

სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტი
ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი

როდიონ ქორჩილავა

საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების
ეკონომიკურ - ფსიქოლოგიური ასპექტები

დ ი ს ე რ ტ ა ც ი ა

წარმოდგენილია ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორის აკადემიური
ხარისხის მოსაპოვებლად

მეცნიერი ხელმძღვანელი

დავით ჯალაღონია,

ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი,
სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის
პროფესორი, ეკონომიკისა და ბიზნესის
ფაკულტეტის დეკანი

თბილისი 2014

შესავალი -----	გვ. 3
თავი I. საგადასახადო ადმინისტრირება როგორც სახელმწიფოს საგადასახადო პოლიტიკის რეალიზაციის მექანიზმი -----	გვ. 10
1.1. გადასახადის არსი, მისი წარმოშობისა და განვითარების კონცეფციური საფუძვლები-----	გვ. 10
1.2. საგადასახადო ადმინისტრირების განვითარების თეორიული და მეთოდოლოგიური წინამძღვრები-----	გვ. 26
1.3. გადასახადების სახელმწიფო მართვის სამართლებრივი მექანიზმის როლი ბიზნესის რეგულირებაში -----	გვ. 38
თავი II. საქართველოში ბიზნესის საგადასახადო ადმინისტრირების თანამედროვე მდგომარეობის ანალიზი, განზოგადება და შეფასება -----	გვ. 55
2.1. გადასახადების ადმინისტრირების ფორმები და სტრუქტურა საქართველოს მეწარმეობაში-----	გვ.55
2.2. გადასახადების ადმინისტრირების სისტემის ანალიზი და შეფასება საზღვარგარეთის ქვეყნებში-----	გვ. 111
2.3. საგადასახადო ტვირთის და ფსიქოლოგიური ფაქტორის გავლენა საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესზე-----	გვ. 130
თავი III. საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების სამართლებრივი და ორგანიზაციულ - ეკონომიკური მექანიზმების სრულყოფის მიმართულებები -----	გვ. 146
3.1. საგადასახადო ადმინისტრირების საკანონმდებლო ბაზის გაუმჯობესების რეკომენდაციები-----	გვ. 146
3.2. საგადასახადო ადმინისტრირების ეკონომიკური ეფექტიანობის ამაღლების ღონისძიებები-----	გვ. 156
3.3. გადასახადების გადახდის აუცილებლობა-სარგებლიანობის თაობაზე საზოგადოების ცნობიერების ამაღლების ფორმები და მეთოდები-----	გვ.172
დასკვნები და წინადადებები -----	გვ. 178
გამოყენებული ლიტერატურა და საინფორმაციო წყაროები -----	გვ. 186
დანართები -----	გვ. 194

შესავალი

კვლევის აქტუალურობა. სახელმწიფოს მიერ გატარებული სწორი საგადასახადო - საბიუჯეტო პოლიტიკა ქვეყნის არსებობისა და განვითარების მყარ საფუძველს წარმოადგენს. ბიუჯეტის ფორმირება დამოკიდებულია სახელმწიფოში მოქმედ საგადასახადო სისტემის თეორიულ - მეთოდოლოგიურ ბაზისზე, რომელიც იმავდროულად წარმოადგენს ბიზნესის საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესის განხორციელების საფუძველს. შესაბამისად, ქვეყნის მასშტაბით ერთიანი საგადასახადო პოლიტიკის ფორმირებისა და რეგულირებისათვის, ბიზნესის საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში არსებული პრობლემების ანალიზი და სწორი ორიენტირების დასახვა მიგვაჩნია სახელმწიფოს ეფექტიანი ეკონომიკური პოლიტიკის განხორციელების ძირითად მიმართულებად.

პრაქტიკა ცხადყოფს, რომ სახელმწიფოს მხრიდან ოპტიმალური საგადასახადო პოლიტიკა ბიზნესის ეფექტიანი საგადასახადო ადმინისტრირების პირობებში უზრუნველყოფს სახელმწიფო ბიუჯეტის გეგმური მაჩვენებლების შესრულებას, საბიუჯეტო დეფიციტის არსებობისას კი ხელს უწყობს მის დროულ დაძლევას.

ქვეყანაში მოქმედი საგადასახადო სისტემის ანალიზი ცხადყოფს, რომ დაბეგვრის მექანიზმის, საგადასახადო ორგანოებსა და გადასახადის გადამხდელებს შორის ჩამოყალიბებული ურთიერთობების დღეს არსებული პრაქტიკა ხასიათდება გარკვეული ხარვეზებით, რომელთა გამოსწორება საჭიროებს შესაბამისი ღონისძიებების სისტემის შემუშავებას, განსაკუთრებით საგადასახადო ადმინისტრირების მიმართულებით. სწორედ დაბალანსებული საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესი უწყობს ხელს სახელმწიფო ბიუჯეტის შევსებას და იმ საგადასახადო ურთიერთობების დარეგულირებას, რომელიც ყალიბდება საგადასახადო ორგანოებსა და გადასახადის გადამხდელებს შორის დაბეგვრის პროცესში. გარდამავალი ეკონომიკის პირობებში მყოფი ქვეყნისათვის აღნიშნული ურთიერთობების რეგულირების პროცესი კიდევ უფრო მწვავეა და წინააღმდეგობრივი, რაც უპირველეს ყოვლისა საზოგადოების დაბალი

საგადასახადო კულტურითაა განპირობებული. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ბიზნესის საგადასახადო ადმინისტრირება, როგორც საგადასახადო სისტემის უმნიშვნელოვანესი ელემენტი, იძენს მეტ აქტუალობას. მიგვაჩნია, რომ ამ მიმართულებით კვლევის ჩატარება, საგადასახადო ადმინისტრირებასთან დაკავშირებული საკითხების შესწავლა, არსებული პრობლემის გამოკვეთა, მათ გადასაწყვეტად ღონისძიებების დასახვა და მოგვარება მნიშვნელოვანწილად უზრუნველყოფს საგადასახადო სისტემის გაუმჯობესება - სრულყოფას.

საგადასახადო ადმინისტრირებასთან დაკავშირებული საკითხები, ქვეყანაში მიმდინარე სოციალურ - ეკონომიკური და პოლიტიკური ცვლილებების პარალელურად, მუდმივად საჭიროებს სრულყოფას. შესაბამისად, აღნიშნული საკითხების კვლევა და მეცნიერული სიახლეების მიება უწყვეტად უნდა მიმდინარეობდეს. ამასთან, ბიზნესის საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში მნიშვნელოვანია მეტი ყურადღება დაეთმოს გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოებს შორის არსებულ ურთიერთობებში ფსიქოლოგიური ასპექტებისა და საზოგადოების საგადასახადო ცნობიერების როლის ამაღლების საკითხებს. ყოველივე ეს კი უფრო საინტერესოს, აუცილებელს, მიმზიდველსა და აქტუალურს ხდის მთლიანად საგადასახადო სისტემის და, შესაბამისად, ბიზნესის საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესთან დაკავშირებული პრობლემების მეცნიერულ შესწავლას და ახლებურად გააზრებას.

პრობლემის დამუშავების ხარისხი. ეკონომიკური აზროვნების განვითარების სხვადასხვა ეტაპზე გადასახადებით დაბეგვრასა და საგადასახადო ადმინისტრირებასთან დაკავშირებული საკითხები ყოველთვის იყო მეცნიერ თეორეტიკოსთა და პრაქტიკოს ეკონომისტთა დიდი ინტერესის საგანი. ამ კუთხით აღსანიშნავია ფრანსუა კენეს, ადამ სმიტის, უილიამ პეტის, დავიდ რიკარდოს, ჯონ მეინარდ კეინსის, არტურ სესილ პიგუს, პოლ სამუელსონის, არტურ ლაფერის, მილტონ ფრიდმენის და სხვათა თეორიული და მეთოდოლოგიური ნააზრევი.

საგადასახადო პოლიტიკასთან და, შესაბამისად, საგადასახადო ადმინისტრირებასთან დაკავშირებული საკითხები ყოველთვის ფართოდ

შუქდებოდა შესაბამის ქართულ ლიტერატურაში. იგი არაერთგზის ყოფილა ქართველ მეცნიერთა და ამ საკითხით დაინტერესებულ მკვლევართა დისკუსიისა თუ მეცნიერული განხილვის საგანი. ბოლო ორი ათეული წლის განმავლობაში ამ მიმართულებით მნიშვნელოვანი კვლევები აქვთ ჩატარებული რევაზ ბასარიას, ლელა ბახტაძეს, თამარ გამსახურდიას, რევაზ კაკულიას, გიორგი მალაშხიას, იაკობ მესხიას, ვლადიმერ პაპავას, ავთანდილ სილაგაძეს, ნოდარ ჭითანავას, მიხეილ ჩიკვილაძეს, გიორგი ცაავას, რევაზ ხარებავას და სხვებს. თეორიულ - პრაქტიკული საქმიანობიდან გამომდინარე, საგადასახადო პრობლემატიკასა და, მათ შორის, საგადასახადო ადმინისტრირების საკითხებზე მრავალი მეცნიერული ნაშრომი აქვთ გამოქვეყნებული და პრაქტიკული რეკომენდაციები შემუშავებული მეცნიერ ეკონომისტებს კობა ბასილაიას, შოთა ვეშაპიძეს, ზურაბ ლიპარტიას, ოლეგ ნიკოლეიშვილს, ზვიად როგავას, ნარიმან ტერაშვილს, გონერ ურიდიას, დავით ჯალაღონიას და სხვებს.

კვლევის მიზანი და ამოცანები. კვლევის მიზანია ბიზნესის საგადასახადო ადმინისტრირების სრულყოფის პროცესთან დაკავშირებული თეორიულ-მეთოდოლოგიური და გამოყენებითი ხასიათის საკითხების შესწავლა, რეკომენდაციების შემუშავება და შესაბამისი წინადადებების მომზადება. კვლევის მიზნიდან გამომდინარე, ნაშრომში გამოიკვეთა შემდეგი ძირითადი ამოცანები:

- ❖ ბიზნესის საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესთან დაკავშირებული თეორიულ-მეთოდოლოგიური საფუძვლების შესწავლა, ანალიზი, განზოგადება და ავტორისეული მიდგომების ჩამოყალიბება;

- ❖ საგადასახადო ადმინისტრირების საერთაშორისო და ადგილობრივი გამოცდილების შესწავლა-ანალიზი და ხარისხობრივი შეფასების კრიტერიუმების ჩამოყალიბება;

- ❖ საგადასახადო ადმინისტრირების მარეგულირებელი სამართლებრივი ბაზის გამოკვლევა და მისი სრულყოფის წინადადებების შემოთავაზება;

❖ არსებული გადასახადების თეორიული და პრაქტიკული ანალიზის საფუძველზე ბიზნესის დასაბეგრი ბაზის ოპტიმიზაციის საკითხების შესწავლა და ადმინისტრირების შესაბამისი მექანიზმის შემუშავება;

❖ ბიზნესის საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესთან დაკავშირებული გადასახადის გადამხდელთა ფსიქოლოგიური ასპექტების გამოკვეთა, ანალიზი და საზოგადოების საგადასახადო ცნობიერების ამაღლებისათვის შესაბამისი რეკომენდაციებისა და წინადადებების შემუშავება.

კვლევის ობიექტი. საქართველოში ბიზნესის საგადასახადო ადმინისტრირების ორგანიზაციული და ეკონომიკურ - ფსიქოლოგიური ასპექტები.

კვლევის საგანი. კვლევის საგანია ბიზნესის საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში საგადასახადო ორგანოებსა და გადასახადის გადამხდელებს შორის არსებული ორგანიზაციულ - ფსიქოლოგიური ურთიერთობების მარეგულირებელი მექანიზმების სრულყოფა.

თეორიულ-მეთოდოლოგიური საფუძველი და ინფორმაციული ბაზა. სადისერტაციო ნაშრომზე მუშაობისას გამოყენებული იქნა ბიზნესის დაბეგვრის, საგადასახადო ადმინისტრირებისა და გადასახადის გადამხდელთა განწყობის ფორმირების შესახებ ქართველ და უცხოელ მეცნიერთა შრომები. საქართველოს საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე აქტები, ინსტრუქციები და მეთოდური მითითებები, ასევე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის, საქართველოს ეროვნული ბანკის, ნოტარიუსთა პალატის და სხვათა მასალები.

ნაშრომზე მუშაობის პროცესში გამოყენებული იქნა მეცნიერული კვლევის ისეთი მეთოდები, როგორცაა სტატისტიკური დაკვირვება, დაჯგუფება, შედარებითი ანალიზი, გადამხდელთა რაოდენობრივი (ქულობრივი შეფასება) და თვისებრივი (ექსპერტული შეფასება) გამოკითხვა.

დაცვაზე გასატანი ძირითადი დებულებები:

1. საქართველოში საგადასახადო სისტემის თანამედროვე მდგომარეობის ანალიზის შედეგად გამოვლენილი ბიზნესის საგადასახადო

ადმინისტრირების განხორციელებასთან დაკავშირებული პრობლემები, მათ შორის: დაბეგვრის მექანიზმის მოუქნელობა, საგადასახადო სანქციების სიმკაცრე, გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო კულტურის დაბალი დონე. ასევე, საგადასახადო საკანონმდებლო ბაზის ფორმირებასთან დაკავშირებული ისეთი საკითხები როგორცაა საგადასახადო კანონმდებლობის ხშირი ცვლილებები, არსებული დაბეგვრის ნორმათა სხვადასხვაგვარი ინტერპრეტირების შესაძლებლობა;

2. მოქმედი საგადასახადო ადმინისტრირების პრაქტიკის ანალიზის შედეგად გამოვლენილი ნეგატიური ტენდენციები, რომლებიც ხშირ შემთხვევაში წარმოადგენენ ბიზნესის განვითარებისათვის ხელის შემშლელ ფაქტორებს და უარყოფითად მოქმედებენ გადასახადის გადამხდელსა და სახელმწიფოს შორის ურთიერთობის ნორმალიზებაზე;

3. ქვეყნის საბაჟო-საგადასახადო პოლიტიკის ანალიზის საფუძველზე საგადასახადო სისტემის სრულყოფისათვის შემოთავაზებული მექანიზმები, რომლებიც ეროვნული ბიზნესის დაცულობის პარალელურად უზრუნველყოფენ საგადასახადო ბაზის გაფართოებას;

4. გადასახადით დასაბეგრი ბაზის გამოვლენილი რეზერვები, რომელთა ამოქმედება პოზიტიურ გავლენას მოახდენს საბიუჯეტო შემოსავლების მოცულობის ზრდაზე;

5. ეკონომიკური ეფექტიანობის ამაღლებაზე ორიენტირებულ ღონისძიებათა სისტემაში ბიზნესის საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესის ეფექტიანობის შეფასების კრიტერიუმის (კოეფიციენტი) აქტუალიზაცია;

6. გადასახადის გადამხდელთა განწყობისა და საზოგადოების საგადასახადო ცნობიერების ამაღლების მნიშვნელობის როლი საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში და მათი სრულყოფის მიმართულებით განსახორციელებელი ღონისძიებები.

კვლევის მეცნიერული სიახლე. სადისერტაციო ნაშრომის ფარგლებში ჩატარებული კვლევის შედეგად გამოიკვეთა შემდეგი მეცნიერული სიახლეები და მიგნებები:

1. ბიზნესის საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების კუთხით საქართველოში პირველად იქნა გამოკვლეული გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ცნობიერებისა და საგადასახადო ადმინისტრირების თანმდევი ფსიქოლოგიური ასპექტები;

2. საგადასახადო ადმინისტრირების სამართლებრივი რეგულირების ხშირი ცვლილებების ნორმალიზებისა და ამ ცვლილებებით მოსალოდნელი შედეგების პროგნოზირების მეთოდური მიდგომების შემუშავება;

3. ქვეყნის ეკონომიკის სტრატეგიულად მნიშვნელოვანი დარგების განვითარების, ეკონომიკური უსაფრთხოების განმტკიცებისა და ვაჭრობის ლიბერალიზაციასთან დაკავშირებული რისკების მინიმიზაციის მიმართულებით კონკრეტული რეკომენდაციების შემუშავება;

4. ბიზნესის დასაბეგრი ბაზის მოცულობის ზრდის მიმართულებით რეზერვების გამოვლენისა და მისი საგადასახადო ადმინისტრირების მექანიზმის შემოთავაზება;

5. საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების ეკონომიკური კონცეფციის ელემენტების დამუშავება;

6. გადასახადის კეთილსინდისიერად გადახდის მოტივაციის ამაღლების კუთხით მეწარმეთა საგადასახადო ცნობიერების ამაღლების ღონისძიებების შემოთავაზება.

ნაშრომის თეორიული და პრაქტიკული მნიშვნელობა. ნაშრომში ასახული თეორიული დებულებები და პრაქტიკული წინადადებების რეალიზება ხელს შეუწყობს ბიზნესსექტორში საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესის სრულყოფას, გადასახადის გადამხდელებსა და საგადასახადო ორგანოებს შორის ურთიერთობების ნორმალიზებას და ჯანსაღი საგადასახადო გარემოს შექმნას. ამასთან ერთად, კვლევის შედეგად შემოთავაზებული წინადადებები და რეკომენდაციები გარკვეულ დახმარებას გაუწევს აღმასრულებელ და საკანონმდებლო ხელისუფლების შესაბამის ორგანოებს, შეამცირებს საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესთან დაკავშირებულ დანახარჯებს და, შესაბამისად,

უზრუნველყოფს ქვეყნის საგადასახადო-საბიუჯეტო პოლიტიკის შემდგომ გაუმჯობესებას და მეწარმეობის განვითარების სტიმულირებას.

ნაშრომი, თავისი შინაარსიდან გამომდინარე, გარკვეულ დახმარებას გაუწევს შესაბამისი პროფილის უმაღლესი სასწავლებლების სტუდენტებს პროფესიული ცოდნის დაუფლებაში.

კვლევის შედეგების აპრობაცია. სადისერტაციო ნაშრომის ძირითადი დებულებები ასახულია როგორც ბეჭდვითი, ისე ელექტრონული ფორმით ავტორის მიერ გამოქვეყნებულ სხვადასხვა სამეცნიერო სტატიაში.

ნაშრომის სტრუქტურა და მოცულობა. სადისერტაციო ნაშრომის სტრუქტურა, შინაარსი და მოცულობა განპირობებულია კვლევის მიზნით. ნაშრომი წარმოდგენილია კომპიუტერულ ნაბეჭდ 222 გვერდზე. შედგება შესავალის, სამი თავის, 9 ქვეთავის, დასკვნების, გამოყენებული წყაროების ჩამონათვალისა და დანართებისგან.

თავი I. საგადასახადო ადმინისტრირება როგორც სახელმწიფოს საგადასახადო პოლიტიკის რეალიზაციის მექანიზმი

1.1. გადასახადის არსი, მისი წარმოშობისა და განვითარების კონცეფციური საფუძვლები

გადასახადებით დაბეგვრის შესაძლებლობა წარმოადგენს სახელმწიფოებრივი სუვერენიტეტისა და დამოუკიდებლობის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან გამოხატულებას, რაც გამოიხატება სახელმწიფოს მიერ გადასახადის ცალმხრივად დაწესების შესაძლებლობაში.

გადასახადების წარმოშობა და საგადასახადო სისტემის ფორმირების პროცესი სახელმწიფოს ჩამოყალიბებასთან არის დაკავშირებული, ვინაიდან სახელმწიფოს ამოცანების და ფუნქციების (პოლიტიკური, სოციალური, ეკონომიური) განხორციელება მოითხოვდა გარკვეული სახის რესურსების მობილიზებას, რაც თავისთავად გულისხმობდა შესაბამისი მექანიზმის შემუშავების აუცილებლობას. საოჯახო მეურნეობების მიერ წარმოებული საქონლისაგან განსხვავებით, საზოგადოებრივი მოხმარების სიკეთის წარმოება და მოსახლეობის მომსახურება უნდა განხორციელდებინა საზოგადოების იმ ნაწილს, რომელიც შეძლებდა როგორც მთლიანად საზოგადოების, ისე მისი თითოეული წევრის პირადი და საერთო ინტერესების დაცვასა და უზრუნველყოფას. ყოველივე ამან საჭირო გახადა თვისებრივად ახალი ინსტიტუტის - სახელმწიფოს შექმნისა და მისი შენახვისათვის რესურსების მობილიზების აუცილებლობა. გადასახადები, როგორც სახელმწიფოს მიერ საზოგადოების შემოსავლის ნაწილის ამოღების ფორმა, რომელიც ადმინისტრირების საშუალებით უნდა განხორციელდებოდა, განპირობებული იყო შემდეგი ფაქტორების არსებობით:

ა) მოსახლეობის საზოგადოებრივი დანაწილება ცალკეულ სოციალურ ჯგუფებად;

ბ) სახელმწიფო აპარატის შექმნა, რომელსაც შესწევდა უნარი მოსახლეობა დაეცვა შიდა და გარე მტრებისაგან;

გ) სასაქონლო-ფულად ურთიერთობების დამოუკიდებელი სუბიექტების წარმოშობა. [4. 40-43].

გადასახადებით დაბეგვრის აუცილებლობა და ეფექტიანი საგადასახადო სისტემის არსებობა, როგორც ავღნიშნეთ, დაკავშირებულია სახელმწიფოს ფუნქციონირებასთან და მის მიერ მასზე დაკისრებული ფუნქციების განხორციელებასთან. შესაბამისად, საჯარო საქონლისა და მომსახურების გარკვეული მოცულობით წარმოება ობიექტური აუცილებლობაა სახელმწიფოებრივად ჩამოყალიბებული ნებისმიერი საზოგადოებისათვის. ვინაიდან სახელმწიფოს მიერ განსახორციელებელი ფუნქციების შესრულება დაკავშირებულია მატერიალურ დანახარჯებთან, ობიექტური მოთხოვნაა ხარჯების დაფარვა იმავე საზოგადოებისაგან ამოღებული გადასახადებით მოხდეს. მიუხედავად სახელმწიფოს მოწყობისა და მმართველობის ფორმისა, ქვეყნის წინაშე არსებული გამოწვევების გადაწვეტა საზოგადოებიდან ამოღებული რესურსების მობილიზებით უნდა მოხდეს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, გადასახადი შეიძლება ჩამოვყალიბოთ, როგორც პირის მიერ საზოგადოებრივი სიკეთის შესაქმნელად გადახდილი საფასური.¹

სახელმწიფო მომსახურება აუცილებელია, შესაბამისად, გარდაუვალია მისი საფასურის დაფარვაც. მიუხედავად სახელმწიფო მომსახურების ანაზღაურების თვისებრივი განსხვავებულობისა, ეს ფაქტობრივად საქონლისა და მომსახურების ყიდვა-გაყიდვაა, რაც ობიექტურ სასაქონლო ურთიერთობებს წარმოადგენს. ცნობილია, რომ საქონელი იწარმოება მხოლოდ მისი მოსალოდნელი რეალიზაციისა და ანაზღაურების მოლოდინში, რომელსაც მხოლოდ შესაბამისი საფასურის გადახდის კვალობაზე შეიძლება დაეუფლოს მყიდველი. შესაბამისად, საქონლის, ასევე სახელმწიფო მომსახურების შექმნის აუცილებელ პირობას წარმოადგენს მისი ანაზღაურება. გამოდის, რომ ნებისმიერ საზოგადოებაში მისი ნორმალური ფუნქციონირებისათვის გადასახადის არსებობა და მისი გადახდა აუცილებელი პირობაა. სახელმწიფოს მიერ გაწეული მომსახურება საზოგადოებრივი სიკეთეა, რომელიც სჭირდება როგორც მთლიანად

¹ გადასახადის ჩვენს მიერ ჩამოყალიბებული ფორმულირება განსხვავდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსით მოცემული განმარტებისაგან. ავტორი

საზოგადოებას, ისე მის ყოველ წევრს. შესაბამისად, მის დაფინანსებაში წვლილი ყველამ უნდა შეიტანოს.

გადასახადის, როგორც სახელმწიფოს მიერ გაწეული მომსახურების, ანაზღაურების განსხვავებულობა კერძო სექტორში წარმოებული საქონელ-მომსახურების ფასისაგან მდგომარეობს იმაში, რომ კერძო საქონელზე გადახდილი თანხა ემთხვევა შექმნილი საქონლის/მომსახურების მოცულობას. მისგან განსხვავებით, სახელმწიფოს მიერ შექმნილი საზოგადოებრივი სიკეთის მოხმარება არ არის დამოკიდებული გადახდილი გადასახადის სიდიდეზე. ამის ნათელი დასტურია ის, რომ სახელმწიფოს მიერ შექმნილი უსაფრთხო გარემოთი, საგზაო ინფრასტრუქტურით და ა.შ სიკეთით ერთნაირად სარგებლობს როგორც გადასახადის პატიოსანი, ისე ურჩი გადამხდელი. რამდენადაც ამას საზოგადოების ყველა წევრი ხედავს და დარწმუნებულია, რომ სახელმწიფოს მიერ შექმნილი სიკეთის ნაწილს მისი ანაზღაურების გარეშეც მიიღებს და გადასახადის გადახდას „პრაქტიკული მნიშვნელობა“ არა აქვს მიღებული სიკეთის არც მოცულობისთვის და არც მოხმარებისთვის. გამოდის რომ, კერძო სექტორში წარმოებულისაგან განსხვავებით, სახელმწიფოს მიერ შექმნილი სიკეთის ანაზღაურებასა და მოხმარებას შორის დარღვეულია ბალანსი. რაკი ეს ბუნებრივი კავშირი და ანაზღაურების მოცულობის კანონზომიერი პრინციპი არაა დაცული გადასახადის გადახდა ნებაყოფლობითი ვერ იქნება და მისი ადმინისტრირება იძულების ღონისძიებებით შეიძლება განხორციელდეს. სწორედ აღნიშნული განაპირობებს გადასახადის არსის იმ ფორმით ინტერპრეტაციას, როგორც მოქმედი საგადასახადო კოდექსი განმარტავს საქართველოში.

საკითხის აქტუალურობას განაპირობებს ისიც, რომ გადასახადის გადამხდელისათვის რთულია ფულად გამოხატულებაში განსაზღვროს სახელმწიფოდან მიღებული სარგებელი და მოახდინოს მისი შეფარდება გაღებულ ხარჯებთან (გადასახადებთან და მოსაკრებლებთან). ყოველივე ეს კი, თავის მხრივ, ართულებს სახელმწიფოს შენახვისათვის აუცილებელი ხარჯების მოცულობისა და გადასახადის ოპტიმალური დონის განსაზღვრას. ამასთან დაკავშირებით პროფესორი რევაზ ბასარია აღნიშნავს, რომ: „სახელმწიფოსთვის ძალზე ძნელია

მისი შენახვის ხარჯების, ანუ გადასახადების მოცულობის, სწორად განსაზღვრა. ამიტომ რთულდება ქვეყანაში გადასახადის ოპტიმალური ოდენობის მიგნება, რაც განაპირობებს იმას, რომ ეკონომიკის გადასახადით დატვირთვა ხშირად საჭირო-სასარგებლოზე მეტია.¹ ეს კი მეწარმეებში წარმოქმნის უარყოფით განწყობას, საერთო მოხმარების საქონლისა და მომსახურების შექმნაში თავისი წვლილის შეტანის შემცირებას და ზრდის გადასახადების გადახდისადმი თავის არიდების სურვილს.

გადასახადების ოპტიმალური ზღვრის დადგენა იმდენად მნიშვნელოვანი საკითხია საზოგადოებისათვის, რომ ხშირ შემთხვევაში არჩევნების ბედი გარკვეულწილად დამოკიდებულია სწორედ ამომრჩევლისთვის შეთავაზებულ საგადასახადო პოლიტიკაზე. ისტორიაში ცნობილია პრეზიდენტ ბუმის (მამა) წინასაარჩევნო გამოსვლებისას მისი სიტყვები: „ყურადღება მიაქციეთ ჩემი ტუჩების მოძრაობას - ახალი გადასახადები არ იქნება“.² მართალია, საზოგადოება სისტემატურად ადასტურებს თავის „თანხმობას“ გადაიხადოს გადასახადი, აძლევს ხმას არჩევნებზე ამა თუ იმ პარტიას ან პოლიტიკურ ძალას (მის საგადასახადო პოლიტიკას), მაგრამ ეს თანხმობა არ გარდაიქმნება საზოგადოების ყველა კონკრეტული წევრის მიერ გადასახადის ნებაყოფლობით გაღების სურვილად. აქედან გამომდინარე, სახელმწიფო, ბიუჯეტში საჭირო თანხების მობილიზებისას, საგადასახადო ადმინისტრირების განხორციელების პროცესში იყენებს იძულებით ღონისძიებებსაც.

სახელმწიფოს წარმოშობისა და განვითარების სხვადასხვა ეტაპზე საგადასახადო ადმინისტრირების კუთხით მოქმედებდა განსხვავებული მექანიზმები. შესაბამისად, გადასახადების განვითარების ეტაპების ანალიზის მიზნით აუცილებელია მიმოვიხილოთ სხვადასხვა ქვეყნების გადასახადების რეტროსპექტივა. ამ მხრივ საინტერესოა ძველ რომში არსებული გადასახადების ამოღების წესი.

¹ ბასარია რ. გადასახადის არსის და საგადასახადო პოლიტიკის ზოგიერთი საკითხი, სამეცნიერო-პრაქტიკული ჟურნალი „გადასახადები“ №7, 2012, გვ. 33-41

² Девере П. Экономика налоговой политики. М.: „Филинь“, 2002, ст. 12

ცნობილია, რომ თავდაპირველად რომის სახელმწიფო შედგებოდა ქალაქ რომისა და მისი მიმდებარე ტერიტორიებისაგან, სადაც მშვიდობიანი პერიოდის განმავლობაში გადასახადები გაუქმებული იყო, ხოლო ომის პირობებში კი მოქალაქეთა შემოსავალი იბეგრებოდა. გადასახადის მოცულობას („ცენზი“) ადგენდნენ სპეციალურად 5 წლის ვადით არჩეული ჩინოვნიკ-ცენზორები. ამ უკანასკნელს წარმოადგენდა მოსახლეობის პატიოსანი და კვალიფიციური ნაწილი. რომის მოქალაქეები ცენზორებს წარუდგენდნენ განაცხადს თავიანთი ქონებრივი და ოჯახური მდგომარეობის შესახებ.[34,14-15] ეს პროცესი პრაქტიკულად ძლიერ წააგავდა გადასახადების დეკლარირების თანამედროვე ფორმებს. შეგვიძლია ვთქვათ, რომ ეს იყო გადასახადების ისტორიაში დეკლარაციების წარდგენის პირველი პრაქტიკა, რომელმაც შემდგომ განვითარება ჰპოვა სხვადასხვა ქვეყნებშიც და დღესაც ფართოდ გამოიყენება მთელ მსოფლიოში, მათ შორის საქართველოშიც.

მას შემდეგ, რაც რომის სახელმწიფო გაძლიერდა და შემოიერთა ახალი ტერიტორიები, სახელმწიფო გადასახადებთან ერთად შემოღებული იქნა ადგილობრივი გადასახადები, რომელიც წარმოადგენდა გადასახადების სახეების კლასიფიკაციის პირველ ჩანასახს. აღსანიშნავია, რომ ჯერ კიდევ რომის იმპერიაში გადასახადები ასრულებდნენ არა მხოლოდ ფისკალურ ფუნქციას, არამედ ასტიმულირებდა მეურნეობის განვითარებას. ამაზე მიუთითებს ის ფაქტი, რომ გადასახადების დიდი ნაწილის მობილიზება ხდებოდა ფულადი ფორმით, რაც მოსახლეობას აიძულებდა ეწარმოებინათ ნამეტი პროდუქტი, გაეყიდათ იგი და ფულადი სახით გადაეხადათ გადასახადი. აღნიშნული, თავის მხრივ, ხელს უწყობდა ფულად-სასაქონლო ურთიერთობათა განვითარებას და აღრმავებდა შრომის დანაწილების პროცესს.

მოგვიანებით რომის იმპერიაში კიდევ უფრო დაიხვეწა გადასახადების ამოღების მექანიზმი. იმპერატორმა ავგუსტ ოქტავიანმა ქვეყნის ყველა პროვინციაში შექმნა გადასახადების ამკრეფი და შესაბამისი მაკონტროლებელი ორგანოები, მოახდინა ძირითადი საგადასახადო ბაზის - მიწის ხელახალი აზომვა-კადასტრირება, ქონების აღწერა და ყველა მოსახლეს დაევალა პროვინციის

ხელისუფლებისათვის წარედგინა ინფორმაცია შემოსავლებისა და ქონებრივი მდგომარეობის შესახებ.

საინტერესოა გადასახადების წარმოშობისა და განვითარების ისტორია რუსეთში. გადასახადების პირველი ფორმები აქ ჩნდება მე-9 საუკუნის ბოლოს. სამთავროთა ხაზინის ძირითადი შემოსავლის წყაროს თავდაპირველად შეადგენდა ხარკი, რომელსაც საწყის ეტაპზე ჰქონდა არარეგულარული ხასიათი. მოგვიანებით შემოსავლის ამ წყარომ მიიღო გადასახადის სახე. რუსეთის საგადასახადო სისტემა შედარებით მოწესრიგდა ივანე მრისხანეს (1530-1584 წწ.) მეფობის დროს. ამ პერიოდში შემოღებულ იქნა გადასახადი არმიის შენახვაზე, საბაჟო მოსაკრებელი, გადასახადი ლუდზე, არაყზე და ა.შ.¹

საგადასახადო სისტემის გაუმჯობესების კუთხით რუსეთში მნიშვნელოვანი რეფორმები განახორციელა იმპერატორმა პეტრე პირველმა (1672-1725 წწ.). ამ პერიოდში შემოღებულ იქნა გადასახადი საკვები პროდუქტების გაყიდვიდან, გადასახადი სახლის გაქირავებიდან და სხვა. პარალელურად საფუძველი ჩაეყარა დაბეგვრის „სამართლიანობის პრინციპს“, რომლის მიხედვით გადასახადების შემცირება ან გადიდება დაკავშირებული იყო სახელმწიფო ხაზინის მოთხოვნებთან, რაც თანამედროვე მიდგომებით ნიშნავს - საგადასახადო ტვირთის სიმძიმის განსაზღვრას ქვეყნის რეალური ეკონომიკური მდგომარეობის გათვალისწინებით. ასეთი საგადასახადო პოლიტიკა, ვფიქრობთ, დღესაც გასათვალისწინებელია, ვინაიდან კარგად უნდა იქნეს შესწავლილი ქვეყნის საგადასახადო პოტენციალი და მასზე დაფუძვნებით მოხდეს სახელმწიფოს პრიორიტეტების (ხარჯები) დაგეგმვა.

შუა საუკუნეებში და შემდგომ პერიოდში საგადასახადო სისტემა თანდათანობით იწყებს განვითარებას. ინგლისში, დანიაში, საფრანგეთში და სხვა ქვეყნებში შემოღებულ იქნა ახალი გადასახადები: აქციზი, საბაჟო მისაგებელი, საგანგებო გადასახადები, კომუნალური და ადგილობრივი გადასახადები, სავაჭრო გადასახადი და სხვა. ამასთანავე განსაზღვრულ იქნა გადასახადების ადმინისტრირების სამართლებრივი რეგულაციები.

¹ მესხია ი. ნიკოლეიშვილი ო. გადასახადები და დაბეგვრა. თბ.: „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი“, 2002, გვ. 16-18.

მსგავსად მსოფლიოს სხვა ქვეყნებისა, საქართველოში გადასახადებით დაბეგვრას საფუძველი სახელმწიფოს წარმოშობისთანავე ჩაეყარა, თუმცა გადასახადებთან დაკავშირებით ისტორიული წყაროები არც ისე ბევრია. მსოფლიო ეკონომიკური აზრის განვითარების პარალელურად „ქართული“ ეკონომიკური აზროვნების ჩამოყალიბება დაიწყო ჯერ კიდევ ანტიკურ ხანაში. ამის ნათელი დადასტურებაა, რომ ძვ. წელთაღრიცხვით VI-III საუკუნეებში დასავლეთ საქართველოს ტერიტორიაზე არსებობდა სახელმწიფო, რომელიც იყენებდა ფულად ნიშნებს - ე.წ „კოლხური თეთრი“. ეს იყო იმ პერიოდის ევოლუციური მოვლენა და ბარტერული გაცვლიდან ფულად-სასაქონლო ურთიერთობებზე გადასვლა.

აღსანიშნავია ცნობილი მეფეების ფარნავაზის, ვახტანგ გორგასლის, გიორგი ბრწყინვალეს მიერ წარმოებული ეკონომიკური პოლიტიკით სახელმწიფოს მართვის მეთოდები და ტექნიკა. ფარნავაზმა ქართლი დაყო სხვადასხვა საერისთავოებად, რომლებსაც ევალეზოდან ჯარის შეკრება, ხარკის აკრება და სხვადასხვა მნიშვნელოვანი ადმინისტრაციული საკითხების გადაწყვეტა.

განსაკუთრებით აღნიშვნის ღირსია დავით აღმაშენებლის ეპოქა, რომლის მიერ განხორციელებული ქვეყნის ეკონომიკური სისტემის ფართომასშტაბიანი რეფორმების შედეგი მისი შთამომავალი მეფეების რამდენიმე თაობას გაჰყვა. როგორც ისტორიული წყაროები მოწმობენ, დავით აღმაშენებელს ფრიად ორიგინალური გადაწყვეტილება მიუღია: საქართველოს მიწაწყალზე რვალის „თეთრი“ (სპილენძისა და თუთიის შენარევი ლითონი, რომლისგანაც იბეჭდებოდა ფული) ვერცხლად მიიღებოდა. თანამედროვე ტერმინოლოგია რომ გამოვიყენოთ, დავით აღმაშენებელმა სავალუტო რეფორმა – ეროვნული ვალუტის დევალვაცია მოახდინა და მკაცრი სავალუტო კონტროლის დამყარებით ქვეყანაში უცხოელების მიერ ქართული დიზაინის მქონე სპილენძის ყალბი მონეტების შემოტანა აღკვეთა. ამ სავალუტო რეფორმამ, როგორც შემდგომმა მოვლენებმა აჩვენა, საქართველოს ეკონომიკის განვითარებას შეუწყო ხელი.

დავით აღმაშენებელი, დიდად უწყობდა ხელს ვაჭრობისა და ხელოსნობის განვითარებას. მან შეღავათიანი პირობები შეუქმნა ვაჭრებს, ააგო ხიდები, გზები,

ააშენა ფუნდუკები, სადაც სხვადასხვა ქვეყნის ვაჭრებს უფასოდ შეეძლოთ ღამის თევა. თბილისის გათავისუფლების შემდეგ, დიფერენცირებული საგადასახადო სისტემა შექმნა, რისი მეშვეობითაც როგორც ევროპელთათვის, ისე მაჰმადიანთათვის საქართველოში ფინანსური გარიგების წარმოება უფრო მოგებიანი გახდა, ვიდრე მათს მშობლიურ ქალაქებში. შედეგად, თბილისი - მსოფლიო სავაჭრო ცენტრად, ხოლო საქართველო მსოფლიო უდიდეს სახელმწიფოდ გადაიქცა.

XII საუკუნეში განხორციელებული ფინანსური რეფორმების შედეგად შეიცვალა ფულის ნიშანი და მიმოქცევაში დამკვიდრდა ეროვნული ვალუტა. საფუძველი ჩაეყარა მტკიცე საფინანსო - საკრედიტო სისტემის და იმ დროინდელი მთავარი ფინანსური ინსტიტუტის „საჭურჭლეს“ (ხაზინა) ჩამოყალიბებას. იმ პერიოდის საქართველოში უკვე არსებობდა სპეციალური საკრედიტო დაწესებულება - დღევანდელი გაგებით ბანკები, რომელსაც ორტალი ეწოდებოდა და იძლეოდა სესხს სხვადასხვა გირაოს ქვეშ ან მის გარეშე. აღნიშნული პერიოდის საქართველოს ძლიერების ერთ-ერთი მთავარი ფაქტორი ეფექტიანი ეკონომიკური პოლიტიკა იყო. შოთა რუსთაველის უკდავ პოემა „ვეფხისტყაოსანში“ ნათლად არის ასახული იმ პერიოდის ქართული სოციალურ-ეკონომიკური რენესანსის სოციალურ-კულტურული შეხედულებები. ადრეულ ფეოდალიზმის ხანგრძლივი პერიოდის მანძილზე საქართველოში გადასახადების აკრება წარმოებდა სამთავროების მიხედვით, თანაც გადასახადების რაოდენობის დაწესება ხდებოდა ფეოდალის შეხედულებით. [14.11]

საქართველოში გადასახადებით დაბეგვრის საკითხებზე პირველი სამართლებრივი დოკუმენტი და მნიშვნელოვანი ისტორიული წყარო, რომელშიც მოცემულია საგადასახადო დაბეგვრის საკითხები, არის მანდატურთ-უხუცეს ბექასა და მისი შვილიშვილის ალბუდა ათაბაგ-ამირსპასალარის „წიგნი სამართლისა“. აღნიშნულ დოკუმენტში ხაზგასმულია, რომ ქვეყნის ეკონომიკის წამყვანი დარგია სოფლის მეურნეობა, ამიტომ მიწის მესაკუთრეების, თავადების (ბატონების) ინტერესთა დაცვა ქვეყნის აღორძინების საფუძველია, ხოლო მიწის მოსარგებლე პირი ვალდებული იყო მებატონისთვის გადაეხადა მიწის რენტა.

გიორგი V (1286-1346 წწ.) ბრწყინვალემ განახორციელა მნიშვნელოვანი სახელმწიფო რეფორმები, ამ კუთხით კი აღსანიშნავია ფინანსური რეფორმა - ფულის მოჭრა (გორგაული თეთრი) და საგარეო სავაჭრო ურთიერთობების გაღრმავება. მისი ხელმძღვანელობით შეიქმნა საკანონმდებლო ძეგლები: „ხელმწიფის კარის გარიგება“ და „ძეგლისდება“. პირველი ძეგლის მიხედვით სახელმწიფოს მმართველობის თითოეულ უწყებას სავსებით ჩამოყალიბებული სამოხელეო აპარატი ჰქონდა. ძეგლში წარმოდგენილია აგრეთვე ადგილობრივი მმართველობის ორგანოები, უმაღლესი სასამართლო დაწესებულება, ე. წ. სააჯო კარი, რომლის თავმჯდომარე იყო მწიგნობართუხუცეს-ჭყონდიდელი. მეორე ძეგლი წარმოადგენდა სპეციალურ „ნორმატიულ დოკუმენტს“, რომელიც აწესრიგებდა მთიელების ცხოვრებას (მეფე წინააღმდეგი იყო მთიელთა „ბარში ჩამოსახლების“) და საოჯახო, სამოქალაქო და სისხლისსამართლებრივ საკითხებს.

საქართველოში გადასახადების განვითარების საფეხურებზე საუბრისას არ შეიძლება გვერდი ავუაროთ ვახტანგ VI-ის (1675-1737 წწ.) მიერ განხორციელებულ რეფორმებს. მან ფართო ბრძოლა გააჩაღა ქვეყნის კულტურული და სამეურნეო-ეკონომიური განვითარებისათვის. მნიშვნელოვანი იყო სარწყავი არხებისა და სავაჭრო-სამომოსვლო გზების მშენებლობა, სამეფო მეურნეობის მოწესრიგება/გაფართოება, სახელმწიფოებრივი ორგანიზაციის მოხელეთა უფლებებისა და ფუნქციების განსაზღვრა და სხვ. მის სახელთანაა დაკავშირებული პროგრესული განათლებულ მეცნიერთა დასის - სწავლულ კაცთა კომისიის დიდი კულტურული საქმიანობა და 1707-1709 წწ. დაწერილი სამართლის წიგნი (კანონთა კრებული), რომელიც ითვლება "ბატონყმური რიგის" მოწესრიგების მნიშვნელოვან ღონისძიებად. იგი წარმოადგენდა სახელმძღვანელო დოკუმენტს და მიზნად ისახავდა ფეოდალთა ძალადობის შეზღუდვას და მწარმოებელთა მინიმალური უფლებების დაცვას, მათი შრომისათვის აუცილებელი პირობების შექმნას. წიგნში სისტემურადაა ასახული სხვადასხვა დროის დასტურლამები (გარიგებები), რომელიც არეგულირებდა ფეოდალურ ურთიერთობათა სამეურნეო იერარქიას, განსაზღვრავდა დაბეგვრის პროცესს და იცავდა კერძო საკუთრების ინსტიტუტს.

ვახტანგ VI კანონებში მითითებულია, რომ ყმა-გლეხი ფეოდალის საკუთრებაა, რომელსაც ევალება ბატონის სასარგებლოდ საგადასახადო ვალდებულების შესრულება. მის მიერ შედგენილი „დასტურლამალი“ იძლევა გადასახადების განაკვეთებს, რომელთა უმრავლესობა სასაქონლო-ფულადი ურთიერთობების განვითარების დაბალი დონის გამო, ნატურალური ფორმით იყო წარმოდგენილი.[4,48-49]. მან დაამკვიდრა საქართველოში გამართული საფინანსო-საგადასახადო სისტემა და უზრუნველყო იგი შესაბამისი სამართლებრივი ბაზით - ფინანსური სამართლით. მაგალითად, იმ დროს გლეხებზე გაწერილი გადასახადები შემდეგ სახეებად იყოფოდა: სახელმწიფო, სამოხელეო, ფეოდალური, საეკლესიო და ა.შ.¹ განხორციელებული რეფორმებისა და საკანონმდებლო მოღვაწეობის გამო, რომელიც მისი მეფობის დროს იქნა გატარებული, ვახტანგ VI-ს "სჯულმდებელი" უწოდეს.

ისტორიული წყაროების მიხედვით შუა საუკუნეების საქართველოში საზოგადოების ყველაზე დაბალ საფეხურზე გლეხები იყვნენ და სწორედ მათ ჰქონდათ ვალდებულება გადაეხადათ ბეგარა. თუ პირადი დამოკიდებულებისაგან მომდინარეობს გლეხების ვალდებულება ემსახუროს პატრონს (შრომითი ბეგარა), გადასახადის გადახდის ვალდებულება მომდინარეობს გლეხის მიწის პატრონთან ეკონომიკური დამოკიდებულებიდან. გლეხი ვალდებული იყო მიწაზე მოყვანილი მოსავლის ნაწილი მიწის პატრონისთვის გადაეხადა. ამგვარად, გლეხის ვალდებულება ფეოდალის მიმართ გაერთიანებულია ბეგარა - სამსახურის ზოგად ცნებაში. ყმა-გლეხები ერთმანეთისგან იმით განსხვავდებოდნენ, თუ ვის ეკუთვნოდნენ ისინი (მეფეს, ეკლესიას, თავადს, აზნაურს). გლეხის მოვალეობა იყო ბეგარა-გადასახადი ეხადა საკუთარი მეზობლის, მეფის (სახელმწიფოს), ეკლესიის, უცხო დამპყრობელთა სასარგებლოდ.

საქართველოში გადასახადის და ფულად-სასაქონლო მეურნეობის განვითარების კვალდაკვალ მრავალფეროვანი ხდებოდა გადასახადების სახეები, ამასთან ფართოვდებოდა გადასახადებით დასაბეგრი ბაზის მოცულობაც. მე-19 საუკუნის პირველ ნახევარში მოქმედებდა შემდეგი სახის გადასახადები:

¹ კახიაშვილი ჯ. მაკროეკონომიკა. თბ.: „სიახლე“, გვ. 494.

სურსათის, კოდის-პურის, მახტა ფულადის, მახტა პურეულით, მალი, ღალა, საბალახე, ყალანი, კულუხი, საკომლო, საადდგომო, საშობაო, სამასპინძლო, გასამყრელო, საქვრივე, საჩექმე, შევარდენი, ნაბადი და სხვა. გარდა აღნიშნულისა, დაბეგვრის სისტემაში შემოვიდა გადასახადი დაქირავებულებზე. ამ გადასახადს ახდევინებდნენ დაქირავებულ შინა - მოსამსახურეებს და მუშებს ფულადი ფორმით.¹

ამრიგად, მე-19 საუკუნის ბოლოსა და მე-20 საუკუნის დასაწყისისათვის საქართველოში გადასახადის ნატურალური ფორმა თანდათანობით იცვლებოდა ფულადი ფორმით. 1917 წლის ოქტომბრის რევოლუციის შემდეგ დამოუკიდებლობის მოკლე პერიოდში საქართველომ, სამწუხაროდ, ვერ შეძლო საკუთარი საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბება. გასაბჭოების შემდეგ კი საგადასახადო სისტემა დაეფუძნა საბჭოთა კავშირში არსებულ გადასახადებს. ამ დროისათვის შემოსავლების მნიშვნელოვანი წილი მოდიოდა ისეთ გადასახადებზე, როგორცაა ბრუნვიდან და მოგებიდან გადასახადები. საბჭოურ საგადასახადო სისტემაში მომპოვებელი მრეწველობის საწარმოებში გამოიყენებოდა აგრეთვე ფიქსირებული გადასახადები. [34, 28-30]

მე-20 საუკუნის მიწურულს საქართველომ ხელმეორედ მოიპოვა დამოუკიდებლობა და ქვეყნის ეკონომიკა დაადგა კერძო საკუთრებაზე დაფუძნებულ ურთიერთობებს. ჩვენს ქვეყანაში საგადასახადო სისტემა ძირითადად ჩამოყალიბდა 1991-1992 წლების მიჯნაზე ქვეყანაში მიმდინარე კარდინალური ეკონომიკური გარდაქმნების პერიოდში, რის გამოც საგადასახადო სისტემაში საგადასახადო ადმინისტრირების კუთხით გამოიკვეთა მთელი რიგი ნაკლოვანებები. მათ შორის:

- საგადასახადო კანონმდებლობის გაუმართაობა და მისი შეუსაბამობა ქვეყნის სოციალურ - ეკონომიკურ მდგომარეობასთან;
- საგადასახადო წნეხის არაპროპორციულობა, რაც გამოიხატებოდა ადმინისტრაციული რესურსის ზეწოლაში კეთილსინდისიერ მეწარმეთა შედარებით ვიწრო წრეზე, რის გამოც სამართლიანად ყალიბდებოდა

¹ სილაგაძე ა. ეკონომიკური აზრის ისტორიის საკითხები. თბ.: „თბილისის უნივერსიტეტი“, 2001, გვ. 29-40.

საზოგადოებრივი აზრი საგადასახადო ტვირთის ზედმეტად კონფისკაციურ ხასიათზე;

➤ საგადასახადო სისტემის განვითარების შემაფერხებელი ფაქტორების (საგადასახადო კანონმდებლობის გაუმართაობა, გადასახადის გადამხდელების მხრიდან გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდება, საზღვარგარეთ და ოფშორულ ზონებში კაპიტალის გადინება) დიდი ხნის მანძილზე დაუძლეველობა, რის გამოც ძლიერდებოდა მისი ნეგატიური გავლენა ინვესტიციურ აქტივობასა და ეკონომიკურ განვითარებაზე.

➤ ქვეყნის ხელისუფლებასთან დაპირისპირების გამო ცალკეული რეგიონის (აჭარის ა.რ.) მიერ საგადასახადო ბაზის მითვისებასთან დაკავშირებით ცენტრალურ ბიუჯეტში საგადასახადო შემოსავლების შემცირება;

➤ ეკონომიკის კრიმინალიზაციის მაღალი დონე, კორუფციისა და მექრთამეობის მასშტაბების ზრდა, რაც, თავის მხრივ, ხელს უწყობდა გადასახადებისაგან თავის არიდებას და ჩრდილოვანი ეკონომიკის ზრდას;

წლების განმავლობაში საგადასახადო ორგანოებში გამეფებულმა კორუფციამ და რთულმა ვითარებამ მნიშვნელოვანი დაღი დაასვა ისედაც დაბალ დონეზე მყოფ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო კულტურას და ცნობიერებას. უკანა პლანზე იქნა გადაწეული დამოკიდებულება გადასახადებზე, როგორც მეწარმეთა მხრიდან სახელმწიფო აღმშენებლობის პროცესში მონაწილეობაზე. შეიძლება ითქვას, რომ მთლიანად საზოგადოებას და, მათ შორის, ბიზნესსექტორსაც გადასახადის გადაუხდელობა არ მიაჩნდა კანონდარღვევად. აღნიშნულმა პროცესებმა უარყოფითი როლი ითამაშეს გადამხდელთა საგადასახადო კულტურის ჩამოყალიბებაზე და საგადასახადო ცნობიერებაზე.

როგორც ვხედავთ, წარმოშობიდან დღემდე გადასახადებმა, როგორც ეკონომიკურმა კატეგორიამ, განიცადა მნიშვნელოვანი ტრანსფორმაცია. ისტორიული პერიოდების პარალელურად იცვლებოდა როგორც გადასახადის სახეები, ასევე დასაბეგრი ობიექტი და გადასახადის გადახდას დაქვემდებარებულ ვალდებულ პირთა წრე. უცვლელი იყო მხოლოდ გადასახადის ქონებრივი ხასიათი, რაც გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო

ვალდებულების შესრულებისას მის საკუთრებაში არსებული რესურსის გადაცემას სახელმწიფოსათვის. ვოლტერის (1694-1778 წწ.) სიტყვებით: „გადასახადის გადახდა ნიშნავს მოქალაქის მიერ საკუთარი ქონების ნაწილის გაღებას დანარჩენის შენარჩუნების მიზნით”.¹ აღნიშნულის შეუსრულებლობა იწვევს სახელმწიფოსათვის მატერიალური ზიანის მიყენებას და საერთო სახელმწიფოებრივი ინტერესების რღვევას, რაც საბოლოო ჯამში იწვევს სხვისი „უფლებების შეზღუდვას“. მონტესკიე განიხილავს გადასახადს, როგორც საფასურს, რომელიც მოქალაქეს სახელმწიფო ხაზინაში შეაქვს თავისი პირადი უსაფრთხოებისა და კერძო საკუთრების დაცვის მიზნით. „ცხადია და ყველას მიერ აღიარებული, - წერს მონტესკიე, - რომ ყველა მოქალაქე საჭიროებს სახელმწიფოს მხრიდან დაცვას. უამისოდ ისინი ვერ იარსებებენ და არანაკლებ ცხადია ის, რომ ქვეყნის მეთაური ვერ შეძლებს მათ დაცვას, თუ მოქალაქეები ამისთვის სახსრებს არ გაიღებენ”. იგივე მიდგომაა გაზიარებული ადამ სმიტის მიერ შემუშავებულ ეკონომიკურ პრინციპებში, რომლებსაც მოგვიანებით „გადამხდელთა უფლებების დეკლარაცია“ ეწოდა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მიგვაჩნია, რომ სახელმწიფოს თითოეული მოქალაქე ვალდებულია მონაწილეობა მიიღოს სახელმწიფო ხარჯების დაფინანსებაში თავისი შემოსავლებისა და შესაძლებლობების შესაბამისად.

გადასახადების განვითარების კვალდაკვალ სახელმწიფოს მიერ განსახორციელებელი ფუნქციების რეალიზებისათვის გადასახადები დაყოფილი იქნა სხვადასხვა ნიშნის მიხედვით, ესენია: გადასახადის სუბიექტი, გადახდის ობიექტი, შემოღების წესი, ამოღების წესი და დაბეგვრის მეთოდი. გადასახადის სუბიექტის მიხედვით გადასახადები იყოფა ფიზიკური პირის და იურიდიული პირის გადასახადებად.

გადასახადის ობიექტის მიხედვით გადასახადები შეიძლება იყოს: შემოსავალზე (ხელფასი, დივიდენდი, როიალტი, პროცენტი), სარგებელზე (საქონლის ან მომსახურების უსასყიდლოდ მიღება), მოგებაზე, ქონებაზე

¹ <http://www.nplg.gov.ge> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 16.08.2010

(ბალანსზე ძირითად სამუალეზად აღრიცხული აქტივები, დაუმონტაჟებელი მოწყობილობები, დაუმთავრებელი მშენებლობა, ბინა, მიწა) და სხვ.

შემდეგი კრიტერიუმი (შემოღების წესი), რომლითაც ხდება გადასახადების კლასიფიკაცია, ეფუძვნება ქვეყნის პოლიტიკური მოწყობის ხასიათსა და საბიუჯეტო სისტემის მრავალდონიანობას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, გადასახადები იყოფა: საერთო-სახელმწიფოებრივი (გადასახადები შემოიღება ქვეყნის მთელ ტერიტორიაზე სახელმწიფო ხელისუფლების უმაღლესი ორგანოების გადაწყვეტილებით), რეგიონალური (შემოიღება სახელმწიფოს რეგიონალური ორგანოების გადაწყვეტილებით. განსაკუთრებით დამახასიათებელია ისეთი ფედერაციული მოწყობის ქვეყნებში, როგორცაა: აშშ, გერმანია, რუსეთი) და ადგილობრივი (სახელმწიფო მმართველობის ადგილობრივი ორგანოს მიერ მის კონტროლს დაქვემდებარებული ტერიტორიის ფარგლებში შემოღებული გადასახადი. ასეთი გადასახადების მობილიზება ხდება შესაბამისი ადგილობრივი ერთეულის ბიუჯეტში) გადასახადები.

ამოღების წესის მიხედვით მიღებულია გადასახადების დაყოფა ორ ჯგუფად: პირდაპირ და არაპირდაპირ გადასახადებად.¹ გადასახადების პირდაპირ და არაპირდაპირ გადასახადებად დაყოფა პირველად მოცემული იქნა ინგლისელი ფილოსოფოსის ჯონ ლოკის (1632-1704 წწ.) მიერ მე-17 საუკუნის ბოლოს. ამ პერიოდიდან დაიწყო არაპირდაპირი გადასახადების მნიშვნელობის განსაკუთრებით ზრდა, რაც გამოწვეული იყო კაპიტალისტური ურთიერთობების განვითარებით, სახელმწიფო მოთხოვნილებების მნიშვნელოვანი ზრდითა და, შესაბამისად, სახელმწიფო შემოსავლების ახალი წყაროების გამოძებნის აუცილებლობით.

გადასახადების დაყოფას საფუძვლად დაედო გადასახადების გადაკისრების კრიტერიუმი. არაპირდაპირი გადასახადის ტვირთი აწვება მყიდველს, მომხმარებელს, ხოლო გადასახადის სუბიექტს წარმოადგენს მწარმოებელ-გამყიდველი, ვინაიდან ის იღებს არაპირდაპირ გადასახადს და

¹ კოპალეიშვილი თ. ჩიკვილაძე მ. გადასახადები და დაბეგვრა. თბ.: „ფავორიტი პრინტი“, 2011, გვ. 55.

გადაურიცხავს მას სახელმწიფოს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის არაპირდაპირი გადასახადი განმარტებულია, როგორც გადასახადი, რომელიც დგინდება მიწოდებული (იმპორტირებული) საქონლის ან/და გაწეული მომსახურების ფასზე დანამატის სახით და რომელსაც იხდის მომხმარებელი (იმპორტიორი) ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის ან/და მომსახურების შეძენისას (იმპორტისას). არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება ეკისრება საქონლის მიმწოდებელს (იმპორტიორს) ან/და მომსახურების გამწევს, რომელიც საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის გადასახადის გადამხდელად იწოდება.

პირდაპირ გადასახადებს სახელმწიფო იღებს უშუალოდ გადამხდელის შემოსავლიდან ან ქონებიდან. ის დაბეგვრის შედარებით ადრინდელ ფორმას წარმოადგენს. პირდაპირი გადასახადებით დაბეგვრისას ფინანსური სახსრების მობილიზება იწყება ახლად შექმნილი ღირებულების განაწილების მომენტიდან. დაბეგვრის ობიექტებია ხელფასი, მოგება, სარგებელი და სხვა შემოსავალი, ასევე მიწის, სახლის, და სხვა ქონების ღირებულება.

თანაფარდობა პირდაპირ და არაპირდაპირ საგადასახადო დაბეგვრას შორის დამოკიდებულია შემოსავლების საშუალო დონეზე: რაც უფრო მაღალია შემოსავლების დონე, მით უფრო ეფექტიანია პირდაპირი გადასახადების გამოყენება და პირიქით.

აღსანიშნავია გადასახადების კლასიფიკაცია დაბეგვრის მეთოდის მიხედვით, რა დროსაც გამოიყოფა:

❖ **პროპორციული** - ასეთ შემთხვევაში ყველა გადასახადის გადამხდელი იხდის გადასახადს თანაბარი განაკვეთით. საგადასახადო დასაბეგრი ბაზის ზრდის შემთხვევაში გადასახადის განაკვეთი რჩება უცვლელი, ხოლო გადასახადის თანხა იზრდება პროპორციულად. პრინციპი მდგომარეობს იმაში, რომ ყველა ვალდებულია სახელმწიფოს გადაუხადოს თავისი შემოსავლებიდან თანაბარი წილი. მაგალითად საშემოსავლო გადასახადი საქართველოში - 20 %;

❖ **პროგრესული** - ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო ბაზის ზრდის პარალელურად იზრდება საგადასახადო განაკვეთი. აღნიშნული დაბეგვრის

პრინციპი მდგომარეობს შეფარდებით პროპორციულ საგადასახადო ტვირში, რათა შემცირდეს უთანასწორობა. ანუ, მაღალი შემოსავლის მქონე გადამხდელი უნდა დაიბეგროს შედარებით უფრო მეტად, ვიდრე დაბალი შემოსავლის მქონე გადამხდელი. მაგალითად, საქართველოში ფიზიკური პირების მიერ ქონების გადასახადის ვალდებულების განსაზღვრისას (გარდა მიწისა));

❖ **რეგრესული** - აღნიშნული მეთოდი წარმოადგენს პროგრესიული მეთოდის საპირისპიროს, რა დროსაც საგადასახადო ბაზის ზრდასთან ერთად წარმოებს გადასახადის განაკვეთის შემცირება;

❖ **ფიქსირებული** - აღნიშნულ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელთა საქმიანობის სახეების მიხედვით დგინდება ფიქსირებული თანხა. მაგალითად, საქართველოში თონეში წარმოებული საქონლის მიწოდება, ავტომობილების ტექნიკური მომსახურება ან სოლარიუმის მომსახურება.

ამრიგად, სხვადასხვა ქვეყნებში გადასახადების წარმოშობისა და განვითარების რეტროსპექტული ანალიზიდან გამომდინარე, შეიძლება გამოიკვეთოს სამი ძირითადი ეტაპი:

- პირველი ეტაპი მოიცავს უძველესი დროიდან შუა საუკუნეების დასაწყისამდე პერიოდს, როდესაც სახელმწიფოს ჩამოყალიბების კვალდაკვალ მიმდინარეობდა „საგადასახადო სისტემის“ ფორმირება, მაგრამ იგი ქაოსურ ხასიათს ატარებდა;

- მეორე ეტაპი მოიცავს პერიოდს მე-16 საუკუნის დასასრულიდან მე-19 საუკუნის დასაწყისამდე, როდესაც მთელ რიგ ქვეყნებში შეიქმნა საგადასახადო-საფინანსო დაწესებულებების ქსელი და სახელმწიფომ საკუთარ თავზე აიღო საგადასახადო ადმინისტრაციული და მეთოდური საკითხების გადაწყვეტა.

- გადასახადების განვითარების მესამე ეტაპზე სახელმწიფო საკუთარ ხელში იღებს გადასახადების დადგენისა და აკრების ყველა ფუნქციას, ადგენს საკანონმდებლო - სამართლებრივ ბაზას, განსაზღვრავს ქვეყნის ფულად-საკრედიტო და საბიუჯეტო-საგადასახადო პოლიტიკას,

ამასთანავე უზრუნველყოფს მისი შესრულებისათვის აუცილებელი კონტროლის მექანიზმის შემუშავებასა და დანერგვას.

გადასახადების წარმოშობისა და განვითარების ანალიზიდან ირკვევა, რომ გადასახადები წარმოადგენს სახელმწიფო შემოსავლების გვიანდელ ფორმას, რომელიც ყალიბდებოდა სახელმწიფოს მოწყობის პარალელურად. მას შემდეგ, რაც გადასახადებმა თავი დაიმკვიდრა საზოგადოებრივ ცხოვრებაში და სახელმწიფო შემოსავლების მთავარი წყარო გახდა, შეიქმნა თეორიები, რომლებიც ემსახურებოდა გადასახადების ბუნების და მათი როლის განსაზღვრას სახელმწიფოში.

1.2. საგადასახადო ადმინისტრირების განვითარების თეორიული და მეთოდოლოგიური წინამძღვრები

საგადასახადო ადმინისტრირების თეორიულ - მეთოდოლოგიური საფუძვლები და მისი განვითარების კონცეფციები დაკავშირებულია სახელმწიფოში მიმდინარე პოლიტიკურ და ეკონომიკურ ცვლილებებთან. შესაბამისად, საგადასახადო ადმინისტრირებასთან დაკავშირებული საკითხები ყოველთვის იყო მეცნიერ ეკონომისტთა კვლევის საგანი და სახელმწიფო მოღვაწეთა ინტერესის სფერო, რაც განპირობებული იყო სახელმწიფო ბიუჯეტის შევსების აუცილებლობით და ქვეყნის წინაშე მდგარი პოლიტიკური, ეკონომიკური და სოციალური პრობლემების გადაწყვეტით.

მეცნიერი ეკონომისტები, გადასახადების შესახებ აზრთა სხვადასხვაობის მიუხედავად, თანხმდებიან მთავარში, რომ ქვეყნის არსებობისთვის და მისი სოციალურ - ეკონომიკური განვითარებისათვის აუცილებელია გადასახადების გადახდა. ამის ნათელი დასტურია საგადასახადო ადმინისტრირების შესახებ დღემდე არსებული თეორიული და მეთოდოლოგიური მიდგომები. ამ მხრივ მნიშვნელოვანია მერკანტილისტების (XVI-XVII საუკუნე) ნააზრევი საგადასახადო

სისტემის თეორიული მიდგომების ჩამოყალიბებასა და გადასახადების მეცნიერულ შესწავლაში. ისინი თვლიდნენ, რომ თითოეულმა სუბიექტმა უნდა გადაიხადოს იმის ეკვივალენტი გადასახადი, რა სარგებლობასაც იგი ღებულობს სახელმწიფოსაგან. მათ მიერ წინა პლანზე წამოწეულ იქნა გადასახადების სამართლიანობის პრინციპი, რომელიც დღესაც ძალაშია და სულ უფრო მეტ აქტუალობას იძენს ცივილიზებულ ქვეყნებში. ამასთანავე, მერკანტილისტები თვლიდნენ, რომ, რაც მეტად მუშაობს ადამიანი, მით ნაკლებად უნდა დაიბეგროს იგი, ხოლო, პირიქით, ზარმაცი და უმუშევარი უფრო მაღალი განაკვეთით.

დაბეგვრის თეორია ახალ სიმაღლეზე იქნა აყვანილი ინგლისური კლასიკური პოლიტიკური ეკონომიის ერთ-ერთი ფუძემდებლის უილიამ პეტის (1623-1687 წწ.) მიერ. მან ნაშრომში „ტრაქტატი გადასახადებისა და მოსაკრებლების შესახებ“ დაასაბუთა, რომ სამართლიანი და მოწესრიგებული საგადასახადო სისტემა სტიმულს აძლევს ეკონომიკის განვითარებას და სტაბილურს ხდის სახელმწიფოს ფუნქციონირებას. პეტის მიაჩნდა, რომ პიროვნების მიერ მისი ფიზიკური არსებობისთვის მინიმუმზე ზევით გამომუშავებული შემოსავალი გადასახადის სახით უნდა გადაცემოდა სახელმწიფოს. მიგვაჩნია, რომ მსგავსი საგადასახადო პოლიტიკის გატარება ბიზნესსექტორში გამოიწვევს სამეწარმეო ინტერესის შემცირებას, რაც თავისთავად აისახება დასაბეგრი ბაზის მოცულობაზეც, რადგანაც გადასახადის გადამხდელს არ ექნება სურვილი შექმნას დამატებითი დოვლათი, გაზარდოს წარმოების მოცულობა და ამით უფრო მეტი წვლილი შეიტანოს ქვეყნის ბიუჯეტის ფორმირების პროცესში.

ქართული ეკონომიკური აზრის განვითარებაში მნიშვნელოვანი წვლილი შეიტანეს სულხან-საბა ორბელიანის (1658-1725 წწ.) ნაშრომებმა. ნიშანდობლივია ის გარემოება, რომ მას ჯერ კიდევ ერთი საუკუნით ადრე, სანამ ევროპაში ეკონომიკური სკოლის წარმომადგენლები - ფიზიოკრატები გამოჩნდებოდნენ, საყურადღებო ეკონომიკური მოსაზრებები აქვს გამოთქმული გაცვლით ურთიერთობებზე და ალებ მიცემობაზე, სიმდიდრის წყაროებზე, სახელმწიფო

შემოსავლებზე, გადასახადებით დაბეგვრაზე, საფინანსო სისტემის მოწყობის შესახებ და ა.შ.¹

აღსანიშნავია ფიზიოკრატიული სკოლის წარმომადგენლების მიდგომები გადასახადებით დაბეგვრისა და საგადასახადო ადმინისტრირების განვითარების მიმართულებით. ამ კუთხით მნიშვნელოვანია სკოლის დამფუძნებლისა და მთავარი იდეოლოგის ფრანსუა კენეს (1694-1774 წწ.) მიერ შემუშავებული თეორია, რომლის თანახმად ზედმეტი ღირებულების ფორმირების წყაროს წარმოადგენს მიწათმოქმედება და, შესაბამისად, გადასახადის ამოღება მხოლოდ მიწიდან მიღებული წმინდა შემოსავლიდან უნდა განხორციელდეს. მისი აზრით, დაშვებული უნდა ყოფილიყო ხორბლის თავისუფალი ექსპორტი და თავისუფალი ვაჭრობა, რომელიც მაქსიმალურად გაზრდიდა სასოფლო სამეურნეო წამოებას, როგორც საფუძველს მრეწველობის საყოველთაო მოხმარებისა, რადგანაც ეს ითვლებოდა ნაციონალური ეკონომიკის აყვავების საუკეთესო საფუძველად.² რა თქმა უნდა, აღნიშნული შეხედულება დღევანდელი გადასახედიდან არ ხსნის გადასახადების დაბეგვრის თეორიულ არსს, მაგრამ ფიზიოკრატების დამსახურებას წარმოადგენს ის, რომ მათ საკმაოდ დამაჯერებლად და არგუმენტირებულად დაასაბუთეს დებულება შემოსავლების ზრდის შესაბამისად გადასახადების გადიდების მიზანშეწონილობის შესახებ და ვაჭრობის ლიბერალიზაციის მნიშვნელობა ეკონომიკური განვითარების საქმეში.

დაბეგვრის თეორიის განვითარებაში საყურადღებოა კლასიკური პოლიტიკური ეკონომიის ფუძემდებლის ადამ სმიტის (1723-1790 წწ.) მოსაზრებები. შეიძლება თამამად ითქვას, რომ დღეისათვის გავრცელებული საგადასახადო დაბეგვრის პოლიტიკის ფორმირებაში ერთ-ერთ მყარ თეორიულ საფუძველს წარმოადგენს კონცეფციები, რომლებიც მოცემულია მის საყოველთაოდ ცნობილ ნაშრომში - “გამოკვლევა ხალხთა სიმდიდრის ბუნებისა და მიზეზების შესახებ“. იგი მიუთითებდა, რომ „გადასახადი, რომლის გადახდასაც თითოეული ინდივიდი კისრულობს, ზუსტად უნდა იყოს

¹ ოთინაშვილი რ. საქართველოს ეკონომიკა. თბ.: „საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი“, 2011, გვ. 36

² Соколов А. Теория налога. М. Дело, 1991, ст. 158.

განსაზღვრული და არა თვითნებურად, და რომ გადასახადის ვადები, გადახდის წესი და გადახდის ოდენობა - უნდა იყოს ნათელი და განსაზღვრული გადამხდელისთვისაც და ყველა სხვა პირისთვისაც, ხოლო თითოეული გადასახადი უნდა ამოიღებოდეს იმ დროს და იმ წესით, რომ გადამხდელისთვის ხელსაყრელი იყოს მისი მთლიანი გადახდა“.¹ იქვე, მისი აზრით: ”საგადასახადო ტვირთის შემცირებით სახელმწიფო უფრო მეტს მოიგებს, ვიდრე მისი გადიდებით. საგადასახადო ტვირთის შემსუბუქებისას გადამხდელები უფრო თავისუფლად შეძლებენ გადახდას, ამასთან, ასეთი პრაქტიკა სახელმწიფოს გაათავისუფლებს გადასახადების ადმინისტრირებასთან დაკავშირებული დამატებითი ხარჯებისგან”. როგორც ვხედავთ, გადასახადების ადმინისტრირების სრულყოფაში ადამ სმიტი განსაკუთრებულ ყურადღებას ანიჭებდა მოწესრიგებული დაბეგვრის მექანიზმის არსებობას. ამასთანავე, ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს საკითხად მას მიაჩნდა საგადასახადო ტვირთის შემსუბუქება და გადასახადების ამოღებისათვის აუცილებელი ხარჯების შემცირება.

