

# ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი



საქართველოს საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა, მათი  
როლი ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკურ განვითარებაში

დოქტორანტი: დავით ჯანგირიანი  
სამეცნიერო ხელმძღვანელი:  
ასოცირებული პროფესორი  
მიხეილ ჩიკვილაძე



უნივერსიტეტის  
გამომცემლობა

თბილისი 2016

შინაარსი

**შესავალი.....3**

**თავი I. გადასახადებისაგან თავის არიდების დაძლევის, გადასახადების გამარტივების თეორიულ-მეთოდოლოგიური მიდგომები და საგადასახადო სისტემის ეკოსაგადასახადო კონფიგურაცია ..... 10**

1.1. გადასახადებისაგან თავის არიდებისა და გადასახადების ამოღების დაფარვის პრობლემის მეთოდოლოგიური გადაწყვეტა გარდამავალ და განვითარებად ქვეყნებში..... 10

1.2. საგადასახადო სისტემის გამარტივების მეთოდოლოგიური მიდგომები.....34

1.3. საგადასახადო შეღავათებისა და გადასახადებისგან გათავისუფლების უზრუნველყოფის თეორიული საფუძვლები და მათი შეფასება.....48

1.4. ეკოლოგიური დაბეგვრა და საგადასახადო სისტემების ეკოსაგადასახადო კონფიგურაცია..... 58

**თავი II. საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო ადმინისტრირების მდგომარეობა საქართველოში ..... 84**

2.1. საქართველოს საგადასახადო რეფორმები და მათი შედეგები .....84

2.2. გადასახადების სტრუქტურა და ზრდის დინამიკა საქართველოში..... 105

2.3. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობისა და საგადასახადო ადმინისტრირების რეფორმების ხარისხობრივი შეფასება..... 119

**თავი III. ეკოლოგიური საგადასახადო პოლიტიკის განვითარების კონცეფცია და მიდგომები საქართველოს საგადასახადო სისტემაში..... 132**

3.1. საქართველოს საგადასახადო სისტემის გარემოსდაცვითი რეფორმების კონცეფცია, კრიტერიუმები და დასაბუთება – საგადასახადო შემოსავლების ზრდის რეზერვები..... 132

3.2. ეკოლოგიური გადასახადების სახეები და დანერგვის ეტაპები, ეკოლოგიური გადასახადების ადმინისტრირებისა და გამარტივების საკითხები.....149

3.3. საქართველოს საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის მონიტორინგის ინსტრუმენტები და გადასახადების დანახარჯების განსაზღვრის მეთოდოლოგია ..... 165

**დასკვნები და წინადადებები ..... 180**

**გამოყენებული ლიტერატურის სია..... 198**

## შესავალი

**თემის აქტუალობა.** საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა სახელმწიფოს ფუნქციონირების ეფექტიანობის განუყოფელი ნაწილია, რომელიც მიუთითებს სოციალური კონტრაქტების ქმედუნარიანობაზე სახელმწიფოსა და საგადასახადო სუბიექტებს შორის. ეფექტიანი საგადასახადო პოლიტიკა და საგადასახადო ადმინისტრირება წარმოადგენს სტაბილური ეკონომიკური ზრდისა და ქვეყნის მდგრადი განვითარების სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვან პირობას მოკლევადიან, საშუალოვადიან და გრძელვადიან გეგმებში. ეს ქმნის მთლიანობაში ბიზნესის კონკურენტუნარიანობის ზრდის ამოცანების გადაწყვეტის, მცირე და საშუალო მეწარმეობის სიცოცხლისუნარიანობის უზრუნველყოფის რეალურ საფუძველს და განისაზღვრება სახელმწიფოს რიგი მნიშვნელოვანი სოციალურ-პოლიტიკური ამოცანები. ამავდროულად, გადასახადების გადამხდელების უფლებების დაცვის აუცილებელი პირობების შექმნა ხელს უწყობს ეროვნული, პრიორიტეტული ეკონომიკური და სოციალური მიზნების მიღწევას. მითითებული მიზნები მეტად აქტუალურია საქართველოს ერთიანი ევროინტეგრაციის სივრცეში თანდათანობითი ინტეგრაციის პერიოდის დასაწყისისათვის. ამასთან, ეკონომიკური კრიზისი, პოსტკრიზისული განვითარება და ახალი გამოწვევები, რომლებიც განპირობებულია შიდა და გარე ფაქტორებით, ქვეყნის მარეგულირებელი ინსტიტუტების წინაშე მოკლევადიანი და გრძელვადიანი ხასიათის ახალ ამოცანებს აყენებენ, რომლებიც პირდაპირ თუ ირიბად ეხება საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო პოლიტიკის მექანიზმების კონფიგურაციის პრობლემას.

განვითარებული ქვეყნების საგადასახადო სისტემის დღის წესრიგში და კერძოდ, ევროკავშირის ქვეყნებში უკვე რამდენიმე ათწლეულია წარმატებითაა დანერგილი ეკოლოგიური საგადასახადო კონფიგურაცია, რომლითაც ხდება, არა მარტო, ეკოლოგიური, არამედ, ეკონომიკური პრობლემების გადაწყვეტა. ეკოლოგიური დაბეგვრის სისტემა და პოლიტიკა და გამოყენებითმა მექანიზმებმა, რომლებიც დაფუძნებულია გარეგანი ეკოლოგიური ეფექტების თეორიასა და “ორმაგი დივიდენდების” კონცეფციაზე, განაპირობეს საგადასახადო სისტემის რეფორმების ერთ-ერთი წამყვანი მიმართულება. ეკოგადასახადების რეფორმების მიზანს წარმოადგენს საგადასახადო ტვირთის წარმოების ფაქტორებიდან – შრომა და კაპიტალი, გადატანა ენერგეტიკული და ბუნებრივი რესურსების გამოყენებაზე, იმ საქმიანობაზე, რომელსაც მიყვავართ ბუნებრივი გარემოს ხარისხის გაუმჯობესებისაკენ. ეკოსაგადასახადო რეფორმა ემსახურება ორმაგ მიზანს (ორმაგი დივიდენდი): ეკოლოგიის გაუმჯობესებასა და ეკონომიკის საგადასახადო კონკურენტუნარიანობის გაზრდას.

ტუნარიანობის გაუმჯობესებას. ნიშანდობლივია ის გარემოებაც, რომ ეკონომიკური რეფორმები ბოლო წლებში მიმართულია ასევე, კრიზისული შედეგების პრობლემათა დაძლევისაკენ. ასე, ევროკავშირის სოციალური კომიტეტი 2009 წლის ნოემბერში დათანხმდა შედეგების<sup>1</sup> პოზიციას იმასთან დაკავშირებით, რომ ეკონომიკური კრიზისი ერთდროულად აღნიშნავს საშიშროებებსა და შესაძლებლობებს უარყოფილი იქნას გადასახადების ჩვეულებრივი მოდელები და განვითარდეს ეფექტიანი საგადასახადო სტრატეგია ეკოლოგიურ ასპექტში, რომელიც სასარგებლოა ყველასათვის ეკონომიკის აღდგენის დახმარებაში, კონკურენტუნარიანობის ამაღლებასა და ახალი სამუშაო ადგილების შექმნაში და ამავდროულად, წარმოდგენილი იქნება იმ ინსტრუმენტის სახით, რომელიც ხელს შეუწყობს ენერგეტიკული ბაზის ცვლილებასა და ნარჩენების მკვეთრ შემცირებას.

ეკოლოგიური საგადასახადო ინიციატივების აქტივიზაცია და ინიცირება საქართველოში, რომლებიც უზრუნველყოფენ ეკონომიკური, ეკოლოგიური და სოციალური განვითარების ეროვნულ პრიორიტეტულ მიზნებს, განსაკუთრებით აქტუალურია პოსტკრიზისულ პერიოდში, ასევე, ახალ ევროპულ ეკონომიკურ სივრცეში ინტეგრაციის დასაწყისისათვის.

**პრობლემის სამეცნიერო დამუშავების ხარისხი.** საგადასახადო სისტემას, საგადასახადო პოლიტიკას და საგადასახადო ადმინისტრირების პრობლემატიკას, როგორც სახელმწიფო რეგულირების ინსტრუმენტს, მრავალი სამეცნიერო კვლევა მიეძღვნა საქართველოში, როგორც ცნობილი ქართველი მეცნიერების, ასევე, ახალგაზრდა, დამწყები მკვლევარების მხრიდან. ამავდროულად, საქართველოს ეკონომიკაში არსებული რეალიები და მწვავე ეკოპოლიტიკური პროცესები წინა პლანზე წამოწვევენ ახალი კოპოთეზების აქტუალობას და ახალ მიდგომებს ამ სფეროში. ეკონომიკური განვითარებისა და მართვის სხვადასხვა მსოფლიო რეიტინგებში, ასევე, საგადასახადო პოლიტიკის და ადმინისტრირების სფეროში საქართველო ბოლო წლებია გამოდის მოწინავე მაჩვენებლებითა და ინდექსებით. ეს მნიშვნელოვნად წარმოადგენს სასარგებლო მიდგომას საგადასახადო სისტემის კონფიგურაციისა და საქართველოს საგადასახადო პოლიტიკის იმ მიდგომების დაახლოებისათვის, რომელიც განვითარებულია ევროკავშირსა და ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) ქვეყნებში, რაც გამოიწვევს გადასახადების აკრეფისა და საგადასახადო სისტემის გაუმჯობესებას, რაც თავის მხრივ ეკონომიკის ზრდის განმაპირობებელი იქნება. ასევე, ყველა ეკონომიკური სუბიექტების მიერ ენერგეტიკული და სხვა ბუნებრივი რესურსების

<sup>1</sup> Astrida Slavickiene, Vida Ciuleviciene, “Comparative assessment of environmental taxes in the European Union states”, European Scientific Journal May 2014 edition vol.10, No.14, [www.file:///C:/Users/User/Downloads/3387-9922-1-PB.pdf](http://www.file:///C:/Users/User/Downloads/3387-9922-1-PB.pdf)

გამოყენების ქცევაზე მოახდენს გავლენას. ამ მიმართულებით მთელ მსოფლიოში, და მათ შორის გარდამავალ და განვითარებად ქვეყნებში, განსაკუთრებით აქტუალურია საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის პრობლემა.

მთლიანობაში, გარეგანი ეფექტების თეორიული და მეთოდოლოგიური მიდგომები და ეკოლოგიური საგადასახადო რეგულირება, როგორც საერთო საგადასახადო პოლიტიკისა და საგადასახადო პოლიტიკის გამორჩეული, მოქმედი ინსტრუმენტი, ასახულია ეკონომიკის დარგში ნობელის პრემიის ლაურიატების სამეცნიერო კვლევებსა და შრომებში - ჯ. სტიგლიცი (J.Stiglitz) და მ. პორტერი (Michael.E.Porter). მოცემული პრობლემატიკის მნიშვნელოვანი საკითხები გაანალიზებული და გაშუქებულია შემდეგი მეცნიერების შრომებში: გ. ტალოკი (G.Tallok), დ. პირსი (D.Pearce), ა. ბოვენბერგი (A.LansBovenberg), ბ. ბოსკე (B.Bosquet), ი. პარი (I.Parry), დ. ფულერტონი (D.Fullerton), გ. მეტკალფი (G. E. Metcalf), ლ. გულდერი (L.H.Goulder), დე მუიჯი (De Mooij), ს. ნელსონი (S.B. Nielsen), ე. გუდსტეინი (E.Goodstein), ჯ. ალბრეხტი (J.Albrecht), ა. ბრუვოლა (A.Bruvoll), პ. ეკინსი (P.Ekins), ს. სპეკი (S.Speck), ე. ფერნანდესი (E.Fernandez), გ. გლუმი (G.Gloom), დ. ჰეინე (D.Heine), ჯ. ჰერნერი (J.A.Hoerner), ნ. ფუჯივარა (Noriko Fujiwara), უ. ოუესლატი (U.Oueslati), დ. კრეჩოვიჩი (D.Krechowicz), მ. ნაკადა (M.Nakada), ტ. ბარკერი (T.Barker), ბ. ვანდილე (G.Vandille), ა. სლავიკიენე (A.Slavickiene), ვ. სლიულევიჩიენე (V.Ciuleviciene) და სხვა.

ეკონომიკური გადასახადების პრობლემები განსაზღვრული დირექტივებითა და რეგულაციებით წარმოდგენილია ევროკავშირის, ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) და სხვა საერთაშორისო ორგანიზაციების პროგრამებში.

ეკონომიკურმა და მათ შორის ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკამ უნდა შეძლოს გლობალური გეოპოლიტიკური, ეკონომიკური ფაქტორების გათვალისწინება და მოახდინოს ეკონომიკის განვითარების სტიმულირება ინოვაციური, მაღალტექნოლოგიური წარმოებისა და მომსახურეობის ათვისებასა და გენერირებაზე, ენერჯო და რესურსდამზოვი დარგების საფუძველზე. თავის მხრივ, საგადასახადო სისტემის განვითარების ეკოლოგიური ინიციატივები მიმართულია გადასახადების სტრუქტურის ცვლილებებზე, საგადასახადო სისტემის მოქნილობის ზრდაზე, რომელიც თან სდევს ეკონომიკის სტრუქტურის ცვლილებას და მიმართულია ინოვაციური და მდგრადი განვითარებისაკენ. საგადასახადო პარადიგმის ერთიან კომპლექსში ასეთი კუთხით წარმოჩენა საქართველოსთვის, ადრე არ წარმოადგენდა დრმა მეცნიერული კვლევის საგანს. ყოველივე ეს, მნიშვნელოვანი ხარისხით აქტუალურს ხდის თემას, მის მიზნებსა და ამოცანებს და წარმოდგენილი კვლევის მნიშვნელობას.

**კვლევის ობიექტს** წარმოადგენს საგადასახადო სისტემა და საგადასახდო პოლიტიკა, როგორც საქართველოს ეკონომიკის მდგრადი განვითარების ძირითადი პლატფორმა.

**კვლევის საგანია** ეკონომიკური მექანიზმები და საგადასახადო ინსტუმენტები, საგადასახადო ადმინისტრირების რეჟიმები, რომლებიც საქართველოს ეკონომიკის სტაბილურობისა და ეფექტიანობის ზრდისკენ არის მიმართული.

**მიზანი და ამოცანები.** დისერტაციის მიზანს მოსალოდნელ ათწლეულებში საქართველოს საგადასახადო პოლიტიკისა და საგადასახადო სისტემის მთლიანობის კონცეფციის ფორმირება და განვითარება წარმოადგენს, ევროკავშირის ეკონომიკურ სივრცეში საქართველოს ინტეგრაციის გათვალისწინებით. წარმოდგენილი კონცეფცია ეფუძნება ეკოსაგადასახადო ინიციატივების სტიმულირებას, რომელსაც საფუძვლად უდევს თანამედროვე თეორიული და მეთოდოლოგიური ეკოლოგიური საგადასახდო რეგულირება და მოწინავე საერთაშორისო პრაქტიკა, რაც მომავალში უზრუნველყოფს საგადასახდო ტვირთის შენარჩუნებას მისაღებ დონეზე, საგადასახდო სისტემის მოქნილობის ზრდას, პირდაპირ იმოქმედებს ეკონომიკის კონკურენტუნარიანობის ზრდაზე, საქართველოს ენერგო და რესურსდამზოგი ტექნოლოგიების დანერგვის გზით. მოცემული მიზნების განსახორციელებლად კვლევებში ჩამოუყალიბებულია შემდეგი ამოცანები:

- გადასახადების დაფარვისა და თავის არიდების პრობლემების თეორიულ-მეთოდოლოგიური საფუძვლების გამოაშკარავება;
- საგადასახდო სისტემის გამარტივების პრაქტიკისა და მეთოდოლოგიური მიდგომების გამოვლინება;
- გადასახადებისაგან გათავისუფლებისა და საგადასახადო შეღავათების მიცემის თეორიული საფუძვლების გამოვლინება;
- ეკოლოგიური დაბეგვრის მეთოდოლოგიური მიდგომების გამოვლენა;
- საგადასახდო სისტემის ეკოსაგადასახადო კონფიგურაციის გამოვლინება;
- საქართველოს საგადასახდო სისტემისა და საგადასახდო ადმინისტრირების მდგომარეობის ანალიზი;
- საქართველოს საგადასახდო რეფორმების ძირითადი შედეგების გამოვლენა;
- გადასახადების ზრდის დინამიკისა და სტრუქტურის ანალიზი საქართველოში;
- საქართველოს საგადასახდო კანონმდებლობისა და საგადასახდო ადმინისტრირების რეფორმირების ხარისხობრივი შეფასება;

- საქართველოს საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის სტრატეგიის ძირითადი რეფორმების მიდგომარეობის დასაბუთება და მდგრადობისა და კრიტერიუმების კონცეფციის შემუშავება;
- საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიური საგადასახადო პოლიტიკის რეალიზაციის შემუშავება;
- ეკოლოგიური გადასახადების შემოღების ეტაპების დასაბუთება;
- ეკოლოგიური გადასახადის ადმინისტრირებისა და კონფიგურაციის გამარტივების მიდგომების შემუშავება;
- საქართველოს საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის მონიტორინგის ინსტრუმენტების შემუშავება;
- ეკოლოგიური გადასახადის მეთოდოლოგიური მიდგომების დასაბუთება საგადასახადო დანახარჯების განმარტების კუთხით.

**კვლევის თეორიული და მეთოდოლოგიური საფუძვლები.** კვლევებში წარმოდგენილი ამოცანების თეორიულ და მეთოდოლოგიურ საფუძველს წარმოადგენს კლასიკური თეორიები და თანამედროვე კონცეფციები, მოდელები და მეთოდური მიდგომები გადასახადებისგან თავის არიდებისა და დამალვის პრობლემის დაძლევის გადასაჭრელად განვითარებად და გარდამავალ ქვეყნებში, საგადასახადო სისტემის გამარტივება, საგადასახადო შედავათებისა და გადასახადებისაგან გათავისუფლების შესაძლებლობები, ეკოლოგიური დაბეგერის მიდგომებისა და საგადასახადო სისტემის ეკოსაგადასახადო კონფიგურაციის გამარტივება. წარმოდგენილი კვლევა ეფუძნება, ასევე, საერთაშორისო ორგანიზაციების ძირითად კრიტერიუმებს და რეკომენდაციებს ცალკეულ კვლევებსა და ექსპერტთა მოსაზრებებს. მათ შორის, ქართველი მეცნიერების, რომლებიც გადმოცემულია ოფიციალურ დოკუმენტებსა და სამეცნიერო – კვლევით მასალებში, ასევე მოცემული პრობლემის პუბლიკაციებში. კვლევის პროცესში დისერტაციაში გამოყენებულია შემეცნებისა და კვლევის საერთო მეცნიერული მეთოდები, მათ შორის: სისტემურ-დიალექტიკური, აბსტრაქტულ-ლოგიკური, შედარებითი, სტრუქტურული, ექსპერტული, მონოგრაფიული, ასევე, ანალიზის ეკონომიკურ-სტატისტიკური მეთოდები, რომლებიც მოიცავს სტატისტიკურ, გრაფიკულ და ფაქტორულ ანალიზს.

**კვლევის საინფორმაციო ბაზა** წარმოდგენილია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, ეკონომიკის სამინისტროს, ეროვნული ბანკის, სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის მონაცემების საფუძველზე. გამოყენებულია საქართველოს სამინისტროებისა და უწყებების მეთოდური რეკომენდაციები და საკანონმდებლო აქტები, ცალკეული მეცნიერებისა და ექსპერტების მიერ გამოქვეყნებული კვლევები ოფიციალურ დოკუმენტებში საგადასახადო პოლიტიკის ადმინისტრირების დარგში,

ასევე, საერთაშორისო ორგანიზაციების მიერ გამოქვეყნებული მასალები, რომლებიც მოიცავს ევროკომისიის, მსოფლიო ბანკის, განვითარებისა და თანამშრომლობის ეკონომიკური ორგანიზაციის, გარემოს დაცვის ეროვნული სააგენტოს, ევროპული სტატისტიკური სააგენტოს, ვაჭრობის მსოფლიო ორგანიზაციისა და ასევე, ქართული და უცხოელი მკვლევარების მიერ სამეცნიერო მონოგრაფიებსა და სტატიებში გამოქვეყნებული საგადასახადო პოლიტიკისა და საგადასახდო სისტემის თეორიისა და პრაქტიკის საკითხებს.

**სამეცნიერო სიახლეები და კვლევის შედეგები** დისერტაციაში წარმოდგენილი მიდგომებისა და წინადადებების ფარგლებში სამეცნიერო სიახლეები და სისტემატიზებულად და კომპლექსურად დამუშავებული მექანიზმები წარმოდგენილია შემდეგი სახით:

- შემოთავაზებულია საგადასახდო პოლიტიკის კონცეფცია და კრიტერიუმები საქართველოს საგადასახდო სისტემის ერთიანი საგადასახდო სისტემის პარადიგმაზე, რომელიც მოიცავს ეკოსაგადასახდო გადასახადებს დომინანტური მიმართულებით, რომელიც დაფუძნებული იქნება საგადასახდო სისტემის ნეიტრალურობის შენარჩუნებაზე და უზრუნველყოფს ეფექტიანობის ზრდასა და საგადასახდო სისტემის მობილურობას.
- შემუშავებულია ეკოლოგიური გადასახადების სახეები და სისტემა, მათი შემოღების ეტაპები, ეკოლოგიური გადასახადების ადმინისტრირებისა და ფორმატის გამარტივება.
- შემუშავებულია ეკოლოგიური გადასახადების შემოღების რისკების დაცვისა და პრევენციის მექანიზმები, ეკოლოგიური გადასახადების ხელშეკრულების შემოღების რეჟიმის ფორმატში.
- შემუშავებულია საქართველოს საგადასახდო სისტემის მონიტორინგის ინსტრუმენტები და მეთოდოლოგიური მიდგომა ეკოლოგიური გადასახდის საგადასახდო დანახარჯებით განსაზღვრისათვის.

**სამეცნიერო-პრაქტიკული მნიშვნელობა.** დისერტაციაში გადმოცემული ძირითადი თეორიული და მეთოდოლოგიური ანალიზი, მიმართულია საქართველოს ახალი კომპლექსური საგადასახდო პოლიტიკისა და ეკოლოგიური საგადასახდო სისტემის ფორმირებისაკენ, რომელსაც შესწევს უნარი შეცვალოს საგადასახდო სისტემის სტრუქტურა და ხარისხობრივი მახასიათებლები, მნიშვნელოვნად იმოქმედოს სამეურნეო სუბიექტებისა და ენერგეტიკული და სხვა ბუნებრივი რესურსების საბოლოო მომხმარებელთა ეკონომიკურ ქცევაზე. ნაშრომში შემოთავაზებულ წინადადებებსა და რეკომენდაციებს, თეორიულთან ერთად პრაქტიკული მნიშვნელობაც გააჩნია, დისერტაციაში მოცემული ძირითადი დებულებები და



კვლევები შეიძლება გამოიყენოს, როგორც სამთავრობო სტრუქტურებმა ისე ამ საკითხებით დაინტერესებულ ფართო საზოგადოებამ და გაითვალისწინონ საგადასახადო პოლიტიკის სტრატეგიის შემუშავებისას, რომელიც დაეფუძნება ეკოლოგიურ საგადასახადო ინიციატივების კონცეპტუალურ დებულებებს და ასევე საქართველოს ეკოლოგიური პოლიტიკის მოდერნიზაციას. იგი მიმართული იქნება საგადასახადო პოლიტიკის ეფექტიანობის ამაღლებასა და ეკონომიკაში ენერჯო, რესურსდამზოვი, გარემოცვითი, მასტიმულირებელი ღონისძიებების დანერგვისაკენ. მთლიანობაში, ხელს შეუწყობს საქართველოს ეკონომიკის კონკურენტუნარიანობის გაზრდას.

სადისერტაციო კვლევის შედეგები და მასალები შეიძლება გამოყენებული იქნას ისეთ დისციპლინებში როგორცაა: “სახელმწიფო ფინანსები”, “ეკონომიკის სახელმწიფო რეგულირება”, “ეკოლოგიური მენეჯმენტი”, “ეკოლოგიური სამართალი”, “საზღვარგარეთის ქვეყნების დაბეგვრა”, დისერტაციაში წარმოდგენილი კონცეპტუალური მიდგომები და ცალკეული წინადადებები შესაძლებელია გამოყენებული იქნას საქართველოს საგადასახადო სისტემის საკანონმდებლო ნორმების სრულყოფის პროცესში.

**კვლევის შედეგებისა და პუბლიკაციების აპრობაცია.** დისერტაციის ძირითადი შედეგები წარმოდგენილია ავტორის მიერ და გამოქვეყნებულია ოთხ სამეცნიერო სტატიაში: საქართველოში, სომხეთსა და რუსეთში.

**ნაშრომის მოცულობა და სტრუქტურა.** დისერტაციის სტრუქტურა განსაზღვრულია კვლევის მოცულობითა და მიზნებით, რომელიც შედგება: შესავალი ნაწილის, სამი თავის, დასკვნისა და გამოყენებული ლიტერატურისაგან.

**თავი I. გადასახადებისაგან თავის არიდების დაძლევის, გადასახადების გამარტივების თეორიულ-მეთოდოლოგიური მიდგომები და საგადასახადო სისტემის ეკოსაგადასახადო კონფიგურაცია**

**1.1. გადასახადებისაგან თავის არიდებისა და გადასახადების ამოღების დაფარვის პრობლემის მეთოდოლოგიური გადაწყვეტა გარდამავალ და განვითარებად ქვეყნებში**

საგადასახადო საკითხების სფეროსადმი ფართო ინტერესი მრავალი მკვლევარის მიერ ახსნილია, როგორც საგადასახადო შემოსავლების აკრეფის უნარსა და თანამედროვე ეროვნული სახელმწიფოს მშენებლობას შორის მჭიდრო ურთიერთკავშირი. სახელმწიფო ფინანსების საიმედო სისტემის შექმნა გარდამავალ და განვითარებად ქვეყნებში, როგორც წესი, სოციალური, პოლიტიკური და ადმინისტრაციული სირთულეების წინაშე დგება. დაბეგვრის განსაკუთრებით დაუცველ რისკებს მიეკუთვნება – გადასახადების დამალვა და გადახდისაგან თავის არიდება (avoidance and evasion) როგორც ორგანიზაციების, ასევე ცალკეული გადამხდელების მხრიდან. საგადასახადო შემოსავლების საკმარისი რაოდენობის აკრეფა მნიშვნელოვანია პრიორიტეტული სახელმწიფო ამოცანების დასაფინანსებლად: მოსახლეობის ღარიბი ფენისათვის განკუთვნილი პროგრამების რეალიზაციის, ეფექტიანი სახელმწიფო დაწესებულებების შენების, დემოკრატიული სტრუქტურების გაძლიერების, მდგრადი ეკონომიკური ზრდის სტიმულირების, ეროვნული და საერთაშორისო მიზნების მიღწევისათვის.

გარდამავალი და განვითარებადი ქვეყნების თვითდაფინანსების პოტენციალის გაძლიერება შედარებით აქტუალურია პოსტკრიზისული განვითარებისა და კრიზისული გამოვლინებების ახალი საფრთხეების პირობებში. შიდა შემოსავლების მობილიზება ერთ-ერთი ცენტრალური საკითხია განვითარების საერთაშორისო დღის წესრიგში, რომელიც ხაზგასმულია საგარეო დახმარების ეფექტიანობის

ამაღლების ფორუმებზე – კონსენსუსი მონტერეიში<sup>2</sup> და პარიზის დეკლარაციაში<sup>3</sup>. გარდამავალი და განვითარებადი ქვეყნებისათვის ამას გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს და წარმოადგენს საკუთარი შემოსავლების მიღების შესაძლებლობების გაზრდის აუცილებელ პირობას მდგრადი განვითარების პროცესის უზრუნველყოფისა და სიღარიბის დაძლევის პოლიტიკის განხორციელების მიზნით. ამ მიზნების მისაღწევად მნიშვნელოვანია ეფექტიანი საგადასახადო სისტემის შექმნა

<sup>2</sup> Monterrey Consensus of the International Conference on Financing for Development, Monterrey, Mexico, 18-22 March 2002, United Nations, <http://www.un.org/en/events/pastevents/pdfs/MonterreyConsensus.pdf>

<sup>3</sup> Парижская Декларация п о повышению эффективности внешней помощи, март 2005, <http://www.oecd.org/dac/effectiveness/35023545.pdf>

ეფექტიანი საგადასახადო ადმინისტრირებით. აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო სისტემების ეფექტიანობა სხვადასხვა ქვეყანაში ძალიან განსხვავდება ერთმანეთისაგან. ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის ქვეყნებში 2011 წ. საგადასახადო შემოსავლები შეადგენდა 2011 წლის მშპ-ს თითქმის 34%-ს, ხოლო საფრანგეთსა და ბელგიაში – 44,1%<sup>4</sup>, ამ დროს განვითარებად ქვეყნებში ეს მაჩვენებელი შეადგენს 15%-ს, ხოლო დაბალი შემოსავლების ქვეყნებში – 12%-ს<sup>5</sup>.

ეფექტიანი და სამართლიანი საგადასახადო სისტემა წარმოადგენს საშუალოდ „მოლაპარაკების პროცესის“ ფორმატს სახელმწიფოსა და მის მოქალაქეებს შორის და ხელს უწყობს ეფექტიან მმართველობას, სახელმწიფო სტრუქტურების ანგარიშვალდებულებას საზოგადოების წინაშე და დემოკრატიული პრინციპების გამოვლენას. ამის გათვალისწინებით, სახელმწიფოები, რომლებიც ეყრდნობიან ფართო საფუძვლიან დაბეგვრას, ემხრობიან საკუთარი გადამხდელების მოთხოვნების გათვალისწინებას. ეს მოქმედებს მოქალაქეთა მხრიდან პოტენციური ნდობის ამადლებაზე და ვალდებულებათა დაცვაზე და შედეგად, მათ მონაწილეობაზე პოლიტიკურ და სოციალურ ცხოვრებაში. ამგვარად, გარდა სახელმწიფო შემოსავლების მიღებისა, გარდამავალ და განვითარებად ქვეყნებში საგადასახადო სისტემის გაძლიერება თანაბრად მნიშვნელოვანია მმართველობისა და სახელმწიფო მშენებლობის პერსპექტივის კუთხით.

ბევრი გარდამავალი და განვითარებადი ქვეყნის საგადასახადო სისტემა, საგადასახადო მმართველობის პოლიტიკის არარსებობის, საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნებისა და საგადასახადო ადმინისტრირების შესაძლებლობების შესაბამისობის დაბალი დონის გამო, არ შეესაბამება საგადასახადო სტრუქტურების საერთაშორისო სტანდარტებს.

საგადასახადო შემოსავლების მობილიზების ეფექტიანობა დიდად არის დამოკიდებული, აგრეთვე, ეკონომიკურ პირობებსა და არაფორმალური სექტორის სიდიდეზე. გამომდინარე აქედან, გარდამავალი და განვითარებადი ქვეყნების უმრავლესობა ავლენს არაპირდაპირი შემოსავლების სიჭარბის ტენდენციას, კერძოდ, დამატებითი ღირებულების გადასახადზე (დღვ), რომლის ხვედრითი წონა საგადასახადო შემოსავლების საერთო მოცულობის ორ მესამედს აღწევს<sup>6</sup>. მი-

<sup>4</sup> Taxation: Key Tables from OECD, Total tax revenue as percentage of gross domestic product, [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue-2013-1\\_taxrev-table-2013-1-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue-2013-1_taxrev-table-2013-1-en)

<sup>5</sup> Clemens Fuest, Nadine Riedel, Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature, p. 1, [https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business\\_Taxation/Docs/Publications/Reports/TaxEvasionReportDFIDFINAL1906.pdf](https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Reports/TaxEvasionReportDFIDFINAL1906.pdf)

<sup>6</sup> Addressing tax evasion and tax avoidance in developing countries, GIZ Sector Programme Public Finance, Administrative Reform, December 2010, page 6, [http://www.taxcompact.net/documents/2011-09-09\\_GTZ\\_Addressing-tax-evasion-and-avoidance.pdf](http://www.taxcompact.net/documents/2011-09-09_GTZ_Addressing-tax-evasion-and-avoidance.pdf)

უხედავად გარდამავალ, განვითარებად და განვითარებულ ქვეყნებს შორის საგადასახადო სისტემების სტრუქტურული განსხვავებების არსებობისა, მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ საშემოსავლო დანაკარგები, უმეტეს შემთხვევაში, წარმოადგენს გადასახადებისაგან თავის არიდებისა და ეკონომიკური საქმიანობის დაფარვის შედეგს. გადასახადებისაგან თავის არიდების პრობლემა არსებობდა ყველგან და ყოველთვის ყველა ქვეყანაში, მაგრამ განსაკუთრებით აქტუალური გახდა გლობალიზაციის პროცესში, ვინაიდან ფართოვდება საგადასახადო სიმძიმისაგან თავის არიდების შესაძლებლობები, ამავდროულად მცირდება გამოაშკარავების რისკი.

გადასახადებისაგან თავის არიდება და გადასახადების დამალვა რთული და მრავალფაქტორიანი პრობლემაა. არსებობს უამრავი მიზეზი იმისა, თუ რატომ ცდილობენ ორგანიზაციები ან ცალკეული პირები თავი აარიდონ ან შეამცირონ დაბეგვრას დაქვემდებარებული გადასახადის თანხა. დაბეგვრისაგან თავის არიდების კანონზომიერება და ხარისხი ძალზე განსხვავებულია რეგიონებისა და ქვეყნების მიხედვით. ასევე ძალზე განსხვავებულია გადასახადებისაგან თავის არიდებისა და გადასახადების დაფარვის მეთოდები გარდამავალ და განვითარებად ქვეყნებში.

ჯ. სტიგლიცმა (1985 წ.) გამოყო შემოსავლებზე გადასახადებისაგან თავის არიდების სამი პრინციპი: 1) გადასახადების გადავადება, 2) ფიზიკურ პირთა გადასახადების არბიტრაჟი სხვადასხვა დროს სხვადასხვა ზღვრულ საგადასახადო განაკვეთებთან მიმართებაში, 3) და იმ სუბიექტების შემოსავლების გადასახადის არბიტრაჟი, რომლებსაც აქვთ დიფერენცირებული საგადასახადო რეჟიმები. გადასახადებისაგან თავის არიდების ბევრი მექანიზმი მოიცავს ამ სამი პრინციპის ერთობლიობას. ჯ. სტიგლიცი ამტკიცებს, რომ კაპიტალის წარმატებით განვითარებულ ბაზრებზე ყოველგვარი გადასახადისაგან თავის არიდებისათვის ეს სამივე პრინციპი შეიძლება იქნეს გამოყენებული<sup>7</sup>.

მეთოდოლოგიური და პრაქტიკული თვალსაზრისით, გადასახადებისაგან თავის არიდებისა და მისგან დამალვის კატეგორიებს ერთმანეთისაგან განასხვავებენ. ყველა სპეციალისტის და ექსპერტის პოზიცია ერთსულოვანია, რომ გადასახადებისაგან თავის არიდება (Tax avoidance) ხდება საგადასახადო სისტემის სამართლებრივ კონტექსტში, როდესაც ორგანიზაცია ან ფიზიკური პირი, სარგებლობს რა „საგადასახადო კანონმდებლობის ხარვეზებით“, ახორციელებს ღონისძიებებს, რომლებიც ეწინააღმდეგება საგადასახადო კანონმდებლობას, თუმ-

<sup>7</sup> J.E. STIGLITZ, The general theory of tax avoidance, <http://academiccommons.columbia.edu/.../4585747.p>

ცა არ არის მკვეთრად უკანონო<sup>8</sup>. ითვლება, რომ გადასახადებისაგან თავის არიდება, როგორც წესი, მოიცავს სპეციალურ ქმედებებსა და ღონისძიებებს ერთადერთი მიზნით – საგადასახადო ვალდებულების შემცირება. ბიზნეს-საწარმოებისათვის ჩვეულებრივ პრაქტიკას წარმოადგენს სტრატეგიული საგადასახადო დაგეგმარების განხორციელება საგადასახადო ვალდებულებათა მინიმუმამდე დაყვანის მიზნით (საგადასახადო გამოქვითვებისა და საგადასახადო სესხების გამოყენების მეშვეობით და სხვ.).

გადასახადების დაფარვა (Tax evasion), როგორც წესი, გადასახადების გადახდის უკანონო პრაქტიკას მიეკუთვნება. ამ შემთხვევაში, დაბეგრული შემოსავალი, დაბეგრას დაქვემდებარებული მოგება ან საქმიანობა, რომელიც ექვემდებარება დაბეგრას, იმალება, მახინჯდება შემოსავლის რაოდენობა და წყარო ან მცირდება გადასახადების ფაქტორები, ისეთები, როგორცაა გამოქვითვა, გამორიცხვა ან შეგნებულად ხდება სასესხო ვალდებულებების გაზრდა<sup>9</sup>. გადასახადებისაგან დამალვა შერწყმულია ორგანიზაციის ლეგალურ საქმიანობასთან და შეიძლება გამოვლინდეს ერთეული შემთხვევების სახით ან სისტემატურად. გადასახადების გადახდისაგან დამალვის ტოტალურ ფორმას წარმოადგენს არალეგალური საქმიანობა ეკონომიკის არაფორმალურ სექტორში, ვინაიდან ბიზნეს-ერთეულები ფორმალურად დარეგისტრირებული არ არის.

ამდენად, გადასახადებისაგან თავის არიდებასა და გადასახადებისაგან დამალვას შორის არსებითი განსხვავებაა. თავის არიდება, ძირითადად, ლეგალურ სამართლებრივ ურთიერთობათა სივრცეშია (ფინანსური ანგარიშგებისა და საბუღალტრო აღრიცხვის მეთოდების გამოყენებით) გადასახადის სრული თანხის გადახდის თავიდან აცილებისათვის მაშინ, როდესაც დამალვას ხშირად მიაკუთვნებენ საგადასახადო დარღვევათა შედარებით დანაშაულებრივ ფორმებს. ამდენად, გადასახადებისაგან თავის არიდებასა და გადასახადებისაგან დამალვას შორის სხვაობა დამოკიდებულია გადამხდელის ქმედების კანონიერებაზე. მორალური თვალსაზრისით, გადასახადებისაგან თავის არიდება განიხილება, როგორც არასასურველი მოვლენა, ვინაიდან ამით ხდება საგადასახადო კანონმდებლობის ხარვეზების გამოყენება საგადასახადო ტვირთის შემცირების მიზნით.

<sup>8</sup> Clemens Fuest, Nadine Riedel, Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature, p. 4, [https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business\\_Taxation/Docs/Publications/Reports/TaxEvasionReportDFIDFINAL1906.pdf](https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Reports/TaxEvasionReportDFIDFINAL1906.pdf)

<sup>9</sup> James Alm, Jorge Martinez-Vazquez, Paradigms, and Tax Evasion in Developing and Transition Countries, p.146 [http://scholarworks.gsu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1041&context=econ\\_facpub](http://scholarworks.gsu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1041&context=econ_facpub)

გადასახადებისაგან დამალვის შედეგად სახელმწიფოს საგადასახადო შემოსავლები უკანონოდ მცირდება<sup>10</sup>.

გადასახადებისაგან თავის არიდებისა და გადასახადების დამალვის გამო შემოსავლების დაკარგვის ემპირიული კვლევები განვითარებად ქვეყნებში განსხვავებენ ამ პრობლემის შიდა და ინტერნაციონალურ ან საერთაშორისო კომპონენტებს. შიდა კომპონენტი გულისხმობს გადასახადებისაგან თავის არიდებას, რომელიც ხდება ჩრდილოვანი ეკონომიკის ხარჯზე ქვეყნის შიგნით. ინტერნაციონალური კომპონენტი გულისხმობს ტრანსნაციონალური ფირმების ტრანსფერტული ფასწარმოქმნით მანიპულირებას, ოფშორულ საბანკო ანგარიშებზე ფინანსური აქტივების გატარებას, მათ შორის კერძო პირების, კორპორაციის მოგების დაფარვის მიზნით.

გადასახადის გადამხდელი არ არის ვალდებული გაიზიაროს საგადასახადო კანონმდებლობის სულისკვეთება, ძირითადი მიზანი კანონის დაცვაა. მიუხედავად ამისა, პრაქტიკაში ეს საზღვარი ხშირად გამოკვეთილი არ არის. ზოგჯერ საგადასახადო დაგეგმარების მეშვეობით განხილული „საგადასახადო ხარვეზები“ თვალნათელი და ერთმნიშვნელოვანია. სხვა შემთხვევაში გადასახადებისაგან თავის არიდება ხშირად წარმოებს საგადასახადო კანონმდებლობის კულუარებში, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც კანონმდებლობა არაერთმნიშვნელოვანია და ინტერპრეტაციას საჭიროებს. იმ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო ადმინისტრირება ხორციელდება დისკრეციული უფლებამოსილების გარკვეული ხარისხით, განსხვავება მინიმუმამდე დაყვანასა და თავის არიდებას შორის მეტისმეტად გაურკვეველი ხდება.

ხშირად გადასახადებისაგან თავის არიდებასა და მისგან დამალვას შორის განსხვავება ცხადია მხოლოდ რეტროსპექტული თვალსაზრისით, საბოლოოდ, ზომების რეალიზების შემდეგ. ამ მიზეზით, მიუხედავად მათი განსხვავებისა, გადასახადებისაგან თავის არიდება და მისგან დამალვა პრაქტიკაში, როგორც წესი, ერთობლივად განიხილება.

მნიშვნელოვან ცნებას საგადასახადო ადმინისტრირების ამალგებაში წარმოადგენს დაბეგურის „გეპი (Gap) – ანუ საგადასახადო შემოსავლების შეუსაბამობის“ კატეგორია, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კანონმდებლობის იდეალურად დაცვის ჰიპოთეტური ჩარჩოთი გათვლილ საგადასახადო შემოსავლებსა და ფაქტიურ საგადასახადო შემოსავლებს შორის. უნდა აღინიშნოს, რომ „Gap – ანუ საგადასახადო შემოსავლების შეუსაბამობის“ სრული დახურვის

<sup>10</sup> Chiumya, Chiza, Counteracting tax evasion in Malawi: An analysis of the methods and a quest for improvement, MPRA (Munich Personal RePEc Archive), 2006, Paper No. 9892. P. 7-8, [http://mpr.a.ub.uni-muenchen.de/9892/1/COUNTERACTING\\_TAX\\_EVASION\\_IN\\_MALAWI.pdf](http://mpr.a.ub.uni-muenchen.de/9892/1/COUNTERACTING_TAX_EVASION_IN_MALAWI.pdf)

მცდელობა დაუსაბუთებელი ან მიზანშეუწონელი ამოცანაა. იდეალური შესრულების პირობებშიც კი „გადასახადის გაქცევის“ ყოველი შემთხვევის გამოვლენისათვის აუცილებელი ადმინისტრირების ხარჯები გაცილებით უფრო მაღალი იქნება, ვიდრე ამის შედეგად მიღებული დამატებითი საგადასახადო შემოსავლები. „შემოსავლების სხვაობის“ გაანგარიშება იოლი ამოცანა არ არის. რამდენიმე ქვეყანაში ხდება ეროვნული „შემოსავლების სხვაობის“ გაანგარიშება და ქვეყნდება შეფასებები. „შემოსავლების სხვაობა“ ზოგჯერ გამოიყენება შემოსავლების დაფარვისა და გადასახადებისაგან თავის არიდების დონის გაზომვის ინდიკატორად. მაგრამ ვინაიდან „შემოსავლების სხვაობის“ სიდიდეზე მრავალი ფაქტორი ახდენს ზეგავლენას, მაგალითად, საგადასახადო ადმინისტრირება, მის გამოყენებას შემოსავლების დაფარვისა და გადასახადებისაგან თავის არიდების შესაფასებლად სიფრთხილით უნდა მოვეკიდოთ. ასეთი შეფასებები მხოლოდ ვიწრო სპეციალური მიზნების სახით გამოიყენება, ვინაიდან მათ არა აქვთ შესადარებელი საფუძველი, დიდად განსხვავდებიან ერთმანეთისაგან გათვლის მეთოდებითა და სარწმუნო მონაცემების გამოყენებით. ზოგიერთი შეფასების მიხედვით, განვითარებადი ქვეყნები გადასახადებისაგან თავის არიდების გამო შიდა არაფორმალურ მეურნეობაში კარგავენ 285 მლრდ. აშშ დოლარს წელიწადში<sup>11</sup>. ჯამში, საერთო დანაკარგები შეფასებულია დაახლოებით 385 მლრდ. აშშ დოლარად, მათ შორის 50 მლრდ. შეფასებულია ოფშორული ჰოლდინგებით და 50 მლრდ. აშშ დოლარი – გადასახადის გადატანით კორპორაციის მოგებაზე. სხვა შეფასებებით, საგადასახადო შემოსავლების დანაკარგები წლის მანძილზე ოფსეტური კორპორატიული მოგებისაგან (კორპორატიული მოგების ურთიერთთანა-ვლისაგან) აღწევს 160 მლრდ. აშშ დოლარამდე წელიწადში<sup>12</sup>.

ზოგადად, გადასახადებისაგან თავის არიდებისა და დამალვის და მათი თავიდან აცილების ხარისხის შეფასება რთულია, ვინაიდან ეს მოვლენები ძნელად ექვემდებარება დაკვირვებას და არ იძლევა ზუსტ და სარწმუნო მონაცემებს. შესაბამისად, ემპირიულ დონეზე არ არსებობს პრობლემის მასშტაბებისა ან გადასახადებისაგან თავის არიდებისა და დამალვის სხვადასხვა სახეს შორის ფარდობითი მნიშვნელობის გამოკვეთილი სურათი. ამ კუთხით ხორციელდება უფრო შეფასებითი ანალიზი.

<sup>11</sup> Alex Cobham, Tax evasion, tax avoidance and development finance, QEH Working Paper Series – QEHWPS129, 2005, p. 12, <http://www3.qeh.ox.ac.uk/pdf/qehwp/qehwps129.pdf>

<sup>12</sup> Clemens Fuest, Nadine Riedel, Tax Evasion and Tax Avoidance in Developing Countries: The Role of International Profit Shifting, Oxford University Centre for Business Taxation 2010, p. 8, [http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business\\_Taxation/Docs/Publications/Working\\_Papers/Series\\_10/WP1012.pdf](http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_10/WP1012.pdf)

„გლობალური ფინანსური მთლიანობის“ (Global Financial Integrity (GFI)) სისტემით განვითარებადი ქვეყნების დანაკარგებმა არაკანონიერი ფინანსური ნაკადების ხარჯზე 2012 წელს შეადგინა 991.2 მლრდ. აშშ დოლარი, ხოლო 2003-2012 წწ. საშუალოდ 658,7 მლრდ. აშშ დოლარი<sup>13</sup>. არაკანონიერი ფინანსური ნაკადები განისაზღვრება როგორც ფული, რომელიც არაკანონიერად არის გამოძეული, გადაცემული ან გამოყენებული. GFI-ის განმარტებით, იგი გულისხმობს ისეთი კანონსაწინააღმდეგო ქმედებების შედეგად გამოძეული ფულის გადაცემას, როგორცაა კორუფცია, კონტრაბანდულ საქონელთან დაკავშირებული გარიგებები, დანაშაულებრივი ქმედებები და გადასახადებისაგან შემოსავლის დაფარვა.

გადასახადებისაგან თავის არიდებასა და დამალვას განსხვავებული მიზეზები აქვს. გადასახადებისაგან თავის არიდებისა და დამალვის მეთოდისა და ბრძოლის ინსტრუმენტების განვითარებისათვის, პირველ რიგში, მნიშვნელოვანია განისაზღვროს ამ პრობლემის საფუძველში ჩადებული სხვადასხვა მიზეზის ფართო გაგება. ეს მიზეზები ორ კატეგორიად იყოფა. პირველ კატეგორიას მიეკუთვნება ფაქტორები, რომლებიც ნეგატიურად ზემოქმედებენ გადასახადების გადამხდელთა მხრიდან საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვაზე. ასეთ ფაქტორებს მიეკუთვნება გადასახადების გადამხდელთა დაბალი მზაობა გადაიხადონ და საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის მაღალი ღირებულება.

მეორე კატეგორია მოიცავს საგადასახადო ადმინისტრირების წარმოების დაბალი დონისა და საგადასახადო ვალდებულებათა დაცვის უზრუნველყოფის სასამართლო სისტემის მიზეზებს. ეს ფაქტორები შეიძლება დაყვანილი იქნეს გადასახადების მართვისა და აკრეფის ხარვეზებამდე, ასევე სუსტ კონტროლსა და საგადასახადო მონიტორინგამდე, რაც ზღუდავს დამრღვევთა აღმოჩენისა და სამართლებრივი დევნის შესაძლებლობებს.

გადასახადების გადამხდელთა მზადყოფნა გადაიხადონ გადასახადები ძალზედ განსხვავებულია მთელი მსოფლიოს მასშტაბით. იგი არ შეიძლება განხილული იქნეს მხოლოდ საგადასახადო ტვირთზე დამოკიდებულებით. ემპირიული კვლევები გვიჩვენებს, რომ გადასახადების გადამხდელები მთელ მსოფლიოში ხშირად იმაზე მეტ გადასახადს იხდიან, ვიდრე შეიძლება აიხსნას სიმძიმის თვალსაზრისით, თვით კონტროლისა და საჯარიმო სანქციების ყველაზე მაღალი

<sup>13</sup> Dev Kar, Joseph Spanjers, Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2003-2012, Global Financial Integrity, December 2014, p. 7, 33, <http://www.gfintegrity.org/wp-content/uploads/2014/12/Illicit-Financial-Flows-from-Developing-Countries-2003-2012.pdf>



დონის პირობებში<sup>14</sup>. საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის მაღალ დონეს ექსპერტები ხსნიან საზოგადოებაში „საგადასახადო მორალის“ არსებობით, რომელიც ხელს უწყობს საგადასახადო კანონმდებლობის შესრულებას. ამასთან, „საგადასახადო მორალი“ მარტივად და იოლად არ ყალიბდება, განსაკუთრებით იმ ქვეყნებში, სადაც არ არსებობს გადასახადების გადახდის „კულტურისა და ჩვევების ღრმა ფესვები“<sup>15</sup>.

გადასახადების გადამხდელთა მზადყოფნა გადაიხადონ გადასახადები მრავალ ფაქტორზეა დამოკიდებული. მათ შორის მნიშვნელოვანია მომსახურების ხარისხის დონე გადასახადების გადახდის სანაცვლოდ. თუ მთავრობას არ შესწევს უნარი უზრუნველყოს ძირითადი საზოგადოებრივი კეთილდღეობა და მომსახურება, ან არასაკმარისად უზრუნველყოფს, მოქალაქეებში შესუსტდება მზადყოფნა გადაიხადონ გადასახადები, რასაც შედეგად მოსდევს გადასახადებისაგან თავის არიდება<sup>16</sup>. ლიბერმანი აღნიშნავს, რომ ბევრმა პოლიტიკონომისტმა მიიღო „საბიუჯეტო სოციოლოგია“, რომელშიც ირიბად ან პირდაპირ დაბეგვრა გამოიყენება, როგორც სახელმწიფოსა და საზოგადოებას შორის ურთიერთობათა სასარგებლო ლინზა<sup>17</sup>.

დაბეგვრის სისტემისათვის ძალზე მნიშვნელოვანია სამართლიანობის აღქმა. ზოგიერთი კვლევა გვიჩვენებს, რომ მაღალი საგადასახადო განაკვეთები აძლიერებს საგადასახადო თავის არიდებას. მარტივია ის, რომ მაღალი საგადასახადო განაკვეთები ზრდის საგადასახადო ტვირთს და, შესაბამისად, ამცირებს გადახადისადმი წინასწარ განწყობას გადასახადების გადამხდელთა მხრიდან. ჰარვეი ს. როუზენი (Harvey S. Rosen) ამტკიცებს, რომ სამართლიანი საგადასახადო დატვირთვის მინიმუმამდე დაყვანა საჭიროებს ერთნაირი საგადასახადო განაკვეთების დადგენას, როდესაც მოთხოვნა ყველა საქონელზე იმავე პროპორციით მცირდება, რაც ნიშნავს, რომ ელასტიურობით დაუკავშირებელ საქონელზე საგადასახადო განაკვეთების დადგენა ივარაუდება მათზე მოთხოვნის ელასტიურობის საპირისპირო პროპორციით<sup>18</sup>. ალიგამი და სანდმო (Allingham, Michael G., Agnar Sandmo) აღნიშნავენ, რომ საგადასახადო განაკვეთების დონე არ

<sup>14</sup> Alm, James and Jorge Luis Martinez-Vazquez, Tax morale and tax evasion in Latin America, Andrew Young School of Policy Studies, (2007), p.14, <http://icepp.gsu.edu/sites/default/files/documents/icepp/wp/ispwp0704.pdf>

<sup>15</sup> Benno Torgler, Markus Schaffner, Alison Macintyre, TAX COMPLIANCE, TAX MORALE AND GOVERNANCE QUALITY, [www.researchgate.net/.../Benno\\_Torgler/...Tax..](http://www.researchgate.net/.../Benno_Torgler/...Tax..)

<sup>16</sup> Everest-Phillips, Max Business tax as state-building in developing countries: applying governance principles in private sector development, International Journal of Regulation and Governance 8(2), (2008), pp. 123–154, [http://www2.ids.ac.uk/futurestate/TaxNews/Philips-IJRG%208\(2\)Dcembr%202K8.pdf](http://www2.ids.ac.uk/futurestate/TaxNews/Philips-IJRG%208(2)Dcembr%202K8.pdf), p125.

<sup>17</sup> Lieberman S. Evan, Taxation Data as Indicators of State-Society Relations: Possibilities and Pitfalls in Cross-National Research, (2002), Studies of Comparative International Development 36(1), pp. 89-115, <https://www.princeton.edu/gid/outputs/Lieberman-in-SCID.pdf>, p. 92.

<sup>18</sup> Harvey S. Rosen, Public Finance, Six Edition, Princeton University, p. 312

შეიძლება იყოს ერთადერთი ფაქტორი, რომელიც იმოქმედებს ადამიანების გადაწყვეტილებაზე გადაიხადონ გადასახადი. ისინი ხაზს უსვამენ, რომ ოპტიმალური დაბეგვრის თეორიის ჩარჩოში თავის არიდება არ ხდება „ნებისმიერი მიზეზით“. კლასიკური ვარიანტი დაყვანილია იმაზე, რომ გადასახადების გადახდის ხელშეწყობისათვის შემოსავლები უნდა იქნეს გადახდილი პირველ რიგში იმ საქონელზე, რომლებიც არაელასტიურია მოთხოვნისა და მიწოდების მიხედვით<sup>19</sup>.

გადასახადებისაგან თავის არიდებაზე მნიშვნელოვან ზეგავლენას ახდენს საერთო საგადასახადო სისტემის სტრუქტურა. მაგალითად, თუ დაბეგვრის განაკვეთი კორპორაციის მოგებაზე შედარებით დაბალია, ხალხი კი საკუთარ შემოსავლებზე მაღალი საგადასახადო განაკვეთის წინაშე აღმოჩნდება, შეიძლება ჩათვალოს, რომ მათი საგადასახადო ტვირთი უსამართლოა და საკუთარი შემოსავლების მხოლოდ ნაწილის გამოჩენა ამჯობინონ. თუმცა, სწორედ ასე მოქმედებს სკანდინავიის საგადასახადო სისტემა, სადაც დაბეგვრა მოიცავს შრომითი შემოსავლების პროგრესულ დაბეგვრას ერთიანი დაბალი გადასახადით კაპიტალის ყველა სახის შემოსავალზე<sup>20</sup>. ეს კიდევ ერთხელ მიანიშნებს „საგადასახადო მენტალიტეტის“ სხვაობის მნიშვნელობაზე.

მსხვილი კომპანიები იოლად სარგებლობენ „საგადასახადო ხარვეზების“ უპირატესობით, რაც ხელს უწყობს საგადასახადო სისტემის უსამართლობის აღქმას. გადასახადებისაგან თავის არიდებასა და გადასახადებისაგან თავის არიდების მიდრეკილებაზე მნიშვნელოვან ზეგავლენას ახდენს საგადასახადო განაკვეთები და საგადასახადო სისტემის საერთო სტრუქტურა.

საზოგადოებრივ უნდობლობას საგადასახადო სისტემისა, ასევე, მთლიანობაში, ხელისუფლებისადმი, ხელს უწყობს გამჭვირვალობისა და სახელმწიფო სახსრების გამოყენების ანგარიშვალდებულების ნაკლებობა. ეს, თავის მხრივ, ზრდის გადასახადებისაგან თავის არიდებისა და გადასახადებისაგან დამალვის მზაობას და პირიქით. ამასთან დაკავშირებით კირჩლერი (Kirchler E.) აღნიშნავს, რომ იცვლება დამოკიდებულება გადასახადების გადამხდელებსა და საგადასახადო სისტემას შორის და ხდება გადასვლა ერთი პოზიციიდან „პოლიციელი – მძარცველი“ მეორე პოზიციაზე „მომსახურე – კლიენტი“<sup>21</sup>.

<sup>19</sup> Allingham, Michael G., Agnar Sandmo (1972), Income tax evasion: A theoretical analysis, Journal of Public Economics 1, pp. 323-338, <http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>

<sup>20</sup> Peter Birch Sørensen, DUAL INCOME TAXES: A NORDIC TAX SYSTEM, [http://www.econ.ku.dk/pbs/Dokumentfiler/Publications%20\(English\)/DUAL%20INCOME%20TAXES%20A%20Nordic%20Tax%20System.pdf](http://www.econ.ku.dk/pbs/Dokumentfiler/Publications%20(English)/DUAL%20INCOME%20TAXES%20A%20Nordic%20Tax%20System.pdf)

<sup>21</sup> Kirchler Erich, Stephan Muehlbacher, Barbara Kastlunger, Ingrid Wahl, Why Pay Taxes? A Review of Tax Compliance Decisions, International Studies Program, (2007), Working Paper 07/30, Andrew Young School of Policy Studies Georgia State University, <http://icepp.gsu.edu/sites/default/files/documents/icepp/wp/ispwp0730.pdf> p.18.

კორუფციის მაღალი დონე ამახინჯებს სამართლიანობას, მოქალაქეებს უკარგავს იმის რწმენას, რომ მათ მიერ გადახდილი თანხები საზოგადოებრივი კეთილდღეობისა და მომსახურების დაფინანსებისათვის გამოიყენება. შედეგად, ზარალდება მათი მზადყოფნა გადაიხადონ გადასახადები და იზრდება ალბათობა იმისა, რომ ისინი თავს აარიდებენ საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას. გადასახადების გადამხდელმა შესაძლოა განიხილოს გადასახადებისაგან თავის არიდება, თუ საგადასახადო ინსპექტორის მოსყიდვის ღირებულება უფრო დაბალია, ვიდრე გადასახადებისაგან თავის არიდებით მიღებული პოტენციური სარგებელი.

ძლიერ სამართლებრივ სისტემას და სასამართლოს ან პირიქით, კანონის უზენაესობის არარსებობას და სუსტ ფისკალურ იურისდიქციას დიდი მნიშვნელობა აქვს თვითნებობისაგან გადასახადების გადამხდელთა დაცვისათვის. თუ სამართლებრივი სისტემა ვერ მუშაობს კანონის უზენაესობის შესაბამისად, მოქალაქეებს ეშინიათ თვითნებობის, დისკრიმინაციის, სასამართლოში არათანაბარი დამოკიდებულებისა და ა.შ. შედეგად, მოქალაქეები ვერ იქნებიან მზად დააფინანსონ სახელმწიფო გადასახადებით და არჩევენ თავი აარიდონ ამ ვალდებულებებს. საგადასახადო თაღლითობა და გადასახადებისაგან თავის არიდება, შესაძლოა, ასევე, იყოს სუსტი სასამართლო ხელისუფლების შედეგი. არასაკმარისი შემოსავლების კუთხით ბრძოლა კანონის უზენაესობის განმტკიცების საკანონმდებლო რეფორმებთან ერთდროულად წარმოებს. ეს ეხება საგადასახადო დამრღვევთა დასჯისა და დენის არასაკმარის ზომებს, სასამართლოების მიერ ეფექტურად აღსრულებულ საგადასახადო დამნაშავეთა დასჯის უფრო მკაცრ ზომებს. ფიშლოუ და ფრიდმანი (A. Fishlow, J. Friedman)<sup>22</sup> აღნიშნავენ, რომ შედარებით მაღალი ჯარიმები შემაკავებელი ფაქტორების სახით მოქმედებენ და შეუძლიათ გააუმჯობესონ საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვა. ამ მიზნის მისაღწევად მთავრობები ცდილობენ განამტკიცონ კანონის უზენაესობა და განავითარონ საგამოძიებო ორგანოების პოტენციალი.

გადასახადებისაგან თავის არიდების ან მათგან დამალვის ერთ-ერთი მიზეზი შეიძლება გახდეს გადასახადის გადამხდელთა მხრიდან საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვისათვის გაწეული მაღალი დანახარჯები აუცილებელი ინფორმაციის ფორმირების, საგადასახადო ანგარიშგების ფორმების შევსებისა და ა.შ. მიზნით. მსოფლიო ბანკის „მსოფლიო განვითარების მაჩვენებელი“ 2014 წ. განყოფილებაში „გადასახადებისათვის მომზადებისა და გად-

<sup>22</sup> A. Fishlow, J. Friedman, Tax evasion, inflation and stabilization, [http://www.academia.edu/6676202/Tax\\_evasion\\_inflation\\_and\\_stabilization](http://www.academia.edu/6676202/Tax_evasion_inflation_and_stabilization)

ახდის დრო“ წარმოაჩენს უზარმაზარ სხვაობას ქვეყნებს შორის. მაგალითისათვის, გადასახადებისათვის მომზადებისა და გადახდისათვის ბელგიასა და ავსტრიაში საჭიროა დაახლოებით 160 სთ, შედარებისათვის: ბოლივიაში – 1025 სთ-მდე, ვიეტნამში – 872 სთ-მდე, ბრაზილიაში კი 2600 სთ-მდე<sup>23</sup>. ეს მაჩვენებელი საქართველოში შეადგენს 362 სთ-ს, სომხეთში – 321 სთ-ს. ამ თვალსაზრისით არანაკლებ მნიშვნელოვანია გადასახადების რაოდენობა. მაგალითისათვის, გვინეაში 2014 წელს არსებობდა 57 გადასახადი, ბენინში 55, ზიმბაბვეში, კონგოსა და ტანზანიაში 49, იემენში 44<sup>24</sup>. გარდა ამისა, იემენში არსებობდა კიდევ 1500-ზე მეტი სხვადასხვა სახის ადგილობრივი გადასახადი, ლიცენზია და სავალდებულო შესატანი სხვადასხვა განაკვეთით<sup>25</sup>. ეს სიტუაცია ბიზნესს აყენებს უფრო ადმინისტრაციული, ვიდრე რეალური საგადასახადო ტვირთის ქვეშ. შედარებისათვის, საქართველოში არსებობს მხოლოდ 5 სახის გადასახადი, სომხეთში კი 10 სახის გადასახადი (საქართველოს საგადასახადო სისტემის დაწვრილებითი ანალიზი მოცემულია მეორე თავში). გადასახადების რაოდენობის ზრდასთან ერთად იზრდება საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვისათვის საჭირო ხარჯები და გადასახადების გადამხდელთა მხრიდან საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვის ალბათობა დაბალ დონეზეა.

საგადასახადო კანონმდებლობისა და ვალდებულებების დაცვის მაღალი დანახარჯებისაგან განსაკუთრებით ზარალდებიან მცირე და საშუალო საწარმოები (მსს). სამხრეთაფრიკულ ფირმებს შორის ბიზნესის წარმოების ნორმატიული სადისტრიბუციო ღირებულების შესახებ ჩატარებულმა გამოკითხვამ უჩვენა, რომ გადასახადები, კერძოდ, დღგ, მიიჩნევა შედარებით პრობლემურად და გადასახადის გადამხდელთა დაახლოებით 18% ცდილობს გაექცეს ან თავი აარიდოს დაბეგვრას<sup>26</sup>.

გარდამავალი და განვითარებადი ქვეყნებისათვის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან საკითხს წარმოადგენს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების სუსტი უფლება. არსებობს რამდენიმე გარემოება, რომლებიც ხელს უშლიან საგადასახადო ინსტიტუციებს ჯეროვნად შეასრულონ თავიანთი ფუნქციები და ამით ზრდიან გადასახადებისაგან თავის არიდების შესაძლებლობას. მათ შორის განსაკუთრებით აღსანიშნავია გადასახადების აკრეფის პროცედურების ნაკლოვანებები,

<sup>23</sup> World Bank, Data, Time to prepare and pay taxes (hours), <http://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS>

<sup>24</sup> World Bank, Data, Tax payments (number), , <http://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS>

<sup>25</sup> Max Everest-Phillips, Business tax as state-building in developing countries: applying governance principles in private sector development, International Journal of Regulation and Governance 8(2): 123–154, [http://www2.ids.ac.uk/futurestate/TaxNews/Philips-IJRG%208\(2\)Dcmbr%202K8.pdf](http://www2.ids.ac.uk/futurestate/TaxNews/Philips-IJRG%208(2)Dcmbr%202K8.pdf), p. 137.

<sup>26</sup> Counting the cost of red tape for business in South Africa. Regulatory costs as a burden for South Africa's businesses. <http://www.eldis.org/vfile/upload/1/document/0708/DOC19238.pdf>,

საგადასახადო ადმინისტრირების სუსტი შესაძლებლობები საგადასახადო დამრღვევთა გამოვლენისა და სასამართლო დევნის კუთხით.

ბევრი გარდამავალი და განვითარებადი ქვეყანა სიძნელეებს აწვდის საგადასახადო სისტემის ეფექტიანი ფუნქციონირებისათვის საჭირო კარგი ტექნიკური აღჭურვილობის არარსებობის გამო. ეს ეხება მონაცემთა ბაზის ელექტრონულ სისტემას და ა. შ. საორგანიზაციო ამოცანებს შორის მეტად მნიშვნელოვანია საგადასახადო ადმინისტრაციის ფუნქციების გამართულობა და მისი კავშირი ფინანსთა სამინისტროსთან. საერთო ჯამში, საგადასახადო ადმინისტრირების ორგანიზაციული მოწყობის ორი მიდგომა არსებობს. პირველ ვარიანტში თავად ფინანსთა სამინისტრო ახორციელებს გადასახადის ამოღების მართვის ფუნქციას. მეორე ვარიანტის მიხედვით, საგადასახადო ადმინისტრირების ორგანო ნახევრადდამოუკიდებელ ორგანოს წარმოადგენს და არ შედის ფინანსთა სამინისტროს ორგანიზაციულ სტრუქტურაში. ზოგიერთი კვლევის მიხედვით, საგადასახადო ადმინისტრირება და ფინანსთა სამინისტროების მიერ გადასახადების ამოღება არაეფექტურად ითვლება და ზარალდება კორუფციისა და დაცვის მაღალი ხარჯებისაგან<sup>27</sup>. სწორედ ამიტომ ბევრ გარდამავალ და განვითარებად ქვეყანაში გარკვეულ ეტაპზე ნახევრადავტონომიური საგადასახადო ორგანოს შექმნა საგადასახადო ადმინისტრირების კომპლექსური რეფორმების ნაწილს წარმოადგენდა. მისი მიზანი იყო შემოსავლების მობილიზების ამაღლება, სერვისის ორიენტაციისა და პერსონალის ხარისხის გაუმჯობესება, ასევე ბრძოლა კორუფციისა და გადასახადებისაგან თავის არიდების წინააღმდეგ. ნახევრადავტონომიურმა სტატუსმა საგადასახადო ორგანოებს საშუალება მისცა: გაეცათ საერთო სახელმწიფო სექტორთან შედარებით მაღალი ხელფასები და ამის ხარჯზე აეყვანათ მაღალკვალიფიციური პერსონალი; ქრთამის აღების სტიმულის შემცირების ხარჯზე შეემცირებინათ კორუფციის დონე; ხელს უწყობდა შრომითი ეთიკის გაუმჯობესებას, ასევე მართვის აქტიურ და პროფესიონალურ კულტურას, საერთო ჯამში, ხელს უწყობდა სამართალდამცავი ორგანოების მართვის კულტურის ამაღლებას; მათი არაპოლიტიზირებულობისა და პოლიტიკური ელიტის ინტერესების ბოროტად გამოყენების რისკის შემცირების ხარჯზე, ხელს უწყობდა საზოგადოების მხრიდან საგადასახადო ორგანოების აღიარებას<sup>28</sup>.

საგადასახადო ადმინისტრირების არაეფექტიანობა და შედეგად საშემოსავლო დანაკარგები ხშირად გადასახადების აკრეფასა და კონკრეტული სახის გადასახადების მართვაზე პასუხისმგებელი საგადასახადო ქვედანაყოფებისა და

<sup>27</sup> Fjeldstad, Odd-Helge and Mick Moore, Revenue authorities and public authority in sub-Saharan Africa, *Journal of Modern African Studies*, 47, I (2009), pp. 1-18, [http://www2.ids.ac.uk/futurestate/pdfs/repo\\_A41YIVgG.pdf](http://www2.ids.ac.uk/futurestate/pdfs/repo_A41YIVgG.pdf), p.2

<sup>28</sup> Mann, Arthur J., Are semi-autonomous revenue authorities the answer to tax administration problems in developing countries? – A practical guide, (2004), [http://pdf.usaid.gov/pdf\\_docs/PNADC978.pdf](http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNADC978.pdf)

სხვა ორგანოების გაურკვეველი ფუნქციური ვალდებულებების შედეგს წარმოადგენს. როგორც წესი, საგადასახადო ადმინისტრირების ფუნქციონირებისადმი ერთიანი ორგანიზაციული მიდგომა უფრო ეფექტურად ითვლება.

საგადასახადო პოლიტიკა და საგადასახადო ადმინისტრირება ურთიერთდაკავშირებულ სფეროებს წარმოადგენს. საგადასახადო პოლიტიკა პირდაპირ ზემოქმედებს საგადასახადო ადმინისტრირების ხარჯებსა და ორგანიზაციაზე, საგადასახადო ადმინისტრირების შესაძლებლობები ზემოქმედებს საგადასახადო პოლიტიკის რეალიზაციაზე. ამგვარად, საგადასახადო რეფორმებში ჩართული უნდა იყოს ორივე სფერო. წინააღმდეგ შემთხვევაში, სისტემის ნორმალური ფუნქციონირება მთლიანობაში კითხვის ნიშნის ქვეშ დადგება. სპეციალისტები და მკვლევარები აღნიშნავენ, რომ ქვეყნის საგადასახადო სისტემა ადმინისტრაციულ და იურიდიულ პირობებთან შესაბამისობაში უნდა იყოს მოყვანილი<sup>29</sup>. გადასახადების ეფექტიანი აკრეფისა და საგადასახადო ადმინისტრირების შესრულებისათვის გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს საგადასახადო ორგანოების მომზადებულ, კვალიფიციურ და მოტივირებულ კადრებს. საგადასახადო ორგანოების მოტივირება ხელისუფლების მიზნების შესაბამისად და კორუფციის მიმართ მათი დაუცველობის შემცირება გულისხმობს განსაკუთრებულ ყურადღებას საგადასახადო მოსამსახურეთა ხელფასისა და სხვა სტიმულებისადმი.

გასათვალისწინებელია, რომ გარდამავალ და განვითარებად ქვეყნებში გადასახადების არასაკმარისი აკრეფა, ხშირ შემთხვევაში, არაფორმალური სექტორის სიდიდის შედეგია. არაფორმალურ სექტორში მოქმედი ფირმები და კერძო პირები, როგორც წესი, საერთოდ არ იხდიან გადასახადებს. სახელმწიფო კარგავს პოტენციურ საგადასახადო შემოსავლებს. გასათვალისწინებელია, რომ ხშირად არაფორმალური მეურნეობის წარმოება დაკავშირებულია უფრო შეზღუდული შესაძლებლობებით ან გადამეტებული ადმინისტრაციული მოთხოვნებით, და არა დაბეგვრისაგან თავის არიდების პირდაპირი მცდელობით. ეკონომიკის ფორმალურ სექტორში შესვლა ხშირად ძნელდება არამარტო საგადასახადო, არამედ შრომის კანონმდებლობის მეტისმეტად მაღალი მოთხოვნებით.

ნებისმიერი, მათ შორის საგადასახადო, სამართალდამცავი საქმიანობისათვის ეფექტიანობის მნიშვნელოვან წინაპირობას წარმოადგენს ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზა. საგადასახადო თაღლითობის შემთხვევათა გამოვლენისა და დასჯისათვის დიდი მნიშვნელობა აქვს კარგად ფუნქციონირებად საგადასახადო

<sup>29</sup> Chiumya, Chiza, Counteracting tax evasion in Malawi: An analysis of the methods and a quest for improvement, MPRA (Munich Personal RePEc Archive), 2006, Paper No. 9892, p 33, [http://mpra.ub.uni-muenchen.de/9892/1/COUNTERACTING\\_TAX\\_EVASION\\_IN\\_MALAWI.pdf](http://mpra.ub.uni-muenchen.de/9892/1/COUNTERACTING_TAX_EVASION_IN_MALAWI.pdf)

გამოძიების ორგანოს. საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვა პირდაპირ კავშირშია გადასახადებისაგან თავის არიდების სანქციების ზომისა და ხასიათთან<sup>30</sup>.

გადასახადებისაგან თავის არიდებისა და მათგან დამალვის უკიდურეს გამოვლინებებს შორის მითითებული უნდა იქნეს მეტად რთული და წინააღმდეგობრივი საგადასახადო სისტემა. გარდამავალ და განვითარებად ქვეყნებში პრობლემას წარმოადგენს საგადასახადო კანონმდებლობის სწრაფი ცვლილებები, არასტაბილურობა და დაბალი გამჭვირვალობა. შედეგად, რთულ და სწრაფად ცვლად საგადასახადო კანონმდებლობაში იბნევიან როგორც გადასახადების გადამხდელები, ასევე საგადასახადო ინსპექტორები. ამას მიუყვართ გადასახადებისაგან თავის არიდების ფართო შესაძლებლობებამდე <sup>31</sup> . საგადასახადო სისტემაში ნაკლოვანებების აღმოფხვრა ამდღებს დაბეგვრის პროცედურის მოხერხებულობასა და გამჭვირვალობას. მცირე და საშუალო საწარმოები, ფიზიკური პირები, ასევე თავად შეზღუდული ადმინისტრაციული რესურსის მქონე საგადასახადო ორგანოები ზარალდებიან რთული საგადასახადო პროცედურების ბიუროკრატიული წნეხის გამო. გადასახადებისაგან თავის არიდების მიზეზებს ემატება არამიზნობრივი ქმედებები უცოდინარობის მიზეზით.

გარდამავალ და განვითარებად ქვეყნებში ბიზნესი და კერძო პირები იყენებენ ყველაზე გავრცელებული ინსტრუმენტების ფართო სპექტრს, რაც ხელს უშლის საგადასახადო ორგანოების მცდელობას შემოსავლების მობილიზების საქმეში. პრაქტიკაში გაცილებით ძნელია განასხვავო ერთმანეთისაგან კანონის ფარგლებში განხორციელებული გადასახადებისაგან თავის არიდების მცდელობა იმ მცდელობისაგან, რომელიც ხორციელდება უკანონოდ.

ცხრილი 1

**გადასახადებისაგან თავის არიდებისა და გადასახადების დამალვის ძირითადი რეჟიმები**

<p><b>გადასახადისაგან დამალვა (Tax Evasion)</b> შესაბამისი საგადასახადო ინფორმაციის განზრახ დამახინჯება</p>	<p><b>გადასახადებისაგან თავის არიდება (Tax avoidance)</b> მარეგულირებელი ნორმების შერჩევითი გამოყენება საგადასახადო სისტემის საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნების საწინააღმდეგო გამოყენებისათვის</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• საქონლის არასწორი კლასიფიკაცია.</li> <li>• მომატებული ან შემცირებული</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• დასაბეგრ ბაზაში ჩადებული ხარჯების დამახინჯება და გაზრდა.</li> </ul>

<sup>30</sup> Fishlow, A. and J. Friedman (1994), Tax evasion, inflation and stabilization, Journal of Development Economics, Vol. 43, No. 1, pp. 105-123.

[http://www.academia.edu/6676202/Tax\\_evasion\\_inflation\\_and\\_stabilization](http://www.academia.edu/6676202/Tax_evasion_inflation_and_stabilization)

<sup>31</sup> Mo, Phyllis Lai Lan, Tax avoidance and anti-avoidance measures in major developing economies <http://kobobookpdf.com/kobobook/t/tax-avoidance-and-anti-avoidance-measures-in-majo.pdf>

<p>ფასებით ვაჭრობა.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ფინანსური აქტივების დაფარვა ოფშორულ ფინანსურ ანგარიშებში.</li> <li>• საქონლის კონტრაბანდა.</li> <li>• თაღლითობა დღგ-სთან მიმართებაში.</li> <li>• სავაჭრო თაღლითობა თაღლითური კარუსელის ფორმით.</li> <li>• საგადასახადო შეღავათების ბოროტად გამოყენება და მათი ყალბი დამტკიცება.</li> <li>• საგადასახადო ორგანოების მოსყიდვა.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ხელოვნური გარიგებები, საგადასახადო უპირატესობების მიღების მიზნით.</li> <li>• ჰოლდინგურ კომპანიებს შორის მოგების გადატანა.</li> <li>• მატერიალურ და არამატერიალურ აქტივებზე ოპერაციებში შიდაჰოლდინგური ფასების გამოყენება, ბარტერული ვაჭრობა.</li> <li>• ფირმებს შორის დავალიანების გაზრდა ერთი ჰოლდინგის ფარგლებში.</li> <li>• ერთი ჰოლდინგის ცენტრალური სამსახურებისა და არამატერიალური აქტივების ხელსაყრელი მდებარეობა.</li> </ul>
--	---

ცხრილში ნაჩვენებია საგადასახადო ვალდებულებებისაგან თავის არიდების სხვადასხვა რეჟიმი. განვითარებადი ქვეყნებისათვის საგადასახადო შემოსავლების დაკარგვა ძალზე მნიშვნელოვანია. „GFI-ს“ შეფასებით, განვითარებადმა ქვეყნებმა 2012 წ. უკანონო ფინანსური ნაკადების გადინების გამო დაკარგეს 991.2 მლრდ. აშშ დოლარი, ხოლო 2001-2012 წწ. 6597.1 ტრლნ. აშშ დოლარი<sup>32</sup>.

გარდამავალ და განვითარებად ქვეყნებში გადასახადებისაგან თავის არიდების გავრცელებულ ტიპს წარმოადგენს თაღლითობა დღგ-სთან მიმართებაში, კერძოდ, დღგ-თი დასაბეგრი სამეურნეო ოპერაციების ყალბი დეკლარაციები. აღსანიშნავია შრი-ლანკას მაგალითი, სადაც 2002 წ. შემოდებულმა დღგ-ს სისტემამ შემოსავლების მნიშვნელოვანი დანაკარგი გამოიწვია, დაახლოებით წმინდა დღგ-ს 10% დღგ-ს თაღლითობის ერთი შემთხვევიდან<sup>33</sup>. მარტივ შემთხვევაში მოვაჭრის თაღლითობა მოიცავს გაყიდვების შემცირებას ჩანაწერებისა და ანგარიშების ფალსიფიცირებით, რაც საშუალებას აძლევს თაღლითს აკრიფოს გადასახადები საგადასახადო ორგანოში მათი გადარიცხვის გარეშე. ანალოგიურად, ფასების აწევა და ყალბი ანგარიშ-ფაქტურები ზრდის დღგ-ს თანხის დაბრუნების რიცხვს<sup>34</sup>. საერთაშორისო დონეზე, თაღლითობის კარუსელში, გამოიყენება დღგ-ს ნულოვანი განაკვეთი. დღგ-ს თაღლითობის მიმართ შედარებით დაუცველია საექსპორტი სავაჭრო ოპერაციები რამდენიმე ქვეყანაში. პრინციპში, თაღლითობის კარუსელი ორი ნაწილისაგან შედგება: დღგ-ს გადასახადის აკრეფა, რომელიც არ გადაეცემა შესაბამის საგადასახადო ორგანოს (არ არსებობს თაღლითობის ტრეიდერი), შემდეგ კი უკანონო შემოსავლების დაბრუნების დეკლარაცია ექსპორტზე გასულ საქონელზე.

<sup>32</sup> Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2003-2012, Dev Kar, Joseph Spanjers, 2014, GFI, p.3 <http://www.gfintegritty.org/wp-content/uploads/2014/12/Illicit-Financial-Flows-from-Developing-Countries-2003-2012.pdf>

<sup>33</sup> Michael Keen and Stephen Smith, VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done? IMF Working Paper, 2007, p.3, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf>

<sup>34</sup> Michael Keen and Stephen Smith, VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done? IMF Working Paper, 2007, p.3, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf>



შემოსავლის დაფარვის მეორე წყაროს წარმოადგენს მცდარი, არასწორი კლასიფიკაცია და საქონლის კონტრაბანდა, რომელიც ექვემდებარება დღგ-თი დაბეგვრას სხვადასხვა განაკვეთით, რაც მიზნად ისახავს საგადასახადო ვალდებულებათა შემცირებას ან გადასახადის დაბრუნების მოთხოვნის ზრდას. საზღვარზე საქონლის კონტრაბანდისას ხდება არამარტო დღგ-ს ვალდებულებისაგან თავის არიდება, არამედ საბაჟო და სააქციზო მოსაკრებლებისგანაც.

გარდამავალ და განვითარებად ქვეყნებში არაეფექტიანი საგადასახადო და საბაჟო ადმინისტრირების ერთ-ერთ მიზეზს წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოების თანამდებობის პირთა მოსყიდვა. მაგალითისათვის, ბანგლადეშში შაქრის იმპორტიორებმა საგადასახადო ორგანოების კორუმპირებულ მოხელეებთან თანამშრომლობით თავი აარიდეს აქციზების 90%-ს<sup>35</sup>.

მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ გადასახადებისაგან თავის არიდების ზემოთ აღწერილი ხერხები არ არის ურთიერთგამომრიცხავი, ისინი ხშირად გამოიყენება სხვადასხვა კომბინაციაში. მაგალითად, ოფშორულ ანგარიშებზე მიმართული უკანონო ფინანსური ნაკადები შესაძლოა იყოს დანაშაულებრივი ქმედების შედეგი.

გადასახადებისაგან თავის არიდებისა და მათგან დამალვის წინააღმდეგ ბრძოლის სტრატეგიისათვის უნდა აღინიშნოს, რომ ჯამში არსებობს მიზეზებისა და ფაქტორების დიდი ნაკრები, რომელიც ზეგავლენას ახდენს გადასახადებისაგან თავის არიდებაზე და ვინაიდან გადასახადებისაგან თავის არიდების სხვადასხვა ტიპი არსებობს, მათთან ბრძოლის მეთოდები უნივერსალური ვერ იქნება<sup>36</sup>. გადასახადებისაგან თავის არიდების წინააღმდეგ ბრძოლის კონკრეტული ზომები უნდა განხორციელდეს კონკრეტული სიტუაციებისა და კონკრეტული საგადასახადო დარღვევების და არსებული შესაძლებლობების გათვალისწინებით.

გადასახადებისაგან თავის არიდებისა და გადახდისგან დამალვის მიზეზები იზოლირებულად არ ვლინდება, ხშირად ისინი ერთობლივად მოქმედებენ. გადასახადებისაგან თავის არიდება და გადახდისგან დამალვა წარმოადგენს ქვეყანაში პოლიტიკური, ეკონომიკური და სოციალური მართვის ხარვეზებისაგან მიღებულ პროდუქტს. ასეთ სიტუაციაში, განსაკუთრებით გარდამავალი და განვითარებადი ქვეყნებისათვის, გადასახადებისაგან თავის არიდებისა და გადახდისგან დამალვის დაძლევის სტრატეგია დაფუძნებული უნდა იყოს მიმდინარე სიტუაციის,

<sup>35</sup> Tax Justice Network (2003), Newsletter, September 2003, p.12, [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/e\\_ns\\_0903.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/e_ns_0903.pdf)

<sup>36</sup> GTZ – German Technical Cooperation (2006a), Good Financial Governance – Good Governance in Public Finance, Fiscal Studies No. 3, Division State and Democracy, Eschborn, p.13, <http://siteresources.worldbank.org/EXTFINANCIALMGMT/Resources/313217-1196229169083/4441154-1196275288288/4444688-1196378010797/GoodFinancialGovernanceGoodGovernanceinPublicFinance.pdf>

გადასახადებისაგან თავის არიდების ტიპის გამოვლენისა და უპირატესად პრევენციული ზომების გამოყენების დრმა ანალიზზე.

ეფექტიანი საგადასახადო სტრატეგია უნდა ითვალისწინებდეს ძირითად მიზეზებს და რაც მთავარია, ადაპტირებული უნდა იყოს კონკრეტული ქვეყნის ეკონომიკურ გარემოსთან. ქვეყნის მიერ გამოყენებულ რესურსებსა და საგადასახადო რეფორმების რისკებს შორის დისბალანსმა შეიძლება ხელი შეუშალოს რეფორმების გატარებას. თუ რესურსები და რეფორმების ათვისების ზღვარი დაბალია, მაშინ რეფორმის სტრატეგია ვერ იქნება ძალზე ამბიციური წარმოდგენილი ინიციატივებით. მეორე მხრივ, თუ რესურსები და რეფორმების ათვისების ზღვარი მაღალია, მაშინ რეფორმის მარტივი სტრატეგია, ალბათ, წარმატებული იქნება, მაგრამ ამ შემთხვევაში სტრატეგია არ არის დაბალანსებული ასპექტში, შედარებით კომპლექსური ფორმების რეალიზებისათვის დროის დაკარგვაში.

გადასახადების გადამხდელთა მხრიდან საგადასახადო ვალდებულებათა ნებაყოფლობითი დაცვისათვის მეტად მნიშვნელოვანია, გადამხდელი ჩახედული იყოს და იცოდეს ის საგადასახადო პროცედურები, რომლებიც აუცილებელია მისი ვალდებულებების შესასრულებლად.

მოქალაქეთა „საგადასახადო მორალის“ გაუმჯობესებისათვის საჭიროა შესაბამისი ზომების მიღება, რომლებიც უზრუნველყოფენ როგორც გამჭვირვალობას, ანგარიშვალდებულებას, ისე სახელმწიფოს მიერ საკუთარი მოქალაქეებისათვის მომსახურების გაწევის მიზნით განხორციელებული ფუნქციების ეფექტიანობას. ეს ზომები ფართოდ სცდება საგადასახადო სისტემის ან ადმინისტრირების რეფორმის ფარგლებს, მაგრამ ავითარებს ჯანსაღ დამოკიდებულებას სახელმწიფოს საზოგადოება და განამტკიცებს სახელმწიფოს ლეგიტიმურობას, ითხოვს რა მხედველობაში იქნეს მიღებული მთელი სახელმწიფო სისტემა. ასეთი ფართო სტრატეგია მოიცავს, მაგალითად, სახელმწიფო მომსახურების ხარისხს, გამჭვირვალობას და სახელმწიფო ბიუჯეტის კონტროლს ან კორუფციასთან ბრძოლას. უნდა გავითვალისწინოთ, რომ რეფორმების ასეთი სტრატეგიის წარმატება დამოკიდებულია მთელ საზოგადოებაში აზროვნების სტილისა და გადასახადების გადახდის აღქმის ფუნდამენტურ ცვლილებაზე. ამრიგად, ცვლილება მოითხოვს დროს და მტკიცე, ხანგრძლივ გარდაქმნებს და მიღებული პოლიტიკისადმი ერთგულებას მისი საბოლოო მატერიალიზაციისათვის.

და მაინც, უნდა ვაღიაროთ, რომ თუკი სოციალური ნდობა დამყარდება და სახელმწიფო აღიქმება ლეგიტიმურად, გადასახადებისაგან თავის არიდება და გადახდის დამალვა გარკვეული ხარისხით მაინც დარჩება ე.წ. „უბილეთოების“ ქცევის შედეგად. ეს ბიზნესერთეულებისა და მოსახლეობის ის ნაწილია, რომელიც არასოდეს იქნება მზად ხელი შეუწყოს საზოგადოებრივ მომსახურებას, თუკი ისი-

ნი შექმნის სხვებისაგან ყველაფერი მიიღონ „მუქთად“. თუმცა, მსგავსი ქმედებები გარკვეული დოზით შეიძლება აღიკვეთოს შესაბამისი სანქციების მექანიზმების გამოყენების გზით, მაგრამ, სავარაუდოდ, შეუძლებელი იქნება ყველა გადამხდელისათვის სრული შესაბამისობის მიღწევა.

საგადასახადო სისტემაში ჩართვა განსაკუთრებით მცირე და საშუალო საწარმოებისა, ასევე ფიზიკური პირებისა, მნიშვნელოვანია სახელმწიფო ფინანსებში მონაწილეობისათვის მთელი საზოგადოების ჩართვისა და სახელმწიფოს კანონიერების განმტკიცებისა და მისი ანგარიშვალდებულებისათვის. თუ მოქალაქეები იხდიან გადასახადს, მათ მეტად აინტერესებთ, რაში ხარჯავს მთავრობა მათ ფულს. მცირე გადამხდელების დაბეგვრა, ასევე, იწვევს ორივე ჯგუფის მხრიდან მთავრობასა და ერთმანეთზე, საზოგადოების მხრიდან მსხვილ გადამხდელებზე მონიტორინგის დონის არსებით ამაღლებას, რითაც ხდება ანგარიშვალდებულების გაძლიერება.

