

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო

უნივერსიტეტი



ლაშა იმერლიშვილი

დამატებული ღირებულების გადასახადის ადმინისტრირების

სრულყოფის პერსპექტივები საქართველოში

ბიზნესის ადმინისტრირების სამაგისტრო პროგრამა

სამაგისტრო ნაშრომი შესრულებულია ბიზნესის ადმინისტრირების

მაგისტრის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად

ხელმძღვანელი: ნაირა ყირიმლიშვილი

ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი

თბილისი

2019

ანოტაცია

ლაშა იმერლიშვილი

დამატებული ღირებულების გადასახადის ადმინისტრირების სრულყოფის

პერსპექტივები საქართველოში

სამაგისტრო ნაშრომის თემაა „დამატებული ღირებულების გადასახადის ადმინისტრირების სრულყოფის პერსპექტივები საქართველოში“. ზოგადად, გადასახადების მართვა - ეს არის ის სფერო, რომელიც საჭიროებს მუდმივ სრულყოფას, ვინაიდან, სწორი და მიზნობრივი საგადასახადო სისტემა არის ქვეყნის ეკონომიკური წინსვლის საწინდარი. ამ მხრივ კი შეიძლება გამოიყოს ის ძირითადი გადასახადი, რომელიც არის ქვეყნის ბიუჯეტში გადასახადებიდან მობილიზებული შემოსავლების ძირითადი „ბირთვი“. ნაშრომის მიზანი მდგომარეობს, დღგ-ს მეცნიერული შინაარსისა და უცხოური და სამამულო გამოცდილების გათვალისწინებით, საქართველოში მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობისა და ისეთი არაპირდაპირი გადასახადის, როგორცაა დამატებული ღირებულების გადასახადი, შესწავლა-ანალიზის საფუძველზე შემუშავებული იქნეს მისი გამოყენების მექანიზმის, მოქმედების პრინციპისა და მეთოდის შემდგომი სრულყოფის რეკომენდაციები.

როგორც ცნობილია, საქართველოს ბიუჯეტში გადასახადებიდან მობილიზებული თანხების ძირითად ნაწილს წარმოადგენს დღგ. ჩვენი მიზანი იყო, განგვესაზღვრა ის საკითხები, რომელთა სრულყოფაც ადმინისტრირებას უფრო მარტივს, სამართლიანს და ეფექტიანს გახდიდა. ნაშრომში დეტალურადაა განხილული დღგ-ს ზრდის შესაძლო პოტენციალი გაპ ანალიზით (GAP ANALYSE), რის საფუძველზეც რეკომენდაციის სახით შემოთავაზებულია იტალიის, რუმინეთის და პოლონეთის მაგალითზე დღგ-ს შეგროვების ალტერნატიული მექანიზმი (SPLIT PAYMENT MECHANISM). ასევე განხილულია ისეთი საკითხები, როგორებიცაა: ადმინისტრირების ერთეულ დანახარჯზე ამონაგები, სავალდებულო წესით დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ზღვარის შემცირება, დღგ-ს განაკვეთის დიფერენცირება და აქედან მიღებული შემოსავლის ზრდის პოტენციალი ინგლისის მაგალითზე, უცხოეთიდან გზავნილებზე დღგ-ს ზღვარის შესაბამისობაში მოყვანა ევროკავშირის ქვეყნებში არსებულ

მდგომარეობასთან და ევროკომისიის მიერ შემუშავებული დღგ-ს ადმინისტრირების
სრულყოფის საკითხები.

Annotation

Lasha Imerlishvili

Improvement Prospects Of Value Added Tax's (VAT) Administration In Georgia

Topic of master's thesis is "Improvement Prospects Of Value Added Tax's (VAT) Administration In Georgia". Generally, management of taxes is the field, which needs constant perfecting, forasmuch correct and purposeful tax system is the guarantee of economic progress of a country. In this point of view, the basic tax which is the basic "core", mobilized on the basis of tax contribution in budget, may be separated. On the basis of studies and analysis, the aim of thesis is to elaborate further perfecting recommendations of using mechanisms, action principle and methodic of current Georgian tax law and non-direct tax such as VAT, taking scientific content of VAT and foreign and national experience into account.

As it is familiar, the basic part of mobilized amount from taxes into Georgian budget is VAT. Our aim was to perfect such issues, which would make administration easier, more fair and effective. The thesis discusses potential of VAT increase with GAP Analyse in details, on the basis of which alternative mechanism of VAT gathering (SPLIT PAYMENT MECHANISM) is offered as examples of Italy, Romania and Poland. Also, there are discussed issues, such as: tax yield over cost of per unit of an administration, decrease threshold of VAT, differentiation of VAT rate and increase of potential of got profit from this way on the example of England; Making VAT threshold on foreign deliveries correspondent to the current condition of European Union countries and perfecting issues of VAT administration, elaborated by European Council.

შინაარსი

ანოტაცია.....	2
შესავალი.....	6
თავი I დამატებული ღირებულების გადასახადი და საქართველოს საგადასახადო სისტემა	9
1.1 გადასახადები და მისი წარმოშობისა და განვითარების ისტორიული წანამდგრები	9
1.2 დამატებული ღირებულების გადასახადი საქართველოს საგადასახადო სისტემაში	17
თავი II დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის არსებული მდგომარეობა საქართველოში	36
2.1 დამატებული ღირებულების გადასახადი, როგორც საქართველოს საბიუჯეტო შემოსავლების ძირითადი წყარო.....	36
2.2 დამატებული ღირებულების გადასახადის ზრდის შესაძლო პოტენციალი საქართველოში (გაპი).....	49
თავი III დამატებული ღირებულების გადასახადის ადმინისტრირების სრულყოფის საკითხები საქართველოში.....	60
3.1 დამატებული ღირებულების გადასახადის მართვის ოპტიმიზაციის გზები და შესაძლებლობები	60
3.2 დამატებული ღირებულების გადასახადის ადმინისტრირების სრულყოფის შესაძლებლობები საქართველოში საერთაშორისო გამოცდილების გათვალისწინებით	71
დასკვნები და წინადადებები.....	92
გამოყენებული ლიტერატურის ბიბლიოგრაფიული ნუსხა	96

შესავალი

თემის აქტუალურობა. სახელმწიფოს მიერ გატარებული სწორი საგადასახადო - საბიუჯეტო პოლიტიკა ქვეყნის არსებობისა და განვითარების მყარ საფუძველს წარმოადგენს. ბიუჯეტი, რომლის შემოსავლის ძირითად წყაროს წამოადგენს გადასახადები, ფორმირდება სახელმწიფოში მოქმედი საგადასახადო სისტემის თეორიულ - მეთოდოლოგიურ ბაზისზე. ეს კი, თავის მხრივ, ეფექტიანობასა და სამართლიანობაზე დაფუძნებულ საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირებას გულისხმობს.

პრაქტიკა ცხადყოფს, რომ სახელმწიფოს მხრიდან ოპტიმალური საგადასახადო პოლიტიკა ეფექტიანი საგადასახადო ადმინისტრირების პირობებში ქვეყნის ბიუჯეტის გეგმიური მაჩვენებლების შესრულებას, ხოლო საბიუჯეტო დეფიციტის არსებობისას - მის დროულ დაძლევას უზრუნველყოფს. გადასახადების მართვა - ეს არის ის სფერო, რომელიც საჭიროებს მუდმივ სრულოყოფას, ვინაიდან, სწორი და მიზნობრივი საგადასახადო სისტემა არის ქვეყნის ეკონომიკური წინსვლის საწინდარი. ამ მხრივ კი შეიძლება გამოიყოს ის ძირითადი გადასახადი, რომელიც არის ქვეყნის ბიუჯეტში გადასახადებიდან მობილიზებული შემოსავლების ძირითადი „ბირთვი“.

კვლევის მიზანი მდგომარეობს დამატებული ღირებულების გადასახადის მეცნიერული შინაარსისა და უცხოური და სამამულო გამოცდილების გათვალისწინებით, საქართველოში მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობისა და ისეთი არაპირდაპირი გადასახადის, როგორცაა დამატებული ღირებულების გადასახადი, შესწავლა-ანალიზის საფუძველზე შემუშავებული იქნეს მისი გამოყენების მექანიზმის, მოქმედების პრინციპისა და მეთოდის შემდგომი სრულყოფის რეკომენდაციები.

ამოცანები, რომლებიც გამოიკვეთა ნაშრომში კვლევის მიზნიდან გამომდინარე:

1. დამატებული ღირებულების გადასახადის არსის და მისი წარმოშობის თეორიული წანამდვრების შესწავლა;
2. მოწინავე და განვითარებადი ქვეყნების დამატებული ღირებულების გადასახადის ადმინისტრირების მეთოდის შესწავლა-გაანალიზება;

3. საქართველოს საგადასახადო სისტემის ისეთი მნიშვნელოვანი გადასახადის, როგორცაა დამატებული ღირებულების გადასახადი, მართვის ოპტიმიზაციის შესაძლებლობების განსაზღვრა და დასაბუთება.

კვლევის საგანი. საქართველოს საგადასახადო სისტემა, არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის მოქმედების მექანიზმი და მისი სრულყოფის პერსპექტივები დამატებული ღირებულების გადასახადის მაგალითზე.

კვლევის თეორიულ მეთოდოლოგიური საფუძველი. საბაზრო ეკონომიკის ფუძემდებლური დებულებები, კლასიკური და თანამედროვე საგადასახადო თეორიები, ქართული და უცხოელ მეცნიერ-ეკონომისტთა ნაშრომები საგადასახადო პრობლემატიკის საკითხებთან დაკავშირებით, ოფიციალური დოკუმენტები, საქართველოს საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტები, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ინსტრუქციები, მეთოდური მითითებები, ბრძანებები, სახელმწიფო ორგანოების მასალები აღნიშნულ სფეროში.

ფაქტობრივი მასალის ანალიზის პროცესში, კვლევის ზოგად მეცნიერულ მეთოდებთან ერთად გამოყენებულია სისტემური ანალიზის, პროგნოზირების, სტატისტიკური მონაცემების მონიტორინგის და სხვა მეთოდები.

სიახლე. ქვეყნის ბიზნესკლიმატის გაჯანსაღების, საინვესტიციო გარემოს გაუმჯობესების მიზნით შემუშავებული წინადადებები, კერძოდ:

- დამატებული ღირებულების გადასახადის ადმინისტრირების ოპტიმიზაცია.
- მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარებისთვის განსაკუთრებული ხელშემწყობი პირობების უზრუნველყოფი ღონისძიებების შეთავაზება.

ძირითადი შედეგები.

- საზღვარგარეთის ქვეყნებში პროგრესული გადასახადის მოქმედი განაკვეთების და დაბეგვრის მეთოდების გაანალიზების შედეგად, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია განხორციელდეს დამატებული ღირებულების გადასახადის დიფერენცირება დასაბეგრი ბრუნვის მიხედვით და დაბეგვრის მეთოდად შერჩეულ იქნეს რთული პროგრესული დაბეგვრა. რაც თავის მხრივ მოიაზრებს თანრიგებად დაყოფას და თითოეული თანრიგის ზრდის შედეგად განაკვეთის ზრდას, ამასთან მაღალი საპროცენტო განაკვეთით

დაიბეგრება მხოლოდ ნამეტი, ხოლო წინა ბრუნვის მოცულობა - ძველი განაკვეთით. დაბეგრვის ასეთი მიდგომა წარმატებით გამოიყენება ინგლისში.

- ნაშრომში ნაჩვენებია დამატებული ღირებულების გადასახადის განაკვეთების დიფერენცირების შედეგად საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტში დამატებული ღირებულების გადასახადიდან მობილიზებული თანხების ზრდის ტენდენცია.
- შემოთავაზებულია დამატებული ღირებულების გადასახადის ადმინისტრირების ნოვატორული მოდელი, რომლის თანახმადც გამჭვირვალე გახდება დამატებული ღირებულების გადასახადის თანხების ბრუნვა, ეს ყველაფერი კი ადმინისტრირების პროცესს უფრო გაამარტივებს.

ნაშრომში შემოთავაზებული წინადადებების პრაქტიკული განხორციელება ხელს შეუწყობს ქვეყნის საგადასახადო გარემოს არსებით გაუმჯობესებას რაც განპირობებული იქნება უპირატესად დამატებული ღირებულების გადასახადის ადმინისტრირების სრულყოფის შედეგებით. ეს ყოველივე გამოიწვევს მცირე და საშუალო ბიზნესის გააქტიურებას, საგადასახადო ბაზის გაფართოებას, ბიუჯეტის შემოსავლების მნიშვნელოვნად ზრდას. ეს კი თავის მხრივ ქვეყანას მისცემს საშუალებას უფრო მეტი პროექტები განახორციელოს და მეტი თანხების ინვესტირება მოახდინოს დასახულ პრიორიტეტებში, რაც ნიშნავს ეკონომიკური ზრდის დაჩქარებას, დასაქმების ზრდას, მოსახლეობი შემოსავლების ზრდას და ა.შ.

წარმოდგენილი სამაგისტრო ნაშრომი მოცულობით არის 96 (ოთხმოცდათექვსმეტი) გვერდი და შესდგება ანოტაციის, შესავლის, 3 (სამი) თავის, დასკვნების, წინადადებების და გამოყენებული ლიტერატურისაგან.

თავი I დამატებული ღირებულების გადასახადი და საქართველოს საგადასახადო სისტემა

1.1 გადასახადები და მისი წარმოშობისა და განვითარების ისტორიული წანამძღვრები

სახელმწიფოს არსებობის ერთ-ერთი ძირითადი შემადგენელი ნაწილი, მისი ფუნქციონირების ეკონომიკური საფუძველი არსი გადასახადები. გადასახადების მეშვეობით სახელმწიფო ახდენს იმ აუცილებელი რესურსების აკუმულირებას, რაც მას სჭირდება სახელმწიფო ინტერესებისა და ფუნქციების შესასრულებლად.

წარმოადგენს რა ეროვნული შემოსავლის გადანაწილების ინსტრუმენტს, გადასახადები უზრუნველყოფენ სახელმწიფოს მიერ მისი სოციალურ-ეკონომიკურ ფუნქციის შესრულებას.

ყველა გადასახადს აქვს თავისი ფუნქციური დანიშნულება და განსხვავდება გამოანგარიშების და ამოღების მეთოდებით, რაც შეეხება საერთოს, ყველა გადასახადი შეიცავს ისეთ ელემენტებს როგორებიცაა:

სუბიექტი - პირი, რომელსაც კანონმდებლობით ეკისრება გადასახადის გადახდის ვალდებულება, ესენია პიზიკური პირი, იურიდიული პირი;

ობიექტი - იურიდიული ფაქტი, რომელიც განაპირობებს სუბიექტის მიერ გადასახადის გადახდის ვალდებულებას: შემოსავლის მიღება, ქონების ფლობა, საქონლის მიწოდება, სამუშაოს შესრულება, მომსახურების გაწევა, საქონლის დროებითი შემოტანა და სხვა;

გადასახადის განაკვეთი - გადასახადის ოდენობა დაბეგვრის ერთეულზე, შეიძლება იყოს ფიქსირებული ან პროცენტული;

დაბეგვრის ერთეული - დაბეგვრის მაშტაბის პირობითი ერთეული, რომელიც გამოიყენება საგადასახადო ბაზის რაოდენობრივი შეფასებისათვის.

წყარო - ფინანსური რესურსი, რომლიდანაც გადაიხდება გადასახადი: შემოსავალი, კაპიტალი, სესხი.

საგადასახადო შეღავათები - გადამხდელის სრული ან ნაწილობრივი გათავისუფლება გადასახადის გადახდისგან.

რა არის გადასახადი? გადასახადი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით არის სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაექვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე.¹ რას ნიშნავს თითოეული:

გადასახადი წარმოადგენს სავალდებულო შენატანს, ე.ი. გადასახადის გადამხდელები კანონის ძალით, განსაზღვრული პირობების არსებობისას (დაბეგვრის ობიექტის არსებობა და ა. შ.), ვალდებულნი არიან გადაიხადონ გადასახადი. საქართველოს კონსტიტუციის² 67-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით სავალდებულოა. არასავალდებულო გადასახადი არ არსებობს, გადასახადის გადახდის სავალდებულო ხასიათი უზრუნველყოფილია სახელმწიფოს მიერ საგადასახადო, სამართალდამცავი და სასამართლო ორგანოების მეშვეობით, რაც მეტყველებს იმ გარემოებაზე, რომ გადასახადის გადახდა ატარებს არა ნებაყოფლობით, არამედ იძულებით ხასიათს. იძულებითი ღონისძიებებისა და სანქციების სისტემა განსაზღვრულ ზემოქმედებას ახდენს გადასახადის გადამხდელზე, რათა მან შეასრულოს თავისი საგადასახადო ვალდებულება და გადაიხადოს გადასახადი.

გადასახადის არსებით ნიშანს წარმოადგენს მისი გადახდის უსასყიდლო ხასიათი, რომელიც გადასახადის ცალმხრივობით, არაექვივალენტურობით და დაუბრუნებლობით ხასიათდება. გადასახადის უსასყიდლო ხასიათი ნიშნავს, რომ გადასახადის სახით გადახდილი ფულადი სახსრები გადადის სახელმწიფო ბიუჯეტის განკარგულებაში, მისი შესაბამისი ანაზღაურების, ან სარგებლის მიღების გარეშე, რაც იმას ნიშნავს, რომ სახელმწიფო გადასახადის გადამხდელისაგან ამოღებულ თანხას ფულადი ექვივალენტებით არ აბრუნებს, მაგრამ იგი საგადასახადო შემოსავლების გარკვეულ ნაწილს ეკონომიკის განვითარებისათვის, სოციალურ-კულტურული და სხვა სახელმწიფოებრივი ღონისძიებებისათვის ხარჯავს, რითაც გადასახდების დიდი ნაწილი გადამხდელს უბრუნდება არაპირდაპირი გზით, ხმარდება როგორც მათი, ასევე მთელი საზოგადოების სოციალური მოთხოვნილებების დაკმაყოფილებას, ქვეყნის პოლიტიკურ

¹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 6 (გადასახადის ცნება და სახეები), პუნქტი 1.

² საქართველოს კონსტიტუცია, მუხლი 67, პუნქტი 1.

მოწყობას, თავდაცვას, საზოგადოებრივი წესრიგის დაცვას და ა. შ. შედეგად, გამოდის, რომ გადასახადები ერთგვარად წარმოადგენენ სახელმწიფოს მიერ საზოგადოებისათვის გაწეული გარკვეული მომსახურების საფასურს.

გადასახადები არაექვივალენტურია და საზოგადოებრივი სიკეთით სარგებლობა არაფრით არ არის პროპორციული გადამხდელების მიერ გადახდილი გადასახადების ოდენობასთან. თანამედროვე ცივილიზებულ და მაღალგანვითარებულ საზოგადოებაში გადასახადების წინაშე წამოყენებულ ამოცანათა წრე კიდევ უფრო ფართოვდება. ცივილიზებული სახელმწიფოები საგადასახადო მექანიზმს აქტიურად იყენებენ საზოგადოებრივი წარმოების დინამიკის და სტრუქტურის რეგულირებისათვის, სამეცნიერო-ტექნიკური და ტექნოლოგიური მიღწევების პრაქტიკაში დანერგვისა და სხვა სახელმწიფოებრივი მიზნობრივი პროგრამების რეალიზაციისათვის.

გადასახადები ფუნქციური თვალსაზრისით იყოფა ორ ნაწილად: ფისკალური და მარეგულირებელი.

„ფისკალური ფუნქცია ძირითადი ფუნქციაა, რომელიც გულისხმობს სახელმწიფოს ფუნქციების შესასრულებლად აუცილებელი ფინანსური რესურსების ფორმირებას და მათ აკუმულირებას ბიუჯეტსა და ფულადი სახსრების სხვა ცენტრალიზებულ ფონდებში.“
[თ. კოპალეიშვილი, მ. ჩიკვილაძე, 2011:36]

გადასახადების მარეგულირებელი ფუნქცია გამოიხატება სახელმწიფოს მიერ გადასახადების საზოგადოებრივი წარმოების პროცესში ზემოქმედებისათვის. აქედან გამომდინარე შეიძლება გამოიყოს ორი ქვეფუნქცია მასტიმულირებელი და შემაკავებელი.

შემაკავებელი - ამ ფუნქციას ასრულებს უშუალოდ მოთხოვნა-მიწოდებაზე ზემოქმედების შედეგად (ამ შემთხვევაში შემცირების მიმართულებით) და გავლენას ახდენს ეკონომიკური სუბიექტების მიერ გადაწყვეტილების მიღების პროცესზე.

მასტიმულირებელი - ფუნქციის შესრულება ხდება სხვადასხვა საგადასახადო შეღავათების მეშვეობით (სუბსიდიები, გრანტები და სხვა) ეკონომიკის ამა თუ იმ სფეროს, დარგის (მცირე ბიზნესი, ტურიზმი, დასაქმება და სხვა.) ხელშეწყობით, სტიმულირებით.

ამრიგად, გადასახადების მეშვეობით სახელმწიფოს შეუძლია სტიმულირება გაუკვეთოს ეკონომიკის დარგებს შესაბამისი პრიორიტეტების მიმართ ან პირიქით საერთოდაც შეზღუდოს ცალკეული დარგები (მაგალითად ნარკოტიკუკული საშუალებები, თამბაქოს მოხმარება). საგადასახადო პოლიტიკა უნდა ატარებდეს მიზნობრივ სისტემურ და არა ინდივიდუალურ ხასიათს, სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ რეგულირება უნდა იყოს ეკონომიკური და არა პოლიტიკური.

დროთა განმავლობაში საზოგადოების განვითარებასთან ერთად თანდათან გამოჩნდა გადასახადების შემოღების საჭიროება. ეს ყოველივე კი სახელმწიფო აპარატის შექმნამ დააჩქარა. (სასამართლოები, არმია და ა.შ.) საუკუნეების მანძილზე ხდებოდა დაბეგვრის ევოლუცია არარეგულარული მოსაკრებლიდან მუდმივ სისტემურ გადასახადად.

ანტიკურ ეპოქასა და შუა საუკუნეებში საგადასახადო სისტემა განვითარებული არც კი იყო, ის უფრო შემთხვევითი ხასიათს ატარებდა. მაშინდელ გადასახადებს უფრო „კვაზი“ გადასახადებს თუ ვუწოდებთ, ვინაიდან ეს შემოსავალი უფრო დანამატს წარმოადგენდა, ნადავლი ომებიდან და ა.შ. თავდაპირველად გადასახადი კონკრეტული დანიშნულებით იხდებოდა, მაგალითად მიზნობრივი (ჯარის შენახვა, სასახლეები და ა.შ.) და განსაკუთრებული (ომების პერიოდში). მხოლოდ მოგვიანებით გახდა გადასახადები სახელმწიფოს შემოსავლის ძირითადი წყარო.

ვინ იყვნენ ეს პიროვნებები ვინც იხდიდნენ ამ გადასახადებს. ესენი იყვნენ: გლეხები, ვაჭრები, ხელოსნები... მიიჩნეოდა რომ ეს იყო მათი მოვალეობა, უზრუნველყოთ მმართველები ფინანსური სახსრებით. ამ ყოველივეს შეცვლა განაპირობა ტენდენციამ, რომელიც განვითარდა აშშ-სა და ევროპის რიგ ქვეყნებში. (დაიწერა კონსტიტუცია: აშშ-ში 1787 წელს, 1831 წელს ბელგიაში და ა.შ.)

ძველი წელთ აღრიცხვით V საუკუნიდან, ჩვენი წელთ აღრიცხვით V საუკუნემდე ძველ ეგვიპტეში, სადაც ძლიერი ბიუროკრატიული მექანიზმი მოქმედებდა, საჭირო იყო სახელმწიფო აპარატის შენახვა, რაც დიდ ხარჯებთან იყო დაკავშირებული. ამან კი თავის მხრივ წარმოშვა მრავალი გადასახადი. ძირითადი გადასახადის ამკრეფების ფუნქციას ასრულებდნენ მწერლები, მათ ფარაონებთან ერთადაც კი კრძალავდნენ აკლდამებში, რათა იმ ქვეყნადაც ემსახურათ ფარაონისთვის და ხაზინა შეევსოთ.

პირველი შედეგებით ორგანიზებული საგადასახადო სისტემა ძველ რომში შეიქმნა. რომის საგადასახადო სისტემა სამაგალითო იყო, ისეთმა ტერმინებმა როგორებიცაა აქციზი, ცენზი, ფისკალი იმ ძველი დროიდან მოაღწიეს ჩვენამდე. რომის საგადასახადო სისტემა საკმაოდ მარტივი იყო, გადასახადს მშვიდობიანობის დროს არ კრეფდნენ, ხარჯები იჯარით იფარებოდა. ასევე უნდა ითქვას ისიც რომ საკუთარი სახსრების სახელმწიფო მმართველობისათვის გაღება საკმაოდ საპატიო საქმედ ითვლებოდა. იმ შემთხვევაში კი თუ საომარი ვითარება იყო, მაშინ მოქალაქეები იხდიდნენ შემოსავლების შესაბამისად. რომის იმპერიად გადაქცევის შემდეგ მთელს მის ტერიტორიაზე საკმაოდ გართულდა საგადასახადო რეგულირება. ისინი ახალ დაპყრობილ ან შემოერთებულ ადგილებზე აწესებდნენ კომუნალურ გადასახადებს და რაც უფრო ეურჩებოდა ადგილობრივი მოსახლეობა გადასახადიც უფრო იზრდებოდა. რომის პროვინციებში დაახლოებით 50-მდე გადასახადი იყო, მათ შორის საკმაოდ ეგზოტიკურებიც, მაგალითად: მოსაკრებელი ფულის გადაცვლაზე, ბაზრის ზედამხედველობის გადასახადი და ა.შ. იქიდან გამომდინარე რომ გადასახადები საკმაოდ დიდი იყო, ხოლო კონტროლის მექანიზმი საკმაოდ დაბალ დონეზე, თავი იჩინა კორუფციამ. გადასახადის გადამხელს ერჩივნა გადაეხადა ნაკლები ქრთამი ამკრეფის მოსასყიდად, ნაცვლად დიდი გადასახადისა, რამაც იმპერია ეკონომიკურ კრიზისამდე მიიყვანა (I საუკუნე ჩვენს წელთაღრიცხვამდე). ამის გამოსასწორებლად გაიუს იულიუს კეისარს (100 – 44 ჩვ. წ. აღ.-მდე.) მოუწია წასულიყო დათმობაზე და უფრო ნაკლები გადასახადი დაეწესებინა, მაგრამ ასევე გაემკაცრებინა კონტროლის მექანიზმი. მიუხედავად ამისა ტვირთი მაინც საკმაოდ დიდი იყო. ამას მოჰყვა იმპერატორი ოქტავიანუს ავგუსტუსის (27 - 14 წლებში ჩვენს წელთაღრიცხვამდე) საგადასახადო რეფორმა. მან შექმნა ფინანსური ინსტიტუტები, რომელთაც გაუმიჯნა კომპეტენციები და მოახდინა ქონების აღწერა/კადასტრი, ხოლო გადასახადის აკრეფას, საჯარო მოხელეები ახორციელებდნენ.

უკვე იმ პერიოდში რომში გადასახადები ასრულებდნენ არამხოლოდ ფისკალურ როლს, ასევე წარმოადგენდნენ სავაჭრო-ფულადი მეურნეობის დამატებით სტიმულს. იქიდან გამომდინარე, რომ გადასახადის აკრეფა ხდებოდა ფულად ერთეულში, ამან უბიძგა მოსახლეობას მოსავლის გაყიდვისკენ, რათა გადაეხადათ გადასახადები. ამ ყველაფერმა კი გააღრმავა შრომის დანაწილება და ურბანიზაციას.

ჩვენი წელთ აღრიცხვით V – XVI საუკუნეებში გადასახადები დასავლეთ ევროპაში ნაკლებად გავრცელებული იყო, ისინი ძირითადად კათოლიკური ეკლესიის შემოსავლის ძირითად წყაროს წარმოადგენდნენ.

გაცილებით მოგვიანებით დაიწყო ჩამოყალიბება რუსეთის საფინანსო-საგადასახადო სისტემამაც. არაპირდაპირი დაბეგვრა არსებობდა სავაჭრო, სასამართლო ბაჟების ფორმით. ივანე მრისხანეს (1530-1584წ) დროს შემოღებულ იქნა გადასახადი არმიის შექმნაზე, ლუდზე, არაყზე, თაფლზე და ა.შ. მიუხედავად მისი წინააღმდეგობრივი ხასიათისა ამ ყოველივემ ქვეყნის აღორძინებას და განვითარებას ხელი საკმაოდ შეუწყო.

შედარებით დასაბუთებული და რაციონალური საგადასახადო სისტემა XVII-XVIII საუკუნეების მიჯნაზე ჩამოყალიბდა, როდესაც ევროპულ ქვეყნებში განვითარდა ადმინისტრაციული სახელმწიფოებრიობა, რომლის განკარგულებაშიც იყო ჩინოვნიკების მძლავრი აპარატი. პირველი გადასახადი (საშემოსავლო გადასახადის ანალოგი) დაწესებულ იქნა ინგლისში 1799 წელს, რაც განპირობებული იყო ნაპოლეონთან ომის დაფინანსების აუცილებლობით. საფრანგეთის იმპერიის ჯარის საბოლოოდ დამარცხების შემდეგ, ინგლისელებმა გააუქმეს ეს გადასახადი და თითქმის მეოთხედი საუკუნე (25 წელი) ვერ ბედავდნენ შემოღებას. ამ პერიოდში გადასახადის არსი და მიზანი განსაზღვრეს: ინგლისელმა ეკონომისტებმა ა. სმიდტმა (1723-1790წ), დევიდ რიკარდომ (1772-1823წ); ფრანგმა ეკონომისტმა ჟ.ბ. სეიმ (1767-1832წ); ისინი, გარდა სმიდტისა, გადასახადებს განიხილავდნენ როგორც ბიუჯეტის შევსების წყაროს, ხოლო სმიდტი უშვებდა, რომ ცალკეულ შემთხვევებში გადასახადები შეიძლება გამოყენებულ იქნას წარმოების სტიმულირებისთვის.

XIX საუკუნიდან გადასახადების რაოდენობამ იკლო, ხოლო დაფინანსების წყარო კი გახდა ფიზიკური და იურიდიული პირების შემოსავალი. სამრეწველო რევოლუციამ და ეკონომიკურმა პროგრესმა საგადასახადო სისტემა ახალ საფეხურზე გადაიყვანა. მრავალი სიმდიდრის სახეობის გაჩენამ განაპირობა არა მხოლოდ ერთადერთი შემოსავლის წყაროს-მიწის დაბეგვრის არსებობა, არამედ ახლების შემოღებაც.

მასიური საგადასახადო რეფორმების დაიწყო პირველი მსოფლიო ომის დამთავრების შემდეგ (1914 - 1918). ეს ყოველივე განაპირობა მთელ რიგ ქვეყნებში

მიმდინარე ჰიპერინფლაციურმა პროცესებმა რაც გამოწვეული იყო ომის შემდგომ პერიოდით.

არაპირდაპირი გადასახადები საკმაოდ კარგი ბერკეტი აღმოჩნდა ამ პერიოდში სახელმწიფოსთვის. ის უზრუნველყოფდა სახელმწიფო შემოსავლების ავტომატურ ზრდას ფასების ზრდასთან ერთად.

დამატებული ღირებულების გადასახადი როგორც იდეა, ჯერ კიდევ 1919 წელს, გერმანიაში იქნა დაყენებული დღის წესრიგში. ხოლო მისი სახელწოდება იყო „გაუმჯობესებული ბრუნვის გადასახადი“ ხოლო ამ იდეის ავტორი გახლდათ ვილჰელმ ვონ სიმენსი. ამ იდეის განხორციელებას, ბიძგი მისცა ფრანგი ფინანსისტის მორის ლორეს განხორციელებულმა მოქმედების სქემის აღწერამ 1954 წელს. მიუხედავად ამისა, დამატებული ღირებულების გადასახადი დაახლოებით 10 წელი გამოიყენებოდა გამოსაცდელი რეჟიმით. პრაქტიკულად კი შემოღებული იქნა 1968 წლიდან.

მალევე ევროკავშირის საგადასახადო ჰარმონიზაციის ერთ-ერთ ძირითადი მიმართულება გახდა დამატებული ღირებულების გადასახადი. შესაბამისად საჭირო იყო, აღნიშნული გადასახადის განაკვეთების ერთმანეთთან დაახლოება, ამიტომაც დადგენილ იქნა დამატებული ღირებულების გადასახადის ქვედა ზღვარი 15 % და შემცირებული განაკვეთი არანაკლებ 5%-ისა. რაც შეეხება ზედა ზღვარს ის განისაზღვრა 25 %-ის ოდენობით, მაგრამ არ უნდა დაგვავიწყდეს ის, რომ არსებობენ ქვეყნები სადაც ამ ზღვრების მიღმა აქვთ დაწესებული განაკვეთები, მაგალითად უნგრეთი, 2011 წლის 16 სექტემბერს მიიღო გეგმა, რომლის თანახმადაც 25%-იანი ზღვარი გაზარდა 2%-ით და გახდა 27%. გარდა ამისა უნგრეთმა ევროკავშირს შესთავაზა დამატებული ღირებულების „სუპერ ზღვრის“ 35% ის დაწესება, ფუფუნების საგნებზე. ყველაზე დაბალი განაკვეთი კი აქვს შვედეთს, ის შეადგენს 8 %-ს. მან ეს განაკვეთი 2011 წლიდან 2018 წლამდე პერიოდით განსაზღვრა. შემცირებული განაკვეთი 3.8%, 2.5%.

