

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი

ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი

ბიზნესის ადმინისტრირება

ფინანსები და საბანკო საქმე

დავიდ აბრამიანი

**საგადასახადო კონტროლის სრულყოფის მექანიზმი მცირე და საშუალო
ბიზნესის განვითარებაში**

ნაშრომი შესრულებულია ბიზნესის ადმინისტრირების მაგისტრის აკადემიური
ხარისხის მოსაპოვებლად

მეცნიერ–ხელმძღვანელი: ასისტ. პროფ. ნ. კაკაშვილი

თბილისი

2020

ანოტაცია

ბიზნესის გრძელვადიანი და სტაბილური განვითარება შეუძლებელია სახელმწიფოს რეგულირების გარეშე. ეკონომიკაზე დადებითი გავლენის მოხდენა შესაძლებელია სახელმწიფოებრივი რეგულირებით, რამაც უნდა უზრუნველყოს ქვეყნის სტაბილური განვითარება და გრძელვადიან პერიოდში ეკონომიკური წინსვლა, რაც გამოიხატება ეკონომიკური პარამეტრების ზრდასა და მოქალაქეების ცხოვრების დონის გაუმჯობესებაში.

იმისათვის რომ შეიქმნას სახელმწიფო ინტერესების დაცვის სრულყოფილი სამართლებრივი საფუძვლები და დაცული იყოს ასევე გადასახადის გადამხდელთა უფლებები, საჭიროა განისაზღვროს საგადასახადო კონტროლის ბუნება და მასთან დაკავშირებული პრობლემების გადაწყვეტის გზები და მეთოდები. სამაგისტრო ნაშრომის მიზანია ქვეყანაში არსებული გადასახადების ადმინისტრირებისა და საგადასახადო კონტროლის სახეების შესწავლა, პრობლემატური საკითხების წარმოჩენა და მათი გადაწყვეტის გზების ძიება.

საგადასახადო კონტროლის სისტემა საკმაოდ დახვეწილი და მოდერნიზებულია საქართველოში. ამდენად, სახელმწიფოს წინსვლის, განვითარების სტაბილურობის შენარჩუნებისა და საფინანსო-ეკონომიკური მდგომარეობის გაუმჯობესებისთვის, პრიორიტეტულ მიმართულებას წარმოადგენს საგადასახადო კონტროლის სისტემის გამართული ფუნქციონირება და აღნიშნული სისტემის განვითარების და სულყოფის გზების ძიება.

Annotation

Mechanism for improving tax control in the development of small and medium sized business

David Abramian

It is impossible to have the stabilized development of the business without the state regulations. It is possible to achieve the positive impact on the economy, with the state regulation, which will guarantee the stable development of the country and the advancement of the economy in the long term period, which is characterized by the raise in the economic parameters and the improvement of the life expectancy in regard of citizens.

In order to have complete grounds of State protection interests created and have the rights of tax-payers protected, it is essential to have the clarification of nature of the taxation control and underline the methods and ways of solving the problems connected with it. The aim of the paper is to study the types of tax administration and taxation control existing in the country, present problematic issues and search for their solution.

Taxation control system is very exquisite and modernized in Georgia. Therefore, for the development of the State and to keep the stability and improve the financial-economic situation, the proper functioning of the taxation control system and search of the development of this particular system should be prioritized.

სარჩევი

ანოტაცია (ქართულ ენაზე).....	
ანოტაცია (ინგლისურ ენაზე).....	
შესავალი.....	5
თავი პირველი. მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარების თავისებურებები და განმსაზღვრელი ფაქტორები საქართველოში	
1.1. მცირე და საშუალო ბიზნესის განმსაზღვრელი ფაქტორები საქართველოში.....	7
1.2. მცირე და საშუალო ბიზნესის თავისებურებები საზღვარგარეთის ქვეყნებში.....	14
თავი მეორე. საგადასახადო ადმინისტრირების და საგადასახადო კონტროლის თეორიული საფუძვლები	
2.1. საგადასახადო კონტროლის გავლენა მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარებაში.....	18
2.2. საგადასახადო ადმინისტრირების როლი მცირე და საშუალო ბიზნესში.....	24
თავი მესამე. გადასახადების ადმინისტრირება საქართველოში და საგადასახადო კონტროლის სახეები	
3.1. საგადასახადო ადმინისტრირების განვითარების პერსპექტივები.....	29
3.2. COVID 19-ის გავლენა საქართველოში გადასახადების ადმინისტრირებასა და საგადასახადო კონტროლზე.....	42
დასკვნები და წინადადებები	48
ბიბლიოგრაფია.....	52

შესავალი

აქტუალობა. სახელმწიფოსა და საზოგადოებას შორის სტაბილური ფინანსური ფუნდამენტის მშენებლობა, ბიუჯეტის სრული და დროული ფორმირება, საგადასახადო სისტემის მიმართულებით რეფორმების წარმატებით განხორციელება შეუძლებელია ისეთი მოქნილი და სტაბილური საგადასახადო სისტემის გარეშე, რომელიც პასუხისმგებელი იქნება უზრუნველყოს სახელმწიფოს წინაშე მდგარი საფინანსო ინტერესები და ამასთანავე, დაცული იყოს გადასახადის გადამხდელის უფლებები.

ბიზნესის გრძელვადიანი და სტაბილური განვითარება შეუძლებელია სახელმწიფოს რეგულირების გარეშე. ეკონომიკაზე დადებითი გავლენის მოხდენა შესაძლებელია სახელმწიფოებრივი რეგულირებით, რამაც უნდა უზრუნველყოს ქვეყნის სტაბილური განვითარება და გრძელვადიან პერიოდში ეკონომიკური წინსვლა, რაც გამოიხატება ეკონომიკური პარამეტრების ზრდასა და მოქალაქეების ცხოვრების დონის გაუმჯობესებაში.

ფინანსური რესურსების აკუმულირების ძირითად წყაროს გადასახადები წარმოადგენს. ფინანსური რესურსების გარეშე ვერცერთი სახელმწიფო ვერ იქნება მოქმედი და ვერ შეძლებს არსებობას. კანონით მოცემული და კონსტიტუციით დადგენილი გადასახადების გადახდის ვალდებულებების შესრულებას უზრუნველყოფს ეფექტური საგადასახადო კონტროლის პროცედურები და შესაბამისი პასუხისმგებლობის ზომები.

კვლევის მიზნები და ამოცანები. სამაგისტრო ნაშრომის მთავარი მიზანია საქართველოში სამეწარმეო გადასახადების რეგულირების მიმართულებით არსებული პრობლემების იდენტიფიცირება, მათი ფორმირებისა და რეგულირების მეთოდების შესწავლა და შემუშავება.

საგადასახადო სისტემის შესახებ მსჯელობისას, აუცილებელია აღვნიშნოთ ორი უმნიშვნელოვანესი პრინციპი, ესენია: ეფექტურობა და ეფექტიანობა. ეფექტურობა ნიშნავს, როცა მინიმალური ძალისხმევით შემუშავდება გადასახადების ადმინისტრირების ისეთი მეთოდები, რომელიც უზრუნველყოფს მათ მარტივად ამოღებას. ეფექტიანობა კი გულისხმობს გადასახადების ადმინისტრირებასთან დაკავშირებულ ხარჯების შემცირებას. აღნიშნული პრინციპი უდევს ბაზისად ქვეყნის საკანონმდებლო სისტემებსა და მათში ასახულ საგადასახადო კონტროლის მექანიზმების არსებობას. საგადასახადო კონტროლი წარმოადგენს სწორედ იმ სფეროს, რომლის ფარგლებშიც გამოხატულია და რეალიზდება ქვეყნის ინტერესები საგადასახადო სფეროში.

ნაშრომის მიზანია ზემოთ განხილულ საკითხებთან დაკავშირებული პრობლემების გამოკვლევა ჩვენს ხელთ არსებულ თეორიულ მასალაზე დაყრდნობით, ამ ეტაპისთვის

წარმოდგენილი საგადასახადო კონტროლის კარგი და ცუდი მხარეების განხილვა, მათი გავლენის შეფასება ქვეყნის სოციალურ და ეკონომიკურ განვითარებაზე, ასევე ზემოთ აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებული მარეგულირებელი ნორმების განხილვა და ანალიზი.

საქართველოსთვის მნიშვნელოვანია საინვესტიციო და მეწარმეობის განვითარებისთვის ხელსაყრელი პირობებისა და ბიზნეს-გარემოს შექმნა. აუცილებელია გაუმჯობესდეს საინვესტიციო გარემო, როგორც ადგილობრივმა, ისე უცხოურმა ინვესტორებმა შეძლონ დააბანდონ თანხები და ყოველგვარი რისკების გარეშე გააფართოვონ და გაზარდონ წარმოების სფერო. ყველაფერი ეს კი საშუალოვადიან და გრძელვადიან პერიოდში აისახება ქართული ეკონომიკის ზრდასა და განვითარებაზე.

უკანასკნელი წლების პრაქტიკამ განაპირობა მოცემული საკვლევი თემის აქტუალობა, რამაც ნათლად აჩვენა რომ საჭიროა საგადასახადო პოლიტიკის სისტემური მიდგომა, რაც გულისხმობს საგადასახადო კონტროლის შემდგომ სრულყოფასა და გაუმჯობესებას.

ნაშრომის სტრუქტურა. სამაგისტრო ნაშრომი შედგება ანოტაციისაგან (ქართულ და ინგლისურ ენაზე) შესავლისგან, სამი თავისგან, ექვსი ქვეთავისგან, დასკვნებისა და წინადადებებისაგან და ბიბლიოგრაფიისაგან.

თავი პირველი.

მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარების თავისებურებები და განმსაზღვრელი ფაქტორები საქართველოში

1.1 მცირე და საშუალო ბიზნესის განმსაზღვრელი ფაქტორები საქართველოში

საქართველოს პარლამენტმა 1994 წელს მიიღო და დაამტკიცა საქართველოს საგადასახადო კოდექსი და „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი, რომელიც არეგულირებს სამეწარმეო საქმიანობასთან დაკავშირებულ საკითხებს, საწარმოთა ორგანიზაციულ-სამართლებრივ ფორმებს, მათი დაფუძნებისა და რეგისტრაციის პირობებს, პარტნიორთა უფლება-მოვალეობებსა და სხვა სამეწარმეო საქმიანობასთან დაკავშირებულ უამრავ საკითხს. აგრეთვე, აღნიშნული დოკუმენტი და სამეწარმეო კონტროლი მოიცავს სხვადასხვა კანონქვემდებარე ნორმატიულ აქტებს, ბრძანებულებებსა და დადგენილებებს. კანონში განმარტებულია სამეწარმეო საქმიანობის ცნება, მისი დამახასიათებელი ნიშნები, მეწარმე სუბიექტების უფლება-მოვალეობები და სხვ.

საქართველო ისეთი ტიპის ქვეყანაა, სადაც სამეწარმეო საქმიანობის იურიდიულად გაფორმება საკმაოდ მარტივია. ნებისმიერ პირს შესაბამისი სურვილის არსებობის შემთხვევაში თუ ეს საქმიანობა კანონსაწინააღმდეგო არ არის ძალიან მარტივად შეუძლია ბიზნესის დარეგისტრირება და იურიდიულად გაფორმება. ქვეყანაში ბიზნესის დასაწყებად საერთოდ არ მოითხოვება საწყისი საწესდებო კაპიტალი, გარდა ბანკებისა. აღნიშნული უფრო მეტად ამარტივებს და ხელს უწყობს ბიზნესის განვითარებას, რაც თავის მხრივ საქართველოს აქცევს მნიშვნელოვანი ინტერესისა და ყურადღების ცენტრად მსოფლიოს რუკაზე. საქართველოს აქვს მნიშვნელოვანი მიღწევები და გაუმჯობესებული პარამეტრები მსოფლიო ბანკის მმართველობის ინდიკატორებში. აღნიშნული მაჩვენებლით ქვეყანა ევროპის ქვეყნებს შორის ღირსეულად იმკვიდრებს ადგილს. მსოფლიო ბანკის კვლევით, 2019 წელს საქართველო მსოფლიოში მე-7 ადგილს იკავებს ბიზნესის კეთების სიმარტივის (Doing Business) მიხედვით. ბიზნესის დაწყების სიმარტივის კუთხით საქართველო მსოფლიოში მეორე ადგილზეა ახალი ზერლანდიის შემდეგ, ხოლო საკუთრების რეგისტრაციის ინდიკატორით კი მეხუთე ადგილზეა.

საგადასახადო ტვირთის სიმცირის მიხედვით საქართველო ერთ-ერთი მოწინავე ქვეყანაა ფორბსის 2009 წლის კვლევის მიხედვით. ყატარის, არაბეთისა და ჰონგ-კონგის შემდეგ საქართველო მე-4 პოზიციას იკავებს აღნიშნულ კვლევაში. ნაცვლად 21 გადასახადისა, რომელიც მოქმედებდა საქართველოში 2006 წლამდე, ამჟამად მოქმედებს მხოლოდ 6 სახის გადასახადი. გარდა ამისა საქართველოს გაუმჯობესებული აქვს სუვერენული რეიტინგები, რაც დადებითად მოქმედებს ქვეყნის საინვესტიციო გარემოსა და მეწარმეებზე. საკრედიტო-სარეიტინგო სააგენტოების Fitch-ისა და Standard&Poor's-ის მიხედვით საქართველოს აქვს “BB-” რეიტინგი, ხოლო Moody's-ის მიხედვით “Ba3”

რეიტინგი. მნიშვნელოვანი პრობლემაა ბიზნესის დახურვასთან დაკავშირებული პროცედურები, რაც არაერთი კვლევის მიხედვით ცხადყოფს, რომ საჭიროებს გამარტივებას. საწარმოების ნაწილი, რომლებიც ამ ეტაპზე ვერ ოპერირებენ, ვერ ახერხებენ დახურვას. „Doing Business“-ის კვლევაში აღნიშნულია რომ გადახდისუუნარობის შესახებ კანონი საჭიროებს შემდგომ ცვლილებებსა და გაუმჯობესებას. მოცემულ კვლევაში 2016 წელს საქართველოს 101-ე პოზიცია ეკავა.¹

საქართველოს კანონმდებლობის თანახმად სამეწარმეო საქმიანობა წარმოადგენს არაერთჯერად მართლზომიერ საქმიანობას, რომელიც ხორციელდება ორგანიზებულად და დამოუკიდებლად მოგების მიღების მიზნით.²

საქართველოში სამეწარმეო საქმიანობის განსახორციელებლად საჭიროა მეწარმე სუბიექტმა აირჩიოს ერთ-ერთი სამართლებრივი ფორმა. სამეწარმეო სუბიექტებს წარმოადგენს ინდივიდუალური მეწარმე, რომელიც ეკონომიკურ ურთიერთობაში ჩართულია როგორც ფიზიკური პირი, ხოლო სხვა სამეწარმეო სუბიექტები: შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება, სააქციო საზოგადოება, კომანდიტური საზოგადოება და კოოპერატივი მოქმედებენ როგორც იურიდიული პირები.³

კომერციული ბანკების სესხების პრტფელში მსოფლიო ბანკის მაჩვენებლებით საშუალო სიდიდის მქონე კომპანიებზე გაცემული სესხების წილი მცირეა და წარმოადგენს 24,4%-ს რაც ვერ პასუხობს იმ მოთხოვნებს რომელიც საჭიროა ეკონომიკის ზრდისა და განვითარებისთვის. აგრეთვე აღნიშნულია რომ ბანკებისა და მიკროსაფინანსოების მიერ მიკრო, მცირე და საშუალო მეწარმეებზე გაცემული სესხების წლიური საპროცენტო განაკვეთები საკმაოდ მაღალია. კომერციულ ბანკებში მიუხედავად იმისა, რომ ბოლო 10 წლის განმავლობაში (2005 – 2015 წწ) ეროვნულ ვალუტაში გაცემულ გრძელვადიან სესხებზე საპროცენტო განაკვეთები 20%-დან 15,7%-მდე შემცირდა, ხოლო უცხოურ ვალუტაში 15,6%-დან 10,6%-მდე, ის ისევ მაღალ ნიშნულს წარმოადგენს მცირე და საშუალო ბიზნესისთვის. ვინაიდან ქვეყანაში განვითარებულია მხოლოდ საბანკო სისტემა მცირე და საშუალო ბიზნესს არ აქვს ცოდნა და წვდომა დაფინანსების ალტერნატიულ წყაროებზე, როგორცაა კერძო და ვენჩერული კაპიტალის ფონდების გამოყენება. აქედან გამომდინარე საჭიროა დაფინანსების ალტერნატიული წყაროების განვითარება და მეწარმეთა ცნობიერების ამაღლება აღნიშნული მიმართულებით.⁴

¹ საქართველოს მცირე და საშუალო მეწარმეობის განვითარების სტრატეგია 2016-2020 წლებისთვის, დანართი 1

² საქართველოს კანონი მეწარმეთა შესახებ, თბილისი 1995

³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, თბილისი 2015

⁴ საქართველოს მცირე და საშუალო მეწარმეობის განვითარების სტრატეგია 2016-2020 წლებისათვის, დანართი 1

ქვეყნის განვითარებას, ეკონომიკის ზრდასა და კერძო სექტორის განვითარების ტემპებს განაპირობებს სახელმწიფოში არსებული საინვესტიციო და ბიზნეს-გარემო. საქართველოში არსებულ სიტუაციასა და ეკონომიკურ გარემოს ყოველ კვარტლურად და ყოველწლიურად აფასებენ, როგორც საქართველოში მოქმედი ადგილობრივი ორგანიზაციები, ისე სხვადასხვა საერთაშორისო ორგანიზაციები. საქართველოში არსებულ ბიზნეს გარემოს ყველაზე მეტად გრძნობენ, იცნობენ და აფასებენ ბიზნესით დაკავებული ადამიანები. ეკონომიკურად აქტიური ეს ადამიანები უფრო მეტად გრძნობენ ქვეყანაში არსებულ ეკონომიკურ მდგომარეობას.

საქართველოში 2006 წლამდე არ არსებობდა კანონი და შესაბამისი კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტი, რომელიც განსაზღვრავდა მცირე და საშუალო ბიზნესის არსს, პოლიტიკას ან/და სტრატეგიას სხვადასხვა ზომის და ტიპის საწარმოების მიმართ.

2006 წელს განხორციელდა გარკვეული ტიპის ცვლილებები, რაც გულისხმობდა განმარტებების დადგენას მცირე და საშუალო ზომის სიდიდის საწარმოებისთვის. კერძოდ, „მეწარმეთა შესახებ კანონის“ დადგენილებით, მცირე ტიპის საწარმოს განეკუთვნებანებისმიერი ტიპის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის კომპანია, რომელშიც დასაქმებულთა რაოდენობა არ აღემატება 20 დასაქმებულს, ხოლო წლიური ბრუნვა არის არაუმეტეს 500,000 ლარისა. საშუალო ტიპის საწარმოს განეკუთვნებანებისმიერი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის კომპანია, სადაც დასაქმებულთა რაოდენობა არ აღემატება 100 დასაქმებულს, ხოლო წლიური ბრუნვა არის არაუმეტეს 1,500,000 ლარისა.⁵

მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ საგადასახადო კანონში 2011 წელს შევიდა მთელი რიგი ცვლილებებისა, რომელიც განსაზღვრავს ცალკეული კატეგორიის გადამდებლებისათვის დაბეგვრის სპეციალური რეჟიმის არსებობას. შემოსავლების სამსაურის სტატისტიკის თანახმად, მოცემული კანონ-პროექტის მიღების შემდეგ დარეგისტრირდა 83,231 მიკრო და მცირე საწარმო, საიდანაც 39,470 განეკუთვნება მიკრო სეგმენტს, ხოლო 43,761 არის მცირე საწარმო. მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარებისთვის საქართველოს მთვრობამ 2014 წელს დაიწყო „აწარმოე საქართველოში“ პროგრამის განხორციელება. ბოლო მონაცემების გათვალისწინებით აღნიშნული პროგრამით მხარდაჭერილი 3,205 პროექტი, რომელთა ჯამური საინვესტიციო ღირებულება 29,155,007 ლარს შეადგენდა და ჯამურად 800-მდე ადამიანი დასაქმდა. ასევე თანადაფინანსების სახით გაიცა 22,942,704 ლარი.⁶

2018 წლის 1-ელი ივლისიდან ამოქმედდა ეკონომიკური სუბიექტების დაბეგვრის ახალი წესი, რომელიც უნდა გამოიყენონ მცირე და საშუალო ბიზნესის წარმომადგენლებმა. ერთ-

⁵ საქართველოს კანონი „საქართველოს ეროვნული საინვესტიციო სააგენტოს შესახებ“ საქართველოს კანონში ცვლილებისა და დამატების შეტანის თაობაზე.