ძალზედ მნიშვნელოვანია ხარჯების მიზნობრიობის უზრუნველყოფა, საგადასახადო კანონმდებლობისა და ადმინისტრაციული ხარჯების დაცვა. საგადასახადო კანონმდებლობის ნებაყოფლობითი დაცვის ხელშეწყობასთან ერთად, ხელისუფლება გარდამავალ და განვითარებად ქვეყნებში ყურადღებას ამახვილებს გადამხდელების მხრიდან თავიანთი საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებასთან დაკავშირებული ხარჯების შემცირების ზომებზე. ამასთან დაკავშირებით, ბევრი საგადასახადო ორგანო ცვლის ფუნქციონირებას კლიენტების მომსახურებაზე და გადამხდელების კმაყოფილების მონიტორინგზე ორიენტაციის მიმართულებით, რაც ასახავს გადასახადების გადახდისათვის ხარისხიანი მომსახურების შეთავაზების აუცილებლობის გაცნობიერებასა და საზოგადოების პრობლემებზე რეაგირების დონის ამაღლებას. მაგალითად, გადასახადების გადახდის პროცესის გამარტივების ზომები და მომსახურების ორიენტირებული საგადასახადო ადმინისტრირების მხარდაჭერა მოიცავს საგადასახადო ფორმების რაოდენობის შემცირებას, იმ მოხელეების რაოდენობის გაზრდას, რომლებიც ეხმარებიან კლიენტებს დოკუმენტების შევსებაში ან ონლაინ მომსახურებას.

საგადასახადო ვალდებულებათა მოთხოვნების დაცვის უზრუნველყოფის უნარზე ბევრი ფაქტორი მოქმედებს. ყველა მათგანი ვერ მოგვარდება უშუალოდ საგადასახადო სისტემის საგადასახადო ადმინისტრირების რეფორმებით. საგადასახადო ადმინისტრირების რეფორმები ეროვნულ დონეზე ნებისმიერი ეფექტიანი სტრატეგიის მნიშვნელოვან ნაწილს წარმოადგენს. ზომები ამ მხრივ მოიცავს საორგანიზაციო რეფორმის სხვადასხვა მიდგომებს, ისეთს, როგორცაა: ნახევრადავტონომიური საგადასახადო ორგანოების შექმნა, მსხვილი გადამხდელებისათვის პროცედურების რეგულირება, საგადასახადო თაღლითობაზე ტრენინგ-

ბისა და კურსების განხორციელება, საკმარისი წახალისებით ხელფასების რესტრუქტურისა და ნიჭიერ თანამშრომელთა მოზიდვისა და კორუფციული რისკების შემცირების მიზნით.

ხშირად საგადასახადო სისტემის არაეფექტურობის მიზეზს საგადასახადო ადმინისტრაციის საორგანიზაციო სტრუქტურა წარმოადგენს. საგადასახადო ადმინისტრირების საორგანიზაციო სტრუქტურის ეფექტიანობის გაზრდა შეიძლება მოიცავდეს: საგადასახადო საკითხებზე მომუშავე ორგანოების რაოდენობის შემცირებას და საგადასახადო შემოსავლების აკრეფის ცენტრალიზაციას ერთ ორგანოში; მანდატის ფარგლებში კომპეტენციების მკაფიო დაყოფას სხვადასხვა ორგანოებს შორის და დაწესებულებების შიგნით. საგადასახადო ადმინისტრირების გაძლიერების სტრატეგიაში ასევე ყურადღება უნდა გამახვილდეს ადმინისტრაციული ხარჯების შემცირებაზე საგადასახადო ადმინისტრაციის შიგნით. ამ მიზნით მნიშვნელოვანია სპეციალური საიდენტიფიკაციო ნომრების შემოღება გადამხდელებისათვის, რაც გააადვილებს ინფორმაციის ჯვარედინ გადამოწმებას სხვადასხვა სახის გადასახადზე (როგორცაა: დღგ და მოგების გადასახადი), გადასახადების მონიტორინგი და კონტროლი და საგადასახადო დავალიანება. გარდამავალ და განვითარებად ქვეყნებში ამ კუთხით მნიშვნელოვან ღონისძიებას წარმოადგენს მსხვილ გადამხდელებზე საგადასახადო ზედამხედველობის საორგანიზაციო ერთეულის შექმნა, რაც საშუალებას იძლევა: გაღრმავდეს საგადასახადო ინსპექტორთა სპეციალიზაცია და ამაღლდეს მათი მუშაობის ეფექტიანობა; მოხდეს საგადასახადო ადმინისტრაციის ყველა არსებული რესურსის კონცენტრირება იმ ფირმებზე, რომლებიც უზრუნველყოფენ მნიშვნელოვან საგადასახადო შემოსავლებს; იძლევა საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების უზრუნველყოფის საშუალებას მინიმალური დანახარჯებით.

პოლიტიკური ნების შესაბამისად, აუცილებელი რესურსების არსებობისას საგადასახადო კანონმდებლობის ყოველსომომცველი რეფორმა შესაძლოა უფრო მიზანშეწონილი იყოს, ვიდრე ნაბიჯ-ნაბიჯ რეფორმირების ეტაპობრივი სისტემა.

საგადასახადო რეფორმის მნიშვნელოვან ამოცანას წარმოადგენს ტექნიკური აღჭურვილობის უზრუნველყოფა და საგადასახადო სტატისტიკის წარმოების ქვედანაყოფების კვალიფიციური და კომპეტენტური კადრების არსებობა და ხარისხიანი ინფორმაციის უწყებათაშორისი გაცვლა. საგადასახადო ორგანოებისათვის მონაცემთა წვდომას, არსებობასა და ხარისხს გადამწვევტი მნიშვნელობა აქვს საგადასახადო დამრღვევთა აღმოჩენისა და სასამართლოს წესით მათი დევნისათვის.

ამავდროულად, კარგი ტექნიკური აღჭურვილობა აუცილებელი პირობაა გადასახადის აკრეფის პროცედურის ავტომატიზაციისათვის, რაც ხელს უწყობს

საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულებას ინტერნეტ-გადახდების არსებით და მონიტორინგის შესაძლებლობას, რაც, საერთო ჯამში, შეიძლება იყოს გადასახადებისაგან თავის არიდების შემცირების ეფექტიანი საშუალება.

საგადასახადო შეღავათებს სხვადასხვა ქვეყნის მთავრობები ხშირად იყენებენ გარკვეული ეკონომიკური, სოციალური თუ სხვა პოლიტიკური მიზნების მისაღწევად, მაგალითისათვის, უცხოური ინვესტიციების მოსაზიდად. მთავრობები იყენებენ შემცირებულ საგადასახადო განაკვეთებს ან საგადასახადო ვალდებულებათა გადავადებას, ან კიდევ გარკვეული საქმიანობის გათავისუფლებას დაბეგვრისაგან ან სხვა რომელიმე ხელსაყრელი საგადასახადო რეჟიმის შეთავაზებას<sup>37</sup>. ამავდროულად, ყველა საგადასახადო შეღავათი როდი გამოიყენება საზოგადოების კანონიერი მიზნებისათვის. საგადასახადო შეღავათები ან „საგადასახადო ხარჯები“ ხშირად მიმართულია დასაბეგრი ბაზის საგადასახადო გამონაკლისების მიზანმიმართული გამოყენებისათვის. გარკვეული გარემოებებისას – ნეპოტიზმმა, კორუფციამ და დაბალმა გამჭვირვალობამ შეიძლება მიგვიყვანოს გადასახადებისაგან თავის არიდების მოჩვენებით ლეგიტიმურობამდე („მასზე გერბის გამოსახულებიანი ბეჭდით“). კერძო პირები, ფირმები ან ჯგუფები ზოგჯერ საგადასახადო შეღავათების რეჟიმს იღებენ ლობირების მეშვეობით, რაც ფორმალურად კანონიერია, მაგრამ არსებითად არალეგიტიმურია, ვინაიდან ეწინააღმდეგება კანონის მნიშვნელობასა და არსს. გარდა ამისა, ასეთი პრაქტიკა აკანონებს კორუფციულ გამოვლინებებს, იწვევს უარყოფით შედეგებს მთელ სახელმწიფოებრივ მმართველობაში. გარდამავალი და განვითარებადი ქვეყნებისათვის საგადასახადო წახალისება პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების მოზიდვისათვის შესაძლოა იყოს სხვადასხვა ტრანსნაციონალური კომპანიის (TNK) საქმიანობის ლობირების შედეგი, რომლებსაც ასეთი ქვეყნების სახელმწიფო მოხელეების მიმართ მოლაპარაკებით დარწმუნების მაღალი პოტენციალი გააჩნიათ. მათი „საბაზრო ძალაუფლება“ დამატებით ძლიერდება მობილური საინვესტიციო კაპიტალის გლობალური კონკურენციის ამალღების პირობებში<sup>38</sup>.

გლობალური პროცესების შედეგად განსაკუთრებული მნიშვნელობა შეიძინა გადასახადებისაგან თავის არიდების საერთაშორისო განზომილებამ, იურიდიულმა ან ფიზიკურმა პირებმა, რომლებიც სარგებლობენ განსხვავებებით საგადასახადო კანონმდებლობასა ან განაკვეთებში და დაბალი გადასახადების ქვეყნებმა (საგადასახადო არბიტრაჟი). საერთო ჯამში, გადასახადებისაგან თავის არიდებისა

<sup>37</sup> Clemens Fuest, Nadine Riedel, Tax evasion and tax avoidance in developing countries: The role of international profit shifting, Oxford University Centre For Business Taxation, [http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business\\_Taxation/Docs/Publications/Working\\_Papers/Series\\_10/WP1012.pdf](http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_10/WP1012.pdf)

<sup>38</sup> Alex Easson, Taxation of Foreign Direct Investment, <http://www.gbv.de/dms/spk/sbb/toc/267185480.pdf>

და გადახდისაგან დამალვის საერთაშორისო განზომილება მოიცავს თავის არიდების ყველა სახეს, მათ შორის, საერთაშორისო ვაჭრობის, უცხოური ინვესტიციების კონკურენციის ხაზით. ტრანსნაციონალური კომპანიები იყენებენ ისეთ მექანიზმებს, როგორცაა მოგების კონტროლირებადი გადაადგილება, გადასახადებისაგან თავის არიდება საინვესტიციო წახალისებისა და სპეციალური ზონების ბაზაზე, ასევე განსხვავებას დღგ-ს სახეებსა და სატარიფო თადლითობას, რაც თან ახლავს საქონლისა და მომსახურების საერთაშორისო ვაჭრობას.

საერთაშორისო ეკონომიკურ საქმიანობაში სპეციალისტები განასხვავებენ გადასახადებისაგან თავის არიდების ორ რეჟიმს<sup>39</sup>. პირველი განეკუთვნება მოგების გადატანას საკანონმდებლო-სამართლებრივი რეჟიმის სფეროში, სადაც კორპორაციები იძენენ გარკვეულ თავისუფლებას საგადასახადო ბაზის ფორმირებისათვის ან დასაბეგრი შემოსავლის დონისათვის იყენებენ საგადასახადო კანონმდებლობის ხარვეზებს. მეორე რეჟიმი განეკუთვნება საგადასახადო ბაზის შემცირებას შერჩევით, რასაც მიყვავართ გადასახადების დაუყოვნებლივი შემცირებისაკენ.

მოგების გადაადგილება განსაკუთრებით გავრცელებულია ტრანსნაციონალური კომპანიების ერთიანი ჰოლდინგის ფარგლებში. როგორც წესი, ტრანსნაციონალური კომპანიების შვილობილი კომპანიები საგადასახადო ორგანოების მიერ განიხილება, როგორც ცალკეული ობიექტები, ანუ ისინი ექვემდებარებიან დაბეგვრას იმ ქვეყანაში, სადაც რეზიდენტებს წარმოადგენენ. ტრანსნაციონალური კომპანიების მოგება იბეგრება მხოლოდ ერთხელ – რეზიდენტ შვილობილ კომპანიასთან. ასეთი მიდგომა განიხილება როგორც მისაღები ვარიანტი ორმაგი დაბეგვრის თავიდან ასაცილებლად. ამავდროულად, ტრანსნაციონალურ კომპანიებში ეს მიდგომა გამოიყენება საერთო კორპორატიული საგადასახადო ტვირთის შემცირებისათვის. ტრანსნაციონალურ კომპანიებს საგადასახადო დაგეგმარების მეშვეობით შეუძლიათ გადაიტანონ მოგება შვილობილ ჯგუფებში მაღალი გადასახადების მქონე ქვეყნებიდან დაბალი გადასახადების მქონე ქვეყნებში. მოგების გადატანა შეიძლება მიღწეული იქნეს ტრანსფერტული ფასების მანიპულირების გზით. გამოიყენება აგრეთვე, ჯგუფებს შორის სესხები და შეგნებულად ხდება მომგებიანი არამატერიალური აქტივების არჩევა<sup>40</sup>. ტრანსფერტული ფასები გამოიყენება ჯგუფის შიგნით კომპანიებს შორის ტრანსსასაზღვრო ვაჭრობისათვის, საქონლის, მომსახურების ფასების, მატერიალური და ფინანსური აქტივების

<sup>39</sup> Addressing tax evasion and tax avoidance in developing countries, GIZ Sector Programme Public Finance, Administrative Reform, December 2010, page 21, [http://www.taxcompact.net/documents/2011-09-09\\_GTZ\\_Addresssing-tax-evasion-and-avoidance.pdf](http://www.taxcompact.net/documents/2011-09-09_GTZ_Addresssing-tax-evasion-and-avoidance.pdf)

<sup>40</sup> Matthias Dischinger und Nadine Riedel: The Role of Headquarters Firms in Multinational Profit Shifting Strategies Munich Discussion Paper No. 2010-12, [http://epub.ub.uni-muenchen.de/11352/1/dischinger\\_riedel\\_2010\\_HQs\\_PS.pdf](http://epub.ub.uni-muenchen.de/11352/1/dischinger_riedel_2010_HQs_PS.pdf)

ჩათვლით, რომლებითაც ვაჭრობენ ერთმანეთში შვილობილი კომპანიები. ხშირად ტრანსნაციონალური კომპანიები ამახინჯებენ ტრანსფერტულ ფასებს, რათა შეამსუბუქონ საგადასახადო ტვირთი მთელი კონცერნისათვის. საერთო საგადასახადო ტვირთის შემცირებისათვის ტრანსნაციონალურ კომპანიებს შეუძლიათ დაადგინონ მაღალი ტრანსფერტული ფასები იმ პროდუქტებსა და მომსახურებაზე, რომლებიც გადაეცემა ქვედანაყოფებს, განთავსებულებს მაღალი გადასახადების ქვეყნებში და დაბალი ტრანსფერტული ფასები, დაბალი გადასახადების მქონე ქვეყნებთან გარიგებებისათვის. აქედან გამომდინარე, მაღალი გადასახადების მქონე ქვეყნებში მიღებული დასაბეგრი მოგება შეიძლება შემცირდეს ხელოვნურად. ტრანსფერტული ფასების ხელოვნური შემცირება შეიძლება დაეხმაროს ყველა მონაწილე მხარეს შეამციროს გაყიდვებთან დაკავშირებული (დღგ, აქციზები და ა.შ.) საკუთარი საგადასახადო ვალდებულებები.

ტრანსნაციონალურ კომპანიებში შვილობილი კომპანიების დაბალი კაპიტალიზაცია წარმოადგენს შვილობილი კომპანიების ჯგუფის შიგნით კომპანიებს შორის ფირმათაშორისი კრედიტების ან დაფინანსების სხვა სახის მეშვეობით კომპანიათა საგადასახადო ვალდებულებების წილის გაზრდის შედეგს. ეს გადასახადებისაგან თავის არიდების დამატებითი ინსტრუმენტია პროცენტების გამოქვითვის ხარჯზე. ამით ხდება შვილობილ კომპანიებს შორის დაბეგვრის მაღალი დონის ქვეყნებში გასაგზავნი კრედიტების შიდა მიმოქცევის წახალისება, რაც მნიშვნელოვნად ამცირებს საგადასახადო ვალდებულებებს.

ტრანსნაციონალური კომპანიებისათვის სამართლებრივი ველის ფარგლებში საერთო საგადასახადო ვალდებულებების ოპტიმიზაციის კიდევ ერთ საშუალებას წარმოადგენს ზოგიერთი (არამატერიალური), ისეთი აქტივის შეგნებული დაშლა, როგორცაა: პატენტები, სასაქონლო ნიშნები და საავტორო უფლებები. მათი მეშვეობით ხდება არალიცენზირებული გადასახადების მნიშვნელოვანი მოგების წარმოქმნა, დაბეგვრის დაბალი დონის ქვეყნებში განთავსებულ შვილობილ კომპანიებში გადატანა, მაშინ, როცა ძვირადღირებული სტრუქტურული ერთეულები (კვლევები და განვითარება ან ცენტრალიზებული მომსახურება) გადააქვთ დაბეგვრის მაღალი დონის ქვეყნებში დასაბეგრი მოგების შემცირების მიზნით. თვალსაჩინო მაგალითი – „Microsoft“-ის ეფექტიანი საგადასახადო დაბეგვრა, რომლის საგადასახადო განაკვეთი 33%-დან 26%-მდე შემცირდა. ეს ნაწილობრივ მიღწეულია უცხოური შვილობილი კომპანიების ხარჯზე, რომლებიც იბეგრებოდნენ შედარებით დაბალი განაკვეთის მიხედვით<sup>41</sup>. ამ „საგადასახადო დანაზოგების“ დიდი ნაწილი განხორციელდა ირლანდიის ფილიალში, რომელშიც თავმოყრილია

<sup>41</sup> Simpson, G. R. (2005), Irish Unit Lets Microsoft Cut Taxes in U.S. and Europe, The Wall Street Journal, November 7, 2005, <http://www.wsj.com/articles/SB113132761685289706>

„Microsoft“-ის ინტელექტუალური საკუთრების უმეტესი ნაწილი, ისეთი, როგორცაა საავტორო უფლებით დაცულილი ლიცენზირებული პროგრამული კოდების უზრუნველყოფა, რომლებიც შემუშავდა აშშ-ში. ირლანდიური შვილობილი კომპანიების მეშვეობით გადასახადებზე ეკონომიას აკეთებენ, აგრეთვე „Google“ და „Oracle“.

სინამდვილეში, უცხოური ინვესტიციებისათვის საგადასახადო შეღავათები საშუალებას იძლევა, სამამულო კომპანიებმა თავიდან აიცილონ უკანონოდ დაბეგვრა. მაგალითად, სამამულო ინვესტიციების განმეორებითი რეინვესტირების გზით, როცა მათი წარმოდგენა ხდება, როგორც პირდაპირი უცხოური ინვესტიცია. ასეთი წრებრუნვის მაგალითია ჩინეთში<sup>42</sup>. საგადასახადო არდადეგების კიდევ ერთ სახეს წარმოადგენს ბიზნესის გაყიდვა შვილობილ კომპანიებში ახლის ნიღბის ქვეშ<sup>43</sup>.

ეროვნული საგადასახადო აღსრულების განმტკიცებისათვის განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია საერთაშორისო ძალისხმევა. სასაქონლო და ფინანსური ბაზრების საერთაშორისო ლიბერალიზაცია, კაპიტალის ნაკადების მობილურობის გაზრდა დაბეგვრის სფეროში ახალ გამოწვევას წარმოადგენს ყველა ქვეყნისათვის. მხოლოდ შიდა საგადასახადო საკითხებისაგან განსხვავებით, გადასახადებისაგან თავის არიდებისა და გადახდისაგან დამალვის საერთაშორისო რეჟიმები (ტრანსფერტული ფასწარმოქმნა და საგადასახადო თავშესაფრები) ვერ გადაიტრება ერთი ქვეყნის ფარგლებში. ამ პრობლემების ტრანსნაციონალურმა ხასიათმა მიგვიყვანა შესაბამისი ზომების მიღებამდე საერთაშორისო დონეზე (როგორც რეგიონალ, ისე ორმხრივ დონეზე), ქვეყნებს შორის უფრო ფართო გაცვლისა და თანამშრომლობის ჩარჩოში ტრანსნაციონალური კომპანიების საქმიანობის ხელშეწყობის მიზნით.

საგადასახადო ინფორმაციის გაცვლის შეთანხმებები დაიწყო ეკონომიკური განვითარებისა და თანამშრომლობის ორგანიზაციის (OECD) 1998 წლის ანგარიშიდან „არაკეთილსინდისიერი საგადასახადო კონკურენცია: „გლობალური საკითხის ფორმირება“. ეკონომიკური განვითარებისა და თანამშრომლობის ორგანიზაციის გამჭვირვალობის ამდლებებისა და არასწორი საგადასახადო პრაქტიკის სფეროს შეზღუდვის მიზნით ინფორმაციის ეფექტიანი გაცვლის გლობალური ფორუმის სამუშაო ჯგუფმა 2002 წ. გამოსცა ტიპური შეთანხმება საგადასახადო საკითხებზე ინფორმაციის გაცვლისათვის (TIEAs)<sup>44</sup>. ამ შეთანხმების მიხედვით, მონა-

<sup>42</sup> Wanda Tseng, Harm Zebregs, Foreign Direct Investment in China: Some Lessons for Other Countries, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/pdp/2002/pdp03.pdf>

<sup>43</sup> Alex Easson, Taxation of Foreign Direct Investment, <http://www.gbv.de/dms/spk/sbb/toc/267185480.pdf>

<sup>44</sup> AGREEMENT ON EXCHANGE OF INFORMATION ON TAX MATTERS, OECD, <http://www.oecd.org/ctp/harmful/2082215.pdf>



წილზე ქვეყნები ვალდებულებას იღებენ გაცვალონ ინფორმაცია საგადასახადო მოთხოვნებზე, როცა მოთხოვნილი ინფორმაცია განკუთვნილია ეროვნული საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის უზრუნველყოფისათვის.

„ფინანსური ერთიანობისა და განვითარების გლობალურმა მიზნობრივმა ჯგუფმა“ (The Global Task Force on Financial Integrity and Development) ფინანსური ანგარიშგების გამჭვირვალობის ამდლებისა და გადასახადებისაგან და ტრანსნაციონალური კომპანიების რეკომენდაციებისაგან თავის არიდების შესაძლებლობების შემცირების მიზნით წარმოადგინა ტრანსნაციონალური კომპანიებისათვის საბუღალტრო აღრიცხვის წესების ახალი სისტემა, დაფუძნებული ქვეყნის ანგარიშგების პრინციპზე. სისტემა მოიცავს ცალკეულ ქვეყნებში ფინანსური ანგარიშგების განაწილებას, მათ შორის დაწვრილებით ინფორმაციას გაყიდვის, ყიდვის, დაფინანსების ღირებულების, ხელფასის, თანამშრომელთა რაოდენობის, მოგებისა და ბეგვრამდე, ადგილობრივი აგადასახადო გადახდებისა და ა.შ შესახებ. ეკონომიკური განვითარებისა და თანამშრომლობის ორგანიზაციამ დღეისათვის შეიმუშავა სახელმძღვანელო ახალი ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტის განხორციელებისა ტრანსნაციონალური კომპანიებისათვის მოქმედი საბუღალტრო აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (IASB) ნაცვლად. გარდამავალი და განვითარებადი ქვეყნები განსაკუთრებით დაუცველები არიან ტრანსნაციონალური კომპანიების მოგების გადატანისა და პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების მოზიდვისათვის განკუთვნილი საგადასახადო შეღავათების ბოროტად გამოყენების მიმართ. დიდი ყურადღება ექცევა ტრანსნაციონალურ კომპანიებს, გადასახადებისაგან თავის არიდებისათვის, განსაკუთრებით მსოფლიო ფინანსური და ეკონომიკური კრიზისის ფონზე.

სტრატეგიის მნიშვნელოვან ელემენტს წარმოადგენს მზარდი საერთაშორისო თანამშრომლობის შეფასება, რომელიც ითვალისწინებს საგადასახადო რეფორმებისა და ცალკეული პროცედურების გაცვლას და მიზნად ისახავს გადასახადებისაგან თავის არიდებისა და გადახდის დამალვის წინააღმდეგ ბრძოლის „უკეთესი პრაქტიკის“ გამოვლენას, ეროვნულ პოლიტიკაში ხელმძღვანელობის მიზნით. მეორე მხრივ, თანამშრომლობას დიდი პრაქტიკული მნიშვნელობა აქვს ტრანსნაციონალური კომპანიების ტრანსსასაზღვრო საქმიანობით წარმოქმნილი გადასახადებისაგან თავის არიდებისა და გადახდისაგან დამალვის თავიდან ასაცილებლად, რომლებიც შეიძლება მოგვარდეს საერთაშორისო დონეზე.

გასათვალისწინებელია, რომ ყოველ კონკრეტულ ქვეყანაში დომინირებს სხვადასხვა ფაქტორის შერწყმაზე დამოკიდებული სხვადასხვა პრობლემა. შესა-

ბამისად, გარდამავალ და განვითარებად ქვეყნებს ძნელია შესთავაზო გადასახადებისაგან თავის არიდებისა და გადახდისაგან დამალვის წინააღმდეგ ბრძოლის ერთიანი სტრატეგია. მიუხედავად ამისა, საგადასახადო რეფორმის სტრატეგიის შემუშავებისას, მნიშვნელოვანია შესაბამისი ღონისძიებების გატარება ეროვნულ და საერთაშორისო დონეზე.

გადასახადებისაგან თავის არიდებისა და გადახდისაგან დამალვის წინააღმდეგ ეფექტიანი ბრძოლისათვის პერსპექტიულობის თვალსაზრისით მთავარ პრიორიტეტს წარმოადგენს არა დაფარული ან თავიდან არიდებული გადასახადების თანხის საერთო შეფასება, არამედ საგადასახადო დანაკარგების გამომწვევი მიზეზების გამოვლენის ამოცანა, მათი დაძლევის მიდგომებისა და ინსტრუმენტების შეთავაზება. ეს ნიშნავს, რომ ემპირიულმა კვლევებმა ყურადღება უნდა გაამახვილონ საგადასახადო სისტემის რეფორმირების პოლიტიკის შეფასებაზე.

## 12. საგადასახადო სისტემის გამარტივების მეთოდოლოგიური მიდგომები

გარდამავალი და განვითარებადი ქვეყნებისათვის საგადასახადო სისტემის გამარტივება ბოლო ათწლეულის მანძილზე მისი გაუმჯობესების ერთ-ერთ პრიორიტეტად იქცა. ამასთან, საგადასახადო სისტემის გამარტივება თვითმიზანს კი არ წარმოადგენს, არამედ საგადასახადო სისტემის მეტი გამჭვირვალობის, პროგნოზირებისა და სამართლიანობის მიღწევის საშუალებას. სპეციალისტები და ექსპერტები ხშირად აღნიშნავენ, გადამხდელები კი ეთანხმებიან მოსაზრებას, რომ საგადასახადო სისტემები უნდა გამარტივდეს, ამ დროს კი ბევრ ქვეყანაში საგადასახადო კანონმდებლობა წლიდან წლამდე უფრო რთული, მოცულობითი და დამაბნეველი ხდება. აღნიშნული პრობლემა უძველესი დროიდან იღებს სათავეს. შუა საუკუნეების დიდი არაბი სწავლული იბნ ხალდუნი (Ibn Khaldun) 1377 წ. წერდა: „დინასტიის დასაწყისში დაბეგვრა იძლევა დიდ შემოსავალს მცირე შეფასებით. დინასტიის დასასრულს, დაბეგვრა იძლევა მცირე შემოსავალს დიდი შეფასებით“<sup>45</sup>. ბუნებრივია, ჩნდება კითხვა, სულ უფრო და უფრო რატომ რთულდება ყველა საგადასახადო სისტემა დაგროვილ სამართლებრივ ბაზასთან, რეგულირების წესებთან, პროცედურების ადმინისტრაციულ პრაქტიკასთან, ბიუროკრატიულ კონვენციებთან და საერთოდ, საზოგადოების განვითარებასთან ერთად. ნათლად ჩანს, რომ ამ პროცესში ერთმანეთს ერწყმის დაგეგმილი და შემთხვევითი ქმედებე-

<sup>45</sup> A Handbook for Tax Simplification, Investment Climate Advisory Services of the World Bank Group, 2009, page 11, <https://www.wbginvestmentclimate.org/uploads/Handbook%20of%20Tax%20Simplification%20-%20Web%20version.pdf>

ბი, ხოლო პოლიტიკური სტრატეგიები გადაჯაჭვულია პოლიტიკურ კომპრომისებთან.

საინვესტიციო კლიმატის მრავალრიცხოვანი კვლევებით (“Doing Business surveys” და სხვ.) დადგენილია, რომ საგადასახადო სისტემა წარმოადგენს სტიმულატორს ან მნიშვნელოვან ბარიერს ინვესტიციებისათვის და განსაკუთრებით პირდაპირი უცხოური ინვესტიციებისათვის. საგადასახადო კანონმდებლობის ბუნდოვანი და ორაზროვანი დებულებები, საგადასახადო ინსტრუმენტების სიმრავლე, საგადასახადო კანონმდებლობის თვითნებური ინტერპრეტაცია, გადამხდელთა საჩივრების დაკმაყოფილების შეზღუდული შესაძლებლობები და საგადასახადო ორგანოების კანონით დადგენილი გადამეტებული თავისუფლება ქმნის მრავალ დაბრკოლებას ინვესტორებისათვის და აფერხებს პოტენციურ ინვესტორებს. უარყოფითი პროცესები ძლიერდება იმით, რომ საგადასახადო პროცედურები და მათი გაბათილების საშუალებები გაბნეულია სხვადასხვა ინსტანციასა და ორგანოში, რაც ამ საკითხების გადაჭრის ძალისხმევას ზღუდავს. ისეთი საგადასახადო სისტემის სტრატეგიისა და პარამეტრების აგებისათვის, რომელიც იქნება გამარტივებული, პროგნოზირებადი და მცირე დატვირთვა ბიზნესისათვის, საჭიროა სხვადასხვა პარამეტრების შეფასება და საგადასახადო პოლიტიკისა და საგადასახადო ადმინისტრირების საუკეთესო პრაქტიკების შედარება. ამდენად, საგადასახადო სისტემის გამარტივება მოიცავს საკითხთა ფართო სპექტრს. სხვადასხვა ქვეყანაში საგადასახადო რეფორმების უმრავლესობის მიზნები მიმართული იყო ხელისუფლების მიერ გადასახადების ამოღების გაზრდისაკენ სხვადასხვა ეკონომიკური და სოციალური მიზნის მისაღწევად, ასევე, გადასახადების აკრეფის პროცესის ეფექტურობის გაუმჯობესებისაკენ. საზოგადოდ, საგადასახადო რეფორმები ნაკლებ ყურადღებას უთმობდნენ საგადასახადო სისტემის ეფექტურობის ამაღლებას მეწარმეთათვის საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის შემსუბუქების თვალსაზრისით. ეს ამოცანა განსაკუთრებით აქტუალურია გარდამავალი და განვითარებადი ქვეყნებისათვის.

ბიზნესისათვის საგადასახადო კანონმდებლობის შესრულების ღირებულება ტრივიალური არ არის, სწორედ ამით აიხსნება გადასახადების გადახდაში ფაქტობრივი დავალიანების მნიშვნელოვანი წილი. ზოგიერთი შეფასებით იგი საგადასახადო შემოსავლების 24%-ს აჭარბებს<sup>46</sup>. ზოგიერთი ხარჯი ირიბი ხასიათისაა, და როგორც წესი, სათანადოდ ვერ ფასდება. საგადასახადო სისტემის გამარტივების პრობლემის ფაქტორებს შორის უნდა გამოიყოს შემდეგი: ბიზნეს-

<sup>46</sup> A Handbook for Tax Simplification, Investment Climate Advisory Services of the World Bank Group, 2009., <https://www.wbginvestmentclimate.org/uploads/Handbook%20of%20Tax%20Simplification%20-%20Web%20version.pdf>

საწარმოს მიერ თავისი საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებისათვის დახარჯული დრო და საშუალებები; საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების მაღალი ღირებულება, რაც უბიძგებს ბიზნესს გადავიდეს არაფორმალურ სექტორში; კორუფციის დონე (საგადასახადო სისტემის გამარტივება ამცირებს ამ დონეს); ინვესტორებისათვის საგადასახადო სისტემის მიმზიდველობა ან პირიქით (რთული საგადასახადო სისტემა აფრთხობს ინვესტორებს); გამარტივებული საგადასახადო სისტემა ხელს უწყობს საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულებას და ამცირებს გადასახადების აკრეფის ღირებულებას.

დროთა განმავლობაში საგადასახადო სისტემის გართულებას გარკვეული საგები მიზეზები აქვს. უპირველესად, უნდა აღინიშნოს, რომ ეს არის გარკვეული ზეწოლის შედეგი, რაც ყოველთვის როდი წარმოადგენს არასწორი პოლიტიკის შედეგს. საგადასახადო ადმინისტრირების მიზნისათვის მნიშვნელოვან და არსებით ამოცანას წარმოადგენს საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის მოთხოვნები. საგადასახადო ორგანოებისათვის ეს არის გარანტია, რომ უკეთესად შესრულდება საგადასახადო ვალდებულებები. კანონმდებლობის დაცვა ასევე ტვირთია დამატებითი ვალდებულებების მქონე საწარმოებისათვის. მაგალითად, აღრიცხვის მოთხოვნა, საგადასახადო ორგანოების მიერ ინსპექტირებისათვის მათი ხელმისაწვდომობის უზრუნველყოფა, ამავედროულად მოსალოდნელია, რომ ეს ანგარიშები შემოწმდება გარე საგადასახადო აუდიტორების მიერ, რაც მოითხოვს ხარჯებს ბიზნეს-საწარმოთა მხრიდან.

საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის ზოგიერთი მოთხოვნა შეიძლება გადაჭარბებული იყოს. აუცილებელი მოთხოვნები ყოველთვის ვერ უზრუნველყოფენ საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის მაღალ ხარისხს, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ დადგინდება მაღალი დანახარჯები ბიზნესისათვის. ეს შეიძლება იყოს შედეგი: მცდარი შეხედულებისა იმაზე, რომ დიდი მოთხოვნები ანგარიშებისა გამოიწვევს გადასახადების გადამხდელთა მხრიდან საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების დონის ამადლებას; ანგარებიანი ინტერესებისა (ზედამხედველ ორგანოსა და ბიზნესს შორის კონტაქტების გაზრდა, მიზნად ისახავს უკანონო „რენტის“ მიღებას); განმეორებადი (ერთი და იმავე) მოთხოვნებისა რამდენიმე სახელმწიფო უწყებისადმი.

მოთხოვნათა გაზრდას ემსახურება გადასახადების ამოღების ინსტრუმენტები ადგილობრივი ან სუბნაციონალური სამთავრობო სტრუქტურების მხრიდან, რომლებსაც, გააჩნიათ რა შეზღუდული შესაძლებლობები შემოსავლების მიღებისა საკუთარი ხარჯების დასაფინანსებლად, შემოაქვთ სხვადასხვა ლიცენზიები და მოსაკრებლები.

საგადასახადო ადმინისტრაციასა და ბიზნესს, როგორც წესი, განსხვავებული შეხედულებები აქვთ საგადასახადო კანონმდებლობის სირთულეზე. საგადასახადო ადმინისტრაცია განწყობილია იმისაკენ, რომ ბიზნესის წარმომადგენლებს, როგორც წესი, სურთ გადაუხვიონ საგადასახადო წესებს და მიიღონ გადასახადების გადახდის მეტი გამონაკლისი. ბიზნესის წარმომადგენლები, თავის მხრივ, მიიჩნევენ, რომ საგადასახადო ადმინისტრაცია კორუმპირებულია და შეგნებულად ართულებს პროცედურებს. აქედან გამომდინარე: ბიზნესი ცდილობს შეიმუშაოს ახალი და რთული ფინანსური ინსტრუმენტები და იპოვოს გადასახადებისაგან თავის არიდების ახალი გზები, საგადასახადო ორგანოები კი იმყოფებიან შემაკავებელი ზეწოლის ქვეშ. შესაბამისად, ამის გამო საგადასახადო კანონმდებლობა აუცილებლად რთულდება.

სხვა მიზეზი იმაში მდგომარეობს, რომ საგადასახადო კანონები ერთ-ერთი ყველაზე დინამიურად ცვლიდა ხელისუფლების სხვადასხვა ეკონომიკური და სოციალური მიზნების უზრუნველსაყოფად განხორციელებული ზეწოლის გამო. საგადასახადო კანონმდებლობის გართულების კიდევ ერთი მნიშვნელოვანი მიზეზი – ეს არის არასასამართლო განხილვების რაოდენობის გაზრდა. საქმე იმაშია, რომ ხელისუფლებას ხშირად არ სურს სამართლიანი სასამართლო გადაწყვეტილების იმედზე ყოფნა და ამის ნაცვლად ისე ცვლის კანონმდებლობას, რომ სასამართლო გადაწყვეტილებებში ხელისუფლების პოზიცია აისახოს. ყველა ეს ზეწოლა იწვევს გაუგებრობას შესწორებებში, რაც დროთა განმავლობაში ართულებს საგადასახადო კანონმდებლობას. ეს პერიოდულად ითხოვს საგადასახადო კანონმდებლობის „წმენდას“, თუმცა, აღნიშნული პროცესი ციკლური ხასიათისაა.

განვიხილოთ საგადასახადო გამარტივებისათვის გამოსაყენებელი ინსტრუმენტები. საგადასახადო სისტემის გამარტივების სტრატეგია რამდენიმე მიდგომას მოითხოვს. ყოველი ინსტრუმენტი უზრუნველყოფს საგადასახადო სისტემის გამარტივების აუცილებელ ხელშეწყობას:

- კვლევების ჩატარება აუცილებელი ხარჯების გამოსავლენად და საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების უზრუნველყოფისათვის საჭირო დროის ქრონომეტრაჟი;
- საგადასახადო ინსტრუმენტების არსებობა და ფორმატი, მათ შორის ადგილობრივი ლიცენზიების, მოსაკრებლებისა და გადასახადების შესასრულებლად, რომლებიც უნდა გადაიხადონ საგადასახადო აგენტებმა;
- სხვადასხვა ადმინისტრაციული პროცედურების ამსახველი ტექნოლოგიური რუკები, საგადასახადო ინსპექტორებსა და გადამხდელებს შორის შეხების წერტილების წარმოქმნაზე განსაკუთრებული აქცენტი.

როგორც პირველ ნაწილში აღვნიშნეთ, არაიძულებითი გადასახადი ეს პოლიტიკური შეთანხმებაა ან „ფისკალური საზოგადოებრივი ხელშეკრულება“, რომელიც დადებულია გადასახადის გადამხდელებსა და სახელმწიფოს შორის ერთნაირი მიზნების, პოლიტიკური უფლებების, საკუთარი მოქალაქეების წინაშე ხელისუფლების მოვალეობებისა და ანგარიშვალდებულების განხორციელებისათვის. სახელმწიფომ დაბეგერის სანაცვლოდ, თავის მხრივ, უნდა უზრუნველყოს გარკვეული შეღავათები მომსახურების სახით და უნდა იყოს ანგარიშვალდებული.

საგადასახადო გამარტივების პოლიტიკური ამოცანა მოწოდებულია უზრუნველყოს საგადასახადო-საბიუჯეტო საზოგადოებრივი შეთანხმების ეფექტიანობა. ვ. ხეტჩი და ს. ვინერი აღნიშნავენ, რომ გადასახადი – სოციალური კაპიტალის გამოხატულებაა იმ კუთხით, რომ დაბეგერის რეფორმირება ასახავს დისკუსიას იმის შესახებ, თუ როგორია საზოგადოება, იმის შესახებ, რომ მოქალაქეებს სურთ და მზად არიან გადაიხადონ ამისათვის<sup>47</sup>. ზემოხსენებული ავტორები იქვე აღნიშნავენ, რომ სირთულე გარდაუვალი შედეგია იმისა, რომ პოლიტიკურად ოპტიმალური საგადასახადო სტრუქტურა მოითხოვს მარგინალურ პოლიტიკურ ოპოზიციას – საგადასახადო შემოსავლების თითოეულ დოლარზე, რომლებიც გათანაბრებული იქნება ყოველი გადამხდელის დასაბეგრ საქმიანობასთან, ასევე გათანაბრებული იქნება გადამხდელებისათვის საქმიანობის თითოეულ სახეზე. ამასთან, პოლიტიკური ვაჭრობის შემდეგ გამარტივებისაკენ მიმართულმა რეფორმებმა კი შესაძლოა გაართულოს საგადასახადო კოდექსი.

საგადასახადო სისტემის გამარტივებისათვის შემუშავებული ზომები მიმართული უნდა იქნეს უფრო ეფექტიანი მმართველობის შექმნისაკენ, რასაც დაბრკოლებას უქმნის მრავალი სირთულე და სიძნელე, რომელთა შორის ექსპერტები გამოყოფენ შემდეგს<sup>48</sup>:

- ✓ გადასახადებისაგან თავის არიდებისა და გადახდისაგან დამალვის პრობლემების გადაჭრის იძულებითი მეთოდების სირთულე;
- ✓ კომპრომისებისა და კორპორატიული ინტერესების ლობირების კომბინირების პოლიტიკური სირთულე, ასევე მომხმარებელთა ძირითადი მასის წახალისება;
- ✓ სოციალური სამართლიანობის კუთხით საკუთარი ვალდებულებების გამოცხადებისათვის და გადანაწილების მართლსაჯულების სამართ-

<sup>47</sup> Hettich, W., S. Winer, “Economic and Political Foundations of Tax Structure.”,

[http://www.researchgate.net/publication/4980387\\_Economic\\_and\\_Political\\_Foundations\\_of\\_Tax\\_Structure](http://www.researchgate.net/publication/4980387_Economic_and_Political_Foundations_of_Tax_Structure)

<sup>48</sup> A Handbook for Tax Simplification, Investment Climate Advisory Services of the World Bank Group, 2009, page 13, <https://www.wbginvestmentclimate.org/uploads/Handbook%20of%20Tax%20Simplification%20-%20Web%20version.pdf>

ლიანობის უზრუნველსაყოფად მიუკერძოებელი პოლიტიკური სისტემის სირთულე;

- ✓ კატეგორიებისა და ღირებულებების სამართლებრივი სირთულეები;
- ✓ სახელმწიფო ხარჯების სხვადასხვა პარამეტრთან საგადასახადო სისტემის კავშირის სირთულე;
- ✓ საორგანიზაციო სირთულეები, როგორც შედეგი გაურკვეველი ფინანსური სტრუქტურისა აღმასრულებელი ხელისუფლების – ცენტრალური და ადგილობრივი ხელისუფლების – სხვადასხვა დონეს შორის;
- ✓ ეკონომიკის სტრუქტურის ეფექტიანი მართვის სისტემის შექმნის სირთულე, აგრეთვე ცალკეულ სექტორში სხვადასხვა ეკონომიკური გავლენების გამო;
- ✓ ყოველგვარი შემთხვევითი სირთულე წარსული წლების პრაქტიკის გათვალისწინებით;
- ✓ კორუფციის დაძლევათ გამოწვეული სირთულე, რომელიც არყვეს პოლიტიკურ სტაბილიზაციას;
- ✓ სხვადასხვა ადმინისტრაციული სირთულე, როგორცაა მოქმედების თავისუფლება და სხვადასხვა ოფიციალური უწყებისა და დონის (გადასახადების ამოღება, კონტროლი და სხვ.) სიფრთხილე.

აღნიშნული ფაქტებიდან გამომდინარე, საგადასახადო სისტემის გამარტივების რეფორმებმა ყველა ცალკეულ შემთხვევაში შეიძლება მოითხოვოს სირთულის ყოველი დონის პრობლემის გადაწყვეტის რადიკალურად განსხვავებული მიდგომა. საგადასახადო სისტემის გამარტივების სტრატეგიის პროგრესი მოითხოვს განხორციელების თანმიმდევრულობას, საგადასახადო სისტემის სხვა ასპექტებთან კავშირების გათვალისწინებას და პროცესის მონიტორინგის მექანიზმს.

საგადასახადო კალათის შემცირების გზით კორპორატიული და საშემოსავლო გადასახადების სტრუქტურის გამარტივება, მაღალი ნორმატიული საგადასახადო განაკვეთების შემცირება ამცირებს საერთო საგადასახადო ტვირთს, რამაც შეიძლება ხელი შეუწყოს საგადასახადო ვალდებულებების ნებაყოფლობით შესრულებას.

ჯ. სტიგლიცი<sup>49</sup> და ჯ. გოლობი<sup>50</sup> ამტკიცებენ, რომ თანაბარი ან უბრალო კორპორატიული გადასახადი (flat corporate income) უმეტესად მცირე ბიზნესისათვის

<sup>49</sup> J.E. STIGLITZ, The general theory of tax avoidance, <http://academiccommons.columbia.edu/.../4585747.p...>

<sup>50</sup> John E. Golob, How Would a Flat Tax Affect Small Businesses?, Federal Reserve Bank of Kansas City, p. 9, <https://www.kansascityfed.org/publicat/econrev/pdf/3q96golo.pdf>

იქნება სასარგებლო თუნდაც იმის გამო, რომ შემცირდება საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვისათვის საჭირო ხარჯები. ერთიანი საგადასახადო განაკვეთის თავისებურება იმაში მდგომარეობს, რომ: ფიზიკური და იურიდიული პირები იბეგრებიან იმავე ფიქსირებული განაკვეთის მიხედვით; ბიზნესის მოგება იბეგრება მხოლოდ ერთხელ (გადასახადები დივიდენდებსა და კაპიტალის მატებაზე აღმოფხვრილია იურიდიული და ფიზიკური პირებისათვის); კომპანიების გამოქვეთვაში შედის ინვესტიციები და აღჭურვილობის ღირებულება, საპროცენტო შემოსავალი, თანამშრომლების დამატებითი კომპენსაცია<sup>51</sup>.

გამარტივების რეფორმის ძირითადი კონფლიქტი – ეს არის გადასახადების სიმარტივესა და გადასახადების სამართლიანობას შორის წინააღმდეგობის კომპრომისის გადაწყვეტა, ასევე მოწოდება საერთაშორისო საზოგადოებრიობისადმი გარდამავალი და განვითარებადი ქვეყნების მიმართ საბიუჯეტო-საგადასახადო პოლიტიკა გაატარონ მკაფიოდ და გამჭვირვალედ<sup>52</sup>.

საგადასახადო რეფორმების ეფექტიანობა, რასაკვირველია, რაოდენობრივად ფასდება, ასევე საგადასახადო შემოსავლებისა და ეკონომიკური ზრდის შესაძლებლობების შედარებით, ყურადღებას აქცევენ შეფასების კრიტერიუმების სწორ შერჩევას. დამახასიათებელი მაგალითი აღწერილია ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის კვლევაში (საგადასახადო სისტემის გაძლიერების საშუალებები<sup>53</sup>). საგადასახადო სისტემის გაუმჯობესების დონორული პროგრამები ხშირად ყურადღებას ამახვილებენ მშპ-ს საგადასახადო შემოსავლების თანაფარდობაზე, ამავდროულად მიზნად ისახავენ სამართლიანობასთან დაკავშირებული პრობლემების გადაჭრას, და ბოლო დროს, ასევე, მიზნად ისახავენ მათთვის დივიდენდების მიღებას საგადასახადო რეფორმისაგან. ეკონომიკური მიზანშეწონილობისათვის მნიშვნელოვანია ორი პარამეტრიც. პირველი, საგადასახადო სისტემის ზეგავლენა ეკონომიკურ ზრდაზე, ვინაიდან მას გააჩნია ყოველსომცველი გავლენა ეფექტიანობაზე, ინვესტიციების ზრდა და კერძო სექტორის განვითარება. მეორე. დაბეგვრის ელასტიური სტრუქტურის შექმნა, რაც ზრდის ეკონომიკური ზრდისაგან მიღებულ შემოსავლებს.

საგადასახადო რეფორმის დიდი წილი საშუალებას იძლევა გაუმჯობესდეს გადასახადებისა და მშპ-ს თანაფარდობა და ეკონომიკური გარემო კერძო სექტორის განვითარებისათვის. უნდა აღინიშნოს, რომ აქ ყოველთვის არის კომპრომისი, ვინაიდან მთავრობები, ამცირებენ რა გადასახადებს, ხელს უწყობენ კერძო

<sup>51</sup> John E. Golob, How Would a Flat Tax Affect Small Businesses?, Federal Reserve Bank of Kansas City, p. 9, <https://www.kansascityfed.org/publicat/econrev/pdf/3q96golo.pdf>

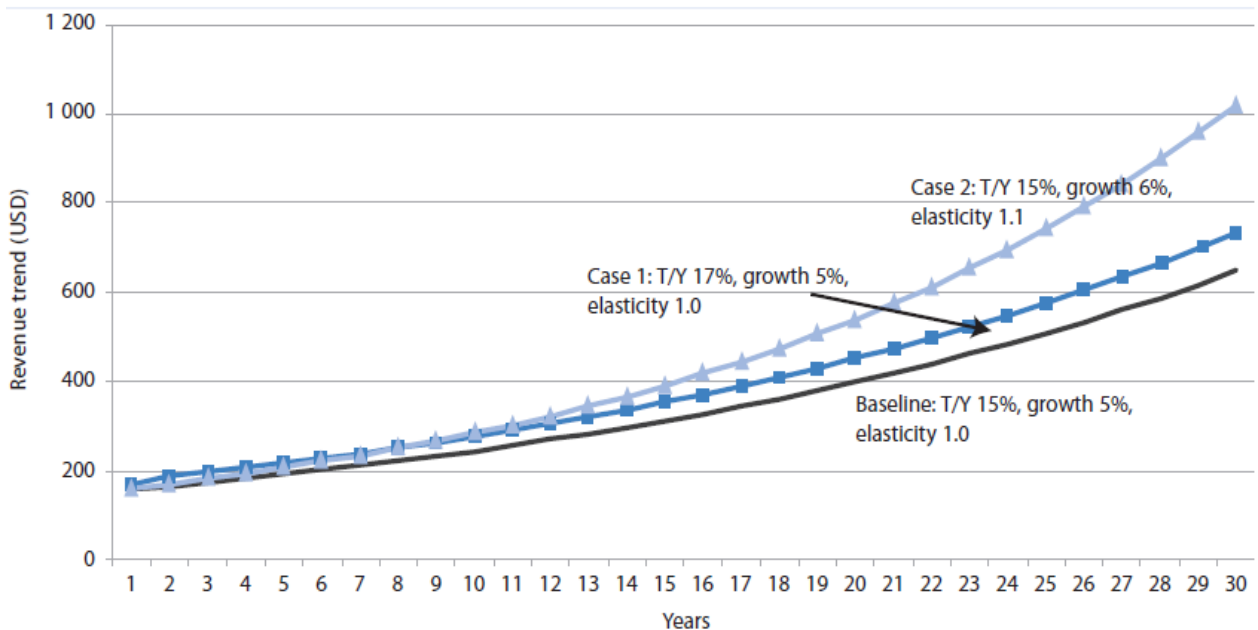
<sup>52</sup> Improving Access to Bank Information for Tax Purposes: The 2003 Progress Report, OECD, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/14943184.pdf>

<sup>53</sup> Tax and Development, Aid Modalities for Strengthening Tax Systems, Organization for Economic Cooperation and Development 13-Aug-2012, page 32,



სექტორის განვითარებას. მოკლევადიან პერსპექტივაში, საგადასახადო რეფორმები, ძირითადად, არ ისახავენ მიზნად საგადასახადო შემოსავლების ზრდას, ანუ „ნეიტრალიტეტს“ იცავენ. ასეთი მიდგომა ხელს უწყობს რეფორმების მხარდაჭერის მობილიზებას ეკონომიკური ზრდის სტიმულირებისა და შემოსავლების დინამიკის გაუმჯობესების მიზნით.

ზემოსხენებულ წყაროში ილუსტრირებულია აღნიშნული კომპრომისი, პირობით ქვეყანაში, სადაც შემოსავალი ერთ სულ მოსახლეზე შეადგენს 1 000 აშშ დოლარს, გადასახადებისა და მშპ-ს თანაფარდობა 15%, ხოლო ზრდის ტემპები 5%-ს. გრაფიკზე მოცემულია 30-წლიანი ტენდენცია საგადასახადო შემოსავლების სახით სამი სცენარისათვის. „საბაზო“ სცენარში დროთა განმავლობაში შენარჩუნებულია უცვლელი ზრდის ტემპი და მშპ-ში გადასახადების წილი. გადასახადის ელასტიურობა აქ შეადგენს 1,0. ვინაიდან საგადასახადო შემოსავლებისა და მშპ-ს თანაფარდობა მუდმივია დროში. შემდეგ ვარიანტში („მაგალითი 1“), გატარებულმა ზომებმა გაზარდეს შემოსავლების ტენდენცია - გადასახადებისა და მშპ-ს თანაფარდობამ მიაღწია 17% ორი წლის განმავლობაში, ზრდის ტემპი რჩება 5% დონეზე, ხოლო გადასახადის ელასტიურობა 1,0.



გრაფიკი 1. საგადასახადო რეფორმების არითმეტიკა და ეკონომიკური ზრდა<sup>54</sup>

მეორე ვარიანტში („მაგალითი 2“) რეფორმების სცენარი დაყვანილია საგადასახადო შემოსავლების ზრდაზე, რომელიც დაკავშირებულია საგადასახადო

<sup>54</sup> Tax and Development, Aid Modalities for Strengthening Tax Systems, Organization for Economic Cooperation and Development 13-Aug-2012, page 33, <http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DCD/DAC%282012%2934&docLanguage=En>

განაკვეთების შემცირების რეფორმებთან, რამაც ხელი შეუწყო კერძო სექტორის განვითარებას. მე-2 ვარიანტისათვის დამახასიათებელია ის, რომ გადასახადებისა და მშპ-ს თანაფარდობა რჩება 15% დონეზე, მაგრამ საგადასახადო რეფორმამ აამაღლა ზრდის ტემპები 6%-მდე, ხოლო გადასახადის ელასტიურობა გაიზარდა 1,1-მდე (ეს ნიშნავს, რომ მშპ-ს ყოველი 1%-ით ზრდისას შემოსავლების ზრდა შეადგენს 1,1%).

საბაზო სცენარში, სადაც არ ტარდება არავითარი საგადასახადო რეფორმა, განსახილველი 30 წლის განმავლობაში ეკონომიკურმა ზრდამ შემოსავლების ამონაგები გაზარდა 332%-ით. პირველ ვარიანტში, შემოსავლები 30 წლის მანძილზე გაიზარდა 390%-ით მაღალი საგადასახადო განაკვეთის გამო. მე-2 ვარიანტში საგადასახადო შემოსავლები დროის იმავე მონაკვეთში გაიზარდა 580%-მდე, ანუ საბაზოსთან შედარებით გაიზარდა 1,7-ჯერ უფრო მეტად.

მოკლევადიან პერსპექტივაში, პირველი ვარიანტი უფრო მეტ საგადასახადო შემოსავალს იძლევა, მაგრამ აბსოლუტური გამოხატულებით მოგება უმნიშვნელოა, ვინაიდან დაბალია მშპ-ს დონე, საგადასახადო სისტემის დინამიური ეფექტები, რომლებიც აისახება შემოსავლების შედეგზე. ზრდის მასტიმულირებელი პოლიტიკის სხვა მიმართულებებთან ერთად განხილული უნდა იქნეს ძირითადად გრძელვადიან პერსპექტივაში. აქედან გამომდინარე, საგადასახადო რეფორმებმა სერიოზული ზემოქმედება უნდა მოახდინონ საინვესტიციო დინამიკაზე, გადასახადების აკრეფის ეფექტიანობასა და ელასტიურობაზე.

უნდა მივუბრუნდეთ საგადასახადო ნეიტრალიტეტის პრინციპის ინტერპრეტაციას. ჯ. ფურმანი<sup>55</sup> აღნიშნავს, რომ ნეიტრალიტეტის ცნება წარმოადგენს საგადასახადო რეფორმის კანონიკური მიზნის საფუძველს – დაბალი განაკვეთებით შედარებით ფართო ბაზის მიღწევა. კონკრეტული მიზნების მისაღწევად ნეიტრალიტეტისაგან გადახვევის დროს, როგორც წესი, გამოიყენება საგადასახადო შეღავათები და არა გამოქვითვა. საგადასახადო კოდექსი შორდება ნეიტრალიტეტს ასევე ჯანდაცვისათვის გაწეული ხარჯების შემთხვევაში (სამედიცინო დახმების ძირითადი პაკეტების შექმნის სტიმულირებისათვის), კონკრეტული შემაფერხებელი ზომების გამოყენებისას, როგორცაა მოწვევა და ალკოჰოლისა და თამბაქოს მიღება. კაპიტალზე შემოსავლის განაკვეთის ფართო დიაპაზონი სხვადასხვა ფორმით საკამათოდ და დაუსაბუთებლად ითვლება. უნივერსალური განაკვეთის შემოღება ამაღლებს ინვესტიციებისა და ფინანსების განაწილების ეფექტიანობას, ამცირებს

<sup>55</sup> The Concept of Neutrality in Tax Policy, Jason Furman, page 1-2, [http://www.brookings.edu/~media/research/files/testimony/2008/4/15%20tax%20neutrality%20furman/0415\\_tax%20neutrality\\_furman.pdf](http://www.brookings.edu/~media/research/files/testimony/2008/4/15%20tax%20neutrality%20furman/0415_tax%20neutrality_furman.pdf)

გადასახადისაგან თავის არიდების ხარჯებს და, საბოლოოდ, ზრდის ეკონომიკის ეფექტიანობასა და სტაბილურობას.

გამარტივება ამცირებს ხარჯებისა და გადასახადებისაგან წინასწარი განზრახვის გარეშე თავის არიდების თანაფარდობას, აუმჯობესებს გადამხდელთა შეხედულებას იმაზე, რომ საგადასახადო სისტემა სამართლიანია. მაგრამ მარტივი გადასახადები, აგრეთვე, ამცირებენ სამართლიანობის დონის ამადლების, გადასახადებისაგან თავის არიდების შემცირების, ასევე სოციალურად მომგებიანი ქცევის ხელშეწყობის მიზნის მიღწევის შესაძლებლობას. პოლიტიკოსები და დაინტერესებული პირები ცდილობენ შეამცირონ გადასახადები ცალკეული პირების, ჯგუფების, სექტორების ან საქმიანობისათვის, რაც კიდევ უფრო ართულებს გადასახადებს, ქმნის დიდ სხვაობას გადამხდელებსა და მათ რესურსებსა და მოგების გამოყენებას შორის. ეს ყველაფერი რთულად აისახება საგადასახადო მორალზე.

თუ გავითვალისწინებთ გადასახადების გამარტივების პოლიტიკურ შედეგებს, მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ მისი ძირითადი წარმატება უნდა იყოს საინვესტიციო კლიმატის გაუმჯობესება. მიუხედავად იმისა, რომ გადასახადის ერთიანი განაკვეთით „თანაბარზომიერი დაბეგვრის“ განხორციელება სხვადასხვა პოლიტიკონომიური სკოლების მხრიდან სადავო საკითხად რჩება, არსებობს კანონზომიერება, რომ პოლიტიკური კონსენსუსის მიზნით ეკონომიკური ზრდისა და პოლიტიკური სტაბილურობის უზრუნველსაყოფად ეს მიდგომა უკვე კარგა ხანია მიღებულია ჰონკონგში (1947 წ.), ნორმანდიის კუნძულებზე, აღმოსავლეთ ევროპის ქვეყნებში, როგორცაა ესტონეთი (1994), სერბეთი (2003), სლოვაკეთი (2003)<sup>56</sup>. არსებობს გამონაკლისები, მაგალითად, რუსეთი, სადაც „თანაბარზომიერი დაბეგვრის“ განხორციელების წარმატება 2001 წ. ნაწილობრივ იმის შედეგი იყო, რომ გადამხდელებმა ვერ აღიქვეს ვერავითარი ცვლილება საგადასახადო სისტემის სირთულეში. რუსეთმა 2001 წ. მკვეთრად შეამცირა საშემოსავლო გადასახადი (ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადი) შემოიღო რა ერთიანი დაბალი დონის 13%-იანი ზღვრული განაკვეთი, რის შედეგადაც მომდევნო წლებში რეალური შემოსავალი ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადებისგან ფაქტობრივად დაახლოებით 26%-ით გაიზარდა<sup>57</sup>. საგადასახადო კოდექსის გამარტივების ექსპერიმენტი ევროპის გარდამავალ ქვეყნებში პირველად ესტონეთში დაიწყო, სადაც 1994 წ. შემოღებული იქნა ერთიანი გადასახადი პირად და კორპორატიულ შემო-

<sup>56</sup> A Handbook for Tax Simplification, Investment Climate Advisory Services of the World Bank Group, 2009, page 15, <https://www.wbginvestmentclimate.org/uploads/Handbook%20of%20Tax%20Simplification%20-%20Web%20version.pdf>

<sup>57</sup> Ivanova, Anna, Michael Keen, Alexander Klemm, “The Russian “Flat Tax Reform.”, IMF, 2005 <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp0516.pdf>

სავლელზე ერთიანი 26%-იანი განაკვეთით. შემდეგში - ლიტვა 1994 წ. და ლატვია 1995 წ. საგადასახადო განაკვეთით შესაბამისად 33% და 25%. სლოვაკეთმა 2004 წ. შემოიღო ერთიანი განაკვეთი 19% პირად შემოსავლებსა და კორპორატიულ მოგებაზე, უკრაინაში საგადასახადო განაკვეთმა შეადგინა 13%. 2005 წ. საქართველოსა და რუმინეთში შემოღებული იქნა ერთიანი საგადასახადო განაკვეთი შესაბამისად 12% და 16%<sup>58</sup>.

საგადასახადო სისტემის გამარტივების რეფორმების მსვლელობისას ძალზე ხშირად საჭირო ხდება შემდეგი პრობლემების გადაწყვეტა: სხვადასხვა გადასახადის დიდი რაოდენობა; მეტისმეტად დიდი საგადასახადო ტვირთი (გადასახადების ჯამური რაოდენობა); საგადასახადო კანონმდებლობის მუდმივი ცვლა და არასტაბილურობა; მოსაკრებლებისა და გადარიცხვების დიდი რაოდენობა, მათ შორის არასაბიუჯეტო ფონდებში და სხვ.; საგადასახადო კანონმდებლობის დებულებათა ურთიერთშეუსაბამობა; გადასახადების გაანგარიშების სირთულე, განსაკუთრებით ეს ეხება ხარჯების გაანგარიშების ნორმატივებსა და ინსტრუქციებს; გადასახადების გაანგარიშებისათვის საჭირო დიდი დროისა და რესურსების ხარჯვა; საგადასახადო ანგარიშგების სიხშირე გადაუხდელ გადასახადებზეც კი; საგადასახადო ორგანოების თანამშრომელთა კვალიფიკაციის დაბალი დონე (ინფორმაციის უკმარისობა ან საგადასახადო ინსპექციის მოხელეთა მხრიდან საგადასახადო კანონმდებლობის ცალკეული დებულებების ან ინოვაციების არცოდნა); გადასახადების შესახებ ინფორმაციის მიღების არასაკმარისი გამჭვირვალობა.

ბოლო ათწლეულების მანძილზე ბევრმა ქვეყანამ გაატარა სხვადასხვა საგადასახადო რეფორმა საგადასახადო ადმინისტრირების გამარტივებისა და საგადასახადო განაკვეთების შემცირების მიზნით. საგადასახადო სისტემის გამარტივების რეფორმები, ძირითადად, შემდეგ ღონისძიებებს გულისხმობს:

- ერთიანი გაანგარიშების ბაზის მქონე გადასახადების ერთ გადასახადში გაერთიანება, რაც მნიშვნელოვნად შეამცირებს საგადასახადო ორგანოების ადმინისტრირებისა და ამავდროულად, გადამხდელების ხარჯებს.
- საგადასახადო განაკვეთების შემცირება და საგადასახადო ბაზის გაფართოება, რაც მნიშვნელოვნად ამცირებს ბიზნესის გადასვლას „ჩრდილში“. ქვეყნები, რომლებმაც შეამცირეს საგადასახადო განაკვეთები, გააუქმეს ცალკეული გადასახადები, მოელიან საგადასახადო შემოსავლების ზრდას მეწარმეთა აქტიურობის ზრდისა და „ჩრდილიდან“ ბიზნესის ნაწილის გა-

<sup>58</sup> Emma Galli, Paola Profeta, The political economy of tax complexity, p. 2, [https://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db\\_name=IIPF63&paper\\_id=45](https://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db_name=IIPF63&paper_id=45)

მოსვლის ხარჯზე. საბიუჯეტო შემოსავლების შემცირების რეალური საფრთხის გამო, ასეთი საგადასახადო რეფორმები ითხოვენ არამარტო კომპრომისს საგადასახადო განაკვეთების შემცირებისა და მათი გაზრდის მომხრეებს შორის, არამედ ასეთი მიდგომის ეკონომიკურ დასაბუთებასაც.

- საგადასახადო ადმინისტრირების გამარტივება. საგადასახადო ადმინისტრირების ხარჯების შემცირების მნიშვნელოვან ფაქტორს წარმოადგენს კანონმდებლობაში ორაზროვნებისა და გაურკვეველობის თავიდან აცილებისაკენ მიმართული ზომები, გადასახადების გადახდისას გაანგარიშების გამჭვირვალობის სიმარტივის უზრუნველყოფა, ასევე დუბლირებისა და უნებლიე და მსუბუქი შეცდომებისა და ხარვეზების გამო სასჯელის სიმკაცრის აღმოფხვრა. ამიტომ მიზანშეწონილია საგადასახადო კანონმდებლობა წარმოდგენილი იყოს ერთიანი საგადასახადო კოდექსით.
- ელექტრონული საგადასახადო დოკუმენტბრუნვის შემოღება (გადასახადების გადახდა on-line), რაც შესაძინევადა ამცირებს მატერიალურ და შრომით დანახარჯებს.

მსოფლიოს ქვეყნების ნახევარს ერთზე მეტი გადასახადი აქვს გადახდილი ხელფასიდან, 27% - მოგებიდან და 41% - ქონებიდან, ქვეყნების ორ მეხუთედში (2/5) მოქმედებს ერთზე მეტი კანონი გადასახადის ერთ სახეზე, ელექტრონულ გაანგარიშებებსა და გადახდებს საგადასახადო სფეროში იყენებს მსოფლიოს ქვეყნების მეოთხედზე მეტი<sup>59</sup>.

საგადასახადო სისტემის გამარტივების რეფორმის ძირითად მიმართულებას წარმოადგენს მოგების გადასახადის შემცირება, ცალკეული გადასახადების გაუქმება ან გაერთიანება – ერთიანი საგადასახადო ბაზის შექმნა, საგადასახადო განაკვეთების შემცირება, ასევე ადმინისტრირების გამარტივება, მათ შორის საგადასახადო ანგარიშებისა და გადახდის ნაწილის გაუქმება (ყოველთვიური გადახდა შეცვლილია კვარტალურით).

საგადასახადო ადმინისტრირებისა და ტვირთის შემსუბუქების ზომებს შორის შეიძლება მივუთითოთ მცირე და საშუალო მეწარმეთათვის გამარტივებული დაბეგვრის სიტემის შემოღება, უძრავ ქონებასა და მიწაზე გადასახადების გაერთიანება, ადგილობრივი გადასახადების ნაწილის გაუქმება, ადგილობრივი გადასახადის ერთიანი განაკვეთის დაწესება საცალო ვაჭრობით გაყიდული საქონლისა და მომსახურების გადასახადზე, სხვადასხვა არასაბიუჯეტო ფონდებში მოსაკრებლე-

<sup>59</sup> Налоговая система Беларуси: направления упрощения, стр.4, <http://www.research.by/webroot/delivery/files/pdp2008r01.pdf>

ბის გაუქმება, საგადასახადო დეკლარაციების (ანგარიშების) წარდგენისა და სისშირის გამარტივება, ელექტრონულ ბრუნვაზე გადასვლის ინტენსიფიკაცია).

უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო სისტემების გამარტივების პრობლემა პირდაპირ კავშირშია საერთაშორისო საგადასახადო კონკურენციასთან<sup>60</sup>. გლობალიზაცია აისახება ყველა ქვეყნის პოლიტიკასა და საგადასახადო პროცესების პირობებზე. ეს ვლინდება საერთაშორისო საგადასახადო კონკურენციაში. ამის ფაქტორებს წარმოადგენს კაპიტალის, შრომითი რესურსების მობილურობის ამადლება. საგადასახადო ინსტიტუტების კონკურენცია პირდაპირ და საკმაოდ მნიშვნელოვნად მოქმედებს საერთაშორისო ფინანსურ ნაკადებზე შრომისა და კაპიტალის გადანაწილებაზე. ამ გამოწვევის პასუხად ევროკავშირის ქვეყნებში იღებენ ზომებს საგადასახადო კონკურენციის შესაზღუდად.

საგადასახადო კონკურენციის ანალიზი წარმოდგენილია ევროკომისიის კვლევებში<sup>61</sup>. საგადასახადო კონკურენციის საფუძველზე სხვა იურისდიქციებთან დაპირისპირებით ძირითადად ვლინდება და ხორციელდება ეფექტიანი საგადასახადო ინსტიტუტების სელექცია, რაც ხელს უწყობს:

- საგადასახადო ადმინისტრირების გამარტივებას, საგადასახადო პროცედურებისა და წესების შემსუბუქებასა და გამარტივებას და საგადასახადო ხარჯების შემცირებას, ბიუროკრატიული ხარჯების შემცირებასა და მომსახურების ხარისხის გაუმჯობესებას, რითაც აყალიბებს ეკონომიკური აგენტების ლოიალურ დამოკიდებულებას დაბეგურისადმი, ზღუდავს მონოპოლიების გავლენას და აძლიერებს სახელმწიფოს როლს;
- დაბეგურისაგან თავის არიდების შეკავებას და ზღუდავს ჩრდილოვანი ეკონომიკისა და კორუფციული გამოვლინებების ზომას (თუმცა, კორუფციული გამოვლინებები შეიძლება იყოს გლობალიზაციის პროცესის შედეგი, ვინაიდან გადასახადებისაგან თავის არიდება ერთ ქვეყანაში მიმზიდველს ხდის დაბეგურის პირობებს სხვა ქვეყანაში);
- კაპიტალზე საგადასახადო ტვირთის შემცირება (კაპიტალის დამატებითი ნაკადის სტიმულირებით) გამოიყენება, როგორც დასაქმების გაზრდის ინსტრუმენტი, დადებით ზეგავლენას ახდენს დაგროვებისა და ეკონომიკური ზრდის პროცესებზე;

<sup>60</sup> Экономика налоговых реформ: монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. – К.: Алерта, 2013. – 432 с., стр. 83.

<http://ndi-fp.asta.edu.ua/files/doc/ekonomika-pod-reform-sereb.pdf>, стр. 83.

<sup>61</sup> Gaëtan Nicodème, Corporate Tax Competition and Coordination in the European Union: What Do We Know? Where Do We Stand?, European Commission and Solvay Business School (ULB) July 2006,

[http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/publication718\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/publication718_en.pdf)

- გარკვეულ შემთხვევაში გადასახადების ნომინალური განაკვეთების შემცირებას და ამით ეკონომიკური აგენტების ქცევაზე გადასახადების დამამახინჯებელი ზემოქმედების შესუსტების ხელშეწყობას და მათი ნეიტრალურობის ამადლებას. თუმცა შეიძლება ადგილი ჰქონდეს დაბეგვრის სხვადასხვა სახის ექსტერნალებს, რაც სხვადასხვა სახის ეფექტებს იწვევს (მოხმარებაში, საწარმოების განთავსებაში და ა.შ.).
- შესაძლოა გამოყენებული იქნეს ეკონომიკური ექსპანსიის მიზნით; ამასთან, არ შეიძლება გადაჭარბებულად შევაფასოთ საგადასახადო კონკურენციის დადებითი შედეგები, ვინაიდან მას შეიძლება თან ახლდეს ნეგატიური მოვლენები როგორცაა:
  - საწარმოო რესურსების გადანაწილების დამახინჯება ქვეყნებს შორის საგადასახადო სტიმულების ზეგავლენით;
  - ინვესტიციების მოზიდვის მიზნით ქვეყნები ამცირებენ საგადასახადო განაკვეთებს, რაც იწვევს „ფსკერისკენ მკვეთრ სვლას“ («race to the bottom»), რომელიც ვლინდება საჭირო რაოდენობის შემოსავლების ნაკლებობაში და უპირატესობის დაკარგვაში.
  - საბიუჯეტო ტვირთის გადატანა დაბალკვალიფიციურ შრომასა და მცირე და საშუალო საწარმოებზე და შესაბამისად, სოციალური უთანასწორობისა და სოციალური კონფლიქტის გაძლიერება მესაკუთრეებსა და დაქირავებულ მუშაკებს შორის და კვალიფიციური და არაკვალიფიციური მუშაკების ურთიერთობებში.

საგადასახადო კონკურენციის ფაქტორების ანალიზი მიუთითებს იმაზე, რომ ერთსა და იმავე ფაქტორებს სხვადასხვა პირობებში და სხვადასხვა სახით შეიძლება ჰქონდეს როგორც დადებითი, ისე უარყოფითი შედეგი. ეს კიდევ ერთხელ მიუთითებს იმაზე, რომ საგადასახადო რეფორმების მთელი კომპლექსი და ცალკეული ღონისძიებები ყველა ცალკეულ ქვეყანაში უნდა ეფუძნებოდეს მოცემულ რეალობას და დასახული მიზნების განხორციელების შესაძლებლობას.

### 1.3. საგადასახადო პრეფერენციების, შეღავათებისა და გათავისუფლების შეთავაზების თეორიული საფუძვლები და მათი შეფასება

საგადასახადო პრეფერენციები, შეღავათები და გათავისუფლება (შემდგომში ტექსტში პშგ) მიზნად ისახავს გარკვეული სოციალური ამოცანების (მოსახლეობის სოციალურად დაუცველი ფენის მხარდაჭერა და სხვ.) გადაჭრას გარკვეული ტიპის საქმიანობის (საბაზო მრეწველობის დარგებიდან მაღალტექნოლოგიურ და საინფორმაციო ტექნოლოგიების სფერომდე) ეკონომიკური ზრდის სტიმულირება. ალტერნატიულ საშუალებებს სოციალურ-ეკონომიკური პოლიტიკის მიზნით საგადასახადო პრეფერენციების, შეღავათებისა და გათავისუფლების უზრუნველყოფისათვის წარმოადგენს პირდაპირი საბიუჯეტო ხარჯების - პირდაპირი სუბსიდიები, სუბვენციები, დოტაციები, გრანტები ან პირდაპირი ტრანსფერტების სხვა ფორმები - პროგრამები. სამეცნიერო ლიტერატურაში სხვადასხვა საგადასახადო პრეფერენციების, შეღავათებისა და გათავისუფლების გამოყენებით მიღებული ეფექტი გათანაბრებულია საბიუჯეტო ხარჯებთან და გამოხატულია ტერმინით „საგადასახადო ხარჯები“, რომელიც ცვლის პირდაპირ საბიუჯეტო ხარჯებს. ამ კუთხით მნიშვნელოვანია გამოვლინდეს პირდაპირი საბიუჯეტო ხარჯების „საგადასახადო ხარჯებით“ შეცვლის ეფექტურობის დონე.

ტერმინი „საგადასახადო ხარჯები“ ბრუნვაში შემოიღო სტენლი ს. სურეიმ (Stanley S. Surrey), საგადასახადო პოლიტიკაში აშშ ხაზინის მდივნის თანაშემწემ 1967 წ. მან თავის დროზე შეადგინა სია მოგების გადასახადზე პრეფერენციებისა და შეღავათებისა, რომლებსაც ხარჯების პროგრამების ხასიათი ჰქონდა. მიზანი მარტივი იყო - ყურადღების მიქცევა საგადასახადო რეფორმის გატარების იმედით, რომელიც გადაამისამართებდა საგადასახადო სისტემას თავის ძირითად ფუნქციაზე - საგადასახადო შემოსავლების გაზრდაზე<sup>62</sup>.

საგადასახადო პრეფერენციებითა და შეღავათებით მცირდება საგადასახადო განაკვეთები ან ვიწროვდება საგადასახადო ბაზა, მცირდება გადამხდელების საგადასახადო ვალდებულებები. ნათლად ჩანს, რომ საგადასახადო საგადასახადო პრეფერენციები, შეღავათები და გათავისუფლება პირდაპირ მოქმედებს ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების შემცირებაზე. მათი ზემოქმედება ირიბადაც აისახება, რომლის გავლენის შეფასება გაცილებით რთულია, ვინაიდან საგადასახადო პრეფერენციები, შეღავათები და გათავისუფლება ძალზე ხშირად

<sup>62</sup> Leonard E. Burman, Marvin Phaup, “Tax Expenditures, the Size and Efficiency of Government, and Implications for Budget Reform”, p. 96, <http://www.nber.org/chapters/c12563.pdf>



მოქმედებს საგადასახადო პოლიტიკის სხვა სფეროებსა და ზომებზეც მოქმედებს. გარკვეული სოციალურ-ეკონომიკური ამოცანების გადაჭრისაკენ მიმართული საგადასახადო პრეფერენციები, შეღავათები და გათავისუფლება, ხშირად ირიბად მოქმედებს მასზე და, გარდა ამისა, შეიძლება გამოიწვიოს სხვა ეფექტები, რომლებიც თავდაპირველად არ იყო დაგეგმილი.

განსაკუთრებით ხაზი უნდა გაესვას, რომ საგადასახადო პრეფერენციებს, შეღავათებისა და გათავისუფლების გამოყენება საგადასახადო სისტემის კონცეპტუალური ატრიბუტების დამახინჯებისა და შეუსრულებლობის – ნეიტრალურობის, სამართლიანობისა და ეფექტურობის, მათ შორის ადმინისტრირების სიმარტივისა და კანონმდებლობის დაცვის - პირდაპირ რისკს წარმოადგენს. გადასახადი ნეიტრალურად ითვლება, თუ არ ამახინჯებს გადამხდელის მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებებს<sup>63</sup>. მაგალითი: საინვესტიციო გადაწყვეტილებები ნეიტრალურია მოგების გადასახადის მიმართ ან პირიქით, ვინაიდან პრაქტიკაში ფართოდ გამოიყენება საგადასახადო პრეფერენციების შეთავაზება პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების რეალიზაციისათვის.

გადასახადების სამართლიანობას ახასიათებს თავად გადასახადების გადამხდელის შემოსავლებსა და სიმდიდრესთან შესაბამისი გადასახადების გადახდის ზომის აღრიცხვა. საგადასახადო ეფექტიანობა გულისხმობს აუცილებელი საბიუჯეტო შემოსავლების მიღებას მინიმალური საზოგადოებრივი დანახარჯებით, გადამხდელის მხრიდან საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების ხარჯებისა და კანონმდებლობის დაცვისათვის საგადასახადო ადმინისტრირების ხარჯების, ასევე ეკონომიკური აგენტების არასწორი შერჩევის გამო მიღებული ზარალის ჩათვლით. ბევრ შემთხვევაში საგადასახადო პრეფერენციების, შეღავათებისა და გათავისუფლების გამოყენებით მიღებული მოგება საკმარისად ვერ უზრუნველყოფს საბიუჯეტო შემოსავლების დანაკარგის კომპენსირებას<sup>64</sup>. ამის ძირითადი მიზეზია საგადასახადო პრეფერენციების, შეღავათებისა და გათავისუფლების არამიზნობრივი და არასაკმარისი მიმართულება.

საგადასახადო პრეფერენციებს, შეღავათებსა და გათავისუფლებას მივყავართ საგადასახადო ადმინისტრირების გართულებამდე, ვინაიდან გადამხდელებმა შესაბამისი დოკუმენტაციით უნდა დაასაბუთონ მათი გამოყენება. საგადასახადო პრეფერენციები, შეღავათები და გათავისუფლება წარმოადგენს ბოროტად გამოყენების ხელშეწყობას. საგადასახადო პრეფერენციებს, შეღავათებსა და გათავისუფლებაში

<sup>63</sup> A Multi-Donor Trust Fund for IMF Capacity Building Technical Assistance in Tax Policy and Administration — Securing Revenue for Development, IMF, Program Document, April 2011, p. 22, <http://www.imf.org/external/np/otm/2010/100110.pdf>

<sup>64</sup> Т. А. Малинина, Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика М.: Ин-т Гайдара, 2010. – 212 с.: ил. – (Научные труды / Ин-т экономической политики им. Е.Т. Гайдара; № 146Р), стр. 8; [http://www.cfin.ru/taxes/tax\\_expenditures\\_analysis.shtml#p1](http://www.cfin.ru/taxes/tax_expenditures_analysis.shtml#p1)

მოქცეული საგადასახადო ხარჯები ხორციელდება სპეციალური პროგრამებით, მაგალითად, ჯანდაცვის, ეკოლოგიური დაცვის და სხვ., რომელთა კანონიერებაზე მეთვალყურეობის გაწევისათვის საგადასახადო ორგანოებს არ ჰყოფნით შესაბამისი რესურსები. წარმოდგენილი სუბსიდიები და ტრანსფერტები საგადასახადო სისტემის გავლით დამატებით ტვირთს წარმოადგენენ საგადასახადო ადმინისტრირებისათვის, რის გამოც ზარალდება საგადასახადო შემოსავლების აკრეფის ფუნქციის ეფექტიანობა<sup>65</sup>. ყველა ზემოთ მოყვანილი ფაქტორი იწვევს საგადასახადო ადმინისტრირების ხარჯების არსებით ზრდას.

საგადასახადო პრეფერენციების, შეღავათებისა და გათავისუფლების გამოყენების სტრატეგია უნდა განვიხილოთ საგადასახადო პოლიტიკის საბაზო პრინციპებზე დაყრდნობით. ჯერ ერთი, ეს არის საგადასახადო ნეიტრალურობის პრინციპი ეკონომიკური აგენტების გადაწყვეტილებათა მიმართ. ნეიტრალურობის დაცვა – ეკონომიკური დამახინჯების დაუშვებლობის, საგადასახადო ადმინისტრირების სიმარტივისა და საკანონმდებლო-სამართლებრივი ნორმების დაცვის გარანტიას და ზოგადად, საზოგადოებრივი კეთილდღეობის დანაკარგების თავიდან აცილების შესაძლებლობა<sup>66</sup>.

ძალზე ხშირად საგადასახადო შეღავათები მიმართულია ინვესტიციების, განსაკუთრებით საგადასახადო პრეფერენციების, შეღავათებისა და გათავისუფლების სტიმულირებისაკენ, მაგრამ მათი რთული ადმინისტრირების პირობებში ეს ზომები ერთმნიშვნელოვნად არ უწყობს ხელს ინვესტიციების ზრდას. რთული და გამოსაყენებლად ძნელი საგადასახადო პრეფერენციები, შეღავათები და გათავისუფლება ხელს უწყობს უთანასწორობის ზრდას, ასეთი შეღავათების განხორციელება უფრო ადვილია მსხვილი და მდიდარი გადამხდელებისათვის. საერთო ჯამში, გადამხდელებისათვის რთულად განსახორციელებელმა საგადასახადო პრეფერენციებმა, შეღავათებმა და გათავისუფლებამ შეიძლება ვერ გაამართლოს საგადასახადო შემოსავლების პროგრესული ზრდა<sup>67</sup>.

საგადასახადო პრეფერენციებს, შეღავათებსა და გათავისუფლებას თან ახლავს ეკონომიკური, სოციალური და პოლიტიკური ხასიათის უამრავი დამამტკიცებელი არგუმენტი საგადასახადო ნეიტრალურობის პრინციპიდან გადახვევის სასარგებლოდ, მაგრამ ამასთან, ამ ზომების ეფექტურობის გაანგარიშების წარ-

<sup>65</sup> Dirk-Jan Kraan, Off-budget and Tax Expenditures // OECD Journal on Budgeting. 2004. Vol. 4. No. 1. P. 134., <http://www.oecd.org/gov/budgeting/39515114.pdf>

<sup>66</sup> Kangon Lee, Tax Evasion, Monopoly, and Nonneutral Profit Taxes // National Tax Journal. 1998. Vol. 51. No. 2. <http://www.ntanet.org/NTJ/51/2/ntj-v51n02p333-38-tax-evasion-monopoly-nonneutral.pdf>

<sup>67</sup> Tax Expenditures in OECD Countries. OECD, 2010. P. 26.,

[http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/OCDE2011/OECD\\_Tax.pdf](http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/OCDE2011/OECD_Tax.pdf)

მოდგენა ყოველთვის როდია დამაჯერებელი და ერთმნიშვნელოვანი. პარადოქსულია, მაგრამ საგადასახადო ნეიტრალურობის პრინციპიდან გადახვევის პირველ არგუმენტს წარმოადგენს ადმინისტრირების გამარტივებისა და საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა შესრულების მიღწევა, რამაც, რასაკვირველია, არ უნდა გამოიწვიოს პროტესტი. გამოდის პარადოქსი საგადასახადო სისტემის ძირითად ხარისხობრივ მახასიათებლებს შორის<sup>68</sup>. პრაქტიკაში ამის მაგალითია გადასახადების დაქვითვა ფიზიკური პირების შემოსავლებზე, როდესაც ამ ხარჯების (ისინი ხშირად აღემატებიან მათი გამოყენებით მიღებულ სარგებელს) ზომის გაანგარიშების სირთულის გამო, როგორც წესი, გამოიყენება სტანდარტული გამოქვითვა გადასახადისა ფიზიკური პირების შემოსავლებიდან. ასეთი მიდგომით მიიღწევა გონივრული კომპრომისი ნეიტრალურობასა და გადასახადის ადმინისტრირებას შორის<sup>69</sup>.

სოციალური მიზნების გადაწყვეტისას, ძალიან ხშირად, საგადასახადო სისტემა გამოიყენება გამანაწილებელი ფუნქციის მისაღწევად. მაგალითისათვის, დღგ-ს დაბალი განაკვეთის გამოყენება ბავშვთა კვებისა ან მკურნალობისათვის, საწარმოების მოგების გადასახადი, რომლებიც ქირაობენ ინვალიდებს. ამ მიზნების მისაღწევად უმნიშვნელოვანესია ამ ზომების ადეკვატურობის უზრუნველყოფა. გამოყენებული საშუალებების არასაკმარისმა მიზნობრიობამ და გართულებულმა საგადასახადო ადმინისტრირებამ ხშირად შეიძლება გააბათილოს მოსალოდნელი სარგებელი.

საგადასახადო პრეფერენციების, შეღავათებისა და გათავისუფლების გამოყენების სხვა საფუძველს წარმოადგენს საგარეო ფაქტორები<sup>70</sup>.

საგადასახადო პრეფერენციების, შეღავათებისა და გათავისუფლების საფუძველად ითვლება იმ საქმიანობის წახალისება, რომელსაც ახლავს დადებითი საგარეო ეფექტი, მაგალითად, ინოვაციური წარმოების საწარმოთათვის მოგების გადასახადის პრეფერენცია. მაგრამ საგადასახადო პრეფერენციების, შეღავათებისა და გათავისუფლების ასეთი ფორმები შესაძლოა, საზოგადოებისათვის ზარალს წარმოადგენდეს. კანადამ სამრეწველო საწარმოთა დახურვისა და უმიშევრობის ზრდის გამო (პროვინცია-ახალი შოტლანდია 1985-1992 წწ.) მიიღო საინვესტიციო საგადასახადო კრედიტი (Cape Breton Investment Tax Credit) საინვესტიციო ხარჯების

<sup>68</sup> Eric J. Toder, Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis. National Tax Association. November 2005. P. 9., [http://www.urban.org/UploadedPDF/411371\\_tax\\_expenditures.pdf](http://www.urban.org/UploadedPDF/411371_tax_expenditures.pdf)

<sup>69</sup> Т. А. Малинина, Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика М.: Ин-т Гайдара, 2010. – 212 с.: ил. – (Научные труды / Ин-т экономической политики им. Е.Т. Гайдара; № 146Р). – ISBN 978-5-93255-299-5. стр. 4; [http://www.cfin.ru/taxes/tax\\_expenditures\\_analysis.shtml#p1](http://www.cfin.ru/taxes/tax_expenditures_analysis.shtml#p1)

<sup>70</sup> Toder E., Wasow B., Ettliger M., “Bad Breaks All Around: The Report of the Century Foundation Working Group on Tax Expenditures”, The Century Foundation Press, 2002, <http://tcf.org/assets/downloads/20020901-bad-breaks-all-around.pdf>

60%-ის ოდენობით. შეაფასა რა ეკონომიკური ეფექტები – ამ ღონისძიების ინვესტირების ამალგებისათვის საგადასახადო სტიმულების გამოყენებით მიღებული ხარჯები და სარგებელი, კანადის ხელისუფლებამ, ნაწილობრივ, დაადასტურა:

- დასაქმების პირადაპირი სუბსიდირება, რომელიც თანხობრივად საგადასახადო კრედიტის გამოყოფასთან დაკავშირებული საბიუჯეტო შემოსავლების დანაკარგის ტოლი იქნება, შექმნიდა მეტ სამუშაო ადგილს;
- კაპიტალზე ხარჯების შემცირებით, საგადასახადო კრედიტმა შეცვალა შრომა კაპიტალით, რაც სხვა მსგავს შემთხვევებში ამცირებს დასაქმებას;
- ფედერალური შემოსავლის ყველა დაკარგულ დოლარზე მხოლოდ 75 ცენტი ინვესტიცია იყო წარმოებული საგადასახადო კრედიტის მეშვეობით;
- საგადასახადო კრედიტმა აამაღლა შრომის ნაყოფიერება რეგიონში, მაგრამ შეამცირა კაპიტალის ნაყოფიერება (დასაქმება შემცირდა, ხოლო საფონდო აღჭურვილობა, სამუშაო ადგილების ღირებულება იყო მეტად მაღალი)<sup>71</sup>.

საგადასახადო საგადასახადო პრეფერენციებს, შეღავათებსა და გათავისუფლებას მიყვავართ კონკურენციის დამახინჯებამდე, თუ გადასახადები იწვევს ფინანსურ პრობლემებს, რომლებიც აუარესებენ საინვესტიციო კლიმატის სხვა ელემენტებს, წახალისების წმინდა ეფექტი ინვესტიციის მოცულობის მიხედვით შეიძლება იყოს უარყოფითი და არა დადებითი<sup>72</sup>. საგადასახადო პრეფერენციების, შეღავათებისა და გათავისუფლებისაგან უპირველესად, მოგებაშია მსხვილი საწარმოები, ვინაიდან მათთვის უფრო ადვილია განახორციელონ საგადასახადო დაგეგმარება, აწარმოთ პირველადი აღრიცხვა შეღავათების დასახაბუთებლად.

