

Григалашвили Ека Гивиевна

докторант Тбилисского государственного университета,
менеджер аудита и консалтинга
ООО «Группа Финансового Управления»
dom-hors@mail.ru

РЕЗУЛЬТАТЫ РЕФОРМЫ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ ГРУЗИИ И ПЕРСПЕКТИВЫ ЕЕ РАЗВИТИЯ

Аннотация:

Для совершенствования налоговой системы Грузии важно, чтобы она основывалась на следующих принципах: достижение адекватности налоговой системы существующим экономическим условиям с той целью, чтобы Налоговый кодекс стал реально действующим законодательным актом, а налоги – реально исчисляемыми и выплачиваемыми в бюджет; резкое снижение мотивации уклонения от уплаты налогов и коррупционных сделок; ориентированность системы на содействие экономическому развитию путем стимулирования инвестиций; налогоплательщики и государственная администрация должны строить налоговые отношения на принципах равноправного партнерства; каждый налог должен иметь твердую мировоззренческую платформу, а также четко выраженную цель и назначение; налоги и правила их администрирования не должны нарушать основные права человека, в том числе экономические и социальные. Усредненный показатель налоговой нагрузки должен быть разумным и допустимым для налогоплательщика. Введение налога должно основываться на принципе экономической целесообразности и приносить прогнозируемые и оправданные долгосрочные результаты. Введение налога для достижения краткосрочного фискального или иного логического результата не допускается, если очевидно, что в среднесрочной или долгосрочной перспективе он превратится в фактор, препятствующий экономическому развитию. Налог должен быть стабильным, чтобы налогоплательщик имел возможность для долгосрочного планирования своей деятельности. Процедуры внесения изменений в налоговое законодательство, а также вступления в силу принятых изменений должны быть строго регламентированы.

Ключевые слова:

налоговой системы, результаты реформы, Налоговый кодекс, социальный налог, подоходный налог, налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, акциз, налог на импорт, налог на собственность.

Grigalashvili Eka Givievna

D.Phil. applicant of Tbilisi State University,
Audit and Consulting Manager
at the Group of Financial Management, Ltd.
dom-hors@mail.ru

RESULTS OF THE TAX SYSTEM REFORM IN GEORGIA AND PROSPECTS OF ITS DEVELOPMENT

Summary:

For advancement of the tax system of Georgia it is essential the taxation to be grounded by the following principles: correspondence with the existing economic conditions in order the tax code to become actually effective enactment, and taxes to be actually calculated and paid to the budget; dramatic decline in motivation of tax evasion and corrupt deals; focus on the encouragement of the economic development by investment incentives; taxpayers and state administration should build tax relations based upon principles of equal partnership; every tax should have a clearly expressed goal and purpose; taxes and rules of tax management should not entrench on human rights, including economic and social ones; an average tax burden should be reasonable and tolerable for a taxpayer; imposition of a tax should be economically reasonable, while the long-term results are to be predictable and justified; imposition of a tax for a short-term fiscal or other logical result should not be accepted, if it is clear that in the medium- and long-term perspective it will turn into a factor impeding the economic development; taxation should be sustained, so that a tax-payer may make long-term planning of the activities; any amendments to the tax legislation as well as procedures of enactment of those amendments should be strictly regulated.

Keywords:

tax system, results of the reform, tax code, social tax, income tax, profits tax, value added tax, excise, import tax, property tax.

В государственном механизме распределения доходов решающее значение имеют: налогообложение; введение, установление и отмена налогов; оправдание видов налоговых ставок и льгот, которые играют значительную роль в формировании государственного бюджета. Исходя из этого, налоги исполняют фискальную, социальную и регулирующую функции.