⁶ <http://enterprisegeorgia.gov.ge/ge/media-center/news/Supporting-the-SMEs?id=478>, სახელმწიფო პროგრამა „აწარმოე საქართველოში“ ვებ-გვერდი

ერთი წესის თანახმად თუ ბიზნესის ბრუნვა იქნება 500,000 ლარზე მეტი, მაშინ მისი დაბეგვრა მოხდება 3%-იანი საგადასახადო განაკვეთით იმ თვის დასაწყისიდან როდესაც მოხდა გადაჭარბება მიმდინარე წლის ბოლომდე. მომავალი კალენდარული წლიდან კი თუ მცირე ბიზნესის შემოსავალი კვლავ არ გადააჭარბებს 500,000 ლარს ის იბეგრება ჩვეულებისამებრ 1%-იანი საგადასახადო განაკვეთით. ეკონომიკურ სუბიექტს უნარჩუნდება მცირე ბიზნესის სტატუსი ორი წლის განმავლობაში, იმ შემთხვევაშიც კი თუ მისი შემოსავალი 500,000 ლარს გადააჭარბებს.⁷ ეს და ამასთან სხვა საგადასახადო ინიციატივები, რომლებიც წარმოადგინა ხელისუფლებამ, სავარაუდოთ 120,000 მცირე მეწარმეს შეეხება. მისი მიზანია დაეხმაროს მცირე და საშუალო ბიზნესს, რაც საბოლოო ჯამში აისახება მთლიან ეკონომიკაზე და მასში გაზრდის მცირე და საშუალო საწარმოების წილს. შემუშავებული ინიციატივებიდან ერთ-ერთი ითვალისწინებს საფინანსო სექტორისთვის მოგების გადასახადის რეფორმის ვადის გადაწევას 2023 წლამდე.

2016 წელს საქართველოში მცირე და საშუალო წარმოების განვითარება პრიორიტეტულ მიმართულებად გამოცხადდა და ქვეყნის მთავრობამ წარმოადგინა მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარების ოთხწლიანი სტრატეგია, რომლის მიზანია:

- 2020 წლიდან საშუალოდ წელიწადში 10%-ით გაიზარდოს მცირე და საშუალო ბიზნესის გამოშვება;
- დასაქმებულთა რაოდენობა მცირე და საშუალო ბიზნესში 2020 წლიდან გაიზარდოს 15%-ით;
- 2020 წელს 7%-ით გაიზარდოს საერთო მწარმოებლურობა.

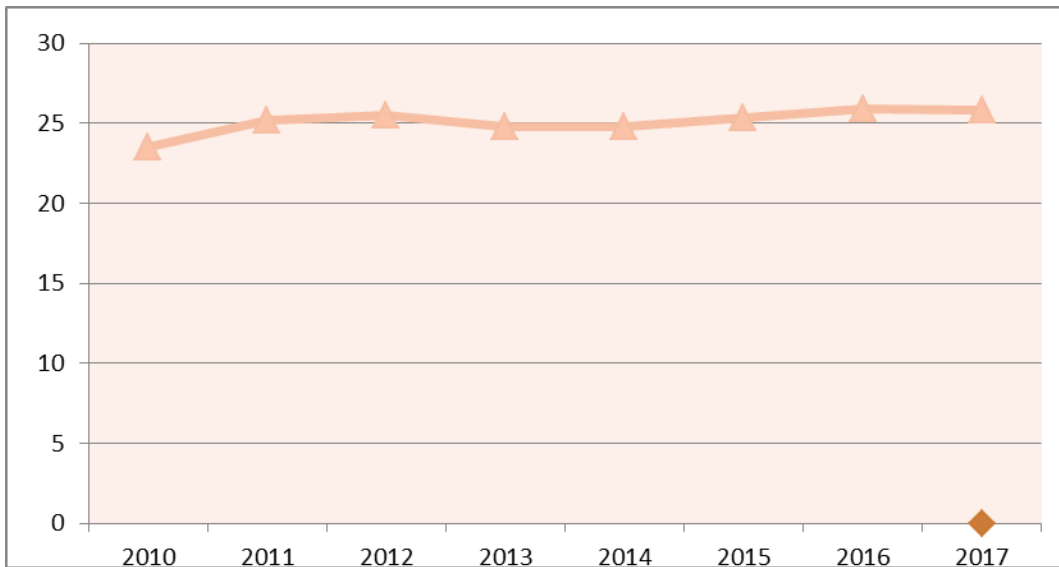
2016 წელს საქსტატის მიერ წარმოდგენილ ინფორმაციაზე დაყრდნობით მცირე და საშუალო ბიზნესზე მთლიანი ბრუნვის 9%-9% მოდიოდა. განვითარებულ ქვეყნებში კი მცირე და საშუალო საწარმოების წილი საკმაოდ დიდია ეკონომიკაში და სწორედ ეს სექტორი წარმოადგენს ქვეყნების ეკონომიკის მამოძრავებელ ძალას. საგადასახადო ტვირთის შემცირება გამოიწვევს მცირე და საშუალო ბიზნესის მოცულობის ზრდას, რაც ხელს შეუწყობს მოსახლეობის შემოსავლებისა და დასაქმების დონის ზრდას. (იხ. ცხრილი N1.1, დიაგრამა N1.1)

⁷შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური ვებ-გვერდი, rs.ge

ცხრილი N 1.1. საგადასახადო ტვირთი საქართველოში 2010-2017 წწ⁸

მაჩვენებელი	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
საგადასახადო შემოსავლები მლნ ლარი	4867.4	6134.8	6671.0	6659.3	7241.6	8010.8	8786.1	9,696.1
მშპ მიმდინარე ფასებში, მლნ ლარი	20743.4	24344.0	26167.3	26847.4	29150.5	31691.6	33921.6	37515.5
საგადასახადო ტვირთი %	23,5	25,2	25,5	24,8	24,8	25.3	25.9	25.8

დიაგრამა N1.1. საგადასახადო ტვირთის დინამიკა საქართველოში 2010-2017 წწ⁹



⁸საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის ოფიციალური ვებ-გვერდი www.geostat.ge, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სახაზინო სამსახურის ოფიციალური ვებ-გვერდი www.treasury.gov.ge
⁹საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის ოფიციალური ვებ-გვერდი www.geostat.ge , საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სახაზინო სამსახურის ოფიციალური ვებ-გვერდი www.treasury.gov.ge

მცირე და საშუალო ბიზნესს განსაკუთრებული ყურადღება, მიდგომა და საფუძვლიანი ცვლილებები სჭირდება, რადგან იგი ქვეყნის განვითარების მნიშვნელოვან და ძირითად რგოლს წარმოადგენს. ისეთ განვითარებულ ქვეყნებში, როგორცაა აშშ, რომელსაც მსოფლიოს გიგანტური კომპანიების სამშობლოს უწოდებენ, ეკონომიკის ნახევარზე მეტს წარმოადგენს და ქმნის მცირე და საშუალო ბიზნესს.

ეკონომიკის სტიმულირებისა და განვითარებისთვის მხოლოდ დაბალი გადასახადები, გამარტივებული პროცედურა და საგადასახადო კოდექსი არ არის საკმარისი. ეკონომიკის განვითარებისთვის აუცილებელია ფინანსურ რესურსებზე წვდომა და კვალიფიციური სამუშაო ძალის არსებობა ქვეყანაში, აღნიშნული კომპონენტების კოორდინირებული მუშაობა წარმოადგენს ეკონომიკური წარმატების გასაღებს.

ეკონომიკის განვითარებისა და სამეწარმეო აქტიურობის გასაზრდელად აუცილებლად მიგვაჩნია მცირე მეწარმეებისთვის საგადასახადო კუთხით შეღავათების დაწესება, რაც თავის მხრივ გამოიწვევს მეტი სამუშაო ადგილის შექმნასა და მეტი დამატებული ღირებულების ზრდას, აღნიშნული კი პირდაპირ პროპორციულად აისახება ბიუჯეტზე, რასაც მოყვება მეტი გადასახადის აკუმულირება ბიუჯეტში. გარდა მოცემული მიდგომისა უფრო მეტად ეფექტიანი შესაძლოა იყოს გადასახადების დიფერენციაცია დარგებისა და სფეროების მიხედვით, ასევე შეღავათის დაწესება იმ ბიზნესებისთვის, რომლებიც ჩართულები არიან აგრო-სასურსათო პროდუქციის წარმოებითა და გადამუშავებით.

ეკონომისტთა უმეტესი ნაწილი მცირე ბიზნესისთვის გადასახადების შემცირებას დადებითად აფასებს, თუმცა მხოლოდ აღნიშნული რეფორმა რამდენად საკმარისი იქნება სფეროს განსაკუთრებლად რთული სათქმელია. საქართველოში მცირე და საშუალო ბიზნესის წარმომადგენლებს საგადასახადო ტვირთზე მეტად სხვა პრობლემებისა და გამოწვევების წინაშე არიან. დღესდღეობით ყველაზე მეტად მოცემული სფეროს პრობლემაა ფინანსებზე ხელმიუწვდომლობა, კონკურენციის დაბალი დონე და ეკონომიკური განათლების დაბალი დონე. აქედან გამომდინარე მნიშვნელოვანია მთავრობამ არა მარტო საგადასახადო შეღავათები შემოიღოს მცირე და საშუალო ბიზნესისთვის, არამედ გაატაროს სხვა რეფორმებიც რათა წლები არ მოგვიწიოს მსხვილ მეწარმეებზე გადანაწილებულ ეკონომიკაში ცხოვრება, რაც თავის მხრივ გამოიწვევს შემოსავლების არათანაბრად გადანაწილებასა და უთანასწორობის ზრდას მოსახლეობაში.¹⁰

2018 წლის მესამე კვარტალში მცირე ბიზნესიდან მიღებული შემოსავლები გაორმაგებულია, რაც ნიშნავს რომ ის 100%-ით გაზრდილია. მოცემული გარემოება და ციფრები ცხადყოფს, რომ საჭიროა მეტი ინკლუზიური ზრდა და ისეთი ტიპის მექანიზმის

¹⁰ანალიტიკურის ტატია : „რა შედეგებს მოიტანს მცირე მეწარმეებისთვის დაწესებული შეღავათები“ ავტორი: მერაბ ჯანაშივილი 1tv.ge

შემუშავება რაც უფრო მეტად გაზრდის მცირე და საშუალო ბიზნესის წილს მთლიან შიდა პროდუქტში.საგულისხმოა ის ფაქტიც, რომ ეკონომიკურად აქტიურ მეწარმეთა რაოდენობა 70,000-ს აჭარბებს და სწრაფი ტემპით გრძელდება აღნიშნული რიცხვის ზრდა.¹¹

ეკონომიკის სტიმულირებისა და განვითარებისთვის საჭიროა მცირე და საშუალო ბიზნესების წილის ზრდა მთლიან ეკონომიკაში, რაც პრიორიტეტს უნდა წარმოადგენდეს ქვეყნისთვის და სხვადასხვა მეთოდით,მექანიზმებითა თუ პროგრამებით უნდა ხდებოდეს მისი წახალისება და სტიმულირება. აღნიშნულ საკითხში მცირე და საშუალო მეწარმეებისთვის პრობლემატურია სასტარტო კაპიტალის დეფიციტი, თუმცა არსებობს გარკვეული პროგრამები რაც ხორციელდება მოცემული პრობლემის აღმოსაფხვრელად. მიუხედავად ამისა, ყველაზე ეფექტური და მასშტაბური იქნება საბანკო გარანტიების გაცემა მეწარმეებზე, როდესაც სახელმწიფო დაეხმარება მცირე და საშუალო ბიზნესს რათა ბიზნესის რისკი დააზღვიონ.სახელმწიფოს საგარანტიო სქემაში ჩართვის შემთხვევაში, საპროცენტო განაკვეთი რასაც მცირე და საშუალო ბიზნესის მეწარმე მიიღებს ბიზნესის დასაწყებად ან გასაფართოებლად იქნება შედარებით დაბალი, ვიდრე არის ახლა ბაზარზე. შემოთავაზებული საგარანტიო ფონდი დაყოფილი იქნება სამ ნაწილად, რომლის მფლობელებიც იქნებიან სახელმწიფო, კერძო სექტორი (მათ შორის ბანკები) და საერთაშორისო ფინანსური ინსტიტუტები,რომლებსაც მსგავსი ტიპის ფონდების საკმაო გამოცდილება აქვთ.აღნიშნული პროგრამის დანერგვა და განხორციელება იქნება სასარგებლო, ვინაიდან დღესდღეობით ბანკები და ფინანსური ინსტიტუტები უფრო მეტად თავს იკავებენ სესხის გაცემისგან და დაფინანსებისგან, ვინაიდან ეს უკანასკნელი მაღალ რისკებთან არის დაკავშირებული, შესაბამისად საპროცენტო განაკვეთები მსგავსი ტიპის სესხებზე არის მაღალი, რაც დამატებით დაბრკოლებას წარმოადგენს მცირე და საშუალო ბიზნესისთვის.

საქსტატის 2019 წლის პირველი კვარტლის მონაცემების გათვალისწინებით ბიზნეს სექტორის მთლიანი ბარუნვა შარშანდელ პერიოდთან შედარებით 27,5%-ით გაიზარდა და 22,9 მილიარდი ლარი შეადგინა. ასევე 2019 წლის საქსტატის მონაცემებზე დაყრდნობით ბიზნეს სექტორში პროდუქციის გამოშვების მაჩვენებელიც ზრდის ტენდენციით ხასიათდება. 2019 წლის პირველ კვარტალში პროდუქციის გამოშვების მოცულობა, წინა წელთან შედარებით 9%-ით გაიზარდა, რაც ციფრებში 9,5 მილიარდიან ზრდას გულისხმობს.აღნიშნული კვლევის ანგარიშის მიხედვით, ბიზნეს სექტორის ბრუნვის 54,5% უკავია მსხვილ ბიზნესს, 17,4% საშუალო ბიზნესს, ხოლო 28,1% მცირე ბიზნესს მიეკუთვნება.

რაც შეეხება პროდუქციის მთლიან გამოშვებას, ამ შემთხვევაში მცირედი განსხვავების მიუხედავად, მსხვილ ბიზნესს მიეკუთვნება 41,3%, საშუალო ბიზნესს 24,8%, ხოლო მცირე ბიზნესზე მოდის 33,9%. 2019 წლის პირველი კვარტლის დასაქმების მაჩვენებელს

¹¹ფინანსთა სამინისტროსოფიციალურივებსაიტ-გვერდი, 2019

მიხედვით ქვეყანაში დასაქმებულთა საშუალო რაოდენობა 663,8 ათასი კაცი იყო, რაც გასული წლის მაჩვენებელს 4,2%-ით აღემატებოდა. დასაქმებულთა 36,9% მსხვილ ბიზნესს მიეკუთვნებოდა, 20,6% საშუალო ბიზნესს, ხოლო 42,5% მცირე ბიზნესზე მოდიოდა.¹²

1.2 მცირე და საშუალო ბიზნესის თავისებურებები საზღვარგარეთის ქვეყნებში

ბიზნესის სტატუსის განსაზღვრისთვის სხვადასხვა ქვეყანა მრავალ სხვადასხვა კრიტერიუმს იყენებს, თუმცა მსოფლიოში ყველაზე გავრცელებული და მისაღები ინდიკატორებია: ბრუნვა, დასაქმებულთა რაოდენობა, აქტივების სიდიდე, საწესდებო კაპიტალი, ბიზნესის მესაკუთრეები.

ევროკავშირის მცირე და საშუალო ბიზნესის ყოველწლიური ანგარიშის თანახმად, მცირე და საშუალო ზომის საწარმოები წარმოადგენენ ისეთი ტიპის საწარმოებს, სადაც მუშაობს 250 დასაქმებულზე ნაკლები, წლიური ბრუნვა არის არაუმეტეს 50 მილიონი ევრო. მოცემული სტატისტიკის გათვალისწინებით ევროკავშირში 20 მილიონზე მეტი საწარმოა, საიდანაც 99% წარმოადგენს მცირე და საშუალო ბიზნესს. აღნიშნული საწარმოების 92% წარმოადგენს მიკრო საწარმოს, სადაც 10-ზე ნაკლები ადამიანია დასაქმებული. აქედან გამომდინარე, ევროკავშირის ტიპური საწარმოს ფორმას წარმოადგენს მიკრო საწარმო.¹³

მცირე და საშუალო ბიზნესის მხარდაჭერა მნიშვნელოვანია უმუშევრობის დაძლევის მიმართულებითაც. განვითარებულ ქვეყნებში საკმაოდ დიდი წილი მოდის მცირე და საშუალო ბიზნესის სფეროში დასაქმებულებზე. მაგალითისთვის, აშშ-ში სამუშაო ადგილების $\frac{2}{3}$ -ს წარმოადგენს მცირე და საშუალო ბიზნესში დასაქმებულები. აგრეთვე მნიშვნელოვანია ის გარემოება, რომ მცირე საწარმოების ძალიან დიდი ნაწილი დაწყებიდან მალევე უქმდება და განიცდის ლიკვიდაციას. მაგალითად, აშშ-ში 600,000 ახალი საწარმოდან, მხოლოდ ნახევარი აგრძელებს ფუნქციონირებას წელიწად ნახევარში, ხოლო ყოველი 5 საწარმოდან 10 წლამდე პერიოდში მოღვაწეობას აგრძელებს მხოლოდ ერთი.

¹²<https://www.interpressnews.ge/ka/article/588339-sakstati-biznes-sektoris-brunvis-moculoba-2019-clis-iv-kvartalshi-217-procentit-gaizarda/>

¹³First Section of the Annual Report on EU Small and Medium-sized Enterprises. By David Audretsch, Rob van der Horst, Ton Kwaak, Roy Thurik. Published by EIM, the Netherlands, January 2009.

საყურადღებოა იმ რეიტინგებისა და მაჩვენებლების გათვალისწინება ქვეყნების შედარებისთვის, რაც ასახავს მათ მდგომარეობასა და ეკონომიკის განვითარების დონეს. ამ მხრივ მნიშვნელოვან რეიტინგს წარმოადგენს ბიზნესის კეთების სიმარტივის რეიტინგი, რომელიც მიიღება სხვადასხვა კრიტერიუმის გათვალისწინებით და მის სათავეში 190 ქვეყანას შორის 86,8 ქულით იმყოფება ახალი ზერლანდია. თანმიმდევრობით შემდგომ საფეხურებს ინაწილებენ სინგაპური, ჰონგ-კონგი, დანია, სამხრეთ კორეა, აშშ და შემდგომ საქართველო. ათეულში იმყოფება ასევე დიდი ბრიტანეთი, ნორვეგია, შვედეთი. ბოლო პოზიციებზე იმყოფებიან ვენესუელა, ერიტრეა და სომალი. საყურადღებოა საქართველოს მეზობელი ქვეყნების პოზიციები მოცემულ რეიტინგში, სადაც რუსეთი 28-ე ადგილს იკავებს, თურქეთი 33-ე, აზერბაიჯანი 34-ე, ხოლო სომხეთი 47-ე პოზიციაზე იმყოფება.¹⁴

ბიზნესის კეთების სიმარტივის 2019 წლის რეიტინგი

- ახალი ზერლანდია
- სინგაპური
- ჰონგ-კონგი
- დანია
- სამხრეთ კორეის რესპუბლიკა
- აშშ
- საქართველო
- გაერთიანებული სამეფო
- ნორვეგია მაკედონიის რესპუბლიკა
- შვედეთი¹⁵

მნიშვნელოვანია რომ საქართველო European Chamber-ის ჩატარებულ კვლევაში მე-20 ადგილზეა „საუკეთესო ევროპული ქვეყნები ბიზნესის წარმოებისთვის“ მიხედვით. ჩვენი ქვეყნის რეიტინგი 64,7-დან 68,6-მდე გაიზარდა და 2016 წელთან შედარებით 2017 წელს სარეიტინგო შეფასება ოთხი პოზიციით გაუმჯობესდა. მოცემული შეფასების გათვალისწინებით საქართველო უსწრებს ისეთ ქვეყნებს როგორცაა: საბერძნეთი, იტალია, ესპანეთი, უნგრეთი, ბულგარეთი, სლოვაკეთი, ჩეხეთი და სხვ. აგრეთვე საქართველო

¹⁴ <https://1tv.ge/news/biznesis-ketebis-simartivis-2020-wlis-reitingshi-saqartvelo-190-qveyanas-shoris-meshvide-adgilzea/>

¹⁵ მსოფლიო ბანკის ოფიციალური ვებ-გვერდი, www.worldbank.org

რეგიონში ლიდერულ პოზიციებზეა ისეთ ქვეყნებთან შედარებით, როგორცაა: რუსეთი, სომხეთი, აზერბაიჯანი, თურქეთი, ბელორუსი, უკრაინა, მოლდოვა და ყაზახეთი.¹⁶

თითოეული ბიზნეს სუბიექტისთვის ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს გადასახადს წარმოადგენს მოგების გადასახადი. სხვადასხვა ქვეყნისთვის იგი სხვადასხვანაირი განაკვეთით და მეთოდით იბეგრება. ქვემოთ წარმოგიდგენთ რამდენიმე განვითარებული ქვეყნის და ჩვენი მეზობელი სახელმწიფოების მოგების გადასახადის თავისებურებებს, მათ განაკვეთებსა და ადმინისტრირების წესებს.

