

სსიპ გორის სახელმწიფო სასწავლო უნივერსიტეტი



გორგი თაყაძე

**საქართველოს საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო პოლიტიკის
სრულყოფის გზები თანამედროვე ეტაპზე**

სამაგისტრო ნაშრომი შესრულებულია სოციალურ მეცნიერებათა, ბიზნესისა და
სამართალმცოდნეობის ფაკულტეტზე
ბიზნესის ადმინისტრირების მაგისტრის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად

ხელმძღვანელი: პროფესორი დავით ბიძინაშვილი

გორი 2019

ანოტაცია

გიორგი თაყაძე

საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა სახელმწიფოს ფუნქციონირების ეფექტიანობის განუყოფელი ნაწილია, რომელიც მიუთითებს სოციალური კონტრაქტების ქმედუნარიანობაზე სახელმწიფოსა და საგადასახადო სუბიექტებს შორის. ეფექტიანი საგადასახადო პოლიტიკა და საგადასახადო ადმინისტრირება წარმოადგენს სტაბილური ეკონომიკური ზრდისა და ქვეყნის მდგრადი განვითარების სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვან პირობას მოკლევადიან, საშუალოვადიან და გრძელვადიან გეგმებში. კვლევის მიზანია წარმოვადგინოთ მიღწევები საქართველოს საგადასახადო სისტემის შექმნისა და განვითარების საქმეში საქართველოს სახელმწიფოს დამოუკიდებლობის გამოცხადებიდან დღემდე, ამასთან, მივანიშნებთ იმ პრობლემებსა და ხარვეზებზე, რაც კვლავაც ახასიათებს საქართველოში მოქმედ საგადასახადო სისტემას, ხოლო კვლევის ამოცანაა თანამედროვე პირობებში საქართველოს საგადასახადო სისტემის სრულყოფის ძირითადი პრიორიტეტების განსაზღვრა. კვლევის საგანია საგადასახადო სისტემის სრულყოფასთან დაკავშირებული პრობლემები, ხოლო ობიექტს წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო პოლიტიკა.

შემოთავაზებულია საგადასახადო პოლიტიკის კონცეფცია და კრიტერიუმები საქართველოს საგადასახადო სისტემის ერთიანი საგადასახადო სისტემის პარადიგმაზე, საგადასახადო სისტემაში განხორციელებული რეფორმების შედეგად მიღწეული წარმატებები, აგრეთვე ხარვეზები და ნაკლოვანებები; საინვესტიციო გარემოს გაუმჯობესების მიზნით შემუშავებულია წინადადებები.

annotation

Giorgi Takadze

The ways of improvement of the Georgian tax system and tax policy at the modern stage

Tax system and tax policy are an integral part of the effectiveness of state functioning, which indicates the effectiveness of social contracts between the state and the tax subjects. Effective tax policy and tax administration are a vital promotion of sustainable economic growth and sustainable development of the country in short-term, medium-term and long-term plans. The study aims to present the achievements of the tax system and the development of the declaration of independence to the present day, however, imply the problems and shortcomings, which still characterizes the current tax system in Georgia, while the task of modern conditions of taxation systems Emmy The Main priorities. The subject of research is the problems related to the improvement of tax system, and the objective is the tax policy of Georgia.

The concept of tax policy and criteria for the tax system system paradigm of the tax system, success achieved through the reforms implemented in the tax system, as well as the shortcomings and shortcomings are proposed; In order to improve the investment environment, proposals have been developed.

შინაარსი

შესავალი-----5გვ.

თავი 1. გადასახადების წარმოშობისა და განვითარების ისტორია საქართველოში

1.1. გადასახადების წარმოშობისა და განვითარების ისტორია და საგადასახადო ადმინისტრირების თეორიული საფუძვლები;-----8გვ.

1.2. გადასახადების სტრუქტურა, ელემენტები და ფუნქციები-----19გვ.

თავი 2. საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო პოლიტიკის გავლენა ფორმირების პრობლემები საქართველოში

2.1. საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა, მათი შეფასების კრიტერიუმები;-----32გვ.

