

საქართველოს განათლებისა და მეცნიერების სამინისტრო  
აკაკი წერეთლის სახელმწიფო უნივერსიტეტი

სვანაძე სერგო

“არაპირდაპირი გადასახადები.  
მისი სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები”

სპეციალობა:  
“ფინანსები, ფულის მიმოქცევა და კრედიტი”

დისერტაცია  
ეკონომიკის დოქტორის აკადემიური  
ხარისხის მოსაპოვებლად

სამეცნიერო ხელმძღვანელი

ეკონომიკის დოქტორი აწსუ,ასოცირებული

პროფესორი გ. სანიკიძე

ქუთაისი

2009

შინაარსი

შესავალი ..... 4

თავი I. გადასახადების თეორიულ-ისტორიული წანამძღვრები..... 13

1.1. გადასახადებით ეკონომიკის სახელმწიფოებრივი  
რეგულირება..... 13

1.2. გადასახადების ევოლუციის რეტროსპექტივა და თეორი-

ული დოქტრინები.....	24	
1.3. საგადასახადო რეფორმები და ლიბერალიზაცია.....	43	
<b>თავი II. არაპირდაპირი გადასახადები საგადასახადო სისტემაში.....</b>	<b>56</b>	
2.1. არაპირდაპირი გადასახადები, როგორც საბიუჯეტო შემოსავლების ძირითადი წყარო.....	56	
2.2. საქართველოში არაპირდაპირი გადასახადებით დაბეგვრის არსებული მდგომარეობა .....	68	
2.3. საბიუჯეტო შემოსავლებში არაპირდაპირი გადასახადების სტრუქტურა .....	84	
<b>თავი III. საქართველოში არაპირდაპირი გადასახადებით დაბეგვრის საკითხები.....</b>	<b>95</b>	<b>სრულყოფის</b>
3.1. დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის სრულყოფის მიმართულებები .....	95	
3.2. აქციზით დაბეგვრის სრულყოფის საკითხები .....	155	

3.3. არაპირდაპირი გადასახადებით დაბეგვრის სრულყოფის შესახებ .....164

დასკვნა .....173

გამოყენებული ლიტერატურა და წყაროები .....179

დანართები .....186

## შესავალი

საქართველოში მე-20 საუკუნის 90-იანი წლების დასაწყისში საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლამ განაპირობა ეკონომიკური ურთიერთობების ძირეული გარდაქმნა. გარდამავალი ეკონომიკის პერიოდში მოწესრიგებული, გამართულად ფუნქციონირებადი საგადასახადო სისტემა ერთ-ერთი პირობაა ეფექტიანი საბაზრო ურთიერთობების ფორმირებისათვის.

საგადასახადო სისტემა წარმოგვიდგება საზოგადოების ეკონომიკური წყობის მნიშვნელოვან ელემენტად და ასახავს სახელმწიფოს სოციალურ, ეკონომიკურ და პოლიტიკურ მიზნებს. მართვის ადმინისტრაციულ-მბრძანებლური მოდელიდან საბაზრო ურთიერთობებზე გადასვლამ და სახელმწიფო დამოუკიდებლობის მოპოვებამ დღის წესრიგში დააყენა ავტონომიური საგადასახადო სისტემის ფორმირების საკითხი. ახალი

საგადასახადო სისტემის შექმნა, დაწყებული 1990-1992 წლებში, წააწყდა თეორიული და პრაქტიკული ხასიათის რიგ პრობლემებს. თეორიული სიძნელებები განპირობებულია იმით, რომ გადასახადების შესწავლის სამამულო გამოცდილება ფაქტიურად შეზღუდულია ახალი ეკონომიკური პოლიტიკის პერიოდით. რაც შეეხება საზღვარგარეთის გამოცდილებას, მთელი მისი ღირებულების მიუხედავად, პირდაპირ სრულად გადმოღების შესაძლებლობანი შეზღუდულია და არაა გამართლებული. ეს დაკავშირებულია ეკონომიკური განვითარების დონეებს შორის განსხვავებით, სოციალურ-პოლიტიკური სიტუაციით და მოსახლეობის აზროვნებისა და ყოფაცხოვრების ისტორიულ-ფსიქოლოგიური თავისებურებებით. პრაქტიკული სირთულეები გამოწვეულია მეურნეობისა და მართვის სისტემის ძირეული გარდაქმნით. შეიძლება ითქვას, რომ მთელი განვლილი პერიოდი ამ თვალსაზრისით წარმოადგენს განუწყვეტელი საგადასახადო რეფორმების პერიოდს, რაც გარკვეულწილად უარყოფით ზემოქმედებას ახდენს წარმოების განვითარებაზე, საინვესტიციო კლიმატზე, კერძო მეწარმეობაზე. ამის მაგალითია ისიც, რომ პირველი საგადასახადო კოდექსი, მიღებული 1997 წელს და მოქმედი 2005 წლამდე, სრულად არ ამოქმედებულა ანუ სრულყოფილი საკანონმდებლო ბაზის ფორმირება საგადასახადო დაბეგვრის სფეროში ვერ დასრულდა. კოდექსის ყოფილ ვარიანტში 273-ე მუხლი შეიძლება ითქვას მცირე კოდექსი იყო - მთელი რიგი მუხლების მოქმედება შეჩერებული, გადავადებული იყო; სხვა, დროებითი ნორმატივით მუშაობდა. სულ 274 მუხლი იყო და აქედან 273-ე მუხლით 60-ზე მეტ მუხლში სხვადასხვა შესწორებები იყო შეტანილი.

ამასთან მიუხედავად მოქმედი გადასახადების სიმრავლისა (1997 წლიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული იყო 19 გადასახადი), საგადასახადო სისტემა ვერ ასრულებდა სრულად ფისკალურ ფუნქციას, რაზეც განვლილი წლების საბიუჯეტო დეფიციტიც მიუთითებს.

თანამედროვე საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და სტრუქტურის პრინციპები ძირითადად შეესაბამება განვითარებული საბაზრო ეკონომიკის მქონე წამყვანი ქვეყნების (აშშ, გერმანია, საფრანგეთი და სხვა) საგადასახადო სისტემებს, მაგრამ საგადასახადო სისტემის ფორმირებაში ამოსავალი წერტილი, განმსაზღვრელი უნდა იყოს საქართველოს ეკონომიკის მდგომარეობა და განვითარების სტრატეგიული ინტერესები, რომელიც მოითხოვს ეროვნული ეკონომიკის მხარდაჭერას საშინაო და მსოფლიო ბაზრებზე მათი კონკურენტუნარიანობის ამაღლების სფეროში. საყოველთაოდ ცნობილი აქსიომაა, რომ მხოლოდ ეკონომიკური პოტენციალის ზრდას შეუძლია დასაბეგრი საგადასახადო ბაზის გაზრდა.

სწორედ ამასთან დაკავშირებით საგადასახადო დაბეგვრის, როგორც ეკონომიკაზე სახელმწიფო ზემოქმედების ინსტრუმენტის, სრულყოფისა და განვითარების პრობლემა არის ერთ-ერთი ყველაზე აქტუალური თემა ეკონომიკურ მეცნიერებასა და პრაქტიკაში. ძირითადად ეს ეხება არაპირდაპირი გადასახადებით დაბეგვრას. ამდენად აღნიშნული მოითხოვს შესწავლილი და გაანალიზებული იქნას სამამულო და საზღვარგარეთის ქვეყნების გამოცდილება, მეცნიერ-ეკონომისტთა და პრაქტიკოსთა შეხედულებები, თეორიები, წინადადებები.

საგადასახადო შემოსავლების მაქსიმალური მოცულობის უზრუნველყოფა შესაძლებელია პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადების ოპტიმალური შეჯერებისას. პრაქტიკა ადასტურებს, რომ ეს თანაფარდობა განპირობებულია რიგი ფაქტორებით: მოსახლეობის ძირითადი მასის შემოსავლების დონითა და გადასახადების დარიცხვისა და ამოღების მეთოდურ-სამართლებრივი საფუძვლებით.

საგადასახადო სისტემაში განსაკუთრებული ადგილი უჭირავს არაპირდაპირ გადასახადებს. სახელმწიფო შემოსავლებში აქცენტი, ფისკალური დათვირთვა მასზეა გაკეთებული. ისინი ფართოდ გამოიყენება საგადასახადო პრაქტიკაში. უახლოესი საგადასახადო რეფორმების გამოცდილება ადასტურებს არაპირდაპირი გადასახადების გამოყენების აუცილებლობას როგორც ფისკალური, ისე რეგულირებადი მიზნისათვის. შესაბამისად არაპირდაპირი გადასახადების დაბეგვრის სისტემა მოითხოვს ყოველმხრივ შესწავლას თეორიული და პრაქტიკული განვითარების, სამეურნეო სუბიექტების საქმიანობაზე ზემოქმედებისა და სახელმწიფო ბიუჯეტში სახსრების მობილიზაციის კუთხით. ყოველივე ამან განაპირობა მეცნიერული ინტერესი დაყენებული საკითხისადმი და სადისერტაციო ნაშრომის თემის არჩევა.

პრობლემის დამუშავების დონე. საგადასახადო საქმე მუდმივად იპყრობდა კაცობრიობის მოაზროვნეთა ყურადღებას, მაგრამ უკანასკნელი 2-3 საუკუნის განმავლობაში განსაკუთრებით გაძლიერდა ყურადღება ამ მიმართულებით. გადასახადების ეკონომიკურ არსს, ფუნქციას, დაბეგვრის პრინციპებსა და მექანიზმის საკითხებს შეეხება კლასიკური ნაშრომები ა. სმიტის, დ. რიკარდოს, ა. ვაგნერის, ა. ლაფერის, ნ. ტურგენევის, უ. პეტის, ჯ. მ. კეინსის, პ. სამუელსონის, მ. ფრიდმანის და სხვათა. საბჭოთა კავშირის დაშლისა და შემდგომ პერიოდში,



მნიშვნელოვნად გაძლიერდა ყურადღება საგადასახადო სისტემისა და დაბეგვრის პრობლემების მიმართ პოსტსაბჭოთა სივრცეში. მიმდინარეობს თეორიული კვლევები, რომელშიც მონაწილეობას ღებულობენ როგორც მეცნიერ-თეორეტიკოსები, ისე პრაქტიკოსი სპეციალისტები. საგადასახადო დაბეგვრის პრობლემებს ეძღვნება ნაშრომები ისეთი თანამემამულე და უცხოელი ავტორებისა, როგორცაა: ი. მესხია, ვ. პაპავა, რ. კაკულია, დ. ჩერნიკი, ვ. პანსკოვი, მ. ჩიკვილაძე, ა. პოჩინოვი, ო. ნიკოლეიშვილი, თ. დვალი და სხვები.

კვლევის მიზანი მდგომარეობს არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის მეცნიერული შინაარსისა და საზღვარგარეთული და სამამულო პრაქტიკის გამოცდილების გათვალისწინებით მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობისა და არაპირდაპირი გადასახადების პრაქტიკული შედეგების შესწავლა-ანალიზის საფუძველზე შემუშავებული იქნას მათი გამოყენების მექანიზმის, მოქმედების პრინციპებისა და მეთოდის შემდგომი სრულყოფის რეკომენდაციები. არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის პრობლემები საქართველოში განხილულია მოქმედი დამატებული ღირებულების გადასახადისა და აქციზის მაგალითზე.

კვლევის საგნად გამოდის საგადასახადო ურთიერთობები, რომლებიც ყალიბდება სუბიექტებს შორის არაპირდაპირი გადასახადების გამოანგარიშების და ამოღების პროცესში.

კვლევის ობიექტად გამოდის არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის ორგანიზების (მოქმედების) მექანიზმი, კერძოდ გადასახადების: დღგ-ის, აქციზის მოქმედი წესი საქართველოში.

თეორიულ და მეთოდოლოგიურ საფუძველად გამოყენებული იქნა შრომები, მიძღვნილი გადასახადებსა და საგადასახადო სისტემის საკითხებზე, ოფიციალური დოკუმენტები, საქართველოს პრეზიდენტისა და

პარლამენტის საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტები, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ინსტრუქციები, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის, ხოლო შემდგომ შემოსავლების სამსახურის ბრძანებები და მეთოდური მითითებები, სტატისტიკური მასალები, აგრეთვე პერიოდული გამოცემების მასალები.

ფაქტობრივი მასალების ანალიზის პროცესში კვლევა მიმდინარეობდა შემეცნების საერთო მეთოდების გამოყენებით: დაკვირვება, შედარება, ლოგიკური და სისტემური ანალიზი. სტატისტიკური მასალები გაანალიზებული იქნა ამორჩევის, დაჯგუფების, შედარების და განვრცობის მეთოდით. გამოყენებულია საგადასახადო პრაქტიკის განვითარების საფუძველზე ზოგადი დასკვნის ფორმირების, ჩამოყალიბების მეთოდი.

დაცვაზე გამოტანილ ნაშრომში გათვალისწინებული ძირითადი დებულებები:

1. გადასახადები წარმოადგენენ მნიშვნელოვან კატეგორიას საბაზრო ეკონომიკისა, ასრულებენ რა ფისკალურ და მარეგულირებელ ფუნქციას. საგადასახადო დაბეგვრის წამყვან ფორმად გვევლინება არაპირდაპირი გადასახადები, რომლებიც ხასიათდებიან შემდეგი ნიშნების მიხედვით:

- დაბეგვრის სუბიექტი და გადასახადის მატარებელი არ ემთხვევა ერთმანეთს;
- დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს სარეალიზაციო ბრუნვა;
- გულისხმობს გასავლების დაბეგვრას;
- ატარებენ რეგრესულ შინაარსს შემოსავლებთან მიმართებაში;
- გადასახადების გადახდის წყაროს წარმოადგენს ფასი.

2. ეროვნული საგადასახადო სისტემისათვის აქტუალურია არაპირდაპირი გადასახადებით დაბეგვრა, რომლებიც ასრულებენ მნიშვნელოვან როლს სახელმწიფო ხაზინის შევსებაში. თანამედროვე პირობებში არაპირდაპირი გადასახადები უნდა განხილულ იქნას არა მხოლოდ ფისკალური პოზიციიდან, არამედ როგორც სახელმწიფო რეგულირების ინსტრუმენტი.

3. დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით თანხების ჩათვლა, განსაკუთრებით ანაზღაურება, როგორც ამას უახლოესი განვლილი პერიოდი გვიჩვენებს, კორუფციის წყარო იყო და სერიოზული სამართალდარღვევის მასტიმულირებელი ნორმაა სახელმწიფოს ხარჯზე. თანამედროვე მსოფლიოში განვითარებულ და განვითარებად ქვეყნებს შორის ეკონომიკური ურთიერთდამოკიდებულების (ნედლეულის გატანა - მზა ნაწარმის შემოტანა) გათვალისწინებით ნულოვანი განაკვეთის დიფერენცირება საქმიანობისა და საქონლის, მომსახურების სახის (სასაქონლო კოდის) მიხედვით. ჩასათვლელი დღგ-ის თანხის მოცულობასთან მიზმა პირიქით დაწესებული შეღავათისა პირდაპირ გადასახადებში(პირ.: მოგების გადასახადში). კერძოდ, ჩასათვლელი თანხების საქმიანობის შედეგებზე მიკუთვნებით და შესაბამისად პირდაპირ გადასახადში(მოგების გადასახადი) მოხდეს შეღავათის გავრცელება გადამხდელზე.

4. წარმოჩენა არაპირდაპირი გადასახადების მნიშვნელობისა მისი დარიცხვისა და ამოღების მეთოდის გათვალისწინებით, როგორც სახელმწიფო ზემოქმედების ინსტრუმენტისა სამეურნეო სუბიექტების ფინანსურ მდგომარეობაზე.

5. საქართველოში არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის თანამედროვე მდგომარეობის გამოკვლევით გამოვლენა დადებითი და უარყოფითი ტენდენციებისა, აგრეთვე მათზე გავლენის მომხდენი ფაქტორების.

6. არაპირდაპირი გადასახადის გადახდაზე კონტროლის მექანიზმი გულისხმობს რიგ სპეციფიკურ პროცედურას და საჭიროებს სრულყოფას სამართლებრივი, ორგანიზაციული, მატერიალურ-ტექნიკური და სოციალურ-ფსიქოლოგიური მიმართულებით.

7. ფორმულირებულია და შემოთავაზებულია წინადადებები არაპირდაპირი გადასახადების, დღგ-ისა და აქციზის, გამოანგარიშებისა და ამოღების სრულყოფისათვის.

ნაშრომის მეცნიერული სიახლე მდგომარეობს შემდეგში:

- გამოვლენილია ფაქტორები, რომლებიც განსაზღვრავენ არაპირდაპირი გადასახადების მნიშვნელობას საქართველოს საბიუჯეტო სისტემაში და დღგ-ის და აქციზის უარყოფითი ზემოქმედება საწარმოთა საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შედეგებზე. ამასთან წარმოდგენილია არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის სრულყოფის, დღგ-ის და აქციზის გამოანგარიშებისა და ამოღების მეთოდების კონცეფტუალური საფუძვლები.

- განხილულია დღგ-ის საგადასახადო განაკვეთების დიფერენცირების მიზანშეწონილობის საკითხი. შემოთავაზებული მიდგომა გადასახადების გამოანგარიშებისა და ფუძვნებულია დასაბეგრი საგადასახადო ბაზის გაზრდის კუთხით, მათ შორის საქონლის, მომსახურების ნაწილის დღგ-ის განთავისუფლების რეჟიმიდან გამოყვანით და შემცირებული განაკვეთით დაბეგვრით.

- შემოთავაზებულია მეთოდი დღგ-ის გამოანგარიშებისა ნედლეულისა და მასალების ექსპორტთან დაკავშირებით, დაფუძნებული ექსპორტის ბრუნვის მოცულობის დღგ-ისაგან განთავისუფლებაზე და გადახდილი დღგ-ის თანხების საწარმო-ექსპორტიორის საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შედეგებზე მიკუთვნებით.

- განსაზღვრულია მიზანშეწონილობა აქციზის გადახდის წესის შეცვლისა საგადასახადო სიმძიმის გადანაწილების გზით გადასახადის გადახდის პერიოდის მიხედვით (მარკების შექმნა წინასწარ). აგრეთვე აქციზით დაბეგვრის საგადასახადო სიმძიმის მაღალშემოსავლიან და რენტაბელურ კატეგორიაზე გადატანა.

კვლევის შედეგების პრაქტიკული მნიშვნელობა მდგომარეობს იმაში, რომ წარმოდგენილი წინადადებების პრაქტიკაში გამოყენება გამოიწვევს დასაბეგრი საგადასახადო ბაზის გაზრდას და ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის ბაზის სტაბილურობის უზრუნველყოფის საფუძველზე სახელმწიფოს მიერ სოციალური პროგრამების დაფინანსებით მოსახლეობის ცხოვრების დონის ამაღლებას. ნაშრომის დასკვნები და დებულებები შეიძლება გამოყენებულ იქნას ხელისუფლების მიერ, საგადასახადო ორგანოთა თანამშრომელთა კვალიფიკაციის ამაღლების კურსებსა და სემინარებზე, ასევე “გადასახადების და საგადასახადო დაბეგვრის”, ”საგადასახადო და საბაჟო საქმის” სასწავლო-სალექციო კურსის წაკითხვისას.

დისერტაციის სტრუქტურა, შინაარსი და მოცულობა განპირობებულია კვლევის მიზნით. დისერტაცია შედგება: შესავალი, სამი თავი ყოველი სამ-სამი ქვეთავით, დასკვნა, გამოყენებული ლიტერატურისა და წყაროების ჩამონათვალი, დანართები.

თავი I

გადასახადების თეორიულ-ისტორიული წანამძღვრები

## 1.1. გადასახადებით ეკონომიკის სახელმწიფოებრივი რეგულირება

სახელმწიფოს არსებობის ერთ-ერთი ძირითადი შემადგენელი ნაწილი, მისი ფუნქციონირების ეკონომიკური საფუძველი არის გადასახადები. გადასახადების მეშვეობით სახელმწიფო თავს უყრის მატერიალურ და ფინანსურ სახსრებს და მიმართავს მას სახელმწიფო ინტერესებიდან გამომდინარე აუცილებელ მოთხოვნათა დასაკმაყოფილებლად.

გადასახადი არის გამოსაღები, რომელსაც სახელმწიფო იღებს მეურნე სუბიექტებისა და მოქალაქეებისაგან. გადასახადი წარმოადგენს ეკონომიკური კავშირების აუცილებელ რგოლს საზოგადოებაში სახელმწიფოს ჩამოყალიბების დროიდან, რომლის განვითარებას თან სდევს საგადასახადო ურთიერთობების (სისტემების) გარდაქმნა, სრულყოფა.

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

საგადასახადო მექანიზმი (პოლიტიკა) ბიუჯეტის ფინანსური უზრუნველყოფის პარალელურად სახელმწიფოს მიერ გამოიყენება ეკონომიკური სისტემის განვითარებისათვის, წარმოებისა და მოთხოვნის რეგულირებისათვის, მეცნიერულ-ტექნიკური მიღწევების ეროვნულ მეურნეობაში დანერგვისათვის და ა.ი.

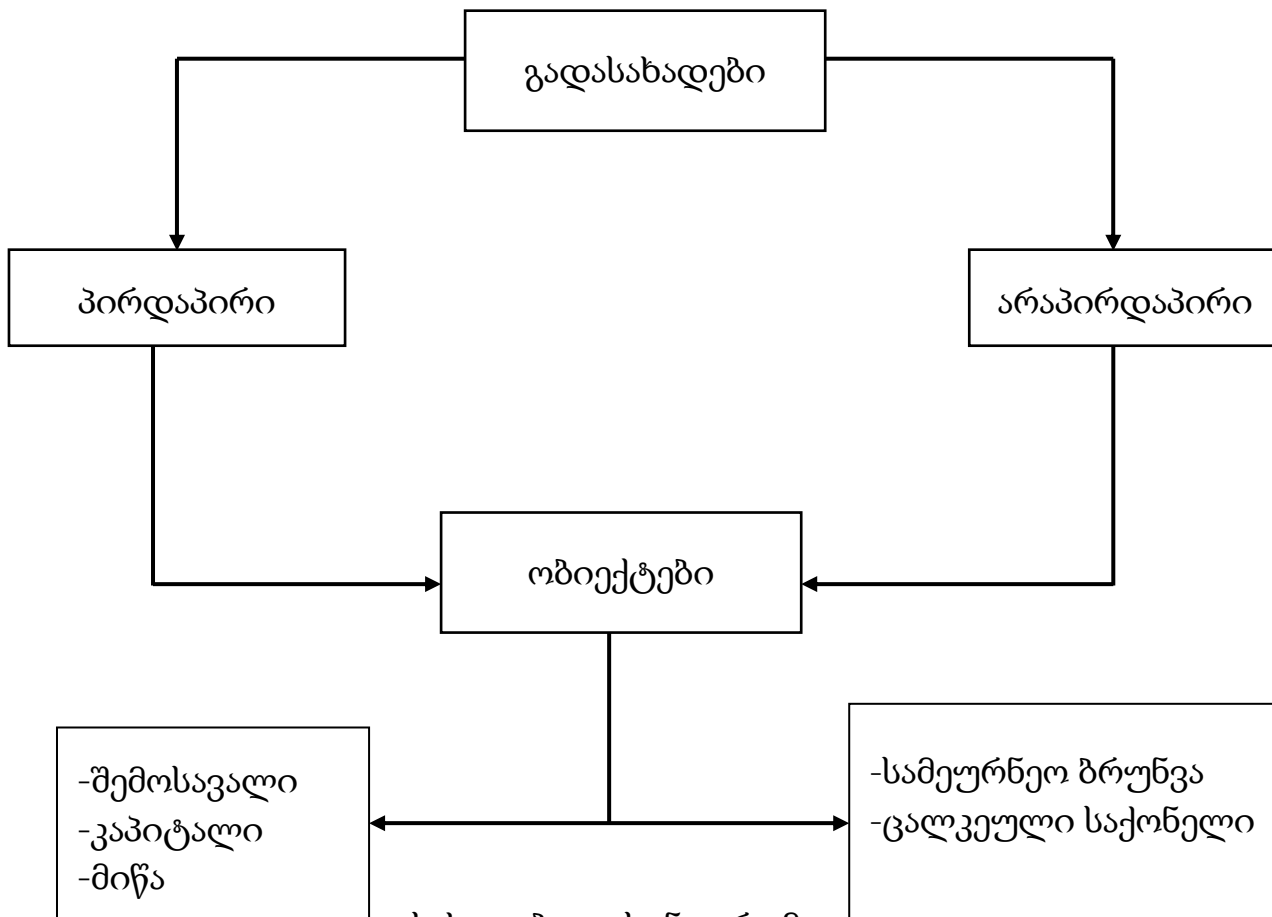
ყველა გადასახადს აქვს თავისი ფუნქციონალური დანიშნულება და განსხვავდება შინაგანი ელემენტის, გამონაგარიშებისა და ამოღების მეთოდების ფორმებით. ყოველი გადასახადი შეიცავს ისეთ ელემენტებს, როგორცაა: სუბიექტი, ობიექტი, წყარო, დაბეგვრის ერთეული, გადასახადის განაკვეთი, საგადასახადო შეღავათები. გადასახადის სხვადასხვა ტიპისათვის დამახასიათებელია ზემოთ აღნიშნულ ელემენტებს შორის კავშირურთიერთობის სხვადასხვა ფორმა. აღნიშნული მდგომარეობა განაპირობებს გადასახადების კლასიფიკაციის საჭიროებას. კლასიფიკაციის ნიშნები წარმოადგენს კრიტერიუმებს გადასახადების განსხვავებისათვის, განპირობებული თვით გადასახადების ეკონომიკური ბუნებით, შინაარსით. ისინი არ არიან დამოკიდებული ან განსაზღვრული სახელმწიფოს მხრიდან ცალმხრივი ნება-სურვილით და როგორც წესი ფორმირდება საგადასახადო სისტემების განვითარების მთელი ისტორიის მანძილზე.

გადასახადები პირობითად იყოფა სამ ჯგუფად:

- გადასახადები მოხმარებაზე;
- გადასახადები ფლობაზე, შემოსავალზე, კაპიტალზე;
- გადასახადები ბრუნვაზე.

საგადასახადო დაბეგვრის ობიექტის პერსონიფიკაციის მიხედვით მიღებულია გადასახადების ორ ჯგუფად დაყოფა: პირდაპირი და არაპირდაპირი.





პირდაპირი გადასახადებია ისინი, რომლებიც უშუალოდ არიან დაკავშირებული სამეურნეო საქმიანობის შედეგებთან, კაპიტალთან, ქონების ღირებულებასთან.

პირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის დროს დაბეგვრის ობიექტი საკმაოდ პენსონიფიცირებულია (დაბეგვრის სუბიექტი და გადასახადის მატარებელი (გადამხდელი) ემთხვევა ერთმანეთს). იგი წესდება

უშუალოდ ქონებაზე ან შემოსავალზე. პირდაპირი გადასახადები ამცირებენ თანხას, რომელიც რჩება გადამხდელის განკარგულებაში.

არაპირდაპირი გადასახადებია ისინი, რომლებიც წარმოადგენენ დანამატს ფასზე ან განისაზღვრებიან დამატებული ღირებულების მოცულობიდან, გამომდინარე საქონლის, მომსახურების ბრუნვიდან და რომელიც იანგარიშება მიუხედავად სამეურნეო ოპერაციის შედეგისა.

არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის დროს დაბეგვრის ობიექტად, როგორც წესი, გვევლინება საქონლისა და მომსახურების ღირებულება. საქონლის, მომსახურების მიმწოდებელი მისი რეალიზაციისას მყიდველისაგან ღებულობს გადასახადის თანხებს, განივთებულს საქონლის, მომსახურების ფასში, რომელსაც შემდეგ გადარიცხავს ბიუჯეტში. არაპირდაპირი დაბეგვრის დროს სახელმწიფო არსებითად ხდება ახლადშექმნილი ღირებულების განაწილების მონაწილე, როდესაც აღნიშნული საქონლის მიწოდების მომენტში ღირებულების ნაწილზე უფლებას ითხოვს. არაპირდაპირი გადასახადების მატარებელს წარმოადგენს მყიდველი, მომხმარებელი. გადასახადის სუბიექტს კი წარმოადგენს მიმწოდებელი, ვინაიდან ის იღებს არაპირდაპირ გადასახადს და გადაურიცხავს მას სახელმწიფოს. ფაქტიური და ფორმალური გადამხდელის განსხვავებულობა წარმოაჩენს არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის უპირატესობას. ესაა სიმარტივე და რეგულარული ხასიათი ბიუჯეტში შემოსავლებისა, ვინაიდან არაპირდაპირი გადასახადების შეტანისას ბრუნვასთან მიმართებაში დროში სხვაობა საკმაოდ მცირეა, რაც უზრუნველყოფს სახელმწიფოსათვის შემოსავლების რეგულარულობას.

არაპირდაპირი გადასახადებიდან შემოსავლების სიდიდე განისაზღვრება სამეურნეო ბრუნვების სიდიდით და შესაბამისად, მნიშვნელოვნად მერყეობს საქმიანი აქტივობის გაფართოებით ან შემცირებით. ეკონომიკური კრიზისის (სტაგნაციის) პერიოდებში, როცა სახელმწიფო ყველაზე მეტად საჭიროებს ფინანსურ რესურსებს, შემოსავლები არაპირდაპირი გადასახადებიდან კლებულობს. არაპირდაპირი გადასახადების ნაკლოვანებად ითვლება აგრეთვე მათი არაელასტიურობა სახელმწიფოს ფისკალურ მოთხოვნებთან დაკავშირებით, კერძოდ არაპირდაპირი გადასახადების განაკვეთების გაზრდითა და ამოღების პირობების გამკაცრებით სახელმწიფო ყოველთვის ვერ იღებს საბიუჯეტო შემოსავლების მოსალოდნელ ზრდას. ამ დროს არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის მექანიზმი აძლიერებს საფინანსო დამაბულობას ეკონომიკაში, ავიწროებს წარმოებას და საქონელბრუნვას, ხელს უშლის მეწარმეობის განვითარებას.

საგადასახადო სიმძიმის გადანაწილება და მისი გადაკისრება არის არა მარტო ეკონომიკური საკითხი, არამედ სოციალურ-პოლიტიკურიც.

ეკონომიკური რეფორმების განვლილი პერიოდი ადასტურებს, რომ გარდამავალ პერიოდში სახელმწიფოს როლი ეკონომიკის რეგულირებაში უნდა იყოს შენარჩუნებული, აქედან შეიძლება დავასკვნათ, რომ თანამედროვე საქართველოში, გადასახადებმა უნდა შეასრულონ არა მარტო ფისკალური, არამედ რეგულირებადი ფუნქცია.

გადასახადების ფისკალური ფუნქცია წარმოადგენს ძირითადს და გამომდინარეობს თვით გადასახადის ბუნებიდან. ფისკალური ფუნქციის მეშვეობით ხდება სახელმწიფო ბიუჯეტის შევსება სახელმწიფოს სოციალური, თავდაცვითი, სამეცნიერო-ტექნიკური, ეკონომიკური პროგრამების განხორციელებისათვის. ფისკალური

ფუნქციის მნიშვნელობა იზრდება საბაზრო ეკონომიკის, ურთიერთობების განვითარების კვალობაზე. მე-2 მსოფლიო ომის შემდგომ პერიოდში გაიზარდა ეროვნულ შემოსავალში გადასახადების წილი. თუ ომის წინა პერიოდში ეს წილი 20-25 %-ს შეადგენდა, გასული საუკუნის 70-იან წლებში მაგალითად იაპონიაში 34 %-მდე გაიზარდა, ხოლო საფრანგეთში 47 %-ს გადაამეტა. [ 4, გვ. 34]

გადასახადების მარეგულირებელი ფუნქცია დაკავშირებულია მისი როგორც სახელმწიფოს მიერ ეკონომიკის მართვის ინსტრუმენტთან, მაგრამ საზოგადოების განვითარების სხვადასხვა ეტაპზე მარეგულირებელი ფუნქცია განიცდიდა ცვლილებებს. კაპიტალის პირველდაწყებითი დაგროვების პერიოდში გადასახადები მონაწილეობას იღებდნენ კაპიტალისტური ურთიერთობების ჩამოყალიბებაში. წარმოების მასშტაბების მნიშვნელოვანმა ზრდამ შექმნა ობიექტური წინაპირობები და მოთხოვნილება სახელმწიფოს ჩარევისა წარმოების პროცესში, ამან საგადასახადო რეგულირება ახალ საფეხურზე აიყვანა. გადასახადების მარეგულირებელი ფუნქცია გამოიხატება სახელმწიფოს მიერ გადასახადების საზოგადოებრივი წარმოების პროცესზე ზემოქმედებისათვის. საგადასახადო დაბეგვრის მექანიზმის გამოყენება საზოგადოებრივი პროცესების რეგულატორად ეფუძნება სხვადასხვა გადასახადების განსხვავებულ ზემოქმედებას კვლავწარმოებითი პროცესის მონაწილეთა ეკონომიკურ მოქმედებაზე. საგადასახადო რეგულირებაში შეიძლება გამოვყოთ მასტიმულირებელი და შემაკავებელი ქვეფუნქციები. შემაკავებელი ქვეფუნქცია გამოვლინდება მოთხოვნისა და მიწოდების მოცულობაზე ზემოქმედების ფორმით (მათი შემცირების მიმართულებით) და გავლენას ახდენს ეკონომიკური სუბიექტების მიერ გადაწყვეტილებათა მიღების პროცესზე. მასტიმულირებელი ქვეფუნქციის რეალიზება ხდება

შეღვათების, გამონაკლისების სისტემის საშუალებით, დაკავშირებული დაბეგვრის ობიექტების შეღვათიან რეჟიმში მოქცევასთან. ის ვლინდება დაბეგვრის ობიექტის ცვლილებაში, დასაბეგრი საგადასახადო ბაზის შემცირებაში, საგადასახადო განაკვეთის დაწევაში და სხვა.

ამრიგად გადასახადების მეშვეობით სახელმწიფოს შეუძლია სტიმულირება გაუკეთოს გარკვეულ დარგებსა და ეკონომიკური საქმიანობის სახეს და პირიქით, შეზღუდოს სხვა. აგრეთვე გადაანაწილოს ეროვნული ეკონომიკის მიერ დაგროვილი შემოსავალი - მსხვილი მწარმოებლიდან დამატებითი გადასახადების ამოღებით და შესაბამისად მცირე და საშუალო ბიზნესზე გარკვეული შეღვათების დაწესებით, რითაც ხდება ცალკეულ სოციალურ ფენათა მიმართებაში შესაბამისი სახელმწიფო პოლიტიკის გატარება.

უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო პოლიტიკა უნდა ატარებდეს მიზნობრივ სისტემურ და არა ინდივიდუალურ ხასიათს ანუ სტიმულირებოდეს (ან პირიქით) ეკონომიკური საქმიანი ჯგუფი. სხვანაირად რომ ვთქვათ, რეგულირება უნდა იყოს ეკონომიკური და არა პოლიტიკური. აღნიშნული აზრი დადასტურებული იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსში (34, მუხლი 6, გვ 17), რომლის მიხედვითაც აკრძალულია ინდივიდუალური საგადასახადო შეღვათების დაწესება.

მარეგულირებელი ფუნქციის სწორად გამოყენება საშუალებას იძლევა გაიზარდოს ეროვნული შემოსავალი და საგადასახადო ბაზა, რაც ამასთან შეამსუბუქებს ფისკალური ფუნქციის შესრულებას. თავის მხრივ ეფექტური ფისკალური საქმიანობა ზრდის სახელმწიფოს სიძლიერეს და შესაბამისად მის შესაძლებლობას ეკონომიკური რეგულირებისა. მაკონტროლებელი ფუნქცია ემსახურება მმართველობით ინსტრუმენტად დანარჩენი

ფუნქციების რეალიზებაში, ვინაიდან გადასახადების შეგროვების პროცესში საწარმოებიდან და მეწარმეებიდან სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობაზე გადასახადების სწორად გადახდის კონტროლისათვის მოთხოვნილ ინფორმაციას და ანგარიშგებას სახელმწიფო თავისი წარმომადგენლების (საფინანსო-საგადასახადო ორგანოების) მეშვეობით იყენებს ეკონომიკური საქმიანობის მონიტორინგის საშუალებად. აღნიშნული გარემოების მნიშვნელობა დაკავშირებულია იმასთან, რომ სრული და სწორი ინფორმაციის არსებობა წარმოადგენს აუცილებელ პირობას ადეკვატური და ეფექტური მმართველობისა.

ამასთან მნიშვნელოვანია საგადასახადო დაბეგვრის ძირითადი პრინციპების გათვალისწინება, რომლებიც პირველად ჩამოყალიბებული იქნა ეკონომიკური მეცნიერების ერთ-ერთი კლასიკოსის ადამ სმიტის მიერ, კერძოდ:

1. სახელმწიფოს ქვეშემდომებმა მონაწილეობა უნდა მიიღონ სახელმწიფოს ხარჯების დაფარვაში ყოველმა მისი შესაძლებლობის მიხედვით. გადასახადი გადამხდელებს შორის განაწილებული უნდა იყოს თანაბრად, რაც გულისხმობს, რომ ყოველი გადამხდელისაგან გადასახადის ამოღების სიდიდე უნდა შეესაბამებოდეს მის შემოსავალს.

2. გადასახადი, რომელიც უნდა გადაიხადოს ყოველმა, გარკვეულად, მკაფიოდ უნდა იყოს განსაზღვრული, ჩამოყალიბებული. გადასახადის სიდიდე, დრო და მისი გადახდის ფორმა ცხადი, მარტივი უნდა იყოს და ცნობილი როგორც თვითონ გადამხდელისთვის, ისე ყველა დანარჩენისათვის.

3. ყოველი გადასახადი უნდა ამოიღებოდეს იმ დროს და იმ ფორმით, რომელიც ყველაზე მოხერხებულია გადამხდელისათვის, ანუ გადასახადის აკრება უნდა ხდებოდეს ხელსაყრელ პირობებში.

4. ყოველი გადასახადის ამოღება ისე უნდა იყოს მოწყობილი, რომ მას გადამხდელის ჯიბიდან ამოჰქონდეს რაც შეიძლება ნაკლები იმის ზევით, რაც სახელმწიფო ხაზინაში შედის, ანუ გადასახადების ამოღების სიიაფე.

5. გადასახადების აკრების საერთო წესი. კერძოდ, გადასახადი გადახდილი უნდა იყოს ყველა გადამხდელიდან ერთნაირი პირობებით: ან სუფთა შემოსავლებიდან ან მთლიანი შემოსავლებიდან. [ 19, გვ. 17-18]

ორი საუკუნის უკან ჩამოყალიბებული აღნიშნული პრინციპები დღესაც აქტუალურია. მეწარმეებიც, საგადასახადო სამსახურებიც და პროფესიონალი ეკონომისტებიც მუდმივად აღნიშნავენ საგადასახადო კანონმდებლობისა და ნორმატიული აქტების ხშირი ცვლილების უარყოფით გავლენაზე, რომლებიც ქმნიან “ეკონომიკური თამაშის წესების” გაურკვევლობას, რაც წარმოადგენს ერთ-ერთ უარყოფით ფაქტორს ნორმალური ეკონომიკური განვითარებისათვის.

სახელმწიფოთა პოლიტიკურ-ადმინისტრაციული მოწყობის სხვადასხვაობიდან განსხვავებულია გადასახადების სტრუქტურა, შინაარსი, დანიშნულება. ფედერალური მოწყობის სახელმწიფოებისათვის დამახასიათებელია: ფედერალური, რეგიონალური და ადგილობრივი გადასახადების არსებობა. უნიტარულ სახელმწიფოში განასხვავებენ საერთო-სახელმწიფოებრივ და ადგილობრივ გადასახადებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ანსხვავებს გადასახადების შემდეგ სახეებს: საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადები და ადგილობრივი გადასახადები. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადები

სავალდებულოა საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე გადასახდელად. საგადასახადო კოდექსის მიხედვით მიმდინარე ეტაპზე საქართველოში დაწესებულია 5 საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადი, მათ შორის დღგ, აქციზი. ადგილობრივ გადასახადებს მიეკუთვნება გადასახადები, რომელიც გათვალისწინებულია (განსაზღვრულია) საგადასახადო კოდექსით და შემოიღება შესაბამისი ადმინისტრაციული ერთეულის ტერიტორიაზე ადგილობრივი თვითმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოების მიერ შესაბამისი ნორმატიული აქტებით.

ხელისუფლების ორგანოებს შორის ურთიერთობის საფუძვლები, უფლებამოსილების განაწილება საგადასახადო რეგულირების სფეროში სხვადასხვა ქვეყანაში განპირობებულია ადმინისტრაციულ-ტერიტორიული მოწყობით, მაგრამ ყველა ისინი შეიძლება გავაერთიანოთ ორ ჯგუფში:

1. ხელისუფლების ცენტრალურ ორგანოს აქვს “წამყვანი” დანიშნულება საგადასახადო ინიციატივაში. ასეთი მიდგომა დამახასიათებელია აშშ-თვის, სადაც კონგრესი ადმინისტრაციასთან ერთად ასრულებს ძირითად როლს ფიზიკური და იურიდიული პირების პირდაპირ საგადასახადო დაბეგვრაში. მაგალითად, მოსახლეობიდან და სამეურნეო სუბიექტებიდან პირდაპირი გადასახადის განაკვეთები განისაზღვრება ფედერალური ხელისუფლების მიერ და მიემართება ფედერალურ ბიუჯეტში.

2. ხელისუფლების ორგანოების ნაწილობრივი მონაწილეობის პრინციპი. ის დამახასიათებელია გერმანიისათვის, სადაც წინასწარ განაწილებული კომპეტენციის ფარგლებში ფიქსირდება ხელისუფლების



ყოველი დონის წილი საგადასახადო შემოსავლებში, ასეთი პრინციპი დამახასიათებელია ევროპის მრავალი ქვეყნისათვის, ასევე რუსეთის ფედერაციისათვის.[48, გვ12-75; 46,გვ 49-62]

ამდენად, საფინანსო-საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო კანონმდებლობა წარმოადგენს განშტოებულ და მოქნილ ინსტრუმენტს სახელმწიფო ბიუჯეტისა (შემოსავლებისა და გასავლების) და ეკონომიკის რეგულირების ამოცანათა შესასრულებლად.

## 1.2. გადასახადების ევოლუციის რეტროსპექტივა და თეორიული დოქტრინები

უძველეს დროში, ადამიანთა ყოფა-ცხოვრების ველურ პირობებში, მოთხოვნილება გადასახადებზე არ იყო და შესაბამისად დაბეგვრა ფაქტობრივად არ არსებობდა.

საზოგადოების განვითარებასთან ერთად თანდათან გაჩნდა გამოსაღებებისა და ბეგარა-გადასახადების საჭიროება საზოგადოების საერთო ინტერესების სასარგებლოდ. საუკუნეების განმავლობაში მიმდინარეობდა საგადასახადო დაბეგვრის ევოლუცია არარეგულარული მოსაკრებლებიდან, გამოსაღებებიდან სისტემურ დაბეგვრამდე, რომელსაც მიეცა აუცილებელი და მუდმივი ხასიათი.

ძველ რომში მშვიდობიან დროს მოქალაქეები არ იხდიდნენ გამოსაღებს, ხარჯები იფარებოდა შემოსავლებით საზოგადოებრივი მიწების არენდიდან. მაგრამ ომიანობის დროს რომის მოქალაქეები იბეგრებოდნენ მათი შემოსავლების მიხედვით, რომლის მოცულობა განისაზღვრებოდა არჩეული მოხელე ცენზორების მიერ ყოველ

ხუთ წელიწადში გადამხდელთა მიერ თავიანთ ქონებრივ, ოჯახურ მდგომარეობაზე გაკეთებული განაცხადის საფუძველზე. ამრიგად, ამ ფორმით საფუძველი ეყრებოდა შემოსავლებზე დეკლარაციის ფორმას. რომის იმპერიის შემადგენლობაში შესული პროვინციების მცხოვრებნი ვალდებულნი იყვნენ ეხადათ გადასახადები, მაგრამ ერთიანი საგადასახადო სისტემა არ არსებობდა. რომის ადმინისტრაცია ხშირად ინარჩუნებდა ადგილობრივ საგადასახადო სისტემას, ასევე იყენებდა ე.წ. გამოსყიდვის სისტემას(სახელმწიფოს მიერ მისაღები გადასახადების წინასწარ განსაზღვრით მისი,გადასახადის, აკრების უფლების დელეგირება,გადაცემა). საგადასახადო რეფორმით, რომელსაც ახორციელებდა იმპერატორი ავგუსტო ოქტავიანი (63 ო. ჩვ. წელ-ამდე - 14 წ. ჩვ. წელ-ვით), მნიშვნელოვნად შემცირდა გამოსყიდვის სისტემა, გადაფასებულ-შესწავლილ იქნა პროვინციების საგადასახადო ბაზა, შედგა კადასტრი, ჩატარდა აღწერა, შემოღებულ იქნა დეკლარაცია.

რომის ბევრმა საგადასახადო ტრადიციამ ფეხი მოიკიდა ბიზანტიაში. ადრე ბიზანტიურ ეპოქაში, მე-7 საუკუნემდე, არსებობდა პირდაპირი გადასახადების 21 სახე. ამასთან ფართოდ იყო გავრცელებული საგანგებო გადასახადები: საზღვაო ფლოტის მშენებლობის, საჯარისო ფორმირების შენახვის და ა.შ., მაგრამ გადასახადების სიმრავლეს არ მიუყვანია ბიზანტია ფინანსურ და ეკონომიკურ აყვავებამდე. პირიქით, მძიმე საგადასახადო უღელმა გამოიწვია საგადასახადო ბაზის შემცირება, რომელსაც შემდეგ მოჰყვა ფინანსური კრიზისი და სახელმწიფო ძლიერების დასუსტება.

უფრო მოგვიანებით დაიწყო ჩამოყალიბება რუსეთის საფინანსო-საგადასახადო სისტემამ. არაპირდაპირი დაბეგვრა არსებობდა სავაჭრო, სასამართლო ბაჟების ფორმით. ბაჟი გადაიხდებინებოდა მდინარეზე საქონლის

გადატანისათვის, საწყობების ქონის უფლებისათვის, ბაზრის მოწყობაზე. ივანე მრისხანეს (გროზნი) დროს შემოიღეს გადასახადი არმიის შექმნაზე, ლუღზე, არაყზე, თაფლზე და ა.შ.; პეტრე I-ის დროინდელ რეფორმებს, მიუხედავად მისი წინააღმდეგობრივი ხასიათისა, ჰქონდა განსაკუთრებული სამეცნიერო და პრაქტიკული მნიშვნელობა, რამაც ქვეყნის განვითარება-აღორძინებას შეუწყო ხელი. [19, გვ. 4-12]

უძველესი დროიდან გადასახადების ერთ-ერთი ძირითადი სახეა მიწაზე გადასახადი. ძველ რომში ძირითადი გადასახადი სწორედ მიწაზე გადასახადი იყო. გვიანფეოდალური პერიოდიდან მიწაზე გადასახადით იბეგრებოდა: ბაღები, პარკები, სამხეცეები და მათი დაბეგვრის სიდიდე უტოლდებოდა ფუფუნების საგნებზე დაბეგვრას. კერძოდ, აღნიშნული გადასახადები უნდა ყოფილიყო არანაკლები იმ გადასახადების სიდიდისა, რომლებითაც იბეგრებოდნენ ყველაზე უფრო უხვშემოსავლიანი მიწები.

საბაჟო გადასახადი რომის იმპერიის ეპოქაში შეადგენდა ერთ-ერთ მთავარ სახეს შემოსავალში. საქონელზე დაწესებული იყო შემოსატანი ბაჟი 2,5%, ფუფუნების საგნებზე ის აღწევდა 12%-მდე, გატანის ბაჟი იშვიათად აღემატებოდა 2,5 %, ანუ უკვე ძველ დროში გადასახადები ასრულებდნენ არა მარტო ფისკალურ, არამედ მარეგულირებელ (ექსპორტზე მასტიმულირებელ) ფუნქციასაც.

უძველესი დროიდან ცნობილია გადასახადი კაპიტალზე. მემკვიდრეობაზე გადასახადი ცნობილი იყო ჯერ კიდევ ძველ რომში. იმპერატორ ავგუსტის მიერ შემოღებული გადასახადის სიდიდე განისაზღვრებოდა მეოცედით მთელი იმ მამულისა, რომელიც გადადიოდა გარდაცვლილიდან ცოცხალზე. ასევე ერთ-ერთი

ძირითადი გადასახადი იყო სულადობრივი გადასახადი. გადასახადები იყო შემოღებული: მარილზე, ტყეზე, საპონზე, სანთელზე და ა.შ.[19, გვ.19-23]

ისტორიული წყაროების მიხედვით შუა საუკუნეების საქართველოში საზოგადოების ყველაზე დაბალ საფეხურზე გლეხები იყვნენ. გლეხი, რომელსაც არ გააჩნდა პირადი თავისუფლება, ვალდებული იყო გადაეხადა ბეგარა. თუ პირადი დამოკიდებულებისაგან მომდინარეობს გლეხების ვალდებულება ემსახუროს პატრონს (შრომითი ბეგარა), გადასახადის გადახდის ვალდებულება მომდინარეობს გლეხის მიწის პატრონთან ეკონომიკური დამოკიდებულებიდან. გლეხი ვალდებულია ამ მიწით მოყვანილი მოსავლის ნაწილი მიწის პატრონს გადაუხადოს. ამგვარად, გლეხის ვალდებულება ფეოდალის მიმართ გაერთიანებულია ბეგარა-სამსახურის ზოგად ცნებაში. ყმა-გლეხები ერთმანეთისგან იმით განსხვავდებოდნენ, თუ ვის ეკუთვნოდნენ ისინი (მეფეს, ეკლესიას, თავადს, აზნაურს). გლეხის მოვალეობა იყო ბეგარა--გადასახადი ეხადა საკუთარი მეზატონის, მეფის (სახელმწიფოს), ეკლესიის, უცხო დამპყრობელთა სასარგებლოდ.შემდგომ,ფულად-სასაქონლო მეურნეობის განვითარების კვალობაზე ასევე იბეგრებოდა ვაჭრები და ქალაქად მცხოვრები მოსახლეობა(ხელოსნები). საქართველოში მე-19 ს. პირველ ნახევარში შემდეგი გადასახადები იკრიბებოდა: სურსათი, კოდის-პური, მახტა ფულადი, მახტა პურიულით, მალი, ღალა, საბალახე, ყალანი, კულუხი, საკომლო, სააღდგომო, საშობაო, სამასპინძლო, გასამყრელო, საქვრივე, საჩექმე, შევარდენი, ნაბადი და სხვა. [ 19, გვ. 29-40]

გადასახადების ფორმირების და განვითარების ისტორია ადასტურებს მისი შემოღების აუცილებლობას. თუმცა ზოგიერთნი საექვოს ხდიდნენ გადასახადების, როგორც სახელმწიფოს ფუნქციონირებისა და

განვითარების ერთ-ერთი ძირითადი ელემენტის არსებობის აუცილებლობას და ცდილობდნენ კიდევ დაემტკიცებინათ ეს პრაქტიკაში. მაგადითად, ძველი რომიდან მეფეთა განდევნის შემდეგ ვალერია პუბლიკოლამ გააუქმა ყველა გამოსაღებები, მაგრამ შემდეგ კვლავ შემოიღო ისინი გაორმაგებული ოდენობით. ნერონს ასევე სურდა თავისი ხელმწიფობის დასაწყისში გადასახადები გაეუქმებინა, მაგრამ სენატმა შეაჩერა ასეთი გადაწყვეტილების მიღებისაგან, მაშინ როცა მისი ხელმწიფობის შემდგომ ეტაპზე გადასახადებმა მიიღო უმძიმესი და კაბალური მასშტაბები და სახელმწიფო მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად, ღმერთების ოქროსა და ვერცხლის ქანდაკებებიც კი იქნა გადადნობილი და გაყიდული და ფულის სახით სახელმწიფო ხაზინაში შეტანილი. სახელმწიფოს, უფრო სწორად ხელისუფლებას, არაფრის გაკეთება არ შეუძლია თავისი ქვეშევრდომებისათვის, მოქალაქეებისათვის, თუ თავად ეს უკანასკნელი არაფერს აძლევს სახელმწიფოს მისი ფუნქციების შესასრულებლად. ამასთან იყო და არის მცდელობა იმის მტკიცებისა, რიგ შემთხვევებში არცთუ უსაფუძვლოდ, რომ ზოგიერთი გადასახადი არასწორია. მაგ: ძველ ევროპაში იყო გადასახადი ფანჯარაზე, რომელზეც მოწინააღმდეგენი მიუთითებდნენ, რომ ხელისუფლებას არა აქვს უფლება ქვეშევრდომებს შეუზღუდოს დღის სინათლე. ანალოგიურად შეიძლება ვიმსჯელოთ სხვა გადასახადებზეც, ყოველ გადასახადს აქვს თავისი უარყოფითი მხარე. ამასთან დაკავშირებით შეიძლება მოვიშველიოთ შემდეგი სიტყვები: “ხელისუფლებამ, მთავრობამ,... უნდა გააკეთოს ერთი რამ, ამოირჩიოს ნაკლები ბოროტება. ყოველი კანონი არის ბოროტება, ვინაიდან ყოველი კანონი არის თავისუფლების შეზღუდვა”. შეიძლება ვთქვათ, რომ ყოველი გადასახადი არის ბოროტება, ვინაიდან გადამხდელს ერთმევა მისი საკუთრების რაღაც ნაწილი. ვინაიდან გადასახადი არის

სახელმწიფო შემოსავლების ძირითადი წყარო, შესაბამისად ხელისუფლება ვალდებულია იღვაწოს მისი სრულყოფისათვის, რადგან სახელმწიფო ინტერესები გულისხმობენ არა მარტო იმას, რაც შეიძლება მეტი გადასახადი ამოვიღოთ, არამედ იმას, რომ ეს გადასახადები იყოს რაც შეიძლება ნაკლებად მძიმე გადამხდელისათვის, ხალხისათვის, ქვეყნის განვითარებისათვის. [ 19, გვ. 13-15]

საგადასახადო დაბეგვრის პრობლემები მუდმივად იპყრობდნენ ფილოსოფოსთა, ეკონომისტთა, სახელმწიფო მოღვაწეთა ყურადღებას, ვინაიდან გადასახადებში კონცენტრირდება საზოგადოების ეკონომიკური, პოლიტიკური და სოციალური ინტერესები, მიუხედავად სახელმწიფოებრივი მოწყობის ფორმისა და მმართველობის სისტემისა. მაგალითად, თ. აქვინელი (1225 ან 1226-1274 წწ.) აღნიშნავდა, რომ გადასახადი არის ძარცვის ნებადართული ფორმა. I. მონტესკიე (1689-1755 ოო.) ამბობდა, რომ არაფერი არ საჭიროებს იმდენ სიბრძნესა და ჭკუას, რაც განსაზღვრა იმ წილისა, რომელსაც ქვეშევრდომებს ართმევენ და იმისა, რასაც მას უტოვებენ.

