

სსიპ ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტი

ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი

ბიზნესის ადმინისტრირების, მენეჯმენტის და მარკეტინგის დეპარტამენტი

კახა კუპატაძე

**საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფისა და სტრატეგიული  
ტრანსფორმაციის შესაძლებლობები საქართველოში**

(ნაშრომი წარდგენილია ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორის აკადემიური ხარისხის  
მოსაპოვებლად)

სამეცნიერო ხელმძღვანელები:

ეკონომიკის მეცნიერებათა დოქტორი, პროფესორი რეზო მანველიძე;

ეკონომიკის დოქტორი, პროფესორი გიორგი ღავთაძე;

**ბათუმი - 2023**

როგორც წარდგენილი სადისერტაციო ნაშრომის ავტორი, ვაცხადებ, რომ აღნიშნული ნაშრომი წარმოადგენს ჩემს ორიგინალურ ნამუშევარს და არ შეიცავს სხვა ავტორების მიერ აქამდე გამოქვეყნებულ, გამოსაქვეყნებლად მიღებულ, ან დასაცავად წარდგენილ მასალებს, რომლებიც ნაშრომში არ არის მოხსენიებული ან ციტირებული სათანადო წესების შესაბამისად.

კახა კუპატაძე

03.05.2023

## სარჩევი

შესავალი.....	4
თავი 1. საგადასახადო მენეჯმენტის კვლევის თეორიული საფუძვლები.....	10
§1.1. საგადასახადო საქმიანობის ევოლუცია, განვითარების ეტაპები.....	10
§1.2. საგადასახადო მენეჯმენტის ფორმირების მეთოდები და პრინციპები .....	24
§1.3. საგადასახადო სისტემა საქართველოში, ადმინისტრირების თავისებურებები.....	35
თავი 2. საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმების ოპტიმალურობის საერთაშორისო და ეროვნული პრაქტიკის შედარებითი ანალიზი.....	52
§ 2.1. საგადასახადო სისტემის განვითარების თავისებურებანი და თანამედროვე გამოწვევები უცხოეთში.....	52
§2.2 საგადასახადო მენეჯმენტის სტრატეგიული ტრანსფორმაციის ტენდენციები საქართველოში .....	79
თავი 3. საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები და შესაძლებლობები.....	104
§ 3.1. რაციონალური საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები და შესაძლებლობები.....	104
§ 3.2. საგადასახადო ადმინისტრირების რეფორმის შესაძლებლობები.....	118
§ 3.3. საგადასახადო საქმიანობაში სტრატეგიული ტრანსფორმაციის შესაძლებლობები ბიზნეს ურთიერთობებში.....	138
§ 3.4. საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმების თავსებადობა მოწინავე უცხოური პრაქტიკასთან .....	148
დასკვნები და რეკომენდაციები.....	153
გამოყენებული ლიტერატურის ნუსხა.....	162

## შესავალი

**კვლევის აქტუალობა.** საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფისა და ტრანსფორმაციის შესაძლებლობების განვითარება წარმოადგენს სახელმწიფოში შემოსავლების მობილიზების მნიშვნელოვან წყაროს და ერთ-ერთ ეფექტურ ეკონომიკურ ბერკეტს საბაზრო ეკონომიკის პირობებში. სწორედ ოპტიმალური საგადასახადო მენეჯმენტის ფორმირების პირობებში მიიღწევა ქვეყნის ეკონომიკის მდგრადი განვითარება და სტაბილური ეკონომიკური ზრდა, ქვეყნის წინაშე არსებული სოციალურ-ეკონომიკური პრობლემების გაუმჯობესება.

რაციონალური საგადასახადო მენეჯმენტის ფორმირება არის ნებისმიერი სახელმწიფოს საგადასახადო სისტემის ოპტიმალურად ფუნქციონირების გარანტია, ხოლო სახელმწიფოს მიერ გატარებული შესაბამისი სწორი პოლიტიკა ეკონომიკურ განვითარებაზე ზემოქმედების ეფექტიანი ინსტრუმენტია. ამიტომ, საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმის სრულყოფის საკითხები, ყოველთვის გვევლინება ქვეყნის საგადასახადო ადმინისტრირების ფორმირებისა და განვითარების უმნიშვნელოვანეს წინაპირობად.

საგადასახადო მენეჯმენტის შემადგენელი ფუნქციური ელემენტები, როგორცაა საგადასახადო ნაკადების მართვის პროცესების ორგანიზაცია, საგადასახადო დაბეგვრა, საგადასახადო რეგულირება, საგადასახადო კონტროლი და მათი ზეგავლენა ბიზნეს-აქტივობასა და მის გაფართოებაზე, ყველა დროის ცნობილ მეცნიერ-ეკონომისტთა განსჯის საგანს წარმოადგენს. ეს იმიტომ რომ, მოქმედი ეკონომიკური სისტემის მიზანს წარმოადგენს ისეთი მოქნილი და ოპტიმალური საგადასახადო სისტემის შექმნა, რომელიც სიცოცხლისუნარიანი იქნება საბაზრო ეკონომიკის პირობებში და შეძლებს უპასუხოს ქვეყნის განვითარების მიმდინარე მიზნებსა და გამოწვევებს.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის გაანალიზებით ნათელი ხდება, რომ საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმის ფუნქციონირებას თან ახლავს გარკვეული ხარვეზები, რომელთა დამლევა და სამართლიანი საგადასახადო სისტემის ფორმირება, წამყვანი მიმართულებაა ქვეყნისათვის. ამ კუთხით აღსანიშნავია სწორი და გამართული

საგადასახადო ადმინისტრირება, რომელიც ხელს უწყობს, ერთი მხრივ, ოპტიმალური ფისკალური პოლიტიკის გატარებას და მეორე მხრივ, საგადასახადო ორგანოებსა და გადასახადის გადამხდელებს შორის ურთიერთობის დარეგულირებას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მეტად აქტუალურია ქვეყანაში საგადასახადო კულტურის განვითარება, რომლის დროული გაუმჯობესება მნიშვნელოვნად უზრუნველყოფს ქვეყნის საგადასახადო სისტემის სრულყოფას.

საგადასახადო მენეჯმენტი, მისი ცალკეული მექანიზმის ტრანსფორმაციის ტენდენციები განეკუთვნება ახალ მიმართულებას, რომელიც ვრცელდება ყველა სამეურნეო სუბიექტზე და მოიცავს მთელი ქვეყნის საბიუჯეტო-საგადასახადო სფეროს. თავის მხრივ, საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფა უშუალოდ უკავშირდება გადასახადებს და მათი ადმინისტრირების წესს, რომელიც საგადასახადო კანონმდებლობით არის რეგლამენტირებული. სწორედ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2021–2024 წლების სტრატეგიის ერთ-ერთი მთავარი მიზანია საგადასახადო-საბაჟო ვალდებულებების შესრულებასთან დაკავშირებული კანონშესაბამისობის ამაღლება.

საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმის სრულყოფა და განვითარება, ცალკეული სისტემების ტრანსფორმაციის შესაძლებლობები მუდმივად საჭიროებს კვლევასა და მეცნიერულ სიახლეთა დანერგვას. ქვეყანაში საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში აუცილებელია დიდი ყურადღება დაეთმოს საგადასახადო ორგანოებსა და გადასახადის გადამხდელთა შორის ურთიერთობის სრულყოფას და საზოგადოების საგადასახადო ცნობიერების დონის ამაღლებას, რომლის შედეგად საზოგადოებისათვის უფრო მიმზიდველი გახდება საგადასახადო სისტემა და რომელიც თავის მხრივ მოითხოვს საზოგადოების საგადასახადო პრობლემების მუდმივ მეცნიერულ შესწავლას და ახლებურად გააზრებას.

სწორედ ზემოაღნიშნული განაპირობებს საგადასახადო მენეჯმენტის პრობლემის შესწავლა-გაანალიზების საკითხის აქტუალობას, რომელსაც ეძღვნება წარმოდგენილი

საკვალიფიკაციო ნაშრომი: „საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმების სრულყოფისა და სტრატეგიული ტრანსფორმაციის შესაძლებლობები საქართველოში“.

**პრობლემის მეცნიერული დამუშავების დონე** - საგადასახადო მენეჯმენტის და საგადასახადო სისტემების ფორმირებისა და განვითარების საკითხები მეცნიერ-ეკონომისტთა დიდი ინტერესის საგანს განეკუთვნება. ამ ხრივ, აღსანიშნავია: ფრანსუა კენეს, ადამ სმიტის, უილიამ პეტის, დევიდ რიკარდოს, ჯონ მეინარდ კეინსის, არტურ სესილ ჰიგუს, პოლ სამუელსონის, არტურ ლაფერის, მილტონ ფრიდმანის, ბენ ბერმარკის, ფილიპ დაიბეგის, დევიდ ქარდის, ჯომუა ანგრისტის, რიჩარდ ტაილერის და სხვა თეორიტიკოსების ნააზრევი.

საგადასახადო მენეჯმენტის საკითხები ფართოდ არის გაშუქებული ქართველ მეცნიერ-ეკონომისტთა ნაშრომებშიც. ამ კუთხით მნიშვნელოვანი გამოკვლევები აქვთ განხორციელებული: რ. კაკულას, ი. მესხიას, ვ. პაპავას, მ. ჩიკვილაძეს, ი. ანანიაშვილს, რ. ბასარიას, ზ. როგავას, ნ. ჩიხლაძეს, ვ. ბერულიძეს, ი. ბუკიას, ს. ფუტკარაძეს, ე. შაინიძეს, რ. ქორჩილავას, თ. ქორიძეს, მ. ციქუბაძეს, დ. ჯანგირიანს, თ. კილაძეს და სხვებს.

**კვლევის საგანი და ობიექტი** - კვლევის საგანს წარმოადგენს საქართველოში საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმების სრულყოფისა და ტრანსფორმაციის შესაძლებლობების განსაზღვრა ბიზნესის გააქტიურებისა და სტაბილური ეკონომიკური ზრდის უზრუნველყოფის მიმართულებით, ხოლო კვლევის ობიექტია საქართველოში მოქმედი საგადასახადო სისტემა და შესაბამისი საგადასახადო ურთიერთობები.

**კვლევის მიზანი და ამოცანები** - კვლევის მიზანია საქართველოში მოქმედი საგადასახადო მენეჯმენტის ფუნქციონირების მექანიზმის და მათი ტრანსფორმაციის შესაძლებლობების შესწავლა, მისი სრულყოფის საკითხებზე წინადადებების მომზადება და შესაბამისი რეკომენდაციების შემუშავება. დასახული მიზნის მისაღწევად აუცილებლად გვესახება შემდეგი ამოცანების გადაჭრა:

- საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმის ფორმირებისა და განვითარების თეორიულ-მეთოდოლოგიური ასპექტების შესწავლა;

- მსოფლიოში არსებული საგადასახადო მენეჯმენტის მოწინავე გამოცდილების შესწავლა და გაანალიზება.
- საქართველოში საგადასახადო მენეჯმენტის ტრანსფორმაციის არსებული გამოწვევების გამოვლენა;
- საქართველოში საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფის მიმართულებების განსაზღვრა და ბიზნეს სექტორზე მათი შესაძლო ზეგავლენის შეფასება.

**კვლევის მეთოდოლოგია**, საკმაოდ მრავალფეროვანია და ეფუძნება შემდეგ წყაროებს: საერთაშორისო ორგანიზაციებისა და ევროკავშირის მასალებს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და შემოსავლების სამსახურის საინფორმაციო-ანალიტიკურ მასალებს, უცხოელი და ქართველი მეცნიერების სამეცნიერო სტატიებს და მონოგრაფიებს, ასევე დისერტანტის მიერ დამოუკიდებლად ჩატარებულ კვლევის შედეგებს, რომელთა ანალიზმა არსებითი გავლენა იქონია ჩამოყალიბებულ დასკვნებსა და რეკომენდაციებზე.

კვლევის მეთოდოლოგია ეფუძნება ისტორიულისა და ლოგიკურობის ერთიანობის პრინციპს, ინდუქციისა და დედუქციის მეთოდურ მიდგომებს. კვლევის პროცესში გამოყენებულ იქნა ანალიზის, სტატისტიკური მონაცემების დაჯგუფების და შედარების, ანკეტური გამოკითხვის ხერხები და მეთოდები.

**კვლევის მეცნიერული სიახლის კონკრეტული ელემენტები** მდგომარეობს შემდეგში:

- წარმოდგენილია თანამედროვე გლობალურ პირობებში საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმის ფორმირებისა და განვითარების ორგანიზაციული, სამართლებრივი და სტრუქტურული სრულყოფის ასპექტები;
- შეფასებულია საგადასახადო მენეჯმენტის ფუნქციონირების საერთაშორისო გამოცდილება, მოქმედი მოწინავე მოდელები და შემდგომი სრულყოფის მიმართულებები.

- გაანალიზებულია საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმის ფუნქციონირების ტრანსფორმაციის არსებული მდგომარეობა და ძირითადი მიმართულებები საქართველოში;
- გამოვლენილია საქართველოში საგადასახადო მენეჯმენტის თანამედროვე გამოწვევები და განსაზღვრულია მისი სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები;
- წარმოდგენილია საგადასახადო სისტემისა და მისი განხორციელების მექანიზმების შემუშავების, დამკვიდრებისა და განვითარების ეტაპები, მოვლენები და შედეგები, რომლებიც განაპირობებენ საგადასახადო კანონმდებლობის ცვლილებების აუცილებლობას.
- არგუმენტირებულია გადასახადების რაოდენობის, საგადასახადო განაკვეთისა და ადმინისტრირების მექანიზმების ცვლილებებით გადამხდელთა ცალკეული კატეგორიებისათვის საგადასახადო ტვირთის შემსუბუქების გავლენა ქვეყნის, კონკრეტული ბიზნესის ფინანსურ მდგომარეობაზე, განვითარების შესაძლებლობებზე.
- დასაბუთებულია საგადასახადო ადმინისტრირების გაუმჯობესებით და მექანიზმების ტრანსფორმაციის პროცესების ოპტიმალური რეგულირებით სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსულობის ზრდის ტენდენციების მიმართულებები.
- ბიზნეს გარემოს მიმზიდველობის, საინვესტიციო სივრცის გაჯანსაღების მიზნით შემუშავებულია ისეთი წინადადებები, როგორცაა გადასახადების ოპტიმიზაცია, საგადასახადო მექანიზმების ტრანსფორმირებისა და მენეჯმენტის სრულყოფა, საგადასახადო ადმინისტრირების გამარტივება, შეღავათების რეალურ მდგომარეობაზე მორგება, მცირე და საშუალო მეწარმეებზე ხელშემწყობი პირობების შექმნა, ასევე ზოგიერთი ქვეყნის, მათ შორის, გერმანიის საგადასახადო სისტემის გააზრება და სხვა.
- წარმოდგენილია კონკრეტული წინადადებები ქვეყანაში საგადასახადო კულტურის, ზოგადად გადამხდელთა ქცევის ნორმებისა და ღონისძიებების



ტრანსფორმაციის შესაძლებლობების თაობაზე ბიზნესის ცალკეული სფეროებისა და სახეების თავისებურებათა გათვალისწინებით.

- მოცემულია სათანადო არგუმენტაცია საშემოსავლო გადასახადის დიფერენცირების თაობაზე; წარმოდგენილია სათანადო გაანგარიშებები და ტრანსფორმაციის საჭირო მექანიზმები გადამხდელთა კატეგორიების დაჯგუფების, საგადასახადო განაკვეთების და ვადების დადგენის შესახებ.

**ნაშრომის თეორიული და პრაქტიკული მნიშვნელობა.** თეორიული თვალსაზრისით, ნაშრომი ჩატარებული კვლევის საფუძველზე იძლევა საგადასახადო მენეჯმენტის მეთოდოლოგიის განვითარების შესაძლებლობას.

ნაშრომის პრაქტიკული მნიშვნელობა ასახვას პოულობს ავტორის მიერ შემუშავებულ დასკვნებსა და რეკომენდაციებში, რომელიც ხელს შეუწყობს საქართველოში საგადასახადო მენეჯმენტის ფუნქციონირების მექანიზმის შემდგომ სრულყოფას და შესაძლებელია გამოყენებულ იქნას ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკის განვითარების თეორიული საფუძვლების ფორმირების დროს.

გარდა აღნიშნულისა, ნაშრომის შედეგები უფრო სიღრმისეულ წარმოდგენას გვიქმნის ბიზნესის საჭიროებებსა და სახელმწიფოს მხრიდან მხარდაჭერის ღონისძიებების დაგეგმვისა და განხორციელების შესაძლებლობების განვითარებაზე, რაც პოსტ-კრიზისული ეკონომიკის, დაზარალებული ბიზნესის სწრაფი აღდგენის, გაჯანსაღებისა და დინამიური განვითარების წინაპირობად გვესახება.

**ნაშრომის სტრუქტურა და მოცულობა.** კვლევის მიზნისა და ამოცანების შესაბამისად, ასევე სადისერტაციო ნაშრომის გაფორმების სტანდარტებით დადგენილი მოთხოვნებიდან გამომდინარე, ნაშრომი შედგება შესავლის, სამი თავის, ცხრა პარაგრაფისაგან. ნაშრომს თან ერთვის გამოყენებული ლიტერატურის ჩამონათვალი, სულ 97 ერთეული და მთლიანად მოიცავს 168 გვერდს.

## თავი 1. საგადასახადო მენეჯმენტის კვლევის თეორიული საფუძვლები

### §1.1. საგადასახადო საქმიანობის ევოლუცია, განვითარების ეტაპები

გადასახადების ცნება საუკუნეების განმავლობაში ყალიბდებოდა და მომავალშიც არსებითად გააგრძელებს ცვლილებებს, რადგან საზოგადოება, პოლიტიკური და ეკონომიკური ურთიერთობები განიცდიან ევოლუციურ გარდაქმნებს.

საგადასახადო სისტემა გაჩნდა და ვითარდება სახელმწიფოს გაჩენასთან ერთად. ამდენად იკვეთება გარკვეული კავშირები სახელმწიფოსა და გადასახადების ეკონომიკურ კატეგორიას შორის, საზოგადოების განვითარების კვალობაზე თანდათან იხვეწებოდა სახელმწიფოს ფუნქციები და ევოლუციას განიცდიდა საგადასახადო დაბეგვრასთან დაკავშირებული პროცესი.

გადასახადები, როგორც სახელმწიფოს მიერ საზოგადოებრივი შემოსავლის ფორმირების შესაძლებლობა, განპირობებულია შემდეგი გარემოებებით:

- მოსახლეობის დანაწილებით სოციალურ ჯგუფებად;
- სახელმწიფო აპარატის ფორმირებით;
- სასაქონლო-ფულადი ურთიერთობის დამოუკიდებელი ეფექტური სტრუქტურების ჩამოყალიბებით;
- დემოგრაფიული მდგომარეობის გათვალისწინებით;
- სხვადასხვა სახელმწიფოებრივი საჭიროებებითა თუ პროგრამების აუცილებლობით;

გამომდინარე აქედან, გადასახადების აუცილებლობა დაკავშირებულია სახელმწიფოს ამოცანებისა და ფუნქციების შესრულებასთან. აღნიშნულის გათვალისწინებით შესაძლებელია დავასკვნათ რომ, გადასახადები წარმოადგენს საბიუჯეტო შემოსავლების ფორმირების ძირითად საშუალებას და მისი ადმინისტრირების დონეზეა დამოკიდებული ქვეყნის განვითარებისა და უსაფრთხოების მდგომარეობა.

საგადასახადო დაბეგვრის სრულყოფილი თეორიული გააზრება სათავეს იღებს XVII საუკუნიდან. გადასახადების შესახებ ერთ-ერთი პირველი თეორია იყო გაცვლის თეორია, (მიქელაშვილი 2017:86) რომელიც ეფუძნებოდა დაბეგვრის სასყიდლიან ხასიათს. ამ ფორმის თანახმად, ქვეყნის მოქალაქეები სახელმწიფოსგან ყიდულობენ უსაფრთხოებას. მომდევნო პერიოდში შეიქმნა ატომასტური და ტკობის თეორია, რომლის თანახმადაც გადასახადი არის ფასი, რომლის სანაცვლოდაც მოქალაქე სახელმწიფოსგან იღებდა სიამოვნებას.

გადასახადების კლასიკური თეორია უშუალოდ უკავშირდება ადამ სმითსა და დავიდ რიკარდოს. ამ თეორიის თანახმად, გადასახადები წარმოადგენენ სახელმწიფო შემოსავლების ძირითად წყაროს, რომელიც ფარავს ხელისუფლების შენახვის ხარჯებს. ადამ სმითის ნაშრომში „გამოკვლევა ხალხთა სიმდიდრის ბუნებისა და მიზეზების შესახებ“, ჩამოყალიბებულია საგადასახადო დაბეგვრის პრინციპები - თანასწორობა, განსაზღვრულობა, მოხერხებულობა და ეკონომიურობა. ა. სმითი მიიჩნევდა (მექვაბიშვილი 2016:24), რომ გადასახადები ყველამ უნდა გადაიხადოს, ამასთან იგი ძირითადად ყურადღებას ამახვილებდა თანასწორობაზე და არა გადასახადების სამართლიანობაზე. მისი აზრით თითოეული პირისათვის გადასახადი კონკრეტულად განსაზღვრული უნდა იყოს, ანუ, გადასახადის გადამხდელისათვის ნათელი უნდა იყოს გადასახადის ოდენობა, ვადა და საშუალება, ხოლო ეკონომიკურობაში გულისხმობდა საგადასახადო დაბეგვრის ხარჯებს და უპირატესობას ანიჭებდა მის სიმცირეს.

საგადასახადო საქმიანობის ევოლუციაში მნიშვნელოვანი როლი ეკუთვნის ფრანგ მეცნიერს პოლ მარი გოდმეს. იგი თავის ნაშრომში „ფინანსური სამართალი“ ყურადღებას ამახვილებს სახელმწიფო სუვერენიტეტის გამოვლინებაზე და სახელმწიფო ხარჯების დაფინანსებაზე (გოდმე 1978:374). გოდმე მიიჩნევდა, რომ ეკონომიკური ურთიერთობის განვითარებამ მიგვიყვანა გადასახადების „კლასიკური თეორიის“ ტრანსფორმაციასთან.

მე-20 საუკუნის ინგლისელი ეკონომისტის ჯონ მენარდ კეინზის სახელს უკავშირდება „კეინზური თეორია“, (მექვაბიშვილი 2016:10) რომლის თანახმადაც

გადასახადი წარმოადგენს ეკონომიკის რეგულირების მამოძრავებელ ბერკეტს. ჯ. კეინზი ნაშრომში „დასაქმების, სარგებლისა და ფულის ზოგადი თეორია“ ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე რომ, მოსახლეობის ფულადი დანაზოგები ხელს უშლის ეკონომიკურ ზრდას და ამიტომ იგი მიზანშეწონილად მიიჩნევა ზედმეტი ფულადი დანაზოგების გადასახადების სახით ამოღებას.

ჯ. კეინზის მეცნიერული მიღწევებიდან ასევე აღნიშვნას იმსახურებს მის მიერ „ძირითადი ფსიქოლოგიური“ კანონის აღმოჩენა, რომლის თანახმადაც, შემოსავლების ზრდის პირობებში მისი უდიდესი ნაწილი იხარჯება ხანგრძლივი მოხმარებისათვის და გარკვეული დროის განმავლობაში ფულადი სახსრები გროვდება, რომლის შესამცირებლად აუცილებელია საშემოსავლო გადასახადის პროგრესული განაკვეთების დაწესება. იგი საბოლოო ჯამში ზრდის ბიუჯეტის შემოსავლებს, რაც უზრუნველყოფს ინვესტიციების გადიდებას, უმუშევრობის შემცირებას და ეკონომიკური ზრდის ტემპის განვითარებას.

ჯ.კეინზის გარდაცვალების(1946წ) შემდეგ ჩამოყალიბდა ორი მიმართულება (სკოლა), რომელიც კეინზის მოძღვრების განსხვავებულ ინტერპრეტაციას ეფუძვნება. პირველი სკოლის წარმომადგენლები, „სინთეზის კეინზიანელები“, ცდილობდნენ კეინზიანური და კლასიკური შეხედულებების სინთეზის მოხდენას, ხოლო მეორე სკოლის, „ნეოკეინზიანელების“ წარმომადგენლები ცდილობდნენ აეღორძინებინათ კეინზის ანტიკლასიკური შეხედულობები და მთავარ აქცენტს აკეთებდნენ შემოსავლების განაწილებაზე.

კეინზიანური რევოლუცია მნიშვნელოვნად შეეხო ეკონომიკურ პოლიტიკას და მისი „ზოგადი თეორია“ იძლევა ქვეყანაში სოციალური პოლიტიკის წარმართვის დასაბუთებას. იგი უმუშევრობას უარყოფით სოციალურ-ეკონომიკურ მოვლენად განიხილავდა და მის წინააღმდეგ ბრძოლის მრავალფეროვანი ღონისძიებების კომპლექტს გვთავაზობდა. კეინზიანური პოსტულატები ფართოდ არის წარმოდგენილი ეკონომიკური ზრდის თეორიებში, რომლებიც განვითარდა მე-20 საუკუნის 50-იანი წლების ბოლოდან.

საგადასახადო სისტემის ფორმირების და მისი ადმინისტრირების საკითხებზე მეტად მნიშვნელოვანია კლასიკური ეკონომიკური სკოლის წარმომადგენლის არტურ სესილ ჰიგუს (1877-1959) საკასო ნაშთის ეფექტის იდეა (მექვაბიშვილი 2016:94). მისი არსი მდგომარეობს იმაში რომ, ეკონომიკური სუბიექტების მოთხოვნა დამოკიდებულია მათ განკარგულებაში არსებულ ფულის მასაზე, რომლის კორექტირება ხდება ფასების დონის ცვლილებების შედეგად. აღნიშნულის გათვალისწინებით ფულის მასის ზრდა იწვევს მოხმარების გაფართოებას და ერთობლივი მოთხოვნის ზრდას. ჰიგუ ასევე დიდ მნიშვნელობას ანიჭებდა გადასახადებსა და სახელმწიფო ხარჯებს შორის ოპტიმალური თანაფარდობის დადგენას.

ცნობილმა ამერიკელმა ეკონომისტმა პოლ სამუელსონმა (1915-2009) შეისწავლა კაპიტალისტური ციკლის მოდელირების პრობლემები (მექვაბიშვილი 2016:128) და დაასაბუთა რომ, ქვეყნის ფისკალური და ფულად საკრედიტო პოლიტიკის სწორი შერწყმის საფუძველზე შესაძლებელია, როგორც ეროვნული ეკონომიკის ზრდა, ასევე ნეგატიური პროცესების შერბილება საგადასახადო პოლიტიკის რეგულირების შედეგად.

სოციალურად ორიენტირებულ ეკონომიკაზე გადასვლამ მომდევნო პერიოდში დასაბამი მისცა მონეტარიზმის საგადასახადო თეორიას, რომლის ფუძემდებლად გვევლინება მილტონ ფრიდმანი. მან დასაბამი მისცა ფულის რაოდენობრივ თეორიას, რომლის თანახმადაც ეკონომიკის რეგულირება შესაძლებელია ფულის ბრუნვის საშუალებით. იგი მიიჩნევდა, რომ გადასახადების საშუალებით შესაძლებელია ჭარბი ფულის ამოღება.

საგადასახადო საქმიანობის ევოლუციას უკავშირდება მიწოდების ეკონომიკის თეორია, რომლის ფუძემდებლად გვევლინებიან მ. ბერნსი, გ. სტაინი და ა. ლაფერი (მექვაბიშვილი 2016:158). ისინი გადასახადებს მიიჩნევენ ეკონომიკის განვითარების და სახელმწიფო რეგულირების მნიშვნელოვან ფაქტორად. მათი აზრით მაღალი

საგადასახადო განაკვეთები უარყოფითად ზემოქმედებენ სამეწარმეო საქმიანობაზე და მთლიანობაში იწვევენ საგადასახადო შემოსავლების შემცირებას.

საგადასახადო შემოსავლების გაზრდის და საგადასახადო ტვირთის ზეგავლენის დასარეგულირებლად გამოიყენება ლაფერის მრუდი. ლაფერის მრუდი უკავშირდება არტურ ლაფერის სახელს. აღნიშნული მრუდი გრაფიკული სახით განსაზღვრავს სახელმწიფო შემოსავლების მოცულობის დამოკიდებულებას ქვეყანაში საგადასახადო განაკვეთების საშუალო დონესთან.

„ამერიკელმა ეკონომისტმა არტურ ლაფერმა პირველად შეიმუშავა მრუდი, რომელიც ბიუჯეტში საგადასახადო შემოსავლებზე გასაშუალებული ერთობლივი გადასახადის განაკვეთის ზეგავლენას ასახავს. აღნიშნული მრუდის თანახმად, გასაშუალებული ერთობლივი გადასახადის განაკვეთის ზრდის კვალობაზე, ბიუჯეტში მობილიზებული შემოსავლებიც იზრდებოდა, მაგრამ კონკრეტულ წერტილამდე მიღწევის შემდგომ (რომელიც ცნობილია ლაფერის წერტილის სახელწოდებით), რომელზედაც ეს შემოსავლები თავის მაქსიმალურ მნიშვნელობას აღწევს, განაკვეთის შემდგომი ზრდა იწვევს საგადასახადო შემოსავლების კლებას. გასაშუალებული ერთობლივი გადასახადის განაკვეთსა და ბიუჯეტში საგადასახადო შემოსავლებს შორის არსებული ეს კავშირი, ლაფერის მრუდის სახელწოდებითაა ცნობილი (პაპავა 2002:236).

ლაფერის მრუდთან დაკავშირებით ასევე საინტერესოა პროფ. ე. ბალაცკის მოსაზრება. იგი მიუთითებს მრუდზე ორი საგადასახადო წონასწორული წერტილის არსებობაზე, რომელიც გვიჩვენებს პირველ შემთხვევაში მთლიანი შიდა პროდუქტის მაქსიმუმს, ხოლო მეორე, საბიუჯეტო შემოსავლების მაქსიმუმს. აქედან გამომდინარე აუცილებელია ოპტიმალური საგადასახადო განაკვეთის შერჩევა, რომელიც საშუალებას მისცემს სახელმწიფოს, მეწარმეობის განვითარების სტიმულირებისა.

საგადასახადო პოლიტიკის, როგორც ინსტრუმენტის ფორმირების საქმეში ფასდაუდებელია რიჩარდ მასგრევის (1910-2007) შრომები, (მექვაბიშვილი 2016:174) რომლებშიც მის მიერ ჩამოყალიბებული იქნა დაბეგვრის სამი ფუნქცია, როგორცაა: განაწილება, გადანაწილება და სტაბილიზაცია. განაწილების დროს, დაბეგვრა გავლენას

ახდენს საქონელსა და მომსახურებაზე, შრომასა და კაპიტალზე, რაც იწვევს ფასების დისპროპორციას. გადანაწილების დროს შემოსავლების დაბეგვრა არსებითად ცვლის მდიდრებსა და ღარიბებს და საერთოდ თაობებს შორის შემოსავლების გადანაწილების წილებს. სტაბილიზაციის შემთხვევაში, დაბალი საგადასახადო ტვირთი საშუალებას იძლევა, შენარჩუნდეს მოთხოვნა საქონელსა და მომსახურებაზე. მაღალი გადასახდელები კი ეკონომიკის აღმავლობის დროს ამცირებს მოთხოვნას. რიჩარდ მასგრეივის შრომებით მნიშვნელოვანი წვლილი იქნა შეტანილი საგადასახადო პოლიტიკის ფუნქციონირების საქმეში.

საგადასახადო პოლიტიკის განვითარების საქმეში მნიშვნელოვანია აღინიშნოს ქართული ეკონომიკური სკოლის წილი. ამ მხრივ აღსანიშნავია ქართველი მეცნიერ-ეკონომისტების ვლ. პაპავას და ი. ანანიაშვილის ნაშრომი: „გადასახადები, მოთხოვნა და მიწოდება, ლაფერ-კეინზიანური სინთეზი“. წმოდგენილ ნაშრომში ჩამოყალიბებულია ლაფერ-კეინზიანური სინთეზის იდეა და შემუშვებულია შესაბამისი მაკროეკონომიკური წონასწორობის მოდელი. ქართველი მეცნიერ-ეკონომისტების მიერ შემუშავებულ მოდელში, ამოსავალ პუნქტს წარმოადგენს საშუალო საგადასახადო განაკვეთი, რომელიც ამ უკანასკნელის როლის ახლებური დანახვის საშუალებას იძლევა. კერძოდ: ოპტიმალური განაკვეთის დროს, ეკონომიკაში ადგილი აქვს სრულ დასაქმებას და ერთობლივი გამოშვება მაქსიმალურ დონეზე იმყოფება. ეს სამი მნიშვნელობა, როგორც წესი, ერთმანეთს იშვიათად ემთხვევა, ამასთან, ლაფერ-კეინზიანური სინთეზის პირობებში ეკონომიკური აქტივობის ამაღლებასა და სრული დასაქმების მიღწევაში, მნიშვნელოვან როლს დაბეგვრის რეჟიმთან ერთად ერთობლივი მოთხოვნა ასრულებს (მექვაბიშვილი 2016:283).

გადასახადები როგორც მთელ მსოფლიოში, ისე საქართველოში გამოიყენებოდა სახელმწიფოს მნიშვნელოვანი ფუნქციების განსახორციელებლად, მაგრამ გადასახადებს არ გააჩნდათ ისეთი ორგანიზაციული სახე, როგორც ამჟამად. მაგალითად, ძველ საქართველოში გავრცელებული იყო შემდეგი სახის გადასახადები: ბეგარა, ღალა,

ხარაჯა, საკომლო, კულუხი, საბალახე, სურსათის გადასახადი, ვაჭრობის და უძრავი ქონების გადასახადები და სხვა.

საქართველოში გადასახადების წარმოშობისა და განვითარების შესახებ გამოკვლევებში დიდი წვლილი მიუძღვის ქართველ მეცნიერებს: აკადემიკოს ივანე ჯავახიშვილს, პაატა გუგუშვილს, ვასილ ჩანტლაძეს, ირაკლი ანთელავას და სხვებს. საქართველოში პირველი სამართლებრივი დოკუმენტი, რომელიც მიღებულია საგადასახადო დაბეგვრის საკითხებზე, არის სამცხის გამგებლის ათაბაგი ბექა II (1360-1391) და მისი შვილიშვილის აღბუღას (1444-1451) მიერ შექმნილი „სამართლის წიგნი“. ამ საკანონმდებლო აქტში მითითებულია, რომ წამყვანი დარგია სოფლის მეურნეობა, ამიტომ მიწის მესაკუთრეების ინტერესების დაცვა ქვეყნის აღორძინების საფუძველია და ის ფიზიკური პირები, რომლებიც მიწას ამუშავებენ, მეპატრონეს უხდიან მიწის რენტას ( მიქელაშვილი 2017:58).

ვახტანგ VI კანონებში მითითებულია, რომ ყმები ფეოდალის საკუთრებაა და ევალებათ ბატონის სასარგებლოდ საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება. ვახტანგ VI მიერ შედგენილი „დასტურმალი“ იძლევა გადასახადების განაკვეთებს, რომელთა უმრავლესობა ნატურალური ფორმით არის წარმოდგენილი.

გვიანფეოდალურ საქართველოში სახეზე გვაქვს: შრომამიგებითი რენტა, რენტა პროდუქტებით და ფულადი რენტა. მე-20 საუკუნიდან გადასახადების ნატურალური ფორმა შეიცვალა ფულადი გადასახადებით.

მე-20 საუკუნის 20-იანი წლებიდან საქართველო იმყოფებოდა საბჭოთა კავშირის შემადგენლობაში და ქვეყანას არ გააჩნდა დამოუკიდებელი საგადასახადო სისტემა. ეკონომიკის ცენტრალიზებული გეგმიანი სისტემის პირობებში საქართველო არ წარმოადგენდა დამოუკიდებელ სახელმწიფოს და არ გააჩნდა დამოუკიდებელი საგადასახადო პოლიტიკა. საგადასახადო შემოსავლების ამოღება ხორციელდებოდა ცენტრალიზებული წესით.

საბჭოთა კავშირის დაშლისა და საქართველოს მიერ დამოუკიდებლობის მოპოვების შემდეგ, ქვეყანა დაადგა საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლის გზას და დღის წესრიგში



მთელი სიცხადით დადგა პოლიტიკური, ეკონომიკური და სოციალური პრობლემები, რომელიც მოითხოვდა ახალი საგადასახადო სისტემის შექმნის აუცილებლობას.

ახალი საგადასახადო სისტემის და საგადასახადო მენეჯმენტის ფორმირება მოითხოვდა საკანონმდებლო ბაზის ფორმირებას, რომელიც გახდებოდა საბაზრო ეკონომიკის შესატყვისი საგადასახადო სისტემის საფუძველი.

1993 წლის დეკემბერში, საქართველოს რესპუბლიკის პარლამენტმა მიიღო საგადასახადო სისტემის სრულყოფის საკანონმდებლო პაკეტი (ბარათაშვილი 2015:112), რომელმაც სათავე დაუდო ქვეყნის საგადასახადო სისტემის ფორმირების პირველ ეტაპს. მასში შედიოდა 8 კანონი და მისი მიზანი იყო სამეწარმეო საქმიანობის სტიმულირება და სახელმწიფო ბიუჯეტში ფულადი სახსრების მობილიზება. წარმოდგენილი საკანონმდებლო პაკეტიდან აღსანიშნავია კანონი „საგადასახადო სისტემის საფუძვლების შესახებ“, რომელშიც ჩამოყალიბებული იყო საგადასახადო სისტემის ფორმირების ძირითადი პრინციპები. საქართველოს რესპუბლიკის კანონმა „საქართველოს რესპუბლიკის სახელმწიფო საგადასახადო სამსახურის შესახებ“ განსაზღვრა სახელმწიფო საგადასახადო სამსახურის უფლება-მოვალეობანი, გადასახადის გადამხდელებთან ურთიერთობა და საგადასახადო სამსახურის პასუხისმგებლობა ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის შესრულებაზე. ამ კანონის საფუძველზე ჩამოყალიბდა საქართველოს საგადასახადო სამსახურის სტრუქტურა, რომელიც შედგებოდა ცენტრალური საგადასახადო სამსახურის აპარატისგან და ტერიტორიული საგადასახადო ინსპექციებისგან. გადასახადის სახეებისა და განაკვეთების დადგენასთან ერთად საფუძველი ჩაეყარა საგადასახადო ადმინისტრირებისა და მენეჯმენტის სტრუქტურული ერთეულების ფორმირებას.

საგადასახადო მენეჯმენტის განვითარების საქმეში, დადებითი როლი შეასრულა საქართველოს პარლამენტის მიერ 1997 წლის 13 ივნისს მიღებულმა პირველმა საგადასახადო კოდექსმა (პარლამენტის უწყებანი, 1997:32), მიუხედავად იმისა, რომ კოდექსის გარკვეული ნაწილები ერთმანეთთან სინქრონულ კავშირში არ იყო. სამწუხაროდ, პირველი საგადასახადო კოდექსი შედგენილი იქნა ნაჩქარევად,

ეროვნული თავისებურებების გათვალისწინებლად, რის გამოც მან ხელი შეუწყო საგადასახადო ურთიერთობების არა თუ სრულყოფას, არამედ ახლად ჩამოყალიბების პროცესში მყოფი საგადასახადო სისტემის განვითარების შეფერხებას.

აღნიშნულის გათვალისწინებით დღის წესრიგში დადგა საგადასახადო სისტემის რეფორმირების გაგრძელება და მომზადდა ახალი საგადასახადო კოდექსი, რომელმაც სათავე დაუდო ქვეყნის საგადასახადო სისტემის რეფორმირების მეორე ეტაპს, რომელიც მოიცავდა 2004-2010 წლების პერიოდს. იგი საქართველოს პარლამენტის მიერ 2004 წლის 22 დეკემბერს იქნა მიღებული და ძალაში შევიდა 2005 წლის 1 იანვრიდან (სსმ. 2004:41). მეორე საგადასახადო კოდექსი აგებული იქნა ერთის მხრივ გადასახადების ლიბერალიზაციაზე, ხოლო მეორეს მხრივ მკაცრ საგადასახადო ადმინისტრირებაზე და არსებული 21-ი სახის გადასახადი, დაყვანილ იქნა 6 საერთო სახელმწიფოებრივ და 2 ადგილობრივ სახის გადასახადამდე.

ახალი საგადასახადო კოდექსით დაწესებული იქნა შემდეგი გადასახადები და საგადასახადო განაკვეთები:

- საშემოსავლო გადასახადი 12%;
- სოციალური -20%
- მოგების გადასახადი 15%;
- დამატებული ღირებულების გადასახადი 18%;
- აქციზი - განაკვეთები მერყევია;
- საბაჟო გადასახადი 0%, 5%, 12%;
- ქონების გადასახადი - ქონების ღირებულების 1%;
- სათამაშო ბიზნესის გადასახადი -განაკვეთები დიფერენცირებულია; (სსმ. 2004:41). შემდგომი ორი წლის განმავლობაში გაუქმდა სათამაშო ბიზნესის გადასახადი, ხოლო საშემოსავლო და სოციალური გადასახადი დამსხვილდა(გაუქმდა სოციალური) და საშემოსავლო გადასახადი გახდა ჯერ 25%, ხოლო 2009 წლიდან 20%-ი.

ახალი საგადასახადო კოდექსის მიღებით ნათელი გახდა ხელისუფლების მიდგომა, რომ დაბალი გადასახადები ხელს უწყობს ეკონომიკის ზრდას, სიღარიბის აღმოსაფხვრელად და დეცენტრალიზაციის რეფორმების გასატარებლად. მეორე საგადასახადო კოდექსმა უზრუნველყო ქვეყანაში დაბალი დაბეგვრის დონის შენარჩუნება და ამ მაჩვენებლით საქართველომ მსოფლიოში მე-4 ადგილი დაიკავა. ახალი საგადასახადო კოდექსის ეფექტურობაზე მსჯელობა უშუალოდ ამოღებული გადასახადების რაოდენობის მიხედვითაც შეიძლება, კერძოდ; თუ 2003 წელს სახელმწიფო ხაზინაში გადასახადების სახით 1,19 მილიარდი ლარი შევიდა, ანუ მშპ-ის 13,9%, უკვე 2008 წელს ამ მაჩვენებელმა 4,75 მილიარდი ლარი, ანუ მშპ-ის 24,9%-ი შეადგინა. ზემოაღნიშნულმა ცვლილებებმა სახელმწიფოს მოუტანა საგადასახადო შემოსავლების სტაბილურობა, რაც გამოყენებულ იქნა სახელმწიფოს ბიუჯეტში სხვადასხვა ტიპის ხარჯების დაფინანსების გაზრდისათვის. მათ შორის; ძალოვანი სტრუქტურების, თავდაცვის და ა.შ. თუმცა გარკვეული კუთხით მიღწეული წარმატებები არ იყო საკმარისი საგადასახადო კუთხით შემოსავლების სტაბილურად ზრდისა, ამავდროულად, აღნიშნულ პერიოდს დაემთხვა მსოფლიოში მიმდინარე ეკონომიკური კრიზისი, რაც კიდევ უფრო საჭიროს ხდიდა შემდგომი ნაბიჯების აუცილებლობას.

საქართველოში საგადასახადო საქმის რეფორმირების მესამე ეტაპი სათავეს იღებს 2010 წლის სექტემბერიდან, როდესაც პარლამენტის მიერ მიღებული იქნა ახალი საგადასახადო კოდექსი, რომელიც ამოქმედდა 2011 წლის 1 იანვრიდან. ახალ საგადასახადო კოდექსში ერთად იქნა თავმოყრილი საგადასახადო და საბაჟო საკითხები. აღნიშნულ კოდექსით, შემოღებული იქნა მიკრო, მცირე და ფიქსირებული სტატუსის მქონე მეწარმის ცნებები. საქმიანობის გარკვეულ სფეროებში ფინანსთა მინისტრის ბრძანების შესაბამისად (ბრძანება №999, 2010;6) მეწარმე სუბიექტს მიენიჭა მიკრო, მცირე ან ფიქსირებული გადასახდის გადამხდელის სტატუსი. მიკრო და ფიქსირებული სტატუსის მქონე მეწარმე არ იყენებს ეკონომიკურ საქმიანობაში დაქირავებულ პირთა შრომას, მიკრო არ იხდის, ხოლო ფიქსირებული იხდის

ფიქსირებულ გადასახადს ყოველთვიურად. მცირე მეწარმის შემთხვევაში ლიმიტირებულია წლიური ბრუნვა 500000 ათას ლარამდე და სამეწარმეო საქმიანობის სახეები განსაზღვრულია საქართველოს მთავრობის დადგენილებით (დადგენილება №415, 2010;2). მცირეს შემთხვევაში გადასახდის განაკვეთი განსაზღვრულია ბრუნვის 1%-ით. კოდექსით შემოღებული ინდმეწარმის შესაძლებლობა და არა ვალდებულება, აირჩიოს ჩვეულებრივი რეჟიმისგან განსხვავებული დაბეგვრის რეჟიმი, ნამდვილად არის წინგადადგმული ნაბიჯი და ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით განსაზღვრული საქმიანობების ფარგლებში, აძლევს მეწარმე სუბიექტებს შესაძლებლობას, თავად აირჩიოს და გადაიხადოს იმ რეჟიმით, რომელიც არის მათთვის ოპტიმალური. თუმცა აღნიშნული შესაძლებლობა ვერ ვრცელდება სამეწარმეო სუბიექტების დიდ მოცულობაზე, ზემოაღნიშნულ რეჟიმებში ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით განსაზღვრული საქმიანობის სფეროების სიმცირიდან გამომდინარე.

2017 წლიდან ახალ საგადასახადო კოდექსში შევიდა ცვლილებები, რომელიც ეხება მოგების გადასახადის ესტონური მოდელის დანერგვას საქართველოში. ამ მოდელის დანერგვით მოგების გადასახადი მთლიანად გაუქმდა გაუნაწილებელ მოგებაზე. მოგება გადაიხდება მხოლოდ განაწილების მომენტში (შესაბამის თვეში), ხოლო დამფუძნებლის მიერ გატანილი დივიდენდი იბეგრება საშემოსავლო გადასახადით. აღნიშნული ცვლილებით პრაქტიკულად საწარმოებს მიეცათ შესაძლებლობა რეინვესტირების შეუზღუდავი მოცულობისა, მოგების გადასახადი გადახდის გარეშე, რამაც საწარმოები გარკვეულ უპირატეს მდგომარეობაში ჩააგდო მეწარმე სუბიექტებთან მიმართებაში.

საბაჟო კოდექსის გაუქმების გამო, საბაჟო გადასახადის ნაცვლად, შემოღებული იქნა იმპორტის გადასახადი, საქართველოში მოქმედებს 5 და 12 პროცენტის განაკვეთები.

2020 წლის 22 ივლისიდან ძალაში შევიდა დღგ-ს გაანგარიშების კარის ახალი რედაქცია. ევროკავშირთან ასოცირების ხელშეკრულებით ნაკისრმა ვალდებულებამ, დღის წესრიგში დააყენა საქართველოს კანონმდებლობის ევროკავშირის კანონმდებლობასთან ჰარმონიზაციის საკითხი. აღნიშნული მოთხოვნიდან გამომდინარე, ცვლილებები შევიდა დამატებული ღირებულების გადასახადის

დასაბეგრ ოპერაციებში. კერძოდ, დაზუსტდა საქონლის მიწოდების ცნება და ადგილი, ცვლილებები შეეხო დღგ-ს რეგისტრაციასთან დაკავშირებით არარეზიდენტ პირებს, ასევე დღგ-ს ჩათვლას.

ევროსტანდარტებით გათვალისწინებული მოთხოვნების შესაბამისად, საქართველოს პარლამენტმა მიიღო ახალი საბაჟო კოდექსი, რომელიც ძალაში შევიდა 2019 წლის 1-ლი სექტემბრიდან. ახალი საბაჟო კოდექსის ამოქმედებით გამარტივდა საქართველოსა და ევროკავშირს შორის საბაჟო პროცედურები, კერძოდ მნიშვნელოვან სიახლეებს განეკუთვნება:

- გაფორმების ახალი წესები და დეკლარირების ფორმები;
- გადახდილი იმპორტის გადასახადის დაბრუნების შესაძლებლობა;
- საბაჟო გადაწყვეტილების მიღების დროს მეწარმის ინტერესების მაქსიმალური გათვალისწინება;
- გარანტიის (თავდებობის) ახალი სახის გამოყენება;
- ბიზნესის მიერ გამარტივებული საბაჟო პროცედურებით სარგებლობა ევროკავშირის ქვეყნებში;
- საბაჟო ადმინისტრირების ხარჯის შემცირება, რაც მიიღწევა დეკლარანტის განცხადების საფუძველზე, სასაქონლო პარტიისთვის იმპორტის გადასახადის გაანგარიშება მოხდეს პარტიაში შემავალი საქონლისთვის იმპორტის გადასახადის უმაღლესი განაკვეთის საფუძველზე (საქართველოს საბაჟო კოდექსი 2019).

ახალი საბაჟო კოდექსის ამოქმედებით საქართველო რეგიონში წარმოადგენს პირველ ქვეყანას, რომლის საბაჟო კანონმდებლობა სრულად პასუხობს ევროსტანდარტების მოთხოვნებს და არსებითად ხელს უწყობს რეგიონში საერთაშორისო ვაჭრობის განვითარებას.

საქართველოში საგადასახადო საქმის ევოლუცია, პირობითად შესაძლებელია დავყოთ სამ ეტაპად. პირველი ეტაპი იწყება დამოუკიდებლობის მოპოვების შემდეგ საგადასახადო ადმინისტრირებას მარეგულირებელი სამართლებრივი ბაზის

ფორმირებით და 1997 წელს პირველი საგადასახადო კოდექსის მიღებით. ქვეყნის საგადასახადო სისტემის ევოლუციის მეორე ეტაპი იწყება 2004 წლიდან, როდესაც სახელმწიფომ განიზრახა ლიბერალური საგადასახადო მოდელის ჩამოყალიბება და საგადასახადო სისტემის გამარტივება. 2005 წლის 1 იანვრიდან ამოქმედდა მეორე საგადასახადო კოდექსი, რომლის შედეგადაც მნიშვნელოვნად გაუმჯობესდა გადასახადების ადმინისტრირება, განახლდა საგადასახადო და საბაჟო ინფრასტრუქტურა. სამწუხაროდ განხორციელებულმა ცვლილებებმა საკმარისი სტიმული ვერ მისცა ქვეყანაში ბიზნესის განვითარებას.

2010 წლიდან ქვეყანაში აქტიური მუშაობა დაიწყო ახალი საგადასახადო რეფორმის განსახორციელებლად, რომელიც დაგვირგვინდა 2011 წლის 1 იანვრიდან ახალი მესამე საგადასახადო კოდექსის ამოქმედებით. სწორედ ამ პერიოდიდან სათავეს იღებს საგადასახადო სისტემის განვითარების მესამე ეტაპი, რომელიც გრძელდება დღემდე. ქვეყანაში ბიზნესის კეთების გამარტივების და საგადასახადო სისტემის ეფექტიანობის ამაღლების მიზნით, ახალ საგადასახადო და საბაჟო კოდექსებში მიმდინარეობს ცვლილებების შეტანა და დახვეწა, რათა შეიქმნას ოპტიმალური გარემო ქვეყანაში უცხოური ინვესტიციების მოზიდვის კუთხით.

საქართველოში დღეისათვის მოქმედ საგადასახადო კოდექსში განსაკუთრებული ყურადღება ეთმობა ევროკავშირის კანონმდებლობასთან და საერთაშორისო საფინანსო მოთხოვნებთან ჰარმონიზაციის საკითხს. ამ მხრივ განსაკუთრებით საყურადღებოა სახელმწიფო ფინანსების საქმიანობის გამჭვირვალობა. 1998 წელს საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ მიღებული იქნა „ფინანსური გამჭვირვალობის“ პრინციპები, რომელიც შესასრულებლად სავალდებულოა ყველა ქვეყნისთვის.

„ფინანსურ-გამჭვირვალობის“ პირველი პრინციპის შესაბამისად, ყველა სახელმწიფომ საკუთარი ფინანსური საქმიანობის დროს ზუსტად უნდა განსაზღვროს საკუთარი ფულად-საკრედიტო პოლიტიკის გამოყენების სფერო. მეორე პრინციპი ავალდებულებს სახელმწიფოებს უზრუნველყოს საკუთარი საფინანსო საქმიანობის ხელმისაწვდომობა, მესამე პრინციპი მოიცავს სახელმწიფო ბიუჯეტის მომზადებას,

შესრულებას და კონტროლთან მიმართებაში უფრო ფართო გახსნილობას. ხოლო მეოთხე პრინციპი ეხება სახელმწიფო გახსნილობას დამოუკიდებელი აუდიტორული კომპანიების მხრიდან შემოწმების ნაწილში.

ჩვენი აზრით კანონმდებლობაში განხორციელებული ცვლილებები მნიშვნელოვნად უნდა აუმჯობესებდეს ბიზნეს გარემოს და ხელს უწყობდეს სამეწარმეო სუბიექტების ბიზნესუწყვეტობას. ამ მხრივ მნიშვნელოვანი მიღწევაა, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ევროკავშირის კანონმდებლობასთან ჰარმონიზაციის კუთხით, მცირე ბიზნესის წარმატებით გაძლოის მიზნით, საგადასახადო აღრიცხვის წარმოების გამარტივება. კერძოდ; მცირე ბიზნესისათვის, ეკონომიკური საქმიანობის აღრიცხვის სტანდარტებისგან განსხვავებული, უფრო მარტივი, საქონლის აღრიცხვის სპეციალური ჟურნალის შემოღება. აღნიშნული სტატუსის მქონე სამეწარმეო სუბიექტებს, შესაძლებლობა მიეცათ შეღავათიანი და გამარტივებული საგადასახადო რეჟიმის პარალელურად დღგ-ს გადამხდელად დარეგისტრირდნენ და ჩაითვალონ, ან უკან დაიბრუნონ დღგ სახელმწიფო ბიუჯეტიდან დადგენილი წესით.