2.2. საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის ანალიზი და შეფასება;---40

თავი 3. საქართველოში საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო პოლიტიკის თანამედროვე პრობლემები და მათი გადაწყვეტის თავისებურებები

3.1. გადამხდელთა საგადასახადო კულტურის ამაღლების გზები საქართველოში;--52გვ

3.2. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობისა და საგადასახადო ადმინისტრირების რეფორმების ხარისხობრივი შეფასება;-----59გვ.

3.3. საგადასახადო პოლიტიკასა და ინვესტიციებს შორის კავშირი საქართველოში; -----70გვ.

დასკვნები და რეკომენდაციები-----77გვ.

გამოყენებული ლიტერატურა-----81გვ.

შესავალი

თემის აქტუალობა. საგადასახადო სისტემის სრულყოფასთან დაკავშირებული საკითხები საქართველოს ეკონომიკური განვითარების პოლიტიკის უმნიშვნელოვანესი საკითხია. მხოლოდ გამართული და თანადროული სოციალურ-ეკონომიკური პირობების შესატყვისი საგადასახადო სისტემის ფორმირების პირობებშია შესაძლებელი ქვეყნის ეკონომიკური ზრდა, მდგრადი ეკონომიკური განვითარების მიღწევა, წარმოების განვითარება და ქვეყნის წინაშე არსებული სოციალური პრობლემების გადაწყვეტა.

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

ოპტიმალური საგადასახადო სისტემის შექმნა ეკონომიკური მეცნიერების ერთ-ერთი ყველაზე რთული პრობლემაა. იგი სხვადასხვა პოლიტიკურ წრეებსა თუ ბიზნესის წარმომადგენლებს შორის მუდმივი დავისა და განხილვის საგანია. იმის გათვალისწინებით, რომ მსოფლიო ეკონომიკურ მეცნიერებას ჯერაც

ვერ შეუქმნია ყველასათვის მოსაწონი და მისაღები საგადასახადო დაბეგვრის მოდელი, შეიძლება ითქვას, საქართველოს საგადასახადო სისტემაც სრულყოფილებისაგან შორსაა.

ნაშრომის **კვლევის მიზანია** წარმოადგინოთ მიღწევები საქართველოს საგადასახადო სისტემის შექმნისა და განვითარების საქმეში საქართველოს სახელმწიფოს დამოუკიდებლობის გამოცხადებიდან დღემდე, ამასთან, მივანიშნებთ იმ პრობლემებსა და ხარვეზებზე, რაც კვლავაც ახასიათებს საქართველოში მოქმედ საგადასახადო სისტემას, აგრეთვე შევისწავლოთ საგადასახადო ფაქტორების გავლენა პირდაპირ უცხოურ ინვესტიციებზე საქართველოში, შევაფასოთ არსებული საგადასახადო პოლიტიკის ეფექტიანობა.

კვლევის ძირითადი ამოცანებია:

- საგადასახადო სისტემის საფუძვლის – გადასახადების არსის და მათი წარმოშობის თეორიული წანამძღვრების შესწავლა;
- საქართველოში არსებული სოციალურ - ეკონომიკური პრობლემებისა და ეროვნული თავისებურებების გათვალისწინებით, ევროკავშირისა და სხვა მოწინავე გამოცდილების ქვეყნებში, დაბეგვრის სფეროში არსებული გამოცდილების ადაპტირება;
- საქართველო საგადასახადო სისტემის შემადგენელი ცალკეული გადასახადის მაქსიმალური ოპტიმიზაცია;
- საგადასახადო ფაქტორების როლის შეფასება პირდაპირ უცხოურ ინვესტიციათა შემოდინების პროცესში.

კვლევის ობიექტს წარმოადგენს საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა, როგორც საქართველოს ეკონომიკის მდგრადი განვითარების ძირითადი პლათფორმა.