მე-16-17 სს. ევროპის სახელმწიფოებში ჯერ კიდევ პრაქტიკულად არ არსებობდა მუდმივი, მსხვილი გადასახადი. სახელმწიფოს არ ჰყავდა საკმარისი პროფესიული, კვალიფიციური მოხელეები და შედეგად პრაქტიკაში მიღებული იყო აუქციონით გადასახადების აკრეფის უფლების გაყიდვა, რამაც დღის წესრიგში დააყენა დაბეგვრის სამართლიანობის მწვავე პრობლემა. პირველ სპეციალურ გამოკვლევას, რომელიც მიემდგვნა სამართლიანი საგადასახადო სისტემის ფორმირებას, წარმოადგენს კლასიკოსი ეკონომისტის, უ. პეტის (1623-1687 წწ.) ნაშრომი ”ტრაქტატი გადასახადებისა და გამოსაღებების შესახებ”(1662 წ.). მე-18 ს. შუა პერიოდისათვის

გადასახადებზე გაბატონებული იყო შეხედულება სახელმწიფო ინტერესებიდან გამომდინარე. ფრანგი ეკონომისტი ჟ. ბ. სეი (1767-1832 წწ), ინგლისელი ეკონომისტი დ. რიკარდო (1772-1823 წწ.) და ჯ. მილი (1773-1836წწ) გადასახადებს განიხილავენ, როგორც სახელმწიფო ბიუჯეტის შევსების წყაროს. ამავე პერიოდში ვითარდებოდა დაბეგვრის თეორიული საფუძვლები. მის ფუძემდებლად ითვლება ინგლისელი ეკონომისტი ა. სმიტი (1723-1790 წწ). სწორედ ამ პერიოდში შეიქმნა მოძღვრება სახელმწიფო ფინანსების შესახებ. იგი აღნიშნავდა, რომ გადასახადები, როცა ისინი აღწევენ გარკვეულ ზღვარს, იქცევიან უბედურებად. 1776 წელში გამოსული წიგნი “გამოკვლევები ხალხთა სიმდიდრის ბუნებასა და მიზეზებზე” გახდა კლასიკური ნაშრომი ფინანსური მეცნიერების სფეროში. პირველად მან დააყენა საკითხი საგადასახადო ურთიერთობების იურიდიულ რეგლამენტირებაზე და დაუშვა, რომ ცალკეულ შემთხვევაში გადასახადები შეიძლება გამოყენებული იქნას წარმოების განვითარებისათვის, მანვე ჩამოაყალიბა დაბეგვრის ძირითადი პრინციპები (მოცემული 1.1. ქვეთავში). მე-19 ს. 70-90 წლებში ა. ვაგნერი (1835-1917წწ.) აღნიშნავდა, რომ გადასახადებში სუფთა ფისკალური ამოცანის გარდა სოციალურ-პოლიტიკური მიზანიც შედის. ის განმარტავდა, რომ საგადასახადო მექანიზმის რეგულირებით სახელმწიფოს შეუძლია გავლენა იქონიოს ეროვნული შემოსავლის განაწილებაზე. ამავე პერიოდში მეცნიერ-ეკონომისტთა შრომებში დაისვა საკითხი გადასახადის მარეგულირებელ როლზე. იმავე პერიოდში ფრანგი ეკონომისტი ე. დე ჟირარდენი (1806-1880 წწ) თავის ნაშრომში “გადასახადები-შემოსავლის გათანაბრების საშუალება” ამტკიცებდა, რომ გადასახადებით, დაბეგვრის პროგრესული შკალის გამოყენებით, შეიძლება აღმოვფხვრათ გადამხდელთა ქონებრივი უთანასწორობა. [ 19, გვ. 15-16,19]

ევროპის ქვეყნებში მე-17-18 სს. შესამჩნევლად მოხდა არაპირდაპირი გადასახადებით გატაცება. ფრანგი ეკონომისტი ფ.დემეზონი 1666 წელს წერდა, რომ აქციზს “შეუძლია მხოლოდ ერთმა შემოიტანოს იმდენი და უფრო მეტიც, ვიდრე ყველა სხვა გადასახადს”. ხოლო უ.პეტი ნაშრომში “ტრაქტატი გადასახადებისა და გამოსაღებების შესახებ” ასაბუთებდა არაპირდაპირი გადასახადების უპირატესობას.კერძოდ:

- ყოველი იხდის იმის შესაბამისად, რასაც ის რეალურად მოიხმარს.
- გადასახადი გვიბიძგებს ყაირათიანობისაკენ, რაც ხალხის გამდიდრების ერთადერთი ხერხია.
- არავინ არ იხდის ორჯერ ერთი და იგივე ნივთზე, ვინაიდან არაფერი არ შეიძლება იქნას მოხმარებული ერთჯერ მეტად.
- დაბეგვრის ამ ფორმის დროს შეიძლება ყოველთვის გვექონდეს მონაცემები სიმდიდრეზე, ზრდაზე, წარმოებაზე და ძლიერებაზე ქვეყნის ყოველ მომენტში.

არაპირდაპირმა დაბეგვრამ საკმაოდ მაღალ განვითარებას მიაღწია მე-17-18 სს-ში. ეს გამოწვეული იყო კაპიტალისტური ურთიერთობების განვითარებით, სახელმწიფო მოთხოვნილებების მნიშვნელოვანი ზრდით და შესაბამისად სახელმწიფო შემოსავლების ახალი წყაროების გამოძებნის აუცილებლობით.

დაბეგვრის ფარულობა, იმის გათვალისწინებით, რომ გადასახადი თითქოსდა შეუმჩნევლად უერთდება საქონლის ფასს, ამოღების მოხერხებულობა და რაც მთავარია, სახელმწიფოს ფისკალური მოთხოვნილებები მნიშვნელოვანწილად უწყობდნენ ხელს არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის განვითარებას.



ამასთან ერთად, ეკონომისტების უმეტესობა მიუთითებდნენ არაპირდაპირი დაბეგვრის რეგრესულ ხასიათზე, მათ უარყოფით ზემოქმედებაზე მეწარმეობის, განსაკუთრებით მცირე მეწარმეობის განვითარებაზე, მყიდველზე საგადასახადო სიმძიმის გადაკისრების შედეგად მოხმარების შემცირებაზე.

მე-19 ს. ბოლოს შექმნილმა სიტუაციამ მოითხოვა არაპირდაპირი გადასახადების რეგრესულობის შემცირების საკითხის გადაწყვეტა. არაპირდაპირი გადასახადები წარმოდგენილი იყო აქციზების სახით თამბაქოზე, ასანთზე, შაქარზე, ნავთზე, მარილზე, დროჟზე და მთელ რიგ სხვა საქონელზე.

აქციზთან შედარებით ბრუნვიდან გადასახადი საშუალებას იძლეოდა უფრო თანაბრად დაბეგრა ყველა საქონელი. ბრუნვის დაბეგვრა, როგორც სახელმწიფო ბიუჯეტში შემოსავალი, პირველად შემოდის პირველი მსოფლიო ომის წლებში და ფართოდ გავრცელდა ომისშემდგომ წლებში. აღნიშნული განპირობებული იყო მწვავე მოთხოვნილებით ფულად რესურსებზე ძლიერი ინფლაციის პირობებში და ომით გამოწვეული ფინანსური სისტემის ნორმალური ფუნქციონირების მოშლით.

ბრუნვიდან გადასახადი უზრუნველყოფდა სახელმწიფო შემოსავლების ავტომატურ ზრდას ფასების ზრდასთან ერთად ინფლაციის შედეგად ან სხვა მიზეზით. თავდაპირველად გადასახადით იბეგრებოდა საქონლის ყოველგვარი მოძრაობა წარმოებისა და მიმოქცევის ყველა სტადიაზე (მრავალსაფეხურიანი, კასკადური). უფრო მარტივი გახდა გადასახადის ამოღება ბრუნვის ერთჯერადი დაბეგვრით წარმოების (ძირითადად), ასევე საბითუმო ან საცალო ვაჭრობის ფაზაში უფრო მაღალი განაკვეთით. ყოფილი საბჭოთა კავშირის ბიუჯეტში მნიშვნელოვანი ადგილი ეჭირა ბრუნვიდან გადასახადს, რომელიც შემოღებული იქნა 30-

იანი წლების საგადასახადო რეფორმით და რომელმაც შეცვალა 30-მდე არაპირდაპირი გადასახადი. ის ფუნქციონირებდა 1992 წლამდე და რაიმე მნიშვნელოვანი ცვლილება გამოანგარიშებისა და გადახდის წესში არ განუცდია. მას იხდიდნენ სახელმწიფო და კოოპერაციული (კოლმეურნეობის გარდა) საწარმოები და დაწესებულებები. ბევრი დასახელების საქონელზე ბრუნვის გადასახადი არ გადაიხდევენებოდა (პური, პურფუნთუშეული, ხორცი და ხორცის ნაწარმი, ყველი, რძე, რძის პროდუქტები, ზეთი, კონსერვი, ბოსტნეული, ხილი, მედიკამენტები, წიგნები და მრავალი სხვა). ამასთან ბრუნვიდან გადასახადის მოქმედი წესი შეიცავდა რიგ ნაკლოვანებებს:

- ბრუნვიდან გადასახადის გადახდა არ იყო სათანადო დონეზე ურთიერთკავშირში საწარმოს ეკონომიკურ ინტერესებთან, ხოლო გადასახადის განაკვეთების დაწესების (გაუქმების) წესი გარკვეულწილად დემასტიმულირებელ ხასიათს ატარებდა.

- ბიუჯეტში ბრუნვიდან გადასახადის სახით შემოსული ფულადი რესურსების საქონლით უზრუნველყოფის არაექვივალენტობა, რასაც იწვევდა ძირითადად ორი მიზეზი:

1. ბრუნვიდან გადასახადის ამოღება საქონლის საბოლოო რეალიზაციის პერიოდამდე. ხდებოდა „დასწრება“ დროში, როცა გადასახადის თანხა უკვე შევიდა ბიუჯეტში, ხოლო საქონლის რეალიზაცია ბოლო მომხმარებელზე ჯერ კიდევ არ მომხდარა.

2. საქონლის ნაწილის რეალიზება საერთოდ ვერ ხდებოდა და/ან ხდებოდა მისი ჩამოფასება, რომელიც ასახვას, ზემოქმედებას ვერ პოულობდა გადასახადის ბიუჯეტში შემოსვლაზე.

გადასახადის გადახდა მიუხედავად იმისა, მოხდა თუ არა ფაქტიური რეალიზება საქონლისა, არსებულ პირობებში ხელს უწყობდა საწარმოს ინდეფერენტულობის გაძლიერებას მომხმარებელთა ინტერესებთან მიმართებაში, არ უბიძგებდა მას მოთხოვნის ცვლილებაზე თავისდროულ რეაგირებაზე. ბრუნვიდან გადასახადის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანება იქიდან გამომდინარეობს, რომ ის წარმოადგენდა რენტაბელობის რეგულიატორს. ბრუნვიდან გადასახადი არ უშვებდა რენტაბელობის მნიშვნელოვან ზრდას და აგრეთვე ზარალისა, კერძოდ თვითღირებულების შემცირებისას საწარმოს მოგება იზრდება, იმავედროულად სახელმწიფო ზრდიდა ბრუნვიდან გადასახადსაც და ამდენად საწარმო არავითარ ხეირს არ ნახულობდა თვითღირებულების შემცირებიდან, პირიქით ამ შემთხვევაში უფრო მეტი უნდა გადაეხადა სახელმწიფოსათვის. ხოლო თუ საწარმო იყო წამგებიანი, აძლევდნენ დოტაციას, რომლის წყარო იყო ბრუნვიდან გადასახადიდან შემოსავალი, ამოღებული მაღალრენტაბელური საწარმოებიდან. გამოდის, რომ საწარმოები არ იყვნენ დაინტერესებული თვითღირებულების შემცირებაში და არ ეშინოდათ ზარალისა, ვინაიდან სახალემწიფო ყოველთვის ინარჩუნებდა მათ მკაცრად განსაზღვრულ ჩარჩოებში (20%-ის ფარგლებში). რენტაბელობის რეგულირება ამ გადასახადის მეშვეობით იყო მნიშვნელოვანი ნაკლი ბრუნვაზე გადასახადისა, თუმცა იმ დროისათვის ეს ითვლებოდა მის ღირსებად, ამგვარად ბრუნვიდან გადასახადი საკმაოდ კარგად ასრულებდა ფისკალურ ფუნქციას, მაგრამ არა მასტიმულირებელ ფუნქციას.

მეორე მსოფლიო ომის დამთავრების შემდეგ დასავლეთ ევროპის ქვეყნებმა, გაზრდილი ფისკალური მოთხოვნილებების შედეგად ბრუნვიდან გადასახადი და გაყიდვიდან გადასახადი შეცვალეს დამატებული ღირებულების გადასახადით .

ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის დამატებული ღირებულების გადასახადით ფორმირების იდეა წარმოიშვა ჯერ კიდევ მე-20 ს. დასაწყისში. პირველი წინადადება გერმანიაში გადასახადის შემოღებაზე სახელწოდებით “გაკეთილშობილებული ბრუნვიდან გადასახადი” შემოიტანა 1919 წელს ვილგელმ ფონ სიმენსმა. დამატებული ღირებულების გადასახადი წარმოგვიდგება როგორც მრავალსაფეხურიანი ბრუნვიდან გადასახადი, ამოღებადი წარმოებისა და მიმოქცევის პროცესის ყოველ ეტაპზე.

დამატებული ღირებულების გადასახადის დანერგვას დასაწყისი მისცა ფრანგი ფინანსისტის მ. ლორეს მიერ 1954 წელს გადასახადის მოქმედების სქემის აღწერამ, მაგრამ ამასთან ათეულ წელზე მეტი ხნის მანძილზე დღგ გამოიყენებოდა გამოსაცდელი ვარიანტით. საფრანგეთში პრაქტიკულად ის შემოღებული იქნა 1968 წლიდან.

ყოფილ საბჭოთა კავშირში დღგ-ის შემოღების მოსამზადებელი ეტაპი გახდა 5%-იანი გაყიდვიდან გადასახადი. მაგრამ 5%-იანი გაყიდვიდან გადასახადის შემოღებამ საცალო ფასების მნიშვნელოვანი ზრდის წინ და ფსიქოლოგიურმა ფაქტორმა გამოიღო მკვეთრად უარყოფითი შედეგი, გამოიწვია მოსახლეობის უკმაყოფილება. ფინანსური შედეგი გაყიდვიდან გადასახადიდან იყო უმნიშვნელო, ამგვარად გაყიდვიდან გადასახადი შემოღებული იყო უაღრესად არათავისდროულად და მან ვერ გაამართლა ბიუჯეტის სწრაფ შევსებაზე იმედები. იმავდროულად თავისუფალ ფასწარმოქმნაზე გადასვლით, საკუთრების ახალი ფორმების

გამოჩენითა და საწარმოთა ახალი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმების ჩამოყალიბებით ბრუნვიდან გადასახადთანაც შეიქმნა პრობლემები, დაიწყო გამოვლენა ბრუნვიდან გადასახადის ნაკლოვანებებმა თავისუფალი ბაზრის პირობებში (რენტაბელობის რეგულირება) და ბრუნვიდან გადასახადი და გაყიდვიდან გადასახადი ტრანსფორმირებული იქნა ორ არაპირდაპირ გადასახადში: დღგ-ში და აქციზში, რომელიც შემოღებული იქნა 1992 წლიდან.

გადასახადების თეორიულ-მეთოლოგიური და პრაქტიკული საკითხები მუდმივი კვლევისა და ყურადღების საგანი იყო, შესაბამისად ისტორიულად ჩამოყალიბებულ-წარმოდგენილი იქნა სხვადასხვა შეხედულებები და მიმდინარეობები. მე-16-17 საუკუნეებში მერკანტილისტები თვლიდნენ, რომ თითოეულმა სუბიექტმა უნდა გადაიხადოს იმის ექვივალენტი გადასახადი, რა სარგებლობასაც იგი ღებულობს სახელმწიფოსაგან. მათ თეორიაში წინა პლანზეა წამოწეული გადასახადის სამართლიანობის პრინციპი, რომელიც სულ უფრო იძენს აქტუალურობას ქვეყნების, ცივილიზაციისა და საზოგადოების განვითარების კვალობაზე. მერკანტილისტები თვლიდნენ, რომ რაც მეტს მუშაობს ადამიანი და მეტ დოვლათს ქმნის, მით ნაკლებად უნდა დაიბეგროს იგი, ხოლო ზარმაცი და უმუშევარი პირიქით უფრო მაღალი განაკვეთით უნდა იქნეს დაბეგრული. ისინი ცდილობდნენ დაემტკიცებინათ, რომ მაღალ გადასახადებზე თავის არიდების მიზნით, მეწარმე მეტ მატერიალურ სიმდიდრეს შექმნის. მაგრამ გადასახადების მეშვეობით შრომითი იძულება აშკარად ეწინააღმდეგება სამართლიანობისა და დემოკრატიის პრინციპებს. [12,გვ.18-19]

სახელმწიფოთა და საზოგადოების განვითარების კვალობაზე პირდაპირი იძულების ფორმა აშკარად კარგავს ეკონომიკურ მიზანშეწონილობას, რომლის თვალსაჩინო მაგალითია, თვით ცივილიზაციის განვითარების ფორმაციები: მონათმფლობელობა, ბატონყმობა, კაპიტალისტური საბაზრო მეურნეობა. ზარმაცი ირიბად ისედაც უფრო მეტს იხდის, ვინაიდან ქმნის ნაკლებ მატერიალურ სიმდიდრეს და მცირე სიმდიდრიდან მას მაინც ისედაც ნაკლები მატერიალური სიმდიდრე რჩება.

გადასახადების შესახებ თეორიული დებულებების ჩამოყალიბებაში და მეცნიერულ კვლევებში მნიშვნელოვანი ადგილი უკავიათ:

-უილიამ პეტის, რომელმაც 1662 წელს გამოსცა ფუნდამენტური ნაშრომი “ტრაქტატი გადასახადებისა და გამოსაღებების შესახებ”. რომელშიც მან განსაზღვრა, რომ სამართლიანი და მოწესრიგებული საგადასახადო სისტემა სტიმულს აძლევს ეკონომიკის განვითარებას და სტაბილურს ხდის სახელმწიფოს ფუნქციონირებას.

-ადამ სმიტის, მისი საყოველთაოდ ცნობილი ნაშრომით “გამოკვლევები ხალხთა სიმდიდრის ბუნებასა და მიზეზებზე”, რომლითაც მან დაასაბუთა, რომ სამეურნეო სუბიექტების შემოსავლების მთავარი წყაროა რენტა, ხელფასი და მოგება.

-დავიდ რიკარდოს, რომელმაც განავითარა ა. სმიტის მოძღვრება გადასახადების თეორიაზე. წარმოადგინა აზრი, რომ გადასახადი უნდა იქნას აკრებილი სამეურნეო სუბიექტის ყველა სახის შემოსავლიდან. ასევე დებულება იმის შესახებ, რომ მოგების გადასახადის გადიდება იწვევს ფასის ზრდას.

გადასახადების თეორიის განვითარების ისტორიაში საყურადღებოა ფიზიოკრატიული სკოლის სახელით ცნობილი მიმდინარეობა. ამ მიმართულების დამფუძნებლისა და მთავარი იდეოლოგის ფრანსუა კენეს მიერ შემუშავებული იქნა თეორია, რომლის თანახმად ზედმეტი ღირებულების ფორმირების წყაროს წარმოადგენს მიწადმოქმედება და შესაბამისად გადასახადი მხოლოდ მიწიდან მიღებული წმინდა შემოსავლიდან უნდა იქნეს გადახდილი. დღევანდელი გადასახედიდან აღნიშნული თეორიული დებულება მიუღებელია, მაგრამ ფიზიოკრატების დამსახურებას წარმოადგენს ის, რომ დაასაბუთეს დებულება შემოსავლების ზრდის შესაბამისად გადასახადების გადიდების მიზანშეწონილობის შესახებ. [ 12, გვ. 19-20]

საგადასახადო დაბეგვრის თეორიისა და პრაქტიკის სრულყოფა-განვითარებაში მნიშვნელოვანი წვლილი შეიტანა ინგლისელმა ეკონომისტმა ჯონ მეინარდ კეინსმა(1883-1946 წწ.). მან კლასიკურ ნაშრომში ”დასაქმების, სარგებლის და ფულის ზოგადი თეორია”(1936 წ.) თავისი “ეფექტური მოთხოვნის” თეორიით დაასაბუთა, რომ გადასახადები ეკონომიკურთან ერთად არის სოციალური ურთიერთობების რეგულირების მძლავრი ინსტრუმენტი და მისი ერთ-ერთი მთავარი ამოცანაა მაკროეკონომიკური წონასწორობისა და სტაბილიზაციის უზრუნველყოფა. კეინსის ერთ-ერთი მთავარი დამსახურება მდგომარეობს შემდეგი დებულების წამოყენებისა და დასაბუთებაში: რაც მაღალია ეროვნული შემოსავლის მოცულობა, მით უფრო მეტი საგადასახადო შემოსავლები უნდა იქნას აკრეფილი და პირიქით. გარდა ამისა, კეინსმა მის მიერ შემუშავებული ე.წ. “ჩასმული სტაბილიზატორების” თეორიის თანახმად დაასაბუთა, რომ რაც უფრო მაღალია საგადასახადო განაკვეთი, მით უფრო არასტაბილური და მერყევია საგადასახადო ბაზა. მანვე დაამტკიცა, რომ გადასახადების შემცირება

ასტიმულირებს შემოსავლების ზრდას და შესაბამისად მატულობს მოხმარება და საბოლოო ჯამში იზრდება ერთობლივი მოთხოვნა, რაც თავის მხრივ ეკონომიკური ზრდის ფაქტორს წარმოადგენს.

კეინსის მიერ გამოკვლეული გადასახადების “ფსიქოლოგიური კანონი” - სამეურნეო ერთეულების მიდრეკილება შემოსავლების ზრდის პარალელურად გაზარდოს მოხმარება, მაგრამ შედარებით ნაკლები მასშტაბებით, ვიდრე შემოსავლები იზრდება - პრაქტიკამ დაადასტურა. აღნიშნული თავის მხრივ იწვევს დაზოგვის (დაგროვების) გადიდებას, რომელთან მიმართებაშიც მიზანშეწონილია საშემოსავლო გადასახადის პროგრესული განაკვეთების დაწესება.

გადასახადების თეორიული საფუძვლების განვითარებაში დიდი როლი შეასრულა აგრეთვე ნეოკეინსიანურმა მიმართულებამ. მისმა წარმომადგენლებმა შეიმუშავეს თავისუფალი მეწარმეობის კონკურენციის და ფასების ლიბერალიზაციის თეორიული ასპექტები და მივიდნენ იმ დასკვნამდე, რომ საგადასახადო მექანიზმი წარმოადგენს წარმოების რეგულატორს, ხოლო საგადასახადო პოლიტიკა, ანტიკრიზისული და ანტიინფლაციური რეგულირების მძლავრ საშუალებას. [ 12, გვ. 21]

თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ კეინსის და ნეოკეინსიანელთა თეორიული ეკონომიკური მოძღვრებანი გარკვეულწილად ეჭვის ქვეშ დააყენა მე-20 საუკუნის 30-იანი წლების მსოფლიო ეკონომიკურმა კრიზისმა, რამაც საფუძველი შეურყია ფართოდ აღიარებულ გადასახადების კეინსიანურ თეორიას.

ყოველივე ამის შემდეგ, მე-20 საუკუნის პირველ ნახევარში მეცნიერ-ეკონომისტებმა და სპეციალისტებმა დაიწყეს გადასახადების მანამდე აღიარებული და გაბატონებული თეორიული საფუძვლების გადახედვა.



პ.სამუელსონმა წამოაყენა და დაასაბუთა კონცეფცია საბიუჯეტო-საგადასახადო და ფულად-საკრედიტო პოლიტიკის ინტეგრირებულად, ურთიერთდაკავშირებულად ფორმირების აუცილებლობის შესახებ. მისი აზრით, ფულად-საკრედიტო და ფისკალური პოლიტიკის ოპტიმალურ ურთიერთშეხამებას შეუძლია უზრუნველყოს ეკონომიკის არა მხოლოდ აღმავლობა ან დაცემით გამოწვეული ნეგატიური მოვლენების შერბილება, არამედ შექმნას პირობები და გარემო ეკონომიკის განუხრელი აღმავლობისა და სტაბილური განვითარებისათვის.

აღნიშნული იდეა კიდევ უფრო განავითარა და მას ახალი შინაარსი შესძინა ცნობილმა ამერიკელმა ეკონომისტმა მ. ფრიდმანმა. მან დაასაბუთა ეკონომიკის მართვის რეგულირებაში სახელმწიფოს მინიმალურ დონეზე ჩარევის ეფექტურობა და კეინსის “ეფექტური მოთხოვნის” თეორიას დაუპირისპირა “მიწოდების თეორია” ანუ ეკონომიკის წონასწორობის უზრუნველსაყოფად მოთხოვნას დაუპირისპირა მიწოდება. გამომდინარე აქედან, საგადასახადო პოლიტიკის უმთავრესი ამოცანა ხდება საგადასახადო ტვირთის ოპტიმალური გადანაწილება პროდუქციის მწარმოებელსა და მომხმარებელს შორის. ამასთან, ეკონომიკური ზრდის მიღწევის ინტერესებიდან გამომდინარე, მაქსიმალურად უნდა შეუმსუბუქდეს საგადასახადო ზეწოლა მწარმოებლებს. ამ ამოცანით საგადასახადო პოლიტიკა გამოდის ეკონომიკის რეგულირების ინსტრუმენტის როლში.[ 12, გვ. 22-23]

თანამედროვე ეკონომიკურ თეორიაში შეიძლება გამოვყოთ ორი ძირითადი მიდგომა საგადასახადო დაბეგვრასთან მიმართებაში. კეინსიანური სკოლის მიმდევრები (ა. ლერნერი, ა. ხანსენი, ერ. ხარროდი და სხვები) გამოდიან ეკონომიკაზე აქტიური სახელმწიფოებრივი ზემოქმედების აუცილებლობის იდეიდან და შესაბამისად

გადასახადებს განმარტავენ როგორც ინსტრუმენტს, როგორც სახელმწიფოს ეკონომიკური პოლიტიკისა. ნეოკლასიკური მომხრეები (ა. ლაფერი, ა. მარშალი, გ. სტაინი და სხვები) ამტკიცებენ ეკონომიკაში სახელმწიფოს ჩარევის შეზღუდვაზე და გადასახადებს თვლიან მხოლოდ სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულების საშუალებად.

თანამედროვე ქართველი მეცნიერების წინადადებათა და კონცეფციების ანალიზი მიუთითებს, რომ საგადასახადო პოლიტიკაში ქართველ მეცნიერთა მოსაზრებების უმნიშვნელო დონით გათვალისწინება და ქართული ყოფა-ცხოვრების, ადათ-წესების და ბუნებრივი ნორმების მხედველობაში არმიღებით საქართველოს საგადასახადო კოდექსით ასახული არის მისი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი გამოვლინება. ასეთ პოზიციაში ხდება გადასახადების მარეგულირებელი როლის შეუფასებლობა.

ამგვარად, გადასახადების წარმოშობისა და განვითარების ისტორიის ზოგადი ანალიზი გვაძლევს მისი რამოდენიმე ეტაპად დაყოფის საშუალებას. პირველი მოიცავს უძველესი დროიდან შუა საუკუნეებამდე პერიოდს, როდესაც მიმდინარეობდა სახელმწიფოების ჩამოყალიბების პროცესი, არ არსებობდა საფინანსო-საგადასახადო სისტემები, გადასახადების დადგენა-აკრებას არ ჰქონდა ჩამოყალიბებული, სტაბილური ხასიათი. მეორე ეტაპი მოიცავს მე-19 ს. პერიოდს, როდესაც მთელ რიგ ქვეყნებში შეიქმნა საგადასახადო-საფინანსო დაწესებულებების ქსელი, დაიწყო გადასახადების არსის, ბუნების, მისი საზოგადოებაზე და ეკონომიკაზე ზემოქმედების, გადასახადების ამოღების წესების სრულყოფის თეორიული და მეცნიერული თვალსაზრისების ინტენსიური ჩამოყალიბება-შესწავლა, სახელმწიფომ საკუთარ თავზე აიღო საგადასახადო ადმინისტრაციული და მეთოდური საკითხების გადაწყვეტა. გადასახადების განვითარების მესამე ეტაპზე სახელმწიფო საკუთარ ხელში იღებს

გადასახადების დადგენისა და აკრების ყველა ფუნქციას, ადგენს საკანონმდებლო ბაზასა, ახდენს მის სისტემიზირებას, უზრუნველყოფს მის შესრულებაზე კონტროლს, მნიშვნელოვნად განვითარდა და სრულყოფა განიცადა საგადასახადო დაბეგვრის თეორიებმა, მეცნიერული თეორიები და შეხედულებები სულ უფრო ფართო გამოყენებას პოულობს პრაქტიკაში.

### 1.3. საგადასახადო რეფორმები და ლიბერალიზაცია

საგადასახადო პოლიტიკა ყოველთვის იყო და არის სახელმწიფოს ერთ-ერთი მთავარი პრიორიტეტი. გადასახადის ფუნქციებში გადაიკვეთება ეკონომიკა და პოლიტიკა, ადამიანი და სახელმწიფო, დემოკრატია და თვითნებობა, პირადი კეთილდღეობა და საზოგადოებრივი ინტერესი.

შუა საუკუნეებამდე გადასახადის დამახასიათებელი ნიშანი იყო დაბეგვრის ნატურალური ფორმა. შუა საუკუნეების აგრარული წყობილების სფეროში გამოწვეული ცვლილებანი, უპირველეს ყოვლისა, დაკავშირებულია ფულად მეურნეობაზე გადასვლასთან. რაც უფრო მტკიცდება ფულადი მეურნეობა, მით უფრო ყოველგვარი გადასახადი, ბეგარა და სხვა გამოსაღები ფულად ფორმას ღებულობს.

ყველაზე ადრე საქონლურიდან ფულად მეურნეობაზე გადასვლა ინგლისში მოხდა, სადაც ნატურალური გადასახადი იცვლებოდა განსაზღვრული ფულადი რენტით. მეორე მნიშვნელოვანი ნაბიჯი იყო საბატონო ბეგარის (შრომა მემამულისათვის) ფულადი ღალით შეცვლა.

საქართველოში ბეგარა-გადასახადებში ცვლილებები მოხდა მე-19 ს. 40-იან წლებიდან, როცა გატარებული იქნა საფინანსო რეფორმა, რომელიც ფულადი რენტის გაბატონებას გულისხმობდა. საგადასახადო რეფორმის შედეგად ნატურალური გადასახადები შეიცვალა ფულადი გადასახადებით. ფულადი რენტის შემოღებამ ხელი შეუწყო საქართველოში სასაქონლო მეურნეობის განვითარებას. [ 19, გვ. 52]

მე-20 საუკუნის 20-ანი წლების ბოლოს საბჭოთა კავშირში საგადასახადო სისტემა საკმაოდ რთული და მოცულობითი იყო. საფინანსო ორგანოთა ამოცანას შეადგენდა საგადასახადო სიმძიმის გადატანა შეძლებულ კლასებსა და ფენებზე. ამ პერიოდში როგორც პირდაპირი, ისე არაპირდაპირი გადასახადების ამოღების სისტემაში არაერთხელ შევიდა ცვლილებები. მთელი მათი მრავალსახეობის მიუხედავად არსი მდგომარეობდა ერთში, გამოედევნათ კერძო კაპიტალი. სახელმწიფოს მიერ შემდგომში გატარებული საგადასახადო პოლიტიკა გამომდინარეობდა არა საზოგადოებრივ-ეკონომიკური წყობის ყოველმხრივი ანალიზის საფუძველზე, ქვეყნისათვის მისი სასიკეთო შედეგების მოტანით, არამედ პროლეტარული სახელმწიფოს მოთხოვნილებების გამარტივებული გაგებით სახალხო მეურნეობის სოციალიზაციის ფორსირებაში. 30-იანი წლების დასაწყისიდან, გადასახადების როლი და არსი მნიშვნელოვნად მცირდება და გადასახადები იწყებს მისთვის არადაძახასათეხელი ფუნქციის შესრულებას,გამოიყენება როგორც პოლიტიკური ბრძოლის იარაღი კერძო მეწარმეობის წინააღმდეგ.

საბჭოთა კავშირში 1930-1932 წლების საგადასახადო რეფორმის არსი მდგომარეობდა იმაში, რომ მრავალრიცხოვანი გადასახადი დაჯგუფებული იქნა შემდეგ ძირითად სახელებში: სახელმწიფო

საწარმოებისათვის ბრუნვიდან გადასახადი და მოგებიდან ანარიცხები, კოოპერაციული საწარმოებისათვის ბრუნვიდან გადასახადი და საშემოსავლო გადასახადი. რეფორმის შედეგად გაუქმებული აქციზების სისტემა და ყველა საგადასახადო სახდელი (დაახლოებით 60) უნიფიცირებული იქნა ორ ძირითად გადასახდელში, ბრუნვიდან გადასახადში და მოგებიდან ანარიცხებში.

ევროპის სახელმწიფოებში 1960-1970 წლებში დღგ-ის გავრცელება საერთო ევროპული გახდა. ამას ხელი შეუწყო ევროპის ეკონომიკური თანამეგობრობის საგადასახადო და საფინანსო კომიტეტის მიერ 1962 წელს რეკომენდაციის მიღებამ თანამეგობრობის ყველა წევრის დღგ-ზე გადასვლაზე. 1967 წლის აპრილში ევროპის ეკონომიკური თანამეგობრობის I და III დირექტივების მიღებით დღგ დამტკიცებული იქნა ძირითად არაპირდაპირ გადასახადად თანამეგობრობის წევრი ქვეყნებისათვის 1972 წლის ბოლომდე მისი შემოღების ვადით.

80-იან წლებში დღგ შემოაქვთ თავიანთ საგადასახადო სისტემებში აზიის, ამერიკის, აფრიკის სახელმწიფოებს. ძირითადი არაპირდაპირი გადასახადის რანგში იღებენ მას თურქეთში, ინდოეთში, ინდონეზიაში, ბრაზილიაში, კოლუმბიაში, ეგვიპტეში და სხვა ქვეყნებში. 90-იანი წლების დასაწყისი გახდა პერიოდი დღგ-ის შემოღებისა აღმოსავლეთ ევროპის ქვეყნების საგადასახადო სისტემებში, დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა თანამეგობრობის ქვეყნების ჩათვლით.

ქვეყნების საგადასახადო სისტემების ამ მიმართულებით ცვლილების ძირითადი მიზეზები მდგომარეობს შემდგომში:

-დღე იძლევა საშუალებას ზუსტად და სწრაფად მოვახდინოთ საგადასახადო ოპერაციები სრულყოფილი ტექნიკის და დოკუმენტ ბრუნვის აწყობილი სისტემის პირობებში.

-დღე-ის შემოღება, ქვეყნის ევროკავშირში შესვლისათვის ერთ-ერთი პირობაა.

-დღე უფრო ეფექტურია ბრუნვიდან გადასახადთან შედარებით საქონელზე ან მომსახურებაზე საგადასახადო დაბეგვრის შეღავათიანი პირობების შესაქმნელად.

-დღე-ს შეუძლია მნიშვნელოვნად გაზარდოს ქვეყნის ბიუჯეტში შემოსავლები სხვა გადასახადებთან შედარებით.

საგადასახადო წნეხის გაძლიერებასა და სახელმწიფო ბიუჯეტში შემოსავლელი გადასახადების თანხებს შორის ურთიერთდამოკიდებულება წარმოაჩინა პროფესორმა ა. ლაფერმა ჯერ კიდევ მე-20 საუკუნის მეორე ნახევრის დასაწყისში, ააგო რა თავისი ცნობილი “ლაფერის მრუდი”. ა. ლაფერის საგადასახადო კონცეფციის, რომლის მიხედვითაც საგადასახადო განაკვეთი გარკვეულ ზღვრამდე იწვევს საგადასახადო შემოსავლების ზრდას, ხოლო მის ზევით გადიდება ამუხრუჭებს შემოსავლების გადიდებას და ეკონომიკურ პროგრესს, მთავარი იდეა მდგომარეობს იმაში, რომ მაღალი საგადასახადო წნეხი ახშობს სამეწარმეო და საინვესტიციო აქტივობას, რის გამოც ეცემა წარმოების ზრდის ტემპები, ვიწროვდება საგადასახადო ბაზა და კლებულობს საგადასახადო შემოსავლების მოცულობა. საგადასახადო წნეხის დაუსაბუთებელი ზრდა წარმოადგენს მიზეზს ეკონომიკის ჩრდილოვანი სექტორის განვითარებისა, ხოლო საგადასახადო წნეხის შემცირება სტიმულს აძლევს სამეწარმეო საქმიანობას. ბიუჯეტის შემოსავლების ზრდა ამ შემთხვევაში ხდება წარმოების ზრდისა და ამის შედეგად

დასაბეგრი საგადასახადო ბაზის გაფართოების ხარჯზე. მსოფლიო პრაქტიკა გვიჩვენებს, რომ გადამხდელის შემოსავლებიდან 40%-მდე გადასახადის ამოღება ის ზღვარია, რომლის იქეთ იწყება დაგროვების შემცირება და ამით ეკონომიკაში ინვესტიციები. თუ გადასახადის განაკვეთები და მათი რაოდენობა აღწევენ ისეთ დონეს, რომ გადასახადის გადამხდელიდან ამოიღება მისი შემოსავლების 50%-ზე მეტი, მაშინ ეს სპობს სამეწარმეო ინიციატივას და წარმოების გაფართოების სტიმულს. [4, გვ. 74]

ცხრილი 1

საგადასახადო და არასაგადასახადო შემოსავლების ხვედრითი წილი(%) მშპ-თან(საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მეთოდოლოგიით)

ქვეყანა	2002	2003	2004
ავსტრალია	37.4	37.0	36.2
ავსტრია	51.0	50.4	49.9
ბელგია	50.5	49.9	49.7
კანადა	41.4	41.2	40.9
კანადა	40.5	40.5	40.4
დანია	57.5	57.4	57.3
ფინეთი	54.2	53.6	52.7
საფრანგეთი	50.3	50.4	50.4
გერმანია	45.0	45.3	44.9
საბერძნეთი	45.2	45.1	45.1

უნგრეთი	42.3	43.1	43.9
ისლანდია	44.6	45.5	44.7
ირლანდია	33.3	34.2	33.8
იტალია	45.2	45.8	45.0
იაპონია	31.5	30.9	31.2
კორეა	32.6	32.6	32.9
ლუქსემბურგი	46.7	46.3	44.5
ნიდერლანდები	45.9	46.2	45.7
ახალი ზელანდია	41.8	42.5	42.1
ნორვეგია	58.6	58.2	58.3
პოლონეთი	42.8	42.6	42.2
პორტუგალია	43.3	43.9	43.1
სლოვაკეთი	43.6	42.5	41.0
ესპანეთი	39.8	39.4	39.3
შვედეთი	59.5	59.3	59.2
დიდი ბრიტანეთი	39.3	39.9	40.0
აშშ	32.1	31.0	30.6
ევროპის რეგიონი	46.0	46.1	45.7
ევრო გაერთიანება	45.5	45.8	45.5

წყარო: [39, გვ 129]

საქართველოში საგადასახადო და არასაგადასახადო შემოსავლების წილი მშპ-ში შეადგენდა: 2003 წელს - 15,6 %, 2004 წელს - 21,3 %. აღნიშნული მონაცემების ზემოთმოცემულ მაჩვენებლებთან (ცხრილი 1) შედარებით ჩანს, რომ ეკონომიკურად განვითარებულ ქვეყნებთან შედარებით საქართველოში საგადასახადო წნეხი



მთლიანობაში ჩვენი გადამხდელისათვის არათუ აჭარბებდა, არამედ დაბალია. მაგრამ მხედველობაშია მისაღები, რომ ”საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლის პროცესში, როდესაც უარყოფილია პირდაპირი კონტროლის მექანიზმები, ბიუჯეტის შემოსავლების ზრდაზე სერიოზულ და არსებით გავლენას ახდენს ისეთი ძნელად პროგნოზირებადი ფაქტორები, როგორცაა: ინფლაცია, სავალუტო კურსის ცვლილებები, წარმოების ნელი ზრდა, ურთიერთდავალიანებათა მასშტაბები, გადასახადების გადამხდელის მიერ დასაბეგრი შემოსავლების გადამალვა და ა. შ.” [ 4, გვ.89]. ანუ ჩრდილოვანი ეკონომიკის მასშტაბები და ასევე საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირების გაუმართაობა, ხარვეზები. ზემოთაღნიშნული მაჩვენებელი მიიღება საქართველოში საგადასახადო დისციპლინის დარღვევების პირობებში, როცა გადასახადების გადამხდელთა მხოლოდ მცირე ნაწილი იხდიდა კეთილსინდისიერად და სრული ოდენობით ბიუჯეტში გადასახადებს. გადასახადის გადამხდელთა მნიშვნელოვანი ნაწილი იხდიდა გადასახადებს, მაგრამ ყველა მათთვის ხელმისაწვდომი კანონიერი, ხოლო უმეტესად უკანონო ხერხებით, საშუალებებით ამცირებდნენ თავიანთ საგადასახადო ვალდებულებებს, ხოლო გარკვეული ნაწილი თითქმის საერთოდ არ იხდიდა გადასახადებს.

ამგვარადვე, ანუ არა საგადასახადო კანონმდებლობიდან და ბაზიდან გამომდინარე, არამედ არსებული შესაძლებლობებიდან ხორციელდება საგადასახადო შემოსავლების დაგეგმარება ყველა დონის ბიუჯეტის მიხედვით (განსაკუთრებით თვალსაჩინო იყო ამ მხრივ მიწაზე გადასახადი და ქონების გადასახადი ფიზიკური პირებიდან).

პატარა მნიშვნელობა არა აქვს იმ ეკონომიკურ გარემოს, რომელშიც უხდება საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის განხორციელება და გადასახადის გადახდა საქართველოს გადამხდელებს. საბაზრო ურთიერთობის განუვითარებლობა, არასრულყოფილება და მუდმივი ცვლილება ქვეყნის საგადასახადო სისტემის, აღურიცხავი საქონლის წარმოება-მოძრაობა და სხვა ფაქტორები, ზრდის საგადასახადო წნეხს სამამულო გადასახადის გადამხდელისა. რეალობაში, ასეთ პირობებში საგადასახადო ტვირთი იგრძნობა უფრო მწვავედ, ვიდრე ეს იქნებოდა ეკონომიკის მადესტაბილიზირებელი ფაქტორების არ ქონის შემთხვევაში.

ამგვარად, წარმოების ეფექტიანობის ამაღლების აუცილებლობა მის ყველა სტადიაზე, დისპროპორციების აღმოფხვრა, აგრეთვე მოსახლეობის ძირითადი ნაწილის რეალური ცხოვრების დონის ამაღლება მოითხოვს საგადასახადო ტვირთის შემცირებას უპირველესად ეკონომიკის რეალურ სექტორზე და სამამულო საქონელ-მწარმოებელზე. აუცილებელია შეიქმნას ხელსაყრელი პირობები საწარმოთა საბრუნავი საშუალებების გასაზრდელად და მათი საინვესტიციო საქმიანობის სტიმულირებისათვის. ამასთან მნიშვნელოვანია საგადასახადო შეღავათების საკითხები: „არჩევანი შეიძლება იყოს შემდეგი სახის: ბევრი შეღავათები და მაღალი საგადასახადო ტარიფები ან დაბალი ტარიფები ყოველგვარი საგადასახადო შეღავათების გარეშე. საგადასახადო შეღავათები ისეთი უარყოფითი შედეგებითაც ხასიათდება, რომელთა გამოც რთულდება საგადასახადო სისტემა, შედეგად საგადასახადო ფორმულარი ძალზე გადატვირთულია, . . . გამოცდილებიდან ცხადი ხდება, რომ საგადასახადო შეღავათებით უფრო მდიდრები სარგებლობენ, ვიდრე ღარიბები. საგადასახადო შეღავათების მაქსიმალურად ლიკვიდაციის დადებითი შედეგი განსაკუთრებით იმაში იქნება გამოხატული, რომ საგადასახადო

სისტემა გახდება ნათელი და მარტივი, ხოლო საგადასახადო განაკვეთები დაბალი. ასეთი უნდა იყოს უმთავრესი მიმართულება ყოველი გონივრული საგადასახადო რეფორმისა”. [2, გვ. 450-452]

თანამედროვე კომერციული საქმიანობის გლობალიზაციის მხედველობაში მიღებით, მსოფლიო სამეურნეო კავშირების სისტემაში ეროვნული ეკონომიკური მეურნეობის ინტეგრაციისათვის ერთ-ერთ პირველ ამოცანად დგას საგადასახადო ჰარმონიზაცია, ეროვნული ეკონომიკური პოლიტიკის კოორდინაცია, საგადასახადო დაბეგვრის დონეთა გათანაბრება, საგადასახადო ბაზათა განსაზღვრის მეთოდები, დაწესებული საგადასახადო შეღავათების ხასიათი. ჯერ ადრეა საუბარი საგადასახადო სისტემების გლობალურ ჰარმონიზაციაზე. პრაქტიკულ ასპექტში საგადასახადო ჰარმონიზაციის საკითხები განიხილება მხოლოდ რეგიონალური ინტეგრაციის ფარგლებში და ყველაზე დიდ წარმატებას აქ მიაღწიეს ევროკავშირში.

საგადასახადო სფეროში საერთაშორისო თანამშრომლობას პირველი მსოფლიო ომის შემდეგ ჩაეყარა საფუძველი. 1920 წელს ბრიუსელში გამართულ საერთაშორისო საფინანსო კონფერენციაზე პირველად დაისვა საკითხი საერთაშორისო საგადასახადო შეთანხმების სტანდარტიზაციის აუცილებლობაზე. ერთა ლიგის საფინანსო კომიტეტმა (ფუნქციონირებდა 1945 წლამდე) მოამზადა რამდენიმე ტიპური კონვენცია (შეთანხმება), მათ შორის შემოსავალზე და კაპიტალზე გადასახადების ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ. 1954 წლიდან საერთაშორისო საგადასახადო თანამშრომლობის ცენტრად გადაიქცა ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაცია. ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის

საგადასახადო კომიტეტმა შეიმუშავა ე.წ. ტიპური კონვენცია - შემოსავლებსა და კაპიტალზე ორმაგი საგადასახადო დაბეგვრის თავიდან აცილების შესახებ.

საგადასახადო ჰარმონიზაციის კონცეფცია წარმოიშვა სწორედ ევროპული ეკონომიკური ინტეგრაციის განვითარების პროცესში. ევროკავშირის ჩამოსაყალიბებლად, შესაქმნელად აუცილებელი იყო ყველა წინააღმდეგობის აღმოფხვრა (მ.ი. საგადასახადოსიც) საქონლის, მომსახურების, კაპიტალის, შრომითი ძალის თავისუფალი მოძრაობისათვის. ვინაიდან საგადასახადო პოლიტიკა ტრადიციულად ყოველი ქვეყნის მიერ ტარდება თავისი, საკუთარი ინტერესების გათვალისწინებით, ამდენად უარი თქვეს ერთიანი საგადასახადო სისტემის შექმნაზე. ამის მაგივრად გადაწყვიტეს მოეყვანათ კანონმდებლობა შესაბამისობაში ერთმანეთთან და აგრეთვე ეროვნული საგადასახადო სისტემები დაექვემდებარებინათ ევროპული ინტეგრაციის საერთო ამოცანებზე.

ევროკავშირში საგადასახადო ჰარმონიზაცია ისახავს ისეთ შემდეგ მიზნებს, როგორცაა:

-საგადასახადო საზღვრების გაუქმება იმისათვის, რომ შეიქმნას თანაბარი კონკურენტული პირობები სამეურნეო სუბიექტებისათვის.

-ევროკავშირის საშინაო ბაზრის გაერთიანება და უნიფიკაცია, როგორც ინტეგრაციული პროცესების ძირითადი მამოძრავებელი ძალის რეგიონში.

-თანამეგობრობის ყველა ქვეყნებში საგადასახადო სისტემების სტრუქტურათა, ძირითადი სახეობის გადასახადების ამოღების წესის შესაბამისობაში მოყვანა.

საგადასახადო ჰარმონიზაციის ძირითად მიმართულებებად ევროკავშირში გახდა დღგ-ის და აქციზის ჰარმონიზაცია.

ევროკავშირის შექმნის შესახებ 1993 წლის 1 ნოემბრის ხელშეკრულების შესაბამისად (ე.წ. “მაასტრიხტის ხელშეკრულება”) ევროკავშირში არაპირდაპირი გადასახადების ჰარმონიზაციის ძირითად ამოცანებად იქცა თანამეგობრობის შიგნით ფისკალური საზღვრების გაუქმება და დღგ-ის განაკვეთების შემცირება. რათა დაახლოებულიყო დღგ-ის განაკვეთები, 1993 წლის იანვრიდან შემოღებული იქნა მინიმალური სტანდარტული განაკვეთი გადასახადისა 15%. გარდა ამისა, რიგ ქვეყნებში გამოიყენება გადიდებული და შემცირებული განაკვეთები.

ევროკავშირის ქვეყნებში დღგ თამაშობს მნიშვნელოვან როლს, ვინაიდან ის ხელს უწყობს კავშირის ერთ-ერთი უმთავრესი მიზნის რეალიზებას: კავშირის ფარგლებში საქონლის, მომსახურების, ხალხისა და კაპიტალის თავისუფალი გადაადგილების უზრუნველყოფა.

არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის განვითარების ისტორიული გამოცდილების განხილვა საშუალებას გვაძლევს მოსაზრების დადასტურებისა მასზე, რომ გადასახადი წარმოადგენს ეფექტურ იარაღს სახელმწიფოს ეკონომიკაზე ზემოქმედებისათვის. მაგრამ ეროვნულ მეურნეობაზე საგადასახადო დაბეგვრის სასიკეთო ზემოქმედებისათვის აუცილებელია დაწესებული იქნას გადასახადების ამოღების ოპტიმალური დონე, ინდივიდუალური ყოველი ქვეყნისათვის განსაზღვრულ ისტორიულ პერიოდში.

ამიტომ მიმდინარე პერიოდში საგადასახადო სისტემის რეფორმირებისას კვლავაც აუცილებელია საგადასახადო დაბეგვრის განვითარების ისტორიის და დაგროვილი გამოცდილების შესწავლა-ანალიზი-გათვალისწინება. ეს საშუალებას მოგვცემს თავიდან ავიცილოთ შეცდომები და მაქსიმალურად გავითვალისწინოთ ყველა დადებითი მომენტი.

შეიძლება ვთქვათ, რომ ჩვენი ქვეყნის საგადასახადო სისტემა გულისხმობს ყველა ძირითად გადასახადს, რომლებიც გამოიყენება განვითარებულ ქვეყნებში, მაგრამ მიუხედავად ამისა თვით საგადასახადო სისტემა მუდმივი ცვლილებების და სრულყოფის პროცესშია და აქ განსაკუთრებულ მნიშვნელობას იძენს კითხვა, თუ რამდენად სწრაფად განვითარდება და დასრულდება გარკვეულ დონეზე მისი სრულყოფისა და დახვეწის პროცესი. ყველა საგადასახადო სისტემის ფორმირების დროს ძირითადია წინააღმდეგობა საგადასახადო შემოსავლების მოთხოვნილებასა და მათი მიღების შესაძლებლობას შორის. შეიძლება ჩამოვყალიბოთ შემდეგი ძირითადი დარღვევები საგადასახადო დაბეგვრის პრინციპებისა:

-მოქმედი საგადასახადო სისტემის ზემდეტი სირთულე როგორც გადასახადის გადამხდელის პოზიციიდან, ისე საგადასახადო ორგანოების ეფექტურად ფუნქციონირების პოზიციიდან.

-საგადასახადო სიმძიმის არათანაბარი განაწილება პირადი დაბეგვრის დროს.

-უარყოფითი გავლენა განაკვეთებისა ეკონომიკური გადაწყვეტილების მიღებაზე. გადასახადის გადამხდელები, რომლებიც იბეგრებიან შესაძლებლობის ზღვარზე, კარგავენ მუშაობის სტიმულს და იჩენენ ინტერესს ჩრდილოვანი ეკონომიკისადმი და ა. I.