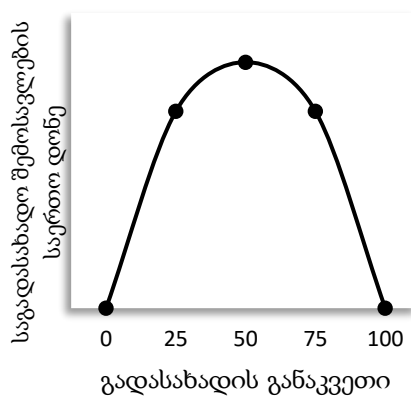
საგადასახადო პოლიტიკა იყო და არის სახელმწიფოსთვის ერთ-ერთი მთავარი პრიორიტეტი. გადასახადის ფუნქციაში იკვეთება როგორც ეკონომიკა და პოლიტიკა, ასევე დემოკრატია და თვითნებობა, პირადი კეთილდღეობა და საზოგადოებრივი ინტერესი.

საბჭოთა კავშირმა მე-19 საუკუნის 30 იან წლებში გაატარა საგადასახადო რეფორმა, რომელიც თავის მხრივ მოიაზრებდა გადასახადების გაერთიანებას ორ გადასახადში, მოგება და ბრუნვიდან გადასახადი.

დამატებული ღირებულების გადასახადის გამოჩენას ბიძგი მისცა ეკონომიკურმა თანამეგობრობამ. მათ 1962 წელს ამ გადასახადის შემოღებას რეკომენდაცია გაუწიეს და 1967 წელს, დამატებული ღირებულების გადასახადი დამტკიცებულ იქნა როგორც ძირითადი არაპირდაპირი გადასახადი. 80-იან წლებში იგი გავრცელდა უფრო მასიურად და აზიის, აფრიკის და ამერიკის კონტინენტსაც მოედო. ეს ყოველივე განაპირობა შემდეგმა ფაქტორებმა: დამატებული ღირებულების გადასახადს შეუძლია მნიშვნელოვნად გადაზრდოს ბიუჯეტში აკუმულირებული თანხები; დამატებული ღირებულების გადასახადს შეუძლია ევროინტეგრაციის აუცილებელი პირობაა; ბრუნვით გადასახადთან შედარებით უფრო ეფექტურია, ვინაიდან, გვაძლევს ლავირების, ანუ შეღავათების დაწესების საშუალებას.

ამ თემაზე საუბრისას საჭიროა განვიხილოთ მე-20 საუკუნის მეორე ნახევრის დასაწყისში ა. ლაფერის ნაშრომი, რომელიც განიხილავდა დამოკიდებულებას საგადასახადო შემოსავლებსა და გადასახადების სიდიდეს შორის.

1.1.1 გრაფიკი



მან ააგო მრუდი, რომელზეც გამოსახა გადასახადის ზრდის უარყოფითი ეფექტები. იმ შემთხვევაში თუ გადასახადის განაკვეთი უზომოდ იზრდება, ეს იწვევს ჩრდილოვანი ეკონომიკის ზრდასა, სამეწარმეო საქმის ჩახშობას და ა.შ. ხოლო პირიქით საგადასახადო წნეხის შემცირება იწვევს მეწარმეობის წახალისებას და წარმოების გაზრდას. მაგრამ უკანასკნელსაც აქვს თავისი უარყოფითი შედეგი, ვინაიდან, ის იწვევს საგადასახადო

შემოსავლების შემცირებას ბიუჯეტში. სწორედ ამიტომ საჭიროა ნაპოვნი იქნეს ის „ოქროს შუალედი“, რომელიც ახლოს არის სამართლიანობასა და ეფექტიანობასთან, გამოიწვევს რა სამეწარმეო საქმის წახალისებას, საგადასახადო ტვირთის სამართლიან გადანაწილებას და, რა თქმა უნდა, საგადასახადო ბაზის გაზრდას.

1.2 დამატებული ღირებულების გადასახადი საქართველოს საგადასახადო სისტემაში

საგადასახადო დაბეგვრის ორგანიზაცია და ამოცანები, შეიძლება ითქვას, განიხილება როგორც ფასწარმოქმნის მექანიზმის ანალოგიურად. საზოგადოება ერთის მხრივ შეიძლება განვიხილოთ ერთ პოზიციად, რომელიც მიისწრაფვის გადასახადების მინიმიზაციისაკენ, რათა მიწოდება გაზარდოს და მისმა პროდუქტმა უფრო ნაკლები ფასით გაუწიოს კონკურენცია ანალოგს. მეორეს მხრივ სახელმწიფო, რომელიც იმპერატიულად ცდილობს მაქსიმალური შესაძლო საგადასახადო სიმძიმის დაწესებას. ამ ორი ურთიერთ საწინააღმდეგო პოზიციების თანაკვეთის წერტილში ყალიბდება ყველაზე ოპტიმალური საგადასახადო პოლიტიკა, რომელიც უზრუნველყოფს საზოგადოების განვითარებას მოცემულ მომენტში.

თეორიულ დონეზე საგადასახადო სისტემის სახე, ყოველთვის განისაზღვრება შემდეგი ფაქტორებით:

- სოციალური პოლიტიკა;
- განვითარების კონკრეტული მიზნების სტრატეგიით;
- საზოგადოებრივ-ეკონომიკური წყობით;

პრაქტიკაში კი რეალიზდება გადასახადებით, მათი სტრუქტურით, ამოღების ხერხებით, განაკვეთების დონით, გამოთვლის მეთოდით, შეღავათებით, საკანონმდებლო პროცედურებით და ა.შ.

საქართველოში გადასახადი თავის მხრივ იყოფა საერთო სახელმწიფოებრივ და ადგილობრივ გადასახადებად. საერთო სახელმწიფოებრივი შედგება საშემოსავლო, მოგების, დამატებული ღირებულების, აქციზის და იმპორტის გადასახადისგან. ადგილობრივი გადასახადს კი მიეკუთვნება ქონების გადასახადი.

პერსონიფიკაციის მიხედვით არსებობს გადასახადების ორ ჯგუფად დაყოფა, ესენია: პირდაპირი და არაპირდაპირი.

პირველად გადასახადები პირდაპირ და არაპირდაპირად დაყო ინგლისელმა ფილოსოფოსმა ჯონ ლოკმა მე-17 საუკუნის ბოლოს. ამ ყველაფერს საფუძვლად კი დაედო გადასახადის გადაკისრების კრიტერიუმი. არაპირდაპირ გადასახადს იხდის მომხმარებელი, ხოლო მწარმოებელი გამოდის შუამავალი აგენტის როლში და ამ „ფასნამატს“ რიცხავს სახელმწიფო ბიუჯეტში.

პირდაპირია გადასახადები, რომლებიც უშუალოდ არიან დაკავშირებული სამეურნეო საქმიანობის შედეგთან, კაპიტალთან ქონების ღირებულებასთან. პირდაპირი გადასახადით დაბეგვრის დროს ობიექტი საკმაოდ იდენტიფიცირებულია. დაბეგვრის სუბიექტი და გადასახადის გადამხდელი ემთხვევა ერთმანეთს. იგი წესდება უშუალოდ ქონებაზე ან შემოსავალზე. პირდაპირი გადასახადები ამცირებენ იმ თანხას რაც ბოლოს რჩება გადასახადის გადამხდელს.

არაპირდაპირია გადასახადები, რომლებიც წარმოადგენენ ერთგვარ დანამატს ფასზე, გამომდინარე საქონლის/მომსახურების ბრუნვიდან და იანგარიშება მიუხედავად სამეურნეო ოპერაციის შედეგისა.

არაპირდაპირი დაბეგვრისას ობიექტად გვევლინება საქონელისა და მომსახურების ღირებულება. მიმწოდებელი მისი რეალიზაციისას მყიდველისგან ღებულობს გადასახადის თანხებს, განივთებულს საქონლის, მომსახურების ფასში, რომელსაც შემდეგ გადარიცხავს ბიუჯეტში. ამ ტიპის დაბეგვრის დროს სახელმწიფო ხდება ახლადშექმნილი პროდუქციის ღირებულების განაწილების მონაწილე, ვინაიდან აღნიშნულის მიწოდების მომენტში ის ნაწილზე უფლებას ითხოვს. შესაბამისად არაპირდაპირი გადასახადის გადამხდელი არის მომხმარებელი. სუბიექტს რაც შეეხება მას მიმწოდებელი წარმოადგენს, რადგანაც ის იღებს ამ არაპირდაპირ გადასახადს და იხდის ბიუჯეტში. აქედან გამომდინარე საჭიროა გამოიყოს, ფაქტიური და ფორმალური გადამხდელი. რაც შეეხება დადებითი მხარეებს ესაა სიმარტივე და რეგულარული ხასიათი, ხოლო უარყოფითს წარმოადგენს მისი არაელასტიურობა სახელმწიფო ფისკალური მოთხოვნებთან დაკავშირებით. ამრიგად, შეიძლება ითქვას, რომ არაპირდაპირი გადასახადები საკმაოდ მძლავრი იარაღია სახელმწიფოს ხელში, არა მარტო ფინანსური რესურსების მობილიზაციის კუთხით, ასევე გარკვეული დარგების დაცვისა და განვითარებისთვის.

როგორც აღვნიშნეთ, გადასახადები კლასიფიცირდება პირდაპირ და არაპირდაპირ გადასახადებად, მათი თანაფარდობა ქვეყნებში დიფერენცირებულია. ამ ყოველივეს კი განაპირობებს ქვეყნის განვითარების დონე, გადასახადის დარიცხვა-ამოღების წესები, ცხოვრების დონე. პრაქტიკა ადასტურებს, რომ საბაზრო ეკონომიკის მქონე ქვეყნებში თანაფარდობა პირდაპირ და არაპირდაპირ გადასახადებს შორის დამოკიდებულია ქვეყნის განვითარების დონეზე. თუ ქვეყანაში ყურადღება გამახვილებულია პირდაპირ გადასახადზე მაშინ ეს მიუთითებს, რომ დაბეგვრის ობიექტი არის შემოსავალი და თავის მხრივ მიუთითებს მაღალგანვითარებული ეკონომიკის მქონე ქვეყანაზე (მაგალითად აშშ). იმ შემთხვევაში თუ კი აქცენტი გაკეთებულია არაპირდაპირ გადასახადზე, მაშინ საუბარია დაბალგანვითარებულ ქვეყანაზე. ასევე მნიშვნელოვან როლს თამაშობს ის სტერეოტიპი, რაც მოსახლეობას უყალიბდება დროთა განმავლობაში. მაგალითად აშშ-ს მოსახლეობას არაპირდაპირი გადასახადი მიაჩნიათ უფრო არასამართლიან გადასახადად და უარყოფითი დამოკიდებულებით არიან განწყობილი მის მიმართ, თვლიან რომ შემოსავლების სიდიდე ე.წ. პირდაპირი გადასახადი უფრო ეფექტური საზომია.

დღესდღეისობით საქართველოში არსებობს შემდეგი ტიპის პირდაპირი გადასახადები:

1. საშემოსავლო გადასახადი ³- რომლის გადამხდელს წარმოადგენენ რეზიდენტი ფიზიკური პირები, ასევე არარეზიდენტი ფიზიკური პირები, რომლებიც შემოსავალს იღებენ საქართველოში არსებული წყაროდან.

2. მოგების გადასახადი ⁴- რომლის გადამხდელს წარმოადგენენ რეზიდენტი საწარმო, ასევე არარეზიდენტი საწარმო, რომელიც საქართველოში საქმიანობას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით ახორციელებს ან/და შემოსავალს იღებს საქართველოში არსებული წყაროდან.

3. ქონების გადასახადი ⁵- რომლის გადამხდელს წარმოადგენენ:

3.1. რეზიდენტი საწარმო/ორგანიზაცია – მის ბალანსზე ძირითად საშუალებად ან/და საინვესტიციო ქონებად აღრიცხულ აქტივებზე, დაუმონტაჟებელ

³ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 79-ე მუხლი.

⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლი.

⁵ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 201-ე მუხლი.

მოწყობილობებზე, დაუმთავრებელ მშენებლობაზე, აგრეთვე მის მიერ ლიზინგით გაცემულ ქონებაზე;

3.2. არარეზიდენტი საწარმო – საქართველოს ტერიტორიაზე არსებულ, ამ მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ ქონებაზე (მათ შორის, იჯარის, ქირის, უზუფრუქტის ან სხვა ამგვარი სახის ხელშეკრულების საფუძველზე გაცემულ, საქართველოს ტერიტორიაზე არსებულ ქონებაზე);

3.3. ფიზიკური პირი:

3.3.1. მის საკუთრებაში არსებული უძრავ ქონებაზე (მათ შორის, დაუმთავრებელ მშენებლობაზე, შენობა-ნაგებობაზე ან მათ ნაწილზე), იახტებზე (კატერებზე), შვეულმფრენებზე, თვითმფრინავებსა და საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 8703 კოდით განსაზღვრულ მსუბუქ ავტომობილებზე;

3.3.2. არარეზიდენტისაგან ლიზინგით მიღებულ ქონებაზე;

3.3.3. ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების შემთხვევაში, მის ბალანსზე ძირითად საშუალებად აღრიცხულ აქტივებზე, დაუმონტაჟებელ მოწყობილობებზე, აგრეთვე მის მიერ ლიზინგით გაცემულ ქონებაზე.

არაპირდაპირი გადასახადები:

1. აქციზი⁶ - რომლის გადამხდელს წარმოადგენს პირი, რომელიც:

1.1. აწარმოებს აქციზურ საქონელს საქართველოში;

1.2. ახორციელებს აქციზური საქონლის იმპორტს საქართველოში;

1.3. ახორციელებს აქციზური საქონლის ექსპორტს;

1.4. ახორციელებს ბუნებრივი აიროვანი კონდენსატის ან/და ბუნებრივი აირის ავტოსატრანსპორტო საშუალებებისათვის მიწოდებას;

1.5. ახორციელებს საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 2711 12, 2711 13, 2711 14 000 00, 2711 19 000 00 კოდებში მითითებული ნავთობპროდუქტების აირების ავტოსატრანსპორტო საშუალებებისათვის მიწოდებას;

⁶ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 182-ე მუხლი.

1.6. ახორციელებს მობილურ ან ფიქსირებულ ქსელში არარეზიდენტი ან რეზიდენტი პირისაგან მიღებული საერთაშორისო ზარის დასრულების მომსახურებას.

2. იმპორტის გადასახადი ⁷- რომლის გადამხდელს წარმოადგენს პირი, რომელიც საქართველოს საბაჟო საზღვარზე გადაადგილებს საქონელს, გარდა ექსპორტისა.

3. დამატებული ღირებულების გადასახადი.

დამატებული ღირებულების გადასახადი არის საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის, მომსახურების წარმოებისა და მიმოქცევის პროცესში შექმნილი ღირებულების ნაწილი, აგრეთვე საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანილი, იმპორტირებული, ყველა დასაბეგრი საქონლის ღირებულების ნაწილის ბუჯეტში სავალდებულო შენატანი.

დამატებული ღირებულების გადასახადი საქართველოში დაწესდა 1992 წელს. იქიდან გამომდინარე, რომ ამ გადასახადის ფუნქციონირების მექანიზმის გამოცდილება საქართველოში არ არსებობდა ქვეყანას ძალიან გაუჭირდა მასთან ადაპტაცია. საკმაოდ ბევრი ცვლილება იქნა შეტანილი, როგორც მის გამომანგარიშებასა და ამოღების წესში ასევე დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვრაში, გადასახადის განაკვეთში, გადასახადის გადახდის მეთოდში, ჩასათვლელი თანხების განსაზღვრის ნორმებში.

ინდივიდუალური ქვეყნისთვის შეიძლება კონკრეტული საქონელი/მომსახურება იყოს პრიორიტეტული და მას შეღავათს უკეთებდეს. მაგალითად გერმანიაში საერთაშორისო ტრანსპორტი (საავტომობილო, რკინიგზის და წყალქვეშა) დამატებული ღირებულებით არ იბეგრება, ბელგიაში კი დღიური და კვირეული გაზეთები, საფრანგეთში საერთაშორისო და საზღვაო ტრანსპორტი.

დღესდღეისობით საქართველოში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის თანახმად, ფიზიკური/იურიდიული პირს (შემდგომში პირი) შეუძლია ნებაყოფლობით ან სავალდებულო წესით (100 000 ლარს როდესაც სცდება 12 კალენდარული თვის დასაბეგრი ბრუნვა) რეგისტრაცია დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხელად. არსებობს 3 ტიპის დამატებული ღირებულების გადასახადი:

1. დარიცხული/ჩასათვლელი დამატებული ღირებულების გადასახადი;

⁷ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 195-ე მუხლი.

2. ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებული დამატებული ღირებულების გადასახადი;
3. ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დამატებული ღირებულების გადასახადი.

იმ შემთხვევაში თუ პირი, ვინც არის დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებული, მას წარმოეშვება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს (შემდგომი თვის 15 რიცხვისა) ვალდებულება მოახდინოს დეკლარირება ფინანსური მდგომარეობის. ამის საფუძველზე ის რიცხავს ხაზინის ერთიან ელექტრონულ ანგარიშზე გაანგარიშებულ ვალდებულებას, წინააღმდეგ შემთხვევაში ედება ყადაღა მის ანგარიშებსა და გირავნობა მის ბალანსზე რიცხულ სხვა საშუალებებს, რითიც შესაძლებელია ამ ვალდებულების დაფარვა.

დარიცხული/ჩასათვლელი დამატებული ღირებულების გადასახადი - აღნიშნული საკითხი მოიცავს ისეთი ტიპის ოპერაციებს, რომლებიც ექვემდებარება დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას/ჩათვლას, მაგ. ტელეფონების ყიდვა/გაყიდვა, პერსონალური კომპიუტერების ყიდვა/გაყიდვა და ა.შ. მაგრამ მნიშვნელოვანია ყურადღების გამახვილება იმაზე, რომ როდესაც შენ ყიდულობ მაშინ ითვლი, ხოლო როცა ყიდი მაშინ იხიდი დამატებული ღირებულების გადასახადის თანხას.

გათავისუფლებული ჩათვლის უფლებით დამატებული ღირებულების გადასახადი - ოპერაციის გათავისუფლება ჩათვლის უფლებით გულისხმობს, რომ ოპერაცია არ ექვემდებარება დამატებული ღირებულების გადასახადის დარიცხვას (არ იბეგრება) და გამოიყენება ჩათვლის უფლება: როგორცაა ექსპორტი, მაგ. კომპანიამ ექსპორტზე გაიტანა თავისი პროდუქცია, იგი მიღებული თანხიდან დამატებული ღირებულების გადასახადს არ იხდის, სამაგიეროდ უფლება აქვს ამ პროდუქციის საწარმოებლად საჭირო მასალების შემქნისას გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადი ჩაითვალოს.

გათავისუფლებული ჩათვლის უფლების გარეშე დამატებული ღირებულების გადასახადი - ოპერაციის გათავისუფლება ჩათვლის უფლების გარეშე გულისხმობს, რომ ოპერაცია არ ექვემდებარება დამატებული ღირებულების გადასახადის დარიცხვას (არ იბეგრება) და არ გამოიყენება ჩათვლის უფლება: როგორცაა მიწის გაყიდვა, მაგ. კომპანიამ გაყიდა მის ბალანსზე რიცხული მიწა, იგი მიღებული თანხიდან დამატებული

ღირებულების გადასახადს არ იხდის, თუ მან ამ მიწის მოსწორებისთვის საწვავი შეიძინა ან შემოსალობად საჭირო მასალები იყიდა და დამატებული ღირებულების გადასახადი გადაიხადა, იგი ამ დამატებული ღირებულების გადასახადებსაც ვერ ჩაითვლის.

დამატებული ღირებულების გადასახადის დაბეგვრის ობიექტს ფინანსური ოპერაციები კი არა, არამედ დასაბეგრი ოპერაცია; იმპორტი; ექსპორტი, რეექსპორტი; დროებითი შემოტანა წარმოადგენს. ყოველივე ზემოთ ხსენებულის გაანგარიშება თავისებურია. მაგალითად იმპორტის დროს მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად 300 ლარი ან მეტის ღირებულების საქონელი ექვემდებარება დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას, ხოლო დროებითი შემოტანის დროს კი თითო არასრულ თვეზეც კი 0.54% , მაგრამ არაუმეტეს 18%-ისა.

საგადასახადო რეფორმების კუთხით საქართველოში განვითარებული მოვლენები შეიძლება დაიყოს რამდენიმე პირობით ეტაპად, კერძოდ:

- პირველი ეტაპი საბჭოთა კავშირიდან გამოყოფა და ცალკე სამართებრივი ბაზის შემუშავება (1991წ - 1992წ).
- მეორე ეტაპი შემუშავება ხდება ახალი საგადასახადო კოდექსისა, რომელიც გერმანულ საწყისებზე იქნა შემუშავებული. საგადასახადო კოდექსი ძალაში შევიდა 1997 წლის 7 აგვისტოდან. (1992წ - 1997წ).
- მესამე ეტაპი, რიგი ნაკლოვანებებისა კოდექსში, დღის წესრიგში დადგა ახლის შემუშავების აუცილებლობა. (1997წ - 2005წ) ძალაში შესულის ჩანაცვლება მოხდა ახლით.
- მეოთხე ეტაპი (2005წ - 2010წ) როდესაც სრულებით მოხდა მიმდინარე საგადასახადო კოდექსის ძალაში შესვლა.
- მეხუთე ეტაპი 2010 წლიდან დღემდე.

პირველი ეტაპი ეს იყო 1991-1992 წლების მიჯნა, როდესაც ამ გარდამავალ პერიოდში, როდესაც ხელმეორედ მოიპოვა დამოუკიდებლობა საქართველომ, ჩამოყალიბდა პირველი ძირითადი საგადასახადო სისტემა. არცაა გასაკვირი რომ ის რიგი ნაკლოვანებებით ხასიათდებოდა, მათ შორის: შეუსაბამობა ქვეყნის სოციალურ - ეკონომიკურ მდგომარეობასთან; საგადასახადო წნეხის არაპროპორციულობა; კორუფციისა და მექრთამეობის მაშტაბის ზრდა, რაც ხელს უწყობდა ჩრდილოვანი ეკონომიკის ზრდას.

მეორე ეტაპი იყო უკვე პარლამენტის მიერ მიღებული 1997 წლის საგადასახადო კოდექსი. იგი განსაზღვრავდა საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, გადასახადების აკრეფასა და გადახდასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებს, ტერმინოლოგიას, დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას როგორც გადასახადის გადამხდელისა, ასევე ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდანაც. მიუხედავად იმისა, რომ გერმანულიდან გადმოღებულ კოდექს მოჰყვა საკმაოდ კარგი კომენტარები ხსენებული კოდექსი ხასიათდებოდა რიგი ნაკოვანებებით, რაც გამოიხატებოდა ახალი გადასახადებით დაბეგვრის და საგადასახადო რეჟიმების შემოღებაში. კოდექსი წინა პლანზე სახელმწიფო ინტერესებს აყენებდა და კერძო სექტორი მის მიღმა რჩებოდა, ამ ყოველივემ კი ბიძგი მისცა ჩრდილოვანი ეკონომიკის განვითარებას, კორუფციის ზრდას და ა.შ.

მესამე ეტაპი კი იწყება უკვე 2004 წლის ბოლოდან. ამ პერიოდში ქვეყანაში განვითარებულმა მოვლენებმა რადიკალურად შეცვალა ყოფა. ვარდების რევოლუციამ, რომელიც 2003 წლის ნოემბრის თვეში იყო, ბიძგი მისცა მამტაბურ რეფორმებს. ხელისუფლების მხრიდან დაიწყო საგადასახადო და საბაჟო სისტემების რეფორმირების პროცესი და გამოიყო შემდეგი ღონისძიებები:

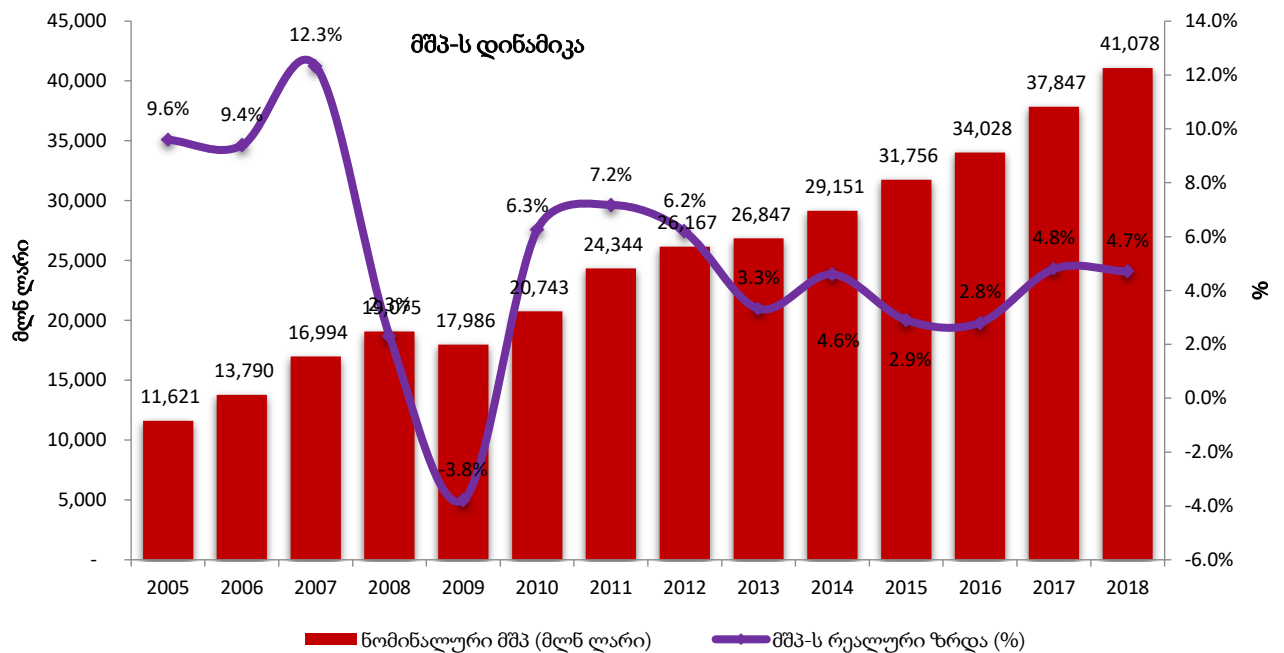
1. გადასახადის სახეების სიმარტივე;
2. გადასახადის გადახდისათვის ჯანსაღი გარემოს შექმნა;
3. ლიბერალურობა.

დაიწყო მასიური ბრძოლა კორუფციის წინააღმდეგ, შეიქმნა ფინანსური პოლიცია, რომელსაც უშუალოდ დაევალა საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში სამოხელეო დანაშაულის და კორუფციულ გარიგებათა პრევენცია, გამოვლენა და აღკვეთა. შეიცვალა საგადასახადო კოდექსი, მოხდა გადასახადების როგორც რაოდენობრივი ასევე პროცენტული ცვლილებაც. დარეგულირდა პროცედურული საკითხიც, რამაც საგრძნობლად გააუმჯობესა საგადასახადო ადმინისტრირების საკითხი და საბლოოდ ბიუჯეტში მეტი თანხების მობილიზებას შეუწყო ხელი.

მეოთხე ეტაპი შედარებით სტაბილურობით ხასიათდებოდა, მთლიანი შიდა პროდუქტი იზრდებოდა საშუალოდ 6%-ით (იხ. დიაგრამა 1.2.1.). რაც არც თუ ისეთი ცუდი მაჩვენებელია იმ ქვეყნისთვის, რომელსაც საომარი ვითარება ჰქონდა (2008 წლის

აგვისტოს ომი). ასევე 2007 წელი საკმაოდ მწვავე იყო ფასიანი ქაღალდების ბირჟისთვის. შეექმნა რა პრობლემა ჩვენი ქვეყნის ინვესტორებს, ამან კიდევ უფრო გაამწვავა მიმდინარე მოვლენები. ამ პირობებისა და საერთაშორისო დონეზე შექმნილი პრობლემების ფონზე ქვეყანამ შედარებით მარტივად გადაიტანა ეს ყველაფერი. ასეთი ტენდენციის გამო იგეგმებოდა გადასახადების ლიბერალიზაცია, რაც მოიაზრებდა განაკვეთების შემცირებას, მაგრამ გარკვეული მიზეზების გამო ეს რეფორმა არ იქნა ამოქმედებული.

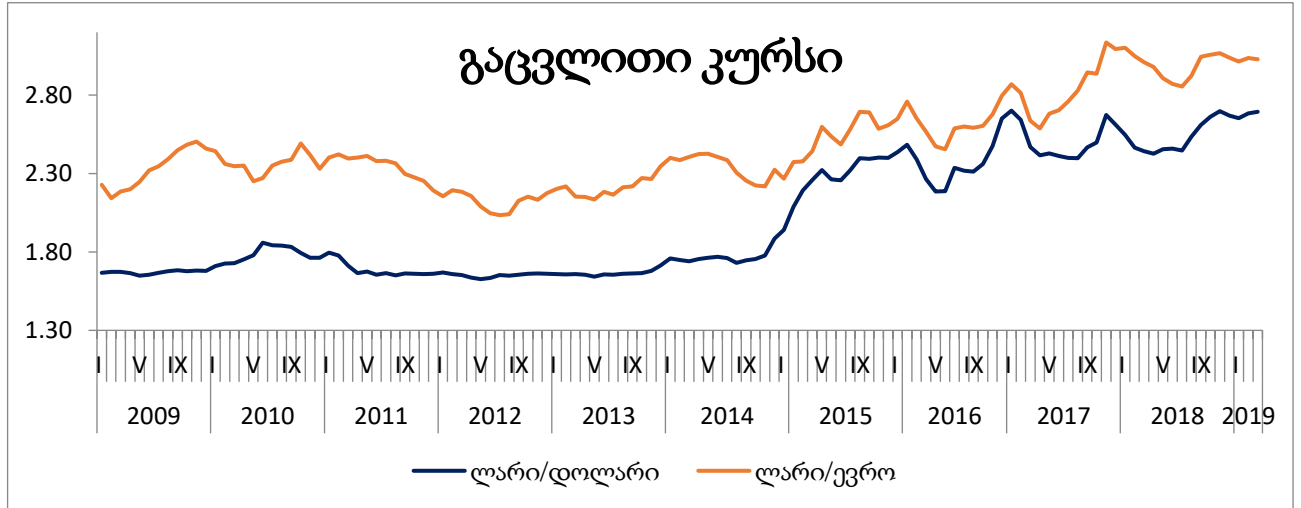
დიაგრამა 1.2.1



მეხუთე ეტაპი კი უკვე მოიცავს 2010 წლიდან მიმდინარე პერიოდს. არანაკლები ცვლილებები განხორციელდა ამ დიაპაზონშიც. 1215 წელს შემოღებული „თავისუფლებათა ქარტია“, სადაც მითითებული იყო იმის თაობაზე, რომ გადასახადების შემოღება მხოლოდ ერის თანხმობით იყო შესაძლებელი. ეს ყოველივე არის საფუძველი საქართველოს 2011 წლის 1 ივლისის ორგანული კანონისა ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ, რომელიც მიღებულ იქნა მოქმედი ხელისუფლების დროს. ამ კანონის ერთ-ერთ მთავარ აზრი არის გადასახადის განაკვეთის გაზრდასა ან ახალის დაწესების შემთხვევაში მხოლოდ რეფერენდუმით და მოსახლეობის თანხმობით არის შესაძლებელი. (ასევე შესაძლებელია სხვა კანონით განსაზღვრულ გამონაკლის შემთხვევებშიც) სახელმწიფომ კერძო სექტორს მეტი თავისუფლება მიანიჭა, მაგრამ ამ

ყოველივე პროპორციული დადებითი ეფექტი ვერ ჰპოვა. ყველაფერი უფრო გაამძაფრა 2015 წლიდან ლარის გაუფასურების ზრდამ, რამაც დაახლოებით 47% შეადგინა.