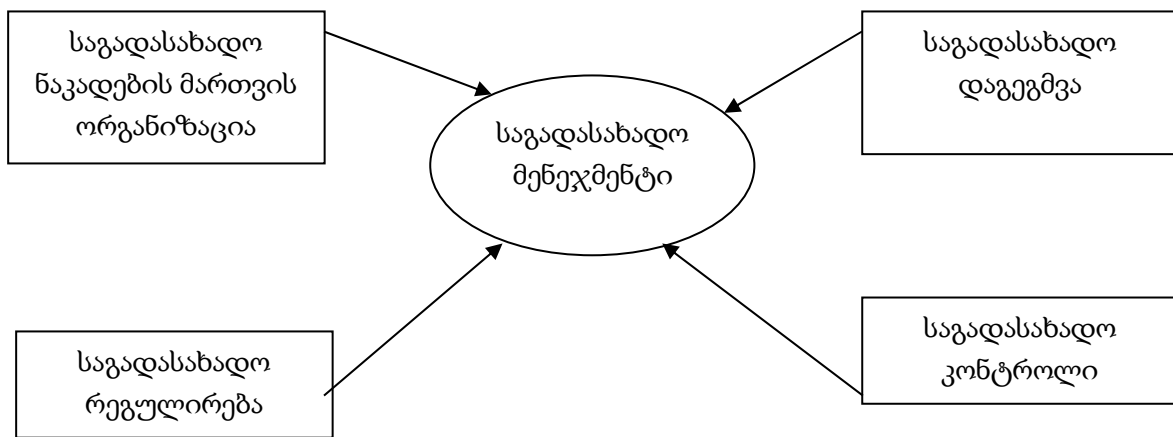
საგადასახადო კანონმდებლობის დახვეწის შედეგია საგადასახადო შეღავათების დიფერენციაცია გადასახადების, საქმიანობის სფეროს, ბრუნვის მოცულობის, გეოგრაფიული მდებარეობის, საქონლისა თუ მომსახურების მიხედვით და ა.შ. თუმცა არსებული შეღავათების სისტემა სრულად ვერ უზრუნველყოფს საზოგადოების ჯგუფების დაკვეთას და ვერ იძლევა სოციალური გამოთანაბრების სრულყოფილ შესაძლებლობას. ევროკავშირის ტენდენციებთან მისადაგების და უცხოური გამოცდილების გაზიარებით შესაძლებელია უფრო მეტად მოქნილი, კომპლექსური, ამასთანავე დიფერენცირებული საგადასახადო შეღავათების შემოღება, რაც უზრუნველყოფს ერთის მხრივ, სოციალური სამართლიანობის მიღწევას, ხოლო მეორეს მხრივ საგადასახადო შემოსავლების მოცულობის ზრდას.

## §1.2. საგადასახადო მენეჯმენტის ფორმირების მეთოდები და პრინციპები

საბაზრო ეკონომიკის მართვის შემადგენელი ელემენტია საგადასახადო მენეჯმენტი. საგადასახადო მენეჯმენტი მოიცავს საგადასახადო სისტემის მართვის პრინციპებს და დებულებებს. მის ძირითად ფუნქციებს განეკუთვნება:

- საგადასახადო ნაკადების მართვის პროცესების ორგანიზაცია;
- საგადასახადო დაგეგმვა;
- საგადასახადო რეგულირება;
- საგადასახადო კონტროლი.

სქემატურად საგადასახადო მენეჯმენტის ფუნქციები შემდეგნაირად შეიძლება გამოვსახოთ:



სქემა 1. საგადასახადო მენეჯმენტის სტრუქტურა

წყარო: სქემა შედგენილია ავტორის მიერ

საგადასახადო მენეჯმენტი მჭიდროდ უკავშირდება საგადასახადო მექანიზმს, რომელიც თავის მხრივ მოიცავს საგადასახადო პროცესების ორგანიზაციას, დაგეგმვას, რეგულირებას და კონტროლს.



საგადასახადო მენეჯმენტის ფორმირებას მეცნიერთა გარკვეული ჯგუფი უკავშირებს საგადასახადო მეთოდებისა და ინსტრუმენტების ერთობლიობას, რომლებიც უზრუნველყოფენ საგადასახადო დაბეგვრის ადმინისტრირებას კონკრეტულ ისტორიულ პერიოდში (სერდიუკოვი, 2008:28).

საგადასახადო მენეჯმენტი წარმოადგენს საგადასახადო ურთიერთობის ფორმების, მეთოდებისა და საშუალებების ერთობლიობას, რომელიც შესაბამისობაში მოდის სახელმწიფოს მიზნებთან, ამოცანებთან და რეგულირდება საგადასახადო კანონმდებლობით.

ჩვენი აზრით საგადასახადო მენეჯმენტის სტრუქტურას შესაძლებელია შემდეგი სახე ჰქონდეს:

- გადასახადების ნაკადების მართვის ორგანიზაციული სისტემის დახასიათება, რომელიც მოიცავს საგადასახადო დაბეგვრის პრინციპებს, გადახდის ელემენტებს, გადასახადის გადახდის მეთოდებს, წესებსა და საგადასახადო ანგარიშგებას;
- საგადასახადო რეგულირება, რომელშიც მოიაზრება საგადასახადო მართვის სისტემა;
- საგადასახადო დაგეგმვა, რომელიც წარმოადგენს სახელმწიფოსა და მეწარმე სუბიექტების მიერ პერსპექტივისათვის, გადასახადებისა და მოსაკრებლების თანხის გაანგარიშების პროცესს. საგადასახადო დაგეგმვის სისტემა წარმოადგენს ორი ქვესისტემის ერთობლიობას. კერძოდ, სახელმწიფო საგადასახადო დაბეგვრას და მეწარმე სუბიექტების საგადასახადო დაბეგვრას;
- საგადასახადო კონტროლი, აუცილებელია საგადასახადო სისტემის ეფექტური ფუნქციონირებისათვის. იგი წარმოადგენს ფინანსური კონტროლის ნაწილს და ხასიათდება ისეთი სპეციფიკური ნიშნებით, როგორცაა: საგადასახადო ურთიერთობათა პროცესის მონაწილეთა სავალდებულო მოცვა, საგადასახადო კონტროლის უწყვეტობა, კონტროლის რეგლამენტაცია და გადასახადის გადამხდელის უდანაშაულობის პრეზუმციის დაცვა.

საგადასახადო მენეჯმენტის შეფასების კრიტერიუმებზე მეცნიერ-ეკონომისტთა შორის არ არსებობს ერთიანი მოსაზრება. განვითარებული ქვეყნების საგადასახადო მენეჯმენტისათვის დამახასიათებელია ხუთი ძირითადი კრიტერიუმი:

1. ეკონომიკური ეფექტიანობა, ანუ საგადასახადო მენეჯმენტი არ უნდა მოდიოდეს წინააღმდეგობაში რესურსების ეფექტიანად განაწილებასთან;
2. ადმინისტრაციული სიმარტივე, ანუ საგადასახადო ადმინისტრაციული სისტემა უნდა იყოს მარტივი და გამოსაყენებლად სწრაფი;
3. მოქნილობა, ანუ უნდა შეეძლოს ცვლად ეკონომიკურ პირობებში სწრაფი რეაგირება;
4. პოლიტიკური პასუხისმგებლობა, ანუ საგადასახადო სისტემა ისე უნდა იყოს აგებული, რომ ადამიანებს სჯეროდეთ, რომ ისინი იხდიან იმიტომ, რომ პოლიტიკურ სისტემას ზუსტად შეუძლია გამოხატოს მათი ინტერესები;
5. სამართლიანობა ანუ საგადასახადო სისტემა სამართლიანი უნდა იყოს საზოგადოების სხვადასხვა წევრთა მიმართ (სტიგლიცი 1997:349).

საგადასახადო მენეჯმენტის სისტემაში, გამოიყოფა მართვის ობიექტი და მართვის სუბიექტი. საგადასახადო დაგეგმვის მართვის ობიექტებად გვევლინება სხვადასხვა ფინანსური ურთიერთობები, ხოლო სუბიექტებად ის ორგანიზაციული სტრუქტურები, რომლის საშუალებითაც მართვა ხორციელდება.

მენეჯმენტის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი დარგია საგადასახადო დაბეგვრის მენეჯმენტი, რომელსაც ახორციელებს საგადასახადო სტრუქტურის აპარატი სპეციალური წესებისა და მეთოდების გამოყენებით. საგადასახადო მენეჯმენტი მოიცავს საქმიანობას, რომელიც ეხება საფინანსო პოლიტიკის გატარებას, ფინანსურ დაგეგმვას და რესურსების კოორდინაციას, ფინანსური კანონმდებლობის დამუშავებას და ა.შ.

1990 წლამდე, საქართველოს ფინანსების მართვა ხორციელდებოდა საბჭოთა კავშირის მართვის კანონების შესაბამისად. 1990 წლიდან დაწყებული მიმდინარეობს ამ პროცესების სრულყოფა და საბაზრო ეკონომიკის პრინციპებთან მისადაგება, რომელიც

უზრუნველყოფს საქართველოს ფინანსების მართვას კონსტიტუციის და პარლამენტის მიერ მიღებული კანონმდებლობის საფუძველზე.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს კომპეტენციაში და უფლებამოსილებაში შედის, ქვეყნის ტერიტორიაზე საბიუჯეტო, საგადასახადო და საბაჟო საქმიანობის განხორციელება და მონიტორინგი. საქართველოში სახელმწიფო შემოსავლების საერთო მართვა, დაკისრებული აქვს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურს. იგი არის ფინანსთა სამინისტროს საქვეუწყებო დაწესებულება და თავის საქმიანობას წარმართავს საგადასახადო და საბაჟო კანონმდებლობის და სხვა საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების შესაბამისად. შემოსავლების სამსახურის საქმიანობა რეგულირდება კანონით „შემოსავლების სამსახურის შესახებ“ და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დამტკიცებული დებულებით და ნორმატიული აქტებით.

საგადასახადო ნაკადების მართვის ორგანიზაციის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ფაქტორია საგადასახადო დაბეგვრა. დაბეგვრის ძირითად პრინციპებს განეკუთვნება თანაზომიერება (სამართლიანობა), განსაზღვრულობა, ხელმისაწვდომობა და მომჭირნეობა.

საგადასახადო პოლიტიკაში გამოიყენება სამი საგადასახადო სისტემა: პროპორციული, რეგრესული და პროგრესული.

პროპორციული საგადასახადო სისტემის დროს თითოეული გადამხდელი იხდის შემოსავლის ერთსა და იმავე წილს.

რეგრესული საგადასახადო სისტემის დროს მაღალშემოსავლიან გადამხდელებს ხაზინაში შეაქვთ საკუთარი შემოსავლის ნაკლები წილი, მაგრამ გადახდილი გადასახადის მოცულობა დიდია.

პროგრესული საგადასახადო სისტემის პირობებში, მაღალშემოსავლიანი გადამხდელები შემოსავლის უფრო დიდ წილს იხდიან ბიუჯეტში.

საქართველოში ამ ეტაპზე მოქმედებს პროპორციული საგადასახადო სისტემა, რაც გულისხმობს რომ, ყველა გადამხდელისათვის შემოსავლის მიუხედავად საგადასახადო

განაკვეთი ერთი და იგივეა. 2004 წლამდე საშემოსავლო გადასახადში არსებობდა პროგრესული დაბეგვრის ელემენტები, რაც 2005 წელს ახალი კოდექსის შემოღებისას, გადასახდების რაოდენობრივი შემცირების კვალდაკვალ გაუქმდა. ჩვენი აზრით უმჯობესია მოქმედებდეს პროგრესული საგადასახადო სისტემა, რომელშიდაც გარკვეული გადასახადები იბეგრებოდეს დაბეგვრის ობიექტთან მიმართებით პროპორციული განაკვეთით, ხოლო გარკვეულ გადასახადები პროგრესული განაკვეთით. აღნიშნული საგადასახადო სისტემა (დაბეგვრის მიდგომა) შეინარჩუნებს ერთის მხრივ სამართლიანობის პრინციპს, ხოლო მეორეს მხრივ ხელს შეუშლის მონოპოლიებისა და ოლიგოპოლიების არსებობას.

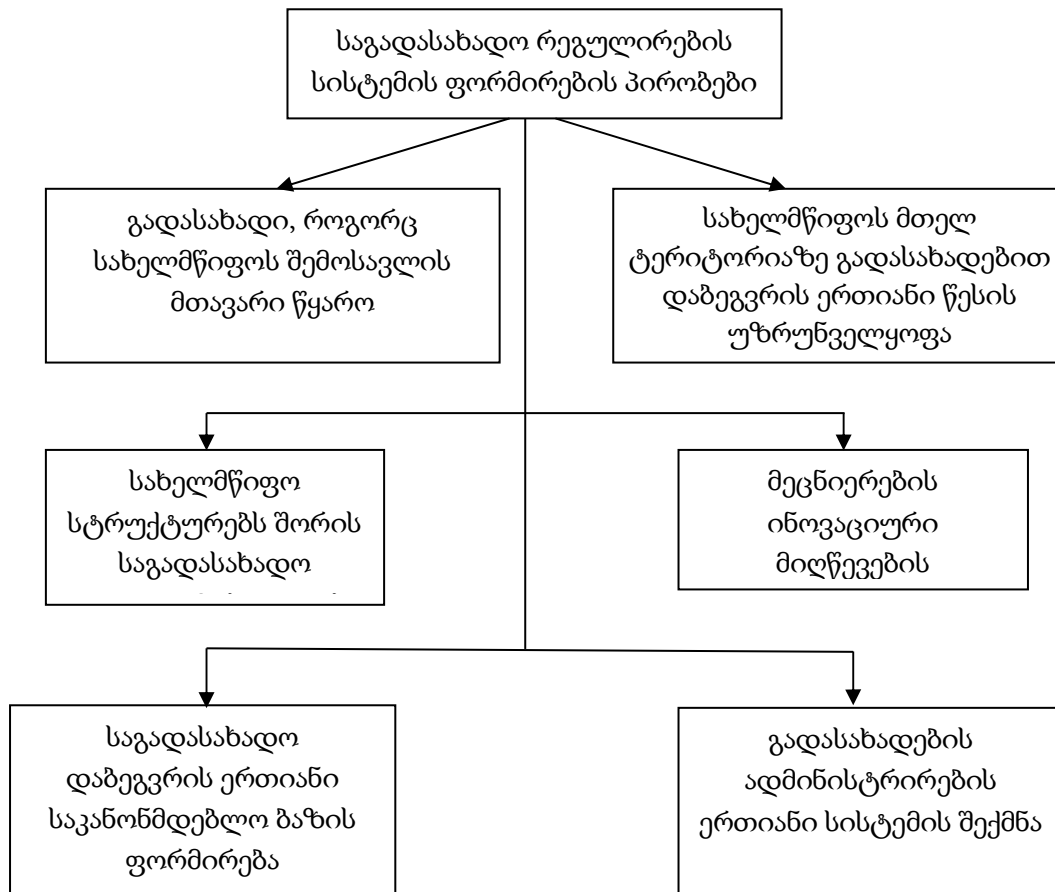
ვფიქრობთ, პირველ ეტაპზე საქართველოში საშემოსავლო გადასახადი უნდა გახდეს უფრო სამართლიანი, ანუ დაბალშემოსავლიანი პირები უნდა იხდიდნენ შედარებით ნაკლებს, ხოლო მაღალშემოსავლიანი პირები პროპორციულად უფრო მეტს. აღნიშნული მიდგომით, საზოგადოების თითოეულ ჯგუფზე საგადასახადო ტვირთი უფრო სამართლიანად გადანაწილდება. ამასთანავე, საქართველოში შემოსავლები არათანაბრადაა გადანაწილებული და საგადასახადო სისტემა კვლავ დამოკიდებულია არაპირდაპირ გადასახადებზე და საჭიროებს გადანაწილების მნიშვნელოვანი ელემენტების სრულყოფას. საგადასახადო განაკვეთების დიფერენციაცია, კერძოდ, მაღალშემოსავლიანებისთვის საგადასახადო განაკვეთების გაზრდა და დაბალშემოსავლიანებისთვის საგადასახადო განაკვეთების შემცირება, საგადასახადო სისტემას გახდის უფრო სამართლიანს.

მომჭირნეობის პრინციპის მოქმედების შედეგად სახეზე გვაქვს, სახელმწიფოს ძირითადი ეკონომიკური ამოცანების გადაჭრა და ეფექტური საგადასახადო პოლიტიკა - სახელმწიფოს ეკონომიკაზე ზემოქმედების მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტი.

განსაზღვრულობის პრინციპი ეფუძნება ისეთი საგადასახადო სისტემის შექმნას, რომელიც ემყარება ფუნქციონალური ინსტრუმენტების გამოყენებას, როგორცაა გადასახადის განაკვეთი, გადასახადის ოდენობა, რომელიც გასაგები უნდა იყოს როგორც გადასახადის ამკრეფისათვის ისე გადამხდელისათვის. ამ პრინციპის

თანახმად, დაბეგვრის თანხა, გადახდის საშუალება და დრო, გადამხდელისათვის ზუსტად უნდა იყოს ცნობილი. ამ პრინციპის დარღვევა მნიშვნელოვნად უწყობს ხელს საგადასახადო მენეჯმენტში ნეგატიური მოვლენების განვითარებას.

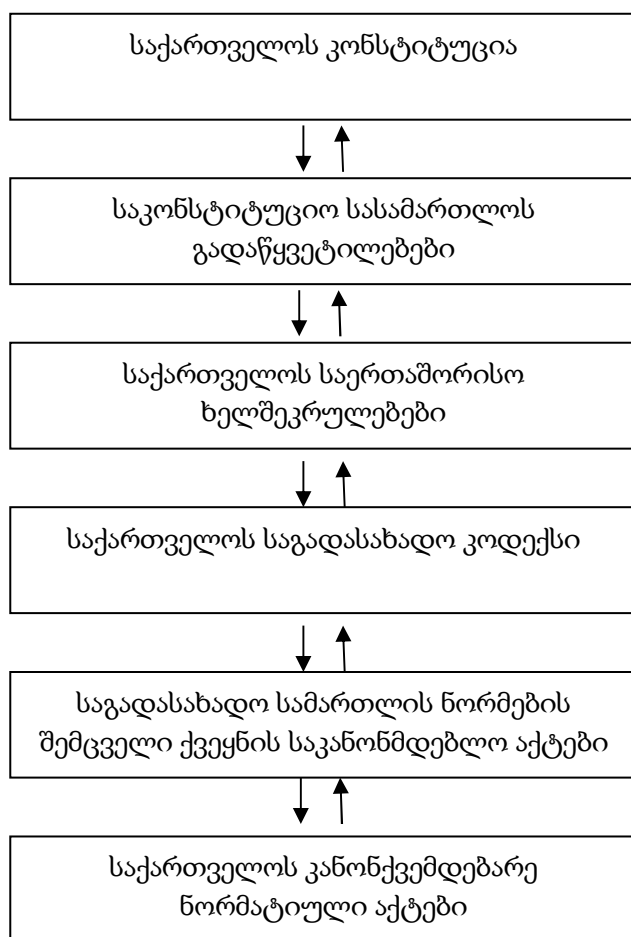
საგადასახადო მენეჯმენტის საგადასახადო რეგულირების ფუნქცია მოიცავს გადასახადების მართვის სისტემას, რომელშიც გაერთიანებულია საგადასახადო კანონმდებლობა, ინფორმაციული და საკადრო უზრუნველყოფა, რომლებიც შესაბამისობაშია სახელმწიფოს ფუნქციონირების სხვა სფეროებთან და ზეგავლენას ახდენენ საფინანსო, საკრედიტო და საბიუჯეტო სფეროს ფუნქციონირების მექანიზმებზე. საგადასახადო რეგულირების აუცილებელი პირობების ფორმირება შემდეგი სახით შეიძლება წარმოვიდგინოთ (იხ. სქემა №2).



სქემა 2. საგადასახადო რეგულირების ფუნქციონირების პირობები.

წყარო: სქემა შედგენილია ავტორის მიერ.

ქვეყნის საგადასახადო რეგულირების ერთ-ერთი ძირითადი ელემენტია საკანონმდებლო-ნორმატიული ბაზა, რომელიც ნორმატიული აქტების უპირატესი ძალის მიხედვით ჯგუფდება იერარქიის პრინციპით. იურისპრუდენციის მოთხოვნების თანახმად, იმ შემთხვევაში, თუ იერარქიის ზედა საფეხურის ნორმატიული აქტი, წინააღმდეგობაში მოდის ქვედა საფეხურის ნორმატიულ აქტთან, მაშინ მოქმედებაშია ზედა საფეხურის საკანონმდებლო ნორმა. ხოლო, ერთნაირ საფეხურზე არსებულ ნორმატიულ აქტებს აქვთ თანაბარი ძალა. იმ შემთხვევაში, როდესაც თანაბარი იურიდიული ძალის მქონე აქტები წინააღმდეგობაში მოდიან ერთმანეთთან,



სქემა №3. საქართველოს საგადასახადო დაბეგვრის ნორმატიული სამართლებრივი ბაზის წყაროების იერარქია.

წყარო: სქემა შეგდენილია ავტორის მიერ.

უპირატესობა ენიჭება უფრო გვიან გამოცემულ საკანონმდებლო ნორმას.

იურიდიული ძალის მიხედვით საგადასახადო რეგულირების ნორმატიულ აქტებზე წარმოდგენას გვაძლევს სქემა №3.

სქემის ანალიზიდან ნათლად ჩანს ქვეყნის საკანონმდებლო ნორმატიული ბაზის ერთობლიობა და იურიდიული იერარქია, რომლის საფუძველზეც რეგულირდება საგადასახადო საქმიანობა. საგადასახადო სისტემის რეგულირების მნიშვნელოვანი ელემენტია საგადასახადო ადმინისტრირება, მართალია ქართულ კანონმდებლობაში ტერმინის „საგადასახადო ადმინისტრირების“ განმარტება არ არსებობს, მაგრამ იგი გაიგივებულია საგადასახადო ურთიერთობების მართვის სისტემასთან და საგადასახადო ორგანოების საქმიანობის კოორდინაციასთან.

საგადასახადო მენეჯმენტის ფუნქციის შემადგენელი ელემენტია საგადასახადო დაგეგმვა. საგადასახადო დაგეგმვა არის სახელმწიფოსა და მეწარმე სუბიექტების მიერ პერსპექტივისთვის გადასახადების და მოსაკრებლების თანხის გაანგარიშებების პროცესი. საგადასახადო დაგეგმვის სისტემა წარმოადგენს სახელმწიფო საგადასახადო დაგეგმვისა და მეწარმე სუბიექტების დაგეგმვის ერთობლიობას.

საგადასახადო დაგეგმვა მოიცავს სამ ეტაპს:

- პროგნოზირებას;
- მიმდინარე დაგეგმვას;
- შესრულებასა და მასზე კონტროლს.

პროგნოზირება უზრუნველყოფს პერსპექტივაში სახელმწიფოს საგადასახადო შემოსავლების გაანგარიშების ობიექტურობას, სარწმუნოებას, დამოუკიდებლობას სტატისტიკური, სოციალური, ეკონომიკური და სხვა გამოკვლევების საფუძველზე. იგი მოიცავს ეროვნული ეკონომიკის განვითარების მაკრო ეკონომიკურ მაჩვენებელთა პროგნოზირებას, როგორცაა: მთლიანი შიდა პროდუქტი (მშპ), მთლიანი ეროვნული პროდუქტი (მეპ) და მოსახლეობის შემოსავლები. მიმდინარე დაგეგმარების პროცესი გულისხმობს, სახელმწიფოს შესაბამის ტერიტორიაზე მობილიზებული გადასახადების კონკრეტული თანხის გაანგარიშებას. ამასთან ერთად, თითოეული სავალდებულო გადასახადელის გაანგარიშება ხდება პროგნოზული და სოციალური ეკონომიკური

მაჩვენებლების საფუძველზე. მიმდინარე დაგეგმვას ახორციელებს საგადასახადო ორგანოები.

ქვეყნის რეგიონების, ქალაქების და ა.შ. საშუალოვადიანი და გრძელვადიანი გეგმების შედგენისას მხედველობაში მიიღება:

- საკუთრების შემოსავლიანობის შეფასება, რესურსული ბაზა, ძირითადი ფონდების ტექნიკური მდგომარეობა, ექსპორტ-იმპორტის ოპერაციები და ტერიტორიის სოციალურ-ეკონომიკური მდგომარეობა;
- საგადასახადო შემოსულობათა მოცულობა, სამომავლო ეკონომიკური ზრდის ტემპის გათვალისწინებით;
- ბიუჯეტის მონაცემების, ინფლაციის დონის, ფასების ინდექსაციის პროგნოზირება.

საგადასახადო შემოსულობათა დაგეგმვის პროცესი შრომატევადია და მოითხოვს ქვეყანაში მიმდინარე სოციალურ-ეკონომიკური პროცესების ღრმა ცოდნას, მათი განვითარების ტენდენციების ანალიზს და საგადასახადო კანონმდებლობის ცოდნას.

საგადასახადო გეგმების შესრულება და მასზე კონტროლი წარმოადგენს საგადასახადო მენეჯმენტის მნიშვნელოვან ფუნქციას. მიკრო დონეზე საგადასახადო დაგეგმვის სუბიექტებად გვევლინებიან ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებსაც შეუძლიათ გავლენის მოხდენა გადასახადის ზოგიერთ ელემენტზე, ამდენად საგადასახადო კონტროლის არსი მდგომარეობს საგადასახადო აღრიცხვა-ანგარიშგების პროცესში პრობლემის შესწავლაში, გამოვლენასა და აღმოფხვრაში.

საგადასახადო კონტროლი ფინანსური კონტროლის შემადგენელი ნაწილია და ხასიათდება მთელი რიგი თავისებურებებით, რომელთაგან აღსანიშნავია:

- საგადასახადო ურთიერთობათა პროცესის მონაწილეთა სავალდებულო და საყოველთაო ინფორმირებულობა;
- საგადასახადო კონტროლის უწყვეტობა;
- საგადასახადო კონტროლის რეგლამენტაცია;
- გადასახადის გადამხდელის უდანაშაულობის პრეზუმციის დაცვა.



საგადასახადო კონტროლის მიზანია ქვეყანაში საგადასახადო დისციპლინის ფორმირება, საგადასახადო სამართალდარღვევის და საგადასახადო დანაშაულის გამოვლენა და საგადასახადო სამართალდარღვევათა პრევენცია.

საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო. საგადასახადო კონტროლი მოიცავს მიმდინარე კონტროლს, გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვებას და საგადასახადო შემოწმებას. მიმდინარე კონტროლის დროს მთავარი ყურადღება ექცევა გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვას, გადამხდელისგან მიღებული ინფორმაციის განზოგადებას, სტატისტიკური და სხვა ინფორმაციის შეგროვებას, მათ შედარებასა და ანალიზს.

საგადასახადო კონტროლის პროცედურებიდან მნიშვნელოვანია გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვება. დაკვირვების ერთ-ერთი მეთოდია გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვება ქრონომეტრაჟის ჩატარების გზით.

ქრონომეტრაჟი ტარდება კალენდარული წლის განმავლობაში, არანაკლებ 7 დღის განმავლობაში. გადასახადის გადამხდელის რეალური შემოსავლების დადგენის მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს განახორციელოს საკონტროლო შესყიდვა ან დაადგინოს საქონლის მომსახურების ფასი საკონტროლო შესყიდვის შეთავაზებით.

საგადასახადო კონტროლის ასევე მნიშვნელოვანი მეთოდია საგადასახადო შემოწმება. შემოწმება არსებობს ორი სახის: კამერალური და გასვლითი. გასვლითი საგადასახადო შემოწმება შეიძლება იყოს გეგმიური ან საკონტროლო.

ნებისმიერი ტიპის საგადასახადო კონტროლის პროცედურა ემსახურება გადასახადების გადამხდელთა საქმიანობის შესწავლას, მათ მართლზომიერი ქმედების დადგენას და ადმინისტრირების ისეთი მოდელის შემუშავებას რომელიც უზრუნველყოფს გადასახადის გადამხდელთა და საგადასახადო ორგანოს ჰარმონიულ ურთიერთობას.

ამრიგად, საგადასახადო კონტროლის მიზანია ბიუჯეტში გადასახადების მობილიზების სისრულის უზრუნველყოფა, რომლის დროსაც გამოიყენება მასიურობის, რეგულირების, სრულად მოცვის, პრევენციულობის, მეცნიერულობის, გამჭვირვალობის და დამოუკიდებლობის პრინციპები.

საგადასახადო მენეჯმენტისათვის დამახასიათებელია მთელი რიგი პრინციპები, როგორცაა: გადასახადებზე ადეკვატური გავლენის მოხდენის, ორგანიზაციულ-

სამართლებრივი ფორმის შერჩევის, გადასახადების დაგეგმვის და ოპტიმიზაციის, საგადასახადო ორგანოების პოზიციის და საგადასახადო პოლიტიკის პროგნოზირების პრინციპი.

საგადასახადო მენეჯმენტის ორგანიზაციული ხასიათის პრინციპები კი, გადასახადის გადასახდელებზე გავლენის მხრივ ადეკვატურ საქმიანობას, ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმების შერჩევას, სამოქალაქო-სამართლებრივი ხელშეკრულებების დადებას, საგადასახადო სამართლის პოზიციიდან გადასახადების ოპტიმიზაციას და დაგეგმვას, საგადასახადო ორგანოების პოზიციის და ასევე ქვეყნის მთელი საგადასახადო პოლიტიკის განვითარების პროგნოზირებას მოიცავს.

საქართველოში საგადასახადო მენეჯმენტი ბიზნესის მხრიდან, მოწესრიგებულ ფინანსურ მეურნეობასთან ასოცირდება. სადაც, სწორად აღრიცხვა-ანგარიშგებისა და დეკლარირების კუთხით, სამეწარმეო სუბიექტების შესაბამისი სამსახურები არიან დაკავებულნი. ამავდროულად, საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფის მიზნით ისინი იყენებენ საკონსულტაციო-აუდიტორული კომპანიების მომსახურებას. თუმცა, აღნიშნული მომსახურება სრულად ვერ უზრუნველყოფს საგადასახადო რისკის გაქრობას, ამასთანავე საჭიროებს საკმაო ფინანსების მოცულობას და ზრდის სამეწარმეო სუბიექტის ხარჯს.

ვფიქრობთ მნიშვნელოვანია ქვეყანაში ბიზნესის მხრიდან საგადასახადო კულტურის დახვეწა-ამაღლება, სადაც სამეწარმეო სუბიექტები აკეთებენ გონივრულ გათვლას გარე(იგულისხმება სახელმწიფო ფინანსურ ინსტიტუტებთან ურთიერთობა) და შიდა(იგულისხმება ბიზნესის შიდა ფინანსური მეურნეობა) საგადასახადო მენეჯმენტის შეფასების კუთხით და ახდენენ ხარჯების გადანაწილებას სოციალურ-ეკონომიკური ეფექტის გათვალისწინებით. ამასთან, საგადასახადო მენეჯმენტის შემდგომ ფორმირებას და დახვეწას სახელმწიფოს მხრიდან მხარდაჭერა(ხელშეწყობა) სჭირდება, რათა ბიზნესმა(მეწარმეთა ფენა) აქცენტი აიღოს არა მხოლოდ რაოდენობრივი ზრდისკენ, არამედ მისი(სუბიექტების) თვისობრივ-ხარისხობრივი გაუმჯობისებისკენ.

### §1.3. საგადასახადო სისტემა საქართველოში, ადმინისტრირების თავისებურებები

საქართველოში თანამედროვე საგადასახადო სისტემის ფორმირება დაიწყო დამუშავების ჩამოყალიბების შემდგომ. ქვეყანაში მიმდინარე ძირეულმა ცვლილებებმა საფუძველი ჩაუყარა ახალი საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბებას. საქართველოში არსებული საგადასახადო სისტემა შეიქმნა საზღვარგარეთის ქვეყნების გამოცდილებით, რის გამოც იგი სტრუქტურით შეესაბამება მსოფლიო ეკონომიკაში გავრცელებული გადასახადების დაბეგვრის სისტემებს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-7-ე მუხლის მიხედვით საქართველოს საგადასახადო სისტემა მოიცავს:

- ა) საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ურთიერთობის მონაწილეთა სამართლებრივ მდგომარეობას, მათ უფლებებს, მოვალეობებს და პასუხისმგებლობას;
- ბ) გადასახადებს, მათი დაწესების, შემოღების, შეცვლისა და გაუქმების წესებს;
- გ) გადასახადების გადახდასთან და საგადასახადო კონტროლთან, აგრეთვე საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებულ ფორმებს, მეთოდებსა და წესებს;
- დ) საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ურთიერთობისას წარმოშობილ დავათა გასაჩივრებისა და გადაწყვეტის წესს.

ფაქტობრივად არსებული საგადასახადო სისტემა მოიცავს ყველა ნიუანსს, რომელიც კანონმდებლობით რეგულირდება და რომელის შესრულება და განუხრელი დაცვა უზრუნველყოფილია არსებული კოდექსითა და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებით.

არსებული საგადასახადო სისტემის ეფექტურობა მნიშვნელოვნად დამოკიდებულია გადასახადის გადახდასთან, საგადასახადო კონტროლთან და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფორმების, მეთოდებისა და წესების შერჩევასთან, რაც სწორი საგადასახადო ადმინისტრირებით მიიღწევა. საგადასახადო ადმინისტრირების გარეშე შეუძლებელია ქვეყანაში გადასახადების ფისკალური ფუნქციის წარმატებით განხორციელება. უკანასკნელ

პერიოდში ეკონომიკურ ლიტერატურაში მყარად დამკვიდრდა ტერმინი „საგადასახადო ადმინისტრირება“. საგადასახადო ტექნოლოგიებში ტერმინი „საგადასახადო ადმინისტრირება“ შემოტანილი იქნა საბაზრო ეკონომიკის ფორმირების პროცესში.

საგადასახადო ადმინისტრირების ქვეშ მოიაზრება, საგადასახადო ორგანოების მიერ საკუთარი კომპეტენციის ფარგლებში ფუნქციონირებისა და უფლებამოსილების განხორციელება, რომელიც დადგენილია ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობით.

საგადასახადო ადმინისტრირება შესაძლებელია დავყოთ სამ ჯგუფად:

- საგადასახადო ადმინისტრირება - მოიცავს საგადასახადო სამსახურის პრაქტიკულ საქმიანობას;
- საგადასახადო ადმინისტრირება - აერთიანებს საგადასახადო კონტროლს;
- საგადასახადო ადმინისტრირება - შედგება საგადასახადო ურთიერთობების მართვისგან.

ტერმინის „საგადასახადო ადმინისტრირების“ მეცნიერული არსის ჩაწვდომის მიზნით მიზანშეწონილად მიგვაჩნია სიტყვა „ადმინისტრირების“ არსის დადგენა. ადმინისტრირება ლათინური სიტყვაა - „Administro“ და ასოცირდება მართვასთან, ხელმძღვანელობასთან.

საგადასახადო ადმინისტრირების ფორმებისა და მეთოდების გაცნობა, ღრმად ჩაგვახედებს მის შინაარსში და დანიშნულებაში. საგადასახადო ადმინისტრირების მეთოდებს განეკუთვნება: საგადასახადო დაგეგმვა, საგადასახადო რეგულირება, საგადასახადო კონტროლი.

საგადასახადო დაგეგმვა მოიცავს შემდეგ ფორმებს, ტაქტიკურ დაგეგმვას, რომელიც აერთიანებს რეგიონული საგადასახადო პოტენციალის შეფასებას, ბიუჯეტის დამტკიცებას გადასახადების მიხედვით, საკონტროლო დავალებების დამუშავებას და ა.შ. სტრატეგიული დაგეგმვა აერთიანებს საგადასახადო ორგანოების საქმიანობას სტრატეგიის მიმართულებების დადგენას.

საგადასახადო რეგულირება აერთიანებს შემდეგ ფორმებს: 1) საგადასახადო სტიმულირების სისტემებს, როგორცაა გადასახადის გადახდის ვადის შეცვლა,

საგადასახადო კრედიტის შეფასება, გადასახადის განვადების ან გადავადების შეთავაზება. 2) სანქციების სისტემებს, რომელშიც შედის საფინანსო, ადმინისტრაციული და სისხლის სამართლებრივი.

საგადასახადო კონტროლი მოიცავს ისეთ ფორმებს, როგორცაა:

- გადასახადის გადამხდელთა რეგისტრაცია;
- საგადასახადო ანგარიშების მიღება;
- საგადასახადო შენატანების აღრიცხვა;
- საგადასახადო შემოწმებები;
- მიმდინარე კონტროლის პროცედურები;
- საგადასახადო შემოწმების მასალების რეალიზაცია.

სადისერტაციო თემის თავისებურებებიდან გამომდინარე ჩვენთვის მნიშვნელოვანია ასევე საგადასახადო მენეჯმენტსა და საგადასახადო ადმინისტრირებას შორის განმასხვავებელი ნიშნების დაფიქსირება, რადგან იგი საშუალებას მოგვცემს უფრო ღრმად ჩავწვდეთ საგადასახადო მენეჯმენტის არსს. საგადასახადო ადმინისტრირებას არ მიეკუთვნება გადასახადების განსაზღვრის და შემოღების პროცესი, იგი განეკუთვნება სახელმწიფო საგადასახადო მენეჯმენტის ობიექტს. ასევე საგადასახადო პასუხისმგებლობა, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის გამო წარმოადგენს საგადასახადო მენეჯმენტის სისტემის ელემენტს. მთლიანობაში ქვეყნის საგადასახადო სისტემა წარმოადგენს სახელმწიფო საგადასახადო მენეჯმენტის ობიექტს.

სხვანაირად რომ ვთქვათ, საგადასახადო სისტემა წარმოადგენს სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის ფარგლებში საგადასახადო მენეჯმენტით განსაზღვრული მიზნების შესრულებისაკენ პროცედურული, მეთოდური და ორგანიზაციული უზრუნველყოფის მიმართულებას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-8 პუნქტის თანახმად, გადასახადების ადმინისტრირება „გადასახადების გამოანგარიშებასთან, გადახდასთან და დეკლარირებასთან, საგადასახადო კონტროლთან, გადასახადის გადამხდელის აღრიცხვასთან, ინფორმირებასთან და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების

უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფორმების, მეთოდებისა და წესების ერთობლიობაა, რომელსაც საგადასახადო ორგანოები ახორციელებენ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში“ (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 2011: 8).

საგადასახადო ადმინისტრირება თავისი არსით მჭიდროდ უკავშირდება, როგორც მეცნიერულ, ისე პრაქტიკულ პროცესს. კერძოდ, იგი მოიცავს დაბეგვრის სამართლებრივი საფუძვლების ფორმირებას, ეკონომიკური მეცნიერების თანამედროვე მიღწევაზე დაყრდნობით, რაც ქვეყნის საგადასახადო სისტემის ეფექტური ფუნქციონირების მყარი გარანტიაა.

საგადასახადო ადმინისტრირება გვევლინება ქვეყნის ფისკალური პოლიტიკის მამოძრავებელ ბერკეტად, რადგან მას უშუალოდ უკავშირდება სახელმწიფო ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის ფორმირება და სწორედ საგადასახადო ადმინისტრირების მეშვეობით, სახელმწიფოს საგადასახადო პოლიტიკა ახორციელებს ფისკალური და მასტიმულირებელი ფუნქციების შესრულებას.

საგადასახადო ადმინისტრირების საშუალებით მიიღწევა საგადასახადო პოლიტიკის მიზნებისა და ამოცანების რეალიზაცია, რომელშიც იგულისხმება საგადასახადო ადმინისტრირების მექანიზმის სრულყოფა, რომელიც მოიცავს არა მარტო გადასახადების შეგროვებას ადმინისტრირების წესების გამოყენებით, არამედ, საგადასახადო ურთიერთობებში ეკონომიკური ბერკეტების, სტიმულირების და საგადასახადო მოტივაციის მეთოდების გამოყენებას.

საგადასახადო ადმინისტრირების ძირითად მიზანს წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო კულტურის ამაღლება, საგადასახადო ურთიერთობების სრულყოფა, რომელმაც საბოლოო ჯამში უნდა უზრუნველყოს გადამხდელთა საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება. ხოლო საგადასახადო ადმინისტრირების პოლიტიკამ უნდა უზრუნველყოს სხვადასხვა დონის ბიუჯეტების საშემოსავლო ნაწილის შესრულებაც.

სახელმწიფოს პოლიტიკა საგადასახადო ადმინისტრირების სფეროში უნდა იყოს მოქნილი და პოლიტიკურ თუ ეკონომიკურ ცვლილებებზე მორგებული. მას გარკვეულწილად სოციალური დანიშნულება აქვს, ვინაიდან საგადასახადო სისტემის მოდუნება განაპირობებს ბიუჯეტის შემოსავლების შემცირებას, საგადასახადო სამართალდარღვევათა რაოდენობის ზრდას, რაც თავის მხრივ, საფრთხეს უქმნის სახელმწიფოს სოციალური ვალდებულებების შესრულებას (შაინიძე 2016:70).

საქართველოში საგადასახადო ადმინისტრირების გამართული ფუნქციონირების მნიშვნელოვანი პირობაა: საგადასახადო ორგანოების სტრუქტურის სრულყოფა, საგადასახადო აუდიტის პროცესში ინოვაციური ტექნოლოგიების გამოყენება, საგადასახადო ორგანიზაციების თანამშრომელთა კვალიფიკაციის ამაღლება და საგადასახადო ორგანოს ოფიცრებსა და გადასახადის გადამხდელთა შორის ცივილიზებული კომუნიკაციური ურთიერთობების დამყარება.

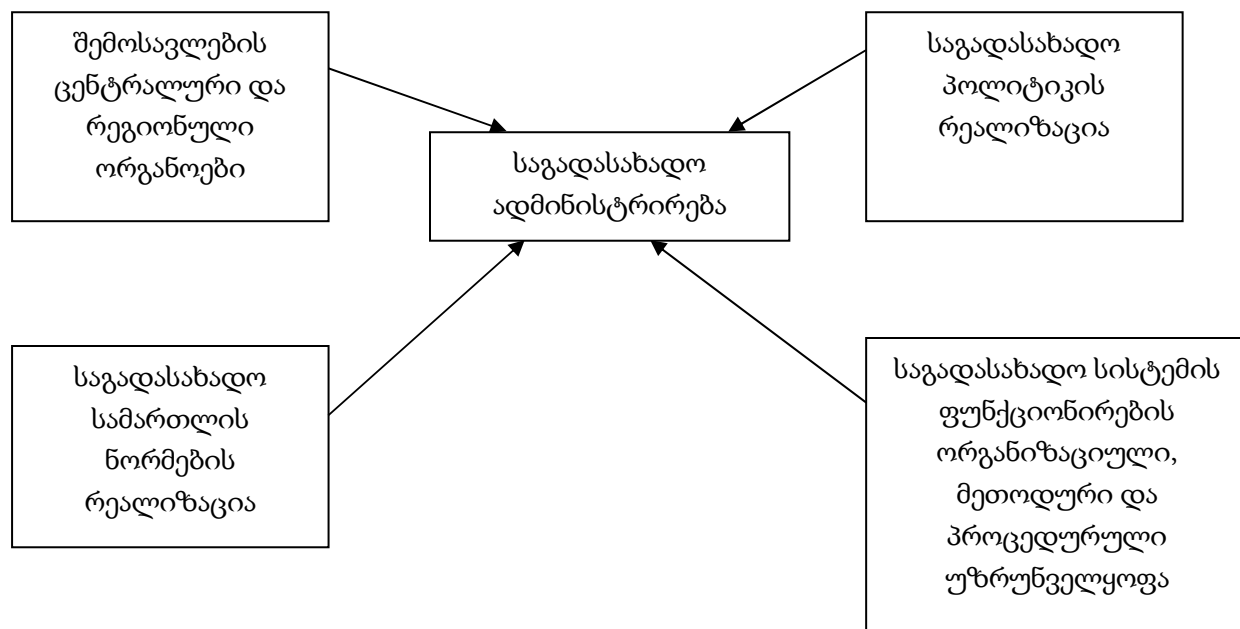
საგადასახადო ადმინისტრირების ფუნქციური ნიშნები შესაძლებელია სქემატურად ასე გამოვსახოთ (იხ. სქემა №4). სქემის ანალიზიდან ჩანს, რომ საგადასახადო ადმინისტრირების მახასიათებლებს წარმოადგენს საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო პოლიტიკა, შემოსავლების სამსახურები და საგადასახადო სისტემა.

საგადასახადო სისტემის შემადგენელ ელემენტებს წარმოადგენენ:

საგადასახადო ადმინისტრირების სუბიექტები - ხელისუფლების ორგანოები, რომლებიც უზრუნველყოფენ ქვეყნის დამტკიცებული საგადასახადო პოლიტიკის განხორციელებას.

პროფ. მ. მიქელაშვილი თავის წიგნში „გადასახადები, თეორია და პრაქტიკა“ საგადასახადო ადმინისტრირების ობიექტად მიიჩნევს საგადასახადო ურთიერთობებს, რომელსაც შეიძლება მივაკუთვნოთ მაკონტროლებელი ორგანოს ყველა ტიპის ურთიერთობა, მათ შორის; „გადასახადის გადამხდელის აღრიცხვაზე აყვანა, საგადასახადო დეკლარირების და ანგარიშების მიღება, საგადასახადო დაბეგვრასთან დაკავშირებული კონსულტაციების გაწევა, საგადასახადო კონტროლი საგადასახადო

შემოწმების გზით, საგადასახადო ორგანოების აქტების გასაჩივრება, საგადასახადო სამართალდარღვევისთვის პასუხისგებაში მიცემა და ა.შ.“ (მიქელაშვილი 2017:57).



სქემა №4. საგადასახადო ადმინისტრირების ფუნქციური უზრუნველყოფა

საგადასახადო ადმინისტრირების საგანს განეკუთვნება, სახელმწიფოს მხრიდან საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირების ორგანიზაციული, მეთოდური და პროცედურული უზრუნველყოფა. ორგანიზაციულ უზრუნველყოფაში მოიაზრება:

- საგადასახადო ორგანოების დაკომპლექტება კადრებით, მატერიალური და ინფორმაციული რესურსებით;
- მეთოდური უზრუნველყოფა მოიცავს საგადასახადო ორგანოებისთვის მეთოდური მასალების გადაცემას და სხვადასხვა საგადასახადო კონსულტაციებს;



- პროცედურული უზრუნველყოფა მოიცავს საგადასახადო აღრიცხვის, გადასახადების გადახდის და მთელ რიგ აქტუალურ საგადასახადო საკითხებზე პროცედურების ჩატარებას;

სახელმწიფო საგადასახადო სისტემის გამართული ფუნქციონირება სწორი საგადასახადო ადმინისტრირებით მიიღწევა. საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირებაზე მოქმედებს მრავალი ფაქტორი, რომელთაგან უნდა ავღნიშნოთ:

- საგადასახადო პოლიტიკის ფაქტორები;
- სოციალურ-ეკონომიკური ფაქტორები;
- სამართლებრივი ფაქტორები;
- ინსტიტუციური ფაქტორები;

საგადასახადო ადმინისტრირების ფუნქციონირების პრინციპებს განეკუთვნება;

- ერთიანობის პრინციპი ანუ საგადასახადო ადმინისტრირებისას ყველა სუბიექტის მიმართ თანაბრად გამოიყენება ყველა საგადასახადო კანონმდებლობა;
- ადმინისტრირების ობიექტის მიმართ დამოუკიდებლობის პრინციპი, ანუ საგადასახადო ადმინისტრირების სუბიექტები დამოუკიდებლები არიან გადასახადის გადამხდელებთან მიმართებაში.
- ქმედითუნარიანობის პრინციპი, ანუ საგადასახადო ადმინისტრირების სუბიექტები, თავიანთ საქმიანობისას უნდა იყენებდნენ პირველადი ფინანსური აღრიცხვის დოკუმენტებს, ახორციელებდნენ მათ ანალიზს, ამოწმებდნენ გადასახადის გამოანგარიშების და გადახდის სისწორეს და შემოწმების დასრულების შემდეგ უნდა ატარებდნენ კონკრეტულ ღონისძიებებს.

უფლებამოსილების პრინციპი, ანუ საგადასახადო ადმინისტრირების სუბიექტები უნდა მოქმედებდნენ კანონით მინიჭებული უფლებამოსილების ფარგლებში და არ უნდა ხდებოდეს უფლებამოსილების გადაჭარბება.

საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტური განხორციელებისთვის, რომლის მთავარ მიზანი სახელმწიფო საგადასახადო სისტემის გამართული ფუნქციონირებაა, მნიშვნელოვან პირობას წარმოადგენს სათანადო საგადასახადო კონტროლის არსებობა. აქვე მხედველობაშია მასალები საგადასახადო ადმინისტრირებასა და საგადასახადო კონტროლს შორის განმასხვავებელი ნიშნები, კერძოდ; საგადასახადო ადმინისტრირება ეფუძნება საგადასახადო ურთიერთობების მართვის სისტემას, რომლის მიზანს წარმოადგენს გადასახადების და მოსაკრებლების მაქსიმალური მობილიზაცია ბიუჯეტში, ხოლო ფუნქციებს განეკუთვნება დაგეგმვა, აღრიცხვა, რეგულირება და კონტროლი, მეთოდებს კი განეკუთვნება საგადასახადო ორგანოების და გადასახადის გადამხდელთა ურთიერთობის მეთოდების ერთობლიობა. რაც შეეხება საგადასახადო კონტროლს, იგი წარმოადგენს საფინანსო და საგადასახადო კონტროლის მექანიზმის ერთობლიობას, ობიექტია გადასახადის გადამხდელის საქმიანობა, ფუნქციებს განეკუთვნება ფისკალური, საკონტროლო და მარეგულირებელი, ხოლო მეთოდები მოიცავს მხოლოდ საკონტროლო ღონისძიებების განხორციელების მეთოდების ერთობლიობას. აქედან გამომდინარე ნათელი ხდება რომ, საგადასახადო ადმინისტრირების და საგადასახადო კონტროლის ერთმანეთთან გაიგივება დაუშვებელია. ამასთან საგადასახადო ადმინისტრირება არსებული კანონმდებლობის პირობებში გარკვეულწილად მოიცავს საგადასახადო კონტროლს და წარმოადგენს საგადასახადო სისტემის ერთ-ერთ ელემენტს.

საგადასახადო ადმინისტრირება თავისი განხორციელების სპეციფიკური თავისებურებებიდან გამომდინარე შესაძლებელია დავყოთ:

1. განხორციელების დონის მიხედვით, ანუ საგადასახადო სამსახურის სტრუქტურა მოწყობილია ქვეყნის ტერიტორიული მოწყობის შესაბამისად, მაგრამ, საქართველოში იგი განსხვავებულია და არ იმეორებს ადმინისტრაციული მოწყობის სტრუქტურას.
2. რეგულირების მაშტაბების მიხედვით იგი შესაძლებელია დავყოთ ეროვნულ და საერთაშორისოდ.

ეროვნულ დონეზე საგადასახადო ადმინისტრირების რეგულირება ექვემდებარება ეროვნული კანონმდებლობით რეგლამენტირებულ საკანონმდებლო ბაზას. ყველა სახელმწიფო დამოუკიდებლად განსაზღვრავს საგადასახადო სამსახურის სტრუქტურას და საგადასახადო ადმინისტრირების სპეციფიკას.

მსოფლიოში მიმდინარე გლობალიზაციის პროცესი ასევე შეეხო საგადასახადო სფეროს. საერთაშორისო საგადასახადო ურთიერთობების პროცესს საფუძვლად დაედო 1951 წლიდან დაწყებული საგადასახადო სისტემების ჰარმონიზაცია, როდესაც ჩამოყალიბდა „ნახშირისა და ფოლადის ევროპული გაერთიანება“, რომლის ფარგლებშიც ლიკვიდირებული იქნა გადასახადები ქვანახშირისა და შავი მეტალურგიის პროდუქციაზე. თანამედროვე მსოფლიოში საგადასახადო ჰარმონიზაციის პროცესი მოიცავს:

- შეთანხმების ხელმოწერას ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ;
- განვითარებული ქვეყნების ერთობლივ მოქმედებებს ოფშორული სქემების გამოყენების აღსაკვეთად;
- ქვეყნების ერთობლივ მოქმედებებს ტრანსფერტული ფასების გამოყენების წინააღმდეგ, გადასახადების მინიმიზაციის მიზნით. (პოპოვა...2008:55)

საგადასახადო ადმინისტრირება შესაძლებელია ასევე დავაჯგუფოთ მეთოდების მიხედვით. აქ სახეზე გვაქვს ძალისმიერი და პარტნიორული, დიფერენცირებული და ნეიტრალური, ერთდროული და პრევენციული მეთოდების გამოყენება.

საგადასახადო ორგანოებსა და გადასახადის გადამხდელთა შორის ურთიერთობისას, ძალისმიერი მეთოდების გამოყენება ეფუძნება საგადასახადო კონტროლს და გადასახადის გადახდის დამალვის ფაქტების გამოვლენას. მაგრამ, წარმოდგენილი მეთოდი ეფუძნება განხორციელების მაღალ ხარჯებს. საგადასახადო ადმინისტრირების ძალისმიერი მიდგომა ხშირად ნეგატიური ზეგავლენის მატარებელია ეკონომიკის განვითარებაზე. ეს ნეგატიური შედეგი სახეზე გვქონდა ქვეყანაში საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლას და საგადასახადო სისტემის ფორმირების პერიოდში.