Изучение отраслевых структур налоговых доходов, установление их оптимальной структуры, проведение правильной налоговой политики и совершенствование бюджетного процесса являются одними из главных экономических проблем Грузии, от решения которых значительно зависит формирование бюджетных доходов страны и ускорение дальнейшего развития всех слоев данной системы. Совершенствование структуры налоговых доходов, разъяснение вопро-

са налогового груза и улучшение прогнозирования фискальной базы страны играют значительную роль в вопросе мобилизации программ налоговых доходов государственного бюджета.

Налоговая система Грузии, до осуществления реформы, в частности, к концу 2003 г. являлась довольно сложной и неэффективной, где ответственность и полномочия были дублированы и разбросаны по разным ведомствам. Существовало несколько государственных органов, которые несли ответственность за администрирование налогов: Налоговый Департамент, Таможенный Департамент и Дорожный Департамент. Между ними не было практически никакой координации. Кроме того, функция борьбы против финансовых преступлений была распределена и дублирована в трех ведомствах: в министерствах Внутренних Дел, Госбезопасности и Финансов. А это означало, что практически не существовало единого ответственного лица, и это отрицательно сказывалось на налогоплательщиках. В течение этого периода широко была распространена практика предварительного сбора налогов, которая в основном применялась по отношению к крупным и средним налогоплательщикам. Руководители налоговых органов высшего и среднего ранга, исходя из плана исполнения, оказывали давление на налогоплательщиков, чтобы они заплатили больше, чем было их налоговое обязательство. С точки зрения выполнения плана главным приоритетом был центральный бюджет, потом шли фонды, входящие в центральный бюджет и местные бюджеты. Налогоплательщиков вынуждали платить в виде налога на добавленную стоимость, поскольку он полностью являлся доходом центрального бюджета.

Из-за «предварительных платежей» и «перенаправлений» статистика налоговых доходов была искажена и не соответствовала реальной налоговой базе. В результате искаженного законодательства, администрирования и коррупционной системы, формировалась налоговая система, имеющая в соответствии с законодательством формальный характер. В реальности вид, качество и сроки уплаты налогов определялись соглашением сотрудников налоговых органов. Объем налоговых обязательств плательщика определялся на основе влияния его покровителя, что уничтожало конкурентную среду и создавало ситуацию выполнения бюджета только на бумаге. Эти проблемы необходимо было устранить путем решения таких задач, как: изменение и совершенствование законодательной базы; адекватное институциональное устройство; формирование четкой системы управления человеческими ресурсами; модернизация инфраструктуры.

Новый Налоговый кодекс, который вступил в силу на территории Грузии с 1 января 2005 г. отражал следующие изменения [1]:

Социальный налог. С 1 января 2005 г. для работодателя ставка социального налога уменьшилась с 31 до 20 %. Для физических лиц социальный налог в размере 2 %, который оплачивался из дохода сотрудника, был отменен, как и минимальный социальный налог 16 лари. С 1 января 2008 г. социальный налог был полностью аннулирован.

Подоходный налог. До 1 января 2005 г. ставка подоходного налога была прогрессивной и дифференцированной (таблица 1).

Таблица 1 – Ставки подоходного налога

Сумма налогооблагаемого дохода	Ставка налога
9 лари в месяц	0 %
до 200 лари	12 % налогооблагаемого дохода
с 201 до 350 лари	24 лари + 15 % дохода выше 200 лари
с 351 до 600 лари	46,5 лари + 17 % дохода выше 350 лари
601 и больше лари	89 лари + 20 % дохода выше 600 лари