გრაფიკი 1.2.1



2014 წელი:

მსხვილი გადამხდელებისთვის (მაგ. ვისაც ბოლო 12 თვეში ბიუჯეტში 200 000 ლარზე მეტი დამატებული ღირებულების გადასახადი ჰქონდა გადახდილი) 2014 წლის ივნისამდე მოქმედებდა „იმპორტის დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის სპეციალური წესი“, რაც გულისხმობდა, რომ საქონლის იმპორტის დროს ასეთი პირების მიერ არ ხდებოდა საბაჟო დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდა. დამატებული ღირებულების გადასახადს სრულად გადახდა პირს მოუწევდა მოგვიანებით, მას შემდეგ, რაც მოხდებოდა იმპორტირებული საქონლის რეალიზაცია. კანონმდებელი იმედოვნებდა, რომ კომპანიები ამ დაზოგილი თანხებით დამატებით ინვესტირებას მოახდენდნენ. მაგრამ ამ შეღავათით მხოლოდ დიდი ბრუნვის მქონე ფირმები სარგებლობდნენ, რაც პატარა ფირმებისთვის არაკონკურენტულ და დისკრიმინაციულ გარემოს ქმნიდა. ეს ვითარება ეწინააღმდეგებოდა ევროკავშირში მიღებულ სტანდარტებს, რაც საფუძველი გახდა ამ კანონის გაუქმებისა (2006/112/EC - ევროკავშირის ერთობლივი/საერთო დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემა) დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრი ოპერაციების განისაზღვრა, როგორც „საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა“. მანამდე არსებული ჩანაწერი „სამეწარმეო საქმიანობის ფარგლებში“ ჩანაცვლდა „ეკონომიკური საქმიანობის

ფარგლებში“-ით. ამ ერთი შეხედვით თითქოს უმნიშვნელო ცვლილების არსი მდგომარეობს იმაში, რომ „ეკონომიკური საქმიანობა“ უფრო ფართო მცნებაა, ვიდრე „სამეწარმეო“, შედეგად უფრო მეტი საქმიანობები დაიბეგრება დამატებული ღირებულების გადასახადით, ვიდრე მანამდე. (2006/112/EC - ევროკავშირის ერთობლივი/საერთო დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემა) როგორც ცნობილია დამატებული ღირებულების გადასახადის საანგარიშო პერიოდს კალენდარული თვე წარმოადგენს, რაც სახელმწიფოს საშუალებას აძლევს ყოველთვიურად მიიღოს ბიუჯეტში თანხები. 2014 წლის ივნისში ცვლილება შევიდა კანონმდებლობაში და გაუქმდა ჩანაწერი „იმპორტის განხორციელების კვარტალი“, რაც კომპანიებს საშუალებას აძლევდათ სურვილის შემთხვევაში დამატებული ღირებულების გადასახადი თვიურად კი არა, კვარტალურად ეხადათ (2006/112/EC - ევროკავშირის ერთობლივი/საერთო დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემა).

2015 წელი:

2015 წლის აპრილში დამატებული ღირებულების გადასახადის თანხის დაბრუნების წესში შევიდა ცვლილება: საზღვაო ნავსადგურებში უცხოელმა შესაძლებელია დაიბრუნოს საქართველოს ტერიტორიაზე შექმნილ საქონელზე გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადის თანხა საბაჟო კონტროლის გავლის შემდეგ, თუ საპასპორტო კონტროლი კანონმდებლობით დადგენილი წესით ხორციელდება საზღვაო ტრანსპორტზე. დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლდა უძრავი ქონების მიწოდება, თუ შესრულდება რამდენიმე პირობა, როგორცაა მაგალითად:

- უძრავი ქონება მიწოდებულ იქნა 2015 წლის 1 იანვრიდან 2020 წლის 1 იანვრამდე პერიოდში;
- ობიექტი, სადაც განთავსებულია მიწოდებული უძრავი ქონება, მთლიანად ან ნაწილობრივ საცხოვრებლადაა განკუთვნილი;

ამ ცვლილებებმა უდავოდ პოზიტიურად იმოქმედა სამშენებლო ბიზნესზე, შეღავათი პირდაპირ რომც არ ასახულიყო გასაყიდი ბინების ფასებზე, სამშენებლო კომპანიები გამოთავისუფლებული სახსრებით გააფართოებდნენ ბიზნესს და შესაბამისად

დამატებით სამუშაო ადგილებსაც შექმნიდნენ. (2006/112/EC - ევროკავშირის ერთობლივი/საერთო დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემა)

რაც 2015 წელს განხორციელებული ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ცვლილება იყო ის, რომ შემსუბუქდა ჯარიმა დამატებული ღირებულების გადასახადის რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობისთვის. კერძოდ, პირი ამ დარღვევისთვის დაჯარიმდება დასაბეგრი ოპერაციის 5%-ით, ნაცვლად უწინდელი 15%-ისა. სოფლის მეურნეობის განვითარება-ხელშეწყობის მიზნით განხორციელდა კიდევ რამდენიმე ცვლილება. როგორც ვიცით, პირის მიერ სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციის მოყვანა და ადგილობრივ ბაზარზე რეალიზაცია განიხილება სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობად, ხოლო აღნიშნული საქმიანობის შედეგად მიღებული პროდუქტი სასოფლო-სამეურნეო პროდუქტად და წელიწადში 200 000 ლარამდე რეალიზაცია გათავისუფლებულია დამატებული ღირებულების გადასახადისგან. შეტანილი ცვლილების მიხედვით, თუ მაგალითად პირმა იმპორტირებული თესლისაგან მოიყვანა სასოფლო-სამეურნეო პროდუქცია, რომლის რეალიზაციაც განახორციელა ადგილობრივ ბაზარზე, მიუხედავად იმისა, რომ ერთ-ერთი პროდუქტი იმპორტირებულია, შეღავათი მაინც გავრცელდება. წესით დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან თავისუფლდება სასოფლო-სამეურნეო პროდუქტი მის სამრეწველო გადამამუშავებამდე, ანუ თუ ყურძენი ყურძნად გაიყიდება და არა ღვინოდ ან არყად, პომიდორი პომიდვრად გაიყიდება და არა „კეჩუპად“ და ა.შ. მიუხედავად ამისა, 2015 წლის ბოლოს მიღებული ცვლილებებით შეღავათები შეეხო ზოგ ისეთ პროდუქტებსაც, რომლებიც გადამამუშავებულია და პირველადი სახე დაკარგული აქვს, კერძოდ, გატარებული ხორცი („ფარში“); საქართველოს ბინადარი ცხოველისგან მიღებული რძისგან წარმოებული ყველი; ნაჭუჭგაცლილი თხილი.

ამ ცვლილებას წინ უსწრებდა თხილის მოყვანა-გადამამუშავებით დაკავებულ პირთა მხრიდან მთავრობისადმი მიმართვა ნაჭუჭგაცლილი თხილის დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლების თაობაზე (2006/112/EC - ევროკავშირის ერთობლივი/ საერთო დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემა).

2016 წელი:

დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლდა სააღმზრდელო და განათლების დაწესებულებებში ბავშვთა მოვლა-პატრონობის მომსახურების გაწევა, ავადმყოფთა, შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირთა და 60 წლის და 60 წელზე მეტი ასაკის პირთა მოვლა-პატრონობის მომსახურების გაწევა (2006/112/EC - ევროკავშირის ერთობლივი/საერთო დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემა). ჩათვლის უფლების გარეშე დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან გათავისუფლდა რიგი სახეობის იმპორტირებული სასუქები, რამაც გამოიწვია მაღალი ხარისხის პროდუქციის ხელმისაწვდომობა. აღნიშნულ ცვლილებას საფუძვლად დაედო სოფლის მეურნეობის სამინისტროს მონაცემები, რის მიხედვითაც ირკვეოდა, რომ საქართველოში ხორციელდებოდა ევროპულ სტანდარტებთან შეუსაბამო აზოტისა და ფოსფორის შემცველი სასუქის ე.წ. „ფოსფოროვანი ამონიუმის ნიტრატის“ იმპორტი (2006/112/EC - ევროკავშირის ერთობლივი/საერთო დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემა).

2017 წელი:

საქართველოს საგადასახადო კოდექსს დაემატა 181-ე პრიმა მუხლი, რის მიხედვითაც განისაზღვრა ევროკავშირის წევრი სახელმწიფოს დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელისათვის დამატებული ღირებულების გადასახადის თანხის დაბრუნების საკითხები. ევროკავშირის წევრი სახელმწიფოს დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელს, უფლება აქვს დაიბრუნოს საქართველოში საქონლის (გარდა, უძრავი ქონებისა) ან/და მომსახურების შეძენისას ან საქართველოში საქონლის იმპორტისას გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადი გარკვეული პირობების დაკმაყოფილების შემთხვევაში (პირობები განისაზღვრა ფინანსთა მინისტრის სპეციალური ბრძანებით). (2006/112/EC - ევროკავშირის ერთობლივი/საერთო დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემა) წიგნის მიწოდება ან/და იმპორტი, აგრეთვე ამ საქონლის რეალიზაციის და ბეჭდვის მომსახურება, გათავისუფლდება დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან ჩათვლის უფლებით, მანამდე ჩათვლის უფლების გარეშე იყო გათავისუფლებული

(2006/112/EC - ევროკავშირის ერთობლივი/ საერთო დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემა).

ასოცირების ხელშეკრულების ძალაში შესვლის შემდეგ, საბოლოო, მნიშვნელოვანი და უნდა ითქვას, თვისობრივად ახალი რეგულაცია 2017 წლიდან შევიდა ძალაში. საქმე ეხება ავანსის დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის ახალ წესს. ეს წესი სავალდებულოა და იმ გამონაკლისებში არ გადის, რომელთა მიღება-არმიღებაც ჩვენი მთავრობის კეთილ ნებაზეა დამოკიდებული. (2006/112/EC - ევროკავშირის ერთობლივი/საერთო დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემა) უკეთ გასაგებად განვიხილოთ მაგალითი: ძველი წესი - დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდა/ ჩათვლა ხდება საქონლის/მომსახურების რეალიზაციის და არა თანხის გადახდის თვეში:

- კომპანია A-მ კომპანია B-ს იანვრის თვეში შესაძენი დანადგარის ღირებულება ავანსად (წინასწარ) ჩაურიცხა 11800 ლარი დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლით.
- კომპანია B-მ დაამზადა და კომპანია A-ს მარტის თვეში მიაწოდა აღნიშნული დანადგარი, გამოწერილია შესაბამისი დამატებული ღირებულების გადასახადის ანგარიშ-ფაქტურაც.
- მარტის თვეში კომპანია B (გამყიდველი) გადაიხდის 1800 ($11800 / 1,18 * 0,18$) ლარს, ხოლო კომპანია A (მყიდველი) ჩაითვლის იმავე თანხას დამატებული ღირებულების გადასახადის სახით.

რისკი: სრულიად შესაძლებელია და ძალიან ხშირადაც ხდება ხოლმე პრაქტიკაში, რომ კომპანია A-ს იანვარში მიღებული თანხიდან, მარტისთვის აღარაფერი ჰქონდეს შემორჩენილი და დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდა ვერ შეძლოს. ახალი წესი - დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდა/ჩათვლა ხდება თანხის გადახდის და არა საქონლის/მომსახურების რეალიზაციის თვეში.

- ზემოთ მოცემული სიტუაციიდან გამომდინარე იანვრის თვეში გამოიწერება ავანსის ანგარიშ-ფაქტურა, ხოლო მარტში მიწოდების ანგარიშ-ფაქტურა.
- კომპანია B იანვარში გადაიხდის 1800 ლარს, ხოლო კომპანია A ჩაითვლის იმავე თანხას.

- მარტის თვეში აღარ მოხდება დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდა და ჩათვლა.

მაშასადამე, თუ თანხის გადახდაც და მიწოდებაც ერთი და იმავე თვეში ხდება, თანხის ჩარიცხვა ავანსი აღარ გამოდის.

დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის მიზნით თანხა ავანსად გადახდილად განიხილება, თუ თანხა წინა თვეშია (ან თვეებშია) ჩარიცხული, ვიდრე მიწოდება განხორციელდა. ახალი წესით დამატებული ღირებულების გადასახადის ვერ გადახდის რისკი ძალიან მცირდება, კომპანიას შეუძლია ავანსის მიღების მომენტშივე გადარიცხოს ბიუჯეტში შესაბამისი დამატებული ღირებულების გადასახადი. უნდა ითქვას, რომ ბიზნესს ადმინისტრირება გაურთულდა ავანსების დეკლარირების შემთხვევებში: გაიზარდა გამოსაწერი ანგარიშ-ფაქტურების რაოდენობა. საქონლის/მომსახურების გაწევის თვეში ავანსის და მიწოდების ანგარიშ-ფაქტურები დამატებული ღირებულების გადასახადის დეკლარაციის შევსებისას უნდა დაწყვილდეს, ანუ ზუსტად მიეთითოს რომელი ავანსის ანგარიშ-ფაქტურა და რომელ მიწოდების ანგარიშ-ფაქტურასთან არის კავშირში. ისეთი კომპანიებისთვის, რომლებიც ხშირად იღებენ/გასცემენ ავანსებს და არც ბუღალტრების მთელი არმია ჰყავთ დასაქმებული, გაიზარდა რისკი იმისა, რომ არასწორად შევსებული დეკლარაციის გამო როდისმე დაჯარიმდნენ. ორწლიანმა პრაქტიკამ აჩვენა, რომ კიდევ უფრო დიდ სირთულეს წარმოადგენს იმის განსაზღვრა, რა დროს იბეგრება ავანსი დამატებული ღირებულების გადასახადით და რა დროს არა. გადახდილი ავანსი ექვემდებარება დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას, თუ გადახდის მომენტში სახეზეა ყველა შემდეგი პირობა:

1. შესაძლებელია მისაწოდებელი საქონლის/გასაწევი მომსახურების იდენტიფიცირება;
2. შესაძლებელია მისაწოდებელი საქონლის/გასაწევი მომსახურების რაოდენობის/მოცულობის იდენტიფიცირება;
3. შესაძლებელია მისაწოდებელი საქონლის/გასაწევი მომსახურების ღირებულების იდენტიფიცირება;

4. შესაძლებელია იდენტიფიცირება, მისაწოდებელი საქონელი/გასაწევი მომსახურება წარმოადგენს დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრ თუ გათავისუფლებულ ოპერაციას.

ბუღალტერი ძალიან ხშირად ვერ ერკვევა, ექვემდებარება თუ არა ავანსი დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგრას, სამწუხაროდ, არც საგადასახადო ორგანო იძლევა ერთმნიშვნელოვან განმარტებას, ამიტომ, თავის დაზღვევის მიზნით, ბუღალტერი ყოველი შემთხვევისთვის ბეგრავს და თავიდან იცილებს რისკს, რომ მომავალში დამატებული ღირებულების გადასახადის გადაუხდელობის გამო დაჯარიმდეს. თუ საგადასახადო ორგანომ შემოწმებისას ჩათვალა, რომ ეს ავანსი დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრი არ იყო, რისკის ქვეშ დგება და ზარალდება მყიდველი მხარე, რომელსაც გაუუქმდება წარსულში ჩათვლილი დამატებული ღირებულების გადასახადი. ამ დირექტივის შესრულების ვალდებულება საქართველოს 2019 წლის 1 სექტემბრამდე ჰქონდა, კარგი იქნებოდა განხილვის პროცესი უფრო დიდხანს გაგრძელებულიყო, ან რაღაც გარკვეული პერიოდის განმავლობაში კომპანიებს შესაძლებლობა ჰქონოდათ, ნებაყოფლობით აერჩიათ დამატებული ღირებულების გადასახადი ავანსის მიღების თვეში გადაეხადათ თუ საქონლის/მომსახურების მიწოდებისა თვეში.

ასევე საქართველოს საგადასახადო კოდექსში მამტაბური ცვლილებები შევიდა 2017 წლის 17 ივლისიდან, კერძოდ:

- დეკლარაციაში ცვლილების შეტანის მუხლში, ცვლილების თანახმად განისაზღვრა, რომ გადასახადის გადამხდელისთვის საგადასახადო შემოწმების შესახებ შეტყობინება ჩაბარებულად ითვლება ასევე გადამხდელის ავტორიზებული მომხმარებლის გვერდზე ელექტრონულად ასახვისთანავე.
- იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელს აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად გაფორმებული არ აქვს თავდებობის ხელშეკრულება, წარდგენილი არ აქვს საბანკო გარანტია ან დაზღვევის პოლისი ან/და საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით არ აქვს დატვირთული ქონება, ასეთ შემთხვევაში აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება შეიძლება გადავადდეს არაუმეტეს 1 წლით, თუ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება არ

აღემატება 50000 ლარს. ცვლილებამდე ზემოხსენებული თანხა გასაზღვრული იყო 5000 ლარის ოდენობით.

საგადასახადო სამართალდარღვევის და პასუხისმგებლობის კუთხით ცვლილებები შევიდა საგადასახადო სანქციების ნაწილში, კერძოდ კოდექსი უფრო გამკაცრდა ხე-ტყის მასალასთან დაკავშირებით, ხოლო ლიბერალური გახდა:

- დეკლარაციაში გადასახადის შემცირება გადასახადისგან დიდი ოდენობით თავის არიდებად განიხილება და სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობას გამოიწვევს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ შემცირებული თანხა აღემატება 100000 ლარს. ცვლილებამდე თანხის ზღვარი შეადგენდა 50000 ლარს.
- 2018 წლის 1 იანვრიდან ჯარიმის დაკისრებას ექვემდებარება საერთაშორისო საჰაერო გადაზიდვების განმახორციელებელი პირი საგადასახადო ორგანოსთვის სატრანსპორტო საშუალების, ამ სატრანსპორტო საშუალებით გადასადგილებელი საქონლის ან/ და მგზავრების შესახებ წინასწარი ინფორმაციის დადგენილი წესით წარუდგენლობაზე და მის განმეორებით ჩადენაზე შესაბამისად 2000 და 4000 ლარის ოდენობით.
- სამეწარმეო საქმიანობისათვის საქონლის, ასევე მრგვალი ხეტყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების სასაქონლო ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირება, მყიდველის მოთხოვნისას სასაქონლო ზედნადების გაუცემლობა ან საქონლის შეძენისას სასაქონლო ზედნადების მიღებაზე უარის თქმა, თუ ამ საქონლის საბაზრო ღირებულება აღემატება 10000 ლარს ექვემდებარება ჯარიმის დაკისრებას 10000 ლარის ოდენობით. ხოლო მრგვალი ხეტყის (მორის), ხე-მცენარის ან მათი პირველადი გადამუშავების პროდუქტების შემთხვევაში ჯარიმასთან ერთად საქონელი ექვემდებარება ჩამორთმევას.
- სპეციალური სავაჭრო კომპანიის მიერ საქმიანობის ერთ-ერთი წესის დარღვევისთვის - საგადასახადო წლის განმავლობაში საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი აჭარბებს 1 მილიონ ლარს და საქართველოში შემოტანილი უცხოური საქონლის საბაჟო ღირებულების 5%-ს, დაწესებული ჯარიმა 50-დან 10 პროცენტამდე შემცირდა.

- სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებამდე თუ მოხდა საბაჟო ზედამხედველობის ქვეშ მყოფი საქონლის შემოსავლების სამსახურთან შეთანხმების გარეშე განკარგვა და ამ საქონლის რეალიზაციაზე არსებობს პირველადი დოკუმენტი, პირი დაჯარიმდება იმავე ან იდენტურ საქონელზე არსებული იმპორტის გადასახდელების 10 პროცენტის ოდენობით.
- შემცირდა ჯარიმა 1500 ლარიდან 1000 ლარამდე პირისთვის, რომელმაც დაარღვია საბაჟო დეკლარაციაში აღნიშნული დოკუმენტის შენახვის ვადა და თან ამ დოკუმენტის შემოსავლების სამსახურში წარდგენის ვალდებულება არ გააჩნდა.
- სანებართვო პირობების დარღვევისთვის დადგენილი ჯარიმა შემცირდა 4000 ლარიდან 2000 ლარამდე.

დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან გათავისუფლდა:

- ჩათვლის უფლების გარეშე დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან გათავისუფლდა საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის მინისტრისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ერთობლივი ბრძანებით დადგენილი ნუსხის მიხედვით სამკურნალო/სამედიცინო მიზნებისთვის განკუთვნილი იმ საქონლის იმპორტი ან/და მიწოდება, რომლის შესყიდვა ხორციელდება სახელმწიფო პროგრამების ფარგლებში, „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად.
- დამატებული ღირებულების გადასახადისგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლდა არარეზიდენტის მიერ სარგებლობის მომსახურების გაწევა მისი კუთვნილი ვაგონის/კონტეინერის გამოყენებით თუ ეს მომსახურება გაიწევა სარკინიგზო გადაზიდვის დროს, გარდა ვაგონის/კონტეინერის საიჯარო ხელშეკრულებით გადაცემის შემთხვევისა და საქართველოს ტერიტორიის ფარგლების გარეთ საქართველოს რეზიდენტის კუთვნილი ვაგონით/კონტეინერით სარკინიგზო გადაზიდვის განხორციელებისას საქართველოს რეზიდენტის მიერ ვაგონით/კონტეინერით სარგებლობის მომსახურების გაწევა, გარდა ვაგონის/კონტეინერის საიჯარო ხელშეკრულებით გადაცემის შემთხვევისა.⁸

⁸ ცვლილება ეხება 2014 წლის 1 იანვრიდან წარმოშობილ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

- დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან ჩათვლის უფლებით ასევე გათავისუფლდა საქართველოს სახელმწიფო საზღვრის ფარგლებში სამოქალაქო საავიაციო რეისებისა და საავიაციო სამუშაოების განსახორციელებლად ბორტზე მიწოდებისთვის განკუთვნილი საწვავის, საპოხი და სხვა დამხმარე საშუალებების იმპორტი ან/და მიწოდება.
- დამატებული ღირებულების გადასახადისაგან ჩათვლის უფლებით გათავისუფლდა საქართველოს სახელმწიფო საზღვრის ფარგლებში საჰაერო გადაყვანა-გადაზიდვის და საავიაციო სამუშაოების მომსახურების გაწევა და შავი ან/და ფერადი ლითონების ჯართის და შავი ან/და ფერადი ლითონების ნარჩენების მიწოდება, თუ შესაძლებელია საქონლის მიმღები მხარის იდენტიფიცირება. ამასთანავე, მიიჩნევა, რომ საქონლის მიწოდების საანგარიშო პერიოდის მიხედვით საქონლის მიმღებმა პირმა შესაბამის საქონელზე მიიღო დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლა.⁹

⁹ შენიშვნა: მითითებული საქონელი არ მოიცავს შავი ლითონის სხმულებს, ზოდებს, ნაგლინს, სხვა პირველადი გადამუშავების ნედლეულს და ნახევარფაბრიკატებს, რომლებიც კლასიფიცირებულია საგარეოეკონომიკური საქმიანობის ეროვნული სასაქონლო ნომენკლატურის 7201, 7102, 7203, 7205, 7206, 7207 სასაქონლო პოზიციებში და 7204 50 000 00 სასაქონლო ქვესუბპოზიციისაში.

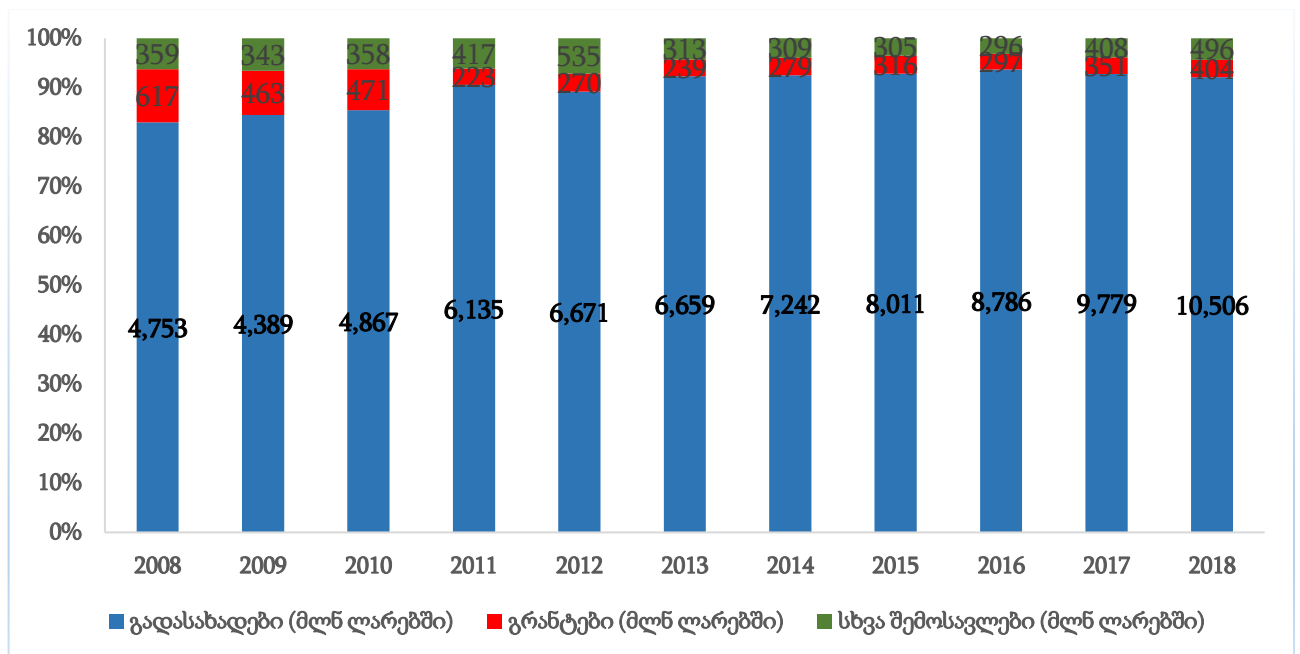
თავი II დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის არსებული მდგომარეობა საქართველოში

2.1 დამატებული ღირებულების გადასახადი, როგორც საქართველოს საბიუჯეტო შემოსავლების ძირითადი წყარო

ბიუჯეტი, რომელიც შედგება შემოსულობებისა და გადასახდელებისგან არის ხელისუფლების ნაკისრი ვალდებულების დაფინანსების წყარო. საქართველოში ამ ეტაპზე ბიუჯეტში გადასახადებიდან თანხების მობილიზაციაში ერთ-ერთი უპირატესი მნიშვნელობა ენიჭება დამატებული ღირებულების გადასახადს. აღნიშნული გადასახადი ცენტრალური ბიუჯეტის შემოსავლის უმნიშვნელოვანესი წყაროა და ამიტომ განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება მის სწორად ადმინისტრირებას და სრულყოფილად მობილიზებას ბიუჯეტში.

საქართველოს ბიუჯეტის შემოსავლები, რომლის ძირითადი ნაწილი ფორმირდება გადასახადების საშუალებით შემდეგნაირად გამოიყურება:

დიაგრამა 2.1.1¹⁰



გადასახადებით მობილიზებულმა თანხამ მთლიანი შემოსავლების მიმართ ყველაზე ცოტა 2008 წელს შეადგინა (81.18%), ხოლო ყველაზე დიდი-2016-ში (90.77%). საშუალოდ კი მთლიანი შემოსავლების დაახლოებით 87.48%-ს შეადგენს გადასახადები.

¹⁰ საქართველოს 2008-2018 წლების ნაერთი ბიუჯეტი.

როგორც დიაგრამიდან იკვეთება გადასახადებით მობილიზებული თანხა ყოველთვის 80%-ზე მეტი იყო. რაც შეეხება 2008 წელში საგადასახადო შემოსავლების შედარებით ნაკლებ მოცულობას ეს განპირობებული იყო საომარი ვითარებით, ცნობილი როგორც „აგვისტოს ომი“. ამ პერიოდში ქვეყანაში არეულობა დაიწყო, ადამიანებმა დაკარგეს უსაფრთხოების განცდა და მიაშურეს ბანკებს, რათა თავი მოეყარათ მათი დოვალათისთვის და გადარჩენისთვის ეზრუნათ. დაიწყო მასიური ფულის გადინებები საბანკო დაწესებულებებიდან, ამ ყველაფერმა გამოიწვია პანიკა, საბანკო დაწესებულებებმა „კარებები ჩაკეტეს“, ვინაიდან, ეს გამოიწვევდა მათ გაკოტრებას. საერთაშორისო სავალუტო ფონდი (IMF) იძულებული გახდა გამოეყო გრანტები, რათა დაეკმაყოფილებინა მეანაბრები და მოსახლეობას კიდევ არ დაეკარგა ნდობა საბანკო სექტორის მიმართ (დომინოს პრინციპი). 2008 წლიდან 2013 წლამდე გადასახადებიდან მიღებული შემოსავალის ტრენდი ცვალებადი იყო, ხოლო 2013 წლიდან სტაბილურად იზრდებოდა.

გამომდინარე იქიდან, რომ მოქნილმა საგადასახადო სისტემამ უნდა უზრუნველყოს ეკონომიკის მდგრადი განვითარება, საჭიროა განვიხილოთ ცნობილი მიზეზ-შედეგობრივი დამოკიდებულება ამ ორ ცვლადს შორის. კერძოდ კი ვაჩვენოთ თუ როგორი ურთერთკავშირი არსებობს მთლიან შიდა პროდუქტსა და საგადასახადო შემოსავლების მაჩვენებლებს შორის.

მშპ-სა და საგადასახადო შემოსავლების მაჩვენებლების მიზეზ-შედეგობრივი კავშირ-ურთიერთობების განსაზღვრისათვის ჩვენ გამოვიყენებთ კორელაციურ-რეგრესიული ანალიზის მეთოდს და მის საფუძველზე ვაჩვენებთ კავშირის ფორმებსა და რაოდენობრივ დახასიათებას ერთფაქტორიანი რეგრესიის მოდელების გამოყენებითა და კავშირის სიმჭიდროვის ხარისხის მაჩვენებელთა დახმარებით.

2010-2018 წლების მშპ-სა და საგადასახადო შემოსავლების დინამიკა წარმოდგენილია 2.1.1 ცხრილში.

ცხრილი 2.1.1

წელი	მშპ მლნ ლარი მიმდინარე ფასებში (Y)	საგადასახადო შემოსავლები მიმდინარე ფასებში მლნ ლარი (X)	მშპ მლნ. ლარი 2010 წლის მუდმივ ფასებში (y)	საგადასახადო შემოსავლები 2010 წლის მუდმივ ფასებში (x)
2010	20743.4	4867.4	20743.4	4867.44
2011	24344.0	6134.8	22241.4	5484.99
2012	26167.3	6671.0	23653.8	5915.54
2013	26847.4	6659.3	24454.9	6178.87
2014	29150.5	7242.0	25585.6	6185.62
2015	31755.6	8010.9	26322.5	6534.66
2016	34028.5	8786.1	27072.4	6621.67
2017	37846.6	9778.9	28380.9	6717.01
2018	41077.5	10506.3	29721.0	7160.1

საგადასახადო შემოსავლები 2010 წლის ფასებში ვიანგარიშეთ შემდეგნაირად: გადასახადები პროდუქციაზე მიმდინარე ფასებში შევაფარდეთ პროდუქციაზე გადასახადებთან მუდმივ ფასებში და მივიღეთ დეფლატორი. საგადასახადო შემოსავლების აღნიშნულ დეფლატორზე გაყოფით მივიღეთ შემოსავლების მნიშვნელობები 2010 წლის ფასებში. ამ ორი მაჩვენებლის კავშირის შესასწავლად გამოვიყენეთ კორელაციურ-რეგრესიული გაანგარიშებანი, რომლის საფუძველზეც მივიღეთ, რომ კორელაციის კოეფიციენტი უდრის 0.9779, რაც საკმაოდ მაღალი ნიშნულია, ანუ ეკონომიკის ზრდა პირდაპირ კავშირშია შემოსავლების ზდასთან.

იქიდან გამომდინარე რომ ამ მაჩვენებლებს შორის დამოკიდებულება თითქმის სწორხაზოვანია, შესაბამისად ურთიერთკავშირის ანალიზური ფორმა წრფივი ფუნქციით გამოისახება ანუ $\overline{y_x} = a_0 + a_1x$.

ფუნქციის ამოსახსნელად ავაგეთ დამხმარე ცხრილი, რომლის მეშვეობითაც მივიღეთ a_0 და a_1 პარამეტრების მნიშვნელობები.

ცხრილი 2.1.2

წელი	საგადასახადო შემოსავლები 2010 წლის მუდმივ ფასებში (x)	მშპ მლნ. ლარი 2010 წლის მუდმივ ფასებში (y)	(xy)	(x- \bar{x})	(x- \bar{x}) ²	(y- \bar{y})	(y- \bar{y}) ²	(x ²)
2010	4867.4	20743.4	100967265.3	-1317.7	1736228.4	-4609.5	21247332.7	23691977.0
2011	5485.0	22241.4	121993794.1	-700.1	490158.9	-3111.5	9681325.9	30085084.5
2012	5915.5	23653.8	139924964.7	-269.6	72663.8	-1699.1	2886882.7	34993595.8
2013	6178.9	24454.9	151103685.1	-6.2	38.8	-898.0	806373.3	38178453.2
2014	6185.6	25585.6	158262685.3	0.5	0.3	232.7	54157.2	38261839.8
2015	6534.7	26322.5	172008599.3	349.6	122192.0	969.6	940157.3	42701787.0
2016	6621.7	27072.4	179264475.5	436.6	190592.0	1719.5	2956739.0	43846502.1
2017	6717.0	28380.9	190634710.2	531.9	282924.5	3028.0	9168887.5	45118186.0
2018	7160.1	29721.0	212806149.6	975.0	950655.5	4368.2	19080850.4	51267266.6
ჯამი	55665.9	228175.9	1426966329.0	0.0	3845454.3	0.0	66822706.1	348144692.0

ამ ცხრილისა და შემდეგი გაანგარიშების საფუძველზე ვღებულობთ ფუნქციის პარამეტრების მნიშვნელობებს.