საგადასახადო ადმინისტრირება, რომელიც ეფუძნება პარტნიორობას, მოიცავს გადასახადის გადამხდელების და სახელმწიფოს ინტერესების დაბალანსებას. საგადასახადო ადმინისტრირების პარტნიორული კონცეფციის მთავარი ამოცანაა არა ყველა გადასახადის გადამხდელის კონტროლი, არამედ გადასახადის ბიუჯეტში სრულად მობილიზება და მისი დროულობის უზრუნველყოფა. სამწუხაროდ საქართველოში ჯერჯერობით ვერ ხერხდება ამ პრინციპზე სრულად გადასვლა, რაც განპირობებულია სხვადასხვა მიზეზებით, რომელთაგან აღსანიშნავია:

- ✓ გადასახადის გადამხდელთა ნაკლები დაინტერესება პარტნიორული ურთიერთობებით, რაც გამოიხატება საგადასახადო ორგანოების მიმართ ნაკლები ნდობით;
- ✓ საგადასახადო ორგანოების დაბალი მოტივაცია, რათა საგადასახადო ადმინისტრირებაში შემოიტანონ ინოვაციური მეთოდები და პრინციპები.

გადასახადის გადამხდელებთან დიფერენცირებული საგადასახადო ადმინისტრირების დროს საქმე გვაქვს კეთილსინდისიერი და არაკეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელად გამიჯვნასთან.

საგადასახადო ორგანოებისაგან კეთილსინდისიერი გადამხდელები იღებენ შეღავათებს, ხოლო არაკეთილსინდისიერი გადამხდელები კი პირიქით, ექვემდებარებიან მკაცრ კონტროლს და კარგავენ შესაძლებლობას სხვადასხვა შეღავათების მიღებისა.

ნეიტრალური საგადასახადო ადმინისტრირება ეფუძნება კანონმდებლობას, რომელიც თანაბრად გამოიყენება, როგორც კეთილსინდისიერი, ისე არაკეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელთა მიმართ.

საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში საკონტროლო ღონისძიებების განხორციელებისას გამოყოფენ „ერთდროულ“ და „პრევენციულ“ ადმინისტრირებას.

საგადასახადო ადმინისტრირების „ერთდროული“ მიდგომა ეფუძნება საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო კანონდარღვევასთან ბრძოლას, ანუ მომხდარ ფაქტზე ხორციელდება საგადასახადო შემოწმება.

„პრევენციული“ ადმინისტრირების მიდგომა ეფუძნება რისკიანი და პროფესიონალი გადასახადის გადამხდელის მხრიდან გადასახადის გადახდისთვის თავის არიდებას, სქემიდან თავის დაცვას. ეს მიდგომა მოითხოვს საგადასახადო ორგანოების თანამშრომლობის მაღალ კვალიფიკაციას და ამასთან ერთად დაკავშირებულია მაღალ ფინანსურ და შრომით დანახარჯებთან.

საგადასახადო ადმინისტრირების არსებული პრობლემები შესაძლებელია პირობითად ორ ჯგუფად გავყოთ: პრობლემები სახელმწიფო პოზიციიდან და პრობლემები გადასახადის გადამხდელთა პოზიციიდან.

სახელმწიფოს პოზიციიდან პირველი რიგის პრობლემას წარმოადგენს, გადასახადის გადამხდელთა რეგისტრაციის არასრულყოფილი სისტემა, რაც არ იძლევა გადასახადის გადამხდელთა ეფექტური კონტროლის საშუალებას. მეორე რიგის პრობლემა დაკავშირებულია გადასახადის გადამხდელებთან მუშაობის რეგლამენტაციის სრულყოფასთან, ხოლო მესამე დაკავშირებულია ადგილობრივი გადასახადის ადმინისტრირებასთან.

გადასახადის გადამხდელთა პოზიციიდან არსებულ პრობლემებს განეკუთვნება:

- საგადასახადო ანგარიშგების „ერთი ფანჯრის“ პრინციპის რეალიზაციის დაბალი ეფექტიანობა;
- საბუღალტრო და საგადასახადო აღრიცხვის სისტემის განსხვავება;
- კამერალური შემოწმებისას მოთხოვნილი დოკუმენტაციის დიდი მოცულობა;
- საგადასახადო დავებში სუსტი მორიგების ინსტიტუტის არსებობა;
- საგადასახადო დავების განხილვისას სასამართლო ხელისუფლების შედარებით დაბალი კვალიფიკაცია;
- საგადასახადო კონსულტანტთა ინსტიტუტის არ არსებობა;
- საგადასახადო კოდექსის ზოგიერთი მუხლის ორმაგი ინტერპრეტაცია;
- საგადასახადო დარღვევებისათვის სისხლის სამართლის კანონმდებლობის არასრულყოფილება.

საგადასახადო ადმინისტრირების შინაარსის გააზრებამ, კიდევ ერთხელ ნათლად დაგვანახა რომ იგი წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან და და ძირეულ ელემენტს.

გარდა საგადასახადო ადმინისტრირებისა საქართველოს საგადასახადო სისტემის ელემენტებს განეკუთვნება:

- საგადასახადო ორგანოების სტრუქტურა - სწორედ მათი ოპტიმალურობა უზრუნველყოფს ქვეყანაში საგადასახადო სისტემის ეფექტურ ფუნქციონირებას;
- საგადასახადო ორგანოების უფლებები, ვალდებულებები და პასუხისმგებლობები - იგი ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობით არის განსაზღვრული.
- საგადასახადო შეღავათების სისტემის სწორად რეალიზება - მისი ელემენტების მიზანმიმართული გამოყენება უზრუნველყოფს, გადამხდელთა მხრიდან საგადასახადო ვალდებულებების კეთილსინდისიერ შესრულებას;
- საგადასახადო დავების წარმოება გასაჩივრებისა და გადაწყვეტის წესი - წარმოადგენს უმნიშვნელოვანეს კომპონენტს სამართლიანობის დაცულობის უზრუნველსაყოფად.

საქართველოში საგადასახადო ადმინისტრირებას ახორციელებს ფინანსთა სამინისტროს მმართველობაში შემავალი სსიპ შემოსავლების სამსახური, რომლის საქმიანობაც რეგულირდება საქართველოს კანონით „შემოსავლების სამსახურის შესახებ“, რომელიც პარლამენტის მიერ მიღებული იქნება 2010 წლის 23 თებერვალს. სამსახურს ხელმძღვანელობს სამსახურის უფროსი, რომელსაც თანამდებობაზე ნიშნავს და ანთავისუფლებს საქართველოს პრემიერ-მინისტრი ფინანსთა მინისტრის წარდგინებით. 2011 წლის 23 მაისს ფინანსთა მინისტრის №303 ბრძანებით დამტკიცდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის დებულება. სამსახური მასზე დაკისრებულ მოვალეობას

ასრულებს საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე. სამსახურის სტრუქტურული ერთეულებია: საერთაშორისო ურთიერთობის დეპარტამენტი, სამსახურებრივი მონიტორინგის, ფინანსური, იურიდიული, დავების, აუდიტის, მომსახურების, საგადასახადო მონიტორინგის, საბაჟო, ანალიტიკური, ადამიანური რესურსების მართვის, შიდა აუდიტის, საგადასახადო და საბაჟო მეთოდოლოგიის, ვალის მართვის დეპარტამენტები და საინფორმაციო ტექნოლოგიების ცენტრი.

სამსახურის შემადგენლობაში შემავალი საგადასახადო და საბაჟო ორგანოები საკუთარ მოვალეობას ასრულებენ დამოუკიდებლად და აქვთ საკუთარი ბეჭედი. საგადასახადო ადმინისტრირება რეგულირდება ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით, გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ. აღნიშნული ბრძანებით დამტკიცებული იქნა გადასახადების ადმინისტრირების ინსტრუქცია. აღნიშნული ინსტრუქციით რეგულირდება გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო აღრიცხვა, საგადასახადო საიდუმლოების დაცვა, ელექტრონული კომუნიკაცია, პირადი საგადასახადო აგენტის მხრიდან გადასახადის გადამხდელისთვის გასაწევი მომსახურების სახეები, გადასახადის გადამხდელთა პირადი ბარათის წარმოება, წინასწარი გადაწყვეტილება, საშემოსავლო და მოგების გადასახადის გაანგარიშება - აღრიცხვა, საგადასახადო ანგარიშები, დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელთა რეგისტრაცია, დღგ-ს ანგარიშგება, დღგ-ის ჩათვლა, აქციზის და გადასახადის სხვა სახეების აღრიცხვა-ანგარიშგება.

საქართველოში განხორციელებული საგადასახადო რეფორმების კვალდაკვალ თანდათან ლიბერალური ხდება, როგორც საგადასახადო პოლიტიკა, ასევე მთლიანად საგადასახადო სისტემა.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის დახვეწის და განვითარების მაჩვენებელია უკანასკნელი პერიოდში განხორციელებული მოგების გადასახადის რეფორმა, ე.წ. ესტონურ მოდელზე გადასვლა 2016 წლიდან. ამავე წლის აპრილში საგადასახადო კოდექსში შეტანილი იქნა ცვლილება, რომლის თანახმადც საგადასახადო ორგანოებს გადამხდელთან დავის წარმოების პერიოდში შეეზღუდათ გადამხდელის საბანკო

ანგარიშებზე ყადაღის დადების უფლებამოსილება და ანგარიშის დაყადაღება შესაძლებელი გახდა სასამართლო გადაწყვეტილებით, მხოლოდ განსაკუთრებულ შემთხვევებში. ასევე მნიშვნელოვანია 2017 წლიდან საგადასახადო შემოწმების ხანდაზმულობის ვადის შემცირება 3 წლამდე, რის შედეგადაც 2-ჯერ შემცირდა წინა წლების განმავლობაში მოქმედი 6 წლიანი ვადა. ასევე გარკვეული შეზღუდვები დაწესდა საგადასახადო შემოწმების ვადებზე, რადგან მეწარმე სუბიექტები მრავალი თვის, თუ წლის განმავლობაში იყვნენ საგადასახადო ორგანოების მხრიდან დაუსრულებელი შემოწმების ობიექტები.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის სრულყოფის მიზნით მნიშვნელოვანია საგადასახადო ვალდებულების შესრულების მექანიზმების დახვეწა. ამ მხრივ გამოსაყოფია გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის ვალდებულება, რომლის საფუძველზეც ხორციელდება გადასახადის გადამხდელი პირების ინფორმაციას განთავსება ელექტრონულ ბაზაში.

გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვის საკითხი დარეგულირებულია საგადასახადო კოდექსის 66-ე მუხლით და ფინანსთა მინისტრის №996-ე ბრძანების შესაბამისად. გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის ვალდებულება არ აქვთ იმ პირებს, რომელთა შემოსავალიც იბეგრება ან რომელთა შემოსავალიც განთავსებულია დაბეგვრისაგან.

აღნიშნული ფინანსთა მინისტრის ბრძანებიდან გამომდინარე გადასახადის გადამხდელს აქტივობის შეფასების მიზნით საგადასახადო ორგანო ანიჭებს შემდეგ სტატუსს:

- აქტიური გადამხდელი;
- პასიური გადამხდელი;
- ლიკვიდირებული / გარდაცვლილი გადამხდელი.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის განვითარების შედეგია ელექტრონული პირადი აღრიცხვის ბარათის წარმოება, რომლის რეგულირების მიზნით 2022 წლის 2 თებერვალს, შემოსავლების სამსახურის უფროსის №2374 ბრძანებით დამტკიცდა



მეთოდური მითითებები - „გადასახადის გადამხდელთა პირადი აღრიცხვის ბარათების წარმოების წესის შესახებ“. რომლითაც შესაბამისი ცვლილებები შევიდა ამავე სამსახურის უფროსის 2010 წლის 18 მაისის №1344 ბრძანებაში. აღნიშნული ცვლილებებით დაზუსტდა და დაიხვეწა პირადი აღრიცხვის ბარათზე გარკვეული ოპერაციების შინაარსი. კერძოდ; მე-4 მუხლის მე-8 პუნქტს დაემატა „ე“ ქვეპუნქტი, რომლის თანახმადაც, საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებული ვალდებულებების დადგენილ ვადაში შეუსრულებლობის შემთხვევაში შეთანხმება ანულირებულად ითვლება და პირად ბარათზე დავალიანების თანხა ექვემდებარება აღდგენას, რომლის გადმოტანაც ხორციელდება დროებით აღრიცხვის ბარათიდან უკუოპერაციებით შესაბამისი გადასახადის ან სანქციის სავადოების მიხედვით. ასევე მე-4 მუხლის მე-8 პუნქტი „დ“ ქვეპუნქტს დაემატა „დ-ა“ და „დ-ბ“ ქვეპუნქტები, რომელთა თანახმადაც საგადასახადო შეთანხმების აქტის მიხედვით ვალდებულების შესრულებისათვის შესალებელია განისაზღვროს რამდენიმე თარიღი, ასევე საგადასახადო შეთანხმებით გათვალისწინებული ვალდებულების შესრულების შემთხვევაში, დროებით ბარათზე უკუოპერაციით ნულდება პირადი აღრიცხვის ბარათიდან აღიარებული საგადასახადო დავალიანების თანხა. მსგავსი დეტალური ოპერაციების დაგეგმვა-განხორციელება გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე საგადასახადო სისტემის განვითარების შედეგია, რომელიც შეუქცევადი პროცესია და შემდგომ დახვეწას საჭიროებს.

საგადასახადო სისტემის სრულყოფის ნათელი მაგალითია საქართველოს მთავრობის 2017 წლის 7 სექტემბრის №421 დადგენილება, რომლის თანახმადაც ცვლილებები შევიდა 2014 წლის 4 აპრილს №275 დადგენილებაში „საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების წესის დამტკიცების შესახებ“. ამ დადგენილებით გამარტივდა მხარეებს შორის ურთიერთობა მიმდინარე გადასახდელების, ჯარიმების და საურავების გადახდის მექანიზმის კუთხით.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის შემადგენელი ნაწილია საგადასახადო შეღავათები, რომელიც მნიშვნელოვანი მარეგულირებელი ეფექტის მატარებელია.

საგადასახადო შეღავათებში მოიაზრება საგადასახადო განაკვეთების და დასაბეგრი ბაზის შემცირება გადასახადის გადამხდელი სუბიექტებისთვის. ვფიქრობთ მნიშვნელოვანია კანონმდებლობაში ისეთი სახის საგადასახადო შეღავათების შემოღება და დახვეწა, რომელიც ორიენტირებულია ინვესტიციების მოზიდვაზე, მათ შორის; თავისუფალი ეკონომიკური ზონებით, შეღავათების შემდგომ რეინვესტირებით და ა.შ.

საგადასახადო შეღავათები გარკვეულ მოქნილობას ანიჭებს საგადასახადო სისტემებს, მაგრამ ამავდროულად ართულებს გადასახადების ადმინისტრირების ტექნოლოგიას. ამიტომ, საგადასახადო შეღავათების სისტემის შემუშავებისას მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული ერთგვარი ბალანსი, გადასახადების ფისკალურ და მასტიმულიზირებელ ფუნქციებს შორის.

საგადასახადო შეღავათები მთლიანობაში წარმოადგენენ საგადასახადო პოლიტიკის უმთავრეს ინსტრუმენტს, რომელიც ხელს უწყობს გადასახადების მარეგულირებელი ფუნქციის შესრულებას. საგადასახადო შეღავათების შესახებ გადაწყვეტილება მიღებული უნდა იქნეს შემდეგი ასპექტების გათვალისწინებით, როგორცაა: სახელმწიფოს შემოსავლების პირდაპირი დანაკარგები, საგადასახადო ადმინისტრირების სიმარტივე, გამანაწილებელი ეფექტები და გარე ფაქტორები.

საგადასახადო შეღავათების დაწესება გამართლებულია შემდეგ შემთხვევებში, როდესაც იგი ემსახურება:

- საბაზრო ჩავარდნის კორექტირებას;
- არ ამცირებს შემოსავლებზე გადასახადის პროგრესულობას;
- არ ქმნის სირთულეს საგადასახადო კანონმდებლობაში;
- არ ზემოქმედებს კონკურენციის განვითარებაზე;
- ემსახურება აქტუალური ამოცანების გადაჭრას.

საგადასახადო სისტემის განვითარების შემგომ ეტაპზე მნიშვნელოვანია კანონმდებლობაში დაზუსტდეს საგადასახადო შეღავათების შესაძლებლობი. ამ ეტაპზე საქართველოს საგადასახადო კოდექსში არ არსებობს სპეციალური თავი საგადასახადო შეღავათების შესახებ და კანონმდებლობაში იგი წარმოდგენილია თითოეულ

გადასახადთან მიმართებაში. მნიშვნელოვანია გაიზომოს საგადასახადო შეღავათით მიღებული სარგებელი, ამასთანავე დაითვალოს გადასახადით მისაღები ფინანსური დანაკარგი თითოეულ შეღავათთან მიმართებაში, რაც საშუალებას მოგვცემს გაიზომოს კონკრეტული შეღავათით მისაღები ეფექტიანობა და გაგრძელდეს შეღავათების სისტემის შემდგომი გაუმჯობესება.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის განვითარება პირდაპირ კავშირშია შესაბამისი ელემენტების შემდგომ სრულყოფასა და დახვეწასთან. ჩვენი მხრიდან მაქსიმალური ყურადღება გამახვილდა საგადასახადო სისტემის ადმინისტრირების ღონისძიებებზე, მათ შორის გადასახადების გადახდის, საგადასახადო კონტროლის საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების ღონისძიებებზე. მნიშვნელოვანია აღვნიშნოთ რომ, ყოველი შემდგომი ცვლილება კანონმდებლობაში უნდა იყოს საგადასახადო სისტემის გაუმჯობესებისა და გაჯანსაღების მცდელობა, რომელიც პრაქტიკაში გამოიცდება. საქართველოს საგადასახადო სისტემის განვითარების საქმეში, წინგადადგმული ნაბიჯია საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ურთიერთობის მონაწილეთა უფლება მოვალეობების დახვეწა და პასუხისმგებლობების ზომების განსაზღვრა, საჯარო შეტყობინებების შემოღება და ამ მხრივ გადამხდელთა კანონიერი ინტერესების დაცვა.

ვფიქრობთ საგადასახადო სისტემის სრულყოფილი ფუნქციონირებისათვის მნიშვნელოვანია ადმინისტრირების ისეთი ღონისძიებების გატარება რომლის დროსაც, ერთის მხრივ გადამხდელს არ შეეძლოს მისი იგნორირება, მეორეს მხრივ მისმა მასშტაბმა (სიხისტემ) არ მოახდინოს გადამხდელის საქმიანობის დესტაბილიზაცია და ხელი შეეშალოს მას ეკონომიკური მიზნების მიღწევაში.

## თავი 2. საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმების ოპტიმალურობის საერთაშორისო და ეროვნული პრაქტიკის შედარებითი ანალიზი

### § 2.1. საგადასახადო სისტემის განვითარების თავისებურებანი და თანამედროვე გამოწვევები უცხოეთში

ამერიკის შეერთებული შტატების საგადასახადო სისტემა და გადასახადების ადმინისტრირების პროცესი წარმოადგენს ერთ-ერთ განვითარებულ სისტემას, რომელსაც ხელმძღვანელობს აშშ-ის ფინანსთა სამინისტრო. გადასახადების სტრუქტურა შედგება ფედერალური, შტატის და ადგილობრივი გადასახადებისგან. აღნიშნული გადასახადები წარმოადგენენ ქვეყნის ბიზნეს სექტორის მართვის უმნიშვნელოვანეს ინსტრუმენტს. ევროკავშირის ქვეყნებისგან განსხვავებით აშშ-ში არ არსებობს დამატებული ღირებულების გადასახადი (დ.ღ.გ.), მაგრამ მის ანალოგს წარმოადგენს გაყიდვების გადასახადი (Sales Tax). (<https://reviews.tn/ka/wiki/why-doesnt-the-us-include-sales-tax-in-prices/>)

ამერიკის შეერთებულ შტატებში მოქმედი სხვადასხვა ტიპის გადასახადებიდან გადასახადის ძირითადი სახეებია: საშემოსავლო გადასახადი (ფედერალური და სახელმწიფო დონეზე), მოგების გადასახადი, ქონების გადასახადი, გაყიდვების გადასახადი, ჩუქების გადასახადი, აქციზი, საბაჟო გადასახადი და სხვა.

ამერიკის კონგრესს კონსტიტუციის მე-16 შესწორებამ, 1913 წლიდან მისცა უფლებამოსილება ყველა პირის და უწყების საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისა. 1918 წელს საშემოსავლო გადასახადისგან წარმოქმნილმა შემოსავალმა გადააჭარბა 1 მილიარდ აშშ დოლარს, 1945 წელს მან შეადგინა 45 მილიარდი აშშ დოლარი, ხოლო უკვე 2010 წლისათვის მიაღწია 1,2 ტრილიონ აშშ დოლარს და დღეისათვის საგადასახადო შემოსავლებში საშემოსავლო გადასახადს უკავია პირველი ადგილი. აშშ შემოსავლის მიმდებთა ქვედა 50%, იხდის გადასახადის მთლიანი მოცულობის 3%, ხოლო დებულობს მთლიანი შემოსავლის 13%-ს. ეკონომისტ ედუარდ ვულფის 2017 წლის ანგარიშის თანახმად, რომელიც ეფუძნება სამომხმარებლო ფინანსების ფედერალურ გამოკითხვას, ამერიკელთა უმდიდრესი 1%, ახლა ფლობს, ქვეყნის სიმდიდრის 40%, რაც

ყველაზე მაღალი წილია ბოლო 50 წლის განმავლობაში, ბოლო ათწლეულის განმავლობაში სიმდიდრის უფსკრული შემოსავლის მიმღებთა პირველ 1%-სა და ქვედა 90%-ს შორის სტაბილურად ფართოვდება და იგი ამერიკის საგადასახადო პოლიტიკაში მწვავე თემად რჩება. საშემოსავლო გადასახადის ფედერალური დონის განაკვეთები მერყეობს 10%-დან 39,6%-მდე. შემოსავლის დონიდან გამომდინარე. იმის მიხედვით თუ ვინ ავსებს დეკლარაციას (მარტოხელა, თუ ქორწინებაში მყოფი წყვილი). როდესაც საგადასახადო დასაბეგრი ბაზა შეადგენს 9075-დან 18150 აშშ დოლარს, საგადასახადო განაკვეთია 10 %, ხოლო 406751 აშშ დოლარის შემოსავლის ზემოთ დასაბეგრი განაკვეთი შეადგენს 39,6%. საშემოსავლო გადასახადის დასაბეგრ განაკვეთებზე ფედერალურ დონეზე წარმოდგენას გვაძლევს ცხრილი №1. საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისათვის მნიშვნელოვანი ფაქტორია გადამხდელის სტატუსი, კერძოდ: ქორწინებაში არ მყოფი, დაოჯახებული და ა.შ.

საშემოსავლო გადასახადის დაკავება შტატის დონეზე არ მოქმედებს ალიასკის, ფლორიდის, ნევადას, სამხრეთ დაკოტის, ტეხასის, ვაშინგტონის და ვაიომინგის შტატებში.

აშშ-ში საშემოსავლო გადასახადი ვარირებს სახელმწიფო და ადგილობრივ დონეზე, მაგალითად, ცალკეული შტატიდან გამომდინარე საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი შესაძლებელია მერყეობდეს 0-13%-მდე. წლების მიხედვით ის შეიძლება გაიზარდოს ან შემცირდეს. ასევე შეიძლება შეიცვალოს იმ შეღავათების რაოდენობა, რომელშიც არ მოქმედებს საშემოსავლო გადასახადი. აქვე უნდა ავლნიშნოთ, რომ აშშ-ის ტერიტორიაზე არა რეზიდენტებისათვის მთლიანი შემოსავლიდან მიღებული გადასახადი შეადგენს 30%-ს. ამასთან, 2020 წლიდან ამერიკის შეერთებულ შტატებში ფედერალურ დონეზე ფიზიკური პირების საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთებმა განიცადეს ცვლილება (იხ. ცხრილი №2).

აშშ-ში ფედერალური საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრი განაკვეთები

საგადასახადო განაკვეთები  %	საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრი განაკვეთები აშშ დოლარებში			
	პირი, რომელიც არ არის ქორწინებაში	პირი, რომელიც იმყოფება ოჯახის კმაყოფაზე	პირი, რომელიც იმყოფება ქორწინებაში ან არის ქვრივი	პირი, რომელიც იმყოფება ქორწინებაში, მაგრამ ცალკე აბარებს დეკლარაციას
10	9075-დე	12950-დე	18150-დე	9075-დე
15	9076-36900	11951-49400	18152-73800	9076-36900
25	36901-89350	49401-127550	73801-148850	26901-74425
28	89351-186350	127551-206600	148851-226850	74426-113425
33 (32)	186351-405100	206601-405100	226851-405100	113426-202550
35	405101-406750	405101-432200	405101-457600	202551-228800
39,6	406751-ზევით	432201-ზევით	457601-ზევით	228801- ზევით

წყარო: [Internationalwealth.info/offshore-tax/Korporativnye-nalogi-v-ssha-izmeneniya](http://Internationalwealth.info/offshore-tax/Korporativnye-nalogi-v-ssha-izmeneniya)

აშშ-ში 2020 წლიდან ფიზიკური პირების საშემოსავლო გადასახადით  
დასაბეგრი განაკვეთები

საგადასახადო განაკვეთი	მარტოხელა ფიზიკური პირების დასაბეგრი შემოსავლის ზედა ზღვარი (აშშ დოლარი)	ქორწინებაში მყოფი ფიზიკური პირები, რომლებიც აბარებენ ერთობლივ დეკლარაციებს დასაბეგრი შემოსავლის ზედა ზღვარი (აშშ დოლარი)	ოჯახის უფროსის დასაბეგრი შემოსავლის ზედა ზღვარი (აშშ დოლარი)
10%	0	0	0
12%	9875	19750	14100
22%	40125	80250	53700
24%	85525	171050	85500
32%	163300	326600	163300
35%	207350	414700	207350
37%	518400	622050	518400

წყარო: [Internationalwealth.info/offshore-tax/Korporativnye-nalogi-v-ssha-izmeneniya](http://Internationalwealth.info/offshore-tax/Korporativnye-nalogi-v-ssha-izmeneniya)

წარმოდგენილი ცხრილიდან ნათლად ჩანს, აშშ-ში განხორციელებული საგადასახადო რეფორმის შედეგები, საგადასახადო პოლიტიკის მიმართულებით 2017 წელს საგადასახადო შეღავათებისა და დასაქმების აქტის (The Tax Cuts on of jobs Act of 2017) საფუძველზე. აღნიშნული აქტის საფუძველზე ცვლილება შევიდა შიდა შემოსავლების კოდექსში (Internal Kevenue Coole), რომელიც მოქმედებს ფედერალურ დონეზე და მოიცავს საშემოსავლო გადასახადს. რის საფუძველზეც შევიდა ცვლილებები

საშემოსავლო გადასახადში, როგორც განაკვეთებში, ასევე დასაბეგრი შემოსავლის ზედა ზღვარშიც. მაგალითად: 15% საგადასახადო შემოსავლის საპროცენტო განაკვეთი შემცირდა 12%-მდე, მაქსიმალური საშემოსავლო გადასახადის ზედა ზღვარი 39,6%-დან შემცირდა 37%-მდე.

ამერიკის შეერთებულ შტატებში მოქმედებს კომპანიის მოგების გადასახადი, რომელიც ასევე წარმოდგენილია ფედერალურ, სახელმწიფო და მუნიციპალურ დონეზე. 2017 წლის ბოლოს აშშ-ში განხორციელებულმა საგადასახადო რეფორმამ, შეცვალა საგადასახადო დაბეგვრის პრინციპი და აშშ-ში უარი თქვეს მოგების გადასახადის პროგრესულ შკალაზე. რომლის მიხედვითაც, კომპანიათა მოგების გადასახადის მაქსიმალური შკალა შეადგენდა 35%-ს და 2016 წლიდან დადგენილ იქნა კომპანიათა მოგების გადასახადის ფიქსირებული განაკვეთი 21%-ის დონეზე. რაც შეეხება შტატის დონეზე კორპორაციათა მოგების გადასახადს, იგი მერყეობს 1%-დან - 12%-მდე, ხოლო ზოგიერთ შტატში მოგების გადასახადი არ მოქმედებს. არარეზიდენტი კომპანიებისათვის აშშ-ში, მაგალითად, პროცენტები, დივიდენდები და როიალტი იბეგრება საერთო 30%-ანი განაკვეთით. უკანასკნელ პერიოდში აშშ-მა 50-ზე მეტ ქვეყანასთან გააფორმა ხელშეკრულებები ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნით.

ამერიკის შეერთებულ შტატებში ასევე ფართოდ არის წარმოდგენილი გაყიდვების გადასახადი, იგი წარმოადგენს სახელმწიფო გადასახადს და წარმოდგენილია უმრავლესი შტატების დონეზე და ზოგიერთ მუნიციპალურ ორგანოში. ცალკეული შტატი თავისთვის აწესებს გაყიდვების გადასახადის საპროცენტო განაკვეთებს და იგი საშუალოდ მერყეობს 2,9%-დან 7,3%-მდე. მაგალითად, ყველაზე დაბალი გადასახადებია: ჰავაი - 4,41%, ვაიომინგი - 5,32%, ვისკონსინი - 5,44% და ა.შ. გაყიდვის გადასახადის გამოანგარიშება ხდება სარეალიზაციო ფასების გამრავლებით შესაბამის განაკვეთებზე. ([Internationalwealth.info/offshore-tax/Korporativnye-nalogi-v-ssha-izmeneniya](http://Internationalwealth.info/offshore-tax/Korporativnye-nalogi-v-ssha-izmeneniya))

ქონების გადასახადი ამოიღება სახელმწიფო და მუნიციპალურ დონეზე, ფიზიკური პირებიდან, როგორც კომერციული ისე საცხოვრებელი უძრავი ქონებიდან,



გამომდინარე უძრავი ქონების ღირებულებიდან. მისი განაკვეთი მერყეობს 18%-დან 40%-მდე შტატების მიხედვით და დასაბეგრი უძრავი ქონების ღირებულების მიხედვით. აღნიშნული გადასახადის სტილში განიხილება ჩუქების გადასახადიც, რომლის დასაბეგრი განაკვეთები ქონების გადასახადის იდენტურია.

ამერიკის შეერთებულ შტატებში მოქმედებს საბაჟო გადასახადი, რომლის დაბეგვრის ობიექტია საქონლის იმპორტი. საბაჟო გადასახადი განაკვეთები მერყეობს 0%-დან 33%-მდე. საბაჟო გადასახადით საქონელი იბეგრება მათი კლასიფიკაციიდან გამომდინარე. საქონლის კლასიფიკაცია საშუალებას იძლევა აშშ-ის სპეციალურ პროგრამებში და შეღავათიან სავაჭრო გარიგებებში მონაწილეობის მისაღებად. აშშ-ის პრეზიდენტს აქვს უფლება კანონმდებლობიდან გამომდინარე გაზარდოს ან შეამციროს ტარიფები განსაკუთრებულ შემთხვევებში. მაგალითად, ეროვნული უსაფრთხოების პრობლემების მოგვარებისთვის.

ამერიკის შეერთებულ შტატებში ასევე მოქმედებს აქციზის გადასახადი, რომლითაც იბეგრება: თამბაქო, ალკოჰოლური სასმელები, საწვავი (დიზელი, ბენზინი), ქვანახშირი, საჭაერო და საზღვაო გადაზიდვები, სატელეფონო სერვისი, ცეცხლსასროლი იარაღით ვაჭრობა და სხვა. აქციზის გადასახადი ამოიღება, როგორც ფედერალურ, ისე შტატის დონეზე. აქციზის გადასახადის განაკვეთები მრავალფეროვანია საქონლის სახეებიდან გამომდინარე. აქციზის გადასახადი ძირითადად ამოიღება მწარმოებლიდან, იმპორტიორიდან, სხვადასხვა სახის გამყიდველისაგან და საქონლის მომწოდებლებისაგან.

ამერიკის შეერთებულ შტატებში აღნიშნულ გადასახადებთან ერთად ფიზიკური პირები და კომპანიები ვალდებული არიან გადაიხადონ გადასახადი კაპიტალის ზრდაზე. ეს გადასახადი მოქმედებს შტატის დონეზე. ფიზიკური პირებისთვის პროგრესული შკალა შემოღებული იქნა 2019 წლიდან და 2020 წლისთვის მას ჰქონდა შემდეგი სახე:

1. 0%-იანი განაკვეთით კაპიტალის ზრდაზე იბეგრებიან:

ა) დამოუკიდებელი ფიზიკური პირები, რომელთა მოგება არ აღემატება 40 000 აშშ დოლარს;

ბ) პირები, რომლებიც იმყოფებიან ქორწინებაში და წარმოადგენენ ერთობლივ დეკლარაციას და მასში მითითებული თანხა აღწევს 80 000 აშშ დოლარს;

გ) წყვილები, რომლებიც იმყოფებიან ქორწინებაში, მაგრამ წარმოადგენენ დეკლარაციას ცალ-ცალკე - 40 000 აშშ დოლარამდე;

დ) საოჯახო მეურნეობის ხელმძღვანელები - 53 600 აშშ დოლარამდე;

ე) კომპანიები და ტრესტები 2650 აშშ დოლარამდე შემოსავლისას.

2. 15%-იანი განაკვეთით კაპიტალის ზრდაზე იბეგრებიან:

ა) ფიზიკური პირები 441450 აშშ დოლარამდე;

ბ) ქორწინებაში მყოფი წყვილები ერთი დეკლარაციით 496600 აშშ დოლარამდე;

გ) ქორწინებაში მყოფი წყვილები ცალ-ცალკე დეკლარაციით 248300 აშშ დოლარამდე;

დ) საოჯახო მეურნეობის ხელმძღვანელი სუბიექტები - 469050 აშშ დოლარამდე;

ე) ტრესტები და კორპორაციები 13150 აშშ დოლარამდე.

3. იმ შემთხვევაში, თუ კაპიტალის ზრდა აღემატება 15%-იან განაკვეთისთვის დადგენილ თანხას, საგადასახადო განაკვეთი შეადგენს 20%.

ამერიკის შეერთებულ შტატებში მოქმედებს შენატანები სოციალურ დაზღვევაზე. აღნიშნული გადასახადის დასაბეგრი ბაზა განისაზღვრება გადახდილი ხელფასის სიდიდიდან. 2019 წელს სოციალური დაზღვევის გადასახადის სიდიდე შენარჩუნებული იქნა 6,2%-ის დონეზე, პირველი 132900 აშშ. დოლარის ხელფასიდან. სამედიცინო დაზღვევაზე შენატანი შეადგენს 1,45%-ს საერთო გამომუშავებული ხელფასიდან. თვითდასაქმებული პირებისათვის სოციალურ დაზღვევაზე შენატანი შეადგენს 12,4%-ს პირველი 132900 აშშ დოლარის შემოსავლიდან. თვითდასაქმებული პირებისათვის სამედიცინო დაზღვევაზე შენატანები შეადგენს 2,9%-ს მიღებული მთლიანი შემოსავლიდან. არარეზიდენტი თვითდასაქმებული პირების შემოსავლები არ იბეგრება სოციალური უზრუნველყოფის და სამედიცინო მომსახურების გადასახადებით.

ამერიკის შეერთებული შტატების საგადასახადო სისტემას 2021 წლისთვის ეკავა 21-ე ადგილი საერთაშორისო საგადასახადო კონკურენტუნარიანობის რეიტინგში. ამერიკის საგადასახადო სისტემის ძლიერ მხარეს წარმოადგენს ის, რომ შტატები მთლიანად ფარავენ საკუთარ ხარჯებს ბიზნეს-ინვესტიციებზე. კომპანიებს შეუძლიათ გამოეყოთ ქონების გადასახადი დასაბეგრი მთლიანი შემოსავლებიდან. ამერიკის საგადასახადო სისტემის ნაკლოვანებას წარმოადგენს ის გარემოება რომ, გაყიდვებიდან არსებული გადასახადის საგადასახადო ბაზის პოტენციალის ერთი მესამედის გამოყენება ხდება. ამასთან ერთად, უძრავ ქონებაზე საგადასახადო ტვირთი ყველაზე მაღალია. ამერიკის შეერთებული შტატების საგადასახადო სისტემა 3 დონიანია, სახელმწიფო შემოსავლების ყველაზე დიდ ნაწილს იღებს საშემოსავლო გადასახადიდან. სახელმწიფოში სამივე დონის გადასახადებიდან შემოსავლების პროცენტულ წილებზე წარმოდგენას გვაძლევს მე-3 ცხრილი.

ცხრილი №3

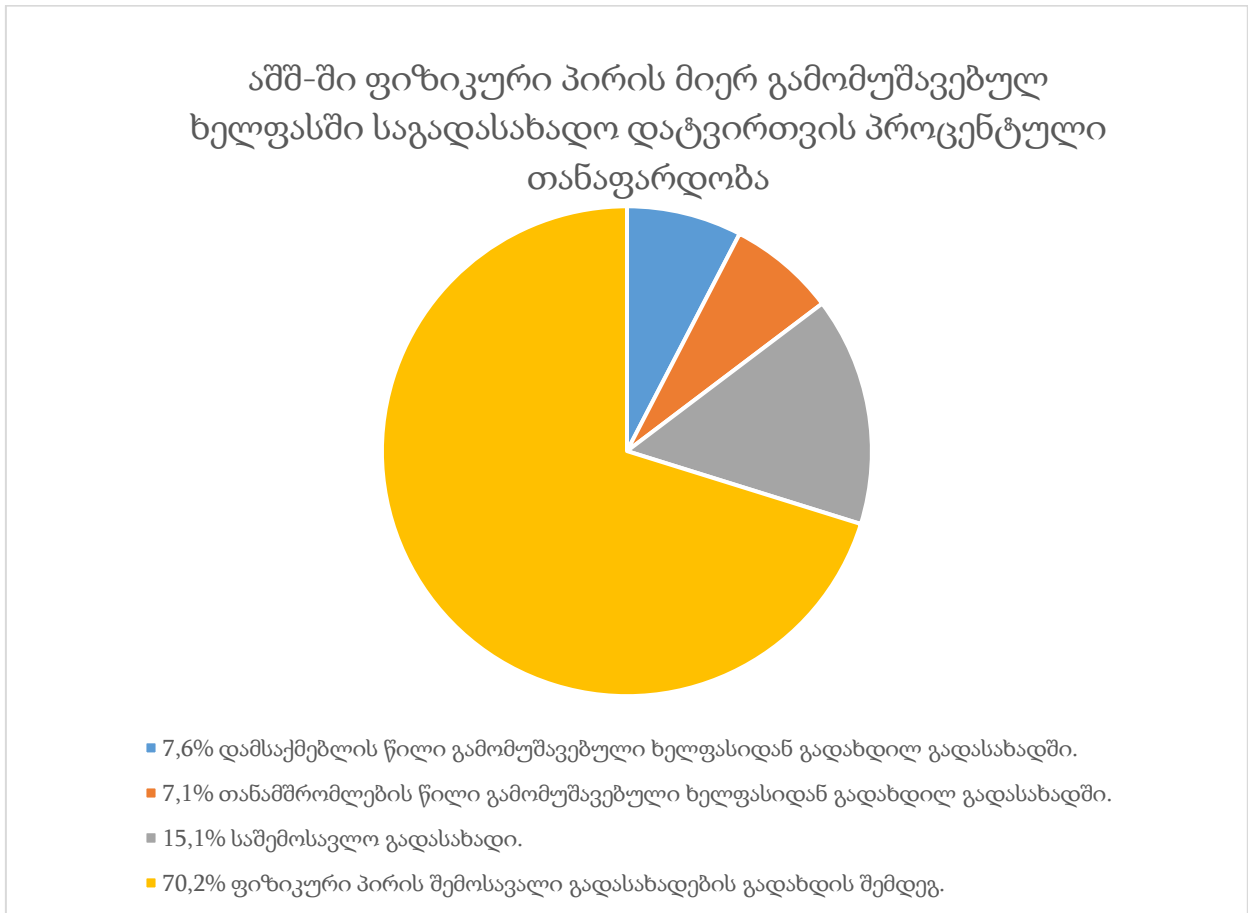
საგადასახადო შემოსავლების პროცენტული წილები  
სამივე დონის ბიუჯეტში (%)

გადასახადები	ფედერალურ ბიუჯეტში %	შტატის ბიუჯეტში %	მუნიციპალურ ბიუჯეტში %	ყველა დონეზე %
კორპორაციათა მოგების გადასახადი	6	6	1	5
ფიზიკური პირების საშემოსავლო გადასახადი	50	21	4	37
სოციალური დაზღვევის გადასახადი	34	27	6	27
აქციზი	8	37	14	15
ქონების გადასახადი	-	1	71	10
სხვა	2	8	4	6
სულ	100			

წყარო: [Internationalwealth.info/offshore-tax/Korporativnye-nalogi-v-ssha-izmenenija](http://Internationalwealth.info/offshore-tax/Korporativnye-nalogi-v-ssha-izmenenija)

ცხრილის ანალიზიდან ნათლად ჩანს, რომ საშემოსავლო გადასახადის 50% და სოციალური დაზღვევის გადასახადის 34%-ის მობილიზება ხორციელდება ფედერალურ ბიუჯეტში.

ამერიკის შეერთებულ შტატებში ფიზიკური პირების გამომუშავებულ ხელფასში საგადასახადო დატვირთვის თანაფარდობაზე წარმოდგენას გვაძლევს ქვემოთ მოტანილი დიაგრამა (იხ. დიაგრამა № 1).



დიაგრამა №1. აშშ-ში ფიზიკური პირის მიერ გამომუშავებულ ხელფასში საგადასახადო

დატვირთვის პროცენტული თანაფარდობა.

წყარო: [Internationalwealth.info/offshore-tax/Korporativnye-nalogi-v-ssha-izmeneniya](http://Internationalwealth.info/offshore-tax/Korporativnye-nalogi-v-ssha-izmeneniya)

წარმოდგენილი დიაგრამიდან ნათლად ჩანს, რომ ფიზიკური პირების გამომუშავებული ხელფასიდან 7,6%-ი საგადასახადო დატვირთვა მოდის დამსაქმებელზე, 15,1%-ი საშემოსავლო გადასახადზე, ხოლო 70,2%-ს იღებს ხელფასიდან ფიზიკური პირი შემოსავლის სახით.

ამერიკის შეერთებულ შტატებში ფედერალურ დონეზე გადასახადების ამოღების უზრუნველყოფას ახორციელებს შიდა შემოსავლების სამსახური. შიდა შემოსავლების სამსახურთან ფუნქციონირებს საგამოძიებო სტრუქტურა, რომელსაც გადასახადის გადამხდელთა მხრიდან კანონდარღვევის შემთხვევაში, მიწვებული აქვს მოქმედებათა ფართო უფლებამოსილება. ამასთან ერთად მხედველობაშია მისაღები ის გარემოება, რომ გადასახადის გადამხდელებს აქვთ უფლება უფასოდ მიიღონ მომსახურება, რომელიც ეხება საგადასახადო დოკუმენტების მომზადებასთან დაკავშირებულ ინფორმაციას.

შემოსავლების სამსახურის ოპერატიული ფუნქციები დეცენტრალიზებულია ადგილობრივი ორგანოების დონეზე, ხოლო ნორმატიული ფუნქციების შესრულებას ახორციელებს ცენტრალური აპარატი.

ამერიკის შეერთებული შტატების საგადასახადო სამსახურის მთავარი სტრუქტურაა აღმასრულებელი კომიტეტი, რომელიც ხელმძღვანელობს საგადასახადო პოლიტიკის ფორმირებას და გადაწყვეტილების მიღებას.

საგადასახადო სამსახურში ფუნქციონირებს ე.წ. მმართველთა საბჭო. მასში შედიან საგადასახადო სამსახურის თანამდებობის პირები და ძირითადად იხილავენ მოქმედების სტრატეგიებს, რომელსაც წარუდგენენ აღმასრულებელ კომიტეტს ([Internationalwealth.info/offshore-tax/Korporativnye-nalogi-v-ssha-izmenenija](http://Internationalwealth.info/offshore-tax/Korporativnye-nalogi-v-ssha-izmenenija)).

ამერიკის შეერთებული შტატების შემოსავლების სამსახური წარმოდგენილია ორი დონით: ნაციონალური და რეგიონული. ნაციონალურ დონეზე ფუნქციონირებს ცენტრალური აპარატი (ვაშინგტონში), ხოლო რეგიონულ დონეზე არსებობს ოლქები. ხოლო ადგილობრივ დონეზე ფუნქციონირებს მუნიციპალური განყოფილებები.

ამერიკის საგადასახადო პოლიტიკისა და სისტემის გაანალიზების შედეგად, ქვეყნისათვის ძალზე მნიშვნელოვანია საგადასახადო რეფორმის გატარებისას გათვალისწინებული იქნას ყველა მნიშვნელოვანი დეტალი, რომელიც არსებით გავლენას ახდენს ხაზინაში საგადასახადო შემოსულობებზე და ქვეყნის ბიუჯეტს არ გადახრის დეფიციტისკენ. 2017 წელს აშშ-ში განხორციელებულმა საგადასახადო რეფორმამ დიდი ვნებათა ღელვა გამოიწვია, რადგან მნიშვნელოვნად შეიცვალა საგადასახადო განაკვეთები შემცირებისაკენ. ამასთანავე გაიზარდა დასაბეგრი საგადასახადო ბაზა, რამაც ხელი შეუწყო ცვლილებების ოპტიმალურ დაბალანსებას. აქვე უნდა აღვნიშნოთ, რომ აშშ-ში შემოსავლების ძირითადი ნაწილი შემოდის პირდაპირი გადასახადებიდან და საგადასახადო რეფორმების ძირითადი ნაწილიც პირდაპირი გადასახადების ცვლილებებს ეხებოდა, რამაც ქვეყანას თავიდან ააცილა ბიუჯეტის დეფიციტი.

ამერიკის შეერთებული შტატების საგადასახადო სისტემა ასევე აღიარებულია საგადასახადო შეღავათებისა და სტიმულირების კუთხით. კერძოდ, მეორე მსოფლიო ომის შემდეგ აშშ საგადასახადო კანონმდებლობა არეგულირებდა საგადასახადო შეღავათების სისტემას.

აშშ-ის საგადასახადო კანონმდებლობა ეფუძნება საგადასახადო დაბეგვრის სპეციალურ წესებს ინტელექტუალური საკუთრების ობიექტებთან მიმართებაში. აშშ-ის საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებობს ასზე მეტი საგადასახადო შეღავათი, რომელიც ხელს უწყობს ინოვაციური მიმართულებების განვითარებას.

საგადასახადო სისტემის დახვეწისა და განვითარების სრულყოფის მიზნით აშშ მიმართავდა როგორც გრძელვადიან, ისე მოკლევადიან საგადასახადო რეფორმებს. აშშ-ში მე-20 საუკუნის და 21-ე საუკუნის განვლილ პერიოდში ჩატარებული იქნა ექვსი საგადასახადო რეფორმა, რომელიც დაკავშირებულია საგადასახადო პოლიტიკის ძირეულ ცვლილებებთან, კერძოდ:

- მელონის საგადასახადო სისტემა (1921-1926 წწ.);
- რუზველტის ახალი კურსი (1933-1945 წწ.);

- ჯონ კენედის საგადასახადო რეფორმა (1962-1968 წწ.);
- რონალდ რეიგანის რეფორმა (1981-1988 წწ.);
- ბილ კლინტონის რეფორმა (1993-2001 წწ.);
- დონალდ ტრამპის რეფორმა (2017-2020 წწ.).

დ. ტრამპის მიერ ხელმოწერილი კანონის თანახმად „საგადასახადო რეფორმის შესახებ“, შემცირდა იურიდიული პირებისთვის მოგების გადასახადი 35%-დან 21%-მდე. ასევე შემცირდა საზღვარგარეთ მოქმედი იურიდიული პირების გადასახადი 15,5%-მდე. ნაღდი ანგარიშსწორებისას, ხოლო უნაღდო ანგარიშსწორების შემთხვევაში კი 8%-მდე. ასევე იურიდიული პირებისათვის დამტკიცდა საგადასახადო შეღავათები კაპიტალურ ხარჯებზე.

ამერიკის შეერთებული შტატების საგადასახადო სისტემის გაანალიზების შედეგად ნათელი ხდება, რომ საგადასახადო მენეჯმენტი და საგადასახადო ადმინისტრირება მიმართულია ქვეყანაში ისეთი საგადასახადო მეთოდების განვითარებისკენ, რომლებიც ხელს უწყობენ ეკონომიკური განვითარების რეგულირებას და უზრუნველყოფენ სახელმწიფოს მინიმალურ ჩარევას საბაზრო მექანიზმებში. საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირების მთავარ თავისებურებას წარმოადგენდა პირდაპირი გადასახადების ლიბერალიზაცია და არაპირდაპირი გადასახადების მოქმედების სფეროს გაზრდა.

აშშ-ის საგადასახადო სისტემის გრძელვადიანი მიზანია ისეთი ჰარმონიული საგადასახადო ურთიერთობების ფორმირება, რომელიც საბოლოო ჯამში უზრუნველყოფს სახელმწიფოს, გადასახადის გადამხდელის და სხვა საერთაშორისო სუბიექტებს შორის დაბალანსებული ურთიერთობების დამყარებას.

ევროპული გამოცდილების ფარგლებში მნიშვნელოვანია განვიხილოთ ევროკავშირის საგადასახადო სისტემის თავისებურებანი და მისი გამოწვევები.

ევროკავშირის შესახებ ხელშეკრულებამ, რომელსაც ხელი მოეწერა 1992 წლის 7 თებერვალს მასტრიხტში, საფუძველი დაუდო ინტეგრაციული პროცესების განვითარებას ევროკავშირში. 1997 წლის 2 ოქტომბერს ამსტერდამში ხელმოწერილი ხელშეკრულებით დარეგულირდა ისეთი საკითხები, როგორცაა: უვიზო რეჟიმი,

თავშესაფრისა და იმიგრაციის პრობლემები, სასაზღვრო პოლიტიკა და ა.შ. ხოლო უკვე 2007 წელს, ლისაბონში ხელმოწერილი ხელშეკრულებით ევროკავშირს მიენიჭა სამართალსუბიექტის სტატუსი. მიუხედავად იმისა რომ, ბოლო ათწლეულის განმავლობაში ევროკავშირის მხრიდან, წევრ ქვეყნებთან მიმართებაში მიღებული იქნა მრავალი დირექტივა, საგადასახადო რეჟიმები და გადასახადის გადახდის პროცედურები ევროკავშირის სხვადასხვა ქვეყანაში მნიშვნელოვნად განსხვავდება ერთმანეთისაგან. უფრო მეტიც, არსებობს სრულიად განსხვავებული საგადასახადო რეჟიმები და წესები. მაგალითად, ესტონეთის საგადასახადო სისტემა და სხვა. საგადასახადო ტვირთის განსხვავებული დონეები და ადგილობრივი კანონმდებლობის თავისებურებები, აიძულებს ბიზნესს გამოიჩინონ სიფრთხილე ინვესტირებისას ქვეყნის არჩევის კუთხით. ამასთან ერთად, ევროპის ქვეყნების საგადასახადო სისტემებში არსებული განსხვავება, ქმნის რეალური პირობებს საგადასახადო კონკურენციისათვის. ბიზნესის მიერ კონკრეტული ქვეყნის არჩევა დამოკიდებულია საგადასახადო ადმინისტრირების მოხერხებულობაზე, გამჭვირვალობასა და საგადასახადო სისტემის სტაბილურობაზე.

ევროპის ქვეყნების საგადასახადო სისტემები განსხვავებულია ამერიკის შეერთებული შტატების სისტემისაგან, გადასახადების ადმინისტრირების და გადამხდელთა მიერ საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის კუთხით.

ევროკავშირის ქვეყნების კანონმდებლობა მრავალი თვალსაზრისით მსგავსია, მაგრამ საგადასახადო კუთხით თითოეული ქვეყანა თავად წყვეტს ვინ ითვლება რეზიდენტად, როგორი განაკვეთები დანერგოს და რა სახის შეღავათები შემოიღოს. ევროკავშირის ქვეყნებში საგადასახადო რეგულაციები უმეტესად განსხვავებულია, მაგრამ უკანასკნელ პერიოდში აქტიურად აღებულ იქნა კურსი საყოველთაო ჰარმონიზაციისკენ.

ფიზიკურ პირებთან მიმართებაში საგადასახადო პოლიტიკის ფორმირების ორი ძირითადი მიდგომა არსებობს:



1. ტერიტორიული პრინციპი - რომელიც ემყარება სახელმწიფოს ტერიტორიაზე წარმოშობილ დაბეგვრის ობიექტებს, განურჩევლად მათი ეროვნული თუ სამართლებრივი კუთვნილებისა.

2. რეზიდენტობის პრინციპი - ეფუძნება ობიექტების დაბეგვრას იმ პირობით, რომლებსაც აქვთ კონკრეტული სახელმწიფოს საგადასახადო რეზიდენტის სტატუსი, მიუხედავად შემოსავლის ადგილისა და წყაროსი.

ევროკავშირის ქვეყნებში ყველაზე გავრცელებული კრიტერიუმებია ფიზიკური ყოფნის ადგილი. ფიზიკური პირი იძენს საგადასახადო რეზიდენტის სტატუსს თუ იგი რეალურად იმყოფება ამ სახელმწიფოს ტერიტორიაზე გარკვეული პერიოდის განმავლობაში (ჩვეულებრივ წელიწადში 183 და მეტი დღე).

ევროპის ქვეყნებში განსხვავებულია დაბეგვრის სუბიექტების კატეგორიები. გამოიყოფა სამი მიდგომა.

1. შემოსავლის მქონე თითოეული ფიზიკური პირის დაბეგვრის სუბიექტად აღიარება, განურჩევლად მისი ოჯახური მდგომარეობისა (იტალია, ავსტრია, საფრანგეთი, სლოვენია, სლოვაკეთი, პოლონეთი, ლიეტუვა, ლატვია).

2. დაბეგვრის ობიექტია დაქორწინებული წყვილი, რომლის შემოსავალი განიხილება, როგორც საერთო ერთობლივი შემოსავალი (პორტუგალია, ლუქსემბურგი, მალტა). გერმანიაში, ესპანეთში, ირლანდიასა და ნორვეგიაში მეუღლეებს ეძლევათ არჩევანი ინდივიდუალური თუ ერთობლივი დეკლარაციის შევსებისა.

3. დაბეგვრის საგანია ოჯახი, რომელიც განიხილება პირთა ჯგუფი, რომლებიც ერთად ცხოვრობენ და უძღვებიან საერთო ოჯახს.