ადამ სმიტის მოძღვრებამ გადასახადების თეორიაზე მოგვიანებით განვითარება ჰპოვა საყოველთაოდ ცნობილი ინგლისელი ეკონომისტის დავიდ რიკარდოს (1772-1823 წწ.) შრომებში. მან ჩამოაყალიბა დებულება იმის თაობაზე, რომ მოგების გადასახადის გადიდება იწვევს პროდუქციისა და მომსახურების ფასის ზრდას, რაც შემდგომ ეკონომიკურმა პრაქტიკამ დაადასტურა და აღნიშნული დებულება დღესაც ძალაშია. [34, 20-21]

მე-20 საუკუნის პირველ ნახევარში მოღვაწე ერთ-ერთი უდიდესმა ეკონომისტმა, ჯონ მეინარდ კეინსმა (1883-1946 წწ.) ახალი ეკონომიკური დოქტრინა წამოაყენა, რასაც ფუნდამენტური დასაბუთება მისცა თავის წიგნში - „დასაქმების, პროცენტისა და ფულის ზოგადი თეორია“. იგი წერდა: „წიგნი ასე იმიტომაა დასათაურებული, რომ ჩემი არგუმენტები და დასკვნები დავუპირისპირო კლასიკური თეორიის არგუმენტებსა და დასკვნებს, რომელზეც მე ვიზრდებოდი და რომელიც, როგორც ასი წლის წინათ, დღესაც ბატონობს ჩემი

¹ სმიტი ა. გამოკვლევა ხალხთა სიმდიდრის ბუნებისა და მიზეზების შესახებ. თბ.: „სახელმწიფო უნივერსიტეტის გამომცემლობა“, 1938, გვ. 383

თაობის წამყვანი და აკადემიური წრეების პრაქტიკულ და თეორიულ აზროვნებაზე. მე მოვიტან იმის მტკიცებას, რომ კლასიკური თეორიის პოსტულატები მისაღებია არა ზოგადი, არამედ მხოლოდ განსაკუთრებული შემთხვევისათვის, რადგან ეკონომიკური სიტუაცია, რომელსაც იგი განიხილავს, წონასწორობის შესაძლო მდგომარეობის მხოლოდ უკიდურეს შემთხვევად ითვლება. უფრო მეტიც, ამ განსაკუთრებული შემთხვევის დამახასიათებელი ნიშნები არ ემთხვევა იმ ეკონომიკური საზოგადოების ნიშნებს, რომელშიც ჩვენ ვცხოვრობთ, და ამიტომ მისი სწავლება გზიდან გვაცდენს და პრაქტიკულ ცხოვრებაში, თეორიის გამოყენების მცდელობისას, საბედისწერო შეცდომებს იწვევს.¹ მან ჩამოაყალიბა „ეფექტური მოთხოვნის“ თეორია და მოსაზრება ეკონომიკის სახელმწიფო რეგულირების აუცილებლობის შესახებ. სადაც აღნიშნა, რომ გადასახადებით დაბეგვრის მექანიზმი, ეკონომიკურთან ერთად, არის სოციალური ურთიერთობების რეგულირების მძლავრი ინსტრუმენტი და მისი ერთ - ერთი მთავარი ამოცანაა მაკროეკონომიკური წონასწორობისა და სტაბილურობის უზრუნველყოფა. გარდა ამისა, კეინსმა დაასაბუთა, რომ რაც უფრო მაღალია საგადასახადო განაკვეთი, მით უფრო არასტაბილური და მერყევია საგადასახადო ბაზა. მან დაამტკიცა, რომ გადასახადების შემცირება ასტიმულირებს შემოსავლების ზრდას და, შესაბამისად, მატულობს მოხმარება და საბოლოო ჯამში იზრდება ერთობლივი მოთხოვნა, რაც, თავის მხრივ, ეკონომიკური ზრდის ფაქტორს წარმოადგენს. მისი ერთ-ერთი დიდი აღმოჩენაა გადასახადების „ფსიქოლოგიური კანონი“, რომლის თანახმად, სამეურნეო ერთეულს მიდრეკილება აქვს შემოსავლების ზრდის პარალელურად გაზარდოს მოხმარება, მაგრამ შედარებით ნაკლები მასშტაბით, ვიდრე შემოსავლები იზრდება. ეს, თავის მხრივ, იწვევს დაზოგვის გადიდებას, ხოლო ამ უკანასკნელის შესამცირებლად საჭიროა საშემოსავლო გადასახადის პროგრესიული განაკვეთის დაწესება. ყოველივე ამის შედეგად გაიზრდება სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლები, შესაბამისად, მეტი თანხა წარიმართება ინვესტირებისათვის,

¹ კეინსი ჯ.მ. დასაქმების, პროცენტისა და ფულის ზოგადი თეორია. ქ. ქუთაისი: „გალაქტიონ ტაბიძის სახელობის სააქციო საზოგადოება, სტამბის საგამომცემლო ცენტრი, 1995, გვ. 9;

შემცირდება უმუშევრობის დონე და სტიმული მიეცემა ეკონომიკის განვითარებას.¹

გადასახადებით დაბეგვრის საკითხებზე მსოფლიო ეკონომიკური აზრის განვითარების პარალელურად, საყურადღებო მოსაზრებებია გამოთქმული საქართველოში 1799 წელს შედგენილ „სახელმწიფო წესწყობილების რეფორმის კანონპროექტში“, სადაც ეკონომიკური თეორიის კეინსურ მიმართულებაზე 130 წლით ადრე დასაბუთებულია ეკონომიკურ საქმიანობაში სახელმწიფოს აქტიური ჩარევის აუცილებლობა, გამიჯნულია სახელმწიფოს და მოსახლეობის შემოსავლის წყაროები. ხაზინის შევსების ერთ-ერთ წყაროდ მიჩნეულია საიჯარო ურთიერთობების განვითარება. საყურადღებოა მოსაზრებები შრომის დანაწილების სრულყოფისა და მეწარმეობის განვითარების შესახებ. [41, 34-35]

გადასახადების თეორიული საფუძვლების განვითარებაში დიდი როლი შეასრულა ნეოკეინსიანურმა მიმართულებამ. მისმა წარმომადგენლებმა შეიმუშავეს თავისუფალი მეწარმეობის, კონკურენციის და ფასების ლიბერალიზაციის თეორიული ასპექტები და მივიდნენ იმ დასკვნამდე, რომ საგადასახადო დაბეგვრის მექანიზმი წარმოადგენს წარმოების რეგულატორს, ხოლო საგადასახადო პოლიტიკა - ანტიკრიზისული და ანტიინფლაციური რეგულირების მძლავრ სახელმწიფო ბერკეტს.

ცნობილმა ინგლისელმა ეკონომისტმა არტურ სესილ პიგუმ (1877-1959 წწ.) ეკონომიკაში სახელმწიფოს ჩარევის და მისი რეგულირების შესახებ კეთილდღეობის ადრეული თეორიული იდეები ერთიანად შეკრა და კრიტიკულად შეაფასა კლასიკოსების ხედვა იმის თაობაზე, რომ თავისუფალი საბაზრო მეურნეობა ავტომატურად უზრუნველყოფს წონასწორობას. აღნიშნული მოსაზრების საპირისპიროდ მან თავის ნაშრომში - „კეთილდღეობის ეკონომიკა“², საზოგადოებრივი კეთილდღეობის ამაღლების გზად სახელმწიფო ღონისძიებების განხორციელება მიიჩნია. პიგუს მიხედვით, სახელმწიფოს მიერ შემუშავებული საგადასახადო ადმინისტრირების პოლიტიკა საზოგადოებრივი კეთილდღეობას

¹ მესხია ი. ნიკოლეიშვილი ო. გადასახადები და დაბეგვრა. თბ.: „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული ფინანსების სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი“, 2002, გვ. 21-22

² <http://www.econlib.org> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 26.03.2011.

უნდა ემსახურებოდეს, შესაბამისად, გადასახადებმა კეთილდღეობა მინიმალურად უნდა დააზარალოს, ამასთანავე გადასახადებისა და სახელმწიფო ხარჯების ოპტიმალური თანაფარდობის დადგენას იგი დიდ მნიშვნელობას ანიჭებდა. [51, 379-384]

მე-20 საუკუნის პირველ ნახევარში მეცნიერი ეკონომისტების მიერ იწყება გადასახადებზე ადრე აღიარებული და გაბატონებული თეორიული საფუძვლების გადახედვა. ამერიკელმა ნობელის პრემიის ლაურეატმა, პოლ სამუელსონმა (1915-2009 წწ.) წამოაყენა პირველად და დაასაბუთა კონცეფცია საბიუჯეტო - საგადასახადო, ფულად - საკრედიტო და ფისკალური პოლიტიკის ინტეგრირებულად, ურთიერთდაკავშირებულად ფორმირების აუცილებლობის შესახებ. მისი აზრით, „ფულად-საკრედიტო და ფისკალური პოლიტიკის ოპტიმალურ ურთიერთშეხამებას შეუძლია უზრუნველყოს ეკონომიკის არა მხოლოდ აღმავლობა ან ვარდნით გამოწვეული ნეგატიური მოვლენების შერბილება, არამედ შექმნას პირობები და გარემო ეკონომიკის განუხრელი აღმავლობისა და სტაბილური განვითარებისათვის.“ აღნიშნული იდეა კიდევ უფრო განავითარა და ახალი თვისებრივი შინაარსი შესძინა ცნობილმა ამერიკელმა ეკონომისტმა მილტონ ფრიდმენმა (1912-2006 წწ.). მან დაასაბუთა ეკონომიკის მართვის რეგულირებაში სახელმწიფოს მინიმალურ დონეზე ჩარევის ეფექტიანობა და კეინსის “ეფექტიანი მოთხოვნის” თეორიას დაუპირისპირა „მიწოდების თეორია“, ანუ ეკონომიკის წონასწორობის უზრუნველსაყოფად მოთხოვნას დაუპირისპირა მიწოდება. სწორედ აღნიშნული მიდგომა უდევს საფუძვლად მრავალი განვითარებული ქვეყნის საგადასახადო სისტემას. აღსანიშნავია, რომ დღესაც საზოგადოების სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების კვალდაკვალ სულ უფრო აქტუალური ხდება სახელმწიფოს როლი ეკონომიკური პროცესების რეგულირებასა და საბაზრო ეკონომიკისათვის დამახასიათებელი მწვავე სოციალური პრობლემების გადაწყვეტაში. [34, 21-23]

როგორც ვხედავთ, საგადასახადო ადმინისტრირებასთან დაკავშირებული საკითხები საუკუნეების განმავლობაში რჩება ყურადღების ცენტრში და მწვავე განხილვის საგნად, რაც განპირობებულია სახელმწიფოსა და გადასახადების

ურთიერთკავშირით. ამ კავშირის ხასიათი გამოხატულია აშშ დამოუკიდებლობის დეკლარაციის ერთ-ერთი ავტორის ბენჯამინ ფრანკლინის (1706-1790 წწ.) ცნობილ გამონათქვამში- „ცხოვრებაში ორი რამაა გარდაუვალი: სიკვდილი და გადასახადები“.¹ სწორედ ამიტომაც არის, რომ გადასახადების თემატიკამ 21-ე საუკუნეშიც არათუ დაკარგა აქტუალობა, არამედ მოქნილი საგადასახადო სისტემა სხვა პრობლემურ საკითხებთან ერთად (მსოფლიო კრიზისი, ტერორიზმი, ტრეფიკინგი, ნარკომანია) დღესდღეობითაც რჩება მსოფლიოს - მათ შორის, ჩვენი ქვეყნის პრიორიტეტულ მიმართულებად, მით უმეტეს გლობალიზაციისა და მკაცრი მსოფლიო კონკურენციის პირობებში.

ქვეყანაში საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესი ეფუძვნება სხვადასხვა ნორმებისა და პრინციპების ერთიანობას, რომლებიც ქმნიან საგადასახადო სამართალს და ამასთანავე წარმოადგენენ ქვეყნის სამართლებრივი სისტემის შემადგენელ ნაწილს. აღნიშნული პრინციპებია: კანონის უზენაესობის პრინციპი; საგადასახადო ტვირთის დისკრიმინაციის დაუშვებლობის პრინციპი; გადასახადების დაწესებისა და შემოღების პრინციპი; უკუქმედების ძალის (დამძიმებისას) უარყოფის პრინციპი.

კანონის უზენაესობის პრინციპი გულისხმობს, რომ დაუშვებელია საგადასახადო კოდექსის დარღვევით დაწესებული ან გაუთვალისწინებელი გადასახადის გადახდის ვალდებულების ვინმესთვის დაკისრება, აგრეთვე გადასახადის გადახდევინება კოდექსით დადგენილ ვადაზე ადრე. ამასთანავე უფლებამოსილი ორგანო საგადასახადო დავის (საჩივრის) განხილვისას ვალდებულია იხელმძღვანელოს სამართლიანობის, ობიექტურობის, მხარეთა თანასწორობისა და მიუკერძოებლობის პრინციპების დაცვით.

საგადასახადო ტვირთის დისკრიმინაციის დაუშვებლობის პრინციპი ითვალისწინებს გადასახადების გადახდის საყოველთაო ვალდებულებას და ყველა გადასახადის გადამხდელის თანასწორობას საგადასახადო კანონმდებლობის წინაშე. საგადასახადო კოდექსი კრძალავს ინდივიდუალური ხასიათის საგადასახადო შეღავათის დაწესებას და ცალკეული პირის

¹ როგავა ზ. საგადასახადო სამართლის საფუძვლები. თბ.: „ელფი“, 2000, გვ. 4

გათავისუფლებას გადასახადისაგან, ამასთანავე გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს ისარგებლოს საგადასახადო შეღავათით შესაბამისი სამართლებრივი საფუძვლის წარმოშობის მომენტიდან მისი მოქმედების მთელი პერიოდის განმავლობაში.

გადასახადების დაწესებისა და შემოღების პრინციპი გულისხმობს, რომ გადასახადების სტრუქტურა, შემოღების წესი, ოდენობა და გათავისუფლება დასაშვებია მხოლოდ შესაბამისი სამართლებრივი აქტის საფუძველზე. საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში გადასახადების დაწესებისა და შემოღების პრინციპები მნიშვნელოვან როლს ასრულებენ ქვეყანაში საგადასახადო სისტემის მოწყობისას.

უკუქმედების ძალის (დამძიმებისას) უარყოფის პრინციპის შესაბამისად გადასახადის გადამხდელს არ დაუმძიმდება პასუხისმგებლობა. კერძოდ, თუ საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის სანქციის შეფარდების დროს კანონით გაუქმებულია ან შემსუბუქებულია პასუხისმგებლობა ასეთი ქმედების ჩადენისათვის, მოქმედებს ახალი კანონით დადგენილი ნორმა, ხოლო თუ შემოღებულია ან დამძიმებულია პასუხისმგებლობა, გამოიყენება ქმედების ჩადენის მომენტისათვის არსებული ნორმა.¹ ვინაიდან ნორმატიულ აქტს, რომელიც ადგენს ან ამძიმებს პასუხისმგებლობას, უკუძალა არა აქვს.²

საქართველოში საგადასახადო ადმინისტრირების მარეგულირებელი სამართლებრივი ბაზის ფორმირება დაიწყო დამოუკიდებლობის მოპოვების შემდეგ. საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესი ხასიათდებოდა მრავალი ნეგატიური ფაქტორით, რაც აფერხებდა ეროვნული ეკონომიკის აღორძინება - განვითარებას და ბიზნესსექტორის ეკონომიკურ აქტივობას და საფრთხეს უქმნიდა ქვეყნის ეკონომიკურ სტაბილურობას. არსებული ნაკლოვანებების მიუხედავად, თანდათანობით ხდებოდა მისი განვითარება და შესაბამისი საგადასახადო დაბეგვრის კონტურების გამოკვეთა. პირველი საგადასახადო კოდექსი³

¹ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“-ს 269-ე მუხლის მე-2 ნაწილი, საქართველოს პარლამენტი. ქ. თბილისი. 2010 წლის 17 სექტემბერი. კანონი N 3591.

² „ნორმატიული აქტების შესახებ“ კანონის 24-ე მუხლი. საქართველოს პარლამენტი. ქ. თბილისი, 2009 წლის 22 ოქტომბერი. N 1876 – III ს

³ „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“, კანონი N 768. 1997 წლის 13 ივნისი

საქართველოს პარლამენტის მიერ მიღებული იქნა 1997 წელს,¹ რომელიც განსაზღვრავდა საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, საგადასახადო სისტემაში შემავალი გადასახადების (საბაჟო გადასახადისა და საბაჟო მოსაკრებლის გადახდა რეგულირდებოდა საბაჟო კანონმდებლობით) აკრებასა და გადახდასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებს, საგადასახადო ტერმინოლოგიას, გადასახადის გადამხდელისა და საგადასახადო ორგანოების სამართლებრივ მდგომარეობას, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, საგადასახადო ორგანოებისა და მათი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს. ეს, რა თქმა უნდა, არ იყო სრულყოფილი მარეგულირებელი საკანონმდებლო აქტი, ვინაიდან მის ნაკლოვან მხარედ აღიარებული იყო მისი არასტაბილურობა და არარეგულირებადობა, რაც გამოიხატებოდა ახალი გადასახადებით დაბეგვრის და რეჟიმების შემოღებაში, ამასთანავე სამართლებრივ აქტში განხორციელებულ ხშირ ცვლილებებში (81 ცვლილება მისი მოქმედების პერიოდში). ცალკეულ შემთხვევებში კი ახლად წარმოქმნილი ურთიერთობების საკანონმდებლო რეგულირების უქონლობის პირობებში არსებული ნაკლოვანებები ივსებოდა სხვადასხვა კანონქვემდებარე აქტებით, საგადასახადო ორგანოების განმარტებითი ბარათებით და სასამართლოს გადაწყვეტილებებით, მათ შორის გადასახადის გადახდის შეწყვეტასთან დაკავშირებით. ამის ნათელი დადასტურებაა იმ ნორმატიული აქტის არაკონსტიტუციურად აღიარება, რომლითაც დაწესებული იყო გადასახადი. მსგავსი პრეცედენტი შეიქმნა საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 1997 წლის 20 თებერვლის N 1/3-21 გადაწყვეტილებით,² რომლითაც არაკონსტიტუციურად იქნა ცნობილი საქართველოს რესპუბლიკის მთავრობის 1992 წლის 22 ოქტომბრის N 1010 დადგენილება „მავნე ნივთიერებით გარემოს გაჭუჭყიანებისათვის გადასახადის დაწესებისა და გადახდის წესის შესახებ“ და ამავე დადგენილებით დამტკიცებული დროებითი დებულება „მავნე ნივთიერებებით გარემოს

¹ საგადასახადო საკითხების რეგულირებისათვის გამოიყენებოდა „საგადასახადო სისტემის საფუძვლების შესახებ“ საქართველოს რესპუბლიკის 1993 წლის 21 დეკემბრის კანონი

² www.constcourt.ge - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 18.12.2011.

გაჭუჭყიანებისათვის გადასახადის დაწესებისა და გადახდის წესის შესახებ“. მიუხედავად ამისა, ეს იყო ერთ-ერთი წინგადადგმული ნაბიჯი იმ პერიოდისათვის საგადასახადო ადმინისტრირების სამართლებრივი ბაზის შექმნის მიმართულებით.

საქართველოში პირველად მიღებულ საგადასახადო კოდექსში წინა პლანზე წამოწეული იყო სახელმწიფოს ინტერესები და ნაკლები ყურადღება ეთმობოდა ბიზნესსექტორის განვითარებისა და დაცვის სამართლებრივ საკითხებს. ეს კი მეწარმეს აიძულებდა დაემალა შემოსავლები ან გადასახადების გადახდისათვის თავის არიდების მიზნით კორუფციულ გარიგებებში შესულიყო სხვადასხვა პირებთან რათა ამგვარი საშუალებით გაეხანგრძლივებინა საქმიანობა და გადაერჩინა საკუთარი ბიზნესი.

გადასახადების გადახდისთვის თავის არიდება, რაც სახელმწიფოს სისუსტესა და კორუფცირებულობას გამოხატავდა, მომსახურების გაწევას და ქვეყნის ეკონომიკური განვითარებას სერიოზულად აფერხებდა. მომლილი იყო საგადასახადო ადმინისტრირების მექანიზმი. იყო შემთხვევები, როდესაც მეწარმეს გადასახადის არგადახდა და კორუფციურ გარიგებებში სხვადასხვა ჯგუფებში შესვლა უფრო მეტი უჯდებოდა, ვიდრე თვითონ საგადასახადო ვალდებულების შესრულება და ამ ქცევას იმით ამართლებდა, რომ ქრთამის გადახდისას იცოდა, რაში იხდიდა ფულს, გადასახადების გადახდის შემთხვევაში კი არა. აღნიშნული ქცევის ერთ-ერთი მამოტივირებელი იყო ბიზნესსექტორის უნდობლობა ხელისუფლებასთან.

საგადასახადო კულტურის ამაღლების მიზნით ახალი ეტაპი იწყება 2004 წლიდან. ხელისუფლების მხრიდან დაიწყო საგადასახადო და საბაჟო სისტემების რეფორმირების პროცესი და გამოიყო შემდეგი ღონისძიებები:

1. გადასახადის სახეების სიმარტივე;
2. გადასახადის გადახდისათვის ჯანსაღი გარემოს შექმნა;
3. ლიბერალურობა.

კორუფციის წინააღმდეგ ბრძოლის ეფექტურობის მიზნით ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში შეიქმნა ფინანსური პოლიცია¹, რომელსაც უშუალოდ დაევალა საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში სამოხელეო დანაშაულის და კორუფციულ გარიგებათა პრევენცია, გამოვლენა და აღკვეთა. გადასახადის სახეების სიმარტივის კუთხით 2005 წელს ძალაში შევიდა ახალი საგადასახადო და საბაჟო კოდექსები, რამაც საქართველოს საგადასახადო ლანდშაფტის ძირეული ცვლილება გამოიწვია. მნიშვნელოვანი აქცენტი გაკეთდა გადასახადების სახეების და საგადასახადო განაკვეთების შემცირებაზე, რომელიც წინა რედაქციების უარყოფით მხარედ ითვლებოდა. არსებული 21 გადასახადის შემცირდა 8 გადასახადამდე (საშემოსავლო გადასახადი, მოგების გადასახადი, დამატებული ღირებულების გადასახადი, აქციზი, საბაჟო გადასახადი, სოციალური გადასახადი, ქონების გადასახადი, სათამაშო ბიზნესის გადასახადი). გადასახადების სახეების შემცირების პარალელურად მნიშვნელოვნად დარეგულირდა პროცედურული საკითხები, რამაც საგრძნობლად გააუმჯობესა საგადასახადო ადმინისტრირების საკითხი, რომელმაც ასახვა ჰპოვა ბიუჯეტში მეტი თანხების მობილიზებაზე.

მნიშვნელოვანია, რომ გადასახადის გადახდის სტრუქტურის გაუმჯობესების, საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლებისა და გადამხდელისათვის მაქსიმალური კომფორტის უზრუნველსაყოფის მიზნით დაინერგა და ამოქმედდა მრავალმხრივი ელექტრონული სერვისები. განხორციელდა საგადასახადო/საბაჟო ინფრასტრუქტურის განახლება და საერთაშორისო სტანდარტებთან შესაბამისობაში მოყვანა. ელექტრონული ადმინისტრირების სისტემის დაინერგვამ უზრუნველყო საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას სუბიექტური და კორუფციული გადაწყვეტილებების მინიმუმამდე დაყვანა.

მიუხედავად განხორციელებული ცვლილებებისა, საქართველოს საგადასახადო სისტემის ხარვეზად შეიძლება დავასახელოთ მკაცრი ზომები გადასახადების ადმინისტრირების პროცესში, რაც გამოიხატებოდა იმაში, რომ წინა პლანზე წამოწეული იყო გადასახადების ფისკალური ფუნქცია, რაც,

¹ „საქართველოს კანონი ფინანსური პოლიციის შესახებ“, კანონი N 3377- რს. 2004 წლის 24 თებერვალი

თავის მხრივ, გვევლინებოდა ბიზნესის კეთებისა და ინვესტიციების მოზიდვის ერთ-ერთ შემაფერხებელ ფაქტორად. პასუხისმგებლობაში მიცემა მაინც მხოლოდ ფისკალურ მიზნებს ისახავდა და ნაკლებად ითვალისწინებდა პირის ბრალეულობის საკითხს მის მიერ ჩადენილ ქმედებაში.

1.3. გადასახადების სახელმწიფო მართვის სამართლებრივი მექანიზმის როლი ბიზნესის რეგულირებაში

გადასახადებით დაბეგვრა ეკონომიკური სისტემის ფუნქციონირების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი გამოხატულებაა, რომელიც განსაკუთრებულ როლს ასრულებს ქვეყანაში არსებული ბიზნესგარემოს შეფასებაში და ასახავს სახელმწიფოსა და მეწარმე სუბიექტებს შორის ურთიერთდამოკიდებულების დონესა და ხარისხს. ბიზნესგარემო წარმოადგენს იმ პირობებისა და ფაქტორების ერთობლიობას, რომლებიც ზემოქმედებენ გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე. შესაბამისად, გადასახადების სახელმწიფო მართვის სამართლებრივი მექანიზმი წარმოადგენს იმ ამოსავალ თეორიულ-მეთოდოლოგიურ საფუძველს, რომელიც დაედება საფუძვლად ამა თუ იმ ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკას. დღეისათვის ეკონომიკურ ლიტერატურაში ცნობილია ძირითადი პრინციპების ერთობლიობა, რომელიც უნდა იქნეს გათვალისწინებული სამართლიანი და ეფექტიანი საგადასახადო სისტემის ფორმირებისას. ეს პრინციპებია:

- ✓ ყველა გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია განახორციელოს კანონით დადგენილი გადასახადის, როგორც სავალდებულო და უპირობო ფულადი შენატანის, ბიუჯეტში გადახდა;
- ✓ გადასახადების ადმინისტრირება უნდა იყოს მარტივი და ეფექტიანი;
- ✓ გადასახადები უნდა იყოს სამართლიანი (ერთნაირ დასაბეგრ ობიექტზე უნდა დაწესდეს თანასწორი გადასახადები);
- ✓ პასუხისმგებლობა საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის უნდა

იყოს ადეკვატური ჩადენილი სამართალდარღვევის.

გადასახადების სახელმწიფო მართვა ეკონომიკურ ურთიერთობათა სისტემაში გარკვეული თავისებურებებით გამოირჩევა. ქვეყნის ეკონომიკური განვითარება და ბიზნესგარემოს ფორმირება წარმოუდგენელია სახელმწიფოს ჩარევის გარეშე, ვინაიდან იგი განსაზღვრავს თამაშის წესებს და ამ ქვაკუთხედში ერთ-ერთ მთავარ პრიორიტეტად აღიარებულია საგადასახადო სისტემა, რომელიც წარმოადგენს გადასახადების დაწესების, შეცვლისა და გაუქმების, გადახდევინების პრინციპების, ფორმებისა და მეთოდების, საგადასახადო ორგანოების, საგადასახადო კონტროლის, აგრეთვე საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისთვის პასუხისმგებლობის სახეების ერთობლიობას.

ქვეყნის წინაშე არსებული გამოწვევების გადასაწყვეტად აუცილებელია ფინანსური რესურსების მობილიზება, რომელსაც მთავრობა ახორციელებს საგადასახადო პოლიტიკის მეშვეობით. აღნიშნული პოლიტიკის რეალიზება ხორციელდება საგადასახადო ადმინისტრირების მექანიზმის საფუძველზე და ემსახურება სახელმწიფოს ფუნქციების შესრულებას. იგი მოიცავს შემდეგ ელემენტებს:¹

❖ დაგეგმვა - ქვეყნის ხელისუფლების მიერ ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი დოკუმენტის - სახელმწიფო ბიუჯეტის კანონის დამტკიცება, რომელიც მიიღება ყოველწლიურად და წარმოადგენს დეტალურ გეგმას ქვეყნის მიერ გასაწევი ხარჯებისა და შემოსავლების შესახებ;

❖ საგადასახადო რეგულირება - სახელმწიფოს მიერ გადასახადებით, როგორც მძლავრი სამართლებრივი მექანიზმით, ეკონომიკაზე ზემოქმედება და შესაბამის ბიზნესსექტორში პროცესების შენელება ან სტიმულირება;

❖ საგადასახადო კონტროლი - სახელმწიფოს მიერ მეწარმეებიდან გადასახადების ამოღებისათვის აუცილებელია კონტროლის მექანიზმის არსებობა, რაც გამოიხატება სახელმწიფოს მიერ ადმინისტრირების მეთოდების, იძულებითი ღონისძიებების გატარებასა და სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობის ზომების განსაზღვრაში.

¹ ივანოვი ა. დარბაიძე ნ. სახელმწიფოსა და სამართლის თეორია. თბ.: „სამართლიანი საქართველო“, 2009, გვ. 42

სამეწარმეო საქმიანობისთვის ხელსაყრელი გარემოს ფორმირება თანამედროვე დემოკრატიული სახელმწიფოს განვითარების ქვაკუთხედი. სწორედ მოწესრიგებულ და მიმზიდველ ბიზნესგარემოში დევს ის გასაღები, რომლითაც უნდა გადაიჭრას სახელმწიფოს წინაშე მდგარი სოციალურ-ეკონომიკური პრობლემები და მოხდეს ქვეყნის მოსახლეობის მდგომარეობის გაუმჯობესება. ქვეყანაში არსებული ბიზნესგარემოს გაუმჯობესებაში სახელმწიფოს პოლიტიკა ყოველთვის იყო მწვავე დისკუსიის საკითხი, რომელსაც თავისი აქტუალობა არც თანამედროვე ეტაპზე დაუკარგავს. აღსანიშნავია, რომ უკანასკნელ წლებში ქვეყნის ბიზნესგარემოს გაუმჯობესების მდგომარეობა ერთგვარი პოლემიკის საგნად გადაიქცა, რაც იმაზე მეტყველებს, თუ რა სერიოზულ როლს აკისრებს დღეს მეცნიერება სახელმწიფოს მიერ გადასახადების მართვას ეკონომიკის ფუნქციონირებაში. სახელმწიფოს როლის მნიშვნელობისათვის ხაზის გასმა, ვფიქრობთ, არ უნდა იქნეს გაგებული ისე, თითქოს სახელმწიფო ხარჯების პერმანენტული ზრდა ობიექტური რეალობაა და სასარგებლოა საერთო განვითარებისათვის. უფრო მეტიც, ჩვენ მიგვაჩნია, რომ ნებისმიერ საზოგადოებას ყოველთვის კონტროლის ქვეშ უნდა ჰქონდეს გადასახადების ოდენობა და აღნიშნული მოცულობის სარგებლობა. გადასახადი თავისთავად, რა მოცულობისაც არ უნდა იყოს ის, ყოველთვის ტვირთია გადასახადის გადამხდელისათვის და მეწარმე სუბიექტებისათვის მათი შესაძლებლობის შემცირებაა. მიუხედავად აღნიშნულისა, გარკვეული მოცულობის გადასახადის ამოღება და მისი გამოყენებით საზოგადოებრივი საქონელ-მომსახურების წარმოება აუცილებელი და სასარგებლოა მეწარმისათვის. შესაბამისად, ბიზნესსექტორის მიერ გარკვეული ნაწილის „მსხვერპლად გაღება“ საზოგადოებრივი სიკეთის შესაქმნელად თვით კერძო სექტორის ინტერესებშია.

გადასახადების როლი ბიზნესის რეგულირებასა და ქვეყნის ეკონომიკური უსაფრთხოების დაცვაში განპირობებულია საყოველთაო ხასიათით ანუ, მოიცავს რეალური ეკონომიკური სექტორის ყველა დარგს. აღსანიშნავია, რომ გადასახადები დაკავშირებულია არა მხოლოდ სახელმწიფოს, არამედ მისი თითოეული მოქალაქის, მოსახლეობის ცალკეული ჯგუფების, საწარმოების და

ორგანიზაციების ინტერესებთან. ცხადია, რაც უფრო სწრაფია ეკონომიკური ზრდის ტემპები და რაც უფრო დიდია ეკონომიკური პოტენციალი, მით უფრო ფართოა საგადასახადო ბაზა და, შესაბამისად, ქვეყნის საგადასახადო პოტენციალი. გადასახადები, როგორც სახელმწიფო ბიუჯეტის ხარჯების დაფარვის მნიშვნელოვანი წყარო, თავის მხრივ, ზემოქმედებს ბიზნესსექტორის მდგომარეობაზე. იგი წარმოადგენს მართვის ცენტრალურ და ტერიტორიულ სტრუქტურებს შორის ფინანსურ ურთიერთობათა დამაბალანსებელ ბერკეტს, რომლის საშუალებით სახელმწიფო ახდენს თავისი პოლიტიკური, ეკონომიკური და სოციალური ფუნქციების შესრულებას. საგადასახადო პოლიტიკა მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ქვეყნის სახელმწიფოებრივ და საფინანსო-ეკონომიკურ უსაფრთხოებაზე. ქვეყნის ეკონომიკური უსაფრთხოების მიზნიდან გამომდინარე, გადასახადების მთავარი ფუნქციაა ბიუჯეტის საშუალებით შეიქმნას საჭირო პირობები პიროვნების ფიზიკური და სულიერი განვითარებისათვის, ქვეყანაში სოციალურ-ეკონომიკური და სამხედრო-პოლიტიკური სტაბილურობის უზრუნველყოფისათვის, ტერიტორიული მთლიანობის აღდგენისათვის (ჩვენს შემთხვევაში მას ძალიან მწვავე ხასიათი აქვს) და შენარჩუნებისათვის, საშინაო და საგარეო უარყოფითი ფაქტორების განეიტრალებისათვის.

საზოგადოების სოციალურ - ეკონომიკური განვითარების კვალდაკვალ სულ უფრო აქტუალური ხდება და ფართოვდება სახელმწიფოს როლი ბიზნესსექტორის რეგულირებასა და საბაზრო ეკონომიკისათვის დამახასიათებელი მწვავე სოციალური პრობლემების გადაწყვეტაში. თანამედროვე პირობებში ბიზნესპროცესებში სახელმწიფოს ჩარევა არათუ სასურველია, არამედ აუცილებლობას წარმოადგენს. ეს ნათლად დადასტურდა მსოფლიოს სხვადასხვა კრიზისების დროს (მე-20 საუკუნის 30-იანი წლების ეკონომიკური და 2008 წლის ფინანსური კრიზისები). მართალია, აღნიშნული შემთხვევები მნიშვნელოვნად განსხვავდება ერთმანეთისაგან გამომწვევი მიზეზების შინაარსით, მაგრამ ორივე შემთხვევაში სახელმწიფომ (სახელმწიფოთა გაერთიანებებმა, განსაკუთრებით ბოლო ეკონომიკური კრიზისის დროს) უდიდესი როლი ითამაშა კრიზისის

შერბილება/გადაჭრაში. სახელმწიფოს მიერ ეკონომიკის რეგულირების და ბიზნესპროცესებში ჩარევის ნათელი დადასტურებაა ქვეყანაში ჯანსაღი სამუშაო გარემოს შექმნის უზრუნველსაყოფად დამსაქმებელსა და დასაქმებულებს შორის შრომითი ურთიერთობების რეგლამენტირება.

საგადასახადო პოლიტიკის მნიშვნელობას სახელმწიფო რეგულირების სისტემაში განსაზღვრავს ის, რომ ის გამოიყენება არა მარტო სახელმწიფოს ფინანსური უზრუნველყოფის (ფისკალური ფუნქცია) ან კიდევ ეკონომიკური განვითარების სტაბილიზაციის თვალსაზრისით (ეკონომიკური ფუნქცია), არამედ შემოსავლებისა და რესურსების განაწილებაში, ე.ი. ასეთ პოლიტიკას ფისკალურ და ეკონომიკურ მახასიათებლებთან ერთად გააჩნია წმინდა სოციალური დატვირთვაც. სწორედ, გადასახადების სახელმწიფო მართვა არის ის უმთავრესი მექანიზმი, რომლითაც ხელისუფლება პრაქტიკულად შედის თითოეული მეწარმის საქმიანობის არეალში და როგორც გადასახადების მართვით, ისე სახელმწიფო ხარჯებით უშუალოდ მონაწილეობს მოქალაქეთა კანონიერი შემოსავლების ფორმირების პროცესში.

აღსანიშნავია ის ფაქტი, რომ გადასახადები სახელმწიფოებრიობის წარმოშობისთანავე გახდა ეკონომიკურ ურთიერთობათა სისტემის აუცილებელი შემადგენელი ნაწილი. საგადასახადო სისტემის ცვლილება ხორციელდება სახელმწიფოს განვითარებისა და მისი მოწყობის ეკონომიკური საფუძვლების ტრანსფორმაციის კვალდაკვალ, რაც განპირობებულია სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე დასმული ამოცანებით და ქვეყნის წინაშე მდგარი პოლიტიკური, ეკონომიკური და სოციალური პრობლემებით. ნიშანდობლივია, რომ ბიუჯეტის ფინანსური უზრუნველყოფის პარალელურად გადასახადები სახელმწიფოს მიერ გამოიყენება ეკონომიკური სისტემის განვითარებისათვის, სამეწარმეო სექტორის დინამიკისა და სტრუქტურის რეგულირებისათვის, მეცნიერულ-ტექნიკური პროგრესის ზრდის დაჩქარებისათვის.

საქართველოში, ისევე როგორც სხვა პოსტსაბჭოთა ქვეყნებში გასული საუკუნის 90-იან წლებში უარი ეთქვა ეკონომიკის მართვის ადმინისტრაციულ მეთოდებს და სახელმწიფო ეკონომიკურ პოლიტიკაში წინა პლანზე იქნა

დაყენებული მართვის ეკონომიკური მეთოდების და გადასახადების როლი. ეს უკანასკნელი დღესდღეობით სხვა ეკონომიკურ ხერხებთან ერთად გვევლინება ბიზნესსექტორის რეგულირების უმნიშვნელოვანეს ბერკეტად, რომლის მეშვეობით ხდება ქვეყანაში ეკონომიკური განვითარების პრიორიტეტული მიმართულებების ფორმირება-რეალიზაცია. განვითარებული ქვეყნების (იაპონია; ამერიკის შეერთებული შტატები; გერმანია და სხვ.) გამოცდილება ცხადყოფს, რომ ოპტიმალური საგადასახადო პოლიტიკა მოქნილი და ეფექტიანი საგადასახადო ადმინისტრირების პირობებში, ერთი მხრივ, უზრუნველყოფს სახელმწიფოს არსებობისთვის აუცილებელი რესურსების მოზიდვას, მეორე მხრივ კი, წარმოადგენს სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების, საინვესტიციო სტრატეგიის, საგარეო ეკონომიკური საქმიანობის, პრიორიტეტული დარგების დაჩქარებული განვითარების სახელმწიფოებრივი რეგულირების მეტად მნიშვნელოვან ბერკეტს.

გადასახადების არსი მათ ფუნქციებში ვლინდება, რომელთაგან თითოეული ნათლად წარმოაჩენს საზოგადოებაში მისი როლის აუცილებლობას. გადასახადებს უდიდესი მნიშვნელობა ენიჭება, როგორც შემოსავლების განაწილებისა და გადანაწილების ინსტრუმენტს. გადასახადების ფუნქციების სწორი მართვა ხელს უწყობს შემოსავლების გამოთანაბრებას და ეკონომიკის რეგულირება-სტიმულირებას. შესაბამისად, გადასახადები, როგორც სამეწარმეო ურთიერთობათა სახელმწიფო რეგულირების მექანიზმი, საბაზრო ეკონომიკის პირობებში ასრულებს სხვადასხვა ფუნქციებს. გადასახადების საერთო აღიარებული ფუნქციებიდან შეიძლება გამოვყოთ: ფისკალური, სოციალური და მარეგულირებელი ფუნქციები.

❖ ფისკალური ფუნქცია, როგორც ამოსავალი და ძირითადი ფუნქცია, დამახასიათებელია ყველა სახელმწიფოსთვის. იგი გამომდინარეობს თვით გადასახადის ბუნებიდან და გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის შემოსავლის ნაწილის ამოღებას სახელმწიფოს სასარგებლოდ. სახელმწიფოს მხრიდან გადასახადის ამოღება ბიზნესსექტორის მიერ აღქმული უნდა იქნეს არა მთავრობის უზრუნველყოფისათვის გაღებულ ფულად სახსრებად, არამედ მათივე

კეთილდღეობის შესაქმნელად გაღებულ ხარჯად, ვინაიდან გადასახადების ფისკალური ფუნქციის მეშვეობით ხელისუფლება ახდენს სახელმწიფოს ფუნქციონირებისათვის საჭირო ფულადი რესურსების მობილიზებას, რის საფუძველზეც ხორციელდება ქვეყნისათვის პრიორიტეტული ეკონომიკური, სოციალური და პოლიტიკური ამოცანების გადაწყვეტა და საზოგადოებრივი სიკეთის ზრდა. კერძოდ: მართლწესრიგის, თავდაცვის, სოციალური სფეროების, გარემოსდაცვითი ღონისძიებების და სხვა სფეროების დაფინანსება, რომელიც საბოლოო ჯამში აისახება ბიზნესსექტორის კეთილდღეობაზე.

გადასახადის ფისკალურ ფუნქციასთან ერთად, მნიშვნელოვანია ის, რომ მისი მეშვეობით შესაძლებელია მიღწეულ იქნეს ეკონომიკური პოლიტიკის რომელიმე ამოცანა. გადასახადების ამოღება ძირითად ხორციელდება სახელმწიფო ხარჯების დასაფარავად, ამასთან, ზოგიერთ შემთხვევაში გადასახადების დაწესება დაკავშირებულია არა მარტო მის ფისკალურ მიზნებთან, არამედ ეკონომიკურ პოლიტიკაში განსაზღვრული სხვა მიზნების მიღწევასთან. შესაბამისად, გადასახადების ფისკალური ფუნქცია სწორედ ეკონომიკაზე ზემოქმედების ის ინსტრუმენტია, რომელიც ნათლად გამოხატავს სამეწარმეო საქმიანობაში სახელმწიფოს ჩარევას, სადაც თავისი ადგილი უკავია გადასახადების მარეგულირებელ ფუნქციას.

❖ მარეგულირებელი ფუნქცია დაკავშირებულია გადასახადებით ეკონომიკის მართვასთან და სახელმწიფოს მიერ გადასახადებით ბიზნესპროცესზე ზემოქმედებასთან, რაც მდგომარეობს იმაში, რომ გადასახადები აქტიურად მონაწილეობენ ეროვნული შემოსავლის გადანაწილებით პროცესში, ასტიმულირებენ ან ანელებენ სამეწარმეო ტემპებს, აძლიერებენ ან ასუსტებენ კაპიტალის დაგროვებას, აფართოებენ ან ამცირებენ მოსახლეობის მსყიდველობითუნარიანობას. ეკონომიკური პროცესების შენელებისათვის მოთხოვნისა და მიწოდების მოცულობაზე ზემოქმედების მეშვეობით (მათი შემცირების მიმართულებით) ქვეყნის მთავრობა გავლენას ახდენს სამეწარმეო სუბიექტების მიერ გადაწყვეტილებათა მიღების პროცესზე. შეღავათების, გამონაკლისების სისტემის საშუალებით, რაც გულისხმობს დაბეგვრის

ობიექტების შეღავათიან რეჟიმში მოქცევას და ვლინდება დაბეგვრის ობიექტის ცვლილებაში, დასაბეგრი საგადასახადო ბაზის და საგადასახადო განაკვეთის შემცირებაში, სახელმწიფო სტიმულს აძლევს პრიორიტეტულ დარგებს. გადასახადების წარმოშობიდან დღემდე, საზოგადოების განვითარების სხვადასხვა ეტაპზე მარეგულირებელი ფუნქცია განიცდიდა ცვლილებებს. კაპიტალის პირველდაწყებითი დაგროვების პერიოდში გადასახადები მონაწილეობას იღებდა კაპიტალისტური ურთიერთობების ჩამოყალიბებაში. წარმოების მასშტაბების მნიშვნელოვანმა ზრდამ შექმნა ობიექტური წინაპირობები და მოთხოვნილება სახელმწიფოს ჩარევისა ბიზნესპროცესში, რითაც საგადასახადო რეგულირება ახალ საფეხურზე იქნა აყვანილი. საგადასახადო დაბეგვრის მექანიზმის გამოყენება ბიზნესპროცესების რეგულატორად ეფუძნება სხვადასხვა გადასახადებით განსხვავებულ ზემოქმედებას კვლავწარმოებითი პროცესის მონაწილეთა ეკონომიკურ აქტივობაზე. როგორც ვხედავთ, გადასახადები გამოიყენება საზოგადოებრივ წარმოებაზე, მის სტრუქტურაზე, დინამიკაზე და მოდერნიზაციის ტემპებზე ეკონომიკური ზემოქმედების საშუალებების სახით.

მარეგულირებელი ფუნქცია შეიძლება გამოვლინდეს ეკონომიკის გადასახადების მასტიმულირებელი ან მადესტიმულირებელი (შემზღუდველი) ფორმით. მასტიმულირებელი ფუნქცია გულისხმობს სხვადასხვა საგადასახადო შეღავათების მეშვეობით ეკონომიკის ამა თუ იმ სფეროს, დარგის (მცირე ბიზნესი, ტურიზმი, საინვესტიციო საქმიანობა, დასაქმება და სხვა) ხელშეწყობა-სტიმულირებას. დაბეგვრის მადესტიმულირებელი ფუნქცია კი გულისხმობს საგადასახადო პოლიტიკის მკაცრი მოდელის (მაღალი საგადასახადო განაკვეთები, შეღავათების გამოყენებლობა, შეზღუდვები) გამოყენებით ეკონომიკის ამა თუ იმ სფეროს, დარგის განვითარების, ზოგიერთი საქონლის მოხმარების შეზღუდვას. მარეგულირებელი ფუნქციის არსებობისას საგადასახადო განაკვეთის ზრდის ან შემცირების შემთხვევაში ეფექტიანი საგადასახადო დატვირთვა გვიჩვენებს, ვინ ეწევა რეალურად ამა თუ იმ გადასახადის ტვირთს და, შესაბამისად, ვინ სარგებლობს ამ ცვლილებით. განხორციელებული ცვლილების ეფექტის ეკონომიკური ბუნება მდგომარეობს იმაში, რომ საგადასახადო შეღავათების

შემოღების შემდეგ ბაზრის შესაბამისი სეგმენტი მიმზიდველი ხდება ინვესტორისათვის და იწყება კაპიტალის შემოდინება, რაც, თავის მხრივ, იწვევს ამ სექტორში უკვე არსებული საწარმოო და კომერციული აქტივების საბაზრო ღირებულების ზრდას. პროტექციონისტული (ეროვნული წარმოების დაცვა) ფუნქცია გვინდა გამოვყოთ მარეგულირებლის ქვეფუნქციად (საგარეო-ეკონომიკური ურთიერთობების რეგულირება). გადასახადის აღნიშნული ფუნქციის არსი კარგად არის გამოხატული საბაჟო გადასახადში. მისი ამოცანაა არა მხოლოდ ფისკალური ეფექტის მიღება, არამედ რაციონალური თანაფარდობის მიღწევა ექსპორტსა და იმპორტს შორის, სავალუტო შემოსავალსა და გასავალს შორის. საბაჟო გადასახადის გამოყენება იმპორტის დროს დაკავშირებულია, ერთი მხრივ, გონივრული პროტექციონული პოლიტიკის გამოყენებასთან, ხოლო, მეორე მხრივ, საგარეო სავაჭრო ურთიერთობების ფორმირებასთან.

გადასახადების მარეგულირებელი და ფისკალური ფუნქციები წარმოადგენენ წინააღმდეგობათა ერთიანობას. აღსანიშნავია, რომ ფისკალურმა ფუნქციამ მნიშვნელოვანი როლი ითამაშა მარეგულირებელი ფუნქციის განვითარებაში. ფისკალური ფუნქციის ეფექტიანობისათვის მნიშვნელოვანია გადამხდელთა საგადასახადო კულტურა და მათი ნდობის ხარისხი სახელმწიფო ინსტიტუტებთან, ხოლო მარეგულირებელი ფუნქცია გამოხატავს სახელმწიფოს ურთიერთობას ბიზნესსექტორთან.

❖ სოციალური ფუნქცია გულისხმობს მაღალშემოსავლიანი გადასახადის გადამხდელებიდან მიღებული საგადასახადო შემოსავლების დაბალშემოსავლიან ჯგუფებში გადანაწილებას. აღნიშნული პოლიტიკით სახელმწიფო ცდილობს გარკვეულწილად გამოათანაბროს საზოგადოების წევრებს შორის არსებული არათანაბარი ცხოვრების დონე. თანამედროვე ეტაპზე განაწილების უთანასწორობის გაზომვის ყველაზე ადეკვატური საშუალებაა ჯინის კოეფიციენტი, რომელიც 1912 წელს იტალიელმა სტატისტიკოსმა კორადო ჯინიმ (1884-1965 წწ.) შეიმუშავა. კოეფიციენტი მათემატიკური კონცეფციაა, რომლითაც უთანასწორობა 0-დან (შეესაბამება აბსოლუტურ თანასწორობას) 1-მდე იზომება, ხოლო ხშირად პროცენტის სახით 0-იდან 100%-მდე გამოიხატება. სახელმწიფოებს

შორის ჯინის კოეფიციენტის შედარება საშუალებას გვაძლევს, გამოვიტანოთ დასკვნა, თუ რამდენად თანაბრად არის განაწილებული ფული სხვადასხვა ქვეყნებში და როგორ დგას სოციალური თანასწორობის საკითხი დღევანდელ მსოფლიოში. გაერთიანებული ერების ორგანიზაციის განვითარების პროგრამა (UNDP) სისტემატურად აქვეყნებს მსოფლიოს ქვეყნების ჯინის კოეფიციენტს, რომლის მიხედვითაც ხდება სოციალური თანასწორობის შეფასება ამ ქვეყნებში. საქართველოს სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების სტრატეგის - „საქართველო 2020“-ის მიხედვით¹, 2013 წელს ჯინის კოეფიციენტი შეადგენდა 0.41, ხოლო საპროგნოზო მაჩვენებლად (2020 წელი) განსაზღვრულია 0.35, რაც ნიშნავს რომ ქვეყანაში უთანასწორობის აღმოფხვრის მიმართულებით მოხდება შესაბამისი გარემოს გაუმჯობესება.

სახელმწიფოს მიერ გადასახადების მართვის პოლიტიკის გატარებისას გადასახადების ფუნქციებს შორის გონივრული თანაფარდობის მიღწევა ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი გამოწვევაა სახელმწიფოსთვის სამეწარმეო საქმიანობის რეგულირების პროცესში, ვინაიდან დაბეგვრის მექანიზმის ეფექტიანად გამოყენებით (გადასახადის განაკვეთის მანიპულირებით, სხვადასხვა შეღავათების დაწესებით), ბაზარზე მოთხოვნა-მიწოდების სასურველი ცვლილებით ახდენს ხელისუფლება ზეგავლენას დანაზოგებზე, ეკონომიკურ ზრდაზე, მოსახლეობის გადახდისუნარიანობაზე და მეცნიერულ - ტექნიკურ პროგრესის განვითარებაზე. ამ მოსაზრებას იზიარებს პროფესორი რევაზ კაკულია. იგი აღნიშნავს, რომ: „იმ ეკონომიკურ ბერკეტებს შორის, რომელთა მეშვეობითაც სახელმწიფო ზემოქმედებას ახდენს საბაზრო ურთიერთობებზე, განსაკუთრებული როლი გადასახადებს უჭირავს. საგადასახადო პოლიტიკა ფართოთ გამოიყენება, როგორც ბაზრის ნეგატიურ მოვლენებზე ზემოქმედების განმსაზღვრელი რეგულატორი“.²

სახელმწიფოს მიერ ბიზნესის რეგულირების ხარისხი, საგადასახადო პოლიტიკის მიზნები და ამოცანები განსხვავებულია ამა თუ იმ ქვეყნის

¹ „ქვეყნის ძირითადი სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების სტრატეგიის დოკუმენტის შემუშავების მიზნით სამთავრობო კომისიის შექმნის თაობაზე“ საქართველოს მთავრობის 2013 წლის 11 ივლისის N 790 განკარგულება.

² კაკულია რ. ფინანსების ზოგადი თეორია. თბ.: „ეკონომიკური და სოციალური პრობლემების სამეცნიერო - კვლევითი ინსტიტუტის გამომცემლობა-სტამბა“, 1997, გვ. 160

კონკრეტული ისტორიული პერიოდის, გარემოებების და სოციალურ-ეკონომიკური მდგომარეობის მიხედვით. პრაქტიკაში ბიზნესსექტორის რეგულირებისათვის გამოიყენება ორი საგადასახადო მოდელი: მკაცრი და ლიბერალური. [34, 39-40]

მკაცრი საგადასახადო მოდელი გულისხმობს მაღალ საგადასახადო განაკვეთებს და შეღავათების ვიწრო წრეს. ამ შემთხვევაში მეწარმეებს ნაკლებად რჩებათ საბრუნავი სახსრები რეინვესტირებისათვის (წარმოების განვითარებისათვის), მისი ტექნიკური გადაიარაღებისათვის, რის გამოც მცირდება სამეურნეო აქტივობა და, შესაბამისად, ეცემა წარმოების მოცულობა და მცირდება დასაბეგრი ბაზა. აღნიშნულ მოდელს უფრო განვითარებული სახელმწიფოები იყენებენ (ა.შ.შ, იაპონია, დიდი ბრიტანეთი, გერმანია, საფრანგეთი), რომლებიც ისწრაფიან ან იძულებულნი არიან შეინარჩუნონ სოციალური გარანტიების მაღალი სტანდარტები და იბრძვიან მსოფლიო ბაზარზე კონკურენციული პოზიციის შენარჩუნებისათვის. აღნიშნული ქვეყნების ძირითადი მიზნებია:

- ✓ მაღალგადახდისუნარიანი მოთხოვნის შენარჩუნება;
- ✓ დასაქმების უზრუნველყოფა და შემოსავლის განაწილებაში უთანაბრობის შემცირება;
- ✓ საქონლისა და მომსახურების ექსპორტის მაღალი წილის შენარჩუნება;
- ✓ კაპიტალის მსოფლიო ბაზარზე ექსპანსია და მიზანმიმართული სტრუქტურული პოლიტიკის შემუშავება და გატარება.

ლიბერალური საგადასახადო მოდელის გამოყენებისას დაბალია საგადასახადო განაკვეთი, შედარებით მეტია საგადასახადო შეღავათების წრე, რის გამოც ბიზნესს განკარგულებაში რჩება შემოსავლების მნიშვნელოვანი ნაწილი და, შესაბამისად, შესაძლებლობა ეძლევა წარმართოს იგი რეინვესტირებისათვის, საწარმოს ტექნიკური და ტექნოლოგიური სრულყოფისათვის, რაც, საბოლოო ჯამში, იწვევს პროდუქციის კონკურენტუნარიანობის ამაღლებას და ეკონომიკურ ზრდას. ლიბერალური მოდელი ახასიათებს ქვეყნებს, რომელთა ეკონომიკური პოლიტიკის ძირითადი მიზანია წარმოების აღდგენა, ახალ საგარეო ბაზრებზე გასვლა, თავად მოსახლეობის კერძო ინიციატივის ხარჯზე მოსახლეობის

შემოსავლების ზრდა. შეღავათების ფართო სპექტრი მოქმედებს წარმოების სფეროში ინვესტიციებზე, ხელისუფლება ნაკლებად ცდილობს კერძო სექტორის საქმიანობის რეგულირებაში ჩარევას.

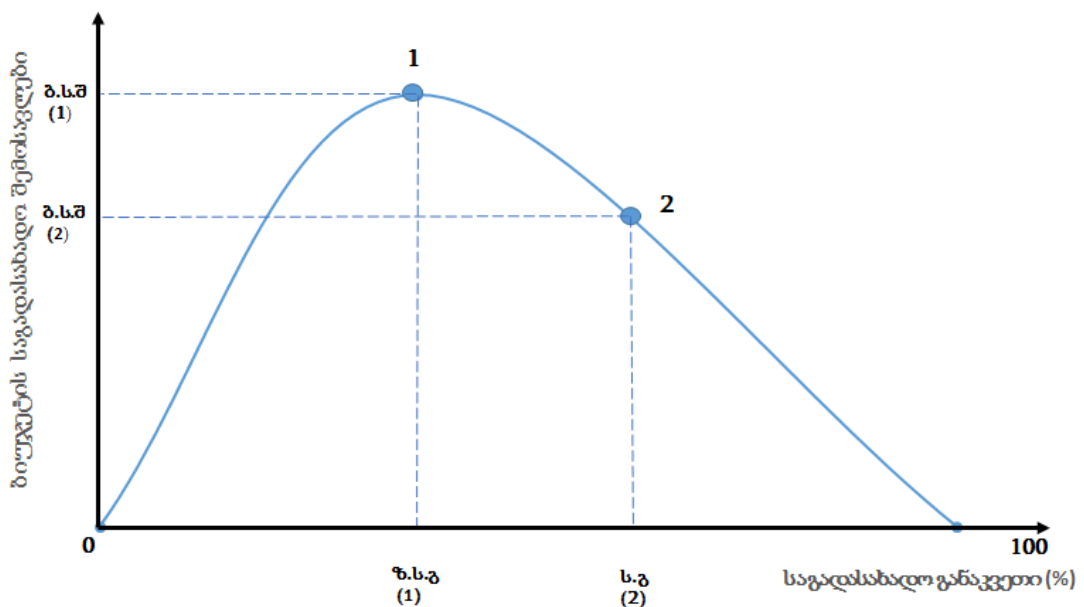
ლიბერალური საგადასახადო სისტემა თავისი შინაარსით ძალიან მიმზიდველია და მას ბევრი მხარდამჭერი ჰყავს. ყველასათვის ნათელია, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის გამარტივება, გადასახადების შემცირება ხელს უწყობს სამეწარმეო აქტივობის ზრდას და ქმნის ბიზნესის განვითარებისთვის ხელსაყრელ პირობებს. აღსანიშნავია, რომ ქვეყანაში მსგავსი პოლიტიკის გატარების შემთხვევაში ხდება გადასახადების ადმინისტრირებისათვის საჭირო დროის შემცირება, რაც ზრდის ეკონომიკური საქმიანობისთვის განკუთვნილ დროს (რესურსების უფრო სწრაფი გადაადგილება, საქონელბრუნვის სისწრაფის ზრდა და ა.შ.). ამასთან უნდა აღინიშნოს, რომ მარეგულირებელი სამართლებრივი ბაზის მეტისმეტმა გამარტივებამ და ლიბერალიზაციამ შეიძლება ეკონომიკაში გააჩინოს ე.წ. "ხვრელები", რაც აძლევს სტიმულს მეწარმეს თავი აარიდოს გადასახადებს. შესაბამისად, თუ ინიციატივა გულისხმობს გადასახადების გამარტივების შედეგად საქმიანობის გამარტივებას, მაშინ ინიციატივა შეიძლება მისაღები იყოს, მაგრამ, თუ მოცემული ინიციატივის შედეგად საგადასახადო კანონმდებლობა გაუმარტივდება მეწარმეთა კონკრეტულ ჯგუფს, ხოლო სხვა მსგავსი ეკონომიკური სუბიექტები მოცემული უპირატესობის გარეშე დარჩებიან, მაშინ დაირღვევა ეკონომიკის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი "სამართლიანობის" პრინციპი. ერთმანეთის მსგავსი საწარმოებისთვის არათანაბარი კონკურენციის პირობებში საქმიანობა ქვეყანაში აუარესებს ბიზნესგარემოს, რაც შემდგომში ეკონომიკისთვის არასასურველი შედეგების მომტანია. როდესაც საუბარია გადასახადების შემცირებაზე ან თუნდაც ზრდაზე, კანონმდებელმა უნდა გამოიჩინოს დიდი სიფრთხილე, რადგან მოცემული პოლიტიკა ზეგავლენას ახდენს ეკონომიკის მდგომარეობაზე. გადასახადების შემცირებამ შეიძლება გამოიწვიოს ეკონომიკური ზრდა, მაგრამ რაღაც ეტაპზე შეამციროს ბიუჯეტის შემოსავლები და პირიქით. აქედან გამომდინარე, აუცილებელია გავარკვიოთ, რისი მიღწევა გვსურს და როდის. ვინაიდან გადასახადების განაკვეთის

შემცირებამ შესაძლებელია მოახდინოს საგადასახადო შემოსავლების ზრდა, შესაბამისად, ამ გადაწყვეტილების მიღებამდე უნდა გაეცეს ერთ მნიშვნელოვან კითხვას პასუხი: რა დრო დასჭირდება თავდაპირველად გადასახადების შემცირების შედეგად საბიუჯეტო შემოსავლების შემცირების კომპენსირებას? ეს ურთულესი პრობლემაა და, რა თქმა უნდა, მისი გაანგარიშება უნდა მოხდეს უტყუარი და სანდო ინფორმაციის დამუშავების საფუძველზე, ვინაიდან აღნიშნული საკითხის შეუფასებლობას და არასწორ საკანონმდებლო ცვლილებას შეიძლება სერიოზული გართულებები მოყვეს ქვეყნის ეკონომიკური უსაფრთხოების დაცვის კუთხით გრძელვადიან პერსპექტივაში. ასეთი პოლიტიკის დიდი ხნით შენარჩუნება გამოიწვევს სახელმწიფო ბიუჯეტის კრიზისს და ბიზნესგარემოს გაუარესებას, რაც შემდგომში მადესტაბილიზებელ გავლენას მოახდენს ეკონომიკის განვითარებაზე და საზოგადოებრივი ცხოვრების ყველა სფეროზე.

გადასახადების სახელმწიფო მართვის პროცესში ფისკალურ ფუნქციასთან მიმართებაში დაბეგვრის ერთ-ერთი ამოსავალი და გადამწყვეტი პირობა უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელთა მხრიდან არსებული საგადასახადო განაკვეთის გადახდისუნარიანობა და საგადასახადო ადმინისტრირებისათვის აუცილებელი ხარჯების მინიმიზება. აქედან გამომდინარე, შეგვიძლია ვთქვათ, რომ საგადასახადო პოლიტიკის ფორმირების პროცესში გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადის გადახდის შესაძლებლობის განსაზღვრა უფრო მნიშვნელოვანია, ვიდრე ზოგადად საგადასახადო განაკვეთის დაწესება, რაც დღის წესრიგში აყენებს ზღვრული საგადასახადო განაკვეთის მოცულობის განსაზღვრის მიზანშეწონილობის საკითხს. საგადასახადო განაკვეთის გავლენა სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების სიდიდეზე განხილული აქვს ცნობილ ამერიკელ ეკონომისტს არტურ ლაფერს, რომლის მიერ შექმნილი მოდელი ლიტერატურაში ლაფერის მრუდის სახელითაა ცნობილი (იხ. სურათი № 1). მისი საგადასახადო კონცეფციის მიხედვით: საგადასახადო განაკვეთის გარკვეულ ზღვრამდე (30-35%) ზრდა იწვევს საგადასახადო შემოსავლების ზრდას, ხოლო მის ზემოთ გადიდება, კი, პირიქით, ამუხრუჭებს შემოსავლების გადიდებას და

ეკონომიკურ პროგრესს. ამ კონცეფციის მთავარი იდეა მდგომარეობს იმაში, რომ მაღალი საგადასახადო ტვირთი ახშობს სამეწარმეო და საინვესტიციო აქტივობას, რის გამოც ეცემა წარმოების ზრდის ტემპები, ვიწროვდება საგადასახადო ბაზა და კლებულობს საგადასახადო შემოსავლების მოცულობა. მან დაადგინა, რომ საგადასახადო განაკვეთის 0% და 100% დონის პირობებში საგადასახადო შემოსავლები ნულის ტოლია და ასევე ნულის ტოლია გადასახადების გავლენა წარმოებაზე.¹

სურათი N 1. ლაფერის მრუდი



გრაფიკის ჰორიზონტალურ ღერძზე მოცემულია საგადასახადო განაკვეთი, ხოლო ვერტიკალურზე - ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლები. აღნიშნული მრუდი გვიჩვენებს, რომ რაღაც დონეზე გადასახადების ზრდა (ნახატზე ზღვრული საგადასახადო განაკვეთი-ზსგ) იწვევს ბიუჯეტის შემოსავლების ზრდას, ის აღწევს მაქსიმალურ დონეს (1 წერტილში ბიუჯეტის შემოსავლები მაქსიმალურია), ხოლო ამის შემდეგ კი მცირდება. ე.ი გადასახადის განაკვეთის მომატება შეიძლება, სანამ ხელისუფლება მოქმედებს, ასე ვთქვათ, მხოლოდ „ნორმალურ ზონაში“. თუ ფაქტობრივი საგადასახადო განაკვეთი ზღვრულ საგადასახადო განაკვეთზე მეტი იქნება, ე.ი „აკრძალულ ზონაში“ მოხვდება (სგ), მაშინ შემცირდება მოსახლეობის დანაზოგი და შეიკვეცება ეკონომიკის ლეგალურ სექტორში ინვესტირების

¹ ლუკასი რ. საბაზრო ეკონომიკა. თბ.: „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს გამომცემლობა“, 1997, გვ. 177

ინტერესი, შესაბამისად, საგადასახადო ბაზაც. ამასთან აღსანიშნავია, რომ გადასახადი ტვირთია გადასახადის გადამხდელისთვის არა რაღაც ზღვრული მოცულობის შემდეგ, არამედ ყოველთვის, ვინაიდან გადასახადის ნებისმიერი მოცულობის ამოღება ამცირებს მეწამეთა შესაძლებლობას დააბანდონ შემოსავალი და გაზარდონ წარმოება. სხვა საკითხია, რომ გარკვეულ დონემდე (ანუ იქ, სადაც ზღვრული საგადასახადო განაკვეთი ემთხვევა გადასახადის გადამხდელთა მოთმინების ზღვარს და საგადასახადო ტვირთი არის მისაღები) ასეთ შეზღუდვებს გადამხდელი მოსათმენლად თვლის და ეგუება. ამ ზღვარს შემდეგ კი გადასახადი, როგორც სწორად ასაბუთებდა ა. ლაფერი, ეკონომიკისათვის დამანგრეველ ხასიათს იღებს. შესაბამისად, პირველ რიგში უნდა განისაზღვროს, თუ რისი მიღწევაა დაგეგმილი გადასახადების ცვლილებით, შემდეგ კი განისაზღვროს, თუ ლაფერის მრუდის რომელ წერტილზე ვიმყოფებით, და მხოლოდ ამის შემდეგ უნდა მივიღოთ გადაწყვეტილება საგადასახადო პოლიტიკის ცვლილების შესახებ. რა თქმა უნდა, ზღვრული საგადასახადო განაკვეთის მოცულობის თვალსაზრისით ლაფერის მრუდი, ჩვენი აზრით, უფრო თეორიული სარგებლიანობისაა, ვიდრე პრაქტიკული გაანგარიშების საშუალება, ვინაიდან საგადასახადო ტვირთის მოთმინების ზღვარი სხვადასხვა ქვეყნებში განსხვავებულია და იგი დიდადაა დამოკიდებული საზოგადოების საგადასახადო კულტურისა და ცნობიერების დონეზე. მოცემული მრუდი უბრალოდ განამტკიცებს აზრს იმის შესახებ, რომ გადასახადის განაკვეთი როგორც მთლიანად ქვეყანაში, ისე სამეწარმეო საქმიანობის ცალკეული მიმართულებით უნდა იყოს ოპტიმალური, ე.ი არ უნდა გასცდეს რაღაც ობიექტურად არსებულ ზღვარს და ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკის შემუშავება უნდა ხდებოდეს როგორც სახელმწიფოს, ისე ბიზნესსექტორის ინტერესების გათვალისწინებით.

ბიზნესსექტორისათვის გადასახადის განაკვეთის ოპტიმალური მოცულობის, სწორი საგადასახადო პოლიტიკის ჩამოყალიბების პრობლემა საზოგადოების ისტორიული განვითარების კვალობაზე არა მარტო არ მოიხსნა და არ შემსუბუქდა, არამედ, შეიძლება ითქვას, გარკვეულწილად გამწვავდა კიდევ. ეს დაკავშირებულია სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების ცვლილებებთან,

კაპიტალიზმის ტრანსფორმაციასთან, საბაზრო ეკონომიკის სოციალური მიმართულების განმტკიცებასთან, სახელმწიფოს ფუნქციების გართულება-გაფართოებასთან, ეკოლოგიური პრობლემების გამწვავებასთან და, შესაბამისად, სახელმწიფო ხარჯების ზრდის ტენდენციასთან. სახელმწიფო ხარჯების ზრდის შედეგების ანალიზმა, დადებითი და უარყოფითი ასპექტების შედარებამ და შეფასებამ განაპირობა მნიშვნელოვანწილად იმ აზრის წინ წამოწევა, რომლის შესაბამისად სამეურნეო სუბიექტების შემოსავლის გაზრდილი გადასახადით დაბეგვრა უკარგავს მათ მეწარმეობრივ სტიმულს. როგორც ვხედავთ, მეწარმეთა გადასახადებით დაბეგვრას გააჩნია საგადასახადო საზღვარი, რომელიც წარმოადგენს დაბეგვრის პირობით წერტილს, რომელიც ოპტიმალურია როგორც გადამხდელისათვის, ასევე სახელმწიფო ბიუჯეტისათვის. პირობითი წერტილის გადაწევა ამა თუ იმ მხრეს წარმოშობს ურთიერთსაწინააღმდეგო სიტუაციას, რაც ვლინდება პოლიტიკურ კონფლიქტებში, ხელისუფლებისადმი გადამხდელთა დაუმორჩილებლობაში, გადასახადებისაგან მასობრივად თავის არიდებაში, ქვეყნიდან კაპიტალის გადინებაში, მოსახლეობის მიგრაციაში და სხვა. ამის ნათელი მაგალითია ცნობილი ფრანგი მსახიობის ჟერარდ დეპარდიეს მიერ თავისი კაპიტალის საფრანგეთიდან რუსეთის ფედერაციაში გადატანა.

საგადასახადო სისტემის ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს პოლიტიკურ - სამართლებრივ მახასიათებელს წარმოადგენს სამეწარმეო სფეროს რეგულირების საქმეში ხელისუფლების ცენტრალურ და ადგილობრივ ორგანოებს შორის უფლებამოსილების გადანაწილების თანაფარდობა. აღნიშნული მოსაზრების შინაარსი მდგომარეობს შესაბამისი დონის სახელისუფლებო ორგანოს უფლებაში დააწესოს და შემოიღოს გადასახად(ებ)ი. ამის ნათელი დადასტურებაა ადგილობრივი გადასახადი (ქონების გადასახადი), რომელიც წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსით დაწესებულ და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს ნორმატიული აქტით შემოღებულ გადასახადს (შესაბამისი ზღვრული განაკვეთების ფარგლებში), რომლის გადახდაც სავალდებულოა შესაბამისი ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ტერიტორიაზე.

როგორც ვხედავთ, ქვეყნის ხელისუფლებას გადასახადების სახით ეკონომიკაში მიმდინარე პროცესების დასარეგულირებლად გააჩნია მძლავრი სამართლებრივი მექანიზმი, რომლის მეშვეობითაც იგი ზემოქმედებს ბიზნეს სუბიექტებზე. შესაბამისად, აღნიშნული პოლიტიკის ფორმირებისას ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელიც უნდა გადაიჭრას, ესაა გადასახადის ფუნქციებს შორის ოპტიმალური თანაფარდობის, ანუ „ოქროს შუალედის“ დადგენა. მიგვაჩნია, რომ სახელმწიფოს ფისკალური პოლიტიკის დაბალანსებული თანაფარდობა საბაზრო ურთიერთობების ძირითად პრინციპებთან ხელს შეუწყობს ბიზნესის კეთებას და ქვეყნის მასშტაბით ინვესტიციების მოზიდვას. ამისათვის აუცილებელია არსებული საგადასახადო სისტემის სტაბილურობა გრძელვადიან პერიოდში. ყოველივე ეს კი უზრუნველყოფს ინვესტორის, როგორც გადასახადის გადამხდელის, დაინტერესებას შემოვიდეს მეტ - ნაკლებად პროგნოზირებად ბაზარზე. მნიშვნელოვანია, რომ ასეთი საბაზრო ურთიერთობების პირობებში უნდა მოხდეს საგადასახადო პოლიტიკის შეთანაწყობა ქვეყნის ფულად-საკრედიტო და საინვესტიციო პოლიტიკასთან, რაც ხელს შეუწყობს ეფექტიანი საგადასახადო პოლიტიკის ფორმირებას და ჯანსაღი ბიზნესგარემოს შექმნას, შესაბამისად, ქვეყნის ეკონომიკური სტაბილურობის გაძლიერებას.

თავი II. საქართველოში ბიზნესის საგადასახადო ადმინისტრირების თანამედროვე მდგომარეობის ანალიზი, განზოგადება და შეფასება

2.1. გადასახადების ადმინისტრირების ფორმები და სტრუქტურა

საქართველოს მეწარმეობაში

სახელმწიფოს მიერ დაწესებული საგადასახადო ადმინისტრირების მეთოდები და ფორმები მნიშვნელოვან როლს ასრულებს ქვეყანაში არსებული ბიზნესგარემოს შეფასებაში. გადასახადების ადმინისტრირების პროცესი ნებისმიერი ქვეყნისათვის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან საკითხს წარმოადგენს, ვინაიდან უპირველესად მასზეა დამოკიდებული სახელმწიფო ბიუჯეტის შევსება და ქვეყნისათვის სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანი საკითხების გადაწყვეტისათვის აუცილებელი ფინანსური რესურსებით უზრუნველყოფა.

ქვეყანაში გადასახადების ადმინისტრირების განხორციელების მყარ საფუძველს როგორც საკანონმდებლო, ისე აღმასრულებელი ხელისუფლების მიერ მიღებული დაბეგვრის მარეგულირებელი სამართლებრივი ბაზა წარმოადგენს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, გადასახადების ადმინისტრირება წარმოადგენს გადასახადების გამოანგარიშებასთან, გადახდასთან და დეკლარირებასთან, საგადასახადო კონტროლთან, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვასთან, ინფორმირებასთან და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფორმების, მეთოდებისა და წესების ერთობლიობას, რომლებსაც საგადასახადო ორგანოები ახორციელებენ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში. გადასახადების ადმინისტრირება არ არის მხოლოდ გადასახადების ამოღება, არამედ იგი გულისხმობს საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის საფუძველზე უფლება-მოვალეობათა განხორციელებისას გამოყენებული წესების, ფორმებისა და მეთოდების ერთობლიობას.

საქართველოს დამოუკიდებლობის მოპოვების შემდეგ 2011 წლის 1 იანვრიდან ძალაში შევიდა მესამე საგადასახადო კოდექსი და მისგან გამომდინარე სხვადასხვა კანონქვემდებარე სამართლებრივი აქტები. ახალმა საგადასახადო

კოდექსმა, რომელიც შემუშავებული იქნა საბაჟო და საგადასახადო კოდექსების გაერთიანების ბაზაზე, არსებულისაგან განსხვავებით მოახდინა მასში შემავალი საკითხების სისტემატიზაცია. ამასთანავე, განხორციელდა კანონქვემდებარე აქტების გადამუშავება. შესაბამისად, ასზე მეტი სამართლებრივი აქტი ჩამოყალიბდა რამდენიმე კანონქვემდებარე აქტად.

მიღებული (მოქმედი) საგადასახადო კოდექსის მიზანი იმაში მდგომარეობდა, რომ, ერთი მხრივ, ხელი შეეწყოს საგადასახადო სისტემის ეფექტიანობის ამაღლებისათვის და ბიძგი მიეცა ბიზნესის სწრაფი ზრდისათვის, ხოლო, მეორე მხრივ, გამარტივებული ყოფილიყო საგადასახადო თუ საბაჟო პროცედურები, რომელთაც უნდა უზრუნველყო მეწარმეთა მხრიდან საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში ჩართულ პირებთან ურთიერთობისათვის აუცილებელი დროის შემცირება და პროცესის გამარტივება, აგრეთვე უცხოელი ინვესტორებისათვის მიმზიდველი ბიზნესგარემოს შექმნა და ქვეყანაში მეტი ინვესტიციების მოზიდვა.