აზერბაიჯანი. საგადასახადო სისტემის ლიბერალიზაციისა და გაუმჯობესების ფონზე აზერბაიჯანის საბიუჯეტო შემოსავლები ბოლო 20 წლის განმავლობაში 75-ჯერ გაიზარდა. მოგების გადასახადი 2003-2006 წლებში 27%-დან 22%-მდე შეამცირეს. კლების ტენდენცია ასევე გაგრძელდა 2012 წელს და განაკვეთი 22%-დან 20%-მდე შემცირდა. ამჟამად კი აღნიშნული მაჩვენებელი 14%-ის ტოლია.

რუსეთი. მოგების გადასახადი რუსეთში 2009 წლის პირველი იანვრიდან 20%-ის ტოლია. სხვადასხვა ფედერაციის კანონმდებლობის მიხედვით მოგების გადასახადი შეიძლება შემცირებული იყოს ცალკეული კატეგორიის გადამხდელებისთვის, თუმცა დასაბეგრი მოგება არ შეიძლება შეადგენდეს 13.5%-ზე ნაკლებს. 2001 წლიდან 2012 წლამდე სხვადასხვა სახის გატარებული რეფორმის შედეგად მოგების გადასახადი რუსეთში 24%-დან 20%-მდე შემცირდა.

თურქეთი. თურქეთის რესპუბლიკაში მოგების განაკვეთი განისაზღვრება ეკონომიკური სუბიექტის მიღებული მოგების მოცულობის მიხედვით: 10,000 ლირამდე 15%; 10,000-დან 25,000 ლირამდე 20%; 25,000-დან 58,000 ლირამდე 27%; 58,000 ლირიდან ზემოთ იბეგრება 35%-ით.

სომხეთი. სომხეთის რესპუბლიკაში მოგების გადასახადი ნებისმიერი მოცულობის საწარმოსთვის შეადგენს ფიქსირებულ 20%-ის ტოლ განაკვეთს. მისი წილი სახელმწიფო ბიუჯეტში 13-17%-ის ტოლია.

ამერიკის შეერთებული შტატები. აშშ-ს აქვს ყველაზე დიდი მოგების გადასახადის განაკვეთი და ის შეადგენს მაქსიმალურ 39,2%-ს, თუმცა საშუალოდ ამერიკულ კომპანიებს უწევთ მოგების 24%-ის გადახდა. აღსანიშნავია, რომ ყველა შტატს განსხვავებული საპროცენტო განაკვეთი აქვს. კორპორაციები აშშ-ში გადასახადს შემდეგნაირად გამოითვლიან: 50,000 აშშ დოლარამდე 15%-ია, მომდევნო 25,000 აშშ დოლარზე 25%, ასევე 100,000 აშშ დოლარის ზემოთ არსებულ შემოსავლებზე არის დამატებითი საფასურის

¹⁶<https://commerciant.ge/ge/post/european-chamber-is-kvlevis-mixedvit-saqartvelos-reitingi-biznesis-warmoebis-kutxit-4-poziciit-gaumdjoesda>

5%. აღნიშნული განაკვეთები ბოლო ოცი წლის მანძილზე არ შეცვლილა. მოგების გადასახადის წილი აშშ-ს ბიუჯეტში 7%-ის ტოლია.

იაპონია. იაპონიაში საგადასახადო სისტემა უზრუნველყოფს ბიუჯეტის 83,3%-ის ფორმირებას. აქედან მოგების გადასახადის წილი 26%-ის ტოლია. მოგების გადასახადიდან აკუმულირებული თანხები გროვდება ნაციონალურ, პრეფექტურისა და მუნიციპალურ ბიუჯეტებში, რომელთა განაკვეთები შესაბამისად შეადგენს 33,48%-ს; 5%-სა და 12,3%-ს. მოგების გადასახადის მთლიანი საპროცენტო განაკვეთი 40%-ს უტოლდება.

გერმანია. გერმანიაში მოგების გადასახადისგან განთავისუფლებულია ის საწარმოები, რომელთა მოგება არ აღემატება 7,664 ევროს. თუ მოგება 7,664 ევროდან 52,152 ევრომდეა, მაშინ მოგების საპროცენტო განაკვეთი 15%-დან 42%-მდეა; 52,152 ევროს ზემოთ მოგება კი 42%-ით იბეგრება.

თავი მეორე

საგადასახადო ადმინისტრირების და საგადასახადო კონტროლის თეორიული საფუძვლები

2.1. საგადასახადო კონტროლის გავლენა მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარებაში

საგადასახადო კონტროლი სახელმწიფოს მმართველობითი ფუნქციის განხორციელების ფორმაა, რომელიც უზრუნველყოფს სახელმწიფოსა და მუნიციპალური წარმონაქმნების ქონებრივი უფლებებისა და ინტერესების დაცვას.¹⁷

საგადასახადო კონტროლის ობიექტი გადასახადის გადამხდელსა და სახელმწიფოს შორის გადასახადების გაანგარიშების და ბიუჯეტში გადახდის პროცესში წარმოშობილი საჯარო ხასიათის ფინანსური ურთიერთობებია. საგადასახადო კონტროლის სუბიექტები არიან საგადასახადო ურთიერთობებში მონაწილე პირები, კერძოდ გადასახადის გადამხდელები და საგადასახადო ორგანოები. საგადასახადო კონტროლის პრინციპები მოიცავს, ძირითად საბაზისო სამართლებრივ დებულებებს, რომლებიც განსაზღვრავენ საგადასახადო კონტროლის ორგანიზაციას, წარმართვასა და ეფექტურად მუშაობას. მოცემული პრინციპები წარმოადგენს სახელმძღვანელოს კონტროლის განმახორციელებელი ორგანოებისთვის, რომლებსაც ევალებათ გადასახადებით დაბეგვრის სფეროში კონტროლის პროცედურების შესრულება.¹⁸

საგადასახადო კონტროლის უმნიშვნელოვანეს პრინციპებს წარმოადგენს: თანასწორობის პრინციპი, კანონიერების პრინციპი, პასუხისმგებლობის გარდაუვალობის პრინციპი, ადამიანის და მოქალაქის უფლებების დაცვის პრინციპი.

საგადასახადო კონტროლს გარდა სამართლის ზოგადი პრინციპებისა, ახასიათებს ასევე სპეციალური პრინციპები, როგორცაა: გეგმიურობის, დამოუკიდებლობის, ობიექტურობისა და უტყუარობის პრინციპი, სხვა სახელმწიფო ორგანოებთან თანამშრომლობის და ინფორმაციის გაცვლის პრინციპი, კონტროლის სისტემატიურობის პრინციპი, კონტროლის შედეგების დოკუმენტური გაფორმების პრინციპი. აღნიშნული სპეციალური და ზოგადსამართლებრივი პრინციპები საგადასახადო კონტროლის ფუძემდებლურ პრინციპებს წარმოადგენენ, თუმცა ამით არ ამოიწურება საგადასახადო კონტროლის პრინციპების სისტემა. საგადასახადო კონტროლის სხვა პრინციპებს

¹⁷ გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი (გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები), თბილისი, 2013

¹⁸ როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, თბილისი, 2009

განეკუთვნება: ტერიტორიულობის, ერთიანობის,საყოველთაო,საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას არამართლზომიერი მოქმედებით მიყენებული ზიანის ანაზღაურებისა და საგადასახადო საიდუმლობის დაცვის პრინციპი.

ქვეყანას უნდა ჰქონდეს სწორი, მართლზომიერი საგადასახადო მექანიზმი და საგადასახადო პოლიტიკა. საგადასახადო მექანიზმი წარმოადგენს განასკუთრებული ტიპის კატეგორიას,რომელიც ერთის მხრივ წარმოადგენს კონკრეტულ საგადასახადო ტექნიკას, ხოლო მეორეს მხრივ იგი გადასახადის გადამხდელების ფინანსური რესურსების განაწილების პროცესში ჩამოყალიბებულ ორგანიზაციულ-ეკონომიკურ და სამართლებრივ ურთიერთობებს უწყობს ხელს. ამ ორი საწყისის გაერთიანებით იქმნება საგადასახადო მექანიზმის ორგანული ერთობა.წინააღმდეგ შემთხვევაში, საგადასახადო მექანიზმი შეიძლება გამოიყენოს ხელისუფლებამ და მთავრობებმა საკუთარი ვიწროპარტიული თუ პირადი ინტერესების გასატარებლად.

საგადასახადო მექანიზმის ცალკეული ელემენტების კოორდინირებული მოქმედებით ხორციელდება ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკა,რომლებიც ქმნიან მის შინაგან არსს. საგადასახადო პოლიტიკის ელემენტებს წარმოადგენს: საგადასახადო დაგეგმვა, რეგულირება და კონტროლი.¹⁹

ეკონომიკის სახელმწიფო რეგულირება ბევრი ფუნქციით შემოიფარგლება, რომელთაგან გამოიყოფა შემდეგი მნიშვნელოვანი ფუნქციები: კონკურენციის დაცვა, ეკონომიკის ფუნქციონირებისთვის სამართლებრივი ბაზის შექმნა,ფორმირება და განხორციელება,შემოსავლებისა და სიმდიდრის განაწილება,სახელმწიფო სექტორის გამართული ფუნქციონირება, ეკონომიკური ზრდის წახალისება,საწარმოო რესურსების გადანაწილება.²⁰

ბიუჯეტში აკუმულირებული გადასახდელები ნაწილდება ქვეყნისათვის აუცილებელი სერვისების მიწოდებასა და ფუნქციების განსახორციელებლად, მაგალითად ისეთ სფეროებში, როგორცაა ჯანდაცვა, თავდაცვა, განათლება, სხვადასხვა ინფრასტრუქტურული პროექტები და სხვ.

გადასახადი წარმოადგენს სახელმწიფოს მიერ საზოგადოებისადმი განხორციელებული მომსახურეობის (თავდაცვის, ჯანმრთელობის დაცვის, მართლწესრიგის, განათლების, სახელმწიფო უშიშროების და სხვ. დაფინანსება) ფასს. გადასახადი წარმოგვიდგება,როგორც მოქალაქეებისადმი სახელმწიფოს მიერ „უფასოდ“ მიწოდებული საქონლისა და მომსახურების ანაზღაურების მექანიზმი.საბაზრო ეკონომიკის გათვალისწინებით სახელმწიფო გამოდის, როგორც მონოპოლისტი, რომელიც მის მომსახურეობაზე აწესებს მაღალ ფასს. გადასახადის გადამხდელი თვის მხრივ ცდილობს რაც შეიძლება ნაკლები

¹⁹მიქელაშვილი მ. სახელმწიფოს საგადასახადო პოლიტიკის თეორიული ასპექტები, თბილისი, 2011

²⁰მექვაბიშვილიე., სახელმწიფოდაეკონომიკა. თბილისი, 1995

გადაუხადოს სახელმწიფოს. ეს ბუნებრივი პროცესია და თითქმის ადგილი აქვს ყველა ქვეყანაში მსგავს პრაქტიკას. ქვეყნების მთავრობების მთავარ მიზანს და ამოცანას კი წარმოადგენს რომ განსაზღვროს იმ ოდენობის მომსახურების ტარიფი და მოცულობა, რომელიც იქნება რაციონალური და გადამხდელი შეძლებს მის გადახდას ეკონომიკურ საქმიანობაზე ზიანის მიუყენებლად. სახელმწიფოს ბიუჯეტი ძირითადად ივსება გადასახადებით. გარდა გადასახადებისა, ბიუჯეტს გააჩნია ფორმირების სხვა წყაროებიც, თუმცა გადასახადებს მის ფორმირებაში მნიშვნელოვანი როლი ენიჭება, რაც თავის მხრივ შეიძლება ასტიმულირებდეს ბიზნესს, რომელიც თავის მხრივ ქმნის მეტ ეკონომიკურ დოვლათს ქვეყანაში. თანამედროვე მსოფლიოში ეკონომისტები და კანონმდებლები თანხმდებიან, რომ გადასახადებმა უნდა უზრუნველყოს ორი პრინციპის განხორციელება - სამართლიანობისა და ეფექტიანობის.

სამართლიანობის პრინციპი თავის მხრივ პირობითად იყოფა ჰორიზონტალურ და ვერტიკალურ ნაწილად. ჰორიზონტალური სამართლიანობის პრინციპი ნიშნავს, რომ თანაბარ პირობებში მყოფი გადასახადის გადამხდელების დაბეგვრა უნდა ხდებოდეს თანაბარზომიერად. ვერტიკალური სამართლიანობის პრინციპი კი ნიშნავს, რომ ერთმანეთისგან გასწვავებულ პირობებში მყოფი გადასახადის გადამხდელებისთვის შესაბამისი, მათზე მორგებული გადასახადი უნდა დაწესდეს.

ეფექტიანობის პრინციპი ნიშნავს მოქალაქეებისთვის გადასახადების დაწესებით მიღებული დანაკარგებისა და მის საფუძველზე მიღებული დადებითი ეფექტის თანაფარდობას. აღნიშნული პრინციპი ასევე გულისხმობს, რომ გადასახადის აკრეფვასთან დაკავშირებული ხარჯები უნდა იყოს მინიმალური.

მნიშვნელოვანია გამოვყოთ გადასახადების ორ მთავარი ფუნქცია: ფისკალური და მარეგულირებელი ფუნქცია. ფისკალური ფუნქციით სახელმწიფო ახდენს ქვეყნის ფუნქციონირებისთვის საჭირო ფინანსური სახსრების მობილიზებას. გადასახადების დახმარებით ხორციელდება შემოსავლების გადანაწილება, ცალკეული ეკონომიკური პროცესის სტიმულირება ან შენელება, იზრდება ან მცირდება მოსახლეობის მსყიდველობითუნარიანობა, ძლიერდება ან სუსტდება კაპიტალის დაგროვება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, დაწესებულია 6 ტიპის გადასახადი, რომლებიც იყოფიან საერთო სახელმწიფოებრივ და ადგილობრივ გადასახადებად.

საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადები ირიცხება სახელმწიფო ბიუჯეტში და ის წარმოადგენს სავალდებულო გადასახადს საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე. გამონაკლისს წარმოადგენს მხოლოდ აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკა, სადაც აკუმულირებული საშემოსავლო გადასახადი ირიცხება აჭარის ბიუჯეტში.

საქართველოს საგადასახადო მოდელი ეფუძნება ორი ძირითადი ტიპის გადასახადს, რომელთა წილი მთლიან შემოსავლებში საკმაოდ მნიშვნელოვანია. 2004-2012 წლებში

მთლიანი ბიუჯეტის 76% მოდიოდა გადასახადებზე, მათ შორის: დღგ - 47%; საშემოსავლო - 23,7%; მოგების 12,7%; აქციზი - 10,8%; ქონების 3,4%; იმპორტის 1,9%.²¹ რაც შეეხება 2019 წელს, ამ პერიოდში მთლიანი ბიუჯეტის 75% ფორმირდებოდა გადასახადებიდან, მათ შორის: დღგ 41,8%; საშემოსავლო 32,8%; აქციზი - 25,2%; მოგების 8,1%; ქონების 1,8%; იმპორტის 0,9%.

მნიშვნელოვანია ასევე საპროგნოზო მაჩვენებლების გაანალიზება ეკონომიკის სექტორის განსავითარებლად და სწორი ეკონომიკური პოლიტიკის შესამუშავებლად. საპროგნოზო მაჩვენებლების მიხედვით დამატებული ღირებულების გადასახადი 4,482 მილიონი ლარით არის განსაზღვრული, მოგების გადასახადი 786 მილიონი ლარით, იმპორტის საპროგნოზო მაჩვენებელია 83 მილიონი ლარი, ხოლო აქციზის 1,505 მილიონი ლარი, სხვა საგადასახადო საპროგნოზო მაჩვენებელი 40 მილიონი ლარითაა განსაზღვრული.²²

საშემოსავლო გადასახადი. საშემოსავლო გადასახადი ეწოდება ფიზიკური პირის მიერ ფინანსური შემოსავლის დაბეგვრას. ის ეკისრება მხოლოდ ფიზიკურ პირს. საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი საქართველოს კანონმდებლობით შეადგენს 20%-ს.

მოგების გადასახადი. 2017 წლიდან საქართველოში ამოქმედდა მოგების გადასახადის რეფორმა. მოცემული რეფორმა საგადასახადო სისტემის ესტონურ მოდელს ეფუძნება, რომლის არსიც მდგომარეობს განაწილებული მოგების გადასახადის შემოღებაში. მოცემული ინიციატივა ნიშნავს, რომ მოგების გადასახადით დაბეგვრა მოხდება მაშინ როდესაც, მოხდება მოგების განაწილება, რეინვესტირების შემთხვევაში კი სუბიექტი თავისუფლდება მოგების გადასახადისგან. პირველი ეტაპისთვის რეფორმა არ მოქმედებს საფინანსო ორგანიზაციებისთვის. ესტონური მოდელი ასევე არ ვრცელდება ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მომწყობ პირებზე (ორგანიზაციებზე), ნავთობისა და გაზის საქმიანობიდან მიღებულ მოგებაზე.

ესტონური მოდელის გათვალისწინებით დაბეგვრის ობიექტებს წარმოადგენს: განაწილებული მოგება, საქონლისა და მომსახურების უსასყიდლოდ მიწოდება, არაეკონომიკური ხარჯი, წარმომადგენლობითი ხარჯები ზღვრულ დონეზე ზემოთ. საწარმოებს ეძლევათ ასევე საშუალება 2008-2016 წლებში გადახდილი მოგების გადასახადის ჩათვლის, რომელიც სპეციალური ფორმულის საშუალებით გამოიანგარიშება.

წარმოდგენილი რეფორმა აჩენს მოლოდინს, რომ ის დადებითად აისახება ქვეყნის მთლიანი შიდა პროდუქტის ზრდაზე და ეკონომიკის ტემპის დაჩქარებაზე, ასევე შემცირდება მიმდინარე ანგარიშის დეფიციტი. გარდა აღნიშნული სიკეთეებისა ჯაჭვურად აისახება კერძო სექტორზე და გაიზრდება პროდუქტიულობა, აქტივების

²¹ <http://www.mof.ge> საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ვებ-გვერდი.

²² <http://www.mof.ge> საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ვებ-გვერდი.

ლიკვიდობა, გაუმჯობესდება ბიზნეს-გარემო, წახალისებული იქნება საექსპორტო და საინვესტიციო საქმიანობა, საწარმოები აღარ გადაიხდიან მიმდინარე საავანსო გადასახდელებს და შემცირდება ადმინისტრაციული ტვირთი. მოცემული ინიციატივით ბევრად გამარტივებული და მიმზიდველი იქნება Start-up საქმიანობების დაფუძნება და განვითარება.

ესტონური მოდელის კრიტიკოსები მიიჩნევენ, რომ აღნიშნული რეფორმის ამოქმედებით ქვეყნის ბიუჯეტი მოკლევადიან პერიოდში იზარალებს დაახლოებით 900 მლნ ლარით, რაც არასასურველია. მოცემული არგუმენტის საწინააღმდეგოდ შეიძლება ითქვას, რომ ბიზნეს-საქმიანობის ზრდისა და გაფართოების შემთხვევაში, შეიქმნება უფრო მეტი სამუშაო ადგილი, უფრო მეტად გაიზრდება შემოსავლები და ასევე გაიზრდება სხვა გადასახადებისგან მიღებული შემოსავლები ბიუჯეტში. რეინვესტირება ნიშნავს, რომ ბიზნეს სუბიექტი ყიდულობს ახალ ძირითად საშუალებებს, აფართოებს წარმოებას, რომელზეც ბიზნესს უწევს დამატებით დღგ-ს გადახდა, ქირაობს ახალ თანამშრომლებს და იზრდება სახელფასო ფონდი, რაც ბიუჯეტისთვის ნიშნავს დამატებით გაზრდილ შემოსავლებს. ზემოთ აღწერილი დანაკარგების აღმოსაფხვრელად კი მიზანშეწონილი იქნება საბიუჯეტო და ადმინისტრაციული ხარჯების შემცირება.