საგადასახადო პრეფერენციების, შეღავათებისა და გათავისუფლების მეშვეობით სხვადასხვა საწარმოთა წახალისება იწვევს ეფექტიანი საგადასახადო განაკვეთების განსხვავებას და სხვადასხვა დარგში მოგების ნორმის დიფერენცირებას. როგორც შედეგი, სხვა თანაბარ პირობებში, ეს იწვევს კაპიტალის სექტორთაშორის განაწილებას და განაწილების დისპროპორციას მთლიანად ეკონომიკაში<sup>73</sup>. ზოგიერთ სექტორში საგადასახადო შეღავათებით შემოსავალი იზრდება, თუმცა, ამას შეიძლება თან ახლდეს ეკონომიკის საერთო შემოსავლების შემცირება. გასათვალისწინებელია ისეთი მოვლენაც, როგორც უარყოფითი ზღვრული საშემოსავლო გადასახადი<sup>74</sup>, როდესაც პროექტის განხორციელება საგადასახადო პრე-

<sup>71</sup> Т. А. Малинина, Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика М.: Ин-т Гайдара, 2010. – 212 с.: ил. – (Научные труды / Ин-т экономической политики им. Е.Т. Гайдара; № 146Р). – ISBN 978-5-93255-299-5. стр. 12; [http://www.cfin.ru/taxes/tax\\_expenditures\\_analysis.shtml#p1](http://www.cfin.ru/taxes/tax_expenditures_analysis.shtml#p1)

<sup>72</sup> Bolnick B. Effectiveness and Economic Impact of Tax Incentives in the SADC Region. Technical Report to USAID/RCSA SADC Tax Subcommittee. SADC Trade, Industry, Finance and Investment Directorate. February 2004, [http://pdf.usaid.gov/pdf\\_docs/PNACY929.pdf](http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNACY929.pdf)

<sup>73</sup> Eric J. Toder, Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis. National Tax Association. November 2005. P. 10., [http://www.urban.org/UploadedPDF/411371\\_tax\\_expenditures.pdf](http://www.urban.org/UploadedPDF/411371_tax_expenditures.pdf)

<sup>74</sup> Boadway R., Shah A. How Tax Incentives Affect Decisions to Invest in Developing

ფერენციების, შეღავათებისა და გათავისუფლების გამოყენებით იწვევს საგადასახადო ზარალს, ანუ მოცემული პროექტი რენტაბელური შეიძლება იყოს მხოლოდ სახელმწიფოს სუბსიდირების პირობებში. გადასახადის გადამხდელებს არა აქვთ სტიმული იმისათვის, რათა განახორციელონ იმ სახის საქმიანობა, რომელსაც აწარმოებდნენ დაბეგვრის ნეიტრალური რეჟიმის პირობებში, ამიტომაც ახორციელებენ იმას, რისთვისაც გამოყოფილია საგადასახადო პრეფერენციები, შეღავათები და გათავისუფლება.

საგადასახადო პრეფერენციები, შეღავათები და გათავისუფლება ნოყიერი ნიადაგია კორუფციისათვის, გავლენიანი ბიზნესჯგუფები, რომლებსაც გააჩნიათ მოტივაცია, ძალა და საშუალება, მომავალ ეკონომიკურ მოგებაზე გათვლით ლობირებას უწევენ გარკვეული საგადასახადო პრეფერენციების, შეღავათებისა და გათავისუფლების მიღებას. საბაზრო დისციპლინა წარმოადგენს ცალკეული საწარმოთა ხელმძღვანელებისა თუ მმართველობითი ორგანოების მხრიდან თვითნებური გადაწყვეტილებების მიღების როლის შემცირების გასაღებს<sup>75</sup>.

საგადასახადო პოლიტიკის ფუნდამენტური პრინციპების – ნეიტრალურობის, სამართლიანობის, ეფექტურობისა და სიმარტივის – პოზიციიდან, საგადასახადო პრეფერენციების, შეღავათებისა და გათავისუფლების გამოყენება უფრო ხშირად ვერ უძლებს კრიტიკას, ვინაიდან საგადასახადო სისტემა მახინჯდება<sup>76</sup>. საგადასახადო სისტემა კარგავს სამართლიანობას, იზრდება საგადასახადო ადმინისტრირების ხარჯები, ეცემა მისი ფუნქციონირების ეფექტიანობა.

არსებითად, საგადასახადო პრეფერენციების, შეღავათებისა და გათავისუფლების მეშვეობით სახელმწიფო ამკვიდრებს საგადასახადო ხარჯების პროგრამების ინსტიტუტს, რომლებსაც გააჩნიათ გარკვეული მიზანმიმართულება და არ ექვემდებარებიან რევიზიას ნეიტრალურობისა და ყველა გადამხდელის რესურსის თანაბარი განაწილების პრინციპით. პირიქით, საგადასახადო ხარჯების პროგრამების მეშვეობით სახელმწიფო ახდენს რესურსების – სამართლიანი საბაზრო კონკურენციის პირობებში განვითარებული კაპიტალისა და შემოსავლის, კორექტირებას. აქედან გამომდინარე, საგადასახადო პრეფერენციების, შეღავათებისა და გათავისუფლების მეშვეობით განხორციელებული საგადასახადო პოლიტიკა ატარებს დიამეტრულად განსხვავებულ მიზნებს პირდაპირ საბიუჯეტო ხარჯებთან მიმართებით, ვინაიდან ამ ზომებს ერთიანი პრინციპები არ გააჩნია. მაგრამ, ამ

Countries. World Bank Policy Research Working Paper Series No. 1011. November 1992, <http://info.worldbank.org/etools/docs/library/206918/HowTaxIncentivesAffectDecisions.pdf>

<sup>75</sup> Бродман Г., Риканатини Ф., Корни коррупции. Важны ли рыночные институты?, Всемирный банк, стр. 8, <http://web.worldbank.org/archive/website00818/WEB/PDF/WPS2368.PDF>

<sup>76</sup> Toder E. Tax Cuts or Spending – Does it Make a Difference?, <http://www.taxpolicycenter.org/publications/url.cfm?ID=410261>

შემთხვევაში, მათი ეფექტურობის მიხედვით, უნდა შევადაროთ ერთმანეთს საგადასახადო პრეფერენციები, შეღავათები და გათავისუფლება, ანუ საგადასახადო ხარჯების პროგრამების შედეგები და პირდაპირი საბიუჯეტო ხარჯები (სუბსიდირების, სუბვენციების, დოტაციებისა და სხვა ფორმები).

საგადასახადო პრეფერენციებს, შეღავათებსა და გათავისუფლებას, როგორც წესი, არა აქვს ინდივიდუალური ხასიათი, ხოლო პირდაპირ საბიუჯეტო ხარჯებს გააჩნია მიზნობრივი მიმართულება და ამ კუთხით უფრო მიზანმიმართულია. საგადასახადო პრეფერენციები, შეღავათები და გათავისუფლება ზემოქმედებს მრავალ სუბიექტსა და პირზე, ვისთვისაც ეს ზომებია გათვალისწინებული, ხოლო პირდაპირი სუბსიდირება უფრო შერჩევითია, მაგრამ აქ თითქმის ყოველთვის წამოიჭრება ხოლმე საჭირო სახსრების დაფარვის საკმარისობის საკითხი. ეს ფაქტორები განსაკუთრებით გასათვალისწინებელია საგადასახადო სტრატეგიის შემუშავების დროს.

პროცესუალურად ბიუჯეტის პირდაპირი ხარჯები ხორციელდება საბიუჯეტო კანონმდებლობის მარეგულირებელი ნორმებით (მიღებიდან შესრულებისა და კონტროლის ჩათვლით) აღრიცხვის სპეციალური ნორმებით, ხოლო საგადასახადო პრეფერენციებზე, შეღავათებზე და გათავისუფლებაზე დამყარებული საგადასახადო ხარჯების აღრიცხვისათვის სპეციალური აღრიცხვიანობა არ წარმოებს, რის გამოც ვლინდება მათი გამჭვირვალობის სხვადასხვა ხარისხი. საბიუჯეტო პროცესის ფარგლებში საგადასახადო პრეფერენციები, შეღავათები და გათავისუფლება არ ექვემდებარება დაწვრილებით განხილვას, სახელმწიფო ხარჯებთან შედარებით, მათ მიღებას ჩვეულებრივ, თან ახლავს ხელისუფლების მხრიდან სხვადასხვა სახის დასაბუთება. გარდა ამისა, ყოველთვის როდი განიხილება პირდაპირი საბიუჯეტო ხარჯებისა და საგადასახადო ხარჯების პროგრამების მიზნების შესაძლო კონფლიქტის საკითხი. საგადასახადო ხარჯებს, რომლებიც ხორციელდება საგადასახადო პრეფერენციების, შეღავათებისა და გათავისუფლების მეშვეობით და პირდაპირ საბიუჯეტო ხარჯებს, გარკვეული გარემოებებისას, შესაძლოა, ჰქონდეთ მსგავსი მიზნები და ეფექტი, და ამავდროულად, არსებითად განსხვავდებოდნენ ერთმანეთისგან<sup>77</sup>. საგადასახადო ტრანსფერტების ადმინისტრირებას ახორციელებენ საგადასახადო ორგანოები, საგადასახადო შეღავათები, საგადასახადო კრედიტიდ სახით, როგორც წესი, ხორციელდება მოცემულ საანგარიშო პერიოდში (წელი) და არ გადადის შემდეგ პერიოდებზე.

<sup>77</sup> Toder E. Tax Cuts or Spending – Does it Make a Difference?, <http://www.taxpolicycenter.org/publications/url.cfm?ID=410261>

პრაქტიკაში გარდამავალ ქვეყნებში არც ფინანსთა სამინისტრო, არც მაკონტროლებელი ორგანოები შემდგომში არ აანალიზებენ და თვალყურს არ ადევნებენ საგადასახადო პრეფერენციების, შეღავათებისა და გათავისუფლების მეშვეობით მიზნის მიღწევის ეფექტიანობას და შესაბამისად, ბიუჯეტის შემოსავლების დანაკარგების სიდიდეს შესაბამისი საგადასახადო პრეფერენციების, შეღავათებისა და გათავისუფლების შემოდების გამო.

პირდაპირ საბიუჯეტო ხარჯებთან და საგადასახადო პრეფერენციებს, შეღავათებსა და გათავისუფლებასთან ერთდროულად სახელმწიფო ახდენს სახელმწიფო რეგულირებას – ეს არის განსაზღვრული სტანდარტების შემოღება წარმოების, მომსახურების, ენერგეტიკის, ეკოლოგიის სფეროებში. მარიგულირებელი ზომების ზემოქმედებას ზოგჯერ შეიძლება უფრო სწრაფი შედეგი მოჰყვეს, ან საერთოდ უშედეგო იყოს და ისინი საბიუჯეტო შემოსავლებზე ან ხარჯებზე ირიბად მოქმედებენ. მარიგულირებელი ზომები უფრო სწრაფად და ოპერატიულად გატარდება, თუ ამისათვის საჭირო არ იქნება საკანონმდებლო ორგანოს თანხმობა.

ზემოქმედების ორი ვექტორის შედარებისას - პირველი, საგადასახადო პრეფერენციების, შეღავათებისა და გათავისუფლების რიცხვის შემცირება, საგადასახადო ბაზის შესაბამისი გაფართოება და საერთო საგადასახადო განაკვეთების შემცირება, და მეორე, საგადასახადო პრეფერენციები, შეღავათები და გათავისუფლების გამოყენება – უნდა აღინიშნოს, რომ პირველი ვექტორი ფასდება, როგორც უფრო ეფექტიანი ეკონომიკური ზრდის სტიმულირებისათვის. კვლევები გვიჩვენებს, რომ ეკონომიკური ზრდისათვის უფრო მნიშვნელოვანია დაბალი განაკვეთებისა და გაფართოებული ბაზის მქონე საგადასახადო სისტემის დიზაინი, ვიდრე დაბეგვრის აბსოლუტური დონე<sup>78</sup>. მაგალითისათვის, მოგებაზე კორპორატიული გადასახადის შემცირება, როგორც წესი, განიხილება, როგორც ყველაზე ეფექტიანი ღონისძიება. ჯ. სტიგლიცი აღნიშნავს, რომ კორპორატიული გადასახადი, როგორც შემოსავლის ძირითადი წყარო, აშშ-ში შემცირდა, 39,8%-დან (1943 წ.) 9,9%-მდე (2012 წ.)<sup>79</sup> თუმცა, სტიგლიცი ამის მიზეზებს შორის აღნიშნავს იმას, რომ კორპორაციებმა ისწავლეს საგადასახადო სისტემის ხარვეზების, ასევე გლობალიზაციის უპირატესობის გამოყენება, გადააქვთ რა მოგება იმ იურისდიქციაში, სადაც შეღავათიანი დაბეგვრის რეჟიმი მოქმედებს (საგადასახადო არბიტრაჟი).

ეუთო-ს კვლევებში მიითითებულია, რომ ხშირად პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების მოზიდვაზე მოქმედებს გამჭვირვალობის, სიმარტივისა და დაბეგვრის

<sup>78</sup> Engen E., Skinner J. Taxation and Economic Growth, National Tax Journal, Vol. 49, no 4, December 1996, pp. 617-642, <http://www.ntanet.org/NTJ/49/4/ntj-v49n04p617-42-taxation-economic-growth.pdf>

<sup>79</sup> Joseph E. Stiglitz, Reforming Taxation to Promote Growth and Equity, May 28, 2014, P. 9,

[http://rooseveltinstitute.org/sites/all/files/Stiglitz\\_Reforming\\_Taxation\\_White\\_Paper\\_Roosevelt\\_Institute.pdf](http://rooseveltinstitute.org/sites/all/files/Stiglitz_Reforming_Taxation_White_Paper_Roosevelt_Institute.pdf)

სტაბილურობის ფაქტორები და ამასთან ერთად საგადასახადო ადმინისტრირებას უფრო დიდი მნიშვნელობა აქვს ინვესტორებისათვის, ვიდრე სპეციალური საგადასახადო შეღავათები<sup>80</sup>. ინვესტორებისათვის დაბალი საგადასახადო განაკვეთები უფრო მნიშვნელოვანია, ვიდრე საგადასახადო პრეფერენციები, შეღავათები და გათავისუფლება, ვინაიდან ამ შემთხვევაში უფრო ცხადი და გამოკვეთილია ბიზნესის ზრდის პერსპექტივები. კვლევებში აღნიშნულია, რომ რამდენიმე ევროპული ქვეყანა ამცირებს მოგებაზე კორპორატიული გადასახადის განაკვეთებს და ზრდის კორპორატიული გადასახადების ბაზას, რაც შეიძლება სასარგებლო აღმოჩნდეს ზოგი განვითარებადი ქვეყნისთვისაც<sup>81</sup>.

ამავდროულად დაბალი საგადასახადო განაკვეთი შეიძლება გამართლებული იყოს გადასახადების ფართო ბაზის პირობებში, რათა უზრუნველყოს საგადასახადო შემოსავლების საჭირო დონე. არაეფექტიანი საგადასახადო ადმინისტრირებისას და შემოსავლების დონის კლების პირობებში განაკვეთების შემცირება გაუმართლებელი შეიძლება იყოს გრძელვადიან პერსპექტივაშიც.

საგადასახადო პრეფერენციებს, შეღავათებსა და გათავისუფლებას ამა თუ იმ გზით მიყვარათ საგადასახადო შემოსავლების შემცირებამდე. ასეთ შემთხვევაში ხელისუფლება აუკრეფავი საგადასახადო შემოსავლების კომპენსირებისათვის ხშირად მაღლა სწევს ძირითად საგადასახადო განაკვეთებს. შედეგად, ეფექტიანი განაკვეთები იზრდება იმ გადამხდელებისათვის, ვინც არ სარგებლობს საგადასახადო პრეფერენციებით, შეღავათებითა და გათავისუფლებით. საგადასახადო სისტემა შედის კონტრეფექტურ წრეში – საგადასახადო სტიმულები იწვევს საგადასახადო განაკვეთების ზრდას, შემდეგ საჭირო ხდება ახალი საგადასახადო პრეფერენციები, შეღავათები და გათავისუფლება. შედეგად, საგადასახადო სისტემის წინაშე დგება საკითხი ახალი რეფორმებისა საგადასახადო პრეფერენციების, შეღავათებისა და გათავისუფლების გაუქმებისა და საგადასახადო განაკვეთების შემცირების მიზნით. მნიშვნელოვანი მაგალითია საგადასახადო რეფორმა აშშ-ში პრეზიდენტ რეიგანის პერიოდში<sup>82</sup>. რეიგანის რეფორმა კომპლექსურ ზომებში მოიცავდა საშემოსავლო გადასახადისა და კორპო-

<sup>80</sup> A Review of the OECD Report on Corporate Tax Incentives for Foreign Direct Investment: Lessons for Developing Countries?, p. 42,

[http://www.dfdl.com/images/stories/OECD\\_Report\\_on\\_Corporate\\_Tax\\_Incentives\\_for\\_FDI\\_Lessons\\_for\\_Developing\\_Countries\\_APJT\\_2002.pdf](http://www.dfdl.com/images/stories/OECD_Report_on_Corporate_Tax_Incentives_for_FDI_Lessons_for_Developing_Countries_APJT_2002.pdf), также Edwin Vanderbruggen, Do Tax Incentives Really Attract Foreign Investment? <http://www.vdb-loi.com/vdb/wp-content/uploads/2012/11/Do-Tax-Incentives-Really-Attract-Foreign-Investment-by-Edwin-Vanderbruggen.pdf>

<sup>81</sup> A Review of the OECD Report on Corporate Tax Incentives for Foreign Direct Investment: Lessons for Developing Countries?, p. 50,

[http://www.dfdl.com/images/stories/OECD\\_Report\\_on\\_Corporate\\_Tax\\_Incentives\\_for\\_FDI\\_Lessons\\_for\\_Developing\\_Countries\\_APJT\\_2002.pdf](http://www.dfdl.com/images/stories/OECD_Report_on_Corporate_Tax_Incentives_for_FDI_Lessons_for_Developing_Countries_APJT_2002.pdf)

<sup>82</sup> General Explanation of the Tax Equity and Fiscal Responsibility Act of 1982. US Congress, 1982, <http://www.jct.gov/jcs-38-82.pdf>



რაციების მოგების გადასახადის განაკვეთების შემცირებას და საგადასახადო შედეგების რაოდენობის შემცირებას<sup>83</sup>. ამდენად, ისტორიას აქვს მაგალითები, როდესაც საგადასახადო პრეფერენციები, შედეგები და გათავისუფლება უარყოფითად მოქმედებს ეკონომიკურ ზრდაზე, ავლენს რა დიკრიმინაციულ ხასიათს და ეკონომიკურ დამახინჯებას, რაც უტოლდება ცალკეული აგენტებისგან „რენტის მიღების“ სურვილს.

მიუხედავად ყველა იმ ფაქტორისა, რომლებიც ეჭვქვეშ აყენებენ საგადასახადო პრეფერენციებს, შედეგებისა და გათავისუფლებას, ქვეყნების საგადასახადო პოლიტიკაში მას მაინც აქვს ადგილი და ამ თვალსაზრისით უნდა მიეთითოს მათი გამოყენების შესაძლებლობა და მიზანშეწონილობა. საგადასახადო პრეფერენციების, შედეგებისა და გათავისუფლების შემოღებისათვის საჭიროა შემდეგი დებულებების დასაბუთება: მათი შემოღების აუცილებლობა, მიზნების მიღწევა მისაღები დანახარჯებით, შემოთავაზებული ზომების გაზომვის შესაძლებლობა, პირდაპირ ხარჯებთან შედარებით საგადასახადო პრეფერენციების, შედეგებისა და გათავისუფლების შემოღების უპირატესობის გამოვლენა<sup>84</sup>. საგადასახადო პრეფერენციების, შედეგებისა და გათავისუფლების სასარგებლოდ გადაწყვეტილების მიღების კრიტერიუმებს წარმოადგენს: ა) ხარჯებისა და მოგების შეფარდების ეფექტიანობა პირდაპირი საბიუჯეტო ხარჯების პროგრამებთან შედარებით ან სახელმწიფო შემოსავლების პირდაპირი ზარალის ხარისხი; ბ) საგადასახადო აღმინისტრირების სიმარტივე და საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულება საგადასახადო კანონმდებლობის გართულების გარეშე; გ) ნაკლოვანებების შესწორების ან ბაზარზე წარუმატებლობის კორექტირების შესაძლებლობა; დ) სოციალური და გამანაწილებელი ეფექტები ეკონომიკური აგენტების ქცევის დამახინჯების გარეშე; ე) აქტუალური ამოცანების გადაჭრით გარე ეფექტების გამოვლინება<sup>85</sup>.

<sup>83</sup> Берстембаева Р.К.. Организация государственных финансов в отдельных развитых странах, 2001, Налоговые реформы 80-х годов, <http://finance-finance.com/gosudarstvennie-finansy/nalogovyye-reformyi-godov-12330.html>

<sup>84</sup> Toder E., Wasow B., Ettliger M., “Bad Breaks All Around: The Report of the Century Foundation Working Group on Tax Expenditures”, The Century Foundation Press, 2002, P. 28–29., <http://tcf.org/assets/downloads/20020901-bad-breaks-all-around.pdf>

<sup>85</sup> Hungerford T. Tax Expenditures: Trends and Critiques. CRS Report for Congress. September 13, 2006. P. 11-12., [http://assets.opencrs.com/rpts/RL33641\\_20060913.pdf](http://assets.opencrs.com/rpts/RL33641_20060913.pdf)

#### 1.4. ეკოლოგიური დაბეგვრა და საგადასახადო სისტემების ეკოსაგადასახადო კონფიგურაცია

ეკოლოგიური გადასახადები (შემდგომში ეკოგადასახადები), მათ, ასევე, „მწვანე გადასახადებს“ უწოდებენ, ეფექტურად გამოიყენება ევროპის, ეუთო-ს ყველა ეკონომიკურად განვითარებულ ქვეყანაში და მთელ რიგ განვითარებად და გარდამავალ ქვეყნებში. გასული საუკუნის 90-იანი წლებიდან ეკოლოგიურმა გადასახადებმა გარკვეული რევოლუცია მოახდინა საგადასახადო-საბიუჯეტო სფეროში და იქცა საგადასახადო პოლიტიკის დამოუკიდებელ და მძლავრ სეგმენტად. ეკოგადასახადების ძირითადი მიზანი არამარტო და არა იმდენად ფისკალურია, ამ თვალსაზრისით ისინი ხშირად „ნეიტრალურია“, არამედ გადასახადების გადამხდელთა გარკვეული ქცევის სტიმულირებაა ძვირადღირებული ენერგოტექნოლოგიების, რესურსებისა და ეკოლოგიური ეფექტურობის ამაღლების მიმართ. საგადასახადო პოლიტიკის ეკოლოგიური მიმართულება ხორციელდება ეკონომიკის სხვადასხვა დონეზე, დაწყებული გლობალურიდან და ერთდროულად ფიქსირდება გარკვეულ სეგმენტებზე, რომლებშიც შედარებით მწვავედ დგას გარემოს დაბინძურების პრობლემა. ამავდროულად, ეკოგადასახადებისაგან მიღებული შემოსავლები ეხმარება ბიუჯეტის კონსოლიდაციისა და საშემოსავლო გადასახადების განაკვეთების შემცირების პრობლემას.

ეკოლოგიურ დაბეგვრას მნიშვნელოვანი როლი აკისრია არამარტო ეკოლოგიური, არამედ ეკონომიკური პრობლემების გადაწყვეტაშიც. ეკოგადასახადები უკიდურესად ეფექტიანია, როდესაც ისინი სათანადოდ არის შემუშავებული და მათი ამოღება ხდება რაც შეიძლება ზუსტად გარემოსათვის მავნებელი დამაბინძურებელი ნივთიერებების ზემოქმედების ან დამღუპველი ეკოლოგიური საქმიანობის გათვალისწინებით. საზოგადოებრივი აღიარებისა და ეკოლოგიური დაბეგვრის ეფექტურობისათვის გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს ზუსტი ინფორმაციის მიწოდებას, გამჭვირვალობასა და სიცხადეს.

ოფიციალურ დონეზე ევროკავშირმა ეკოგადასახადების გამოყენების მიზანშეწონილობას ჯერ კიდევ შორეულ 1973 წ. მიმართა<sup>86</sup>. ეკოგადასახადების მოქმედების საფუძველი გახდა პრინციპი „დამაბინძურებელი იხდის“ (ევროკავშირის 1973 წ. გარემოს დაცვის პირველი სამოქმედო პროგრამა). XX საუკუნის 80-იანი წლების მეორე ნახევარში ევროკავშირის ქვეყნებში გარემოსდაცვითი გადასახადებისა და მოსაკრებლების გამოყენების პოლიტიკის გააქტიურების მეორე ტალღა წამოვიდა.

<sup>86</sup> Шестая программа действий Европейского сообщества в области окружающей среды, Комментарий, [http://eulaw.edu.ru/documents/legislation/okr\\_sreda/6progr.htm](http://eulaw.edu.ru/documents/legislation/okr_sreda/6progr.htm)

მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ მაშინ დაყენებული იქნა ეკოლოგიურ სფეროში მართვის ახალი პარადიგმის საკითხი – ეს იყო ეკონომიკური ზემოქმედების მეთოდებზე გადასვლა (ადრე პოლიტიკაში ხაზგასმული იყო განკარგვის ბერკეტები – კვოტირება და ა.შ.). დაიწყო საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის პროცესი, რომელიც გასული საუკუნის 90-იან წლებში დაემთხვა რეცესიის პერიოდს, დასაქმების პრობლემის გამკაცრებას და კონკურენციის გაზრდას. საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის მეთოდოლოგიური საფუძველი გახდა „ორმაგი დივიდენდის“ ანუ მოგების (double dividend, win-win solutions) კონცეფცია, რომლის თანახმადაც გარემოს შენარჩუნების სტიმულირება ეფუძნება ეკონომიკურ რეგულაციას და რესურსების დაცვას ეკოგადასახადების (ან გადასახადების) შემოღების გზით. მრავალი მკვლევარის მიერ (წარმოდგენილია ქვემოთ) გახმოვანებული „ორმაგი დივიდენდის“ თეორია ნიშნავდა ერთდროულად შრომასა და კაპიტალზე (სოციალურ შეღავათებზე) შემოსავლების საგადასახადო ტვირთის პროპორციულ შემცირებას და შესაბამისად დასაქმების ზრდის სტიმულირებას და ხელს უწყობდა ეროვნული მწარმოებლების კონკურენტუნარიანობას.

უნდა აღინიშნოს, რომ ეკოლოგიურ გადასახადებს მიეკუთვნება ბაჟი, გადასახადები, ჯარიმები და სხვა სახის გადასახადები. ამასთან ამ გადასახადებს სხვადასხვა ქვეყანაში სხვასხვა დასახელება აქვს. ამავედროულად, ბეგარასა და ასეთი სახის გადასახადებს შორის ასევე ფუნდამენტური მეთოდოლოგიური სხვაობაა. ბეგარა, კლასიკურ სტილში, წარმოადგენს არამიზნობრივ აუცილებელ გადასახადს და მისი ამოღება ხდება მიღებული შემოსავლების არსებობისა ან გარკვეული საქმიანობის ან ოპერაციის განხორციელებისას. ტრადიციული გადასახადისაგან განსხვავებით, მრავალ ქვეყანაში შემოღებული გადასახადი ან მოსაკრებელი საავტომობილო საწვავზე მიზნად ისახავს განხორციელებას პრინციპისა „დაბინძურებელი იხდის“. მხედველობაშია ატმოსფერული ჰაერის ხარისხის გაუარესება (ბოლო ხანებში ეს განიხილება, ასევე, როგორც გლობალური დათბობის ფაქტორი). მეორე მაგალითია გადასახადი ავტომაგისტრალით სარგებლობისათვის – ეს არის მოხერხებულ გზაზე კარგად მგზავრობის საფასური. აქედან გამომდინარეობს, რომ ასეთი გადასახადები მიზნობრივია, ანუ მისი გადამხდელები დაბინძურების უფლებას იღებენ, ან ასეთი გადასახადი დაბინძურებაზე მიმართულია გარემოსადმი მიყენებული ზიანის ნაწილობრივი კომპენსაციისაკენ. ამ თვალსაზრისით შეგიძლიათ მიუთითოთ, რომ გადასახადის ასეთი განსაზღვრა და თავად ტერმინი „ეკოლოგიური გადასახადი“ შინაგან წინააღმდეგობაში მოდის გადასახადის ცნებასთან, ვინაიდან ეკოგადასახადები, როგორც წესი, ემსახურება რესურსის მომხმარებლების ეკოლოგიური ხარჯების კომპენსაციას. ამრიგად, ეკოლოგიური გადასახადები მეთოდოლოგიური კუთხით წარმოადგენენ მიზნობრივ

მოსაკრებლებს, როცა გადამხდელი იძენს უფლებას ზიანი მიაყენოს გარემოს ან ისარგებლოს ბუნებრივი რესურსებით. არსებობს სხვა მეთოდოლოგიური განსხვავებაც გადასახადებსა და მოსაკრებლებს შორის, დაკავშირებული გადახდის დანიშნულების კონცეფციასთან. ბეგარა, როგორც ფისკალური ინსტრუმენტი, მიმართულია ერთიან ბიუჯეტში. მოსაკრებლები და გადასახადები, გარკვეული მიზნობრივი დანიშნულების გამო, როგორც წესი, გროვდება სპეციალურ სუბფონდებში ერთიანი ბიუჯეტის შიგნით ან ცალკეულ არასაბიუჯეტო ფონდებში. თუმცა, არსებობს გამონაკლისიც – ეს არის გადასახადი საავტომობილო საწვავზე, რომელიც ხასიათდება კლასიკური ბეგარის ატრიბუტებით, ვინაიდან იგი, როგორც წესი, შედის საერთო ბიუჯეტში. მიუხედავად მრავალ ასპექტში ასეთი მეთოდოლოგიური განსხვავებისა – სამართალდსრულებასა და სამეცნიერო კვლევებში აღნიშნული მეთოდოლოგიური განსხვავებები უგულვებელყოფილია, ანუ კატეგორიები – ეკოლოგიური ბეგარა, მოსაკრებლები, გადასახადები გათანაბრებულია კლასიკურ გადასახადებთან და გამოიყენება, როგორც თანაბარუფლებიანი ან იმავე დასახელების კატეგორიები (ან სინონიმები). ამ ცნებათა გათანაბრებისათვის მნიშვნელოვან ფაქტორს წარმოადგენს, აგრეთვე, კლასიკური გადასახადების ფისკალური ეფექტის შეცვლა ეკოგადასახადებით. ასეთი ინტერპრეტაციით მოცემულ სადისერტაციო კვლევაში ეკონომიკური გადასახადები გათანაბრებულია ბეგარასთან.

ევროკომისიის განსაზღვრებით, დაბეგვრის ეკოლოგიური რეფორმა გულისხმობს არსებული საგადასახადო სისტემის გადახედვას, რომელიც, უმეტესწილად ბეგრავს წარმოების ფაქტორებს – შრომასა და კაპიტალს. საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის რეფორმა მიიჩნევა დაბეგვრის გადახედვას წარმოების ფაქტორებიდან გამოყენებული რესურსების დაბეგვრასა და გარემოს დაბინძურებაზე (ევროკომისია, 1997)<sup>87</sup>.

ეკოლოგიური გადასახადის განსაზღვრის სტატისტიკურ ბაზად ევროკომისია იყენებს შესაბამის რეგულაციას (EC № 691/2011)<sup>88</sup>. ამ დოკუმენტის შესაბამისად, ეკოგადასახადებისათვის საგადასახადო ბაზას წარმოადგენს რაღაცის ფიზიკური ერთეული (ან შუამდგომლობითი ფიზიკური ერთეული), რაც შემოწმებულია და აქვს სპეციფიკური უარყოფითი ზეგავლენა გარემოზე და რომელიც ევროპის სტატისტიკის სააგენტოს მიერ იდენტიფიცირდება გადასახადის სახით<sup>89</sup>.

<sup>87</sup> ENVIRONMENTAL INTEGRATION HISTORY, European Commission  
[http://ec.europa.eu/environment/integration/integration\\_history.htm](http://ec.europa.eu/environment/integration/integration_history.htm)

<sup>88</sup> REGULATIONS REGULATION (EU) No 691/2011 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 6 July 2011 on European environmental economic accounts. am dokumentis Tanaxmad,

<sup>89</sup> Environmental taxes, A statistical guide, 2013 edition, Eurostat, European Commission, p.9,  
<https://www.cbd.int/financial/fiscalenviro/eu-taxguide.pdf>,

უნდა მიეთითოს, აგრეთვე, გარკვეულ სხვაობაზე რესურსების გადასახადსა და დაბინძურების გადასახადს შორის. მათ ზოგჯერ უწოდებენ „ამოსავალ“ და „საბოლოო“ გადასახადებს. „ამოსავალი – გადასახადები“ რესურსებზე მიმართულია

ბუნებრივი რესურსების დაცვაზე – ეს არის ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის გადასახადი. „საბოლოო გადასახადები“ - ეს დაბინძურების გადასახადებია.

ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის გადასახადის შედარებითი უპირატესობებია:

- ✓ წარმოების მასშტაბების რეგულირება;
- ✓ დასაბეგრი ბაზის მარტივი იდენტიფიცირება. უფრო ადვილია შეფასდეს საბადოები და ბუნებრივი რესურსები, ვიდრე დაბინძურების მოცულობა. მაგალითისათვის, ამ მიზეზით ავტომობილებით დაბინძურება ხშირად შეცვლილია საწვავის დაბეგვრით;
- ✓ არაელასტიური დასაბეგრი ბაზა;
- ✓ ადმინისტრირების სიმარტივე. უფრო იოლია ბუნებრივი რესურსების გამოყენება, ვიდრე დაბინძურება. (ექსპერტები დაზუსტებასა (Fine tuning) და ნარჩენებთან ბრძოლის ადმინისტრირების მიდგომებს შორის განსხვავების ანალიზისას დაბინძურების გადასახადებთან შედარებით უპირატესობას ანიჭებენ გადასახადებს, რომლებიც იცავენ ბუნებრივ სიმდიდრეებს).
- ✓ ტვირთი არ გადადის მომხმარებლებზე;

დაბინძურების გადასახადების უპირატესობა მდგომარეობს შემდეგში:

- ✓ წარმოების მასშტაბების დაზუსტება;
- ✓ ეკოლოგიის გაუმჯობესების სტიმულების შექმნა.

კვლევებით არ დასტურდება პირდაპირი კავშირი ეკოლოგიური გადასახადების შემოღებასა და ეროვნული მრეწველობის საერთაშორისო კონკურენტუნარიანობას შორის, მაგრამ გამორიცხული არ არის, რომ მათი შემოღებით მრეწველობამ შეიძლება გადაინაცვლოს საზღვარგარეთ, სადაც ეკოლოგიურ რეგულირებას ნაკლებად მკაცრი ხასიათი აქვს.

უნდა აღინიშნოს, რომ ეკოლოგიური დაბეგვრა გარემოს დაცვისათვის ბრძოლის დირექტიულ მეთოდებთან შედარებით უფრო ეფექტიანია და გააჩნია უპირატესობები, ვინაიდან ხელს უწყობს ინოვაციების დანერგვას ტექნოლოგიური ციკლის საშიშ ეტაპებზე და ამცირებს გამონაბოლქვს. ეკოგადასახადები ხელს უწყობს გარემოს დაბინძურების შემცირებისაკენ მიმართული ტექნოლოგიებისა და მეთოდების დანერგვას, და წარმოადგენს ინვესტიციების ძირითად სტიმულს სამე-

ცნიერო-კვლევით და ექსპერიმენტულ საპროექტო მუშაობაში გარემოზე ნაკლები ზემოქმედების ახალი ტექნოლოგიებისა და სამომხმარებლო პროდუქციის შემუშავებაში. მოპოვებითი წიაღისეულის სახეობების საწვავსა და ელექტროენერგიაზე ანთროპოგენული ზემოქმედების გადასახადის კვლევის შედეგი დიდ ბრიტანეთში მოწმობს იმას, რომ ფირმებმა, რომლებიც იხდიდნენ გადასახადებს სრული განაკვეთით, დააპატენტეს მეტი გამოგონება, ვიდრე კომპანიებმა, რომლებიც იხდიდნენ საგადასახადო განაკვეთის მხოლოდ ერთ მეხუთედს<sup>90</sup>. დასკვნა მდგომარეობს იმაში, რომ ეკოგადასახადის ტვირთი უარყოფითად არ მოქმედებს ბიზნესის ფინანსურ შესაძლებლობებზე ინოვაციების შემუშავებაში. ენერგოეფექტურ ტექნოლოგიებში ინვესტიციების ამონაგები განიხილება, როგორც ენერჯის ეკონომიით მიღებული მომავალი შემოსავალი და თუ ამას ემატება ეკოგადასახადი ენერჯის გამოყენებაზე, ინვესტორისათვის ეკონომია გაცილებით საგრძნობი ხდება, ვინაიდან მოიცავს როგორც ენერგოდაზოგვის შემოსავლებს, ასევე საგადასახადო სხვაობას დაზოგილი ენერჯის შეღავათიანი დაბეგვრის ხარჯზე.

მხოლოდ ეკოლოგიური ეფექტის მისაღწევი ინოვაციების ხელშეწყობის სპეციალური საგადასახადო პრეფერენციები, როგორც წესი, ეფექტს არ იძლევა, თუ არ არის შეთავსებული უშუალოდ ეკოლოგიური ზარალის თავიდან აცილებასთან.

დაბეგვრის ეკოლოგიური რეფორმის მოტივაციად იქცა მისწრაფება, შეცვლილიყო ეკონომიკური სტიმულირების სისტემა ისე, რომ გადასახადების ტვირთი დასწოლოდა არა წარმოების ფაქტორებს, არამედ მხოლოდ წარმოების უარყოფით ეკოლოგიურ შედეგებს<sup>91</sup>. სწორედ ამაზე აიგო „ორმაგი დივიდენდის“ მიღების ჰიპოთეზა, ანუ ეკონომიკური ეფექტის მიღწევა და ეკოლოგიური სიტუაციის გაუმჯობესება. საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის მნიშვნელოვან პოსტულატს წარმოადგენს მისი ნეიტრალურობის შენარჩუნება, რაც ნიშნავს, რომ ეკოლოგიური გადასახადებისაგან მიღებული შემოსავლები შრომასა და კაპიტალზე გადასახადების შემცირების წყაროა, რომლებიც შეფასებულია თავისუფალი ბაზრის დამამახინჯებელ ფაქტორად. აქედან გამომდინარე, ეს დადებითად უნდა აისახოს დასაქმებისა და ინვესტიციების ტენდენციაზე.

„ორმაგი დივიდენდების“ ჰიპოთეზა პირველად ტალოკმა (Tullock) გამოთქვა 1967 წ. სტატიაში სათაურით „გადაჭარბებული სარგებელი“<sup>92</sup>. პირველ დივიდენდს (ან

<sup>90</sup> Налоги, инновации и окружающая среда. ОЭСР - Стратегия экологически безопасного развития, стр. 5, [http://www.shaneco.ru/sites/default/files/nalogi\\_i\\_ekologiya.pdf](http://www.shaneco.ru/sites/default/files/nalogi_i_ekologiya.pdf)

<sup>91</sup> Бенуа Боске, Экологизация налоговой системы в России. – М.: Российский университет, 2001. – 116 с., <http://wwf.ru/resources/publ/book/23>, стр. 25.

<sup>92</sup> William K. Jaeger «The double dividend debate», [http://appliedecon.oregonstate.edu/sites/default/files/faculty/jaeger/chapter\\_12\\_jaeger\\_double\\_dividend\\_environmental\\_taxation\\_handbook.pdf](http://appliedecon.oregonstate.edu/sites/default/files/faculty/jaeger/chapter_12_jaeger_double_dividend_environmental_taxation_handbook.pdf)

უპირატესობას) წარმოადგენს კეთილდღეობის ამადლება გარემოს გაუმჯობესების (დაბინძურება მცირდება) შედეგად, ხოლო მეორე დივიდენდი (ან მოგება) საგადასახადო სისტემის შემოსავლების მიღების დამახინჯების შემცირებით, რასაც ასევე მიყვავართ კეთილდღეობის გაუმჯობესებისაკენ. იგი აღნიშნავდა, რომ ეკოგადასახადები (ან გადასახადები დაბინძურებაზე) უნდა გახდეს სახელმწიფო ბიუჯეტის საფუძველი და მათ უნდა დაეთმოს უპირველესი ყურადღება, ვინაიდან მათ ორმაგი ფუნქცია აკისრიათ: შემოაქვთ შემოსავალი ხაზინაში და ამცირებენ უარყოფით გარე ეფექტს. ამ იდეისათვის ყურადღება არ მიუქცევიათ გასული საუკუნის 80-იან და 90-იანი წლების დასაწყისამდე, როდესაც კლიმატის ცვლილების ეკონომიკამ ყურადღება მიაპყრო ეკოლოგიური გადასახადების თემას.

განხილული „ტალოკის პრინციპი“ მოგვიანებით სხვა ბევრმა მკვლევარმა აიტაცა და ეს მდგომარეობდა იმაში, რომ დაბინძურების გადასახადმა შეიძლება მოახდინოს თავისუფალი მეწარმეობის „დამამახინჯებელი“ შრომისა და კაპიტალის გადასახადი - „ორმაგი დივიდენდის“ პრინციპი, ერთდროულად უმჯობესდება გარემოს ხარისხი და მცირდება „დამახინჯებელი“ გადასახადები. ამ მკვლევარებს შორისაა ნ. ფუიჯივარა (Noriko Fujiwara)<sup>93</sup>, დ. ფულერტონი 1998 წ. (Don Fullerton), გ.ე. მეტკალფი<sup>94</sup> (Gilbert E. Metcalf). ეს უკანასკნელები აღნიშნავენ, რომ საგადასახადო დამახინჯებები ამცირებენ საბაზრო ეკონომიკის ეფექტიანობას, და გაანგარიშებები მოწმობს, რომ საგადასახადო შემოსავლის დამატებითი დოლარი დაახლოებით 1.35 დოლარის ტვირთად აწვება კერძო სექტორს. 35 ცენტის სხვაობა ეს „ჭარბი საგადასახადო ტვირთია“. ამისგან განსხვავებით, დაბინძურების გადასახადს შეუძლია აამაღლოს კერძო სექტორის ეფექტიანობა. ამრიგად, მეორე დივიდენდი ამცირებს გადაჭარბებულ საგადასახადო ტვირთს. ავტორები აღნიშნავენ, ჯერ ერთი, ორმაგი დივიდენდის ჰიპოთეზა ვერ მოგვარდება ზოგადად. გარკვეული გარემოებებისას, ეკოლოგიურ გადასახადებზე გადასვლამ შეიძლება გააუმჯობესოს გარემო და შეამციროს საგადასახადო სისტემის საერთო ტვირთი. სხვა შემთხვევებში, მაგალითად, ასეთმა მიდგომამ შეიძლება გაზარდოს საგადასახადო სისტემის ტვირთი. ყოველი რეფორმა უნდა შეფასდეს დამსახურების მიხედვით. მეორეც (ავტორთა აზრით), გადასახადებისგან მიღებული შემოსავლების მნიშვნელობის ხაზგასმა უადვილოა. ეკოლოგიასა და შრომის მიწოდებაზე არსებობს ეკვივალენტური ზემოქმედების პოლიტიკის სამი ტიპი. ერთ-ერთს ამ სტრატეგიათაგან შეუძლია გაზარდოს შემოსავალი გარემოსდაცვითი რე-

<sup>93</sup> Noriko Fujiwara, Jorge Núñez Ferrer and Christian Egenhofer, The Political Economy of Environmental Taxation in European Countries, p.6, [www.mercury.ethz.ch/.../245\\_Environmental+Taxati...](http://www.mercury.ethz.ch/.../245_Environmental+Taxati...)

<sup>94</sup> Fullerton Don, Gilberte E. Metcalf «ENVIRONMENTAL TAXES AND THE DOUBLE-DIVIDEND HYPOTHESIS: DID YOU REALLY EXPECT SOMETHING FOR NOTHING?», <http://scholarship.kentlaw.iit.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3112&context=cklawreview>

ფორმის კომპონენტებიდან, მეორის დროს შემოსავლები იკარგება, ხოლო მესამეს საერთოდ არ გააჩნია მასთან დაკავშირებული არავითარი შემოსავალი.

ზოგადად, 1990-იანი წლების შუაში გაძლიერდა სამეცნიერო პოზიციები, რომლებიც ეჭვქვეშ აყენებდა „ორმაგი დივიდენდის“ თეორიის აბსოლუტურობას. კერძოდ, მათ შეიძლება მივაკუთვნოთ თეორიული და პრაქტიკული მოდელები გულდერისა (Lowrence H. Goulder<sup>95</sup>, 1995, 1995 წ., 1998 წ.), ასევე პარისა<sup>96</sup> (Parry, 1999), რომლებიც არ უარყოფდნენ „ორმაგი დივიდენდის“ გამოვლენის შესაძლებლობას, მაგრამ ეჭვქვეშ აყენებდნენ საგადასახადო სისტემის სტრუქტურის ნეიტრალურობის ვარაუდებსა და უპირატესობებს.

ეკოგადასახადების ორმაგი დივიდენდის თავისებურებას ყურადღება მიაქცია დევიდ პირსმა (David Pearce) 1991 წ. იგი აღნიშნავდა, რომ ეკოგადასახადები ემსახურება არაეფექტიანი საბაზრო მექანიზმების კომპენსირებას. ამასთან ერთად, იგი მიუთითებდა იმაზეც, რომ ფინანსურად ნეიტრალური პაკეტი შეიძლება მიღებული იქნეს დამამახინჯებელი გადასახადების – მოგების გადასახადის ან კორპორატიული გადასახადის – ეკოგადასახადით შეცვლის გზით, ანუ „შემოსავლების გადა-მუშავებით“. პირსის არგუმენტაცია აღიარებს, რომ ეკოლოგიურ საგადასახადო რეგულაციას, როგორც წესი, მოაქვს სოციალური შეღავათების პირველი დივიდენდი, მაგრამ მათი ხანგრძლივი ვადების გამო და ბევრი ეკოლოგიური პრობლემის დროებით განზომილებასთან დაკავშირებით, მეორე დივიდენდის შესაძლო არსებობა და სიდიდე შედარებით ხანმოკლეა. მეორე დივიდენდი შემდეგ გამოიწვევს სოციალური კეთილდღეობის ზრდას, ეფექტურობის ძირითად გზას, რომელიც ზრდის დასაქმებას, რადგან დანახარჯი სამუშაო ძალაზე დაბალია, ხოლო დანახარჯები ენერგეტიკასა და ეკოლოგიაზე – უფრო მაღალი.

„ორმაგი დივიდენდების“ ჰიპოთეზა შეიძლება განვიხილოთ, როგორც ოდნავ მოკრძალებული, ვიდრე პორტერის ჰიპოთეზა, რომლის მიხედვითაც ეკოლოგიური რეფორმების გამოყენებისას მაღლდება სოციალური უზრუნველყოფის დონე და უმჯობესდება კონკურენტუნარიანობა. 1991 წ. მაიკლ პორტერმა წამოაყენა ბიზნესზე ეკოლოგიური რეგულირების ზეგავლენის სტრატეგია, სადაც თავდაყირაზე დააყენა მანამდე არსებული შეხედულებები, განაცხადა რა, რომ კარგად შემუშავებულმა ეკოლოგიურ რეგულირებამ მართლაც შეუძლია კონკურენტუნარიანობის ამაღლება. იმ დროს, ტრადიციული გაგებით, ეკოლოგიური რეგულირება ნიშნავდა, ფირმისაგან დამატებითი რესურსების მოთხოვნას და მათი შესაძლე-

<sup>95</sup> Lowrence H. Goulder, *Environmental Policy Making in Second Best Settings*, <http://www.owl.net.rice.edu/~econ480/readings/goulder.pdf>

<sup>96</sup> Ian Parry, Antonio Bento, “Tax Deduction, Environmental Policy, and Double Dividend Hypothesizes”

<https://books.google.am/books?id=4asR3x11sEsC&pg=PA1&lpg=PA1&dq=Parry,+Environmental+tax+double+divid>



ბლობების შეზღუდვას, და ამგვარად იწვევდა მოგების შემცირებას. ცნობილ გამოკვლევაში ეკოლოგიური ნორმების როლის შესახებ კონკურენტუნარიანობის უზრუნველყოფის მიზნით (მ. პორტერი კლას ვან დერ ლინდესთან ერთობლივად<sup>97</sup> 1995), ავტორები მიუთითებდნენ იმას, რომ წინა ეკოლოგიური რეგულაციების უმრავლესობაში დარღვეული იყო კონკურენტუნარიანობაზე დადებითი ზემოქმედების პრინციპები. ჩვეულებრივი დირექტიული პოლიტიკის ან ბრძანებისა და კონტროლის სტანდარტების ნაცვლად შემოთავაზებული იყო საბაზრო სტიმულების გამოყენება, რაც, ასევე, ხელს შეუწყობდა ხარჯების შეკავებასა და კონტროლს. ეკოლოგიურ რეგულირებაში სწორედ საბაზრო ინსტრუმენტების გამოყენების ხაზგასმა მიუთითებს ეკოსაგადასახადო რეფორმების დასაბუთებასთან პირდაპირ კავშირზე.

პორტერმა და ვან დერ ლინდემ გამოყვეს ეკოლოგიის რეგულირების ექვსი მიზანი:

- პირდაპირი ყურადღება რესურსების არაეფექტურ გამოყენებაზე;
- კორპორატიული ინფორმირებულობისა და ინფორმაციის შეგროვების დონის ამაღლება;
- გარემოსდაცვითი ამოცანების შედარებით სრული უზრუნველყოფა;
- ორგანიზაციული ინერციის დაძლევა და შემოქმედებითი აზროვნების წახალისება;
- სწავლების ხარისხის გაუმჯობესება, რათა მოკლევადიანი ზარალი გარდაიქმნას გრძელვადიან მოგებად;
- და ბოლოს, ცვლილებების გამოსავლენი რეგულირების აუცილებლობა შემუშავებული ინოვაციური გადაწყვეტილებების კომპენსირებისათვის.

ევროკომისიის 1993 წ. დოკუმენტის „ეკოლოგიური საფრთხეების აღმოფხვრის შესახებ“<sup>98</sup> კონტექსტში „ორმაგი დივიდენდის“ არგუმენტი ასევე დაკავშირებული იყო კონკურენტუნარიანობის გაუმჯობესებასთან და დაყვანილი იქნა იმაზე, რომ საერთო ეფექტურობის გაუმჯობესებისათვის უკეთესია „ცუდი“ ეკოლოგიური ზომები, ვიდრე საქონელთან (შრომასთან) დაკავშირებული „კარგი“ ზომები. ბევრი ეკონომისტი ვერ აცნობიერებდა „უფასო სადილს“, რაც ჩადებული იყო „ორმაგი დივიდენდის“ არგუმენტში და ეკოსაგადასახადო პოლიტიკის მომგებიანი პარამეტრების რიტორიკას, რომელიც გამოიყენებოდა მათი მიმდევრების მოზიდვისათ-

<sup>97</sup> Michael E. Porter, Claas van der Linde, Green and Competitive: Ending the Stalemate, [http://www.uvm.edu/~gflomenh/ENRG-POL-PA395/readings/Porter\\_Linde.pdf](http://www.uvm.edu/~gflomenh/ENRG-POL-PA395/readings/Porter_Linde.pdf)

<sup>98</sup> «COMMUNICATION FROM COMMISSION TO THE COUNCIL AND PARLIAMENT AND THE ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE : GREEN PAPER ON REMEDYING ENVIRONMENTAL DAMAGE», COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES COM(93) 47 Brussels, 14 May 1993, [http://ec.europa.eu/green-papers/pdf/environmental\\_damage\\_gp\\_com\\_93\\_47.pdf](http://ec.europa.eu/green-papers/pdf/environmental_damage_gp_com_93_47.pdf)

ვის. ამ კუთხით ეკოგადასახადებისა და „ორმაგი დივიდენდის“ პრობლემას მიუბრუნდა გ. გუდლერი 1995 წ. (Lawrence H. Goulder) და ასევე აღნიშნა, რომ პრაქტიკული თვალსაზრისით „ორმაგი დივიდენდის“ თეორია აბსოლუტური არ არის. გუდლერმა წამოაყენა „ორმაგი დივიდენდის“ არგუმენტაციის ძლიერი და სუსტი ვერსიების განსხვავების საკითხი. გუდლერის პოზიცია დაყვანილია „ორმაგი დივიდენდის“ არგუმენტაციის სამ ვერსიაზე. პირველი, ძლიერი, ვერსიის მიხედვით, ეკოლოგიური გადასახადი ცვლის სხვა დამამახინჯებელ გადასახადებს და სოციალური უზრუნველყოფის საშუალებას იძლევა, ეს ინტერპრეტაცია მხარს უჭერს პირის პოზიციას. მეორე – სუსტი ვერსიით, ეკოგადასახადები უბრალოდ ყურადღებას ამახვილებენ შემოსავლების რეციკლირების ასპექტზე (ავტორი აცხადებს, რომ ეკოგადასახადების გამოყენება სხვა დამამახინჯებელი გადასახადების შემცირებისათვის უკეთესია, ვიდრე ეკოგადასახადების ერთჯერადი ამოღება). მესამით - „ორმაგი დივიდენდის“- შუალედური სცენარით საერთო კეთილდღეობა გაუმჯობესდება, როგორც ეკოგადასახადების შედეგი, რომელიც დამოკიდებულია იმ გადასახადის სპეციფიკური დამამახინჯებელი თვისებებით, რომელიც იცვლება ეკოლოგიური გადასახადით. „ორმაგი დივიდენდის“ არგუმენტირების შუალედური ვარიანტი შემდგომში განავითარეს ბოვენბერგმა და დე მუიჯიმ<sup>99</sup> (Bovenberg and de Mooij 1994), რომლის მიხედვითაც სახელმწიფო ფინანსების პოზიციიდან არსებობს ეკოგადასახადების ინტერაქტიური ზემოქმედება ეკოგადასახადების რეფორმით მიღებული შემოსავლების რეცირკულაციის საპირწონედ. ამ მკვლევარებმა უარყვეს ის, რომ ეკოგადასახადები კი არ ამცირებენ, არამედ გარკვეულწილად აღრმავებენ დაბეგვრის დამამახინჯებელ ეფექტს იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ეკოგადასახადებით მიღებული შემოსავალი საშუალებას იძლევა შემცირდეს ტრადიციული „დამამახინჯებელი“ გადასახადები. „ორმაგი დივიდენდის“ ჰიპოთეზა მთლიანად არ იყო უარყოფილი, მაგრამ საგრძნობლად ზღუდავდა მისი გამოყენების საზღვრებს. მაგალითისათვის, ბოვენბერგი (Bovenberg) მიუთითებდა გარკვეულ წინააღმდეგობაზე პირველსა და მეორე დივიდენდს შორის და იმოწმებს იმას, რომ ეკოგადასახადებს არ შეუძლია ერთდროულად ორივე ხსენებული მიზნის მიღწევა. ხაზგასმული იყო, რომ „ორმაგი დივიდენდის“ ეფექტისათვის საგადასახადო სისტემა თავად უნდა იყოს ეფექტიანი. მიუხედავად ამისა, შემდგომმა კვლევებმა ამ სფეროში მოდელის გართულებით, მეტი არგუმენტი წამოაყენა „ორმაგი დივიდენდის“ ჰიპოთეზის ჭეშმარიტების სასარგებლოდ. იგივე ბოვენბერგი (A. Lans

<sup>99</sup> A. Lans Bovenberg, Ruud A. De Mooij “Environmental Levies and Distortionary Taxation”, [https://www.vwl.uni-wuerzburg.de/fileadmin/12010500/user\\_upload/skripte/ws08/Vertiefung\\_Steuern/BovenberdDeMooij.pdf](https://www.vwl.uni-wuerzburg.de/fileadmin/12010500/user_upload/skripte/ws08/Vertiefung_Steuern/BovenberdDeMooij.pdf)

Bovenberg) შემდგომ კვლევებში<sup>100</sup> ამტკიცებდა, რომ დაბეგვრის ეკოლოგიური რეფორმა არამარტო აუმჯობესებს გარემოს ხარისხს, არამედ ზრდის დასაქმებას იმ შემთხვევაში, თუ შრომა და რესურსი იოლად ცვლის ერთმანეთს, როგორც წარმოების ფაქტორი, ამასთან ფიქსირებული ფაქტორის წილი საწარმოო ფუნქციაში დიდია და პირვალადი გადასახადები დაბინძურებასა და მოგებაზე – მცირე.

ბოვენბერგის მიხედვით, სინამდვილეში გადასახადის ზემოქმედების ინტერაქტიული ეფექტი აღემატება შემოსავლების რეცირკულაციის ეფექტს, გამონაკლისია მხოლოდ გადასახადების განსაკუთრებული, მეტისმეტად დამამახინჯებელი გარემოებები. გადასახადის ინტერაქტიული ურთიერთქმედების მექანიზმი მდგომარეობს იმაში, რომ ეკოგადასახადები ზრდის ფასებს საქონელზე, ამცირებს რეალურ ღირებულებას გადასახადების გადახდის შემდეგ. მითითებული იყო, რომ, ვინაიდან შრომის მიწოდება, როგორც წესი, ელასტიურია, წმინდა ეფექტი ეკოსაგადასახადო რეფორმიდან იქნება უარყოფითი, ვინაიდან საგადასახადო რეფორმებით უზრუნველყოფილი საგადასახადო შემოსავლების ამონაგები ძალზე მცირე იქნებოდა ფასების ზრდის კომპენსირებისათვის. ეს დასკვნა დამოკიდებულია პრინციპულ ვარაუდზე, რომ მოგების გადასახადი აპრიორი ამცირებს ჭარბ საგადასახადო ტვირთს. ამას გულისხმობს ვარაუდიც, რომ ეკოგადასახადების შემოღება ხდება არსებული ეკოლოგიური ბეგარის ზევით ან არსებულმა რეგულაციამ უკვე აითვისა ყველა გარე ზემოქმედება. პირველ სტატიაში ბოვენბერგი და დე მუიჯი (Bovenberg და de Mooij) ეყრდნობოდნენ სტატისტიკურ მოდელს, მეორეში კი 1997 წ. გამოკვლევა ააგეს დინამიკური მოდელის კონტექსტში და შესაბამისად, დასკვნები, გარკვეულწილად, განსხვავებულია და დაყვანილია იმაზე, რომ, თუ ეკოგადასახადების რეფორმები ამცირებს მარეგულირებელ ზეწოლას კომპანიებზე, მაშინ შესაძლოა წარმოიშვას „ორმაგი დივიდენდის“ ეფექტი.

ნელსონმა ს. ბ. (Nielsen S.B.)<sup>101</sup> და სხვებმა 1995 წ. გამოიკვლიეს ორმაგი დივიდენდის ჰიპოთეზა დინამიკური მოდელის მიხედვით, რომელიც მოიცავდა უმუშევრობას. მათ აჩვენეს, რომ დაბინძურებაზე ეკოგადასახადის შემოღებასთან ერთად უმუშევრობის დონე შემცირდება. ამ შემთხვევაში გადასახადის ურთიერთქმედების ეფექტი ასევე მოქმედებს უმუშევრობის შემწეობის მნიშვნელობაზე, შედეგად შრომის ბაზარზე უმუშევართა რაოდენობა იცვლება. მიუხედავად ამისა,

<sup>100</sup> A. Lans Bovenberg «Environmental taxes double dividend», <http://link.springer.com/article/10.1023%2FA%3A1006836720884#page-2>

<sup>101</sup> Nielsen, S.B. Pedersen, L.H., Sørensen, P.B. 1995, «Environmental policy, pollution, unemployment and endogenous growth» International Tax and Public Finance, vol 2, no. 2, pp. 185-205., <http://link.springer.com/article/10.1007%2FBF00877496#page-1>

საერთო ეფექტი ეკონომიკურ ზრდაზე შეიძლება იქნეს უარყოფითი. სხვა მკვლევარი ე. გუდსტეინი<sup>102</sup> (E. Goodstein) 2003 წ. გამოთქვამდა ვარაუდს საგადასახადო ურთიერთქმედების გავლენის შესახებ, რომელიც დაყვანილი იყო იმაზე, რომ უფრო მაღალი ფასები მიგვიყვანდა შრომის ბაზარზე შეთავაზების შემცირებამდე. მიკროეკონომიკური მონაცემების საფუძველზე ემპირიული გამოკვლევების შედეგები არაერთგვაროვანია. შედარებით მაღალმა ფასებმა შეიძლება გამოიწვიოს შრომის შეთავაზების გაზრდა, თუ გავითვალისწინებთ ორ მარჩენალს ოჯახში. თანამშრომლებმა შესაძლოა გაზარდონ შრომის მიწოდება ნაწილობრივ იმის გამო, რომ ისინი გადაჭარბებით აფასებდნენ ფასების ზრდით გამოწვეულ ოჯახის შემოსავლის შემცირებას.

ბ. ბოსკე მსჯელობს რა „ორმაგი დივიდენდის“ თეორიულ მოდელზე იმავე ბოვენბერგზე, სტიგლიცზე და სხვებზე დაყრდნობით, გამოყოფს ექვს მნიშვნელოვან არგუმენტს მისი ქმედუნარიანობის სასარგებლოდ<sup>103</sup>. პირველი – ის, რომ თეორიული მოდელები არ ითვალისწინებენ გარემოს ხარისხის გაუმჯობესების გამო საზოგადოების კეთილდღეობის ზრდას. მეორე, აუცილებელი არ არის, ეკოგადასახებისაგან მიღებული დივიდენდი იყოს დადებითი, ამიტომ მნიშვნელოვანია პირველი დივიდენდის – ეკოლოგიურის – მნიშვნელობა და სიდიდე. მესამე, ეკოგადასახადების რეფორმების პროგნოზირებადობა (წინასწარ დეკლარირება, თანდათანობითი და კოორდინირებული გატარება, კოორდინაცია საერთაშორისო დონეზე) ამცირებს ეკოგადასახედის ეკონომიკურ ხარჯებს. მეოთხე, ეკოგადასახედებისაგან მიღებული შემოსავლები უნდა ახდენდეს შრომასა და კაპიტალზე „დამამახინჯებელი“ გადასახადების შესაბამისი შემცირების კომპენსირებას და არ უნდა გადანაწილდეს ბიუჯეტში მოსახლეობაზე მიზნობრივად გასაცემად. მეხუთე, ორმაგი დივიდენდის სიდიდეთა შეფასება აშკარად განსხვავებულია და არსებობს ეჭვი თავად ამ ფაქტის არსებობის თაობაზე. სხვადასხვა გადასახადების არსებული რთული ურთიერთქმედება იწვევს იმას, რომ ერთი გადასახადის დამამახინჯებელი ზეგავლენის შემცირებამ შეიძლება გაზარდოს ეკონომიკური დანაკარგები სხვებისაგან. მეექვსე, და ეს შედარებით მნიშვნელოვანი შენიშვნაა, დავა ორმაგი დივიდენდის თაობაზე ვერ გადაწყდება წმინდა თეორიული გზით. ეკოგადასახადების რეფორმების გატარების ყოველი კონკრეტული ვარიანტი უნიკალურია და აწარმოებს სხვადასხვა დივიდენდებს, რომელთა სიდიდე, უპირველესად, დამოკიდებულია მანამდე არსებულ საგადასახადო პირობებზე, შემოდე-

<sup>102</sup> Eban Goodstein, The Death of the Pigovian Tax? Policy Implications from the Double-Dividend Debate, <http://le.uwpress.org/content/79/3/402.abstract>

<sup>103</sup> Бенуа Боске, Экологизация налоговой системы в России. – М.: Российский университет, 2001. – 116 с., <http://wwf.ru/resources/publ/book/23>, стр. 27-28.

ბული ეკოგადასახადების ტიპზე და იმაზე, თუ როგორ გამოიყენება ბიუჯეტში მათგან მიღებული შემოსავლები. ამიტომ ცალ-ცალკე უნდა გაანალიზდეს ყველა კონკრეტული შემთხვევა.

ეკოგადასახადებთან დაკავშირებით ჯ. სტიგლიცი<sup>104</sup> (J. Stiglitz, 2014) აღნიშნავს, რომ უკეთესია დაიბეგროს ცუდი რაღაცები (დაბინძურება), ვიდრე კარგი (შრომა). ბაზარი აწარმოებს ძალიან ბევრ ცუდ რამეს (მაგალითად, ტოქსიკური ნარჩენები) და ძალზე ცოტა სხვა რამეს (მაგალითად, ფუნდამენტური გამოკვლევები). ეკოგადასახადები, ანუ „მაკორექტირებელი გადასახადები“ ერთდროულად ზრდიან ეკონომიკურ ეფექტიანობას და ზრდიან შემოსავლებს – ისინი უზრუნველყოფენ ორმაგ მოგებას. ეკოსაგადასახადო შემოსავლების ყველაზე მნიშვნელოვან პოტენციურ წყაროს, სტიგლიცის აზრით, წარმოადგენს გადასახადი ნახშირბადზე, რაც ხელს შეუშლის ნახშირორჟანგისა და სხვა სასაბურვე აირების გამობოლქვას, რაც გამოიწვევს კლიმატის ცვლილებას. ეკოგადასახადების პოტენციური შემოსავლები „ოპტიმალურ“ დონეზე უნდა შეესაბამებოდეს (შეფასებით) დაბინძურების სოციალურ ფასს და ამგვარი შეფასებისას, სტიგლიცის აზრით, ეკოგადასახადების პოტენციული უზარმაზარია.

როგორც ზემოთ იყო აღნიშნული, უკანასკნელი ორნახევარი ათეული წლის მანძილზე, დაწყებული გასული საუკუნის 90-იანი წლებიდან ევროპის ქვეყნები აწარმოებენ ეკოლოგიური დაბეგვრის აქტიურ და პერმანენტულ პოლიტიკას. ეს რეფორმები, იმავდროულად, გამიზნული იყო, პირველ რიგში, ენერგოდამზოგავი და გარემოსდაცვითი ღონისძიებების სტიმულირებისათვის, მეორეც, საგადასახადო ტვირთის გადატანაზე კორპორატიული და ინდივიდუალური საშემოსავლო გადასახადებიდან „ეკოლოგიური გადასახადების“ სფეროში, რომელიც პირდაპირ აისახება ენერგომომხმარების დონეზე და ეკოლოგიური სიტუაციის გარკვეულ პარამეტრებზე. ევროპის ქვეყნებსა და OECD-ის განვითარებულ ქვეყნებში ეკოგადასახადების სფეროში შეიმჩნევა სრულმასშტაბიანი კონკურენტული ჭიდილი. ეკოგადასახადები ამ ქვეყნებში უკვე კარგა ხანია გამოვიდა ეკოლოგიური პროგრამების განხორციელების სტიმულირების ვიწრო ჩარჩოებიდან და წარმოადგენს საგადასახადო სისტემისა და შესაბამისად, საგადასახადო ტვირთის მნიშვნელოვან ნაწილს. როგორც აღნიშნული იყო, ეკოგადასახადებმა შეცვალა საშემოსავლო გადასახადების გარკვეული ნაწილი და ამით ეკოგადასახადებმა მნიშვნელოვანი გავლენა მოახდინეს გადასახადების საერთო სტრუქტურაზე.

<sup>104</sup> Joseph E. Stiglitz, Reforming Taxation to Promote Growth and Equity, May 28, 2014, [http://rooseveltinstitute.org/sites/all/files/Stiglitz\\_Reforming\\_Taxation\\_White\\_Paper\\_Roosevelt\\_Institute.pdf](http://rooseveltinstitute.org/sites/all/files/Stiglitz_Reforming_Taxation_White_Paper_Roosevelt_Institute.pdf)

ეკოგადასახადების თავდაპირველი შემოღების მიზანს წარმოადგენდა ნავთობპროდუქტების გამოყენებაზე საგადასახადო ზეწოლის გაძლიერება და მისი ამოცანა იყო, ჯერ ერთი, მოეძებნა რესურსები გადაუდებელი ეკოლოგიური პრობლემების გადასაჭრელად, მეორეც, აემაღლებინა საბიუჯეტო შემოსავლების დონე. ეკოლოგიური გადასახადების დიდი ნაწილის, დაახლოებით 90%-ის უზრუნველყოფა ხორციელდება სატრანსპორტო საწვავის (გადამუშავებული ნავთობპროდუქტები) გადასახადის რეალიზების ხარჯზე.

ასეთი პოლიტიკა ტარდებოდა ევროკავშირის წევრ ყველა ქვეყანაში, დაწყებული გასული საუკუნის 90-იანი წლებიდან, ამასთან ერთად, ევროკავშირის წევრებს არა აქვთ ერთიანი პოზიცია ენერგომატარებლების გადასახადების განაკვეთების ზომებთან დაკავშირებით. ნაციონალურ ეკოლოგიურ გადასახადებს დიდი სხვაობა აქვთ სტრუქტურასა და გამოყენების მეთოდებს შორის, რაც არსებით ზეგავლენას ახდენს კონკურენციის პირობებზე. ევროკომისიამ არაერთხელ დააყენა ევროკავშირის ფარგლებში ეკოგადასახადების ჰარმონიზაციის საკითხი. 1991 წ. ევროკომისიამ ევროკავშირის საბჭოში შეიტანა ენერგომატარებლებზე ერთიანი გადასახადის დირექტივა<sup>105</sup>, რომლის მიზანსაც წარმოადგენდა ნახშირორჟანგის (CO<sub>2</sub>) გამონაბოლქვის შემცირება და შესაბამისად, ატმოსფეროს დაბინძურების დონის შემცირება. გადასახადის ზემოქმედებას წარმოადგენს ენერჯის უფრო რაციონალური გამოყენების სტიმულირება მომხმარებელთა მხრიდან ეკოლოგიურად უფრო სუფთა საწვავის სახეებზე ორიენტაციით. მიუხედავად მრავალი მცდელობისა შემოვლთ გადასახადის ერთიანი განაკვეთი ენერგომატარებლებზე, ამან დადებითი შედეგი ვერ გამოიღო. ასეთი წინადადებების უარყოფის არგუმენტებს და დაბრკოლებას წარმოადგენდა, ჯერ ერთი, ევროკავშირის ქვეყნების პოზიცია შეენარჩუნებინათ საკუთარი საბიუჯეტო-საფინანსო პოლიტიკის სუვერენიტეტი, მეორეც, შიში იმისა, რომ ზოგიერთ ქვეყანას შესაძლოა უარი ეთქვა ეკოგადასახადების შემოღებაზე, და მაშინ ამის გამო პირდაპირ დაზარალებოდნენ ის ქვეყნები, სადაც ასეთი გადასახადები შემოღებული იქნებოდა, რის შედეგადაც სამამულო წარმოება გახდებოდა არაკონკურენტუნარიანი. მაგალითისათვის, ევროკავშირის ყველა ქვეყნისათვის „ენერგეტიკული“ და „ნახშირორჟანგის“ გადასახადების ერთიანი განაკვეთი ევროკომისიამ 1992 წელსაც შემოიღო. მაშინ ევროკავშირის ქვეყნები ერთიანი „ენერგეტიკული“ და „ნახშირორჟანგის“ გადასახადების ნაცვლად შეთანხმდნენ შემოვლთ ენერგომატარებლებზე აქციზის მინიმალური დონე, რაც გავრცელდა მხოლოდ ნავთობპროდუქტებზე და არ გა-

<sup>105</sup> Экологические налоги, Особенности налогообложения в странах Европейского Союза, <http://rus-finans.com/osobnosti-nalogooblozheniya-v-stranah-evropeiskogo-soyza/ekologicheskie-nalogi.php>

ვრცელდა ენერგომატარებლების სხვა ჯგუფებზე<sup>106</sup>. ამ მიდგომით ცალკეულ ქვეყნებში დარჩა ლეგალური სახელმწიფო ქვანახშირის მრეწველობის სუბსიდირება, საგადასახადო შეღავათები ბუნებრივ აირზე. ხოლო ქვეყნებს გადასახადების უფრო დაბალი განაკვეთით, შემოთავაზებულ გადასახადის ერთიან მინიმალურ დონესთან შედარებით, საშუალება ჰქონდათ აეწიათ გადასახადის დონე. ეკოგადასახადების რეფორმების მიმართულებით წარმატებით წავიდნენ წინ სკანდინავიის ქვეყნები, რომლებმაც მოახდინეს საგადასახადო სისტემის რესტრუქტურირება „მწვანე, ანუ ეკოლოგიურ“ გადასახადებად. ეკოგადასახადების ერთ-ერთმა პიონერმა – ფინეთმა „ნახშირორჟანგის“ გადასახადი ჯერ კიდევ 1990 წ. შემოიღო, ხოლო 1996 წ. ევროკავშირში გაწევრიანების შემდეგ, მოახდინა ენერგომატარებლებზე ყველა საგადასახადო რეჟიმის რეფორმირება, დაადგინა რა საწვავის ყველა ტიპზე შედარებით თანაბარზომიერი დაბეგვრა. ევროკავშირის წესების მოთხოვნების თანახმად, დროებითი გათავისუფლება „ნახშირორჟანგის“ გადასახადისაგან გავრცელდა ტორფზე, ხოლო ბუნებრივ აირზე დაადგინეს 50%-იანი შეღავათები. ნორვეგიამ და შვედეთმა „ნახშირორჟანგის“ გადასახადი შემოიღეს 1991 წ., ხოლო დანიამ 1992წ. ნორვეგიამ „ნახშირორჟანგის“ გადასახადი გაავრცელა ენერგეტიკაში გამოყენებულ ნახშირსა და კოქსზე და სპეციალური გადასახადი საწვავში არსებულ გოგირდზე. ბუნებრივ აირზე „ნახშირორჟანგის“ გადასახადი არ ვრცელდებოდა, ვინაიდან ქვეყანაში აირის შიდა მოხმარება უკიდურესად შეზღუდული იყო. უფრო ყოვლისმომცველი რეფორმა გაატარა შვედეთმა, როდესაც შემოიღო „ეკოლოგიური“ გადასახადები დღე-ზე, იმავდროულად შესამჩნევად დასწია გადასახადის განაკვეთი მოგებაზე. დაადგინეს გადასახადი ნახშირორჟანგის, გოგირდისა და აზოტის ოქსიდის გამოფრქვევაზე, ამის ხარჯზე კი დასწიეს გადასახადი ნავთობპროდუქტებზე. ასეთი მიდგომით, საცალო ფასები ბევრ ნავთობპროდუქტზე თითქმის იმავე დონეზე დარჩა, მნიშვნელოვნად გაიზარდა ფასები ბუნებრივ აირზე, ნახშირსა და ღუმელის მაზუთზე.

აქედან გამომდინარე, ევროკავშირის ქვეყნებში გამოიკვეთა შესამჩნევი ტენდენცია – საგადასახადო ტვირთების გადატანა საშემოსავლო გადასახადების სფეროდან ბუნებრივი რესურსების წარმოებისა და მოხმარების სფეროში. ამავე დროს, „ეკოლოგიური“ გადასახადების ჩამონათვალის ზრდასთან ერთად იქმნებოდა ეკონომიკური სტიმულები გარემოზე წარმოებისა და მოხმარების უარყოფითი ზემოქმედების შესამცირებლად. მიზნობრივი ეკოლოგიური გადასახადები თავისი ხასიათით უფრო ზოგადი გახდა ეკოლოგიური მიმართულების განსაკუთრებული

<sup>106</sup> Костерин В., «Экологовая трудовая реформа — механизм зеленой экономики», <http://greenkaz.org/index.php/ru/component/content/article/63-analiticheskaya-baza/376-ekologizatsiya-nalogooblozheniya>

პროგრამების განხორციელებისათვის. საწვავზე ერთიანი „ეკოლოგიური გადასახადი“ დიდი ხნის წინ დამკვიდრდა და მოქმედებს დანიასა და ნიდერლანდებში. უფრო მსხვილმა ევროპულმა ქვეყნებმა, მათ შორის საფრანგეთმა, გერმანიამ, დიდმა ბრიტანეთმა, იტალიამ, შვეიცარიამ ეკოლოგიური გადასახადებისა და მოსაკრებლების მიმართ ინტერესის გამომჟღავნება 90-იანი წლებიდან დაიწყო და სულ უფრო აფართოვებენ მსგავსი გადასახადებით ენერგომომარების სფეროს დატვირთვას. ეკოლოგიური გადასახადები ვრცელდება ყველა ახალ სფეროზე, რაც იწვევს ზეწოლას ნავთობპროდუქტების გამოყენებაზე. ამ ტენდენციებმა გამოიწვია 1997 წ. ევროკომისიის ახალი მცდელობა, შემოეღო ევროკავშირის წევრი ქვეყნებისათვის ერთიანი საგადასახადო განაკვეთები, მაგრამ წარმატებას ისევ ვერ მიაღწია. ევროკომისიის პოზიცია დაყვანილი იყო ყველა ენერგომომარებელზე საგადასახადო განაკვეთების გაგრძელებაზე. ამასობაში მთელი რიგი ევროპის ქვეყნები ითხოვდა შეღავათებს ბუნებრივ აირზე და უფრო ხელსაყრელ პირობებს ქვანახშირისათვის და მათ შორის, ითხოვდნენ მურა ნახშირზე გასადახადის განულებას. 1998 წლიდან 2002 წლამდე ყოველწლიურად შეთავაზებული იყო, რეგულარულად და მნიშვნელოვნად ამაღლებინათ საგადასახადო განაკვეთები ნავთობპროდუქტებზე. ევროკავშირმა წამოაყენა წინადადება მხარი დაეჭირათ ნავთობსა და ნავთობპროდუქტებზე ყველა ქვეყანაში გადასახადების ამაღლებისა და გათანაბრების გეგმისათვის, მაგრამ ცალკეული ქვეყნების მხრიდან ეს კვლავ განიხილებოდა, როგორც მათ საშინაო საქმეებსა და იმ უფლებებში ჩარევა, რომ თავად დაედგინათ საგადასახადო რეჟიმი. ევროკავშირის იმავე თათბირზე მიიღეს რეკომენდაცია ნედლ ნავთობზე ფასების რყევის შემთხვევაში დღგ-ს სტაბილიზაციის შესახებ. მოწონებული იქნა ენერგომომარაგების პოლიტიკის აუცილებლობა, ასევე ენერგომომარებლების წყაროთა დივერსიფიცირება. აღნიშნული ზომები არსებითად მიმართული იყო ევროკავშირის ქვეყნების დამოკიდებულების შესუსტებისაკენ ნავთობისა და ნავთობპროდუქტების იმპორტზე.

ევროკომისია იცავს საგადასახადო წნეხის შენარჩუნებას ნავთობპროდუქტების სხვადასხვა სახის საწვავის სავაჭრო ფასებზე, მიუხედავად გადასახადების დაწვეის არსებული პოზიციისა. მაგალითისათვის, 2000 წლის 13-14 ოქტომბერს, ევროსაბჭოს სხდომის წინ ევროკომისიამ გაავრცელა განცხადება, რომელშიც უარყოფილი იყო ოპეკის ქვეყნებისა და მომხმარებლების მოწოდება გადასახადების შემცირების შესახებ, აღნიშნა რა, რომ გადასახადების ასეთი შემცირება გამოიწვევს შემოსავლების გადანაწილებას OPEC-ის ქვეყნების სასარგებლოდ, რომლებიც პასუხად სასწრაფოდ გაზრდიან ფასებს ნავთობზე და გააბათილებენ



მომხმარებელთა შესაძლო მოგებას გადასახადების შემცირების ხარჯზე<sup>107</sup>. მე-6 დირექტივის თანახმად ევროკავშირმა დაადგინა, რომ ნავთობპროდუქტები იბეგრება დღე-თი მინიმალური „სტანდარტული“ განაკვეთით 15%, ხოლო აქციზებისათვის შენარჩუნებულია 1992 წ. დადგენილი მინიმალური განაკვეთი მანამ, სანამ ევროკავშირის ქვეყნები საერთოდ არ იტყვიან მასზე უარს ან არ შეამცირებენ განაკვეთს.

მიუხედავად ევროკომისიის ამ პოზიციისა, მოსახლეობის საზოგადოებრივი აზრი წინააღმდეგია საავტომობილო საწვავზე (ბენზინი, დიზელის საწვავი) ფასების ზრდისა საგადასახადო ტვირთის გადიდების მიზეზით. 2012 წ. ევროკავშირის ქვეყნების საგადასახადო შემოსავლების საერთო თანხის 6,1%<sup>108</sup> მოდის ეკოლოგიურ გადასახადებსა და მოსაკრებლებზე, რომლებსაც, ძირითადად იხდიან საწვავის მომხმარებლები და ასეთ სიტუაციაში ძალზედ ძნელია ეკოგადასახადების სიმძიმის ცენტრი გადაიტანო ნავთობპროდუქტების საცალო გაყიდვიდან საწვავის მოხმარების სხვა სფეროზე.

ევროკავშირმა ასევე შემოიტანა არაორდინალური ინიციატივა „ეკოგადასახედის“ გავრცელებისა საავიაციო საწვავზე. ამავდროულად, 1944 წ. ჩიკაგოს კონვენციის<sup>109</sup> თანახმად, საერთაშორისო რეისებისათვის საავიაციო საწვავი დაბეგრას არ ექვემდებარება. ევროკავშირმა მოთხოვა სამოქალაქო ავიაციის საერთაშორისო ორგანიზაციას (ICAO) დათანხმებოდა გადასახადების შემოღებას საწვავზე მთელ მსოფლიოში. ასეთი მიდგომა დასაბუთებულია იმით, რომ ავიაცია პასუხისმგებელია კლიმატზე ანთროპოგენული ზემოქმედების 4,9%-ზე<sup>110</sup>, რისი გაუთვალისწინებლობაც შეუძლებელია. ამავდროულად შიდა რეისებისათვის ავიასაწვავი იბეგრება. მაგალითად, ნორვეგიაში შიდა რეისებზე შემოღებულია საწვავზე „ეკოლოგიური“ გადასახადი. ევროკავშირი სთავაზობს კავშირის წევრ ქვეყნებს ევროკავშირის შიგნით რეისებზე შემოღებული იქნეს გადასახადი საავიაციო საწვავზე. ცხადია, რომ ასეთი მიდგომა უარყოფითად იმოქმედებს ევროკავშირის ავიაგადამზიდავების კონკურენტუნარიანობაზე და გამოიწვევს იმას, რომ ავიაგადამზიდავები საწვავს ჩაასხამენ ევროკავშირის საზღვრებს გარეთ, როგორც წესი, მოხდება საწვავის გადახარჯვა.

<sup>107</sup> Костерин В., «Экологовая трудовая реформа — механизм зеленой экономики», <http://greenkaz.org/index.php/ru/component/content/article/63-analiticheskaya-baza/376-ekologizatsiya-nalogooblozheniya>

<sup>108</sup> Eurostat, Total environmental tax revenue by type of tax, EU-28, 2012, [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Total\\_environmental\\_tax\\_revenue\\_by\\_type\\_of\\_tax,\\_EU-28,\\_2012\\_YB14\\_II.png](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Total_environmental_tax_revenue_by_type_of_tax,_EU-28,_2012_YB14_II.png)

<sup>109</sup> ЧИКАГСКАЯ КОНВЕНЦИЯ О МЕЖДУНАРОДНОЙ ГРАЖДАНСКОЙ АВИАЦИИ, Чикаго 7 декабря 1944 года, <http://helisport.org/files/ChicagoConvention.pdf>

<sup>110</sup> Налоги, инновации и окружающая среда. ОЭСР - Стратегия экологически безопасного развития, стр. 58, [http://www.shaneco.ru/sites/default/files/nalogi\\_i\\_ekologiya.pdf](http://www.shaneco.ru/sites/default/files/nalogi_i_ekologiya.pdf)

მიუხედავად ამისა, ევროკავშირმა ეკოგადასახადების ჰარმონიზაციის კუთხით ერთეული წარმატებები დააფიქსირა. 1994 წ. მიღებული იქნა ევროკავშირის სპეციალური დირექტივა შეფუთვის ნარჩენების თაობაზე. ანალოგიური შედეგები არ იყო მანვე ნივთიერებების, მათ შორის, სასათბურე აირების, გამონახობლქვზე გადასახადების სფეროში, რაც დაკავშირებულია შეთანხმებული დანერგვისა და აღნიშნულ საკითხზე ევროკავშირის ყველა ქვეყნის მხრიდან ერთსულოვანი მხარდაჭერის მიღწევის პირობასთან.

ევროკომისიის გადასახადებისა და საბაჟო მოსაკრებლების დირექტორატმა ეკოლოგიური გადასახადები მათი გამოყენების სფეროდან გამომდინარე შვიდ ჯგუფად დაყო<sup>111</sup>:

- ენერგეტიკული გადასახადები (energy taxes) მოიცავს გადასახადებს ენერგეტიკულ პროდუქტებზე, რომლებიც გამოიყენება სატრანსპორტო მიზნებისათვის – საავტომობილო საწვავი (ნავთის საწვავი, ეთილირებული ბენზინი, დიზელის საწვავი, სატრანსპორტო მიზნის სხვა ენერგეტიკული პროდუქტები (მაგ. თხევადი აირი ან ბუნებრივი აირი). ენერგეტიკული საწვავი და ელექტროენერგია (ენერგეტიკული პროდუქტები, რომლებიც გამოიყენება სტაციონარული მიზნით, მსუბუქი თხევადი საწვავი, მაზუთი, ბუნებრივი აირი, ნახშირი, კოქსი, ბიოსაწვავი, სტაციონარული გამოყენების საწვავის სხვა სახეები, ელექტროენერგიის მოხმარება, ელექტროენერგიის გამომუშავება, ცენტრალური თბომომარაგების ხარჯი, ცენტრალური თბომომარაგების წარმოება).
- სატრანსპორტო გადასახადი (transport taxes) – ავტომობილის მფლობელის ყოველწლიური გადასახადი ან გავლილი კილომეტრების გადასახადი, ერთჯერადი აქციზი იმპორტის დროს ან გაყიდვის გადასახადი ახალი ან ნახმარი ავტომანქანის შექენისას, ავტოსატრანსპორტო საშუალებების პერიოდული (მაგ. წელიწადი) რეგისტრაცია ან გამოყენება.
- მოსაკრებლები დაბინძურებისათვის (tax on emissions) – ნახშირორქანისა და სხვა მანვე ნივთიერებების (ქლორფტორნახშირბადების, გოგირდისა და აზოტის ოქსიდების, ტყვიის) გამოფრქვევა, ატმოსფეროსა და წყლის აუზებში დამაბინძურებელი ნივთიერებების გამოფრქვევა.
- გადასახადები ნივთიერებათა გამოფრქვევაზე (tax on emissions) – რომლებიც იწვევენ გლობალურ ცვლილებებს (ოზონის შრის დამშლელი ნივთიერებები და სათბურის აირები).

<sup>111</sup> Environmental taxes - A statistical guide, p.10, [www.ine.pt/ngt.../attachfileu.jsp?look...](http://www.ine.pt/ngt.../attachfileu.jsp?look...)

- მოსაკრებელი ნარჩენების განთავსებისათვის (tax on waste), ნაგავსაყრელებზე ნარჩენების განთავსებისა და მათი გადამუშავების მოსაკრებლისა და რიგ სპეციალურ პროდუქტზე (შეფუთვა, ბატარეები, საბურავები, საპოხი მასალები და ა. შ.) გადასახადის ჩათვლით. ნარჩენების მართვა ზოგადად (მაგ. შეგროვების ან მკურნალობის გადასახადი).
- ხმაურის ზემოქმედების გადასახადი (earmarked charges).
- ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის მოსაკრებლები (royalty). მოიცავს – წყალადებას, ნედლეულის მოპოვებას (ნავთობისა და გაზის გამოკლებით), სხვა რესურსების (მაგ. ტყის) გამოყენება.

საინტერესოა გადავხედოთ ეკოსაგადასახადო შემოსავლების ხვედრით წონას. 90-იანი წლების შუამდე მათი როლი საგადასახადო შემოსავლებში ნელა იზრდებოდა. ევროკავშირის ქვეყნებში ეკოგადასახადების წილი მშპ-სთან მიმართებაში 2,6%-დან 1980 წ. 2,9%-მდე 1994 წ. საერთო შემოსავალმა ეკოგადასახადებისაგან ევროკავშირის 27 ქვეყანაში 2010 წ. შეადგინა 292 434 მლნ. ევრო, რაც შეესაბამება 2,37%-ს მშპ-სგან და 6,19% ყველა გადასახადისა და სოციალური შენატანის საერთო თანხიდან<sup>112</sup>.

ცხრილი 2

**სულ ეკოგადასახადები და ეკოგადასახადების ქვეჯგუფები ევროკავშირის ქვეყნებში (ეკ-28, 2012)<sup>113</sup>**

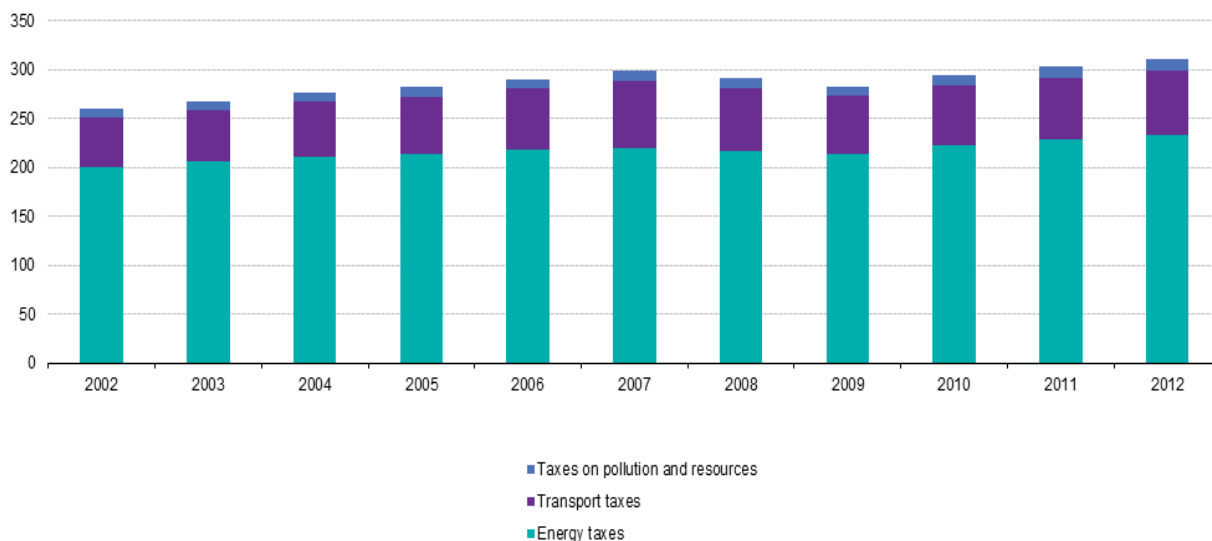
	მლნ. ევრო	%-ში ეკოგადასახადებისაგან	%-ში მშპ-სგან	%-ში ყველა გადასახადისა და სოციალური შენატანისაგან
სულ ეკოგადასახადები	311683	100	2.4	6.1
გადასახადი ენერჯიაზე	233762	75.0	1.8	4.6
სატრანსპორტო გადასახადი	64583	20.7	0.5	1.3
გადასახადი დაბინძურებასა და რესურსებზე	13338	4.3	0.1	0.3

ბევრ ევროპულ ქვეყანაში გარემოს საგადასახადო რეფორმები დაიწყო მეტნაკლები მასშტაბით 1990-იან წლებში. შედეგთმა განახორციელა ეკოსაგადასახადო რეფორმა 1990 წ., დანიამ 1994 წ., ნიდერლანდებმა 1996 წ., გერ-

<sup>112</sup> О.А. Гражданкина, В.А. Гражданкин, Л.И. Киркеева, С.В. Шапошникова, ЭКОЛОГИЧЕСКИЕ НАЛОГИ В СТРАНАХ ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА, <http://www.asau.ru/files/vestnik/2013/6/130-133.pdf>

<sup>113</sup> Total environmental tax revenue by type of tax, EU-28, 2012 YB14 II.png, Source Eurostat (online data code.env\_ax\_tax\_)

მანიაში, იტალიასა და ნორვეგიაში რეფორმები განხორციელდა 1999 წ., დიდ ბრიტანეთში 1996 წ. და 2001 წ.<sup>114</sup>.