ჩვენთან საგადასახადო პრობლემები მძიმდება იმიტაც, რომ სისტემა ჯერ კიდევ სრულყოფის პროცესშია, რომელიც გარკვეულწილად ემთხვევა საქართველოს, როგორც დამოუკიდებელი სახელმწიფოდ ჩამოყალიბების პერიოდს. იგი შეიძლება პირობითად რამოდენიმე ეტაპად დავყოთ:

პირველი - 1991-1992 წწ., როცა ხდებოდა ინტენსიური სამართლებრივი და ორგანიზაციული მუშაობა საბჭოთა საგადასახადო სისტემის რეფორმირებისა ახალ ეკონომიკურ და პოლიტიკურ პირობებში, რომლის შედეგად მივიღეთ ნაერთი საგადასახადო სისტემა.

მეორე ეტაპი - 1992-1997 წწ., როცა წარმოებდა ახალი საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირება, გამოცდილების დაგროვება და უარყოფითი მხარეების გამოვლენა. მისი შედეგი გახდა ის, რომ მივიღეთ ახალი საგადასახადო კოდექსი.

მესამე ეტაპი - 1997 წლიდან 2005 წლამდე, რომლის დამახასიათებელია მთელი რიგი უარყოფითი მხარეები: ეკონომიკური კრიზისი დაერთო, უამრავი ცვლილებები შევიტანეთ კოდექსში და დღის წესრიგში დადგა ახალი კოდექსის (საგადასახადო სისტემის) ჩამოყალიბების აუცილებლობა.

მეოთხე ეტაპი - 2005 წლიდან დღემდე. მიღებული იქნა ახალი, გადამუშავებული საგადასახადო კოდექსი და მოხდა მისი პრაქტიკაში აპრობაცია.

თავი II. არაპირდაპირი გადასახადები  
საგადასახადო სისტემაში



## 2. 1. არაპირდაპირი გადასახადები, როგორც საბიუჯეტო შემოსავლების ძირითადი წყარო

სახელმწიფოს საგადასახადო სისტემის კონკრეტული შინაარსი, სახე ყოველთვის განისაზღვრება შემდეგი ფაქტორებით:

- საზოგადოების ეკონომიკური წყობით
- სახელმწიფოს სოციალური პოლიტიკით
- სახელმწიფოს განვითარების კონკრეტული მიზნების სტრატეგიით.

ისინი პრაქტიკაში რეალიზდება გამოყენებული გადასახადებით, მათი სტრუქტურით, ამოღების ხერხებით, განაკვეთების სიდიდით, საგადასახადო ბაზის გამოთვლის მეთოდით, საგადასახადო შეღავათების შემადგენლობითა და მინიჭების წესით, ხელისუფლების სხვადასხვა დონის ფისკალური უფლებამოსილებით, საგადასახადო დაბეგვრის საკანონმდებლო პროცედურით. საგადასახადო დაბეგვრის მსოფლიო პრაქტიკაში თანაფარდობა პირდაპირ და არაპირდაპირ გადასახადებს შორის კონკრეტულ ისტორიულ მომენტში და კონკრეტულ ქვეყანაში განპირობებულია ეკონომიკური, ეროვნული და ტერიტორიული თავისებურებებით.

საბაზრო ეკონომიკის ქვეყნების პრაქტიკა ადასტურებს, რომ თანაფარდობა პირდაპირ და არაპირდაპირ გადასახადებს შორის დამოკიდებულია ქვეყნის მოსახლეობის ძირითადი ნაწილის ცხოვრების დონეზე, გადასახადების დარიცხვისა და ამოღების მეთოდურ-სამართლებრივ საფუძვლებზე და ასევე

ჩამოყალიბებული სტერეოტიპით ამა თუ იმ გადასახადებთან მიმართებაში. თუ საგადასახადო სისტემაში აქცენტი გაკეთებულია არაპირდაპირ და ქონებრივ დაბეგვრაზე, მაშინ დიდი ალბათობაა, რომ საქმე გვაქვს დაბალგანვითარებულ ქვეყანასთან, ხოლო თუ გადასახადების სტრუქტურაში ჭარბობს პირდაპირი გადასახადები, რომლის ობიექტად გამოდის შემოსავლები, მაშინ ეს მიუთითებს, რომ საუბარია მაღალგანვითარებულ ეკონომიკაზე. ეს კანონზომიერება განსაკუთრებით თვალნათლივ წარმოჩინდება განვითარებად ქვეყნებში, რომელთა საგადასახადო დაბეგვრაში დომინირებენ არაპირდაპირი გადასახადები.

თანაფარდობა პირდაპირ და არაპირდაპირ საგადასახადო დაბეგვრას შორის დამოკიდებულია შემოსავლების საშუალო დონეზე-რაც უფრო მაღალია შემოსავლების დონე, მით უფრო ეფექტურია პირდაპირი გადასახადების გამოყენება და პირიქით. მაგრამ ამაზე შეიძლება გავლენა იქონიოს ისეთმა სუბიექტურმა ფაქტორმაც, როგორცაა ეროვნული ტრადიციები. მაგალითად აშშ-ში ისტორიულად ჩამოყალიბდა სტერეოტიპი არაპირდაპირ გადასახადებთან უარყოფითი დამოკიდებულების, როგორც უმეტესწილად სოციალურად არასამართლიანი საგადასახადო წნეხისა მოსახლეობის შემოსავლებთან მისი ნაკლები დამოკიდებულებით, ვიდრე შემოსავლების სიდიდესა და გადამხდელის ქონებასთან მიმართებაში პირდაპირი გადასახადების კავშირურთიერთობით.

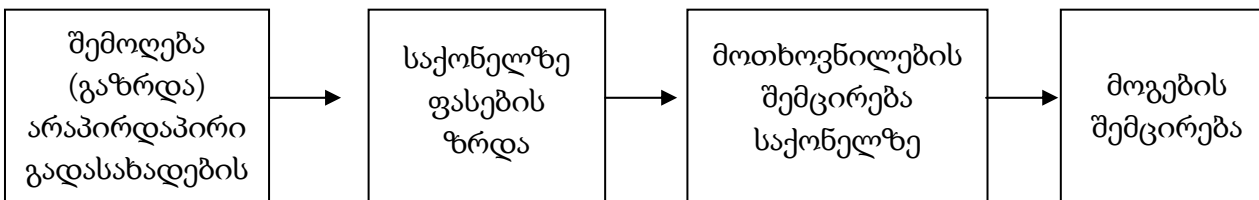
გადასახადების პირდაპირ და არაპირდაპირ გადასახადებად დაყოფა პირველად მოცემული იქნა ინგლისელი ფილოსოფოსის დ. ლოკის მიერ მე-17 საუკუნის ბოლოს. გადასახადების დაყოფას საფუძვლად დაედო გადასახადების გადაკისრების კრიტერიუმი. არაპირდაპირი გადასახადის მატარებელს წარმოადგენს

მყიდველი, მომხმარებელი. გადასახადის სუბიექტს კი წარმოადგენს მწარმოებელ-გამყიდველი, ვინაიდან ის იღებს არაპირდაპირ გადასახადს და გადაურიცხავს მას სახელმწიფოს.

ეკონომიკის შესახებ ნაშრომებში არაპირდაპირი გადასახადების აღწერა-დახასიათებისას, მათი გავლენისას საბაზრო ურთიერთობათა მონაწილეებზე აქცენტი კეთდება მომხმარებელზე ანუ გადასახადის ბოლო გადამხდელზე. მწარმოებლებთან მიმართებაში ჩამოყალიბებულია შეხედულება, რომ მოხმარებაზე გადასახადი მათზე პრაქტიკულად არ ახდენს გავლენას ანდა გავლენა მინიმალურია. აღნიშნული მოსაზრება დაფუძვნიებულია საკითხის სუფთა თეორიულ მხარეზე, იგულისხმება რა, რომ მწარმოებელი წარმოადგენს მხოლოდ ელემენტს, რომელიც განასახიერებს და განახორციელებს საგადასახადო გადახდას მომხმარებელსა და ბიუჯეტს შორის. ამასთან გათვალისწინებულია, რომ არაპირდაპირი გადასახადებით დასაბეგრ საქონელზე მოთხოვნა ელასტიურია და ყოველი ცვლილება ფასის, დაკავშირებული ასეთი გადასახადის შემოღებასთან არ აისახება მოთხოვნილების მოცულობაზე. მაგრამ პრაქტიკაში საქმე სხვაგვარად დგას. არაპირდაპირი გადასახადები გარკვეულ გავლენას ახდენენ სამეურნეო სუბიექტების საფინანსო მდგომარეობაზე. ცალკეული განსხვავებები არსებობს არაპირდაპირი გადასახადების გადაკისრების ფორმაში. ვინაიდან დღე მოიცავს საქონლის, მომსახურების ფართო დიაპაზონს, მომხმარებელს უმნიშვნელო შანსი აქვს შეეწინააღმდეგოს ფასების ზრდას, დაკავშირებულს ამ გადასახადთან, თავისი ხარჯების გადამისამართებით გადასახადით არადაბეგვრადი საქონლის, მომსახურების მიმართულებით. აქციზით იბეგრება შედარებით მცირე ჩამონათვალი საქონლისა და აქ მომხმარებელს უფრო დიდი შესაძლებლობა აქვს შეეწინააღმდეგოს ფასების ზრდას, განპირობებულს,

გამოწვეულს გადასახადებით. მაგრამ პრაქტიკაში უმეტეს შემთხვევაში ფასების ზომიერი ზრდა არ ახდენს უარყოფით ზეგავლენას გაყიდვის, მიწოდების მოცულობაზე. ეს ეხება აქციზებს ენერგომატარებლებზე, სიგარეტზე, სპირტიან სასმელებზე. არაპირდაპირი გადასახადების ძირითადი ნაწილი ჩვეულებრივ გადაეკისრება მომხმარებელს ფასების გაზრდის ხარჯზე. უპირატესობასთან ერთად, არაპირდაპირ გადასახადებს ახასიათებს ნაკლიც, კერძოდ რაც უფრო დარიბია პირი, მით უფრო მეტ წილს აძლევს ის სახელმწიფოს არაპირდაპირი გადასახადების სახით თავისი შემოსავლიდან, მაგრამ უნდა აღინიშნოს, რომ აშკარად გამოხატული რეგრესული ხასიათი არაპირდაპირ გადასახადებს ჰქონდა მაშინ, როცა ფართოდ გამოიყენებოდა ინდივიდუალური აქციზები, რომლებიც მიეყენებოდა წონას, მოცულობას, სიმაგრეს უმეტესად პირველადი მოთხოვნილების საქონელზე. საქონლის ფასზე პროცენტული განაკვეთების მიყენებით და დასაბეგრი ბრუნვის გაფართოებით არაპირდაპირი გადასახადების რეგრესულობა კლებულობს, ვინაიდან მაღალი და საშუალო შემოსავლების მქონე მოქალაქეები იხდიან მეტ გადასახადს შესყიდვების მოცულობის გაზრდის ხარჯზე.

მწარმოებელზე არაპირდაპირი გადასახადების ზემოქმედების ობიექტური მხარე შეიძლება დავახასიათოთ შემდეგი სქემით:



ასეთი სქემა უმეტესწილად იმ შემთხვევაში მოქმედებს, როცა მწარმოებელი აწარმოებს საქონელს, რომელზედაც მოთხოვნა, სხვა დანარჩენი თანაბარ პირობებში შეიძლება შემცირდეს ანუ ეს საქონელი არ არის პირველადი მოთხოვნილების.

არაპირდაპირი გადასახადების უპირატესობისა და ნაკლოვანებების განხილვისას, უნდა აღინიშნოს ის განსაკუთრებულობა, რომელიც მდგომარეობს იმაში, რომ ისინი წარმოადგენენ არა მარტო მძლავრ ფინანსურ რესურსს, რომელიც იძლევა შემოსავლების მნიშვნელოვან ნაწილს, იგი არის აგრეთვე იარაღი, საშუალება, რომლის მეშვეობით სახელმწიფო იცავს ცალკეული ფენების ინტერესებს.

ამდენად, არაპირდაპირი გადასახადები - განმანაწილებელი ფულადი ურთიერთობაა მიწოდების ფასზე კანონმდებლობით დადგენილი ნამატის ჩამორიცხვისა სახელმწიფოს სასარგებლოდ, ამოღებადი ერთ ან რამოდენიმე სტადიაზე საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) გადაადგილებისა საბოლოო მომხმარებლამდე. დღეისათვის მიღებული კლასიფიკაციის შესაბამისად, არაპირდაპირ გადასახადებს მიეკუთვნება:

- დამატებული ღირებულების გადასახადი
- აქციზი
- საბაჟო გადასახადი
- სახელმწიფო ფისკალური მონოპოლიები და გადასახადები.
- ბრუნვიდან გადასახადი
- გაყიდვიდან გადასახადი

სახელმწიფო ხელისუფლება საგადასახადო პოლიტიკით – გადასახადის განაკვეთების ცვლილებით, სხვადასხვა შეღავათების დაწესებით, გადასახადებით დაბეგვრის საშუალებით ბაზარზე მოთხოვნა – მიწოდების სასურველი თანაფარდობით შეცვლით, ზეგავლენას ახდენს დანაზოგებზე, შესაბამისად, ეროვნულ ეკონომიკაში კაპიტალის დაგროვებასა და ეკონომიკურ ზრდაზე.(დანართი 13,18)

ქვეყნების მიხედვით საგადასახადო ტვირთის შედარებისათვის საერთაშორისო სტატისტიკა იყენებს მთლიან შიდა პროდუქტში გადასახადების წილის მაჩვენებელს. საგადასახადო წნეხი განსხვავებულია ქვეყნების მიხედვით. არ არსებობს ერთიანი „სწორი“ თანაფარდობა ამ ორ მაჩვენებელს შორის იმის გამო, რომ საერთო საგადასახადო წნეხი გარკვეულწილად გამოხატავს საზოგადოების მიერ სახელმწიფო ხარჯების არჩეულ დონეს.

საგადასახადო წნეხის, ტვირთის განხილვისას მხედველობაში მისაღებია ის გარემოება, რომ სამეურნეო სუბიექტის მიდრეკილება, სურვილი, თავი აარიდონ გადასახადის გადახდას, იზრდება იმისდა მიხედვით, თუ როგორია საგადასახადო წნეხი. მსოფლიო გამოცდილება იმაზე მიგვანიშნებს, რომ მაღალი საგადასახადო განაკვეთები ხშირ შემთხვევაში ხელს უშლის გადასახადების მობილიზაციას და უნარი გააჩნია ეროვნულ ეკონომიკაში შექმნას მნიშვნელოვანი დისპროპორციები.

მე-20 ს. 90-იან წლებში საგადასახადო შემოსავლების წილი მთლიან შიდა პროდუქტში მერყეობდა 29,8 %-დან (აშშ-ში) 55,3 %-მდე(შვეიციაში), ევროკავშირის ქვეყნებში - 40,8 %, ხოლო რუსეთის ფედერაციაში- 43,3 %-ს შეადგენდა.

საქართველოში 2006 წლისათვის საგადასახადო შემოსავლების მოზილიზების მაჩვენებელმა მთლიანი შიდა პროდუქტის მიმართ 22,9% შეადგინა. მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოში ტრადიციულად დაბალია შემოსავლების წილი მთლიან შიდა პროდუქტთან მიმართებაში (1999 წელს-11,5%, 2000 წელს-14,1%, 2001 წელს-14,3%, 2003 წელს-13,9%, 2004 წელს-18,6%), 1999 წლიდან 2007 წლამდე ეს მაჩვენებელი 2-ჯერ გაიზარდა. [ 4, გვ. 35; დანართი 23]

მნიშვნელოვანია საბიუჯეტო შემოსავლების სტრუქტურის ანალიზი, რომელიც გვიჩვენებს ქვეყანაში პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადების თანაფარდობაზე. უახლოეს წლებში განხორციელებულმა საგადასახადო პოლიტიკამ საგადასახადო დაბეგვრის სრულყოფის მიმართულებით, როცა მნიშვნელოვნად შემცირდა გადასახადების ოდენობა (ვინაიდან "იდეალური" საგადასახადო სისტემა დაფუძნებული უნდა იყოს რამოდენიმე გადასახადზე, შედარებით დაბალი განაკვეთის და ფართო საგადასახადო ბაზის საფუძველზე [4, გვ. 109]), მიღებული იქნა ახალი საგადასახადო კოდექსი, კიდევ უფრო დაიხვეწა საბაჟო და საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესი და ა.შ.. ყოველივემ ეკონომიკის ლეგალიზაცია და ბიზნესგარემოს გაუმჯობესება, საბიუჯეტო შემოსავლების მნიშვნელოვანი ზრდა განაპირობა.

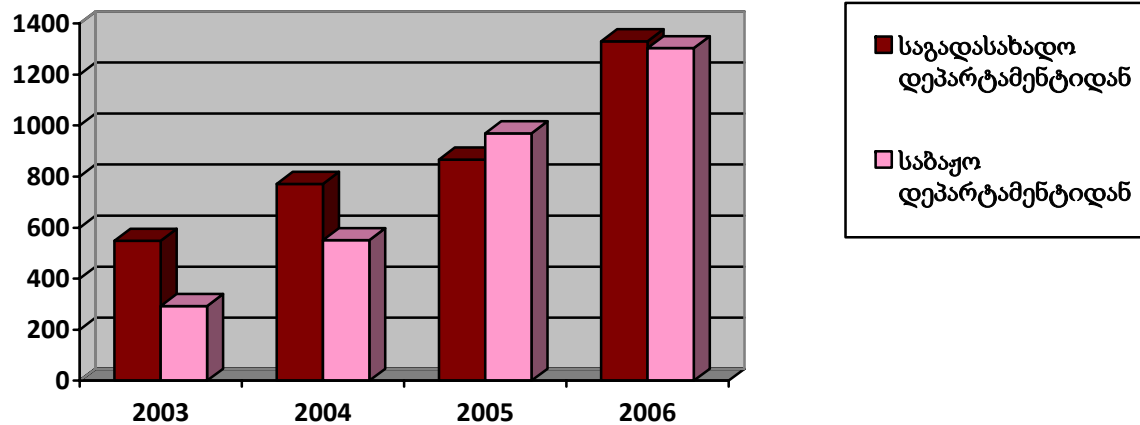
საბიუჯეტო შემოსავლების ზრდა ძირითადად განხორციელდა საგადასახადო შემოსავლების ხარჯზე, თუმცა 2005 წლიდან მნიშვნელოვნად გაიზარდა ასევე არასაგადასახადო შემოსავლები (კერძოდ პრივატიზებიდან მიღებული შემოსავლები), კაპიტალური შემოსავლები და გრანტები.

საგადასახადო შემოსავლების ზრდის ანალიზით დგინდება, რომ საგადასახადო დეპარტამენტიდან მიღებული შემოსავლების მოცულობა ბოლო წლებში გაიზარდა 53,5 %-ით, მაგრამ იმპორტის წინმსწრები მატება აისახა საგადასახადო შემოსავლების სტრუქტურაზე: 2003-2005 წლებში საბაჟო დეპარტამენტიდან მიღებული შემოსავლების წილი 34,6 %-დან 49,5 %-მდე გაიზარდა.

დიაგრამა 1

საგადასახადო და საბაჟო დეპარტამენტიდან მოღებული

საგადასახადო შემოსავლების სტრუქტურა



წყარო: საქართველოს ფინანსთა

სამინისტრო



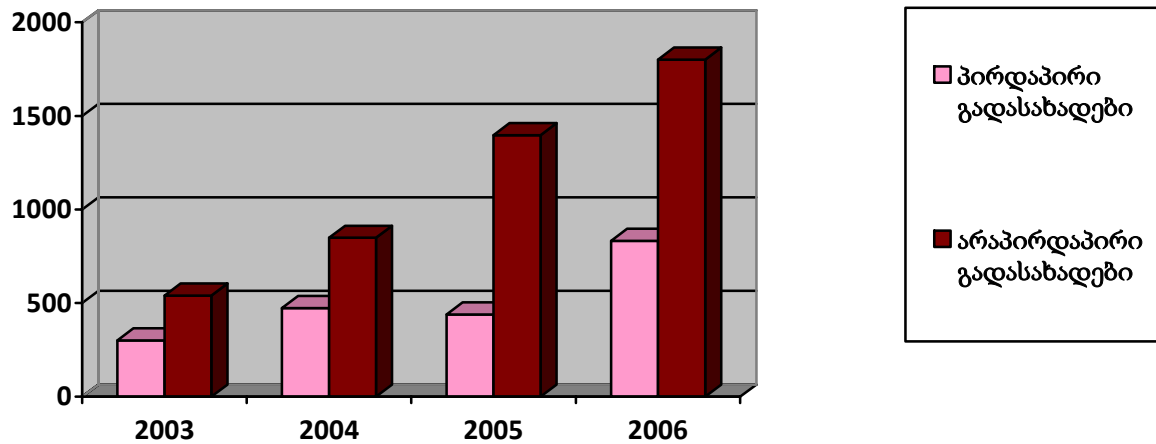
საგადასახადო შემოსავლების სტრუქტურაში საბაჟო დეპარტამენტიდან მიღებული შემოსავლების წინმსწრები ზრდის ტენდენცია საგადასახადო დეპარტამენტიდან მიღებული შემოსავლების ზრდასთან მიმართებაში არ არის სასურველი მდგომარეობის მაჩვენებელი(დიაგრამა 1). ამასთან, აღნიშნული მდგომარეობა თავისი შინაარსიდან გამომდინარე განაპირობებს და განსაზღვრავს, რომ არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრა დომინირებდეს ქვეყანაში.

არადა, „ქვეყნის ეკონომიკური უსაფრთხოების განმტკიცების ყველაზე მთავარი ფაქტორი მაინც ეკონომიკის აღორძინება და განვითარებაა. ამ სტრატეგიული ამოცანის რეალიზაცია მოითხოვს ისეთი საგადასახადო სისტემის შექმნას, რომელიც უპასუხებს საბაზრო ურთიერთობათა მოთხოვნებს, ეროვნული წარმოების განვითარების ამოცანებს. ფაქტია, რომ საქართველოს ბიუჯეტი ძირითადად ეფუძნება საგადასახადო შემოსავლებს, რომლებიც აიკრიბება იმპორტისაგან უმეტესწილად ირიბი გადასახადების სახით. ეკონომიკური უსაფრთხოების პოზიციებიდან კი ბიუჯეტის დაყრდნობა იმპორტზე ძალიან სარისკოა“.[15, გვ 38-39].

საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლები ძირითადად არაპირდაპირი გადასახადების ბაზაზე იზრდება. 2003-2005 წლებში აღნიშნული გადასახადების წილი მერყეობდა 63,8-76,1 %-ის ფარგლებში, 2006 წელს იგი ოდნავ შემცირდა (68,4 %-მდე), მაგრამ აღნიშნული გამოწვეული იყო არა ეკონომიკური ფაქტორით, არამედ სახელმწიფო ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებში მოგების გადასახადის ჩართვით, რის შედეგად გაიზარდა პირდაპირი გადასახადების წილი 23,9-დან 31,6 %-მდე.[4, გვ. 128]

დიაგრამა 2

პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადების სტრუქტურა



წყარო: საქართველოს ფინანსთა

სამინისტრო.

საგადასახადო შემოსავლების წილი მშპ-ში წინა წლებთან შედარებით გაიზარდა, თუმცა ჩამორჩება განვითარებულ ქვეყნებს, სადაც იგი საშუალოდ 30-45 %-ის ფარგლებში მერყეობს.

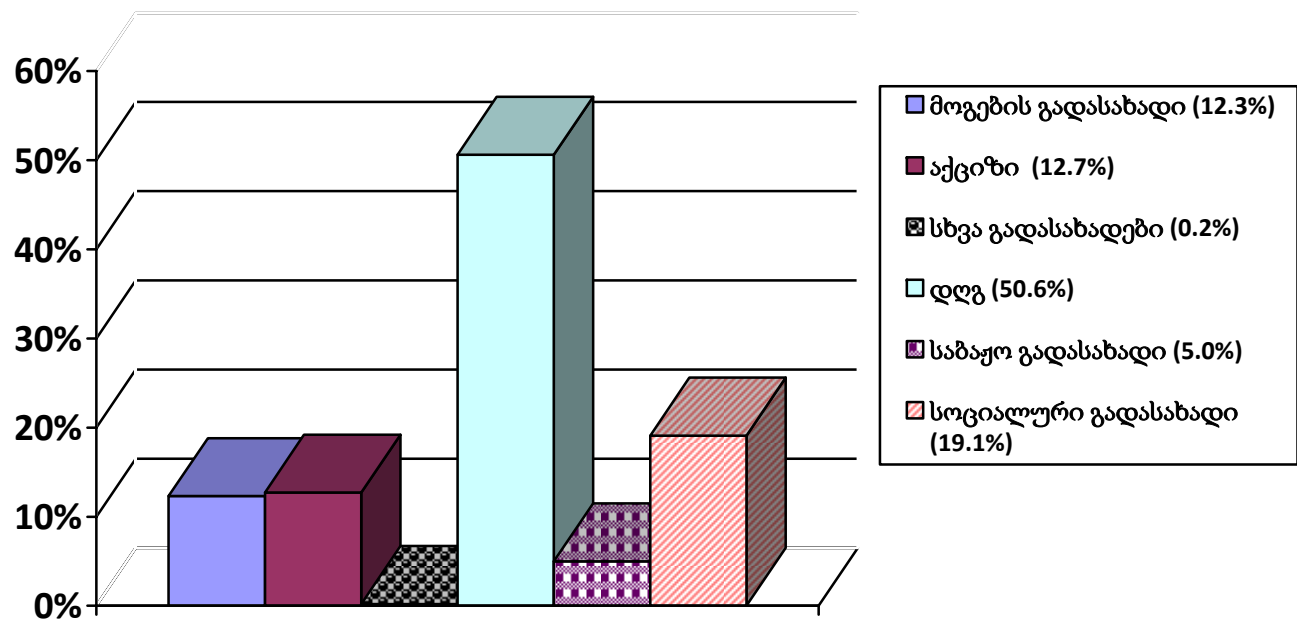
აღსანიშნავია ის ფაქტი, რომ 2000-2006 წლებში საგადასახადო შემოსავლები თითქმის 4.5-ჯერ გაიზარდა, მაგრამ მისი წილი შემოსავლებსა და გრანტებში შემცირდა 91.0 %-დან 69.8 %-მდე, რაც საყურადღებო ფაქტია, რადგან ერთჯერადი ხასიათის შემოსავლების (კაპიტალური შემოსავლების და გრანტების) შემცირების შედეგად გამოწვეული დანაკლისის შევსება შეუძლებელი იქნება გადასახადებიდან მიღებული შემოსავლების მნიშვნელოვანი მატების გარეშე.(დანართი 12,23)

საგადასახადო შემოსავლების ზრდას ძირითადად დამატებული ღირებულების გადასახადი განაპირობებს, რომელზეც შემოსავლების - 50.6% მოდის, აქციზმა შეადგინა -12.7 %. [ 4, გვ. 128-130]

მთლიანად შემოსულ დღგ-ში საბაჟო ორგანოდან 69,6 %, ხოლო საგადასახადო ორგანოდან 30,4 %-ია შემოსული, რაც კიდევ ერთი დადასტურებაა არასასურველი მდგომარეობის, ვინაიდან იმპორტიდან ამოღებული დღგ-ის ასეთი მაღალი წილი ქვეყნის შიგნით საგადასახადო ბაზის სიმცირეზე მიუთითებს - იმპორტირებულ საქონელზე დამატებული ღირებულების მნიშვნელოვანი ნაწილი უკვე განივთებულია და ამდენად ნაკლები დამატებული ღირებულება იქმნება მისი საბოლოო მომხმარებლამდე მისვლამდე, შესაბამისად გადასახადის მცირე წილობრივი მოცულობის დაკავებით.

დიაგრამა 3

2006 სახელმწიფო ბიუჯეტის საგადასახადო  
შემოსავლების სტრუქტურა



წყარო: საქართველოს ფინანსთა

სამინისტრო.

მომდევნო წლებშიც, მიუხედავად გარკვეული ცვლილებებისა, (მათ შორის დადებითი) ძირითადად იგივე ტენდენციაა შენარჩუნებული. კერძოდ, საგადასახადო შემოსავლების წილმა 2008 წელს მშპ-ში 24,9 შეადგინა [33, გვ. 9]. 2003-2008 წლებში საგადასახადო შემოსავლები თითქმის 3,8-ჯერ გაიზარდა, მაგრამ მისი წილი შემოსავლებსა და გრანტებში შემცირდა 93.0 %-დან 81.1 %-მდე [28, გვ 12; 33, გვ 8].

საგადასახადო შემოსავლების ზრდას ძირითადად კვლავაც დამატებული ღირებულების გადასახადი განაპირობებს, რომელზეც 2008 წელს შემოსავლების - 43,5% მოდის, აქციზმა შეადგინა - 10.9 %. [ 33, გვ. 8]

მთლიანად შემოსულ დღე-ში საბაჟო ორგანოდან 64,1 %, ხოლო საგადასახადო ორგანოდან 35,9 %-ია შემოსული.

ამდენად, მიუხედავად იმისა, რომ "მრავალ განვითარებულ ქვეყანაში საგადასახადო შემოსავლების სტრუქტურაში პირდაპირი გადასახადები სჭარბობენ. მაგ. აშშ-ში 1997 წლის მონაცემებით იგი შეადგენდა 91.1 %-ს, იაპონიაში - 71.2 %-ს, ინგლისში - 54.3 %-ს, ხოლო გერმანიის ფედერაციულ რესპუბლიკაში მისი სიდიდე არ აღემატებოდა 44.1 %-ს (1995 წ.), რუსეთში კი 45 პროცენტს". [ 12, გვ. 49] საქართველოში მისი წილი მნიშვნელოვნად დაბალია (21-37 %). ყოველივე კი ნიშნავს, რომ საგადასახადო ტვირთი საქართველოში არაპირდაპირ გადასახადებზე და შესაბამისად მომხმარებელზე მოდის.

## 2.2. საქართველოში არაპირდაპირი გადასახადებით დაბეგვრის არსებული მდგომარეობა

გადასახადები სახელმწიფოს ფინანსური რესურსების ერთ-ერთი მთავარი წყარო და ეკონომიკური სისტემის ფუნქციონირების მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტია. „ეკონომიკას ორი სახის კანონები მართავს: მიწოდებისა და მოთხოვნის კანონები და მთავრობის მიერ შექმნილი კანონები. ორი საგადასახადო სისტემიდან უფრო ეფექტურია ის, რომელშიც გადასახადის გადამხდელთა დანახარჯები ნაკლებია. რას წარმოადგენს გადამხდელთა დანახარჯები? ყველაზე აშკარა დანახარჯია თვით გადასახადის გადახდა“. [16, გვ.168,322]

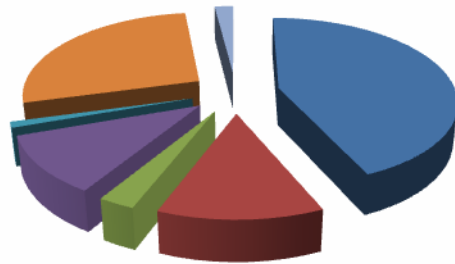
საგადასახადო დაბეგვრის ორგანიზაცია და ამოცანები, შეიძლება ითქვას, განიხილება საბაზრო ფასწარმოქმნის მექანიზმის ანალოგიურად. საგადასახადო განაკვეთების დონე ეს არის ე.წ. “ნორმატიული” ფასი თანაფარდობისა, ჩამოყალიბებული მოთხოვნა-მიწოდების ურთიერთობის შედეგად. ამასთან მოთხოვნა მომდინარეობს საზოგადოებიდან-გადასახადების მინიმიზაციისკენ სწრაფვა. მონოპოლიური წინადადება მომდინარეობს სახელმწიფოსაგან, როგორც მაქსიმალურად შესაძლებელი საგადასახადო სიმძიმის დაწესებისა. ურთიერთსაწინააღმდეგო ინტერესების შეჯახება ქმნის საგადასახადო სისტემის ოპტიმალურ ვარიანტს საზოგადოების განვითარების მოცემულ მომენტში, ეტაპზე.

თანამედროვე საქართველოში მთელ რიგ ფაქტორთა გამო არაპირდაპირი გადასახადები ასრულებენ მნიშვნელოვან როლს, რომელთაგან ბიუჯეტის შევსებაში განსაკუთრებული ადგილი უკავია დღგ-ს. ამიტომ, ფისკალური თვალსაზრისით, ერთ-ერთ მთავარ ამოცანად წარმოგვიდგება, რომ დღგ-მა ამ ეტაპზე შეინარჩუნოს თავისი პოზიციები.

2008 წლის ნაერთ ბიუჯეტში საგადასახადო შემოსავლების თანაფარდობა ცალკეული გადასახადების ჭრილში და მათში დღგ-ის მოცულობა ნათლად ჩანს წარმოდგენილი დიაგრამით:

დიაგრამა 4

## ცალკეული გადასახადების წილი საქართველოს ნაერთი ბიუჯეტის გადასახადებში



- დღგ 43.5%
- აქციზი 10.9%
- სხვა გადასახადები 2.0%
- მოგების გადასახადი 12.5%
- საბაჟო 1.1%
- ქონების გადასახადი 2.8%
- საშემოსავლო გადასახადი 27.3%

წყარო: საქართველოს ფინანსთა

სამინისტრო. [33, გვ. 10]

1992 წლიდან იქნა შემოღებული დამატებული ღირებულების გადასახადი საქართველოში. ამ ახალ გადასახადთან მიმართებაში რაიმე ხელშესახები გამოცდილების არარსებობის გამო მისი გამოანგარიშებისა და ამოღების წესში მრავალი ცვლილება და დამატება იქნა შეტანილი. ცვლილებები შევიდა გადასახადის გადამხდელის, დაბეგვრის ობიექტის, გადასახადის განაკვეთის, მისი გამოანგარიშების, გადახდის, ჩასათვლელი თანხის განსაზღვრის ნორმებში. თუმცა აქვე უნდა გავითვალისწინოთ მიმდინარე პროცესების

მაღალი დინამიურობა ქვეყნის სამეურნეო ცხოვრებაში, მათი გარკვეულწილად წინასწარ განჭვრეტის შეუძლებლობა, სახელმწიფოს მხრიდან სწრაფი რეაგირების აუცილებლობა.

საწარმოს ანგარიშზე შემოსული დღგ-ის თანხები აღემატება მომწოდებლებზე გადახდილ თანხებს, რაც იძლევა იმ მოსაზრების გამოთქმის საშუალებას, რომელიც ზოგჯერ ეკონომიკურ ლიტერატურაში გვხვდება: მყიდველებისაგან მიღებული დღგ-ის თანხები შეიძლება გამოყენებული იქნეს საწარმოს საბრუნავი საშუალებების ფორმირების წყაროდ, ვინაიდან მათი თავისუფლად ყოფნის ვადა წარმოადგენს გარკვეულ პერიოდს (საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან დეკლარაციის წარდგენისა და ბიუჯეტში თანხის გადარიცხვის ვადამდე, ხოლო ამონაგების მიღების თარიღის მიხედვით-პერიოდი თვე და მეტიც შეიძლება იყოს). მაგრამ, იმის გათვალისწინებით, რომ საგადასახადო დეკლარაციაში აისახება საწარმოზე მომწოდებელთა მიერ საგადასახადო ანგარიშფაქტურებით წარმოდგენილი(გადახდილი ან გადასახდელი) დღგ-ის თანხები, ხოლო მიწოდებულ საქონელზე დარიცხვის მეთოდით ხდება დღგ-ის აღიარება, ბიუჯეტის კუთვნილი დღგ-ის თანხების გადახდა პრობლემას აწყდება. განსაკუთრებით, ბარტერული ოპერაციების დროს საგადასახადო დარიცხვები ნომინალურად ხდება საწარმოს საკუთრება, ფაქტიურად კი ფულადი საშუალებების მოძრაობა არ ხდება. ვინაიდან არაპირდაპირი გადასახადები არ აისახებიან დანახარჯებში, გაწეული საწარმოს მიერ და არც მოგებაზე, არამედ გამოდიან ფასზე დანამატის სახით, ამდენად საქონლის მომხმარებლიდან მის მწარმოებელზე მათი რეალური შემოსვლა არ ხდება. ხდება მხოლოდ საქონლის საქონელზე გაცვლა მათი ღირებულების საფუძველზე, ასახული ფულად ეკვივალენტში. ბარტერის დროს ხდება მხოლოდ საქონლის მესაკუთრის ცვლილება, ხოლო



არაპირდაპირი გადასახადის რეალური შემოსვლა არ ხდება. მეორეს მხრივ, ნომინალურად შემოსული თანხები ასევე ვერ გამოდგება საბრუნავი საშუალებების დაფინანსების წყაროდ.

ბარტერული ოპერაციების სიტუაციაში შეიძლება დავასკვნათ, რომ საქონლის სპეციფიკურობისა და საწარმოებსა და მომხმარებლებს შორის ანგარიშსწორების ასეთი ფორმის შემთხვევაში არაპირდაპირი გადასახადები ხდებიან კიდევ ერთი ფაქტორი ფინანსური სიმძიმისა, რომელიც ბოჭავს სამეურნეო სუბიექტის ეკონომიკურ თავისუფლებას და მისთვის მოაქვს საფინანსო სიძნელეები.

მაგრამ ობიექტურობის გამო უნდა აღინიშნოს, რომ ასეთი მდგომარეობა დაკავშირებულია არა არაპირდაპირი გადასახადების არსთან და მათი ზემოქმედების მექანიზმზე, არამედ შექმნილი მდგომარეობის გამო ანუ სუბიექტური მიზეზებით, რომლებიც საწარმოს აიძულებს ანგარიშსწორების ასეთი ფორმით იმუშაოს.

ზემოთ მოყვანილი და რიგი სხვა ფაქტორების გათვალისწინებით, შესაძლებელია გამოვთქვათ ეჭვი იმ დებულებაზე, რომ თანამედროვე პირობებში საგადასახადო დაბეგვრა წარმოადგენს ქმედით ინსტრუმენტს საგადასახადო წნეხის მწარმოებლიდან მომხმარებელზე გადატანაში. პირიქით განხილულიდან ჩანს, რომ დღე მძიმე ტვირთად აწვებათ მათ, რომელიც აუარესებს საფინანსო მაჩვენებელს. ეს სქემა მოქმედებს შემდეგნაირად: საწარმო ანგარიშსწორებას ნედლეულის მომწოდებელთან აწარმოებს საქონლით. ამასთან რეალური ფულადი საშუალებების მიუღებლობის მიუხედავად, ის ვალდებულია გადაიხადოს დღე. ნედლეულის მიმწოდებელი წარმოადგენს საწარმო-შუამავალს, რომელიც მიიღებს რა ნედლეულის შესაბამის ეკვივალენტ მზა საქონელს, ჰყიდის მას უკვე რეალურ ფულად საშუალებებზე გარკვეული სავაჭრო დანამატით. ამასთან საბოლოო

მომხმარებელი საქონლის ყიდვასთან ერთად უზრუნველყოფს საბოლოო დაჯამებულ დღგ-ს. ამიტომ საწარმომ, მიიღო ეს ფულადი საშუალებები. ამასთან ჩათვლისთვის წარადგენს ნომინალურად გადახდილ დღგ-ის თანხას საწარმო დამამზადებელზე, მიუხედავად იმისა, რომ რეალურად ასეთ გადახდას ადგილი არ ჰქონია. მაგრამ სწორედ ამ თანხაზე გააჩნია შესაბამის საწარმოს დავალიანება ბიუჯეტის წინაშე, რომლის დაფარვა მას არ შეუძლია, ვინაიდან რეალურად თანხები საწარმოს ანგარიშზე არ შემოსულა.

ბარტერის პირობებში ურთიერთჩათვლებით ანგარიშწორების სქემა არის სწორედ პრობლემა დღგ-ის გადარიცხვაში. საერთოდ სახელმწიფო შემოსავლების მობილიზაციის დონის და ეკონომიკური წინსვლის შემაფერხებელია ეკონომიკის ბარტერიზაციის პროცესი, რომელშიც ახლო წარსულში სამეურნეო სუბიექტების გარდა მონაწილეობდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, რომელიც იყენებდა ურთიერთჩათვლის სხვადასხვა სქემებს(მათ შორის ქ. ქუთაისში და იმერეთის მხარეში, ხოლო გარკვეულ პერიოდში საქართველოს მაშტაბით შეზღუდულად საპენსიო დავალიანებების საქონლით გასტუმრება). ამის შედეგი იყო სამეურნეო საქმიანობის განხორციელება მინიმალური ფულადი საშუალებებით, მ.შ. საწარმოთა ანგარიშსწორების ანგარიშზე თანხების შემოუსვლელობა, რამაც გამოიწვია გადაუხდელობის ზრდა სახელმწიფო ბიუჯეტში. ამიტომ ამოცანა დგას უფრო ღრმად და შესაბამისად გამოსავალია საკითხის გადაწყვეტაში - აუცილებელია ნორმალური სასაქონლო-ფულადი ურთიერთობა და შესაბამისი პირობების არსებობის შემთხვევაში, არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის თანდათანობით შემცირება იმავდროულად არსებული პირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის გაძლიერებით.

მნიშვნელოვანი ცვლილებები განიცადა დღგ-ის განაკვეთმა მისი შემოღების დღიდან. თავდაპირველად მისი სიდიდე განისაზღვრა 28%-ით. უმეტეს ქვეყანაში ის ნაკლებია, ამასთან საქონლის რიგ სახეობაზე მოქმედებს დაბალი, შემცირებული განაკვეთები. [ცხრ. 2; დანართი 2;3]

ცხრილი 2

დამატებული ღირებულების გადასახადის საგადასახადო განაკვეთების ცვლილება

ქვეყანა	თავდაპირველი სტანდარტული განაკვეთი	მოქმედი საგადასახადო განაკვეთი
ავსტრია	16	20
ბელგია	18	20,5
ესპანეთი	12	15
კანადა	7	7
დანია	10	25
შვეცია	11,1	25
ფინეთი	11,1	22
საფრანგეთი	20	20,6
დიდი ბრიტანეთი	10	17,5
გერმანია	10	16

საბერძნეთი	16	18
ისლანდია	22	24,5
ირლანდია	16,4	21
იტალია	12	19
იაპონია	3	6
ლუქსემბურგი	8	15
მექსიკა	10	10
ჰოლანდია	12	17,5
ახალი ზელანდია	10	12,5
ნორვეგია	20	22
პორტუგალია	16	17
შვეიცარია	6,5	6,5
თურქეთი	10	15
საშუალო	12,6	17,1

წყარო: [39, გვ. 124-125; 12, გვ. 215-236]

საქართველოში სოციალური დამაბულობის შემცირების მიზნით 1992 წელს განაკვეთმა აგვისტოდან დაიწია 14%-მდე, მაგრამ შემდეგ აიწია 20%-მდე, ხოლო 2005 წლიდან დღგ-ის განაკვეთი განისაზღვრა 18 %-ით. დღემდე აქტიურად მიმდინარეობს საუბრები განაკვეთის შემცირებაზე. მიუხედავად დღგ-ის დადებითი

მახასიათებლებისა,ის ხასიათდება ერთი მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებით. ვინაიდან ყველა გადასახადი საბოლოო შედეგად გადაიხდევინება მომხმარებლის მიერ, რაც უფრო ადრე ამოვიღებთ გადასახადს, მით მეტი საბრუნავი საშუალებები იქნება ეკონომიკიდან მოწყვეტილი. დღგ, რომელიც ამოიღება წარმოების ყოველ ეტაპზე, დამამძიმებლად მოქმედებს ეკონომიკაზე. შესაძლებელი რომ იყოს თანხების ბიუჯეტში სხვა ხერხებით მობილიზება, მაშინ დღგ-ის განაკვეთი უნდა შემცირდეს უფრო რადიკალურად. მაგრამ დღგ-ის “რეგრესულობა” ეკონომიკისათვის მთლად სწორი არ არის, ვინაიდან დღგ “ჩათვლადი” გადასახადია. ის ფაქტი, რომ ის წარმოებისაგან ჩამოაშორებს საბრუნავ საშუალებებს, დაკავშირებულია არა იმდენად განაკვეთთან, არამედ მომწოდებლებზე გადახდილი გადასახადის თანხების ჩათვლის და მიწოდებულ საქონელზე,მომსახურებაზე დღგ-ის დარიცხვის მეთოდიკაზე. სწორედ მეთოდიკის სრულყოფაზე უნდა იყოს ყურადღება გამახვილებული. დღგ-ის შემოსავლების მოცულობათა ანალიზისას განაკვეთის ცვლილებით მისი მოცულობის ცვლილების საფუძვლად მოტივირებისას აუცილებელია გათვალისწინებული იქნას ის, რომ დღგ-ის შემოსავლების ბიუჯეტში ზრდა მიღწეულ იქნა საგადასახადო ბაზის ზრდით, ასევე საგადასახადო ადმინისტრირების მნიშვნელოვანი გაუმჯობესებით, ჩათვლების მიღებაში კორუფციული მომენტების პრაქტიკულად თითქმის აღმოფხვრით.

საქართველოს ამ ეტაპზე ბიუჯეტში გადასახადებიდან თანხების მობილიზაციაში ერთ-ერთი უპირატესი მნიშვნელობა ენიჭება დღგ-ს. აღნიშნული გადასახადი ცენტრალური ბიუჯეტის შემოსავლის უმნიშვნელოვანესი წყაროა და ამიტომ განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება მის სწორად გაანგარიშებას და სრულყოფილად მობილიზებას ბიუჯეტში. ვინაიდან ამ გადასახადს სახელმწიფოსათვის მნიშვნელოვანი

ფისკალური დატვირთვა აქვს, ამდენად დღგ-ის, როგორც სახელმწიფო შემოსავლების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი წყაროსა და იმავდროულად ეკონომიკის განვითარებისათვის გარკვეული მარეგულირებელი როლის მქონე გადასახადისათვის (თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ ამ ეტაპზე, ჯერ-ჯერობით დამატებული ღირებულების გადასახადის მარეგულირებელი ფუნქციის რაიმე ეფექტურ შესრულებაზე საფუძველი არ გვაქვს) ფრიად მნიშვნელოვანი არის უარყოფითი და არასასურველი მომენტების გამოვლენა, ანალიზი და მათი დაძლევის გზების მოძიება-განსაზღვრა. დღგ-ის გამოანგარიშების და ბიუჯეტში თანხების ჩარიცხვის მეთოდებიდან გამომდინარე ის შეიძლება პირობითად გავყოთ ორ ნაწილად ცალკეულ გადამხდელთან მიმართებაში: პირველი-ეს არის გადამხდელის მიერ მიწოდებულ საქონელზე (სამუშაოზე, მომსახურებაზე) დარიცხული დღგ, რომელიც სახელმწიფო ბიუჯეტში უნდა იქნას მიმართული. მეორე არის ჩასათვლელი დღგ-ის თანხები, რომლებიც წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელების მიერ მათზე მოწოდებულ საქონელზე(სამუშაოზე, მომსახურებაზე) გადახდილ გადასახადს და რომლითაც მცირდება ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ.

დღგ არის საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის, მომსახურების წარმოებისა და მიმოქცევის პროცესში შექმნილი ღირებულების ნაწილის, აგრეთვე საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანილი ყველა დასაბეგრი საქონლის ღირებულების ნაწილის ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანი. ამდენად იგი ექვემდებარება გადახდას საქონლის(სამუშაოს,მომსახურების) მიწოდების ყველა სტადიაზე ანუ დღგ არის ახლად შექმნილი ღირებულების ნაწილის ბიუჯეტში ამოღების ფორმა და საერთო ჯამში ქვეყანაში რაც

უფრო დიდი და მაღალი იქნება ახლად შექმნილი ღირებულების მოცულობა, მით მეტი თანხა უნდა იქნას ბიუჯეტში მობილიზებული. ამდენად აღნიშნულ გადასახადთან სუფთა ფისკალური პოზიციის მიდგომიდან გამომდინარე სახელმწიფოსათვის, როგორც ბიუჯეტში შესაძლო მაქსიმალური თანხის მობილიზებით დაინტერესებული მხარისათვის, მისაღებია ზემოთ აღნიშნული პირველ ნაწილის ანუ დარიცხული დღგ-ის გადიდების ტენდენცია და იმავდროულად ჩასათვლელი თანხის შემცირების ტენდენცია. ეს კი შესაძლებელი არის იმ შემთხვევაში, როდესაც საქონლის წარმოების, სამუშაოს შესრულების თუ მომსახურების გაწევის ყოველ სტადიაზე, რაც უფრო მაღალი იქნება ახლად შექმნილი ღირებულების წილი და აქ თუ დანახარჯების კლასიფიკაციას გავითვალისწინებთ, სასურველია შრომის ანაზღაურებისა და ზედნადები ხარჯების ზრდის ტენდენცია. რაც გამოიწვევს დარიცხული დღგ-ის ზრდას ჩასათვლელი დღგ-ის მოცულობასთან მიმართებაში. [ 20, გვ. 87-88]

ზემოთ აღნიშნული მომენტებთან ერთად, რომლებიც საჭიროებს საერთო ეკონომიკურ ასპექტში ამ საკითხისადმი სისტემურ მიდგომას, ბიუჯეტში დღგ-ის შემოსავლების მოცულობაზე უარყოფითად მოქმედებდა უკანასკნელ პერიოდამდე ჩათვლების მიღება გადასახადში ე. წ . ყალბი ანგარიშ-ფაქტურების მეშვეობით და ფიქტიური ოპერაციებით, რომლითაც გადამხდელები ან ამცირებენ ბიუჯეტში გადასახდელ თანხებს ან ბიუჯეტიდან ლებულობენ უკანონო ანაზღაურებას. აღნიშნული პროცედურების პრაქტიკაში განხორციელების შედეგად განვლილი წლების განმავლობაში ბიუჯეტზე და შესაბამისად სახელმწიფოზე მიყენებული ზარალის ზუსტი გამოთვლა შესაბამისი ინფრასტრუქტურების და ადმინისტრირების

სრულყოფილი მეთოდების არ არსებობის გამო დღეს პრაქტიკულად შეუძლებელია. ჩვენ შეგვიძლია ვიმსჯელოთ ზარალის მინიმუმ იმ ოდენობის შესახებ მაინც, რომელიც უკვე გამოვლენილი არის და სადაც დადასტურებულია შესაბამისი საბუთების გაყალბებით უკანონო ჩათვლების მიღება და მნიშვნელოვანი ბიუჯეტური თანხების დატაცება, როგორც გადასახადის შემცირების მეშვეობით ისე გადასახადის ბიუჯეტიდან ანაზღაურების გზით.

აღსანიშნავია, რომ აღნიშნული უარყოფითი მხარე, თანმდევი დღგ-ისათვის, დამახასიათებელია არა მარტო საქართველოსათვის, არამედ ყველა იმ პოსტსაბჭოური ქვეყნებისათვის, სადაც ეს გადასახადი მოქმედებს და თვით განვითარებული ქვეყნებისათვის. დღგ-ის ჩათვლების მიღებისა და ბიუჯეტიდან ანაზღაურების სამართლიანად და სწორად ორგანიზების პრობლემა რომ მწვავედ დგას, ამას ადასტურებს ისიც, რომ ” პრაქტიკულად ყველა ქვეყანა, ვინც იყენებს დღგ-ს, კარგავენ თანხებს ექსპორტიორებზე ამ გადასახადის დაუსაბუთებელი ანაზღაურების გამო. დასავლეთში ამ თანდაყოლილ მანკთან ბრძოლას ცდილობენ გიგანტური დაბანდებებით მძლავრი საინფორმაციო-ანალიტიკური სისტემების შექმნასა და მხარდაჭერაში და ამ გადასახადის ადმინისტრირებაში სხვა დანახარჯების მუდმივი გაზრდით. მაგრამ, მიუხედავად ამისა, საბიუჯეტო თანხების დანაკარგი იმოდენაა, რომ ევროკავშირის ქვეყნებში, სადაც მაგალითად გადასახადის გადამხდელთა კეთილსინდისიერების საერთო დონე მნიშველოვნად მაღალია, ვიდრე ჩვენთან, ეს პრობლემა გამოვიდა ერთ-ერთ პირველ ადგილზე”. [49, გვ 39]



ამასთან, აღნიშნული გარკვეულწილად არ პასუხობს გადასახადებთან მიმართებაში ჩამოყალიბებული ფუძემდებლური პრინციპების ერთ-ერთ მოთხოვნას -სიაფე - რაც მხოლოდ მისი დიდი მოცულობით აპელირდება,გადაიფარება.

ამდენად, ბიუჯეტური თანხების დატაცების დახვეწილ ფორმებს ქვეყნები ადმინისტრირების გამკაცრებით და გადასახადის აღრიცხვა-ანგარიშგებაში მნიშვნელოვანი ფინანსური დაბანდებების გზით ბლოკავენ. ორივე ამ საკითხის გადაწყვეტა საქართველოსათვის გარკვეულად პრობლემატურია, ვინაიდან: I – მნიშვნელოვანი ფინანსური სახსრების საჭიროების გამო კონტროლის თანამედროვე ფორმებისა და მეთოდების დანერგვა გაძნელებულია მისი მატერიალურ-ტექნიკური ბაზის არასრულყოფილად უზრუნველყოფის გამო და გაწეულია დროში,თუმცა უკანასკნელ წლებში მნიშვნელოვანი წინსვლაა და II – ადმინისტრირების ფორმების გამკაცრების ეფექტიანობა არაადეკვატურია მთელი რიგი ხელის შემშლელი პირობების გამო, მათ შორის: ქვეყანაში არსებული საერთო სოციალურ-ეკონომიკური მდგომარეობა, გარდამავალი პერიოდის სიძნელეები. ამდენად აღნიშნულის გამო ფრიად მნიშვნელოვანია დღგ-სათვის დამახასიათებელი უარყოფით მომენტთა აღმოფხვრის ეკონომიკური ბერკეტების მოძიება და შესაბამისი ადმინისტრირების ფორმებთან ერთად პრობლემათა გადაჭრა.