ცხრილი 2.1.3

ფორმულა	$\frac{\sum xy}{n}$	$\frac{\sum x}{n}$	$\frac{\sum y}{n}$	$\bar{y} - a_1 \bar{x}$	$\frac{\overline{xy} - \bar{x} \bar{y}}{x^2 - (\bar{x})^2}$
ცვლადი	(\overline{xy})	\bar{x}	\bar{y}	a_0	a_1
შედეგი	158551814.333	6185.101	25352.883	140.725	4.076

ამდენად, განტოლება შემდეგ სახეს მიიღებს:

$$\bar{y}_x = 140.725 + 4.076x$$

ამ განტოლების მეშვეობით ვიპოვეთ მოსწორებული (\hat{y}) დონეები, რაც ცხრილის სახით ასე გამოიყურება:

ცხრილი 2.1.4

წელი	მშპ მლნ. ლარი 2010 წლის მუდმივ ფასებში (y)	მოსწორებული დონეები (ŷ)
2010	20743.40	20118.56
2011	22241.40	22539.77
2012	23653.80	24227.83
2013	24454.90	25260.28
2014	25585.60	25286.72
2015	26322.50	26655.22
2016	27072.40	26996.36
2017	28380.90	27370.15
2018	29721.0	29327.31
ჯამი	228175.95	228175.95

მოსწორებული დონეების ჯამი ($\sum \hat{y}$) უდრის 228175.95-ს, ემპირული დონეების ჯამიც ($\sum y$) 228175.95-ის ტოლია. ეს კი მიუთითებს ფუნქციის სიზუსტეზე, რადგან აკმაყოფილებს ამოცანის მინიმიზაციის პირობას (უმცირეს კვადრატთა მეთოდის პირობა):

$$\sum (y - \hat{y})^2 = (228175.95 - 228175.95)^2 = 0$$

კორელაციური კავშირის სიმჭიდროვის ხარისხის დადგენა გულისხმობს, გაზომოს, თუ როგორ მოქმედებს საშედეგო მოვლენის განვითარებაზე ანუ ვარიაციის ცვლილებაზე მიზეზობრივი ფაქტორის ან ფაქტორების ვარიაციული ცვალებადობანი. აღნიშნული ფორმულა შემუშავებულ იქნა მე-19 საუკუნის 90-იან წლებში ინგლისელი სტატისტიკოსის, ბიოლოგისა და ფილოსოფოსის კარლ პირსონის (1857-1936 წწ) მიერ. ფორმულას შემდეგი სახე აქვს:

$$r = \frac{\overline{xy} - \bar{x} \cdot \bar{y}}{\sigma_x \sigma_y}$$

ჩვენს მიერ ზემოთ მოტანილი ცხრილის მიხედვით, სადაც y - საქართველოს მთლიანი შიდა პროდუქტის მოცულობაა, ხოლო x - საგადასახადო შემოსავლების მაჩვენებელი, ეს მონაცემები შეადგენს:

$$\overline{xy} = \frac{\sum xy}{n} = 158551814.33 \quad \bar{x} = \frac{\sum x}{n} = 6185.101; \quad \bar{y} = \frac{\sum y}{n} = 25352.883;$$

$$\sigma_x = \sqrt{\frac{\sum(x - \bar{x})^2}{n}} = 653.66 \quad \sigma_y = \sqrt{\frac{\sum(y - \bar{y})^2}{n}} = 2724.84$$

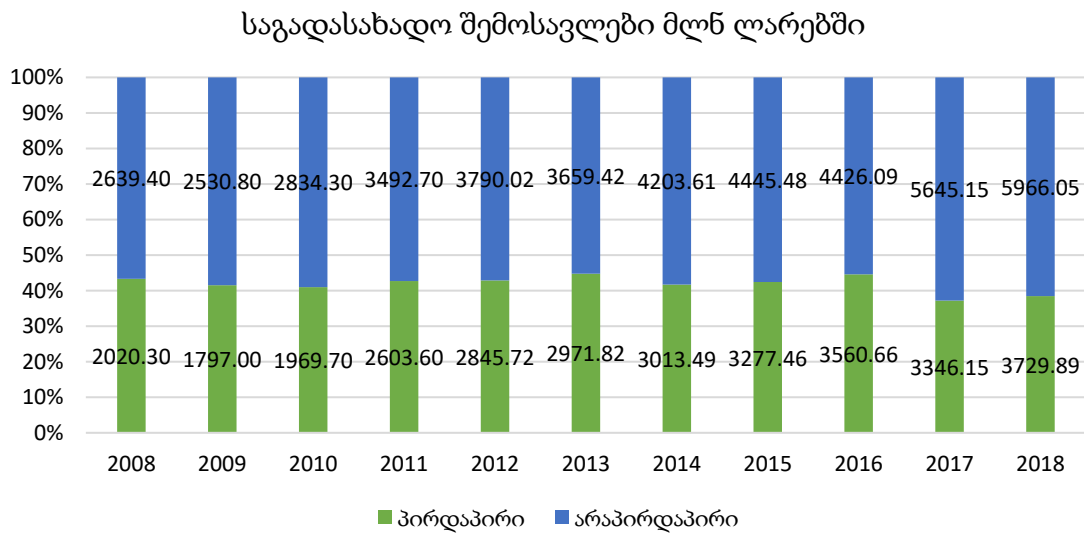
კორელაციის კოეფიციენტი შეადგენს:

$$r = \frac{\overline{xy} - \bar{x} \cdot \bar{y}}{\sigma_x \sigma_y} = 0.9779$$

განგარიშებებმა გვიჩვენეს, რომ კორელაციის კოეფიციენტი (0.9779), საკმაოდ მაღალია, რაც მიუთითებს იმაზე, რომ ეკონომიკის ზრდა პირდაპირ კავშირშია შემოსავლების ზრდასთან. მსოფლიოს სტატისტიკური აღრიცხვის თეორიასა და პრაქტიკაში მიჩნეულია, რომ თუ კოეფიციენტის მნიშვნელობა 0-დან 0.3-მდეა - კავშირი სუსტია, 0.3-დან 0.6-მდე - ზომიერია, ხოლო თუ 0.6-დან 1-მდეა, მაშინ კავშირი ძლიერია. ჩვენს მაგალითზე კორელაციის წრფივი კოეფიციენტი $r = 0.98$ -ის ტოლია, რაც ძალიან ძლიერია და პროცენტებში 97%-ია, ამრიგად, მთლიან შიდა პროდუქტსა და საგადასახადო შემოსავლების მაჩვენებლებს შორის მჭიდრო კორელაციური კავშირია.

საქართველოში ისევე როგორც სხვა განვითარებად ქვეყანაში, შენარჩუნებულია ის ტენდენცია, რომ არაპირდაპირი გადასახადები ჭარბობს პირდაპირ გადასახადების გზით მობილიზებულ თანხებს. გადასახადების გამიჯვნის შედეგად, როგორც პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადი ვლებულობთ შემდეგ დიაგრამას:

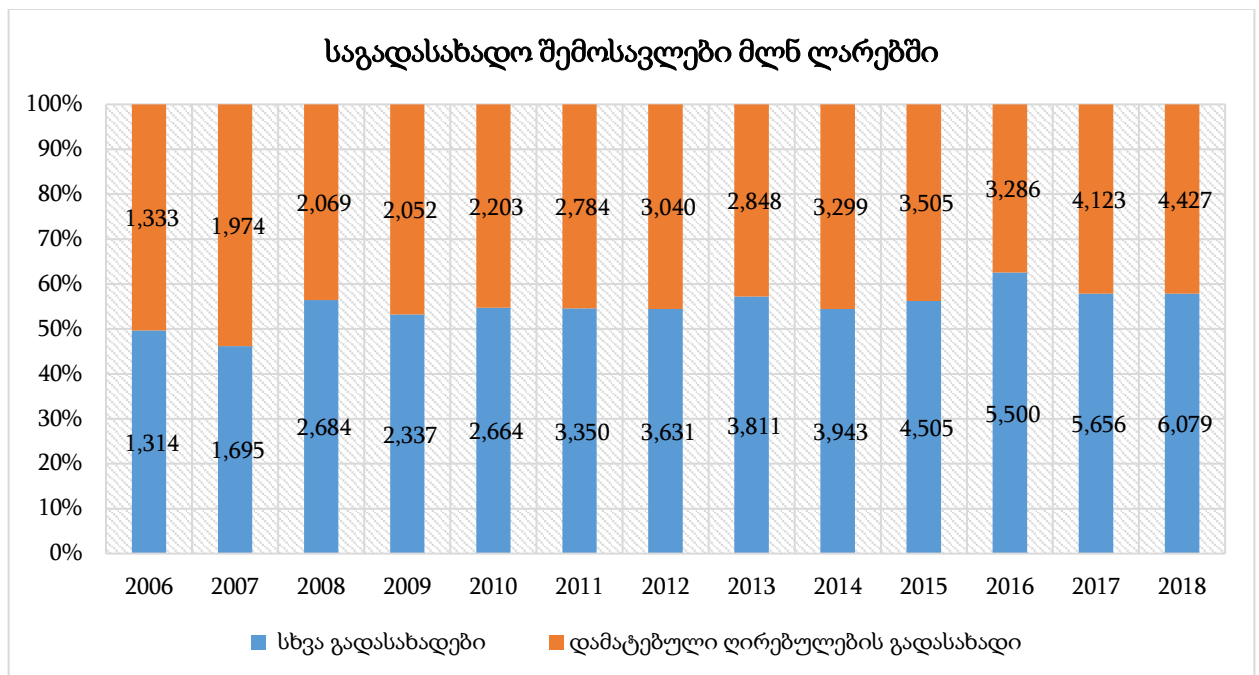
დიაგრამა 2.1.2



როგორც დიაგრამა 2.1.2-დან ჩანს 11 წლის დიაპაზონში არაპირდაპირი გადასახადებით მობილიზებული თანხა ყოველთვის სჭარბობდა პირდაპირი გადასახადებით მობილიზებულ თანხას. პროცენტულად არაპირდაპირმა გადასახადებმა მინიმალური მნიშვნელობა მიიღო 2013 წელს 55.18%-ის ოდენობით, ხოლო მაქსიმალურ 2017 წელს 61.53%. მეტად მნიშვნელოვანია იმის ხაზგასმა, რომ არაპირდაპირ გადასახადებში ყოველთვის დამატებული ღირებულების გადასახადი სჭარბობდა სხვა გადასახადებს, ამიტომაც დიაგრამა 2.1.3-ზე საგადასახადო შემოსავლები გამიჯნულია როგორც დამატებული ღირებულების გადასახადით და სხვა გადასახადებით მობილიზებული თანხები.

მეტი თვალსაჩინოობისათვის კი გამოვკვეთოთ საგადასახადო შემოსავლებში დამატებული ღირებულების გადასახადის წილი, როგორც პროცენტულად ასევე ნომინალურ ერთეულში 2006-2018 წწ დიაპაზონში.

დიაგრამა 2.1.3



დამატებული ღირებულების გადასახადით 2016 წელს მობილიზებული იყო 37.4% მთლიანად გადასახადებით მობილიზებული თანხისა და შეადგენდა გადასახადების ყველაზე მცირე ნაწილს 13 წლის დინამიკაში, ხოლო ყველაზე დიდი დაფიქსირდა 2007 წელს (53.79%). შეიძლება ითქვას, რომ არაპირდაპირი გადასახადები და კონკრეტულად დამატებული ღირებულების გადასახადი საბიუჯეტო შემოსავლის საშუალოდ 44.96%-ს შეადგენს.

რამდენადაც ძირითად შემოსავალს ბიუჯეტი გადასახადებით ღებულობს, ხოლო გადასახადებში ყველაზე მეტი პროცენტული წილი უკავია არაპირდაპირ გადასახადს, კერძოდ დამატებული ღირებულების გადასახადს, მისი სწორი ადმინისტრირება პირდაპირ პროპორციულად აისახება ბიუჯეტის შემოსულობების ნაწილზე. ეს უკანასკნელი კი უზრუნველყოფს მეტი პროექტების დაფინანსებას სახელმწიფოს მხრიდან, რაც თავის მხრივ ქვეყანას ბევრი გამოწვევის დაძლევაში დაეხმარება.

როდესაც ვსაუბრობთ დამატებული ღირებულების გადასახადის ადმინისტრირების სრულყოფის პერსპექტივებზე საჭიროა გაიმიჯნოს მისი როგორც შემოსავლის ზრდის, ასევე ადმინისტრირების ხარჯების შემცირების შესაძლო პოტენციალი. ამისათვის კი პირველ რიგში საჭიროა ვაჩვენოთ, რომ აღნიშნულ ორ ფაქტორს შორის არსებობს ურთიერთკავშირი, კერძოდ კი საგადასახადო შემოსავლებსა

და საგადასახადო შემოსავლების ადმინისტრირების ხარჯების მაჩვენებლებს შორის. ყოველივე ზემოაღნიშნული განვიხილოთ საქართველოს მაგალითზე და ამისათვის გამოვიყენოთ 2010 – 2017 წლის სტატისტიკური მონაცემები.

ცხრილი 2.1.6

წელი	საგადასახადო შემოსავლები მიმდინარე ფასებში მლნ ლარი (x)	შემოსავლების სამსახურის მთლიანი ხარჯი მლნ ლარი (Y')	საგადასახადო შემოსავლები 2010 წლის მუდმივ ფასებში მლნ ლარი (x)	შემოსავლების სამსახურის მთლიანი ხარჯი 2010 წლის მუდმივ ფასებში მლნ ლარი (y')
2010	4867.4	66.66	4867.44	66.66
2011	6134.8	113.86	5484.99	101.80
2012	6671.0	147.00	5915.54	130.36
2013	6659.3	112.30	6178.87	104.20
2014	7242.0	143.47	6185.62	122.55
2015	8010.9	131.06	6534.66	106.91
2016	8786.1	125.88	6621.67	94.87
2017	9778.9	133.92	6717.01	91.99

შემოსავლების სამსახურის მთლიან ხარჯების მუდმივ ფასებში გადაყვანის მიზნით გამოყენებულია იგივე მეთოდოლოგია, რომელიც გამოყენებული იყო საგადასახადო შემოსავლებისა და მთლიან შიდა პროდუქტის 2010 წლის ფასებში გადაყვანისას.

ურთიერთკავშირის ანალიზური ფორმა აქაც წრფივი ფუნქციით გამოისახება ანუ:

$$\bar{y}_x = a_0 + a_1x.$$

წარმოდგენილი ფუნქციის a_0 და a_1 პარამეტრების განსაზღვრის მიზნით ფუნქციის ამოსახსნელად ავაგეთ დამხმარე ცხრილი 2.1.7.

ცხრილი 2.1.7

წელი	შემოსავლების სამსახურის მთლიანი ხარჯი 2010 წლის მუდმივ ფასებში მლნ ლარი (x)	საგადასახადო შემოსავლები 2010 წლის მუდმივ ფასებში მლნ ლარი (y)	(xy)	(x- \bar{x})	(x- \bar{x}) ²	(y- \bar{y})	(y- \bar{y}) ²	(x ²)
2010	48.13	4867.44	234279.41	-41.50	1721.90	-1195.78	1429897.60	2316.68
2011	89.60	5484.99	491440.58	-0.03	0.00	-578.24	334357.53	8027.69
2012	80.69	5915.54	477336.44	-8.94	79.85	-147.69	21810.93	6511.19
2013	95.92	6178.87	592652.93	6.29	39.54	115.65	13374.40	9199.89
2014	108.99	6185.62	674139.41	19.36	374.71	122.39	14979.75	11877.73
2015	101.47	6534.66	663091.81	11.85	140.31	471.44	222252.54	10296.78
2016	99.19	6621.67	656819.37	9.56	91.48	558.45	311861.24	9839.14
2017	93.03	6717.01	624908.32	3.41	11.60	653.78	427432.82	8655.28
ჯამი	717.02	48505.79	4414668.27	0.00	2459.39	0.00	2775966.81	66724.38

ამ მონაცემებიდან გამომდინარე ვღებულობთ:

ცხრილი 2.1.8

ფორმულა	$\frac{\sum xy}{n}$	$\frac{\sum x}{n}$	$\frac{\sum y}{n}$	$\bar{y} - a_1 \bar{x}$	$\frac{\overline{xy} - \bar{x} \bar{y}}{x^2 - (\bar{x})^2}$
ცვლადი	(\overline{xy})	\bar{x}	\bar{y}	a_0	a_1
შედეგი	551833.53	89.62769648	6063.22	3614.03	27.326

ამდენად განტოლება შემდეგ სახეს მიიღებს:

$$\bar{y}_x = 3614.03 + 27.326x$$

ამ განტოლების მეშვეობით ვიპოვეთ მოსწორებული (\hat{y}) დონეები, რაც ცხრილის სახით ასე გამოიყურება:

ცხრილი 2.1.9

წელი	საგადასახადო შემოსავლები 2010 წლის მუდმივ ფასებში მლნ ლარი (y)	მოსწორებული დონე (\hat{y})
2010	4867.44	4929.30
2011	5484.99	6062.40
2012	5915.54	5819.04
2013	6178.87	6235.06
2014	6185.62	6592.19
2015	6534.66	6386.91
2016	6621.67	6324.59
2017	6717.01	6156.30
ჯამი	48505.79	48505.79

მოსწორებული დონეების ჯამი ($\sum \hat{y}$) უდრის 48505.79-ს, ემპირული დონეების ჯამიც ($\sum y$) 48505.79-ის ტოლია. ეს კი მიუთითებს ფუნქციის სიზუსტეზე, რადგან აკმაყოფილებს ამოცანის მინიმუზაციის პირობას (უმცირეს კვადრატთა მეთოდის პირობა):

$$\sum (y - \hat{y})^2 = (48505.79 - 48505.79)^2 = 0$$

ჩვენს მიერ ზემოთ მოტანილი ცხრილის მიხედვით, სადაც y - საგადასახადო შემოსავლების მოცულობაა, ხოლო x - შემოსავლების სამსახურის მთლიანი ხარჯი, ეს მონაცემები შეადგენს:

$$\overline{xy} = \frac{\sum xy}{n} = 551833.53 \quad \bar{x} = \frac{\sum x}{n} = 89.6277 \quad \bar{y} = \frac{\sum y}{n} = 6063.22$$

$$\sigma_x = \sqrt{\frac{\sum (x - \bar{x})^2}{n}} = 17.5335 \quad \sigma_y = \sqrt{\frac{\sum (y - \bar{y})^2}{n}} = 589.0635$$

კორელაციის კოეფიციენტი შეადგენს:

$$r = \frac{\overline{xy} - \bar{x} \cdot \bar{y}}{\sigma_x \sigma_y} = 0.813369$$

განგარიშებებმა გვიჩვენეს, რომ კორელაციის კოეფიციენტი (0.813369), საკმაოდ მაღალია, რაც მიუთითებს იმას, რომ საგადასახადო შემოსავლების ზრდა პირდაპირ კავშირშია შემოსავლების ადმინისტრირების ხარჯის ზრდასთან.

ახლა რაკი დავასაბუთებთ აღნიშნული კავშირი, საჭიროა განვიხილოთ თუ რა უჯდება ერთი ერთეული დამატებული ღირებულების გადასახადის ამოღება სახელმწიფოს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 48-ე მუხლის თანახმად საგადასახადო ორგანოები არიან შემოსავლების სამსახური და მის შემადგენლობაში შემავალი, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ განსაზღვრული სტრუქტურული ერთეულები, შესაბამისად, თანხების მოცულობაც წარმოდგენილია აღნიშნული სამსახურის მთლიანი ფაქტიური ხარჯების ბაზისზე. რაც შეეხება იმის განსაზღვრას თუ კონკრეტულად გადასახადების ადმინისტრირების ხარჯების რა ნაწილი მოდის დამატებული ღირებულების გადასახადზე ამ ეტაპზე შეუძლებელია, ვინაიდან არ არსებობს ასე ცალკე სტრუქტურა, რომელიც მხოლოდ ამ საქმიანობით არის დაკავებული. შესაბამისად, შემდგომი ჩვენი ანალიზი დაფუძნებულია ძირითად ადმინისტრაციულ ორგანოს ფაქტიურ ხარჯებსა და შედეგად მობილიზებულ საგადასახადო შემოსავლებზე.

ცხრილი 2.1.10

წელი	ადმინისტრირების ხარჯი (მლნ ლარი)	საგადასახადო შემოსავლები (მლნ ლარი)	ერთეულ დანახარჯზე ამონაგები (ლარი)	ერთეულ ამონაგებზე დანახარჯი (%)	ერთეულ დანახარჯზე ამონაგები 2010 წლის მუდმივ ფასებში (ლარი)
2010	66.7	4,867.4	73.02	1.37	73.02
2011	113.9	6,134.8	53.88	1.86	48.17
2012	147.0	6,671.0	45.38	2.20	40.24
2013	112.3	6,659.3	59.30	1.69	55.02
2014	143.5	7,242.0	50.48	1.98	43.11
2015	131.1	8,010.9	61.13	1.64	49.86
2016	125.9	8,786.1	69.80	1.43	52.60
2017	133.9	9,778.9	73.02	1.37	50.16
2018	139.9	10,506.3	75.08	1.33	51.17
ჯამი	1,114.1	68,656.6	-	-	-
საშუალო	123.79	7,628.52	62.34	1.65	51.48

ამრიგად, როგორც ცხრილი 2.1.10-დან ჩანს ადმინისტრირების ხარჯი 2010 წლიდან 2018 წლამდე ცვალებადი იყო, ზოგ შემთხვევაში იზრდებოდა და ზოგში კი-არა. ეს შეიძლება ნაწილობრივ განპირობებული ყოფილიყო ამ პერიოდში განხორციელებული საგადასახადო რეფორმებისაგან და ასევე, რა თქმა უნდა, ტექნოლოგიური

პროგრესისაგან. საშუალოდ 2010 წლიდან 2018 წლამდე დიაპაზონში ხარჯი 123.79 მილიონ ლარს შეადგენდა. რაც შეეხება საგადასახადო შემოსავლებს იგი ზრდადი ტრენდით ხასიათდებოდა 2010-2012 წლებსა და 2013-2018 წლებში, საშუალოდ კი 704.86 მილიონი ლარით იზრდებოდა. ამასთანავე აღსანიშნავია ის გარემოებაც, რომ მთლიანად ადმინისტრირებაზე გაწეულ ხარჯი 861.8 მილიონ ლარს შეადგენს. მეტად საინტერესოა 2010 წლის ფასებში წარმოდგენილი ერთეულ დანახარჯზე ამონაგები. ამით ერთის მხრივ დავინახავთ რამდენ ამონაგებს ღებულობდა ერთეულ დანახარჯზე და მეორეს მხრივ ინფლაციის ეფექტსაც გამოვრიცხავთ. იგი ცვალეზადი ხასიათის იყო, საშუალოდ კი ერთეულზე დანახარჯი 2010-2018 წლის დიაპაზონში 2010 წლის ფასებით 51.48 ლარია, რაც ნაკლებად სახარბიელო სურათია. ამასთან დაკავშირებით რეკომენდაციის სახით შეიძლება ითქვას, რომ საჭიროა შემუშავებულ იქნას ერთგვარი მეთოდოლოგია, რომელიც მაკონტროლირებელ ორგანოს მისცემს საშუალებას გადასახადების სახეების მიხედვით დაადგინოს დანახარჯთა ცენტრები, ანუ რომელ გადასახადზე რა წილი მოდის დანახარჯების. ეს ყოველივე დადებითად აისახება აღრიცხვიანობაზე და რეალურ სურათსაც უკეთ წარმოადგენს. ჩვენი აზრით, მიმდინარე პერიოდში, როდესაც ადმინისტრაციული ორგანოს ძირითადი საქმიანობა მეტწილად სისტემატიზირებულია და ადამიანური რესურსების დანახარჯები თითქმის მინიმუმამდეა დაყვანილი, 2018 წლის მონაცემებით 1 ლარის დანახარჯზე მხოლოდ 51.17 ლარი ამონაგები საკმაოდ ცოტაა. ასევე არ უნდა დაგვავიწყდეს ის გარემოებაც, რომ ხარჯების მოცულობა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ გაწეული ფაქტური ხარჯების საფუძველზეა დათვლილი და რეალურად კი ამ პროცესში საკმაოდ ბევრი ინსტანცია მონაწილეობას, თუნდაც საკანონმდებლო და აღმასრულებელი ორგანო. ჩვენ თუ გადავხედავთ ისეთი ქვეყნების მონაცემებს, როგორებიცაა: საფრანგეთი 1.11%; საბერძნეთი 1.15%; გაერთიანებული სამეფო 0.73%; ლიტვა 0.81%; ლატვია 1.06% ¹¹საქართველო მათ შორის საკმაოდ დიდ ხარჯს ეწევა გადასახადების ადმინისტრირებაზე.

როგორ უკვე აღვნიშნეთ, რომ ეკონომიკური პროცესი დინამიურია ხასიათისაა და საგადასახადო გარემოც მასთან ერთად უნდა განვითარდეს, როდესაც საქართველომ ევროკავშირის ასოცირების ხელშეკრულებას მოაწერა ხელი მან აიღო რიგი

¹¹ კვლევა ჩატარებულია ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (ეთგო) მიერ.

ვალდებულებები, რის გამოც დიდი გამოწვევების წინაშე დადგა. გამოწვევა კონკრეტულად დამატებული ღირებულების გადასახადის დაკავშირებით მდგომარეობს იმაში, რომ საქართველო ვალდებული იყო მიეღო ახალი საბაჟო კოდექსი, რომელიც დაარეგულირებს საბაჟო ოპერაციებს: იმპორტი, ექსპორტი, რეექსპორტი და ა.შ. აღნიშნულ კოდექსში კი ნათლად უნდა იყოს გაწერილი ის ფაქტი, რომ ევროკავშირის ქვეყნებს შორის საქონლის ექსპორტი დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლის უფლებით გათავისუფლებულია (საერთო დაბეგვრის წესი), ეს კი საკმაოდ დიდ რისკს ბადებს გარდამავალი ეკონომიკის მქონე ქვეყნის პირობებში. აღნიშნული კოდექსი საქართველოს პარლამენტმა უკვე დაამტკიცა და ძირითადი ნაწილი ძალაში შევა 2019 წლის 1 სექტემბრიდან. საკითხებს ახალი საბაჟო კოდექსის ამოქმედებასთან დაკავშირებული შესაძლო გამოწვევების შესახებ უფრო დეტალურად განვიხილავთ ნაშრომის შემდგომ თავში.

2.2 დამატებული ღირებულების გადასახადის ზრდის შესაძლო პოტენციალი საქართველოში (გაპი)

ქვეყანას შეიძლება მცირედი დრო დასჭირდეს საუკეთესო კანონპროექტების მისაღებად, მაგრამ ერთ-ერთი არანაკლებ მნიშვნელოვანი ასპექტი საკანონმდებლო ბაზასთან მთლიანობაში არის მისი აღსრულებითი ნაწილი. აღნიშნულის ნათელი მაგალითია საქართველო მე-20 საუკუნის 90-იანი წლების პერიოდში, როდესაც ითარგმნა გერმანული საგადასახადო კოდექსი და მიღებულ იქნა, მიუხედავად იმისა, რომ საკმაოდ კარგი ინსტრუქციები ჰქონდა ჩვენი ქვეყნის რეალობაში კი კანონმდებელმაც კი არ იცოდა თუ როგორ უნდა ეხელმძღვანელა არსებულ პირობებში ამ კოდექსით არა თუ უბრალო მოქალაქემ. ამიტომაც განვიხილოთ დამატებული ღირებულების გადასახადის აღსრულებითი ნაწილი, რათა უფრო ნათლად გამოიკვეთოს მისი შესაძლო ზრდის პოტენციალი.

ამისათვის კი გამოვიყენოთ საგადასახადო გაპ ანალიზი (GAP ANALYISE). თავის მხრივ საგადასახადო გაპი, მარტივი განმარტებით წარმოადგენს სხვაობას თეორიულად მიღწევად საგადასახადო შემოსავლების მაქსიმუმსა და ფაქტობრივად მიღწეულ საგადასახადო შემოსავლებს შორის. ვინაიდან იდეალური საგადასახადო სისტემის

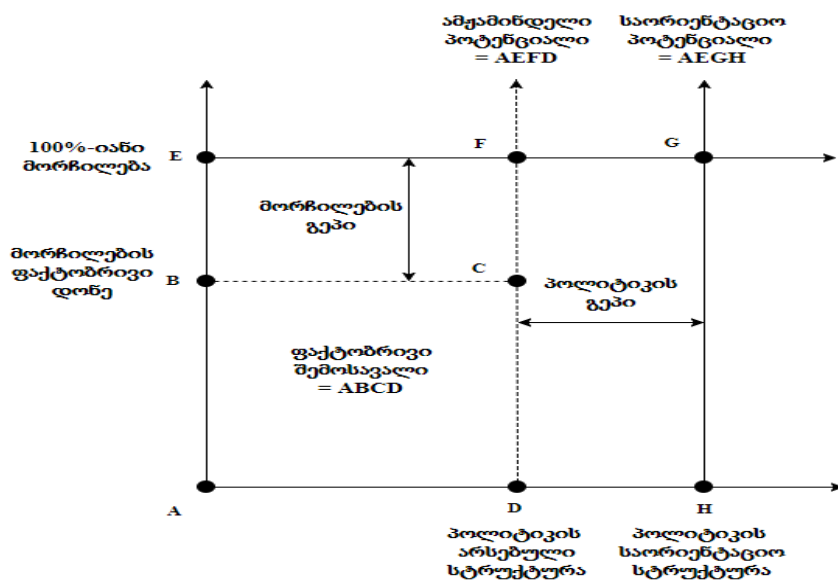
არსებობა პრაქტიკაში შეუძლებელია, ყველა ქვეყნისთვის საგადასახადო გაპი ერგვარი გამოწვევაა.

განმაპირობებელი მიზეზებიდან გამომდინარე გაპი შეიძლება დაიყოს როგორც პოლიტიკის და მორჩილების გაპად. აღნიშნულ მეთოდს იყენებს საერთაშორისო სავალუტო ფონდიც, რომელიც აქცენტს დამატებული ღირებულების გადასახადის გაპზე აკეთებს და მას იყენებს მის მიერ შემუშავებულ გადასახადების ადმინისტრირების ანალიზისთვის, შესაბამისად უპრიანია განვიხილოთ ამ ტიპის კლასიფიკაცია.

პოლიტიკის გაპი - წარმოადგენს სახელმწიფოს მიერ გატარებული ღონისძიების შედეგად (შეღვათები, ნულოვანი განაკვეთი და სხვა) წარმოქმნილი სხვაობა ფაქტობრივ შედეგსა და თეორიულ მაქსიმუმს შორის. მარტივად რომ ვთქვათ, ქვეყანას რომ არ გაეტარებინა ეს პოლიტიკა რა შემოსავალს მიიღებდა ის შეღვათების არ არსებობის შემთხვევაში.

მორჩილების გაპი - გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის მიერ არსებული საგადასახადო კანონმდებლობის განზრახ და უნებლიე დარღვევას. მორჩილების გაპის კალკულაციისთვის არსებული საგადასახადო კანონმდებლობის პირობებში თეორიულად მაქსიმალურად მისაღები შემოსავალი უნდა შედარდეს ფაქტობრივად მიღებულ შემოსავალს.

სურათი 2.2.1



12

¹² IMF-ის გაპის კომპონენტები.

მეტი თვალსაჩინოობისთვის განვიხილოთ საგადასახადო გაპის კომპონენტები. ABCD მართკუთხედის ფართობი წარმოადგენს ფაქტიურ ამოღებულ თანხას დამატებული ღირებულების გადასახადიდან. ფორმულით მას დაახლოებით შემდეგი სახე აქვს:

- მთლიანი საგადასახადო გაპი = (AEGH - ABCD)
- მორჩილების გაპი = (AEFD - ABCD)
- პოლიტიკის გაპი = (AEGH - AEFD)

მნიშვნელოვანია ყურადღება გავამახვილოთ იმაზე, რომ პოლიტიკის ცვლილების შედეგად იცვლება მორჩილების გაპი, კერძოდ თუ პოლიტიკა გადაწყვეტს, რომ გამკაცრდეს და შეღავათები მოიხსნას გაიზრდება მორჩილების გაპის მოცულობა. რაც შეეხება მორჩილების გაპზე ზემოქმედებას აქ აქცენტი ადმინისტრირების ნაწილზე კეთდება და მისი ცვლილება პოლიტიკის გაპზე არ მოქმედებს. ამრიგად, რომ შევაჯამოთ, საგადასახადო პოლიტიკის ცვლილების შედეგად იცვლება როგორც პოლიტიკის ასევე მორჩილების გაპი, ხოლო თუ ინტერესის ობიექტს წარმოადგენს მორჩილების გაპი მაშინ ყურადღება ადმინისტრირების ეფექტიანობაზე უნდა გაკეთდეს.

დამატებული ღირებულების გადასახადის გაპი ორი ნაწილად შეიძლება დავყოთ: ფაქტობრივად მიღებულ შემოსავალად და პოტენციურად მისაღებ შემოსავლად.

ფაქტობრივად მიღებული შემოსავალი თავის მხრივ იყოფა 4 ჯგუფად:

- ნებაყოფლობითი ეფექტი -- წარადგენენ სწორ ინფორმაციას და კეთილსინდისიერად ახდენენ დაფარვას მისი.
- შემაკავებელი ეფექტი -- სიტუაცია როდესაც გადასახადის გადამხდელს აქვს შიში საეწიების ჯარიმების და ის ცდილობს დაიცვას ყველაფერი კონინასამებრ.
- საბაზისო საგადასახადო კონტროლის ეფექტი -- ადმინისტრაციული ორგანოს ჩარევის შედეგად გამოვლენილი შემოსავალი.
- სიღრმისეული საგადასახადო კონტროლის ეფექტი -- მოიცავს შემაკავებელ ეფექტს და არის ის საგადასახადო შემოსავლების ის ნაწილი, რომელიც ადმინისტრაციული ორგანო გამოავლენს აუდიტის ჩატარების შედეგად.

