დამტკიცებულია საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს პლენუმის 2011 წლის 18 აპრილის N81/3 დადგენილებით

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **const-LOGO** |  | **რეგისტრაციის N \_\_\_\_\_\_\_**  **მიღების თარიღი: \_\_ /\_\_ /\_\_** |
| „სასამართლოს მეგობრის“ მოსაზრება | | |
| „სასამართლოს მეგობრის“ მოსაზრების ფორმასთან დაკავშირებით, კითხვის, შენიშვნის ან რეკომენდაციის არსებობის შემთხვევაში შეგიძლიათ დაგვიკავშირდეთ ნომერზე +995 422-27-00-99 ან მოგვწეროთ ელექტრონული ფოსტის მეშვეობით მისამართზე: [const@constcourt.ge](mailto:const@constcourt.ge); ვებგვერდი: [www.constcourt.ge](http://www.constcourt.ge) | | |
| თუ რომელიმე პუნქტის შესავსებად გამოყოფილი ადგილი არ იქნება საკმარისი, შეგიძლიათ ფორმას დამატებითი გვერდი დაურთოთ. ყოველ დამატებით გვერდზე გადაიტანეთ იმ პუნქტის სათაური, რომელსაც ავსებთ. წერის დასრულების შემდეგ ფორმა დანომრეთ. | | |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **I. ფორმალური ნაწილი** | | |
|  | |  |
| 1. მოსაზრების ავტორის რეკვიზიტები: | | |
| **საქართველოს სათამაშო ბიზნესის ასოციაცია**  ხელმომწერი პირი:  გიორგი მამულაიშვილი |  |  |
| სახელი, გვარი/სახელწოდება | პირადი/საიდენტიფიკაციო ნომერი | მისამართი |
|  |  |  |
| ალტერნატიული მისამართი | ტელეფონი | ელექტრონული ფოსტა |
| 2. საქმის დასახელება, რომელთან დაკავშირებით არის შედგენილი მოსაზრება **[[1]](#footnote-1)შენიშვნა 1** | | |

№ 2/7/1465 კონსტიტუციური სარჩელი - შპს „ჩემპიონები111“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ

|  |
| --- |
| **II. „სასამართლოს მეგობრის“ მოსაზრება [[2]](#footnote-2)შენიშვნა 2** |
| 1. **ინფორმაცია სასამართლო მეგობრის თაობაზე.**   „საქართველოს სათამაშო ბიზნესის ასოციაცია“ (შემდგომში: ასოციაცია) წარმოადგენს არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირს, რომელიც აერთიანებს სათამაშო ბიზნესით დაკავებულ იურიდიულ პირებს და იცავს წევრი კომპანიების ლეგიტიმურ ბიზნესინტერესებს. ასოციაცია შეიქმნა 2018 წელს და მის ძირითად მიზნებს მისი წესდების მე-3 მუხლის 3.1 პუნქტის მიხედვით წარმოადგენს: (i) საქართველოს ბაზარზე მოქმედი სათამაშო ბიზნესის ოპერატორების/სათამაშო ბიზნესის სფეროში მოღვაწე პირების უფლებებისა და ინტერესების დაცვა; (ii) სათამაშო ბიზნესთან დაკავშირებული არსებული, თუ სამომავლოდ ასამოქმედებელი რეგულაციების შეფასება, ანალიზი და განვითარების ხელშეწყობა; (iii) სათამაშო ინდუსტრიის და ვაჭრობის ფარგლებში საქმიანობის მაღალი სტანდარტების დანერგვა; (iv) აზარტულ თამაშებთან დაკავშირებით საზოგადოების ინფორმირებულობის უზრუნველყოფა; (v) სათამაშო ბიზნესის მნიშვნელოვან საკითხებთან დაკავშირებით ერთიანი პოზიციის ჩამოყალიბება (რაც არ გულისხმობს თავისუფალი და სამართლიანი ბიზნესგარემოს შეზღუდვას და ხორციელდება კონკურენციის მოქმედი ნორმების სრული დაცვით) და სახელმწიფო ორგანოებისათვის, არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირებისათვის, ისევე როგორც საერთაშორისო ორგანიზაციებისათვის წარდგენა; (vi) საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკის დანერგვა სათამაშო ბიზნესის რეგულირების კუთხით.  ასოციაციის წევრები არიან: შპს „ფულ ჰაუსი“ (ს/კ 405143303); შპს „ბეთლაივი“(ს/კ 404983238); შპს „ავიატორ“ (ს/კ 405076304); შპს ლიდერ-ბეთ სლოტი (ს/კ 439397467); შპს „მარსი“ (ს/კ 405099058); შპს „ჩემპიონები 111“ (ს/კ 240420647).  ასოციაცია, როგორც სათამაშო ბიზნესის სფეროში მოღვაწე პირების უფლებებისა და ინტერესების დამცველი ორგანიზაცია, წარმოადგენს სასამართლოს მეგობრის წერილობით მოსაზრებას შპს „ჩემპიონები 111“-ის №1465 კონსტიტუციურ სარჩელთან დაკავშირებით.   1. **შესავალი**  **სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის დაბეგვრის რეჟიმის მიმოხილვა** საქართველოს საგადასახადო კოდექსი **(შემდგომში: სსკ)** არეგულირებს სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილ ტოტალიზატორთან **(შემდგომში:** **ონლაინ ტოტალიზატორი)** დაკავშირებულ დაბეგვრის საკითხებს. საგულისხმოა, რომ იურიდიული პირებისათვის ონლაინ ტოტალიზატორის დაბეგვრის შესაბამისი მარეგულირებელი ნორმები ამჟამად მოქცეულია სსკ-ის მოგების გადასახადის თავში, რომელიც უთითებს გარდამავალ დებულებებზე, სადაც თავის მხრივ განისაზღვრება დაბეგვრის ობიექტი.  უფრო კონკრეტულად, სსკ-ის დღევანდელი რედაქციით მოგების გადასახადის გადამხდელია:[[3]](#footnote-3)   * რეზიდენტი საწარმო; * არარეზიდენტი საწარმო, რომელიც საქართველოში საქმიანობას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით ახორციელებს ან/და შემოსავალს იღებს საქართველოში არსებული წყაროდან.   მოგების გადასახადის განაკვეთია 15 პროცენტი.[[4]](#footnote-4)  ზოგადი წესის მიხედვით, რეზიდენტი საწარმოს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს:[[5]](#footnote-5)   * განაწილებული მოგება; * გაწეული ხარჯი ან სხვა გადახდა, რომელიც ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული არ არის; * უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება/მომსახურების გაწევა ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა; * სსკ-ით დადგენილ ზღვრულ ოდენობაზე მეტი ოდენობით გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯი.   თუმცა, ზოგადი წესიდან გამონაკლისის სახით ასევე დადგენილია მოგების გადასახადის განსხვავებული დაბეგვრის ობიექტები, მათ შორის:   1. ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მომწყობი პირისათვის საქმიანობის ამ ნაწილში მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი განისაზღვრება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილის შესაბამისად;[[6]](#footnote-6) 2. განსაზღვრული პირები რჩებიან 2017 წლამდე მოქმედი მოგების გადასახადის რეჟიმში და მათი დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და სსკ-ით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის სხვაობა;[[7]](#footnote-7) 3. აზარტული თამაშობის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მომწყობი პირის მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს ამ საქმიანობის ნაწილში წარმოადგენს მოთამაშეებისგან მიღებულ ფსონებსა და მოთამაშეებზე გაცემულ მოგებას შორის სხვაობა.[[8]](#footnote-8)   სსკ-ის 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილი მიხედვით კი ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობის შემთხვევაში, პირისთვის საშემოსავლო/მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი აღნიშნულ საქმიანობის ნაწილში არის ამ საქმიანობის მიხედვით ყოველი საანგარიშო თვის განმავლობაში მიღებული ფსონების ჯამი, რომელიც იბეგრება 7%-იანი განაკვეთით. ამ შემთხვევაში, პირი ვალდებულია, არაუგვიანეს საანგარიშო თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმით წარადგინოს დეკლარაცია და იმავე ვადაში გადაიხადოს შესაბამისი გადასახადი.  ამგვარად, ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით (ე.ი. ონლაინ ტოტალიზატორი) მომწყობი პირი იბეგრება მიღებული ფსონების ჯამის მიხედვით და, სხვა გამონაკლისი პირებისგან განსხვავებით, რომელიც ზემოთაა ჩამოთვლილი, არ ხდება არც გამოქვითვების და არც მოთამაშეებზე გაცემული მოგებების გათვალისწინება.  სსკ-ის 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილი ზევით წარმოდგენილი რედაქციით ჩამოყალიბდა და ძალაში შევიდა 2017 წლის 1-ლი იანვრიდან სსკ-ში 2016 წლის 16 დეკემბრის N97-Iს ცვლილების საფუძველზე.  აღნიშნულ ცვლილებამდე სსკ-ის 2012 წლიდან მოქმედი რედაქციით, ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობის შემთხვევაში პირისთვის საშემოსავლო/ მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს აღნიშნული საქმიანობის ნაწილში წარმოადგენდა ამ საქმიანობის მიხედვით განსაზღვრული ერთობლივი შემოსავალი, რომელიც იბეგრებოდა 5%-იანი განაკვეთით და ექვემდებარებოდა დეკლარირებასა და გადახდას საშემოსავლო/მოგების გადასახადისათვის დადგენილი წესის შესაბამისად.[[9]](#footnote-9)  შედეგად, 2017 წლიდან ონლაინ ტოტალიზატორის მომწყობი პირებისათვის განხორციელდა სამი უმნიშვნელოვანესი ცვლილება:   * დაბეგვრის ობიექტი - ტერმინი „ერთობლივი შემოსავალი“ შეიცვალა ტერმინით „თვის განმავლობაში მიღებული ფსონების ჯამი“; * გადასახადის განაკვეთი 5%-დან გაიზარდა 7%-მდე; * გადასახადის ადმინისტრირება, რომელიც გულისხმობდა მოგების გადასახადისათვის დადგენილი წესის შესაბამისად, ე.ი. ყოველწლიურ დეკლარირებასა და შესაბამისი წესით გადახდას, შეიცვალა ყოველთვიური საანგარიშო პერიოდით, რომელიც გულისხმობს საანგარიშო თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვამდე შესაბამისი დეკლარაციის ჩაბარებასა და გადასახადის გადახდას.   ასოციაციის მიერ წარმოდგენილი სასამართლოს მეგობრის მოსაზრების ძირითად მიზანს წარმოადგენს სსკ-ის 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილში განხორციელებული 2016 წლის 16 დეკემბრის N97-Iს ცვლილების **(შემდგომში: სადავო ცვლილება)** არაკონსტიტუციურად მიჩნევის საკითხის დასაბუთება. **საკონსტიტუციო ჩანაწერების ისტორიული მიმოხილვა გადასახადებთან მიმართებაში** 2010 წლის 15 დეკემბერს მიღებულ იქნა „ცვლილება №4033-რს - საქართველოს კონსტიტუციაში დამატებების შეტანის შესახებ“, რომელიც ამოქმედდა 2013 წლის ოქტომბრის მორიგი საპრეზიდენტო არჩევნების შედეგად არჩეული პრეზიდენტის მიერ ფიცის დადების მომენტიდან. აღნიშნული კანონის 1-ელი მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, 94-ე მუხლს დაემატა შემდეგი შინაარსის მე-4 და მე-5 პუნქტები:  *"4. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღება, გარდა აქციზისა, ან საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის სახის მიხედვით არსებული განაკვეთის ზედა ზღვრის გაზრდა შესაძლებელია მხოლოდ რეფერენდუმის გზით, გარდა ორგანული კანონით გათვალისწინებული შემთხვევებისა. რეფერენდუმის დანიშვნის ინიცირების უფლება აქვს მხოლოდ საქართველოს მთავრობას.*  *5**. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღებად ან ზღვრული განაკვეთის გაზრდად არ ჩაითვლება გადასახადის შემოღება ან ცვლილება, რომელიც* ***არსებული გადასახადის ალტერნატივაა ან ანაცვლებს მას და ამავე დროს არ ზრდის საგადასახადო ტვირთს.*** *საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღებად ან ზღვრული განაკვეთის გაზრდად არ ჩაითვლება აგრეთვე* ***გადასახადის სახის მიხედვით არსებული ზღვრული განაკვეთის ფარგლებში გადასახადის განაკვეთის ცვლილება.".***  შესაბამისი კანონპროექტის მიხედვით[[10]](#footnote-10), აღნიშნული ცვლილების მიზანს წარმოადგენდა იმ პირობების დადგენა, რომლითაც ქართველი ხალხი უზრუნველყოფილი იქნებოდა თავისუფალი მეწარმეობისა და ვაჭრობის შესაძლებლობებით. არ შეიზღუდებოდა ხალხის ეკონომიკური უფლებები და თავისუფლებები. ასევე, ცვლილება მიზნად ისახავდა, რომ ქართველ ხალხს თავად განესაზღვრა გადასახადების გაზრდის საკითხი და ამ გზით სახელმწიფოს დისკრეცია მინიმუმამდე დასულიყო.  2018 წელს კი, საქართველოს კონსტიტუციაში (შემდგომში: კონსტიტუცია) ცვლილება №1324-რს - ის საფუძველზე ამოქმედდა საქართველოს კონსტიტუციის ახალი რედაქცია. აღნიშნული ცვლილების მე-2 მუხლის მე-6 პუნქტში კი აისახა წინამორბედი რედაქციის 94-ე მუხლი, კერძოდ, განისაზღვრა, რომ:  *„ამ კანონის ამოქმედებიდან 12 წლის განმავლობაში საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღება, გარდა აქციზისა, ან საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის სახის მიხედვით არსებული განაკვეთის ზედა ზღვრის გაზრდა შესაძლებელია მხოლოდ რეფერენდუმის გზით, გარდა ორგანული კანონით გათვალისწინებული შემთხვევებისა. რეფერენდუმის დანიშვნის ინიცირების უფლება აქვს მხოლოდ საქართველოს მთავრობას. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღებად ან ზღვრული განაკვეთის გაზრდად არ ჩაითვლება გადასახადის შემოღება ან ცვლილება, რომელიც არსებული გადასახადის ალტერნატივაა ან ანაცვლებს მას და ამავე დროს არ ზრდის საგადასახადო ტვირთს. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღებად ან ზღვრული განაკვეთის გაზრდად არ ჩაითვლება აგრეთვე გადასახადის სახის მიხედვით არსებული ზღვრული განაკვეთის ფარგლებში გადასახადის განაკვეთის ცვლილება. საპენსიო და სადაზღვევო შენატანები რეგულირდება კანონით და ისინი არ წარმოადგენს გადასახადებსა და მოსაკრებლებს.“*  წარმოდგენილი მუხლი ამოქმედდა 2017 წლის 19 ოქტომბერს. შესაბამისად, ამ თარიღიდან 12 წლის განმავლობაში ძალაში რჩება შეზღუდვა გადასახადის ახალი სახის შემოღების ან საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის სახის მიხედვით არსებული განაკვეთის ზედა ზღვრის გაზრდის შესახებ.  ამგვარად, 2013 წლის ოქტომბრიდან საქართველოს კონსტიტუციის მიხედვით გადასახადის ახალი სახის შემოღება (გარდა აქციზისა), ან საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის განაკვეთის ზედა ზღვრის გაზრდა შესაძლებელია მხოლოდ რეფერენდუმის გზით, თუ სახეზე არ არის გამონაკლისი პირობები, რომელთა არსებობის შემთხვევაში რეფერენდუმის ჩატარების საჭიროება არ დგება. აღნიშნული გამონაკლისი პირობებია:   * თუ ხდება ისეთი გადასახადის შემოღება ან არსებულ გადასახადში ისეთი ცვლილება, რომელიც არსებული გადასახადის ალტერნატივას წარმოადგენს ან ანაცვლებს მას და ამავე დროს არ ზრდის საგადასახადო ტვირთს; * გადასახადის სახის მიხედვით განაკვეთის ცვლილება ხორციელდება არსებული ზღვრული განაკვეთის ფარგლებში.   საკითხის ანალიზის სისრულისთვის აღსანიშნავია, რომ კანონმდებლობა ითვალისწინებს რეფერენდუმის ჩატარების ვალდებულებისაგან გათავისუფლების კიდევ ერთ გამონაკლის შემთხვევას, რომელიც დადგენილია ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ საქართველოს ორგანული კანონის 1(6) მუხლით; კერძოდ „საქართველოს მთავრობას უფლება აქვს, მოითხოვოს გადასახადების დროებით გაზრდა − არა უმეტეს 3 წლის ვადით. ამ შემთხვევაში რეფერენდუმი არ ტარდება.“ იმის გათვალისწინებით, რომ განსახილველი საკანონმდებლო ცვლილებები არ ითვალისწინებს 3 წლიანი ვადის შეზღუდვას და შესაბამისად ძალაშია განუსაზღვრელი ვადით, იმავდროულად, საკანონმდებლო ცვლილებების ძალაში შესვლიდან უკვე გასულია 3 წელზე მეტი, აშკარაა, რომ აღნიშნული გამონაკლისი განსახილველ შემთხვევაში ვერ იქნება რელევანტური.  **ასოციაციის პოზიცია სარჩელთან დაკავშირებით**  პირველ რიგში, ასოციაციას სურს, დასაწყისშივე გამოხატოს მკაფიო პოზიცია სასამართლოს წინაშე განსახილველად წარმოდგენილ სარჩელთან დაკავშირებით. ასოციაცია სრულად იზიარებს სარჩელში ჩამოყალიბებულ პოზიციას და მიიჩნევს, რომ სსკ-ში 2016 წლის 16 დეკემბრის N97-Iს ცვლილების შედეგად მიღებული სადავო საკანონმდებლო ნორმები წინააღმდეგობაშია საქართველოს კონსტიტუციასთან. კერძოდ, ასოციაციას მიაჩნია, რომ 2017 წლიდან ონლაინ ტოტალიზატორის მომწყობი პირებისათვის გადასახადის განაკვეთის გაზრდა 5%-დან 7%-მდე წინააღმდეგობაშია საქართველოს კონსტიტუციასთან კონსტიტუციის მე-19 მუხლით გათვალისწინებულ საკუთრების უფლებასთან მიმართებაში. მეორეს მხრივ, აღნიშნული ცვლილებები კონსტიტუციის თანახმად, საჭიროებდა რეფერენდუმის ჩატარებას და სახეზეა კონსტიტუციის დარღვევა ამ თვალსაზრისითაც. რეფერენდუმის ჩატარების ვალდებულების დარღვევა რელევანტურია ანგარიშგებისა და გადასახადის გადახდის ვადის ცვლილებასთან დაკავშირებითაც.  დამატებით გვსურს, აღვნიშნოთ, განსახილველი რეგულაცია ლახავს სათამაშო ბიზნესის სფეროში მოღვაწე პირების ინტერესებს. აღნიშნული ნორმები, იმავდროულად, ხელს უშლის სფეროს სამართლებრივი რეგულირების სწორ, ჰარმონიულ და სამართლიან განვითარებას და საბოლოოდ აფერხებს სათამაშო - ბიზნესის როგორც დარგის, განვითარებას.  ქვემოთ დეტალურად წარმოგიდგენთ ასოციაციის ხედვას თითოეულ აღნიშნულ ასპექტთან დაკავშირებით.   1. **სადავო ცვლილება საქართველოს კონსტიტუციის მე-19 მუხლით გათვალისწინებულ საკუთრების უფლებასთან მიმართებაში**   ასოციაცია მიიჩნევს, რომ სადავო ცვლილებებით ილახება კონსტიტუციის მე-19 მუხლით (ძველი რედაქციით 21-ე მუხლი) უზრუნველყოფილი საკუთრების უფლება.  საგადასახადო პოლიტიკის შემუშავებასა და საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბების პროცესში ერთ-ერთ უმთავრეს პრინციპს წარმოადგენს, რომ საგადასახადო ვალდებულება ეფუძნებოდეს გადასახადის გადამხდელის გადახდის შესაძლებლობას (ე.წ. ability-to-pay პრინციპი).[[11]](#footnote-11)  ზოგიერთ ქვეყანაში ability-to-pay პრინციპი უზრუნველყოფილია კონსტიტუციის დონეზე. მაგალითისთვის, გერმანიის საკონსტიტუციო სასამართლომ განსაზღვრა, რომ აღნიშნული პრინციპი გამომდინარეობს კონსტიტუციის 3(1) მუხლიდან, რომელიც ადგენს, რომ ყველა პირი თანასწორი უნდა იყოს კანონის წინაშე. სასამართლომ დაადგინა, რომ, მაგალითისთვის, მოგების გადასახადში დაწესებული დათქმა, რომელიც ადგენდა შეზღუდვას შეკეთების ხარჯების გამოქვითვებთან მიმართებაში, იყო არაკონსტიტუციური, რადგანაც შესაბამისი დათქმა არ უზრუნველყოფდა ადეკვატურ გამოქვითვებს, და, შესაბამისად, სახეზე იყო ability-to-pay პრინციპის დარღვევა.[[12]](#footnote-12)  საქართველოში აღნიშნული პრინციპი უზრუნველყოფილია კონსტიტუციის მე-19 მუხლით (ძველი რედაქციით 21-ე მუხლი). კონსტიტუციის მე-19 მუხლის პირველი პუნქტი განამტკიცებს საკუთრების, ასევე მემკვიდრეობით მიღების საყოველთაო უფლებას. საკუთრების უფლება კი წარმოადგენს პირის ბუნებით უფლებას, რომელიც დემოკრატიული საზოგადოების არსებობის აუცილებელი წინაპირობაა.[[13]](#footnote-13)  გადასახადებთან დაკავშირებით, საკონსტიტუციო სასამართლო უთითებს, რომ გადასახადების გადახდა პირდაპირ უკავშირდება კონსტიტუციის 21-ე მუხლით დადგენილ საკუთრების უფლებას (არსებული რეგულირებით კონსტიტუციის მე-19 მუხლი). კერძოდ, სს “ტელენეტი“-ს საქმეში სასამართლო მიუთითებს, რომ „გადასახადების გადახდა უკავშირდება პირის მიერ გარკვეული ქონებრივი სიკეთის სახელმწიფოს სასარგებლოდ გაღებას. გადასახადის გადახდის გზით პირის კერძო საკუთრების ნაწილი შემხვედრი პირდაპირი სარგებლის გარეშე გადადის სახელმწიფოს განკარგულებაში. შესაბამისად, აშკარაა მისი შემხებლობა კონსტიტუციის 21-ე მუხლით დაცულ უფლებასთან.“[[14]](#footnote-14)  იმავე საქმეში სასამართლო აღნიშნავს, რომ „ზოგადად სახელმწიფო ვალდებულია, შექმნას ისეთი საგადასახადო სისტემა, რომელიც არ არღვევს საკუთრების უფლების არსს. კანონმდებელმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ საქართველოს კონსტიტუციით დადგენილია კერძო საკუთრების აღიარებასა და უზრუნველყოფაზე ორიენტირებული რეჟიმი. შესაბამისად, საგადასახადო ტვირთი არ უნდა იყოს იმდენად დიდი, რომ სახელმწიფომ გააუფასუროს კერძო საკუთრების არსებობა და ინდივიდების შემოსავლების, უმთავრესად საჯარო კაპიტალში, სახელმწიფო ბიუჯეტში თავმოყრა მოახდინოს. ამავე დროს, გადასახადის გადახდის ვალდებულების დამდგენი თითოეული ნორმა უნდა იყოს გონივრული, საგადასახადო ტვირთის სიმძიმიდან გამომდინარე, იგი შეუძლებელს ან შეუსაბამოდ რთულს არ უნდა ხდიდეს საკუთრებით სარგებლობასა და განკარგვას.“  ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ასოციაციას მიაჩნია, რომ სადავო რეგულირებით სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის საქმიანობისთვის გადასახადის ტვირთის 40%-ით (გადასახადის განაკვეთის 5%-დან 7%-მდე) ზრდით ირღვევა ამ საქმიანობით დაკავებული პირების კონსტიტუციით განმტკიცებული საკუთრების უფლება, რადგანაც საკანონმდებლო ცვლილების საფუძველზე ხდება საგადასახადო ტვირთის არაგონივრული 40%-ით ზრდა. თავის მხრივ, რადგანაც ონლაინ ტოტალიზატორი იბეგრება არა გამომუშავებული მოგების საფუძველზე, არამედ მიღებული ფსონების მიხედვით, დაბეგვრის მოცემული რეგულაციით აღნიშნული საქმიანობით დაკავებულ პირებს შეიძლება, მოუწიოთ გადასახადის გადახდა მაშინაც კი როდესაც მათ არ გააჩნიათ მოგება და, შესაბამისად, ადგილი ჰქონდეს საკუთრების უფლების გამოფიტვას.   1. **სადავო ცვლილება კონსტიტუციით გათვალისწინებული რეფერენდუმის ჩატარების ვალდებულების დარღვევასთან მიმართებაში**   როგორც ზემოთაც აღვნიშნეთ, ასოციაციას მიაჩნია, რომ კონსტიტუციასთან შესაბამისობის ტესტს ვერ აკმაყოფილებს ასევე ონლაინ ტოტალიზატორის მომწყობი პირებისათვის გადასახადის განაკვეთის გაზრდა 5%-დან 7%-მდე რეფერენდუმის ჩატარების გარეშე.  აღნიშნულ ნაწილში, თეორიულად შესაძლებელია არსებობდეს სამართლებრივი მსჯელობის 2 ალტერნატიული მიმართულებით განვითარების შესაძლებლობა. კერძოდ, ერთ შემთხვევაში, თუ სასამართლო სრულად გაიზიარებს მოსარჩელის პოზიციას და მიიჩნევს, რომ ონლაინ ტოტალიზატორისთვის დაწესებული გადასახადი თავისი ფისკალური ბუნებით და საკანონმდებლო რეგულაციების ისტორიული განვითარების გათვალისწინებით, არ წარმოადგენს მოგების გადასახადს და, ვინაიდან ადგილი ჰქონდა საგადასახადო ტვირთის ზრდას, დაწესებული განაკვეთის 5%-დან 7%-მდე გაზრდა საჭიროებდა რეფერენდუმის ჩატარებას.  მეორეს მხრივ, თუ სასამართლო აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით გაიზიარებს შპს „ჩემპიონები 111“-ის კონსტიტუციურ სარჩელზე წარმოდგენილ საექსპერტო დასკვნაში გამოთქმულ მოსაზრებებს და მიიჩნევს, რომ ონლაინ ტოტალიზატორისთვის დადგენილი გადასახადი არის მოგების გადასახადი, რეფერენდუმის ჩატარების საჭიროება მაინც სახეზეა, ვინაიდან ასეთ შემთხვევაში ადგილი აქვს აღნიშნულ საქმიანობაზე დადგენილი 5%-იანი ზღვრული განაკვეთის გაზრდას.  აღსანიშნავია, რომ იმის მიუხედავად, რომელი პოზიცია იქნება გაზიარებული, იკვეთება საკანონმდებლო ცვლილებისათვის კონსტიტუციით დადგენილი აუცილებელი წინაპირობის - რეფერენდუმის ჩატარების ვალდებულების დარღვევა ხელისუფლების მხრიდან.  ასოციაციას სურს დეტალურად წარმოადგინოს თავისი მოსაზრება აღნიშნულ ორივე დასკვნასთან მიმართებაში:  **ა) ონლაინ ტოტალიზატორის გადასახადი, როგორც დამოუკიდებელი გადასახადი, რომლის გადასახადის განაკვეთის ზრდამ გაზარდა საგადასახადო ტვირთი**  მიუხედავად იმისა, რომ სტრუქტურული თვალსაზრისით, ტოტალიზატორის საქმიანობისათვის გათვალისწინებული გადასახადი კანონმდებლის მიერ მოქცეულია მოგების გადასახადის მარეგულირებელ თავში, თუ ონლაინ ტოტალიზატორის დაბეგვრის რეჟიმის შინაარსისა და მისი ისტორიული განვითარების ნაბიჯების კიდევ უფრო სიღრმისეულ შესწავლას განვახორციელებთ, მივალთ დასკვნამდე, რომ იგი წარმოადგენს დაბეგვრის რეჟიმს, რომელიც დამოუკიდებელი გადასახადის სახით მოქმედებდა 2013 წლის ოქტომბრიდან ამოქმედებულ საკონსტიტუციო ცვლილებამდე და მას საერთო არ ჰქონდა მოგების გადასახადთან.  სხვა სიტყვებით, იგი წარმოადგენდა ცალკე მდგომ გადასახადს, რომლის ზღვრული განაკვეთი უნდა ჩაითვალოს 5%. შესაბამისად, საკონსტიტუციო ცვლილებით დაწესებული რეფერენდუმის აუცილებლობა მასზეც უნდა გავრცელებულიყო და დაუშვებელი იყო რეფერენდუმის ჩატარების გარეშე ზღვრული განაკვეთის 5%-დან 7%-მდე გაზრდა. თავის მხრივ, სსკ-ში შესაბამისმა ცვლილებამ მნიშვნელოვნად გაზარდა ონლაინ ტოტალიზატორის მომწყობი პირების საგადასახადო ტვირთი.  ქვემოთ წარმოდგენილია ზემოაღნიშნული დასკვნის შესაბამისი დასაბუთება. **მოგების გადასახადის ფისკალური ფენომენი და მისი განსხვავება ონლაინ ტოტალიზატორზე დაწესებული გადასახადისგან** ზოგადად, საგადასახადო პოლიტიკა იცნობს ორ ძირითად მოდელს ეკონომიკური საქმიანობის დასაბეგრი მოგების განსაზღვრასთან მიმართებაში: შემოსავალ-გასავლის სისტემა და საბალანსო სისტემა.[[15]](#footnote-15)  შემოსავალ-გასავლის სისტემის პირობებში, მოგების გადასახადით დასაბეგრი შემოსავალი გაიანგარიშება ფისკალურ პერიოდში გადასახადის გადამხდელის მიერ აღიარებულ შესაბამის შემოსავლებზე იმავე პერიოდში გაწეული ყველა გამოსაქვითი ხარჯის გამოკლებით.  