

მოგების გადასახადის ე.წ. “ესტონური მოდელის” დაბეგვრის ასპექტები და მისი გავლენა საქართველოს ბიზნეს-გარემოზე

პაატა შურღაია,

ასოცირებული პროფესორი,

საქართველოს ეროვნული უნივერსიტეტი სეუ

აბსტრაქტი

საინვესტიციო პოლიტიკის და ზოგადად, ინვესტიციების არსებობა, ქვეყნის ეკონომიკის განვითარებასა და ზრდადი მაკროეკონომიკური მიმართულებების შენარჩუნებაში მნიშვნელოვან როლს ასრულებს. საქართველოს ეკონომიკა პოლიტიკის დონეზე განსაზღვრავს პირდაპირი, შიდა და გარე ინვესტიციების განხორციელებისთვის საჭირო ფართომასშტაბიან ღონისძიებებს. შესაბამისად, საქართველოს ეკონომიკის შანსები ინვესტიციების მოცულობასთან უშუალო კავშირში იმყოფება, ხოლო თავად ინვესტიციების მოცულობა ქვეყანაში არსებული ჯანსაღი საინვესტიციო კლიმატის არსებობითაა განპირობებული. რომელი ინსტიტუციური ფაქტორი თამაშობს საინვესტიციო გარემოში უდიდეს როლს? – ინსტიტუციურ ფაქტორებს შორის საგადასახადო პოლიტიკა ყველაზე მნიშვნელოვანია. ეკონომიკის სტიმულირებისა და განვითარების მიზნით საქართველოს მთავრობამ სამეწარმეო საქმიანობის მიმართულებით ცვლილებები განახორციელა. სამთავრობო, ბიზნეს და აკადემიურმა წრეებმა მოგების გადასახადის ე.წ. “ესტონური მოდელის” განხორციელების მიზნით უამრავი კვლევა და პროგნოზირება განახორციელეს. რეფორმების წინარე და შემდგომმა პერიოდმა უამრავი პასუხგაუცემელი შეკითხვა დაბადა: რა სარგებელი მოიტანა რეფორმამ პირდაპირი უცხოური ინვესტიციის მოზიდვის მხრივ? როგორ გაიზარდა შრომის ნაყოფიერება? როგორ გააადვილა რეფორმამ კაპიტალურ რესურსებთან წვდომა? წინამდებარე ნაშრომში ავტორი განიხილავს მოგების გადასახადის ე.წ. “ესტონური მოდელის” პროგნოზებსა და მოლოდინებს, ისევე როგორც საქართველოსა და ესტონეთის მაგალითზე მისი რეალური შედეგების ანალიზს. ავტორი იყენებს ხარისხობრივ და კრიტიკულ კვლევით მეთოდოლოგიას. რეალური გარემოებების საფუძველზე ახორციელებს რეფორმის მოკლევადიან და გრძელვადიან შეფასებას.

საკვანძო სიტყვები: მოგების გადასახადის ესტონური მოდელი, კორპორატიული დაბეგვრა, საგადასახადო ტვირთი და პირდაპირი უცხოური ინვესტიცია, საგადასახადო პოლიტიკა.

შესავალი

სტრატეგიულ და განვითარებად ქვეყნებში ეკონომიკური გაფართოების თვალსაზრისით, ტექნოლოგიებისა და კაპიტალური ბაზრების განვითარების ფონზე, მნიშვნელოვანია როგორც კერძო (ინდივიდუალური მეწარმეების ჩათვლით), ისე იურიდიული პირების შემოსავლის წყაროებისა და ეკონომიკური საქმიანობის სახეობათა დივერსიფიცირება. შესაბამისად, ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკასა და ტრანზაქციების საერთაშორისო დაბეგვრის ასპექტებს უდიდესი მნიშვნელობა ენიჭება. სხვადასხვა გეოგრაფიულ არეალში მოქმედი ტრანსნაციონალური და საერთაშორისო კომპანიების საქმიანობა განსხვავებულ საგადასახადო პირობებს ქმნის, რაც ზემოქმედებს როგორც საანგარიშგებო პერიოდში კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობაზე, ისე პირდაპირ საგარეო ინვესტიციასა და ადგილობრივ ეკონომიკურ ზრდაზე. ამგვარად, საგადასახადო კანონმდებლობა ძირითად

როლს თამაშობს ბიზნესისთვის სტიმულირებადი იურიდიული გარემოს შექმნაში. ამ მიზნით, საგადასახადო კანონმდებლობა მეწარმეებს უნდა სთავაზობდეს ხელსაყრელ, პროგნოზირებად და სამართლიან პირობებს. აღსანიშნავია, რომ დამოუკიდებლობის მოპოვების შემდეგ საქართველომ ეკონომიკის ფისკალური ეფექტიანობის გასაუმჯობესებლად მნიშვნელოვანი რეფორმები განახორციელა. შესაბამისად, ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკის ორიენტირები ერთ-ერთ წარმატებულ რეფორმად შეიძლება იქნას შეფასებული.

1. საქართველოს საგადასახადო სისტემის პროფილი

ეკონომიკურ გარემოში მომხდარმა ყველდღიურმა ცვლილებებმა კომპანიების მხრიდან გადაწყვეტილების მიღების სხვადასხვა პროცესებზე საგადასახადო პოლიტიკის გავლენა კიდევ უფრო გააძლიერა. მთავრობის ეკონომიკური პოლიტიკა ძირითადად საგადასახადო პოლიტიკით მიიღწევა. შიდა და პირდაპირი გარე ინვესტიციების ეფექტური ზრდისთვის ეგრეთ წოდებული საგადასახადო სტიმულები მნიშვნელოვანი იარაღია. სახელმწიფოებმა საგადასახადო სტიმულები ფრთხილად უნდა შეარჩიონ, რათა ფისკალურმა სტიმულმა საგადასახადო ხრიკების არსებობას და კომპანიებისთვის გადასახადების არიდებას არ შეუწყოს ხელი. დამოუკიდებელი საქართველოს მიერ საგადასახადო კანონმდებლობაში განხორციელებული რეფორმები (ეკოლუცია) სამ ძირითად ნაწილად შეიძლება დაიყოს. თანამედროვე საგადასახადო სისტემა საქართველოში პირველად 1997 წელს დაინერგა, რომელიც საერთაშორისო გამოცდილებისა და განვითარებადი ქვეყნების ბევრ მაგალითს ითვალისწინებდა.