პოტენციურად მისაღები შემოსავალი იყოფა სამ ჯგუფად:

- ამოღების დანაკარგები -- აღიარებული მაგრამ გადაუხდელი დავალიანება.

- იდენტიფიცირების დანაკარგები -- არ არის აღიარებული და შესაბამისად გადაუხდელი.

- სახელმწიფო პოლიტიკის გავლენა -- პოტენციური დავალიანების ჩამოწერა.

დღგ-ის, როგორც არაპირდაპირი გადასახადის, გაპის გაანგარიშება მაკროეკონომიკური, „ზემოდან-ქვემოთ“ მეთოდის გამოყენებით ხდება. თავის მხრივ, მაკროეკონომიკური მეთოდი ორ სხვადასხვა მიდგომას აერთიანებს:¹³

1. შეფასება დანახარჯებისა და გამოშვების საფუძველზე, რომელიც ეროვნული ანგარიშების მონაცემების ეკონომიკის სექტორების დონეზე ანალიზსა და პოტენციურ და რეალურ შემოსავლებს შორის სხვაობის თითოეული სექტორისთვის დამოუკიდებლად დათვლას გულისხმობს.

2. შეფასება მშპ-ს კომპონენტების მიხედვით. ეს მიდგომა ერთობლივი მოთხოვნის მონაცემებს იყენებს და ეროვნულ ანგარიშების საბაზრო იგივეობას ეყრდნობა, რომელიც გამოშვებას განსაზღვრავს შემდეგი იგივეობით: $Y=C+I+G+X-M$, სადაც Y არის მშპ, C არის მოხმარება, I არის ინვესტიციები, G არის სამთავრობო ხარჯები, X ექსპორტი და M იმპორტი.

„ზემოდან-ქვემოთ“ მეთოდის საფუძველზე ვლუბულობთ საქართველოში დამატებული ღირებულების გადასახადის დასაბეგრ ბაზას:

¹³ მიუხედავად იმისა, რომ თეორიულად ორივე მიდგომამ ერთი და იგივე შედეგი უნდა მოგვცეს, მონაცემთა უზუსტობის გამო შედეგები, როგორც წესი, ერთმანეთისგან განსხვავდება.

ცხრილი 2.2.2¹⁴

წელი	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
მშპ (Y)	14611	16522	15546	18014	20975	22505	23335	25096	27468	29217
საგარეო კორექტირება (NX)	6649	7163	5583	6343	8240	9379	8504	10136	11564	12262
ინვესტიციების კორექტირება (I)	-3133	-3458	-769	-2632	-4088	-5089	-4405	-5976	-6600	-7783
სამთავრობო ხარჯების კორექტირება (G)	-1351	-1630	-1416	-1382	-1511	-1594	-1558	-1636	-1680	-1752
მოხმარება (C=Y+NX-I-G)	16777	18597	18944	20343	23616	25201	25876	27619	30752	31994
მოხმარების კორექტირება (C')	-3086	-3690	-3423	-3684	-4022	-4326	-4628	-5318	-6113	-6572
დღგ-ის დასაბეგრი ბაზა (B)	13691	14906	15521	16659	19594	20875	21248	22301	24639	25373
დღგ-ის დასაბეგრი ბაზა (დღგ-ის გარეშე)	11602	12633	13154	14118	16605	17691	18006	18900	20881	21502

იმისთვის, რომ მოვახდინოთ დამატებული ღირებულების გადასახადის დასაბეგრი ბაზის გაანგარიშება საჭიროა მოვახდინოთ ფორმულის სახეცვლილება, და შევიტანოთ ის მუხლები, რომლებიც ექვემდებარება დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას და ამოვიღოთ ისინი რომლებიც არ ექვემდებარება (C=O-N-I-G-X+M). (O- მთლიანი გამოშვება, N-შუალედური მოხმარება)

ამრიგად, აღნიშნული მუხლების გამორიცხვითა და ანალიზის საფუძველზე ვასკვნით, რომ C-მოხმარება, რაც რეალურად უნდა ყოფილიყო დამატებული ღირებულების გადასახადის თანხის სრული ათვისებით, განსხვავებულია ფაქტიური ოდენობისგან (C' კორექტირებულით). ეს შეიძლება იყოს შეღავათები, ნულოვანი განაკვეთები და ა.შ. აღსანიშნავია რომ შეიძლება წარმოიშვას ცდომილება, ვინაიდან, მონაცემები არის მიმდინარე წლებში ფაქტიურად დადეკლარირებული. იგი არ მიჯნავს წინა წლის დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლებს და დავალიანებებს. ფაქტიური დამატებული ღირებულების გადასახადის გასაანგარიშებლად საჭირო არის შევკრიბოთ კონკრეტულ წელში იმპორტირებულ პროდუქციაზე დამატებული ღირებულების გადასახადი და დამატებული ღირებულების გადასახადი, რომელიც არის სხვაობა კონკრეტულ წელში ქვეყანაში წარმოების შედეგად დარიცხული და

¹⁴ მონაცემები წარმოდგენილია მილიონ ლარებში.

შემცირებული თანხების სხვაობა (წმინდა დამატებული ღირებულების გადასახადი). ფაქტობრივი დამატებული ღირებულების გადასახადის ამ ფორმით წარმოდგენა საშუალებას გვაძლევს, მაქსიმალურად გავითვალისწინოთ მხოლოდ კონკრეტული საანგარიშო წლის შესაბამისი გადახდები და გადასახადის ფაქტობრივი წარმოქმნის მომენტი, ნაცვლად უშუალოდ გადახდისა. როგორც ცხრილში იკვეთება დასაბეგრი ბაზა (B) დაახლოებით 7.2%-ით იზრდება, ხოლო ნომინალური მშპ კი 8.2%-ით. აღსანიშნავია 2009 წლის მშპ-ს კლება 5.9%-ით, მაგრამ დამატებული ღირებულების გადასახადის დასაბეგრი ბაზის 4.1%-ით ზრდა.

ცხრილი 2.2.3¹⁵

წელი	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
A. პოტენციური დღგ (პოლიტიკის საორიენტაციო სტრუქტურა)	2559	2837	2890	3103	3603	3844	3947	4213	4691	4873
B. პოტენციური დღგ (პოლიტიკის არსებული სტრუქტურა)	2089	2273	2367	2541	2989	3184	3242	3401	3758	3871
C. ფაქტობრივი დღგ	1565	1756	1810	2023	2259	2273	2261	2248	2342	3336
დღგ-ის გაბი (B-C)/A	20.48%	18.22%	19.27%	16.69%	20.26%	23.70%	24.85%	27.37%	30.19%	10.98%
მორჩილების გაბი (B-C)/B	25.08%	22.75%	23.53%	20.39%	24.42%	28.61%	30.26%	33.90%	37.68%	13.82%
პოლიტიკის გაბი (A-B)/A	18.37%	19.88%	18.10%	18.11%	17.04%	17.17%	17.86%	19.27%	19.89%	20.56%
C-efficiency C/A	61.16%	61.90%	62.63%	65.19%	62.70%	59.13%	57.28%	53.36%	49.93%	68.46%

დამატებული ღირებულების გადასახადის ბაზის შეფასების შემდგომ შესაძლებელია ე.წ. C-efficiency-ის გაანგარიშებაც, რომელიც დამატებული ღირებულების გადასახადის შემოსავლების ამოღების ეფექტიანობის საზომია. როგორც მონაცემებიდან ჩანს აღნიშნული ინდიკატორი 2010 წლამდე ზრდადობით ხასიათდება ხოლო შემდგომ კლებულობს ეფექტიანობა, მაგრამ განხორციელებული რეფორმების შედეგად 2016 წელს შედარებით უკეთეს მდგომარეობას წარმოაჩენს. ეს ყოველივე კი იმ რიგი რეფორმების დამსახურებაა, რაც საქართველომ განახორციელა ამ პერიოდში. მონაცემებიდან ასევე იკვეთება, რომ ორივე პოლიტიკის (A და B) დროს ხასიათდება აღმავალი ტრენდით. საორიენტაციო დამატებული ღირებულების გადასახადის შემთხვევაში იგი საშუალოდ 7.5%-იანი ზრდით ხასიათდება, ხოლო პოტენციური კი 7.2%-ით. აღსანიშნავია რომ

¹⁵ მონაცემები წარმოდგენილი მლნ ლარებში.

ფაქტიური დამატებული ღირებულების გადასახადი ხასიათდებოდა ცვალებადი ტრენდით, კერძოდ, 2007 წლიდან 2012 წლამდე ზრდადი იყო, 2012 წლიდან 2014 წლამდე შემცირებადი და 2016 წელს კი 42.44%-ით გაიზარდა წინა წლის ნიშნულთან შედარებით. საშუალოდ 2007 წლიდან 2015 წლამდე 5.3%-ს შეადგენდა, რაც პოტენციურზე ნაკლებია. გაანგარიშებებში 2016 წლის მონაცემების შეტანით კი ეს დაახლოებით 9.4%-ს უტოლდება. როგორც აღვნიშნეთ არსებობს ადგილობრივი და იმპორტირებული დამატებული ღირებულების გადასახადი. 2016 წლის ნახტომისებური ზრდის ანალიზისათვის კი საჭიროა დავყოთ ამ ორ კატეგორიად. ამის საფუძველზე კი კეთდება დასკვნა, რომ ეს შეიძლება გამოწვეული ყოფილიყო აღრიცხვიანობის გაუმჯობესების ხარჯზე და ეს ეფექტი სულაც არ იყო ერთჯერადი ხასიათის.

დამატებული ღირებულების გადასახადის გაპი 2007-2008 წლებში კლებადი ტრენდით ხასიათდებოდა, 2009 წელს გაიზარდა და მიაღწია 19.3%-ს, ხოლო 2010 წელს იგი შემცირდა 16.7%-მდე. 2010 წლიდან 2015 წლამდე აღმავალი ტრენდით ხასიათდებოდა და მაქსიმუმს 30.2%-ს მიაღწია. 2016 წელს კი იგი საგრძნობლად შეიცვალა და ყველაზე მინიმალურ ნიშნულს მიაღწია ამ პერიოდში-11%-ს. ამ გაპის ძირითადი განმაპირობებელი იყო მორჩილების გაპი, რომელიც ცვალებადი ტრენდით ხასიათდებოდა და 2015 წელს თავის მაქსიმუმს 37.7%-ს მიაღწია. რაც შეეხება პოლიტიკის გაპს ის უფრო სტაბილურობით ხასიათდებოდა და მცირედი ცვლილებებს განიცდიდა. საშუალოდ 2007 წლიდან 2016 წლამდე დამატებული ღირებულების გადასახადის გაპის მნიშვნელობამ შეადგინა 21.2%. მორჩილების გაპის საშუალო მნიშვნელობა 26.1%, ხოლო პოლიტიკის გაპმა კი 18.6% შეადგინა.

ცხრილი 2.2.4¹⁶

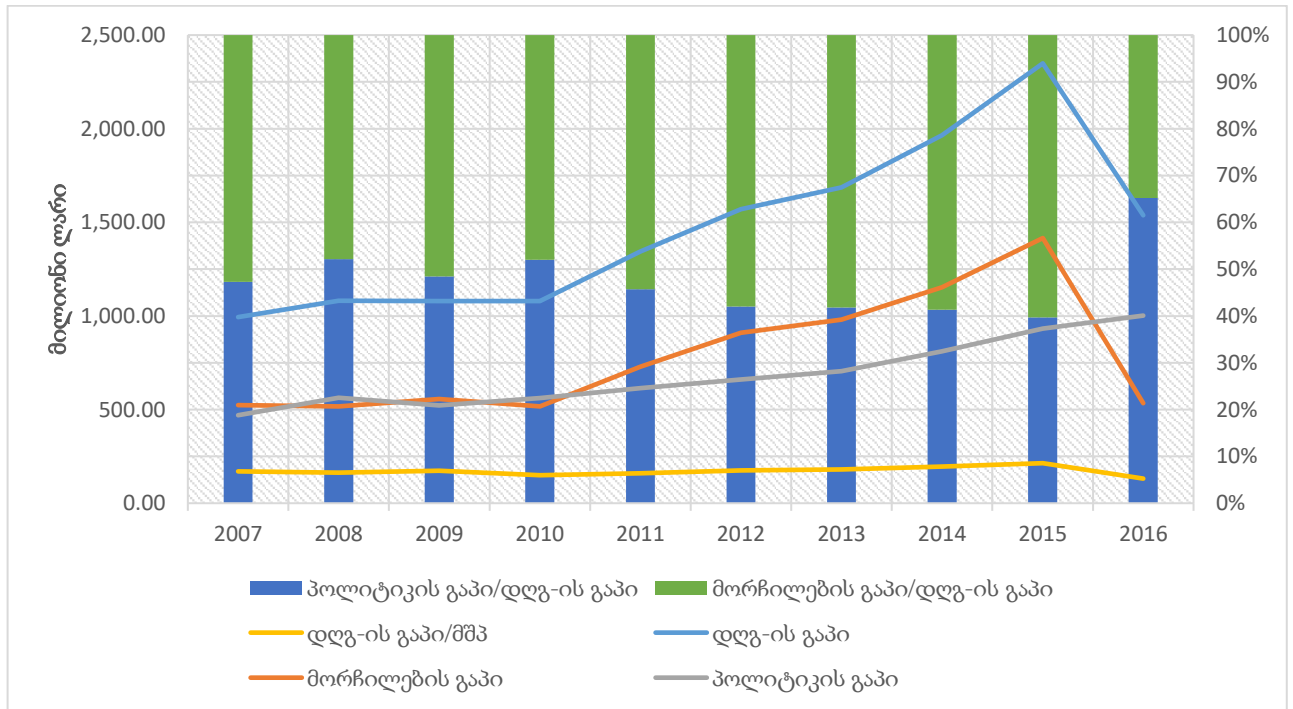
წელი	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
დღგ-ის გაპი (A-C)	994	1081	1080	1080	1344	1571	1686	1965	2349	1537
მორჩილების გაპი (B-C)	524	517	557	518	730	911	981	1153	1416	535
პოლიტიკის გაპი (A-B)	470	564	523	562	614	660	705	812	933	1002
დღგ-ის გაპი/მშპ	6.80%	6.54%	6.95%	6.00%	6.41%	6.98%	7.23%	7.83%	8.55%	5.26%

ცხრილი 2.2.4-ზე წარმოდგენილია რაოდენობრივად დღგ-ს გაპი და მისი წილი მშპ-სთან მიმართებაში. როგორც იკვეთება დამატებული ღირებულების გადასახადის გაპს ზრდადი ტრენდი ახასიათებდა და 2007 წლიდან 2015 წლამდე იზრდებოდა.

¹⁶ მონაცემები წარმოდგენილია მლნ ლარებში.

მორჩილების გაპის შემთხვევაშიც ანალოგიურად, რასაც ვერ ვიტყვით პოლიტიკის გაპზე იგი მთელი 2007-2016 წლის დიაპაზონზე ზრდადი ტენდენციით ხასიათდებოდა. პროცენტული წილით კი მშპ-სთან მიმართებაში პიკს 2015 წელს მიაღწია 8.6%-ის სახით. მისმა საშუალო მნიშვნელობამ შეადგინა 6.9% შეადგინა. ახლა განვიხილოთ როგორც რაოდენობრივი ასევე პროცენტული წილით დინამიკაში.

გრაფიკი 2.2.5



პოლიტიკის და მორჩილების გაპი დაახლოებით თანაბრად იყვნენ განაწილებულნი 2007 – 2010 წლის შუალედში, ხოლო შემდგომ 2011-2015 წლებში მორჩილების გაპმა გაასწრო და 60%-ს მიაღწია. ამ შემთხვევაშიც სურათი პრეცედენტულია 2016 წელში, ვინაიდან, პოლიტიკის გაპი სჭარბობს და მორჩილების გაპი დაახლოებით 34.8 %-ს შეადგენს.

როგორც სხვა ქვეყნებისთვის, ასევე საქართველოსთვის მიზანს მორჩილების გაპის მინიმუმამდე დაყვანა წარმოადგენს, ვინაიდან, მორჩილების გაპი გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის მიერ არსებული საგადასახადო კანონმდებლობის განზრახ და უნებლიე დარღვევას.

CASE-ს კვლევები¹⁷ს თანახმად, ყველაზე დიდი დამატებული ღირებულების გადასახადის გაპი რუმინეთში (37.9%), ლიტვა (36.8%) და მალტაში (35.3%), ხოლო ყველაზე მცირე კი შვედეთში (1.2%), ლუქსემბურგში (3.8%) და ფინეთში (6.9%) დაფიქსირდა. პროცენტული წილების მიხედვით ევროკავშირის ქვეყნებში სჭარბობს პოლიტიკის გაპი, რომელიც 43.8%-ს შეადგენს.

ამ პრობლემის საპასუხოდ ევროკომისიამ ჩაატარა კვლევა და შეიმუშავა დამატებული ღირებულების გადასახადის შეგროვების ალტერნატიული მექანიზმი¹⁸. 2017 წლის დეკემბერში დელოიტმა წარმოადგინა ანგარიში „დამატებული ღირებულების გადასახადის გახლეჩილი გადახდის“ მეთოდის შესახებ, რომლის თანახმადაც მიმწოდებელი საქონლის/მომსახურების რეალიზაციისას ცალკე გამოყოფს დამატებული ღირებულების გადასახადის თანხას და იღებს მხოლოდ დამატებული ღირებულების გადასახადის გარეშე, ხოლო გადასახდელი დამატებული ღირებულების გადასახადი კი აღირიცხება ბანკის ანგარიშზე და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ხდება მისი ანგარიშსწორება/ჩათვლა. ანგარიშში ასევე განხილული არის ის სარგებლი და ხარჯი, რაც შემოთავაზებულ მეთოდს აქვს, კერძოდ კი მის თანახმად შემცირდება არასასურველი თანხების მოძრაობა, ფინანსური თაღლითობის რაოდენობა, გაუმჯობესდება აღრიცხვიანობა და ა.შ. რაც შეეხება, უარყოფით ეფექტს ეს ყოველივე დაკავშირებული არის ადმინისტრირების ხარჯების ზრდასთან, რომელიც წარმოიშვება ადმინისტრირების რეფორმირების და უშუალოდ პროცესის კუთხით, კერძოდ თუ განვიხილავთ ეფექტს ბიზნესსა და ბიზნეს შორის (B2B), ბიზნესსა და სახელმწიფოს შორის (B2G) და ბიზნესსა და მომხმარებელს შორის (B2C) ურთიერთობას მაშინვე გამოჩნდება მისი დანახარჯების ზრდის პოტენციალი. ამიტომაც საჭიროა კარგად იქნას დაანგარიშებული კონკრეტულად ქვეყნის მაგალითზე და გაანალიზებული, თუ რამდენად აკომპენსირებს დამატებული ღირებულების გადასახადის გაპის შემცირება ადმინისტრირების ხარჯის ზრდას და რა სარგებლის მომტანია იგი.

¹⁷ CASE-ს კვლევებში, დამატებული ღირებულების გადასახადის გაპად მხოლოდ მორჩილების გაპი მოიხსენება. ამდენად, აღნიშნული კვლევების შედეგების წარმოდგენისას დამატებული ღირებულების გადასახადის გაპი და მორჩილების გაპი ერთი და იმავე მნიშვნელობით მოიაზრება (გარდა სპეციალურად აღნიშნული შემთხვევებისა).

¹⁸ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/split_payment_report_execsummary_2017_en.pdf

აღნიშნული მეთოდი იტალიაში იქნა შემუშავებული 2015 წლის 1 იანვარს და დროთა განმავლობაში ვითარდებოდა. განსხვავებით ევროკომისიის განზოგადებული კვლევისაგან, წარმოდგენილი ქვეყანა ამ მექანიზმს იყენებს მხოლოდ ბიზნესსა და სახელმწიფოს შორის ურთიერთობის ნაწილში (B2G), მაგალითად თუ კერძო ბიზნესის წარმომადგენელს სურს სახელმწიფო უწყებას მიჰყიდოს საქონელი ან/და მომსახურება იგი ვალდებულია ჰქონდეს ორი ანგარიში ბანკში, ერთი მისი მიმდინარე ანგარიში სადაც მას ერიცხება შემოსავალი ეკონომიკური საქმიანობიდან და მისი ქვე დამატებული ღირებულების გადასახადის ანგარიში სადაც ხდება გადასახდელი დამატებული ღირებულების გადასახადის აკუმულირება შემდგომი გადახდის მიზნით.

დამატებული ღირებულების გადასახადის გაპის დიდმა მოცულობამ ბიძგი მისცა აღნიშნული მეთოდი შემოეღო ისეთ ქვეყანასაც როგორცაა რუმინეთი. 2018 წლის 1 იანვრიდან ქვეყანაში სავალდებულო გახდა ყველა დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელი ორგანიზაციისათვის აღრიცხვაზე დადგომა. განსხვავებით იტალიისაგან მხოლოდ ბიზნესსა და სახელმწიფოს შორის ურთიერთობაში კი არა, არამედ ბიზნესსა და ბიზნეს შორის (B2B) და ბიზნესსა და მომხმარებელს შორის (B2C) ურთიერთობაშიც. მაგალითის დონეზე რომ განვიხილოთ (B2B), როდესაც ეკონომიკური სუბიექტი ახორციელებს საკუთარ საქმიანობას იგი ვალდებულია, რეალიზაციისას გაზარდოს გადასახდელი დამატებული ღირებულების გადასახადის ანგარიში ბანკში, ხოლო ყიდვის დროს კი შეამციროს. მიმწოდებელი ქმნის ინვოისს, სადაც ცალკეა გამოყოფილი დამატებული ღირებულების გადასახადის თანხა, ხოლო მყიდველი იხდის საერთო თანხას, მაგრამ მიმწოდებელი იღებს შემოსავლის სახით დამატებული ღირებულების გადასახადის გარეშე, ხოლო მეორე ნაწილი მიიმართება დამატებული ღირებულების გადასახადის საბანკო ანგარიშზე სადაც მისი გაყინვა ხდება საანგარიშგებო პერიოდის დადგომამდე.

ამ მიმართულებით ერთ-ერთი მოწინავე ქვეყანად შეიძლება დასახელდეს პოლონეთი, რომელმაც აღნიშნული მეთოდის იმპლემენტაცია 2018 წლის 1 ივლისს მოახდინა. აქაც, როგორც განხილულ ქვეყნებში მეთოდი სპეციფიურია, კერძოდ რეგისტრაცია ნებაყოფლობით ხასიათს ატარებს. ასევე არის განსხვავებები გადახდის ნაწილშიც, კერძოდ თანხის გახლეჩვის ვალდებულება არ აქვთ პირებს, ამის

ვალდებულება გადაკისრებულია ოპერატორ ბანკებზე, ვისი ანგარიშებითაც ხდება სარგებლობა.

თავი III დამატებული ღირებულების გადასახადის ადმინისტრირების სრულყოფის საკითხები საქართველოში

3.1 დამატებული ღირებულების გადასახადის მართვის ოპტიმიზაციის გზები და შესაძლებლობები

დაბეგვრის პრინციპის მიხედვით გადასახადი შეიძლება იყოს სამი ტიპის: პროგრესული, რეგრესული და პროპორციული.

პროგრესული - პრინციპი, რომლის თანახმადაც მაღალშემოსავლიანი გადამხდელი უფრო მაღალი განაკვეთით იბეგრება, ვიდრე დაბალშემოსავლიანი გადამხდელი. ეს არის პრინციპი, რომელიც აჩენს უსამართლობის განცდას, რომ სახელმწიფო მაღალშემოსავლიან ადამიანს „სჯის“. შესაბამისად, ასეთი საგადასახადო სისტემის პირობებში ნებისმიერ ადამიანს უქრება სტიმული მაღალი შემოსავლის მიღების ან სხვაგვარად რომ ვთქვათ, ეძებს „ხვრელს“ ნაკლები გადასახადის გადახდისათვის.

რეგრესული - პრინციპი, რომლის დროსაც მაღალშემოსავლიანი გადამხდელი უფრო დაბალი განაკვეთით იბეგრება ვიდრე დაბალშემოსავლიანი. ნებისმიერ შემთხვევაში, რაც უფრო ნაკლები პროცენტული განაკვეთით იბეგრება ადამიანი, შემოსავლის ზრდასთან ერთად, ეს მის სტიმულად იქცევა - იმუშაოს მეტი და მიიღოს მეტი შემოსავალი. შესაბამისად, ადამიანი განსაკუთრებულად მიდრეკილია ასეთი სისტემის დროს მეტი შემოსავლის მიღებაზე.

პროპორციული დაბეგვრა - პრინციპი, რომლის დროსაც მაღალშემოსავლიანი და დაბალშემოსავლიანი გადამხდელები ერთი და იგივე განაკვეთით იბეგრებიან. დაბეგვრის ასეთი სისტემის დროს სტიმული არ ქრება, რომ ადამიანმა იმუშაოს მეტი და მიიღოს მეტი შემოსავალი, ვინაიდან, მისი დაბეგვრის რეჟიმი, პროცენტული მაჩვენებელი არ იცვლება. შესაბამისად, მიიღებს მეტ შემოსავალს და იგივე პროცენტით დაიბეგრება.

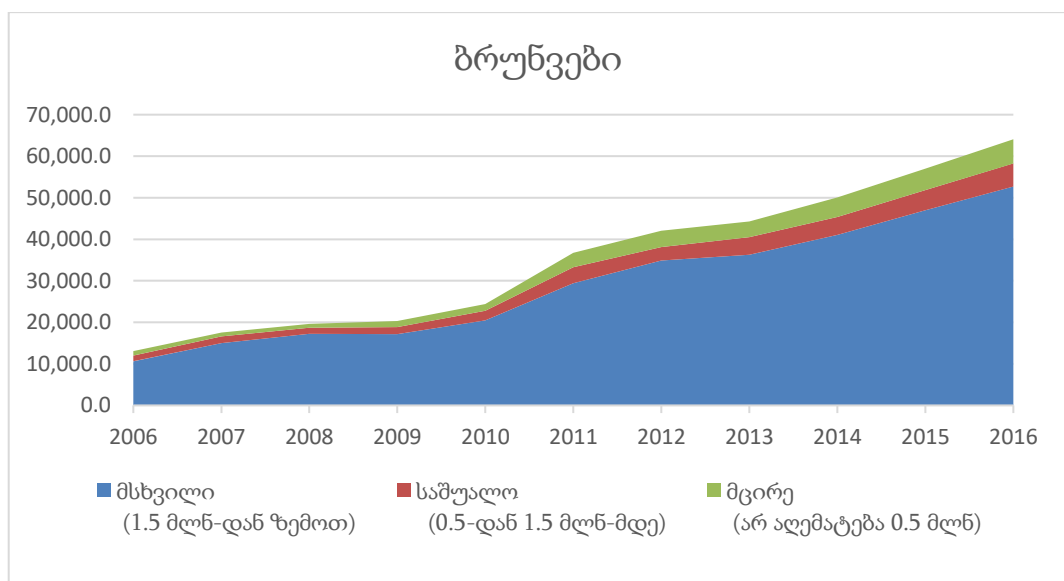
ისეთი სახელმწიფოებში როგორებიცაა აშშ, უკრაინა, დანია, საფრანგეთი და ა.შ., მოქმედებს სხვადასხვა გადასახადის პროგრესული განაკვეთები.

აკადემიურ ლიტერატურაში გამოყოფენ ძირითადად ორ მოტივაციას, რომელიც განსაზღვრავს სახელმწიფოების მხრიდან პროგრესული გადასახადის შემოღებას, ესენია: უთანასწორობა და სიღარიბე. თუმცა პროგრესული გადასახადის შემოტანას პირველ

ეტაპზე სრულიად სხვა მიზნები ჰქონდა. პირველად პროგრესული გადასახადი დაადგინეს ბრიტანეთში 1798 წელს. ბრიტანეთის მაშინდელი პრემიერ მინისტრის მთავარი ამოცანა იყო მოეხდინა დამატებითი ფინანსური რესურსების მოზილზება საფრანგეთის რევოლუციური დაპირისპირებების დასაფინანსებლად. თუმცა დროთა განმავლობაში პოლიტიკური ბრძოლების შედეგად კაპიტალსა და შრომას შორის, პროგრესული გადასახადი იქცა სოციალური ცვლილებების რეფორმისტული გზის წარმატების სიმბოლოდ. ისევე, როგორც სამუშაო საათების 8 საათიანი გრაფიკი, ბავშვთა შრომის აკრძალვა, პროგრესული გადასახადი არის მე-19 საუკუნის პროგრესული სოციალური მოძრაობების შედეგი.

საგადასახადო შემოსავლების მაქსიმიზაციის მიზნიდან გამომდინარე რეკომენდირებულია საქართველოში დამატებული ღირებულების გადასახადის პროპორციულიდან პროგრესულად გარდაქმნა, მაგრამ არა შოკური თერაპიით, არამედ ეტაპობრივად. ოპტიმალური გადასახადის განსაზღვრის შემდეგ საჭიროა განისაზღვროს დაბეგვრის ბაზა, რის საფუძველზე მოხდება მათი დიფერენცირება. იქიდან გამომდინარე, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადი არის არაპირდაპირი გადასახადი, მის ბაზად არ იქნება სწორი მიჩნეულ იქნეს შემოსავალი. ამის კარგი საზომი იქნება ის დამატებული ღირებულების გადასახადის დასაბეგრი ბრუნვა, რაც გააჩნია პირს საანგარიშგებო პერიოდში (12 კალენდარული თვე).

დიაგრამა 3.1.1



იმის საილუსტრაციოდ თუ დამატებული ღირებულების გადასახადის განაკვეთის დიფერენცირების წნეხი ვის დააწვება ყველაზე მეტად, მოცემულია დიაგრამაზე, სადაც წარმოდგენილია ბიზნესის მასშტაბების მიხედვით ბრუნვების წილი მთლიან ბრუნვაში ბიზნეს სექტორში. ¹⁹მონაცემებით დასტურდება ის გარემოება, რომ 2016 წელს მცირე²⁰ და საშუალო²¹ ბიზნესის წილი მთლიანი ბრუნვაში 17,75%-ს შეადგენს.

საჭირო არის განისაზღვროს ლიმიტები, ერთგვარი ზღვრები, საიდანაც განისაზღვრება განაკვეთის პროგრესი. რეკომენდაციის სახით მიზანშეწონილია სავალდებულო რეგისტრაციის ზღვარი დაწეულ იქნას 75 000 ლარზე. აღნიშნულ აზრს ერთის მხრივ ამყარებს საერთაშორისო პრაქტიკაც, კერძოდ უცხოეთის ქვეყნებში არსებული ზღვრები: ფინეთსა და საბერძნეთში 10 000 ევრო; დანიაში 6 713 ევრო; გერმანიაში 17 500 ევრო და ა.შ.

ცხრილი 3.1.1

ქვეყნები	სპეციალური ზღვრები პატარა საწარმოებისთვის	სტანდარტული (სხვა დანარჩენი)
კვიპროსი	€15,600.00	€10,251.61
დანია	€6,713.00	€10,741.00
ფინეთი	€10,000.00	€10,000.00
გერმანია	€17,500.00	€12,500.00
საბერძნეთი	€10,000.00	€10,000.00
უნგრეთი	€25,567.00	€10,000.00
ნიდერლანდები	€ ⁻²²	€10,000.00
პორტუგალია	€10000 ან €12500	€10,000.00
ესპანეთი	€-	€10,000.00
შვედეთი	€8,828.00	€2,943.00

ასევე ისეთი ქვეყანა როგორც არის ინგლისი ზღვრის გადახედვას ყოველ წელს ახორციელებს და შესაბამისობაში მოჰყავს ქვეყნის სტრატეგიასთან.

¹⁹ შენიშვნა: გაანგარიშების მეთოდოლოგია ძველია.

²⁰ ყველა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის საწარმო, რომელშიც დასაქმებულთა საშუალო წლიური რაოდენობა არ აღემატება 20 დასაქმებულს და საშუალო წლიური ბრუნვის მოცულობა არ აღემატება 0.5 მლნ ლარს.

²¹ ყველა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის საწარმო, რომელშიც დასაქმებულთა საშუალო წლიური რაოდენობა მერყეობს 20-დან 100 კაცამდე, ხოლო საშუალო წლიური ბრუნვის მოცულობა – 0.5 მლნ ლარიდან 1.5 მლნ ლარამდე.

²² შენიშვნა: მითითება „-“, ნიშნავს რომ არ არის, მაგრამ ეს არ გამოორიცხავს დისტანციურ გაყიდვების სპეციალურ ზღვარს ევროკავშირში.

გარდა ევროკავშირის წევრ ქვეყნებში არსებული განაკვეთებისა, ნიშანდობლივია ყურადღება გავამახვილოთ ადგილობრივ მოთხოვნაზეც, კერძოდ, ცხრილის სახით წარმოდგენილია დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხელად ნებაყოფლობით და სავალდებულო წესით რეგისტრირებულთა სტატისტიკა. აღნიშნული კიდეც უფრო გაამყარებს იმ ფაქტს, რომ საქართველოში მინიმალური ზღვარი საჭიროებს გადახედვას.

