანაფარდობებს შორის, იმატებს ეკონომიკური ზრდის ტემპიც 6%-მდე (ერქომაიშვილი; 2016).



გრაფიკი 1. საგადასახადო რეფორმების არითმეტიკა და ეკონომიკური ზრდა

წყარო: <https://www.mof.ge/>

პირველ სცენარში მოცემულია სიტუაცია, როდესაც არ ტარდება საგადასახადო რეფორმები, ხოლო მეორე სცენარი ნათლად მიგვანიშნებს საგადასახადო პოლიტიკის გამარტივების შემთხვევაში ეკონომიკური ზრდის 30%-ით მატებას.

ნეიტრალიტეტის პრინციპი გულისხმობს დაბალი საგადასახადო განაკვეთით ბაზრისათვის შესაძლებლობის მიცემას. შემოვიდეს ბევრი მწარმოებელი, ამაღლდეს კონკურენციის დონე და შეიცვალოს ფასწარმოქმნის პოლიტიკა. ნაკლები წნეხის შემთხვევაში გადამხდელში მაღლდება სამართლიანობის განცდა. რთული დაბეგვრის პოლიტიკა მოითხოვს გადასახადის გაანგარიშების სირთულეს, დროისა და რესურსის დამატებით ხარჯვას, რაც ბიზნეს უბიძგებს მოახდინოს ტექნოლოგიური თუ ადამიანური რესურსის დამატებით მობილიზება. საერთაშორისო პრაქტიკის მიხედვით გამარტივების პოლიტიკა ეფუძნება შემდეგ ძირითად დებულებებს:

- გადასახადის გადამხდელთა დაყოფა კატეგორიებად. პირობითად, მცირე, საშუალო და მსხვილი. აღნიშნული ამცირებს ადმინისტრაციული თუ კონტროლის ხარჯებს

- საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფა, რომელიც გამორიცხავს თვითნებური ქმედებების განხორციელების ალბათობას
- გადასახადების შემცირება და მორგება ბიზნეს გარემოზე
- ელექტრონული პორტალების შემოღება, განვითარება და მეწარმეების გადასვლა ტექნოლოგიურ ბაზებზე

ძირითადად დამკვიდრებული პრაქტიკა გულისხმობს რამდენიმე გადასახადის ერთ გადასახადში გაერთიანებასა და შერწყმას ახალი ფორმატით. ხშირ შემთხვევაში ადგილი აქვს მოგების გადასახადის განაკვეთის შემცირებასა და გამარტივებას. არსებობს მთელი რიგი გარემოებებისა, როდესაც სახელმწიფოს საერთოდ არ სურს დააწესოს შეღავათები, მაგრამ გლობალიზაციის პირობებში უწევს დათმობაზე წასვლა. კერძოდ, არსებობს ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყნების განსაზღვრული სია. ასევე, საერთაშორისო ვაჭრობის ფარგლებში თავისუფლდება საქონლის ტრანზიტი და ეკონომიკურად თავისუფალ ზონაში მისი განთავსება.

საგადასახადო დარგში განხორციელებული სხვადასხვა პრევენცია მიზნად ისახავს სოციალური ამოცანების შესრულებას. სამეცნიერო ლიტერატურაში ხშირია შემთხვევები, როდესაც საგადასახადო შეღავათები გათანაბრებულია საბიუჯეტო ხარჯებთან, რადგან მოსალოდნელი და მიღებული შედეგები მკვეთრად განსხვავდება ერთმანეთისაგან. გამარტივებული დაბეგვრის პოლიტიკა ამცირებს გადასახადის გადამხდელთა ბაზების მოცულობას. თუმცა ეფექტიანობის კუთხით მეტად საჭირო და სასარგებლოა. საგადასახადო ეფექტიანობა გულისხმობს მოქალაქეების მხრიდან მინიმალური ფულადი სახსრების გაღების მიუხედავად, საბიუჯეტო შემოსავლების ზრდას. არასწორად გატარებულმა პრევენციის ზომებმა შესაძლებელია გამოიწვიოს სახაზინო კოლაფსი, რომელიც დაკავშირებული იქნება შემოსავლების გაუთვლელ დაკარგვასთან.

აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო პოლიტიკის გამარტივება და გარკვეული შეღავათების დაწესება მოითხოვს დოკუმენტურად ოპერაციების დადასტურებას, მიზნობრიობის მართებულობას, რაც ადმინისტრაციული კუთხით ართულებს მენეჯმენტს. ძირითად შემთხვევაში შეღავათები ეხება პრიორიტეტულ დარგებს, რომელიც სასიცოცხლოდ

აუცილებელია საზოგადოების ყოფისათვის. კერძოდ, ჯანდაცვისა და განათლების მიმართულებები. ცხადია, შეღავათები მნიშვნელოვნად მოქმედებს ფასწარმოქმნის სტრატეგიის დაგეგმვაში. რაც იზრდება საგადასახადო ტვირთის დონე პროდუქტის/მომსახურების ღირებულებაში, იმატებს მისი სარეალიზაციო ფასიც. შესაბამისად, პირველად მოხმარების საქონელზე მრავალ ქვეყანაში ვრცელდება შეღავათები, სუბსიდიები და ა. შ., რათა საზოგადოების ყველა ფენისათვის ხელმისაწვდომი იყოს მისი მოხმარება. ყოველი გატარებული რეფორმა მიმართული უნდა იყოს მოქალაქეების კეთილდღეობის ამაღლებისაკენ. სამეწარმეო საქმიანობის ზრდის საქმეში აუცილებელია პირობაა დამწყები ბიზნესის წახალისების მექანიზმების ამოქმედება. ბოლო პერიოდში ნათლად გამოიკვეთა სახელმწიფოს პრიორიტეტი ამ კუთხით. არსებობს მთელი რიგი პროექტების, რომლებიც აფინანსებენ საგრანტო პირობებით ინოვაციურ ბიზნესს. შესაბამისად საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით სახელმწიფოს მიერ გაცემული გრანტები გათავისუფლებულია გადასახადებისაგან.

საგადასახადო შემოსავლების ოპტიმალური დონის განსაზღვრა ძირითადად საჭიროებს გრძელვადიან პროგნოზსა და ანალიზს. შესაძლებელია საგადასახადო ორგანოს მხრიდან მოხდეს გადასახადების დიფერენცირება, რაც გულისხმობს სხვადასხვა დარგისთვის განსხვავებული ბეგარის დადებას. აღნიშნულის მიხედვით საგადასახადო განაკვეთები მკვეთრად იზრდება იმ სეგმენტისათვის, ვისაც არ ეხება შეღავათები თუ პრევენციები. ამგვარმა მიდგომამ შესაძლებელია დაამკვიდროს დისკრედიტაციის გაღრმავება და თანასწორობის პრინციპის დარღვევა. რეფორმის განსახორციელებელი რამდენიმე გზა არსებობს:

- შეეხოს საგადასახადო შეღავათი ბიზნესის ყველა დარგს
- განისაზღვროს პრიორიტეტული მიმართულებები და მოხდეს შეღავათების გავრცელება
- შემოსავლის მიხედვით მოხდეს გადამხდელთა დაყოფა და ინდივიდუალურად გავრცელდეს მათზე დაბეგვრის ტარიფები

- შემცირდეს გადასახადების რაოდენობა ან გაერთიანდეს რამდენიმე გადასახადი ერთ კონკრეტულში
- ბრუნვათა რაოდენობის მიხედვით გაიმიჯნოს გათავისუფლებული და დასაბეგრი ოპერაციები
- შემუშავდეს კვოტები და მოხდეს დიფერენცირება კატეგორიების მიხედვით

მიუხედავად ბევრი განსხვავებული აზრისა, დღემდე განვითარებადი ქვეყნები აქტიურად მუშაობენ საგადასახადო სისტემის მოქნილობასა და დახვეწის მექანიზმებზე. სადაო საკითხების გადასაჭრელად თუ რისკების იდენტიფიცირებისათვის აუცილებელია გაეცეს რამდენიმე მნიშვნელოვან კითხვას პასუხი: პოლიტიკის გამარტივებისა და ცვლილებების აუცილებლობის საჭიროება, დანახარჯების გათვალისწინება, მიღებული შედეგების გაზომვა, შეფასება და ანალიზი. სამომავლო პრიორიტეტების დასახვა. საყურადღებოა, გარეგანი ძალების ეფექტის მხედველობაში მიღებაც, რადგან გლობალიზაციის მაღალი ტემპი ხასიათდება სახელმწიფოებსა და ერებს შორის მოვლენების გადაცემის სისწრაფით (დემეტრადე; 2015).

ამრიგად, საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფილების პროცესში გასათვალისწინებელია შიდა და გარე ფაქტორების ეფექტები. შიდა მოვლენებს შესაძლებელია მივაკუთვნოთ სტატისტიკური და ანალიზური მონაცემების შედეგები. კერძოდ, როდესაც ადგილი აქვს გადასახადების ხშირ დამალვას, ადმინისტრაციული თუ სისხლისსამართლებრივი დევნების გახშირებასა და ჭარბვალიანობას, მნიშვნელოვანია შეიცვალოს პოლიტიკა, განხორციელდეს ფუნდამენტური ცვლილებები, რომლებიც შექმნის პოზიტიურ მოლოდინებსა და დადებითად იმოქმედებს გადამხდელის ინტერესებზე. საგადასახადო ტვირთის განზოგადება შესაძლებელია შემდეგნაირად: მხედველობაში უნდა მივიღოთ დეკლარირების საფუძველზე, გაცხადებულად დარიცხული გადასახადი და შევადაროთ ფაქტობრივად გადახდილ ფულად სახსრებს. თუ დავინახავთ, რომ მაჩვენებლებს შორის სხვაობა საკმაოდ დიდია, მაშინ ხდება საჭიროება დადგინდეს სხვაობის მიზეზი, რომელიც რამდენიმე ფაქტორზეა დაფუძნებული:

- საგადასახადო ტვირთი იმდენად დიდია, რომ მეწარმეები ვერ ახერხებენ ბიუჯეტთან დროულ ანგარიშსწორებას
- საგადასახადო ორგანოს არ გააჩნია შესაბამისი კონტროლის მექანიზმები დროულად ამოიღოს თანხები
- დავების რაოდენობის გაზრდის, საქმის განხილვის გამო, დროებით ვერ ეკისრება მეწარმე სუბიექტ პირს სახაზინო დავალიანების დაფარვის

აღსანიშნავია, რომ კეთილსინდისიერი გადამხდელები ხშირ შემთხვევაში კანონის ფარგლებში მოქმედებენ იმ ეტაპამდე, სანამ დარწმუნებულები არიან თანასწორობისა და სამართლიანობის პრინციპში. სახელმწიფოს მიმართ ნდობის დაკარგვის შემთხვევაში უჩნდებათ მოტივი არ ანდონ ხელისუფალს ფული. ეს შესაძლებელია განიხილოთ ერთგვარ რისკად შეიცვალოს გადამხდელის ქცევა და ემიოს ფორმა აირიდოს თავიდან გადასახადის გადახდა. ის ინდუსტრიები, რომლებიც სარგებლობენ შეღავათებით იმყოფებიან არათანაბარ პირობებში, რაც უბიძგებს სხვა მეწარმეებს ჩადონ ამ კონკრეტულ დარგში ინვესტიცია, რათა მომავალში მოახდინონ საგადასახადო შეღავათების ხარჯზე მაქსიმალური მოგების მიღება (დემეტრაშვილი; 2019).

ერთი მხრივ, როგორც საკანონმდებლო, ასევე საგადასახადო ორგანოსაც უწევს გარკვეულ რისკზე წასვლა. ცხადია, გამარტივების ეტაპი საკმაოდ კარგი ტონია, თუმცა ახლავს თანმდევი სირთულეები. კერძოდ, ბევრი ნიუანსის გათვალისწინება, რამდენად სრულყოფილი, ამომწურავი და დეტალებზე ორიენტირებულია განხორციელებული ცვლილებები. მეტიც, რჩება თუ არა პასუხგაუცემელი კითხვები, ყურადღება არის თუ არა გამახვილებული თანმდევი სირთულეებზე. გადამხდელის კეთილსინდისიერების გამოხატულება მისი ქმედება, ინდივიდუალური ინტერპრეტაციის საფუძველზე ახდენს თუ არა გადაწყვეტილების მიღებას.

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში აუცილებელია სახელმწიფომ შეინარჩუნოს ზედამხედველის როლის ფუნქცია და მის მიერ მიღებული ცვლილებები არ აღიქმებოდეს უხეშ ჩარევად თავისუფალი ბიზნეს გარემოს ფორმირების პროცესში. საგადასახადო

პოლიტიკა კარნახობს თამაშის წესებს მეწარმეებსა და ამკვიდრებს ფასწარმოქმნის პოლიტიკის განსაზღვრას. სახელმწიფოს მიერ შემუშავებული პოლიტიკა აყალიბებს:

- ეკონომიკურ კლიმატს
- კონკურენციის სახეებსა და დონეს
- წარმოებისა და მომსახურების მოცულობის მაჩვენებლებს
- ბარიერების შექმნისა და დაძლევის სტანდარტებს

ამავდროულად, საყოველთაოდ დამკვიდრებული პრაქტიკაა, რომ საგადასახადო პოლიტიკის გამარტივებასთან ერთად, სახელმწიფო ცდილობს გაამკაცროს ბერკეტი გარემოსა და ჯანმრთელობაზე ზიანის მიყენების კუთხით. სწორედ ამ ფაქტორს ემსახურება კონკრეტულ მიმართულებებზე დაწესებული გადასახადები. მაღალი გადასახადი ნიშნავს პროდუქტზე მინიჭებულ მაღალ სარეალიზაციო ფასს, რომლის არსებობის პირობებში მომხმარებელს უჩნდება სურვილი შეამციროს მისი მოხმარება და გამოყენება. ასეთად შესაძლებელია განვიხილოთ აქციზის გადასახადი, რომელის განაკვეთი საგრძნობლად იზრდება დროთა განმავლობაში.

2.2 2017-2023 წლებში საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებში განხორციელებული ცვლილებები

საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების გადახდა სავალდებულოა საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე. სახელმწიფო ფინანსური გეგმის - ბიუჯეტის ფორმირების საფუძველს სწორედ საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადები წარმოადგენს. 2016 წლამდე გადასახადის გადამხდელები საგადასახადო ორგანოს მოგების დეკლარაციას წარუდგენდნენ საანგარიშო პერიოდის მომდევნო კალენდარული წლის არაუგვიანეს 1 აპრილისა. მოგების გადასახადის გადამხდელები იყვნენ:

- საქართველოს რეზიდენტი საწარმოები
- არარეზიდენტი საწარმოები, რომლებიც საქართველოში არსებული წყაროდან იღებენ შემოსავალს და საგადასახადო მიზნებისათვის არ ექვემდებარებიან გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას

არსებული მოდელი მნიშვნელოვანი საგადასახადო წნეხის წინაშე აყენებდა კომპანიებს. მიუხედავად იმისა, მოხდებოდა თუ არა მოგების განაწილება დამფუძნებლებს შორის, მაინც ექვემდებარებოდა დაბეგვრას. შესაბამისად, საერთაშორისო პრაქტიკის გათვალისწინება და ოპტიმალური გზების მოძიება ქვეყნის ეკონომიკური გუნდის მთავარი საზრუნავი გახდა. საერთაშორისო ბაზრის კვლევის შედეგად დადგინდა, რომ ესტონეთში დანერგილი მოგების გადასახადის ახალი მოდელი მეტად მიმზიდველი და მასტიმულირებელი აღმოჩნდა ბიზნესისათვის. ჯერ კიდევ 2000 წლიდან ესტონეთმა ცვლილებების დანერგვაზე დაიწყო მუშაობა, რის შედეგადაც ცალსახად შეგვიძლია დავასკვნათ, რომ დამოუკიდებლობის გამოცხადებისთანავე ესტონეთი ეკონომიკური პროგრესისა თუ განვითარების კერა გახდა. მოსახლეობის ერთ სულზე შემოსავლების მოცულობის რაოდენობის მიხედვით ესტონეთი ერთ-ერთ ლიდერ პოზიციაზე გვევლინება.

საქართველოში ესტონური მოდელის დანერგვის აუცილებლობა განაპირობა უცხოური პირდაპირი ინვესტიციების ნაკლებად დადებითმა დინამიკამ.

აღსანიშნია, რომ 2013 და 2014 წლებში მშპ-ს ზრდის მაჩვენებლებმა წინა კალენდარული წლებთან შედარებით მნიშვნელოვნად იკლო. გაუფასურდა ეროვნული ვალუტა, ლარი, აშშ დოლართან მიმართებით. ეკონომიკური სტიმულირების მთავარ ნორმად მიჩნეულ იქნა კომპანიებისათვის ფულადი რესურსების აკუმულირება, რაც მოისაზრებდა გადასახადის შემსუბუქების პოლიტიკის დამკვიდრებას. სწორედ ამ მიზეზით დაინერგა ესტონური მოდელი, რომლის მთავარი მონაპოვარი არის გაუნაწილებელ მოგებაზე გადასახადის გაუქმება. ბიზნესს მიეცა საუკეთესო შანსი მოახდინოს რესურსის რეინვესტირება დარგში, განავითაროს წარმოება, რაც ხელს შეუწყობს ქვეყანაში წარმოებისა და დასაქმების მაჩვენებლის მკვეთრ ზრდას (ჩიკვილაძე; 2020).

ესტონური მოდელის დანერგვის საფუძველი და მიზანი შესაძლებელია განვსაზღვროთ შემდეგი მაჩვენებლებით: (ავტორისეული შეჯამება)

რეფორმის განხორციელების მიზანი	შეფასების ინდიკატორი
ინვესტიციების მოზიდვა	ინვესტიციების მოცულობის პროცენტული ცვლილება
დასაქმების საერთო დონის მატება	დასაქმების პროცენტული ზრდა წარმოების მოცულობის ზრდა
მეწარმეების განვითარება	ახალი კომპანიების შემოდიდება ბაზარზე
კომპანიების მდგრადობის შენარჩუნება/მატება	წმინდა ნეტო აქტივების კოეფიციენტის დადებითი მაჩვენებელი
მშპ-ს ზრდა	მატების დონის განსაზღვრა

საერთაშორისო კვლევების ინსტიტუტმა, USAID-მა, რეფორმის გატარებამდე განახორციელა საქართველოსა და ესტონეთის ბიზნეს გარემოს შედარებითი კვლევა, რათა გამოვლენილიყო არსებობდა თუ არა ფუნდამენტური განსხვავებები ეკონომიკის ფორმირების მექანიზმებში ქვეყნებს შორის. არსებული მიდგომა მიზნად ისახავდა მომხდარიყო რისკების იდენტიფიცირება, იმუშავებს თუ არა საქართველოში ესტონური მოდელის დანერგვა. კვლევებმა დაადგინა შემდეგი გარემოებები:

- საქართველოში ბიზნესში ჩართული კომპანიების რაოდენობა, ზომა, საქმიანობის სფეროების გადანაწილება მსგავსია ესტონეთის
- ეკონომიკაში ნაღდი ფულის მოძრაობის მაჩვენებელი ორივე ქვეყანა თითქმის ტოლია
- ესტონეთში მოგების გადასახადის რეფორმის განხორციელებამდე ვალდებულებების და აქტივების თანაფარდობა უტოლდებოდა საქართველოში 2017 წლამდე არსებულ მაჩვენებელს
- საერთაშორისო პარამეტრების გათვალისწინებით დადგინდა, რომ ფუნდამენტური განსხვავებებიც არსებობს ეკონომიკის ფორმირების პროცესში საქართველოსა და ესტონეთს შორის. კერძოდ, სესხებზე დაწესებული მაღალი საპროცენტო განაკვეთები, საკუთრების უფლების დაცვა და დემოკრატიული პარამეტრები, ბაზარზე შესვლის ბარიერები, კონკურენციის დონე და მაკროეკონომიკური მაჩვენებლები.

მიუხედავად ამ განსხვავებებისა, გაუნაწილებელ მოგებაზე გადასახადის გაუქმება საკმაოდ პოზიტიურ სიგნალს მისცემს ადგილობრივ თუ საერთაშორისო კომპანიებს. უფრო მეტიც, გამოქვეყნებული ანგარიშის მიხედვით საქართველოს ეკონომიკა საკმაოდ ელასტიურია, მარტივად აქვს გადაწყობისა და სიახლის მიღების უნარი. მონეტარული პოლიტიკისა და თავისუფლების კუთხით საქართველო 2017 წელს უფრო მაღალ პოზიციებს იკავებდა, ვიდრე ესტონეთი რეფორმამდე პერიოდში. აღსანიშნავია, რომ ცვლილებას არ დაექვემდებარა მოგების გადასახადის განაკვეთის გაზრდა და 15%-იანი ნიშნული შეინარჩუნა.

მოგების გადასახადის ესტონური მოდელის გავლენა შესაძლებელია განვიხილოთ მოკლევადიანი და გრძელვადიანი მიზნებისათვის. კომპანიას აქვს შესაძლებლობა ფინანსური ინტერესებიდან გამომდინარე დაზოგოს რესურსი, გარკვეული პერიოდის განმავლობაში რეინვესტირება მოახდინოს თანხისა და განავითაროს ბიზნესი. ცხადია, გაიზრდება ბიზნესი და მოგების მაჩვენებელი, შესაბამისად კომპანიას მაინც მოუწევს გადაიხადოს მოგების გადასახადი ამჯერად უფრო მაღალი მოგებიდან. რა თქმა უნდა, დამკვიდრდება სახაზინო შემოსავლების გაზრდის ტენდენცია. ესტონური მოდელის დანერგვის საწყის ეტაპზე კანონმდებლები განმარტავდნენ, რომ საფინანსო სექტორი, მათ შორის, მიკროსაფინანსო ორგანიზაციები, ბანკები, ესტონურ მოდელზე გადავიდოდნენ 2023 წელს. თუმცა თარიღის მოახლოების პარალელურად ირკვევა, რომ საფინანსო სექტორი მინიმუმ 2024 წლამდე კვლავ რჩება მოგების გადასახადის ძველ მოდელზე, რაც საკმაოდ დიდ იმედგაცრუებას იწვევს ამ დარგის წამომადგენლებში. გარკვეული სახის დარგებს საერთოდ არ ეხება მოგების გადასახადის ესტონური მოდელი. მათ შორის:

- საქველმოქმედო და საჯარო დაწესებულებებს, ორგანიზაციებს
- გაზისა და ნავთობის შესახებ კანონით დადგენილ დარგში მოღვაწე პირებს
- არარეზიდენტ საწარმოებს, რომელთა მიერ მიღებული შემოსავალი არ მიეკუთვნება მუდმივ დაწესებულებას
- ელექტრონული ფორმით ტოტალიზატორის მომწყობი პირს, რომელიც ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას
- სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმების სტატუსის მქონე პირებს: მიკრო, მცირე და ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელებს
- ინდივიდუალურ მეწარმეს (ფიზიკურ პირებს)

მოგების გადასახადის ესტონური მოდელის მიხედვით შეიცვალა დეკლარირების საანგარიშო პერიოდი. ნაცვლად კალენდარული წელისა განისაზღვრა კალენდარული თვე. რასაკვირველია, ცვლილების განხორციელებასთან ერთად მნიშვნელოვანი სიახლე შევიდა საერთაშორისო აღრიცხვის სტანდარტებში, რომელიც კონკრეტულად არეგულირებს მოგების გადასახადის აღრიცხვიანობის მოთხოვნებს. მოდული 29

ავითარებს მსჯელობებს, რომლებიც საშუალებას იძლევა პრაქტიკაში მოხდეს მისი გამოყენება სამართლიანად და გამჭირვალედ. ამავდროულად, მოდული უზრუნველყოფს მომზადდეს საერთაშორისო სტანდარტზე დაფუძნებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება, რომელიც შეესაბამება მცირე და საშუალო ბიზნესის კატეგორიის საწარმოებს. ასევე, მოდულში მოცემულია კონკრეტული ტიპის მითითებები, მათ შორის მიმდინარე საანგარიშო პერიოდში დარიცხული, დეკლარირებული და გადავადებული გადასახადების შესახებ ინფორმაცია. აღრიცხვიანობის სტანდარტის დანერგვა საფუძველს უყრის ინფორმაციის საიმედოობას, შეფასებითობის ამაღლებას, რადგან სწორად ფორმულირებული მონაცემები იძლევა ანალიზისა შესაძლებლობას, რაც სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანია კომპანიის სამომავლო განვითარებისა და რისკების იდენტიფიცირებისათვის.

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ესტონური მოდელი არ შეეხო საბანკო და არასაბანკო ფინანსურ ინსტიტუტებს, გარდა სადაზღვევო კომპანიებისა. მოგების გადასახადის განაკვეთი ბანკისთვის (ისევე, როგორც საკრედიტო კავშირის, მიკროსაფინანსო ორგანიზაციისა და სესხის გამცემი სუბიექტისთვის) 20%-ს წარმოადგენს, განსხვავებით სხვა ინდუსტრიის კომპანიებისა, რომელთა შემთხვევაშიც მოგების გადასახადის განაკვეთი 15%-ია. თუმცა აღსანიშნავია, რომ სამაგიეროდ ბანკებს არ ეხებათ დივიდენდის გადასახადი (2023 წლისა და შემდგომი პერიოდების კუთვნილი მოგებიდან გაცემულ დივიდენდებზე), რომელიც სხვა კომპანიებისთვის 5%-ია.

მოგების გადასახადის ესტონური მოდელი გულისხმობს დარგის მეტად განვითარებას და ლიბერალური საგადასახადო კანონმდებლობის შეთავაზებას დამწყები თუ საშუალო ბიზნესისათვის. კანონმდებლებმა 2026 წლამდე გადაავადეს საფინანსო და საბანკო სექტორისათვის შეღავათების მიცემა და ამის მთავარ მიზეზად სახელდება საფინანსო სექტორის მზარდი მოგების და შემოსავლების დინამიკა. გარდა ამისა, მოგების გადასახადში შეღავათის მიცემით, ბიუჯეტი მნიშვნელოვან შემოსავალს დაკარგავს. 2023 წელს 2 მილიარდ ლარს შეადგენს მოგების გადასახადისაგან მიღებული საბიუჯეტო შემოსავალი, რომელთა 31% საბანკო სექტორზე მოდის. გარდა ამისა, საქართველოს

ეროვნული ბანკის მონაცემებით, 2023 წელს კომერციული ბანკების წმინდა მოგებამ 2.7 მილიარდი ლარი შეადგინა. გასული წლის 2.1 მილიარდ ლართან შედარებით მაჩვენებელი თითქმის 30%-ითაა გაზრდილი.

ბანკების მიხედვით მოგების მაჩვენებლები ასეთია:

- საქართველოს ბანკი — 1.3 მლრდ ლარი;
- თიბისი ბანკი — 1.1 მლრდ ლარი;
- ლიბერთი ბანკი — 81.2 მლნ ლარი;
- ბაზის ბანკი — 72 მლნ ლარი;
- პროკრედიტ ბანკი — 43.7 მლნ ლარი;
- კრედიტ ბანკი — 39.2 მლნ ლარი;
- ტერა ბანკი — 30.2 მლნ ლარი;
- ქართუ ბანკი — 29.7 მლნ ლარი;
- ხალიკ ბანკი — 20.1 მლნ ლარი;
- იშ ბანკი — 16.7 მლნ ლარი;
- ზირაათ ბანკი — 7.8 მლნ ლარი;
- პაშაბანკი — 1.7 მლნ ლარი;
- ვითიბი ბანკი — 203 ათასი ლარი;
- პეისერია — 0 მლნ ლარი;
- სილქ ბანკი — -7.5 მლნ ლარი.

ამავდროულად, გასულ წელს, ქართული ბანკების მთლიანი აქტივების მოცულობამ 80 მლრდ ლარი შეადგინა. აქტივების 39.2%-ს „თიბისი“ ფლობს, 37.8%-ს – „საქართველოს ბანკი“, 5.12%-ს – „ლიბერთი“, 17.88%-ს კი დანარჩენი ბანკები.