საბალანსო სისტემის პირობებში, მოგების გადასახადით დასაბეგრი შემოსავალი განისაზღვრება წლის ბოლოს არსებული წმინდა აქტივების ღირებულების (რომელსაც ემატება წლის განმავლობაში განაწილებული დივიდენდები) შედარებით გასული წლის ბოლოს არსებული წმინდა აქტივების ღირებულებასთან. დადებითი სხვაობა წარმოადგენს ბიზნესის დასაბეგრ მოგებას, ხოლო უარყოფითი სხვაობა - ბიზნესის ზარალს.  აღნიშნული ორი მოდელი შეიძლება განსხვავებული ჩანდეს ერთმანეთისგან, თუმცა პრინციპულად ისინი მსგავსი არიან ბევრ ასპექტში. თეორიაში, საბალანსო სისტემა ეყრდნობა ფინანსურ ანგარიშებს, მაშინ როდესაც შემოსავალ-გასავლის სისტემისთვის დამახასიათებელია იმ შემოსავლისა და ხარჯების განსაზღვრა, რომლის აღიარებაც უნდა მოხდეს საგადასახადო მიზნებისთვის. თუმცა, პრაქტიკულად, ეს უკანასკნელი მოდელიც იყენებს საბუღალტრო მონაცემებს, რათა დადგინდეს ფინანსური შემოსავალი და ხარჯი, რომელიც შემდეგ კორექტირდება საჭიროებისამებრ რათა გათვალისწინებული იყოს საგადასახადო და ფინანსური აღრიცხვის წესებს შორის განსხვავებები. აღნიშნულის მსგავსად, საბალანსო მოდელიც ეყრდნობა ფინანსურ მონაცემებს, რომელიც კორექტირდება, რათა ასახული იყოს საგადასახადო და ფინანსური აღრიცხვის განსხვავებები. საბოლოო ჯამში, ორივე მოდელის მიზანი არის, რომ განისაზღვროს გადასახადის გადამხდელის წმინდა ეკონომიკური ნამეტი დროის გარკვეულ პერიოდში იმ მიზნით, რომ გარკვეული ნაწილი ამ ნამეტიდან აკრეფილი იქნას გადასახადის სახით.  რაც შეეხება ფინანსურ და საგადასახადო წესებს შორის განსხვავებას, იგი, მათ შორის, მოიცავს გარკვეული ტიპის ხარჯების გამოქვითვის შეზღუდვას. ასეთი ტიპის ხარჯები შეიძლება, დაჯგუფდეს სამ ზოგად კატეგორიაში:   * პირადი ხარჯების გამოქვითვის შეზღუდვა; * კაპიტალური დანახარჯების (მაგ. ძირითადი საშუალებების შეძენის ხარჯები) გაწევისას დაუყოვნებლივ გამოქვითვის შეზღუდვა; და * საგადასახადო პოლიტიკით მოტივირებული გამოქვითვის შეზღუდვები.   ამ უკანასკნელში იგულისხმება, მათ შორის, ისეთი შეზღუდვები, რომელიც მიმართულია საგადასახადო ადმინისტრირების გასაძლიერებლად. მაგალითისთვის, ასეთი შეზღუდვები შეიძლება იყოს, ისეთი ხარჯის გამოქვითვის შეზღუდვა, რომელიც ექვემდებარება შემოსავლის გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავებას თუ ასეთი გადასახადი არ არის დაკავებული; დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯების გამოქვითვა; მესამე პირის სასარგებლოდ გაწეული ხარჯების გამოქვითვის შეზღუდვა, თუ არ ხდება ასეთი სარგებლის ბენეფიციარი პირის საგადასახადო შემოსავალში აღიარება.  მოგების გადასახადის მოდელი, რომელიც საქართველოში ძალაში შევიდა 1997 წლიდან, პირველი საგადასახადო კოდექსის ამოქმედებასთან ერთად სწორედ შემოსავალ-გასავალის მოდელს ეყრდნობა. გადასახადის გადამხდელის მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი განისაზღვრებოდა, როგორც სხვაობა გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალსა და ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვის თანხებს შორის.[[16]](#footnote-16) (შემდგომში: მოგების გადასახადის ძველი მოდელი)  მოგების გადასახადის აღნიშნული მოდელი შენარჩუნებული იყო საქართველოში 2017 წლამდე. 2017 წლიდან ამოქმედდა მოგების გადასახადის ახალი მოდელი, ე.წ. „ესტონური მოდელი“ (შემდგომში: მოგების გადასახადის ახალი მოდელი), რომელმაც განსხვავებულად განსაზღვრა მოგების გადასახადის დაბეგვრის ობიექტები, კერძოდ:   * განაწილებული მოგება; * გაწეული ხარჯი ან სხვა გადახდა, რომელიც ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული არ არის; * უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება/მომსახურების გაწევა ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა; * სსკ-ით დადგენილ ზღვრულ ოდენობაზე მეტი ოდენობით გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯი.   თუმცა, ის პრინციპები, რაც ზემოთ იქნა აღწერილი მოგების გადასახადის ფისკალური ფენომენის კუთხით ისევ შენარჩუნებულია. მოგების გადასახადის დაბეგვრის ძირითად ობიექტს ისევ წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის წმინდა ეკონომიკური ნამეტი დროის გარკვეულ პერიოდში, რომლიდანაც უნდა მოხდეს გადასახადების აკრეფა. ძველ და ახალ მოდელს შორის ძირითადი განსხვავება კი მოგების გადასახადის გადახდის პერიოდს ეხება; კერძოდ, ძველი მოდელის მიხედვით მოგების გადასახადის გადახდა ხორციელდებოდა ყოველწლიურად, მიუხედავად იმისა, საწარმო გაანაწილებდა თუ არა ამ მოგებას პარტნიორზე, ხოლო ახალი მოდელის მიხედვით - მოგების გადასახადის გადახდის ვალდებულება წარმოიშობა საწარმოს მოგების მისი პარტნიორისთვის განაწილების თვეში. ამგვარად, ახალი მოდელით, მოგების გადასახადის გადახდის ვალდებულების წარმოშობის მომენტი გადავადდა მოგების გამომუშავების მომენტიდან მისი განაწილების მომენტამდე. იქიდან გამომდინარე რომ ხდება გადასახადის გადახდის ვადის გადავადება, გაცხადებული მიზნების მიხედვით, აღნიშნული ცვლილება ემსახურება ქვეყანაში ეკონომიკური ზრდის დაჩქარებას, ბიზნესის დაწყებისა და წარმოებისთვის ხელსაყრელი გარემოს შექმნას.  მოგების გადასახადის ახალი მოდელის მიხედვით აღარ არსებობს გამოსაქვითი ხარჯების ცნება, თუმცა, ის ისევ ეყრდნობა საწარმოს ფინანსურ მოგებას, როგორც ეს დამახასიათებელია შემოსავალ-გასავლის ტრადიციული მოდელისთვის, როგორც ეს ზევით იქნა აღწერილი.  რაც შეეხება მოგების გადასახადით დაბეგვრის სხვა ობიექტებს, ახალი მოდელით, აღნიშნული სწორედ საგადასახადო პოლიტიკით მოტივირებულ შეზღუდვებად უნდა ჩაითვალოს, რათა მოხდეს საგადასახადო ადმინისტრირების ხელშეწყობა და არ განხორციელდეს შეფარვით მოგების განაწილება მოგების გადასახადის გადახდის გარეშე.  უნდა აღინიშნოს, რომ სსკ-ის მოქმედი რედაქციით, მოგების გადასახადის ძველი მოდელი ისევ შენარჩუნებულია გარკვეული კატეგორიის გადასახადის გადამხდელების მიმართ. კერძოდ:*[[17]](#footnote-17)*  *„კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის სხვაობა მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია:*  *ა) პირისათვის, რომელიც მოგებას იღებს „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული „არსებული ხელშეკრულებებიდან“ გამომდინარე, ნავთობისა და გაზის ოპერაციების შედეგად, ამ მოგების ნაწილში;*  *ბ) „საქართველოს, აზერბაიჯანის რესპუბლიკასა და თურქეთის რესპუბლიკას შორის აზერბაიჯანის რესპუბლიკის, საქართველოსა და თურქეთის რესპუბლიკის ტერიტორიების გავლით ბაქო-თბილისი-ჯეიჰანის ძირითადი საექსპორტო მილსადენით ნავთობის ტრანსპორტირების შესახებ“ ხელშეკრულებით განსაზღვრული ძირითადი საექსპორტო მილსადენის პროექტის მონაწილისათვის, ამ პროექტის ფარგლებში მიღებული მოგების ნაწილში;*  *გ) „საქართველოსა და აზერბაიჯანის რესპუბლიკას შორის სამხრეთკავკასიური მილსადენის სისტემის საშუალებით საქართველოსა და აზერბაიჯანის რესპუბლიკის ტერიტორიებზე და ამ ტერიტორიის ფარგლებს გარეთ ბუნებრივი გაზის ტრანზიტის, ტრანსპორტირებისა და რეალიზაციის შესახებ“ ხელშეკრულებით განსაზღვრული სამხრეთკავკასიური მილსადენის პროექტის მონაწილისათვის, ამ პროექტის ფარგლებში მიღებული მოგების ნაწილში.“*  ასევე,  *საბანკო დაწესებულების, საკრედიტო კავშირის, მიკროსაფინანსო ორგანიზაციის, სესხის გამცემი სუბიექტის მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის.*[[18]](#footnote-18)  ამგვარად, მოგების გადასახადის როგორც ძველი, ასევე ახალი მოდელის ძირითადი პრინციპია გადასახადის დაკისრება გადასახადის გადამხდელის მოგებაზე, მისი ეკონომიკური საქმიანობიდან წარმოქმნილ წმინდა ნამეტზე. ონლაინ ტოტალიზატორის დაბეგვრის რეჟიმი კი არ პასუხობს ამ პრინციპს.  როგორც ზევით იქნა აღნიშნული, 2012 წლიდან მოქმედი სსკ-ის 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილით ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობის შემთხვევაში ამ საქმიანობის ნაწილში დაბეგვრის ობიექტად განისაზღვრა ერთობლივი შემოსავალი, ე.ი. პირის მთლიანი შემოსავალი ონლაინ ტოტალიზატორის საქმიანობის ნაწილში იბეგრებოდა 5%-ით.  2017 წლიდან სსკ-ში შესული ცვლილების მიხედვით ტერმინი „ერთობლივი შემოსავალი“ შეიცვალა ტერმინით - „მიღებული ფსონების ჯამი“. ფსონების დაბეგვრა ონლაინ ტოტალიზატორზე დაწესებულ გადასახადს მთლიანად აცლის მოგების გადასახადის ბუნებას. როგორც უკვე აღვნიშნეთ, მოგების გადასახადის აკრეფა უნდა მოხდეს გადასახადის გადამხდელის წმინდა ეკონომიკური ნამეტიდან, ხოლო ხარჯების გაუთვალისწინებლობამ შესაძლოა წარმოშვას ისეთი სიტუაცია, როდესაც ონლაინ ტოტალიზატორის მომწყობ პირს არ გააჩნია ეკონომიკური ნამეტი (არის „წაგებაში“ - მოთამაშეებზე გაცემულმა მოგებამ გადააჭარბა მიღებული ფსონების ჯამს) და ის მაინც იხდის მოგების გადასახადს. განაკვეთის მატების შედეგად გაზრდილი საგადასახადო ტვირთი საერთოდ რომ არ მივიღოთ მხედველობაში, აღნიშნული ფაქტი უკვე მოწმობს, რომ თავისი შინაარსით ონლაინ ტოტალიზატორზე დაკისრებული გადასახადი მიღებული ფსონების მიხედვით წინააღმდეგობაშია მოგების გადასახადის არსთან.  მნიშვნელოვანია, აღინიშნოს, რომ ეკონომიკისა და საჯარო ფინანსების სფეროში ფართოდ აღიარებული კონცეფციაა, რომ მოგების გადასახადი თავისი არსით წარმოადგენს კაპიტალდაბანდებაზე უკუგების გადასახადს[[19]](#footnote-19). ამის საპირისპიროდ, ონლაინ ტოტალიზატორის საქმიანობა იბეგრება განთავსებული ფსონებიდან - ე.ი. ბრუნვიდან და, შესაბამისად, მასზე არ ახდენს გავლენას არც უკუგების ოდენობა და უფრო მეტიც, არც აღნიშნული უკუგების არსებობა. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, სუბიექტს გადასახადი ეკისრება იმ შემთხვევაშიც კი თუ მას ბიზნეს აქტივობიდან უკუგება არ მიუღია. ამ თვალსაზრისით, ონლაინ ტოტალიზატორისათვის დაწესებული გადასახადი ეწინააღმდეგება მოგების გადასახადის ზოგად პრინციპს.  ამგვარად, დაბეგვრის მსგავსი სისტემის მოწყობა უფრო ჰგავს ბრუნვაზე მიბმულ გადასახადს და არა მოგების გადასახადს და ეს შეიძლება, განხილულ იქნას როგორც არსებული გადასახადების ალტერნატივა, რომელიც სპეციალურად ონლაინ ტოტალიზატორის მომწყობი პირებისთვის არის დაწესებული.  ბრუნვაზე მობმული გადასახადის არსებობა, თავის მხრივ, არ მოდის წინააღმდეგობაში საკონსტიტუციო დებულებებთან, ვინაიდან საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის მე-4 და მე-5 პუნქტები ძალაში შევიდა მას შემდეგ, რაც 2011 წელს ამოქმედებულმა საგადასახადო კოდექსმა გარდამავალი დებულებებით დაადგინა ონლაინ ტოტალიზატორებისათვის სპეციალური ბრუნვაზე მიბმული გადასახადით დაბეგვრის რეჟიმი და შესაბამისი განაკვეთი განსაზღვრა 5%-ით.  აქედან გამომდინარე, საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის მე-4 და მე-5 პუნქტების ამოქმედების შემდგომ, შემზღუდავი პირობა უნდა დადგენილიყო ამ ალტერნატიული - ბრუნვაზე მიბმული გადასახადისთვისაც და გადასახადის ზედა ზღვრად მიჩნეული უნდა ყოფილიყო 5%. შესაბამისად, 2013 წლის შემდეგ ამ გადასახადის ნაწილში გადასახადის განაკვეთის ზრდისთვის აუცილებელი იყო რეფერენდუმის ჩატარება.  სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის დაბეგვრის წესის და მოგების გადასახადის, როგორც განსხვავებული საგადასახადო რეჟიმების არსებობა დგინდება თავად ტოტალიზატორის დაბეგვრის რეჟიმის საკანონმდებლო რეგულაციების ისტორიული განვითარების საფუძველზეც, რომელიც წარმოდგენილია შემდეგ ნაწილში. **სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის დაბეგვრის რეჟიმის ისტორიული მიმოხილვა** სსკ-ის ამჟამინდელ რედაქციამდე, განსახილველი საქმიანობის დაბეგვრის რეჟიმი მუდმივად იცვლებოდა. მან რამდენმე ფაზა განვლო, რასაც ქვევით ნაბიჯ-ნაბიჯ განვიხილავთ.  *საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 1997 – 2005 რედაქცია*  საქართველოში პირველი საგადასახადო კოდექსის შემოღება განხორციელდა 1997 წელს. პირვანდელ სსკ-ში გადასახადების ჩამონათვალი მოიცავდა, მათ შორის, სათამაშო ბიზნესის გადასახადს, რომელსაც კანონმდებლობა ადგილობრივ გადასახადს მიაკუთვნებდა. იმავე პერიოდში მოქმედი სსკ-ის 210-ე მუხლი განსაზღვრავდა გადასახადის განაკვეთის ზღვრულ ოდენობას, რომელიც შეადგენდა სათამაშო ბიზნესით მიღებული შემოსავლების არა უმეტეს 15 პროცენტს.  საგულისხმოა, რომ 1997 წლის სსკ-ის ვერსიის მიხედვით, მოგების გადასახადის განაკვეთი წარმოადგენდა 20%-ს.[[20]](#footnote-20) სათამაშო ბიზნესის გადასახადი კი რეგულირდებოდა არა საშემოსავლო და მოგების გადასახადის კარით (კარი №2), არამედ ადგილობრივი გადასახადების კარით (კარი №13). აქედან გამომდინარე, შეგვიძლია მივიდეთ დასკვნამდე, რომ სსკ-ის პირვანდელ ვერსიაში დაწესებული 15%-იანი ზღვრული განაკვეთი არ იყო შემხებლობაში მოგების გადასახადის ამჟამინდელ განაკვეთთან, ვინაიდან (ა) იმ დროისათვის მოგების გადასახადის განაკვეთი წარმოადგენდა 20%-ს, და (ბ) კანონმდებელი სათამაშო ბიზნესის გადასახადს არა საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადს, არამედ სხვა სახის - ადგილობრივ გადასახადს მიაკუთვნებდა.  1998 წლის 30 ოქტომბერს მიღებული ცვლილების მიხედვით, არსებითად შეიცვალა მოცემული 210-ე მუხლი. ცვლილებები ძირითადად შეეხო შემდეგ მიმართულებებს:   * განისაზღვრა სათამაშო ბიზნესის გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი;[[21]](#footnote-21)   *„სათამაშო ბიზნესის გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია:*  *ა. ლატარიის ბილეთების რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგების ტოლფასი შემოსავლები;*  *ბ. აზარტული თამაშებისათვის გამოყენებული სათამაშო მაგიდები, სათამაშო ავტომატები, რომლებიც განლაგებულია სპეციალურ სათამაშო ადგილებზე;*  *გ. სიმარჯვის თამაშების,* ***ტოტალიზატორების*** *და სანაძლეოს ჩამტარებელი პირების მიერ* ***ფსონებიდან მიღებული შემოსავლები, მოთამაშის მოგების გამოკლებით;***  *დ. სხვა სათამაშო ბიზნესიდან მიღებული შემოსავლები.“*   * განხორციელდა განაკვეთის დიფერენციაცია სახეობების მიხედვით და დადგინდა შესაბამისი სახეობების მიხედვით გადასახადის ოდენობის ზღვრული მაჩვენებლები;[[22]](#footnote-22)   *„გადასახადის განაკვეთების დიფერენცირება ხდება სათამაშო ბიზნესის სახეობიდან გამომდინარე და განისაზღვრება:*  *ა) შემთხვევითობის აზარტულ თამაშებზე შემდეგი ოდენობით:*  *ა.ა. თითოეულ სათამაშო ავტომატზე თვეში არაუმეტეს 200 ლარი;*  *ა.ბ. თითოეულ სათამაშო მაგიდაზე თვეში არაუმეტეს 2000 ლარი.*  *ბ) სხვა აზარტულ თამაშებზე შემდეგი ოდენობით:*  *ბ.ა. სანაძლეოზე არაუმეტეს 40 პროცენტისა;*  ***ბ.ბ. ტოტალიზატორების მოწყობაზე არაუმეტეს 10 პროცენტისა;***  *ბ.გ. სიმარჯვის თამაშების მოწყობაზე არაუმეტეს 35 პროცენტისა;*  *ბ.დ. ლატარიების მოწყობაზე არაუმეტეს 20 პროცენტისა.“*  წარმოდგენილი დებულებებიდან გამომდინარე, კანონმდებელი ტოტალიზატორის ჩამტარებელ პირს აძლევდა საშუალებას, რომ ფსონებიდან მიღებული შემოსავალი შეემცირებინა მოთამაშის მოგებით და სწორედ ეს სხვაობა დაებეგრა განაკვეთით, რომელიც არ უნდა ყოფილიყო 10%-ზე მეტი.  2003 წლის 1 ოქტომბერს ამოქმედდა 210-ე მუხლის ახალი რედაქცია, სადაც პირველად გვხვდება ტერმინი - სისტემურ-ელექტრონული ფორმის თამაშობა. აღნიშნულმა ცვლილებამ კვლავ შეცვალა გადასახადით დაბეგვრის ობიექტები და გადასახადის განაკვეთები. კერძოდ:   * სათამაშო ბიზნესის გადასახადით დაბეგვრის ობიექტად განისაზღვრა:[[23]](#footnote-23)   *„ლატარიის ბილეთების რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგების ტოლფასი შემოსავლები, აზარტული და მომგებიანი თამაშებისათვის გამოყენებული სათამაშო მაგიდები, სათამაშო აპარატები და* ***ტოტალიზატორის****, ბინგოს, ლოტოს* ***სალაროები*** *(სპეციალურად მოწყობილი ადგილი, სადაც მოლარის ან/და სპეციალური აპარატის ან სხვა საშუალებით ხორციელდება ფსონის მიღება ან/და მოგების გაცემა), წამახალისებელი გათამაშების საპრიზო ფონდი, სისტემურ-ელექტრონული ფორმის თამაშობა.“*   * გადასახადის განაკვეთად კი დაადგინა ფიქსირებული ოდენობები სახეობების მიხედვით:[[24]](#footnote-24)   *„გადასახადის განაკვეთების დიფერენცირება ხდება სათამაშო ბიზნესის სახეობიდან გამომდინარე და განისაზღვრება:*  *გ.* ***ტოტალიზატორის****, ბინგოს, ლოტოს თითოეულ* ***სალაროზე*** *- თვეში 300-დან 600 ლარამდე;*  *ვ.* ***სისტემურ-ელექტრონული ფორმის თამაშობაზე*** *- თვეში 2 000-დან 10 000 ლარამდე.“*  წარმოდგენილი დებულებებიდან გამომდინარე, ტოტალიზატორის მოწყობის შემთხვევაში, დაბეგვრის ობიექტად განისაზღვრა სალაროები, ხოლო განაკვეთი დაფიქსირდა თითოეულ სალაროზე თვეში 300-600 ლარის ოდენობით; რაც შეეხება სისტემურ-ელექტრონული ფორმის თამაშობას, დაბეგვრის ობიექტად დადგინდა თავად სისტემურ-ელექტრონული ფორმის თამაშობა, ხოლო განაკვეთად განისაზღვრა ფიქსირებული თანხები 2,000 - 10,000 ლარის ფარგლებში.  ამგვარად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 1997-2005 წლის ვერსიაში, პერიოდულად ხდებოდა ცვლილებები შემდეგი მიმართულებებით:   1. ტოტალიზატორის დაბეგვრის ობიექტი - თავდაპირველად დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენდა მიღებული შემოსავალი, შემდგომ სხვაობა მიღებულ შემოსავალსა და მოთამაშის მოგებას შორის, ბოლოს კი - ტოტალიზატორის სალაროები; და 2. გადასახადის განაკვეთი და მისი ზღვრული ნორმები (თავდაპირველმა 15%-იანმა ზღვარმა შემდგომ ჩაანაცვლა 10%-იანი ზღვრული განაკვეთი, რის შემდეგაც დადგინდა გადასახადის ფიქსირებული განაკვეთი).   თუმცა, ცვლილებების მიუხედავად სათამაშო ბიზნესის გადასახადი რჩებოდა მოგების გადასახადისგან დამოუკიდებელ ადგილობრივ გადასახადად.  *საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 2005 - 2011 რედაქცია*  2007 წლის პირველი იანვრიდან სათამაშო ბიზნესის გადასახადი ამოღებულ იქნა ადგილობრივი გადასახადების სიიდან. ასევე, სრულად იქნა ამოღებული შესაბამისი პერიოდის სსკ-ის 41-ე თავი, რომელიც შეიცავდა სათამაშო ბიზნესის გადასახადის მარეგულირებელ ნორმებს. ნაცვლად ამისა, 2007 წლის პირველი იანვრიდან ამოქმედდა კანონი „სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის შესახებ“, რამაც განსაზღვრა სათამაშო ბიზნესთან დაკავშირებით დაწესებული მოსაკრებლის სახეები და განაკვეთები, გადახდის წესი და ვადები.  „სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის შესახებ“ კანონის პირველად ვერსიაში ვკითხულობთ შემდეგს:  *„სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებელი არის აუცილებელი გადასახდელი ადგილობრივ ბიუჯეტში, რომელიც დადგენილია სახელმწიფოს პოლიტიკური და ეკონომიკური ინტერესების შესაბამისად.“ [[25]](#footnote-25)*  აქედან გამომდინარე, კანონმდებელი სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებელს განიხილავდა ისევ ადგილობრივ ბიუჯეტში შესატან გადასახდელს, ე.ი. თავისი შინაარსით, სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებელს ისევ ადგილობრივ გადასახადს უთანაბრებდა. შესაბამისად, ამ პერიოდშიც მას არ აქვს რაიმე კავშირი საერთო-სახელმწიფოებრივ, უფრო კონკრეტულად კი, მოგების გადასახადთან.  მოსაკრებლის ობიექტები და განაკვეთის ტიპი განსახილველ კანონში არსებითად იგივე დარჩა. კერძოდ: სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის ობიექტების სია მოიცავდა ტოტალიზატორის სალაროებსა და სისტემურ-ელექტრონული ფორმის თამაშობას[[26]](#footnote-26), ხოლო განაკვეთები ისევ ფიქსირებული იყო დადგენილ დიაპაზონებში. თუმცა, ცვლილება შეეხო მოსაკრებლის ანგარიშგებისა და გადახდის წესებს. კერძოდ, ყოველთვიური ანგარიშგების პერიოდი შეიცვალა კვარტალური ანგარიშგებით და კანონში გაჩნდა შემდეგი ჩანაწერი:  *„სისტემურ-ელექტრონული ფორმის თამაშობის მომწყობი (ორგანიზატორი) ვალდებულია ადგილობრივ საგადასახადო ორგანოში ყოველკვარტალურად წარადგინოს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დამტკიცებული ფორმის დეკლარაცია და გადაიხადოს მოსაკრებელი არა უგვიანეს საანგარიშო კვარტალის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა.“[[27]](#footnote-27)*  სსკ-ის განხილულ რედაქციაში, 2007 წლის შემდეგ 2011 წლამდე სათამაშო ბიზნესის გადასახადი აღარ არის რეგულირებული. თუმცა, ის მაინც აგრძელებდა არსებობას „სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის შესახებ“ კანონის ფარგლებში, რომელიც, თავის მხრივ, მიუთითებდა საგადასახადო კოდექსზე მოსაკრებლის გადახდის ადმინისტრირებისა და შესაბამისი წესების დარღვევისას პასუხისმგებლობის განსაზღვრის კუთხით.  *2011 - მიმდინარე რედაქცია*  სსკ-ის 2011 წლის რედაქციაშიც, სათამაშო ბიზნესის გადასახადი აღარ გვხვდება ადგილობრივი გადასახადების სიაში. ის საერთოდ ამოღებულია გადასახადების სიიდან. თუმცა, სსკ-ის 309-ე მუხლს (გარდამავალი დებულებები) N4114-რს ცვლილების საფუძველზე დაემატა მე-16 ნაწილი შემდეგი შინაარსით (ამოქმედების თარიღი: 29/12/2010):  *„16. ტოტალიზატორის მომწყობი პირის საშემოსავლო ან მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი აღნიშნული საქმიანობის ნაწილში არის ამ საქმიანობის მიხედვით განსაზღვრული ერთობლივი შემოსავალი, რომელიც იბეგრება 5-პროცენტიანი განაკვეთით. ამასთანავე, აღნიშნულ პირს ამ კოდექსის 154-ე მუხლის პირველი ნაწილის "ე" ქვეპუნქტით განსაზღვრული გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავების ვალდებულება არ ეკისრება.“*  2012 წლის იანვრიდან ზემოთ წარმოდგენილ ჩანაწერში ჩაემატა სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორი და დაკონკრეტდა მისი ადმინისტრირების წესი, რომელიც გაუთანაბრდა მოგების გადასახადისთვის დადგენილ წესს. უფრო კონკრეტულად:  *„16. ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობის შემთხვევაში პირისთვის საშემოსავლო/მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი აღნიშნული საქმიანობის ნაწილში არის ამ საქმიანობის მიხედვით განსაზღვრული ერთობლივი შემოსავალი, რომელიც იბეგრება 5%-იანი განაკვეთით და ექვემდებარება დეკლარირებასა და გადახდას საშემოსავლო/მოგების გადასახადისათვის დადგენილი წესის შესაბამისად.“*  საგულისხმოა, რომ საკონსტიტუციო ჩანაწერი რეფერენდუმთან დაკავშირებით ამოქმედდა 2013 წლიდან; შესაბამისად, მის ამოქმედებასთან ერთად დაწესდა საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ზღვრული განაკვეთის გაზრდის შეზღუდვა სსკ-ში არსებულ ყველა გადასახადზე. მათ შორის, ეს შეზღუდვა ბუნებრივად შეეხო ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მომწყობი პირების მიერ გადასახდელ გადასახადს.  2017 წლის 1-ელი იანვრიდან კი 2016 წლის 16 დეკემბრის N97-Iს ცვლილების საფუძველზე ძალაში შევიდა ცვლილება, რომელიც წარმოადგენს სსკ-ის მიმდინარე რედაქციის ჩანაწერსაც:  *„16. ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობის შემთხვევაში პირისთვის საშემოსავლო/მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი აღნიშნული საქმიანობის ნაწილში არის ამ საქმიანობის მიხედვით ყოველი საანგარიშო თვის განმავლობაში მიღებული ფსონების ჯამი, რომელიც იბეგრება 7%-იანი განაკვეთით. ამ შემთხვევაში პირი ვალდებულია არაუგვიანეს საანგარიშო თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმით წარადგინოს დეკლარაცია და იმავე ვადაში გადაიხადოს შესაბამისი გადასახადი.“*  საგულისხმოა, ასევე რომ 2016 წლის 13 მაისს მიღებული 5092-IIს ცვლილების შედეგად ახლიდან ჩაიწერა მოგების გადასახადის თავი, რომელიც ძალაში შევიდა ასევე 2017 წლის 1-ელი იანვრიდან. შედეგად, სსკ-ის 97 მუხლის მე-9 ნაწილის შემოღებით კანონმდებელმა სტრუქტურული თვალსაზრისით მოგების გადასახადის თავს მიაკუთვნა ონლაინ ტოტალიზატორის მომწყობი პირის მიერ გადასახდელი გადასახადი, თუმცა აღნიშნული გადასახადის არსი და ბუნება არ შეცვლილა.  