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

კვლევის თეორიული და მეთოდოლოგიური საფუძველია: გადასახადებზე საბაზრო ეკონომიკის ფუძემდებლური დეფინიციები და დებულებები, ეკონომიკური და ფინანსური თეორიები, საგადასახადო კოდექსი და სხვა საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე აქტები, ქვეყნის საკანონმდებლო და აღმასრულებელი ორგანოების მეთოდური მითითებები და ბრძანებები. ქართველ და უცხოელ მეცნიერთა გამოკვლევები, პერიოდული გამოცემების მასალები, საერთაშორისო ორგანიზაციების გამოკვლევები და დასკვნა-რეკომენდაციები. ასევე, სტატისტიკის ეროვნული სამსახურის უახლესი მონაცემები, ფინანსთა სამინისტროს, ევროსტატის (ევროკავშირის სტატისტიკური სამსახური), სხვა სამინისტროებში და უწყებებში არსებული ინფორმაცია, ინსტიტუციურ ერთეულებზე პირველადი ინფორმაცია.

ნაშრომის მეცნიერული **სიახლე** მდგომარეობს იმაში, რომ საქართველოში კომპლექსურად გამოვიკვლიეთ საგადასახადო ადმინისტრირების თეორიული და პრაქტიკული პრობლემები, რომლებიც გადასახადის გადამხდელებზე (ბიზნეს-სექტორზე) ნეგატიურად მოქმედებს.

განვიხილეთ და ჩამოვაყალიბეთ საგადასახადო ადმინისტრირების თანამედროვე მდგომარეობა საქართველოში, გამოვავლინეთ მისი პრობლემები და განვითარების ხელისშემშლელი ფაქტორები, გავაანალიზეთ მოქმედი საკანონმდებლო ბაზა და არსებული ნაკლოვანებები.

სამაგისტრო ნაშრომის **სიახლეს**, შეადგენს საქართველოში საგადასახადო ადმინისტრირების პერსპექტივების დამუშავება იმ გამოცდილების გათვალისწინებით რომელიც განვითარებული საგადასახადო ადმინისტრირების მქონე ქვეყნებს გააჩნია.

სამაგისტრო ნაშრომში მოცემულია ახლებური ხედვა იმ გამოწვევებისა, რომელიც დგას ქართული საგადასახადო მართვის ეფექტიანობის ამაღლების წინაშე.

შემუშავებულია კონკრეტული წინადადებები და რეკომენდაციები საგადასახადო ადმინისტრირების სფეროს შემდგომი სრულყოფისათვის, რომლებიც უზრუნველყოფენ საგადასახადო საქმიანობის ეფექტიანობის ამაღლებას.

თავი 1. გადასახადების წარმოშობისა და განვითარების ისტორია საქართველოში

1.1. გადასახადების წარმოშობისა და განვითარების ისტორია და საგადასახადო ადმინისტრირების თეორიული საფუძვლები

გადასახადების წარმოშობას უძველესი ისტორია აქვს და ცნება „გადასახადი“ თავისი ფესვებით საუკუნეების სიღრმიდან მოდის. გადასახადები ჯერ კიდევ საზოგადოებრივი ცივილიზაციის გარიჟრაჟზე შემოიღეს, როგორც კი მასზე საზოგადოებრივი მოთხოვნილება გაჩნდა. კაცობრიობის ცივილიზაციის საწყის ეტაპზე ფილოსოფოსები გადასახადებს განმარტავდნენ, როგორც საზოგადოებისათვის აუცილებელ და სასარგებლო მოვლენას. თავდაპირველად გადასახადები მოსახლეობიდან იკრიბებოდა მხოლოდ საგანგებო შემთხვევაში, ხოლო შემდგომ - სახელმწიფოების ჯარისა და მუდმივად მზარდი ჩინოვნიკური აპარატის შენახვის აუცილებლობამ მოითხოვა ფულადი საშუალებების უწყვეტი ნაკადი, რის შედეგადაც გადასახადები დროებითიდან სახელმწიფო შემოსავლების მიღების მუდმივ წყაროდ გადაიქცა. რაც შეეხება საგადასახადო სისტემას, იგი შედარებით მოგვიანებით ჩამოყალიბდა, მაშინ როდესაც წარმოიშვა სახელმწიფო და ფორმირდება სახელმწიფოს განვითარების პარალელურად.