კომერციულ ბანკებში არსებული დეპოზიტების მოცულობამ 52.4 მილიარდ ლარს მიაღწია, საკრედიტო დაბანდება კი 53.8 მილიარდ ლარს. 2023-ში მთლიანი საპროცენტო შემოსავალი 7.2 მილიარდი ლარი იყო. აღსანიშნავია, რომ ბანკების შემოსავლის ძირითადი წყარო სესხებიდან საპროცენტო შემოსავლებია (6 მილიარდი ლარი). (წყარო: <https://forbes.ge/2023-tsels-qarthulma-bankebma-2-7-mlrd-laris-mogeba-miighes/>);

გადასახადების ეფექტურად მართვის მიზნით შემოსავლების სამსახური შეუდგა დამატებული ღირებულების გადასახადში მასშტაბური ცვლილებების განხორციელებას. კანონპროექტი შემუშავდა საგადასახადო კანონმდებლობის ევროკავშირის დღგ-ის დირექტივასთან (2006/112/EC) დაახლოების მიზნით. ამავდროულად, საგადასახადო კოდექსის დღგ-ის მარეგულირებელი დებულებები სრულად ჩამოყალიბდა ახალი რედაქციით. მომსახურების გაწევის ადგილის ევროპული პრაქტიკით განსაზღვრა და საერთაშორისო გადაზიდვებთან დაკავშირებული შეღავათების სპექტრის გაზრდა ხელს უწყობს საქართველოს საერთაშორისო სერვისების ცენტრად ჩამოყალიბების პროცესს; ქართული და ევროპული დღგ-ის შესაბამისობა, სხვადასხვა ბიზნეს ხარჯებზე დღგ-ის დაბრუნების წესის პრაქტიკაში დანერგვასთან ერთად, აუმჯობესებს საინვესტიციო გარემოს. კანონმდებლების აზრით, ცვლილებების განხორციელების მიზანი იყო შიდა პროცედურების შემუშავება, ევროსასამართლოს გადაწყვეტილებების და ინტერპრეტაციების პრაქტიკაში გამოყენების შესაძლებლობა. სადავო შემთხვევების შემცირება და საგადასახადო ვალდებულებების გამარტივება ბიზნეს გარემოს სრულყოფილების საფუძველად შეიძლება იქნეს მიჩნეული. საგადასახადო მიზნებისათვის დაზუსტდა და განიმარტა ისეთი სახის ტერმინები, რომლებიც დამატებული ღირებულების გადასახადის ფორმირებისა და გაანგარიშებისათვის უპირატესია.

აღსანიშნავია, რომ საკანონმდებლო დონეზე განისაზღვრა დღგ-ს ცალკე კარი, რომელშიც მოქცეული ფაქტობრივი გარემოებები ვრცელდება მხოლოდ ამ კონკრეტულ გადასახადზე და სხვა გადასახადების გაანგარიშების მიზნებისათვის არ გამოიყენება. შესაბამისად გადასახადის გადამხდელმა უნდა იხელმძღვანელოს დამატებული ღირებულების გადასახადის გაანგარიშების მიზნებისათვის მხოლოდ კანონპროექტით დამტკიცებული კარით. ფინანსთა მინისტრის მიერ გამოცემული მეთოდური მითითებები, მანუალები და პრაქტიკული ბრძანებები ბიზნესსექტორის წარმომადგენლებს აძლევს საშუალებას დაინახონ სრული სურათი, გაუმარტივდეთ ცვლილებებთან შეგუების პროცესი.

დამტკიცებულია ტერმინების არსებითი მნიშვნელობა და ზუსტი ინტერპრეტაცია, მათ შორის:

- შეცვლილია დასაბეგრი პირის მნიშვნელობა
- ახალი სახითაა ჩამოყალიბებული ეკონომიკური საქმიანობის განმარტება
- განისაზღვრა ფიქსირებული დაწესებულება
- დადგინდა დამხმარე მომსახურების მნიშვნელობა
- გაიმიჯნა უწყვეტი და რეგულარული მომსახურება
- განიმარტა ელექტრონული მომსახურება
- გაჩნდა მცირეფასიანი ვაუჩერის ცნება
- შემოვიდა დასაბეგრი დილერის მნიშვნელობა
- დაზუსტდა უძრავი ქონების განმარტება საგადასახადო მიზნებისათვის
- განიმარტა საბაზრო ფასი
- განისაზღვრა ტუროპერატორის და სხვა არაერთი ტერმინის მნიშვნელობა, რომელთა შემოღების მიზანია კანონმდებლობის დებულებების შესაძლო ორმაგი ინტერპრეტაციის აღმოფხვრა

ეკონომიკური საქმიანობის მნიშვნელობა სრულიად განსხვავებული სახით ჩამოყალიბდა და შესაბამისად შეცვლილია მისი განმარტებაც დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის. ეკონომიკურ საქმიანობად მიიჩნევა:

- სამეწარმეო საქმიანობა
- საქონლისა და მომსახურების გამწევი სუბიექტის, პირის მიერ განხორციელებული საქმიანობა
- ქონების გამოყენება, რომელიც უკავშირდება რეგულარულად შემოსავლის მიღებას

ამავდროულად, იმ ტიპის ოპერაციებს, რომლებსაც არ გააჩნიათ რეგულარული სახე და ხორციელდება ერთჯერადად არ წარმოადგენს დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტს. თუმცა თუ

პირი ახორციელებს არსაცხოვრებელი ფართის თუნდაც ერთჯერად მიწოდებას, ცალსახად დასაბეგრ ოპერაციად მიიჩნევა.

2021 წელს მასშტაბური ცვლილებების განხორციელების ფარგლებში სრულიად შეიცვალა საჯარო ორგანიზაციების საქმიანობის მიზნობრიობა. ეკონომიკურ საქმიანობად, როგორც წესი, არ განიხილება საჯარო დაწესებულებების საქმიანობა, სახელმწიფოს მიერ მისთვის დელეგირებული უფლებამოსილების ფარგლებში. შესაბამისად, სრულიად შეიცვალა მათი საგადასახადო ვალდებულებების ფორმირების წყარო. საჯარო დაწესებულებები საქმიანობის განხორციელების ფარგლებში მიღებულ შემოსავალს არ დაბეგრვენ დამატებული ღირებულების გადასახადით და ვერც ჩაითვლიან მომწოდებლისაგან გადასახადს. თუმცა გამონაკლისის სახით, დადგინდა საქმიანობების სახეები, რომელთა განხორციელების შემთხვევაში სახელმწიფო ორგანოს საქმიანობა განიხილება ეკონომიკურ საქმიანობად, თუმცა მათი ჩამონათვალი საკმაოდ სპეციფიკური და ინდივიდუალურია. გარდა ამისა, ცვლილებები უფლებას უტოვებს საქართველოს მთავრობას, კონკურენციის შეზღუდვის თავიდან ასაცილებლად, ექნება უფლება დამატებით განსაზღვროს ისეთი საქმიანობების ჩამონათვალი, რომელთა განხორციელება ჩაითვლება ეკონომიკურ საქმიანობად.

ახალი რეფორმის მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციად განიხილება დასაბეგრი პირის მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში კომპენსაციის სანაცვლოდ საქონლის მიწოდება/მომსახურების გაწევა, აგრეთვე საქონლის იმპორტი. საქონლის დროებითი შემოტანა ექვემდებარებოდა დასაბეგრ ოპერაციას, თუმცა ახალი რედაქციის გათვალისწინებით აღარ განიხილება დასაბეგრ ოპერაციად. ამავდროულად, დასაბეგრ ოპერაციად არ განიხილება აქტივების (მათ შორის, მომსახურების) მიწოდება საწარმოს მიერ ყველა აქტივის მიწოდებისას, რეორგანიზაციას ან კაპიტალში შეტანისას. ფული და კრიპტოგრაფიული ვალუტა საქონლად აღარ განიხილება დღგ-ის მიზნებისათვის.

საკმაოდ ხშირი იყო შემთხვევები, როდესაც საქონლის მიწოდებისას კომპანია ვერ წარმოადგენდა დოკუმენტს და არსებული ტიპის მომსახურება განიხილება როგორც

უსასყიდლოდ. შემუშავებული რეფორმის ფარგლებში საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდება, მხოლოდ იმ შემთხვევაში დაიბეგრება, თუ შესაბამის პირს ამ ხარჯზე დღე აქვს ჩათვლილი. ხოლო, მომსახურების უსასყიდლოდ გაწევა მხოლოდ იმ შემთხვევაში დაიბეგრება, თუ ეს საქმიანობა არ გამომდინარეობს გადამხდელის საქმიანობის მიზნიდან ან გაწეულია თანამშრომლის პირადი სარგებლობისთვის. ზოგადად, უსასყიდლოდ მიწოდების ღირებულება განისაზღვრებოდა დადგენილი საბაზრო ფასის მიხედვით, 2021 წლიდან უსასყიდლო მიწოდება დაიბეგრება მიწოდებული საქონლის „თვითღირებულებიდან“ და არა საბაზრო ფასიდან გამომდინარე. ასევე, საქონლის გადაცემა/გამოყენება, ნიმუშის ან მცირე ღირებულების საჩუქრის სახით არ იბეგრება.

რაც შეეხება უძრავ ქონებას, მისი წარმოება ან რემონტი საკუთარი მიზნისთვის, მხოლოდ იმ შემთხვევაში იბეგრება, თუ პირი ვერ მიიღებდა დღე-ის ჩათვლას ამ საქონლის/მომსახურების სხვა პირისგან შეძენის შემთხვევაში. დაბეგვრა, როგორც წესი, ხორციელდება საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის მომენტში, ხოლო დასაბეგრი თანხა განისაზღვრება შესაბამისი ოპერაციის ანაზღაურების თანხის მიხედვით, ფასთან დაკავშირებული სუბსიდიის ჩათვლით. ავანსის დაბეგვრა, ვრცელდება უწყვეტ და რეგულარულ მიწოდებებზეც, გარდა კავშირგაბმულობის და სატელეკომუნიკაციო მომსახურებისა, აგრეთვე საქონლის (ელექტროენერგია, გაზი, წყალი და სხვა მსგავსი საქონელი) რეგულარულად და უწყვეტად მიწოდების შემთხვევების. ამავდროულად, დადგენილია დასაბეგრი ოპერაციების სხვა შემთხვევებიც, როდესაც დასაბეგრი ოპერაციების დრო და თანხა განისაზღვრება ძირითადი წესისგან განსხვავებულად.

მნიშვნელოვანი ცვლილებები განიცადა ლიზინგის ოპერაციებმა. საქონლის მიწოდებად განიხილება საქონლის ფაქტობრივი გადაცემა ლიზინგით განსაზღვრული ვადით ან საქონლის მიწოდება განვადების პირობით, ლიზინგის ოპერაციის დაბეგვრა, როგორც წესი, განხორციელდება, საქონლის ფაქტობრივად გადაცემის მომენტში. ხოლო, სალიზინგო მომსახურებისთვის დარიცხული სარგებელი არ დაიბეგრება. როგორც

ვხედავთ, ფუნდამენტურად შეიცვალა ლიზინგის მიმღებსა და ლიზინგის გამცემს შორის დასაბეგრი ოპერაციის ფორმირების სახე.

დაზუსტდა საბაზრო ფასის, მარჟის გაანგარიშების მექანიზმები:

- დასაბეგრი დილერის მოგების მარჟა განისაზღვრება, როგორც სხვაობა საქონლის მიწოდების ფასსა და მის შესყიდვის ფასს შორის
- საქონლის მიწოდების შედეგად დღგ-ით დასაბეგრი თანხის გადახდა მოხდება დასაბეგრი დილერის მიერ მიღებული მოგების მარჟის ოდენობის გათვალისწინებით
- შეიქმნა შესაძლებლობა მეორადი საქონლის, ხელოვნების ნიმუშის, საკოლექციო ან ანტიკვარული ნივთის მიწოდება დაიბეგროს მოგების მარჟის მიხედვით
- დასაბეგრი თანხა მიიღება დასაბეგრი დილერის მიერ მიღებული მოგების მარჟის ოდენობის 1.18-ზე გაყოფის შედეგად

ფაქტობრივად სრულად შეიცვალა მომსახურების გაწევის ადგილის განსაზღვრის ცნება. ჩამოყალიბდა B2B და B2C პრინციპები:

- ბიზნესის (დასაბეგრი პირის) მიერ ბიზნესისათვის (დასაბეგრი პირისათვის) (B2B) მომსახურების გაწევის შემთხვევაში მომსახურების გაწევის ადგილად განიხილება მომსახურების შემძენის დაფუძნების ადგილი
- ბიზნესის (დასაბეგრი პირის) მიერ მომხმარებლისათვის (არადასაბეგრი პირისათვის) (B2C) - მომსახურების გაწევის ადგილად განიხილება ადგილი, სადაც მიმწოდებელი არის დაფუძნებული

ამავდროულად, ცალკეული მომსახურებებისთვის განისაზღვრა დაბეგვრის ადგილის სპეციალური წესები. ფართოვდება იმ მომსახურებების ჩამონათვალი, რომლის არარეზიდენტისთვის მიწოდება არ დაიბეგრება. თუ კი აქამდე დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის საქართველოს ტერიტორიაზე გაწეული მომსახურება ექვემდებარებოდა დაბეგვრას, ახლა, ზემოთ ხსენებული ორი პრინციპი განსაზღვრას დასაბეგრი ბრუნვის ფორმირებას:

(ავტორისეული შეჯამება)

ცხრილი #1

	B2B	B2C	2021 წლამდე არსებული კანონმდებლობით
	მიმღების ადგილი	მიმწოდებლის ადგილი	
უძრავ ქონებასთან დაკავშირებული მომსახურება	უძრავი ქონების მდებარეობა		უძრავი ქონების მდებარეობა
საქონლის ტრანსპორტირება	მიმღების ადგილი B2B	განხორციელების ადგილი, მანძილის პროპორციულად	ტვირთების გადატანის ადგილსამყოფელი ტრანსპორტირების დაწყებისას
სამგზავრო ტრანსპორტი	განხორციელების ადგილი, მანძილის პროპორციულად		მგზავრთა გადაყვანის ადგილსამყოფელი ტრანსპორტირების დაწყებისას
შუამავლების მომსახურება	მიმღების ადგილი B2B	ძირითადი ოპერაციის განხორციელების ადგილი	მომსახურების გამწევი პირის საქმიანობის განხორციელების ადგილი (ცალკეულ შემთხვევებში - მიმღების ადგილი)
ლონისძიებაზე დასწრების საფასური არადასაბეგრი პირისათვის	მომსახურების ფაქტობრივად გაწევის ადგილი	მომსახურების ფაქტობრივად გაწევის ადგილი	ცალსახად არ არის დარეგულირებული

ტრანსპორტირებასთან დაკავშირებული დამხმარე მომსახურებები	მიმღების ადგილი B2B	მომსახურების ფაქტობრივად გაწევის ადგილი	მომსახურების გამწევი პირის საქმიანობის განხორციელების ადგილი/ ცალსახად არ არის დარეგულირებული
სარესტორნო მომსახურება	მომსახურების ფაქტობრივად გაწევის ადგილი		მომსახურების გამწევი პირის საქმიანობის განხორციელების ადგილი
ტრანსპორტის გრძელვადიანი იჯარა	მიმღების ადგილი B2B	მიმღების ადგილი (კატერზე, სადაც მომხმარებლის განკარგულებაში გადადის)	მომსახურების გამწევი პირის საქმიანობის განხორციელების ადგილი/ ცალსახად არ არის დარეგულირებული
ტრანსპორტის მოკლევადიანი იჯარა	მომსახურების ფაქტობრივად გაწევის ადგილი		მომსახურების გამწევი პირის საქმიანობის განხორციელების ადგილი/ ცალსახად არ არის დარეგულირებული
ტელეკომუნიკაციის და ელექტრონული მომსახურების გაწევა არადასაბეგრი პირისათვის	მიმღების ადგილი B2B	მიმღების ადგილი	მიმღების ადგილი
სხვადასხვა მომსახურებების (მაგ: სარეკლამო, საკონსულტაციო) მომსახურების გაწევა უცხოეთში დაფუძნებულ არადასაბეგრ პირებზე	მიმღების ადგილი B2B	მიმღების ადგილი	
სპეციალური წესი ორმაგი დაბეგვრის ასაცილებლად	ეფექტური სარგებლობის ადგილი		მოქმედი კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს

რეგისტრაციის მიზნისთვის თანხის გამოანგარიშება განხორციელდება ფინანსურ და უძრავ ქონებასთან დაკავშირებული (თუ ეს პირის ძირითადი საქმიანობაა), აგრეთვე, საქონლის ექსპორტთან და საერთაშორისო ტრანსპორტირებასთან დაკავშირებული გათავისუფლებული ოპერაციების გათვალისწინებით. ამავდროულად, დასაბეგრი პირს, რომელსაც აქვს ფიქსირებული დაწესებულება საქმიანობის დაწყებისთანავე წარმოეშობა რეგისტრაციის ვალდებულება. ზემოთ ჩამოთვლილი გარემოებების გარდა ფუნდამენტური ცვლილებები შეეხო შემდეგ პუნქტებს:

- ჩასათვლელი პროპორციული წილის გამოთვლისას, აღარ გაითვალისწინება ბრუნვის თანხა, რომელიც უკავშირდება უძრავ ქონებასთან დაკავშირებულ ან ფინანსურ ოპერაციებს, თუ ეს ოპერაციები დასაბეგრი პირის ძირითადი საქმიანობისთვის დამხმარე ხასიათისაა
- შეიქმნა შესაძლებლობა საქონლის მიმწოდებელმა დაიბრუნოს გადახდილი დღგ, თუ უცხო ქვეყანაში დაფუძნებულმა ფიზიკურმა პირმა/მგზავრმა მის მიერ მიწოდებული საქონელი გაიტანა საქართველოს ფარგლებს გარეთ
- სამედიცინო და საგანმანათლებლო საქმიანობასთან ერთად დაბეგვრისგან თავისუფლდება მასთან უშუალოდ დაკავშირებული და დამხმარე მომსახურების/საქონლის მიწოდება
- დღგ-სგან ჩათვლის უფლებით თავისუფლდება საქართველოში წარმოებული სამედიცინო/სამკურნალო დანიშნულების საქონელი, რომლის ნუსხა განისაზღვრება კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტით
- დაზღვევა ან/და გადაზღვევასთან ერთად არ დაიბეგრება, თანმდევი მომსახურებები, რომელსაც სადაზღვევო ბროკერები ან/და სადაზღვევო აგენტები ახორციელებენ
- გათავისუფლებულ ძირითად მიწოდებასთან ერთად, მასთან უშუალოდ დაკავშირებული მომსახურებაც არ დაიბეგრება
- დღგ-ის გადამხდელ ფიზიკურ პირს აღარ ექნება შეზღუდვა აღრიცხვა აწარმოოს საკასო მეთოდით

სამედიცინო და საგანმანათლებლო სფეროებს შეეხოთ დამატებითი შეღავათები. დაზუსტდა ამ შეღავათებით სარგებლობის არეალი, დაბეგვრისაგან თავისუფლდება:

- რელიგიური ორგანიზაციის მიერ პერსონალით უზრუნველყოფის მომსახურება, მათ შორის, სამედიცინო ან საგანმანათლებლო საქმიანობის განხორციელების მიზნით;
- მომსახურების გაწევა/საქონლის მიწოდება ორგანიზაციის მიერ, სამედიცინო, საგანმანათლებლო და ცალკეული სოციალური ხასიათის საქმიანობისათვის სახსრების მოზიდვის მიზნით;
- იმ საქონლის მიწოდება, რომელიც გამოყენებულია მხოლოდ სამედიცინო, განათლების, კულტურის, სპორტის და სოციალურ სფეროში არსებულ გათავისუფლებულ ოპერაციებში, თუ აღნიშნულ საქონელზე არ წარმოშობილა დღგ-ის ჩათვლის უფლება
- საქონლის მიწოდება ღია ზღვაში ან მგზავრების ფასიანი გადაყვანისთვის ან კომერციული, საწარმოო ან თევზჭერის საქმიანობებისთვის ან სამაშველო ან ზღვაში დახმარების ოპერაციებისთვის და სხვა
- საზღვაო და საჰაერო ხომალდის მიწოდება, გადაკეთება, შეკეთება, ტექნიკური მომსახურება, ფრახტი ან იჯარა, და ასეთ ხომალდზე დამონტაჟებული ან გამოყენებული აღჭურვილობის მიწოდება, იჯარა, შეკეთება ან ტექნიკური მომსახურება და სხვა
- ჩათვლის უფლებით თავისუფლდება მომსახურების გაწევა სხვა პირის სახელით მოქმედი შუამავლის მიერ, საქონლის საერთაშორისო ტრანსპორტირების ან საქართველოს ფარგლებს გარეთ განხორციელებულ ოპერაციებში მონაწილეობის შემთხვევაში

მნიშვნელოვანი გარემოება, რომელიც თან ახლავს დამატებული ღირებულების გადასახადს არის უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული დღგ, რომლის გაანგარიშებაც ხდება დასაბეგრი ოპერაციის განსაზღვრის შესაბამისად. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიზნებიდან გამომდინარე დღგ-ით უკუდაბეგვრას ექვემდებარება გადასახადის გადამხდელისათვის საქართველოს ტერიტორიაზე მომსახურების გაწევა, რომელსაც საქართველოში არ გააჩნია ფიქსირებული დაწესებულება. საგადასახადო მიზნებისათვის საგადასახადო აგენტად მიიჩნევა პირი, რომელის დაფუძნების ადგილიც არის საქართველო ან კიდევ საქართველოს ტერიტორიაზე გააჩნია ფიქსირებული დაწესებულება და მის მეშვეობით ახორციელებს სამეწარმეო საქმიანობას. შესაბამისად ბიუჯეტის წინაშე ანგარიშსწორებას ვალდებულება გააჩნია სწორედაც საგადასახადო აგენტს.

აღსანიშნავია, რომ მარტივდება კომპანიის ბალანსზე ძირითად საშუალებად აღრიცხულ დანადგარებზე დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლაც. კერძოდ, თუ კი კომპანია დღგ-ის გადამხდელად დარეგისტრირდა 2021 წლის შემდეგ მას უფლება აქვს მანამდე შეძენილ ძირითად საშუალებებზე მოახდინოს გადასახადის ჩათვლაც, რაც თავის მხრივ მნიშვნელოვნად შეუმცირებს საგადასახადო ტვირთს. როგორც ცნობილია, დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება უდგინდება პირს, რომლის მიერ დასაბეგრი ოპერაციების ჯამური თანხა შეადგენს 100 000 ლარს. ზღვარის გადაჭარბებიდან ორი სამუშაო დღის განმავლობაში ვალდებულია მიმართოს საგადასახადო ორგანოს.

2021 წელს შესულ ცვლილებებამდე ზღვარის დაანგარიშებაში მონაწილეობას იღებდა კომპანიის მიერ მიღებული საავანსო თანხები. როდესაც მომსახურების გაწევას არ ჰქონდა ადგილი და წინასწარ ხდებოდა ანგარიშსწორება. განხორციელებული ცვლილებების შემდეგ დღგ-ის ზღვარში მონაწილეობას არ იღებს საავანსო თანხები და არ შეიტანება დასაბეგრი ოპერაციაში. ამავდროულად, როდესაც კომპანია ახორციელებს დასაბეგრი დაუბეგრავ ოპერაციებს, ზღვარის გაანგარიშებაში მონაწილეობას იღებს დასაბეგრი ბრუნვები.

როდესაც საუბარი არის დამატებული ღირებულების გადასახადში განხორციელებულ ცვლილებებზე აუცილებელია მიმოვიხილოთ ტერმინები, რომელთა განმარტება დაზუსტდა ან კიდევ შეიცვალა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის. მეწარმე სუბიექტმა პირმა აუცილებელია სწორად განსაზღვროს თავისი საქმიანობისა და ფუნქციონირების არეალი, ამიტომაც კანონმდებლებმა სსკ-ის 157-ე მუხლი მთლიანად დაუთმეს ტერმინთა განმარტებებს:

დასაბეგრი პირის დაფუძნების ადგილი - მიჩნეულია მეწარმის ფუნქციონირების და მმართველობის განხორციელების ადგილად, საიდანაც ხდება საქმიანობასთან დაკავშირებული ძირითადი და ფუნდამენტური გადაწყვეტილებების მიღება.

ფიქსირებული დაწესებულება - იგი არ არის საწარმოს დაფუძნების ადგილი, თუმცა გააჩნია მუდმივობის ხარისხი. ამავდროულად, ტექნიკური, ადამიანური და სხვა დამხმარე რესურსებით აღჭურვილია ფუნქციონირების ადგილზე

საწარმოს მუდმივი მისამართი - ფიზიკური პირის მიერ საგადასახადო ორგანოში დაფიქსირებული მისამართი, აგრეთვე, ადგილი, რომელიც განსაზღვრულია საქართველოს კანონმდებლობის მიხედვით,

საცხოვრებელი ადგილი - ფიზიკური პირის მიერ საცხოვრებლად ან ეკონომიკური საქმიანობის მიზნებიდან გამომდინარე არჩეული ადგილი, რომელთანაც მას გააჩნია მჭიდრო კავშირი

საქართველოს ტერიტორია - კანონმდებლობის შესაბამისად დადგენილი სახმელეთო, საჰაერო, საზღვაო ტერიტორია. ამავდროულად, ამ ტერიტორიაზე არსებული ნებისმიერი სახის ბუნებრივი რესურსი, სასარგებლო წიაღისეული. ეკონომიკური ზონები, სადაც ვრცელდება სუვერენული სახელმწიფოს იურისდიქცია. საგადასახადო მიზნისათვის საქართველოს ტერიტორიად მიიჩნევა ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ადგილი, მომსახურების გაწევა ან/და საქონლის მიწოდება. შესაბამისად განისაზღვრება დასაბეგრი ოპერაციის სახე და ტიპი.

უძრავი ნივთი - მიწის ქვეშ ან მის ზედაპირზე არსებული ყველა სახის სიკეთე, რომელზეც ვრცელდება მფლობელის სრული უფლება. ამავედროულად, მასზე არსებული შენობა-ნაგებობა, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა დასრულებული იგი. უძრავ ნივთს განეკუთვნება ნებისმიერი სახის აღჭურვილობა, რომლის ფიზიკური ძალით გადაადგილება არის შეუძლებელი.

მცირე ღირებულების საჩუქარი - 2021 წელს ამოქმედებული ცვლილებების პარალელურად შემოვიდა მცირე ვაუჩერის ცნება, რომელიც გარკვეული სახის შეღავათს აძლევს მეწარმეს. კერძოდ, უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება ფიზიკური პირისათვის, რომლის საბაზრო ღირებულება დღგ-ს ჩათვლით არ აღემატება 50 ლარს, არ წარმოადგენს დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს. სარეკლამო და წარმომადგენლობითი ტიპის ოპერაციები არ განიხილება მცირე ღირებულების ვაუჩერად.

დამხმარე ხასიათის შემცველი საქონელი და მომსახურება - მისი შეძენა და მოხმარება რ წარმოადგენს მომხმარებლის ძირითად მიზანსა და არ გააჩნია დამოუკიდებელი ხასიათი. დამხმარე ხასიათის შემცველი საქონელი ხშირ შემთხვევაში გამიზნულია სარეკლამო ხასიათის პროდუქტად, რომელიც ხელს უწყობს ძირითადი საქონლის რეალიზაციასა და მიწოდებას.