მოგების გადასახადის ბუნებასთან დაკავშირებით კიდევ ერთხელ გვსურს, აღვნიშნოთ, რომ ონლაინ ტოტალიზატორის საქმიანობა იბეგრება განთავსებული ფსონებიდან - ე.ი. ბრუნვიდან და ამ თვალსაზრისით, ონლაინ ტოტალიზატორისათვის დაწესებული გადასახადი ეწინააღმდეგება მოგების გადასახადის ზოგად პრინციპს.  ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ზემოთ წარმოდგენილ ისტორიულ მიმოხილვაზე, ასევე მოგების და ონლაინ ტოტალიზატორისათვის დადგენილი გადასახადების შინაარსობრივ ანალიზზე დაყრდნობით შეგვიძლია, დავასკვნათ, რომ ონლაინ ტოტალიზატორისათვის დადგენილი გადასახადი თავიდანვე წარმოადგენდა და დღესაც წარმოადგენს მოგების გადასახადისგან განსხვავებული სახის გადასახადს.  შესაბამისად, 2013 წლიდან არსებული საკონსტიტუციო დანაწესი მასზეც უნდა გავრცელებულიყო და რეფერენდუმის გარეშე დაუშვებელი იყო მისი განაკვეთის 5%-დან 7%-მდე გაზრდა.  საკონსტიტუციო დანაწესთან შეუსაბამობაზე ასევე მოწმობს ის ფაქტი, რომ განხილული ცვლილებით მოხდა საგადასახადო ტვირთის არსებითი ზრდა, რომელიც უფრო დეტალურად განხილულია შემდეგ ნაწილში. **საგადასახადო ტვირთის განსაზღვრა** კონსტიტუციის დებულების მიხედვით, ახალი გადასახადის შემოღება ან ცვლილება, რომელიც არსებული გადასახადის ალტერნატივაა ან ანაცვლებს მას და ამავე დროს არ ზრდის საგადასახადო ტვირთს, არ ჩაითვლება კონსტიტუციის საწინააღმდეგოდ.  ზოგადად, საგადასახადო ტვირთი უნდა შეფასდეს იმ მახასიათებლებით, რომლებმაც შესაძლოა გავლენა მოახდინონ გადახდილი გადასახადების მოცულობაზე. უნდა აღინიშნოს, რომ უშუალოდ საგადასახადო ტვირთის განმარტებას ვერც საგადასახადო კოდექსში, კონსტიტუციაში ან სხვა საკანონმდებლო ნორმებში ვხვდებით. აქედან გამომდინარე, საგადასახადო ტვირთზე მსჯელობისთვის შესაძლებელია დავეყრდნოთ ეკონომიკის ფუნდამენტურ სახელმძღვანელოებში მოყვანილ პოსტულატებსა და მოსაზრებებს. ერთ-ერთ ასეთ ნაშრომს, სადაც საუბარია საგადასახადო ტვირთის შესახებ, წარმოადგენს გრეგორი მენქიუს ავტორობით გამოცემული სახელმძღვანელო ეკონომიკის პრინციპების შესახებ.[[28]](#footnote-28) საყურადღებოა ასევე ჯოზეფ შტიგლიცის (საჯარო სექტორის ეკონომიკა) და ჰარვი როუზენის/ტედ გეიერის (საჯარო ფინანსები) სახელმძღვანელოები. საგადასახადო ტვირთზე მჯელობისას ასევე საინტერესოა მსოფლიო ბანკის ნაშრომები, რომელიც ასევე მოყვანილია ქვემოთ.  გრეგორი მენქიუს სახელმძღვანელოში მოყვანილია ზოგადი წესი, თუ როგორ ხდება საგადასახადო ტვირთის გამოანგარიშება. უფრო კონკრეტულად, მე-12 თავში, რომელიც მიმოიხილავს საგადასახადო სისტემას, სხვადასხვა ქვეყნის საგადასახადო ტვირთის გასაზომად გამოყენებულია შემდეგი ფორმულა:  ამგვარად, ზოგადად როდესაც საგადასახადო ტვირთზე ვსაუბრობთ, უპირველეს ყოვლისა, ვგულისხმობთ ფისკალურ და საგადასახადო პოლიტიკის ეფექტს ქვეყნის ეკონომიკაში და გადასახადების წილს ქვეყანაში წარმოებული მთლიანი საბოლოო პროდუქტისა და მომსახურების საერთო ღირებულებაში. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, განზოგადებულ დონეზე საგადასახადო ტვირთად შესაძლოა, მივიჩნიოთ სახელმწიფოს მიერ აკრეფილი გადასახადების წილი ქვეყნის მთლიან შემოსავალში.  ცხადია, სახელმწიფო გადასახადებს გადასახადის გადამხდელებისგან კრეფს. ე.ი. ლოგიკურია, რომ მიღებული ზოგადი საგადასახადო ტვირთის მაჩვენებელი ნაწილდებოდეს იმ პირებზე, რომლებიც ქვეყნის ეკონომიკას ქმნიან. ეს მოვლენა გ. მენქიუს წიგნის მე-6 თავში მოხსენიებულია, როგორც ე.წ. tax incidence - გადასახადის გადანაწილება, რომელიც განმარტებულია შემდეგნაირად: გზა, რომლითაც გადასახადის ტვირთი ნაწილდება ბაზრის მონაწილეებს შორის (ორიგინალი ვერსია: the manner in which the burden of a tax is shared among participants in a market). თუმცა, ტვირთის ამგვარი გადანაწილება არის თუ არა თანაბარი, და თუ არაა, ვის უფრო მეტად/ნაკლებად აწვება ტვირთი დამოკიდებულია რიგ ეკონომიკურ მაჩვენებლებზე, როგორიცაა მოთხოვნა/მიწოდების მაჩვენებლები, მათი ელასტიურობა და სხვა, რომელსაც ამ დოკუმენტში დეტალურად არ განვიხილავთ. თუმცა, მნიშვნელოვანია იმ შედეგის გაზიარება, რომელსაც წიგნის ავტორი გვთავაზობს. კერძოდ: როდესაც რაღაც პროდუქტი იბეგრება, მყიდველები და გამყიდველები ინაწილებენ საგადასახადო ტვირთს. თუმცა, ეს განაწილება იშვიათადაა თანაბარი[[29]](#footnote-29).  ამგვარად, ქვეყნის საგადასახადო ტვირთი ძირითადად არათანაბრადაა გადანაწილებული ბაზრის მონაწილეებზე. ისმის კითხვა: ვინ შეიძლება იქნას მიჩნეული ბაზრის მონაწილეებად, ესე იგი პირებად, ვისზეც საგადასახადო ტვირთი ნაწილდება? ისინი მხოლოდ მყიდველები და გამყიდველები არიან, თუ ამ პირთა წრე უფრო ფართოა?  გ. მენქიუს წიგნში, მე-12 თავში მოყვანილია მაგალითი, რომელიც გვიჩვენებს, თუ ვინ იხდის მოგების გადასახადს[[30]](#footnote-30). წინასიტყვაობაში ნათქვამია, თუ რამხელა მნიშვნელობა აქვს საგადასახადო პოლიტიკისთვის გადასახადის გადანაწილების კონცეფციას. ეკონომისტებშიც აზრთა სხვადასხვაობაა, თუ ვის აწევს ტვირთად მოგების გადასახადი. თუმცა, ერთი რამ უდავოა: ყველა გადასახადს ადამიანები იხდიან. შედეგად, საბოლოო ჯამში, გადასახადის ტვირთი აწევთ ადამიანებს - კომპანიის მფლობელებს, მომხმარებლებს, მომუშავე პერსონალს. (საყურადღებოა, რომ აღნიშნული საკითხი ანალოგიურად განიხილება შტიგლიცის[[31]](#footnote-31) და როუზენის[[32]](#footnote-32) სახელმძღვანელოებშიც.)  ამის დასამტკიცებლად კი შემდეგი მაგალითია მოყვანილი:  „ვთქვათ, აშშ-ს მთავრობამ გადაწყვიტა საავტომობილო კომპანიების შემოსავლის დაბეგვრა. თავდაპირველად ეს გადასახადი კომპანიის მფლობელებს დააზარალებს, რადგან მათი მოგება შემცირდება. თუმცა დროთა განმავლობაში მფლობელების ქცევა გადასახადის შესაბამისად შეიცვლება. ვინაიდან ავტომობილის წარმოება ნაკლებ მომგებიანია, მფლობელები შეაჩერებენ ინვესტირებას ახალი ქარხნების მშენებლობაში. ამის ნაცვლად ისინი თავიანთ ფულს სხვაგვარად გამოიყენებენ - მაგალითად იყიდიან უფრო დიდ სახლებს, ან ააშენებენ ქარხნებს სხვა დარგებისთვის ან სხვა ქვეყნებში. იმის გამო, რომ შემცირდება საავტომობილო ქარხნების რაოდენობა, შემცირდება ავტომობილების მიწოდება და, შესაბამისად, მშრომელებზე მოთხოვნა. ამგვარად, საავტომობილო კორპორაციის დაბეგვრა ავტომობილების ფასების ზრდას და მშრომელთა ხელფასების შემცირებას გამოიწვევს.“  ეს მაგალითი პასუხობს ჩვენს მიერ ზევით დასმულ კითხვას ბაზრის მონაწილეთა წრესთან დაკავშირებით და ცხადყოფს, რომ მოგების გადასახადის მატებით გამოწვეული ტვირთი არამხოლოდ კორპორაციას და მის მფლობელებს, არამედ ამ კორპორაციასთან დაკავშირებულ სხვა პირებსაც (ე.ი. მომხმარებლები, დასაქმებულები) აწევთ. აგრეთვე, ამგვარმა საგადასახადო პოლიტიკამ შესაძლოა, შეცვალოს ინვესტორის პრეფერენციები ქვეყანაში განსახორციელებელ ინვესტიციებთან დაკავშირებით.  აქედან გამომდინარე, საგადასახადო ტვირთი, არა მხოლოდ განზოგადებულ მაჩვენებელს წარმოადგენს, არამედ ის პრაქტიკული და კონკრეტული ტვირთია, რომელიც ბაზრის თითოეულ მონაწილეს აწევს საგადასახადო პოლიტიკის შესაბამისად.  განსახილველი სახელმძღვანელოც მოწმობს ამაზე და გარდა ზოგადი საგადასახადო ტვირთის მიმოხილვისა, ვხვდებით შემთხვევებს, როდესაც საგადასახადო ტვირთი განხილულია, როგორც (ა) კონკრეტული შემოსავლის კატეგორიების გადმოსახედიდან, მაგალითად: საგადასახადო ტვირთი დანაზოგებზე ინფლაციის პერიოდში[[33]](#footnote-33), საგადასახადო ტვირთი კონკრეტული შემოსავლის კატეგორიის მქონე ოჯახებისათვის[[34]](#footnote-34), ასევე, (ბ) ბაზრის მონაწილეების გადმოსახედიდან (ბიზნესი, მისი მფლობელი, თანამშრომელი, მომხმარებელი ა.შ.).  ამ თვალსაზრისით განსაკუთრებით საყურადღებოა შტიგლიცის სახელმძღვანელო, რომელშიც საგადასახადო ტვირთი განხილულია ინდივიდუალურ დონეზე. კერძოდ, აღნიშნულ სახელმძღვანელოში საგადასახადო ტვირთი განმარტებულია, როგორც გადასახადის ნამდვილი ეკონომიკური წონა, რომელიც გამოითვლება როგორც სხვაობა ინდივიდის რეალურ შემოსავლებს შორის გადასახადის დაწესებამდე და მისი დაწესების შემდეგ[[35]](#footnote-35).  საგადასახადო ტვირთი ინდივიდების დონეზე განიხილება როუზენის სახელმძღვანელოშიც, სადაც ავტორი გვთავაზობს საილუსტრაციო მაგალითებს, როგორ იცვლება ინდივიდის ქცევა მისი საგადასახადო ტვირთის ზრდის შედეგად[[36]](#footnote-36).  რომ შევაჯამოთ, საგადასახადო ტვირთი არა მხოლოდ ზოგადი ცნებაა, რომელიც საგადასახადო პოლიტიკის ეფექტს ზომავს ქვეყნის ეკონომიკაში, არამედ ის შესაძლოა მივიჩნიოთ, როგორც ბაზრის თითოეული მონაწილის მიერ ფაქტობრივად გადახდილი გადასახადი, რომლის ტვირთის გამოთვლა შესაძლებელი უნდა იყოს მისი წილის გაგებით შესაბამის შემოსავალში.  მენქიუს სახელმძღვანელოს მე-12 თავში მოცემულია ცხრილი #5[[37]](#footnote-37), რომელიც ითვლის ფედერალური გადასახადის ტვირთს კონკრეტული შემოსავლის კატეგორიის მქონე ოჯახებისათვის. აღნიშნულისათვის კი სწორედ ამ გადასახადის წილს იყენებს მათ მიერ მიღებულ შემოსავალში.  აღნიშნულს მეთოდს მიჰყვება მსოფლიო ბანკიც. მსოფლიო ბანკის მიერ გამოქვეყნებულ ერთ-ერთ ანგარიშში - Paying Taxes 2019[[38]](#footnote-38), რომელიც შეეხებოდა 2017 წელს, მიმოხილულია საგადასახადო ტვირთის ცვლილების გავლენა ბიზნესისათვის (თავი 2, გვ. 20). ცვლილების ციფრებში გამოსახატად მსოფლიო ბანკმა გაზომა საგადასახადო ხარჯი, რომელიც იტვირთა სანიმუშო/ვირტუალურმა კომპანიამ. აღნიშნული გამოთვლა განახორციელა ე.წ. TTRC (Total Tax and Contribution Rate) მეთოდით, ე.ი. მთლიანი გადასახადებისა და სავალდებულო სოციალური გადასახდელების ხარჯის წილი კომპანიის ფინანსურ მოგებაში (მოგება გადასახადებამდე). თუმცა, უნდა აღინიშნოს, რომ ხსენებული მეთოდი ანგარიშობს საგადასახადო ტვირთს, მხოლოდ იმ გადასახადებთან მიმართებაში (ჯამურად და ინდივიდუალურად), რომელიც წარმოადგენს კომპანიის ხარჯს (მაგ. მოგების გადასახადი, კომპანიის წილ თანამშრომელთა სავალდებულო სოციალურ გადასახადში) და არ ითვალისწინებს გადასახადებს, რომელთა მიმართებაშიც კომპანია ასრულებს შემგროვებლის და ადმინისტრატორის როლს (მაგ. დღგ, რომლის ტვირთი აწევს საბოლოო მომხმარებელს ან თანამშრომლის წილი სავალდებულო სოციალურ გადასახდელში, რომლის გადახდის პასუხისმგებლობა თანამშრომელს ეკისრება).  ამგვარად, მსოფლიო ბანკის მიერ შემოთავაზებული საგადასახადო ტვირთის გაანგარიშების ფორმულა შემდეგნაირია:  აღნიშნული მეთოდით შესაძლოა, გამოანგარიშდეს საგადასახადო ხარჯი როგორც კონკრეტულად მოგების გადასახადისათვის, ასევე ჯამური საგადასახადო ტვირთი.  ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე შესაძლებელია მნიშვნელოვანი დასკვნის გაკეთება - რაოდენობრივი შეფასებით, სხვა თანაბარ პირობებში, თუ ხდება გადასახდელი გადასახადის ოდენობის ზრდა, აღნიშნული უპირობოდ გამოიწვევს საგადასახადო ტვირთის გაზრდას კომპანიისთვისა და ამ კომპანიასთან ასოცირებული დაინტერესებული პირთა წრისათვის.  თავის მხრივ ლოგიკურია, დავასკვნათ, რომ გადასახდელი გადასახადის თანხის ზრდა შესაძლოა მოჰყვეს სამართლებივი ტექნიკის თვალსაზრისით კანონმდებლის სხვადასხვა გადაწყვეტილებას. მათ შორის, შეგვიძლია გამოვკვეთოთ ყველაზე მკაფიო ორი შესაძლებლობა:   1. გადასახადის განაკვეთის გაზრდა; 2. დასაბეგრი ბაზის ცვლილება;   *გადასახადის განაკვეთის ზრდა*  როგორ ზევით აღინიშნა, 2017 წლიდან ონლაინ ტოტალიზატორის მომწყობი პირისათვის აღნიშნული საქმიანობის ნაწილში გადასახადის განაკვეთი გაიზარდა 5%-დან 7%-მდე. სხვა თანაბარ პირობებში, გადასახადის განაკვეთის ზრდა გამოიწვევს გადასახდელი გადასახადის მოცულობის ზრდას. მსოფლიო ბანკის მიერ შემოთავაზებული ფორმულის მიხედვით კი, აღნიშნული მატება ზრდის განხილული ფორმულის მრიცხველს (ე.ი. მთლიანი გადასახადებისა და სავალდებულო სოციალური გადასახდელების ხარჯი), და შესაბამისად ზრდის განაყოფსაც.  ამგვარად, განაკვეთის გაზრდით იზრდება მოგების გადასახადის ხარჯის წილი კომერციულ მოგებაში და შესაბამისად იზრდება საგადასახადო ტვირთიც.  