ამ მიმართულებით გარკვეული დადებითი შედეგები უკვე სახეზე გვაქვს, 2017 წლის პირველ კვარტალში უცხოურ ინვესტიციებში რეინვესტირების მაჩვენებელი თითქმის ოთხჯერ გაიზარდა. საქსტატის წყაროზე დაყრდნობით, მოცემულ პერიოდში ინვესტიციებიდან რეინვესტირებული თანხა 53 მილიონი დოლარი იყო, ეს მაჩვენებელი 2015 წელს კიდევ უფრო დაბალი იყო და 44 მილიონს შეადგენდა.

აქციზი. საგადასახადო სისტემაში აქციზი ერთ-ერთ უმთავრეს როლს ასრულებს. ბევრ ქვეყანაში საკმაოდ დიდი წილი უკავია აქციზიდან შემოსავალს მთლიან საბიუჯეტო შემოსავლებში. უმეტეს წილად აქციზით დაბეგვრა ხდება წარმოების სფეროში. ასევე აღნიშნული გადასახადით იბეგრება მობილური კომუნიკაციის პროვაიდერები.

დამატებული ღირებულების გადასახადი. საქართველოს ბიუჯეტის შემოსავლებში მნიშვნელოვან ადგილს იკავებს დამატებული ღირებულების გადასახადი (შემდგომში - დღგ). ქვეყნის საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, დღგ-ს გადამხდელად ითვლება პირი, რომელიც დარეგისტრირებულია ან ვალდებულია დარეგისტრირდეს დღგ-ს გადამხდელად, ახორციელებს დროებით შემოტანას ან საქონლის იმპორტს. არარეზიდენტის მიერ გაწეული მომსახურება იბეგრება უკუდაბეგვრით. ექსპორტი და რეექსპორტი კი განთავისუფლებულია დღგ-სგან.²³

დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ) არის არაპირდაპირი გადასახადი, რაც გულისხმობს რომ მისი გადახდის საბოლოო სიმძიმე მოდის არა

²³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, თბილისი 2015

მწარმოებელზე/გამყიდველზე, არამედ საქონლისა თუ მომსახურების საბოლოო მყიდველზე, რაც ასახული პროდუქციისა თუ მომსახურების ფასში. მიუხედავად ამისა, მოცემული გადასახადის სახელწოდებაა „დამატებული ღირებულება“, თუმცა ის მსგავსია ისეთი გადასახადის, სადაც ყოველი გამყიდველი ანგარიშფაქტურაში გადასახადის გათვალისწინებით ახორციელებს შეგროვებულ გადასახადზე იმ ინფორმაციის ასახვას, რომელიც საბოლოოდ წარედგინება საგადასახადო ორგანოს. ამასთან ერთად მყიდველს აქვს შესაძლებლობა მისთვის გამოწერილი ანგარიშფაქტურის საფუძველზე გამოიქვითოს მოცემული გადასახადი.

2018 წლიდან დაწესებულია დღგ-ს ზედმეტობის დაბრუნების ავტომატური სისტემა. მეწარმე სუბიექტები განაცხადის შევსებიდან 5-7 სამუშაო დღის ვადაში დაიბრუნებენ დღგ-ს ზედმეტობას, გართულებული და ხანგრძლივი ბიუროკრატიის გვერდის ავლით, რაც ნიშნავს დამატებით დაახლოებით 500 მლნ ლარზე დამატებითი წვდომის მინიჭებას. აღნიშნული რეფორმის უმთავრესი ეფექტიანობაა დროის დაზოგვა. მოცემულ რეფორმამდე ბიზნესს სჭირდებოდა 20-30 საათი ზედმეტობის დასაბრუნებლად, რაშიც იხარჯებოდა ასევე ადამიანური რესურსი და შრომა, ახლა კი მეწარმეებს აღარ უწევთ ადგილზე მისვლა, განცხადებების დაწერა, გარკვეული დებულებების გარკვევა და სხვ. რეფორმის განხორციელებიდან 6 თვეში დაბრუნდა 226 მლნ ლარი, რაც აღემატება 2017 წლის წლიურ მაჩვენებელს. 2019 წლის 15 თებერვლიდან მოქმედებს რისკების მართვის ავტომატური სისტემა, რომელიც ავტომატურ რეჟიმში უზრუნველყოფს დეკლარაციების დამუშავებას და გადამხდელს დაუბრუნდება მოთხოვნილი თანხა კანონის შესაბამისად.

ავტომატური დაბრუნების სისტემის ეფექტურობაზე მოქმედებს ის გარემოება, რომ 2019 წელს მოცემული სისტემის მეშვეობით დაბრუნებული დღგ-ს თანხა სულ დაბრუნებული დღგ-ის 56%-ს შეადგენდა. სულ დაბრუნებული დღგ-ს ზედმეტობა წინა წლის დაბრუნებული დღგ-ს თანხას 15%-ით აღემატებოდა. აღნიშნული პროგრამის მეშვეობით წარდგენილი დეკლარაციებიდან გადასახადის გადამხდელთა 91%-მა შეძლო დაბრუნებინა დღგ-ის ზედმეტობა ავტომატურად.²⁴

იმპორტის გადასახადი. საქართველოს კანონმდებლობით იმპორტის გადამხდელია პირი, რომელიც საქართველოს ეკონომიკურ საზღვარზე გადაადგილებს საქონელს, გარდა ექსპორტისა. შემოტანილი იმპორტის უმეტესობა იბეგრება ადვალური წესით, რაც ნიშნავს რომ განაკვეთი განისაზღვრება პროცენტულად, რაც იანგარიშება საქონლის საბაჟო ღირებულებიდან. იმპორტის გადასახადის ორი განაკვეთი არსებობს, 12% იანი და 5% იანი. მიუხედავად, ამისა არის შემთხვევები, როცა ადვალურისგან განსხვავებული მეთოდით გამოითვლება იმპორტის გადასახადი, მაგალითად ავტომობილები და სასმელი. პირველ შემთხვევაში დაბეგრვა ხორციელდება ძრავის მოცულობის მიხედვით, ხოლო მეორე შემთხვევაში იბეგრება სასმელში ალკოჰოლის შემცველობის პროცენტულობის მიხედვით.

²⁴https://www.rs.ge/common/get_doc.aspx?id=10792, შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური ვებ-გვერდი

ეკონომისტების აზრით იმპორტის გადასახადი ხელს უშლის თავისუფალი ბაზრის განვითარებას. მათ აზრს ამყარებს ჩატარებული ეკონომიკური ანალიზი, რომლის თანახმადაც მსგავსი სიტუაცია უარყოფითად აისახება ქვეყნის საერთო კეთილდღეობაზე და მოცემული ტარიფით სარგებლობენ ადგილობრივი მწარმოებლები, რომლებიც ზრდიან ფასს პროდუქციაზე. ეკონომისტების აზრს ითვალისწინებს მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაციაც, რომელიც მოუწოდებს ქვეყნებს, რომ ორგანიზაციის წევრი სახელმწიფოების მიმართ გაუქმდეს ან შემცირდეს იმპორტის გადასახადის სატარიფო განაკვეთი.

ქონების გადასახადი. საქართველოს საგადასახადო სისტემაში ქონების გადასახადი ერთადერთი ადგილობრივი გადასახადია. ქონების გადასახადის წლიური განაკვეთი რეზიდენტი საწარმოსთვის ან ორგანიზაციისთვის განისაზღვრება საშუალო წლიური საბალანსო ღირებულების არაუმეტეს 1%-ის ოდენობით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით ადგილობრივ თვითმმართველობებს აქვთ უფლება, რომ თავად განსაზღვრონ ქონების გადასახადის საპროცენტო განაკვეთი, რაც კანონით რეგულირდება გადასახადის ზედა და ქვედა ზღვრის არსებობით. პირი განთავისუფლებულია ქონების გადასახადის გადახდისგან, თუ მოცემული პირის მიმდინარე კალენდარული წლის მანძილზე მიღებული შემოსავალი 40,000 ლარს არ აღემატება.²⁵

2.2. საგადასახადო ადმინისტრირების როლი მცირე და საშუალო ბიზნესში

მიმდინარე რეფორმების გათვალისწინებით საქართველოში დიდი ყურადღება ეთმობა საგადასახადო სისტემის გამართულად მუშაობასა და საგადასახადო კონტროლის შემდგომ დახვეწას. ეკონომიკური განვითარების სწრაფი ტემპიდან გამომდინარე, მნიშვნელოვანია კანონმდებლობა იყოს მოქნილი, არ ზღუდავდეს ბიზნესს და ადვილად გასაგები იყოს იმ პატიოსანი გადამხდელისთვის, რომელსაც არ სურს გადასახადებისგან თავის არიდება. კანონმდებლობის მოქნილობა, ეფექტიანობა, წარმატება და წარუმატებლობა უმეტესწილად დამოკიდებულია ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკაზე. ადმინისტრირებისა და გადასახადების გაანგარიშების წესი, გზები და მეთოდები უნდა იყოს გამჭვირვალე და ადვილად გასაგები. აღნიშნული პოლიტიკის გატარებით, ეფექტური და სისტემური

²⁵ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, თბილისი 2019

საგადასახადო კონტროლის დანერგვით მინიმუმამდე უნდა შემცირდეს საგადასახადო სამართალდარღვევათა და საგადასახადო დავათა რიცხვი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით რეგულირდება საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებები და პროცედურები. კანონში ასახულია შესაბამისი პროცესუალური ნორმები და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები. კონტროლის განხორციელების უფლებამოსილება აკისრია მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს. ქვეყანაში მოქმედ სხვა სამართალდამცავ და მაკონტროლებელ ორგანოებს ეკრძალებათ გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის კონტროლი. საგადასახადო კონტროლი შედგება საგადასახადო კონტროლის პროცედურების, გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვებისა და საგადასახადო შემოწმებისაგან.

გადასახადის ყველა გადამხდელის მიმართ ხორციელდება მიმდინარე კონტროლის პროცედურები. აღნიშნული პროცედურები მოიცავს გადამხდელისგან ინფორმაციის წარდგენის მოთხოვნას, გადამხდელის აღრიცხვასა და ზოგად ანალიტიკურ პროცესებს. მოცემული პროცედურების ჩატარება არ უნდა უშლიდეს ხელს გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის წარმოებას. მის განხორციელებაზე უფლებამოსილია შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტი.

საგადასახადო კონტროლის საფუძველს წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის აღრიცხვა. აღნიშნულის გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოს მიწოდება ინფორმაცია გადასახადის გადამხდელის, მისი საქმიანობის სახის, ეკონომიკური საქმიანობის ადგილისა და სხვა საჭირო გარემოებების შესახებ.

გადასახადის გადამხდელისგან ინფორმაციის მოთხოვნა საგადასახადო კონტროლის ერთ-ერთ მიმდინარე პროცედურას წარმოადგენს. შესაბამისი ბრძანების საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს უფროსს ან მის მოადგილეს კანონის შესაბამისად შეუძლია გადასახადის გადამხდელისგან ან მისი წარმომადგენლისგან მოითხოვოს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია და დაბეგვრასთან დაკავშირებული საჭირო ინფორმაცია.

მიმდინარე კონტროლის მექანიზმებს წარმოადგენს: ქრონომეტრაჟი; საგადასახადო მონიტორინგი; საკონტროლო შესყიდვა; დათვალიერება; ინვენტარიზაცია.

ყველა მოცემული პროცედურა ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის, შესაბამისი ორგანოს უფროსისა ან მისი მოადგილის ბრძანების საფუძველზე. საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელი კონტროლის აღნიშნული პროცედურის განხორციელებისას ვალდებულია გადასახადის გადამხდელს წარმოუდგინოს შესაბამისი ბრძანება კონტროლის ჩატარების თაობაზე და ასევე წარმოადგინოს სამსახურეობრივი მოწმობა. კონტროლის პროცედურები უნდა ჩატარდეს ისე, რომ არ შეფერხდეს გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობა და ის უნდა განხორციელდეს

მხოლოდ სამუშაო საათებში. მოცემულ პრცედურას შეუძლია დაესწროს გადამხდელი ან მისი წარმომადგენელი ან საჭიროების შემთხვევაში მოწვეული სპეციალისტი ან ექსპერტი.

ქრონომეტრაჟი. მოცემული მეთოდი წარმოადგენს საგადასახადო კონტროლის ერთ-ერთ პროცედურას, რომელიც გამოიყენება საგადასახადო ორგანოების მხრიდან ბიზნესის შესამოწმებლად. მის მიზანს წარმოადგენს დროის კონკრეტულ პერიოდში შემოწმდეს გადასახადის გადამხდელის შემოსავლები, საქონლის ან მომსახურების მიწოდების მოცულობები, დაქირავებულ პირთა რაოდენობა და სხვა მნიშვნელოვანი დეტალი, რომელიც საჭიროებს დაზუსტებას საგადასახადო ორგანოების მხრიდან.²⁶ ქრონომეტრაჟის განხორციელებისას საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოიყენება შესაბამისი ბრძანება. მასში აუცილებლად მითითებულია შესაბამისი პროცედურის ჩატარების პერიოდი (დაწყებისა და დასრულების ვადა), ასევე იმ პირთა ვინაობები, ვინც ახორციელებს აღნიშნულ პროცედურას. ქრონომეტრაჟის ჩატარების პროცესში საგადასახადო ორგანო ადგენს ყოველდღიურ ან/და შემაჯამებელ ოქმს. მასში ასახულია მნიშვნელოვანი გარემოებები და ფაქტები. ოქმთან ერთად წარმოდგენილია ასევე შესაბამისი მტკიცებულებები (ჩეკები, საგადასახადო დოკუმენტები, სასაქონლო ზედნაღებები და სხვა).

საგადასახადო მონიტორინგი. საგადასახადო მონიტორინგი წარმოადგენს მიმდინარე კონტროლის ერთ-ერთ სახეობას, რომლის მიზანია მოიპოვოს გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის შესახებ ინფრომაცია. საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელებისას, საჭიროა შესაბამისი ბრძანება, რომელსაც გამოსცემს საგადასახადო ორგანოს უფროსი ან მისი მოადგილე, რომელიც შემდგომ წარედგინება გადასახადის გადამხდელს. საგადასახადო მონიტორინგის ჩატარება შესაძლებელია როგორც ერთ, ასევე რამდენიმე ობიექტზე. მნიშვნელოვანია, რომ საგადასახადო მონიტორინგის განხორციელებამ არ შეუშალოს ხელი გადასახადის გადამხდელს ეკონომიკური საქმიანობის წარმართვაში.

საკონტროლო შესყიდვა. საქართველოში მიმდინარე კონტროლის ერთ-ერთ საკმაოდ ეფექტურ ფორმას და მექანიზმს წარმოადგენს საკონტროლო შესყიდვა. მოცემული მექანიზმის მიზანია გადასახადის გადამხდელის მიერ რეალური შემოსავლების დადგენა, საქონლის სარეალიზაციო ფასის განსაზღვრა და იმ ფაქტების გამოვლენა, რაც ეწინააღმდეგება საქართველოს საგადასახადო კოდექსს.

საგადასახადო ორგანოს მიერ შემოწმების მოცემული სახეობის - საკონტროლო შესყიდვის დაწყებამდე უნდა განისაზღვროს აღნიშნული პროცესის ჩატარებისთვის საჭირო სავარაუდო თანხის მოცულობა და დაფინანსების წყარო. მოცემული პროცესის განხორციელებისთვის საჭირო თანხა გამოიყოფა ქვეყნის ბიუჯეტიდან. საგადასახადო

²⁶ლ. ნადარაია, ზ. როგავა, კ. რუხაძე, ბ. ბოლქვაძე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი მეორე, თბილისი, 2012

ორგანოს მხრიდან საკონტროლო შესყიდვა შეიძლება განხორციელდეს როგორც ნაღდი ფულის მეშვეობით, ასევე უნაღდო ანგარიშსწორებით, გადახდის ფორმა შესაძლებელია იყოს ეროვნული ვალუტა, თუმცა თუ საგადასახადო ორგანოს სურს დაადასტუროს ეროვნული ვალუტით ანგარიშსწორების წესის დარღვევის ფაქტი (როცა ანგარიშსწორება უცხოურ ვალუტაში ხორციელდება), მაშინ ეროვნული ვალუტის ნაცვლად დასაშვებია უცხოური ვალუტის გამოყენება. საგადასახადო ორგანოს უფროსს ან მის მოადგილეს გააჩნია უფლებამოსილება, რომ საკონტროლო შესყიდვის ჩატარებისთვის მოიწვიოს სპეციალისტი ან ექსპერტი, რომელთანაც გააფორმებს შესაბამის ერთჯერად ხელშეკრულებას.

საკონტროლო შესყიდვას ატარებს საგადასახადო ორგანოს არანაკლებ ორი უფლებამოსილი პირი. პროცედურის დაწყებამდე გადასახადის გადამხდელს უნდა წარუდგინონ შესაბამისი ბრძანება და სამსახურეობრივი მოწმობა, რაც მათ ანიჭებს უფლებამოსილებას აღნიშნული პროცესის ჩატარების თაობაზე. მოცემული პროცედურის განხორციელება შეუძლია ასევე კერძო საგადასახადო ინსპექტორს იმ განსხვავებით, რომ ამ შემთხვევაში საკონტროლო შესყიდვა ტარდება ინსპექტორის საკუთარი სახსრებით ნაღდი ანგარიშსწორებით მხოლოდ ეროვნულ ვალუტაში. საგადასახადო ინსპექტორს თავისი მოვალეობის შესრულების დაწყების უფლება ენიჭება მას შემდეგ, რაც იგი წარადგენს შემოსავლების სამსახურის მიერ გაცემულ კერძო საგადასახადო ინსპექტორის მოწმობას. საკონტროლო შესყიდვის ჩატარებისას შესაძლებელია დაფიქსირების ტექნიკური საშუალებების გამოყენება.

აღნიშნული მიმართულებით ბოლო წლებში შესამჩნევია ლიბერალური პოლიტიკის არსებობა გადამხდელებისადმი. აღმოჩენილ სამართალდარღვევათა უმეტესობა გაფრთხილებით შემოიფარგლება. 2016 წელს წინა წელთან შედარებით 1,5 მილიონი ლარითაა შემცირებული დაკისრებული სანქციების თანხა. აღნიშნული მაჩვენებელი 2015 წელს იყო 3,648,800 ლარი, 2016 წელს 2,067,300 ლარი, 2017 წელს 2,061,300 ლარი. გადასახადის გადამხდელად აღრიცხვის წესში გამოვლენილი დარღვევების მიხედვით კი ეს მაჩვენებელი მზარდი ტენდენციით ხასიათდებოდა: 2015 წელს იყო 2,347 დარღვევა, 2016 წელს 3,293 ხოლო 2017 წელს 4,085 დარღვევა.²⁷

დათვალიერება. დათვალიერება გადასახადის გადამხდელის შენობა-ნაგებობებისა და ტერიტორიების შიდა და გარე სივრცის ტექნიკურ და ვიზუალურ დათვალიერებას გულისხმობს. მისი განხორციელება შესაძლებელია მოსამართლის განჩინების გარეშე, თუმცა გამონაკლისს წარმოადგენს ფიზიკური პირის საცხოვრებელი ბინის დათვალიერება, სადაც საჭიროა მოსამართლის ბრძანება. გამოკვლევის მსვლელობისას ნებადართულია ნებისმიერი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ვიზუალური დათვალიერება, რაც კავშირშია გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობასთან.

²⁷ <http://rs.ge/4905>, საქართველოს შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური ვებ-გვერდი

ინვენტარიზაცია. ინვენტარიზაცია გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვების ერთ-ერთი პროცედურაა, რომლის მიზანს წარმოადგენს დროის კონკრეტულ პერიოდში ეკონომიკური სუბიექტის მფლობელობაში არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების(სმფ), მზა პროდუქციის, ნედლეულის, მასალებისა და ა.შ. აღრიცხვა, ნაშთების დათვლა, მიღებული შედეგის შედარება არსებულ საბუღალტრო დოკუმენტებთან და სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აღურიცხავი გადასახადით დაკისრებული დასაბეგრი ობიექტების გამოვლენა.