უწყვეტი მომსახურებად განიხილება ოპერაციები, რომლებიც დროის ნებისმიერ მონაკვეთში არის ხელმისაწვდომი მომხმარებლისათვის შეუფერხებლად

რეგულარული მომსახურება - განისაზღვრება ხელშეკრულების მიხედვით, არეგულირებს კონტრაქტი და წინასწარ განსაზღვრული შეთანხმებები. მომხმარებელს აქვს სრულფასოვანი უფლება ნაკისრი ვალდებულებების შესრულების მიზნით მიმართოს ნებისმიერი სახის კანონიერ ქმედებას

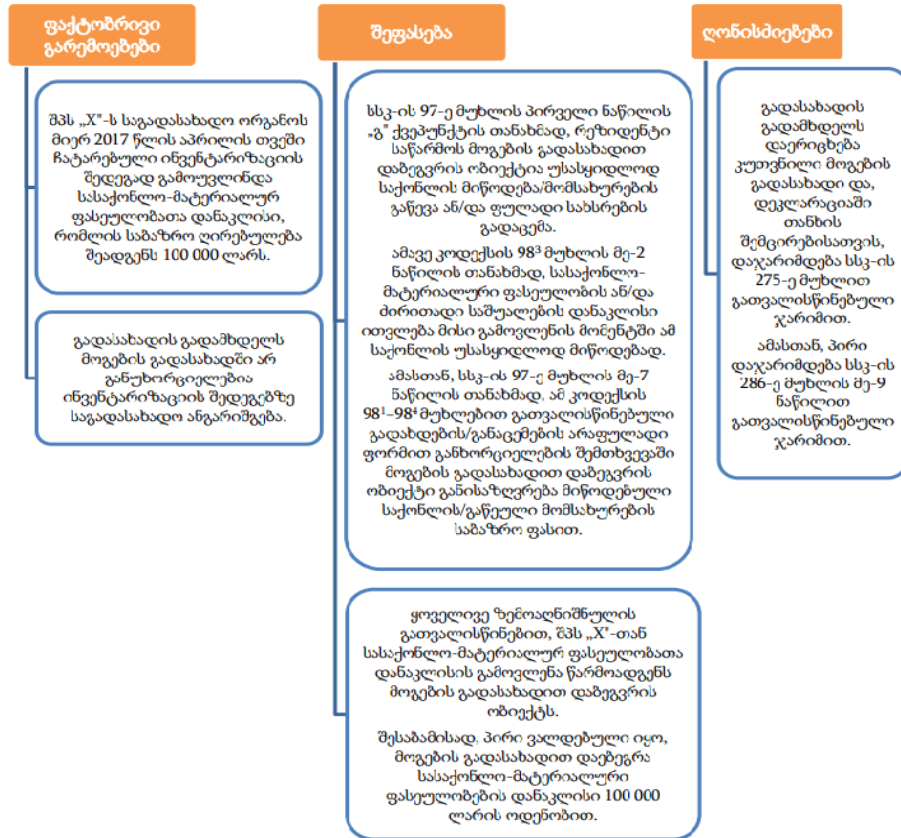
ტურაგენტი და ტუროპერატორი - ტურისტული პაკეტის ფორმირებას, შეთავაზებას ახდენს ტუროპერატორი, რომელიც მომხმარებლის სურვილიდან გამომდინარე სთავაზობს ინდივიდუალურ და მხოლოდ მასზე მორგებულ შეთავაზებას.

ტუროპერატორად განიხილება საწარმო, რომელსაც მიერ შეთავაზებული ტურისტული პაკეტი შეიცვას ორზე მეტ კომპონენტს. ტურისტული პაკეტი ფორმირდება შემდეგი ნაწილებისაგან:

- ავიაბილეთები
- სასტუმრო საზღვარგარეთ
- შიდა ტრანსფერი
- კვება და განთავსება
- სამოგზაურო ჯანმრთელობის დაზღვევა

ტურაგენტი კი ძირითადად გადამყიდველია ტურისტული პაკეტის, შესაბამისად დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის იგი წარმოადგენს დასაბეგრ ობიექტს, ხოლო, ტუროპერატორის საქმიანობა არ განიხილება საქართველოს ტერიტორიაზე გაწეულ მომსახურებად და გათავისუფლებულია დღგ-საგან ჩათვლის მიღების უფლებით. მნიშვნელოვანი ცვლილებები შევიდა საქონლის დანაკლისის დაბეგრის კუთხით. საქონლის დანაკლისი საგადასახადო მიზნებისათვის იბეგრება მოგების და დამატებული ღირებულების გადასახადით, რადგან მოგების გადასახადით დაბეგრის ერთ-ერთი ობიექტია საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდება, ხოლო, დღგ-ს მიზნებისათვის დანაკლისი განიხილება მიწოდებად, შესაბამისად 2021 წლამდე იგი იბეგრებოდა საბაზრო, სარეალიზაციო ღირებულებით. ამოქმედებული ცვლილებების გათვალისწინებით თუ მოხდა დანაკლისის ანაზღაურება თანამშრომლის ან კიდევ პიროვნების მხრიდან ამ შემთხვევაში იბეგრება არა საბაზრო ფასით, არამედ საქონლის თვითღირებულებით. არსებული მნიშვნელოვანი სახის შეღავათია სასურსათო სექტორში წარმოდგენილი ბიზნესისათვის, რადგანაც ხშირია შემთხვევები ინვენტარიზაციის პროცესში აღმოჩენილი დანაკლისის ანაზღაურებას ახდენს თანამშრომელი. დანაკლისის დაბეგრის შეფასება შემდეგი სახითაა წარმოდგენილი:

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისის დაბეგვრა 2611



წყარო: <https://www.rs.ge/SituationalManuals?cat=1&tab=1>

დამატებული ღირებულების გადასახადთან მიმართებით რისკების თავიდან აცილების მიზნით საგადასახადო ორგანომ 2021 წელს გამოსცა დამატებითი კანონპროექტი, რომელიც განსაზღვრას კვალიფიციური და არაკვალიფიციური დღგ-ს გადამხდელთა სტატუსს. გადამხდელების არაკეთილსინდისიერი ქმედების გამო აუცილებელი გახდა არსებული ცვლილების განხორციელება, რადგან ბოლო პერიოდის განმავლობაში გახშირდა ფიქტიური ოპერაციების განხორციელების შემთხვევებით დღგ-ს ჩათვლა.

დამატებული ღირებულების გადასახადის ახალრეგისტრირებულ გადამხდელს საგადასახადო ორგანო ავტომატურად ანიჭებს არაკვალიფიციურ სტატუსს მისი საქმიანობის შესწავლის განხორციელებამდე. კვალიფიციური დღგ-ს გადამხდელის სტატუსის მქონე ფიზიკური/იურიდიული პირი, საანგარიშო პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა, ავტომატურად გადადის არაკვალიფიციური დღგ-ს გადამხელთა ერთიან ბაზაში, როდესაც მისი დასაბეგრი ბრუნვა არ აჭარბებს უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში 100 000 ლარს, ან დასაბეგრი შემოსავალი არის 0-ის ტოლი.

აღსანიშნავია, რომ კვალიფიციური დღგ-ს გადამხდელის სტატუსის მფლობელია გადასახადის გამხდელი, რომელის საქმიანობა დეტალურად შეისწავლა და გაეცნო ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურმა. შესწავლის პერიოდის განმავლობაში საგადასახადო ორგანო დარწმუნდა, რომ გადამხდელის მიერ განხორციელებული ოპერაციები შესაბამისობაში მოდის საქართველოს კანონმდებლობასთან და არ შეიცავს კანონსაწინააღმდეგო ქმედებებს. მეწარმეს ევალება წარმოადგინოს დეტალური ახსნა/განმარტება იმ საქმიანობის შესახებ, რომელსაც ეწევა. ამავდროულად, გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს მიღებული დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლებისა და დასაბეგრი ბრუნვის შესახებ ინფორმაციას. მოკვლევის პერიოდი კანონის შესაბამისად შესაძლებელია გაგრძელდეს 14 სამუშაო დღის განმავლობაში. არსებული მიდგომა აზღვევს სახელწიფოს შეამციროს ქვეყანაში ფიქტიურად დარეგისტრირებული კომპანიების რაოდენობა, რაც თავის მხრივ იწვევს გადასახადის გადახდის თავიდან არიდების შემთხვევების მკვეთრ ზრდას.

არაკვალიფიციური დღგ-ს გადამხდელის სტატუსი ენიჭება მეწარმეს:

- რომელსაც არ გააჩნია მოქმედი საბანკო ანგარიში და რეკვიზიტები
- თუ აქვს სახელმწიფოს წინაშე აღიარებული და ვადაგადაცილებული დავალიანება. საგადასახადო ორგანო უფლებას იტოვებს ასეთ შემთხვევაში შეუზღუდოს გადასახადის გადამხდელს ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა, რათა დაზღვეული იყოს დღგ-ს ფიქტიურად ჩათვლა

ამავდროულად, კვალიფიციური დღგ-ის გადამხდელის სტატუსის მინიჭებას ახდენს საგადასახადო ორგანო. იგი უფლებამოსილია მიიღოს გადაწყვეტილება უარის თქმის შესახებ საქართველოს კანონის შესაბამისად. ამის მიზეზი შესაძლებელია გახდეს:

- გადამხდელის დაუსაბუთებელი არგუმენტი კვალიფიციური დღგ-ის გადამხდელის მინიჭების სურვილის შესახებ
- დასაბეგრი ოპერაციების და მიღებული მოსალოდნელი ჩათვლების შესახებ არასაკმარისი და ბუნდოვანი ინფორმაციის მიწოდება
- საგადასახადო ორგანოს მიერ ფაქტობრივი გარემოებების შესწავლისას გამოვლინდა ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის ფიქტიური ოპერაციების განხორციელების რისკი
- უფლებამოსილმა ორგანომ მიიჩნია დამატებითი დოკუმენტების წარმოდგენის საჭიროება, რაც იწვევს ვადის გახანგრძლივებას

საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების მეშვეობით გადასახადის გადამხდელს აქვს უფლება კანონით დადგენილი მოთხოვნების შესრულებისთანავე მიიღოს კვალიფიციური დღგ-ის გადამხდელის სტატუსი. გასათვალისწინებელია, რომ გაფორმებული საგადასახადო შეთანხმების დარღვევა უტოვებს საგადასახადო ორგანოს უფლებას შეუცვალოს გადამხდელს სტატუსი და მიანიჭოს არაკვალიფიციური. ნაკისრი ვალდებულებების შესრულების შემთხვევაში მეწარმე სარგებლობს კანონით დადგენილი სრული შეღავათებით.

ცხრილის სახით შეჯამებულია დღგ-ის არაკვალიფიციური სტატუსის მინიჭების ფაქტობრივი გარემოებები:

(ავტორისეული შეჯამება: ცხრილი #3;#4;#5)

ცხრილი #3

N	არაკვალიფიციური დღგ-ის გადამხდელის სტატუსის მინიჭების საფუძველი	არაკვალიფიციური დღგ- ის გადამხდელის სტატუსის მინიჭების დრო	არაკვალიფიციური დღგ-ის გადამხდელის სტატუსის გაუქმება
ა	გადასახადის გადამხდელის დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია.	ავტომატურად, სპეციალური პროგრამის მეშვეობით.	პირის მიმართვის შემთხვევაში, გადაწყვეტილებას იღებს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი.
ბ	თუ კვალიფიციური დღგ-ის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირს წებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში პირადი აღრიცხვის ბარათზე არ უფიქსირდება გატარებული ოპერაცია ან/და გატარებულია 0-ის ტოლი ოპერაციები.	არაუგვიანეს შესაბამისი თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა, ავტომატურად, სპეციალური პროგრამის მეშვეობით.	პირის მიმართვის შემთხვევაში, გადაწყვეტილებას იღებს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი.
გ	თუ კვალიფიციური დღგ-ის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირს, შემოსავლების სამსახურში არსებული ინფორმაციის მიხედვით, არ უფიქსირდება მოქმედი საბანკო ანგარიშის წომერა.	ავტომატურად, სპეციალური პროგრამის მეშვეობით.	საინფორმაციო სისტემაში დაუფიქსირდება მოქმედი საბანკო ანგარიში.
დ	შემოსავლების სამსახურის უფროსის გადაწყვეტილება.	შესაბამისი გადაწყვეტილების საფუძველზე, გადასახადის გადამხდელთან შეტყობინების გაგზავნის დღიდან.	პირის მიმართვის შემთხვევაში, გადაწყვეტილებას იღებს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი.

ცხრილის სახით შეჯამებულია დღგ-ის კვალიფიციური გადამხდელის სტატუსის მინიჭების ფაქტობრივი გარემოებები:

ცხრილი #4

N	სპეციალური წესზე გადაყვანის ფორმები	სპეციალური წესზე გადაყვანის საფუძველი	სპეციალური წესზე გადაყვანის დრო	სპეციალური წესის შეწყვეტის საფუძვლები
ა	ნებაყოფლობით	Rs.ge-დან წარდგენილი განცხადება, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა პირს მინიჭებული აქვს არაკვალიფიკ. დღგ-ის გადამხდელის სტატუსი.	შესაბამისი განცხადების წარმოდგენის მომენტიდან.	ავტომატურად, თუკი Rs.ge-დან წარდგენილია შესაბამისი განცხადება.
ბ	სავალდებულო წესით	1) საგადასახადო დავალიანება შეადგენს ან აღემატება 50 000 ლარს;	ავტომატურად, შესაბამისი საგადასახადო დავალიანების დაფიქსირების მომენტიდან.	ავტომატურად, თუკი საგადასახადო დავალიანება ჩაკლებია 50 000 ლარზე.
		2) საგადასახადო ორგანოსათვის მიმართვის საფუძველზე მიენიჭა კვალიფიკ. დღგ- ის გადამხდელის სტატუსი;	კვალიფიკ. დღგ-ის გადამხდელის სტატუსის მინიჭებისთანავე.	სტატუსის მინიჭებიდან 1 წლის ვადის გასვლა.
გ	შემოსავლების სამსახურის უფროსის გადაწყვეტილება	გადასახადის გადამხდელთან შესაბამისი შეტყობინების გაგზავნა	შესაბამისი შეტყობინების გაგზავნისთანავე.	შესაბამისი შეტყობინების გაგზავნისთანავე.

კანონით დადგენილი ნორმის მიხედვით არსებობს სპეციალური წესით მოსარგებლე პირის მიერ გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის საშუალებით დღგ-ის ჩათვლა:

ცხრილი #5

N	დღგ-ის თანხა გადახდილია ბიუჯეტში	დღგ-ის ჩათვლის საფუძველი
ა	მიმწოდებლის (გამყიდველის) მიერ.	ა/ფ-ის საფუძველზე დღგ-ის ჩათვლა შესაძლებელია განხორციელდეს მიმწოდებლის (გამყიდველის) მიერ, ბიუჯეტში გადახდილი თანხის ფარგლებში, მხოლოდ პროგრამულად შესაბამისი ა/ფ-ის გააქტიურების (მონიშვნის) შემდეგ.
ბ	მიმღების (მყიდველის) მიერ – მიმწოდებლის (გამყიდველის) სახელით.	ა/ფ-ის საფუძველზე დღგ-ის ჩათვლა შესაძლებელია განხორციელდეს საინფორმაციო ბარათში ასახული საბანკო ანგარიშიდან გადახდილი თანხის იდენტიფიცირების შემდეგ, რა დროსაც ა/ფ აქტიურდება ავტომატურად

მასშტაბური ცვლილებები განხორციელდა უკანასკნელი პერიოდის განმავლობაში აქციზის გადასახადში, რომელიც განსაკუთრებულ როლს თამაშობს რამდენიმე მნიშვნელოვანი პროდუქტისა და მომსახურების ფასწარმოქმნაში. მეტიც, იგი არაპირდაპირ აყალიბებს ქვეყანაში ეკონომიკურ კლიმატს.

აქციზი არის ერთადერთი საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადი, რომლის განაკვეთის გაზრდის უფლებაც აქვს სახელმწიფოს რეფერენდუმის ჩატარების გარეშე. ცალსახად ვერ ვიტყვით, რომ აქციზის დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს მხოლოდ საქონელი, რადგან არსებობს ცალკეული შემთხვევები, როდესაც აქციზით იბეგრება მომსახურება. საქართველოს შემთხვევაში ასეთად შესაძლებელია მივიჩნიოთ მობილური საკომუნიკაციო მომსახურება და კავშირგამბულობები. ყალიბდება გარკვეული ტიპის

მიმართულებები, რომელთა მიმართ ვრცელდება აქციზის განაკვეთის ზრდა. ასეთად შესაძლებელია მივიჩნიოთ ნავთობპროდუქტები, ალკოჰოლური სასმელები, ავტოსატრანსპორტო საშუალებების ძრავზე გაანგარიშებული აქციზი და თამბაქოს ნაწარმი.

საყოველთაოდ მიჩნეულია, რომ აქციზს აქვს დაბეგვრის ერთგვარად „დაცვითი“ ფუნქცია, რადგანაც იდეოლოგიის დონზე თამაშობს მნიშვნელოვან როლს როგორც ეკოლოგიური, ასევე ჯანმრთელობის გაფრთხილების თვალსაზრისით. მაღალი გადასახადის არსებობის პირობებში არსებობს იმის ალბათობა, რომ შემცირდება ისეთი პროდუქციის მოხმარება, რომელიც ზიანს აყენებს ადამიანის ჯანმრთელობას და გარემოს. შესაბამისად აქციზის განაკვეთების დადგენის ახალი მოდელის მიხედვით ყურადღება ენიჭება სპირტიან სასმელებში ალკოჰოლის შემცველობას, ოდენობას, რომელიც დაადგენს დასაბეგრი თანხის ოდენობას. ლუდის რეალიზაციის შემთხვევაში განისაზღვრება პროცენტული მაჩვენებლები.

ნავთობპროდუქტების მოხმარების მკვეთრად მატება პირდაპირ არის დაკავშირებული ავტომობილების რაოდენობის გაზრდასთან, რაც უარყოფითი შედეგის მომტანი არის ეკოლოგიური კუთხით. მნიშვნელოვნად გაუარესდა ბავშვებში ჯანმრთელობის მდგომარეობა, გართულდა გადაადგილება და ეკოლოგიური საფრთხის წინაშე დადგა სამყარო.

აღწერილი გარემოებების ფონზე საქართველოს ხელისუფლებამ მიიღო ცვლილების პაკეტი, რომლის მიხედვითაც გაიზარდა აქციზის გადასახადის განაკვეთები:

ცხრილი #6

	საქონლის დასახელება/აღწერილობა	ზომის ერთეული	განაკვეთი
1	ლუდი	1 ლიტრი/1%Vol	0.12
2	სხვა დადუღებული სასმელი 5%-ზე მეტი ალკოჰოლის შემცველობით	1 ლიტრი	5
3	სხვა დადუღებული სასმელი 5% ან 5%-ზე ნაკლები ალკოჰოლის შემცველობით	1 ლიტრი	0.6
4	შუალედური ალკოჰოლიანი სასმელი	1 ლიტრი	5
5	სასმელი ეთილის სპირტის მაღალი კონცენტრაციით (გარდა საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 2208 20, 2208 60, 2208 90 330 00, 2208 90 380 00, 2208 90 480 00 და 2208 90 710 00 კოდებით გათვალისწინებული საქონლისა)	1 ლიტრი სუფთა სპირტი	22.5
6	საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 2207 კოდით გათვალისწინებული საქონელი	1 ლიტრი სუფთა სპირტი	7.5
7	საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 2208 20, 2208 60, 2208 90 330 00, 2208 90 380 00 00, 2208 90 480 00 და 2208 90 710 00 კოდებით გათვალისწინებული საქონელი	1 ლიტრი სუფთა სპირტი	15

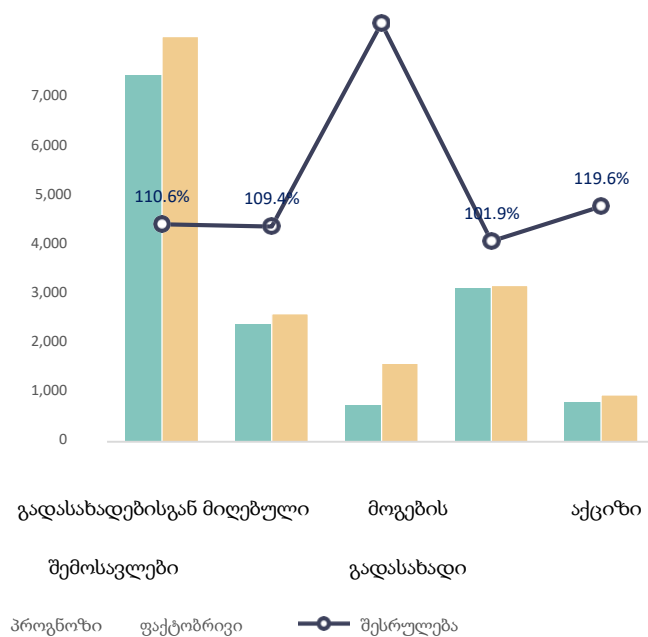
წყარო: <https://www.rs.ge/Legislation>

2022 წლის 9 მარტს გამოქვეყნებული ფინანსთა მინისტრის ბრძანების თანახმად ცვლილებები შევიდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 78-ე, 79-ე, 792-ე, 801-ე, 812-ე მუხლებში, რომლის მიხედვითაც რეგულირდება აქციზური მარკების სავალდებულო ნიშანდებას დაქვემდებარებული საქონელი. კონკრეტულად ცვლილებები ეხება 38249996001 სასაქონლო კოდს - ელექტრონული სიგარეტით მოხმარებისათვის განკუთვნილ ნიკოტინის შემცველობით დონეს. კერძოდ, იმპორტიორი ვალდებულია საქართველოს საბაჟო ზონაში მოქცევის მომენტიდან ელექტრო სიგარეტის მიწოდებამდე

სავალდებულო აქციზურ მარკირებას დაუქვემდებაროს საქონელი. მატერიალური ფორმით აქციზური მარკების გაცემის წესშიც შევიდა მნიშვნელოვანი ცვლილება. გადასახადის გადამხდელის მხრიდან განცხადების წარდგენიდან ორი სამუშაო დღის ვადაში საგადასახადო ორგანო მიიღებს გადაწყვეტილებას დაუკმაყოფილოს თუ არა მეწარმეს იგი. უარის თქმის საფუძველს შესაძლებელია წარმოადგენდეს გადამხდელის აღიარებული დავალიანება, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც საგადასახადო ორგანოსა და გადამხდელს შორის გაფორმებულია არის საგადასახადო შეთანხმება და გრაფიკის მიხედვით ხდება აღიარებული დავალიანების დაფარვა ბიუჯეტის წინაშე. შემოსავლების სამსახურს უფლება აქვს გამოითხოვოს დამატებითი ინფორმაცია და გარკვეული ტიპის დოკუმენტაცია, ამავდროულად დაუხარვეზოს განცხადება და მიეცეს გადასახადის გადამხდელს გონივრული ვადა დადგენილი ხარვეზების აღმოსაფხვრელად.

2024 წლის მეორე კვარტალში სახელმწიფო ბიუჯეტში აქციზის გადასახადის შედეგად მობილიზებული ფულადი რესურსები შეადგენს 665 მლნ ლარს, რაც წინასწარი საპროგნოზო მაჩვენებლის 116,9 %-ს შეადგენს:

გრაფიკი #1



წყარო: <https://www.mof.ge/5375>

ევროკავშირთან თანმშრომლობის ფარგლებში საქართველოს პარლამენტის მიერ 2019 წელს დამტკიცდა სახეცვლილი საბაჟო კოდექსი, რომელიც სრულად აკმაყოფილებს და პასუხობს თანამედროვე სტანდარტებს. ახალი საბაჟო კოდექსი ითვალისწინებს შემდეგ ფუნდამენტურ ცვლილებებს:

- დაფუძნდა მარტივი გაფორმების ახალი წესები და სტანდარტები
- დაინერგა გადახდილი იმპორტის გადასახადის გადამხდელის ბარათზე დაბრუნების შესაძლებლობა
- დაცული და მაქსიმალურად გათვალისწინებულია მეწარმის ინტერესები
- დაინერგა თავდებობის გამოყენების შესაძლებლობა
- შეიქმნა ევროკავშირსა და სხვა ქვეყნებში საქონლის ერთიან ზონაში მოქცევის წინაპირობა

თავი მესამე: საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებში არსებული პრობლემები და გადაჭრის გზები საქართველოში

3.1 საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებში შესული ცვლილებების ეკონომიკური გავლენა და შედეგები

სოციალურ-ეკონომიკური პირობების გაუმჯობესების მაღალი ტემპის მიღწევა წარმოდგენელია სწორი დაბეგვრის პოლიტიკის გატარების გარეშე. აქედან გამომდინარე შეიძლება ითქვას, რომ ეკონომიკური პროცესების მართვაში გადასახადები მნიშვნელოვანი საკითხია. იგი ავითარებს ბიზნესს, ასაზრდოებს და განსაკუთრებულ როლს თამაშობს მთლიანი შიდა პროდუქტის შექმნაში, წარმოებასა და სამუშაო ადგილების ფორმირებაში.

21-ე საუკუნე ახალი გამოწვევებისა და პროგრესის ხანაა, შესაბამისად, ისეთი განვითარებადი ქვეყნისათვის, როგორც საქართველოა, დღემდე აქტუალურია ბიზნეს გარემოს განვითარების საკითხი, რომლის მიღწევაც მჭიდროდ არის დაკავშირებული საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფილებასთან. რასაკვირველია, სრულყოფილების საკითხი არის ფართო ცნება. ეს უკანასკნელი მოიცავს საგადასახადო სისტემის გამტარუნარიანობას, სამართლიანობის პრინციპებსა და გამჭვირვალობას. დღეს-დღეობით ფართო განხილვის საგანია ბიზნეს გარემოს წახალისების მექანიზმების შემუშავება. ამავდროულად, საგადასახადო პოლიტიკა განიცდის მუდმივი ცვლილებებისა და დამუშავების ეტაპებს, რომლებიც ფუნდამენტურად ცვლისა და აყალიბებს დაბეგვრის საკითხებს. ერთი მხრივ, ეს პროცესები შესაძლებელია განვიხილოთ მნიშვნელოვან წინ გადადგმულ ნაბიჯად, ხოლო, მეორე მხრივ, ახალი შესაძლებლობებისა და განვითარების მიღწევის საშუალებად. სწორედ ამიტომ, ბოლო პერიოდში განხორციელებულმა ცვლილებებმა ნათლად დაგვანახა, რომ საგადასახადო წნეხის შემსუბუქება დადებითი ფაქტორია ეკონომიკის წახალისებისათვის. საგადასახადო სისტემის რეფორმის წყალობით არა ერთმა პოსტ საბჭოთა ქვეყანამ მოახერხა სოციალური თუ ეკონომიკური პირობების გაუმჯობესება.

უახლოესი პერიოდის განმავლობაში საგადასახადო სფეროში შესული ცვლილებების წყალობით საქართველო უახლოვდება ევროპულ საგადასახადო მოდელს. სწორედ ამ მიზეზის გამო ფუნდამენტურად შეიცვალა 2021 წლიდან დამატებულ ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის რეჟიმები. ცვლილებები შეეხო თითქმის ყველა დებულებას. აღსანიშნავია, რომ ეტაპობრივად მკვიდრდება ევროპული პრაქტიკის საუკეთესო მოდელი, რაც მომავალში ხელს შეუწყობს და მნიშვნელოვან როლს ითამაშებს საქართველოსა და ევროკავშირის შორის მჭიდრო ურთიერთობასა და მეწარმეობის განვითარების საქმეში.

ერთი მხრივ, ცვლილებების განხორციელების საჭიროება მიზნად ისახავდა გადასახადის გადამხდელის ინტერესების სრულფასოვნად დაცვასა და მეორე მხრივ, საგადასახადო სისტემის მაქსიმალურად დაახლოებას ევროპულ სტანდარტთან. რასაკვირველია, დამატებული ღირებულების გადასახადი ყველაზე მსხვილი და მნიშვნელოვანი გადასახადია იმათათვის, რომლებიც არსებობს დღეს-დღეობით საქართველოში. შესაბამისად, მისი ფუნდამენტური ცვლილება პირდაპირ კავშირშია ბიუჯეტში შემავალი ფულადი ნაკადების ოდენობასთან. ცხადია, განხორციელებული ცვლილებები შეეხო როგორც საჯარო, ასევე კერძო სექტორსაც. ეკონომიკისა თუ საგადასახადო დარგის ექსპერტები განხორციელებულ ცვლილებებს აფასებენ მნიშვნელოვან წინ გადადგმულ ნაბიჯად, რომელიც ხელს შეუწყობს როგორც მცირე, ასევე საშუალო ბიზნესის განვითარებას. მიუხედავად ზემოთ დასახელებული გარემოებებისა, დღემდე არსებობს სხვადასხვა ტიპის შენიშვნა თუ მითითება, რომელიც გააჩნია დარგის წარმომადგენლებს, თუმცა ამ თემებზე აქტიურად მუშაობს ფინანსთა სამინისტრო და მასთან არსებული შემოსავლების სამსახური. ამ პერიოდამდე გამოიცა არა ერთი განმარტება და მეთოდისა როგორ უნდა იხელმძღვანელოს გადასახადის გადამხდელმა, რათა მინიმუმამდე იქნეს დაყვანილი დაბნეულობა თუ სხვადასხვა ტიპის გაურკვევლობა.