მიუხედავად საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში განხორციელებული დადებითი ცვლილებებისა, ტენდენცია, რომლითაც ზოგადად ხასიათდებოდა საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა და რომელიც გულისხმობდა სამართლებრივ ნორმებში შეტანილ ხშირ ცვლილებებს, შენარჩუნებული იქნა. აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო ადმინისტრირების მარეგულირებელი სამართლებრივი აქტები ხშირ შემთხვევაში მიიღება მათი შედეგების წინასწარი განჭვრეტისა და პროგნოზირების გარეშე, რაც თავის ასახვას ხარვეზის სახით პოულობს უკვე განხორციელებულ ცვლილებებში. ხშირი ცვლილებები ართულებს მეწარმეთა მხრიდან საგადასახადო კანონმდებლობის დროულად და გაცნობიერებულად აღქმას, ხელს უწყობს სამეწარმეო აქტივობის შესუსტებას, აძლიერებს გადამხდელთა უარყოფით დამოკიდებულებას გადასახადის გადახდასთან მიმართებაში და უარყოფითად მოქმედებს სახელმწიფოსა და ბიზნესსექტორს შორის არსებული ურთიერთობის ნორმალიზებაზე. სწორედ საგადასახადო კანონმდებლობის ასეთი გაუმართავობა ახდენს გავლენას და განსაზღვრავს საგადასახადო სისტემის მდგომარეობას

საქართველოში. ჩვენს მიერ გამოთქმულ მოსაზრებას ამყარებს ჩანაწერი „საქართველოს 2014 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ“ საქართველოს კანონში, რომლის მიხედვით: განხორციელდება საგადასახადო კანონმდებლობის მოწესრიგება, რაც გულისხმობს ბუნდოვანი და ორმაგი ინტერპრეტაციის შესაძლებლობის მომცემი დებულებების აღმოფხვრას, საგადასახადო ნორმების გამარტივებას და სადავო ნორმების მეწარმის სასარგებლოდ გადაწყვეტას.¹

როდესაც საქმე ბუნდოვანებას ეხება, ამის გარკვევა შემოსავლების სამსახურთან ნაკლებად შედეგიანია, რადგან საგადასახადო კოდექსი გარკვევით ადგენს, რომ: „საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია გადასახადის გადამხდელს გაუგზავნოს წერილობითი განმარტება, რომელიც გამოხატავს მის პოზიციას პირის მიერ შესრულებული ან შესასრულებელი სამეურნეო ოპერაციის განხორციელებისას საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების შესახებ, თუმცა ეს განმარტება მხოლოდ სარეკომენდაციო ხასიათისაა და არ გააჩნია სავალდებულო იურიდიული ძალა“.² იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი მიმართავს შემოსავლების სამსახურს წინასწარი გადაწყვეტილების გაცემის თაობაზე და ამასთანავე გადაიხდის შესაბამის საფასურს, განცხადების წარდგენიდან არა უგვიანეს 90 დღისა მიიღებს დასაბუთებულ პასუხს განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით საგადასახადო ანგარიშგების წესების ან/და შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების თაობაზე.

საქართველოში ბიზნესსექტორის საგადასახადო განწყობის შესწავლისა და საგადასახადო ადმინისტრირების მექანიზმის შეფასების მიზნით ჩვენს მიერ შემუშავებული კითხვარით (იხ. დანართი N 1) საქართველოს რეგიონების მიხედვით გამოკითხული იქნა 200-მდე მეწარმე ფიზიკური და იურიდიული პირი. კვლევის მიზანი იყო გამოგვეკვია 3 მნიშვნელოვანი საკითხი:

¹ „საქართველოს 2014 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ“ საქართველოს კანონის მეხუთე თავი (სახელმწიფოს ბიუჯეტის პრიორიტეტები და პროგრამები 2014-2017 წლებისათვის). საქართველოს პარლამენტი. ქ. ქუთაისი, 2013 წლის 11 დეკემბერი. N 1726 – II.

² საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 46-ე მუხლის პირველი პუნქტი. საქართველოს პარლამენტი. ქ. თბილისი, 2010 წლის 17 სექტემბრი. კანონი N 3591

- რამდენად გასაგებია გადასახადის გადამხდელისათვის მოქმედი საგადასახადო ნორმები;
- როგორ აფასებს გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო კანონმდებლობაში განხორციელებულ ცვლილებებს;
- რამდენად ენდობა გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოს;

კითხვების დაჯგუფების შედეგად მიღებული პასუხების ანალიზის საფუძველზე გამოიკვეთა, რომ გამოკითხული გადასახადის გადამხდელთა 82 %-თვის საგადასახადო კოდექსში არსებული ზოგიერთი ნორმა ბუნდოვანია, ასევე უარყოფითად იქნა შეფასებული მარეგულირებელ სამართლებრივ აქტებში განხორციელებული ხშირი ცვლილებები. მეწარმეთა უმეტესობას მიაჩნია, რომ ერთ-ერთი სერიოზული პრობლემა ბიზნესისათვის სწორედ დაბეგვრის ნორმებში დიდი რაოდენობით ცვლილება წარმოადგენს, რაც, მათი აზრით, მნიშვნელოვნად ზრდის დაჯარიმების რისკს.

ჩვენს მიერ შესწავლილი იქნა აღნიშნული გარემოება და დადასტურდა, რომ მიღებულ ახალ საგადასახადო კოდექსში (მიღებული იქნა 2010 წლის 17 სექტემბერს), რომელიც უნდა ამოქმედებულიყო სამი თვის შემდეგ (2011 წლის 1 იანვრიდან) შვიდი საკანონმდებლო ცვლილება განხორციელდა, ხოლო კანონის ძალაში შესვლიდან მარტო ერთი წლის განმავლობაში (2011 წელი) 25 ცვლილება იქნა შეტანილი, რაც თვეში საშუალოდ 2 ცვლილებას ნიშნავს. ყოველივე ეს კი აიხსნება იმ ფაქტით, რომ საკმაოდ ხშირად საგადასახადო მარეგულირებელ სამართლებრივ აქტებში შეტანილ ცვლილებაში ფიქსირდება ხარვეზი, რაც იწვევს დამატებით ცვლილების განხორციელების საჭიროებას. აღნიშნული მოსაზრების ნათელი დადასტურებაა შემთხვევა, როდესაც განხორციელებული ცვლილებით¹ საბაჟო საწყობის საქმიანობის განმახორციელებელ პირებს ვალდებულებად განესაზღვრათ საწყობის შესასვლელი და გასასვლელი, აგრეთვე საწყობის ტერიტორიაზე არსებული სათავსების აღჭურვა სპეციფიკური პარამეტრების მქონე გამოსახულების ვიდეოჩამწერი საშუალებებით, აგრეთვე ჩანაწერების

¹ „საწყობისა და თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტის საქმიანობის ნებართვების გაცემის წესების შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 5 იანვრის №9 დადგენილება.

შენახვისათვის საკმაოდ გაიზარდა დრო. აღნიშნული ნორმით გამოიკვეთა შემდეგი რეალობა, რომ შესაბამისი ცვლილებით განსაზღვრული სტანდარტის დაცვა შესაბამისი სექტორის მეწარმეთა მხრიდან მოითხოვდა საკმაოდ დიდ ფინანსურ რესურსს, რასაც შეიძლებოდა მოჰყოლოდა რიგი საბაჟო საწყობების ფუნქციონირების შეწყვეტა. შექმნილი სიტუაციიდან გამომდინარე, აუცილებელი გახდა განხორციელებულ ცვლილებაში შესაბამისი ცვლილების შეტანა. აღნიშნული მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ შესაბამის სამართალშემოქმედებით ჯგუფს არანაირი პროგნოზირება არ განუხორციელებია ცვლილებით გამოწვეული შედეგთან დაკავშირებით, ვინაიდან მარტივი გათვლითაც წინასწარ შესაძლებელი იქნებოდა იმ ფინანსური ტვირთის განსაზღვრა, რომელიც განსახორციელებელი ცვლილებით დააწვებოდა გადასახადის გადამხდელებს (საწყობის საქმიანობის ნებართვის მფლობელებს).

საგადასახადო ადმინისტრირების მარეგულირებელ ნორმებში განხორციელებული ხშირი ცვლილებებიდან და საგადასახადო სამართლებრივი აქტების სირთულიდან გამომდინარე, ბევრი გადამხდელი - განსაკუთრებით, მაღალშემოსავლიანი გადამხდელები - დახმარებისთვის სააუდიტორო ფორმებს მიმართავენ. რთული საგადასახადო კანონმდებლობის „მცოდნე“ ამ ექსპერტებს კი მინიმუმამდე დაჰყავთ შემოწმებისას მოსალოდნელი რისკი, ვინაიდან, მუხლის ბუნდოვანება განაპირობებს ინტერპრეტირების მრავალფეროვნებას და, შესაბამისად, იმ აზრის წინა პლანზე წამოწევას, რომელსაც ეყრდნობა დაინტერესებული მხარე. აშკარაა, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის გაუმართაობა ხშირ შემთხვევაში იწვევს გადასახადის გადამხდელთა უსაფუძვლოდ და არამართლზომიერად დასჯას, რასაც თან სდევს საჩივრები და საგადასახადო დავები საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოში.

გადასახადების ადმინისტრირება წარმოუდგენელია საგადასახადო სისტემის არსებობის გარეშე, რომელიც წარმოადგენს გადასახადების გადახდევის, საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ

ურთიერთობებს, სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილე პირის - გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, აგრეთვე საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის სახეების ერთობლიობას და საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს. საქართველოში მოქმედი საგადასახადო კოდექსით დეტალურად გაწერილია გადასახადის გადამხდელი სუბიექტები, გადასახადით დაბეგვრის ობიექტები, გადასახადის განაკვეთები, დეკლარირების/გადახდის ვადები და სხვა. ამასთან აღსანიშნავია, რომ გადასახადების ადმინისტრირების პროცესში არანაკლებ მნიშვნელოვანი როლი გააჩნია საგადასახადო კონტროლის პროცედურებს, რომელიც მოიცავს მიმდინარე კონტროლის პროცედურებს და საგადასახადო შემოწმებას. საგადასახადო კონტროლთან დაკავშირებული დებულებები გამოიყენება ყველა გადასახადის და გადასახადის გადამხდელის მიმართ, ამასთან, საგადასახადო კონტროლის პროცედურებმა გონივრულ ფარგლებში არ უნდა დაარღვიოს პირის საქმიანობის ჩვეული რიტმი და არ უნდა გააჩეროს მისი საქმიანობა.

სახელმწიფოს მიერ განხორციელებული საგადასახადო კონტროლი ხორციელდება მოსამართლის ბრძანების გარეშე, გარდა საგადასახადო კოდექსით პირდაპირ გათვალისწინებული შემთხვევებისა, და მიმართულია საერთაშორისო ხელშეკრულებების, მოქმედი კანონებისა და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების აღსრულებისკენ.

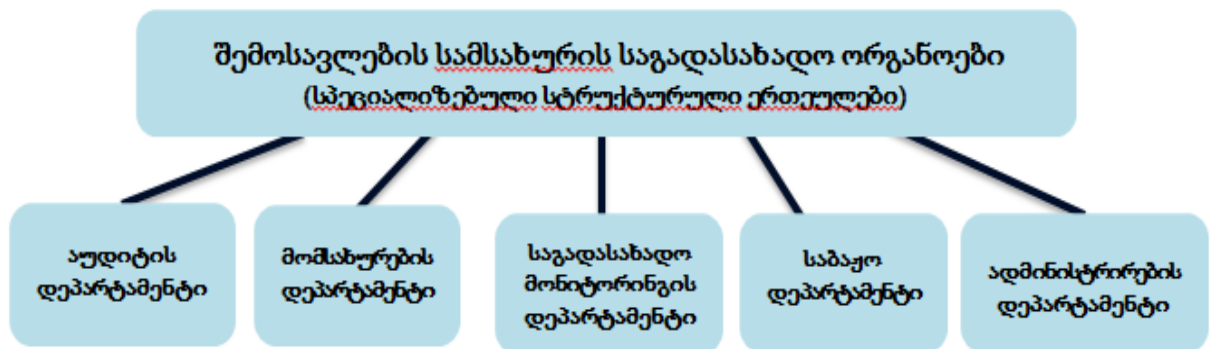
მნიშვნელოვანია, რომ ერთმანეთისაგან გავმიჯნოთ „საგადასახადო სისტემა“ და „გადასახადების სისტემა“, ვინაიდან ისინი არაა ტოლფასი ცნებები. საგადასახადო სისტემა უფრო ფართო ცნებაა, იგი თავის არსში მოიცავს გადასახადების სისტემასაც და ხასიათდება ეკონომიკური და ორგანიზაციულ - სამართლებრივი მაჩვენებლებით. საგადასახადო სისტემისათვის დაბეგვრის არსებით მახასიათებელ პირობებს წარმოადგენენ:

- ✦ საგადასახადო კანონმდებლობის სისტემა და პრინციპები;
- ✦ გადასახადების დაწესების, შეცვლისა და გაუქმების წესი;
- ✦ გადასახადის გადამხდელთა უფლებები და ვალდებულებები;

- ✘ საგადასახადო ორგანოს უფლებები და ვალდებულებები;
- ✘ გადასახადების სახეები და დაბეგვრის რეჟიმები;
- ✘ საგადასახადო ვალდებულების შესრულების წესი;
- ✘ საბაჟო ტერიტორიაზე საქონლის გადაადგილება;
- ✘ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფა;
- ✘ საგადასახადო კონტროლის სახეები, ფორმები და მეთოდები;
- ✘ საგადასახადო სამართალდარღვევები და პასუხისმგებლობა;
- ✘ საგადასახადო დავის წარმოება;

საქართველოში გადასახადების ადმინისტრირების პროცესს ახორციელებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მმართველობის სფეროში შემავალი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი (სსიპ) - შემოსავლების სამსახური, მის შემადგენლობაში შემავალი სტრუქტურული ერთეულების მეშვეობით. აღნიშნული დანაყოფებიდან შეიძლება გამოვყოთ სპეციალიზებული სტრუქტურული ერთეულები, რომლებიც წარმოადგენენ აღნიშნული სამსახურის შემადგენლობაში მყოფ საგადასახადო ორგანოებს (იხ. სქემა N 2.1.1).

სქემა N 2.1.1. შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო ორგანოები ¹



საგადასახადო ორგანოებს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული საქმიანობის კომპეტენციისა და უფლებამოსილების ფარგლებში შეუძლიათ:

- ❖ განახორციელონ გადასახადების/გადასახდელების, აგრეთვე შესაბამისი მოსაკრებლების ადმინისტრირება;
- ❖ განახორციელონ საგადასახადო კონტროლი, საბაჟო კონტროლი და

¹ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 23 მაისის ბრძანება №303 „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – შემოსავლების სამსახურის დებულების დამტკიცების შესახებ“.

საბაჟო ზედამხედველობა, სახელმწიფო ფიტოსანიტარიულ სასაზღვრო - საკარანტინო, სახელმწიფო ვეტერინარულ სასაზღვრო - საკარანტინო, სანიტარიულ - საკარანტინო კონტროლი;

❖ საქართველოს საბაჟო ტერიტორიიდან გასატან საქონელზე გასცენ საქონლის წარმოშობის სერტიფიკატები;

❖ განიხილონ საიმპორტო საქონლისათვის გრანტის ან ჰუმანიტარული დახმარების სტატუსის მინიჭების საკითხი და მიიღონ სათანადო გადაწყვეტილება;

❖ მიიღონ გადაწყვეტილებები „ლიცენზიებისა და ნებართვების შესახებ“ საქართველოს კანონით მათ ქვემდებარეობას მიკუთვნებული ლიცენზიებისა და ნებართვების გაცემის, მათში ცვლილებების შეტანის, გაუქმების თაობაზე და განახორციელონ სალიცენზიო/სანებართვო პირობების შესრულებაზე კონტროლი;

❖ შეამოწმონ გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ფინანსური დოკუმენტები, საბუღალტრო წიგნი, ანგარიში, ხარჯთაღრიცხვა, ფინანსური სახსრები, ფასიანი ქაღალდები და სხვა ფასეულობანი, გაანგარიშებები, დეკლარაციები, გადასახადების გაანგარიშებისა და გადახდის სხვა დოკუმენტები;

❖ გადასახადის გადამხდელისაგან ან/და მისი წარმომადგენლისაგან მიიღონ გადასახადების გამოანგარიშებასა და გადახდასთან დაკავშირებული დოკუმენტები, აგრეთვე წერილობითი და სიტყვიერი განმარტებები საგადასახადო შემოწმების დროს წამოჭრილ საკითხებზე;

❖ გამოიკვლიონ საწარმოთა, ორგანიზაციათა და მეწარმე ფიზიკურ პირთა საწარმოო, სასაწყობო, სავაჭრო და სხვა სათავსები, განახორციელონ საგადასახადო მონიტორინგი, ინვენტარიზაციით აღრიცხონ საქონლის მარაგები, ჩაატარონ დაკვირვება ქრონომეტრაჟის ან სხვა მეთოდის გამოყენებით და განსაზღვრონ დასაბეგრი ობიექტების რაოდენობა, ჩაატარონ საგადასახადო შემოწმება, უზრუნველყონ გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი.

❖ გამოიძახონ გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოში (მის ნაცვლად შეიძლება მივიდეს მისი კანონიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენელი, რომელსაც აქვს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ან/და გადასახადის გადამხდელის დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაცია);

❖ დამოუკიდებლად განსაზღვრონ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა საგადასახადო ორგანოში არსებული ინფორმაციით (მათ შორის, გადასახადის გადამხდელის დანახარჯების შესახებ) ან შედარების მეთოდით – სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელების შესახებ ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე, თუ გადასახადის გადამხდელი არ წარადგენს საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად საჭირო სააღრიცხვო დოკუმენტაციას ან დადგენილი წესის დარღვევით აწარმოებს ბუღალტერიას;

❖ გადასახადის გადამხდელისაგან საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებით დადგენილ ვადაში ამოიღონ გადაუხდელი გადასახადი ან/და სანქციის სახით დაკისრებული თანხა;

❖ დასაბეგრი ობიექტის სრულად განსაზღვრის მიზნით განახორციელონ გადასახადის გადამხდელისაგან საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვა;

❖ გადასახადების ადმინისტრირების მიზნით მოიწვიონ სპეციალისტები და ექსპერტები;

❖ სამსახურებრივი მიზნებისათვის სახელმწიფო და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოებისაგან უსასყიდლოდ მიიღონ მონაცემები, ცნობები, დოკუმენტები და სხვა საჭირო ინფორმაცია.

❖ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტებზე შესაბამისი პირების მიმართ გაატარონ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი პასუხისმგებლობის ზომები და ა.შ.

გარდა ზემოაღნიშნული საკითხებისა შემოსავლების სამსახური შემოსავლებზე ან/და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების ან/და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ საერთაშორისო შეთანხმებით გათვალისწინებული ურთიერთშეთანხმების პროცედურების ფარგლებში

აწარმოებს კონსულტაციებს და მოლაპარაკებებს, აფორმებს შეთანხმებას ხელშემკვრელი სახელმწიფოს კომპეტენტურ ორგანოსთან. საერთაშორისო ხელშეკრულებიდან გამომდინარე, უზრუნველყოფს ინფორმაციის მიწოდებას და თანამშრომლობს უცხო სახელმწიფოს კომპეტენტურ ორგანოებთან, ასევე ასრულებს საგადასახადო სფეროში საერთაშორისო ხელშეკრულებით გათვალისწინებული წესით უცხო სახელმწიფოების უფლებამოსილი ორგანოების შუამდგომლობებს.

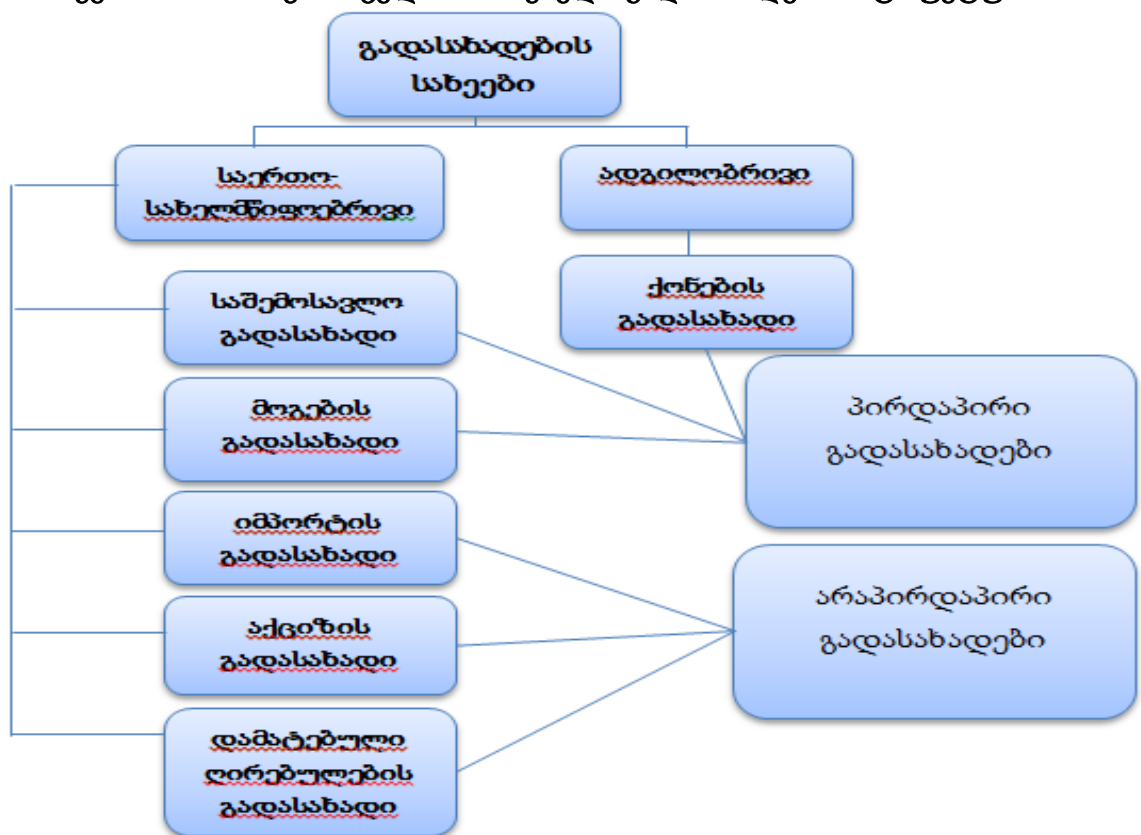
საგადასახადო ადმინისტრირების სრულყოფილად აღსრულების მიზნით, სპეციალიზებული სტრუქტურული საგადასახადო ერთეულების გარდა, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს მთელ რიგ შემთხვევებს, როდესაც საგადასახადო ორგანოს კომპეტენციას მიკუთვნებული საგადასახადო კონტროლის ცალკეული სახეები შესაძლებელია განახორციელოს სხვა მაკონტროლებელმა ორგანომ კანონით¹ განსაზღვრულ შემთხვევებში. მაგალითად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით საგადასახადო ორგანოს კომპეტენციისთვის მიკუთვნებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის მიზნით გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე ყადაღის დადების განსახორციელებლად გადასახადის გადამხდელისაგან ქონების ნუსხის გამოთხოვას, პირის ქონების აღწერას, შეფასებას, ქონებაზე ყადაღის დადების აქტის შედგენას, დალუქვას, მარეგისტრირებელ ორგანოში გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე ყადაღის რეგისტრაციის უზრუნველყოფას, საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ შემთხვევაში საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენას, ქონებაზე ყადაღის დადების პროცედურების განხორციელების შემთხვევაში ამ ქონების რეალიზაციას ან პირდაპირ სახელმწიფოს საკუთრებაში გადაცემას და სხვა აუცილებელ მოქმედებებს ახორციელებს აღსრულების ეროვნული ბიურო საგადასახადო ორგანოსთან დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე. ამასთან, სამეწარმეო სექტორიდან გადასახადების ადმინისტრირების პროცესში ჩართულები არიან ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოები, სსიპ – საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტო,

¹ „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონი N 921, 2001 წ 8 ივნისი

სსიპ – საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მომსახურების სააგენტო, სსიპ – საქართველოს ფინანსური მონიტორინგის სამსახური, საბანკო დაწესებულებები, დეკლარანტები, საქონლის გადამზიდველები და ა.შ.

შემოსავლების სამსახური სტრუქტურული ერთეულების მეშვეობით ახორციელებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსით (სსკ) დაწესებული გადასახადების ადმინისტრირების ერთიან პროცესს. საქართველოში მოქმედი გადასახადების სტრუქტურა შედგება საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადებისაგან (იხ. სქემა N 2.1.2.):

სქემა N 2.1.2. საქართველოში მოქმედი გადასახადების სტრუქტურა



გადასახადების სახეების მიხედვით მათი გაანგარიშების მეთოდოლოგია და ადმინისტრირების ფორმები განსხვავებულია. თუ კი საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების გადახდა სავალდებულოა ქვეყნის მთელ ტერიტორიაზე, ადგილობრივი გადასახადის გადახდის ვალდებულება წარმოიშობა მხოლოდ ადგილობრივი თვითმმართველ ერთეულში. მიუხედავად გადასახადების სახეებისა, წარმოქმნილი საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად სახელმწიფო საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში

იყენებს იძულებით ღონისძიებათა ერთიან სისტემას. საგადასახადო ორგანოების მიერ აღნიშნული ღონისძიებების გამოყენება მიზნად ისახავს პირის მიერ საგადასახადო ვალდებულების სათანადოდ შესრულებას, აგრეთვე საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობის ან არაჯეროვანი შესრულების შემთხვევაში არასასურველი შედეგების თავიდან აცილებას ან შემცირებას.

საქართველოში მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი გადასახადის გადახდა ბიუჯეტში ხორციელდება მხოლოდ ფულადი ფორმით, რომელსაც იხდის გადასახადის გამამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე. გადასახადის უსასყიდლო ხასიათი ნიშნავს, რომ გადასახადის სახით გადახდილი ფულადი სახსრები გადადის სახელმწიფო ბიუჯეტის განკარგულებაში, მისი შესაბამისი ანაზღაურების ან დაკმაყოფილების მიღების გარეშე. რაც შეეხება საგადასახადო ადმინისტრირებით გადასახადის გამამხდელის ფულადი რესურსების სახელმწიფო ბიუჯეტში მობილიზების პროცესს, იგი მოიცავს შემდეგი სამართლებრივი ელემენტების ერთობლიობას. (იხ. სქემა N 2.1.3.):

სქემა N 2.1.3. საგადასახადო ადმინისტრირების სამართლებრივი ელემენტები



საგადასახადო სამართლის ძირითადი წყარო კანონებია, რომელთა შორისაც დომინირებული მნიშვნელობა კონსტიტუციას უკავია. მისი ძირითადი ნორმები საგადასახადო კანონმდებლობისთვის წარმოადგენენ ფუნდამენტალურ

საფუძვლებს, ისინი თავისი არსით გამოხატავენ ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკის ძირითად მიმართულებას. აღნიშნული აქტი ადგენს, რომ გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა სავალდებულოა, ამასთანავე გადასახადების სტრუქტურა, შემოღების წესი, ოდენობა და გათავისუფლების საფუძვლები მხოლოდ კანონით დადგენილი წესით უნდა იქნეს განსაზღვრული. აქედან გამომდინარე, საგადასახადო ურთიერთობათა მომწესრიგებელი ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი დოკუმენტი საქართველოს საგადასახადო კოდექსია. იგი წარმოადგენს ქვეყნის უმაღლესი წარმომადგენლობითი ორგანოს - საკანონმდებლო ხელისუფლების მიერ მიღებულ ნორმატიულ - სამართლებრივ აქტს, რომელსაც გააჩნია იურიდიული ძალა და რომელიც მიმართულია საზოგადოებისათვის ერთერთი ყველაზე მნიშვნელოვანი ურთიერთობების (გადასახადის გადამხდელსა და სახელმწიფოს შორის) რეგულირებაზე. როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა განსაზღვრავს გადასახადის დაწესების მკაცრ შეზღუდვას. აქედან გამომდინარე, საგადასახადო ნორმა წარმოადგენს იმ ძირითად სამართლებრივ ინსტრუმენტს, რომელიც აწესებს საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის სამართლებრივ საფუძველს. საგადასახადო სფეროში არსებული ურთიერთობები, ეროვნული კანონმდებლობის გარდა, რეგლამენტირებულია საერთაშორისო ხელშეკრულებებითაც.

✂ **გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი** - გადასახადის გადამხდელი ეს არის პირი (ფიზიკური, იურიდიული და სხვა წარმონაქმნი), რომელსაც აქვს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება, ამასთანავე იურიდიულად პასუხისმგებელია გადასახადის გადაუხდელობაზე. გვინდა აღვნიშნოთ, რომ ჩანაწერი არ გულისხმობს იმას, რომ პირს გადამხდელად რეგისტრაციისთანავე წარმოეშობა ადგილობრივი ან/და საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადების გადახდის ვალდებულება. ეს უპირველესად დამოკიდებულია სამეწარმეო საქმიანობის სახეზე, მიღებულ შემოსავალზე, პირის ქონებაზე და საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ სხვა შემთხვევებზე.

საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესის გამარტივებისთვის და გადამხდელის ფულადი რესურსის ბიუჯეტში მობილიზებისთვის მნიშვნელოვან როლს თამაშობს საგადასახადო აგენტის ინსტიტუტი, რომელიც საგადასახადო მიზნებისათვის გათანაბრებულია გადასახადის გადამხდელთან და საგადასახადო კოდექსით დადგენილ შემთხვევაში და დადგენილი წესით ასრულებს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებას. ამის ნათელი მაგალითია დამქირავებლის მიერ დაქირავებული პირისათვის ხელფასის გადახდისას გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავების პროცესი. ასეთ შემთხვევაში კანონმდებელი საგადასახადო აგენტს ანიჭებს ვალდებულებას ხელფასის სახით განაცემზე ბიუჯეტში გადარიცხოს გადასახადი პირისათვის თანხის გადახდისთანავე, ხოლო განაცემის არაფულადი ფორმით განხორციელების შემთხვევაში – შესაბამისი თვის ბოლო რიცხვში.

არაპირდაპირი გადასახადის შემთხვევაში შესაბამისი მეწარმე მხოლოდ ფორმალურად გვევლინება გადასახადის სუბიექტად, ვინაიდან ფაქტობრივად გადასახადის ტვირთი გადაკისრებული აქვს მომსახურების ან/და საქონლის შემძენს. მაგალითად, თუ კი დაცვის მომსახურების შემძენი შესაბამის პირს თვეში უხდის 118 ლარს, ეს იმას ნიშნავს, რომ აღნიშნული მომსახურების თანხაში გათვალისწინებულია დამატებული ღირებულების გადასახადის (დღგ) თანხა (18 ლარი), რომელიც გადაკისრებული აქვს მომსახურების მიმღებს, მაგრამ იხდის მიმწოდებელი.

✂ **დაბეგვრის ობიექტი** საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში წარმოადგენს მატერიალურ/არამატერიალურ სიკეთეს და სამართლებრივ საფუძველს, რომელიც წარმოშობს პირის საგადასახადო ვალდებულებას. იგი განსხვავდება გადასახადის სახეების მიხედვით და, საქართველოში მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარე, შეიძლება იყოს: დასაბეგრი შემოსავალი/მოგება, ქონება (მათ შორის მიწა), საქმიანობის სახე (ფიქსირებულ გადასახადთან დაკავშირებით), არაპირდაპირ გადასახადებთან დაკავშირებით - დასაბეგრი ოპერაცია, იმპორტი, ექსპორტი, დროებითი შემოტანის სასაქონლო ოპერაცია და საქონლის საბაჟო ღირებულება.

✂ **გადასახადის განაკვეთი** - საქართველოში მოქმედი გადასახადების განაკვეთები დიფერენცირებულია დასაბეგრი ობიექტებიდან გამომდინარე. გადასახადების დღეს არსებული კლასიფიკაციით, შეგვიძლია ვთქვათ, რომ საქართველოში მოქმედებს: პროგრესიული, პროპორციული და ფიქსირებული განაკვეთები. პროგრესიული და პროპორციული განაკვეთის ნათელი დადასტურებაა ქონების გადასახადი, რომელიც რაღაც ეტაპზე მოიცავს ორივე კატეგორიას. ფიზიკური პირის დასაბეგრ ქონებაზე (გარდა მიწისა, სადაც განაკვეთი ადმინისტრაციულ - ტერიტორიული ერთეულის ფარგლებში მიწის კატეგორიის გათვალისწინებით ფიქსირებულია) გადასახადის წლიური განაკვეთი განსხვავებულია გადასახადის გადამხდელის ოჯახის მიერ საგადასახადო წლის განმავლობაში მიღებული შემოსავლების მიხედვით:

✂ 100 000 ლარამდე შემოსავლის მქონე ოჯახებისათვის – საგადასახადო პერიოდის ბოლოსთვის დასაბეგრი ქონების საბაზრო ღირებულების არანაკლებ 0.05 პროცენტისა და არა უმეტეს 0.2 პროცენტისა;

✂ 100 000 ლარის ან მეტი შემოსავლის მქონე ოჯახებისათვის – საგადასახადო პერიოდის ბოლოსთვის დასაბეგრი ქონების საბაზრო ღირებულების არანაკლებ 0.8 პროცენტისა და არა უმეტეს 1 პროცენტისა.

ზემოაღნიშნულს თუ გადავიტანთ პრაქტიკულ ჭრილში, მივიღებთ შემდეგი სახის სურათს: ფიზიკურ პირებს, რომელთაგან ერთის შემოსავალია 50 000 ლარი, ხოლო მეორესი 120 000 ლარი, და რომელთაც გააჩნიათ თანაბარი საბაზრო ღირებულების დასაბეგრი ქონება (ბინა-200 000 ლარი) და მიწა (15 ჰა სასოფლო-სამეურნეო მიწა) მინიმალური განაკვეთის პირობებში საგადასახადო ვალდებულება განესაზღვრებათ შემდეგი ოდენობით: პირველი ფ/პ 100 ლარი ($200\ 000 \times 0.05/100$), ხოლო მეორე ფ/პ 1600 ლარი ($200\ 000 \times 0.8/100$). მიწაზე ორივე პირს, მიუხედავად მათი შემოსავლის მოცულობის განსხვავებისა მოუწევთ ერთნაირი ოდენობის „მიწაზე გადასახადის“ გადახდა, ანუ ქონების გადასახადი ბინასთან დაკავშირებით პროგრესიულია, ხოლო მიწასთან დაკავშირებით პროპორციული.

✂ **გადასახადისაგან გათავისუფლება** - როგორც აღინიშნა,

გადასახადების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ფუნქცია ეკონომიკაზე ზემოქმედებაა. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობაში საკმაოდ ფართოდაა წარმოდგენილი საგადასახადო შეღავათები. საგადასახადო შეღავათი გულისხმობს სხვა გადასახადის გადამხდელებთან შედარებით ცალკეული კატეგორიის მეწარმეებისათვის მინიჭებულ უპირატესობას, კერძოდ, შესაძლებლობას გადაიხადონ გადასახადი ნაკლები ოდენობით ან გათავისუფლდნენ გადასახადის გადახდისაგან. გადასახადებით არდაბეგვრა და გათავისუფლება რადიკალურად განსხვავებული შინაარსის მატარებელი ცნებებია. გადასახადებით არდაბეგვრა გულისხმობს შემთხვევას, როდესაც პირს არ გააჩნია დასაბეგრი ობიექტი და, შესაბამისად, მას არ წარმოეშობა საგადასახადო ვალდებულება, ხოლო გათავისუფლება, პირიქით, გადასახადის გადამხდელს გააჩნია გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი, რაც წარმოშობს მის ვალდებულებას ბიუჯეტთან, მაგრამ სახელმწიფო მას ათავისუფლებს აღნიშნული ვალდებულებისაგან. მაგ., როდესაც საუბარია ფიზიკური პირის ქონების გადასახადზე, მის საკუთრებაზე არსებული მსუბუქი ავტომობილი არ წარმოადგენს დაბეგვრის ობიექტს, რაც შეეხება მის საკუთრებაში არსებულ საცხოვრებელ ბინას, იგი წარმოადგენს დაბეგვრის ობიექტს თუმცა პირს აღნიშნულ ბინაზე გათავისუფლების გამო არ წარმოეშვება გადასახადის გადახდის ვალდებულება, თუ მისი შემოსავალი არ გადააჭარბებს კანონით განსაზღვრულ 40 000 ლარიან ზღვარს. გათავისუფლების დროს ყურადღება უნდა მიექცეს შემთხვევას, როდესაც საგადასახადო კოდექსი განსაზღვრავს დაბეგვრის ობიექტს, ამასთან საგადასახადო კოდექსში არ არსებობს გათავისუფლების საფუძველი, პირს შეიძლება მაინც არ წარმოეშვას გადასახადის გადახდის ვალდებულება. ეს არის ის კერძო შემთხვევები, როდესაც კოდექსზე უფრო მაღალ იერარქიაზე მყოფი ნორმატიული აქტი ადგენს დაბეგვრის განსხვავებულ პირობებს¹.

იმ შემთხვევაში, თუ საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული და ძალაში შესული საერთაშორისო ხელშეკრულება ითვალისწინებს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობისაგან განსხვავებულ დაბეგვრასთან

¹ „ნორმატიული აქტების შესახებ“ კანონის მე-7 მუხლის მე-3 და მე-5 ნაწილი. საქართველოს პარლამენტი. ქ. თბილისი, 2009 წლის 22 ოქტომბერი. N 1876 – IIIს

დაკავშირებულ რეგულაციებს, გამოიყენება საერთაშორისო ხელშეკრულების ნორმები. მაგალითად: საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე იმპორტის სასაქონლო ოპერაციით შემოტანილი იქნა თურქეთში წარმოებული სალესი ქვეები (საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურა (სესესნ) 6804), რომელიც, საგადასახადო კოდექსიდან გამომდინარე იბეგრება იმპორტის გადასახადის 12 - პროცენტის განაკვეთით. ამასთან, საგადასახადო კოდექსით საბაჟო გადასახადისაგან განთავისუფლებული საქონლის ჩამონათვალში არაა გათვალისწინებული. მოცემულ შემთხვევაში თუ იმპორტიორი საგადასახადო ორგანოში წარადგენს წარმოშობის დამადასტურებელ სერტიფიკატს EUR.1, იგი გათავისუფლდება იმპორტის გადასახადის გადახდისაგან.¹

✂ **საგადასახადო პერიოდი** წარმოადგენს დროის მონაკვეთს, რომლითაც განისაზღვრება პირის საგადასახადო ვალდებულება კონკრეტული გადასახადის მიხედვით. იგი შეიძლება იყოს კალენდარული თვე, კალენდარული წელი. წლიური საშემოსავლო, მოგება და ქონების გადასახადის მიმართ, საგადასახადო პერიოდის განსაზღვრისას მნიშვნელოვანია საგადასახადო კოდექსში არსებული შემდეგი რეგულაციების გათვალისწინება:

ა) თუ საწარმო/ორგანიზაცია დაფუძნდა (სახელმწიფო რეგისტრაცია გაიარა) კალენდარული წლის დაწყების შემდეგ ამ წლის 1 დეკემბრამდე, მისთვის პირველი საგადასახადო პერიოდია დროის მონაკვეთი მისი დაფუძნების (რეგისტრაციის) დღიდან ამ წლის ბოლომდე.

ბ) თუ საწარმო/ორგანიზაცია დაფუძნდა 1 დეკემბრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით, მისთვის პირველი საგადასახადო პერიოდია დროის მონაკვეთი დაფუძნების დღიდან მომდევნო წლის ბოლომდე (გარდა ცალკეული გამონაკლისი შემთხვევებისა).

აღსანიშნავია, რომ მოქმედი საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული იყო კვარტალური საგადასახადო პერიოდის შემოღება, რომელიც შესაბამისი ცვლილებით გაუქმებული იქნა.

¹ „შეთანხმება თავისუფალი ვაჭრობის შესახებ თურქეთის რესპუბლიკისა და საქართველოს შორის“ საქართველოს მხრიდან რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2007 წლის 28 დეკემბერის N 5653 დადგენილებით.

✂ **დეკლარირების ვადა/გადასახადის გადახდის ვადა** - საგადასახადო კანონმდებლობა, გადასახადის, აგრეთვე გადასახადის მიმდინარე გადასახდელების გადახდის ვადას ადგენს თითოეული გადასახადის მიხედვით. იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული არ არის გადასახადის გადახდის ვადა, მისი გადახდა ხორციელდება დეკლარაციის წარდგენისათვის დადგენილ ვადაში, ხოლო სხვა შემთხვევაში – საგადასახადო მოთხოვნის მიღებიდან 30 დღის ვადაში. იმ გადასახადებს (საშემოსავლო, მოგება, ქონება), რომლებსაც ერიცხება მიმდინარე გადასახდელები, გარდა მკაცრად განსაზღვრული დეკლარირების ვადისა, კანონმდებელი უშვებს გამონაკლის შემთხვევას, თუ პირს გადახდილი აქვს დასადეკლარირებელი პერიოდის მიმდინარე გადასახდელები (ან არა აქვს მიმდინარე გადასახდელების გადახდის ვალდებულება) და საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის გასვლამდე წერილობით მიმართავს საგადასახადო ორგანოს, შესაძლებელია ვადა გაიგრძელოს 3 თვით. ასეთ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება გადასახადის გადამხდელისათვის ვადის გაგრძელების თაობაზე, არ ცვლის გადასახადის გადახდის ვადას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით საქონლის მიერ საბაჟო საზღვრის გადაკვეთისას საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისათვის დეკლარირების განსხვავებული ვადებია დაწესებული. საბაჟო დეკლარაციის საფუძველზე დარიცხული იმპორტისა და ექსპორტის გადასახდელების გადახდის ვადები განსაზღვრულია საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი საქონლის გაშვებამდე ან გაშვების შემდეგ.

✂ **საგადასახადო დეკლარაცია** - წარმოადგენს „დოკუმენტს“, რომლის საფუძველზე გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ორგანოში დეკლარირების ვადის გათვალისწინებით ახორციელებს ანგარიშგებას მის მიერ გადასახდელ გადასახადთან დაკავშირებით. წარდგენილი დეკლარაციის (აღიარებული საგადასახადო დავალიანების) საფუძველზე საგადასახადო ორგანო გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე ახორციელებს გადასახადის დარიცხვას. შესაძლებელია, პირმა არ წარადგინოს საგადასახადო დეკლარაცია,

მაგრამ ასეთ შემთხვევაში კანონმდებელი თვლის, რომ მან წარადგინა დეკლარაცია, რომლის საფუძველზე გადასახდელად დასარიცხი გადასახადის თანხა ნულის ტოლია, ხოლო ამ საანგარიშო პერიოდზე შემდგომ წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაცია დაგვიანებულად წარდგენილად ჩაითვლება.

მაგალითად. გადასახადის გადამხდელმა 2012 წლის 1 აპრილამდე არ წარადგინა მოგების გადასახადის დეკლარაცია, რაც საგადასახადო ორგანოს მიერ ჩაითვალა ნულოვანი დეკლარაციის წარდგენად. მეწარმის მიერ მოგების გადასახადის დეკლარაცია წარდგენილი იქნა 2012 წლის 10 ივნისს და მოგების გადასახადი დაფიქსირდა 5 000 ლარი. აღნიშნულ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი დაჯარიმდება საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის დარღვევის და არა საგადასახადო დეკლარაციაში გადასახადის შემცირების გამო (სსკ 275-ე მუხლი). შესაბამისად ჯარიმის ოდენობა განისაზღვრება $(5000 \times 5\%) \times 2 = 500$ ლარით (დაგვიანებისათვის) და არა $(5000 \times 50\%) = 2500$ ლარით (შემცირებისათვის). როგორც ვხედავთ, კანონმდებელი დეკლარაციის დაგვიანებისათვის მეწარმეს აკისრებს უფრო ნაკლებ სანქციას, ვიდრე დეკლარაციაში გადასახადის შემცირებისათვის. აუცილებელია აღვნიშნოთ, რომ ეს მნიშვნელოვნად წინგადადგმული ნაბიჯია როგორც სანქციის ლიბერალიზაციის კუთხით, ისე საგადასახადო ადმინისტრირების გამარტივების თვალსაზრისით. ვინაიდან აღნიშნულ რეგულაციამდე გადასახადის გადამხდელისთვის გადასახდელად დასარიცხი თანხა, იყო თუ არა ნულის ტოლი, მას მაინც უნდა წარედგინა საშემოსავლო, მოგებისა და ქონების ყოველწლიური დეკლარაციები (ნულოვანი დეკლარაცია), ხოლო მათი წარუდგენლობა იწვევდა შესაბამისი სანქციის დაკისრებას.

მნიშვნელოვანია საკითხი, რომელიც ეხება საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენისა და საგადასახადო სანქციის ლიბერალიზაციის მიმართულებით განხორციელებულ ცვლილებას. აღნიშნული ცვლილებით მეწარმე, რომელსაც წარდგენილი აქვს საგადასახადო დეკლარაცია და რომელიც დეკლარაციაში აღმოაჩენს შეცდომას და ამ საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადის გასვლამდე განახორციელებს შესაბამის ცვლილებას ან/და დამატებას, დეკლარაცია

ჩაეთვლება თავდაპირველად წარდგენილად და პასუხისმგებლობა არ დაეკისრება. ამასთან, დეკლარირების ვადის გასვლის შემდეგ შესწორებულ დეკლარაციაზე გადამხდელს არ დაეკისრება ჯარიმა, რაც თავისთავად შელავათია მეწარმისათვის. მაგალითად: იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი კანონით განსაზღვრული ვადის გასვლამდე წარადგენს ნულოვან დეკლარაციას და ვადის გასვლის შემდეგ მოახდენს მის დაზუსტებას, ჯარიმა არ დაეკისრება არც დეკლარაციის დაგვიანებისათვის და არც დეკლარაციაში თანხის შემცირებისათვის. ვინაიდან საგადასახადო კოდექსი განმარტავს, რომ დეკლარაციის/გაანგარიშების მიხედვით არასწორად ნაჩვენები ინფორმაციის გამო ჯარიმა არ დაეკისრება პირს, რომელმაც საგადასახადო ორგანოს წარუდგინა შესწორებული დეკლარაცია/გაანგარიშება, გარდა საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ სასამართლოს ან საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი გადაწყვეტილების ჩაბარებამდე, საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენამდე ან საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსის შესაბამისად უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილებით ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების შემოწმების ან დოკუმენტური/ბუღალტრული რევიზიის დანიშვნამდე.

ეს არის საკმაოდ მნიშვნელოვანი რეგულაცია, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს მიეცა შესაძლებლობა გამოასწოროს მის მიერ დაშვებული შეცდომა, ამასთანავე განხორციელდა საგადასახადო სანქციის ლიბერალიზაცია. ვინაიდან მსგავს შემთხვევებში არც თუ მცირე ჯარიმები მნიშვნელოვან ტვირთად აწვებოდა გადასახადის გადამხდელს.

✂ **გადასახადის გადახდა** - პირს საგადასახადო ვალდებულება ეკისრება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომელიც ითვალისწინებს გადასახადის გადახდას. გადასახადის გადახდის დღედ ითვლება გადასახადის თანხის ბიუჯეტის შესაბამის ანგარიშზე ჩარიცხვის დღე,¹ რომელსაც ახორციელებს გადასახადის გადამხდელი ან სხვა პირი. გადასახადის გადამხდელი გადასახადს იხდის

¹ საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის 2007 წლის 26 ივნისის ბრძანება N 166 „საქართველოში უნაღდო ანგარიშსწორების წესების დამტკიცების შესახებ“

საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით, გარდა არამეწარმე ფიზიკური პირისა, რომელიც გადასახადს იხდის საცხოვრებელი ადგილის მიხედვით.

გამონაკლისია განსაკუთრებული პირობების მოქმედების პერიოდი, როდესაც საქართველოს ფინანსთა მინისტრი უფლებამოსილია გადაავადოს ცალკეული გადასახადის მიხედვით გადასახადის გადახდა. ასეთ შემთხვევაში გამოცემული ბრძანება უნდა ითვალისწინებდეს გადასახადის გადახდის გადავადების წესს, ფორმასა და პროცედურებს, ამასთანავე იგი უნდა მოიცავდეს:

- იმ გადასახადის გადამხდელთა განსაზღვრის პირობებს, რომლებიც აკმაყოფილებენ გადასახადის გადახდის გადავადების კრიტერიუმებს;

- გადასახადებს, რომლებზედაც გავრცელდება გადასახადის გადახდის გადავადება;

- პროცედურებს, რომელთა საშუალებითაც გადასახადის გადამხდელები შეძლებენ გადასახადის გადახდის გადავადების მოთხოვნას და გადავადების უფლების მინიჭების შესახებ გადაწყვეტილების გასაჩივრებას.

✂ **საბანკო დაწესებულებები** - გადასახადების ადმინისტრირების პროცესში გადამხდელის სახსრების მიმღებისათვის (სახელმწიფო ბიუჯეტი) გადაცემისას მნიშვნელოვან როლს ასრულებენ საბანკო დაწესებულებები. საგადასახადო კოდექსი მათ აკისრებს მთელ რიგ ვალდებულებებს. კერძოდ, ისინი ვალდებული არიან შეასრულონ გადასახადის გადამხდელის საგადახდო დავალება (იხ. დანართი N 2) გადასახადის გადახდის თაობაზე და საგადასახადო ორგანოს საინკასო (იხ. დანართი N 3) დავალება საბანკო ანგარიშიდან გადასახადის თანხის ჩამოწერის თაობაზე არა უგვიანეს აღნიშნული დავალებ(ებ)ის მიღების დღის მომდევნო საოპერაციო დღისა შემდეგი თანამიმდევრობით:

- ა) საგადასახადო ორგანოს საინკასო დავალება;

- ბ) გადასახადის გადამხდელის საგადახდო დავალება.

ამასთანავე ბანკები ვალდებული არიან მეწარმე ფიზიკურ პირს ან/და საწარმოს/ორგანიზაციას გაუხსნან საბანკო ანგარიშები გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭების დამადასტურებელი

მონაცემების საფუძველზე, და ამის შესახებ 3 სამუშაო დღის ვადაში აცნობონ საგადასახადო ორგანოს, ამასთანავე, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის საბანკო ანგარიშებზე წარდგენილი საინკასო დავალების შესასრულებლად აღრიცხვის შემდეგ დაუყოვნებლივ უზრუნველყონ აღნიშნულის თაობაზე ამ პირის ინფორმირება (გარდა მისი ინფორმირების შეუძლებლობის შემთხვევისა).

✂ **სახელმწიფო ბიუჯეტი** საგადასახადო ადმინისტრირებით გადასახადის გადამხდელის ფულადი რესურსების მობილიზების პროცესის ბოლო ეტაპია, რომელშიც თანხის აკუმულირება ხორციელდება საბიუჯეტო შემოსულობების სახაზინო კოდების შესაბამისად, რომელიც წარმოადგენს სამი სხვადასხვა შინაარსის მატარებელ ცხრარიცხვიან ციფრს:

- ✂ პირველი ციფრი განსაზღვრავს ბიუჯეტის შემოსულობის ამკრეფს;
- ✂ შემდეგი ციფრები (მეორედან მეხუთეს ჩათვლით) განსაზღვრავენ საქართველოს ადმინისტრაციულ - ტერიტორიულ ერთეულს, რეგიონალურ საბაჟო ორგანოს ან შესაბამისი დონის ბიუჯეტს.
- ✂ შემდეგი ციფრები (მეექვსედან მეცხრეს ჩათვლით) განსაზღვრავენ ბიუჯეტის შემოსულობის სახეს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სახაზინო კოდზე 1 0036 1039 თანხის გადახდა ნიშნავს: რომ აბაშის მუნიციპალიტეტში სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე ხორციელდება ქონების გადასახადის გადახდა ფიზიკური პირის მიერ.

როგორც ირკვევა, საქართველოში ფულადი რესურსების სახელმწიფო ბიუჯეტში მობილიზების წარმოდგენილი სქემა ძირითადად ემთხვევა საერთაშორისოდ აღიარებულ რეგულაციებს. თუმცა, ქვეყნის შიგნით, საგადასახადო ადმინისტრირების მარეგულიერებელი სამართლებრივი აქტები, ხშირი ცვლილებებიდან გამომდინარე, ხასიათდება არასტაბილურობით, რაც თავისთავად ხელს უწყობს საგადასახადო სამართალდარღვევის რისკების ზრდას და, საბოლოო ჯამში, უარყოფითად მოქმედებს ბიზნესის განვითარებაზე. ამასთან ერთად, მნიშვნელოვანია იმ ხარჯების სარგებლიანობის განსაზღვრა, რომელიც

უკავშირდება საგადასახადო ადმინისტრირების მარეგულირებელ სამართლებრივ აქტებში განხორციელებულ ცვლილებებს.

მიუხედავად გადასახადებს შორის არსებული მთელი რიგი განსხვავებებისა, აღსანიშნავია საშემოსავლო და მოგების გადასახადებს შორის მსგავსება ბიუჯეტში გადასახდელი თანხის გამომანგარიშებისა და ადმინისტრირების პროცესთან დაკავშირებით. აღნიშნული დასტურდება იმითაც, რომ კანონმდებლის მიერ ისინი საგადასახადო კოდექსის ერთ კარშია განხილული. საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელად გვევლინებიან რეზიდენტი და არარეზიდენტი (რომელიც შემოსავალს იღებს საქართველოში არსებული წყაროდან) ფიზიკური პირები. მნიშვნელოვანია ნორმა, რომელიც განსაზღვრავს რეზიდენტობის საკითხს. კოდექსის რეგულაციით საქართველოს რეზიდენტად მთელი მიმდინარე საგადასახადო წლის განმავლობაში ითვლება ფიზიკური პირი, რომელიც ფაქტობრივად იმყოფება საქართველოს ტერიტორიაზე 183 დღე ან მეტხანს 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. საშემოსავლო გადასახადის მიზნებისათვის დაბეგვრის ობიექტია:

ა) რეზიდენტი ფიზიკური პირის დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის;

ბ) არარეზიდენტი ფიზიკური პირის დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მუდმივ დაწესებულებასთან დაკავშირებულ, საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის გამოქვითვების თანხებს შორის. აღნიშნული დაბეგვრის ნორმა გამოიყენება იმ შემთხვევაში, თუ არარეზიდენტი ფ/პ საქართველოში საქმიანობს მუდმივი დაწესებულების

მეშვეობით, წინააღმდეგ შემთხვევაში დაბეგვრა ხორციელდება გადახდის წყაროსთან გამოქვეითების გარეშე.

ეკონომიკურ ლიტერატურაში არაერთხელ აღინიშნა საგადასახადო კოდექსით და ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით გათვალისწინებულ მოთხოვნათა ურთიერთწინააღმდეგობის შესახებ, მხედველობაში გვაქვს გამოქვეითების, ანუ ხარჯად აღიარების, საკითხთან დაკავშირებული რეგულაციები. საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის იმისათვის, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ გაწეული ხარჯი იქნეს აღიარებული, აუცილებელია, იგი დოკუმენტურად იქნეს დადასტურებული და დაკავშირებული უნდა იყოს შემოსავლის მიღებასთან. მაგალითად: მეწარმემ, რომლის საქმიანობაა კომპიუტერული ტექნიკით ვაჭრობა, საახალწლოდ თანამშრომლების ბავშვებს გაუკეთა საჩუქარი და წაიყვანა ცირკში სპექტაკლზე, სადაც მან გადაიხადა 400 ლარი. აღნიშნული პირი, მიუხედავად ხარჯის გაწევის დამადასტურებელი დოკუმენტის არსებობისა, ვერ გამოქვეითავს აღნიშნულ თანხას, ვინაიდან გაწეული ხარჯი არ არის დაკავშირებული მისი საქმიანობის პროფილიდან მიღებულ შემოსავლებთან.

საგადასახადო აღრიცხვის მიზნებისათვის საგადასახადო კოდექსში არსებული გადასახადის გადამხდელის მიერ გაწეული ხარჯები შეიძლება დავეყოს შემდეგ ჯგუფებად:

✳ **ხარჯები, რომლებიც გამოიქვეითება სრულად** (ამ შემთხვევაში ხარჯი გამოიქვეითება იმ სრული ოდენობით, რომელიც გასწია გადასახადის გადამხდელმა) მაგალითად, ბავშვთა გასართობმა ცენტრმა შესაბამის კომპანიას დაამზადებინა სარეკლამო ბუკლეტები, რაშიც გადაიხადა 3 000 ლარი, რაც დოკუმენტურად იქნა დადასტურებული. აღნიშნულ თანხას მეწარმე გამოქვეითავს ერთობლივი შემოსავლიდან ყოველგვარი შეზღუდვის გარეშე.

ხარჯების სრულად გამოქვეითვის კუთხით აღსანიშნავია ძირითად საშუალებებთან დაკავშირებული რეგულაციები, როდესაც ხარჯად აღიარება ხორციელდება საამორტიზაციო ანარეცხების შესაბამისად, რაც გადასახადის გადამხდელს აიძულებს მის მიერ გაწეული ხარჯი გამოქვეითოს გრძელვადიან

პერიოდში, მხოლოდ კანონმდებლის მიერ განსაზღვრული ნორმის ფარგლებში (იხ. დანართი N 4). აღნიშნული რეგულაციით, განსხვავებით ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა, დასაბეგრი მოგების განსაზღვრის მიზნით გამოყენებული უნდა იქნეს მხოლოდ საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ცვეთის მეთოდი და ამორტიზაციის ნორმები.

აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ, გარდა შენობა-ნაგებობებისა, ცვეთა ძირითად საშუალებას ინდივიდუალურად არ ერიცხება. ძირითადი საშუალებები ჯგუფდება გარკვეული ნიშნით და ცვეთა ერიცხება მათ ჯამურ ღირებულებას. ეს ნიშნავს, რომ საგადასახადო აღრიცხვისთვის ცალკეულ ძირითად საშუალებას აღარ აქვს ინდივიდუალური ღირებულება, არამედ ჯგუფის ყველა ძირითად საშუალებას, მათი სახეობისა თუ სიძველის მიუხედავად, ერთი და იგივე საშუალო ჯგუფური ღირებულება აქვს. აღნიშნული რეგულაცია შეიძლება ჩავთვალოთ კანონმდებლის სწორ გადაწყვეტილებად, ვინაიდან იგი ეხმარება გადამხდელს იმისდა მიხედვით, თუ რა ტიპს განეკუთვნება მის მიერ შექმნილი ან შექმნილი ძირითადი საშუალება, მოახდინოს დაჯგუფება და ამ ჯგუფისათვის განკუთვნილი საამორტიზაციო განაკვეთის მიხედვით განახორციელოს ამორტიზაციის დარიცხვა. სწორედ ამ დარიცხვის შედეგად მიღებული თანხა ექვემდებარება ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვას კონკრეტული საგადასახადო წლის განმავლობაში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ძირითად საშუალებებთან დაკავშირებით უშვებს ცალკეულ შემთხვევებს, როდესაც გადამხდელს შეუძლია გამოიყენოს სრულად გამოქვითვა ან დაჩქარებული ამორტიზაციის ნორმა (შესაბამის ჯგუფებზე).

საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში ხშირია მეწარმეთა შეცდომები, როდესაც არამატერიალური აქტივი შეჰყავთ საგადასახადო კოდექსით ძირითად საშუალებათა მიმართ დადგენილი ამორტიზაციის ნორმათა მე-5 ჯგუფში (ამორტიზებადი აქტივები, რომლებიც შეტანილი არ არის სხვა ჯგუფებში) და ამორტიზაციას არიცხავენ აღნიშნული ჯგუფისათვის განკუთვნილი ნორმით.

მაშინ როდესაც, არამატერიალური აქტივები ცალკე ჯგუფად აღირიცხება და გამოიქვეითება შემდეგი წესით:

- 1000 ლარამდე ღირებულების არამატერიალური აქტივის შემთხვევაში მთლიანად (იმ საანგარიშო წელს, როდესაც შესაბამისი ხარჯი იქნა გაწეული);
 - ანარცხების სახით, მათი სასარგებლო გამოყენების ვადის განმავლობაში, საანგარიშო პერიოდის პროპორციულად;
 - ამორტიზაციის 15 - პროცენტის ნორმით (თუ შეუძლებელია არამატერიალური აქტივების სასარგებლო გამოყენების ვადის განსაზღვრა);
- მიუხედავად იმისა, რომ შესაძლებელია ორი სხვადასხვა სახის

აქტივისათვის საგადასახადო კოდექსით დადგენილი იყოს ერთნაირი მოცულობის ამორტიზაციის ნორმა, აქტივის განსხვავებულ ჯგუფში ჩასმა ცვლის ჯგუფის ღირებულებით ბალანსს, რაც განაპირობებს გამოსაქვითი ხარჯის ზრდას, იწვევს გადამხდელის მხრიდან დასაბეგრი მოგების შემცირებას და საგადასახადო სამართალდარღვევას. აქედან გამომდინარე გადასახადის გადამხდელს განსაკუთრებული ყურადღება მართებს ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯის სწორად განსაზღვრისათვის.

✂ **ხარჯები, რომლებიც გამოიქვეითება შეზღუდვით.** აღნიშნულ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელის გაწეული ხარჯი გამოიქვეითება მხოლოდ საგადასახადო კოდექსით რეგულირებული მოცულობის ფარგლებში. მსგავსი შემთხვევაა პროცენტების გამოქვითვის შეზღუდვა, როდესაც კრედიტისათვის (სესხისათვის) გადახდილი ან/და გადასახდელი (დარიცხვის მეთოდის გამოყენების მიხედვით) პროცენტები გამოიქვეითება არა უმეტეს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წლიური პროცენტის ფარგლებში¹ შესაბამისი პერიოდის პროპორციულად. მაგალითად, საწარმომ 1 წლით ვადით სხვა მეწარმისაგან კრედიტით აიღო 10 000 ლარი წლიური 30 %-ის

¹ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 28 იანვრის ბრძანება №34 „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის საპროცენტო განაკვეთების დამტკიცების თაობაზე“.

განაკვეთით და კომერციული ბანკისაგან ასევე 10 000 ლარი წლიური 28 %-ის განაკვეთით.

მოცემულ პირობებში, მეწარმისაგან აღებულ სესხზე საწარმო გამოქვითავს 2400 ლარს (10 000 X 24%), ნაცვლად 3000 ლარისა (10 000 X 30%), ხოლო ბანკისგან აღებულ კრედიტზე გადახდილი პროცენტს გამოქვითავს მთლიანი მოცულობით - 2 800 ლარს (10 000 X 28%). გამოდის, რომ კანონმდებელი აღნიშნული რეგულაციით გადასახადის გადამხდელს უბიძგებს სესხი აიღოს არა „საწარმოდან“, არამედ ლიცენზირებული კომერციული ბანკიდან ან რეგისტრირებული მიკროსაფინანსო ორგანიზაციიდან, რაც მიგვაჩნია სწორ გადაწყვეტილებად, ვინაიდან მსგავსი ნორმა, ერთი მხრივ, ხელს უწყობს საბანკო სექტორის განვითარებას, მეორე მხრივ უფრო მოქნილს ხდის საფინანსო-საკრედიტო სექტორის კონტროლსა და გადასახადების ადმინისტრირების პროცესს.

✂ **ხარჯები, რომლებიც არ გამოიქვითება.** ასეთ შემთხვევაში ხარჯი, დოკუმენტურად დადასტურების მიუხედავად, არ გამოიქვითება კანონის იმპერატიული მოთხოვნიდან გამომდინარე. მნიშვნელოვანია ხარჯად აღიარებასთან დაკავშირებით იმ შეზღუდვის ანალიზი, რომელიც დაკავშირებულია არაამორტიზებად აქტივებთან. კერძოდ, არაამორტიზებად აქტივებს ცვეთა არ ერიცხება და მათი შეძენის ან შექმნის ხარჯები საგადასახადო მიზნებისათვის მათი გამოყენების პერიოდში ერთობლივი შემოსავლიდან არ გამოიქვითება. პირმა ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენების მიზნით 2012 წელს იყიდა მიწის ნაკვეთი, რომელშიც გადაიხადა 50 000 ლარი, რაც დასტურდება შესაბამისი დოკუმენტით. ვინაიდან მიწის ნაკვეთი არ წარმოადგენს ამორტიზებად აქტივს, მისი გამოყენების პროცესში გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო მიზნებისათვის არ აქვს უფლება მიწის შეძენაში გადახდილი 50 000 ლარი გამოქვითოს ერთობლივი შემოსავლიდან, ხოლო თუ პირმა 2013 წელს აღნიშნული მიწის ნაკვეთი გაყიდა 70 000 ლარად, ნამეტი თანხა (20 000 ლარი) ექვემდებარება 2013 წლის ერთობლივ შემოსავალში ჩართვას. იმ შემთხვევაში, თუ აღნიშნული

მიწის ნაკვეთი 2013 წელს გაიყიდება 40 000 ლარად, მიღებული ზარალით (10 000 ლარი) გაიზრდება 2013 წლის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯები.

რამდენადაც სოფლის მეურნეობა საქართველოში წარმოადგენს პრიორიტეტულ მიმართულებას, მიგვაჩნია, რომ მიწაზე, მიუხედავად იმისა, რომ არ წარმოადგენს ამორტიზირებად აქტივს, აუცილებელია, როგორც წარმოების განვითარების მნიშვნელოვან ფაქტორზე, მოხდეს გადახდილი თანხის ხარჯად აღიარება, ვინაიდან, როგორც ეკონომიკური თეორიიდანაა ცნობილი, წარმოების ფაქტორებს განეკუთვნება შრომა, მიწა, კაპიტალი, სამეწარმეო უნარი და სახელმწიფოს ეკონომიკური საქმიანობა. აქედან მიწა წარმოადგენს ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ფაქტორს და იგი ყოველგვარი ეკონომიკური საქმიანობის აუცილებელი ელემენტია. ამასთანავე, მიწას, როგორც წარმოების ფუნქციონირებისა და ადამიანთა არსებობის აუცილებელ ფაქტორს, წარმოების სხვა ფაქტორებისაგან განსხვავებით, მთელი რიგი სპეციფიკური თვისებები გააჩნია. უპირველეს ყოვლისა, უნდა აღინიშნოს, რომ მიწა შეუცვლელია, დღევანდელი ტექნიკისა და ტექნოლოგიების განვითარების პირობებშიც მისი სხვა ელემენტით ჩანაცვლება შეუძლებელია.¹ ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მიგვაჩნია, რომ აგრარული სექტორის განვითარებისათვის სახელმწიფომ უნდა მიიღოს გადაწყვეტილება და შესაბამისად მეწარმეებს, რომლებიც სამეწარმეო საქმიანობას ეწევიან სოფლის-მეურნეობის მიმართულებით, მისცეს შესაძლებლობა გამოქვითვა განახორციელონ მიწის კატეგორიიდან გამომდინარე. ვინაიდან საგადასახადო კოდექსი იცნობს სასოფლო-სამეურნეო და არასასოფლო სამეურნეო მიწებს, სოფლის მეურნეობის სტიმულირებისათვის გამოქვითვა უნდა განხორციელდეს სასოფლო მიწებზე. მიგვაჩნია, რომ აღნიშნული ქმედება ხელს შეუწყობს პრიორიტეტად აღიარებული სეგმენტის განვითარებას.

ხარჯების აღიარებასთან დაკავშირებული საგადასახადო კოდექსით რეგულირებული საკითხების განზოგადება იძლევა ნათელ სურათს იმასთან დაკავშირებით, რომ გადამხდელის მიერ გაწეული ფინანსური ხარჯი ხშირ

¹ მესხია ი. ნიკოლეიშვილი ო. გადასახადები და დაბეგვრა. თბ.: „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული ფინანსების სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი“, 2002, გვ. 132-133

შემთხვევაში მეტია ხოლმე, ვიდრე საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული გამოსაქვითი თანხა, რაც იწვევს დასაბეგრი ბაზის ზრდას და ბიუჯეტში მეტი ფულადი რესურსის მოზიდვას. შესაბამისად, გადამხდელს უწევს შემოსავლებისა და ხარჯების ორმაგი აღრიცხვა როგორც საფინანსო (სააღრიცხვო), ისე საგადასახადო მიზნებისათვის ბიუჯეტთან სწორი ანგარიშსწორების მოსახდენად. ეს არის ის კერძო შემთხვევები, როდესაც მეწარმის მიერ გაწეული ხარჯები გამოიქვითება შეზღუდვით ან საერთოდ არ გამოიქვითება. შესაბამისად, აღნიშნული ართულებს გადასახადების ადმინისტრირების პროცესს. მიგვაჩნია, რომ აუცილებელია საგადასახადო კოდექსით არსებული რეგულაციების თანდათანობითი ჰარმონიზაცია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებთან.

გადასახადების სამართლებრივ რეგულაციებთან დაკავშირებით ჩვენს მიერ ჩატარებული კვლევის შედეგად გამოიკვეთა სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმების შემოღების დადებითი როლი გადასახადების ადმინისტრირების პროცესის გამარტივებაში. რაც გამოიხატა საგადასახადო დოკუმენტების შემცირებაში და საგადასახადო ორგანოებთან ურთიერთობების ნორმალიზებაში. სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმები საქართველოში ამოქმედდა 2011 წლიდან და მათი რეგულირების არეალში მოხვდა:

- ❖ მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკურ პირები;
- ❖ მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მეწარმე ფიზიკური პირები;
- ❖ ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირები.

აღნიშნული ნორმით საგადასახადო კანონმდებლობაში შემოღებული იქნა მიკრო და მცირე ბიზნესის ცნება და განსაზღვრული იქნა მათთვის სტატუსის მინიჭების წინაპირობები, კერძოდ:

- მიკრო ბიზნესის სტატუსი მიენიჭება ფიზიკურ პირს, რომელიც არ იყენებს დაქირავებულ პირთა შრომას და დამოუკიდებლად ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას, რომლიდანაც მის მიერ მისაღები ჯამური ერთობლივი შემოსავალი კალენდარული წლის განმავლობაში არ აღემატება 30 000 ლარს;

- მცირე ბიზნესის სტატუსი შეიძლება მიენიჭოს მეწარმე ფიზიკურ პირს, რომლის მიერ ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული ერთობლივი შემოსავალი კალენდარული წლის განმავლობაში არ აღემატება 100 000 ლარს.

როგორც ვხედავთ, კანონმდებელმა განსაზღვრა, რომ აღნიშნული რეგულაცია გავრცელდეს მხოლოდ ფიზიკურ პირებზე, საიდანაც მცირე ბიზნესის სტატუსის მინიჭებისათვის აუცილებელია ინდივიდუალური მეწარმის ორგანიზაციული სამართლებრივი ფორმით არსებობა, რაც არ მოეთხოვება მიკრო ბიზნესს. ამასთანავე განისაზღვრა:¹

❖ აკრძალული საქმიანობების ჩამონათვალი, რომელთა განხორციელების შემთხვევაში არ შეიძლება ფიზიკური პირისათვის მიკრო ბიზნესის ან მეწარმე ფიზიკური პირისათვის მცირე ბიზნესის სტატუსის მინიჭება;

❖ საქმიანობების ჩამონათვალი, რომლებზეც არ ვრცელდება მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირებისათვის დადგენილი კალენდარული წლის განმავლობაში მისაღები ჯამური ერთობლივი შემოსავლის 30 000-ლარიანი ზღვარი;

❖ შემოსავლის სახეები, რომლებიც არ დაიბეგრება სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმით და არ გაითვალისწინება ერთობლივ შემოსავალში მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირებისათვის დადგენილი კალენდარული წლის განმავლობაში მისაღები ჯამური ერთობლივი შემოსავლის 30 000-ლარიანი ზღვრის გაანგარიშებისას;

❖ შემოსავლის სახეები, რომლებიც არ დაიბეგრება სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმით და არ ითვლება მცირე ბიზნესის განხორციელების ფარგლებში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალში.

საგადასახადო დაბეგვრის კუთხით მნიშვნელოვანია ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ თვალსაზრისით, რომ მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე ფიზიკური პირი არ იხდის საშემოსავლო გადასახადს, ხოლო მცირე ბიზნესის დასაბეგრი შემოსავალი იბეგრება:

¹ საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 29 დეკემბრის N 415 დადგენილება „სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმების შესახებ“.

- 5 პროცენტით ან;

- 3 პროცენტით, თუ მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მეწარმე ფიზიკურ პირს აქვს ერთობლივი შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული ერთობლივი შემოსავლის 60 პროცენტის ოდენობის ხარჯების (გარდა დაქირავებულზე დარიცხული ხელფასის ხარჯისა) დამადასტურებელი დოკუმენტები. ამასთანავე დასაბეგრი შემოსავალი შედგება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული ერთობლივი შემოსავლებისაგან, გარდა ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლებისა.

გადასახადის გადამხდელებისათვის ინოვაციური გადაწყვეტილება იყო ფიქსირებული გადასახადის შემოღება, რა დროსაც გადამხდელებს მიეცათ შესაძლებლობა აწარმოონ ბიზნესი გამარტივებული წესით (მაგ., არ იქონიონ სალარო აპარატი საქმიანობის ამ ნაწილში). იმისათვის, რომ ფიქსირებული გადასახადით დაბეგვრის წესი გავრცელდეს გადამხდელზე, აუცილებელია, რომ პირი არ იყოს დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელი, ამასთანავე უნდა ახორციელებდეს ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრ ერთ ან ერთზე მეტ საქმიანობას. ასეთ შემთხვევაში ფიქსირებული გადასახადის განაკვეთი საქართველოს მთავრობის მიერ განსაზღვრული შესაბამისი სამეწარმეო საქმიანობის სახეების მიხედვით და შეადგენს:

- დაბეგვრის ობიექტზე – 1 ლარიდან 2000 ლარის ფარგლებში;
- დასაბეგრი საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლის 3 პროცენტი.

ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილია, გარდა ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობისა, დამატებით განახორციელოს მხოლოდ საქართველოს მთავრობის მიერ ნებადართული საქმიანობა, რა დროსაც მიღებული შემოსავალი ექვემდებარება საერთო წესით დაბეგვრას (აღნიშნული შემოსავალი არ ჩაირთვება ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალში და შემდგომ დაბეგვრას არ ექვემდებარება).

მიუხედავად იმისა, რომ გამოიყო მეწარმეთა შესაბამისი კატეგორია, ვისზეც ვრცელდება დაბეგვრის შეღავათიანი პირობები, აუცილებელია აღნიშნული

სექტორის კიდევ უფრო მოტივირებისთვის მოიხსნას შეზღუდვა, რაც გულისხმობს იმას, რომ: მიკრო ბიზნესის და ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირისგან საქონლის ან მომსახურების შემძენ/მიმღებ პირს, დოკუმენტურად დადასტურების მიუხედავად კი, საგადასახადო მიზნებისათვის მისი გამოსაქვით ხარჯად აღიარების უფლება არა აქვს. ფაქტობრივად გამოდის, რომ სახელმწიფომ ასეთი საქონლის/მომსახურების გამწევი პირი გაათავისუფლა გადასახადისგან, მაგრამ, თუ მას სხვა ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი პირი გამოიყენებს ეკონომიკურ საქმიანობაში, გამოსაქვით ხარჯად ვერ აღიარებს - შესაბამისად, დასაბეგრ შემოსავალს ვერ შეამცირებს და მასზე გადასახადის გადახდის ვალდებულება წარმოიშობა. გამოდის, რომ კანონმდებელმა გამყიდველის/მომსახურების გამწევი პირის ვალდებულება მყიდველს/მომსახურების მიმღებს გადააკისრა. აღნიშნული, ცხადია, სხვა მეწარმეებს აიძულებს თავი შეიკავონ მიკრო ბიზნესის და ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირებისაგან საქონლისა და მომსახურების შეძენაზე. ეს კი, რა თქმა უნდა, აღნიშნული ბიზნესსექტორის განვითარების ერთ-ერთ შემაფერხებელ ფაქტორად გვესახება.