ინვენტარიზაციის ჩატარებისას აუცილებელია ყველა საგნის ვიზუალურად შემოწმება და დასახელებების მიხედვით თითოეულის პირვანდელი ღირებულებით შეტანა საინვენტარიზაციო სააღრიცხვო დოკუმენტებში.

როდესაც გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირისგან წარედგინება ინვენტარიზაციის ჩატარების შესახებ შესაბამისი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელს პროცესის დაწყებამდე შეუძლია იმ სათავსოების დალუქვა, სადაც ინახება ბუღალტრული დოკუმენტაცია და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები.

ინვენტარიზაციის შესახებ ბრძანების ჩაბარებიდან ორი დღის ვადაში, გადასახადის გადამხდელის ხელმძღვანელი(დირექტორი) ვალდებულია შექმნას საინვენტარიზაციო კომისია, რომელიც განახორციელებს ინვენტარიზაციას. მოცემული კომისია უნდა შედგებოდეს იმ პირებისგან, რომლებიც ფლობენ ზუსტ და სანდო ინფორმაციას საინვენტარიზაციო ქონებაზე, იციან მისი ფასი და პირველადი აღრიცხვა. შესაბამისი საჭიროებისა და გარემოების შემთხვევაში შესაძლებელია კომისიაში საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლის დამატება ან/და ექსპერტებისა და სპეციალისტების მოწვევა. აღნიშნული კომისიის მუშაობის შედეგების ასახვა ინვენტარიზაციის ოქმში მოხდება.

დაფიქსირებული ვექტორი მაქსიმალურად შეამცირებს სანქციებს. ამის ნათელი მაგალითია ინვენტარიზაციის მხრივ არსებული სტატისტიკური მონაცემები. 2015 წელს წინა წლის მაჩვენებელთან შედარებით 12,629,193 ლარითაა შემცირებული დასრულებულ ინვენტარიზაციათა საფუძველზე დაკისრებული სანქციები. 2016 წელს, შედარებით მცირე, თუმცა კლება მაინც ფიქსირდება (2014 წელი - 31,911,919 ლარი , 2015 წელი - 19,282,726 . 2016 წელი - 18,635,515 ლარი, 2017 წელი - 11,577,116 ლარი).²⁸

²⁸ <http://rs.ge/4905> , საქართველოს შემოსავლებისა და მომსახურის ოფიციალური ვებ-გვერდი

თავი მესამე

გადასახადების ადმინისტრირება საქართველოში და საგადასახადო კონტროლის სახეები

3.1 საგადასახადო ადმინისტრირების განვითარების პერსპექტივები

საგადასახადო შემოწმება წარმოადგენს საგადასახადო კონტროლის ერთ-ერთ ეფექტურ მეთოდს, მისი განხორციელება საჭიროა როგორც ბიუჯეტში შემოსავლების მობილიზებისთვის, ისე მოსალოდნელი საგადასახადო დანაშაულისა და სამართალდარღვევის თავიდან აცილებისთვის. კონტროლით შესაძლებელია შემოწმდეს საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის მდგომარეობა, ის მმართველობითი საქმიანობის საბოლოო ეტაპს წარმოადგენს. გადასახადის გაანგარიშებისას ხშირად ეკონომიკური სუბიექტების მიერ დაშვებულია შეცდომები, რის გამოც ისინი ბიუჯეტში იხდიან ნაკლებ თანხებს. საგადასახადო შემოწმების შედეგად გამოვლენილი უზუსტობებისა და შეცდომების დაფიქსირებას მოყვება კანონმდებლობით გათვალისწინებული სანქციები, რაც გამოიხატება ჯარიმისა და საურავის დარიცხვით, რათა ბიუჯეტის მიმართ მიყენებული ზარალი ამ ფორმით იქნას აღმოფხვრილი. იმ შემთხვევაში თუ საგადასახადო შემოწმებას ექნება ხშირი ხასიათი და ის განხორციელდება წელიწადში ერთხელ ან ყოველ მესამე წელს, აღნიშნული ხელს შეუწყობს გადასახადის გადამხდელის ცოდნისა და გამოცდილების გაზრდას, რაც თავის მხრივ უზრუნველყოფს ბიუჯეტში გადასახადელი გადასახადების სწორად გაანგარიშებას, რათა ბიუჯეტში თანხების აკუმულირება განხორციელდეს სწორად და არა ჯარიმებითა და საურავებით. აღნიშნული სტანდარტის დანერგვით ქვეყნის საგადასახადო სისტემა უფრო მეტად მიუახლოვდება წარმატებული ეკონომიკის მქონე სახელმწიფოების დონეს.

ზოგიერთ შემთხვევაში ზემოთ მოცემული წესი უსამართლო და არაეფექტიანია (მაგალითად, საგადასახადო ორგანომ შეიძლება დააკისროს ეკონომიკურ სუბიექტს დამატებით გარკვეული ოდენობის თანხა, ხოლო გადასახადის გადამხდელმა შემდგომ, როგორც მოდავემ უნდა ამტკიცოს რომ კონკრეტული სახის სამართალდართვევა მას არ ჩაუდენია);

2018 წლის განმავლობაში ლიკვიდაციის პროცესი განხორციელდა 561-მა ეკონომიკურმა სუბიექტმა, ხოლო რეორგანიზაცია დაიწყო 263-მა ორგანიზაციამ. ლიკვიდაციასთან დაკავშირებული საგადასახადო შემოწმება დაინიშნა 111 ობიექტის მიმართ. მარეგისტრირებელ ორგანოში წერილობით შევიდა 260 ეკონომიკური სუბიექტის სალიკვიდაციო საგადასახადო შემოწმების ცნობა ან/და ლიკვიდაციის პროცესის დასრულების შესახებ ცნობა.

2018 წლის 12 თვის განმავლობაში დავალიანების მართვის მიმართულებით სულ შედგა 4,334 გრაფიკი, რომელიც თანხობრივად მოიცავს ჯამში 105,825,090 ლარს. გრაფიკებს შორის უზრუნველყოფილია 373 გრაფიკი, თანხის მოცულობით 79,396,919 ლარი, ხოლო უზრუნველყოფის გარეშე 50,000 ლარამდე 3,961 გრაფიკი, რაც თანხობრივად უტოლდება 26,428,171 ლარს.

2018 წელს საგადასახადო შეთანხმების შესრულების მიზნით ბიუჯეტში გადახდილი თანხა 43,556,944 ლარს შეადგენს. დავალიანების შემცირების მიზნით მოცემულ პერიოდში გაფორმდა 361 საგადასახადო შეთანხმების აქტი. თავდაპირველად გადასახდელი 101,275,683 ლარის ნაცვლად, შეთანხმებით გადასახდელმა თანხამ 48,183,730 ლარი შეადგინა.²⁹

2015 წლის განმავლობაში გაფორმდა 516 საგადასახადო შემოწმება, რაც რაც 2014 წლის მაჩვენებელს 89%-ით აღემატება, ხოლო 2016 წელს ეს რიცხვი 487-ს უტოლდება. აღნიშნულის პარალელურად ზრდადი ტენდენციაა შეთანხმების შედეგად გადასახდელი თანხის ოდენობის მიმართულებითაც, რაც 2014-დან 2015 წლამდე 20,08 მილიონიდან 51,96 მილიონლარამდე მოიცავდა, 2016 წელს აღნიშნული თანხის მოცულობამ 38,904,327 ლარი შეადგინა.³⁰

საქართველოში კონტროლის სახეები: გასვლითი და კამერალური შემოწმება.³¹

კამერალური შემოწმება. მოცემული შემოწმება სხვა ტიპის შემოწმებებისგან იმით განსხვავდება, რომ შემოწმება ხორციელდება საგადასახადო ორგანოდან შესაბამის ობიექტზე გაუსვლელად, რის მიხედვითაც უკვე განსაზღვრული და იდენტიფიცირებულია შესამოწმებელი კონკრეტული სახის საკითხები. კამერალური საგადასახადო შემოწმების მიზანს წარმოადგენს: გადასახადის გადამხდელის მიერ სამართალდარღვევის პრევენცია, გამოვლენა, აღკვეთა და საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის კონტროლი.

ახალმა საგადასახადო კოდექსმა მნიშვნელოვნად გააფართოვა საგადასახადო ორგანოს ფუნქციები. საგადასახადო ორგანოს კამერალური შემოწმების დროს უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელისგან მოითხოვოს გადასახადის გაანგარიშებისა და მასთან დაკავშირებული დოკუმენტები. აღნიშნული საგადასახადო შემოწმება მოიცავს მხოლოდ გადასახადის გადამხდელის დაბეგვრასთან დაკავშირებულ საგადასახადო ორგანოში არსებულ ინფორმაციასა და საგადასახადო ორგანოში წარდგენილ სააღრიცხვო დოკუმენტაციას. გარდა ამისა ის მოიცავს გადასახადის გადამხდელისგან მოთხოვნილი და

²⁹ <http://rs.ge/4905> , საქართველოს შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური ვებ-გვერდი

³⁰ <http://rs.ge/4905> , საქართველოს შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური ვებ-გვერდი

³¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი , თბილისი 2015

მიღებული გადასახადების გაანგარიშებასა და გადასახადის გადახდასთან დაკავშირებულ სხვა პირველად სააღრიცხვო დოკუმენტაციას.

კამერალური შემოწმებით შესაძლებელია გამოვლინდეს ისეთი ტიპის დარღვევები, რაც შეიძლება აღმოჩენილიყო დოკუმენტაციის ფორმალური, ლოგიკური, არითმეტიკული ან ნორმატიულ-სამართლებრივი შემოწმების მეშვეობით. მსგავს სიტუაციაში შემოწმება შეიძლება განხორციელდეს ფორმალური და არითმეტიკული შემოწმებების გზით. **ფორმალური შემოწმება** ნიშნავს კანონმდებლობით დადგენილი ანგარიშგებების ფორმების წარდგენის აუცილებლობას და პროცესი მიმდინარეობს გადასახადის გადამხდელის თანდასწრებით. **არითმეტიკული შემოწმება** მოიცავს გადასახადის გადამხდელის მიერ საჭირო ცალკეულ არითმეტიკული მოქმედებების შესრულებისა და ანგარიშგების დოკუმენტებში ჯამების გამოყვანის სისწორეს. **ლოგიკური შემოწმება** ნიშნავს საანგარიშგებო დოკუმენტაციის მონაცემებს შორის შეუსაბამისობების გამოვლენას. **ნორმატიულ-სამართლებრივი შემოწმება** გულისხმობს წარმოდგენილია თუ არა თავის დროზე და დადგენილი მოთხოვნების შესაბამისად საგადასახადო დეკლარაციები, სწორად არის თუ არა ბიუჯეტში გადახდილი კანონით გათვალისწინებული საგადასახადო თანხები, კანონიერად არის თუ არა გამოყენებული საგადასახადო შეღავათები.

იმ შემთხვევაში თუ გადასახადის გადამხდელი დროებით წყვეტს საკუთარ ეკონომიკურ საქმიანობას და მოცემულ პერიოდში არ აქვს ვალდებულება განახორციელოს საგადასახადო ანგარიშგება, მას უფლება აქვს ამ პერიოდში არ წარადგინოს კანონმდებლობით საჭირო საგადასახადო დეკლარაციები, გარდა მოგების, საშემოსავლო და ქონების გადასახადების ყოველწლიური დეკლარაციისა. საგადასახადო დეკლარაცია არ ჩაითვლება წარდგენილად თუ დეკლარაციის შევსებისას დარღვეულია საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული წესები. მსგავს შემთხვევაში დარღვევად შეიძლება აღქმული იყოს ქმედება, როცა საგადასახადო დეკლარაციაში არ არის მითითებული კანონმდებლობით განსაზღვრული სავალდებულო რეკვიზიტები, ან იმ შემთხვევაში როცა რეკვიზიტები ბუნდოვნად არის შევსებული და შეუძლებელია მისი გაგება ერთმნიშვნელოვნად. თუ დეკლარაციაში დაფიქსირდა მსგავსი ტიპის შეცდომები, მაშინ ის არ ჩაითვლება შესრულებულად. გადასახადის გადამხდელისგან მიღებული საგადასახადო დეკლარაციები და საგადასახადო ანგარიშგების სხვა დოკუმენტაციის მონაცემები საგადასახადო ორგანოს მიერ შეყვანილ უნდა იქნას კომპიუტერში კამერალური შემოწმების მიზნით. კამერალური საგადასახადო შემოწმება იწყება წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციების შევსების სისწორის ვიზუალური კონტროლით. თუ გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილ დოკუმენტაციაში გამოვლინდა შეცდომა, ამის შესახებ უნდა ეცნობოს გადასახადის გადამხდელს, რათა წარმოდგენილ დოკუმენტაციაში შეიტანოს შესაბამისი ცვლილება და მოახდინოს მისი შესწორება.

კამერალური საგადასახადო შემოწმების შემდეგი ეტაპია საგადასახადო დეკლარაციაში დაფიქსირებული თანხის არითმეტიკული შემოწმება.თუ კამერალური შემოწმების შედეგად გამოვლენილი არითმეტიკული შეცდომები იწვევს საბიუჯეტო თანხების შემცირებას,რაც გამოწვეულია გადასახადის თანხის შემცირებით ამის შესახებ უნდა ეცნობოს გადასახადის გადამხდელს და გაეგზავნოს „საგადასახადო მოთხოვნა“ საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესითა და პირობებით.

კამერალური საგადასახადო შემოწმების ბოლო ეტაპი გულისხმობს საგადასახადო ბაზის სწორად გაანგარიშების შემოწმებას.ამ დროს მოწმდება შემდეგი სახის ინფორმაციები: რამდენად შეესაბამება წარდგენილ სააღრიცხვო დოკუმენტს წინა საანგარიშო პერიოდში წარმოდგენილი მონაცემები, რამდენად კავშირშია საგადასახადო ბაზის გაანგარიშებისთვის საჭირო სააღრიცხვო მაჩვენებლები ერთმანეთთან,ასევე რამდენად კავშირშია ბუღალტრული ანგარიშგების დოკუმენტებისა და საგადასახადო ანგარიშგების დოკუმენტების სააღრიცხვო მაჩვენებლები ერთმანეთთან. თითოეულ საგადასახადო ინსპექციაში დამოუკიდებლად უნდა განისაზღვროს კამერალური ანალიზის კონკრეტული მეთოდები და ფორმები.

კამერალური შემოწმებით ხდება მხოლოდ იმ სააღრიცხვო მაჩვენებლების შესწავლა რაც გავლენას ახდენს ბიუჯეტში გადასახდელი თანხების გაანგარიშებაზე. კამერალური საგადასახადო შემოწმების მიზანს წარმოადგენს გასვლითი საგადასახადო შემოწმებისა და ადმინისტრირების ღონისძიებების დაგეგმვა და ოპტიმიზაცია.

გასვლითი საგადასახადო შემოწმობა საგადასახადო კონტროლის საკმაოდ ეფექტიან ფორმას წარმოადგენს.ის საგადასახადო ორგანოების თნამაშრომელთა სამუშაო დროის მნიშვნელოვან დანახარჯებთანაა დაკავშირებული,ასევე მოითხოვს იმ პირთა მაღალი კვალიფიკაციის გამოვლენას, რომლებიც ატარებენ შემოწმებას.გასვლითი საგადასახადო კონტროლის ძირითადი ამოცანებია: გადასახადების სწორად გაანგარიშება და მათი დროულად და სრულად გადახდა ბიუჯეტში,გამოსაკვლევ დოკუმენტაციაში არსებული ხარვეზების გამოვლენა,ანალიზი და ანგარიშგება.შესამოწმებელი საკითხების მოცულობის მიხედვით შემოწმება შესაძლებელია იყოს სრული ან თემატური.პირველ შემთხვევაში სრული საგადასახადო შემოწმების დროს ხდება გადასახადის გადამხდელის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის სრული შემოწმება საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის ყველა საკითხის გათვალისწინებით. თემატური შემოწმებისას ხდება გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის ცალკეული საკითხების გადამოწმება.

კანონმდებლობის ხშირი ცვლილება გარკვეულ სიძნელეებს ქმნის, ვინაიდან კომპანიებს მუდმივად უწევთ იმის ძიება შეიცვალა თუ არა კონკრეტული სახის რეგულირება,შემდგომ უწევთ ახალ რეგულირებაზე მორგება რაც თავის მხრივ ართულებს გადასახადების ადმინისტრირების პროცესს.მცირე და საშუალო ბიზნესისთვის საკმაოდ პრობლემატური საკითხია გამართული ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება, რაც დაკავშირებულია

საგადასახადო კოდექსის რთულ სტრუქტურასა და ხშირ ცვლილებებთან. უმეტესწილად მეწარმეები არ ფლობენ ინფორმაციას ადმინისტრაციულ პროცედურებთან და რეგულაციებთან დაკავშირებულ ცვლილებებზე, არ აქვთ სწორი ინფორმაცია დეკლარაციების წარდგენის ვადების, ჯარიმებისა და გასაჩივრების პროცედურების შესახებ. მუდმივად იცვლება და ვითარდება გადასახადების ამოღებისა და ადმინისტრირების მეთოდები, თუცა ამ მიმართულებით საგადასახადო სისტემაში მაინც ბევრი პრობლემა მოუგვარებელია და საჭიროებს გადაწყვეტას.

საგადასახადო კონტროლი წარმოადგენს გადასახადების ადმინისტრირების ერთ-ერთ მთავარ ელემენტს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით საგადასახადო კონტროლის განხორციელების უფლება მხოლოდ საგადასახადო ორგანოს ენიჭება. სხვა სამართალდამცავ თუ მაკონტროლებელ ორგანოებს ეკრძალებათ კონტროლის განხორციელება ფიზიკური თუ იურიდიული პირის ეკონომიკურ საქმიანობაზე. საგადასახადო კონტროლის პროცედურა უნდა განხორციელდეს გონივრულ ვადაში და არ უნდა შეუშალოს ხელი გადასახადის გადამხდელს საკუთარი საქმიანობის განხორციელებაში.³²

საკონტროლო შესყიდვები საგადასახადო კონტროლის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან და საყურადღებო ელემენტს წარმოადგენს. მას არეგულირებს საქართველოს კანონი „ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის შესახებ“, რომლის პრაქტიკაში გატარება დაიწყო 2008 წლიდან.

ბიუჯეტში შეტანილი თანხების ეფექტური მობილიზების ადმინისტრირებას მნიშვნელოვნად შეუწყო ხელი საკონტროლო სალარო აპარტების შემოღებამ და მასობრივად გავრცელებამ. მოცემული მექანიზმი ნამდვილად წარმატებულ და დედბით მოვლენადაა შეფასებული ქართულ საგადასახადო ადმინისტრირების პოლიტიკაში, თუმცა როგორც ყველა სხვა პოლიტიკას და სიახლეს თან ახლავს გარკვეული ნიუანსები, აღნიშნულ მექანიზმსაც აქვს თავისი ნიუანსები, რომელიც საჭიროებს დახვეწასა და ადაპტირებას ქართულ რეალობასთან. საკონტროლო სალარო აპარატების სავალდებულო გამოყენების შემდგომ, საჭირო გახდა მისი გამოყენების მაკონტროლებელი პროცედურების დანერგვა. ამ მიზნით საგადასახადო ორგანო რეგულარულად ახორციელებს საკონტროლო შესყიდვებს, რაც საშუალებას იძლევა შემოწმდეს იყენებს თუ არა სუბიექტი სალარო აპარატს, ჩეკში ნაჩვენები თანხა შემცირებული არის თუ არა და ა.შ. საგადასახადო კოდექსში ბოლოს განხორციელებული ცვლილებების მიხედვით საკონტროლო სალარო აპარტის უქონლობისთვის, არასწორად გამოყენებისთვის ან გამოუყენებლობისთვის ჯარიმის მოცულობა 500 ლარიდან 200 ლარამდე შემცირდა, რაც გარკვეულწილად შეიძლება დადებით მოვლენად ჩაითვალოს. თუმცა ჩვენი აზრით,

³²ლ. ბახტაძე, რ. კაკულია, მ. ჩიკვილაძე, საგადასახადო საქმე, თბილისი, 2007

მოცემული სახის ჯარიმა არ შეიძლება იყოს ფიქსირებული და საჭიროა მისი დიფერენცირება სამართალდარღვევის ხასიათიდან გამომდინარე.