მიმოვიხილოთ ის მნიშვნელოვანი პუნქტები, რომელიც ფუნდამენტურად შეიცვალა 2021 წლიდან დამატებული ღირებულების გადასახადში და გავანალიზოთ რა შედეგს

მოიტანს კერძო თუ საჯარო სექტორში. შესაბამისად, მკითხველს მიეცემა საშუალება შეაფასოს, გაანალიზოს და საკუთარი დასკვნა გამოიტანოს რამდენად შეუწყობს ხელს უკვე განხორციელებული რეფორმა ქვეყნის ეკონომიკის განვითარებასა თუ მის გაზრდას.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ შემუშავებულ კანონპროექტს ბევრი დადებითი შედეგის მოტანა შეუძლია მოკლევადიან თუ გრძელვადიან პერსპექტივაში. რა თქმა უნდა, ძველ კანონპროექტს ჰქონდა თავისი ნაკლი, რომელიც აღმოფხვრა განხორციელებულმა ცვლილებებმა. მაგალითისათვის დაზუსტდა და განიმარტა არა ერთი ტერმინი, რომელიც არ იყო განმარტებული საქართველოს საგადასახადო კოდექსში. შესაბამისად არსებული გარემოება იწვევდა გადასახადის გადამხდელში დაბნეულობას. გარდა ამისა, ფიზიკური პირი, რომელიც იყო რეგისტრირებული დღგ-ს გადამხდელად, მას ვალდებულება ჰქონდა ფინანსური აღრიცხვა ეწარმოებინა მხოლოდ დარიცხვის მეთოდით, ხოლო 2021 წლიდან დღგ-ს გადამხდელ ფიზიკურ პირს აქვს აღრიცხვის განხორციელების უფლება საკასო მეთოდით. რა თქმა უნდა, აღნიშნული ფაქტი მნიშვნელოვნად შეუმსუბუქებს საგადასახადო ტვირთსა და ვალდებულებას მეწარმე ფიზიკურ პირს სახელმწიფოს წინაშე, რადგან შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის საკასო მეთოდი გულისხმობს ფულადი სახსრების უშუალოდ გადახდის ან მიღების მომენტს. ხოლო, მანამდე არსებული დარიცხვის მეთოდი, შემოსავლების ფაქტობრივად მიღებისა და ხარჯების ფაქტობრივად გაწევის მომენტს განიხილავს მიუხედავად იმისა, მოხდა თუ არა ანგარიშსწორება. ხოლო რაც შეეხება ყველაზე მნიშვნელოვან ცვლილებას ეს გახლავთ მომსახურების გაწევის ადგილი დღგ-ს მიზნებისათვის, რომლის განსასაზღვრად ამოქმედდა ორი ძირითადი პრინციპი: ერთი მხრივ, ბიზნესის მიერ ბიზნესისათვის მომსახურების გაწევის შემთხვევაში, მომსახურების გაწევის ადგილად უნდა განვიხილოთ მომსახურების შემძენის დაფუძნების ადგილი. ხოლო, მეორე მხრივ კი, თუ ბიზნესი ფიზიკურ პირს უწევს მომსახურებას, მომსახურების გაწევის ადგილად განიხილება მომწოდებლების დაფუძნების ადგილი. აღსანიშნავია, რომ ნახსენები ცვლილების განხორციელებამდე, დღგ-ით დასაბეგრ ობიექტად განიხილებოდა ისეთი ტიპის ოპერაცია, რომელიც ფაქტობრივად გაიწეოდა საქართველოს ტერიტორიაზე. შესაბამისად, ბევრი კითხვის

ნიშანი არსებობდა რა მოიაზრებოდა „ფაქტობრივად საქართველოს ტერიტორიაზე“ განხორციელებულ ოპერაციად, განსაკუთრებით ტურიზმისა თუ სხვა სექტორში (საქართველოს ფინანსთა მინისტრის #996 ბრძანება; 2023). რასაკვირველია, მომსახურების გაწევის ახალმა მოდელმა სრულფასოვნად მიაწოდა ინფორმაცია ბიზნესს და ნათელი ჩანაწერი გაჩნდა საგადასახადო კოდექსში, რომელიც გამოიწვევს გადასახადის გადამხდელის კულტურის ამაღლებას.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, დამატებული ღირებულების გადასახადის ახალი მოდელი მნიშვნელოვნად აკმაყოფილებს ევროკავშირის მოთხოვნებსა და სრულ შესაბამისობაშია ევროპულ სტანდარტებთან. დღე-ს კარში შესული ცვლილებების გარდა, საქართველოს უკვე აქვს გამოცდილება უცხოური პრაქტიკის გაზიარების. კერძოდ, მოგების გადასახადში შესული ცვლილებების კუთხით. აღსანიშნავია, რომ განხორციელებული ცვლილებების წყალობით ესტონეთში სიღარიბე და უთანასწორობა მცირდება. როგორც საყოველთაოდ ცნობილია არსებობს გაერთიანებული ერების ორგანიზაციის კაცობრიობის განვითარების ინდექსი, რომლის მიხედვითაც ესტონეთმა ნაკლებად განვითარებული ქვეყნების ჯგუფიდან შეძლო გადაენაცვლებინა განვითარებული ქვეყნების ჯგუფში. რა თქმა უნდა, ამ დროისათვის ესტონეთში უმუშევრობისა და ინფლაციის დონე დაბალია, მნიშვნელოვნად უმჯობესდება ცხოვრების დონე. ბიუჯეტი არის დაბალანსებული, თანმიმდევრული და რაც მთავარია, სრულფასოვანი. ესტონეთმა განახორციელა ჯანდაცვისა და საპენსიო რეფორმა, რათა ნატოსა და ევროკავშირის სრულუფლებიანი წევრი გამხდარიყო. ზემოთ ნახსენებმა ცვლილებებმა, საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფილებამ, ესტონეთს საშუალება მისცა XXI საუკუნის ახალ გამოწვევებს მომზადებული შეხვედროდა. რასაკვირველია, ეკონომიკა მნიშვნელოვნად გაიზარდა, ბაზარი გახდა თავისუფალი და კონკურენტული.

კიდევ ერთი წარმატების მაგალითია პოლონეთის საგადასახადო ცვლილებების რეფორმა და მისი დადებითი გავლენა მეწარმეობაზე. საერთაშორისო დონეზე აღიარებულია ის პროგრესი, რომელიც პოსტ საბჭოთა ქვეყანამ განახორციელა. ფუნდამენტურად შეიცვალა ქვეყანაში არსებული გადასახადები, შემცირდა წნეხი ბიზნესზე, რამაც საშუალება მისცა

ქვეყანაში მოთამაშე ბიზნეს სუბიექტებს რეინვესტირება მოეხდინათ საკუთარი ფულადი სახსრების და გაეფართოებინათ ბიზნესი.

თვისებრივი კვლევის ფარგლებში საგადასახადო დარგის ექსპერტებთან და ბიზნეს სფეროს წარმომადგენლებთან დაისვა კითხვები საქართველოს საგადასახადო პოლიტიკის გამჭირვალობასა და სრულყოფილებასთან მიმართებით. კვლევის შედეგები ძირითადად შეჯამებულია სადისერტაციო ნაშრომის ამავე თავში, ხოლო სადისკუსიო გეგმა დანართის სახით თან ერთვის სადისერტაციო ნაშრომს.

საგადასახადო ექსპერტთა აზრით, მნიშვნელოვანი ცვლილება შევიდა საქონლის/მომსახურების უსასყიდლოდ მიწოდებისას. ახალი რეფორმის მიხედვით საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდება დაიბეგრება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ კი ამ კონკრეტულ ხარჯზე დღე არის სრულად ან ნაწილობრივ ჩათვლილი. შესაბამისად აღნიშნული ცვლილება მნიშვნელოვნად შეუწყობს ხელს გადასახადის გადამხდელს არ დააწვეს საგადასახადო ტვირთი. ამავდროულად, უსასყიდლოდ, კომპენსაციის გარეშედ საქონლის გადაცემად არ გაიხილება მცირე ღირებულების საჩუქრის/ვაუჩერის გადაცემა ერთ ფიზიკურ პირზე. თანხის ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს კალენდარული წლის განმავლობაში 50 ლარს დღე-ს გარეშე. წამყვანი კომპანიის აუდიტორები თუ საგადასახადო სფეროს წარმომადგენლები ავითარებენ იმ აზრს, რომ ეს კონკრეტული რეფორმა მნიშვნელოვნად წაადგება საკვებ სექტორში მყოფ ბიზნესს, რადგანაც ხშირია შემთხვევები, როდესაც კომპანია გადასცემს ერთგულ მომხმარებლებს კვებით ვაუჩერებს და ა. შ.

ქართულ ბაზარზე საკმაოდ მრავალი ფაქტი არსებობს, როდესაც ხდება რემონტი საკუთარი წარმოების შენობა-ნაგებობისა და ძირითადი საშუალებების, რომელსაც კომპანია იყენებს ეკონომიკური სარგებლის მისაღებად. ახალი რეფორმის მიხედვით ზემოთ ნახსენები ოპერაცია დღე-თი დაიბეგრება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ პირი ვერ მიიღებდა დღე-ის ჩათვლას ამ საქონლის/მომსახურების სხვა პირისგან შეძენის შემთხვევაში.

როდესაც ვსაუბრობთ თუ რა სარგებელს მოუტანს კერძო სექტორს დამატებული ღირებულების გადასახადში შესულ ცვლილებებს, აუცილებელია ყურადღება გავამახვილოთ სამედიცინო და საგანმანათლებლო სფერო რა მნიშვნელოვან შედეგებს მიიღებს რეფორმების შედეგად. კერძოდ, დაბეგვრისაგან თავისუფლდება შემდეგი ტიპის ოპერაციები: იმ საქონლის მიწოდება, რომელიც გამოიყენება განათლების, კულტურის, სპორტის, სამედიცინო და სოციალურ სფეროებში თუ კი აღნიშნულ საქონელზე დღგ-ს ჩათვლის უფლება არ არის წარმოშობილი. ამავდროულად, დღგ-სგან ჩათვლის უფლების გარეშე თავისუფლდებიან საქართველოში წარმოებული სამკურნალო, სამედიცინო დანიშნულების საქონელი. ცხადია, საგადასახადო ექსპერტები ამ კონკრეტულ შემთხვევას განიხილავენ დადებითად, რომელიც მნიშვნელოვნად შეუწყობს ხელს ბაზარზე გაჩნდეს მეტი კონკურენტუნარიანი ფირმა, საქართველოში აწარმოონ სამკურნალო თუ სამედიცინო დანიშნულების საქონელი და საჭიროების შემთხვევაში მოხდეს მისი ექსპორტი.

დარგის ექსპერტები აღნიშნავენ, რომ დღეს საქართველოს ბაზარზე წარმოდგენილი ფირმების დიდი ნაწილი დაკავებულია საცალო თუ საბითუმო ვაჭრობით, მათ შორის შესაძლებელია დავასახელოთ სურსათის, არასურსათის, თამბაქოს ტიპის პროდუქციის რეალიზაცია. საკმაოდ ბუნებრივი მოვლენად არის მიჩნეული, როდესაც ინვენტარიზაციის/აღწერის დროს მოხდება დანაკლისის გამოვლენა. საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის გამოვლენილი დანაკლისი ცალსახად მიიჩნევა რეალიზაციად და მიწოდებად. შესაბამისად, აღნიშნული შემთხვევა იბეგრება. აღსანიშნავია, რომ 2021 წლამდე საქონლის დანაკლისი იბეგრებოდა საბაზრო ბასის მიხედვით, რა ფასადაც ხდებოდა მიდი გაყიდვა. განხორციელებული ცვლილების შედეგად უსასყიდლოდ მიწოდება დაიბეგრება მიწოდებული საქონლის/მომსახურების „თვითღირებულებიდან“ და არა საბაზრო ფასიდან. რა თქმა უნდა, გადასახადის გადამხდელს მკვეთრად ნაკლები ვალდებულება ექნება ბიუჯეტის წინაშე და შეეძლება დაზოგოს ფულადი სახსრები. საეთაშორისოდ აღიარებული პრაქტიკაა, რომ რაც უფრო დიდი საგადასახადო წნეხი აქვს გადასახადის გადამხდელს მას უვითარდება ინსტიქტი დამალოს გადასახადი ბიუჯეტის წინაშე, შესაბამისად არსებული ცვლილებები ამაღლებს სახელმწიფოს მხრიდან მზრუნავ

პოლიტიკას.. 2021 წლიდან მკვიდრდება ახალი ტერმინი კვალიფიციური და არაკვალიფიციური დღგ-ს გადამხდელი. კომპანია, რომელიც იქნება ახლად რეგისტრირებული მას ავტომატურად ენიჭება არაკვალიფიციური დღგ-ს გადამხდელის სტატუსი, რომელსაც ამ ეტაპზე არ ექნება საშუალება/უფლება განხორციელოს დღგ-ს ჩათვლა განხორციელებულ ოპერაციებზე. იმის შემდეგ რაც შემოსავლების სამსახური შეისწავლის კომპანიის საქმიანობასა და გადასახადის გადამხდელის კეთილსინდისიერებას, მიიღებს კვალიფიციური დღგ-ს გადამხდელის სტატუსს. არსებული ცვლილება მიზნად ისახავს სახელმწიფომ მაქსიმალურად დაიცვას თავი გადასახადის გადამხდელმა ფიქტიური ოპერაციის საშუალებით ჩაითვალოს დღგ. შესაბამისად, რისკი იმისა, რომ სახელმწიფოს ზიანი მიადგება მკვეთრად მცირდება.

კანონპროექტზე მომუშავე და საგადასახადო დარგის სპეციალისტები თანხმდებიან იმაზე, რომ ძალაში შესული ცვლილებები ყველაზე მეტად ნაყოფიერი იქნება საჯარო სამართლის იურიდიული პირებისათვის, რადგან რეფორმების განხორციელების შედეგად მათი საქმიანობა არ განეკუთვნება ეკონომიკურ მიზნებს და შესაბამისად, აღარ დაიბეგრებიან დამატებული ღირებულების გადასახადით. რასაკვირველია, ეს კონკრეტული ცვლილება ხელს შეუწყობს საჯარო სამართლის იურიდიულმა პირებმა თავიანთი სექტორის განვითარებას, წარმატებასა და სიახლეების დანერგვას მოახმაროს ის ფულადი სახსრები, რომელიც უნდა გადაეხადათ ბიუჯეტში. ამავდროულად, მათ მიეცემათ შანსი შექმნან მეტი სახელმწიფო დოვლათი. თუმცა სპეციალისტების აზრით, საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებთან მიმართებით არის ბევრი ღიად დარჩენილი საკითხი. კერძოდ, საკუთარი წარმოების შენობა/ნაგებობის კეთილმოწყობასა თუ რეკონსტრუქციაზე გაწეული ხარჯების შედეგებად რა რაოდენობის დღგ-ს ჩათვლა მოხდა 2021 წლამდე უნდა აღადგინოს თუ არა ბიუჯეტის სასარგებლოდ. ამავდროულად, აქვთ თუ არა ჩათვლის მიღების უფლება. ამ ეტაპზე ნახსენები საკითხები ღიად რჩება, თუმცა ეს დროებითია და კანონი დახვეწის რეჟიმშია.

ამრიგად, 2021 წლიდან დამატებული ღირებულების გადასახადში შესული ცვლილებები, ერთხი მხრივ, ხელს უწყობს ფულადი სახსრების დაზოგვა, მობილიზება და საკუთარი

ბიზნესის განვითარება მოახდინოს კერძო სექტორმა. ამავდროულად, აამაღლებს გადასახადის გადამხდელის ცნობიერებას, კულტურასა და კეთილსინდისიერებას. სტაბილური ბიზნეს გარემოს ჩამოყალიბება და შექმნა დადებითად იმოქმედეს უცხოური ინვესტიციების განხორციელებაზე, რაც უპირობოდ გაზრდის ქვეყნის ეკონომიკას. რასაკვირველია, 2021 წელს საგადასახადო კოდექსში შესული ცვლილებები მიზნად ისახავს საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფილების მიღწევასა და ევროკავშირის სტანდარტების აღიარებას, დანერგვასა და საუკეთესო ევროპული პრაქტიკის დამკვიდრებას. რაც ხელს შეუწყობს საერთაშორისო ვაჭრობასა და ინტეგრაციას. მეორე მხრივ, საჯარო სამართლის იურიდიულმა პირებმა შექმნან მეტი სახელმწიფო დოვლათი. ფულადი სახსრების რეინვესტირება მოახდინონ დარგში. ცვლილებების განხორციელებისას მხედველობაში იქნა მიღებული სადავო საკითხებზე ევროსასამართლოს მიდგომები. შესაბამისად, ევროსასამართლოს გადაწყვეტილებების და ინტერპრეტაციების პრაქტიკაში გამოყენება, თავის მხრივ, შეამცირებს სადავო შემთხვევებს და გადასახადის გადამხდელს გაუმარტივებს საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებას.

ისტორიის განმავლობაში კაცობრიობა მუდმივად გამოხატავდა უკმაყოფილებას საგანმანათლებლო სფეროში შექმნილი მდგომარეობის გამო. ხშირად იბადებოდა კითხვა რა გამოწვევებს უნდა პასუხობდეს განათლების სისტემა, როგორ უნდა აკმაყოფილებდეს ხვალინდელი დღის მოთხოვნებს. განათლების მთავარი და ფუნდამენტური ასპექტია ინდივიდის ინტელექტუალური უნარ-ჩვევების განვითარება. თანამედროვე ეპოქაში განათლების მიღების რამდენიმე გზა არსებობს, თუმცა დღემდე აქტუალობას მაინც არ კარგავს უმაღლეს სასწავლებელში სწავლა. განათლების პროცესში საკამოდ დიდი მნიშვნელობა ენიჭება თვითგანათლების პროცესს, სოციალური და მეცნიერული პასუხისმგებლობის აღებას. განათლების ხელმისაწვდომობა და მიღება საკამოდ აქტუალური საკითხია თანამედროვე სამყაროშიც კი. „განათლება- თითოეული ადამიანის უფლებაა, რომელსაც დიდი მნიშვნელობა და პოტენციალი აქვს. თავისუფლების, დემოკრატიისა და მდგრადი განვითარების პრინციპები სწორედ

განათლებას ეფუძნება... არ არსებობს იმაზე უფრო მნიშვნელოვანი მისია, ვიდრე საყოველთაო განათლება“ (კ. ანანი, 2006).

აღსანიშნავია, რომ ისევე როგორც ყველა სხვა პროდუქტის, ასევე განათლების ხელმისაწვდომობაც დამოკიდებულია ფასწარმოქმნის პოლიტიკაზე. ერთი მხრივ, ფასს განსაზღვრავს ქვეყანაში არსებული საგადასახადო კანონმდებლობა. საყოველთაოდ აღიარებულია, რომ სახელმწიფოს მიერ დაწესებული მაღალი გადასახადი საგრძნობლად ზრდის ფასს და მნიშვნელოვნად ზემოქმედებს ხელმისაწვდომობაზე. საგადასახადო პოლიტიკის მიზანია იყოს ეფექტური, უზრუნველყოფდეს, აკმაყოფილებდეს სახელმწიფო ინტერესებს, იცავდეს გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნებს, უფლებებსა და საჭიროებებს. სოციალურ-ეკონომიკური, საგანმანათლებლო პირობების გაუმჯობესების მაღალი ტემპის მიღწევა წარმოუდგენელია სწორი დაბეგვრის პოლიტიკის გატარების გარეშე. შეიძლება ითქვას, რომ ეკონომიკური პროცესების მართვაში გადასახადები მნიშვნელოვანი საკითხია. იგი ავითარებს ბიზნესს, ასაზრდოებს და კარნახობს თამაშის წესებს.

საქართველოში არსებული საგადასახადო პოლიტიკის მიხედვით საგანმანათლებლო სახელმწიფო და კერძო უმაღლესი დაწესებულებები გათავისუფლებულები არიან დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან. არსებული გარემოების გათვალისწინების მიხედვით, უმაღლესი სასწავლებლები ახერხებენ საფასო პოლიტიკის შენარჩუნებას ღირებულების გაზრდის გარეშე. ერთი მხრივ, საქართველოში არსებული ექვსი გადასახადისაგან ბიუჯეტის ფორმირებაში ყველაზე დიდი წვლილი შეაქვს დამატებული ღირებულების გადასახადს, რომლის ხვედრითი წილიც ბევრად აღემატება სხვა გადასახადებს. შესაბამისად, ის სექტორები, რომლებიც არ იბეგრებიან დამატებული ღირებულების გადასახადით, სარგებლობენ მნიშვნელოვანი შეღავათებით და მომხმარებელსაც არ უძვირდებათ პროდუქტი. როგორც ცნობილია, არაპირდაპირ გადასახადს განეკუთვნება დამატებული ღირებულების გადასახადი. კერძოდ, საბოლოო მომხმარებელს უძვირდება ღირებულება და მისი გადამხდელიც თავად არის. რასაკვირველია, განათლების ხელმისაწვდომობაზე დიდ როლს თამაშობს ამ სექტორში

დაწესებული საგადასახადო შეღავათები. საქართველოში არსებული სოციალურ-ეკონომიკური ფონის გათვალისწინებით საზოგადოების დიდი ნაწილი მნიშვნელოვანი მატერიალური პრობლემების წინაშე დგას. შესაბამისად, არაერთი ახალგაზრდა თუ მოქალაქე დგას ალტერნატივის წინაშე ან კიდევ საკუთარი ძალისხმევით ცდილობს მოიძიოს სახსრები და თავად დაიფინანსოს განათლება.

საგადასახადო პოლიტიკის ლიბერალიზმი ხელს უწყობს, როგორც ბიზნესის განვითარებას, ასევე მომხმარებლის ფინანსური სახსრების დაზოგვას. მითუმეტეს, როდესაც საქმე ეხება ისეთ მნიშვნელოვან სფეროს როგორც განათლება (კონჯარია, 2020). მეწარმეთა დიდი ნაწილი მიიჩნევს, რომ ეკონომიკის გაჯანსაღებისათვის საჭიროა საგადასახადო შეღავათის ფონზე გაიზარდოს წარმოებული პროდუქტისა და მომსახურების მოცულობა, რაც ხელს შეუწყობს სოციალური ფონის გაუმჯობესებას.

როდესაც ვსაუბრობთ განათლების ხელმისაწვდომობის საკითხზე აუცილებელია საგადასახადო პოლიტიკის გარდა ყურადღება გავამახვილოთ სახელმწიფო დაფინანსების როლზე, რომელის ზეგავლენაც საკმაოდ მასშტაბურია. აღსანიშნავია, რომ საქართველოში მეცნიერებისა და განათლების სექტორების სახელმწიფო დაფინანსება მთლიანი შიდა პროდუქტის დაახლოებით 2.8 % შეადგენს, რაც საგრძნობლად დაბალი მაჩვენებელია. საქართველოს მსგავსი ეკონომიკური განვითარების ქვეყნების მაგალითზე დაყრდნობით შეიძლება ითქვას, რომ ორჯერ ნაკლები დაფინანსება არის მიმართული განათლების სფეროსაკენ ბიუჯეტიდან. კერძოდ, ლატვიასა და ესტონეთში განათლების დანახარჯის ხვედრითი წილი მთლიანი შიდა პროდუქტთან მიმართების 5,8 პროცენტია.

2013 წლიდან მოყოლებული, სამინისტრო ბაზის ასლებს ინახავს და ინფორმაციას სტატუსშეჩერებული სტუდენტების შესახებ მხოლოდ ამ თარიღის შესაბამისად ან მიმდინარე თარიღით გასცემს. გამომდინარე იქიდან, რომ სამინისტრო სტატუსშეჩერებული სტუდენტების შესახებ ინფორმაციას მხოლოდ 2013 წლიდან ინახავს, ჩვენ 2013 წლამდე არსებული მდგომარეობის შეფასება არ შეგვიძლია.

კანონმდებლობის მიხედვით, სტუდენტის სტატუსის შეჩერების საფუძველი შესაძლოა იყოს: სტუდენტის პირადი განცხადება (მიზეზის მითითების გარეშე); უცხო ქვეყანაში, უმაღლეს საგანმანათლებლო დაწესებულებაში სწავლა, გარდა გაცვლითი საგანმანათლებლო პროგრამის ფარგლებში სწავლისა; ორსულობა, მშობიარობა, ბავშვის მოვლა ან ჯანმრთელობის მდგომარეობის გაუარესება; ფინანსური დავალიანება ან უმაღლესი საგანმანათლებლო დაწესებულების წესდებით გათვალისწინებული სხვა გარემოება.

განათლების სამინისტროს ინფორმაციით (იხილეთ დანართი 2), 2020 წლის 1 ნოემბრის მდგომარეობით, სტატუსი 73 020 სტუდენტს აქვს შეჩერებული, მათგან 29 306 სტუდენტს სტატუსი ფინანსური დავალიანების გამო აქვს შეჩერებული, რაც საერთო რაოდენობის 40.1%-ია. რაც შეეხება გასულ წლებს, ნოემბრის თვის მონაცემით, 2019 წელს სტატუსი 70 239 სტუდენტს ჰქონდა შეჩერებული, ხოლო 2018 წელს - 64 898 სტუდენტს.

სტატუსშეჩერებულ სტუდენტთა რაოდენობა, ბოლო წლების განმავლობაში, ზრდის ტენდენციით ხასიათდება, თუმცა დრამატული ზრდა 2018 წელს მოხდა, როცა წინა წელთან შედარებით, სტატუსშეჩერებულ სტუდენტთა რაოდენობა 19 717-ით გაიზარდა. ამავე წელს, ფინანსური დავალიანების გამო სტატუსშეჩერებულ სტუდენტთა რაოდენობაც გაორმაგდა. ზოგადად, ფინანსური დავალიანების გამო სტატუსშეჩერებულ სტუდენტთა რაოდენობაც მზარდია. ეს მონაცემები რიცხობრივად ყველაზე მეტი 2019 წელს იყო და მათმა წილმა სტატუსშეჩერებულ სტუდენტთა საერთო რაოდენობაში 42% შეადგინა, ხოლო სტატუსშეჩერებული სტუდენტების წილი ყველაზე მაღალი 2018 წელს იყო - 45% (ბაქრაძე; 2014);

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, სტატუსშეჩერებულ სტუდენტთა რაოდენობა მუდმივად მზარდია და ყოველ წელს წინა წლის მაჩვენებელს აღემატება. ამასთან, მაღალია ამ ადამიანებს შორის ისეთი სტუდენტების რიცხვი, რომელთაც სტატუსი ფინანსური დავალიანების გამო აქვთ შეჩერებული. არსებული გარემოებების გათვალისწინებით კიდევ მეტად დიდი იქნებოდა სტატუსშეჩერებული სტუდენტთა რაოდენობა რომ არა ამ

სექტორის გათავისუფლება დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან. ბიუჯეტის ფორმირებაში დიდი წვლილი რომ გადასახადებს მიუძღვის ამას მეტყველებს მრავალი ფაქტი. კერძოდ, 2021 წელს მიღებული სახელმწიფო შემოსავლების 94 %, ხოლო, მთლიანი შემოსულობების 49 % მოდის გადასახადებზე. შესაძლოა საგადასახადო შეღავათები მოკლევადიან პერიოდში ამცირებდეს ბიუჯეტში შემავალ ფულად ნაკადებს, თუმცა სამომავლო პერსპექტივის თვალსაზრისით ზრდის მწარმოებლობას, ავითარებს ბიზნესსა და მნიშვნელოვნად აუმჯობესებს ეკონომიკურ მაჩვენებლებს. მრავალი შემთხვევა არსებობს იმის, რომ ცალკეულ მომსახურებასა და პროდუქციაზე დაწესებული მაღალი გადასახადი მნიშვნელოვნად ამცირებს მოხმარებას. კონკრეტული ფაქტები ადასტურებს იმ გარემოებას, რომ რაც უფრო უარესდება სოციალური ფონი, მით უფრო მეტად იზრდება სტატუსშეჩერებული სტუდენტთა რაოდენობა. სრულად კოლერაციაშია შემოსავლის გამომუშავება და სწავლის გაგრძელების შესაძლებლობა ერთმანეთთან.