Целью прогрессивной ставки подоходного налога являлось предоставление льгот налогоплательщику с низким уровнем доходов и тем самым достижение вертикальной справедливости. Однако вышеуказанная шкала доходов реально не решала поставленную задачу. Месячный минимум в 9 лари, необлагаемый налогом, также вызывал трудности администрирования, так как налоговые вычеты предоставлялись только по основному месту работы. В тех случаях, когда налогоплательщик имел два или более места одновременно (а подобные случаи часто встречались), доход от неосновной работы облагался по максимальной ставке налога. По результатам года налогоплательщик должен был провести корректировку во время представления декларации, что создавало трудности и налогоплательщику, поскольку работодатель мог бы не знать о другой работе его сотрудника, который был обязан предоставить декларацию, что требовало дополнительных расходов. После реформы, с 1 января 2005 г. ставка подоходного налога стала единой, в размере 12 %, что, с одной стороны, упрощало процедуры расчета, декларирования и администрирования. С 1 января 2008 г. ставка подоходного налога выросла до 25 %, с 1 января 2009 г. – снизилась до 20 %; с 1 января 2013 г. ставка должна была стать 18 %, а с 1 января 2014 г. – 15 %. Однако, в связи с изменениями, внесенными в Налоговый кодекс Грузии (20.12.2012 г.) ставка налога остается 20 %. Вместо уменьшения налоговой ставки

с 1 января 2013 г. начал действовать необлагаемый минимум. Физическое лицо, чья налогооблагаемая сумма, полученная в виде зарплаты в течение календарного года, не превышает 6 000 лари, имеет право вычесть из этого дохода необлагаемую налогом сумму – 1 800 лари.

Налог на прибыль. С 1 января 2005 г. также был реформирован бухгалтерский учет налога на прибыль, который в настоящее время соответствует международным стандартам бухгалтерского учета (МСБУ). В частности, были разделены понятия безнадежных и подозрительных долгов, которые ранее были смешанными.

Сроки оплаты текущего налога были также изменены. Вместо 3 сроков оплаты (15 мая – 30 %, 15 августа – 30 %, 15 ноября – 40 %) были установлены 4 срока оплаты (15 мая – 25 %, 15 июля – 25 %, 15 сентября – 25 % и 15 декабря – 25 %). Это, с одной стороны, обеспечило ровное распределение доходов бюджета, а с другой – налогоплательщики получили большие возможности для использования финансовых ресурсов. С 1 января 2008 г. ставка налога на прибыль уменьшилась до 15 %. Данный момент должен способствовать росту доходности, привлечению инвестиций и созданию новых рабочих мест. Несмотря на это, в стране пока еще остался высокий уровень безработицы и низкий уровень жизни. Удобное географическое положение Грузии создает все предпосылки для создания свободных индустриальных зон, что позволит привлечь в страну прямые инвестиции и создать дополнительные рабочие места.

Налог на добавленную стоимость. Согласно новому Налоговому кодексу, ставка НДС уменьшилась с 20 до 18 %. В то же время обязательный для регистрации плательщика НДС в размере 100 000 лари лимит был сохранен.

Эта сумма была установлена исходя из количества НДС плательщиков и на основе анализа объема суммы, фактически оплаченной плательщиками. В частности, в 2003 г. только 22 % НДС-плательщиков имели годовой налогооблагаемый оборот больше, чем 100 000 лари, а суммы, перечисленные ими в бюджет, составляли 93 % от сумм, мобилизованных по этому налогу. Кроме того, несмотря на предел (лимит) обязательной регистрации НДС-плательщика, все они обязаны пройти регистрацию как НДС-плательщик, что дает возможность налоговой администрации лучше контролировать оборот налогооблагаемого товара. Надо отметить, что отменен 75 000 лари порог добавленной регистрации, который ограничивал добровольную регистрацию НДС-плательщиками тех лиц, у которых был оборот, меньше 75 000 лари. Соответственно, любое лицо может пройти добровольную регистрацию как НДС-плательщик. Это позволит новым компаниям получить зачет на НДС и увеличить ресурс оборота, а также позволит малым и средним предприятиям быть конкурентом крупного предприятия так, чтобы не нарушать цикл оплаты НДС.