„სულ მალე გადასახადი იმდენად ჩვეულებრივი მოვლენა გახდა, რომ აშშ-ს ცნობილმა პოლიტიკურმა მოღვაწემ – ბ. ფრანკლინმა (1706-1790) შეძლო ეთქვა: „ყველა ვალდებულია, რომ გადასახადი გადაიხადოს და მერე თუნდაც მოკვდეს“. ბურჟუაზიული ქვეყნებისათვის გადასახადების განსაკუთრებულ მნიშვნელობაზე ყურადღებას ამახვილებდა კ.მარქსიც: „გადასახადი ეს არის მთავრობის მასაზრდოებელი დედის ძუძუ... გადასახადი – ეს არის საკუთრებასთან, ოჯახთან და რელიგიასთან ერთად მეხუთე ღმერთი“. გადასახადის, როგორც ერთ-ერთი კვლავწარმოებრივი ფაქტორის დასაბუთება მოცემულია მე-18 საუკუნის დასაწყისში საზღვარგარეთის ეკონომისტების - ე. საქსის, ჟ-ბ სეიას, ვ. პოსომკოვის ნაშრომებში. მიუხედავად იმისა, რომ მათი საგადასახადო თეორია უაღრესად გამოყენებით ხასიათს ატარებდა, ანუ, შემოფარგლული იყო

სახელმწიფოს შენახვისათვის ფინანსური რესურსების მობილიზაციის ხერხებით, მათში გათვალისწინებული იყო სასაქონლო-ფულად ურთიერთობათა კანონზომიერებანი და საბაზრო მეურნეობის საფუძვლების ფორმირების საერთაშორისო ტენდენციები.

ეს ფორმირებები ასახავენ ეკონომისტ-თეორეტიკოსების პოზიციების ერთიანობას, მიუხედავად მათი განსხვავებული პოლიტიკური შეხედულებებისა. ყველა მკვლევარის მიერ იგი განიხილება, როგორც სახელმწიფოს სასარგებლოდ კონკრეტული ადამიანებისა და მეურნე სუბიექტების შემოსავლების ნაწილის ჩამორთმევა, მას თან სდევს აგრეთვე მაკონტროლებელი ფუნქციაც, რომელიც სახელმწიფოსა და გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ურთიერთობის აღწარმოებას უზრუნველყოფს (თვით ფისკალური ფუნქციის აღწარმოება) და, მაშასადამე, მისი გავლენის ერთ-ერთ სახედ გვევლინება“.(ყამარაული ...2010:18)¹.

„გადასახადის მოცულობას (მას ეწოდებოდა „ცენზი“) ადგენდნენ ხუთი წლის ვადით არჩეული ჩინოვნიკ-ცენზორები. ამ უკანასკნელს წარმოადგენდა მოსახლეობის შედარებით პატიოსანი და კვალიფიციური ნაწილი. რომის მოქალაქეები ცენზორებს წარუდგენდნენ განაცხადს თავიანთი ქონებრივი და ოჯახური მდგომარეობის შესახებ. ეს იყო გადასახადების ისტორიაში დეკლარაციების წარდგენის პირველი პრაქტიკა, რომელმაც შემდგომ განვითარება ჰპოვა სხვა ქვეყნებშიც და დღესაც ფართოდ გამოიყენება მთელ მსოფლიოში“.(მესხია ... 2004: 63).²

მას შემდეგ, რაც რომის სახელმწიფო გაძლიერდა და შემოიერთა ახალი ტერიტორიები, სახელმწიფო გადასახადებთან ერთად შემოიღეს ადგილობრივი გადასახადები. რომის იმპერიად გადაქცევის შემდეგ, როგორც ცნობილია, პროვინციებში მცხოვრებ მოსახლეობას არ გააჩნდა მოქალაქის სტატუსი. ეს გახდა საფუძველი იმისა, რომ იქ გადასახადი შედარებით მაღალი იყო. ამასთან, პროვინციებში დიდი ხნის განმავლობაში ვერ მოხერხდა სახელმწიფო

¹ ყამარაული ს., ჩოკოლაშვილი მ., ყამარაული ლ., „გადასახადები და დაბეგვრა“. სახელმძღვანელო. თბილისი. 2010.