ევროკავშირის ქვეყნებში ასევე არის გარკვეული განსხვავებანი დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვრაში და საგადასახადო ბაზის ფორმირებაში. მაგალითად:

ნიდერლანდებში ფიზიკური პირების შემოსავალი იყოფა სამ კატეგორიად: პროფესიული შემოსავალი, შემოსავალი ორგანიზაციაში მონაწილეობით, შემოსავალი ინვესტიციებიდან.

პირადი შემოსავლის დაბეგვრა ხორციელდება, როგორც პროგრესული ასევე პროპორციული მიდგომით. ამა თუ იმ მიდგომის არჩევა განისაზღვრება სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკით.

ცალკეულ ქვეყნებში ფიზიკურ პირების საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის განაკვეთები შემდეგია:

უნგრეთში საშემოსავლო გადასახადი განაკვეთი შეადგენს 15%, ამავე განაკვეთით იბეგრება დივიდენდები და საბანკო ანაზღაურებებიდან მიღებული შემოსავლები.

ჩეხეთში - 15% და სამეწარმეო საქმიანობით დაკავებული პირებისათვის მას ემატება 7%-ი.

ესტონეთში საშემოსავლო გადასახადი - 20%;

შვეიცარიაში საშემოსავლო გადასახადი 11.5% -მდეა;

ლატვიაში დიფერენცირებულია 20%-დან 31,4%-მდე. კერძოდ, შემოსავლები 20005 ევრომდე - იბეგრება - 20%-ით;

20005 – 62800 ევრომდე - იბეგრება 23,0%-ით;

ხოლო 62801 ევროდან ზევით იბეგრება 31,4%;

პოლონეთში საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთია 18-32%. ხოლო 8000 ზლოტამდე შემოსავალი არ იბეგრება.

პირდაპირი გადასახადების სფეროში ევროკავშირის პოლიტიკა მიზნად ისახავს ჰარმონიზაციას, ჯანსაღი კონკურენციის ხელშეწყობას, კაპიტალის თავისუფალ მოძრაობას და ხელსაყრელი საგადასახადო გარემოს შექმნას. ევროკავშირის ქვეყნების მთავრობები ცდილობენ გადასახადების განაკვეთების სტანდარტიზებას და კომპანიებს გადასახადებს ახდევინებენ ზუსტად იმ წყაროებიდან, რომლიდანაც ისინი მოგებას იღებენ.

არაპირდაპირ დაბეგვრასთან დაკავშირებით შემუშავებულია დღგ-ის ერთიანი სისტემა და ხორციელდება ევროკავშირის წევრი ქვეყნების საგადასახადო განაკვეთების ჰარმონიზება. აქვე უნდა შევნიშნოთ, რომ კორპორატიულ საშემოსავლო გადასახადზე

და დივიდენდებზე დაწესებული გადასახადების კუთხით ქვეყნებს ჯერ კიდევ არ აქვთ კორპორატიული დაბეგვრის ერთიანი სისტემა.

დამატებული ღირებულების გადასახადის მიხედვით ევროკავშირის ქვეყნებში ასეთი სურათი გვაქვს (იხ. ცხრილი 4).

ცხრილი №4

დღგ-ის გადასახადის განაკვეთები ევროკავშირის ზოგიერთ ქვეყანაში

ქვეყანა	საერთო განაკვეთი	დაბალი განაკვეთები	დღგ-ის გადამხდელთა რეგისტრაცია
1	2	3	4
გერმანია	19 %	7 % - კვების პროდუქტები და წიგნები	თუ ბრუნვა წინა წელს 17000 ევროზე ნაკლებია, ხოლო მიმდინარე წელს 50 000 ევროზე ნაკლები, მაშინ კომპანია ითვლება მცირე ბიზნეს წარმომადგენლად და არ მოეთხოვება დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაცია. არარეზიდენტები, რომლებიც ახორციელებენ საქონლის და მომსახურების დასაბეგრ მიწოდებას უნდა დარეგისტრირდნენ დღგ-ს გადამხდელად.
საფრანგეთი	20 %	2,1 % ზოგიერთი მედიკამენტი, პერიოდული გამოცემები (გაზეთები და ჟურნალები, 5,5 % საკვები, წიგნები, ხელოვნების ნიმუშები, კინოს ბილეთები, სპორტული ღონისძიებები). 10 %-ით იბეგრება ზოგიერთი კატეგორიის საკვები, სარესტორნო ბიზნესი, მიწათმოქმედება და მეტყვეობა, სამგზავრო ტრანსპორტი.	იურიდიული პირები ექვემდებარებიან დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციას.
ესტონეთი	20 %	9 %-ით იბეგრება წიგნები, გაზეთები, მედიკამენტები და საცხოვრებელი. 0 % ექსპორტი, დღგ-ით არ იბეგრება ჯანდაცვის მომსახურება, დაზღვევა,	თუ პირის ტრანზაქცია კალენდარული წლის განმავლობაში აღემატება 40 000 ევროს, მაშინ სავალდებულოა დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაცია. არარეზიდენტები, რომლებიც ეწევიან ბიზნესს ესტონეთში, ვალდებულია

		გარკვეული ფინანსური ტრანზაქციები და ფასიანი ქაღალდებით ოპერაციები.	წარმოეშობათ პირველი გარიგების მომენტიდან.
ჩეხეთი	21 %	10 % განაკვეთებით იბეგრება მედიკამენტები, წიგნები, გაზეთები, 15 %-ით სურსათი, საცხოვრებელი და სოციალურ საცხოვ-რებელთან დაკავშირე-ბული მშენებლობა.	დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაცია სავალდებულოა თუ ბრუნვა ჩეხეთის რესპუბლიკაში 12 თვის განმავლობაში აღემატება 1 000 000 ჩეხურ კრონს.
ლიეტუვა	21 %	0%-იანი განაკვეთით იბეგრება საქონლის მიწოდება ეროკავშირის გარეთ და ევროკავშირის წევრი ქვეყნებისათვის. დღგ-ს გადამხდელი-სათვის. 5 % პერიოდული გარიგებები შშმ პირთა ტექნიკური დახმარება და შეკვეთების მომსახურება, ჯანდაცვის მოწყობილობები. 9 % წიგნები, საზოგადოებრივი ტრანსპორტი, საცხოვრებელი ფართების გათბობა, მუშა საყოფაცხოვრებო მოხმარებისათვის.	კომპანიები, რომელთა წლიური ბრუნვა აღემატება 45 000 ევროს, უნდა დარეგისტრირდნენ დღგ-ს გადამხდელად. უცხოური კომპანიები უნდა დარეგისტრირდნენ დღგ-ს გადამხდელად ნებისმიერ შემთხვევაში.
ლატვია	21 %	0%-ით იბეგრება დიპლომატებისთვის საქონლის და მომსახურების მიწოდება. 5% საკვები, რომელიც არ არის გადამუშავებული. 12 %-ით მედიკამენტები, სამედიცინო მოწყობილობები, ბავშვთა კვება, საზოგადოებრივი ტრანსპორტი, წიგნები, გაზეთები და სხვა პერიოდული გამოცემები.	პირები, რომელთა ტრანზაქცია წელიწადში აღემატება 40 000 ევროს, უნდა დარეგისტრირდნენ დღგ-ის გადამხდელად. ტრანზაქციის განხორციელებამდე უცხოელები ასევე უნდა დარეგისტრირდნენ დღგ-ის გადამხდელად.

წყარო : <https://www.economiafinanzas.com/ka/iva-en-europa>

რაც შეეხება კომპანიათა მოგების გადასახადს, იგი რეგულირდება თითოეული ქვეყნის ეროვნული კანონმდებლობით. მაგალითად ესტონეთში, (<https://www.chargebee.com/docs/eu-vat.html>) ისევე როგორც ლატვიაში იბეგრება მხოლოდ კომპანიათა განაწილებული მოგება. ამიტომ მოგების დივიდენდების სახით განაწილებამდე კორპორატიული გადასახადი არ წარმოიქმნება.

გასული საუკუნის 90-იანი წლებიდან ევროკავშირის საბჭოს მიერ ინტეგრაციული პროცესების გაღრმავების და ტრანსსასაზღვრო საინვესტიციო საქმიანობის ხელშეწყობის მიზნით მიღებული იქნა ორი დირექტივა:

ა) დაბეგვრის ერთიანი სისტემის შესახებ კომპანიების წილების შერწყმის, გაყოფის, გასხვისებისა და შეძენის შესახებ.

ბ) მშობელი და შვილობილი კომპანიების დაბეგვრის ერთიანი სისტემის შესახებ.

ევროკავშირის ქვეყნებს შეუძლიათ დამოუკიდებლად გაატარონ პოლიტიკა პირდაპირი დაბეგვრის სფეროში, იმ პირობით, რომ იგი წინააღმდეგობაში არ მოდის ევროკავშირის ძირითად პრინციპებთან, ამდენად ევროკავშირის წევრ ქვეყნებში მოგების გადასახადის საგადამხდელო ბაზა გამოიყურება შემდეგი სახით (იხ. ცხრილი 5).

მოგების გადასახადი ევროკავშირის ქვეყნებში

ცხრილი №5

ქვეყანა	გადასახადი	შენიშვნა
გერმანია	დასაბეგრი ბაზა: მოგება სავაჭრო ოპერაციებიდან, პასიური შემოსავალი, მოგება კაპიტალის ნაზარდიდან. განაკვეთი - 15%	15,825% საგადასახადო განაკვეთს დამატებული მუნიციპალური სავაჭრო გადასახადი, რომელიც შეადგენს 14-17%. მთლიანობაში ზოგადად: 30-33%.
საფრანგეთი	დასაბეგრი ბაზა: შემოსავალი საბუღალტრო აღრიცხვის წიგნის მიხედვით საგადასახადო განაკვეთი - 31%-ია. იმ კომპანიებისთვის, რომელთა ბრუნვა 250 მილიონ ევროზე ნაკლებია.	შემცირებული ტარიფები: 28% - ვრცელდება დასაბეგრი შემოსავლის პირველ 500000 ევროზე; 33,33% - კომპანიებისთვის, რომელთა შემოსავალი 250 მილიონი ევრო ან მეტია.

ქვეყანა	გადასახადი	შენიშვნა
ჩეხეთი	<p>დასაბეგრი ბაზა: დასაბეგრი შემოსავალი გამოითვლება ჩეხური აღრიცხვის წესების შესაბამისად, საგადასახადო მიზნებისთვის კორექტირებით. ზოგადად გადასახადის გადამხდელის მიერ დოკუმენტირებული ყველა ხარჯი, რომელიც გაწეულია დასაბეგრი შემოსავლის მისაღებად გამოიქვითება. განაკვეთი შეადგენს - 19%.</p>	<p>5%-ით იბეგრება საინვესტიციო ფონდები. 0% - ზოგიერთი სახის საპენსიო ფონდები.</p>
ესტონეთი	<p>დასაბეგრი ბაზას წარმოადგენს განაწილებული მოგება. განაკვეთი: წმინდა მოგების განაწილებული თანხის 20/80 (ან მთლიანი მოგების 20%).</p>	<p>2019 წლის 1 იანვრიდან ამოქმედდა 14%-იანი შემცირებული განაკვეთი დივიდენდების რეგულარული გადამხდელისთვის.</p>
ლიეტუვა	<p>დასაბეგრი ბაზა: მოგება სავაჭრო ოპერაციებიდან, პასიური შემოსავალი, კაპიტალის ნაზარდიდან მიღებული მოგება განაკვეთი - 15%</p>	<p>შემცირებული განაკვეთით იბეგრება: - მიკრო კომპანიები (ათი თანამშრომელი, შემოსავალი 300000 ევროზე ნაკლები) - არ იხდის გადასახადს პირველ პერიოდში. შემოსავალი სამეცნიერო კვლევის რეალიზაციიდან და შემოსავალი საცდელი საწარმოებიდან.</p>
ლატვია	<p>დასაბეგრი ბაზა: განაწილებული მოგება განაკვეთი - 20%</p>	<p>განაწილებული მოგება ექვემდებარება 25%-იან დაბეგვრას, თუ იგი მოიცავს: დეკლარირებულ დივიდენდებს, შუალედურ დივიდენდებს, დივიდენდის მსგავს</p>

ქვეყანა	გადასახადი	შენიშვნა
		გადახდებს და ა.შ.
პოლონეთი	დასაბეგრი ბაზა: მოგება მიღებული სავაჭრო საქმიანობიდან და ასევე კაპიტალის შემოსავლიდან განაკვეთი შეადგენს - 19%	9% დაბეგვრის განაკვეთი ვრცელდება კაპიტალის მოგებიდან მიღებულ შემოსავალზე. მცირე გადასახადის გადამხდელებისათვის ან ახლად დამწყები გადასახადის გადამხდელებისათვის, რომელთა შემოსავალი 1,2 მილიონ პოლონურ ზლოტზე ნაკლებია.

წყარო: [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu)

ასევე საინტერესოა ევროკავშირის ქვეყნებში გადასახადები დივიდენდებიდან (იხ. ცხრილი 6).

ცხრილი №6

### დივიდენდებიდან გადასახადები ევროკავშირის ქვეყნებში

ქვეყანა	გადასახადი	შენიშვნა
გერმანია	25%-იანი განაკვეთი გადახდილ დივიდენდებზე რეზიდენტებისთვის და არარეზიდენტებისთვის.	26,375% (მოგების გადასახადის გათვალისწინება) არარეზიდენტებზე გადახდების შემთხვევაში შესაძლებელია თანხის დაბრუნება, რაც საბოლოოდ იწვევს განაკვეთის შემცირებას 15,825%-მდე.
საფრანგეთი	30% ფრანგული კომპანიებიდან, არარეზიდენტი აქციონერების გათვალისწინებით.	ფრანგული კომპანიის მიერ ევროკავშირში რეგისტრირებულ დედა კომპანიებისათვის გადახდილი დივიდენდები არ იბეგრება.

ქვეყანა	გადასახადი	შენიშვნა
ჩეხეთი	15% არარეზიდენტებზე გადახდილ დივიდენდებზე	35% - იმ ქვეყნის რეზიდენტებზე გადახდილ დივიდენდებზე, რომლებსაც არ აქვს დადებული ხელშეკრულება ჩეხეთთან საგადასახადო ინფორმაციის გაცვლის შესახებ. ევროპის ეკონომიკურ ზონაში ან შვეიცარიაში განლაგებული კომპანიების მიერ გადახდილი დივიდენდები არ იბეგრება.
ლიეტუვა	15% - არარეზიდენტებზე გადახდილ დივიდენდებზე.	დივიდენდები განთავსდებიან მოგების გადასახადისგან, იმ შემთხვევაში, როდესაც დედა კომპანია ფლობს შვილობილი კომპანიების აქციების 10%-ს, 12 თვეზე მეტი ხნის განმავლობაში, ევროპის ეკონომიკური ზონის ქვეყნებში რეგისტრირებული უცხოური კომპანიებისაგან მიღებული დივიდენდები, რომელთა შემოსავალი ექვემდებარება მოგების გადასახადის გადახდას, განთავსებულია გადასახადისაგან.
პოლონეთი	19% - პოლონეთის რეზიდენტ კომპანიების მიერ არარეზიდენტ კომპანიებზე გადახდილ დივიდენდებზე.	2020 წლის 1 იანვრიდან მიღებული იქნა გადასახადის დაკავების ახალი წესები, რომელიც გამოიყენება გარკვეული ტრანსსასაზღვრო გადახდებისათვის, რომელიც აღემატება წელიწადში ერთ მიმღებზე 2 მილიონ პოლონურ ზლოტს.

წყარო: [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu)

ევროკავშირის სამმა წამყვანმა სახელმწიფომ (გერმანია, საფრანგეთი, იტალია) არ გაზარდა კორპორატიული საშემოსავლო გადასახადი და გერმანიამ და იტალიამ შეამცირეს კიდევ იგი, რამაც უზრუნველყო ბიზნესისათვის ამ სახელმწიფოების მიმზიდველობის შენარჩუნება და ხელი შეუშალა ამ ქვეყნებიდან კაპიტალის გადინებას.

ევროკავშირში შემავალ ნაკლებად მძლავრ ეკონომიკებში (ლატვია, ლუქსემბურგი, ესტონეთი) არ გაზარდილა საშემოსავლო გადასახადი. ლატვიაში და ესტონეთში ბიუჯეტის დეფიციტი ძირითადად კომპენსირდება დ.დ.გ.-ს და აქციზის ზრდით.



ევროკავშირის საგადასახადო სისტემის ანალიზის და გამოცდილების გაზიარების კუთხით ასევე საინტერესოა საქართველოსთვის მალტის საგადასახადო სისტემის გაცნობა. მალტა არის ევროკავშირის ექვს ქვეყანას შორის, სადაც დღგ-ს გადასახადი 20%-ზე დაბალია, დღგ-ის საშუალო საბაზისო განაკვეთი ევროკავშირში შეადგენს 23,1%. მალტაში შესაძლებელია ბინადრობის ნებართვის მიღება ორ კვირაში, ასევე შესაძლებელია 14 თვის შემდეგ მოქალაქეობის მიღება. ამისათვის აუცილებელია მალტის ეკონომიკაში ინვესტიციის განხორციელება 690 000 ევროდან. მალტის საგადასახადო სისტემის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან უპირატესობას წარმოადგენს ის, რომ მოქალაქეს შეუძლია გახდეს საგადასახადო რეზიდენტი, მაშინაც კი, თუ იგი ქვეყანაში 183 დღეზე ნაკლებს გაატარებს. ბინადრობის ნებართვის მიღების შემდეგ ავტომატურად ხდება საგადასახადო რეზიდენტი და საშუალება ეძლევა პირს გადაიტანოს ბიზნესი მალტაში.

მალტაში იურიდიული პირებისათვის დღგ-ს საბაზისო განაკვეთი შეადგენს - 18%-ს, მოგების გადასახადის - 35%, დივიდენდისათვის - 0%, ჰონორარზე - 0%, საწესდებო კაპიტალზე გადასახადი არ არსებობს.

(<https://www.offshorecompanycorp.com/ge/ka/faq/company-tax-system>).

მალტას აქვს ხელსაყრელი გადასახადები ბიზნესისათვის, რადგან კანონმდებლობა გადასახადების დიდი ნაწილის უკან დაბრუნების შესაძლებლობას იძლევა. მაგალითად:

- გადახდილი გადასახადის 6/7 ბრუნდება გადახდილი გადასახადიდან და დაბრუნების შემდეგ გადასახადის განაკვეთი მხოლოდ 5%-იანია, თუ კომპანია ეწევა სავაჭრო საქმიანობას;
- გადასახადის 5/7 ექვემდებარება დაბრუნებას, თუ კომპანიამ მიიღო პასიური შემოსავალი და ჰონორარი;
- გადახდილი გადასახადის 2/3 ბრუნდება თუ კომპანიას ექვემდებარება ორმაგი დაბეგვრის აცილების ხელშეკრულებას;

- გადახდილი გადასახადი 100%-ით ბრუნდება, თუ მალტის კომპანია არის ჰოლდინგი და ფლობს წილს უცხოურ საწარმოში, ასეთი კომპანია მიეკუთვნება მონაწილე ჰოლდინგის კატეგორიას.

კომპანიებისთვის გადახდილი გადასახადის უკან დაბრუნების უზრუნველსაყოფად, იგი ნაწილდება ხუთ ანგარიშზე. გადასახადის დაბრუნება ხდება მხოლოდ პირველი და მეორე ანგარიშიდან.

1. საბოლოო გადასახადი (Final Toix Account)
2. მალტაში მიღებული შემოსავალი (Maltese Taxed Account)
3. შემოსავალი საზღვარგარეთიდან (Foreign)
4. შემოსავალი უძრავი ქონებიდან (Immovable Property Account)
5. შემოსავლები, რომელიც არ იბეგრება (Untaxed Account).

დაბრუნების პროცესი ყველა შემთხვევაში ერთნაირია. კერძოდ, ჯერ კომპანია იხდის გადასახადებს, შემდეგ წერს განცხადებას თანხის დაბრუნების შესახებ. საგადასახადო სამსახური განაცხადს განიხილავს 14 დღის განმავლობაში და განაცხადის დამტკიცების შემდეგ თანხის დაბრუნება ხდება იმავე ვალუტაში, რომელშიც გადახდილია გადასახადები.

მალტაში ფიზიკური პირებისათვის ძირითად საგადასახადო ბაზას წარმოადგენს ფიზიკური პირის შემოსავალი: მათ განეკუთვნება:

- ხელფასი;
- შრომითი საქმიანობიდან მიღებული ხელფასი და სხვა შემოსავალი;
- მოგება ან შემოსავალი სამეწარმეო საქმიანობიდან;
- დივიდენდები, პროცენტები, ჰონორარები და სხვა საინვესტიციო შემოსავალი, მათ შორის იჯარის შემოსავალი;
- პენსიები და რეგულარული შემოსავალი (ანუიტეტები);
- ჯილდოს სახით მიღებული თნხა, რომელსაც იღებენ დირექტორთა საბჭოს წევრები; იგი გათანაბრებულია დასაქმებიდან მიღებულ შემოსავალთან;

- მალტის მოქალაქის მიერ ჯილდოს სახით მიღებული თანხა ასევე ექვემდებარება დაბეგვრას.

საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი დამოკიდებულია გადასახადის გადამხდელის მთლიან შემოსავალსა და ოჯახურ მდგომარეობაზე. განიხილება სამი კატეგორიის რეზიდენტი: დაუქორწინებელი პირები, დაქორწინებული პირები და მშობლები. არსებული ინფორმაციით ინვესტორების უმრავლესობა, რომლებიც აპირებენ გახდნენ მალტის საგადასახადო რეზიდენტები, არიან დაქორწინებული ადამიანები, რომელთაც ჰყავთ არასრულწლოვანი შვილები, ქვემოთ მოტანილია საბაზისო განაკვეთები ამ კატეგორიის მოქალაქეებისთვის. (იხ. ცხრილი №7)

აქვე უნდა ავღნიშნოთ რომ მალტაში ქონების გადასახადი არ არის, მაგრამ იმ შემთხვევაში, თუ მოქალაქე გადაწყვეტს ქონების გაყიდვას, იბეგრება გარიგების ღირებულება 8%-ის ოდენობით. ზოგიერთ შემთხვევაში ეს გადასახადი შეიძლება შემცირდეს 5 %-მდე.

საშემოსავლო გადასახადი ქორწინებაში მყოფი პირებისათვის

ცხრილი №7

შემოსავლი	საბაზრო განაკვეთი	გამოქვითვა
1	2	3
0 – 10500 ევრომდე	0 %	0 ევრო
10500-დან - 15800 ევრომდე	15 %	1575 ევრო
15801 - ევროდან 21200 - ევრომდე	25 %	3155 ევრო
21200 - ევროდან 60000 - ევრომდე	25 %	3050 ევრო
60001 - ევროდან და მეტი	35 %	9050 ევრო

მალტის საგადასახადო რეზიდენტად გახდომისათვის, პირი ქვეყანაში უნდა იმყოფებოდეს წელიწადში 183 დღეზე მეტი ხნის განმავლობაში და ღებულობდეს შემოსავალს მის ტერიტორიაზე. თუ პირი ცხოვრობს და იღებს შემოსავალ სხვა ქვეყანაში,

მაგრამ მას აქვს მალტის პასპორტი, მაშინ ის არ ითვლება რეზიდენტად და არ იხდის მალტის გადასახადებს.

გარდა ამისა, შესაძლებელია მალტაში ბინადრობის სტატუსის მიღება, ეს არის პირი, რომელიც წელიწადში 183 დღეზე ნაკლებს ატარებს მალტაში, მაგრამ ქვეყანას თავის მთავარ საცხოვრებელ ადგილად თვლის, მას შეუძლია და აქვს განზრახვა დაბრუნდეს და დარჩენილი ცხოვრების წლები იქ გაატაროს.

სამ პირობას, რომელიც უნდა აკმაყოფილებდეს მალტაში ბინადრობის სტატუსის მისაღებად განეკუთვნება:

- პირი უნდა იყოს 18 წელზე მეტი ასაკის;
- კავშირი უნდა ჰქონდეს გაწყვეტილი სხვა ქვეყნებთან, ანუ არ უნდა ცხოვრობდეს რეგულარულად და დიდხანს სხვა ქვეყანაში.
- უნდა წარმოადგინოს დამაჯერებელი მტკიცებულებები იმისა, რომ აქვს განზრახვა მუდმივად იცხოვროს მალტაში ან მომავალში განუსაზღვრელი ვადით.

იმ შემთხვევაში თუ ინვესტორი მალტაში გადასვლას და ადგილობრივ ბანკებში ანგარიშის გახსნას და ამ ანგარიშზე შემოსავლის მიღებას გეგმავს, ის გახდება ქვეყნის საგადასახადო რეზიდენტი, მაგრამ მალტის ბანკში ანგარიშის გახსნა არ არის დაბეგვრის საკმარისი საფუძველი.

იმ შემთხვევაში, თუ პირი შეიძენს აქტივებს მალტაში, მაგალითად განახორციელებს ინვესტირებას ადგილობრივ ქონებაში გასაქირავებლად, ან გადაიტანს ბიზნესს მალტაში, მას მოუწევს გადასახადების გადახდა ადგილობრივ ბიუჯეტში.

მალტის საგადასახადო სისტემას გააჩნია მთელი რიგი უპირატესობანი ევროკავშირის სხვა ქვეყნებთან შედრებით, კერძოდ:

- ✓ გადასახადების განაკვეთები ბევრად უფრო დაბალია, ვიდრე ევროკავშირის სხვა ქვეყნებში;
- ✓ მალტის საგადასახადო რეზიდენტებს შეუძლიათ გადასახადების ოპტიმიზაცია, მათი უმეტესობის უკან დაბრუნებით;
- ✓ მალტაში არ არის ისეთი მნიშვნელოვანი გადასახადები ბიზნესისათვის, როგორცაა: ჰონორარი, პროცენტი, დივიდენდები;

✓ ფიზიკური პირები არ იხდიან გადასახადს: ჩუქებაზე, ქონებაზე, კაპიტალზე.

ამრიგად, მალტის საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირების თავისებურებანი და პრაქტიკული გამოცდილება მეტად საყურადღებოა ისეთი განვითარებადი ქვეყნისათვის, როგორცაა საქართველო და მისი გამოცდილების გადმოტანა მნიშვნელოვნად წაადგება და წინ წაწევს საქართველოს საგადასახადო სისტემას.

საქართველოს საერთაშორისო კავშირების გაღრმავებისა და განვითარების პროცესში წარმოიშვა სხვადასხვა ქვეყნებთან მიმართებით საგადასახადო ურთიერთობების დარეგულირების აუცილებლობა. როგორც ნებისმიერი ქვეყანა, ისე საქართველო მოწოდებულია დაიცვას საერთაშორისო თანამშრომლობა საგადასახადო სფეროში.

საერთაშორისო საგადასახადო თანამშრომლების ძირითადი მიზნებია:

- ა) ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილება;
- ბ) სახელმწიფო კონტროლი გადასახადის თავის არიდებაზე;
- გ) უცხოური ინვესტიციების მოზიდვა არარეზიდენტებისათვის შემოსავლების არადისკრიმინაციული დაბეგვრის საშუალებით.

ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნით საქართველომ მსოფლიოს მრავალ ქვეყანასთან გააფორმა შეთანხმება, რომელიც აგებულია ევროპის ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) საგადასახადო კონვენციის ტიპური მოდელის შესაბამისად და ექვემდებარება განსაზღვრული წესების დაცვას. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად ქვეყანაში მოქმედებს საერთაშორისო შეთანხმებების პრიორიტეტები, რომლებიც საგადასახადო დაბეგვრას ეხება და რატიფიცირებულია დადგენილების შესაბამისი წესებით, ნორმებითა და საგადასახადო კოდექსთან შესაბამისობაში მყოფი ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტებით. ქვეყანაში ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილებისათვის გამოიყენება საგადასახადო ჩათვლის მეთოდი.

საქართველო ასევე ევროკავშირთან 2014 წლის 27 ივნისს გაფორმებული ასოცირების ხელშეკრულების თანახმად იღებს ვალდებულებას ეტაპობრივად დაუახლოვოს თავისი კანონმდებლობა ევროკავშირის სამართლებრივ ინსტრუმენტებს საგადასახადო

სფეროში, კერძოდ კი იგი ეხება არაპირდაპირ დაბეგვრას, როგორცაა დ.ღ.გ., აქციზი და ა.შ.

აქვე უნდა ავღნიშნოთ, რომ საერთაშორისო საგადასახადო თანამშრომლობის განვითარება ევროკავშირის ფარგლებში წარმოებს „საერთო ბაზრის“ შესახებ ხელშეკრულების საფუძველზე, რომელიც გაფორმდა 1957 წელს „საერთო ბაზრის“ შექმნის მიზნით და ითვალისწინებს წევრი-ქვეყნების საგადასახადო კანონმდებლობის ეტაპობრივ უნიფიცირებას.

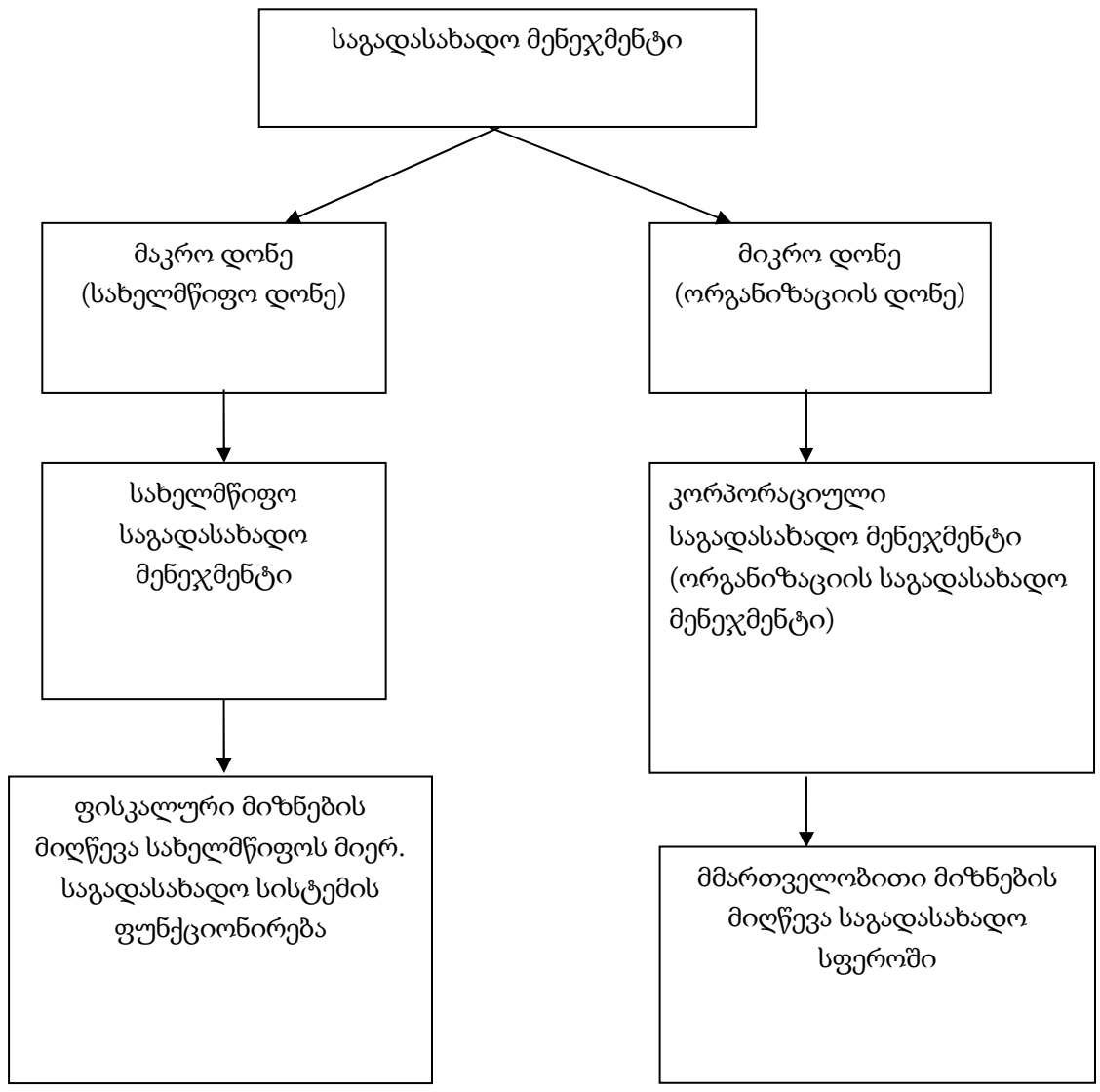
საქართველოსთვის პოსტსაბჭოთა ქვეყნებიდან ჩვენი აზრით გასათვალისწინებელია ესტონეთის და ლატვიის გამოცდილება, რომლებშიც კომპანიების გაუნაწილებელი მოგება განთავისუფლებულია მოგების გადასახადისაგან. საქართველოში იგი ცნობილია მოგების გადასახადის ესტონური მოდელის სახელწოდებით და წარმატებით ინერგება ქვეყანაში 2016 წლიდან. მოგების გადასახადის კუთხით ასევე საინტერესოა ლიეტუვის გამოცდილება. კერძოდ, მოგების კუთხით საშეღვათო საპროცენტო განაკვეთით იბეგრება მიკრო კომპანიები ათი თანამშრომელის დაქირავების შემთხვევაში, როდესაც შემოსავალი 300000 ევროს არ აღემატება. პირველ საგადასახადო პერიოდში ისინი თავისუფლდებიან მოგების გადასახადისგან. თუმცა, მოგების გადასახადის კუთხით განაწილების ნაწილში არსებული შესაძლებლობა და თავისუფლება, არასაკმარისია გადასახადის გადამხდელი პირებისათვის, რომელთა მიმართ, არსებული საგადასახადო შეღვათები ვერ უზრუნველყოფს მათი მოტივაციის საგრძნობ გაუმჯობესებას.

საქართველოსათვის მნიშვნელოვნად გასათვალისწინებელია მალტის საგადასახადო გამოცდილება, კომპანიებისთვის(გადამხდელისათვის) სხვადასხვა ანგარიშებიდან გადახდილი გადასახადების უკან დაბრუნების კუთხით. იგი პრაქტიკულად იქნება წინადადებული ნაბიჯი საქმიანობის სფეროების მიხედვით გადასახადების დიფერენცირებული მიდგომისა. მისი ეტაპობრივი დანერგვა უდაოდ მიმზიდველს გახდის საქართველოს საგადასახადო კუთხით და ხელს შეუწყობს ქვეყანაში უცხოური ინვესტიციების ფართოდ მოზიდვას.

## § 2.2 საგადასახადო მენეჯმენტის სტრატეგიული ტრანსფორმაციის ტენდენციები საქართველოში

საგადასახადო მენეჯმენტი თავისი არსით არის საბაზრო ეკონომიკის მართვის საერთო სისტემის შემადგენელი ნაწილი, რომელიც ეფუძნება ეკონომიკის მართვის ზოგად პრინციპებსა და ფუნდამენტალურ დებულებებს, სისტემურ მიდგომასა და ანალიზს. საგადასახადო მენეჯმენტი ერთის მხრივ ასოცირდება ისეთი ფუნქციების განხორციელებასთან, როგორცაა საგადასახადო დაგეგმვა, რეგულირება, ანალიზი და კონტროლი, ხოლო მეორეს მხრივ იგი უკავშირდება საქმიანობას, რომელიც დაკავშირებულია საგადასახადო ადმინისტრირებასთან.

საქართველოს საგადასახადო სისტემაში საგადასახადო მენეჯმენტის ორი დონე განიხილება: მაკრო დონე და მიკრო დონე (იხ. სქემა 5). სახელმწიფო საგადასახადო მენეჯმენტი მაკრო დონეზე მოიცავს სახელმწიფო საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირების განვითარებას, რომელიც თავის მხრივ მოიცავს საგადასახადო პოლიტიკას, ადმინისტრირებისა და კონტროლის განხორციელებას. რაც შეეხება მიკრო დონეზე, აქ განიხილება კორპორაციული საგადასახადო მენეჯმენტი, რომელიც გარდაუვალი თანამგზავრია ნებისმიერი ორგანიზაციისთვის. თანამედროვე გადასახადების გამოანგარიშების და გადახდის პირობები საკმაოდ რთული და საპასუხისმგებლო პროცესია. სამეწარმეო სუბიექტები მნიშვნელოვან სახსრებს ხარჯავენ საგადასახადო აღრიცხვა-ანგარიშების მომზადებისა და სრულყოფისათვის. ამდენად, კორპორაციული მენეჯმენტის მთავარი მიმართულებაა ორგანიზაციის დონეზე მმართველობითი მიზნების მიღწევა საგადასახადო სფეროში, ხოლო, სახელმწიფო საგადასახადო სისტემა შესაძლებელია განვიხილოთ, როგორც საკანონმდებლო აქტების ერთობლიობა, რომლის საფუძველზეც ხდება ბიუჯეტში დარიცხული გადასახადების და მოსაკრებლების მობილიზება და ასევე სახელმწიფოსა და გადასახადის გადამხდელთა ურთიერთობის დარეგულირება გადასახადების გადახდის, საგადასახადო კონტროლისა და საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების კუთხით.

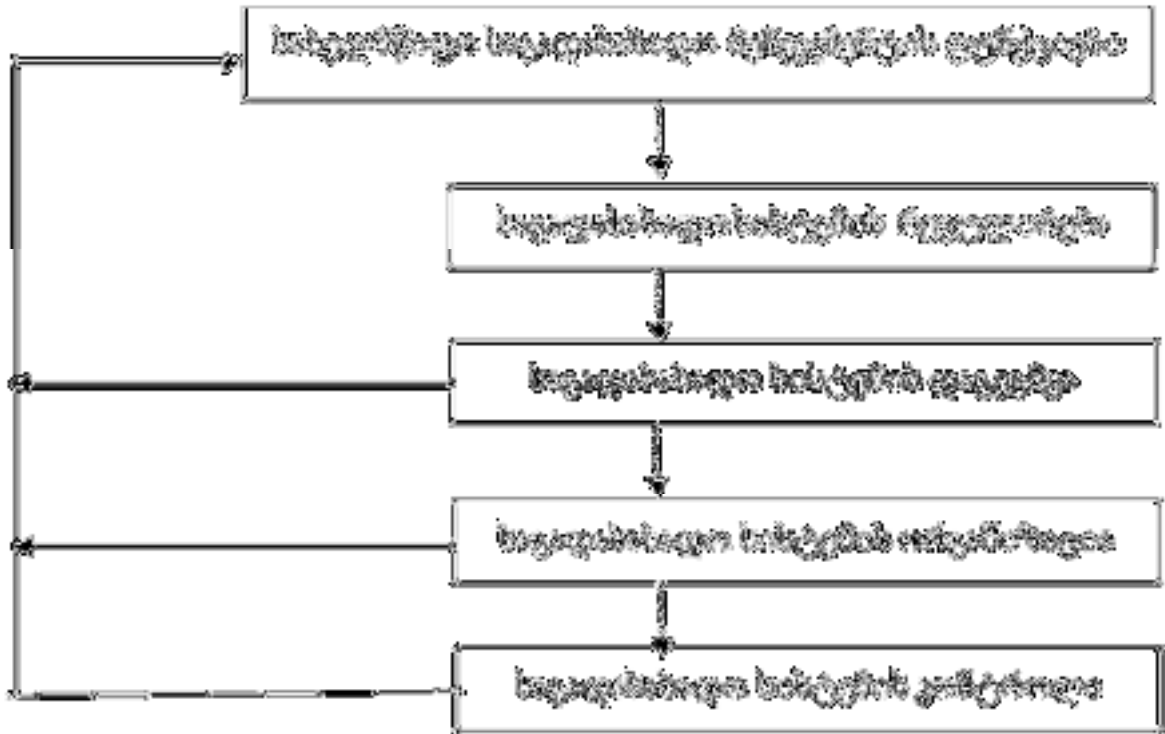


სქემა 5. საგადასახადო მენეჯმენტის სტრუქტურა გამოყენების ხასიათის მიხედვით საქართველოში

წყარო: სქემა შედგენილია ავტორის მიერ.



ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით სახელმწიფო საგადასახადო მენეჯმენტის ფუნქციების სტრუქტურას სქემატურად ექნება შემდეგი სახე (იხ. სქემა №6).



სქემა №6. საქართველოში სახელმწიფო საგადასახადო მენეჯმენტის ფუნქციები.

წარმოდგენილი სქემიდან ნათლად ჩანს, რომ სახელმწიფო საგადასახადო მენეჯმენტის შემადგენელი ნაწილია საგადასახადო სისტემის რეგულირება, რომელიც თავის მხრივ მოიცავს საგადასახადო სისტემის დაგეგმვას და თავის თავში აერთიანებს საკანონდებლო ნორმატიული აქტების ანალიზს და შემუშავებას, საგადასახადო სისტემის ორგანიზებას და ფუნქციონირებას, საგადასახადო კონტროლს, რომლის საფუძველზეც სახელმწიფო შეიმუშავებს არჩეულ საგადასახადო პოლიტიკას. საგადასახადო სისტემის რეგულირების ფუნქცია მდგომარეობს მთლიანობაში მოქმედი საგადასახადო სისტემის კორექტირებაში, შემდგომში მისი ეფექტიანობის გაზრდის მიზნით. გამომდინარე აქედან ნებისმიერი სახელმწიფოს ფინანსური ურთიერთობის სრულყოფა და განვითარება შეუძლებელია ეფექტიანი საგადასახადო სისტემის

ფორმირების გარეშე. თავის მხრივ საგადასახადო სისტემა ეროვნულ ეკონომიკაზე ზემოქმედების მთავარი მექანიზმია და მოიცავს სახელმწიფოში მოქმედი გადასახადების ერთობლიობას.

საქართველოს სახელმწიფო საგადასახადო სისტემა წარმოადგენს ქვეყანაში საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებულ ურთიერთობებს, მონაწილეთა სამართლებრივ მდგომარეობას, უფლებებს, ვალდებულებებს და პასუხისმგებლობას, გადასახადებს, მათი დაწესების, შემოღების, შეცვლისა და გაუქმების წესებს. საგადასახადო ურთიერთობების პროცესში წარმოშობილ დავათა გასაჩივრებისა და გადაწყვეტის წესებს და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებულ ფორმებს და მეთოდებს.

განვითარებული ქვეყნების საგადასახადო სისტემების ტრანსფორმაციის გამოცდილების გაანალიზების საფუძველზე მე-20 საუკუნის მეორე ნახევრიდან გამოიყოფა ორი ეტაპი. კერძოდ, პირველი მოიცავს 50-70-იანი წლების პერიოდს, ამ დროს სახეზე გვქონდა საგადასახადო სისტემებში დაბეგვრის ფისკალური და მარეგულირებელი ფუნქციების უპირველესი რეალიზაცია, ხოლო 80-90-იან წლებში მსოფლიოში მიმდინარე გლობალიზაციის პროცესის ეკოლოგიზაციამ და მეცნიერულ-ტექნიკური პროგრესის დაჩქარებულმა განვითარებამ, თანამედროვე საგადასახადო სისტემებში წინ წამოიწია ფისკალური, მასტიმულირებელი და მარეგულირებელი ფუნქციების კომბინირებული რეალიზაცია.

საქართველოში, როგორც გარდამავალი ეკონომიკის მქონე ქვეყანაში, სახელმწიფო ბიუჯეტის ხარჯების სისტემა ჩამოყალიბდა, ჯერ კიდევ სოციალიზმის პირობებში. მე-20 საუკუნის 90-იანი წლებიდან, დამოუკიდებლობის მოპოვების შემდეგ, საგადასახადო სისტემის რეფორმირების პირველ ეტაპზე, სახელმწიფო შემოსავლების მობილიზებას და არსებულ საგადასახადო პოლიტიკას შორის კავშირის უქნლობამ, მიგვიყვანა წარმოების მკვეთრ დაცემამდე და საგადასახადო ბაზის შემცირებამდე. მთლიანობაში საქართველოს საგადასახადო სისტემა არ შეესაბამებოდა საზოგადოდ აღიარებულ პრინციპებს. სახეზე გვქონდა საგადასახადო ტვირთის მკვეთრი ზრდა, რაც კიდევ უფრო

აღრმავებდა საქონელმწარმოებელთა მიმღე ფინანსურ მდგომარეობას. საგადასახადო პრაქტიკის გაანალიზებამ დაგვანახა სტრატეგიული შეცდომები, რომელიც წინააღმდეგობაში მოდიოდა სამეწარმეო საქმიანობასთან.

2005 წლიდან ქვეყანაში აღიარებულ იქნა საგადასახადო დაბეგვრის ნეიტრალიტეტი, რომელიც წარმატებით გამოიყენება განვითარებულ ქვეყნებში და დაბეგვრის პრინციპი მიმართულია მეწარმის ქცევის მოტივაციაზე ზეგავლენის შესუსტებისაკენ. სამწუხაროდ, საქართველოს საგადასახადო სისტემა ეფუძნება მკვეთრად განსაზღვრულ ფისკალურ ფუნქციას, რომელიც მიმართულია სახელმწიფო ბიუჯეტის შევსებისაკენ სტაბილური გადასახადებით. ასეთი საგადასახადო პოლიტიკა ნებისმიერი ქვეყნისთვის მისაღები უნდა იყოს, მაგრამ მას თან უნდა ახლდეს სახელმწიფოს მხრიდან თავისი მარეგულირებელი და მასტიმულირებელი ფუნქციების გამოყენება. ანუ, ოპტიმალური საგადასახადო განაკვეთების განსაზღვრა და ზოგიერთ დარგში განაკვეთების გადახედვა შემცირების კუთხით შემდგომი სტიმულირებისათვის. ამდენად მიზანშეწონილია საგადასახადო განაკვეთების კორექტირებით შეიქმნას საგადასახადო ბაზის გაფართოების შესაძლებლობები.

ქვეყანაში საგადასახადო სისტემის რეფორმირებისა და საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფის მიზნით, როგორც უკვე აღვნიშნეთ 2010 წლიდან განხორციელდა გარკვეული რეფორმები, რომელიც მიმართული იქნა საგადასახადო შემოსავლების სრულად მობილიზების, მეწარმეთა საინვესტიციო აქტივების სტიმულირებისა და საზოგადოების სოციალური სტაბილურობის უზრუნველყოფისკენ. 2011 წლის 1 იანვრიდან ამოქმედდა ახალი მესამე საგადასახადო კოდექსი, ხოლო 2017 წლიდან საქართველოს გადავიდა მოგების გადასახადის დაბეგვრის ესტონურ მოდელზე, რომელმაც გარკვეულ პოზიტიურ ცვლილებებს მისცა დასაბამი საგადასახადო შემოსავლების მობილიზების დინამიკაში (იხ. ცხრილი 8). ცხრილის ანალიზი გვიჩვენებს, რომ შესწავლილ პერიოდში ნაერთი ბიუჯეტის შემოსავლები გაიზარდა 2,6-ჯერ, ამასთან საგადასახადო შემოსავლების აბსოლუტურმა ზრდამ 2021 წლისთვის 2010 წელთან შედარებით შეადგინა 8512,5 მ-ლნ. ლარი. ანუ გაიზარდა 2,7-ჯერ. აქვე უნდა

შევნიშნოთ, რომ კვლავ მაღალია საგადასახადო შემოსავლების სტრუქტურაში არაპირდაპირი გადასახადების ხვედრითი წილი. თუ 2010 წელს საგადასახადო შემოსავლებში არაპირდაპირი გადასახადების ხვედრით წილად მოდიოდა 58,2%, 2021 წელს გაიზარდა და შეადგინა 60%. არაპირდაპირი გადასახადების ხვედრითი წილის ზრდა არასასურველი და გარკვეულად შემაშფოთებელი მოვლენაა სახელმწიფო ბიუჯეტის ფორმირების პროცესში. ამიტომ მაქსიმალური ყურადღება უნდა მიექცეს ქვეყანაში, პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადების ოპტიმალური თანაფარდობის დარეგულირებას.

არაპირდაპირი გადასახადების მაღალი ხვედრითი წილის არსებობისას გარკვეულწილად მცირდება გაყიდვის მოცულობა, რაც მეწარმეებს აიძულებს შეკვეცონ წარმოების მოცულობა, შეამცირონ სამუშაო ადგილები, რასაც თან სდევს ქვეყანაში უმუშევრობის დონის ზრდა. იგი განსაკუთრებით აქტუალურია საქართველოსთვის, რადგან ქვეყანაში არ არის ჩამოყალიბებული საშუალო ფენა.

2010 წლის ცვლილებებმა პრაქტიკულად გააგრძელა ყველა გადასახადის ამოღების დინამიური ზრდა, თუმცა 2017 წლის ცვლილება, რაც გამოხატული იყო ესტონური მოდელის დანერგვითა და აქციზის განაკვეთების ზრდით, მყისიერი ასახვა პოვა 2018 წლის საგადასახადო შემოსავლების დინამიკაში. კერძოდ, 2018 წელს 2017-თან შედარებით 37 %-ით გაიზარდა აქციზის მოცულობა, ხოლო 31 %-ით შემცირდა წინა წელთან შედარებით მოგების გადასახადის შენატანი. აღნიშნული ცვლილებით არის გამოწვეული 2010 -2021 წლის შემოსავლების შედარებისას ის ფაქტი რომ, ერთ-ერთი ყველაზე მცირე მატება პროცენტულად აქვს მოგების გადასახადს - 1,8 ჯერ(იმპორტის შემდგომ), ხოლო ყველაზე დიდი ზრდა პროცენტულად აქციზის გადასახადს - 3,3-ჯერ. აღნიშნული ცვლილება ადასტურებს რომ იზრდება არაპირდაპირი გადასახადის ხვედრითი წილი, რაც ავტომატურად ზრდის წნეხს მომხმარებელზე, რადგან ის ყიდულობს არაპირდაპირი გადასახადით გაზრდილი ღირებულების საქონელსა და მომსახურებას, ამავდროულად ბუნებრივია მცირდება პირდაპირი გადასახადების მოცულობა.

ცხრილი №8

საქართველოს ნაერთი ბიუჯეტის შემოსავლების დინამიკა და სტრუქტურა 2010-2021

წლებში (მლნ. ლარი)

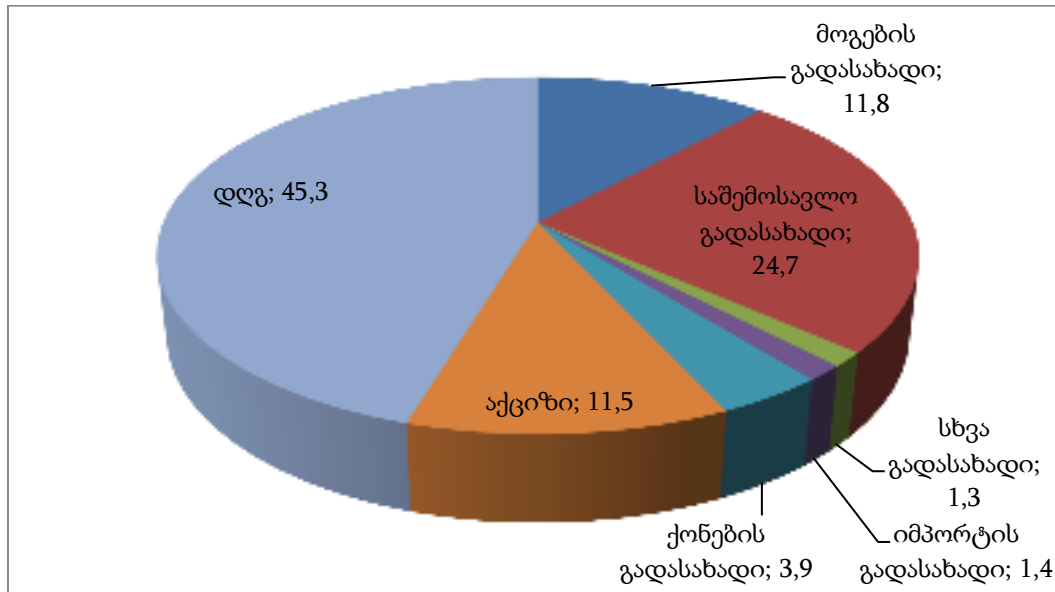
	2010	2012	2014	2016	2018	2019	2020	2021	ზრდა 2021 წელს 2010 წელთან შედარებით %-ით
სულ შემოსავლები	5865,8	7673,0	8118,8	9675,5	11822,1	12907,3	12407,0	15142,6	2,6-ჯერ
მ.შ. საგადასახადო შემოსავლები	4867,5	6670,9	7241,5	8786,0	10506,3	11417,8	10964,4	13380,0	2,7-ჯერ
აქედან: საშემოსავლო გადასახადი	1202,1	1764,7	1938,8	2414,0	3247,1	3482,8	3326,7	3775,7	3,1-ჯერ
მოგების გადასახადი	575,9	850,9	828,8	1055,9	736,6	866,3	919,4	1015,3	1,8-ჯერ
დამატებული ღირებულების გადასახადი	2203,1	3040,3	3298,5	3286,4	4426,9	5239,0	4837,2	6029,5	2,7-ჯერ
აქციზი	560,8	659,6	810,2	1069,6	1465,7	1506,6	1619,4	1868,8	3,3-ჯერ
იმპორტის გადასახადი	70,4	90,0	94,9	70,1	73,4	79,0	74,3	86,3	122,6%
ქონების გადასახადი	191,7	229,9	245,8	363,4	441,1	474,3	433,6	510,7	2,7-ჯერ
სხვა გადასახადი	63,5	35,2	24,4	526,5	115,4	-230,3	-246,4	95,6	150,5%

წყარო: [www.mof.gov.ge](http://www.mof.gov.ge).

საქართველოს საგადასახადო სისტემის ტრანსფორმაციის პროცესში აუცილებელია გადასახადების განაკვეთების დადგენისას საგადასახადო ოპტიმუმის დაცვა, რაც მეწარმეებს საშუალებს მისცემს გააფართოვონ საკუთარი წარმოების მაშტაბები, შექმნან

ახალი სამუშაო ადგილები. თანამედროვე მსოფლიო პრაქტიკით ასეთ ოპტიმუმს განეკუთვნება 35-40%, ხოლო მეწარმის განკარგულებაში რჩება 55-60%-ი.