წყარო: Eurostat (online data code: env\_ac\_tax)

გრაფიკი 2. ეკოგადასახადების შემოსავლები ჯგუფების მიხედვით ევროკავშირის ქვეყნებში<sup>115</sup>  
– 28, 2002 – 12 (მლრდ. ევრო)

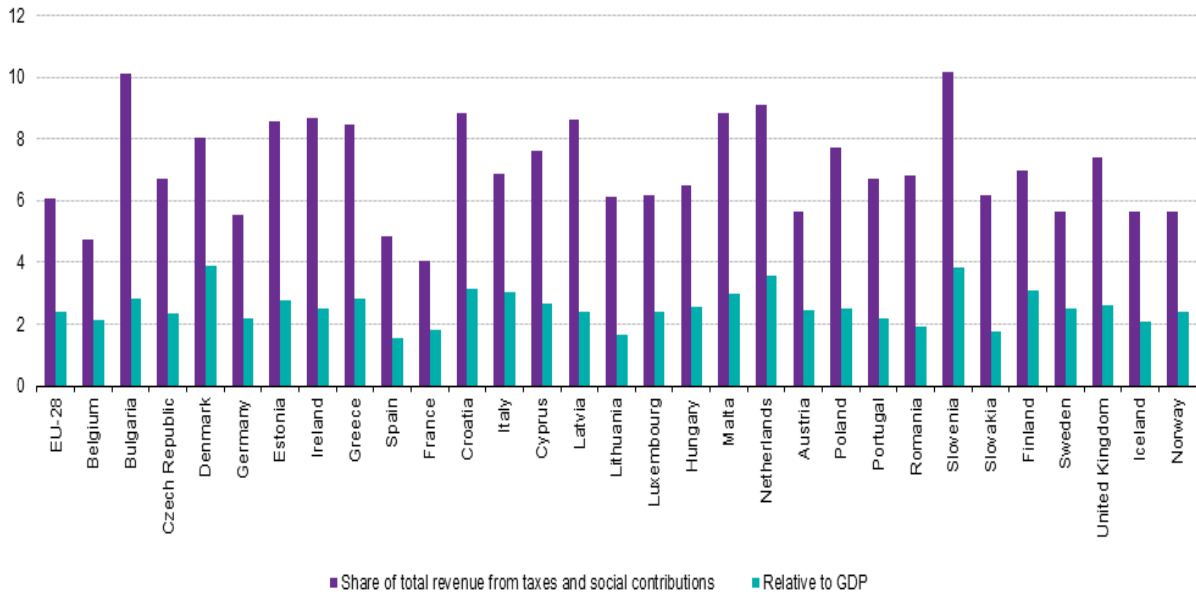
ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი საკითხია, რა სახით შეიძლება ეკოლოგიური გადასახადების რეფორმამ გააღწიოს მოახდინოს საგადასახადო ტვირთის გადანაწილებაზე შრომის გადასახადსა და სხვა გადასახადებს შორის. ეს საკითხი მნიშვნელოვანია ყველა სახელმწიფოსათვის: იმათთვის, ვინც უკვე გაატარა ეკოსაგადასახადო რეფორმა და იმათთვისაც, ვინც მზადაა შეუდგეს მას. სამეცნიერო კვლევების შედეგები ცხადყოფს, რომ შედეგთში, ფინეთში, გერმანიაში, ნიდერლანდებში, გაერთიანებულ სამეფოში, იტალიაში, ნორვეგიაში, სადაც უკვე განხორციელდა ეკოსაგადასახადო რეფორმები, ამ გადასახადისაგან მიღებული შემოსავლების წილი საერთო საგადასახადო ტვირთში გაიზარდა 2%-ით, ხოლო მათი წილი მშპ-ში ზოგიერთ ქვეყანაში გაიზარდა 9%-მდე.

საინტერესო კანონზომიერება გამოვლინდა უ. ოუესლატის<sup>116</sup> გამოკვლევით 2013 წ. (Walid Oueslati), რომელიც მიუთითებს ეკოგადასახადების მაკროეკონომიკურ

<sup>114</sup> Astrida Slavickiene, Vida Ciuleviciene, “Comparative assessment of environmental taxes in the European Union states”, European Scientific Journal May 2014 edition vol.10, No.14, [www.file:///C:/Users/User/Downloads/3387-9922-1-PB.pdf](http://www.file:///C:/Users/User/Downloads/3387-9922-1-PB.pdf)

<sup>115</sup> <sup>115</sup> Total environmental tax revenue by type of tax, EU-28, 2002–12 (EUR 1 000 million) YB14 II.png, [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Total\\_environmental\\_tax\\_revenue\\_by\\_type\\_of\\_tax,\\_EU-28,\\_2002%E2%80%9312\\_\(EUR\\_1\\_000\\_million\)\\_YB14\\_II.png#file](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Total_environmental_tax_revenue_by_type_of_tax,_EU-28,_2002%E2%80%9312_(EUR_1_000_million)_YB14_II.png#file)

ეფექტზე განვითარებად ეკონომიკებში. ყველაფერი დამოკიდებულია ეკოსაგადასახადო რეფორმების მიმართულებაზე, ასე რომ, იმ შემთხვევაში, როდესაც ეკოსაგადასახადო რეფორმების მიზანს წარმოადგენს ეკოგადასახადებისაგან მიღებული შემოსავლების გამოყენება საშემოსავლო გადასახადების (ან ხელფასის გადასახადის) შემცირებისა და მშპ-ში საზოგადოებრივი ხარჯების ხვედრითი წონის გაზრდისათვის, მაშინ გრძელვადიან პერსპექტივაში ერთდროულად ძლიერდება ზრდაც და კეთილდღეობაც. ამის მიუხედავად, მოკლევადიან პერსპექტივაში ეს ეფექტი უარყოფითად რჩება.



წყარო: Eurostat (online data code: env\_ac\_tax)

გრაფიკი 3. ეკოსაგადასახადების შემოსავლები ევროკავშირის ქვეყნების მიხედვით, 2012 წ.<sup>117</sup>

როგორც ზემოთ იყო აღნიშნული, 2009 წლის ნოემბერში ევროკავშირის სოციალური კომიტეტი დაეთანხმა შევდეთის პოზიციას, რომ ეკონომიკური კრიზისი ნიშნავს, ერთდროულად, საფრთხესა და შესაძლებლობას უარი ითქვას გადასახადების ჩვეულებრივ მოდელზე და განვითარდეს ეკოლოგიის ასპექტში ეფექტიანი საგადასახადო სტრატეგია, რომელიც სასარგებლოა ყველასათვის, ეკონომიკის აღდგენის დახმარების, კონკურენტუნარიანობის ამაღლებისა და ახალი სამუშაო ადგილების შექმნისათვის, და, ამავდროულად, ენერგეტიკული ბაზის

<sup>116</sup> <sup>116</sup> Short and long-term effects of environmental tax reform, Walid Oueslati, <http://www.feem.it/userfiles/attach/201325153444NDL2013-009.pdf>

<sup>117</sup> Total environmental tax revenue, 2012 (%) YB14 II.png, Source Eurostat (online data code: env\_ax\_tax\_) [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Total\\_environmental\\_tax\\_revenue\\_by\\_type\\_of\\_tax,\\_EU-28,\\_2012\\_YB14\\_II.png#filelinks](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Total_environmental_tax_revenue_by_type_of_tax,_EU-28,_2012_YB14_II.png#filelinks)

გარდაქმნისა და გამონაფრქვევის მნიშვნელოვანი შემცირების საშუალება გახდება<sup>118</sup>.

2012 წელს გაერო-ს მდგრადი განვითარების კონფერენციაზე „რიო+20“ (რიო-დე-ჟანეირო, ბრაზილია) აღნიშნული იყო, რომ მიუხედავად ბევრი ქვეყნის განვითარების სხვადასხვა დონისა, მნიშვნელოვან საკითხს წარმოადგენს მდგრადი განვითარების პოლიტიკა, მათ შორის მწვანე ეკონომიკური პოლიტიკა. ამ დროს მწვანე ეკონომიკა არ ნიშნავს მხოლოდ ეკონომიკური პროცესებისგან ბუნების ეკოლოგიურ დაცვას, არამედ დახმარებას სიღარიბის დაძლევაში, მდგრადი განვითარების გაუმჯობესებას, სოციალური წვლილის ხელშეწყობას, შესაბამისი სამუშაო ადგილების სახელმწიფო შემუშავების მიზნით. ეკოლოგიურმა გადასახადებმა, როგორც მწვანე ეკონომიკის საშუალებამ, უნდა უზრუნველყოს განვითარების სესაძლებლობა ყველა ქვეყნისათვის<sup>119</sup>.

უკანასკნელი წლების მანძილზე ეკოგადასახადების პრობლემები აქტიური კვლევების სფეროში რჩება, ეკოლოგიური, ეკონომიკური საკითხების გართულების გამო კრიზისული პრობლემების გადაჭრის კუთხითაც. ჯ. ალბრეხტის<sup>120</sup> (J. Albrecht 2006) აზრით, ეკოლოგიურ გადასახადებს შეუძლია შექმნას ბაზრები ეკოლოგიურად სუფთა პროდუქტებისა და ახალი ტექნოლოგიებისათვის. იგი აღნიშნავს, რომ ევროკავშირის სახელმწიფოების უმრავლესობას აქვს ეკოლოგიური დაბეგვრის ტრადიცია. მიუხედავად ამისა, ბოლო მონაცემები გვიჩვენებს, რომ ევროკავშირი-15 ქვეყნებში მშპ-ში „მწვანეებისგან“ მიღებული შემოსავლების წილი რამდენადმე მცირდება.

ამ პრობლემის ერთ-ერთი მკვლევარი ა. ბრუვოლი<sup>121</sup> (2009, A. Bruvoll) ამტკიცებს, რომ ეკოლოგიური გადასახადების მიზანს წარმოადგენს ბაზრის კორექტირება. მისი აზრით, ეკოლოგიური გადასახადების გაანგარიშება და მათი გავლენის დონის განსაზღვრა რთულდება იმით, რომ სხვადასხვა საერთაშორისო ინსტიტუტი, ისეთები, როგორცაა ევროკავშირის სტატისტიკური ბიურო, ეგთო და გარემოს დაცვის ევროპული სააგენტო ითვლიან ენერგეტიკასთან, ტრანსპორტთან და გარემოს დაბინძურებასთან დაკავშირებულ ყველა გადასახადს. პ. ეკინსომმა<sup>122</sup>

<sup>118</sup> Astrida Slavickiene, Vida Ciuleviciene, “Comparative assessment of environmental taxes in the European Union states”, European Scientific Journal May 2014 edition vol.10, No.14, [www.file:///C:/Users/User/Downloads/3387-9922-1-PB.pdf](http://www.file:///C:/Users/User/Downloads/3387-9922-1-PB.pdf)

<sup>119</sup> "Rio + 20" Конференции ООН по устойчивому развитию, июнь 2012г. <http://www.un.org/ru/sustainablefuture/brochure.pdf>

<sup>120</sup> Albrecht, J. „Green tax reforms for industrial transformation: overcoming institutional inertia with consumption taxes, <https://www.zotero.org/jeanbaptiste.combes/items/itemKey/IRIMWMNS>

<sup>121</sup> Annegrete Bruvoll, «On the measurement of environmental taxes», Discussion Papers No. 599, December 2009 Statistics Norway, Research Department, <https://www.ssb.no/publikasjoner/pdf/dp599.pdf>

<sup>122</sup> Paul Ekins, European environmental taxes and charges: recent experience, issues and trends, <http://ru.scribd.com/doc/61498112/Ekins-1999-P-Ekins-European-environmental-taxes-and-charges-Recent-experience-issues-and-trends-Ecological-Economics-31-1999-pp-39-62-Artic#scribd>

(P. Ekins.1999) გაანალიზა ეკოგადასახადები მათ ტემპებთან შესაბამისად და განსაზღვრა მათი განვითარების ტენდენცია.

უ. ოუესლატი<sup>123</sup> 2013 წ. (W. Oueslati) გაანალიზა მაკროეკონომიკის გავლენა ეკოგადასახადების რეფორმაზე. მისი მოდელი საშუალებას იძლევა მოხდეს ეკოლოგიური გადასახადების სხვადასხვაგვარი შედეგის მოდელირება და განისაზღვროს კეთილდღეობაზე მათი მოკლე და გრძელვადიანი ზემოქმედება. დ. ჰეინესა<sup>124</sup> და სხვათა კვლევის მიზანს 2012 წ. წარმოადგენდა წიაღისეული საწვავის დაბეგვრის ზეგავლენის განსაზღვრა დაკავშირება საწვავის გამოყენების შემდგომ გამონაფრქვევებზე, საწვავის გადასახადის დაკავშირება სატრანსპორტო საშუალებების დაგროვებასა და სხვა გარე ფაქტორებთან. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, გეთავაზობდა დაბინძურების ჰარმონიზაციას საბოლოო მომხმარებლებთან. ვ. ბოსკე<sup>125</sup> (B. Bosquet) ითვალისწინებდა ეკოგადასახადების რეფორმის კონცეფციას, დაკავშირებულს შრომის გადასახადის, შემოსავლებისა და მოგების დაბეგვრიდან გადასახადის ტვირთის გადატანაზე გარემოს, რესურსების დაბინძურებისა და დამაბინძურებელი გამონაბოლქვის დაბეგვრაზე. საგადასახადო ტვირთის გადატანის საკითხები განხილული იყო დ. კრეჩოვიჩის<sup>126</sup> (D. Krechowicz 2011), მ. ნაკადას<sup>127</sup> (M. Nakada 2010) და სხვა მკვლევარების მიერ. მრავალრიცხოვან შრომებში შემოთავაზებული იყო წინადადებები ეკოსაგადასახადო რეფორმის სტრუქტურისა და ორმაგი დივიდენდის უზრუნველყოფის მრავალი კომბინაციის შესახებ. ეკოსაგადასახადო რეფორმები და მათი შედეგები სხვადასხვა ქვეყანაში გაანალიზებულია ჯ. ჰენერის (J. A. Hoerner), ბ.გ. ვანდილის<sup>128</sup> (G. Vandille 2005), პ. ეკინსისა და ს. სპეკის<sup>129</sup> (Ekins, P., Speck, S. 2000) და სხვა მკვლევარების მიერ. ბელგიაში ეკოგადასახადების განვითარების საინტერესო ანალიზი ჩაატარეს ჯ. ხოერნერმა და ბ. ბოსკემ 2001 წ. (J. A. Hoerner, B. Bosquet)<sup>130</sup>. მათ შეადარეს და შეაფასეს ეკოგადასახადები ბელგიაში ევროკავშირის საშუალო მაჩვენებლებთან მიმართებაში. კვლევამ გამოავლინა ვინ და რამდენ ეკოლოგიურ გადასახადს იხდის ბელგიაში ეკონომიკური მოღვაწეობის ტიპების შესაბამისად, ასევე გამოავლინა

<sup>123</sup> Walid Oueslati, «Short and Long-term effects of Environmental Tax Reform», <http://ageconsearch.umn.edu/bitstream/146354/2/NDL2013-009.pdf>

<sup>124</sup> Dirk Heine, John Norregaard, Ian W.H. Parry «Environmental Tax Reform: Principles from Theory and Practice to Date» IMF Working Paper 2012, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2012/wp12180.pdf>

<sup>125</sup> Benoît Bosquet «Environmental tax reform: does it work? A survey of the empirical evidence»

<sup>126</sup> Dana Krechowicz, The Effect of Carbon Pricing on Low-Income Households, and Its Potential Contribution to Poverty Reduction, <http://www.sustainableprosperity.ca/dl504&display>

<sup>127</sup> Minoru Nakada, Environmental Tax Reform and Growth: Income tax Cuts or Profit Tax Reduction, <http://link.springer.com/article/10.1007%2Fs10640-010-9392-3#page-1>

<sup>128</sup> Guy Vandille, Environmental Tax Accounts for Belgium (1997-2002), December 2005, <https://www.cbd.int/financial/fiscalenviron/belgium-envirtax.pdf>

<sup>129</sup> Paul Ekins, Stefan Speck, Competitiveness and Environmental Tax Reform, [http://www.greenfiscalcommission.org.uk/images/uploads/gfcBriefing7\\_PDF\\_isbn\\_v8.pdf](http://www.greenfiscalcommission.org.uk/images/uploads/gfcBriefing7_PDF_isbn_v8.pdf)

<sup>130</sup> J. Andrew Hoerner and Benoît Bosquet, ENVIRONMENTAL TAX REFORM: THE EUROPEAN EXPERIENCE, [http://rprogress.org/publications/2001/eurosurvey\\_2001.pdf](http://rprogress.org/publications/2001/eurosurvey_2001.pdf)

უარყოფითი კორელაცია გადახდილ ეკოლოგიურ გადასახადებსა და ინვესტიციებს შორის. ბელგიაში ენერგეტიკული გადასახადის შემოღებით ანაზღაურებადი თანამშრომლების სოციალური დაზღვევის გადასახადები შემცირდა 1,5%-ით, ანუ მოხდა საგადასახადო ტვირთის ტრანსფორმირება. მ.ს. ანდერსენისა<sup>131</sup> და სხვ. (M. S. Andersen et al. 2011) თანახმად, როდესაც ეკოლოგიური გადასახადების რეფორმა იტალიაში გატარდა 1999 წ. ზოგიერთი სავალდებულო სადაზღვევო გადასახადი გაუქმდა და ზოგადად, განაკვეთები შემცირდა 46,4%-დან 34,1%-მდე. ტ. ბარკერმა<sup>132</sup> და სხვ. (T. Barker et al. (2007) გერმანიასა და დიდ ბრიტანეთში ეკოგადასახადების მოდელირება მოახდინეს ორი სხვადასხვა ეკონომეტრული მოდელის (E3ME და GINFORS) მიხედვით. 2002 წ. ს. ბახმა<sup>133</sup> და სხვ. (S. Bach) მოახდინა საგადასახადო შემოსავლების იმიტირება ეკოსაგადასახადო რეფორმასთან ერთად. მისი დასკვნით, ეკოსაგადასახადო რეფორმამ გერმანიაში გაზარდა სამუშაო ადგილების რაოდენობა 250 ათასით და შედეგად შეამცირა CO<sub>2</sub>-ის გამოფრქვევა 2-2,5%-ით. ა. სლავიჩკინემ და ვ. სიულვიჩინემ<sup>134</sup> 2013 წ. გააანალიზეს ეკოსაგადასახადო რეფორმის უპირატესობები და ნაკლოვანებები ევროკავშირში და განსაზღვრეს დაბრკოლებები რეფორმის განხორციელების გზაზე და საგადასახადო რეფორმების შემდგომი ტენდენციები.

ეკოსაგადასახადო რეფორმებს მნიშვნელოვან ყურადღებას უთმობენ საერთაშორისო ორგანიზაციები, ასე, მაგალითად, ევთო-მ (2010 წ.) მოამზადა გამოკვლევა, რომელშიც განხილულია და განზოგადებული „მწვანე“ საგადასახადო რეფორმების შედეგები ევთო-ს ქვეყნებში – ფინეთში, ნორვეგიაში, შვედეთში, დანიაში, ნიდერლანდებში, საფრანგეთში, გერმანიაში, იტალიისა და შვეიცარიაში<sup>135</sup>. გამოკვლევაში, ასევე, შეფასებულია ეკოგადასახადების უპირატესობები და ნაჩვენებია ორმაგი დივიდენდების თეორიასთან დაკავშირებული ეფექტები. გამოკვლევაში, აგრეთვე, აღნიშნულია, რომ „ორმაგი დივიდენდის“ თეორიის თანახმად, ეკოგადასახადები უზრუნველყოფენ ორმაგ სარგებელს: 1) ეკოლოგიური დაბეგვრის ზემოქმედებით მცირდება ეკოლოგიურად მავნე მასალების რაოდენობა და მუშავდება უფრო ეკოლოგიური მასალები და ტექნოლოგიები; 2) ეკოგადასახადებისაგან მიღებული შემოსავლები შეიძლება გამოყენებული იქნეს

<sup>131</sup> Mikael Skou Andersen, Stefan Speck, Orsola Mautone ENVIRONMENTAL FISCAL REFORM – ILLUSTRATIVE POTENTIAL IN ITALY [www.eea.europa.eu/.../fiscal-reform.../EEABrie...](http://www.eea.europa.eu/.../fiscal-reform.../EEABrie...)

<sup>132</sup> T. Barker, B. Meyer, H. Pollitt, C. Lutz, Modelling Environmental Tax Reform in Germany and the United Kingdom with E3ME and GINFORS, November 2007, [http://www.petre.org.uk/pdf/berlin2007/meyer\\_1.pdf](http://www.petre.org.uk/pdf/berlin2007/meyer_1.pdf)

<sup>133</sup> Stefan Bacha, Michael Kohlhaasa, Bernd Meyer, Barbara Praetorius, Heinz Welsch, The effects of environmental fiscal reform in Germany: a simulation study, <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.197.1980&rep=rep1&type=pdf>

<sup>134</sup> Astrida lavickiene, Vida Ciuleviciene, COMPARATIVE ASSESSMENT OF ENVIRONMENTAL TAXES IN THE EUROPEAN UNION STATES, [www.eujournal.org/index.php/esj/article/.../3151](http://www.eujournal.org/index.php/esj/article/.../3151)

<sup>135</sup> Taxation, Innovation and the Environment Executive Summary, OECD Green Growth Strategy, 2010, <http://www.oecd.org/env/tools-evaluation/46177075.pdf>



შრომისა და შემოსავლების დაბეგვრის შესამცირებლად. სხვა მკვლევარები, როგორც გ. გლუმი<sup>136</sup> და სხვები (G. Gloom et al., 2008) ასევე ხაზს უსვამენ „ორმაგი დივიდენდის“ არსებობას, როგორც ეკოგადასახადების უპირატესობას.

2001 წ. ევროკომისიამ OESD-იმ, საერთაშორისო ენერგეტიკულმა სააგენტომ და ცალკეულმა ექსპერტებმა მოამზადეს რეკომენდაციები, როგორ უნდა შემუშავდეს ეკოგადასახადები ქვეყნებში და რა საბაზრო ინსტრუმენტები უნდა იქნეს გამოყენებული ეკოლოგიური მიზნებისათვის. ანალიზის მიზნით ეკოგადასახადები ოთხ ჯგუფად იყოფა: 1) ენერგეტიკული გადასახადები; 2) სატრანსპორტო გადასახადები; 3) დაბინძურების გადასახადები და 4) რესურსების გადასახადები. მიუხედავად ამისა, ხშირად მესამე და მეოთხე ჯგუფი ერთიანდება. ევროკავშირ-15-ის ქვეყნების უმრავლესობამ უკვე განახორციელა ეკოსაგადასახადო რეფორმები და მათ გამოცდილებას დიდი მნიშვნელობა აქვს ევროკავშირ-12-თან ხელშეორედ მიერთებული ქვეყნებისათვის, რომლებმაც დაიწყეს ან ემზადებიან ეკოსაგადასახადო რეფორმების გასატარებლად.

უნდა აღინიშნოს, რომ ევროსტატი ევროკავშირის წევრი ყველა ქვეყნისათვის ატარებს შედარებით შეფასებებს, გადასახადების სტრუქტურის, დინამიკის, საგადასახადო ბაზის, შემოსავლების ანალიზს და სხვებს შორის გამოყოფს ეკოგადასახადების ტენდენციას.

„ევროსტატის“ განსაზღვრებით, ეკოგადასახადები განიხილება, როგორც გადასახადები, რომლებიც უარყოფით გავლენას ახდენენ გარემოსა და ბუნებრივ რესურსებზე, განსაკუთრებით არაგანახლებად რესურსებზე. ზოგი მკვლევარი სხვა კლასიფიკაციებსაც იყენებს, კერძოდ, ახდენს ეკოგადასახადების კლასიფიცირებას ორ ჯგუფად გარემოზე მათი ზემოქმედების მიხედვით: პირველი, გადასახადები პირდაპირი დამაბინძურებელი გამონაბოლქვის, მაგ. CO<sub>2</sub>-ის დონის შესაბამისად; პოლიეთილენის პარკები და სხვ. და მეორე, დაბეგვრასა და გარემოს შორის არაპირდაპირი კავშირის შესაბამისი გადასახადები, მაგ. საწვავის დაბეგვრა.

ეკოგადასახადების განვითარების ტენდენციის შესაფასებლად გაანალიზებული იყო შემდეგი მაჩვენებლები: ეკოგადასახადების საერთო რაოდენობა (მლნ. ევრო) ქვეყნებისა და ჯგუფების მიხედვით. ეკოგადასახადების წილი მშპ-ში ქვეყნებისა და ქვეყნების ჯგუფების მიხედვით, ეკოგადასახადების წილი საერთო საგადასახადო შემოსავლებსა და სოციალურ მოსაკრებლებში და ეკოგადასახადების სტრუქტურა ძირითადი ტიპების: ენერგეტიკის, ტრანსპორტის, დაბინძურების გადასახადის, რესურსების გადასახადის შესაბამისად.

<sup>136</sup> Gerhard Glomma, Daiji Kawaguchi, Facundo Sepulveda, Green taxes and double dividends in a dynamic economy  
Gerhard Glomma, Daiji Kawaguchi b, Facundo Sepulveda, <http://www.econ.hit-u.ac.jp/~kawaguchi/papers/green.pdf>

ეკოგადასახადები ევროკავშირის ქვეყნებში წარმოადგენს საგადასახადო შემოსავლების მნიშვნელოვან ნაწილს და შეიმჩნევა ეკოსაგადასახადო შემოსავლების შემდგომი ზრდის ტენდენცია. 1999 წ. ეკოგადასახადების წილმა მშპ-ში შეადგინა 3,3% ევროკავშირ-15-ის ქვეყნებში და მშპ-ს 2,8% ევროკავშირ-12-თან ხელმეორედ მიერთებულ ქვეყნებში. იმ ქვეყნებში, სადაც გატარდა ეკოსაგადასახადო რეფორმა, დაფიქსირდა მშპ-საგან მიღებული ეკოგადასახადების მეტი წილი – დანიაში (5,2%), და ნიდერლანდებში (3,8%), ნაკლები წილი ეკოგადასახადებისა იყო გერმანიაში (2,3%), რომელმაც ერთ-ერთმა პირველმა გაატარა ეკოსაგადასახადო რეფორმა (ექსპერტები ცდილობენ ახსნან ეს გერმანიის გაერთიანებით, განსხვავებით აღმოსავლეთ და დასავლეთ გერმანიას შორის), ხოლო ესპანეთში (2,3%). ევროკავშირ-12-თან ხელმეორედ მიერთებულ ქვეყნებში ეკოგადასახადების შედარებით მეტი ხვედრითი წონა მშპ-სთან მიმართებაში აქვს სლოვენიას (4,2%), მალტას (3,9%), ნაკლები – ესტონეთს (1,7%) და სლოვაკეთს (2,0%).

2012 წ. ევროკავშირ-15-ის ქვეყნებში ეკოგადასახადების წილმა შეადგინა მშპ-ს 3%, ხოლო ევროკავშირ-12-ის ქვეყნებში – 2,6%. უნდა აღინიშნოს, რომ ევროზონის ქვეყნებში შეიმჩნევა ეკონომიკასა და ეკოლოგიას შორის მნიშვნელოვანი კორელაცია: ეკოლოგიის მაღალ ხარისხს ემსახურება ეკონომიკური საქმიანობის მრავალი სახე დამატებითი ღირებულებისა და სამუშაო ადგილების შექმნის კუთხით. 2007 წლის ეკოლოგიური პოლიტიკის მიმოხილვის თანახმად, ეკოგადასახადებთან დაკავშირებულმა ეკონომიკური საქმიანობის საერთო ბრუნვამ შეადგინა დაახლოებით 405 მლრდ. ევრო<sup>137</sup>.

2004-2008 წწ. პერიოდში ეკოგადასახადების შემოსავალმა რამდენადმე იკლო, მაგრამ 2009 წლიდან, ეკონომიკის აღდგენასთან ერთად კვლავ შეიმჩნევა ზრდა. ევროკავშირის ქვეყნებში ეკოსაგადასახადო რეფორმების გატარებამ ცხადყო, რომ პრაქტიკაში ეკოგადასახადების ზრდა ახდენს სხვა გადასახადებისა და გადარიცხვების, უფრო ხშირად საშემოსავლო გადასახადისა და სოციალური უზრუნველყოფის გადასახადების ან შენატანების კომპენსირებას. მაშასადამე, ეკოსაგადასახადო რეფორმები მოქმედებს საგადასახადო ტვირთის გადანაწილებაზე.

ევროპის თანამშრომლობისა და განვითარების ქვეყნებში, სადაც წარმოდგენილია ევროპის ქვეყანათა უმრავლესობა, საგადასახადო ტვირთის ეკოგადასახადებზე გადატანის ხვედრითი წონა დაიგეგმა 1995-1996 წწ-ში. ევროპის თანამშრომლობისა და განვითარების ქვეყნებში ეკოგადასახადების შემოღება, ანუ

<sup>137</sup> Astrida Slavickiene, Vida Ciuleviciene, “Comparative assessment of environmental taxes in the European Union states”, European Scientific Journal May 2014 edition vol.10, No.14, [www.file:///C:/Users/User/Downloads/3387-9922-1-PB.pdf](http://www.file:///C:/Users/User/Downloads/3387-9922-1-PB.pdf)

გადასახადების გამწვანება ხდება, ძირითადად, „ნახშირორჟანგისა“ და „გოგირდის“ გადასახადების გავრცელების ხარჯზე, ასევე გადასამუშავებელი შეფუთვის გადასახადზე, რაც სტიმულს აძლევს დამაბინძურებელ საწარმოებს გამოყონ სახსრები ნარჩენების გადამუშავებისათვის და შექმნან ნედლეულის მეორადი გამოყენების სისტემები.

ეკოლოგიური ამოცანების გადასაჭრელად ხშირად გამოიყენება, ასევე, კვოტირების სისტემები შემდეგი ფორმით: „შეზღუდვები და ვაჭრობა“ ან „გამონაფრქვევის საბაზო დონის შეზღუდვა და ფონდირება“. კვოტირება გადასახადებისაგან განსხვავებით, ეს არის გამონაფრქვევის დასაშვები რაოდენობის დადგენის სისტემა, ხოლო ეკოგადასახადები – დამაბინძურებელ ნივთიერებაზე ღირებულების დადგენის სისტემა, რაც საშუალებას აძლევს საბაზრო მექანიზმებს განსაზღვრონ დაბინძურების ოპტიმალური მოცულობა. ორივე მიდგომა ერთი მიზნის მიღწევას ემსახურება, განსხვავება კი რისკებისადმი მიდგომაშია. კვოტირებისას მანვე გამონაფრქვევის მოცულობა ფიქსირდება, ეკოსაგადასახადო მიდგომის დროს მოქმედებს საბაზრო მექანიზმი. ასე, მაგალითად, თუ დავაფიქსირებთ „ნახშირორჟანგის“ გამონაფრქვევის გადასახადს, გამონაფრქვევის რეგულირებას მოახდენს საბაზრო მექანიზმი. თუ მანვე გამონაფრქვევის ბაზა ერთი და იგივე იქნება, მაშინ შეიძლება ორივე მექანიზმის ეფექტიანი გაერთიანება. სხვადასხვა ქვეყანაში გამოყენებულმა კვოტირების პროგრამებმა გაამართლეს. დ. ბარტროუმ<sup>138</sup> (D.Burtraw) 2000 წ. აღნიშნა, რომ ეს ინსტრუმენტი ხშირად გამოიყენება სხვადასხვა ვარიაციებით. კვოტირების მეტოდი ხშირად გამოიყენება როგორც ლოკალური ეკოლოგიური ამოცანების გადასაჭრელად, ასევე მსხვილ-მასშტაბიანი ეკოლოგიური პრობლემების გადასაჭრელად. ევროკავშირმა, რომელიც მეთაურობს სამუშაოებს ამ მიმართულებით, შექმნა ყველა წევრისათვის ევროკავშირში კვოტირებით ვაჭრობის სისტემის ერთიანი მექანიზმი. კვოტირების უფრო ეფექტურ მეთოდს წარმოადგენს კვოტების გადანაწილება აუქციონის ფორმით. არსებობს კვოტების უფასო გაცემაც, რაც დამაბინძურებლისათვის საზოგადოებრივი სარგებლის ჩუქების ეკვივალენტია და იმავდროულად იმ შემოსავლების დაკარგვა, რომლებიც შეიძლებოდა გამოყენებული ყოფილიყო საზოგადოებისათვის მიყენებული ეკოლოგიური ზიანის კომპენსირებისათვის.

<sup>138</sup> Dallas Burtraw, Design Elements for a Successful CO 2 Trading Program Burtraw <http://www.arb.ca.gov/carbis/research/seminars/burtraw/burtraw.pdf>

## თავი 2. საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო ადმინისტრირების მდგომარეობა საქართველოში

### 2.1. საქართველოს საგადასახადო რეფორმები და მათი შედეგები

უკანსაკნელი ათწლეულების მანძილზე საქართველოში გატარდა საგადასახადო სისტემის მასშტაბური და ეფექტიანი რეფორმები. 2005 წ. რეფორმამდე საქართველოში ჩამოყალიბებული საგადასახადო სისტემა და დაბეგვრის სტრუქტურა ტიპური იყო გარდამავალი ეკონომიკის მქონე ქვეყნებისათვის და ხასიათდებოდა მრავალი გადასახადით, გადასახადო ადმინისტრირების სირთულით, ძირითადი საგადასახადო შემოსავლების სტრუქტურით, რომელთა უზრუნველყოფაც, ძირითადად, მოგების გადასახადის ხარჯზე ხდებოდა, სოციალური გადასახდელებითა და დღგ-ით. რეფორმის დასაწყისისათვის, 2004 წ. სამ დასახელებულ გადასახადზე მოდიოდა მთელი საგადასახადო შემოსავლების დაახლოებით 70%-ზე მეტი (იხ. ცხრ. 5). ზოგადად, გარდამავალი ქვეყნების საგადასახადო სისტემებისათვის დამახასიათებელია: გადამეტებული ფისკალური ხასიათი, მრავალი გადასახადი და აუცილებელი შენატანი, გადამეტებული აქცენტი მოგების (შემოსავლის) დაბეგვრაზე, საკუთრების დაბალი დაბეგვრა, დაბალი შემოსავლების დროს დაბეგვრის მაღალი განაკვეთები ფიზიკური პირებისათვის (განვითარებულ ქვეყნებთან შედარებით), საგადასახადო შემოსავლების დღგ-ზე აქცენტირება, დაბეგვრის სამართლიანობის დამამახინჯებელი სხვადასხვა პრეფერენციის, შეღავათისა და გათავისუფლების გამოყენება, საბიუჯეტო დავალიანების აღკვეთის ზომების არაეფექტიანობა, მეტისმეტად მკაცრი ფინანსური სანქციები გადასახადებისაგან თავის ამრიდებლების მიმართ, სამამულო მეწარმეების არარსებობა ან მათი არასაკმარისი სტიმულირება, ბუნებრივი რესურსების უფრო რაციონალური გამოყენებისა და გარემოს დაცვის მოტივაციის არარსებობა საგადასახადო რეჟიმებში, ხშირი ცვლილებები საგადასახადო კანონმდებლობაში.

საქართველოში საგადასახადო რეფორმის ძირითად მიზანს წარმოადგენდა: საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო ადმინისტრირების გამარტივება, საგადასახადო ტვირთის შემცირება და უფრო თანაბრად გადანაწილება, საგადასახადო სისტემის დამამახინჯებელი გავლენის შესუსტება დაუსაბუთებელი პრეფერენციების, შეღავათებისა და გათავისუფლების გაუქმების გზით, საგადასახადო ტვირთის შემცირება ზოგადად ეკონომიკაზე.

კომპლექსური გადაწყვეტილებებისა და მიზანმიმართული ქმედებების წყალობით საგადასახადო რეფორმის ძირითადი მიზანი გარკვეულწილად მიღწეული იქნა. შედარებით მნიშვნელოვანი წარმატება საგადასახადო რეფორმებისა საქართველო-

ში ეს არის გადასახადების რიცხვის ტოტალური შემცირება, საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტურობის დონის ამაღლება. საკმარისია აღინიშნოს, რომ 20 გადასახადზე მეტიდან, რომელიც არსებობდა 2005 წლამდე, მოქმედი საგადასახადო კოდექსის<sup>139</sup> მიხედვით საქართველოში დღეს მოქმედებს ხუთი საერთოსახელმწიფოებრივი და ერთი ადგილობრივი გადასახადი. საგადასახადო განაკვეთების შემცირებისაგან მიღებული საბიუჯეტო დანაკარგები კომპენსირებულია საგადასახადო ბაზის გაფართოების, ბიზნესის „ჩრდილიდან“ გამოსვლის ხარჯზე. საგადასახადო რეფორმას „აგრეთვე, არაპირდაპირი დივიდენდებიც აქვს. საგადასახადო სისტემის ლიბერალიზაცია და გამარტივება და გადასახადის გადამახდელების უსაფრთხოების გაძლიერება დადებითად აისახა საინვესტიციო კლიმატზე და დაბეგვრისაგან გამოყვანილი კაპიტალის ლეგალურ სფეროში დაბრუნებაზე.

საგადასახადო რეფორმები საქართველოში ექსპერტების მიერ პირობითად სამ ეტაპად იყოფა<sup>140</sup>. პირველი ეტაპი – 2004-2007 წწ., როდესაც მიღებული იქნა ძირითადი ინსტიტუციონალური ცვლილებები, დაიწყო ბრძოლა კორუფციასთან, განხორციელდა გადასახადების რაოდენობის ღრმა ჭრა, დაიწყო ზედმეტი ბიუროკრატიული დაბრკოლებების აღმოფხვრის განხორციელება. ამ ეტაპზე მნიშვნელოვნად შემცირდა ფორმალური საგადასახადო ტვირთი (15 სახის გადასახადის გაუქმება, განაკვეთების შემცირება და საგადასახადო განაკვეთების ვიწრო ფორმატში გადაყვანა). ბიზნესის საქმეებში სამთავრობო სტრუქტურების მხრიდან ყველა მიუღებელი და არაეფექტიანი ჩარევის აღმოფხვრა. თამაშის მარტივი და სამართლიანი წესების მიღება და მათი გარანტირება ყველა პირისათვის. საგადასახადო და საბაჟო ორგანოების გადასვლა ფინანსთა სამინისტროს დაქვემდებარებაში. პირველ ეტაპზე საბიუჯეტო საგადასახადო შემოსავლების აკრეფის ზრდა მშპ-სთან მიმართებაში გაიზარდა 12%-დან 2003 წ. 21,6%-მდე 2007 წლის ბოლოსათვის (მონაცემები საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ზემოხსენებული წყაროს მიხედვით, რ. კემულარია).

მეორე ეტაპი მოიცავს 2007-2009 წწ., თან სდევს ინსტიტუციონალური პოტენციალის მნიშვნელოვანი გაუმჯობესება, საგადასახადო ადმინისტრირების ახალი ორგანოების ფორმირება, საგადასახადო ტვირთის სემდგომი შემცირება. განხორციელდა ინსტიტუციონალური ტრანსფორმაცია – შეიქმნა საგადასახადო შემოსავლების სამსახური, გაუმჯობესდა ინფრასტრუქტურა, კაპიტალური რემონტი

<sup>139</sup> Налоговый кодекс Грузии, № 3591-Пс, 17 сентября 2010 г. <http://www.refworld.org/cgi-bin/texis/vtx/rwmain/opendocpdf.pdf?reldoc=y&docid=548f00b54>

<sup>140</sup> R. Kemularia, Deputy Minister of Finance of Georgia, «Tax Reforms in Georgia» <https://www.imf.org/external/np/seminars/eng/2011/revenue/pdf/rusuda.pdf>

ჩაუტარდა და მნიშვნელოვნად გაუმჯობესდა საბაჟო საკონტროლო-გამშვები პუნქტებისა და ცენტრალური საგადასახადო სამსახურის ტექნიკური აღჭურვილობა. გადასახადების ამოღების ეფექტურობის გაზრდისათვის მიღებულია კომპლექსური 10 გადაწყვეტილებები, შექმნილია გადასახადების გადამხდელთა ერთიანი ბაზა (საგადასახადო და საბაჟო სამსახურები „ASYCUDA“). 2008 წ. შემცირდა მოგების გადასახადი 20%-დან 15%-მდე. ერთ ერთიან გადასახადად გაერთიანდა სოციალური გადასახადი და ფიზიკური პირების საშემოსავლო გადასახადი.

მესამე ASYCUDA ეტაპი მოიცავს 2010-2011 წწ., (თუმცა, ჩვენი შეხედულებით, შეიძლება აღვნიშნოთ, რომ ეს ეტაპი დღესაც გრძელდება) თან ახლავს საგადასახადო პოლიტიკის ღრმა კომპლექსური რეფორმები, საბაჟო რეფორმის დასრულება, მომსახურების პრიორიტეტების განსაზღვრა, IT ტექნოლოგიების მეშვეობით მკვეთრად შემცირდა საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის ხარჯები. მესამე ეტაპზე მიღებული იქნა ახალი საგადასახადო კოდექსი, გაცილებით მიახლოებული მოწინევე საერთაშორისო პრაქტიკის მეთოდოლოგიასა და დებულებებთან. შემოღებულია დაბეგვრის ახალი რეჟიმები მცირე და საშუალო მეწარმეთა მოთხოვნილებების შესაბამისად. უფრო სრულად აღმოიფხვრა ბიუროკრატიული დაბრკოლებები. განხორციელდა საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის ხარჯების მკვეთრი შემცირება IT ტექნოლოგიების ამაღლების ხარჯზე – ელექტრონული მომსახურება, საბაჟო ადმინისტრირების გადაყვანა კონტროლის ფორმატზე რისკ-კონტროლის საფუძველზე ადამიანური ჩარევის მინიმალური დონით და მოწესრიგდა გაფორმება (რეგლამენტი 10 წუთი).

ეფექტურმა მმართველობამ, საგადასახადო ადმინისტრირების გაუმჯობესებამ,, სახელმწიფო ინსტიტუტების ეფექტურობის ამაღლებამ და კანონის უზენაესობის დამყარებამ გამოიწვია არაფორმალური საქმიანობის მკვეთრი შემცირება საგადასახადო რეფორმამდელ პერიოდსა და საგადასახადო რეფორმის შემდგომ პერიოდს შორის: გადასახადების რაოდენობა შემცირდა 22-დან 6-მდე, პოტენციური საგადასახადო შემოსავლები მშპ-დან 40-45% დონიდან შემცირდა 28-30%-მდე, ხოლო ფაქტიური საგადასახადო შემოსავლების დონე მშპ-ს 15,6%-დან 23,4%-მდე, საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების დონე 35%-დან 78-85%-მდე<sup>141</sup>. (ხსენებული შეფასებები ასევე მოყვანილია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ზემოხსენებული წყაროდან, რ. კემულარია). შესაბამისობის (ფაქტობრივი საგადასახადო შემოსავლებისა საგადასახადო შემოსავლების პოტენციალთან) შეფასება გაიზარდა შემდეგი ფაქტორების - საკანონმდებლო გადაწყვეტილებათა

<sup>141</sup> Kemularia R., Deputy Minister of Finance of Georgia, «Tax Reforms in Georgia» <https://www.imf.org/external/np/seminars/eng/2011/revenue/pdf/rusuda.pdf>

(საგადასახადო კოდექსი), საგადასახადო ადმინისტრირების გაუმჯობესებისა და მისი ეფექტურობის ამაღლების, საგადასახადო სამსახურში კორუფციის დონის შემცირების ხარჯზე.

ბოლო ათწლეულების მანძილზე საქართველოში საგადასახადო რეფორმის არსებით და აშკარა შედეგებს შეიძლება მივაკუთვნოთ შემდეგი შემოღებული და მოქმედი სამართლებრივი, ადმინისტრაციული და პროცესუალური დებულებები და რეჟიმები:

- ✓ ულტრალიბერალური საგადასახადო კანონმდებლობის მიღება. ჯერ 2005 წ. იქნა მიღებული საგადასახადო ოდექსი, ხოლო შემდეგ 2010 წ., ეს უკანასკნელი ძალაში შევიდა 2011 წ. და მასში გაერთიანდა, ასევე, საბაჟო კოდექსი. ზოგადად, საგადასახადო კანონმდებლობა მიმართულია საგადასახადო სისტემის ლიბერალიზაციისა და გამარტივებისაკენ და გადასახადების გადამხდელთა დაცვისაკენ. ბიზნესის წარმოების გამარტივების მიზანი მიღწეულია: გადასახადების გადამხდელთა და მოსახლეობის ნდობის ამაღლებით საგადასახადო სისტემის მიმართ, საგადასახადო ტვირთის თანაბარი გადანაწილებით, სტაბილური და მდგრადი საგადასახადო გარემოს ფორმირებით, სამართლებრივი დებულებების გამარტივებით, კანონმდებლობიდან საკანონმდებლო ნორმების ურთიერთსაწინააღმდეგო განმარტებათა ამოღებით, ბიზნესის ლეგალიზაციის წახალისებით, საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვაზე დატვირთვის შემცირებით, საგადასახადო ადმინისტრირების გამარტივებით, საგადასახადო ადმინისტრირების დეპერსონიფიკაციით, და ყველაფერი ეს საუკეთესო საერთაშორისო საგადასახადო პრაქტიკისა და ევროკავშირის დირექტივების გათვალისწინებითა და გამოყენებით. რეალურად, შექმნილია პირობები ეკონომიკის ჩრდილიდან გამოსაყვანად, ვინაიდან ბიზნესისათვის უფრო მარტივია გადაიხადოს გადასახადები, ვიდრე დაფაროს ისინი.
- ✓ საგადასახადო სისტემის გამარტივება გამოხატულია გადასახადების რაოდენობის შეცვლაში 26-დან 6-მდე 2003 წ. და 5-მდე 2012 წ. დაბეგვრის გამარტივება მიკრო- და მცირე ბიზნესისათვის. მათთვის შემოღებულია დაბეგვრის სპეციალური რეჟიმები, გამარტივებულია გადასახადების აღრიცხვისა და გადახდის პროცედურები. მიკრო-ბიზნესი (წლიური მთლიანი შემოსავალი 30 000 ლარამდე, სასაქონლო მარაგით 45 000 ლარამდე) გათავისუფლებულია ყოველგვარი გადასახადისაგან. მცირე ბიზნესისათვის (ყოველწლიური მთლიანი შემოსავალი ეკონომიკური საქმიანობიდან 100 000 ლარამდე, სასაქონლო

მარაგი 150 000 ლარამდე, და არ არის დარეგისტრირებული, როგორც დღგ-ს გადამხდელი) დადგენილია ერთადერთი გადასახადი, რომელიც იანგარიშება საქონელბრუნვის მიხედვით, 3% ბრუნვისა, თუ გადამხდელს გააჩნია შემოსავლების 60% ხარჯების დამადასტურებელი დოკუმენტები, (გარდა სახელფასო ხარჯებისა), და 5% ასეთი დოკუმენტაციის არარსებობის შემთხვევაში.

- ✓ ქვეყანაში საბაჟო რეგულირების გამარტივების მხარდაჭერისა და განვითარების მიზნით 2006 წლიდან 16 საბაჟო ტარიფის ნაცვლად მოქმედებს ტარიფის მხოლოდ სამი სახე (0%, 5%, 12%), კერძოდ, ნულოვანი განაკვეთი შემოდებული იქნა საქონლის უმეტესობაზე, გარდა საშენი მასალებისა და სოფლის მეურნეობის პროდუქტებისა, დასაბეგრი ბაზა 90%-ით შემცირდა. საბაჟო პროცედურების მაქსიმალური გაადვილება, 2011 წ. იანვრიდან საბაჟო საზღვრის გადასაკვეთად საჭიროა მხოლოდ 2 დოკუმენტი, საქონლის 85% გადის ნულოვანი პროცენტით. რისკის ხარისხის მიხედვით საქართველოში ყველა კომპანია იყოფა 3 ჯგუფად – მაღალი, საშუალო და დაბალი რისკის მქონე. მაღალი რისკის კომპანიები ექვემდებარება სახელმწიფო აუდიტს, საშუალოს შეუძლია აირჩიოს ან სახელმწიფო, ან კერძო აუდიტი, დაბალი რისკის კომპანიები ექვემდებარებიან კერძო აუდიტს (ფასიან საფუძველზე).
- ✓ საგადასახადო და საბაჟო კოდექსების უნიფიკაცია და გაერთიანება. უნიფიცირებული გადასახადები და საბაჟო აქტივები / გადამხდელის ვალდებულებები, და კომპანიებს შეუძლიათ გადაჭარბებული გადასახადების ხარჯზე დაფარონ საბაჟო ვალდებულებები და პირიქით. გაერთიანებული საგადასახადო და საბაჟო კოდექსი უფრო სისტემატიზებული და მოხერხებულია, გამარტივებულია ანგარიშგების პროცედურებით, განსაკუთრებით ელექტრონული საქმისწარმოებისა და არქივირების ხარჯზე, ეძლევა შესაძლებლობა ადმინისტრაციული საკითხების სწრაფად გადაწყვეტისათვის, შემცირებულია საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის ადმინისტრაციული ტვირთი.
- ✓ საბაჟო ადმინისტრირების მნიშვნელოვანი გაუმჯობესება. საბაჟო სისტემის კონტროლის შემოღება საბაჟო კონტროლის რისკზე ორიენტირებული მექანიზმის საფუძველზე. მიღებულია შესაბამისი სამართლებრივი ბაზა, მკაფიოდ არის რეგლამენტირებული დეკლარირებული საქონლის დათვალიერება ამ სისტემის მიხედვით, მონაცემთა ელექტრონული ბაზის საფუძველზე (შემოდებულია „მწვანე, ლურჯი,



ყვითელი და წითელი დერეფნების“ პრინციპი). თითქმის ასეთივე მიდგომა გამოიყენება საბაჟო საზღვარზე ხალხის გადაადგილებისას. საგრძნობლად არის შემცირებული საბაჟო საზღვარზე საქონლის გატარების დრო, მნიშვნელოვნად არის შემცირებული კორუფციული რისკები. დანერგილია, აგრეთვე, საბაჟო-სავაჭრო თანამშრომლობის სისტემა „ოქროს სია“, რომელშიც შეტანილია ყველა კეთილსინდისიერი იმპორტიორი, რომელთა მიმართაც გამოიყენება გამარტივებული პროცედურები. ყველა ეს ზომა მნიშვნელოვნად ამცირებს ტვირთის საბაჟო გაფორმებისათვის საჭირო დროს. ამ სისტემების იმპლემენტაციამდე ძალზე ადალი იყო კორუფციული რისკები, ვინაიდან საქონლის თითქმის 100% ფიზიკურად საბაჟო ინსპექტორის მიერ მოწმდებოდა. ახლა რისკების საბაჟო მართვის პროგრამული უზრუნველყოფა წყვეტს, რომელი საქონელი უნდა შემოწმდეს შერჩევის მოცემული კრიტერიუმების საფუძველზე. იმპორტიორებმა 1 საათის განმავლობაში უნდა გაიარონ საბაჟო გაფორმების ყველა პროცედურა. რისკების საბაჟო მართვის პროგრამული უზრუნველყოფის სისტემა გამორიცხავს გარიგების ნებისიერ შესაძლებლობას საბაჟო ორგანოს თანამშრომელსა და იმპორტიორს შორის, და ეს კორუფციასთან ბრძოლის ეფექტურ მექანიზმს წარმოადგენს. ეს, ასევე, იძლევა ადინისტრაციული რესურსის დაზოგვის საშუალებას.

- ✓ სპეციალური საბაჟო გაფორმების ზონის შექმნა (Customs Clearance Zone (GEZI)). საბაჟო გაფორმების ზონა მოიცავს რამდენიმე ჰაქტარს, მოწყობილია განსაკუთრებული სადგომი ასობით სატვირთოსათვის. ერთი საათის განმავლობაში ემსახურება იმპორტიორების შეუზღუდავ რაოდენობას. საქონლის გაფორმებისათვის იმპორტიორს არ ესაჭიროება ბროკერის, აგენტის / დეკლარანტის ან სხვა შუამავლის დაქირავება და მათი მომსახურებისათვის მაღალი ხარჯის გაწევა. მომსახურების საფასურის გადახდა შეიძლება გადაიდოს 5 დღით საბაჟო ზონაში საქონლის გაფორმების მომენტიდან. მოსაკრებლები შემცირებულია ორჯერ.
- ✓ საგადასახადო კანონდარღვევისათვის საჯარიმო სანქციების შერბილება, ზოგ შემთხვევაში ფულადი ჯარიმის ნაცვლად შემოღებულია პასუხისმგებლობის ზომა გაფრთხილების სახით.
- ✓ 12-20%-იანი განაკვეთის მქონე პროგრესული საშემოსავლო გადასახადის ჩანაცვლება ბრტყელით ჯერ 12%-იანი, შემდეგ 20%-იანი განაკვეთით. 2005 წლამდე საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი იყო დი-

ფერენცირებული და პროგრესული. საშემოსავლო გადასახადის პროგრესული განაკვეთის მიზანს წარმოადგენდა დაბალი შემოსავლების მქონე გადამხდელებისათვის შეღავათების შემოღება, მაგრამ ეს ამოცანა ვერ გადაიჭრა იმიტომ, რომ გადამხდელის ორ ან მეტ ადგილზე მუშაობისას, არაძირითადი სამუშაოდან მიღებული შემოსავლები იბეგრებოდა მაქსიმალური ნიშნულით.

- ✓ საგადასახადო განაკვეთის შემცირება: დღგ-ს 20%-დან 18%-მდე.
- ✓ დივიდენდებისა და პროცენტების გადახდის საგადასახადო განაკვეთი შემცირდა 10%-დან 5%-მდე.
- ✓ 20%-იანი განაკვეთის მქონე მოგების გადასახადის ჩანაცვლება 15%-იანი განაკვეთის მქონე კორპორატიულ საშემოსავლო გადასახადით.
- ✓ საშემოსავლო და სოციალური გადასახადების გაერთიანება ბრტყელი სკალით მათი ერთობლივი განაკვეთის შემცირებით.
- ✓ სააქციო მოსაკრებლებისა და საკუთრების გადასახადის შემცირება.
- ✓ კაპიტალურ აქტივებზე დაჩქარებული ამორტიზაციის შესაძლებლობა.
- ✓ მოგების კორპორატიული გადასახადის მიზნით მიმდინარე პერიოდის ზარალის გადატანის შესაძლებლობა მომდევნო პერიოდზე (10 წელი).
- ✓ სამრეწველო ზონებისა და საწყობებისათვის თავისუფალი საგადასახადო რეჟიმების შემოღება.
- ✓ დღგ-ს დაბრუნება, 2011 წ. 1 ივნისიდან დღგ-ს დაახლოებით 15% უბრუნდება უცხოეთის მოქალაქეებს საქართველოდან გასვლისას სპეციალური კუპონის წარდგენის შემთხვევაში.
- ✓ გაუქმებულია მრავალრიცხოვანი მოსაკრებელი და ბაჟი, მათ შორის სალიცენზიო და სარეგისტრაციო მოსაკრებლები, სახელმწიფო ბაჟი, სატენდერო, აღმასრულებელი მოსაკრებლები, მოსაკრებლები მშენებლობის ნებართვაზე და სხვ. ზოგიერთი შეფასებით უბაჟო რეჟიმზე საქართველოს ზარალმა შეადგინა დაახლოებით 15 მლნ. აშშ დოლარი ყოველწლიურად. ამის საპირწონე გახდა პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების მოცულობის ყოველწლიური გაორმაგება ქვეყანაში 2005 წლიდან რუსეთთან ომამდე (2008 წ.) და მსოფლიო ეკონომიკურ კრიზისამდე, რამაც ასმაგად აანაზღაურა ბაჟებისა და მოსაკრებლების ლიკვიდაციისაგან მიღებული ეს დანაკლისი<sup>142</sup>.

<sup>142</sup> Лавочкин Т., Налоговая реформа в Грузии - урок для правительства Украины  
<http://euroua.com/reformy/tax/2758-nalogo-vaya-reforma-v-gruzii-urok-dlya-pravitelstva-ukrainy>

- ✓ საერთაშორისო რეგულირების შემოღება ორმაგ დაბეგვრაზე, რომელიც მოიცავს 2008 წ. ეგთო-ს საგადასახადო კონვენციის მოდელის სხვადასხვა დებულებებს. დივიდენდები და პროცენტები უნდა დაიბეგროს რეზიდენტებისათვის (მაგალითად, თუ ქართული რეზიდენტ-კომპანია იღებს დივიდენდებს უცხოური რეზიდენტ-კომპანიისაგან, მაშინ დივიდენდი დაიბეგრება მხოლოდ საქართველოში). 2009 წ. საგადასახადო კოდექსის ცვლილებების თანახმად, საქართველოში დივიდენდებისა და პროცენტების განაკვეთები დადგენილია 5%, რაც ხელს უწყობს ინვესტიციების მოზიდვას და აუმჯობესებს ბიზნეს-კლიმატს საქართველოში.
- ✓ 2004 წ.-მდე შემოსავლებზე საგადასახადო ამნისტიის შემოღება, ხოლო 2010 წ. საგადასახადო შეთანხმების ინსტიტუტის შემოღება, რის საფუძველზეც გადამხდელს საშუალება ეძლევა გააფორმოს გადასახადებისაგან დაფარული (არადეკლარირებული) შემოსავლები და საგადასახადო დავალიანება (სანქციების ჩათვლით). შეთანხმებით განისაზღვრება გადასახდელი თანხის დაფარვის ოდენობა და ვადები. საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების გადაწყვეტილებას იღებს მთავრობა, ხოლო მასზე კონტროლს ახორციელებს შემოსავლების სამსახური.
- ✓ კონსტიტუციაში ცვლილებების შეტანა, რომლის თანახმადაც ახალი გადასახადების შემოღება შესაძლებელია მხოლოდ საქართველოს მოსახლეობას შორის რეფერენდუმის ჩატარების გზით, რაც მიმართულია ქვეყნის გრძელვადიანი და სტაბილური ეკონომიკური ზრდის უზრუნველყოფისაკენ, ინვესტიციების მოზიდვისა და ევროპულ სივრცეში საქართველოს ეკონომიკური ინტეგრაციისაკენ.
- ✓ არასასამართლო ინსტიტუტის შექმნა საგადასახადო დავებისა გადასაწყვეტად სამართალწარმოებამდე – (საგადასახადო საბჭო ფინანსთა სამინისტროსთან). ნაღდი ფულადი სახსრების გადახდა გადამხდელებისათვის ხორციელდება არასასამართლო წესით იმ შემთხვევაში, თუ სხვა ზომები, ისეთები, როგორცაა საგადასახადო დავალიანების თანხის ჩამოწერა და ჯარიმები საბანკო ანგარიშიდან, საკმარისი არ აღმოჩნდა შეთანხმებული დავალიანების დასაფარავად.
- ✓ საგადასახადო კანონმდებლობაში იმპლემენტირებულია პროგრესული რეგულაციების ორი ტიპი: კერძო საგადასახადო რეგულაცია (ან კერძო ნორმატიული აქტი) გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს წერი-

ლობით გამაფრთხილებელ გადაწყვეტილებას გადამხდელისადმი იმის შესახებ, თუ როგორია ამ ორგანოს მიერ კონკრეტული საგადასახადო დებულების ინტერპრეტაცია და გამოყენება გადასახადების გადამხდელის გარკვეული ოპერაციების მიმართ. ეს გადაწყვეტილება წარმოადგენს აუცილებელს საგადასახადო ორგანოსათვის. ეს ნიშნავს, რომ, თუ გარიგება ძირითადად შესრულებილია, ხსენებული მოთხოვნის შესაბამისად, გადამხდელი არ დაექვემდებარება რაიმე დამატებით გადასახადს ან სანქციას. საერთო საგადასახადო რეგულაცია (საერთო ნორმატიული აქტის სახით), საგადასახადო სააპელაციო საბჭოს ან სხვა შესაბამისი ადმინისტრაციული ორგანოს გადაწყვეტილების შემთხვევაში, რომელიც ცვლის და / ან აღგენს არსებულისაგან განსხვავებულ საგადასახადო პრაქტიკას, და ამ შემთხვევაში ფინანსთა სამინისტრო ვალდებულია გამოსცეს კანონის განმარტების შესაბამისი საკანონმდებლო აქტი.

- ✓ მიღებულ პროგრესულ საგადასახადო რეგულაციებს, რომლებიც გამოიყენება საერთაშორისო პრაქტიკაში, უნდა მივაკუთვნოთ, ასევე, სანქციების გამოყენების საპროცესო ნორმები. პროცედურების ეფექტურობის ამაღლების მიზნით და გადამხდელების მოხერხებულობისათვის ამ რეგულაციების შესაბამისად, გადამხდელის მიერ სადავოდ გახდის შემთხვევაში მოქმედი პირი ვერ დაექვემდებარება საგადასახადო სანქციებს საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების ორგანოს მხრიდან. შესაბამისი მოთხოვნა გადამხდელის მიერ ხორციელდება წერილობით. როგორც წესი, საგადასახადო ორგანოს აქვს უფლება მოითხოვოს დამატებითი დოკუმენტების წარმოდგენა, და ვალდებულია გადაწყვეტილება გასცეს განაცხადის მიღების მომენტიდან 60 დღის განმავლობაში. ასეთი პროცედურის უპირატესობა მდგომარეობს იმაში, რომ გადამხდელს შესაძლებლობა ეძლევა მიიღოს საგადასახადო ორგანოსგან წინასწარი გადაწყვეტილება მომავალი ანგარიშებისათვის ძირითადი ფინანსური ოპერაციების ბაზაზე, მარტივდება ურთიერთობა ბიზნესსა და საგადასახადო ორგანოებს შორის.
- ✓ საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის გაუმჯობესება, კერძოდ, სისტემის შემოღება და საგადასახადო დეკლარაციების ელექტრონული ფორმით მიწოდების შესაძლებლობა, ელექტრონული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების გამოყენება, რაც გამორიცხავს ტექნიკურ შეცდომებს მათი შევსებისას და ნიშვნელოვნად ამარტივებს

გადამხდელების მუშაობას. მაქსიმალურად არის შემცირებული გადა-  
მხდელების კონტაქტი საგადასახადო ინსპექტორებთან, ასევე,  
დაშვებულია ელექტრონული მონაწილეობა საქმეების განხილვისას  
საგადასახადო დავების განხილვის საბჭოში. გადამხდელების 99%  
სარგებლობს ელექტრონული მომსახურებით, ხოლო ყველა სალარო  
ოპერაცია „on-lain“ რეჟიმში სისტემა GPS –ის მეშვეობით ხვდება  
საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მთავარ სერვერზე.

- ✓ საქართველოში პრინციპ „Good Faith“ „წესიერება“ შემოღება, რომლის  
თანახმადაც საგადასახადო დავის დროს გადამწყვეტს წარმოადგენს  
სამართალდარღვევის შინაარსი, და თუ მტკიცდება, რომ გადამხდელის  
მიზანს არ წარმოადგენდა გადასადადებისაგან თავის არიდება,  
სანქციები, შესაძლებელია, არ გამოიყენონ.
- ✓ პირადი საგადასახადო აგენტის მომსახურების შემოღება, რომელმაც  
გადასახადის გადამხდელს უნდა გაუწიოს კონსულტირება და  
დაეხმაროს საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებაში, ასევე  
დაიცვას გადამხდელთა ინტერესები შემოსავლების სამსახურში.
- ✓ საგადასახადო კოდექსში საგადასახადო ომბუდსმენის ინსტიტუტის  
ჩამოყალიბება, რომლის მიზანსაც წარმოადგენს გადასახადების გადა-  
მხდელთა უფლებების დაცვის უზრუნველყოფა, რომლის ფუნქციაშიც  
შედის გადამხდელების უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების  
დაცვის ზედამხედველობა, გადამხდელებისათვის დარღვეული  
უფლებების აღდგენაში დახმარების გაწევა.
- ✓ ევროკავშირთან საქართველოს თავისუფალი ვაჭრობის შეთანხმების  
არსებობა, რაც 350 მლნ-ზე მეტი მომხმარებლის მქონე მსოფლიო ბა-  
ზარზე საქონლის იმპორტირების საშუალებას იძლევა ყოველგვარი  
სავაჭრო ბარიერის გარეშე. GSP + (პრეფერენციების გლობალიზებუ-  
ლი სისტემა) შეთანხმების ჩარჩოში საქართველოდან ევროკავშირის  
ბაზრებზე შეიძლება ყოველგვარი სავაჭრო ბარიერისაგან თავისუფალი  
7200-ზე მეტი საქონლის ექსპორტირება.
- ✓ თავისუფალი საწარმოო ზონების შექმნა, რომლებიც წარმოადგენს  
უნიკალურ საშუალებას საწარმოებისათვის საქონლის გადამუშავების,  
წარმოებისა და ექსპორტისათვის მინიმალური საგადასახადო ტვირ-  
თით. ამ ზონების უპირატესობას წარმოადგენს: მოგების  
გადასახადისაგან, პროცენტებისა და დივიდენდების გადასახადისაგან,  
ექსპორტზე დღგ-საგან, საკუთრების გადასახადისაგან გათავისუფლება

და ზოგიერთი სხვა საგადასახადო შეღავათი. საქართველოში უკვე შექმნილია ორი თავისუფალი ინდუსტრიული ზონა – ქუთაისი და ფოთი.

- ✓ საინფორმაციო ტექნოლოგიური ზონების შექმნა. IT სფეროში ჩართულ პირებს უფლება აქვთ მოითხოვონ განსაკუთრებული სტატუსი, რომელიც მიენიჭება არაუგვიანეს 10 სამუშაო დღისა, გარკვეული მოთხოვნების დაკმაყოფილების შემთხვევაში. საგადასახადო შეღავათები ვრცელდება მომსახურებაზე საქართველოს საზღვრებს გარეთ, ვირტუალურ ზონაში მოქმედ პირებზე, რომლებიც თავისუფლდებიან: მოგების გადასახადისაგან, დღგ-საგან და საექსპორტო ვალდებულებებისაგან. IT ზონის პირის სტატუსის მისაღებად განცხადება შეიძლება წარმოდგენილი იყოს ელექტრონული ფორმით (მისამართზე vz.mof.ge).
- ✓ თავისუფალი სასაწყობე კომპანიების შექმნა საგადასახადო შეღავათების პერსპექტივით, რომლებიც იმოქმედებენ საერთაშორისო სატრანზიტო კომპანიებისათვის როგორც შემადგენელი ლოგისტიკური ერთეული. თავისუფალი სასაწყობე საწარმოები შესაძლებელია ეფექტურად იქნეს გამოყენებული საერთაშორისო სატრანსპორტო კომპანიების, რეგიონული მსხვილი ქსელური დისტრიბუტორების და სხვა კომპანიების მიერ, რომლებიც აწარმოებენ ტვირთის გადაზიდვას ცენტრალურ აზიასა და გლობალურ ბაზრებს შორის სწრაფი და ნაკლებდანახარჯიანი ფორმით. საგადასახადო შეღავათები მოიცავს: თავისუფალი საწყობებიდან თავისუფალი საწყობების გავლით საქონლის რექსპორტისაგან მიღებული შემოსავლების გათავისუფლებას მოგების გადასახადისაგან, თავისუფალ საწყობში დღგ-ს გადამხდელის გათავისუფლებას დღგ-საგან საქონლის მიწოდებისათვის თავისუფალ საწყობში.
- ✓ საერთაშორისო საფინანსო კომპანიის ინსტიტუტის შექმნა, რომელსაც შეუძლია გაიუმჯობესოს საკუთარი საგადასახადო პოზიციები განსაკუთრებული სტატუსის მიღების გზით. საერთაშორისო საფინანსო კომპანია არის საფინანსო დაწესებულება, რომელიც ახორციელებს თავისი მომსახურების დიდ ნაწილს მხარეებთან საქართველოს საზღვრებს გარეთ და მისი საქმიანობა არ იბეგრება. კომპანიებს, რომლებიც სწევენ ისეთ ფინანსურ მომსახურებას, როგორიცაა კაპიტალის მართვა, აქტივების მართვა, ფინანსური შუამავლობა და

სხვ. შეუძლიათ გამოიყენონ საერთაშორისო საფინანსო კომპანიის სტატუსი და პრივილეგიები. საგადასახადო შედაგათები ვრცელდება კორპორატიულ საშემოსავლო გადასახადზე: საერთაშორისო საფინანსო კომპანიის მიერ გაწეული მომსახურებისაგან მოგების მიღებისას, საერთაშორისო საფინანსო კომპანიის მიერ გამოშვებული ფასიანი ქაღალდების გაყიდვით მიღებული მოგების დროს, საერთაშორისო საფინანსო კომპანიის მიერ გადახდილი დივიდენდების შემთხვევაში.

- ✓ 2011 წლიდან საქართველო დაბეგერის მიზნით გამჭვირვალობისა და ინფორმაციის გაცვლის გლობალური ფორუმის მონაწილეა. გლობალური ფორუმის წევრია 100-მდე სახელმწიფო, მათ შორის ევროპის თანამშრომლობისა და განვითარების ყველა ქვეყანა და 20-ის წევრი ყველა ქვეყანა. გლობალური ფორუმის ძირითად მიზანს წარმოადგენს ყველა წევრისათვის თანამშრომლობის თანაბარუფლებიანი საფუძვლის უზრუნველყოფა და აღებული ვალდებულებების თანახმად ინფორმაციის გაცვლის სტანდარტების შესრულება.

როგორც ზემოთ იყო აღნიშნული, ფართომასშტაბიანი საგადასახადო რეფორმა საქართველოში დაიწყო 2005 წ. საგადასახადო კოდექსის მიღებით. 2005 წლის საგადასახადო კოდექსის თანახმად, საქართველოში შემოღებული იქნა ხუთი საერთოსახელმწიფო გადასახადი, მათ შორის 1) საშემოსავლო გადასახადი, 2) მოგების გადასახადი, 3) დამატებითი ღირებულების გადასახადი (დღგ), 4) აქციზი, 5) სოციალური გადასახადი და ორი ადგილობრივი გადასახადი: 1) ქონების გადასახადი, 2) სათამაშო ბიზნესისი გადასახადი. 2010 წ. მიღებული საგადასახადო კოდექსის თანახმად, რომელიც ძალაში შევიდა 2011 წ., საქართველოში მოქმედებს ასევე ხუთი საერთოსახელმწიფო გადასახადი, მათ შორის: 1) საშემოსავლო გადასახადი, 2) მოგების გადასახადი, 3) დამატებითი ღირებულების გადასახადი (დღგ), 4) აქციზი, 5) იმპორტის გადასახადი და ერთი ადგილობრივი – ქონების გადასახადი. საერთოსახელმწიფო გადასახადების რაოდენობა იგივე დარჩა – ხუთი, მაგრამ შეტანილია ხარისხობრივი ცვლილებები, კერძოდ, გაუქმებულია სოციალური გადასახადი და შემოღებულია საგადასახადო და საბაჟო მოსაკრებლების უნიფიკაციაზე მიმართული იმპორტის გადასახადი. ადგილობრივი გადასახადი შემცირდა ერთამდე.

ცხრილი 3

**გადასახადების ძირითადი სახეები და განაკვეთები საქართველოში  
საგადასახადო რეფორმის პერიოდში**

გადასახადების სახეები	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
გადასახადების რაოდენ.	21	7	7	7	6	6	6	5	5	5	5
დღგ %	20	20	18	18	18	18	18	18	18	18	18
აქციზი	დიფ	დიფ	დიფ	დიფ	დიფ	დიფ	დიფ	დიფ	დიფ	დიფ	დიფ
საშემოს. გადასახ. ფიზ. პირებისა-გან %	12-20	12	12	12	25	20	20	20	20	20	20
გადარიცხვ. სოც. ფონდში % (გაუ-ქმებულისა)	33	20	20	20	-	-	-	-	-	-	-
მოგების გადასახადი %	20	20	20	20	15	15	15	15	15	15	15
იმპორტის გადასახადი %		-	-	-	-	-	-	0, 5 და 12	0, 5 და 12	0, 5 და 12	0, 5 და 12
ქონების გადასახადი	დიფ	დიფ	დიფ	დიფ	დიფ	დიფ	დიფ	დიფ	დიფ	დიფ	დიფ

უნდა აღინიშნოს, რომ გადასახადების რაოდენობისა და განაკვეთების შემცირებამ გამოიწვია გადასახადების დიდი შეგროვება. თუ რეფორმამდე გადასახადების შეგროვება პოტენციალის 35%-ს შეადგენდა, გატარებული რეფორმების შემდეგ გადასახადების შეგროვება სხვადასხვა შეფასებით უახლოვდება 80%-ს.

2005 წლიდან გადასახადების რაოდენობისა და განაკვეთების შემცირების შედეგად გამარტივდა საგადასახადო ადმინისტრირება როგორც საგადასახადო სამსახურის ორგანოების, ასევე გადამხდელებისათვის საგადასახადო ანგარიში შედგენის დრო. გაიზარდა საგადასახადო შემოსავლები სახელმწიფო ბიუჯეტში. 2004-2010 წწ. გადასახადების აკრეფა გაიზარდა სამჯერ, 2,2 მლრდ. ლარიდან (1,3 მლრდ. დოლარი) 5,8 მლრდ. ლარამდე (3,6 მლრდ. დოლარი). 2005 წლამდე გადასახადების გადახდა მშპ-საგან შეადგენდა 16%-ს, რეფორმის შემდეგ ამ მაჩვენებელმა მიაღწია 23-24%.

გატარებული საგადასახადო რეფორმების ეფექტურობის შესაფასებლად საქართველოში უნდა შევადაროთ ზოგიერთი საყოველთაოდ აღიარებული საერთაშორისო ინდექსი და გადასახადების გადახდის სიმსუბუქისა და ეფექტურობის ძირითადი მაჩვენებელი საქართველოში რეგიონისა და აღმოსავლეთ ევროპის გარდამავალ ქვეყნებთან შედარებით.



გლობალური კონკურენტუნარიანობის ინდექსები, ბიზნესის წარმოების  
სიმსუბუქე და გადასახადების გადახდის სიმსუბუქის ძირითადი მაჩვენებლები<sup>143</sup>

ქვეყნები	გლობ- ალური კონკუ- რენ- ტუნარი- ანობის ინდექსი (WEF)	ბიზნესის წარმოე- ბის სიმსუბუქე (Doing Business)	გადასახა- დების გადა- ხდის რენკინგი (Doing Business)	გადას- ახადე- ბის რაოდე- ნობა	გადასახადე- ბის მომზ- ადებისა და გადახდის დრო (სთ-ბი წელიწ-ში)		ბიზნე- სის საერ- თო საგად ას- ახადო განაკ- ვეთი (%)	საგად ას- ახადო შემოს ავლებ ი მშპს- მიმარ- თ (%)	საგად ას- ახადო და სხვა შემოს ავლებ ი მშპს- მიმარ- თ (%)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	2013-2014	2014	2014	2014	2013	2014	2014	2012	2013
სომხეთი	85	45	41	10	380	321	20.4	18.7	25.6
აზერბაიჯანი	38	80	33	7	214	195	39.8	14.1	36.3
ბულგარეთი	54	38	89	13	454	454	27.0	20.3	35
<b>საქართველო</b>	<b>69</b>	<b>15</b>	<b>38</b>	<b>5</b>	<b>280</b>	<b>362</b>	<b>16.4</b>	<b>23.1</b>	<b>30.3</b>
ლატვია	41	23	24	7	224	193	35.0	13.4	35.9
ლიტვა	42	24	44	11	175	175	42.6	13.9	31
მოლდავეთი	82	63	70	21	181	185	39.7	17.7	37
რუსეთი	53	62	49	7	177	168	48.9	13.0	20.7
სლოვაკეთი	75	37	100	20	207	207	48.6	12.2	33.4
სლოვენია	70	51	42	11	260	260	32.0	17.6	41.8
უკრაინა	76	96	108	(28) 5	390	350	52.9	16.4	32.7
ხორვატია	77	65	36	19	196	208	18.8	19.2	36.9
ესტონეთი	29	17	28	7	81	81	49.3	16.8	35

მოხსენების „ბიზნესის წარმოება 2013: გონივრული მიდგომა მცირე და საშუალო საწარმოების საქმიანობის რეგულირებისადმი“ თანახმად, ბიზნესსაქმიანობისათვის ხელსაყრელი პირობების ხარისხით საქართველო მსოფლიო რეიტინგში ქვეყნების ათეულში შევიდა. საქართველომ თავისი მაჩვენებლები ექვსი მიმართულებით გააუმჯობესა დაწყებული რეფორმებით გადასახადების გადახდის, კრედიტების მიღების, საგარეო სავაჭრო საქმიანობის განხორციელების, ხელშეკრულების შესრულების უზრუნველყოფის, საწარმოების გადახდისუნარიანობის პრობლემის გადაჭრის და ელექტრომომარაგების სისტემაში ჩართვის სფეროში, რითაც რეგიონში საუკეთესო შედეგები აჩვენა<sup>144</sup>.

<sup>143</sup> Источник данных 2-го столбца таблицы - The Global Competitiveness Report 2013–2014, Full Data Edition [http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_GlobalCompetitivenessReport\\_2013-14.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2013-14.pdf), 3-4 столбцов таблицы - Doing Business 2014 [www.doingbusiness.org](http://www.doingbusiness.org), 5-9 столбцов таблицы - World Bank, Data <http://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS/countries>, 10 столбец таблицы - The World Factbook, Taxes and Other Revenues, <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/fields/2221.html>

<sup>144</sup> Страны Восточной Европы и Центральной Азии принимают самые активные меры по улучшению регулирования предпринимательской деятельности, <http://russian.doingbusiness.org/reports/global-reports/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Press-Releases/DB13/DB13ECAPressReleaseRussian.pdf>

მსოფლიო ბანკის კვლევის „ბიზნესის წარმოება 2015“<sup>145</sup> თანახმად საქართველო მსოფლიო რეიტინგში 189 ქვეყანას შორის მე-15 ადგილზეა (ყველაზე მაღალი ადგილი ბიზნესის წარმოების სიმარტივის მიხედვით ცენტრალურ აზიაში). აუცილებელია აღინიშნოს, რომ წინა რეიტინგში 2013 წ. საქართველო მე-8 ადგილზე იყო. გამოკვლევაში აღნიშნულია, რომ საქართველომ 2005 წ. შემდეგ რეგონში ყველაზე მეტი რეფორმა (36) განახორციელა, რაც მსოფლიოში უმაღლესი მაჩვენებელია რუანდის შემდეგ. მას 34 რეფორმით მოსდევს მაკედონიის რესპუბლიკა.

შესაბამისად, რეფორმებმა დადებითად აისახა მსოფლიო ეკონომიკური ფორუმის გლობალური კონკურენტუნარიანობის ინდექსზე, რომელშიც საქართველო ბოლო წლების მანძილზე სტაბილურად იუმჯობესებს მდგომარეობას და 2013-2014 წწ. ანგარიშში 148 ქვეყანას შორის 69-ე ადგილი უჭირავს.

2009 წ. `Forbes Tax Misery & Reform Index` ინდექსის მიხედვით, რომელიც ჩაატარა `Forbes Business & Financial News`-მა, საქართველო შეფასდა, როგორც მეოთხე ქვეყანა მსოფლიოში საგადასახადო ტვირთის მიხედვით ყატარის, არაბეთის გაერთიანებული საემიროებისა და ჰონკონგის შემდეგ. როგორც აღნიშნული იყო, საქართველოში დადგენილია მხოლოდ 5 გადასახადი. შედარებისათვის უნდა აღინიშნოს, რომ მსოფლიოში 2014 წ. გადასახადების რაოდენობის მიხედვით 3 გადასახადი შემოღებული იყო საუდის არაბეთსა და ჰონკონგში; 4 გადასახადი, შესაბამისად, არაბეთის გაერთიანებული საემიროებში, ყატარში, ნორვეგიაში; 5 გადასახადი სინგაპურსა და უკრაინაში (სადაც 2013 წ. იყო 28 გადასახადი); 6 გადასახადი შვედეთში, მექსიკასა და ყაზახეთში; 7-7 გადასახადი დადგენილია 11 ქვეყანაში – ესტონეთში, ლატვიაში, მაკედონიაში, რუსეთში, ბელორუსიაში, აზერბაიჯანში, ჩინეთში, ჩილიში, სამხრეთ აფრიკაში, მალტაში, კირიბატში. როგორც ქვეყნების ჩამონათვალიდან ჩანს, 5 გადასახადზე ნაკლების დადგენის უფლებას საკუთარ თავს მხოლოდ ნავთობმომპოვებელი ქვეყნები აძლევენ, ჰონკონგის გამოკლებით, რომელიც, როგორც „სახელმწიფო ქალაქი“ ისევე, როგორც სინგაპური, შეუდარებელია სხვა ქვეყნებთან მიმართებაში.

ძალზე მნიშვნელოვანი მაჩვენებელია დრო, რომელსაც გადამხდელი ხარჯავს გადასახადის გადასახდელად. საქართველოში 2014 წ. გადასახადის დაფარვისათვის წელიწადში იხარჯებოდა 362 სთ., ამასთან, გასულ 2013 წ. ეს მაჩვენებელი შეადგენდა 280 სთ წელიწადში (ამ მაჩვენებლის გაზრდა საქართველოში შეიძლება აიხსნას ცვლილებებით საშემოსავლო გადასახადსა და სააქციზო გადასახადში,

<sup>145</sup> Doing Business 2015, Going Beyond Efficiency, <http://www.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB15-Chapters/DB15-Report-Overview.pdf>

ნაჩვენებია ქვემოთ). შედარებისათვის აღვნიშნავთ, რომ ესტონეთში, სადაც მოქმედებს 7 გადასახადი, მათი გადახდისათვის დახარჯული დრო 4.5-ჯერ უფრო ნაკლებია, ვიდრე საქართველოში. თუმცა, ზოგადად, ჩვენ მიერ გამოკვლეულ ქვეყანათა ჯგუფში საქართველოსათვის ეს საკმაოდ მისაღები მაჩვენებელია. უნდა აღინიშნოს, რომ ყველაზე მეტი დრო გადასახადების გადახდისათვის იხარჯება ბრაზილიაში – 2600 საათი წელიწადში.

ბიზნესისათვის გადასახადის საერთო განაკვეთი საქართველოში მსოფლიოში ერთ-ერთი ყველაზე დაბალია 16,5%, ქვეყანათა მოყვანილ ჯგუფში უმცირესი განაკვეთი აქვს ხორვატიას – 18,8%. საერთოდ, დაბეგვრის დაბალი განაკვეთები აქვთ ნავთობმომპოვებელ ქვეყნებს. საქართველოს შემთხვევაში დაბეგვრის ასეთი განაკვეთი უნდა შეფასდეს დადებითად მშპ-ს საგადასახადო შემოსავლების მაჩვენებლებთან შედარებისას, სადაც საქართველოს 23% აქვს და ეს ყველაზე მაღალი მაჩვენებელია ქვეყანათა შესადარებელ ჯგუფში. უნდა აღინიშნოს, რომ ევროპასა და ცენტრალურ აზიაში ეს მაჩვენებელი 2012 წ. შეადგენდა 19,1%<sup>146</sup>. საინტერესოა, ასევე, მშპ-ს მიმართ საგადასახადო შემოსავლებისა და მშპ-ს მიმართ საგადასახადო და ყველა სხვა შემოსავლის შედარება (თუმცა, ხელმისაწვდომი მონაცემები განსხვავდებიან 1 წლით), იმიტომ, რომ საქართველოში საგადასახადო შემოსავლებმა საგადასახადო და სხვა შემოსავლებთან შედარებით შეადგინა 77%, მაშინ, როდესაც მოცემული ჯგუფის ქვეყნებში საერთო შემოსავლები აღემატება სუფთა საგადასახადო შემოსავლებს 2-ჯერ და მეტად, როგორც ლატვიაში, ლიტვაში, აზერბაიჯანში, მოლდავეთში. ეს პირდაპირი მტკიცებაა იმისა, რომ საქართველოში მკვეთრად შემცირდა ყველა სხვა გადასახადი და მოსაკრებელი. მოყვანილი მაჩვენებლებით აშკარაა, შეიძლება ვამტკიცოთ, რომ საქართველოში გადასახადების შემცირებამ და საგადასახადო ადმინისტრირების გამარტივებამ მიგვიყვანა საგადასახადო სისტემის ეფექტიანობის სასურველ ზრდამდე, რომელიც გამოიხატება, აგრეთვე, გადასახადების შეგროვებაში.

საინტერესოა, აგრეთვე, ყურადღება მივაქციოთ ეკონომიკური თავისუფლების ინდექსს და შესადარებელი ქვეყნების ჯგუფის ძირითად მაკროეკონომიკურ მაჩვენებლებს.

<sup>146</sup> World Bank, Data <http://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS/countries>

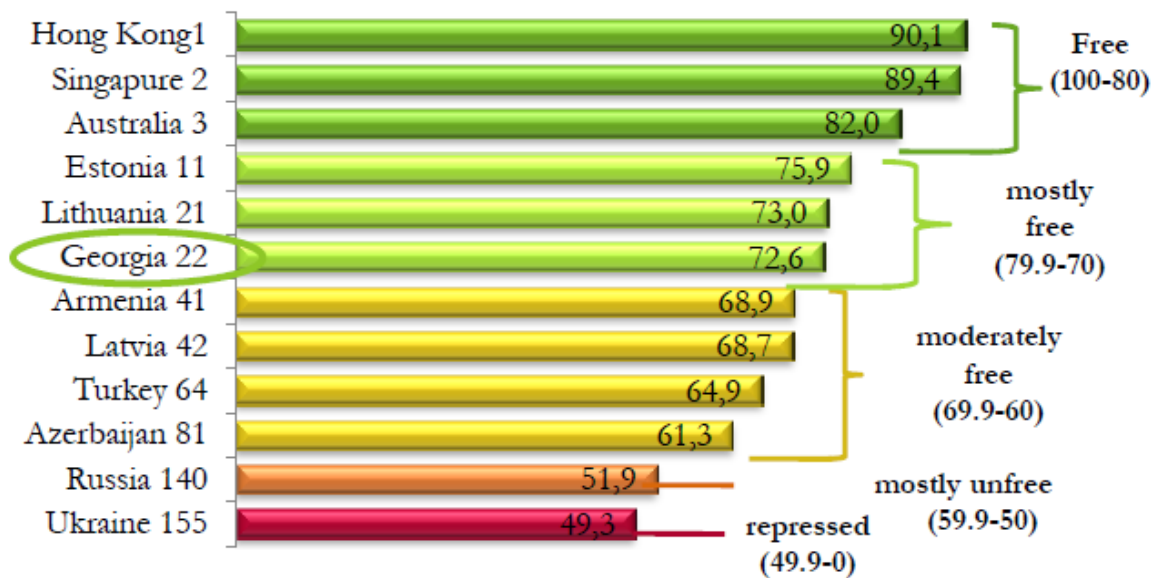
ეკონომიკური თავისუფლების ინდექსი და შესადარებელი ქვეყნების ჯგუფის ძირითადი მაკროეკონომიკური მაჩვენებლები (შეფასებულია 2015 წ.)<sup>147</sup>

ქვეყნები	ეკონომიკური თავისუფლების ინდექსი <sup>148</sup>	კორპორატიული გადასახ. განაკვ. (%)	მშპ (მლრდ. დოლ.)	მშპ ერთ სულ მოსახლეზე (დოლ.)	ინფლაცია (%)	პირდ. უცხ. ინვესტ. ნაკადი	გადასახადები მშპ-სთან მიმართ. (%)	სახელმწიფო ხარჯები მშპ-სთან მიმართ. (%)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
სომხეთი	52 (67.1)	20.0	20.4	6191	5.8	370	22.0	23.9
აზერბაიჯ.	85 (61.0)	20.0	102.8	11044	2.4	2632	12.7	36.7
ბულგარეთი	55 (66.8)	10.0	105	14499	0.4	1450.4	26.5	34.4
<b>საქართველო</b>	<b>22 (73.0)</b>	<b>15.0</b>	<b>27.6</b>	<b>6145</b>	<b>-0.5</b>	<b>1009.7</b>	<b>25.5</b>	<b>29.6</b>
ლატვია	37 (69.7)	15.0	38.9	19120	0.0	808.3	27.6	36.9
ლიტვა	15 (74.7)	15.0	67.6	22747	1.2	531.1	16.0	35.9
მოლდავეთი	111 (57.5)	12.0	13.3	3736	4.6	231.3	32.0	40.1
რუსეთი	143 (52.1)	20.0	2556.2	17884	6.8	79262	28.7	37.5
სლოვაკეთი	50 (67.2)	22.0	133.1	24605	1.5	591	28.5	38.7
სლოვენია	88 (60.3)	17.0	57.4	27900	1.6	- 678.6	37.4	59.4
უკრაინა	162 (46.9)	18.0	336.8	7423	-0.3	3771	38.9	49.0
ხორვატია	81 (61.5)	20.0	77.9	18191	2.2	580.1	22.6	42.2
ესტონეთი	8 (76.8)	21.0	29.8	23144	3.5	949.8	32.5	39.5

საგულისხმოა, რომ ეკონომიკური თავისუფლების ინდექსის მიხედვით საქართველო 22-ე ადგილზეა, ეს შეესაბამება შედარებით თავისუფალი ქვეყნების ჯგუფს (მეორე ჯგუფი რეიტინგში -79.9 – 70, ხოლო თავისუფალი ქვეყნების ჯგუფში – 80-100 ქულა). შესადარებელი ქვეყნების ჯგუფში შედარებით მაღალი მაჩვენებელი აქვს ესტონეთს – მე-8 ადგილი. ეკონომიკური თავისუფლების ინდექსის კვლევაში საქართველო ასევე გამოირჩევა და წინა პოზიციებს იკავებს მშპ-სთან მიმართებაში გადასახადების მაჩვენებლებისა და ქვეყანაში პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების ნაკადის მიხედვით.