ცხრილი 3.1.2²³

საგადასახადო პერიოდი	ნებაყოფლობითი რეგისტრაცია	სავალდებულო რეგისტრაცია	სულ
2007	4,030	2,115	6,145
2008	4,602	1,024	5,626
2009	4,335	692	5,027
2010	7,101	986	8,087
2011	9,610	1,045	10,655
2012	10,060	1,005	11,065
2013	10,121	1,019	11,140
2014	10,512	946	11,458
2015	10,558	845	11,403
2016	10,882	774	11,656
2017	12,188	829	13,017

ნებაყოფლობით და სავალდებულო წესით რეგისტრირებულ დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხელთა სტატისტიკიდან ჩანს, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის მსურველი ბევრია. რაოდენობრივად იგი 2009 წლიდან სტაბილურად იზრდება და შეიძლება ითქვას, რომ გადასახადის გადამხდელების დიდ ნაწილს სურვილ აქვს, რომ დაიწიოს სავალდებულო რეგისტრაციის ზღვარმა, ვინაიდან, მათთვის ეს შემზღვეველ ფაქტორს არ წარმოადგენს.

საქართველოს მისწრაფებაა გახდეს ევროკავშირის წევრი ქვეყანა. ამის განსახორციელებლად კი საჭიროა იმ მოთხოვნების და დირექტივების შესრულება, რაც ევროკომისიის მიერ არის შემუშავებული და რეკომენდირებული. სწორედაც მათ მიერ შემუშავებული მოთხოვნები შემდგომ დაახლოებასა და კონვერგენციას ემსახურება. ჩვენ

²³ დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის დინამიკა 2007-2017 წლებში.

თუ გადავხედავთ ამ ეტაპზე დამატებული ღირებულების გადასახადის განაკვეთებს ევროკავშირის წევრ ქვეყნებში, რომელსაც შემდეგი სახე აქვს:

ცხრილი 3.1.3

ქვეყნები	სტანდარტული განაკვეთი	ქვეყნები	სტანდარტული განაკვეთი
ავსტია	20%	იტალია	22%
ბელგია	21%	ლატვია	21%
ბულგარეთი	20%	ლიტვა	21%
ხორვატია	25%	ლუქსემბურგი	17%
კვიპროსი	19%	მალტა	18%
ჩეხეთი	21%	ნიდერლანდები	21%
დანია	25%	პოლონეთი	23%
ესტონეთი	20%	პორტუგალია	23%
ფინეთი	24%	რუმინეთი	20%
საფრანგეთი	20%	სლოვაკეთი	20%
გერმანია	19%	სლოვენია	22%
საბერძნეთი	24%	ესპანეთი	21%
უნგრეთი	27%	შვედეთი	25%
ირლანდია	23%	გაერთიანებული სამეფო	20%

ის რეკომენდაცია, რომელიც დამატებული ღირებულების გადასახადის განაკვეთის გადახედვას მოიაზრებს და შესაბამისობაში მოყვანას ოპტიმალურ დონესთან კიდევ უფრო საფუძვლიანი გახდება, ვინაიდან, წარმოდგენილი განაკვეთების საშუალო ართმეტიკული 22%-ია.

ახლა კი დეტალურად ვაჩვენოთ დაახლოებით რა შედეგს მოიტანს შემოთავაზებული სარეკომენდაციო ზღვრები და განაკვეთები. ამისათვის კი განვიხილოთ კონკრეტულ დიაპაზონებში შესაბამისი ეფექტი.

ცხრილი 3.1.4²⁴

საგადასახადო პერიოდი	75000 ლარიდან 200000 ლარამდე ერთობლივი შემოსავლის მქონე გადამხდელთა მიერ გადახდილი დღგ-ს თანხა	200000 ლარიდან 500000 ლარამდე ერთობლივი შემოსავლის მქონე გადამხდელთა მიერ გადახდილი დღგ-ს თანხა	500000 ლარზე მეტი ერთობლივი შემოსავლის მქონე გადამხდელთა მიერ გადახდილი დღგ-ს თანხა	სულ
2007	50,810,805.63	91,915,148.34	1,540,171,982.78	1,682,897,936.75
2008	52,301,167.83	99,530,810.14	1,750,677,749.28	1,902,509,727.25
2009	49,460,520.82	92,880,593.33	1,509,973,915.73	1,652,315,029.88
2010	75,330,497.17	118,268,056.40	1,901,747,495.84	2,095,346,049.41
2011	88,317,259.89	144,515,724.16	2,344,499,094.20	2,577,332,078.25
2012	96,225,476.59	150,918,698.40	2,594,201,795.11	2,841,345,970.10
2013	88,059,165.82	158,626,719.88	2,458,454,671.07	2,705,140,556.77
2014	99,716,256.21	161,305,545.20	2,956,339,076.69	3,217,360,878.10
2015	90,284,052.17	167,357,751.60	3,088,301,376.79	3,345,943,180.56
2016	73,424,844.60	147,275,202.89	2,969,541,491.38	3,190,241,538.87

აღნიშნულ ცხრილში წარმოდგენილია კონკრეტულ დიაპაზონებში დამატებული ღირებულების გადასახადიდან მიღებულ შემოსავალი რამხელა იქნებოდა თუ ზღვარი 75 000 ლარზე დაიწევდა. გამომდინარე იქიდან, რომ აღნიშნული თანხები ახლოს არის ფაქტიურად დამატებული ღირებულების გადასახადის სახით მიღებულ შემოსავალთან, ეს კიდევ ერთხელ მიანიშნებს სავალდებულო წესით რეგისტრაციის ზღვარის გადახედვის აუცილებლობისკენ.

მიზანშეწონილია დაწესდეს მოცემულ დიაპაზონებში პროგრესული დამატებული ღირებულების გადასახადის განაკვეთები, კერძოდ:

75 000 ლარიდან 200 000 ლარამდე განაკვეთი განისაზღვროს 15%-ის სახით. ეს თავის მხრივ მისცემს მცირე ბრუნვის მეწარმეებს კონკურენციაში შესვლის საშუალებას დიდი ბიზნესის მქონე კომპანიებთან.

200 000 ლარიდან 500 000 ლარამდე დადგინდეს 18% განაკვეთის დამატებული ღირებულების გადასახადის გადასახადი. ამ დიაპაზონში მოექცევიან სწორედ ის პირები, ვისაც დასაქმებული ჰყავს დაახლოებით 20 ადამიანი. ასევე ისინიც, ვინც ახალი რეგულაციის თანახმად 100 000 ლარიდან 500 000 ლარამდე ბრუნვის მქონე მცირე მეწარმე ფიზიკური პირები არიან.

²⁴ მონაცემები წარმოდგენილია ლარში.

500 000 ლარიდან ზემოთ კი განაკვეთი უნდა განისაზღვროს 20%-ის ოდენობით. იქიდან გამომდინარე, რომ ძირითადი ნაწილი ბრუნვების შედეგადაა 1,5 მლნ ლარი და მეტი, შემოსავალი ამ გადასახადის სახით კიდევ უფრო გაიზრდება.

რაც შეეხება ჩათვლებს, ამ შემთხვევაში ჩვენ შეგვიძლია ინგლისის მაგალითი განვიხილოთ, რომელის თანახმადაც ქვეყანაში არსებობს დამატებული ღირებულების გადასახადის სამი სქემა:

- VAT Cash Accounting Scheme - დამატებული ღირებულების გადასახადის საკასო სქემა;
- VAT Flat Rate Scheme - დამატებული ღირებულების გადასახადის მცურავი განაკვეთის სქემა;
- VAT Annual Accounting Scheme - დამატებული ღირებულების გადასახადის ყოველწლიური სქემა.

ამ სამი სქემიდან ჩვენთვის მეტად საინტერესოა დამატებული ღირებულების გადასახადის მცურავი განაკვეთის მქონე სქემა. მის თანახმად განსაზღვრულია ეკონომიკური საქმიანობები რომელთათვისაც დადგენილია შესაბამისი განაკვეთები, მაგალითად რეკლამირება 11%, ბუღალტრული მომსახურება 14.5%, კომპიუტერების შეკეთების სერვისი 10.5% და ა.შ. ასევე განსხვავებით სხვა სქემაში არსებული დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელისგან ისინი შესწორებულ დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლის უფლებით სარგებლობენ, რაც მოიაზრებს შემდეგს: ისინი ითვლიან გადახდილ დამატებული ღირებულების გადასახადის იმის მიხედვით თუ მათი მიმწოდებელი რომელი სქემით სარგებლობს, ასევე პირიქითაც მაგალითად, თუ კომპიუტერის შემკეთებელი მოემსახურება დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელ კომპანიას, მაშინ კომპანიას შეუძლია ჩაითვალოს მომსახურების 10.5% (ანუ დამატებული ღირებულების გადასახადის წილი).

აღნიშნული რეფორმის შედეგად 3%-იანი შეღავათი (15%-იანი განაკვეთი), რომელსაც მიიღებს მცირე ბრუნვის მქონე პირი (75000 ლარიდან 200000 ლარამდე) იქნება ერთგვარი შეღავათი მათთვის, როგორც სტარტაფერებისთვის, განვითარებისათვის. რაც შეეხება სტანდარტულ განაკვეთს, რომელიც 0.2 მლნ ლარიდან 0.5 მლნ ლარამდე იქნება, მცირე მეწარმეებისთვის ტვირთი უცვლელი დარჩება (18%-იანი განაკვეთი). რაც შეეხება

ნახევარ მილიონზე მეტის ბრუნვის მქონე პირებს, სწორედ დაბალი ბრუნვის მქონე პირებზე დათმობილი 3%-ის კომპენსაცია იქნება ის 2% (20%-იანი განაკვეთი). ნომინალში აღნიშნული სხვაობა მოგვეცემს არა მარტო კომპენსირების საშუალებას, არამედ საგადასახადო შემოსავალსაც გაზრდის, კერძოდ:

2016 წლის მონაცემებ²⁵ის მაგალითზე რომ განვიხილოთ და გავიანგარიშოთ ის 2%, მივიღებთ შემდეგ მოცულობას: 0.5 მლნ ლარზე მეტი ერთობლივი შემოსავლის მქონე პირებიდან დამატებული ღირებულების გადასახადის სახით მიღებული შემოსავალი არის 2969.54 მლნ ლარი. იმ შემთხვევაში თუ ადმინისტრაციული ორგანო გაატარებდა ისევ ისეთ შეღავათების პოლიტიკას, მიიღებდა დამატებით 4.79% - შემოსულობას დამატებული ღირებულების გადასახადის სახით. შესაბამისად რაოდენობრივად ეს იქნება 3134,52 მლნ (20%) ლარი ნაცვლად 2969,54 მლნ ლარისა (18%). სხვაობა რასაც 2 % მოგვეცემდა დაახლოებით არის 164,97 მილიონი²⁶ ლარი.

რაც შეეხება დათმობილ 3%-ს გეგმით მისაღები თანხები იქნება 61,2 მლნ ლარი, ხოლო ფაქტი რაც დაფიქსირდა 2016 წლის მონაცემებით შეადგენს 73,43 მლნს. გადახრა მათ შორის 12,24 მლნ ლარია.

მონაცემებიდან ნათლად ჩანს, რომ დათმობილი 3%, რომელიც ნომინალით 12,24 მლნ ლარს წარმოადგენს, კომპენსირდება და მეტიც აჭარბებს კიდევ 164,97 მლნ ლარით რომლითაც დაიხვეწებიან ნახევარ მილიონზე მეტი ბრუნვის მქონე პირები. ნომინალში ნაზრდი წარმოადგენს 152,73 მლნ (164,97-12,24) ლარი. აღნიშნული თანხა კი სრულად საკმარისია რაიმე მასშტაბური ინფრასტრუქტურული პროექტის დასაფინანსებლად ან თუნდაც პენსიის გასაზრდელად 35 ლარით, რომელიც დაახლოებით 152,73 მლნ ლარი დაუჯდება სახელმწიფოს ყოველწლიურად.

ამ თემაზე საუბრისას მნიშვნელოვანია განვიხილოთ 1912 წელს იტალიელი სტატისტიკოსის, კორადო ჯინის, მიერ შემოღებული ჯინის კოეფიციენტი. ჯინის კოეფიციენტი ზომავს უთანაბრობას მონაცემთა განაწილებაში. ამ შემთხვევაში კი შემოსავლებსა და კეთილდღეობის უთანაბრობის გასაანალიზებლად გამოვიყენოთ. იგი

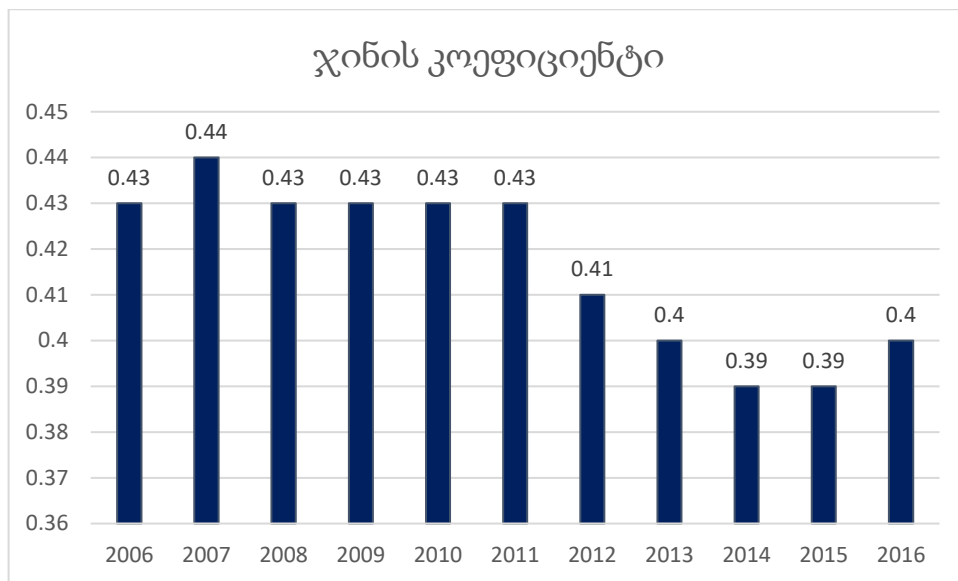
²⁵ იხ. ცხრილი 3.1.4

²⁶ ვაკეთებთ დაშვებას რომ 2%-ის ნახევარის ათვისება შეიძლება ვერ მოხერხდეს

დიფერენცირებს 0 სა და 1-ს შორის. 1 მიუთითებს უთანასწორობის დიდ დონეს. თავის მხრივ ჯინის კოეფიციენტი შეიძლება დაიყოს 3 დონედ:

1. სოციალური თანასწორობის მაღალი დონე, ჯინის კოეფიციენტი ნაკლებია 0,33-ზე; ქვეყნების ამ ჯგუფში ვხვდებით თითქმის მხოლოდ ევროპის ქვეყნებს.
2. სოციალური თანასწორობის საშუალო დონე, ჯინის კოეფიციენტი 0,33-იდან 0,41-მდე;
3. სოციალური უთანასწორობის მაღალი დონე, ჯინის კოეფიციენტი 41-ს ზემოთ;

დიაგრამა 3.1.2



დიაგრამაზე მოცემულია 2006-2016 წლების განმავლობაში საქართველოში ჯინის კოეფიციენტის დინამიკა. აღნიშნულიდან გამომდინარე 2006-2012 წლების დიაპაზონში შეიძლება ითქვას, რომ სოციალური უთანასწორობის დონით პოსტსაბჭოურ ქვეყნებს შორის როგორებიცაა: ბელორუსია, ყაზახეთი, ტაჯიკეთი და სხვა, გამოირჩეოდა საქართველო.

ანალიზის საფუძველზე საქართველოში ფაქტობრივად საშუალო ფენა არ არსებობს, არსებობს დაბალი და მაღალი ფენა. იქიდან გამომდინარე, რომ ძირითადი მხარჯველი ფენა არის დაბალი და საშუალო, ხოლო მაღალი ფენა კი ფინანსებს სპეკულაციებისთვის იყენებს, რათა საკუთარი შემოსავალი კიდევ უფრო გაზარდოს პროპორციული საგადასახადო სისტემა არ არის სწორი მეთოდი საგადასახადო წნეხის გადანაწილების მხრივ. საჭირო არის შემუშავდეს ისეთი პროგრესული საგადასახადო სისტემა, რომელიც საგადასახადო წნეხის გაუზრდელად აამაღლებს საერთო კეთილდღეობის დონეს.

ამისათვის საჭიროა შეირჩეს გადასახადი, რომელსაც ყველაზე დიდი ზეგავლენა აქვს ბიუჯეტის შემოსულობების ნაწილზე და მისი მცირედი პროგრესიც კი მნიშვნელოვან ეფექტს ჰპოვებს ნომინალში. ამ ტიპის გადასახადად საქართველოში მიიჩნევა დამატებული ღირებულების გადასახადი, რომლის წილი მშპ-სთან მიმართებაში 2018 წლის მონაცემებით საქართველოში 10.78%-ს შეადგენს.

მიუხედავად იმ პროგრესისა, რაც შეინიშნება ბოლო პერიოდში და რასაც მოწმობს სტატისტიკაც, რომლის თანახმადაც სავალდებულო წესით დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელთა რეგისტრაციის დინამიკა კლებადი ხასიათისაა, მოქმედი კანონმდებლობა მაინც საჭიროებს გადახედვას და სრულყოფას.

როგორც აღვნიშნეთ დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი შეიძლება იყოს იმპორტიც. იქიდან გამომდინარე, რომ საქართველოში წარმოება მცირე მაშტაბით არის წარმოდგენილი და იმპორტ-ექსპორტის სალდოც უარყოფითია, დამატებული ღირებულების გადასახადით მიღებული შემოსავლების დაახლოებით 70.1%²⁷-ს იმპორტირებული პროდუქტი წარმოადგენს. აღნიშნულიდან გამომდინარე საჭიროა დიდი ყურადღება დაეთმოს მის ანალიზს.

საქართველომ 2007 წლის ბოლოს ინტერნეტით შექმნილი ნივთის დაბეგვრის ზღვარი 300 ლარიდან 1500 ლარამდე გაზარდა. აღნიშნული ნიშნავდა, რომ პირს შეეძლო ნივთის გამოწერა ინტერნეტის მეშვეობით და თუ მისი ღირებულება არ გადააჭარბებდა 1500 ლარს მას აღარ უწევდა დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდა, მაგრამ იმ პერიოდში ეს გამართლებულად არ იქნა მიჩნეული, ვინაიდან, ამით ბოროტად ისარგებლა მოსახლეობის გარკვეულმა ნაწილმა და ერთგვარ ბიზნესადაც კი აქცია. ეს ყოველივე ზრდიდა იმპორტს, ადგილობრივ მწარმოებლებს/მეწარმეებს არაკონკურენტულ გარემოში უწევდათ ოპერირება. ამის აღმოსაფხვრელად 2009 წლის 10 აგვისტოს გატარებულ იქნა ახალი რეფორმა, რომელიც მიზნად ისახავდა ამ ზღვრის 1500 ლარიდან ისევ 300 ლარამდე დაწევას.

იმ პერიოდში ეს გამართლებულად იქნა მიჩნეული, მაგრამ მიუხედავად ამისა ჩატარებულ იქნა პეტიცია და აგროვებული იქნა დაახლოებით 10 000-მდე ოდენობის

²⁷ 2017 წლის მონაცემები.

ხელმოწერა. ლარის მერყეობის გამო, რომელიც 2014 წლიდან დაიწყო საქართველოში და 2016 წელს პიკს მიაღწია, პეტიციის ავტორები ითხოვდნენ ამ ლიმიტის გადახედვას.

ევროკავშირის 2009/132/EC დირექტივის შესაბამისად, დამატებული ღირებულების გადასახადისგან გათავისუფლებულია იმპორტირებული საქონელის 10 ევრომდე ღირებულების პროდუქცია, მაგრამ წევრ ქვეყნებს უფლება აქვთ ეს ზღვარი 22 ევრომდე გაზარდონ.

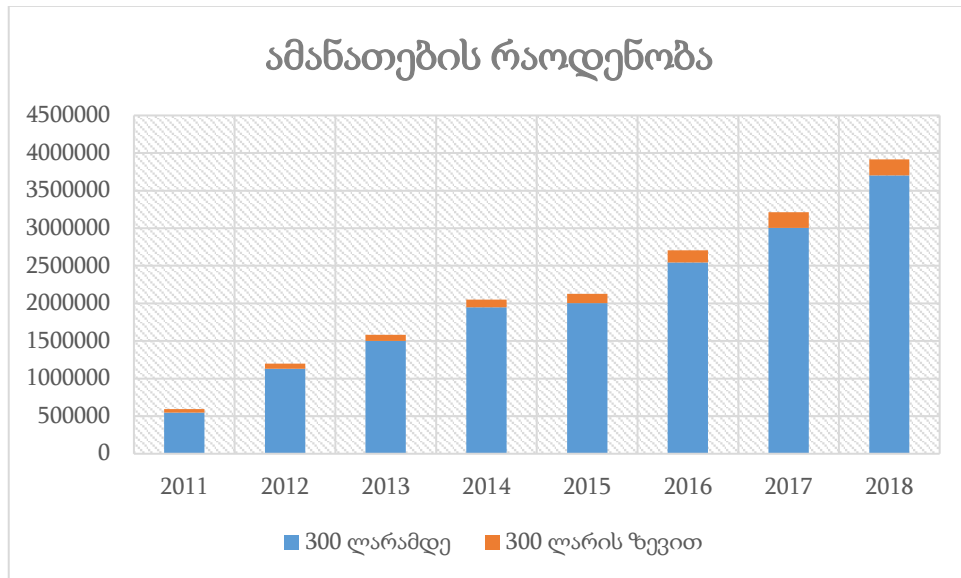
ცხრილი 3.1.5

ქვეყანა	ზღვარი გზავნილებზე
ავსტრია	€ 22.00
ბელგია	€ 22.00
ბულგარეთი	€ 15.32
ხორვატია	€ 21.57
კვიპროსი	€ 17.00
ჩეხეთი	€ 22.00
დანია	€ 10.00
ესტონეთი	€ 22.00
ფინეთი	€ 22.00
გერმანია	€ 22.00
უნგრეთი	€ 22.00
იტალია	€ 22.00
ლატვია	€ 22.00
ლიტვა	€ 22.00
მალტა	€ 22.00
ნიდერლანდები	€ 22.00
პოლონეთი	€ 22.00
პორტუგალია	€ 22.00
სლოვაკეთი	€ 22.00
სლოვენია	€ 22.00
ესპანეთი	€ 22.00
შვედეთი	€ 20.00
შვეიცარია	€ 22.00
დიდი ბრიტანეთი	€ 17.39

მოცემულ ცხრილში წარმოდგენილია ის ზღვრები რაც ევროკავშირის წევრ ქვეყნებშია.

იმისთვის, რომ გაირკვეს რამდენად სწორად იქნა ეს ზღვარი საქართველოში შერჩეული საჭიროა გაანალიზდეს ამანათების რაოდენობა დინამიკაში, რომელსაც შემდეგი სახე აქვს:

დიაგრამა 3.1.3



2011 წლიდან 2018 წლამდე როგორც დიაგრამიდან იკვეთება 300 ლარამდე ამანათების რაოდენობა ნაცვლად იმისა, რომ შემცირდეს საგრძნობლად იზრდება, კერძოდ საშუალოდ ყოველ წელს 450952-ით, რასაც ვერ ვიტყვით 300 ლარს ზევით ღირებულების ამანათების რაოდენობაზე (23284.5). ეს კიდევ ერთხელ მიუთითებს არსებული ზღვრის გადახედვის აუცილებლობაზე. უნდა აღინიშნოს ის ფაქტი, რომ განსხვავებული რეგულაციებია აქციზურ საქონელზე (სიგარეტი, სიგარელა, ალკოჰოლური სასმელები და ა.შ.).

ამრიგად, კანონით დადგენილი ზღვარი 300 ლარის ოდენობით, რომელიც 2009 წელს იქნა დაწესებული საჭიროებს გადახედვას. რეკომენდირებულია ამ ოდენობის გამოთანაბრება წევრ ქვეყნებში არსებულის შესაბამისად, აღნიშნული ცვლილებით ერთის მხრივ მოხდება ევროკავშირის ასოცირების ხელშეკრულების კიდევ ერთი პუნქტის შესრულება (ჰარმონიზაცია) და მეორეს მხრივ ადგილობრივი ბიზნესმენების ინტერესის დაცვა და თანაბარი კონკურენციის პირობების შექმნა.

3.2 დამატებული ღირებულების გადასახადის ადმინისტრირების სრულყოფის შესაძლებლობები საქართველოში საერთაშორისო გამოცდილების გათვალისწინებით

თაღლითობა და დამატებული ღირებულების გადასახადის დამალვა რომ უდიდეს პრობლემას წარმოადგენს ევროკავშირის ქვეყნებისთვის, მოწმობს ჯერ კიდევ 2008 წელს ევროპის აუდიტორთა სასამართლოს მიერ გამოქვეყნებული ანგარიში თაღლითობის

სახეობების და მიზეზების შესახებ²⁸. ამ ანგარიშის მიხედვით არსებობს 3 ძირითადი თაღლითობის მეთოდი:

1. ხდება დეკლარირება, რომ რეალიზაცია სხვა ქვეყნის (იგულისხმება ევროკავშირის წევრი ქვეყანა) კომპანიაზე ხდება, მაგრამ რეალურად იგივე ქვეყნის კომპანია ყიდულობს (ექსპორტი დამატებული ღირებულების გადასახადით არ იბეგრება, შიდა ოპერაციები კი)

2. ე.წ. „ჭიანჭველების“ თაღლითობა:

2.1 გერმანელი ფიზიკური პირი საფრანგეთში პროდუქციის ყიდვისას წარადგენს გერმანული ფირმის საიდენტიფიკაციო კოდს, ვითომც ამ ფირმის წარმომადგენელია და ფირმისთვის ყიდულობს, რის შედეგადაც შესყიდვა ხდება დამატებული ღირებულების გადასახადის გარეშე (რადგან ევროკავშირის ქვეყნების კომპანიების ერთმანეთში ვაჭრობა დამატებული ღირებულების გადასახადით არ იბეგრება). რეალურად ეს პიროვნება პროდუქციას საკუთარი მოხმარებისთვის ყიდულობს. როგორც ფიზიკურ პირს რომ ეყიდა, მაშინ დამატებული ღირებულების გადასახადის გადაახდევინებდნენ.

2.2 ამ თაღლითობას ჭიანჭველების თაღლითობა იმიტომ უწოდეს, რომ ასეთი თაღლითები ჭიანჭველებივით ბევრნი არიან და შესაბამისი სამსახურებისთვის ძალიან ძნელია მათი დევნა ან კონტროლი.

3. ე.წ. „კარუსელური“ თაღლითობა - დაწვრილებით განვიხილოთ ქვემოთ.

2017 წლის 28 სექტემბერს ევროკომისიამ გამოაქვეყნა პრესრელიზი²⁹, სადაც ნათქვამია, რომ 2015 წელს ევროკავშირის ქვეყნებმა მხოლოდ დამატებული ღირებულების გადასახადის სახით 152 მილიარდი ევრო დაკარგეს. თაღლითური გზით დამალული გადასახადები ძირითადად ხმარდება ორგანიზებული დანაშაულში ჩართულ დაჯგუფებებს და ტერორისტულ ორგანიზაციებს. 2017 წლის მისში ევროკომისიამ ევროკავშირის ქვეყნებზე დაყრდნობით გამოაქვეყნა 10 ძირითადი პრიორიტეტი³⁰, რომელთა წინააღმდეგ ბრძოლაც 2018-2021 წლებში გაძლიერებული ზომებით უნდა მოხდეს. დამატებული ღირებულების გადასახადის გადასახადის თაღლითური გზით დამალვის წინააღმდეგ ბრძოლა ერთ-ერთ ძირითად მიმართულებას

²⁸ ევროპის აუდიტორთა სასამართლოს განსაკუთრებული ანგარიში Nr 8/2007, 25.01.2008, ABI C 20 S 1 (6).

²⁹ https://ec.europa.eu/germany/news/20170928-Mehrwertsteuer-reform_de

³⁰ <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8654-2017-INIT/de/pdf>

წარმოადგენს. ამ სიაში პირველ ადგილზე დასახელებული არ ნიშნავს, რომ სხვებზე პრიორიტეტულია:

1. ბრძოლა ონლაინ კრიმინალიტიეტის წინააღმდეგ.
2. ბრძოლა ნარკოკარტელების წინააღმდეგ.
3. ბრძოლა არალეგალური მიგრაციის წინააღმდეგ.
4. ბრძოლა ქურდობა-ყაჩაღობის წინააღმდეგ.
5. ბრძოლა ტრეფიკინგის წინააღმდეგ.
6. ბრძოლა დამატებული ღირებულების გადასახადის და აქციზის გადასახადების დამალვის წინააღმდეგ (კარუსელური თაღლითობა...).
7. ბრძოლა იარაღით ვაჭრობის წინააღმდეგ.
8. ბრძოლა ეკოლოგიური კრიმინალიტიეტის წინააღმდეგ.
9. ბრძოლა ფინანსური დანაშაულებების და ფულის გათეთრების წინააღმდეგ.
10. ბრძოლა დოკუმენტების გამყალბებელთა წინააღმდეგ.

საქართველოსა და ევროკავშირს შორის დადებული ასოცირების ხელშეკრულების ოქმი VI-ს მიხედვით „თაღლითობა“³¹ ნიშნავს: „ნებისმიერ განზრახ ქმედებას ან უმოქმედობას, რომელიც დაკავშირებულია:

- ყალბი, არასწორი ან არასრული ანგარიშების ან დოკუმენტების გამოყენებასთან ან მათ წარდგენასთან, რომელიც იწვევს ევროკავშირის საერთო ბიუჯეტის ან ევროკავშირის მიერ ან მისი სახელით მართული ბიუჯეტების ფულადი სახსრების უკანონო მითვისებას, ან უკანონო დაკავებას ან უკანონო შემცირებას;

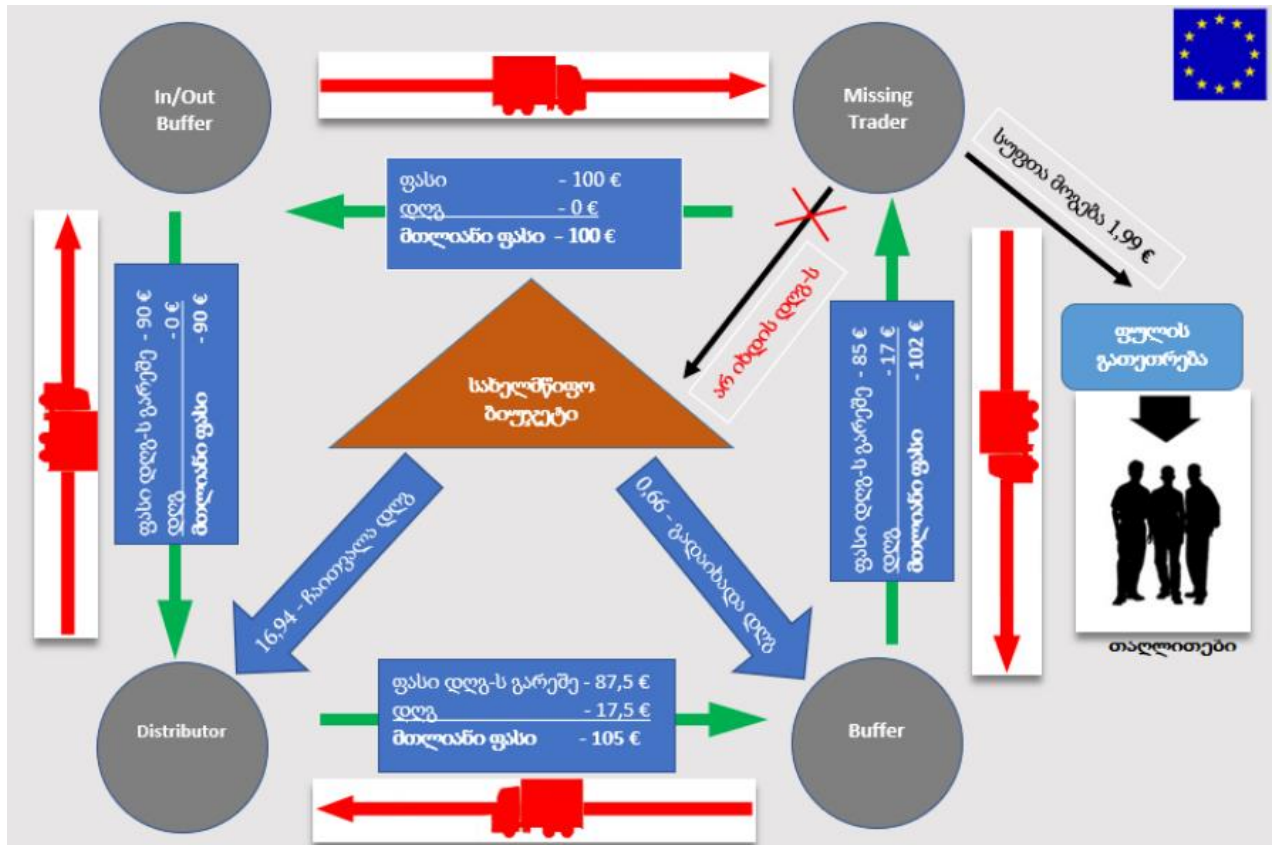
- ინფორმაციის გაუმჟღავნებლობასთან კონკრეტული ვალდებულების დარღვევით
“ - და ა. შ.