ყოველივე ზემოთ აღნიშნულის გათვალისწინებით დღგ-ის,როგორც არაპირდაპირი გადასახადის გადახდაზე კონტროლის მექანიზმი გულისხმობს რიგ სპეციფიკურ პროცედურას და საჭიროებს სრუყოფას

სამართლებრივი, ორგანიზაციული, მატერიალურ-ტექნიკური და სოციალურ-ფსიქოლოგიური მიმართულებით. [ 20, გვ. 89-90]

ასევე, მიუხედავად იმისა, რომ თითქმის ყველა ქვეყანაში დღე-ისაგან განთავისუფლებულია ცალკეული საქონელი თუ მომსახურების სახე, საქართველოში საკმაოდ დიდი და ფართოა ამ გადასახადიდან განთავისუფლებული საქონლის, მომსახურების ჩამონათვალი, რომელსაც კიდევ ემატება ნულოვანი განაკვეთით დაბეგრული საქონელი/მომსახურება. აღნიშნული ჩამონათვალი საჭიროებს გადახედვას, ანალიზს მისი ცალკეული სახეობის მიხედვით, აუცილებლობისა და ეკონომიკაზე ზემოქმედების ეფექტურობის კუთხით და მიღებული შედეგით კონკრეტული მუხლის მიხედვით გათვალისწინებული საქონლის, მომსახურების შესაბამისი რეჟიმიდან გამოყვანას.

აქციზი, რომელიც დაბეგვრის ერთ-ერთი უძველესი ფორმაა, საქართველოში შემოღებული იქნა 1992 წლიდან. ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ადგილი უკავია თამბაქოსა და ალკოჰოლიანი სასმელების დაბეგვრას(ნავთობის დისტრილატებთან ერთად) ,რომელთან მიმართებაში სახელმწიფოს ბიუჯეტში შემოსავალზე გადასახადების სახეობებიდან აქცენტი გარკვეულწილად გაკეთებული აქვს აქციზზე,რომლით სწორად და სრულად დაბეგვრა-გამოანგარიშებას განსაკუთრებული პრაქტიკული მნიშვნელობა აქვს.საგადასახადო კოდექსის მოქმედებაში შესვლის პერიოდიდან, 1997 წლიდან, აღნიშნულ საქონელთა აქციზით დაბეგვრის წესი რამოდენიმეჯერ შეიცვალა.თავდაპირველად აქციზის გადასახადი განისაზღვრებოდა პროცენტულად საქონლის ღირებულებასთან მიმართებაში,შემდეგ 1998 წელში ფიქსირებული თანხით მოცულობასთან მიმართებაში ჯერ

ალკოჰოლურ სასმელებზე (1 ლიტრი), ხოლო შემდეგ თამბაქოს ნაწარმზეც (1000 ლერი), მაგრამ მიუხედავად კოდექსის 130-ე მუხლით განსაზღვრული დაბეგვრის არსებული წესისა, საგადასახადო კოდექსის 273-ე მუხლის (თამბაქოს ნაწარმი თავიდანვე, ხოლო შემდეგ ალკოჰოლური სასმელები) დებულებათა საფუძველზე ფაქტიურად ხდებოდა მათი განსაკუთრებული რეჟიმით დაბეგვრა. კერძოდ, თამბაქოს ნაწარმის იმპორტი დღგ-ის და აქციზის ნაცვლად იბეგრებოდა ფიქსირებული გადასახადით, ხოლო ალკოჰოლური სასმელები საბაჟო გადასახადის, აქციზის და დღგ-ის ნაცვლად კომბინირებული ფიქსირებული გადასახადით მოცულობაზე (1 ლიტრი). 2000 წლიდან თამბაქოს ნაწარმზე იმპორტთან ერთად მიწოდებაც (წარმოება) დაიბეგრა ფიქსირებული გადასახადით, რომელშიც 2001 წლიდან კვლავ შევიდა შესწორება.

ყველა ეს ცვლილებები მეტ-ნაკლებად გათვლილი იყო, ყოველ შემთხვევაში უნდა ყოფილიყო, აღნიშნული საქონლის სრულად დაბეგვრაზე და გადასახადების ბიუჯეტში მობილიზების ზრდაზე, მაგრამ რაიმე მნიშვნელოვანი ფისკალური ეფექტი მიღწეული ვერ იქნა. ერთ-ერთი მიზეზი ამისა იყო კონტრაბანდული და ალურიცხავი საქონლის წარმოება და იმპორტი, რამაც მნიშვნელოვანი მასშტაბები მიიღო და სერიოზული პრობლემები შექმნა როგორც შემოსავლების ოდენობის მხრივ, ასევე დაბეგვრის სამართლიანობის და სახელმწიფოს მხრიდან კონკურენტუნარიანი სამეწარმეო გარემოს შექმნის საქმეში. მაგალითად, გათვლებით საქართველოში შემოსული თამბაქოს ნაწარმის მხოლოდ 30-40 % იყო აღრიცხული. ბაზარზე დანარჩენი საქონელი ალურიცხავი ან/და კონტრაბანდული იყო.

სწორედ აღნიშნული გარემოებების და სხვა ქვეყნების გამოცდილების გათვალისწინებით საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანილი და წარმოებული ალკოჰოლური სასმელები და თამბაქოს ნაწარმი დაექვემდებარა აქციზური მარკების სავალდებულო დართვას. შესაბამისად 1999 წლის 1 თებერვლიდან აიკრძალა საქართველოს ტერიტორიაზე აქციზური მარკებით მარკირებას დაექვემდებარებული ალკოჰოლური სასმელების და თამბაქოს ნაწარმის იმპორტირება და წარმოება შიდა მოხმარებისათვის. [ 21 ,გვ. 101-104]

„მსოფლიოს თითქმის ყველა ქვეყნის საგადასახადო სისტემაში აქციზი მნიშვნელოვან როლს ასრულებს სახელმწიფოს ფინანსური რესურსების მობილიზების საქმეში. მაგალითად, საფრანგეთსა და გერმანიაში აქციზი უზრუნველყოფს სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლის თითქმის 50 პროცენტს, დიდ ბრიტანეთში – 40 პროცენტს, იაპონიაში – 16 პროცენტს და ა.შ. ისტორიულად ჩამოყალიბდა ისე, რომ აქციზით დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენენ უპირველეს ყოვლისა მასიური მოხმარების საგნები, რაც უზრუნველყოფს ამ გადასახადის მაღალ ფინანსურ დანიშნულებას. [ 12, გვ.70]

საქართველოში აქციზის შემოსავლები მთლიან საგადასახადო შემოსავლებში 1996–1999 წლებში 5–12%-ის ფარგლებში იყო. დაახლოებით იგივე თანაფარდობები შენარჩუნდა შემდგომ წლებშიც, კერძოდ 2006 წელში 12,7%-ს შეადგენდა, ხოლო 2008 წელს 10,9 %-ს. არადა ქვეყნის ახლო წარსულში საბიუჯეტო კრიზისის ფონზე მწვავედ იდგა შემოსავლების მობილიზებაში არსებული ხარვეზების აღმოფხვრისა და რეზერვების მოძებნის საკითხი. არასაკმარისი შემოსავლების გამო საფრთხე ექმნებოდა ქვეყნის

სტაბილურობას და უარყოფითად მოქმედებდა მის განვითარებასა და მოსახლეობის სოციალურ მდგომარეობაზე.

მიუხედავად იმისა, რომ ზოგადად აქციზის წილი საერთო შემოსავლებში შემცირების ტენდენციით ხასიათდება, საქართველოში არსებული სიტუაციით შეიძლება დავასკვნათ, რომ აქციზით დაბეგვრის რესურსი სრულად ათვისებული და ამოწურული არ არის და გამომდინარე აქედანაც „საგადასახადო სისტემის რეფორმირებით ქვეყანას ჯერაც არ მიუღია სასურველი შედეგები, სრულყოფილად ვერ პასუხობს მათ მიმართ წაყენებულ მოთხოვნილებებს“. [ 4, გვ. 173]

”რესურსები, რომლებიც კანონის მოთხოვნების შესრულებას ხმარდება, საერთო დანაკარგების ერთ–ერთი სახეა. მთავრობა მხოლოდ გადასახადების სახით შემოსულ თანხებს იღებს . გადამხდელი კი კარგავს არა მარტო ამ თანხას, არამედ დროს და ფულს, რაც იხარჯება დოკუმენტების შედგენაზე, გამოთვლებზე და გადასახადებისაგან თავის არიდებაზე. საგადასახადო სისტემის ადმინისტრაციული ზეწოლა შეიძლება შემსუბუქდეს საგადასახადო კანონების გამარტივების შედეგად, მაგრამ გამარტივება ხშირად პოლიტიკურ სირთულეებთანაა დაკავშირებული ... და ბოლოს, საგადასახადო კანონების სირთულე იმ პოლიტიკური პროცესის შედეგია, როცა საკუთარი განსაკუთრებული ინტერესების მქონე მრავალი სხვადასხვა გადამხდელი იმ ინტერესების ლობირებას ახდენს“ (16, გვ. 326)

### 2.3. საბიუჯეტო შემოსავლებში არაპირდაპირი გადასახადების სტრუქტურა

სახელმწიფოს ეკონომიკური სიძლიერე დამოკიდებულია ხელისუფლების მიერ განხორციელებულ ეკონომიკურ პოლიტიკაზე, რომლის ძირითადი ნაწილია ფისკალური პოლიტიკა. სახელმწიფო ბიუჯეტი საფინანსო სისტემის ცენტრალური რგოლია, რომელიც წარმოადგენს სახელმწიფო შემოსავლების და ხარჯების ჩამონათვალს ფულად ფორმაში. საქართველოს ნაერთი ბიუჯეტის მოცულობები შემოსავლების მიხედვით მოცემულია ქვემოთ მოყვანილ ცხრილში.

ცხრილი 3

საქართველოს ნაერთი ბიუჯეტი 2001-2007 წლებში  
(მლნ. ლარი)

წელი	შემოსავლები და გრანტები	საერთო შემოსავლები	საგადასახადო შემოსავლები	არასაგადასახადო შემოსავლები	შემოსავლები კაპიტალის ოპერაციებიდან	უცხოეთიდან მიღებული გრანტები	სახელმწიფო ბიუჯეტიდან მიღებული ფინანსური დახმარება
2001	1063,9	1015,8	936,6	79,2	5,6	48,1	55,1
2002	1157,4	1134,8	1054,2	80,6	8,7	22,6	115,1

2003	1320,9	1272,5	1186,3	86,2	23,6	48,4	126,7
2004	2283,0	2158,3	1811,2	274,4	72,7	124,7	170,2
2005	3275,2	3152,7	2411,5	321,8	419,4	104,6	176,7
2006	4429,9	4235,5	3149,4	521,7	564,5	194,3	217,3
2007	6032,5	5915,6	4391,1	880,7	643,8	116,9	178,6

წყარო: სტატისტიკის დეპარტამენტის "კვარტალური ბიულეტენი" 2008 წლის 1 კვარტალი. [41, გვ. 74]

მიუხედავად მაჩვენებლების წლიდან წლამდე ზრდისა, სახელმწიფოში ფინანსური ურთიერთობების სრულყოფა და განვითარება შეუძლებელია ეფექტიანი საგადასახადო სისტემის გარეშე. ვინაიდან განვითარებული საბაზრო ეკონომიკის მქონე სახელმწიფოს საგადასახადო სისტემები, ბიუჯეტის შევსების ფისკალური ფუნქციის გარდა, წარმატებით ასრულებს რეგულირების ფუნქციას, ამდენად საგადასახადო სისტემა, განსაკუთრებით გარდამავალ პერიოდში, უნდა გამოდიოდეს ეკონომიკური პროცესების რეგულატორად და შეასრულოს შემდეგი ამოცანები: აუცილებელი მოცულობის ფისკალური საშუალებების მობილიზაციის უზრუნველყოფა, საინვესტიციო აქტივობის სტიმულირება და სოციალური სტაბილურობის უზრუნველყოფა.

საგადასახადო შემოსავლების სტრუქტურაში არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადების თანაფარდობას. საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლებში მნიშვნელოვანი ადგილი უჭირავს საგადასახადო შემოსავლებს, რომელიც ძირითადად არაპირდაპირი გადასახადების ბაზაზე იზრდება, ვინაიდან ფისკალურად იგი გაცილებით ეფექტიანია. საქართველოს ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებში დიდია არაპირდაპირი გადასახადების წილი, რომელიც ზრდის ტენდენციით ხასიათდება. თუ 1995 წელს არაპირდაპირი გადასახადების წილი ნაერთი ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებში 50,5 %-ს შეადგენდა, მან 2000 წელს 60,6 %-ს, ხოლო 2006 წელს 64,6 %-ს მიაღწია. ისეთი პირდაპირი გადასახადის წილი კი, როგორც მოგების გადასახადია, თუ იგი 2000 წელს 11,4 %-ს შეადგენდა, 2001 წელს 8,3 %, ხოლო 2006 წელს 2.0 % შეადგინა [4, გვ. 165] ანუ ქვეყნის საბიუჯეტო შემოსავლების ძირითადი ნაწილი მოდის გადასახადებზე, რომლებსაც ფაქტობრივად მომხმარებელი იხდის ფასზე დანამატის სახით. 2008 წელს ორი არაპირდაპირი გადასახადის, დღგ-ის და აქციზის, წილი საგადასახადო შემოსავლებში შეადგენს 54,4 %-ს. წინა წლების გადასახადების მოცულობებსა და მათ დინამიკაზე მონაცემები ასახულია ქვემოთმოყვანილ ცხრილებში (ცხრილი 4-5)

ცხრილი 4

ნაერთი ბიუჯეტის შემოსავლები და გრანტები					
( მლნ. ლარი)					
	2003	2004	2005	2006	2007
შემოსავლები და გრანტები სულ	1320.9	2283	3257.2	4429.9	6032.5



შემოსავლები სულ	1272.5	2158.3	3152.7	4235.5	5915.6
მათ შორის:					
საგადასახადო შემოსავლები	1186.3	1811.2	2411.5	3149.4	4391.1
საშემოსავლო გადასახადი	153	268.7	290.7	385.9	526.7
მოგების გადასახადი	101.1	161.6	210.3	341.1	554.8
დამატებული ღირებულების გადასახადი	406.9	628.2	987.4	1332.4	1973.7
აქციზები	101.1	163.8	286.4	335.6	428.6
საბაჟო გადასახადი	70.3	100.1	123.4	132.4	52
სხვა გადასახადები	128.1	134.1	84.4	118.9	133.2
სოციალური გადასახადი	233	371.2	428.8	502.8	722
არასაგადასახადო შემოსავლები	86.2	274.4	321.8	521.7	880.7
კაპიტალური შემოსავლები	—	72.7	419.4	564.5	643.8
გრანტები	48.4	124.7	104.6	194.3	116.9
<b>წყარო:</b> საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო					

ცხრილი 5

სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლები და გრანტები					
მათ შორის:	(მლნ. ლარი)				
მოგების გადასახადი	118	113	0.0002	324.9	533.1
საგადასახადო შემოსავლები	2003	2004	2005	2006	2007
დამატებული ღირებულების შემოსავლები და გრანტები	806.6	1322.1	1836.1	2633.1	3732.6
საშემოსავლო გადასახადი	999.1	1778.7	2607.4	3773.2	4978.6
შემოსავლები სულ:	884.6	1649	2586.4	3579.6	4925.6

მიუხედავად  
2007 წლებში  
მაჩვენებლებში  
დადებითად

საბაჟო გადასახადი	56.1	88	123.4	132.4	52
სხვა გადასახადები	10.2	25.1	10	4.7	23.1
სოციალური გადასახადი	256.9	437	428.8	502.8	722
არასაგადასახადო შემოსავლები	78.1	259.9	280.4	482.5	753.4
კაპიტალური შემოსავლები	–	67	386.9	463.6	449.1
გრანტები	48.4	124.7	104.5	194	223.5
<b>წყარო:</b> საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო					

იმისა, რომ 2003-  
აბსოლუტურ  
ზრდა  
უნდა

შეფასდეს, როგორც დღგ-ის, ისე აქციზის ანალიზი გვიჩვენებს, რომ მათ ზრდაში გამსაზღვრელი როლი იმპორტიდან მიღებულ შემოსავლებს ეკუთვნის, ხოლო ადგილობრივი წარმოებიდან წილი კლებულობს, რაც დასტურდება ქვემოთ წარმოდგენილი ცხრილებით:

ცხრილი 6

დამატებული ღირებულების გადასახადი სახელმწიფო  
ბიუჯეტის შემოსავლებში

	2002		2003		2004		2005		2006		2007	
	(მლნ ლარი)	%	(მლნ ლარი)	%	(მლნ ლარი)	%	(მლნ ლარი)	%	(მლნ ლარი)	%	(მლნ ლარი)	%
სულ	382,3	100	379,9	100	598	100	987,4	100	1332,7	100	1973,7	100

მათ შორის: ქვეყნის ტერიტორიაზე რეალიზებული პროდუქციიდან და გაწეული მომსახურებიდან	206,7	54,1	224,8	59,2	259,0	43,3	362,5	36,7	405,1	30,4	678,4	34,4
იმპორტირებულ ო პროდუქციიდან	175,6	45,1	155,1	40,8	339,7	56,7	624,9	63,3	927,6	69,6	1295,2	65,6

წყარო: საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო  
[ 4, გვ. 133]

ცხრილი 7  
აქციზის წილი სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლებში

	2002		2003		2004		2005		2006		2007	
	(მლნ ლარი)	%	(მლნ ლარი)	%	(მლნ ლარი)	%	(მლნ ლარი)	%	(მლნ ლარი)	%	(მლნ ლარი)	%
სულ	97,7	100	107,61	100	179,5	100	286,4	100	335,6	100	428,6	100
მათ შორის: ტერიტორიაზე წარმოებული პროდუქციიდან	22,2	22,7	22,67	21,1	62,0	34,5	65,2	22,8	92,6	27,6	121,6	28,4
იმპორტირებულ ი პროდუქციიდან	75,5	77,3	84,94	78,9	117,5	65,5	221,2	77,2	243,0	72,4	307,0	71,6

წყარო: საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო. [ 4, გვ. 134]

რადგანაც გადასახადები საბაზრო ეკონომიკის ქვეყნებში სახელმწიფო რეგულირების უმნიშვნელოვანეს და ეფექტურ ინსტრუმენტს წარმოადგენს, ამიტომ ეკონომიკაში გადამხდელთა საგადასახადო ტვირთის ოპტიმალური განაწილების საკითხი ერთ–ერთი უმთავრესი საკითხია და საქართველოში ეკონომიკური რეფორმების გატარების (მ.შ ახალი საგადასახადო კოდექსის მიღება) მიუხედავად, კვლავ რჩება ერთ–ერთ ყველაზე მწვავე პრობლემად. საქართველოს რეალობაში ძნელია „საგადასახადო ტვირთი“-ს, რომელიც ფასდება სახელმწიფოს მიერ ამოღებული სავალდებულო გადასახადების (მოსაკრებლების, სახდელების) საერთო მოცულობის შეფარდებით მთლიან შიდა პროდუქტთან, სიმძიმეზე მსჯელობა, ვინაიდან „აღრიცხული ერთობლივი შიდა პროდუქტის მაჩვენებლების „მიღმა“ ჩრდილოვანი ეკონომიკა რჩება, რაც სხვადასხვა მიზეზთა გამო, მათ შორის, უწინარეს ყოვლისა საგადასახადო ტვირთის სიმძიმითაც არის გამოწვეული”. [18, გვ. 243] (არა

იმდენად საგადასახადო განაკვეთების, არამედ კანონმდებლობის დაუხვეწელობით, აღრიცხვა-ანგარიშგების მეთოდით). საქართველოს ეკონომიკური განვითარების სამინისტროს სტატისტიკის დეპარტამენტის ინფორმაციით, საგადასახადო ტვირთი (მშპ –თან საგადასახადო შემოსავლების შეფარდება) 1995 წელს 7%-ს, 2005 წელს 19,7%-ს შეადგენდა. დასავლეთის ქვეყნებსა და საქართველოში საგადასახადო ტვირთის სიდიდეებს შორის განსხვავებები არ ნიშნავს, რომ საქართველოში უკეთესი მდგომარეობაა, რაზეც მთელი რიგი საფინანსო-ეკონომიკური მაჩვენებლებიც მიუთითებს.

ასევე ფრიად მნიშვნელოვანი და მიმანიშნებელია საქართველოს ექსპორტ-იმპორტის მაჩვენებლების ანალიზი:

ცხრილი 8

საქართველოს საგარეო ვაჭრობის განზოგადებული მაჩვენებლები					
(მოქმედ ფასებში: ათასი აშშ დოლარი)					
	2003	2004	2005	2006	2007
ექსპორტი	461 406	646 903	865 454	936 172	1 232 371
იმპორტი	1 141 165	1 845 555	2 489 953	3 677 745	5 214 883
<b>სალდო</b>	<b>-679759</b>	<b>-1198652</b>	<b>-1624499</b>	<b>-2741573</b>	<b>-3982512</b>

ბრუნვა	1602570	2492458	3355407	4613917	6447254
წყარო: საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო. [23, გვ. 271]					

ცალ-ცალკე ექსპორტ-იმპორტის სტრუქტურა შემადგენლობის მიხედვით შემდეგნაირად გამოიყურება:

ცხრილი 9

საქართველოს ექსპორტი ფართო ეკონომიკური კატეგორიის მიხედვით

(მოქმედ ფასებში; ათასი აშშ დოლარი)

	2003	2004	2005	2006	2007
ექსპორტი სულ მათ შორის:	461 406	646 903	865 454	936 172	1 232 371
კაპიტალური საქონელი	41 557	105430	104 785	85 598	55 503
შუალედური საქონელი	259 737	353 499	425 512	544 404	776 605
სამომხმარებლო საქონელი	160 050	187 665	334 657	304 381	399 873
სხვა საქონელი	62	309	501	1 789	390

წყარო: საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო. [23, გვ. 291]

ცხრილი 10

საქართველოს იმპორტი ფართო ეკონომიკური კატეგორიის მიხედვით

(მოქმედ ფასებში; ათასი აშშ დოლარი)

	2003	2004	2005	2006	2007
იმპორტი სულ მათ შორის:	1 141 165	1 845 555	2 489 953	3 677 745	5 214 883
კაპიტალური საქონელი	168 731	212 954	356 711	545 625	771 981
შუალედური საქონელი	581 098	939 174	1 157 253	1 652 518	2 541 639
სამომხმარებლო საქონელი	387 036	661 661	939 095	1 399 276	1880 834
სხვა საქონელი	4 300	31 766	36 894	80 326	20 429

წყარო: საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო. [23, გვ. 291]

ზემოთმოყვანილი ცხრილებიდან და დანართი 4-7 -დან ნათლად ჩანს, რომ ექსპორტ-იმპორტის თანაფარდობის როგორც აბსოლუტური, ისე პროცენტული და შეფარდებითი მაჩვენებლები აშკარად არასასურველია. თუ 2003 წელში იმპორტი 2,5-ჯერ ჭარბობდა ექსპორტს და სალდო აბსოლუტურ მაჩვენებელში შეადგენდა -679 759,0 ათ.აშშ დოლარს, 2007 წლის მონაცემებით იმპორტი 4,2-ჯერ აჭარბებს ექსპორტს და უარყოფითმა სალდომ 3 982 512,0 ათ. აშშ დოლარი შეადგინა. მაგრამ ამ მონაცემებს კიდევ უფრო ამძიმებს მათი სტრუქტურის ანალიზი, რომლის მიხედვით იმპორტის მნიშვნელოვანი, აბსოლუტური უმეტესობა - 84,8 % -

მოდის შუალედურ და სამომხმარებლო საქონელზე, ხოლო კაპიტალურ საქონელზე მოდის მხოლოდ 14,8 %. ყოველივე მიუთითებს, რომ ქვეყნის ეკონომიკის რექტრუქტურიზაცია-მოდერნიზაციაში გამოკვეთილი არ არის პრიორიტეტები, მათ შორის ადგილობრივი წარმოების განვითარების პროგრამა და შედეგად საქართველო მომავალშიც გასაღების ბაზრის ფუნქციას დასჯერდება (დანართი 16-21). აღნიშნულს გარკვეულწილად ადასტურებს ექსპორტ-იმპორტის მაჩვენებლები ძირითადი სასაქონლო პოზიციების მიხედვით:

ცხრილი 11

საქართველოს იმპორტის უმსხვილესი სასაქონლო პოზიციები

	2006		2007	
	ათასი აშშ დოლარი	პროცენტობით ჯამთან	ათასი აშშ დოლარი	პროცენტობით ჯამთან
იმპორტი-სულ	<b>3677745</b>	100	<b>5214883</b>	100
მათ შორის:				
ნავთობი და ნავთობპროდუქტები	443103	12	556344	10.7
მსუბუქი ავტომობილები	295282	8	369721	7.1
ნავთობის აირები და აირისებრი ნახშირწყალბადები	213082	5.8	293868	5.6
სამკურნალო საშუალებები	114545	3.1	143996	2.8
ხორბალი და მესლინი	99063	2.7	139189	2.7



აპარატურა გადამცემი რადიოსატელეფონო, რადიომაუწყებლობისა და ტელევიზიისათვის	58727	1.6	105178	2
შაქარი	65589	1.8	90457	1.7
გამომთვლელი მანქანები და მათი ბლოკები	46444	1.3	77989	1.5
რკინისა და ფოლადის წნელები	33076	0.9	71868	1.4
სატვირთო ავტომობილები	39293	1.1	46763	0.9
დანარჩენი პროდუქცია–სულ	2269540	61.7	3319511	63.7

წყარო: საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო. [23, გვ. 288]

ცხრილი 12

საქართველოს ექსპორტის უმსხვილესი სასაქონლო პოზოციები

	2006		2007	
	ათასი აშშ დოლარი	პროცენტობით ჯამთან	ათასი აშშ დოლარი	პროცენტობით ჯამთან
<b>ექსპორტი–სულ</b>	<b>936172</b>	<b>100</b>	<b>1232.371</b>	<b>100</b>
მათ შორის:				
ფეროშენადნობები	89792	9.6	159.63	13
შავი ლითონების ნარჩენები და ჯართი	72427	7.7	96872	7.9

სპილენძის მადნები და კონცენტრატები	79536	8.5	79213	6.4
მსუბუქი ავტომობილები	50635	5.4	70176	5.7
ოქრო დამუშავებული ან ნახევრადდამუშავებული ,ან ფხვნილის სახით	49371	5.3	69392	5.6
კაკალი სხვა,ახალი ან გამხმარი	56567	6	65122	5.3
ცემენტი	28780	3.1	64002	5.2
სპირტი ეთილის არადენატურიებული 80 მოც.% ნაკლები სპირტის კონცენტრაციით და სპირტიანი სასმელები	30077	3.2	57423	4.7
სასუქები მინერალური ან ქიმიური, აზოტოვანი	46631	5	57022	4.6
სპილენძის ნარჩენები და ჯართი	30161	3.2	37052	3
დანარჩენი პროდუქცია- სულ	402195	43	476468	38.7

წყარო:საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო. [23, გვ.287]

ამრიგად, საქართველოს საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა ეფექტიანობის ამაღლების დამატებითი ღონისძიებების, სამეურნეო საქმიანობის ლეგალიზაციისათვის ეკონომიკური პირობების შექმნის, საგადასახადო ბაზის გაფართოების, მთლიან შიდა პროდუქტში საგადასახადო შემოსავლების წილის ზრდის, საგადასახადო განაკვეთების ოპტიმიზაციის, საგადასახადო სამართლიანობის გარეშე ხელს ვერ შეუწყობს ეროვნული ეკონომიკის მაღალი ტემპებით განვითარებას, ახალი სამუშაო ადგილების შექმნას და საზოგადოებაში საშუალო ფენის შექმნა-გამლიერებით სოციალური სტაბილურობის დამკვიდრებას.



თავი III. საქართველოში არაპირდაპირი გადასახადებით დაბეგვრის სრულყოფის საკითხები

### 3.1. დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის სრულყოფის მიმართულებები

დამატებული ღირებულების გადასახადი არის წარმოებისა და განაწილების ყველა სტადიაზე შექმნილი ზედმეტი, დამატებული ღირებულების ნაწილის ბიუჯეტში ამოღების ფორმა[6, გვ. 43]. იგი ამოიღება საქონლის, მომსახურების მიწოდების ყოველი აქტიდან. თეორიულად დაბეგვრის ობიექტად გვევლინება დამატებული ღირებულება.

დამატებულ ღირებულებას წარმოადგენს საქონლის, მომსახურების ღირებულების ის ნაწილი, რომელსაც პირი უმატებს წარმოების, მომსახურების პროცესში გამოყენებული ნედლეულის, მასალების და მესამე პირთა

მიერ გაწეული მომსახურების ღირებულებას. ამდენად, დამატებული ღირებულების ძირითადი შემადგენელი ელემენტებია:

- შრომის ანაზღაურების ფონდი
- საამორტიზაციო ანარიცხები
- მოგება
- აქციზი
- გადასახადები მიკუთვნებადი თვითღირებულებაზე.

დამატებული ღირებულება თეორიულად შეიძლება განვსაზღვროთ ორი მეთოდით: დამატებული ღირებულების კომპონენტების(ზემოთ აღნიშნული ელემენტები) შეკრების საფუძველზე ან უკვე არსებული (შეძენილი ნედლეულის, მასალების, სამუშაოს, მომსახურების) ღირებულების გამოკლებით საქონლის,მომსახურების მთლიანი ღირებულებიდან. შესაბამისად შეიძლება გამოვყოთ მისი დაბეგვრის და ამდენად დღგ-ის გაანგარიშების ოთხი სხვადასხვა მეთოდი:

1. პირდაპირი ბუღალტრული
2. არაპირდაპირი
3. პირდაპირი გამოქვითვის მეთოდი
4. გამოქვითვის არაპირდაპირი მეთოდი (ანუ ჩათვლის)

თუ პირობითად: გადასახადის განაკვეთს აღვნიშავთ “გ”-თი, შრომის ანაზღაურების ფონდს - “შ”-ით, მოგებას - “მ”-ით, მიღებულ ამონაგებს - ”ა”-თი, დანახარჯებს - ”დ”-თი, მაშინ დღგ-ის გაანგარიშება(დანარჩენი ელემენტების ანალოგიური ფორმით მხედველობაში მიღებით) ზემოთ ჩამოთვლილი მეთოდების შესაბამისად შემდეგნაირად გამოისახება:

1. გ (შ+მ) = დღგ
2. გშ + გმ = დღგ
3. გ (ა-დ) = დღგ
4. გა - გდ = დღგ.

პრაქტიკაში ყველაზე მეტი გავრცელება ჰპოვა დღგ-ის გამოთვლის მეოთხე, ე.წ. ”ჩათვლის”, მეთოდმა. ამ მეთოდის გამოყენება არ მოითხოვს უშუალოდ დღგ-ის განსაზღვრას. ანგარიშ-ფაქტურის არსებობა, რომელშიც აისახება გადასახადები, ხდება ინფორმაციის ძირითადი წყარო საგადასახადო ვალდებულებებზე. გარკვეული თავისებურება ამ მეთოდისა ის არის, რომ 1997 წლამდე საქართველოში ეს მეთოდი მუშაობდა ანგარიშ-ფაქტურების წარდგენის გარეშე. ჩათვლის მეთოდის გამოყენებისას დღგ-ს ახასიათებს ერთი მნიშვნელოვანი თავისებურება - დარიცხვადი და ამოღებადი დღგ-ის მოცულობა (ერთი და იგივე განაკვეთის პირობებში) მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული ამ გადასახადის გამოანგარიშების მეთოდის გამოყენებაზე.

პრაქტიკაში ცნობილია სამი ამგვარი მეთოდი:

პირველი მეთოდი - დარიცხვის მეთოდი. ამ მეთოდის დროს დღგ-ის გამოანგარიშების და მასთან დაკავშირებული ყველა საგადასახადო ვალდებულება წარმოიშობა საქონლის, მომსახურების მიწოდების მომენტში (ჩასათვლელი გადასახადის გამოქვითვის უფლების მოპოვებით), რომელიც განისაზღვრება ან საქონლის, მომსახურების მიწოდების გაწევის ფაქტიური მოხდენის მიხედვით და/ან ანგარიშფაქტურის გამოწერის მიხედვით.

მეორე მეთოდი - საკასო მეთოდი. ამ მეთოდის შესაბამისად საგადასახადო ვალდებულებები წარმოიშობა საქონლის, მომსახურების ღირებულების (შესაბამისად ღირებულებაში განივთებული დღგ-ის) ანაზღაურების მომენტის მიხედვით.

მესამე მეთოდი - ჰიბრიდული. მის შესაბამისად დღგ დაერიცხება და ამოიღება საქონელზე, მომსახურებაზე მისი მიწოდების მომენტის მიხედვით, ხოლო მიღებულ მატერიალურ რესურსებსა და მომსახურებაში განივთებული დღგ-ის ჩათვლის უფლება მოიპოვება - მომწოდებლების მიერ საგადასახადო ანგარიშფაქტურის წარმოდგენის მიხედვით (მათი ღირებულების ანაზღაურების მომენტის მიუხედავად).

დღგ-ის ამკრებად გვევლინება საქონლის, მომსახურების ყოველი მიმწოდებელი მოძრაობის მთელ გზაზე მისი საბოლოო მიწოდების აქტამდე. ნედლეულის, მასალის, სხვა მომსახურების შეძენაზე მყიდველი გარკვეულწილად ეკონომიკურ სიმძიმეს არ განიცდის, ვინაიდან იღებს ჩათვლას, აინაზღაურებს სრულად მის მიერ მომწოდებლებზე გადახდილ გადასახადს (გადასახადისაგან განთავისუფლებული საქონლის, მომსახურების რეალიზაციის არსებობის გამოკლებით).

აღნიშნული მექანიზმის არსი მდგომარეობს იმაში, რომ გადააკისროს გადასახადი ბოლო მომხმარებელს. დღგ-ის განსაზღვრა ჩათვლის მეთოდით და მისი მყიდველზე გადაკისრების მექანიზმი განვიხილოთ ცხრილის მაგალითზე(დღგ-ის განაკვეთის 20 % პირობებში):

ცხრილი 13

დამატებული ღირებულების გადასახადის მოქმედების მექანიზმი

წარმოებისა და ბრუნვის ეტაპები	საქონლის შესყიდვა			შექმნილი დამატებული ღირებულება	საქონლის გაყიდვა			დღგ-ის ჩათვლა შესყიდვაზე	ბიუჯეტის კუთვნილი დღგ
	სულ	მ.შ.			სულ	მ.შ.			
		ანაზღაურებული დღგ	საქონლის ფასი			ფასი	დარიცხული დღგ		
ნედლეულის მწარმოებელი	-	-	-	100	120	100	20	-	20
მზა საქონლის მწარმოებელი	120	20	100	200	360	300	60	20	40
საბითუმო ვაჭრობა	360	60	300	60	432	360	72	60	12
საცალო ვაჭრობა	432	72	360	90	540	450	90	72	18
საბოლოო მომხმარებელი	540	90	450	-	-	-	-	-	-



ჯამი	-	-	-	450	-	-	-	-	90
------	---	---	---	-----	---	---	---	---	----

ზემოთმოყვანილი ცხრილიდან ჩანს, რომ განხილულმა 5 სუბიექტმა, წარმოდგენილი ერთმანეთთან მიმართებაში როგორც საქონლის მოძრაობის თანამიმდევრობითი სტადიის მონაწილენი, გადაიხადეს ბიუჯეტში დღგ, მთლიანი თანხით ტოლი 90 პირობითი ერთეულისა (20+40+12+18). გადასახადი გადაიხდებოდა საქონლის მოძრაობის ყოველ ცალკეულ ეტაპზე(დარგში,სფეროში) შექმნილი დამატებული ღირებულების პროპორციული ნაწილით და გადაეკისრებოდა შემდგომ მომხმარებელს და საბოლოოდ მთლიანად გადაეკისრა ბოლო მომხმარებელს (540 პირობითი ერთეულიდან 90 წარმოადგენს დღგ-ს).

სამეურნეო საქმიანობის პრაქტიკაში დღგ იძლევა საშუალებას მიწოდების სტადიაზე პირდაპირი ზეწოლის გამორიცხვისა ფასზე, მაგრამ არ ათავისუფლებს მიმწოდებელს რეალიზაციის სირთულისაგან. მიმწოდებელმა უნდა გადაახდევინოს გადასახადი მიმღებს, წინააღმდეგ შემთხვევაში მას თავად იტვირთავს, რადგან სახელმწიფო ყველა შემთხვევაში მიიღებს, წაიღებს მის კუთვნილ გადასახადს.

ამდენად, საბაზრო ურთიერთობების პირობებში დღგ წარმოგვიდგება შედარებით “უმტკივნეულო” გადასახადად და არ ახდენს გადამწყვეტ გავლენას საქმიანობის შედეგებზე.

როგორც წესი, დღგ-ზე გადასვლა ყველა ქვეყანაში ხორციელდება მთლიანი საგადასახადო რეფორმის პერიოდში. დღგ-ის შემოღების საკითხის გადაწყვეტისას თავად გადასვლის პროცესი მოითხოვს:

-ახალი სისტემის ეფექტურობის გათვლას

-მოქმედი არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის სისტემის დეტალურ ანალიზს (გაუქმება ან შენარჩუნება ამა თუ იმ გადასახადის).

-კვალიფიციური კადრების მომზადება, გამოცდილება.

-ახალ სისტემაზე გარდამავალი პერიოდის გათვალისწინება-განსაზღვრა, რომელიც ხანგრძლივ პროცესს წარმოადგენს (2-5 წელი).

-ინფორმაციისა და დოკუმენტების დამუშავება-აღრიცხვის ავტომატიზირებული სისტემის შექმნა.

დღეისათვის დღგ გამოიყენება 60-ზე მეტ ქვეყანაში. მთავრობები ერიდებიან შემოიღონ ეს გადასახადი არასტაბილური ეკონომიკის პირობებში. მაგ: დღგ-ის კონცეფციის და მოქმედების მექანიზმის შემოთავაზების მიუხედავად საფრანგეთში იგი შემოღებული იქნა მას შემდეგ,რაც გასული საუკუნის 50-იანი წლების ბოლოს საფრანგეთის მთავრობამ შეძლო სამომხმარებლო ბაზარზე უმწვავესი დეფიციტის აღმოფხვრა და გააუქმა მასობრივი მოთხოვნილების საქონელზე ნორმირება, ვინაიდან მთავრობა ანგარიშს უწევდა, რომ დეფიციტის პირობებში დღგ შეიძლება გამხდარიყო მიზეზი ან წინაპირობა ინფლაციის მკვეთრი ზრდისა.

საქართველოში მოთხოვნილება ახალ საგადასახადო სისტემაზე განპირობებული იყო ეკონომიკური ურთიერთობების ძირეული გარდაქმნით და საბაზრო ურთიერთობებზე გადასვლით,რომელიც ხასიათდებოდა ინფლაციის მკვეთრი ზრდით ეკონომიკაში სახელმწიფო მონოპოლიზმის გავლენის გამო. ასეთ პირობებში საგადასახადო რეფორმის ერთ-ერთი მთავარი მიმართულება იყო გადაკისრება უმეტესწილად თავისუფალი ფასების პირობებში საგადასახადო წნეხის ძირითადი სიმძიმისა და შესაბამისად ბიუჯეტის ფორმირების

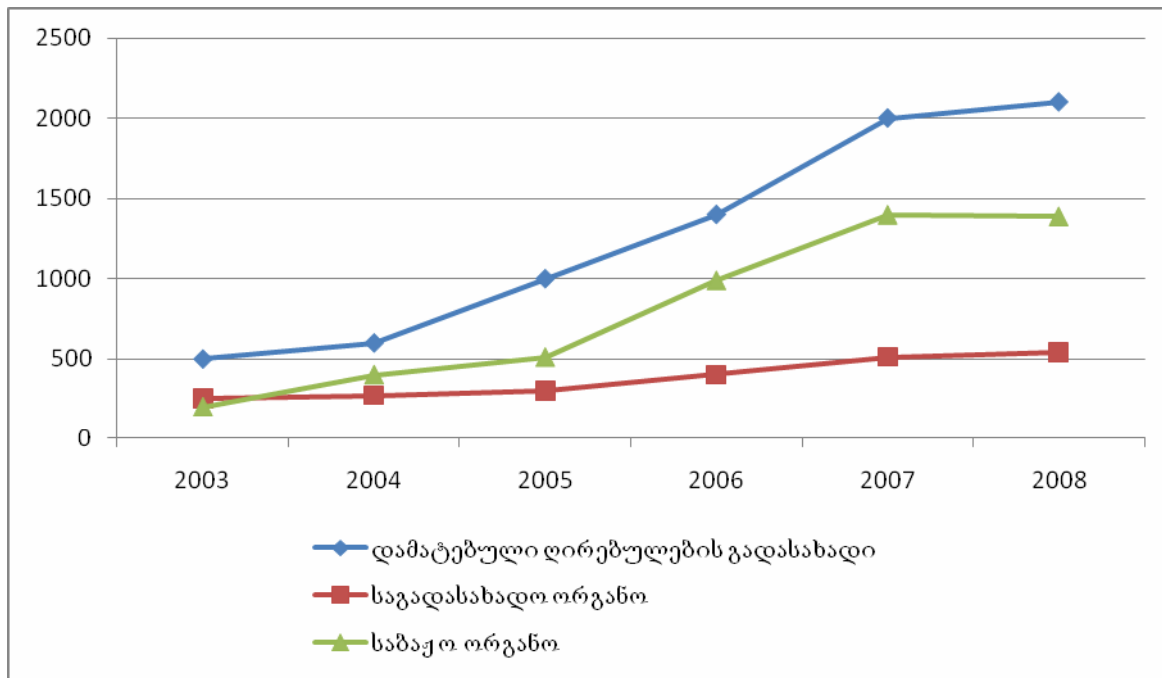
წყაროებისა არაპირდაპირ გადასახადებზე, კერძოდ დღგ-ზე. დღგ-ის შემოღებას უნდა შეეფერხებინა ფასების დაუსაბუთებელი ზრდა, ამოეღო ამონაგები, ფორმირებული მხოლოდ ფასის ფაქტორის გამო. არასაკმარისი სასაქონლო მასის პირობებში, როცა არაა განვითარებული კონკურენცია მწარმოებლებს შორის და საფინანსო მეურნეობა არეულია, დღგ აძლიერებდა ინფლაციურ პროცესებს. დღგ-ის გამოყენებისას სიტუაციის პარადოქსულობა მდგომარეობს იმაში, რომ სახელმწიფო იღებდა მეტ შემოსავალს შედარებით მაღალი ფასებით და ამიტომ თითქოსდა გამოდიოდა დაინტერესებული ფასების ზრდით მისი მადესტაბილიზირებელი შედეგებითურთ. ფაქტიურად მოხდა ბიუჯეტში შემომავალი დღგ-ის ჩამოშორება წარმოებული და რეალიზებული დამატებული ღირებულების მოცულობიდან. აღნიშნული ნაწილობრივ განპირობებული იყო იმით, რომ საქართველომ, ისევე როგორც ყოფილ საბჭოთა კავშირში შემავალმა სხვა რესპუბლიკებმა, დღგ-ის გამოანგარიშების წესი სუბიექტური და ობიექტური მიზეზთა გამო შეიძლება ითქვას მაქანიკურად გადმოიტანა დასავლეთ ევროპის ქვეყნებიდან რიგი მომენტების, თავისებურებების (ეკონომიკის მდგომარეობა, მოსახლეობის ყოფა-ცხოვრების წესი, დონე და სოციალურ-ფსიქოლოგიური მენტალიტეტი, გარდამავალი პერიოდის პრობლემები, მთავრობების (ხელისუფლების) კომპეტენცია და სტრატეგია, ასევე უნარი სოციალური სტაბილურობის, ქვეყნის და საზოგადოების განვითარების უზრუნველყოფის) გაუთვალისწინებლად.

შემდგომმა პერიოდმა და პრაქტიკამ დაადასტურა საქონლის, მომსახურების დღგ-ით დაბეგვრაში ცვლილების შეტანის საჭიროება. მთლიანი შიდა პროდუქტის, საგადასახადო შემოსავლების ზრდისა და მოსახლეობის ცხოვრების დონის ამაღლების პირობებში საგადასახადო წნეხის შემცირება დადებითი

მოვლენაა, მაგრამ კრიზისის პირობებში დღგ-ის განაკვეთის შემცირება საკმაოდ სარისკოა, თუმცა მიზანშეწონილი. განსაკუთრებით ეს ეხება ქვეყნის ბიუჯეტის შევსების შეზღუდულ საშუალებებს არასაგადასახადო შემოსავლებითა და მოსახლეობიდან მოსესხებით. მაგრამ განსაკუთრებით საყურადღებოა ის, რომ უკანასკნელ წლებში საერთო შემოსავლების ზრდის ფონზე, დღგ-ის ზრდა (სტრუქტურული დინამიკა) აშკარად არასასურველი მიმართულებით ხდება, ამ გადასახადში იმპორტიდან შემოსავლების წინმსწრები ზრდის გამო.

დიაგრამა 5

საქართველოს ნაერთი ბიუჯეტის შემოსავალი დამატებული ღირებულების გადასახადიდან



წყარო: საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო. [33, გვ. 11]

ამასთან დაკავშირებით, მაკროეკონომიკური მაჩვენებლების გაუმჯობესება-გამოსწორების და ეკონომიკაში სტრუქტურული ცვლილებების განსახორციელებლად გასატარებელ მთელ რიგ ღონისძიებებთან და გადაწყვეტილებებთან ერთად აუცილებელია დღგ-ის გამომწვევების მეთოდის სრულყოფა, განაკვეთის განსაზღვრასთან ერთად.

თეორიული და პრაქტიკური თვალთახედვიდან მნიშვნელოვან საკითხს წარმოადგენს დღგ-ის განაკვეთის განსაზღვრა. საერთოდ რაიმე ეკონომიკური საფუძველი იმისა, რომ შედარებით ეფექტურია დღგ-ის ერთიანი განაკვეთი, არ არის, მაგრამ ამასთან რამოდენიმე განაკვეთის არსებობა ადიდებს ადმინისტრაციულ დანახარჯებს, ქმნის პრობლემებს გადასახადის სრულად გამომწვევა-ამოღებაში, ამიტომ ქვეყნების უმეტესობა ამცირებენ განაკვეთების რაოდენობას. მაგ.:საფრანგეთში 1988 წ. მოქმედებდა 4 განაკვეთი (ზღვრული-33,3%, ნორმალური-18,6%, შემცირებული-7,0%, მინიმალური-5,5%), რომელიც 1989 წლიდან შემცირდა 3-მდე. ავსტრიაში მოქმედებდა 3 განაკვეთი (10,0%, 20,0%, 32,0%), შვეციაში 1991 წლამდე მოქმედებდა 3 განაკვეთი (23,0 %, 2,0 %, 12,0%) და ა.შ. [12, გვ 67-69]

წარმოდგენილი ცხრილის ანალიზი საშუალებას იძლევა შემდეგი დასკვნის გამოტანისა დღგ-ის განაკვეთების დინამიკაზე: ადგილი აქვს უარის თქმას გადიდებულ განაკვეთზე (სტანდარტულზე მაღალი) და შემცირებული განაკვეთების რაოდენობის შემცირებას, სტანდარტული და დარჩენილი შემცირებული განაკვეთების საერთო ზრდის ფონზე.

დამატებული ღირებულების გადასახადის განაკვეთები

ქვეყანა	შემცირებული განაკვეთი	სტანდარტული განაკვეთი
ავსტრალია	10	20
ბელგია	7/12	21
დანია	--	25
ფინეთი	--	22
საფრანგეთი	5.5	18.6
გერმანია	7	15
საბერძნეთი	8	18
ისლანდია	14	21
ირლანდია	12.5	21
იტალია	10	20
ლუქსემბურგი	3	15
ჰოლანდია	6	17.5
ნორვეგია	0	22
პორტუგალია	5	17
ესპანეთი	4/7	16
შვეცია	6/12	25
შვეიცარია	2	6.5
დიდი ბრიტანეთი	0	17.5
რუსეთი	10	20
საქართველო	0	20

წყარო: [39, გვ. 124-125; 48, გვ.36-150]

ამჟამად ევროკავშირის ფარგლებში მოქმედებს, გამოიყენება დღგ-ის ორი ძირითადი განაკვეთი: 18,6 პროცენტი და შემცირებული - 5,5 პროცენტი.

ზემოთაღნიშნული ტენდენციის გათვალისწინებით სრულიად მისაღებია ი.მესხიას და ო.ნიკოლეიშვილის მოსაზრება, რომ "საქართველოს დღევანდელი სუსტი ეკონომიური მდგომარეობიდან გამომდინარე, გაუმართლებელია დღგ-ის ერთიანი საგადასახადო განაკვეთის (გარდა ნულოვანი განაკვეთის, რომელიც ცალკე განხილვის თემაა - ავტორი) დაწესება მთელი ეკონომიკისათვის. მისი დიფერენცირება და მისადაგება ეკონომიკური პოლიტიკისადმი, რომელიც ითვალისწინებს ეროვნული რეალური სექტორის აღორძინება-განვითარებას, ხელს შეუწყობდა საგადასახადო ბაზის გაფართოებას და შესაბამისად დღგ-ის განაკვეთის დიფერენცირების შედეგად ბიუჯეტში საგადასახადო შემოსავლების "დაკარგვის" არა თუ კომპენსირებას, არამედ გაზრდასაც კი. დღგ-ის განაკვეთის დიფერენცირებით შესაძლებელი გახდება აგრეთვე პროტექციონისტული საგადასახადო პოლიტიკის გატარება იმ მრავალრიცხოვან ჩამონათვალთა ჩარჩოებში, რომლებიც ითვალისწინებენ ამ გადასახადისაგან მთლიან გათავისუფლებას. ეს ეხება არა მხოლოდ საქონლის მიწოდებას და მომსახურებას, არამედ იმპორტსაც, რომელთა ერთი ნაწილის დღგ-ისაგან გათავისუფლება არანაირი კრიტერიუმებით არაა გამართლებული".[12, გვ. 62-63]

დღგ-ის განაკვეთების მოქმედების სფეროს შესწავლა ( დანართი1,2,3) წარმოაჩენს იმ საქონლის ძირითად კატეგორიებს, რომლებიც იბეგრება გადასახადის შემცირებული განაკვეთებით, რაც ძირითადად გამოიხატება და განპირობებულია შემდეგით:

-საქმიანობის სახე, რომლის დაბეგვრა დღგ-ით გაძნელებულია (საფინანსო, დაზღვევა და ა.შ.)

-საქონელი (მომსახურება), რომელთა სტიმულირება სურს სახელმწიფოს (წიგნები, გაზეთები, საზოგადოებრივი ტრანსპორტი,...)

-სოციალურად მნიშვნელოვანი საქონელი (მედიკამენტები, კვების პროდუქტები, საბავშვო ტანსაცმელი და ა. შ.)

გადიდებული განაკვეთების გამოყენების არგუმენტი წარმოადგენს შემცირებული განაკვეთების საპირისპიროს: ისინი მიეკუთვნებიან ან „ცუდ“ საქონელს (ალკოჰოლი, თამბაქო და ა.შ.) ან ფუფუნების საგნებს (თვითმფრინავი, გემი, ძვირადღირებული ავტომობილი, ძვირფასეულობა და ა.შ.), მაგრამ უნდა აღინიშნოს, რომ გადიდებული განაკვეთები ქვეყნების უმეტესობაში ძირითადად გაუქმებულია, ხოლო აღნიშნული კატეგორიის საქონელთან, მომსახურებასთან მიმართებაში მიზანშეწონილია აქციზის გამოყენება.

აღსანიშნავია მცირე საწარმოების, მეწარმეობის დაბეგვრის საკითხი. საგადასახადო დათმობები ამ კატეგორიასთან აიხსნება რიგი მიზეზებით, მათ შორის მცირე მეწარმეებიდან გადასახადის ამოღებაზე დიდი ადმინისტრაციული დანახარჯებით. განსაკუთრებული მიდგომა დღგ-ით დაბეგვრაში მცირე და საშუალო (უკანასკნელი საჭიროებს თეორიული და პრაქტიკული თვალსაზრისით მიზანშეწონილობის სრულყოფილ ანალიზს - ავტორი) ბიზნესთან მიმართებაში ხორციელდება გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულებიდან განთავისუფლებით ან ზღვარის დაწესებით.



დღგ-ის ადმინსტრირების საქმეში ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი საკითხი, პრობლემაა ამ გადასახადის გამონაგარიშების ეფექტური და ამასთან შესაძლოდ მარტივი მეთოდოლოგიის შემუშავება და პრაქტიკაში დანერგვა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ე.წ. ჩათვლის (ჰიბრიდულ) მეთოდს იყენებს, ვინაიდან ანგარიშფაქტურებით ჩათვლის მეთოდი გამოსაყენებლად პრაქტიკულია, მაგრამ შეიცავს თეორიული და მეთოდოლოგიური ხასიათის ხარვეზებს.