ბოლო პერიოდში განვითარებულმა ეპიდემიოლოგიურმა ვითარებამ გამოიწვია სამუშაო ადგილების მკვეთრად შემცირება. მოქალაქეების დიდი ნაწილი დარჩა შემოსავლის გარეშე ან კიდევ მკვეთრად შეუმცირდათ იგი. მთელმა ამ პერიოდმა ცხადყო, რომ მატერიალური მდგომარეობის გაუარესების გამო მნიშვნელოვნად გაიზარდა სტატუსშეჩერებული სტუდენტების რაოდენობა. შესაბამისად, სხვადასხვა მკვლევარი ავითარებს იმ აზრს, რომ საგადასახადო ტვირთის შემთხვევაში უმაღლესი განათლების ღირებულება გაიზრდება, რაც გამოიწვევს განათლების ხელმისაწვდომობის შემცირებას.

ამრიგად, ინკლუზიური განათლების მიღება და მისი ხელმისაწვდომობა საზოგადოების ყველა ფენისათვის სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანია საკითხია. ერთი მხრივ, ხარისხიანი განათლების სისტემა უზრუნველყოფს ქვეყნის მდგრად განვითარებას, ხოლო, მეორე მხრივ, აუმჯობესებს სოციალურ ფონს. მსოფლიო ეკონომიკა ეტაპობრივად გადადის სწრაფ ლიბერალიზმზე, რაც მთელი თავისი არსით მოიაზრებს შეღავათების დანერგვას საგადასახადო სფეროში. დაბალი გადასახადების არსებობის პირობებში ბიზნესს ეძლევა შანსი განვითარდეს, მოახდინოს საკუთარი ფულადი სახსრების მობილიზება, რაც სამომავლოდ გამოიწვევს დასაქმების დონის ამაღლებას. შესაბამისად, საგანმანათლებლო

სექტორისათვის საგადასახადო შეღავათები ხელს უწყობს ფუნდამენტური გარღვევა მოხდეს განათლების ხელმისაწვდომობის კუთხით. მაქსიმალურად მეტ ინდივიდს მიეცეს საშუალება მიიღოს განათლება, დაეუფლოს მისთვის საინტერესო პროფესიასა და მიიღოს მონაწილეობა სახელმწიფო დოვლათის შექმნაში. საყოველთაოდ ცნობილია, რომ განვითარებადი ქვეყნები გამოირჩევიან მძიმე სოციალური ფონით, მატერიალური და ფინანსური პრობლემები კი ხშირად აფერხებს განათლების მიღების სურვილს. ამ მძიმე ფონის გათვალისწინებით კიდევ უფრო დიდ მნიშვნელობას იძენს დამატებული ღირებულების გადასახადისგან გათავისუფლება საგანმანათლებლო დარგების. როგორც კვლევის ფარგლებში გამოვლინდა განათლების ხელმისაწვდომობაზე მოქმედი მთავარი ფაქტორებია სწავლის გადასახადი და სტუდენტთა დასაქმების დონე. ხოლო, სწავლის საფასურს მნიშვნელოვნად განაპირობებს დაბეგვრის პოლიტიკა, მის მიწოდებასთან დაკავშირებული ხარჯები და ა. შ. რაც უფრო მაღალია საგადასახადო ტვირთი, მით უფრო ძვირდება პროდუქტი/მომსახურება მომხმარებლისათვის. მიმდინარე სამეცნიერო კვლევის ფარგლებში დადგინდა, რომ ბიუჯეტიდან განათლების დარგისათვის გამოყოფილი ფულადი სახსრები ხელს უწყობს განათლების ხელმისაწვდომობასა და ხარისხს ამაღლებას. საქართველომ, მნიშვნელოვანია გაითვალისწინოს სხვა ევროპული ქვეყნების მაგალითი და გაზარდოს განათლების დაფინანსების დონე, რაც სამომავლოდ იქნება გარანტი ეკონომიკური და ტექნოლოგიური პროგრესის.

ამავდროულად, არაპირდაპირ გადასახადებში განხორციელებული ეფექტური რეფორმები ხელს უწყობს მაქსიმალურად საყოველთაო, ხელმისაწვდომი გახდეს ქვეყანაში მნიშვნელოვანი ტიპის მომსახურება, სერვისი თუ საქონელი. სწორედ ამ მიზანს ემსახურებოდა ქვეყანაში საგანმანათლებლო სექტორისათვის შეღავათების დაწესება და მოცულობითი გადასახადით გათავისუფლებას. საქართველოში არსებული პრიორიტეტული მიმართულებებიდან უპირატესია საგანმანათლებლო რეფორმა, შესაბამისად ამ მიზნის შესრულებას მაქსიმალურად ხელი უნდა შეუწყოს მისმა ხელმისაწვდომობამ მთელი ქვეყნის მასშტაბით. ერთი მხრივ, საყურადღებოა ფასწარმოქმნის პოლიტიკის შესაბამისობა ქვეყანაში არსებული ეკონომიკურ კლიმატთან,

ხოლო, მეორე მხრივ, გასაანალიზებელია გატარებული რეფორმების შედეგები, ნაკლოვანებები თუ სხვა.

2021 წლიდან შემოსავლების სამსახურის მხრიდან შემოღებული იქნა მიდგომა, რომლის მიხედვითაც გადასახადის გადამხდელს ზედმეტად გადახდილი თანხა, რომელიც შესაძლებელია შედგეს დამატებული ღირებულების გადასახადის შემცირებით და მიღებული ჩათვლებისაგან, უბრუნდება საბანკო ანგარიშზე. რეფორმის განხორციელების მიზანს წარმოადგენს ფულადი რესურსების მობილიზება და მათი მიმოქცევის გააქტიურება. პრაქტიკიდან გამომდინარე ხშირი იყო შემთხვევები, როდესაც მეწარმეებს სააღრიცხვო ბარათზე უძრავად ედოთ თანხა და საჭიროებისამებრ პერიოდულად ხდებოდა მისი გამოყენება. დღგ-ის ავტომატურად დაბრუნების პირობა გავრცელდება იმ გადასახადთა გადამხდელებზე, რომლებიც დააკმაყოფილებენ შემდეგ პირობებს:

- სააღრიცხვო ბარათზე არსებული ზედმეტობა არ უნდა ეხებოდეს ხანდაზმულ პერიოდს, მისი წარმოშობა დაკავშირებული უნდა იყოს ბოლო სამი წლის პერიოდთან
- დაზუსტებული დეკლარაცია საფუძველია გადამხდელმა მოითხოვს ზედმეტობის ასახვა საბანკო ანგარიშზე
- დამატებითი დოკუმენტაციის წარდგენის აუცილებლობის შემთხვევაში გადამხდელი ვალდებულია ითანამშრომლოს საგადასახადო ორგანოსთან
- რიგ შემთხვევებში შესაძლებელია გადასახადის გადამხდელს დაჭირდეს მიმართოს განცხადებით შემოსავლების სამსახურს

აღნიშნულმა რეფორმამ უზრუნველყო დამატებითი ბარიერების გარეშე მოკლე დროში მეწარმემ მიიღოს კანონიერად თავისი კუთვნილი თანხა და გამოიყენოს კომპანიის ინტერესებიდან გამომდინარე. აღნიშნულმა შესაძლებელია ხელი შეუწყოს დარგის გაფართოებას და მეწარმეს მისცეს შესაძლებლობა დროულად უპასუხოს კრედიტორების წინაშე აღრიცხულ ვალდებულებებს. მნიშვნელოვანია ის შემჭიდროვებული ვადები, რომლის განმავლობაშიც საგადასახადო ორგანო ახდენს რეაგირებას წარდგენილ განცხადებაზე.

ფაქტობრივი ანალიზის საფუძველზე შესაძლებელია დავასკვნათ, რომ რეფორმის გატარების გარეშე მათი უმეტესობა ნაშთის სახით იარსებებდა ზედმეტობის სახით გადამხელთა ბარათზე, როგორც თავის დაზღვევისა თუ დამატებითი სუბიექტური გარემოებების საფუძველზე. სწორედ, რეფორმის გატარების საფუძველიც ბარათზე არსებული უძრავი ნაშთი და მისი გამოყენების არაეფექტურობა სახელდება.

დამატებული ღირებულების გადასახადის კვალიფიციური სტატუსის განსაზღვრამ მნიშვნელოვნად შეუწყო ხელი სახელმწიფო ორგანოების მხრიდან მოხდეს რისკების იდენტიფიცირება, მათზე დროული რეაგირება და შეამციროს დღგ-ის გადამხდელთა არამართებული თუ არამიზნობრივი რეგისტრაცია. დაქირავებულ პირთა რეესტრის შემოღებამ საჯარო და გამჭირვალე გახადა დეკლარაციის წარდგენის შესაბამისობა ფაქტიურ გარემოებასთან. ამავდროულად, მნიშვნელოვნად შეუწყო ხელი, ერთი მხრივ, დაცული იყოს დაქირავებული პირების შრომითი უფლებები და ინტერესები, ხოლო, მეორე მხრივ, შემცირდეს გადასახადის თავიდან არიდების შემთხვევები.

განხორციელებული რეფორმების საშუალებით და საგადასახდო ორგანოს ჩართულობით საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადების ჭრილში დეკლარირების შედეგად დაზუსტებული თანხების ოდენობამ შეადგინა 67,170,364 ლარს. ცვლილებებმა ხელი შეუწყო მოხდეს წარმოდგენილი ინფორმაციის ვალიდაცია, რომლის უმთავრესი მიზანია წარმოდგენილი დეკლარაციების შესაბამისობის კონტროლი საქართველოს საგადასახდო კანონმდებლობასთან. დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის აუცილებელია საგადასახდო დოკუმენტების მართვა, რომელმაც უზრუნველყო გამოუწერელი თუ დაუბეგრავი დოკუმენტაციის ადმინისტრირება, რაც მთელი თავისი არსით წარმოადგენს გადასახადის დარიცხვისა და შემცირების ერთ-ერთ მთავარ მექანიზმს.

წარმოდგენილი მონაცემების ხარისხის კონტროლის ფუნდამენტურ მიღწევად შესაძლებელია ჩაითვალოს გადამხდელთა ინფორმაციის სიზუსტე და შესაბამისობა მის მიერ განხორციელებულ ეკონომიკურ აქტივობასთან. დამატებული ღირებულებისა და მოგების გადასახადის მიზნებისათვის მნიშვნელოვანია კომპანიებში გაკონტროლდეს

სასაქონლო მატერიალური ფასეულობებისა და მარაგების ნაშთები. ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან გატარებულმა მექანიზმებმა გადასახადის გადამხდელები დაავალდებულეს მიიღონ ადეკვატური ზომები და გამოვლენილი დანაკლისები დაუქვემდებარონ დასაბეგრ ბრუნვას. დაუდეკლარირებელი მარაგების რაოდენობა კი მნიშვნელოვნად შემცირდეს.

დეკლარაციის კონტროლის შედეგები და მათი სრულყოფილების მაჩვენებლები შემდეგია:

გრაფიკი #2

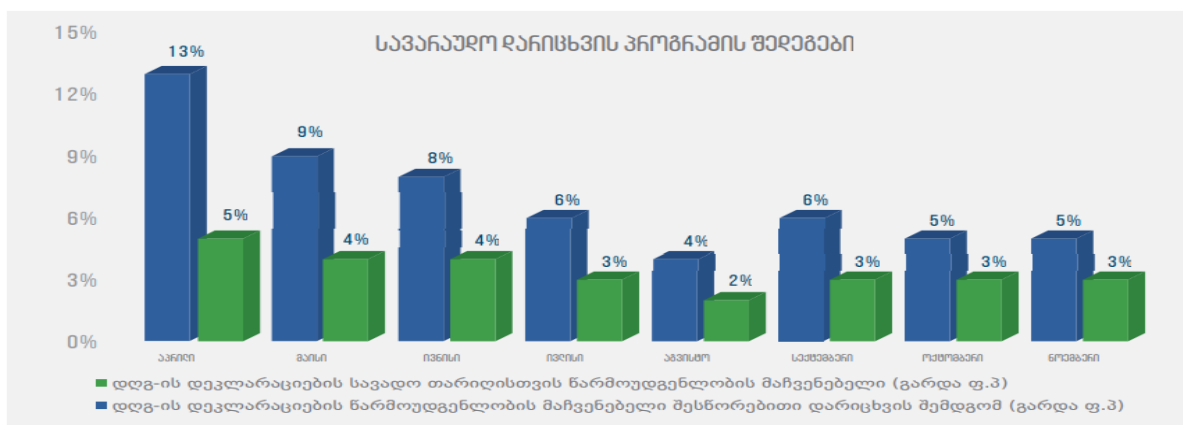


წყარო: <https://old.rs.ge/4905>

უშუალოდ მაღალი ჩართულობის საფუძველზე გადასახადის გადამხდელებმა საჭიროდ მიიჩნიეს დაეზუსტებინათ საგადასახადო დეკლარაციები და თავიდან აერიდებინათ რისკები. შესაბამისად, გაჩნდა მნიშვნელოვანი რწმუნება იმისა, რომ ბიუჯეტმა მიიღო კანონმდებლობის შესაბამისად შემოსავლები. გატარებულმა რეფორმამ უზრუნველყო საკმაოდ მაღალი მაჩვენებლებით დაეზუსტებინათ დეკლარაციები გადამხდელებს.

მეწარმე სუბიექტი პირი შემოსავლების სამსახურის ელექტრონულ სისტემაში დარეგისტრირებისთანავე ვალდებულია შეავსოს გადასახადის გადამხდელის საინფორმაციო ბარათი, რომელიც, ერთი მხრივ, განსაზღვრავს კონკრეტული გადასახადების გადახდის ვალდებულებასა და დეკლარირების წესს. ხოლო, მეორე მხრივ, საგადასახადო ორგანოს უჩენს მოლოდინს მიიღოს კონკრეტული გადასახადების ჭრილში შემოსავლები. ხშირია შემთხვევები, როდესაც გადამხდელები საინფორმაციო ბარათის შესაბამისად არ ახდენენ დეკლარაციების წარდგენასა და გადასახადის აღიარებას. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უჩნდება ფუჭი მოლოდინი გაკეთოს სწორი ანალიზი მოსალოდნელი თანხების ოდენობასთან დაკავშირებით. ამგვარი შედეგების თავიდან აცილების მიზნით ფინანსთა სამინისტროს მიერ შეიქმნა სავარაუდო დარიცხვის სქემა, რომელიც გულისხმობს წინა პერიოდიდან გამომდინარე დეკლარაციის წარუდგენლობის შემთხვევაში მეწარმეს დაარიცხოს სავარაუდო გადასახდელი თანხა ბიუჯეტში. ზემოთ ნახსენები მიდგომა აიძულებს ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელ პირს დააზუსტოს დეკლარაცია და სწორად მოახდინოს ვალდებულებების განსაზღვრა. გრაფიკზე მოცემულია მონაცემები 2023 წლის პერიოდზე:

გრაფიკი #3



მონაცემები დამუშავებულია POWER BI პროგრამის საშუალებით

რეფორმის განხორციელების პირველი ეტაპი ეხებოდა პირველი და მეორე კატეგორიის სტატუსის მქონე კომპანიებს, რომელთა ბრუნვაც განეკუთვნება მსხვილ გადამხდელთა კატეგორიას. ხოლო, შემდგომ ეტაპზე სრულად გავრცელდა ყველა სიდიდის მეწარმეებზე. ამავდროულად, კოორდინირებული მუშაობის შედეგად ამაღლდა დეკლარაციის წარდგენის, დაზუსტების კულტურა, რამაც ხელი შეუწყო საერთო სახელმწიფოებრივი გადასახადების ადმინისტრირების სრულყოფას. ასეთი ტიპის მექანიზმის ამუშავება ერთგვარად აიძულებს მეწარმეს იხელმძღვანელოს კანონის მიხედვით დადგენილი ნორმებით და თავიდან არ აირიდოს სახელმწიფოს წინაშე ნაკისრი ვალდებულებები.

საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების ადმინისტრირების კუთხით 2021 წელს ძალაში შესულმა ცვლილებებმა მნიშვნელოვანი გავლენა მოახდინა დავების საბჭოში რეგისტრირებულ განაცხადთა ოდენობაზე. აღსანიშნავია, რომ გარკვეული გარემოებების დაზუსტებამდე გადასახადის გადამხდელებში იგრძნობოდა გარკვეული სახის დაბნეულობა, რის გამოც საწყის ეტაპზე მაღალი იყო მიმართვიანობა, თუმცა მოგვიანებით მეთოდური მითითების საშუალებით განიმარტა ბუნდოვანი თუ ორაზროვანი საკითხები.

საერთაშორისო პრაქტიკის გათვალისწინებით, ევროკავშირის სტანდარტის დაახლოებით მიზნით, უმჯობესია შემუშავდეს რისკზე დაფუძნებული საგადასახადო და ფინანსური შემოწმების მექანიზმები, რომლებიც უზრუნველყოფს კომპანიის კონტროლისა და გადასინჯვის პროცედურების ეფექტურობას. ამავდროულად, დადგინდება საგადასახადო ვალდებულების სწორად შეფასების პროცედურები. სხვაობების გამოვლენის შემთხვევაში, ხარვეზების გამოსასწორებლად საგადასახადო ორგანო შეიმუშავებს გასატარებელი ღონისძიებების ნუსხას. ცხადია, გამჭირვალობის თვალსაზრისით აუცილებელია მუდმივი კომუნიკაცია და მაღალი ჩართულობა გადასახადთა ადმინისტრირების კუთხით.

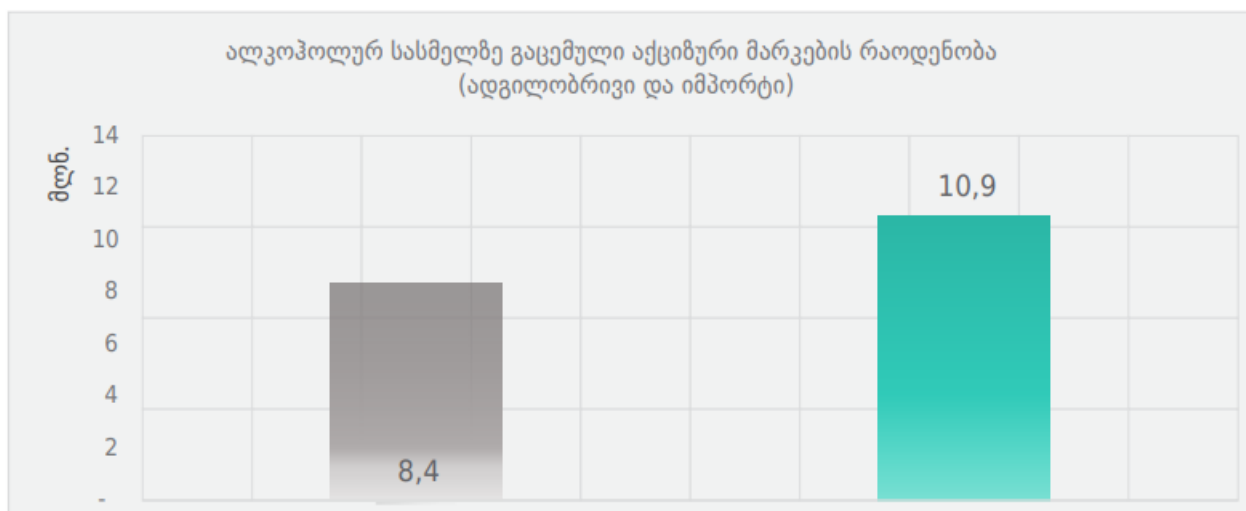
განხორციელებულმა ცვლილებებმა ცალსახად გაზარდა მეწარმეების მიერ ბიუჯეტში გადახდილი ფულადი სახსრები. ამ მხრივ შეინიშნება მზარდი დინამიკა, რომელიც

უზრუნველყოფს ეკონომიკური პარამეტრების აღმავლობასა და სოციალური ფონის მკვეთრ გაუმჯობესებას. მაგალითისათვის შესაძლებელია განვიხილოთ საგადასახადო შემოსავლები 2022 და 2023 საანგარიშო პერიოდში. დავინახავთ, რომ 22% -ით აღემატება 2022 წელს ბიუჯეტში გადახდილი ფულადი სახსრები 2020 წლის ფინანსურ მაჩვენებელს. დაახლოებით იგივე ტენდენცია შეინიშნება 2022 წელსა და 2021 წლის მაჩვენებლების შედარებისას. აღსანიშნავია, რომ გრაფიკებზე ასახულია საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების შედეგად ფორმირებული საბიუჯეტო შემოსავლები მილიონ ლარში:

კვლევის შედეგად დადგინდა, რომ აქციზზე საგადასახადო განაკვეთის მატების მიუხედავად გაზრდილია თამბაქოსა და ალკოჰოლურ სასმელებზე აქციზური მარკების გაცემის რაოდენობა. ამის მიზეზი შესაძლებელია იყოს რამდენიმე. კერძოდ, საქართველოში შემოსული მეზობელი თუ არამეზობელი სახელმწიფოებიდან შემომავალი ხალხის ნაკადი, რომელიც დაკავშირებულია რუსეთ-უკრაინას შორის მიმდინარე სამხედრო მოქმედებებთან. რასაკვირველია, მასის რაოდენობის მატება პირდაპირ კავშირშია პროდუქციის მოხმარების ზრდასთან, მობილობასთან და გადაადგილების ნიშნულთან. მოხმარების გაზრდასთან ერთად ფართოვდება წარმოება ან იმპორტირებული საქონლის რაოდენობა. აქციზის გადასახადი არაპირდაპირი გავლენით აძვირებს იმ საქონლის ღირებულებასაც, რომელიც არ წამოადგენს აქციზით დაბეგვრის ობიექტს. მიწოდების ჯაჭვის მიხედვით ნებისმიერი ტიპის საქონელი საჭიროებს ტრანსპორტირებას, დასაწყობებასა და შენახვას. შესაბამისად, პროცესს აქვს გადაცემის ეფექტი და საერთო დანახარჯები გაითვალისწინება საქონლისა თუ მომსახურების თვითღირებულების კომპონენტში.

2021 საანგარიშო წელთან შედარებით, 2023-2024 წლებში მნიშვნელოვანი ზრდა შეინიშნება როგორც ადგილობრივ, ასევე იმპორტირებულ საქონელზე, რომელთა მიმართებითაც გაიცემა აქციზური მარკები, რაც მთელი თავისი არსით ნიშნავს აქციზური საქონლის მოხმარების დონის მატებას:

გრაფიკი #4



წყარო: <https://www.mof.ge/5375>

დიაგრამაზე ინფორმაცია ასახულია მილიონ ლარებში ადგილობრივ და იმპორტირებულ ლუდზე გაცემულ აქციზურ მარკებზე. დაახლოებით იმავე ტენდენცია შეინიშნება თამბაქოს ნაწარმზე. 2023 წელს იმპორტირებული თამბაქო 12%-ით გაიზარდა წინა საანგარიშო პერიოდთან შედარებით. 2021 წელს თამბაქოზე გაცემული აქციზური მარკების რაოდენობა შეადგენს 244 მილიონს, ხოლო, 2022 წელს 256 მილიონამდე ნამატი დაფიქსირდა. ექსპერტთა აზრით, ამის გამომწვევი სხვადასხვა მიზეზი შეიძლება არსებობდეს:

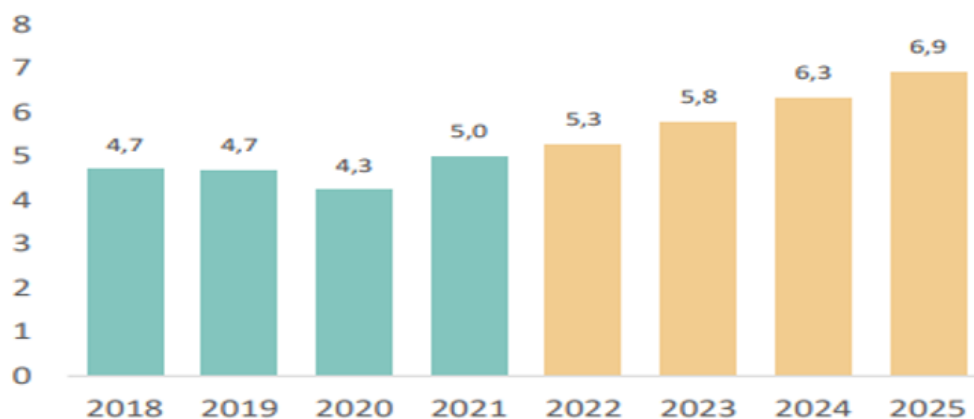
- აქციზის გადასახადის განაკვეთის არათანმიმდევრული ზრდა
- აქციზურ მარკებს დაქვემდებარებული პროდუქციის მოხმარების მატება
- მიგრანტების დონის ზრდა გარე სახელმწიფოებიდან
- დამატებითი საგადასახადო ბერკეტების არარსებობა
- ინფლაციის დონის ზრდა
- მცოცავი სავალუტო კურსები

საგადასახადო შეღავათებმა საფუძველი ჩაუყარა ფისკალური პოლიტიკის სტიმულირებას, რომლის მიხედვითაც საგრძნობლად გაიზარდა მშპ-ის მოცულობა მოსახლეობის ერთ სულზე ბოლო წლის განმავლობაში. 2021-2022 წლებში მშპ-ის ზრდა დაკავშირებულია ექსპორტის კომპონენტის ზრდასთან. რეალური მშპ 2021 წელთან შედარებით 2022 წელს 7,8 %-იანი ზრდის ტენდენციით არის წარმოდგენილი. მაღალი საბაზრო ეფექტის საფუძველი ლიბერალური ბიზნეს გარემო და ნაკლები საგადასახადო წნეხი შესაძლებელია მივიჩნიოთ, რაც დამწყებ ბიზნეს უტოვებს რესურსს მობილიზაცია მოახდინოს მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადების. შეინარჩუნოს მსყიდველთუნარიანობის ნიშნული, დაისახოს გრძელვადიანი პერსპექტივები და აითვისოს ბაზრის ძირითადი ნაწილი.

ცხადია, ექსპორტისა და მწარმოებლურობის დონის ამაღლება პირდაპირ არის მიმართული მშპ-ის ზრდის დინამიკასთან. მომავალი წლების საპროგნოზო მაჩვენებლები იძლევა ოპტიმიზმის საშუალებას:

გრაფიკი #5

დიაგრამა 5: მშპ მოსახლეობის ერთ სულზე, ათასი აშშ დოლარი

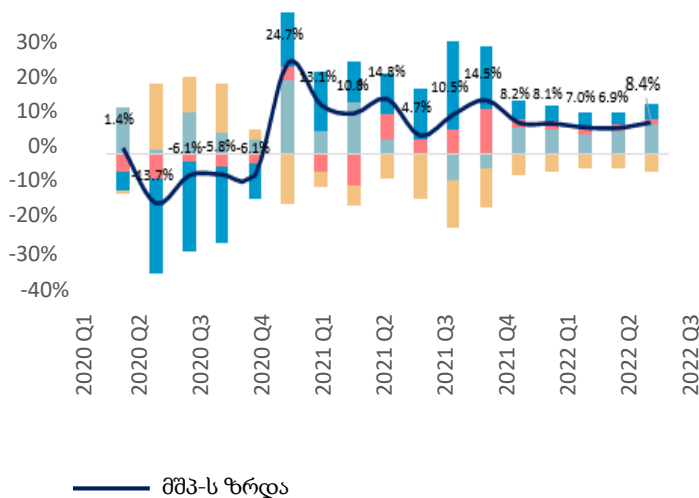


მონაცემები დამუშავებულია POWER BI პროგრამის საშუალებით

დიაგრამაზე საპროგნოზო მონაცემები ასახულია 2025 წლის მდგომარეობით. მაჩვენებლები წარმოდგენილია მაკროეკონომიკური და საგადასახადო ფაქტორების გათვალისწინებით. 2022 წლიდან ეკონომიკა აგრძელებს საშუალოდ 5.2 პროცენტთან ზრდას, 2022-2025 წლებში. განვითარებადი ქვეყნების საგადასახადო ტვირთის შემსუბუქება, მისი ოპტიმიზაცია და ბაზარზე მორგება ხელს შეუწყობს მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარებას. კანონმდებლობა მაქსიმალურად ორიენტირებული უნდა იყოს გრძელვადიან პერიოდზე და სტიმულირებას აკეთებდეს მომავალში მისაღებ სარგებელზე. დამატებული ღირებულების გადასახადის შემსუბუქება მნიშვნელოვანი ფაქტორი იქნება ქვეყანაში არსებული როგორც შიდა, ასე გარე წარმოების რესურსებზე. შემცირდება საქონელსა და მომსახურების წარმოებაზე გაწეული დანახარჯები, მოხდება რესურსების დივერსიფიკაცია და მაქსიმალურად დაუახლოვდება ევროპულ სტანდარტს.