ახლა კი განვიხილოთ კარუსელური თაღლითობის პროცესი უფრო დეტალურად. წინდაწინვე უნდა ითქვას, რომ კარუსელურ თაღლითობაში (პროდუქციის წრეზე ტრიალი) რაც უფრო მეტი პირი იქნება გარეული, მით უფრო ძნელი იქნება სახელმწიფო ორგანოებისთვის დანაშაულის გამოვლენა. მაღალპროფესიონალურად მოქმედ თაღლითურ სქემაში ათამდე ან უფრო მეტი ფირმა მონაწილეობს, რომელთა ჩანაცვლება ან ფუნქციის შეცვლა ხშირად ხდება. „სტანდარტული“ კარუსელური თაღლითობის სქემა

³¹ <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/2496959?publication=0>

კი ოთხი ფირმისგან შედგება, რომელთაგან სამი ერთ ქვეყანაში მოქმედებს და ერთი სხვა ქვეყანაში (ოთხივე ქვეყანა, რა თქმა უნდა, ევროკავშირის წევრი უნდა იყოს). განხილული მაგალითისთვის ძირითად ქვეყნად ავიღოთ გერმანია. მთლიანი სქემის უკან დგანან ჩრდილში მოქმედი თაღლითები - პიროვნებები, რომლებიც კარგად არიან ფინანსურ საკითხებში და ფულის გათეთრებაში გარკვეული.

სურათი 3.2.1



1. **In/Out-Buffer** ეს არის ფირმა, რომელიც დაფუძნებულია და მოქმედებს ევროკავშირის ერთერთ ქვეყანაში. იდეალური იქნება თუ ეს ქვეყანა გერმანიის მოსაზღვრე ქვეყნიდან იქნება (ბელგია, დანია, საფრანგეთი, ლუქსემბურგი, ჰოლანდია, ავსტრია, ჩეხეთი და პოლონეთი) და საწყობიც ტრანსპორტირების ხარჯების დაზოგვის მიზნით საზღვართან ახლოს ექნება.

In/Out-Buffer პირველი რგოლია თაღლითურ ჯაჭვში, იგი გერმანულ ფირმას (მეორე რგოლს) მიჰყიდის პროდუქციას და მას შემდეგ, რაც ყველა რგოლს გაივლის ეს პროდუქცია, საბოლოოდ ისევ თვითონ ყიდულობს უკან. *შენიშვნა: არა გერმანულმა ფირმამ პროდუქცია მიჰყიდა გერმანულ ფირმას, In/Out Buffer-ი ექსპორტიორია.*

2. Missing Trader ეს ჯაჭვის მეორე რგოლია, რომელიც დაფუძნებულია გერმანიაში და რეალურად მხოლოდ ფურცელზე არსებობს. ერთადერთი რაც Missing Trader-ს ჭირდება არის დამფუძნებელ/დირექტორი და საბანკო ანგარიში. თუ სქემა გამოაშკარავდება, ეს ფირმა „ქრება“, ამიტომაც აქვს დასახელება Missing Trader-ი - ქართულად „დაკარგული მოვაჭრე“. თაღლითებს სჭირდებათ სანდო პიროვნება, რომელიც გამოაშკარავების შემთხვევაში თავის თავზე აიღებდა ყველაფერს და თაღლითებს არ გაამხელდა. რადგან ახალდაფუძნებული ფირმის მიერ ძალიან დიდი ბრუნვების განხორციელებამ შეიძლება ეჭვი გამოიწვიოს საგადასახადო ორგანოების თვალში, ამიტომ თაღლითები ხშირად ისეთ ფირმებს ყიდულობენ, რომლებიც დიდი ხანია არსებობენ, მაგრამ უკვე დახურვის პირას არიან, რა თქმა უნდა, ასეთი ფირმები ადრე შემჩნეული არ უნდა ყოფილიყვნენ გადასახადების დამალვაში. Missing Trader-ი In/Out-Buffer-სგან ნაყიდ პროდუქციას უკვე ჯაჭვის მესამე რგოლზე ყიდის. *შენიშვნა: გერმანულმა ფირმამ პროდუქცია მიჰყიდა გერმანულ ფირმას.*

3. Buffer ამ შემთხვევაში საქმე ეხება ჩვეულებრივ ბაზარზე მოქმედ ფირმას, რომელიც Missing Trader-სგან ყიდულობს და ფასნამატით ჯაჭვის შემდეგ რგოლზე ყიდის პროდუქციას. გარე თვალისთვის ეს არის ჩვეულებრივი ოპერაცია, რომელსაც ყოველდღიურად ახორციელებენ ბაზარზე ბიზნესსუბიექტები. Buffer-ი კუთვნილ გადასახადებსაც დროულად იხდის. მაშ რაში მდგომარეობს Buffer-ის არსებობის საჭიროება? ეს ხომ აძვირებს და ართულებს პროდუქციის ნაკადს? Buffer-ის ჯაჭვში ჩართვა ძალიან ართულებს საგადასახადო ორგანოებისთვის თაღლითური სქემის შეცნობას. თუ ჯაჭვში არსებობენ Buffer I, Buffer II, Buffer III და ა.შ., მაშინ კი თითქმის შეუძლებელი ხდება კარუსელის გამოაშკარავება.

შენიშვნა: იმ დროს, როდესაც Missing Trader-ის შემთხვევაში ამ ფირმის დირექტორი თაღლითურ სქემაში განზრახ მოქმედებს, Buffer-ის შემთხვევაში სრულიად შესაძლებელია და ხშირადაც აქვს ადგილი, რომ მან (ანუ მისმა ხელმძღვანელობამ) არ იცის თუ რაში აქვს „გაყოფილი თავი“. უკან მდგომი თაღლითებისთვის იდეალურია, ისეთი Buffer-ების კარუსელში ჩართვა, რომლებმაც არ იციან, რომ კარუსელურ თაღლითობაში არიან ჩართულნი. თუ როგორ და რა მეთოდით ახერხებენ თაღლითები

შესაბამისი ფირმების მათი ცოდნის გარეშე კრიმინალურ საქმიანობაში ჩათრევას, დეტალურად განვიხილავთ ქვემოთ.

Buffer-ი თავის მხრივ პროდუქციას ყიდის მეოთხე რგოლზე. *შენიშვნა: გერმანულმა ფირმამ პროდუქცია მიჰყიდა გერმანულ ფირმას.*

4. Distributor მეოთხე და ბოლო რგოლი თაღლითურ ჯაჭვში არის ე.წ. Distributor-ი. როგორც Buffer-ის ასევე Distributor-ის შემთხვევაში ერთი შეხედვით საქმე ეხება ჩვეულებრივ ფირმას, რომელიც პროდუქციას ყიდულობს, ფასნამატიტ ყიდის და კუთვნილ გადასახადებსაც დროულად იხდის. განსხვავებით Buffer-ისგან იგი პროდუქციას ყიდის არა გერმანულ ფირმაზე არამედ უცხოურზე, კონკრეტულად კი ჯაჭვის პირველ რგოლზე - In/Out Buffer-ზე. Distributor-ი ექსპორტიორია. Distributor-ის მთავარი ამოცანაა პროდუქცია ისევ In/Out Buffer-თან დააბრუნოს, ანუ წრე შეკრას, რის შემდეგაც კარუსელი ხელახლა დაიწყება. *შენიშვნა: როგორც Buffer-ის შემთხვევაში, აქაც შესაძლებელია Distributor-მა არ იცოდეს, რომ თაღლითურ სქემაში მონაწილეობს.* როგორ მოქმედებს კარუსელური თაღლითობის სქემა? სიტყვა თაღლითობის გაგონებაზე თუ ვინმე ფიქრობს რომ მხოლოდ ყალბი საბუთები გამოიწერება, ვითომ პროდუქცია გაიყიდა, ეს ასე არ არის - პროდუქცია რეალურად იყიდება. ეს პროდუქცია დიდი ხნის განმავლობაში წრეში ტრიალებს და ერთი ხელიდან (ფირმიდან) მეორეში გადადის.

კარუსელური თაღლითობის დიდი მასშტაბებით განვითარებას შემდეგმა ძირითადმა ფაქტორმა იმოქმედა:

- ბოლო 15 წლის განმავლობაში მასიურად გაიზარდა მაღალფასიანი, მაგრამ მოცულობით პატარა პროდუქტების რაოდენობა (მაგ. მობილური ტელეფონები, ციფრული და ელექტროპროდუქცია). ამან ხელი შეუწყო დიდი რაოდენობით, მაგრამ მცირე სატრანსპორტო დანახარჯებით გადაზიდვებს.
- ჯერ კიდევ არ არის ევროკავშირის ქვეყნების საგადასახადო ორგანოების ურთიერთთანამშრომლობა იმ დონეზე, რომ შესაძლებელი იყოს ქვეყნებს შორის მოქმედი თაღლითური სქემის დროულად აღმოჩენა. მიუხედავად იმისა, რომ სახელმწიფო ორგანოებს შეუძლიათ უამრავ მონაცემთა ბაზას დაეყრდნონ თაღლითური სქემის გამოსააშკარავებლად, ამ სქემის უკან მდგომი კრიმინალები მაინც ახერხებენ ერთი ნაბიჯით ყოველთვის წინ იყვნენ.

კარუსელური თაღლითობის სქემა მით უფრო წარმატებულია და მომგებიანი მონაწილე სუბიექტებისთვის, რაც უფრო სწრაფად „ტრიალებს კარუსელი“, ანუ ძვირადღირებული პროდუქცია ძალიან სწრაფად გადადის ხელიდან ხელში. დროა განვიხილოთ კონკრეტული მაგალითის საფუძველზე, თუ როგორ მოქმედებს კარუსელური თაღლითობის სქემა.

დავუშვათ იყიდება ერთი ცალი 100-ევროიანი მობილური ტელეფონი. მაგალითი რომ არ გავართულოთ, კალკულაციაში არ შევიყვანოთ ტრანსპორტის, ბანკის საკომისიოები ან სხვა დანახარჯები, რომელიც შეიძლება წარმოშობილიყო ამ ოპერაციის განხორციელებისას. ასევე გავაკეთოთ დაშვება, რომ ყველაფერი ერთი კალენდარული თვის განმავლობაში ხდება. მონაწილე ფირმები In/Out Buffer - ფრანგული ფირმა; Missing Trader - გერმანული ფირმა; Buffer - გერმანული ფირმა; Distributor - გერმანული ფირმა.

1. In/Out-Buffer-სა და Missing Trader-ს შორის ოპერაცია

უნდა აღნიშნოს, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის დამალვა კარუსელური თაღლითობის მეშვეობით პირველ რიგში ეყრდნობა ევროკავშირში მოქმედ საგადასახადო კანონმდებლობას, რის მიხედვითაც შიდა - ევროკავშირის ქვეყნებს შორის - რეალიზაციები დამატებული ღირებულების გადასახადისგან არის გათავისუფლებული. მაგ. ფრანგული ფირმა (ექსპორტიორი) მიჰყიდის გერმანულ ფირმას (იმპორტიორი) პროდუქციას, რა დროსაც ფრანგული ფირმა არ იხდის (ე.ი. არც გერმანულ ფირმას ახდევინებს) დამატებული ღირებულების გადასახადის. რაც შეეხება გერმანულ ფირმას, იგი ვალდებულია გერმანიაში გადაიხადოს დამატებული ღირებულების გადასახადი, რომელსაც ამავე დროს ჩაითვლის და ბიუჯეტისგან უკან დაიბრუნებს. რომ გავამარტივოთ, საბოლოო ჯამში შესყიდვაც დამატებული ღირებულების გადასახადისგან გათავისუფლებული გამოდის, როგორც გაყიდვა.

ჩვენს მაგალითში In/Out Buffer-ი ფრანგული ფირმაა და საქმიანობას ახორციელებს პარიზიდან. იგი Missing Trader-ს, რომელიც გერმანული ფირმაა ბერლინიდან, აწვდის მობილურს 100 ევროდ, როგორც ზემოთ განვმარტეთ ეს ოპერაცია დამატებული ღირებულების გადასახადით არ იბეგრება. Missing Trader-ს ეს მობილური გერმანიაში რომ შეეძინა, მაშინ მოუწევდა 100 ევროზე დამატებით 19 ევროს დამატებული

ღირებულების გადასახადის სახით გადახდა (გერმანიაში დამატებული ღირებულების გადასახადის სტანდარტული განაკვეთი 19%-ია).

2. Missing Trader-სა და Buffer-ს შორის ოპერაცია

გავიხსენოთ, რომ Missing Trader-ები ის ფირმები არიან, რომლებიც ბაზრიდან ქრებიან. მას შეეძლო ეს 100-ევროიანი ტელეფონი დამატებული ღირებულების გადასახადის დანამატით უპრობლემოდ გაეყიდა, დამატებული ღირებულების გადასახადის სახით მიღებული 19 ევრო, იმის მაგივრად რომ ბიუჯეტში გადაეხადა, უბრალოდ „ჯიბეში ჩაედო“ და გამქრალიყო, მაგრამ თაღლითები ამას არ შვრებიან, რადგან უფრო ჭკვიანურად მოქმედებენ, იმის მაგივრად რომ ერთი ოპერაციით იშოვნონ ბევრი ფული (ეს მაშინვე ეჭვს აღძრავს), უმჯობესია ბევრი ოპერაციით, მაგრამ თითოეულზე ცოტა თანხით მიაღწიონ თავის მიზანს. მეორე ვარიანტი საბოლოოდ მეტ მოგებას აძლევთ და რაც მთავარია, თვალში საცემი არ არის საგადასახადო ორგანოებისთვის. დაეჭვების შემთხვევაშიც კი ძალიან გაუძნელდებოდათ ობობას ქსელივით ჩახლართულ სისტემაში საბოლოოდ გარკვევა.

ჩვენს მაგალითში Missing Trader-ი ერთ პატარა, მაგრამ ძალიან ეფექტურ ხერხს მიმართავს - ხელოვნურად აიაფებს პროდუქტს, რაც, რა თქმა უნდა, კანონით იკრძალება. იგი გადახდილ 100 ევროს განიხილავს როგორც თანხას, რომელიც დამატებული ღირებულების გადასახადს შეიცავს (84,03- ფასი დამატებული ღირებულების გადასახადის გარეშე, 15,97-დამატებული ღირებულების გადასახადი), რის შემდეგაც ამ ფიქტიურ ფასს (ანუ საგადასახადო ხარჯს, დამატებული ღირებულების გადასახადი როგორც ვიცით ხარჯად არ განიხილება) 84,03-ს უკეთებს 2%-იან ფასნამატს (85,71), დაამატებს დამატებული ღირებულების გადასახადს (16,28) და ჯამში 101,99 ევროდ მიჰყიდის Buffer-ს, რომელიც ასევე გერმანული ფირმაა ჰამბურგიდან. თუ ამ 101,99-ს გამოვაკლებთ In/Out Buffer-ზე გადახდილ 100 ევროს, Missing Trader-მა ამ ოპერაციით მიიღო 1,99 ევროიანი მოგება.

ერთი შეხედვით 1,99 ევროიანი მოგება, რა თქმა უნდა, ბევრად ნაკლებია ვიდრე ზემოთ ნახსენები 19, მაგრამ ეს შემთხვევა ბევრად დაფარულია საგადასახადო სამსახურის თვალთახედვიდან. გარდა ამისა პროდუქტის ხელოვნურად გაიაფების შემთხვევაში, ჯაჭვის შემდეგ რგოლებს საშუალება ეძლევათ საკუთარი მოგება (ტორტის

კუთვნილი ნაჭერი მიიღონ) „გამოიძუშაონ“. არ დაგვავიწყდეს, რომ Missing Trader-ი კუთვნილ დამატებული ღირებულების გადასახადს 16,28 ევროს ან მოგების გადასახადს ბიუჯეტს არ გადაუხდის და საბოლოო ჯამში დარჩება $1,99 + 16,28 = 18,27$ ევრო მოგება ნაღდი ფულის სახით. სანამ Missing Trader-ისთვის გადასახადების გადახდის ვადა დადგება, იგი უკვე „გამქრალია“ ბაზრიდან და პროდუქციასაც გავლილი აქვს ჯაჭვის შემდეგი რგოლი/რგოლები.

3. ოპერაცია Buffer-სა და Distributor-ს შორის

Buffer-ი Missing Trader-ისგან ნაყიდ მობილურს მიჰყიდის Distributor-ს, ყიდვა-გაყიდვიდან წარმოშობილ დამატებული ღირებულების გადასახადის სხვაობას და მიღებული მოგებიდან კუთვნილ მოგების გადასახადს „პატიოსნად“ გადაუხდის ბიუჯეტს. საგადასახადო სამსახურისთვის უაღრესად დიდ სირთულეს წარმოადგენს ჩვეულებრივი საგადასახადო შემოწმებისას რაიმე არალეგალური ქცევა რომ აღმოაჩინოს Buffer-ის ოპერაციებში. Buffer-ისთვის შესყიდვისას გაწეული ხარჯი 85,71 ევროა (ფასი დამატებული ღირებულების გადასახადის გარეშე), იგი 4%-იანი ფასნამატით (89,14) + დამატებული ღირებულების გადასახადი (16,94) ყიდის მობილურს Distributor-ზე, რომელიც ასევე გერმანული ფირმაა მიუნხენიდან. Buffer-ი დამატებული ღირებულების გადასახადის სხვაობას 0,66 ევროს ($16,94 - 16,28$) და მოგების 3,43 ევროს კუთვნილ მოგების გადასახადს ურიცხავს ბიუჯეტს.

4. ოპერაცია Distributor-სა და In/Out Buffer-ს შორის

Distributor-ის უმთავრეს მოვალეობას წარმოადგენს მობილური დაუბრუნოს In/Out Buffer-ს და, რა თქმა უნდა, თავისი კუთვნილი ტორტის ნაჭერიც მიიღოს.

Distributor-ის ტორტის ნაჭერი შედგება ფასნამატისაგან. დავუშვათ Distributor-ი 5%-იანი მოგების მარჟით ყიდის, ანუ In/Out Buffer-ს 93,60 ევროს უანგარიშებს (მოგება 4,46), რადგან ორივე ფირმა სხვადასხვა ქვეყანას წარმოადგენენ, ეს ოპერაცია დამატებული ღირებულების გადასახადისგან გათავისუფლებულია. ექსპორტი (როგორც საქართველოში) დამატებული ღირებულების გადასახადისგან ჩათვლის უფლებით არის გათავისუფლებული, რაც იმას ნიშნავს, რომ Buffer-ზე დამატებული ღირებულების გადასახადის სახით გადახდილ 16,94 ევროს ბიუჯეტისგან უკან დააბრუნებს.

5. შედეგი - ვინ რა მოიგო?

წინდაწინვე უნდა ითქვას, რომ მთელ ამ თაღლითურ ჯაჭვში მთავარი თაღლითი Missing Trader-ია. ჩვენი მაგალითიდან In/Out Buffer-მა Missing Trader-ზე მიყიდვით მიღებული თანხიდან დამატებული ღირებულების გადასახადი არ გადაიხადა, რადგან ექსპორტია - მის ქმედებაში კანონის დარღვევა არ იკვეთება. Missing Trader-მა არც მოგების გადასახადი და არც დამატებული ღირებულების გადასახადი არ გადაიხადა, ამასთანავე პროდუქტი ხელოვნურად გააიფა - მისი სამივე ქმედება კანონდარღვევაა. Buffer-მა დამატებული ღირებულების გადასახადის სხვაობაც (დარიცხულ დამატებული ღირებულების გადასახადს გამოკლებული ჩასათვლელი დამატებული ღირებულების გადასახადი) გადაიხადა და მოგების გადასახადიც - ორივე კანონიერი ქმედებაა. Distributor-მა In/Out Buffer-ზე გაყიდვის ოპერაციიდან კუთვნილი მოგების გადასახადი გადაიხადა, რადგან ექსპორტია დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდის ვალდებულება არ აქვს, სამაგიეროდ Buffer-ზე გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადი ჩაითვალა, ანუ უკან დაიბრუნა - სამივე კანონიერი ქმედებაა. Buffer-ი და Distributor-ი თავის სარგებელს ღებულობენ ფასნამატების მეშვეობით, რომელიც Missing Trader-მა გახადა შესაძლებელი. არ დაგვავიწყდეს, რომ მიუხედავად ფასნამატისა, პროდუქცია კონკურენტებთან შედარებით მაინც იაფად იყიდება, რადგან თავიდანვე ხელოვნურად იყო გაიფებული. საბოლოოდ In/Out Buffer-საც იგივე პროდუქცია უფრო იაფად დაუბრუნდება უკან.

ჩვენი ეს მხოლოდ მაგალითის დონეზე გავიარეთ არსის მარტივად გასაგებათ. რა ხდება რეალურ ცხოვრებაში?

- პროფესიონალ დონეზე ორგანიზებული სქემა შედგება ძალიან ბევრი ფირმესგან, რომლებიც ხშირად თავიანთ ფუნქციას იცვლიან. საბოლოოდ, მრავალი ფირმა და ფუნქციების მონაცვლეობა თითქმის შეუძლებელს ხდის მათ გამოაშკარაებას.
- რა თქმა უნდა დოკუმენტაციის / ინვოისების გაყალბებაც ხდება, რომელსაც ძირითადად ისევ Missing Trader-ი აგვარებს. ჩვენს მაგალითს რომ დავუბრუნდეთ, თუ მობილური დასაწყისში იყო მოდელი “AB”, Missing Trader-ი მას ინვოისის გაყალბებით დაარქმევს “XY123”-ს და შესაბამისად მომწოდებლის მონაცემებსაც შეცვლის. ეს საგადასახადო ორგანოს კიდევ უფრო ურთულესს საქმის არსში გარკვევას.

- თაღლითური სქემის დამალვის კიდეც ერთი მარტივი მეთოდი ერთმანეთის მიყოლებით ბევრი Buffer-ის ჩართვაა. თაღლითები აქ ყურადღებას აქცევენ იმ გარემოებას, რომ ყოველი მომდევნო Buffer-ი უფრო და უფრო ნაკლებ სარგებელს იღებს, ამიტომ „ბევრი“ ხუთია, ათი თუ თხუთმეტი ყოველი კონკრეტული სქემით განისაზღვრება.

თაღლითების მიერ ისე დაიხვეწა ეს სქემა, რომ, რაც არ უნდა გასაკვირი იყოს, ისე შეუძლიათ ჩაითრიონ სხვადასხვა კომპანიები თაღლითურ სქემაში ისე, რომ ეს კომპანიები მხოლოდ მაშინ მიხვდნენ რა მახეში გაებნენ, როდესაც უკვე საგადასახადო სამსახურის საგამომიებო განყოფილებაში დაიბარებენ. რაც უფრო სერიოზულ და წლების განმავლობაში წარმატებულად მოქმედ კომპანიას ჩართავენ სქემაში, მით უფრო ადვილია საგადასახადო სამსახურის თვალთახედვის მიღმა დარჩნენ. მინიმუმ ორმა ფირმამ, In/Out Buffer-მა და Missing Trader-მა თავიდანვე იცის რა თაღლითობაშიც იღებს მონაწილეობას. იმ დროს როცა In/Out Buffer-ი თითქოს ერთი შეხედვით არაფერს არ აშავებს (ექსპორტ-იმპორტი), Missing Trader-ი მთავარი გამყალბებელია. თუ Buffer-მაც და Distributor-მაც იციან თაღლითური სქემის შესახებ, მაშინ ორივეს ურჩევნია, რომ Distributor-ი არ იყოს. მიზეზი შემდეგია:

- Distributor-ი Buffer-ისგან ყიდულობს პროდუქციას, რა დროსაც ფასთან ერთად დამატებული ღირებულების გადასახადსაც იხდის. ამ დამატებული ღირებულების გადასახადს მხოლოდ მას შემდეგ იბრუნებს უკან, როდესაც ექსპორტზე გაიტანს ამ პროდუქციას, ანუ In/Out Buffer-ს მიჰყიდის. თუ საგადასახადო ორგანო დაეჭვდა (ან შეიძლება ძიება მიდის და ა.შ.), სქემის საბოლოო გარკვევამდე ამ დამატებული ღირებულების გადასახადს ვერ მიიღებს, უარეს - დანაშაულის დამტკიცების შემთხვევაში კი სამართლებრივი პასუხისმგებლობაც დაეკისრება, ე.ი. Distributor-ი დამატებული ღირებულების გადასახადს ვერ დაბრუნების რისკის ქვეშ იმყოფება.

- ხოლო Buffer-ი Missing Trader-ზე გადახდილ დამატებული ღირებულების გადასახადს Distributor-ზე გადაყიდვით უკან ამოიღებს.

ამიტომ სქემის უკან მდგომი თაღლითებისთვის გაუთვითცნობიერებელი ფირმების ჩათრევისას, უპირველეს მიზანს წარმოადგენს მსხვერპლი კომპანია Distributor-ად

აქციონ. ამ მიზნით მათ ორი მეთოდი აქვთ დახვეწილი, რომლებსაც ხშირად ერთდროულად კომბინაციაში იყენებენ.

პირველ რიგში სამიზნე ჯგუფად ის კომპანიები უნდა შეირჩეს, რომლებიც იგივე პროდუქციას ყიდიან, რა პროდუქციაც „კარუსელში ტრიალებს“.

1. პირველი მეთოდი მსხვერპლი კომპანიის შესყიდვების და გაყიდვების განყოფილების თანამშრომლების მოსყიდვაა. ამ დროს სულ არ არის აუცილებელი ამ პიროვნებებმა იცოდნენ, რომ საქმე ეხება დამატებული ღირებულების გადასახადის დამალვის კარუსელური თაღლითობის სქემაში ჩართვას. ეს თანამშრომელი თაღლითებისგან იღებს შეთავაზებას, რომ თუ კონკრეტული ფირმისგან იყიდიან (Missing Trader-ი ან Buffer-ი) ან კონკრეტულ ფირმაზე გაყიდიან (Buffer-ი, Distributor-ი, ან In/Out Buffer-ი), მიიღებენ ხელზე თანხას პრემიის სახით.

2. მეორე მეთოდის დროს არავის მოსყიდვა არ ხდება, თაღლითების მხრიდან მხოლოდ მოთხოვნა-მიწოდება იქმნება და დანარჩენი კი ავტომატურად ხდება. თაღლითური სქემის პრაქტიკაში დამკვიდრებულია ჯერ მოთხოვნის, ხოლო შემდეგ კი მიწოდების შექმნა. მოთხოვნა-მიწოდების შეთავაზებები განთავსდება შესაბამის ონლაინ პლატფორმებზე.

გავავრძელოთ ჩვენი მაგალითი, სადაც „მობილური XY123“-ის საცალო საბაზრო ღირებულება 100 ევროა. თაღლითები უკავშირდებიან სამიზნე ფირმას (მსხვერპლს) სურვილით, რომ მათგან იყიდიან 2000 ცალ მობილურს, სხვა კომპანიისგან უკვე აქვთ შემოთავაზება ცალის 98 ევროდ, მაგრამ ისინი უფრო იაფად, მაგ. 97 ევროდ ეძებენ. ცოტა ხნის 1-2 დღის შემდეგ Missing Trader-ი ან Buffer-ი იგივე ფირმას გაუკეთებს შეთავაზებას, რომ 2000 მობილურს ცალს 95 ევროდ მიჰყიდოს. ამით თაღლითებმა უზრუნველყვეს, რომ არა სხვას, არამედ იმ პროდუქციას მოახვედრებენ ქსელში, რომელიც მათ აწყობთ. მსხვერპლი ფირმის გადმოსახედიდან, აქ უჩვეულო არაფერია, რაც მის ყოველდღიურ ბიზნესს საქმიანობაში არ ხდებოდეს - ერთის მხრივ ერთ ფირმას უნდა მისგან პროდუქციის ყიდვა და მეორეს მხრივ სხვა ფირმას მაზე მიყიდვა.

რა თქმა უნდა, არსებობს რისკი იმისა, რომ მსხვერპლმა ფირმამ თაღლითების ფირმას კი არ მიჰყიდოს 97 ევროდ, არამედ თავისავე კლიენტებს ისევ 100 ევროდ. ამის ალბათობა დაბალია, რადგან წესით თაღლითები დიდ რაოდენობის ყიდვა/გაყიდვას

აწარმოებენ, რა დროსაც მსხვერპლ ფირმას, წესით არ უნდა უღირდეს ნაწილ-ნაწილ დროში გაწეულიად გაყიდვა, სადაც დამატებით ტრანსპორტირების ხარჯებიც მრავალჯერ წარმოიშობა. მაგრამ თუ მაინც მოხდა, არც ეს წარმოადგენს დიდ პრობლემას, რადგან „ზოგი ქირი მარგებელია“-ს პრინციპით, საგადასახადო ორგანოსთვის შეუძლებელი იქნება რეალური თაღლითური სქემის შეცნობა.

სხვადასხვა კარუსელური თაღლითური სქემის ურთიერთკავშირი:

თაღლითებს შორის დიდი პოპულარობით სარგებლობს რამდენიმე კარუსელის ერთმანეთთან დაკავშირება, ანუ პროდუქციის ერთი კარუსელიდან მეორეში გადასროლა.

ჩვენი მაგალითიდან გერმანელი Distributor-ი მიუნხენიდან პარიზელ In/Out Buffer-ს პირდაპირ კი არ მიჰყიდიდა, არამედ სხვა ფრანგულ ფირმას ლიონიდან, რომელიც ამავე დროს Missing Trader-ია ფრანგულ კარუსელში, ეს უკანასკნელი სხვა ფრანგულ Buffer-ზე გაყიდის და საბოლოოდ პროდუქცია მოაღწევს პარიზელ In/Out Buffer-ზე. In/Out Buffer-ი კი ბერლინელი Missing Trader-ის საშუალებით ისევ გერმანიაში დააბრუნებს საქონელს.

გარდა კარუსელური თაღლითობით სარგებლის მიმღებისა ასევე არაპირდაპირ სარგებელს ნახულობენ:

- ბანკები - თაღლითებს რამდენიმე დღე ლოდინს ურჩევნიათ თანხები იმავე დღეს მიიღონ/გადარიცხონ, ასეთ ოპერაციებზე ბანკები გაცილებით მეტ საკომისიოს იღებენ, ვიდრე სტანდარტული გადარიცხვისას. ყოფილა შემთხვევები, როდესაც ძალიან ცნობილი გერმანული ბანკების თანამშრომლები განზრახვაც კი იღებდნენ მონაწილეობას თაღლითურ სქემებში.
- სატრანსპორტო კომპანიები - ისინი ახდენენ პროდუქციის გადაზიდვებს კარუსელში მონაწილე ფირმებს შორის. მათი მომსახურებით განსაკუთრებით სარგებლობენ Missing Trader-ები, რომლებიც მხოლოდ ქალაქებში არსებობენ და საკუთარი საწყობები არ გააჩნიათ, ისინი სატრანსპორტო კომპანიებს როგორც გადამზიდავად, ასევე პროდუქციის დასასაწყობებლად იყენებენ.
- ბიზნესცენტრები, სადაც საოფისე ფართებია განლაგებული - მიუხედავად იმისა, რომ Missing Trader-ები რეალურად მხოლოდ ქალაქებში არსებობენ, მათ სჭირდებათ მისამართი სადაც საჭიროების შემთხვევაში კორესპონდენციას მიიღებენ. ისინი ასეთ

ბიზნესცენტრებში ქირაობენ ოთახს ან სულაც საფოსტო ყუთს, მიღებულ დოკუმენტაციას ბიზნესცენტრის თანამშრომლები უგზავნიან სხვა მისამართზე, ძირითადად უცხოეთში. გამოძიების შემთხვევაში ეს კიდევ ართულებს Missing Trader-ის უკან მდგომი პიროვნებების პოვნას. წესით ბიზნესცენტრები ბანკებთან და სატრანსპორტო კომპანიებთან შედარებით უფრო მცირე გასამრჯელოს იღებენ თაღლითებისგან.

საერთოდ უნდა ითქვას, რომ საგამოძიებო ორგანოებისთვის ძალიან ძნელია კარუსელურ თაღლითობაში არაპირდაპირ მონაწილე ბანკებს, სატრანსპორტო კომპანიებს და ბიზნესცენტრებს განზრახ მონაწილეობა დაუმტკიცონ, ამას ადგილიც რომ ჰქონდეს.

კარუსელური თაღლითობის უარყოფითი გავლენა თავისუფალ ბაზარზე:

რადგან თაღლითური ჯაჭვის ყოველი რგოლის გავლის შემდეგ პროდუქცია ცოტა უფრო იაფი ხდება, ეს გავლენას ახდენს ბაზარზე. მივუბრუნდეთ ჩვენს მაგალითს.

დავუშვათ, რომ ჩვენი მობილური უკვე რამდენჯერმე დატრიალდა კარუსელში. ყოველ ჯერზე, რამდენჯერაც In/Out Buffer-მა Missing Trader-ს მიჰყიდა, უკვე ცოტა გაიაფებული იყო ვიდრე წინა ოპერაციისას. დავუშვათ რომ ამჯერად მისი ფასი 85 ევროა. ადრე თუ გვიან თაღლითურ ჯაჭვში რომელიმე რგოლი, მიუხედავად წინასწარ მოლაპარაკებისა, ცდუნებას ვერ გაუძლებს და პროდუქციას არა თანამზრახველს, არამედ უცხოს მიჰყიდის, ჩვეულებრივ საბაზრო (100 ევრო) ან ცოტა ნაკლებ (97 ევრო) ფასად. 12-15 ევრო მოგება ერთ პროდუქტზე ძალიან მიმზიდველი და მაცდურია.