<sup>147</sup> Index of Economic Freedom, Index Data 2015, <http://www.heritage.org/index/explore?view=by-variables>

<sup>148</sup> По индексу экономической свободы, свободны -100-80 баллов, более свободны-79.9 - 70 , в среднем свободны - 69.9-60, наиболее несвободные - 59.9 -50, подавленные -49.9-40, не ранжированные ниже 40, <http://www.heritage.org/index/explore?view=by-variables>



გრაფიკი 4. ეკონომიკური თავისუფლების ინდექსი, 2014 წ. <sup>149</sup>

ზოგადად, ბიზნეს და საინვესტიციო გარემოს დახასიათებისათვის მიზანშეწონილია მივმართოთ მსოფლიო ეკონომიკური ფორუმის (მეფ) მსოფლიო პრაქტიკაში საყოველთაოდ მიღებულ გლობალური კონკურენტუნარიანობის ინდექსს (გკი). 2013-2014 წწ. საქართველო მსოფლიოს 148 ქვეყანას შორის WEB გკი-ს მიხედვით 72-ე ადგილზეა, ამასთან, წარსულ რეიტინგთან შედარებით (2012-2013 წწ) აიწია 5 პოზიციით (სომხეთს უკავია 79-ე ადგილი, ამასთან, წარსულ რეიტინგთან შედარებით (2012-2013 წწ.) აიწია 3 პოზიციით) <sup>150</sup>. გლობალური კონკურენტუნარიანობის რეიტინგში 2014-2015 წწ. საქართველომ დაიკავა 69-ე ადგილი 144 ქვეყანას შორის (სომხეთმა 85-ე ადგილი) <sup>151</sup>.

<sup>149</sup> Georgian Economic Outlook 2014, Georgia in International Ratings, [http://economy.ge/uploads/meniu\\_publicaciebi/ouer/OUTLOOK\\_\\_2013\\_1ENG.pdf](http://economy.ge/uploads/meniu_publicaciebi/ouer/OUTLOOK__2013_1ENG.pdf)

<sup>150</sup> The Global Competitiveness Report 2013–2014, page 15, [http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_GlobalCompetitivenessReport\\_2013-14.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2013-14.pdf)

<sup>151</sup> The Global Competitiveness Report 2014 – 2015, <http://www.weforum.org/reports/global-competitiveness-report-2014-2015>

**ქვეყნების ძირითადი მაჩვენებლები გლობალური WEB კონკურენტუნარიანობის ინდექსების მიხედვით (2014-2015 წწ.)**

ქვეყნები	გლობალური კონკურენტუნარიანობის ინდექსი	ქვეყნის რეიტინგი	სახ. რეგრესიის ტვირთი	გადასახ. საერთო განაკვეთი ქვეყნის რეგრესიის ტვირთის სიდიდე	საბაჟო პროცედურების ტვირთი	სავაჭრო ტარიფები	დაბეგვრის გაველენა ინვესტიციებზე	დაბეგვრის გაველენა ნაყოფიერებაზე (მწარმოებლურობაზე)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
სომხეთი	79	95	34	76 (38.8)	123	40	96	78
აზერბაიჯ.	39	65	21	78 (40.0)	119	86	76	70
ბულგარეთი	57	63	105	34 (28.7)	78	4	103	109
<b>საქართველო</b>	<b>72</b>	<b>80</b>	<b>10</b>	<b>10 (16,5)</b>	<b>12</b>	<b>32</b>	<b>24</b>	<b>29</b>
ლატვია	52	57	79	69 (36.6)	54	4	83	115
ლიტვა	48	46	107	96 (43.7)	43	4	114	120
მოლდავეთი	89	111	122	40 (31.2)	108	54	126	136
რუსეთი	64	39	120	124 (54.1)	124	103	125	122
სლოვაკეთი	78	29	139	110 (47.9)	53	4	122	131
სლოვენია	62	37	136	58(34.7)	33	4	127	134
უკრაინა	84	99	137	126 55.4)	140	41	145	140
ხორვატია	75	58	143	44 (32.8)	62	44	143	143
ესტონეთი	32	31	11	136 (67.3)	14	4	13	25

სახელმწიფო რეგულირების მიხედვით 2012-2013 წწ. 148 ქვეყანას შორის მე-10 ადგილზეა (სომხეთი, შესაბამისად, 34-ეზე). ეთიკური ბიზნესქცევის მიხედვით საქართველო 67-ე ადგილზე (სომხეთი, შესაბამისად, 81-ეზე). ანტიმონოპოლური პოლიტიკის ეფექტურობის მიხედვით საქართველო 138-ე ადგილზე (სომხეთი, შესაბამისად, 97-ეზე). ინვესტირების სტიმულირებაზე დაბეგვრის გაველენის მიხედვით საქართველო 24-ე ადგილზე იმყოფება (სომხეთი, შესაბამისად, 96-ეზე). დაბეგვრის საერთო განაკვეთის მიხედვით საქართველო იმყოფება მე-10 ადგილზე (სომხეთი, შესაბამისად, 76-ეზე). საბაჟო ადინისტრირების სიმძიმით საქართველო მე-12 ადგილზეა (სომხეთი, შესაბამისად, 123-ეზე). მუშაობის სტიმულზე დაბეგვრის გაველენის მიხედვით საქართველო 29-ე ადგილზეა (სომხეთი, შესაბამისად, 78-ეზე).

საგადასახადო გარდაქმნების წარმატება საქართველოში მეტწილად აიხსნება კორუფციასთან სისტემური ბრძოლით, იმიტომ, რომ ბიზნესი და მოსახლეობა გამოყვანილია ეკონომიკური კორუფციის საცეცხებიდან. ეს კიდევ ერთხელ მიუთითებს საქართველოში რეფორმების კომპლექსური მიდგომის ეფექტიანობაზე, რაც გარდა სხვადასხვა მეთოდისა და მიდგომის შერწყმით. ჯერ ერთი, გამოსაყოფია

ე.წ. ბლიც-მიდგომა, რაც გულისხმობს რეფორმების გატარებას სრაფი ნაბიჯებით მოკლე დროში და ერთდროულად ყველა სექტორში. მეორეც, კორუფციასთან საყოველთაო ბრძოლის პრინციპი. საგადასახადო სფეროში სტრუქტურული და ინსტიტუციონალური რეფორმები ტარდებოდა იმგვარად, რომ პრევენციულად გამორიცხულიყო კორუფციის შესაძლებლობა. მნიშვნელოვან ანტიკორუფციულ ინსტიტუტს საქართველოში წარმოადგენს ბიზნეს-ომბუდსმენი, რომელიც მოწოდებულია დაიცვას ბიზნესის ინტერესები სახელმწიფო ორგანოებთან შექმნილი სირთულეებისა და პრობლემების შემთხვევაში.

საქართველოში საგადასახადო რეფორმის წარმატების საწინდრად იქცა საგადასახადო ურთიერთობების ჰარმონიზაცია. შავი ზღვის ეკონომიკური თანამშრომლობის (BSEC) სპეციალურ მოხსენებაში „BSEC-ის ქვეყნებში საგადასახადო სისტემის სრულყოფა“ მითითებულია: „საგადასახადო ურთიერთობების ჰარმონიზაცია ეს არის, როგორც წესი, საგადასახადო რეფორმაზე დაბეგვრის მონაწილე ყველა მხარის შეუთავსებელი, ან, პირდაპირ საწინააღმდეგო ინტერესებისა და შეხედულებების მაქსიმალური დაახლოება... იგი განწირულია ჩასავარდნად, თუ მოსახლეობა მას არ ჩათვლის ყოველმხრივ აუცილებლად და სამართლიანად, და ამ კუთხით, ყველა სტადიასა და ეტაპზე მტკიცედ არ დაუჭერს მას მხარს“<sup>152</sup>. საგადასახადო რეფორმა საქართველოში შეესაბამება საგადასახადო ურთიერთობების ჰარმონიზაციის მოცემულ კრიტერიუმებს. იმავე მოხსენებაში აღნიშნულია, რომ საგადასახადო ურთიერთობების ჰარმონიზაციის კომპლექსური პრობლემა დიდად არის დამოკიდებული საგადასახადო რეფორმის სტრატეგიისა და ტაქტიკის სწორ არჩევანზე, ... დარღვევებზე. . . მკაფიო რეაგირებისა და მათი სწრაფი კორექტირების უნარზე წინასწარ გათვლებში აუცილებელი შესწორებების შეტანის გზით<sup>153</sup>. ამ მნიშვნელოვან მიდგომებს საგადასახადო რეფორმის პროცესში საქართველომ ასევე გაუძღო.

უნდა აღინიშნოს, აგრეთვე, რეფორმის ზოგი არც მთლად დადებითი შედეგი, ვინაიდან ძირეული ცვლილებები ისეთ რთულ სისტემაში, როგორცაა საგადასახადო სისტემა, არ შეიძლება იყოს ყოველმხრივ აბსოლუტურად დადებითი. დადებითი შედეგი უდავოა, მაგრამ არის გარკვეული ფარდობითი დანახარჯები. ასე, მაგალითად, საგადასახადო სისტემის გამარტივებითა და ზემოთ წარმოდგენილი სხვა უპირატესობებით, საგადასახადო სისტემამ დაკარგა გარკვეული მოქნილობა და მანევრირების უნარი და საგადასახადო შემოსავლების აუცილებე-

<sup>152</sup> Доклад «Совершенствование налоговой системы в странах ЧЭС», стр. 17. Текст доклада принят на 37-ом заседании Комитета по экономическим, торговым, технологическим и экологическим вопросам Черноморского экономического сотрудничества в Тбилиси 12.10.2011 г., и утверждён на 39-ой Генеральной Ассамблее в Ереване 23.05.2011 г. [www.pabsec.org/pabsec/files/3-EC37-REPORT-11%20RUS.docx](http://www.pabsec.org/pabsec/files/3-EC37-REPORT-11%20RUS.docx)

<sup>153</sup> Доклад «Совершенствование налоговой системы в странах ЧЭС», стр. 17. [www.pabsec.org/pabsec/files/3-EC37-REPORT-11%20RUS.docx](http://www.pabsec.org/pabsec/files/3-EC37-REPORT-11%20RUS.docx)

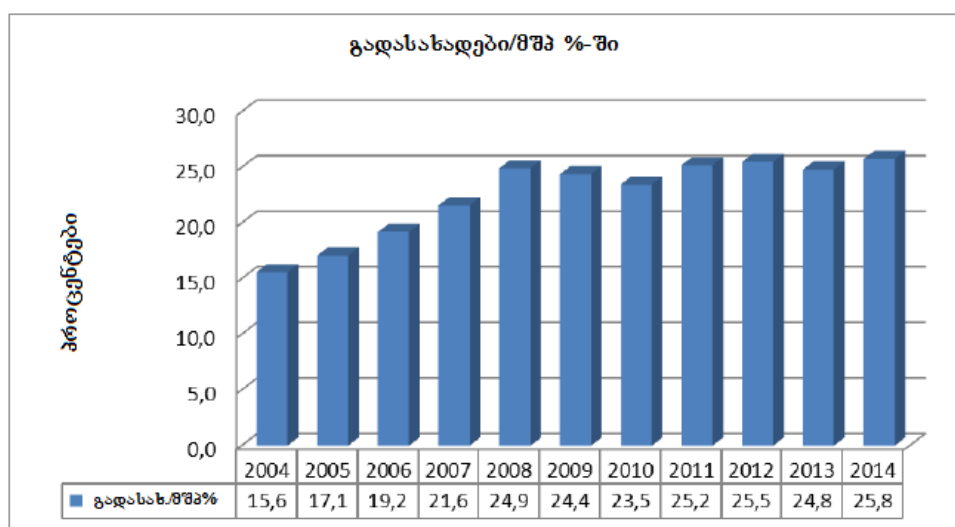
ლი გაზრდის პოტენციალი. მაგალითად, საგადასახადო შემოსავლების აუცილებელი დონის უზრუნველსაყოფად საგადასახადო განაკვეთების გამარტივებისა და შემცირების რეფორმებთან ერთად საქართველოში რეფორმების მიმდინარეობისას აუცილებელი გახდა შეჩერებულიყო საგადასახადო კოდექსით ადრე გათვალისწინებული ფიზიკური პირების საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთის შემცირება 2013 წ. 20%-დან 18%-მდე, ხოლო შემდეგ 2014 წ. 15%-მდე. 2013 წ. გათვალისწინებული საგადასახადო განაკვეთის შემცირების ნაცვლად შემოდებული იქნა დაუბეგრავე მინიმუმი. პირებმა, რომლებსაც აქვთ ხელფასის სახით დაბეგრილი თანხა არაუმეტეს 6000 ლარისა წელიწადში, შეუძლიათ მოითხოვონ 1800 ლარის გამოქვითვა. ამასთან ერთად გაზრდილია აქციზები, ჯერ თამბაქოს ნაწარმზე, 2013 წ. 1 სექტემბრიდან საქართველოში გაიზარდა აქციზები თამბაქოს ნაწარმზე. სააქციზო გადასახადი ფილტრიან სიგარეტებზე გაიზარდა 0,15 ლარით (დაახლოებით 9 ცენტი), ხოლო უფილტრო სიგარეტებზე – 0,05 ლარით (დაახლოებით 3 ცენტი). 2014 წ. გაიზარდა აქციზები ლუდსა და ალკოჰოლურ სასმელებზე. ასე, მაგალითად, ალკოჰოლურ ლუდზე გაიზარდა 0,4 ლარიდან 0,6 ლარამდე 1 ლიტრზე და გაიზარდა სააქციზო განაკვეთები ეთილის სპირტსა და ალკოჰოლურ სასმელებზე, მათ შორის ვისკზე, არაყზე, რომზე, ჯინზე და ლიქიორზე. გაზრდამდე 1 ლიტრზე გადასახადი შეადგენდა 2,5 ლარიდან 5 ლარამდე, ახლა 5-დან 10 ლარამდე<sup>154</sup>. მოყვანილი მაგალითები ამტკიცებს ზემოთ ხსენებულ დასკვნას მანევრირების დაკარგვისა და საგადასახადო შემოსავლების პოტენციალის გაზრდის შესაძლებლობის დაკარგვის შესახებ წინასწარ დეკლარირებული მიდგომებისაგან გარკვეული დაშორების გარეშე.

<sup>154</sup> В Грузии увеличены акцизы на пиво и алкоголь, <http://ratvakan.com/news/121718.html>



## 2.2. საქართველოში გადასახადების ზრდის სტრუქტურა და დინამიკა

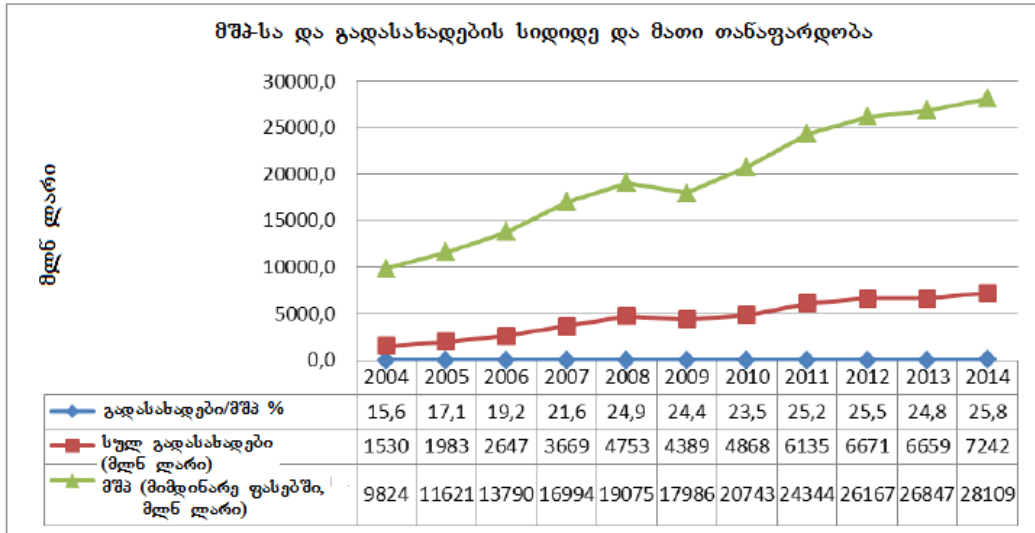
საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო ადმინისტრირების ღრმა რეფორმირებამ თავისი ასახვა ჰპოვა საქართველოს გადასახადების დინამიკისა და სტრუქტურაში. ამის აშკარა დასტურია გადასახადების წინმსწრები ტემპები მშპ-ს ზრდასთან შედარებით, საკვლევის 10 წლისათვის ქვეყნის მშპ გაიზარდა 2,9-ჯერ, ხოლო გადასახადების სიდიდე – 4,7-ჯერ.



გრაფიკი 5. გადასახადების თანაფარდობა მშპ-სთან<sup>155</sup>

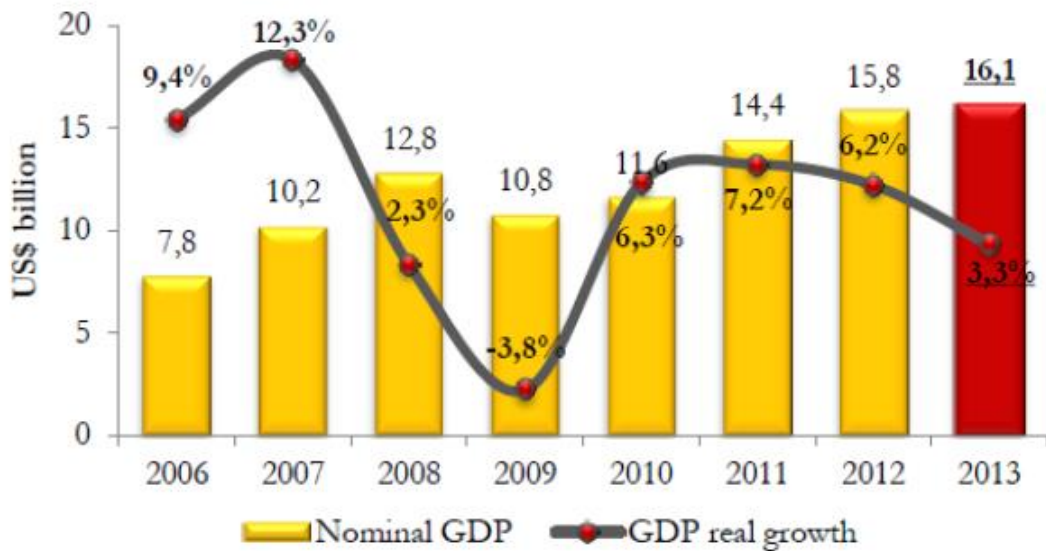
ეს ბუნებრივია აისახა გადასახადების მშპ-სთან თანაფარდობაზე, საკვლევი პერიოდისათვის ეს მაჩვენებელი გაიზარდა დაახლოებით 10 პროცენტული პუნქტით. თუ 2004 წელს ის შეადგენდა 15,6%-ს, 2014 წლისათვის მან 25%-ს გადააჭარბა.

<sup>155</sup> გრაფიკი აგებულია National Statistics Office of Georgia, Government Finance Statistics, General Government budget-ის მონაცემების მიხედვით. 2014 წლის მშპ-ს მაჩვენებელი წინასწარი მონაცემებითაა აღებული. [http://geostat.ge/index.php?action=page&p\\_id=314&lang=eng](http://geostat.ge/index.php?action=page&p_id=314&lang=eng)



გრაფიკი 6. მშპ-ის, გადასახადების სიდიდე და მათი თანაფარდობა<sup>156</sup>

ზემოთმოთხრობულ ტენდენციებზე მეტყველებს აგრეთვე ისიც, რომ 2009 წელს ღრმა ვარდნისა და მსოფლიო ფინანსურ-ეკონომიკური კრიზისის პერიოდში გადასახადების აკრეფვის ცარდნის დონე გაცილებით დაბალი იყო, ვიდრე მშპ-ის ვარდნის დონე, შედეგად გადასახადების მშპ-სთან თანაფარდობის მაჩვენებლის ვარდნას 2009-2010 წლებში კრიზისამდელ 2008 წლის პერიოდთან შედარებით არ გადაუჭარბებია 1,4 პროცენტული პუნქტისათვის და შენარჩუნდა 23,5%-ის დონეზე.



გრაფიკი 7. მშპ-ის დინამიკა (მლნ აშშ დოლარი)<sup>157</sup>

საქართველოს მშპ-ის დინამიკამ, ისევე როგორც მრავალ ქვეყანაში, ასახა მსოფლიო ეკონომიკურ კრიზისის გავლენა და განსაკუთრებით პოსტკრიზისული განვი-

<sup>156</sup> გრაფიკი აგებულია National Statistics Office of Georgia, Government Finance Statistics, General Government budget-ის მონაცემების მიხედვით. 2014 წლის მშპ-ს მაჩვენებელი წინასწარი მონაცემებითაა აღებული. [http://geostat.ge/index.php?action=page&p\\_id=314&lang=eng](http://geostat.ge/index.php?action=page&p_id=314&lang=eng)

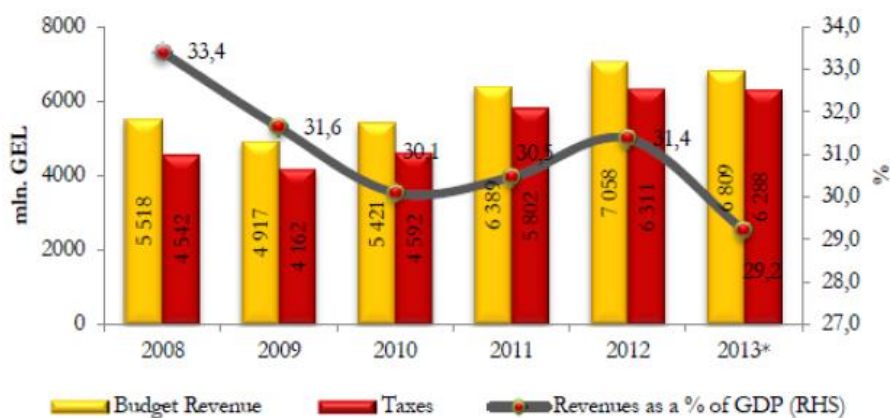
<sup>157</sup> Georgian Economic Outlook, Ministry of Economy and Sustainable Development of Georgia, [http://www.economy.ge/uploads/meniu\\_publicaciebi/ouer/OUTLOOK\\_\\_2013\\_1ENG.pdf](http://www.economy.ge/uploads/meniu_publicaciebi/ouer/OUTLOOK__2013_1ENG.pdf)

თარების განსაკუთრებულობები. უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოსათვის დამახასიათებელია როგორც გლობალური ფაქტორების, ისე კრიზისის გავლენის რეგიონული ფაქტორების ზემოქმედება. ეკონომიკის ვარდნაზე მნიშვნელოვანი გავლენა მოახდინა კაპიტალის ტრანსსასაზღვრო მოძინების მნიშვნელოვანმა შემცირებამ, პირდაპირი ინვესტიციების ჩართვით. განსაკუთრებით უნდა აღინიშნოს საქართველოს ეკონომიკის მნიშვნელოვანი დამოკიდებულება მიგრანტების ტრანსფერტებზე (ფულად გზავნილებზე). საქართველოს საგარეო შოკებს უნდა დაემატოს 2008 წლის საქართველო-რუსეთის კონფლიქტი (2008 წლის ხუთდღიანი ომი). ამგვარად, საქართველოს ეკონომიკის ზრდის ტემპების მნიშვნელოვანი შეფერხება 2008 წელს ორმაგი საგარეო შოკის შედეგი იყო – ერთი მხრივ, საქართველოს მსოფლიო ფინანსურ-ეკონომიკური კრიზისის ნეგატიური ზემოქმედების ქვეშ მოექცა, ხოლო მეორე მხრივ, ქვეყანა სერიოზულად დაზარალდა რუსეთთან სამხედრო კონფლიქტის შედეგად 2008 წლის აგვისტოში. მსოფლიო ბაზრებზე მოთხოვნისა და ფასების შემცირება საქართველოს საექსპორტო მიწოდების ღირებულებით მოცულობაზე აისახა. კრიზისის გავლენას ყველა მეტად განიცდიდა ისეთი დარგები, როგორცაა მშენებლობა, ტრანსპორტი და სოფლის მეურნეობა. საგარეო შოკების მითითებულ ფაქტორებთან ერთად, კრიზისმა გარკვეული სახით ასევე გამოავლინა საქართველოს ეკონომიკაში შიგა წინააღმდეგობა და დისპროპორცია.

საქართველოს მნიშვნელოვანი ეკონომიკური და ჰუმანიტარული ზარალი რუსეთთან სამხედრო კონფლიქტის შედეგად საფუძვლად დაედო საქართველოსადმი მასშტაბური ფინანსური დახმარების შეთავაზებას. ამ გარემოებამ საკმაოდ ძლიერ შეარბილა პირდაპირი უცხოური ინვესტიციებისა და ფულადი გზავნილების მკვეთრი შემცირებისა და ექსპორტის ვარდნის გავლენა. მასშტაბურმა საგარეო ფინანსურმა რესურსმა შესაძლებელი გახადა ქვეყანაში სიტუაციის სტაბილიზაცია და დაფინანსების საგარეო წყაროებზე ქვეყნის იმთავითვე ძლიერი დამოკიდებულების შერბილება. 2008 წლის ოქტომბერში ჩატარებულმა დონორთა კონფერენციამ მსოფლიო ბანკის ეგიდით საქართველოს 2011 წლის ბოლომდე გამოყოფილ ფინანსური დახმარების სახით 4,5 მლრდ დოლარი (აქედან, 2,5 მლრდ დოლარი შეადგენდა გრანტს, დანარჩენი კი კრედიტს) რუსეთთან სამხედრო კონფლიქტის შედეგების დასაძლევად და მაკროეკონომიკური სტაბილიზაციის უზრუნველსაყოფად. 2008 წლის შემოდგომაზე საერთაშორისო სავალუტო ფონდმა საქართველოს გამოყოფილ 750 მლნ დოლარის ოდენობის კრედიტი, ხოლო 2009 წლის აგვისტოში ეს თანხა კიდევ 423 მლნ დოლარით გაიზარდა. შედეგად, საქართველოსადმი გამოყოფილმა სსფ-ის მთლიანი კრედიტის ოდენობა გაიზარდა 1,17 მლრდ დოლარამდე, ხოლო სესხის დაფარვის ვადა გაგრძელდა 15 თვით, 2011

წლის იენისამდე.<sup>158</sup> იმავე წყაროს მონაცემებით, საქართველოს მიმართ საერთაშორისო თანამეგობრობის დახმარების მოცულობამ 2008-2011 წლებში «Standard & Poor's»-ის შეფასებით 5,7 მლრდ დოლარი შეადგინა, ანუ ქვეყნის 2010 წლის მშპ-ს დაახლოებით ნახევარი. ამგვარი მასშტაბის ფინანსურმა დახმარებამ საქართველოს მთავრობას საშუალება მისცა მოეხდინა ქმედითი ანტიკრიზისული ღონისძიებების რეალიზება, ეფექტიანად განეხორციელებინა მასშტაბური ეკონომიკური ვარდნისა და სოციალური არეულობის თავიდან აცილების პოლიტიკა. ყოველივე ამან ხელი შეუწყო მაკროეკონომიკური სიტუაციის სტაბილიზაციას და კრიზისული შედეგების დაძლევის, ასევე უცხოელი ინვესტორების ინტერესების გაღვივებას საქართველოს ეკონომიკისადმი 2009 წლის მეორე ნახევრისათვის.

ზემოთმითითებული სიტუაცია არსებითად დადებითად აისახა საქართველოს ეკონომიკის კრიზისულ და პოსტკრიზისულ განვითარებაზე. შედარებისათვის საკმარისია მივუთითოდ, რომ სომხეთში მსოფლიო ფინანსურ-ეკონომიკური კრიზისის ზეგავლენით მშპ-ს ვარდნამ 2009 წელს შეადგინა 14,1%<sup>159</sup>, ეს ყველაზე ცუდი მაჩვენებელია ლატვიასთან (-18%), უკრაინასთან (-14,8%), ლიტვასთან (-14,7%) და ესტონეთთან (-14,7%) ერთად.



გრაფიკი 8. ბიუჯეტის შემოსავლები, საგადასახადო შემოსავლების ჩათვლით<sup>160</sup>

ეკონომიკური სიტუაციის სტაბილიზაცია, მსოფლიო ფინანსურ-ეკონომიკური კრიზისის შედეგების დაძლევა და საქართველოს სახელმწიფო ფინანსების ეფექტიანობის ამაღლება დიდწილად განაპირობა საქართველოს საგადასახადო სისტემის რეფორმამ. ამის პირდაპირ ასახვას წარმოადგენს ბიუჯეტის საერთო შემოსავლებში საგადასახადო შემოსავლების დონის მნიშვნელოვანი ზრდა.

<sup>158</sup> საქართველოს ეკონომიკა „ორმაგი საგარეო შოკის“ პირობებში 2008-2009 წლებში. <http://cc-sauran.kz/rubriki/economika/115-ekonomika-gruzii-2008-2009.html>

<sup>159</sup> World Bank, Data, GDP growth (annual %), <http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.KD.ZG?page=1>

<sup>160</sup> Georgian Economic Outlook, Ministry of Economy and Sustainable Development of Georgia, [http://www.economy.ge/uploads/meniu\\_publicaciebi/ouer/OUTLOOK\\_\\_2013\\_1ENG.pdf](http://www.economy.ge/uploads/meniu_publicaciebi/ouer/OUTLOOK__2013_1ENG.pdf)

მაგალითად, თუ 2004 წელს მთლიან შემოსავლებში გადასახადების წილად თუ მოდიოდა დაახლოებით 67%, 2011 წლის დასაწყისიდან, ე.ი., საქართველოს ახალი საგადასახადო კოდექსის ძალაში შესვლის შემდეგ, ამ მაჩვენებელმა შეადგინა 88-90%. ეს აგრეთვე მოწმობს ყველა სახის სავალდებულო შენატანებისა და გადახდების მკვეთრ შემცირებას. ქვეყნების რეიტინგში გადასახადებისა და სხვა სახის შემოსავლების მაჩვენებლების მიხედვით საქართველო 2015 წლის მდგომარეობით იკავებს 81-ე ადგილს მსოფლიოში 178 ქვეყანას შორის <sup>161</sup> .

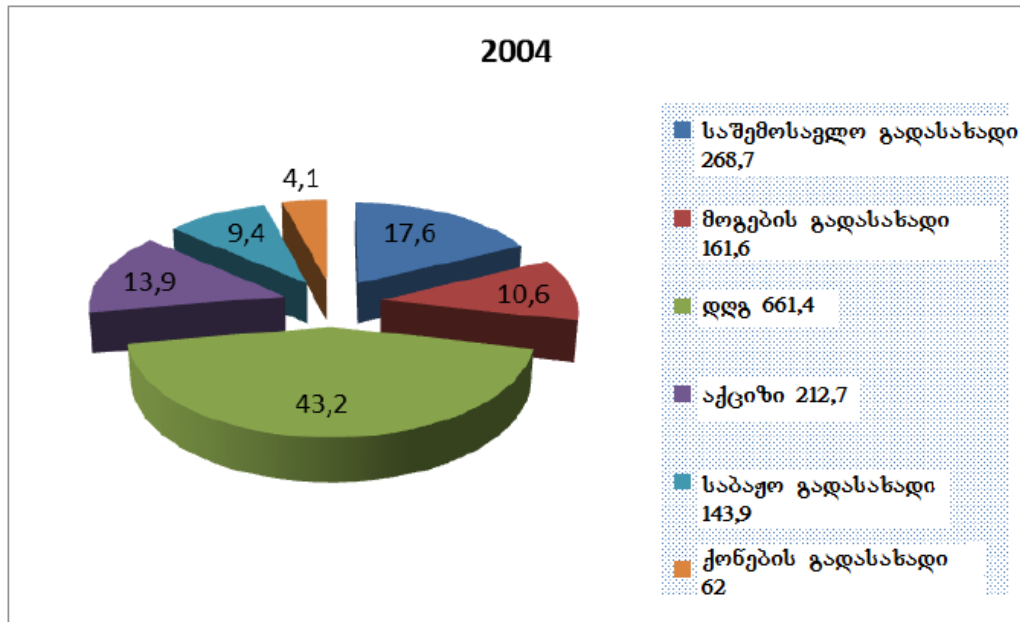
---

<sup>161</sup> Taxes and other revenues 2015 Country Ranks, By Rank. SOURCE: CIA World Factbook 2015  
[http://www.photius.com/rankings/2015/economy/taxes\\_and\\_other\\_revenues\\_2015\\_0.html](http://www.photius.com/rankings/2015/economy/taxes_and_other_revenues_2015_0.html) SOURCE: CIA World Factbook 2015

მაჩვენებლები	წლები										
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
მშპ (მიმდინარე ფასებში)	9 824,0	621,0	790,0	994,0	19074,9	17986	20743,4	24344	26167,3	26847,4	28109,2
მშპ-ის ზრდა (%)	5,9	9,6	9,4	12,3	2,6	-3,7	6,3	7,2	6,2	3,3	4,7
შემოსავლები	2266,9	2828,9	3850,2	4972,7	5854,2	5264,5	5865,8	6873,652	7560	7434,3	8049,4
ეველა გადასახადი	1530,2	1982,8	2646,6	3669	4752,7	4388,9	4867,5	6134,8	6671,0	6659,3	7241,6
გადასახადები/მშპ (%)	15,6	17,1	19,2	21,6	24,9	24,4	23,5	25,2	25,5	24,8	25,8
გადასახადები/შემოსავლები (%)	67,5	70,1	68,7	73,8	81,2	83,4	83,0	89,3	88,2	89,6	90,0
საშემოსავლო გადასახადი	268,7	290,7	386,0	526,9	1296,3	1118,9	1202,1	1551,1	1764,8	1934,2	1938,8
საშ.გადასახადი/გადასახადები (%)	17,6	14,7	14,6	14,4	27,3	25,5	24,7	25,3	26,5	29,0	26,8
მოგების გადასახადი	161,6	210,3	341,1	554,6	592,1	517,7	575,9	832,3	851,0	806,5	828,9
მოგების გადას/გადასახადები (%)	10,6	10,6	12,9	15,1	12,5	11,8	11,8	13,6	12,8	12,1	11,4
დღგ	661,4	987,4	1332,7	1973,7	2069,0	2051,7	2203,1	2784,4	3040,3	2847,8	3298,5
დღგ/გადასახადები (%)	43,2	49,8	50,4	53,8	43,5	46,7	45,3	45,4	45,6	42,8	45,5
აქციზები	212,7	306,8	364,2	428,6	518,5	443,2	560,8	615,0	659,6	722,3	810,2
აქციზები/გადასახადები (%)	13,9	15,5	13,8	11,7	10,9	10,1	11,5	10,0	9,9	10,8	11,2
საბაჟო გადასახადი	143,9	124,2	132,4	52,0	51,9	35,9	70,4	93,3	90,1	89,4	94,9
საბაჟო გადასახ/გადასახადი (%)	9,4	6,3	5,0	1,4	1,1	0,8	1,4	1,5	1,4	1,3	1,3
ქონების გადასახადი	62,0	60,4	85,9	107,9	131,9	160,4	191,7	220,4	230,0	230,9	245,9
ქონების გადასახ/გადასახადები(%)	4,1	3,0	3,2	2,9	2,8	3,7	3,9	3,6	3,4	3,5	3,4

ცხრილი 7. საქართველოს მშპ-ი<sup>162</sup>სა და გადასახადების მაჩვენებლები 2004-2014 წლებისათვის (მლნ ლარი)

<sup>162</sup> ცხრილის მაჩვენებლები გამოთვლილია შემდეგი წყაროების მიხედვით: National Statistics Office of Georgia, Government Finance Statistics, General Government budget <http://geostat.ge/index.php?action=page&id=314&lang=eng>.



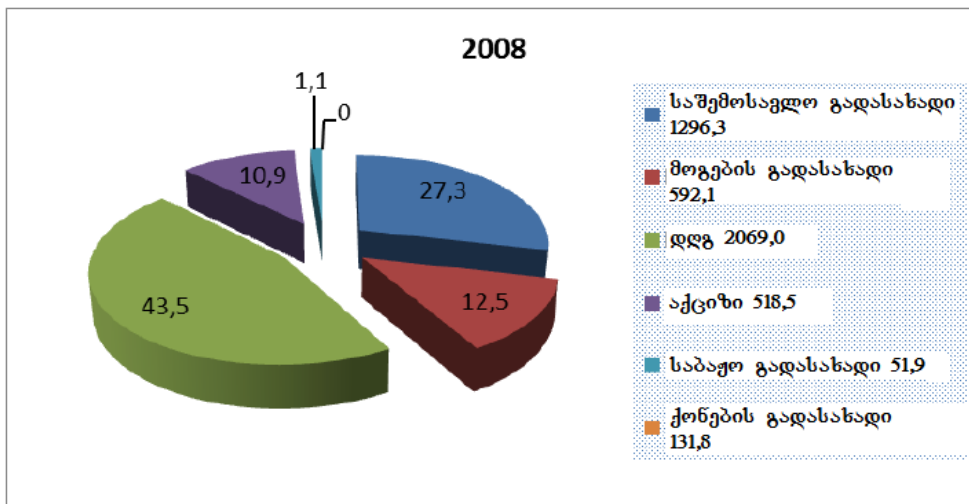
გრაფიკი 9. გადასახადების სტრუქტურა საქართველოში 2004 წელს (ლიაგრამაზე მხვენებლები მოცემულია პროცენტებში, ხოლო აღნიშვნებზე – მლნ ლარში)<sup>163</sup>

საგადასახადო რეფორმამ თავისი ასახვა კპოვა გადასახადების სტრუქტურაში. ამ სურათის ასახსნელად გრაფიკებზე მოყვანილია გადასახადების სტრუქტურა 2004, 2008 და 2014 წლებისათვის. აღსანიშნავია, რომ ყველა ამ პერიოდის განმავლობაში ყველაზე დიდი ხვედრითი წილი გადასახადების საერთო სტრუქტურაში მოდის დღგ-ზე, რომლის წილი შეადგენს 43-45%-ს. 2014 წლისათვის დღგ-ის ხვედრითი წილი ამ აღლდა დაახლოებით ორი პროცენტული პუნქტით და შეადგინა 45%.

ყველაზე არსებითი ცვლილება გადასახადების სტრუქტურაში განიცადა საშემოსავლო გადასახადმა, რომლის ხვედრითი წილი განსაკუთრებით გაიზარდა 2008 წლიდან, რაც დაკავშირებულია იმავე წელს სოციალური გადასახადის გაუქმებასთან და 25%-იანი ერთიანი ფიქსირებული საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთის შემოღებასთან, რომელიც 2009 წლის დასაწყისიდან 20% გახდა. მითითებული 2008 წლიდან გამომდინარე საშემოსავლო გადასახადის ხვედრითი წილი ყველა გადასახადის საერთო ოდენობაში 27%-ის დონეზე დაფიქსირდა და შემდგომ ამ დონეზე ნარჩუნდება, ხოლო 2008 წლამდე ამ გადასახადის ხვედრითი წილი შეადგენდა 15-17%-ს. სრულად რომ მოვფინოთ ნათელი, ერთიანი გადასახადის განაკვეთი 20%-ის ოდენობით უნდა შევადაროთ ორი გადასახადის ჯამურ განაკვეთს – საგადასახადო განაკვეთისა და სოციალურ ფონდში ანარიცხების ჯამს, რომელიც 2005-2007 წლებში შეადგენდა 32%-ს (12+20), ხოლო 2004 წელს უფრო მეტს - 45-დან 53%-ს (12+33, 20+33).

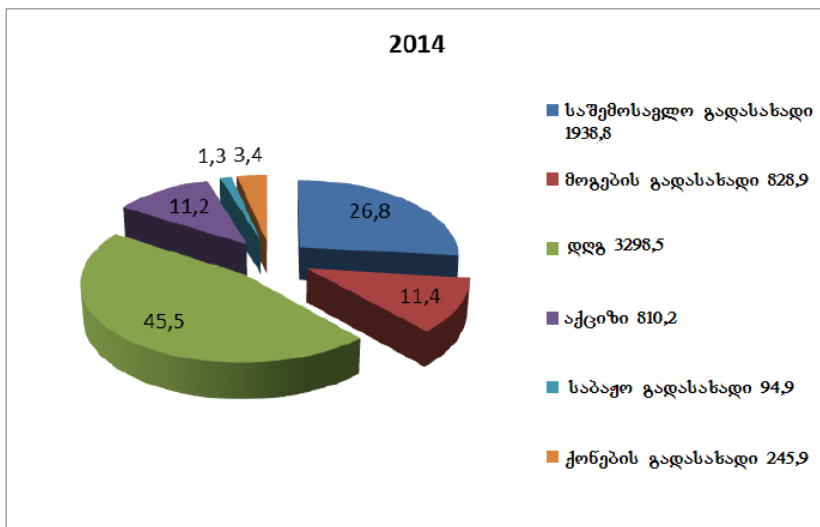
<sup>163</sup> National Statistics Office of Georgia, Government Finance Statistics, General Government budget [http://geostat.ge/index.php?action=page&p\\_id=314&lang=eng](http://geostat.ge/index.php?action=page&p_id=314&lang=eng)

მოგების გადასახადს საკვლევის პერიოდისათვის თავისი მნიშვნელობით გადასახადების საერთო ოდენობაში განსაკუთრებული ცვლილებები არ განუცდია, ამ გადასახადის ხვედრითი წილი მერყეობდა 10-დან 12%-მდე დიაპაზონში და 2014 წლისათვის დაფიქსირდა 11,4%-ზე.



გრაფიკი 10. გადასახადების სტრუქტურა საქართველოში 2008 წელს (დიაგრამაზე მონაცემების ნაჩვენებია პროცენტებში, ხოლო გვერდითა აღნიშვნებზე – მლნ ლარში)

აქციზურმა გადასახადმა საკვლევი პერიოდისათვის ასევე სეინარჩუნა თავისი ხვედრითი წონა და მერყეობდა 11-დან 13%-მდე დიაპაზონში, ხოლო 2014 წლისათვის ის დაფიქსირდა 11,2%-იან დონეზე.

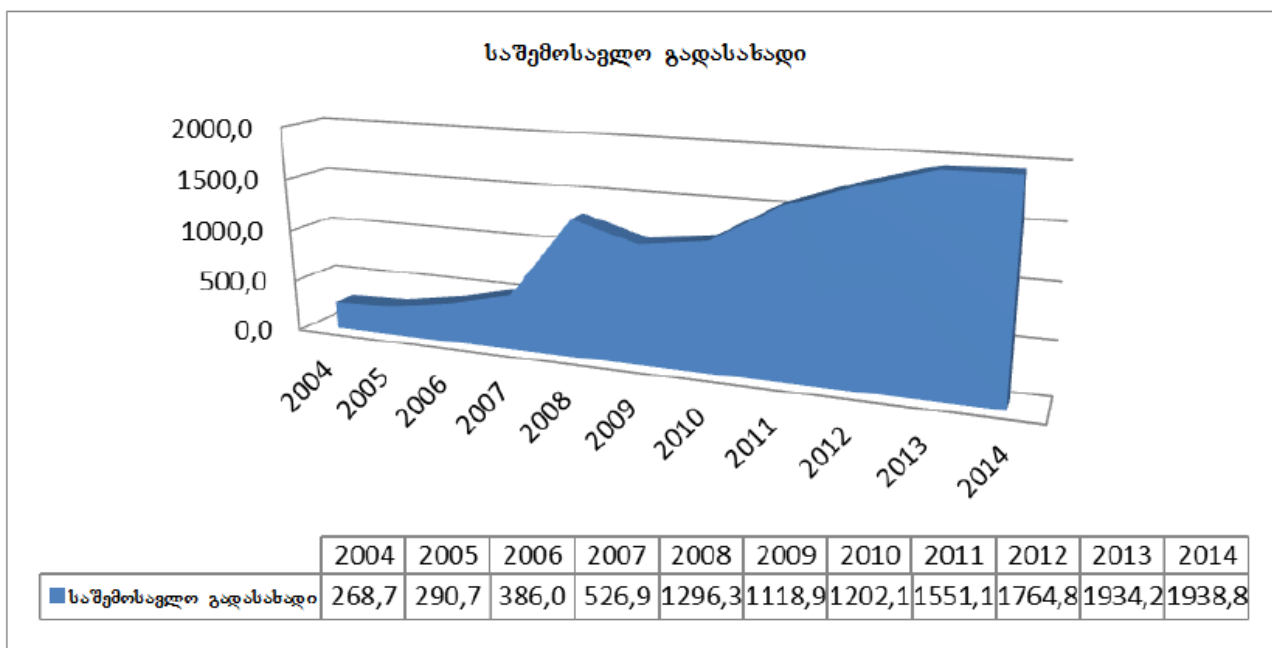


გრაფიკი 11. გადასახადების სტრუქტურა საქართველოში 2014 წელს (დიაგრამაზე მონაცემები ნაჩვენებია პროცენტებში, ხოლო გვერდითა აღნიშვნებზე – მლნ ლარში)<sup>164</sup>

<sup>164</sup> National Statistics Office of Georgia, Government Finance Statistics, General Government budget [http://geostat.ge/index.php?action=page&p\\_id=314&lang=eng](http://geostat.ge/index.php?action=page&p_id=314&lang=eng)



შედეგად ცვლილებები განიცადა აგრეთვე იმპორტის გადასახადმა (ანუ საბაჟო გადასახადმა), რომლის წილად 2004 წელს მთლიანი საგადასახადო შემოსავლების დაახლოებით 9% მოდიოდა, ხოლო შემდგომ, განსაკუთრებით იმპორტზე საგადასახადო განაკვეთის უნიფიკაციისა და განაკვეთების 0%-ის, 5%-ისა და 12%-ის ოდენობით დაწესების მერე ამ გადასახადის ხვედრითი წილი შემცირდა და მერყეობდა 1,1-დან 1,5%-მდე, ხოლო 2014 წელს ის დაფიქსირდა 1,3%-ის დონეზე. განსაკუთრებული ცვლილებები არ განუცდია ქონების ქადასახის ხვედრით წილსაც, რომელიც საკვლევის პერიოდის განმავლობაში მერყეობდა 3,4-4,1%-ის დიაპაზონში, ხოლო 2014 წლისათვის დაფიქსირდა 3,4%-ის დონეზე.

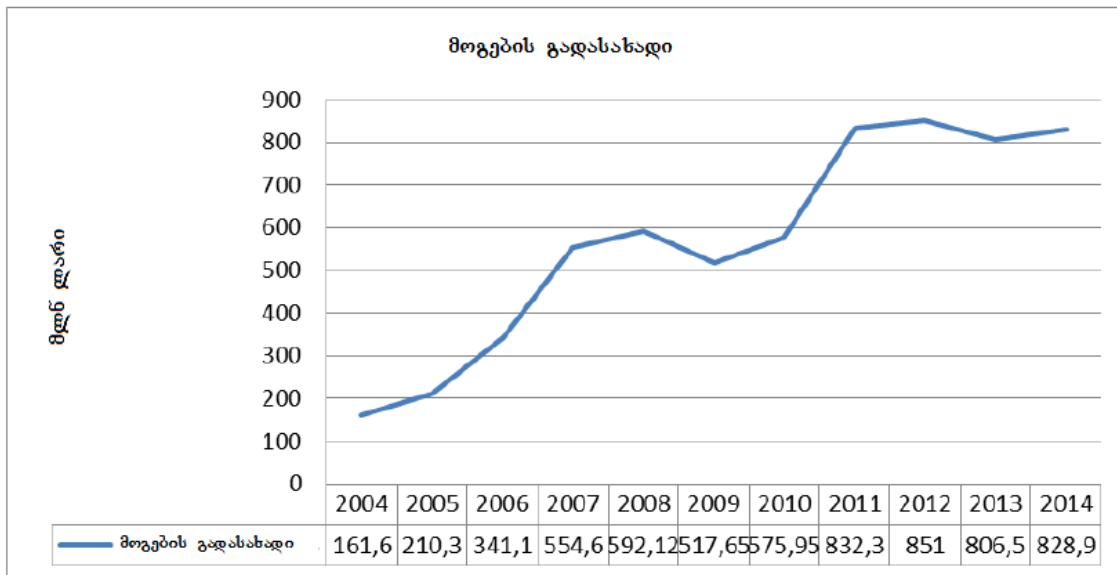


გრაფიკი 12. საშემოსავლო გადასახადის დინამიკა (მლნ ლარი)<sup>165</sup>

ამავე დროს, გადასახადების ცვლილებების თაობაზე სრული წარმოდგენა რომ ვიქონიოთ, ყურადღება უნდა მივაქციოთ თვით გადასახადების დინამიკას საკვლევი პერიოდისათვის. ასე მაგალითად, საშემოსავლო გადასახადი საკვლევი პერიოდისათვის გაიზარდა 7,2-ჯერ, განსაკუთრებულ მდგრად ზრდას ავლენს ეს გადასახადი 2005 წლის რეფორმების დასაწყისიდან, შემდგომ სეიმჩნევა გარკვეული ვარდნა 2008 წლიდან, რომელიც გამოწვეული იყო მსოფლიო ფინანსურ-ეკონომიკური კრიზისით. შემდგომ შესამჩნევი ზრდა გადასახადების დინამიკაში იწყება 2011 წლიდან, რაც ემთხვევა ახალი საგადასახადო კოდექსის ძალაში შესვლას და საქართველოს

<sup>165</sup> გრაფიკი აგებულია შემდეგი წყაროს მიხედვით: National Statistics Office of Georgia, Government Finance Statistics, General Government budget [http://geostat.ge/index.php?action=page&p\\_id=314&lang=eng](http://geostat.ge/index.php?action=page&p_id=314&lang=eng)

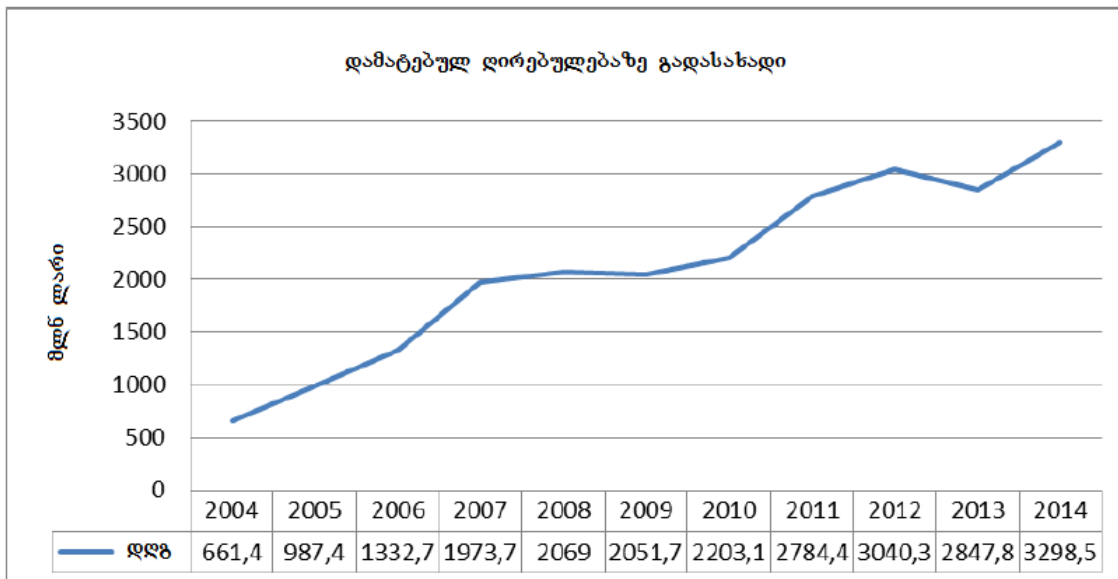
საგადასახადო ადმინისტრირებაში არსებით ცვლილებებს, რომელიც უკავშირდება გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის გაძლიერებას.



გრაფიკი 13. მოგების გადასახადის დინამიკა (მლნ ლარი)<sup>166</sup>

აბსოლუტური გამოსახულებით მოგების გადასახადის ამოღება საკვლევის პერიოდისათვის 5,1-ჯერ გაიზარდა. მოგების გადასახადის ზრდის დადებითი დინამიკა იწყება 2005 წელს რეფორმის დაწყებიდან, შემდგომ, როგორც საშემოსავლო გადასახადის შემთხვევაში იყო, აქაც შეიმჩნევა გარკვეული ვარდნა 2008 წლიდან, რომელიც გამოწვეული იყო მსოფლიო ფინანსურ-ეკონომიკური კრიზისით. შემდგომ, შესამჩნევი ზრდის ასეთივე გამოვლენა გადასახადის დინამიკაში იწყება 2011 წელს, რაც სხვა გადასახადების მსგავსად ემთხვევა ახალი საგადასახადო კოდექსის ძალაში შესვლას და ერთდროულად საგადასახადო ადმინისტრირებაში არსებით ცვლილებებს.

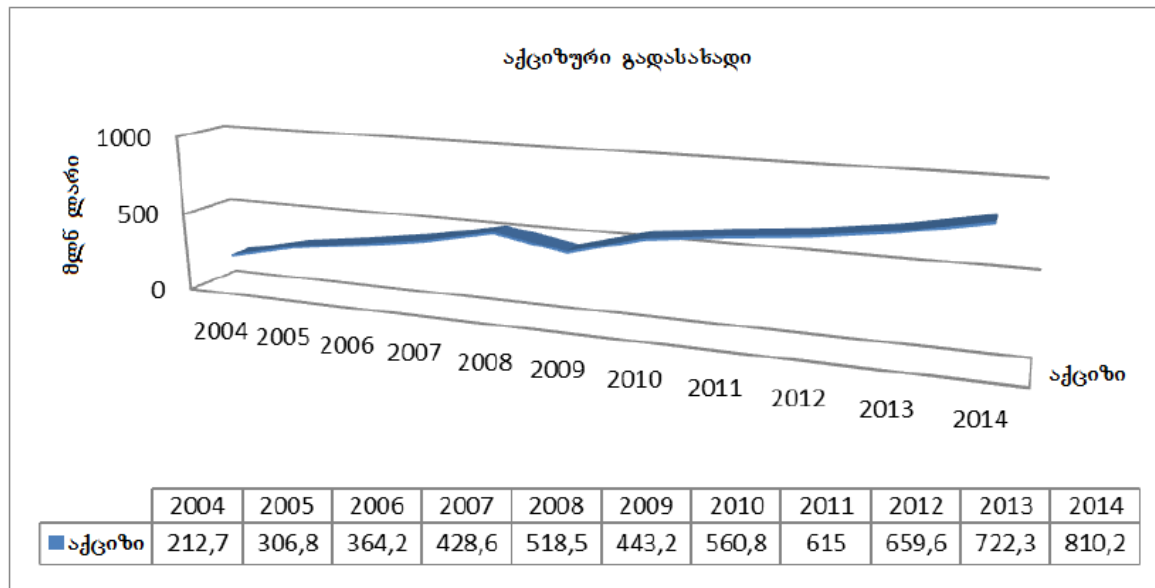
<sup>166</sup> გრაფიკი აგებულია შემდეგი წყაროს მიხედვით: National Statistics Office of Georgia, Government Finance Statistics, General Government budget [http://geostat.ge/index.php?action=page&p\\_id=314&lang=eng](http://geostat.ge/index.php?action=page&p_id=314&lang=eng)



გრაფიკი 14. დამატებული ღირებულების გადასახადის დინამიკა (მლნ ლარი)<sup>167</sup>

ამსოლუტური გამოსახულებით ღებ-ის ამოღება საკვლევი პერიოდისათვის 4,9-ჯერ გაიზარდა, რაც ძალიან ახლოსაა მოგების გადასახადის დინამიკასთან (5,1-ჯერ). დამატებული ღირებულების გადასახადის დინამიკა, თავისი არსით, აბსოლუტურად მსგავსია მოგებისა და საშემოსავლო გადასახადების ცვლილების დინამიკასთან. ღებ-ის შემთხვევაში ასეთივე ზრდა ვლინდება 2005 წლიდან, როცა დაიწყო რეფორმა და შემდგომ, როგორც საშემოსავლო გადასახადის შემთხვევაში, აქაც შეიმჩნევა გარკვეული ვარდნა 2008 წლის დასაწყისში, რომელიც მსოფლიო ფინანსურ-ეკონომიკური კრიზისითაა გამოწვეული. შემდგომ, გადასახადის დინამიკაში შესამჩნევი ზრდის იგივე გამოვლენა იწყება 2011 წლიდან, რომელიც სხვა გადასახადების მსგავსად, ემთხვევა ახალი საგადასახადო კოდექსის ძალაში შესვლას.

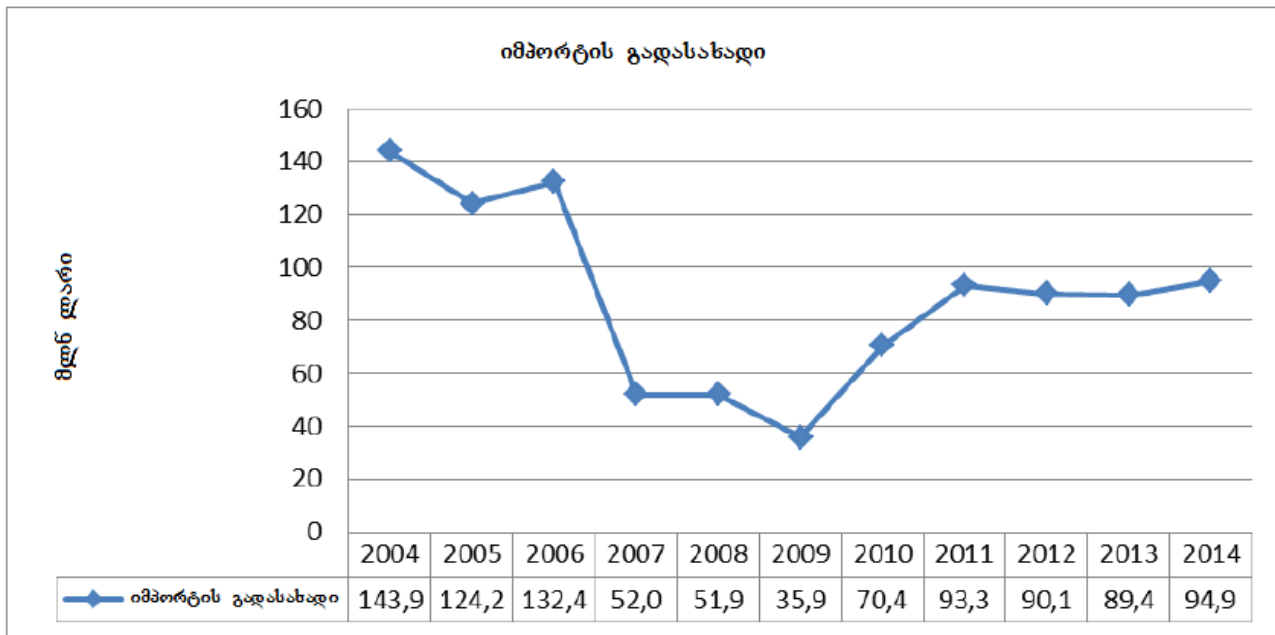
<sup>167</sup> გრაფიკი აგებულია შემდეგი წყაროს მიხედვით: National Statistics Office of Georgia, Government Finance Statistics, General Government budget [http://geostat.ge/index.php?action=page&p\\_id=314&lang=eng](http://geostat.ge/index.php?action=page&p_id=314&lang=eng)



გრაფიკი 15. აქციზური გადასახადის დინამიკა (მლნ ლარი)<sup>168</sup>

აბსოლუტური გამოსახულებით აქციზური გადასახადების ამოღება საკვლევი პერიოდისათვის 3,8-ჯერ გაიზარდა. საგადასახადო რეფორმების პერიოდისათვის აქციზური გადასახადის ზრდის დინამიკის იდენტური სურათი დაიხატა სხვა გადასახადებთან შედარებით, ასეთივე ზრდა შეიმჩნევა 2005 წლის რეფორმების დასაწყისიდან და შემდგომ, როგორც სხვა გადასახადების შემთხვევაში, შეიმჩნევა გარკვეული ვარდნა 2008 წლის დასაწყისიდან მსოფლიო ფინანსურ-ეკონომიკური კრიზისის გამო. გადასახადის დინამიკაში შესამჩნევი ზრდის მსგავსი გამოვლენა იწყება 2011 წელს, რაც სხვა გადასახადების ანალოგიურად, ემთხვევა საქართველოს ახალი საგადასახადო კოდექსის ძალაში შესვლას. აქციზური გადასახადის ზრდის ტემპის ამადლება 2014 წელს უკავშირდება თამბაქოს ნაწარმზე, ალკოჰოლურ პროდუქციასა და ლუდზე გადასახადის განაკვეთების ზრდას.

<sup>168</sup> გრაფიკი აგებულია შემდეგი წყაროს მიხედვით: National Statistics Office of Georgia, Government Finance Statistics, General Government budget [http://geostat.ge/index.php?action=page&p\\_id=314&lang=eng](http://geostat.ge/index.php?action=page&p_id=314&lang=eng)

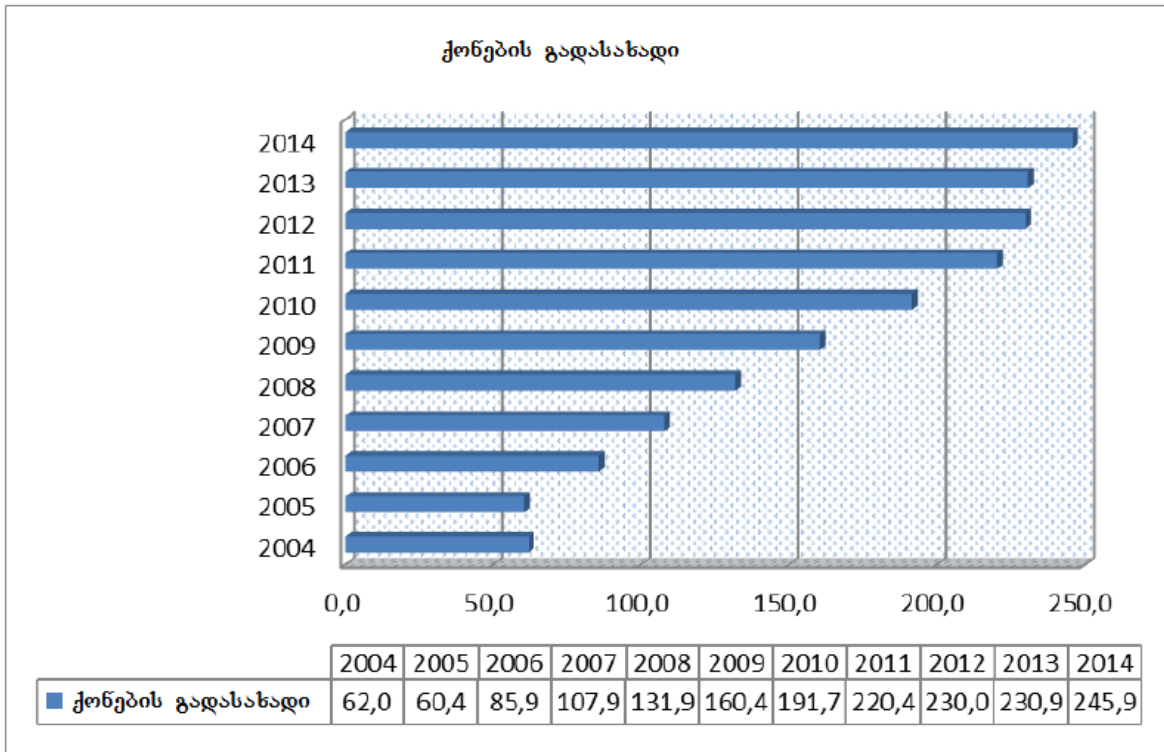


გრაფიკი 16. იმპორტის გადასახადის დინამიკა (მლნ ლარი)<sup>169</sup>

იმპორტის გადასახადის (ანუ საბაჟო გადასახადის) დინამიკას გააჩნია სხვა განმასხვავებელი ტენდენცია წინა გადასახადებთან შედარებით, რომელიც გამოწვეულია ამ სეროში არსებული საგადასახადო პოლიტიკით. როგორც უკვე აღვნიშნეთ, იმპორტის გადასახადი (ანუ საბაჟო გადასახადი), რომლის წილად 2004 წელს მოდიოდა მთელი საგადასახადო შემოსავლის დაახლოებით 9%, ხოლო შემდგომ, განსაკუთრებით იმპორტზე გადასახადის განაკვეთის უნიფიკაციისა და გადასახადის 0%-იანი, 5%-იანი და 12%-იანი განაკვეთების დაწესების შემდეგ და განსაკუთრებით, მრავალი საქონლის ნულოვანი განაკვეთით დაბეგვრის რეჟიმში გადაყვანით, ამ გადასახადის სახით შემოსავლები მკვეთრად შემცირდა. ბოლო წლებში, 2011 წლიდან დაწყებული, იმპორტის გადასახადის აკრეფვის დონე ნარჩუნდება დაახლოებით ერთსა და იმავე დონეზე.

ქონების გადასახდის დინამიკას (რომელიც ერთადერთ ადგილობრივ გადასახადად რჩება), საგადასახადო რეფორმის საკვლევი პერიოდისათვის გააჩნია უწყვეტი ზრდის ტენდენცია, რაც მოწმობს ამ გადასახადის ადმინისტრირების ეფექტიანობის ამაღლებას. 2014 წლისათვის შეიმჩნევა გადასახადის ამოღების გარკვეული ზრდა.

<sup>169</sup> გრაფიკი აგებულია შემდეგი წყაროს მიხედვით: National Statistics Office of Georgia, Government Finance Statistics, General Government budget [http://geostat.ge/index.php?action=page&p\\_id=314&lang=eng](http://geostat.ge/index.php?action=page&p_id=314&lang=eng)



გრაფიკი 17. ქონების გადასახადის დინამიკა (მლნ ლარი)<sup>170</sup>

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, საქართველოში საგადასახადო რეფორმებს გააჩნდა მეტი სამართლიანობის დაწესებისა და საგადასახადო ტვირთის შემცირების მიზანი. ამ თვალსაზრისით, განსაკუთრებით უნდა აღვნიშნოთ, რომ გადასახადებით დაბეგვრის გამარტივება მიკრო- და მცირე ბიზნესისათვის (რომელიც ზემოთაა წარმოდგენილი) არ ითვალისწინებდა საგადასახადო ტვირთის გაძლიერებას ამ სექტორისათვის. ამგვარად, მიკრო და მცირე ბიზნესის გადასახადებით დაბეგვრის დადგენილი მიდგომების შედეგად, მცირე და საშუალო ბიზნესის წილად მოდის დარეგისტრირებული გადამხდელების რიცხვის 70-95%, ხოლო მათი წილი საგადასახადო შემოსავლებში შეადგენს 0-10%-ს, საშუალო ბიზნესის წილად შესაბამისად მოდის 5-25% და 10-25%, ხოლო მსხვილი ბიზნესის წილად კი - >1% და 70+%<sup>171</sup>.

ცალკეული გადასახადების ცვლილების მოყვანილი დინამიკა ცალსახად მოწმობს საგადასახადო რეფორმის დადებით ზემოქმედებაზე, დაწყებული 2005 წლიდან, რომელიც გარკვეული სახით შეწყდა მსოფლიო ფინანსუ-ეკონომიკური კრიზისისა და რუსეთთან საქართველოს სამხედრო კონფლიქტის შედეგად. საგადასახადო რეფორმის

<sup>170</sup> გრაფიკი აგებულია შემდეგი წყაროს მიხედვით: National Statistics Office of Georgia, Government Finance Statistics, General Government budget [http://geostat.ge/index.php?action=page&p\\_id=314&lang=eng](http://geostat.ge/index.php?action=page&p_id=314&lang=eng)

<sup>171</sup> Kemularia R., Deputy Minister of Finance of Georgia, «Tax Reforms in Georgia» <https://www.imf.org/external/np/seminars/eng/2011/revenue/pdf/rusuda.pdf>

დადებითი ზემოქმედება შემდგომ განსაკუთრებით ნათლად ვლინდება ახალი საგადასახადო კოდექსის მიღების შემდეგ, რომელიც ძალაში შევიდა 2011 წელს და რომელმაც არსებითი ცვლილება შეიტანა საგადასახადო ადმინისტრირებაში, გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის ახალ ინსტიტუტებთან ერთად.

საქართველოს არსებული 5 საერთო სახელმწიფოებრივი გადასახადის დინამია ბოლო სამი – 2012-1014 წლებისათვის მიუთითებს იმაზე, რომ საგადასახადო შემოსავლების მოკლევადიანი ზრდის შესაძლებლობები ძალზედ სეზონურულია, ეს შეიძლება უზრუნველყოფილ იქნეს, ძირითადად, არაპირდაპირი გადასახადების – აქციზებისა და დღგ-ის განაკვეთების ზრდის ხარჯზე, რითაც დაბეგვრის ტვირთი გადაეკისრებათ საბოლოო მომხმარებლებს. სხვათა შორის, ამგვარად მოიქცა საქართველოს მთავრობა 2013-2014 წლებში, როცა მან გაზარდა აქციზური გადასახადების განაკვეთები თავდაპირველად თამბაქოს ნაწარმზე, ხოლო შემდეგ ალკოჰოლურ პროდუქციაზე და ლუდზე. საქართველოს ლიბერალიზებულმა და გამარტივებულმა საგადასახადო სისტემამ, უზრუნველყოფს რა გარკვეულ უპირატესობას, პოტენციურად შეიძლება გამოიწვიოს საგადასახადო შემოსავლების ზრდა მხოლოდ შორეულ პერსპექტივაში. საგადასახადო სისტემის მანევრირების უნარი „საგადასახადო განაკვეთების გადაკერის“ გარეშე ძლიერ შეზღუდულია.

### **2.3. საქართველოში საგადასახადო კანონმდებლობისა და საგადასახადო ადმინისტრირების რეფორმირების ხარისხობრივი შეფასება**

2010 წელს ახალი საგადასახადო კოდექსის მიღების შემდეგ საქართველოში არსებით გაუმჯობესებას ჰქონდა ადგილი აგრეთვე საგადასახადო ადმინისტრირების სფეროში. ამ ღონისძიებებს შორის უნდა გამოვეყნოთ გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის გარანტიების განსაკუთრებული ინსტიტუტების დანერგვა, როგორცაა: 1) საგადასახადო ომბუდსმენის ინსტიტუტი, 2) პირადი საგადასახადო აგენტი, 3) საგადასახადო ორგანოების დისკრეციული უმფებამოსილების შემცირება, 4) გადასახადის გადამხდელის ელექტრონული მომსახურების პრაქტიკის დანერგვა, 5) გადამხდელთათვის სპეციალური პროცესუალური სახელმძღვანელოები, 6) გამსვლელი საგადასახადო სემოწმების რეჟიმის შემოღება რისკების შეფასების სისტემის საფუძველზე, რომელიც ერთდროულად ამაღლებს როგორც სემოწმების ეფექტიანობას, ისე ამცირებს კანონმორჩილი გადამხდელის დაუსაბუთებელი შემოწმებების რა-

ოდენობას. წინა ნაწილში მითითებული იყო, რომ ეს ზომები დადებითად აისახა საქართველოს ინდექსებზე, რეიტინგებსა და შეფასებებზე საერთაშორისო ავტორიტეტული სარეიტინგო სააგენტოების მხრიდან, როგორცაა „ბიზნესის წარმართვა“, „გლობალური კონკურენტუნარიანობის ინდექსი“, „ეკონომიკური თავისუფლება“ და სხვა. ამასთან, საგადასახადო ადმინისტრირება მოითხოვს შემდგომ და უწყვეტ სრულყოფას, განსაკუთრებით ეს ეხება საგადასახადო დაგების გადაჭრის, გასულ პერიოდებში დაგროვებული საგადასახადო დავალიანებების გადაჭრის მექანიზმების ეფექტიანობის ამაღლებას.

უნდა აღვნიშნოთ, რომ საგადასახადო დავალიანება აისახება საგადასახადო ტვირთის საერთო დონეზე. საგადასახადო ტვირთის ცნების ინტერპრეტაცია სეიძლება სხვადასხვანაირად. თუ განვიხილავთ ფაქტობრივად გადახდილი და დარიცხული გადასახადების მაჩვენებლებს, ეს მაჩვენებლები საგრძნობლად განსხვავდება ერთმანეთისაგან. გადასახადის გადამხდელის დავალიანება გადახდებზე მიმდინარე ვალდებულებების გადაჭარბების შედეგია. ეს შეიძლება გამოწვეული იყოს ორი მიზეზით. პირველი, განაკვეთების მიხედვით მომატებული საგადასახადო ტვირთით, მეორე, საგადასახადო სამსახურის მოთხოვნის არასაკმარისი სიმკაცრე. ბიზნესისათვის ბიუჯეტში მიმდინარე გადახდები და გადასახადების მიხედვით ვალი წარმოადგენს საგადასახადო ტვირთის შემდგენელ ნაწილს. კანონმორჩილი გადამხდელები ორიენტაციას ახდენენ ტვირთზე, რომელიც ნომინალურად ექვემდებარება გადახდას, ხოლო გადამხდელები, რომლებიც სარგებლობენ საგადასახადო ბაზის სხვადასხვა შემცირებებით და მით უფრო თავს არიდებენ გადასახადებს, ღებულობენ გარკვეულ არათანაბარ და მომგებიან მდგომარეობას.

საქართველოში საგადასახადო კანონმდებლობისა და საგადასახადო ადმინისტრირების რეფორმირების ხარისხობრივი შეფასებისათვის უნდა მივაქციოთ ყურადღება მსოფლიო ბანკის სისტემურ და კომპლექსურ შეფასებას, რომელიც ტარდება „სახელმწიფო ხარჯებისა და ფინანსური ანგარიშვალდებულებების“ მეთოდით. საქართველოში ბოლო შეფასება განხორციელდა 2012 წელს (როდესაც უკვე მიღებული იყო ამჟამად მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსი) შეფასება განზოგადოებულია ანგარიშში „საქართველოს სახელმწიფო ხარჯები და ფინანსური ანგარიშვალდებულება 2012 წელს“ (Public Expenditure and Financial Accountability Assessment



Georgia 2012 ანუ (PEFA)<sup>172</sup>. წინა შეფასება საქართველოში იმავე სისტემით ჩატარდა 2008 წელს, რაც იმას ნიშნავს, რომ არსებობს საშუალება შედარებისა და ცვლილებების დაფიქსირებისათვის საგადასახადო რეფორმის მსვლელობისას ჩვენს მიერ განსახილველი დროის პერიოდის განმავლობაში.

განვიხილოთ მითითებული შეფასების ძირითადი მაჩვენებლები, მათ შორის: „გადასახადის გადამხდელთა მოვალეობისა და ვალდებულებების გამჭვირვალობა“, ანუ პოზიცია (PI-13) მოცემული მეთოდიკით, რომელიც გვიჩვენებს და ითვალისწინებს საგადასახადო ვალდებულებების გამჭვირვალობის ხარისხს, მათ შორის, კანონმდებლობისა და ადმინისტრაციული პროცედურების სიცხადეს, ინფორმაციის ხელმისაწვდომობას და საგადასახადო პასუხისმგებლობის მიხედვით ადმინისტრაციული გადაწყვეტილების გასაჩივრების შესაძლებლობას. საქართველომ ამ მაჩვენებლის მიხედვით უზრუნველყო არსებითი გარღვევა. 2008 წელთან შედარებით, 2012 წელს „გადასახადოს გადამხდელთა მოვალეობისა და ვალდებულების გამჭვირვალობის“ (PI-13) შეფასება (C+) თანრიგიდან გადავიდა (A) თანრიგში. ეს მაჩვენებელი, თავის მხრივ, მუდავნდება სამი ქვემაჩვენებლით, მათ შორის, „საგადასახადო ვალდებულების სიცხადითა და კომპლექსურობით (i)“ (შეფასების დროის მიხედვით). ამ მაჩვენებლის შეფასება წინა შეფასებასთან შედარებით (C) თანრიგიდან, გადავიდა (A) თანრიგში. გაუმჯობესება აიხსნება იმით, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსმა მოახდინა საგადასახადო და საბაჟო კანონმდებლობის უნიფიცირება, რაც შეესაბამება ევროკავშირის სტანდარტებს და ხასიათდება მეტი სიცხადით, მოიცავს ყველა ძირითად გადასახადს და მეტ ყოვლისმომცველ რეგულირებას. საგადასახადო სისტემაში არსებითად ამადლებულია IT-პლატფორმა საგადასახადო მოვალეობისა და უფლებების დაცვის მხრივ, შემოღებულია გარანტიების განსაკუთრებული ინსტიტუტები, როგორცაა საგადასახადო ომბუდსმენი, პირადი საგადასახადო აგენტი, გამოშვებულია პროცესუალური სახელმძღვანელო გადასახადის გადამხდელებისათვის, მნიშვნელოვნად შემცირებულია საგადასახადო ორგანოების დისკრეციული უფლებამოსილებები.

სხვა მაჩვენებლის მიხედვით „გადამხდელთა ხელმისაწვდომობა საგადასახადო მოვალეობისა და ადმინისტრაციული პროცედურების მიმართ (ii)“ შეფასება (B) თანრიგიდან გადავიდა (A) თანრიგში. გაუმჯობესება აიხსნება იმით, რომ საგადასახადო სამსახურის ვებ-გვერდი გახდა ძირითადი და ეფექტიანი ინსტრუმენტი გადამხდელთა

<sup>172</sup> GEORGIA - PUBLIC EXPENDITURE AND FINANCIAL ACCOUNTABILITY (PEFA) ASSESSMENT 2012, World Bank 2013, [http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2013/09/23/000333037\\_20130923113645/Rendered/PDF/811420PEROP1310Box0379831B00PUBLIC0.pdf](http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2013/09/23/000333037_20130923113645/Rendered/PDF/811420PEROP1310Box0379831B00PUBLIC0.pdf)

ინფორმირების თვალსაზრისით. მასში ოპერატიულად და სწრაფად ხდება ინფორმაციის განახლება, რომელიც ეხება საგადასახადო ვალდებულებებსა და ადმინისტრაციულ პროცედურებს. გარდა ამისა, უფრო მცირე და ნაკლებად განვითარებული გადამხდელებისათვის არსებობს იოლად ხელმისაწვდომი საგადასახადო სერვისცენტრები თბილისში, მსხვილ ქალაქებსა და რაიონულ ცენტრებში (16 საგადასახადო სერვისცენტრები, რომელთა დანიშნულებაა გადამხდელთათვის დაუყოვნებელი დახმარების გაწევა). საგადასახადო ვალდებულებების სიცხადე და კომპლექსურობა კანონმდებლობით განზოგადოებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსში, რომელიც წარმოადგენს საგადასახადო კანონმდებლობის ძირითად დოკუმენტს ქვეყანაში ყველა გადასახადის ადმინისტრირებისათვის. კოდექსი მოქმედებაში შევიდა 2011 წლის 1 იანვრიდან, სადაც ერთიან კოდექსში იყო უნიფიცირებული საგადასახადო და საბაჟო კოდექსი. გადამხდელთათვის მომსახურების ხარისხის ამაღლებისა და მომსახურების შეთავაზების პროცედურების სტანდარტიზაციის მიზნით, საგადასახადო სამსახურის მიერ შემუშავებული, დამტკიცებული და გამოშვებულია პროცესუალური სახელმძღვანელო, რომელიც მოიცავს საგადასახადო მოსამსახურეთა მიერ გამოყენებული საკითხების ფართო წრეს. სახელმძღვანელოში ჩართულია საკითხები შესყიდვების მართვაზე, დღგ-ზე, მოგების რეინვესტირებაზე, ლიკვიდაციაზე, საგადასახადო აღრიცხვაზე და სხვ. გარდა ამისა, წარმატებულადაა რეალიზებული ახალი მომსახურება, მათ შორის, IT-პლატფორმისა და საზოგადოებრივი საინფორმაციო-მაუწყებლობითი საქმიანობის გაუმჯობესების ჩართვით. 2011 წელს რეალიზებული ღონისძიებების შედეგად, საგადასახადო დეკლარაციების 90%-ზე მეტი შეთავაზებულ იქნა მიწოდების ელექტრონული სისტემის მეშვეობით, შემოდებულ იქნა ელექტრონული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები, აგრეთვე შემოდებულ იქნა მოქმედებაში საგადასახადო ომბიდსმენის ინსტიტუტი. გადასახადის გადამხდელს გააჩნია ხელმისაწვდომობა პირადი საგადასახადო აგენტის მიმართ და ასევე მას აქვს შესაძლებლობა ხელი მოაწეროს წინასწარ საგადასახადო მოწერილობას. ძლიერდება საგადასახადო აუდიტის სიტემა რისკების საფუძველზე, რომლის შედეგადაც ადგილზე ყველა დაგეგმილი და არჩეული საგადასახადო შემოწმებები ხორციელდება რისკების გარკვეული კრიტერიუმების გამოვლენის საფუძველზე „ოფსაიტ“ ზედამხედველობის სამსახურის დახმარებით. საგადასახადო შემოწმებისათვის გამოშვებულ იქნა პროცესუალური სახელმძღვანელო. რეფორმებმა ძლიერ შეზღუდეს საგადასახადო ორგანოების დისკრეციული უფლებამოსილებები. გადასახადის გადამხდელთათვის საგადასახადო ვალდებულებებისა და ადმინისტრაციული პროცე-

დურების შესახებ ინფორმაციის ხელმისაწვდომობის გასაუმჯობესებლად საგადასახადო სამსახურმა შეიმუშავა ახალი სრულფასოვანი კომპლექსური ორენოვანი (ქართულ და ინგლისურ ენებზე) ვებ-გვერდი, რომლის მეშვეობითაც გადამხდელს შეუძლია მიიღოს ინფორმაცია კანონმდებლობაში საგადასახადო და საბაჟო ცვლილებებზე, ადმინისტრირების ახალ პროცედურებზე და ანგარიშგების ფორმასა და ფორმატებზე. იქვე განთავსებულია გადასახადის გადამხდელთა კალენდარი, რომელიც ასახავს ყველა მნიშვნელოვან დღეს, რათა სეასენოს გადასახადის გადამხდელს თავისი ვალდებულების შესახებ. ვებ-გვერდი მოსახერხებელია გამოსაყენებლად და რეგულარულად ხდება მისი განახლება. გარდა ამისა, ყოველ რეგისტრირებულ გადასახადის გადახდელს ენიჭება პირადი საპოსტო ყუთი სისტემაში, რომელიც უზრუნველყოფს ყველაზე ბოლო ინფორმაციისადმი ხელმისაწვდომობას საგადასახადო კანონმდებლობაში სიახლეებისა და ცვლილებების შესახებ. დარეგისტრირებულმა გადასახადის გადამხდელმა მიაღწია თითქმის სრულ დაფარვას. საგადასახადო სამსახური აქტიურად ავრცელებს ინფორმაციას გადასახადებსა და საბაჟო განაკვეთებზე ბეჭდური მასობრივი ინფორმაციის საშუალებებითა და სატელევიზიო პროგრამებითაც.

ამ ჯგუფის სხვა მაჩვენებლის მიხედვით „საგადასახადო აპელაციის მექანიზმის არსებობა და ფუნქციონირება (iii)“ საქართველოს შეფასება (C) თანრიგიდან გადავიდა (B) თანრიგში. გაუმჯობესება აიხსნება იმით, რომ ფორმირებულია და ფუნქციონირებს საგადასახადო აპელაციების მიწოდების სისტემა, რომელშიც ადმინისტრაციული პროცედურები ნათელი და გამჭვირვალეა. თუმცა, სიტემის ეფექტიანობა და სამართლიანობა ნაწილობრივ საკამთოდ რჩება ფინანსთა სამინისტროს ფარგლებში არსებული მექანიზმის არასაკმარისი დამოუკიდებლობის გამო. სისტემაში არსებობს და ფუნქციონირებს საგადასახადო ორგანოების გადაწყვეტილების გასაჩივრების მექანიზმი საკანონმდებლო დონეზე (საგადასახადო კოდექსი და მთავრობის კანონქვემდებარე აქტები)<sup>173</sup> და პრაქტიკული პროცედურები, რომლითაც გადასახადის გადამხდელთათვის გარანტიების უზრუნველყოფა ხდება. ამ უკანასკნელთ საკუთარი შეხედულებისამებრ შეუძლიათ გაასაჩივრონ საგადასახადო ორგანოების გადაწყვეტილებები და მოქმედებები ან სასამართლოში, ან ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში. მოსარჩელემ შეიძლება მიმართოს სასამართლოს საგადასახადო დავის ნებისმიერ ეტაპზე, რომელიც განიხილება ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში.

<sup>173</sup> Tax Code of Georgia, Chapter XLII, Article 305; Government Decree of Georgia #473, Dec 14, 2011; Government Decree #402, December 28, 2010.

საგადასახადო დავის განხილვა ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განხილვა საგადასახადო ორგანოსა და საგადასახადო აპელაციების საბჭოს მიერ.<sup>174</sup> აპელაციის განხილვის პროცესები და მოსარჩელეს ურთიერთობისა და მოქმედების პროცედურა რეგულირდება დებულებით, რომელიც დამტკიცებულია საქართველოს მთავრობის მიერ.<sup>175</sup>

საგადასახადო ორგანოში აპელაცია განხილვა საგადასახადო შემოსავლების ორგანოს მმართველი ხელმძღვანელობის, შუამავლობისა და აპარატის საბჭოს მხრიდან. შუამავლობის საბჭოს შემადგენლობა განისაზღვრება საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელის ბრძანებით.<sup>176</sup> შუამავლობის მიხედვით საბჭოს წევრებად ცართულია საგადასახადო სამსახურის სამმართველოს ხელმძღვანელები და სტრუქტურული ქვედანაყოფის ხელმძღვანელები. სარჩელი შეიძლება წარმოდგენილ იქნეს წერილობითი ფორმით ან ელექტრონული სახით. სარჩელი, რომელიც შეტანილია საგადასახადო ორგანოზე, განხილვა და მის მიმართ გადაწყვეტილება მიიღება შუამავლობის საბჭოს მიერ კოლეგიალური წესით დახურულ სხდომაზე. მოსარჩელეს ეუწყება განხილვის დროისა და ადგილის შესახებ და მას უფლება გააჩნია დაიცვას თავისი ინტერესები პირადად ან უფლებამოსილი წარმომადგენლის მიერ, აგრეთვე მას აქვს უფლება მონაწილეობა მიიღოს განსახილველ სესიაში პირადად ან ტექნიკური საშუალებების დახმარებით დისტანციურად.

იმ შემთხვევაში, თუკი საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება არ აკმაყოფილებს მოსარჩელეს, მას უფლება აქვს მიმართოს საგადასახადო აპელაციების საბჭოს ან სასამართლოს 20 დღის განმავლობაში პირველი გადაწყვეტილების შემდეგ. საგადასახადო აპელაციების საბჭო ორგანოა, რომელიც არსებობს ფინანსთა სამინისტროში და რომლის საქმიანობა რეგულირდება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით.<sup>177</sup> საბჭოს წევრები წარმოადგენენ ფინანსთა სამინისტროს, იუსტიციის სამინისტროსა და პარლამენტის წარმომადგენლებს. საბჭოს უფრო სრული დამოუკიდებლობისათვის, 2012 წლის დეკემბერში ფინანსთა სამინისტრომ გამოხატა მზადყოფნა მოეწვია საბჭოში სამოქალაქო საზოგადოების ორი წარმომადგენელი.

აპელაციის პროცესში ორივე მონაწილე ორგანო – საგადასახადო ორგანო და შემდეგ საგადასახადო აპელაციების საბჭო – ვალდებულია აპელაცია განხილონ 20 სამუშაო დღის განმავლობაში. მათ შეუძლიათ განხილვის პერიოდი გაახანგრძლივონ

<sup>174</sup> Council of Tax Appeals, <http://www.taxdisputes.gov.ge>

<sup>175</sup> Government Decree of Georgia #473, Dec 14, 2011

<sup>176</sup> Order #766 of January 25, 2012 and amendments thereto by the Order #2413 of February 22, 2012, Head of Tax Income Office

<sup>177</sup> Government Decree of Georgia #473, Dec 14, 2011

მაქსიმალურად 45 სამუშაო დღით და ამ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელმა უნდა მიიღოს წერილობითი შეტყობინება გახანგრძლივების შესახებ. სასამართლოში გასაჩივრების გარეშე მიღებული და ძალაში შესული გადაწყვეტილება სავალდებულო ხდება.