მსოფლიო პრაქტიკაში დღგ, როგორც წესი, იანგარიშება დარიცხვის მეთოდის პრინციპის მიხედვით. დღგ-ის გამონაგარიშების მეთოდიკა დარიცხვის მეთოდის პრინციპის მიხედვით შეესაბამება საგადასახადო დაბეგვრის თეორიას, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის პრინციპებს, რომლის მიხედვით საგადასახადო დაბეგვრის ბაზას წარმოადგენს საქონლისა და მომსახურების მიმდინარე მოხმარება, რომელსაც საორიენტაციოდ ადგილი აქვს საქონლის მიწოდების ან მომსახურების გაწევის მომენტში და არა მისი განაღდების მომენტში, რომელიც მხოლოდ ირიბად არის დაკავშირებული ამ ფაქტთან. მიწოდების მეთოდის დროს მარტივდება საგადასახადო ორგანოების მუშაობა დღგ-ის გამონაგარიშება-ამოსაღებად, ვინაიდან მიწოდების ფაქტის დაფიქსირება უფრო მარტივი ხასიათისაა. დარიცხვის მეთოდის გამოყენება, აგრეთვე ჰიბრიდულიც, იძლევა მეტი დღგ-ის სტაბილურად მიღების საშუალებას და ამგვარად, სხვადასხვა მეთოდის გამოყენების შესაბამისად იცვლება მისაღები დღგ-ის ოდენობაც.

დარიცხვის მეთოდის უპირატესი გამოყენება საბაზრო ეკონომიკის ქვეყნებში ბაზირდება, ეყრდნობა მათთან ნორმალური ფულად-საკრედიტო მდგომარეობის არსებობის საფუძველს და დროულ გადახდაში რაიმე წინააღმდეგობების ძირითადში არარსებობას.[37, გვ 26]

დარიცხვის მეთოდის დროს მნიშვნელოვანია მიწოდებულ საქონელზე, მომსახურეობაზე გადასახადის დარიცხვასთან ერთად მოხდეს დღგ-ის ჩათვლა მასში განივთებულ მატერიალურ რესურსებზე და მომსახურეობაზე გადახდილი დღგ-ის თანხით - აღნიშნული დროში უკავშირებს ერთმანეთს შექმნილი დამატებული ღირებულების მიწოდების და რეალური ამოღების მომენტს. მომწოდებლის მიერ გამოწერილი ანგარიშფაქტურის წარმოდგენის მიხედვით ჩათვლისას, როგორც დღესაა, გადამხდელი ჩაითვლის, ანაზღაურებს გადასახადს, მაგრამ ახალი ღირებულება შეიძლება არ შეიქმნას საერთოდ ან კარგა ხნის პერიოდში.

საგადასახადო ჰარმონიზაციის გათვალისწინებით, საქართველოში შემოღებული იქნა დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთი, რის საფუძველზეც საქონლის, მომსახურების მიწოდებისას მისი 0-ვანი განაკვეთით დაბეგვრისას გადამხდელს იმავდროულად ეძლევა გამოქვითვის, ანაზღაურების უფლება დღგ-ისა, გადახდილი მომწოდებლებზე მატერიალურ რესურსებზე და მიღებულ მომსახურეობაზე. ნულოვანი განაკვეთი გამოიყენება საქონლის ექსპორტისას, საერთაშორისო გადაზიდვებზე, ტუროპერატორულ მომსახურებაზე და სხვა.

საკმაოდ დიდია დღგ-ისაგან განთავისუფლებული საქონლის ჩამონათვალიც, რაც თეორიული თვალსაზრისით მიზანშეწონილი არ არის. ამ შემთხვევაში მკაფიოდ უნდა განისაზღვროს გადასახადისაგან განთავისუფლების მიზეზები: საქმიანობის ზოგიერთი მიმართულების, დარგის სტიმულირება (რეგულირებადი

ფუნქცია გადასახადის) და მოსახლეობის მცირე შემოსავლიანი ფენების მდგომარეობის გაუმჯობესების სურვილი (გადასახადის სოციალური ფუნქცია). თუ პირველი მიზეზი შეიძლება გახდეს საფუძველი რიგი სფეროების, საქმიანობის სახის განთავისუფლებისა, მეორე (სოციალური) მიზეზის მიღწევა პრინციპში მიზანშეწონილია მოხდეს არა საგადასახადო განთავისუფლებით, არამედ მიზანმიმართული სოციალური პროგრამებით, რადგან შესაბამისი საქონლით, მომსახურებით სარგებლობს როგორც მცირე შემოსავლიანი, ისე საშუალო და შეძლებული ფენა.

ყოველივე ზემოთაღნიშნულის გათვალისწინებით, დღგ-ის გადამხდელის განსაზღვრა, გადასახადის გამომანგარიშების წესი, დარიცხვისა და ანაზღაურების (ჩათვლის) მეთოდი, საგადასახადო განაკვეთები, შეღავათების რეჟიმი მიზანშეწონილია სრულყოფილ იქნას წარმოდგენილი წინადადებების და მიმართულებების გათვალისწინებით, რაც გააფართოებს საგადასახადო ბაზას, სრულყოფს გადასახადის გამომანგარიშების მეთოდიკას და ზოგადად დღგ-ის ეფექტიანობას.

წარმოდგენილი წინადადებები ეხება გადასახადის თეორიული, მეთოდოლოგიური და პრაქტიკული მოქმედების ასპექტებს.

### **დაბეგვრის ობიექტი, დასაბეგრი ოპერაცია და აქციზურ საქონელზე დღგ-ის დარიცხვა**

არსებული კანონმდებლობის მიხედვით, დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი ოპერაცია (საქონლის, მომსახურების მიწოდება), ხოლო დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება მიწოდებული

საქონლის, მომსახურების კომპენსაციის თანხით გადასახადების, მოსაკრებლების და სხვა გადასახდელების ჩათვლით. ამდენად აქციზური საქონლის მიწოდებისას საქონლის ფასში განივთებული აქციზი, იბეგრება დღით. თავისი შინაარსით და ბუნებით, რაც ასევე დადასტურებული და განსაზღვრულია საკანონმდებლო-ნორმატიული ფორმით, კერძოდ საქართველოს რესპუბლიკის 1993 წლის 24 დეკემბრის #375-1ს კანონით "დამატებული ღირებულების გადასახადის შესახებ" – "დამატებული ღირებულების გადასახადი არის საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) წარმოებისა და განაწილების ყველა სტადიაზე დამატებული (ახლად შექმნილი) ღირებულების ნაწილის ბიუჯეტში ამოღების ფორმა. დამატებული ღირებულება განისაზღვრება, როგორც სხვაობა რეალიზებული საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) ღირებულებასა და იმ მატერიალურ დანახარჯების ღირებულებას შორის, რომლებიც მიეკუთვნება წარმოებისა და მიმოქცევის ხარჯებს"[6, მუხლი 1, გვ 43]. ფაქტიურად იგივე შინაარსით არის განსაზღვრული დღგ 1992 წლის ნორმატიული აქტით (შემოღებისას)[1, გვ 44] და საგადასახადო კოდექსით, შემოღებული სამოქმედოდ 1997 წლიდან[34, მუხლი 90, გვ 72], ხოლო 2005 წლიდან სამოქმედოდ მიღებულ საგადასახადო კოდექსში დღგ-ის განმარტება საერთოდ არ არის ასახული, თუმცა ამით მისი შინაარსი, ბუნება და მოქმედების წესი არსობრივად არ შეცვლილა.

ამდენად, დღგ-ით იბეგრება ახლად შექმნილი ღირებულება, მაგრამ თავად აქციზი არ არის ახლად შექმნილი ღირებულება (თუმცა არც მატერიალური დანახარჯია), არამედ ის სახელმწიფოს მიერ საკანონმდებლო-ნორმატიული აქტით გათვალისწინებული დანამატია საქონლის ღირებულებაზე (მიუხედავად აქციზის გამოანგარიშება-განსაზღვრის სხვადასხვა ხერხისა), რომელიც აისახება ფასში ანუ ღებულობს მონაწილეობას

ფასწარმოქმნაში. აქციზთან დაკავშირებით პირდაპირ ჩანს, ასე ვთქვათ ზედაპირზე დევს, თორემ ხარჯში ხელფასის სრულად ასახვისას და ამით ახლადშექმნილი ღირებულების ფორმირებაში მონაწილეობით, ირიბად ვბეგრავთ საშემოსავლო გადასახადსაც, რომელიც პირდაპირი გადასახადია, მაგრამ ამ შემთხვევაში ხდება ახლადშექმნილ ღირებულებაში მატერიალურ რესურსთან ერთად შრომითი რესურსის განივთება, რაც კვლავწარმოების, დამატებული ღირებულების შექმნის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი კომპონენტია, "სადაც საქონელი შრომაა, ხოლო ფასი - ხელფასი"[16, გვ 164]. აქციზთან მიმართებაში კი, იმის გათვალისწინებით, რომ გადასახადების მატერიალურ წყაროდ გამოდის ახალი ღირებულება (ეროვნული შემოსავალი), შექმნილი წარმოებაში შრომით, კაპიტალით, მატერიალური და ბუნებრივი რესურსებით და წარმოიქმნება ღირებულების მოძრაობის არა ყველა, არამედ განაწილების (გადანაწილების) ფაზაში, მისი შემდგომი დღგ-ით დაბეგვრა მინიმუმ, თეორიული თვალთახედვით, განსჯის საგანია.

აქციზთან მიმართებაში ფაქტიურად იბეგრება საქონელი, ვინაიდან ის წარმოადგენს გადასახადის გამოანგარიშების საფუძველს და მასში ხდება გადასახადის განივთება ფასში ასახვით, მაგრამ ფორმალურად სახელმწიფო საკანონმდებლო დონეზე "დასაბეგრი ოპერაცი"-ის ნორმის, ელემენტის შემოღებით და მისი "დაბეგვრის ობიექტი"-ს კატეგორიად, ელემენტად განსაზღვრით, რეალურად აკონკრეტებს, თუ საქონელი წარმოების და მოძრაობის რა მონაკვეთზე, რა მომენტში უნდა დაიბეგროს, ვინაიდან ნებისმიერ შემთხვევაში თავად მხოლოდ წარმოებისათვის საქონელს არაპირდაპირი გადასახადით ვერ დავბეგრავთ. ის არა

მწარმოებელზე, არამედ მომხმარებელზე დაწესებული გადასახადია და დაბეგვრის არეალში ხვდება საქონლის ბრუნვის დაწყებიდან.

ვინაიდან ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, ამიტომ არაპირდაპირი გადასახადებით ასე ვთქვათ თავად წარმოება წარმოებისათვის ვერ დაიბეგრება, უფრო სწორად გადასახადების ამოღების წყარო არ არის. მხოლოდ საქონლის მიწოდების, ბრუნვის მოხდენით წარმოიშობა ამ საქონლის მიხედვით კუთვნილი არაპირდაპირი გადასახადის(ების) გადახდის ვალდებულება და შესაძლებლობა.

ამდენად შეიძლება ითქვას,რომ აქციზური საქონლის შემთხვევაში როგორც გადასახადის ფაქტიური და ფორმალური გადამხდელია სხვადასხვა, ასევე სხვადასხვაა დაბეგვრის ფაქტიური და ფორმალური ობიექტი და რა მომენტიდანაც აქციზით დაბეგრილ საქონელს ვბეგრავთ კვლავ არაპირდაპირი დღგ-ით, მივდივართ კასკადური გადასახადის ტრანსფორმირებულ, შენიღბულ ფორმამდე.

### **დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრაციის და საშუალო ბიზნესის დაბეგვრის საკითხი**

საქართველოს რესპუბლიკის მინისტრთა კაბინეტის 1992 წლის 7 მარტის N286 დადგენილებით დამტკიცდა გადასახადების თაობაზე დროებითი დებულებები (მათ შორის: დამატებულ ღირებულებაზე გადასახადის

შესახებ, აქციზების შესახებ), რომლის შესაბამისად 1992 წლის 15 მარტიდან სამოქმედოდ შემოღებული იქნა დღგ და აქციზი და შესაბამისად გაუქმდა ბრუნვის გადასახადი და გაყიდვიდან გადასახადი.

დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტად ითვლებოდა ბრუნვები როგორც საკუთარი წარმოების, ისე გარეთ შექმნილი ყველა საქონლის რეალიზაციიდან. დასაბეგრი ბრუნვის განსაზღვრისათვის გამოიყენებოდა რეალიზებული საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) ღირებულება. დღგ-ის განაკვეთი განისაზღვრა 28 %-ით(21,88 %).

ამდენად გადასახადის სამოქმედოდ შემოღების დასაწყისს ეტაპზე გადასახადის გადამხდელი იყო ყველა მეურნე სუბიექტი, მიუხედავად მისი ბრუნვის მოცულობისა და განაკვეთიც საკმაოდ მაღალი იყო. 1992 წლის 5 აგვისტოდან განაკვეთი შემცირდა და შეადგინა 14% (12,28%), ხოლო 1995 წელში შეტანილი ცვლილების შედეგად განაკვეთი გახდა 20% .

1997 წელს მიღებულ იქნა საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, რომლის შესაბამისად პირი, რომელიც ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში ახორციელებდა დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებს, რომელთა საერთო თანხა აღემატება 3000 ლარს, ვალდებული იყო დარეგისტრირებულიყო გადამხდელად. ამასთან კოდექსით პირს, რომელსაც არ ქონდა ვალდებულება რეგისტრაციისა, შეეძლო ნებაყოფლობით დამდგარიყო დღგ-ის გადამხდელად. შემდგომ, 2000 წლის 13 ივლისს N472-1ს კანონით, სავალდებულო რეგისტრაციისათვის ზღვარი გაიზარდა 3000 ლარიდან 24000 ლარამდე, ხოლო 2003 წლის 26 აგვისტოს N 3020-ს კანონით სავალდებულო რეგისტრაციისათვის დაწესებული დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხის ოდენობა 24000 ლარის ნაცვლად განისაზღვრა 100 000 ლარით.

ამდენად, როგორც ქრონოლოგიიდან ჩანს, დასაბეგრი ოპერაციების მოცულობა, რაც გადამხდელად დარეგისტრირების ვალდებულების წარმოქმნის საფუძველია, 11 წლის განმავლობაში 0-დან გაიზარდა 100 000 ლარამდე, მათ შორის სულ რაღაც ექვს წელიწადში, 1997-დან 2003 წლამდე, 3000 ლარიდან 100000 ლარამდე. ყოველივემ გამოიწვია დღგ-ის გადამხდელთა რაოდენობის შემცირება, მაგრამ თავად გადამხდელთა რაოდენობაში არ დევს წინააღმდეგობა და/ან პრობლემა, მაგალითად საშემოსავლოს, ქონების, მოგების გადასახადის ან თუგინდ თავის დროს, 1990-1991 წლებში, გაყიდვიდან გადასახადის გადამხდელთა რაოდენობა საკმაოდ დიდია და შესაბამისად მეტი დღგ-ის გადამხდელზე, მაგრამ ამის გამო გადამხდელთა რაოდენობის შემცირების მიზნით რაიმე სპეციალური ნორმები არ დაწესებულა, პირიქით გადამხდელთა რაოდენობა, მისი ზრდა, გადასახადის გამოანგარიშების მეთოდის და ადმინისტრირების სწორად ორგანიზების შემთხვევაში, საგადასახადო ბაზის გაფართოება-ზრდის საფუძველია. თუმცა თუ გავითვალისწინებთ დღგ-ის გამოანგარიშების მეთოდის სირთულეს, მიღებული მონაცემების და ანგარიშფაქტურების კომპიუტერული დამუშავების საკითხებს, ადმინისტრირების სირთულეს წვრილ სამეურნეო სუბიექტებთან მიმართებაში და მათ დონეზე შექმნილი დამატებული ღირებულების და შესაბამისად დღგ-ის მცირე ფისკალურ მოცულობას, ყოველივეს გამო დღგ-სთან მიმართებაში მისაღებია სავალდებულო რეგისტრაციისათვის ზღვარის დაწესება. ამასთან აღნიშნული თემა არ უნდა იქნას პირდაპირ მიზნული ბიზნესის მოცულობასთან სოციალურ-პოლიტიკური თუ სხვა პრეფერენციის დაწესების თვალსაზრისით.



დღგ-ით ხდება საქონლის, მომსახურების წარმოებისა და მიწოდების (სამეურნეო ბრუნვის) ყველა ეტაპზე ახლადშექმნილი ღირებულების ნაწილის ბიუჯეტში ამოღება. მაგრამ იმის გათვალისწინებით, რომ დამატებული ღირებულება იქმნება მცირე, საშუალო და მსხვილ საწარმოებში ანუ მცირე მეწარმეობაშიც, საშუალო ბიზნესშიც და მსხვილ საწარმოებშიც, სავალდებულო რეგისტრაციის ზღვარის არ დაწესება ან დაბალ დონეზე დაწესება ამ გადასახადს აქცევს საყოველთაო გადასახადად იმავდროულად მისი ადმინისტრირების საკმაოდ გართულებით, რისკ-ფაქტორების გაზრდით და გადამხდელთა და საგადასახადო ბაზის ამ მიმართულებით გაზრდაზე დაბალი ფისკალური ეფექტით. ხოლო ზღვარის მნიშვნელოვნად მაღლა აწევით ის მონოპოლიური გადასახადის ნაირსახეობად გადაიქცევა შედარებით მსხვილი წარმოება, მომსახურების დაბეგვრით და შესაბამისად გადამხდელთა, იმავდროულად ამ გადასახადის ჩათვლის უფლების მქონეთა რაოდენობის შემცირებით. შედეგად ადმინისტრირება შედარებით გამარტივდება, მაგრამ ფისკალური (ასევე მარეგულირებელი) ეფექტი იქნება ნაკლები. პირიქით ღრმა ანალიზის გარეშე ასეთი გადაწყვეტილება მნიშველოვან რისკს შეიცავს ამ მხრივ, ვინაიდან მსხვილი მეწარმეობა თავისთავად არ ნიშნავს წარმოება-მიწოდების დამამთავრებელ ან ასე ვთქვათ მაღალ სტადიას ახლადშექმნილი ღირებულების მაღალი დონით, ამიტომ რეალურად დაიკარგება ანუ დაბეგვრის მიღმა დარჩება სამეურნეო ბრუნვების და შესაბამისად ახლადშექმნილი, დამატებული ღირებულების მნიშვნელოვანი ნაწილი.

სწორედ ამიტომ ერთ-ერთ მნიშვნელოვანი საკითხია დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციის ზღვარის განსაზღვრა და დაწესება ისე, რომ მცირე მეწარმეობა, ზემოთაღნიშნულ მიზეზთა გამო, დარჩეს ამ გადასახადით დაბეგვრის მიღმა საშუალო და მსხვილი ბიზნესის დაბეგვრის პირობებში.

საშუალო ბიზნესის დაბეგვრის თემა აქტუალურია და მასზე შეღავათების დაწესებითა და სხვა ორგანიზაციულ-ნორმატიული ასპექტებით ხელშეწყობა-სტიმულირებით, საშუალო ბიზნესის განვითარებასთან ერთად ხდება საზოგადოების საშუალო ფენის ჩამოყალიბება-გაძლიერების ხელშეწყობა, რაც მყარი სოციალური სტაბილურობის მიღწევაში განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია. მეორეს მხრივ მთელი რიგი ქვეყნების ეკონომიკაში საშუალო ბიზნესი მძლავრად განვითარებული და მას საკმაოდ დიდი წილი უკავია წარმოებისა და მომსახურების მოცულობაში, შესაბამისად ამ კონტიგენტზე მოდის სამეურნეო ბრუნვების და ამდენად ახლადშექმნილი ღირებულების ანუ საგადასახადო ბაზის მნიშვნელოვანი ნაწილი. ამდენად ამ მხრივაც აქტუალურია საშუალო ბიზნესის დაბეგვრა-არდაბეგვრის საკითხი და იგი სოციალურთან ერთად დიდი ეკონომიკური მნიშვნელობისაა და იმის გათვალისწინებით, რომ დღგ არაპირდაპირი გადასახადია და გადაეკისრება მომხმარებელს, საშუალო ბიზნესის ხელშეწყობა არა არაპირდაპირი დღგ-ში, არამედ პირდაპირ გადასახადებში შეღავათების დაწესებითაა მიზანშეწონილი.

სავალდებულო რეგისტრაციისათვის დადგენა სამეურნეო ბრუნვის (დასაბეგრი ოპერაციების) მოცულობისა, რომლის ქვემოთ ბრუნვები გადამხდელად დადგომის ვალდებულებას არ წარმოშობს ანუ იგივე ზღვარგამყოფის განსაზღვრა მცირე და საშუალო ბიზნესს შორის, საკმაოდ რთულია და ქვეყნების მიხედვით

მთელი რიგი ფაქტორთა ზემოქმედებისა და გავლენის გამო სხვადასხვაა. ”მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარება ქვეყანაში მნიშვნელოვან სოციალურ-ეკონომიკურ როლს ასრულებს; პირველ რიგში უზრუნველყოფს დასაქმების პრობლემას. აქედან გამომდინარე, მსოფლიო ბანკმა დაადგინა მთავარი კრიტერიუმები, რომელიც ყოფს მსხვილ და მცირე ბიზნესს ერთმანეთისგან: -პერსონალის რაოდენობა; - საწესდებო კაპიტალის ოდენობა; -აქტივების მოცულობა; -მოგების ან შემოსავლის ოდენობა. ხოლო ევროკომისიის მიერ შემუშავდა და 2005 წლის 1 იანვრიდან ძალაში შევიდა ამ კრიტერიუმების თანახმად, ჩამოყალიბებული შემდეგნაირი კლასიფიკაციები: 1) საშუალო საწარმოდ – ითვლება ის ორგანიზაცია, სადაც დასაქმებულთა ზღვარი 50-249 ადამიანს აღწევს. ბრუნვა 50 მლნ. ევრომდე. 2) მცირე საწარმო – 10-49 დასაქმებული ადამიანი, ბრუნვა 10 მლნ. ევრომდე. 3) მიკრო საწარმო – 10 კაცზე ნაკლები, ბრუნვა 2 მლნ. ევრომდე (ზემოთ მოყვანილი კრიტერიუმების და ციფრობრივი მაჩვენებლების საქართველოში ამ ეტაპზე ბიზნესის განსხვავების კრიტერიუმებად გამოყენება მიუღებელია და არ გამოდგება მნიშვნელოვანი სხვაობების გამო.ევროკომისიის მიერ განსაზღვრული მიკრო საწარმოს ბრუნვის ოდენობა, 2.0 მლნ. ლარი,. საქართველოს რეალობაში მსხვილ ბიზნესს წარმოადგენს-ავტორი). ყველა განვითარებულ ქვეყანაში მცირე და საშუალო ბიზნესი შეღავათიანი საგადასახადო სისტემით არის წახალისებული სახელმწიფოს მხრიდან. ასე მაგალითად: გერმანიამ გაათავისუფლა მცირე ბიზნესი ბრუნვის გადასახადიდან, ფინეთმა – შეამცირა გადასახადების განაკვეთი მცირე შემოსავლიანი მეწარმეებისთვის. გაერთიანებულმა სამეფომ შეიმუშავა საშემოსავლო გადასახადების პროგრესული სისტემა, ხოლო აშშ-ში ის კომპანიები, რომლებსაც მოგების დაბალი მაჩვენებლები

აქვს, გადასახადს უფრო დაბალი განაკვეთით იხდიან(ანუ თითოეული ქვეყანა განსხვავებულად უდგება მცირე და საშუალო ბიზნესის ხელშეწყობას. როგორც არაპირდაპირი ,ისე პირდაპირი გადასახადებში შეღავათების დაწესებით-ავტორი). სრულიად განსხვავებული პირობებია საქართველოში, ჩვენთან მცირე და საშუალო ბიზნესი კანონმდებლობით საერთოდ არ არის დეფინიცირებული. შესაბამისად არ არსებობს მცირე და საშუალო ბიზნესის ხელშეწყობი და წამახალისებელი სახელმწიფო ინსტიტუტები. არ არსებობს საგადასახადო კანონი, რომელიც დაყოფს ერთმანეთისგან მსხვილ, საშუალო და მცირე ბიზნესს. სტატისტიკური მონაცემებით საგადასახადოში რეგისტრირებული 84 000 მცირე საწარმოდან დღგ-ის გადამხდელი არის 34 000, რაც 4 მილიონიანი მოსახლეობის მქონე ქვეყნისთვის ძალიან მცირეა”. [55,] დანართი 10,11,14,15).

საქართველოში დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციისათვის ბრუნვის (დასაბეგრი ოპერაციის) მოცულობის განსაზღვრის, დადგენის დინამიკას შემდეგი სახე აქვს:

1992 წლიდან (გადასახადის შემოღება)	-----	სრული ბრუნვა
1997 წლიდან (კოდექსის ამოქმედება)	-----	3000 ლარი
2000 წლიდან (13 ივლისის #471-ის კანონი)	-----	24000 ლარი
2003 წლიდან (26 აგვისტოს #3020-ს კანონი)	-----	100000 ლარი

აღნიშნული ცვლილებების დინამიკა (არა ზოგადად ცვლილების, არამედ მოცემული პერიოდულობითა და სიდიდეთა განსაზღვრით) ქვეყნის ეკონომიკაში მიმდინარე პროცესებთან და არსებულ მდგომარეობასთან მისადაგებით არ განპირობდება.

1992-2003 წლების პერიოდში საქართველოს რეალობისათვის დამახასიათებელი იყო:

- 1992-1995 წლებში ეკონომიკა უმძიმეს მდგომარეობაში იმყოფებოდა, მძვინვარებდა ჰიპერინფლაცია, მკვეთრად დაეცა წარმოებისა და მომსახურების მოცულობა, უმძიმესი სოციალური მდგომარეობა, პოლიტიკური არასტაბილურობა, კუპონის ანგარიშსწორების ოფიციალურ საშუალებად გამოყენება.

- 1995-1997 წლებში ეროვნული ვალუტის (ლარი) შემოღება, ეკონომიკაში სტაბილიზაციის მიღწევა და გარკვეული ზრდის დაწყება, საბიუჯეტო შემოსავლების მნიშვნელოვანი ზრდა, ბიუჯეტის დაბალანსება.

- 1997-2003 წლებში საგადასახადო კოდექსის ამოქმედება, მსოფლიოში განვითარებული მოვლენები ( აზიის ეკონომიკური კრიზისი), ეკონომიკის განვითარების ტემპის მნიშვნელოვანი შენელება, საბიუჯეტო დეფიციტის წარმოქმნა და გამწვავება, საბიუჯეტო შემოსავლებში ე.წ. ჩათვლების (დატრიალებების) მნიშვნელოვანი ზრდა რეალურ, საკასო შემოსავლებთან მიმართებაში, საგადამხდელო-საშემსრულებლო დისციპლინის მოშლა, ადმინისტრირების შესუსტება და დაუხვეწელობა, საგადასახადო ანგარიშფაქტურებითა და უსაქონლო, ფიქტიური ოპერაციებით უკანონო ჩათვლების მიღებითა და ბიუჯეტიდან თანხების ანაზღაურებით სამართალდაღვევების მნიშვნელოვანი ზრდა, კორუფციის მაღალი დონე, საჯარო სამსახურში სამოხელეო პასუხისმგებლობის შესუსტება, ჩრდილოვანი ეკონომიკის მასშტაბების მნიშვნელოვანი ზრდა.

ასეთ გარემო პირობებში 2000 წლიდან რეგისტრაციისათვის დასაბეგრი ოპერაციების დონის 24000 ლარით განსაზღვრა რეალურ პრაქტიკაში ნიშნავდა, რომ პირი 12 თვის განმავლობაში 24,0 ათ. ლარის დასაბეგრი ოპერაციების პირობებში საშუალოდ თვიურად 2,0 ათ.ლარის, ხოლო დღიურად საშუალოდ 67 ლარის

მოცულობის ბრუნვას ახორციელებდა, რომლის ქვემოთ ბრუნვის მოცულობა რეალურად წვრილი, მცირე მეწარმეობის ფარგლებშია.

2003 წლიდან ზღვარის 100000 ლარამდე აწევა ანუ 4-ჯერ გაზრდა, რომელიც რეალობაში ნიშნავს საშუალოდ ყოველთვიურ 8,3 ათ.ლარის ბრუნვას და შესაბამისად საშუალო ყოველდღიურ 278 ლარის ბრუნვას, ჩვენი ქვეყნის რეალობასთან ოპტიმალურად მისადაგებულ ზღვრად ვერ გამოდგება. იმავე პერიოდისათვის დღგ-ის გადახდისაგან განთავისუფლებული იყო: საფრანგეთში საწარმოები, რომელთა ბრუნვა 70,0 ათ.ფრანკს არ აღემატებოდა, ხოლო გერმანიაში (მცირე მეწარმეობის განთავისუფლების მიზნით) ის საწარმოები, რომელთა ბრუნვა წინა წელს არ აღემატებოდა 25,0 ათ. მარკას და მიმდინარე წელს არ გადააჭარბებს 100,0 ათასს.[12, გვ 67-68]. ზემოაღნიშნულ ქვეყნებთან მიმართებაში ჩვენი რეალობის გათვალისწინება-მისადაგებით საქართველოში დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციისათვის ოპტიმალურ ზღვრად 100,0 ათ. ლარიანი ბრუნვის დაწესება საჭიროებს გადახედვას .

ზღვარის განსაზღვრისას მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული მთელი რიგი ფაქტორები და მაჩვენებლები, მათ შორის: მშპ-ის მოცულობა და ზრდის ტემპი, საგადასახადო შემოსავლების სტრუქტურა და ზრდის ტემპი, საგადასახადო შემოსავლებში ადგილობრივი წარმოებიდან, მომსახურებიდან და საბაჟო ოპერაციებიდან (იმპორტი) მიღებული შემოსავლების თანაფარდობა და ცვლილების ტენდენცია, ახლად შექმნილი ღირებულების მოცულობა,სტრუქტურა (სფეროების მიხედვით) და ცვლილების ტენდენცია, სამეწარმეო სუბიექტების ოდენობები საქმიანობის მოცულობების მიხედვით, მოსახლეობის მსყიდველობითუნარიანობა,

საარსებო მინიმუმი, საგადასახადო ტვირთის სიმძიმე, ეკონომიკური საქმიანობის თანასწორუფლებიან, კონკურენტულ პირობებში განხორციელების შესაძლებლობა და ა.შ.

საქართველოში, მცირე მეწარმეობის დაბეგვრის არეალიდან გამოყვანის გათვალისწინებით, დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციისათვის შედარებით ოპტიმალური ზღვარი 60,0 – 70,0 ათ. ლარის ფარგლებშია.

აქვე აღსანიშნავია, რომ სავალდებულო რეგისტრაციის ზღვრად 100.0 ათ. ლარის დაწესებასთან ერთად საგადასახადო კოდექსით განისაზღვრა, რომ "პირს, რომელიც არ არის ვალდებული გატარდეს რეგისტრაციაში დღგ-ის გადამხდელად, მაგრამ საგადასახადო ორგანოსათვის განცხადებით მიმართვამდე უკანასკნელი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში ახორციელებს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებს და/ან რომლის მიერ მიწოდებისათვის განკუთვნილი ერთჯერადი ოპერაციის შედეგად შეძენილი ან/და ომპორტირებული საქონლის ღირებულება, რომელთა საერთო თანხა აღემატება 75000 ლარს, შეუძლია მიმართოს საგადასახადო ორგანოს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციისათვის" ანუ საგადასახადო კანონმდებლობით (რომლის მიხედვით მანამდე ნებაყოფლობითი რეგისტრაციისათვის დასაბეგრი ოპერაციების ზღვარის ოდენობა დაწესებული, განსაზღვრული არ იყო) ნებაყოფლობითი რეგისტრაციისათვის გადამხდელს დაუწესდა დასაბეგრი ოპერაციების 75000 ლარიანი ზღვარი (რომლის ოდენობის განსაზღვრა საკანონმდებლო დონეზე თავისთავად განმარტებული არ არის, მაგრამ აღნიშნული დონე, ზღვარი არც შემთხვევით, გარკვეული ანალიზის გარეშეა აღებული - ავტორი). თუმცა, შემდგომ კანონმდებლობაში შეტანილი ცვლილებით, ნებაყოფლობითი რეგისტრაციისათვის ზღვარი მოიხსნა და ნებისმიერ

პირს ,რომელსაც აქვს დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციები ან/და დასაბეგრი იმპორტი,შეუძლია ნებაყოფლობით დადგეს რეგისტრაციაზე,მიუხედავად ბრუნვის მოცულობისა,სიდიდისა. ამდენად,თეორიულადაც და პრაქტიკულადაც სრულიად დასაშვები და მისაღებია დღგ-ის გადამდელი იყოს ნებისმიერი მეურნე სუბიექტი, მიუხედავად ბრუნვის ოდენობისა, თუ ის ახორციელებს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციებს და/ან იმპორტს.

სავალდებულო რეგისტრაციის ზღვრად დასაბეგრი ოპერაციების 100.0 ათ. ლარიანი დონის არსებობის პირობებში უკანასკნელ პერიოდამდე მეთოდოლოგიურად და პრაქტიკულად საწარმოს მიერ გარკვეულ ეტაპზე და მოცულობამდე სრულიად შესაძლებელი იყო კანონიერად ამ გადასახადიდან თავის არიდება. კერძოდ გადამხდელს, რომლის დასაბეგრი ოპერაციების სიდიდე არ აჭარბებდა 100,0 ათ ლარს და მისი ბრუნვა ბოლო 12 კალენდარული თვის განმავლობაში პირობითად შეადგენდა 95,0 ათ ლარს, მას კანონმდებლობით რეგისტრაციაზე დადგომის ვალდებულება არ წარმოეშობოდა.ამასთან,თუ საქმიანობის პროცესში საწარმოს მიერ განხორციელებადი დასაბეგრი ოპერაცია შეადგენს ნებისმიერ, მაგრამ 100,0 ლარზე ნაკლებ თანხას, პირობითად 98,0 ათ. ლარს, მაშინ გამოდის, რომ ამ ერთი ოპერაციით მისი ბრუნვა გახდა 193000 ათ ლარი,რაც 100 000 ლარზე მეტია 93 000 ლარით. ამასთან ამ ოპერაციის მოხდენის შემდეგ საწარმომ კანონმდებლობის სრული დაცვით მიმართა საგადასახადო ორგანოს და დადგა კიდევ რეგისტრაციაზე დღგ-ის გადამხდელად და გააგრძელა მუშაობა როგორც დღგ-ის გადამხდელმა, მაგრამ არ დაიბეგრა 100 000 ლარს ზევით 93 000 ლარის მიწოდებულ დასაბეგრ ოპერაციაზე, მაშინ როცა დამატებული ღირებულება აქაც შეიქმნა (განივთებული ამ საქონელში, მომსახურებაში ანუ დასაბეგრ ოპერაციაში).



კანონმდებლობაში არსებული აღნიშნული ლეგალური საშუალება გარკვეულ დონეზე ერთჯერადად გადასახადისაგან თავის არიდების მიზნით დაინტერესებული გადამხდელების მიერ საკმაოდ კარგად გამოიყენებოდა. იგივე დაწესებულ ზღვართან ახლოს ბრუნვის სიდიდისას, მეწარმეები არ აუქმებენ, მაგრამ არ აგრძელებენ საქმიანობას აღნიშნული საწარმოს სახელით (12 თვიანი პერიოდში ზღვარის ჩამოწევის მიზნით), არამედ სხვადასხვა ფორმით ახალი საწარმოს შექმნით კვლავ განაგრძობენ ფაქტიურად იგივე საქმიანობას, მითუმეტეს საწარმოს რეგისტრაციის, დაფუძნების პროცესი საკმაოდ გამარტივებულია, რაც თავისთავად კარგია და მისასალმებელია.

2009 წლის ივლისში საგადასახადო კანონმდებლობაში შეტანილი ცვლილებებით შეიძლება ითქვას ერთი უკიდურესობიდან მეორე უკიდურესობამდე მივედით. კერძოდ დადგინდა, რომ „პირი, რომელიც ვალდებულია გატარდეს რეგისტრაციაში ამ მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის საფუძველზე (უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა აღემატება 100 000 ლარს–ავტორი), დღე–ის გადამხდელად ითვლება იმ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების მომენტიდან (ამ ოპერაციის ჩათვლით), რომლის მიხედვით დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა გადააჭარბებს 100 000 ლარს“. პრაქტიკულ ასპექტში ეს ნიშნავს, რომ საწარმო, რომლის ბრუნვა ბოლო უწყვეტი 12 კალენდარულ თვეში არის პირობითად 60,0 ათ. ლარი და შემდეგში განხორციელებული ბრუნვით, დასაბეგრი ოპერაციით, პირობითად 45,0 ათ. ლარი, გადააჭარბებს 100 000 ლარს, ვალდებულია დადგეს რეგისტრაციაზე, მაგრამ უკვე ამ შემთხვევაში

დღგ–ით დაიბეგრება ბოლო ოპერაციაც (45,0 ათ. ლარიანი ბრუნვა) სრულად ანუ 100 000 ლარამდე ბრუნვის მოცულობაც (10000–60000) 40 000 ათ. ლარიც.

იგივე,სავალდებულო რეგისტრაციის 100000 ლარიანი ზღვარი არ მუშაობს აქციზურ საქონელთან მიმართებაში, რომლებიც ბრუნვის მოცულობის მიუხედავად თავიდანვე იბეგრებიან დღგ-ით და შესაბამისად საწარმოებსაც წარმოეშობათ ვალდებულება დღგ–ის გადამხდელებად რეგისტრაციის.

ამდენად სავალდებულო რეგისტრაციისათვის დასაბეგრი ოპერაციების მოცულობის ზღვარის დაწესება პრინციპულად რაიმე შეღავათის მინიჭების არგუმენტირებით მეწარმეებზე, თუ გინდ ე.წ მცირე ან საშუალო ბიზნესზე მხარდაჭერის მიზნით, განპირობებული არ არის და ძირითადად ადმინისტრირების მოხერხებულობით უფრო განპირობდება.

მაქსიმალურად შესაძლო მინიმალური და ამით ოპტიმალური ზღვარის დაწესება და საჭიროება სავალდებულო რეგისტრაციისათვის იმითაც არის განპირობებული, რომ დღგ აისახება საქონლის, მომსახურეობის ფასში და მიუხედავად იმისა, რომ იგი არაპირდაპირი გადასახადია და მიღებულია, რომ გადაეკისრება მომხმარებელს, დაწესებულ ზღვართან ახლო მოცულობების შემთხვევაში არათანაბარ პირობებში აყენებს დაახლოებით ერთი და იგივე, თითქმის თანაბარი მოცულობების განმახორციელებელ მეურნე სუბიექტებს, ვინაიდან განსხვავებულია საქონლის, მომსახურების ღირებულების ჩამოყალიბების მეთოდოლოგია და ამდენად ერთი და იგივე საქონელზე სხვადასხვა ფასი ყალიბდება. განვიხილოთ მაგალითზე;

დაბეგვრის ობიექტი კოდექსით არის დასაბეგრი ოპერაცია(დასაბეგრი იმპორტი), რომელშიც იგულისხმება საქონლის, მომსახურება მიწოდება ანუ ფორმალურად კონკრეტული საქონელი კი არ არის დასაბეგრი ობიექტი, არამედ კონკრეტულ საქონელზე განხორციელებული ქმედება (მიწოდება, ჩუქება, გასხვისება,...), მაგრამ ზოგადად დასაბეგრი ოპერაცია დაბეგვრის ობიექტი ხდება თუ მისი მომწოდებლის ბრუნვა უწყვეტი 12 კალენდარულ თვეში გადააჭარბებს 100000 ლარს და/ან ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში მოსალოდნელი ერთჯერადი ოპერაციის შედეგად ან/და ერთ დღეში დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის თანხა აღემატება 100000 ლარს.

სქემატურად გამოვსახოთ ფასების ჩამოყალიბების დონეები სამი სუბიექტის მონაწილეობით ერთნაირი ნედლეულიდან ერთი და იგივე საქონლის წარმოებითა და საბოლოო მომხმარებელზე მიწოდებით :

-საწარმო, რომლის მიერ წარმოებული საქონელი წარმოადგენს ნედლეულს საბოლოო მომხმარებელზე მისაწოდებელი საქონლის საწარმოებლად -----საწარმო A (A1,A2).

-მომწოდებელი ნედლეულისაგან საქონლის,მზა პროდუქციის მწარმოებელი საწარმო -----საწარმო B (B1,B2).

-საბოლოო მომხმარებელზე მზა პროდუქციის მიმწოდებელი სავაჭრო საწარმო-----საწარმო C (C1,C2).

დათქმული პირობები:

ა) წარმოებისა და მოძრაობის პროცესში მონაწილე სამივე ეტაპის ყველა სუბიექტი არის ორ–ორი:

- ერთი, რომლის ბრუნვა არის 95,0 ათ.ლარი და შესაბამისად არ დგას რეგისტრაციაზე დღგ-ის გადამხდელად და ვერც სარგებლობს დღგ-ის ჩათვლის უფლებით ----- A1, B1, C1.

- მეორე, რომლის ბრუნვა აღემატება 100,0 ათ. ლარს (პირობითად არის 105,0 ათ. ლარი) და შესაბამისად დღგ-ის გადამხდელია და სარგებლობს დღგ-ის ჩათვლის უფლებით ----- A2, B2, C2.

ბ) მახასიათებლები თანაბარი,ერთნაირი აქვთ: წარმოების ტექნოლოგიური პროცესი, ბრუნვების განხორციელების ფორმა, დანახარჯების დონე, მოგებისა და დანამატის ოდენობა და ა.შ.

ზემოთაღნიშნულის გათვალისწინებით პრაქტიკაში შესაძლოა განხორციელდეს ბოლო მომხმარებლამდე საქონლის წარმოებისა და მოძრაობის შემდეგი ვარიანტები:

ვარიანტი I: A1 – B1 – C1

დღგ-ის არგადამხდელი ნედლეულის მომწოდებელი საწარმო (A1) აწვდის საქონელს დღგ-ის არგადამხდელ მზა პროდუქციის მწარმოებელ საწარმოს (B1), რომელიც მის მიერ წარმოებულ საქონელს აწვდის დღგ-ის არგადამხდელ სავაჭრო საწარმოს (C1) და ეს უკანასკნელი ბოლო მომხმარებელს.

ვარიანტი II: A1 – B1 – C2

დღგ-ის არგადამხდელი ნედლეულის მომწოდებელი საწარმო (A1) აწვდის საქონელს დღგ-ის არგადამხდელ მზა პროდუქციის მწარმოებელ საწარმოს (B1), რომელიც მის მიერ წარმოებულ საქონელს აწვდის დღგ-ის გადამხდელ სავაჭრო საწარმოს (C2) და ეს უკანასკნელი ბოლო მომხმარებელს.

ვარიანტი III: A1 – B2 – C2

დღგ–ის არგადამხდელი ნედლეულის მომწოდებელი საწარმო (A1) აწვდის საქონელს დღგ–ის გადამხდელ მზა პროდუქციის მწარმოებელ საწარმოს (B2), რომელიც მის მიერ წარმოებულ საქონელს აწვდის დღგ–ის გადამხდელ სავაჭრო საწარმოს (C2) და ეს უკანასკნელი ბოლო მომხმარებელს.

ვარიანტი IV: A1 – B2 – C1

დღგ–ის არგადამხდელი ნედლეულის მომწოდებელი საწარმო (A1) აწვდის საქონელს დღგ–ის გადამხდელ მზა პროდუქციის მწარმოებელ საწარმოს (B2), რომელიც მის მიერ წარმოებულ საქონელს აწვდის დღგ–ის არგადამხდელ სავაჭრო საწარმოს (C1) და ეს უკანასკნელი ბოლო მომხმარებელს.

ვარიანტი V: A2 – B1 – C1

დღგ–ის გადამხდელი ნედლეულის მომწოდებელი საწარმო (A2) აწვდის საქონელს დღგ–ის არგადამხდელ მზა პროდუქციის მწარმოებელ საწარმოს (B1), რომელიც მის მიერ წარმოებულ საქონელს აწვდის დღგ–ის არგადამხდელ სავაჭრო საწარმოს (C1) და ეს უკანასკნელი ბოლო მომხმარებელს.

ვარიანტი VI: A2 – B1 – C2

დღგ–ის გადამხდელი ნედლეულის მომწოდებელი საწარმო (A2) აწვდის საქონელს დღგ–ის არგადამხდელ მზა პროდუქციის მწარმოებელ საწარმოს (B1), რომელიც მის მიერ წარმოებულ საქონელს აწვდის დღგ–ის გადამხდელ სავაჭრო საწარმოს (C2) და ეს უკანასკნელი ბოლო მომხმარებელს.

ვარიანტი VII: A2 – B2 – C1

დღგ-ის გადამხდელი ნედლეულის მომწოდებელი საწარმო (A2) აწვდის საქონელს დღგ-ის გადამხდელ მზა პროდუქციის მწარმოებელ საწარმოს (B2), რომელიც მის მიერ წარმოებულ საქონელს აწვდის დღგ-ის არგადამხდელ სავაჭრო საწარმოს (C1) და ეს უკანასკნელი ბოლო მომხმარებელს.

ვარიანტი VIII: A2 – B2 – C2

დღგ-ის გადამხდელი ნედლეულის მომწოდებელი საწარმო (A2) აწვდის საქონელს დღგ-ის გადამხდელ მზა პროდუქციის მწარმოებელ საწარმოს (B2), რომელიც მის მიერ წარმოებულ საქონელს აწვდის დღგ-ის გადამხდელ სავაჭრო საწარმოს (C2) და ეს უკანასკნელი ბოლო მომხმარებელს.

განვსაზღვროთ, რომ ცალკეულ ეტაპზე საქონლის ღირებულებები პირობითად არის:

- ნედლეულის ღირებულება (დღგ-ის გარეშე) ანუ ახლად შექმნილი ღირებულება — 100 ლარი.
- საქონლის, მზა პროდუქციის ღირებულება (დღგ-ის გარეშე), მასში განივთებული ნედლეულის (100 ლარი) და წარმოების ეტაპზე ახლად შექმნილი ღირებულების გათვალისწინებით — 200 ლარი.
- სავაჭრო საწარმოს მიერ გასაყიდი საქონლის ღირებულება (დღგ-ის გარეშე), მზა პროდუქციის ღირებულების (200 ლარი) და მისი მომხმარებლამდე ბრუნვის ახლად შექმნილი ღირებულების გათვალისწინებით — 250 ლარი.

ზემოაღნიშნული პირობების და მოცემულობების მიხედვით საქონლის საბოლოო მომხმარებელზე მიწოდებისას მისი ღირებულება და ბიუჯეტში მიმართული დღგ-ის ოდენობები შეადგენს:

		ღირებულება, ფასი ვარიანტების მიხედვით							
		I	II	III	IV	V	VI	VII	VII
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	ნედლეულის ღირე-ება	100	100	100	100	118	118	118	118
	<i>მ.შ. ბიუჯეტის კუთვნილი დღგ</i>	0	0	0	0	18	18	18	18
2	მზა საქონლის ღირ-ბა	200	200	236	236	218	218	236	236
	<i>მ.შ. ბიუჯეტის კუთვნილი დღგ</i>	0	0	36	36	0	0	18	18
3	გასაყიდი საქონლის ღირებულება	250	295	295	286	286	316	285	295
	<i>მ.შ. ბიუჯეტის კუთვნილი დღგ</i>	0	45	9	0	0	48	0	9
4	სულ ბიუჯეტის მიერ მიღებული დღგ	0	45	45	36	18	66	36	45

როგორც ცხრილიდან ჩანს, ბრუნვის განხორციელების შესაძლო 8 ვარიანტიდან:

- ერთ (I-ლ) ვარიანტში დღგ არ ფორმირდება, ნულის ტოლია.

- სამ ( II, III, VII ) ვარიანტში მოხდენილია ახლადშექმნილი ღირებულებიდან დღგ-ის სწორად განსაზღვრა და ბიუჯეტში სრულად მიმართვა.

დანარჩენი 4 ვარიანტიდან:

- ერთში (VI) საქონლის გასაყიდი ფასი ისაზღვრება იმაზე მეტი ოდენობით, ვიდრე რეალურად უნდა იყოს, მასში დღგ-ის ოდენობის ზრდის ხარჯზე და რომლის

სიდიდეც არ შეესაბამება ახლადშექმნილი ღირებულებიდან სახელმწიფოსათვის კუთვნილი გადასახადის ოდენობას. მივიღეთ კასკადური დაბეგვრის ფორმა, ვინაიდან ახლად შექმნილი ღირებულება 2-ჯერ დაიბეგრა (ნედლეულის წარმოების ფაზაში შექმნილი თავად მის სტადიაზე და სავაჭრო საწარმოს მიერ მიწოდების სტადიაზე).

- სამ (IV, V, VII) ვარიანტში ხდება ახლადშექმნილი ღირებულებიდან დღგ-ის არასწორად განსაზღვრა და იგი მცირეა (მათ შორის ერთში (V) ვარიანტში მნიშვნელოვნად), ვიდრე ახლადშექმნილი ღირებულებიდან ეკუთვნის ბიუჯეტს.

მიზეზი ასეთი მნიშვნელოვანი სხვაობებისა დევს დასაბეგრ ობიექტად დასაბეგრი ოპერაციის განსაზღვრაში და გადამხდელად რეგისტრაციისათვის ზღვარში.

ამდენად, ყოველივე ზემოთმოცემული ადასტურებს დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რაგისტრაციისათვის ზღვარის განსაზღვრის უდიდეს და პრინციპიალურ მნიშვნელობას, ამ გადასახადის გათვალისწინებით თანასწორუფლებიანი, კონკურენტული გარემოს შესაქმნელად ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებაში. ამიტომ, მოქმედი მეურნე სუბიექტიდან რაც უფრო მეტი იქნება დღგ-ის გადამხდელი, მით მეტი სწორი და სრულად იქნება დაბეგრილი ახლადშექმნილი ღირებულება და შესაბამისად ბიუჯეტში მიმართული თანხა.



დღგ-ის შემოღებისას, 1992 წელს, კანონმდებლობით ნულოვანი განაკვეთი დადგენილი არ იყო, ხოლო ექსპორტი განთავისუფლებული იყო დღგ-ისაგან, ამასთან თუ შექმნილ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებზე გადახდილი თანხები აღმატებოდა ექსპორტის რეჟიმში რეალიზებულ საქონელზე გამოანგარიშებულ გადასახადის თანხებს, წარმოებდა წარმოქმნილი სხვაობის ჩათვლა მომავალი გადასახადების ანგარიშში ან ანაზღაურება ბიუჯეტიდან. 1997 წელს საგადასახადო კოდექსის მიღებით შემოღებული იქნა ნულოვანი განაკვეთით დაბეგვრის ნორმა, რომლითაც იბეგრება საქონლის ექსპორტი, საერთაშორისო გადაზიდვები, ტუროპერატორული მომსახურების გაწევა, ასევე საქონელი/მომსახურება, რომელიც განკუთვნილია უცხოეთის დიპლომატიურ წარმომადგენლობათა ოფიციალური სარგებლობისათვის და სხვა. ამათგან ზოგს არაარსებითი მნიშვნელობა აქვს, მაგრამ ნულოვანი განაკვეთის მოქმედების მექანიზმის და გამოყენების სფეროს, მიმართულების ანალიზის საფუძველზე წარმოჩინდება მნიშვნელოვანი მეთოდოლოგიური საკითხები ეკონომიკური, ფისკალური და არსობრივი თვალსაზრისით.

ზოგადად ნულოვანი განაკვეთით დაბეგვრის მექანიზმი გამოიხატება იმაში, რომ გადამხდელი მის მიერ მიწოდებულ საქონელს, მომსახურებას ანუ დასაბეგრ ოპერაციას, რომელიც დღგ-სთან მიმართებაში დაბეგვრის ობიექტია, ბეგრავს ნულოვანი გადასახადით და ამასთან უფლება აქვს მომწოდებლების მიერ გადახდევინებული გადასახადი ჩაითვალოს (შეამციროს სხვა ოპერაციებზე, თუ ასეთს აქვს ადგილი, ბიუჯეტში შესატანი გადასახადი) ან აინაზღაუროს ბიუჯეტიდან. განსხვავებით დღგ-საგან განთავისუფლების ნორმისა, რომლის დროს იმ საქონელსა და მომსახურებაზე, რომელიც გამოიყენება დღგ-საგან განთავისუფლებული

საქონლის/მომსახურების საწარმოებლად, მომწოდებლებზე გადახდილი დღგ-ის ჩათვლა, ანაზღაურება არ წარმოებს.

ნულოვანი განაკვეთით ვბეგრავთ არა საქონლის/მომსახურების მიწოდებას, ზოგადად დასაბეგრ ოპერაციას, არამედ მისი განხორციელების ერთ-ერთ სახეს, ფორმას. კერძოდ, საქონლის მიწოდებას ექსპორტის რეჟიმში, ბორტზე საწვავის მიწოდებას საერთაშორისო საავიაციო რეისების განსახორციელებლად, ტუროპერატორების მიერ ორგანიზებულად შემოყვანილი უცხოელი ტურისტების მომსახურების პაკეტს და სხვა. საერთოდ დღგ-ით უნდა იბეგრებოდეს ან საშელავათო რეჟიმი ვრცელდებოდეს დამატებულღირებულება განივთებული საქონლის/მომსახურების მიწოდებით და არა მიწოდების ოპერაციის სახეს, ფორმის მიხედვით. ექსპორტი საქონლის მიწოდების ერთ-ერთი სახე, ფორმაა. საქონლის მიწოდება ხდება როგორც მისი ადგილობრივი გასხვისებით (საქართველოს შიგნით მიწოდებით), ისე ექსპორტზე გატანით, რომელიც არის ბრუნვის ფორმა ანუ ვახდენთ დასაბეგრი ოპერაციის, რომელიც არის დაბეგვრის ობიექტი, განცალკევებას: როცა დასაბეგრი ოპერაცია წარმოადგენს ექსპორტის რეჟიმში საქონლის მიწოდებას, გასხვისებას და როცა საქართველოს ტერიტორიაზე ხდება საქონლის მიწოდება. ასევეა ტუროპერატორების მიერ გაწეული მომსახურების შემთხვევაში, უცხოელების ჩამოყვანა ერთ-ერთი მიმართულებაა საქმიანობის და ა. შ.