² ი. მესხია, მ. გოცირიძე მ., ლელაძე რ., „საგადასახადო ქრესტომათია“, დამხმარე სახელმძღვანელო საგადასახადო ატესტაციისათვის. თბილისი.

საფინანსო ორგანოების შექმნა და შესაბამისად გართულებული იყო გადასახადების სახეებისა და მოცულობების კვალიფიციური დადგენა და აკრეფა. ამ საქმეში სახელმწიფო დასახმარებლად ე. წ. მოიჯარე-შემსყიდველებს იყენებდა, თუმცა, მათ საქმიანობას სახელმწიფო სათანადოდ ვერ აკონტროლებდა. შესაბამისად, ადგილი ჰქონდა კორუფციას და გამფლანგველობას. ყოველივე ამის შედეგად ქვეყანაში იფეთქა ეკონომიკურმა კრიზისმა (I საუკუნე ჩ. წ.).

მიწის გასასახადებთან ერთად, თანდათანობით შემოიღეს სხვა სახის გადასახადები. მაგალითად, გადასახადი მონით ვაჭრობაზე, გადასახადი მონის განთავისუფლებაზე, სწორედ ამ პერიოდიდან იღებს სათავეს გადასახადების პირდაპირ და არაპირდაპირ გადასახადებად დაყოფა, რომელიც მსოფლიოში დღესაც ფართოდაა გამოყენებული.

აღსანიშნავია, რომ ჯერ კიდევ რომის იმპერიაში გადასახადები ასრულებდნენ არა მხოლოდ ფისკალურ ფუნქციას, არამედ ასტიმულირებდნენ მეურნეობის განვითარებას, რაზეც მიუთითებს ის ფაქტი, რომ გადასახადების დიდი ნაწილის მობილიზება ხდებოდა ფულადი ფორმით, რაც მოსახლეობას აიძულებდა ეწარმოებინა ნამატი პროდუქტი, გაეყიდათ იგი და გადასახადი ფულადი სახით გადაეხადათ. აღნიშნული თავის მხრივ ხელს უწყობდა ფულად-სასაქონლო ურთიერთობათა განვითარებას და აღრმავებდა შრომის დანაწილების პროცესს.

მიუხედავად იმისა, რომ გადასახადები დაწესებული იყო უძველესი დროიდან, მისი ოდენობა და მთლიანად საგადასახადო სისტემა, ხშირ შემთხვევაში, იმ დროს არსებულ ეკონომიკურ და სოციალურ ფაქტორებს არ შეესაბამებოდა. სახელმწიფოებს არ გააჩნდათ გადასახადების აკრეფის ადმინისტრირების ჩამოყალიბებული მექანიზმები. გადასახადების აკრეფას აწარმოებდნენ, როგორც სპეციალურად მოწვეული სახელმწიფო მოსამსახურეები, ასევე რიგითი მოქალაქეები, რომელთაც არ გააჩნდათ შესაბამისი კვალიფიკაცია. გადასახადების ამკრეფთა მიერ უფლებების გადამეტების გამოყენების წინააღმდეგ საბრძოლველად, ჯერ კიდევ ჩვენს წელთაღრიცხვამდე 59 წელს კეისარმა მიიღო კანონი პროვინციებში გამომძალველთა წინააღმდეგ

საბრძოლველად, რაც მათ მიმართ სასტიკი სასჯელით გამოიხატებოდა. უმძიმეს სასჯელს ითვალისწინებდა მორწმუნის მიერ მოძღვრის წინაშე ჩადენილი ცოდვა ანგარებით, მტაცებლობით (სხვისი ქონებისა), ქრთამის აღებ-მიცემობით, ყალბი ვექსილით ფულის აღებით, ყალბობით (ყალბად მუშაობით), ძღვენის მოყვარულობით და ხელობის უსწავლელობით ჩადენილი ცოდვები“. (მესხია ...2004: 63).³