საგადასახადო შემოწმება საგადასახადო ადმინისტრირების ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს კომპონენტს წარმოადგენს და მისი ძირითადი მიმართულება არ არის მხოლოდ გადასახადების შეგროვება. მისი მიზანია ისეთი ტიპის გარემოს ფორმირება, სადაც გადასახადის გადამხდელს ექნება მზადყოფნა ნებაყოფლობით შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულება. აღნიშნული კონტექსტის გათვალისწინებით შემოწმების ძირითად ფუნქციებს წარმოადგენს საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების გაკონტროლება და სამართალდარღვევათა აღმოფხვრა.

საყურადღებოა, საგადასახადო კოდექსის მიხედვით მოხდეს ცვლილება აღიარებული საგადასახადო დავალიანების ცნების შესახებ. აღიარებული საგადასახადო დავალიანება წარმოადგენს დადასტურებულ ფაქტს, რომელსაც საფუძვლად უდევს სასამართლოს კანონიერ ძალაში მიღებული გადაწყვეტილება. აქედან გამომდინარე, თუ მიღებულია პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება, დავალიანება შეიძლება ჩაითვალოს აღიარებულად და გადასახადის გადაუხდელობის შემთხვევაში დაიწყოს აღსრულების ღონისძიებები ან კომპანიის ხელმძღვანელი მიეცეს პასუხსიგებაში, იმის გათვალისწინებით რომ შემდგომში ინსტანციამ შესაძლოა გადამხდელს შეუმციროს ან გაუუქმოს დარიცხული სანქცია.³³ აღნიშნული საჭიროებს დაზუსტებას და გადასახადის გადამხდელს უნდა მიეცეს საშუალება უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებამდე დაკისრებული სანქცია არ ჩაითვალოს აღიარებულ საგადასახადო დავალიანებად. ამ მოცემულობაში საჭიროების შემთხვევაში შესაძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელმა წარმოადგინოს საბანკო-სადაზღვევო გარანტია ან სხვა ტიპის უზრუნველყოფა.

ამჟამად საქართველოს არ გააჩნია არავითარი დიფერენცირებული პროგრესული დაბეგვრის სისტემა და ქვეყანაში მოქმედებს უცვლელი, მარტივი პროპორციული საშემოსავლო გადასახადის სტრუქტურა. ადმინისტრირების კუთხით მისი მართვა მარტივია, თუმცა ასევე საგრძნობლად მცირეა მდიდარი მოქალაქეების საგადასახადო ვალდებულება იმ გადასახადთან შედარებით, რაც ეკისრებათ მდიდრებს სტანდარტულ ევროპულ საგადასახადო სისტემაში. დიფერენცირებული დაბეგვრის სისტემის შემთხვევაში სხვადასხვა სოციალურ ფენებს სხვადასხვა დასაბეგრი ნორმა ეკისრებათ, რაც ადმინისტრირებას უფრო ათულებს, მაგრამ სწორ ფორმას წარმოადგენს. სწორედ აღნიშნული ტიპის პროგრესულ დაბეგვრის სიტემას ეფუძნება ევროკავშირის საგადასახადო სტრუქტურა, ამერიკის შეერთებული შტატები და ზოგიერთი პოსტსაბჭოთა რესპუბლიკა.

³³ საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი თბ., 2015

მისაღები და სასურველია თუ საქართველოც გაიზიარებს მოცემული ქვეყნების მაგალითს და მათ გამოცდილებაზე დაყრდნობით დანერგავს ისეთი ტიპის საშემოსავლო გადასახადის სქემას, რაც ჩვენი ქვეყნის რეალობის გათვალისწინებით იქნება ყველაზე ეფექტური და ოპტიმალური ვარიანტი. აღნიშნულიდან გამომდინარე სასურველია მოკლედ მიმოვიხილოთ სხვა ქვეყნების საგადასახადო სისტემები.

ბევრი ევროპული ქვეყანის ეკონომიკა ეფუძნება პროგრესულ მრავალსაფეხურიან დაბეგვრის სისტემას, თუმცა ამის პარალელურად შემოღებულია სოციალური ხარჯების გამოქვითვისა და დაუბეგრავი მინიმუმის სისტემაც. მაგალითისთვის, არსებობენ ქვეყნები, სადაც ნულოვანი საგადასახადო განაკვეთით იბეგრება პირის წლიური შემოსავლები. ასეთი ქვეყნების სიას განეკუთვნება: შვეიცარია 16,100 ფრანკი, შვედეთი 306,000 შვედური კრონა, საფრანგეთი 5,963 ევრო, ლუქსემბურგი 9,750 ევრო, ავსტრია 11,000 ევრო, აშშ 8,450 აშშ დოლარი.³⁴

საქართველოში 2014 წლიდან შემუშავებულ იქნა დაუბეგრავი მინიმუმის ცნება, რაც გულისხმობს, რომ ფიზიკური პირი, რომლის წლიური შემოსავალი არ აღემატება 6,000 ლარს, უფლება აქვს შესაბამის კალენდარულ წელს ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლიდან გამოქვითოს დაუბეგრავი მინიმუმი 1,800 ლარის ოდენობით.³⁵

გერმანიაში საგადასახადო სტრუქტურა დიფერენცირებულია და ის დაბეგვრის სისტემას 14-45%-ის ფარგლებში გულისხმობს. გერმანიის ეკონომიკაში საკმაოდ დიდი წილი უჭირავს საშემოსავლო გადასახადს. შემოსავლების ზრდის პარალელურად საგადასახადო განაკვეთი უფრო მეტად იზრდება. მარტოხელა და უშვილო მოქალაქეებთან შედარებით, დაოჯახებული და მრავალშვილიანი ოჯახები, როგორც წესი, უფრო ნაკლებს იხდიან.

გერმანიის საზოგადოება გარკვეულ კლასებად არის დაყოფილი და წარმოდგენილი, რაც საგადასახადო განაკვეთზეც აისახება. საშემოსავლო გადასახადის ნახევარზე მეტს მთლიანი მოსახლეობის 10% იხდის. ნულოვანი განაკვეთით იბეგრება 7,834 ევრომდე მიღებული შემოსავალი 7,834 ევროს ზემოთ მიღებული შემოსავალი იბეგრება 14%-ით, რომელიც წარმოადგენს ზრდად განაკვეთს იმ გადამხდელებისთვის, რომლებიც კალენდარული წლის მანძილზე 52,522 ევროზე მეტს გამოიმუშავებენ და ის 42%-ს უდრის. კალენდარული წლის მანძილზე 250,000 ევროზე მეტი შემოსავლის მიღების შემთხვევაში, საგადასახადო განაკვეთი არის საკმაოდ მაღალი და იგი 45%-ს უტოლდება. ამ ტიპის გადასახადს გერმანიაში „მდიდართა ბეგარას“ უწოდებენ.³⁶

³⁴გ. ურიდია, საშემოსავლო გადასახადის მოდელის საკითხისათვის, ჟურნალი ააფ #10(154), თბილისი, 2012

³⁵საქართველოს შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური ვებ-გვერდი.

³⁶ვ. სამსონაძე, გერმანიის საგადასახადო სისტემა - ურთულესი მოზაიკა, ჟურნალი ააფ #9(153), 2012

საყურადღებოა ჩეხეთის მაგალითი, სადაც 2013 წლიდან საშემოსავლო გადასახადის ტვირთის ზრდისთვის შემოიღეს გარკვეული რეგულაციები: ბიზნესის, დასაქმებისა და პროფესიული საქმიანობის შემოსავალი, რაც ოთხჯერ მეტია საშუალო წლიურ ხელფასზე და იბეგრება დამატებით 7%-ით „მილიონერების განაკვეთით“, რომელსაც უწოდებენ „სოლიდარობის გადასახადის ნაზრდს“. აღნიშნული დროებით 2013-დან 2015 წლების პერიოდში მოქმედებდა.³⁷

საყურადღებოა შვედეთის საშემოსავლო გადასახადის სტრუქტურა. დაბალშემოსავლიანი მოქალაქეები იხდიან ნაკლებს და ბიუჯეტიდან ღებულობენ მეტს, ხოლო მაღალშემოსავლიანი მოქალაქეებს ბიუჯეტში შეაქვთ უფრო მეტი თანხები. სხვა ქვეყნების მსგავსად, შვედეთშიც მოქმედებს საშემოსავლო გადასახადის პროგრესული სისტემა გამოქვითვებისა და დაუბეგრავი მინიმუმის სქემით. საინტერესოა, რომ საქართველოს საგადასახადო სისტემასთან შედარებით (რომელიც გადასახადის გადამხდელის მიერ თვითგამოანგარიშებასა და თვითდეკლარირებას გულისხმობს) შვედეთში ყველა მოქალაქეს აქვს პირადი ანგარიში, რომელზეც აისახება მოქალაქის მიერ გადახდილი გადასახადები და ბიუჯეტიდან დაბრუნებული თნხები. აგრეთვე საგადასახადო ორგანოს ყველა პირის შემოსავლის წყაროსთან მიუწვდება ხელი და შესაბამიად, დეკლარაციის შევსებასა და გადასახადის გაანგარიშებას ახდენს თავად საგადასახადო ორგანო. გადასახადის გადამხდელი კი ხელმოწერით ადასტურებს მის სისწორეს.

პროგრესულია აშშ-ს საგადასახადო სტრუქტურაც, გამოქვითვებისა და დაუბეგრავი მინიმუმის ჩათვლით. შენატანები ბიუჯეტში ხორციელდება, როგორც მოქალაქის შემოსავლების მიხედვით, ისე სურვილის შესაბამისად ოჯახის შემოსავლებიდან გამომდინარე. ფიზიკური პირის ან ოჯახის მთლიან შემოსავალს აკლდება მის მისაღებად გაწეული ხარჯები და სხვადასხვა სახის გამოქვითვები. ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ხელფასი, პენსია, დახმარება, ქონების რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავალი, ფასიანი ქაღალდებიდან მიღებული შემოსავალი. გამოქვითვას ექვემდებარება: შენატანი საქველმოქმედო ფონდში, დაუბეგრავი მინიმუმი, სამედიცინო ხარჯები და სხვ. მიღებული თანხები იბეგრება 6 საგადასახადო განაკვეთით 10-დან 35%-მდე ფარგლებში. მაგალითად, მარტოხელა პირის შემოსავალი 0-დან 8,350 აშშ დოლარამდე იბეგრება 10%-ით; 8,350 აშშ დოლარიდან 33,950 აშშ დოლარამდე შემოსავალი იბეგრება 15%-ით.

ასევე აშშ-ში გადასახადის ოდენობა განსხვავდება შტატების მიხედვით. ყველა შტატს სხვადასხვა საგადასახადო განაკვეთი აქვს, ზოგიერთ შტატს კი საერთოდ არ აქვს საშემოსავლო გადასახადი.

³⁷ მარიამ ჯიქია, გიორგი ყუფარაძე, ევროკავშირის საგადასახადო სამართალი და ვიშეგრადის ქვეყნების საგადასახადო პოლიტიკა, კავკასიის საერთაშორისო უნივერსიტეტი, თბილისი, 2014 წელი

მაგალითისთვის განვიხილოთ აშშ-ს ერთ-ერთი რიგითი ოჯახის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის სტრუქტურა და პროცედურა. ოჯახი შედგება ცოლ-ქმრისგან, რომლებიც მუშაობენ და ჰყავთ ორი მცირეწლოვანი შვილი. კალენდარული წლის განმავლობაში ოჯახის ერთობლივ წლიურ შემოსავალს წარმოადგენს 80,000 აშშ დოლარი. ამ თანხიდან ქმრის შემოსავალს წარმოადგენს 50,000 აშშ დოლარი, ხოლო ცოლის შემოსავალია 30,000 აშშ დოლარი. აშშ-ს კანონმდებლობის გათვალისწინებით მსგავსი ტიპის ოჯახის შემოსავლის დაუბეგრავი მინიმუმი 13,850 აშშ დოლარს შეადგენს და უნდა მოხდეს მისი გამოქვითვა დასაბეგრი შემოსავლიდან. ტარანსპორტის ხარჯი, რომლის გადახდაც უწევთ სახლიდან სამსახურში მისასვლელად წარმოადგენს 4,000 აშშ დოლარს, რომელიც ასევე ქვემდებარება გამოქვითვას. გარდა ამისა გამოქვითვას ექვემდებარება საბავშვო ბაღის ხარჯები, რომლებიც ერთობლივად არის 12,000 აშშ დოლარი და ასევე სამედიცინო ხარჯები, რომელიც არ აღემატება მთლიანი ერთობლივი შემოსავლის 7,5%-ს და შეადგენს 5,000 აშშ დოლარს. საბოლოოდ აშშ-ს საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით ფედერალური საშემოსავლო გადასახადით დასაბეგრი თანხა გამოვა: 80,000-ს გამოკლებული ზემოთ მოყვანილი ხარჯები (80,000-13,850-4,000-12,000-5,000) და მივიღებთ 45,150 აშშ დოლარს, საშემოსავლო გადასახადის თანხა კი იქნება $45,150 \times 15\% = 6,772$ აშშ დოლარი. აღნიშნული პროცედურის შემდგომ ხდება ადგილობრივ და შტატების დონეზე საშემოსავლო გადასახადის გადახდა, რომელიც არ შეიძლება აღემატებოდეს ფედერალური გადასახადის ოდენობას.³⁸

საქართველოში გვაქვს საშემოსავლო გადასახადის დაბეგვრის კლასიკური პროპორციული სტრუქტურა, რომლის მოქმედი განაკვეთიც 20%-ს წარმოადგენს. ხელფასის დაბეგვრისას არ არსებობს დაუბეგრავი მინიმუმი და შესაბამისი სოციალური ხარჯების გამოქვითვები. გამონაკლისია მხოლოდ ფიზიკური პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებით მიღებული ერთობლივი შემოსავალი, რომლიდანაც საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისას გამოიქვითება მის მისაღებად გაწეული ხარჯები. ბევრი განვითარებული ქვეყნის საგადასახადო სისტემის განხილვის შედეგად შეგვიძლია დავასკვნათ, რომ პროგრესული დაბეგვრის სისტემა ცივილიზებული სახელმწიფოების ეკონომიკების თანმხლები უმნიშვნელოვანესი ელემენტია, ხოლო პროპორციული სისტემა კი წარმოადგენს სუსტი ქვეყნების ეკონომიკებისა და მოუქნელად ადმინისტრირებადი სისტემების დამახასიათებელ ატრიბუტს. აქედან გამომდინარე საქართველოში არსებული სოციალური სიტუაციის გათვალისწინებით, სწორი და ეფექტური იქნება საგადასახადო ორგანოს მხრიდან განიხილებოდეს საკითხი ახალი პროგრესული დაბეგვრის სისტემის დანერგვის თაობაზე საარსებო მინიმუმისა და სოციალური გამოქვითვების შემოღებით.

სხვა გადასახადების მსგავსად მნიშვნელოვანია, რომ მოგების გადასახადზეც დაწესდეს სეგმენტაცია, რაც უფრო მეტად ხელს შეუწყობს ბიზნესის გაჯანსაღების

³⁸ გ. ურიდია, საშემოსავლო გადასახადის მოდელის საკითხისათვის, ჟურნალი ააფ #10(154), თბილისი, 2012

პროცესს და კიდევ უფრო მეტ ადამიანს ექნება სურვილი დაკავდეს საკუთარი ბიზნესით, აღნიშნული კი თავის მხრივ დადებითად აისახება ქვეყნის ეკონომიკურ ზრდასა და პოტენციალზე. ბოლო ათწლეულის განმავლობაში საგრძნობლად შემცირდა საგადასახადო განაკვეთები ავსტრიაში 9%-ით, პოლონეთში 9%-ით, საბერძნეთში 15%-ით, ჩეხეთში 12%-ით, თურქეთში 13%-ით, ჰოლანდიაში 9,5%-ით, ისრაელში 11%-ით და კანადაში 11,9%-ით.³⁹

როგორც უკვე აღვნიშნეთ საქართველომ დიდ წარმატებას მიაღწია გადასახადების აღნიშნული მიმართულებით, მაგრამ ამის მიუხედავად საჭიროა გავიზიაროთ განვითარებული ქვეყნების გამოცდილება და პრიორიტეტი იყოს არამხოლოდ ის რომ გადასახადი ყველამ გადაიხადოს პირნათლად, არამედ ასევე რაც შეიძლება მეტად გაიზარდოს გადამხდელების რაოდენობა, რაც თავის მხრივ ნიშნავს მეტ შემოსავალსა და მოქალაქეების კეთილდღეობის ზრდას. საგადასახადო პოლიტიკის ფორმირება უნდა მოხდეს იმ პრინციპების გათვალისწინებით, რომ ბიზნესის დაწყების მსურველმა პირებმა მხოლოდ იმიტომ არ თქვან უარი ბიზნესის დაწყებაზე, რომ დიდი კაპიტალის მქონე კომპანიებთან ვერ შეძლებენ კონკურენციაში შესვლას და გარდაუვალი მარცხვისთვის იქნებიან განწირულები.

საქართველოში დამატებული ღირებულების გადასახადი შემოიღეს 1992 წელს. ის მოქმედ გადასახადებს შორის ერთ-ერთი ყველაზე რთული გადასახადია, სადაც მრავალი ხარვეზია და მეტნაკლებ პრობლემებს უქმნის მცირე და საშუალო ბიზნესს. დღეს-საკმაოდ მნიშვნელოვანი და ყველაზე დიდი წილი აქვს საქართველოს ბიუჯეტის ფორმირების პროცესში, აქედან გამომდინარე დიდი მნიშვნელობა ენიჭება მის სწორად გაანგარიშებას და სრულყოფილი სახით ბიუჯეტში ასახვას. საქართველოს კანონმდებლობით დღე ექვემდებარება გადახდას საქონლის ან მომსახურების (სამუშაოს) მიწოდების ყველა სტადიაზე.

დღეს-ის დასაბეგვრის განაკვეთი საქართველოში 18%-ს შეადგენს. ამ დროის მანძილზე საკმაოდ ბევრი ცვლილება იქნა შეტანილი დღეს-ის გაანგარიშებისა და ამოღების წესებში.

დამატებული ღირებულების გადახდას საკმაოდ დიდი ისტორია აქვს ევროკავშირის ქვეყნებში, ვინაიდან მისი დაწესებით მოხერხდა არაპირდაპირი გადასახადების ჩანაცვლება. ევროკავშირის ქვეყნებმა მოცემული ტიპის გადასახადი შემოიღეს სხვადასხვა პერიოდში, მაგალითისთვის დღეს საბერძნეთმა შემოიღო 1987 წელს, 1986 წელს ესპანეთმა, 1989 წელს ფინეთმა, პორტუგალიამ და ავსტრიამ, ხოლო 1995 წელს დღეს გადასახადი ოფიციალურ გადასახადად დააწესა შვედეთმა.⁴⁰

³⁹ ზვიად როგავა, ზაურ ამილახვარი. საგადასახადო სამართალი. საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები. დამხმარე სახელმძღვანელო. თბილისი, 2013

⁴⁰ დიკ ლონარდი, ევროკავშირის სახელმძღვანელო (თარგმანი), გამომცემლობა ჯისაია 2002

მაგალითისთვის წარმოგიდენტ ევროკავშირის ქვეყნების დღგ-ს სტანდარტულ განაკვეთებს, რომლებიც გარკვეულწილად განსხვავდება ერთმანეთისგან: ლუქსემბურგი 17%, ავსტრია,საფრანგეთი, დიდი ბრიტანეთი 20%, საბერძნეთი 23%, უნგრეთი 27%, ფინეთი 24%, გერმანია 19%, ჰოლანდია 21%, კვიპროსი 19%,მალტა 18%.⁴¹

საქართველოში დამატებული ღირებულების ადმინისტრირების მიმართულებით იკვეთება რიგი პრობლემებისა,რომელთა ნაწილიც განხილულია ქვემოთ.