საინტერესოა საგადასახადო საჩივრების სტატისტიკა. მაგალითად, საერთო საჩივრის რიცხვი 2011 წელს 2009 წელთან შედარებით გაიზარდა 2,5-ჯერ და შეადგინა 2258 საჩივარი, მთლიანად ან ნაწილობრივ დაკმაყოფილებული საჩივრების რიცხვი გაიზარდა 3,9-ჯერ და შეადგინა 1300 საჩივარი. 2011 წელს საჩივრების 57% დაკმაყოფილებულ იქნა მოსარჩევეებისათვის, შედარებისათვის ეს მაჩვენებელი 2010 წელს შეადგენდა 31%-ს, ხოლო 2009 წელს – 37%-ს. გასაჩივრების მოყვანილი სტატისტიკა თვალნათლივ ახდენს იმის დემონსტრირებას, რომ გადასახადის გადამხდელთა მხრიდან გაიზარდა ნდობა საქართველოში მოქმედი არასასამართლო ინსტიტუტების მიმართ საგადასახადო დავებისა და პრეტენზიების გასაჩივრებისა და ერთდროულად მითითებული ორგანოების მიუკერძოებლობისა და ობიექტურობის მხრივ. ეს აგრეთვე ირიბად მოწმობს იმას, რომ საქართველოში საგადასახადო კანონმდებლობა ბოლო წლებში ცვლილებებისა და დამატებების დახმარებით, არ „ერგება“ საგადასახადო რეგულატორებისა და ამ სფეროს მაკონტროლებელი ორგანოების ინტერესებს, რაც საკმაოდ გავრცელებული მოვლენაა გარდამავალ ქვეყნებში.

საგადასახადო კანონმდებლობის ადმინისტრირებისა და შესრულების ეფექტიანობის ამაღლების ძირითადი ფაქტორებია გადასახადის გადამხდელთა დაცვის მნიშვნელოვანი გარანტიების შემოღება, ესაა საგადასახადო ომბუდსმენისა და პირადი საგადასახადო აგენტის ინსტიტუტები, გადამხდელთათვის პროცედურული ინსტრუქციების არსებობა, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოების დისკრეციული უფლებამოსილებების არსებითი შემცირება. ამ ჯაჭვში მნიშვნელოვანი ფაქტორი საგადასახადო ადმინისტრირების სფეროში მოწინავე IT-პლატფორმის დანერგვა და გადამხდელთათვის ხელმისაწვდომობის გაფართოებაა ელექტრონული სისტემის დახმარებით. ამ რეფორმების დადებითი შედეგები კერძოდ აისახა „ბიზნესის წარმართვის“ რეიტინგის შესამჩნევ გაუმჯობესებაში გადასახადების გადახდის რანჟირების პოზიციაში, რომელიც წარმოდგენილია წინა ნაწილში.

მსოფლიო ბანკის შეფასებაში „საქართველოს სახელმწიფო ხარჯები და ფინანსური ანგარიშვალდებულება 2012 წელს“ ანუ (PEFA), შეფასების შემდეგი მნიშვნელოვანი ინდიკატორი – ესაა „ღონისძიებათა ეფექტიანობა გადასახადის გადამხდელთა რეგისტრაციისათვის და დარიცხული გადასახადების თანხის შესაფასებლად“ ანუ

პოზიცია (PI-14) მოცემული მეთოდის მიხედვით, რომელიც ეხება კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობის აღრიცხვას, გადასახადის გადამხდელთა საიმედოობას გადამხდელთა იდენტიფიკაციის (ID) მიხედვით მონაცემთა ბაზის საფუძველზე, მათ შორის, მთავრობაში ინფორმაციის რეგისტრაციის სხვა სისტემებთან ინფორმაციის გაცვლის საფუძველზე. ეს ინდიკატორიც აფასებს საჯარიმო სანქციების ეფექტიანობას და საგადასახადო თაღლითობების შემთხვევების გამოვლენის შესაძლებლობებს საგადასახადო შემოწმებისა და აუდიტის სისტემის მეშვეობით.

„გადასახადის გადამხდელთა რეგისტრაციისა და დარიცხული გადასახდის ოდენობის მიხედვით“ ღონისძიების ეფექტიანობის მხრივ საქართველო 2008 წელს არსებული (B) თანრიგიდან გადავიდა (A) თანრიგში 2012 წლისათვის. ეს მაჩვენებელი ვლინდება სამი შეფასების კრიტერიუმის სისტემის მეშვეობით. მათ შორის, „გადასახადის გადამხდელთა რეგისტრაციის სისტემის კონტროლის (i)“ შეფასების მხრივ საქართველო (B) თანრიგიდან გადავიდა (A) თანრიგში. გაუმჯობესება გამოწვეულია იმით, რომ გადასახადის გადამხდელთა რეგისტრაცია ხდება მონაცემთა ბაზის ერთიან კომპლექსურ სისტემაში, რომელიც პირდაპირ უკავშირდება სახელმწიფო რეგისტრაციის სხვა შესაბამისი სისტემას. გადასახადის გადამხდელის მომსახურება ხორციელდება მისი მონაცემების ბაზაზე და გადამხდელის უნიკალური იდენტიფიკაციის საფუძველზე. გადასახადის გადამხდელის რეგისტრაციისა და საგადასახადო ვალდებულებების შეფასების მიხედვით ღონისძიებების ეფექტიანობა მნიშვნელოვნადაა გაუმჯობესებული, რომელიც ბიზნეს-რეგისტრაციის სისტემაში ამჟამად ხორციელდება საგადასახადო ორგანოების მიერ ერთ დღეში (შედარებისათვის, აქამდე საჭირო იყო 19 დღე, რომელიც დაფიქსირდა PEFA-ს პირველი შეფასების ჩატარების დროს). პროცედურა მარტივი და გასაგებია. არსებობს შედარებით სრული საგადასახადო და საბაჟო მონაცემთა ბაზა, სადაც ინდივიდუალური პირები და საწარმოები რეგისტრირდებიან და ღებულობენ გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერს. დაწესებულია საგადასახადო და საბაჟო მონაცემთა ბაზას შორის პირდაპირი კავშირი და სახელმწიფო რეგისტრაციის შესაბამისი სისტემას შორის.

მოცემული ჯგუფის სხვა ინდიკატორების მიხედვით - „საჯარიმო სანქციების ეფექტიანობა რეგისტრაციისა და საგადასახადო დეკლარაციების დაუცველობის შემთხვევაში (ii)“ საქართველოს შეფასება 2008 წელს იმყოფებოდა (A) თანრიგში და 2012 წლისათვის იმავე თანრიგში დარჩა. საგადასახადო კანონმდებლობის დაუცველობისათვის ჯარიმები ზემოქმედების თვალსაზრისით დაწესებულია საკმაოდ მაღალ დონეზე და თანმიმდევრულად ხდება მისი ადმინისტრირება. გადასახადის

გადამხდელთა რეგისტრაციის სისტემაში მართვა გულისხმობს ჯარიმებს შესაბამისი პოზიციების მიხედვით საგადასახადო ვალდებულებების დაუცველობისათვის. საჯარიმო სანქციების განაკვეთები ადეკვატურია, რათა გამოდგეს, როგორც სემაკაგებელი ფაქტორი და ზემოქმედების მხრივ ეფექტიანია ვალდებულებების შეუსრულებლობის შესამცირებლად. საგადასახადო ვალდებულებების დაცვის ხელშეწყობის მიზნით შემოღებულია გარკვეული ცვლილებები, რომლებიც საშუალებას იძლევა მოვახდინოთ გარკვეულ დონეზე ზემოთ გადაუხდელი გადასახადების რესტრუქტურზაცია. გამოკვლევა იწყება 45 დღის განმავლობაში გადასახადის გადამხდელის მიერ, გარკვეულ დონეზე ზემოთ საგადასახადო ვალდებულების შეუსაბამობის გამოვლენიდან და სასჯელის რეალიზება ხდება თვით აპელაციის დროსაც კი.

„საგადასახადო შემოწმებების პროგრამების დაგეგმვისა და მონიტორინგის (iii)“ ინდიკატორით საქართველოს შეფასება 2008 წელს არსებული (C) თანრიგიდან გადავიდა (A) თანრიგში 2012 წლისათვის. გაუმჯობესება გამოწვეულია იმით, რომ საგადასახადო შემოწმებები იმართება აუდიტის ყოველისმომცველი და დოკუმენტური გეგმის შესაბამისად, რომელიც ადგენს ყველა გადასახადისათვის რისკის შეფასების ნათელ კრიტერიუმებს. საგადასახადო თაღლითობების გამოკვლევა ტარდება უშუალოდ კვლევის განყოფილების მიერ. საგადასახადო აუდიტის პროგრამის დაგეგმვა და მონიტორინგი საგადასახადო ორგანოში ხორციელდება მაკონტროლებელი სამმართველოს მიერ, რომელიც ახდენს საგადასახადო შემოწმების უწყვეტ პროგრამას ტერიტორიული ერთეულებისათვის. თაღლითობის ძიება წარმოებს უშუალოდ გამოძიების დეპარტამენტის მიერ. შემუშავებულია აუდიტორული შემოწმების შერჩევის პროგრამა ადგილებზე, რომლის სექტავაზება ხდება დოკუმენტური ან კამერალური საგადასახადო აუდიტის სამსახურის მიერ რისკების შეფასების კრიტერიუმების საფუძველზე. საგადასახადო შემოწმებების ეფექტიანობის ამაღლებისათვის გამოშვებულ იქნა აგრეთვე საგადასახადო შემოწმებებისათვის სახელმძღვანელოები. 2011 წლის იანვრიდან ადგილებზე ყველა დაგეგმილი საგადასახადო შემოწმებები ხორციელდება გადასახადის გადამხდელთა რისკების შეფასების საფუძველზე.

რეფორმების ამ მიმართულებით მნიშვნელოვანი პროგრესული ნაბიჯია საგადასახადო ორგანოს შემადგენლობაში რისკების მართვის სუდიტის განყოფილების არსებობა. ამ უკანასკნელის ძირითად ფუნქციებში შედის:

ა) რისკების შეფასების კრიტერიუმების შემუშავება გადასახადის გადამხდელის გამსვლელისა შემოწმებისა და საგადასახადო აუდიტის არჩევის მხრივ გადაწყვეტილების მისაღებად, ასევე იმ პირებისათვის, რომლებიც ექვემდებარებიან

ლიკვიდაციას რისკის კრიტერიუმის მიხედვით საგადასახადო მონაცემების ავტომატიზირებული სისტემის საფუძველზე.

ბ) კამერალური შემოწმების შესრულების მიზნით მონაცემთა დამუშავება და ანალიზი (დეკლარაციებისა და სხვა ანგარიშგების), რომლებიც წარმოდგენილია გადასახადის გადამხდელების მიერ, რისკის ფაქტორების გამოვლენა, აგრეთვე მონაცემთა დამუშავება, რომლებიც უკავშირდება საქონლის საბაჟო პროცედურებს და მათი შედარება საგადასახადო მონაცემებთან.

გ) გადასახადის გადამხდელთან კამერალური შემოწმების სფეროს განსაზღვრა საგადასახადო სამსახურიდან მიღებული ინფორმაციის ან სხვა შესაბამისი ინფორმაციის ანალიზის მიხედვით, რომელიც მიღებულია სხვადასხვა სახელმწიფო ორგანოებიდან.

დ) მონაწილეობა, კონტროლი და ანალიზი რისკების მართვის ავტომატიზირებული სისტემების ექსპლოატაციის დროს იმ საქონლისათვის, რომლებიც შემორებულია საქართველოს საბაჟო ტერიტორიაზე.

ე) რისკების მართვის სისტემების გამოყენების კოორდინაცია აუცილებელი ზომების შესრულების შემთხვევაში საბაჟო საზღვარზე საქონლის გამომშვებისათვის, რომელიც ეკუთვნის „ოქროს სიის“ მონაწილეებს (სადაც შედიან კეთილსამიშრო გადასახადი გადამხდელები, რომელიც მითითებულია წინა ნაწილში).

ვ) რისკის ფაქტორების განსაზღვრა ინფორმაციის გათვალისწინებით, რომელიც მიღებულია მონაცემთა საინფორმაციო ბაზიდან, საგადასახადო სტატისტიკის მონაცემებიდან, აგრეთვე საერთაშორისო თანამშრომლობის მექანიზმის დახმარებით, შეთავაზებების დამუშავება რისკების მართვისა და მათი შესრულების კოორდინაციის მხრივ.

ცვლილებების პრაქტიკული რეალიზაცია გვიჩვენებს, რომ გაუმჯობესება მიმართულ იქნა გადასახადის გადამხდელთა რეგისტრაციის პროცესის არსებით გამარტივებაზე, რამდენადაც არსებითად იქნა გაძლიერებული შემოსავლების სამსახურის IT-პლატფორმა. ეფექტიანობის უზრუნველსაყოფად ფართოდ გამოიყენება ინფორმაციის გაცვლის სესაძლებლობა სხვა სამთავრობო დაწესებულებებთან. ეფექტიანობის ამადლების კიდევ ერთი უმნიშვნელოვანესი ფაქტორი 2011 წლის იანვრიდან დანერგული რისკ-ორიენტირებული სისტემის მიხედვით ყველა დაგეგმილი დასვლითი საგადასახადო შემოწმების შერჩევაა. ამ სისტემის სრულყოფა გრძელდება.

„საქართველოს 2012 წლის სახელმწიფო ხარჯებისა და ფინანსური ანგარიშვალდებულების“ ანუ (PEFA)-ს მსოფლიო ბანკის შეფასების მეთოდის მიხედვით,



შეფასების შემდეგი მნიშვნელოვანი ინდიკატორია „საგადასახადო გადახდების ამოღების ეფექტიანობა“ (ანუ PI-15), რომელიც ითვალისწინებს გადასახადების ამოღების მექანიზმების ეფექტიანობას, მათ შორის, დავების გადაჭრას საგადასახადო ვალდებულებების მიხედვით და საგადასახადო ორგანოების უნარიანობას გადასახადის ნარცენის ამორების მხრივ, იმ თვალსაზრისით, რომ უზრუნვეყოფილ იქნეს ყველა გადამხდელის მიმართ ერთნაირი დამოკიდებულება. ეს ინდიკატორი აგრეთვე აფასებს შეგროვებული გადასახადების ხაზინისადმი გადაცემის სისტემას იმისათვის, რათა უზრუნვეყოფილ იქნეს ბიუჯეტის ხარჯების თავისდროული განხორციელება. გადასახადების ანგარიშგება, მონიტორინგი და შეფასება მოიცავს გადასახადების ამოღებას, გადასახადების მიხედვით დავალიანებას და გადასახადების გადაცემას ხაზინისათვის. „საგადასახადო გადახდების ამოღების ეფექტიანობის“ შეფასება საკვლევი პერიოდისათვის (2008-2012 წწ.) დარჩა (+D) თანრიგში. ეს ინდიკატორი მსოფლიო ბანკის მეთოდის მიხედვით მულაენდება სამი მაჩვენებლის სისტემის მიხედვით. მათ შორის, „გადასახადების ამოღებადობის კოეფიციენტი მთლიანი დავალიანების მიხედვით (i)“ წარმოადგენს გადასახადების მიხედვით დავალიანების პროცენტს ფინანსური წლის დასაწყისში, ამ ფინანსური წლის მანძილზე ამოღებული გადასახადების რაოდენობის მიმართ (ეს უკანასკნელი ორი დასრულებული ფინანსური წელია 2010 – 2011 წლები). მოცემული მაჩვენებლების რანჟირება ხდება (D) თანრიგში. ბოლო ორი ფინანსური წლისათვის დავალიანების ნაშთის მიხედვით ვალის გადახდევინების საშუალო კოეფიციენტი რჩება დაბალ დონეზე, საშუალოდ 26,2% 2010 და 2011 წლებისათვის. ამასთან, საგადასახადო დავალიანებები, რომლებიც დაგროვებულია წარსულში, გადაუჭრელი რჩება. მთლიანი საგადასახადო დავალიანების ამოღებადობის მაჩვენებელი ბოლო რვა წლის განმავლობაში წარმოადგენს საკვანძო მომენტს საგადასახადო პოლიტიკაში და საგადასახადო ადმინისტრირების გატარებულ რეფორმებში. ამ მაჩვენებლის ამაღლებისა და კორუფციის დონის მნიშვნელოვანი შემცირების ხარჯზე არსებითად გაიზარდა გადასახადების მიმდინარე ამოღების დონე 2011 წლისათვის, რომელმაც მშპ-ს 25%-ს მიაღწია. გადასახადების ამოღების მხრივ ამ მნიშვნელოვან პროგრესთან ერთად ბოლო წლებში შეიმჩნეოდა ახალი საგადასახადო დავალიანებების უმნიშვნელო დაგროვება. მაგრამ, როგორც აღნიშნულ იქნა, საგადასახადო დავალიანებები, რომლებიც წარსულში იქნა დაგროვებული, გადაუჭრელი რჩება. როგორც ჩანს, მათი გადახდევინება ფასდება, როგორც არარეალური, მაგრამ, მიუხედავად ამისა, პროცენტები და ჯარიმები მათზე გროვდება და

ხელს უწყობს საგადასახადო დავალიანებების სიდიდის უფრო მაღალი მაჩვენებლის წარმოქმნას.

ამ ჯგუფის სხვა მაჩვენებლის - „შემოსავლების ადმინისტრირების ეფექტიანობა ამოღებული გადასახადების ხაზინაში გადარიცხვის (ii)“ მიხედვით საკვლევი ორი პერიოდისათვის მაჩვენებლის რანჟირება ხდებოდა (A) თანრიგით. შემოსავლების გადაცემა ხაზინაში წარმოებს ყოველდღიურად რეალური დროის რეჟიმით.

მესამე მაჩვენებლის - „საგადასახადო შეფასებების ანგარიშების, ამოღების, დავალიანებების ჩანაწერებისა და ხაზინაში შესვლის სრული შეჯერების სიხშირის“ მიხედვით საკვლევის ორი პერიოდისათვის მაჩვენებლის რანჟირება ხდებოდა (A) თანრიგის მიხედვით. გადასახადებით დაბეგვრის, ამოღების, დავალიანებისა და ხაზინაში გადარიცხვის შეჯერება ხორციელდება არანაკლებ თვეში ერთხელ.

საგადასახადო შეფასებების ანგარიშების, დავალიანებების საგადასახადო შეგროვებისა და ხაზინაში თანხების გადარიცხვის სრული შეჯერების სიხშირე ხორციელდება რეალური დროის რეჟიმით. საგადასახადო ვალდებულებების სრული თავლყურის დენის უზრუნველსაყოფად, სპეციალურ კომპიუტერულ პროგრამაში შექმნილ იქნა ელექტრონული ბარათი თითოეული გადასახადისათვის. დარეგისტრირებული გადასახადის გადამხდელების შესახებ მონაცემები გროვდება შემოსავლების ამოღების ორგანოს ერთიან კომპიუტერულ პროგრამაში.

საგადასახადო ვალდებულებების ნებისმიერი ცვლილება შეფასების, ამოღების ან დაბრუნების შედეგად ონლაინ რეჟიმში აისახება გადასახადის გადამხდელის პირად ბარათზე. გარდა ამისა, ყოველი წლის ბოლოსათვის პროგრამა ავტომატურად გამოთვლის დავალიანებას ან გადახდის დამატებით თანხას გადასახადის გადამხდელის პირად ბარათზე. ერთდროულად, პროგრამა უზრუნველყოფს ავტომატურ გამოთვლას და ბარათზე დავალიანების რაოდენობის დართვას.

ცვლილებების პრაქტიკული რეალიზაციის თვალსაზრისით მსოფლიო ბანკის შეფასების ზემოთ მითითებულ ანგარიშში კონსტატირებულია, რომ (PEFA)-ს წინა შეფასების დროიდან მოყოლებული მსხვილი ცვლილებები საგადასახადო სისტემაში არ იქნა განხორციელებული.

საქართველოში საგადასახადო კანონმდებლობისა და საგადასახადო ადმინისტრირების რეფორმირების წარმოდგენილი ხარისხობრივი შეფასება ემყარება მსოფლიო ბანკის შეფასების კომპლექსურ მეთოდიკას - „საქართველოში სახელმწიფო ხარჯები და ფინანსური ანგარიშვალდებულება 2012 წელს“. მსოფლიო ბანკის მითი-

თებული შეფასება და ჩვენი დაკვირვება იძლევა საფუძველს დავაფიქსიროთ მნიშვნელოვანი პროგრესი ამ სფეროში.

### თავი 3. ეკოლოგიური საგადასახადო პოლიტიკის განვითარების კონცეფცია და მიდგომები საქართველოს საგადასახადო სისტემაში

#### 3.1 საქართველოს საგადასახადო სისტემის გარემოსდაცვითი რეფორმების კონცეფცია, კრიტერიუმები და დასაბუთება და საგადასახადო შემოსავლების გაზრდის რეზერვები

საგადასახადო სისტემის განვითარებისა და საგადასახადო რეფორმის მიზანს წარმოადგენს არამარტო გადასახადებისაბსოლუტური მოცულობის გაზრდა და საგადასახადო შემოსავლების თანაფარდობა მშპ-ს მიმართ, არამედ სამართლიანი, შედარებით მდგრადი და ეფექტური და ეკონომიკის სტაბილურ განვითარებაზე ორიენტირებული საგადასახადო სისტემის შექმნა. მნიშვნელოვანია არამარტო მიღებული შემოსავლების რაოდენობა, არამედ ასევე ის, თუ რომელი შემოსავლებია და როგორ გროვდება. ყველა ქვეყნის საგადასახადო სისტემა ორიენტირებულია მის ეროვნულ პრიორიტეტებზე. საშუალოვადიან და გრძელვადიან პერსპექტივაში შიდა რესურსების მობილიზებაზე, პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების მოზიდვის პროცესზე, მდგრად და ეფექტურ ზრდაზე, ქვეყანაში ეკოლოგიური სიტუაციის გაუმჯობესებაზე მრავალრიცხოვანი ფაქტორებიდან ყველაზე ეფექტურ და აქტიურ გავლენას ახდენს საგადასახადო სისტემა და მისი ადმინისტრირება. ქვეყანაში შექმნილ საგადასახადო სტრუქტურას შეუძლია საკმაოდ ობიექტურად დაახასიათოს სახელმწიფოს ეკონომიკური და სოციალური პოლიტიკის პრიორიტეტები. გადასახადების ცალკეული ჯგუფების ტენდენციის შედარება დროში უფრო თვალსაჩინოდ ახასიათებს მთავრობის კურსს, მის უპირატესობებსა და სისუსტეებს, ვიდრე მისი დეკლარირებული განცხადებები. ასე, მაგალითად, საგადასახადო სისტემას შეუძლია გამოამჟღავნოს სტაბილური ეკონომიკური ზრდის, ჯანსაღი სოციალური საზოგადოების ნიშნები და გატარებული ეკონომიკური და სოციალური პოლიტიკის მიზანი, ან მისი არარსებობა მიუხედავად მათი დეკლარირებისა. პირდაპირი ან არაპირდაპირი გადასახადების გაზრდა, გამარტივებული გადასახადების შემოღება ან დაბეგვრის სიმძიმის ცენტრის გადატანა ეკოლოგიური გადასახადებისაკენ არამარტო საგადასახადო პოლიტიკისა და ადმინისტრირების ნიშანია, არამედ ზოგადად განსაზღვრული ეკონომიკური, ეკოლოგიური და სოციალური პოლიტიკის გატარების დახასიათება.

პოსტკრიზისულ პერიოდს (კრიზისი დაიწყო 2007 წ.) გარდამავალ ქვეყნებში, მათ შორის საქართველოში, არ შეუძლია გაიმეოროს კრიზისამდელი განვითარების ციკლი, რომელიც ყალიბდებოდა ადღენის მოთხოვნის შესაბამისად. მსოფლიოს

ეფექტურად განვითარებად ეკონომიკებში იცვლება განვითარების პარადიგმა, ორიენტირებული ეკონომიკის წარმოდგენასა და ეკოლოგიზაციაზე (ნაცვლად აღდგენითი მოთხოვნისა) და ამ რეაქციებს, პირველ რიგში, უნდა შეესაბამებოდეს საგადასახადო სისტემის განვითარების პარადიგმა.

საქართველოს ხარისხიანი და მდგრადი სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების მიზნით საგადასახადო სისტემის განვითარების პერსპექტივა მოითხოვს საგადასახადო პოლიტიკისა და სისტემის თანდათანობით რეორიენტაციას ეკოლოგიური დაბეგვრის საფუძველზე. ეკოლოგიურმა გადასახადებმა უნდა მოიპოვოს აუცილებელი წონა საგადასახადო შემოსავლებში და მნიშვნელობა ფისკალური, ეკონომიკური, ეკოლოგიური და სოციალური ამოცანების გადასაჭრელად. ამ მიზნის განხორციელებისათვის აუცილებელია საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის კონცეფციის დასაბუთება, სისტემისა და შესაბამისი მექანიზმების შემოღება, მათ შორის საკანონმდებლო და ადმინისტრაციული საპროცესო სისტემებისა და ეკოლოგიური დაბეგვრის ელემენტების.

საქართველოს საგადასახადო პოლიტიკის ეკოლოგიზაცია ადრე მთლიანი კონცეფციის სახით არ დამდგარა. საკითხის ასეთი სახით დასმის დასასაბუთებლად ერთ კითხვას უნდა ვუპასუხოთ – რას მოგვცემს ასეთი პოლიტიკა, რა უპირატესობები გააჩნია მას ბიზნესისათვის, მოქალაქეების, საზოგადოებისა და ზოგადად, სახელმწიფოსათვის. პასუხი ყოველმხრივ და ამომწურავ დასაბუთებას მოითხოვს. ეკოლოგიური გადასახადების სისტემის შემოღება უნდა იყოს ეკონომიკურად მიზანშეწონილი, გამართლებული ფისკალური კუთხით, და მოქმედებს პროგნოზირებული გრძელვადიანი შედეგები. როგორც ამტკიცებს საერთაშორისო გამოცდილება დაბეგვრაში „ეკოლოგიური“ რეფორმის მეშვეობით (საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაცია) ევროპისა და ევთო-ს ბევრმა ქვეყანამ მიაღწია ერთდროულად როგორც ეკონომიკური, ისე ეკოლოგიური და სოციალური სიტუაციის გაუმჯობესებას ქვეყანაში. ამასთან ერთად, საგადასახადო პოლიტიკის გადახრა ეკოლოგიური პრობლემებისაკენ იწვევს პოზიტიურ ცვლილებას ეკონომიკის ყველა სექტორის – რეალურის, საფინანსოსა და სოციალურის – მონაწილეთა ზოგად ქცევაში.

საქართველოს დაბეგვრის ეკოლოგიურმა რეფორმამ უნდა გაამყაროს მკაცრად განსაზღვრული მიზნები, ესაა:

- საერთო საგადასახადო სისტემის ნეიტრალურობის და, შესაბამისად, საგადასახადო ტვირთის შენარჩუნება, რაც გულისხმობს საგადასახადო შემოსავლების საერთო ბალანსის შენარჩუნებას, ბიუჯეტში წლების მიხედვით

საგადასახადო შემოსავლების ზრდის ჩათვლით, ეკოგადასახადების შემოდგომის შემდეგ;

- ეკოლოგიური სიტუაციის პარამეტრებისა და გარემოსდაცვითი ღონისძიებების პარამეტრების გაუმჯობესების მიღწევა;
- საგადასახადო სისტემის მოქნილობის გაზრდა, რაც გულისხმობს ტრადიციული გადასახადების ნაწილის ჩანაცვლებას ეკოგადასახადებით და იმავდროულად არ გამორიცხავს, დროის ცალკეულ პერიოდში, ეკოგადასახადების ხარჯზე საგადასახადო შემოსავლების საერთო ზრდას;
- ტრადიციული გადასახადების შეგროვების დონის ამაღლება;
- ეკონომიკის კონურენტუნარიანობის ამაღლება ინოვაციურ ენერჯო- და რესურსდამზოგავ ტექნოლოგიებსა და მასალებში ინვესტიციების სტიმულირების ხარჯზე.

ერთმნიშვნელოვნად უნდა აღინიშნოს, რომ ახალი ეკოგადასახადების შემოდგომის მიზანს არ უნდა წარმოადგენდეს სახელმწიფო ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის ზრდა, ანუ ეკოგადასახადების შემოდგომის შემდეგ უნდა შენარჩუნდეს ბიუჯეტის ნეიტრალური ბალანსი. დამატებითი ეკოგადასახადების შემოსავლების ხარჯზე დაფინანსდება ეკოლოგიური პროგრამები და შემდეგ, ნაწილობრივ მეორე ეტაპზე და უფრო მასშტაბურად მესამე ეტაპზე მოხდება ისეთი ტრადიციული გადასახადების განაკვეთების შემცირების კომპენსირება, როგორცაა საშემოსავლო გადასახადები შრომასა და კაპიტალზე.

ამასთან ერთად გასათვალისწინებელია, რომ პრაქტიკაში დაბეგვრის ეკოლოგიურმა რეფორმამ ფაქტობრივად შეიძლება გამოიწვიოს ბიუჯეტის დეფიციტ ან პროფიციტი, რეფორმების პრაქტიკული რეალიზაციის მიმდინარეობის მიხედვით. საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის რეფორმის სცენარით გათვალისწინებული შესაძლო არასასურველი გადახრების წინასწარ აღსავეთად, აუცილებელია ამ პროცესის შედეგების უწყვეტი მონიტორინგის წარმოება და შესაბამისად, რეფორმის მსვლელობის კორექტირება. იმის გათვალისწინებით, რომ ეკოსაგადასახადო რეფორმა საკმაოდ ხანგრძლივი პროცესია და გაგრძელდება წლების მანძილზე, შექმნილი სიტუაციიდან გამომდინარე, სახელმწიფოს შეუძლია რეციკლირების გარდა, ეკოგადასახადებისაგან მიღებული შემოსავლები მიმართოს სხვა სცენარითაც. თეორიულადაც და პრაქტიკულადაც შესაძლებელია, კერძოდ, ეკოგადასახადების გაზრდის ხარჯზე ბიუჯეტის შემოსავლების გაზრდის გათვალისწინების ამოცანის დასახვა. ამისათვის პრიორიტეტი უნდა იქნეს გადატანილი ეკოგადასახადებზე გამოხატული

ფისკალური ეფექტით – ბუნებრივი რესურსების გადასახადი, ენერგორესურსებისა და საწვავის გამოყენება. ასეთი სცენარი სავსებით შესაძლებელია, თუმცა თავიდან ეკოსაგადასახადო პოლიტიკის შემოღებისას, ასეთ მიზანს არ ისახავენ, ვინაიდან ასეთი მიდგომა ზრდის საერთო საგადასახადო ტვირთს. ეკოსაგადასახადო პოლიტიკის მიზანია, როგორც ზემოთ არის აღნიშნული, საგადასახადო სისტემის ნეიტრალიტეტის შენარჩუნება. ამავდროულად, შექმნილი ეონომიკური სიტუაციიდან გამომდინარე, სახელმწიფოს შეუძლია განახორციელოს, აგრეთვე, ეკონომიკაზე საერთო საგადასახადო ტვირთის შემცირების სცენარი, ეკოგადასახადების წინსწრებით ზრდისა და ტრადიციული გადასახადების შემცირების მეშვეობით. ამგვარად, ეკოსაგადასახადო რეფორმის გატარებისა და შემოსავლების ახალი მნიშვნელოვანი წყაროების – ეკოგადასახადების გამოჩენისას, მრავალგზის მალღდება საგადასახადო სისტემის მოქნილობა და მანევრირების შესაძლებლობები. მიუხედავად ამისა, კიდევ ერთხელ უნდა გაესვას ხაზი, რომ ეკოსაგადასახადო რეფორმის მთავარ მიზანს წარმოადგენს საგადასახადო სისტემის ნეიტრალურობის შენარჩუნება. აქ უნდა გავიხსენოთ საგადასახადო ნეიტრალიტეტის პრინციპის ჯ. ფურმანის ინტერპრეტაცია, რომელიც აღნიშნავს, რომ ცნება ნეიტრალიტეტი წარმოადგენს საგადასახადო რეფორმის კანონიკური მიზნის საფუძველს – დაბალი განაკვეთებით უფრო ფართო ბაზის მიღწევა (წარმოდგენილია 1.2 განყოფილებაში). ზემოთ ნახსენებია საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის ერთი მნიშვნელოვანი კრიტერიუმი (ნეიტრალურობა), მასთან ერთად უნდა აღინიშნოს ამ რეფორმის სხვა მნიშვნელოვანი კრიტერიუმებიც:

- ✓ საგადასახადო სისტემის ნეიტრალურობის შენარჩუნება (საგადასახადო ტვირთის დონის შენარჩუნება);
- ✓ ეკოგადასახადების შემოღების პრიორიტეტი,
- ✓ ეტაპობრიობა და შერჩევითობა,
- ✓ რეფორმების პრევენციულობა ეკოსაგადასახადო ხელშეკრულებათა ფორმატში,
- ✓ პროგნოზირებადი ნაბიჯები რეფორმის პროცესში,
- ✓ დაბეგვრის ტვირთის რეორიენტაცია ეკონომიკური „სარგებლიდან“ „ზარალზე“ ან დაბეგვრის გადასვლა წარმოების ფაქტორებიდან გამოყენებული რესურსებისა და წარმოქმნილი დაბინძურების დაბეგვრაზე.

საქართველოსათვის ეკოსაგადასახადო რეფორმის განხორციელების დროს უფრო ეფექტური იქნება შემოღებული ეკოგადასახადების მნიშვნელობის შემდგომი ორიენტაცია:

პირველი პრიორიტეტი – ენერგორესურსებისა და ელექტროენერჯის მოხმარების დაბეგვრა. ეკოგადასახადების ამ ჯგუფის პირველობა განპირობებულია იმით, რომ საქართველოს არ გააჩნია ნახშირწყალბადების (ნავთობი, გაზი) ენერგეტიკული მარაგი. ენერგორესურსებისა და ელექტროენერჯის მოხმარების დაბეგვრას აქვს ქმედითი ფისკალური ეფექტი და იმავდროულად გამოხატული სინერგიული ეფექტი, რაც უზრუნველყოფს მოწინავე ინოვაციური, ენერგოდამზოგავი ტექნოლოგიების სტიმულირებას და ახელს უწყობს გარემოს დაბინძურების შემცირების მეთოდებისა და ახალი მასალების დანერგვას. ეს გადასახადები პირდაპირ და ირიბად უწყობენ ხელს ინვესტიციებს სამეცნიერო-კვლევით და საცდელ-საკონსტრუქტორო (კვლევა და განვითარება) სამუშაოებში, რომლებიც მიმართულია ეკოლოგიაზე ნაკლებმოქმედი ენერგოდამზოგავი ტექნოლოგიებისა და სამომხმარებლო პროდუქციის შემუშავებისაკენ. გარდა ამისა, საყოველთაოდ მიღებულია, რომ ბუნებრივი რესურსების გამოყენების მართვა უფრო იოლია, ვიდრე დაბინძურების. თვალსაჩინო მაგალითს წარმოადგენს ბენზინის გადასახადის ხვედრითი წონის სტატისტიკა, რომელიც გვიჩვენებს, რომ ის, თითქმის ყველა ქვეყანაში, პრაქტიკულად ერთნაირია, ხოლო სხვა ეკოგადასახადები მეტისმეტად მიმოფანტულია.

მეორე პრიორიტეტი – სარესურსო რენტის დაბეგვრა, განსაკუთრებით არაგანახლებადი რესურსების გამოფიტვასთან დაკავშირებული. უნდა გავითვალისწინოთ, რომ უფრო იოლია ბუნებრივი რესურსების საბადოების შეფასება, ვიდრე დაბინძურების მოცულობისა და, შესაბამისად, ბუნებრივი რესურსების გამოყენების მართვა უფრო იოლია, ვიდრე დაბინძურებისა. საკანტროლო პარამეტრს უნდა წარმოადგენდეს რაოდენობა და არა ფასი, ვინაიდან ფასს არ შეუძლია შეზღუდოს ერთობლივი წარმოება ან ბუნებრივი რესურსების მოპოვება. ეკოგადასახადების გაკონტროლების ამდლების მიზნით, ასევე, მიზანშეწონილია ავტომობილებით ატმოსფეროს დაბინძურების გადასახადი შეიცვალოს მოხმარებული საწვავის გადასახადით, რაც წარმოადგენს გავრცელებულ მექანიზმს ეკოგადასახადების მსოფლიო პრაქტიკაში.

მესამე პრიორიტეტი - გარემოს დაბინძურების დაბეგვრა, მავნე გამონაფრქვევისათვის დაწესებული საგადასახადო განაკვეთებისა და მოსაკრებლების გზით, განსაკუთრებით მიზნობრივ სფეროებში. მნიშვნელოვან არგუმენტს წარმოადგენს ის, რომ დაბინძურების გადასახადის დასაბეგრი ბაზა არაელასტიურია. დაბინძურების სიდიდესთან შედარებით, საგადასახადო განაკვეთების მიმართ ნაკლებადმგრძობიარეა ბუნებრივი რესურსების გამოყენების მოცულობა. ბუნებრივი რესურსები კაპიტალ-



თან და დაბინძურებასთან შედარებით ნაკლებმობილურია. ცხადია, რომ ბუნებრივი რესურსების გამოყენების ელასტიურობა შეთავაზებულ ფასთან მიმართებაში უფრო დაბალია დაბინძურების ელასტიურობასთან შედარებით. კაპიტალი სწრაფად რეაგირებს დაბინძურების გადასახადის ზრდაზე, და, შესაბამისად, დაბინძურების დაბეგვრის ეფექტურობა ეცემა. მაგალითად, ეგთო-ს ბევრ ქვეყანაში ეკოგადასახადი აზოტის დიოქსიდის გამონაბოლქვზე არ არსებობს.

ხაზგასასმელია, რომ ეკოგადასახადების პირველი ორი პრიორიტეტის ფისკალურმა ეფექტმა უნდა უზრუნველყოს საგადასახადო ადმინისტრირების მხარდი ხარჯები და შემოსავლების რეციკლური დაბრუნება ეკოლოგიური პროგრამების სუბსიდირების მხარდაჭერისათვის.

ეკოლოგიური დაბეგვრის შემთავაზებული რეფორმა საქართველოში უნდა გატარდეს ეტაპობრივად. ეკონომიკის, საგადასახადო სისტემისა და გარემოს მდგრადობისათვის საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის რეფორმის გატარებისას საქართველომ აუცილებლად უნდა დაიცვას გრადუალიზმის (თანდათანობითობის) და სელექტურობის პრინციპი. რეფორმის გრადუალიზმი უზრუნველყოფს მდგრადობას და ბიზნეს კომპანიებს მისცემს დროს ორგანიზაციული და ტექნოლოგიური გადაწყობისათვის. გრადუალიზმის არარსებობის შემთხვევაში საწარმოები ვერ ასწრებენ დაბეგვრის ახალ პირობებზე გადაწყობას, ანუ არსებობს რისკი, რომ საწარმოები, რომლებიც ვალდებულნი არიან გადაიხადონ ეკოგადასახადი, მთელი მოცულობით ჩართავენ მას გასაყიდ ფასში, რაც გამოიწვევს საგადასახადო ტვირთის გადატანას მომხმარებლებზე, რაც ყოვლად დაუშვებელია. ეს განსაკუთრებით სავარაუდოა მრეწველობის ისეთ დარგებში, სადაც ანალოგიური პროდუქტების მხრივ არ არის მდგრადი კონკურენცია<sup>178</sup>.

ხაზი უნდა გაესვას, რომ ეკოსაგადასახადო რეფორმის პირველ ეტაპს უნდა ჰქონდეს პრევენციული, ანუ გამაფრთხილებელი ხასიათი ენერგო-ეკონომიური და გარემოსდაცვითი მექანიზმების არაიძულებითი სტიმულირების ელემენტებით (დაახლოებით 2-დან 6 წლამდე სფეროსა და დარგის მიხედვით). მეორე ეტაპი იქნება ნაკლებად სელექციური, მიმართული წარმოებაში ენერგო-ეკონომიური და გარემოსდაცვითი ზომების უფრო მკაცრ სტიმულირებასა და მოხმარების იძულების მექანიზმებზე (დაახლოებით 4-დან 7 წლამდე). მესამე ეტაპი უნდა გატარდეს სრული

<sup>178</sup> Noriko Fujiwara, Jorge Núñez Ferrer and Christian Egenhofer, The Political Economy of Environmental Taxation in European Countries, [www.mercury.ethz.ch/.../245\\_Environmental+Taxati...](http://www.mercury.ethz.ch/.../245_Environmental+Taxati...)

მასშტაბით ეკოგადასახადების სეგმენტირების გარეშე, ყველა სფეროსა და დარგში ენერგო-ეკონომიური და გარემოსდაცვითი ზომების სტიმულირების მიზნით. მესამე ეტაპზე დღის წესრიგში დადგება, აგრეთვე, საგადასახადო სისტემის რესტრუქტურ-იზაციის აუცილებლობა, კერძოდ, ეკოგადასახადებისაგან მიღებული საგადასახადო შემოსავლების ზრდის ხარჯზე უნდა შემცირდეს კორპორატიული და საშემოსავლო გადასახადების დაბეგვრის განაკვეთები. ეს ეტაპი შეიძლება განხორციელდეს 10-12 წლის შემდეგ. თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ მოცემული ეტაპების ვადები პირობითია, მათი კორექტირება უნდა მოხდეს ჩატარებული უწყვეტი მონიტორინგის შედეგებისა და პროცესის დროს მიღებული გადაწყვეტილებების მიხედვით. გარდა ამისა, აღნიშნული რესტრუქტურ-იზაცია დროში შეიძლება მეორე ეტაპზე გადავიდეს.

ეკოსაგადასახადი რეფორმის ეფექტური განხორციელებისათვის განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია ეკოგადასახადების შემოღების რეფორმის ერთგულება და პროგნოზირებადობის კრიტერიუმის პრაქტიკული უზრუნველყოფა, რაც შესაძლებელია მათი წინასწარი დეკლარირების, თანდათანობითი და კოორდინირებული გატარების, ასევე საერთაშორისო დონეზე შეთანხმებულობის ხარჯზე. ყველაფერი ეს ზღუდავს ეკოსაგადასახადო რეფორმის გატარების ეკონომიკურ ხარჯებს (კრიტერიუმის დაწვრილებითი ინტერპრეტაცია მოცემულია 1.4 განყოფილებაში).

ზემოთქმულის განზოგადებით, უნდა აღინიშნოს, რომ საბიუჯეტო-საგადასახადო რეგულირების ახალი ინსტრუმენტები ეკოსაგადასახადო სისტემის ერთიან ფორმატში საქართველოში მიმართული იქნება, ჯერ ერთი, ენერგორესურსების რაციონალური გამოყენების სტიმულირების ზომებსა და გარემოს დაცვაზე, და მეორე, საგადასახადო სტრუქტურის თანდათანობითი შეცვლა საგადასახადო სისტემის ნეიტრალიტეტის შენარჩუნებით, მესამე, საგადასახადო სისტემის ეფექტურობისა და მობილურობის ამაღლება. მოცემული მიდგომის – საქართველოში ეკოსაგადასახადო პოლიტიკის შემოღების დასასაბუთებლად უნდა აღინიშნოს შემდეგი ფაქტორები და არგუმენტები:

1. 2014 წ. საქართველომ ხელი მოაწერა ევროკავშირთან ასოცირებული წევრობისა და თავისუფალი ვაჭრობის ხელშეკრულებას. ევროკავშირის ქვეყნებში დებეგვრის ეკოლოგიზაცია აქტიურად და გეგმაზომიერად ხორციელდება ოთხ ათეულ წელზე მეტია, და დღეისათვის საგადასახადო სისტემის განუყოფელ და მნიშვნელოვან ნაწილს წარმოადგენს. როგორც სახელმწიფო რეგულირების სხვა მიმართულებებში, საქართველო აქაც ორიენტირებული უნდა იყოს ევროპულ ფასეულობებზე, კრიტერიუმებსა და სტანდარტებზე.

2. საქართველო სახელმწიფო დონეზე ახორციელებს ხელსაყრელი ეკოლოგიური გარემოს შენარჩუნების პოლიტიკას. მისი ეკონომიკის განვითარების პრიორიტეტულ მიმართულებას წარმოადგენს ტურიზმი, რომელიც ეფუძნება საქართველოს ღირსშესანიშნაობებსა და შესანიშნავი ბუნების ბუნებრივ ფასეულობებს, საიდანაც უნდა ნახოს სარგებელი და შეუნახოს მომავალ თაობებს.
3. საქართველო წარმოადგენს კიოტოს შეთანხმების წევრს მისგან გამომდინარე ვალდებულებებით.
4. ყველა ქვეყანაში, განსაკუთრებით ღარიბ ქვეყნებში, რომლებსაც არ გააჩნიათ ენერგეტიკის ნახშირწყალბადების რესურსები – ნავთობი და გაზი, ენერგოდამცავი ტექნოლოგიების გამოყენება უკვე კარგა ხანია იქცა ეროვნული ეკონომიკური და ეკოლოგიური პოლიტიკის მნიშვნელოვან პრიორიტეტად. ამ კუთხით ეს საქართველოსთვისაც აშკარა და პრიორიტეტული ამოცანაა.
5. ეკოსაგადასახადო პოლიტიკას აქვს მკაფიოდ განსაზღვრული სინერგიული ეფექტი, ვინაიდან ენერგოდამზოგავი და გარემოსდაცვითი რეციკლური დანადგარებისა და ტექნოლოგიების გამოყენების სტიმულირების მოთხოვნა წარმოადგენს მრავალ სფეროში პროგრესული გადაწყვეტილებების გამოყენებისა და ინოვაციური ტექნოლოგიების აკუმულირების შედეგს.
6. ენერგორესურსებისა და ეკოლოგიის რაციონალური გამოყენების სტიმულირება, ეკოლოგიური პროგრამების პირდაპირი სუბსიდირების შესაძლებლობების მნიშვნელოვანი გაზრდა და საგადასახადო ხარჯების მექანიზმის გამოყენება ეკოლოგიური ამოცანების გადაწყვეტის მიზნით.
7. ეკოსაგადასახადო პოლიტიკის განხორციელების ტენდენცია – ეს ყოველი ქვეყნის, და მათ შორის საქართველოს, ხელისუფლების მზაობისა და ცოდნის ინდიკატორი და საზომი ერთეულია პრაქტიკულად განახორციელოს მდგრადი განვითარების პრინციპი და თავის თავზე აიღოს მომავალ თაობებზე ზრუნვა.
8. ევთო-ს და ევროკავშირის განვითარებულ ქვეყნებში საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციას მყარი და განვითარებადი ტენდენცია აქვს, რომელიც მიუთითებს იმაზე, რომ საგადასახადო პოლიტიკისა და ადმინისტრირების ეს მიმართულება განვითარებადი და გარდამავალი ქვეყნებისათვის ადრე თუ გვიან პირდაპირ თუ ირიბად საერთო საგადასახადო პოლიტიკის აუცილებელი კომპონენტი გახდება და ამისათვის დროული მომზადებაა საჭირო, რომ მისი დანერგვა მოხდეს აუქჩარებლად და ეფექტურად.

9. საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის ხელშეწყობი ბაზა შექმნილია საქართველოში საგადასახადო რეფორმის წინა პერიოდში (2005 წლიდან დღემდე), რომლის შედეგადაც შესამჩნევად გაუმჯობესდა საგადასახადო ადმინისტრირება, შემცირდა სხვადასხვა, მათ შორის კორუფციული, რისკები.

შეიძლება ითქვას, რომ საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის შემოდგომის ოპონენტები მოიყვანენ არგუმენტს იმის თაობაზე, რომ ეკოლოგიის შენარჩუნება და მაღალი გარემოსდაცვითი სტანდარტების დაცვა დიდ დანახარჯს მოითხოვს და ამასთან მკაცრი შეზღუდვების შემოდგომა ამცირებს ეკონომიკური განვითარებისა და აყვავების შესაძლებლობებს. მაგრამ ამ სფეროს ექსპერტები გვაფრთხილებენ ეკონომიკური განვითარებისა და გონიერი ეკოლოგიური პოლიტიკის კონფრონტაციის დამღუპველ შედეგზე (ამის არგუმენტაცია დაწვრილებით არის წარმოდგენილი 1.4 განყოფილებაში). აქ, კერძოდ, შეიძლება მოიყვანოს ბენუა ბოსკეს გამონათქვამი იმის შესახებ, რომ ქვეყნის ეკონომიკური განვითარების რეალური ინტენსიფიკაციის დროს არ არსებობს ალტერნატივე „ეკონომიკა თუ ეკოლოგია“. დასახული ეკონომიკური მიზნებისა და სოციალური სამთავრობო პროგრამების მიღწევა შეუძლებელია მათში თანამედროვე ეკოლოგიური სტანდარტების ინტეგრაციის გარეშე<sup>179</sup>. იმავედროულად მიუთითებს იმაზე, რომ „ბინძური“ და ჩამორჩენილი ტექნოლოგიური გადაწყვეტილებების იმპორტი მომავალში მძიმე ტვირთად დააწვება ეკონომიკას, ვინაიდან გაიზრდება ტექნოლოგიური უფსკრული განვითარებულ ქვეყნებთან.

ამასთან დაკავშირებით უნდა აღინიშნოს კიდევ ერთი არგუმენტ: ეკოლოგიური ეფექტურობის ინდექსის (The Environmental Performance Index) მიხედვით „იელის უნივერსიტეტთან არსებული ეკოლოგიური პოლიტიკისა და სამართლის ცენტრის“ (Yale Center for Environmental Law and Policy) კომბინირებული მახვენებლით, რომელიც ზომავს ქვეყნის მიღწევებს ეკოლოგიის მდგომარეობისა და ბუნებრივი რესურსების მართვის კუთხით, საქართველო (2014 წ. რეიტინგით) 101-ე ადგილზეა<sup>180</sup>.

ყველა ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკა მიუბრუნდება საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის პრობლემას. ეს უკვე ხდება განვითარებად და გარდამავალ ქვეყნებში. ამ რეალობიდან გამომდინარე, უნდა აღინიშნოს, რომ ყოველ ცალკე აღებულ

<sup>179</sup> Бенуа Боске, Экологизация налоговой системы в России. – М.: Российский университет, 2001. – 116 с., <http://wwf.ru/resources/publ/book/23>, стр. 10.

<sup>180</sup> РЕЙТИНГ СТРАН МИРА ПО ИНДЕКСУ ЭКОЛОГИЧЕСКОЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ  
Yale Center for Environmental Law and Policy, The 2014 Environmental Performance Index,  
<http://gtmarket.ru/ratings/environmental-performance-index/info#georgia>

ქვეყანაში, და გასაკუთრებით საქართველოში, საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაცია არ შეიძლება და არც უნდა გაიმეოროს ბრმად განვითარებული, განვითარებადი ან გარდამავალი ქვეყნების მიდგომები და სქემები. ამ სფეროში მრავალი ქმედითი მექანიზმია შემუშავებული, რომლებიც იმავე ტიპის ფორმატში გამოიყენება (განსაკუთრებით ერთიანი ეკონომიკური ზონის ქვეყნებში), მაგრამ არ არსებობს უნივერსალური და უტყუარი კონცეპტუალური მიდგომები და გადაწყვეტილებები, პირიქით, არსებობს სხვადასხვა კონცეფცია და მიდგომა, რომლებიც ეფექტურია ყოველი ცალკე აღებული ქვეყნის კონკრეტული პირობებისათვის. საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაცია ყველა ქვეყანაში განხილული უნდა იქნეს მისი საერთო ეკონომიკური და ეკოლოგიური პოლიტიკის ასპექტში და უნდა ითვალისწინებდეს ბუნებრივი რესურსების არსებობას (განსაკუთრებით ნახშირწყალბადების – ნავთობისა და გაზის) ან მათ სიმწირეს, შეზღუდულობას და არარსებობას.

იმავედროულად, თავიდანვე შესაფასებელია პრაქტიკაში ეკოსაგადასახადო პოლიტიკისა და მექანიზმების გამოყენების შესაძლებლობები იმ სტრატეგიისათვის ზიანის მიუყენებლად, რომელიც განხორციელდა რეფორმის წინა პერიოდში, კერძოდ, არ უნდა გაიზარდოს საგადასახადო ტვირთი გადასახადების გადამხდელთათვის, მეტისმეტად არ უნდა გართულდეს საგადასახადო ადმინისტრირება.

საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის რეფორმა საქართველოში უნდა იქცეს ენერგოდამზოგავი ტექნოლოგიების გამოყენების, პროდუქციის თვითღირებულების შემცირებისა და საწარმოების კონკურენტუნარიანობის ამაღლების გარკვეულ სტიმულად როგორც სამამულო, ისე რეგიონალ და მსოფლიო ბაზრებზე. ამ კუთხით უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო ცვლილებათა ეკოლოგიზაციის ერთ-ერთი მიზანია აიძულოს სამრეწველო და ენერგეტიკული სექტორი განახორციელოს ენერგორესურსების გამოყენებისა და გარემოში მავნე გამონაფრქვევის, მათ შორის ნახშირორჟანგის, შემცირების კონკრეტული ღონისძიებები დაბეგვრის გაზრდის სტიმულის ფარგლებში.

საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის გატარების პირველ ეტაპს ექნება გამაფრთხილებელი ან პრევენციული ხასიათი ეკოგადასახადების შემოღების შესაძლო რისკებისაგან. ეკოსაგადასახადო რეფორმების პრევენციული მექანიზმი მუშავდება და უზრუნველყოფილია ეკოგადასახადების შემოღების ხელშეკრულების რეჟიმით. პირველ ეტაპზე ეკოგადასახადების შემოღება უნდა მოხდეს მხოლოდ ენერგეტიკული და სამრეწველო სექტორის საწარმოებში, რომლებიც იხდიან მოგების გადასახადს, ხოლო გამარტივებული გადასახადების გადამხდელებზე ამ ეტაპზე არ უნდა

გავრცელდეს ეკოგადასახადების რეჟიმი. ეკოგადასახადების გადამხდელებისათვის შემოღებული უნდა იქნეს ერთიანი ეკოლოგიური „კლიმატის ცვლილების გადასახადი“ სხვადასხვა განყოფილებით.

ეკოგადასახადების ნებაყოფლობითობის ზემოთ შემოთავაზებული მექანიზმის არსი მდგომარეობს იმაში, რომ ენერგეტიკული და მრეწველობის სექტორების საწარმოები ვალდებული იქნებიან შეასრულონ საგადასახადო ვალდებულება ხელშეკრულების საფუძველზე და უნდა მიიღონ შემოღებული ეკოლოგიური გადასახადისაგან გათავისუფლების შესაძლებლობა იმ შემთხვევაში, თუ ისინი შეთანხმებულ ვადებსა და გაწერილ ფორმატსა და ზომაში არ აჭარბებენ და, მით უფრო, ამცირებენ გამოყენებული ენერჯისა და გარემოში მავნე ნივთიერებების გამოფრქვევის მოცულობას.

ეკოგადასახადების შემოღების ხელშეკრულებითი ფორმატი შესაძლებლობას მოგვცემს უმტკივნეულოდ ჩავრთოთ საქართველოს ენერგეტიკული და სამრეწველო საწარმოები საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის პროცესში, ასევე ეფექტურად განვახორციელოთ კლიმატის ცვლილების თავიდან აცილების ეროვნული პროგრამა. ენერგეტიკული გადასახადის სექციაში შემოღებული „კლიმატის ცვლილების გადასახადის“ ერთ-ერთ მნიშვნელოვან პირობას წარმოადგენს ის, რომ გადასახადი არ უნდა გავრცელდეს ენერჯის განახლებად წყაროებზე, ელექტროენერჯის მაღალეფექტურ სითბურ გამომუშავებაზე, ასევე ბუნებრივ აირზე. მაღალეფექტური ტექნოლოგიების შესაბამისი სტანდარტები გაწერილი უნდა იქნეს კანონში.

გადასახადის ფორმატში გათვალისწინებული უნდა იყოს „ხელშეკრულება კლიმატის ცვლილებაზე“, რომელიც იდება შესაბამის ტერიტორიულ საგადასახადო ორგანოებსა და გადამხდელებს შორის. აღნიშნული ხელშეკრულების თანახმად, სამრეწველო საწარმოები მომავალი ორი (ხუთამდე) წლის განმავლობაში (ენერგეტიკული და სამრეწველო საწარმოები ჯგუფდება ენერგომოცულობის დონით) არ იხდიან შემოთავაზებულ „კლიმატის ცვლილების გადასახადს“ იმ შემთხვევაში, თუ მონიტორინგის შედეგების თანახმად, პირველ ეტაპზე საწარმოს არ გადაუჭარბებია ენერჯის მოხმარების ან გარემოში მავნე გამონაფრქვევის მოცულობა შეფარდებითი თვალსაზრისით, ანუ პროდუქციის ერთეულის ან მოცემული საწარმოსათვის სხვა დამახასიათებელი შეფარდებითი მაჩვენებლის მიხედვით. ელექტროენერჯის ან ენერგორესურსების მოხმარების შეფარდებითი გაანგარიშება მოცემულ შემთხვევაში გამართლებულია, ვინაიდან გათვალისწინებული იქნება წარმოების მოცულობის ზრდა.

მომდევნო პერიოდში ვადით სამიდან ხუთ წლამდე არამართო უნდა შეინარჩუნოს ენერჯის მოხმარების დონე, არამედ უნდა მიაღწიოს ენერჯის მოხმარებისა და გარემოში მავნე გამონაფრქვევების მოცულობის შემცირებას. თუ საწარმო აღწევს ენერჯის მოხმარებისა და გარემოში დიდი ოდენობით მავნე გამონაფრქვევების მოცულობის მანქნებლების გაუმჯობესებას, ვიდრე ეს გაწერილია „ხელშეკრულებაში კლიმატის ცვლილებაზე“, მას შეუძლია მიიღოს, აგრეთვე, დამატებითი შედეგითი მოგების გადასახადის დასაბეგრი ბაზის კორექტირების სახით. მაგალითად, დამატებითი შედეგითი შეიძლება დაწესდეს ენერჯის გამომუშავების ან მოხმარების განახლებადი და ენერგოდამზოგავი ტექნოლოგიების შემოღების ან შემოღებულ ეფექტურ დანადგარებზე ამორტიზაციის დაქვითვების ზრდისათვის (განსაზღვრული სქემით) გარკვეული დანახარჯების ნორმატივების გაზრდის ხარჯზე.

შემოღებული ეკოგადასახადების ნეიტრალურობა „კლიმატის ცვლილების გადასახადის“ ფორმატით საბიუჯეტო შემოსავლების ფისკალურ გეგმაში რეალიზებული იქნება „ხელახალი გამოყენების“ მექანიზმის მეშვეობით. ამგვარად, შემცირდება საგადასახადო დატვირთვები იმავე ეკოლოგიურ საგადასახადო სფეროში, ან სხვა გადასახადების განაკვეთები, და სუფთა ეკოლოგიური შემოსავლების მხოლოდ ნაწილი მიემართება ეკოგადასახადების ადმინისტრირების გაზრდილი ხარჯებისაკენ. ამასთან დაკავშირებით, მაგალითების მოყვანა შეიძლება საერთაშორისო პრაქტიკიდან, სადაც ეკოსაგადასახადო სისტემა მიმართულია სხვა სფეროების დაბეგერის შემცირებისაკენ. ბოლო მაგალითი, ბელგია და ავსტრია, სადაც საგადასახადო სისტემა ფაქტობრივად, შეცვალეს ეკოგადასახადების გაზრდისა და შრომის დაბეგერის შემცირების სასარგებლოდ<sup>181</sup>.

ეკოლოგიური გადასახადების ფორმატირებისათვის ორიენტირება უნდა მოხდეს ეგო-ს ეკოლოგიური გადასახადების სახელმძღვანელოზე<sup>182</sup>,

- ეკოლოგიური საგადასახადო ბაზა მიმართული უნდა იყოს დამაბინძურებლებზე ან დამაბინძურებელ ქცევებზე ზოგიერთი შესაძლო გამონაკლისით (თუ ასეთები არსებობს).
- ეკოლოგიური გადასახადის საზღვრები ეკოლოგიური ზარალის საზღვრებთან შედარებით იდეალურ შემთხვევაში უნდა იყოს მაქსიმალურად ფართო.

<sup>181</sup> Костерин В., Эконалаговая трудовая реформа — механизм зеленой экономики

<http://greenkaz.org/index.php/ru/vse-kategorii/63-analiticheskaya-baza/376-ekologizatsiya-nalogooblozheniya>

<sup>182</sup> Environmental Taxation A Guide for Policy Makers, OECD, p. 1, <http://www.oecd.org/env/tools-> Костерин В., Эконалаговая трудовая реформа — механизм зеленой экономики <http://greenkaz.org/index.php/ru/vse-kategorii/63-analiticheskaya-baza/376-ekologizatsiya-nalogooblozheniyaevaluation/48164926.pdf>

- საგადასახადო განაკვეთი უნდა შეესაბამებოდეს გარემოსათვის მიყენებულ ზიანს.
- გადასახადი უნდა იყოს სანდო და განაკვეთი პროგნოზირებადი იმისათვის, რომ მოხდეს გარემოს მდგომარეობის გაუმჯობესების მოტივირება.
- ეკოლოგიური საგადასახადო შემოსავლებმა შეიძლება დახმარება გაუწიოს საბიუჯეტო კონსოლიდაციას ან ხელი შეუწყოს სხვა გადასახადების შემცირებას.
- გამანაწილებელი ზემოქმედებისათვის ზოგადად გამოყენებული უნდა იქნეს საგადასახადო პოლიტიკის სხვა ინსტრუმენტები.
- გულდასმით უნდა შეფასდეს კონკურენტუნარიანობის პრობლემები; კოორდინაცია და გარდამავალი რელიეფი შესაძლოა იყოს ეფექტური საპასუხო ზომა.
- ეკოლოგიური დაბეგვრის საზოგადოებრივი აღიარებისათვის გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს მკაფიო კომუნიკაციას.
- გარკვეული პრობლემების გადასაჭრელად, შესაძლოა, საჭირო გახდეს გატარებული ეკოლოგიური პოლიტიკის სხვა ინსტრუმენტების მქონე ეკოლოგიური გადასახადების გამოყენება.

საქართველოსათვის შემოთავაზებული ეკოსაგადასახადო რეფორმა ისე უნდა იყოს აწყობილი, რომ:

ჯერ ერთი, პირველ ეტაპზე, დაახლოებით 2-5 წ. არ უნდა გაიზარდოს საგადასახადო ტვირთი, ამით ეკოგადასახადებს არ ექნება გამოკვეთილი ფისკალური მიზნები;

მეორე, ეკოგადასახადები, ძირითადად, შემოდებული უნდა იქნეს პრევენციულ საფუძველზე, გამაფრთხილებელი ფუნქციით, „ეკოსაგადასახადო ხელშეკრულებების“ სისტემის მეშვეობით;

მესამე, უზრუნველყოფილი უნდა იქნეს ეკოსაგადასახადო რეფორმების გრადუალურობა, იმ მიზნით, რომ არ მოხდეს ეკოგადასახადების ტვირთის გადატანა საბოლოო მომხმარებლებზე;

მეოთხე, უზრუნველყოფილი უნდა იქნეს შემოდებული ეკოგადასახადების განსაზღვრული პრიორიტეტულობა (აღნიშნულია ზემოთ);

მეხუთე, საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის შემდგომ ეტაპებზე (მესამე ეტაპი) უნდა განხორციელდეს საგადასახადო სისტემის რესტრუქტურისაცია, გაზრდილი ეკოგადასახადების ხარჯზე უნდა შემცირდეს საშემოსავლო გადასახადი შრომასა და კაპიტალზე.



ეკოგადასახადებისაგან მიღებული შემოსავლების ზრდა საშუალებას მოგვცემს ეკოსაგადასახადო რეფორმების მესამე ეტაპზე განხორციელდეს საგადასახადო სისტემის რესტრუქტურისაციის მეორე ვარიანტი, კერძოდ, ეკოგადასახადებისაგან მიღებული შემოსავლების ზრდის ხარჯზე მნიშვნელოვნად დასწევს დღგ-ს განაკეთოს ან დღგ-ს შეცვლის გაყიდვების გადასახადით. ასეთი განცხადება გამომდინარეობს იქიდან, რომ გაყიდვების გადასახადი ჩამორჩება დღგ-ს ბიუჯეტში სახსრების შეგროვებით და შესაბამისად, იქნება ახალი საგადასახადო შემოსავლების კომპენსირების წყარო.

დღგ-ს გაყიდვების გადასახადით შეცვლის ეკონომიკური ეფექტურობა მდგომარეობს იმაში, რომ დღგ ნეიტრალურია სამომხმარებლო ბაზრის გაზრდის ხარჯზე ეკონომიკური ზრდის მიმართ და გააჩნია გამოსატული ფისკალური ეფექტი. სამეცნიერო ეკონომიკური საზოგადოებაში არსებობს მოსაზრება, რომ ბრუნვისაგან მიღებული გადასახადი ახდენს ეკონომიკური ზრდის სტიმულირებას, ვინაიდან ეკონომიკური ზრდის ყველაზე დიდ მულტიპლიკატორს წარმოადგენს სწორედ საყოფაცხოვრებო მოხმარება, ამით გაყიდვების გადასახადი ხელს უწყობს ეკონომიკურ ხელისუფლებას წაახალისოს შემოსავლების ზრდა და საყოფაცხოვრებო მოხმარება. დღგ-ს იხდის ყველა საწარმო, რომლებიც სამეურნეო საქმიანობის მსვლელობისას ზრდიან პირველადი პროდუქციის ღირებულებას. გაყიდვების გადასახადს მხოლოდ ნავაჭრიდან იხდიან კომპანიები, რომლებიც აწარმოებენ საქონლისა და მომსახურების მიყიდვას საბოლოო მომხმარებლებისათვის (მოსახლეობისათვის). დღგ-ს ის საწარმოებიც იხდიან, რომლებმაც საქონელი შეიძინე იაფად და ყიდიან ძვირად, ის კომპანიებიც კი, რომლებიც ახორციელებენ მომსახურებას „ჰაერიდან“. საყოველთაოდ ცნობილია, რომ დღგ-ს მთავარი ნაკლი მისი რთული ადმინისტრირებაა, რომელსაც თან ახლავს საგადასახადო თაღლითობა<sup>183</sup> და კორუფციული რისკები. მაგალითად, რუსეთის ფედერალურმა საბაჟო სამსახურმა დღგ-ს „ყველაზე კორუფციული გადასახადი“ უწოდა<sup>184</sup>, აღნიშნა რა, რომ ასეთი სიტუაცია შეიმჩნევა არამარტო რუსეთში, არამედ მთელ მსოფლიოში (ერთდღიანი ფირმებისაგან მიღებული და ფიქტიური დღგ-ს დაბრუნების რისკი).

<sup>183</sup> Tuan Minh Le, «Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues», Paper prepared for the World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries (Washington D.C., 2003), p. 53, [www1.worldbank.org/.../Value%20added%20ta...](http://www1.worldbank.org/.../Value%20added%20ta...)

<sup>184</sup> Глава таможенной службы назвал самый коррупционный налог, Лента.ру, Финансы, <http://lenta.ru/news/2007/10/29/nalog/>

გაყიდვების გადასახადის უპირატესობა მისი სიმარტივეა. იმავედროულად, უნდა აღინიშნოს, რომ გაყიდვების გადასახადი შეგროვების მხრივ უფრო რთულია, ვიდრე დღგ-ს კონფიგურაცია ბევრად უფრო მძიმეა გადამხდელისათვის – ადმინისტრირების სირთულის მეტი ანგარიშგების წარმოება (უნდა შემოწმდეს კონტრაგენტები, აწარმოოს შესყიდვებისა და გაყიდვების წიგნები, უნდა ჩატარდეს ერთმანეთთან შეჯერება, გადაიგზავნოს დოკუმენტები და ა.შ. გაყიდვების გადასახადს კი მსგავსი არაფერი სჭირდება). დღგ მუდმივად ამცირებს კომპანიების ფულად საბრუნავ სახსრებს. დღგ-ს ყველაზე უარყოფითი თვისებაა ტექნოლოგიურად ყველაზე განვითარებულ დარგებში ეკონომიკური ზრდის შესაძლებლობების ჩახშობა. მეწარმეები, საბითუმო ვაჭრობა, საინჟინრო კომპანიები, IT სფერო და პროგრამისტები ამაში არ მონაწილეობენ. შემთხვევითი არ არის, რომ აშშ-სა და იაპონიის ტექნოლოგიური ეკონომიკები უპირატესობას ანიჭებენ გაყიდვების გადასახადს და არა დღგ-ს. თუმცა, ამ საკითხს ისტორიული ფესვებიც აქვს, ვინაიდან დღგ დამკვიდრდა საფრანგეთში 1950-იან წლებში და შემდეგ სწრაფად გავრცელდა ევროპის კონტინენტზე, გამოსატული ფისკალური ეფექტის გამო, ჩრდილოამერიკულ კონტინენტს ისტორიულად არ მოუხდენია ამ ფენომენზე რეაგირება.

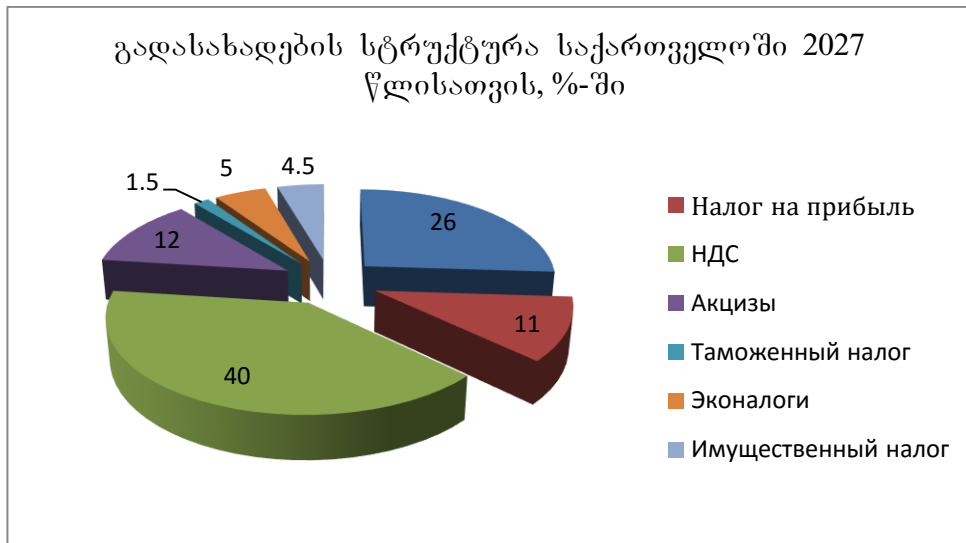
აშკარაა, რომ დღგ-ს შეცვლა გაყიდვების გადასახადით გამოიწვევს ბიზნესის დატვირთვის მნიშვნელოვან შემცირებას, გარდა ამისა, მოიხსნება რთულ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული საკითხები, დღგ-ს დაბრუნების პრობლემები. დღგ-ს შეცვლა გაყიდვების გადასახადით შეიძლება შევადაროთ ტრანსპორტის გადასახადის შეცვლას ბენზინის აქციზით, როცა მეტს იხდის ის, ვინც მეტს ყიდის.

ამგვარად, დღგ-ს შეცვლის კონცეფცია ბრუნვის გადასახადით დაყვანილია ბიზნესზე საგადასახადო ზეწოლის გაუქმებაზე, და პირველ რიგში, წარმოებასა და, საბოლოო ჯამში, ქვეყნის საინვესტიციო მიმზიდველობაზე. ეს მოვლენა ხატოვნად დაახასიათა მ. გაფნიემ (Mason Gaffney): „არსი იმაში მდგომარეობს, რომ ევროპა თავს იხრჩობს დღგ-ით მაშინ, როდესაც აშშ, მიუხედავად მრავალი სერიოზული შეცდომისა, მის გარეშე თავს უკეთესად გრძნობს“<sup>185</sup>.

გატარებული ეკონომიკური რეფორმა საქართველოში უნდა აისახოს საქართველოში გადასახადების ზრდასა და სტრუქტურაზე. საქართველოს გადასახადების წარმოდგენილი სტრუქტურა 2014-2027 წწ. შემუშავებულია საქართვე-

<sup>185</sup> Mason Gaffney, Europe's Fatal Affair with VAT, p. 25, <http://economics.ucr.edu/repec/ucr/wpaper/13-01.pdf>

ლოს საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის რეფორმის დასაბუთების ზემოთ წარმოდგენილ ძირითად კრიტერიუმებსა და მიდგომებზე დაყრდნობით.



გრაფიკი 18. გადასახადების სტრუქტურა საქართველოში 2027 წლისათვის

უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოში ეკოგადასახადების შემოღებისა და რაოდენობრივი ზრდის წარმოდგენილი პროგნოზი შედგენილია ზომიერად კონსერვატიული სცენარის მიხედვით, და ამასთან, პროგნოზირებადი პერიოდის ბოლოს, 2027 წ. ყველა გადასახადის ჯამური ხვედრითი წონა იქნება დაახლოებით 5%.

ცხრილი 8. გადასახადების ზრდისა და გადასახადების სტრუქტურის პროგნოზი საქართველოში 2014-2027 წწ. (მლნ. ლარი GEL)

	2013	2014	2017	2019	2021	2023	2025	2027
სულ გადასახადები	6659,3	7241,6	8689,9	10862,4	13578,0	17651,4	22064,3	27580,3
საშემოსავლო გადასახადი	1934,2	1938,8	2520,1	3150,1	3801,8	4942,4	5957,3	7170,9
საშემოსავლო გადასახადი/ გადასახადები (%)	29	26,8	29	29	28	28	27	26
მოგების გადასახადი	806,5	828,9	955,9	1194,9	1493,6	1941,7	2427,1	3033,8
მოგების გადასახადი/ გადასახადები (%)	12,1	11,4	11	11	11	11	11	11
დღგ	2847,8	3298,5	3910,5	4888,1	5838,5	7413,6	9046,3	11032,1
დღგ/ გადასახადები (%)	42,8	45,5	45	45	43	42	41	40,0

აქციზები	722,3	810,2	955,9	1194,9	1493,6	1941,7	2647,7	3309,6
აქციზები/ გადასახადები (%)	10,8	11,2	11	11	11	11	12	12
საბაჟო გადასახადი	89,4	94,9	113,0	152,1	190,1	264,8	331,0	413,7
საბაჟო გადასახადი/ გადასახადები (%)	1,3	1,3	1,3	1,4	1,4	1,5	1,5	1,5
ეკოგადასახადები	-	-	43,4	162,9	312,3	547,2	882,6	1379,0
ეკოგადასახადები /გადასახადები (%)	-	-	0,5	1,5	2,3	3,1	4	5
ქონების გადასახადი	230,9	245,9	330,2	434,5	556,7	741,4	948,8	1241,1
ქონების გადასახადი/გადასახადები (%)	3,5	3,4	3,8	4	4,1	4,2	4,3	4,5

ტაქტიკური მოსაზრებებიდან გამომდინარე შეიძლება აღვნიშნოთ ხანმოკლე პერიოდში საგადასახადო შემოსავლების გაზრდის პრობლემა, რომლებიც არ ეხება ეკოგადასახადების სფეროს და მათი განხორციელება შეიძლება მოქმედი ტრადიციული გადასახადების რეჟიმში. შეიძლება მივუთითოთ გარკვეულ რეზერვებზე ტრადიციული გადასახადების სეგმენტში, კერძოდ, ამ მიზნისათვის შემოთავაზებულია ტურისტულ ზონებში სასტუმროების მომსახურებისაგან მიღებული მოგების გადასახადის 10%-იანი განაკვეთის გამოყენება. ეს ნიშნავს უარი ვთქვათ ტურისტულ ზონებში სასტუმროს მომსახურების მოგებაზე 100%-ით გათავისუფლებაზე და სრული გათავისუფლების ნაცვლად გამოვიყენოთ შეღავათიანი რეჟიმი გადასახადისაგან ნაწილობრივი გათავისუფლების სახით.

ზემოხსენებული წინადადების ალტერნატიული მიდგომა შეიძლება იყოს ახალი ტურისტული გადასახადის შემოღება. გადასახადის ასეთი ტიპი (ტურიზმის გადასახადი) გამოიყენება, ნაწილობრივ, ეგვიპტეში. ტურიზმის გადასახადს იხდიან უცხოელი ტურისტები საზღვარზე ქვეყანაში შესვლისას. არსებობს წინადადება შემოღებული იქნეს იგი საქართველოში ტურისტული სეზონის პერიოდში, ქვეყანაში ყოველ შემოსავლაზე, 1 მაისიდან 31 ოქტომბრამდე. შემოთავაზებულია განისაზღვროს გადასახადის განაკვეთი 18 წელზე ზევით ერთი უცხოელი მოქალაქისათვის (18 წლამდე ასაკის პირები დაბეგვრას არ ექვემდებარებიან) 15 ლარი საქართველოში 7 დღეზე მეტხანს ყოფნის შემთხვევაში. ეს ნიშნავს, რომ ხსენებული გადასახადი არ შეეხება იმ პირებს, რომლებიც საქართველოში ჩამოდიან ხანმოკლე საქმიანი ვიზიტებით. გადასახადის ადმინისტრირება სირთულეს არ წარმოადგენს და უზრუნ-

ველეფოს შემოთავაზებული გადასახადის ეფექტურ შეგროვებას. „ტურიზმის გადასახადის“ რეკომენდებული უმნიშვნელო განაკვეთი უარყოფითად ვერ იმოქმედებს ტურისტთა ნაკადზე საქართველოში.

საგადასახადო შემოსავლების სხვა რეზერვი შეიძლება იყოს აქციზის გადასახადი ღვინოზე. შემოთავაზებულია გამოყენებული იქნეს აქციზი იმპორტირებულ და ადგილობრივი წარმოების ღვინოზე ერთიანი განაკვეთით 10%-ის ოდენობით, მაგრამ არანაკლებ 1,5 ლარისა ერთ ლიტრზე. ღვინო, ეროვნული ტრადიციებისა და კულტურის გათვალისწინებით, წარმოადგენს მოთხოვნისა და მიწოდების არაელასტიურ პროდუქტს და, შესაბამისად, შემოდებული გადასახადის ეფექტი მაღალი იქნება.

ბიუჯეტის დამატებითი შევსების რეზერვი შეიძლება გახდეს სპეციალური ფუფუნების გადასახადი. შემოთავაზებულია ფუფუნების გადასახადის ყოველწლიური გამოყენება იმპორტულ ძვირადღირებულ ავტომობილებზე. გადასახადი უნდა გავრცელდეს ავტომობილებზე, რომელთა ღირებულება 60 000 ლარს აღემატება და გამოშვების ვადა 5 წლამდეა. წლიური განაკვეთი ქვეყანაში ავტომობილის იმპორტირებისას დაფიქსირებული ღირებულების 15%. გადახდა ხდება ქვეყანაში შემოყვანისას საბაჟო საზღვარზე და შემდეგ ყოველწლიურად 5-წლიანი ვადის ამოწურვამდე. ერთდროულად, ძვირადღირებული ავტოსატრანსპორტო საშუალების მფლობელი ფუფუნების გადასახადის გადახდის შემდეგ თავისუფლდება მოძრავი სატრანსპორტო საშუალების (ქონების) გადასახადისაგან.

და მაინც, ტრადიციული გადასახადების ჩარჩოში საგადასახადო შემოსავლების გაზრდის ზემოთ წარმოდგენილ 4 ვარიანტს შეუძლია გადაჭრას ტაქტიკური ამოცანები და მოცემული კვლევის ფარგლებში მხოლოდ ირიბი მნიშვნელობა აქვს.

### **3.2. ეკოლოგიური გადასახადები სახეები, მათი შემოდების ეტაპები, ეკოლოგიური გადასახადების ფორმატისა და ადმინისტრირების გამარტივება**

საქართველოს საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის რეალიზების მიზნით უნდა განესაზღვროთ შემოდებული ეკოლოგიური გადასახადების კონკრეტული სახეები. ნავარაუდებია პირველ და მეორე ეტაპზე თანდათან შემოდება, ხოლო მესამე ეტაპზე – შემდეგი ეკოლოგიური გადასახადების გაფართოება:

➤ ენერგეტიკული გადასახადი (Energy taxes), ენერგეტიკული სათბობის ხარჯების ჩათვლით ენერგეტიკისა და მრეწველობის საწარმოებისათვის, მათ შორის, ენერგეტი-

კის საწარმოებში ელექტროენერჯის გამოიშვებაზე. ყველა ენერგეტიკული გადასახადი უნდა შევიდეს ერთიან „გადასახადში კლიმატის ცვლილებისათვის“ საქართველოს საგადასახადო კოდექსში და წარმოდგენილი უნდა იყოს მის ცალკეულ ნაწილებში. ასეთი მიდგომა შეინარჩუნებს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ერთიანობასა და მთლიანობას. ენერგეტიკული ეკოგადასახადის რეჟიმი შემოღებულ უნდა იქნეს პრევენციულ საფუძველზე, „კლიმატის ცვლილებების შესახებ ეკოსაგადასახადო შეთანხმების“ სისტემის მეშვეობით, და მაშინ მას ექნება აქტიური ფუნქცია. თუ საწარმო „კლიმატის ცვლილების შესახებ შეთანხმების“ თანახმად ინარჩუნებს ენერგეტიკული სათბობის ხარჯების პარამეტრებსა და რეჟიმს ან ელექტროენერჯის მოხმარების რეჟიმს, რომელიც ხელშეკრულებაშია ჩაწერილი, მაშინ ის თავისუფლდება გადასახადის გადახდისაგან. საწარმოს მიერ ენერგეტიკული სათბობის ან ელექტროენერჯის ხარჯვის პარამეტრებისა და რეჟიმის შეუსრულებლობის შემთხვევაში, რომელიც ჩაწერილია საანგარიშო პერიოდის პირველი წლის დადგენილ ვადაში, საწარმომ უნდა გადაიხადოს საგადასახადო შეღავათების თანხა, რომელიც მიღებულია ხელშეკრულების მოქმედების ვადის განმავლობაში. მომდევნო საგადასახადო საანგარიშო პერიოდებისათვის, ხელშეკრულების რეჟიმების დაუცველობის შემთხვევაში შეიძლება გამკაცრდეს ზომები მომდევნო გადახდების უზრუნველსაყოფად.

ნებაყოფლობითი შეთანხმების მითითებულმა სქემამ „კლიმატის ცვლილებების შესახებ ხელშეკრულების“ მიხედვით უნდა გაითვალისწინოს გადასახადის დაბეგვისაგან განთავისუფლება დიფერენცირებულად, ენერგეტიკის საწარმოებისა და ენერგოტევადი სექტორებისათვის. ეს ნიშნავს იმას, რომ ხელშეკრულების პირობები მათთვის შეიძლება არსებითად განსხვავდებოდეს სხვა საწარმოებისაგან. მთლიანობაში, ეკოგადასახადების შემოღების შემოთავაზებული კონცეფციის მიხედვით, ენერგეტიკის საწარმოებმა და მრეწველობის ენერგოტევადმა დარგებმა დიფერენცირებული მიდგომის წყალობით უნდა მიიღოს გარკვეული სარგებელი, „კლიმატის ცვლილებების შესახებ ხელშეკრულების“ პირობების წყალობით. მაგალითისათვის, ასეთი საწარმოებისათვის ენერგოტევადობისა და სხვადასხვა მავნე ნარჩენების პარამეტრების შენარჩუნების საშეღავათო პერიოდი ხელშეკრულების მიხედვით უნდა სეადგენდეს არა 2-3 წელიწადს, არამედ საჭირო ინვესტიციების დიდი მოცულობის გათვალისწინებით 4-დან 6 წელს. ამგვარად, ეკოსაგადასახადო რეფორმების შემოღების პირველ ეტაპზე, ეკოგადასახადი როგორც ყველა საწარმოსათვის, ისე ენერგეტიკული და საწარმოო სექტორისათვის ამოქმედდება პირობითად და

ყოველგვარი საგრძნობის დატვირთვის გარეშე. ამისათვის პირობებად გვევლინება გადასახადის გადამხდელების მიერ თავიანთი ვალდებულებების რეალიზაცია „კლიმატის ცვლილებების შესახებ ხელშეკრულების“ თანახმად. ენერგეტიკული გადასახადი, მათ შორის, ენერგეტიკული სათბობისა და ელექტროენერჯის ხარჯები ენერგეტიკისა და მრეწველობის საწარმოებისათვის ჩართულია ერთიანი „კლიმატის ცვლილებებისათვის გადასახადის“ ცალკეულ ნაწილში საქართველოს საგადასახადო კოდექსში. კერძოდ, გადასახადის განაკვეთი ელექტროენერჯის მოხმარებაზე დგინდება ეროვნულ ვალუტაში კვტ/სთ-ზე. ამ ჯგუფიდან შემოსულ ეკოგადასახადს უნდა გააჩნდეს ეკოლოგიური მნიშვნელობა, ხოლო მომავალში მეორე და მესამე ეტაპებზე ასევე გამოხატული ფისკალური მნიშვნელობა.

➤ მიზანშეწონილია ნაწილობრივ შემოდებულ იქნეს ენერგეტიკული გადასახადი მოტორის სათბობზე – ბენზინზე და დიზელის სათბობზე. უნდა გავითვალისწინოთ, რომ საგადასახადო პოლიტიკის ეკოლოგიზაციის რეფორმა აფართოებს სახელმწიფო ბიუჯეტის საგადასახადო ბაზას. კლასიკური თეორიის თანახმად, გადასახადები უფრო ეფექტიანად გამოიყენება ფასების მიხედვით არაელასტიკური საქონლის მიმართ (ე.ი., იმ საქონლის მიმართ, რომელზეც მოთხოვნის რაოდენობა არ არის დამოკიდებული ფასების ცვლილებაზე), ე.ი., გადასახადების რესურსებზე ეფექტიანად განაწილების ხელშეწყობისათვის, გადასახადები უნდა ამოიღებოდეს უპირველეს ყოვლისა იმ საქონლიდან, რომლებზეც მოთხოვნა და რომელთა მიწოდებაც არაელასტიკურია.<sup>186</sup> ამ კრიტერიუმს პასუხობს გადასახადი ძრავის სათბობზე.

გადასახადები ბენზინსა და დიზელის სათბობზე, გარკვეულწილად, საავტომობილო ტრანსპორტის მოსარგებლეს აიძულებს უფრო ინტენსიურად გადავიდეს იმ სატრანსპორტო საშუალებების ექსპლოატაციაზე, სადაც საწვავის სახით გამოიყენება ბუნებრივი გაზი ან თხევადი გაზი, რომლებიც ბევრად ეკოლოგიურია და ერთდროულად უფრო იაფია თვითღირებულების მხრივ (დაახლოებით ორჯერ იაფი). არსებითად, ამისგან პირდაპირი მოგებულნი რჩებიან სახმელეთო ტრანსპორტის მსარგებელნი ძრავის საწვავზე დანახარჯების დაზოგვის მხრივ და ეკოლოგიური მდგომარეობაც უმჯობესდება, განსაკუთრებით ქალაქებსა და საკურორტო ცენტრებში, სადაც ჰაერის უმსხვილესი დამაბინძურებელია სატრანსპორტო საშუალებების გამონაბოლქვი გაზი.

<sup>186</sup> Allingham, Michael G., Agnar Sandmo (1972), Income tax evasion: A theoretical analysis, Journal of Public Economics 1, pp. 323-338, <http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>

„კლიმატის ცვლილებაზე გადასახადის“ შემოღება სატრანსპორტო საშუალებებისათვის ასევე უნდა განხორციელდეს ხელსეკრულების საფუძველზე საშეღავათო პერიოდის ვადით, არაუმეტეს 18 თვისა (შესაძლებელია უფრო მოკლე ან გრძელი ვადა). საწვავის დანახარჯების რეჟიმი დგინდება ავტომობილების ჯგუფებისა და კლასის მიხედვით. ავტომობილების ძრავის საწვავზე ენერგეტიკული გადასახადი ჩართულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის „კლიმატის ცვლილებაზე ერთიანი გადასახადის“ ცალკეულ ნაწილში. ეკოგადასახადების ამ ჯგუფებიდან შემოსავლებს უნდა გააჩნდეს გამოსატული ფისკალური და ეკოლოგიური მნიშვნელობა.

➤ სატრანსპორტო გადასახადი (transport taxes) – ეს არის მფლობელის ყოველწლიური გადასახადი და აქციზები ახალი ან ნახმარი ავტომობილის ყიდვისას. ამ შემთხვევაში, სატრანსპორტო საშუალებებზე გადასახადების არსებული სახეები და რეჟიმები უნდა შენარჩუნდეს, რომელიც დამოკიდებულია აგრეთვე ქვეყანაში იმპორტირებული ავტომობილის გამოშვების წელზე. ავტოსატრანსპორტო საშუალებებზე გადასახადები უნდა იქნეს ამოღებული მოქმედი რეჟიმის მიხედვით, ე.ი., ერთდროულად ქვეყანაში იმპორტირების დროს. გადასახადი არ უნდა იქნეს ამოღებული პირიდან მომდევნო გაყიდვების დროს. თუ მოცემული პირი წლის განმავლობაში ყიდის სამ და მეტ ავტომობილს, მაშინ მასზე ვრცელდება საგადასახადო კანონის ის ნაწილი, სადაც მოცემული პირის მოქმედება შეიძლება კვალიფიცირდეს, როგორც პერიოდული სამეურნეო საქმიანობა. ქონების გადასახადი ასევე ვრცელდება ავტომობილზე, რომელიც ამოიღება ყოველწლიურად. მითითებული გადასახადები, ცალსახად ნაკლებად ეფექტიანია ეკოლოგიისათვის, საწვავზე და ფაქტობრივ ნარჩენებზე გადასახადებთან შედარებით. ამასთან, ეს გადასახადები არსებით ზემოქმედებას ახდენს ეროვნული ავტოპარკის შემადგენლობაზე. ეკოგადასახადების ამ ჯგუფიდან შემოსავლებს გააჩნია გამოსატული ფისკალური და ნაკლები ეკოლოგიური მნიშვნელობა.