2023 წლის მონაცემების მიხედვით მთლიანი მშპ და ეკონომიკური ზრდა შემდეგია:

გრაფიკი #6



წყარო: https://www.mof.ge/mshp_ekonomikuri_zrda

საყურადღებოა, რომ დადებითი ტენდენცია იკვეთება დასაქმების დონესა და უმუშევრობის კოეფიციენტებს შორის 2023 წლის ბოლო კვარტლების მონაცემებით. მათ შორის 15,6 პროცენტითაა წარმოდგენილი უმუშევრობის დონე, რაც დაახლოებით 2,5%-ით ნაკლებია გასულ საანგარიშო პერიოდზე. შესაბამისად შრომის ბაზრის ინდიკატორების მაჩვენებლები გაუმჯობესებულია, რაც მეტყველების დასაქმების დონის ამაღლებაზე. 2023 წლის მდგომარეობით 6%-ით არის გაზრდილი სამუშაო კაპიტალის, ძალის მიწოდება ბაზარზე წინა წლის შესაბამის პერიოდთან მიმართებით. შეიძლება ითქვას, რომ ყოველივე მასტიმულირებელ ეკონომიკურ ტენდენციას საფუძვლად უდევს საგადასახადო კანონმდებლობის ლიბერალიზმი. წარმოების გაფართოება საჭიროებს დამატებითი ადამიანური რესურსის მოზიდვასა და კვალიფიკაციის დონის ამაღლებას. რაც უფრო ნაკლებია საგადასახადო ტვირთი, მით უფრო იზრდება დარგში წარმოება, იმატებს დასაქმების დონე, საშუალო ხელფასი და თანამშრომელთა სტიმულირების ფაქტორები.

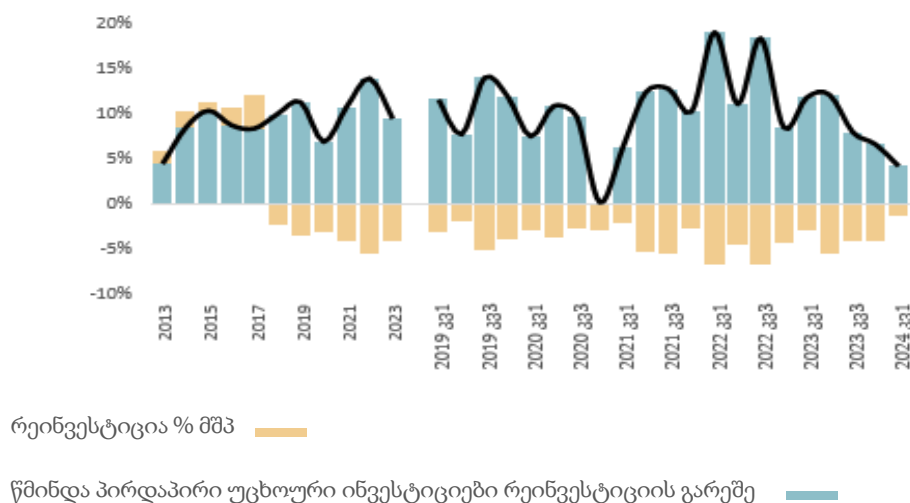
ჯაჭვისებური ეფექტი გადაეცა თანამშრომელთა პროდუქტიულობის მაჩვენებელს, რომელიც საშუალო ხელფასის ზრდასთან ერთად იმატებს. მასტიმულირებელი ფაქტორების გაცემა დაქირავებულებისათვის ორგანიზაციის განვითარებისათვის უპირატესი მეთოდია. როგორც კვლევებით დასტურდება მატერიალური წახალისება მოტივაციის ამაღლების მთავარი და აპრობირებული მეთოდია ისეთი განვითარებადი ქვეყნებისათვის, როგორიც საქართველოა.

დიაგრამაზე ასახულია 2018-2023 წლების მონაცემები თითოეული კვარტალის მიხედვით. საყურადღებოა, რომ საშუალო ხელფასის მატებასთან ერთად იზრდება დაქირავებულთა პროდუქტიულობის მაჩვენებელი. წარმოდგენილი ცვლადები დადებით კოლერაციაშია ერთმანეთთან. შესაბამისად ერთის კონკრეტული ცვლილება იწვევს მეორე ცვლადის ცვლილებას. 2023 წლის მეოთხე კვარტალში ადგილი ჰქონდა 3,5%-იან ზრდას წინა ანალოგიურ პერიოდთან მიმართებით. აღსანიშნავია, რომ პროდუქტიულობა დადგენილია რეალური მშპ-ს დასაქმებულთა რაოდენობაზე

შეფარდების ზრდის ტემპით. რაც შეეხება სახელფასო მაჩვენებელს 2023 წლის საშუალო ხელფასი ოფიციალური სტატისტიკის მიხედვით განისაზღვრება 1591,80 ლარის ოდენობით, რაც 2021 წლის მაჩვენებელს 22 %-ით აღემატება.

არაერთი სტატისტიკური მონაცემი ცხადყოფს, რომ საგადასახადო შეღავათების პირობებში მზარდია ინვესტიციების მოზიდვისა და შემოდინების ტემპები. 2022 წლის მესამე კვარტალში უცხოური ინვესტიციების მაჩვენებელი 745,3 მლნ აშშ დოლარით განისაზღვრება, რომელიც 99,3 პროცენტით მეტია 2021 წლის შესაბამის პერიოდთან შედარებით. ყველაზე მეტი ინვესტიცია იმ ქვეყნებიდან არის შემოსული, სადაც საგადასახადო შეღავათები საკმაოდ გავრცელებულია ძირითად და წამყვან დარგებზე. მათ შორის ლიდერობენ ესპანეთი, გაერთიანებული სამეფო და ირლანდია. უცხოური ინვესტიციების გავრცელების არეალი ძირითადად უძრავი ქონებაა, რომელიც 265,3 აშშ დოლარით არის წარმოდგენილი. მთლიან ინვესტიციებში 35,6 %-ის ტოლია. მეორე ადგილზეა საფინანსო სექტორი 23,7 პროცენტით (მთლიანი ინვესტიციის 176,5 მილიონი აშშ დოლარი. ყურადსაღებია უცხოური ინვესტიციების კომპონენტები, 2022 წლის მესამე კვარტალში რეინვესტირებულმა შემოსავლებმა მშპ-ს 6.5 პროცენტი შეადგინა, რაც მთლიანი FDI-ს 60.0 პროცენტს შეადგენს. 2024 წლის პირველ კვარტალში პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების მოცულობამ 201 მლნ აშშ დოლარს შეადგინა:

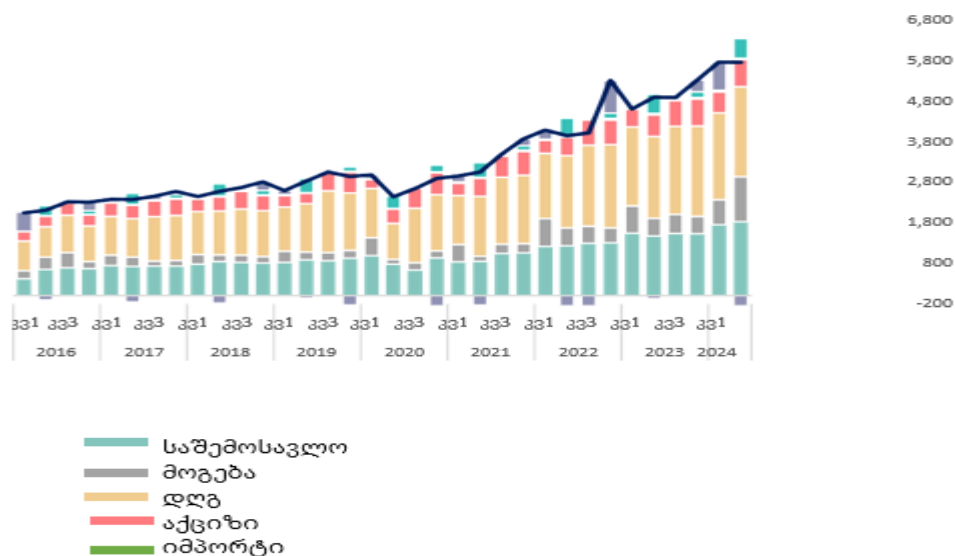
გრაფიკი #7



2021-2023 წელი საქართველოსთვის ეკონომიკის კუთხით საკმაოდ მზარდი აღმოჩნდა. მნიშვნელოვნად გაიზარდა იმ პროდუქტისა და მომსახურების რაოდენობა, რომელიც გამოყენებადია ქვეყნის შიგნით. ექსპერტთა აზრით, ეს განაპირობა ორმა ძირეულმა ფაქტორმა. კერძოდ, რეგიონში დამატებულმა ურთიერთობამ და საგადასახადო რეგულაციების მოქნილობამ. გაზრდილ ექსპორტთან ერთად შეინიშნება იმპორტის რაოდენობის მკვეთრი ცვლილება. 2020-2023 წლებთან შედარებით 49,8 პროცენტით იმატა საინვესტიციო და სამომხმარებლო პროდუქციის იმპორტმა საქართველოს ტერიტორიაზე. 2022 წელს საბიუჯეტო შემოსავლების მნიშვნელოვანი ადგილი უჭირავს გადასახადებისაგან მიღებულ შემოსავლებს, რომელიც საშუალოდ შეადგენს 92%-ს. ნაერთი ბიუჯეტის მიხედვით თუ ვიმსჯელებთ დავინახავთ, რომ საგადასახადო შემოსავლებისაგან მიღებული თანხები 37,3%-ით მეტია წინა წელთან შედარებით და 5,319 მლნ ლარით არის წარმოდგენილი. კონკრეტული გადასახადების ჭრილში თუ განვიხილავთ ბიუჯეტის ფორმირებას საყურადღებო იქნება საშემოსავლო გადასახადისაგან მიღებული შემოსავლის წლიური ზრდის 23,2 პროცენტის ტემპი. მაღალი ზრდის ტემპით ხასიათდება მოგების გადასახადიც და მისმა წლიურმა ზრდამ 67%-ს შეადგინა. დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან მიღებული შემოსავალი მთლიანი საბიუჯეტო შემოსავლების 38,6% -ს შეადგენს და იკავებს ლიდერ პოზიციას:

გრაფიკი #8

წყარო: <https://treasury.ge/ka/revenues>



მცირეა იმპორტის გადასახადის წილი - 0,7%. თუმცა გააჩნია დადებითი დინამიკა და ზრდის ტემპი გაუტოლდა 52.3 პროცენტს. მოყვანილი სტატისტიკური მაჩვენებლებისა და ანალიზის საფუძველზე შესაძლებელია დავასკვნათ, რომ მოგების გადასახადის ესტონურმა მოდელმა მთელ რიგ შემთხვევებში გაამართლა. წლების მიხედვით იმატებს დივიდენდის განაწილების მაჩვენებელი, რაც პირდაპირ იწვევს მოგების გადასახადის გადახდას ბიუჯეტის სასარგებლოდ. 2018 წლიდან მოყოლებული, 2024 წლამდე დადებითი ტენდენცია შეინიშნება და საშუალო წლიური ზრდა ხასიათდება 30%-იანი ნიშნული.

2024 წელს გამოქვეყნდა ცვლილება „საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების შესახებ“ ფინანსთა მინისტრის N423 ბრძანებით დამტკიცებულ ინსტრუქციაში. ცვლილების შედეგად, ინსტრუქციის მე-14 მუხლის შემდეგ დაემატა ახალი 141 მუხლი, რომლითაც განისაზღვრა აღებული **სესხის კაპიტალში შენატანად კვალიფიცირების წესი**. ცვლილება ეხება მეტად მნიშვნელოვან საკითხს რამაც მრავალი კომპანიის მოგების გადასახადით დაბეგვრა შეიძლება გამოიწვიოს, ვინაიდან აღნიშნული ცვლილების შედეგად განისაზღვრა ის კრიტერიუმები რისი დაკმაყოფილების შემთხვევაშიც შემოსვლების სამსახურს უფლება ექნება დამფუძნებლისგან მიღებული სესხი, საწარმოს კაპიტალში შეტანად გადააკვალიფიციროს და გადახდილი სესხის პროცენტის თანხა მთლიანად დაბეგროს მოგების გადასახადით, მიუხედავად იმისა რომ აღნიშნული სესხის პროცენტი შესაძლოა ექცეოდეს ანალოგიური სესხის პროცენტების ე.წ. საბაზრო დიაპაზონში. ზემოთ ხსენებული ცვლილების ამოქმედების შემდეგ შემოსავლების სამსახურს უფლება ეძლევა საშუალება დასაბეგრი ბაზა გაიანგარიშოს სესხის სრული პროცენტით და არა სხვაობით. შემოსვლების სამსახურის მიერ კომპანიის აღებული სესხის კაპიტალში შენატანად გადააკვალიფიცირება მოხდება თუ კონტროლირებული ოპერაციის მხარეთა მიერ გაფორმებული ხელშეკრულებით ან/და ფაქტობრივი გარემოებებით კომპანიას დაუფიქსირდება შემდეგი შემთხვევები: ა) **ფიქსირებული დაფარვის გრაფიკი**; ბ) **პროცენტის გადახდის ვალდებულება**; გ) **სესხის ძირის/პროცენტის მიღება იძულებითი აღსრულების გზით**; დ) **გამსესხებლის სტატუსი (სუბორდინაცია) სხვა კრედიტორებთან მიმართებაში**; ე) **სახელშეკრულებო**

მეზღუდვები და დაცულობის მექანიზმები; ვ) სასესხო ვალდებულებების შესრულების შესაძლებლობა; ზ) მსესხებლის კაპიტალის სტრუქტურა; თ) სესხის აღების საჭიროება და ხარჯვის მიზნობრიობა; ი) სასესხო ვალდებულებების გადავადება; კ) მონაწილეობა მსესხებლის მართვაში; ლ) სესხის გაცემა წილის ფლობის პროპორციულად ან/და ფლობის პირობით; მ) სესხის კაპიტალად კონვერტაციის შესაძლებლობა;

მიღებული სესხის კაპიტალში შენატანად გადაკვალიფიცირების შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო ვალდებული იქნება, სესხის კაპიტალში შენატანად კვალიფიცირების შესახებ შეადგინოს შესაბამისი დასკვნა, რომლის სამოტივაციო ნაწილში უნდა მიეთითოს ოპერაციის შინაარსი, არგუმენტაცია და გარემოებები, ოპერაციის კვალიფიკაციის ცვლილების მიზანშეწონილობის თაობაზე.

2023 წელს დამატებული ღირებულების გადასახადში განხორციელებული ცვლილების მიხედვით გადასახადისგან თავისუფლდება: ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებული მიწის ნაკვეთის და მასზე დამაგრებული საცხოვრებელი ბინის/სახლის გადაცემა. ამასთანავე, საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლი აზუსტებს: დღგ-ით არ იბეგრება საცხოვრებელი ბინის/სახლის მიწოდება;

საქართველოსთვის, როგორც განვითარებადი ქვეყნისათვის, საგადასახადო პოლიტიკის რეფორმირების ეტაპზე აუცილებელია გაითვალისწინოს საერთაშორისო წარმატებული პრაქტიკები. აღსანიშნავია, რომ განვითარებადი ქვეყნებისათვის გაერთიანებულმა ერების ორგანიზაციამ დაადგინა 17 კონკრეტული მიზანი, როგორ შეიძლება სიღარიბის დაძლევა და ეკონომიკური სტაბილურობის შექმნა. მე-8 მიზნის მიხედვით აუცილებელია განვითარებულმა ქვეყნებმა უზრუნველყონ მთლიანი შიდა პროდუქტის ყოველწლიური ზრდის ტემპის გაუმჯობესება მინიმუმ 7%-იანი ნიშნულით (Taufik Abd Hakim; 2022).

საგადასახადო პოლიტიკა უმთავრეს როლს თამაშობს უმუშევრობის დაძლევისა და შემცირების საკითხში. საქართველოს ტიპის ქვეყნებისათვის მნიშვნელოვან გამოწვევად რჩება დასაქმებისა და სახელფასო განაკვეთების თემა. საწარმოო რესურსების ზრდა ამალღებს ქვეყნის ექსპორტის მოცულობის საერთო დონეს, ხოლო, ამცირებს იმპორტზე მის დამოკიდებულებას. გადასახადების ზრდასა და ეკონომიკურ პროგრესს უარყოფითი

და დამოკიდებულება აქვს (Abdioglu; 2016). ეს განსხვავება საკმაოდ თვალსაჩინოა განვითარებად ქვეყნებში. სტაბილური ეკონომიკის მქონე ქვეყნები შედარებით ნაკლებად მტკივნეულად რეაგირებენ გადასახადის განაკვეთის გაზრდაზე (Appiah-Kubi; 2021).

განვითარებად ქვეყნებში ეკონომიკური პარამეტრების შესწავლის საფუძველზე ნათელი გახდა საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების გავლენის ეფექტი ბიზნესის გაფართოების საკითხში. აუცილებელია განვითარებადმა ქვეყნებმა გადალახონ მტკივნეული ეტაპები საგადასახადო განაკვეთების შემცირების პერიოდში. მოკლევადიან პერიოდში საჭირო გახდება შემცირდეს საბიუჯეტო ხარჯები. სახელმწიფომ უზრუნველყოს ფულადი სახსრების დაზოგვა. თუმცა გრძელვადიანი პერიოდისთვის ცალსახად დადებითი ეფექტის მატარებელი გახდება, გაიზრდება წარმოება და დასაქმების მაჩვენებლები. ეტაპობრივად შეივსება ხაზინა და გაუმჯობესდება სოციალურ-ეკონომიკური ფონი (Daoud; 2017).

მსხვილი გადასახადის გადამხდელები აყალიბებენ საბიუჯეტო შემოსავლებს. განვითარებულ ქვეყნებში დიდი მათი რაოდენობა და გადახდილი გადასახადების მაჩვენებლები. ხოლო, განვითარებად ქვეყნებში ძირითადად საშუალო და დაბალი შემოსავლის მქონე ბიზნესის რაოდენობა ჭარბობს. ამიტომ დაბალია ეკონომიკური პროდუქტიულობა (Flaen; 2020).

განვითარებულმა ქვეყნებმა გაატარეს მნიშვნელოვანი საგადასახადო რეფორმები. კერძოდ: შემცირდეს გადასახადების ოდენობა, შემქნეს ოფშორული, ეკონომიკურად თავისუფალი ზონები, დაწიეს განაკვეთები, მოახდინეს გადასახადების დიფერენცირება გადამხდელთა შემოსავლის კატეგორიების მიხედვით და დამწყები ბიზნესი გაათავისუფლეს დაბეგვრისაგან. მნიშვნელოვანია იგივე გზა გაიაროს განვითარებადმა სახელმწიფოებმაც, რაც იქნება ეკონომიკური ზრდის გარანტი (Hakim; 2020).

საქართველოს ევროკავშირში გაწევრიანების მოტივით მოეწერა ხელი „ასოცირების ხელშეკრულებას“. ასოცირების შესახებ შეთანხმება 2016 წლის ივლისში შევიდა ძალაში. მისი მიზანი საქართველოსა და ევროკავშირის შორის პოლიტიკური ასოცირება და

ეკონომიკური ინტეგრაცია. ევროკავშირსა და საქართველოს შორის მოქმედებს ღრმა და ყოვლისმომცველი თავისუფალი ვაჭრობის სივრცე, ხოლო 2017 წლის 28 მარტიდან საქართველოს მოქალაქეები სარგებლობენ შენგენის ზონაში უვიზოდ მიმოსვლის უფლებით. ევროკავშირი სა ქართველოს ყველაზე დიდი სავაჭრო პარტნიორია და ყოველწლიურად საქართველოსთვის ტექნიკური და ფინანსური დახმარების სახით 100 მლნ ევროზე მეტ თანხას გამოყოფს. თავად ასოცირების შესახებ შეთანხმება წარმოადგენს ევროკავშირის სამეზობლო პოლიტიკის (ENP) შედეგს, ევროკავშირის საგარეო პოლიტიკის მნიშვნელოვან ნაწილს, რომელშიც საქართველო 16 პარტნიორი ქვეყნიდან ერთერთია. იგი გაფართოებული ევროკავშირისა და მისი მეზობლების კეთილდღეობას, სტაბილურობას და უსაფრთხოებას აძლიერებს. 2009 წელს დაიწყო ევროკავშირის აღმოსავლეთ პარტნიორობის პროგრამა (EaP), რომელმაც საქართველო მოიცვა და რომელიც აფართოებს თანამშრომლობას და ასევე ხაზს უსვამს რეგიონის მნიშვნელობას. ისევე როგორც მხარდამჭერი რეფორმები, EaP მუშაობს მოქალაქეთა უფრო მეტი მობილურობისა და ძლიერი ურთიერთთანამშრომლობის მიმართულებით რიგ სექტორებში, როგორიცაა ტრანსპორტი, ენერგოსექტორი და გარემოს დაცვა. ევროკავშირი მხარს უჭერს საქართველოს მისი ეკონომიკური პოტენციალის განვითარებაში საერთაშორისო თანამშრომლობის მეშვეობით. ეს მოიცავს ევროკავშირის საკანონმდებლო სტანდარტებთან თანხვედრაში დახმარებას. ევროკავშირში გაწევრიანება მოითხოვს მნიშვნელოვანი საგადასახადო და ეკონომიკური რეფორმების გატარებას (Svimonishvili; 2018).

3.3 საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებში არსებული პრობლემები და გადაჭრის გზები

გასული საანგარიშო წლის მიხედვით შესაძლებელია გამოვყოთ ის ძირითადი დარგები თუ მიმართულებები, რომელთა ზრდაც საკმაოდ შესაძმწნევია. კერძოდ, ტურიზმისა და სამშენებლო ბიზნესი. აღსანიშნავია, რომ დღეისათვის გამყვანი ტურიზმი იბეგრება საკომისოს ნაწილით, როდესაც საქართველოში რეგისტრირებული საწარმო არ ახორციელებს საქონლის და მომსახურების მიწოდებას საქართველოს ტერიტორიულ ერთეულზე. ის კომპანიები, რომლებიც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით მოიაზრებიან როგორც ტუროპერატორები, ეწევიან ტურისტული პაკეტის ფორმირებას, ექსპერტთა აზრით, მათ მიერ მიღებული შემოსავლები არ უნდა დაბეგროს. კერძოდ, ტურისტული პაკეტი მოიცავს:

1. ავია ბილეთების დაჯავშნას;
2. ტურისტის სასტუმროში განთავსებას საზღვარგარეთ;
3. კვებას, ტრანსპორტირებას საზღვარგარეთ;
4. ექსკურსიას საზღვარგარეთ;
5. ტურისტის სიცოცხლისა და ჯანმრთელობის დაზღვევას და სხვა.

ამავდროულად, ტურისტული პაკეტის ფორმირება ხდება ტურისტის მოთხოვნების გათვალისწინებით. ტურისტის დაზღვევა ხორციელდება სადაზღვევო კომპანიასთან დადებული კონტრაქტით და კანონმდებლობით დადგენილი წესით. საქართველოს საგადასახადო მიზნებისათვის ამგვარი ტიპის მომსახურება არ განიხილება საქართველოს ტერიტორიაზე გაცემულ მომსახურებად:

მუხლი 166. მომსახურების გაწევის ადგილი

1. ამ კარის მიზნებისათვის მომსახურების გაწევის ადგილად ითვლება:

ბ) მომსახურების ფაქტობრივად გაწევის ადგილი, თუ:

ბ.ა) მომსახურება უკავშირდება მოძრავ ქონებას, მათ შორის, მოძრავი ქონების შეფასება;

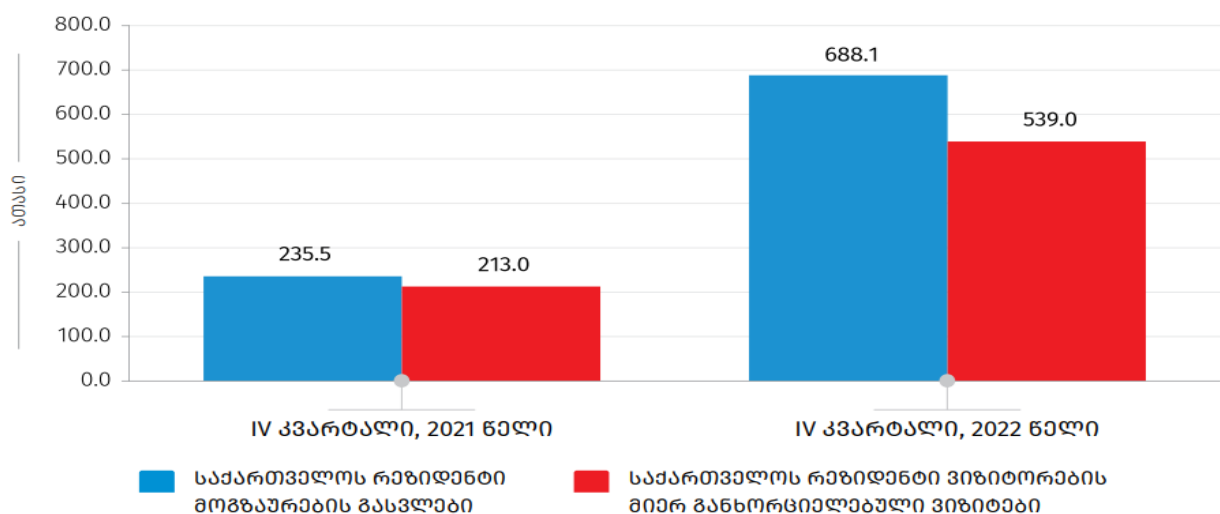
ბ.ბ) მომსახურება გაიწევა კულტურის, ხელოვნების, განათლების, ტურიზმის, დასვენების, ფიზიკური კულტურისა და სპორტის სფეროებში;

ზემოთ მოყვანილი გარემოებების და საქართველოში მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის გათვალისწინებით გამყვანი ტურიზმის შემთხვევაში მომსახურების გაწევის ადგილს წარმოადგენს მომსახურების ფაქტობრივად გაწევის ადგილი. აღნიშნული მნიშვნელოვნად ამცირებს საგადასახადო ტვირთის დონეს და ზრდის სარეზერვო ფულად ნაკადებს. საგადასახადო დარგის ექსპერტები თანხმდებიან, რომ ბუნდოვანი თემები, რომლებიც მრავლად არის ტურიზმის დაბეგვრის დარგში, საჭიროებს დაზუსტებას, კერძოდ, 166-ე მუხლი, სადაც დაკონკრეტდება გამყვანი ტურიზმის დაბეგვრის ნაწილი.

ქვემოთ მოცემული დიაგრამა ასახავს 2021-2022 წლების IV კვარტალებში საქართველოს რეზიდენტი მოგზაურების გასვლებისა და საქართველოს რეზიდენტი ვიზიტორების მიერ განხორციელებული ვიზიტების რაოდენობას.