მოგების გადასახადი: საწარმოსთვის დასაბეგრი მოგება განისაზღვრება, როგორც სხვაობა გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალსა და საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის. ერთ-ერთი განმასხვავებელი ნიშანი საშემოსავლო და მოგების გადასახადებს შორის არის ის, რომ საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელია ფიზიკური პირი, ხოლო მოგების გადასახადის გადამხდელად გვევლინება საწარმო. აღნიშნულს კი მიეკუთვნება წარმონაქმნები, რომლებიც ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას ან შექმნილი არიან ეკონომიკური საქმიანობის განსახორციელებლად, ესენია:

- ❖ საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი იურიდიული პირები;
- ❖ უცხო ქვეყნის კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი კორპორაციები, კომპანიები, ფირმები და სხვა მსგავსი წარმონაქმნები,

მიუხედავად იმისა, აქვთ თუ არა იურიდიული პირის სტატუსი, აგრეთვე უცხოური საწარმოს მუდმივი დაწესებულება;

❖ გაერთიანებები, ამხანაგობები და სხვა მსგავსი წარმონაქმნები, რომლებიც არ არის გათვალისწინებული ზემოაღნიშნულ ჩამონათვალში.

ქვეყანაში არსებული მოგების გადასახადის დაბეგვრის მექანიზმი და გადასახადის განაკვეთი მნიშვნელოვან როლს თამაშობს ბიზნესსექტორის სამეწარმეო მოტივაციაზე. საქართველოში არსებული მოგების გადასახადის განაკვეთი შეადგენს:

- 15 პროცენტს ან;

- 10 პროცენტს, თუ „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული „არსებული ხელშეკრულებების“ (ხელშეკრულებები დადებული უნდა იყოს 1998 წლის 1 იანვრამდე) განხორციელების შედეგად ნავთობისა და გაზის ოპერაციებით მიღებული მოგების ფარგლებში.

საშემოსავლო და მოგების გადასახადის მიზნებისათვის მნიშვნელოვანია, რომ გადასახადის გადამხდელმა სრულად აღრიცხოს თავის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მათ დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე, ამასთანავე საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა დაცვით შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე, მიაკუთვნოს იმ საანგარიშო პერიოდს, რომელშიც მოხდა მათი მიღება და გაწევა.

საშემოსავლო და მოგების გადასახადის ადმინისტრირების პროცესში მნიშვნელოვანი რეგულაციაა მიმდინარე გადასახდელების მექანიზმის არსებობა. საწარმოები და მეწარმე ფიზიკური პირები (გარდა მიკრო ბიზნესისა და ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელისა), რომლებიც ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას, ვალდებული არიან მიმდინარე გადასახდელების თანხები ბიუჯეტში შეიტანონ გასული საგადასახადო წლის მოგების გადასახადის 1/4-ის ოდენობით არა უგვიანეს:

❖ 15 მაისისა;

❖ 15 ივლისისა;

❖ 15 სექტემბრისა;

❖ 15 დეკემბრისა.

გადახდილი მიმდინარე გადასახდელების თანხა პრაქტიკულად წარმოადგენს თანხას, რომელიც საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის მომენტში ექვემდებარება საგადასახადო პერიოდის მიხედვით გაანგარიშებულ მოგების/საშემოსავლო გადასახადში ჩათვლას. მიმდინარე გადასახდელების გადახდის ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში გადამხდელს შესაძლოა დაეკისროს საურავი. ამასთანავე, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გამოიყენოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

მიმდინარე გადასახდელთა ბიუჯეტში ჩარიცხული თანხები გადასახადის გადამხდელს ჩაეთვლება საგადასახადო წლის მიხედვით დარიცხულ გადასახადში, რომელიც ზუსტდება საშემოსავლო/მოგების გადასახადის დეკლარაციის წარდგენის დროს, რომლის წარდგენის ვადად განსაზღვრულია:

- საანგარიშო წლის მომდევნო წლის არაუგვიანეს 1 აპრილი;
- 30 სამუშაო დღე (მეწარმე ფიზიკური პირის მიერ საქართველოში ეკონომიკური საქმიანობის შეწყვეტისას);
- 15 კალენდარული დღე (იურიდიული პირის ლიკვიდაციის თაობაზე გადაწყვეტილების მიღებიდან).

აუცილებელია აღვნიშნოთ, რომ მიმდინარე გადასახდელების რეგულაციას აქვს როგორც დადებითი, ისე უარყოფითი მხარე. ერთი მხრივ, გადასახადის გადამხდელს უმსუბუქდება მთლიანი გადასახადის გადახდის ტვირთი შესაბამისი პროპორციებით გადახდიდან გამომდინარე. ამასთან, შესაძლებელია სადისკუსიო თემა იყოს ის, თუ რა უფრო მოგებიანია ბიზნესისათვის თანხის დატოვება მასთან, თუ მისი ერთი წლით ადრე გადახდა. მეორე მხრივ კი, ახლად რეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელისათვის ვალდებულების წარმოშობის პირველივე წელს მძიმე ტვირთად გვევლინება მიმდინარე გადასახდელი, როდესაც გადამხდელს პირველ აპრილამდე უწევს მთლიანი მოგების გადასახადის და ასევე იმავე წლის მიმდინარე გადასახდელების გადახდა. აღნიშნული რეგულაციით გამოდის, რომ

დამწყებ საწარმოს პირველ წელს ნაცვლად შეღავათისა, ვბეგრავთ მოგების გადასახადის ორმაგი ოდენობით, რითაც ეცლება ყველაზე ლიკვიდური აქტივი, ფული და ამით მცირდება მისი განვითარების ტემპი.

იმპორტის გადასახადი (საბაჟო გადასახადი) მიეკუთვნება არაპირდაპირ გადასახადს და ამასთანავე წარმოადგენს გადასახადის ერთ-ერთ უძველეს სახეს. მისი, როგორც გადასახადის, ამოცანაა არა მხოლოდ ფისკალური ეფექტის მიღება, არამედ რაციონალური თანაფარდობის მიღწევა საქონლის იმპორტსა და ექსპორტს შორის, სავალუტო შემოსავალსა და გასავალს შორის, ასევე ეროვნული ეკონომიკის მსოფლიო ეკონომიკაში ინტეგრაციის უზრუნველყოფა. აღნიშნული გადასახადის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან მახასიათებელ ნიშანს წარმოადგენს სახელმწიფოს მიერ პროტექციონული პოლიტიკის გატარების შესაძლებლობა, რაც ვლინდება ეროვნული ეკონომიკის დაცვაში. აღსანიშნავია, რომ, საბაჟო კოდექსის გაუქმებასთან ერთად, საბაჟო გადასახადს გადაერქვა სახელი და გახდა იმპორტის გადასახადი, თუმცა მიგვაჩნია, რომ საბაჟო გადასახადი თავისი იმანენტური ბუნებით უფრო გამოხატავს საზღვარზე გადაადგილებული საქონლის დაბეგვრის არსს, მით უმეტეს იმპორტის გადასახადით საქონლის დაბეგვრა შესაძლებელია განხორციელდეს არა მხოლოდ იმპორტის, არამედ დროებით შემოტანის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული საქონლის შემთხვევაშიც.

არასწორი იქნება მიმოვიხილოთ იმპორტის გადასახადი, როგორც ეროვნული ეკონომიკის დაცვის ერთ-ერთი მძლავრი მექანიზმი, ისე, რომ არ შევხვით მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაციას კონკრეტულ ჭრილში. მსოფლიოში მიმდინარე სავაჭრო-სავაჭრო ოპერაციათა ზრდამ, თანამედროვე გლობალური ინფორმაციული ტექნოლოგიების დანერგვამ, საერთაშორისო ნორმატიულ - სამართლებრივი ბაზის ფორმირებამ და მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაციაში (მსო) გაწევრიანებამ¹ კიდევ უფრო აქტუალური გახდა საგადასახადო (საბაჟო) ურთიერთობათა მოწესრიგების აუცილებლობა. მსო გაწევრიანების შედეგად:

¹ საქართველო გაწევრიანდა 2000 წლის 14 ივნისს. <http://www.wto.org> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 22.10.2011

- ❖ საქართველოს საკანონმდებლო ბაზა უფრო ჰარმონიზებული გახდა ევროკავშირთან, რაც აუცილებელი პირობაა ევროკავშირში ინტეგრირების სტრატეგიული მიზნის მისაღწევად;
- ❖ გაძლიერდა საქართველოს ინტეგრაცია მსოფლიო ეკონომიკურ სისტემაში;
- ❖ მსო-ს მრავალმხრივი შეთანხმებებით საერთაშორისო ბაზარზე გაუმჯობესდა პირობები საქართველოს საექსპორტო პროდუქციისათვის და ქართველი მეწარმეები დაცული გახდნენ ბაზრებზე დისკრიმინაციისგან;
- ❖ საქართველომ მიიღო საქონლითა და მომსახურებით ვაჭრობის სფეროში წამოჭრილი სადავო საკითხების სამართლიანი და ობიექტური გადაჭრის საშუალება;
- ❖ გაუმჯობესდა გარემო უცხოური ინვესტიციების მოზიდვისთვის, რადგან ინვესტორს ხანგრძლივ პერიოდზე პროგნოზირებადი სავაჭრო პოლიტიკის გარანტია გაუჩნდა, ხოლო ქართულ პროდუქციას გაეხსნა საგარეო ბაზრები.

მნიშვნელოვანია მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაციის წევრი ქვეყნების მიერ აღნიშნული ორგანიზაციის პრინციპების დაცვა, რომელიც მდგომარეობს შემდეგში:

- ❖ ვაჭრობა დისკრიმინაციის გარეშე, რაც გულისხმობს წევრი ქვეყნების მიერ ერთმანეთისათვის უპირატესი ხელშეწყობის რეჟიმის მინიჭებას;
- ❖ ქვეყნების ინტეგრაცია და საგარეო სავაჭრო პოლიტიკის განვითარების ერთობლივი დაგეგმვა მრავალმხრივი და ორმხრივი ხელშეკრულების ბაზაზე;
- ❖ დავების გადაწყვეტა კონსულტაციებითა და მოლაპარაკებების გზით;
- ❖ თითოეულ ქვეყანაში პროგნოზირებადი სავაჭრო პოლიტიკის უზრუნველყოფა;
- ❖ შიდა ბაზრის დასაცავად უპირატესად ტარიფული მეთოდების გამოყენება და არა რაოდენობრივი შეზღუდვების და სხვა ტექნიკური ბარიერების დაწესება (აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით ჩვენს მიერ

შემოთავაზებულია შესაბამისი წინადადებები, ეროვნული წარმოების დაცულობის კუთხით).

საქართველოში დღეს არსებული რეგულაციით იმპორტის გადასახადის გადამხდელია პირი, რომელიც საქართველოს საბაჟო საზღვარზე გადაადგილებს საქონელს (გარდა ექსპორტისა), რა დროსაც, გარდა გამონაკლისი შემთხვევებისა (ალკოჰოლური სასმელები და მსუბუქი სატრანსპორტო საშუალება - სეს ესნ 8703) გადასახადით დაბეგვრის ობიექტად განიხილება ამ საქონლის საბაჟო ღირებულება, რომელიც განისაზღვრება, როგორც საქართველოს საბაჟო საზღვრამდე გაწეული ყველა ხარჯი.

დასაბეგრი ობიექტის (იხილეთ დანართი N 5) სპეციფიკიდან გამომდინარე საქართველოში მოქმედებს იმპორტის გადასახადის შემდეგი განაკვეთები:

❖ **12 %-იანი და 5 %-იანი განაკვეთი;**

❖ **3 %-იანი განაკვეთი.** აღნიშნული განაკვეთი გამოიყენება დროებითი შემოტანის სასაქონლო ოპერაციაში მოქცეული საქონლის მიმართ და იანგარიშება იმპორტის გადასახადის იმ მოცულობიდან, რომელიც გადაიხდებოდა დროებითი შემოტანის საბაჟო დეკლარაციის რეგისტრაციის დღეს ამ საქონლის იმპორტში მოქცევისას. იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელს დროებითი შემოტანისთვის განკუთვნილ საქონელზე იმპორტზე მოუწევდა 5000 ლარის იმპორტის გადასახადის გადახდა, მაშინ მის მიერ დროებითი შემოტანის სასაქონლო ოპერაციაში გადასახდელი იმპორტის გადასახადის ყოველთვიური მოცულობა იქნებოდა 150 ლარი ($5\ 000 \times 3\ \%$). ამასთან, მეწარმეს აღნიშნული საქონლის დროებითი შემოტანა შეუძლია 3 წლის ვადით, რა დროსაც კანონმდებლობის მიხედვით გადახდას დაქვემდებარებული თანხების ჯამური ოდენობა (საურავის გარეშე) არ უნდა აღემატებოდეს 5 000 ლარს, ანუ იმპორტის გადასახადის იმ თანხას, რომელიც გადაიხდებოდა დროებითი შემოტანის საბაჟო დეკლარაციის რეგისტრაციის დღეს ამ საქონლის იმპორტში მოქცევისას.

❖ **euro/lit ან euro/%vol/HL¹** - იმპორტის გადასახადის აღნიშნული განაკვეთი გამოიყენება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ალკოჰოლიან სასმელებთან დაკავშირებით, გარდა გამონაკლისი შემთხვევებისა (იხ. დანართი N 6). euro/%vol/HL ნიშნავს, რომ ერთ ჰექტოლიტრზე (100 ლიტრზე) გადასახდელი იმპორტის გადასახადის თანხა შეადგენს იმპორტის გადასახადის განაკვეთის ნამრავლს მოცემულ საქონელში ალკოჰოლის პროცენტული შემცველობის მაჩვენებელზე).

❖ საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8703 სასაქონლო პოზიციაში აღნიშნული მსუბუქი ავტომობილის იმპორტში მოქცევას იმპორტის გადასახადის განაკვეთია 0,05 ლარი ავტომობილის ძრავის მოცულობის ყოველ კუბურ სანტიმეტრზე, დამატებული იმპორტის გადასახადის თანხის 5 პროცენტი ავტომობილის ექსპლუატაციაში ყოფნის ყოველი წლისათვის. მოცემული სამართლებრივი რეგულაცია შეიძლება ჩამოვყალიბოთ შემდეგი ფორმულის სახით:

$$T = (V \times 0,05) + (V \times 0,05) \times 5 \% \times Y$$

T - იმპორტის გადასახადი;

V- ძრავის მოცულობა;

Y- ექსპლუატაციაში ყოფნის ვადა.

ჩვენს მიერ შემოთავაზებული ფორმულის მიხედვით, თუკი პირის მიერ იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში მოექცევა 2005 წელს გამოშვებული მსუბუქი სატრანსპორტო საშუალება, რომლის ძრავის მოცულობაა 2500 სმ³, საგადასახადო ვალდებულება იმპორტის ნაწილში იქნება: 181,25 ლარი = (2 500სმ³ X 0.05) + (2500სმ³ X 0.05) X 5 % X 9

როგორც ვხედავთ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი სასმელებზე და მსუბუქ ავტომობილებზე ადგენს განსხვავებული დაბეგვრის რეჟიმს, როდესაც იმპორტის გადასახადის ოდენობა არ განისაზღვრება დასაბეგრი ობიექტის საბაჟო ღირებულებიდან.

¹ ნიშნავს, რომ ერთ ჰექტოლიტრზე (100 ლიტრზე) გადასახდელი იმპორტის გადასახადის თანხა შეადგენს იმპორტის გადასახადის განაკვეთის ნამრავლს მოცემულ საქონელში ალკოჰოლის პროცენტული შემცველობის მაჩვენებელზე.

ჩვენს მიერ გაანალიზებული იქნა საქართველოს საგარეო სავაჭრო მდგომარეობა, და მივიჩნევთ, რომ ექსპორტ - იმპორტის თანაფარდობაში იმპორტის წილის ზრდა და უარყოფითი საგარეო სავაჭრო სალდოს ზრდის ტენდენცია არ არის სასურველი მდგომარეობის მაჩვენებელი და აუცილებლად იმსახურებს სათანადო ყურადღებას (იხ. დანართი N 10). აქედან გამომდინარე, აუცილებელია უფრო მეტი ქმედითი ნაბიჯები იქნეს გადადგმული იმპორტის გადასახადით მნიშვნელობის წინ წამოწევისთვის, ეროვნული წარმოების დაცულობისათვის და კონკურენტუნარიანობის ამაღლებისათვის. ამ მოსაზრებას იზიარებს ეკონომიკურ მეცნიერებათა დოქტორი, პროფესორი რევაზ ხარებავა. იგი აღნიშნავს, რომ: „დღევანდელ დღეს ასეთი რადიკალური ლიბერალური პოზიცია მავნეა აგრარული წარმოებისა და სოფლის კვლავწარმოების აღორძინებისათვის უფრო მეტად საზიანოა. ბაზარი და საბაზრო მექანიზმები მიუხედავად მათი უაღრესად დიდი მნიშვნელობისა, სახელმწიფოს აქტიური ჩარევის გარეშე ვერ უზრუნველყოფენ აგრარული წარმოების და მთლიანად სოფლის სოციალურ-ეკონომიკურ განვითარების პრობლემების გადაწყვეტას“.¹

საქართველოში სოფლის მეურნეობის პროდუქციის იმპორტთან დაკავშირებით, ჩვენს მიერ გაანალიზებული შესაბამისი პროდუქტებიდან ირკვევა, რომ მათი მოცულობა მკვეთრად იზრდება წლების მიხედვით (იხ. დანართი N 11). არსებული რეალობიდან გამოსავალი სახელმწიფოს მიერ სოფლის მეურნეობის მიმართულებით შიდა ბაზარზე ორიენტირებული დაბეგვრის პოლიტიკის გატარება გვესახება. სადაც გათვალისწინებული იქნება ქვეყნის ეკონომიკური უსაფთხოვობა და ადგილობრივი მწარმოებლების ინტერესები. ამასთან, აღსანიშნავია, რომ იმპორტზე დაწესებული გადასახადი სტიმულს აძლევს არა მარტო კონკრეტული პროდუქციის წარმოებას, არამედ იმ დარგებსაც, რომლებიც ჩართულები არიან შესაბამისი პროდუქციის წარმოების ციკლში.

¹ ხარებავა რ. აგრარული სექტორის განვითარების სახელმწიფო რეგულირება. სამეცნიერო-პრაქტიკული კონფერენცია. სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი, თბ., 2008, გვ. 49

აქციზი¹ დაბეგვრის ერთ-ერთი უძველესი ფორმაა და ყოველი კონკრეტული საქონლისათვის ინდივიდუალურია. იგი, როგორც სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავალის წყარო, ფართოდ გამოიყენებოდა და გამოიყენება სხვადასხვა სახელმწიფოში, მათ შორის საქართველოში. დღეისათვის აქციზის გადასახადი პრაქტიკულად გამოიყენება საქონლის და მომსახურების განსაზღვრულ სახეობათა მიმართ და ასრულებს ორ ფუნქციას.

- ❖ წარმოადგენს საბიუჯეტო შემოსავლის წყაროს;
- ❖ აქციზური საქონლის მოხმარების შეზღუდვისა და საქონლის მოთხოვნა-მიწოდების თანაფარდობის რეგულირების საშუალებაა.

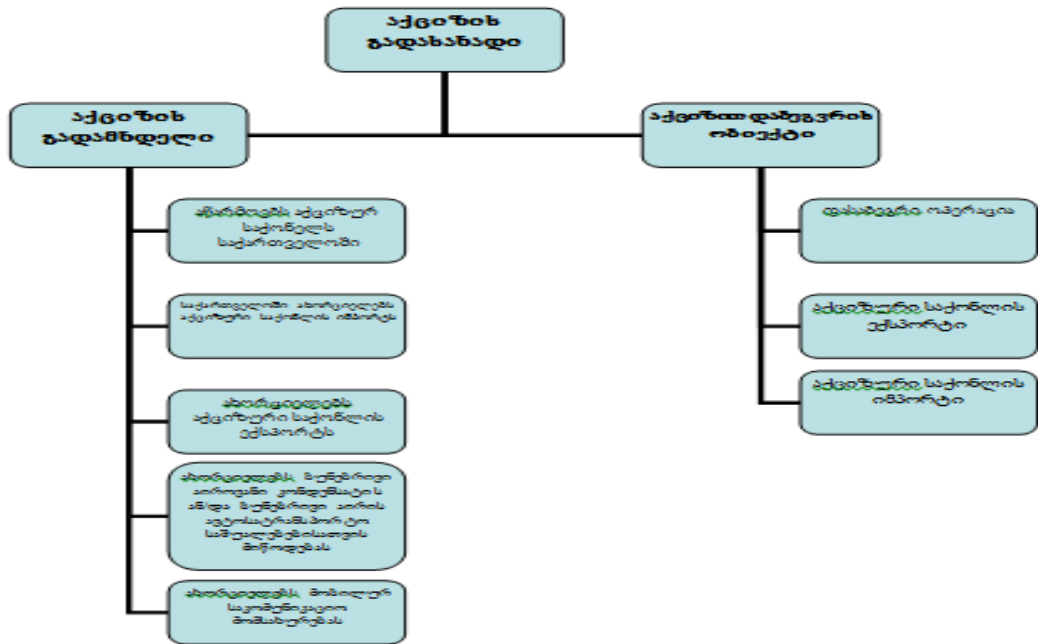
აქციზის გადასახადი საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების ფორმირებაში მერყეობს 10-12 % ფარგლებში (იხ.დანართი N 8). აღნიშნული გადასახადით შეიძლება დაიბეგროს ნებისმიერი საქონელი, თუმცა პრაქტიკაში გამოიკვეთა შედარებით ვიწრო ჩამონათვალი იმ საქონლისა, რომლებიც ძირითადად ექვემდებარება ამ გადასახადით დაბეგვრას. აქციზით დასაბეგრობიერებს ძირითადად წარმოადგენენ:

- ფუფუნების საგნები;
- საქონელი, რომლის წარმოება და მიწოდება სახელმწიფოს განსაკუთრებული ყურადღების ობიექტია;
- საქონელი, რომლის მიწოდება ნაკლებად ელასტიურია ფასის ცვლილებაზე, ანუ მოხმარების დონის ცვლილება ნაკლებადაა დამოკიდებული ფასების ცვლილებაზე;
- საქონელი, რომელთა მოხმარება უარყოფით შედეგებს იწვევს საზოგადოებაში, მავნებელია ჯანმრთელობისათვის.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსიდან გამომდინარე, პირები, ვისაც ეკისრება აქციზის გადახდის ვალდებულება, ასევე აქციზით დაბეგვრის ობიექტები შეიძლება წარმოვიდგინოთ შემდეგი სახით (იხ. სქემა N 2.1.4):

¹ ტერმინი „აქციზი“ წარმოიშვა ლათინური სიტყვიდან *accidere*, რაც ჩამოჭრას ნიშნავს.

სქემა N 2.1.4. აქციზის გადასახადით დაბეგვრა



აქციზით დასაბეგრი ოპერაციები და დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელების მომენტად ითვლება:

- ❖ მწარმოებლის მიერ საქართველოში წარმოებული აქციზური საქონლის მიწოდების ან/და საწარმოს საწყობიდან სარეალიზაციოდ გატანის მომენტი;
- ❖ მწარმოებლის მიერ დამკვეთის ნედლეულით საქართველოში წარმოებული აქციზური საქონლის დამკვეთისათვის გადაცემის მომენტი;
- ❖ საკუთარი წარმოების აქციზური საქონლის არააქციზური საქონლის წარმოებისათვის გამოყენების დაწყების მომენტი;
- ❖ ბუნებრივი აიროვანი კონდენსატის ან/და ბუნებრივი აირის ავტოსატრანსპორტო საშუალებებისათვის მიწოდების მომენტი;
- ❖ მობილური საკომუნიკაციო მომსახურების გაწევა, რომლის დროსაც დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტად ითვლება მომსახურების გაწევის მომენტი.

საქართველოში აქციზით დაბეგვრას ექვემდებარება საქონლის შემდეგი შეზღუდული წრე:

- ❖ სპირტი და ალკოჰოლური სასმელები, ლუდი;

- ❖ თამბაქოს ნაწარმი (თამბაქოს ნედლეულის გარდა);
- ❖ მსუბუქი ავტომობილები;
- ❖ ბუნებრივი აიროვანი კონდენსატი და ბუნებრივი აირი (გარდა მილსადენისა);
- ❖ ნავთობი და ნავთობპროდუქტები, მიღებული ბიტუმოვანი ქანებისაგან (გარდა ნედლის);
- ❖ ზეთები და ქვანახშირის ფისებისაგან მაღალ ტემპერატურაზე გამოხდილი პროდუქტები;
- ❖ ნავთობის აირები და აირისებრი ნახშირწყალბადები. პიროლიზის თხევადი პროდუქტი;
- ❖ მისართი, გამხსნელი, ანტიდეტონატორი;
- ❖ საპოხი მასალები და საშუალებები.

აქციზური საქონლის საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში გამოიყენება დაბეგვრის მრავალფეროვანი სისტემა (იხ. დანართი N 7), რა დროსაც აქციზით დასაბეგრი ოპერაციის, აქციზური საქონლის იმპორტისა და აქციზური საქონლის ექსპორტის თანხა განისაზღვრება:

- ❖ ალკოჰოლიანი სასმელისათვის – ალკოჰოლიანი სასმელის მოცულობით;
- ❖ თამბაქოს ნაწარმისათვის – თამბაქოს ნაწარმის რაოდენობით ან წონით;
- ❖ ნავთობპროდუქტისათვის – ნავთობპროდუქტის წონით (მოცულობით);
- ❖ მსუბუქი ავტომობილისათვის – მსუბუქი ავტომობილის წლოვანებითა და ძრავის მოცულობით;
- ❖ ბუნებრივი აიროვანი კონდენსატისათვის ან/და ბუნებრივი აირისათვის – აირის მოცულობით;
- ❖ მობილური საკომუნიკაციო მომსახურების გაწევის შემთხვევაში – მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით)

აქციზის, დღგ-ის ან/და პირგასამტეხლოს გარეშე. აღნიშნულ თანხაში არ გაითვალისწინება არარეზიდენტი საწარმოსათვის გაწეული ასეთი მომსახურებიდან მიღებული თანხა.

საინტერესოა კანონმდებლის გადაწყვეტილებით მსუბუქი ავტომობილებისათვის (სესესნ 8703) აქციზის განაკვეთის ოდენობები, რომელიც იანგარიშება ძრავის ყოველ 1 სმ³ მოცულობაზე. მოქმედი რეგულაცია შესაძლებლობას გვაძლევს გამოვყოთ განაკვეთის სამი დონე:

- ❖ კლების - 6 წლამდე (1.5 ლარიდან 0.7 ლარამდე);
- ❖ თანაბარი - 7 წლიდან 12 წლამდე (0.5 ლარი);
- ❖ ზრდადი - 13 წლიდან ზევით (0.6 ლარიდან 0.8 ლარამდე).

როგორც, ვხედავთ, კანონმდებელი ახალ მსუბუქი ავტომობილებს ბეგრავს მაღალი განაკვეთით, ამასთანავე გაზრდილ განაკვეთს აწესებს ხანდაზმულ სატრანსპორტო საშუალებებზე.

საგადასახადო განაკვეთები ერთ-ერთი ყველაზე პრობლემური საკითხია აქციზურ გადასახადში. განაკვეთის დაწესების დროს გათვალისწინებული უნდა იქნეს ყველა ის ფაქტორი, რომელიც გარკვეულ ზეგავლენას ახდენს მასზე. რა თქმა უნდა, ძირითადი მიზანი ფისკალური ეფექტია, მაგრამ გასათვალისწინებელია ისიც, რომ ასეთმა განაკვეთებმა ან მათ გაზრდამ ხელი არ უნდა შეუწყოს არალეგარული წარმოებისა და იმპორტის ზრდის, კონტრაბანდის და კორუფციის სტიმულირებას. ამასთან, ყოველმხრივ უნდა იქნეს შესწავლილი მეზობელ ქვეყნებში მოქმედი საგადასახადო განაკვეთები, მოხმარების სპეციფიკა ქვეყნის შიგნით და გადასახადების ადმინისტრირების სტრუქტურა.

აქციზის გადასახადის ადმინისტრირების პროცესში მეწარმეთა კონტროლის მიმართულებით მნიშვნელოვან როლს თამაშობს აქციზური მარკების სისტემა, რომელიც წარმოადგენს დამატებით მაკონტროლებელ მექანიზმს იმ აქციზურ საქონელთა უკანონო ბრუნვის წინააღმდეგ, რომელიც ექვემდებარება შესაბამის ნიშანდებას. აქციზით დასაბეგრი ოპერაციის ან/და საქონლის იმპორტის განხორციელებამდე აქციზური მარკებით სავალდებულო ნიშანდებას ექვემდებარება: აქციზით დასაბეგრი ალკოჰოლიანი სასმელები (მათ შორის,

ლუდი), რომლებშიც ალკოჰოლის შემცველობა აღემატება 1,15 გრადუსს, და თამბაქოს ნაწარმი.

აქციზური მარკა შესაძლებელია იყოს მატერიალური და არამატერიალური ფორმის. აქციზურ საქონელზე მატერიალური ფორმის აქციზური მარკით სავალდებულო ნიშანდება განხორციელებულ უნდა იქნეს ისეთი სახით და იმდაგვარად, რომ მატერიალური ფორმის აქციზური მარკის მოხსნამ ან/და საქონლის გამოყენებამ გამოიწვიოს აქციზური მარკის დაზიანება, ამასთანავე მატერიალური ფორმით სავალდებულო ნიშანდება უნდა განხორციელდეს ისეთი ფორმით, რომ აქციზურ მარკაზე ადვილად იდენტიფიცირებადი იყოს მასზე დატანილი საიდენტიფიკაციო აღმნიშვნელები, კერძოდ:

- ალკოჰოლიანი სასმელის სავალდებულო ნიშანდებისთვის გაცემული მატერიალური ფორმის აქციზური მარკა დატანილი უნდა იყოს ისეთი ფორმით, რომ მარკაზე აღნიშნული გერბი მთლიანად განთავსდეს ტარის ზევიდან (თავსახურზე);

- თამბაქოს ნაწარმის მატერიალური ფორმის აქციზური მარკებით სავალდებულო ნიშანდება ხორციელდება არსებულ შეფუთვაზე, პოლიეთილენის საფარველის შიგნიდან (ასეთის არსებობის შემთხვევაში);

- ლუდზე, რომელიც ჩამოსხმულია ბოთლებში, ქილაში და კასრში, მატერიალური ფორმის აქციზური მარკით სავალდებულო ნიშანდება ხორციელდება თავსახურზე, ხოლო არამატერიალური ფორმის აქციზური მარკით სავალდებულო ნიშანდება ხდება ბოთლის, ქილის თავსახურზე ან არსებული ტარის ძირზე.

აქციზის საგადასახადო ადმინისტრირების მიმართულებით მნიშვნელოვანია აქციზურ მარკებთან დაკავშირებით საგადასახადო კოდექსში განხორციელებული ცვლილება. ცვლილებამდე მოქმედი რედაქციით გადასახადის გადამხდელის მხრიდან აქციზური მარკების დანაკლისი განიხილებოდა საქონლის მიწოდებად/იმპორტად და იბეგრებოდა საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად, ხოლო ცვლილებით ასეთი შემთხვევა განიხილება იმპორტიორის მიერ აქციზური მარკის შესაბამისი სახეობის საქონლის იმპორტად

და მიწოდებად, ხოლო ადგილობრივი მწარმოებლის მხრიდან – მის მიერ აქციზური მარკის შესაბამისი სახეობის საქონლის მიწოდებად და დაიბეგრება პირის მიერ 1 ცალი/ლიტრი წარმოებული/იმპორტირებული აქციზური მარკის შესაბამისი სახეობის საქონლისათვის დადგენილი აქციზის უმაღლესი განაკვეთით. როგორც ვხედავთ, განხორციელებული ცვლილებით მეწარმის მიერ აქციზური მარკების დაკარგვის, განადგურების ან სხვა შემთხვევებში (გარდა ფორსმაჟორული შემთხვევების) დაბეგრა განხორციელდება მხოლოდ აქციზის გადასახადით.

აღსანიშნავია, რომ აქციზური საქონლის კონტროლი ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი საკითხია საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოები დადგენილი წესით ახორციელებენ აქციზური მარკის გარეშე, წესების დარღვევით შემოტანილი ან გასაყიდად მიღებული აქციზური მარკებით სავალდებულო ნიშანდებას დაქვემდებარებული საქონლის ჩამორთმევას. ჩამორთმევის მომენტიდან საქონელი სახელმწიფო საკუთრებად ითვლება და მისი რეალიზაცია ან განადგურება ხორციელდება კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

დამატებული ღირებულების გადასახადს (დღგ) თანამედროვე გადასახადების სისტემებში მნიშვნელოვანი ადგილი უკავია. იგი არის საქონლის/მომსახურების წარმოებისა და განაწილების ყველა სტადიაზე შექმნილი დამატებული ღირებულების ნაწილის ბიუჯეტში ამოღების ფორმა და წარმოადგენს არაპირდაპირ გადასახადს, რომლის ძირითადი ფუნქცია ფისკალურია. საქართველოში დღგ, როგორც ქვეყნის ერთ-ერთი ძირითადი გადასახადი, წარმოადგენს ბიუჯეტის მნიშვნელოვან წყაროს და ბოლო 6 წლის განმავლობაში მერყეობს საგადასახადო შემოსავლების 45-48 % შორის¹ (იხ. დანართი N 8).

დღგ-ის ამოღების სქემა პირველად 1954 წელს შეიმუშავა ფრანგმა ეკონომისტმა, საფრანგეთის ეკონომიკის, ფინანსების და მრეწველობის სამინისტროს გადასახადებისა და მოსაკრებლების დირექციის დირექტორმა

¹ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საბიუჯეტო დეპარტამენტის მასალები.

მორის ლორემ. დღგ საფრანგეთის საგადასახადო სისტემაში შემოღებული იქნა 1958 წლიდან. დღგისათვის დღგ მსოფლიოს 137-მდე ქვეყანაში გამოიყენება.¹ 1967 წლიდან დღგ ევროპის ეკონომიკური თანამშრომლობის წევრი ქვეყნების ძირითადი არაპირდაპირი გადასახადია, რომელიც განაპირობებს მათ მისწრაფებას აღნიშნული გადასახადის განაკვეთების გათანაბრებისაკენ, რაც აუცილებელია ერთიანი ევროპული ბაზრის ფორმირებისათვის.

საქართველოში დღგ შემოღებულია 1993 წლის 24 დეკემბრის „დამატებული ღირებულების გადასახადის შესახებ“ საქართველოს რესპუბლიკის შესახებ კანონით. მან შეცვალა ბრუნვის გადასახადი, რომელიც იანგარიშებოდა საქონლის/მომსახურების ღირებულების საფუძველზე და დამოკიდებული იყო წარმოებისა და რეალიზაციის სტადიების რაოდენობაზე.

დამატებული ღირებულების გადასახადის, როგორც არაპირდაპირი გადასახადის, გადაკისრების პროცესი მყიდველზე შეიძლება გამოვსახოთ შემდეგი სახით (იხ. ცხრილი N 2.1.5).

**ცხრილი N 2.1.5. დამატებული ღირებულების გადასახადის გამოანგარიშება
18 %-იანი განაკვეთის პირობებში**

საქონლის მოძრაობის ეტაპი	შემენილი საქონლის ღირებულება (დღგ გარეშე)	რეალიზება. საქონლის ღირებულება (დღგ გარეშე)	საქონლის შემენისას გადახდილი დღგ	საქონლის მიწოდებისას გადახდილი დღგ	ბიუჯეტში გადახდილი დღგ
ნედლეულის პირველადი მწარმოებელი		10 000		1 800	1 800
გადამამუშავებელი საწარმო	10 000	15 000	1 800	2 700	900
საბითუმო მიწოდებელი	15 000	25 000	2 700	4 500	1 800
საცალო მიწოდებელი	25 000	40 000	4 500	7 200	2 700
საბოლოო მომხმარებელი	40 000		7 200		

როგორც ცხრილიდან ირკვევა, საქონლის არც ერთ მიმწოდებელს არავითარი ეკონომიკური ტვირთი არ აწვება, ვინაიდან გადასახადის სიმძიმე მთლიანად გადადის საბოლოო მომხმარებელზე, რომელსაც არ გააჩნია

¹ ტერაშვილი ნ. დამატებული ღირებულების გადასახადი. თბ.: „დარბეგი“, 2013, გვ. 7-8.

აღნიშნული გადასახადის სხვაზე გადაკისრების შესაძლებლობა, რადგან არ ახდენს საქონლის რეალიზაციას სხვა მყიდველზე.

საქართველოში დამატებული ღირებულების გადასახადის დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს:

❖ **დასაბეგრი ოპერაცია** - საქართველოს ტერიტორიაზე განხორციელებული საქონლის მიწოდება (პირის მიერ სხვა პირისათვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლით ან უსასყიდლოდ) ან/და მომსახურების (პირის მიერ სხვა პირისათვის მისივე ნებით, კომპენსაციის მიზნით ან უსასყიდლოდ ისეთი მოქმედების შესრულება, რომელიც არ არის საქონლის მიწოდება) გაწევა. აღსანიშნავია, რომ მოქმედი სამართლებრივი ნორმით დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის მომსახურების მიწოდებას არ მიეკუთვნება ისეთი მომსახურების გაწევა, რომელიც გულისხმობს ფულზე საკუთრების უფლების გადაცემას ან დაქირავებით მუშაობას;

❖ **იმპორტი** - უცხოური საქონლის შემოტანა და საქართველოს საქონლის სტატუსის მინიჭება, რა დროსაც დღგ-ის მიზნებისათვის დასაბეგრი იმპორტის თანხა იანგარიშება, როგორც საბაჟო ღირებულებას დამატებული იმპორტისას გადასახდელი გადასახდელეები (საქართველოში გადასახდელი დღგ-ის ჩაუთვლელად). შესაბამისი საქონლის სპეციფიკის გათვალისწინებით, თუ საქონელი არის აქციზური ან იბეგრება იმპორტის გადასახადით იმპორტზე გადასახდელი დღგ = (საბაჟო ღირებულებას + იმპორტის გადასახადი + აქციზი) X 18 %.

❖ **ექსპორტი, რეექსპორტი** - ეროვნული წარმოების სტიმულირების მიზნით აღნიშნულ სასაქონლო ოპერაციებში მოქცეული საქონელი ჩათვლის უფლებით დღგ-გან გათავისუფლებულია. ვინაიდან, არაპირდაპირი გადასახადის საბოლოო გადამხდელი არის მომხმარებელი, ხოლო ექსპორტის/რეექსპორტის შემთხვევაში საქონელი ტოვებს ქვეყნის ტერიტორიას, ეს გამოიწვევდა გადასახადის მძიმე ტვირთად დაწოლას ექსპორტიორ ფირმებზე, ამასთანავე შეამცირებდა საქართველოში წარმოებული პროდუქტის კონკურენტუნარიანობას მსოფლიო ბაზარზე. ასეთ შემთხვევაში ექსპორტიორის

მიერ საზღვარგარეთ საქონლის გატანისას საქონელი არ დაიბეგრება დღგ, ხოლო ამ საქონლის წარმოების პროცესში გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადზე კი მწარმოებელი მიიღებს ჩათვლას ან დაიბრუნებს.

❖ **დროებითი შემოტანა** - უცხოური საქონლის საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე შემოტანა გარკვეული ვადით სრულად ან ნაწილობრივ გათავისუფლების პირობით. ამ შემთხვევაში საქონლის საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე ყოფნის ყოველ სრულ და არასრულ კალენდარულ თვეზე გადაიხდება იმ თანხის 0.54 პროცენტი, რომელ თანხასაც იმპორტზე მოქცევისას დაერიცხებოდა დღგ.¹ საგადასახადო კოდექსით აღნიშნული რეგულაციის არსებობა მნიშვნელოვანია, ვინაიდან იგი ხელს უწყობს სხვადასხვა ქვეყნის მეწარმე სუბიექტთა დაახლოებას და საერთაშორისო ეკონომიკური თანამშრომლობის გაღრმავებას. ამასთანავე, თუ პირი გადაწყვეტს დროებითი შემოტანის სასაქონლო ოპერაციაში მყოფი საქონელი მოაქციოს იმპორტის სასაქონლო ოპერაციაში, მანამდე გადახდილ დღგ-ის თანხებზე მიიღებს შესაბამის ჩათვლას.

დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისათვის საგადასახადო კოდექსი განსაზღვრავს იმ გადამხდელებს, ვისაც ეკისრება აღნიშნული გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება. ასეთ შემთხვევაში პირი ვალდებულია გაიაროს რეგისტრაცია, თუ:

- ის ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა აღემატება 100 000 ლარს. ასეთ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის მიმართოს საგადასახადო ორგანოს გადაჭარბების დღიდან არა უგვიანეს 2 სამუშაო დღისა;

- ის აწარმოებს აქციზურ საქონელს ან ახორციელებს აქციზური საქონლის იმპორტს საქართველოში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც აქციზური საქონლის საქართველოში იმპორტი გათავისუფლებულია დღგ-ის გადახდისაგან

¹ დარიცხული გადასახადის მოცულობა არ უნდა აღემატებოდეს დროებითი შემოტანის თანხის (იმპორტის თანხის) 18 პროცენტს.

(მაგ. სეს ესნ 8703 კოდში აღნიშნული მსუბუქი ავტომობილი). ასეთ შემთხვევაში გადამხდელი ვალდებულია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის მიმართოს საგადასახადო ორგანოს აქციზური საქონლის მიწოდებამდე;

- ის შეიქმნა რეორგანიზაციის შედეგად და რეორგანიზაციის ერთ-ერთი მხარე არის დღგ-ის გადამხდელი. დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის გადამხდელი ვალდებულია მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებამდე, მაგრამ რეორგანიზაციის დასრულებიდან არა უგვიანეს 10 კალენდარული დღისა.

- დღგ-ის გადამხდელი პარტნიორისაგან/წევრისაგან შენატანის სახით განხორციელდა საქონლის/მომსახურების მიღება. ასეთ შემთხვევაში, ის ვალდებულია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებამდე, მაგრამ შენატანის განხორციელებიდან არა უგვიანეს 10 კალენდარული დღისა.

აქვე მნიშვნელოვანია აღვნიშნოთ, რომ სავალდებულო რეგისტრაციის ვალდებულების განსაზღვრისას არ გაითვალისწინება:

- ❖ ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციები;
- ❖ ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციები;
- ❖ ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირისთვის – ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი.

მაგალითი: შპს „ბიზნესის საერთაშორისო უნივერსიტეტს“, რომელიც ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას და უმაღლესი განათლების შესახებ საქართველოს კანონის შესაბამისად მინიჭებული აქვს საგანმანათლებლო დაწესებულების სტატუსი, უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში 100 000 ლარზე მეტი შემოსავლის (სტუდენტთა მიერ სწავლის საფასურის გადახდა) მიღების მიუხედავად, არ მოუწევს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაცია ვინაიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით საგანმანათლებლო

დაწესებულებათა მიერ გაწეული განათლების მომსახურება გათავისუფლებულია დღგ-გან ჩათვლის უფლების გარეშე (168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ნ“ პუნქტი).

დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულების ნაწილში დადებითად უნდა შეფასდეს საგადასახადო კოდექსში განხორციელებული ცვლილება, რომლითაც მოიხსნა ვალდებულება იმ პირებზე, რომლებსაც ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში მოსალოდნელი ერთჯერადი ოპერაციის შედეგად ან ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში ერთ დღეში დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის თანხის 100 000 ლარზე მეტობის არსებობისას მიწოდების განხორციელებამდე უნდა გაევლოთ აუცილებელი რეგისტრაცია. ვინაიდან იყო შემთხვევები ხელშეკრულების მოშლის, ხოლო პირი რჩებოდა დღგ გადამხდელად რეგისტრირებული კანონმდებლის აღნიშნული გადაწყვეტილება საგადასახადო ადმინისტრირების გამარტივებაში და ბიზნესგარემოს გაუმჯობესების მიმართულებით გადადგმულ ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ნაბიჯად უნდა მივიჩნიოთ.

აღსანიშნავია დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციების კონტროლის მექანიზმი, რაც გულისხმობს შესაბამისი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების არსებობას. ბიუჯეტში დღგ-ის შემოსავლების მოცულობაზე უარყოფითად მოქმედებდა ჩათვლების მიღება გადასახადში ე.წ. ყალბი ანგარიშ-ფაქტურების მეშვეობით და ფიქტიური ოპერაციებით, რითაც გადამხდელები ამცირებდნენ ბიუჯეტში გადასახდელ თანხებს ან ბიუჯეტიდან ახორციელებდნენ თანხის დაბრუნებას. ამასთანავე, საგადასახადო შემოწმების პროცესში ხშირი იყო კეთილსინდისიერი გადამხდელისათვის მსგავსი ფაქტების გამოვლენის შემთხვევაში მიღებული ჩათვლების გაუქმება, რის გამოც კომპანიებს ადგებოდათ გარკვეული ზარალი და ექმნებოდათ ფინანსური პრობლემები. აღნიშნული საკითხის მოწესრიგების მხრივ საგულისხმოა შემოსავლების სამსახურის მიერ დღგ-ის გადამხდელისათვის ახალი მომსახურების შეთავაზება, რა დროსაც კომპანიებს საშუალება მიეცათ ელექტრონული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით ისარგებლონ. აღნიშნული ცვლილების დანერგვა საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების მიმართულებით წინგადადგმული ნაბიჯია. ვინაიდან, საგადასახადო

ორგანოებს შესაძლებლობა ეძლევათ, კონკრეტულ შემთხვევებში მეწარმე სუბიექტისგან ინფორმაციისა და საგადასახადო დოკუმენტების გამოთხოვის გარეშე განახორციელონ შესაბამისი კონტროლი, ხოლო კეთილსინდისიერი გადამხდელი დაცულია, ამასთანავე ამ უკანასკნელთ შეუმცირდათ ხარჯები, ხოლო საგადასახადო დოკუმენტების აღრიცხვიანობა უფრო მარტივი გახდა.

აქვე გვინდა გავიზიაროთ ცნობილი მეცნიერების იაკობ მესხიას და ოლეგ ნიკოლეიშვილის მოსაზრება იმასთან დაკავშირებით, რომ: „აუცილებელია დამატებული ღირებულების გადასახადის დიფერენცირება და მისადაგება ეკონომიკური პოლიტიკისადმი, რომელიც ითვალისწინებს ეროვნული რეალური სექტორის აღორძინება - განვითარებას. აღნიშნული რეგულაცია ხელს შეუწყობდა საგადასახადო ბაზის გაფართოებას, და, დღგ-ის განაკვეთის დიფერენცირების შედეგად ბიუჯეტში საგადასახადო შემოსავლების “დაკარგვის” არა თუ კომპენსირებას, არამედ გაზრდასაც კი“.¹ აღსანიშნავია, რომ დაბეგვრის აღნიშნული პრაქტიკა, რაც გულისხმობს დღგ-ის განსხვავებული განაკვეთებს, საკმაოდ წარმატებულად მუშაობს ევროკავშირის ქვეყნებში.

მიზანშეწონილად მიგვაჩნია, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრი ოპერაციების ზღვრული თანხა გაიზარდოს 150 000 ლარამდე. მოქმედი ნორმით, რომელიც ძალაშია 2005 წლის 1 იანვრიდან, განსაზღვრულია 100 000 ლარი, რომლის გადაჭარბების შემთხვევაში პირს უჩდება აღნიშნული გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაცია. შესაბამისად, აღნიშნული პერიოდიდან მიმდინარე ინფლაციური პროცესის არსებობა (იხ. დანართი N 12) დღის წესრიგში აყენებს მოქმედ ნორმაში ცვლილების განხორციელების აუცილებლობას. ცვლილების განხორციელება მოტივირებულია იმ რეალობითაც, რომ აღნიშნული გადასახადის დაბეგვრა ვრცელდება მცირე სამეურნეო სუბიექტებზე, რომელთაგან დღგ-ის ამოღება დიდ სირთულეს იწვევს, ვინაიდან მათ არა აქვთ მოწესრიგებული ბუღალტერია და არ ჰყავთ კვალიფიციური კადრები, რის გამოც ურთულდებათ გადასახდელი თანხის ზუსტად განსაზღვრა.

¹ მესხია ი. ნიკოლეიშვილი ო. გადასახადები და დაბეგვრა. თბ.: „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი“, 2002, გვ. 62

აღნიშნული დადასტურდა ჩვენს მიერ ჩატარებული კვლევითაც, სადაც კითხვებზე: „რომელი გადასახადის ადმინისტრირების (დეკლარაციის წარდგენის, გადახდის, გამოანგარიშების) პროცესია გასამარტივებელი და რომელი გადასახადი ბაღებს თქვენში ყველაზე მეტ შეკითხვას“ - გამოკითხულ გადამხდელთა უმრავლესობამ სწორედ დღგ დაასახელა. ყოველივე ეს კი ზრდის დაჯარიმების რისკს. ამასთანავე, ჩვენს მიერ დასმული საკითხის გადაწყვეტა ხელს შეუწყობს მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე მეწარმე ფიზიკურ პირთა რაოდენობის გაზრდას და შესაბამისი ბიზნესსექტორის ფორმირების პროცესს.

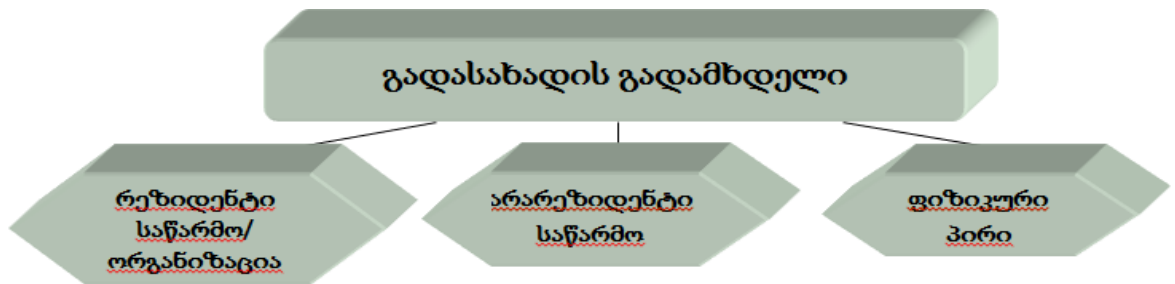
ქონების, ანუ ადგილობრივი, გადასახადი წარმოადგენს საქართველოში საგადასახადო შემოსავლების ერთ-ერთ წყაროს, რა დროსაც საგადასახადო კოდექსით დაწესებული გადასახადის შემოღების უფლებამოსილება დელეგირებული აქვს ადგილობრივ თვითმართველობებს. ცნებას „გადასახადების შემოღება“ განსაკუთრებული სამართლებრივი დატვირთვა გააჩნია და ნიშნავს ადგილობრივი თვითმართველობების უფლებას გადაწყვიტონ საკითხი საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ადგილობრივი გადასახადის თვითმართველი ერთეულის მთელ ტერიტორიაზე შემოღების თაობაზე. ადგილობრივი გადასახადებით დაბეგვრის ნორმატიულ - სამართლებრივ ბაზას საგადასახადო კოდექსი და ადგილობრივი თვითმართველობის წარმომადგენლობის ორგანოების ნორმატიული აქტები წარმოადგენენ: ეს უკანასკნელნი ვალდებულნი არიან ადგილობრივი გადასახადის შემოღების, მისი გადახდის პირობების შეცვლის ან შემოღებული ადგილობრივი გადასახადის გაუქმების შესახებ მიღებულ გადაწყვეტილებაზე ინფორმაცია და სათანადო ნორმატიული აქტის ასლი მისი გამოქვეყნებისთანავე გაუგზავნონ შემოსავლების სამსახურს.

აღსანიშნავია, რომ ქონების გადასახადის დაწესებას და შემოღებას პოლიტიკური მნიშვნელობა გააჩნია და იგი საქართველოში წარმოადგენს ერთადერთ გადასახადს, რომელიც მიმართულია ხელისუფლების დეცენტრალიზაციისაკენ. ამასთანავე, ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებში ბოლო წლებში შეინიშნება ქონების გადასახადის მოცულობის მკვეთრი შემცირება

(იხ. დანართი N 8), რაც უარყოფითად უნდა შეფასდეს, რამდენადაც იგი მნიშვნელოვნად გამოხატავს ქვეყანაში ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული აქტივების ღირებულების შემცირების შედეგს.

ქონების გადასახადის მიზნებისათვის დაბეგვრის ობიექტი შეიძლება დაეყოს ორ ჯგუფად: დასაბეგრი ქონება და მიწა. გადასახადის გადამხდელი, ვისაც დასაბეგრი ქონებაზე წარმოეშება ვალდებულება, შეიძლება გამოისახოს შემდეგი სახით (იხ. სქემა N 2.1.6.).

სქემა N 2.1.6. ქონების გადასახადის გადამხდელი



საწარმოსთვის და ორგანიზაციისთვის ქონების გადასახადის წლიური განაკვეთი განისაზღვრება დასაბეგრი ქონების ღირებულების არა უმეტეს 1 პროცენტის ოდენობით, რა დროსაც დასაბეგრი ქონების ღირებულება არის საშუალო წლიური საბალანსო ნარჩენი ღირებულება (გამოიანგარიშება კალენდარული წლის დასაწყისისა და ბოლოსთვის აქტივების საშუალო ღირებულების მიხედვით). აღსანიშნავია რომ, საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული გამონაკლისი შემთხვევების გარდა, უძრავ ქონებასთან მიმართებაში ხდება აფასება მისი ღირებულების გაზრდის მიზნით. კერძოდ:

- ❖ 2000 წლამდე მიღებულ აქტივებზე – 3-ჯერ (მათ შორის იმ აქტივებზე, რომელთა მიღების შესახებ ინფორმაცია არ არსებობს);
- ❖ 2000 წლიდან 2004 წლამდე მიღებულ აქტივებზე – 2-ჯერ;
- ❖ 2004 წელს მიღებულ აქტივებზე – 1.5-ჯერ;

აფასებასთან დაკავშირებით მნიშვნელოვანია საგადასახადო კოდექსში განხორციელებული 2011 წლის 14 ივნისის საკანონმდებლო ცვლილება, რომელმაც მნიშვნელოვნად გაამარტივა საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესი და მეწარმეს შეუმსუბუქა საგადასახადო ტვირთი. აღნიშნული ცვლილებით ქონების

აფასება, ნაცვლად გადასახადის გადამხდელის მთლიანი ქონებისა, გავრცელდა მხოლოდ უძრავ ქონებაზე. მიუხედავად დადებითი საკანონმდებლო ცვლილებისა, მიგვაჩნია, რომ ქონების გადასახადის აფასებასთან დაკავშირებით კანონმდებლის ასეთი გადაწყვეტილება უნდა აიხსნას ფისკალური დაინტერესებით, ვინაიდან დასაბეგრი ქონების გაზრდილი ღირებულება იწვევს ბიუჯეტში დამატებითი მოცულობის საგადასახადო შემოსავლის მობილიზებას. ქონების გადასახადის ნაწილში საყურადღებოა საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილების საკითხი, რა დროსაც მას შესაძლებლობა ეძლევა გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო შემოწმებისას, თუ დასაბეგრი ქონების საბაზრო ფასი აღემატება მის საბალანსო ღირებულებას, დასაბეგრი ქონების ღირებულება განსაზღვროს საბაზრო ფასით და სხვაობაზე დაარიცხოს ქონების გადასახადის ძირითადი თანხა. მიგვაჩნია, რომ საგადასახადო კოდექსში მსგავსი ნორმის არსებობა საფრთხის მატარებელია სახელმწიფოს მხრიდან მეწარმეთა ბიზნესინტერესების დაცულობის მიმართულებით, რამდენადაც საგადასახადო ორგანოს ეძლევა შესაძლებლობა მისი სურვილით გადასახადის გადამხდელს დასაბეგრი ქონება, ნაცვლად საბალანსო ღირებულებისა განუსაზღვროს საბაზრო ფასით.

განსხვავებული ნორმაა დაწესებული სალიზინგო კომპანიისთვის ლიზინგით გაცემულ დასაბეგრი ქონებაზე, რა დროსაც წლიური გადასახადი ლიზინგის მთელი პერიოდის განმავლობაში განისაზღვრება დასაბეგრი ქონების ლიზინგით პირველად გაცემის მომენტისათვის არსებული საბალანსო საწყისი ღირებულების არა უმეტეს 0.6 პროცენტის ოდენობით. თითქოსდა კანონმდებელმა ლიზინგზე დააწესა უფრო დაბალი განაკვეთი, მაგრამ აქ საგულისხმოა ის მომენტი, რომ ქონებაზე ცვეთის დარიცხვის შედეგად ყოველწლიურად გადასახადის გადამხდელს უმცირდება ქონების გადასახადი, მაშინ როდესაც ლიზინგით გაცემულ ქონებაზე გადასახადის ოდენობა გადაიხდევინება ფიქსირებული ოდენობით.

აღსანიშნავია ფიზიკურ პირებთან დაკავშირებით არსებული რეგულაციები, რა დროსაც ქონების გადასახადის გადამხდელად არსებობისთვის უნდა დაკმაყოფილდეს რამდენიმე პირობა, კერძოდ: პირის (ან მისი ოჯახის)

შემოსავალი უნდა იყოს 40 000 ლარზე მეტი და მას უნდა გააჩნდეს დაბეგვრის ობიექტი. შეიძლება პირის (ოჯახის) შემოსავალი აღნიშნულ თანხაზე ნაკლები იყოს, მაგრამ მას მაინც წარმოეშვას ქონების გადასახადის ვალდებულება მიწაზე (თუ ასეთი შემთხვევა განთავისუფლებული არ არის).

ქონების გადასახადის მიზნებისათვის კანონმდებელი მიწას ყოფს სასოფლო-სამეურნეო, ტყის და არასასოფლო სამეურნეო დანიშნულების მიწებად. სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულებისა და ტყის მიწებზე ქონების გადასახადის წლიური საბაზისო განაკვეთები დიფერენცირებულია ადმინისტრაციულ-ტერიტორიული ერთეულებისა და მიწის ფუნქციონალური დანიშნულების მიხედვით და დგინდება 1 ჰექტარზე გაანგარიშებით (ლარში). შესაბამისად, სასოფლო სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე გადასახადის გამოანგარიშება წარმოებს სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთის ფართობის (ჰექტარებში) გამრავლებით ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს გადაწყვეტილებით განსაზღვრულ გადასახადის განაკვეთზე, რომლის ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს საგადასახადო კოდექსით სასოფლო სამეურნეო და ტყის მიწებისათვის დადგენილი წლიური საბაზისო განაკვეთის 150 პროცენტს.

არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე საბაზისო განაკვეთი დგინდება წელიწადში მიწის ერთ კვადრატულ მეტრზე 0.24 ლარის ოდენობით. შესაბამისად, არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე ქონების გადასახადი გამოიანგარიშება მიწის ნაკვეთის ფართობის (კვადრატულ მეტრებში) გამრავლებით გადასახადის საბაზისო განაკვეთისა და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს გადაწყვეტილებით განსაზღვრულ ტერიტორიული კოეფიციენტის ნამრავლზე. ამასთან, კოეფიციენტი არ შეიძლება იყოს 1,5-ზე მეტი.

გამონაკლისად შეიძლება ჩაითვალოს ბუნებრივი რესურსებით მოსარგებლე პირისათვის შესაბამისი ლიცენზიის გაცემის საფუძველზე გამოყოფილი მიწის დაბეგვრა, რა დროსაც გადასახადის ოდენობა განისაზღვრება ერთ ჰექტარზე არა უმეტეს 3 ლარის ოდენობით.

ზემოთქმულიდან ჩანს, რომ საგადასახადო ადმინისტრირების კუთხით სასოფლო-სამეურნეო და არასასოფლო სამეურნეო მიწაზე განსხვავებული რეგულაციებია დაწესებული. ჩვენს მიერ შემუშავებული იქნა ფორმულა, რომლის მეშვეობით შესაძლებელია მიწაზე გადასახდელი ქონების გადასახადის მოცულობის განსაზღვრა: $T=R \times (B \times K)$, სადაც:

- T- სასოფლო სამეურნეო/არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე ქონების გადასახადის მოცულობა;
- R - მიწის ფართობი ჰა-ში (სასოფლო-სამეურნეო) ან მ²-ში (არასასოფლო-სამეურნეო);
- B - გადასახადის საბაზისო განაკვეთი;
- K- ადგილობრივი თვითმმართველობის მიერ განსაზღვრული კოეფიციენტი (ნაკლებია ან ტოლია 1,5 ან 150 %-ზე).

აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მიღებისას (განსხვავებით წინა საგადასახადო კოდექსისაგან) სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე წლიურ საბაზისო განაკვეთს ლარებში ერთ ჰექტარზე გაანგარიშებით ადგენდა საქართველოს მთავრობა. დაბეგვრის აღნიშნული ნორმა წინააღმდეგობაში იყო კონსტიტუციით რეგულირებულ საკითხთან, რაც გულისხმობს გადასახადების დადგენას მხოლოდ კანონის დონეზე, რამაც შემდგომში განაპირობა მისი ცვლილების აუცილებლობა.

როგორც ვხედავთ, საქართველოში გადასახადების ადმინისტრირების ფორმები და საგადასახადო სისტემის სტრუქტურა წარმოადგენს საკმაოდ მრავალფეროვან ურთიერთობათა ჯაჭვს. იგი ეფუძვნება სახელმწიფო, ადგილობრივი თვითმმართველი დაწესებულებების, აგრეთვე კერძო სამართლის იურიდიული და ფიზიკური პირების ურთიერთობას. თითოეული მათგანის ეფექტიანი მუშაობა პირდაპირ კავშირშია ქვეყანაში მზარდი ბიუჯეტის არსებობასთან. აქედან გამომდინარე, მნიშვნელოვანია, რომ ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკის განსაზღვრისას გათვალისწინებული იქნეს ამ პროცესში ჩართული თითოეული მონაწილის როლი და მნიშვნელობა.

2.2. გადასახადების ადმინისტრირების სისტემის ანალიზი და შეფასება

საზღვარგარეთის ქვეყნებში

სხვადასხვა ქვეყნებში საგადასახადო ადმინისტრირებასთან დაკავშირებული რეგულაციები, მიუხედავად თავისებურებებისა, აგებულია სამართლიანობისა და ეფექტიანობის საყოველთაოდ აღიარებულ პრინციპებზე. ქვეყანაში საზოგადოებრივ - პოლიტიკური მდგომარეობა და საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობათა სისტემაში ჩამოყალიბებული ტრადიციები სწორედ ის ფაქტორებია, რომლებიც განსაზღვრავენ სახელმწიფოს მიერ განსახორციელებელ დაბეგვრის პოლიტიკას. ნებისმიერ ქვეყანაში საგადასახადო პოლიტიკის შინაარსი და მიზნები განპირობებულია საზოგადოების სოციალურ - ეკონომიკური წყობითა და ხელისუფლებაში მყოფი სოციალური ჯგუფის ინტერესებით. აქედან გამომდინარე, სახელმწიფოსა და მისი შესაბამისი ინსტიტუტების სახით საგადასახადო ადმინისტრირების წარმატებით რეალიზებისათვის ყოველი მთავრობა განსაზღვრავს საგადასახადო პოლიტიკას და შესაბამისი საგადასახადო სისტემის ფორმირებას ახდენს. ამასთან, ცალკე აღებული ქვეყნის საგადასახადო სისტემის ფორმირებაში განმსაზღვრელია როგორც შიდა, ისე ქვეყნის გარეთ მიმდინარე ეკონომიკური პროცესები.

საქართველოში საგადასახადო ადმინისტრირების ფორმებისა და სტრუქტურის შეფასებისას მნიშვნელოვანია მათი განხილვა საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო პოლიტიკის კრილში, ვინაიდან, საქართველოში საგადასახადო ადმინისტრირების შეფასებისას და საგადასახადო პოლიტიკის შემუშავებისას აუცილებელია გავითვალისწინოთ ისეთი გარე ფაქტორები, როგორცაა საგადასახადო კლიმატი, პირობები და მდგომარეობა სხვა ქვეყნებში, ასევე მნიშვნელოვანია განვითარებულ და პარტნიორ სახელმწიფოებში არსებული დაბეგვრის მექანიზმის სტრუქტურა, ადმინისტრირების ფორმები, მათი გამოცდილება. აღნიშნული საკითხი უფრო მეტად აქტუალური ხდება ჩვენი ქვეყნისათვის იმ ფონზე, როდესაც მთავრობის მიერ საკმაოდ აქტიური მუშაობა მიმდინარეობს ქვეყნის ევროკავშირში ინტეგრაციის და ევროპის სახელმწიფოებთან თავისუფალი ვაჭრობის შესახებ ხელშეკრულების გაფორმების

მიმართულებით. ერთიანი ევროპული ბაზრის შექმნა ევროპული კავშირის ყველა მონაწილე ქვეყნისაგან ობიექტურად მოითხოვს დაბეგვრის ჰარმონიული სისტემის ჩამოყალიბებას.

ამერიკის შეერთებულ შტატებში (აშშ) გადასახადების სტრუქტურა და საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესი წარმოადგენს მსოფლიოში ერთ-ერთ ურთულეს, თუმცა ეფექტიან სისტემას, რომელსაც ახორციელებს ფინანსთა სამინისტრო. 2012 წლის საანგარიშგებო პერიოდში საგადასახადო შემოსავლების მოცულობამ აშშ-ში შეადგინა 2.5 ტრილიონ დოლარზე მეტი, რომელზეც 237 მილიონი საგადასახადო დეკლარაცია იქნა წარდგენილი. ქვეყანაში მოქმედ მეწარმეებს უწევთ სხვადასხვა დონის გადასახადების გადახდა. შესაბამისად, გადასახადების სტრუქტურა მოიცავს ფედერალურ, შტატების და ადგილობრივ გადასახადებს. აღნიშნული გადასახადები არა მხოლოდ გადამწყვეტ როლს ასრულებენ ბიუჯეტის შემოსავლების ფორმირებაში, არამედ ქვეყნის ბიზნესსექტორის მართვის მნიშვნელოვან ინსტრუმენტად გვევლინება (იხ. ცხრილი N 2.2.1).

ცხრილი N 2.2.1. აშშ მოქმედი გადასახადების სტრუქტურა.¹

N	გადასახადის სახე	ფედერალური გადასახადი	შტატების გადასახადი	ადგილობრივი გადასახადი
1.	საშემოსავლო გადასახადი	x	x	x
2.	კორპორაციათა შემოსავლის (მოგების) გადასახადი	x	x	x
3.	სოციალური დაცვის გადასახადი	x		
4.	სამედიცინო დაზღვევის გადასახადი (შენატანი)	x		
5.	აქციზის გადასახადი	x	x	
6.	საბაჟო გადასახადი	x		
7.	მემკვიდრეობისა და ჩუქების გადასახადი	x	x	x
8.	გაყიდვის გადასახადი		x	x
9.	ქონების გადასახადი		x	x
10.	ავტოტრანსპორტის მესაკუთრეთა გადასახადი		x	
11.	ეკოლოგიური გადასახადი			x

ქვეყანაში საგადასახადო შემოსავლების მნიშვნელოვანი ნაწილი ფედერალურ გადასახადებზე მოდის. იგი წარმოადგენს გადასახადების

¹ <http://www.irs.gov>- უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 12.02.2014

შედარებით მსხვილი და სტაბილური შემოსავლების წყაროს და საბიუჯეტო შემოსავლების 65 %-ს უზრუნველყოფს. აშშ მოქმედი ფედერალური გადასახადებიდან აღსანიშნავია საშემოსავლო გადასახადი, რომელსაც მოცულობით პირველი ადგილი უკავია ბიუჯეტის ფორმირებაში. როგორც ცხრილიდან ჩანს, აშშ-ში ვალდებული პირი იხდის სამ საშემოსავლო გადასახადს, ფედერალური გადასახადისაგან განსხვავებით შტატების და ადგილობრივ დონეზე მოქმედებს დაბალი საპროცენტო განაკვეთი (2-10%-ის ფარგლებში). საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში გამოიყენება საშემოსავლო გადასახადის პროგრესიული განაკვეთი, რომლის გაანგარიშება ხორციელდება შემდეგი სახით (იხ. ცხრილი N 2.2.2.):

ცხრილი N 2.2.2. ინდივიდუალური და დაოჯახებული წევრის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრა აშშ-ში¹

ინდივიდუალური გადამხდელის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრა					დაოჯახებული წევრის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრა			
შესაბამისი დონე	შემოსავლის ზემოთ (აშშ დოლარში)	შემოსავლის ჩათვლით (აშშ დოლარში)	საბაზო გადასახადის ოდენობა	საგადასახადო განაკვეთი + (%)	შემოსავლის ზემოთ (აშშ დოლარში)	შემოსავლის ჩათვლით (აშშ დოლარში)	საბაზო გადასახადის ოდენობა	საგადასახადო განაკვეთი + (%)
I.	0	8 925	0.00	10	0	17 850	0.00	10
II.	8 925	36 250	892	15	17 850	72 500	1 785	15
III.	36 250	87 850	4 991	25	72 500	146 400	9 982	25
IV.	87 850	183 250	17 891	28	146 400	223 050	28 457	28
V.	183 250	398 350	44 603	33	223 050	398 350	49 919	33
VI.	398 350	400 000	115 586	35	398 350	450 000	107 768	35
VII.	400 000	-----	-----	39.6	450 000	-----	-----	39.6

ცხრილში ასახული ინფორმაციის ანალიზიდან ირკვევა, რომ ბიუჯეტში გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადის თანხის მოცულობა, შემოსავლების ზრდის პარალელურად, დაკავშირებულია საგადასახადო განაკვეთის ზრდაზე. მაგალითად, როდესაც ინდივიდუალური გადამხდელის შემოსავლის მოცულობაა 55 000 დოლარი, დასაბეგრი ბაზა განეკუთვნება მესამე (25%) დიაპაზონს.

¹ <http://www.worldwide-tax.com> და www.irs.gov - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 28.02.2014

შესაბამისად, საგადასახადო ვალდებულება იქნება: 9678.5 აშშ. დოლარი (55 000-36 250) X 25 % + 4991.

გარდა ზემოთაღნიშნულისა, აშშ-ის საგადასახადო ადმინისტრირებაში საგადასახადო სისტემა უშვებს შემთხვევებს, როდესაც საოჯახო წევრებს თვითონ აქვს შესაძლებლობა აირჩიოს დაბეგვრის განსხვავებული რეჟიმი. ამასთანავე, თუ საოჯახო წევრიდან მუშაობს ერთი, მაშინ გამოიყენება დაბეგვრის განსხვავებული მექანიზმი (იხ. ცხრილი N 2.2.3.)

ცხრილი N 2.2.3. დაოჯახებული წევრის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრა აშშ-ში¹

დაოჯახებული წევრის ინდივიდუალური დაბეგვრა					დაოჯახებული წევრის დაბეგვრა (როდესაც ერთ-ერთი არ მუშაობს)			
შესაბამისი დონე	შემოსავლის ზემოთ (აშშ დოლარში)	შემოსავლის ჩათვლით (აშშ დოლარში)	საბაზო გადასახადის ოდენობა	საგადასახადო განაკვეთი (%)	შემოსავლის ზემოთ (აშშ დოლარში)	შემოსავლის ჩათვლით (აშშ დოლარში)	საბაზო გადასახადის ოდენობა	საგადასახადო განაკვეთი (%)
I.	0	8 925	0.00	10	0	12 750	0.00	10
II.	8 925	36 250	892	15	12 750	48 600	1 275	15
III.	36 250	73 200	4 991	25	48 600	125 450	6652.5	25
IV.	73 200	111 525	14 229	28	125 450	203 150	25 865	28
V.	111 525	199 175	24 960	33	203 150	398 350	47 621	33
VI.	199 175	225 000	53 884	35	398 350	425 000	121 354.5	35
VII.	225 000	-----	-----	39.6	425 000	-----	-----	39.6

კორპორაციათა შემოსავლის (მოგების) გადასახადი აშშ-ის ფედერალური ბიუჯეტის 10 %-ს შეადგენს. მისი საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესი წარმოებს დიფერენცირებული განაკვეთებით (იხ. ცხრილი 2.2.4.) .

¹ www.irs.gov - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული 28.01.2014

ცხრილი N 2.2.4. კორპორაციათა შემოსავლის დაბეგვრა აშშ-ში¹

შემოსავლის ზემოთ (აშშ დოლარში)	შემოსავლის ჩათვლით (აშშ დოლარში)	საბაზო გადასახადის ოდენობა	საგადასახადო განაკვეთი
0	50,000	0.00	15%
50,000	75,000	7,500	25%
75,000	100,000	13, 750	34%
100,000-	335,000	22,250	39%
335,000	10,000,000	113,900	34%
10,000,000	15,000,000	3,400,000	35%
15,000,000	18,333,333	5,150,000	38%
18,333,333		35%

როგორც ცხრილიდან ირკვევა, ამერიკის შეერთებულ შტატებში კორპორაციათა დასაბეგრი შემოსავლის (მოგების) საგადასახადო განაკვეთი საგადასახადო ბაზის ზრდასთან ერთად პროგრესირდება და მერყეობს 15% - 39% ფარგლებში. ამ ნიშნულის შემდეგ კი მოგების გადასახადი იღებს რეგრესიულ ხასიათს და საგადასახადო ბაზის შემდგომ ზრდასთან ერთად გამოიყენება შემცირებული საგადასახადო განაკვეთი. ხოლო 18 333 333 აშშ დოლარის საგადასახადო ბაზის ზევით განაკვეთი შეადგენს 35%-ს.

საგადასახადო ბაზის გარკვეული მოცულობის შემდეგ მოგების გადასახადის განაკვეთის პროგრესულიდან რეგრესიულზე და პირიქით გადაყვანა უკავშირდება არაკეთილსინდისიერი მეწარმის მიერ ბიუჯეტში გადასახდელი თანხის დამალვის მიზნით კომპანიების დაყოფას მცირე საწარმოებად საგადასახადო ბაზის შესამცირებლად და მაღალი საგადასახადო განაკვეთებისაგან თავის არიდებას.