რეფორმების პირველი სერიოზული ტალღა ვარდების რევოლუციის შემდეგ 2005 წელს დაიწყო, რამაც ქვეყნის ეკონომიკური მასშტაბი ძირეულად გარდაქმნა და პირდაპირი უცხოური ინვესტირების ზრდას შეუწყო ხელი. უფრო მეტიც, ჟურნალ ფორბსის მიერ ჩატარებული კვლევის თანახმად, საქართველომ მნიშვნელოვანი პროგრესი განიცადა და წამყვანი ადგილი დაიკავა საგადასახადო რეფორმისა და სიღარიბის მაჩვენებლის თვალსაზრისით.¹ განხორციელებული რეფორმების შედეგად ქვეყანამ რეგიონის წამყვანი ლიბერალური ეკონომიკური პოლიტიკისა და შემცირებული საგადასახადო ტვირთის მქონის სტატუსი მოიპოვა. რეფორმების ეგრეთ წოდებული მეორე ტალღის პერიოდში 2011 წელს მნიშვნელოვნად გამარტივდა შემოსავლების სამსახურის სამთავრობო უწყებასთან ურთიერთობა. აღნიშნულმა ცვლილებებმა ხელი შეუწყო ბიუროკრატიული და ადმინისტრაციული დროის ხარჯის მნიშვნელოვან შემცირებასა და საგადასახადო პროცესების მაქსიმალურად გაციფრულებას. ფინანსთა სამინისტროში შემავალი შემოსავლების სამსახურის მიერ შექმნილი ვებ-გვერდი (რს.გე) გადასახადების გადამხდელებს პროცესების ინდივიდუალური მართვის საშუალებას აძლევს, როგორცაა შემოსავლების სამსახურთან ურთიერთობა, დეკლარაციების წარმოება და ასახვა, ძირითადი დოკუმენტებისა და სასაქონლო-ზედნადებების მიმოქცევა. რეფორმების მესამე ტალღა პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების სტიმულირებას უკავშირდება. ეკონომიკური კეთილდღეობის წახალისების მიზნით 2016 წელს შემოღებულ იქნა მოგების გადასახადის ეგრეთ წოდებული “ესტონური მოდელი”, რომელიც 2017 წლის საანგარიშგებო პერიოდში შევიდა ძალაში. ევროკავშირთან ასოცირების შეთანხმებით გასათვალისწინებელი ვალდებულებების მხრივ საგადასახადო კოდექსმა წლების განმავლობაში უამრავი ცვლილება განიცადა.²

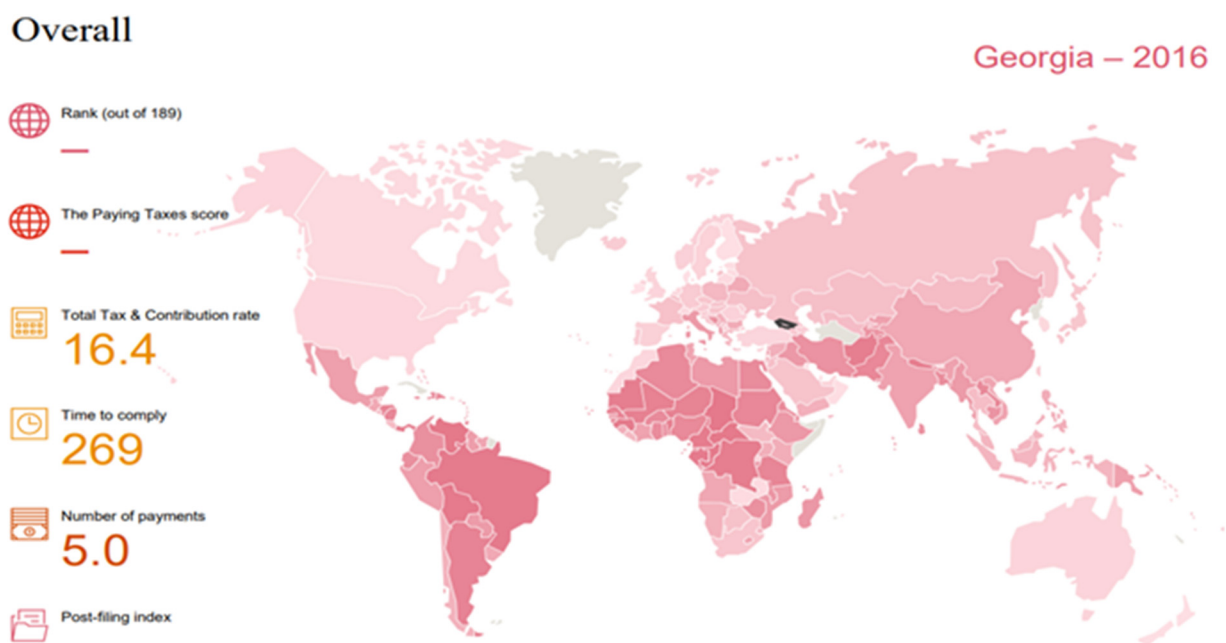
¹ Forbes Magazine, „2009 Tax Misery and Reform Index”, <https://www.forbes.com/global/2009/0413/034-tax-misery-reform-index.html?sh=1004e65e43b3>, [L.s. 11.04.2021].

² N. Gilauri, „Practical Economics”, „Palgrave Macmillan”, 2017, pg. 31-40.

ბიზნეს საკონსულტაციო ფირმა PwC-სა და მსოფლიო ბანკის ერთობლივი კვლევის თანახმად, გადასახადების გადახდის თვალსაზრისით საქართველოს 190 ქვეყანას შორის მეთოთხმეტე ადგილი ეკავა 2020 წელს.³ გადასახადების სიმარტივე შემდეგი სამი კრიტერიუმით ფასდება:

- 1) კომპანიის მიერ გადასახდელი გადასახადების რაოდენობა.
- 2) წლის განმავლობაში კომპანიის მიერ გადასახადების გადახდაში დახარჯული დროის საშუალო მოცულობა.
- 3) მთლიანი საგადასახადო განაკვეთის მიხედვით კომპანიის მიერ გადახდილ გადასახადებში კომერციული შემოსავლის წილი.⁴
- 4) გადასახადების სიმარტივის 2016 წლის მაჩვენებლების თანახმად, საქართველოს მეორე ადგილი ეკავა.

დიაგრამა 1. – 2016 წელს გადასახადების გადახდა

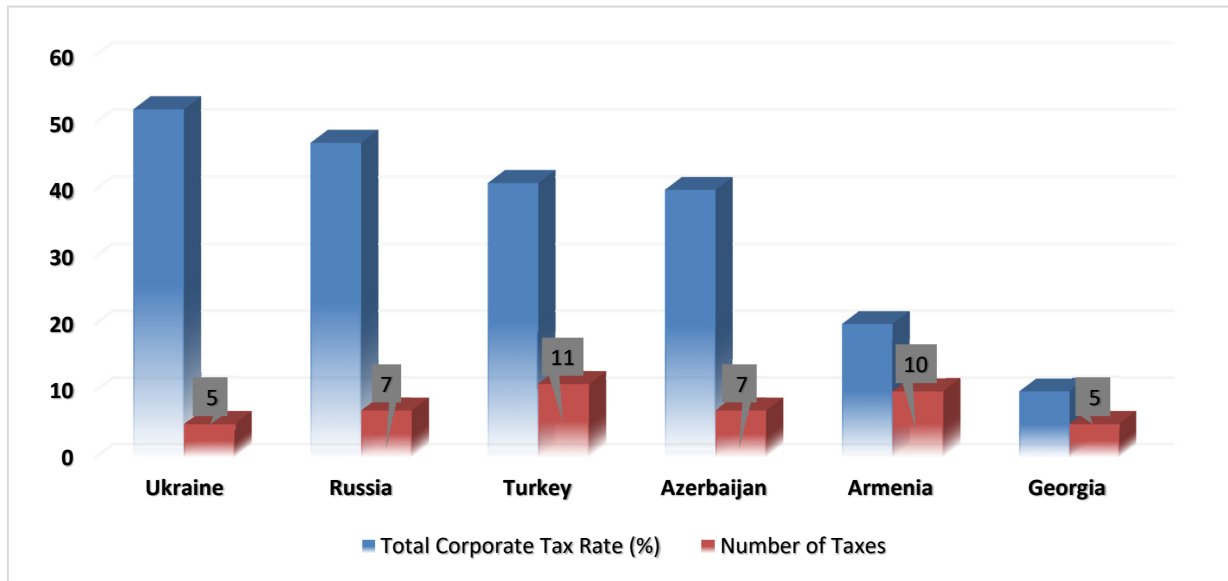


2020 წლის კვლევის თანახმად, ავტორმა საქართველოს და მისი მეზობელი ქვეყნების საგადასახადო განაკვეთებისა და რაოდენობების შედარება მოახდინა.

³ World Bank Group and PwC, „Paying Taxes 2020”, <https://www.doingbusiness.org/en/reports/thematic-reports/paying-taxes-2020>, [უ. გ. 12.04.2021].

⁴ World Bank Group and PwC, „Paying Taxes 2016”, <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016.pdf>, [უ. გ. 12.04.2021].

დიაგრამა 2. – კორპორატიული საგადასახადო განაკვეთი გადასახადების რაოდენობის საპირისპიროდ



საგადასახადო განაკვეთი მატერიალურ-სამართლებლივი და ადმინისტრაციული ცვლილებების შედეგად მნიშვნელოვნად იქნა შემცირებული. დღეს მოქმედი საგადასახადო კლასიფიკაცია შემდეგნაირად გამოიყურება:

დიაგრამა 3. – საქართველოს საგადასახადო განაკვეთი

0% or 15% - Corporate Profit Tax	20% - Personal Income Tax
18% - Value Added Tax (VAT)	0%, 5% or 12% - Import Tax
on few selected goods - Excise Tax	up to 1% - Property Tax

მსოფლიო ბანკის 2020 წლის ბიზნესის კეთების კვლევის მიხედვით, საქართველომ ერთი ადგილით უკან გადაინაცვლა და 83.7 ქულით 190 ქვეყანას შორის მეშვიდე ადგილი დაიკავა. 0.2 პროცენტის გაუმჯობესების მიუხედავად ქვეყნებს შორის წინ მაინც ვერ წაიწია. მსოფლიო ბანკის ეს კვლევა 2003 წლიდან ტარდება და მასში 190 ქვეყანა მონაწილეობს. ბიზნესის კეთების სიმარტივის მაჩვენებელი ათ პუნქტს მოიცავს: 1) ბიზნესის დაწყება; 2) მშენებლობის ნებართვა; 3) ელექტრონული ფოსტა, მომარაგება; 4) ქონების რეგისტრაცია; 5) სესხის აღება; 6) უმცირესობის წარმომადგენელი ინვესტორების უფლებების დაცვა; 7)

გადასახადების გადახდა; 8) საზღვარგარეთ ვაჭრობა; 9) კონტრაქტის აღსრულება; 10) გადახდისუუნარობა.⁵

ბიზნესის კეთების მაჩვენებელი საინვესტიციო გადაწყვეტილებების მიღებისას ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტია. ამიტომაც, რეიტინგის გასაუმჯობესებლად საქართველოს მთავრობამ 2005 წლიდან მოყოლებული მნიშვნელოვანი რეფორმები განახორციელა. საქართველო უსწრებს კიდევ დიდ ბრიტანეთს, ნორვეგიას, ესტონეთს, გერმანიასა და ა.შ., თუმცა ჩამორჩება შერეულ შტატებს, დანიას, სინგაპურსა და ახალ ზელანდიას.

საქართველოს მთავრობის მიზანს ბიზნესის კეთების რეიტინგებში ადგილის შენარჩუნება და წინვლა წარმოადგენს, რათა საქართველოს ბიზნეს გარემო ინვესტორებისთვის მიმზიდველი დარჩეს. უკანასკნელ წლებში გამოვყავით ზემოაღნიშნული ელემენტების გაძლიერების მიზნით ქვეყნის მთავრობის მიერ გატარებული ისეთი მნიშვნელოვანი რეფორმები, როგორიცაა:

1. მოგების გადასახადის რეფორმა. ეგრეთ წოდებული “ესტონური მოდელის” შემოღება;
2. წარმოების გაერთიანებისას დამატებითი ღირებულების გადასახადის სავალდებულო კომპონენტის გაუქმება;
3. ბიზნესის წამოწყების გაადვილება, როგორიცაა ერთ დღეში დარეგისტრირება, საბანკო ანგარიშის გახსნა და საგადასახადო ადმინისტრაციის პორტალის შექმნა.

თუმცა ზოგიერთი ისეთი მნიშვნელოვანი ასპექტი, როგორიცაა სასამართლო სისტემა, ბიზნეს უფლებების დაცვა, კრედიტისადმი ხელმისაწვდომობა, კონტრაქტის დაცვა და გავტორების მექანიზმები ჯერ კიდევ საჭიროებენ დახვეწას. თითოეულ პუნქტში საქართველოს მაჩვენებელი შემდეგნაირად გამოიყურება:

დიაგრამა 4. – ბიზნესის კეთების 2020 წლის მაჩვენებლებით ასპექტების შეფასება



განხორციელებული რეფორმების კვლადაკვალ საქართველო რეგიონის ლიდერ ქვეყნად გადაიქცა და ბევრი საერთაშორისო ორგანიზაციის კვლევის თანახმად, მომავალი წლის მაჩვენებლებით ბიზნესის წამოწყების სიმარტივის მხრივ იგი მსოფლიოს მოწინავე ქვეყანათა შორისაა.⁶

⁵ იხ. სქოლიო 3.

⁶ PwC, „Doing Business and Investing in Georgia” 2019, https://www.pwc.com/ge/en/assets/pdf/Doingbusiness_2019_Final.pdf [უ. გ. 12.04.2021].

მიღწეული პოზიციები პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების მოზიდვასა და ეკონომიკის განვითარებაზე დადებითად აისახება. თუმცა, საქართველოს მსგავსი ქვეყნისთვის მოწინავე პოზიციებზე ყოფნა საკმარისი არ არის სხვა პრობლემების არსებობის გამო, რაც ბიზნესის კეთების კვლევაში არ აისახება. მათ შორისაა განათლების, პოლიტიკური არასტაბილურობის, ტერიტორიული კოფლიქტების, ნდობის სიმცირის, ბიზნესისა და კერძო საკუთრების დაცვისა და არაპროფესიონალი მუშახელის არსებობის პრობლემები.

2. გადასახადების მიზანი და მოგების გადასახადის დანიშნულება

ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკას მნიშვნელოვანი მიზნები და ამოცანები გააჩნია, ხოლო გადასახადების არსებობა პოლიტიკის შემუშავებისას მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს წარმოადგენს. ზოგადად, გადასახადების მიზნები და ეფექტები ეგრეთ წოდებულ “4 რ-ის ფუნქციას” ეფუძნება:

პირველი “რ” შემოსავლის წყაროს გაჩენას ეხება. სწორედ შემოსავლების წყალობით ფუნქციონირებს სახელმწიფო და ასრულებს მასზე დაკისრებულ მოვალეობებს. მეორე “რ” განაწილების ფუნქციას ეხება, რომელიც სახელმწიფოს როლს ძირითადად დაუცველობის დემონსტრირებაში გულისხმობს. შემდეგი “რ” სახელმწიფოს მიერ განსაზღვრულ საქონლისა და მომსახურების წარმოებასა და შესყიდვაზე გავლენას ეხება. ძირითადად ეს ღირებულებისა და ფასების რეგულირებით ხორციელდება, როგორცაა იმპორტირებულ საქონელზე გადასახადი, საწვავზე აქციზის დადება და ა.შ. მეოთხე “რ”-ს წარსულის გადმონაშთი თუ შეიძლება ეწოდოს, ვინაიდან თანამედროვეობაში წარმომადგენლობითი ფუნქციის მქონე საგადასახადო სისტემის მქონე ქვეყანა აღარ არსებობს. იგი გულისხმობს გადასახადების გადამხდელების მხრიდან ქვეყნის მართვასა და წარმომადგენლობაში მონაწილეობას.⁷

დაბეგვრა მისი შინაარსისა და ბუნების მიხედვით კლასიფიცირდება. კერძოდ,

- ა. შინაარსის მიხედვით არსებობს პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადები;
- ბ. განაკვეთის ცვლილებიდან გამომდინარე პროგრესული, რეგრესული, პროპორციული და ფიქსირებული გადასახადის ტიპები;
- გ. სახელმწიფო და ადგილობრივი (ფაკულტატურ) გადასახადები;
- დ. მიზნიდან გამომდინარე მიზნობრივი და ზოგადი/უნივერსალური გადასახადები;
- ე. კონკრეტული გარემოებების შედეგად არსებული მუდმივი ან ერთჯერადი გადასახადები.

შინაარსიდან გამომდინარე მოგების გადასახადი პირდაპირი ტიპის, სისტემატიური სახის პროპორციულ გადასახადს განეკუთვნება, რომელიც ზოგად სახელმწიფო ტიპის გადასახადს მიეკუთვნება. მოგების გადასახადი ქვეყნის ბიუჯეტის ფორმირებაში მნიშვნელოვან როლს თამაშობს.⁸

3. მოგების გადასახადის “ესტონური მოდელის” შეფასება

როგორც ზემოთ იქნა აღნიშნული, საქართველოს მთავრობამ 2017 წლის რეფორმების მესამე ტალღისას მნიშვნელოვანი ნაბიჯი გადადგა გადასახადების გადახდის პერიოდისა და დაბეგვრის პრინციპის შეცვლით. მოგების გადასახადის ეგრეთ წოდებული “ესტონური მოდელი” მოგების გადახდის პერიოდის ინიცირებიდან მის დისტრიბუციამდე შენაცვლებას გულისხმობს. დარიცხვის პრინციპისგან განსხვავებით, ნაღდი ფულის პრინციპზე გადასვლა

⁷ OECD, „Fundamental principles of taxation”, 2014, chapter 2, pg. 30-49.

⁸ Government of Georgia, „Budget Monitory”, 2016.

მოგების გადასახადის გადახდას მხოლოდ დისტრიბუციის შემთხვევაში გულისხმობს. რეფორმების მთავარ მიზანს მაკროეფექტური ფაქტორების გასაზრდელად ქვეყანაში პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების მოზიდვა და შიდა ინდუსტრიული ინვესტირების წახალისება წარმოადგენდა. გარკვეულ ეტაპზე ამ გადაწყვეტილებამ საინვესტიციო გადაწყვეტილებებს უნდა შეუწყოს ხელი. განსაკუთრებით:⁹

1. ეკონომიკური/მაკროეკონომიკური პარამეტრების ზრდას;
2. კაპიტალური მასშტაბების ზრდა/გაფართოებას;
3. პირდაპირი უცხოური ინვესტიციის ზრდას;
4. ბიზნესის წამოსაწყებად საჭირო (საინვესტიციო) გარემოს გაუმჯობესებას;
5. ბიზნესის მხრიდან წარმოშობილი კრიზის ფაქტორების მინიმიზაციას.

განაწილებული მოგების ეგრეთ წოდებული “ესტონური მოდელი” მოქმედებს ქვეყანაში, რომლის კორპორატიული დაბეგვრის პრინციპები სრულად შეესაბამება საქართველოსას. საქართველოში მისი დანერგვის და ეკონომიკის განვითარების იმედი სწორედ იქიდან წამოვიდა. ესტონური კორპორატიული გადასახადები გადახდას მხოლოდ განაწილების შემთხვევაში გულისხმობს, ნაღდი ან არანაღდი ფულის სახით, მათ შორის დივიდენდების განაწილების მატერიალური ან არამატერიალური ფორმით, კაპიტალის ან აქციების გამოსყიდვით, მათ შორის კაპიტალის შემცირებით, ლიკვიდაციის პროცესში ძირითადი კაპიტალის განაწილებით, თუ იგი არ აღემატება პარტნიორების თავდაპირველ კონტრიბუციას.¹⁰ კორპორატიული დაბეგვრის პრინციპები ეფუძნება საწარმოს მიერ შექმნილი დოვლათის ბენეფიციარებთან ფულადი ან არაფულადი სახით განაწილებას. ასე რომ, ნებისმიერი ტრანზაქცია, რომელიც ზემოაღნიშნულ პრინციპთან თანხვედრაშია, წარმოადგენს მოგების განაწილებას და პირდაპირი და არაპირდაპირი ტრანზაქციების ჩათვლით დაბეგვრას ექვემდებარება.¹¹ პირდაპირი განაწილების გარკვეული მოდელების არარსებობის გამო, არაპირდაპირი გზებიც გასათვალისწინებელია. შემოვლითი განაწილების, უკანონო შემოსავლების ლეგალიზებისა და ფულის გათეთრების რისკების მინიმიზაცია/თავიდან აცილების მიზნით საგადასახადო უწყებები ხვეწენ საგადასახადო კოდექსს, რომელიც თავის არიდების საშუალებებს იძლევა. კანონმდებლობა ტრანზაქციების დეტალურ სიას მოიცავს, კონკრეტულად შემდეგ ოპერაციებს:¹²

- საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კონტროლს მიღმა არსებულ ოფშორულ ქვეყნებთან დაკავშირებულ ტრანზაქციებს;
- ზღვრული რაოდენობის მიღმა წარმომადგენლობით ხარჯებს, რაც საწარმოს ხარჯებისა და შემოსავლის ერთ პროცენტს არ უნდა აჭარბებდეს და საქართველოს საგადასახადო კოდექსი უნდა არეგულირებდეს რომელი ელემენტიდან აითვალოს ის ერთი პროცენტი;
- ფულადი სახსრების მიმოქცევის ჩათვლით, საქონლის ან/და მომსახურების უფასო მიწოდებას (კომპენსაციის გარეშე);
- და ბოლოს, საწარმოს საქმიანობასთან კავშირში არმყოფ ნებისმიერი ტიპის ტრანზაქციას, მათ შორის ამოსავალი დოკუმენტებით გამყარებულ ტრანზაქციებს.

⁹ Ministry of Finance, „Fiscal Policy and EU practice”, 2016.

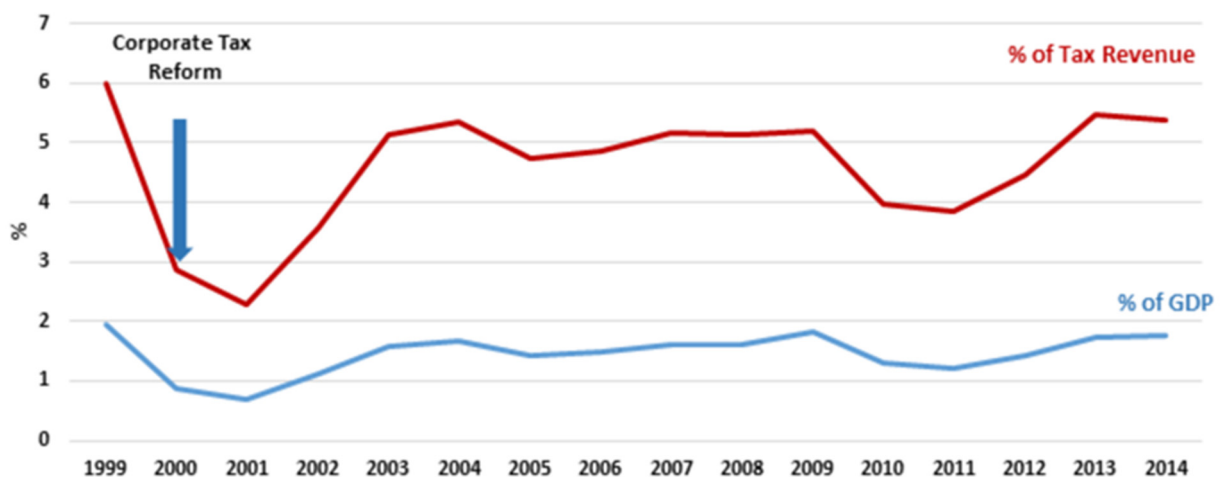
¹⁰ J. Masso & Others, „Gross Profit Taxation Versus Distributed Profit Taxation and Firm Performance: Effects of Estonia’s Corporate Income Tax Reform”, „JOUR” 2011, pg. 49-55.

¹¹ M. Leibrecht & Others, „Do low corporate income tax rates attract FDI? – Evidence from Central- and East European countries”, „Applied Economics” 41, 2009, pg. 2691–2703.

¹² Clause 97, Law of Georgia „Georgia Tax Code” 12, October, 2010.

საქართველოს მსგავსად, ახალი კორპორატიული საგადასახადო რეჟიმის დანერგვამ ესტონეთშიც გამოიწვია ქვეყნის ბიუჯეტში მოგების გადასახადის შემცირება. სტატისტიკის სამსახურის ოფიციალური მონაცემების მიხედვით, რეფორმის განხორციელების წლის მაჩვენებელი წინა წელთან შედარებით თითქმის განახევრებულიყო. რეფორმამ შემოსავლებთან ერთად მშპ-ს შემცირებაც გამოიწვია.¹³ ციფრების მიხედვით კორპორატიული შემოსავალი 1,600 მილიონიდან 900 მილიონამდე შემცირდა, ხოლო მშპ-სთან მიმართებით ვარდნამ ორიდან 0.92 პროცენტამდე შეადგინა. თუმცა, ეკონომიკური ფაქტორები რეფორმების მომდევნო წლებში გაუმჯობესდა პირდაპირი საგარეო ინვესტიციის მნიშვნელოვანი შემცირების გარეშე.¹⁴

დიაგრამა 5. – კორპორატიული შემოსავლებიდან მიღებული საგადასახადო ბეგარა, ესტონეთი, 1994-2004



ლეიბრეხტ მარკუსის, ბელაკისა და ქრისტიანის ცნობილი კვლევების თანახმად, სხვა ყველაფრის გათვალისწინებით, მხოლოდ ფისკალური პოლიტიკის რეფორმა ვერ იქნება გადამწყვეტი ფაქტორი, ვინაიდან პირდაპირი საგარეო ინვესტიცია სხვა ფაქტორებთან ერთად ბაზრის ზომის, გეოგრაფიული მდებარეობის, გეოპოლიტიკური სიტუაციისა და ა.შ. ფაქტორებსაც ითვალისწინებს.¹⁵ მასოს, იანის, მერიკულ იანიკას, ვახტერისა და პრიტის კვლევების თანახმად, რეფორმის განხორციელებელ ქვეყანაში გაიზარდა ლიკვიდური აქტივების მოცულობა და გაჩნდა კომპანიების საქმიანობისთვის საარსებო სესხები. შრომის ნაყოფიერება ინვესტიციასთან მიმართებაში გაუმჯობესდა. ზემოაღნიშნული ფაქტორებისა და შედეგების გათვალისწინებით დადგა ბიზნესის მდგრადი განვითარება, რაც კომპანიებს დაეხმარა 2008 წლის ფინანსური კრიზისის მეტ-ნაკლებად უმტკივნეულოდ გადატანაში.¹⁶

რაც შეეხება საქართველოს, მოგების გადასახადის რეფორმა საბიუჯეტო მოგების გადასახადის შემოსავლებს აქაც შეამცირებდა, რომლის ფორმირებაშიც კორპორატიული გადასახადები დიდ როლს თამაშობენ, კერძოდ მესამე ყველაზე მსხვილი საგადასახადო ტიპი. შემოსავლების სახით მოგების გადასახადის კონტრიბუცია მთლიანი სახაზინო შემოსავლების თითქმის 12, ხოლო სახაზინო დანახარჯების 10 პროცენტს უტოლდებოდა. ყველა პროგნოზი

¹³ Geostat, 2020.

¹⁴ M.Kantsukov, and P. Sander. 2018. 147-156.

¹⁵ იხ. სქოლიო 11.

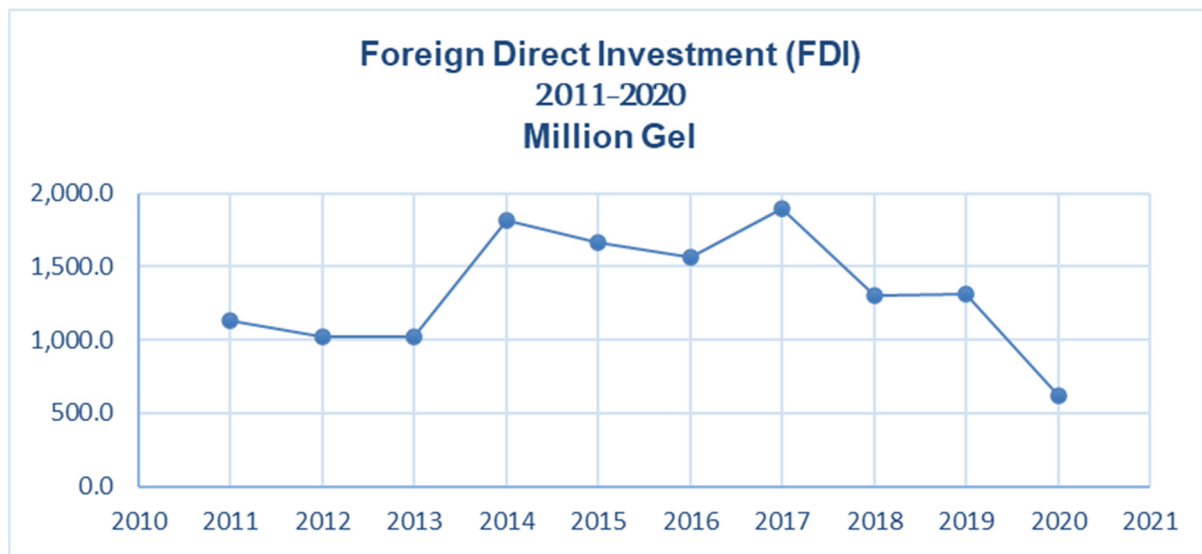
¹⁶ იხ. სქოლიო 10.

(მათ შორის ფინანსური ინსტიტუტების მიერ გაკეთებული) უზენებდა, რომ კორპორატიული გადასახადის გაუქმება მოკლევადიან პერიოდში საბიუჯეტო შემოსავლების შემცირებას გამოიწვევდა, თუმცა გრძელვადიან პერიოდში დადებით როლს შეასრულებდა. შემცირებული შემოსავლების საპასუხოდ, მთავრობამ შემოსავლები სხვა გადასახადებიდან მოიპოვა და ფისკალური დანაკარგებით გამოწვეული კრიზისის საპასუხოდ აქციზური განაკვეთი გაზარდა, რაც სხვადასხვა ბიზნესს დამატებით ტვირთად დააწვა.

დიაგრამა 6. – მოგების და მთლიანი შემოსავლის გადასახადი საქართველოში



დიაგრამა 7. – 2011-2020 წლების პირდაპირი უცხოური ინვესტიციები საქართველოში



ქვეყნის ბიუჯეტის შემოსავლებში მოგების გადასახადს სტაბილური წილი ეკავა – უკანასკნელ წლებში საშუალოდ 11 პროცენტს შეადგენდა. მოგების გადასახადისა და ბიუჯეტის შემოსავლების წილი წლების მიხედვით შემდეგნაირად გამოიყურება:

დიაგრამა 8. – მოგების გადასახადისა და ბიუჯეტის წილის პროცენტული მიმართება

Year	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Profit tax (million GEL)	807	829	1025	1055	756	736	866	919
Share in state budget revenues (%)	13	11	13	12	8	7	8	8

სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, რეფორმის შინაარსი ეფუძნება ეკონომიკური ზრდის თეორიას, მთავრობის ზომასა და ეკონომიკურ ზრდას შორის მიმართების კვლევას. რეფორმის შედეგად მთავრობის ზომა მცირდება. მთავრობის ზომასა და ეკონომიკურ ზრდას შორის მიმართების დამდგენი კვლევების უმეტესობის თანახმად მთავრობის ზომის შემცირება, მშპ-სთან თანაბარი სხვა ფაქტორების გათვალისწინებით, ეკონომიკურ ზრდას ეხმარება.

2015 წლის შემოდგომაზე, აშშ-ის განვითარების სააგენტოს მიერ საქართველოში განხორციელებული პროექტის “მთავრობა განვითარებისთვის” დაფინანსების ფარგლებში დაინერგა ეგრეთ წოდებული კორპორატიული გადასახადი – “ესტონური მოდელის” რეგულირების გავლენის ანალიზის მოდელის განხორციელების გათვალისწინებით.¹⁷ უფრო ზუსტად, ნეო-კლასიკური მოდელი გამოიყენებოდა, რომელზე დაყრდნობითაც ეკონომიკური ეფექტები იწინასწარმეტყველება. ცალკეული შემთხვევების მიუხედავად რეფორმები პირდაპირ საგარეო და შიდა ინვესტიციებთან მიმართებით მისაღებ გადაწყვეტილებებზე, კაპიტალური ბაზრების განვითარებასა და საბოლოოდ მშპ-ს ასახვაზე დადებითი ეფექტის მოსახდენად დაინერგა. აშშ-ს განვითარების სააგენტოს პროგრამის მიხედვით რეფორმამ შემდეგი შედეგები უნდა ასახოს:

- რეფორმას ინვესტიციის წამახალისებელი ეფექტი უნდა გააჩნდეს. სააქციო კაპიტალი 1.5 წელიწადში 3.23 პროცენტით გაიზრდება. რეფორმა გაზრდილ სუფთა ინვესტიციას წამახალისებს. ეკონომიკური აგენტები უწინდელზე უფრო მეტს დააბანდებენ;
- დაახლოებით 1.5 წელიწადში რეალური მშპ 1.44 პროცენტით გაიზრდება;
- რეფორმა მთავრობის საბიუჯეტო დეფიციტს მაქსიმუმ 3 პროცენტამდე გაზრდის. ამავდროულად, შემოსავლების გადასახადებში ერთ, ხოლო დღგ-ში 1.25 პროცენტიანი ზრდა ამ დეფიციტს დაძლევს. ახალი საბიუჯეტო ბალანსის მისაღწევად, მთავრობამ ხარჯის გაზრდაზე რეფორმიდან 2-3 წელიწადი არ უნდა იფიქროს;
- მიმდინარე საანგარიშო დეფიციტი კომპანიების მიერ რეფორმირებულ საქართველოში დატოვებული დივიდენდების ხარჯზე ოდნავ შემცირდება;
- რეფორმის შედეგი დაახლოებით 1.5 წელიწადში საგრძნობი გახდება.
- რეფორმის შემდეგ საქართველოს მშპ-ს ზრდა ყველა ასპექტში შემდეგნაირად უნდა გამოიყურებოდეს:

¹⁷ PMC Research Centre, „Regulation Impact Assessment - Profit Distribution Model so called Estonian Model”, 2016, pg. 5-19.

დიაგრამა 9. – მშპ-ს ზრდა ასპექტების მიხედვით

	2017	2018	2019	I 20*	II 20*	III 20*	IV 20*	2020*
GDP at current prices, billion GEL	40.8	44.6	49.3	11.1	11.1	13.3	13.9	49.4
GDP at constant 2015 prices, billion GEL	36.6	38.4	40.3	9.1	8.8	9.8	10.2	37.8
GDP real growth, percentage change	4.8	4.8	5.0	2.3	-13.2	-5.6	-6.8	-6.2
GDP deflator, percentage change	8.5	4.4	5.2	7.1	7.2	5.9	7.4	6.9
GDP per capita (at current prices), GEL	10 933.9	11 968.0	13 239.4	2 974.3	2 990.2	3 586.7	3 741.6	13 292.7
GDP per capita (at current prices), USD	4 358.5	4 722.0	4 696.2	1 016.3	952.9	1 156.2	1 144.1	4 274.6
GDP at current prices, billion USD	16.2	17.6	17.5	3.8	3.5	4.3	4.3	15.9

დემოკრატიისა და კერძო საკუთრების დაცულობის დონის შესწავლას კვლევის ავტორები მნიშვნელოვნად მიიჩნევენ, ვინაიდან რისკის შეფასებაში ისინი სერიოზულ როლს ასრულებენ. თუმცა, აღსანიშნავია რომ რეფორმების მიმართ ესტონეთისგან განსხვავებით, საქართველოს ეკონომიკა უფრო მოქნილი აღმოჩნდა, როგორცაა მშრომელთა უფლებები, ფულადი თავისუფლება, ბიზნესის კეთების სიმარტივე და ა.შ. მოგების გადასახადის რეფორმისადმი ესტონეთის მზაობა საქართველოსას ბევრად ჩამორჩებოდა.

დადებითი განვითარების მიუხედავად, რეფორმების განხორციელებას გარკვეული რისკ ფაქტორებიც ახლდა თან. მაგალითად, საგადასახადო ტვირთი და ბიზნესიდან ფულის ამოღება ესტონეთის 2000 წლის მონაცემებთან შედარებით საქართველოში ნაკლები იყო. გარდა ამისა, ესტონეთისგან განსხვავებით, საქართველო მეტად იყო საბიუჯეტო შემოსავლებზე დამოკიდებული, რომლის დიდ ნაწილსაც მოგების გადასახადი შეადგენდა. მთავრობის მიერ ერთი გადასახადის მეორეთი კომპენსირებამ, კერძოდ მოგების გადასახადის პერიოდის გაუქმებამ ან გადავადებამ და აქცისზე ფასის ზრდამ რეფორმების სავარაუდო ეფექტზე უარყოფითად იმოქმედა. შედეგად ერთ წინ გადადგმულ ნაბიჯს, ერთი უკან გადადგმული ნაბიჯი მოჰყვა. შეგვიძლია დავასკვნათ რომ, მთავრობამ მნიშვნელოვანი საგადასახადო რეფორმა განახორციელა, რომელსაც მშპ-ს ადეკვატური მთავრობის სიდიდისა და ბიუჯეტის რეფორმა უნდა მოყოლოდა, რაც სხვა თანაბარ პირობებში ეკონომიკის ზრდას დააჩქარებდა, ვინაიდან საგადასახადო და საბიუჯეტო სექტორები ერთიანი ფისკალური პოლიტიკის ნაწილს წარმოადგენენ.

დასკვნა

რეზიუმეს სახით შეგვიძლია დავასკვნათ რომ საქართველოს მთავრობამ ეგრეთ წოდებული მოგების გადასახადი ე.წ. „ესტონური მოდელი“ შემოიღო. „ესტონური მოდელის“ დანერგვამ მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარებას შეუწყო ხელი. თავად ესტონეთში რეფორმის შედეგები გასაოცარია, ვინაიდან ხანგრძლივ პერსპექტივაში მაკროეკონომიკური პარამეტრები მნიშვნელოვნად გაუმჯობესდა. თუმცა, საქართველოში რეფორმა უამრავ ფაქტორთან და მოსაზრებასთან იყო დაკავშირებული. რეფორმამ ქვეყანას მყისიერი შედეგი ვერ მოუტანა, თუმცა ინვესტორებისადმი მისი იმიჯის ნაწილად კვლავ რჩება. უახოეს და ხანგრძლივ პერსპექტივაში რეფორმამ ქვეყანას სტაბილური ეკონომიკური ზრდა უნდა

მოუტანოს, მაგრამ უეცარ შოკს მოთხოვნა-მიწოდების ჯაჭვის ძირეული შეცვლა შეუძლია, როგორც ეს კოვიდ-19-ის შემთხვევაში მოხდა. გათვლებისა და შეფასებების გაკეთებდამდე ჯერ კიდევ შორია. ქვეყნის მიერ აქციზის გაზრდის გადაწყვეტილება ნეგატიურად იქნა შეფასებული, მაშინ როდესაც შემოსავლების კლება ადმინისტრაციული და ბიუროკრატიული ხარჯების შემცირებით უნდა დაბალანსებულიყო, რაც მთავრობის მოქმედებას საზოგადოებისა და ბიზნესის საქმიანობაში ჩარევის ზოგიერთ ასპექტში უფრო მოქნილს გახდიდა. ამავდროულად, სასურველია დაინტერესებულმა მხარეებმა სათანადო მოლოდინები და პროგნოზები იქონიონ და რესურსების ხარჯვიდან მაქსიმალური სარგებელი მიიღონ. რეფორმის განხორციელებას დრო და ფისკალური დანახარჯები ახლავს თან, ხოლო სწორ მოლოდინს ილუზიების გაფანტვა შეუძლია, თუ ის პოლიტიკური გავლენისგან თავისუფალია. სწორედ ამიტომ, რეფორმისადმი მოლოდინები მთავრობის, ბიზნესისა და საზოგადოების მხრიდან გაზვიადებული ჩანს.

ბიბლიოგრაფია:

1. EPRC. 2020. "Economic Policy Research Center." <http://eprc.ge>. May 1. Accessed 04 19, 2021. http://eprc.ge/index.php?m=11&news_id=239. [უკანასკნელად გადმოწმდა 11.04.2021];
2. Forbes Magazine, 2009. Forbes. March 11. Accessed 04.11.2021. <https://www.forbes.com/global/2009/0413/034-tax-misery-reform-index.html?sh=568d2a8143b3> [უკანასკნელად გადმოწმდა 11.04.2021];
3. Formaini, Robert. "Theory of Free International Trade." Economic Insights: Federal Reserve Bank of Dallas 3-9, 2013;
4. Georgian Tax Code, 2018. 2018. www.matsne.gov.ge. March 23. Accessed 04 21, 2021. <https://www.matsne.gov.ge/en/document/view/1043717?publication=152>. [უკანასკნელად გადმოწმდა 11.04.2021];
5. Geostat.ge. 2020. [geostat.ge](http://www.geostat.ge). 12 9. Accessed 04 13, 2021. http://www.geostat.ge/?action=page&p_id=2230&lang=geo;
6. GeoStat.ge. 2020. <http://www.geostat.ge>. 12 09. Accessed 03 31, 2021. http://www.geostat.ge/?action=page&p_id=2230&lang=geo. [უკანასკნელად გადმოწმდა 11.04.2021];
7. Nika Gilauri, Practical Economics. London: Palgrave Macmillan. 2017;
8. Practical Economics: Economic Transformation and Government Reform in Georgia 2004–2012. London: Palgrave Macmillan. 2017;
9. Government of Georgia. 2016. Government of Georgia, Budget Monitory, 2016. Tbilisi: mof.ge;
10. Gregorio, Jose De , and Jong-Wha Lee. 1998. "How does foreign direct investment affect economic growth?" Journal of international Economics 45 (1): 115-135;
11. Mark Kantsukov, and Priit Sander. "A LESSON IN VALUATION FROM ESTONIA: THE DIFFERENCE BETWEEN THE FUNDAMENTAL VALUE OF EQUITY UNDER DISTRIBUTED AND TRADITIONAL PROFIT TAXATION SYSTEMS." BUSINESS: THEORY AND PRACTICE. 2018;
12. Markus Leibrecht, and Christian Bellak. "Do low corporate income tax rates attract FDI? – Evidence from Central- and East European countries." Applied Economics, 41 2691–2703. 2009;
13. Livny, Eric, and Maya Grigolia. <http://iset-pi.ge>. 12 09. Accessed 03 25, 2021. <http://iset-pi.ge/index.php/ka/iset-economist-blog/entry/estonia-inspiring-georgian-reformers-1>, 2016;
14. Giorgi. Maldzigashvili, Governing for Growth in Geogria, Governing for Development. Report, Tbilisi: USAID in Georgia. 2019;
15. Masso, Jaan, Jaanika Meriküll, and Priit Vahter. "Gross Profit Taxation Versus Distributed Profit Taxation and Firm Performance: Effects of Estonia's Corporate Income Tax Reform.", 2011;
16. ministry of finance. Fiscal Policy and EU practice. Tbilisi: Ministry of Finance. 2016. <https://mof.ge/images/File/public%20finances%20in%20Geo/Fiscal%20Governance%20%20study%20GEO%20saboloo.pdf>. [უკანასკნელად გადმოწმდა 12.04.2021];
17. MoF. 2021. matsne.gov.ge - Georgia Tax Code. March 23. Accessed 03 25, 2021. <https://www.matsne.gov.ge/en/document/view/1043717>. უკანასკნელად გადმოწმდა 11.04.2021];
18. OECD. 2014. Fundamental principles of taxation. Paris: OECD Publishing;
19. OECD. 2020. Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience. Paris: OECD Publisher;
20. PMC Research Centre. 2016. Regulation Impact Assessment - Profit Distribution Model so called Estonian Model. Tbilisi: PMC Research Centre. https://idfi.ge/public/upload/Meri/Tako%20Iakobidze/november_8_ppd_workshop_idfi__pmcg_presentation.pdf. [უკანასკნელად გადმოწმდა 11.04.2021];
21. PwC. Doing Business and Investing in Georgia. Tbilisi: PwC. 2019. https://www.pwc.com/ge/en/assets/pdf/Doingbusiness_2019_Final.pdf. [უკანასკნელად გადმოწმდა 12.04.2021];
22. PwC, and World Bank. 2020. Paying Taxes Index. Brussels: World Bank Group;
23. PwC, and World Bank. 2016. Paying Taxes Index. Brussels: World Bank Group;
24. Vahter, Priit, Jaanika Meriküll, and Jaan Masso. 2011. "Gross profit taxation versus distributed profit taxation and firm performance: effects of Estonia's corporate income tax reform." Working Papers of Eesti Pank. No. 2/2011 3-48.