გადამხდელი, რომელიც სარგებლობს ნულოვანი განაკვეთით, მომწოდებელს მისგან მიღებულ საქონელზე/მომსახურებაზე უხდის დღგ-ს, ხოლო თავად ელოდება ბიუჯეტიდან ამ თანხის ანაზღაურებას (ხშირად თვეებიც, ხოლო წინათ წლებითაც კი). ამასთან თუ მხედველობაში მივიღებთ, რომ გადამხდელი

ფაქტიურად განთავისუფლებულია დღგ-საგან და მის მიერ მომწოდებლებზე გადახდილი დღგ (შემდეგ ბიუჯეტში მათგან გადახდილი) მისი საკუთრებაა და მას ამ თანხის ბიუჯეტში გადახდის ვალდებულება არ გააჩნია, გამოდის რომ აღნიშნული სახსრები, ზოგიერთთან საკმაოდ მნიშვნელოვანი ოდენობის, ამოგვაქვს მეურნე სუბიექტიდან და გარკვეული პერიოდის შემდეგ ვუნაზღაურებთ. ამასთან გამოდის რომ სახელმწიფოს არა მისი კუთვნილი გადასახადი ამოაქვს გადამხდელიდან, სარგებლობს ამ თანხებით გარკვეული პერიოდის განმავლობაში მის ფაქტიურ მესაკუთრეზე რაიმე სარგებლის ანაზღაურების გარეშე და შემდეგ უბრუნებს რეალურ მესაკუთრეს. ამ პერიოდში თავად სუბიექტი შეიძლება რესურსების არასაკმარისი ოდენობის გამო შეზღუდულად საქმიანობდეს, მაშინ როცა მისი სახსრების, საშუალებების გარკვეული ნაწილი სახელმწიფომ მისგან არაპირდაპირი გზით მოიზიდა ბიუჯეტში და ხმარობს. ამასთან ვინაიდან მეწარმე პრინციპში უწყვეტი ციკლით საქმიანობს და ნულოვანი განაკვეთის გამო მას ბიუჯეტში ზედმეტობა მუდმივად უზის დღგ-ში, ნიშნავს რომ გადამხდელს ირიბად მუდმივად ყავს დაფინანსებული სახელმწიფო გარკვეული თანხით.

მაგალითად, შპს "ჯორჯიან მანგანეზი", რომელიც შეიქმნა 2006 წლის ბოლოს, მის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაციებით დღგ-ში მუდმივად ზედმეტობა უზის (ექვემდებარება ანაზღაურებას გადამხდელზე), კერძოდ 01.01.2007 წლისათვის - 7.4 ათ. ლარი, 01.01.2008 წლისათვის, იმის გათვალისწინებით რომ 2007 წლის განმავლობაში გადამხდელზე ბიუჯეტიდან დაბრუნებული და/ან სხვა გადასახადების გადახდის ანგარიშში გადატანილი იქნა 9400.0 ათ. ლარი, ზედმეტობა შეადგენს 3773.1 ათ. ლარს, ხოლო 01.01.2009 წლისათვის, იმის გათვალისწინებით რომ 2008 წლის განმავლობაში გადამხდელზე ბიუჯეტიდან

დაბრუნებული და/ან სხვა გადასახადების გადახდის ანგარიშში გადატანილი იქნა 10722.2 ათ. ლარი, ზედმეტობა შეადგენს 11566.2 ათ. ლარს. გადამხდელს სულ მოთხოვილი აქვს ჩათვლა, ანაზღაურება დღგ-ში 2007 წლის მიხედვით 13165.7 ათ. ლარზე, ხოლო 2008 წლის მიხედვით - 23933.3 ათ. ლარზე, რაც მის მიერ სხვა გადასახადების მიხედვით შესაბამის პერიოდში წარდგენილი დეკლარაციების მიხედვით დარიცხულ თანხებზე, შესაბამისად 2007 წელი - 8684.8 ათ. ლარი და 2008 წელი - 18114.0 ათ. ლარი, მნიშვნელოვნად მეტია ანუ საქართველოს პირობებში ერთ-ერთი უმსხვილესი საწარმო, რომლის წლიური ბრუნვები ასეულობით მილიონია, საერთო ჯამში სუფთა ფისკალური პოზიციიდან არაფერს არ იხდის ბიუჯეტში, პირიქით ზემოთმოყვანილი მონაცემებით ბიუჯეტი ანუ სახელმწიფო არის ვალში გადამხდელთან. ასეთივე მდგომარეობა იკვეთება ძირითადად სხვა, ანალოგიური რეჟიმში მომუშავე საწარმოთა მიმართ. ამდენად თავისთავად იკვეთება საჭიროება ამ მიმართებით, სეგმენტში საკითხის შესწავლა- ანალიზისა. (დანართი 26, 27).

დასაბეგრ ოპერაციებზე ნულოვანი განაკვეთის და შესაბამისად მომწოდებლებზე გადახდილი დღგ-ის ჩათვლის, ანაზღაურების უფლების გაუქმებით და მაგივრად გადასახადისაგან განთავისუფლების ნორმის პირობების ამოქმედებით ხდება გადასახადის შინაარსისა და ბუნების სწორი გამოვლინება. საქონელწარმოებისა და მიმოქცევის პროცესში საბოლოო მომხმარებლამდე არის საქონლის, მომსახურების მოძრაობის რამოდენიმე ეტაპი, ამასთან ყოველ ეტაპზე ხდება გარკვეული ოდენობის ახალი ღირებულების შექმნა, საიდანაც ნაწილი მიიმართება ბიუჯეტში დღგ-ის სახით. ამასთან მისი, უმეტესად საბოლოო ეტაპი როცა იბეგრება ნულოვანი განაკვეთით, მაშინ გამოდის, რომ საქონლის, მომსახურების მიწოდების მთელ წინა ეტაპებზე შექმნილ ახალ

ღირებულებას ვათავისუფლებთ დღგ-საგან, მაშინ როცა დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით იბეგრება მხოლოდ კონკრეტული ოპერაცია მისი შინაარსისა და ფორმის გამო და მაშინ შეღავათით უნდა ისარგებლოს სწორედ ამ კონკრეტულ ეტაპზე შექმნილმა ახალმა ღირებულებამ ანუ ამ კონკრეტულ ეტაპზე შექმნილი დამატებული ღირებულებიდან ნაწილი აღარ უნდა წამოვიღოთ ბიუჯეტში გადასახადის სახით და არა დაბეგვრისაგან გავანთავისუფლოთ მთლიანად მის წინა მოძრაობის პროცესში შექმნილი დამატებული ღირებულება, განივთებული საქონლის, მომსახურების მოძრაობის ერთ ან რამოდენიმე ეტაპზე, რომლის დროსაც საქმიანობის სახისა და სფეროს შესაბამისად გარკვეულწილად სრულიად ბუნებრივია ადგილი ქონდეს საქონლის/მომსახურების სასაქონლო ფორმის, მახასიათებლების, სასაქონლო კოდის ცვლილებას .

თავის დროზე, იგივე პოსტსაბჭოთა ქვეყნების ნაწილში ექსპორტზე დღგ-ისაგან განთავისუფლების ნორმის, ხოლო საქართველოში და უკრაინაში 0-ვანი განაკვეთის მოქმედების პირობებში მათ განვითარების ტემპებში, ექსპორტის წახალისება-ზრდაში, წარმოებისა და შემოსავლების ცვლილებაში აღნიშნული ნორმების გავლენით რაიმე დამატებითი პრობლემები ან პირიქით მნიშვნელოვნად დამაჩქარებელი ან ხელისშემწყობი ასპექტები არ გამოვლენილა ანუ ნულოვანი განაკვეთი თავისთავად არ არის უნივერსალური გამოსავალი, პანაცეა ექსპორტის გაზრდის, ეკონომიკის გაჯანსაღების და განვითარების საქმეში.

ნულოვანი განაკვეთით ექსპორტის დაბეგვრისას დღგ-ის ბუნებასა და პრაქტიკულ, მოქმედ მეთოდს შორის გამოვლენილი წინააღმდეგობა განვიხილოთ სქემატურად მაგალითის საფუძველზე:

პირობითად სამეუნეო ოპერაციების განხორციელების სქემა:

ექსპორტის განმახორციელებელი საწარმო (A), სამეურნეო საქმიანობის ფარგლებში ახდენს საქონლის, მომსახურების შესყიდვას შემდეგი მომწოდებლებიდან,

- ელენერგის მომწოდებელი საწარმო ----- საწარმო B
- სატრანსპორტო მომსახურების მომწოდებელი საწარმო-----საწარმო D
- ნედლეულის მომწოდებელი საწარმო ----- საწარმო G

მაგრამ თავად ეს მომწოდებლებიც ანალოგიურად სამეურნეო საქმიანობის ფარგლებში, მათ შორის ექსპორტის განმახორციელებელი საწარმოსათვის საქონლის, მომსახურების მისაწოდებლად, ახდენს საქონლის, მომსახურების შესყიდვას სხვა მომწოდებლებისგან, კერძოდ:

- საწვავის მომწოდებელი საწარმო ----- საწარმო E

სამეურნეო საქმიანობის განხორციელების პირობები და მონაცემები:

1. სამეურნეო ოპერაციებში მონაწილე ყველა საწარმო დღგ-ის გადამხდელია.
2. საწარმო "A" -მ განახორციელა 10,0 მლნ. ლარის ღირებულების საქონლის ექსპორტი.
3. საწარმო "B"-მ საწარმო "A"-ს მიაწოდა 1180,0 ათ. ლარის ელენერგია, აქედან დღგ-ის თანხაა 180,0 ათ. ლარი.
4. საწარმო "D"-მ საწარმო "A"-ს მიაწოდა 1770,0 ათ. ლარის სატრანსპორტო მომსახურება, აქედან დღგ-ის თანხაა 270,0 ათ. ლარი.

5. საწარმო "G"-მ საწარმო "A"-ს მიაწოდა 3540,0 ათ. ლარის ნედლეული, აქედან დღგ-ის თანხაა 540,0 ათ. ლარი.

6. საწარმო "E"-მ საწარმო "D"-ს მიაწოდა 590,0 ათ. ლარის საწვავი, აქედან დღგ-ის თანხაა 90,0 ათ. ლარი.

7. საწვავის მიმწოდებელი საწარმო იმპორტიორია და ახდენს იმპორტირებული საწვავის მიწოდებას.

ზემოთაღნიშნული მოცემულობების გათვალისწინებით:

1) საწარმო "A"-ს მიერ განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაცია, ექსპორტი, იბეგრება 0-ვანი განაკვეთით ანუ არ იბეგრება დღგ-ით.

2) საწარმო "A"-ს ეძლევა მის მიერ მომწოდებლებზე გადახდილი დღგ-ის, ჯამში 990,0 ათ. ლარის, ანაზღაურების უფლება ანუ საწარმო "A", ექსპორტიორი, სრულად ინაზღაურებს მომწოდებლებზე გადახდილ დღგ-ს.

ყოველივე ზემოთაღნიშნულის საფუძველზე გამომდინარეობს:

-ელენერგის მიმწოდებელი საწარმოს ("B") მიერ ყველა მომხმარებელზე მიწოდებული ელენერგის ღირებულება დაიბეგრა დღგ-ით, მაგრამ ირიბად გამოდის რომ მის მიერ ექსპორტის განმახორციელებელ საწარმოზე( "A" ) მიწოდებული ელენერგია აღარ იბეგრება დღგ-ით და შესაბამისად ელენერგის წარმოებისა და მიწოდების ყველა,მათ შორის წინა, ეტაპზე შექმნილი დამატებული ღირებულება ამ მოცულობის, ნაწილის, ფარგლებში აღარ დაიბეგრა დღგ-ით.

- სატრანსპორტო საწარმოს მიერ("D") გაწეული მომსახურებიდან ყველაზე დარიცხული დღგ-დან (მან სხვებსაც ქვეყნის შიგნით გაუწია მომსახურება) ექსპორტის განმახორციელებელ საწარმოზე ("A") გაწეული მომსახურება ირიბად თავისუფლდება დღგ-საგან.

-თავის მხრივ სატრანსპორტო საწარმომ ("D") მომსახურების გაწევისას შეიძინა საწვავი საწვავის მომწოდებელი საწარმოსაგან ("E"), რომელზეც გადაიხადა დღგ 90,0 ათ. ლარი, რომელიც მან გამოქვითა მომსახურებაზე დარიცხული დღგ-დან, 270,0 ათ. ლარიდან და ბიუჯეტში ჩარიცხა სხვაობის თანხა 180,0 ათ. ლარი. გამოდის რომ მოწოდებული საწვავიც ირიბად თავისუფლდება დღგ-საგან.

-ნედლეულის მიწოდებელი საწარმოს ("G") მიერ ყველა მომხმარებელზე მიწოდებული ნედლეულის ღირებულება დაიბეგრა დღგ-ით, მაგრამ ირიბად გამოდის რომ მის მიერ ექსპორტის განმახორციელებელ საწარმოზე ( " A" ) მიწოდებული ნედლეული აღარ იბეგრება დღგ-ით და შესაბამისად ნედლეულის,რომელიც მწარმოებელისათვის(საწარმო "G") მზა პროდუქციაა, წარმოებისა და მიწოდების ყველა ეტაპზე შექმნილი დამატებული ღირებულება(ამ საქონლის შესაქმნელად წინა ეტაპებზე განხორციელებულ ბრუნვებზე შექმნილი დამატებული ღირებულების ჩათვლით) ამ მოცულობის,ნაწილის ფარგლებში აღარ დაიბეგრა დღგ-ით.

და რაც მთავარია, საწვავის მომწოდებლის ("E") მიერ აღნიშნული საქონელი იმპორტირებულია და შესაბამისად იმპორტზე,საწვავის შემოტანისას, გადაიხადა დღგ. გამოდის რომ ეს დღგ-იც ირიბად ანაზღაურდება ანუ იმპორტიც თავისუფლდება ირიბად დღგ-საგან.



ამდენად, ექსპორტის ე.წ. ხელშეწყობის მიზნით 0-ვანი განაკვეთით ვბეგრავთ საქონლის ექსპორტს, მაგრამ გამოდის, რომ ირიბად იმპორტსაც იგივე რეჟიმში ვაქცევთ იმ საქონელზე, რომელიც საექსპორტო საქონლის ფორმირებაში ღებულობს მონაწილეობას პირდაპირი თუ ირიბი გზით და საქონელზე მისი იმპორტისას გადახდევინებულ დღგ-ს სრულად ვანაზღაურებთ ანუ საქართველოში ახლად არ შექმნილ ღირებულებაზე ვანაზღაურებთ დღგ-ს.

ევროკავშირში, სადაც ხდება საქონლის, მომსახურების წარმოებისა და მოძრაობის ხელისშეწყობა გაერთიანების ფარგლებში და კანონმდებლობის მაქსიმალურად ჰარმონიზაცია (თუმცა გაერთიანების ფარგლებშიც კი ქვეყნებს აქვთ განსხვავებული დაბეგვრის რეჟიმები) და სადაც წარმოება და ბაზარი ერთიანი სივრცის თვალსაზრისით განიხილება, საზღვრები ქვეყნებს შორის გარკვეულწილად კარგავს ქვეყნის ეკონომიკური დაცვის ფუნქციას და აღნიშნული კიდევ მისაღებია. საქართველოში ამ ეტაპზე აღნიშნული ნორმით დადებითი პროცესების თუ ტენდენციების ფაქტიური ხელშეწყობა ვერ ვლინდება. იგივე ექსპორტ-იმპორტის ანალიზი გვიჩვენებს, რომ უკანასკნელ წლებში ადგილი აქვს იმპორტის მნიშვნელოვანი წინსწრებით ზრდას ექსპორტის ზრდასთან შედარებით, აქედან გამომდინარე შედეგებით და რაც მთავარია ექსპორტ-იმპორტის სტრუქტურით, ექსპორტში დომინირებს სანედლეულო საქონელი, ხოლო იმპორტში სამომხმარებლო და შუალედური საქონელი ანუ ბოლო მომხმარებლამდე, რომელიც დღგ-ის გადამხდელია, გავლილი აქვს ბრუნვის ყველა ან თითქმის ყველა ეტაპი, შესაბამისად მასში თითქმის სრულად (უმეტესი) განივთებულია დამატებული ღირებულება.

ნულოვანი განაკვეთის მაგივრად გადასახადისაგან განთავისუფლების ნორმის მოქმედების შემთხვევაში კონკრეტული, ცალკეული საწარმოების მიხედვით დღგ-ის და საერთოდ სრულად გადასახადების მაჩვენებლები შემდეგი პარამეტრებით ყალიბდება(ცხრილი16,დანართი9):

ცხრილი 16

შპს "ჯორჯიან-მანგანუმი". საწარმო, რომლის დასაბეგრი ოპერაციების აბსოლუტური უმეტესობა ექსპორტია(დანართი 9):

	0-ვანი									
N	განაკვეთი	24565.1	343031.9	333542.6	9489.3	-	1829.9	-22735.2	X	96355.9
	განთავისუფლების			დეკლარაციების მიხედვით						მიღებული
	დეკლარაციის		343031.9	0	9489.3	333542.6	1829.9	1829.9	24565.1	71790.9
	ლოცხმით	ჩათვლი					დარიცხუ		შედეგზე (ხარჯებზე)	
	პერიოდული	ლი	ბრუნვა	ნულოვანი	ადგილობრივი	განთავისუფლებული	ლი	სალო	მისაკუთვნი	
	საგადასახადო	გადასახადის	სულ	განაკვეთით	ბრუნვა	ფლებული	გადასახადის	სალო	ბელი	
	განაკვეთი	დენობა		დასაბეგრი	ბრუნვა	ბრუნვა	თანხა		გადასახადის	თანხა
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	<b>2007</b>									
	0-ვანი	16474.5	222245.7	214685	7560.7	-	1419.8	-15054.7	X	5272.4
	განთავისუფლების		222245.7	0	7560.7	214685	1419.8	1419.8	16474.5	11202.1
N	ნდგმდ	1	იანვრიდან 31 დეკემბრის	ჩათვლით	პერიოდზე	წარდგენილი	დღგ-ის	დეკლარაციების მიხედვით	შედეგზე	მიღებული
2	<b>2008</b>								(ხარჯებზე)	ი

ათ. ლარი

ცხრილი 17

შპს "სოფმარი". საწარმო, რომლის დასაბეგრი ოპერაციების მნიშვნელოვანი ნაწილი საერთაშორისო გადაზიდვაა(დანართი 8):

		ჩათვლილი გადასახადის ოდენობა	ბრუნვასულ	მ.შ			დარიცხული გადასახადის თანხა	საღდო	) მისაკუთვ ნებელი გადასახადის თანხა	მოგება
				ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრი	ადგილობრივი ბრუნვა	განთავისუფლებული ბრუნვა				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	<b>2007</b>									
	0-ვანი განაკვეთი	104.7	17639.5	17534.5	105.0	0	19.4	-85.3	X	854.2
	განთავისუფლების ნორმით		<b>17639.5</b>	<b>0</b>	<b>105.0</b>	<b>17534.5</b>	<b>19.4</b>	<b>19.4</b>	<b>104.7</b>	<b>749.5</b>
2	<b>2008</b>									
	0-ვანი განაკვეთი	239.7	14835.6	14828.6	7.0	0	1.3	-238.4	X	1456.5
	განთავისუფლების ნორმით		<b>14835.6</b>	<b>0</b>	<b>7.0</b>	<b>14828.6</b>	<b>1.3</b>	<b>1.3</b>	<b>239.7</b>	<b>1216.9</b>

ათ. ლარი

ამდენად, ნულოვანი განაკვეთის მაგივრად გადასახადისაგან განთავისუფლების ნორმა შედარებით ოპტიმალურია, ხოლო ექსპორტის და/ან სხვა დასაბეგრი ოპერაციების ხელშეწყობის მიზნით უფრო სწორი იქნება შეღავათები მიეცეს გადამხდელს პირდაპირ გადასახადებში.

დამატებული ღირებულების გადასახადის ჩათვლის მექანიზმი

დღგ ახლად შექმნილი ღირებულების ნაწილის ამოღებაა ბიუჯეტში, ამასთან ბიუჯეტში შესატანი დღგ-ის თანხა განისაზღვრება, როგორც სხვაობა დასაბეგრ ბრუნვაზე (საანგარიშო პერიოდში ანუ კალენდარულ თვეში განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების თანხის ჯამი) დარიცხული დღგ-ის თანხასა და ჩასათვლელ დღგ-ის თანხებს შორის.

დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება საქონლის/მომსახურების მიწოდების მომენტი ანუ დღგ-ის ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაფიქსირება ხდება დარიცხვის მეთოდით.

ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა, უკანასკნელ პერიოდამდე მოქმედი კანონმდებლობის მიხედვით, არის გადასახადის თანხა, რომელიც **გადახდილია ან გადასახდელია** დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მე-2 დღისა (ხოლო საქონლის (ელექტრო-ან თბოენერჯის, გაზის ან წყლის) /მომსახურების რეგულარულად ან უწყვეტად მიწოდებისას, ყოველი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ან გადახდის მომენტში, მაგრამ არაუგვიანეს საანგარიშო თვის ბოლო სამუშაო დღისა და რომელიც მიმღებს წარდგინა არა უგვიანეს საანგარიშო თვის მომდევნო თვის 12 რიცხვისა) გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან/და დასაბეგრ იმპორტზე საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით, თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის და მყიდველის(ჩათვლის მიმღების) მიერ აღნიშნული ანგარიშ-ფაქტურა წარდგენილია საგადასახადო ორგანოში დღგ-ის საანგარიშო პერიოდის, რომელიც კანონმდებლობით კალენდარული თვეა, დამთავრებიდან არა უგვიანეს **45 კალენდარული დღისა** .

2008 წლის დეკემბერში საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილებებით:

247-ე მუხლის მე-2 ნაწილი ჩამოყალიბდა შემდეგი რედაქციით: „ჩასათვლელი დღე-ის თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან/და საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციებზე ან/და დასაბეგრ იმპორტზე ან/და დასაბეგრ დროებით იმპორტზე, თუ საქონელი/მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება დასაბეგრ ოპერაციებში ან დასაბეგრ იმპორტში“, ხოლო მე-4 ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტი ჩამოყალიბდა ახალი რედაქციით, რომლის მიხედვითაც დღე-ის ჩათვლა არ წარმოებს”იმ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით, რომლებიც მყიდველის (ჩათვლის მიმღების) მიერ წარდგენილი არ არის დღე-ის საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან არა უგვიანეს 90 კალენდარული დღისა, ამასთანავე თუ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების წარდგენის ვადა იწურება შესაბამის თვეში დღე-ის დეკლარაციის წარდგენის ვადამდე, მაშინ არა უგვიანეს აღნიშნული ვადისა“

248-ე მუხლის პირველი ნაწილი კი ჩამოყალიბდა შემდეგი რედაქციით: ”1. დღე-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნისას მოთხოვნიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგინოს იგი მიმღებს ...“

ამდენად ღნიშნული ცვლილებით დღე-ის ჩათვლის მისაღებად საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების წარდგენის ვადა განისაზღვრა დღე-ის საანგარიშო პერიოდის დამთავრებიდან არა უგვიანეს 90 კალენდარული დღისა, ნაცვლად 45 კალენდარული დღისა. ამასთან რაც პრინციპულად მნიშვნელოვანია, თუ 2009 წლის 1 იანვრამდე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა უნდა გამოწერილიყო დასაბეგრი ოპერაციის არა უგვიანეს მე-2

დღისა (გარდა საგადასახადო კოდექსის 238(2,3) მუხლში აღნიშნული საქონლის/მომსახურების რეგულარული და უწყვეტი მიწოდებისა), აღნიშნული ცვლილების შემდეგ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა უნდა გამოიწეროს საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნიდან არა უგვიანეს მე-2 დღისა, დამოუკიდებლად დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროისა.

შესაბამისად, გადამხდელს უფლება აქვს მიწოდებულ საქონელსა და მომსახურებაზე ნებისმიერ დროს, მაგრამ არა უგვიანეს საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნიდან მე-2 დღისა, გამოიწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა (იმ შემთხვევაშიც კი თუ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების თვიდან გასულია კალენდარული 90 დღე). ამასთან გასათვალისწინებელია, რომ მოცემულ შემთხვევაში:

დასაბეგრი ოპერაცია დღგ-ით უნდა დაიბეგროს ანუ დასაბეგრი ოპერაციის თანხა უნდა აისახოს ოპერაციის განხორციელების თვის დღგ-ის დეკლარაციაში;

გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები რეესტრული ფორმით (დღგ-ის დეკლარაციის დანართი „ბ“) აისახება და წარდგინდება საგადასახადო ორგანოში იმ თვის დეკლარაციასთან ერთად, რომელშიც მოხდა მათი გამოწერა, მაგრამ არა უგვიანეს დადგენილი 90 დღიანი ვადისა. თუ 90 დღიანი ვადა იწურება შესაბამის თვისათვის (იგულისხმება საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის თვე) დღგ-ის დეკლარაციის წარდგენის ვადამდე, მაშინ გადამხდელს უფლება აქვს ჩათვლა მოითხოვოს და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა რეესტრულად წარადგინოს წინა საგადასახადო პერიოდის დეკლარაციაში. ანუ აღნიშნული არ ნიშნავს

გადამხდელის უფლების შეზღუდვას, რომ იგივე ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე მოითხოვოს წინა პერიოდის, დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების საგადასახადო პერიოდის დაზუსტებული დეკლარირება.

ამდენად აღნიშნულით განისაზღვრა, რომ გადამხდელმა დღგ-ის დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოში შეუძლია წარადგინოს დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების თვიდან 90 დღის განმავლობაში, როცა ის მოითხოვს და მიიღებს მომწოდებლიდან საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურას, ანუ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა კვლავ რჩება ძირითად დოკუმენტად ჩათვლის მიღების საშუალებად, მაგრამ იმავდროულად უკვე გადამხდელს შეუძლია ჩათვლა მიიღოს როგორც ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის პერიოდის(თვის) მიხედვით, ისევე დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროის (თვის) მიხედვით, რაც პრაქტიკაში ნიშნავს, რომ გადამხდელის მიერ მნიშვნელოვნად მოიმატებს დაზუსტებული დეკლარაციების წარდგენა.(დანართი 28).

მაგრამ მიუხედავად ამ ცვლილებისა, რამაც დროში გაახანგრძლივა ჩათვლის მიღების შესაძლებლობა და რაღაც მომენტით მიუახლოვა მიღებული საქონლიდან/ მომსახურებიდან ახალი ღირებულების შექმნის პერიოდს (3 თვიანი პერიოდი საქონლის საწარმოებლად/მომსახურების გასაწევად უკვე საკმაო დროა) ანუ ამით კიდევ უფრო დავუახლოვდით დარიცხვის მეთოდით დღგ-ის გამოანგარიშების საშუალებას, მაგრამ მიუხედავად ამისა ამ ეტაპზე მაინც გადამხდელი ჩათვლას მიიღებს, მიუხედავად იმისა, საქონლის/მომსახურების ღირებულება ფაქტიურად გადაუხადა თუ არა მომწოდებელს მიღების მომენტში ან შემდგომ და შექმნა თუ არა ახალი, დამატებული ღირებულება.

მოქმედი მეთოდის შესაბამისად, განხორციელებულ დასაბეგრ ოპერაციაზე გადამხდელი ბიუჯეტის სასარგებლოდ დარიცხვას აჩვენებს, რითაც აფიქსირებს ვალდებულებას სახელმწიფოს მიმართ, მიუხედავად იმისა, მყიდველისაგან მიიღო თუ არა ანაზღაურება, ვინაიდან მოხდა საკუთრების უფლების გადაცემა საქონელზე, მომსახურებაზე. მაგრამ იმავდროულად მყიდველს (საქონლის, მომსახურების მიმღებს) ეძლევა ჩათვლის მიღების უფლება, მიუხედავად იმისა სახელმწიფოს უკვე ამოღებული თუ ჯერ კიდევ ამოსადები აქვს მომწოდებლიდან ეს გადასახადი ანუ იქმნება პარადოქსული სიტუაცია: სახელმწიფოს რაღაც მომენტში და/ან რაღაც ვადით მიაქვს ნაკლები გადასახადი გადამხდელებიდან, ვიდრე რეალურად ეკუთვნოდა ახლად შექმნილი ღირებულების მოცულობის მიხედვით, როცა დასაბეგრი ოპერაციის მიხედვით მიმწოდებელზე დღგ-ის დარიცხვის ვალდებულებით იმავდროულად მიმღებს იგივე თანხით აძლევს ჩათვლის უფლებას. აღნიშნულით ირღვევა ასე ვთქვათ ძირითადი პრინციპი „დარიცხვის მეთოდის“, ვინაიდან ჩათვლის უფლებას ვაძლევთ ახალი ღირებულების შექმნამდე. როცა მიღებულ საქონელზე/მომსახურებაზე გადახდილ დღგ-ს ვუნაზღაურებთ, შეიძლება ეს საქონელი/მომსახურება არ ან ვერ იქნას გამოყენებული ახალი ღირებულების შესაქმნელად, რომელსაც შემდგომ მიწოდების კვალობაზე დავბეგრავდით დღგ-ით და ამით ავინაზღაურებდით ჩათვლილ დღგ-საც და ახლად შექმნილ ღირებულებიდან ბიუჯეტის კუთვნილ გადასახადსაც განვსაზღვრავდით. ახლა კი ჩათვლის გაკეთებით მანამდე, ვიდრე საწარმო თავად შექმნის ახალ დამატებულ ღირებულებას და მიაწოდებს მას, ან შეიძლება საერთოდ არ შექმნას, ის იღებს ჩათვლას და შესაბამისად მანამდე შექმნილ (კვლავწარმოების



რამდენი ეტაპიც არ უნდა ქონდეს გავლილი) ღირებულებაზე დარიცხულ კუთვნილ დღგ-ს სრულად ვანაზღაურებთ, ვანულებთ.

საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის ნორმების ძირითად წყაროს წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები. ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოება და ანგარიშგების შედგენა ემყარება პრინციპებს, რომლებიც წარმოადგენენ წესებისა და რეკომენდაციების ერთიანობას. ამ პრინციპების გამოყენებით დგინდება საწარმოს აქტივები და ვალდებულებები, მათი შეფასების წესები, საწარმოს შემოსავლები და ხარჯები, მოგება ან ზარალი. ბუღალტრული აღრიცხვის, ფინანსური ანგარიშგების შედგენის ერთ-ერთი პრინციპია შესაბამისობის პრინციპი ანუ შემოსავლებისა და ხარჯების ურთიერთდაკავშირების პრინციპის თანახმად ხარჯები შეიძლება აისახოს იმ საანგარიშგებო პერიოდში, რომელშიც წარმოიშვა შემოსავლები ამ ხარჯების გაწევის შედეგად. შემოსავლებისა და ხარჯების ურთიერთმიკუთვნების პროცესი დარიცხვის მეთოდის საფუძველზე მიმდინარეობს, ამდენად შესაბამისობის პრინციპი არეგულირებს გასავლების ხარჯებად აღიარებას. მისი არსი იმაში მდგომარეობს, რომ მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში ის გასავლები მიიჩნევა ხარჯებად, რომელიც მონაწილეობს ამ პერიოდის შემოსავლების მიღებაში. ბასს-ში მითითებულია (ბასს 18, პუნქტი 19), რომ ”ერთი და იმავე ოპერაციასთან დაკავშირებული ამონაგებისა და ხარჯების აღიარება-ასახვა ხდება ერთდროულად. ამ პროცესს უწოდებენ ამონაგებისა და ხარჯების შესაბამისობის პრინციპს...”. [43, გვ 25]

დარიცხვის მეთოდის დროს ერთის მხრივ შეიძლება საწარმოს ვუზღუდავთ ირიბად ფინანსურ, საბრუნავ საშუალებებს, როცა დროში იწელება ჩათვლის პერიოდი (თუმცა მოქმედი კანონმდებლობა ჩათვლის უფლებას არ

უკავშირებს თანხის გადახდას, ანაზღაურებას), მაგრამ მეორე მხრივ გადამხდელს ვუბიძგებთ ყაირათიანობისაკენ, რათა დააჩქაროს კვლავწარმოების პროცესი, ირიბად აიძულებს, რაც შეიძლება ოპერატიულად მოახდინოს საქონლის/მომსახურების წარმოება-მიწოდება, შესაძლო უმოკლეს ვადაში შექმნას ახალი დამატებული ღირებულება და მიაწოდოს მომხმარებელს, რათა ასევე შესაძლო უმოკლეს ვადაში მიიღოს ჩათვლა. ხოლო ისეთ პირობებში, როცა წარმოების თუ მომსახურების პროცესი ობიექტური მიზეზებით (ტექნოლოგიური პროცესი თუ სხვა. მაგ.: გემთმშენებლობა, სამშენებლო-სამონტაჟო სამუშაო და ა. შ.) ხანგრძლივია, მაშინ სამუშაოს, მომსახურების ცალკეული ეტაპების მიწოდების მიხედვით მოხდება დღგ-ის აღრიცხვა-ანგარიშგება (დარიცხვა-ჩათვლა), პრინციპში მსგავსად საქონლის, მომსახურების რეგულარული ან უწყვეტი მიწოდების შემთხვევისა, რომელიც რეგლამენტირებულია საგადასახადო კანონმდებლობით და რომლის დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ განსაზღვრულია "... ყოველი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის ან გადახდის მომენტში, მაგრამ არა უგვიანეს საანგარიშო თვის ბოლო სამუშაო დღისა". მაგრამ აღნიშნული ნორმიდან სიტყვა "საანგარიშო" არ უნდა განიხილებოდეს განსხვავებული ინტერპრეტაციით და გაიგივდებოდეს როგორც კალენდარულ თვესთან იმ მოტივაციით, რომ დღგ-ისათვის საანგარიშგებო პერიოდი კალენდარული თვეა, ისე თვესთან, რომლის მიხედვით ხდება ანგარიშსწორება. სწორედ აღნიშნული ხშირად საგადასახადო დავის საგანია. მიგვაჩნია, რომ საანგარიშგებო დრო (თვე იქნება განსაზღვრული თუ სხვა ხანგრძლივობის პერიოდი) ცალსახად უნდა აღიქმებოდეს როგორც მეურნე სუბიექტთა, ისე საგადასახადო ორგანოთა მიერ და საქონლის, მომსახურების მიწოდების შემთხვევაში, როცა აღნიშნული პროცესი ხანგრძლივია,

ანგარიშგების ვადის ამოსავალ მომენტად უნდა განისაზღვროს არა თვის ბოლო სამუშაო დღე, არამედ სუბიექტებს შორის ხელშეკრულებით განსაზღვრული საანგარიშგებო პერიოდი და აღქმა უნდა იყოს ცალმხრივი, ერთნაირი.

როდესაც დღგ-ის ჩათვლის უფლებას გადამხდელს ვაძლევთ მის მიერ ახალი, დამატებული ღირებულების შექმნის მომენტის მიუხედავად, ზოგჯერ და არცთუ იშვიათად, ხდება უარყოფითი სალდოს მიღება. როგორც ვიცით უახლოეს წარსულში კორუფციას, სახელმწიფო სახსრების დატაცებას, მნიშვნელოვან სამართალდარღვევებს ქონდა ადგილი ჩათვლის ამ მეთოდის გამო და უმძიმესი და რთული ადმინისტრირების ფორმებია საჭირო, რომ კონტროლქვეშ გვყავდეს მდგომარეობა.

ამდენად, მოქმედი მეთოდით, დღგ-თან მიმართებაში ახალი, დამატებული ღირებულების შექმნასთან და მომხმარებელზე მიწოდებასთან შესაბამისი დღგ-ის ჩათვლის მიზმა არ ხდება.

დარიცხვის მეთოდის სრულყოფილი ფორმით ამოქმედების, როცა მიწოდებული საქონლის/მომსახურების პროპორციულად განხორციელდება ჩათვლის მიღება, შემთხვევაში:

- უარყოფითი სალდოთი დღგ პრაქტიკულად აღარ გვექნება, გარდა ნულოვანისა, რომელიც ცალკე საკითხად არის განხილული.
- გადამხდელები თავს აარიდებენ საწარმოო რესურსების დაგროვებას.
- ირიბად ხელს შუწყობს კვლავწარმოების პროცესის დაჩქარებას

## საგადასახადო განაკვეთი

ქვეყანაში ცალკეული დარგების, სფეროს განვითარების ხელისშეწყობის და მოსახლეობის ცალკეული ფენის მხარდაჭერის მიზნით ისე, რომ არ დაზარალებს სახელმწიფოს ინტერესებიც (შემოსავლების მოცულობა), მიზანშეწონილია გამოყენებული იქნას განაკვეთების დიფერენციაცია. საგადასახადო განაკვეთების დიფერენცირებით შეიძლება შეიქმნას საგადასახადო ბაზის გაფართოების პირობები, ხელი შეეწყოს სამეურნეო აქტივობის ამაღლებას და ინვესტიციების მოზიდვას. ამასთან ცუდ და კარგ საქონლად დაყოფის გამო დღე-ის განაკვეთების დიფერენცირება აღნიშნული გადასახადის შინაარსის, ბუნებისა და დანიშნულების გათვალისწინებით, ოპტიმალურ გადაწყვეტად ვერ გამოდგება. აღნიშნული საკითხის დასარეგულირებლად შეიძლება გამოყენებულ იქნას აქციზი, რომელიც ისედაც მოქმედებს ერთ-ერთი ძირითადი არაპირდაპირი გადასახადის სახით. ზოგადად საქონლის/მომსახურების მიწოდების განმაპირობებელია მოთხოვნა და მისი რაგლამენტირება, განსაკუთრებით შეზღუდვა, შემცირება მხოლოდ ეკონომიკური მეთოდებით არაა გამართლებული და სასურველ შედეგსაც არ იძლევა. ამ დროს ეკონომიკურთან ერთად საჭიროა კომპლექსური: ადმინისტრაციული, ფსიქოლოგიური, სოციალური და სხვა მომენტების, ფაქტორების გათვალისწინება. ნებისმიერი, თუ გინდ კეთილი ზრახვებით განპირობებული ეკონომიკური გადაწყვეტილება შეზღუდვის კუთხით არაეფექტურია, თუ მასზე მომხმარებლიდან საზოგადოებაში მოთხოვნა არსებობს და უმეტესად მხოლოდ საგადასახადო შემოსავლების დაკარგვასთან მივყავართ. მაგ.: ე.წ. მშრალი კანონები აშშ-ში გასული

საუკუნის 30-იან წლებში და 80-იან წლებში ყოფილ საბჭოთა კავშირში. თვით განაკვეთების და/ან დაბეგვრის დამძიმება შედეგს ვერ გამოიღებს, ვინაიდან მოთხოვნა არის და ის განაპირობებს აღნიშნული საქონლის წარმოების თუ მომსახურების გაწევის საჭიროებას, ხოლო მხოლოდ ადმინისტრირების გაძლიერება გარკვეული ეტაპის, დონის შემდეგ იწვევს შესაბამისი საქონლის, მომსახურების ჩრდილოვან სფეროში გადანაცვლებას.

საქართველოში ამჟამად მოქმედებს ერთიანი 18 პროცენტის განაკვეთი, ასევე კანონმდებლობით განსაზღვრულია ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრი ოპერაციები და გადასახადისაგან განთავისუფლების რეჟიმი. აღრიცხვა-გაანგარიშების, ადმინისტრირების თვალსაზრისით უმჯობესია ერთი განაკვეთი, ვიდრე რამოდენიმე განაკვეთიანი დამატებული ღირებულების გადასახადის მოქმედება მართვის სირთულით. წარსულში შემცირებული განაკვეთის შემოღება, მაგრამ შემდგომ მისი გაუქმება განპირობებული იყო არა ეკონომიკური ასპექტებით, არამედ ქვეყანაში არსებული მდგომარეობით, საგადასახადო დისციპლინის მოშლით, ადმინისტრირების სისუსტით, მონაცემების დამუშავების დაბალი ეფექტურობით. ამჟამად, ნულოვანი განაკვეთის მოქმედების პირობებში (დასაბეგრი ოპერაციების სახის, შინაარსის გათვალისწინებით) და გადასახადისაგან განთავისუფლებული საქონლის/მომსახურების მიწოდების ან/და იმპორტის ფრიად ფართო სახეების, ჩამონათვალის არსებობა, საქართველოს სოციალურ- ეკონომიკური მდგომარეობის, საშინაო და საგარეო ფაქტორების გათვალისწინებით მისაღებს და საჭიროს ხდის შემცირებული განაკვეთის შემოღებას (5-9 პროცენტის ფარგლებში), ნულოვანი განაკვეთის მოქმედების უკვე განხილული ასპექტების გათვალისწინებით

და განთავისუფლებულთა შემცირების გადაწყვეტით. რამოდენიმე მოქმედი შეღავათის (როგორც ნულოვანი, ისე განთავისუფლება) განხილვა წარმოაჩენს მათი ეკონომიკური მიზანშეწონილობის საკითხს:

1. ტვირთების საერთაშორისო გადაზიდვის და მგზავრების საერთაშორისო გადაყვანის მომსახურების მიწოდების დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით დაბეგვრასთან ერთად ნულოვანი განაკვეთით იბეგრება აღნიშნული მომსახურების მიწოდებასთან უშუალოდ დაკავშირებული მომსახურების მიწოდება, კერძოდ:

- საერთაშორისო გადაზიდვებისას ტვირთის, მგზავრის ან/და სატრანსპორტო საშუალების გაგზავნასთან/მიღებასთან დაკავშირებით აეროპორტების, ნავსადგურების, სარკინიგზო და საავტომობილო ვაგზლების მიერ გაწეული მომსახურება;

- საერთაშორისო გადაზიდვების აერო ან საზღვაო სანავიგაციო, სადისპეტჩერო ან/და საინფორმაციო მომსახურება;

- ტვირთების საერთაშორისო გადაზიდვების საექსპედიტორო მომსახურება;

- საერთაშორისო გადაზიდვების ტვირთისა და ბარგის დოკუმენტაციის მომზადების, ინსპექტირების, დათვალიერების, სატრანსპორტო დამუშავების (მათ შორის, დატვირთვისა და გადმოტვირთვის), ტრანსპორტირებისათვის შეფუთვისა და შენახვის მომსახურება;

- მგზავრთა საერთაშორისო გადაყვანის სამგზავრო ბილეთების რეალიზაციის მომსახურება;

- აეროპორტებისა და ნავსადგურების საბაჟო კონტროლის ზონაში მგზავრთა მომსახურება, რომლის ღირებულება შედის საერთაშორისო გადაყვანის სამგზავრო ბილეთის ფასში;

- ნავსადგურებში აგენტების მომსახურება.

ანუ გადამხდელების მთელი კომპლექსი სარგებლობს ნულოვანი განაკვეთით, მიუხედავად საერთაშორისო გადაზიდვებში მათი მონაწილეობის დონისა და ხელშეწყობის ეფექტურობისა.

2. საერთაშორისო საავიაციო რეისების და საერთაშორისო საზღვაო რეისების განსახორციელებლად ბორტზე საწვავის (საავიაციო საწვავის), საპოხი და სხვა დამხმარე საშუალებების მიწოდება იბეგრება დღგ-ის ნულოვანი განაკვეთით. საერთაშორისო საავიაციო და საზღვაო რეისების განსახორციელებლად განკუთვნილი საწვავის, საპოხი და სხვა დამხმარე საშუალებების საქართველოს ტერიტორიაზე იმპორტირებისას გადაიხდებოდა დღგ ან საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შესაბამისი სამსახურის მიერ დაიტოვება საქართველოს საბაჟო კოდექსით გათვალისწინებული გარანტია. იმპორტიორს უბრუნდება დღგ-ის გადახდილი თანხა ან უქმდება გარანტია საერთაშორისო საავიაციო და საზღვაო რეისების განსახორციელებლად ბორტზე ფაქტობრივად მიწოდებული ამ საქონლის მოცულობის მიხედვით.

თეორიულად თუ დავუშვებთ, რომ იპორტიორი უშუალოდ თავად არ ან ვერ ახდენს საწვავის ბორტზე მიწოდებას, არამედ მიაწოდებს მას სხვა საწარმოს, რომელიც არის ბორტზე მიწოდების განმახორციელებელი, მაშინ ნულოვანი დაბეგვრის ნორმა იმპორტიორთან მიმართებაში არ მუშაობს.

3. დღგ-ისაგან განთავისუფლებულია ელექტროენერჯის წარმოებისათვის (თბოელექტროსადგურებისათვის) ბუნებრივი აირის იმპორტი ან/და მიწოდება. მიმწოდებელი საწარმო მის მიერ

გადახდილ დღგ-ს ვერ ითვლის და აღნიშნული თანხებით იზრდება დანახარჯები აქედან გამომდინარე შედეგებით.

4. ანალოგიური მდგომარეობაა იოდიზირებულ მარილთან დაკავშირებით.

5. საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობის სასაქონლო ნომენკლატურის მთელი რიგი კოდებით გათვალისწინებული საქონლის იმპორტის (ასევე მიწოდების) განთავისუფლება დღგ-ისაგან საჭიროებს გადახედვას და მნიშვნელოვან ანალიზს ქვეყნის განვითარების სტრატეგიის გათვალისწინებით მათი განთავისუფლების ნორმიდან გამოყვანის კუთხით.

6. ელექტროენერგეტიკული სექტორის რეაბილიტაციისათვის საქართველოს პარლამენტის მიერ რატიფიცირებული საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებებით უცხოეთის სახელმწიფოების ან/და საერთაშორისო ორგანიზაციების მიერ გაცემული შეღავათიანი კრედიტებით დაფინანსებული საქონლის იმპორტი ან/და სამშენებლო-სამონტაჟო, სარემონტო, სარესტავრაციო, საცდელ-საკონტრუქტორო ან/და გეოლოგიურ-სადიებო მომსახურების გაწევა განთავისუფლებულია დღგ-ისაგან, მაგრამ ამ ნორმის გამო აღნიშნული სამუშაოების მწარმოებელი/მომსახურების გამწევი საწარმოები მათ მიერვე სხვებზე გადახდილი დღგ-ის თანხების ჩათვლის უფლებით ვერ სარგებლობენ აქედან გამომდინარე შედეგებით.

ანალოგიურად ანალიზს და გადახედვას საჭიროებს მთელი რიგი სხვა საქმიანობის/მომსახურების სახე და იმპორტი.



ამდენად დღგ-ის განაკვეთის დიფერენცირება მიზანშეწონილი და საჭიროა მსგავსად საზღვარგარეთის ქვეყნებისა, სადაც სტანდარტულ განაკვეთთან ერთად გამოიყენება შემცირებული განაკვეთი, ხოლო ამ გადასახადისაგან გათავისუფლებული საქონლის/მომსახურების სახე, ნუსხა შეზღუდულია. სწორედ აღნიშნულის ანალიზი, გამოცდილების შესწავლა და საქართველოს სპეციფიკური სოციალურ-ეკონომიკური პირობებისა და მდგომარეობის მხედველობაში მიღებით მისი დიფერენცირება, კერძოდ შემცირებული განაკვეთის შემოღება ხელს შეუწყობს დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის ეფექტურობის ამაღლებას და შესაბამისად საგადასახადო სისტემის სრულყოფას.

### 3.2. აქციზით დაბეგვრის სრულყოფის საკითხები

აქციზი საგადასახადო სისტემაში მნიშვნელოვან როლს ასრულებს, მას მთელ რიგ ქვეყნებში საკმაოდ დიდი მოცულობა უკავია სახელმწიფო შემოსავლების სტრუქტურაში. აქციზით დაბეგვრას მეტწილად ადგილი აქვს წარმოების სფეროში. გამონაკლისია იმპორტირებული საქონელი, რომლის დროსაც აქციზის გადამხდელებს წარმოადგენენ საქართველოს ტერიტორიაზე აქციზური საქონლის შემომტანი იურიდიული და ფიზიკური პირები. აქციზით შეიძლება დაიბეგროს ნებისმიერი საქონელი, თუმცა პრაქტიკაში გამოიკვეთა შედარებით ვიწრო ჩამონათვალი, ნუსხა იმ საქონლისა, რომლებიც ძირითადად ექვემდებარებიან ამ გადასახადით დაბეგვრას. აქციზით დასაბეგრ ობიექტს ძირითადად წარმოადგენენ:

-საქონელი, რომელთა წარმოება და მიწოდება სახელმწიფოს განსაკუთრებული მეთვალყურეობის ობიექტია.

-საქონელი, რომელთა მოხმარების დონე ფასების ცვლილებაზე ნაკლებადაა დამოკიდებული.

-არაპირველადი მოთხოვნილების, არასტრატეგიული დანიშნულების, ფუფუნების საგნები.

-საქონელი, რომელთა მოხმარება უარყოფით შედეგებს იწვევს საზოგადოებაში, მავნებელია ჯანმრთელობისათვის.

საქართველოში აქციზით დაბეგვრის საფუძვლად, რეალობიდან გამომდინარე, ისაზღვრება მისი ფისკალური ფუნქცია, მაგრამ ამასთან მათ შეუძლიათ შეასრულონ მნიშვნელოვანი მარეგულირებელი ფუნქცია განაკვეთის განსაზღვრის, გამოანგარიშების და ამოღების წესის სწორად ორგანიზების შემთხვევაში. მნიშვნელოვან ნაწილში აქციზი გამოიყენება როგორც ინსტრუმენტი გარკვეული ჯგუფის საქონლის მოხმარების შესამცირებლად (მაგ. ალკოჰოლი ან თამბაქო), თუმცა საკმაოდ ძნელია ურთიერთდამოკიდებულების დადგენა აქციზის სიდიდესა და რეალურ მოხმარებას შორის (ჩრდილოვანი წარმოება, მოხმარების დონის ცვლილება). საფუძვლიანია ვიფიქროთ, რომ ამ შემთხვევაში აქციზის ზემოქმედების ეფექტურობა არც ისე დიდია. ამდენად, აქციზით დაბეგვრის მთავარი მიზანი საბიუჯეტო შემოსავლების გაზრდაა. რაც შეეხება აქციზით დაბეგვრის “დაცვით” ფუნქციას, იგი მეტწილად იდეოლოგიის დონეზე რჩება, რადგან მოსახლეობისათვის მავნე პროდუქტების (სიგარეტი, ალკოჰოლი და ა.ი.) აქციზით დაბეგვრა და შესაბამისად ფასების ზრდა მათ მოხმარებას არსებითად არ ამცირებს. ანალოგიური მოსაზრებების გამო შემოიღეს აქციზი რიგ ქვეყნებში

ენერგომატარებლებზე, კერძოდ ნავთობპროდუქტებზე (ბენზინი, დიზელი). 1970-იანი წლების კრიზისის შემდეგ ენერგია გახდა დეფიციტური და ამასთან მნიშვნელოვნად სტრატეგიული რესურსი. შედეგად ფასებმა მოიმატეს, მაგრამ ბევრმა ქვეყანამ აუცილებლად ჩათვალა მისი მოხმარების შემდგომი შემცირება და ამ თვალსაზრისით დაბეგვრის გაზრდა აქციზის საშუალებით. 1980-იანი წლების შუახანებში, როცა ნავთობზე ფასები დაეცა, ზოგიერთმა ქვეყანამ გაზარდა აქციზები. ამით საცალო ფასების მაღალი დონე იქნა შენარჩუნებული და ბიუჯეტის დამატებითი შემოსავლები მიღებული.

აქციზები ასრულებდნენ და ახლაც ასრულებენ მნიშვნელოვან ფისკალურ როლს ბევრ ქვეყნებში, მაგრამ დღე-ის შემოსავლების გაზრდის კვალობაზე უკანასკნელი ათეული წლების განმავლობაში აქციზების მნიშვნელობა შედარებით შემცირდა. 1965 წელს აქციზები იძლეოდა საგადასახადო შემოსავლების 25% ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორანიზაციის წევრ ქვეყნებში. 1970 წლისათვის იგი შემცირდა 20%-მდე, 80-იანი წლების ბოლოსათვის 12%-მდე. აღნიშნული შემცირების ტენდენცია საკმაოდ კარგად ჩანს უმეტეს ქვეყნებში, თუმცა ყველაზე თვალნათლივი მაგალითია თურქეთი, სადაც 1965 წლისათვის აქციზები შეადგენდნენ 53,5 % საგადასახადო შემოსავლებში. 1980 წლისათვის იგი შემცირდა ორჯერ (25,2%-მდე), ხოლო 1985 წელს დღე-ის შემოღების შემდეგ კიდევ განახევრდა და 1990 წლისათვის აქციზის შემოსავლები თურქეთში შეადგენდა 6,5%.

ამდენად, დღე-ის შემოღება ქვეყნებში ხასიათდება აქციზების მნიშვნელოვანი შემცირებით.

აქციზი, როგორც არაპირდაპირი გადასახადი, ასახვას პოულობს საქონლის ფასში და ანაზღაურდება მყიდველის მიერ. პრაქტიკაში გამოიყენება აქციზის ორი: ადვალური (აქციზური საქონლის ღირებულების შესაბამისად) და ფიქსირებული განაკვეთების დადგენის, დაწესების მეთოდი. განაკვეთის დაწესება საქონლის ღირებულებასთან მიმართებაში (ადვალური) თუ ფიქსირებული თანხის (აქციზის) განსაზღვრა პროდუქციის ერთეულთან, მოცულობასთან მიმართებაში განსხვავებულია როგორც ცალკეული ქვეყნების, ისე დასაბეგრი საქონლის სახეობის მიხედვით.