სახელმწიფოები ხშირად აწესებდნენ ისეთ გაუმართლებელ გადასახადებს, რომლებსაც უარყოფითი შედეგი მოჰქონდა როგორც მოსახლეობისათვის, ასევე სახელმწიფოსათვის. ამის მაგალითია მე-17 საუკუნეში დიდ ბრიტანეთში დაწესებული გადასახადი ბინის ფანჯრებზე, რამაც აიძულა მოსახლეობა, მაქსიმალურად შეემცირებინათ ფანჯრების რაოდენობა და დაებნელებინათ თავიანთი საცხოვრებლები. შედარებით მოგვიანებით საფუძველი ჩაეყარა გადასახადების დაწესებისა და აკრეფის სახელმწიფო სისტემას, ჩამოყალიბდა გადასახადების ახალი თეორიები. ამ პერიოდის ცნობილი ფილოსოფოსი და რელიგიური მოღვაწე **თომა აქვინელი** (1225-1274) გადასახადებს განმარტავდა, როგორც „**ქვეყნის ნებადართულ ძარცვას**“. საგადასახადო დაბეგვრის თეორიის ერთ-ერთი ფუძემდებელი ადამ სმიტს (1723 -1790 წ.წ.) 1776 წელს გამოცემულ ნაშრომში „გამოკვლევა ხალხის სიმდიდრისა, ბუნებისა და მიზეზების შესახებ“, ჩამოყალიბებული აქვს საგადასახადო პოლიტიკის თეორიული საფუძვლები და საგადასახადო დაბეგვრის პრინციპები (განსაზღვრულობის, ეფექტიანობის, სამართლიანობის). (ზახტაძე ...2007: 42).⁴

მე-17 საუკუნის ცნობილი ფრანგი მწერალი და ფილოსოფოსი, შარლ მონტესკიე მიუთითებდა, რომ: „არაფერს სჭირდება იმდენი სიბრძნე და გონი, როგორც ხარკის იმ ნაწილის განსაზღვრას, რომელიც უნდა აიკრიფოს, რომელსაც ართმევენ ადამიანებს“.

მეორე ეტაპი მოიცავს პერიოდს მე-16 საუკუნის დასასრულიდან მე-19 საუკუნის დასაწყისამდე, როდესაც მთელ რიგ ქვეყნებში შეიქმნა საფინანსო-

³ ი. მესხია, მ. გოცირიძე მ., ლელაძე რ., „საგადასახადო ქრესტომათია“, დამხმარე სახემმღვანელო საგადასახადო ატესტაციისათვის. თბილისი.

⁴ ზახტაძე ლ., კაკულია რ., ჩიკვილაძე მ., „საგადასახადო საქმე“

საგადასახადო დაწესებულებების ქსელი და სახელმწიფომ საგადასახადო ადმინისტრაციული და მეთოდური საკითხების გადაწყვეტა საკუთარ თავზე აიღო.

გადასახადების განვითარების მესამე ეტაპი სათავეს მე-19 საუკუნის დასაწყისიდან იღებს და დღემდე გრძელდება. ამ ეტაპზე უშუალოდ სახელმწიფო ადგენს გადასახადებს და ითავსებს აკრეფის ფუნქციას, ქმნის საკანონმდებლო ბაზას და უზრუნველყოფს მის შესრულებაზე კონტროლს. თანამედროვე ეტაპზე საგადასახადო ურთიერთობებს და სისტემებს ცალკეული ქვეყნების ჭრილში გააჩნიათ გარკვეული თავისებურებანი და სპეციფიკური ნიშნები, რაც თავის მხრივ განპირობებულია ამა თუ იმ ქვეყნის ისტორიული, ეროვნული, ტრადიციული, ეკონომიკურ-გეოგრაფიული, პოლიტიკური და სხვა თავისებურებებით.

ეკონომიკურ და ფინანსურ პოლიტიკაში დაშვებული შეცდომების პირდაპირი ადმინისტრაციული დიქტატის გამო, 20-იანი წლების ბოლოს უზარმაზარი საბიუჯეტო სისტემის ფორმირება მოხდა. ხაზინაში შედიოდა 26 სახის გადასახადი. 1921 წელს შემოიღეს სარეწაო გადასახადი, რომლითაც იბეგრებოდა კერძო სამრეწველო და სავაჭრო საწარმოები, აგრეთვე, შემოღებულ იქნა აქციზი სპირტზე, ღვინოზე, ლუდზე, ასანთზე, თამბაქოს ნაწარმზე და სხვა საქონელზე. 1923 წელს დაწესდა პირველდაწყებითი განაკვეთიდან 10%-მდე საშემოსავლო, შემდგომ საწარმოს მოგებიდან 20%-იანი გადასახადი“. (ყამარაული ...2010:36).⁵