საინტერესოა ცალკეული გადასახადების წილის გაანალიზება საქართველოს 2020 წლის ნაერთი ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებში (იხ. დიაგრამა 2), რომელიც ნათელ სურათს იძლევა გადასახადებში ცალკეული გადასახადის წილის შესახებ.



დიაგრამა №2. გადასახადების წილი საქართველოს 2010 წლის ნაერთი ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებში.

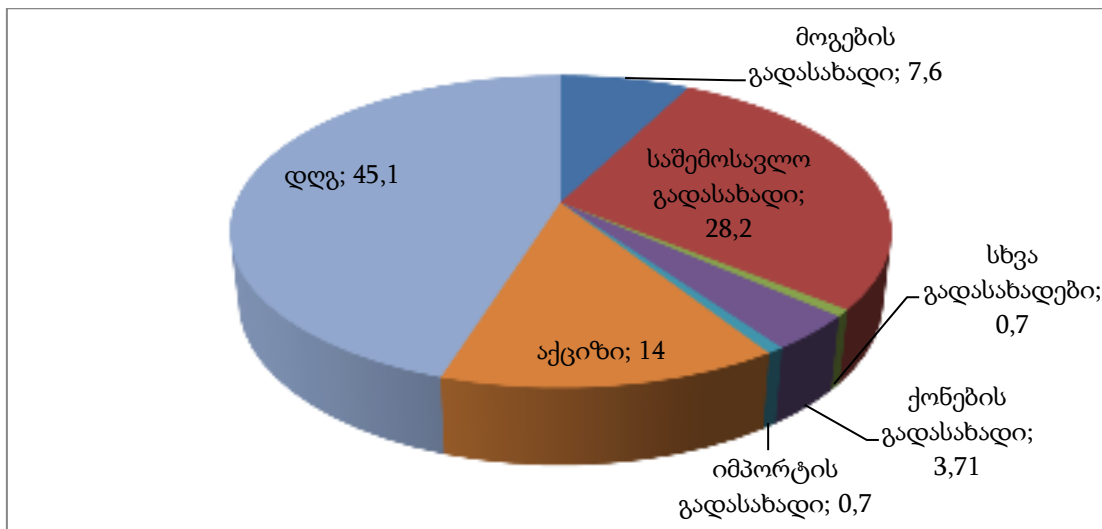
წყარო: ფინანსთა სამინისტროს მასალები. [www.mof.gov.ge](http://www.mof.gov.ge)

საშემოსავლო გადასახადების წილი 24,7%-ს შეადგენს და მთლიანი შიდა პროდუქტის მიმართ მისი წილი 5,8%-ია, მოგების გადასახადის წილად მოდის 11,8%, ხოლო მშპ-ს მასის წილი 2,8%-ია, დამატებითი ღირებულების გადასახადის (დ.ღ.გ.) წილი ნაერთი ბიუჯეტის მთლიან გადასახადებში შეადგენს 45,3%, ხოლო მთლიან შიდა პროდუქტში მისი წილი 10,6%-ია. 2010 წელს დამატებული ღირებულების გადასახადზე და მის სტრუქტურაზე გავლენა მოახდინა იმპორტის დ.ღ.გ.-ით დაბეგვრის სპეციალური წესის შემოღებამ, რომელმაც იმპორტიორებს მისცა უფლება, დღგ-ი იმპორტის ნაცვლად

გადაიხადონ საქართველოს ტერიტორიაზე, რითაც გაიზარდა დ.ღ.გ.-ს ჯამური შემოსავალი და შეამცირა იმპორტიდან მიღებული შემოსავლის ოდენობა.

აქციზის წილმა 2010 წლის ნაერთ ბიუჯეტში 11,54% შეადგინა და მთლიანი შიდა პროდუქტის მიმართ მისი წილი 2,7%-ია, რაც შეეხება ქონების გადასახადს, მისი წილი 1,3%-ია, ხოლო მთლიან შიდა პროდუქტში (მშპ) მისი წილი 0,9%-ია.

2021 წელს საქართველოს ნაერთი ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებში ცალკეული გადასახადების სტრუქტურა შემდეგ სურათს იძლევა (იხ. დიაგრამა №3). 2021 წელსაც საგადასახადო შემოსავლებში ყველაზე დიდი წილით წარმოდგენილია დამატებული ღირებულების გადასახადი 45,1%, ხოლო მთლიან შიდა პროდუქტში (მშპ) იგი წარმოდგენილია 10,0%-ი. მეორე ადგილი უჭირავს საშემოსავლო გადასახადს 28,2% და მშპ-ის მიმართ შეადგენს 6,3%-ს. ნაერთი ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებში 2021 წელს 14%-ით წარმოდგენილია აქციზი, ხოლო მშპ-ში მის წილად მოდის 3,1%-ი, რაც შეეხება მოგების გადასახადს, 2021 წლის ნაერთი ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებში წარმოდგენილია 7,6%-ით, ხოლო მშპ-ში მის წილად მოდის 1,7%-ი.



დიაგრამა №3. გადასახადების წილი საქართველოს 2021 წლის ნაერთი ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებში.

წყარო: ფინანსთა სამინისტროს მასალები. [www.mof.gov.ge](http://www.mof.gov.ge)

ქვეყნის საგადასახადო შემოსავლების სტრუქტურის ათწლიანი დინამიკის გაანალიზება ნათლად მიუთითებს, რომ ეროვნული ეკონომიკის წარმატებული განვითარებისათვის აუცილებელია საგადასახადო სისტემის პერმანენტული და სისტემური ტრანსფორმაცია, რომელშიც უნდა გაითვალისწინონ თანამედროვე მსოფლიო საგადასახადო პოლიტიკის განვითარების ძირითადი მიმართულებები. საქართველოს საგადასახადო სისტემის სრულყოფისათვის აუცილებელია საგადასახადო რეფორმის კომპლექსური განხორციელება.

საქართველოში საგადასახადო სისტემის სრულყოფის ძირითად მიმართულებას განეკუთვნება:

- ა) საგადასახადო სისტემის სტიმულირების უზრუნველყოფა;
- ბ) საგადასახადო სისტემის მაქსიმალური გამარტივება;
- გ) საგადასახადო შეღავათების მინიმუმამდე შემცირება;
- დ) საგადასახადო განაკვეთების მეცნიერულად დასაბუთებულ დონემდე შემცირებით გადამხდელთათვის საგადასახადო ტვირთის შემსუბუქება;
- ე) საშემოსავლო გადასახადის დაბეგვრის სრულყოფა ინფლაციური პროცესების გათვალისწინებით;
- ვ) საგადასახადო ტვირთის ოპტიმალური განაწილება, საქონელმწარმოებლებზე, მომხმარებლებსა და კაპიტალზე.

თანამედროვე პირობებში ქვეყანაში ეფექტური საგადასახადო სისტემის ფორმირებისათვის მნიშვნელოვანია საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფა. საგადასახადო მართვაში, როგორც ნებისმიერ მმართველობით სისტემაში სახეზე გვაქვს მართვის ობიექტი და სუბიექტი. საგადასახადო დაბეგვრის მართვის ობიექტად გვევლინება ფინანსური ურთიერთობები, ხოლო სუბიექტად ორგანიზაციული სტრუქტურები, რომლებიც მართვას ახორციელებენ.

საგადასახადო ურთიერთობების მენეჯმენტი მოიცავს საქმიანობას, რომელიც ეხება სახელმწიფოს მიერ საერთო-საფინანსო პოლიტიკის გატარებას, ფინანსურ დაგეგმვას,



ფინანსური კანონმდებლობის დამუშავებას, ბიუჯეტის შედგენა-შესრულებას, გადასახადების ამოღებას და ა.შ.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო წარმოადგენს აღმასრულებელი ხელისუფლების ორგანოს, რომელიც ახორციელებს მმართველობას საფინანსო-საბიუჯეტო, საგადასახადო და საბაჟო სფეროებში. 2007 წლამდე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საქვეუწყებო დაწესებულებები იყო საგადასახადო და საბაჟო დეპარტამენტები და ფინანსური პოლიცია.

საგადასახადო დეპარტამენტი წარმოდგენილი იყო ერთიანი ცენტრალიზებული სისტემით და შედგებოდა ცენტრალური აპარატისა და საგადასახადო ინსპექციებისაგან. იგი თავისი კომპეტენციის ფარგლებში ორგანიზაციას უწევდა საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული გადასახადების აკრეფას და შესაბამისი დონის ბიუჯეტებში მათ დროულ თავმოყრას. საგადასახადო მენეჯმენტის განვითარების დონეს მნიშვნელოვნად განსაზღვრავს საფინანსო აპარატის ორგანიზაციული სტრუქტურა და ამ აპარატში დასაქმებული მუშაკების კეთილსინდისიერება და მათი კვალიფიკაცია, ფორმები და მეთოდები, რომლებიც გამოიყენებოდა ფინანსური მართვის პროცესში.

მომდევნო პერიოდში მნიშვნელოვანი ცვლილებები განიცადა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საქვეუწყებო დაწესებულებებმა და მათ ბაზაზე ჩამოყალიბდა შემოსავლების ერთიანი სამსახური.

ამ სამსახურის შექმნით მნიშვნელოვნად გამარტივდა კოორდინაცია და თუ ადრე გადასახადის გადამხდელებს სამ უწყებასთან უწევდა ურთიერთობა, ახლა უკვე კომუნიკაციაში არიან მხოლოდ ერთ უწყებასთან.

2011 წლის 23 მაისს დამტკიცებული იქნა საჯარო სამართლის იურიდიული პირის „შემოსავლების სამსახურის“ დებულება. ამ დებულების თანახმად, შემოსავლების სამსახური არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მმართველობის სფეროში შემავალი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი, რომელიც შექმნილია „შემოსავლების სამსახურის შესახებ“ საქართველოს კანონის საფუძველზე.

შემოსავლების სამსახურის მართვის სტრუქტურა 2011 წლიდან დღემდე იხვეწება და განიცდის სრულყოფას. სამსახურის ფუნქცია გადაჯაჭვულია ქვეყნის სახელმწიფოებრივი მოწყობის ფუნდამენტურ პრინციპებთან, რადგან გადასახადების გარეშე წარმოუდგენელია ნებისმიერი სახელმწიფო ხარჯების დაფინანსება. 2017-2020 წლების შემოსავლების სამსახურის სტრატეგია მიმართულია მომავალი თაობების ცნობიერების ამაღლებისაკენ გადასახადების გადახდის მნიშვნელობასთან დაკავშირებით, ამასთან სტრატეგიით გათვალისწინებულია საგადასახადო და სახელმწიფო საზღვრის კვეთასთან დაკავშირებული ვალდებულებების შესრულების გამარტივება და მეთოდოლოგიური ბაზის დახვეწა. საგადასახადო სტრატეგიით სამსახურისათვის უმთავრეს პრიორიტეტს წარმოადგენს მონაცემთა საინფორმაციო ბაზებისა და ელექტრონული სისტემების დახვეწა, დავების დროული გადაწყვეტის დამოუკიდებელი ორგანოს ფორმირება და შემოსავლების სამსახურის სტრატეგიულ მიმართულებებთან თანხვედრა, შემოსავლების სამსახური აქტიურად ჩართულია სტრატეგიით გათვალისწინებული საქართველოსა და ევროკავშირს შორის ასოცირების ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებების შესრულების რთულ მისიაში, რომლის მთავარი მიზანია ევრო დირექტივებთან და რეგულაციებთან ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობის მიახლოება.

გადასახადების ეფექტიანი ადმინისტრირების და საერთაშორისო საუკეთესო პრაქტიკის გათვალისწინებით, შემოსავლების სამსახური მაშტაბურ რეფორმებს ახორციელებს საკუთარი საქმიანობის სრულყოფისა და დახვეწის მიზნით.

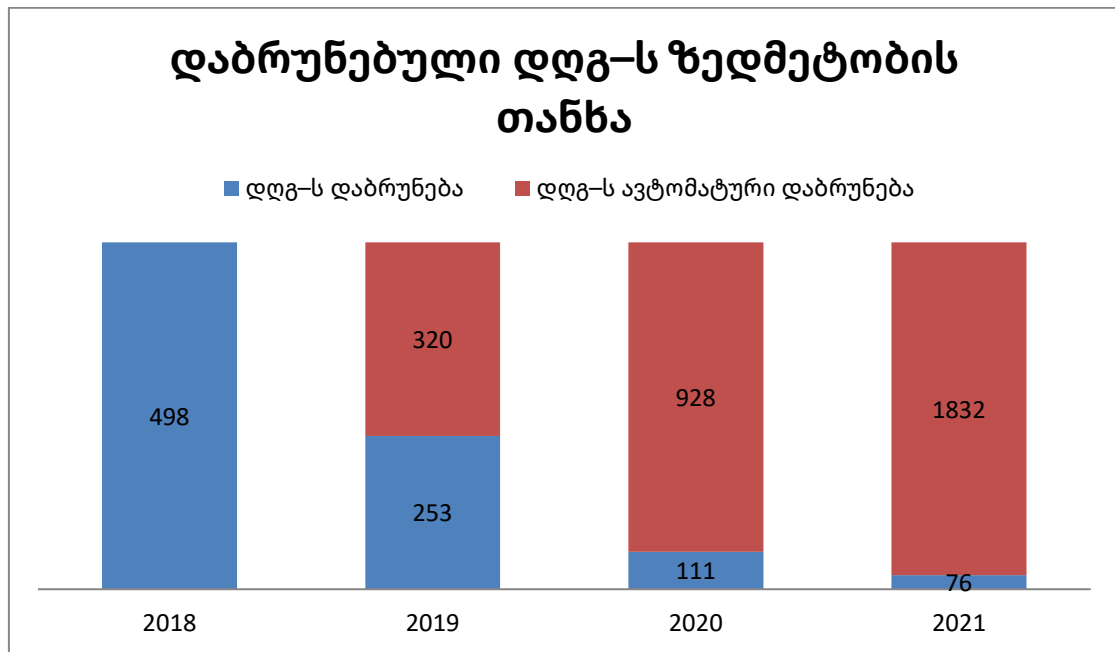
ქვეყანაში საგადასახადო დავალიანების ეფექტური მართვის მიზნით შემოსავლების სამსახურმა დახვეწა თავისი აპარატის მენეჯმენტის სტრუქტურა და შექმნა ვალების მართვის ახალი სტრუქტურული ერთეული - ვალების მართვის დეპარტამენტი, რომელიც მოწოდებულია ხელი შეუწყოს საგადასახადო დავალიანების დროულ გადახდას და თანხების მაქსიმალურ მობილიზებას ბიუჯეტში. დამტკიცდა ვალის მართვის 2022-2024 წლების სტრატეგია, რომელიც მიზნად ისახავს საგადასახადო დავალიანების მოცულობის შემცირებას.

შემოსავლების სამსახურმა სსიპ - წიაღის ეროვნულ სააგენტოსთან კოორდინირებით 2021 წელს დანერგა ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის ადმინისტრირების ახალი პროგრამა, რომლის შედეგადაც შესაძლებელი გახდა ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის სავარაუდო დარიცხვის ავტომატური მექანიზმის გამოყენება, რომლის შედეგადაც აღნიშნული გადასახადის ადმინისტრირება გახდა უფრო მოქნილი და ეფექტური.

დამატებული ღირებულების გადასახადის ზედმეტობის დაბრუნების სისტემა გახდა სრულიად ავტომატიზირებული (იხ. დიაგრამა №4). დიაგრამიდან ნათლად ჩანს, რომ უკვე 2019 წლიდან ავტომატურად დაბრუნებულმა დღგ-ს თანხამ შეადგინა 320,0 მლნ ლარი, 2020 წლისთვის 928,0 მლნ. ლარი, ხოლო 2021 წლისთვის კი 1832,0 მლნ ლარი. დ.ღ.გ.-ს „საშუალო“ სიდიდის გადამხდელთათვის ამოქმედდა სავარაუდო დარიცხვის მექანიზმი, რომელიც გამოიყენება იმ გადამხდელთა მიმართ, რომლებსაც კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში არ აქვთ წარმოდგენილი შესაბამისი დეკლარაცია. პირველ ეტაპზე სავარაუდო დარიცხვის მექანიზმი შეეხო საშუალო სიდიდის კატეგორიის გადამხდელებს, ხოლო 2021 წლის აპრილიდან, იგი ამოქმედდა ყველა კატეგორიის გადამხდელზე (გარდა ფიზიკური პირებისა). ამასთან ერთად შემოსავლების სამსახურმა შეიმუშავა დ.ღ.გ.-ს არამართლზომიერად ჩათვლის (დაბრუნების) რისკის შემცირების მიზნით ელექტრონული საგადასახადო ანგარიშის - ფაქტიურის გამოყენების წესი, რომელიც ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის მიერ გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე დ.ღ.გ.-ს ჩათვლის განხორციელებას იმ შემთხვევაში, თუ დ.ღ.გ.-ს შესაბამისი თანხა გადახდილი იქნება ბიუჯეტში მიმწოდებლის მიერ, ამით გარკვეულად იზღუდება დღგ-ს არამართლზომიერი ჩათვლის და დაბრუნების მცდელობა.

საგადასახადო მენეჯმენტის განვითარების ერთ-ერთი ძირითადი ელემენტია საგადასახადო დაგეგმვა. საგადასახადო დაგეგმვის სისტემა წარმოადგენს სახელმწიფო საგადასახადო დაგეგმვისა და სამეწარმეო სუბიექტების საგადასახადო დაგეგმვის ერთობლიობას, თითოეულ ამ სისტემას თავისი მიზნები აქვს, კერძოდ; სახელმწიფო

საგადასახადო დაგეგმვა ორიენტირებულია ბიუჯეტში გადასახადების მობილიზებაზე, ხოლო სამეწარმეო სუბიექტების საგადასახადო დაგეგმვის მიზანია გადასახადების მინიმიზაცია მეწარმე სუბიექტების რეალური დანახარჯების შემცირების უზრუნველსაყოფად.



დიაგრამა 4. დაბრუნებული დ.ღ.გ.-ს ზედმეტობის თანხა.

წყარო: შემოსავლების სამსახურის 2021 წლის ანგარიში.

საგადასახადო დაგეგმვა იწყება საგადასახადო დაბეგვრის მეცნიერულად დასაბუთებული კონცეფციის შემუშავებით, რომლის შემდგომ განისაზღვრება მიზნები და მისი მიღწევის მეთოდები, ეს უკანასკნელი თავის მხრივ, მჭიდრო კავშირშია საგადასახადო პოლიტიკასთან.

საგადასახადო დაგეგმვა მოიცავს სამ ეტაპს:

- პროგნოზირებას;
- მიმდინარე დაგეგმვას;
- შესრულების კონტროლს.

საქართველოში საგადასახადო შემოსავლების პროგნოზსა და მათი შესრულების მდგომარეობაზე წარმოდგენას გვაძლევს მე-9 ცხრილი. ცხრილის ანალიზიდან ჩანს, რომ ბოლო ოთხი წლის განმავლობაში დაგეგმილი შემოსავლების საპროგნოზო მაჩვენებლები შესრულების ტენდენციით ხასიათდება. კერძოდ, 2018 წელს ბიუჯეტში მობილიზებული იქნა 11822,1 მლნ. ლარი, ანუ გეგმა შესრულდა 101,0%-ით, ხოლო 2021 წელს ბიუჯეტში მობილიზებული იქნა 15142,6 მლნ. ლარი, ანუ გეგმა შესრულდა 101,4%-ით. რაც შეეხება საგადასახადო შემოსავლების ბიუჯეტში მობილიზებას, აქაც საკვლევ პერიოდში სახეზე გვაქვს დაგეგმილი საგადასახადო შემოსავლების გეგმის შესრულება. კერძოდ, 2018 წელს ქვეყანაში საგადასახადო შემოსავლების მობილიზებით გეგმა შესრულდა 100,1%-ით, ხოლო 2021 წელს კი 100,8%-ით. რაც შეეხება ცალკეული სახის საგადასახადო შემოსავლების გეგმის შესრულებას, აქ 2018 წელს მოგების გადასახადის ბიუჯეტში მობილიზების გეგმა შესრულდა 99,5%-ით, ხოლო დღგ-ს გადასახადის გეგმა შესრულებული იქნა 99,9%-ით. საკვლევ პერიოდში წლების მიხედვით, ასევე შესრულებულ იქნა ცალკეული ძირითადი სახის საგადასახადო შემოსავლების გეგმები. რაც იმის მაჩვენებელია, რომ გადასახადების გეგმების გაანგარიშება, როგორც ცენტრალურ, ისე ადგილობრივ დონეზე, ხორციელდება ერთიანი მეთოდების საფუძველზე, რომელშიდაც აქტიურად არის ჩართული შემოსავლების სამსახურის შესაბამისი მიმართულების პასუხისმგებელი პირები.

საქართველოს ეკონომიკაში გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო ტვირთის ოპტიმალური განაწილება წარმოადგენს ერთ-ერთ მწვავე პრობლემატურ საკითხს. ამერიკელმა მეცნიერებმა პროფესორ ა. ლაფერის ხელმძღვანელობით გაანალიზეს საგადასახადო განაკვეთის სიდიდესა და ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების შორის დამოკიდებულება და მათ ოპტიმალურად მიიჩნიეს გადასახადის ჯამური 50%-იანი განაკვეთი.

## საქართველოს ნაერთი ბიუჯეტის შემოსავლების მაჩვენებლების დინამიკა

2018-2021 წლებში

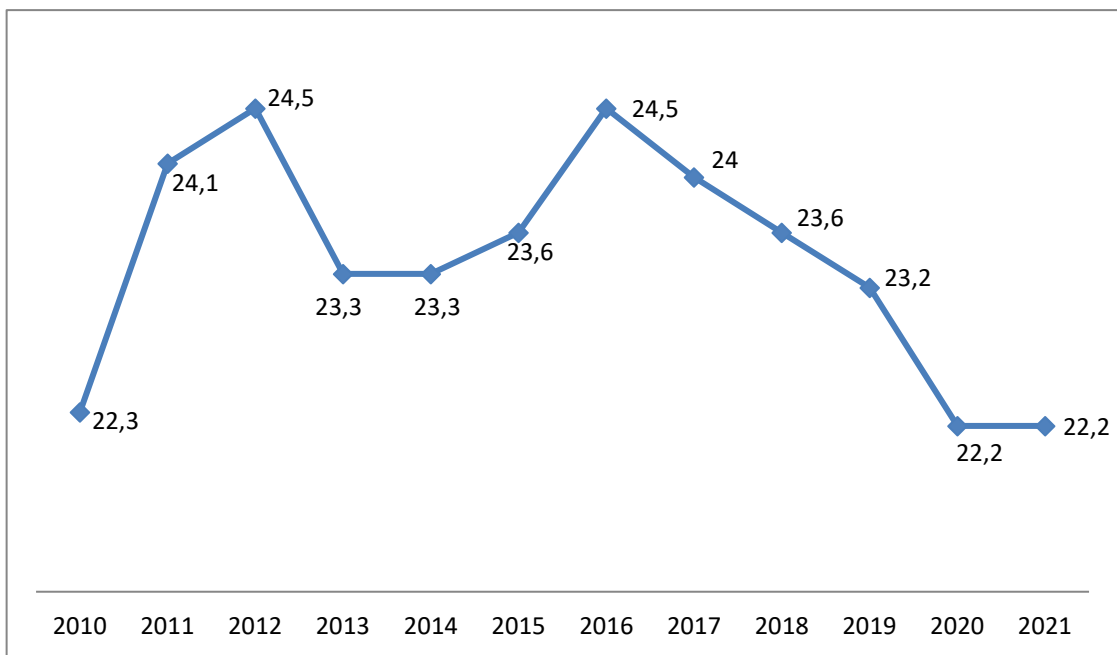
(მლნ. ლარი)

წლები დასახელება	2018			2019			2020			2021		
	გეგმა	ფაქტიური	%	გეგმა	ფაქტიური	%	გეგმა	ფაქტიური	%	გეგმა	ფაქტიური	%
შემოსავლები	11705,0	11822,1	101,0	12705,0	12907,3	101,6	12163,0	12407,0	102,0	14928,2	15142,6	101,4
გადასახადები	10500,0	10506,3	100,1	11310,0	11417,8	101,0	10510,0	10964,4	104,3	13271,2	13379,9	100,8
საშემოსავლო გადასახადი	3215,0	3247,1	101,0	3400,0	3482,8	102,4	3240,0	3326,7	102,7	3771,0	3775,7	100,1
მოგების გადასახადი	740,0	736,6	99,5	855,0	866,3	101,3	840,0	919,4	109,5	1001,0	1015,3	101,4
დ.ღ.გ.	4430,0	4426,9	99,9	5024,0	5239,0	104,3	4635,0	4837,2	104,4	5935,0	6029,5	101,6
აქციზი	1440,0	1465,7	101,8	1287,0	1506,7	117,1	1325,0	1619,4	122,2	1825,0	1868,8	102,4
იმპორტის გადასახადი	70,0	73,4	104,9	75,0	79,1	105,4	70,0	74,4	106,2	81,2	86,3	106,3
ქონების გადასახადი	435,0	441,1	101,4	462,0	474,3	102,7	400,0	433,6	108,4	510,0	510,7	100,1
სხვა გადასახადი	170,0	115,4	67,9	207,0	-230,3	-111,3	0	0	0	148,0	93,6	63,2
გრანტები	400,0	406,4	101,6	460,0	493,1	107,2	613	460,1	75,1	457,0	494,4	108,2
სხვა შემოსავლები	805	909,4	113,0	935,0	996,4	106,6	1040,0	982,5	94,5	1200,0	1268,2	105,7

წყარო: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მასალები. [www.mof.gov.ge](http://www.mof.gov.ge)

მათ დაასაბუთეს, რომ საგადასახადო განაკვეთის 50%-მდე ზრდას თან ახლავს ბიუჯეტში საგადასახადო შემოსავლების ზრდა, ხოლო საგადასახადო განაკვეთის 50%-ზე მაღლა აწევის შემთხვევაში სახეზე გვაქვს ბიუჯეტში საგადასახადო შემოსავლების მკვეთრი შემცირება, რადგან მას მოსდევს მეწარმეთა და მოსახლეობის ეკონომიკური აქტივობის დაცემა.

საქართველოში საგადასახადო ტვირთის ოდენობაზე წარმოდგენას გვაძლევს მე-5 დიაგრამა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მონაცემებით 2021 წელს ნაერთი ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებმა მშპ-ის მიმართ შეადგინეს 22,2%, ანუ ქვეყნის საგადასახადო ტვირთის პროცენტული განაკვეთი შესაბამისობაში მოდის 2010 წლის წლიურ მაჩვენებელთან, როდესაც იგი ტოლი იყო 22,3%-ის. საგადასახადო სტიმულებს აქვს მგრძობელობის მაღალი ხარისხი და იგი საკუთარ თავს ავლენს სტაბილურად ფუნქციონირებადი ეკონომიკების პირობებში.



დიაგრამა 5. საქართველოს საგადასახადო ტვირთის დინამიკა.

წყარო: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მონაცემები: [www.mof.gov.ge](http://www.mof.gov.ge)

საქართველო გამოირჩევა არაპირდაპირი გადასახადების საგადასახადო ტვირთის საერთო სიდიდის სიჭარბით. იგი ყველაზე მეტად მოხერხებულია ფისკალური თვალსაზრისით, რადგან ეს გადასახადები უზრუნველყოფენ შემოსულობების

სტაბილურ დონეს ბიუჯეტში, ხოლო მეორეს მხრივ, ფინანსური სტაბილურობის და ეკონომიკური ზრდის პირობებში წარმოებაზე არ ახდენენ გავლენას.

საქართველოში დასავლეთის განვითარებული ქვეყნებისაგან განსხვავებით სამეწარმეო სექტორზე საგადასახადო ტვირთი ნაწილდება არათანაბრად, რაც გამოწვეულია საგადასახადო კანონმდებლობის ნაკლოვანებებით, ამიტომ საწარმოთა ერთი ნაწილი დიდი საგადასახადო ტვირთის მატარებელია, ხოლო დანარჩენები კი მინიმალურის, ან საერთოდ არ იხდიან გადასახადებს. საქართველოში და დასავლეთში დასაბეგრი ბაზებისათვის ერთმანეთთან დაახლოებული განაკვეთები გამოიყენება, მაგრამ საქართველოში დასაბეგრი ბაზა გადასახადების მიხედვით უფრო ფართოა, რის გამოც საგადასახადო ტვირთის სიდიდე უფრო მაღალია, ვიდრე დასავლეთის განვითარებულ ქვეყნებში. საგადასახადო ტვირთის არათანაბრად განაწილების თვალსაჩინო მაგალითია ზოგიერთ შემთხვევაში დღგ-სგან გათავისუფლება ჩათვლის უფლებით, რომელიც გადამხდელთა გარკვეულ ჯგუფს ანიჭებს განსაკუთრებულ უპირატესობას. მაგალითად, ექსპორტის შემთხვევაში, ექსპორტიორი არ იხდის დღგ-ს, ამვდროულად იყენებს ყველა შემენაზე მიღებულ ჩათვლას ზედმეტობის დაფიქსირებისათვის, ავტომატურ რეჟიმში უკან დაბრუნების, ან სხვა გადასახადის ანგარიშში ჩათვლის უფლებით.

საქართველოში მოქმედი საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა, საგადასახადო განაკვეთების ოპტიმიზაციის გარეშე ხელს ვერ შეუწყობს ეკონომიკის განვითარებას და ახალი სამუშაო ადგილების შექმნას.

ვფიქრობთ შემდგომ ეტაპზე მნიშვნელოვანია ცვლილებები შეეხოს პირდაპირ გადასახადებს ისე რომ, მაქსიმალურად იყოს გათვალისწინებული დაბალშემოსავლიანი კატეგორიის(როგორც სამეწარმეო სუბიექტების ასევე ფიზიკური პირების) ინტერესები. ამასთან, წინა რედაქციით შესული ცვლილებები არაპირდაპირი გადასახადის(აქციზი) ნაწილში, თანაბარ ტვირთად აისახება ყველა ტიპის მომხმარებელზე (შემსყიდველზე), რაც თავის მხრივ ამძიმებს დაბალშემოსავლიანი ფენის მდგომარეობას. ვფიქრობთ აუცილებელია ცვლილებების დროს საგადასახადო ტვირთის ოპტიმალური გაანგარიშება, ამასთან არ უნდა შემცირდეს (დაზარალდეს) საბიუჯეტო შემოსავლების მოცულობა.



საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ევროკავშირის საკანონმდებლო ბაზასთან დაახლოების მიზნით 2021 წლის 15 დეკემბრიდან ცვლილებები შევიდა ახალ საბაჟო კოდექსში, რომელიც შეეხება საბაჟო ტერმინალებში საქონლის გაფორმებისა და გაშვების გამარტივებას. აღნიშნული ცვლილებების საფუძველზე გადასახადის გადამხდელები საქონლის გაფორმების ახალი დაჩქარებული შესაძლებლობებით სარგებლობენ. კერძოდ, საბაჟო დეკლარაციის დამუშავებისას, მასში მითითებული მონაცემების იმპორტის გადასახდელებზე ვალდებულების შესრულების რისკის პროფილთან თანხვედრის შემთხვევაში, მნიშვნელოვნად შემცირდა საქონლის თავისუფალ მიმოქცევაში გაშვებისთვის საჭირო დრო.

საგადასახადო ორგანოს მიერ კომერციულ ბანკებთან გაფორმებული მემორანდუმის თანახმად, შემოსავლების სამსახურისათვის ხელმისაწვდომი გახდა, ონლაინ რეჟიმში გადასახადის გადამხდელის მიერ საბანკო სექტორში განხორციელებული სახაზინო გადარიცხვები და გადასახადის გადამხდელის მიერ წარსადგენი გადახდის დოკუმენტი ჩაანაცვლა ბანკის მიერ მიწოდებულმა ციფრულმა ინფორმაციამ. აღნიშნულის საფუძველზე შესაძლებელი გახდა საქონლის დაუყოვნებლივ გაშვება თავისუფალ მიმოქცევაში, რაც კიდევ უფრო ამარტივებს საბაჟო ფორმალობებს და კომფორტს უქმნის გადასახადის გადამხდელებს.

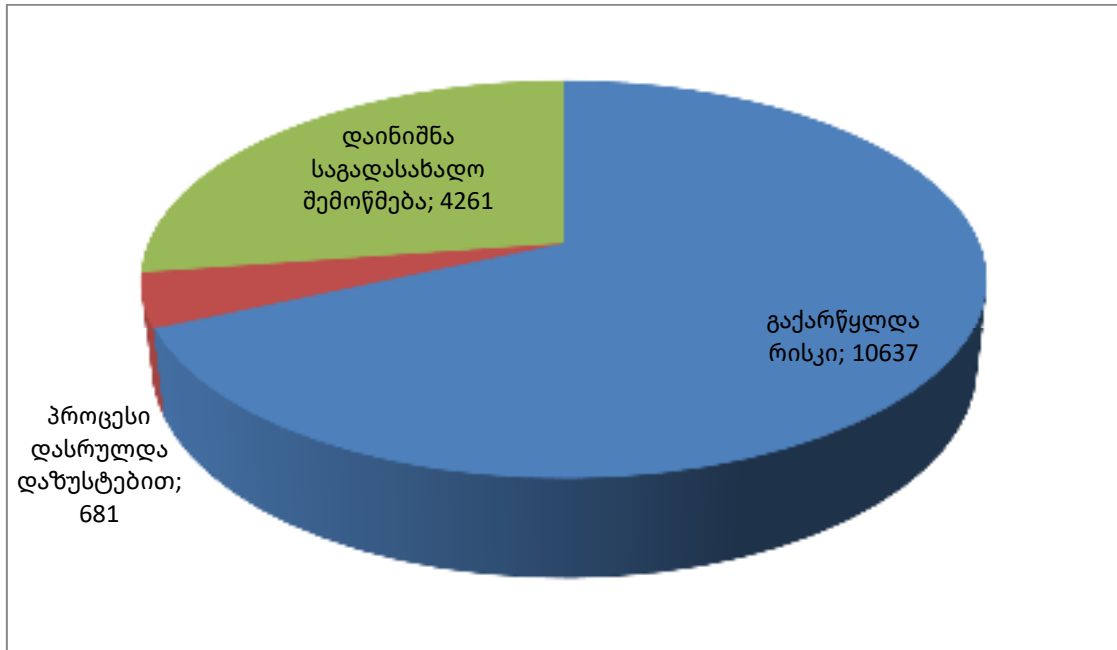
შემოსავლების სამსახურში ტრანსფორმაცია განიცადა საგადასახადო აღრიცხვის განხორციელების ვადებმა, კერძოდ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ №996 ბრძანებაში შევიდა ცვლილებები, რომლის თანახმადაც საგადასახადო აღრიცხვის განხორციელების ვადა განისაზღვრა არაუგვიანეს 5 სამუშაო დღე.

კანონთან შესაბამისობის სფეროში, არსებული საგადასახადო რისკების მართვის პროცესის გაძლიერების მიზნით 2021 წლიდან შემოსავლების სამსახურში ამოქმედდა კანონშესაბამისობის რისკების მართვის ახალი პროგრამები, რომელიც გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობასთან დაკავშირებული შესაძლო შეუსაბამობების შესახებ მათ ადრეულ ეტაპზე ინფორმირებას და ამის საფუძველზე მიმდინარე კონტროლის ღონისძიების ეფექტურ გამოყენებას. ამ პროგრამის მოქმედების ფარგლებში 2021 წელს გასწორდა 8978 გადამხდელის ბარათის

მონაცემები, კვალიფიციური დღეს სტატუსი მიენიჭა 12479 გადამხდელს, დარეგისტრირდა 28588 ახალი დასაქმებული, დაკორექტირდა (დაზუსტდა) 3471 დეკლარაცია, დაიბეგრა 7554 დოკუმენტი, განხორციელდა 15027 ადგილზე ვიზიტი, გაიგზავნა 583245 შეტყობინება, განხორციელდა 959 ინვენტარიზაცია, საკონტროლო შესყიდვა, დათვალაიერება.

შემოსავლების სამსახურში ძირითად გადასახადებში დეკლარაციების სისწორის კონტროლის ფარგლებში, გადასახადის გადამხდელების 15969 დეკლარაცია იქნა შესწავლილი, დეკლარაციების კონტროლის განხორციელების შედეგად, გადასახადის გადამხდელების დაზუსტებულმა თანხამ შეადგინა 67170,3 ათასი ლარი (იხ. დიაგრამა 6).

დიაგრამა 6. დეკლარაციის კონტროლის შედეგები.



წყარო: შემოსავლების სამსახურის 2021 წლის ანგარიში.

წარმოდგენილი დიაგრამა ნათლად ასახავს შემოსავლების სამსახურში დანერგილი დეკლარაციის კონტროლის არსს და ორივე მხარისთვის მოტანილ დადებით შედეგებს.

საგადასახადო ადმინისტრირების სრულყოფის კუთხით 2020 წლიდან შემოსავლების სამსახურში სავარაუდო დარიცხვის პროგრამა ამოქმედდა, რომელიც გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის აღრიცხვას და ასახვას იმ გადამხდელის პირადი

აღრიცხვის ბარათზე, რომელსაც კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში, არ აქვს წარმოდგენილი შესაბამისი პერიოდის დეკლარაცია. 2020 წელს იგი შეეხო საშუალო კატეგორიის გადამხდელებს, ხოლო 2021 წლის აპრილიდან იგი გავრცელდა ყველა კატეგორიის გადამხდელზე (გარდა ფიზიკური პირებისა) დღგ-ს წარმოუდგენელი დეკლარაციების მიმართ.

შემოსავლების სამსახურის ტრანსფორმაციის და რეფორმირების საუკეთესო მაგალითია ვალის მართვის ფუნქციის გაძლიერება, რომლის საფუძველზეც მოხდა რესურსების გადანაწილება სათაო ოფისსა და საოპერაციო დეპარტამენტს შორის. აღნიშნულის თანახმად ვალის მართვის პროგრამის შემუშავებაზე პასუხისმგებელია სათაო ოფისი, ხოლო გადასახადის გადამხდელებთან ურთიერთობაზე საოპერაციო დეპარტამენტი. 2022 წლის მესამე კვარტლიდან შემოსავლების სამსახურში დავალიანების მართვის ახალი სისტემა ამუშავდა, რომლის 3 ძირითად ამოცანას შეადგენს:

- გადასახადებისაგან თავის არიდების პრევენცია;
- დავალიანების დროული ამოღების გაუმჯობესება;
- ძველი დავალიანების შემცირება.

გადასახადების ადმინისტრირების პროცესში საერთაშორისო პრაქტიკასთან დაახლოების მიზნით, ზუსტი და რისკზე დაფუძნებული საგადასახადო შემოწმებების განხორციელების მიზნით, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტში შეიქმნა მეორე დონის კონტროლის ხარისხობრივი გადასინჯვის ჯგუფი, რომელიც ორიენტირებულია საგადასახადო შემოწმების შედეგების მომქმედ კანონმდებლობასთან შესაბამისობის კონტროლზე და კონკრეტული გადასახადის გადამხდელის საქმის შესწავლით ახორციელებს საგადასახადო ვალდებულებების სწორად შეფასებასა და შემოწმების ხარვეზების აღმოფხვრას.

საგადასახადო კანონმდებლობის ევროკავშირის დღგ-ის დირექტივასთან დაახლოების მიზნით, 2020 წელს ცვლილებები შევიდა საგადასახადო კოდექსში, კერძოდ დღგ-ს მარეგულირებელი დებულებები ჩამოყალიბდა ახალი რედაქციით.

შეტანილი ცვლილებების თანახმად:

- გაფართოვდა და დაზუსტდა მომსახურების ჩამონათვალი, რომელიც საქართველოს ფარგლებს გარეთ არ დაიბეგრება;
- დაზუსტდა საქონლის ტრანსპორტირებასთან დაკავშირებული დღგ-სგან ჩათვლის უფლებით განთავისუფლებული ოპერაციები.
- საქონლის დროებითი შემოტანა აღარ განიხილება დასაბეგრ ოპერაციად;
- სამედიცინო და საგანმანათლებლო საქმიანობასთან ერთად დაბეგვრისაგან გათავისუფლდა მასთან უშუალოდ დაკავშირებული დამხმარე მომსახურება და საქონლის მიწოდება;
- გამარტივდა საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდების დღგ-ით დაბეგვრასთან დაკავშირებული რეგულაციები;
- დღგ-ს გადამხდელ ფიზიკურ პირებს მოეხსნა საკასო მეთოდით აღრიცხვის წარმოების შეზღუდვა.

ჩვენი აზრით აღნიშნული ცვლილებები ხელს შეუწყობს დღგ -ს ადმინისტრირების გამარტივებას, უფრო მეტ გამჭვირვალობას შეიტანს მისი მენეჯმენტის მექანიზმში და გარკვეულწილად მოხსნის იმ ბუნდოვანებას, რომელსაც ხშირად ადგილი აქვს ამ გადასახადით დაბეგვრის მექანიზმის გამოყენების პროცესში.

2020 წელს ევროკავშირის ტექნიკური დახმარების პროექტის - „ტრანზიტის საერთო პროცედურების (CTC) კონვენციასთან მიერთებისა და ახალი კომპიუტერიზებული სატრანზიტო სისტემის (NCTS) დანერგვის ხელშეწყობის“ ფარგლებში, დასრულდა საქართველოსა და ევროკავშირის კანონმდებლობის ჰარმონიზაციის უზრუნველსაყოფად პროექტის მომზადება და საქართველო დარეგისტრირდა ევროკავშირის SPS კონტროლს დაქვემდებარებულ ელექტრონულ სისტემაში - TRACES. ასევე საქართველოსა და ევროკომისიის გადაწყვეტილებით, ასოცირების შეთანხმების მე-13 დანართში შევიდა ცვლილებები, რომლის საფუძველზეც შემოსავლების სამსახურის და ფინანსთა სამინისტროს გაწეული მუშაობა აისახა საერთაშორისო ხელშეკრულების ტექსტში. ჩვენი დაკვირვებით აღნიშნული ცვლილება ემსახურება მომავალი საკანონმდებლო ჰარმონიზაციის სამართლებრივი საფუძვლების შექმნას.

2021 წელს საქართველოსა და ევროკავშირს შორის, საბაჟო ქვეკომიტეტის გადაწყვეტილებით ცვლილებები შევიდა საქართველოსა და ევროკავშირს შორის ასოცირების შეთანხმების პირველ ოქმში, რომლის საფუძველზეც ამოქმედდა „პან-ევრო-ხმელთაშუა ზღვის პრეფერენციული წარმოშობის შესახებ რეგიონული კონვენციის“ ახალი რედაქცია, რომლის შედეგადაც შერბილდა გარკვეული მოთხოვნები. კერძოდ:

- პროდუქციის ტრანსპორტირებისას მესამე ქვეყნის ტერიტორიაზე გავლის შემთხვევაში სავალდებულო ფორმალობებთან მიმართებაში;
- პროდუქციის წარმოებაში გამოყენებული იმპორტირებული მასალების საბაჟო გადასახადებისაგან განთავისუფლების მოთხოვნებთან მიმართებაში;
- პროდუქციის ღირებულების ადმინისტრირების მოთხოვნებთან დაკავშირებით;
- საბაჟო ადმინისტრირების ფორმალობებთან მიმართებაში და ა.შ.

ჩვენი აზრით კონვენციაში შეტანილი აღნიშნული ცვლილებების შედეგად უფრო მოქნილი გახდა მოთხოვნები მწარმოებლებისათვის, რომელიც საბოლოო ჯამში ამცირებს პროდუქციის წარმოების ხარჯებს.

საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმის ტრანსფორმაციის პროცესში მხედველობაშია მისაღები შემოსავლების სამსახურის შემადგენლობაში ჩამოყალიბებული მსხვილ გადამხდელთა ოფისი, რომელიც მაღალკვალიფიციური მომსახურების შეთავაზებით და საგადასახადო რისკებზე დროული რეაგირებით უზრუნველყოფ გადასახადის გადამხდელთა ნებაყოფლობით კანონშესაბამისობის ხელშეწყობას. სწორედ კანონშესაბამისობაზე დაფუძნებული ურთიერთთანამშრომლობა წარმოადგენს მსხვილ გადამხდელთა ოფისის საქმიანობის მთავარ მიმართულებას.

გადასახადის გადამხდელებთან კანონშესაბამისობის დონის ამაღლების მიზნით შემოსავლების სამსახურმა საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მხარდაჭერით და ტექნიკური დახმარებით დანერგა ცენტრალიზებული, რისკზე დაფუძნებული ანალიზის სისტემა, რამაც უზრუნველყო მსხვილ გადამხდელთა მიმართულებით საგადასახადო შემოწმების მექანიზმის დახვეწა და მისი ეფექტური მართვა.

საერთაშორისო პრაქტიკის გამოყენებით მოხდა მსხვილ გადამხდელთა განაწილება და განხორციელდა ოთხი ძირითადი რისკის კატეგორიაში:

- დაბალი საგადასახადო რისკის მატარებელი გადამხდელები;
- საშუალო საგადასახადო რისკის მატარებელი გადამხდელები;
- მაღალი საგადასახადო რისკის მატარებელი გადამხდელები;
- კრიტიკულად მნიშვნელოვანი ძირითადი გადასახადის გადამხელები;

თითოეული ამ ჯგუფისათვის განხორციელდა გადასახადის გადახდასთან დაკშირებული საგადასახადო პირობების გამარტივება და გადასახადის გადახდისკენ მიმართული იძულებითი ღონისძიებების გამოყენება.

პერსპექტივაში შემოსავლების სამსახურს დაგეგმილი აქვს საგადასახადო შემოწმებების ძირეული ცვლილებების განხორციელება, რომელიც გულისხმობს, თემატური, კონკრეტულ რისკზე დაფუძნებული საგადასახადო შემოწმების ჩატარებას. ამ მიზნით შემოსავლების სამსახურის მსხვილგადამხდელთა ოფისს გადასახადების ადმინისტრირების ეფექტურად წარმართვისათვის ესაჭიროება შემოწმების პროცესში ჩართული პერსონალის მუდმივი განვითარება და კვალიფიკაციის ამაღლება, კერძოდ კანონშესაბამისობის ჯგუფის სპეციალიზაცია ეკონომიკის დარგების მიხედვით.

მსხვილ გადამხდელთა ოფისის სტრატეგიას, ტრანსფორმაციის პროცესში განეკუთვნება შემდეგი ძირითადი მაჩვენებლების მიღწევა:

- მსხვილ გადამხდელთა მიერ ქვეყნის ბიუჯეტში გადახდილი გადასახადების ზრდა;
- მაღალი საგადასახადო რისკის მატარებელი გადამხდელების დაბალი რისკის ჯგუფებში გადაყვანა;
- ეკონომიკის სხვადასხვა დარგებში მაღალი რისკის გადამხდელთა რაოდენობის შემცირება;
- მსხვილგადამხდელთა კანონშესაბამისობის ქცევაში არსებითი ცვლილებების შეფასება.

მსხვილიგადამხდელები მნიშვნელოვან ზეგავლენას ახდენენ ქვეყნის საგადასახადო შემოსულობებზე და საქმიანობაში ფართოდ იყენებენ საინფორმაციო ტექნოლოგიებს.

ჩვენი აზრით ოფისის მიერ სისტემატურად მიზანმიმართულად უნდა იქნეს შერჩეული ისეთი ქმედებები, რომლის შედეგადაც შემცირდება საგადასახადო რისკი და თანდათან მოხდება მათი გადაყვანა დაბალი რისკის კატეგორიაში.

ამრიგად, საგადასახადო მენეჯმენტის ელემენტების ტრანსფორმაციის ტენდენციებმა დაგვანახა, რომ საქართველოს მიერ დღიდან დამოუკიდებლობის მოპოვებისა აქტიურად ხორციელდება საგადასახადო სისტემის რეფორმირება და სრულყოფა, მაგრამ თანამედროვე საგადასახადო სისტემის ფორმირებისათვის აუცილებელია საგადასახადო მენეჯმენტის შემადგენელი ცალკეული ელემენტების დახვეწა და სრულყოფა, რომლებიც შესაბამისობაში იქნებიან ევროკავშირის საგადასახადო საკანონმდებლო-ნორმატიულ ბაზასთან.

### თავი 3. საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები და შესაძლებლობები

#### § 3.1. რაციონალური საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები და შესაძლებლობები

საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფა სახელმწიფო რეგულირების ერთ-ერთი მნიშვნელოვან და ეფექტური ბერკეტს წარმოადგენს. საქართველოში ეკონომიკური სისტემის მართვის გარდაქმნის პროცესში, დიდი ყურადღება უნდა დაეთმოს საგადასახადო რეფორმების გაგრძელების პროცესს და ქვეყანაში ლიბერალული საგადასახადო კანონმდებლობის შექმნას.

საქართველოს ეკონომიკაში გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო ტვირთის ოპტიმალური განაწილების საკითხი კვლავ ერთ-ერთ მწვავე პრობლემად რჩება და ამასთან ერთად უნდა ვაღიაროთ, რომ მსოფლიოში დღემდე არ არსებობს საგადასახადო განაკვეთების სიდიდის განსაზღვრის საერთაშორისოდ აღიარებული მეთოდოლოგია. საგადასახადო ტვირთის განსაზღვრა ხდება სახელმწიფოს მიერ ამოღებული სავალდებულო გადასახადების საერთო მოცულობის, მთლიან შიდა პროდუქტთან შეფარდებით (ბასარია, 2012:28). ასეთი მიდგომის დროს შეუძლებელია საგადასახადო ტვირთის სიმძიმეზე მსჯელობა, ვინაიდან მსგავსი მიდგომა საჭიროებს შესაძარებელი ბაზის არსებობას, მაქსიმალური საგადასახადო დაბეგვრის ნორმების შედარებას საგადასახადო დაბეგვრის ოპტიმალურ დონესთან ფულად გამოსახულებაში.

ჩვენი აზრით დღეისათვის ქვეყანაში არსებული ეკონომიკურ მდგომარეობას სრულად ვერ ასახავს საგადასახადო ტვირთის მაჩვენებელი, რადგან შემოსავლების სამსახურის მიერ ფაქტიურად აკრეფილი საგადასახადო შემოსავლები არ მოიცავს პოტენციურად არსებული საგადასახადო შემოსავლების ოდენობას, ხოლო აღრიცხული მთლიანი შიდა პროდუქტის მიღებისას, ჩრდილოვან ეკონომიკა რჩება, რომლის სიდიდეც - „უწინარეს ყოვლისა საგადასახადო ტვირთის სიმძიმით არის გამოწვეული“ (პაპავა 2002:243). ვფიქრობთ ჩრდილოვანი ეკონომიკის აღმოფხვრის მიზნით პირველადი ამოცანაა გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის საკითხის გამკაცრება და ერთიანი მიდგომის ჩამოყალიბება. საგადასახადო პრაქტიკაში



გვხვდება შემთხვევები, ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებისა საქმიანობის რეგისტრაციის გარეშე. უფრო მეტიც, არის საქმიანობის გარვეული მიმართულებები, რომელზედაც რეგისტრაციის გარეშე მეტი პირი საქმიანობს, ვიდრე რეგისტრირებული. მაგალითად, სარეპეტიტორო მომსახურება, შიდა საქალაქთაშორისო და სარაიონთაშორისო მგზავრთა გადაზიდვების მომსახურება და სხვა. ასევე არასრულყოფილად ხდება შემოსავლის გარკვეული ნაწილის აღრიცხვა. ვფიქრობთ, სპეციფიკური საქმიანობების ნაწილში, სადაც საკონტროლო საღარო აპარატის გამოყენება მოუხერხებელია, უნდა არსებობდეს გარკვეული ელექტრონული მთვლელი საშუალებების ვალდებულება, რომელიც ხელს შეუწყობს შემოსავლის სრულყოფილ აღრიცხვას და აღურიცხავი მთლიანი შიდა პროდუქტის შემცირებას. ამავდროულად საგადასახადო ორგანომ უნდა განახორციელოს დაბალანსებული, თანაბარი მიდგომა კანონმდებლობის ჩანაწერების გამოყენებაზე, ყველა ტიპის სუბიექტთან მიმართებაში.

თეორიული დაშვებით საგადასახადო დაბეგვრის დონე შესაბამისობაში უნდა იყოს ქვეყნის ეკონომიკის განვითარების ფაზასთან. კერძოდ, ეკონომიკის აღმავლობის პირობებში დასაშვებია გადასახადების განაკვეთის ზრდა, ხოლო კრიზისულ შემთხვევებში კი გადასახადების განაკვეთის შემცირება და გადამხდელთათვის საგადასახადო შეღავათების შემოღება. ასევე ცალკეული საგადასახადო განაკვეთების შედარება, არ გვაძლევს საგადასახადო ტვირთის შეფასების საშუალებას. ამ მიზნით გამოიყენება ეფექტური საგადასახადო განაკვეთი, რომელიც იანგარიშება საწარმოს მიერ გადახდილი გადასახადების და ანარიცხების ჯამის შედარებით მთლიან დამატებულ ღირებულებასთან. ეფექტური საგადასახადო განაკვეთი გვიჩვენებს თუ დამატებული ღირებულების რა ნაწილი მიდის ბიუჯეტში და რა არასაბიუჯეტო ფონდებში. ეფექტიანი საგადასახადო განაკვეთი განისაზღვრება წარმოების საშუალო პირობებისათვის, როდესაც არ არსებობს შეღავათები და შემოსავლების გადამეტებული ამოღება ბიუჯეტის სასარგებლოდ.

განვითარებულ ქვეყნებში კერძოდ აშშ-ში, დანიაში, ნიდერლანდებში, ინგლისში – ეფექტიანი საგადასახადო განაკვეთი 37–40%-ის ფარგლებში მერყეობს,

გერმანიაში, ფინეთში, იტალიაში ის 40%-ზე მეტია, ხოლო ჰონკონგში იგი 20,5%-ია, ბალტიკისპირეთის ქვეყნებში კი 45%-ი (ბარათაშვილი ... 2015:168).