დასაზუსტებელია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 177-ე მუხლი,რომლითაც რეგულირდება შერეული ოპერაციები, ანუ ისეთი ტიპის ოპერაციები როდესაც ხორციელდება საქონლისა და მომსახურების ერთდროული მიწოდება.აღნიშნული ნორმის ორაზროვანი გაგება ხშირად ბადებს გაურკვევლობებს და წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს მხრიდან სანქციის საფუძველს.მაგალითად,დღგ-ს გადამხდელმა ორგანიზაციამ მოახდინა საქონლის მიწოდება განვადებით.კომპანიამ მოცემული ოპერაცია გაყო ორ ნაწილად: საქონლის ღირებულების ძირითად ნაწილად და განვადებისთვის საპროცენტო დანამატად.კომპანიამ დღგ-ის დასაბეგრ თანხად ჩათვალა კომპენსაციის ძირითადი ნაწილი, ხოლო განვადებისათვის კუთვნილი დანამატი ჩათვალა ფინანსური მომსახურებისათვის გადასახდელ კომპენსაციის თანხად და არ დაბეგრა დღგ-ით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 177-ე მუხლის გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოს შეუძლია მიიჩნიოს, რომ საქონლის მიწოდების ოპერაციისადმი განვადების საპროცენტო დანამატს დამხმარე ხასიათი აქვს და ის არ განიხილება ცალკე ოპერაციად, რასაც თავისთავად მოჰყვება როგორც ფინანსური სანქცია, ისე ძირითადი გადასახადის დარიცხვა.⁴²

პრაქტიკული და თეორიული გადმოსახედიდან საყურადღებო საკითხია დღგ-ს განაკვეთის განსაზღვრა.ზოგადად რაიმე ეკონომიკური საფუძველი იმისა, რომ დღგ-ს ერთიანი განაკვეთი შედარებით ეფექტურია არ არსებობს, თუმცა რამდენიმე განაკვეთის შემოღება ზრდის ადმინისტრაციულ ხარჯებს, ართულებს გადასახადის სრულად ამოღება-გაანგარიშებას, რაც პრობლემურ საკითხს წარმოადგენს და ამიტომ ქვეყნები ამცირებენ განაკვეთების რაოდენობას.მაგალითისთვის ავსტრიაში შემოღებული იყო სამი ტიპის განაკვეთი 10%;20%;32%. საფრანგეთში მოქმედებდა ოთხი ტიპის განაკვეთი: მინიმალური 5,5%;შემცირებული 7%; ნორმალური 18,6%;ზღვრული 33,3%, რომლებიც 1989 წლიდანსამამდე შემცირდა. ასევე სამი ტიპის განაკვეთი იყო შვედეთში 1991 წლამდე 23%;12%;2%; და ა.შ.⁴³

⁴¹ევროპის კომისიის ვებ.გვერდი.

⁴²შემოსავლების სამსახურის ბრძანება N 1671 07.09.2010 წელი, შემოსავლების სამსახურის სიტუაციური სახელმძღვანელო N1116 საქონლის მიწოდება განვადებით.

⁴³ი. მესხია, ო. ნიკოლეიშვილი, გადასახადები და დაბეგვრა, თბილისი, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული ფინანსების სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი, 2002

მოსახლეობის მსყიდველობითუნარიანობა საქართველოში ბევრად დაბალია ევროკავშირის ქვეყნებთან შედარებით, რაც დიდ ტვირთად აწვება მოსახლეობას.

ასევე საყურადღებოა სახელმწიფოები, რომლებიც არ შედიან ევროკავშირში, თუმცა აქვთ ჩვენზე ძლიერი და სტაბილური ეკონომიკა. მაგ: ავსტრალიაში დღგ-ს განაკვეთი არის 10%. 0% არის მედიკამენტებზე, საკვებ პროდუქტებზე, განათლებაზე. მექსიკაში 16% (0% მედიკამენტებზე, საკვებ პროდუქტებზე), ისრაელში 18% (0% ტურისტულ მომსახურებაზე, ბინების გაქირავებაზე, ხილ-ბოსტნეულზე), შვეიცარიაში 8% (2.5% პირველადი მოთხოვნის კვების პროდუქტებზე, სამედიცინო მასალებზე, გაზეთებზე, წიგნებზე), თურქეთში 18%, ტაილანდში 7%-ია. მოცემულ ქვეყნებში დღგ-ს განაკვეთი უფრო დაბალია, ვიდრე საქართველოში. მართალია, ჩვენს მსჯელობაში არ არის წარმოდგენილი სხვა გადასახადების სატარიფო ოდენობები, რომელიც შესაძლოა იყოს ბევრად მაღალი ვიდრე საქართველოშია და რომელსაც საბოლოო ჯამში იხდის მომხმარებელი, მაგრამ დღგ-ის კუთხით თუ ვიმსჯელებით საკმაოდ მაღალია საქართველოში, რაც საბოლოო ჯამში აისახება პროდუქციის ფასებზე. ამ შემთხვევაში მნიშვნელოვანია დღგ-ზე ყურადღების გამახვილება იმ მიზეზით, რომ იგი შედის ყველა პროდუქტის ფასში და მისი დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს მთელი მოსახლეობა. აქედან გამომდინარე დღგ აისახება საქონლის ფასში და იწვევს მის გაძვირებას, რაც უარყოფითად აისახება მოსახლეობის მსყიდველობითუნარიანობაზე და შესაბამისად მათი ცხოვრების დონეზე.

3.2. COVID 19-ის გავლენა საქართველოში გადასახადების ადმინისტრირებასა და საგადასახადო კონტროლზე

2019 წლის დეკემბერში ჩინეთის რესპუბლიკის ჰუბეის პროვინციის ქალაქ ვუჰანში გავრცელებულმა ე.წ. კორონა ვირუსმა „SARS-Cov-2“ გლობალური სახე მიიღო და უსწრაფესი ტემპით გავრცელდა მსოფლიოს სხვადასხვა ნაწილში და მოედო თითქმის ყველა განვითარებად თუ განვითარებულ ქვეყანას. მათ შორის გამონაკლისს არც საქართველო წარმოადგენს. აღნიშნულმა ვირუსმა მთლიანად შეცვალა მსოფლიო რეალობა და დღის წესრიგში უპირველეს საკითხად მოექცა იმ ვირუსთან გამკლავება, რომელიც ცალსახად აყენებს ზიანს როგორც ადამიანის ჯანმრთელობას და სიცოცხლეს, ასევე უარყოფითად მოქმედებს და საზიანო ეფექტის მომტანია რიგი ქვეყნების ეკონომიკებისთვის. აღნიშნული ვირუსისგან დაზარალებული ქვეყნების რიცხვი უკვე 200-მდეა.

საქართველოში covid 19-ის წინააღმდეგ გატარებული ღონისძიებები და აკრძალვები დაიწყო 29 იანვრიდან, როდესაც საქართველოს მთავრობამ მიიღო გადაწყვეტილება შეეჩერებინა ავია მიმოსვლა ჩინეთთან. შემდგომ ეტაპზე ირანთან და იტალიასთანაც აიკრძალა მიმოსვლა. შემდგომ ეტაპობრივად აიკრძალა გადაადგილება მეზობელ ქვეყნებშიც და უკვე 21 მარტს გამოცხადდა საგანგებო მდგომარეობა. ასეთ პირობებში ვირუსთან ბრძოლის პარალელურად დღის წესრიგში დადგა ეკონომიკის ფუნქციონირება. რა საკვირველია ამ ეტაპზე ვირუსისგან მიყენებული ზარალის სრულად დათვლა და გაანალიზება წარმოუდგენელია როგორც მსოფლიოსთვის, ისე საქართველოსთვის, ვინაიდან ვირუსი ისევ აქტუალური პრობლემაა და ადამიანებს კვლავ უწევთ covid 19-თან ერთად თანაცხოვრება. თუმცა, უნდა აღინიშნოს რომ 2020 წლის გლობალურმა პანდემიამ საკმაოდ დიდი ზიანი მიაყენა როგორც ქვეყნის ეკონომიკის ტურისტულ სფეროს, ისე სხვა სფეროებს და აღნიშნულმა ჯაჭვურად გამოიწვია ქვეყნის ეკონომიკის ზრდის ტემპის შენელება და რეცესია. ასეთ პირობებში მთავრობის მხრიდან საჭირო გახდა ისეთი ცვლილებების მიღება და გარკვეული ღონისძიებების გატარება, რაც ხელს შეუწყობს ქვეყანაში მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარებას, რაც შემდგომში იქნება წინაპირობა ქვეყნის კრიზისიდან გამოსვლისა და ეკონომიკის გაჯანსაღების.

2020 წლის კორონა ვირუსის პანდემიის გამო საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მონაცემებითა და პროგნოზით, გლობალური ეკონომიკა შემცირდება 3%-ით, ხოლო უფრო პესიმისტური და მძიმე სცენარის დადგომის შემთხვევაში გლობალურ ეკონომიკაში კლება 5%-ს მიაღწევს. მსოფლიო პროცესების კვალდაკვალ შემცირებული გზავნილები უცხოეთიდან, გაუარესებული ეკონომიკური მდგომარეობა პარტნიორ ქვეყნებშია ისახება

ჩვენი ქვეყნის ეკონომიკურ პარამეტრებზეც და სავარაუდოდ მიმდინარე წელს ეკონომიკის 4%-იანი კლებაა პროგნოზირებული.

აღნიშნული პანდემიის კვალმა რა საკვირველია გავლენა იქონია ქვეყნის საგადასახადო სისტემაზე, მის პოლიტიკასა და მიდგომაზე. გადასახადების ადმინისტრირება და მისი კონტროლი გახდა მთავრობის ერთ-ერთი პირველი საზრუნავი, ვინაიდან ვირუსთან ბრძოლის პარალელურად სამედიცინო მიმართულებით საჭირო გახდა მეორე ფრთაზე - ეკონომიკურ მიმართულებაზე ბრძოლაც, რაც აისახა იმ ეკონომიკური ტიპის გადაწყვეტილებებში, რამაც ასახვა ჰპოვა მცირე და საშუალო ბიზნესზე სხვადასხვა მიმართულებითა და რაკურსით. მნიშვნელოვანია იმ გარემოების გათვალისწინებაც რამაც წარმოშვა აღნიშნული კრიზისი. მას არ ჰქონია რაიმე ეკონომიკური საფუძველი, რითიც ის პრინციპულად განსხვავდება მანამდე არსებული სხვა ეკონომიკური კრიზისებისგან. ამ შემთხვევაში კრიზისი სათავეს იღებს არა ეკონომიკური თუ ფინანსური პარამეტრის გაუარესებისგან, ან რაიმე ეკონომიკური თუ პოლიტიკური შოკისგან, არამედ მის სათავეს წარმოადგენს ადამიანთა ჯანმრთელობა, რაც ცალსახად პოლიტიკოსების მთავარ საზრუნავს წარმოადგენს ეკონომიკურ საზრუნავთან ერთად და მის პარალელურად.

Covid 19-ის ვირუსისგან წარმოშობილმა კრიზისმა შეაფერხა ის პოზიტიური დინამიკა რაც ქვეყანას ჰქონდა 2019 წლის განმავლობაში. აღნიშნული პერიოდის განმავლობაში ქვეყნის ეკონომიკური ზრდის ტემპი წარმოადგენდა 5,1%-ს. ტურიზმის სექტორიდან მიღებულმა ერთობლივმა შემოსავალმა 3,3 მილიარდ ლარს მიაღწია, რაც ქვეყნის მთლიანი შიდა პროდუქტის 18.4%-ს წარმოადგენს, გზავნილებით გადმორიცხულმა თანხების მოცულობამ აღნიშნულ პერიოდში 1,5 მილიარდი აშშ დოლარი შეადგინა, ხოლო ექსპორტის მოცულობა 3,8 მილიარდი აშშ დოლარი მოუტანა ქვეყანას.⁴⁶ მიუხედავად მსგავსი ტიპის დადებითი დინამიკისა და ტემპისა 21-ე საუკუნის გლობალურმა პანდემიამ მკვეთრად შეასუსტა ქვეყნის ეკონომიკა.წარმოქმნილი პრობლემების ფონზე მნიშვნელოვანად გადაეწყო ეროვნული ბიუჯეტი,რაც ხარჯვით ნაწილში გამოისახა 600,000,000 ლარის შემცირებით.შექმნილი სიტუაციიდან გამომდინარე გარდაუვალი გახდა მოლაპარაკებების წარმოება საერთაშორსო პარტნიორებთან და ინსტიტუტებთან, რამაც გამოიღო შედეგი და ქვეყნის ხელისუფლებამ შეძლო მოეზიდა 3 მილიარდი აშშ დოლარი სავალუტო ფონდისგან და სხვა მნიშვნელოვანი საერთაშორისო ინსტიტუტებიდან. მოცემული თანხის მიზნობრიობა მკაცრად გაწერილია,საიდანაც მილიარდ ნახევარი აშშ დოლარის რესურსის მიწოდება მოხდება კერძო სექტორისთვის, ხოლო დანარჩენი თანხები მოხმარდება,როგორც ვირუსთან ბრძოლას, ისე ამ ვირუსის გავრცელების შედეგად მიყენებული ზარალის მინიმიზებას, რაც გულისხმობს სხვადასხვა სექტორის დახმარებასა და სხვა საჭირო ღონისძიებების ჩატარებას.

⁴⁶<https://stopcov.ge/Content/files/government--report.pdf>კოვიდ 19-თან ბრძოლის ოფიციალური ვებ-გვერდი.

პანდემიის ფონზე ვირუსთან ბრძოლის პარალელურად საქართველოს მთავრობამ წარადგინა ანტიკრიზისული გეგმის პაკეტი რაც მოიცავდა მოქალაქეების მხარდაჭერას, როგორც ტურიზმის, დეველოპმენტისა და სოფლის მეურნეობის მიმართულებით, ისე სხვა სექტორების მიმართულებით. ანტიკრიზისული გეგმის პირველ ეტაპზე ხელისუფლებამ დაასაუბსიდირა საქართველოში მცხოვრები მოქალაქეების კომუნალური გადასახადები, რაც მოიცავდა 200 კილოვატამდე მოხმარების დენსა და 200 მ³-მდე მოხმარების ბუნებრივ აირზე სამი თვის განმავლობაში ნულოვან გადასახადს მომხმარებლების მხრიდან. მოცემული პროგრამით ისარგებლა 1,2 მილიონამდე აბონენტმა, ხოლო სუბსიდიით გამოყოფილმა თანხამ 170 მილიონი ლარი შეადგინა. ამავე პერიოდში მთავრობის ანტიკრიზისული გეგმის მეორე მნიშვნელოვანი ნაბიჯი იყო 9 ძირითად სასურსათო პროდუქტზე იმ ფასების შენარჩუნება, რაც იყო ქვეყანაში პანდემიამდე პერიოდში. ფასების მნიშვნელოვნად ზრდის რისკი მომდინარეობდა ვალუტის გაცვლითი კურსის მერყეობიდან, ვინაიდან პანდემიის პირობებში საკმაოდ უფასურდებოდა ეროვნული ვალუტა. მიუხედავად იმისა, რომ პანდემიამდე ლარის კურსი გამყარებას განიცდიდა, ვირუსის გავრცელებით გამოწვეულმა კრიზისმა და ეკონომიკურმა შოკმა, სრულიად შეცვალა რეალობა და ლარმა როგორც დოლარის, ისე ევროს მიმართ დაიწყო გაუფასურება. ეროვნული ბანკის მიერ გატარებულმა ღონისძიებებმა რეფინანსირების განაკვეთის დაწევამ და სავალუტო რეზერვების გამოტანამ მცირედით შეინარჩუნა კურსი, თუმცა ამის მიუხედავად ეროვნულმა ვალუტამ მაინც განაგრძო გაუფასურება დოლარის მიმართ. მესამე მნიშვნელოვან ნაბიჯს წარმოადგენდა სესხების გადავადება, როდესაც საქართველოში მოქმედმა კომერციულმა ბანკებმა მომხმარებლებს შესთავაზეს და შესაძლებლობა მისცეს გადაევადებინათ საკუთარი სასესხო შენატანები სამი თვის ვადით.

მოცემული ტიპის ღონისძიებებსა და გატარებულ პოლიტიკას ჰქონდა დადებითი ეფექტი, ვინაიდან აღნიშნული სამი თვის განმავლობაში მაქსიმალურად მეტი თანხების დატოვების შესაძლებლობა მიეცათ მოქალაქეებს, რა დროსაც ისინი თავად განკარგავდნენ აღნიშნული თანხების გამოყენების მიზნობრიობას. ამის შემდგომ პერიოდს მოჰყვა ანტიკრიზისული გეგმის მეორე ეტაპი რაც გულისხმობდა უშუალოდ ბიზნესისა და მოქალაქეების პირდაპირ უშუალო ფინანსურ დახმარებასა და სხვა ღონისძიებებს. ფულადი დახმარების პაკეტი მოიცავდა შემდეგ ღონისძიებებსა და კატეგორიებს:

- ❖ **დასაქმებულები** - ვინც დაკარგა სამუშაო ადგილი ექვს თვეში ჯამურად მიიღებს 1200 ლარს.
- ❖ **თვითდასაქმებულები** - რომლებამც ასევე დაკარგეს სამსახური და ვერ ახორციელებენ საკუთარ ეკონომიკურ საქმიანობას, მთვრობისგან მიიღებენ ერთჯერად 300 ლარიან დახმარებას.
- ❖ **დამსაქმებელი მიიღებს შეღავათს** - თუ ის შეინარჩუნებს თანამშრომლებს, რომელთა თვიური ანაზღაურება შეადგენდა 750 ლარიდან 1,500 ლარამდე, 6 თვის მანძილზე

750 ლარამდე ხელფასის პირობებში მთლიანად საშემოსავლო გადასახადის წილი 20% დარჩება კომპანიას, ასევე 1,500 ლარამდე ხელფასზე , 750 ლარის ოდენობაზე მოეხსნება საშემოსავლო გადასახადის გადახდის ვალდებულება და ის მთლიანად დარჩება კომპანიას. მოცემული პროგრამის ბიუჯეტის გამოყოფილი თანხის მოცულობა 250 მილიონი ლარია.

❖ **პენსიონერებს 1 ივლისიდან გაეზარდათ პენსია - 70 წლის და მეტის ასაკის მქონე პენსიონერები მიიღებენ 30 ლარით მეტ საპენსიო ანაზღაურებას.**

რაც შეეხება უშუალოდ მცირე და საშუალო ბიზნესის დახმარებას ანტიკრიზისული გეგმის პირველ ეტაპზე შემუშავდა კონკრეტული სახის ღონისძიებები რაც გულისხმობდა: ქონების გადასახადის გადავადებას ბიზნეს სუბიექტებისათვის 4 თვით პირველ ნოემბრამდე. აღნიშნული ცალსახად დადებითი გადაწყვეტილებაა, რითიც ისარგებლა 6,000-მა სუბიექტმა. ასევე პირველივე ნაბიჯზე მნიშვნელოვანი დახმარებისა და მხარდაჭერის პაკეტი მიიღო სასტუმრო ბიზნესმა, რომელმაც პირველ რიგში საკუთარ თავზე მიიღო ტურიზმის სექტორის ის ნეგატიური ეფექტი, რაც ვირუსის გავრცელებამ გამოიწვია. მთავრობის ინიციატივით 4-დან 50 ნომრადე მცირე და საოჯახო ტიპის სასტუმროები პირველი აპრილიდან იღებენ საბანკო სესხის პროცენტზე თანდაფინანსებას 6 თვის განმავლობაში. აღნიშნული დახმარების პაკეტი ჯამურად 14 მილიონ ლარს მოიცავს. შეღავათები დაწესდა ავტოიმპორტიორი კომპანიებისთვისაც, რომელთაც მანქანის განბაჟების ვადა გადაეწიათ 1 სექტემბრამდე და მოცემული გადასახადის გადახდაზე შეღავათი დაუწესდათ 90 დღით. გარდა აღნიშნული ბენეფიტებისა, ბევრმა კომპანიამ ისარგებლა სესხების რესტრუქტურის მარტივი პროგრამით, რაც ასევე დადებითი ფაქტორია მსგავსი საჭიროებების მქონე ბიზნეს სუბიექტებისთვის.