მსგავსად მსოფლიოს სხვა ქვეყნებისა, საქართველოში დაბეგვრას საფუძველი სახელმწიფოს წარმოშობისთანავე ჩაეყარა, თუმცა უძველეს საქართველოში არსებული გადასახადებისა და დაბეგვრის წესის შესახებ ისტორიას ცოტა რამ შემორჩა.

ჩვენამდე მოღწეული წყაროების თანახმად, ჩვენს წელთაღრიცხვამდე მე-8 საუკუნეში გადასახადებს განაგებდა გვარის უფროსი მამასახლისი, რომელიც მონებს გადასახადს (ბეგარას) ჭირნახულის სახით უწესებდა.

⁵ ყამარაული ს., ჩოკოლაშვილი მ., ყამარაული ლ., „გადასახადები და დაბეგვრა“. სახელმძღვანელო. თბილისი. 2010.

„ბეგარა – არაბულად ნიშნავს მუშაობას. ეს ცნება ქართულში გამოიყენებოდა და ახლაც გამოიყენება, როგორც გადასახადის სინონიმი. ბეგარა ზოგადად ყოველგვარ ვალდებულებას ერქვა. უძველესი ძირითადი გადასახადი იყო „თავი–ბეგარა“, ანუ „მართალი–ბეგარა“, რომლის მოცულობა დიდი არ იყო, დამოკიდებული იყო გლეხის შემღებზე და საერთო მოსავლის 1/10 – 1/7-ს შეადგენდა. არსებობდა შრომითი ბეგარაც, რომლის ძალითაც გლეხს ბატონის მამულში წელიწადში რამდენიმე დღე უნდა ემუშავა. სამუშაო დღეების რაოდენობა დამოკიდებული იყო ბატონის მამულისა და ყმების რაოდენობის შეფარდებაზე“. (ტერაშვილი 2006:90).⁶

„ყველაფერს, რაც საქართველოს სახელმწიფოსთვის გადამხდელს უნდა გაეღო, ძველად ეწოდებოდა „გამოსავალი“. ყოველწლიურ შემოსავალს ერქვა „გამოსავალი ყოველთა წელთა“. საქართველოს სახელმწიფო შემოსავალი XII საუკუნეში შედგებოდა ყოველთა წელთა გამოსავლისაგან (სახელმწიფო და ადგილობრივი გამოსაღებებისა და გადასახადებისაგან), სამხედრო ალაფის, ხარკისა და ხარჯისაგან. შემოსავლის ერთი ნაწილი შედგებოდა დომენებისაგან – მეფის, დედოფლის და საუფლისწულო ადგილ–მამულებისა და ტყეების შემოსავლისაგან, რაც სხვადასხვა გამოსაღებთა სახით იკრიბებოდა. ამასთანავე, აღსანიშნავია საძოვრები და საბალახოები, ანუ საბანჯრო უწყება და პირუტყვთა ჯოგზე დაწესებული გადასახადები“. (ჩანტლაძე 1992:205).⁷

„ერისთავების უმთავრეს სარგოს, ჯერ ერთი, საგანგებოდ დაკვეთილი გადასახადი „გამოსავალი“ შეადგენდა, რომელსაც „საერისთავო გამოსავალი“ ერქვა. ამ ჩვეულებრივი და მუდმივი სარგოს გარდა, „დაჭირვებასა რასა ჟამსა“ ან „ლხინისა“ ერისთავთერისთავის სასარგებლოდ ერთდროული შესაწირავი და ძღვენი „ბეგარაი“ უნდა გადაეხადათ“. (ყამარაული ... 2010:20).⁸

„შედარებით მეტი ინფორმაციაა შემონახული შუა საუკუნეების ფეოდალური და შემდგომი პერიოდის საქართველოში გადასახადების შესახებ. ფეოდალური ხანის საქართველოში ჩამოყალიბებული სახით არის

⁶ ტერაშვილი ნ., საგადასახადო და საბაჟო პოლიტიკა“. 2006. თბილისი

⁷ ჩანტლაძე ვ., „შოთა რუსთაველის ეკონომიკური შეხედულებები“, თბილისი. 1992.