საქართველოს მეცნიერ-მკვლევართა დიდი ნაწილის აზრით აუცილებელია გადასახადების შემცირება, რათა შეიქმნას წარმოების გასაფართოებლად სათანადო სტიმულები (ჰაპავა 2002:287). მართალია საგადასახადო ტვირთის შემცირება გამოიწვევს ქვეყნის ყველა დონის ბიუჯეტში საგადასახადო შემოსულების შემცირებას, მაგრამ იგი ხელს შეუწყობს სამეწარმეო საქმიანობას გამოცოცხლებას და დასაბეგრი შემოსავლების ლეგალიზაციას, რაც საბოლოოდ მიგვიყვანს საგადასახადო დაბეგვრის ბაზის გაფართოებასთან. ჩვენი აზრით აუცილებელია საგადასახადო ტვირთის შემცირებისადმი კომპლექსური მიდგომა სახელმწიფოს, მეწარმეებისა და მომხმარებლების ინტერესების გათვალისწინებით. საგადასახადო კოდექსში გადასახადების სახეების და განაკვეთის ცვლილებების შესახებ ნებიმიერ მოსაზრებას, წინ უნდა უსწრებდეს საგადასახადო ტვირთის არსებული მდგომარეობის ობიექტური ანალიზი და ეკონომიკის გაუმჯობესებაზე მისი გავლენის შედეგების დასაბუთება.

დღეისათვის მსოფლიოში „პერიტიჯ ფაუნდეიშენის“ მონაცემებით საქართველო საგადასახადო ტვირთის მაჩვენებლის მიხედვით 74-ე ადგილზეა, ანუ საქართველოზე მაღალი საგადასახადო ტვირთი 73 ქვეყანაშია, ხოლო 105 ქვეყანაში კი საქართველოზე ნაკლები საგადასახადო ტვირთია. საქართველოს სამეზობლოდან სომხეთი 79-ე ადგილზეა 20,9%-ით, აზერბაიჯანი 141-ე ადგილზეა 13%-ით, რუსეთის ფედერაცია 155-ე ადგილზეა 11,4%-ით (პერიტიჯის ფონდი 2021).

მსოფლიოში ყველაზე მაღალი ტვირთი საფრანგეთშია 46,1%. შემდეგ მოდის დანია და ბელგია 44,9%-ით. მსოფლიოში ყველაზე დაბალი საგადასახადო ტვირთის მატარებელი ქვეყნების ათეული ასე გამოიყურება: არაბთა გაერთიანებული საემიროები, ბაჰრეინი, ქუვეიტი, ერაყი, ომანი, ნიგერია, მიანმარი, ეკვატორული გვინეა, კონგოს დემოკრატიული რესპუბლიკა, ეთიოპია (პერიტიჯის ფონდი 2021).

საქართველოს ეკონომიკის მდგრადი განვითარების პრინციპზე გადასვლის მიზნით აუცილებელია ისეთი ლიბერალური საგადასახადო პოლიტიკის გატარება, რომელიც უზრუნველყოფს მეწარმეთა აქტივების ზრდას და მოსახლეობის

კეთილდღეობის ამალღებას. ამ მიმართულებით საქართველოს საგადასახადო კოდექსში სისტემატურად შედის ცვლილებები, მაგრამ აღნიშნული ცვლილებები ვერ უზრუნველყოფს ოპტიმალური საგადასახადო ტვირთის პარამეტრების მიღწევას. მსოფლიოს მრავალ ქვეყანაში აქტიურად მიმდინარეობს მუშაობა, რათა საგადასახადო ტვირთის გაანგარიშებისას გათვალისწინებულ იქნას მთლიანი შიდა პროდუქტის, ეკონომიკური ზრდის, მოსახლეობის კეთილდღეობისა და ცხოვრების დონის მაჩვენებლები. ამ მხრივ საყურადღებოა გერმანიაში მთლიანი შიდა პროდუქტის W3-ი მაჩვენებლებით ჩანაცვლება (Marco Giesellma nn Richard Hilmer, Nico A.Jiegel and Gerf G. Wagner. DIW economic Bulletin. 2013), რომელიც მოიცავს ეკონომიკური ზრდის, მოახლეობის კეთილდღეობისა და ცხოვრების დონის მაჩვენებელს: მაგალითად, როგორცაა მშპ-ი, შემოსავლების განაწილება, დასაქმება, განათლება, სიცოცხლის საშუალო ხანგრძლივობა და ა.შ.

პირველ ინდიკატორებში W1-ში მოიაზრება მშპ-ი, შემოსავლების განაწილება, სახელმწიფოს ვალის საზოგადოებრივი თანაფარდობა. მეორე ინდიკატორების ჯგუფში W2-ში შედის საზოგადოების განვითარების ისეთი სოციალური ინდიკატორები, როგორცაა დასაქმება, განათლება, სიცოცხლის საშუალო ხანგრძლივობა, თავისუფლების ხარისხი და ა.შ. მესამე ინდიკატორების W3-ის ჯგუფში გაერთიანებულია: გარემოში სასათბურე გაზების გაფრქვევა, აზოტის კონცენტრაცია გარემოში და ა.შ.

საქართველოს მიერ ევროკავშირთან ასოცირების ხელშეკრულება ნათლად მიანიშნებს ქვეყნის დასავლურ არჩევანს და ჩვენი ქვეყნის საგადასახადო სისტემა, საგადასახადო განაკვეთები, გადასახადის სახეები და დასაბეგრი ბაზა ჰარმონიზაციაში უნდა იქნას მოყვანილი ევროკავშირის სტანდარტებთან.

საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფის ერთ–ერთ მიმართულებად მიგვაჩნია პირდაპირი გადასახადების საგადასახადო წნეხის სამართლიანი გადანაწილების მექანიზმის ამოქმედება. პირდაპირი გადასახადების სამართლიანი განაწილება საშუალებას მისცემს ფიზიკურ პირებს და მეწარმეებს გაზარდონ რეალური შემოსავლები. საქართველოში 2004 წლამდე მოქმედ საგადასახადო კოდექსში საშემოსავლო გადასახადით ფიზიკური პირთა დაბეგვრა ეფუძნებოდა პროგრესულ

განაკვეთს და საშემოსავლო გადასახადზე ვრცელდებოდა ოთხი საგადასახადო განაკვეთი, რომელიც დამოკიდებული იყო წლის დასაწყისიდან ნაზარდი ჯამის სალდოზე. შესაბამისად 200 ლარამდე მიღებული შემოსავალი იბეგრებოდა 12%-იანი განაკვეთით, 201–350 ლარამდე –15%-იანი, 351–600 ლარამდე 17%-ით, ხოლო 601 ლარის ზემოთ შემოსავალი იბეგრებოდა 20%-ით. 2005 წლიდან ამოქმედებული ახალი საგადასახადო კოდექსით ფიზიკური პირების შემოსავალი იბეგრება პროპორციული სისტემით. კერძოდ; დღეისათვის მოქმედი კოდექსით ფიზიკური პირების მიერ მიღებული შემოსავალი იბეგრება 20%-ით. ცალკეულ შემთხვევებში ფიზიკური პირის მიერ ბინის გაქირავებით მიღებული შემოსავალი იბეგრება 5%-ით. საგადასახადო კოდექსში 2015 წელს შესული ცვლილებების შესაბამისად მცირე მეწარმის სტატუსის მქონე პირების შემოსავალი იბეგრება 1%-იანი განაკვეთით.

ფიზიკური პირების მაღალი საგადასახადო ტვირთი უარყოფით ზეგავლენას ახდენს ქვეყნის ეკონომიკაზე, მაგრამ ასევე ეკონომიკისთვის მიუღებელია დაბალი საგადასახადო ტვირთიც, რამაც შესაძლებელია ხელი შეუწყოს უძრავი ქონებაზე სპეკულაციურ გარიგებებს და ხელი შეუშალოს ადგილობრივი მუნიციპულური პროექტების განხორციელებას.

მოსახლეობის ოპტიმალური საგადასახადო ტვირთის დადგენა მეტად მნიშვნელოვანი საკითხია და მისი მონიტორინგი სახელმწიფო უწყებების მიერ სისტემატურად უნდა ხორციელდებოდეს. საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის და ფინანსთა სამინისტროს მონაცემების საფუძველზე ჩვენს მიერ გამოთვლილი იქნა მოსახლეობის საგადასახადო მახასიათებლები (იხ. ცხრილი 10) ცხრილის ანალიზიდან ჩანს, რომ 2008 წელს 2005 წელთან შედარებით, მოსახლეობის საგადასახადო ტვირთის მკვეთრი ზრდა გამოწვეული იქნა სოციალური გადასახადის გაუქმებით და შესაბამისად საშემოსავლო გადასახადის გადიდებით 25%-მდე, ხოლო 2009 წლიდან განისაზღვრა 20 %-ით. სამწუხაროდ, მომდევნო პერიოდშიც სახეზე გვაქვს მოსახლეობის საგადასახადო ტვირთის ზრდა, რომელმაც 2021 წელს 23,1% შეადგინა.

2005 წლის კოდექსი, როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ ორიენტირებული იყო გადასახადების რაოდენობრივ შემცირებაზე და ადმინისტრირების ღონისძიებების

დანერგვის ხელშეწყობაზე, რამაც შედეგად მოიტანა უფრო გასაგები კანონმდებლობა, რომელშიდაც უფრო მეტად გათვითცნობიერდნენ როგორც გადამხდელები, ასევე საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები. შედეგად, თანდათან შემცირდა ჩრდილოვანი ეკონომიკა, რომელიც ხშირად კანონის ჩანაწერების ბუნდოვანებითაც იყო გამოწვეული. აღნიშნული შედეგის პარალელურად, დამძიმდა ფიზიკური პირების საგადასახადო ტვირთი, რამეთუ 12%-იანი საშემოსავლო გადასახადის ნაცვლად, მათ უხდებოდათ კუთვნილი საზღაურიდან 2008 წელს 25%-ის გადახდა.

ცხრილი N10

საქართველოს მოსახლეობის საგადასახადო ტვირთი 2005–2021 წლებში

წლები მაჩვენებლები	2005	2008	2010	2012	2014	2016	2018	2019	2020	2021
მოსახლეობის წლიური შემოსავლები (მლნ. ლარი)	4238,4	6536,4	7790,4	9968,4	12442,8	13521,6	14246,4	15015,6	14335,2	16322,4
1. აშემოსავლო გადასახადი (მლნ ლარი)	290,7	1296,3	1202,1	1764,7	1938,8	2414,0	3247,1	3482,8	3326,7	3775,7
მოსახლეობის საგადასახადო ტვირთი (%)	6,8	19,8*	15,4	17,7	15,6	17,8	22,8	23,2	23,2	23,1

წყარო: [www.geostat.ge](http://www.geostat.ge). [www.mof.gov.ge](http://www.mof.gov.ge)

ხოლო 2009 წლიდან 20%-ის გადახდა. იგი ეხებოდა როგორც დასაქმებულ ფიზიკურ პირს, ასევე მეწარმე ფიზიკურ პირს. საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული იყო საშემოსავლო გადასახადის ეტაპობრივი შემცირება 18, 15 და შემდგომ 12 პროცენტამდე ყოველი ორი წლის შუალედით, თუმცა, აღნიშნული ცვლილებების ვადის დადგომის დროს ხდებოდა პროცენტული შემცირების გადავადება.

ბუნებრივია, ფაქტობრივი საგადასახადო დასაბეგრი ბაზის ანალიზი, ვერ იძლეოდა საიმედო პროგნოზს, განაკვეთის შემცირების შემთხვევაში საშემოსავლო გადასახადის წინა წელთან მიახლოებული მოცულობით ამოღებისა. საგადასახადო შემოსავლების მოცულობის შემცირება კი ვერ უზრუნველყოფდა სახელმწიფოს გაზრდილ ხარჯვით მოთხოვნებს. ფაქტია, საშემოსავლო გადასახადის შემცირების გრძელვადიანმა გაწერილმა გეგმამ ვერ იმუშავა და ფიზიკურ პირთა საგადასახადო ტვირთი ვერ შემსუბუქდა. ამავდროულად ხელი შეეწყო მაღალშემოსავლიანი და დაბალშემოსავლიანი ფენის წარმოქმნას, რამაც თავისთავად შეამცირა საშუალო შემოსავლიანი ფენა (საზოგადოება). ქვეყანაში არსებული ფასებისა და სახელმწიფო საჭიროებების გათვალისწინებით ძნელად წარმოსადგენია უახლოეს პერიოდში საშემოსავლო გადასახადის პროცენტული შემცირება, რათა შემცირდეს საშუალო და დაბალშემოსავლიანი ფენის საგადასახადო ტვირთი. ამ ეტაპზე მიზანშეწონილად მიგვაჩნია სამომავლოდ საგადასახადო კოდექსში ისეთი ტიპის ცვლილებების შეტანა, რომელიც უზრუნველყოფს პროპორციული საგადასახადო დაბეგვრის ნაცვლად პროგრესულ საგადასახადო დაბეგვრის მექანიზმზე გადასვლას. ანუ უნდა მოხდეს საშემოსავლო გადასახადის დიფერენციაცია ხელფასისა და სხვა შემოსავლების ზრდის პარალელურად. აქ შესაძლებელია ორი მექანიზმის შემოთავაზება. 1. როდესაც ზრდადი განაკვეთი დგინდება მხოლოდ ხელფასის სახით(მათ შორის სარგებელი) მიღებულ შემოსავალზე (და არა სამეწარმეო საქმიანობით), არსებობს დაუბეგრავი მინიმუმი, და შემდგომ განაკვეთის ზრდა ხდება წლის განმავლობაში შემოსავლების ზრდის პარალელურად. 2. არსებობს ფიქსირებული განაკვეთი, დაუბეგრავი მინიმუმის გარეშე და შემდგომ განაკვეთი იზრდება შემოსავლის ზრდის კვალდაკვალ. ჩვენი აზრით პირველ ეტაპზე უმჯობესია საშემოსავლო განაკვეთის დიფერენცირებული განაკვეთის დანერგვა განხორციელდეს მხოლოდ ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავალზე (და არა სამეწარმეო საქმიანობით მიღებულ შემოსავალზე), იმ მიზეზით რომ საწყის ეტაპზე არ მოხდეს საგადასახადო შემოსავლების საგრძნობი შემცირება. ამასთან მეწარმე, სუბიექტებს აქვთ გარკვეული შესაძლებლობა აირჩიოს სხვა დაბეგვრის რეჟიმი(მცირე, მიკრო, ფიქსირებული), რაც მათთვის ერთგვარ კომპესირებას წარმოადგენს.

ასევე საინტერესოა ქვეყანაში თანაფარდობა დაქირავებით მომუშავეების დარიცხულ ხელფასსა და საშემოსავლო გადასახადს შორის, რომელზეც წარმოადგენას გვამღევს მე-11 ცხრილი.

ცხრილში მოტანილი მონაცემებიდან ჩანს, რომ 2007–2021 წლებში საშუალო წლიური დაქირავებით მომუშავეების რაოდენობა გაიზარდა 204,0 ათასი კაცით, მაშინ როდესაც ამავე პერიოდში საშუალო თვიური ხელფასი გაიზარდა 3,5–ჯერ, ხოლო საშემოსავლო გადასახადის მაჩვენებელი კი 7,2 –ჯერ. ფაქტია ხელფასისა და საშემოსავლო გადასახადს შორის ჯერადობის განსხვავებულობა გამოწვეულია პროცენტული განაკვეთის 2021-ში 2007-თან შედარებით თითქმის 2-ჯერ გაზრდით. გამომდინარე აქედან კიდევ უფრო აქტუალური ხდება დაქირავებით მომუშავე ადამიანების საშემოსავლო გადასახადის დიფერენციაციის შემოღება.

ცხრილი N 11

საქართველოში დაქირავებით მომუშავეების რაოდენობა, მათი დარიცხული ხელფასი და საგადასახადო შემოსავლები 2007–2021 წლებში

წლები	2007	2009	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
მაჩვენებლები									
დაქირავებით მომუშავეები (ათასი კაცი)	625,4	572,4	855,3	853,9	869,3	903,5	897,5	845,3	829,4
ყოველთვიური საშუალო ხელფასი (ლარი)	368,1	534,9	900,4	940,0	999,1	1068,3	1129,5	1191,0	1304,5
საშემოსავლო გადასახადი (მლნ. ლარი)	526,9	1296,3	2223,2	2414,0	2918,8	3247,1	3482,8	3326,7	3775,7

წყარო: [www.geostat.ge](http://www.geostat.ge).

განვითარებულ სახელმწიფოებში დიდი ყურადღება ექცევა საგადასახადო პოლიტიკას სოციალიზაციის საკითხს. სამწუხაროდ, საქართველოში სოციალური უთანასწორობის მაჩვენებელი მაღალია, რაზეც ნათლად მეტყველებს ჯინის კოეფიციენტი (იხ. ცხრილი N 12).

ცხრილი N 12

საქართველოში ჯინის კოეფიციენტები 2006 – 2021 წლებში

წლები	მთლიანი შემოსავლების მიხედვით <sup>1</sup>	მთლიანი ფულადი სახსრების მიხედვით <sup>2</sup>	მთლიანი სახსრების მიხედვით <sup>3</sup>	მთლიანი ხარჯების მიხედვით <sup>4</sup>
2006	0,43	0,49	0,44	0,40
2007	0,44	0,49	0,45	0,42
2008	0,43	0,50	0,46	0,43
2009	0,43	0,50	0,45	0,43
2010	0,44	0,49	0,45	0,44
2011	0,43	0,49	0,46	0,46
2012	0,42	0,47	0,44	0,44
2013	0,40	0,43	0,41	0,42
2014	0,40	0,43	0,41	0,44
2015	0,40	0,43	0,41	0,43
2016	0,40	0,43	0,41	0,43
2017	0,41	0,45	0,43	0,46
2018	0,39	0,42	0,40	0,42
2019	0,39	0,42	0,40	0,43
2020	0,37	0,39	0,37	0,41
2021	0,37	0,39	0,37	0,40

წყარო. [www.statistig.ge](http://www.statistig.ge).

<sup>1</sup> მოიცავს ტრანსფერტებს, ფულად და არაფულად შემოსავლებს  
<sup>2</sup> მოიცავს ტრანსფერტებს ფულად შემოსავლებს და სხვა ფულად სახსრებს  
<sup>3</sup> მოიცავს ფულად და არაფულად შემოსავლებს და სახსრებს  
<sup>4</sup> მოიცავს ფულად და არაფულად სახსრებს



ზემოაღნიშნული მასალებში ჩანს, რომ საქართველოში შემოსავლების არათანაბარი განაწილების ინდექსი მაღალია და მან 2021 წელს მთლიანი შემოსავლების მიხედვით 0,37 შეადგინა, ხოლო მთლიანი ფულადი სახსრების მიხედვით 0,39–ია, ხოლო მთლიანი ხარჯების მიხედვით 0,40 –ის ტოლია. განვითარებული ქვეყნებისთვის სოციალური უთანასწორობის ინდექსი შედარებით დაბალია. ჯინის ინდექსი მსოფლიოში ყველაზე დაბალია სკანდინავიის ქვეყნებში: ნორვეგია, შვედეთი, ფინეთი, დანია. სწორედ აღნიშნულ ქვეყნებში მოსახლეობის შემოსავლებს შორის შემოსავლების მიხედვით უთანასწორობა დაბალია. საქართველო, ყოფილ პოსტსაბჭოთა ქვეყნებში ჯინის ინდექსით ერთ–ერთი ლიდერია, რომელიც გათვალისწინებულ უნდა იქნეს საგადასახადო კანონმდებლობაში სამომავლოდ პროგრესული გადასახადის შემოღებისას.

ფიზიკური პირების საგადასახადო ტვირთის შემცირების მიზნით, საგადასახადო კოდექსში 2012 წელს შეტანილი ცვლილებები იყო ერთგვარი მცდელობა ამ კუთხით პირველი ნაბიჯებისა. კერძოდ; შემოღებული იქნა დაუბეგრავი მინიმუმი იმ ფიზიკურ პირებზე, რომელთა წლიური მაქსიმალური შემოსავალი 6000 ლარს არ აღემატებოდა. წლის განმავლობაში ეს პირები ფაქტიურად იხდიდნენ 20%-იან საშემოსავლო გადასახადს და საბიუჯეტო წლის ბოლოს ისინი საგადასახადო ორგანოს უდგენდნენ დეკლარაციას და მოითხოვდნენ დაბეგრული თანხის ნაწილის (თვეში დაუბეგრავი მინიმუმი შეადგენდა 150 ლარს, ჯამურად 1800 ლარს, დასაბრუნებელი მაქსიმალური თანხა 360 ლარს) უკან დაბრუნებას. აღნიშნული შესაძლებლობა იმ პერიოდში საკმაოდ ბევრ დასაქმებულს შეეხო, რაც ერთგვარ კომპენსირებას წარმოადგენდა დაბალშემოსავლიანი მოსახლეობისათვის. ზემოაღნიშნული წესით დაუბეგრავი მინიმუმის დაბრუნებას (დამსაქმებლიდან გადახდას და შემდგომ დეკლარირებით დაბრუნებას) გარკვეული უხერხულებები თან სდევდა, მათ შორის, არასწორად დეკლარირების, დეკლარირებისას პირადი მონაცემების გაორების, თუ ასე შემდეგ. 2015 წლიდან საქართველოს საგადასახადო კოდექსიდან ამოღებულ იქნა დაუბეგრავი მინიმუმი.

ვფიქრობთ ქვეყანაში საგადასახადო მენეჯმენტის ეფექტიანობის ამაღლებისათვის უმჯობესია ფიზიკური პირების საშემოსავლო გადასახადის დაბეგვრის სისტემის გადაყვანა ჩვენს მიერ შემოთავაზებულ პროგრესული დაბეგვრის სისტემაზე, რომელიც შელავათს მისცემს დაქირავებით მომუშავე დაბალი შემოსავლების მქონე ფიზიკურ პირებს და გარკვეულად გამოათანაბრებდა შემოსავლების განაწილებას ქვეყანაში.

საგადასახადო მენეჯმენტი, როგორც მართვის თეორიის შემადგენელი ნაწილი, ეფუძნება ეკონომიკურ, სოციალურ და ფსიქოლოგიური მეცნიერებების მიღწევებს და მის ამოსავალ წერტილს წარმოადგენს მენეჯმენტის სისტემური მიდგომა და ანალიზის საერთო პრინციპები, რომელიც ერთის მხრივ უკავშირდება მის ძირითად ფუნქციას: დაგეგმვას, რეგულირებას, ანალიზს და კონტროლს, ხოლო მეორეს მხრივ წარმოადგენს საქმიანობას, რომელიც მიმართულია ადამიანთა ხელმძღვანელობის განხორციელებაზე.

აღნიშნულიდან გამომდინარე საგადასახადო მენეჯმენტი განიხილება, როგორც ახალი მიმართულება, რომელიც ვრცელდება ყველა სამეურნეო სუბიექტზე და მოიცავს არსებითად ქვეყნის საბიუჯეტო-საგადასახადო სფეროს. საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფა კი უშუალოდ უკავშირდება გადასახადებს და მისი განხორციელების წესს, რომელიც საგადასახადო კანონმდებლობით არის რეგლამენტირებული.

საქართველოში ყველაზე გავრცელებული სამართალდარღვევაა გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობა, რომელიც ხშირად გადასახადისგან თავის არიდების საფუძველი ხდება. ზოგიერთ შემთხვევაში გადამხდელის მხრიდან საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობა განმარტებულია(გამოწვეულია), საგადასახადო კოდექსში არასრულად ფორმულირებული საკანონმდებლო ნორმებით, რომელიც ზოგჯერ არაერთგვაროვანი განმარტების შესაძლებლობას იძლევა და მხარეთა მიერ ხშირად მისი განსხვავებულად ინტერპრეტირება ხდება.

არსებულ კანონმდებლობაში კვლავაც რჩება ხარვეზები ჩანაწერების ინტერპრეტირებასთან დაკავშირებით, რაც ხელს უშლის კანონმდებლობის გასაგებობის

დონის ამაღლებას და ხელს უწყობს მხარეებს შორის დავების გაზრდას. ვფიქრობთ გათვალისწინებულ იქნას მსგავსი დავების გადაწყვეტის შედეგები და კოდექსის დონეზე (და არა ნორმატიული აქტების) მოხდეს საკანონმდებლო ჩანაწერების დაზუსტება და გამართვა.

აღნიშნულის გათვალისწინებით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2021–2024 წლების სტრატეგიის ერთ–ერთი მთავარი მიზანია საგადასახადო-საბაჟო ვალდებულებების შესრულებასთან დაკავშირებული კანონშესაბამისობის ამაღლება, რომლის მიღწევა სამსახურს დასახული აქვს შემდეგი ამოცანების გადაჭრით.

- დაინტერესებულ პირებზე მორგებული სერვისების განვითარებით;
- გადასახადის გადამხდელთა ცნობიერების დონის ამაღლებით;
- კანონთა შესაბამისობის სფეროში არსებული რისკების პროცესის მართვით;
- საბაჟო რისკების მართვის და ინფორმაციის წინასწარი გაცნობის სისტემის დანერგვით.

ამ მიზნით მიზანშეწონილად გვესახება შემოსავლების სამსახურთან ერთიანი მეთოდოლოგიური ონლაინ პლატფორმის ფორმირება, რომელიც დახმარებას გაუწევს ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს საკანონმდებლო საკითხებთან დაკავშირებული ინტერპრეტაციების თავიდან აცილებაში და სრულყოფს მათ ინფორმირებულობას კანონმდებლობის მოთხოვნებთან მიმართებაში.

საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფის კუთხით აუცილებელია უკუკავშირის ერთიანი სისტემის ფორმირება-განვითარება, რომელიც სერვისების მიწოდების პროცესში უზრუნველყოფს გადასახადის გადამხდელთა ჩართულობას.

შემოსავლების სამსახურის მხრიდან, საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფის ხელშეწყობის მიზნით აუცილებელია სამიზნე ჯგუფების ცნობიერების ამაღლება, რადგან ნებისმიერ ქვეყანაში ბიზნესის განვითარება ეფუძნება ხელსაყრელი ბიზნეს გარემოს ფორმირებას და ეფექტურ საგადასახადო ადმინისტრირებას, რომლის მიღწევაც შეუძლებელია მაღალი საზოგადოებრივი საგადასახადო ცნობიერების გარეშე.

ამ მიზნით საქართველოში საზოგადოების საგადასახადო ცნობიერების ფორმირება განვითარება უნდა დაიწყოს ზოგადი განათლების საფეხურიდან და განათლების და მეცნიერების სამინისტროს მიერ, ეროვნულ სასწავლო გეგმაში სასურველია შეტანილ იქნას საგანი სამოქალაქო განათლება, რომლის ფარგლებში დიდი ყურადღება უნდა დაეთმოს გადასახადებს, მათ მნიშვნელობას სახელმწიფოს ფუნქციონირებაში და წარმოჩენილ იქნას, გადასახადის გადახდის სარგებლიანობის მნიშვნელობა საზოგადოების თითოეული წევრის კეთილდღეობის საქმეში. ასევე მეტად მნიშვნელოვანია ახალგაზრდებში სახელმწიფოებრივი აზროვნების ჩამოყალიბება, რომელიც ნათლად გამოიკვეთა ჯერ კიდევ 1961 წლის 20 იანვარს აშშ-ს პრეზიდენტ ჯონ ფიცჯერალდ კენედის მიერ ინაგურაციაზე წარმოთქმულ სიტყვაში: „ნუ იკითხავთ რა შეუძლია გააკეთოს ქვეყანამ თქვენთვის, იკითხეთ რა შეგიძლიათ გააკეთოთ ქვეყნისთვის“. (<http://www.naec.ge>)

საზოგადოებაში სამოქალაქო ღირებულებების გამომუშავება ხელს შეუწყობს საზოგადოების ცნობიერების ამაღლებას გადასახადებისადმი დამოკიდებულების კუთხით და აამაღლებს ნდობას ქვეყანას საგადასახადო ინსტიტუტების მიმართ. ჯანსაღი საზოგადოების ფორმირება კი ქვეყნის გამართული საგადასახადო სისტემის ფორმირების საფუძველია.

საზოგადოების საგადასახადო ცნობიერების ამაღლების კუთხით სახელმწიფო აქტიურად უნდა ეწეოდეს სარეკლამო საშუალებების ეფექტიან გამოყენებას, რაც არსებითად ზეგავლენას ახდენს საზოგადოებაში ადამიანთა ქცევის ჩამოყალიბებაზე. სახელმწიფოს მხრიდან, საზოგადოებაში საგადასახადო საქმიანობის რეკლამირება, ქვეყნის კულტურის შემადგენელი ელემენტი უნდა გახდეს და რეკლამის გამოყენება ამ მიზნით, სახელმწიფოს ადამიანის ფსიქიკაზე ზემოქმედების უდიდეს ბერკეტს მისცემს.

საზოგადოების საგადასახადო ცნობიერების ამაღლებაზე ზემოქმედების მიზნით შემოსავლების სამსახურმა ორგანიზება უნდა გაუკეთოს საგადასახადო თოქ-შოუებს, შემეცნებითი ბუკლეტების მიწოდებას ბიზნეს სექტორის წარმომადგენლებისათვის და ა.შ.

შემოსავლების სამსახურმა საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფის კუთხით საზოგადოებაში პოპულარიზაცია უნდა გაუწიოს კეთილსინდისიერი გადამხდელების წარმოჩენას, სადაც საუბარი იქნება მათ მიერ გადახდილი ფულით სოციალური პროექტების, ჯანმრთელობისა და განათლების სისტემის განვითარების დაფინანსების თაობაზე.

საგადასახადო მენეჯმენტის და ადმინისტრირების სრულყოფა თავის მხრივ საჭიროებს საგადასახადო ორგანოების დაკომპლექტებას კვალიფიციური კადრებით, რათა მათ შეძლონ კანონით დაკისრებული ვალდებულებების მაღალი პროფესიული სტანდარტების შესაბამისად შესრულება. ამ მიზნის მიღწევისათვის ერთ-ერთი მთავარი ამოცანად გვესახება ახალი სტანდარტების მოთხოვნების გათვალისწინებით, საგადასახადო ორგანოების თანამშრომელთა კვალიფიკაციის ამაღლება, სისტემაში მომქმედი მოტივაციისა და შეფასების არსებული სტანდარტების განახლება და თანამშრომელთა კმაყოფილების დონის გაზრდა.

საგადასახადო ორგანოებში თანამედროვე სამუშაო გარემოს შექმნისათვის აუცილებელია შედეგებზე ორიენტირებული მართვის სტანდარტების დანერგვა, რაც უზრუნველყოფს მენეჯერული გადაწყვეტილებების მიღების გამარტივებას. შემოსავლების სამსახურის საქმიანობის სპეციფიკის გათვალისწინებით და საქმიანობის სრულყოფილად წარმართვის მიზნით უახლოეს პერსპექტივაში მიზანშეწონილად მიგვაჩნია საინფორმაციო უსაფრთხოების სტანდარტზე-ISO27001 გადასვლის დასრულება (შემოსავლების სამსახური, სტრატეგია 2021-2024: 9).

ამრიგად, საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფა უზრუნველყოფს ქვეყანაში ოპტიმალური საგადასახადო პოლიტიკის გატარებას, საგადასახადო ტვირთის შემცირებას, საგადასახადო ორგანოების კვალიფიციური კადრებით დაკომპლექტებას. რაც საბოლოო ჯამში საშუალებას მოგვცემს საგადასახადო ადმინისტრირების გამარტივებისა და საზოგადოებაში საგადასახადო კულტურის ამაღლებისა.

### § 3.2. საგადასახადო ადმინისტრირების რეფორმის შესაძლებლობები

საგადასახადო სისტემის ადმინისტრირება გულისხმობს გადასახადების სახელმწიფო რეგულირებას, კერძოდ: გადასახადების დაწესების, დაბეგვრის ობიექტისა და საგნების, დაბეგვრის პრინციპებისა და პროცესების, გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოების თანამშრომელთა ურთიერთობის ორგანიზაციული ფორმების, საგადასახადო კონტროლის სახეებისა და სამართალდარღვევებზე პასუხისმგებლობის ზომების განსაზღვრას. აღნიშნულიდან გამომდინარე ძალზე მნიშვნელოვანია ქვეყანაში სწორი საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის ფორმირება.

საგადასახადო სისტემის ადმინისტრირების სრულყოფის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ფაქტორია საგადასახადო კულტურა. საგადასახადო კულტურა ყალიბდება გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოებს შორის საგადასახადო ურთიერთობების პროცესში. საგადასახადო კულტურა განსაზღვრავს გადამხდელთა გაცნობიერებულ ქმედებას, მონაწილეობა მიიღონ ქვეყნის ფისკალური პოლიტიკის ფორმირებაში და მთლიანად ბიუჯეტის შესრულებასა და საზოგადოებრივი სიკეთის შექმნაში.

საგადასახადო კულტურის სამართლებრივი ასპექტებში მოაიზრება ასევე ადმინისტრირების განმახორციელებელი პირების პროფესიონალიზმი და კეთილსინდისიერება. აქედან გამომდინარე საგადასახადო ორგანოების ძალისხმევა მიმართული უნდა იქნას გადამხდელთა ინფორმირებულობის უზრუნველყოფასა და გამხდელთა მხრიდან ვალდებულებების შესრულების ნებაყოფლობითობაზე.

საგადასახადო კულტურის ფორმირება თავის მხრივ სოციალურ ასპექტებსაც მოიცავს, რადგან შესაძლებელია გადამხდელი კარგად იყოს ინფორმირებული დაბეგვრის სამართლებრივ საკითხებში, მაგრამ თავს არიდებდეს გადასახადების გადახდას სხვადასხვა გზების გამოყენებით. ამ შემთხვევაში, ანალოგიურად საქმე გვაქვს დაბალ საგადასახადო კულტურასთან, რომელიც საბოლოო ჯამში საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტურად განხორციელების საშუალებას არ იძლევა.

ამ მიზნით რეფორმირება უნდა განიცადოს საგადასახადო ადმინისტრირების მარეგულირებელი აქტების გამოცემის ორგანიზაციულმა პროცესმა. საგადასახადო ადმინისტრირების მარეგულირებელი სამართლებრივი ბაზა უნდა დაეფუძნოს სამ კომპონენტს, კერძოდ; ნეიტრალურობას, სტაბილურობას და სიმარტივეს. ნეიტრალურობამ უნდა უზრუნველყოს ისეთი სამართლებრივი აქტების ამოქმედება, რომელშიც მაქსიმალურად იქნება გათვალისწინებული როგორც სახელმწიფო, ისე მეწარმეთა ინტერესები. სტაბილურობამ უნდა უზრუნველყოს დაბეგვრის სამართლებრივ ნორმებში შეტანილი ცვლილებების ნორმალიზება. სამწუხაროდ, საქართველოში ჯერ კიდევ საგადასახადო კანონმდებლობის ცოდნის არასათანადო დონეა, საკანონმდებლო ნორმატიულ აქტებში შეტანილი ხშირი ცვლილებები კი ართულებს მეწარმეების საქმიანობას დაბეგვრის სისწორის კუთხით და ადგილი აქვს სხვადასხვა ტიპის ტექნიკურ თუ შინაარსობრივ შეცდომებს. სწორედ საკანონმდებლო არასტაბილურობა წარმოადგენს ერთ–ერთ მთავარ პრობლემას ბიზნესისთვის. სტაბილური საკანონმდებლო გარემო ამარტივებს ორივე მხარისათვის საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესს და ამაღლებს ქვეყანაში საგადასახადო კულტურას.

სამართლებრივი აქტების სამარტივეში იგულისხმება ისეთი სამართლებრივი ნორმების შემუშავება, რომელსაც არ ექნება სხვადასხვაგვარი ინტერპრეტირების შესაძლებლობა და მეწარმეთათვის იქნება თავისუფლად აღსაქმელი.

ჩვენს მიერ ჩატარებული მეწარმეთა სოციოლოგიური გამოკითხვის შედეგებმა გვიჩვენა, რომ გამოკითხულ მეწარმეთა 60%–ი ბიზნესის სტაბილური გაძლოლის ხელშემშლელ ფაქტორად მიიჩნევს საგადასახადო მარეგულირებელ სამართლებრივ აქტებში შეტანილ ხშირ ცვლილებებს და მათი ამოქმედების ვადებს.

ჩვენი აზრით საგადასახადო კანონმდებლობა თავისი სპეციფიკიდან გამომდინარე ბიზნეს სექტორის მხრიდან ხასიათდება მომეტებული მგრძობელობით, რაც საჭიროებს საგადასახადო კოდექსში შესატანი ცვლილებების ნორმალიზების და რეგლამენტირების განსხვავებული სტანდარტების დანერგვას.

საქართველოში დღეისათვის ნორმატიული აქტების მომზადების, მიღების, გამოქვეყნების და სისტემატიზაციის წესი განისაზღვრება „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონით. ამ კანონიდან გამომდინარე ნორმატიულ აქტებში შესატანი ცვლილებების რაოდენობა და პერიოდი არ არის შეზღუდული. ჩვენი მხრიდან, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია მოხდეს საქართველოს კანონში „ნორმატიული აქტების შესახებ“ სათანადო ცვლილება, საგადასახადო კოდექსთან დაკავშირებული კანონქვემდებარე აქტების და საგადასახადო ადმინისტრირების მარეგულირებელი ინსტრუქციების ძალაში შესვლის წესში. ასევე მიზანშეწონილია, საგადასახადო კოდექსში შესატანი ცვლილების ამოქმედებისათვის დადგინდეს გონივრული ვადის სტანდარტი, რადგან უმეტეს შემთხვევაში, ნორმატიული აქტები ძალაში შედის გამოქვეყნებისთანავე. ამდენად, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია საგადასახადო კოდექსში შესატანი ცვლილებებზე მომუშავე სამართალშემოქმედებითა ჯგუფმა, შესამდებლობის ფარგლებში მოახდინოს საგადასახადო ნორმებში შესატანი ცვლილებების შედეგების განსაზღვრა და მიმდინარე წლის განმავლობაში მომზადებული ცვლილებები ამოქმედდეს მომდევნო წლის 1 იანვრიდან(განსაკუთრებული შემთხვევების გარდა).

ამ ცვლილებებით ბიზნესს ქვეყანაში შეექმნება დაცულობის და სტაბილურობის განცდა, რადგან მთავრობა არ შემოიღებს დამატებით რეგულაციებს, რომელიც გაზრდის საგადასახადო ტვირთს ბიზნესისათვის. უცხოელი ინვესტორებისათვის კი იგი გახდება გარანტია იმისა, რომ შემოდის პროგნოზირებად ბაზარზე, სადაც სუბიექტური შეხედულებით არ ხდება თამაშის წესების ცვლილება და არ უარესდება ბიზნეს გარემო.

ეფექტიანი საგადასახადო სისტემის ფორმირებისათვის, აუცილებელია საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებისას დაცული იქნას საჯარო და კერძო ინტერესებს შორის პროპორციულობა, წინააღმდეგ შემთხვევაში არალოგიკურია საუბარი საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტიანობასა და სამართლიანობაზე. ამასთან ერთად, გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვა განაპირობებს საგადასახადო ვალდებულებების ნებაყოფლობით



შესრულებას, რაც პირდაპირ კავშირშია ზემოთ აღნიშნული საგადასახადო კულტურის ფორმირება – განვითარებასთან.

2011 წლის 1 იანვრიდან ძალაში შესული ახალი საგადასახადო კოდექსით, ქვეყანაში საგადასახადო ადმინისტრირების სფეროში ამოქმედდა რიგი სიახლეები, როგორცაა: საგადასახადო ომბუცმენის და პირადი საგადასახადო აგენტის ინსტიტუტები, წინასწარი გადაწყვეტილების მიღების, საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების და გაფრთხილების მექანიზმების ამუშავება. ხოლო, ფულადი სანქციების ალტერნატივად ამოქმედდა GOOD FAITH პრინციპი და ა. შ. აქტიურად გაგრძელდა საგადასახადო სერვისების გადაყვანა ელექტრონულ მომსახურებაზე, დაინერგა გადასახადის გადამხდელებსა და საგადასახადო ორგანოებს შორის ინფორმაციის და დოკუმენტაციის ელექტრონული გაცვლა. 2015 წლისთვის დოკუმენტაციის 6 წლიანი ხანდაზმულობის ვადა შემცირდა 5 წლამდე, 2016 წლისათვის 4 წლამდე, ხოლო 2017 წლისათვის 3 წლამდე. გატარებული რეფორმების შედეგად განსაკუთრებული მნიშვნელობა ეკისრება კანონიერი ადმინისტრირების პროცესის დამკვიდრებას საგადასახადო სისტემაში, რადგან იგი პირდაპირ კავშირშია ქვეყნის ეკონომიკურ მდგრადობასთან, ბიზნესის აქტივობის დონესა და სახელმწიფო ინსტიტუტების მიმართ საზოგადოებაში ნდობის ჩამოყალიბებასთან. სამწუხაროდ მოქმედი საგადასახადო კოდექსი არ განმარტავს რა სახის ქმედება ითვლება შეცდომად, ან ვინ უნდა დაადგინოს გადამხდელის მოქმედება, მის მიერ კანონის არცოდნით, თუ შეცდომით იქნა ჩადენილი. საგადასახადო კოდექსში არ არის განსაზღვრული სად გადის ზღვარი ცოდნასა და არცოდნას შორის, რის შედეგადაც შეიძლება დადგეს პირის საგადასახადო პასუხისმგებლობის საკითხი.

ამ კუთხით საინტერესო სიახლეა კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელის ცნების შემოღება საგადასახადო სამართალში და მის საფუძველზე გადამხდელის გათავისუფლება სანქციისაგან (საურავისაგან). საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შეტანილი იქნა ცვლილება, რომლის საფუძველზეც საგადასახადო ორგანოს დავების გამხილველ საბჭოს და სასამართლოს მიეცა უფლება გადასახადის გადამხდელი

გაათავისუფლონ სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით ან არცოდნით (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილი). საგადასახადო კოდექსის ამ ნორმის ამოქმედებით ფართო დისკრეციის განხორციელების უფლებამოსილება მიენიჭათ საგადასახადო და სასამართლო ორგანოებს, მაგრამ იგი არსებითად საჭიროებს სამართლებრივი სტანდარტების დადგენას და კეთილსინდისიერი გადამხდელის საგადასახადო ინსტიტუტის არსის გამჭვირვალობას.

კეთილსინდისიერების პრინციპის ამოქმედების ვალდებულება დაფიქსირებულია ქვეყნის სამოქალაქო კოდექსში (საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, 8-ე მუხლი), სამწუხაროდ საგადასახადო კოდექსში არ არსებობს გადამხდელის კეთილსინდისიერების განმარტების სტანდარტი. საგადასახადო კოდექსი ასევე არ განსაზღვრავს „კეთილსინდისიერების“ და „არაკეთილსინდისიერების“ ცნებას, მაგრამ საგადასახადო დავების განხილვისას კეთილსინდისიერების საკითხს განსაკუთრებული დატვირთვა აქვს. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საკითხთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით „კეთილსინდისიერება აბსტრაქტული და ყოვლისმომცველი მცნებაა, რომლის სტანდარტი შეფასებითი კრიტერიუმების საფუძველზე სამართალშეფარდებითი პრაქტიკის შედეგად უნდა დაკონკრეტდეს და დადგინდეს“. (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის №ბს –222–219 (კ–14) გადაწყვეტილება).

მიზანშეწონილად მიგვაჩნია საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ უზენაეს სასამართლოსთან მჭიდრო კოორდინაციით დახვეწოს კეთილსინდისიერი გადამხდელის პრინციპის განმარტება და საგადასახადო კოდექსში შესაბამისი ცვლილებების ინიცირებით, უზრუნველყოს კანონში ბუნდოვანების აღმოფხვრა. ამასთან ერთად საგადასახადო ადმინისტრირების ლიბერალიზაციის კუთხით სასურველია გადამხდელისათვის დაკისრებული სანქციების გაანალიზება, შეფასება და ჩამოწერის მიზნით გამიჯვნა და შესაბამისი მიდგომების გამოძებნა.

ქვეყანაში სამართლიანი საგადასახადო სისტემის ფორმირებისათვის მნიშვნელოვანია საგადასახადო ორგანოების მხრიდან დისკრეტული უფლებამოსილების სამართლიანად და თანმიმდევრულად გამოყენება.

მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 270– ე მუხლის 7 – ე ნაწილის თანახმად, 273-ე და 281 – ე მუხლით, 286 – ე მუხლის პირველი და 11 – ე ნაწილით, 288 მე5-ე მუხლით და 291-ე მუხლით გათვალისწინებული დარღვევებისათვის (გარდა განმეორებით ჩადენილისა), შესაძლებელია გამოყენებული იქნეს ფულადი სანქციის სანაცვლოდ გაფრთხილება. საგადასახადო კოდექსის XXXV თავი საგადასახადო ორგანოს უტოვებს უფლებამოსილებას გამოიყენოს ან თავი შეიკავოს და ასევე შეარჩიოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიება. ამავე კოდექსის 69 – ე მუხლის მე –3 ნაწილით, საგადასახადო ორგანოს აძლევს დაზუსტებული საგადასახადო დეკლარაციის გათვალისწინების უფლებას, ხოლო ამავე კოდექსის 238 – ე მუხლის მე–2 ნაწილი საგადასახადო ორგანოს უფლებას აძლევს განსაზღვროს უზრუნველყოფის ღონისძიებების ნაირსახეობა. სამწუხაროდ, დღეისათვის საგადასახადო კოდექსში არ არის განსაზღვრული დისკრეტული უფლებამოსილება და მისი გამოყენების შესაძლებლობის შემთხვევები.

ფინანსთა სამინისტროში არსებული დავების საბჭოში, დისკრეციის ფარგლებში მიღებული გადაწყვეტილების მართლზომიერების დასაბუთების პრაქტიკას, საფუძვლად უნდა ედოს დისკრეციის შეფასების კონკრეტული კრიტერიუმები, რომელიც ამ ეტაპზე არ არსებობს.

საქართველოს უზენაეს სასამართლოში დისკრეციული დავების განხილვისას უპირატესობა ენიჭება დასაბუთებული გადაწყვეტილების მიღებას, რომელიც დაფუძნებულია კანონიერებაზე. უზენაესი სასამართლო გვთავაზობს კონკრეტულ კითხვებს რომელიც უნდა იქნეს დასმული დისკრეციული უფლებამოსილების განხორციელების მართლზომიერების შეფასებისათვის.

- გამოყენებულია თუ არა საკითხის გადაწყვეტის ყველაზე მისაღები საშუალება;

- დასაბუთებულია თუ არა გამოყენებული ღონისძიების ყველაზე მისაღები ხასიათი შესაძლო ალტერნატიულ ღონისძიებებთან შედარებით. (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციული პალატის 2014 წლის 17 ივნისის გადაწყვეტილება (საქმე N ბ 2 – 137 – 134 (კ – 14)).

საგადასახადო ორგანოების საქმიანობაში, დისკრეციული უფლებების კანონთან დასაბუთებული პრაქტიკის სისტემური ხასიათის მიცემის მიზნით, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია ფინანსთა სამინისტროსათვის (სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის) სიტუაციური სახელმძღვანელოს მომზადება და მასზე დაყრდნობით, ტრენინგების საშუალებით საგადასახადო ორგანოების თანამშრომელთა პერიოდული გადამზადების განხორციელება.

საქართველოს საგადასახადო საქმიანობის პრაქტიკა ნათლად მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ გადასახადის გადამხდელთა დიდი ნაწილი არასრულყოფილად ახორციელებს საგადასახადო აღრიცხვას, არ აარქივებს პირველად საგადასახადო დოკუმენტებს, რის გამოც საგადასახადო შემოწმებისას, მაკონტროლებელ ორგანოს საგადასახადო ვალდებულებების დასადგენად არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენება უწევთ. საგადასახადო ადმინისტრირებისას გამოყენებული არაპირდაპირი მეთოდების სამართლებრივი საფუძვლები განსაზღვრულია საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლით. ხშირად, საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილში მითითებული კონკრეტული ფაქტობრივი გარემოებების არასრულყოფილი აღწერა, გადამხდელებში დაუსაბუთებელი დარიცხვის განწყობას ქმნის. ასევე ხშირად მაკონტროლებელი ორგანოს წარმომადგენლები მიმართავენ 73 -ე მუხლის მე – 5 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის გამოყენებას და მიუთითებენ რომ „გადამხდელი არ აწარმოებდა ბუღალტრულ აღრიცხვას კანონმდებლობით დადგენილი წესით“. ამასთან, ზოგიერთ შემთხვევაში არ არის სრულყოფილად დასაბუთებული, თუ რატომ გახდა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების საჭიროება. ვფიქრობთ მნიშვნელოვანია, შემოწმებისას არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება დეტალურად იყოს განმარტებული აუდიტის შემოწმების აქტში. საგადასახადო შემოწმებისას არაპირდაპირი მეთოდის სწორად შერჩევა მეტად

მნიშვნელოვანია ქვეყნის საგადასახადო სისტემის რესურსების ეფექტურად გამოყენებისათვის. არასწორად შერჩეულ არაპირდაპირ მეთოდს, ხშირად თან სდევს გადამხდელთა საგადასახადო ვალდებულებების არასწორად გამოანგარიშება, შემოწმების პროცესის გაჭიანურება და მეწარმეთა მხრიდან საგადასახადო ორგანოების მიმართ უნდობლობა.

საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებასთან დაკავშირებული დავების, ბუნდოვანების თავიდან აცილებისა და პრევენციის მიზნით, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია ფინანსთა სამინისტრომ შეიმუშაოს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების ინსტრუქცია, რომელშიც კონკრეტულად იქნება განსაზღვრული თუ საგადასახადო შემოწმებისას რა პერიოდზე, ან რა სახის ოპერაციებზე უნდა მოხდეს არაპირდაპირი მეთოდის გავრცელება. ინსტრუქციაში დეტალურად უნდა იქნეს ასახული სამართლებრივი დარღვევები, რომლის დროსაც შესაძლებელია გამოყენებული იქნეს შემოწმების არაპირდაპირი მეთოდები.

საგადასახადო ადმინისტრირების ლიბერალიზაციის მიმართულებით ქვეყანაში 2017 წლის 1 იანვრიდან ამოქმედდა მოგების გადასახადის ახალი – ესტონური მოდელი, რომელმაც ხელი შეუწყო ეკონომიკის ლიბერალიზაციას, უცხოური ინვესტიციების მოზიდვას, ბიზნესის განვითარებით ეკონომიკური ზრდის უზრუნველყოფას და მთლიანად ქვეყანაში ადმინისტრაციული ბარიერების გამარტივებას. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ესტონური მოდელი ეფექტურია გრძელვადიანი პერიოდისათვის. 2019 წელიდან ქვეყანაში ამოქმედდა დღგ – ს უკან დაბრუნების ავტომატური ელექტრონული პლატფორმა, რაც ასევე მნიშვნელოვანი ნაბიჯია მენეჯმენტის მექანიზმების სრულყოფის კუთხით.

საქართველოში განხორციელებული საგადასახადო რეფორმების მიუხედავად, კვლავ ხარვეზებია მოქმედ საგადასახადო კოდექსში, რომელიც საჭიროებს საგადასახადო სანქციების ოპტიმიზაციას და სამართლებრივი მექანიზმების დახვეწას. კერძოდ დასახვეწია საგადასახადო კოდექსის 299 –ე მუხდის მე–11 ნაწილი. აღნიშნული პუნქტი საგადასახადო ორგანოს საშუალებას აძლევს განახორციელოს მეწარმის

კუთვნილი აქტივების რეალიზაცია, სასამართლოში საქმის საკასაციო წარმოების ეტაპზე. ამ პუნქტის თანახმად საგადასახადო კოდექსი პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების მიღებამდე, აჩერებს სადავო გადასახადის გადახდის ვალდებულებას, ხოლო შემდგომ ეტაპზე ამ წესის მოქმედება არ ჩერდება და ხშირად იქმნება ვითარება, როდესაც ბიზნესი ასაჩივრებს სააპელაციო სასამართლოში პირველი ინსტანციის გადაწყვეტილებას და სააპელაციო სასამართლოს მიერ დგება მეწარმის გამამართლებელი განაჩენი. აღნიშნულ ეტაპზე ზოგიერთ შემთხვევაში მეწარმეს აღსრულების სამსახურის მიერ ქონება რეალიზებული (გაყიდული) ხვდება და მოკლებულია შესაძლებლობას უკან დაიბრუნოს გაყიდული ქონება, რადგან ქონების მყიდველის მიმართ მოქმედებს კეთილსინდისიერი შემძენის სტანდარტი და არ არის ვალდებული ქონება დაუბრუნოს პირვანდელ მფლობელს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია დაზუსტდეს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მე-11 ნაწილი და საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრება სასამართლოში საბაზი უნდა იყოს საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებამდე მოქმედების შეჩერებისა.

საგადასახადო ადმინისტრირების სრულყოფის და ლიბერალიზაციის კუთხით განხორციელებული რეფორმების პერიოდში საგადასახადო კონტროლმა მნიშვნელოვანი პროგრესი განიცადა. თუმცა დღეისთვის კვლავ გვხვდება ისეთი გამოწვევები, რომელიც შეეხება საგადასახადო შემოწმების პროცედურებსა და ვადებს. მეწარმე სუბიექტები კვლავ მიუთითებენ შემოწმებებისას ადმინისტრაციული პროცესების გაჭიანურებაზე. დღეისათვის პრობლემა თავს იჩენს საგადასახადო შემოწმების პრაქტიკაში, კერძოდ მის პერიოდულობისა და ვადებში.

ჩვენი აზრით უნდა განისაზღვროს კონკრეტული გონივრული ვადა და შესაბამისი ცვლილება უნდა შევიდეს საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლის მე-6 ქვეპუნქტში და იგი უნდა ჩამოყალიბდეს შემდეგი რედაქციით. „გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ვადა შეიძლება გაგრძელდეს არა უმეტეს სამი თვისა“. ასევე დახვეწას საჭიროებს 264-ე

მუხლის 9–ე ქვეპუნქტი, რომელშიც უნდა გაიწეროს კონკრეტული პირობები, რომელთა დადგომის შემთხვევაში შესაძლებელია გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შეჩერება.