ამ ქმედებით ერთის მხრივ წარმატებულად მოქმედი კარუსელი დაიშალა და შემდეგ რგოლებმა თავიანთი მოგება დაკარგეს, მეორეს მხრივ In/Out Buffer-მა ახალი კარუსელის დასაწყებად პროდუქცია ჩვეულებრივ ფასად ანუ უფრო ძვირად უნდა შეიძინოს. ეს, რა თქმა უნდა, არ აწყობთ ჩრდილში მდგომ თაღლითებს, ადვილად წარმოსადგენია, რომ ამ შემთხვევაში შეიძლება მოქმედებები რომელიმე განგსტერული ფილმის სიუჟეტის მიხედვითაც კი განვითარდეს. მაგრამ ხშირად ხდება, რომ კულისებში მდგომი თაღლითები თვითონვე ყიდულობენ რომელიმე რგოლისგან პროდუქციას და თვითონვე ყიდიან. ამას არა მოგების მიღების, არამედ სულ სხვა მიზეზი უდევს საფუძვლად: როდესაც მწარმოებელი ახალი მოდელის გამოსვლას აანონსებს, ძველ მოდელებზე ფასები მკვეთრად იკლებს - ეს ის დროა როცა ძველი მოდელი (ე.ი.

„მობილური XY123“) თავიდან უნდა მოიშორონ და ახალი კარუსელი ახალი პროდუქტით დაიწყონ. როგორც პირველ, ასევე მეორე შემთხვევაში, თავისუფალ ბაზარზე საბაზრო ფასზე ნაკლებ ფასად დიდი რაოდენობით პროდუქციის მოხვედრა იწვევს საწყისი ფასის დავარდნას. გრძელვადიან პერსპექტივაში კარუსელური თაღლითობით სულ უფრო და უფრო გაიფუჭებული პროდუქციის თავისუფალ ბაზარზე მოხვედრა ჩვეულებრივ პროდუქციას ისე აიაფებს, რომ მწარმოებლებს ძალიან უჭირთ ახალი პროდუქციის ბაზარზე სასურველ ან სასურველ ფასთან მიახლოებულ ფასადაც კი რომ გაყიდონ. მაგრამ მედალს ორი მხარე აქვს - რაც არ უნდა პარადოქსულად ჟღერდეს, ჩვეულებრივი მომხმარებელიც კარგად სარგებლობს თაღლითური სქემიდან, რადგან ფასები მცირდება, რაც მის მსყიდველობით უნარიანობას ზრდის. ეკონომისტებს შეუძლიათ გამოიკვლიონ, გამოთვალონ და დისკუსიები გამართონ თემაზე: რა უფრო მნიშვნელოვანია, ბიუჯეტის შევსება თაღლითობის ალაგმვით თუ მოსახლეობის მსყიდველუნარიანობის გაზრდა.

სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობა:

დანაშაულის დამტკიცების შემთხვევაში, თაღლითური ქსელის მონაწილეებს, განსაკუთრებით კი Missing Trader-ის წარმომადგენლებს, ბრალი სამი მიზეზით წაეყენებათ:

1. გადასახადების დამალვის განსაკუთრებით მძიმე შემთხვევა.
2. დანაშაულებრივი სინდიკატის ჩამოყალიბება.
3. დოკუმენტაციის გაყალბება.

მაქსიმალური სასჯელი - თავისუფლების აღკვეთა 15 წლით. გარდა ამისა დაეკისრებათ ფინანსური სანქციები, რომელთა სიდიდე იმაზეა დამოკიდებული, თუ ესა თუ ის პროდუქცია რამდენჯერ დატრიალდა კარუსელში.

აქამდე არსებული პრაქტიკით, მას შემდეგ რაც გამოვლინდებოდა რომელიმე პროდუქტზე თაღლითობა, საგადასახადო სამსახური ამ პროდუქტს ე.წ. Reverse Charge სიაში (ამ სიაშია მაგალითად მობილურები, პროცესორები და აშ. - თაღლითებისთვის განსაკუთრებით „საყვარელი“ პროდუქტები) შეჰყავდა, რის შემდეგაც თაღლითებს ამ პროდუქციის სახეობის მიმართ ინტერესი ეკარგებოდათ. დღეს მოქმედი კანონმდებლობით დამატებული ღირებულების გადასახადის ბიუჯეტში გადახდის

ვალდებულება გამყიდველს აქვს, მაგ. კომპანია ა მიჰყიდის კომპანია ბ-ს პროდუქციას, გადაახდევინებს დამატებული ღირებულების გადასახადის და ამ დამატებული ღირებულების გადასახადის რიცხავს ბიუჯეტში. თაღლითი არ გადაიხდის და გაქრება ამ ფულიანად. Reverse Charge-ის შემთხვევაში მხოლოდ მყიდველი ანუ ბ იქნება ვალდებული დამატებული ღირებულების გადასახადი გადაიხადოს და იმავე დროს ჩაითვალოს (ანუ სახელმწიფოსგან ისევ უკან მიიღოს). ბ-მ რომც ითაღლითოს ბიუჯეტი არაფერს არ კარგავს, გადაიხდის დაიბრუნებს უკან, არ გადაიხდის არც არაფერს დაიბრუნებს. ბ ა-ს მხოლოდ ნეტო ფასს ურიცხავს.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, კარუსელური თაღლითობით მილიარდობით ევროს დამალვა ხდება, რაც იმაზე მიუთითებს, რომ ევროკავშირის ქვეყნების საგადასახადო სამსახურები თაღლითებს, მეტი თუ არა, მინიმუმ ერთი ნაბიჯით მაინც ჩამორჩებიან. საგადასახადო სამსახურებს ჩამოყალიბებული აქვთ შიდა, ე.წ. „ადრეული გაფრთხილების სისტემები“ (Early warning systems), მაგ. თუ რომელიმე კომპანია შემდეგ (ყველა ან უმრავლეს) კრიტერიუმებს აკმაყოფილებს, ნიშნავს, რომ საგადასახადო იგი უკვე საექვო პირთა სიაში ჰყავს შეყვანილი, იმისდა მიუხედავად, ნამდვილად მონაწილეობს ეს კომპანია კარუსელურ თაღლითობაში თუ საერთოდ არც კი გაუგია მისი არსებობის შესახებ:

- კომპანია ახალი დაფუძნებულია.
- უჩვეულოდ დიდი დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლებს იღებს.
- ძირითადად „კარუსელური“ პროდუქციით ვაჭრობს.
- ექსპორტ-იმპორტს ევროკავშირის ქვეყნებთან აწარმოებს.
- მისი ბიზნესპარტნიორები უკვე იმყოფებოდნენ ან არიან საგადასახადო სამსახურის მეთვალყურეობის ქვეშ.
- მისი მოგება/რენტაბელურობა ბევრად მეტია, ვიდრე იგივე დარგის სხვა კომპანიებისა.³²

როგორც ევროკომისიის ეკონომიკაზე, ფინანსებზე და გადასახადებზე პასუხისმგებელმა ფრანგმა კომისარმა პიერ მოსკოვისმა განაცხადა³³, 1993 წელს

³² განვითარებულ ქვეყნებში არსებობს ზუსტი სტატისტიკა იმის შესახებ, თუ რა სიდიდის მოგების მარჟები გააჩნიათ ამა თუ იმ დარგის კომპანიებს.

³³ https://ec.europa.eu/germany/news/20170928-Mehrwertsteuer-reform_de

მიღებული დამატებული ღირებულების გადასახადის შესახებ კანონები დღეს უკვე ვეღარ პასუხობენ ისეთ გამოწვევებს, როგორცაა ტექნოლოგიების განვითარება, ბიზნესმოდელების ცვლილებები და ეკონომიკის გლობალიზაცია.

2016 წლის 7 აპრილს ევროკომისიამ გამოაქვეყნა დამატებული ღირებულების გადასახადის კანონმდებლობის რეფორმირების სამოქმედო გეგმა³⁴, რომელმაც დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემა უნდა გახადოს სტაბილური, მარტივი და თაღლითობისაგან მეტად დაცული. რაც მთავარია, კომისია იმედოვნებს, რომ რეფორმების შემდეგ დამატებული ღირებულების გადასახადის თაღლითური გზით დამალვა 80%-ით შემცირდება. გარდა ამისა, რეფორმის შედეგად ევროპული ფირმების კონკურენტუნარიანობა უნდა ამაღლდეს მსოფლიო ბაზრებზე, ხოლო გამარტივებამ ხელი უნდა შეუწყოს საგადასახადო ადმინისტრირების ხარჯების შემცირებას (ანუ საჭირო არ იქნება ძვირადღირებული ბუღალტრის ყოლა)

დღგ-ს მართვის ეფექტიანობის გაუმჯობესების მიზნით ევროკომისიას აქვს შემუშავებული მთელი რიგი წინადადებები და რეკომენდაციები, რომელებიც საინტერესოა საქართველოსთვისაც:

დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემის მოდერნიზაციის შემდეგ, პირველ რიგში როგორც მთავრობებისთვის ასევე კომპანიებისთვის უნდა გაიოლდეს დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემა, გახდეს სტაბილური, დაცული თაღლითობისგან და ფეხი აუწყოს დინამიურად განვითარებად ონლაინ (დიგიტალურ) ეკონომიკას. ევროკომისიამ ევროკავშირის ქვეყნებს შემდეგი ძირითადი საკითხები გადაუგზავნა განსახილველად:

- ბრძოლა თაღლითობის წინააღმდეგ: ამჟამად მოქმედი კანონმდებლობის მიხედვით ევროკავშირის ერთი ქვეყნიდან (მაგ. გერმანიიდან) მეორეში (მაგ. საფრანგეთში) გაყიდვები დამატებული ღირებულების გადასახადით არ იბეგრება. ეს თაღლითებს საშუალებას აძლევს მილიარდობით ევრო დაუმალონ ბიუჯეტს. დაგეგმილი ცვლილების მიხედვით გერმანიის საგადასახადო სამსახური გერმანულ კომპანიას გერმანიაში გადაახდევინებს დამატებული ღირებულების გადასახადს და გადარიცხავს საფრანგეთში.

³⁴ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_de.pdf

- ერთი „საკონტაქტო წერტილი“ (one stop shop) - ექსპორტიორ/იმპორტიორ კომპანიებს ევროკავშირის მასშტაბით ცენტრალური ონლაინ პორტალის საშუალებით შესაძლებლობა ექნებათ მშობლიურ ენაზე, მსგავსი ფორმულარებით როგორც საკუთარ ქვეყანაშია მიღებული, ჩააბარონ დეკლარაციები და დამატებული ღირებულების გადასახადები ჩაითვალოს ან გადაიხადონ. ამჟამად მოქმედი კანონმდებლობით, ის კომპანიები რომლებიც ევროკავშირის სხვადასხვა ქვეყნებში საქმიანობენ, ვალდებული არიან ყველგან დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად დარეგისტრირდნენ და დამატებული ღირებულების გადასახადებიც შესაბამისად ამ ქვეყნებში იხადონ, რაც, რა თქმა უნდა, მეტ ადმინისტრაციულ დანახარჯებთან არის დაკავშირებული. ერთი „საკონტაქტო წერტილის“ მიხედვით კი ერთი ვებპორტალიდან შეძლებენ ყველაფრის გაკეთებას.

- „გაზრდილი კოორდინაცია“ - სისტემა გადაეწყობა ე.წ. „დანიშნულების ქვეყნის პრინციპზე“, საკუთარი ქვეყნის შიდა განაკვეთის სიდიდის დამატებული ღირებულების გადასახადს ის ქვეყანა მიიღებს, სადაც მოხდება პროდუქციის საბოლოო მოხმარება, ანუ რომელი ქვეყანაც გაყიდის იქ მოხდება დამატებული ღირებულების გადასახადის გადახდევინება და გადარიცხება იმ ქვეყანაში, სადაც საბოლოოდ მოიხმარება, ასეთი ოპერაციებიც „ერთი საკონტაქტო წერტილიდან“ მოხდება. ელექტრონულად (ონლაინ) გაწეულ მომსახურებებში ეს პრინციპი უკვე მოქმედებს.

- ნაკლები ბიუროკრატია - ეს პუნქტი ითვალისწინებს კომპანიების მიერ ევროკავშირის ქვეყნებს შორის განხორციელებული რეალიზაციების დროს დოკუმენტაციის წარმოების ისე გამარტივებას, თითქოს საქმე ეხებოდეს საკუთარ ქვეყანაში განხორციელებულ ოპერაციებს.

დღევანდელი მდგომარეობით ქვეყნის შიდა რეალიზაციები დამატებული ღირებულების გადასახადით იბეგრება, ხოლო საზღვრის მკვეთი, ანუ ევროკავშირის ქვეყნებს შორის რეალიზაციები არა. რეფორმის შემდეგ ქვეყნებს შორის სავაჭრო ურთიერთობებიც დამატებული ღირებულების გადასახადით დაიბეგრება, პროდუქციის საბოლოო მოხმარების ქვეყანაში მოქმედი დამატებული ღირებულების გადასახადის განაკვეთით. ამ დროს ექსპორტიორი ქვეყნის საგადასახადო სამსახური დამატებული ღირებულების გადასახადის ამოიღებს და გადარიცხავს იმ ქვეყანაში, სადაც საბოლოო

მოხმარება მოხდება. აღნიშნული ცვლილებებით ევროკავშირის მასშტაბით წესები და კანონები გამარტივდება და მოხდება ჰარმონიზირება, კომპანიები დაზოგავენ დროს და გადასახადების ადმინისტრირებით გამოწვეულ ხარჯებს. გარდა ამისა მათ, ვინც ახალ კრიტერიუმებს ზედმიწევნით შეასრულებს, მიენიჭებათ სერტიფიკატი „სანდო კომპანია“ და შედეგად უფრო მეტი შეღავათებითა და გაადვილებული პროცედურებით ისარგებლებენ. სერტიფიცირებას მოახდენენ ეროვნული საგადასახადო სამსახურები და აღიარებული იქნება მთელს ევროკავშირის ტერიტორიაზე. აღნიშნული კი არ მიგვაჩნია სწორად, ვინაიდან, ეს წარმოშობს იმის ალბათობას, რომ ადმინისტრაციული ორგანო იქნება მიკერძოებული და გადაწყვეტილებას საკუთარი ინტერესებიდან გამომდინარე გააკეთებს.

ევროკავშირის ქვეყნები იმედოვნებენ, რომ მილიარდობით დამატებული ღირებულების გადასახადი, რომლის თაღლითური გზით დამალვაც ხდება, შევა ბიუჯეტებში. სახელმწიფო ორგანოები დაზოგავენ გადასახადების ადმინისტრირებით გამოწვეულ ხარჯებს. გარდა ამისა ახალ დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემას ექნება უფრო მეტი თვითკონტროლის ფუნქცია, რაც საგადასახადო სამსახურებს თავისთავად გაუადვილებს დამატებული ღირებულების გადასახადის გაკონტროლებას და მის ამოღებას.

10-15 წლის წინ თუ მხოლოდ გარკვეული ბიზნესფეროების პროდუქციაზე ხდებოდა დამატებული ღირებულების გადასახადის კარუსელური თაღლითობით დამალვა, ბოლო წლებში შეიმჩნევა ერთი ჯგუფის პროდუქციის მეორეზე სწრაფი ნახტომები, რაც პირველ რიგში იმაზე მიუთითებს, რომ თაღლითები სწრაფად რეაგირებენ საგამომიებო სამსახურების ქმედებებზე მათ წინააღმდეგ. გახშირდა ასევე არამატერიალურ საქონელზე კარუსელის გამოყენებაც, ასე მაგალითად 2008-2009 წლებში საფრანგეთში გამოაშკარავდა დანაშაული, სადაც ერთი სახეობის კარუსელით 1,6 მილიარდი დამატებული ღირებულების გადასახადის დამალვა მოხდა. საქმე ეხებოდა ე.წ. „გამონაბოლქვის უფლებებით ვაჭრობას“. მოკლედ რომ ავხსნათ რას ნიშნავს: ევროკავშირში კომპანიებს უფლება ეძლევათ რაღაც რაოდენობით დააბინძურონ გარემო. დავუშვათ რომელიმე ქვანახშირის მწარმოებელმა კომპანიამ მიიღო უფლება, რომლითაც შეუძლია წელიწადში 10 ტონა ნახშიროჟანგით დააბინძუროს გარემო, მაგრამ მან ისეთი

ტექნოლოგიები დაამონტაჟა, რის შედეგადაც მხოლოდ 7 ტონითლა დააბინძურა. მას შეუძლია დარჩენილი 3 ტონაზე დაბინძურების უფლება სხვა კომპანიას მიჰყიდოს. ასეთი კანონები კომპანიებს უბიძგებს ახალი ეკოლოგიურად სუფთა ტექნოლოგიების დამონტაჟებისკენ, ხოლო არგამოყენებული უფლებების გაყიდვით შეუძლიათ მილიონებით დამატებითი შემოსავლები მიიღონ. კარუსელურ თაღლითობაში არამატერიალურმა საქონლის ჩართვამ, კრიმინალების შემოსავლები უფრო გაზარდა, რადგან ამ დროს აღარც პროდუქციის დასაწყობება ჭირდებათ და აღარც ტრანსპორტირება.

ევროკომისიის მიერ შემოთავაზებული რეფორმის შემდეგ ევროკავშირის ქვეყნებს შორის ვაჭრობაც ისევე დაიბეგრება დამატებული ღირებულების გადასახადით, როგორც ქვეყნის შიდა, ანუ ექსპორტი აღარ იქნება დამატებული ღირებულების გადასახადისგან გათავისუფლებული. ძალიან მარტივად რომ ვთქვათ, ექსპორტიორი კომპანია ექსპორტირებას შეძლებს მხოლოდ იმ შემთხვევაში თუ დამატებული ღირებულების გადასახადს გადაიხდის. რა თქმა უნდა, ამის შემდეგ იგი ისევ შეძლებს გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადის უკან დაბრუნებას.

ამოქმედების ვადას რაც შეეხება, ევროკომისიამ რეფორმის შემუშავების მიზნით შექმნა ე.წ. ჯგუფი დასახელებით „დამატებული ღირებულების გადასახადის მომავალი“, რომელიც რეგულარულად გადის კონსულტაციებს დაინტერესებულ ექსპერტებთან, ევროკავშირის ქვეყნების ოფიციალურ წარმომადგენლებთან და კომპანიებთან. საბოლოო დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემის ამოქმედება 2022 წლისთვის იგეგმება, მანამდე აუცილებელია ევროპარლამენტის, მინისტრიალის და ყველა ქვეყნის თანხმობა. გამოიცემა ახალი დირექტივა, რომელიც დამატებული ღირებულების გადასახადის ძირითად დირექტივას 2006/112/EG-ს ჩაანაცვლებს. ახალი რეგულაციები ეხება მხოლოდ ევროკავშირის ქვეყნებს შორის ვაჭრობას, არა ევროკავშირის ქვეყნების კომპანიებთან სავაჭრო ურთიერთობების მარეგულირებელი კანონმდებლობა ჯერჯერობით უცვლელი რჩება.

აღნიშნული პრობლემები, საქართველოს როგორც ევროკავშირის წევრობის მოსურნე ქვეყანას სულ მალე დაუდგება ან უკვე დაუდგა დღის წესრიგში, აქედან გამომდინარე საჭიროა იმ რეკომენდაციების გათვალისწინება, რომელიც შემოთავაზებული იქნა

ევროკომისიის მიერ. აღნიშნული რეფორმების დანერგვა დაწყებულია ისეთ ქვეყნებში როგორებიცაა: გაერთიანებული სამეფო, რუმინეთი, პოლონეთი, ირლანდია და ა.შ.

დასკვნები და წინადადებები

დამატებული ღირებულების გადასახადის ადმინისტრირების, საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის დამატებული ღირებულების გადასახადიდან მობილიზებული შემოსავლების და მასთან დაკავშირებული საკითხების კვლევისა და შესწავლანალიზის საფუძველზე, შემუშავებულ იქნა შემდეგი სახის დასკვნები და რეკომენდაციები:

1. დამატებული ღირებულების გადასახადი წარმოადგენს საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლის დიდ ნაწილს, კერძოდ, თითქმის 45%-ის ფარგლებში მერყეობს. ისეთი განვითარებადი ქვეყნისთვის, როგორც საქართველოა არაპირდაპირი გადასახადების პროცენტული წილი მიმდინარე პერიოდში არცაა გასაკვირი. ნიშანდობლივია მოხდეს არაპირდაპირი გადასახადის, კერძოდ, დამატებული ღირებულების გადასახადის პროგრესულ გადასახადად ქცევა. დამატებული ღირებულების გადასახადის რეკომენდირებული ზღვრები და განაკვეთები, რომლებიც შემოთავაზებულია აღნიშნულ ნაშრომში ერთის მხრივ ეკონომიკაში დატოვებს 3%-ს 75000 ლარიდან 200000 ლარამდე ბრუნვის მქონე კომპანიებში და მეორეს მხრივ, 2%-ით გაზრდის 500000 ლარიდან ზემოთ ბრუნვის მქონე კომპანიებიდან დამატებული ღირებულების გადასახადით მობილიზებულ თანხებს საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტში. ეს კი საქართველოს ბიუჯეტის შემოსავლის დაახლოებით 1.58%-იან ზრდას წამოადგენს.

2. დამატებული ღირებულების გადასახადი წარმოადგენს დარგზე ზემოქმედების მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს. ყველა ქვეყანას აქვს პრიორიტეტი, რაშიც მას აქვს ან სურს ჰქონდეს უპირატესობა, შესაბამისად ისინი უკეთებენ ამ დარგის წარმომადგენლებს ერთგვარ შეღავათებს. სწორედაც აღნიშნული გადასახადის სპეციფიური ადმინისტრირება ასეთი ტიპის დარგებში არის საკმაოდ დიდი სტიმული.

3. დამატებული ღირებულების გადასახადის გაპი საქართველოში ხასიათდებოდა ზრდადი ტრენდით 2015 წლამდე. ეს ყოველივე ნიშნავს იმას, რომ გადახრა ფაქტიურიდან მაქსიმალურ მნიშვნელობამდე იზრდებოდა. ამის მიზეზი კი მეტწილად იყო მორჩილების გაპი. მორჩილების გაპის ასეთი ტენდენცია კი მიუთითებს ადმინისტრირების სრულყოფის აუცილებლობაზე საქართველოში, ვინაიდან, ის არის

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესების დარღვევა ნებით თუ უნებლიედ. რეკომენდაციის სახით შემოთავაზებულია იტალიის, რუმინეთის და პოლონეთის მაგალითზე დღგ-ს შეგროვების ალტერნატიული მექანიზმი (SPLIT PAYMENT MECHANISM).

4. ყოველ წელს იზრდებოდა დამატებული ღირებულების გადამხდელად ნებაყოფლობით რეგისტრირებულთა ოდენობა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ წარმოდგენილი ოფიციალური სტატისტიკიდან იკვეთება, რომ დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის სურვილი საკმაოდ ბევრს აქვს. აღნიშნული კიდეც უფრო ამყარებს იმ რეკომენდაციას, რომ საჭიროა გადახედილ იქნეს სავალდებულო წესით რეგისტრირებულთა ზღვარი, რომელიც 100 000 ლარს შეადგენს და დაკორექტირდეს იგი 75 000 ლარიანი ზღვრით.

5. ქვეყნის ეკონომიკური აღმავლობა მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული საგადასახადო საკანონმდებლო ბაზის სრულყოფაზე, აქედან გამომდინარე, აუცილებელია ძველი რეფორმების განახლებაზე მუშაობა და მათი ოპტიმიზაცია. ნაშრომში დასაბუთებულია იმპორტირებული საქონელის დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის 300 ლარიანი ზღვრის გადახედვის აუცილებლობა და ევროკავშირის წევრ ქვეყნებში არსებული კანონმდებლობასთან შესაბამისობაში მოყვანა. აღნიშნული ცვლილება გამოიწვევს, როგორც ევროკავშირის კანონმდებლობასთან ჰარმონიზაციას, ასევე შექმნის ჯანსაღ კონკურენტულ გარემოს საქართველოში.

6. დამატებული ღირებულების გადასახადის განაკვეთის დიფერენცირება. საგადასახადო პოლიტიკის ეფექტიანობის დონე მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული იმაზე, თუ რამდენად სწრაფად და გააზრებულადაა ფორმირებული საგადასახადო სისტემა. შესაბამისად, კანონმდებლის ამოცანას წარმოადგენს ეკონომიკურად დასაბუთებული წინადადებების საფუძველზე დაბეგვრის ისეთი რეჟიმის დაწესება, რომელიც არ დაახშობს მეწარმის ეკონომიკურ აქტივობას და ამავედროულად უზრუნველყოფს ბიუჯეტში საგადასახადო შემოსულობების ოპტიმალურ დონეს. კანონმდებელმა უნდა გადაწყვიტოს გადასახადის ადმინისტრირებისას, რომელი უფრო მიესადაგება მის სოციალურ - ეკონომიკურ მდგომარეობას პროპორციული, რეგრესული თუ პროგრესული გადასახადების მეთოდი. გაანალიზებული პერიოდის და არსებულ

მდგომარეობის საფუძველზე გამოიკვეთა დამატებული ღირებულების გადასახადის განაკვეთის პროგრესულად (რთული პროგრესული) დიფერენცირების აუცილებლობა. შემოთავაზებული მეთოდის საფუძველზე, რომელიც მოიაზრებს გადასახადების დაბეგვრის საერთო წნეხის შემცირებით საგადასახადო შემოსავლების ზრდას, არის ის ოპტიმალური რეფორმა, რომელიც შეიძლება განხილულ იქნეს, როგორც რეკომენდაცია.

7. საქართველოს 2010-2018 წლების მშპ-სა და საგადასახადო შემოსავლების მაჩვენებელთა ურთიერთკავშირის შესწავლამ გვიჩვენა, რომ კორელაციის კოეფიციენტი $r = \frac{\overline{xy} - \bar{x} \cdot \bar{y}}{\sigma_x \sigma_y} = 0.9779$. აღნიშნული საკმაოდ მაღალია, რაც ხაზს უსვამს საქართველოში ეკონომიკის ზრდის პირდაპირ კავშირს შემოსავლების ზრდასთან.

8. საქართველოს 2010-2017 წლების საგადასახადო შემოსავლებსა და ადმინისტრაციული ორგანოს ფაქტიურად გაწეული ხარჯის მაჩვენებელთა ურთიერთკავშირის შესწავლამ გვიჩვენა, რომ კორელაციის კოეფიციენტი $r = \frac{\overline{xy} - \bar{x} \cdot \bar{y}}{\sigma_x \sigma_y} = 0.813369$. აღნიშნული ხაზს უსვამს საქართველოში შემოსავლების ზრდის პირდაპირ კავშირს ადმინისტრირების ხარჯის ზრდასთან.

9. სტატისტიკური ანალიზის მეთოდის გამოყენებით, გაანგარიშების საფუძველზე, გამოვლენილია ადმინისტრირებაზე გაწეული დანახარჯების შემცირების აუცილებლობა, კერძოდ ჩვენ თუ გადავხედავთ ისეთი ქვეყნების მონაცემებს, როგორებიცაა: საფრანგეთი 1.11%; საბერძნეთი 1.15%; გაერთიანებული სამეფო 0.73%; ლიტვა 0.81%; ლატვია 1.06% საქართველო მათ შორის საკმაოდ დიდ ხარჯს ეწევა გადასახადების ადმინისტრირებაზე, კერძოდ საშუალოდ 1.65%-ს. ჩვენი აზრით, დღესდღეისობით შესაძლებელია გარკვეული საკითხების სისტემატიზაცია, რაც ზედმეტი რგოლების გამონთავისუფლების შესაძლებლობას მოგვცემს.

10. საქართველოს მისწრაფებაა გახდეს ევროკავშირის წევრი ქვეყანა. ასეთი ჰარმონიზების მიზანია ევროკავშირთან მიმართებით მოიხსნას ერთიან ევროპულ სივრცეში ყოველგვარი ბარიერი და ჩამოყალიბდეს ერთიანი სისტემა. იმისათვის, რომ საქართველო, საგადასახადო სისტემის რეფორმირების მხრივ, დაუახლოვდეს ევროპული ოჯახის წევრი სახელმწიფოების საგადასახადო სისტემას, საჭიროა ეროვნული საგადასახადო სისტემის სტრუქტურის სრულყოფა, კერძოდ დამატებული

ღირებულების გადასახადის გაანგარიშების მეთოდის შემდგომი დაახლოება და კონვერგენცია ევროპულ სივრცესთან.

11. აღნიშნულ ნაშრომში განხილულია ბოლო პერიოდში (2014 – 2017) საქართველოს მიერ განხორციელებული რეფორმები დამატებული ღირებულების გადასახადის კუთხით და წარმოდგენილია შესაძლო საფრთხეები, რაც შეიძლება წარმოიშვას ევროკავშირში გაწევრიანებამ, კერძოდ დეტალურად არის განხილული ე.წ. „კარუსელური“ თაღლითობის სქემა. წარმოდგენილია მისი მონაწილეები (სარგებლის მიმღებნი და დაზარალებულნი), ამასთანავე განხილულია ევროკომისიის მიერ შემოთავაზებული სარეკომენდაციო მოქმედებები აღნიშნულის აღმოსაფხვრელად და დამატებული ღირებულების გადასახადის საერთო დაბეგვრის წესის სრულყოფის შემუშავების კუთხით.

გამოყენებული ლიტერატურის ბიბლიოგრაფიული ნუსხა

წიგნები:

1. ანანიაშვილი ი., პაპავა ვლ. - გადასახადები, მოთხოვნა და მიწოდება: ლაფერ-კეინზიანური სინთეზი, თბილისი, გამომცემლობა „სიახლე“, 2009 წელი.
2. ანანიაშვილი ი., პაპავა ვლ. - ეკონომეტრიკა, თბილისი, გამომცემლობა „მერიდიანი“, 2011 წელი.
3. კოპალეიშვილი თ., ჩიკვილაძე მ. გადასახადები და დაბეგვრა. თბილისი, 2011 წელი.
4. მენქიუ გ. - ეკონომიკის პრინციპები, თბილისი, გამომცემლობა დიოგენე, 2000 წელი.
5. ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ. - საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი მეორე, თბილისი, გამომცემლობა „თბილისი“, 2012 წელი.
6. როგავა ზ. - გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი, ბაკმი, თბილისი, ბონდო მაცაბერიძის გამომცემლობა, 2002 წელი.
7. როგავა ზ. - საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, თბილისი, გამომცემლობა „ბაკმი“, 2009 წელი.
8. როგავა ზ. - საგადასახადო სამართალის დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი მესამე, თბილისი, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, 2017 წელი.
9. როუზენი ჰ.ს. - საჯარო ფინანსები, თბილისი, ქართული გამოცემა (რედ. ნ ხადური) საქართველოს საზოგადოებრივ საქმეთა ინსტიტუტი - GIPA, ტ. II, 2006 წელი.
10. სილაგაძე ა. - ეკონომიკური აზრის ისტორიის საკითხები, თბილისი, გამომცემლობა თბილისის უნივერსიტეტი, 2004 წელი.
11. ჭანტურია ლ., ნინიძე თ. - მეწარმეთა შესახებ კანონის კომენტარი მესამე გამოცემა, თბილისი, გამომცემლობა „სამართალი“, 2002 წელი.
12. ხარიტონაშვილი ჯ. - ეკონომიკურ მოძღვრებათა რეტროსპექტივა და თანამედროვე პრობლემები. ნაწ. I - II, თბილისი, 1997 წელი.

საკანონმდებლო აქტები:

1. საქართველოს 2006-2018 წლების სახელმწიფო ბიუჯეტების შესრულების წლიური ანგარიშები;

2. საქართველოს 2019 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის კანონი, თბილისი, 2018 წლის 13 დეკემბერი.
3. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, თბილისი, 2010 წლის 19 სექტემბერი.
4. საქართველოს ორგანული კანონი „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“, თბილისი, 2011 წლის 1 აგვისტო.
5. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება N916 „ბიუჯეტების შემოსულობების აღრიცხვა-ანგარიშგებისა და ანგარიშსწორების განხორციელებისა და ბიუჯეტში ზედმეტად ან შეცდომით გადახდილი შემოსულობის თანხის დაბრუნების, აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ“, თბილისი, 2009 წლის 30 დეკემბერი.
6. ევროპის საბჭოს 2009/132/EC დამატებული ღირებულების გადასახადისგან გათავისუფლებული იმპორტი დირექტივა.
7. ევროპის საბჭოს N2006/112/EC - ევროკავშირის ერთობლივი/საერთო დამატებული ღირებულების გადასახადის სისტემა.
8. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, თბილისი, 1997 წლის 7 აგვისტო.
9. საქართველოს კანონი „მეწარმეთა შესახებ“, თბილისი, 1994 წლის 28 ოქტომბერი.

ინტერნეტ წყაროები:

1. საქართველოს პარლამენტი www.parliament.ge
2. საქართველოს ეროვნული ბანკი www.nbg.gov.ge
3. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო www.mof.gov.ge
4. საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სააგენტო www.geostat.ge
5. საქართველოს პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისი www.pbo.parliament.ge
6. შემოსავლების სამსახური www.rs.ge
7. ეკონომიკური ბიბლიოთეკა www.econlib.org
8. www.worldwide-tax.com
9. www.taxadviserseurope.org
10. www.tradingeconomics.com
11. www.vatineu.blogspot.com
12. www.ec.europa.eu

13. www.asocireba.ge
14. www.podatki.gov.pl
15. www.gov.uk