ანალოგიურად, განხილული სახელმძღვანელოების მიხედვით - კერძოდ, შტიგლიცის მიერ შემოთავაზებული დეფინიციის ფარგლებში, განაკვეთის გაზრდა ავტომატურად იწვევს კომპანიის წმინდა შემოსავლის დამატებით შემცირებას, განაკვეთის გაზრდამდე არსებულთან შედარებით, რაც ნიშნავს საგადასახადო ტვირთის ზრდას.  *დასაბეგრი ბაზის ცვლილება*  გარდა განაკვეთის გაზრდისა, საგადასახადო ტვირთის ზრდა ასევე შესაძლებელი უნდა იყოს ისეთი შეზღუდვების დაწესებით კანონმდებლობაში, რომელიც მაგალითად არ დაუშვებდა კონკრეტული ტიპის ხარჯების გამოქვითვის შესაძლებლობას ერთობლივი შემოსავლიდან (კლასიკური მოგების გადასახადის პირობებში) ან დაბეგრავდა კონკრეტული ტიპის ხარჯს მოგების გადასახადით (განაწილებული მოგების გადასახადის პირობებში). შედეგად, გაიზრდებოდა მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი (დასაბეგრი ბაზა). ამდენად, გადასახადის განაკვეთის გაზრდის გარეშე, დასაბეგრი ბაზის ამგვარი ცვლილება გამოიწვევდა საგადასახადო ტვირთის ზრდას.  აღნიშნულ ნაწილში გვინდა, აღვნიშნოთ, რომ ვერ დავეთანხმებით საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს სხდომაზე მოპასუხის მიერ გამოთქმულ პოზიციას, რომ ისეთი საკანონმდებლო ცვლილებები, რომელიც გაზრდის მოგების გადასახადით დასაბეგრ ბაზას (მაგალითად, გამოქვითვების შეზღუდვით), თუმცა არ შეიცვლება საგადასახადო განაკვეთი, ისევ საკონსტიტუციო მოთხოვნების ჩარჩოში დარჩება. როგორც უკვე აღვნიშნეთ, კანონპროექტის მიხედვით, შესაბამისი საკონსტიტუციო ცვლილებების ერთ-ერთ მიზანს წარმოადგენდა, რომ ქართველ ხალხს თავად განესაზღვრა გადასახადების გაზრდის საკითხი და ამ გზით ხელისუფლების დისკრეცია მინიმუმამდე დასულიყო. ამგვარად, საკონსტიტუციო ცვლილების იმგვარი განმარტება, რომ რეფერენდუმის ჩატარების გარეშე შესაძლებელია დასაბეგრი ბაზის გაზრდა, სრულიად წინააღმდეგობაშია მის გაცხადებულ მიზანთან. კანონპროექტში კი მიზანი ნათლად არის ჩამოყალიბებული, რომ ხალხმა თავად უნდა გადაწყვიტოს გადასახადების გაზრდის საკითხი, რომელიც თავის თავში ბუნებრივად გულისხმობს, როგორც საგადასახადო განაკვეთის, ასევე დაბეგვრის ობიექტის ცვლილებას. საკონსტიტუციო ჩანაწერის სხვაგვარი განმარტებით მივალთ იმ შედეგამდე, რომ ხელისუფლების ჩარევის დისკრეცია არა თუ მინიმუმამდეა დაყვანილი, არამედ საშუალებას აძლევს შეუზღუდავად გაზარდოს გადასახადის გადამხდელების საგადასახადო ტვირთი ხალხის ნების მიუხედავად დაბეგვრის ობიექტის მოდიფიცირებით. რომ განვაზოგადოთ, დაბეგვრის ობიექტი წარმოადგენს იმ წესების ერთობლიობას, რომლის საფუძველზეც განისაზღვრება ბაზა, საიდანაც უნდა მოხდეს გადასახადის აკრეფვა. თუ გავიზიარებთ მოპასუხის ლოგიკას, მაშინ არაფერი უზღუდავს კანონმდებელს, რომ დაადგინოს, რომ მოგების გადასახადის დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვრისას ერთობლივი შემოსავალი გამოითვლება, მაგალითისთვის, ფაქტობრივი შემოსავლის 2-ზე (ან სხვა ციფრზე) გამრავლებით. ამგვარად, კანონმდებელს ყოველთვის ექნება შესაძლებლობა, გადასახადის განაკვეთის ცვლილების გარეშე გავლენა მოახდინოს დაბეგვრის ობიექტზე და მისი შეხედულებისამებრ გაზარდოს საგადასახადო ტვირთი რაიმე შეზღუდვების გარეშე, ხოლო განსახილველი საკანონმდებლო ნორმის ამგვარი ინტერპრეტაციის შემთხვევაში აღნიშნულ ნორმას არსებითად გამოეცლება შინაარსი და ფუნქცია.  ამგვარად, წარმოდგენილი ანალიზის შესაბამისად, გადასახადის განაკვეთის ზრდამ გაზარდა საგადასახადო ტვირთი ონლაინ ტოტალიზატორის მომწყობი პირებისათვის, ვინაიდან სხვა თანაბარ პირობებში, მოგების გადასახადის მოცულობა ფინანსურ მოგებაში უფრო მაღალია 7%-იანი განაკვეთის პირობებში, ვიდრე ეს 5%-იანი გადასახადის განაკვეთის შემთხვევაში იქნებოდა. თავის მხრივ, გადასახადის განაკვეთის 2%-ით ცვლილებას ბუნებრივად მივყავართ საგადასახადო ტვირთის სულ მცირე 40%-ით (([7%-5%]/5%) ზრდამდე. შესაბამისად, სადავო საკანონმდებლო ცვლილებისთვის აუცილებელი იყო რეფერენდუმის ჩატარება.  **ბ) ონლაინ ტოტალიზატორის გადასახადი, როგორც მოგების გადასახადი 5%-იანი ზღვრული საგადასახადო განაკვეთით** **ონლაინ ტოტალიზატორის გადასახადი, როგორც მოგების გადასახადის სახეობა** იმ შემთხვევაში, თუ ყურადღებას არ მივაქცევთ ონლაინ ტოტალიზატორის გადასახადის ბუნებას, რაც განხილულია წინა სექციაში და აღნიშნული გადასახადის კლასიფიკაციას მოვახდენთ მხოლოდ ფორმალურ-სამართლებრივი თვალსაზრისით, მაშინ შესაძლებელია შემდეგი მსჯელობის განვითარება: ზოგადად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს და აწესებს ორი ტიპის გადასახადს, ესენია: საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადები და ადგილობრივი გადასახადი.  საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებს მიეკუთვნება:[[39]](#footnote-39)  ა) საშემოსავლო გადასახადი;  ბ) მოგების გადასახადი;  გ) დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ);  დ) აქციზი;  ე) იმპორტის გადასახადი.  ხოლო, ადგილობრივ გადასახადს მიეკუთვნება ქონების გადასახადი.[[40]](#footnote-40)  ვინაიდან კანონი განსაზღვრავს გადასახადების სრულ და ამომწურავ სახეობებს, შესაძლოა მსჯელობა, რომ ონლაინ ტოტალიზატორისათვის დაწესებული გადასახადიც ჩამოთვლილთაგან ერთ-ერთს უნდა მიეკუთვნებოდეს, რადგან განყენებულად ონლაინ ტოტალიზატორის გადასახადს სსკ არ აწესებს. საგულისხმოა, რომ 2017 წლის პირველი იანვრიდან, კანონმდებელმა ონლაინ ტოტალიზატორის მომწყობი პირების დაბეგვრის ობიექტი მოგების გადასახადის თავში მოაქცია (სსკ, მუხლი 97, ნაწილი 9, მიმდინარე რედაქცია). ამდენად, განსახილველი გადასახადის მხოლოდ ამ ნიშნით შეფასების შემთხვევაში შეიძლება გავაკეთოთ დაშვება, რომ იგი მიეკუთვნება მოგების გადასახადს.  საგულისხმოა, რომ საქმიანობის ამ ნაწილში, დასაბეგრი ბაზის განსაზღვრის ზოგადი წესისგან განსხვავებული წესია შემოთავაზებული. უფრო კონკრეტულად, ონლაინ ტოტალიზატორის მომწყობი პირებისათვის ამ საქმიანობის ნაწილში დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვრისთვის არ არის გათვალისწინებული გამოქვითვების შესაძლებლობა, ე.ი. მათთვის მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი არის არა დასაბეგრი მოგება ან განაწილებული მოგება, არამედ დადგენილია როგორც ფსონების ჯამი.  ზოგადად, სსკ-ის მიხედვით მოგების გადასახადის გადამხდელს წარმოადგენს[[41]](#footnote-41):  ა) რეზიდენტი საწარმო;  ბ) არარეზიდენტი საწარმო, რომელიც საქართველოში საქმიანობას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით ახორციელებს ან/და შემოსავალს იღებს საქართველოში არსებული წყაროდან.  მოგების გადასახდის თითოეული ამ კატეგორიის გადამხდელისთვის სსკ ადგენს სხვადასხვა დაბეგვრის ობიექტებს, რომლებზეც ასევე სხვადასხვა საგადასახადო განაკვეთი ვრცელდება (განაკვეთებზე უფრო დაწვრილებით ქვემოთ ვისაუბრებთ).  ამგვარად, სსკ-ში მოგების გადასახადის ქოლგის ქვეშ ვხვდებით სხვადასხვა კატეგორიის სუბიექტებისათვის დადგენილ გადასახადს დამოუკიდებელი მახასიათებლებით. მათ შორის გვხვდება დიფერენცირებული და ინდივიდუალურად მორგებული დაბეგვრის ობიექტები და მხოლოდ ამ სუბიექტებისათვის განსაზღვრული გადასახადის განაკვეთები. ამგვარი პრაქტიკა, ე.ი. განსხვავებული დაბეგვრის ობიექტებისა და განაკვეთების დაწესება, უცხო არ არის ისეთი საერთაშორისო ინსტიტუტისათვის, როგორიცაა „საერთაშორისო სავალუტო ფონდი“ (International Monetary Fund). ხსენებულ ინსტიტუტს თავის ოფიციალურ ვებ-გვერდზე 2001 წელს გამოქვეყნებული აქვს პუბლიკაცია[[42]](#footnote-42), რომელიც მიმოიხილავს საგადასახადო პოლიტიკას განვითარებად ქვეყნებში. სწორედ ამ პუბლიკაციის მოგების გადასახადის თავში ვკითხულობთ შემდეგს:  *„საგადასახადო პოლიტიკის საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია მოგების გადასახადთან, მრავალრიცხოვანი და რთულია, მაგრამ განვითარებადი ქვეყნებისთვის განსაკუთრებით აქტუალურია მრავალჯერადი განაკვეთები დიფერენცირებული სექტორების მიხედვით და ამორტიზაციის სისტემის არათანმიმდევრული დიზაინის საკითხები. განვითარებადი ქვეყნები უფრო მეტად არიან მიდრეკილნი დარგობრივი მრავალჯერადი განაკვეთების მიმართ (მათ შორის, გარკვეული სექტორების მთლიანი გათავისუფლება გადასახადისგან, განსაკუთრებით კი პარასახელმწიფო სექტორის), ვიდრე ინდუსტრიული ქვეყნები, შესაძლოა, როგორც წარსული ეკონომიკური რეჟიმების მემკვიდრეობა, რომელიც ხაზს უსვამს სახელმწიფოს როლს რესურსების განაწილებაში. თუმცა, ასეთი პრაქტიკა აშკარად ზიანს აყენებს საბაზრო ძალების გამართულ ფუნქციონირებას (ანუ, რესურსების სექტორული განაწილება დამახინჯებულია საგადასახადო განაკვეთების სხვაობით). ისინი დაუცველია, თუ მთავრობის ვალდებულება საბაზრო ეკონომიკის მიმართ რეალურია. ამრიგად, მოგების გადასახადის მრავალი განაკვეთის გაერთიანება უნდა იყოს პრიორიტეტი.“*[[43]](#footnote-43)  წარმოდგენილი მსჯელობის პირობებში, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ განსახილველი გადასახადი მიჩნეულ იქნება მოგების გადასახადის ერთ-ერთ სახედ, იმისათვის, რომ სადავო ცვლილება გადასახადის განაკვეთში არ საჭიროებდეს რეფერენდუმს, ე.ი. განაკვეთის ცვლილება აკმაყოფილებდეს კონსტიტუციურ ნორმას, მისი ცვლილება გადასახადის სახის მიხედვით არსებული ზღვრული განაკვეთის ფარგლებში უნდა ხორციელდებოდეს.  აქედან გამომდინარე, ისმის კითხვა, თუ რა უნდა მივიჩნიოთ განსახილველი გადასახადის ზღვრულ დონედ და განხორციელდა თუ არა გადასახადის განაკვეთის ზრდა ზღვრული განაკვეთის ფარგლებში. **მოგების გადასახადის ზღვრული განაკვეთი** სსკ-ის 98-ე მუხლის მიხედვით (მიმდინარე რედაქცია), მოგების გადასახადის განაკვეთია 15 პროცენტი.  ზოგადად, ტერმინი „ზღვრული განაკვეთი“ სსკ-ში გვხვდება მხოლოდ ადგილობრივ გადასახადთან (ე.ი. ქონების გადასახადი) მიმართებაში. უფრო კონკრეტულად, სსკ-ის 202-ე მუხლი (მიმდინარე რედაქცია) აწესებს გადასახადის განაკვეთის 1%-იან ზღვარს. შესაბამისად, მაგალითისთვის, ადგილობრივი მუნიციპალიტეტი თუ 0.5%-დან 1%-მდე გაზრდის გადასახადის განაკვეთს, ეს უნდა ჩაითვალოს ზღვრული დონის ფარგლებში გადასახადის განაკვეთის მომატებად, რაც წინააღმდეგობაში არ მოდის კონსტიტუციასთან.  გარდა ზემოთ წარმოდგენილი ზღვრული გადასახადის განაკვეთის კლასიკური მაგალითისა, სსკ-ში ასევე გვხვდება გადასახადის განაკვეთის იმგვარად დაწესება, რომელიც კონკრეტული დიაპაზონით არის განსაზღვრული და, შესაბამისად, განსაზღვრულია მისი ზღვარი. მაგალითად: ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელისთვის, სსკ-ის 953-ის 1-ლი ნაწილის (ა) ქვეპუნქტის (მიმდინარე რედაქცია) მიხედვით, გადასახადის განაკვეთი საქართველოს მთავრობის მიერ განსაზღვრული საქმიანობის სახეების მიხედვით შეიძლება იყოს დაბეგვრის ობიექტზე − 1 ლარიდან 2000 ლარის ფარგლებში. წარმოდგენილი ნორმაც კლასიკური მაგალითია იმისა, თუ რა შეიძლება ჩაითვალოს ზღვრულ განაკვეთად.  თუმცა, რაც შეეხება სსკ-ის 98-ე მუხლით (მიმდინარე რედაქცია) დადგენილი მოგების გადასახადის განაკვეთს, აღნიშნული 15%-იანი განაკვეთი პირდაპირ მიემართება კონკრეტულ გადასახადის გადამხდელებსა და დაბეგვრის ობიექტებს და, შესაბამისად, 15%-იანი ზღვრული განაკვეთიც მხოლოდ ასეთი გადამხდელებისა და დაბეგვრის ობიექტებისთვის უნდა იყოს მიჩნეული.  როგორც ზემოთაც აღვნიშნეთ, სსკ-ით სხვადასხვა კატეგორიის გადასახადის გადამხდელებისათვის დადგენილია განსხვავებული დაბეგვრის ობიექტი და 15%-ისაგან განსხვავებული გადასახადის განაკვეთი. მაგალითისთვის, სსკ-ის 97-ე და 98-ე მუხლების (მიმდინარე რედაქცია) მიხედვით:   * „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული „არსებული ხელშეკრულებების“ განხორციელების შედეგად ნავთობისა და გაზის ოპერაციებით მიღებული მოგება იბეგრება 10 პროცენტით, თუ ეს ხელშეკრულებები დადებულია 1998 წლის 1 იანვრამდე. ხოლო დაბეგვრის ობიექტია კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის სხვაობა; * ასევე 10 პროცენტით იბეგრება პირის მიერ აზარტული თამაშობის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობიდან მიღებული დასაბეგრი მოგება. თუმცა დაბეგვრის ობიექტი ამ საქმიანობისათვის განსხვავებოლად არის დადგენილი, კერძოდ, იგი განისაზღვრება როგორც მოთამაშეებისგან მიღებულ ფსონებსა და მოთამაშეებზე გაცემულ მოგებას შორის სხვაობა.   