ევროკავშირთან გაფორმებული ასოცირების შეთანხმების ფარგლებში ნაკისრი ვალდებულებების შესრულების მიზნით 2019 წლის 1 სექტემბრიდან ქვეყანაში ამოქმედდა ახალი „საბაჟო კოდექსი“, ანუ დღეისათვის საქართველოში მოქმედებს საგადასახადო კოდექსისგან დამოუკიდებელი დოკუმენტი „საბაჟო კოდექსის“ სახით, რომელიც მაქსიმალური თანხვედრაშია ევროკავშირის სტანდარტთან და ხელს უწყობს ქართული ბიზნესის შემდგომ ინტეგრაციას ევროკავშირის ბაზარზე.

ახალი საბაჟო კოდექსის ამოქმედებით მნიშვნელოვნად გამარტივდა საბაჟო პროცედურები ბიზნესისათვის; კერძოდ:

- გამარტივდა საქონლის გაფორმების წესები და დეკლარირების ფორმები;
- საბაჟო გაგაწყვეტილების მიღების დროს მაქსიმალურად მოხდა მეწარმეთა ინტერესების გათვალისწინება;
- შეიქმნა გადახდილი იმპორტის გადასახადის დაბრუნების შესაძლებლობა.
- ყოველმხრივ უზრუნველყოფილია გამარტივებული საბაჟო პროცედურებით სარგებლობის წინაპირობები.

„საბაჟო კოდექსის“ ამოქმედებით შემოტანილი იქნა ახალი ტერმინი ავტორიზებული ეკონომიკური ოპერატორი. ავტორიზებული ოპერატორის სტატუსის მინიჭება ხდება იმ კომპანიებისთვის, რომლებიც გარკვეულ პირობებს აკმაყოფილებენ. ამ სტატუსის მიღების შემდეგ კომპანიას უფლება ეძლევა ისარგებლოს გამარტივებული საბაჟო პროცედურებით. „ავტორიზებული ეკონომიკური ოპერაციის“ შემოღებით გაუქმდა „ოქროს სია“, რომელიც ექსპორტიორ და იმპორტიორ სუბიექტებს აერთიანებდა.

ახალი საბაჟო კოდექსის ამოქმედება მნიშვნელოვანი წინგადადგმული ნაბიჯია ევროკავშირთან ასოცირების გზაზე და შემდომ ეტაპზე მნიშვნელოვანია საქართველო აქტიურად გადავიდეს ევროკავშირის წევრ ქვეყნებთან ავტორიზებული ეკონომიკური მომხმარებლების ურთიერთ აღიარებაზე.

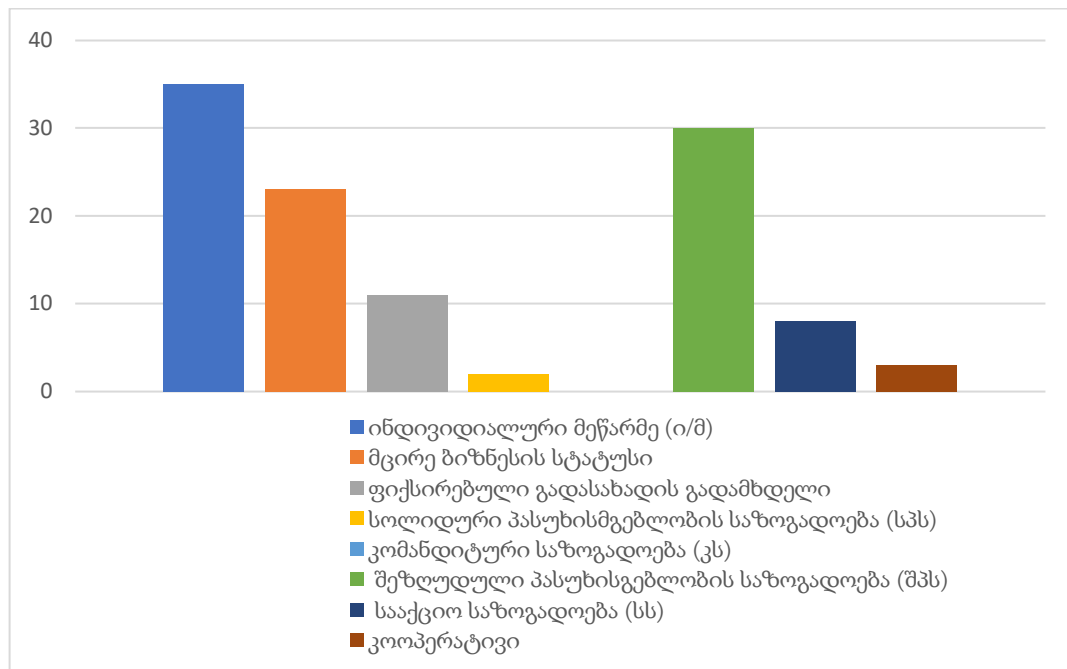
საბაჟო კანონმდებლობის რეფორმირების შედეგად გარკვეულად გართულდა დღგ–ს ადმინისტრირების საკითხები, რომლის შედეგადაც გაჩნდა დღგ–ის დაბეგვრის ახალი ოპერაციები.

საბაჟო კოდექსით გათვალისწინებული ვალდებულებების შესრულების დახვეწის და სრულყოფის მიზნით მეტად მნიშვნელოვანია პროდუქციის წარმოშობის სერტიფიკაციის ავთენტურობის დადგენისათვის Blok Chain –ის სისტემის ამოქმედება შემოსავლების სამსახურში, რაც საშუალებას მისცემს შემოსავლების სამსახურს მნიშვნელოვნად გააუმჯობესოს წარმოშობის სერტიფიკაციის ვერიფიკაციის პროცესი. ევროკავშირთან ინტეგრაციის კუთხით საბაჟო მიმართულებით მეტად მნიშვნელოვანია „ტრანზიტის საერთო პროცედურების“ (CTC) „საქანლით ვაჭრობაში ფორმალობების გამარტივების“ კონვენციებთან დროული მიერთება და ახალი კომპიუტერიზებული სატრანზიტო სისტემის (NCTS) ამოქმედება, რაც საშუალებას მისცემს საზღვრის კვეთაში მონაწილე პირებს გაუმარტივდეთ ვალდებულებების შესრულება და საბაჟო რისკების მართვა გახდეს უფრო ეფექტური.

სადისერტაციო თემაზე მუშაობის პროცესში ჩვენს მიერ ჩატარებული იქნა სოციოლოგიური კვლევა ინტერვიუს მეთოდით, წინასწარ შედგენილი კითხვარის მიხედვით. კვლევის საგანს წარმოადგენდა საგადასახადო რეფორმები და მისი გავლენა ბიზნეს სუბიექტების აქტივობაზე, ასევე კვლევის მიზანი იყო გადასახადის გადამხდელთა მხრიდან საქართველოს საგადასახადო სისტემის შეფასება და მათი დამოკიდებულება განხორციელებული საკანონმდებლო ცვლილებებისადმი. კვლევაში მონაწილეობა მიიღო 112 ბიზნეს სუბიექტმა, რომელიც სამართლებრივი ფორმის კუთვნილების მიხედვით შემდგენიარად გადანაწილდა (იხ. დიაგრამა N7). გამოკითხულ ბიზნესსუბიექტებიდან 35 სუბიექტი მიეკუთვნება ინდემწარმეს, 30 სუბიექტი ატარებს შპს-ს სტატუსს, 23 სუბიექტი მცირე მეწრმის სტატუსს, 11 სუბიექტი ატარებს ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსს, 8 სუბიექტი სააქციო საზოგადოების სტატუსს, ხოლო 9 სუბიექტი კოოპერატივის სტატუსს. რეალურად



კვლევის პროცესში ჩართული იქნა საქართველოში მოქმედი ბიზნეს სუბიექტების სამართლებრივი ფორმების ძირითადი ბირთვი.



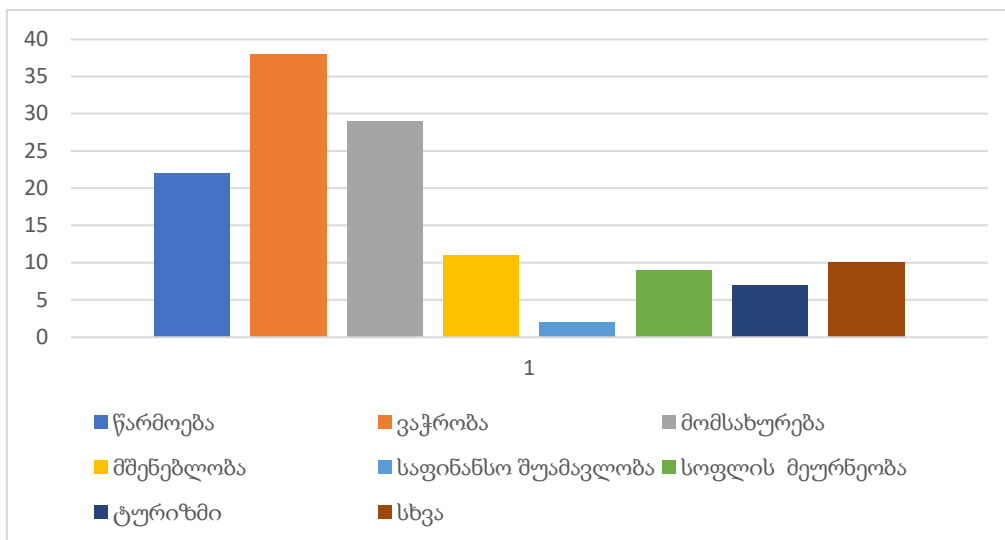
დიაგრამა N 7. გამოკითხული ბიზნეს სუბიექტები სამართლებრივი ფორმების მიხედვით;

წყარო: დიაგრამა შედგენილია ავტორის მიერ.

[https://forms.office.com/Pages/AnalysisPage.aspx?AnalyzerToken=OabZGGu1vmcMUbYuHd2EXwdso0n9FbUf&id=8YeznJ0ve0aW\\_6jCYRmcpjj9-EyRg45GqN9vCst9yj5UNFBTWjhJWExMMjg3SjhZSjNQTKlFREJVRs4u](https://forms.office.com/Pages/AnalysisPage.aspx?AnalyzerToken=OabZGGu1vmcMUbYuHd2EXwdso0n9FbUf&id=8YeznJ0ve0aW_6jCYRmcpjj9-EyRg45GqN9vCst9yj5UNFBTWjhJWExMMjg3SjhZSjNQTKlFREJVRs4u)

საქმიანობის სახეების მიხედვით კვლევაში ჩართული ბიზნეს სუბიექტები ეკონომიკის დარგების მიხედვით შემდეგნაირად გადანაწილდა (იხ. დიაგრამა N 8). 38 ბიზნეს სუბიექტი განეკუთვნება ვაჭრობის სფეროს, 29 ბიზნეს სუბიექტი დასაქმებულია მომსახურების სფეროში, 22 სუბიექტი წარმოების სფეროში, მშენებლობის სფეროში დასაქმებულია 11 სუბიექტი, სოფლის მეურნეობაში 9 ბიზნეს სუბიექტი, ტურიზმის სფეროში მოღვაწეობს 7 ბიზნეს სუბიექტი, საფინანსო უზრუნველყოფაში დასაქმებულია 2

სუბიექტი, ხოლო ეკონომიკის სხვა სფეროებში 10 ბიზნეს სუბიექტი. ამ კუთხითაც კვლევაში ჩართული ბიზნეს სუბიექტები წარმოადგენენ საქართველოს ეკონომიკის წამყვან სფეროებს.



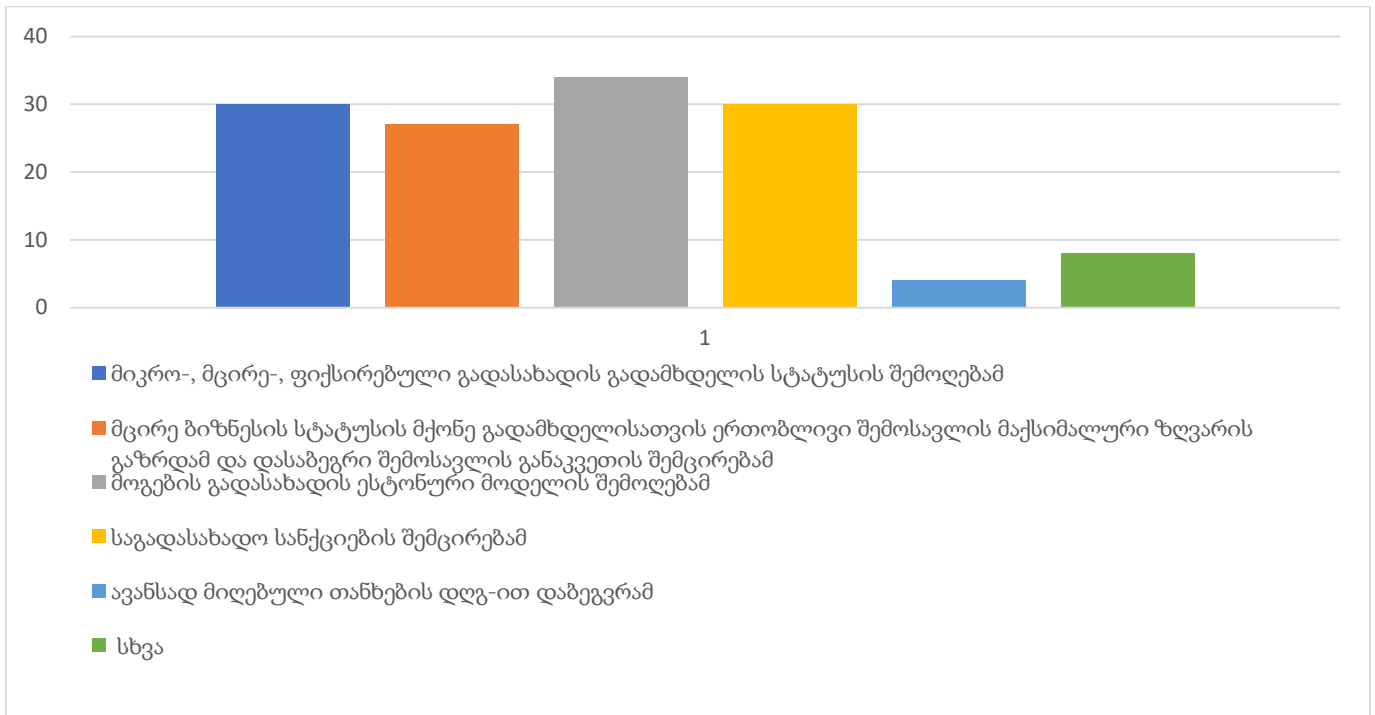
დიაგრამა N 8. გამოკითხული მეწარმე სუბიექტების განაწილება ეკონომიკის დარგების მიხედვით<sup>5</sup>

წყარო: დიაგრამა შედგენილია ავტორის მიერ.

ინტერვიუს პროცესში შერჩეული ბიზნეს სუბიექტებისათვის დასმულ იქნა კითხვა, საგადასახადო კანონმდებლობის სფეროში რომელმა ცვლილებამ მოაძინა მათ საქმიანობაზე დადებითი გავლენა (იხ. დიაგრამა N 9). თავიდანვე ვთქვათ რომ, გამოკითხულ ბიზნეს სუბიექტთა ნაწილმა არჩევანი შეაჩერა რამდენიმე ცვლილებაზე, კვლევის შედეგების მიხედვით 25,6%-ი ქვეყნის საგადასახადო სფეროში ყველაზე დადებით ცვლილებად ასახელებს მოგების გადასახადის ესტონური მოდელის ამოქმედებას, 22,6%-ი დადებით ცვლილებად მიიჩნევს საგადასახადო სანქციების შემცირებას, ასევე 22,6%-ი დადებით ცვლილებას უკავშირებს მიკრო, მცირე და

<sup>5</sup> შენიშვნა: გამოკითხული მეწარმე რესპოდენტების გარკვეული რაოდენობა საქმიანობას ეწევა ორ და მეტ სფეროში.

ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის შემოღებას, 20,3%-ი საგადასახადო კანონმდებლობაში დადებით ცვლილებას მიიჩნევს მცირე ბიზნესი სტატუსის მქონე გადამხდელისათვის ერთობლივი შემოსავლის მაქსიმალური ზღვარის გაზრდას და დასაბეგრი შემოსავლის განაკვეთის შემცირებას.

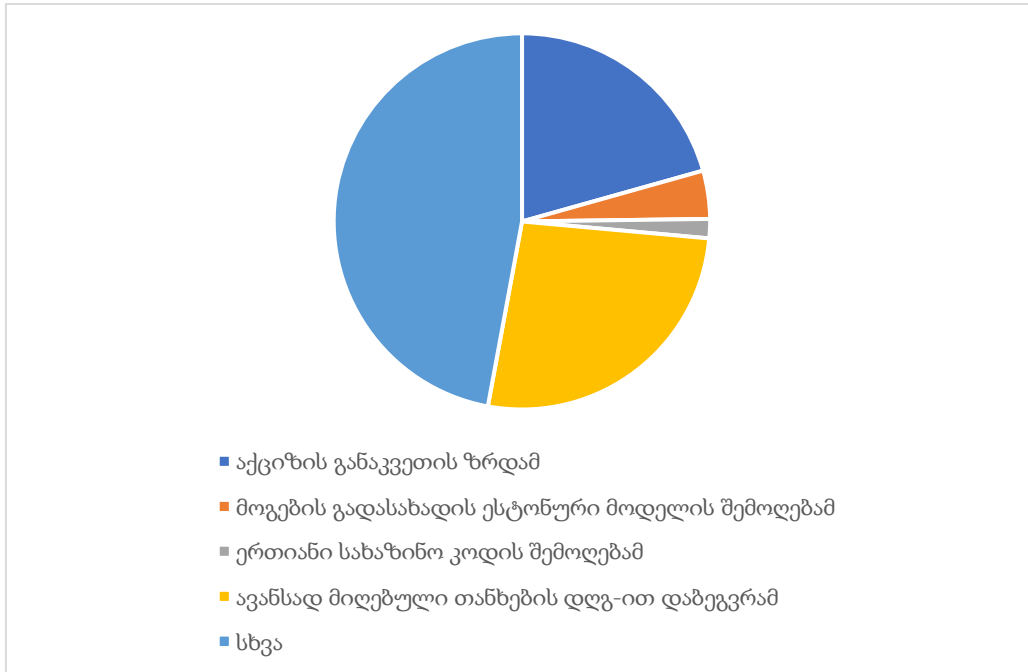


დიაგრამა N 9. საგადასახადო კანონმდებლობაში შეტანილი ცვლილებების დადებითი გავლენა მეწარმე სუბიექტების საქმიანობაზე<sup>6</sup>  
წყარო: დიაგრამა შედგენილია ავტორის მიერ.

გამოკითხული ბიზნეს სუბიექტები საგადასახადო კანონმდებლობაში მომხდარი ცვლილებებიდან უარყოფითად მიიჩნევს: მეწარმეთა 26,4%-ი ავანსად მიღებული თანხების დღგ-ით დაბეგვრას (იხ. დიაგრამა N 10), 20,7%-ი უარყოფითად ასახელებს აქციზის განაკვეთების ზრდას, 4,1%-ი უარყოფითად მიიჩნევს მოგების გადასახადის

<sup>6</sup> შენიშვნა: გამოკითხული მეწარმე სუბიექტების გარკვეული რაოდენობა უპირატესობას ანიჭებს ერთზე მეტ ცვლილებას

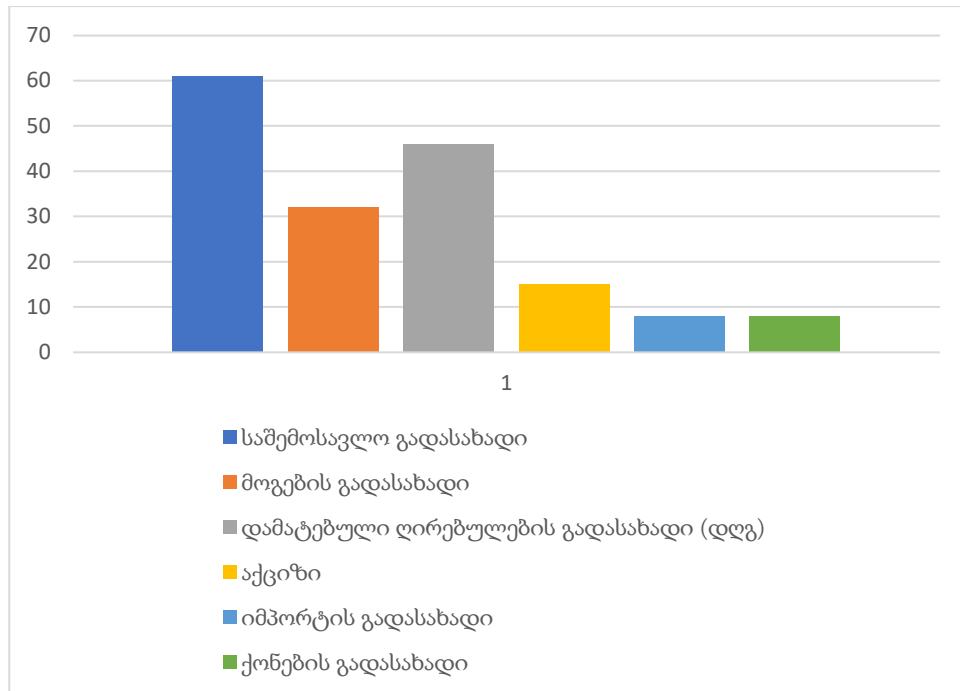
ესტონური მოდელის დანერგვას, გამოკითხული მეწარმეების 47,1%-ი უარყოფითად ასახელებს სხვა დანერჩენ ცვლილებებს.



დიაგრამა N 10. საგადასახადო კანონმდებლობაში შეტანილი ცვლილებების უარყოფითი გავლენა მეწარმე სუბიექტების საქმიანობაზე<sup>7</sup>  
წყარო: დიაგრამა შედგენილია ავტორის მიერ.

მეწარმეების წინაშე გამოკითხვის პროცესში დასმული იქნა კითხვა თუ რომელი სახის გადასახადის შემცირებას შეუძლია მათ საქმიანობაზე დადებითი გავლენის მოხდენა? ამ კითხვაზე მეწარმეთა 35,9%-ი ასეთ გადასახადად მიიჩნევს საშემოსავლო გადასახადს (იხ. დიაგრამა N 11), მეწარმეთა 27 %-ი ასეთ გადასახადად მიიჩნევს დღგ-ს, 18,8%-ი ასეთ გადასახადად მიიჩნევს მოგების გადასახადს, ხოლო მეწარმეთა 8,8%-ი მხარს უჭერს აქციზის განაკვეთების შემცირებას, 4,7-4,7 %-ი კი შესაბამისად იმპორტისა და ქონების გადასახადის შემცირებას.

<sup>7</sup> შენიშვნა: გამოკითხული მეწარმე სუბიექტები უარყოფითად მიიჩნევს ერთზე მეტ ცვლილებას.



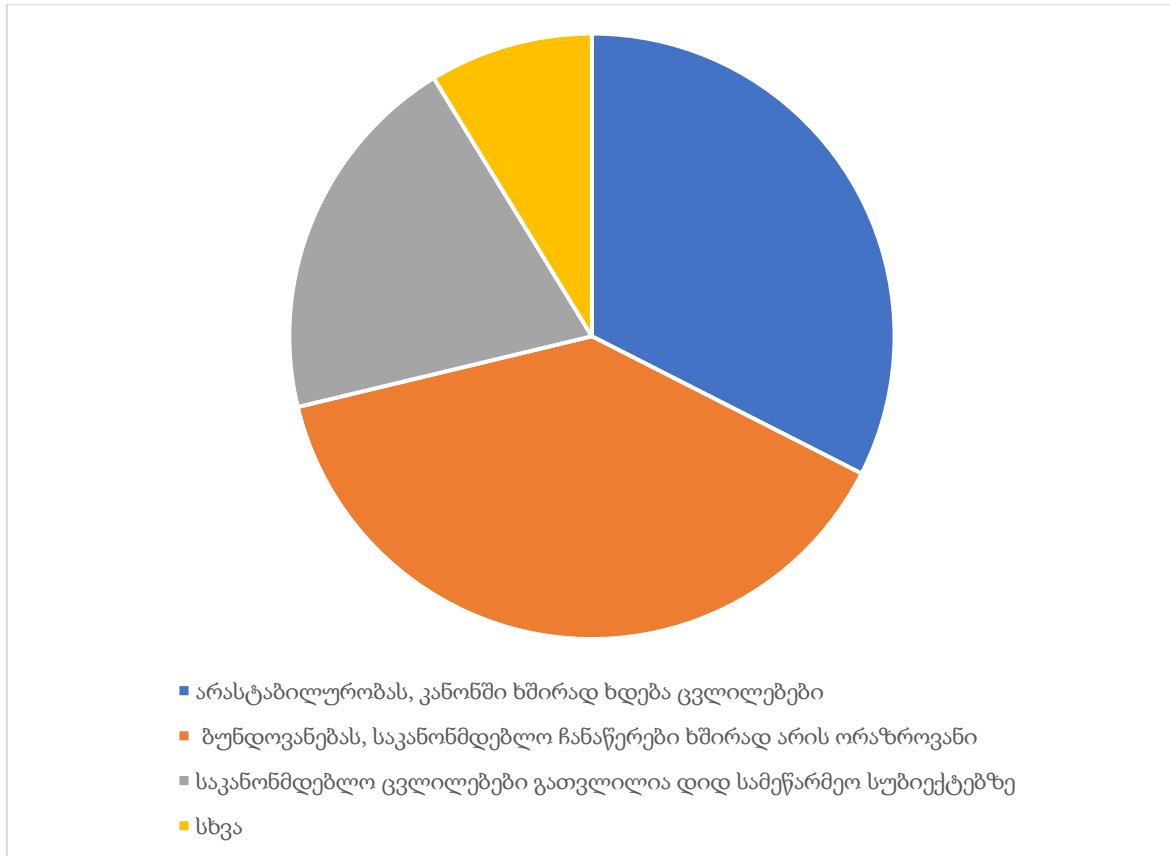
დიაგრამა N 11. საგადასახადო განაკვეთების სახეები რომელთა შემცირება დადებით ზეგავლენას ახდენს მეწარმე სუბიექტთა საქმიანობაზე<sup>8</sup>

წყარო: დიაგრამა შედგენილია ავტორის მიერ.

გამოკითხულ სამეწარმეო სუბიექტთა 38,8%-ი კანონმდებლობის მთავარ ნაკლოვანებად, საკანონმდებლო ჩანაწერების ბუნდოვანებას და ორაზროვნებას (იხ. დიაგრამა N12) მიიჩნევს. ხოლო, გამოკითხულ მეწარმეთა 32,5%-ი კანონში ხშირად შეტანილ ცვლილებებს. მეწარმე სუბიექტთა დაახლოებით 20,0%-ს მიაჩნია, რომ საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილებები გათვლილია მხოლოდ მსხვილ სუბიექტებზე.

მეწარმე სუბიექტების გამოკითხვისას განსაკუთრებული ყურადღება გამახვილდა მათ დამოკიდებულებაზე დღგ-ს განაკვეთების დიფერენციაზე სასქონლო ჯგუფების მიედვით. ამ კუთხით დასმულ კითხვაზე დადებითი პასუხი გასცა გამოკითხულ მეწარმე სუბიექტთა 27,7%-მა, (იხ. დიაგრამა N 13).

<sup>8</sup> შენიშვნა: გამოკითხული მეწარმე სუბიექტების გარკვეული რაოდენობა მხარს უჭერს ერთზე მეტი სახის გადასახადის შემცირებას.

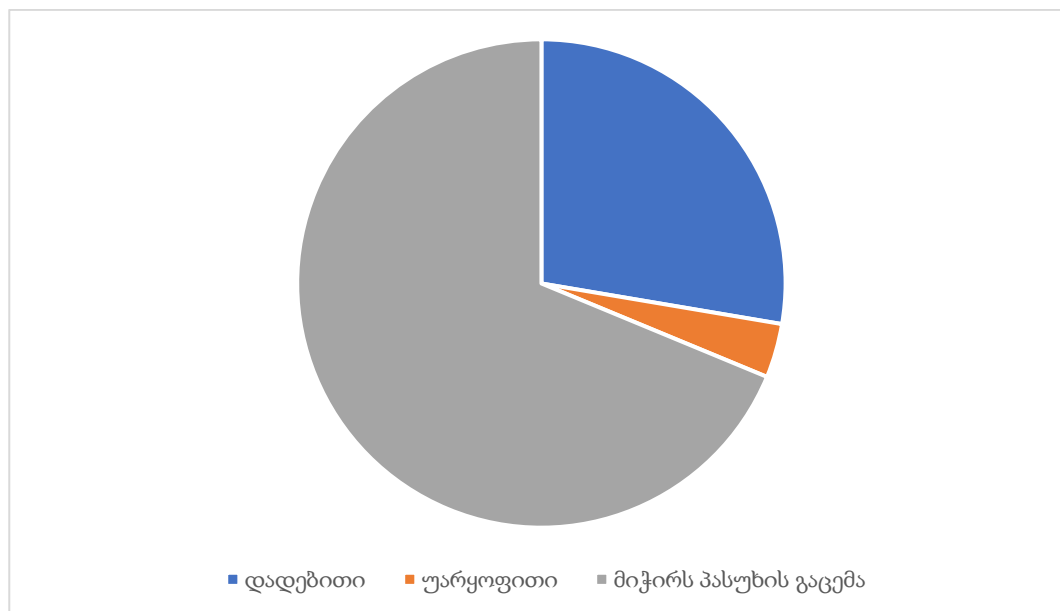


დიაგრამა N 12. გამოკითხული მეწამეების შეხედულებები ქვეყანაში მომქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის ნაკლობანებების შესახებ<sup>9</sup>  
 წყარო: დიაგრამა შედგენილია ავტორის მიერ.

კითხვაზე უარყოფითი პასუხი გასცა მეწარმეთა 3,6%-მა, ხოლო კითხვაზე პასუხის გაცემისაგან თავი შეიკავა 68,8%-მა. ყოველივე ეს მიუთითებს დღგ-ს განაკვეთების დიფერენციაციის საკითხის სიმწვავეზე და მისი გადაჭრა მეწარმეთა ინტერესების გათვალისწინებით დროულად უნდა მოხდეს. ამასთან ერთად ამ საკითხის მოგვარება, მნიშვნელოვნად შეუწყობს ხელს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ევროკავშირის საგადასახადო კანონმდებლობასთან დაახლოებას. ჩვენს მიერ ჩატარებული მეწარმე სუბიექტების გამოკითხვისას ყურადღება დაეთმო მათ დამოკიდებულებას დღგ-ს

<sup>9</sup> შენიშვნა: გამოკითხული მეწარმე სუბიექტები ნაკლოვანებად ერთზე მეტ ფაქტორს მიუთითებენ.

გადასახადის გადამხდელად დარეგისტრირების საკითხისადმი. ამ მიზნით მეწარმეთა წინაშე დასმული იქნა კითხვა, გამართლებულად მიგაჩნიათ თუ არა, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის საკითხის გადახედვა?

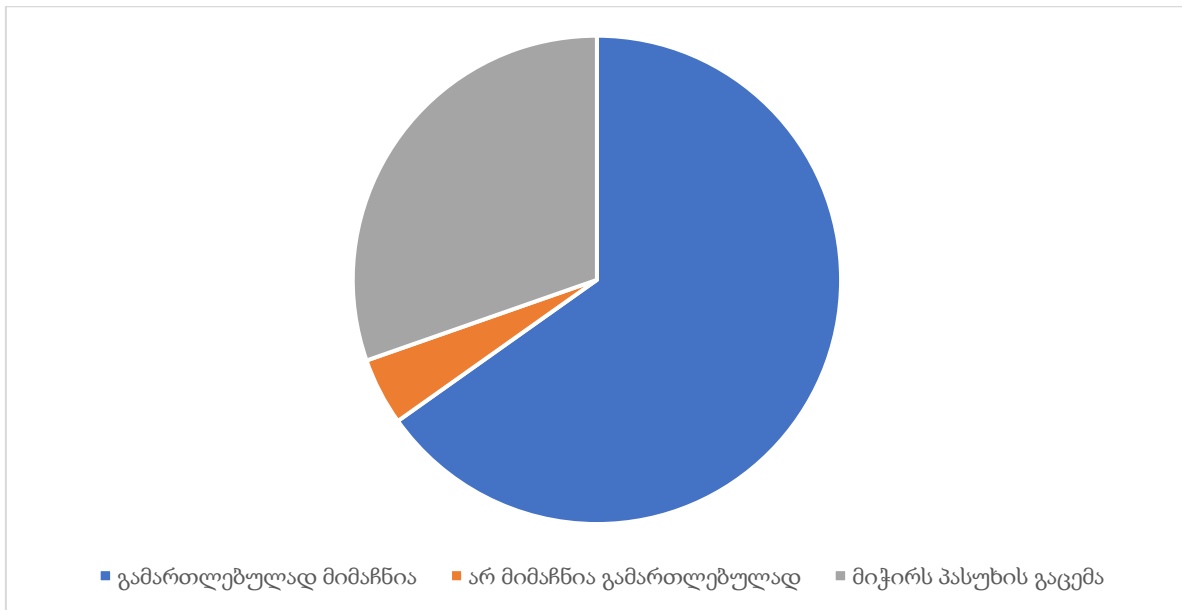


დიაგრამა N 13. მეწარმე სუბიექტთა დამოკიდებულება დღგ-ს გადასახადის დიფერენციაციისადმი სასაქონლო ჯგუფების მიხედვით  
წყარო: დიაგრამა შედგენილია ავტორის მიერ.

ამ კითხვაზე გამოკითხული მეწარმე სუბიექტების 65,1%-ი გამართლებულად მიჩნევს დღგ-ს რეგისტრაციის საკითხის გადახედვას (იხ. დიაგრამა N 14). ხოლო მეწარმეთა 4,4%-ი მიიჩნევს ამ საკითხის გადახედვას გაუმართლებლად, ამ კითხვაზე პასუხის გაცემისგან თავი შეიკავა 30,4%-მა. მეწარმეთა პასუხების გაანალიზებიდან ნათლად იკვეთება დიდი ინტერესი საგადასახადო კანონმდებლობაში ამ კუთხით ცვლილებების შესატანად.

შერჩეულ მეწარმე სუბიექტებზე ჩატარებული კვლევის საფუძველზე გამოვლინდა საგადასახადო კუთხით ქვეყანაში არსებული გამოწვევები და მათი გადაჭრის მიმართულებები, წარმოჩინდა ბიზნეს სუბიექტებისთვის გატარებული საგადასახადო

რეფორმების დადებითი და უარყოფითი შედეგები, კვლევის შედეგების გაანალიზების და დამუშავების შედეგად მეწარმეთა მხრიდან გამოთქმული საკანონმდებლო ინიციატივების გათვალისწინება სამომავლოდ საშუალებას მოგვცემს ქვეყანაში მივიღოთ უფრო სრულყოფილი საგადასახადო კანონმდებლობა.



დიაგრამა N 14. გამოკითხულ მეწარმე სუბიექტთა დამოკიდებულება დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციასთან დაკავშირებით  
წყარო: დიაგრამა შედგენილია ავტორის მიერ

საგადასახადო კოდექსის შემდგომი დახვეწის მიზნით ასევე მიზანშეწონილად მიგვაჩნია ცვლილებების შეტანა დღგ-ს კვალიფიციურ გადამხდელ სუბიექტად რეგისტრაციის წესში. კერძოდ, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის შემდეგ, გადასახადის გადამხდელი განცხადებით მიმართავს საგადასახადო ორგანოს კვალიფიციური დღგ-ს გადამხდელის სტატუსის მისაღებად. საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი, შემოსავლების სამსახურის უფროსის ბრძანებით დამტკიცებული „არაკვალიფიციური დღგ-ის გადამხდელისთვის კვალიფიციური დღგ-ის გადამხდელის სტატუსის მინიჭების ან მინიჭებაზე უარის თქმის წესი“-ს შესაბამისად, იღებს



გადაწყვეტილებას და გადამხდელს ანიჭებს კვალიფიციური დღგ-ს გადამხდელის სტატუსს, ან უარს ეუბნება კვალიფიციური დღგ-ს გადამხდელის სტატუსის მინიჭებაზე.

აღნიშნულ წესში არ არის გაწერილი კონკრეტული საკითხები, რომელსაც უნდა დაეყრდნოს საგადასახდო ორგანოს უფლებამოსილი პირი გადაწყვეტილების მისაღებისას და ხშირად გადაწყვეტილების მიღება ხდება უფრო სუბიექტური შეხედულებებით. მაგალითად: არაა გაწერილი დავალიანების (მათ შორის იმავე პირის მიერ სხვა დაფუძნებული შპს-ების შემთხვევაში) შემთხვევები.

არაკვალიფიციური დღგ-ს გადამხდელის სტატუსის მქონე პირს შეზღუდული აქვს საგადასახდო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერისა და მისთვის გამოწერილი (მიღებული) საგადასახდო ანგარიშ-ფაქტურის დადასტურების უფლება, თუმცა შეუძლია განახორციელოს დღგ-ს დეკლარირება/გადახდა და იმპორტირებულ საქონელზე საბაჟო დეკლარაციის საფუძველზე დღგ-ს ჩათვლა. ასეთ შემთხვევაში არაკვალიფიციური დღგ-ს გადამხდელის სტატუსის მქონე პირს საბაჟო დეკლარაციით მიღებული ჩათვლით წარმოშობილი ზედმეტობა დღგ-სათვის მოქმედი წესის შესაბამისად უბრუნდება „დღგს ავტომატური დაბრუნების რეჟიმი“-თ (საგადასახდო კოდექსი. 2022:181). ამ შემთხვევაში საქმე გვაქვს ერთგვარ ალოგიკურობასთან, არაკვალიფიციური დღგ-ს გადამხდელის სტატუსის მქონე პირს ელექტრონული (შემოსავლების სამსახურის ელ.გვერდზე) ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერას და დადასტურების უფლებას ვუზღუდავთ, ხოლო საბაჟო დეკლარაციით ჩათვლის უფლებაც ვუტოვებთ და დღგ-ს ავტომატური დაბრუნებისასაც.

აღნიშნულის გათვალისწინებით მიზანშეწონილად მიგვაჩნია „არაკვალიფიციური დღგ-ის გადამხდელისთვის კვალიფიციური დღგ-ის გადამხდელის სტატუსის მინიჭების ან მინიჭებაზე უარის თქმის წესში“ კონკრეტულად გაიწეროს კრიტერიუმები, რომელსაც უნდა აკმაყოფილებდეს პირი კვალიფიციური დღგ-ის გადამხდელის სტატუსის მისანიჭებლად. ამასთან, საბაჟო დეკლარაციით ჩათვლის უფლებით წარმოშობილი დღგ-ს ზედმეტობა არ უნდა უბრუნდებოდეს გადამხდელს. რაც შეეხება „დღგ-ს ავტომატური დაბრუნების რეჟიმს“, ამ სერვისით სარგებლობა დასაშვებია უნდა

იყოს მხოლოდ იმ პირებისათვის ვინც ახორციელებს ძირითადი სამუშაოების (მათ შორის არამატერიალური აქტივის) შექმნას/იმპორტს საკუთარ წარმოებაში გამოსაყენებლად ან/და მომსახურების გაწევის მიზნით.

უკანასკნელ პერიოდში საქართველოს ეკონომიკს განვითარების საქმეში მნიშვნელოვან როლს თამაშობენ სტარტაპები, რომლებიც საკმაოდ მაღალკონკურენტურობით ხასიათდებიან. მიმდინარე კონკურენციის პირობებში საწყის ეტაპზე მათთვის ხშირად რთულია ბაზარზე დამკვიდრება, ამიტომ მიზანშეწონილად მიგვაჩნია საგადასახადო კოდექსში შევიდეს შესაბამისი ცვლილება და ქვეყანაში დამწყები ბიზნესი, გარკვეული ბრუნვამდე მინიმუმ 1 წლის ვადით განთავისუფლდეს გადასახადისაგან. ამასთან, ქვეყანაში ინოვაციური ბიზნესის განვითარების ხელშეწყობის მიზნით სასურველია გათვალისწინებული იქნეს აშშ-ის საგადასახადო პრაქტიკა ინტელექტუალურ საკუთრებასთან მიმართების კუთხით.

გამომდინარე ზემოაღნიშნულიდან, ქვეყანაში საკანონმდებლო ბაზის სრულყოფა მნიშვნელოვნად ლიბერალურს გახდის საგადასახადო ადმინისტრირებას, რომელიც სამომავლოდ ხელს შეუწყობს ქვეყანაში ჯანსაღი ბიზნეს გარემოს შექმნას და ეკონომიკის ეფექტიანობის დონის ამაღლებას.

### **§ 3.3. საგადასახადო საქმიანობაში სტრატეგიული ტრანსფორმაციის შესაძლებლობები ბიზნეს ურთიერთობებში**

საქართველოში საგადასახადო საქმიანობამ დაწყებული გასული საუკუნის 90-იანი წლებიდან არსებითი ტრანსფორმაცია განიცადა და ეტაპობრივად ხორციელდება საგადასახადო პროცესის სრულყოფა. საგადასახადო კანონმდებლობაში შეტანილი ცვლილებები არსებითად იმსახურებს დადებით შეფასებას, რადგან ახალი საგადასახადო კანონმდებლობა თანდათან დაუახლოვდა ევროპულ საგადასახადო პრაქტიკას. ახალ საგადასახადო კოდექსში არსებითად შეიცვალა მიდგომები დამატებული ღირებულებების გადასახადის, იმპორტის, ქონების, მოგების გადასახადების მიმართ.

საგადასახადო სისტემაში თანამედროვე ციფრული ტექნოლოგიების დანერგვამ, კადრების გადამზადებამ და სტრუქტურულმა რესტრუქტურისაციამ მნიშვნელოვნად გააუმჯობესა ქვეყნის პოზიციები მსოფლიო რეიტინგებში.

უკანასკნელ პერიოდში წინ წამოიწია საქართველოს და ევროკავშირის შორის ასოცირების შეთანხმების (DCFTA) შესრულების კონტექსტში, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ევროკავშირის საგადასახადო კანონმდებლობასთან ჰარმონიზაციის პროცესმა:

საქართველოს საგადასახადო საქმიანობაში, ტრანსფორმაციის სტრატეგიულ მიმართულებად ბიზნესთან მიმართებაში კვლავ რჩება საგადასახადო ტვირთის დონის ოპტიმიზაცია, როგორც პირდაპირ, ისე არაპირდაპირ გადასახადებთან მიმართებაში. მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო რეფორმის პროცესში მოხდა გადასახადების რაოდენობის და განაკვეთების შემცირება მშპ-თან მიმართებაში, რეფორმის პერიოდში კვლავ სახეზე გვაქვს საგადასახადო ტვირთის ზრდა, რომელიც 2020–2021 წლებში 22,2%-ის ნიშნულზე დასტაბილურდა. საქართველოს ეკონომიკისათვის შედარებით წარმატებული იყო საგადასახადო რეფორმის ბოლო ტალღა, მიუხედავად ამისა, ქვეყნის ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებში კვლავ პირველ ადგილზეა არაპირდაპირი საგადასახადო შემოსავლები და მათ შორის დამატებული ღირებულების გადასახადი. ხოლო პირდაპირი გადასახადებიდან ლიდერის პოზიცია უკავია საშემოსავლო გადასახადს.

საგადასახადო საქმიანობაში სამომავლოდ ცვლილებების ტრანსფორმაციის სტრატეგიის შემუშავებისას, მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული ქვეყნის დაჩქარებული ეკონომიკური განვითარებისათვის პრიორიტეტული დარგების გამოყოფა, რომელთა შემდგომ ხელშეწყობაზე ორიენტირებული უნდა იყოს საგადასახადო სისტემის განვითარება.

საგადასახადო ტრანსფორმაცია უნდა განხორციელდეს იმ კუთხით, რომ ეს დარგები გახდნენ ქვეყნის ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებით შევსების მთავარი წყარო. ბიზნესთან საგადასახადო ურთიერთობის კუთხით, სახელმწიფომ უნდა შეძლოს

ეფექტური საგადასახადო შედეგების შეთავაზება, ინოვაციური ტექნოლოგიების, ხელოვნური ინტელექტის, IT ტექნოლოგიების სფეროებისათვის, რათა ისინი გახდნენ საგადასახადო შემოსავლების მიღების მნიშვნელოვანი არხები.

ამ მხრივ აღსანიშნავია საინფორმაციო ტექნოლოგიების და ელექტრონული კომერციის ფართო შეღწევა ეკონომიკის სხვადასვა დარგში, რომელმაც წარმოშვა ახალი გამოწვევები და მოითხოვა საგადასახადო სფეროში დამკვიდრებული პრაქტიკის ცვლილება. ციფრული ტექნოლოგიების დანერგვის შედეგად გაქრა ერთგვარი საგადასახადო საზღვრები და ყალიბდება ახალი საერთაშორისო დაბეგვრის სისტემა. სწორედ ციფრული ტექნოლოგიების განვითარების ეპოქაში, დღის წესრიგში დადგა სახელმწიფოსა და გადასახადის გადამხდელთა ურთიერთობის სისტემის არსებითი გარდაქმნა.

პერსპექტივაში ქვეყნის განვითარების ევროპული არჩევანი დიდ გამოწვევებს ქმნის საგადასახადო დაბეგვრის კუთხით, რომელზეც აქცენტის გაკეთება უკვე შესაძლებელია განვითარებული ქვეყნების ეკონომიკური პრაქტიკის გათვალისწინებით. უკანასკნელ წლებში მსოფლიო პანდემიის პირობებში, საზოგადოება აქტიურად გადაერთო დისტანციური ცხოვრების წესზე, რამაც კიდევ უფრო გაზარდა ელექტრონული კომერციის მაშტაბები.

აღნიშნულის გათვალისწინებით, საქართველოში საგადასახადო მენეჯმენტის ტრანსფორმაციის სტრატეგიული მიმართულებების დამუშავებისას, პასუხი უნდა გაეცეს ციფრული ტექნოლოგიების პირობებში საგადასახადო დაბეგვრის, გადასახადების ადმინისტრირების მექანიზმის ფუნქციონირების ორგანიზაციულ-სტრუქტურულ ტრანსფორმაციას.

ციფრული ტექნოლოგიების პირობებში არსებითად უნდა შეიცვალოს სახელმწიფოს საგადასახადო ორგანოების მიდგომები გადამხდელებისადმი, რადგან გადამხდელთა გეოგრაფიული საზღვრები აღარ არის უპირატესი. ინტერნეტიზაციისა და ციფრული ტექნოლოგიების პირობებში საგადასახადო სისტემამ ადაპტირება უნდა შეძლოს ახალ ბიზნეს მოდელებთან და საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში

თვითონაც უნდა განახორციელოს არსებული საქმიანობის ჩანაცვლება თანამედროვე ტექნოლოგიებით.

ელექტრონული კომერცია მოითხოვს სახელმწიფოს როლის შეცვლას კომერციული ურთიერთობების პროცესში, რადგან იგი არ ცნობს სახელმწიფოს გეოგრაფიულ საზღვრებს. ამ პროცესში აქტუალური ხდება საკუთრების უფლების დადგენა, არამატერიალური საკუთრების ფორმების დაცვა და საჭირო ხდება მთელი რიგი კომუნიკაციური ინსტიტუტების ფორმირება, რომლებმაც ძირეული ტრანსფორმაცია უნდა განიცადონ. არსებით ცვლილებას საჭიროებს ელექტრონული კომერცია საგადასახადო ადმინისტრირების თვალსაზრისით. კერძოდ, საგადასახადო კონტროლის კუთხით მცირდება ადამიანური ფაქტორის გავლენა საგადასახადო შემოწმებებისას. აღნიშნული პრობლემა განსაკუთრებით აქტუალურია საქართველოსთვისაც, რადგან ქვეყნის საგადასახადო ორგანოებს ამ ეტაპზე არ გააჩნიათ ისეთი სრლუყოფილი ტექნიკური აღჭურვილობა, რათა ზუსტად შეაფასონ ონლაინ ბაზრებზე გაყიდვების მოცულობა, რაზეც მნიშვნელოვნად არის დამოკიდებული შემდგომ საგადასახადო ბაზის მოცულობის განსაზღვრა.

მსოფლიოში მომქმედი საერთაშორისო ორგანიზაციებიც აღიარებენ, რომ ელექტრონული კომერცია დარჩა საგადასახადო დაბეგვრის სისტემის მიღმა, რომელიც პრობლემებს უქმნის საბიუჯეტო სახსრებს (<https://www.bdo.co.uk/en-gb/news/2019/occds-recommendad-unified-approach-to-the-digital-economy-cant-come-soon-enough>).

ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციამ (OECD) შექმნა მოდელური საგადასახადო კონვენცია, რომლითაც შესაძლებლობის ფარგლებში ხდება ელექტრონული კომერციის დაბეგვრის საკითხების დარეგულირება. მაგალითად, ამ კონვენციით ორგანიზაციის მუდმივი წარმომადგენლობის რეგისტრაცია ხორციელდება ორი გზით: პირველი საქმიანობის მუდმივი ადგილის მიხედვით და მეორე აგენტის ან შვილობილი კომპანიის საშუალებით. საერთაშორისო ორგანიზაციებს შორის მიმდინარეობს დისკუსია იმის შესახებ, ჩაითვალოს თუ არა ელექტრონული ვებ-

გვერდი, რომლის საშუალებითაც იგი კომერციულ საქმიანობას ახორციელებს მუდმივ წარმომადგენლობად. მაგალითად აშშ-ში და ევროკავშირში მუდმივ წარმომადგენლად ქვეყანას მიიჩნევენ იმ შემთხვევაში, თუ კომპანიას მოცემულ ქვეყანაში სერვერების გარდა გარნთავსებული აქვს ტექნიკური მოწყობილობები, რომლის დახმარებითაც ახორციელებს ინტერნეტ-ვაჭრობას. ამ მიდგომას გააჩნია თავისი ნაკლოვანებებიც, რადგან კომპანიას შესაძლებელია ტექნიკური აღჭურვილობა განთავსებული ქონდეს ერთ ქვეყანაში და რეალურად ეკონომიკური საქმიანობას ახორციელებდეს და სარგებელს ღებულობდეს სხვა ქვეყანაში.

ელექტრონული კომერციის პირობებში მნიშვნელოვან პრობლემებს ქმნის დღგ-ის ადმინისტრირება. მისი გამარტივების მიზნით 2015 წლიდან ევროკავშირმა შემოიღო დაბეგვრის სპეციალური მექანიზმი – Mini One Stop Shop ([https://ec.europa.eu/germany/news/20170928-Mehrwertsteuer-reform\\_de](https://ec.europa.eu/germany/news/20170928-Mehrwertsteuer-reform_de)), რომელიც საშუალებას აძლევს იმ გადასახადის გადამხდელებს, რომლებიც ოპერაციებს ახორციელებენ საზღვარგარეთის სხვადასხვა ქვეყანაში, სადაც არ გააჩნიათ რეგისტრაცია, წარადგინონ დღგ-ს დეკლარაციები იმ ქვეყნის კანონმდებლობის მიხედვით, სადაც მათ გააჩნიათ მუდმივი წარმომადგენლობა. სამწუხაროდ, არც ეს მექანიზმი ფუნქციონირებს სრულყოფილად, რადგან იგი არ არის სავალდებლო ყველა ქვეყნისათვის. ასევე აღრიხცვა-ანგარიშგების სტანდარტები დღგ-სთან მიმართებაში არ არის სრულად ჰარმონიზებული ევროკავშირის ფარგლებში, რაც ხშირად გაუგებრობის მიზეზი ხდება ქვეყნების საგადასახადო ორგანოებს შორის.

დღეისათვის მსოფლიოში აქტიურად ჟღერს იდეა ახალი გადასახადების შემოღების შესახებ. მაგალითად, ციფრული მოგების გადასახადი ელექტრონულ მომსახურებაზე, აქციზი ელექტრონულ ოპერაციებზე და ა.შ.

საერთაშორისო დონეზე ახალი გადასახადების დაწესება, თავის მხრივ აწყდება მთელ რიგ წინააღმდეგობებს, ვინაიდან ელექტრონული საგადასახადო წესრიგის შემოღება უნდა მოხდეს ამა თუ იმ კონკრეტული გადასახადის ზუსტი შედეგების

გათვლის საფუძველზე და პირიქით შესაძლებელია მივიღოთ ამ გადასახადებისგან თავის არიდების ფართო მცდელობა, რაც ელექტრონული მანიპულაციებით შედარებით ადვილია. ამ კუთხით აქტიურ მუშაობას აგრძელებს მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაცია, ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაცია, გაეროს ვაჭრობის კონფერენცია და ა.შ.

ზემოთ აღნიშნულის გათვალისწინებით მეტად აქტუალურია საქართველოს საგადასახადო ტრანსფორმაციის სტრატეგიის ფორმირება, რადგან შორს არ ვართ იმ პერიოდისგან, როდესაც მოხდება ჩვენი ეკონომიკის ტრანსფორმაცია ციფრული ტექნოლოგიებზე და საგადასახადო სისტემაც უნდა გადაეწყოს თანამედროვე ტექნოლოგიებზე, რათა ელექტრონული კომერცია არ აღმოჩნდეს ქვეყანაში დაბეგვრის მიღმა.

ამ მიზნით პირველ ეტაპზე აუცილებელია გამოიკვეთოს ციფრული დაბეგვრის პირობებში ეკონომიკური საქმიანობის სფერო და საგადასახადო კოდექსის განმარტებით ნაწილში მიეთითოს განმარტება დაბეგვრის ობიექტის, მომსახურების ადგილის, დროის და სხვა ტერმინების შესახებ. რაც შეეხება არაპირდაპირი გადასახადების ადმინისტრირებას, კერძოდ, დამატებული ღირებულების გადასახადის პრობლემა უნდა მოგვარდეს „ბლოკჩეინ“ ტექნოლოგიის გამოყენებით, რაც საშუალებას მოგვცემს გადასახადის გადამხდელების მიერ განხორციელებული ყველა ტრანზაქციის შესახებ ინფორმაცია მიეწოდოს საგადასახადო ორგანოებს და გადასახადი გადამხდელი იქნას მოქცეული ციფრულ რეჟიმში.