➤ ბუნებრივი რესურსების გამოყენებაზე გადახდები (royalty). გადასახადები ან როიალტი გადასახადის გადამხდელთათვის ლითონისეული და არალითონისეული სასარგებლო წიაღისეულის, სამშენებლო ნედლეულის (ქვა, ხრეში, თიხა და სხვ.) მოპოვების დროს უნდა მოქმედებდეს შეღავათების გარეშე. როიალტის გადახდის რეჟიმი შეიძლება იყოს დიფერენცირებული წლებისა და საბადოების ტიპზე (ღია, დახურული, მოპოვების ნარჩენების შეგროვების ტექნოლოგიის მქონე), საბადოების განთავსებისა და ლანდშაფტის გამოყენებაზე დამოკიდებულების მიხედვით. ბუნებრივი რესურსების გამოყენებაზე გადახდები ჩართულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის „კლიმა-



ტის ცვლილებაზე ერთიანი გადასახადის“ სპეციალურ ნაწილში. ეკოგადასახადების ამ ჯგუფებიდან შემოსავალს უნდა გააჩნდეს გამოხატული ფისკალური და ეკოლოგიური მნიშვნელობა.

ბუნებრივი რესურსების მოპოვებისა და ექსპლოატაციის დროს, სასარგებლო წიაღისეულისა და ნედლეულის მოპოვებაზე როიალტის გადახდასთან ერთდროულად, შემოთავაზებულია არსებითი სიახლის შემოღება დღგ-ის მიხედვით. კერძოდ, შემოთავაზებულია გაუქმდეს ან მნიშვნელოვნად შემცირდეს დღგ-ის ანაზღაურების განაკვეთი ნედლეულის დაუმუშავებელი ან ნახევრადდამუშავებული კონცენტრატების ექსპორტის დროს (ასეთი პრაქტიკა არსებობს ჩინეთში). ამ ღონისძიებას, ჯერ ერთი, ექნება გამოხატული პირდაპირი ფისკალური ეფექტი, რამდენადაც საშუალებას გვაძლევს შენარჩუნდეს ბიუჯეტში უზარმაზარი საშუალება, რომელის არ იქნება გაცემული ექსპორტის დღგ-ის ანაზღაურებაზე. ერთდროულად, ის მიმართულია ქვეყნის ეროვნული სიმდიდრის რაციონალურ და ეფექტიანად გამოყენებისკენ, მეტი დამატებული ღირებულების მიღებისკენ ბუნებრივი ნედლეულის, კერძოდ, ფერადი ლითონების, სამშენებლო მასალების და სხვათა გადამუშავების ჯაჭვში. შემდგომში, დამატებული ღირებულების ზრდა ბუნებრივი რესურსებისა და ნედლეულის გადამუშავების მთლიან ჯაჭვში მიგვიყვანს ახალი წარმოებისა და სამუშაო ადგილების შექმნამდე და შემდგომ, შესაბამისად, შრომასა და კაპიტალზე გადასახადების ზრდამდე.

➤ მავნე ნივთიერებათა ნარჩენებზე გადასახადი (tax on emissions) – ეს გადასახადი უნდა დაეყოს ორ ჯგუფად:

პირველი ჯგუფი: მავნე ნივთიერებათა ნარჩენებზე გადასახადი – იწვევს გლობალურ ცვლილებებს (ქლოროფტორნახშირბადები – დამანგრეველ ზემოქმედებას ახდენს ოზონის ფენაზე და განსაკუთრებულ კონტროლს ექვემდებარება მონრეალის პროტოკოლის მიღების დროიდან მოყოლებული). თუ დაბინძურება აჭარბებს ლიმიტებს, რომელიც დადგენილია საერთაშორისო ხელშეკრულებებით და ქვეყნის მიერ მის დაცვაზე ვალდებულებების აღებით, მაშინ ანაზღაურების რეჟიმი თანდაყოლილი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებებით მოკლე ვადებში (3 თვემდე) შეზღუდოს დაბინძურება დასაშვებ ზღვრამდე ან დაუყოვნებლივ შეაჩეროს საქმიანობა, რომელიც იწვევს ოზონის ფენის (სასათბურე აირის) დაშლას.

მეორე ჯგუფი: გადახდები დაბინძურებაზე (tax on emissions), რომლებიც:

- არ იწვევს გლობალურ ცვლილებებს, ესენია ნახშირბადის გაზი და სხვა მავნე ნივთიერებები, რომლებიც აბინძურებს ატმოსფეროს და წყლის აუზებს (გოგირდის,

ახოტის, ტყვიის ოქსიდების და სხვ.) და გავლენას არ ახდენს ოზონის ფენაზე და არ იწვევს ქვეყნების ვალდებულებების დარღვევას საერთაშორისო ხელსეკრულებების მიხედვით;

- ერთდროულად ასეთი ნარჩენები ატმოსფეროში ან წყლის აუზებში მნიშვნელოვან ზემოქმედებას ახდენს გარემოზე და ადამიანთა ჯანმრთელობაზე, და როგორც წესი, ის კონტროლდება სესაბამისი სახელმწიფო ორგანოებისა და ეკოლოგიური ორგანიზაციების მიერ.

ამ ჯგუფის ეკოგადასახადების შემოღება ხდება პრევენციულ საფუძველზე და მას პროაქტიული ფუნქცია ექნება, ზემოთმითითებული „კლიმატის ცვლილებებზე ეკოსაგადასახადო ხელშეკრულების“ სისტემის მეშვეობით. ნახშიროჯანგის აირისა და სხვა მავნე ნივთიერებების მხრივ დამაბინძურებელი გადასახადის გადამხდელებია საწარმოები, რომლებიც ახორციელებენ შესაბამის გარემოს დაბინძურებას. გადასახადის გადამხდელების დიფერენცირება უნდა მოხდეს ტიპების მიხედვით: პირველი ტიპი – საქალაქო კომუნალური სამსახურები, რომლებიც ახდენენ ქვაბების და სხვა მსგავსი ობიექტების ექსპლოატაციას ქალაქის მეურნეობის საჭიროებისათვის, მეორე ტიპი – სამრეწველო საწარმოებია, ხოლო მესამე ტიპი – სხვა მოსარგებლეები, მათ შორის, მცირე და საშუალო ბიზნესის წარმომადგენლები. მავნე ნივთიერებების გადაყრაზე გადასახადები, რომლებიც იწვევენ გლობალურ ცვლილებებს და გადასახადები გარემოს დაბინძურებაზე, რომლებიც არ იწვევენ დაუყოვნებლივ გლობალურ ცვლილებებს, ჩართულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის „კლიმატის ცვლილებებზე ერთიანი გადასახადის“ სპეციალურ ნაწილში.

ეკოგადასახადების ამ ჯგუფის შემოღება შეიძლება რეალიზებულ იქნეს დაბინძურების რეალური მონიტორინგისა და სარწმუნო შეფასების შემთხვევაში. ამისათვის აუცილებელია მაღალტექნოლოგიური სისტემები, სადაც ადამიანისეული ფაქტორის ჩარევა მინიმალურია. ასეთი სისტემების სემოღება დაკავშირებულია საკმაოდ დიდ დაფინანსებასთან, სესაძლებელია ობიექტურად შეფერხდეს ასეთი გადასახადების სემოღება და მათი შემოღება მოხდეს ეკოსაგადასახადო რეფორმის მეორე და მესამე ეტაპზე. შემდგომში, მითითებული ტექნოლოგიური სისტემებისა და კონტროლის პროცედურების არსებობის შემთხვევაში, ხელმისაწვდომი იქნება ფართო ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია საგადასახადო ორგანოებისათვის, ეკოლოგიის სფეროს სხვა მაინსპექტირებელი ორგანოებისათვის და თვით კონტროლქვეშ არსებული ორგანიზაციებისათვის, რაც ხელს სეუწყობს მავნე ნივთიერებების მოცულობის არსებით შემცირებას ატმოსფეროსა და წყლის აუზებში.

გადასახადების ამ ჯგუფების მიხედვით გადასახადის განაკვეთი დგინდება ფულად გამოხატულებაში დაბინძურების ფიზიკურ ერთეულზე (დაბინძურება გამოხატულია ზომის ფიზიკურ ერთეულებში). ეკოგადასახადების ამ ჯგუფებიდან შემოსავლებს არ უნდა გააჩნდეს გამოხატული ფისკალური მნიშვნელობა და მთლიანობაში უნდა ხასიათდებოდეს ეკოლოგიური, სოციალური და ეკონომიკური ზემოქმედებით.

➤ გადახდები ნარჩენების განთავსებაზე (tax on waste) ანუ გადასახადი ნარჩენებზე სპეციალური პროდუქტებიდან (ტარა ან შეფუთვა, ბატარეები, საბურავები, საპოხი ზეთები და ა.შ.). გადასახადის გადახდა ნარჩენების განტავსებაზე ნაგავსაყრელებზე და მათ გადამამუშავებაზე მთელ რიგ სპეციალურ პროდუქტებს (შეფუთვა, ბატარეები, საბურავები, საპოხი ზეთები და ა.შ.) ასევე ცართულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის „კლიმატის ცვლილებებზე ერთიანი გადასახადის“ ცალკეულ ნაწილში. ამ ჯგუფის ეკოგადასახადები შემოიღება პრევენციულ საფუძველზე და მას ექნება პროაქტიული ფუნქცია, „კლიმატის ცვლილებებზე ეკოსაგადასახადო შეთანხმების“ ზემოთმითითებული სისტემის მეშვეობით. ნარჩენების გადაყრა და მასზე საგადასახადო გადახდები დიფერენცირებულია ასეთ ნაგავსაყრელებზე ნარჩენების მავნებლობის ხარისხზე დამოკიდებულებით. გადასახადის გადამხდელები, რომლებიც სარგებლობენ გარკვეული ნაგავსაყრელებით, არიან პირები და საწარმოები, რომლებიც ახდენენ ამ ნაგავსაყრელებზე ნარჩენების დაყრას. საჭიროა მათი დიფერენცირება ტიპების მიხედვით: საქალაქო კომუნალური სამსახურები, სამრეკველო საწარმოები და სხვა მსარგებლები, მათ შორის, მცირე და საშუალო ბიზნესის წარმომადგენლები. ამოცანა რთულდება არარეგისტრირებული ნაგავსაყრელების არსებობისას, მაგრამ ადგილობრივი ხელისუფლების პასუხისმგებლობას და დაინტერესებას მსგავსი ნაგავსაყრელების აღმოფხვრისათვის მომავალში ექნება დადებითი ტენდენცია, რამდენადაც სარფიანი ეკოგადასახადების მყიდველებად გვევლინება აგრეთვე ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოები.

შემოტავაზებულია აგრეთვე ასეთი ნარჩენებით დაბინძურების პრევენციის განსაკუთრებული მექანიზმი. ნაგავსაყრელზე გადამამუშავებელი წარმოების არსებობის შემთხვევაში, გადამამუშავებელი საწარმოს ეფექტიანობასა და მოცულობაზე დამოკიდებულებით, მოცემული ნაგავსაყრელიდან ეკოგადასახადი შეიძლება მთლიანად ან ნაწილობრივ ან მრავალჯერ დიდი ოდენობით წარიმართოს მოცემულ ნაგავსაყრელზე ნარჩენების გადამამუშავებელი საწარმოს სუბსიდირებაზე. ასეთმა მიდგომამ უნდა მოახდინოს კერძო ინვესტორების სტიმულირება, ნაგავსაყრელებზე შემოღებულ უნდა იქნეს სხვადასხვა სიმძლავრეები სხვადასხვა ნარჩენების

გადასამუშავებლად, ენერჯის, მეორადი ნედლეულის ან სხვადასხვა მეორედ გამოყენებადი მასალების მიღების მიზნით.

შემოტავაზებულია აგრეთვე ექსპერიმენტალური წესით სხვადასხვა პროდუქტების (ტარა და შეფუთვა, ბატარეები, საბურავები, საპოხი ზეთები და ა.შ.) მიხედვით დაბინძურების აღმოფხვრის მიზნით შემოღებულ იქნეს პროდუქციის ბითუმად გამყიდველებიდან (ბოთლის ტარა, საბურავები, ზეთები, ბატარეები და სხვ.) საგირავნო ღირებულების ამოღების სისტემა საგადასახადო ორგანოების მხრიდან. ამ ღონისძიებამ უნდა მოახდინოს მითითებული პროდუქტების საბითუმო მოვაჭრეთა სტიმულირება, რათა გახსნილ იქნეს სპეციალიზირებული პუნქტები მოსახლეობიდან და სხვა მომხმარებლებიდან ტარის (მათ შორის, ბოთლების, ქილების), ბატარეების, მაკულატურის, გამოყენებული საპოხი ზეთების მიმღები პუნქტები. საგირავნო ღირებულების თანხით, რომელიც გადახდილია წინა პერიოდებში, გადასახადის გადახედვს შეუძლია შემდგომ ჩათვლის წესით შეამციროს გადასახადი ასეთ ნარჩენებზე შეგრეკებული უტილიზირებული ტარისა და სხვა უტილიზირებული ნივთების სიდიდით, რომლებიც გადაცემულია მათი გადამამუშავებელი საწარმოებისათვის. ე.ი., ცალკეულ დაბინძურებასა და ნარჩენებზე (ტარა ანუ შეფუთვა, ბატარეები, საბურავები, საპოხი ზეთები და ა.შ.) გადასახადების შემცირება დამოკიდებული იქნება იმავე სპეციალური ნარჩენების უტილიზაციის სიდიდეზე. გადასახადები ან გადახდები სპეციალურ გადაყრებასა და ნარჩენებზე ჩართული უნდა იყოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის „კლიმატის ცვლილებების ერთიანი გადასახადის“ განსაკუთრებულ ნაწილში.

ეკოგადასახადების ამ ჯგუფიდან შემოსავლების ფისკალური ეფექტი არც ისე მაღალია, მაგრამ უნდა გავითვალისწინოთ მისი ზემოქმედების ხარისხი ეკოლოგიასა და ეკონომიკაზე. ეს ზემოქმედება ფასდება, როგორც საკმაოდ არსებითი აბსოლუტური ფასების ელასტიკურობის გამო, რაც ნაწილობრივ დაკავშირებულია ამგვარი გადასახადების მიმართულებაზე კონკრეტული დამბინძურებლების მიმართ. ამასთან, ასეთი ვიწრო ბაზით გადასახადების გაქმოყენების დროს აუცილებელია ნაპოვნი იქნეს მიზანშეწონილი კომპრომისი ეკოლოგიური ამოცანის გადაჭრასა და საგადასახადო სისტემის გართულებასა და მის ადმინისტრირებას შორის.

➤ გადასახადი ხმაურით ზემოქმედებაზე (earmarked charges). ეკოგადასახადი ხმაურით ზემოქმედებაზე ასევე დაექვემდებარება რეგულირებას საქართველოს საგადასახადო კოდექსში „კლიმატის ცვლილებების ერთიანი გადასახადის“ ცალკეული ნაწილით. გადასახადი ხმაურით ზემოქმედებაზე ასევე შემოღებულ უნდა იქნეს

პრევენციულ საფუძველზე და მას ექნება პროაქტიული ფუნქცია, ზემოთმოთითებული „კლიმატის ცვლილებების შესახებ ეკოსაგადასახადო ხელშეკრულების“ სისტემის მეშვეობით. ეკოგადასახადო შემოღებული იქნება მხოლოდ და მხოლოდ საწარმოსათვის, რომელიც იმყოფება ტრადიციული სამრეწველო ზონის გარეთ ქალაქის ფარგლებში ან ქალაქებისა და ქალაქის ტიპის რაიონული ცენტრების ტერიტორიაზე, რომლებსაც არ გააჩნიათ ასეთი სამრეწველო ზონა. ხმაურით ზემოქმედებაზე ეკოგადასახადების ჯგუფებიდან შემოსავალს არ გააჩნია გამოსატული ფისკალური მნიშვნელობა.

საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის თვალსაზრისით რეფორმების მეორე ეტაპზე მოქმედებს ეკოგადასახადების მთელი ჩამონათვალი, რომლებიც შემოღებულია პირველ ეტაპზე და სემოიდება ეკოგადასახადები ატმოსფეროსა და წყლის აუზების დაბინძურებაზე, რომელიც ტექნიკური მიზეზების გამო არ იქნა შემოღებული პირველ ეტაპზე. ერთდროულად იცვლება ადრე სემოიდებული ეკოგადასახადების გამოყენების რეჟიმი, კერძოდ, „კლიმატის ცვლილებებზე ეკოსაგადასახადო ხელშეკრულებების“ სისტემა ძირითადად მოიხსნება და ეკოგადასახადები ამოქმედდება უფრო იმპერატიულ რეჟიმში. მიუხედავად ამისა, შესაძლებელია „კლიმატის ცვლილებებზე ეკოსაგადასახადო ხელშეკრულების“ სისტემის შენარჩუნება ცალკეულ დარგებში, ქვედარგებსა და საწარმოებში.

ეკოსაგადასახადო რეფორმების მესამე ეტაპზე უბდა გაფართოვდეს ეკოგადასახადების მოქმედების დაფარვა დარგობრივ და გეოგრაფიულ ჭრილში. ეკოგადასახადები გავრცელდება აგრეთვე გამარტივებული გადასახადების გადამხდელებზე და შინამეურნეობებზე. მესამე ეტაპზე ეკოგადასახადების ხვედრითი წილი არსებითად გაიზრდება. ეკოგადასახადების გარკვეული მოცულობითი პარამეტრების მიღწევის შემთხვევაში, საორიენტაციოდ ეს იქნება მშპ-ის 1,8-2% და ყველა საგადასახადო შემოსავლის 5,0-6%, უნდა დაისვას საკითხი ეკოგადასახადების ხარჯზე საწარმოს მოგებაზე გადასახადის განაკვეთისა და ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთის შემცირებაზე.

„კლიმატის ცვლილებაზე“ შემოღებული ერთიანი გადასახადი განკერძოებული ნაწილებით თავდაპირველად არ ისახავს მიზნად ბიუჯეტში ფაქტობრივი შემოსავლების ზრდას. იმავე დროს, ენერგეტიკის, სამრეწველო სფეროს საწარმოებს და გადასახადების სხვა გადამხდელებს გაუჩნდებათ რეალური სტიმული ენერგოდამზოგველი და ბუნებადამცველი ტექნოლოგიების დანერგვისათვის.

ეკოგადასახადების შემოდების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი საკითხი პრეფერენციები ან შეღავათებია ეკოგადასახადების მიხედვით. ეკოგადასახადების პრეფერენციებისა და შეღავათების საკითხები გადაიკვეთება კონკურენციისა და განაწილების საკითხებთან. ერთდროულად წარმოიქმნება სხვადასხვა ჯგუფების ეკოგადასახადებით დაბეგვის დიფერენცირებული მიდგომის პრობლემა. ეკოგადასახადების დიფერენციაციის მიხედვით ცხადი ჯგუფებია მრეწველობა, მათ შორის, მცირე და საშუალო ბიზნესი, ინფრასტრუქტურის საწარმოების და შინამეურნეობა. პრეფერენციის საკითხი განსკუთრებით აქტუალურია ელექტროენერჯიაზე, ამ საქონლის მნიშვნელობისა და ერთგვაროვნების გათვალისწინებით.

ერთი შეხედვით შეიძლება დადგეს პრეფერენციებისა და შეღავათების აშკარა კითხვები, მაგალითისათვის, სასოფლო-სამეურნეო მწარმოებლებისათვის. მაგრამ ყველა შემთხვევაში, თუ ეს ეხება სამეურნეო სუბიექტებს, უნდა გამოვიდეთ კონკურენციის ურყეობის პრინციპიდან. აქედან გამომდინარე, პრეფერენციები და შეღავათები სხვადასხვა დარგებისათვის და ცალკეული კომპანიებისათვის უნდა კვალიფიცირდებოდეს, როგორც დაუსაბუთებელი. ეკოგადასახადების მიხედვით პრეფერენციები და შეღავათები ყოველთვის როდი წარმოადგენს დადებით სტიმულს გარემოს დაბინძურების წინააღმდეგ ბრძოლის სარეალიზაციოდ. ამასთან, მიზანსეწონილია განხორციელდეს მიზნობრივი პროგრამები და გამოყენებულ იქნეს შემოსავლები, რომლებიც მიღებულია ეკოგადასახადებიდან დაბინძურების შემცირებისადმი მოტივაციისა და ერთდროულად, კონკურენციაზე ზემოქმედების მინიმიზაციის მხარდასაჭერად (როგორც ეს ზემოთ იქნა შემოთავაზებული, საწარმოების სუბსიდირებისათვის, რომლებიც ახდენენ ნაგავსაყრელზე არსებული სხვადასხვა ნარჩენების გადამუშავებას). კომპენსაციის სხვა ფორმატად შეიძლება გამოდგეს ნარჩენებზე გადასახადის კომპენსაციის მექანიზმი, მაგალითად, ეკოგადასახადების გადამხდელი კომპანიებისათვის აზოტის დიოქსიდზე, მათ მიერ წარმოებული ენერჯის რაოდენობის გათვალისწინებით (მიდგომა, რომელიც გამოიყენება შვედეთში).

**საქართველოს საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის რეფორმის ფაქტორები, კრიტერიუმები და შედეგები**

<p><i>ძირითადი ფაქტორები:</i> ევროკავშირთან ასოცირებული წევრობა, კიოტოს შეთანხმებაში მონაწილეობა</p>	<p><i>კრიტერიუმები:</i> საგადასახადო ტვირთის პროგნოზირებისა და დონის შენარჩუნება</p>	<p><i>შედეგები:</i> ეკოგადასახადების სინერგეტიკული ეფექტი ეკოლოგიასა და ეკონომიკაზე</p>
<p>ტურიზმის განითარებისა და კეთილსასურველი ეკოლოგიური გარემოს პოლიტიკის პრიორიტეტები</p>	<p>საგადასახადო სისტემის ნეიტრალურობის შენარჩუნება</p>	<p>საგადასახადო სისტემის სტრუქტურული გარდაქმნის შესაძლებლობა</p>
<p>ენერგეტიკული რესურსების არარსებობა, ენერგოდამზოგველი ტექნოლოგიების პრიორიტეტები</p>	<p>ეკოგადასახადების შემოღების გრადუალურობა და პრიორიტეტულობა</p>	<p>გადასახადების ამოღებისა და ფისკალური დონის ამაღლება</p>
<p>ენერგორესურსებისა და ეკოლოგიის რაციონალური გამოყენების სტიმულირება</p>	<p>ეკოსაგადასახადო შეთანხმებების ფორმატში რეფორმების პრევენციულობა</p>	<p>შრომისა და კაპიტალზე გადასახადების განაკვეთის შემცირება ან დღგ-ის შეცვლა ბრუნვის გადასახადით</p>
<p>საგადასახადო სისტემის სასურველი რეფორმა წინა პერიოდში</p>	<p>გადასახადებით დაბეგვრის ტვირთის გადატანა ეკონომიკური „სიკეთიდან“ „ზარალზე“</p>	<p>საგადასახადო სისტემის მანევრირების დონის ზრდა</p>

**ნახ. 1. საქართველოს საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის რეფორმის ფაქტორები, კრიტერიუმები და შედეგები**

სხვა მნიშვნელოვანი პრობლემა – ესაა შინამეურნეობებზე ეკოგადასახადების შემოღება. აქ პრობლემა პირდაპირ გადახლართულია სოციალურ ამოცანებთან და მასთან ფრთხილი მიდგომაა საჭირო. კერძოდ, გადასახადი ანთროპოგენურ ზემოქმედებაზე, რომელიც მიმართულია ვახშირბადის გამოფრქვევის შემცირებაზე, რომელიც ეხება ელექტროენერჯიას, ქვანახშირს, გაზს და თხევად გაზს საქართველოში, არ უნდა იქნეს გამოყენებული აკოსაგადასახადო რეფორმის პირველ და მეორე ეტაპზე, ხოლო მესამე ეტაპზე ეს საკითხი უნდა გახდეს განხილვის საგანი. ამის დასაბუთებად გვევლინება მოსახლეობის ძირითადი მასის შემოსავლების დაბალი დონე, რომელთაც არ ძალუძთ თავიანთი საშუალებების მნიშვნელოვანი ნა-

წილი დახარჯონ იმ რესურსებზე, რომლებიც ექვემდებარებიან ეკოლოგიური გადასახადების ზემოქმედებას, ესაა საცხოვრებელი ბინის გათბობა და ელექტროენერჯია. შინამეურნეობისათვის ამგადასახადის შემოსაღებად საჭირო გახდება დაბალი შემოსავლების მქონე პირებზე ამ გადასახადის ზემოქმედების სავალდებულო კომპენსაცია. აუცილებელი გახდება აგრეთვე ყველა ფიზიკური პირისათვის საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთის შემცირება და გარდა ამისა, ეკოგადასახადის კომპენსაციის უზრუნველყოფა, განსაკუთრებით დაბალი შემოსავლების მქონე ფიზიკური პირებისათვის. საქართველოსათვის შეიძლება მისაღები იყოს ასევე დიდი ბრიტანეთისა და სლოვაკეთის გამოცდილება, სადაც მოქალაქეები არ იბეგრებიან ელექტროენერჯიაზე ეკოლოგიური გადასახადებით.

ეკოგადასახადებზე პრეფერენციებისა და სელავათების შეთავაზება, კერძოდ, ელექტროენერჯიაზე შეიძლება დასაბუთდეს მხოლოდ დარგობრივი პრინციპით. მაგალითად, მომპოვებელი მრეწველობისათვის ან სათბობი მეურნეობისათვის წარმოების მდგრადობა დამოკიდებულია ენერჯის მოხმარების დონეზე. ზემოთ მითითებული იყო, რომ ენერგოხარჯებიანი წარმოებისათვის წარმოდგენილი იქნებოდა დაბეგრის სხვა რეჟიმი, რომელიც წარმოდგენილია საგადასახადო ხელშეკრულების დადების საფუძველზე.

ეკოგადასახადებისათვის პრეფერენციები და სელავათები საჭიროებს „საგადასახადო ხარჯების“ გამოკვლევას არსებული საგადასახადო სისტემის განხილვას და განაკვეთებს „საკონტროლო“ სისტემებით და ცალკეული საქონლისა და სამუშაოების მიმართ პრეფერენციების განსაზღვრას.

უნდა მიუთითოდ აგრეთვე ეკოგადასახადების სისტემისა და ადმინისტრირების სემოლების გარკვეულ სირთულეებზე. ეკოგადასახადების შემოღება საჭიროებს წარმოების ან პროდუქციის გამოშვების ყურადღებით შესწავლას სხვადასხვა სექტორსა და დარგში, ასევე გარემოსადმი სხვადასხვა ნარჩენებითა და წარმოების ფაქტორებით (ხმაურით ზემოქმედება და სხვ.) ზიანის მიყენების დონის გამოვლენას. ეს საკმაოდ ძვირადღირებული სამუშაოებია, სპეციალური ტექნიკური მოწყობილობების გამოყენებითა და მომზადებული სპეციალისტების ჩართვით. ამ სამუშაოების ხარჯებისა და შრომატევადობის შემცირებისა და ეფექტიანობისათვის შემოთავაზებულია საფუძველად მიღებულ იქნეს შედეგები (კანონზომიერებებისა და შემოთავაზებული ნორმატივების გამოვლენა) ისეთი კვლევის საფუძველზე, რომლებიც ტარდება განვითარებულ და განვითარებად ქვეყნებში. ამ შემთხვევაში, საჭირო



გახდება მხოლოდ გარკვეული კორექტირების შემოდება გამოყენებადი ნორმატივების საქართველოს ადგილობრივ პირობებთან შესახამებლად.

მნიშვნელოვანი საკითხია ეკოგადასახადების საფუძვლების განსაზღვრა – ეს ან პროდუქციის მოცულობაა, ან მისი ღირებულება. ექსპერტები, ამ საკითხში, ჩვეულებისამებრ საფუძვლად იღებენ მოცულობით სიდიდეებს. მაგალითად, ენერჯიაზე გადასახადის საფუძვლად აღებულ უნდა იქნეს ელექტროენერჯიის მოხმარებული რაოდენობა ლვტ/სთ ან ძრავის საწვავის ლიტრების რაოდენობა ან ატმოსფეროსა ან წყლის აუზებში გადაყრილი მანე ნარჩენების რაოდენობა ფიზიკურ ერთეულებში.

ეკოგადასახადები და მისი განაკვეთები უნდა ასტიმულირებდეს და ერთდროულად, შესაძლებლობას უნდა აძლევდეს საწარმოებს რაციონალური ტექნოლოგიების ასარჩევად და ითვალისწინებდეს საქმიანობის ხასიათში ცვლილებებს, აგრეთვე ფასების ცვლილების გავლენას მომხმარებელთა აქტივობაზე.

ეკოგადასახადების ადმინისტრირების გასამარტივებლად მიზანშეწონილია გამოყენებულ იქნეს ეკოგადასახადებისადმი ინტეგრირებული მიდგომა. ინტეგრაციის მეთოდის ანუ გამარტივების არსი მდგომარეობს იმაში, რათა გაუქმდეს მრავალი სხვადასხვა მცირე გადასახადი ცალკეულ დამაბინძურებელ ნივთიერებებთან მიმართებაში, აგრეთვე მოხდეს გადასახადისა და გადახდების გაერთიანება მრავალი დამაბინძურებელი ნივთიერებისათვის და მიჰყვეს უფრო სტანდარტიზირებულ მიდგომას. მიზანი მდგომარეობს ადმინისტრაციული ხარჯების შემცირებაში როგორც საგადასახადო ორგანოებისათვის, ისე მოცემული დარგისა და გადასახადის გადამხდელთათვის. დამატებითი უპირატესობა – ესაა შედარებითი ზარალის დონის შემცირება სხვადასხვა ნივთიერების გავლენისგან. მრავალრიცხოვანი გადასახადისა და საკანონმდებლო ნორმების ერთიან ლიცენზირების სქემაში გაერთიანების მეთოდი წარმატებით რეალიზებულია ახალი სამხრეთ უელსის (ავსტრალია) მთავრობის მიერ. სქემა იურიდიულად გამყარებულ იქნა კანონებით და მას უნდა მოეხდინა ყოვლის-მომცველი მიდგომის უზრუნველყოფა ყველა დამაბინძურებელი ნივთიერების მიმართ, რომლებიც მომდინარეობენ ერთი წყაროდან, დირექტიული ნორმების გამოყენების გარეშე ტექნოლოგიების გამოყენების ან დაბინძურებასთან ბრძოლის მიმართ<sup>187</sup>. ლიცენზირების ასეთი სქემით დგინდება: ლიმიტები გადაყრაზე, კონტროლისა და ანგარიშგების პირობები, აგრეთვე გადასახადების ამოღებისათვის ბაზა მრავალი დამაბინძურებელი ნივთიერებების. ლიცენზიის მფლობელი ახორციელებს ადმინისტრაციული

<sup>187</sup> Налоги, инновации и окружающая среда. ОЭСР - Стратегия экологически безопасного развития, стр. 43, [http://www.shaneco.ru/sites/default/files/nalogi\\_i\\_ekologiya.pdf](http://www.shaneco.ru/sites/default/files/nalogi_i_ekologiya.pdf)

შენატანის საწყის მინიმალურ გადახდას. ასეთი შენატანის გაანგარიშებისათვის კრიტერიუმია მრეწველობის დარგი და საწარმოს ზომა. მრეწველობის დარგზე დამოკიდებულებით შეიძლება შემოდებულ იქნეს დამატებითი გადახდები, ეკოლოგიური ზარალის სიდიდეზე დამოკიდებულებით. ამისთვის კრიტერიუმები შეიძლება იყოს<sup>188</sup>:

- გადაყრილი დამაბინძურებლების რაოდენობა (გაანგარიშებითი დატვირთვა).
- წონითი კოეფიციენტი, რომელიც განსაზღვრავს კონკრეტული დამაბინძურებელი ნივთიერების მავნებლობას (დამაბინძურებლის წონა).
- წონითი კოეფიციენტი, რომელიც ასახავს ადგილობრივ ეკოლოგიურ პირობებს (კრიტიკული ზონის წონა) – მაგალითად, უკვე მომატებული დონის რაიონები, რომლებიც სწრაფად აორთქლებენ ნივთიერებებს და ქმნიან შავ სქელ ნისლებს (ქალაქებში კოეფიციენტი უფრო მაღალია, ვიდრე სხვა რაიონებში).
- დაბინძურების თითოეულ ერთეულზე გადახდა.

დაწესებული ზღვრული მნიშვნელობის საერთო ჯამობრივ დატვირთვაზე გადაჭარბების პირობებში გადახდის თანხა ორმაგდება. დატვირთვის წლიური ლიმიტის გადაჭარბების შემთხვევაში, საგადასახადო გადახდა აჭარბებს ჯარიმებს.

ამ მაგალითში ეკოლოგიური ამოცანის გადაჭრა ხორციელდება კომპლექსურად და ეფექტიანად. მაგალითის სახით (ზემოთმითითებულ წყაროში) მოყვანილია კოქსის მწარმოებელი კომპანია, რომელიც ფასდება ერთი სისტემის მიხედვით და ითვალისწინებს: ბენზინის, ბენზოპირენის, მსხვილი ნაწილაკების, წვრილი ნაწილაკების, წყალბადის სულფიდის, აზოტის ოქსიდების, გოგირდის და ატმოსფეროში აქროლადი ორგანული ნაერთების, გადაყრას, აგრეთვე საპოხი მასალების, შეწონილი მყარი ნაწილაკების, ფენოლების და წყალში ნახევრადარმატული ნახშირწყალბადების გადაყრას. მოცემულ მაგალითში სახეზეა გადასახადებისა და გადახდების კომპლექსური გაერთიანება დამაბინძურებელი ნივთიერებების დიდ სიმრავლეში.

ეკოგადასახადების ადმინისტრირების შესამსუბუქებლად, როგორც მთლიანობაში ყველა გადასახადისათვის მნიშვნელოვანია, პირველი, საგადასახადო აღრიცხვის წარმართვის ფორმისა და საგადასახადო ანგარიშგების შედგენის გამარტივება. ეს მნიშვნელოვანია მის მომზადებაზე დანახარჯების შესამცირებლად, შეცდომების აღბათობის შესამცირებლად შესაბამისი ფორმების შევსებისას. მეორე, უნდა მივყვეთ გადახდელთა ანგარიშგების მიწოდებისა და კონსულტაციის „უკანტაქტო“ ტექნოლოგიას.

<sup>188</sup> Налоги, инновации и окружающая среда. ОЭСР - Стратегия экологически безопасного развития, стр. 43, [http://www.shaneco.ru/sites/default/files/nalogi\\_i\\_ekologiya.pdf](http://www.shaneco.ru/sites/default/files/nalogi_i_ekologiya.pdf)

მესამე, უნდა გამარტივდეს ბიუჯეტური ანაზღაურებისა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების დაბრუნების პროცედურები.

ეკოგადასახადების შემოღების სხვა მნიშვნელოვანი საკითხია სამამულო მწარმოებლების კონკურენტუნარიანობის ამაღლება ან შესაძლო შემცირება. უნდა მივუთითოდ, რომ არ არსებობს კვლევის შედეგები, რომელიც დაადასტურებდა დაწესებულ ეკოგადასახადებსა და ეროვნული მრეწველობის საერთაშორისო კონკურენტუნარიანობის შემცირებას შორის პირდაპირ კავშირს. ბუნებრივია, არსებობს ემპირიული არგუმენტები და დასკვნები იმის შესახებ, რომ ენერგოდაზოგვაზე და გარემოს დაცვაზე ხარჯების ამაღლების გამო შეიძლება კონკურენტუნარიანობა დაეცეს, როგორც შედეგმა, ამან შეიძლება შეამციროს პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების მიმზიდველობა და სამამულო მრეწველობა ამ მიზეზის გამო შეიძლება გადავიდეს საზღვარგარეთის ქვეყნებში, სადაც არ არსებობს აკოგადასახადები, ან ეკოლოგიური რეგულირება უფრო რბილია. მაგრამ, ასეთი არგუმენტაციის დროს უნდა განვიხილოთ კონტრარგუმენტები და დასკვნები მეორე მხრივ, კერძოდ იმაზე, რომ:

ა) ენერგოდამზოგველი ტექნოლოგიები ხელს უწყობს ინოვაციური ტექნოლოგიების დანერგვას და ამის საფუძველზე, ასტიმულირებს პროდუქციის თვითღირებულების შემცირებას,

ბ) ბუნებისდაცვითი ზომები ხელს უწყობს ბრუნვაში რეციკლური ტექნოლოგიების შემოღებას, როდესაც წყალი ან სხვა კომპონენტები ტექნოლოგიურ ციკლებში გამოიყენება მრავალმხრივ გარემოს დაბინძურების გარეშე, რაც აგრეთვე იწვევს თვითღირებულების შემცირებას.

გ) ამასთან ერთად, აითვისება ენერჯიების ეკოლოგიურად უვნებელი სახეები – მზის, ქარის, გეოთერმული და სხვა სახის ენერჯია.

დ) ხდება გარემოსათვის და ადამიანის ჯანმრთელობისათვის უვნებელი ახალი ტექნოლოგიებისა და მასალების (მათ შორის, საკვები პროდუქტების წარმოების უვნებელი ტექნოლოგიების) ათვისება.

ყველაფერი ეს საშუალოვადიან და გრძელვადიან პერსპექტივაში იწვევს პროდუქციისა და მომსახურების თვითღირებულების შემცირებას და სამამულო მწარმოებლების კონკურენტუნარიანობის ამაღლებას.

მთლიანობაში საგადასახადო რეგულირება, რომელიც მიმართულია ენერგომომხმარებლის შემცირებაზე, უნდა ითვალისწინებდეს ამგვარი რეგულირების ყველა ფაქტორს და ერთდროული სტიმულირების ხარჯზე უნდა მიიღოს სინერჯიული ეფექტი: საწარმოების სტიმულირება რაციონალური ენერგომომხმარებლის მიმართ ერთდროულად უნდა

ეხამებოდეს სამეცნიერო-კვლევით და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების სტიმულირებას, რომელიც მიმართულია ენერგოდაზოგვაზე და ენერგო-ეფექტიანობაზე, წარმოების სტიმულირებაზე (საქონლის, მასალების, მოწყობილობების), რომლებიც ორიენტირებულია ენერგორესურსების მოხმარების რაციონალიზაციაზე.

საკითხის კომპლექსური რეგულირება შეიძლება ეხებოდეს აგრეთვე დღგ-ზე შედავათებს, რომელიც ითვალისწინებს, მაგალითად, დღგ-სგან ენერგოდაზოგველი იმპორტული მოწყობილობისა და მასალების განთავისუფლებას. მაგრამ, დღგ-ის ასეთი პრეფერენციის მიმართ ძალიან ფრთხილად უნდა ვიყოთ, რამდენადაც ამან შეიძლება დაარტყას ასეტივე მოწყობილობისა და მასალების გამოყენებას, რომელიც სამამულო მწარმოებლების მიერაა შექმნილი, რომელთაც არ გააჩნიათ ასეთი პრეფერენციები. მთლიანობაში, ჩვენ ვემსრობით არზრს იმის შესახებ, რომ დღგ-ის მიმართ ასეთი მიდგომა აღსავსეა კორუფციული რესკებით და მან შეიძლება უარყოფითი გავლენა მოახდინოს ენერგოდაზოგველი მოწყობილობებისა და მასალების სამამულო მწარმოებლებზე.

მთლიანობაში, საგადასახადო სისტემის გართულების დაუშვებლობისადმი მიდგომა, რომელიც უკავშირდება ეკოგადასახადების შემოღებას, ემყარება იმას, რომ ეკოგადასახადების შემოღება მინიმალურად უნდა აისახოს საგადასახადო ბაზის ცვლილებაზე და სხვა ტრადიციული გადასახადების რეჟიმებზე.

შეიძლება კონსტატაცია მოვახდინოთ იმისა, რომ საქართველოს საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის არსებით შედეგებს შეიძლება მივაკუთვნოთ, პირველი, საგადასახადო ტვირთის შემცირება საწარმოებისა, რომლებიც ხასიათდებიან ენერგორესურსეფექტიანი მაჩვენებლებით და რომელთაც გააჩნია ეკოლოგიაზე მინიმალური ნეგატიური ზემოქმედება. ამასთან, საგადასახადო ტვირთი შეიძლება გაიზარდოს მსხვილი სამრეწველო საწარმოებისათვის, რომლებიც ხასიათდება გარემოს დაბინძურების მაღალი დონით.

ამასთან, უნდა გავითვალისწინოთ ისიც, რომ „ეკოლოგიური დემპინგი“ არ არის საშიში გადასახადის გადამხდელებისათვის, როდესაც მკვეთრად დადგენილი თამაშის პროგნოზირებადი წესები. პირველი, საქართველოში ეკოგადასახადების შემოღების მთელი კონსტრუქცია შემოთავაზებულია აიგოს ისე, რომ თავი დაავადწიოთ ეკომონიკისათვის მის მკვეთრ უარყოფით შედეგებს. ეს, როგორც ზემოთ იქნა მითითებული, შემოსადები ეკოგადასახადების პრევენციული და პროაქტიული ხასიათია მსხვილი სამრეწველო საწარმოებისათვის და ენერგეტიკული სექტორის საწარმოებისათვის. ასეთი მიდგომის ეფექტიანობა უზრუნველყოფილი იქნება ეკოგა-

დასახადების შემოდების სახელშეკრულებო საფუძველზე პირველ ეტაპზე, შეღავათიანი პერიოდებით, გადასახადის გადამხდელთათვის მყარად მიბმული გრაფიკით. ერთდროულად, შედეგად, ეკოგადასახადების შემოდების სცენარი უნდა მიჰყვეს საგადასახადო განაკვეთების თანდათანობით ამღვლელებს დაბინძურებისათვის და სახელმშეკრულებო ურთიერთობების გაუქმებას. მრავალი მკვლევარი აღნიშნავს იმის შესახებ, რომ ინვესტორებს იზიდავს სწორედ ბიზნესის წარმართვის პირობების პროგნოზირებადობა და გამჭვირვალობა და მათ არ უქმნის უხერხულობას „ეკოლოგიური დემპინგი“<sup>189</sup>. ეს საწარმოებს საშუალებას მისცემს ჩადონ საინვესტიციო გეგმებში ეფექტიანი ბუნებადამცველი ტექნოლოგიების ათვისება, ხოლო მოქმედი საწარმოებისათვის – საწარმოების ტექნოლოგიური მოდერნიზაციის რეალიზაცია.

საქართველოში შემოთავაზებული ეკოლოგიური საგადასახადო რეფორმა, უნდა აიგოს კონსტრუქციის საფუძველზე, რომელიც ბ. ბოსკეს ხატოვანი გამოთქმით, თავის მხრივ, უნდა წარმოადგენდეს ეკონომიკური „სარგებლიდან“ გადასახადებით დაბეგვრის ტვირთის გადატანის პროცესს „ზარალზე“ ანუ საზოგადოებისათვის სოციალურად სასურველი შედეგებიდან (დასაქმება, სემოსავლები და ინვესტიციები) სოციალურად არასასურველ (დაბინძურება, ბუნებრივი რესურსების ამოწურვა, ნარჩენების წარმოება) შედეგებზე.<sup>190</sup>

### 3.3. საქართველოს საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის მონიტორინგის ინსტრუმენტები და გადასახადების დანახარჯების განსაზღვრის მეთოდოლოგია

შემოთავაზებული საგადასახადო რეფორმა საქართველოს საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის მიხედვით საჭიროებს შესაბამის ინსტრუმენტებს გასატარებელი რეფორმების მონიტორინგისათვის. ეს განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია რეფორმის მიზნების შენარჩუნების თვალსაზრისით – საგადასახადო სისტემის ნეიტრალობის, ყოველი ცალკეაღებული ეკოლოგიური გადასახადის ეფექტიანობის კონტროლის, ხოლო შემდგომ, შრომასა და კაპიტალზე საშემოსავლო გადასახადების მიზნით ეკოლოგიური გადასახადების მზარდის შემოსავლების გამო.

<sup>189</sup> И. Герасимчук, И. Соколов, Е. Шварц, Кто заплатит за природу, Vedomosti.ru, (07.09.2011), [http://www.vedomosti.ru/opinion/news/1358856/stoimost\\_prirody?full#cut](http://www.vedomosti.ru/opinion/news/1358856/stoimost_prirody?full#cut)

<sup>190</sup> Бенуа Боске, Экологизация налоговой системы в России. – М.: Российский университет, 2001. – 116 с., <http://wwf.ru/resources/publ/book/23>, стр. 11

ვიდრე შევუდგებოდეთ ეკოლოგიური გადასახადების ეფექტიანობის შეფასების პრობლემების განხილვას მთლიანობაში, თავდაპირველად მივაქციოთ ყურადღება ეკოგადასახადებიდან პრეფერენციებისა და შეღავათების ეფექტიანობის შეფასებას. ეკოგადასახადების სფეროში ფართოდაა გავრცელებული სხვადასხვა სახის პრეფერენციებისა და შეღავათების გამოყენება. როგორც პირველ თავში იყო მითითებული, მიუხედავად ფართო გამოყენებისა, საგადასახადო პრეფერენციებსა და შეღავათებს, როგორც სახელმწიფო რეგულირებისა და პრიორიტეტული ეკონომიკური ამოცანის სტიმულირების ინსტრუმენტს, გააჩნია გარკვეული ნაკლოვანება და სირთულეები, რომელიც მნიშვნელოვანწილად ამცირებს როგორც თვით პრეფერენციებისა და შეღავათების ეფექტიანობას, ისე საგადასახადო სისტემის საერთო ეფექტიანობას. საგადასახადო პრეფერენციებისა და შეღავათების გამოყენება, პირველ რიგში, ამცირებს საგადასახადო სისტემის ნეიტრალურობას, იწვევს საგადასახადო ადმინისტრირების ხარჯების ამაღლებას და ხშირად საგადასახადო დატვირთვის გაუმართლებელ დიფერენციაციას გადასახადის გადამხდელების სხვადასხვა სექტორებისა და კატეგორიების მიხედვით, როგორც შედეგი, ეს უარყოფით გავლენას ახდენს სისტემის სამართლიანობაზე, ართულებს გადასახადებისა და გადასახადებით დაბეგერის კონსტრუქციას მთლიანობაში და ამცირებს საგადასახადო სისტემის ეფექტიანობას. როგორც პირველ თავში მივუთითეთ, საგადასახადო პრეფერენციისა და შეღავათების ალტერნატიული ინსტრუმენტია პირდაპირი საბიუჯეტო დაფინანსება (სუბსიდიები, გრანტები, კრედიტები), რომლისთვისაც დამახასიათებელია დიდი გამოიზნულობა და მოქნილობა გარკვეული პროცესების სტიმულირებისათვის.

საგადასახადო პრეფერენციების, შეღავათებსა და ბიუჯეტის პირდაპირი ხარჯების მეშვეობით საბიუჯეტო სტიმულირებას შორის უპირატესობის მინიჭების შესახებ გადაწყვეტილების მიღების დროს უნდა დავასაბუთოთ ესა თუ ის არჩევანი. ამისათვის საჭირო იქნება მითითებული ინსტრუმენტების ეფექტიანობის შედარებითი ანალიზი, ანგარიშსწორების ალგორითმის დახმარებით, რაოდენობრივი შეფასების გათვალისწინებით, როგორც პირდაპირი, ისე ტანამდევნი ეფექტებს ზემოქმედების ჩათვლით. პრაქტიკაში, გარდამავალ და განვითარებულ ქვეყნებში საგადასახადო ხარჯებისგან ეფექტების გამოთვლა პრეფერენციებისა და შეღავათების გამოყენების საფუძველზე, იზღუდება მხოლოდ საკონტროლო პროცედურებით საგადასახადო ორგანოების მხრიდან. განვითარებულ ქვეყნებში საგადასახადო ხარჯების გამოთვლისა და ეფექტიანობის შეფასების სისტემას გააჩნია უფრო მყარი მეთოდოლოგიური საფუძველი და პრაქტიკული გამოყენებადობა.

საგადასახადო პრეფერენციებისა და შეღავათების გამოყენებას ეკოლოგიური გადასახადების სფეროში გააჩნია თავისი სპეციფიკური თავისებურებები. აქ უნდა გამოვიდეთ იქედან, რომ ეკოლოგიური გადასახადის პრეფერენციას ან შეღავათს შეიძლება ზემოქმედება ჰქონდეს, თუ ეს პორეფერენცია თუ შეღავათი გამოიყენება დროებით ან პირობითად, ეკოგადასახადების მიხედვით ვალდებულების შენარჩუნებით, იმით, რომ შეღავათიანი პერიოდის განმავლობაში ეკოლოგიური გადასახადის ვალდებულების მიხედვით რეჟიმი შენარჩუნდეს ან გაუმჯობესდეს. ეს, არსებითად, ნიშნავს იმას, რომ რესურსის გამოყენებისათვის გადახდის ან მავნე ნარჩენების გადაყრის განხორციელებაზე უფების გარეშე, შენარჩუნდება ან გაუმჯობესდება კიდევ (ეკოლოგიის სასარგებლოდ) რესურსის გამოყენების ან მავნე ნარჩენების გადაყრის რეჟიმი. ეკოგადასახადის რეჟიმის დარღვევის ან დაუცველობის შესაბამისად დაწესებულ საშეღავათო დროს ეკოლოგიური გადასახადი უნდა იქნეს გადახდილი სრულად ან თუნდაც დიდი ზომით. ეკოლოგიური გადასახადის პრეფერენციისა და შეღავათის ტრადიციული გადასახადებისაგან განსხვავებით, ეკოგადასახადი – ესაა რესურსისათვის ან მავნე ნარჩენების გადაყრაზე გადახდაა გარკვეული ვალდებულებებით, რამდენადაც ტრადიციული გადასახადები – ესაა ბიუჯეტში სავალდებულო გადახდა ყოველგვარი ვალდებულების გარეშე გადასახადის გადამხდელის მხრიდან, ხოლო შესაბამისად, ტრადიციული გადასახადის გაგებით პრეფერენცია ან შეღავათი, როგორც სერბილების ან არგამოყენების ზომა (სადაც ვალდებულების შენარჩუნება არ არსებობს), მთლიანობაში შეუთავსებელია ეკოლოგიურ გადასახადებთან, რამდენადაც თვით ეკოლოგიურ გადასახადს აზრს აცლის. ეკოლოგიური გადასახადის რეჟიმის ხელის შეშვება (მათ შორის, გადასახადის განაკვეთის შერბილება) რაღაცის მიმართ, მაგალითად, გარკვეული სახის ენერგორესურსის ან საწვავის გამოყენებისადმი ნიშნავს, რომ ენერჯის ასეთი რესურსის გამოყენება წახალისებულია, ხოლო სხვა არა. ნარჩენების გადაყრის სემთხვევაში, გარკვეული „საშეღავათო გადაყრები“ არ იზღუდება ან ნაკლებად იზღუდება, რამდენადაც ისინი კვალიფიცირდება, როგორც ნაკლებად მავნეებელი ან როგორც უვნებელი გარემოსათვის.

ამგვარად, თუ ეკოგადასახადის პრეფერენციას თუ შეღავათს განვიხილავთ დროით ან პირობით რეჟიმში ეკოგადასახადების მიხედვით ვალდებულების შენარჩუნებით, მაშინ ასეთი შეღავათი შეიძლება განხილულ იქნეს, როგორც სახელმწიფო ბიუჯეტის მიერ მიუღებელი გადასახადი და ამ თანხის გადამხდელის სასარგებლოდ დარჩენა, მისგან რესურსის მოხმარების რეჟიმის (ელექტროენერჯის და ა.შ.) შენარ-

ჩუნების მხრივ ვალდებულების ან მავნე ნარჩენების გადაყრის შენარჩუნების რეჟიმის მოხსნის გარეშე.

ეკოლოგიური გადასახადების პრეფერენციებისა და შეღავათების განმარტების დროს, ჩვენი შეხედულებით შეიძლება ტრადიციული გადასახადებისა და ეკოლოგიური გადასახადების შერავათები და პრეფერენციები პირობითად გათამაბრდეს. ამ შემთხვევაში, სახელმწიფოსათვის ეკოლოგიური გადასახადებიდან პრეფერენციებისა და შეღავათების რეჟიმის გამოყენება ნიშნავს საყოველთაოდ მიღებული მეთოდოლოგიური მიდგომით საგადასახადო ხარჯებს. შეღავათებისა და პრეფერენციების ინსტრუმენტების გამოყენებისათვის საგადასახადო ხარჯების რეჟიმში საჭირო იქნება შემდეგი ამოცანების გადაჭრა:

- პრეფერენციისა და შეღავათების შემოდების დადგენის განხორციელება საგადასახადო ხარჯების ფორმატში.

- განსაზღვრული ნორმატიული ბაზის გაანგარიშების შესრულება ყველა ეკოლოგიური გადასახადის მიხედვით.

- მოქმედი ნორმატიული მაჩვენებლებიდან ყველა გადაადგილებისა და გადახრის იდენტიფიცირება, როგორც სახელმწიფოსათვის საგადასახადო დანახარჯებისა.

- ასეთი საგადასახადო დანახარჯების კვალიმეტრიის მეთოდოლოგიის შემუშავება (რაც ნიშნავს ნებისმიერი ბუნების ობიექტის ხარისხის რაოდენობრივი შეფასების მეთოდოლოგიას<sup>191</sup>).

- ეკოლოგიური გადასახადების მიხედვით საგადასახადო ხარჯების განხორციელების ეფექტიანობის შეფასების მეთოდოლოგიის შემუშავება;

- მითითებული მიდგომების ასახვა სტატისტიკურ ანგარიშებში, რომელიც წარმოებს სახელმწიფო სტატისტიკური სამსახურის, სხვა სახელმწიფო ორგანოების, წამყვანი სტატისტიკური აღრიცხვის და თვით, სამეურნეო სუბიექტების მიერ.

- როგორც მითითებული იყო, საგადასახადო დანახარჯების კონცეფცია შემოდებულ იქნა თეორიასა და ორაქტიკაში ს. სიურეს მიერ (წარმოდგენილია პირველ თავში), რომელიც საყოველთაოდ აღიარებულ ამოსავალ წერტილად იქცა საგადასახადო პოლიტიკის მეთოდოლოგიის მხრივ პრეფერენციისა და შეღავათების საკითხების მხრივ. სიურე გეთავაზობს გადასახადის მეთოდოლოგიურ პლანში განცალკევდეს ორი კომპონენტი. პირველი – ესაა გადასახადის სტრუქტურა, რომელიც განკუთვნილია გადასახადის ნორმალური ფუნქციონირებისათვის. მეორე კომპონენტი წარმოადგენს სპეციალურ შეღავათს, საგადასახადო სტიმულს (tax incentives) ანუ

<sup>191</sup> О. В. Якунина, Л.И. Святкина, Квалиметрия – наука об измерении качества продукции, <http://taleros.ru/348>



საგადასახადო სუბსიდიას, რომელიც საპირწონეა გადასახადის პირველი კომპონენტის, იმ თვალსაზრისით, რომ ის ემსახურება გადასახადის გადამხდელების კონკრეტულ მიზნებსა და ჯგუფებს. ამასთან, საგადასახადო პრეფერენციებსა და შეღავათებს გააჩნიათ სხვადასხვა ფორმები, - გადასახადების შემცირებული განაკვეთის, გადასახადით დასაბეგრი შემოსავლიდან გამორიცხვის, გამოქვითვის, საგადასახადო ვალდებულების გადავადებისა და საგადასახადო კრედიტების სახით. პრეფერენციისა და შეღავათების ყველა ეს ფორმა, თავისი არსით, წარმოადგენს სახელმწიფო დანახარჯებს საქმიანობის გარკვეულ სახეზე გადამხდელთა ჯგუფის მიმართ, რომელიც რეალიზდება საგადასახადო სისტემის მეშვეობით და არსებითად, ეწინააღმდეგება პირდაპირ საბიუჯეტო დანახარჯებს. ე.ი., პრეფერენციები და შეღავათები იგება გადასახადების საერთო სტრუქტურის ბაზაზე მისი გადახრის სახით და წარმოადგენს პირდაპირი საბიუჯეტო დანახარჯების პირდაპირ ალტერნატივას. პრეფერენციები და შეღავათები, როგორც მთლიანობაში, ისე ეკოლოგიური გადასახადების სფეროში, წარმოადგენს ხელიდან გაშვებულ საგადასახადო შემოსავალს, რომელიც იწვევს ბიუჯეტის შემოსავლების შემცირებას და ემსახურება სახელმწიფო სოციალური, ეკონომიკური, ეკოლოგიური პოლიტიკის გარკვეული მიზნების რეალიზაციას. ნებისმიერ შემთხვევაში, პრეფერენციებმა და შეღავათებმა უნდა გამოიწვიოს ეფექტები, რომელიც გამოხატულია გარკვეული უპირატესობით გადასახადის გადამხდელთა განკერძოებული ჯგუფებისათვის ანუ საქმიანობის სახით, გადასახადების მოქმედი ნორმატიული სტრუქტურებისგან სხვადასხვა გადახრების საკანონმდებლო გამოყენებასთან დაკავშირებით. აქედან გამომდინარე, საგადასახადო დანახარჯები კლასიფიცირდება, როგორც ბიუჯეტის ხელიდან გაშვებული საგადასახადო შემოსავლები. საგადასახადო დანახარჯების შეფასების გაანგარიშება შეიძლება წარმართულ იქნეს სხვადასხვა დონეზე, ჯერ ერთი, კონკრეტული გადასახადისა და კონკრეტული შეღავათების მიხედვით, შემდგომ, გადასახადების სახეების მიხედვით და უფრო განზოგადოებულად, ყველა ერთობლივი გადასახადისა და მოსაკრებლის მიხედვით.

საგადასახადო დანახარჯების შესაფასებლად თანმიმდევრულად უნდა გადავდგათ რამდენიმე ნაბიჯი: ა) დავაფიქსიროთ მოცემული გადასახადის ნორმატიული სტრუქტურა ყველა მისი ელემენტის მიხედვით – გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტი, საგადასახადო ბაზა, საგადასახადო ბაზა, გადასახადის გადამხდელთა შემადგენლობა, საგადასახადო პერიოდი, გადახდის წესი და ვადები, ბ) დავაფიქსიროთ მოცემული გადასახადის მოქმედი ნორმატიული სტრუქტურიდან გადახრის

ჩამონათვალი – ანუ, სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, საგადასახადო დანახარჯების მუხლები, გ) განესაზღვროთ საგადასახადო დანახარჯების რაოდენობრივი შეფასების პრაქტიკული ალგორითმი, დ) ვაწარმოოთ თავდაპირველად ცალკეული მანქანების გაანგარიშება და შემდეგ, საგადასახადო დანახარჯების საბოლოო რაოდენობრივი შეფასება მოცემული გადასახადის მიხედვით განსაზღვრული მოთოდით.

ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის სპეციალური ხელმძღვანელობა<sup>192</sup> საბიუჯეტო ხარჯების მიხედვით გვთავაზობს საგადასახადო დანახარჯების შეფასების სამ მეთოდოლოგიურ მიდგომას: 1) საგადასახადო დანახარჯების შეფასება მიუღებელი ან ხელიდან გაშვებული შემოსავლების მიხედვით. ეს მიდგომა გულისხმობს საგადასახადო დანახარჯების შეფასებას, როგორც საგადასახადო შემოსავლის თანხის, რომელიც არ მიუღია ბიუჯეტს გარკვეული სელავათების შემოღობითა და მოქმედებით. 2) საგადასახადო დანახარჯების შეფასება შემოსავლების აღდგენის შემთხვევაში. მოცემული მიდგომა გულისხმობს საგადასახადო დანახარჯების შეფასებას, რომელიც საგადასახადო შემოსავლების თანხის ტოლია, გარკვეული სელავათების გაუქმების შემთხვევაში. 3) საგადასახადო დანახარჯების შეფასება, რომელიც ემყარება ექვივალენტურ დანახარჯებს. ეს მიდგომა გულისხმობს საგადასახადო დანახარჯების შეფასებას, რომელიც ბიუჯეტის პირდაპირი დანახარჯების ოდენობის ტოლია, გადასახადის გადამხდელთა გადახდისათვის, რომლებიც სარგებლობენ მოცემული სელავათებით. სხვა სიტყვებით, საბიუჯეტო ტრანსფერტი უნდა გაუთანაბრდეს ამ სერავათების გამოყენებით მიღებულ ერთობლივ შემოსავალს.

ექსპერტებს მიდრეკილება აქვთ იმისა, რომ პრაქტიკული გამოყენებისათვის უფრო მოსახერხებელია ხელიდან გაშვებული შემოსავლის მიდგომა. სელავათების რაოდენობრივი შეფასება დაიყვანება სელავათების მოქმედების დროს გადასახადის ფაქტობრივად მიღებულ ოდენობასა და გადასახადის გაანგარიშებით ოდენობას შორის სხვაობის გაანგარიშებამდე, რომელიც მიღებულ იქნებოდა მოცემული საგადასახადო სელავათების არარსებობის დროს. გაანგარიშების სიზუსტისათვის მითითებული სხვაობა კორექტირდება საგადასახადო ადმინისტრირების დანახარჯების ოდენობით, რომელიც გამოწვეულია მოცემული სელავათების ადმინისტრირებით, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელების დამატებითი ხარჯებით ამ სელავათების გამოყენებით.

<sup>192</sup> Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. OECD, 2004, p. 16, [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=gov/pgc/sbo\(2004\)6](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=gov/pgc/sbo(2004)6)

საგადასახადო დანახარჯების შეფასების მეთოდთა კონკრეტული საგადასახადო შედეგებისათვის, კერძოდ, შემოთავაზებულია ი. ა. მაიბუროვის მიერ<sup>193</sup>. შემოთავაზებული გაანგარიშების ალგორითმი დაიყვანება საგადასახადო დანახარჯების შეფასებამდე, რომელშიც გამოითვლება ფისკალური, სოციალური, ეკონომიკური შედეგები, ხოლო შემდეგ ეფექტიანობაც და სამი შეფასების საფუძველზე გამოითვლება ინტეგრალური საბიუჯეტო შედეგი და საგადასახადო შედეგების ეფექტიანობა. ჩვენს მიერ ეს მეთოდი არჩეულია მასში ინტეგრალური მიდგომის არსებობის გამო, რომელიც იძლევა შესაძლებლობას გაავითვალისწინოთ სხვადასხვა ფაქტორების გავლენა. შემოთავაზებულია ამ მეთოდის საფუძველად აღებით ის მიუხედავოთ საგადასახადო შედეგებისა და პრეფერენციების გამოთვლას, რომლებიც გამოიყენება ეკოლოგიური გადასახედებისათვის. ამ მიზნისათვის, გამოთვლის ალგორითმში შემოთავაზებულია გაწარმოთ ეკოლოგიური შედეგის (ეფექტის) და შემდეგ, ეკოლოგიური ეფექტიანობის გამოთვლა. მაიბუროვის მოდელში გამოთვლის ეს კომპონენტი არ არსებობს. ერთდროულად, ეკოგადასახადებისათვის შემოთავაზებულია გამოირიცხოს გამოთვლის ალგორითმიდან ფისკალური ეფექტი, რადგანაც ეკოგადასახადების მიხედვით პრეფერენციები თუ შედეგები ყოველთვის არ იწვევს პირდაპირ ფისკალურ ეფექტს – მომავალში საგადასახადო ბაზის გადიდებას. მაიბუროვის განმარტებით, ფისკალური ეფექტი ან საგადასახადო შედეგების შედეგები წარმოადგენს მომდევნო საგადასახადო შემოსავლების ნაზრდს მიმდინარე საგადასახადო დანახარჯებზე გარკვეული პერიოდისათვის, ხოლო საგადასახადო შედეგების ფისკალური ეფექტიანობა წარმოადგენს ფისკალური ეფექტის შეფარდებას შედეგების შეთავაზებასთან, რომელიც მიღებულია (t) პერიოდში, როდესაც ვლინდება ამ შედეგების მოქმედებიდან რეალური ეფექტი, ამავე პერიოდის (t) მიმართ საგადასახადო დანახარჯების მიმართ. უნდა აღვნიშნოთ, რომ ეკოგადასახადების შემთხვევაში ფისკალური ეფექტი ან საგადასახადო შედეგების შედეგები ტრადიციული გადასახადებისგან განსხვავებით, ყოველთვის არ შეიძლება დადებითი იყოს (არსებობს აგრეთვე გამონაკლისი), რადგანაც ასეთი შედეგათი არ იწვევს საგადასახადო ბაზის ზრდას და სესაბამისად, ამის საფუძველზე ამ კომპონენტების გამოყენება არამიზანშეწონილია.

მაიბუროვის შემოთავაზებული მოდელის კორექტირების შემდეგ, ეკოგადასახადების შედეგების მიხედვით საგადასახადო დანახარჯების გაანგარიშების

<sup>193</sup> Майбуrow И. А. –Методологический подход к определению налоговых расходов и эффективности налоговых льгот||, стр. 212-227, Экономика налоговых реформ: монография / Под ред. И.А. Майбуrowa, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. – К.: Алерта, 2013. – 432 с., <http://ndi-fp.asta.edu.ua/files/doc/ekonomika-pod-reform-sereb.pdf>

ბაზად იქცევა – სოციალური, ეკონომიკური და ეკოლოგიური შედეგები, ეფექტები, რომლებიც გამოწვეულია შესაბამისი შედეგებით. ამ სამი ახალი კომპონენტის კომბინაციით შემოთავაზებულია გამოთვლილ იქნეს ინტეგრალური შეფასებითი საბიუჯეტო მაჩვენებელი ეკოლოგიური საგადასახადო შედეგების მიხედვით. ახალი კომპონენტების შემოღებისა და ფისკალური კომპონენტების მოხსნის გარდა, გაანგარიშების ალგორითმში ჩვენს მიერ შემოთავაზებულია აგრეთვე სპეციფიკური მიდგომა ეკონომიკური შედეგებისა და ეკონომიკური ეფექტიანობის გაანგარიშებისათვის ეკოლოგიური გადასახადებისთვის.

უნდა დავეთანხმეთ აგრეთვე მაიბუროვს (რომელიც მითითებულია იმავე წყაროში), რომ ეფექტიანობის გამოსათვლელად განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია კონკრეტული შედეგების მიხედვით გამოთვლა, აგრეთვე შედეგების ჯგუფის მიხედვით, როდესაც ეს სერავათები მოქმედებენ ერთგაგროვნად და ერთი მიმართულებით ამოქმედებულნი არიან ერთი ამოცანის გადასახატრელად. ავტორის მეთოდოლოგიაში აგრეთვე აღსანიშნავია – სერავათების მოქმედების დროითი ლაგის, ინფლაციის, საგადასახადო ბაზების ურთიერთგავლენის პროცესის და სხვა ფაქტორების არსებობის გათვალისწინება, რომლებიც გავლენას ახდენენ მოცემული ეფექტის მიღებაზე, რაც ამტკიცებს იმას, რომ ეფექტების გამოვლენა ცალკეული კომპონენტების მიხედვით შეიძლება იყოს როგორც დადებითი, ისე უარყოფითი. შეფასების მიხედვით კონკრეტული შედეგათი – სოციალური, ეკონომიკური და ეკოლოგიური ეფექტი შეიძლება მოგვცეს სხვადასხვა შეფასებამ (ნულოვანი, დადებითი, უარყოფითი), მაგრამ შედეგობრივი და ინტეგრალური – საბიუჯეტი შედეგი ან ამ შედეგათების ეფექტი უნდა იყოს დადებითი, რათა ასეთი შედეგათი იყოს გამართლებული.

ეკოლოგიაზე შედეგათების შემთხვევაში სასურველია გვექონდეს სოციალური ეფექტი. საგადასახადო შედეგათების სოციალური ეფექტის გაზომვის შემთხვევაში გამოიყოფა შემდეგი გამოვლინება: მოსახლეობის ცხოვრების დონის ამაღლება, საქმიანობის სოციალურად მნიშვნელოვანი სფეროების შენარჩუნება და განვითარება და სხვ. ქვეყნის დონეზე მაჩვენებლის გამოსათვლელად შეიძლება გამოვიყენოთ საყოველთაოდ ცნობილი „ცხოვრების ხარისხის ინდექსი“ და „ადამიანისეული პოტენციალის განვითარების ინდექსი“. ქვეყნის შიგნით რეგიონებისა და თემების დონეზე შეიძლება გამოვიყენოთ მაჩვენებლები, რომლებიც ასახულია სპეციალურ მოხსენებაში – ჯანდაცვის ეროვნულ ანგარიშში ან ქვეყნის ჯანდაცვის სისტემის საქმიანობის შეფასების მოხსენებაში (მათ შორის, საქართველოსათვის), რომლებიც დგინდება

ჯანდაცვის ორგანოებისა და ინსტიტუტების მიერ. კერძოდ, მასში შეყვანილია საცხოვრებელი გარემოს პარამეტრების განყოფილება, აგრეთვე ცალკეული ავადმყოფოების განყოფილება, რომელიც გამოწვეულია განსაკუთრებით, ეკოლოგიური ფაქტორების ზემოქმედებით და დინამიკაში ასახავს მოცემული ტერიტორიის მოსახლეობის ცხოვრების ხარისხს.

საგადასახადო შეღავათების ეკონომიკური ეფექტისათვის გაანგარიშების ალგორითმის საბაზისო ვარიანტში ინტეგრალური ეკონომიკური მაჩვენებლის სახით, მითითებული ავტორი გვთავაზობს საბრუნავი საშუალებების ოდენობის გამოყენებას. ამასთან, ის აღნიშნავს, რომ ეს მაჩვენებელი საკამათოა ინტეგრალური მაჩვენებლის სახით მისი გამოყენების თვალსაზრისით და შესაძლებლად თვლის ამის ნაცვლად გამოყენებულ იქნეს მოგების ნაზრდი ან ძირითადი საშუალებების ღირებულება. ამის საფუძვლად შეიძლება ავიღოთ გადასახადის გადამხდელის ფინანსური რესურსების გადიდება, საგადასახადო ვალდებულებების სემცირებასთან დაკავშირებით, ამის ხარჯზე საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის გაუმჯობესება – გადახდისუნარიანობის დონისა და ლიკვიდურობის ამაღლება, ძირითადი ფონდების დაჩქარებული მოდერნიზაცია, მოგების გადიდება, ძირითად კაპიტალში ინვესტიციების წინმსწრები დინამიკა, წარმოებისა და ტექნოლოგიის გაფართოება და განახლება წარმოების მოცულობის, კონკურენტუნარიანი პროდუქციის გამოშვების და ახალი სამუშაო ადგილების ზრდის მიზნით.

ნებისმიერი მაჩვენებლის შემთხვევაში ეკონომიკური ეფექტი გამოთვლილ უნდა იქნეს  $t$  პერიოდისათვის, უნდა მოხდეს მისი დიკონტრირება დროის ერთი პერიოდის მიმართ. თუ მნიშვნელობა დადებითია (თუ მეტია საგადასახადო დანახარჯების ოდენობაზე), მაშინ მოცემულ შეღავათს გააჩნია ეკონომიკური ეფექტი და პირიქით.

ჩვენს მიერ შემოთავაზებულია ეკოლოგიური გადასახადების შეღავათებისა და პრეფერენციების ეკონომიკური ეფექტისათვის ინტეგრალური მაჩვენებლის სახით გამოყენებულ იქნეს მოდერნიზებული ძირითადი ფონდების ღირებულება, წარმოების მოცულობისა და ტექნოლოგიების ნაზრდი, რომლებიც პასუხობს ეკოლოგიური უსაფრთხოების სტანდარტებს მოცემულ სფეროში ან დარგში, ან ეს შეიძლება იყოს ინვესტიციების რაოდენობა ენერგოდამზოგველ და რესურსებდამზოგველ ტექნოლოგიებში. ერთდროულად, ამგვარი სიდიდეების რაოდენობრივი შეფასების სირთულეების მხედველობაში მიღებით, მიზანშეწონილია შემოვიღოთ სტატისტიკურ ბაზაში მითითებული შესაბამისი მაჩვენებლების ანგარიშგება. ეკოგადასახადებზე შეღა-

ვათების შემთხვევაში სასურველია გვექონდეს საგადასახადო შეღავათების დადებითი ეკონომიკური ეფექტი ან შედეგი.

ეკოლოგიური გადასახადების შეღავათების ეკოლოგიური ეფექტების გასათვალისწინებლად ჩვენს მიერ შემოთავაზებულია სხვადასხვა ეკოგადასახადებზე დამოკიდებულებით საფუძვლად ავიღოთ: ა) შემცირებული (საზოგილი) ელექტროენერჯის რაოდენობა, ბ) გამომუშავებული ელექტროენერჯის გადიდება ეკოლოგიურად სუფთა ენერგორესურსებიდან (მზის, ქარის, გეოთერმული და სხვ.), გ) ენერგორესურსების მოხმარების შემცირება, რომელიც გამომუშავებულია ნახშირწყალბადებიდან (ნავთობი, გაზი, მაზუთი, ქვანახშირი და სხვ.). ამასთან, სხვადასხვა მოხმარებული ნახშირწყალბადი რესურსებისათვის – ნავთობი, მაზუთი, ქვანახშირი, მურა ნახშირი, კოქსი, გაზი და სხვ. უნდა დაწესდეს სხვადასხვა კოეფიციენტი. ელექტროენერჯისა და ენერგორესურსების დანახარჯების შემცირების შესაღარიისობის უზრუნველსაყოფად, საჭირო გახდება ამ ზემოქმედების გათვალისწინება სხვა თანაბრ პირობებში, ე.ი., წარმოების ერთსა და იმავე დონის შემთხვევაში.

ეკოლოგიური ეფექტის მაჩვენებლების სხვა ჯგუფი – ესაა წარმოებაში (ან მომსახურებაში) გამოყენებული ეკოლოგიურად სუფთა მასალების რაოდენობის გადიდება ან ეკოლოგიისათვის და ადამიანთა ჯანმრთელობისათვის მავნედ კვალიფიცირებული მასალების შემცირება (მაგალითად, მშენებლობაში აზბესტის შიფერი და აზბესტისაგან სხვა მასალები და ა.შ.). შესაღარიისობის უზრუნველსაყოფად, საჭირო გახდება გათვალისწინებულ იქნეს ეკოლოგიურად სუფთა მასალების ასეთი მოხმარება ან ეკოლოგიისათვის მავნედ კვალიფიცირებული მასალების შემცირება, სხვა თანაბარ პირობებში, ე.ი., წარმოების ერთი და იმავე დონის შემთხვევაში.

ეკოლოგიური ეფექტის მაჩვენებლების შემდეგი ჯგუფია მავნე ნივთიერებების გადაყრის შემცირების ან ზრდის რაოდენობა, მათ შორის, ნახშირბადის გაზის, აზოტის დიოქსიდის, გოგირდის, მძიმე მეტალების და სხვა მავნე ნივთიერებების. ეკოლოგიური ეფექტი გამოითვლება  $t$  პერიოდისათვის. თუ ეკოლოგიური ეფექტის მნიშვნელობა დადებითია და აღემატება საგადასახადო დანახარჯების ოდენობას, მაშინ მოცემული შეღავათის შეთავაზებას დადებითი ეკოლოგიური ეფექტი გააჩნია, თუ მასზე ნაკლები – მაშინ არა. მაგალითისათვის, ეკოგადასახადისათვის ეკოლოგიური ეფექტის გამოთვლა ელექტროენერჯიაზე შეიძლება გამოვთვალოთ შემდეგი ფორმულით:

$$\text{ეკოლ. ენ.} \geq \sum_{i=1}^t H P t$$

$$\text{ეკოლ. ენ.} = \sum_{i=1}^t \text{კოლ. ენ.}_{\pi} - \sum_{i=1}^t \text{კოლ. ენ.}_{\delta/\pi} \quad (1)$$

სადაც:  $\text{ეკოლ. ენ.}$  – ეკოლოგიური ეფექტია,

$$\sum_{i=1}^t \text{კოლ. ენ.}_{\pi}$$

საწარმოს მოხმარებული ელექტროენერჯის ოდენობა, რომელიც სარგებლობს მოცემული შედავათით და რომელიც გამოითვლება შედავათების შეთავაზების პირობებში დროის  $t$  პერიოდის განმავლობაში;

$t$  – დროის პერიოდია მოცემული შედავათის შემოდების მომენტიდან ამ შედავათის მოქმედების ეფექტის გამოვლენის დასრულებამდე;

$$\sum_{i=1}^t \text{კოლ. ენ.}_{\delta/\pi}$$

საწარმოს მიერ მოხმარებული ელექტროენერჯის ოდენობა, რომელიც სარგებლობს მოცემული შედავათით და რომელის გამოითვლება შედავათების არარსებობის პირობებში დროის  $t$  პერიოდის განმავლობაში;

ეკოლოგიური ეფექტიანობის გამოსათვლელად, ეკოლოგიურად მიღებული უნდა შევადაროთ საგადასახადო დანახარჯების ოდენობას მოცემული შეღავათის მიხედვით დროის  $t$  პერიოდის განმავლობაში.

$$\Theta_{\text{ეკოლ. შ}} = \frac{\Theta_{\text{კოლ. შ}}}{\sum_{i=1}^t H P} = \frac{\sum_{i=1}^t \text{კოლ. შ.} - \sum_{i=1}^t \text{კოლ. შ.} \frac{\delta}{\pi}}{\sum_{i=1}^t H P} \quad (2)$$

სადაც,

$\sum_{i=1}^t H P$  მოცემული შეღავათის მიხედვით საგადასახადო დანახარჯების ოდენობაა დროის  $t$  პერიოდის განმავლობაში. თუ  $\text{ეკოლ.} < 1$ , მაშინ საანალიზო საგადასახადო შეღავათი ეკონომიკურად არაეფექტიანია. თუ  $\text{ეკოლ.} = 1$ , ანუ, თუ ეკონომიკური მაჩვენებლების ღირებულებითი ნაზრდი საგადასახადო დანახარჯების ტოლია, ეს იმას ნიშნავს, რომ მოცემული შეღავათი ეკონომიკურად ნეიტრალურია და თუ  $\text{ეკოლ.} \geq 1$ , ანუ, ეკონომიკური მაჩვენებლების ღირებულებითი ნაზრდი თუ აჭარბებს საგადასახადო დანახარჯებს, ასეთი შეღავათი ეკონომიკურად ეფექტიანია.

გვაქვს რა სოციალური, ეკონომიკური და ეკოლოგიური შედეგების ანუ ეკოსაგადასახადო შეღავათების ეფექტების გამოთვლები, შეიძლება გამოვთვალოთ ინტეგრალური მაჩვენებელი – საბიუჯეტო შედეგი ან საგადასახადო შერავათების ეფექტი, რომელიც ასახავს შეღავათების მოქმედების შედეგად საბიუჯეტო საშუალებების ეკონომიას, რომელსაც შეღავათების მოქმედების შედეგად განკარგავს თვით საწარმოები და წყვეტენ გარკვეულ სოციალურ, ეკოლოგიურ და ეკონომიკურ ამოცანებს. საბიუჯეტო საშუალებების ეკონომია, რომელსაც შეღავათების მოქმედების შედეგად განიხილავენ ალტერნატიული დანახარჯების პოზიციიდან, უნდა ჩაითვალოს საბიუჯეტო სუბსიდიად, რომელიც გაცემულია ბიუჯეტიდან საწარმოებისადმი შეღავათების გარეშე, გარკვეული სოციალურ-ეკონომიკური ამოცანების გადასატრელად. ასეთი ეკონომია შეიძლება განვიხილოთ, როგორც სოციალური, ეკონომიკური და ეკოლოგიური ეფექტების ჯამად. როგორც ზემოთ იქნა აღნიშნული, ჩვენს მოდელში, მაიბუროვის მოდელისაგან განსხვავებით, საბიუჯეტო ეფექტის გაანგარიშებისას ფისკალური ეფექტი არ შეიყვანება. ამგვარად, ამგვარად,



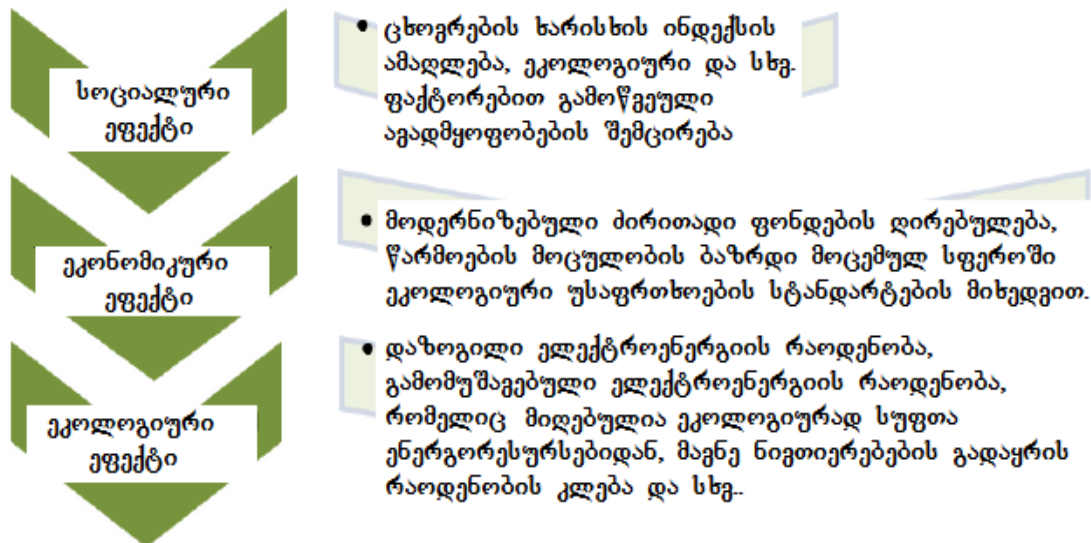
საბიუჯეტო ეფექტში გამოიხატება სამი ცალკეული შესაკრები და გაანგარიშების ჩვენს ალგორითმში მასში შედის სოციალური, ეკონომიკური და ეკოლოგიური შედეგების ანუ ეფექტების ჯამი, თანაც, ერთი ან რამდენიმე ეფექტი შეიძლება იყოს უარყოფითი მნიშვნელობით და ბუნებრივია, ისინი შეამცირებენ საბიუჯეტო ეფექტის მნიშვნელობას. შესაბამისად, საბიუჯეტო ეფექტი შეიძლება გამოვთვალოთ შემდეგი ფორმულით:

$$\sum_{i=1}^t B \Theta = \sum_{i=1}^t Co_{\text{c.}\Theta} + \sum_{i=1}^t \Theta_{\text{კონ.}\Theta} + \sum_{i=1}^t \Theta_{\text{კოლ.}\Theta} \quad (3)$$

საბიუჯეტო ეფექტიანობის გასაანგარიშებლად საბიუჯეტო შედეგი ან ეფექტი უნდა გაიყოს საგადასახადო დანახარჯების ოდენობაზე მოცემული შეღავათების მიხედვით დროის  $t$  პერიოდისათვის.

$$B \Theta_{\text{ფექ.}} = \frac{\sum_{i=1}^t Co_{\text{c.}\Theta} + \sum_{i=1}^t \Theta_{\text{კონ.}\Theta} + \sum_{i=1}^t \Theta_{\text{კოლ.}\Theta}}{\sum_{i=1}^t H P} \quad (4)$$

საბიუჯეტო ეფექტის ძირითადი სპეციფიკა მდგომარეობს იმაში, რომ ყველა მაჩვენებლის ოდენობის ნაზრდი, რომელიც მიღებულია  $t$  პერიოდში, როდესაც ვლინდება ამ შეღავათების მოქმედებიდან რეალური ეფექტი, შესადარია საგადასახადო დანახარჯების ოდენობასთან იმავე  $t$  პერიოდისათვის. თუ მივემსრობით მაიბუროვის მოდელს, გამოთვლისას აიღება ამ შედეგებისა თუ ეფექტების საშუალო არითმეტიკული სიდიდეები, არამედ უბრალოდ მათი ჯამი და თუკი ამ ეფექტების ჯამი მეტია საგადასახადო დანახარჯებზე, ეს იმას ნიშნავს, რომ საბიუჯეტო ეფექტი არსებობს და პირიქით. ეკოგადასახადების შემთხვევაში ჯამური საბიუჯეტო ეფექტი ეკოგადასახადების შეღავათებიდან ასევე უნდა აჭარბებდეს საგადასახადო დანახარჯებს და ასეთ ფორმატში წარმოადგენს ეკოსაგადასახადო შეღავათების ეფექტიანობის თავისებურ ინდიკატორს.



ნახ. 2. შემოსაღები ეკოგადასახადების ეფექტიანობის ინტეგრალური შეფასების კომპონენტები

უნდა მივუთითოთ, რომ შესაძლებელია შეღავათებისა და ეკოგადასახადების ჩვენს მიერ შემოთავაზებული მოდელის უნიფიცირება და წარმოდგენა, როგორც შემოსაღები ეკოგადასახადების ეფექტიანობის შეფასების მოდელის. იმავე ფორმატში, შემოთავაზებული შეფასების მოდელი, შეიძლება გამოყენებულ იქნეს არა მარტო შეღავათების შესაფასებლად, როგორც საგადასახადო ხარჯების, არამედ მთლიანობაში, როგორც ეკოგადასახადების შემოღების ეფექტი. მხოლოდ ამ შემთხვევაში, სოციალური, ეკონომიკური და ეკოლოგიური შედეგები თუ ეფექტი და მათი ინტეგრირებული საბიუჯეტო ეფექტი შეეფარდება არა საგადასახადო დანახარჯებს, რომელიც თავისთავად წარმოადგენს ამოუღებელ გადასახადს, არამედ ადმინისტრირების დანახარჯებთან შემოსაღებ ეკოგადასახადებზე. (1) და (3) ფორმულების შედეგებისა და (2) ფორმულის მრიცხველის, ასევე (4) ფორმულის შესაბამისად წარმოდგენილი იქნება არა შედეგი ან ეფექტი შეღავათების მოქმედებასთან დაკავშირებით, არამედ შედეგი ან ეფექტი მთლიანობაში ეკოგადასახადების შემოღებასთან დაკავშირებით, ხოლო (2) და (4) ფორმულის მნიშვნელში წარმოდგენილი იქნება არა საგადასახადო დანახარჯების ოდენობა მოცემული შეღავათების მიხედვით  $t$  დროის პერიოდში, არამედ ადმინისტრაციული დანახარჯები ზომებისა და პროცედურები რეალიზაციაზე მოცემული ეკოგადასახადების მიხედვით დროის  $t$  პერიოდისათვის. შესაბამისად, შეფასების ჩვენს მიერ შემოთავაზებული ალგორითმი შეიძლება გამოვიყენოთ ყველა ეკოგადასახადის შემოთავაზებული შემოღების ეფექტიანობის შესაფასებლად, რომელიც წარმოდგენილია 3.2 ნაწილში.

ამგვარად, საქართველოს საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაცია შეიარაღებული იქნება ჩასატარებელი რეფორმების რაოდენობრივი მონიტორინგის შეფასებითი აპარატით და შესაბამისად, დაეფუძნება ორიენტაციის აუცილებელი შეცვლის შემოღებისათვის ან მსხვილი გადაადგილებისათვის და მიმდინარე კორექტირებისათვის გასატარებელი რეფორმების პროცესში.

## დასკვნები და წინადადებები

### დასკვნები

▪ ფაქტორები, რომლებიც ხელს უწყობენ გადასახადების გადახდისგან თავის არიდებას ან დაფარვას, იყოფა ორ კატეგორიად. პირველში ჩართულია ფაქტორები, რომლებიც ნეგატიურ გავლენას ახდენს საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვაზე გადასახადის გადამხდელების მხრიდან, ისეთი, როგორცაა გადამხდელების დაბალი მზადყოფნა გადაიხადონ გადასახადები და საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვის მაღალი ღირებულება. მეორე კატეგორია მოიცავს დაბალი დონის მიზეზებს, რომელიც ეხება საგადასახადო ადმინისტრირების შემოღებას და სასამართლო სისტემას საგადასახადო ვალდებულების დაცვის უზრუნველყოფის მხრივ, რომელიც ზღუდავს დამრღვევთა აღმოჩენისა და დევნის შესაძლებლობას.

▪ გადასახადების გადახდისგან თავის არიდებისა და დაფარვისადმი მიდრეკილებაზე არსებით გავლენას ახდენს საგადასახადო განაკვეთები და საგადასახადო სისტემის საერთო სტრუქტურა.

▪ ძლიერ სამართლებრივი სისტემას და სასამართლოს ან კანონის უზენაესობასა და ძლიერ ფისკალურ იურისდიქციას დიდი მნიშვნელობა გააჩნია გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვისათვის თვითნებობისგან. თუ სამართლებრივი სისტემა არ ფუნქციონირებს კანონის უზენაესობის შესაბამისად, მოქალაქეებს ეშინიათ თვითნებობის, დისკრიმინაციის, სასამართლოში არათანაბარი დამოკიდებულების და ა.შ. შედეგად, მოქალაქეებს არ შეუძლიათ მზად იყვნენ სახელმწიფო დააფინანსონ გადასახადებით და ამჯობინებენ თავიდან აიცილონ ეს ვალდებულება.

▪ საგადასახადო პოლიტიკა და საგადასახადო ადმინისტრირება წარმოადგენს ურთიერთდაკავშირებულ სფეროებს. საგადასახადო პოლიტიკა პირდაპირ გავლენას ახდენს საგადასახადო ადმინისტრირების დანახარჯებსა და ორგანიზაციას, საგადასახადო ადმინისტრირების შესაძლებლობა გავლენას ახდენს საგადასახადო პოლიტიკის რეალიზაციაზე. საგადასახადო რეფორმაში ჩართული უნდა იყოს ორივე სფერო. წინააღმდეგ შემთხვევაში, სისტემის ნორმალური ფუნქციონირება მთლიანობაში კითხვის ნიშნის ქვეშ დადგება.

▪ საგადასახადო სისტემის გამარტივება ამცირებს დანახარჯებს და გადასახადების გადახდისაგან არაწინასწარგანზრახულ არიდებას, აუმჯობესებს გადასახადის გადამხდელთა შეხედულებებს იმის შესახებ, რომ საგადასახადო სისტემა სამართლიანია. მაგრამ, მარტივი გადასახადები აგრეთვე ამცირებს სამართლი-

ანობის დონის ამაღლების მიზნის მიღწევის, გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების შემცირების შესაძლებლობას, აგრეთვე „სოციალურად მომგებიან“ ქცევაზე ზეგავლენას.

- გამარტივების რეფორმის ძირითადი კონფლიქტი – ესაა გადასახადის სიმარტივის გადასახადის სამართლიანობასთან წინააღმდეგობის კომპრომისის გადაჭრა.