ამგვარად, ამერიკის შეერთებულ შტატებში კორპორაციათა დასაბეგრი შემოსავლის არსებული საგადასახადო სისტემა შედარებით შეღავათიან პირობებში აყენებს მცირე და საშუალო ბიზნესს, რაც ხელს უწყობს მათ სტიმულირებას. ეს მნიშვნელოვანია, რამდენადაც მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარების დონეზე დიდადაა დამოკიდებული ქვეყანაში დასაქმების პრობლემის გადაწყვეტა, მოსახლეობის უზრუნველყოფა ფართო ნომენკლატურის

¹ www.irs.gov - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული 04.02.2014

საჭირო პროდუქციითა და მომსახურებით. ამასთან ერთად, საშეღავათო სისტემის შემოღება ხელს უწყობს ეკონომიკურ - ფინანსური მდგომარეობის გაუმჯობესებას და ცხოვრების დონის ამაღლებას.

საგადასახადო შემოსავლებში მნიშვნელოვანი ადგილი უკავია სოციალური დაცვისა და სამედიცინო დაზღვევის გადასახადებს, რომლებიც მიეკუთვნებიან ფედერალური გადასახადების კატეგორიას. აღნიშნული გადასახადების ადმინისტრირება ხორციელდება შემოსავლის მოცულობიდან და გადასახადების გადამხდელს წარმოადგენს, როგორც დამსაქმებელი, ისე დასაქმებული. (იხ. ცხრილი N 2.2.5.).

ცხრილი N 2.2.5. სოციალური დაცვისა და სამედიცინო დაზღვევის გადასახადის დაბეგვრა აშშ-ში (2013-2014 წწ)¹

სოციალური დაცვის გადასახადი			
N	გადამხდელი	2013 წელი	2014 წელი
1.	დაქირავებული/დამქირავებელი	6.2 %, თუ შემოსავალი არ აღემატება 113 700 აშშ დოლარს	6.2 %, თუ შემოსავალი არ აღემატება 117 000 აშშ დოლარს
2.	თვითდასაქმებული	12.4 %, თუ შემოსავალი არ აღემატება 113 700 აშშ დოლარს	12.4 %, თუ შემოსავალი არ აღემატება 117 000 აშშ დოლარს
სამედიცინო დაზღვევის გადასახადი			
N	გადამხდელი	2013 წელი	2014 წელი
1.	დაქირავებული/დამქირავებელი	1.45 %	1.45 %
2.	თვითდასაქმებული	2.9 %	2.9 %

როგორც ცხრილიდან ჩანს, სოციალური დაცვის გადასახადზე მოქმედი რეგულაცია განიცდის ცვლილებას, რაც გამომდინარეობს ცხოვრების დონის ცვლილებიდან. ამასთან, სოციალური დაცვის გადასახადს გააჩნია მაქსიმალური ზედა ზღვარი, რომლის ფარგლებში მოქმედებს აღნიშნული გადასახადი, სამედიცინო დაზღვევის გადასახადისათვის კი, ასეთი ზღვარი არ არის დადგენილი.

აქციზის გადასახადი ამერიკის შეერთებულ შტატებში საქართველოს მსგავსად დიფერენცირებულია საქონლის სახეების მიხედვით. აქციზის დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს: ლუდი, ღვინო (დაბეგვრისას ტარიფი განსხვავებულია ალკოჰოლის შემცველობიდან გამომდინარე), მოტორის საწვავი,

¹ <http://www.ssa.gov> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 12.01.2014

თამბაქოს ნაწარმი და სიგარეტის ქაღალდი (საქართველოსგან განსხვავებით). შემოსავლები ფედერალურ ბიუჯეტში ნაკლებ მნიშვნელოვანია.¹ სხვა განვითარებული სახელმწიფოებისაგან განსხვავებით, აშშ-ში არ არსებობს დამატებული ღირებულების გადასახადი, თუმცა გამოიყენება გაყიდვიდან გადასახადი, რომელიც წარმოადგენს საქონლის რეალიზაციაზე დაწესებულ გადასახადს. განაკვეთი განსხვავდება შტატების მიხედვით და მერყეობს 3-10 % ფარგლებში.

ამერიკის შეერთებული შტატების ტერიტორიაზე, იმ შემთხვევაში, როდესაც ადგილობრივი გადასახადები და მოსაკრებლები ვერ უზრუნველყოფენ ადგილობრივი ბიუჯეტის შევსებას, ზემდგომი დონის ბიუჯეტები მათ გამოუყოფენ დოტაციებს, სუბსიდიებს და სესხებს.

გერმანია წარმოადგენს ფედერალურ სახელმწიფოს, რომლის შემადგენლობაში შედის 16 რეგიონი (მიწა). თითოეულს აქვს თავისი კონსტიტუცია, ჰყავს მთავრობა და გააჩნია დამოუკიდებელი სასამართლო. ფედერალური მთავრობა და პარლამენტი პასუხისმგებელია საგადასახადო ადმინისტრირების სამართლებრივი ბაზის შემუშავებაზე და საგადასახადო პოლიტიკის წარმართვაზე.

უნდა აღინიშნოს, რომ გერმანიას ექსპორტის მიმართულებით წამყვანი ადგილი უკავია ევროკავშირის ქვეყნებში. იგი წარმოადგენს ევროკავშირის და ეკონომიკური თანამშრომლობის და განვითარების ორგანიზაციის წევრ სახელმწიფოს. აქედან გამომდინარე, სხვა წევრ ქვეყნებთან ერთად ის ვალდებულია საგადასახადო პოლიტიკის განსაზღვრისას დაემორჩილოს ევროკავშირის დირექტივებს და რეგულაციებს. გერმანიის საგადასახადო ადმინისტრირებისა და საბიუჯეტო შემოსავლების განაწილების სისტემა დემოკრატიულობის მაღალი ხარისხით გამოირჩევა. იგი ორიენტირებულია ჩამორჩენილი რაიონების წინ წამოწევაზე და მთელ ქვეყანაში საგადასახადო შემოსავლების თანაბარი ოდენობით განაწილების უზრუნველყოფაზე. სწორედ ამ მიზნით 1995 წლიდან ქვეყანაში მოქმედებს სოლიდარობის გადასახადი, რომელიც

¹ <http://www.ttb.gov> და <http://www.eia.gov> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 18.01.2014

მიზნად ისახავს დასავლეთ და აღმოსავლეთ გერმანიაში ცხოვრების დონის გამოთანაბრებას. აღნიშნული გადასახადის გადამხდელები არიან კორპორაციები და ფიზიკური პირები. გერმანიის საგადასახადო სისტემა გამოირჩევა დაბეგვრის მრავალფეროვნებით (იხ. ცხრილი N 2.2.6.).

ცხრილი N 2.2.6. გერმანიაში მოქმედი გადასახადების სტრუქტურა¹

N	გადასახადის სახე	ფედერალური გადასახადი	რეგიონალური (შიწების) გადასახადები	ადგილობრივი გადასახადი	საეკლესიო გადასახადი
1.	საშემოსავლო გადასახადი	x	x	x	
2.	კორპორაციული გადასახადი	x	x		
3.	სარეწაო გადასახადი	x	x	x	
4.	საბაჟო გადასახადი	x			
5.	აქციზის გადასახადი	x		x	
6.	თამასუქის გადასახადი	x			
7.	დამატებული ღირებულების გადასახადი	x	x		
8.	სოლიდარობის გადასახადი	x			
9.	ქონების გადასახადი		x	x	
10.	მემკვიდრეობის გადასახადი		x		
11.	სათამაშო მიზნების გადასახადი		x	x	
12.	ლუდის გადასახადი		x		
13.	ავტოტრანსპორტის მესაკუთრეთა გადასახადი		x		
14.	შიწის გადასახადი			x	
15.	მადღების მესაკუთრეთა გადასახადი			x	
16.	საეკლესიო გადასახადი				x

როგორც ცხრილიდან ირკვევა, გერმანიაში გადასახადები დიფერენცირებულია ქვეყნის მმართველობის დონეების შესაბამისად. გამონაკლისს წარმოადგენს საეკლესიო გადასახადი, რომლის გადამხდელები არიან კათოლიკური, პროტესტანტული და ლუთერანული ეკლესიების შესაბამისი კონცესიების მორწმუნეები (წევრები). გადასახადის მოცულობა განისაზღვრება გადახდილი საშემოსავლო გადასახადის თანხის 8%-9% ფარგლებში.² ამასთან,

¹ <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>- უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 26.01.2014
² <http://www.worldwide-tax.com> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 26.01.2014

გადახდილი საეკლესიო გადასახადის 2%-4,5% რჩება ადმინისტრირების განმახორციელებელი რეგიონის ბიუჯეტში.

აშშ-ს მსგავსად, საშემოსავლო გადასახადის ადმინისტრირების სისტემა გერმანიაშიც დიფერენცირებულია. დაოჯახებულ წყვილებს და ინდივიდუალურ გადამხდელებს შეუძლიათ შეაფასონ თავიანთი შემოსავალი ერთობლივად ან ცალ-ცალკე. (იხ. ცხრილი N 2.2.7.).

ცხრილი N 2.2.7. ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადის დაბეგვრის სისტემა გერმანიაში¹

ინდივიდუალური გადამხდელი		დაოჯახებული წყვილი	
<i>გადასახადის განაკვეთი</i>	<i>შემოსავლის მოცულობა ევროში</i>	<i>გადასახადის განაკვეთი</i>	<i>შემოსავლის მოცულობა ევროში</i>
0 %	1-7 664	0 %	1-15 329
15 %	7 665-52 153	15 %	15 330 - 104 304
42 %	52 154 - 250 000	42 %	104 305 - 500 000
45 %	250 001 და ზევით	45 %	500 001 და ზევით

როგორც ცხრილიდან ჩანს, საშემოსავლო საგადასახადო განაკვეთი მერყეობს 15 % - 45% ფარგლებში. მნიშვნელოვანია, რომ საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში მარტოხელა და საოჯახო წყვილებს სურვილისამებრ შეუძლიათ შეაფასონ თავიანთი შემოსავალი ერთობლივად ან ცალ-ცალკე. ამასთან დაუბეგრავი მინიმუმი ერთსულიან ოჯახზე შეადგენს 7664 €, ხოლო საოჯახო წყვილზე 15 329 €.

საშემოსავლო გადასახადის მიზნებისათვის შემოსავლებიდან დასაშვებია გამოქვითვები საქველმოქმედო და კულტურული მიზნებისათვის - 10 %- მდე, განათლებაზე - 4000 €- მდე, დაზღვევის ხარჯები 2400 €- მდე და სხვა.

საშემოსავლო გადასახადის ადმინისტრირების პროცესში ხდება ფიზიკური პირების დიფერენცირება მათი სამართლებრივი სტატუსის შესაბამისად. კერძოდ:

- ❖ პირებს, რომლებიც ცხოვრობენ გერმანიაში (არიან გერმანიის მკვიდრი) ან აქვთ თავიანთი საცხოვრებელი ადგილი, ეკისრებათ სრული საშემოსავლო გადასახადის ვალდებულება;

¹ <http://www.cfe-eutax.org> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 17.02.2014

- ❖ იმ ფიზიკური პირის გადასახადი, რომელსაც მინიჭებული აქვს სტატუსი „მუდმივ გერმანიის მცხოვრები“, გამოითვლება გერმანიაში და საზღვარგარეთ მიღებული შემოსავლების გათვალისწინებით;
- ❖ უცხო ქვეყნის მოქალაქე, რომელიც არის დასაქმებული გერმანიაში, იხდის საშემოსავლოს მხოლოდ გერმანიაში მიღებული შემოსავალიდან.

გერმანიაში კორპორაციათა საშემოსავლო (მოგების) გადასახადის 15 %-იან განაკვეთთან მიბმულია სოლიდარობის 5.5 % გადასახადი. სოლიდარობის გადასახადი¹ იანგარიშება პირის მიერ ბიუჯეტში გადასახდელი საშემოსავლო (მოგების) გადასახადის მოცულობიდან. შესაბამისად, კომბინირებული განაკვეთი შეადგენს 15.825 %-ს.

გერმანიაში გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს ფინანსური ანგარიშგება (საგადასახადო დეკლარაცია) წელიწადში ერთხელ შესაბამისი მდებარეობის მიხედვით. წლიური საგადასახადო დეკლარაცია უნდა იქნეს წარდგენილი მიმდინარე წლის 31 მაისამდე, თუმცა გერმანიის საგადასახადო კანონმდებლობა უშვებს ცალკეულ შემთხვევებს, როდესაც საგადასახადო ორგანოსთან შეთანხმებით შესაძლებელია აღნიშნული ვადის გადაწევა. აღსანიშნავია, რომ მსგავსი რეგულაცია გამოიყენება საქართველოშიც, რაზეც დეტალურად ჩვენ ზედა თავში ვისაუბრეთ.

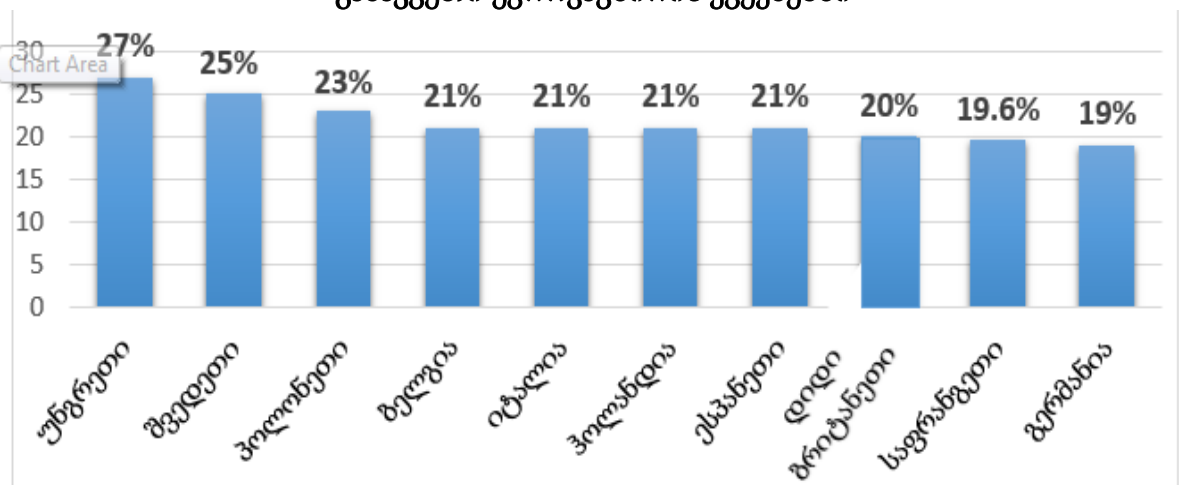
ევროკავშირის სხვა ქვეყნების მსგავსად, გერმანიაში მოქმედებს დღგ-ის სამი განაკვეთი:

- ❖ სტანდარტული განაკვეთი - 19 %;
- ❖ საშელავათო განაკვეთი - 7 %, რომელიც ეხება გარკვეული სახის პროდუქციას და მომსახურებას (მაგ. საკვები, ცხოველები, წიგნები, გაზეთები, მოკლევადიანი საცხოვრებელი ფართები და მასთან დაკავშირებული მომსახურებები);
- ❖ 0 % (მაგ. საავიაციო ტრანსპორტით მგზავრთა საერთაშორისო გადაყვანა, ექსპორტი).

¹ შემოღებული იქნა 1995 წლიდან და მიზნად ისახავს დასავლეთ და აღმოსავლეთ გერმანიაში ცხოვრების დონის გამოთანაბრებას.

კომპანიები, რომლებმაც მიიღეს შესაბამისი შემოსავალი, ვალდებულნი არიან გადაიხადონ დღგ ყოველთვიურად ან კვარტალურად, შესაბამისი თვის (მარტი, ივნისი, სექტემბერი და დეკემბერი) 10 რიცხვში. გადასახადის გადამხდელის მხრიდან აღნიშნული გადასახადის საანგარიშო პერიოდი დამოკიდებულია კომპანიის ბრუნვაზე. აღსანიშნავია, რომ გერმანიაში მოქმედი სტანდარტული განაკვეთი უფრო ნაკლებია, ვიდრე სხვა ევროპულ სახელმწიფოებში (იხ.გრაფიკი N 2.2.8.).

გრაფიკი N 2.2.8. დამატებული ღირებულების გადასახადის სტანდარტული განაკვეთი ევროკავშირის ქვეყნებში¹



ევროპის ქვეყნებში, სადაც შემოღებულია დღგ, როგორც წესი, მოქმედებს სტანდარტული და საშელავათო განაკვეთი. საქართველოში კი მხოლოდ ერთი, სტანდარტული განაკვეთია დაწესებული, თუ არ ჩავთვლით დღგ-ის ე.წ. „ნულოვან განაკვეთს“-გათავისუფლება ჩათვლის უფლებით. ბევრ ევროპულ სახელმწიფოში დაბალი განაკვეთით იბეგრება პირველადი მოხმარების საქონელი, ხოლო მაღალი განაკვეთით - ფუფუნების საგნები. მთელი რიგი საქონელი და მომსახურება (პირველ რიგში, სოციალურად მნიშვნელოვანი, მაგალითად, მომსახურება ჯანმრთელობის დაცვის და განათლების სფეროში), აგრეთვე ის ოპერაციები, რომლებიც არ იწვევენ ეროვნული სიმდიდრის ზრდას და მხოლოდ გადაანაწილებენ მას (მაგალითად, ფასიანი ქაღალდების ოპერაციები, სესხების გაცემა) გათავისუფლებულია დღგ-ისაგან. ფართოდ გამოიყენება აგრეთვე

¹ www.gtai.de - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 30.01.2014

შელავათის სისტემა, რომელიც მიმართულია სამამულო საქონლისათვის უკეთესი პირობების შექმნაზე.

გერმანია წარმოადგენს ისეთ ქვეყანას, რომელიც ხელს აწერს „ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისა და გადასახადების გადაუხდელობის აღკვეთის შესახებ“ ხელშეკრულებას სხვადასხვა ქვეყნებთან (თითქმის 90 ქვეყანა)¹. საქართველოსა და გერმანიას შორის შემოსავლებზე და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ შეთანხმება რატიფიცირებული იქნა 2006 წლის 14 ივლისს და გამოიყენება იმ პირთა მიმართ, რომლებიც წარმოადგენენ ერთი ან ორივე ხელშემკვრელი სახელმწიფოს რეზიდენტებს. ასეთი შეთანხმებების მთავარი მიზანია ხელი შეუწყოს ქვეყნებს შორის ეკონომიკური თანამშრომლობის გაღრმავებასა და ინვესტიციების მოზიდვას, ასევე გადასახადების გადაუხდელობისაგან თავის არიდებას, რაც მიიღწევა საგადასახადო მიზნებისათვის ინფორმაციის გაცვლის საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვით.

რუსეთის ფედერაციულ რესპუბლიკაში გადასახადისა და მოსაკრებლებთან დაკავშირებულ საკითხებს არეგულირებს საგადასახადო კოდექსი. გარდა აღნიშნული სამართლებრივი აქტისა, რუსეთის ფედერაციის საგადასახადო სისტემაში არსებულ ურთიერთობებს არეგულირებს ამ კოდექსის შესაბამისად მიღებული სხვადასხვა ფედერალური სამართლებრივი აქტი. საგადასახადო კოდექსი მოიცავს რუსეთის ფედერაციაში დადგენილი გადასახადებისა და მოსაკრებლების სისტემის აღწერას, სადაც დეტალურადაა გაწერილი:²

- ❖ გადასახადებისა და მოსაკრებლების სახეობანი;
- ❖ გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდის ვალდებულებათა წარმოქმნის (შეცვლის, შეწყვეტის) საფუძვლები და აღსრულების წესი;
- ❖ რეგიონული და ადგილობრივი გადასახადების დაწესების, ამოქმედების და ადრე შემოღებულთა მოქმედების შეწყვეტის პრინციპები;

¹ <http://www.bundesfinanzministerium.de> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 10.01.2014

² <http://base.garant.ru> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 05.03.2014.

❖ შესაბამისი სამართალურთიერთობის მონაწილეთა (გადასახადების და მოსაკრებლების გადამხდელების, საგადასახადო აგენტების, საგადასახადო და საბაჟო ორგანოების) უფლებანი და მოვალეობანი;

❖ საგადასახადო კონტროლის ფორმები და მეთოდები;

❖ პასუხისმგებლობა გადასახადებისა და მოსაკრებლების შესახებ კანონმდებლობის დარღვევისათვის;

❖ საგადასახადო ორგანოების, აგრეთვე მათი თანამდებობის პირების აქტებისა და მოქმედების გასაჩივრების წესი.

საგადასახადო კანონმდებლობით რეგულირებული ურთიერთობის მონაწილეებს განეკუთვნება გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდის ვალდებულების მქონე ორგანიზაციებისა და ფიზიკური პირების ორი კატეგორია, აგრეთვე სახელმწიფო ხელისუფლების ის ორგანოები, რომლებიც უფლებამოსილი არიან აკონტროლონ მოცემული პროცესი და განახორციელონ გადასახადების ადმინისტრირება, კერძოდ:

- ორგანიზაციები და ფიზიკური პირები, რომლებიც საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად მიჩნეული არიან გადასახადების გადამხდელებად და მოსაკრებლების გადამხდელებად;
- ორგანიზაციები და ფიზიკური პირები, რომლებიც საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად მიჩნეული არიან საგადასახადო აგენტებად;
- საგადასახადო ორგანოები (აღმასრულებელი ხელისუფლების ფედერალური ორგანო, რომელიც უფლებამოსილია კონტროლი და ზედამხედველობა გაუწიოს გადასახადებისა და მოსაკრებლების სფეროს, აგრეთვე მისი ტერიტორიული ორგანოები);
- საბაჟო ორგანოები (აღმასრულებელი ხელისუფლების ფედერალური ორგანო, რომელიც უფლებამოსილია საბაჟო საქმის სფეროში, აგრეთვე მის დაქვემდებარებაში მყოფი რუსეთის ფედერაციის საბაჟო ორგანოები).

რუსეთის საგადასახადო სისტემაში გადასახადების ადმინისტრირება იყოფა 3 დონედ: ფედერალური, რეგიონული და ადგილობრივი. თავის მხრივ, ფედერალური დონე შედგება პირველი და მეორე ფედერალური დონეებისაგან.

პირველი ფედერალური დონის საგადასახადო განაკვეთი ვრცელდება რუსეთის მთელ ტერიტორიაზე. სახელმწიფოს მიერ დადგენილი მეორე ფედერალური დონის საგადასახადო განაკვეთის ცვლილება რეგიონის სპეციფიკის გათვალისწინებით შეუძლიათ ადგილობრივ თვითმმართველ ორგანოებს.¹

რუსეთის მთელ ტერიტორიაზე საგადასახადო კოდექსით დაწესებულ სავალდებულო ფედერალურ გადასახადებს/მოსაკრებლებს მიეკუთვნება:

- ❖ ფიზიკური პირების საშემოსავლო გადასახადი;
- ❖ ორგანიზაციების მოგების გადასახადი;
- ❖ დამატებული ღირებულების გადასახადი;
- ❖ აქციზი;
- ❖ სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვების გადასახადი;
- ❖ წყლის გადასახადი;
- ❖ ცხოველთა სამყაროს და წყლის ბიოლოგიური რესურსების გამოყენების მოსაკრებლები;
- ❖ სახელმწიფო მოსაკრებელი.

რეგიონული გადასახადები, საგადასახადო კოდექსთან ერთად რეგულირდება რეგიონული ორგანოების მიერ შემუშავებული სამართლებრივი აქტებით, რომლებიც სავალდებულოა რუსეთის შესაბამის ტერიტორიებზე. დაბეგვრის ისეთ სამართლებრივ ელემენტებს, როგორცაა საგადასახადო განაკვეთი, გადასახადების გადახდის წესი და ვადები, განსაზღვრავენ რეგიონის სახელმწიფო ხელისუფლების შესაბამისი ორგანოები იმ წესითა და ფარგლებში, რომლებიც გათვალისწინებულია საგადასახადო კოდექსით. რეგიონულ გადასახადებს განეკუთვნება:

- ❖ ორგანიზაციათა ქონების გადასახადი;
- ❖ სათამაშო ბიზნესის გადასახადი;
- ❖ სატრანსპორტო გადასახადი.

ადგილობრივი გადასახადები რეგულირდება საგადასახადო კოდექსით და მუნიციპალური ერთეულების წარმომადგენლობითი ორგანოების ნორმატიული

¹ <http://www.rufil-consulting.com> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 19.02.2014

სამართლებრივი აქტებით, რომლებიც სავალდებულოა მუნიციპალური ერთეულების ტერიტორიაზე. ფედერალური მნიშვნელობის ქალაქებში მოსკოვსა და სანქტ-პეტერბურგში ადგილობრივი გადასახადები წესდება საგადასახადო კოდექსით. ადგილობრივ გადასახადებს მიეკუთვნება:

- ❖ მიწის გადასახადი;
- ❖ ფიზიკური პირების ქონების გადასახადი.

რუსეთის საგადასახადო კოდექსი ასევე განსაზღვრავს სპეციალურ საგადასახადო რეჟიმებს. აღნიშნული რეჟიმები შეიძლება ითვალისწინებდეს ცალკეული ფედერალური, რეგიონალური და ადგილობრივი გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდის ვალდებულებისგან გათავისუფლებას¹ და საგადასახადო ადმინისტრირების განსხვავებულ ფორმას. სპეციალურ საგადასახადო რეჟიმებს განეკუთვნება:

- ❖ სოფლის მეურნეობის საქონლის მწარმოებელთა დაბეგვრის სისტემა (ერთიანი სასოფლო-სამეურნეო გადასახადი);
- ❖ დაბეგვრის გამარტივებული სისტემა;
- ❖ დაბეგვრის სისტემა, რომელიც გულისხმობს დროებითი შემოსავლის ერთიან გადასახადს ცალკეულ სახეობათა საქმიანობაზე;

გადასახადების ადმინისტრირების პროცესში სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმებთან მიმართებაში გამოკვეთილი ადგილი უკავია გამარტივებულ საგადასახადო სისტემას. აღნიშნული რეგულაცია შემოტანილი იქნა მცირე ბიზნესებისათვის, რათა შეემცირებინათ საგადასახადო ვალდებულებები ამ კომპანიებისათვის და გაემარტივებინათ დაბეგვრასთან დაკავშირებული პროცედურები. საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, პატარა კომპანია არის კომპანია, რომელსაც 100-ზე ნაკლები თანამშრომელი ჰყავს, არა აქვს 60 მილიონ რუბლზე მეტი წლიური შემოსავალი და რომლის აქტივების ღირებულება 100 მლნ რუბლზე ნაკლებია. მეტიც, არ არის ნებადართული სხვა კომპანიაში 25 %-ზე მეტი წილის ქონა, რომელიც მოცემული კრიტერიუმებით არ განიხილება პატარა კომპანიად. ასეთი სტატუსის მქონე პირებს დღგ-ს, მოგების გადასახადის, ქონების

¹ <http://www.rnk.ru> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 12.03.2014

გადასახადის და სოციალური დაზღვევის შენატანის ნაცვლად უწევთ გადახდა გამარტივებული სისტემით.

აღსანიშნავია, რომ ზოგიერთი კომპანია ამ რეგულირებიდან ამოღებულია მათი ზომის მიუხედავად. გამარტივებული გადასახადის სისტემა არ ეხება ბანკებს, სადაზღვევო, საინვესტიციო და საპენსიო ფონდებს, ასევე კომპანიებს უცხოური წილით.

საგადასახადო კოდექსით დადგენილია საშემოსავლო გადასახადის განსხვავებული განაკვეთები. საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი რეზიდენტისთვის არის 13 %, ხოლო არარეზიდენტებისთვის 30%. კომპანიებს, რომლებიც ასრულებენ საგადასახადო აგენტის ფუნქციას, მოეთხოვებათ გამოიანგარიშონ და გადაიხადონ საშემოსავლო გადასახადი მათი დაქირავებული პირებისათვის ხელფასის მიღების დღეს. ამასთანავე, ეს ინფორმაცია საგადასახადო ორგანოებს უნდა წარედგინოს ყოველთვიურად და წლის ბოლოს სპეციალური ფორმით, რომელიც აღნუსხავს ყველა დასაქმებული პირისათვის გადახდილ გადასახადს. აღნიშნული რეგულაცია მსგავსია საქართველოში საანგარიშო თვის მიხედვით განაცემებისა და დაკავებული გადასახადის შესახებ საგადასახადო ორგანოსათვის ინფორმაციის წარდგენის ვალდებულების.

მოგების გადასახადი რუსეთში წარმოადგენს ფედერალურ გადასახადს. საგადასახადო განაკვეთი შეადგენს 20 %. საქართველოს მსგავსად, რუსეთის ფედერაციაშიც „ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც საგადასახადო კოდექსის თანახმად გამოიქვითვას არ ექვემდებარება.“¹ დამატებული ღირებულების გადასახადის ძირითადი საგადასახადო განაკვეთი არის 18 %. ამასთან ერთად, კვების პროდუქტებზე და პირველადი მოხმარების საქონელზე მოქმედებს დღგ-ს შემცირებული საგადასახადო განაკვეთი, რომელიც შეადგენს 10 %-ს. დღგ გადამხდელი პირის მიერ დღგ გამოითვლება კვარტლის მიხედვით და მისი გადახდა ხდება ყოველი თვის 20 რიცხვამდე 1/3 ოდენობით.

¹ www.rufil-consulting.com - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 27.02.2014

რუსეთის ფედერაციაში სახელმწიფოსა და გადასახადის გადამხდელთა ურთიერთობების მარეგულირებელ სისტემაში ერთ-ერთ მნიშვნელოვანი ადგილი უჭირავს საბაჟო კოდექსს, რომელიც არეგულირებს საზღვარზე საქონლის გადაადგილებისა და საბაჟო გადასახადით დაბეგვრის წესს, განსაზღვრავს საბაჟო რეჟიმებს, საქონლის დეკლარირებისა და გადასახადის გადახდის ვადებს.¹ რუსეთი, როგორც დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა თანამეგობრობის წევრი შესაბამისი წარმოშობის სერტიფიკატის (CT-1) წარმოდგენის შემთხვევაში, ათავისუფლებს საზღვრის გადამკვეთ საქონელს საბაჟო გადასახადის გადახდის ვალდებულებისაგან.

საზღვარგარეთის ქვეყნებში არსებული დაბეგვრის პირობების პარალელურად აღსანიშნავია, რომ უკრაინას აქვს საკმაოდ დიფერენცირებული საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთების სისტემა (იხ. ცხრილი N 2.2.9.).

ცხრილი N 2.2.9. საშემოსავლო გადასახადის საპროცენტო განაკვეთები უკრაინაში²

N	შემოსავლის სახე (შენიშვნა)	საპროცენტო განაკვეთი
1.	აღნიშნული განაკვეთი გამოიყენება I რიგის მემკვიდრისგან მიღებულ მემკვიდრეობაზე. ეს განაკვეთი გამოიყენება ასევე, როდესაც გადამხდელი ერთი წლის განმავლობაში საცხოვრებელი ბინის გაყიდვით, რომლის საერთო ფართი არ აღემატება 100 მ ² , მხოლოდ ერთხელ იღებს შემოსავალს.	0%
2.	ეს განაკვეთი ეხება I წლის განმავლობაში მხოლოდ ერთხელ საცხოვრებელი ბინის გაყიდვიდან მიღებულ შემოსავალს, რომლის საერთო ფართი აღემატება 100 მ ² .	1%
3.	ეს განაკვეთი გამოიყენება, როდესაც პირი კალენდარული წლის განმავლობაში გაყიდის ერთზე მეტ უძრავ ქონებას; ის ასევე გამოიყენება მემკვიდრეობით მიღებულ შემოსავალზე, გარდა I რიგის მემკვიდრეობისა.	5%
4.	ეს არის სტანდარტული განაკვეთი, რომელიც ეხება მინიმალური ხელფასის ოდენობის ათმაგ შემოსავალს, ან ქირით მიღებულ შემოსავალს, მოძრავი ქონების გაყიდვით მიღებულ შემოსავალს, არარეზიდენტისგან მემკვიდრეობით მიღებულ შემოსავალს.	15%
5.	ეს არის განაკვეთი რომელიც გამოიყენება მაშინ, როდესაც შემოსავალი აღემატება მინიმალური ხელფასის ათმაგ ოდენობას. ის გამოიყენება არარეზიდენტი პირის მიერ უძრავი ქონების გაყიდვისას და მემკვიდრეობით მიღებული შემოსავლის მიღებისას, როდესაც მიმღები პირი არის არარეზიდენტი.	17%
6.	ეს განაკვეთი გამოიყენება მოგებით მიღებულ შემოსავალზე.	30%

როგორც ცხრილიდან ჩანს საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი მერყეობს 0-30% შორის ფარგლებში. ამასთან, 15 %-იანი სტანდარტული

¹ <http://www.tamogkodeks.ru> -- უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 29.02.2014

² <http://www.worldwide-tax.com> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 18.02.2014

განაკვეთის განსაზღვრის შემთხვევაში კანონმდებლობით გათვალისწინებულია ხელფასის მინიმალური ოდენობა. აღსანიშნავია, რომ რუსეთისაგან და უკრაინისაგან განსხვავებით საქართველოში არარეზიდენტი პირები არ იბეგრებიან გაზრდილი განაკვეთით. შემოსავალი, რომელიც უკავშირდება საიჯარო მომსახურებას და ხელფასს, იბეგრება რეზიდენტის მსგავსად 20 %-იანი განაკვეთით. ამასთან, საქართველოში საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი პოსტსაბჭოთა ქვეყნებს შორის ერთ-ერთი ყველაზე მაღალია, მაშინ როდესაც იგივე მაჩვენებელი რუსეთში 13 %-ია, ბელარუსში 14 %, აზერბაიჯანში 14 %, უკრაინაში - 15%.

კვლევის შედეგებით დასტურდება, რომ გაანალიზებულ სახელმწიფოებში გამოიყენება საშემოსავლო და დამატებული ღირებულების გადასახადის დიფერენცირებული განაკვეთები. საქართველოსგან განსხვავებით დღ-თან მიმართებაში, საგადასახადო ადმინისტრირება ხორციელდება კვარტალური მაჩვენებლების მიხედვით. საქართველოში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მიღებისას გათვალისწინებული იყო რეგულაცია, რომლის მიხედვითაც ცალკეული კატეგორიის გადამხდელების კვარტალურ დეკლარირებაზე და გადასახადის გადახდაზე გადასვლა უნდა განხორციელებულიყო ეტაპობრივად, საქართველოს მთავრობის მიერ დადგენილი წესის შესაბამისად, თუმცა შემდგომ განხორციელებული ცვლილების¹ შედეგად აღნიშნული ნორმა გაუქმებული იქნა. მიგვაჩნია, რომ კვარტალურ დეკლარირებაზე გადასვლა გამოიწვევდა ბიზნესში უფრო მეტი ხნით ფულადი რესურსების დატოვებას, რაც თავისთავად აისახებოდა მის განვითარებაზე.

საყურადღებოა ის გარემოება, რომ სოციალური გადასახადი ერთ-ერთი მნიშვნელოვანია განვითარებული ქვეყნების საგადასახადო სისტემაში და საზოგადოების სოციალური დაცვის საქმეში. ამ კუთხით თუ საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემების ანალიზს გავაკეთებთ, ვნახავთ, რომ საქართველო დგას ისეთი ქვეყნების გვერდით, როგორცაა: ბარბადოსი, ეგვიპტე,

¹ 2013 წლის 26 დეკემბრის საქართველოს კანონი N 1886-რს „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანის შესახებ“.

მონაკო, მაროკო, პაკისტანი, არაბეთის გაერთიანებული საემირო, სამხრეთ აფრიკა, ახალი ზელანდია.

მნიშვნელოვანია უცხოეთის ქვეყნებში მიწის დაბეგვრის მექანიზმი. უმეტეს შემთხვევებში მიწა იბეგრება, როგორც უძრავი ქონება, და, საქართველოსაგან განსხვავებით, მას ავტონომიური დაბეგვრის მექანიზმი არ გააჩნია. მაგალითად, აშშ-ში მიწის გადასახადი გამოცალკავებულად არ არსებობს და იბეგრება ქონების კვალობითი გადასახადის სისტემაში. გერმანიაში, ისევე როგორც საფრანგეთში, მიწა ცალკე არ არის გამოყოფილი ქონებიდან და მისი დაბეგვრა ხორციელდება ქონების ღირებულებიდან, ხოლო გადასახადის განაკვეთი მერყეობს 0.3-0.6% შორის. საქართველოს მსგავსად მიწის გადასახადისაგან განთავისუფლებულია სახელმწიფო ორგანიზაციები, სამედიცინო საქმიანობისთვის, სამეცნიერო-კვლევითი და საცდელ-სასელექციო მიზნისათვის გამოყენებული მიწის ნაკვეთები.

გადასახადების და საგადასახადო ადმინისტრირების ფორმების ცალკეული ქვეყნების ჭრილში გაანალიზებით დავინახეთ, რომ მათ გააჩნიათ გარკვეული თავისებურებანი და სპეციფიკური ნიშნები, რაც, თავის მხრივ, განპირობებულია ამა თუ იმ ქვეყნის ისტორიული, ეროვნულ - ტრადიციული, ეკონომიკურ - გეოგრაფიული, პოლიტიკური და სხვა თავისებურებებით. მიუხედავად ამისა, საქართველოს საგადასახადო სისტემისა და საზღვარგარეთის ქვეყნების გამოცდილების ანალიზმა გვიჩვენა, რომ საქართველოსათვის, რომელიც ფაქტობრივად წარმოადგენს განვითარებად ქვეყანას სიღარიბის ზღვარს ქვემოთ მყოფი მოსახლეობის დიდი ხვედრითი წილით, მიზანშეწონილია პროგრესიული განაკვეთების ფართოდ გამოყენება და ამ სფეროში მაღალგანვითარებული, ცივილიზებული სახელმწიფოების მდიდარი გამოცდილების გათვალისწინება.

2.3 . საგადასახადო ტვირთის და ფსიქოლოგიური ფაქტორის გავლენა

საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესზე

ნებისმიერ ქვეყანაში გადასახადების ადმინისტრირების პროცესი ბიზნესში მოიცავს უფლებამოსილი ორგანოების მხრიდან გარკვეულ ღონისძიებათა ერთობლიობას. აღსანიშნავია, რომ გადასახადების ადმინისტრირებით ხდება არა მხოლოდ გადასახადების ამოღება ბიზნესიდან, არამედ მეწარმეებსა და საგადასახადო ორგანოებს შორის საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში ჩამოყალიბებული ურთიერთობების რეგულირებაც. სწორედ აღნიშნული ურთიერთობების შემდგომი სრულყოფა და მაღალი საგადასახადო ცნობიერების ჩამოყალიბება წარმოადგენს სამეწარმეო სექტორის განვითარების ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს წინაპირობას. აღნიშნულ პროცესში გადამწყვეტი მნიშვნელობა ენიჭება იმ ფსიქოლოგიური ასპექტების გათვალისწინებას, რომელიც უკავშირდება გადასახადის გადამხდელის განწყობას, გადაიხადოს კანონით დადგენილი გადასახადი, თუმცა თანამედროვე ეტაპზე გადასახადის გადამხდელის მოტივაცია ნებაყოფლობით გადაიხადოს გადასახადი, დაბალი საგადასახადო კულტურის გამო შენელებულია. აქედან გამომდინარე, გადასახადის გადამხდელებიდან გადასახადის ამოღება ხორციელდება სახელმწიფოს მიერ იძულებითი და პასუხისმგებლობის განმსაზღვრელი ნორმების საფუძველზე, რაც წინააღმდეგობრივი პროცესია საგადასახადო ორგანოებსა და ბიზნესსექტორს შორის არსებულ ურთიერთობებში.

ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელიც უკავშირდება ეფექტიანი საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესს და ქვეყანაში ჯანსაღი ბიზნესგარემოს შექმნას, დაკავშირებულია საგადასახადო წნეხთან. საგადასახადო წნეხი საგადასახადო ტვირთისა და გადასახადების ამოღებისათვის სახელმწიფოს მიერ განხორციელებული ღონისძიებების თანმდევი ფსიქოლოგიური ასპექტების ერთობლიობაა. საგადასახადო ტვირთის მოცულობის მიუხედავად, საგადასახადო წნეხი, როგორც მისი თანმდევი მოვლენა, განსხვავებული საგადასახადო განაკვეთების მიუხედავად ყოველთვის იარსებებს. საქართველოში სხვადასხვა

მიზეზების გამო ეს პრობლემა მეტად აქტუალურია, რაც თავისთავად ართულებს საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესს და ბიზნესის განვითარებას.

სახელმწიფოს მხრიდან მეწარმე სუბიექტებში საგადასახადო წნეხი შეიძლება განპირობებული იყოს ისეთი ფაქტორებით, როგორცაა საგადასახადო ტვირთი, მარეგულირებელი სამართლებრივი აქტების გაუმართაობა და არასტაბილურობა, საგადასახადო სანქციების შეუსაბამობა ჩადენილ სამართალდარღვევასთან, გადასახადების ადმინისტრირების მკაცრი მეთოდები და ა.შ.

საგადასახადო ტვირთის საკითხის კვლევისას მნიშვნელოვანია მისი გავლენა ეკონომიკაზე მიკრო და მაკროდონეზე. ამასთან, საგადასახადო ტვირთი სამეწარმეო სუბიექტებისათვის (მიკროეკონომიკური გაგება) წარმოადგენს ფინანსურ სიმძიმეს, რომელსაც ფაქტობრივად ეწევა მეწარმე თავისი კომერციული საქმიანობის წარმართვისას. საგადასახადო ტვირთი ეკონომიკაში (მაკროეკონომიკური გაგება) კი ერთობლივი ფინანსური სიმძიმეა, რომელიც აწვება მთლიანად ბიზნესსექტორს. საგადასახადო ტვირთთან დაკავშირებით პროფესორი რევაზ ბასარია აღნიშნავს, რომ: „ერთობლივი საგადასახადო ტვირთი ოპტიმალური და მოსათმენი შეიძლება იყოს, მაგრამ მისი სამეურნეო სუბიექტებს (ან ბიზნესსეგმენტზე) შორის არამართლზომიერი, უსამართლო განაწილების გამო ქვეყნის სოციალურ - ეკონომიკურ განვითარებაში სერიოზული პრობლემები შეიქმნას“.¹

საგადასახადო ტვირთის განსაზღვრისას მნიშვნელოვან როლს ასრულებს ქვეყნის მასშტაბით ამოღებული გადასახადების თანაფარდობა მთლიან შიდა პროდუქტის მოცულობასთან, აღნიშნული მაჩვენებელი საქართველოში მერყეობს 23-25 %-ის ფარგლებში (იხ. დანართი N 9). სწორედ გადახდილი გადასახადების მოცულობაა ბიზნესისათვის ის რეალური სიმძიმე, რომელიც შეიძლება დასაშვები ან მიუღებელი იყოს გადამხდელისათვის. გადასახადის, ასევე საგადასახადო ტვირთის ზრდის ტენდენცია უარყოფითად მოქმედებს ეკონომიკურ ზრდაზე და სამეწარმეო აქტივობაზე. ამიტომ მიზანშეწონილია ბიზნესსექტორში

¹ ბასარია ვ. ბასარია რ. გადასახადი: სიკეთე თუ უკეთურება? თბ.: „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი“, 2003, გვ. 98

ჩამოყალიბდეს საგადასახადო „დატვირთვის“ შემცირების განწყობა. პრაქტიკა ცხადყოფს, რომ მეწარმე სუბიექტების დაბეგვრის მაღალი, გადამეტებული დონე ეკონომიკის ფუნქციონირება - განვითარებისათვის შეიძლება იყოს შემდეგი უარყოფითი შედეგების მომტანი:

- ❖ მაღალმა საგადასახადო ტვირთმა საზოგადოებაში შეიძლება კიდევ უფრო გააძლიეროს გადასახადის გადახდისადმი უარყოფითი დამოკიდებულება, უბიძგოს ბიზნესს გადასახადებისაგან თავის არიდებისაკენ და გაზარდოს ჩრდილოვანი ეკონომიკის წილი. ყოველივე ეს კი განაპირობებს საგადასახადო ორგანოების მხრიდან გადასახადების ადმინისტრირების გამკაცრებას, შესაბამისად, გადასახადების ამოღების ხარჯების ზრდას და ამ ხარჯების დასაფარავად მეტი გადასახადის ამოღების აუცილებლობას. ამასთან, რა მწარე რეალობაც არ უნდა ესე იყოს მარტო მაღალზნეობრივი და სახელმწიფოებრივი ცნობიერების თვალსაზრისი არ გამოდგება მეწარმის რეალურ მოტივატორად;

- ❖ მაღალი განაკვეთის პირობებში, კაპიტალური დაბანდებების წყაროს შემცირების გამო, კლებულობს მეწარმეთა შესაძლებლობები განახორციელონ რეინვესტირება და გააფართოონ საკუთარი ბიზნესი. ყოველივე ეს კი აფერხებს ეკონომიკის ნორმალურ ფუნქციონირებას. ამიტომ მნიშვნელოვანია, რომ გადასახადის მოცულობამ არ დათრგუნოს, არ ჩაკლას გადასახადის გადამხდელის სამეწარმეო აქტივობა. მას უნდა დარჩეს საკმარისი შემოსავალი, რომელიც უზრუნველყოფს მისი ბიზნესის ნორმალურ განვითარებას და სამუშაო ძალის კვლავწარმოებას.

- ❖ გადამეტებულმა გადასახადმა შეიძლება გამოიწვიოს კონფლიქტი დამქირავებელსა და დაქირავებულს შორის, ვინაიდან მაღალი განაკვეთის პირობებში შესაძლებელია გადასახდელი თანხის კომპენსირება მოხდეს დაქირავებულის სახელფასო ანაზღაურებიდან. ამის ნათელი მაგალითია საქართველოში საშემოსავლო და სოციალური გადასახადის „გაერთიანება“. 2007 წლის 11 ივლისს საქართველოს პარლამენტმა საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილებით გააუქმა სოციალური გადასახადის 20%-იანი განაკვეთი. ამასთან, საშემოსავლო გადასახადი გაიზარდა 12 პროცენტიდან 25 პროცენტამდე. ამგვარი

ცვლილებით კანონმდებლის მიერ თითქოსდა შემცირდა საგადასახადო ტვირთი (ანუ გადასახადი ჯამური 32%-დან შემცირდა 7 %-ით), თუმცა ამან რეალურად გაზარდა საგადასახადო ტვირთი და დაამძიმა დაქირავებულის მდგომარეობა. საქმე იმაშია, რომ სოციალური გადასახადის გადამხდელად ითვლებოდა დამქირავებელი, საწარმო/ორგანიზაცია ან მეწარმე ფიზიკური პირი, რომელიც საქართველოში გაწეულ მომსახურებას უნაზღაურებდა საგადასახადო ორგანოში გადამხდელად არარეგისტრირებულ ფიზიკურ პირებს, ხოლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენდა ხელფასის სახით მიღებული შემოსავალი, მომსახურების გაწევისათვის გადახდილი საზღაური ან სარგებელი, რომლის განაკვეთი შეადგენდა დაბეგვრის ობიექტის 20 პროცენტს. რაც შეეხება საშემოსავლო გადასახადს, მისი გადამხდელია ფიზიკური პირი, ხოლო დაბეგვრის ობიექტია ფიზიკური პირის დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც იმ პერიოდის მოქმედი კანონმდებლობით იბეგრებოდა 12 პროცენტით. გამოდის, რომ დამქირავებლის საგადასახადო ტვირთის შემცირებით დაქირავებულის საგადასახადო ტვირთი დამძიმდა და ის გახდა 25 %-ი.

მნიშვნელოვანია საკითხი, რომელიც ეხება ბიზნესექტორში სახელმწიფოს ჩარევას, ეკონომიკის რეგულირების და თვითრეგულირების შეფარდების საკითხებს. ამ მიმართულებით ერთიანი ჩამოყალიბებული აზრი როგორც უცხოელ, ისე ქართველ მეცნიერებს შორის დღემდე არ არსებობს. საუბარია არა იმაზე, ეწეოდეს თუ არა სახელმწიფო ეკონომიკის გარკვეულ რეგულირებას, არამედ ამ რეგულირების ინტენსივობაზე, მის მოცულობაზე და გადასახადების ადმინისტრირებისათვის საჭირო ფორმების შინაარსზე. საქართველოში ბიზნესექტორიდან გადასახადების ამოღება ერთ-ერთი აქტუალური საკითხია საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში, რომელიც მეწარმეებსა და საგადასახადო ორგანოებს შორის ურთიერთობებში გარკვეული წინააღმდეგობებით ხასიათდება.

შესაბამისად, ეფექტიანი საგადასახადო პოლიტიკის შემუშავებისას აუცილებელია კანონმდებლის მიერ ოპტიმალურად განისაზღვროს გადასახადების ამოღების მოცულობა და ფორმა, რომელიც შეესაბამება

ბიზნესსექტორის შესაძლებლობებს. ამით ხაზი გვინდა გავუსვათ იმ გარემოებას, რომ სახელმწიფომ თავისი ჩარევით არ გადააჭარბოს მეწარმეთა მოთმინების ზღვარს. სწორედ ეს მიგვაჩნია საგადასახადო ტვირთთან დაკავშირებული მართლზომიერი საგადასახადო წნეხის ერთ-ერთ განმაპირობებელ პირობად. სახელმწიფოს მიერ ეკონომიკაში ჩარევის, ასევე ქვეყანაში გადასახადების ოპტიმალური მოცულობის განსაზღვრა მნიშვნელოვნად დაკავშირებულია ეკონომიკის განვითარებასთან და სტაბილური ეკონომიკური ზრდის საკითხებთან. ამასთანავე, საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში წარმოშობილ ურთიერთობებში მნიშვნელოვანია სამართლიანობის დამკვიდრების საკითხი, რომელიც სულ უფრო აქტუალური ხდება და მზარდ მხარდაჭერას პოულობს ცივილიზებულ საზოგადოებაში. როგორც ჩანს, ოპტიმალური საგადასახადო ტვირთის განსაზღვრის სირთულიდან გამომდინარე, სხვა ფაქტორებთან ერთად, მნიშვნელოვანია პროფესიონალიზმის მაღალი დონე.

საგადასახადო პოლიტიკის ფორმირებისას პრინციპულად მნიშვნელოვანია იმის გათვალისწინება, რომ, რაც უფრო ნაკლები დანახარჯებით ხორციელდება საგადასახადო შემოსავლების ადმინისტრირება ბიუჯეტში, მით მეტი საზოგადოებრივი სიკეთე იქმნება და მოიხმარება ქვეყანაში. მიგვაჩნია, რომ არაა მიზანშეწონილი დამოკიდებულება, როდესაც საგადასახადო ტვირთის სიმსუბუქე - სიმძიმის შეფასებისას ერთმანეთს ადარებენ სხვადასხვა ქვეყნის საგადასახადო განაკვეთებს, რამდენადაც არსებული განაკვეთების შედარებისას მნიშვნელოვანია განისაზღვროს დაბეგვრის ობიექტი, გადასახადის გადამხდელი, დეკლარირების და გადასახადის გადახდის ვადა. ამ მოსაზრებას იზიარებენ ეკონომიკის დოქტორი ვლადიმერ ბასარია და პროფესორი რევაზ ბასარია. ისინი აღნიშნავენ, რომ: „დავა ასეთი საკითხის განხილვისას შეიძლება დაუსრულებლად გაგრძელდეს, რადგანაც ყოველთვის მოიძებნება განსხვავებული სიტუაციები, როდესაც შედარებით მეტი განაკვეთის პირობებში სამეურნეო აქტივობა არა თუ ჩაკლულია, არამედ ძალზე ინტენსიურია“.¹ როგორც პრაქტიკა ადასტურებს, ზოგიერთ ქვეყანაში შედარებით მაღალი საგადასახადო განაკვეთის პირობებში სამეწარმეო აქტივობა მაღალია ან,

¹ ბასარია ვ. ბასარია რ. გადასახადი: სიკეთე თუ უკეთურება?. თბ.: „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული სამეცნიერო - კვლევითი ინსტიტუტი“, 2003, გვ. 121-122.

პირიქით, მიუხედავად დაბალი საგადასახადო განაკვეთისა, სამეწარმეო აქტივობა მაინც დაბალია.

ბიზნესსექტორისათვის ფინანსური ტვირთის ქვეშ იგულისხმება არა მარტო გადასახადები, არამედ მოსაკრებლებიც. ამ კუთხით საგულისხმოა შემთხვევა, როდესაც საქართველოში საგადასახადო კოდექსში შესული ცვლილებით გაუქმებული იქნა სათამაშო ბიზნესის გადასახადი და მის მაგივრად შემოღებული იქნა სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებელი. ახალი რეგულაციით შესაბამისი სფეროს მეწარმეებისათვის არა თუ შემცირდა ტვირთი, არამედ გაიზარდა კიდევ.¹ აქედან გამომდინარე, მიუხედავად იმისა, თუ რას დაარქმევს ამოღებულ გადასახადს სახელმწიფო, ის ჩვეულებრივ აწვება მეწარმეს და მოქმედებს მის სამეწარმეო აქტივობაზე.

ცნობილია, რომ გადასახადები, მიუხედავად მათი სიდიდისა წარმოადგენს „ცივილიზებული საზოგადოების“ არსებობის საფუძველს. ამასთან, საზოგადოების გარკვეულ ნაწილს ყოველთვის მიაჩნია, რომ დაწესებული გადასახადი ყოველთვის მაღალია. აღნიშნული საკითხი განსაკუთრებით აქტუალურია საქართველოში. მიგვაჩნია, რომ გამოსავალი ხელისუფლების მიერ გადამხდელებისათვის საგადასახადო წნეხის შემცირების და საგადასახადო ტვირთის ადეკვატური ფსიქოლოგიური განწყობის შექმნაშია. ამის მისაღწევად კი ჩვენს ქვეყანაში აუცილებელია შემეცნებითი საგადასახადო პოლიტიკის გატარება და საზოგადოების საგადასახადო კულტურის დონის ამაღლება; მნიშვნელოვანია საზოგადოებაში გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების განწყობის შეცვლა, ბიზნესსექტორის და სრულიად საზოგადოების ყველა წევრის იმაში დარწმუნება, რომ გადასახადების გადახდა არა მარტო გარდაუვალია, არამედ აუცილებელია საზოგადოების არსებობისათვის და მათივე კეთილდღეობისათვის. ყველას გათავისებული უნდა ჰქონდეს, რომ გადასახადების გადაუხდელობა ამვირებს მისი ადმინისტრირების ხარჯებს, შესაბამისად, საზოგადოების თითოეულ წევრს უწევს მეტი გადასახადის გადახდა ან არსებულ პირობებში იღებენ უფრო ნაკლებ საზოგადოებრივ სიკეთეს.

¹ „სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის შესახებ“ საქართველოს კანონი N 4250, 2006 წლის 29 დეკემბერი.

მნიშვნელოვანია, რომ ჩვენს ქვეყანაში საზოგადოების თითოეულმა წევრმა გააცნობიეროს თავისი როლი და ფუნქცია ქვეყნის აღმშენებლობის საქმეში. პირველ რიგში ეს უნდა გამოიხატებოდეს ქცევაში, ნებაყოფლობით გადაიხადოს გადასახადი. ამისათვის კი აუცილებელია, რომ გადამხდელის ფსიქოლოგიური განწყობა შეესაბამებოდეს საზოგადოების ცალკეული წევრის და მთლიანად ქვეყნის მოსახლეობის, კეთილდღეობის შემდგომი ამაღლების სურვილს. შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი, შემოსავლების სიდიდის გათვალისწინებით, მზად უნდა იყოს გადაიხადოს უფრო მეტი გადასახადი, და ამით მეტი წვლილი შეიტანოს მისივე საზოგადოების თითოეული წევრის კეთილდღეობის ამაღლების საქმეში. ამის ნათელი დასტურია 1948 წელს მიღებული „ადამიანის უფლებათა საყოველთაო დეკლარაცია“, რომლის მიხედვითაც „ყოველ ადამიანს აქვს მოვალეობანი საზოგადოების წინაშე, რადგან მხოლოდ საზოგადოებაშია შესაძლებელი მისი პიროვნების თავისუფალი და სრული განვითარება. თავის უფლებათა და თავისუფლებათა განხორციელებისას ადამიანი შესაძლებელია განიცდიდეს მხოლოდ კანონით დადგენილ შეზღუდვებს, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს სხვების უფლებათა და თავისუფლებათა ჯეროვანი აღიარება, პატივისცემა და დაკმაყოფილდეს ზნეობის, საზოგადოებრივი წესრიგისა და საერთო კეთილდღეობის სამართლიანი მოთხოვნები დემოკრატიულ საზოგადოებაში“.¹ სწორედ გადასახადის გადამხდელის ასეთი ქცევა, რომ ნებაყოფლობით გადაიხადოს გადასახადი, მიგვაჩნია ქვეყანაში საგადასახადო კულტურის დონის განმსაზღვრელ მნიშვნელოვან ფაქტორად. ამ კუთხით საინტერესოა ვაშინგტონში საგადასახადო სამმართველოს შენობაზე არსებული წარწერა: „გადასახადებს იმიტომ ვიხდით, რომ ცივილიზებულ საზოგადოებაში ვიცხოვროთ“.² მიგვაჩნია, რომ გადასახადებზე სწორედ ასეთი დამოკიდებულება და მაღალი სამოქალაქო კულტურა უნდა არსებობდეს საქართველოში, რათა სახელმწიფომ შეძლოს მის წინაშე არსებული გამოწვევების დროული და ეფექტიანად გადაწყვეტა.

¹ „ადამიანის უფლებათა საყოველთაო დეკლარაცია“. მუხლი 29. 1948 წლის 10 დეკემბერი. (საქართველოში ძალაშია უზენაესი საბჭოს 1991 წლის 15 სექტემბრის დადგენილებით).

² <http://wol.jw.org> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 17.01.2014

საგადასახადო წნეხის შეგრძნება და საგადასახადო განაკვეთის ზღვრული დონის განსაზღვრა დამოკიდებულია შემდეგ ფაქტორებზე:

❖ სახელმწიფო ინსტიტუტებისადმი საზოგადოების ნდობაზე. იმ შემთხვევაში, როდესაც ბიზნესსა და სახელმწიფოს შორის ურთიერთობები ნორმალიზებულია, გადამხდელს აქვს ინფორმაცია მის მიერ გადახდილი თანხების სახელმწიფოს მიერ მიზნობრივი გამოყენების გამჭვირვალობაზე და იმაზე, რომ ეს თანხები მიმართულია მისი, როგორც საზოგადოების წევრის, კეთილდღეობის ამაღლებისკენ ამის შედეგად მას ქვეცნობიერად უყალიბდება დადებითი ქცევა ამ პროცესის მიმართ და გადასახადი „იძულებითი“ ამოღებიდან გადადის „ნებაყოფლობით“ გადახდაზე;

❖ საზოგადოების საგადასახადო კულტურის დონეზე და მის განწყობაზე გადასახადის გადახდასთან დაკავშირებით. საინტერესო მოსაზრებები აქვს გამოთქმული ეკონომიკის მეცნიერებათა დოქტორს, პროფესორ გონერ ურიდიას, რომელსაც თავის ნაშრომში მოყვანილი აქვს სხვადასხვა ქვეყნის მოსახლეობის მიერ გადასახადის აღქმა. მეცნიერის აზრით, სიტყვა „გადასახადი“ ძველ საქართველოში უკავშირდებოდა სიტყვა „სახადს“ ანუ ჭირს. ამასთან გადასახადის ზოგად სახელად მიღებული ყოფილა სიტყვა „მაწყინალი“ ანუ ის რაც წყენს, ვნებს ადამიანს, ცუდ ხასიათზე აყენებს და შესაბამისად მოწყენილობას გვრის. ფრანგულად გადასახადს ეწოდება -„Impot“, რაც ეტიმოლოგიაში ნიშნავს სავალდებულო გადასახდელს. საინტერესოა გერმანიაში გადასახადის არსის - Steuer, განმარტება, რაც გერმანულ ეტიმოლოგიაში „მხარდაჭერას“ ნიშნავს. გერმანელები, გადასახადს განიხილავენ, როგორც მოქალაქეების მხარდაჭერას სახელმწიფოსადმი, რაც, რა თქმა უნდა, სწორი პოზიციაა, რადგან ყველას მიერ გადახდილი გადასახადი უნდა დაიხარჯოს ყველას სასარგებლოდ, რადგან სახელმწიფო ყველას ინტერესების გამომხატველი უნდა იყოს, რაც, თავის მხრივ მიუთითებს აღნიშნული ქვეყნის მაღალ საგადასახადო კულტურაზე.¹

როგორც ვხედავთ, სხვადასხვა ქვეყნებში გადასახადის არსთან განსხვავებული დამოკიდებულება აქვთ, რაც თავისთავად განაპირობებს ამ

¹ ურიდია გ. სახალისო დაბეგვრა. თბ.: „დარბეგი“, 2011, გვ. 36-41

ქვეყნების მოსახლეობის ეკონომიკური ქცევის განსხვავებულობას. საგადასახადო სისტემები ისტორიულად სხვადასხვა ეკონომიკური, პოლიტიკური და სოციალური მოვლენების ზეგავლენით ჩამოყალიბდა და ამანაც განაპირობა ერთმანეთისაგან განსხვავება. როგორც ვხედავთ, გადასახადის გადახდით მისაღები სიკეთის აღქმის პრობლემა ნამდვილად აქტუალურია, ვინაიდან საზოგადოების საგადასახადო ცნობიერების დაბალი დონე იწვევს ბიზნესსექტორის არაეფექტურ მუშაობას, რაც საბოლოო ჯამში აისახება როგორც ქვეყნის ეკონომიკურ მდგომარეობაზე, ისე თითოეული მოქალაქის კეთილდღეობაზე. ეკონომიკურ მეცნიერებათა დოქტორი, პროფესორი გიორგი მალაშხია აღნიშნავს: „განვითარების გამოცდილება და ლოგიკა ცხადყოფს, რომ, რა მიმართულებითაც შეიცვლება ადამიანი, იმ მიმართულებით მოხდება ეკონომიკის ცვლილება“.[28,32] როგორც ვხედავთ, საზოგადოების ცნობიერების და სახელმწიფოებრივი აზროვნების დონე გადასახადების სახელმწიფო მართვის სამართლებრივ მექანიზმთან ერთად უმნიშვნელოვანეს როლს ასრულებს ქვეყანაში ბიზნესგარემოს ფორმირებაზე.

საქართველოში ბიზნესსექტორსა და საგადასახადო ორგანოებს შორის ურთიერთობის ნორმალიზება ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი საკითხია საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში. ამასთან, ინფორმაციის ან/და კომუნიკაციის ნაკლებობა იწვევს პრობლემებს ურთიერთობებში. მიგვაჩნია, რომ აუცილებელია მიზანმიმართული ღონისძიებების გატარება იმ უარყოფითი შეხედულებების გადასალახავად, რომელიც დამკვიდრებულია მეწარმეებში საგადასახადო ორგანოებთან დაკავშირებით. ხშირ შემთხვევებში ადამიანების ცნობიერებაში ისე ღრმადაა აღბეჭდილი უარყოფითი განწყობები, რომ სასიკეთო ცვლილებების მიუხედავად, დიდხანს რჩება შესაბამისი არასწორი დამოკიდებულებები.

კვლევებით დადასტურებულია, რომ ყველა ცოცხალი ორგანიზმი შესაბამისი მოთხოვნების მატარებელია.¹ „განმსაზღვრელ თვისებას მხოლოდ პირადი გამორჩენა წარმოადგენს, რაც განაპირობებს მისი ქცევის ხასიათს და ადამიანთაშორის ურთიერთობას პრინციპით - მომეცი მე ის, რაც მჭირდება, და შენ

¹ ნადარეიშვილი შ. განწყობის ანტროპული თეორია. თბ.: „საქართველოს მეცნიერებათა აკადემიის დ. უზნაძის სახელობის ფსიქოლოგიის ინსტიტუტი“, 2001, გვ. 149

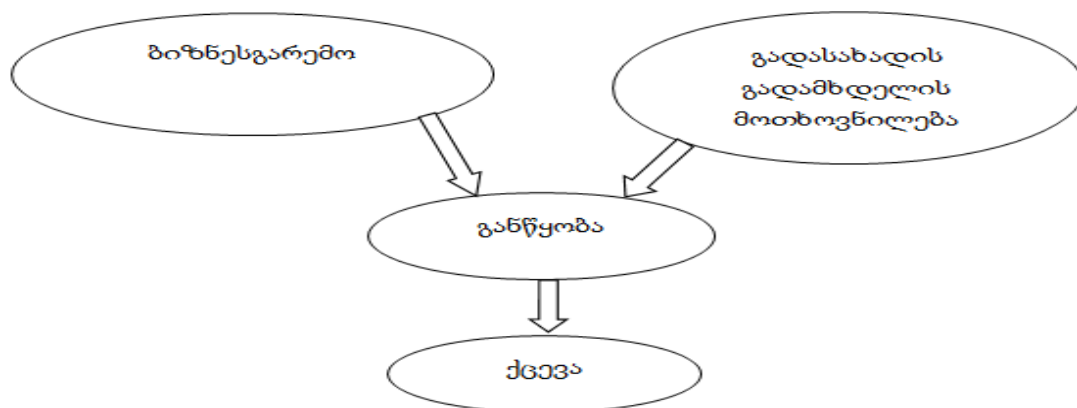
მიიღებ იმას, რაც შენ გინდა. ამგვარი დამოკიდებულების გავლენით ხდება ადამიანთა მასების საბაზრო აზროვნების ფორმირება“.¹ გადასახადის გადამხდელებში საგადასახადო ადმინისტრირებისას მოთხოვნილების არსებობა გამოიხატება მათ მიერ გადახდილი გადასახადის ეკვივალენტური სიკეთის სახელმწიფოდან დაბრუნების სურვილში.

უდავოა, რომ ქცევა მოთხოვნილების ნიადაგზეა აღმოცენებული, რომ იგი მოთხოვნილების შედეგს წარმოადგენს. იმ შემთხვევაში, თუ დარღვეულია ბალანსი გადასახადის გადამხდელის მიერ გადახდილ გადასახადსა და სახელმწიფოდან მიღებული სიკეთის მოცულობის აღქმას შორის, მეწარმეებს უყალიბდებათ შესაბამისი ქცევა გადასახადების არგადახდასთან დაკავშირებით. ნათელი ხდება, რომ გადამხდელებზე, როგორც საგადასახადო ურთიერთობების მონაწილეებზე, სახელმწიფო ახდენს მნიშვნელოვან ზემოქმედებას შესაბამისი ქცევის ჩამოყალიბებაზე. მაშასადამე, ქცევას წინ უსწრებს სუბიექტის მდგომარეობა, რომელშიც, როგორც ობიექტური სიტუაციის ასახვაში, ამ ქცევის საერთო ხასიათი და ობიექტური ვითარების შესატყვისობა წინასწარაა განსაზღვრული.² რა უნდა ვუწოდოთ ამ სპეციფიკურ მდგომარეობას? კარგა ხანია იგი ფსიქოლოგიაში ცნობილია „განწყობის თეორიის“ სახელწოდებით, რომლის ფუძემდებლად და მამამთავრად სამართლიანად ითვლება ფსიქოლოგიის ქართული სამეცნიერო სკოლის დამფუძნებელი დიმიტრი უზნაძე (1886-1950 წწ.). გადამწყვეტი მნიშვნელობა ჩვენთვის გადამხდელთა განწყობის შესწავლას აქვს, იმიტომ რომ საზოგადოების საგადასახადო ცნობიერების ამაღლების უზრუნველსაყოფად განსახორციელებელი ღონისძიებები ფორმები მთლიანად მასზეა დამოკიდებული. ამასთან, გადასახადის გადამხდელის განწყობა განაპირობებს მის ეკონომიკურ ქცევას, რომელზეც ბევრადაა დამოკიდებული ბიზნესაქტივობის ზრდა ან შესუსტება. თუ „განწყობის თეორიას“ განვიხილავთ საგადასახადო ჭრილში, მივიღებთ გადასახადის გადამხდელის ქცევის ფორმირების შემდეგ სქემას. (იხ. სქემა N 2.3.1.):

¹ მალაშხია გ. ეკონომიკურ - ფილოსოფიური ესეები. თბ.: „ეგრისი“, 2001, გვ. 33

² უზნაძე დ. განწყობის ფსიქოლოგია. თბ.: „საქართველოს მაცნე“, 2009, გვ. 57-68

სქემა N 2.3.1. გადასახადის გადამხდელის ქცევის ფორმირება



განწყობის საფუძველზე გადასახადის გადამხდელის ქცევის ჩამოყალიბების შემოთავაზებული სქემა იძლევა ნათელ წარმოდგენას იმის შესახებ, რომ გადასახადის გადამხდელის ქცევის ფორმირება ხდება სახელმწიფოს მიმართ მოთხოვნილებისა და არსებული ბიზნესგარემოს გათვალისწინებით. ამრიგად, განწყობის ჩამოყალიბებისათვის, გარდა მოთხოვნილებისა, აუცილებელია მისი შესატყვისი სიტუაციის შექმნაც. ანუ, ისეთი სიტუაციის, რომლის პირობებშიც განწყობა სრულიად განსაზღვრულ, კონკრეტულ ხასიათს მიიღებდა. ჩვენ ვხედავთ, რომ გარკვეული მიმართულებით განწყობის აღმოცენებისთვის სუბიექტური და ობიექტური ხასიათის პირობებია აუცილებელი. მაშასადამე, გადამხდელი ცდილობს მოიქცეს საკუთარი მოთხოვნილებისა და არსებული ბიზნესგარემოს შესაბამისად. იკვთება, რომ გადამხდელზე, როგორც საგადასახადო ურთიერთობების მონაწილე მხარეზე, სახელმწიფო ახდენს მნიშვნელოვან ზემოქმედებას შესაბამისი ქცევის ჩამოყალიბებაში.

ქცევა ყოველთვის ერთნაირი არაა. იგი უშუალოდ იმაზეა დამოკიდებული, თუ რაოდენად მტკიცე იყო განწყობა, რომელიც ქცევის სახით შერჩა სუბიექტს. უდავოა, რომ, რაც უფრო ხშირად გვეუფლება ერთიდაიგივე განწყობა, მით უფრო მტკიცე ხდება იგი[29,115-116]. აღნიშნული მოსაზრება დადასტურებული იქნა თავის დროზე დ. უზნაძის მიერ ჩატარებული საგანწყობო ცდებით. თუკი პიროვნებას პირველ შემთხვევაში ერთ ხელში ზედიზედ 10-15-ჯერ მივაწოდებთ

მძიმე, ხოლო მეორე ხელში შედარებით მსუბუქ საგანს, მეორე შემთხვევაში კი ორივე ხელში მორიგეობით თანაბარი წონის მქონე საგანს, მისთვის საგნების აღქმა იქნება, როგორც განსხვავებული სიმძიმის საგნებისა.¹ დ. უზნაძის მიხედვით, ზემოთ აღნიშნულ ფენომენს საფუძვლად უდევს ე.წ. „განწყობა“, რომელიც მნიშვნელოვან როლს ასრულებს პირის მიერ არსებული რეალობის ობიექტურად აღქმაში. შესაბამისად, რაც უფრო ხანგრძლივად გრძელდება პირის განწყობა ამა თუ იმ მოვლენებზე, მით უფრო ღრმაა იგი. ამასთან მთავარია, ის, რომ განწყობა, ბოლოს და ბოლოს, ვერ უძლებს ობიექტური ვითარების ზემოქმედებას და იძულებული ხდება ამ უკანასკნელის შესატყვისი გახდეს.

როგორც ვხედავთ, განწყობა დიდ როლს თამაშობს ჩვენი ქცევის თუ განცდის მიმდინარეობაში, იგი იცვლება სინამდვილესთან ჩვენი ურთიერთობის შეცვლასთან ერთად და ჩვენი განცდის თუ ქცევის თავისებურებას განსაზღვრავს. ვინაიდან გადასახადის გადამხდელისთვის შესაბამისი განწყობის ჩამოყალიბება მნიშვნელოვანია ბიზნესის საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში, აუცილებელია მოხდეს საგადასახადო ტვირთის იმგვარად წარმოჩენა, რაც შეამსუბუქებს მეწარმის წარმოდგენას გადასახადის გადახდით გამოწვეულ სიმძიმეზე.

საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში არსებული ფსიქოლოგიური ფაქტორების კონტექსტში საინტერესო მოსაზრება აქვს გამოთქმული ჟან-ბატისტ კოლბერს. მისი აზრით: „დაბეგვრა - ეს არის ხელოვნება, გაპუტო ბატი ისე, რომ მისი მინიმალური წივილით მიიღო ბუმბულის მაქსიმუმი“.² როგორც ვხედავთ, გადასახადების მოცულობის შეგრძნება მნიშვნელოვნად დამოკიდებულია მის აღქმაზე. შესაბამისად, ცხადია, ერთი მხრივ, თუ რა დიდი მნიშვნელობა ენიჭება გადასახადის გადამხდელის განწყობის შესწავლას გადასახადის გადახდასთან მიმართებაში, მეორე მხრივ კი, მეწარმის აღქმას სახელმწიფოს მიერ ბიზნესსექტორის მიმართულებით განხორციელებული ცვლილებებთან დაკავშირებით. ამის დადასტურებაა, ჩვენი აზრით 2008 წლის 9 იანვრიდან საქართველოს საბაჟოზე ამოქმედებული “ოქროს სია”, რომლის მიხედვით

¹ უზნაძე დ. განწყობის ფსიქოლოგია. თბ.: „საქართველოს მაცნე“, 2009, გვ. 87-109

² www.aaf.ge - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 05.01.2012

მსხვილი ბიზნესის წარმომადგენლებისთვის საბაჟო პროცედურები მნიშვნელოვნად გამარტივდა. განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილებებით “ოქროს სიის” მონაწილეს უფლება მიეცა, საბაჟო დეკლარაცია ელექტრონულად წარედგინა, განბაჟება კი საზღვარზევე განხორციელებინა ან/და ტვირთი საზღვრიდან პირდაპირ თავის საწყობში წაეღო და განბაჟება იქიდან მოეხდინა. აღნიშნული ცვლილებები იმ პერიოდის საგადასახადო ორგანოებსა და გადამხდელთა ურთიერთობაში ერთგვარად რეგოლაციური იყო, ვინაიდან პროცედურების გამარტივება მსხვილ და კეთილსინდისიერ იმპორტიორებს ფინანსების და დროის დაზოგვის, საბაჟო ორგანოებს კი ადმინისტრაციული რესურსის უფრო ეფექტიანად გამოყენების საშუალებას აძლევდა. “ოქროს სიის” ამოქმედებას ექსპერტები დადებითად აფასებდნენ. მათი აზრით, აღნიშნული ინიციატივა ბიზნესმენებს, რომელთაც საბაჟო ორგანოებთან ხშირი შეხება აქვთ, ეხმარებათ ბიზნესის კეთებაში.