ციფრულ ეკონომიკაზე ტრანსფორმაციის პროცესი საქართველოს აუცილებლად დააყენებს ახალი გადასახადების შემოღების აუცილებლობის წინაშე. ამ პრობლემის მოგვარების გზაზე მნიშვნელოვან ნაბიჯად გვესახება ელექტრონული მოგების დაბეგვრის საერთაშორისო პრაქტიკული გამოცდილების გაზიარება და ამ გზით საგადასახადო ბაზის გაფართოება. საქართველოს საგადასახადო სისტემის ტრანსფორმაციის სტრატეგიული მიმართულება უნდა გახდეს ელექტრონული კომერციის საგადასახადო

დაბეგვრის სისტემის შექმნა, რომელსაც საფუძვლად დაედება საერთაშორისო მოწინავე პრაქტიკის დანერგვა.

მსოფლიოში მიმდინარე გლობალური ციფრული ტრანსფორმაციის ფონზე, რომ არ მოხდეს ქვეყნის სამამულო ეკონომიკის შევიწროება, აუცილებელია გავააქტიუროთ ეროვნული ბაზრის დაცვის მექანიზმი. დღეისათვის საქართველოს ეკონომიკა მნიშვნელოვნად დამოკიდებულია იმპორტზე, რომელიც ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში გარკვეული რისკის შემცველია, რათა ქვეყნის ეკონომიკა არ გახდეს მუდმივად მზარდი დოზით იმპორტ დამოკიდებული.

საქართველოს საგარეო ვაჭრობის უარყოფითი სალდოს შესამცირებლად მიზანშეწონილად მიგვაჩნია მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაციის მიერ დადგენილი რეგულაციების მაქსიმალურად ეფექტურად გამოყენება. კერძოდ; საქართველოში არსებული იმპორტის გადასახადით დაბეგვრის მექანიზმი ვერ აფერხებს პროდუქციის იმპორტს ქვეყანაში და არ ასტიმულირებს ეროვნულ ეკონომიკას. ამ მიზნით მიზანშეწონილად მიგვაჩნია, პროტექციონისტური პოლიტიკის გატარება და მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაციის მიერ განსაზღვრული, საქონლის იმპორტზე ხელშეწყობის საბაჟო ტარიფები გარკვეულ სასაქონლო პოზიციებზე აიწიოს ბმული ტარიფების საიმპორტო დონემდე. დღეისათვის საქართველოს საბაჟო კოდექსით ცხოველური და მცენარეული წარმოშობის პროდუქციაზე დადგენილი საბაჟო ტარიფები მსო-ის მიერ დაწესებულ ბმულ ტარიფებზე დაბალია და ზოგიერთ პროდუქტზე კი ნულის ტოლია. საქართველოს საგადასახადო სისტემის ეფექტური ფუნქციონირების მიზნით მნიშვნელოვანია დაუსაბუთებელი საგადასახადო შეღავათების გაუქმება და ქვეყნის ბიუჯეტში გაცილებით მეტი ფულადი სახსრების მობილიზება. ამასთანავე მნიშვნელოვანია სახელმწიფოს მხრიდან იმ ტიპის ღონისძიებების გატარება, რომელიც ხელს შეუწყობს ეროვნული წარმოების გაუმჯობესებას და იმპორტთან მიმართებაში კონკურენციის გაძლიერებას. ამ მხრივ მნიშვნელოვანია ადგილობრივი მწარმოებლების მხარდაჭერა კვალიფიციური კადრების მომზადება-გადამზადების კუთხით, სამეწარმეო



სუბიექტების სხვადასხვა საგრანტო პროექტებში ჩართვა ინფრასტრუქტურის, მატერიალურ ტექნიკური ბაზის გაუმჯობესების მიზნით. ბიზნესის ადმინისტრების ნაწილში საუკეთესო გამოცდილების გაზიარებით და ა.შ.

ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური მაქსიმალურად ცდილობს ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების გადაჭარბებით შესრულებას, რაც უბიძგებს ქვეყანას არაპირდაპირი გადასახადების გაზრდის გზას მიმართოს. აღნიშნული საკითხი მაქსიმალური სიფრთხილით მიდგომას საჭიროებს. აუცილებელია ოქროს შუალედის მოძებნა, რომლის დროსაც შემოსავლების მაქსიმალური დონე მიიღწევა, ამასთან არ ზარალდება მომხმარებელთა და სამეწარმეო სუბიექტთა ინტერესები. ქვეყანაში არსებული ფასების ზრდის პრობებში, უმჯობესია გადაიხედოს დღგ-თ დასაბეგრი მინიმუმის 100 000 ლარიანი ზღვარი, რადგან ინფლაციური პროცესების პირობებში, მცირე ბიზნესის წარმომდგენლები დღგ-ს გადახდის აუცილებლობის წინაშე დგებიან, რაც მძიმე ტვირთად აწვება შედარებით მცირე ბიზნეს სუბიექტებს.

საქართველოში მეწარმე სუბიექტებთან საგადასახადო ტვირთის შემსუბუქების მნიშვნელოვან პირობად მიგვაჩნია დღგ-ს დაბეგვრის მრავალსაფეხურიან მოდელზე გადასვლა, რადგან არ შეიძლება ქვეყანაში პირველადი მოთხოვნის პროდუქცია და ფუფუნების საგნები დღგ-ს ერთი და იგივე განაკვეთით იბეგრებოდეს. საგადასახადო კოდექსში შესაბამისი ცვლილების შეტანა დღგ-ს განაკვეთში ხელს შეუწყობს ქვეყანაში ბიზნესის გამოცოცხლებას, საგადასახადო ბაზის გაფართოებას, სამართლიანობის განცდას და საბოლოო ჯამში საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ჰარმონიზაციას ევროკავშირის კანონმდებლობასთან.

საგადასახადო ტრანსფორმაციის კუთხით ქვეყანაში მხედველობაშია მისაღები მთიანი რეგიონების განვითარების თავისებურებანი. ამ მიზნით საქართველოს პარლამენტმა 2015 წლის 16 ივლისს მიიღო კანონი „მთიანი რეგიონების განვითარების შესახებ“. ამ კანონით განისაზღვრა მთიან რეგიონში სამეწარმეო იურიდიული პირის, თუ მეწარმე ფიზიკური პირის სამართლებრივი მდგომარეობა და მასზე გავრცელდა

საგადასახადო კოდექსით დადგენილი შეღავათები. ამ კანონის საფუძველზე საქართველოს მთავრობამ 2015 წლის 18 დეკემბერს მიიღო N633-ე დადგენილება „მაღალმთიანი დასახლების საწარმოს სტატუსის მინიჭების, შეჩერების და შეწყვეტის წესის დამტკიცების შესახებ“. დადგენილება ითვალისწინებს მაღალმთიან დასახლებებში საწარმოს სპეციალური სტატუსის შემოღებას, რომლის საფუძველზეც მეწარმე სუბიექტები განთავისუფლებულნი არიან საშემოსავლო, მოგების და ქონების გადასახადით დაბეგვრისაგან. აქვე უნდა აღვნიშნოთ, რომ აღნიშნული შეღავათები არ ვრცელდება საწარმოს მიერ იჯარით, უზურფრუქტით ან სხვა ფორმით საწარმოს დატვირთულ ქონებაზე. აღნიშნული საგადასახადო შეღავათები წინგადადგმული ნაბიჯია ქვეყნის მთიანი რეგიონების განვითარების საქმეში.

ეფექტიანი საგადასახადო სისტემის ფორმირებაზე საუბრისას, მხედველობიდან არ უნდა გამოგვრჩეს გადასახადების სოციალიზაციის საკითხი, რომელშიც იგულისხმება: სოციალური სამართლიანობა, თანაბრობა მატერიალური და სულიერი კეთილდღეობის მიღწევის თვალსაზრისით. საქართველოს საგადასახადო ტრანსფორმაციის სტრატეგიის ერთ–ერთ მიზანს წარმოადგენს, გადასახადების მეშვეობით სოციალური უთანასწორობის რთული მოცულობის დაბალანსება. ამ კუთხით ქვეყანაში საშემოსავლო გადასახადის პროგრესული მოდელის დანერგვა გვევლინება ერთადერთ გზად, რათა საზოგადოებრივი სიკეთე მოსახლეობის სხვადასვა ფენაზე თანაბრად იქნას გადანაწილებული.

საგადასახადო სოციალიზაციის კუთხით მეტად მნიშვნელოვანია გადასახადის გადამხდელთა უფლებების გაფართოება, საგადასახადო გარემოს დეკრიმინალიზაცია, პირდაპირი გადასახადების ადმინისტრირებაში ცვლილებების დაგეგმვა დაუბეგრავი საარსებო მინიმუმის შემოტანის გზით.

საგადასახადო ტრანსფორმაციის მომდევნო ეტაპზე აუცილებლად უნდა განხორციელდეს საგადასახადო ბერკეტის გამოყენება ქვეყნის დაბალშემოსავლიანი რეგიონებისა და მუნიციპალიტეტების განვითარებისათვის. ამ მიზნით აუცილებლად

უნდა დაინერგოს ცენტრსა და რეგიონებს შორის საგადასახადო შემოსავლების განაწილების ეფექტური მოდელი.

### § 3.4. საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმების თავსებადობა მოწინავე უცხოური პრაქტიკასთან

საგადასახადო მენეჯმენტის განვითარების და სრულყოფის ერთ-ერთი შემადგენელი ელემენტია საგადასახადო რეგულირება, რომლის სრულყოფა და განვითარება არის როგორც მეცნიერების, ასევე სახელმწიფოს და საგადასახადო ადმინისტრირების პროცეში ჩართული მეწარმეთა საზრუნავი. ამდენად, სახელმწიფოსა და ბიზნესის ერთობლივი ძალისხმევით უნდა მოხდეს საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფა და მასში მაქსიმალურად უნდა იქნას გათვალისწინებული როგორც სახელმწიფოს, ისე ბიზნესის ინტერესები. ამ კუთხით საქართველოსთვის მნიშვნელოვანია ევროპული გამოცდილების, (მათ შორის ერთ-ერთი მისაღებია გერმანული საგადასახადო სისტემის) პრაქტიკული გამოცდილების გათვალისწინება. გერმანული საგადასახადო სისტემის ტრადიციას მაღალი სოციალური პასუხისმგებლობა გადასახადების მიმართ. გერმანიის ნებისმიერი მოქალაქე დიდი პასუხისმგებლობით ეკიდება გადასახადის გადახდის პროცესს. გერმანიის საგადასახადო ორგანოებში მაქსიმალურად შემცირებულია დასაქმებულ თანამშრომელთა რაოდენობა და ათასხუთას გადამხდელზე ერთი საგადასახადო ოფიცერი მოდის.

საქართველოსთვის გასათვალისწინებელია გერმანული საგადასახადო სისტემის გამოცდილება ასევე მონიტორინგის კუთხით. აქ იშვიათად ხდება მცირე ბიზნესის წარმომადგენლების საგადასახადო შემოწმება და მონიტორინგის სტრუქტურები ძირითადად ორიენტირებული არიან საშუალო და მსხვილ ბიზნესზე.

საგადასახადო მენეჯმენტის კუთხით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თავსებადობა სამომავლოდ სასურველია მოხდეს ევროპულ (გერმანულ, დანიურ, ესპანურ დ.ა.შ) საგადასახადო კანონმდებლობასთან. აღნიშნული კანონმდებლობა ითვალისწინებს მრავალ შემთხევას და გარემოებას, შესწორებას და დაზუსტებას. კოდექსში პირდაპირ არის მოცემული კონკრეტული წესები მცირე, საშუალო და მსხვილი ბიზნესისათვის, საგანმანათლებლო დაწესებულებებისათვის, შპმ

პირებისათვის, სტუდენტებისათვის და ა.შ. გერმანული საგადასახადო სისტემისათვის დამახასიათებელია ინდივიდუალური მიდგომა. გერმანიაში დღეს განკვეთი პროგრესულია საქონლის პროფილიდან გამომდინარე, მაგალითად, სამრეწველო საქონელი იბეგრება 19%-ით, ხოლო სურსათი 7%-ით. აქვე უნდა შევნიშნოთ, რომ გერმანიაში საგადასახადო ტვირთი 50%-ია, ამასთანავე, ევროკავშირში შემავალ ქვეყნებთან შედარებით ცხოვრების დონე საკმაოდ მაღალია.

საქართველოს საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმების ჰარმონიზებისას მხედველობაშია მისაღები დანიური და ესპანური გამოცდილება პროგრესული დაბეგვრის კუთხით, რადგან პროგრესული დაბეგვრის სისტემა არის კარგი საშუალება ქვეყანაში სოციალური უთანასწორობის შესამცირებლად. დანიაში ევროპის სხვა ქვეყნებთან შედარებით ყველაზე მაღალი პროგრესული განაკვეთი, შესაბამისად სახელმწიფო ყველაფერს აკეთებს მდიდრებსა და ღარიბებს შორის განსხვავების შესამცირებლად. დანიაში წლიური 7500 აშშ დოლარის შემოსავლი იბეგრება 8%-იანი საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთით, ხოლო იმ პირებისთვის, რომელთა წლიური შემოსავალი აღემატება 80 000 აშშ დოლარს საშემოსავლო განასახადის განაკვეთი 55%-ია.

აქვე უნდა შევნიშნოთ, რომ ევროკავშირის ქვეყანებში დანია ერთ-ერთი მოწინავეა ცხოვრების დონით. აღნიშნულ ქვეყანაში მაღალია საზოგადოების საგადასახადო კულტურა და დანიის მოქალაქეები გადახდილ გადასახადებს მიიჩნევენ ინვესტიციად ცხოვრების ხარისხში.

დანიის მაგალითი საქართველოს საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმის ტრანსფორმაციაში საყურადღებოა საგადასახადო კონტროლის კუთხითაც. კერძოდ დანიაში საგადასახადო მონიტორინგის საგადასახადო ტრიბუნალი კურირებს (<https://www.mondag.com/tax-authorities/257634/the-tax-disputes-and-tigation-review-danish-chapter>), იგი შედგება 30 წევრისგან, რომლიდანაც 19 წევრი ინიშნება ფინანსთა სამინისტროს მიერ, ხოლო 11 წევრი ინიშნება დანიის პარლამენტის მიერ. ტრიბუნალის მთლიანი შემადგენლობის 11 წევრს უნდა გააჩნდეს მოსამართლის პოზიციის

დასაკავებლად საჭირო კვალიფიკაცია და გამოცდილება, რომელიც ნათლად უსვამს ხაზს ამ სისტემის პროგრესულობასა და სამართლიანობაზე. საგადასახადო ტრიბუნალს აქვს 7 ოფისი, თითოეული ოფისი პროფილურია და საკითხებს განიხილავს პროფილის მიხედვით. მაგალითად I ოფისი განიხილავს უძრავ ქონებასთან, თანამშრომელთა და ორმაგ დაბეგვრასთან დაკავშირებულ საკითხებს, II ოფისი – ფირმებთან დაკავშირებული დაბეგვრის, კორპორაციების დაფუძნების და რეგისტრაციასთან დაკავშირებულ საკითხებს. III ოფისი ბიზნესის დაბეგვრის, მომსახურებასთან და პროდუქციის წარმოებასთან დაკავშირებულ საკითხებს და ა.შ. გადაწყვეტილების მიღება წარმოებს კენჭისყრით ფორმით. საგადასახადო ტრიბუნალის გადაწყვეტილება ექვემდებარება სასამართლოში გასაჩივრებას. კანონმდებლობის ეს შესაძლებლობა, ნათლად მოწმობს საქართველოში მოქმედი საგადასახადო შემოწმების, და გასაჩივრების სისტემასთან არსებულ განსხვავებას.

აღნიშნულის გათვალისწინებით მიზანშეწონილად მიგვაჩნია საქართველოში სამომავლოდ დაიხვეწოს საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემა, ისე რომ; საგადასახადო კოდექსში როგორც ორგანულ კანონში მოხდეს საგადასახადო შემთვხევების დეტალიზაცია და კონკრეტული გაწერა, რათა მაქსიმალურად შემცირდეს კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები, წესების და ინსტრუქციების სახელმძღვანელოები, რასაც საკმაოდ დიდი ბუნდოვანება შემოაქვს საგადასახადო სისტემის ქმედითობაში.

საგადასახადო შემოწმების დანიური სტანდარტის ამოქმედების მიზნით შემოსავლების სამსახურის სტრუქტურაში მიზანშეწონილად მიგვაჩნია ინსტიტუციური ცვლილებების განხორციელება. კერძოდ; განხორციელდეს დავების, საგადასახადო მონიტორინგის და აუდიტის მიმართულებების პროფილური დაყოფა და სპეციალური სტანდარტის შემუშავება პროფილური დეპარტამენტების შესაბამისი კვალიფიციური კადრებით დაკომპლექტებისათვის.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის სამომავლო განვითარების კუთხით მეტად მნიშვნელოვანია კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელის სანქციისგან

განთავისუფლების ამერიკული პრაქტიკული გამოცდილების გაზიარება. კეთილსინდისიერების პრინციპი უმეტეს წილად დაკავშირებულია მორალურ სტანდარტთან. კეთილსინდისიერების ცნებაში მოაიზრება გულწრფელობა, სიწმინდე, მიუკერძოებლობა, სამართლიანობა და ა.შ. ამერიკის შეერთებულ შტატებში არსებობს შემოსავლების სამსახურის სახელმძღვანელო, რომელიც გამოიყენება სანქციების დაკისრების დროს და მასში განმარტებულია, თუ რა პირობები უნდა არსებობდეს სანქციისაგან განთავისუფლებისთვის <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.6664-4>). სახელმძღვანელოში წარმოდგენილია ის ძირითადი გარემოებები, რომლებიც გავლენას ახდენენ გადამხდელის სანქციისგან განთავისუფლებაზე. კერძოდ:

- მეწარმისათვის დამახასიათებელი საჭირო გულისხმიერება და წინდახედულობის მიუხედავად შეცდომის დაშვება;
- გარდაცვალება, სერიოზული დაავადება ან გარდაუვალი არყოფნა;
- გამოსაყენებელი ნორმის ბუნდოვანება და ორაზროვნება;
- საგადასახადო საკონსულტაციო კომპანიებისაგან, საგადასახადო ორგანოებისაგან არასწორი რჩევის მიღება.
- შეცდომა.

ზემოთ აღნიშნული გარემოებები უნდა დადგინდეს გადამხდელის გამოცდილების, ცოდნის გათვალისწინებით. აშშ-ის პრაქტიკა გვიჩვენებს, რომ კეთილსინდისიერი გადამხდელის პრინციპის დასადგენად მხოლოდ შეცდომა და არ ცოდნა არ იძლევა გადამხდელის კეთილსინდისიერ გადამხდელად ცნობის უფლებას. უფლებამოსილ ორგანოს მხოლოდ დასაბუთების შემთხვევაში აქვს უფლება, გაათვისუფლოს გადასახადის გადამხდელი სანქციისაგან. ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით მიზანშეწონილად მიგვაჩნია საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ შეაჯეროს დავების საბჭოს და საქართველოს უზენაესი სასამართლოს პრაქტიკული გადაწყვეტილებები და მასზე დაყრდნობით მოამზადოს

სახელმძღვანელო, რომელსაც შესაბამისი ორგანოები გამოიყენებენ საკუთარ პრაქტიკაში საგადასახადო დავების განხილვისას.

საქართველოში საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმის ფორმირების პროცესში განვითარებული ქვეყნების პრაქტიკული გამოცდილების გამოყენება საშუალებას მოგვცემს მომავალში საგადასახადო კანონმდებლობის დახვეწისა, საგადასახადო კულტურის გაუმჯობესებისა და დაწყებული საგადასახადო სისტემის სოციალიზაციის პროცესის წარმატებით განხორციელებისათვის.



## დასკვნები და რეკომენდაციები

საქართველოში საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმის სრულყოფისა და ტრანსფორმაციის საკითხების მეცნიერულად შესწავლისა და შეფასების, ჩვენი მიგნებების საფუძველზე წარმოვადგენთ შემდეგ დასკვნებს და რეკომენდაციებს:

1. საქართველოში საგადასახადო სისტემის ფორმირება-ტრანსფორმაცია მოიცავს სამ ეტაპს. პირველი ეტაპი იწყება ქვეყნის მიერ დამოუკიდებლობის მოპოვებით და პირველი საგადასახადო კოდექსის მიღებით. მეორე ეტაპი სათავეს იღებს 2005 წლის 1 იანვრიდან, როდესაც ამოქმედდა მეორე საგადასახადო კოდექსი, რომლის შედეგადაც მნიშვნელოვნად გაუმჯობესდა გადასახადების ადმინისტრირება, განახლდა ქვეყნის საგადასახადო და საბაჟო ინფრასტრუქტურა. ხოლო 2011 წლის 1 იანვრიდან ქვეყანაში ამოქმედდა ახალი მესამე საგადასახადო კოდექსი. სწორედ ამ პერიოდიდან იწყება საგადასახადო სისტემის რეფორმირების მესამე ეტაპი რომელი გრძელდება დღემდე. ამ ეტაპზე ხორციელდება ახალი საგადასახადო და საბაჟო კოდექსების დახვეწა ევროკავშირის საგადასახადო კანონმდებლობასთან ჰარმონიზაციის კუთხით.
2. უცხოელ და ქართველ მეცნიერ-ეკონომისტთა შეხედულებების, საგადასახადო მენეჯმენტის სტრუქტურის შემადგენელი ელემენტების, საგადასახადო სისტემის ფორმირების და რეგულირების საკითხების ანალიზზე დაყრდნობით, ასევე ჩვენი მოსაზრებით დამუშავებულია ქვეყნის საგადასახადო სისტემის რეგულირების პრინციპები და პირობები.
3. მოწინავე ქვეყნების პრაქტიკის გათვალისწინებით განისაზღვრა საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმებისა და ტრანსფორმაციის ზოგიერთი ტერმინოლოგიური თავისებურებები;

4. უცხოური, მათ შორის განვითარებული ქვეყნების საგადასახადო მექანიზმების გამოცდილება ითვალისწინებს საგადასახადო შეღავათებისა და სტიმულირების სისტემას. ასევე, კანონმდებლობა ეფუძნება საგადასახადო დაბეგვრის სპეციალურ წესებს ინტელექტუალური საკუთრებასთან მიმართებაში. აშშ-ის საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებობს ასზე მეტი საგადასახადო შეღავათი, რომელიც ხელს უწყობს ინოვაციური მიმართულებების განვითარებას.
5. ევროკავშირის წევრი ქვეყნების საგადასახადო საკანონმდებლო პრაქტიკიდან მხედველობაშია მისაღები დღგ-ს გადახდით დაბეგვრის დიფერენცირებული განაკვეთები სასაქონლო ჯგუფების მიხედვით. მალტის საგადასახადო სისტემაში ბიზნესისათვის გადასახადების დიდი ნაწილი უკან ბრუნდება. კომპანიებისთვის გადახდილი გადასახადის უკან დაბრუნების უზრუნველსაყოფად, იგი ნაწილდება ხუთ ანგარიშზე. 1. საბოლოო გადასახადი (Final Tax Account) 2. მალტაში მიღებული შემოსავალი (Maltese Taxed Account) 3. შემოსავალი საზღვარგარეთიდან (Foreign) 4. შემოსავალი უძრავი ქონებიდან (Immovable Property Account) 5. შემოსავლები, რომელიც არ იბეგრება (Untaxed Account). გადასახადის დაბრუნება ხდება მხოლოდ პირველი და მეორე ანგარიშიდან. დაბრუნების პროცესი ყველა შემთხვევაში ერთნაირია, კერძოდ; ჯერ კომპანია იხდის გადასახადებს, შემდეგ წერს მოთხოვნას თანხის დაბრუნების შესახებ. საგადასახადო სამსახური განაცხადს განიხილავს 14 დღის განმავლობაში და განაცხადის დამტკიცების შემდეგ თანხის დაბრუნება ხდება იმავე ვალუტაში, რომელშიც გადახდილია გადასახადები.
6. საქართველოში, დასავლეთის განვითარებული ქვეყნებისაგან განსხვავებით, სამეწარმეო სექტორზე საგადასახადო ტვირთი ნაწილდება არათანაბრად, რაც გამოწვეულია საგადასახადო კანონმდებლობის ხარვეზებით. საწარმოთა ერთი ნაწილი დიდი საგადასახადო ტვირთის

მატარებელია, ხოლო დანარჩენები კი მინიმალურის. საქართველოში და დასავლეთში დასაბეგრი ბაზებისათვის ერთმანეთთან დაახლოებული განაკვეთები გამოიყენება, მაგრამ საქართველოში დასაბეგრი ბაზა გადასახადების მიხედვით უფრო ფართოა, რის გამოც საგადასახადო ტვირთის სიდიდე უფრო მაღალია, ვიდრე დასავლეთის განვითარებულ ქვეყნებში. ამდენად, საქართველოში მოქმედი საგადასახადო სისტემა საგადასახადო განაკვეთების ოპტიმიზაციის გარეშე ხელს ვერ შეუწყობს ეკონომიკის განვითარებას და ახალი სამუშაო ადგილების შექმნას.

7. საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფის ერთ-ერთ მიმართულებას წარმოადგენს ქვეყანაში საგადასახადო წნეხის სამართლიანი გადანაწილების მექანიზმის შემუშავება. მიზანშეწონილად მიგვაჩნია ქვეყანაში პროპორციული საგადასახადო დაბეგვრის რეჟიმიდან, პროგრესულ საგადასახადო დაბეგვრის მექანიზმზე გადასვლა, ან საგადასახადო კოდექსში შევიდეს შესაბამისი ცვლილებები და ფიზიკური პირებისთვის მოხდეს საშემოსავლო გადასახადის დიფერენციაცია, ხელფასისა და სხვა შემოსავლების ზრდის პარალელურად.
8. საგადასახადო კოდექსში არასრულყოფილად ფორმულირებული საკანონმდებლო ნორმები, ცალკეულ შემთხვევაში არასწორი ინტერპრეტირების მიზეზი ხდება. ამ მიზნით მიზანშეწონილად გვესახება შემოსავლების სამსახურთან ერთიანი მეთოდოლოგიური ონლაინ პლატფორმის ამოქმედება, რომელიც დახმარებას გაუწევს დაინტერესებულ პირებს საკანონმდებლო საკითხებთან დაკავშირებული ინტერპრეტაციების თავიდან აცილებაში და სრულყოფს მათ ინფორმირებულობას კანონმდებლობის მოთხოვნებთან მიმართებაში. ასევე საგადასახადო მენეჯმენტის სრულყოფის კუთხით მიზანშეწონილად გვესახება უკუკავშირის ერთიანი სისტემის ფორმირება, რომელიც უზრუნველყოფს გადასახადის გადამხდელთა ჩართულობას საგადასახადო მენეჯმენტის ერთიან სისტემაში.

9. მნიშვნელოვანია მეწარმეებში სახელმწიფოებრივი აზროვნების კულტურის ამაღლება. ამ კუთხით, საქართველოში საზოგადოების საგადასახადო ცნობიერების ფორმირება უნდა დაიწყოს ზოგადი განათლების საფეხურიდან და განათლების და მეცნიერების სამინისტრომ ეროვნულ სასწავლო გეგმაში უნდა შეტანოს საგანი სამოქალაქო განათლება, რომლის ფარგლებში დიდი ყურადღება უნდა დაეთმოს გადასახადებს, მის მნიშვნელობას სახელმწიფო მშენებლობის საქმეში და განმარტებული იქნას გადასახადის გადახდის მნიშვნელობა საზოგადოების თითოეული წევრის კეთილდღეობის საქმეში.
10. სოციოლოგიური გამოკითხვის შედეგებმა გვიჩვენა რომ, სამეწარმეო სუბიექტთა მესამედი ქვეყანაში ბიზნესის სტაბილური გაძღოლის ხელშემშლელ ფაქტორად მიიჩნევა საგადასახადო მარეგულირებელ სამართლებრივ აქტებში განხორციელებულ ხშირ და არადროულ ცვლილებებს. აქვე გასათვალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის მიმართ ბიზნეს სექტორს გააჩნია მომეტებული მგრძობელობა. ამიტომ, საგადასახადო კოდექსში შესატანი ცვლილებების რეგულირება უფრო მოქნილი უნდა იყოს.
11. საქართველოში საგადასახადო სისტემის რეფორმირების პროცესში, საგადასახადო კოდექსში შეტანილი მრავალი ცვლილებიდან აღსანიშნავია კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელის ცნების შემოღება საგადასახადო სამართალში და მის საფუძველზე გადამხდელის გათავისუფლება სანქციისაგან (საურავისაგან). აღნიშნული ცვლილებით საგადასახადო ორგანოს დავების განმხილველ საბჭოს და სასამართლოს მიეცა უფლება გადასახადის გადამხდელი გაათავისუფლონ სანქციისაგან. სამწუხაროდ საგადასახადო კოდექსი არ განმარტავს „კეთილსინდისიერების“ და „არაკეთილსინდისიერების“ ცნებას და გადამხდელის კეთილსინდისიერების სტანდარტს. აღნიშნულის გათვალისწინებით საგადასახადო კანონმდებლობაში დისკრეციული უფლებების სამართლიანად

განხორციელების მიზნით, გამართლებულად მიგვაჩნია ფინანსთა სამინისტროს მიერ (სსიპ. შემოსავლების სამსახურისათვის) სიტუაციური სახელმძღვანელოს მომზადება და მისი დახმარებით საგადასახადო ორგანოების თანამშრომელთა პერიოდული გადამზადების განხორციელება.

12. საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში ხშირად მიმართავენ არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებას, რაც გადასახადის გადამხდელების საგადასახადო ორგანოების თანამშრომლებთან დაპირისპირების და დავების მიზეზი ხდება. არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებასთან დაკავშირებული დავების და ბუნდოვანების თავიდან აცილებისა და პრევენციის მიზნით, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია ფინანსთა სამინისტრომ შეიმუშაოს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების ინსტრუქცია, რომელშიც კონკრეტულად იქნება განსაზღვრული თუ საგადასახადო შემოწმებისას რა პერიოდზე ან რა სახის ოპერაციებზე უნდა მოხდეს არაპირდაპირი მეთოდის გავრცელება. ინსტრუქციაში დეტალურად გაიწეროს სამართლებრივი დარღვევები, რომლის დროსაც შესაძლებელია გამოყენებული იქნას შემოწმების არაპირდაპირი მეთოდები.

13. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შემდგომი სრულყოფის მიზნით, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია ცვლილებების შეტანა დღგ-ს კვალიფიციურ გადამხდელად სუბიექტის რეგისტრაციის წესში, რადგან აღნიშნულ წესში არ არის გაწერილი კონკრეტული გარემოებები, რომელსაც უნდა დაეყრდნოს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი გადაწყვეტილების მისაღებისას და ხშირად გადაწყვეტილება მიიღება სუბიექტური შეხედულებებით. ამდენად მიზანშეწონილია „არაკვალიფიციური დღგ-ის გადამხდელისთვის, კვალიფიციური დღგ-ის გადამხდელის სტატუსის მინიჭების ან მინიჭებაზე უარის თქმის წესში“, კონკრეტულად გაიწეროს კრიტერიუმები, რომელსაც უნდა აკმაყოფილებდეს პირი კვალიფიციური დღგ-ის გადამხდელის სტატუსის მისანიჭებლად.

14. ქვეყნის საგადასახადო ტრანსფორმაციის სტრატეგიის ფორმირების პროცესში, გათვალისწინებული უნდა იქნას საქართველოში ციფრული ტექნოლოგიების პირობებში საგადასახადო დაბეგვრის და გადასახადების ადმინისტრირების მექანიზმის ფუნქციონირების საკითხები. ქვეყნის ეკონომიკის ციფრულ ტექნოლოგიებზე ტრანსფორმაცია, მოითხოვს საგადასახადო სისტემის გადაწყობას ციფრულ ტექნოლოგიებზე, რათა ელექტრონული კომერცია არ აღმოჩნდეს ქვეყანაში დაბეგვრის ბაზის მიღმა. ამ მიზნით აუცილებელია საგადასახადო კოდექსის განმარტებით ნაწილში შემოტანილ იქნას დაბეგვრის ობიექტის, მომსახურების ადგილის, დროის და სხვა ტერმინების შესახებ კონკრეტული განმარტებები, ხოლო დამატებული ღირებულების გადასახადის პრობლემის მოგვარება გვესახება „ბლოკჩეინ“ ტექნოლოგიის გამოყენებით, რომლის დროსაც შესაძლებელი გახდება, თითოეული გადასახადის გადამხდელის მიერ განხორციელებული ყველა ტრანზაქციის შესახებ საგადასახადო ორგანოებისთვის ინფორმაციის მიწოდება და გადასახადების გადახდა ციფრულ რეჟიმში.
15. მსოფლიოში მიმდინარე ციფრული ეკონომიკაზე ტრანსფორმაციის პროცესი საქართველოს პერსპექტივაში აუცილებლად დააყენებს ახალი გადასახადების და ადმინისტრირებაში ცვლილების შემოდების აუცილებლობის წინაშე. ამ პრობლემის მოგვარების გზაზე მნიშვნელოვან ნაბიჯად გვესახება ელექტრონული მოგების დაბეგვრის საერთაშორისო პრაქტიკული გამოცდილების გაზიარება და ამ გზით საგადასახადო ბაზის გაფართოება.
16. საქართველოში მეწარმე სუბიექტებისთვის საგადასახადო ტვირთის შემცირების მნიშვნელოვან პირობად მიგვაჩნია, ევროკავშირის ქვეყნებში დღგ-ს დაბეგვრის მოქმედ მრავალსაფეხურიან მოდელზე გადასვლა, რადგან არ შეიძლება ქვეყანაში პირველადი მოთხოვნის პროდუქცია და ფუფუნების საგნები დღგ-ს ერთი და იგივე განაკვეთით იბეგრებოდეს. საგადასახადო

კოდექსში შესაბამისი ცვლილების შეტანა ხელს შეუწყობს ქვეყანაში ბიზნეს გარემოს გაუმჯობესებას, საგადასახადო ბაზის გაფართოებას და საბოლოო ჯამში საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ჰარმონიზაციას ევროკავშირის კანონმდებლობასთან.

17. დაბალშემოსავლიანი ფიზიკური პირების საგადასახადო ტვირთის შესამცირებლად, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმის ჰარმონიზება დანიურ და ესპანურ გამოცდილებასთან მოქალაქეთა შემოსავლების პროგრესული დაბეგვრის კუთხით, რადგან სწორედ პროგრესული დაბეგვრის სისტემა არის ერთ-ერთი კარგი საშუალება ქვეყანაში სოციალური უთანასწორობის შესამცირებლად. დანიაში ევროპის სხვა ქვეყნებთან შედარებით ყველაზე მაღალი პროგრესული განაკვეთი მოქმედებს, რადგან სახელმწიფო საგადასახადო სისტემა მკაფიოდ არეგულირებს მაღალ და დაბალ შემოსავლიან პირებს შორის განსხვავებულ გავლენას საოჯახო ბიუჯეტში.
18. საგადასახადო კანონმდებლობის განუხრელი დაცვა, სხვა ფაქტორებთან ერთად, მნიშვნელოვანწილად არის დამოკიდებული გადამხდელის მოტივაციაზე, რისი ხელშეწყობაც შესაძლებელია მოხდეს ე.წ. „კეთილსინდისიერი გადამხდელის“ წახალისებით, სხვადასხვა სახის პროცედურული შეღავათების დაწესებით, და ა.შ. ამიტომ, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული კეთილსინდისიერი გადამხდელის ცნების დაზუსტება და მისი საგადასახადო პრაქტიკაში ზუსტი იდენტიფიცირება, რაც ერთი მხრივ, გამორიცხავს სხვადასხვაგვარ ინტერპრეტირებას და მეტ სიცხადეს შეიტანს საგადასახადო დავებისა თუ სასამართლო საქმისწარმოებაში, მეორე მხრივ, დადებითად იმოქმედებს გადამხდელის მოტივაციაზე დროულად და სრულად შეასრულონ საკუთარი საგადასახადო ვალდებულებები;

19. ბიზნეს-საქმიანობაში დინამიზმს მნიშვნელოვანწილად განაპირობებს საგადასახადო კანონმდებლობაში მიმდინარე ცვლილებების დროული გააზრება და გათვალისწინება საქმიანობაში, რაც ყოველთვის ვერ ხერხდება. აღნიშნულის უზრუნველყოფის მიზნით, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია, რომ საგადასახადო კოდექსში მომზადებული ცვლილებები ამოქმედდეს მომდევნო წლის 1 იანვრიდან (განსაკუთრებული აუცილებლობის გარდა), მაგრამ არაუადრეს 6 თვისა. გონივრული ვადის დაწესებით ბიზნესორგანიზაციები მოახერხებენ ცვლილებათა შინაარსის სრულფასოვნად აღქმას და სათანადოდ მომზადებას.
20. თანამედროვე ციფრული ტექნოლოგიების განვითარების კვალობაზე, იზრდება, ერთი მხრივ, მათი გამოყენება ცალკეული კომპანიების ოპერირებაში და, მეორე მხრივ, ამ სფეროში ბიზნეს-საქმიანობაში ჩართული სუბიექტების ოდენობა. აღნიშნული ტენდენცია უკვე გახდა მაკონტროლებელი ორგანოების ყურადღების ობიექტი, განსაკუთრებით უცხოეთის მაღალგანვითარებულ ქვეყნებში. შესაბამისად, სასურველია ქართულმა კომპანიებმა გაითვალისწინონ ის ფაქტი, რომ უცხოეთის საგადასახადო კანონმდებლობა უკვე არეგულირებს მსგავს აქტივობებს და ასე მოხდება საქართველოშიც. აქედან გამომდინარე, მიზანშეწონილია ქართულმა ბიზნეს-ორგანიზაციებმა საკუთარი ფინანსური მეურნეობის მოდერნიზება მოახდინონ მოსალოდნელი საკანონმდებლო ცვლილებების გათვალისწინებით, რაც შეამცირებს მათი საქმიანობის მოწყვლადობას მოსალოდნელი ცვლილებების მიმართ და უზრუნველყოფს ბიზნესუწყვეტობის შენარჩუნების მაღალ მაჩვენებელს.
21. ქვეყანაში ელექტრონული საგადასახადო წესრიგის შემოღების მეთოდოლოგიური ბაზის მომზადების პროცესში, სასურველია, ჩაერთონ კომპანიათა წარმომადგენლები. განსაკუთრებით, ეს ითქმის საერთაშორისო კომპანიებზე, რომლებიც ელექტრონული კომერციის სფეროში ოპერირებენ და



რომელთაც გარკვეული გამოცდილება უკვე გააჩნიათ აღნიშნული მიმართულებით.

22. საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებში, ყველაზე მაღალი ხვედრითი წილით უჭირავს არაპირდაპირ გადასახადებს, მ.შ. დღგ-ს. ეს გადასახადები ტვირთად აწვება სამეწარმეო სუბიექტებს, განსაკუთრებით მცირე ბრუნვის მოცულობის მქონე ბიზნესორგანიზაციებს. კვლევის პროცესში გამოიკვეთა, რომ გადამხდელთა უმრავლესობა ემხრობა დღგ-საქონლის ჯგუფების მიხედვით დაბეგვრისა და დღგ-ს რეგისტრაციის საკითხის გადახედვას. ბიზნესის შეუფერხებელი განვითარების მიზნით, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის საკითხის და გადასახადის განაკვეთის გადახედვა საქმიანობის სფეროს და ბრუნვის მოცულობის გათვალისწინებით. მსგავსი ცვლილება არ გამოიწვევს არსებითად სახელმწიფო საგადასახადო შემოსავლების კლებას, უფრო მეტიც, ასეთი მიდგომა აამაღლებს ლეგალიზაციის მაჩვენებელს და მისცემს მცირე ბიზნესს მეტად კეთილსინდისიერად მუშაობის საშუალებას.
23. მნიშვნელოვანია კვალიფიციური დღგ-ს გადამხდელის მინიჭების, ჩათვლის უფლების და ჩათვლილი თანხების ავტომატურ რეჟიმში დაბრუნებისას, საგადასახადო მენეჯმენტის მექანიზმების სრულყოფა, რათა მინიმუმამდე შემცირდეს გადამხდელთა მხრიდან დეკლარირებული გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდება.

## გამოყენებული ლიტერატურის ნუსხა

1. ანანიაშვილი იური, პაპავა ვლადიმერ, „გადასახადები, მოთხოვნა და მიწოდება: ლაფერ-კეინზიანური სინთეზი“, გამომცემლობა „სიახლე“, თბილისი. 2009;
2. ბასარია რეზო, „გადასახადის არსის და საგადასახადო პოლიტიკის ზოგიერთი საკითხი“, ჟ. „გადასახადები“, №7 თბილისი. 2012;
3. ბასარია რეზო, „გადასახადის არსის და მნიშვნელობის სწორად გაგებისთვის“, ჟ. „ეკონომიკური პროფილი“, №1 ქუთაისი.2011;
4. ბარათაშვილი ... 2015: ბარათაშვილი ევგენი, აბრალავა ანზორი, ბახტაძე ლელა, კაკულია რეზო, „გადასახადები და საგადასახადო დაბეგვრა“ გამომცემლობა სტუ. თბილისი, 2015;
5. ბასილაია კობა, ლიპარტია ზურაბ, „ფინანსური კონტროლი“, გამომცემლობა უნივერსალი, თბილისი, 2012;
6. ბახტაძე ლელა, კაკულია რეზო, ჩიკვილაძე მიხეილ „საგადასახადო საქმე“, თბილისი.2007;
7. გრიგალაშვილი მარიამ, „კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელის სანქციისაგან გათავისუფლება საქართველოსა და ამერიკის შეერთებული შტატების მაგალითზე“, „სამართლის ჟურნალი“ №2, თბილისი. 2017;
8. ევროკავშირის ბაზარზე იმპორტირებული საქონლის დაბეგვრის თავისებურებანი, ევროკავშირ -საქართველოს ბიზნეს საბჭო, თბილისი. 2008;
9. ერქომაიშვილი გულნაზი, „რეგიონალური ეკონომიკური პოლიტიკა“, გამომცემლობა თსუ. თბილისი. 2019;
10. ვერულიძე ვაჟა, „გადასახადები და საგადასახადო დაბეგვრა“, თბილისი. 2012;
11. ვერულიძე ვაჟა, „სახელმწიფო საგადასახადო მენეჯმენტის ადგილი ქვეყნის განვითარების თანამედროვე ეტაპზე“, ჟ. „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, №1, თბილისი.2012;
12. თეზიაშვილი ლევანი, „ინოვაცია საგადასახადო სფეროში“, ჟ. „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, №12, თბილისი.2020;

13. კაკულია რევაზი, გაბელაშვილი კახაბერ, „ფინანსების თეორია“, გამომცემლობა „ქუთაისის უნივერსიტეტი“, ქუთაისი.2012;
14. კეინსი ჯონ მეინარდ, „დასაქმების, პროცენტისა და ფულის ზოგადი თეორია“, გამომცემლობა „გალაქტიონ ტაბიძის სახელობის საგამომცემლო ცენტრი“, ქუთაისი. 1995;
15. კოპალეიშვილი თეიმურაზ, ჩიკვილაძე მიხეილ, „გადასახადები და დაბეგვრა“, გამომცემლობა „ფავორიტი პრინტი“, თბილისი. 2011;
16. ლიპარტია ზურაბ. „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური აუდიტის ადმინისტრირება საქართველოში“, გამომცემლობა სტუ., თბილისი, 2017;
17. ლუკასი რობერტ, „საბაზრო ეკონომიკა“, გამომცემლობა „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს გამომცემლობა“, თბილისი. 1997;
18. მესხია იაკობ, ბასარია რეზო, „საქართველოს საგადასახადო სისტემის სრულყოფის საკითხები“. თბილისი. 2001;
19. მესხია იაკობ, ნიკოლეიშვილი ოლეგი, „გადასახადები და დაბეგვრა“, თბილისი.2002;
20. მენქიუ გრეგორ, ეკონომიკის პრინციპები, გამომცემლობა თბილისი. 2008;
21. მექვაბიშვილი ელგუჯა, „თანამედროვე ეკონომიკური თეორიები“ (ლექციების კურსი), გამომცემლობა თსუ. თბილისი. 2016;
22. მიქელაშვილი... 2017, მიქელაშვილი მერაბი, „გადასახადები - თეორია და პრაქტიკა“, გამომცემლობა „უნივერსალი“, თბილისი. 2017;
23. მიქელაშვილი მერაბი, „საგადასახადო პოლიტიკა, თეორია და პრაქტიკა“, გამომცემლობა უნივერსალი, თბილისი.2013;
24. ნაყოფია ბესარიონ, „საქართველოში საბიუჯეტო-საგადასახადო სისტემის სრულყოფა ევროკავშირის ქვეყნების მაგალითზე“, ჟ. „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, №7, თბილისი.2020;
25. პაპავა... 2002, პაპავა ვლადიმერ, „პოსტკომუნისტური კაპიტალიზმის პოლიტიკური ეკონომია და საქართველოს ეკონომიკა“, გამომცემლობა

- უნივერსალი, თბილისი. 2002;
26. პაპასქუა ირაკლი, ფუტყარაძე სულიკო, „გადამხდელთა უფლებების შეზღუდვის ახალი ტალღა“, ჟ. „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, №1 თბილისი, 2012;
  27. როგავა ზვიადი, ამილახვარი ზურაბ, „საგადასახადო სამართალი“, თბილისი.2013;
  28. როგავა ზვიადი, „საგადასახადო სამართალი“, წიგნი-1, წიგნი-2, თბილისი.2018;
  29. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, თბილისი. 2022, 2022 წლის 1 დეკემბრის მდგომარეობით;
  30. საქართველოს მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარების სტრატეგია 2021-2025, საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტრო, თბილისი.2021;
  31. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი, საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე 26.06.1997
  32. საქართველო -ევროკავშირის ასოცირების შესახებ გზამკვლევი, თბილისი.2015;
  33. საქართველოს კონსტიტუცია, თბილისი.2020;
  34. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანება, „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“. 2010;
  35. საქართველოს მთავრობის დადგენილება №415 2010 წლის 29 დეკემბერი. „სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმების გამოყენების შესახებ“, 2018 წლის მდგომარეობით;
  36. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ოქტომბრის №ბს–222–219 (კ–14) გადაწყვეტილება 32 <http://prg.supremecourt.ge/DetailviewAdmin.aspx>
  37. საქმე №ბს–44–043 (კ–14) საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციული პალატის 2014 წლის 17 ივნისის გადაწყვეტილება. საქმე N ბ

- 2 – 137 – 134 (კ – 14) საქართველოს უზენაესი სასამართლოთ ადმინისტრაციული პალატის 2014 წლის 29 ივლისის გადაწყვეტილება, საქმე Nბს – 612 – 590 (კ – 14) საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციული პალატის 2014 წლის 1 აპრილის გადაწყვეტილება;
38. საქართველოს პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისი- მაკროეკონომიკური ანალიზის და საგადასახადო პოლიტიკის განყოფილება, „მოგების გადასახადის რეფორმა“, თბილისი. 2016;
39. საჯარო სამართლის იურიდიული პირი - საქართველოს შემოსავლების სამსახური წლიური ანგარიში 2016, თბილისი 2017;
40. საჯარო სამართლის იურიდიული პირი - საქართველოს შემოსავლების სამსახური წლიური ანგარიში 2017, თბილისი 2018;
41. საჯარო სამართლის იურიდიული პირი - საქართველოს შემოსავლების სამსახური წლიური ანგარიში 2018, თბილისი 2019;
42. საჯარო სამართლის იურიდიული პირი - საქართველოს შემოსავლების სამსახური წლიური ანგარიში 2019, თბილისი 2020;
43. საჯარო სამართლის იურიდიული პირი - საქართველოს შემოსავლების სამსახური წლიური ანგარიში 2020, თბილისი 2021;
44. საჯარო სამართლის იურიდიული პირი - საქართველოს შემოსავლების სამსახური წლიური ანგარიში 2021, თბილისი 2022;
45. საჯარო სამართლის იურიდიული პირი - საქართველოს შემოსავლების სამსახური, სტრატეგია 2021-2024, თბილისი, 2022;
46. სვანაძე სერგო, „საგადასახადო პოლიტიკა“, „აკაკი წერეთლის ქუთაისის უნივერსიტეტის „გამომცემლობა. ქუთაისი. 2017;
47. სვანაძე სერგო, „არაპირდაპირი გადასახადები საქართველოში“, გამომცემლობა „ინოვაცია“, თბილისი.2010;
48. სვანაძე სერგო, „გადასახადების ისტორია“, ქუთაისი. 2000;
49. სმიტი ადამ, „გამოკვლევა ხალხთა სიმდიდრის ბუნებისა და მიზეზების

- შესახებ“, თბილისი.2007;
50. ტერაშვილი ნარიმან, „საგადასახადო და საბაჟო პოლიტიკა“, გამომცემლობა „დარბეგი“, თბილისი.2006;
51. ტერაშვილი ნარიმან, „დამატებული ღირებულების გადასახადი“, გამომცემლობა „დარბეგი“, თბილისი. 2013;
52. ურიდია გონერი, „დაბეგვრის საფუძვლები“, თბილისი.2014;
53. ურიდია გონერი, „საგადასახადო აუდიტი“, გამომცემლობა „მერიდიანი“, თბილისი.2012;
54. ყორღანაშვილი ლარისა, „ევროკავშირის ბიზნესგარემო“, თბილისი.2017;
55. ყუფარაძე გიორგი, „საგადასახადო პოლიტიკა და პირდაპირი უცხოური ინვესტიციები საქართველოში“, გამომცემლობა „ვი აი პი პრინტი“, თბილისი. 2013;
56. ფიფია გოჩა, „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები“, თბილისი 2020;
57. ფუტყარაძე სულიკო, „საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე“, სადოქტორო დისერტაცია, საჯარო სამართლის იურიდიული პირი- ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, ბათუმი.2012;
58. შაინიძე ეკატერინე, საქართველოს სახელმწიფო საგადასახადო ადმინისტრირების ადგილი ფისკალურ პოლიტიკაში და მისი გავლენა ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაზე“, სადოქტორო დისერტაცი, საჯარო სამართლის იურიდიული პირი -ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, ბათუმი.2016;
59. ცაავა გიორგი, „საჯარო ფინანსები“, გამომცემლობა „დანი“, თბილისი.2013;
60. ჩიხლაძე ნიკო, „საზღვარგარეთის საგადასახადო სისტემები“, თბილისი.2004;
61. ჯალაღონია დავით, „ქონების გადასახადი“, ჟ. „გადასახადები“, №3, თბილისი.2005;

62. Cordes J., Ebel R., Gravelle J. The encyclopedia of taxation and Tax policy Washington, The Urban Institute press, 2005;
63. Merab Mikelashvili Basics and Principles of Taxation Lap LAMBERT Academic Publishing 2016;
64. Measuring well-being: W3 indicators to complement GDP, by Marco Giesellmann, Richard Hilmer, Nico A. Jiegel and Gerf G. Wagner. DIW economic Bulletin. 2013;
65. Edwardss Ch., Mitchell D. Global tax revolution: the rise of tax competition and the battle to defend Washington, Cato Institute, 2008;
66. Stiglitz, Joseph E. The Price of Inequality: How Today's Divided Society Endangers Our Future 2013;
67. <https://www.mondag.com/tax-authorities/257634/the-tax-disputes-and-tigation-review-danish-chapter>.
68. <https://www.bdo.co.uk/en-gb/news/2019/occds-recommendad-unified-approach-to-the-digital-economy-cant-come-soon-enough>
69. 26CFK1.6664-4-Reasonable cause and good faith exception to section 6662 penalties, Cornell University Law School, <https://www.law.cornell.edu/cfz/text/26/1.6664-4>
70. Internal Revenue Manual 29.1.1, Introduction and Penalty Relief, <https://irs.gov/irm/20/001-001r.htm#dOe991>
71. <http://www.naec.ge>
72. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en)
73. <https://www.ifs.org.uk/uploads/publications/wps/wp201409.pdf>
74. <https://www.ncsl.org/research/fiscal-policy/collecting-ecommerce-taxes-an-interactive-map.aspx>
75. OECD Model convention with respect to taxes on income and on capital 2017;
76. <https://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>
77. <https://www.oecd.org/ctp/international-vat-gst-guidelines-9789264271401-en.htm>

78. <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2020.pdf>
79. [https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/15\\_043\\_International%20tax%20structures%20in%20the%20beps%20era%20\\_final\\_web\\_0.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/15_043_International%20tax%20structures%20in%20the%20beps%20era%20_final_web_0.pdf)
80. <https://www.oecd.org/tax/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>
81. გოდმე... 1978; Поль Годме финансовое Право – М Прогресс. 1978;
82. სერდიუკოვი... 2008; Сердюков А.Э. Налоги и налогообложение – СПб, Питер, 2008;
83. სტიგლიცი... 1997; Стиллиц Дж. Экономика государственного сектора. М. 1997;
84. ჰოპოვა... 2008; Попова Л.В., Дрожина И.А., Мислов Б.Г. Налоговые системы зарубежных стран. М.: ДИС. 2008;
85. Петти В. Трактат о налогах и сборах / VERBUM SAPIENTI – М. :«Ось-89», 1997;
86. Теория налогообложения - Майбуров И.А М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016;
87. Налоговый менеджмент Майбуров И.А М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2018;
88. Энциклопедия теоретических основ налогообложения / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011;
89. . <https://www.geostat.ge>
90. <http://pbo.parliament.ge>
91. <https://budgetmonitor.ge>
92. <https://bm.ge/ka/>
93. <https://forbes.ge/news>
94. <https://old.rs.ge>
95. <http://gov.ge>
96. <https://matsne.gov.ge>
97. <https://www.rs.ge>