წარმოდგენილ შემთხვევებში, მოგების გადასახადის ზღვრულ დონედ სწორედ დაფიქსირებული 10% უნდა იქნას მიჩნეული.  დამატებით, მოგების გადასახადის განაკვეთების თვალსაზრისით, სსკ ითვალისწინებს სხვადასხვა კონკრეტულ წესებსა და დაბეგვრის ობიექტებს, რომელთათვისაც განცალკევებით ადგენს გადასახადის განაკვეთს. უფრო კონკრეტულად, სსკ-ის 134 მუხლი (მიმდინარე რედაქცია) აწესრიგებს არარეზიდენტების ისეთი შემოსავლის გადახდის წყაროსთან დაბეგვრის საკითხს, რომელიც არ მიეკუთვნება საქართველოში საგადასახადო აღრიცხვაზე მყოფ არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში და იბეგრება გადახდის წყაროსთან გამოქვითვების გარეშე. აღნიშნულ შემთხვევაში, სსკ კონკრეტულად განსაზღვრავს, რომ პირის საშემოსავლო/მოგების გადასახადით დაბეგვრის სხვადასხვა ობიექტები იბეგრება, მათ შორის, შემდეგი განაკვეთებით:   * დივიდენდები – ამ კოდექსის 130-ე მუხლის მიხედვით (იგულისხმება 5%);[[44]](#footnote-44) * პროცენტები – ამ კოდექსის 131-ე მუხლის მიხედვით (იგულისხმება 5%);[[45]](#footnote-45) * როიალტი – 5 პროცენტით;[[46]](#footnote-46) * საერთაშორისო კავშირგაბმულობის ტელესაკომუნიკაციო მომსახურებისათვის და საერთაშორისო გადაზიდვების სატრანსპორტო მომსახურებისათვის გადახდილი თანხები – 10 პროცენტით;[[47]](#footnote-47) * „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ნავთობისა და გაზის ოპერაციების განხორციელებისას არარეზიდენტი ქვეკონტრაქტორების მიერ მიღებული შემოსავალი – 4 პროცენტით;[[48]](#footnote-48) * გადახდილი სხვა თანხები, რომლებიც სსკ-ის 134-ე მუხლით კონკრეტულად არ არის რეგულირებული და ითვლება საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ შემოსავლად – 10 პროცენტით.[[49]](#footnote-49)   ამგვარად, წარმოდგენილ ყველა შემთხვევაში, მოგების გადასახადის განაკვეთი ინდივიდუალურად არის რეგულირებული კონკრეტული სუბიექტების და დაბეგვრის ობიექტების გათვალისწინებით.  2013 წელს განხორციელებულმა საკონსტიტუციო ცვლილებამ წარმოდგენილ განაკვეთებზე დააწესა გარკვეული ზღვარი, რომელიც მათ იმ მომენტში არსებულ ფაქტობრივ გადასახადის განაკვეთს უთანაბრდება. შესაბამისად, უსაფუძვლო იქნება იმის მტკიცება, რომ კანონმდებელს შეუძლია კონკრეტულ შემთხვევებზე დადგენილი განაკვეთების 15%-მდე გაზრდა იმ საფუძვლით, რომ ზოგადად მოგების გადასახადის განაკვეთს 15% წარმოადგენს.  ამავე ლოგიკით, ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობის შემთხვევაში პირისთვის საშემოსავლო/მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს აღნიშნული საქმიანობის ნაწილში წარმოადგენდა ამ საქმიანობის მიხედვით ყოველი საანგარიშო თვის განმავლობაში ამ საქმიანობის მიხედვით განსაზღვრული ერთობლივი შემოსავალი, რომელიც იბეგრებოდა 5%-იანი განაკვეთით.  აქედან გამომდინარე, ვინაიდან ონლაინ ტოტალიზატორის მომწყობი პირისათვის დაბეგვრის ობიექტი და გადასახადის განაკვეთი კონკრეტულად იყო რეგულირებული, სწორედ ამ განსხვავებულ მახასიათებლებზე უნდა გავრცელებულიყო კონსტიტუციით გათვალისწინებული შემზღუდავი პირობა. შესაბამისად, ონლაინ ტოტალიზატორისათვის დადგენილი გადასახადის მოგების გადასახადად მიჩნევის შემთხვევაშიც კი, ვინაიდან ამ საქმიანობის ნაწილში გადასახადის განაკვეთის ზღვარი 5%-ს წარმოადგენდა, მისი შემდგომი გაზრდა რეფერენდუმის აუცილებლობას მაინც მოითხოვდა.   1. **ანგარიშგებისა და გადასახადის გადახდის ვადის ცვლილება**   ასოციაცია მიიჩნევს, რომ ცალკე შეფასებას საჭიროებს საგადასახადო ტვირთის ცვლილების საკითხი ანგარიშგებისა და გადასახადის გადახდის ვადის ცვლილებასთან მიმართებაში. საქართველოს კანონმდებლობაში საგადასახადო ტვირთის ლეგალური დეფინიციის არ არსებობის პირობებში და ეკონომიკისა და საჯარო ფინანსების შესახებ ლიტერატურის მიმოხილვის შედეგად ასოციაცია მივიდა იმ მოსაზრებამდე, რომ აღნიშნული ცვლილებები ასევე შეიძლება იქნეს მიჩნეული საგადასახადო ტვირთის ზრდის გამომწვევად. შესაბამისად, იგი მხარს უჭერს მოსარჩელის პოზიციას აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებითაც.  კერძოდ, საუბარი შეეხება განხორციელებულ საკანონმდებლო ცვლილებებს, რომლითაც შეიცვალა როგორც გადასახადის გადახდის ვადა, ასევე ანგარიშგების განხორციელების ვადა და წესი.  გადახდის ვადასთან დაკავშირებით - განხორციელებულ ცვლილებამდე გადასახადის გადახდა ხორციელდებოდა ერთჯერადად არაუგვიანეს საანგარიშო წლის მომდევნო წლის 1 აპრილისა; ხოლო ცვლილების შედეგად, გადახდა ხორციელდება საანგარიშო წლის განმავლობაში ყოველთვიურად. ამგვარად, განხორციელებული ცვლილების შედეგად გადასახადის თანხის ამოღება მნიშვნელოვნად უფრო ადრეულ სტადიაზე ხორციელდება ვიდრე ეს ცვლილებამდე ხდებოდა.  აღნიშნულთან დაკავშირებით მხედველობაშია მისაღები ე.წ. ფულის დროით ღირებულების ფაქტორი. კერძოდ, ეკონომიკის მეცნიერების თეორიაში აღიარებულია, რომ ფულს გააჩნია დროითი ღირებულება და დღეს ხელთ არსებულ კონკრეტულ ფულად სახსრებს უფრო მეტი ღირებულება აქვს, ვიდრე პირობითად 1 წლის შემდეგ იგივე ოდენობის ფულად რესურსს. როუზენის სახელმძღვანელოში ვრცლად არის აღნიშნული კონცეფცია განხილული და დროში ფულის ღირებულების პროექტირების შედეგად მაგალითების სახით მკაფიოდ არის ჩამოყალიბებული დასკვნა, რომ პირობითად დღეს გადასახდელი/მისაღები 100$-ის ღირებულება ერთი წლის შემდეგ გადახდის/მიღების შემთხვევაში მისი ღირებულება შესაძლოა შეადგენდეს 95$-ს და პირიქით[[50]](#footnote-50). ამდენად, გადასახადის გადახდის ვადის დროში ადრე გადაწევით მართალია, ნომინალური თვალსაზრისით უცვლელი რჩება გადასახადის სახით გადახდილი თანხის მოცულობა, თუმცა იზრდება მისი რეალური ღირებულება. საყურადღებოა, რომ აღნიშნული კონცეფცია უცხო არ არის საგადასახადო სისტემისთვის, პირიქით, საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს საურავს გადასახადის დაგვიანებით გადახდისათვის[[51]](#footnote-51) - რაც სწორედ აღნიშნული კონცეფციის საგადასახადო კანონმდებლობაში ასახვის შედეგს უნდა წარმოადგენდეს.  აღნიშნულთან დაკავშირებით, საჭიროა კიდევ ერთხელ მივუბრუნდეთ საგადასახადო ტვირთის დეფინიციის საკითხს. როგორც წინა სექციებში ერთხელ უკვე აღვნიშნეთ, ერთ-ერთი ავტორის, კერძოდ შტიგლიცის სახელმძღვანელოში საგადასახადო ტვირთის განმარტებისას საგანგებოდაა აქცენტირებული, რომ მხედველობაშია მისაღები გადასახადის ნამდვილი ეკონომიკური წონა. შემდეგ ავტორი კიდევ ერთხელ უსვამს ხაზს, რომ კალკულაციისას ყურადღება უნდა მიექცეს პირის შემოსავლის რეალურ ღირებულებას დაბეგვრამდე და დაბეგვრის შემდეგ.[[52]](#footnote-52) ამგვარი განმარტების ჭრილში, ვფიქრობთ, ცხადია, რომ იმავე ოდენობის გადასახადის ადრე გადახდევინების შემთხვევაში გადახდილი გადასახადის რეალური ღირებულება იზრდება. ამდენად - იზრდება საგადასახადო ტვირთიც.  დამატებით ასევე გვსურს, აღვნიშნოთ, რომ კანონმდებელს აქვს შესაძლებლობა გადასახადის განაკვეთისა და დაბეგვრის ობიექტის ცვლილების გარეშე წინსწრებით მოახდინოს გადასახადის ამოღება. საყურადღებოა, რომ ზოგადად კანონმდებლობა უკვე იცნობს გადასახადის საანგარიშო პერიოდის დასრულებამდე წინსწრებით გადახდევინების მაგალითებს მიმდინარე გადასახდელების სახით საშემოსავლო, მოგების და ქონების გადასახადებში[[53]](#footnote-53). ამავე ანალოგიით, თეორიული უტრირებული მაგალითის დონეზე შეგვიძლია, წარმოვიდგინოთ შესაძლებლობა, რომ ხელისუფლებამ გადაწყვიტოს მომდევნო რამდენიმე - პირობითად 5 წლის კუთვნილი გადასახადის წინსწრებით ამოღება. ასეთ შემთხვევაში გადასახდელი თანხის რეალური ღირებულება მნიშვნელოვნად გაიზრდება. აღნიშნული ჰიპოთეტური მაგალითი კიდევ ერთხელ გვარწმუნებს, რომ რეფერენდუმის ჩატარების ვალდებულების კონსტიტუციაში შეტანის მიზანს, მათ შორის, სწორედ ამგვარი გადაწყვეტილების შესაძლებლობის შეზღუდვა უნდა წარმოადგენდეს.  ზემოაღნიშნული მსჯელობა შესაძლოა ასევე რელევანტური იყოს საგადასახადო ადმინისტრირების ცვლილებასთან მიმართებაში. კერძოდ, სადავო ცვლილებამდე დეკლარირება ხორციელდებოდა ერთჯერადად, ხოლო ცვლილების შედეგად, მოითხოვება დეკლარირება საანგარიშო წლის განმავლობაში ყოველთვიურად. ამგვარად, განხორციელებული ცვლილების შედეგად ლოგიკურია, რომ გადასახადის გადამხდელს ეხარჯება მეტი რესურსი საგადასახადო ადმინისტრირებისათვის.  საკითხზე მსჯელობისას საყურადღებოა, რომ საგადასახადო ტვირთის პარალელურად, ლიტერატურაში განხილულია გადასახადით გამოწვეული საერთო დანაკარგების ცნებაც. იგი განიმარტება, როგორც გადასახადის გადამხდელების ეკონომიკური კეთილდღეობის შემცირება სამთავრობო საგადასახადო შემოსავლების ზრდის კვალობაზე[[54]](#footnote-54). განხილული მაგალითების სახით ავტორი განმარტავს, რომ საერთო დანაკარგს იწვევს გადასახადის დაწესების შედეგად სტიმულების დამახინჯების ეფექტი, რაც გამოიხატება ბაზრის მონაწილეთა ქცევის ცვლილებაში და იწვევს ბაზარზე არსებული საბაზრო წონასწორობის, მათ შორის, ფასების ცვლილებას. შედარებისთვის, მნიშვნელოვანია, რომ შტიგლიცი თავის სახელმძღვანელოში საგადასახადო ტვირთს ფართოდ განმარტავს და პრაქტიკულად იმავე კონცეფციას გვთავაზობს. კერძოდ, უთითებს, რომ საგადასახადო ტვირთთან მიმართებაში მხედველობაშია მისაღები, მათ შორის, გადასახადის დაწესების შედეგად ფასებისა და ხელფასების ცვლილების ეფექტიც.[[55]](#footnote-55) ამ კუთხით საყურადღებოა ასევე როუზენის სახელმძღვანელოში შემოთავაზებული ტერმინი „ზედმეტი ტვირთი“, რომელიც განიმარტება, როგორც ეკონომიკური კეთილდღეობის შემცირება აკრეფილი გადასახადების ოდენობის მიღმა[[56]](#footnote-56). ავტორი იქვე აღნიშნავს, რომ ზოგჯერ ტერმინები საერთო დანაკარგი და ზედმეტი ტვირთი ურთიერთშემცვლელად გამოიყენება.  იმავდროულად, აღიარებულია, რომ ადმინისტრირების ხარჯები მიეკუთვნება საერთო დანაკარგებს[[57]](#footnote-57). მთავრობა მხოლოდ გადასახადის სახით შემოსულ თანხებს იღებს, გადამხდელი კი კარგავს არა მარტო ამ თანხას, არამედ დროსა და ფულს რაც დოკუმენტების შედგენას, გამოთვლას და გადახდას ხმარდება[[58]](#footnote-58).  ამდენად, თუ დავეყრდნობით საგადასახადო ტვირთის ფართო განმარტებას, რაც ლიტერატურაშიც არის შემოთავაზებული და დავუშვებთ, რომ საგადასახადო ტვირთის განსაზღვრისას მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული არა მხოლოდ უშუალოდ გადასახადის სახით გადახდილი თანხები, არამედ ასევე გადასახადის თანმხლები ზედმეტი ტვირთიც, ადმინისტრირებასთან დაკავშირებული დანახარჯებიც მიიღებს მონაწილეობას საგადასახადო ტვირთის ფორმირებაში.  ამგვარი განმარტება ლოგიკური ჩანს პრაქტიკული თვალსაზრისითაც. საბოლოო ჯამში, გადასახადის გადამხდელისათვის გადამწყვეტი მნიშვნელობა არ უნდა ჰქონდეს მის მიერ დამატებით გაღებული თანხები მიემართება ბიუჯეტში გადასახადის სახით, თუ მიემართება თანმხლები ადმინისტრაციული ხარჯების დასაფარად. აღნიშნულთან დაკავშირებით, საინტერესოა ლიტერატურაში მოყვანილი მსჯელობა, რომ არაეფექტურად დაგეგმილი საგადასახადო პოლიტიკის შედეგად, შესაძლოა, გადასახადის გადახდასთან დაკავშირებული ადმინისტრაციული ხარჯის ოდენობა აღემატებოდეს თავად გადახდილი გადასახადის ოდენობასაც კი[[59]](#footnote-59). შესაბამისად, ამ თვალსაზრისით, ლოგიკურია, რომ იმ პირობებში როდესაც კონსტიტუცია იცავს მის მოქალაქეებს ხელისუფლების მხრიდან გადასახადების მოცულობის ზრდისგან, ასევე თანაბრად იცავდეს ადმინისტრირების იმგარი ცვლილებისგანაც, რაც მნიშვნელოვნად გაზრდის პირის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულების თანმხლებ ხარჯებს და დამატებითი წნეხის სახით დააწვება მას.   1. **შემაჯამებელი დასკვნები**   ყოველივე ზემოაღნიშნულ მსჯელობებზე დაყრდნობით, ასოციაციას მიაჩნია, რომ:   1. სსკ-ში 2016 წლის 16 დეკემბრის N97-Iს ცვლილებით ირღვევა კონსტიტუციის მე-19 მუხლით (ძველი რედაქციით 21-ე მუხლი) უზრუნველყოფილი საკუთრების უფლება, რადგანაც დაბეგვრის მოცემული რეგულაციით აღნიშნული საქმიანობით დაკავებულ პირებს შეიძლება მოუწიოთ გადასახადის გადახდა მაშინაც კი, როდესაც მათ არ გააჩნიათ მოგება და, შესაბამისად, ადგილი ჰქონდეს საკუთრების უფლების გამოფიტვას. 