ცვლილებების განხორციელებიდან 8 თვის შემდეგ ჩატარებული ანალიზიდან გამოიკვეთა, რომ გამარტივებული საბაჟო პროცედურებით სარგებლობის მსურველთა რიცხვი მიზერული იყო. ოფიციალური მონაცემებით, ტვირთის გაფორმებისათვის არსებული პრივილეგიებით მხოლოდ 4 კომპანია სარგებლობდა, მაშინ როცა ფინანსთა სამინისტროს მოთხოვნებს დაახლოებით 116 კომპანია აკმაყოფილებდა. კითხვაზე თუ რატომ არ ისარგებლეს სხვა გადამხდელებმა აღნიშნული შეღავათით, პასუხი ცალსახაა. იმ პერიოდის საქართველოში არსებული მძიმე საგადასახადო წნეხის პირობებში ბიზნესსექტორისათვის წარმოუდგენელი იყო ცვლილება, რომელიც შესაძლებელს გახდიდა მათი საქმიანობის ეფექტიან ფუნქციონირებას.

ბიზნესსექტორსა და საგადასახადო ორგანოებს შორის ურთიერთობის პროცესში ფსიქოლოგიური ფაქტორების როლზე საინტერესოა შემოსავლების სამსახურის მიერ პირადი საგადასახადო აგენტის ინსტიტუტის შემოღების საკითხი, რომლითაც განხორციელდა მომსახურების ახალი ტიპის დანერგვა. აღნიშნული მომსახურება ამოქმედდა 2010 წლის აგვისტოდან და

ითვალისწინებდა შესაბამისი ხელშეკრულების საფუძველზე მეწარმეებისათვის მთელი რიგი სერვისების შეთავაზებას. მათ შორის:

- გადასახადის გადამხდელისთვის საინტერესო საკითხებზე საგადასახადო ორგანოს პოზიციის გაცნობა;
- საგადასახადო ორგანოში მის შესახებ არსებული ინფორმაციის გაცნობა;
- საგადასახადო ანგარიშების ფორმების (დეკლარაცია, გაანგარიშება, ცნობა) საგადასახადო ორგანოში წარდგენა;
- გადასახადის გადამხდელის ინფორმირება კუთვნილი საგადასახადო შეღავათის შესახებ და შესაბამისი მტკიცებულებების (დოკუმენტების) საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენა;
- გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ანგარიშგების, ასევე საგადასახადო ანგარიშფაქტურების წარდგენის და სავადოების, მათ შორის, რესტრუქტურიზებული საგადასახადო დავალიანების) დროული განხორციელების გაკონტროლება და სხვ.

სწორი გადაწყვეტილება იქნა მიღებული, როდესაც 2012 წელს საგადასახადო კოდექსში განხორციელებული ცვლილებით პირად საგადასახადო აგენტს დაერქვა პირადი საგადასახადო მრჩეველი, ვინაიდან ტერმინი აგენტი ნეგატიურ ასოციაციას იწვევდა გადასახადის გადამხდელში, რაც ერთგვარი „მოტივატორიც“ იყო გადამხდელისთვის, არ ყოფილიყო გახსნილი საგადასახადოსთან ურთიერთობაში. ამის ნათელი მაგალითია, არსებული სტატისტიკა, რომლითაც პირადი საგადასახადო აგენტის მოქმედების პერიოდში, მხოლოდ 60 კომპანია სარგებლობდა მსგავსი სერვისით, მაშინ როდესაც შესაბამისი ცვლილების განხორციელების შემდეგ ეს მაჩვენებელი ხუთჯერაა გაზრდილი და 2014 წლისათვის აღემატება 300 გადასახადის გადამხდელს. აღნიშნული კიდევ ერთხელ მიანიშნებს საგადასახადო სფეროს სენსიტიურობაზე და იმის აუცილებლობას, რომ კანონმდებლის მიერ ნებისმიერი ინიციატივისას გათვალისწინებული იყოს მისი თანმდევი ფსიქოლოგიური ასპექტები.

ზემოაღნიშნული ნათელი დადასტურებაა იმისა, რომ მთავრობის მიერ განხორციელებული საგადასახადო ადმინისტრირების გამარტივების პოლიტიკა

შეიძლება ნოვაციური და სასიკეთოც კი იყოს კერძო სექტორისათვის, მაგრამ მძიმე საგადასახადო წნეხის პირობებში ის მაინც მიუღებელი აღმოჩნდეს. შესაბამისად, მივდივართ დასკვნამდე, რომ მნიშვნელოვანია არა მხოლოდ ის, თუ რა ცვლილებები შევა კანონმდებლობაში, არამედ ისიც, თუ როგორია ბიზნესსექტორის ფსიქოლოგიური განწყობა, ამ ცვლილებების აღქმა და რამდენად ეფექტიანად მოხდება განხორციელებული ცვლილების დანერგვა პრაქტიკაში.

გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო განწყობის შესწავლის მიზნით ჩვენს მიერ ჩატარებული კვლევის შედეგად გამოკითხულ გადასახადის გადამხდელთა 73 %-ს მიაჩნია, რომ მათ მიერ გადახდილი გადასახადი არ შეესაბამება სახელმწიფოდან მიღებულ სიკეთეს. ეს არის უპირველესად საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესთან დაკავშირებით მეწარმეთა უარყოფითი ემოციის გამოწვევი მიზეზი. გადამხდელთა აღნიშნული განწყობა განპირობებულია, როგორც მეწარმეთა დაბალი საგადასახადო კულტურით, ისე გადასახადის გადახდისაგან მისაღები სიკეთესთან დაკავშირებული მათი იმედგაცრუებით.

მიგვაჩნია, რომ აღნიშნული საკითხი საქართველოში წარმოადგენს ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ქვაკუთხედს ბიზნესის საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების მიმართულებით, და მას სახელმწიფოს მხრიდან უნდა მიექცეს სათანადო ყურადღება. შესაბამისი გარემოების არარსებობის შემთხვევაში მოტივაცია გადასახადის გადამხდელისა, ნებაყოფლობით გადაიხადოს გადასახადი, შენელებულია, რის გამოც სახელმწიფოს მეტი ინტენსივობით უწევს განხორციელოს საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებები. სახელმწიფოს მიერ საგადასახადო კონტროლის გამკაცრება საზოგადოებაში კიდევ უფრო აძლიერებს საგადასახადო წნეხს, ზრდის გადასახადის გადახდისადმი უარყოფით დამოკიდებულებას და მისი არგადახდის სურვილს.

საქართველოში, გადასახადების გადახდის მიმართ არსებული ფსიქოლოგიური განწყობა და შესაბამისი ქცევის ჩამოყალიბება მნიშვნელოვნად განპირობებულია საბჭოური სისტემით და გასული საუკუნის 90-იან წლებში ქვეყნის ეკონომიკაში შექმნილი რთული სოციალურ-ეკონომიკური და

პოლიტიკური ვითარებით. შესაბამისად, ჩვენს ქვეყანაში საზოგადოების ცნობიერება გადასახადების ადმინისტრირების პროცესთან დაკავშირებით ჩამოყალიბდა როგორც იძულებით, სადამსჯელო ღონისძიებაზე. გადასახადებთან დაკავშირებით „დამახინჯებული“ აღქმა უპირველეს ყოვლისა გამოწვეულია იმით, რომ:

- ❖ ჩვენ ფოკუსირებას ვახდენთ მხოლოდ გადასახადებზე, როგორც ჩვენი სიკეთის (რესურსის) გაღებაზე;
- ❖ ჩვენ ნაკლები წარმოდგენა გვაქვს გადასახადების, როგორც ეკონომიკური სიკეთის მომტანი მოვლენის მნიშვნელობაზე;
- ❖ ჩვენთან ნაკლებია საგადასახადო პოზიტიური მოდელები (არ არის დადებითი კუთხით წარმოჩენილი გადასახადის დადებითი მხარე რაიმე მოდელირების საფუძველზე);

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მიგვაჩნია, რომ აუცილებელია სახელმწიფოს მხრიდან გატარდეს საზოგადოების ცნობიერების ამაღლების ფართომასშტაბიანი, ხანგრძლივ პერიოდზე ორიენტირებული ღონისძიებები, რომლებიც მნიშვნელოვნად გააუმჯობესებს როგორც ბიზნესგარემოს, ისე საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესს ქვეყანაში.

**თავი III. საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის
ამაღლების სამართლებრივი და ორგანიზაციულ - ეკონომიკური
მექანიზმების სრულყოფის მიმართულებები**

**3.1. საგადასახადო ადმინისტრირების საკანონმდებლო ბაზის გაუმჯობესების
რეკომენდაციები**

მარტივი და არაორაზროვანი საგადასახადო კანონმდებლობა წარმოადგენს მეწარმეთა კანონიერი ინტერესებისა და უფლებების დაცვის გარანტს და გადამხდელზე დაკისრებული ვალდებულებების პირნათლად შესრულების აუცილებელ წინაპირობას. ამასთანავე, ის მნიშვნელოვნად განსაზღვრავს საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანად განხორციელებას. სახელმწიფოსა და ბიზნესსექტორს შორის ურთიერთობის ფორმები და გადასახადების ადმინისტრირების მეთოდები მნიშვნელოვნად დამოკიდებულია ქვეყანაში არსებულ გამართულ საგადასახადო ადმინისტრირების მარეგულირებელ სამართლებრივ ბაზაზე და მის შემდგომ სრულყოფაზე.

ეფექტიანი და სამართლიანი საგადასახადო საკანონმდებლო ბაზის არსებობა არის არამარტო საკანონმდებლო და აღმასრულებელი ხელისუფლების, არამედ უპირველესად საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში ჩართულ მეწარმეთა საზრუნავი, რომელთა აქტიური მონაწილეობითაც უნდა განხორციელდეს აღნიშნული პოლიტიკა. სახელმწიფოსა და ბიზნესსექტორის ერთობლივი მონაწილეობით შემუშავებული საგადასახადო კანონმდებლობა აგებული უნდა იყოს ქვეყნის სოციალურ - ეკონომიკური პოლიტიკის ძირითად მიმართულებებზე, სადაც მაქსიმალურად იქნება გათვალისწინებული როგორც სახელმწიფოს, ისე მეწარმეთა ინტერესი¹.

¹ გადამხდელის ინტერესში ვგულისხმობთ საგადასახადო ადმინისტრირების ფორმების, მეთოდების და პასუხისმგებლობის ზომების ერთობლიობას, რომელიც ექვეყნს არ დააყენებს მეწარმის მხრიდან საქმიანობის გაგრძელების საკითხს. ავტორი

საგადასახადო კანონმდებლობაში გაუგებრობას იწვევს ქვეყნის კონსტიტუციაში განხორციელებული ცვლილებები¹ გადასახადების შემოღების შესაძლებლობის თაობაზე რეფერენდუმის² ჩატარების გზით. აღნიშნული რეგულაციის თანახმად:

❖ საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღება, გარდა აქციზისა, ან საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის სახის მიხედვით არსებული განაკვეთის ზედა ზღვრის გაზრდა შესაძლებელია მხოლოდ რეფერენდუმის გზით, გარდა ორგანული კანონით გათვალისწინებული შემთხვევებისა. რეფერენდუმის დანიშვნის ინიცირების უფლება აქვს მხოლოდ საქართველოს მთავრობას.

❖ საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღებად ან ზღვრული განაკვეთის გაზრდად არ ჩაითვლება გადასახადის შემოღება ან ცვლილება, რომელიც არსებული გადასახადის ალტერნატივაა ან ანაცვლებს მას და ამავე დროს არ ზრდის საგადასახადო ტვირთს. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღებად ან ზღვრული განაკვეთის გაზრდად არ ჩაითვლება აგრეთვე გადასახადის სახის მიხედვით არსებული ზღვრული განაკვეთის ფარგლებში გადასახადის განაკვეთის ცვლილება.

ზემოაღნიშნული ჩანაწერი ისეთ საკანონმდებლო აქტში, როგორც კონსტიტუციაა, გავლენას ახდენს ქვეყანაში საგადასახადო განაკვეთების სტაბილურობაზე და დაბეგვრის პოლიტიკაზე. თუმცა, საქართველოს კონსტიტუცია, როგორც სახელმწიფოს უზენაესი, კანონი განმარტავს, რომ “მხოლოდ საქართველოს უმაღლეს სახელმწიფო ორგანოთა განსაკუთრებულ გამგებლობას მიეკუთვნება საგადასახადო კანონმდებლობა, საბაჟო და სატარიფო რეჟიმები”, რაც, თავის მხრივ, გულისხმობს სახელმწიფოს მონოპოლიურ უფლებას აღნიშნული მიმართულებით თვითონ განსაზღვროს ქვეყნის სახელმწიფო პოლიტიკა. ამასთან, ცნობილია, რომ სამეწარმეო სექტორის სტიმულირებას

¹ საქართველოს კონსტიტუცია. მუხლი 94. 1995 წლის 24 აგვისტო

² საქართველოს ორგანული კანონი „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“. “საქართველოს პარლამენტი. ქ. თბილისი, 2011 წლის 1 ივლისი. №4979-რს

სახელმწიფო ეწევა მონეტარული და ფისკალური პოლიტიკით. იმ შემთხვევაში, როდესაც გადასახადების დონეს საზოგადოება განსაზღვრავს რეფერენდუმის გზით, ეს ნიშნავს, რომ მთავრობა ქვეყანაში არსებულ საგადასახადო საკითხებზე საზოგადოების ცოდნის დაბალი დონის მიუხედავად, უარს ამბობს ფისკალურ პოლიტიკაზე და ეკონომიკური პოლიტიკის განხორციელების ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს ბერკეტზე - გადასახადების მართვის სამართლებრივ მექანიზმზე.

საგადასახადო ადმინისტრირების მარეგულირებელი სამართლებრივი ბაზის შესწავლისას გამოიკვეთა, რომ ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკის გატარებისას აუცილებელია უფრო მეტი ყურადღება დაეთმოს საგადასახადო ადმინისტრირების მომწესრიგებელ სამართლებრივ აქტებში ცვლილებების შეტანის ინტენსივობას და არსებულ კანონმდებლობაში განსახორციელებელი ცვლილებებით გამოწვეული შედეგების პროგნოზირებას. სწორედ აღნიშნული გარემოებები მიგვაჩნია ერთ-ერთ მნიშვნელოვან განმაპირობებელ მიზეზად მეწარმეთა მხრიდან საგადასახადო კანონმდებლობის არასათანადო ცოდნისა და მათი უარყოფითი დამოკიდებულების საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესისადმი.

აუცილებელია კანონმდებლის მიერ გათავისებული იქნეს ის გარემოება, რომ რაც, უნდა კარგად იცვლებოდეს საგადასახადო ადმინისტრირების მარეგულირებელი სამართლებრივი ნორმები და მათი უმეტესობა ბიზნესისთვის სასიკეთო იყოს, ხშირი ცვლილებები მაინც არაჯანსაღი პროცესია. ჩვენი აზრით, შესაბამისმა სამსახურებმა უნდა გააცნობიერონ, თუ რამდენი დრო და ფული სჭირდება ბიზნესს იმისთვის, რომ გაეცნოს, გააანალიზოს და შემდეგ გამოყენება დაიწყოს თითოეული ცვლილების.

მცირე საწარმოები, რომლებსაც არა აქვთ შესაძლებლობა, იქირაონ კვალიფიციური საგადასახადო კონსულტანტები, ვერ ახერხებენ სიახლეების გაცნობასა და მათზე დროულად რეაგირებას. ამასთან, დებულებები იმის შესახებ, რომ „არავის შეუძლია კანონების არცოდნის დაბრალება“ და „კანონების არცოდნა არავის ამართლებს“, არა მხოლოდ ყოველი იურისტისათვის, არამედ ნებისმიერი

მოქალაქისათვის არის ცნობილი.¹ ეს დებულება შესაძლებელია განვიხილოთ, როგორც პრეზუმფცია და როგორც აქსიომა. განსაკუთრებით 21-ე საუკუნეში წიგნიერებისა და საინფორმაციო ზღვა მასალის ხელმისაწვდომობის პირობებში კანონების ცოდნის პრეზუმფცია უდავო ჭეშმარიტებაა. ამაზე მიუთითებს ისიც, რომ თუ კანონის ტექსტი ოფიციალურად იყო გამოქვეყნებული, მაშინ ივარაუდება, რომ მისი შინაარსი ყველასთვის ცნობილია. ამასთანავე კანონის არცოდნა ან მისი არასათანადოდ გაგება არ შეიძლება იყოს კანონის გამოუყენებლობის ან/და ამ კანონით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობისაგან გათავისუფლების საფუძველი.

მიგვაჩნია, რომ საგადასახადო ადმინისტრირების მარეგულირებელი სამართლებრივი აქტები უნდა დაეფუძვნოს სამ ძირითად კომპონენტს. ესენია: ნეიტრალურობა, სტაბილურობა და სიმარტივე. ნეიტრალურობის ქვეშ ვგულისხმობთ ისეთი სახის სამართლებრივი აქტების შემუშავებას, სადაც მაქსიმალურად იქნება გათვალისწინებული როგორც სახელმწიფოს, ისე მეწარმეთა ინტერესი.

სტაბილურობის ქვეშ ვგულისხმობთ დაბეგვრის მომწესრიგებელ ნორმებში შესატანი ცვლილების ნორმალიზებას. ამ მიმართულებით მეტი ძალისხმევაა საჭირო, რადგან ქვეყანაში საგადასახადო კანონმდებლობის კუთხით განათლების დონე დაბალია, ამიტომ მეწარმეები არ არიან დაზღვეულები ხშირი ცვლილებების ფონზე დაუშვან შეცდომები. აქედან გამომდინარე, გასაკვირი არაა, რომ საკანონმდებლო არასტაბილურობა მთავარ პრობლემას წარმოადგენს ბიზნესისათვის. ამ დროს იზრდება დაჯარიმების რისკიც, ვინაიდან ბიზნესი ცოცხალი პროცესია და, შესაბამისად, მეწარმე არ „დახურავს“ ბიზნესს ცვლილების გაანალიზებამდე. პრაქტიკაში ყოფილა შემთხვევები, როდესაც ერთდამიჯერ დროს როგორც საკანონმდებლო, ისე კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტში შესული ცვლილებები არ მოდის შესაბამისობაში ერთმანეთთან. მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოში სამართლებრივ აქტებს შორის მათი იურიდიული ძალის

¹ ივანოვი ა. დარბაიძე ნ. სახელმწიფოსა და სამართლის თეორია. თბ.: „სამართლიანი საქართველო“, 2009, გვ. 85

მიხედვით განსაზღვრულია შესაბამისი იერარქია¹, სადაც საქართველოს საკანონმდებლო აქტებს აქვს უპირატესი იურიდიული ძალა საქართველოს კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების მიმართ, ნორმებში არსებული წინააღმდეგობრივი ჩანაწერი აბნევს მეწარმეს. ამიტომ აუცილებელია, რომ კანონმდებელმა გაითვალისწინოს, რომ პროგნოზირებულ საგადასახადო რეჟიმს აქვს დადებითი ზეგავლენა როგორც ბიზნესზე, ისე საგადასახადო ორგანოებზე: სტაბილური საგადასახადო კანონმდებლობა იძლევა შესაძლებლობას, რომ მეწარმემ გრძელვადიან პერსპექტივაში დაგეგმოს ბიზნესი, ხოლო საგადასახადო ორგანოებმა საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებები ჩაატარონ უფრო ეფექტიანად. ამასთან ერთად სტაბილური საკანონმდებლო გარემო ორივე მხარეს უმცირებს საგადასახადო ადმინისტრირების შესრულებისათვის აუცილებელ ხარჯებს.

სიმარტივე, ნიშნავს მარეგულირებელი სამართლებრივი ნორმების შემუშავებას, სხვადასხვაგვარი ინტერპრეტირების შესაძლებლობის გარეშე, ბიზნესსექტორისათვის კი მათ თავისუფალ აღქმას.

საქართველოში დღეს მოქმედი რეგულაციით ნორმატიული აქტების მომზადების, მიღების (გამოცემის), გამოქვეყნების, მოქმედების, აღრიცხვისა და სისტემატიზაციის ზოგად წესებს ადგენს „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონი, რომლის მიხედვითაც ნორმატიულ აქტებში შესატანი ცვლილებების რაოდენობა და პერიოდი არ არის შეზღუდული. ამასთან, კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის პროექტის მომზადება შეუძლია საკანონმდებლო ინიციატივის ან ნორმატიული აქტის პროექტის წარდგენის უფლების მქონე სუბიექტს ან თვით ნორმატიული აქტის მიღების უფლებამოსილების მქონე ორგანოს. მიგვაჩნია, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა, თავისი სპეციფიკიდან გამომდინარე, ბიზნესსექტორის მხრიდან ხასიათდება მეტი მკმნობელობით, რაც აუცილებლად მოითხოვს დაბეგვრის მარეგულირებელი ნორმებში შესატანი ცვლილებების რაოდენობის ნორმალიზებასა და განსხვავებული რეგლამენტირების აუცილებლობას. მნიშვნელოვანია, მოხდეს საგადასახადო

¹ „ნორმატიული აქტების შესახებ“ კანონის მე-7 მუხლის მე-7 პუნქტი. საქართველოს პარლამენტი. ე. თბილისი, 2009 წლის 22 ოქტომბერი. N 1876 – III

კოდექსთან დაკავშირებული კანონქვემდებარე აქტებისა და საგადასახადო ადმინისტრირების მარეგულირებელი ინსტრუქციების მიღების წესის გართულება და ცვლილების ძალაში შესვლის გონივრული ვადების განსაზღვრა. ვინაიდან ხშირ შემთხვევაში ნორმატიული აქტები (გარდა საკანონმდებლო) ძალაში შედის გამოქვეყნებისთანავე.¹ ამასთან, ერთად აუცილებელია შესატან ცვლილებებზე მომუშავე სამართალშემოქმედებითი ჯგუფის მიერ შესაძლებლობის ფარგლებში მოხდეს საგადასახადო ნორმაში ცვლილებით გამოწვეული შედეგების განსაზღვრა.

აუცილებელია ბიზნესექტორს შეექმნას დაცულობისა და სტაბილურობის განცდა, რომ მთავრობა არ შეცვლის თამაშის წესებს და არ შემოიღებს დამატებით რეგულაციებს და დამატებით ტვირთს ბიზნესისათვის. ყველა ადგილობრივმა მეწარმემ და უცხოელმა ინვესტორმა უნდა იცოდეს, რომ შემოდის პროგნოზირებად ბაზარზე, სადაც ერთი რომელიმე პოლიტიკური ჯგუფის მიერ არ მოხდება თამაშის წესების ცვლილება და არ გაუარესდება ბიზნესგარემო.

საგადასახადო ადმინისტრირების საკანონმდებლო ბაზის სრულყოფის მიმართულებით გვინდა გამოვყოთ ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელიც მოითხოვს აუცილებელ გადაწყვეტას და შეეხება გარდაცვლილი პირის სანქციების გადაკისრებას მის მემკვიდრეზე. ამასთან დაკავშირებით მიგვაჩნია, რომ საგადასახადო კოდექსის 57-ე მუხლი (გარდაცვლილი პირის საგადასახადო ვალდებულების შესრულება), ჩვენი აზრით, წინააღმდეგობაში მოდის კონსტიტუციით აღიარებულ ადამიანის უფლებებთან და მემკვიდრეობის უფლების არსთან. საკითხის გადაწყვეტის მნიშვნელობა მდგომარეობს შემდეგში:

პირველი, ის, რომ მუხლის სათაური წინააღმდეგობაშია მასში მოცემულ შინაარსთან. ვინაიდან სათაური გულისხმობს გარდაცვლილი პირის საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას მემკვიდრის მიერ, ხოლო მუხლის შინაარსი მემკვიდრეს ავალდებულებს გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანების შესრულებას. ეს ორი ერთმანეთისგან რადიკალურად

¹ ასეთ შემთხვევაში აქტი ძალაში შედის გამოქვეყნების დღეს, - 24 საათზე. „ნორმატიული აქტების შესახებ“ კანონის 22-ე მუხლის მე-2 პუნქტი. საქართველოს პარლამენტი. ქ. თბილისი, 2009 წლის 22 ოქტომბერი. N 1876 – III

განსხვავებული ცნებებია, მათ შორის თანხობრივ გამოხატულებაშიც. საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის საგადასახადო ვალდებულებად (53.1 მუხლი) ითვლება პირის ვალდებულება, გადაიხადოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული, აგრეთვე ამავე კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს მიერ შემოღებული გადასახადი, ხოლო საგადასახადო დავალიანება (8.23 მუხლი) შეადგენს დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადების ან/და სანქციების (ჯარიმა, საურავი) თანხების ჯამს, რომელიც შეიძლება შემცირდეს ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ან/და სანქციების თანხების ჯამით;

მეორე, ვინაიდან დღეს მოქმედი რედაქციით სამკვიდრო მოწმობის მიღების დღიდან გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანებას (და არა ვალდებულებას) სამკვიდრო ქონებაში წილის პროპორციულად იხდის მისი მემკვიდრე. გამოდის, რომ კანონმდებელი მემკვიდრეს აკისრებს, არა მხოლოდ მამკვიდრებლის (სამკვიდროს დამტოვებელი) მიერ გადასახდელ გადასახადებს, არამედ სანქციებსაც, ვინაიდან, მოქმედი ნორმის მიხედვით დავალიანება შეიძლება მოიცავდეს როგორც გადასახადის თანხას, ისე დაკისრებულ სანქციასაც. შესაბამისად, სანქციის გადაკისრება წინააღმდეგობაშია თვით საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის საგადასახადო სამართალდარღვევის განმარტებასთან, რომლის მიხედვითაც იგი წარმოადგენს პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედებას (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. ამასთანავე საგადასახადო კოდექსი განსაზღვრავს, რომ: „ამ კოდექსით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის ჩადენისათვის პასუხისმგებლობა ეკისრება საწარმოს/ორგანიზაციას და ფიზიკურ პირს“. ნათელია, ნორმის არსი. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობა დგება იმ სუბიექტის მიმართ, რომელმაც ჩაიდინა კონკრეტული მართლსაწინააღმდეგო ქმედება.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე შეიძლება დავასკვნათ, რომ საგადასახადო კოდექსი მემკვიდრეს აკისრებს პასუხისმგებლობას სანქციის სახით, მაშინ როდესაც მის მიერ არ ჩადენილა მართლსაწინააღმდეგო ქმედება

(სამართალდარღვევა) და, შესაბამისად, იგი არ წარმოადგენს სამართალდამრღვევს. ყოველივე ეს ეწინააღმდეგება სამართლიანობის და ინდივიდუალური პასუხისმგებლობის პრინციპებს. რომის სტატუტის¹ და ევროპული სამართლის კანონიერების პრინციპის თანახმად, - არ არსებობს დანაშაული კანონის გარეშე (nullum crimen sine lege) და არ არსებობს სასჯელი ბრალის გარეშე (nulla poena sine culpa),² ეს დებულებები მართალია სისხლის სამართლის მართლმსაჯულების კონტექსტშია, მაგრამ, ჩვენი აზრით, ისინი წარმოადგენენ სამართლიანობის ფუნდამენტალურ პრინციპებს.

მიგვაჩნია, რომ კოდექსის სადავო ნორმა (გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანებას გადაიხდის მისი მემკვიდრე სამკვიდრო ქონებაში მისი წილის პროპორციულად, სამკვიდრო მოწმობის მიღების დღიდან) ეწინააღმდეგება საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლის პირველ წინადადებას: „საკუთრება და მემკვიდრეობის უფლება აღიარებული და ხელშეუვალია“, ვინაიდან სახელმწიფოს მიერ მემკვიდრისათვის მსგავსი რეგულაციის დაწესება ზღუდავს მემკვიდრის უფლებას და წინააღმდეგობაშია სახელმწიფოს პოზიტიურ ვალდებულებასთან ხელი შეუწყოს საკუთრებისა და მემკვიდრეობის უფლებას. შესაძლებელია გარდაცვლილი პირის საგადასახადო დავალიანების მოცულობა, საგადასახადო სანქციების გათვალისწინებით აღემატებოდეს მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ღირებულებას, და ეს საკმარისი საფუძველი გახდეს იმისა, რომ მემკვიდრემ უარი განაცხადოს იმ ქონებაზე, რომლის გარდა მას სხვა არ გააჩნია. შესაბამისად კონსტიტუციის ჩანაწერი „დაუშვებელია საკუთრების, მისი შექმნის, გასხვისების ან მემკვიდრეობით მიღების საყოველთაო უფლების გაუქმება“ მოქმედებს მემკვიდრის ვალდებულებაზეც საგადასახადო დავალიანების დაფარვაზე.

უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევები თავისი შინაარსით წარმოადგენენ ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის (სამართალდარღვევის) ნაირსახეობას. ამასთან, საგადასახადო კოდექსში დღეს

¹ ტურავა მ. „სისხლის სამართალი“. გამომცემლობა „ბონა კაუზა“ თბილისი 2006 წ. 23 გვ.

² ტურავა მ. „სისხლის სამართალი-დანაშაულის მოძღვრება“. გამომცემლობა „მერიდიანი“ თბილისი 2011 წ. 107 გვ.

არსებული ზოგიერთი ნორმა ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსში იყო გათვალისწინებული,¹ რომელიც შესაბამისი ცვლილებებით აისახა საგადასახადო კოდექსში. აღსანიშნავია, რომ ადმინისტრაციული სამართალდარღვევისას ადმინისტრაციული სახდელის აღსრულების შეწყვეტა ხდება პირის გარდაცვალებისას, ანალოგიურად, მიგვაჩნია, რომ საგადასახადო კოდექსშიც პირის გარდაცვალების ფაქტი უნდა იწვევდეს მასზე დაკისრებული სანქციის მოხსნას. მაგალითად. სატრანსპორტო საშუალების მართვის უფლება შეჩერებული ფიზიკური პირი გ.კ-მე მართავდა კუთვნილ სატრანსპორტო საშუალებას, რის გამოც დაჯარიმებული იქნა ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა კოდექსით 500 ლარის ოდენობით, ხოლო სატრანსპორტო საშუალება გადაყვანილი იქნა სპეციალურ ავტოსადგომზე. კანონმდებლობით განსაზღვრულ ვადაში (30 დღე) სამართალდამრღვევის მხრიდან არ მოხდა ჯარიმის გადახდა, რის გამოც მას დაერიცხა საურავი 500 ლარის ოდენობით და დამატებით განესაზღვრა ვადა ჯარიმისა და საურავის გადახდისათვის, რომელიც არ იქნა შესრულებული.

გ.კ-ის გარდაცვალების შემდეგ სატრანსპორტო საშუალება საკუთრებაში გადავიდა მის შვილზე, ლ.კ-მე. შესაბამისად, შვილზე სატრანსპორტო საშუალებაზე საკუთრების წარმოშობა არ გამოიწვევს სამართალურთიერთობაში მამის უფლებამონაცვლეობას, ვინაიდან ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 286-ე მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად იმ პირის გარდაცვალება, რომლის მიმართ იყო გამოტანილი დადგენილება, არის ადმინისტრაციული სახდელის დადების შესახებ დადგენილების გამომტანი ორგანოს თანამდებობის პირის მიერ დადგენილების აღსრულების შეწყვეტის საფუძველი. ამავე კოდექსის 232-ე მუხლის მე-9 პუნქტის შესაბამისად, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის საქმის წარმოება არ შეიძლება დაიწყოს, ხოლო დაწყებული საქმე უნდა შეწყდეს იმ პირის გარდაცვალების გამო, რომლის მიმართ დაწყებული იყო საქმის წარმოება.

¹ საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი. საქართველოს სსრ უმაღლესი საბჭოს პრეზიდიუმი. ქ. თბილისი, 1984 წლის 15 დეკემბერი.

აღსანიშნავია, რომ, ვინაიდან სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობა ეკისრება ქმედების ჩამდენ პირს, სამართალდარღვევის ჩადენასთან დაკავშირებით სამართალდამრღვევის მემკვიდრის უფლებამონაცვლედ მიჩნევა უნდა მოხდეს მხოლოდ მის მიმართ კანონიერად წარმოშობილი საგადასახადო ვალდებულების (გადასახადების) და არა დავალიანების (სანქციის) ნაწილში. შესაბამისად, აღნიშნული საკითხების მოწესრიგების შემთხვევაში ეს იქნება კიდევ ერთი წინგადადგმული ნაბიჯი როგორც საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფის, ისე საგადასახადო სანქციების ლიბერალიზაციის მიმართულებით.

აუცილებლად მიგვაჩნია, რომ საგადასახადო კოდექსში განხორციელდეს შესაბამისი ცვლილება წინასწარი გადაწყვეტილების ნაწილში (სსკ 47-ე მუხლის მე-7 ნაწილი) და არსებული ნორმა, რომელიც სავარაუდოდ კანონმდებლის მიერ შეტანილი იქნა წინასწარი გადაწყვეტილების უპირატესობის წარმოჩენის მიზნით, ამოღებული იქნეს. კერძოდ, აღნიშნული ნორმის მიხედვით: „საქართველოს კანონმდებლობის ნორმამ, რომელიც ამძიმებს გადასახადის გადამხდელის მდგომარეობას და რომელსაც მიეცა უკუქცევითი ძალა, არ შეიძლება გავლენა მოახდინოს ნორმის ამოქმედებამდე გამოცემული წინასწარი გადაწყვეტილების შესაბამისად განხორციელებულ ოპერაციებზე“. გამოდის, რომ აღნიშნული ჩანაწერით კანონმდებელი აკეთებს დაშვებას, რომ იმ პირებზე, რომლებიც არ სარგებლობენ წინასწარი გადაწყვეტილებით, შესაძლებელია დამძიმებულ ნორმას მიეცეს უკუძალა, რაც თავისთავად წარმოადგენს ანტიკონსტიტუციურ ნორმას და წინააღმდეგობაშია კონსტიტუციით აღიარებულ უკუძალის პრინციპთან, რომლის მიხედვით: „არავინ არ აგებს პასუხს იმ ქმედობისათვის, რომელიც მისი ჩადენის დროს სამართალდარღვევად არ ითვლებოდა. კანონს, თუ ის არ ამსუბუქებს ან არ აუქმებს პასუხისმგებლობას, უკუძალა არა აქვს“.¹ იგივე აზრია გატარებული „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონში - „ნორმატიულ აქტს, რომელიც ადგენს ან ამძიმებს პასუხისმგებლობას, უკუძალა არა აქვს“.² შესაბამისად, არც წინასწარი გადაწყვეტილების მქონე მეწარმისათვის და არც

¹ საქართველოს კონსტიტუცია. 42-ე მუხლის მე-5 ნაწილი. 1995 წლის 24 აგვისტო

² „ნორმატიული აქტების შესახებ“ კანონის 24-ე მუხლის მე-2 პუნქტი. საქართველოს პარლამენტი. ქ. თბილისი, 2009 წლის 22 ოქტომბერი. N 1876 – III

ნებისმიერი სხვა პირისთვის შეუძლებელია კანონს მიენიჭოს უკუძალა პასუხისმგებლობის დამძიმების მიმართულებით.

მიგვაჩნია, რომ ჩვენს მიერ შემოთავაზებული საკითხები აუცილებლად უნდა მოხვდეს საგადასახადო ომბუდსმენის ინტერესის სფეროში, ვინაიდან საგადასახადო კანონმდებლობით მისი პირდაპირი მოვალეობაა ზედამხედველობა გაუწიოს საქართველოს ტერიტორიაზე გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების დაცვას, გამოავლინოს მათი დარღვევის ფაქტები და ხელი შეუწყოს დარღვეული უფლებების აღდგენას.

ზემოთთქმულიდან გამომდინარე, მიგვაჩნია რომ საგადასახადო ადმინისტრირების საკანონმდებლო ბაზის სრულყოფა მნიშვნელოვნად გააუმჯობესებს ბიზნესგარემოს საქართველოში, რაც თავისთავად ხელს შეუწყობს გადამხდელთა ცნობიერების ამაღლებას, ჯანსაღი სამეწარმეო გარემოს შექმნას და ეკონომიკური ეფექტიანობის დონის ამაღლებას.

3.2. საგადასახადო ადმინისტრირების ეკონომიკური ეფექტიანობის ამაღლების ღონისძიებები

სახელმწიფოსთვის ფინანსური რესურსების მთავარ წყაროს გადასახადები წარმოადგენს. იმაზე, თუ რამდენად უზრუნველყოფს ხელისუფლება ოპტიმალური საგადასახადო პოლიტიკის გატარებას და გადასახადების მობილიზებას, მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული ქვეყნის სახელმწიფო და ეკონომიკური უსაფრთხოება, რაც გულისხმობს იმ ფაქტორების და პირობების ერთობლიობას, რომლითაც მიიღწევა ეროვნული ეკონომიკის დამოუკიდებლობა, სტაბილურობა, მუდმივი განახლება და პროგრესი. უმნიშვნელოვანესი ამოცანებიდან, რომლებიც საქართველოს უახლოეს მომავალში აქვს გადასაწყვეტი,

ეკონომიკის განვითარების სტაბილური ზრდის ტემპების მიღწევას, რომლის ერთ-ერთ საფუძვლადაც სწორი საგადასახადო პოლიტიკის გატარება მიგვაჩნია.

ჩვენს მიერ საგადასახადო ადმინისტრირების სრულყოფის მიმართულებით შემოთავაზებულ წინადადებებში ერთ-ერთი აქტუალური საკითხია საქართველოს ბაზარზე უცხოური საქონლის დაშვების ზედმეტად ლიბერალური პოლიტიკის არსებობა. მოქმედი დაბეგვრის პირობებში საქართველოში არსებული იმპორტის გადასახადით დაბეგვრის მექანიზმი ნაკლებად აფერხებს პროდუქციის იმპორტს და ვერ უზრუნველყოფს ეროვნული საწარმოო სექტორის სტიმულირებას, რის გამოც დაუცველი რჩება ეროვნული წარმოება. მართალია, მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაციაში (მსო) გაწევრიანებისას საქართველომ აიღო ვალდებულება საბაჟო ტარიფების ლიბერალიზაციაზე, მაგრამ არსებული შეთანხმების ფარგლებში შესაძლებელია ეროვნულ ინტერესებზე დაფუძნებული საგადასახადო პოლიტიკის შემუშავება.

ზემოაღნიშნულში ვგულისხმობთ იმპორტის გადასახადისათვის უფრო დიდი მნიშვნელობის მინიჭებას ქვეყნის შიდა წარმოების დაცვის კუთხით. მაშინ როდესაც საქართველოში, დაბალია შრომის მწარმოებლურობა და მაღალია პროდუქციის ფასი, უახლესი ტექნიკით და ტექნოლოგიით წარმოებული იმპორტირებული პროდუქცია მნიშვნელოვან კონკურენციას უწევს ადგილობრივ წარმოებას. აქედან გამომდინარე, აუცილებელია, რომ ქართული პროდუქცია გარკვეულ პერიოდში მაინც პრივილეგირებულ რეჟიმში მიმოიქცეოდეს ჩვენს ბაზარზე, ვიდრე იდენტური იმპორტული პროდუქცია. აუცილებელია ვაჭრობის ლიბერალიზაციის მიმართულებით შემოღებული შეღავათების დაწესების კრიტერიუმი დაეფუძნოს ქვეყნის პოლიტიკურ, ეკონომიკურ და სოციალურ ინტერესებს, ვინაიდან საქართველოში შემოტანილი თითოეული იმპორტირებული საქონელი ნიშნავს, რომ ქართველი მომხმარებლის ხარჯზე ხელფასს და მოგებას იღებენ უცხოელი მუშები და მეწარმეები, ფირმები და საფინანსო სამსახურები.

ეკონომიკის დაყრდნობა იმპორტზე ძალიან სარისკოა, რამეთუ მსოფლიო პოლიტიკა და, შესაბამისად, საგარეო-ეკონომიკური ურთიერთობათა პოლიტიკა

ყოველთვის როდია სტაბილური და უცვლელი. იმპორტზე დაფუძნებული ქვეყნის წინაშე, მათ შორის საქართველოსთვის, სადაც ყოველწლიურად იზრდება საგარეო ვაჭრობის უარყოფითი სალდო (იხ. დანართი N 10) დგება მთელი რიგი საშიშროებანი, მათ შორის ქვეყნის სასურსათო უსაფთხოებისათვის, რამეთუ ქვეყანა წლიდან წლამდე ხდება „გასაღების ბაზარი“. უპირველეს ყოვლისა, არაა გამორიცხული იმპორტიორ ქვეყანაში შექმნილი ეკონომიკურმა კრიზისმა ჩვენს ქვეყანაშიც გამოიწვიოს ფასების ზრდა, საფინანსო სისტემის დესტაბილიზაცია და მისი თანმდევი ნეგატიური პროცესები.

საქართველოს ბაზარზე უცხოური საქონლის შემოტანასთან დაკავშირებით აუცილებელია მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაციის (მსო) მიერ განსაზღვრული რეგულაციების მაქსიმალურად გამოყენება. აღსანიშნავია, რომ მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაციის მიერ განსაზღვრულია უპირატესი ხელშეწყობის საბაჟო ტარიფები (ბმული ტარიფები), რომლებიც წარმოადგენენ საქონლის იმპორტზე საბაჟო ტარიფის იმ მაქსიმალური განაკვეთების ჩამონათვალს, რომელთა გამოყენების უფლება გააჩნია საქართველოს, მსო-ის წევრების დამატებითი თანხობის მიღების გარეშე. სასაქონლო პოზიციებზე, სადაც ბმული ტარიფის დონე მოქმედზე მაღალია, საქართველოს აქვს უფლება ასწიოს საიმპორტო ტარიფი ბმულის დონემდე, თუ ამას მიზანშეწონილად მიიჩნევს.¹

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით ცალკეულ პროდუქციაზე (ცხოველური და მცენარეული წარმოშობის პროდუქტები, კვების მზა პროდუქტები) დაწესებული იმპორტის გადასახადის განაკვეთები მსო მიერ განსაზღვრულ ბმულ ტარიფებთან (იხ. დანართი N 13) შედარებით დაბალია, ან ზოგ შემთხვევაში ნულის ტოლია.

ამის ნათელი დასტურია საქართველოში იმპორტირებულ ღორის ხორცზე (სეს ესნ 0203) დაწესებული რეგულაცია. იმპორტის გადასახადის განაკვეთი

¹ იმ სასაქონლო პოზიციებზე, სადაც ბმული ტარიფები დაფიქსირდა უფრო დაბალ დონეზე, ვიდრე მოქმედი ტარიფი საქართველო გაწევრიანების დღიდან ვალდებული იყო მოქმედი ტარიფი მოეყვანა „ბმულის“ მოთხოვნებთან შესაბამისობაში (დაეწესებინა მის დონეზე ან უფრო დაბალი ტარიფი). ავტორი

შეადგენს 5 %, მაშინ როდესაც საერთაშორისო ვალდებულებების¹ გათვალისწინებით შესაძლებელია მისი გაზრდა 12 %-მდე. მოჭრილი ყვავილები და კოკრები თაიგულების შესადგენად ან დეკორატიული მიზნებისათვის (სეს ესნ 06 03) საერთოდ არ იბეგრება, მაშინ, როდესაც ბმული ტარიფების მიხედვით შესაძლებელია გამოყენებული იქნეს 12 პროცენტის განაკვეთი და ა.შ. ასეთი მაგალითები კი, სამწუხაროდ, ბევრია იმპორტირებულ საქონელთან დაკავშირებით. დღევანდელი საგადასახადო სისტემის ერთ-ერთი მნიშვნელოვან ამოცანას სწორედ დაუსაბუთებელი საგადასახადო შეღავათების გაუქმება წარმოადგენს. მიგვაჩნია, რომ საერთაშორისო შეთანხმების ფარგლებში ბმული ტარიფების გათვალისწინება ხელს შეუწყობს სახელმწიფო ბიუჯეტში მეტი ფულადი რესურსების მობილიზებას, ქვეყნის ეკონომიკურ სტაბილურობას და რეალური ეკონომიკური სექტორის ცალკეული დარგის განვითარებას. წინააღმდეგ შემთხვევაში ცხადი ხდება, რომ ჩვენს მიერ გაანალიზებულ სასაქონლო პოზიციებზე ყოველწლიურად იზრდება იმპორტირებული საქონლის მოცულობა (იხ. დანართი N 11).

მიუხედავად იმისა, რომ სხვადასხვა საერთაშორისო ორგანიზაციების მხრიდან ხდება შესაბამისი რეკომენდაციების შემოთავაზება, აუცილებელია ეროვნულ ინტერესებზე დაფუძნებით თავად განვსაზღვროთ ეკონომიკის განვითარების პროგრამა და შესაბამისი მიმართულებები. ზემოთქმული არავითარ შემთხვევაში არ ნიშნავს, რომ ჩვენს მიერ გამოთქმული მოსაზრებებით ვეწინააღმდეგებით საერთაშორისო ეკონომიკურ ინტეგრაციას. პირიქით, 21-ე საუკუნეში ქვეყნების ეკონომიკის განვითარება შეუძლებელია ინტეგრაციის გარეშე. მიგვაჩნია, რომ ეკონომიკურად ინტეგრირებულ ერთეულებში საქართველო უნდა შევიდეს თავისი ეკონომიკითა და მიღწევებით. განსაკუთრებით იმ ფონზე, როდესაც საკმაოდ აქტიურად მიდის მუშაობა ევროკავშირში შესვლაზე.

შიდა ბაზრის დაცულობის ზრდის პარალელურად მნიშვნელოვანია და პრიორიტეტულია სოფლის მეურნეობის მნიშვნელოვანი მხარდაჭერა, ვინაიდან

¹ WTO-ს სატარიფო ცხრილები. ნაწილი I-უპირატესი ხელშეწყობის საბაჟო ტარიფები. განყოფილება I- სოფლის მეურნეობის პროდუქცია.

აღნიშნული სეგმენტი გადასახადის გადამხდელების მხრიდან ერთ-ერთ მაღალრისკიან სფეროს წარმოადგენს თანხების ინვესტირებისათვის. მოქმედი საგადასახადო კოდექსი აწესებს შეღავათებს აღნიშნული სექტორისათვის, თუმცა იგი უმნიშვნელოა და შესაბამის ეფექტს არ იძლევა. კერძოდ, სოფლის მეურნეობის აღორძინების ხელშეწყობის უზრუნველსაყოფად 2013 წლიდან ამოქმედდა სასოფლო - სამეურნეო კოოპერატივის შესახებ კანონი, რომლის მიხედვით განისაზღვრა, რომ სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა არის სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე ან მიწასთან დაკავშირებულ ქონებაზე განხორციელებული ყველა სახის სამეურნეო საქმიანობა და მასთან დაკავშირებული მომსახურება, რომლებიც მოიცავს მცენარეული და ცხოველური პროდუქტების წარმოებას, გადამუშავებას, დაფასობას, შეფუთვის, შენახვას, გადაზიდვასა და რეალიზაციას.

ერთი შეხედვით, კანონმდებელმა სტიმულირების მიზნით სოფლის მეურნეობის პროდუქტი განსაზღვრა, როგორც სასოფლო - სამეურნეო საქმიანობის შედეგად მიღებული პროდუქტი, რომელიც მოიცავს მისი მიღებისათვის საჭირო ყველა საწარმოო სტადიას, მაგრამ, მეორე მხრივ, საგადასახადო კოდექსით 2017 წლის 1 იანვრამდე განთავისუფლებულია მხოლოდ სასოფლო - სამეურნეო კოოპერატივის მიერ საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის სამრეწველო გადამუშავებამდე (სასაქონლო კოდის შეცვლამდე) პირველადი მიწოდებით მიღებული მოგება. კოდის შეცვლად კი არ ითვლება მხოლოდ ბიოლოგიური ტრანსფორმაციის შედეგად სასაქონლო კოდის შეცვლა, აგრეთვე ბიოლოგიური აქტივიდან ნაყოფის მიღება (პროდუქციის მოცილება ან ბიოლოგიური აქტივის სიცოცხლის პროცესის შეწყვეტა). ეს იმას ნიშნავს, რომ, თუ კოოპერატივი მოიწევს სიმინდს და გაყიდის, ის გათავისუფლდება გადასახადისაგან, ხოლო აღნიშნული სიმინდის გადამუშავების შედეგად მიღებული პროდუქტი (მაგ. ფქვილი) კი დაიბეგრება. ასეთი შეღავათის არსებობა, იმის გათვალისწინებით, რა მდგომარეობაშიც იმყოფება ჩვენს ქვეყანაში სოფლის მეურნეობა, ნაკლებშედეგიანია.

ეკონომიკური რეფორმების ჭრილში აუცილებელია იმ სპეციფიკის გათვალისწინებაც, რაც გამომდინარეობს სხვადასხვა დარგებში სამეწარმეო რისკის

არათანაბრობით და, შესაბამისად ბიზნესსესხებზე მეწარმეთა ნაკლებ მისაწვდომობით. მიუხედავად იმისა, რომ ჩვენს ქვეყანაში მოგების გადასახადი არც ისე მაღალია, აუცილებელია ამ განაკვეთის დიფერენციაცია. ვინაიდან თავისთავად მოგების მიღებას ეკონომიკის სხვადასხვა დარგებში სხვადასხვანაირი ძალისხმევა სჭირდება, განსხვავებულია რისკის ალბათობაც. გარდა ამისა, ფაქტობრივად ნებისმიერი ქვეყნის ეკონომიკურ პოლიტიკაში გამოიყოფა ხოლმე პრიორიტეტული დარგები, რომელთა უპირატესი განვითარებაა მიზანშეწონილი და რასაც გონივრული საგადასახადო პოლიტიკამ უნდა შეუწყოს ხელი. ჩვენს მიერ გამოთქმულ მოსაზრებას აძლიერებს განვითარებული ქვეყნების გამოცდილებაც, სადაც, როგორც ზემოთ ვისაუბრეთ, გამოიყენება დაბეგვრის რამდენიმე განაკვეთი, რომელიც საკმაოდ მოქნილს ხდის საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესს.

უკანასკნელ პერიოდში დასაბეგრი ბაზის გაფართოების კუთხით განხორციელებული დადებითი ცვლილებების მიუხედავად, მიგვაჩნია, რომ ამ მიმართულებით არსებობს რეზერვები და ისინი უთუოდ უნდა იქნეს ამოქმედებული. ამ კუთხით მნიშვნელოვანია ფიზიკური პირის მიერ სასესხო ხელშეკრულებით მიღებული შემოსავლიდან საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობა, რაც განპირობებულია შესაბამისი საგადასახადო ადმინისტრირების მექანიზმის არარსებობით.

როგორც ცნობილია, ფიზიკურ პირებს შორის რისკის დაზღვევის მიზნით სასესხო ხელშეკრულების გაფორმება ხდება ნოტარიუსის მეშვეობით. შესაბამისად ნოტარიუსი, „ნოტარიატის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად, ვალდებულია აწარმოოს სანოტარო რეესტრი, ელექტრონული ფორმით, სადაც თითოეულ სანოტარო მოქმედებას ენიჭება უნიკალური სარეგისტრაციო ნომერი. ნოტარიუსთა საქმიანობას კოორდინაციას უწევს ნოტარიუსთა წევრობაზე დაფუძნებული საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – საქართველოს ნოტარიუსთა პალატა, რომელსაც ევალება აღნიშნული ელექტრონული სანოტარო რეესტრის ადმინისტრირება და ტექნიკური მეთვალყურეობის უზრუნველყოფა. სანოტარო რეესტრში ერთ-ერთი სახეობაა ფულისა და ფასიანი ქაღალდების

რეესტრი, რომელშიც რეგისტრირდება ფულისა და სხვა ფასიანი ქაღალდების დეპოზიტში მიღებისა და გადაცემის აქტები, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული სხვა მოქმედებები.

ჩვენს მიერ ჩატარებული კვლევის შედეგად გამოვლინდა, რომ 2012 წლის 1 იანვრიდან 1 ივლისამდე პერიოდში ელექტრონულ სანოტარო რეესტრში რეგისტრირებულია 2611 სასესხო ხელშეკრულება, რომელზეც გადახდილი საზღაურის მოცულობამ შეადგინა 206 789 ლარი.¹ სასესხო გარიგებებიდან ნოტარიუსზე გადახდილი საზღაურის გათვალისწინებით, ხელშეკრულებების ჯამური თანხის დასადგენად ნათელ წარმოდგენას გვიქმნის სანოტარო მოქმედებათა შესრულებისათვის საზღაურის გამოანგარიშების ცხრილი (იხ. ცხრილი N 3.2.1.), რომელიც შესაბამისი ნორმატიული აქტითაა დამტკიცებული.²

ცხრილი N 3.2.1. სანოტარო მოქმედებათა შესრულებისათვის დადგენილი საზღაურის განაკვეთები

№	გარიგების ღირებულება	საზღაურის ოდენობა გარიგების ღირებულებასთან მიმართებაში (ლარი)
1	500 ლარის ჩათვლით	3%
2	501 ლარიდან 1000 ლარის ჩათვლით	15 ლარი + 500 ლარის ზევით თანხის 2,5%
3	1001 ლარიდან 2000 ლარის ჩათვლით	27,5 ლარი + 1000 ლარის ზევით თანხის 1,5%
4	2001 ლარიდან 3000 ლარის ჩათვლით	42,5 ლარი + 2000 ლარის ზევით თანხის 1%
5	3001 ლარიდან 5 000 ლარის ჩათვლით	52,5 ლარი + 3000 ლარის ზევით თანხის 0,5%
6	5001 ლარიდან 20000 ლარის ჩათვლით	62,5 ლარი + 5000 ლარის ზევით თანხის 0,4 %
7	20001 ლარიდან 100000 ლარის ჩათვლით	122,5 ლარი + 20000 ლარის ზევით თანხის 0,3%
8	100001 ლარიდან 500000 ლარის ჩათვლით	362,5 ლარი + 100000 ლარის ზევით თანხის 0,2%
9	500001 ლარიდან 1000000 ლარის ჩათვლით	1162,5 ლარი + 500000 ლარის ზევით თანხის 0,1%
10	1000000 ლარის ზევით	1662,5 ლარი + 1000000 ლარის ზევით თანხის 0,05 %.

¹ სსიპ საქართველოს ნოტარიუსთა პალატის 2012 წლის 23 ივლისის N16/2005 წერილი

² საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 29 დეკემბერის დადგენილება №507 „სანოტარო მოქმედებათა შესრულებისათვის საზღაურისა და საქართველოს ნოტარიუსთა პალატისთვის დადგენილი საფასურის ოდენობების, მათი გადახდევინების წესისა და მომსახურების ვადების დამტკიცების შესახებ“

როგორც ცხრილიდან ირკვევა, 2012 წლის პირველი 6 თვის განმავლობაში რამდენიმე მილიონ ლარზე მოხდა სასესხო გარიგების დადება. თუ კი ერთი გარიგების ღირებულება იქნებოდა 500 ლარი, მაშინ ამ პერიოდში დადებული ხელშეკრულებების რაოდენობის გათვალისწინებით ჯამური თანხა იქნებოდა 6 892 967 ლარი (100 X 206789/3). გამოდის, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა დაცვით აღნიშნული ოპერაციიდან სახელმწიფო ბიუჯეტში (2012 წელს საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ განსაზღვრული საშუალო საბაზრო საპროცენტმა განაკვეთმა კომერციული ბანკების სესხებზე ეროვნული ვალუტისთვის შეადგინა 22 %)¹ უნდა შესულიყო 303 290 ლარი (6 892 967 X 22 % X 20%). ამასთან ერთად, სასესხო გარიგებების თანხის მოცულობის ზრდასთან ერთად იზრდება საბიუჯეტო შემოსავლები.²

როგორც ვხედავთ, ნოტარიუსთა პალატას აღნიშნულ პირებზე აქვს შესაბამისი მონაცემთა ბაზა. აქედან გამომდინარე, საგადასახადო ადმინისტრირების შემოთავაზებული მექანიზმის ამოქმედების მიზნით აუცილებელია, ნოტარიუსთა პალატის მიერ ფიზიკურ პირებს შორის საგადასახადო წლის განმავლობაში სასესხო ხელშეკრულებების გაფორმებასთან დაკავშირებული ინფორმაციის მიწოდება საგადასახადო ორგანოებისათვის. როგორც ქონების გადასახადის ადმინისტრირების მიზნით მთავრობის დადგენილების შესაბამისად საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს შესაბამისი სამსახურები და სსიპ - საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო ახორციელებენ საგადასახადო ორგანოში ინფორმაციის წარდგენას მიწის მესაკუთრე ფიზიკურ პირთა ან სახელმწიფო მიწის მოსარგებლეებისა და მფლობელების შესახებ ანალოგიურად ნოტარიუსთა პალატასაც შესაბამისი საკანონმდებლო ცვლილებებით უნდა დაევალოს მიაწოდოს საგადასახადო ორგანოს ინფორმაცია იმ ფიზიკურ პირებზე, რომლებიც

¹ <http://www.nbg.gov.ge> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 15.02.2014

² საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 625-ე მუხლის მოთხოვნათა გათვალისწინებით, განსაზღვრულია რომ იპოთეკით უზრუნველყოფილი სესხებისათვის ყოველთვიური საპროცენტო განაკვეთი არ უნდა აღემატებოდეს საქართველოს ეროვნული ბანკის ოფიციალურ ვებგვერდზე ყოველთვიურად გამოქვეყნებული კომერციული ბანკების მიერ გაცემული სესხების საბაზრო საპროცენტო განაკვეთების წინა კალენდარული წლის საშუალო არითმეტიკულის 2.5-მაგი ოდენობის მეტორმეტედს, რომელიც ძალაში შედის ყოველი წლის 1 მარტიდან.

საგადასახადო წლის განმავლობაში გააფორმებენ ხელშეკრულებას ფულადი სახსრების სესხად გაცემასთან დაკავშირებით. აღნიშნული ინფორმაციის მიწოდება შესაძლებელია განხორციელდეს შემდეგი ფორმით. (იხ. ნიმუში N 3.2.1.)

ნიმუში N 3.2.1. ნოტარიუსთა პალატის მიერ საგადასახადო ორგანოში ინფორმაციის წარდგენის ნიმუში

N	სახელი, გვარი		საიდენტიფიკაციო/პირადი ნომერი		სესხის თანხა	საპროცენტო განაკვეთი (წლიური)	სესხის ვადა (თვე)	შენიშვნა
	კრედიტორი	მოვალე	კრედიტორი	მოვალე				
1	2	3	4	5	6	7	8	9
2								
3								

არსებული მონაცემების დამუშავების საფუძველზე საგადასახადო ორგანო განახორციელებს კონტროლს, ხდება თუ არა ნოტარიუსთა პალატის მიერ წარმოდგენილი პირთა მხრიდან გადასახადის გადახდა. ვფიქრობთ, სახელმწიფოს მხრიდან ამ კუთხით კონტროლის განხორციელება იქნება წინ გადადგმული ნაბიჯი საგადასახადო ადმინისტრირების სრულყოფისა და საგადასახადო დასაბეგრი ბაზის გაფართოების კუთხით. საგულისხმოა ის გარემოებაც, რომ ცვლილება მძიმე ტვირთად არ დააწვება გადასახადის გადამხდელებს, ვინაიდან აღნიშნული მეთოდით გადასახადების მობილიზება გათვლილია ისეთ პირებზე, რომლებსაც გააჩნიათ თავისუფალი ფულადი სახსრები და მისი სესხად გაცემით ეწევიან ეკონომიკურ საქმიანობას.

ერთ-ერთი აქტუალური საკითხი საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში არის საგადასახადო სამართალდარღვევები და შესაბამისი საქმის წარმოების წესი. ვინაიდან გადასახადის გადახდის სავალდებულო ხასიათი უზრუნველყოფილია სახელმწიფოს მიერ საგადასახადო, სამართალდამცავი და სასამართლო ორგანოების მეშვეობით, რაც მეტყველებს იმ გარემოებაზე, რომ გადასახადების გადახდა ატარებს არა „ნებაყოფლობით“, არამედ იძულებით ხასიათს. სწორედ ასეთი ღონისძიებებისა და სანქციების სისტემა ახდენს განმსაზღვრელ ზემოქმედებას გადასახადის გადამხდელებზე, რათა მან შეასრულოს თავისი საგადასახადო ვალდებულება და გადაიხადოს ის.

ქვეყნის ეკონომიკური სტაბილურობისათვის სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანია კანონმდებლის მიერ ყურადღება გამახვილდეს იმაზე, რომ

გადასახადის, ასევე საგადასახადო სანქციის განსაზღვრისას დაცული იქნეს გადამხდელის გადახდისუნარიანობის კრიტერიუმი. გადასახადის გადამხდელთათვის ნებისმიერი სახის სანქციის დაწესებისას გათვალისწინებული უნდა იქნეს მისი არაპირდაპირი მხარე. მთავარი იდეა მდგომარეობს იმაში, რომ მაღალი საგადასახადო სანქციები ახშობს სამეწარმეო და საინვესტიციო აქტივობას, რის გამოც ეცემა წარმოების ზრდის ტემპები, ვიწროვდება საგადასახადო ბაზა, კლებულობს საგადასახადო შემოსავლების მოცულობა და იზრდება უმუშევრობის დონე. ამ ფაქტორებით გამოწვეული უარყოფითი ეფექტი საბოლოო ჯამში გაცილებით მეტია ხოლმე, ვიდრე სანქციის ფარგლებში მობილიზებული თანხები.

იმ შემთხვევაში, როდესაც გადასახადის გადამხდელის მხრიდან არ ხდება გადასახადის ნებაყოფლობითი გადახდა, სახელმწიფო ადგენს პასუხისმგებლობის ზომებს, რომლებიც დაკავშირებულია იმ საკითხის რეგულაციასთან, რომელიც თავისი შინაარსით ატარებს როგორც პრევენციულ, ისე დამსჯელობით (რეპრესიულ) ხასიათს. ყურადღება გვინდა გავამახვილოთ საურავზე, რომელიც წარმოადგენს პრაქტიკაში ერთ-ერთ ყველაზე გავრცელებულ საგადასახადო სანქციის სახეს. საკითხის არსში გარკვევის მიზნით აუცილებლად მიგვაჩნია საგადასახადო კოდექსის იმ ძირითადი ნორმების განხილვა, რომლებიც უშუალოდ უკავშირდება აღნიშნულ საკითხს.

საურავი, როგორც საგადასახადო სანქცია, პირს ეკისრება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადასახდელი თანხის გადაუხდელობისათვის. მისი დარიცხვა ხორციელდება გადასახადის თანხაზე და იგი არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის შეუსრულებელ საგადასახადო ვალდებულებებსა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ჯამს შორის ყოველი ვადაგადაცილებული დღისათვის - იმპორტის გადასახდელებზე ვალდებულების წარმოქმნის მე-4 დღიდან, ხოლო ყველა სხვა შემთხვევაში შესაბამისი ვალდებულების წარმოქმნის მომდევნო დღიდან.

აქ საგულისხმოა ის მომენტი, რომ „ბიუჯეტს ვალი“ გადასახადის გადამხდელთან მიმართებაში შეიძლება გაცილებით მეტი ჰქონდეს, ვიდრე ის

თანხა, რომელიც მიიღებს მონაწილეობას სალდოს გაანგარიშებაში, ვინაიდან მეწარმის მხრიდან ზედმეტად გადახდილ თანხებში იანგარიშება, მხოლოდ გადასახად(ებ)ის ნაწილში გადახდილი ზედმეტობა და, თუ მის მიერ სანქციის ნაწილში იქნა გადახდილი ზედმეტი თანხა, ის არ გაითვალისწინება ზემოაღნიშნულ გაანგარიშებაში. ამასთანავე, თუ მეწარმე მოისურვებს ნებისმიერი ზედმეტად გადახდილი თანხის გადატანას ერთი გადასახადის სახიდან მეორე გადასახადის ვალდებულებათა ანგარიშზე, ამისათვის მას მოუწევს საქართველოს მთავრობის დადგენილებით¹ განსაზღვრული საფასურის გადახდა შემდეგი განაკვეთით (იხ. ცხრილი N 3.2.2.).

ცხრილი N 3.2.2. ზედმეტად გადახდილი თანხის გადატანის მომსახურების საფასური

N	თანხის მოცულობა	მომსახურების ტარიფი	შენიშვნა
1.	5 000 ლარამდე	50 ლარი	დღგ-ის ჩათვლით
2.	1 000 000 ლარამდე	200 ლარი	
3.	1 000 000 ლარზე მეტი	1 000 ლარი	

აღნიშნული, ვფიქრობთ არასწორი მიდგომაა და საჭიროებს აუცილებელ ცვლილებას, რადგან საგადასახადო ორგანოს მიერ მომსახურების საფასური არ უნდა არსებობდეს მსგავსი სახის ოპერაციებზე, რომელიც ხელს შეუშლის გადასახადის გადამხდელის სურვილს მოახდინოს მისივე ზედმეტად გადახდილი თანხის მოძრაობა ერთი გადასახადიდან მეორე სახის გადასახადის ვალდებულებათა ანგარიშზე, მაშინ როდესაც ბევრი კომერციული ბანკის მიერ გაწეული ანალოგიური მომსახურება (ანგარიშებზე თანხის მოძრაობა) განთავისუფლებულია ყოველგვარი საფასურის გადახდისაგან.

საგადასახადო სანქციების ლიბერალიზაციის მიზნით გვინდა წინა პლანზე წამოვწიოთ ის მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებიც საგადასახადო კოდექსში შევიდა საურავთან მიმართებაში და მისი ოდენობა, ნაცვლად 0,07 პროცენტისა, განისაზღვრა 0,06 პროცენტით და ამასთანავე სანქციის შემსუბუქებას (საურავის

¹ საჯარო სამართლის იურიდიული პირის - შემოსავლების სამსახურის მიერ მომსახურების გაწევისათვის საფასურებისა და მათი განაკვეთების დამტკიცების შესახებ საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 მარტის N96 დადგენილება

საპროცენტო განაკვეთის შემცირება) არ მიეცა უკუქცევითი ძალა, მაშინ როდესაც პასუხისმგებლობის შემამსუბუქებელ ან გამაუქმებელ აქტებს აქვს უკუქცევითი ძალა, ე.ი. ვრცელდება ამ აქტის გამოცემამდე ჩადენილ სამართალდარღვევებზეც¹. განხორციელებული ცვლილებით მივიღეთ საურავის ორი განაკვეთი 2013 წლის 1 იანვრამდე არსებულ გადაუხდელ გადასახად(ებ)ზე და მის შემდეგ. ცვლილებამდე გადაუხდელ თანხას დღეს მოქმედი რედაქციით საურავი დაერიცხება ორივე განაკვეთით, 2012 წლის 31 დეკემბრის ჩათვლით - 0.07% და 2013 წლის 1 იანვრიდან - 0.06 % და ეს მაშინ, როდესაც ვსაუბრობთ სანქციების ლიბერალიზაციაზე და ბიზნესგარემოს გაუმჯობესებაზე კანონმდებლის ასეთი გადაწყვეტილება შეიძლება აიხსნას მხოლოდ ფისკალური დაინტერესებით. საგადასახადო სანქციები უფრო მეტად პრევენციული ხასიათის მატარებელი უნდა იყოს და მისი გამოყენება ექვემდებარება არ უნდა აყენებდეს გადასახადის გადამხდელის სამეწარმეო აქტივობის საკითხს. მიგვაჩნია, რომ სსკ-ში არსებული საურავის საპროცენტო განაკვეთი საკმაოდ მაღალია. მისი მოცულობა საგადასახადო ვალდებულებების წარმოშობის წლის გათვალისწინებით შეადგენს წლიურ 22 % ან 25.6 % (0,06*365 დღე ან 0.07*365 დღე). ეს მაჩვენებელი რიგ შემთხვევებში აღემატება კომერციული ბანკების მიერ სესხებზე დაწესებულ განაკვეთს (2013 წელს, საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ განსაზღვრულმა საშუალო წლიურმა საპროცენტო განაკვეთმა კომერციული ბანკების მიერ გაცემულ გრძელვადიან სესხებზე ეროვნული ვალუტისთვის შეადგინა 18,1 %).² გამოდის, რომ სახელმწიფო გადასახადის გადამხდელს გადაუხდელ გადასახადზე უწესებს გაცილებით უფრო მაღალ პროცენტს, ვიდრე მეწარმეს შეუძლია სხვადასხვა საფინანსო ორგანიზაციიდან სესხის აღება. ხანდაზმულობის ვადა საგადასახადოს მიზნებისათვის არის 6 წელი და სწორედაც, რომ საგადასახადო შემოწმების მნიშვნელოვანი ნაწილი მისი გასვლის ბოლო წლებში ხორციელდება. ანალოგიურ შემთხვევაში გადამხდელის მიერ გადაუხდელ გადასახადის თანხაზე დარიცხული

¹ აღნიშნული ვრცელდება, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ეს პირდაპირ არის დადგენილი ამ ნორმატიული აქტით “ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის 24-ე მუხლი”. 2009 წლის 22 ოქტომბერი.

² <http://www.nbg.gov.ge> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 15.02.2014

საურავი გადასახდელ (ძირი) თანხას უტოლდება ან მეტია ხოლმე (22% (25.6 %) X 5 წელზე ან 6 წელზე > 100 %)), რაც მნიშვნელოვან ტვირთად აწვება მეწარმეს. ამასთან, საგადასახადო ორგანოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად შეუძლია განახორციელოს მთელი რიგი ღონისძიებები. კერძოდ: საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა და ა.შ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული საურავის ასეთი მაღალი საპროცენტო განაკვეთი უკარგავს მოტივაციას ბიზნესს და ზრდის წინააღმდეგობას სახელმწიფოსა და გადასახადის გადამხდელს შორის. მიგვაჩნია, რომ საურავის ლიბერალიზაციისათვის აუცილებელია საგადასახადო კოდექსში შესაბამისი ცვლილების განხორციელება და საურავის 0,04 პროცენტამდე შემცირება, რაც დაახლოებით წლიურ 15 პროცენტს უდრის.

ჩვენს მიერ დასმული საკითხების ასეთი გადაწყვეტა ხელს შეუწყობს საგადასახადო ორგანოებსა და მეწარმეებს შორის ურთიერთობის ნორმალიზებას, ბიძგს მისცემს ქვეყანაში ბიზნესგარემოს გაუმჯობესებას და, რაც მთავარია, უზრუნველყოფს საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესის სრულყოფას.

საგადასახადო ადმინისტრირების სრულყოფილი სისტემის ფორმირება წარმოუდგენელია მაღალკვალიფიციური კადრებით დაკომპლექტებული საგადასახადო ორგანოების გარეშე. შესაბამისად, საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების კუთხით, ვფიქრობთ, უმჯობესი იქნება უფრო მოქნილი საგადასახადო დანაყოფის ფორმირება. აღნიშნული მოსაზრების რეალიზაციის მიზნით აუცილებელია საგადასახადო აუდიტის დეპარტამენტში შეიქმნას შემოწმების სპეციალიზებული ჯგუფები, რომლებიც ორიენტირებული იქნებიან კონკრეტული საქმიანობის განმახორციელებელი მეწარმე სუბიექტის შემოწმებაზე: მაგალითად ნავთობკომპანიებზე, სამშენებლო კომპანიებზე, კვების მრეწველობაზე, სათამაშო ბიზნესზე, ალკოჰოლიანი სასმელების მწარმოებლებზე და ა.შ. როდესაც საგადასახადო შემოწმების ჯგუფის შესაბამისი აუდიტორს ეცოდინება მისი სამუშაო სპეციფიკა, ის დასპეციალიზდება შესაბამისი დარგის საკითხებში, რაც შესაძლებლობას

მოგვცემს საგადასახადო კონტროლი გახდეს უფრო სრულყოფილი. იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო შემოწმება ტარდება ისეთ გადამხდელთან, რომელიც ეკონომიკურ საქმიანობს ეწევა სხვადასხვა სეგმენტში, ჯგუფის შემადგენლობაში უნდა შევიდეს შესაბამისი პროფილის აუდიტორი სპეციალისტები. მიგვაჩნია, რომ საკითხის ამ კუთხით დასმა და გადაწყვეტა ხელს შეუწყობს საგადასახადო შემოწმების განმახორციელებელი უფლებამოსილი პირის მიერ შედგენილი საგადასახადო შემოწმების აქტის მაღალ ხარისხს. აღნიშნული კი დაზოგავს საგადასახადო დავებთან დაკავშირებულ როგორც საგადასახადო ორგანოების, ისე ბიზნესსექტორის დროსა და რესურსებს.

ვფიქრობთ, რომ მოქმედი საგადასახადო პოლიტიკის და, შესაბამისად, საგადასახადო სისტემის შეფასებისას მნიშვნელოვანია განისაზღვროს ასეთი სისტემის ფისკალური ეფექტი, რაც შეიძლება განისაზღვროს საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის კოეფიციენტით. აღნიშნული კოეფიციენტი დამოკიდებულია იმაზე, თუ რა დანახარჯებით შეიძლება მოხდეს გადასახადების ერთი და იგივე რაოდენობის მობილიზება ქვეყნის ბიუჯეტში. გადასახადის ადმინისტრირების ორგანიზაციული სიმარტივე საშუალებას იძლევა, სხვა თანაბარ პირობებში, ამოვიღოთ იმ ოდენობის თანხა, რომელიც აუცილებელია სახელმწიფოს ფუნქციების შესასრულებლად დანახარჯების შედარებით დაბალი დონის პირობებში. ნათელია, რომ გადასახადების ადმინისტრირება დაკავშირებულია შესაბამის ხარჯებთან. აღნიშნული კოეფიციენტი დამოკიდებულია იმაზე, თუ რა დანახარჯებით შეიძლება მოხდეს გადასახადების ერთი და იგივე რაოდენობის მობილიზება ქვეყნის ბიუჯეტში. საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის კოეფიციენტის გაანგარიშებისას გათვალისწინებულია როგორც სახელმწიფოს მიერ გადასახადების ადმინისტრირების პროცესში გაღებული (საგადასახადო სამსახურების შენახვის ხარჯები), ისე გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადის გადახდისათვის გაწეული ხარჯების (საგადასახადო კონსულტაციების, ადვოკატების შენახვის და საბანკო მომსახურების ხარჯები) ერთობლიობა, რაც გამოიხატება შემდეგი ფორმულით:

$$K_9 = \frac{C_1 + C_2}{\sum T}$$

K_9 - საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის კოეფიციენტი;

C_1 - გადამხდელის ხარჯი გადასახადის გადახდის პროცესში;

C_2 - სახელმწიფოს ხარჯი გადასახადების ადმინისტრირებისათვის;

$\sum T$ - ამოღებული გადასახადები.

როგორც ჩანს, ბიზნესის საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესის შეფასების ჩვენს მიერ შემოთავაზებული კოეფიციენტი მოიცავს ხარჯების ორ ელემენტს:

- ❖ გადასახადის გადახდის პროცესთან დაკავშირებულ გადამხდელის ხარჯს;
- ❖ გადასახადების ადმინისტრირებასთან დაკავშირებულ სახელმწიფო ხარჯს.

საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის საზომი ეკონომიკური კონცეფციაა და გვიჩვენებს, თუ რა რაოდენობის დანახარჯი მოდის ერთი ერთეული საბიუჯეტო საგადასახადო შემოსავალზე. ის უფრო ეფექტიანია, როცა კოეფიციენტი უახლოვდება ნულს (ანუ, მცირდება გადასახადების ადმინისტრირებასთან დაკავშირებული ხარჯები და იზრდება საერთო შემოსავალი). აღნიშნულიდან გამომდინარე, მიგვაჩნია, რომ საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის კოეფიციენტის მაჩვენებელი უნდა იქნეს გათვალისწინებული გადასახადების თეორიული და მეთოდოლოგიური ბაზის მომზადებისას, რათა უფრო ნათელი გახდეს საგადასახადო ადმინისტრირების მიმართულებით განხორციელებული ცვლილებით გამოწვეული ეფექტი.

ჩვენ მიერ გამოთქმული მოსაზრების არგუმენტაციისათვის განვიხილოთ სსკ 2013 წელს ამოქმედებული საკანონმდებლო ცვლილება, რომელიც ეხება დაუბეგრავი სახელფასო მინიმუმის შემოღებას. ამ რეგულაციის თანახმად დაუბეგრავი მინიმუმი განისაზღვრა მხოლოდ იმ ფიზიკურ პირებზე, რომელთა წლიური ხელფასი 6000 ლარს არ აღემატება. ამ ზღვრულ დონემდე წლიური სახელფასო შემოსავლის მქონე ფიზიკური პირებისათვის განისაზღვრა დაუბეგრავი მინიმუმის მოცულობა, რამაც წლიური საარსებო მინიმუმის გათვალისწინებით შეადგინა 1800 ლარი (150 X 12). წლის განმავლობაში აღნიშნული კატეგორიის ფიზიკური პირები, როგორც წესი, ყოველთვიურად

იხდიან საშემოსავლო გადასახადს სსკ-ით დადგენილი 20 პროცენტის მიხედვით. დაუბეგრავი მინიმუმის გათვალისწინებით, გადახდის წყაროსთან დაკავებული საშემოსავლო გადასახადის გადაანგარიშება და შესაბამისი თანხის დაბრუნება ხორციელდება ფიზიკური პირის მიერ საგადასახადო ორგანოში დაუბეგრავი მინიმუმის გამოქვეითვის შესახებ ელექტრონული დეკლარაციის წარდგენის გზით.

განხორციელებული ცვლილებით კანონმდებელს უნდოდა აღნიშნულ რეგულაციაში მოხვედრილი პირებისათვის არ დაებეგრა საარსებო მინიმუმი, რაც ნაკარნახევი იყო სოციალურად დაუცველი ფენისათვის საგადასახადო ტვირთის შემცირებით. ამასთან, მიგვაჩნია, რომ აღნიშნულმა ცვლილებამ, ერთი მხრივ, ხელი შეუწყო ჩრდილოვანი ეკონომიკის ზრდას, მეორე მხრივ კი, ეს ფაქტობრივად ნიშნავდა საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის კოეფიციენტის უგულბელყოფას. კერძოდ, მთავრობის ვარაუდით, დაუბეგრავი მინიმუმით მოსარგებლე ფიზიკურ პირებზე სახელმწიფოს 2014 წლის ბიუჯეტიდან მოუწევს დაახლოებით 170 მლნ ლარის დაბრუნება. ეს ის თანხაა, რომელიც უკვე ბიუჯეტშია აკუმულირებული და რომლის ადმინისტრირებაზე როგორც სახელმწიფოს, ისე გადასახადის გადამხდელთა მხრიდან გაწეულია შესაბამისი ხარჯი. გამოდის, რომ ამ თანხის დაბრუნებასთან დაკავშირებით განსახორციელებელი რეგულაციებით როგორც სახელმწიფოს (დეკლარაციების დამუშავება, თანხის დაბრუნება და სხვა), ისე გადასახადის გადამხდელს (დეკლარაციების შევსებისას გაწეული ხარჯი, ბანკების მომსახურების საკომისიო და სხვა) უწევს გარკვეული რესურსების დამატებით ხარჯვა.

მიგვაჩნია, რომ ეკონომიკური ეფექტიანობის ამაღლებაზე ორიენტირებულმა სისტემამ და ქვეყნის გამოწვევებზე მორგებულმა საგადასახადო კოდექსმა უნდა უზრუნველყოს საგადამხდელო კულტურის ფორმირება და არა გადასახადის ამოღების ძალისმიერმა მეთოდებმა. ვინაიდან, ბიუჯეტის დეფიციტის შევსების უზრუნველსაყოფად ფისკალური ფუნქციის გაძლიერება გულისხმობს საგადასახადო განაკვეთის ზრდას ან/და ადმინისტრაციული ზეწოლის გაფართოებას, რომელიც ბიზნესსექტორში კიდევ უფრო გააძლიერებს გადასახადის გადახდისადმი უარყოფით დამოკიდებულებას,

და, შესაბამისად, თავის არიდებას. ეს კი, თავის მხრივ, საგადასახადო ადმინისტრირების კუთხით სახელმწიფოს მხრიდან გამოიწვევს ადმინისტრაციული ზეწოლის გაძლიერებას, შესაბამისად, გადასახადების ადმინისტრირებისათვის ხარჯების ზრდას და ამ გაზრდილი ხარჯების დასაფარად საბიუჯეტო სახსრების გამოყენებას. ყოველივე ეს კიდევ უფრო გააძლიერებს წინააღმდეგობას სახელმწიფოსა და გადასახადის გადამხდელს შორის, რაც საბოლოო ჯამში ხელს შეუშლის სახელმწიფო ბიუჯეტში თანხების მობილიზების პროცესს და გრძელვადიან პერიოდში აამაღლებს რისკებს საგადასახადო - საბიუჯეტო პოლიტიკის გატარებასთან დაკავშირებით. ამასთან ერთად, გაიზრდება საბიუჯეტო დეფიციტის მაჩვენებელიც.

3.3. გადასახადების გადახდის აუცილებლობა - სარგებლიანობის თაობაზე საზოგადოების ცნობიერების ამაღლების ფორმები და მეთოდები

ნებისმიერი საზოგადოების მისწრაფებას წარმოადგენს დაბეგვრის სამართლიანი და იდეალური სისტემის ჩამოყალიბება, მიუხედავად იმისა, რომ ეს პროცესი საუკუნეებს ითვლის, დღესდღეობით ვერც ერთმა ქვეყანამ ვერ შეძლო ამ საკითხის რეალიზაცია. დაბეგვრის სისტემის არასრულყოფილება იწვევს გადასახადის გადამხდელთა სამართლიან კრიტიკას, მიუხედავად ამისა, ეფექტიანი და სამართლიანი დაბეგვრის სისტემისაკენ გზების ძიება უნდა გაგრძელდეს, ვინაიდან საგადასახადო კანონმდებლობაში სამართლიანობის პრინციპის დამკვიდრება საბოლოო ჯამში არა მხოლოდ ხელს უწყობს ქვეყნის საგადასახადო სისტემის ეფექტიანობის ამაღლებას, არამედ საგადასახადო დისციპლინის დამყარებასა და ცივილიზებული გადასახადის გადამხდელის აღზრდას.

ნებისმიერ სახელმწიფოში ბიზნესის კეთება ეფუძვნება ხელსაყრელი ბიზნესგარემოს ფორმირებას და კონკურენციული პირობების შექმნას. აღსანიშნავია, რომ ბიზნესის ეფექტიანი ადმინისტრირება შეუძლებელია შესაბამისი ცოდნის მქონე მაღალკვალიფიციური ადამიანური რესურსების გარეშე, რომელთა მომზადებას და მათში შესაბამისი უნარის და სახელმწიფოებრივი აზროვნების ჩამოყალიბებას უდიდესი მნიშვნელობა ენიჭება ამ პროცესის სრულყოფილად განხორციელებისათვის. მიგვაჩნია, რომ ეკონომიკური ეფექტიანობის ამაღლებაზე ორიენტირებულმა საგადასახადო სისტემამ უნდა უზრუნველყოს როგორც სახელმწიფოს, ისე გადასახადის გადამხდელის ინტერესების მაქსიმალურად დაცვა, რომლის მიღწევის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ელემენტია ქვეყანაში საგადასახადო ცნობიერების ამაღლება და გადასახადის გადამხდელეებში შესაბამისი ქცევის ჩამოყალიბება.

მიგვაჩნია, რომ საზოგადოების საგადასახადო ცნობიერების ფორმირება უნდა დაიწყოს ჯერ კიდევ პიროვნების მიერ ზოგადი განათლების მიღების პროცესში. ამისათვის, ეროვნული სასწავლო გეგმით¹ განსაზღვრულ საზოგადოებრივი მეცნიერებების საგნობრივ ჯგუფში გაერთიანებულ სავალდებულო საგანში - სამოქალაქო განათლება, შესაბამისი ყურადღება გამახვილდეს სახელმწიფოს არსებობისათვის გადასახადებისა და ეკონომიკური ინსტიტუტების როლზე, წარმოჩენილი იქნეს გადასახადების გადახდის აუცილებლობა - სარგებლიანობის მნიშვნელობა როგორც საზოგადოების, ისე მისი თითოეული წევრის კეთილდღეობის საქმეში. აუცილებელია, ყველა პიროვნებამ გაითავისოს თავისი როლი ქვეყნის აღმშენებლობის საქმეში. აღნიშნული სახელმწიფოებრივი აზროვნება კარგად ჩანს ჯონ ფიცჯერალდ კენედის მიერ 1961 წლის 20 იანვრის ინაუგურაციაზე წარმოთქმულ სიტყვებში: „ნუ იკითხავთ, რა შეუძლია გააკეთოს ქვეყანამ თქვენთვის; იკითხეთ, რა შეგიძლიათ გააკეთოთ ქვეყნისათვის.“² სკოლის მოსწავლეებში შესაბამისი დისციპლინების სწავლებით ხელი შეეწყობა აქტიური და პასუხისმგებლობის გრძნობის მქონე მოქალაქის

¹ „ეროვნული სასწავლო გეგმის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს განათლებისა და მეცნიერების მინისტრის 2011 წლის 11 მარტის № 36/ნ ბრძანება

² <http://www.naec.ge> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 18.03.2014

აღზრდას, მათში სახელმწიფოებრივი აზროვნების ჩამოყალიბებას. ყოველივე ეს ხელს შეუწყობს საზოგადოებაში სამოქალაქო ღირებულებების გამომუშავებას, რომელიც საბოლოო ჯამში მნიშვნელოვნად გააუმჯობესებს ქვეყანაში ბიზნესგარემოს და საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესს.

გადასახადების გადახდის აუცილებლობა - სარგებლიანობის თაობაზე საზოგადოების ცნობიერების ამაღლების მიმართულებით ჩვენს მიერ შემუშავებული წინამდებარე წინადადებები, მიზნად ისახავს მოსახლეობის ცნობიერების ამაღლებას საგადასახადო სისტემისა და კანონმდებლობის კუთხით, ამასთანავე საგადასახადო ორგანოსადმი გადასახადის გადამხდელთა ნდობის გაზრდას. მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო ორგანოები ცდილობენ მოსახლეობის ინფორმირებულობის დონის გაზრდას და საგადასახადო ცნობიერების ამაღლებას, მოსახლეობის ნდობის ხარისხი აღნიშნული ინსტიტუტების მიმართ კვლავ დაბალი რჩება, რაც დადასტურებულია ჩვენს მიერ განხორციელებული კვლევის საფუძველზე. მიგვაჩნია, რომ საჯაროობა, საზოგადოების საგადასახადო ცნობიერების ამაღლება და ჯანსაღი საზოგადოებრივი აზრის ფორმირება საგადასახადო სისტემის გამართული ფუნქციონირების ქვაკუთხედიანია.

აუცილებელია სახელმწიფოს მხრიდან შემუშავდეს ისეთი მექანიზმი, რომელიც უზრუნველყოფს საზოგადოებრივი ცნობიერების ამაღლებას და მეწარმეებში აღძრავს მოტივაციას (მონდომებას) გადასახადის გადახდასთან დაკავშირებით. მოტივაცია ეფუძვნება ყველა იმ პროცესებს, რომელიც ჩართულია ფიზიკური და ფსიქოლოგიური აქტივობების დაწყებაში. გადასახადის გადამხდელების მიერ საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება ეფუძვნება პირდაპირ და არაპირდაპირ მოტივაციას. მაგალითად: თუ გადასახადის გადამხდელი იხდის გადასახადს იმიტომ, რომ ეს განპირობებულია ჩადენილ სამართალდარღვევაზე სახელმწიფოს მიერ დაწესებული მაღალი პასუხისმგებლობის ზომებით საურავები, ჯარიმები, იძულების ღონისძიებები, ანუ იმას კი არ აკეთებს, რაც უნდა, არამედ მისი ქმედება ეფუძვნება სხვა ფაქტორებს, ეს არის არაპირდაპირი მოტივაცია. არაპირდაპირი მოტივაციისაგან განსხვავებით

პირდაპირი მოტივაციის პირობებში გადასახადის გადამხდელზე დაკისრებული საგადასახადო ვალდებულების შესრულება ეფუძნება მაღალ საგადასახადო კულტურას და თვითშეგნებას, ვინაიდან, ამ შემთხვევაში მეწარმე თვლის, რომ მის მიერ გადახდილი გადასახადი მოხმარდება საზოგადოების და მთლიანად ქვეყნის კეთილდღეობას. შესაბამისად, სახელმწიფოს მიერ გატარებული საგადასახადო პოლიტიკა აუცილებლად უნდა ითვალისწინებდეს გადასახადის გადამხდელებში პირდაპირი მოტივაციის ამაღლებას; ასეთ შემთხვევაში იზრდება მეწარმეთა საგადასახადო კულტურა და თვითშეგნება, რომლის პარალელურად მცირდება გადასახადების ადმინისტრირებისათვის აუცილებელი სახელმწიფო ხარჯები.

ბიზნესექტორსა და საგადასახადო ორგანოებს შორის არსებული პრობლემების პოლარიზებას განსაკუთრებით ზრდის კომუნიკაციის ნაკლებობა. ამასთანავე მესიჯი, რომელიც მუდმივად მიეწოდება საზოგადოებას არის ის, რომ გადასახადების გადაუხდელობა იწვევს შესაბამისი სანქციების გავრცელებას და იძულების ღონისძიებების გამოყენებას. ყოველივე ეს კი მიანიშნებს, რომ მეწარმეებში არაპირდაპირი მოტივაციის ხარჯზე ხდება თანხების მობილიზება ბიუჯეტში, რაც მიუღებელია, ვინაიდან გადასახადის გადამხდელებს არა აქვთ სტიმული, რათა თავი იგრძნონ ვალდებულად. შესაბამისად, შედეგი არის ის, რომ გადასახადის გადამხდელები ცდილობენ გადასახადებისაგან თავის არიდებას, როცა ამის შესაძლებლობა მიეცემათ, ამასთანავე ქვეცნობიერად იზრდება უარყოფითი დამოკიდებულება გადასახადების და გადასახადების ამკრებთა მიმართ, რათა გაამართლონ საკუთარი ქცევა გადასახადების არგადახდასთან დაკავშირებით.

საზოგადოების ცნობიერების ამაღლების კუთხით გადასახადებისა და მისი გადახდით მიღებული სარგებლიანობის მიმართულებით მნიშვნელოვანად მიგვაჩნია მასობრივი საინფორმაციო საშუალებების გამოყენებით სხვადასხვა რეკლამების, შემეცნებითი და საინფორმაციო გადაცემების მომზადება გადასახადების გადახდის აუცილებლობა - სარგებლიანობის თაობაზე.

მასმედით გაკეთებული რეკლამები არის ეფექტიანი საშუალება, გავლენა მოახდინო ადამიანის ქცევის ჩამოყალიბებაზე. თვითონ რეკლამა - ეს არის

ნებისმიერი გზითა და ფორმით გავრცელებული ინფორმაცია, რომელიც მიმართულია ადამიანთა გარკვეული წრისადმი ყურადღების მისაქცევად; მისი მიზანია განაწყოს აუდიტორია მოქმედებისკენ (ჩვენს შემთხვევაში გადასახადების გადახდისკენ). აღსანიშნავია ისიც, რომ რეკლამა თანამედროვე კულტურის არსებითი შემადგენელი ნაწილი გახდა.¹ იგი არა მხოლოდ საზოგადოებრივი აზრის ფორმულირების მნიშვნელოვანი იარაღია, არამედ კომუნიკაციის რელევანტური საშუალება და დისკურსის განსხვავებული ტიპია. შესაბამისად, რეკლამა სახელმწიფოს ადამიანის ფსიქიკაზე ზემოქმედების უდიდეს შესაძლებლობას აძლევს.

რეკლამების ეფექტზე საინტერესოა ამერიკელი უილ როჯერსის გამონათქვამი: „რეკლამა ხელოვნებაა, დაარწმუნო ხალხი დახარჯოს ფული, რომელიც არ აქვთ, იმაში, რაც არ სჭირდებათ“.² როგორც ვხედავთ, რეკლამა რეკლამირების ობიექტზე საზოგადოებაზე ყურადღების მიპყრობის და ინტერესის გაღვივების მიზნით საუკეთესო საშუალებაა.

პიარტექნოლოგია და რეკლამა, ისევე როგორც სოციალიზაციის სხვა ინსტიტუტები, მოქმედებს ადამიანის ფსიქიკასა და ქცევაზე არა მარტო გარე სამყაროს შესახებ ინფორმაციით, არამედ თავად ადამიანის - მისი მენტალიტეტის, ფასეულობების, ინტერესებისა და მოთხოვნილებების შეცვლის გზითაც. ამასთან, ის დიდ გავლენას ახდენს საზოგადოებრივ აზრსა და მორალზე. ასე რომ რეკლამა ჩვენი ცხოვრების განუყოფელი და განუყრელი ნაწილია. მიგვაჩნია, რომ რეკლამას, თუ იგი დარგის სპეციალისტთა და ფსიქოლოგთა ძლიერი ჯგუფის ერთობლივი ძალისხმევითაა შექმნილი, თავისუფლად შეუძლია აამაღლოს საზოგადოების ცნობიერება გადასახადების გადახდის აუცილებლობა - სარგებლიანობის თაობაზე და დადებითი მიმართულებით შეცვალოს გადასახადის გადამხდელთა უარყოფითი განწყობები საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესზე.

¹ გაფრინდაშვილი რ. ბანძელაძე მ. რეკლამის ფსიქოლოგია. თბ.: „ტექნიკური უნივერსიტეტი“, 2008, გვ. 15

² <http://intermedia.ge> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 09.03.2014

საზოგადოების საგადასახადო ცნობიერების ამაღლებაში მედიის ჩართულობაში არ იგულისხმება მხოლოდ სარეკლამო რგოლები. აუცილებელია შესაბამისი გადაცემების (მაგ. საგადასახადო თოქ შოუ, შემეცნებითი ბუკლეტების დარიგება) მოწყობა, რომელშიც მოწვეულები იქნებიან როგორც სხვადასხვა ბიზნესსექტორის მეწარმეები, ასევე საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენლები და სხვა დაინტერესებული პირები. ასეთ გადაცემებში შესაძლებელი იქნება მოეწყოს პრობლემური საკითხების განხილვა შესაბამისი სფეროების მიხედვით, მაგალითად, სოფლის მეურნეობა, კვების მრეწველობა, სამშენებლო ბიზნესი და ა.შ.

ბიზნესის საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლების მიმართულებით სასურველ შედეგს მოგვცემს კეთილსინდისიერი გადამხდელების პოპულარიზაცია. ამისათვის აუცილებელია სატელევიზიო გადაცემები, სადაც საუბარი იქნება გადასახადების გადახდით მიღებულ სიკეთეზე, იმაზე, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ გადახდილი ფული ხმარდება სხვადასხვა სოციალურ პროექტებს, განათლების სისტემას, ჯანმრთელობის დაცვას, საზოგადოებრივი უსაფრთხოებისა და მართლწესრიგის დაცვისათვის ჯარისა და პოლიციის აღჭურვის აუცილებლობას და ა.შ.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მნიშვნელოვანია, რომ სახელმწიფოს მიერ განსაკუთრებული ყურადღება დაეთმოს საზოგადოების მეტ ინფორმირებულობას გადასახადებზე და მისი გადახდით მიღებულ სიკეთეზე. იმ შემთხვევაში, თუ კი დაინერგება ჩვენს მიერ შემოთავაზებული კომუნიკაციის სისტემა ბიზნესსექტორსა და სახელმწიფოს შორის, ნათლად გამოჩდება, რომ სიტყვა „გადასახადი“ საზოგადოებისთვის აღქმული იქნება არა ტვირთად, არამედ მათივე კეთილდღეობისათვის გადახდილ საფასურად.

დასკვნები და წინადადებები

ყოველივე ზემოთქმულიდან გამომდინარე, შეიძლება დავასკვნათ, რომ ეფექტიან საგადასახადო პოლიტიკას მნიშვნელოვანი როლი ეკუთვნის ქვეყნის ეკონომიკის მდგრადი განვითარების უზრუნველყოფაში, ჯანსაღი ბიზნესგარემოს შექმნაში, საბაზრო ეკონომიკის თანმხლები ნაკლოვანებების აღმოფხვრასა და სოციალური პრობლემების მოგვარებაში. შესაბამისად, დასკვნები და რეკომენდაციები, რომლებიც წარმოადგენენ ნაშრომის ცალკეულ თავებში საკითხების გაანალიზების საფუძველზე შემაჯამებელ განზოგადებულ წინადადებათა კრებულს, მდგომარეობს შემდეგში:

- საგადასახადო დაბეგვრის თეორია და პრაქტიკა გვაჩვენებს, რომ საგადასახადო პოლიტიკის გატარებისას არ არსებობს რეცეპტი ყველა შემთხვევაზე. სახელმწიფოს საგადასახადო პოლიტიკა უნდა გამომდინარეობდეს კონკრეტული ეკონომიკური სიტუაციიდან და ქვეყნის სტრატეგიული გეგმიდან. გადასახადები არ შეიძლება განვიხილოთ როგორც პანაცეა, როგორც საზოგადოების წინაშე არსებული ყველა სოციალურ - ეკონომიკური პრობლემის გადაწყვეტის გზა, თუმცა გამართულ საგადასახადო სისტემას შეუძლია სოციალურ-ეკონომიკური გარდაქმნებისა და ანტიკრიზისული ღონისძიებების გატარება. ამასთანავე, ეროვნული და საზღვარგარეთის ქვეყნების დაბეგვრის სისტემის ისტორიული გამოცდილება გვიჩვენებს, რომ არ არსებობს სრულფასოვანი და იდეალური საგადასახადო სისტემა და, რომ ქვეყანაში მიმდინარე სოციალური და ეკონომიკური განვითარების პარალელურად სახელმწიფოს ძალისხმევა მიმართული უნდა იყოს მის გაუმჯობესებაზე.

- **საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფა.** საქართველოში საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბებიდან დღემდე არ მოხერხდა გამართული და მწყობრი საგადასახადო კანონმდებლობის შექმნა, რის გამოც საგადასახადო კანონმდებლობაში გამუდმებით მიმდინარეობდა და კვლავაც მიმდინარეობს შესწორებებისა და ცვლილებების შეტანა. მოქმედი საგადასახადო კოდექსი არ წარმოადგენს დახვეწილ ნორმატიულ აქტს, რის გამოც ძნელად აღსაქმელი და გასაგებია. შესაბამისად, ის გამუდმებით რჩება განხილვისა და კამათის საგანი

ეკონომისტებსა და იურისტებს შორის, მეწარმეებსა და საგადასახადო ორგანოებს შორის. ხშირი ცვლილებები ართულებს ბიზნესსექტორის მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის დროულად და გაცნობიერებულად აღქმას, ხელს უწყობს სამეწარმეო მოტივაციის შესუსტებას, აძლიერებს გადამხდელთა უარყოფით დამოკიდებულებას გადასახადის გადახდასთან მიმართებაში, ამცირებს მეწარმის ეკონომიკურ ეფექტიანობას და უარყოფითად მოქმედებს სახელმწიფოსა და გადასახადის გადამხდელს შორის ურთიერთობის ნორმალიზებაზე. აღნიშნული შეიძლება ჩაითვალოს იმის ერთ-ერთ ძირითად მიზეზად, რომ რეგისტრირებული გადამხდელების უმეტესობა მხოლოდ იმიტომ ჯარიმდება, რომ მათ არასწორად ესმით მათთვის კანონით გათვალისწინებული ვალდებულებები.

შესაბამისად, ქვეყნის ეკონომიკური აღმავლობა მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული საგადასახადო საკანონმდებლო ბაზის სრულყოფაზე. აქედან გამომდინარე, აუცილებელია საგადასახადო სფეროს მარეგულირებელი სამართლებრივი აქტების გამართვა, მათი დებულებების ორმაგი ინტერპრეტაციის შესაძლებლობის გამორიცხვა, დაბეგვრის ნორმებში შესატანი ცვლილებების ცალკე სახით რეგლამენტირება და მოსალოდნელი შედეგების პროგნოზირება;

- **საგადასახადო განაკვეთების დიფერენცირება.** საგადასახადო პოლიტიკის ეფექტიანობის დონე მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული იმაზე, თუ რამდენად სწორად და გააზრებულადაა ფორმირებული საგადასახადო სისტემა. შესაბამისად, კანონმდებლის ამოცანას წარმოადგენს ეკონომიკურად დასაბუთებული წინადადებების საფუძველზე დაბეგვრის ისეთი რეჟიმის დაწესება, რომელიც არ დაახშობს მეწარმის ეკონომიკურ აქტივობას და ამავდროულად უზრუნველყოფს ბიუჯეტში საგადასახადო შენატანების სათანადო დონეს, ვინაიდან, გადასახადებით დაბეგვრას, როგორც ეკონომიკურ კატეგორიას გააჩნია თავისი საზღვრები. მიუხედავად იმისა, რომ პროპორციული და პროგრესიული დაბეგვრის რეჟიმებს შორის სხვაობა არსებობს, აუცილებელია არჩევანი ამ სხვაობის სწორ შეფასებას უნდა ემყარებოდეს კონკრეტულ დროსა და გარემოებებში, ვინაიდან მნიშვნელოვანია ის, თუ გადასახადით დაბეგვრის

რომელი მეთოდი ეხმარება საგადასახადო ტვირთის უფრო სამართლიან და ოპტიმალურ განაწილებას ქვეყანაში.

საზღვარგარეთის ქვეყნებში არსებული გამოცდილების და საქართველოში მოქმედი საგადასახადო ადმინისტრირების შედარებითი ანალიზის შედეგად გამოიკვეთა გადასახადების ცალკეული სახეების (საშემოსავლო გადასახადი, მოგების გადასახადი, დამატებული ღირებულების გადასახადი) განაკვეთის დიფერენცირების აუცილებლობა. საგადასახადო სისტემის ლიბერალიზაციის ერთ-ერთი უმტკივნეულო გზა იქნება მრავალსაფეხურიანი მოგების და საშემოსავლო გადასახადის შემოღება. ამასთანავე, ასეთი მიდგომით შესაძლებელი გახდება პრიორიტეტების სტიმულირება ეკონომიკაში, ადგილობრივი რეალური (საწარმოო) სექტორის წახალისება, ექსპორტიორი დარგების აღორძინება-განვითარება და ა.შ.

- **საგადასახადო ტვირთისა და საგადასახადო წნეხის ოპტიმიზაცია.**

საქართველოში გადასახადის ცნების გაგება არაერთგვაროვანია და ხშირად ის არასწორი ინტერპრეტაციით გამოიყენება. მოსახლეობის ცნობიერება საგადასახადო კანონმდებლობის ცოდნის კუთხით ძალიან დაბალია, რაც კიდევ უფრო წინააღმდეგობრივს ხდის საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესს. შესაბამისად, ამ პროცესში არსებული ფსიქოლოგიური ფაქტორები განაპირობებს, იმას რომ სახელმწიფოს მხრიდან გატარებული ნებისმიერი რეფორმა თუ საგადასახადო კანონმდებლობაში ცვლილება იწვევს ადამიანების შიშს, რადგანაც ისინი ხშირად ვერ აცნობიერებენ კონკრეტული ცვლილების საჭიროებას, მის დადებით თუ უარყოფით მხარეებს. უფრო მეტიც, მოსახლეობა ნეგატიურად ხვდება სახელმწიფოს ინიციატივას, რომელიც ამა თუ იმ პრობლემის მოგვარებას ემსახურება, მაშინ როდესაც ცვლილება შესაძლოა გადამხდელებისა და მომხმარებლების კეთილდღეობისკენ იყოს მიმართული.

გადასახადის გადახდა რომ აუცილებელი და გარდაუვალია საზოგადოების კეთილდღეობისთვის, ეს გათავისებული უნდა ჰქონდეს ქვეყანაში ფუნქციონირებად ყველა სამეურნეო სუბიექტს. ამასთან ერთად, აუცილებელია, რომ კანონმდებელმა ცალსახად აღიქვას და გაითავისოს, რომ საგადასახადო

ტვირთი, როგორც წესი, იმაზე მეტი არ უნდა იყოს, რისი ატანაც შეუძლია ბიზნესსექტორს. შესაბამისად, ეს საკითხი აუცილებლად უნდა იქნეს გათვალისწინებული ქვეყნისათვის მნიშვნელოვანი დოკუმენტის - ბიუჯეტის შედგენისას. აღნიშნული არ ნიშნავს იმას, რომ მეწარმეებისთვის ბიზნესგარემოს გაუმჯობესების ერთადერთი გზა მხოლოდ და მხოლოდ საგადასახადო განაკვეთის შემცირებაა.

აღსანიშნავია, რომ გადასახადის გადამხდელებში საგადასახადო ტვირთის სიმძიმის აღქმა შესაძლებელია შემცირდეს მისი თანმდევი მოვლენის - საგადასახადო წნეხის მინიმიზაციით და საზოგადოების საგადასახადო ცნობიერების დონის ამაღლებით. მიგვაჩნია, რომ გადასახადების გადახდის აუცილებლობა - სარგებლიანობის თაობაზე საზოგადოების მეტი ინფორმირებულობა ხელს შეუწყობს ბიზნესსექტორში საგადასახადო ტვირთის ადეკვატური ფსიქოლოგიური განწყობის შექმნას და ქვეყანაში საგადასახადო ცნობიერების ამაღლებას;

- **საგადასახადო სანქციების ლიბერალიზაცია.** საგადასახადო სისტემის ფორმირების პროცესში გადასახადის გადამხდელთან მიმართებაში განსახორციელებელი ღონისძიებების შინაარსი, ფუნქციები და ფორმები განსაზღვრავს საგადასახადო სისტემის რეგულირების მეთოდის განსაკუთრებულობას. ამასთან ერთად, საგადასახადო სისტემის რეგულირების მეთოდოლოგიური და მეთოდური საფუძვლების შემუშავებისას აუცილებლად უნდა იქნეს გათვალისწინებული ის გარემოება, რომ სახელმწიფოს მხრიდან ასეთი რეგულირების ძირითადი სამართლებრივი საფუძველია გადასახადების ამოღების იმპერატიული მეთოდები. სამართლიანი და მარტივი ადმინისტრირების შესაქმნელად მაქსიმალურად აუცილებელია გადამხდელების ჩართულობა მიმდინარე რეფორმების განხორციელებაში. აუცილებელია საგადასახადო ადმინისტრირების პროცედურები იყოს მარტივი და გასაგები გადამხდელისთვის, რათა ადვილად მოხდეს მისი ადაპტაცია შექმნილ პირობებთან და მან ხელი შეუწყოს სახელმწიფოს ეკონომიკური პოლიტიკის გატარებაში. საჭიროა გადასახადის გადამხდელებს დავანახოთ, რომ გადასახადის გადახდა უფრო

ნაკლებ ხარჯებთანაა, დაკავშირებული ვიდრე მათი გადაუხდელობით გამოწვეული შედეგი.

შესწავლილია საგადასახადო სანქციების დაკისრებასთან დაკავშირებული სამართლებრივი რეგულაციები და ბიზნესგარემოს გაუმჯობესებისათვის შემუშავებულია წინადადებები გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო პასუხისმგებლობის შემსუბუქების თაობაზე, რაც გამოიხატება საურავის საპროცენტო განაკვეთის შემცირებაში. გადასახადის გადამხდელისათვის, რომლებიც არ ასრულებენ მათ წინაშე არსებულ საბიუჯეტო ვალდებულებას, აუცილებელია არსებობდეს საურავისა და ჯარიმების ეფექტიანი სისტემა. ამასთან მიგვაჩნია, რომ სანქციები უფრო მეტად უნდა ატარებდეს პრევენციულ ხასიათს, რადგან მნიშვნელოვანია, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევებზე განსაზღვრული პასუხისმგებლობის ზომები ადეკვატური იყოს ჩადენილი მართლსაწინააღმდეგო ქმედების შინაარსის, ვინაიდან მისი გამოყენების შემთხვევაში ექვემ არ დადგეს მეწარმის სამეწარმეო საქმიანობის გაგრძელების საკითხი, რომელიც, თავის მხრივ მჭიდროდაა დაკავშირებული ქვეყნისთვის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან საკითხთან - დასაქმებასთან;

- **დასაბეგრი ბაზის გაფართოება.** ნებისმიერ ქვეყანაში საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესი იქეთვენაა მიმართული, რომ არსებული საგადასახადო დასაბეგრი ბაზით და მოქმედი ნორმებით მაქსიმალურად მოხდეს საგადასახადო შემოსავლების მობილიზება ბიუჯეტში. ამასთან ერთად, როგორც მეცნიერი მკვლევარების, ისე სახელმწიფო ორგანოების მნიშვნელოვანი ყურადღების საგანია ახალი დასაბეგრი ბაზისა და ადმინისტრირების მექანიზმისა თუ ფორმების შემუშავება, რომელიც მიმართული იქნება ბიუჯეტში საგადასახადო შემოსავლების ზრდაზე.

არსებული დაბეგრის სისტემის ყოველმხრივი ანალიზის საფუძველზე გამოვლენილია საგადასახადო დასაბეგრი ბაზის ზრდის რეზერვები და შემოთავაზებულია საგადასახადო ადმინისტრირების მექანიზმი, რაც გამოიხატება ერთი მხრივ საქართველოს ნოტარიუსთა პალატიდან საგადასახადო ორგანოსთვის ფიზიკური პირების მიერ პროცენტის სახით მიღებული შემოსავლის თაობაზე

შესაბამისი ინფორმაციის მიწოდებაში, მეორე მხრივ, მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაციით განსაზღვრული ბმული ტარიფების გათვალისწინებებით, ეროვნული წარმოების დაცულობის პარალელურად საბიუჯეტო შემოსავლების ზრდაში;

- **საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის გაუმჯობესება.** ეფექტიანი საგადასახადო ადმინისტრირების უზრუნველყოფა დამოკიდებულია არა მხოლოდ ქვეყნის საკანონმდებლო და აღმასრულებელ ორგანოებზე, არამედ ამ პროცესში უშუალოდ ჩართულ გადასახადის გადამხდელზე, ვინაიდან მეწარმე სუბიექტების აქტიური ჩართულობა ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკის ფორმირებაში ხელს უწყობს ეფექტიანი საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბებას და, შესაბამისად, ქვეყნის ბიუჯეტის ფორმირების პროცესს. კვლევის შედეგად შემუშავებულია საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობის შეფასების კოეფიციენტი, რომელიც მოიცავს ხარჯების ორ ელემენტს: სახელმწიფოს და გადასახადის გადამხდელის ხარჯებს დაბეგვრის პროცესში, წარმოადგენს თანაფარდობას ამ ხარჯების ერთობლიობასა და ამოღებულ გადასახადებს შორის. კოეფიციენტის არსი მდგომარეობს იმაში, რომ საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში მინიმალური საბიუჯეტო და გადასახადის გადამხდელის დანახარჯებით მოხდეს მაქსიმალური საბიუჯეტო საგადასახადო შემოსავლების მიღება და გვიჩვენებს, თუ რა რაოდენობის დანახარჯი მოდის ერთი ერთეული საბიუჯეტო საგადასახადო შემოსავალზე.

- **საზოგადოების ცნობიერების ამაღლება.** შესწავლილია საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებაში პირდაპირი და არაპირდაპირი მოტივაციის მნიშვნელობა, დასაბუთებულია პირდაპირი მოტივაციის უპირატესი როლი არაპირდაპირ მოტივაციასთან მიმართებაში. ხაზგასმულია, რომ საქართველოში არსებული დაბალი საგადასახადო ცნობიერების მიმართულებით აუცილებელია საზოგადოებისათვის ინფორმაციის მიწოდების მაღალი ხარისხის უზრუნველყოფა, რაც გამოიხატება ერთი მხრივ, ზოგადი განათლების მიღების პროცესში გადასახადების გადახდის აუცილებლობა - სარგებლიანობის თაობაზე სკოლის მოსწავლეებისათვის სახელმწიფოს არსებობისათვის გადასახადებისა და

ეკონომიკური ინსტიტუტების როლზე ინფორმაციის მიწოდებაში, მეორე მხრივ, სახელმწიფოს მხრიდან საგადასახადო შემეცნებითი ღონისძიებების გატარებასა და გადამხდელეებში პირდაპირი მოტივაციის ამაღლებაში. საგადასახადო ადმინისტრირებასთან მიმართებით საზოგადოებრივი ცნობიერების და პირდაპირი მოტივაციის ამაღლების საქმეში მნიშვნელოვანია, რომ სახელმწიფომ გადასახადის გადამხდელს ჩამოუყალიბოს განწყობა, რომ მის მიერ გადახდილი თანხა არის არა ქვეყნის ხელისუფლებისთვის, არამედ მისთვის და მთლიანად საზოგადოების კეთილდღეობისთვის გაღებული საფასური.

ამის უზრუნველსაყოფად კი აუცილებელია სახელმწიფოს მიერ, მათ შორის მასობრივი საინფორმაციო საშუალებების ჩართულობით, გატარდეს მიზანმიმართული სხვადასხვა საგადასახადო შემეცნებითი და საინფორმაციო ღონისძიებები გადასახადების გადახდით მისაღებ სიკეთეზე. ამით გადასახადის გადამხდელის ყურადღება გადასახადების სადამსჯელო ხასიათიდან გადატანილი იქნება გადახდილი გადასახადის სარგებლიანობაზე. რაც გამოიწვევს გადასახადის გადამხდელეებში პირდაპირი მოტივაციის ამაღლებას, განაპირობებს მეწარმეთა საგადასახადო კულტურის და თვითშეგნების ამაღლებას და, შესაბამისად, გადასახადების ადმინისტრირებისათვის აუცილებელი სახელმწიფო ხარჯების შემცირებას.

ჩვენს მიერ შემოთავაზებული წინადადებებისა და რეკომენდაციების რეალიზაციის, მოსალოდნელი შედეგები იქნება:

- ლიბერალური საგადასახადო კანონმდებლობის შედეგად ქვეყანაში გაუმჯობესდება საინვესტიციო ბიზნესგარემო;
- შეიქმნება ძლიერი და ეფექტიანი საგადასახადო სისტემა;
- ბიზნესსექტორის მხრიდან შემცირდება საგადასახადო საჩივრების რაოდენობა;
- გაუმჯობესდება საგადასახადო შემოსავლების ადმინისტრირების პროცესი;
- საგადასახადო შემოსავლების ხარჯზე გაიზრდება საბიუჯეტო შემოსავლები;

- ამაღლება საზოგადოების საგადასახადო კულტურული დონე.

საგადასახადო ურთიერთობებზე განსაზღვრულ ზეგავლენას ახდენს სამეცნიერო შრომები და თეორიები დაბეგვრის მიმართულებით. ვფიქრობთ, წინამდებარე სადისერტაციო ნაშრომი შესაბამის წვლილს შეიტანს საგადასახადო ადმინისტრირების სრულყოფის საკითხებში და ქვეყანაში არსებული ბიზნესგარემოს გაუმჯობესებაში.

გამოყენებული ლიტერატურა

1. ბასარია ვ, ბასარია რ. გადასახადი: სიკეთე თუ უკეთურება? თბ.: „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი“, 2003, 202 გვ.;
2. ბასარია რ. გადასახადის არსის და საგადასახადო პოლიტიკის ზოგიერთი საკითხი, „გადასახადები“, 2012, №7, გვ. 33-41;
3. ბასილაია კ. ლიპარტია ზ. ფინანსური კონტროლი. თბ.: „უნივერსალი“, 2012, 357 გვ.
4. ბახტაძე ლ. კაკულია რ. ჩიკვილაძე მ. საგადასახადო საქმე. თბ.: „ვერჟე“, 2007, 442 გვ.;
5. გაბისონია ი. საგადასახადო სამართალი - გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები. თბ.: „იურისტების სამყარო“, 2013, 131 გვ.;
6. გაბრიჭიძე ა. საქართველოს ფისკალური სისტემა და მისი სრულყოფის მიმართულებანი. „საქართველოს ეკონომიკა“, 2005, №12, გვ. 35.;
7. გამსახურდია გ. უახლესი პერიოდის გადაუდებელი ღონისძიებების შესახებ. „მაკრო-მიკრო ეკონომიკა“, 2000, №7-8, გვ. 18-19;
8. გამსახურდია თ. საქართველოს საგადასახადო-საბიუჯეტო სისტემის ფუნქციონირების პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე. თბ.: „გამომცემლობა თსუ“, 2003, 287 გვ.;
9. გამსახურდია თ. გადასახადების ადმინისტრირების გაუმჯობესების მნიშვნელობა საგადასახადო-საბიუჯეტო სისტემის სრულყოფაში. საქართველოს მეცნიერებათა აკადემიის მაცნე, ეკონომიკის სერია, 2002, №1-2, გვ. 78-93;
10. გამსახურდია თ. საქართველოს საბიუჯეტო-საგადასახადო სფეროში არსებული პრობლემები და მათი გადაჭრის გზები. „ბანკი“, 2003, № 1-2, გვ. 22-26;
11. გაფრინდაშვილი რ. ბანძელაძე მ. რეკლამის ფსიქოლოგია. თბ.: „ტექნიკური უნივერსიტეტი“, 2008, 101 გვ.;
12. გერიგი რ. ზიმბარდო ფ. ფსიქოლოგია და ცხოვრება. თბ.: „სოციალურ მეცნიერებათა ცენტრი. თბილისის უნივერსიტეტის გამომცემლობა“, 2009, 854 გვ.;
13. გრიგალაშვილი ლ. გადასახადების აღრიცხვა. თბ.: „მეცნიერება“, 2001, 203 გვ.;
14. ვაშაკიძე ზ. კალანდაძე მ. საქართველოში მოქმედი გადასახადები. თბ.: „უნივერსალი“, 2008, 94 გვ.;
15. ვერულიძე ვ. გადასახადები და საგადასახადო დაბეგვრა. თბ.: „უნივერსალი“, 2012, 430 გვ.;
16. ვეშაპიძე შ. ლეკაშვილი ე. გრიშკაშვილი ა. ასლამაზიშვილი ნ. მსოფლიო ეკონომიკა. თბ.: „უნივერსალი“, 2008, 880 გვ.;
17. ზურაბიშვილი თ. თვისებრივი მეთოდები სოციალურ კვლევაში. თბ.: „სოციალური მეცნიერებათა ცენტრი“, 2006, 111 გვ.;
18. თავართქილაძე ა. საქართველოში საგადასახადო პოლიტიკის ფორმირების თავისებურებები თანამედროვე ეტაპზე. „საქართველოს ეკონომიკა“, 2004, №1 გვ. 23-24.;
19. ივანოვი ა. დარბაიძე ნ. სახელმწიფოსა და სამართლის თეორია. თბ.: „სამართლიანი საქართველო“, 2009, 188 გვ.

20. ინგოროყვა ა. ცაავა გ. ფინანსური მენეჯმენტი. თეორია, მეთოდები და პრაქტიკა. თბ.: „გრაალი“, 2011, II ტომი, 701 გვ.;
21. კაკულია რ. ფინანსების ზოგადი თეორია. თბ.: „ეკონომიკური და სოციალური პრობლემების სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტის გამომცემლობა-სტამბა“, 1997, 324 გვ.
22. კახნიაშვილი ჯ. მაკროეკონომიკა. თბ.: „სიახლე“, 1996, 494 გვ.;
23. კეინსი ჯ. მ. დასაქმების, პროცენტისა და ფულის ზოგადი თეორია. ქ. ქუთაისი: „გალაქტიონ ტაბიძის სახელობის სააქციო საზოგადოება სტამბის საგამომცემლო ცენტრი, 1995, 419 გვ.;
24. კოპალეიშვილი თ. ჩიკვილაძე მ. გადასახადები და დაბეგვრა. თბ.: „ფავორიტი პრინტი“, 2011, 339 გვ.;
25. ლუკასი რ. საბაზრო ეკონომიკა. თბ.: „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს გამომცემლობა“, 1997, 243 გვ.;
26. მალაშხია გ. საქართველოს ეკონომიკა. თბ.: „ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის სოხუმის ფილიალი“, 2002, 332 გვ.;
27. მალაშხია გ. მეტაეკონომიკა-ეკონომიკის ფილოსოფია. თბ.: „ეკონომიკისა და სოციალური პრობლემების სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი“, 1995, 560 გვ.;
28. მალაშხია გ. ეკონომიკურ-ფილოსოფიური ესეები. თბ.: „ეგრისი“, 2001, 247 გვ.;
29. მალრაძე გ. განწყობა და სოციალური გავლენა. დიმიტრი უზნაძის სახელობის საქართველოს ფსიქოლოგთა ასოციაცია. საქართველოს ფსიქოლოგიის მაცნე. „მწიგნობარი“, 2013, გვ 115-121.;
30. მალრაძე მ. სტრესი და განწყობა. დიმიტრი უზნაძის სახელობის საქართველოს ფსიქოლოგთა ასოციაცია. საქართველოს ფსიქოლოგიის მაცნე. „მწიგნობარი“, 2013, გვ 286-294.;
31. მენქიუ გ. ეკონომიკის პრინციპები. თბ.: „დიოგენე“, 2008, 835 გვ.;
32. მესხია ი. ბასარია რ. საქართველოს საგადასახადო სისტემის სრულყოფის საკითხები. თბ.: „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი“, 2001, 98 გვ.;
33. მესხია ი. ჯალაღონია დ. საქართველოს ეკონომიკა: პრობლემები და მათი გადაწყვეტის გზები. სამეცნიერო-პრაქტიკული კონფერენცია. სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი, თბ., 2008, გვ. 43-48;
34. მესხია ი. ნიკოლეიშვილი ო. გადასახადები და დაბეგვრა. თბ.: „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი“, 2002, 284 გვ.;
35. მესხია ი. ჯალაღონია დ. ბუღალტრული აღრიცხვა. თბ.: „ბიზნეს-კურიერი“, 2006, 362 გვ.;
36. მესხია ი. ჯალაღონია დ. საქართველოს 2006 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის საგადასახადო და არასაგადასახადო შემოსავლების გეგმის შესრულების ანალიზი. „გადასახადები“, 2007, N 13, გვ 41-48.

37. მესხია ი. ურიდია გ. რუხია ფ. საბაჟო გადასახდელები. თბ.: „ბიზნეს კურიერი“, 2004, 227 გვ.
38. მექვაბიშვილი ე. სახელმწიფო და ეკონომიკა. თბ.: „თბილისის უნივერსიტეტის გამომცემლობა“, 1995, 74 გვ.;
39. მიქელაშვილი მ. საგადასახადო პოლიტიკა - თეორია და პრაქტიკა. თბ.: „სიტყვა“, 2013, 207 გვ.
40. ნადარეიშვილი შ. განწყობის ანტროპული თეორია. თბ.: „საქართველოს მეცნიერებათა აკადემიის დ. უზნაძის სახელობის ფსიქოლოგიის ინსტიტუტი“, 2001, 207 გვ.;
41. ოთინაშვილი რ. საქართველოს ეკონომიკა. თბ.: „საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი“, 2011, 556 გვ.
42. პაპავა გ. საბაზრო ეკონომიკის კონცეფცია საქართველოში. თბ.: „სიახლე“, 2003, 121 გვ.;
43. პაპავა გ. საბაზრო ეკონომიკის გამოჯანსაღების და ნორმალიზაციისათვის საქართველოში. თბ.: „ფინანსები“, 2000, 39 გვ.;
44. პაპასქუა ი. ფუტკარაძე ს. „გადამხდელთა უფლებების შეზღუდვის ახალი ტალღა“. „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, 2012, N1, გვ. 12-18;
45. პაპასქუა ი. ფუტკარაძე ს. საგადასახადო კანონმდებლობა და გადასახადების საგადასახადო ადმინისტრირების პრობლემები საქართველოში. ინოვაციები ბიზნესში. თბ.: „უნივერსალი“, 2010, გვ. 376.;
46. როგავა ზ. გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი. თბ.: „ბაკმი“, 2002, 475 გვ.;
47. როგავა ზ. საგადასახადო სამართლის საფუძვლები. თბ.: „ელფი“, 2000, 444 გვ.;
48. როგავა ზ. ამილახვარი ზ. საგადასახადო სამართალი. თბ.: „იურისტების სამყარო“, 2013, 560 გვ.;
49. სვანაძე ლ. ლექციები ეკონომიკურ ფსიქოლოგიაში. თბ.: „ცოტნე“, 2009, გვ. 303;
50. სვანაძე ს. გადასახადების ისტორია. ქუთაისი.: „აკაკი წერეთლის სახელობის სახელმწიფო უნივერსიტეტი“, 2000, 60 გვ.;
51. სილაგაძე ა. ეკონომიკური აზრის ისტორიის საკითხები. თბ.: „თბილისის უნივერსიტეტი“, 2001, 610 გვ.;
52. სმიტი ა. გამოკვლევა ხალხთა სიმდიდრის ბუნებისა და მიზეზების შესახებ. თბ.: „სახელმწიფო უნივერსიტეტის გამომცემლობა“, 1938, 478 გვ.;
53. ტერაშვილი ნ. საგადასახადო და საბაჟო პოლიტიკა. თბ.: „დარბეგი“, 2006, 703 გვ.;
54. ტერაშვილი ნ. ქიტიაშვილი ჯ. ბიბიჩაძე დ. დივიდენდის, პროცენტის, როიალტის აღრიცხვა და დაბეგვრა. თბ.: „უნივერსალი“, 2013, 169 გვ.;
55. ტერაშვილი ნ. დამატებული ღირებულების გადასახადი. თბ.: „დარბეგი“, 2013, 450 გვ.;
56. ტერაშვილი ნ. ქიტიაშვილი ჯ. ბიბიჩაძე დ. აქტივების აღრიცხვა და დაბეგვრა. თბ.: „უნივერსალი“, 2013, 173 გვ.;
57. ტერაშვილი ნ. მშენებლობა: სამართლებრივი რეგულირება, ბუღალტრული აღრიცხვა და დაბეგვრა. თბ.: „დარბეგი“, 2011, 258 გვ.;

58. ტურავა მ. სისხლის სამართალი. თბ.: „ბონა კაუზა“, 2006, 225 გვ.;
59. ტურავა მ. სისხლის სამართალი-დანაშაულის მოძღვრება. თბ.: „მერიდიანი“, 2011, 691 გვ.;
60. უზნაძე დ. განწყობის ფსიქოლოგია. თბ.: „საქართველოს მაცნე“, 2009, 317 გვ.;
61. ურიდია გ. საერთაშორისო საბაჟო კონვენციების კომენტარები. თბ.: „ლეგა“, 2006, 297 გვ.;
62. ურიდია გ. რუხაია ფ. დამატებული ღირებულების გადასახადი. თბ.: „ლეგა“, 2007, 240 გვ.;
63. ურიდია გ. რუხაია ფ. საბაჟო საქმის თეორია. თბ.: „პოლიგრაფი“, 2009, 391 გვ.;
64. ურიდია გ. რუხაია ფ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ტერმინთა განმარტება. თბ.: „პოლიგრაფი“, 2010, 136 გვ.;
65. ურიდია გ. სახალისო დაბეგვრა. თბ.: „დარბეგი“, 2011, 80 გვ.;
66. ურიდია გ. საგადასახადო აუდიტი. თბ.: „მერიდიანი“, 2012, 337 გვ.;
67. ყამარაული ს. ჩიკოლაშვილი მ. ყამარაული ლ. გადასახადები და დაბეგვრა თბ.: „მერიდიანი“, 2010, 467 გვ.
68. შენგელია თ. მაკროეკონომიკური ანალიზის ონტოლოგია : კლასიკოსებიდან კეინსიანელებისაკენ. თბ.: „თბილისის უნივერსიტეტის გამომცემლობა“, 2001, 102 გვ.;
69. ჩანტლაძე ვ. შოთა რუსთაველის ეკონომიკური შეხედულებები. თბ.: „მეცნიერება“, 1992, 304 გვ.
70. ცაავა გ. საჯარო ფინანსები. თბ.: „დანი“, 2013, 430 გვ.;
71. ცაავა გ. საგადასახადო განაკვეთების ოპტიმალურობის შესახებ. თბ.: „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი,“გარდამავალი პერიოდის საფინანსო-ეკონომიკური პრობლემები საქართველოში (ტომი IV), 2000, 358 გვ.
72. ძიმციეშვილი ნ. მმართველობითი აღრიცხვა. თბ.: „წიგნის სახელოსნო“, 2012, 201 გვ.;
73. წულაძე ლ. რაოდენობრივი კვლევის მეთოდები სოციალურ მეცნიერებებში. თბ.: „სოციალურ მეცნიერებათა ცენტრი“, 2008, 84 გვ.;
74. ჭანია მ. ეკონომიკური ზრდისა და საგადასახადო ბალანსის პრობლემები პოსტკომუნისტურ საზოგადოებაში. თბ.: „უნივერსალი“, 2004, 199 გვ.;
75. ჭითანავა ნ. საბაზრო ეკონომიკის რეგულირება (ნაწილი I). თბ.: „საქართველოს რესპუბლიკის ეკონომიკის სამინისტროს ეკონომიკურ და სოციალური პრობლემების სამეცნიერო კვლევითი ინსტიტუტი“, 1995, 156 გვ.;
76. ჭითანავა ნ. თაკალაძე ლ. სოციალური ეკონომიკა. ნაწილი I. თბ.: „ინოვაცია“, 2008, 595 გვ.
77. ხარაზი ი. საქართველოს საგადასახადო სამართალი (ნაწილი მეორე) თბ.: „გეორგიკა“, 2011, 555 გვ.;
78. ხარაზი ი. საერთაშორისო საბაჟო სამართალი თბ.: „გეორგიკა“, 2013, 588 გვ.;

79. ხარეზავა რ. აგრარული სექტორის განვითარების სახელმწიფო რეგულირება. სამეცნიერო-პრაქტიკული კონფერენცია. სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი, თბ., 2008, გვ. 49-60;
80. ხარეზავა რ. ფირმის ეკონომიკური სტრატეგიები. თბ.: „უნივერსალი“, 2012, 632 გვ.;
81. ჯალალონია დ. ქონების გადასახადი. „გადასახადები“, 2005, №3 გვ. 5-15;
82. ჯალალონია დ. სალიზინგო ოპერაციების საგადასახადო ასპექტები. შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ტურიზმის ფაკულტეტი. საერთაშორისო-პრაქტიკული კონფერენცია. 2011, გვ. 697-702;
83. ჯალალონია დ. პაპასქუა ი. საფინანსო და საგადასახადო აღრიცხვა: პრობლემები და მათი დაძლევის პერსპექტივები. საერთაშორისო სამეცნიერო-პრაქტიკული კონფერენცია. თბ.: „ივ. ჯავახიშვილის სახელობის თსუ“, 2012, გვ. 502-506;
84. ჯალალონია დ. ბუღალტრული აღრიცხვა საერთაშორისო სტანდარტებით. ნაწილი I. თბ. „ინოვაცია“, 2011, 335 გვ.
85. Берник В. И. Налог на имущество. Комментарии и разъяснения. М.: „Аналитика – Пресс“, 1997, 80 стр.;
86. Бекон ф. Соч в 2-х томах, М., 1972 т.2, 416 стр.;
87. Глухов В. В. , Долге И.В. Налоги : теория и практика , Санкт-Петербург .1997
88. Джалагония Д. Рентное регулирование в сельском хозяйстве (на материалах Грузии)-диссертация- Москва 1999, 125 стр.;
89. Девере П. Экономика налоговой политики. М.: „Филинь“, 2002, 323 стр.;
90. Думарин В; Управление экономики и налоги, М. 1998;
91. Пансов В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации, М, 2000, 287 стр.;
92. Паролло Е. Налоговый контроль: принципы и методы проведения, М,1996;
93. Пенков В. ,Оптимизация надоговой системы, М, 1996
94. Пепеляева С. Основы налогового права. Учебно-методическое пособие”. 1995, 324 стр.;
95. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и палитики налогов М.: „Инфра-М“, 1996, 191 стр.;
96. Рамановскик М.В. Налоги и налогообложение, Питер, СПб 2000, 248 стр.;
97. Русакова И. Налоги и налогообложение М. Дело ,1998, 312 стр.;
98. Соколов А. Теория налога. М. Дело , 1991, 158 стр;
99. Malim T. Birch A. Introductory Psychology. „Palgrave Macmillan“, 1998, pg. 922.

სამართლებრივი აქტები

1. საქართველოს კონსტიტუცია;
2. „ადამიანის უფლებათა საყოველთაო დეკლარაცია“. 1948 წლის 10 დეკემბერი. (საქართველოში ძალაშია უზენაესი საბჭოს 1991 წლის 15 სექტემბრის დადგენილებით);
3. „შეთანხმება თავისუფალი ვაჭრობის შესახებ თურქეთის რესპუბლიკისა და საქართველოს შორის“. საქართველოს მხრიდან რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2007 წლის 28 დეკემბერის N5653 დადგენილებით;
4. „შეთანხმება საქართველოსა და გერმანიის ფედერაციულ რესპუბლიკას შორის შემოსავლებზე და კაპიტალზე ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ“. საქართველოს მხრიდან რატიფიცირებულია საქართველოს პარლამენტის 2006 წლის 14 ივლისს N3466 დადგენილებით;
5. „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონი. N 4979, 2011 წლის 1 ივლისი;
6. „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“. N 3591, 2010 წლის 17 სექტემბერი;
7. „საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი“. N 786, 1997 წლის 26 ივნისი
8. „საქართველოს 2014 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ“ საქართველოს კანონი. N 1726, 2013 წლის 11 დეკემბერი;
9. „სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის შესახებ“ საქართველოს კანონი. N 4250, 2006 წლის 29 დეკემბერი;
10. „სასოფლო-სამეურნეო კოოპერატივის შესახებ“ საქართველოს კანონი. N 816, 2013 წლის 12 ივლისი;
11. „ფინანსური პოლიციის შესახებ“ საქართველოს კანონი. N 3377, 2004 წლის 24 თებერვალი (ძალადაკარგულია);
12. „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონი. N921, 2001 წლის 8 ივნისი;
13. „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონი. N 1876, 2009 წლის 22 ოქტომბერი;
14. „საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი“. 1984 წლის 15 დეკემბერი;
15. „სასოფლო-სამეურნეო კოოპერატივის შესახებ“ საქართველოს კანონი. N 816, 2013 წლის 12 ივლისი;
16. „ნოტარიატის შესახებ“ საქართველოს კანონი. N 2283, 2009 წლის 4 დეკემბერი;
17. „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი. N 557, 1994 წლის 28 ოქტომბერი;
18. „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის - შემოსავლების სამსახურის მიერ მომსახურების გაწევისათვის საფასურებისა და მათი განაკვეთების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის დადგენილება. N 96, 2010 წლის 30 მარტი;

19. „საგადასახადო ომბუდსმენის უფლებამოსილების, საქმიანობის ძირითადი პრინციპებისა და ფორმების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის დადგენილება. № 92, 2011 წლის 23 თებერვალი;

20. „საწყობისა და თავისუფალი ვაჭრობის პუნქტის საქმიანობის ნებართვების გაცემის წესების შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს მთავრობის დადგენილება. №9, 2011 წლის 5 იანვრი;

21. „სანოტარო მოქმედებათა შესრულებისათვის საზღაურისა და საქართველოს ნოტარიუსთა პალატისთვის დადგენილი საფასურის ოდენობების, მათი გადახდევინების წესისა და მომსახურების ვადების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის დადგენილება. №507, 2011 წლის 29 დეკემბერი;

22. „სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის დადგენილება. N 415, 2010 წლის 29 დეკემბერი;

23. „ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოს, საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს და სხვა მარეგისტრირებელი ორგანოს მიერ საგადასახადო ორგანოში ინფორმაციის წარდგენის წესის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის დადგენილება. N 406, 2010, წლის 28 დეკემბერი;

24. „ქვეყნის ძირითადი სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების სტრატეგიის დოკუმენტის შემუშავების მიზნით სამთავრობო კომისიის შექმნის თაობაზე საქართველოს მთავრობის განკარგულება“. N 790, 2013 წლის 11 ივლისი;

25. „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება. № 996, 2010 წლის 31 დეკემბერი;

26. „სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმების გამოყენების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება. № 999, 2010 წლის 31 დეკემბერი;

27. „საგადასახადო კონტროლის განხორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდაღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება. № 994, 2010 წლის 31 დეკემბერი;

28. „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – შემოსავლების სამსახურის დებულების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება. № 303, 2011 წლის 23 მაისი;

29. „ბიუჯეტის შემოსულობების სახაზინო კოდების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება. N1226, 2007 წლის 22 ნოემბერი;

30. „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის საპროცენტო განაკვეთების დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება № 34, 2011 წლის 28 იანვრი;

31. „სანოტარო მოქმედებათა შესრულების წესის შესახებ“ საქართველოს იუსტიციის მინისტრის ბრძანება N 71, 2010 წლის 31 მარტის;

32. „Privé სერვისის განხორციელების წესის შესახებ“ შემოსავლების სამსახურის უფროსის ბრძანება №10536, 2012 წლის 26 ივნისი;

33. „საქართველოში უნაღლო ანგარისმწიკრების წესების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის ბრძანება N 166, 2007 წლის 26 ივნისი.

ინფორმაცია გლობალური ქსელიდან

1. <http://www.nplg.gov.ge> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 16.08.2010;
2. <http://www.econlib.org> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 26.03.2010;
3. www.constcourt.ge - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 18.12.2011;
4. www.mof.ge - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 23.08.2013;
5. www.geostat.ge - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 22.03.2014
6. <http://www.wto.org> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 22.10.2011;
7. www.irs.gov - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 28.02.2014;
8. <http://www.ssa.gov> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 12.01.2014;
9. <http://www.ttb.gov> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 18.01.2014;
10. <http://www.eia.gov> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 18.01.2014;
11. <http://www.worldwide-tax.com> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 23.02.2014;
12. <http://epp.eurostat.ec.europa.eu> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 26.01.2014;
13. <http://www.worldwide-tax.com> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული 26.01.2014;
14. <http://www.cfe-eutax.org> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 17.02.2014;
15. www.gtai.de - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 30.01.2014;
16. <http://base.garant.ru> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 05.03.2014;
17. <http://www.rufil-consulting.com> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 27.02.2014;
18. <http://www.rnk.ru> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 12.03.2014;
19. <http://www.worldwide-tax.com> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 18.02.2014;
20. www.aaf.ge - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 05.01.2012;
21. <http://www.irs.gov> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 12.02.2014;
22. <http://www.tamogkodeks.ru> -- უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 29.02.2014
23. <http://www.nbg.gov.ge> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 15.02.2014;
24. <http://www.indexmundi.com> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 03.02.2014;
25. www.parliament.ge - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 14.10.2013;
26. <http://intermedia.ge> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 09.03.2014
27. <http://wol.jw.org> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 17.01.2014
28. <http://www.bundesfinanzministerium.de> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 10.01.2014.

დანართები

დანართი N 1

საგადასახადო სისტემის შეფასების კითხვარი

გთხოვთ იყოთ გულახდილი წინამდებარე კითხვარის შევსებისას. თქვენი ჩართულობა დაგვეხმარება დავინახოთ ის საგადასახადო ხარვეზები, რომელიც საჭიროებს აუცილებელ გადაწყვეტას/მოწესრიგებას, და ამით საკუთარი წვლილი შეიტანოთ პროცესის გაუმჯობესება/გაჯანსაღებაში.

თქვენი ფირმის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა _____ დაფუძნების წელი-----

1.1 საქართველოს საგადასახადო კოდექსში მოცემული რეგულაციები არის თუ არა თქვენთვის გასაგები?

- დიახ;
- არა;
- ნაწილობრივ.

შენიშვნა-----

1.2 ფინანსთა მინისტრის ბრძანებებში მოცემული საგადასახადო კოდექსთან დაკავშირებული ინსტრუქციები არის თუ არა თქვენთვის გასაგები?

- დიახ;
- არა;
- ნაწილობრივ.

შენიშვნა-----

1.3 რა იწვევს თქვენს უკმაყოფილებას საგადასახადო კანონმდებლობაში:

- გადასახადის განაკვეთები;
- გადახდის ვადები;
- დეკლარირების ვადები;
- სანქციის ოდენობა;
- ორაზროვანი რეგულაციები.

შენიშვნა-----

1.4 რომელი გადასახადის ადმინისტრირების (დეკლარაციის წარდგენის, გადახდის, გამოანგარიშების) პროცესია გასამართივებელი. რატომ?

- საშემოსავლო გადასახადი;
- მოგების გადასახადი;
- ქონების გადასახადი;
- იმპორტის გადასახადი;
- აქციზი;
- დამატებული ღირებულების გადასახადი.

შენიშვნა-----

1.5 მიიჩნევთ თუ არა ადეკვატურად საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის განსაზღვრულ პასუხისმგებლობის მოცულობებს:

- დიახ;
- არა;
- ნაწილობრივ.

შენიშვნა-----

1.6 რომელი გადასახადი ზადებს თქვენში ყველაზე მეტ შეკითხვას, რატომ?

- საშემოსავლო გადასახადი;
- მოგების გადასახადი;
- ქონების გადასახადი;
- იმპორტის გადასახადი;
- აქციზი;
- დამატებული ღირებულების გადასახადი;
- ფიქსირებული გადასახადი.

შენიშვნა-----

1.7 თქვენთვის მისაღები საურავის საპროცენტო განაკვეთია?

----- რატომ? -----

1.8 მიმდინარე გადასახდელების არსებობა აფერხებს თუ არა თქვენი ფირმის ფუნქციონირებას?

- დიახ;
- არა;
- ნაწილობრივ.

შენიშვნა-----

1.9 თქვენი აზრით, საგადასახადო კოდექსით დადგენილი საგადასახადო სანქციები არის:

- პრევენციული;
- რეპრესიული;
- ფისკალური.

1.10 მიგაჩნიათ თუ არა შემოსავლების სამსახურის მიერ მომსახურების გაწევისათვის დადგენილი საფასურები ან მათი განაკვეთები მართებულად? დააკონკრეტეთ?

- დიახ;
- არა;
- ნაწილობრივ.

შენიშვნა-----

1.11 უნდა იყოს თუ არა გათვალისწინებული საფასური - 30 ლარი მატერიალური ფორმის საგადასახადო დეკლარაციის მიღებაზე?

- კი, რადგან აღნიშნული საფასური გამოიწვევს ელექტრონული სისტემის აქტიურ გამოყენებას;
- არა, რადგან შეიძლება ზოგ გადამხდელს რაიონებში არ ჰქონდეს წვდომა ინტერნეტზე.

შენიშვნა-----

1.12 თქვენი აზრით, გადასახადების მარეგულირებელი სამართლებრივი ნორმები არის:

- გასაგები;
- ბუნდოვანი;
- ორმაგი ინტერპრეტაციის შესაძლებლობის მატარებელი.

შენიშვნა-----

2.1 რა შედეგი მოგვცა ფიქსირებული გადასახადის შემოღებამ?

- გადამხდელს არ უწევს ზედმეტი დოკუმენტაციის წარმოება, რამაც გაამარტივა საგადასახადო ორგანოსთან ურთიერთობა;
- დოკუმენტაციის წარმოების ვალდებულების გაუქმებამ გამოიწვია ბიზნესის ადმინისტრირების გართულება.

შენიშვნა-----

2.2 როგორ აფასებთ საგადასახადო კოდექსში შესულ ხშირ ცვლილებებს?

- დასახვეწია კანონმდებლობა;
- არაკომპეტენტურია საგადასახადო კანონმდებლობაზე მომუშავე პირები;
- ორიენტირებულია პროცედურების გამარტივებაზე;

შენიშვნა-----

2.3 როგორ აფასებთ ელექტრონულ ზედნადებს?

- გაამარტივა საქონლის ტრანსპორტირებასთან დაკავშირებული პროცედურები;
- გაართულა საქონლის ტრანსპორტირებასთან დაკავშირებული პროცედურები;
- არ შეცვალა საქონლის ტრანსპორტირებასთან დაკავშირებული პროცედურები.

შენიშვნა-----

2.4 როგორ შეაფასებთ დაუბეგრავი მინიმუმის დაწესებას:

- ხელსაყრელია ფიზიკურ პირთათვის;
- იმდენად მცირეა დაუბეგრავი მინიმუმის ლიმიტი, რომ მას გადამხდელისთვის არსებითი მნიშვნელობა არ აქვს.

შენიშვნა-----

2.5 2012 წლის 20 დეკემბერს შესული ცვლილებით ფიზიკური პირის დასაბეგრი შემოსავალი იბეგრება 20 პროცენტით და მისი 15 პროცენტამდე შემცირება გაუქმებულ იქნა, თქვენი აზრით, იმოქმედა თუ არა აღნიშნულმა ცვლილებამ თქვენი ფირმის გაფართოებაზე/რეინვესტირებაზე?

- დიახ;
- არა;
- ნაწილობრივ.

შენიშვნა-----

2.6 რამდენად მისაღებია თქვენთვის ელექტრონული დეკლარირება?

- მისაღებია, რადგან ხელს მიწყობს საგადასახადო პროცედურების განხორციელებაში;
- არ არის მისაღები, რადგან მირჩევნია საგადასახადო ორგანოსთან მქონდეს პირდაპირი ურთიერთობა;
- მისაღებია, მაგრამ მაინც ვამჯობინებ წერილობითი ფორმით დეკლარირებას.

შენიშვნა-----

2.7 თქვენი აზრით, საგადასახადო კოდექსში შესული ცვლილებები ეხმარება თუ არა გადასახადის გადამხდელს ბიზნესის წარმატებაში?

- დიახ;
- არა;
- ცვლილებები მორგებულია, მხოლოდ სახელმწიფოს ინტერესებზე.

შენიშვნა-----

3.1 იმ შემთხვევაში, თუ მიმართავთ საგადასახადო ორგანოს კითხვით, იღებთ თუ არა ამომწურავ პასუხს?

- დიახ;
- არა;

- ნაწილობრივ.

შენიშვნა-----

3.2 საგადასახადო სფეროსთან დაკავშირებული პრობლემის არსებობის შემთხვევაში ვისგან ამჯობინებთ კონსულტაციის მიღებას, რატომ?

- პირადი საგადასახადო მრჩეველისაგან;
- უბნის საგადასახადო ოფიცისაგან;
- კერძო აუდიტისგან.

შენიშვნა-----

3.3 იწვევს თუ არა საგადასახადო ორგანო უნდობლობას გადასახადის გადამხდელებში, რატომ?

- დიახ;
- არა;
- ნაწილობრივ.

შენიშვნა-----

3.4 ფიქრობთ თუ არა, რომ თქვენს მიერ გადახდილი გადასახადი უფრო მეტია, ვიდრე სახელმწიფოსგან მიღებული სიკეთე?

- დიახ;
- არა;
- ნაწილობრივ.