გარდა მოცემული საშეღავათო მექანიზმებისა, მთავრობამ დაანონსა ანტიკრიზისული გეგმის მომდევნო ეტაპი რაც გულისხმობს შემდეგ ღონისძიებებს:

- **დღგ-ს ზედმეტობის ავტომატური დაბრუნების მექანიზმი** - რაც გულისხმობს, რომ ბიზნესმა დამატებით მიიღო ის თანხები, რომელიც უნდა გადაეხადა ბიუჯეტში. ჯამში ბიზნესი მსგავსი ინიციატივის ფარგლებში მიიღებს 600 მილიონ ლარს, რაც დადებითად აისახება ბიზნესის განვითარებასა და ფუნქციონირებაზე
- **330 მილიონი ლარი საკრედიტო-საგარანტიო სქემის განსახორციელებლად** - რაც ნიშნავს რომ საბანკო სექტორი დამატებით მიიღებს ფინანსებზე ხელმისაწვდომობას, რაც უფრო მეტად გაზრდის მათ ლიკვიდობას. აღნიშნული ტიპის საკრედიტო-საგარანტიო სქემაში ჩაერთვებიან მცირე და საშუალო ბიზნესის სუბიექტები, რაც დადებითად აისახება ბიზნესის განვითარებასა და ხელშეწყობაზე. მოცემული პროგრამა ნიშნავს რომ რისკების გადანაწილება და თვის თავზე აღება მოხდება ბიზნესს, ბანკსა და სახელმწიფოს შორის. ასევე კონკრეტული პროექტის ფარგლებში მოხდება იმ ბიზნეს მიმართულებების

დაფინანსება, რომელთაც ყველაზე მეტად გაუჭირდათ და საჭიროებენ დახმარებას. დაფინანსებას მიიღებენ ისეთი ტიპის ბიზნესები, რომლებსაც სწრაფი ტემპით აღდგენის უნარი გააჩნიათ. აღნიშნული ხელს შეუწყობს ეკონომიკის სწრაფად აღდგენას და რაც შეიძლება სწრაფად იმ ნიშნულზე დაბრუნებას რაც ქვეყანას ჰქონდა 2019 წელს.

- **„აწარმოე საქართველოს“ პროგრამის ფარგლოვება/განახლება** - მთავრობის ინიციატივით მიმდინარე პანდემიის პირობებში შეიცვალა „აწარმოე საქართველოს“ პროგრამის გარკვეული კრიტერიუმები, მუხლები, დებულებები რაც უფრო მეტად ხელს შეუწყობს მოცემულ პროგრამაში ჩართულობასა და ბიზნესის განვითარებას. კონკრეტულად „აწარმოე საქართველოს“ პროგრამის ფარგლებში შეიცვალა დაფინანსების ვადა, რა დროსაც სახელმიწფო თანადაფინანსებას განახორციელებს ნაცვლად 24 თვისა, 36 თვის განმავლობაში. ასევე გაიზარდა დასაფინანსებელი სფეროები და ბიზნეს-საქმიანობის სახეები, მოხდა სესხისა და ლიზინგის მინილური ზღვრის დაწევა, საბრუნავი საშუალებების დაფინანსება 20%-დან 80%-მდე გაიზარდა, რაც საკმაოდ დადებით სიგნალს წარმოადგენს დაინტერესებული მეწარმეებისთვის.
- **მცირე მეწარმეების საგრანტო კომპონენტი** - აღნიშნული პროგრამის ფარგლებში გაიზარდა დაფინანსების მაქსიმალური ლიმიტი 20,000 ლარიდან 30,000 ლარამდე, ჩართული მეწარმის მხრიდან კი თანადაფინანსების წილი 20%-დან 10%-მდე შემცირდა.
- **ბანკებს მიეწოდათ 600 მილიონი ლარის დამატებითი რესურსი** - აღნიშნული პროგრამა ითვალისწინებს კომერციული ბანკებისთვის ფულადი რესურსის მიწოდებას რაც უზრუნველყოფს ბანკებისთვის ლიკვიდობის გაზრდას.

საბოლოო ჯამში covid 19-ისგან მიყენებული ზარალის აღმოსაფხვრელად ქვეყნის მთავრობამ ეკონომიკის და მცირე და საშუალო ბიზნესის მხარდასაჭერად გამოყო 1,76 მილიარდი ლარი, რაც დაიხარჯება იმ პროგრამებისა და პროექტების განხორციელებაში რაზეც ზემოთ ვისაუბრეთ. შემდგომ ეტაპებზეც მნიშვნელოვან მხარაჭერას საჭიროებს ისეთი სექტორები, როგორცაა ტურიზმი, სასტუმრო ბიზნესი და დეველოპმენტი.

ასევე მნიშვნელოვანია ისეთი სექტორის მხარდაჭერა როგორც სოფლის მეურნეობა, სადაც მოსახლეობის ყველაზე დიდი ნაწილია დასაქმებული (39%). პანდემიის ფონზე აქტუალური გახდა საკითხი სურსათით უზრუნველყოფის თაობაზე. Covid 19-ის პირობებში საჭიროა გაძლიერდეს აგრო სასურსათო პროდუქციის წარმოება. ამ მიმართულებითაც შემუშავებულია მთავრობის მხრიდან გეგმა, რაც უზრუნველყოფს ფერმერების უპრეცედენტო დახმარებას ფინანსური და ტექნიკური მიმართულებით. მოცემული გეგმის მიხედვით 37 მილიონი ლარია გამოყოფილი ფერმერებისთვის, რომლებსაც ექნებათ შესაძლებლობა შეიძინონ სასუქები, მცენარეთა მოვლის საშუალებები, გადაიხადონ ხვნა-თესვის ხარჯები და ა.შ. დეტალურად მოცემული პროგრამა მოიცავს:

- სასოფლო-სამეურნეო საქონლის და ხვნის მომსახურებაზე 1 ჰექტარი მიწის მფლობელზე 200 ლარიან დახმარებას.
- 0.25-დან 100 ჰექტარ მიწის ნაკვეთის მფლობელებზე დიზელის საწვავის შეღავათიან ფასად შესყიდვას.
- ასევე ფერმერებს ჩამოეწერებათ დავალიანებები რაც სამელიორაციო მომსახურების გადაუხდელობის გამო დაუგროვდათ 2012-2019 წლებში. ჯამში ეს თანხები 8 მილიონი ლარის მოცულობისაა.

გარდა მოცემული პირდაპირი მხარდაჭერისა, სოფლის მეურნეობის მხარდაჭერის პროგრამა მოიცავს „შეღავათიანი აგროკრედიტის“ პროგრამაში ცვლილებებს, რაც უფრო მეტად უზრუნველყოფს ფინანსების ხელმისაწვდომობას ფერმერებისთვის, რომელთაც მიმდინარე პერიოდში ყველაზე მეტად ესაჭიროებათ ფინანსურ რესურსებზე წვდომა. მოცემული ღონისძიებები და გადასახადის კუთხით შემუშავებული რეფორმები შესაძლოა დიდი ხნის განმავლობაში დარჩეს ძალაში, სანამ პანდემიის შედეგად მიყენებული ზარალის მოცულობა არ შემცირდება. ამის გათვალისწინებით, მნიშვნელოვანია ისეთი ტიპის რეფორმებისა და გადასახადების ადმინისტრირების კუთხით ცვლილებების შემუშავება, რაც უზრუნველყოფს მოსახლეობის დასაქმებას, მცირე და საშუალო ბიზნესის წარმოებისა და გამოშვებული პროდუქციის ზრდას. აღნიშნული იქნება საწინდარი ეკონომიკის სწრაფი აღდგენისა და გაჯანსაღების, რაც საშუალოვადიან და გრძელვადიან პერიოდში უფრო მეტად დააჩქარებს ქვეყნის განვითარებისა და წინსვლის შესაძლებლობებს.

დასკვნები და წინადადებები

საქართველოში შექმნილია თანამედროვე და მოწინავე ტექნოლოგიებზე დაფუძნებული საგადასახადო კონტროლის მექანიზმი, თუმცა სისტემაში მეტ-ნაკლებად ისევ გვხვდება გარკვეული სახის პრობლემები თუ ბუნდოვანებები როგორც კანონმდებლობაში, ისე სააგადასახადო სტრუქტურის ფაქტობრივ საქმიანობაში. კონტროლის კონკრეტულ მეთოდებთან დაკავშირებით შეიძლება გამოვყოთ გარკვეული ბიზნეს-მიმართულებები, სადაც საკმაოდ ბუნდოვანია ქრონომეტრაჟის ფუნქცია. მიგვაჩნია, რომ ის არღვევს სამართლიანობის პრინციპს, ვინაიდან ზუსტად და სრულად შეუძლებელია აისახოს წარსული მონაცემები ყველა ბიზნეს-ერთეულში. მოცემული მეთოდი ხშირ შემთხვევაში ხდება დავის საფუძველი გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის.

ზოგიერთი ქვეყნის საგადასახადო კონტროლის მოდელი შესაძლებელია ეფექტიანად გადმოვიტანოთ და წარმატებულად გამოვიყენოთ საქართველოში. დადებითად ვაფასებთ ისეთი ტიპის ღონისძიებების გატარებას, რაც უზრუნველყოფს გადასახადების განაკვეთების სეგმენტაციას მოქალაქეების შემოსავლის სიდიდის მიხედვით. საჭიროა ისეთი სახის ცვლილებები რაც უზრუნველყოფს საშემოსავლო და მოგების გადასახადების სეგმენტაციას შემოსავლების სიდიდის მიხედვით და დღგ-ს გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის ზღვარის გაზრდას. მოცემული ტიპის ცვლილებები არ არის ადვილად განსახორციელებელი, ვინაიდან ქვეყანას მოუწევს ბიუჯეტური შემოსავლების გარკვეულ ნაწილზე უარის თქმა, მაგრამ გრძელვადიან პერიოდში ეს არის გამართლებული მიდგომა რადგანაც გაიზრდება მცირე და საშუალო ბიზნესის ბრუნვები, ასევე მოიმატებს მათი რაოდენობა, რაც თავის მხრივ გამოიწვევს სამუშაო ადგილების ზრდას ქვეყანაში და საბოლოო ჯამში სახელმწიფო ბევრად მეტ ფინანსურ ბენეფიტს მიიღებს, ვიდრე არსებული ხისტი საგადასახადო პოლიტიკით.

საქართველოში მცირე ბიზნესის განვითარების ხელისშემშლელი ფაქტორებია: საინვესტიციო და საკრედიტო მიმზიდველობის დაბალი დონე,

ბაზრის არასრულყოფილება, კვალიფიციური მუშახელის სიმცირე და სხვ. გარდა ამისა მცირე და საშუალო ბიზნეს-სესხები მაღალ რისკიანია, მეწარმეებს ექმნებათ გადახდისუნარიანობის პრობლემა, რის გამოც ბანკები ხშირ შემთხვევაში სესხის უზრუნველსაყოფად ითხოვენ მაღალი ღირებულების უძრავ თუ მოძრავ ქონებას, რომელთა საბაზრო ღირებულება აღემატება გაცემული სესხის თანხას.

ასევე, აღსანიშნია რომ გადასახადების გადამხდელებს უძნელებათ მუდმივ ცვლილებებთან შეგუება და ახალ საგადასახადო ცვლილებებზე ბიზნესის მორგება, ამიტომ მნიშვნელოვანია სახელმწიფომ ცვლილებები გაატაროს გარკვეული პერიოდულობით და წინასწარ დააანონსოს დაგეგმილი ცვლილებები, რათა ბიზნესს ჰქონდეს მოსამზადებელი დრო. საყურადღებო და მნიშვნელოვანი სიახლეა ფინანსური ანგარიშგების ახალი ევროპული სტანდარტების დანერგვა (IFRS), რომელიც 2017 წლიდან სავალდებულოა მეწარმეებისთვის. აღრიცხვის მოცემული მოდელის გატარება გარკვეულ ხარჯებთან არის დაკავშირებული, საჭიროა მეწარმეების ცნობიერებისა და განათლების ამაღლება ამ კუთხით. საერთო ჯამში კი აღნიშნული გადაწყვეტილება და მსოფლიოში უახლესი სტანდარტების დანერგვა წინ გადადგმულ და წარმატებულ ნაბიჯად შეიძლება ჩაითვალოს.

მეწარმეობის წახალისების კიდევ ერთი მნიშვნელოვანი ფაქტია საგადასახადო კოდექსში საგადასახადო ადმინისტრირების კუთხით განხორციელებული ბოლო ცვლილებები. კერძოდ:

- საბანკო ანგარიშებზე ყადაღის დადება მხოლოდ სასამართლოს გადაწყვეტილებით (საგადასახადო დავის პერიოდში);
- მეწარმეებისთვის ძველი 2011 და 2013 წლამდე არსებული დავალიანებების ჩამოწერა ძირითადი თნხის დაბრუნების პირობით. აღნიშნული აქტით ჩამოიწერა 2 მილიარდ ლარამდე უიმედო ვალი.
- ძირითად საშუალებებზე (დღგ-ით დასაბეგრ საქმიანობაში გამოსაყენებელი) იმპორტის დღგ-ს გაუქმება.

ასევე ძალიან მალე დამტკიცდება რეგულაცია, რომელიც გადასახადის შემცირებისთვის სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობის დაკისრებისთვის დადგენილი თნხის ოდენობას 50,000 ლარიდან 100,000 ლარამდე გაზრდის. აგრეთვე საგადასახადო ხანდაზმულობის პერიოდი 6-დან 3 წლამდე შემცირდა. მსგავსი ტიპის შესწორებები ადასტურებს ხელისუფლების მხარდაჭერას ბიზნესისადმი.

ყოველივე ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე საჭიროდ ვთვლით გაუმჯობესდეს გადასახადების ადმინისტრირება, რაც თავისთავად გულისხმობს საგადასახადო კონტროლის ფორმების სრულყოფას. მოცემული მიზნის განსახორციელებლად მიზანშეწონილად მიგვაჩნია:

- მაქსიმალური სიზუსტით განისაზღვროს საგადასახადო შემოწმების ჩატარების მიზნები და საფუძვლები;
- შესამოწმებელი სუბიექტების დაყოფა მოხდეს დარგების მიხედვით, რაც გამოიწვევს გადასახადების ამოღების სიდიდის გაზრდას;
- შემოწმების ძირითადი მიზანი უნდა იყოს გადასახადის ნებაყოფლობითი გადახდა;
- გადასახადების გადამხდელთა რაოდენობის ზრდა წარმოადგენს ძირითად პრიორიტეტს

მიზანშეწონილი იქნება თუ საგადასახადო ორგანო შეამცირებს დღგ-ის განაკვეთს პირველადი მოხმარების ბუნებრივ მონოპოლიურ საქონელზე (მაგ. პური), ერთის მხირვ ზღვრული ფასების დაწესება მიგვიყვანს სასურველ შედეგამდე, რაც ნიშნავს მოსახლეობის სოციალური მდგომარეობის გაუმჯობესებას. ასევე საჭიროა ფიქრი და გადაწყვეტილების მიღება დამატებული ღირებულების გადასახადის მთლიანად გაუქმების თაობაზე.

როგორც ისტორიული მართლზომიერება, ისე ეროვნული გამოცდილება გვიდასტურებს ფაქტს, რომ ყველა საგადასახადო სისტემა არასრულფასოვანია და საჭიროებს განვითარებას, დახვეწასა და მოდერნიზებას. საბოლოო ჯამში შეიძლება ითქვას, რომ ყოველი ქვეყნის ეკონომიკის განვითარების ტემპსა და მასშტაბს განსაზღვრავს მისი მოქალაქეებისა და მთლიანად საზოგადოების განვითარების მაღალი დონე. მთავარ პრიორიტეტს წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელებს გაუმარტივდეთ საგადასახადო ორგანოსთან თანამშრომლობა, რაც ხელს შეუწყობს მათ ინფორმირებულობას და ჩრთვას იმ პროცესებში, რომლებიც ემსახურება გადამხდელთა საგადასახადო კულტურის ამაღლებას, განვითარებასა და კეთილდღეობის გაზრდას. მხოლოდ მოცემული მიზნებისა და წინაპირობების განხორციელების შედეგად იქნება შესაძლებელი საგადასახადო სისტემის წარმატებულად და ეფექტიანად ფუნქციონირება.

ბიბლიოგრაფია:

წიგნები და სტატიები :

1. გაბისონია ი., საგადასახადო სამართალი (გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვის მექანიზმები), თბილისი, 2013
2. როგავა ზ., ამილახვარი ზ., საგადასახადო სამართალი. საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები. დამხმარე სახელმძღვანელო. თბილისი, 2013
3. მიქელაშვილი მ., სახელმწიფოს საგადასახადო პოლიტიკის თეორიული ასპექტები, თბილისი, 2011
4. მექვაბიშვილი ე., სახელმწიფო და ეკონომიკა, თბილისი, 1995
5. როგავა ზ., ნადარაიალ., რუხაძეკ., ბოლქვაძეკ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი მეორე, თბილისი, 2012
6. მესხია ი., ნიკოლეიშვილი ო., გადასახადები და დაბეგვრა, თბილისი, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული ფინანსების სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი, 2002
7. ჯიქია მ., ყუფარაძე გ., ევროკავშირის საგადასახადო სამართალი და ვიშეგრადის ქვეყნების საგადასახადო პოლიტიკა. კავკასიის საერთაშორისო უნივერსიტეტი, თბილისი, 2014
8. სვანაძე ს., არაპირდაპირი გადასახადები. მისი სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები, სადოქტორო დისერტაცია, ქუთაისი, 2009
9. როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, თბილისი, 2009

10. ბახტაძე ლ., კაკულია რ., ჩიკვილაძე მ., საგადასახადო საქმე, თბილისი, 2007
11. დიკ ლ., ევროკავშირის სახელმძღვანელო (თარგმანი), გამომცემლობა ჯისაია, 2002
13. ჯანიაშვილი მ., ანალიტიკური სტატია : „რა შედეგებს მოიტანს მცირე მეწარმეებისთვის დაწესებული შეღავათები“ თბილისი , 2018
14. ურიდია გ., საშემოსავლო გადასახადის მოდელის საკითხისათვის, ჟურნალი ააფ #10(154), თბილისი, 2012
15. სამსონაძე ვ., გერმანიის საგადასახადო სისტემა - ურთულესი მოზაიკა, ჟურნალი ააფ #9(153), 2012
18. First Section of the Annual Report on EU Small and Medium-sized Enterprises. By David Audretsch, Rob van der Horst, Ton Kwaak, Roy Thurik. Published by EIM, the Netherlands, January 2009.

საკანონმდებლო აქტები:

1. საქართველოს კანონი მეწარმეთა შესახებ თბ., 1995
2. საქართველოს კანონი „საქართველოს ეროვნული საინვესტიციო სააგენტოს შესახებ“ საქართველოს კანონში ცვლილებისა და დამატების შეტანის თაობაზე თბ., 2006
3. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება №999 თბ., 2010
4. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი თბ., 2016

5. საქართველოს მცირე და საშუალო მეწარმეობის განვითარების სტრატეგია 2016-2020 წლებისთვის , დანართი 1

ინტერნეტ-რესურსები:

1. <https://www.worldbank.org/> მსოფლიო ბანკის ოფიციალური ვებ-გვერდი
2. <http://www.mof.ge> საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ვებ-გვერდი.
3. <http://www.economy.ge> საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს ვებ-გვერდი.
4. <http://www.rs.ge> საქართველოს შემოსავლების სამსახურის ვებ-გვერდი.
5. <http://enterprisegeorgia.gov.ge> სახელმწიფო პროგრამა „აწარმოე საქართველოში“ ვებ-გვერდი.
6. www.geostat.ge, საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის ოფიციალური ვებ-გვერდი.
7. www.treasury.gov.ge, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სახაზინო სამსახურის ოფიციალური ვებ-გვერდი
8. <https://www.facebook.com/mofgeorgia>, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ოფიციალური ფეისბუქ-გვერდი
9. <https://pia.ge/post/212028-nikoloz-gagua-drg-is-zedmetobis-dabrunebis-reformis-farglebsi-ukve-226-mln-laria-dabrunebuli-> , ეკონომიკა, 29 ივნისი
10. <https://pia.ge/post/222458-cotne-yavlasvili-drg-s-zedmetobis-dabruneba-mnisvnelovania-ekonomikis-stimulirebistvis> . ეკონომიკა , 7 სექტემბერი

11. http://transparency.ge/sites/default/files/post_attachments/Taxation%20in%20Georgia_GEO.pdf
საერთაშორისო გამჭვირვალობა საქართველო.
12. https://ec.europa.eu/commission/index_en ევროკომისიის ოფიციალური ვებ-გვერდი.
13. <https://stopcov.ge/Content/files/govermant--report.pdf> კოვიდ 19-თან ბრძოლის ოფიციალური ვებ-გვერდი.
14. <https://www.interpressnews.ge/ka/article/588339-sakstati-biznes-sektoris-brunvis-moculoba-2019-clis-iv-kvartalshi-217-procentit-gaizarda/> . 5 მარტი, 2020
15. <https://1tv.ge/news/biznesis-ketebis-simartivis-2020-wlis-reitingshi-saqartvelo-190-qveyanas-shoris-meshvide-adgilzea/>. 24 ოქტომბერი, 2019
16. <https://commerciant.ge/ge/post/european-chamber-is-kvlevis-mixedvit-saqartvelos-reitingi-biznesis-warmoebis-kutxit-4-poziciit-gaumdjoesda> . 15 ივნისი, 2017