2. ამავე ცვლილებით, ონლაინ ტოტალიზატორის მომწყობი პირებისათვის გადასახადის განაკვეთის გაზრდა 5%-დან 7%-მდე რეფერენდუმის გარეშე წინააღმდეგობაშია საქართველოს კონსტიტუციასთან, რადგანაც:  * ონლაინ ტოტალიზატორზე დაწესებული დაბეგვრის რეჟიმი წარმოადგენს ცალკე მდგომ დამოუკიდებელ გადასახადს, რომლის ზღვრულ განაკვეთად უნდა ჩაითვაოს 5%. თავის მხრივ, გადასახადის განაკვეთის 5%-დან 7%-მდე მატებამ გაზარდა საგადასახადო ტვირთი, რაც რეფერენდუმის ჩატარების გარეშე დაუშვებელი იყო. * იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ონლაინ ტოტალიზატორისთვის დადგენილ გადასახადს მოგების გადასახადად მივიჩნევთ, მასზე დაწესებული გადასახადის განაკვეთი 5%-ის ოდენობით წარმოადგენს აღნიშნულ საქმიანობაზე დადგენილ ზღვრულ განაკვეთს, შესაბამისად განაკვეთის გაზრდა ამ შემთხვევაშიც საჭიროებდა რეფერენდუმის ჩატარებას.  1. გადასახადის გადახდის ვადის ცვლილება იწვევს ონლაინ ტოტალიზატორის მიერ გადახდილი გადასახადის რეალური (ნამდვილი) ღირებულების გაზრდას, რის გამოც იგი ასევე წარმოადგენს საგადასახადო ტვირთის ზრდის შემთხვევას და, შესაბამისად, საჭიროებდა რეფერენდუმის ჩატარებას. 2. ანგარიშგების ვადის/წესის ცვლილება ასევე შეიძლება საგადასახადო ტვირთის ზრდად განვიხილოთ აღნიშნული ტერმინის ფართო დეფინიციის გამოყენების შემთხვევაში. ასეთ შემთხვევაში ლოგიკურად ჩანს, რომ ადმინისტრირების ცვლილებაც საჭიროებდა რეფერენდუმის ჩატარებას. |

|  |  |
| --- | --- |
| **IV.თანდართული დოკუმენტების სია** | |
|  | |
| ა. *დოკუმენტები, რომლებიც სასურველია ერთვოდეს მოსაზრებას (გთხოვთ, მონიშნოთ შესაბამისი უჯრა)* | |
| 1. სადავო ნორმატიული აქტის ტექსტი. |  |
| 2. „სასამართლოს მეგობრის“ მოსაზრების ელექტრონული ვერსია. |  |
| *ბ. სხვა დოკუმენტები:* | |
|  | |
| 1. სადავო ნორმატიული აქტი  2. ამონაწერი მეწარმეთა რეესტრიდან;  3. ,,სასამართლოს მეგობრის“ მოსაზრების ელექტრონული ვერსია (CD დისკი). | |

|  |  |
| --- | --- |
| მოსაზრების ავტორის ხელმოწერა:  გიორგი მამულაიშვილი | თარიღი: 24.04.2023 წ. |

1. შენიშვნა 1 - ქვემოთ მოცემულ ველში უნდა მიეთითოს კონსტიტუციური სარჩელის ნომერი, მოსარჩელისა და მოპასუხის დასახელება ან/და სხვა ინფორმაცია, რომლის საფუძველზეც სასამართლოსთვის ცხადი გახდება, თუ რომელ საქმესთან დაკავშირებითაა მომზადებული მოსაზრება. [↑](#footnote-ref-1)
2. შენიშვნა 2 - ქვემოთ მოცემულ ველში უნდა მიეთითოს „სასამართლოს მეგობრის“ არგუმენტები და მის მიერ მოყვანილი მტკიცებულებები რომლებითაც ის ასაბუთებს საქმესთან დაკავშირებით გამოთქმულ მოსაზრებას. [↑](#footnote-ref-2)
3. მუხლი 96, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი [↑](#footnote-ref-3)
4. მუხლი 98.1, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი [↑](#footnote-ref-4)
5. მუხლი 97.1, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი [↑](#footnote-ref-5)
6. მუხლი 97.9, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი [↑](#footnote-ref-6)
7. მუხლები 97.8 და 97.12, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი [↑](#footnote-ref-7)
8. მუხლი 97.91, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი [↑](#footnote-ref-8)
9. მუხლი 1 ნაწილი 6, საქართველოს კანონი საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ 5452-IIს. [↑](#footnote-ref-9)
10. იხ. კანონპროექტის განმარტებითი ბარათი შემდეგ ბმულზე: <https://info.parliament.ge/file/1/BillReviewContent/109165> [↑](#footnote-ref-10)
11. წყარო: Tax Law Design and Drafting (International Monetary Fund) – *Chapter 2, Legal Framework for Taxation*

    <https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/index.htm> [↑](#footnote-ref-11)
12. Tax Law Design and Drafting (International Monetary Fund) – *Chapter 2, Legal Framework for Taxation – 8-9 გვერდი* [↑](#footnote-ref-12)
13. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2012 წლის 26 ივნისის №3/1/512 გადაწყვეტილება. (დანიის მოქალაქე ჰეიკე ქრონქვისტი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ). [↑](#footnote-ref-13)
14. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 28 დეკემბრის N 2/7/667 გადაწყვეტილება (სს „ტელენეტი“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ). [↑](#footnote-ref-14)
15. წყარო: Tax Law Design and Drafting (International Monetary Fund) – *Chapter 16, Taxation of Income from Business and Investment*

    <https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/index.htm>

    აღნიშნული ნაშრომი მომზადებულია საერთაშორისო სავალუტო ფონდის იურიდიული დეპარტამენტის გამოცდილების საფუძველზე მრავალი განვითარებადი და გარდამავალ პერიოდში მყოფი ქვეყნებისთვის საგადასახადო კანონმდებლობის შემუშავებაში დახმარების შედეგად. [↑](#footnote-ref-15)
16. მუხლი 45.1, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 1997 წელი [↑](#footnote-ref-16)
17. მუხლი 97.8, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი [↑](#footnote-ref-17)
18. მუხლი 97.12, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი [↑](#footnote-ref-18)
19. Joseph E. Stiglitz, Economics of the Public Sector (third edition), Chapter 23, pg. 648. [↑](#footnote-ref-19)
20. მუხლი 46, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 1997 წელი. [↑](#footnote-ref-20)
21. მუხლი 210.5, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 1998 წელი. [↑](#footnote-ref-21)
22. მუხლი 210.6, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 1998 წელი. [↑](#footnote-ref-22)
23. მუხლი 210. 3, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 2003 წლის 1 ოქტომბერის მდგომარეობით [↑](#footnote-ref-23)
24. მუხლი 210. 4, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 1 ოქტომბერი, 2003 წლის მდგომარეობით [↑](#footnote-ref-24)
25. მუხლი 2. 1, საქართველოს კანონი „სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის შესახებ“ პირველადი რედაქცია [↑](#footnote-ref-25)
26. მუხლი 4 (ბ, დ), საქართველოს კანონი „სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის შესახებ“ პირველადი რედაქცია [↑](#footnote-ref-26)
27. მუხლი 6. 1, საქართველოს კანონი „სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის შესახებ“ პირველადი რედაქცია [↑](#footnote-ref-27)
28. <https://ia803408.us.archive.org/4/items/economics_202104/Principles%20of%20Economics.pdf> [↑](#footnote-ref-28)
29. Gregory Mankiw, Principles of Economics (Eighth edition), Chapter 6, pg. 124. [↑](#footnote-ref-29)
30. Gregory Mankiw, Principles of Economics (Eighth edition), Chapter 12, pg. 240. [↑](#footnote-ref-30)
31. Joseph E. Stiglitz, Economics of the Public Sector (third edition), Chapter 23, pg. 645. [↑](#footnote-ref-31)
32. Harvey S. Rosen and Ted Gayer, Public Finance (Eighth edition), Chapter 14, pg. 305 [↑](#footnote-ref-32)
33. Gregory Mankiw, Principles of Economics (Eighth edition), Chapter 30, pg. 644. [↑](#footnote-ref-33)
34. Gregory Mankiw, Principles of Economics (Eighth edition), Chapter 12, pg. 238. [↑](#footnote-ref-34)
35. Joseph E. Stiglitz, Economics of the Public Sector (third edition), Chapter 18, pg. 483. [↑](#footnote-ref-35)
36. Harvey S. Rosen and Ted Gayer, Public Finance (Eighth edition), Chapter 15, pg. 335 [↑](#footnote-ref-36)
37. Gregory Mankiw, Principles of Economics (Eighth edition), Chapter 12, pg. 238. [↑](#footnote-ref-37)
38. <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Special-Reports/PwC---Paying-Taxes-2019---Smaller-19112018.pdf> [↑](#footnote-ref-38)
39. მუხლი 6.5, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი [↑](#footnote-ref-39)
40. მუხლი 6.6, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი [↑](#footnote-ref-40)
41. მუხლი 96, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი [↑](#footnote-ref-41)
42. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues27/> [↑](#footnote-ref-42)
43. Tax policy issues relating to corporate income tax are numerous and complex, but particularly relevant for developing countries are the issues of multiple rates based on sectoral differentiation and the incoherent design of the depreciation system. Developing countries are more prone to having multiple rates along sectoral lines (including the complete exemption from tax of certain sectors, especially the parastatal sector) than industrial countries, possibly as a legacy of past economic regimes that emphasized the state's role in resource allocation. Such practices, however, are clearly detrimental to the proper functioning of market forces (that is, the sectoral allocation of resources is distorted by differences in tax rates). They are indefensible if a government's commitment to a market economy is real. Unifying multiple corporate income tax rates should thus be a priority. [↑](#footnote-ref-43)
44. მუხლი 134.1.ა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მიმდინარე რედაქცია [↑](#footnote-ref-44)
45. მუხლი 134.1.ბ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მიმდინარე რედაქცია [↑](#footnote-ref-45)
46. მუხლი 134.1.ბ1, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მიმდინარე რედაქცია [↑](#footnote-ref-46)
47. მუხლი 134.1.გ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მიმდინარე რედაქცია [↑](#footnote-ref-47)
48. მუხლი 134.1.დ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მიმდინარე რედაქცია [↑](#footnote-ref-48)
49. მუხლი 134.1.ე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მიმდინარე რედაქცია [↑](#footnote-ref-49)
50. Harvey S. Rosen and Ted Gayer, Public Finance (Eighth edition), Chapter 8, pg. 151 [↑](#footnote-ref-50)
51. მუხლი 272, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მიმდინარე რედაქცია [↑](#footnote-ref-51)
52. Joseph E. Stiglitz, Economics of the Public Sector (third edition), Chapter 18, pg. 483. [↑](#footnote-ref-52)
53. მუხლი 155 და 205.3, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მიმდინარე რედაქცია [↑](#footnote-ref-53)
54. Gregory Mankiw, Principles of Economics (Eighth edition), Chapter 12, pg. 238 [↑](#footnote-ref-54)
55. Joseph E. Stiglitz, Economics of the Public Sector (third edition), Chapter 18, pg. 483. [↑](#footnote-ref-55)
56. Harvey S. Rosen and Ted Gayer, Public Finance (Eighth edition), Chapter 15, pg. 331 [↑](#footnote-ref-56)
57. Gregory Mankiw, Principles of Economics (Eighth edition), Chapter 12, pg. 239 [↑](#footnote-ref-57)
58. Gregory Mankiw, Principles of Economics (Eighth edition), Chapter 12, pg. 240 [↑](#footnote-ref-58)
59. Harvey S. Rosen and Ted Gayer, Public Finance (Eighth edition), Chapter 16, pg. 370 [↑](#footnote-ref-59)