საქართველოში ამჟამად აქციზით დაბეგვრას ექვემდებარება საქონლის შემდეგი შეზღუდული წრე:

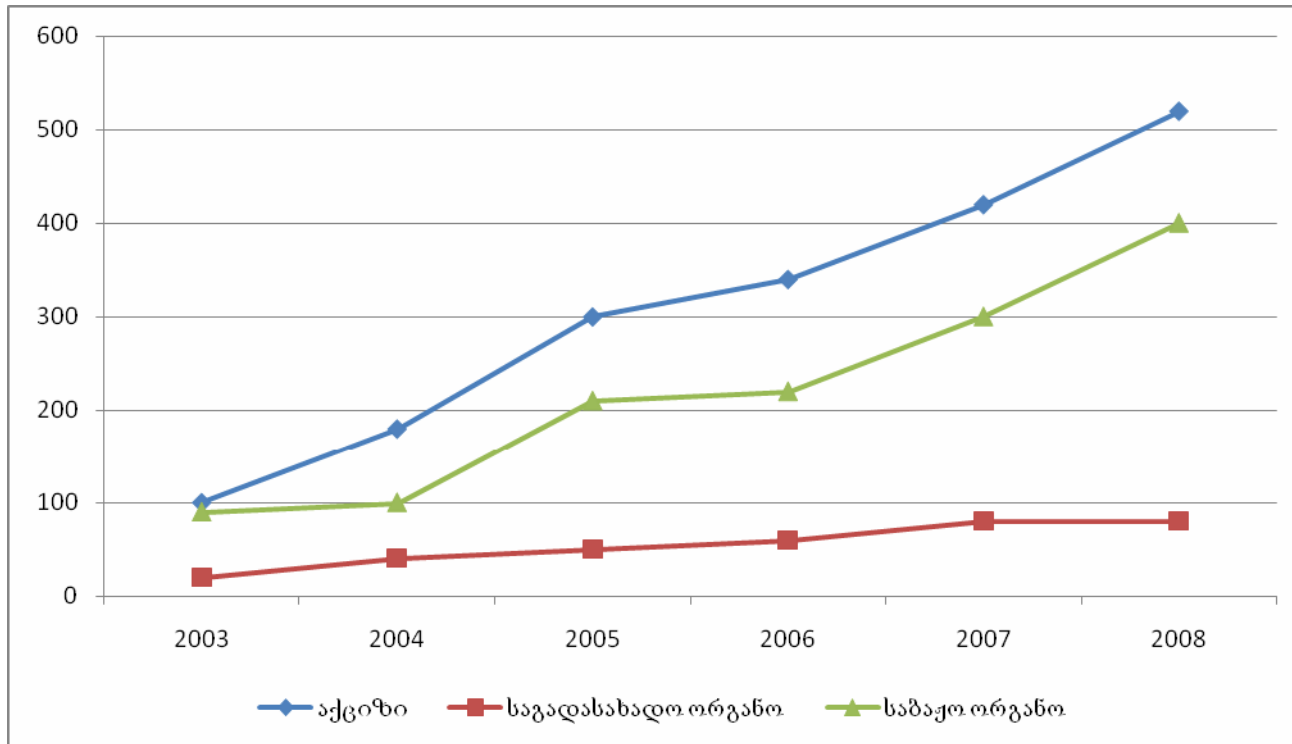
- ალკოჰოლური სასმელები (ღვინოები, ეთილის სპირტი, სპირტიანი სასმელები, ლუდი)
- თამბაქოს ნაწარმი (თამბაქოს ნედლეულის გარდა)
- მსუბუქი ავტომობილები
- ნავთობის დისტილატები და ნავთობპროდუქტები
- ბუნებრივი აიროვანი კონდესატი და ბუნებრივი აირი
- საპოხი მასალები და საშუალებები
- შავი ან/და ფერადი ლითონების ჯართის ექსპორტი

აქციზით დაბეგვრისა და შესაბამისად საგადასახადო ადმინისტრირების სფეროში რიგი საკითხები მოითხოვს შესწავლა-გაანალიზებას და სრულყოფას. შემოდებიდან აქციზის შემოსავლების აბსოლუტური მაჩვენებლების ზრდის მიუხედავად, მისი წილი სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლებში ძირითადად 9-14 %-ის ფარგლებში

მერყეობს. მაგ: 1996 წელს აქციზიდან მიღებული შემოსავლების წილი მთლიან საგადასახადო შემოსავლებში შეადგენდა 4,8%, 1997 წელს-8,5%, 1998 წელს-12,2%, 2004 წელს-9,1%, 2006 წელს-11.2%. აქციზის მნიშვნელოვანი ნაწილი იმპორტირებულ პროდუქციაზე მოდის. ამასთან აქციზით დასაბეგრი საქონლის ჩამონათვალიდან აქციზის შემოსავლის სტრუქტურაში თითქმის 95% მოდის ორი დასახელების,სახეობის პროდუქციაზე: თამბაქოს ნაწარმზე და ნავთობპროდუქტებზე.

დიაგრამა 6

საქართველოს ნაერთი ბიუჯეტის შემოსავალი აქციზიდან



წყარო: საქართველოს ფინანსთა

სამინისტრო. [33, გვ. 12]

აქციზით დაბეგვრის სისტემის ერთ-ერთი ნაკლი საქართველოში არის დასაბეგრი საქონლის ოპტიმალური ჩამონათვალის შემუშავება. აქციზი ისეთ საქონელზე, რომელიც არ წარმოადგენს პირველადი და/ან მნიშვნელოვანი (სტრატეგიული) მოთხოვნილების საქონელს, ამასთან აბსოლუტურ უმეტესობაში, ხოლო მთელი რიგი სახეობები სრული 100%-ით, შემოდის საზღვარგარეთიდან, რა არგუმენტი გამოდგება ასეთი საქონლის აქციზით დაბეგვრის წინააღმდეგ. მეორე საკითხია ამ საქონელთა დასაბეგრი განაკვეთების თემა. რა შედეგის მომტანია ასეთ საქონელთან მიმართებაში აქციზის შემოღება: თუ მოხმარება შემცირდება, ამით საქართველოს არც

წარმოება და არც ეკონომიკა არ დაზარალდება, ვინაიდან არ იწარმოება ჩვენთან, ხოლო თანხების გადინება საზღვარგარეთ შემცირდება და რაღაც ნაწილი ამ თანხების წარმართული იქნება სხვა მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად. მითუმეტეს თუ შესაძლებელია და არსებობს ალბათობა, რომ რაღაც ნაწილი ჩანაცვლდეს სხვა საქონლით, განსაკუთრებით სამამულო წარმოების, მოთხოვნილების გადამისამართების საფუძველზე. სწორედ ამ მომენტების გაანალიზება-გამოყენებით შესაძლებელია აქციზი, გამოყენებული იქნას ფისკალურთან ერთად მარეგულირებელ და ირიბად დამცავ, ე. წ. პროტექციონისტულ, საშუალებად (სახელმწიფოს მიერ აღებული რიგი ვალდებულებების გათვალისწინებით პირდაპირ მისი განხორციელების შეზღუდული შესაძლებლობის გამო). მაგალითად, ნავთობპროდუქტებზე საზღვარგარეთიდან შემოდის, მაგრამ ის ეკონომიკისათვის მნიშვნელოვანია, ამიტომ მისი ამ მიზნით გამოყენება და აქციზის თუგინდ განაკვეთების გაზრდა არ არის მიზანშეწონილი (აღნიშნული გააძვირებს ეროვნული მეურნეობაში, მთელ რიგ დარგებსა და სფეროებში შექმნილი საქონლის თუ მომსახურების ღირებულებას და შესაბამისად შეუზღუდავს კონკურენტუნარიანობას), მაგრამ იგივე სხვა საქონელთან მიმართებაში რაიმე მნიშვნელოვან პრობლემას ან დაძაბულობას არ წარმოქმნის ანუ აქციზი გარკვეული გარემოებების შემთხვევაში ეროვნული ეკონომიკის დაცვის საშუალებად შეიძლება იქნას გამოყენებული. კერძოდ აქციზით შესაძლებელია დაიბეგროს მთელი რიგი საქონელი: ყავა, ბანანი, ქათმის ბარკლები, მობილური კავშირგაბმულობის აპარატები (ტელეფონები), საყოფაცხოვრებო ტექნიკა, ავეჯის მზა ნაწარმი, ლამინატის საქონელი, ძვირადღირებული სააბაზანო ინვენტარი, მოწყობილობა, არასტრატეგიული ფუფუნების საგნები (ძირითადადში იმპორტირებადი) და ა. შ. ფრიად

მნიშვნელოვანია აქციზით ფიქური კავშირგაბმულობის მომსახურების დაბეგვრა. მობილური სატელეფონო მომსახურების აქციზით დაბეგვრა ფისკალური თვალსაზრისით უაღრესად საყურადღებოა და ეფექტური. მიუხედავად მსოფლიო ეკონომიკური კრიზისისა, ამ მომსახურებაში რაიმე მნიშვნელოვანი ცვლილება არ იკვეთება. ამასთან კვლავაც მნიშვნელოვანია განაკვეთების საკითხი, რათა დაბეგვრამ არ გამოიწვიოს ელასტიურობის გათვალისწინებით მოთხოვნაში მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რაც პრინციპში არც არის მოსალოდნელი იმის გათვალისწინებით, რომ მსოფლიო ეკონომიკურმა კრიზისმა მთელ რიგ კატეგორიათა საქონელთან, მომსახურებასთან მიმართებაში ამ ეტაპზე მოთხოვნილება შეამცირა და სწორი, ოპტიმალური განაკვეთების დაწესება არ უქმნის ბიზნესს მნიშვნელოვან პრობლემას, მითუმეტეს მოთხოვნის კლებას გარკვეული პერიოდის შემდეგ აუცილებლად მოყვება მოთხოვნის ზრდა.

ასევე, მიზანშეწონილია აქციზის გადახდის სიმძიმე ნაწილობრივ გადატანილი იქნას წარმოების სფეროდან მიმოქცევის სფეროზე.

ასევე მნიშვნელოვანია საკითხი, რომელიც კანონმდებლობით არის რეგლამენტირებული, მაგრამ ამასთან გარკვეულ ფინანსურ სიძნელეებს უქმნის გადამხდელებს. კერძოდ, თავისთავად აქციზური მარკების შემოღება ფრიად მნიშვნელოვანია და მისი გამოყენების პრაქტიკა არის როგორც განვითარებულ, ისე განვითარებად ქვეყნებში. საქართველოში აქციზური მარკების შემოღება სწორი და უაღრესად საჭირო იყო, განსაკუთრებით მისი შემოღების პერიოდისათვის, როცა ჩრდილოვანი ეკონომიკის მასშტაბები მნიშვნელოვანი და შეიძლება ითქვას დამანგრეველი იყო, კონტრაბანდას ჰქონდა უდიდესი მასშტაბები, საგადასახადო ორგანოები ვერ



უმკლავდებოდნენ პრობლემებს, ადმინისტრირება სუსტი და არაეფექტური იყო. ასეთ ვითარებაში საგადასახადო აქციზური მარკების შემოღება აძლიერებს და ეფექტურს ხდის საგადასახადო კონტროლს, მიუხედავად დასაწყის ეტაპზე გარკვეული სირთულეებისა, მარტივდება გადახდის პროცესი, მაგრამ სწორედ აქ, მასში დევს საკითხი: არა ეკონომიკური, არამედ ადმინისტრაციული შინაარსი გადასახადის გამოანგარიშება-ამოღების მეთოდისა. აქციზური მარკებით მარკირებას დაქვემდებარებული საქონლის (ალკოჰოლური სამელები, თამბაქოს ნაწარმი) მწარმოებლები და იმპორტიორები აქციზური მარკის შეძენისას გადაიხდიან აქციზს და აქციზური მარკების ნომინალურ ღირებულებას **სრული ოდენობით**. ამ პერიოდისათვის აქციზური საქონლის წარმოების პროცესიც კი არ არის დამთავრებული, ვინაიდან საქონლის მიწოდებამდე ან იმპორტის განხორციელებამდე აქციზური მარკა სავალდებულოდ უნდა დაერთოს (დაეკვრას, შეიფუტოს) საქონელს, ხოლო მისი წარმოების პროცესის დასრულება, დასაწყობება, იმპორტირება, მიწოდება გარკვეულ დროს, პერიოდს მოითხოვს. ამასთან მიზეზთა გამო შეიძლება ბოლომდე ვერ იქნას პროცესი მიყვანილი (აქციზური მარკების და/ან საქონლის დაკარგვა, განადგურება და სხვა შემთხვევები). მიუხედავად ამისა, აღნიშნული განიხილება საქონლის მიწოდებად (იმპორტირებად და მიწოდებად) და იბეგრება. ან იმპორტირებისას დროში გაიწელა, კერძოდ 6 თვეზე მეტი ხნით იმპორტის განუხორციელებლობის შემთხვევაში ეთვლება იმპორტიც და შემდგომი მიწოდებაც განხორციელებულად და იბეგრება (შემდგომ აღნიშნული მარკებით ნიშანდებული საქონლის იმპორტირების შემთხვევაში მოხდება გადაანგარიშება). ამდენად სახელმწიფოს გადამხდელიდან წინასწარ ამოაქვს გადასახადი ანუ ფინანსური, საბრუნავი საშუალებები, მითუმეტეს ამ გადასახადის გადამხდელი მომხმარებელია.

სამართლიანი და ეკონომიკური თვალსაზრისით ოპტიმალური იქნება აქციზური მარკების შექმნისას მარკების ნომინალური ღირებულების გადახდა, ხოლო აქციზის გადახდევინების ვალდებულების წარმოშობა დაკავშირებული უნდა იყოს აქციზურმარკიანი საქონლის მიწოდებასთან, იმპორტთან და აღნიშნულზე ანგარიშგებასთან და შესაბამისად საგადასახადო კონტროლი ხორციელდებოდეს აქციზზე დეკლარაციის წარმოდგენისა და სხვა საგადასახადო კონტროლის მეთოდებით, როგორც არამარკირებადი აქციზური საქონლის შემთხვევაში წარმოებს ანუ ზოგადად აქციზური მარკა პირდაპირ მიბმული და გაიგივებული არ უნდა იყოს აქციზის გადახდასთან, არამედ ის წარმოადგენს აქციზური საქონლის კონკრეტული სეგმენტის კონტროლის და მართვის ეფექტურ საშუალებას, მეთოდს.

ამდენად აქციზის შემოღების კრიტერიუმები უნდა იყოს: ფისკალური მოთხოვნილება, სახელმწიფო ინტერესები, ირიბი პროტექციონიზმი, სახელმწიფო მონოპოლიები, მაღალ შემოსავლიანი ფენიდან თანხის ამოღების საშუალება, ამიტომ წარმოდგენილი წინადადებები, ასევე საზღვარგარეთის ქვეყნების, საქართველოში დაგროვილი საკმაო გამოცდილების ანალიზი, განზოგადება და გამოყენება ქვეყნის რეალური მდგომარეობის გათვალისწინებით საშუალებას მოგვცემს ეფექტური აქციზური დაბეგვრის სისტემის ჩამოსაყალიბებლად.

არაპირდაპირი გადასახადების თეორიული საკითხების გამოკვლევა, აგრეთვე ანალიზის გაკეთება როგორც სახელმწიფოს შემოსავლებში მათი როლის მიხედვით, ასევე საწარმოთა ფინანსურ მდგომარეობაზე მათი ზემოქმედების მიხედვით, საშუალებას იძლევა განისაზღვროს არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები გარდამავალი ეკონომიკის პირობებში. ამ დროს მიღებული ძირითადი შედეგები სადისერტაციო კვლევისა მდგომარეობს შემდეგში:

- არაპირდაპირი გადასახადები წარმოადგენენ ძირითად საშემოსავლო წყაროს საბიუჯეტო სისტემისა;
- მნიშვნელოვნად მაღალია მათი წილი სახელმწიფო (ცენტრალურ) შემოსავლებში;
- ხდება არაპირდაპირი გადასახადების აბსოლუტური თანხების მნიშვნელოვანი ზრდა;
- არაპირდაპირი გადასახადების როლი და მნიშვნელობა იზრდება წარმოების შეკვეცის პირობებში და ინფლაციური ტენდენციების გაძლიერებისას;

სამეურნეო სუბიექტებზე არაპირდაპირი გადასახადების ზემოქმედების შესწავლამ საფუძველი მოგვცა გამოგვეტანა შემდეგი დასკვნები:

- არაპირდაპირი გადასახადები, წარმოადგენენ რა ფასის ელემენტს, ზემოქმედებენ მოგებაზე და შესაბამისად რენტაბელობის დონეზე;
- წარმოადგენს რა საქონლის ფასზე დანამატს, ზრდიან ნაერთ საგადასახადო სიმძიმეს, მოსულს სამეურნეო სუბიექტებზე;

-არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის სიმძიმე დამოკიდებულია საწარმოთა შორის ანგარიშსწორების მდგომარეობით;

-სამეურნეო სუბიექტების ფინანსურ მდგომარეობაზე მნიშვნელოვანი ზეგავლენა შეუძლია მოახდინოს არაპირდაპირი გადასახადების გამომანგარიშებისა და ამოღების წესმა;

ამდენად, არაპირდაპირი გადასახადები წარმოადგენს საფუძველს საქართველოს ბიუჯეტისა, მაგრამ მათი გამომანგარიშებისა და ამოღების მოქმედი პრაქტიკა საჭიროებს სრულყოფას;

ჩამოყალიბებული წინადადებები მდგომარეობს შემდეგში:

-წარმოჩინდა ფაქტორები, განმაპირობებელი არაპირდაპირი გადასახადების მნიშვნელობისა, როგორც ძირითადი წყაროსი საქართველოს საბიუჯეტო სისტემის შემოსავლებში და განისაზღვრა უარყოფითი ზეგავლენა დღგ-ის, აქციზისა საწარმოთა საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შედეგებზე. დღევანდელი საქართველოს რეალობის პირობებში არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრა არ წარმოადგენს ქმედით ინსტრუმენტს მწარმოებლიდან მომხმარებელზე საგადასახადო სიმძიმის გადაკისრებისა. ასეთი მდგომარეობა დაკავშირებულია არა თვით არაპირდაპირი გადასახადების არსთან და მათი ზემოქმედების მექანიზმებით, არამედ ჩამოყალიბებული განპირობებულია გარემოებებით და სუბიექტური მიზეზებით. ასეთ პირობებში არაპირდაპირი გადასახადი, დღგ, წარმოებისათვის დროთა განმავლობაში გადაიქცევა დამამძიმებელ ფაქტორად, რომელიც აუარესებს ფინანსურ მაჩვენებლს;

-შემოთავაზებულია მეთოდოლოგია დღგ-ის გამოანგარიშებისა სანედლეულო რესურსების ექსპორტის მიხედვით. გაუქმებულ უნდა იქნას ნულოვანი განაკვეთის გამოყენება ყველა სანედლეულო რესურსის ექსპორტის დებეგვრისას, ექსპორტის ბრუნვის დღგ-ის განთავისუფლების პირობით. ამასთან ჩასათვლელი დღე არ ანაზღაურდება ბიუჯეტიდან, არამედ ის მიკუთვნებული იქნება საწარმოთა საქმიანობის ფინანსურ შედეგებზე;

-შემოთავაზებულია დღგ-ის გამოანგარიშების მეთოდოლოგია საშუალო ბიზნესთან მიმართებაში საწარმოების მიხედვით, რომლებიც საქმიანობენ წარმოების სფეროში. საკანონმდებლო წესით ახლად შექმნილი საწარმოებისათვის, რომლებიც წარმოების სფეროში საქმიანობენ, მათი საქმიანობის პირველი ორი წლის განმავლობაში დღგ-ის შემცირებული განაკვეთის დაწესება.

-წარმოჩენილია დღგ-ის განაკვეთების დიფერენცირების საჭიროება და შემოთავაზებულია დღგ-ის განაკვეთების დიფერენცირების მეთოდი. საზოგადოებაში სოციალური დაძაბულობის შემცირების მიზნით, საზღვარგარეთის ქვეყნების გამოცდილების შესაბამისად, დღგ-ის მინიმალური განაკვეთების დაწესება, მათ შორის სტრატეგიულ კვების პროდუქტებზე;

-შემოთავაზებულია დღგ-ის გადამხდელად სავალდებულო რეგისტრაციისათვის ზღვარის განსაზღვრის, ცვლილების საკითხი;

-შემოთავაზებულია დღგ-ის ჩათვლის მექანიზმი კლასიკური დარიცხვის მეთოდის მიხედვით;

-შემოთავაზებულია აქციზის გადახდის გადანაწილების მიზანშეწონილობა თამბაქოს ნაწარმზე და ნავთობპროდუქტებზე ამ ბაზრის სუბიექტებს შორის. აქციზით დაბეგვრის გაზრდა აქციზური განაკვეთების

გაზრდის გზით არ წარმოადგენს ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის გაზრდის ფაქტორს, არამედ მივყავართ აღნიშნული საქონლის არალეგალური ბრუნვის გაზრდამდე. უნდა შეიცვალოს აქციზის გადახდის წესი საგადასახადო სიმძიმის გადანაწილების გზით საქონლის მწარმოებლებს, საბითუმო და საცალო მოვაჭრეებს შორის;

-შემოთავაზებულია მთელი რიგი სახეობების საქონლის, განსაკუთრებით იმპორტირებადი( ობიექტური მიზეზთა გამო) და ამასთან არაპირდაპირი,არასტრატეგიული, აქციზით დაბეგვრა;

-შემოთავაზებულია ცალკეული სახეობების მომსახურების(ფიჭური კავშირგაბმულობა) აქციზით დაბეგვრა;

-შემოთავაზებულია აქციზური მარკებით ნიშანდებას დაქვემდებარებულ საქონელზე აქციზის გადახდის ვალდებულების განსაზღვრის,წარმოშობის მომენტი;

არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის სრულყოფის შემოთავაზებული გზები (წინადადებები) ხელს შეუწყობენ არაპირდაპირი გადასახადების მარეგულირებელი ფუნქციის გაძლიერებას. მარეგულირებელი ფუნქციის ზრდა გამოიწვევს საქმიანი აქტივობის გამოცოცხლებას, წარმოების ზრდას, მოსახლეობის ცხოვრების დონის გაზრდას და ამის საფუძველზე მომავალში საქართველოს საგადასახადო სისტემის ორიენტაციის გადატანის შესაძლებლობას პირდაპირ საგადასახადო დაბეგვრაზე.

საგადასახადო ორგანოების საქმიანობაში მნიშვნელოვანი ადგილი უჭირავს არაპირდაპირი გადასახადების გადახდაზე კონტროლს. მნიშვნელოვანია მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის და კანონქვემდებარე

ნორმატიული აქტების, მ.შ. ინსტრუქციების სრულყოფილების და გამართულობის საკითხი. ინსტრუქცია უნდა ასახავდეს გარკვეული მოქმედებების ჩამონათვალს. ყველა განმარტებითი საკითხი უნდა გადაწყვეტილი იყოს საკანონმდებლო აქტში. თუ კანონი შეიცავს ორმაგ განმარტებას, იგი უნდა შეიცვალოს, გასწორდეს. სწორედ კანონმდებლობის ორმაგად გაგების პრობლემის გამოსწორებაა უმნიშვნელოვანესი საკითხი, ასევე საგადასახადო ორგანოების მაკონტროლირებელი ფუნქციის შესრულება გაძნელებულია მატერიალურ-ტექნიკური ბაზის არასრულყოფით (თუმცა ამ მიმართულებით უკანასკნელ პერიოდში მნიშვნელოვანი წინსვლაა) და ერთიანი, ცენტრალიზებული პროგრამული უზრუნველყოფის გამართულად, შეუფერხებლად მუშაობაში ხარვეზებით, საგადასახადო ორგანოების კვალიფიციური კადრებით დაკომპლექტების პრობლემებით, ხოლო კვალიფიკაციის ამღლების კურსები და ახალი კადრების მოზიდვა, დაკომპლექტების მოქმედი ფორმა მოითხოვს კიდევ დახვეწას.

საგადასახადო კანონმდებლობის ხარვეზია ასევე, რომ მარეგულირებელი ფუნქცია არ მუშაობს.

გადასახადები არ შეიძლება განვიხილოთ როგორც პანაცეა საზოგადოების სოციალურ-ეკონომიკური პრობლემების გადასაწყვეტად. მას ახასიათებს არსებული სოციალურ-ეკონომიკური სისტემის ნაკლოვანებანიც და დადებითი მომენტებიც. მაგრამ გამართულ საგადასახადო სისტემას შეუძლია და უნდა კიდევ იყოს ერთ-ერთი მთავარი ღერძი სოციალურ-ეკონომიკური გარდაქმნებისა. ამიტომ საგადასახადო პრობლემების განხილვა, საგადასახადო დაბეგვრის პრაქტიკული გამოცდილების ანალიზი-განვრცობა წარმოადგენს ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს მიმართულებას გარდამავალი პერიოდის ეკონომიკური კვლევებისა.

როგორც ეროვნული და საზღვარგარეთული ისტორიული გამოცდილება გვიჩვენებს, ყველა საგადასახადო სისტემა არასრულფასოვანია და შეიძლება გაუმჯობესება. თუმცა არასრულყოფილი, მაგრამ სტაბილური საგადასახადო სისტემა უფრო უკეთესია, ვიდრე სისტემის ფაქტიური არ არსებობა და/ან მასში ხშირი ცვლილებების შეტანა.

თანამედროვე ეტაპზე აუცილებელია იმის კოსტანტირება, რომ არსებულ სიტუაციაში არაპირდაპირ გადასახადებს ალტერნატივა არა აქვს. ისინი გადამწყვეტ როლს ასრულებენ ბიუჯეტის შემოსავლებში, მაგრამ ზემოაღნიშნული შემოთავაზებით მიზანშეწონილია სრულყოფილ იქნას არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის მოქმედი დებულებები, წესი.

საგადასახადო პრობლემები უაღრესად რთულია და რა თქმა უნდა ერთი ცალკე გამოკვლევის ფარგლებში ვერ იქნება გადაწყვეტილი სრულად. აუცილებელია ამ მიმართულებით თეორიული მუშაობის გაფართოება.

#### გამოყენებული ლიტერატურა და წყაროები

1. ახალი საგადასახადო სისტემა საქართველოში. თბ., 1992. -112 გვ.
2. ადამია ი., გადასახადების როლი ეკონომიკის სახელმწიფო რეგულირებაში. თბ., საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი, "გარდამავალი პერიოდის საფინანსო-ეკონომიკური პრობლემები საქართველოში (ტომი IV), 2000. -407-413 გვ.



3. ბალცეროვიჩი ლ., თავისუფლება და განვითარება; სახელმწიფო გარდამავალ პერიოდში. თბ., 2005. -575 გვ.
4. ბახტაძე ლ., კაკულია რ., ჩიკვილაძე მ., საგადასახადო საქმე. თბ., ივ.ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, 2007. -442 გვ.
5. ბასარია ვ., საგადასახადო პოლიტიკა და საგადასახადო წნეხი. თბ., საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი, "გარდამავალი პერიოდის საფინანსო-ეკონომიკური პრობლემები საქართველოში(ტომი IV), 2000. -246-259 გვ.
6. გადასახადების კანონთა კრებული - წიგნი 1. თბ., საქართველოს რესპუბლიკის სახელმწიფო საგადასახადო სამსახური, 1994. -136 გვ.
7. გადასახადების კანონთა კრებული - წიგნი 5. თბ., საქართველოს რესპუბლიკის სახელმწიფო საგადასახადო სამსახური, გამომცემლობა "საგადასახადო მაცნე", 1995. -112 გვ.
8. გადასახადებზე ინსტრუქციების კრებული - წიგნი 2. თბ., საქართველოს რესპუბლიკის სახელმწიფო საგადასახადო სამსახური, 1994. -172 გვ.
9. ინსტრუქცია დამატებულ ღირებულებაზე გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ. თბ., საქართველოს რესპუბლიკის სახელმწიფო საგადასახადო ინსპექცია. 1992. -39 გვ.
10. კაკულია რ., ფინანსების ზოგადი თეორია. თბ., საქართველოს ეკონომიკის სამინისტროსთან არსებული ეკონომიკური და სოციალური პრობლემების სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი. ქუთაისის აკ. წერეთლის სახელობის სახელმწიფო უნივერსიტეტი. 1997. -325 გვ.

11. კორძაია დ., ლაშხია დ., კუჭუხიძე ი., საგადასახადო შემოსავლების პროგნოზირების ზოგიერთი მეთოდოლოგიური საკითხი. თბ., საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი, "გარდამავალი პერიოდის საფინანსო-ეკონომიკური პრობლემები საქართველოში (ტომი IV), 2000. -434-438 გვ.
12. მესხია ი., ნიკოლეიშვილი ო., გადასახადები და დაბეგვრა. თბ., საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული ფინანსების სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი, 2002. – 285 გვ.
13. მესხია ი., ურიდია გ., რუხაია ფ., საბაჟო გადასახდელები. თბ., 2004. -228 გვ.
14. მესხია ი., ჯალაღონია დ., ბუღალტრული აღრიცხვა ბასს- პრაქტიკაში. თბ., ივ. ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის სოხუმის ფილიალი; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული ფინანსების სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი. 2003. -304 გვ.
15. მესხია ი., ბასარია რ., საქართველოს საგადასახადო სისტემის სრულყოფის საკითხები. თბ., საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული ფინანსების სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი, 2001. -97 გვ.
16. მენქიუ გ., ეკონომიკის პრინციპები . თბ., "დიოგენე", 2000. -1064 გვ.
17. მალაშხია გ., შემოსავლები და მათი განაწილება, განაწილებით ურთიერთობათა ევოლუცია. თბ., საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი, "გარდამავალი პერიოდის საფინანსო-ეკონომიკური პრობლემები საქართველოში (ტომი IV), 2000. -84-100 გვ.

18. პაპავა ვ., პოსტკომუნისტური კაპიტალიზმის პოლიტიკუტი ეკონომია და საქართველოს ეკონომიკა, თბ., 2002. -გვ. 318.
19. სვანაძე ს., გადასახადების ისტორია. ქუთაისი, აკ. წერეთლის სახელობის სახელმწიფო უნივერსიტეტის გამომცემლობა, 2000. -60 გვ.
20. სვანაძე ს., დამატებული ღირებულების გადასახადის არსისა და გამოანგარიშების შესახებ. თბ., "ეკონომიკა" 5-6,ყოველთვიური საერთაშორისო რეცენზირებადი და რეფერირებადი სამეცნიერო ჟურნალი. 2005. -გვ. 87-88.
21. სვანაძე ს., სრულვყოთ სახელმწიფო შემოსავლების მობილიზების სამართლებრივი ბაზა.ქუთაისი, აკაკი წერეთლის სახელობის სახელმწიფო უნივერსიტეტი-შრომები-ტომი 2(36)-სოციოლოგიურ და ეკონომიკურ მეცნიერებათა სერია 3; 2002. -გვ. 101-106.
22. საგადასახადო სისტემა-როგორი უნდა იყოს იგი?!. ქუთაისი. გაეროს განვითარების პროგრამა გაზეთი "იმერეთის მოამბე" სერია 2 "სახელმწიფო და საზოგადოება". 2004. -16 გვ.
23. საქართველოს სტატისტიკური წელიწდეული 2008. თბ., საქართველოს ეკონომიკური განვითარების სამინისტრო, სტატისტიკის დეპარტამენტი. 2008. -326 გვ.
24. საქართველოს სოციალურ-ეკონომიკური მდგომარეობა 2003. საქართველოს სტატისტიკის სახელმწიფო დეპარტამენტი. თბ., "საინფორმაციო-საგამომცემლო ცენტრი", 2004. -74 გვ.

25. საქართველოს სოციალურ-ეკონომიკური მდგომარეობა 2002. საქართველოს სტატისტიკის სახელმწიფო დეპარტამენტი. თბ., "საინფორმაციო-საგამომცემლო ცენტრი", 2003. -70 გვ.
26. საქართველოს სოციალურ-ეკონომიკური მდგომარეობა 2001. საქართველოს სტატისტიკის სახელმწიფო დეპარტამენტი. თბ., "საინფორმაციო-საგამომცემლო ცენტრი", 2002. -66 გვ.
27. საქართველოს სოციალურ-ეკონომიკური მდგომარეობა 2000. საქართველოს სტატისტიკის სახელმწიფო დეპარტამენტი. თბ., "საინფორმაციო-საგამომცემლო ცენტრი", 2001. -76 გვ.
28. საქართველოს 2003 წლის ბიუჯეტის შესრულების ანგარიში. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო.
29. საქართველოს 2004 წლის ბიუჯეტის შესრულების ანგარიშები. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო.
30. საქართველოს 2005 წლის ბიუჯეტის შესრულების ანგარიშები. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო.
31. საქართველოს 2006 წლის ბიუჯეტის შესრულების ანგარიშები. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო.
32. საქართველოს 2007 წლის ბიუჯეტის შესრულების ანგარიშები. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო.
33. საქართველოს 2008 წლის ბიუჯეტის შესრულების ანგარიშები. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო.
34. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. თბ., საქართველოს საგადასახადო ინსპექცია, 1997. -176 გვ.
35. საქართველოს რესპუბლიკის კანონი სახელმწიფო გადასახადების შესახებ, ქუთაისი, გაზეთ "ეკონომიკის" რედაქცია, 1994. -86 გვ.
36. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. თბ., 2005. -200 გვ.

37. ხორავა ა., კვატაშიძე ნ., სრესელი ნ., გოგრიჭიანი ზ., ბუღალტრული აღრიცხვა -თეორია, ფინანსური აღრიცხვა- ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით. თბ., "მერიდიანი", 2006. -638 გვ.
38. შალამბერიძე ხ., საქართველოში საგადასახადო პოლიტიკის ზოგიერთი აქტუალური საკითხი.თბ.,საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი,"გარდამავალი პერიოდის საფინანსო-ეკონომიკური პრობლემები საქართველოში (ტომი IV), 2000. -347-352 გვ.
39. ჩიხლაძე ნ., საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემები. ქუთაისი, "სარკმელი საქართველოსი", 2004. -140 გვ.
40. ჩიხლაძე ნ., გადასახადები,გამოცდილება,პრობლემები. ქუთაისი, გამომცემლობა "სარკმელი საქართველოსი", 1999. -301 გვ.
41. ჩიხლაძე ნ., ზოგადი ეკონომიკისი. ქუთაისი. ქუთაისის სამართლისა და ეკონომიკის უნივერსიტეტი, 2008. - 216 გვ.
42. ცაავა გ., საგადასახადო განაკვეთების ოპტიმალურობის შესახებ. თბ.,საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი,"გარდამავალი პერიოდის საფინანსო-ეკონომიკური პრობლემები საქართველოში (ტომი IV), 2000. -292-299 გვ.
43. ძაძამია რ., ჟორჯოლიანი რ., ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენება. თბ., საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია, 2001. -404 გვ.

44. Брызгалин А.В., Берник В. Р., Головкин А. Н., Налоговая оптимизация: принципы, методы , рекомендации, арбитражная практика. Екатеринбург, ” Налоги и финансовое право”. 2002. -272 стр.
45. Бобоев М.Р., Мамбеталиев Н.Т., Тютюрюков Н.Н., Налоговые системы зарубежных стран: содружество независимых государств. Москва. ”Гелиос АРВ”, 2002. -624 стр.
46. Винницкий Д. В., Налоги и сборы. Москва, ”НОРМА”, 2002. -144 стр.
47. Джаарбеков С. М., Методы и схемы оптимизации налогообложения Москва, ”МЦФЭР”, 2002. -288 стр.
48. Князев В.Г., Черник Д.Г., Налоговые системы зарубежных стран. Москва, ”ЮНИТИ”, 1997. -191 стр.
49. Конторович В., ЧЕСТНЫЙ СЧЕТ - Наиден неполицейский способ кардинально увеличить поступления НДС в бюджет. Москва. журнал ”ЭКСПЕРТ ”, 7 Мая 2001 год № 17(277). стр 38-41 .
50. Лучшие рефераты по государственному регулированию и налогообложению. Ростов-на- Дону, ”Феникс”, 2002. -288 стр.
51. Миляков Н. В., Налоги и налогообложение. Москва, ”ИНФРА М”, 2000. -348 стр.

ინტერნეტ გვერდები:

52. <http://www.mof.ge/> - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ვებ გვერდი(გადამოწმებულია 18.09.2009)
53. <http://bizzone.info/> - ეკონომიკისა და ბიზნესის ახალი ამბები;
54. <http://www.economists.ge/> -საქართველოს ახალგაზრდა ეკონომისტთა ასოციაცია;
55. <http://afba.ge/> - ახალგაზრდა ფინანსისტთა და ბიზნესმენტთა ასოციაცია;

56. [http: //www.statistics. ge/](http://www.statistics.ge/) -საქართველოს სტატისტიკა;
57. [http: // finance.rambler. ru/](http://finance.rambler.ru/) - Рамблер Финансы;
58. [http: // www.rnk. ru/](http://www.rnk.ru/) - журнал ”Россииский налоговый курьер”
59. [http: // www.audit-it. ru/](http://www.audit-it.ru/) - Бухгалтерский учет, Налогообложение, Аудит.

დანართი 1

ეკონომიკური კავშირურთიერთობებისა და განვითარების ორგანიზაციის  
ქვეყნებში არაპირდაპირი გადასახადების ზოგადი დახასიათება

გადასახადის სახე და ქვეყანა, სადაც ის გამოიყენება	გადასახადის შემოღების წელი	მე-20ს. 90-იანი წლების დასაწყისში შემოსავლების ოდენობა ბიუჯეტში		განაკვეთი 01.01.1997 წლისათვის			ადრე (მანამდე) მოქმედი გადასახადი
		%-ში მთლიან შემოსავალთან მიმართებაში	%-ში შიდა ეროვნულ პროდუქტთან	შემცირებული	სტანდარტული	გადიდებული	
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>დამატებული ღირებულების გადასახადი</b>							
ორგანიზაციის წევრი ქვეყნები							
დანია	1967	20.6	9.9	--	25	--	გადასახადი საბითუმო ვაჭრობიდან
საფრანგეთი	1968	19.9	9.0	2.1	20.6	--	გადასახადი დამამუშავებელი მრეწველობის წარმოებიდან
გერმანია	1968	16.8	6.3	7	15	--	ბრუნვის გადასახადი
ჰოლანდია	1969	15.7	6.2	6	17.5	--	ბრუნვის გადასახადი
ლუქსემბურგი	1970	13.0	5.4	3	15.0	--	ბრუნვის გადასახადი
ბელგია	1971	16.0	7.5	0	21	--	ბრუნვის გადასახადი
ირლანდია	1972	21.3	8.4	0	21	--	გადასახადი საბითუმო, საცალო ვაჭრობიდან
დიდი ბრიტანეთი	1973	14.7	5.7	0	17.5	--	გადასახადი საბითუმო ვაჭრობიდან
იტალია	1973	15.1	6.2	4	19	--	ბრუნვის გადასახადი
ესპანეთი	1986	13.9	3.9	4	16	--	ბრუნვის გადასახადი
პორტუგალია	1986	13.3	4.3	5	17	--	გადასახადი საბითუმო ვაჭრობიდან
საბერძნეთი	1987	14.9	5.3	4	18	--	გადასახადი დამამუშავებელი მრეწველობის წარმოებიდან
შვეცია	1969	13.4	6.8	6	25	--	გადასახადი საცალო ვაჭრობიდან
ავსტრია	1973	21.7	9.1	10	20	--	ბრუნვის გადასახადი
ფინეთი	1994	--	6	12	22	--	გადასახადი დამამუშავებელი მრეწველობის წარმოებიდან
ორგანიზაციის							



არაწევრი ქვეყნები							
ნორვეგია	1970	1.9	8.3	--	23	--	გადასახადი საცალო ვაჭრობიდან
თურქეთი	1985	--	--	1	25	100- მდე	გადასახადი დამამუშავებელი მრეწველობის წარმოებიდან
ახალი ზელანდია	1986	12.4	3.8	0	12.5	--	გადასახადი საბითუმო ვაჭრობიდან
იაპონია	1989	0	0	0	5	--	---
კანადა	1991	0	0	--	7	--	გადასახადი საცალო ვაჭრობიდან (პროვინციებში)
ისლანდია	1989	0	0	14	24.5	--	გადასახადი საცალო ვაჭრობიდან
გადასახადი საცალო ვაჭრობაზე							
აშშ (გალკეული შტატები)	1932- -1969	7.3	2.1	--	4.25-10	--	გადასახადი ბრუტო შემოსავლებიდან
შვეიცარია	1941	9.3	3.0	2	6.5	9.3	---
სხვა გადასახადები გაყიდვაზე							
ავსტრალია	1930	7.6	2.4	12	22	32	---

განსხვავებები სტანდარტული განთავისუფლებისაგან

(მიღებულია შემდეგი “სტანდარტული განთავისუფლებები (შეღავათები)”: საფოსტო მომსახურება, სამედიცინო მომსახურება, სტომატოლოგიური მომსახურება, საქველმოქმედო საქმიანობა, განათლება, ორგანიზაციების არაკომერციული საქმიანობა საიდანაც არ მიიღებენ მოგებას, კულტურული მომსახურება, დაზღვევა და გადაზღვევა, უძრავი ქონების იჯარა, საფინანსო მომსახურება, ლატარია და აზარტული თამაშები, მიწის და შენობების მიწოდება).

ქვეყნები	განთავისუფლება, განსხვავებული “სტანდარტული შეღავათებისაგან”	“სტანდარტული შეღავათების” დაბეგვრა
1	2	3
ავსტრია	სატელეფონო კავშირი	კულტურა, იჯარა, საავადმყოფოები (ყველანი შემცირებული განაკვეთით)
ბელგია	იურიდიული მომსახურება	--
კანადა	ბავშვების მოვლა-პატრონობა, იურიდიული დახმარება, გადაზიდვები, ინსტრუმენტები და მოწყობილობა გზებისა და ხიდებისათვის, სტანდარტული მუნიციპალური მომსახურება.	ლატარია და აზარტული თამაშები, კომერციული მიწის და შენობების გაყიდვა-იჯარა.
დანია	სამგზავრო ტრანსპორტი, სპორტი, დაკრძალვები, ახალი შენობების გაყიდვა, მხატვრები	რადიო და ტელემაუწყებლობა, თეატრი და კინო
ფინეთი	წყალი	--
საფრანგეთი	--	მიწის ნაკვეთების გაყიდვა მშენებლობისთვის ზოგიერთი ნაგებობების იჯარა.
გერმანია	სატელეფონო კავშირი	--
საბერძნეთი	--	კულტურა (შემცირებული განაკვეთი)
ისლანდია	სპორტი, სამგზავრო ტრანსპორტი, კომპოზიტორები, დაკრძალვები	--
ირლანდია	ტრანსპორტი, რადიომაუწყებლობა, სახელმწიფო ორგანიზაციების მიერ წყლის მიწოდება	კომერციული უძრავი ქონების გრძელვადიანი იჯარა
იტალია	მუნიციპალური სამგზავრო ტრანსპორტი, დაკრძალვები	კომერციული მიწისა და შენობების მიწოდება (სტანდარტული განაკვეთი) <sup>1</sup> , სამშენებლო საწარმოები, უძრავი ქონების იჯარა (სტანდარტული განაკვეთი) <sup>2</sup>
იაპონია	სოციალური კეთილმოწყობის მომსახურება	კომერციული შენობების იჯარა, საფოსტო მომსახურება, კულტურული მომსახურება, შენობების მიწოდება
მექსიკა	ეროვნული და უცხოური ვალუტის გაყიდვა. ოქრო. ტრანსპორტი. მმართველობითი, სასოფლო-სამეურნეო თევზმომპოვებელი	საფოსტო მომსახურება და დაზღვევა, უძრავი ქონების იჯარა.

	საქმიანობა	
ჰოლანდია	სატელეფონო კავშირი, დაკრძალვები, კრემაცია, სახელმწიფო რადიომაუწყებლობა, სპორტი	--
ნორვეგია	სპორტი, სამგზავრო ტრანსპორტი, დაკრძალვები, ტელევიზია.	--
პორტუგალია	სოფლის მეურნეობა	--
შვეცია	ტელევიზია	--
თურქეთი	საზღვაო გადაზიდვები და გემების რემონტი, გამოყენებული სამეწარმეო საქმიანობისათვის, საავიაციო და სარკინიგზო ტრანსპორტის საშუალებები. სოციალური მომსახურება, სოფლის მეურნეობაში გამოყენებული წყალი.	განათლება და კულტურული მომსახურება, გაზეთები, წიგნები, ჟურნალები (შემცირებული განაკვეთები), საფოსტო მომსახურება, კომერციული შენობების გაყიდვა, იჯარა, რადიო და ტელემაუწყებლობა, საავადმყოფოები, ლატარია და აზარტული თამაშები.

დანართი 3

დღგ-ის სხვადასხვა განაკვეთების მოქმედების სფეროები

ქვეყნები	ნულოვანი	შემცირებული განაკვეთი	გადიდებული განაკვეთი
1	2	3	4
ავსტრია	--	სოფლის მეურნეობა, წიგნები, კვების პროდუქტები, სატყეო მეურნეობა, საავადმყოფოები, გაზეთები, ხელოვნება, კულტურა, ტრანსპორტის იჯარა	--
ბელგია	ინვალიდების მანქანები, გაზეთები	სოფლის მეურნეობა, ტანსაცმელი, კვების პროდუქტები, ქვანახშირი, ოქრო.	--
კანადა	მედიცინა, ზოგიერთი საფინანსო მომსახურება (არარეზიდენტებზე), სამედიცინო აღჭურვილობა, საერთაშორისო მოგზაურობისა და გადაზიდვების მომსახურება, სოფლის მეურნეობა, ძვირფასი ლითონები.	--	--
დანია	გაზეთები	--	--
ფინეთი	თვითმფრინავები, სატყეო მეურნეობა, გაზეთები, სასამართლო	--	--
საფრანგეთი	--	მედიცინა, ინვალიდების მოწყობილობა, წიგნები, სასტუმრო, დაკრძალვა, მუზეუმი, ტრანსპორტი, სამგზავრო გადაზიდვები, სოფლის მეურნეობა, საზოგადოებრივი კვება, კვების პროდუქტები, გაზეთები და წყალი	--
გერმანია	--	წიგნები, კვების პროდუქტები, გაზეთები, ტრანსპორტი (1)	--
საბერძნეთი	--	წიგნები, კულტურა, კვების პროდუქტები, მედიცინა, გაზეთები	
ისლანდია	საერთაშორისო გადაზიდვები, საერთაშორისო ვაჭრობაში, დასაქმებულ თვითმფრინავებზე და გემებზე გამოყენებული საწვავი და მოწყობილობა, გემების მშენებლობა	კვების პროდუქტები, გაზეთები, წიგნები, სასტუმროები, ცხელი წყალი, ელექტროენერგია და საწვავი სახლებისა და საცურო ბასეინების გასათბობად.	--

ირლანდია	წიგნები, საბავშვო ტანსაცმელი და ფეხსაცმელი, კვების პროდუქტები, ხორბალი, სასუქები, ზოგიერთი უალკოჰოლო სასმელი.	გაზეთები, საწვავი, ელექტროენერგია, ხელოვნების ნიმუშები, ვეტერინალური მომსახურება, სასოფლო-სამეურნეო მომსახურება, ავტომობილებისა და გემების გაქირავება, ფოტოგრაფირება, ბეტონი, დასვენების პერიოდში ცხოვრება, კვება რესტორნებსა და სასტუმროებში, მშენებლობის მომსახურება, უძრავი ქონება, რემონტის მომსახურება	--
იტალია	წიგნები, გაზეთები, საცხოვრებელი (2), ჯართი, ქალაქი მიღებული მეორადი ნედლეულიდან	კვების პროდუქტები, მედიკამენტები, საიუველირო ნაწარმი, სატელეფონო კავშირი, ყოველკვარტლური გამოცემები, იჯარა (3)	--
ლუქსემბურგი	--	სოფლის მეურნეობა, წიგნები, კვების პროდუქტები, საწვავი, მედიცინა, გეზეთები.	--
მექსიკა	მწვანელი, ხორცი, რძე და რძის პროდუქტები, კვერცხი, ფქვილი, პური, ყავა, მარილი, შაქარი, ნატურალური წყალი, ნაყინი, კაპიტალდაბანდებები სოფლის მეურნეობაში, სასუქები, პესტიციდები, სიმინდი, საქონლისა და მომსახურების ექსპორტი	დაპატენტებული წამლები, ყველა კვების პროდუქტის იმპორტი და გაყიდვა სასმელების გარდა, საქონელი, რომელიც არ იბეგრება 0%-ით და ითვლება როგორც ფუფუნების საგანი, მაგალითად იკრა ან ასეტრინა (4)	--
ჰოლანდია	--	საცხოვრებელი, სოფლის მეურნეობა, წიგნები, საზოგადოებრივი კვება, კვების პროდუქტები, მედიცინა, გაზეთები, სამგზავრო ტრანსპორტი, წყალი.	--
ნორვეგია	წიგნები, გაზეთები, ზოგიერთი თვითმფრინავი და გემი, სატვირთო სატრანსპორტო საშუალებებით გადაზიდვის მომსახურება, ნახმარი ავტომობილები (6)	--	--
ახალი ზელანდია	--	ხანგრძლივი ცხოვრება კომერციულ საცხოვრებელ ფართზე და ზოგიერთი მომსახურება, თუ ისინი წარმოდგება როგორც ფლობის უფლების ნაწილი (5)	--
პორტუგალია	--	წიგნები, კვების პროდუქტები, წამალი, დაკრძალვა, გაზეთები, საწვავი, ტრანსპორტი, ელექტროენერგია, საცხოვრებელი.	თვითმფრინავები, ბეწვეული, საიუველირო ნაწარმი, პარფუმერია (7).
ესპანეთი	--	წიგნები (8), საზოგადოებრივი კვება, კულტურა, კვების პროდუქტები (8), სასტუმროები, რესტორანი, წამლები (8), ტრანსპორტი (9), გაზეთი (8).	--

შვეცია	კომერციული თვითმფრინავები და გემები, გაზეთი, საავიაციო საწვავი	საცხოვრებელი ბინა, კვების პროდუქტები, სამგზავრო ტრანსპორტი, საფოსტო მომსახურება (9) და რესტორანი (10).	--
შვეიცარია	--	წყალი, კვების პროდუქტები, სპილენძი, გაზეთი, არაკომერციული ტელევიზია	--
თურქეთი	--	სასოფლო-სამეურნეო პროდუქცია, იჯარა, ნახმარი ავტომობილები, გაზეთი, წყლები, ჟურნალები, კვების ძირითადი პროდუქტები, ბუნებრივი გაზი, კინო, თეატრი, ოპერა, ბალეტი და განათლება.	იკრა, ბეწვეული, ბრილიანტი, ძვირფასი ქვები, ტელევიზია, სარეცხი მანქანები, ავტომობილები, გემები სამგზავრო გადაზიდვებისა და მოგზაურობისათვის, იარაღი, მომსახურება კაზინოში, ბარები, ღამის კლუბები და ა.ი. გაქირავება ავტომობილების, ვერტმფრენების, კაბელური ტელევიზიის მომსახურება.
დიდი ბრიტანეთი	საბავშვო ტანსაცმელი, კვების პროდუქტები, სამგზავრო ტრანსპორტი, წიგნები, გაზეთები, ადგილობრივი წყალი და კანალიზაცია, მედიცინა,	საწვავი და ენერჯია საოჯახო მოხმარებისათვის და საქველმოქმედო მიზნებისათვის (1995წ. 31 მარტამდე).	--

1. გამოიყენება მხოლოდ საზღვაო სამგზავრო ტრანსპორტთან და ადგილობრივ საზოგადოებრივ სამგზავრო ტრანსპორტთან მიმართებაში.
2. საცხოვრებელი ფართი, გაქირავებული ყველაზე გარდა სამშენებლო საწარმოებისა--ნულოვანი განაკვეთით, ხოლო საცხოვრებელი ფართი გაქირავებული სამშენებლო საწარმოებზე, იბეგრება შემცირებული განაკვეთით.
3. საცხოვრებელი ფართის იჯარა, გადაცემული სამშენებლო საწარმოებზე.
4. მექსიკის კანონმდებლობა დღე-ს შესახებ ჩამოთვლილ საქონელზე ითვალისწინებს 6%-იან განაკვეთს, მაგრამ 1994 წელს მათ მიეყენა დროებითი ნულოვანი განაკვეთი.
5. ეს მომსახურება გულისხმობს დასუფთავებისა და მომსახურების უზრუნველყოფას, ელექტროენერჯიას, გაზს, გათბობას, ტელეფონს, ტელევიზიას და სხვა.
6. ნახმარი და გადაფორმებული მანქანები იბეგრება აქციზის მოსაკრებლით.
7. გადიდებული განაკვეთი გაუქმებული იქნა 1995 წ. 1 იანვრიდან.
8. წიგნები, გაზეთები, წამლები, კვების ძირითადი პროდუქტები და სოციალური საცხოვრებელი იბეგრება გადასახადის “შემცირებული განაკვეთით”-3%, სხვა საქონელი იბეგრება შემცირებული განაკვეთით 6%.

9. საერთაშორისო გადაზიდვები იბეგრება სტანდარტული განაკვეთით.
10. 1995 წლის 1 იანვრიდან იბეგრება სტანდარტული განაკვეთით.