В результате налоговой реформы была урегулирована система НДС-зачета. В частности, было отменено требование, что лицо, которое проводило эту работу и обслуживание, должно было платить его долг налога. В противном случае зачет отменялся, и плательщик облагался штрафом. Этим налогоплательщик был обязан контролировать выполнение налоговых обязательств поставщиков, что естественно, оказалось невозможно. Избыток зачетного НДС возвращается налогоплательщику на начисленную НДС в течение одного месяца со дня подачи заявления в налоговый орган. Другим НДС-плательщикам избыток зачетной суммы на НДС-сумму, начисленную в течение отчетного периода, будет учитываться в платежах будущих периодов или возвратится после трех месяцев. На фоне урегулирования системы зачета был отменен 90-дневный период определения времени операции НДС-обложения, который подразумевал появление обязательства НДС-оплаты к моменту его оплаты, но не позднее, чем за 90 дней.

Акциз. В целом основными причинами введения акцизов является получение дополнительной прибыли или/и уменьшение потребления отдельного товара. Согласно новому Налоговому кодексу был введен акциз на услуги связи, что вызвало значительное подорожание минутного тарифа и в связи с характером платежа (налога) стало грузом для потребителя. Во всем мире, кроме Грузии, акцизным налогом облачается товар, а не услуга. Обложение акцизом услуги полностью меняет смысл налога и он, по сути, является новым, лишь называемым акцизом.

Налог на импорт. С 1 сентября 2006 г. количество ставок таможенного налога сократилось до трех (0 %, 5 %, 12 %), и осуществилась либерализация международной торговли. В частности, нулевая ставка была внесена на все товары, кроме стройматериалов и продуктов сельского хозяйства. Соответственно, налогооблагаемая база сократилась на 90 %, что подразумевает отмену таможенного налога за 90 % товара, предусмотренного товарной номенклатурой.

Таможенный налог был отражен в Налоговом кодексе в виде налога на импорт, чем и закончился процесс отражения всех налогов в одном законодательном акте. Это было важно и в том смысле, что произошло унифицирование правил администрирования всех налогов.

Налог на собственность. В результате реформы налог за имущество (собственность), налог за землю и налог владельцев автотранспортных средств объединились в единый – на собственность. Целью данного изменения была оптимизация объекта налогообложения и четкое

определение, унифицирование правил и сроков подсчета и декларирования. Для физических лиц была введена адвалорная ставка. По причине того, что налог за собственность функционирует в местной системе налогообложения, его фискальное значение является небольшим.

В период налоговой реформы сформировалась эффективная система возвращения оплаченных налогов. А именно, вместо ранее существовавшей системы, которая подразумевала возвращение избыточно оплаченных налогов по соответствующим пошлинам и территориальным налоговым органам. Сформировался единый счет возврата, где аккумулируется часть текущих налогов (0,5 % текущих налоговых доходов, объем которых определяется министром финансов исходя из существующих тенденции), что обеспечивает существование его ресурсов в любое время. Кроме того, четко сформировались сроки возвращения избыточно оплаченных налогов, что составило 30 дней для экспорта и инвестиций и 3 месяца – в остальных случаях.

Сократились и гармонизировались сроки декларирования и оплаты налогов.

В таблице 2 приведена информация о ставках по различным видам налогов Грузии в период 2007–2013 гг.

Таблица 2 – Ставки по налогам в Грузии в период 2007–2013 гг.

№	Виды налогов	1 января 2007	1 января 2008	1 января 2009	1 января 2010	1 января 2011	1 января 2012	1 января 2013
1	Подоходный налог	12 %	25 %	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %
2	Налог на прибыль	20 %	15 %	15 %	15 %	15 %	15 %	15 %
3	НДС	0 %, 18 %	0 %, 18 %	0 %, 18 %	0 %, 18 %	0 %, 18 %	0 %, 18 %	0 %, 18 %
4	Акциз	диф.	диф.	диф.	диф.	диф.	диф.	диф.
5	Налог за имущество (собственность)	диф.	диф.	диф.	диф.	диф.	диф.	диф.
6	Социальный налог	20 %	-	-	-	-	-	-
7	Налог на импорт	0 %, 5 %, 12 %	0 %, 5 %, 12 %	0 %, 5 %, 12 %	0 %, 5 %, 12 %	0 %, 5 %, 12 %	0 %, 5 %, 12 %	0 %, 5 %, 12 %

В таблице 3 приведены цифры по налоговым поступлениям в общий (консолидированный) бюджет.