გრაფიკი #9

2021-2022 წლების IV კვარტალებში საქართველოს რეზიდენტი მოგზაურების გასვლებისა და საქართველოს რეზიდენტი ვიზიტორების მიერ საზღვარგარეთ განხორციელებული ვიზიტების რაოდენობა



წყარო: <https://treasury.ge/ka/revenues>

როგორც დიაგრამაზეა აღნიშნული საკმაოდ მზარდია გაყვანის ტურიზმის მაჩვენებელი. ჯამში საქართველოს რეზიდენტებმა საზღვარგარეთ განახორციელეს 291,2 ათასი ტურისტული დანიშნულების ვიზიტი, რომელიც 65 %-ით მეტია წინა წლის ანალოგიური კვარტალის მონაცემებთან მიმართებით. სტატისტიკური მონაცემებიდან გამომდინარე მარტივად შეიძლება გაკეთდეს ანალიზი საგადასახადო შეღავათის ფარგლებში რა ფინანსურ რესურსს ზოგავს კომპანია. აღნიშნული საქმიანობის დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის ფარგლებში საწარმოს მოუწევდა მიღებული შემოსავლის 18%-ის ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება. აღნიშნულ შეღავათებს ტურიზმის დარგში ექსპერტთა გარკვეული ნაწილი სკეპტიკურადაც უყურებს, რადგან ძირითად შემთხვევაში დაზოგილი ფულადი სახსრებით არ ხდება დარგის და წარმოების გაფართოება. შეღავათების მიზანი არის ფულადი რესურსების დარგში რეინვესტირება, წარმოების გაზრდა, რომელიც გრძელვადიან პერიოდში მიმართული იქნება სოციალური-ეკონომიკური პირობების გაუმჯობესებისაკენ.

2022 წელს საქართველოს ნაერთი ბიუჯეტის შემოსულობებში დამატებული ღირებულებების გადასახადისგან შევიდა 7 452 868 534 ლარი, მასში ტურიზმის სექტორი 1,5 %-ით არის წარმოდგენილი. კვლევის შედეგად გამოვლინდა, რომ საგადასახადო კოდექსის არასრულფასოვნება და მომსახურების გაწევის ადგილის დადგენის უზუსტობა სადავოს და არასტაბილურს ხდის ტურიზმის სექტორიდან მიღებული გადასახადების მართლზომიერებას.

ცხრილი #7

სახელმწიფო ხაზინა: საქართველოს ნაერთი ბიუჯეტის შემოსულობები (ლარი):

<u>წელი</u>	<u>შემოსავლის კოდი</u>	<u>გადასახადის დასახელება</u>	<u>თანხა</u>	<u>ტურიზმის სექტორი %</u>	<u>ტურიზმის სექტორის თანხა</u>
<u>2021</u>	1.1.4.1.1	დღგ	6,029,546,994	1	60,295,469
<u>2022</u>	1.1.4.1.1	დღგ	7,452,868,534	1.2	89,434,422
<u>2023</u>	1.1.4.1.1	დღგ	6,153,564,652	1.5	92,303,469
					<u>242 033.36</u>

ავტორისეული გაანგარიშება POWER BI პროგრამის საშუალებით

ავტორისეული გაანგარიშების საფუძველზე გამოვლინდა, რომ საშუალოდ 242 033 362 ლარის შემოსავალი ბიუჯეტში ფორმირდება ისეთი ოპერაციებისაგან, რომელიც საჭიროებს დამატებით განმარტებებსა და დაბეგვრის ობიექტების დაზუსტებას. მონაცემები ეხება იმ გადასახადის გადამხდელებს, რომლებიც რეგისტრირებული არიან ტურიზმის რექტორში.

თვისებრივი კვლევის ფარგლებში, სიღრმისეული ინტერვიუს საშუალებით გამოვლინდა ის ძირითადი მიმართულებები, სადაც საგადასახადო კანონმდებლობა არასრულყოფილია და იძლევა ლავირების საშუალებას. მათ შორის არის საინვესტიციო ქონების შეფასება და ცვეთის დარიცხვის პრინციპი. აღსანიშნავია, რომ საინვესტიციო ქონება არის ქონება (მიწა ან შენობა, ან შენობის ნაწილი ან ორივე), რომელსაც ფლობენ (მესაკუთრე ან მოიჯარე ფინანსური იჯარის პირობებში) საიჯარო შემოსავლების მიღების ან ღირებულების ზრდის ან ორივე მიზნით, გარდა ისეთი მიზნებისა, როგორიცაა:

ა) გამოყენება საქონლის წარმოების ან მიწოდების, მომსახურების გაწევის ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის;

ბ) გაყიდვა ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში. მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონება არის ქონება, რომელსაც ფლობენ (მესაკუთრე ან მოიჯარე ფინანსური იჯარის პირობებში) საქონლის წარმოების ან მიწოდების, მომსახურების გაწევის ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის. საინვესტიციო ქონება აქტივად უნდა აღიარდეს მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც:

ა) მოსალოდნელია, რომ საწარმო მიიღებს ამ ქონებასთან დაკავშირებულ მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს;

ბ) შესაძლებელია საინვესტიციო ქონების თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება.

საინვესტიციო ქონებაზე ცვეთის დარიცხვასთან დაკავშირებით განსხვავებული მიდგომებს გვთავაზობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსი და საერთაშორისო

სააღრიცხვო სტანდარტი (ბასს), რომელიც ადგენს აღრიცხვიანობის პრინციპებს მეოთხე კატეგორიის საწარმოსათვის. ერთი მხრივ, სტანდარტის მიხედვით გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს საინვესტიციო ქონებას დაარიცხოვს ცვეთა და შესაბამისად შეამციროს მისი საბალანსო ნარჩენი ღირებულება. მეორე მხრივ, საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის საინვესტიციო ქონებას არ ერიცხება ცვეთა და მისი ღირებულება არ მცირდება გარდა აფასებისა და სხვა გარემოებების დადგომისას. ფოკუს ჯგუფის მეშვეობით დადგინდა, რომ აღნიშნული გარემოება იწვევს ბუნდოვანებას. გადამხდელთა ნაწილი მათგანი ხელმძღვანელობს სტანდარტის მიხედვით, ხოლო მეორე ნაწილი ეყრდნობა საგადასახადო კანონმდებლობას. კერძოდ, მეოთხე კატეგორიის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების სტანდარტის მიხედვით გადასახადის გადამხდელს შეუძლია აირჩიოს ნებისმიერი ძირითადი საშუალებების (მათ შორის, საინვესტიციო ქონების), ან სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობაში გამოყენებული ბიოლოგიური აქტივის შეფასება ამ სტანდარტის გადასვლის თარიღისთვის მისი საბაზრო ღირებულების ოდენობის საიმედოდ შეფასებით (ე. ი. იმ ოდენობით, რა ფასადაც შეუძლია მას აქტივის გაყიდვა) და შეუძლია ეს ღირებულება გამოიყენოს, როგორც დასაშვები საწყისი ღირებულება ზემოაღნიშნული თარიღით. მნიშვნელოვანია, საქართველოს საგადასახადო კოდექსში დაზუსტდეს საინვესტიციო ქონების შეფასებისა და ცვეთის დარიცხვის პროცედურები იმგვარად, რომ წინააღმდეგობაში არ მოდიოდეს საერთაშორისო სტანდარტთან, შესაბამისად სრულყოფილი იქნება ფინანსური აღრიცხვა და ბიუჯეტი მარტივად შეძლებს მისაღები შემოსავლების შესახებ პროგნოზირების გაკეთებას.

ცხრილი #8

სახელმწიფო ხაზინა: საქართველოს ნაერთი ბიუჯეტის შემოსულობები (ლარი):

	<u>შემოსავლის კოდი</u>	<u>გადასახადის დასახელება</u>	<u>თანხა</u>	<u>საინვესტიციო ქონება %-ში</u>	<u>ბიუჯეტის საპროექტო შემოსავალი</u>
წელი					
<u>2021</u>	1.1.3.1	გადასახადები უძრავ ნივთებზე	510,729,684	5%	25,536,484
<u>2022</u>	1.1.3.1	გადასახადები უძრავ ნივთებზე	603,515,428	5%	30,757,714
<u>2023</u>	1.1.3.1	გადასახადები უძრავ ნივთებზე	502,261,506	5%	25,113,075
				-	<u>80 825.33</u>

ავტორისეული გაანგარიშება POWER BI პროგრამის საშუალებით

საჯარო რეესტრის ოფიციალურ მონაცემებზე დაყრდნობით დაახლოებით 5%-ით აღემატება საქართველოში რეგისტრირებული საინვესტიციო უძრავი ქონება სხვა ძირითად საშუალებებს. შესაბამისად, სააღრიცხვო სტანდარტის საგადასახადო კოდექსთან შესაბამისობაში მოყვანამ შესაძლებელია გაზარდოს ამ მიმართულებით მისაღების საბიუჯეტო შემოსავლები 80,825,33 ლარით , როგორც ავტორისეულ გაანგარიშებაზეა მოცემული.

სიღრმისეული ინტერვიუს და ფოკუს ჯგუფის მსვლელობის დროს დარგის ექსპერტებმა საგადასახადო კოდექსში არსებულ სხვა ნაკლოვანებებთან ერთად დაასახელეს 161-ე მუხლის გაუმართაობის შედეგები. როგორც აღინიშნა, გადასახადის გადამხდელთა ნაწილი სარგებლობის იმით, რომ საცხოვრებელი ბინების რეალიზაცია არ იბეგრება დამატებული ღირებულების გადასახადით. შესაბამისად, გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მიმართავენ არაკეთილსინდისიერ მიდგომას და ფართებს არეგისტრირებენ როგორც საცხოვრებელი შენობა-ნაგებობა და შემდეგ ახდენენ მის რეალიზაციას.

საგადასახადო დარგის ექსპერტები აღნიშნავენ, რომ საგადასახადო კანონმდებლობაში ბუნდოვანებას იწვევს არის ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების ფარგლებში მიღებული დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლის პრობლემა. კერძოდ, საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებთან მიმართებით, როდესაც 2021 წლიდან მათი საქმიანობა არ მიეკუთვნება ეკონომიკური საქმიანობის დეფინიციას, ისმის კითხვა ექვემდებარება თუ არა 2021 წლამდე მიღებული დღგ-ს ჩათვლები ბიუჯეტის სასარგებლოდ აღდგენას. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 158-ე მუხლის მიხედვით, ეკონომიკური საქმიანობად არა განიხილება:

ბ) სახელმწიფო ხელისუფლების/მუნიციპალიტეტის ორგანოს ან საჯარო სამართლის იურიდიული პირის საქმიანობა, თუ ის საქმიანობის განხორციელებისას მოქმედებს, როგორც სახელმწიფო ორგანო (ახორციელებს სახელმწიფოს მიერ მისთვის დელეგირებულ უფლებამოსილებას), იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ამ საქმიანობისთვის დადგენილია საწევრო, მოსაკრებელი, საფასური ან სხვა;

კვლევის შედეგად დადგინდა, რომ უმჯობესი იქნება გადასახადის გადამხდელმა ჩათვლის აღდგენა 2021 წლიდან მოახდინოს დასაბეგრი ეკონომიკური საქმიანობის პროპორციულად, როგორც გაანგარიშებაზეა ასახული. გამიჯნოს დასაბეგრი და დაუბეგრავი ოპერაციები, მოახდინოს ჩათვლის უფლების გარეშე ოპერაციების წილის დადგენა და 2021 წლამდე მიღებული ჩათვლილი დღგ აღადგინოს მის პროპორციულად. აღნიშნული უზრუნველყოფს საბიუჯეტო შემოსავლების ზრდას და საჯარო სამართლის იურიდიული პირების რისკების საბოლოო დაზღვევას. ფაქტობრივი გარემოებების შესწავლის შედეგად დადგინდა, რომ საჯარო სექტორი მუდმივად ფრთხილობს დღგ-ს რეგისტრაციის გაუქმებას, რადგან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით დღგ-ს რეგისტრაციის გაუქმების მომენტიდან გადასახადის გადამხდელს ვალდებულება აქვს წინა პერიოდში ძირითად საშუალებებსა და შენობა-ნაგებობაზე ჩათვლილი დღგ დაუქვემდებაროს აღდგენას. შესაბამისად, სახელმწიფო ხაზინა შესაძლებელია კარგავს ჩათვლის აღდგენის ნაწილში მისაღებ კოლოსალურ შემოსავალს.

საჯარო სამართლის იურიდიული პირებისათვის 2021 წლამდე ჩათვლილი დღგ-ს აღდგენისათვის შეთავაზებული ავტორისეული ფორმულა შემდეგი სახისაა: $X1+X2+X3=R$; სადაც: $X1$ და $X2$ წარმოადგენს დასაბეგრ ბრუნვებს და $X3$ კი გათავისუფლებულ ბრუნვას; R - მთლიანი შემოსავალი; გათავისუფლებული ბრუნვის პროპორცია მთლიან შემოსავალში შემდეგია: $X3 / R$. მეტი სიცხადისათვის წარმოდგენილია გაანგარიშების სქემა, რომლის მიხედვითაც უნდა მოხდეს სსიპ-ების მიერ ჩათვლილი დღგ-ს აღდგენა:

ცხრილი #9

თანხები წარმოდგენილია ლარში		
ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები შედგება:		%
1. ელექტრონული სანოტარო რეესტრის ადმინისტრირებისა და ტექნიკურ მეთვალყურეობის საფასური	50000	50%
2. ნოტარიუსთა საკვალიფიკაციო გამოცდის საფასური	15000	15%
3. არქივის მომსახურებიდან მიღებული შემოსავალი.	10000	10%
არასაოპერაციო/არაეკონომიკური საქმიანობის ჭრილში მიღებული შემოსავლები		
1. საწევრო შენატანები	25000	25%
	100000	100%
საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში მიღებული ჩათვლა (სრული)	25000	
ეკონომიკური საქმიანობის პროპორცია	75%	
ჩათვლა საანგარიშო თვის განმავლობაში:	18750	

ავტორისეული გაანგარიშება POWER BI პროგრამის საშუალებით

ავტორისეული გაანგარიშების საფუძველზე დადგინდა, რომ საჯარო სამართლის იურიდიული პირი ბიუჯეტის სასარგებლოდ აღადგენს არაეკონომიკურ საქმიანობის

პროცენტულ ღირებულებას, რაც ამ კონკრეტულ მაგალითში შეადგენს 6 250 ლარს (25 000-ის 25%).

აუცილებელია სსკ-ში დაზუსტდეს 164-ე და 165-ე მუხლები, სადაც დაკონკრეტდება საჯარო სამართლის იურიდიული პირებისათვის ჩათვლილი დღგ-ს აღდგენის საკითხი, რომელიც საბოლოოდ გამოიწვევს საბიუჯეტო შემოსავლების მნიშვნელოვან ზრდას.

ორაზროვანია საშემოსავლო გადასახადის ნაწილში არარეზიდენტთა დაბეგვრის საკითხიც. კერძოდ, განსახილველი საკითხია: წარმოეშობა თუ არა პირს საშემოსავლო გადასახადის გადახდა (გადამხდელად აღრიცხვა, დეკლარირება), როდესაც არის უცხო ქვეყნის მოქალაქე, საქართველოს რეზიდენტი, თუმცა დაქირავებით მუშაობას ეწევა სხვა ქვეყანაში დაფუძნებულ საწარმოში და ეწევა დისტანციურ მომსახურებას.

რომ სსკ-ის მე-12 მუხლის მიხედვით, დაქირავებით მუშაობად ითვლება ფიზიკური პირის მიერ ვალდებულების შესრულება იმ ურთიერთობათა ფარგლებში, რომლებიც რეგულირდება საქართველოს ან/და უცხო ქვეყნის შრომის კანონმდებლობით. სსკ-ის 79-ე მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, არარეზიდენტი ფიზიკური პირი საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელია საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლებზე. სსკ-ის 34-ე მუხლით განსაზღვრულია პირის საქართველოს რეზიდენტად აღიარების კრიტერიუმები. აღნიშნული მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად საქართველოს რეზიდენტად, მთელი მიმდინარე საგადასახადო წლის განმავლობაში, ითვლება ფიზიკური პირი, რომელიც ფაქტობრივად იმყოფება საქართველოს ტერიტორიაზე 183 დღე 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. ამავე მუხლის მიხედვით, საქართველოს არარეზიდენტად ითვლება ფიზიკური პირი, რომელიც ამ მუხლის მიხედვით არ არის რეზიდენტი. სსკ-ის 104-ე მუხლის ნორმებიდან გამომდინარე დგინდება, თუ რა სახის შემოსავალი ითვლება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად. ამ მუხლის შესაბამისად, საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს განეკუთვნება

საქართველოში დაქირავებით მუშაობით მიღებული შემოსავალი. სსკ-ის 82-ე მუხლის „შ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისგან თავისუფლდება არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მიერ ხელფასის სახით მიღებული შემოსავალი, თუ დაქირავებით მუშაობა ხორციელდება საქართველოს ტერიტორიაზე საგადასახადო წლის განმავლობაში არა უმეტეს 30 კალენდარული დღისა და შემოსავლის (ხელფასის) გადამხდელი არის არარეზიდენტი დამქირავებელი, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ასეთი ხარჯი მიეკუთვნება არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების ხარჯებს, მიუხედავად იმისა, ეს ხარჯი ამ მუდმივი დაწესებულების მიერ არის გადახდილი თუ არა. სსკ-ის 153-ე მუხლის გათვალისწინებით, არარეზიდენტ ფიზიკურ პირი, რომლის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი არ იბეგრება გადახდის წყაროსთან, საგადასახადო ორგანოს საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციას წარადგენს საანგარიშო წლის მომდევნო წლის 1 აპრილამდე. „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის #996 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის მეორე დ მესამე პუნქტების შესაბამისად, საქართველოს მოქალაქეობის არმქონე ფიზიკური პირის გადამხდელად აღრიცხვას ახორციელებს საგადასახადო ორგანოს, რომელსაც წარედგინება განცხადება და პირადობის დამადასტურებელ დოკუმენტი. ყოველივე ზემოაღნიშნულის და აღწერილი ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით, თუ პირის მიერ მიღებული შემოსავალი აღწერილია სსკ-ის 104-ე მუხლში (მათ შორის, წარმოადგენს საქართველოში დაქირავებით მუშაობით მიღებულ შემოსავალს), იგი განიხილება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავალს, რომელზეც წარმოემოხაზა საშემოსავლო გადასახადის გადახდის და დეკლარირების ვალდებულება, კანონმდებლობით დადგენილ წესის მიხედვით.

სახელმწიფო საზინა: საქართველოს ნაერთი ბიუჯეტის შემოსულობები (ლარი):

წელი	შემოსავლის კოდი	გადასახადის დასახელება	თანხა	არარეზიდენტების მიერ გადახდილი თანხა
2021	1.1.1.1.1	საშემოსავლო გადასახადი	3,775,673,772	2,472,935
2022	1.1.1.1.1	საშემოსავლო გადასახადი	5,034,089,284	1,927,186
2023	1.1.1.1.1	საშემოსავლო გადასახადი	4,544,888,665	3,131,388
				7531509

ავტორისული გაანგარიშება POWER BI პროგრამის საშუალებით

აღნიშნული გარემოების განხილვის საფუძველზე შესაძლებელია დავასკვნათ, რომ მეწარმეში დაბნეულობას იწვევს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მუხლების ცალკეული ურთიერთგამომრიცხავი საკითხები. ამიტომაც აუცილებელია დაზუსტდეს 79-ე მუხლი, გარკვევით მიეთითოს არარეზიდენტის შემთხვევაში საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ვალდებულების დადგომის ეტაპები. გაანგარიშებამ ნათლად აჩვენა, რომ მზარდია არარეზიდენტი პირების მიერ მიღებული შემოსავლები. ცხრილში მონაწილეობას არ იღებს არარეზიდენტების ის შემოსავალი, რომელიც საგადასახადო კოდექსის ორაზროვანი აღქმის გამო არ იბეგრება. შესაბამისად 82-ე და 79-ე მუხლების დაზუსტება გამოიწვევს საბიუჯეტო შემოსავლების ზრდას.

საშემოსავლო გადასახადის ნაწილში სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმებმა გადასახადის გადამხდელებს უზიდაა არაკეთილსინდისიერი მიდგომების გამოყენებისაკენ. კერძოდ, მცირე ბიზნესის სტატუსის მინიჭების კუთხით. როგორც ცნობილია, მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე პირის მიერ მიღებული შემოსავალი იბეგრება 1%-ით. გამომდინარე აქედან ხშირია შემთხვევები, როდესაც სამშენებლო კომპანიები ნაცვლად შრომითი ხელშეკრულებების გაფორმებისა პიროვნებებს ატარებს რეესტრში მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე სუბიექტებად და ნაცვლად 20%-იანი განაკვეთისა ბიუჯეტში ხდება 1%-

ის გადახდა. არსებულ მიდგომას იყენებს არაერთი კომპანია. კვლევის ფარგლებში დადგინდა, რომ მნიშვნელოვანია მკაცრად გაკონტროლდეს მცირე ბიზნესის სტატუსის მინიჭების პროცედურები და სტატუსის მინიჭება აკრძალოს ისეთ სუბიექტებს, რომლებიც დასაქმებულები არიან სამშენებლო სექტორსა და სარემონტო მიმართულებებით. შესაბამისად, შემცირდება გადასახადის დამალვისა და გადახდის თავიდან არიდების რისკები.

ცხრილი #11

სახელმწიფო საზინა: საქართველოს ნაერთი ბიუჯეტის შემოსულობები (ლარი):

	<u>შემოსავლის კოდი</u>	<u>გადასახადის დასახელება</u>	<u>თანხა</u>	<u>მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე პირების გადახდილი თანხა</u>
წელი				
2021	1.1.1.1.1	საშემოსავლო გადასახადი	3,775,673,772	37,756,738
2022	1.1.1.1.1	საშემოსავლო გადასახადი	5,034,089,284	50,340,893
2023	1.1.1.1.1	საშემოსავლო გადასახადი	4,544,888,665	45,448,887
				<u>133546.51</u>

ავტორისული გაანგარიშება POWER BI პროგრამის საშუალებით

გაანგარიშებაზე მოცემულია მცირე ბიზნესის მქონე ფიზიკური პირების ბიუჯეტში გადახდილი თანხები. სტატისტიკის ეროვნული სააგენტოს მაჩვენებლების მიხედვით მათგან თითქმის 40% დასაქმებულია სამშენებლო ბიზნესში, რომელიც რისკის მატარებელია და შესაძლებელია სახელმწიფო კარგავდეს მნიშვნელოვან მისაღებ ფულად ნაკადებს. ავტორისული გაანგარიშების მიხედვით იგი შემდეგი სახისაა:
(133,546,517*0,4)*19 = 1,014,953,529 ლარი.

საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების სრულყოფის გზების ფორმირებაში მნიშვნელოვან როლს ასრულებს დამატებული ღირებულების გადასახადის რეფორმის მიზნობრივი გატარება. ქართული პრაქტიკიდან გამომდინარე ხშირია შემთხვევები,

როდესაც მეწარმეები გადასახადის თავიდან არიდების მიზნით არეგისტრირებენ სხვადასხვა კომპანიას, რათა უწყვეტი 12 კალენდარული თვის შემოსავალმა არ გადააჭარბოს 100 000 ლარს და არ წარმოექმნას დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის აუცილებლობა. საგადასახადო დარგის ექსპერტები მიიჩნევენ, რომ მარეგისტრირებელმა ორგანომ მკაცრად უნდა გააკონტროლოს მსგავსი ფაქტები. კერძოდ, აკრძალვები უნდა დაწესდეს ერთი პიროვნების მიერ სხვადასხვა კომპანიის დარეგისტრირება ერთი და იმავე ეკონომიკური საქმიანობის ეკონომიკური საქმიანობის კოდის ქვეშ. არსებული რეფორმა უზრუნველყოფს საბიუჯეტო შემოსავლების გაზრდასა და საგადასახადო კულტურის ამაღლებას. მეწარმეს არ ექნება შესაძლებლობა იმგვარად მოახდინოს შემოსავლების გადანაწილება რამდენიმე კომპანიაში, რომ არ მოუწიოს დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის გავლა.

კვლევის შედეგად დადგინდა, რომ დაზუსტებას საჭიროებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98-ე მუხლი. რომლის მიხედვითაც მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია ზღვრულ ოდენობაზე მეტი წარმომადგენლობითი ხარჯი:

ა) „ამ კოდექსის 97-ე მუხლის მიზნებისათვის კალენდარული წლის განმავლობაში გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯის ზღვრული ოდენობაა წინა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული შემოსავლის 1 პროცენტი, ხოლო თუ გაწეული ხარჯი აღემატება მიღებულ შემოსავალს – გაწეული ხარჯის 1 პროცენტი“ (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი);

ბ) „საწარმოს დაფუძნების კალენდარულ წელს გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯის ზღვრული ოდენობაა მიმდინარე კალენდარული წლის დასრულებამდე გაწეული ხარჯის 1 პროცენტი“ (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი);

საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებში დაბნეულობას იწვევს ზემოთ მოყვანილი ჩანაწერი. კერძოდ, რადგანაც მათი საქმიანობა განეკუთვნება ორგანიზაციის საქმიანობას და მიზანი არ არის მოგების მიღება, ექვემდებარება თუ არა სსიპ-ებისათვის ზღვრულ ოდენობაზე მეტი წარმომადგენლობითი ხარჯი დაბეგვრას. როგორც ფოკუს ჯგუფმა

გვიჩვენა, საგადასახადო ექსპერტთა ნაწილი მიიჩნევს, რომ საჯარო სამართლის იურიდიულმა პირებმა უნდა იხელმძღვანელონ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 21-ე მუხლის მიხედვით, რომელიც განსაზღვრავს „საწარმოს“ განმარტებას: საწარმოდ ითვლება შემდეგი წარმონაქმნები, რომლებიც ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას ან შექმნილი არიან ეკონომიკური საქმიანობის განსახორციელებლად. შესაბამისად, საჯარო სამართლის იურიდიული პირები არ განიხილებიან საწარმოდ და მათზე არ ვრცელდება 1 % ზღვარი წარმომადგენლობით ხარჯებთან მიმართებით.

აუცილებელია, საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფილების დარეგულირების საკითხში მნიშვნელოვანი როლი შეასრულოს სამართლებრივმა პროცედურებმა. საქართველოს კანონმდებლობის მიხედვით სახელმწიფოს წინაშე პასუხისმგებლობას იღებს კომპანიის მმართველი, დირექტორი, რომელიც განკარგავს საწარმოს მენეჯმენტს, იღებს კრიტიკულ სიტუაციებში მნიშვნელოვან გადაწყვეტილებებს. საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობა განაპირობებს დირექტორის პასუხისმგებლობის დაყენებას. დამფუძნებლები ხშირ შემთხვევაში არაკეთილსინდისიერად იყენებენ არსებულ გარემოებას და დირექტორებს ხშირ შემთხვევაში სთავაზობენ ფარულ გარიგებებს. კერძოდ, ვალდებულებების შეუსრულებლობის შემთხვევაში ეხმარებიან ქვეყნის დატოვებაში და ა. შ. გამომდინარე აქედან, აუცილებელია საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით მკაცრად განისაზღვროს დირექტორის უფლება-მოვალეობები და პასუხისმგებლობა განაწილდეს კომპანიის დამფუძნებელზეც.