დანართი 4

საქართველოს ექსპორტი საერთაშორისო ვაჭრობის სტანდარტული  
კლასიფიკაციის კარების მიხედვით

(მოქმედ ფასებში; ათასი აშშ დოლარი)

	2003	2004	2005	2006	2007
ექსპორტი - სულ მათ შორის:	461 406	646 903	865 454	936 172	1 232 371
საკვები პროდუქტები და ცოცხალი ცხოველები	73 079	97 596	134 286	112 577	149 761
სასმელები და თამბაქო	89 214	102 422	165 702	119 617	143 204
დაუმუშავებელი მასალები, არასაკვები, საწვავის გარდა	126 890	169 845	167 170	222 217	263 279
მინერალური საწვავი, საცხები და მათთან დაკავშირებული მასალები	23 309	22 801	27 982	29 451	
ცხოველური და მცენარეული ზეთები, ცხიმები და ცვილები	112	706	203	63	1 771
ქიმიური და მათთან დაკავშირებული პროდუქცია, რომელიც სხვაგან არაა დასახელებული	28 968	44 317	58 457	77 872	118 371
სამრეწველო საქონელი (ნაწარმი) ძირითადად კლასიფიცირებული შესაბამის ნედლეულის გვერდით	35 586	62 949	110 300	138 597	261 829
მანქანები და სატრანსპორტო მოწყობილობები	57 029	119 753	146 305	155 226	152 849
შერეული სამრეწველო საგნები (ნივთები)	6 893	7 684	20 306	31 176	26 004
საქონელი და გარიგება, რომელიც სხვაგან არაა კლასიფიცირებული სვსკ-ში	20 326	18 830	34 743	49 376	69 402

წყარო: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური; შ.პ.ს. „საქართველოს გაზის ტრანსპორტირების კომპანია“, შ.პ.ს. „საქართველოს სახელმწიფო ელექტროსისტემა“.

დანართი 5

საქართველოს იმპორტი საერთაშორისო ვაჭრობის სტანდარტული კლასიფიკაციის კარების მიხედვით



(მოქმედ ფასებში; ათასი აშშ დოლარი)

	2003	2004	2005	2006	2007
იმპორტი - სულ მათ შორის:	1 141 165	1 845 555	2 489 953	3 677 745	5 214 883
საკვები პროდუქტები და ცოცხალი ცხოველები	166 139	318 510	361 546	494 312	687 719
სასმელები და თამბაქო	31 810	47 573	42 010	76 544	86 530
დაუმუშავებელი მასალები, არასაკვები, საწვავის გარდა	9 641	16 753	21 153	33 357	75 164
მინერალური საწვავი, საცხები და მათთან დაკავშირებული მასალები	205 670	318 021	495 590	713 230	916 059
ცხოველური და მცენარეული ზეთები, ცხიმები და ცვილები	8 618	20 052	27 042	28 964	37 582
ქიმიური და მათთან დაკავშირებული პროდუქცია, რომელიც სხვაგან არაა დასახელებული	132 486	183 494	238 219	330 072	444 099
სამრეწველო საქონელი (ნაწარმი) ძირითადად კლასიფიცირებული შესაბამის ნედლეულის გვერდით	213 170	277 377	312 989	492 081	1 019 855
მანქანები და სატრანსპორტო მოწყობილობები	290 542	493 510	731 251	1 060 386	1 449 143
შერეული სამრეწველო საგნები (ნივთები)	83 088	171 250	260 151	445 242	497 914
საქონელი და გარიგება, რომელიც სხვაგან არაა კლასიფიცირებული სვსკ-ში	—	14	2	3 558	817

წყარო: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური; შ.პ.ს. „საქართველოს გაზის ტრანსპორტირების კომპანია“, შ.პ.ს. „საქართველოს სახელმწიფო ელექტროსისტემა“.

## შიდა კრედიტების სტრუქტურა

(წლის ბოლოსათვის; მლნ. ლარი)

	2003	2004	2005	2005	2006
<b>შიდა კრედიტები - სულ</b>	<b>1642,3</b>	<b>1800,7</b>	<b>2462,4</b>	<b>3263,6</b>	<b>5032,1</b>
მათ შორის:					
მთავრობის წმინდა დავალიანება	766,4	744,6	633,1	430,8	293,4
დანარჩენი ეკონომიკის დავალიანება	875,9	1056,0	1829,3	2805,8	4738,7
აქედან:					
სესხები ეროვნულ ვალუტაში	95,8	138,0	409,1	712,1	1461,9
სესხები უცხოურ ვალუტაში	780,1	918,0	1420,2	2093,7	3276,8

წყარო: საქართველოს ეროვნული ბანკი.

**კომერციული ბანკების მიერ გაცემული სესხების მოცულობა და  
საშუალოწლიური შეწონილი საპროცენტო განაკვეთები**

	2003	2004	2005	2006	2007
სესხები - სულ, მლნ. ლარი	875,9	1056,0	1829,3	2805,8	4738,7
მათ შორის:					
ეროვნულ ვალუტაში	95,8	138,0	409,1	712,1	1461,9
უცხოურ ვალუტაში	780,1	918,0	1420,2	2093,7	3276,8
საპროცენტო განაკვეთები:					
მოკლევადიან ( 12 თვემდე) სესხებზე					
ეროვნულ ვალუტაში	25,9	28,0	21,0	20,0	23,0
უცხოურ ვალუტაში	22,5	20,0	22,0	20,0	20,0
გრძელვადიან ( 12თვეზე ან მეტი ვადით ) სესხებზე					
ეროვნულ ვალუტაში	19,2	21,0	21,0	20,0	20,0
უცხოურ ვალუტაში	18,4	17,0	16,0	16,0	16,0

წყარო: საქართველოს ეროვნული ბანკი

## შპს „სოფმარი“

N	პერიოდი	საგადასახადო განაკვეთების რეკვიმები	1 იანვრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით პერიოდში წარდგენილი დღ-ის დეკლარაციების მიხედვით					სალო	შედგენილი (ხარჯებზე) მისაჯუთენებელი გადასახადის თანხა	მიღებული მოგება	
			ჩათვლილი გადასახადის ოდენობა	ბრუნვა სულ	მ.შ						დარიცხული გადასახადის თანხა
					წულოვანი განაკვეთი	ადგილობრივი ბრუნვა	განთავისუფლებული ბრუნვა				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
2007	აინვარი	0-ვანი განაკვეთი	7311		1168910	3068	0	552	-6759		
		განთავისუფლების ნორმით									
	თებერვალი	0-ვანი განაკვეთი	6126		1334995	0	0	0	-6126		
		განთავისუფლების ნორმით									
	მარტი	0-ვანი განაკვეთი	8079		1114496	2007	0	361	-7718		
		განთავისუფლების ნორმით									
	აპრილი	0-ვანი განაკვეთი	6413		1697412	3082	0	555	-5858		
		განთავისუფლების ნორმით									
	მაისი	0-ვანი განაკვეთი	5726		1850368	1431	0	257	-5469		
		განთავისუფლების ნორმით									
	ივნისი	0-ვანი განაკვეთი	9021		1541841	1423	0	256	-8765		
		განთავისუფლების ნორმით									
	ივლისი	0-ვანი განაკვეთი	5884		1786069	3735	0	672	-5212		
		განთავისუფლების ნორმით									

აგვისტო	0-ვანი განაკვეთი	6480		1584998	3039	0	547	-5933			
	განთავისუფლ ების ნორმით										
სექტემბე რი	0-ვანი განაკვეთი	8770		1556259	78223	0	14080	5310			
	განთავისუფლ ების ნორმით										
ოქტომბე რი	0-ვანი განაკვეთი	6670		1137197	4900	0	929	-5741			
	განთავისუფლ ების ნორმით										
ნოემბერი	0-ვანი განაკვეთი	5275		1420566	1069	0	627	-4648			
	განთავისუფლ ების ნორმით										
დეკემბერ ი	0-ვანი განაკვეთი	28963		1341350	3039	0	547	-28416			
	განთავისუფლ ების ნორმით										
<b>ჯამი 2007</b>		<b>104718</b>	<b>0</b>	<b>17534461</b>	<b>105016</b>		<b>19383</b>	<b>-85335</b>		<b>854223</b>	
<b>2008</b>	იანვარი	0-ვანი განაკვეთი	7183		1124291	943	0	170	-7013		
		განთავისუფლ ების ნორმით									
	თებერვა ლი	0-ვანი განაკვეთი	7650		1000674	2128	0	383	-7267		
		განთავისუფლ ების ნორმით									
	მარტი	0-ვანი განაკვეთი	47321		988741	1988	0	358	-46963		
		განთავისუფლ ების ნორმით									
	აპრილი	0-ვანი განაკვეთი	13641		1191203	0	0	0	-13641		
		განთავისუფლ ების ნორმით									
	მაისი	0-ვანი განაკვეთი	20933		1329960	0	0	0	-20933		

	განთავისუფლების ნორმით									
ივნისი	0-ვანი განაკვეთი	17544		1383997	424	0	76	-17468		
	განთავისუფლების ნორმით									
ივლისი	0-ვანი განაკვეთი	6905		1088829	0	0	0	-6905		
	განთავისუფლების ნორმით									
აგვისტო	0-ვანი განაკვეთი	44745		1062563	0	0	0	-44745		
	განთავისუფლების ნორმით									
სექტემბერი	0-ვანი განაკვეთი	28435		1798681	424	0	76	-28359		
	განთავისუფლების ნორმით									
ოქტომბერი	0-ვანი განაკვეთი	23871		1441718	0	0	0	-23871		
	განთავისუფლების ნორმით									
ნოემბერი	0-ვანი განაკვეთი	13062		1175456	0	0	0	-13062		
	განთავისუფლების ნორმით									
დეკემბერი	0-ვანი განაკვეთი	8371		1242483	1073	0	193	-8178		
	განთავისუფლების ნორმით									
<b>ჯამი 2008</b>		<b>239661</b>	<b>0</b>	<b>14828596</b>	<b>6980</b>		<b>1256</b>	<b>-238405</b>		<b>1456512</b>

დანართი 9

შპს "ჯორჯიან მანგანუმი"

N	პერიოდი	საგადასახადო განაკვეთების რეჟიმი	1 იანვრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით პერიოდზე წარდგენილი დღგ-ის დეკლარაციების მიხედვით							შედეგზე (ხარჯებზე) მისაკუთმენებელი გადასახადის თანხა	მიღებული მოგება
			ჩათვლილი გადასახადის ოდენობა	ბრუნვა სულ	მ.შ			დარიცხული გადასახადის თანხა	საღდო		
					ნულოვანი განაკვეთი	ადგილობრივი ბრუნვა	განთავისუფლებული ბრუნვა				
1		3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
2007	იანვარი	0-ვანი განაკვეთი	715268		1541932	370322		66658	-648610		5272376
		განთავისუფლების ნორმით									
	თებერვალი	0-ვანი განაკვეთი	1614631		7933349	501562		122942	-1491689		
		განთავისუფლების ნორმით									
	მარტი	0-ვანი განაკვეთი	1101407		10803763	1570733		282732	-818675		
		განთავისუფლების ნორმით									
	აპრილი	0-ვანი განაკვეთი	1363093		20976355	366172		65911	-1297182		
		განთავისუფლების ნორმით									
	მაისი	0-ვანი განაკვეთი	894209		9846626	546717		120188	-774021		
		განთავისუფლების ნორმით									
	ივნისი	0-ვანი განაკვეთი	942284		4160760	459361		82685	-859599		
		განთავისუფლების ნორმით									
	ივლისი	0-ვანი განაკვეთი	1461638		56735161	515573		93275	-1368363		
		განთავისუფლების ნორმით									
	აგვისტო	0-ვანი განაკვეთი	1625784		2737155	503245		90584	-1535200		
		განთავისუფლების ნორმით									

2 0 0 8	სექტემბერი	0-ვანი განაკვეთი	1343041		59539	472222		87765	-1255276	
		განთავისუფლებების ნორმით								
	ოქტომბერი	0-ვანი განაკვეთი	1482273		29405386	1133344		204216	-1278057	
		განთავისუფლებების ნორმით								
	ნოემბერი	0-ვანი განაკვეთი	1675988		44052390	602031		109172	-1566816	
		განთავისუფლებების ნორმით								
	დეკემბერი	0-ვანი განაკვეთი	2254867		26432637	519409		93642	-2161225	96355948
		განთავისუფლებების ნორმით	16474483							
	<b>ჯამი 2007 წ</b>		<b>16474483</b>	<b>0</b>	<b>214685053</b>	<b>7560691</b>		<b>1419770</b>	<b>-15054713</b>	
	იანვარი	0-ვანი განაკვეთი	2520558		174116	531899		96487	-2424071	
		განთავისუფლებების ნორმით								
	თებერვალი	0-ვანი განაკვეთი	2560266		14683367	837629		150773	-2409493	
		განთავისუფლებების ნორმით								
	მარტი	0-ვანი განაკვეთი	2501282		68385680	728240		131090	-2370192	
		განთავისუფლებების ნორმით								
	აპრილი	0-ვანი განაკვეთი	1651466		27420646	998122		179662	-1471804	
		განთავისუფლებების ნორმით								
	მაისი	0-ვანი განაკვეთი	1769534		24428975	707094		127277	-1642257	
		განთავისუფლებების ნორმით								
	ივნისი	0-ვანი განაკვეთი	1242890		31813679	714995		128699	-1114191	



	განთავისუფლების ნორმით								
ივლისი	0-ვანი განაკვეთი	1940572		43748485	667599		120167	-1820405	
	განთავისუფლების ნორმით								
აგვისტო	0-ვანი განაკვეთი	1710977		38791122	1220055		241780	-1469197	
	განთავისუფლების ნორმით								
სექტემბერი	0-ვანი განაკვეთი	2016339		52410630	849243		152863	-1863476	
	განთავისუფლების ნორმით								
ოქტომბერი	0-ვანი განაკვეთი	2742359		22706700	695854		125253	-2617106	
	განთავისუფლების ნორმით								
ნოემბერი	0-ვანი განაკვეთი	2944673		8690916	733008		136762	-2807911	
	განთავისუფლების ნორმით								
დეკემბერი	0-ვანი განაკვეთი	964147		288304	805538		239118	-725029	
	განთავისუფლების ნორმით								
<b>ჯამი 2008 წ</b>		<b>24565063.00</b>	<b>0</b>	<b>333542620</b>	<b>9489276</b>		<b>1829931</b>	<b>-22735132</b>	

დანართი 10

რეგისტრირებულ სუბიექტთა რაოდენობა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმების მიხედვით

	2000	2001	2003	2004	2005	2006	2007	2008
სუბიექტები – სულ	71707	80516	94900	107133	121784	146767	176021	226465
კერძო სამართლის სუბიექტები	69194	77933	92163	104000	118529	143336	172543	222606
კომერციული იურიდიული პირები	24843	27301	29808	32629	36362	41919	50332	59865
სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (სპს)	1929	1991	2045	2106	2161	2246	2356	2396
კომანდიტური საზოგადოება	133	134	137	142	146	151	168	179
შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (შპს)	20910	23135	25481	28097	31653	36932	44923	54261
სააქციო საზოგადოება	1019	1162	1226	1316	1414	1581	1824	1909
კოოპერატივი	852	879	919	968	988	1009	1061	1120
არაკომერციული იურიდიული პირები	2491	3474	4323	5442	6278	6460	6710	8054
კავშირი (ასოციაცია)	1859	2657	3398	4483	5306	5454	5687	6875
ფონდი	632	817	925	959	972	1006	1023	1179
ინდივიდუალური საწარმო	36843	41876	52481	60050	69808	88736	109115	147913
ფილიალი, წარმომადგენლობა, სხვა	5017	5282	5551	5879	6081	6221	6386	6774
საჯარო სამართლის სუბიექტები	2513	2583	2737	3133	3255	3431	3478	3859

დანართი 11

რეგისტრირებულ სუბიექტთა რაოდენობა ეკონომიკური საქმიანობის სახეების მიხედვით

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
სუბიექტები – სულ მათ შორის:								
სოფლის მეურნეობა, ნადირობა და სატყეო მეურნეობა	2732	2839	3015	3111	3191	3277	3458	3680
თევზჭერა, მეთევზეობა	101	108	116	118	125	135	146	158
სამთომოპოვებითი მრეწველობა	265	284	303	321	345	375	428	494
დამამუშავებელი მრეწველობა	9064	9499	10094	10807	11693	12388	13284	13952
ელექტროენერჯის, აირისა და წყლის წარმოება და განაწილება	327	347	361	375	414	468	523	568
მშენებლობა	2174	2339	2445	2592	2799	3147	3717	4370
ვაჭრობა, ავტომობილების, საყოფაცხოვრებო ნაწარმისა და პირადი საგნების რემონტი	36258	42340	53818	62402	72867	94781	118214	162498
სასტუმროები და რესტორნები	2162	2290	2625	2903	3217	3552	3944	4176
თრანსპორტი და კავშირგაბმულობა	4942	5252	5417	5630	6182	6411	7098	7414
საფინანსო საქმიანობა	1091	1148	1193	1267	1331	1395	1532	1637
ოპერაციები უძრავი ქონებით, იჯარა და მომხმარებლისათვის მომსახურების გაწევა	3510	3793	4027	4342	4786	5239	5957	6605
სახელმწიფო მმართველობა	1486	1522	1552	1650	1707	1778	1837	1937
განათლება	966	1057	1127	1243	1291	1408	1532	1962
ჯანმრთელობის დაცვა და სოციალური დახმარება	1837	1941	2039	2141	2246	2421	2688	3007
კომუნალური, სოციალური და პერსონალური მომსახურების გაწევა	4777	5741	6752	8215	9573	9974	11644	13988
შინამოსამსახურის საქმიანობა და შინამეურნეობების საქმიანობა, დაკავშირებული საქონლისა და მომსახურების წარმოებასთან საკუთარი მოხმარებისათვის	9	9	9	9	9	9	10	10
ექსტერიტორიული ორგანიზაციების საქმიანობა	6	7	7	7	7	9	9	9

საქართველოს კონსოლიდირებული ბიუჯეტის სტრუქტურა  
(პროცენტი)

მაჩვენებელთა დასახელება	1999	2000	2001	2002	2003
შემოსავლები და გრანტები	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
სულ შემოსავლები	94,61	98,48	95,70	98,16	96,57
სულ საგადასახადო შემოსავლები	85,85	94,36	88,71	91,58	89,88
სულ საგადასახადო შემოსავლები (სახ.სპეც.ფონდების გარეშე)	69,16	76,23	71,13	73,86	70,10
საშემოსავლო გადასახადი	11,37	11,68	12,17	11,68	10,99
მოგების გადასახადი	6,13	8,64	5,96	6,74	7,30
დამატებული ღირებულების გადასახადი	27,32	31,17	31,90	33,77	29,85
ტერიტორიაზე რიალიზებული პროდუქციიდან და გაწეული მომსახურებიდან	16,15	17,75	17,99	17,42	16,52
იმპორტირებული პროდუქციიდან	10,15	13,42	13,91	16,35	13,32
აქციზი	13,25	9,72	80,1	7,45	7,64
ტერიტორიაზე წარმოებული პროდუქციიდან	1,33	1,13	1,90	2,12	2,02
იმპორტირებული პროდუქციიდან	10,86	8,59	6,11	5,32	5,62
საბაჟო გადასახადი	3,57	5,72	4,93	4,82	5,05
სხვა გადასახადები	9,61	9,31	8,15	9,40	9,26
კაპიტალური შემოსავლები	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
არასაგადასახადო შემოსავლები	8,87	4,12	6,99	6,58	6,69
სახელმწიფო სპეციალური ფონდების შემოსავალი	16,16	18,13	17,58	17,72	20,22
სოციალური დაზღვევის სახ.ფონდი სულ	12,61	15,09	13,94	14,29	16,40
დასაქმების ერთიანი სახ.ფონდი სულ	0,45	0,53	0,46	0,00	0,00
სახელმწიფო საგზაო ფონდი სულ	4,13	2,51	3,18	3,43	3,82
გრანტები	5,39	1,52	4,30	1,84	3,43
საგადასახადო დეპარტამენტის საგადასახადო შემოსავალი	56,58	63,60	60,12	61,36	61,33
საბაჟო დეპარტამენტის საგადასახადო შემოსავალი	27,19	30,73	26,66	28,74	26,81

**სამეწარმეო საქმიანობის ძირითადი ეკონომიკური  
მაჩვენებლები**

	2005	2006	2007
გამოკვლეულ საწარმოთა რაოდენობა	34934	28530	23137
ბრუნვა, მლნ. ლარი		13090.3	17544.4
გამოშვებული პროდუქცია (სუბსიდიების ჩათვლით), მლნ. ლარი	5838.3	7412.6	9645.4
დამატებითი ღირებულება, მლნ. ლარი	2796.8	3479.4	4541.8
შუალედური მოხმარება, მლნ. ლარი	3041.5	3933.2	5103.7
ძირითადი კაპიტალი, მლნ. ლარი	5415.1	6040.5	7935.9
დასაქმებულთა რაოდენობა, ათასი კაცი	388.9	361.0	361.2
შრომის საშუალო თვიური ანაზღაურება, ლარი	204.5	285.8	381.6

**ბრუნვის მოცულობა ეკონომიკური საქმიანობის სახეების მიხედვით**

	ბრუნვა, მლნ. ლარი			პროცენტობით ჯამთან		
	2005	2006	2007	2005	2006	2007
სამეწარმეო სფერო-სულ	10076,3	13090,3	17544,4	100	100	100
მათ შორის:						
სოლის მეურნეობა, ნადირობა და სატყეო მეურნეობა	40,0	46,7	77,6	0,4	0,4	0,4
თევზჭერა, მეთევზეობა	1,6	1,2	1,4	0,0	0,0	0,0
სამთომომპოვებელი მრეწველობა	167,8	279,1	477,3	1,7	2,1	2,7
დამამუშავებელი მრეწველობა	1608,1	1935,0	2734,3	16,0	14,8	15,6
ელექტროენერჯის, აირისა და წყლის წარმოება და განაწილება	785,3	1014,6	1150,5	7,8	7,8	6,6
მშენებლობა	778,8	1125,3	1604,6	7,7	8,6	9,1
ვაჭრობა; ავტომობილების, საყოფაცხოვრებო ნაწარმისა და პირადი მოხმარების საგნების რემონტი	4018,0	5399,1	7616,8	39,9	41,2	43,4
სასტუმროები და რესტორნები	126,7	179,0	192,8	1,3	1,4	1,1
ტრანსპორტი და კავშირგაბმულობა	2008,4	2442,0	2766,4	19,9	18,7	15,8
საფინანსო საქმიანობა	19,2	...	...	0,2	...	...
ოპერაციები უძრავი ქონებით, იჯარა და მომხმარებლისათვის მომსახურების გაწევა	215,9	353,6	459,7	2,1	2,7	2,6
განათლება	68,7	43,5	69,8	0,7	0,3	0,4
ჯანმრთელობის დაცვა და სოციალური დახმარება	154,7	152,8	206,0	1,5	1,2	1,2
კომუნალური, სოციალური და პერსონალური მომსახურების გაწევა	83,1	118,3	186,1	0,8	0,9	1,1

**გამომწვეული პროდუქციის მოცულობა ეკონომიკური საქმიანობის სახეების მიხედვით**

(სუბსიდიების ჩათვლით)

	პროდუქციის მოცულობა მლნ.ლარი			პროცენტობითი ჯამთან		
	2005	2006	2007	2005	2006	2007
სამეწარმეო სფერო - სულ	5838.3	7412.6	9645.4	100	100	100
<b>მათ შორის:</b>						
სოფლის მეურნეობა, ნადირობა და სატყეო მეურნეობა	40.5	44.8	82.2	0.7	0.6	0.9
თევზჭერა, მეთევზეობა	1.5	1.3	1.4	0.0	0.0	0.0
სამთომომპოვებითი მრეწველობა	157.2	235.1	277.3	2.7	3.2	2.9
დამამუშავებელი მრეწველობა	1581.3	1919.1	2532.9	27.1	25.9	26.3
ელექტროენერჯის, აირისა და წყლის წარმოება და განაწილება	546.6	624.8	773.1	9.4	8.4	8.0
მშენებლობა	768.9	1186.0	1718.2	13.2	16.0	17.8
ვაჭრობა; ავტომობილების, საყოფაცხოვრებო ნაწარმისა და პირადი მოხმარების საგნების რემონტი	533.3	741.1	1150.5	9.1	10.0	11.9
სასტუმროები და რესტორნები	134.6	177.4	193.5	2.3	2.4	2.0
ტრანსპორტი და კავშირგამბულობა	1475.2	1806.7	1936.2	25.3	24.4	20.1
საფინანსო საქმიანობა	8.7			0.1		
ოპერაციები უძრავი ქონებით, იჯარა და მომხმარებლისათვის მომსახურების გაწევა	231.8	307.7	410.0	4.0	4.2	4.3
განათლება	89.8	48.8	78.0	1.5	0.7	0.8
ჯამრთელობის დაცვა და სოციალური დახმარება	161.8	198.6	285.4	2.8	2.7	3.0
კომუნალური, სოციალური და პერსონალური მომსახურების გაწევა	107.1	121.3	206.7	1.8	1.6	2.1

ინვესტიციები ძირითად კაპიტალში

(მლნ. ლარი)

	2003	2004	2005	2006	2007*
სოფლის მეურნეობა, ნადირობა და სატყეო მეურნეობა; მეთევზეობა და თევზჭერა	76,1	83,5	88,9	98,1	120,2
მრეწველობა	209,4	243,5	222,3	204,7	311,4
მშენებლობა	56,6	146,5	143,9	187,9	252,7
ვაჭრობა; ავტომობილების, საყოფაცხოვრებო ნაწარმისა და პირადი სარგებლობის საგნების რემონტი	119,9	142,7	124,3	102,0	195,3
სასტუმროები და რესტორნები	38,6	36,8	38,8	51,6	58,4
ტრანსპორტი და კავშირგაბმულობა	752,7	853,8	900,0	965,9	1163,1
საფინანსო საქმიანობა	37,8	46,9	57,0	63,8	118,0
ოპერაციები უძრავი ქონებით, იჯარა და კომერციული საქმიანობა	88,0	89,6	110,7	111,9	251,8
განათლება	53,0	42,9	58,8	67,5	86,0
ჯანმრთელობის დაცვა და სოციალური მომსახურება	22,7	39,9	32,3	31,1	40,6
კომუნალური, სოციალური და პერსონალური მომსახურების გაწევა	139,2	141,1	189,2	237,4	308,1
სახელმწიფო მმართველობა და საერთო სარგებლობის აქტივები (გზები საინჟინრო ნაგებობები)	80,4	225,7	678,5	724,2	975,6
პირადი სარგებლობის აქტივები (საცხოვრისები, აგარაკები და საოჯახო სამეურნეო საშუალებები)	609,2	604,8	616,7	678,0	924,0
ინვესტიციები ძირითად კაპიტალში -სულ	2283,6	2697,3	3261,4	3524,2	4805,6



ძირითად კაპიტალში ინვესტიციების განაწილება

	(პროცენტი)				
	2003	2004	2005	2006	2007
სოფლის მეურნეობა, ნადირობა და სატყეო მეურნეობა; მეთევზეობა და თევზჭერა	3,3	3,1	2,7	2,8	2,5
მრეწველობა	9,2	9,0	6,8	5,8	6,5
მშენებლობა	2,5	5,4	4,4	5,3	5,3
ვაჭრობა; ავტომობილების, საყოფაცხოვრებო ნაწარმისა და პირადი სარგებლობის საგნების რემონტი	5,2	5,3	3,8	2,9	4,1
სასტუმროები და რესტორნები	1,7	1,4	1,2	1,5	1,2
ტრანსპორტი და კავშირგაბმულობა	33,0	31,7	27,6	27,4	24,2
საფინანსო საქმიანობა	1,7	1,7	1,7	1,8	2,5
ოპერაციები უძრავი ქონებით, იჯარა და კომერციული საქმიანობა	3,9	3,3	3,4	3,2	5,2
განათლება	2,3	1,6	1,8	1,9	1,8
ჯამრთელობის დაცვა და სოციალური მომსახურება	1,0	1,5	1,0	0,9	0,8
კომუნალური, სოციალური და პერსონალური მომსახურების გაწევა	6,1	5,2	5,8	6,7	6,4
სახელმწიფო მმართველობა და საერთო სარგებლობის აქტივები (გზები, საინჟინრო ნაგებობები)	3,5	8,4	20,8	20,6	20,3
პირადი სარგებლობის აქტივები (საცხოვრისები, აგარაკები და საოჯახო სამეურნეო საშუალებები)	26,7	22,4	18,9	19,2	19,2
<b>ინვესტიციები ძირითად კაპიტალში -სულ</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

**მთლიანი დაგროვება**

(მლნ. ლარი)

	2003	2004	2005	2006	2007
<b>ძირითადი კაპიტალის მთლიანი ფორმირება</b>	<b>2283,6</b>	<b>2697,3</b>	<b>3261,4</b>	<b>3524,2</b>	<b>4805,6</b>
სამეწარმეო საქტორის ინვესტიციები ძირითად საშუალებებში	1594,0	1866,8	1966,2	2122,0	2905,7
შინამეურნეობების ინვესტიციები საცხოვრისებში, სამეურნეო ნაგებობებსა და კულტივირებულ აქტივებში	609,2	604,8	616,7	678,0	924,3
ინვესტიციები საერთო სარგებლობის აქტივებში ( გზები, საინჟინრო ნაგებობები, სახელმწიფო მმართველობის ორგანოები)	80,4	225,7	678,5	724,2	975,6
<b>მარაგების ცვლილება</b>	<b>398,7</b>	<b>437,5</b>	<b>630,1</b>	<b>731,1</b>	<b>1077,0</b>
<b>მთლიანი დაგროვება</b>	<b>2682,3</b>	<b>3134,8</b>	<b>3891,5</b>	<b>4255,3</b>	<b>5882,6</b>

**სამშენებლო ორგანიზაციების მიერ შესრულებული სამშენებლო სამუშაოების მოცულობა რეგიონების მიხედვით<sup>1)</sup>**

(ფაქტობრივად მოქმედ ფასებში; ათასი ლარი)

	2003	2004	2005	2006	2007
საქართველო-სულ	297890	377092	746110	1184909	1717177
<b>მათ შორის:</b>					
ქ.თბილისი	174727	237882	467914	756859	1105289
აფხაზეთის არ	0	0	0	0	0
აჭარის არ	21226	14228	52255	93988	138069
გურია	1477	3167	322	13524	9464
იმერეთი	355430	12668	32381	49828	65116
კახეთი	4305	6803	4926	14156	20643
მცხეთა-მთიანეთი	7503	9090	13746	27184	15286
რაჭა-ლეჩხუმი და ქვემო სვანეთი	1407	2027	7128	6155	5719
სამეგრელო-ზემო სვანეთი	11440	55382	86938	120505	234569
სამცხე-ჯავახეთი	2157	3106	15663	13569	13015
ქვემო-ქართლი	16241	14955	31147	39481	42784
შიდა ქართლი	21864	17784	30792	49286	66600

<sup>1)</sup> 2003-2005 წწ.-მხოლოდ ძირითადი საქმიანობის, 2006 წლიდან-როგორც ძირითადი, ისე არაძირითადი საქმიანობის მიხედვით.

ტვირთის გადატანა საერთო სარგებლობის ტრანსპორტის სახეების მიხედვით

(ათასი ტონა)

წლები	სულ	მათ შორის:			
		სარკინიგზო	საავტომობილო	საზღვაო	საჰაერო
1996	14149	4783.7	8800	561.8	3.5
1997	19703	7200	12200	300	3
1998	24124.1	8494.9	15000	625	4.2
1999	25913.4	9492	16000	41931	2.3
2000	30060	11496	18500	62.6	1.3
2001	33241.3	13209.6	20000	30.5	1.2
2002	37488.3	14951.5	22500	35.5	1.3
2003	41081.4	16558.7	24500	21.4	1.3
2004	41149.8	15424.4	25700	23.9	1.5
2005	45971.5	18986.7	26959.3	23.9	1.6
2006	49946.6	22643.3	27261.3	40.4	1.6
2007	49830.4	22230.2	27561.2	37.9	1.1

კავშირგაბმულობის ძირითადი მაჩვენებლები

(წლის ბოლოსათვის)

წლები	სატელეფონო სადგურების რაოდენობა, ერთეული	სატელეფონო ქსელში ჩართული აბონენტების რაოდენობა		ფიჭური კავშირის აბონენტების რაოდენობა, ათასი
		სულ, ათასი ცალი	აქედან ბინის	
1996	738	567,4	468.0	....
1997	734	581,6	464.9	34.4
1998	518	576,9	433.7	51.5
1999	518	599,0	421.4	72.5
2000	427	572,4	404.6	185.5
2001	409	582,3	394.0	284.0
2002	405	587,0	389.4	412.8
2003	396	588,3	363.8	560.8
2004	318	532,8	445.1	840.6
2005	346	544.4	480.8	1174.3
2006	364	571.7	507.6	1703.9
2007	221	577.2	500.2	2310.4

წყარო: 1996-2003 წწ. - ტრანსპორტისა და კომუნიკაციის სამინისტრო, 2004 წლიდან - სტატისტიკის დეპარტამენტი.

**ცალკეული ქვეყნების ფულად-საკრედიტო რეზერვების  
ორბანოების საერთაშორისო სავალუტო რეზერვები**

(წლის ბოლოსათვის; მლნ. აშშ დოლარი)

	1995	2002	2003	2004	2004	2006
<b>დსთ-ის ქვეყნები</b>						
აზერბაიჯანი	120.9	720.5	802.8	1075.1	1075.1	2500.4
ბელარუსი	377.0	618.8	594.8	749.4	749.4	1098.9
თურქმენეთი	...	...	...	...	...	...
მოლდოვა	257.0	268.9	302.3	470.3	597.5	755
რუსეთი	14383	44054	73175	120809	175891	295568
საქართველო	198.5	202.2	196.2	386.7	478.6	930.8
სომხეთი	99.6	415.6	502.0	547.8	669.5	1071.9
ტაჯიკეთი	...	89.5	111.9	157.5	168.2	175.1
უზბეკეთი	...	...	...	...	...	...
უკრაინა	1051	4205	6683	9491	18988	21845
ყაზახეთი	1135	2555	6236	8473	6084	17751
ყირგიზეთი	81.0	288.8	364.6	528.2	597.5	775.5
<b>სხვა ქვეყნები</b>						
ავსტრია	18730	9683	8470	7858	7858	7010
აშშ	74780	67960	74890	75890	75890	54850

მთლიანი შიდა პროდუქტის სტრუქტურა დამატებული ღირებულების მიხედვით

(პროცენტი ჯამის მიმართ)

	2006	2007	2008
სოფლის მეურნეობა	11,2	9,2	8,9
მრეწველობა	12,4	11,5	11,1
პროდუქტების გადამუშავება შინამეურნეობების მიერ	2,5	2,7	2,4
მშენებლობა	6,9	6,7	5,3
ვაჭრობა	13,6	12,8	13,9
სასტუმროები და რესტორნები	2,3	2,1	2,1
ტრანსპორტი	8,0	7,2	6,6
კავშირგაბმულობა და ფორმა	3,6	3,1	3,4
საფინანსო საქმიანობა	2,1	2,2	2,1
ოპერაციები უძრავი ქონებით, კვლევები,კომერციული საქმიანობა	3,3	3,4	3,4
სახელმწიფო მმართველობა	8,5	12,8	14,9
განათლება	3,7	3,2	3,5
ჯანმრთელობის დაცვა და სოციალური მომსახურება	4,3	4,1	4,1
სხვა დარგები	5,0	5,0	4,8
წმინდა არაპირდაპირი გადასახადები	12,6	14,0	13,4
<b>მთლიანი შიდა პროდუქტი</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

**უმუშევრობის დონე ცალკეულ ქვეყნებში**

(საშუალოდ წელიწადში; პროცენტობით ეკონომიკურად აქტიურ

მოსახლეობასთან)

	2001	2002	2003	2004	2005	2006
<b>დსთ-ის ქვეყნები</b>						
აზერბაიჯანი <sup>1)</sup>	1.2	1.3	1.3	1.4	1.4	1.3
ბელარუსი <sup>1)</sup>	2.3	2.7	2.9	2.5	1.5	1.4
თურქმენეთი	...	...	...	...	...	...
მოლდოვა	7.3	6.8	7.9	8.1	7.3	7.4
რუსეთი	8.8	8.5	7.8	7.9	7.6	7.2
საქართველო	11.1	12.6	11.5	12.6	13.8	13.6
სომხეთი <sup>1)</sup>	10.4	9.4	9.3	9.4	7.6	7.4
ტაჯიკეთი <sup>1)</sup>	2.3	2.5	2.3	2.0	2.1	2.2
უზბეკეთი <sup>1)</sup>	0.4	...	...	...	...	...
უკრაინა	11.1	10.1	9.1	8.6	7.2	6.8
ყაზახეთი	10.4	9.3	8.8	8.4	8.1	7.8
ყირგიზეთი	0	12.5	9.9	8.5	8.1	8.1
<b>სხვა ქვეყნები</b>						
ავსტრია	3.6	4.0	4.3	4.9	5.1	4.8
აშშ	4.8	5.8	6.0	5.5	5.1	4.6
ბელგია	6.6	7.5	8.2	8.4	8.4	8.5
ბულგარეთი	19.8	17.8	13.7	12.0	10.1	9.2
გაერთიანებული სამეფო	4.8	5.1	5.0	4.8	4.8	5.4
გერმანია	7.9	8.7	9.1	9.2	9.2	8.1
დანია	4.8	4.7	5.5	5.7	5.0	4.1
ესტონეთი	12.6	10.3	10.0	9.7	7.9	5.9
იაპონია	5.0	5.4	5.3	4.7	4.4	4.1
იტალია	9.5	9.0	8.5	8.1	7.7	6.8
კანადა	7.2	7.6	7.6	7.2	6.8	6.3
ლატვია	13.1	12.0	10.6	10.4	8.9	6.8
ლიტვა	17.4	13.8	12.4	11.4	8.3	5.9
პოლონეთი	18.2	19.9	19.7	18.2	16.6	13.0
რუმინეთი	6.6	8.4	7.0	8.0	7.1	7.3
საფრანგეთი	8.8	8.9	9.7	9.2	9.1	9.1
სლოვაკეთი	19.2	18.5	17.4	18.1	16.2	13.4
უნგრეთი	5.7	5.8	5.9	6.1	7.2	7.5
ფინეთი	9.1	9.1	9.0	8.8	8.4	7.7
შვედეთი	4.0	4.9	4.9	5.5	5.8	5.3
ჩეხეთი	8.1	7.3	7.8	8.3	7.9	7.2
ჩინეთი <sup>2)</sup>	3.6	...	...	...	...	...

<sup>1)</sup> დასაქმების ცენტრების მონაცემებით

<sup>2)</sup> ქალაქად მცხოვრები უმუშევრები



დასაქმებულების რიცხოვნობა ცალკეულ ქვეყნებში

	(მლნ. კაცი)					
	2001	2002	2003	2004	2005	2006
<b>დსთ-ის ქვეყნები</b>						
აზერბაიჯანი	3,7	3,7	3,7	3,8	3,9	4,0
ბელარუსი	4,4	4,4	4,3	4,3	4,3	4,4
თურქმენეთი	...	...	...	...	...	...
მოლდოვა	1,5	1,5	1,4	1,3	1,3	1,3
რუსეთი	65,0	65,6	66,0	66,4	66,8	67,0
საქართველო	1,9	1,8	1,8	1,8	1,7	1,7
სომხეთი	1,3	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1
ტაჯიკეთი	1,8	1,9	1,9	2,1	2,1	2,1
უზბეკეთი	9,1	9,3	...	9,9	10,2	...
უკრაინა	20,0	20,1	20,2	20,3	20,7	20,7
ყაზახეთი	6,7	6,7	7,0	7,2	7,3	7,4
ყირგიზეთი	1,8	1,8	1,8	1,9	1,9	2,1
<b>სხვა ქვეყნები</b>						
ავსტრია	3,8	3,8	3,8	3,7	3,8	3,9
აშშ	135,1	136,5	137,7	139,3	141,7	144,4
ბელგია	4,1	4,1	4,1	4,1	4,2	4,2
ბულგარეთი	2,7	2,7	2,8	2,9	3,0	3,1
გაერთიანებული სამეფო	28,2	28,4	27,8	28,5	28,7	28,9
გერმანია	36,8	36,5	36,2	35,7	35,8	...
დანია	2,7	2,7	2,7	2,7	2,7	2,8
ესტონეთი	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6
იაპონია	64,1	63,3	63,2	63,6	63,6	63,8
იტალია	21,6	21,9	22,1	22,4	22,6	23,0
კანადა	14,9	15,3	15,7	15,9	16,2	16,5
ლატვია	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,1
ლიტვა	1,4	1,4	1,4	1,4	1,5	1,5
პოლონეთი	14,2	13,8	13,6	13,8	14,1	14,6
რუმინეთი	10,7	9,2	9,2	9,2	9,1	9,3

საფრანგეთი	23,8	23,9	24,6	24,4	24,5	24,7
სლოვაკეთი	2,1	2,1	2,2	2,2	2,2	2,3
უნგრეთი	3,9	3,9	3,9	3,9	3,9	3,9
ფინეთი	2,4	2,4	2,4	2,4	2,4	2,5
შვედეთი	4,2	4,2	4,2	4,2	4,3	4,3
ჩეხეთი	4,7	4,8	4,7	4,7	4,8	4,8
ჩინეთი	730	737	744	752	...	...

ფინანსთა სამინისტრო შემოსავლების სამსახური

ფორმა N

230085797

(გადასწდელის ს/ნ ან პ/ნ)

"ჯორჯიან მანგანეზი"

(ორგანიზაციის დასახელება)

შედარების აქტი

01-01-2008 -დან 31-12-2008 -მდე

*Handwritten signature*

N	გადასახადის დასახელება	საღდო - საანგარიშო პერიოდის დასაწყისისათვის ( 31-12-2007 მდგომ.)			დარიცხულია ან შექცირებ. დამატებით დარიცხულია გადასახდელები საანგარიშო ან შექცირ. საანგ. პერ. ში პერიოდში (სანქცია, საურაფი)				გადახდილია ბიუჯეტში	საღდო - საანგარიშო პერიოდის დასასრულისათვის ( 30-12-2008 მდგომ)			
		ნარჩენი	საურაფი	ზედმეტობა	ძირითადი	საურაფი	ძირითადი	საურაფი		სულ	ნარჩენი	საურაფი	ზედმეტობ
1	დღე	0.00	0.00	3773130.56	23933279.29	3382.56	5664570.25	0.00	10472248.00	0.00	0.00	11566209	
2	უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული დღე	0.00	0.00	0.00	136075.68	399.41	1000.00	0.00	143905.87	0.00	0.00	6430	
3	მოგების გადასახადი	0.00	0.00	3303.64	3788458.37	4144.89	4339723.00	0.00	2671376.65	5453559.80	4086.17	0	
4	საშემოსავლო გადასახადი	0.00	0.00	49241.17	10710786.91	932.30	0.00	0.00	10831280.66	0.00	0.00	168802	
5	მიწის გადასახადი (სახოფლო)	0.00	0.00	1.50	235630.00	0.00	209637.00	0.00	25863.00	128.50	0.00	0	
6	ბუნებ. რესურ. სარგებ. მოსაკრებელ	479.85	4.70	0.00	385432.55	142.24	0.00	0.00	386041.72	0.00	17.62	0	
7	სოციალური გადასახადი	0.00	0.00	118736.81	753426.78	1090.61	0.00	0.00	532473.75	102905.81	401.02	0	
8	ქონების გადასახადი	0.00	0.00	731440.00	1121878.00	0.00	0.00	0.00	615949.00	0.00	0.00	225511	
9	სხვა ჯარიმები	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0	
10	საღარი აპარატები	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0	
11	მიწა - არასახოფლო	97132.25	0.00	0.00	982327.90	382.89	0.00	0.00	854021.32	225438.83	382.89	0	
<b>ს უ ლ :</b>		<b>97612.10</b>	<b>4.70</b>	<b>4675853.68</b>	<b>5819263.10</b>	<b>10474.90</b>	<b>9795656.25</b>	<b>0.00</b>	<b>5588663.97</b>	<b>5782032.94</b>	<b>4887.70</b>	<b>11966953</b>	

წყარო: შემოსავლების სამსახურის ერთიანი კომპიუტერული ბაზის მონაცემები

ფინანსთა სამინისტრო შემოსავლების სამსახური

მარტი 28

230085797

(გადახდელის ს/ნ ან პ/ნ)

"ჯორჯიან მანგანუმი"

(ორგანიზაციის დასახელება)

შედარების აქტი

01-01-2007 -დან 31-12-2007 -მდე

N	გადასახადის დასახელება	საღდო - საანგარიშო პერიოდის დასაწყისისათვის ( 31-12-2006 -მდე)მ.			დარიცხულია ან შექცირებულია დაპატებით დარიცხულია გადასახდელები საანგარიშო ან შექცირ. საანგ.პერ. ში პერიოდში (სანქცია, საურავი)				გადახდილია ბიუჯეტში	საღდო - საანგარიშო პერიოდის დასასრულისათვის ( 30-12-2007 -მდე)მ.		
		ნარჩენი	საურავი	ზედმეტობა	ძირითადი	საურავი	ძირითადი	საურავი		სულ	ნარჩენი	საურავი
1	დღგ	0.00	0.00	7412.83	13165717.73	0.00	0.00	0.00	9400000.00	0.00	0.00	3773130
2	უკუღაბეგვრის უწყისო დარიცხული დღ	0.00	0.00	0.00	1539.45	0.00	0.00	0.00	1539.45	0.00	0.00	0
3	შოგების გადასახადი	0.00	0.00	0.00	47461.60	0.00	0.00	0.00	50765.24	0.00	0.00	3300
4	საშემოსავლო გადასახადი	0.00	0.00	0.00	2690825.60	64.41	0.00	0.00	2740131.18	0.00	0.00	49241
5	მიწის გადასახადი (სასოფლო)	0.00	0.00	0.00	25991.50	0.00	0.00	0.00	25993.00	0.00	0.00	1
6	ბუნებ. რესურ. სარგებ. მოხაკრებელ	0.00	0.00	0.00	285401.37	485.81	0.00	0.00	285402.96	479.85	4.37	0
7	სოციალური გადასახადი	0.00	0.00	0.00	4607073.91	107.35	0.00	0.00	4725918.07	0.00	0.00	118730
8	ქონების გადასახადი	0.00	0.00	0.00	273774.00	0.00	0.00	0.00	1005214.00	0.00	0.00	731440
9	სხვა ჯარიმები	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0
10	საღარი აპარატები	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0
11	მიწა - არასასოფლო	0.00	0.00	0.00	752716.37	0.00	0.00	0.00	655584.12	97132.25	0.00	0
<b>ს უ ლ :</b>		<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	<b>7412.83</b>	<b>4480933.93</b>	<b>657.57</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	<b>90548.02</b>	<b>97612.10</b>	<b>4.37</b>	<b>4675853</b>

წყარო: შემოსავლების სამსახურის ერთიანი კომპიუტერული ბაზის მონაცემები



საქართველოს უსახსსა  
სამინისტრო  
შემოსავლების სამსახური



MINISTRY OF FINANCE  
OF GEORGIA  
REVENUE SERVICE

№ 16-07/25416  
28.07.2009 წ/წ

რეგიონალური ცენტრები  
(საგადასახადო ინსპექციები)

საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით დღგ-ის ჩასათვლელი თანხების განსაზღვრისას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე და 248-ე მუხლებით განსაზღვრული ნორმების გამოყენების თაობაზე შემოსულ შეკითხვებთან დაკავშირებით დამატებით გაცნობებთ შემდეგს:

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 247-ე და 248-ე მუხლებში შეტანილი ცვლილებებით 2009 წლის 1 იანვრიდან გაიზარდა დღგ-ის ჩათვლის მისაღებად საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების წარდგენის ვადა და შეიცვალა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის წესი (დრო), კერძოდ:

- დღგ-ის ჩათვლის მისაღებად საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების წარდგენის ვადა განისაზღვრა დღგ-ის საანგარიშო პერიოდის დაშთავრებიდან არა უგვიანეს 90 კალენდარული დღით, ნაცვლად 45 კალენდარული დღისა. ამასთან, თუ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების წარდგენის ვადა იწურება შესაბამის თვეში დღგ-ის დეკლარაციის წარდგენის ვადამდე, მაშინ მათი წარდგენა უნდა მოხდეს არა უგვიანეს აღნიშნული (დეკლარაციის წარდგენის) ვადისა.

მაგალითი:  
2009 წლის 20 იანვარს განხორციელებულ საქონლის მიწოდებაზე გამყიდველმა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერა 5 თებერვალს.

მოცემულ შემთხვევაში:  
გადამხდელს, აღნიშნული ანგარიშ-ფაქტურით დღგ-ის ჩათვლის უფლება აქვს 15 თებერვლისათვის, ან 15 მარტისათვის ან 15 აპრილისათვის წარდგენილი დღგ-ის დეკლარაციის საფუძველზე.

ამასთან, იმის გათვალისწინებით, რომ ანგარიშ-ფაქტურის წარმოდგენის ზღვრული (90 დღიანი) ვადა იწურება 2009 წლის 1 მაისს (მაისის თვეში დღგ-ის დეკლარაციის წარდგენის ვადამდე (15 მაისი), ასეთ შემთხვევაში 90 დღიანი ვადა გაგრძელდება 15 მაისამდე (ჩათვლით). შესაბამისად, აპრილის საგადასახადო პერიოდების მიხედვით დღგ-ის ჩათვლის მოთხოვნა 15 მაისისათვის წარდგენილი დღგ-ის დეკლარაციის საფუძველზე კანონიერია.

- თუ 2009 წლის 1 იანვრამდე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა უნდა გამოწერილიყო დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან არა უგვიანეს მე-2 დღისა (გარდა საგადასახადო კოდექსის 238(2,3) მუხლში აღნიშნული საქონლის/მომსახურების რეგულარული და უწყვეტი მიწოდებისა), აღნიშნული

ქ. თბილისი, 0114, ვ. გორგასლის ქ. №16, ტელ.: (995 32) 44 61 15, 44 61 99; ტელ./ფაქსი: (995 32) 45 75 07  
Tbilisi, 0114, 16, Gorgasali str., Tel.: (995 32) 44 61 15, 44 61 99; Tel./Fax: (995 32) 45 75 07



თარიღის შემდეგ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა უნდა გამოიწეროს საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნიდან არა უგვიანეს მე-2 დღისა, დამოუკიდებლად დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროისა. შესაბამისად, გადამხდელს უფლება აქვს მიწოდებულ საქონელსა და მომსახურებაზე ნებისმიერ დროს, მაგრამ არა უგვიანეს საქონლის/მომსახურების მიმღების მოთხოვნიდან მე-2 დღისა, გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა (იმ შემთხვევაშიც კი თუ დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების თვიდან გასულია კალენდარული 90 დღე). ამასთან, გასათვალისწინებელია, რომ მოცემულ შემთხვევაში:

დასაბეგრი ოპერაცია დღგ-ით უნდა დაიბეგროს ანუ დასაბეგრი ოპერაციის თანხა უნდა აისახოს ოპერაციის განხორციელების თვის დღგ-ის დეკლარაციაში; გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები რეესტრული ფორმით (დღგ-ის დეკლარაციის დანართი „ბ“) აისახება და წარმოდგება იმ თვის დეკლარაციასთან ერთად, რომელშიც მოხდა მათი გამოწერა, მაგრამ არა უგვიანეს დადგენილი 90 დღიანი ვადისა. თუ 90 დღიანი ვადა იწურება შესაბამის თვისათვის (იგულისხმება საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის თვე) დღგ-ის დეკლარაციის წარდგენის ვადამდე, მაშინ გადამხდელს უფლება აქვს ჩათვლა მოითხოვოს და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა რეესტრულად წარადგინოს წინა საგადასახადო პერიოდის დეკლარაციაში.

მაგალითი:

2009 წლის 20 ივნისს განხორციელებულ საქონლის მიწოდებაზე გამყიდველმა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერა 25 აგვისტოს.

მოცემულ შემთხვევაში:

გადამხდელს, შეუძლია აღნიშნული ანგარიშ-ფაქტურა ასახოს აგვისტოს თვის დეკლარაციაში და მოითხოვოს დღგ-ის ჩათვლა. ამასთან, აღნიშნული არ ნიშნავს გადამხდელის უფლების შეზღუდვას, რომ მისი სურვილის შემთხვევაში იგივე ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე მოითხოვოს წინა პერიოდის, მათ შორის ივნისის საგადასახადო პერიოდის დაზუსტებული დეკლარირება.

მაგალითი:

2009 წლის 20 ივნისს განხორციელებულ საქონლის მიწოდებაზე გამყიდველმა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოწერა 5 სექტემბერს.

მოცემულ შემთხვევაში:

იმის გათვალისწინებით, რომ ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენის 90 დღიანი ვადა იწურება 29 სექტემბერს ანუ შესაბამის თვისათვის (იგულისხმება საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის თვე) დღგ-ის დეკლარაციის წარდგენის ვადამდე (15 ოქტომბერი), გადამხდელს უფლება აქვს ჩათვლა მოითხოვოს და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა წარადგინოს წინა საგადასახადო პერიოდის (აგვისტოს) დეკლარაციის საფუძველზე.

ამასთან, აღნიშნული არ ნიშნავს გადამხდელის უფლების შეზღუდვას, რომ იგივე ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე მოითხოვოს წინა პერიოდის, მათ შორის ივნისის საგადასახადო პერიოდის დაზუსტებული დეკლარირება.

უფროსის მოადგილე



ირაკლი სირაძე

წყარო: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახური