

ВОПРОСЫ РАЗВИТИЯ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ
НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ГРУЗИИ

ДЖАНГИРЯН Д. Е.

Постоянный рост потребностей государства в финансовых средствах требует бесперебойного механизма сбора налогов. Часто на практике выявляется снижение объема налогов и других обязательных платежей физических и юридических лиц, что на сегодняшний день является актуальным для обеих сторон финансовых отношений – государства и общества в целом. Поэтому в мировом масштабе принимается целый ряд мер, направленных на то, чтобы найти баланс между повышением доходов от налоговых сборов и обеспечением устойчивого роста. Однако следует заметить, что не может быть единых, универсальных для экономик разных стран равнозначных параметров налогового бремени – налоговых пределов и оптимума. Применительно ко многим современным развитым странам этот вывод имеет отношение и к параметрам известной «кривой Лаффера» – 35–40 % к валовому национальному продукту с точкой налогового оптимума 37,5 %, рассчитанным еще в 70-х годах для экономики США, но до сих пор принимаемым многими специалистами в качестве базы для сравнительной оценки налоговой нагрузки.¹

Исходя из сказанного, чтобы составить представление о налоговой политике, взимаемости налогов и эффективности налоговой системы Грузии, следует дать анализ всех видов налогов в Грузии.

На основе анализа совокупных налоговых поступлений и экономического роста было выявлено, что в Грузии в 2013 году

¹Никитин С.М. *Налогообложение в развитых странах* (Финансовый менеджмент, 2007, №4).

налоговые поступления и экономический рост имели тенденцию к снижению, и в 2013 году налоги были уплачены не полностью.

Помимо этого в 2013 году правительство Грузии в Государственном бюджете 2014 года предусматривало поддержку 600 тыс. граждан с низкими доходами благодаря возврату необлагаемого минимума. С этой целью с 1 апреля 2014 года на веб-странице Службы доходов министерства финансов Грузии была активизирована специальная форма деклараций, заполнением которой начинается процедура возврата необлагаемого минимума².

На 1 июля 2014 г. около 460 тыс. физических лиц заполнили эти специальные формы деклараций министерства финансов Грузии. А по данным на 27 июня того же года было возвращено 122,1 млн лари (69 млн долларов).

Гражданам Грузии будет возвращено до 360 лари (203,4 доллара) в виде необлагаемого минимума, начисленный доход с которых в 2013 году не превышал 6 тыс. лари (3 571 дол-ларов). При расчете налоговых поступлений в начале будущего года предусмотрен возврат около 180-200 миллионов лари (107,1–119 млн долларов) необлагаемого минимума, что подразумевает возврат части подоходного налога, оплаченного лицами, получающими низкую зарплату. Максимум через три месяца после заполнения декларации гражданам будет возвращен необлагаемый минимум. Эта процедура также повлияет на объем налоговых поступлений. Вышесказанное явствует о том, что налоговая система Грузии нуждается в пересмотре в силу недостаточных налоговых поступлений.

В настоящее время в Грузии действует довольно-таки льготная налоговая система, что, с одной стороны, создает благоприятные условия для бизнеса, а с другой – сокращает налоговые поступления в бюджет, последнее же очень важно для любого государства. Вслед за анализом динамики налоговых поступлений, налогового законодательства Грузии, а также

² <http://www.georgiatimes.info>

динамики роста и объема нами были изучены все типы налогов в отдельности, в результате чего были выявлены соответственные налоги и сферы, которые нуждаются в совершенствовании.

Акцизный налог

Акцизы являются налогами, налагаемыми на специальный перечень товаров. Товары, облагаемые акцизами, обычно обладают общей характерной чертой: спрос на эти товары малоэластичен по отношению к уровню дохода. Акцизы устанавливаются обычно на высокорентабельные товары для изъятия в доход государства части сверхприбыли, которую получают производители подакцизных товаров, и восполнения государственного бюджета.

Как и большинство налогов, акцизы имеют две основные функции: фискальную и регулирующую. В большинстве развитых стран регулирующая функция акцизов является главенствующей, поскольку основной упор при налогообложении делается на налоги с дохода, что обусловлено социальной справедливостью. Косвенные налоги, к которым относятся акцизы, имеют регрессивный характер и поэтому их широкое применение считается нецелесообразным.

В международной практике в основе налогообложения подакцизных товаров и определения ставок налогов лежат так называемые отрицательные экстерналии—дополнительные издержки в виде расходов государственных бюджетов всех уровней вследствие производства тех или иных товаров. Если правительство не терпит таких издержек, то сколь «греховной» бы не была та или иная продукция, она не являлась бы объектом акцизного обложения.

К примеру, сигареты входят в число таких товаров, в силу чего рекомендуем увеличить ставку акцизного налога, что приведет к снижению потребления табака. Широкое использование табака невыгодно как для населения, так и для государства, поскольку:

1) ухудшение здоровья курильщиков приводит к дополнительным расходам на медицинское обслуживание,

покрываемым за счет бюджета;

2) ухудшение здоровья курильщиков приводит к дополнительным бюджетным расходам в связи с оплатой отпусков по болезни.

То есть введение акцизного налога на сигареты одновременно сократит государственные расходы и обеспечит налоговые поступления в бюджет.

При внедрении новых налоговых ставок или расширении налоговой базы государство может столкнуться с противоположным результатом – с контрабандой, во избежание чего, на наш взгляд, ставку на акциз следует повышать в течение трех лет.

Как известно, в настоящее время Грузия является одним из мировых лидеров в виноделии. По данным Национального агентства вина в 2013 году в Грузии было произведено 10 млн литров вина, из которых 1 миллион 488 тысяч литров было продано на экспорт, и с каждым годом доля экспорта растет на 20 %³.

За одно полугодие 2014 года объем экспорта грузинского вина увеличился на 136% по сравнению с аналогичным периодом прошлого года, и так как рекомендуется применять акциз лишь при импорте и производстве, то внедрение акциза на вино не очень сильно отразится на виноделии в Грузии.

С учетом международного опыта по введению акциза на вино рекомендуется ввести акцизы на импортные и произведенные в Грузии вина. Если учесть, что в 2013 году в Грузии было произведено 10 млн литров вина и 1 миллион 488 тысяч литров было продано на экспорт, а также принять во внимание объем импортного вина, то введение акциза в размере 10%, но не менее чем 0,5 лари за литр обеспечит миллионные доходы государственному бюджету. В настоящее время большинство стран ограничило список подакцизных товаров табаком, алкоголем и определенным ассортиментом

³www.nwa.ge (National Wine Association)

нефтепродуктов. Доходы от этих товарных групп высоки, круг их производителей сравнительно узок и большинство товарных категорий четко определены.

На наш взгляд, введение акциза на вышеперечисленные товары обеспечит желательные налоговые поступления, поскольку акцизный налог сравнительно легче ввести и проследить за его уплатой.

Налог на прибыль

Прибыль является основным внутренним источником формирования финансовых ресурсов организации. Это обобщающий показатель, наличие которого свидетельствует об эффективности производства, о благополучном финансовом состоянии, характеризующем конкурентоспособность организации, ее платежеспособность, выполнение обязательств перед государством и другими организациями.

Однако возможности получения прибыли ограничены издержками производства и спросом на произведенную продукцию. На уровень прибыли также оказывают влияние внешние и внутренние условия хозяйственной деятельности.

К внешним условиям можно отнести инфляцию, изменения законодательства в области налогообложения, оплаты труда работников и т.д. Внутренние условия деятельности организации также влияют на формирование прибыли. Например, рост заработной платы работников и страховых взносов может привести к уменьшению прибыли организации.

Полученная организацией прибыль распределяется между государством, собственниками организации и самой организацией. Взаимоотношения организаций с государством строятся на основе налогообложения прибыли. При этом налогом на прибыль облагается не та прибыль, которая формируется по правилам бухгалтерского учета, а налогооблагаемая прибыль, исчисляемая организациями на основе данных налогового учета.

Налог на прибыль – прямой пропорциональный налог, т.е. его сумма находится в прямой зависимости от финансового результата деятельности организации. Это означает, что

теоретически организации выступают реальными плательщиками этого налога, т.е. данный налог не перекладывается на конечного потребителя продукции как при косвенном налогообложении.

Налог на прибыль широко применяется в практике налогообложения в странах с рыночной экономикой и играет важную роль в развитии государства. Он позволяет государству активно влиять на экономические процессы посредством успешного применения налоговых рычагов. Этот налог достаточно эффективно используется при регулировании инвестиционной активности, развитии малого бизнеса, привлечении в страну иностранного капитала путем предоставления государством разных льгот и установления налоговых ставок.

Помимо этого налог на прибыль служит важным инструментом регулирования экономики. Именно налогообложение прибыли позволяет государству широко использовать налоговые методы в регулировании экономики и иметь существенный источник доходов бюджета, эффективно влиять на инвестиционные потоки и процесс наращивания капитала.

Как во всех странах, так и в Грузии налог на прибыль играет важную роль в ряду государственных налогов. Налог на прибыль составляет примерно 13% от всех налоговых поступлений, но в 2013 году налоговые поступления по налогу на прибыль снизились на 5,22%, что было связано с понижением уровня экономического роста и наличием льготных режимов. Такая тенденция к снижению вызывает тревогу. Исходя из этого, следует принять меры, направленные на увеличение налоговых поступлений по налогу на прибыль.

Поскольку налог на прибыль имеет несколько льготный характер, следует рассмотреть все льготы, особенно те, которые освобождают от налога на прибыль. Например, согласно статье 99, пункту “у” Налогового Кодекса Грузии, до 1 апреля 2026 года прибыль от оказания гостиничных услуг предпринимательскими

субъектами туристической зоны освобождается от налога на прибыль.

Но с учетом того, что по данным национальной статистической службы Грузии в 2013 году посетили 3,5 млн туристов, и эта цифра в среднем растет на 30%, можно заключить, что гостиничный бизнес является довольнотаки прибыльным.

Применение льгот в отношении гостиничного бизнеса в Грузии экономически целесообразно, поскольку туризм является стратегическим преимуществом Грузии. Однако, на наш взгляд, использовать льготы следует в виде частичного освобождения, а не 100% освобождения от налогов, а именно 7-10%-ю ставку на прибыль, полученную от гостиничных услуг, оказанных в туристической зоне.

Подходный налог

Подходный налог является одним из важнейших налогов, так как этот налог составляет 28% всех налоговых поступлений.

С 2008 г. подходный налог был объединен с социальным. Социальный налог в 2004 году составлял 33 %, а с 2005 г он был снижен до 20 %. При их объединении в 2008 году суммарная величина составила не 32 %, а 26,6 %, поскольку расчет производился с учетом разных баз. И сразу же ставка была снижена вначале до 26 %, потом – до 25 %, а после событий 2008 года – до 20 %. Более того, первоначально в законе предусматривалось дальнейшее снижение этого показателя до 15 % уже к 2012 г. Но в редакции налогового кодекса 2010 года этот срок был сдвинут – в 2013 году было запланировано снижение до 18 % и лишь в 2014 году – до 15 %. С 2008 г. подходный налог в Грузии имеет плоскую ставку – 20 %. На наш взгляд, следует применять прогрессивную ставку, это имеет место в Бразилии, Китае, Индии, США, Японии и иных европейских странах. Прогрессивная (нелинейная или непропорциональная) шкала налогов, при которой чем больше доход, тем большую долю надо отдать государству в виде налогов, это не социалистическая блажь, а необходимое условие сбалансированности и устойчивости экономики, ее инвестиционной емкости, со-

циальной устойчивости и социальной справедливости. Прогрессивная шкала налогов является необходимым условием сбалансированной рыночной экономики и экономического роста. Поэтому во всех странах с высокой производительностью труда прослойка общества с высоким материальным достатком отдает государству в виде налогов гораздо большую долю (до 50 – 60%) своих доходов, чем бедный и средний класс, а бедный класс вообще освобождается от налогов. Например, 80% федерального бюджета США обеспечивается налогами, взимаемыми с 20% имеющих высокие доходы граждан. Если бы в США использовалась наша плоская шкала налогов и такие же налоги взимались бы с представителей богатой прослойки, то их государственный бюджет сократился бы в 2,5 раза по сравнению с нынешним, и США перестали бы быть великой державой. В Армении также используется прогрессивная шкала при определении ставки подоходного налога. Согласно статье 10 Закона о подоходном налоге Республики Армения подоходный налог облагается следующими прогрессивными ставками (1GEL= 230AMD):

Месячный доход	Ставка налога
До 120000 AMD	24,4%
120000-2000000 AMD	29280 + 26% * суммы, превышающей 120000 AMD
Более 2000000 AMD	518080 + 36% * суммы, превышающей 2000000 AMD

На наш взгляд, следует применять прогрессивную шкалу, которая будет дифференцировать доходы и будет более справедливой. То есть люди с высокими доходами будут платить больше, так как они зарабатывают больше. Тем самым поддержка бедного класса обеспечивается налогами богатого класса. Нами конкретно рекомендуется следующая шкала:

Месячный доход	Ставка налога
до 400 лари	12%

400-1000	20%
1000- 7000	26%
Более 7000	32%

На первый взгляд такое внедрение налоговых ставок может способствовать распространению теневой экономики, так как при большей для граждан с высокими доходами ставке последние будут скрывать свои большие доходы и вообще не будут платить государству. Но во всех странах никто не хочет платить налоги, особенно богатые слои общества, так как основная налоговая нагрузка ложится на них. Следует заметить, что всех и особенно граждан с высокими доходами платить налоги заставляет государство.

Для того, чтобы грузинские граждане, имеющие высокие доходы, не уклонялись от уплаты налогов, следует ужесточить систему взимания налогов.

Налог на добавленную стоимость (НДС)

С тех пор, как были введены налог на добавленную стоимость и акцизы в налоговой системе, косвенные налоги стали занимать главенствующую позицию при мобилизации доходов в бюджет. НДС товаров, реализуемых в Грузии, превышает все налоговые доходы и стоит на первом месте. Итак, немаловажно указать на то, что НДС играет важную роль при формировании доходов государственного бюджета Грузии. Для подтверждения сказанного достаточно отметить, что в 2013 году объем поступлений по НДС составил 2847,8 лари или 45% от всех налоговых поступлений.

Помимо этого НДС имеет важное фискальное значение, являясь при этом существенным источником пополнения доходов бюджета. Немаловажен и тот факт, что НДС выполняет и регулирующую функцию с помощью воздействия на механизм ценообразования. И все же львиную долю бюджета составляют два ключевых налога – на прибыль и НДС, характеризующие здоровье экономики. В основном на НДС приходится более 40% доходов. Этот налог является сложнейшим в администрировании,

так как длинная цепочка начисления НДС не позволяет фискалам оперативно отслеживать налог. К тому же НДС является самым «криминальным» налогом в силу того, что половина правонарушений в налоговой сфере связана именно с ним. Для бизнеса НДС, пожалуй, наиболее неприятный налог ввиду высокой ставки, сложной отчетности и мучительной процедуры возврата. Теоретически НДС есть более прогрессивный и правильный налог, чем налог с продаж, с оборота или акциз. Но эта правильная теоретическая модель может работать лишь в случае, если в стране НДС платят все и по одной ставке. Если в цепочке контрагентов окажется хотя бы один, имеющий льготы, то часть НДС в бюджет не поступит. Чтобы как-то бороться с этим, на сегодняшний день предлагается ввести солидарную ответственность – в цепочке контрагентов честно работающие предприятия будут в ответе за тех, кто с помощью льгот присвоил себе НДС.

Поскольку НДС является стратегическим налогом, государства при предоставлении льгот должны быть весьма предусмотрительны.

В настоящее время в Грузии введена система *taxfree*, по которой иностранные граждане в случае отъезда из страны могут получить компенсацию налога на добавленную стоимость. Эта система, как считают в Грузии, позволит привлечь в страну больше туристов и будет способствовать развитию торговли в целом. НДС в Грузии составляет 18 %, однако иностранцы на границе смогут получать только по 15 % от стоимости товара. Возврат НДС возможен, если на купленные в Грузии товары будет выписан специальный чек. Эти чеки будут выдавать лишь некоторые магазины в стране. Кроме того, возврат НДС невозможен при покупке золота, транспортных средств, скоропортящихся продуктов. Введение порядка возврата НДС на границе является весьма позитивным решением, и этот порядок действует на территории большинства развитых стран мира.

Однако рассмотрение льгот по НДС приводит к заключению, что, с одной стороны, при импорте НДС не взимается, а

его выплата задерживается до продажи этих товаров, с другой – НДС возвращается на границе. Кроме того, статьи 167 и 168 Налогового кодекса Грузии предусматривают довольно распространенный ряд транзакций, освобожденных от налога соответственно с правом на зачет и без права на зачет.

Целесообразно пересмотреть и сократить налоговые льготы по НДС, так как в 2013 году налоговые поступления по НДС сократились на 5,22 % по сравнению с 2012 годом, что является тревожным фактом, так как НДС – основной источник бюджета.

Налог на туризм

Грузия является одним из региональных лидеров туризма. В 2013 году около 5 млн человек посетили Грузию, население которой составляет около 4,5 млн человек.

Грузинские туроператоры заинтересованы в привлечении отдыхающих из России и стран СНГ. Пока Россия занимает четвертое место по количеству туристов в Грузии, но в перспективе при нормализации двусторонних отношений и улучшении туристического сервиса поток туристов из РФ может возрасти.

Исходя из того, что у Грузии есть неплохие шансы занять свое место в числе туристических стран мира (разнообразие природы создает все условия для развития туризма — море, горы, лечебные курорты, минеральные воды) и что Грузия нуждается в непосредственных налоговых поступлениях, целесообразно ввести налог на туризм, который широко распространен в развитых странах.

В 2014 г. наследный принц Дубая подписал указ, согласно которому всем туристам, останавливающимся в отелях, апартаментах или частных домах, придется платить новый налог. Указ вступил в силу 31 марта 2014 года. Размер туристического налога будет зависеть от класса отеля или апартаментов. Номер в пятизвездочном отеле обойдется туристу дополнительно в 5,5 долларов США в сутки, за отель 4* придется доплатить 4,1 доллара, за отели 3* и апартаменты категории «Standart» – по 2,7 доллара. Ответственность за взимание туристического налога

несет администрация отелей и апартаментов, так что туристам штрафы не грозят.

А уже с 1 июня 2014 г. в Египте взимается с прибывающих в страну туристов так называемый налог на развитие. Туристам, приехавшим в Александрию, Южный Синай, Хургаду, Луксор и Асуан, придется заплатить по \$7. Пассажиры рейсов, прибывающих в расположенный на Красном море Марса-эль-Алам, от уплаты налога будут освобождены. Туристический налог будет действовать в течение полугода, при этом с 1 мая 2014г. стоимость египетских виз возросла с \$15 до \$25.

В Испании с 1 ноября 2012 применяется новый туристический налог – CityTax, который необходимо оплачивать непосредственно в отеле. Налог не распространяется на детей до 16 лет включитель но и будет взиматься с постояльцев местных отелей максимум за 7 ночей пребывания. Сумма налога зависит от категории отеля (с человека за ночь).

	г. Барселона	Другие регионы Каталонии
Отель 5*/5* де люкс	2,5 €	2,5 €
Отель 4*/4* +	1,25 €	1 €
Другие средства размещения	0,75 €	0,50 €

Как видим, налог на туризм взимается даже за ночь, проведенную в отеле, но так как Грузия является не столь дорогим туристическим регионом и сюда приезжают туристы со средними или низкими финансовыми ресурсами, то здесь следует применять опыт Египета, то есть взимать налог на туризм за каждый приезд в страну.

Если учесть количество туристов и годовой темп роста туризма, то можно заключить, что туристический налог обеспечит десятки миллионов лари государственному бюджету и частично решит проблему нехватки государственного бюджета.

Введение налога на туризм не может сказаться на объеме туризма, так как сумма предлагаемого налога незначительна. Стабильные налоговые поступления играют важнейшую роль в обеспечении устойчивого роста экономики любой страны. Исходя из сказанного, анализ налоговых поступлений, является одной из насущных проблем экономического роста тех или иных стран, в том числе и Грузии.

ՎՐԱՍՏԱՆԻ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՕՐԵՆՍԴՐՈՒԹՅԱՆ ԶԱՐԳԱՑՄԱՆ ԵՎ ԿԱՏԱՐԵԼԱԳՈՐԾՄԱՆ ՀԱՐՅԵՐ

ԶԱՆԳԻՐՅԱՆ Դ. Ե.

Ամփոփում

Հարկային կայուն մուտքերի ապահովումը յուրաքանչյուր տնտեսության զարգացման գրավականն է: Այս առումով որևէ պետության համար կարևորագույն նշանակություն է ստանում հարկային օպտիմալ բեռի ապահովումը: Սակայն տարբեր երկրների համար հնարավոր չէ սահմանել հարկային բեռի միևնույն օպտիմալ մակարդակը, հետևաբար, յուրաքանչյուր երկրի համար անհրաժեշտ է կատարել առանձին վերլուծություն՝ հաշվի առնելով տվյալ երկրի սոցիալ-տնտեսական առանձնահատկությունները:

Վրաստանի հարկային համակարգի արդյունավետության և հարկային մուտքերի դինամիկայի վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ 2013 թ. Վրաստանի հարկային մուտքերը նվազման միտում են ունեցել, և բյուջեի հարկային մուտքերի պլանը չի կատարվել:

Նկատի ունենալով 2013 թ. արդյունքները՝ անհրաժեշտ է փոփոխություններ կատարել գործող հարկատեսակներում և կիրառել նոր հարկատեսակ՝ տուրիզմի հարկ: Այն է՝ հարկել Վրաստան մուտք գործող յուրաքանչյուր տուրիստի՝ հաշվի առնելով նրա եկամտի միջին մակարդակը:

AMMENDMENT ISSUES IN GEORGIAN TAX LEGISLATION

D. JHANGIRYAN

Abstract

The present paper studies the primary tax types effective in Georgia. Based on his analysis of tax revenue dynamics combined with international best practice, the researcher makes a number of recommendations and suggests imposing a new tax type due to the specific climate of Georgia.