- საგადასახადო სისტემის ნეიტრალიტეტი საგადასახადო რეფორმის კანონიკური მიზნების ფუნდამენტია – უფრო დაბალი განაკვეთებით უფრო ფართო ბაზის მიღწევა. ნეიტრალიტეტისგან უკან დახევის შემთხვევაში კონკრეტული მიზნების მისაღწევას, როგორც წესი, გამოიყენება საგადასახადო შეღავათები.

- საგადასახადო პრეფერენციებს, შეღავათებსა და განთავისუფლებას გააჩნია ცალკეული სოციალური ამოცანების გადაჭრის და საქმიანობის გარკვეული სახეების ეკონომიკური ზრდის სტიმულირების მიზანი.

- საგადასახადო პრეფერენციების, შეღავათებისა და განთავისუფლების (პშგ) შეთავაზების მხრივ ალტერნატიული ინსტრუმენტები, სოციალურ-ეკონომიკური პოლიტიკის მიზნებისათვის პირდაპირი საბიუჯეტო ხარჯების პროგრამებია, კერძოდ: პირდაპირი სუბსიდიები, სუბვენციები, დოტაციები, გრანტები ან პირდაპირი ტრანსფერტების სხვა ფორმები. სხვადასხვა პშგ-ის გამოყენებიდან ეფექტები, ედრება საბიუჯეტო ხარჯებს და გამოიხატება ტერმინით „საგადასახადო დანახარჯები“, რომლებიც ცვლიან პირდაპირ საბიუჯეტო ხარჯებს.

- პშგ-ის მეშვეობით საგადასახადო პოლიტიკა ატარებს დიამეტრულად საწინააღმდეგო მიზნებს პირდაპირ საბიუჯეტო დანახარჯებთან მიმართებაში, რამდენადაც ამ ზომებს არ გააჩნია ერთიანი პრინციპები. მაგრამ, ამ შემთხვევაში, უნდა მოვახდინოთ საგადასახადო პშგ-ის შედეგების შედარება, ე.ი., საგადასახადო ხარჯვითი პროგრამების უნდა შევადაროთ პირდაპირ საბიუჯეტო დანახარჯებს მათი ეფექტიანობის მიხედვით.

- პშგ-ის გამოყენება ძალიან ხშირად პირდაპირი რისკია საგადასახადო სისტემის კონცეპტუალური ატრიბუტების დამახინჯებისა და დაუცველობის – მისი ნეიტრალურობის, სამართლიანობის და ეფექტიანობის, მათ შორის, კანონმდებლობის აღმინისტრირებისა და შესრულების სიმარტივის.

- გადასახადი ითვლება ნეიტრალურად, თუკი ის არ ამახინჯებს გადასახადის გადამხდელების მიერ მისაღები გადაწყვეტილების დამახინჯებას. ნეიტრალურობის

დაცვა – ესაა ეკონომიკური დამახინჯების დაუშვებლობის გარანტია, საგადასახადო ადმინისტრირების სიმარტივე და საკანონმდებლო-სამართლებრივი ნორმების დაცვა.

- სხვადასხვა წარმოების სტიმულირება პშგ-ის მეშვეობით იწვევს გადასახადებით დაბეგვრის ეფექტიანი განაკვეთის სხვადასხვაობასა და მოგების ნორმის დიფერენციაციას სხვადასხვა დარგში. საგადასახადო შეღავათების მქონე ცალკეულ სექტორებში შემოსავლები იზრდება, მიუხედავად იმისა, რომ ეს შეიძლება თანდაყოლილი იყოს ეკონომიკის საერთო შემოსავლების შემცირებით.

- საგადასახადო პშგ ნაყოფიერი ნიადაგია კორუფციისათვის, გავლენიანი ბიზნეს-ჯგუფებისათვის, რომელთაც გააჩნიათ მოტივაცია, ძალა და საშუალება მოახდინონ გარკვეული საგადასახადო პშგ-ის მიღების ლობირება მომავალი ეკონომიკური სარფიანობის თვალსაზრისით.

- საგადასახადო პშგ-ს, როგორც წესი, არ გააჩნია ინდივიდუალური ხასიათი, ხოლო პირდაპირ საბიუჯეტო ხარჯებს გააჩნია კონკრეტული მიმართულება და ამ თვალსაზრისით, ის უფრო მიზანმიმართულია. საგადასახადო პშგ ზემოქმედებს მრავალ სუბიექტზე და პირზე, რომელთათვისაც ეს ზომები გათვალისწინებულია, ხოლო პირდაპირი სუბსიდირება უფრო არჩევითია, ამასთან, თითქმის ყოველთვის, წარმოიქმნება საჭირო საშუალებების დაფარვის საკმარისობის საკითხი. ეს ფაქტორები განსაკუთრებით უნდა გავითვალისწინოთ საგადასახადო სტრატეგიის ფორმულირების დროს.

- პროცესუალური თვალსაზრისით ბიუჯეტის პირდაპირი ხარჯები ხორციელდება საბიუჯეტო კანონმდებლობის მარეგულირებელი ნორმის მიხედვით (დაწვეებული მისი მიღებით, შესრულებითა და კონტროლით) აღრიცხვის სპეციალურ ნორმებთან ერთად, ხოლო საგადასახადო ხარჯების აღრიცხვისათვის საგადასახადო პშგ-ის საფუძველზე სპეციალური ანგარიშგება არ წარმოებს, ამის შედეგად ვლინდება მისი გამჭვირვალობის სხვადასხვა ხარისხი. საგადასახადო პშგ-ების შეთავაზება, საბიუჯეტო პროცესის ფარგლებში არ ექვემდებარება დეტალურ განხილვას, სახელმწიფო ხარჯებთან შედარებით, მათი მიღება ჩვეულებრივ, თანდაყოლილია მთავრობის მხრიდან დასაბუთების სხვადასხვა ხარისხით.

- ეკონომიკური ზრდისათვის უფრო მნიშვნელოვანია საგადასახადო სისტემის დიზაინი უფრო დაბალი განაკვეთებითა და გაფართოებული ბაზით, ვიდრე გადასახადებით დაბეგვრის აბსოლუტური დონე.

- დაბალი საგადასახადო განაკვეთი შეიძლება გამართლებული იყოს გადასახადებით დაბეგვრის ფართო ბაზის შემთხვევაში, რათა უზრუნველყოფილ

იქნეს ბიუჯეტის შემოსავლის აუცილებელი დონე. არაეფექტიანი საგადასახადო ადმინისტრირებისა და შემოსავლების დონის ვარდნის შემთხვევაში, გადასახადების შემცირება შეიძლება გაუმართლებელი იყოს გრძელვადიანი პერსპექტივითაც კი.

▪ ევროკავშირისა და ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის ქვეყნების გამოცდილება გვიჩვენებს, რომ ეკოლოგიური გადასახადები საგადასახადო პოლიტიკის განუყოფელი ნაწილი გახდა და ამით წინასწარ განსაზღვრავს ქვეყნის ურთიერთდაკავშირებული ეკონომიკური და ეკოლოგიური განვითარების ტრენდს, აგრეთვე თვით საგადასახადო სისტემის განვითარების თავისებურებას. მითითებულ ქვეყნებში ეკოგადასახადები უკვე დიდი ხანია გამოვიდა ეკოლოგიური პროგრამების რეალიზაციის სტიმულირების ვიწრო მიზნების ფარგლებიდან და წარმოადგენს საგადასახადო სისტემისა და შესაბამისად, საგადასახადო ტვირთის არსებით ნაწილს. ეკოგადასახადებმა შეცვალეს შემოსავლებზე გადასახადების გარკვეული ნაწილი, ამით ეკოგადასახადებმა არსებითი გავლენა მოახდინეს გადასახადების საერთო სტრუქტურაზე.

▪ საერთაშორისო გამოცდილება გვიჩვენებს, რომ ეკოგადასახადების შემოღების დროს არ არსებობს კვლევის შედეგები, რომლებიც დაადასტურებდა პირდაპირ კავშირს ეკოგადასახადების დაწესებასა და ეროვნული მრეწველობის საერთაშორისო კონკურენტუნარიანობის შემცირებას შორის.

▪ საქართველოს საგადასახადო სისტემის გამარტივების რეფორმის ძირითადი მიმართულებები იყო გადასახადების გაუქმება ან ერთიანი დასაბეგრი ბაზის გაერთიანება და შექმნა, გადასახადების განაკვეთების შემცირება, მათ შორის, მოგების გადასახადის, აგრეთვე საგადასახადო ადმინისტრირების გამარტივება, მათ შორის, საგადასახადო ანგარიშგებისა და გადახდის ნაწილის გაუქმება.

▪ საქართველოს საგადასახადო რეფორმების არსებით და შესამჩნევ შედეგებს ბოლო ათწლეულის განმავლობაში უნდა მიეკუთვნოს შემდეგი შემოღებული და მოქმედი სამართლებრივი, ადმინისტრაციული და პროცესუალური მდგომარეობა და რეჟიმები:

- ✓ ულტრალიბერალური საგადასახადო კანონმდებლობის მიღება, რომელიც მიმართულია საგადასახადო სისტემის ლიბერალიზაციასა და გამარტივებისკენ და გადასახადის გადამხდელთა დაცულობის გაძლიერებისკენ.
- ✓ საგადასახადო და საბაჟო კოდექსების უნიფიკაცია და გაერთიანება.
- ✓ საშემოსავლო და სოციალური გადასახადების გაერთიანება მათი ერთობლივი განაკვეთების შემცირების შემთხვევაში ბრტყელი შკალის დროს.

- ✓ საგადასახადო სისტემის გამარტივება, მათ შორის, მიკრო- და მცირე ბიზნესისათვის.
- ✓ საგადასახადო განაკვეთებისა და სატარიფო ბაჟების შემცირება, მრავალრიცხოვანი მოსაკრებლებისა და ბაჟების გაუქმება.
- ✓ კანონმდებლობაში ორაზროვნებისა და განუსაზღვრელობის აღმოფხვრა, ანგარიშსწორებების გამჭვირვალობის სიმარტივის უზრუნველყოფა გადასახადების გადახდის დროს, დასჯის სიმკაცრისა და დუბლირების აღმოფხვრა არაგანზრახული, მსუბუქი შეცდომებისა და ხარვეზებისათვის.
- ✓ საგადასახადო კოდექსში საგადასახადო ომბუდსმენის ინსტიტუტის ჩამოყალიბება და პირადი საგადასახადო აგენტის მომსახურების შემოღება.
- ✓ არასასამართლოს ინსტიტუტის შექმნა საგადასახადო დავების გადასაჭრელად სასამართლო დავებამდე.
- ✓ სანქციების გამოყენების პროგრესული პროცესუალური ნორმები.
- ✓ საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის გაუმჯობესება, კერძოდ, ელექტრონული საგადასახადო დოკუმენტბრუნვის შემოღება, მათ შორის, საგადასახადო დეკლარაციების მიწოდება ელექტრონული სახით, ელექტრონული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების გამოყენება.
  - საქართველოში საგადასახადო გარდქმნის წარმატება დიდწილად აიხსნება რეფორმის კომპლექსური მიდგომით, მათ შორის, კორუფციის წინააღმდეგ სისტემური ბრძოლით, რომლის შედეგადაც ბიზნესი და მოსახლეობა გამოყვანილ იქნა ეკონომიკური კორუფციის რვაფეხიდან.
  - საგადასახადო რეფორმების პოზიტიური შედეგები უდავოა, მაგრამ არსებობს გარკვეული შეფარდებითი დანახარჯებიც. მაგალითად, საგადასახადო სისტემის გამარტივებასთან და ყველა უპირატესობასთან ერთად, რომელიც წარმოდგენილ იქნა ზემოთ, საგადასახადო სისტემას გამოეცალა გარკვეული მოქნილობა, მანევრირების უნარი და პოტენციული საგადასახადო შემოსავლების საჭირო ზრდისათვის.

### **რეკომენდაციები**

➤ საგადასახადო სისტემის განვითარებისა და საგადასახადო რეფორმის გატარების მიზანი არა მარტო გადასახადების აბსოლუტური მოცულობისა და საგადასახადო შემოსავლების მშპ-სთან თანაფარდობის ამაღლებაა, არამედ სამართლიანი, უფრო მდგრადი, ეფექტიანი და ეკონომიკის სტაბილურად განვითარებაზე ორიენტირებული გადასახადებით დაბეგვრის სისტემის შექმნაა. მნიშვნელოვანია არა



მარტო ამოღებული გადასახადების რაოდენობა, აგრეთვე ის, თუ როგორია შემოსავლები და როგორც ხდება მისი ამოღება.

➤ გარდამავალ ქვეყნებში, მათ შორის, საქართველოში პოსტკრიზისულ პერიოდს (კრიზისი, რომელიც დაიწყო 2007 წელს), არ შეუძლია გაიმეოროს კრიზისამდელი განვითარების ციკლი, რომელიც ჩამოყალიბდა განვითარების მოთხოვნილ აღდგენაზე. მსოფლიოს ეფექტიანად განვითარებად ეკონომიკებში იცვლება განვითარების პარადიგმა, რომელიც ორიენტირებულია ეკონომიკის შემოთავაზებასა და ეკოლოგიზაციაზე და ამ რეალიებით, განვითარების პარადიგმა უნდა შეესაბამებოდეს საგადასახადო სისტემას.

➤ საქართველოს ხარისხობრივი და მდგრადი სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების მიზნით, საგადასახადო სისტემის განვითარების პერსპექტივა მოითხოვს საგადასახადო პოლიტიკისა და სისტემის თანმიმდევრულ ორიენტაციის შეცვლას ეკოლოგიური დაბეგვრის საფუძველზე. ეკოლოგიურმა გადასახადებმა უნდა შეიძინოს საჭირო წონა საგადასახადო შემოსავლებში და მნიშვნელობა ფისკალური, ეკონომიკური, ეკოლოგიური და სოციალური ამოცანების გადასაჭრელად. ამ მიზნების რეალიზაცია საჭიროებს საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის კონცეფციის დასაბუთებას, სისტემისა და შესაბამისი მექანიზმების, მათ შორის, საკანონმდებლო და ადმინისტრაციული პროცესუალური სისტემებისა და ეკოლოგიური საგადასახადო დაბეგვრის ელემენტების შემოღებას.

➤ ეკოსაგადასახადო რეფორმების შედეგები გამოხატული იქნება: ეკოლოგიასა და ეკონომიკაზე ეკოგადასახადების სინერგიულ ეფექტში, საგადასახადო სისტემის სტრუქტურული გარდაქმნის შესაძლებლობაში, გადასახადების ამოღებისა და ფისკალურობის დონის ამაღლებაში, შრომასა და კაპიტალზე საგადასახადო განაკვეთების შემცირებასა და დღგ-ის განაკვეთის შემცირების შესაძლებლობაში, დღგ-ის ბრუნვის გადასახადით შემდგომი შეცვლის, საგადასახადო სისტემის მანევრირების დონის ამაღლების შესაძლებლობაში.

➤ საქართველოში ეკოლოგიური საგადასახადო რეფორმა აგებულია კონსტრუქციის საფუძველზე, სადაც ეკონომიკური „სიკეთების“ დაბეგვრის ტვირთი გადადის „ხარაღზე“ ანუ, საზოგადოებისათვის სოციალურად სასურველი შედეგებიდან (დასაქმება, შემოსავლები და ინვესტიციები) სოციალურად არასასურველ (დაბინძურება, ბუნებრივი რესურსების ამოწურვა, ნარჩენების წარმოება) შედეგებზე.

➤ საქართველოს გადასახადებით დაბეგვრის ეკოლოგიურმა რეფორმამ უნდა გაამყაროს მკაცრად განსაზღვრული მიზნები, ესენია: ა) საერთო საგადასახადო სის-

ტემის ნეიტრალურობისა და შესაბამისად, საგადასახადო ტვირთის შენარჩუნება; ბ) ეკოლოგიური სიტუაციისა და ბუნებისდაცვითი ღონისძიებების პარამეტრების და გაუმჯობესების მიღწევა; გ) საგადასახადო სისტემის მოქნილობის გაზრდა; დ) ტრადიციული გადასახადების შეგროვების ღონის ამადლება; ე) ეკონომიკის კონკურენტუნარიანობის ამადლება, ინვესტიციების ენერგო- და რესურსებდამზოგველ ტექნოლოგიებსა და მასალებში სტიმულირების ხარჯზე.

➤ ახალი ეკოგადასახადების შემოღება მიზნად უნდა ისახავდეს სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლითი ნაწილის ამადლებას. ეკოგადასახადების დამატებითი შემოსავლების ხარჯზე დაფინანსდება ეკოლოგიური პროგრამების სუბსიდირება და შემდგომ ნაწილობრივ, მეორე ეტაპზე და უფრო მასშტაბურად, მესამე ეტაპზე კომპენსირებული იქნება ტრადიციული გადასახადების მიხედვით გადასახადების განაკვეთების შემცირება, ისეთის, როგორცაა შრომასა და კაპიტალზე შემოსავლის გადასახადები.

➤ საქართველოს საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის მნიშვნელოვანი კრიტერიუმებია: ა) საგადასახადო სისტემის ნეიტრალურობის შენარჩუნება (საგადასახადო ტვირთის ღონის შენარჩუნება), ბ) ეკოგადასახადების შემოღების გარკვეული პრიორიტეტულობა, გ) გრადუალურობა (ეტაპობრიობა) და სელექციურობა, დ) ეკოგადასახადების ხელშეკრულების ფორმატში რეფორმების პრევენციულობა, ე) რეფორმების მსვლელობისას ნაბიჯების პროგნოზირება, ვ) ეკონომიკური „სიკეთიდან“ „ზარალზე“ დაბეგვრის ტვირთის ორიენტაციის მიმართვა ანუ წარმოების ფაქტორებიდან დაბეგვრის გადატანა მოხმარებული რესურსებისა და წარმოებული დაბინძურების დაბეგვრაზე.

➤ საქართველოსათვის პოტენციურად უფრო ეფექტიანი ეკოგადასახადო რეფორმების რეალიზაციისას იქნება შემდეგი ორიენტაცია შემოსაღები ეკოგადასახადების მნიშვნელობის მიხედვით: პირველი პრიორიტეტი – გადასახადებით დაბეგვრა ენერგორესურსებისა და ელექტროენერჯის მოხმარებაზე. მეორე პრიორიტეტი – რესურსული რენტის დაბეგვრა განსაკუთრებით იმაზე, რომელიც დაკავშირებულია არაგანახლებადი რესურსების გამოლევასთან და მესამე პრიორიტეტი – გარემოს დაბინძურებაზე დაბეგვრა, საგადასახადო განაკვეთების შემოღებისა და გადახდების გზით მავნე ნარჩენებისათვის, განსაკუთრებით მიზნობრივ სფეროებში.

➤ საქართველოში ეკოლოგიური დაბეგვრის სისტემის შემოთავაზებული რეფორმა უნდა გატარდეს ეტაპობრივად. ეკონომიკის, საგადასახადო სისტემისა და გარემოს მდგრადობისათვის საქართველოს საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის რეფორმ-

ის ჩატარებისათვის, აუცილებელია გრადუალიზმისა (ეტაპობრიობის) და სელექციურობის პრინციპის დაცვა. ეს უზრუნველყოფს მდგრადობას და ბიზნეს კომპანიებს მისცემს დროს ტექნოლოგიური გატარებისათვის, რათა თავიდან აირიდონ სრული მოცულობით მოხმარებაზე საგადასახადო ტვირთის გადაკისრების რისკი.

➤ ეკოგადასახადების რეფორმების პირველი ეტაპი უნდა ატარებდეს პრევენციულ ან პროაქტიულ ხასიათს ენერგო ეკონომიური და გარემოსდაცვითი მექანიზმების სტიმულირების არაიძულებითი ელემენტებით (დაახლოებით 2-დან 6 წლამდე, სფეროსა და დარგზე დამოკიდებულებით. მეორე ეტაპს ექნება უფრო ნაკლებად სელექციური, ენერგო-ეკონომიური და ბუნებისდაცვითი უფრო მკაცრი სტიმულირებისკენ მიმართული ზომები წარმოებასა და მოხმარებაში იძულებითი მექანიზმებით (დაახლოებით 4-დან 7 წლამდე). მესამე ეტაპი უნდა გატარდეს სრულმასშტაბიანად ეკოგადასახადების სეგმენტაციის გარეშე, ენერგო-ეკონომიური და ბუნებისდაცვითი ზომების სტიმულირების მიზნით ყველა სექტორსა და დარგში.

➤ რეფორმის მესამე ეტაპზე აუცილებელი გახდება ასევე საგადასახადო სისტემის სტრუქტურული გარდაქმნა, კერძოდ, ეკოგადასახადებიდან საგადასახადო შემოსავლების ზრდის ხარჯზე უნდა გატარდეს საგადასახადო განაკვეთების შემცირება კორპორაციულ და საშემოსავლო გადასახადებზე. ამ ეტაპის რეალიზაცია შეიძლება 10-12 წელიწადში. მითითებული ეტაპების ვადები აღნიშნულია პირობითად, მათი კორექტირება უნდა მოხდეს უწყვეტი მონიტორინგის ჩატარებისა და პროცესში მიღებული გადაწყვეტილებების შედეგების მიხედვით. გარდა ამისა, მითითებული სტრუქტურული გარდაქმნა შეიძლება გადატანილ იქნეს დროში მეორე ეტაპზე.

➤ ეკოსაგადასახადო რეფორმების ეფექტიანად რეალიზაციისათვის უკიდურესად მნიშვნელოვანია ეკოგადასახადების დანერგვის რეფორმების პროგნოზირებადობის კრიტერიუმების დაცვა და პრაქტიკული უზრუნველყოფა – მათი ადრე დეკლარირებული მიზნების, მუდმივი და კოორდინირებული გატარების, საერთაშორისო დონეზე შეთანხმების ხარჯზე.

➤ საქართველოში ეკოსაგადასახადო სისტემის ერთიანობის ფორმატში საბიუჯეტო-საგადასახადო რეგულირების ახალი ინსტრუმენტები მიმართული იქნება, პირველი, ენერგორესურსების რაციონალურად გამოყენებისა და გარემოს დაცვის მხრივ ღონისძიებების სტიმულირებისკენ, მეორე, საგადასახადო სტრუქტურის თანდათანობით ცვლილებისკენ საგადასახადო სისტემის ნეიტრალიტეტის დაცვით და მესამე, საგადასახადო სისტემის ეფექტიანობისა და მობილურობის ამაღლებისკენ.

➤ შემოთავაზებული მიდგომის დასაბუთების – საქართველოში ეკოლოგიური საგადასახადო პოლიტიკის შემოღების სასარგებლოდ უნდა მივუთითოდ შემდეგ ფაქტორებსა და არგუმენტებს: 1) საქართველომ 2014 წელს ხელი მოაწერა ხელშეკრულებას ევროკავშირთან ასოცირებულ წევრობასა და თავისუფალ ვაჭრობაზე. ევროკავშირის ქვეყნებში გადასახადებით დაბეგვრის ეკოლოგიზაცია თანამედროვე ეტაპზე საგადასახადო სისტემის განუყოფელი და არსებითი ნაწილია. 2) საქართველო სახელმწიფო დონეზე ახდენს კეთილსასურველი ეკოლოგიური გარემოს შენარჩუნების პოლიტიკის რეალიზებას. 3) საქართველო წარმოადგენს კოტოს შეთანხმების მონაწილეს, რომელიც გულისხმობს გარკვეულ ვალდებულებებს. 4) საქართველოს არ გააჩნია მდიდარი ნახშირწყალბადის რესურსები ენერგეტიკისათვის და ენერგოდამზოგველი ტექნოლოგიების გამოყენება უნდა იქცეს ეროვნული ეკონომიკური და ეკოლოგიური პოლიტიკის უმნიშვნელოვანეს პრიორიტეტად. 5) ეკოგადასახადების პოლიტიკას გააჩნია მნიშვნელოვანი სინერგიული ეფექტი ენერგოდამზოგველი და ბუნებისდამცველი რეციკლური დანადგარებისა და ტექნოლოგიების გამოყენების სტიმულირებისათვის და წარმოადგენს მრავალ სფეროში პროგრესული გადაწყვეტილებისა და ინოვაციური ტექნოლოგიების აკუმულირების გამოყენების შედეგს. 6) სტიმულირდება ენერგორესურსებისა და ეკოგადასახადების რაციონალური გამოყენება, არსებითად იზრდება ეკოლოგიური პროგრამების პირდაპირი სუბსიდირებისა და საგადასახადო დანახარჯების მექანიზმების გამოყენების შესაძლებლობები ეკოლოგიური ამოცანების გადასაჭრელად. 7) ეკოსაგადასახადო პოლიტიკის რეალიზაცია, ესაა ინდიკატორი და ხელისუფლების მზადყოფნისა და უნარიანობის გაზომვის ინდიკატორი და ერთეული პრაქტიკაში განახორციელოს მდგრადი განვითარების პრინციპები და მომავალი თაობების წინაშე პასუხისმგებლობა. 8) საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაცია განვითარებადი და გარდამავალი ქვეყნებისათვის, ადრე თუ გვიან პირდაპირ თუ არაპირდაპირ გახდება საერთო საგადასახადო პოლიტიკის სავალდებულო კომპონენტი და ამისთვის საჭიროა წინადაწინ მომზადება. 9) საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციისათვის სასურველი ბაზა შექმნილ იქნა საქართველოს საგადასახადო სისტემის რეფორმის წინა პერიოდისათვის.

➤ თითოეულ ქვეყანაში საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაცია უნდა იქნეს გათვალისწინებული მისი საერთო ეკონომიკური და ეკოლოგიური პოლიტიკის ასპექტში და უნდა ითვალისწინებდეს ბუნებრივი რესურსების არსებობას (გან-

საკუთრებით, ნავთობისა და გაზის) ან მათ სიმწირეს, შეზღუდულობასა და არ-არსებობას.

➤ საქართველოში საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის რეფორმა უნდა იქცეს განმსაზღვრელ სტიმულად ენერგოდამზოგველი ტექნოლოგიების გამოსაყენებლად, პროდუქციის თვითღირებულების შესამცირებლად და საწარმოს კონკურენტუნარიანობის ასამაღლებლად, როგორც სამამულო, ისე რეგიონულ და მსოფლიო ბაზრებზე.

➤ საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის რეალიზების პირველ ეტაპს ექნება პროაქტიული ანუ პრევენციული ხასიათი ეკოგადასახადების შემოღების შესაძლო რისკებისგან.

➤ ეკოსაგადასახადო რეფორმის პრევენციული მექანიზმი იგება და უზრუნველყოფილი იქნება ეკოგადასახადების შემოღების ხელშეკრულებითი რეჟიმის ხარჯზე. ეკოგადასახადების გადამხდელთათვის შემოღებულ უნდა იქნეს ერთიანი ეკოლოგიური „გადასახადი კლიმატის ცვლილებაზე“ სხვადასხვა განყოფილებებით.

➤ ეკოგადასახადების ნებაყოფლობითობის მექანიზმი მდგომარეობს იმაში, რომ პირველ ეტაპზე საწარმოები ვალდებული იქნება შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულება ხელშეკრულების საფუძველზე და მათ უნდა მიიღონ შესაძლებლობა განთავისუფლდნენ შემოსაღები ეკოლოგიური გადასახადების გადახდისაგან იმ შემთხვევაში, როდესაც ისინი, მაგალითად, არ აჭარბებენ და მით უფრო, ამცირებენ მოსახმარი ენერჯის მოცულობას და მავნე ნარჩენების გადაყრას გარემოში დათქმულ ვადაში გაწერილი ფორმატითა და სიდიდით.

➤ „კლიმატის ცვლილებაზე“ გადასახადი ენერჯიაზე გადასახადის განყოფილების მიხედვით არ უნდა გავრცელდეს ენერჯის განახლებად წყაროებზე, ელექტროენერჯის გამომუშავების მაღალეფექტიან თბოფიკაციაზე, აგრეთვე ბუნებრივ გაზზე. მაღალეფექტიანი ტექნოლოგიების შესაბამისი სტანდარტი ჩაწერილი უნდა იყოს კანონში.

➤ შემოსაღები ეკოგადასახადების ნეიტრალურობა „კლიმატის ცვლილებაზე გადასახადის“ ფორმატში ბიუჯეტში შემოსულობების ფისკალური თვალსაზრისით რეალიზებული იქნება „განმეორებითი გამოყენების“ მექანიზმის მეშვეობით. ამგვარად, შემცირდება იმავე ეკოლოგიურ საგადასახადო სფეროში საგადასახადო დატვირთვა, ან სხვა გადასახადების განაკვეთები და წმინდა ეკოსაგადასახადო შემოსავლების მხოლოდ ნაწილი იქნება მიმართული ეკოსაგადასახადო ადმინისტრირების მიხედვით მზარდი დანახარჯებისკენ.

➤ საქართველოსათვის შემოსათავაზებელი ეკოსაგადასახადო რეფორმა აგებული უნდა იყოს ისე, რომ, ჯერ-ერთი, პირველ ეტაპზე, დაახლოებით 2-5 წლით არ ამადლდეს საგადასახადო ტვირთი, მით უფრო ეკოგადასახადებს არ ექნება აშკარა ფისკალური მიზნები; მეორე, ეკოგადასახადები ძირითადად შემოდებულ უნდა იქნეს პრევენციულ საფუძველზე, პროაქტიული ფუნქციით, „ეკოსაგადასახადო ხელშეკრულებების“ სისტემის მეშვეობით; მესამე, უზრუნველყოფილ უნდა იქნეს ეკოგადასახადების რეფორმის გრადუალურობა, ეკოგადასახადების ტვირთის საბოლოო მოხმარებლებზე გადატანის დაუშვებლობის მიზნით, მეოთხე, უზრუნველყოფილ უნდა იქნეს შესამოსაღების ეკოგადასახადების გარკვეული პრიორიტეტულობა (რომელიც ზემოთაა მითითებული), მეხუთე, საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის მომდევნო ეტაპებზე (მესამე ეტაპი) უნდა განხორციელდეს საგადასახადო სისტემის სტრუქტურული გარდაქმნა, ეკოგადასახადების მზარდი შემოსავლების ხარჯზე უნდა შემცირდეს შრომასა და კაპიტალზე შემოსავლებზე საგადასახადო განაკვეთები.

➤ ეკოგადასახადების შემოსავლების ამადლება შესაძლებლობას იძლევა ასევე მოვახდინოთ საგადასახადო სისტემის გარდაქმნის სტრუქტურული გარდაქმნის მეორე არჩევანი, კერძოდ, ეკოგადასახადების მხრივ შემოსავლების ზრდის ხარჯზე არსებითად შემცირდეს დღგ-ის განაკვეთი ან დღგ შეიცვალოს გაყიდვიდან გადასახადით, რამდენადაც გაყიდვიდან გადასახადი ჩამორჩება დღგ-ს ბიუჯეტში საშუალებების აკუმულირების მხრივ რამდენიმეჯერ.

➤ ბრუნვის გადასახადი ასტიმულირებს ეკონომიკურ ზრდას, ვინაიდან ეკონომიკური ზრდის ყველაზე დიდი მულტიპლიკატორი სწორედ მოსახლეობის მოხმარებაა, ამიტომ, გაყიდვიდან გადასახადი ეკონომიკურ ხელისუფალთ აღუძრავს სურვილს ასტიმულირონ მოსახლეობის შემოსავლებისა და მოხმარების ზრდა.

➤ დღგ-ის შეცვლა გაყიდვიდან გადასახადით, ეკოგადასახადების მოცულობის ზრდის ხარჯზე იწვევს ბიზნესზე ზეწოლის არსებით შემცირებას, გარდა ამისა, მოიხსნება კითხვები, რომლებიც უკავშირდება რთულ ანგარიშგებებს, დღგ-ის დაბრუნების პრობლემებს.

➤ ყველა ენერგეტიკული გადასახადი უნდა შევიდეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის „კლიმატის ცვლილებაზე“ ერთიან გადასახადში და წარმოდგენილი უნდა იყოს მის ცალკეულ განყოფილებებში. ასეთი მიდგომა შეინარჩუნებს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის ერთიანობასა და მთლიანობას.

➤ ეკოგადასახადების ამ ჯგუფიდან შემოსულობებს არ უნდა გააჩნდეს გამოხატული ფისკალური მნიშვნელობა და მთლიანობაში, მას უნდა ჰქონდეს ეკოლოგიური, სოციალური და ეკონომიკური ზემოქმედება.

➤ ბუნებრივი რესურსების გამოყენებაზე გადახდები (royalty). გადასახადები ანუ როიალტი გადასახადის გადამხდელთათვის სასარგებლო წიაღისეული – ლითონისა და არალითონისეული წიაღისეულის, სამშენებლო ნედლეულის (ქვა, ღორღი, თიხა და სხვ.) მოპოვება უნდა მოქმედებდეს საგადასახადო შეღავათების გარეშე. როიალტის გადახდის რეჟიმი შეიძლება დიფერენცირებულ იქნეს წლების მიხედვით და საბადოების ტიპებზე (ღია, დახურული, მოპოვების ნარჩენების შეგროვების ტექნოლოგიის მქონე), საბადოების განთავსებისა და ლანდშაფტის გამოყენებაზე დამოკიდებულებით.

➤ შემოთავაზებულია ბუნებრივი რესურსების მოპოვებისა და ექსპლოატაციის დროს, სასარგებლო წიაღისეულისა და ნედლეულის მოპოვებაზე როიალტის გადახდასთან ერთდროულად შემოღებულ იქნეს დღგ-ის მიხედვით არსებითი სიახლეების დანერგვა. კერძოდ, შემოთავაზებულია დღგ-ის გაუქმების ან ჩანაცვლების განაკვეთის მნიშვნელოვანი შემცირება ნედლეულის დაუმუშავებელი ან ნახევრადდაუმუშავებელი კონცენტრატების ექსპორტის შემთხვევაში. ამ ღონისძიებას ექნება გამოხატული პირდაპირი ფისკალური ეფექტი, ერთდროულად ის მიმართული იქნება ქვეყნის ეროვნული სიმდიდრის რაციონალურ და ეფექტიან გამოყენებაზე, მეტი დამატებითი ღირებულების მიღებაზე ბუნებრივი ნედლეულის გადამუშავების ჯაჭვში, კერძოდ, ფერადი ლითონების, სამშენებლო მასალებისა და სხვ..

➤ მავლე ნივთიერებათა გადაყრაზე გადასახადი (tax on emissions) უნდა დაეყოს ორ ჯგუფად. პირველი ჯგუფი: მავნე ნივთიერებათა გადაყრაზე გადასახადი – რომელიც იწვევს გლობალურ ცვლილებებს, ექვემდებარება განსაკუთრებულ კონტროლს საერთაშორისო ხელშეკრულების მხრიდან. ამის მიხედვით გადახდის რეჟიმი თანდაყოლილი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებით, მოკლე ვადებში (3 თვემდე) შეიზღუდოს დასაშვებ ზღვრებამდე ან დაუყოვნებლივ შეწყდეს საქმიანობა, რომელიც იწვევს დაბინძურებას.

➤ მეორე ჯგუფის მავნე ნივთიერებათა გადაყრებზე ეკოგადასახადები – დაბინძურებაზე გადახდები, რომლებიც არ იწვევს გლობალურ ცვლილებებს, მაგრამ ასეთი გადაყრები ატმოსფეროში ან წყლის აუზებში მნიშვნელოვან ზემოქმედებას ახდენს გარემოზე და ადამიანთა ჯანმრთელობაზე და, როგორც წესი, კონტროლდება სახელმწიფო ორგანოებისა და ეკოლოგიური ორგანიზაციების მხრიდან. ამ ჯგუფისათვის

ეკოგადასახადები სემოილება პრევენციულ საფუძველზე პროაქტიული ფუნქციით, „კლიმატის ცვლილებაზე ეკოსაგადასახადო ხელშეკრულების“ მეშვეობით.

➤ ნახშირწყალბადის გაზისა და სხვა მავნე ნივთიერებათა გადამყრელი გადასახადის გადამხდელების დიფერენცირება უნდა მოხდეს ორ ტიპად: 1) საქალაქო კომუნალურ სამსახურად, 2) სამრეწველო საწარმოებად, 3) სხვა მსარგებლებად, მათ შორის, მცირე და საშუალო ბიზნესის წარმომადგენლებად.

➤ ეკოგადასახადების ჯგუფების შემოღება მავნე ნივთიერებათა გადაყრებზე უნდა განხორციელდეს რეალური მონიტორინგის პირობებში და ნარჩენების სარწმუნო შეფასებით, მაღალტექნოლოგიური სისტემების არსებობით, სადაც ადამიანისეული ფაქტორების ჩარევა მინიმალურია. ასეთი სისტემის შემოღება ობიექტურად შესაძლებელია ეკოსაგადასახადო რეფორმის მეორე და მესამე ეტაპზე.

➤ ეკოგადასახადების განაკვეთები წესდება ფულადი გამოხატულებით ფიზიკურ ერთეულებზე. მაგალითად, ენერჯიაზე გადასახადის საფუძველად აღებულ უნდა იქნეს კვტ/სთ ელექტროენერჯიის მოხმარებული რაოდენობა, ატმოსფეროში ან წყლის აუზებში გადაყრილი მავნე ნივთიერებების ფიზიკური ერთეულების რაოდენობები.

➤ შემოთავაზებულია სპეციალური პროდუქტების (ტარა ან შეფუთვა, ელემენტები, ზეთები და ა.შ.) ნარჩენებით დაბინძურების პრევენციის განსაკუთრებული მექანიზმი. ნაგავსაყრელებზე გადამამუშავებელი საწარმოების არსებობის შემთხვევაში გადამამუშავებელი საწარმოს ეფექტიანობასა და მოცულობის მიხედვით ეკოგადასახადი ნაგავსაყრელიდან მთლიანად ან ნაწილობრივ ანაც მრავალჯერადად დიდი მოცულობით მიმართული უნდა იყოს მოცემული ნაგავსაყრელის ნაგვის გადამამუშავებელი საწარმოს სუბსიდირებაზე.

➤ დაბინძურების თავიდან აცილების ექსპერიმენტის სახით შემოთავაზებულია რიგ სპეციალურ პროდუქტებზე (შეფუთვა ან ტარა, ელემენტები, და ა.შ.) საგადასახადო ორგანოს მიერ შემოღებულ იქნას პროდუქციის (ბოთლის ტარა, ზეთები, ელემენტები და ა.შ.). საბითუმო მასალებისგან თავდაპირველი ღირებულების ამოღება. წინა პერიოდებში გადახდილი თავდების საფუძველზე გადასახადის გადამხდელს შეუძლია მისი გათვალისწინებით შეამციროს გადასახადი შეგროვებული უტილიზირებული ტარისა და სხვა ნივთიერებების უტილიზირების გადამამუშავებელი საწარმოსათვის გადაცემის მოცულობის მიხედვით. ამდენად, აღნიშნულ ნარჩენებსა და გამონაბლქვებზე გადასახადის შემცირება



დამოკიდებული იქნება ამავე სპეციალური ნარჩენების უტილიზირების სიდიდეზე.

- საგადასახადო სისტემის ეკოლოგიზაციის რეფორმირების მეორე ეტაპზე ამოქმედდება პირველ ეტაპზე შემოღებული ყველა ეკოგადასახადის ჩამონათვალი, შემოდის ეკოგადასახადები ატმოსფეროსა და წყლის აუზების დაბინძურებაზე, რომელიც ტექნიკური მიზეზებიდან გამომდინარე არ იყო შემოღებული პირველ ეტაპზე. ამავედროულად იცვლება წინასწარ შემოღებული ეკოგადასახადების გამოყენების რეჟიმი, კერძოდ, სისტემა “ეკოსაგადასახადო შეთანხმება კლიმატის ცვლილებაზე” იქნება შენარჩუნებული ცალკეულ დარგებში, ქვედარგებსა და საწარმოებში, ძირითადად მოიხსნება, ხოლო ეკოგადასახადი შევა მოქმედებაში მეტად იმპერატიული რეჟიმით.
- ეკოსაგადასახადო სისტემის რეფორმირების მესამე ეტაპზე უნდა გაფართოვდეს ეკოგადასახადის მოქმედების არეალი დარგობრივ და გეოგრაფიულ ჭრილში. ეკოგადასახადი ასევე გავრცელდება გამარტივებული გადასახადის გადამხდელებსა და შინამეურნეობებზე. მესამე ეტაპზე ეკოგადასახადის ხვედრითი წილი მნიშვნელოვნად გაიზრდება.
- ეკოგადასახადების შემოღების ერთ-ერთი მნიშვნელოვან საკითხს წარმოადგენს პრეფერენციები ან შეღავათები. ეკოგადასახადების დიფერენციაციის არსებული ჯგუფებია – მრეწველობა მათ შორის, მცირე და საშუალო ბიზნესთან ერთად, ინფრასტრუქტურული საწარმოები და საშინაო მეურნეობები. პრეფერენციების საკითხი განსაკუთრებით აქტუალურია ელექტროენერგიაზე მოცემული საქონლის ერთგვაროვნებისა და განსაკუთრებული მნიშვნელობების გათვალისწინებით.
- ეკოგადასახადების პრეფერენციები და შეღავათები ყოველთვის არ წარმოადგენს გარემოს დაბინძურებისადმი ბრძოლაში დადებით სტიმულს. მის ნაცვლად სასურველია მიზნობრივი პროგრამის რეალიზება და იმ შემოსავლების გამოყენება, რომლებიც მიიღება დაბინძურების შემცირების მოტივაციის მხარდამჭერი ეკოგადასახადებიდან და ამავედროულად მინიმუმამდე იქნება დაყვანილი კონკურენტებზე ზემოქმედება (როგორც ეს იყო შემოთავაზებული ზემოთ, იმ საწარმოების სუბსიდირებისათვის, რომლებიც აწარმოებენ ნაგავსაყრელზე არსებული სხვადასხვა ნარჩენების გადამუშავებას).

- საშინაო მეურნეობებზე ეკოგადასახადების შემოღება პირდაპირ გადაიზრდება სოციალურ პრობლემებში და ამ გადასახადების შემოღება დაბალი შემოსავლის მქონე შინამეურნეობებისათვის კომპენსაციის შემოღების აუცილებლობასთან იქნება დაკავშირებული. მნიშვნელოვანი იქნება ყველა ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადის შემცირება და გარდა ამისა, ეკოგადასახადის კომპენსაციის უზრუნველყოფა, განსაკუთრებით დაბალი შემოსავლების მქონე ფიზიკური პირებისთვის. საქართველოსთვის ასევე მისაღები იქნება მოქალაქეების გათავისუფლება ელექტროენერჯის ეკოლოგიური გადასახადისგან.
- ეკოგადასახადებზე პრეფერენციებისა და შეღავათების გაცემის დასაბუთება, კერძოდ ელექტროენერჯიაზე, მხოლოდ დარგობრივი პრინციპით არის შესაძლებელი. პრეფერენციები და შეღავათები ეკოგადასახადებზე მოითხოვს “საგადასახადო დანახარჯების” კვლევას, არსებული საგადასახადო სისტემისა და “მაკონტროლებელი” განაკვეთის სისტემის გადახედვას და ცალკეული საქონლისა და სამუშაოების მიმართ პრეფერენციების განსაზღვრას.
- შრომის დანახარჯების შემცირების ეფექტიანობის მიზნით, ეკოგადასახადების შემოღება გულისხმობს იმ შედეგებზე დაყრდნობას, რომელიც ასეთი გამოკვლევების საფუძველზე არის მიღებული განვითარებულ და განვითარებად ქვეყნებში. ამ შემთხვევაში საჭირო გახდება მხოლოდ გამოყენებული ნორმატივების განსხვავებული კორექტირების შემოღება საქართველოსთვის ადგილობრივი პირობების მისადაგებისათვის.
- ეკოგადასახადების გამარტივების მიზნით მიზანშეწონილია გამოყენებულ იქნას ეკოგადასახადებისადმი ინტეგრირებული (გამარტივებული) მიდგომა, რომლის არსი მდგომარეობს იმაში, რომ შეიცვალოს სხვადასხვა წვრილი გადასახადი ცალკეული დამაბინძურებელი ნივთიერებების მიმართ და ასევე, მრავალი დამაბინძურებელი ნივთიერებების გადასახადებისა და გადახდების გაერთიანება. უფრო სტანდარტიზებული მიდგომის გამოყენება. მრავალი გადასახადისა და საკანონმდებლო ნორმების გაერთიანება ლიცენზირების ერთ სქემაში უზრუნველყოფის საერთო წყაროდან წამოსული ყველა დამაბინძურებელი ნივთიერების მიმართ საერთო მიდგომის, ტექნოლოგიების გამოყენებისადმი დირექტიული ნორმებისა და დამაბინძურებისადმი დირექტიული ნორმების გამოყენების გარეშე.

- გამარტივებული ეკოგადასახადის შენატანის გაანგარიშების კრიტერიუმს წარმოადგენს მრეწველობის დარგი და საწარმოს ზომა. მრეწველობის დარგის მიხედვით შეაძლებელია შემოდებულ იქნას დამატებითი გადასახადები ეკოლოგიური ზონის სიდიდის გათვალისწინებით. ამისთვის კრიტერიუმად შეიძლება გამოყენებულ იქნას შემდეგი: ა) დაბინძურების რაოდენობა (შეფარდებითი დატვირთვა), ბ) წონითი კოეფიციენტი, რომელიც განსაზღვრავს კონკრეტული დაბინძურების ნივთიერების ზიანს (დამაბინძურებლის წონა), გ) წონითი კოეფიციენტი, რომელიც ასახავს ადგილობრივ ეკოლოგიურ პირობებს (კრიტიკული ზონის წონა) – მაგალითისთვის: რაიონი, რომელიშიც უკვე ჭარბადაა სწრაფად აალებადი ნივთიერებების დონე და ქმნის კუპრის მაღალ შემცველობას (ქალაქებში კოეფიციენტი უფრო მაღალია, ვიდრე სხვა რაიონებში), დ) გადახდა დაბინძურების თითოეულ ერთეულზე.
- ეკოგადასახადების ადმინისტრირების შემსუბუქებისათვის, ისევე, როგორც მთლიანად ყველა გადასახადისათვის მნიშვნელოვანია პირველ რიგში, საგადასახადო აღრიცხვის შემოდების ფორმების გამარტივება და საგადასახადო აღრიცხვიანობის შედგენა. ეს მნიშვნელოვანია დანახარჯების შესამცირებლად მომზადების ყოველ ერთეულზე, ასევე შესაბამისი ფორმების შევსებისას შეცდომების დაშვების ალბათობის შესამცირებლად. მეორე რიგში, სასურველია დაენერგოს ანგარიშის მიწოდებისას და გადამხდელის კონსულტირებისას “უკონტაქტო” ტექნოლოგიები. მესამე რიგში აუცილებელია ბიუჯეტური ანაზღაურების გამარტივება და გადახდილი გადასახადების უკანდაბრუნების პროცედურის სრულყოფა.
- საგადასახადო დანახარჯების შეფასების მეთოდთა თითოეული კონკრეტული საგადასახადო შეღავათისათვის დაიყვანება საგადასახადო დანახარჯების შეფასებამდე, რომელიშიც გაიანგარიშება სოციალური, ეკონომიკური და ეკოლოგიური შედეგი, ხოლო შემდეგ კი ეფექტიანობაც და ამ სამი შეფასების საფუძველზე გაიანგარიშება ინტეგრალური შეფასებითი საბიუჯეტო შედეგი და შესაბამისად საგადასახადო შეღავათების ეფექტიანობა.
- სოციალური, ეკონომიკური და ეკოლოგიური ეფექტის მიხედვით შეფასებული ეკოლოგიური გადასახადების კონკრეტულმა შეღავათმა შეიძლება მოგვცეს განსხვავებული შეფასებები (ნულოვანი, დადებითი,

უარყოფითი). ამასთან შედეგობრივი ან ინტეგრალური - საბიუჯეტო შედეგმა ან შედეგათვის ეფექტმა უნდა მოგვცეს დადებითი ეფექტი, რათა ასეთი შედეგათი იყოს გამართლებული.

- ეკოლოგიური გადასახადების შედეგათებისა და პრევენციების ეკონომიკური ეფექტიანობისათვის ინტეგრალური მაჩვენებლების კუთხით შეიძლება გამოყენებულ იქნას მოდერნიზებული ძირითადი ფონდების ღირებულება, წარმოების მოცულობისა და ტექნოლოგიების ნაზრდი, რომლებიც პასუხობენ მოცემულ დარგსა თუ სფეროში უსაფრთხოების ეკოლოგიურ სტანდარტებს, ან ეს იყოს ენერგოდამზოგ და რე-სუსრსდამზოგ ტექნოლოგიებში გაწეული ინვესტიციების რაოდენობა.
- ეკოლოგიური გადასახადების ეკოლოგიური ეფექტიანობის აღრიცხვისათვის შემოთავაზებულია სხვადასხვა ეკოლოგიურ გადასახადზე დაყრდნობით ბაზისად აღებულ იქნას: ა) ელექტროენერჯის შემცირების (დაზოგვის) რაოდენობა, ბ) ეკოლოგიურად სუფთა ენერგორესურსებიდან (გაზის, ქარის, გეოთერმული და სხვ.) გამომუშავებული ელექტროენერჯის ზრდა, გ) ნახშირწყალბადისგან (ნავთობი, გაზი, მაზუთი, ნახშირი და სხვ.) მიღებული ენერგორესურსების გამოყენების შემცირება. ამასთან ნახშირწყალბადის სხვადასხვა რესურსების გამოყენებისათვის ისეთები, როგორცაა: ნავთობი, მაზუთი, ნახშირი, მურა ნახშირი, კოქსი, გაზი და სხვა შესაძლებელია სხვადასხვა კოეფიციენტების დაწესება.
- ეკოლოგიური ეფექტის მაჩვენებელთა სხვა ჯგუფს წარმოადგენს ეკოლოგიურად სუფთა წარმოებაში (ან მომსახურებაში) გამოყენებული მასალების ზრდა ან იმ მასალის შემცირება, რომელიც კვალიფიცირდება როგორც ეკოლოგიურად, ისე ადამიანის ჯანმრთელობისთვის ზიანის მომტანად. შეჯერებისთვის ეკოლოგიურად სუფთა მასალების ასეთი გამოყენება ან იმ მასალების შემცირება, რომელიც კლასიფიცირდება როგორც ეკოლოგიისათვის ზიანის მომტანი, გათვალისწინებულ უნდა იყოს სხვა თანაბარ პირობებში ანუ ერთსა და იმავე საწარმოო დონეზე.
- ეკოლოგიური ეფექტის მაჩვენებელთა შემდეგი ჯგუფია მავნე ნივთიერებების ნარჩენების რაოდენობის შემცირება ან ზრდა, მათ შორის ნახშირორჟანგის გაზი, აზოტის ორჟანგი, გოგირდი, მძიმე მეტალები და სხვა მავნე ნივთიერებების. ეკოლოგიური ეფექტი გაიანგარიშება  $t$  პერიოდისათვის. თუკი ეკოლოგიური ეფექტის მნიშვნელობა დადებითია და

მეტია საგადასახადო დანახარჯების ჯამზე, მაშინ შეღავათების მიცემას აქვს ეკოლოგიური ეფექტი, თუ ნაკლებია – მაშინ არა.

- ეკოლოგიური გადასახადებისათვის შეღავათების შეფასების შემოთავაზებული მოდელი შესაძლებელია იყოს უნიფიცირებული და გამოყენებული როგორც შემოსაღები ეკოგადასახადების ეფექტიანობის შეფასების მოდელი.
- ამ შემთხვევაში სოციალური, ეკონომიკური და ეკოლოგიური შედეგი და მათი ინტეგრირებული ბიუჯეტური ეფექტი არ იქნება მიკუთვნებული საგადასახადო დანახარჯებს, რომელიც თავის მხრივ შეუგროვებელ გადასახადებს წარმოადგენს, არამედ შევა ადმინისტრაციულ დანახარჯებში შემოსაღებ ეკოგადასახადებში.

## გამოყენებული ლიტერატურა

1. A Handbook for Tax Simplification, Investment Climate Advisory Services of the World Bank Group, 2009, <https://www.wbginvestmentclimate.org/uploads/Handbook%20of%20Tax%20Simplification%20-%20Web%20version.pdf>
2. A Multi-Donor Trust Fund for IMF Capacity Building Technical Assistance in Tax Policy and Administration —Securing Revenue for Development, IMF, Program Document, April 2011, p. 22, <http://www.imf.org/external/np/otm/2010/100110.pdf>
3. A. Fishlow, J. Friedman, Tax evasion, inflation and stabilization, [http://www.academia.edu/6676202/Tax\\_evasion\\_inflation\\_and\\_stabilization](http://www.academia.edu/6676202/Tax_evasion_inflation_and_stabilization)
4. A. Lans Bovenberg «Eenvironmental taxesdouble dividend», <http://link.springer.com/article/10.1023%2FA%3A1006836720884#page-2>
5. A. LansBovenberg, Ruud A. De Mooij “Environmental Levies and Distortionary Taxation”, [https://www.vwl.uni-wuerzburg.de/fileadmin/12010500/user\\_upload/skripte/ws08/ Vertiefung Steuern/BovenberdDeMoj.pdf](https://www.vwl.uni-wuerzburg.de/fileadmin/12010500/user_upload/skripte/ws08/Vertiefung_Steuern/BovenberdDeMoj.pdf)
6. Addressing tax evasion and tax avoidance in developing countries, GIZ Sector Programme Public Finance, Administrative Reform, December 2010, [http://www.taxcompact.net/documents/2011-09-09 GTZ Addresssing-tax-evasion-and-avoidance.pdf](http://www.taxcompact.net/documents/2011-09-09_GTZ_Addresssing-tax-evasion-and-avoidance.pdf)
7. AGREEMENT ON EXCHANGE OF INFORMATION ON TAX MATTERS, OECD, <http://www.oecd.org/ctp/harmful/2082215.pdf>
8. Albrecht, J. ,Green tax reforms for industrial transformation: overcoming institutional inertia with consumption taxes, <https://www.zotero.org/jeanbaptiste.combes/items/itemKey/IRIMWMNS>
9. Alex Cobham, Tax evasion, tax avoidance and development finance, QEH Working Paper Series – QEHWPS129, 2005, p. 12, <http://www3.qeh.ox.ac.uk/pdf/qehwp/qehwps129.pdf>
10. Alex Easson, Taxation of Foreign Direct Investment, <http://www.gbv.de/dms/spk/sbb/toc/267185480.pdf>
11. Allingham, Michael G., AgnarSandmo (1972), Income tax evasion: A theoretical analysis, Journal of Public Economics 1, <http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>
12. Alm, James and Jorge Luis Martinez-Vazquez, Tax morale and tax evasion inLatin America, Andrew Young School of Policy Studies, (2007), <http://icepp.gsu.edu/sites/default/files/documents/icepp/wp/ispwp0704.pdf>
13. Annegrete Bruvoll, «On the measurement of environmental taxes», Discussion Papers No. 599, December 2009 Statistics Norway, Research Department, <https://www.ssb.no/publikasjoner/pdf/dp599.pdf>
14. AstridaSlavickiene, Vida Ciuleviciene, “Comparative assessment of environmental taxes in the European Union states”, European Scientific Journal May 2014 edition vol.10, No.14
15. BennoTorgler, Markus Schaffnera , Alison Macintyre, TAX COMPLIANCE, TAX MORALE AND GOVERNANCE QUALITY, [www.researchgate.net/.../Benno\\_Torgler/...Tax..](http://www.researchgate.net/.../Benno_Torgler/...Tax..)

16. BenoitBosquet«Environmental tax reform: does it work? A survey of the empirical evidence»,  
<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0921800900001737>
17. Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. OECD, 2004,  
[http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=gov/pgc/sbo\(2004\)6](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=gov/pgc/sbo(2004)6)
18. Boadway R., Shah A. How Tax Incentives Affect Decisions to Invest in Developing Countries. World Bank Policy Research Working Paper Series No. 1011. November 1992,  
<http://info.worldbank.org/etools/docs/library/206918/HowTaxIncentivesAffectDecisions.pdf>
19. Bolnick B. Effectiveness and Economic Impact of Tax Incentives in the SADC Region. Technical Report to USAID/RCSA SADC Tax Subcommittee. SADC Trade, Industry,  
[http://pdf.usaid.gov/pdf\\_docs/PNACY929.pdf](http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNACY929.pdf)
20. Chiumya, Chiza, Counteracting tax evasion in Malawi: An analysis of the methods and a quest for improvement, MPRA (Munich Personal RePEc Archive), 2006, Paper No. 9892, [mpra.ub.uni-muenchen.de/9892/1/COUNTERACTING\\_TAX\\_EVASION\\_IN\\_MALAWI.pdf](http://mpra.ub.uni-muenchen.de/9892/1/COUNTERACTING_TAX_EVASION_IN_MALAWI.pdf)
21. Clemens Fuest, Nadine Riedel, Tax Evasion and Tax Avoidance in Developing Countries: The Role of International Profit Shifting, Oxford University Centre for Business Taxation, 2010,  
[http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business\\_Taxation/Docs/Publications/Working\\_Papers/Series\\_10/WP1012.pdf](http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_10/WP1012.pdf)
22. Clemens Fuest, Nadine Riedel, Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature,  
[https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business\\_Taxation/Docs/Publications/Reports/TaxEvasionReportDFIDFINAL1906.pdf](https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Reports/TaxEvasionReportDFIDFINAL1906.pdf)
23. COMMUNICATION FROM COMMISSION TO THE COUNCIL AND PARLIAMENT AND THE ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE : GREEN PAPER ON REMEDYING ENVIRONMENTAL DAMAGE, COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES COM(93) 47 Brussels, 14 May 1993, [http://ec.europa.eu/green-papers/pdf/environmental\\_damage\\_gp\\_com\\_93\\_47.pdf](http://ec.europa.eu/green-papers/pdf/environmental_damage_gp_com_93_47.pdf)
24. Competitiveness Effects of Environmental Tax Reforms (COMETR), Subtitle, «Final Report to the European Commission, DG Research and DG Taxation and Customs Union», NERI, University of Aarhus (Denmark), Cambridge Econometrics (UK), ESRI (Ireland) IEEP, Univ. of Economics (Czech Republic), PSI (UK) WIIW (Austria), 2007, p.9, [http://www2.dmu.dk/Pub/COMETR\\_Final\\_Report.pdf](http://www2.dmu.dk/Pub/COMETR_Final_Report.pdf)
25. Counting the cost of red tape for business in South Africa. Regulatory costs as a burden for South Africa's businesses. <http://www.eldis.org/vfile/upload/1/document/0708/DOC19238.pdf>  
Countries. World Bank Policy Research Working Paper Series No. 1011. November 1992,  
<http://info.worldbank.org/etools/docs/library/206918/HowTaxIncentivesAffectDecisions.pdf>
26. Dallas Burtraw, Design Elements for a Successful CO 2 Trading Program Burtraw  
<http://www.arb.ca.gov/carbis/research/seminars/burtraw/burtraw.pdf>

27. Dana Krechowicz, The Effect of Carbon Pricing on Low-Income Households, and Its Potential Contribution to Poverty Reduction, <http://www.sustainableprosperity.ca/dl504&display>
28. Dev Kar, Joseph Spanjers, Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2003-2012, Global Financial Integrity, December 2014, p. 7, 33, <http://www.gfintegrity.org/wp-content/uploads/2014/12/Illicit-Financial-Flows-from-Developing-Countries-2003-2012.pdf>
29. Dirk Heine, John Norregaard, Ian W.H. Parry «Environmental Tax Reform: Principles from Theory and Practice to Date» IMF Working Paper 2012, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2012/wp12180.pdf>
30. Dirk-Jan Kraan, Off-budget and Tax Expenditures // OECD Journal on Budgeting, 2004. Vol. 4. No. 1. P. 134., <http://www.oecd.org/gov/budgeting/39515114.pdf>
31. Doing Business 2014 [www.doingbusiness.org](http://www.doingbusiness.org),
32. Doing Business 2015, Going Beyond Efficiency, <http://www.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB15-Chapters/DB15-Report-Overview.pdf>
33. Eban Goodstein, The Death of the Pigovian Tax? Policy Implications from the Double-Dividend Debate, <http://le.uwpress.org/content/79/3/402.abstract>
34. Emma Galli, Paola Profeta, The political economy of tax complexity, p. 2, [https://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db\\_name=IIPF63&paper\\_id=45](https://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db_name=IIPF63&paper_id=45)
35. ENVIRONMENTAL INTEGRATION HISTORY, European Commission [http://ec.europa.eu/environment/integration/integration\\_history.htm](http://ec.europa.eu/environment/integration/integration_history.htm)
36. Environmental Taxation A Guide for Policy Makers, OECD, p. 1, <http://www.oecd.org/env/tools-evaluation/48164926.pdf>
37. Environmentaltaxes - A statisticalguide, [www.ine.pt/ngt.../attachfileu.jsp?look...](http://www.ine.pt/ngt.../attachfileu.jsp?look...)
38. Environmental taxes, A statistical guide, 2013 edition, Eurostat, European Commission, <https://www.cbd.int/financial/fiscalenviron/eu-taxguide.pdf>,
39. EPA Clean Energy-Environment Guide to Action 3.4 Funding and Incentives Policy Description and Objective, [http://epa.gov/statelocalclimate/documents/pdf/guide\\_action\\_chap3\\_s4.pdf](http://epa.gov/statelocalclimate/documents/pdf/guide_action_chap3_s4.pdf)
40. Eric J. Toder, Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis. National Tax Association. November 2005. [http://www.urban.org/UploadedPDF/411371\\_tax\\_expenditures.pdf](http://www.urban.org/UploadedPDF/411371_tax_expenditures.pdf)
41. Eurostat, Total environmental tax revenue by type of tax, EU-28, 2012, [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File: Total\\_environmental\\_tax\\_revenue\\_by\\_type\\_of\\_tax,\\_EU-28,\\_2012\\_YB14\\_II.png](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Total_environmental_tax_revenue_by_type_of_tax,_EU-28,_2012_YB14_II.png)
42. Everest-Phillips, MaxBusiness tax as state-building in developing countries: applying governance principles in private sector development, International Journal of Regulation and Governance 8(2), (2008), [http://www2.ids.ac.uk/futurestate/TaxNews/Philips-IJR%208\(2\)Dcbr%202K8.pdf](http://www2.ids.ac.uk/futurestate/TaxNews/Philips-IJR%208(2)Dcbr%202K8.pdf),
43. Finance and Investment Directorate. February 2004, [http://pdf.usaid.gov/pdf\\_docs/PNACY929.pdf](http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNACY929.pdf)
44. Fishlow, A. and J. Friedman (1994), Tax evasion, inflation and stabilization, [http://www.academia.edu/6676202/Tax\\_evasion\\_inflation\\_and\\_stabilization](http://www.academia.edu/6676202/Tax_evasion_inflation_and_stabilization)



45. Fjeldstad, Odd-Helge and Mick Moore, Revenue authorities and public authority in sub-Saharan Africa, *Journal of Modern African Studies*, 47, I (2009),  
[http://www2.ids.ac.uk/futurestate/pdfs/repo\\_A41YIVgG.pdf](http://www2.ids.ac.uk/futurestate/pdfs/repo_A41YIVgG.pdf),
46. Fullerton Don, Gilberte E. Metcalf «ENVIRONMENTAL TAXES AND THE DOUBLE-DIVIDEND HYPOTHESIS: DID YOU REALLY EXPECT SOMETHING FOR NOTHING?»,  
<http://scholarship.kentlaw.iit.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3112&context=cklawreview>
47. Gaëtan Nicodème, Corporate Tax Competition and Coordination in the European Union: What Do We Know? Where Do We Stand?, European Commission and Solvay Business School (ULB) July 2006,  
[http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/publication718\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/publication718_en.pdf)
48. GEORGIA - PUBLIC EXPENDITURE AND FINANCIAL ACCOUNTABILITY (PEFA) ASSESSMENT 2012, World Bank 2013, [http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2013/09/23/000333037\\_20130923113645/Rendered/PDF/811420PER0P1310Box0379831B00PUBLIC0.pdf](http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2013/09/23/000333037_20130923113645/Rendered/PDF/811420PER0P1310Box0379831B00PUBLIC0.pdf)
49. Georgian Economic Outlook 2014, Georgia in International Ratings,  
[http://economy.ge/uploads/meniu\\_publicaciebi/ouer/OUTLOOK\\_\\_2013\\_1ENG.pdf](http://economy.ge/uploads/meniu_publicaciebi/ouer/OUTLOOK__2013_1ENG.pdf)
50. Georgian Economic Outlook, Ministry of Economy and Sustainable Development of Georgia, [http://www.economy.ge/uploads/meniu\\_publicaciebi/ouer/OUTLOOK\\_\\_2013\\_1ENG.pdf](http://www.economy.ge/uploads/meniu_publicaciebi/ouer/OUTLOOK__2013_1ENG.pdf)
51. Gerhard Glomma, Daiji Kawaguchi, Facundo Sepulveda, Green taxes and double dividends in a dynamic economy Gerhard Glomma, Daiji Kawaguchi b, Facundo Sepulveda, <http://www.econ.hit-u.ac.jp/~kawaguch/papers/green.pdf>
52. GTZ – German Technical Cooperation (2006a), Good Financial Governance – Good Governance in Public Finance, Fiscal Studies No. 3, Division State and Democracy, Eschborn,  
<http://siteresources.worldbank.org/EXTFINANCIALMGMT/Resources/GoodFinancialGovernance-GoodGovernanceinPublicFinance.pdf>
53. Guy Vandille, Environmental Tax Accounts for Belgium (1997-2002), December 2005, <https://www.cbd.int/financial/fiscalenviron/belgium-envirtax.pdf>
54. Handbook on the Implementation of EC Environmental Legislation,  
<http://ec.europa.eu/environment/archives/enlarg/handbook/handbook.pdf>
55. Harvey S. Rosen, Public Finance, Six Edition, Princeton University
56. Hettich, W., S. Winer, “Economic and Political Foundations of Tax Structure.”,  
[http://www.researchgate.net/publication/4980387\\_Economic\\_and\\_Political\\_Foundations\\_of\\_Tax\\_Str](http://www.researchgate.net/publication/4980387_Economic_and_Political_Foundations_of_Tax_Str).
57. Hungerford T. Tax Expenditures: Trends and Critiques. CRS Report for Congress. September 13, 2006. P. 11-12., [http://assets.opencrs.com/rpts/RL33641\\_20060913.pdf](http://assets.opencrs.com/rpts/RL33641_20060913.pdf)
58. Ian Parry, Antonio Bento, “Tax Deduction, Environmental Policy, and Double Dividend Hypothesizes”  
<https://books.google.am/books?id=4asR3x11sEsC&pg=PA1&lpg=PA1&dq=Parry,+Environmental+tax+double+divid>

59. Improving Access to Bank Information for Tax Purposes: The 2003 Progress Report, OECD, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/14943184.pdf> in sub-Saharan Africa, *Journal of Modern African Studies*, 47, I (2009), [http://www2.ids.ac.uk/futurestate/pdfs/repo\\_A41YIVgG.pdf](http://www2.ids.ac.uk/futurestate/pdfs/repo_A41YIVgG.pdf),
60. Index of Economic Freedom, Index Data 2015, <http://www.heritage.org/index/explore?view=by-variables>
61. Ivanova, Anna, Michael Keen, Alexander Klemm, “The Russian “Flat Tax Reform.””, IMF, 2005 <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp0516.pdf>
62. J. Andrew Hoerner and Benoît Bosquet, ENVIRONMENTAL TAX REFORM: THE EUROPEAN EXPERIENCE, [http://tprogress.org/publications/2001/eurosurvey\\_2001.pdf](http://tprogress.org/publications/2001/eurosurvey_2001.pdf)
63. Joseph E. STIGLITZ, The general theory of tax avoidance, <http://academiccommons.columbia.edu>
64. James Alm, Jorge Martinez-Vazquez, Paradigms, and Tax Evasion in Developing and Transition Countries, [http://scholarworks.gsu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1041&context=econ\\_facpub](http://scholarworks.gsu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1041&context=econ_facpub)
65. John E. Golob, How Would a Flat Tax Affect Small Businesses?, Federal Reserve Bank of Kansas City, <https://www.kansascityfed.org/publicat/econrev/pdf/3q96golo.pdf>
66. Joseph E. Stiglitz, Reforming Taxation to Promote Growth and Equity, May 28, 2014, [http://rooseveltinstitute.org/sites/all/files/Stiglitz\\_Reforming\\_Taxation\\_White\\_Paper\\_Roosevelt\\_Institute.pdf](http://rooseveltinstitute.org/sites/all/files/Stiglitz_Reforming_Taxation_White_Paper_Roosevelt_Institute.pdf)
67. Joseph E. STIGLITZ, Amartya SEN, Jean-Paul FITOUSSI, «Report by the Commission on the Measurement of Economic Performance and Social Progress», [http://www.stiglitz-sen-fitoussi.fr/documents/rapport\\_anglais.pdf](http://www.stiglitz-sen-fitoussi.fr/documents/rapport_anglais.pdf)
68. Kangon Lee, Tax Evasion, Monopoly, and Nonneutral Profit Taxes // *National Tax Journal*, Vol. 51, No 2 (June 1998) pp. 333-38, [http://darp.lse.ac.uk/papersdb/Lee\\_\(NTJ\\_98\).pdf](http://darp.lse.ac.uk/papersdb/Lee_(NTJ_98).pdf)
69. Kemularia R., Deputy Minister of Finance of Georgia, «Tax Reforms in Georgia» <https://www.imf.org/external/np/seminars/eng/2011/revenue/pdf/rusuda.pdf>
70. Kirchler, Erich, Stephan Muehlbacher, Barbara Kastlunger, Ingrid Wahl, Why Pay Taxes? A Review of Tax Compliance Decisions, International Studies Program, (2007), Working Paper 07/30, Andrew Young School of Policy Studies Georgia State University, <http://icepp.gsu.edu/sites/default/files/documents/icepp/wp/ispwp0730.pdf>
71. Lawrence H. Goulder, «Environmental Taxation and Double Divident: A Reader's Guide», <http://link.springer.com/article>
72. Leonard E. Burman, Marvin Phaup, “Tax Expenditures, the Size and Efficiency of Government, and Implications for Budget Reform”, <http://www.nber.org/chapters/c12563.pdf>
73. Lieberman S. Evan, Taxation Data as Indicators of State-Society Relations: Possibilities and Pitfalls in Cross-National Research, (2002), [www.princeton.edu/gid/outputs/Lieberman-in-SCID.pdf](http://www.princeton.edu/gid/outputs/Lieberman-in-SCID.pdf)
74. Lawrence H. Goulder, Environmental Policy Making in Second Best Settings, <http://www.owlnet.rice.edu/~econ480/readings/goulder.pdf>
75. Mann, Arthur J., Are semi-autonomous revenue authorities the answer to tax administration problems in developing countries? – A practical guide, (2004), [http://pdf.usaid.gov/pdf\\_docs/PNADC978.pdf](http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNADC978.pdf)

76. Mason Gaffney, Europe's Fatal Affair with VAT, <http://economics.ucr.edu/repec/ucr/wpaper/13-01.pdf>
77. Matthias Dischinger und Nadine Riedel: The Role of Headquarters Firms in Multinational Profit Shifting Strategies Munich Discussion Paper No. 2010-12, [http://epub.ub.uni-muenchen.de/11352/1/dischinger\\_riedel\\_2010\\_HQs\\_PS.pdf](http://epub.ub.uni-muenchen.de/11352/1/dischinger_riedel_2010_HQs_PS.pdf)
78. Max Everest-Phillips, Business tax as state-building in developing countries: applying governance principles in private sector development, *International Journal of Regulation and Governance* 8(2): 123–154, [http://www2.ids.ac.uk/futurestate/TaxNews/Philips-IJRG%208\(2\)Dcembr%202K8.pdf](http://www2.ids.ac.uk/futurestate/TaxNews/Philips-IJRG%208(2)Dcembr%202K8.pdf),
79. Michael E. Porter, Claas van der Linde, Green and Competitive: Ending the Stalemate, [http://www.uvm.edu/~gflomenh/ENRG-POL-PA395/readings/Porter\\_Linde.pdf](http://www.uvm.edu/~gflomenh/ENRG-POL-PA395/readings/Porter_Linde.pdf)
80. Mikael Skou Andersen, Stefan Speck, Orsola Mautone ENVIRONMENTAL FISCAL REFORM – ILLUSTRATIVE POTENTIAL IN ITALY [www.eea.europa.eu](http://www.eea.europa.eu)
81. Minoru Nakada, Environmental Tax Reform and Growth: Income tax Cuts or Profit Tax Reduction, <http://link.springer.com/article>
82. Mo, Phyllis Lai Lan, Tax avoidance and anti-avoidance measures in major developing economies, <http://kobobookpdf.com/kobobook/t/tax-avoidance-and-anti-avoidance-measures-in-majo.pdf>
83. Monterrey Consensus of the International Conference on Financing for Development, Monterrey, Mexico, 18-22 March 2002, United Nations, <http://www.un.org/en/events/pastevents/pdfs/MonterreyConsensus.pdf>
84. National Statistics Office of Georgia, Government Finance Statistics, General Government budget [http://geostat.ge/index.php?action=page&p\\_id=314&lang=eng](http://geostat.ge/index.php?action=page&p_id=314&lang=eng)  
NERI, University of Aarhus (Denmark), Cambridge Econometrics (UK), ESRI (Ireland) IEEP, Univ. of Economics (Czech Republic), PSI (UK) WIIW (Austria), 2007, p.9, [http://www2.dmu.dk/Pub/COMETR\\_Final\\_Report.pdf](http://www2.dmu.dk/Pub/COMETR_Final_Report.pdf)
85. Nielsen, S.B. Pedersen, L.H., Sørensen, P.B. 1995, «Environmental policy, pollution, unemployment and endogenous growth» *International Tax and Public Finance*, vol 2, no. 2, pp. 185-205., <http://link.springer.com/article>
86. Noriko Fujiwara, Jorge Núñez Ferrer and Christian Egenhofer, The Political Economy of Environmental Taxation in European Countries, [www.mercury.ethz.ch](http://www.mercury.ethz.ch)
87. Paul Ekins, European environmental taxes and charges: recent experience, issues and trends, <http://ru.scribd.com/doc/61498112/Ekins-1999-P-Ekins-European-environmental-taxes-and-charges-Recent-experience-issues-and-trends-Ecological-Economics-31-1999-pp-39-62-Artic#scribd>
88. Paul Ekins, Stefan Speck, Competitiveness and Environmental Tax Reform, [http://www.greenfiscalcommission.org.uk/images/uploads/gfcBriefing7\\_PDF\\_isbn\\_v8.pdf](http://www.greenfiscalcommission.org.uk/images/uploads/gfcBriefing7_PDF_isbn_v8.pdf)
89. Peter Birch Sørensen, DUAL INCOME TAXES: A NORDIC TAX SYSTEM, [http://www.econ.ku.dk/pbs/Dokumentfiler/Publications%20\(English\)/DUAL%20INCOME%20TAXES%20A%20Nordic%20Tax%20System.pdf](http://www.econ.ku.dk/pbs/Dokumentfiler/Publications%20(English)/DUAL%20INCOME%20TAXES%20A%20Nordic%20Tax%20System.pdf)

90. REGULATIONS REGULATION (EU) No 691/2011 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 6 July 2011 on European environmental economic accounts RONNIE SCHÖB, 2002  
[http://www.uni-regensburg.de/Fakultaeten/WiWi/buchholz/forschung/AVR/Berlin/Vortrag%20Berlin/Ronnie\\_schoeb.pdf](http://www.uni-regensburg.de/Fakultaeten/WiWi/buchholz/forschung/AVR/Berlin/Vortrag%20Berlin/Ronnie_schoeb.pdf)
91. Short and long-term effects of environmental tax reform, Walid Oueslati,  
<http://www.feem.it/userfiles/attach/201325153444NDL2013-009.pdf>
92. Simpson, G. R. (2005), Irish Unit Lets Microsoft Cut Taxes in U.S. and Europe, The Wall Street Journal, November 7, 2005, <http://www.wsj.com/articles/SB113132761685289706>
93. Stefan Bacha, Michael Kohlhaasa , Bernd Meyerb , Barbara Praetoriusa , Heinz Welschc, The effects of environmental fiscal reform in Germany: a simulation study,  
<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.197.1980&rep=rep1&type=pdf>
94. Studies of Comparative International Development 36(1), pp. 89-115, <https://www.princeton.edu/gid/outputs/Lieberman-in-SCID.pdf>
95. T. Barker, B. Meyer, H. Pollitt, C. Lutz, Modelling Environmental Tax Reform in Germany and the United Kingdom with E3ME and GINFORS, November 2007,  
[http://www.petre.org.uk/pdf/berlin2007/meyer\\_1.pdf](http://www.petre.org.uk/pdf/berlin2007/meyer_1.pdf)
96. Tax and Development, Aid Modalities for Strengthening Tax Systems, Organization for Economic Cooperation and Development 13-Aug-2012,  
<http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DCD/DAC%282012%2934&docLanguage=En>
97. Tax Expenditures in OECD Countries. OECD, 2010,  
[http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/OCDE2011/OECD\\_Tax.pdf](http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/seges/arquivos/OCDE2011/OECD_Tax.pdf)
98. Tax Justice Network (2003), Newsletter, September 2003, p.12,  
[http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/e\\_ns\\_0903.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/e_ns_0903.pdf)
99. Taxation, Innovation and the Environment Executive Summary, OECD Green Growth Strategy, 2010, <http://www.oecd.org/env/tools-evaluation/46177075.pdf>
100. Taxation: Key Tables from OECD, Total tax revenue as percentage of gross domestic product,  
[http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue-2013-1\\_taxrev-table-2013-1-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue-2013-1_taxrev-table-2013-1-en)
101. Taxes and other revenues 2015 Country Ranks, By Rank. SOURCE: CIA World Factbook 2015,  
[http://www.photius.com/rankings/2015/economy/taxes\\_and\\_other\\_revenues\\_2015\\_0.html](http://www.photius.com/rankings/2015/economy/taxes_and_other_revenues_2015_0.html)
102. The Concept of Neutrality in Tax Policy, Jason Furman,  
[http://www.brookings.edu/~media/research/files/testimony/2008/4/15%20tax%20neutrality%20furman/0415\\_tax%20neutrality\\_furman.pdf](http://www.brookings.edu/~media/research/files/testimony/2008/4/15%20tax%20neutrality%20furman/0415_tax%20neutrality_furman.pdf)
103. THE DOUBLE DIVIDEND HYPOTHESIS OF ENVIRONMENTAL TAXES, RONNIE SCHÖB, 2002  
[http://www.uni-regensburg.de/Fakultaeten/WiWi/buchholz/forschung/AVR/Berlin/Vortrag%20Berlin/Ronnie\\_schoeb.pdf](http://www.uni-regensburg.de/Fakultaeten/WiWi/buchholz/forschung/AVR/Berlin/Vortrag%20Berlin/Ronnie_schoeb.pdf)

104. The Global Competitiveness Report 2013–2014,  
[http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_GlobalCompetitivenessReport\\_2013-14.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2013-14.pdf)
105. The Global Competitiveness Report 2013–2014, Full Data Edition  
[http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_GlobalCompetitivenessReport\\_2013-14.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2013-14.pdf),
106. The Global Competitiveness Report 2014–2015, <http://www.weforum.org/reports/global-competitiveness-report-2014-2015>
107. The KPMG Green Tax Index 2013 An exploration of green tax incentives and penalties,  
<http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/green-tax/Documents/kpmg-green-tax-index-2013.pdf>
108. The World Factbook, Taxes and Other Revenues, <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/fields/2221.html>
109. Toder E. Tax Cuts or Spending – Does it Make a Difference?,  
<http://www.taxpolicycenter.org/publications/url.cfm?ID=410261>
110. Toder E., Wasow B., Ettliger M., “Bad Breaks All Around: The Report of the Century Foundation Working Group on Tax Expenditures”, The Century Foundation Press, 2002,  
<http://tcf.org/assets/downloads/20020901-bad-breaks-all-around.pdf>
111. Total environmental tax revenue by type of tax, EU-28, 2012 YB14 II.png, Source Eurostat (online data code.env\_ax\_tax\_) [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Total\\_environmental\\_tax\\_revenue\\_by\\_type\\_of\\_tax,\\_EU-28,\\_2012\\_YB14\\_II.png#filelinks](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Total_environmental_tax_revenue_by_type_of_tax,_EU-28,_2012_YB14_II.png#filelinks)
112. Total environmental tax revenue, 2012 (%) YB14 II.png, Source Eurostat (online data code.env\_ax\_tax\_) [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File: Total\\_environmental\\_tax\\_revenue\\_by\\_type\\_of\\_tax,\\_EU-28,\\_2012\\_YB14\\_II.png#filelinks](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Total_environmental_tax_revenue_by_type_of_tax,_EU-28,_2012_YB14_II.png#filelinks)
113. Tuan Minh Le, «Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues», Paper prepared for the World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries (Washington D.C., 2003), p.53, [www.1.worldbank.org](http://www1.worldbank.org)
114. Walid Oueslati, «Short and Long-term effects of Environmental Tax Reform»,  
<http://ageconsearch.umn.edu/bitstream/146354/2/NDL2013-009.pdf>
115. Wanda Tseng, Harm Zebregs, Foreign Direct Investment in China: Some Lessons for Other Countries,  
<https://www.imf.org/external/pubs/ft/pdp/2002/pdp03.pdf>
116. William K. Jaeger «The double dividend debate»,  
[http://appliedecon.oregonstate.edu/sites/default/files/faculty/jaeger/chapter\\_12\\_jaeger\\_double\\_dividend\\_environmental\\_taxation\\_handbook.pdf](http://appliedecon.oregonstate.edu/sites/default/files/faculty/jaeger/chapter_12_jaeger_double_dividend_environmental_taxation_handbook.pdf),
117. World Bank, Data <http://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS/countries>
118. World Bank, Data, GDP growth (annual %),  
<http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.KD.ZG?page=1>
119. World Bank, Data, Tax payments (number), <http://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS>

120. World Bank, Data, Time to prepare and pay taxes (hours), <http://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS>,
121. Yale Center for Environmental Law and Policy, The 2014 Environmental Performance Index, <http://gtmarket.ru/ratings/environmental-performance-index/info#georgia>
122. Бахтадзе Л, Какулия Р., Чиквиладзе М. – Налогообложение, Тбилиси, 2009
123. Бенуа Боске, Экологизация налоговой системы в России. – М.: Российский университет, 2001. – 116 с., <http://wwf.ru/resources/publ/book/23>,
124. Боске Бенуа, Экологизация налоговой системы в России. – М.: Российский университет, 2001. – 116 с., <http://wwf.ru/resources/publ/book/23>,
125. Бродман Г. и Риканатини Ф., Корни коррупции. Важны ли рыночные институты?, Всемирный банк. [http://web.worldbank.org/archive/website00818/WEB/PDF/WPS2368\\_.PDF](http://web.worldbank.org/archive/website00818/WEB/PDF/WPS2368_.PDF)
126. В Грузии увеличены акцизы на пиво и алкоголь, <http://iratvakan.com/news/121718.html>
127. В. Костерин, «Эконалоговая трудовая реформа — механизм зеленой экономики», <http://greenkaz.org/index.php/ru/component/content/article/63-analiticheskaya-baza/376-ekologizatsiya-nalogooblozheniya>
128. Глава таможенной службы назвал самый коррупционный налог, Лента.ру, Финансы, <http://lenta.ru/news/2007/10/29/nalog/>
129. Джибути А., Бахтадзе Л, Какулия Р. – Государственные финансы, Тбилиси, 2010
130. Доклад «Совершенствование налоговой системы в странах ЧЭС», стр. 17. Текст доклада принят на 37-ом заседании Комитета по экономическим, торговым, технологическим и экологическим вопросам Черноморского экономического сотрудничества в Тбилиси 12.10.2011 г., и утверждён на 39-ой Генеральной Ассамблее в Ереване 23.05.2011 г. [www.pabsec.org/pabsec/files/3-EC37-REPORT-11%20RUS.docx](http://www.pabsec.org/pabsec/files/3-EC37-REPORT-11%20RUS.docx)
131. И. Герасимчук, И. Соколов, Е. Шварц, Кто заплатит за природу, Vedomosti.ru 2011, [http://www.vedomosti.ru/opinion/news/1358856/stoimost\\_prirody?full#cut](http://www.vedomosti.ru/opinion/news/1358856/stoimost_prirody?full#cut)
132. Копалеишвили Т., Чиквиладзе М. – Налоги и налогообложение Грузии, Тбилиси, 2011
133. Лавочников Т., Налоговая реформа в Грузии - урок для правительства Украины, <http://euroua.com/reformy/tax/2758-nalogovaya-reforma-v-gruzii-urok-dlya-pravitelstva-ukrainy>
134. Лео Дайан, Бернар Дюпон, Эко-налогообложение капитала, загрязняющего окружающую среду, и снижение налогов на труд: модель фискальной стратегии, направленной на устойчивое экономическое развитие, [http://www.apreis.org/docs/Eco-tax\\_translation\\_Russian\\_15.01.09.pdf](http://www.apreis.org/docs/Eco-tax_translation_Russian_15.01.09.pdf)
135. Майбуров И. А. “Методологический подход к определению налоговых расходов и эффективности налоговых льгот”, стр. 212-227, Экономика налоговых реформ: монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. – К.: Алерта, 2013. – 432 с., <http://ndi-fp.asta.edu.ua/files/doc/ekonomika-pod-reform-sereb.pdf>

136. Малинина Т. А., Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика М.: Ин-т Гайдара, 2010. – 212 с.: ил. – (Научные труды / Ин-т экономической политики им. Е.Т. Гайдара; № 146Р), [http://www.cfin.ru/taxes/tax\\_expenditures\\_analysis.shtml#p1](http://www.cfin.ru/taxes/tax_expenditures_analysis.shtml#p1)
137. Налоги, инновации и окружающая среда. ОЭСР - Стратегия экологически безопасного развития, [http://www.shaneco.ru/sites/default/files/nalogi\\_i\\_ekologiya.pdf](http://www.shaneco.ru/sites/default/files/nalogi_i_ekologiya.pdf)
138. Налоги, инновации и окружающая среда. ОЭСР - Стратегия экологически безопасного развития, [http://www.shaneco.ru/sites/default/files/nalogi\\_i\\_ekologiya.pdf](http://www.shaneco.ru/sites/default/files/nalogi_i_ekologiya.pdf)
139. Налоги, инновации и окружающая среда. ОЭСР - Стратегия экологически безопасного развития, стр. 43, [http://www.shaneco.ru/sites/default/files/nalogi\\_i\\_ekologiya.pdf](http://www.shaneco.ru/sites/default/files/nalogi_i_ekologiya.pdf)
140. Налоговая система Беларуси: направления упрощения, стр.4, <http://www.research.by/webroot/delivery/files/pdp2008r01.pdf>
141. О. В. Якунина, Л.И. Святкина, Квалиметрия – наука об измерении качества продукции, <http://taleros.ru/348>
142. О.А. Гражданкина, В.А. Гражданкин, Л.И. Киркеева, С.В. Шапошникова, ЭКОЛОГИЧЕСКИЕ НАЛОГИ В СТРАНАХ ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА, <http://www.asau.ru/files/vestnik/2013/6/130-133.pdf>
143. Парижская Декларация п о повышению эффективности внешней помощи, март 2005, <http://www.oecd.org/dac/effectiveness/35023545.pdf>
144. РЕЙТИНГ СТРАН МИРА ПО ИНДЕКСУ ЭКОЛОГИЧЕСКОЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ, Yale Center for Environmental Law and Policy, The 2014 Environmental Performance Index, <http://gtmarket.ru/ratings/environmental-performance-index/info#georgia>
145. Рио + 20, Конференции ООН по устойчивому развитию, июнь 2012г. <http://www.un.org/ru/sustainablefuture/brochure.pdf>
146. Страны Восточной Европы и Центральной Азии принимают самые активные меры по улучшению регулирования предпринимательской деятельности, <http://russian.doingbusiness.org/reports/globalreports/~~/media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Press-Releases/DB13/DB13ECAPressReleaseRussian.pdf>
147. Успехи экологического управления, Европейская экономическая комиссия [www.eea.europa.eu/ru/publications/environmental.../ru\\_13\\_0.pdf](http://www.eea.europa.eu/ru/publications/environmental.../ru_13_0.pdf)
148. ЧИКАГСКАЯ КОНВЕНЦИЯ О МЕЖДУНАРОДНОЙ ГРАЖДАНСКОЙ АВИАЦИИ, Чикаго 7 декабря 1944 года, <http://helisport.org/files/ChicagoConvention.pdf>
149. Шестая программа действий Европейского сообщества в области окружающей среды, Комментарий, [http://eulaw.edu.ru/documents/legislation/okr\\_sreda/6progr.htm](http://eulaw.edu.ru/documents/legislation/okr_sreda/6progr.htm)
150. Экологические налоги, Особенности налогообложения в странах Европейского Союза, <http://rusfinans.com/osobennosti-nalogooblozheniya-v-stranah-evropeiskogo-soyza/ekologicheskie-nalogi.php>
151. Экономика Грузии в условиях «двойного внешнего шока» 2008–2009 гг. <http://cssauran.kz/rubriki/economika/115-ekonomika-gruzii-2008-2009.html>

152. Экономика налоговых реформ: монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. – К.: Алерта, 2013. – 432 с.
153. Налоговый кодекс Грузии, № 3591-Пс, 17 сентября 2010 г. <http://www.refworld.org/cgi-bin/texis/vtx/rwmain/opendocpdf.pdf?reldoc=y&docid=548f00b54>
154. Government Decree of Georgia #473, Dec 14, 2011;
155. Government Decree #402, December 28,
156. Government Decree of Georgia #473, Dec 14, 2011
157. Council of Tax Appeals, <http://www.taxdisputes.gov.ge>
158. Government Decree of Georgia #473, Dec 14, 2011
159. Order #766 of January 25, 2012 and amendments thereto by the Order #2413 of February 22, 2012, Head of Tax income Office
160. National Statistics Office of Georgia, Government Finance Statistics, General Government budget [http://geostat.ge/index.php?action=page&p\\_id=314&lang=eng](http://geostat.ge/index.php?action=page&p_id=314&lang=eng)
161. Gross Domestic Product (GDP), [http://geostat.ge/index.php?action=page&p\\_id=119&lang=eng](http://geostat.ge/index.php?action=page&p_id=119&lang=eng),
162. Annual Publications, National Accounts of Georgia 2013, National Accounts of Georgia 2010, National Accounts of Georgia 2008, <http://geostat.ge/>.