დასკვნა და რეკომენდაციები

საგადასახადო ადმინისტრირება წარმოადგენს მყარი, სტაბილური ეკონომიკური პროგრესისა და ზრდის გარანტიას. განვითარებადი ქვეყნებისათვის სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანია მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარება, რომელიც გამოიწვევს სტაბილური ბიზნეს გარემოს ფორმირებას და სამუშაო ადგილების გაზრდას. მსოფლიოში დამკვიდრებული პრაქტიკით თუ ვიმსჯელებთ დავინახავთ, რომ ქვეყნიდან სამუშაო ძალის გადინების შემცირებასა და სოციალური ფონის გაუმჯობესებას ხელს უწყობს მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარება. აღნიშნული თემის კვლევის პროცესში განხილული და დახასიათებული იქნა საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებში განხორციელებული რეფორმების, ცვლილებების შედეგად მიღწეული წარმატებები, ხარვეზები და ნაკლოვანებები. დასაბუთებული იქნა რომელ კონკრეტულ თემებზე ვერ იძლევა საგადასახადო კოდექსი პასუხს და არასრულყოფილია. სიღრმისეული ინტერვიუს და ფოკუს ჯგუფის საშუალებით გამოკვეთილი მიგნებების საფუძველზე შეთავაზებულია საფინანსო სექტორისათვის დეტალური ანალიზი რომელი კონკრეტული საგადასახადო რეფორმა ავითარებს ბიზნესს, დადებითად მოქმედებს ბიუჯეტის სწორად ფორმირებაზე, გაანალიზებულია საგადასახადო პოლიტიკის შესაძლებლობები და სამომავლო პერსპექტივები. სახელმწიფოსათვის შეთავაზებულია გადასახადის ადმინისტრირების სრულყოფილების გზები. საგადასახადო კულტურის ამაღლებას მნიშვნელოვნად ხელს უწყობს მუდმივი კომუნიკაცია საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელს შორის. ამავდროულად, მნიშვნელოვანია საგადასახადო კანონმდებლობის აღქმადობა და ენობრივი სიმარტივე. მცირე საგადასახადო წნეხი და ლიბერალური პოლიტიკა უზიძგებს მეწარმეს აიმაღლოს გადასახადის გადახდის კულტურა და თავი აარიდოს მის დამალვას.

მნიშვნელოვანია დამატებით დაზუსტდეს და განიმარტოს საგადასახადო კოდექსში ცალკეული საკითხები, რომლებიც დღემდე ბუნდოვანი და პასუხგაუცემელია. მათ შორის, საჯარო სამართლის იურიდიული პირების ჩათვლილი დღგ-ს აღდგენის პრობლემა, საინვესტიციო ქონების ცვეთის დარიცხვის მიდგომა, უცხო ქვეყნის მოქალაქე

არარეზიდენტის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის საკითხი და ტურაგენტების მიერ განხორციელებული საქმიანობის საგადასახადო ანალიზი. კვლევის ფარგლებში ზემოთ ხსენებულ გარემოებებს მიეცა სამართლებრივი და პრაქტიკული შეფასება, შემუშავდა დასკვნები, რომელებიც სახელმწიფო ორგანოებისათვის იქნება ღირებული, რათა პრობლემურ საკითხებთან მიმართებით გამოსცეს მეთოდური მითითებები და დააზუსტოს საგადასახადო კოდექსში შესაბამისი მუხლები. მნიშვნელოვანია დაზუსტდეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 79-ე მუხლი, გარკვევით მიეთითოს არარეზიდენტის ვალდებულებები საშემოსავლო გადასახადის გაანგარიშებასთან მიმართებით. კვლევის რაოდენობრივმა მეთოდმა გამოკვეთა 2017-2023 წლებში საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში შესული ცვლილებების ეფექტიანობა, რამაც ხელი შეუწყო საქართველოს საფინანსო პოლიტიკის დაახლოებას ევროკავშირის პრაქტიკასთან და საგადასახადო პოლიტიკის ლიბერალიზაციას. კვლევამ აჩვენა, რომ საგადასახადო კოდექსის ნაკლოვანებების აღმოფხვრა, გამოიწვევს საბიუჯეტო შემოსავლების მკვეთრ ზრდას, შეამცირებს გადასახადის გადამხდელთა დაბნეულობას და აამაღლებს გადასახადის გადახდის კულტურას. შესაბამისად, შემუშავებული ჰიპოთეზები დადასტურდა კვლევის რაოდენობრივი და თვისებრივი მეთოდების გამოყენებით. სადისერტაციო ნაშრომის კვლევის შედეგად დადგინდა სამეცნიერო მიგნებები:

- დამატებული ღირებულების გადასახადის 2021 წლის რეფორმამ მნიშვნელოვნად შეუწყო ხელი საგადასახადო პოლიტიკის ლიბერალიზმს. მისი დადებითი მაჩვენებლები კვლევაში განმარტებული და განზოგადებულია. ცვლილების განხორციელების შედეგად 25%-იანი ზრდით არის წარმოდგენილი ბიუჯეტში დღგ-სგან მიღებული შემოსავლები.
- კვლევის საფუძველზე შეთავაზებულია საჯარო სამართლის იურიდიული პირებისათვის დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლის მიღების მექანიზმი, ფორმულა და პროპორცია; $(X1+X2+X3=R; \quad X3 / R)$;
- შეთავაზებულია არარეზიდენტი ფიზიკური პირების დაბეგვრის მექანიზმი, რომელიც ეყრდნობა საგადასახადო კოდექსის 79-ე და 82-ე მუხლების

რედაქტირებას. არარეზიდენტების მიერ გაწეული ელექტრონული მომსახურება განეკუთვნება საქართველოში არსებულ წყაროდან მიღებულ შემოსავალს;

- დაზუსტდა გამყვანი ტურიზმის ნაწილში დღგ-თი დასაბეგრი ოპერაციის დრო და ადგილი. კვლევის შედეგად დადგინდა, რომ გამყვანი ტურიზმი არ განეკუთვნება საქართველოს ტერიტორიაზე გაწეულ მომსახურებას;
- დასაბუთებულია სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმის სტატუსის მინიჭების სქემის ცვლილება, რომელიც საშემოსავლო გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების ყველაზე გავრცელებული ფორმაა. მცირე ბიზნესის სტატუსის მინიჭება არ უნდა მოხდეს სამშენებლო და სარემონტო სექტორში მომსახურეობის გამწევი ფიზიკური პირებისათვის;
- დასაბუთებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის ცვლილების აუცილებლობა, რომელიც ფიზიკურ პირს აძლევს საშუალებას საცხოვრებელი ბინის სტატუსით დააკვალიფიციროს უძრავი ქონება და თავი აარიდოს დღგ-ს გადახდას. საცხოვრებელი ფართების რეალიზაცია ექვემდებარება დღგ-თი დაბეგვრას;
- დადგენილია საქართველოს საგადასახადო კოდექსისა და ფინანსური აღრიცხვის, ანგარიშგების, საერთაშორისო სტანდარტის (ფასს) თანხვედრის აუცილებლობა საინვესტიციო ქონებაზე ცვეთის დარიცხვასთან მიმართებით. დადგინდა, რომ საინვესტიციო ქონებას ცვეთა არ ერიცხება;

კვლევის შემდეგად შემუშავდა რეკომენდაციები:

- აუცილებელია კანონმდებლებმა მხედველობაში მიიღონ ექსპერტების მოსაზრებები მიღებული სესხის კაპიტალში შენატანად დაკვალიფიცირების შესახებ. არსებული მიდგომა გამოყენებული უნდა იქნას საერთაშორისო კონტროლირებადი ოპერაციის მიზნებისთვის რაც გულისხმობს იმას, რომ რეფორმა ეხება მხოლოდ და მხოლოდ არარეზიდენტი ურთიერთდამოკიდებული პირისგან ან ე.წ. ოფშორული კომპანიებისგან

მიღებული სესხების შემთხვევებს, შესაბამისად აღნიშნული მიდგომის გამოყენება რეზიდენტი პირებისგან მიღებული სესხების შემთხვევაში ამ ეტაპზე არ უნდა განხორციელდეს;

- კანონმდებლებმა საჯარო სამართლის იურიდიული პირებისათვის დღგ-ს ჩათვლა განახორციელონ ეკონომიკურის საქმიანობის ხვედრითი წილის პროპორციით;
- საცხოვრებელი ბინის სტატუსის მქონე ფართების რეალიზაცია დაექვემდებაროს დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას;
- მცირე ბიზნესის სტატუსის მინიჭება აიკრძალოს სამშენებლო და სარემონტო სექტორში;
- არარეზიდენტი ფიზიკური პირების დაქირავებით მუშაობა განიხილოს საქართველოს ტერიტორიაზე გაწეულ მომსახურებად;
- ტუროპერატორების საქმიანობა დაკვალიფიცირდეს როგორც დღგ-სგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებული ოპერაცია;
- გადასახადის გადამხდელებს აეკრძალოთ ერთი და იმავე საქმიანობის სფეროში სხვადასხვა კომპანიის რეგისტრირება;
- საინვესტიციო ქონების აღიარება, შეფასება და საბალანსო ღირებულების განსაზღვრა მოხდეს საერთაშორისო სტანდარტის (ფასს) მიხედვით;

ერთი მხრივ, დიდია დადებითი ეფექტი საგადასახადო პოლიტიკაში განხორციელებული ცვლილებების ბიუჯეტის შემოსავლების გაზრდაში, რომელიც დაახლოებით 35%-იანი ნამატით არის წარმოდგენილი. მეორე მხრივ, არსებული ნაკლოვანებების გამოვლენა სრულყოფს საგადასახადო ადმინისტრირებასა და სრულად აღმოფხვრის გადასახადის გადამხდელში ინფორმაციული ვაკუუმის აღქმას. სადისერტაციო ნაშრომში წარმოდგენილი მეცნიერული სიახლეები სასიკეთო შედეგის მომტანი იქნება საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფილების საკითხში.

სადისკუსიო გეგმა

1. როგორ შეაფასებდით საქართველოს საგადასახადო პოლიტიკას, მის როლს ბიზნეს გარემოს ფორმირებაში
2. თქვენი აზრით, რა გზა განვლო დაბეგვრის პოლიტიკის რეფორმამ საქართველოში?
3. გთხოვთ, დაასახელოთ ყველაზე მასშტაბური რეფორმა, რომელიც განხორციელდა დამოუკიდებელი საქართველოს ისტორიაში საგადასახადო პოლიტიკაში
4. გთხოვთ, განსაზღვროთ საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების როლის მნიშვნელობა ქვეყნის ეკონომიკური პროგრესისა და სტაბილურობის თვალსაზრისით
5. შეაფასეთ 2005 წელს გადასახადების რაოდენობის მკვეთრი შემცირება, რამდენად საჭირო და დროული იყო
6. თქვენი აზრით, რამდენად მძიმეა დღეს საქართველოში საგადასახადო ტვირთის ოპტიმალური დონე
7. გთხოვთ, გაგვიზიაროთ თქვენი შეხედულება, რა სირთულეს აწყდება დამწყევბი ბიზნესი დაბეგვრის კუთხით, რამდენად მძიმედ აისახება მათზე საგადასახადო ტვირთი
8. როგორ ფიქროთ, უნდა ეხეზოდეს თუ არა დამწყებ ბიზნეს მასშტაბური საგადასახადო შეღავათები. დადებითი პასუხის შემთხვევაში, გთხოვთ, დაგვიკონკრეტოთ
9. საგადასახადო პოლიტიკის დახვეწის, რეფორმირების ბოლო, მე-4 ეტაპს თუ გადავხედავთ, დავინახვთ რომ რადიკალური ცვლილების დასაწყისი იყო მოგების გადასახადის რეფორმა. როგორ შეაფასებდით ამ რეფორმის შედეგებს დღეს, სად გაამრთლა მოლოდინები და მიიღო თუ არა სახელმწიფომ/ბიზნესმა სასურველი შედეგი?
10. ახლოვდება მოგების გადასახადის ესტონურ მოდელზე გადასვლის თარიღი საფინანსო სექტორისათვის. თქვენი აზრით, ამ გადმოსახედიდან, რა პროგნოზი შეიძლება გავაკეთოთ
11. გთხოვთ, შეაფასოთ 2021 წლის დამატებული ღირებულების გადასახადის მასშტაბური რეფორმა, გამოყოფთ მთავარი ასპექტები
12. რა შედეგების მომტანი იქნება/არის საჯარო და კერძო სექტორისათვის

13. დაასახელეთ, ბიზნესის დარგები, სადაც დღგ-ის რეფორმა ტოვებს ბევრ პასუხგაუცემელ კითხვას
14. განხორციელებული რეფორმის საშუალებით რა სირთულეებთან გამკლავება მოუწია ბიზნესს, როგორ მიიღო საქართველოს ბაზარმა დამატებული ღირებულების გადასახადის რეფორმა
15. ეკონომიკური განვითარების, ინვესტიციების მოზიდვისა და ბიზნეს გარემოს განვითარების კუთხით როგორ შეაფასებდით რეფორმას?
16. თქვენი აზრით, სად ვერ აღწევს საგადახადო კოდექსი სრულყოფილებას? რა ბუნდოვანი და ურთიერთგამომრიცხავი შეხედულებები არის?
17. გთხოვთ, გაგვიზიაროთ თქვენი შეხედულება გადასახადის გადამხდელთა დაყოფა კვალიფიციური და არაკვალიფიციური დღგ-ის გადამხდელების სტატუსებად? რა პრობლემების წინაშე დააყენა ამ რეფორმამ გადამხდელები? ასევე, შეაფასეთ ზედანდების გამოწერის შეზღუდვა და დავალიანების მქონე გადამხდელების მიერ ფაქტურის გამოწერის შეზღუდვა
18. როგორ ფიქრობთ, რამდენად დაახლოებულია საქართველოს საგადასახადო პოლიტიკა საერთაშორისო სტანდარტებთან
19. რა ძირითად მიმართულებებს, პრობლემებს დაასახელებდით რასაც აწყდებიან გადასახადის გადამხდელები დღეს საქართველოში?
20. როგორია გადასახადის გადახდის კულტურა დღეს? რა უნდა გაკეთდეს მის კიდევ უფრო ასამაღლებლად?
21. თქვენ რომ მონაწილეობდით საკანონმდებლო ცვლილებების დონეზე, რა რეფორმებს განახორციელებდით?

გამოყენებული ლიტერატურა

1. აბაშიშვილი გ., 2019. „საერთაშორისო საფინანსო ინსტიტუტების გამოწვევები განვითარებადი ქვეყნების მთავრობებთან და ბიზნესთან მიმართებაში“, ილიას სახელმწიფო უნივერსიტეტი, თბილისი.
2. ანანიაშვილი ი., 2011. „იდეალური საგადასახადო ტვირთი ეკონომიკის განვითარებისთვის“. ჟურნალი „თსუ მეცნიერება“, N1.
3. ასლანიშვილი დ., 2013. „საქართველოს სახელმწიფო ფასიანი ქაღალდების ბაზარი“, ეკონომისტი, თბილისი.
4. ბაქრაძე გ., 2014. „2007-2008 წლის გლობალური ფინანსური კრიზისი: მიზეზები და ინტერპრეტაციები“, ეკონომიკა და საბანკო საქმე, თბილისი.
5. ბარბაქაძე ს., 2019. „საერთაშორისო საფინანსო ინსტიტუტების როლი რეკონსტრუქციულ და პოსტრეკონსტრუქციურ საქართველოში“, ეკონომისტი, თბილისი.
6. ბუკია ი., 2019. „საგადასახადო პოლიტიკის გავლენა მეწარმეობის განვითარებაზე“, ეკონომიკის დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად წარმოდგენილი დისერტაცია, თბილისი.
7. გვიდიანი ა., 2015. „ბანკები და ფინანსები“, თბილისი ეკონომიკური ფორუმი, თბილისი.
8. გობეჯიშვილი ს., 2013. „საქართველოს მცირე და საშუალო მეწარმეების სახელმწიფო რეგულირების სრულყოფის მიმართულებები“. თბილისი.
9. დემეტრაშვილი ლ., 2019. „მსოფლიო ფინანსური კრიზისი და მისი გავლენა საერთაშორისო კომპანიების საქმიანობაზე“. თბილისი.
10. დემეტრაძე ნ., 2015. „ეკონომიკა და ფინანსები“, ეკონომიკური ქრონიკები, თბილისი.
11. ესაკია გ. 2019 „პროექტი სტრატეგია საქართველოსთვის“, ევროპის რეკონსტრუქციისა და განვითარების ბანკი, თბილისი.

12. ერქომაიშვილი გ., 2016. „საქართველოს განვითარების ეკონომიკური პოლიტიკის პრიორიტეტული მიმართულებები“. თბილისი.
13. ერქომაიშვილი გ., 2013. „საქართველოს ეკონომიკური განვითარების პრიორიტეტები“. თბილისი.
14. ზაზიაშვილი ლ., 2013. „მსოფლიო ბანკი და ინოვაციური ეკონომიკური ზრდა“, გადასახადები, თბილისი.
15. ილურიძე ს., 2014. „ინსტიტუტები და მხარდაჭერა“, მეცნიერება და პრაქტიკა, თბილისი.
16. ილურიძე ა., 2012. „საქართველო და მსოფლიო ფინანსები“, თბილისი.
17. კოტეტიშვილი ნ., 2011. „ფასიანი ქაღალდების ბაზარი ქვეყნის ეკონომიკის განვითარებაში“, სოციალური ეკონომიკა, თბილისი.
18. კილაძე ა., 2017. „გადასახადები, მათი წარმოქმნის ისტორია და თეორიები“. თბილისი. ჟურნალი „PRIME“.
19. კონჯარია ე., 2016. „მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარება საქართველოში“. თბილისი.
20. ლეკაშვილი ე., 2014. „სამეწარმეო აზროვნება და მისი განვითარების პრობლემები საქართველოში“. თბილისი. ჟურნალი „ეკონომიკა და ბიზნესი“, N6.
21. მიქელაშვილი მ., 2012. „საგადასახადო რეგულირების ზოგოერთი პრობლემა მსოფლიო ეკონომიკური კრიზისის პირობებში“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, თბილისი.
22. ნადარაია ლ., 2012. როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები“. თბილისი.
23. პაპავა ვ., თაფლაძე თ., გეგეშიძე ა., 2015. „საქართველოს ეკონომიკა, რეფორმები და ფსევდორეფორმები“. თბილისი.
24. პაპავა ვ., 2000. „საერთაშორისო სავალუტო ფონდი საქართველოში: მიღწევები და შეცდომები“, იმპერიალი, თბილისი.
25. პაპავა ვ., 2002. „საქართველოს ეკონომიკური წინამძღვრები“, იმპერიალი, თბილისი.

26. პაპავა ვ., 2020. „არატრადიციული ეკონომიკის“, თბილისი.
27. პიტურიშვილი ნ., 2015. „საქართველოს ფასიანი ქაღალდების ბაზარი“, პრაქტიკული ჟურნალი, თბილისი.
28. პაპასქუა ი., 2012., „გადამხდელთა უფლებების შეზღუდვის ახალი ტალღა“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, თბილისი.
29. საკანდელიძე ა., 2012. „ახალი საგადასახადო კოდექსის შუქრდილები“, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, თბილისი.
30. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 2022. კონსოლიდირებული ვერსია;
31. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო. 2023. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2023 წლის 27 ივლისის N996 ბრძანება
32. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო. 2015. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2015 წლის 27 ივლისის N232 ბრძანება
33. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო. 2021. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2021 წლის 20 აგვისტოს N994 ბრძანება;
34. ფალტინი გ., 2015. „გონება ამარცხებს კაპიტალს“. თბილისი, თსუ გამომცემლობა
35. ფუტყარაძე ს., 2012. „საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე“. სადოქტორო დისერტაცია.
36. ჩიკვილაძე მ., 2020. „არაპირდაპირი გადასახადების საგადასახადო დანაკარგი და მისი შემცირების შესაძლო მიმართულებები საქართველოში“; თბილისი
37. ხალიანი თ., 2013 „გადასახადები და ლიბერალიზმი“, ლიბერალი, თბილისი.
38. ხახალეიშვილი, ვ., 2015. „გამოწვევები საქართველოს ბიზნესში“, იმპერიალი, თბილისი.
39. ხურციძე, ნ., 2017. „საგადასახადო დაბეგვრის მექანიზმები“, ქრონიკა, თბილისი.
40. ხომერიკი თ., 2013. „კონკურენციული რეგულირების პრაქტიკა საერთაშორისო „პროკურმენტში“, ჟურნალი „საქართველოს ეკონომიკა“.

41. Abd Hakim T., 2020. Direct versus indirect taxes: Impact on economic growth and total tax revenue. *International Journal of Financial Research* 11(2): 146-153
<https://doi.org/10.5430/ijfr.v11n2p146>
42. Abd Hakim T., Karia A.A., David J., Ginsad R., Lokman N., & Zolkafli S., 2022 . Impact of direct and indirect taxes on economic development: A comparison between developed and developing countries. *Cogent Economics & Finance* 10(1): 2141423.
<https://doi.org/10.1080/23322039.2022.2141423>
43. Abdioglu N., Biniş M., & Arsla M., 2016. The effect of corporate tax rate on foreign direct investment: A panel study for OECD countries. *Ege Academic Review* 16(4): 599-610.
<https://dergipark.org.tr/en/pub/eab/issue/39958/474833>
44. Aghion P., Akcigit U., Cage J., & Kerr W. 2016. Taxation, corruption and growth. *National Bureau of Economic Research (NBER) Working Paper Series, WP 21928*. <http://dx.doi.org/10.3386/w21928>
45. Alm J., 2012. Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. *International tax and public finance* 19: 54-77.
<https://doi.org/10.1007/s10797-011-9171-2>
46. Arzaghi M., Berndt E.R., Davis J.C., & Silk A.J., 2008. Economic factors underlying the unbundling of advertising agency services (No. w14345). *National Bureau of Economic Research*. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1276622
47. Ahmadov B., 2022. Comparative Assessment of Capital Income Taxation in Azerbaijan, Kazakhstan, Georgia, and Belarus. *Journal of Eastern European and Central Asian Research (JEECAR)*, 9(2), 217-228.
48. Bathena Z., (2018). Why job satisfaction is an important phenomenon of the vicious circle. *Entrepreneur India*. Mar 18. <https://www.entrepreneur.com/en-in/growth-strategies/why-job-satisfaction-is-so-important-for-an-employee/310608>
49. Belotti F., Di Porto E., & Santoni G., 2021. The effect of local taxes on firm performance: Evidence from geo referenced data. *Journal of Regional Science* 61(2): 492-510. <https://10.1111/jors.12518>

50. Boadway R.W., 1992. How tax incentives affect decisions to invest in developing countries. *World Bank Publications* 1011
https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3476819
51. Bosquet B., 2000. Environmental tax reform: does it work? A survey of the empirical evidence. *Ecological economics* 34(1): 19-32. [https://doi.org/10.1016/S0921-8009\(00\)00173-7](https://doi.org/10.1016/S0921-8009(00)00173-7)
52. Congdon W.J., Kling J.R., & Mullainathan S., 2011. *Policy and choice: Public finance through the lens of behavioral economics*. Chicago: Brookings Institution Press.
53. Daoud J.I., 2017. December. Multicollinearity and regression analysis. In *Journal of Physics: Conference Series* 949 (1): 012009). <https://doi.org/10.1088/1742-6596/949/1/012009>
54. Flaaen A., Hortaçsu A., Tintelnot F., 2020. The production relocation and price effects of US trade policy: the case of washing machines. *American Economic Review* 110(7): 2103-27. <https://doi.org/10.1257/aer.20190611>
55. Gnanon S. K., 2022. Tax revenue instability and tax revenue in developed and developing countries. *Applied Economic Analysis* 30(88): 18-37 <https://doi.org/10.1108/AEA-09-2020-0133>
56. Hudson M., 2020. The Treasury Privatized? Geopolitical Economy Hour (March 30). <https://michael-hudson.com/2023/03/the-treasury-privatize>
57. International Monetary Fund. 2011. A Multi-Donor Trust Fund for IMF Capacity Building Technical Assistance in Tax Policy and Administration. Washington: Office of Technical Assistance Management. <https://www.imf.org/external/np/otm/2011/100110.pdf>
58. Kraan D.J., 2004. Off-budget and tax expenditures. *OECD Journal on Budgeting* 4(1): 121-142. <https://doi.org/10.1787/budget-v4-art6-en> <https://doi.org/10.1787/budget-v4-art6-en>
59. Krechowicz D., 2011. The Effect of Carbon Pricing on Low-Income Households, and Its Potential Contribution to Poverty Reduction. University of Ottawa: Sustainable Prosperity. <https://institute.smartprosperity.ca/sites/default/files/effect-carbon-pricing-low-income-households-and-its-potential-contribution-poverty-reduction.pdf>

60. Minh Ha N., Tan Minh P., Binh Q.M.Q., 2022. The determinants of tax revenue: A study of Southeast Asia. *Cogent Economics & Finance* 10(1), p.2026660. <https://doi.org/10.1080/23322039.2022.2026660>
61. Ministry of finance of Georgia. 2022. economic trends Quarterly Review; https://www.mof.ge/images/File/2023-Publikaciebi/08-02-2023/2022Q4_GEO.pdf
62. Nnamani O.C., Ifeanchi K.P., Onyekwelu E.I., Ogbuefi P.C., 2023. Barriers to effective property tax reform in Nigeria: Implementation of the land use charge in Enugu state. *Land Use Policy* 126: 106544. <https://doi.org/10.1016/j.landusepol.2023.106544>
63. Norway's county and regional governments Association. 2017. Association agreement and Local self-government in Georgia. <https://nala.ge/uploaded/nala/2019-02/20190213192002281235248.pdf>
64. OECD., 2021. Tax Policy Reforms 2022. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy-reforms-26173433.htm>
65. OESD., 2015. Agreement on exchange of information on tax matters. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>
66. Schlegelmilch K., Cottrel, J., Runkel M., Mahler A., 2016. Environmental tax reform in developing, emerging and transition economies (No. 93). Studies. https://www.idos-research.de/uploads/media/Study_93.pdf
67. Total environmental tax revenue by type of tax, EU-28, 2012 YB14 II.png, Source Eurostat (online data code.env_ax_tax_) http://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php/File:Total_environmental_tax_revenue_by_type_of_tax,_EU28,_2012_YB14_II.png#filelinks
68. Total environmental tax revenue, 2012 (%) YB14 II.png, Source Eurostat (online data code.env_ax_tax_) http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Total_environmental_tax_revenue_by_type_of_tax,_EU-28,_2012_YB14_II.png#filelinks
69. Tuan Minh Le, «Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues», Paper prepared for the World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries (Washington D.C., 2003), p.53, [www.1.worldbank.org](http://www1.worldbank.org)

70. Vincent R.C., 2023. Vertical taxing rights and tax compliance norms. *Journal of Economic Behavior & Organization* 205: .443-467. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2022.11.003>
71. Walid Oueslati, «Short and Long-term effects of Environmental Tax Reform», <http://ageconsearch.umn.edu/bitstream/146354/2/NDL2013-009.pdf>
72. Wanda Tseng, Harm Zebregs, Foreign Direct Investment in China: Some Lessons for Other Countries, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/pdp/2002/pdp03.pdf>
73. World Bank, Data <http://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS/countries>
74. World Bank, Data, Tax payments (number), <http://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS>
75. World Bank, Data, GDP growth (annual %), <http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.KD.ZG?page=1>

გამოყენებული ინტერნეტ რესურსები

1. <https://www.mof.ge/>
2. <https://www.rs.ge/SituationalManuals?cat=1&tab=1>
3. <https://www.rs.ge/Legislation>
4. <https://www.mof.ge/5375>
5. <https://www.geostat.ge/ka/modules/categories/23/mtliani-shida-produkti-mshp>
6. <https://emis.ge/>
7. <https://old.rs.ge/4905>
8. https://www.mof.ge/mshp_ekonomikuri_zrda
9. <https://www.mof.ge/5379>
10. <https://treasury.ge/ka/revenues>
11. <http://www.aaf.ge/index.php?menu=1>
12. <https://ec.europa.eu/eurostat/home>
13. <https://www.mfsr.sk/en/>
14. https://commission.europa.eu/index_en

15. <https://www2.deloitte.com/ge/en.html>
16. <https://www.app.gov.al/>
17. <https://www.erasmus-entrepreneurs.eu/>
18. https://www.oecd-ilibrary.org/governance/public-procurement-review-and-remedies-%20systems-in-the-european-union_5kml60q9vklt-en
19. <http://procurement.gov.ge/ka/page/procedures>
20. <https://www.matsne.gov.ge/>
21. <https://www.economy.ge/>
22. <https://www.nplg.gov.ge/geo/home>
23. <https://www.imf.org/en/Home>
24. <https://forbes.ge/2023-tsels-qarthulma-bankebma-2-7-mlrd-laris-mogeba-miighes/>