შენიშვნა-----

3.5 თქვენი აზრით, არსებული საგადასახადო სისტემა:

- ა) ზღუდავს ბიზნესის განვითარებას;
- ბ) ასტიმულირებს ბიზნესის განვითარებას;

შენიშვნა-----

3.6 ჩამოთვლილი საკითხებიდან, თქვენი აზრით, რომელი ფაქტორი აფერხებს ბიზნესის განვითარებას საქართველოში (დაალაგეთ თითოეული ფაქტორი მისი მნიშვნელოვნების მიხედვით 1-დან 8-მდე, 1- ძალიან აფერხებს და 8- ყველაზე ნაკლებად აფერხებს) :

N	შემაფერხებელი ფაქტორი	შკალირება
ა)	მაკონტროლებელი ორგანოების ბიზნესში ზედმეტი ჩარევა	
ბ)	მაღალი საგადასახადო განაკვეთები	
გ)	კონტრაბანდული/ვალსიფიცირებული პროდუქციისაგან ბაზრის დაუცველობა	
დ)	საკრედიტო რესურსების ძნელად მისაწვდომობა	
ე)	საგადასახადო ორგანოების არაპროფესიონალიზმი	
ვ)	კერძო სექტორის მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის ცოდნის დაბალი დონე	
ზ)	საგადასახადო კანონმდებლობაში შესული ხშირი ცვლილებები	
თ)	კორუფცია სახელმწიფო უწყებებში	

დანართი N 2

საგადახდო დავალება N ____		დანართი N 8 რეფერენსი
თარიღი ____/____/20__		
გადახდელი _____ _____		თანხა <input type="text"/>
გადახდელის ანგარიში _____		თანხა სიტყვებით _____ _____ _____
გადახდელის ბანკი _____ ბანკის კოდი _____		
<i>ინფორმაცია პირზე, რომლის მაგივრადაც სრულდება გადახდა</i>		
დასახელება _____		
საიდენტიფიკაციო კოდი/პირადი ნომერი _____		
მიმღები _____ _____		ბანკის აღნიშვნები
მიმღების ანგარიში / საბანკო კოდი _____		შესრულების თარიღი
მიმღების ბანკი / ხაზინა _____ ბანკის კოდი _____		____/____/20__
გადახდის დანიშნულება _____		ბანკში შემოსვლის თარიღი
დამატებითი ინფორმაცია _____ _____ _____		____/____/20__
ხელმოწერები: <input type="text"/>	<input type="text"/>	ხელმოწერა _____ <input type="text"/>

დანართი N 3

საინკასო დავალება (განკარგულება) N ___ თარიღი ___ / ___ / 20___																					
გადამხდელის დასახელება _____ გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი _____ გადამხდელის ბანკი _____ ბანკის კოდი _____																					
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>ანგარიში (დებეტი)</td><td><input style="width: 95%;" type="text"/></td></tr> <tr><td>ანგარიში (დებეტი)</td><td><input style="width: 95%;" type="text"/></td></tr> <tr><td>ანგარიში (დებეტი)</td><td><input style="width: 95%;" type="text"/></td></tr> <tr><td>ანგარიში (დებეტი)</td><td><input style="width: 95%;" type="text"/></td></tr> <tr><td>ანგარიში (დებეტი)</td><td><input style="width: 95%;" type="text"/></td></tr> <tr><td>ანგარიში (დებეტი)</td><td><input style="width: 95%;" type="text"/></td></tr> <tr><td>ანგარიში (დებეტი)</td><td><input style="width: 95%;" type="text"/></td></tr> <tr><td>ანგარიში (დებეტი)</td><td><input style="width: 95%;" type="text"/></td></tr> <tr><td>ანგარიში (დებეტი)</td><td><input style="width: 95%;" type="text"/></td></tr> <tr><td>ანგარიში (დებეტი)</td><td><input style="width: 95%;" type="text"/></td></tr> </table>	ანგარიში (დებეტი)	<input style="width: 95%;" type="text"/>	ანგარიში (დებეტი)	<input style="width: 95%;" type="text"/>	ანგარიში (დებეტი)	<input style="width: 95%;" type="text"/>	ანგარიში (დებეტი)	<input style="width: 95%;" type="text"/>	ანგარიში (დებეტი)	<input style="width: 95%;" type="text"/>	ანგარიში (დებეტი)	<input style="width: 95%;" type="text"/>	ანგარიში (დებეტი)	<input style="width: 95%;" type="text"/>	ანგარიში (დებეტი)	<input style="width: 95%;" type="text"/>	ანგარიში (დებეტი)	<input style="width: 95%;" type="text"/>	ანგარიში (დებეტი)	<input style="width: 95%;" type="text"/>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 5px;"> თანხა <input style="width: 100%; height: 20px;" type="text"/> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> თანხა სიტყვებით _____ _____ _____ _____ _____ _____ _____ _____ _____ </div>
ანგარიში (დებეტი)	<input style="width: 95%;" type="text"/>																				
ანგარიში (დებეტი)	<input style="width: 95%;" type="text"/>																				
ანგარიში (დებეტი)	<input style="width: 95%;" type="text"/>																				
ანგარიში (დებეტი)	<input style="width: 95%;" type="text"/>																				
ანგარიში (დებეტი)	<input style="width: 95%;" type="text"/>																				
ანგარიში (დებეტი)	<input style="width: 95%;" type="text"/>																				
ანგარიში (დებეტი)	<input style="width: 95%;" type="text"/>																				
ანგარიში (დებეტი)	<input style="width: 95%;" type="text"/>																				
ანგარიში (დებეტი)	<input style="width: 95%;" type="text"/>																				
ანგარიში (დებეტი)	<input style="width: 95%;" type="text"/>																				
მიმღების დასახელება _____ მიმღების ანგარიში/ სახაზინო კოდი (კრედიტი) _____ მიმღების ბანკი / ხაზინა _____ ბანკის კოდი _____ გადახდის დანიშნულება _____ _____ <small>(ნორმატიული აქტის ნომერი, თარიღი და პუნქტი, რომლითაც წარმოებს სახსრების უფაგო წესით ჩამოწერა)</small> დამატებითი ინფორმაცია _____ _____ _____																					
<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> ხელმოწერები: <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-left: 100px;"> შეკვლის ადგილი </div> </div>																					
<div style="display: flex; justify-content: flex-end; margin-top: 20px;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-right: 20px;"> შტამბის ადგილი </div> </div>																					

დანართი N4

ჯგუფის ნომერი	ძირითადი საშუალებები	ამორტიზაციის ნორმა (%)
1	მსუბუქი ავტომობილები; ავტოსატრაქტორო ტექნიკა გზებზე გამოსაყენებლად; ავეჯი ოფისისათვის; საავტომობილო ტრანსპორტის მოძრავი შემადგენლობა; სატვირთო ავტომობილები, ავტობუსები, სპეციალური ავტომობილები და ავტომისაბმელები; მანქანები და მოწყობილობა მრეწველობის ყველა დარგისათვის, სამსხმელო წარმოებისათვის; სამჭედლო-საწნეხი მოწყობილობა; სამშენებლო მოწყობილობა; სასოფლო-სამეურნეო მანქანები და მოწყობილობა.	20
2	სპეციალური ინსტრუმენტები, ინვენტარი და მოწყობილობა; კომპიუტერები, მონაცემთა დამუშავების პერიფერიული მოწყობილობები და აღჭურვილობა; ელექტრონული მოწყობილობა.	20
3	სარკინიგზო, საზღვაო და სამდინარო სატრანსპორტო საშუალებები; ძალოვანი მანქანები და მოწყობილობა; თბოტექნიკური მოწყობილობა, ტურბინული მოწყობილობა, ელექტროძრავები და დიზელგენერატორები, ელექტროგადაცემისა და კავშირგაბმულობის მოწყობილობები; მილსადენები.	8
4	შენობები, ნაგებობები.	5
5	ამორტიზებადი აქტივები, რომლებიც შეტანილი არ არის სხვა ჯგუფებში.	15

დანართი N 5

მუხლი 197. იმპორტის გადასახადის განაკვეთები

1. იმპორტის გადასახადის 12-პროცენტის განაკვეთით იხეგრება შემდეგი საქონლის საბაჟო ღირებულება:

№	კოდი	საქონლის დასახელება
1	0105	შინაური ფრინველი ცოცხალი, ანუ შინაური ქათამი (Gallus domesticus), იხვები, ბატები, ინდაურები და ციცრები
2	0201	ხორცი მსხვილფეხა რქოსანი პირუტყვისა, ახალი ან გაცივებული
3	0202	ხორცი მსხვილფეხა რქოსანი პირუტყვისა, გაყინული
4	0204	ხორცი ცხვრისა ან თხისა, ახალი, გაცივებული ან გაყინული
5	0205 00	ხორცი ცხენებისა, ვირებისა, ჯორებისა ან ჯორცხენებისა, ახალი, გაცივებული ან გაყინული
6	0206	საკვები სუბპროდუქტები მსხვილფეხა რქოსანი პირუტყვისა, ღორებისა, ცხვრებისა, თხებისა, ცხენებისა, ვირებისა, ჯორებისა ან ჯორცხენებისა, ახალი, გაცივებული ან გაყინული
7	0207	ხორცი და საკვები სუბპროდუქტები 0105 სასაქონლო პოზიციაში მითითებული შინაური ფრინველისა, ახალი, გაცივებული ან გაყინული
8	0208	სხვა ხორცი და ხორცის საკვები სუბპროდუქტები, ახალი, გაცივებული ან გაყინული
9	0210	ხორცი და ხორცის საკვები სუბპროდუქტები, დამარილებული, მარილწყალში, გამხმარი ან შებოლილი; საკვები ფქვილი ხორცისაგან ან ხორცის სუბპროდუქტისაგან

10	0401 10 100 00	-- პირველად საფუთავებში ნეტო-მოცულობით არა უმეტეს 2 ლ-ისა
11	0401 20 110 00	--- პირველად საფუთავებში ნეტო-მოცულობით არა უმეტეს 2 ლ-ისა
12	0401 20 910 00	--- პირველად საფუთავებში ნეტო-მოცულობით არა უმეტეს 2 ლ-ისა
13	0401 40 100 00	--- პირველად საფუთავებში ნეტო-მოცულობით არა უმეტეს 2 ლ-ისა
14	0401 50 110 00	--- პირველად საფუთავებში ნეტო-მოცულობით არა უმეტეს 2 ლ-ისა
15	0401 50 310 00	--- პირველად საფუთავებში ნეტო-მოცულობით არა უმეტეს 2 ლ-ისა
16	0401 50 910 00	--- პირველად საფუთავებში ნეტო-მოცულობით არა უმეტეს 2 ლ-ისა
17	0402 10 110 00	--- პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 2,5 კგ-ისა
18	0402 10 910 00	--- პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 2,5 კგ-ისა
19	0402 21 110 00	---- პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 2,5 კგ-ისა
20	0402 21 910 00	---- პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 2,5 კგ-ისა
21	0402 29 150 00	----- პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 2,5 კგ-ისა
22	0402 29 910 00	----- პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 2,5 კგ-ისა
23	0402 91 110 00	----- პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 2,5 კგ-ისა
24	0402 91 310 00	----- პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 2,5 კგ-ისა
25	0402 91 510 00	----- პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 2,5 კგ-ისა
26	0402 91 910 00	----- პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 2,5 კგ-ისა
27	0402 99 110 00	----- პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 2,5 კგ-ისა
28	0402 99 310 00	----- პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 2,5 კგ-ისა
29	0402 99 910 00	----- პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 2,5 კგ-ისა
30	0403	დო, აჭრილი რძე და ნაღები, იოგურტი, კეფირი და სხვა ფერმენტირებული ან შედედებული რძე და ნაღები, შესქელებული ან შეუსქელებელი, შაქრის ან სხვა დამატკობელი ნივთიერებების დამატებით ან მათ გარეშე, საგემოვნო-არომატული დანამატებით ან მათ გარეშე, ხილის, კაკლის ან კაკაოს დამატებით ან მათ გარეშე
31	0407	ფრინველის კვერცხი ნაჭუჭით, ახალი, დაკონსერვებული ან მოხარშული
32	0408	ფრინველის კვერცხი უნაჭუჭოდ და კვერცხის გულები, ახალი, გამხმარი, ორთქლზე ან მდუღარე წყალში მოხარშული, დაყალიბებული, გაყინული ან სხვა ხერხით დაკონსერვებული, შაქრის ან სხვა დამატკობელი ნივთიერებების დამატებით ან მათ გარეშე
33	0409 00 000 00	ნატურალური თაფლი

34	0410 00 000 00	ცხოველური წარმოშობის კვების პროდუქტები, სხვა ადგილას დაუსახელებელი ან ჩაურთველი
35	0701	კარტოფილი, ახალი ან გაცივებული
36	0702 00 000 00	პომიდორი, ახალი ან გაცივებული
37	0703	ხახვი თავიანი, ხახვი-შალოტი, ნიორი, პრასი და დანარჩენი ხახვისნაირი ბოსტნეული, ახალი ან გაცივებული
38	0704	თავხვეული კომბოსტო, ყვავილოვანი კომბოსტო, კოლრაბი, კეჟერა კომბოსტო და Brassica გვარის საკვები ანალოგიური ბოსტნეული, ახალი ან გაცივებული
39	0706	სტაფილო, თაღამი, სუფრის ჭარხალი, თხისწვერა, ფესვურა ნიახური, ბოლოკი და სხვა ანალოგიური საკვები ძირნაყოფები, ახალი ან გაცივებული
40	0707 00	კიტრი და კორნიშონები, ახალი ან გაცივებული
41	0708	პარკოსანი ბოსტნეული, დაჩურჩული ან დაუჩურჩავი, ახალი ან გაცივებული
42	0709	ბოსტნეული დანარჩენი, ახალი ან გაცივებული
43	0710	ბოსტნეული (ახალი ან წყალში ან ორთქლზე მოხარშული), გაყინული
44	0711	დაკონსერვებული ბოსტნეული, ხანმოკლე შენახვისათვის (მაგალითად, გოგირდის დიოქსიდით, მარილწყალში, გოგირდიან წყალში ან სხვა დროებით დამაკონსერვებელ ხსნარში), მაგრამ ასეთი სახით საკვებად უშუალო გამოყენებისათვის უვარგისი
45	0712 20 000 00	– თავიანი ხახვი
46	0712 31 000 00	– – Agaricus გვარის სოკოები
47	0712 32 000 00	– – ხის სოკო ან აურიკულარიები (Auricularia spp.)
48	0712 33 000 00	– – საფუარი სოკოები (Tremella spp.)
49	0712 39 000 00	– – დანარჩენი
50	0713	პარკოსანი ბოსტნეული ხმელი, დაჩურჩული, სათესლე ქერქისაგან გაცლილი ან გაუცლელი, დამტვრეული ან დაუმტვრეველი
51	0714	მანოკი, მარანთა, სალუპი, მიწის მსხალი ანუ ტოპინამბური, ტკბილი კარტოფილი ანუ ბატატი და სხვა ანალოგიური ძირნაყოფები და ბოლქვნაყოფები სახამებლის ან ინულინის მაღალი შემცველობით, ახალი, გაცივებული, გაყინული ან ხმელი, მთელი ან დაჭრილი პატარა ნაჭრებად ან გრანულების სახით; საგოს პალმის ნაყოფის გული
52	0802	კაკალი დანარჩენი, ახალი ან ხმელი, ნაჭუჭგაცლილი ან ნაჭუჭგაუცლელი, კანით ან კანის გარეშე
53	0803	ბანანები, პლანტაინების ჩათვლით, ახალი ან ხმელი
54	0805	ციტრუსები, ახალი ან ხმელი
55	0806	ყურძენი, ახალი ან ხმელი
56	0807	ნესვი (საზამთროს ჩათვლით) და პაპაია, ახალი
57	0808	ვაშლი, მსხალი და კომში, ახალი
58	0809	გარგარი, ალუბალი და ბალი, ატამი (ნექტარინების ჩათვლით), ქლიავი და ღოღნოშო, ახალი
59	0810	ხილი დანარჩენი, ახალი
60	0811	ხილი და კაკალი, წყალში ან ორთქლზე თბურად დამუშავებული ან დაუმუშავებელი, გაყინული, შაქრის ან სხვა დამატკობელი ნივთიერებების დამატებით ან მათ გარეშე

61	0812	ხილი და კაკალი, დაკონსერვებული ხანმოკლე შენახვისათვის (მაგალითად, გოგირდის დიოქსიდით, მარილწყალში, გოგირდოვან წყალში ან სხვა დროებით დამაკონსერვებელ ხსნარში), მაგრამ ასეთი სახით საკვებად უშუალო გამოყენებისათვის უვარგისი
62	0813	ხილი ხმელი, 0801–0806 სასაქონლო პოზიციების ნაყოფების გარდა; მოცემული ჯგუფის კაკლის ან ხმელი ნაყოფების ნარეგები
63	0902	ჩაი საგემოვნო-არომატული დანამატებით ან მათ გარეშე
64	1101 00	ხორბლის ან ხორბალ-ჭვავის ფქვილი
65	1102	დანარჩენი მარცვლეულის ფქვილი, გარდა ხორბლისა ან ხორბალ-ჭვავისა
66	1103	ბურღული, უხეშად ნაფქვავი ფქვილი და მარცვლოვანების მარცვლის გრანულები
67	1105	კარტოფილის წმინდად და უხეშად ნაფქვავი ფქვილი, ფხვნილი, ფანტელები, გრანულები
68	1106	წმინდად და უხეშად ნაფქვავი ფქვილი და ფხვნილი 0713 სასაქონლო პოზიციის ხმელი პარკოსანი ბოსტნეულის, საგოს პალმის ნაყოფის გულის, 0714 სასაქონლო პოზიციის ძირნაყოფების ან ბოლქვნაყოფების ან 08 ჯგუფის პროდუქტებისაგან
69	1108	სახამებელი; ინულინი
70	1109 00 000 00	ხორბლის წებოვანა, მშრალი ან ტენიანი
71	1512 19 900 00	--- დანარჩენი
72	1601 00	ძეხვი და ანალოგიური პროდუქტები ხორცის, ხორცის სუბპროდუქტების ან სისხლისაგან; მზა საკვები პროდუქტები, დამზადებული მათ საფუძველზე
73	1602 10 00	– ჰომოგენიზებული მზა პროდუქტები
74	1602 20	– ნებისმიერი ცხოველის ღვიძლისაგან
75	1602 31	– – ინდაურის
76	1602 32	– – შინაური ქათმის (<i>Gallus domesticus</i>)
77	1602 39	– – დანარჩენი
78	1602 41	– – ბარკლები და მათი გადანაჭრები
79	1602 42	– – ბეჭის ნაწილი და მისი გადანაჭრები
80	1602 49	– – დანარჩენი, ნარეგების ჩათვლით
81	1602 50	– მსხვილფეხა რქოსანი პირუტყვის ხორცისაგან
82	1701 12	– – ჭარხლის შაქარი
83	1701 91 000 00	– – საგემოვნო-არომატული ან საღებარი დანამატებით
84	1701 99	– – დანარჩენი
85	1702	დანარჩენი შაქარი, ქიმიურად სუფთა ლაქტოზას, მალტოზას, გლუკოზასა და ფრუქტოზას ჩათვლით, მყარ მდგომარეობაში; შაქრის სიროფები საგემოვნო-არომატული ან საღებარი ნივთიერების დამატების გარეშე; ხელოვნური თაფლი, ნატურალურ თაფლთან შერეული ან შეურეველი; კარამელის კულერი
86	1703	მელასა, შაქრის ამოღებით ან რაფინირების შედეგად მიღებული
87	1704	შაქრის საკონდიტრო ნაწარმი (თეთრი შოკოლადის ჩათვლით), რომელიც არ შეიცავს კაკოს
88	19	მზა პროდუქტები მარცვლოვანების მარცვლის, ფქვილის, სახამებლის ან რძისაგან; ცომეული საკონდიტრო ნაწარმი
89	2001	ბოსტნეული, ხილი, კაკალი და მცენარეთა საკვებად ვარგისი სხვა ნაწილები, ძმრის ან ძმარმჟავას დამატებით დამზადებული ან დაკონსერვებული
90	2002	პომიდორი, ძმრის ან ძმარმჟავას დამატების გარეშე დამზადებული ან

		დაკონსერვებული
91	2003	სოკო და ტრიუფელი, ძმრის ან ძმარმჟავას დამატების გარეშე დამზადებული ან დაკონსერვებული
92	2004	სხვა ბოსტნეული, ძმრის ან ძმარმჟავას დამატების გარეშე დამზადებული ან დაკონსერვებული, გაყინული, 2006 სასაქონლო პოზიციის პროდუქტების გარდა
93	2005	სხვა ბოსტნეული, ძმრის ან ძმარმჟავას დამატების გარეშე დამზადებული ან დაკონსერვებული, გაყინული, 2006 სასაქონლო პოზიციის პროდუქტების გარდა
94	2006 00	ბოსტნეული, ხილი, კაკალი, ნაყოფების ქერქი ან მცენარეთა სხვა ნაწილები, შაქრით დაკონსერვებული (შაქრის სიროფით გაჟღენთილი, მოსარკლული ან დაშაქრული)
95	2007	ჯემი, ხილის ჟელე, მარმელადები, ხილის ან კაკლის პიურე, ხილის ან კაკლის პასტა, თბური დამუშავებით მიღებული, მათ შორის, შაქრის ან სხვა დამატკობელი ნივთიერებების დამატებით
96	2008 19	-- დანარჩენი, ნარევების ჩათვლით
97	2008 20	- ანანასი
98	2008 30	- ციტრუსები
99	2008 40	- მსხალი
100	2008 50	- გარგარი
101	2008 60	- ალუბალი და ბალი
102	2008 70	- ატამი, ნექტარინების ჩათვლით
103	2008 80	- მარწყვი და ხენდრო
104	2008 91 000 00	-- პალმის გული
105	2008 93 000 00	-- შტოში, მოცი (Vaccinium macrocarpon, Vaccinium oxycoccos, Vaccinium vitis-idaea)
106	2008 97	-- ნარევები
107	2008 99	-- დანარჩენი
108	2009	ხილის წვენები (ყურძნის ბადაგის ჩათვლით) და ბოსტნეულის წვენები, დაუდუღებელი და სპირტის დანამატების გარეშე, შაქრის ან სხვა დამატკობელი ნივთიერებების დამატებით ან მათ გარეშე
109	2101	ყავის, ჩაის ან მატეს (პარაგვაის ჩაის) ექსტრაქტები, ესენციები და კონცენტრატები და მათ ფუძეზე ან ყავის, ჩაის ან მატეს (პარაგვაის ჩაის) ფუძეზე დამზადებული მზა პროდუქტები; მოხალული ვარდკაჭაჭა და სხვა მოხალული ყავის შემცველები და მათი ექსტრაქტები, ესენციები და კონცენტრატები
110	2103	პროდუქტები საწებლების მოსამზადებლად და მზა საწებლები; საგემოვნო დანამატები და შერეული საკაზმები; მდოგვის ფხვნილი და მზა მდოგვი
111	2106 90	- დანარჩენი
112	2201 10 190 09	---- დანარჩენი
113	2201 10 900 00	-- დანარჩენი
114	2201 90 000 09	--- დანარჩენი
115	2201 90 000 99	-- დანარჩენი
116	2202	წყლები, მინერალურისა და გაზიანის ჩათვლით, შაქრის ან სხვა დამატკობელი ან საგემოვნო-არომატული ნივთიერებების დანამატების შემცველობით, და სხვა უალკოჰოლო სასმელები, 2009 სასაქონლო

		პოზიციის ხილისა და ბოსტნეულის წვენების გარდა
117	2203 00	ალაოს ლუდი
118	2302 10	– სიმინდის
119	2302 30	– ხორბლის
120	2302 40	– დანარჩენი მარცვლოვანების
121	24	თამბაქო და თამბაქოს სამრეწველო შემცველები. 24 03 11 000 00 და 24 03 19 000 00 კოდებით გათვალისწინებული საქონელი იბეგრება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ იგი დაფასოებულია პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არაუმეტეს 50 კილოგრამისა. (27.12.2013. N1898 ამოქმედდეს 2014 წლის 1 იანვრიდან)
122	25	მარილი; გოგირდი; მიწები და ქვა; საბათქაშე მასალები, კირქვა და ცემენტი
123	3402	ზედაპირულად აქტიური ორგანული ნივთიერებები (საპნის გარდა); ზედაპირულად აქტიური საშუალებები, სარეცხი საშუალებები (დამხმარე სარეცხი საშუალებების ჩათვლით) და საწმენდი საშუალებები, საპნის შემცველი ან მის გარეშე (3401 სასაქონლო პოზიციის საშუალებების გარდა)
124	3918	პლასტმასის იატაკის საფრები, თვითწებვადი ან არათვითწებვადი, რულონებად ან ფირფიტებად; პლასტმასის საფრები კედლებისა და ჭერებისათვის, მოცემული ჯგუფის მე-9 შენიშვნაში მითითებული
125	3922	აბაზანები, შხაპები, წყლის ჩასადინარი ნიჟარები, პირსაბანი ნიჟარები, ბიდები, უნიტაზები, დასაჯდომები და სახურავები მათთვის, წყალჩასაშვები ავზაკები და ანალოგიური სანიტარიულ-ტექნიკური ნაწარმი, პლასტმასისაგან
126	3923	პლასტმასის ნაწარმი საქონლის ტრანსპორტირებისათვის ან შეფუთვისათვის; პლასტმასის საცობები, ხუფები, თალფაქები და სხვა საცობი ნაწარმი
127	3924	სასადილო და სამზარეულო ჭურჭელი და სამზარეულოს საკუთნობები, დანარჩენი საოჯახო ნივთები და ჰიგიენის ან ტუალეტის საგნები, პლასტმასისაგან
128	3925 20 000 00	– კარები და ზღურბლები მათთვის, ფანჯრები და მათი ჩარჩოები
129	3925 30 000 00	– დარაბები, შტორები (ვენეციური ქალაუზების ჩათვლით) და ანალოგიური ნაწარმი და მათი ნაწილები
130	3925 90	– დანარჩენი
131	3926 90	– დანარჩენი
132	4407	ხეტყის მასალა, გასწვრივ დახერხილი ან დაპობილი, შრეებად გაყოფილი ან შპონახდილი, გარანდული ან გაურანდავი, გახეხილი ან გაუხეხავი, ტორსული შეერთების მქონე ან მის გარეშე, სისქით 6 მმ-ზე მეტი
133	4408	მოსაპირკეთებელი ფურცლები (შრული მერქნის დაყოფით მიღებულის ჩათვლით), შეწებებული ფანერისათვის ან სხვა ანალოგიური შერეული მერქნისათვის, და სხვა ხის მასალა, გასწვრივ დახერხილი, დაჭრილი ნაწილებად ან შპონახდილი, გარანდული ან გაურანდავი, გახეხილი ან გაუხეხავი, ტორსული შეერთების მქონე ან მის გარეშე, სისქით არა უმეტეს 6 მმ-ისა
134	4409	დახერხილი ხეტყე (პარკეტის თამასებისა და ფრიზის ჩათვლით, აუწყობელი) დაპროფილებული პაგონაჟის სახით (ქიმებით, თხემებით, ღარებით, ნარანდიანი, ჩამოთლილი კიდეებით, ნახევრად მომრგვალებული ნარიმანდის შეერთების სახით, ფასონური, მომრგვალებული ან ანალოგიური) ნებისმიერი ნაწიბურის ტორსის ან სიბრტყის გასწვრივ, გარანდული ან გაურანდავი, გახეხილი ან გაუხეხავი, ტორსული შეერთების მქონე ან მის გარეშე

135	4413 00 000 00	მერქანი დაწნეხილი, ბლოკების, ფილების, ძელების ან დაპროფილებული ფორმების სახით
136	4418	ნაწარმი სადურგლო და სახუროო ხის, სამშენებლო, უჯრედოვანი ხის პანელების, აწყობილი ფილა-პარკეტის, სოლ-ყავრისა და სახურავის ყავრის ჩათვლით
137	4420	ხის ნაწარმი მოზაიკური და ინკრუსტირებული; ზარდახშები და კოლოფები საიუველირო ან დანისებრი და ანალოგიური ნაწარმისათვის, ხის; სტატუეტები და სხვა დეკორაციული ნაწარმი, ხის; ავეჯის ხის საგნები, 94-ე ჯგუფში მიუთითებელი
138	4421	სხვა ნაწარმი, დანარჩენი
139	6801 00 000 00	ძელურა, ბორდიურის ქვები და დასაგები ფილები ბუნებრივი ქვისაგან (გარდა ფიქლისა)
140	6802	ქვა დამუშავებული (გარდა ფიქლისა) ძეგლებისათვის ან მშენებლობისათვის და მისი ნაწარმი, გარდა 6801 სასაქონლო პოზიციის საქონლისა; მოზაიკის კუბურები და ბუნებრივი ქვის (ფიქლის ჩათვლით) ანალოგიური ნაწარმი ფუძეზე ან ფუძის გარეშე; ბუნებრივი ქვის (ფიქლის ჩათვლით) გრანულები, ნაფხვენი და ფხვნილი, ხელოვნურად შეღებილი
141	6804	დოლაბები, სალესი ქვები, სახეხი რგოლები და ანალოგიური უკარკასო ნაწარმი, განკუთვნილი სახეხად, სალესად, საპრიალებლად, მოსარგებად ან მოსაჩუქურთმებლად, ქვები ხელით სალესად ან საპრიალებლად და მათი ნაწილები ბუნებრივი ქვის, აგლომერირებული ბუნებრივი ან ხელოვნური აბრაზივების ან კერამიკისაგან, სხვა მასალების დეტალებთან აწყობილი ან ამ დეტალების გარეშე
142	6805	ბუნებრივი ან ხელოვნური აბრაზიული ფხვნილი ან მარცვალი, გაჭრილ ან გაკერილ, ან განსაზღვრული ფორმის მისაღებად სხვა მეთოდით დამუშავებულ, ან დაუმუშავებელ ქსოვილის, ქაღალდის, მუყაოს ან სხვა ფუძეზე
143	6806	წიდის ბამბა, მინერალური სილიკატური ბამბა და ანალოგიური მინერალური ბამბები; განშრევებული ვერმიკულიტი, აფუებული თიხები, აქაფებული წიდა და ანალოგიური აფუებული მინერალური პროდუქტები; თბოსაიზოლაციო, ბერათსაიზოლაციო ან ბერათშთამნთქმელი მინერალური მასალების ნარევები და ნაწარმი, გარდა 6811 ან 6812 სასაქონლო პოზიციის ან 69-ე ჯგუფის ნაწარმისა
144	6807	ნაწარმი ასფალტის ან ანალოგიური მასალებისაგან (მაგალითად, ნავთობის ბიტუმის ან ქვანახშირის სქელფისისაგან)
145	6808 00 000 00	პანელები, ფილები, ბლოკები და ანალოგიური ნაწარმი ცემენტით, თაბაშირით ან სხვა მინერალური შემკვრელი ნივთიერებებით აგლომერირებული მცენარეული ბოჭკოების, ჩალის, ბურბუშელას, ნაფოტის, ნაწილაკების, ნახერხის ან ხეტყის სხვა ნარჩენებისაგან
146	6809	ნაწარმი თაბაშირის ან მის ფუძეზე დამზადებული ნარევებისაგან
147	6810	ცემენტის, ბეტონის ან ხელოვნური ქვის ნაწარმი, დაარმატურებული ან დაუარმატურებელი
148	6811	ნაწარმი აზბესტცემენტის, ცელულოზისბოჭკოებიანი ცემენტის ან ანალოგიური მასალებისაგან
149	6812 91 000 00	– ტანსაცმელი, ტანსაცმლის საკუთნოები, ფეხსაცმელი და თავსაბურავები
150	6812 92 000 00	– ქაღალდი, სქელი მუყაო და ქეჩა ან ფეტრი
151	6812 93 000 00	– – შემამჭიდროებელი მასალა წნეხილი აზბესტის ბოჭკოსაგან, ფურცლებად ან რულონებად
152	6815	ნაწარმი ქვის ან სხვა მინერალური ნივთიერებებისაგან (ნახშირბადიანი

		ბოჭკოების, ნახშირბადიანი ბოჭკოების ნაწარმისა და ტორფის ნაწარმის ჩათვლით), სხვა ადგილას დაუსახელებელი ან ჩაურთველი
153	6902 10 000 00	- Mg, Ca ან Cr ელემენტების შემცველობით 50 მას.%-ზე მეტი ცალ-ცალკე ან ერთად აღებული, MgO, CaO ან Cr ₂ O ₃ -ზე გადაანგარიშებით
154	6902 20 100 00	-- კაჟმიწის (SiO ₂) შემცველობით 93 მას.% ან მეტი
155	6902 20 910 00	--- თიხამიწის (Al ₂ O ₃) შემცველობით 7 მას.%-ზე მეტი, მაგრამ 45 მას.%-ზე ნაკლები
156	6902 20 990 00	--- დანარჩენი
157	6902 90 000 00	- დანარჩენი
158	7113	საიუველირო ნაკეთობები და მათი ნაწილები ძვირფასი ლითონებისაგან ან ძვირფასი ლითონებით მიტკეცილი ლითონებისაგან
159	7115 90 100 00	-- ძვირფასი ლითონებისაგან
160	7116	ნაკეთობები ბუნებრივი ან კულტივირებული მარგალიტის, ძვირფასი ან ნახევრად ძვირფასი ქვებისაგან (ბუნებრივი, ხელოვნური ან რეკონსტრუირებული)
161	7117	ბიჟუტერია
162	7308 10 000 00	- ხიდები და ხიდების სექციები
163	7308 40	- დანადგარები და სხვა მოწყობილობა ლითონური სამშენებლო ხარაჩოების, ყალიბების, კედლის საბჯენების ან შახტის სამაგრებისათვის
164	7308 90	- დანარჩენი
165	7309 00 100 00	- აირებისათვის (შეკუმშული ან გათხევადებული აირის გარდა)
166	7309 00 300 00	-- მოპირკეთებით ან თბოიზოლაციით
167	7309 00 590 00	--- არა უმეტეს 100 000 ლიტრისა
168	7309 00 900 00	- მყარი ნივთიერებებისათვის
169	7310	ცისტერნები, კასრები, დოლები, კანისტრები, ყუთები და ანალოგიური ტევადობები შავი ლითონებისაგან, ნებისმიერი ნივთიერებისათვის (შეკუმშული ან გათხევადებული აირის გარდა), არა უმეტეს 300 ლ ტევადობისა, მოპირკეთებით ან თბოიზოლაციით ან მათ გარეშე, მაგრამ მექანიკური ან თბოტექნიკური დანადგარების გარეშე
170	7311 00	ტევადობები შეკუმშული ან გათხევადებული აირებისათვის, შავი ლითონებისაგან
171	7314	ლითონური ქსოვილი (უწყვეტი ლენტების ჩათვლით), მავთულის გისოსები, ბადეები და შემოსაღობები შავი ლითონებისაგან; გამცრავ-გამწოვი ფურცელი შავი ლითონებისაგან
172	7315	ჯაჭვები და მათი ნაწილები შავი ლითონებისაგან
173	7318	ხრახნები, ჭანჭიკები, ქანჩები, ყრუ ჭანჭიკები, ჩასახრახნი კაკვები, მოქლონები, სოგმანები, ჭილიპყურები, საყელურები (ზამბაროვანის ჩათვლით) და ანალოგიური ნაწარმი შავი ლითონებისაგან
174	7320	ზამბარები, რესორები და ფურცლები მათთვის შავი ლითონებისაგან
175		ღუმლები გასათბობი, ღუმლები გასათბობ-სახარშავი და საკვების მოსამზადებელი (ცენტრალური გათბობის დამხმარე ქვებიანი ღუმლების

	7321	ჩათვლით), ფრიტურნიცები, მაყალები, ქურის სანთურები, საკვების გასათბობი გამათბობლები და ანალოგიური საყოფაცხოვრებო არაელექტრული მოწყობილობები და მათი ნაწილები შავი ლითონებისაგან
176	7323	ნაწარმი სუფრის, სამზარეულო ან სხვა ნაწარმი საყოფაცხოვრებო საჭიროებებისათვის და მათი ნაწილები შავი ლითონებისაგან; „მატყლი“ შავი ლითონებისაგან; სამზარეულო ჭურჭლის საწმენდი ნეჭა, გასაწმენდი ან გასაპრიალებელი ბალიშები, ხელთათმენები და ანალოგიური ნაწარმი შავი ლითონებისაგან

2. იმპორტის გადასახადის 5-პროცენტის განაკვეთით იბეგრება შემდეგი საქონლის საბაჟო ღირებულება:

№	კოდი	საქონლის დასახელება
1	0203	ხორცი ღორისა, ახალი, გაცივებული ან გაყინული
2	0406	ყველი და ხაჭო
3	1806 31 000 00	-- გულსართით
4	1806 32	-- გულსართის გარეშე
5	1806 90	- დანარჩენი
6	3305	თმის საშუალებები
7	3307	საშუალებები, პარსვამდე, პარსვის დროს ან პარსვის შემდეგ გამოსაყენებელი, ინდივიდუალური დანიშნულების დეზოდორანტები, შედგენილობები აბაზანის მისაღებად, თმების მოსაცილებელი და სხვა საპარფიუმერიო, კოსმეტიკური ან ტუალეტის საშუალებები, სხვა ადგილას დაუსახლებელი ან ჩაურთველი; დეზოდორანტები სათავსებისათვის, არომატიზებული ან არაარომატიზებული, მადეზინფიცირებელი თვისების მქონე ან არმქონე
8	3401	საპონი; ზედაპირულად აქტიური ორგანული ნივთიერებები და საშუალებები, გამოსაყენებელი საპნად, ძელაკების, ნაჭრების ან დაყალიბებული ნაწარმის სახით, საპნის შემცველი ან მის გარეშე; ზედაპირულად აქტიური ორგანული ნივთიერებები და კანის დასაბანი საშუალებები სითხის ან კრემის სახით, დაფასოებული სავაჭრო სახელისათვის, საპნის შემცველი ან მის გარეშე; ქაღალდი, ბამბა, ქეჩა ან ფეტრი და უქსოვადი მასალები, გაჟღენთილი ან დაფარული საპნით ან სარეცხი საშუალებით
9	3405	ვაქსები და საცხები ფეხსაცმლისათვის, პოლიროლები და მასტიკები ავეჯის, იატაკის, ავტომობილების ძარების, მინების ან ლითონებისათვის, საწმენდი პასტები და ფხვნილები და ანალოგიური საშუალებები (მათ შორის, ქაღალდი, ბამბა, ქეჩა ან ფეტრი, უქსოვადი მასალები, ფორიანი პლასტმასები ან ფორიანი რეზინი, გაჟღენთილი ან დაფარული ასეთი საშუალებებით), 3404 სასაქონლო პოზიციის ცვილების გარდა
10	3916	პლასტმასის მონომაფი 1 მმ-ზე მეტი განივკვეთით, წნელები, ღერძები და ფასონური პროფილები, დამუშავებული ან დამუშავებელი ზედაპირით, მაგრამ სხვაგვარად დამუშავებული
11	3917 10	- ხელოვნური გარსაცმები (მეხვეულის ნაწარმისათვის) გამყარებული პროტეინებისაგან ან ცელულოზის მასალებისაგან
12	3917 21 100 00	- - - უნაწიბურო და დაჭრილი ნაჭრებად, რომელთა სიგრძე აღემატება განივკვეთის მაქსიმალურ ზომას, დამუშავებული ან დამუშავებელი ზედაპირით, მაგრამ სხვაგვარად დამუშავებული
13	3917 21 900 09	----- დანარჩენი

14	3917 22 100 00	- - - უნაწიბურო და დაჭრილი ნაჭრებად, რომელთა სიგრძე აღემატება განიკვეთის მაქსიმალურ ზომას, დამუშავებული ან დაუმუშავებელი ზედაპირით, მაგრამ სხვაგვარად დაუმუშავებელი
15	3917 22 900 09	----- დანარჩენი
16	3917 23 100 00	- - - უნაწიბურო და დაჭრილი ნაჭრებად, რომელთა სიგრძე აღემატება განიკვეთის მაქსიმალურ ზომას, დამუშავებული ან დაუმუშავებელი ზედაპირით, მაგრამ სხვაგვარად დაუმუშავებელი
17	3917 23 900 09	----- დანარჩენი
18	3917 29 120 00	- - - - ქიმიურად მოდიფიცირებული ან არამოდიფიცირებული კონდენსაციის პროდუქტებისაგან ან პოლიმერიზაციის პროდუქტებისაგან გადაჯგუფებით
19	3917 29 150 00	----- პოლიმერების პროდუქტებისაგან
20	3917 29 190 00	----- დანარჩენი
21	3917 29 900 09	----- დანარჩენი
22	3917 31 900 00	---- დანარჩენი
23	3917 32	- - დანარჩენი, დაუარმატურებელი ან სხვა მასალებთან არაკომბინირებული, უფიტინგებოდ
24	3917 33 900 00	---- დანარჩენი
25	3917 39 120 00	- - - - ქიმიურად მოდიფიცირებული ან არამოდიფიცირებული კონდენსაციის პროდუქტებისაგან ან პოლიმერიზაციის პროდუქტებისაგან გადაჯგუფებით
26	3917 39 150 00	----- პოლიმერების პროდუქტებისაგან
27	3917 39 190 00	----- დანარჩენი
28	3917 39 900 09	----- დანარჩენი
29	3917 40 900 00	-- დანარჩენი
30	3919	პლასტმასის ფილები, ფურცლები, ფირები, კილიტა, ლენტები, ზოლები და დანარჩენი ბრტყელი ფორმები, თვითწებავადი, რულონებად ან არარულონებად
31	3920	პლასტმასის ფილები, ფურცლები, ფირები და ზოლები ან ლენტები, დანარჩენი, უფორბო და დაუარმატურებელი, არაშრეული, ფუძემშრის გარეშე და სხვა მასალებთან ანალოგიური წესით შეუერთებული
32	3921	პლასტმასის ფილები, ფურცლები, ფირები, ზოლები ან ლენტები, დანარჩენი
33	3925 10 000 00	- რეზერვუარები, ცისტერნები, ავზები და ანალოგიური ტევადობები მოცულობით 300 ლიტრზე მეტი
34	3926 10 000 00	- საკანცელარიო ან სასკოლო ნივთები
35	3926 20 000 00	- ტანსაცმელი და მისი საკუთნოები (ხელთათმნების, ხელჯაგებისა და თათმანების ჩათვლით)
36	3926 30 000 00	- სამაგრი ნაკეთობები და ფურნიტურა ავეჯისათვის, სატრანსპორტო საშუალებებისათვის ან ანალოგიური ნაწარმი
37	3926 40 000 00	- ქანდაკებები და სხვა დეკორაციული ნაწარმი
38	7308 20 000 00	- ბჯენები და ცხაური ანძები
39	7308 30 000 00	- კარები, ფანჯრები და მათი ჩარჩოები და ზღურბლები კარებისათვის
40	8544 11	-- სპილენძის
41	8544 19	-- დანარჩენი
42	8544 20 000 00	- კოაქსიალური კაბელები და სხვა კოაქსიალური ელექტრული გამტარები
43	8544 30 900 00	-- დანარჩენი

დანართი N 6

N	კოდი	საქონლის დასახელება	იმპორტის გადასახადის განაკვეთი
1	2204 10	– ღვინოები ცქრიალა	1,5 euro/lit
2	2204 21	– – 2 ლ ან 2 ლ-ზე ნაკლები ტევადობის ჭურჭელში	0,5 euro/lit
3	2204 29	– – დანარჩენი	0,2 euro/lit
4	2204 30	– ყურძნის ტკბილი, დანარჩენი	0,2 euro/lit
5	2205 10	– 2 ლ ან 2 ლ-ზე ნაკლები ტევადობის ჭურჭელში	0,5 euro/lit
6	2205 90	– დანარჩენი	0,2 euro/lit
7	2206 00	სხვა დადუღებული სასმელები (მაგალითად, სიდრი, პერი (მსხლის სიდრი), თაფლის სასმელი); ნარევები დადუღებული სასმელებისაგან და დადუღებული სასმელებისა და უალკოჰოლო სასმელების ნარევები, სხვა ადგილას დაუსახელებელი ან ჩამოუთვლელი	0,5 euro/lit
8	2207	ეთილის სპირტი არადენატურირებული, სპირტის კონცენტრაციით 80 მოც.% ან 80 მოც.%-ზე მეტი; ეთილის სპირტი და სხვა დენატურირებული სპირტები ნებისმიერი კონცენტრაციით	3 euro/lit
9	2208 20	– სპირტის ნაყენები, მიღებული ყურძნის ღვინის ან ჭაჭის დისტილაციის (გამოხდის) შედეგად	1.5 euro/%vol/ HL
10	2208 30	– ვისკი	1.5 euro/%vol/ HL
11	2208 40	– რომი და ტაფია	1.5 euro/%vol/ HL
12	2208 50	– ჯინი და ღვის ნაყენი	1.5 euro/%vol/ HL
13	2208 60	– არაყი	1.5 euro/%vol/ HL
14	2208 70	– ლიქიორები	1.5 euro/%vol/ HL
15	2208 90	– დანარჩენი	1.5 euro/%vol/ HL
16	2209 00	მმარი და მისი შემცველები, მიღებული მმარმუჯავასაგან	0,4 euro/lit

მუხლი 188. აქციზის განაკვეთები

№	კოდი სეს ესნ-ის შესაბამისად	საქონლის დასახელება	ზომის ერთეული	აქციზის განაკვეთი (ლარი)
1	ლუდი			
	2203 00	ალაოს ლუდი	1 ლ	0.4
2	ეთილის სპირტი და ალკოჰოლური სასმელები			
	2206 00	სხვა დადუღებული სასმელები (მაგალითად, სიდრი, პერი (მსხლის სიდრი), თაფლის სასმელი); ნარევები დადუღებული სასმელებისაგან და დადუღებული სასმელებისა და უალკოჰოლო სასმელების ნარევები, სხვა ადგილას დაუსახელებელი ან ჩაურთველი	1 ლ	2.5
	2207	ეთილის სპირტი არადენატურირებული, სპირტის კონცენტრაციით 80 მოც.% ან მეტი; ეთილის სპირტი და სხვა დენატურირებული სპირტები ნებისმიერი კონცენტრაციით	1 ლ	2.6
	2208 20	- სპირტის ნაყენები, მიღებული ყურძნის ღვინის ან ჭაჭის დისტილაციით (გამოხდით)	1 ლ	4.6
	2208 30	- ვისკი	1 ლ	5
	2208 40	- რომი და ტაფია	1 ლ	5
	2208 50	- ჯინი და ღვინის ნაყენი	1 ლ	5
	2208 60	- არაყი	1 ლ	3
	2208 70	- ლიქიორები	1 ლ	4.6
	2208 90 110 00	- - - არაკი (arrack) ჭურჭელში ტევადობით 2 ლ ან 2 ლ-ზე ნაკლები	1 ლ	2.5
	2208 90 190 00	- - - არაკი (arrack) ჭურჭელში ტევადობით 2 ლ-ზე მეტი	1 ლ	2.5
	2208 90 330 00	- - - ქლიავის, მსხლის ან ალუბლის სპირტიანი ნაყენები (ლიქიორების გარდა) ჭურჭელში ტევადობით 2 ლ ან 2 ლ-ზე ნაკლები	1 ლ	3
	2208 90 380 00	- - - ქლიავის, მსხლის ან ალუბლის სპირტიანი ნაყენები (ლიქიორების გარდა) ჭურჭელში ტევადობით 2 ლ-ზე მეტი	1 ლ	3
	2208 90 410 00	- - - - უზო	1 ლ	3.5
	2208 90 450 00	- - - - - კალვადოსი	1 ლ	4
	2208 90 480 00	- - - - - დანარჩენი	1 ლ	3
	2208 90 520 00	- - - - - კორნი	1 ლ	4
	2208 90 540 00	- - - - - ტევილა	1 ლ	4
	2208 90 560 00	- - - - - დანარჩენი	1 ლ	3
	2208 90 690 01	- - - - - სპირტის ფაქტობრივი კონცენტრაციით არა უმეტეს 7 მას.%-ისა	1 ლ	1
2208 90 690 09	- - - - - დანარჩენი	1 ლ	3	

		--- 2 ლ-ზე მეტი ტევადობის ჭურჭელში		
	2208 90 710 00	----- ხილისაგან გამოხდილი	1 ლ	3.5
	2208 90 750 00	----- ტეკილა	1 ლ	4
	2208 90 770 00	----- დანარჩენი	1 ლ	3
	2208 90 780 00	----- დანარჩენი სპირტიანი სასმელები	1 ლ	3
		- - ეთილის სპირტი არადენატურირებული, სპირტის კონცენტრაციით 80 მოც.%-ზე ნაკლები, ჭურჭელში ტევადობით		
	2208 90 910 00	--- 2 ლ ან 2 ლ-ზე ნაკლები	1 ლ	3
	2208 90 990 00	--- 2 ლ-ზე მეტი	1 ლ	3
3	თამბაქოს ნაწარმი (თამბაქოს ნედლეულის გარდა)			
	2402 10 000 01	- - სიგარები, სიგარები წაჭრილი ბოლოებით, თამბაქოს შემცველობით	1 ღერი	0.9
	2402 10 000 02	- - სიგარილები (წვრილი სიგარები), თამბაქოს შემცველობით	20 ღერი	1
	2402 20	ფილტრიანი სიგარეტები, თამბაქოს შემცველობით უფილტრო სიგარეტები, თამბაქოს შემცველობით	20 ღერი	0.2
	2403 11 000 00*	- - ყალიონით მოსაწევი თამბაქო, ამ ჯგუფის სუბპოზიციისათვის 1-ლი შენიშვნის შესაბამისად	1 კგ	20
	2403 19 000 00*	- - დანარჩენი	1 კგ	20
	2403 99 100 00	--- საღებავი ან საყნოსი (ბურნუთი) თამბაქო	1 კგ	20
4	მსუბუქი ავტომობილები (დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების წელსა და მსუბუქი ავტომობილის გამოშვების წელს შორის სხვაობის მიხედვით, ხოლო იმპორტის შემთხვევაში - საბაჟო დეკლარაციის რეგისტრაციის წელსა და მსუბუქი ავტომობილის გამოშვების წელს შორის სხვაობის მიხედვით), ძრავის მოცულობის 1 სმ³			
	8703	ა) 1 წლამდე	1 სმ ³	1.5
		ბ) 1 წლის	1 სმ ³	1.5
		გ) 2 წლის	1 სმ ³	1.4
		დ) 3 წლის	1 სმ ³	1.3
		ე) 4 წლის	1 სმ ³	1.2
		ვ) 5 წლის	1 სმ ³	1
		ზ) 6 წლის	1 სმ ³	0.7
		თ) 7 წლის	1 სმ ³	0.5
		ი) 8 წლის	1 სმ ³	0.5
		კ) 9 წლის	1 სმ ³	0.5
		ლ) 10 წლის	1 სმ ³	0.5
		მ) 11 წლის	1 სმ ³	0.5
		ნ) 12 წლის	1 სმ ³	0.5
		ო) 13 წლის	1 სმ ³	0.6
		პ) 14 წლის	1 სმ ³	0.7
	ჟ) 14 წელზე მეტის	1 სმ ³	0.8	
5	ნავთობპროდუქტების აირები და ბუნებრივი აირი (გარდა მილსადენით გადაადგილებულისა)			

	2709 00 100 00	– აირის კონდენსატი ბუნებრივი	1000 გ ³	80
	2711 11 000 00	-- ბუნებრივი აირი (გათხევადებული)	1000 გ ³	80
	2711 12	-- პროპანი	1 ტ	120
	2711 13	-- ბუტანები	1 ტ	120
	2711 14 000 00	- - ეთილენი, პროპილენი, ბუტილენი და ბუტადიენი	1 ტ	120
	2711 19 000 00	-- დანარჩენი	1 ტ	120
	2711 21 000 00	-- ბუნებრივი აირი (აირისებრ მდგომარეობაში)	1000 გ ³	80
	წავთობპროდუქტები, წავთობის დისტილატები და წამუშევარი წავთობპროდუქტები			
	2710 12	-- მსუბუქი დისტილატები და პროდუქტები	1 ტ	250
	2710 19 110 00	----- გადამუშავების სპეციფიკური პროცესებისათვის	1 ტ	220
	2710 19 150 00	- - - - - ქიმიური გარდაქმნებისათვის პროცესებში, 2710 19 110 00 ქვესუბპოზიციაში მითითებულის გარდა	1 ტ	220
	2710 19 210 00	----- რეაქტიული სათბობი	1 ტ	220
	2710 19 250 00	----- დანარჩენი	1 ტ	220
	2710 19 290 00	----- დანარჩენი	1 ტ	220
	2710 19 310 00	----- გადამუშავების სპეციფიკური პროცესებისათვის	1 ტ	150
	2710 19 350 00	- - - - - ქიმიური გარდაქმნებისათვის პროცესებში, 2710 19 310 00 ქვესუბპოზიციაში მითითებულის გარდა	1 ტ	150
	2710 19 410 00	----- გოგირდის შემცველობით არა უმეტეს 0,05 მას.%-ისა	1 ტ	150
	2710 19 450 00	- - - - - გოგირდის შემცველობით 0,05 მას.%-ზე მეტი, მაგრამ არა უმეტეს 0,2 მას.%-ისა	1 ტ	150
	2710 19 490 00	----- გოგირდის შემცველობით 0,2 მას.%-ზე მეტი	1 ტ	150
	2710 19 710 00	----- გადამუშავების სპეციფიკური პროცესებისათვის	1 ტ	400
	2710 19 750 00	- - - - - ქიმიური გარდაქმნებისათვის პროცესებში, 2710 19 710 ქვესუბპოზიციაში მითითებულის გარდა	1 ტ	400
	2710 19 810 00	- - - - - ძრავას ზეთები, კომპრესორის საპოხი ზეთი, ტურბინის საპოხი ზეთი	1 ტ	400
	2710 19 830 00	----- სითხეები ჰიდრავლიკური მიზნებისათვის	1 ტ	400
	2710 19 850 00	----- ღია ფერის ზეთები, ვაზელინის ზეთი	1 ტ	400
	2710 19 870 00	- - - - - ზეთი კბილანებისათვის და ზეთი რედუქტორებისათვის	1 ტ	400
	2710 19 910 00	----- ლითონების დასამუშავებელი შედგენილობები, ფორმების გასაპოხი ზეთები, ანტიკოროზიული ზეთები	1 ტ	400
	2710 19 930 00	----- ელექტრული საიზოლაციო ზეთები	1 ტ	400
	2710 19 990 00	----- დანარჩენი საპოხი ზეთები და ზეთები დანარჩენი	1 ტ	400
	2710 20 110 00	----- გოგირდის შემცველობით არა უმეტეს 0,05 მას.%-ისა	1 ტ	150
	2710 20 150 00	- - - - - გოგირდის შემცველობით 0,05 მას.%-ზე მეტი, მაგრამ არა უმეტეს 0,2 მას.%-ისა	1 ტ	150
	2710 20 190 00	----- გოგირდის შემცველობით 0,2 მას.%-ზე მეტი	1 ტ	150

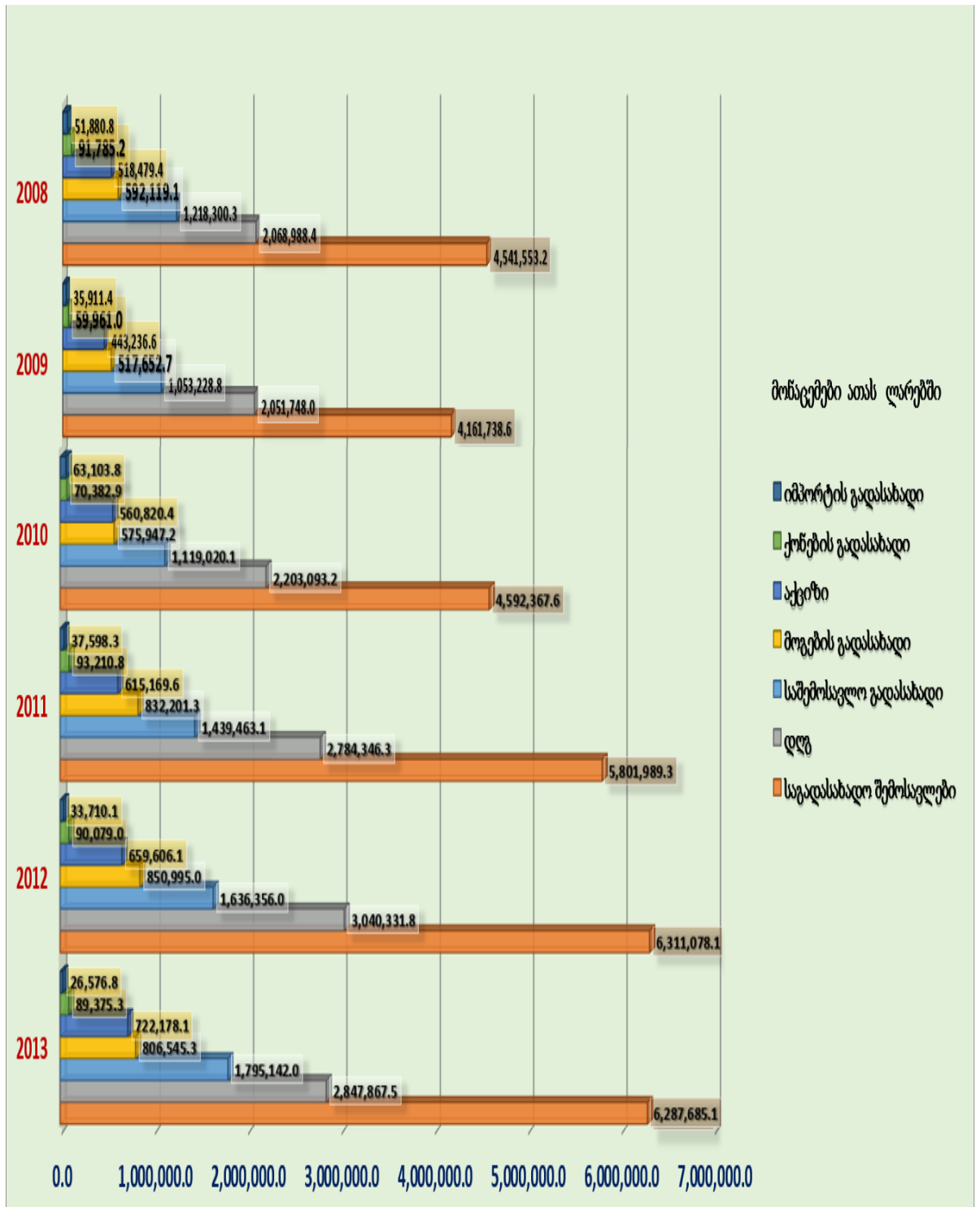
6

	2710 20 390 00	-- დანარჩენი	1 ტ	400
	2710 91 000 00	-- პოლიქლორობიფენილების, პოლიქლორტრიფენილების ან პოლიბრომბიფენილების შემცველობით	1 ტ	400
	2710 99 000 00	ნამუშევარი ნავთობპროდუქტები - ლიალური წყალი (ნავთობით დაბინძურებული წყალი), ტანვის (ნავთობპროდუქტების ბაკ-საცავების) ნარეცხი	1 ტ	50
		ნამუშევარი ნავთობპროდუქტები დანარჩენი	1 ტ	400
7	ბიოდიზელი			
	3826 00 000 00	ბიოდიზელი და მისი ნარეგები, რომლებიც შეიცავს ან არ შეიცავს მასის 70 მას.%-ზე ნაკლები ოდენობით ბიტუმოვანი ქანებისაგან მიღებულ ნავთობს ან ნავთობპროდუქტებს	1 ტ	150
8	პიროლიზის თხევადი პროდუქტი			
	3911 90	პიროლიზის თხევადი პროდუქტი	1 ტ	400
9	ზეთები და ქვანახშირის ფისებისაგან მაღალ ტემპერატურაზე გამოხდილი სხვა პროდუქტები			
	2707 99 110 00	--- გაუწმენდავი მსუბუქი ზეთები, რომელთა 90 მოც.% ან 90 მოც.%-ზე მეტი გამოიხდება 200° C ტემპერატურამდე	1 ტ	350
	2707 99 190 00	---- დანარჩენი	1 ტ	350
	2707 99 300 00	--- დაგოგირდებული მსუბუქი ზეთები	1 ტ	350
	2707 99 500 00	--- ძირითადი პროდუქტები	1 ტ	350
	2707 99 700 00	--- ანთრაცენი	1 ტ	350
	2707 99 990 00	---- დანარჩენი	1 ტ	350
	10	მისართი, გამხსნელი, ანტიდეტონატორი		
2707 10 100 00		-- სათბობად გამოსაყენებელი	1 ტ	400
2707 10 900 00		-- სხვა მიზნებისათვის	1 ტ	400
2707 20 100 00		-- სათბობად გამოსაყენებელი	1 ტ	400
2707 20 900 00		-- სხვა მიზნებისათვის	1 ტ	400
2707 30 100 00		-- სათბობად გამოსაყენებელი	1 ტ	400
2707 30 900 00		-- სხვა მიზნებისათვის	1 ტ	400
2707 50 100 00		-- სათბობად გამოსაყენებელი	1 ტ	400
2707 50 900 00		-- სხვა მიზნებისათვის	1 ტ	400
2707 99 800 00		---- ფენოლები	1 ტ	400
2712 20 100 00		-- სინთეზური პარაფინი მოლეკულური მასით 460 ან 460-ზე მეტი, მაგრამ არა უმეტეს 1560-ისა	1 ტ	400
2712 20 900 00		-- დანარჩენი	1 ტ	400
2902 11 100 00		--- სათბობად გამოსაყენებელი	1 ტ	400
2902 11 900 00		--- სხვა მიზნებისათვის	1 ტ	400
2902 19 100 00		--- ციკლოტერპენები	1 ტ	400
2902 19 800 00		--- დანარჩენი	1 ტ	400
2902 20 000 00		- ბენზოლი	1 ტ	400
2902 30 100 00		-- სათბობად გამოსაყენებელი	1 ტ	400
2902 30 900 00		-- სხვა მიზნებისათვის	1 ტ	400

	2905 11 000 00	-- მეთანოლი (მეთილის სპირტი)	1 ტ	400
	2905 12 000 00	-- პროპან-1-ოლი (პროპილის სპირტი) და პროპან-2-ოლი (იზოპროპილის სპირტი)	1 ტ	400
	2905 13 000 00	-- ბუტან-1-ოლი (ნ-ბუთილის სპირტი)	1 ტ	400
	2905 14 100 00	--- 2-მეთილპროპან-2-ოლი (ტრეტბუტილის სპირტი)	1 ტ	400
	2905 14 900 00	---- დანარჩენი	1 ტ	400
	2905 16 100 00	--- 2-ეთილჰექსან-1-ოლი	1 ტ	400
	2905 16 200 00	---- ოქტან-2-ოლი	1 ტ	400
	2905 16 800 00	---- დანარჩენი	1 ტ	400
	3811 11 100 00	--- ტეტრაეთილტყვიის ფუძეზე	1 ტ	400
	3811 11 900 00	---- დანარჩენი	1 ტ	400
	3811 19 000 00	-- დანარჩენი	1 ტ	400
	3811 21 000 00	-- ბიტუმოვანი ქანებისაგან მიღებული, ნავთობის ან ნავთობპროდუქტების შემცველობით	1 ტ	400
	3811 29 000 00	-- დანარჩენი	1 ტ	400
	3811 90 000 00	- დანარჩენი	1 ტ	400
	3814 00 100 00	- ბუტილაცეტატის ფუძეზე	1 ტ	400
	3814 00 900 00	- დანარჩენი	1 ტ	400
	საპოხი მასალები და საშუალებები			
	3403 11 000 00	-- ტექსტილის მასალების, ტყავის, ბეწვეულის ან დანარჩენი მასალების დამამუშავებელი საშუალებები	1 ტ	400
	3403 19 100 00	--- ნავთობისაგან ან ბიტუმოვანი ქანებისაგან მიღებული ნავთობპროდუქტების არამირითადი კომპონენტის სახით შემცველობით 70 მას.% ან 70 მას.%-ზე მეტი	1 ტ	400
	3403 19 910 00	---- მანქანების, მექანიზმებისა და სატრანსპორტო საშუალებების საპოხი საშუალებები	1 ტ	400
	3403 19 990 00	---- დანარჩენი	1 ტ	400
	3403 91 000 00	-- ტექსტილის მასალების, ტყავის, ბეწვეულის ან დანარჩენი მასალების დამამუშავებელი საშუალებები	1 ტ	400
	3403 99 100 00	--- მანქანების, მექანიზმებისა და სატრანსპორტო საშუალებების საპოხი საშუალებები	1 ტ	400
	3403 99 900 00	---- დანარჩენი	1 ტ	400
11				

შენიშვნა: ამ ცხრილის მე-3 სტრიქონში აღნიშნული 2403 11 000 00 და 2403 19 000 00 კოდებით გათვალისწინებული საქონელი იბეგრება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ იგი დაფასოებულია პირველად საფუთავებში ნეტო-მასით არა უმეტეს 500 გრამისა.

დანართი N 8
 საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებში
 გადასახადების მოცულობები 2008-2013 წწ. (ათასი ლარი)¹



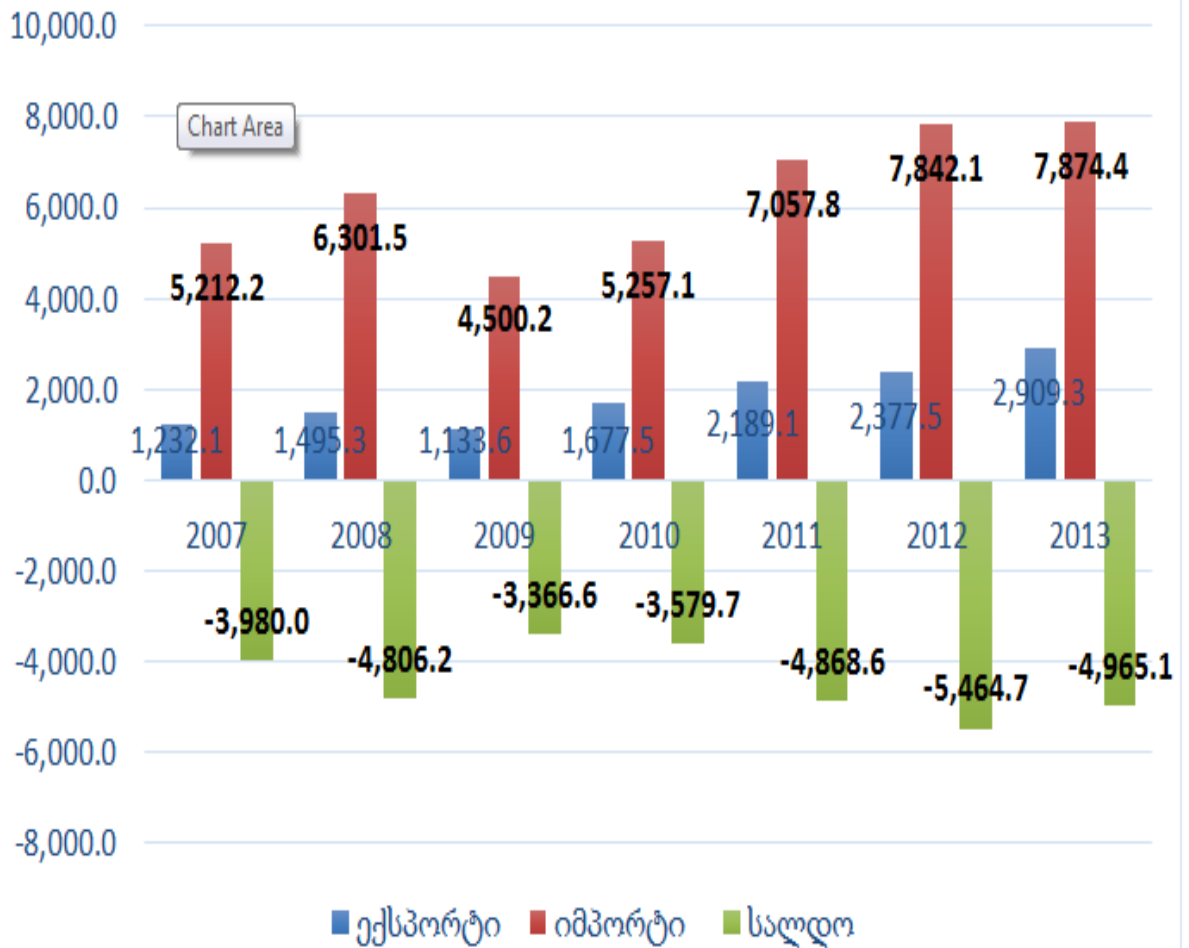
¹ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საბიუჯეტო დეპარტამენტის მასალები.

სხვადასხვა ქვეყნებში საგადასახადო შემოსავლების პროცენტული თანაფარდობა მთლიან შიდა პროდუქტთან (2005-2011 წლები) ¹



¹ <http://www.indexmundi.com> - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 03.02.2014. საქართველოში 2014 წლის გეგმა არის 22,3 %, ხოლო 2015 წლის პროგნოზი შეადგენს 22 % (ქვეყნის ძირითადი მონაცემები და მიმართულებები 2012-2015 წლებისათვის. თბილისი. 2012 წელი. www.parliament.ge უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 14.10.2013)

საქართველოს ექსპორტ-იმპორტის თანაფარდობა (მლნ. აშშ დოლარი)



¹ www.geostat.ge - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 22.01.2014

დანართი N 11

**საქართველოს იმპორტი სასაქონლო პოზიციების მიხედვით
2005-2013 წწ. (ათასი აშშ დოლარი)¹**

სეს ესნ	პოზიციის დასახელება	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013*
	იმპორტი - სულ	2,487,548.3	3,674,832.4	5,212,150.2	6,301,540.3	4,500,244.1	5,257,122.4	7,057,759.7	7,842,108.9	7,874,402.5
0203	ხორცი ღორის ახალი, გაცივებული ან გაყინული	2,836.8	11,778.6	9,918.1	16,518.7	12,667.7	13,454.4	18,858.3	28,812.9	33,993.6
0603	მოჭრილი ყვავილები და კოკრები	224.3	675.4	1,739.7	1,707.1	1,758.6	2,474.7	2,483.7	3,321.0	2,713.0
0701	კარტოფილი, ახალი ან შეყინული	984.5	4,260.2	12,188.0	6,003.1	2,633.7	713.3	13,854.7	6,570.9	1,866.5
0702	პომიდორი, ახალი ან შეყინული	413.1	1,750.3	4,102.5	3,853.5	3,519.3	4,583.5	6,713.0	6,835.1	9,588.0
0704	კომბოსტო თავიანი, კოლრაბი, ბროკოლი და საკვებად ვარგისი ანალოგიური ბოსტნეული	13.9	59.6	200.6	265.0	129.1	150.7	413.2	332.9	294.2
0706	სტაფილო, თაღამი, ჭარხალი და სხვა ანალოგიური საკვებად ვარგისი ძირნაყოფები	13.5	325.8	845.8	225.2	596.0	627.1	1,828.7	2,123.0	3,663.7
0707	კიტრი და კორნოზონი, ახალი და შეყინული	185.6	684.1	938.2	932.0	1,492.4	2,013.0	3,415.1	3,702.6	3,958.4
2001	ბოსტნეული, კაკალი და მგენარის საკვებად ვარგისი სხვა ნაწილები, ძმარში დამზადებული	418.9	731.3	1,449.5	1,606.6	1,575.6	1,780.3	1,832.5	1,451.6	1,482.7
2002	პომიდორი ძმრის ან ძმარმჟავას დამატების გარეშე დამზადებული ან დაკონსერვებული	1,999.1	3,531.7	3,994.8	4,208.5	6,168.6	6,236.6	6,002.3	5,508.8	6,072.0
2003	სოკო ძმრის ან ძმარმჟავას დამატების გარეშე დამზადებული ან დაკონსერვებული	621.5	832.3	1,963.7	1,708.9	1,259.0	2,272.5	2,256.2	2,732.7	1,304.9
2004	ბოსტნეული სხვა, ძმრის დამატების გარეშე, დამზადებული ან დაკონსერვებული, გაყინული	163.8	252.0	354.4	640.0	468.1	831.9	977.0	1,170.5	1,566.0
2005	ბოსტნეული სხვა, ძმრის დამატების გარეშე, დამზადებული ან დაკონსერვებული, გაყინული	2,191.3	4,555.3	6,141.6	7,663.5	6,316.9	6,633.8	7,531.3	6,804.6	6,959.1
2006	ბოსტნეული, ნაყოფი, კაკალი შაქარში დაკონსერვებული	12.4	14.5	7.4	28.4	19.8	60.0	60.5	31.6	30.8
2007	ჯემი, ხილ-კენკროვანი ყელე, მარმელადი და სხვა	147.4	239.3	450.3	590.0	540.5	729.0	1,188.3	1,275.5	1,486.0
	ჯამური ღირებულება	10,226.1	29,690.2	44,294.4	45,950.6	39,145.2	42,560.9	67,414.6	70,673.6	74,978.7

¹ www.geostat.ge - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 22.03.2014

სამომხმარებლო ფასების ინდექსები საქართველოში¹

2005 წლის საშუალო =100

	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII
2005	99.9	100.2	100.8	101.2	99.9	98.5	96.6	97.1	99.0	100.7	102.0	103.9
2006	105.2	105.3	105.4	107.3	109.9	109.7	110.6	110.1	110.1	111.0	112.1	113.0
2007	116.1	117.0	115.7	116.1	117.9	117.7	117.9	118.6	120.0	123.4	125.1	125.4
2008	128.6	129.7	129.9	130.2	131.2	131.1	129.4	133.8	132.7	132.1	133.0	132.4
2009	134.3	132.5	131.9	132.6	134.1	134.1	129.6	129.7	133.3	136.3	136.5	136.4
2010	137.9	139.9	139.7	140.0	139.5	139.1	138.8	142.0	146.4	149.4	150.9	151.7
2011	154.8	159.2	159.1	158.9	159.5	153.0	150.6	152.1	153.1	152.8	153.8	154.8
2012	155.5	155.9	155.6	155.6	154.2	152.8	151.4	151.6	152.9	153.0	153.1	152.7
2013	153.1	152.6	152.4	152.9	154.1	153.1	151.1	151.1	150.9	153.2	154.0	156.3
2014	157.5											

¹ www.geostat.ge - უკანასკნელად იქნა გადამოწმებული - 02.02.2014

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით და მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაციის მიერ განსაზღვრული ბმული ტარიფების თანაფარდობა იმპორტის გადასახადთან მიმართებაში

დანართი N 13

საქონლის ნომენკლატურული კოდი ¹	საქონლის აღწერა	საქართველოში მოქმედი განაკვეთები	მ.ს.ო მიერ განსაზღვრული ბმული ტარიფები	შენიშვნა
0203	ღორის ხორცი (ახალი, გაცივებული ან გაყინული)	5 %	12 %	
0603	მოჭრილი ყვავილები და კოკრები, თაიგულების შესადგენად ან დეკორატიული მიზნებისათვის ვარგისი, ახალი, გამხმარი, შეღებილი, გათეთრებული, გაჟღენთილი ან სხვა ხერხით მომზადებული	-	12 %	
0701	კარტოფილი ახალი ან გაცივებული	12 %	12 %	0701 90 - სეზონური განაკვეთი - 16 მაისიდან 30 ივნისის ჩათვლით - 16%
0702	პომიდორი ახალი ან გაცივებული	12 %	12 %	0702 - სეზონური განაკვეთი - 1 მაისიდან 31 მაისი ჩათვლით - 14% 0702 - სეზონური განაკვეთი - 1 ივნისიდან 30 სექტემბრის ჩათვლით - 16% 0702 - სეზონური განაკვეთი - 1 ოქტომბრიდან 31 ოქტომბრის ჩათვლით - 14 %
0704	თავხვეული კომბოსტო, ყვავილოვანი კომბოსტო, კოლრაბი, ქეჟერა კომბოსტო და Brassica გვარის საკვები ანალოგიური ბოსტნეული, ახალი ან გაცივებული	12 %	12 %	0704 10 - სეზონური განაკვეთი - 15 აპრილიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით - 16%
0706	სტაფილო, თაღამი, სუფრის ჭარხალი, თხისწვერა, ფესვურა ნიახური, ბოლოკი და სხვა ანალოგიური საკვები ძირნაყოფები, ახალი ან გაცივებული	12 %	12 %	0706 90 - სეზონური განაკვეთი - 1 მაისიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით - 17 %

¹ WTO-ს სატარიფო ცხრილები. ნაწილი I-უპირატესი ხელშეწყობის საბაჟო ტარიფები. განყოფილება I- სოფლის მეურნეობის პროდუქცია.

0707	კიტრი ახალი და გაცივებული	12 %	12 %	0707 - სეზონური განაკვეთი - 1 მაისიდან 15 მაისის ჩათვლით- 15 % 0707 - სეზონური განაკვეთი - 16 მაისიდან 30 სექტემბრის ჩათვლით- 17 % 0707 - სეზონური განაკვეთი - 1 ოქტომბრიდან 31 ოქტომბრის ჩათვლით- 14 %
2001	ბოსტნეული, ხილი, კაკალი და მცენარეთა საკვებად ვარგისი სხვა ნაწილები, ძმრისა ან ძმარმჟავას დამატებით დამზადებული ან დაკონსერვებული:	12 %	20 %	
2002	პომიდორი, ძმრისა ან ძმარმჟავას დამატების გარეშე დამზადებული ან დაკონსერვებული:	12 %	18 %	
2003	სოკო და ტრიუფელი, ძმრისა ან ძმარმჟავას დამატების გარეშე დამზადებული ან დაკონსერვებული:	12 %	15 %	
2004	სხვა ბოსტნეული, ძმრისა ან ძმარმჟავას დამატების გარეშე დამზადებული ან დაკონსერვებული, გაყინული, 2006 სასაქონლო პოზიციის პროდუქტების გარდა:	12 %	17 %	
2005	სხვა ბოსტნეული, ძმრისა ან ძმარმჟავას დამატების გარეშე დამზადებული ან დაკონსერვებული, გაყინავი, 2006 სასაქონლო პოზიციის პროდუქტების გარდა:	12 %	18 %	
2006 00	ბოსტნეული, ხილი, კაკალი, ნაყოფების ქერქი ან მცენარეთა სხვა ნაწილები, შაქრით დაკონსერვებული (შაქრის სიროფით გაჟღენთილი ან დაშაქრული):	12 %	20 %	
2007	ჯემი, ხილის ჟელე, მარმელადები, ხილისა ან კაკლის პიურე, ხილისა ან კაკლის პასტა, თბური დამუშავებით მიღებული, მათ შორის შაქრისა ან სხვა დამატკობელი ნივთიერებების დამატებით:	12 %	20 %	