Таблица 3 – Налоговые поступления в общий (консолидированный) бюджет, млн лари

Наименование	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Налог на доход	43.0	153.0	268.7	290.7	385.9	526.7	1296.3	1118.9	1202.1	1551.0	1764.8
Налог на прибыль	82.2	101.1	161.6	210.3	341.1	554.8	592.1	517.7	575.9	832.2	850.9
Налог на добавленную стоимость (НДС)	404.6	406.9	661.4	987.4	1332.7	1973.7	2069.0	2051.7	2203.1	2784.3	3040.4
Налоговый				362.5	405.1	678.4	738.4	825.3	1061.6	1898.0	
Импорт				624.9	927.6	1295.2	1330.6	1226.4	1141.4	886.3	
Акциз	172.5	193.9	212.7	286.4	335.6	428.6	518.5	443.2	560.8	615.2	659.4
Налоговый				65.2	92.6	121.6	122.4	114.3	165.9	190.3	
Импорт				221.2	243.0	307.0	396.1	329.0	349.9	424.9	
Налог на имущество (собственность)	30.8	70.5	62.0	60.4	85.8	107.9	131.9	160.4	191.7	220.4	230.1
Социальный налог	134.7	222.7	402.2	428.8	502.8	722.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Другие налоги	31.8		19.9	24.0	33.1	25.4	93.0	61.0	64.0	38.4	35.3

Очевидно, что принятие нового Налогового кодекса в 2005 г. вызвало полное изменение налогового ландшафта: сократились налоги, урегулировались процедурные вопросы, коррупция устранилась, и исполнение Кодекса значительно улучшилось.

Подводя итоги налоговой реформы и анализируя перспективы развития налоговой системы Грузии, необходимо отметить, что совершенствование данной системы невозможно без правового развития. Это относится не только к налоговому законодательству, но и к правовому обеспечению всех сторон рыночных отношений.

Важно, чтобы налоговая система была основана на следующих принципах:

1. Достижение адекватности с существующей средой налоговой системы (Налоговый кодекс стал реально действующим законодательным актом, а налоги реально считались и платились в бюджет).

2. Значительное ослабление мотивов сокрытия доходов или коррупционных сделок.

3. Каждый налог должен иметь четко выраженную цель или назначение.

4. Налоги и правила их администрирования не должны нарушать основные права человека, в том числе экономические и социальные.

5. Введение налога должно быть экономически целесообразным, а долгосрочные результаты – предсказуемы и оправданы. Недопустимо введение налога с целью достижения кратковременного фискального эффекта или другого логического результата, когда очевидно, что в среднесрочной или долгосрочной перспективе он превратится в фактор, задерживающий экономическое развитие. Нельзя оправдать установление налогов, если возможность его администрирования подозрительна, а ожидаемый эффект – непредсказуемый. Режим администрирования должен быть прозрачным и максимально должен исключать возможности коррупционных действий.

6. Установленные налоги не должны нарушать обязательства, взятые международными соглашениями (контрактами).

7. Необходима максимальная гармонизация с действующим законодательством Грузии. Нормы и терминология налогового законодательства должны быть максимально однозначными (недвусмысленными) и соответствовать установленным действующим законодательством Грузии нормам и понятиям.

8. Процедуры внесения изменений в налоговом законодательстве, а также вступление в силу принятых изменений должны быть регламентированы.

Ссылки:

1. Налоговый кодекс Грузии. Тбилиси, 2013.

References:

1. *Tax Code of Georgia* 2013, Tbilisi.