⁸ ყამარაული ს., ჩოკოლაშვილი მ., ყამარაული ლ., „გადასახადები და დაბეგვრა“. სახელმძღვანელო. თბილისი. 2010.

წარმოდგენილი საგადასახადო სისტემა, რომლითაც სახელმწიფო ხელისუფლება და ფეოდალები გადასახადების მეშვეობით აკუმულირებას უკეთებდნენ ფინანსურ რესურსებს, რათა დაეფინანსებინათ აუცილებელი ღონისძიებები, ურომლისოდაც ფეოდალურ სამთავროებს არსებობა არ შეეძლო.“ (მესხია ...2010:71).⁹

ადრეული ფეოდალიზმის ხანგრძლივი პერიოდის მანძილზე საქართველოში გადასახადების აკრეფა წარმოებდა სამთავროების მიხედვით, თანაც გადასახადების რაოდენობის დაწესება ხდებოდა ფეოდალის შეხედულებით. „პირველი სამართლებლივი დოკუმენტი, რომელშიც მოცემულია საგადასახადო დაბეგვრის საკითხები, არის მანდატურთ-უხუცესი ბექასა და მისი შვილიშვილის ააღაბუღა ათაბაგ ამირსპასალარის „სამეფოს წიგნი“. ამ საკანონმდებლო აქტში ხაზგასმულია, რომ ქვეყნის ეკონომიკის წამყვანი დარგია სოფლის მეურნეობა, ამიტომ მიწის მესაკუთრეების, თავადების (ბატონების) ინტერესთა დაცვა ქვეყნის აღორძინების საფუძველია, ხოლო ის ფიზიკური პირები, რომელთა მიზანია მიწის დამუშავება, მებატონეს უხდიან მიწის რენტას“. (ბახტაძე ... 2007:49).¹⁰

„ბატონყმობის პერიოდში ფეოდალს მიწაზე მომუშავე ყმა-გლეხისაგან გადასახადი კულუხის, ღალის და სხვა გამოსაღებების სახით შემოსდიოდა. გლეხისაგან გამოსაღებების ამოღებას ახდენდა მოხელე-ხელისუფალი, ციხისთავი, მოხარჯე და მოსაბანჯრე. მოხარჯე კრეფდა ხარჯს ანუ სახელმწიფო გადასახადს, ხოლო მოსაბანჯრე - სამოვრების გამოყენებისათვის გადასახადს - საბანჯარს. შემდგომ პერიოდში გადასახადების ამკრებთა რიცხვს შეემატა გზირი და მსახური, რომლებიც ძირითადად „საჭირისუფლო“ და „საქორწინო“ გადასახადების აკრეფით იყვნენ დაკავებულნი. ლხინისათვის დაწესებულ გადასახადს **სანიჭარი** ეწოდებოდა, ხოლო სიკვდილის შემთხვევაში გადასახადელს - **შესაწირავი**. თავდაპირველად აღნიშნული გადასახადები ნებაყოფლობითი, ძალდაუტახებელი ხასიათისა იყო, ხოლო შემდგომში ისინი აუცილებელ გამოსაღებად იქცა.

⁹ ი. მესხია, მ. გოცირიძე მ., ლელაძე რ., „საგადასახადო ქრესტომათია“, დამხმარე სახემმღვანელო საგადასახადო ატესტაციისათვის. თბილისი.

¹⁰ ბახტაძე ლ., კაკულია რ., ჩიკვილაძე მ., „საგადასახადო საქმე“

გარდა საქართველოს მკვიდრი მოსახლეობის, ხარკს (გადასახადს) დაპყრობილი ქვეყნების მოსახლეობაც იხდიდა, რასაც ნაალაფევი ერქვა. გადასახადის აკრეფას ანხორციელებდა მრავალრიცხოვანი მოხელე. ისინი მიმაგრებული იყვნენ სოფლებზე, საციხისთავოებზე და საერისთავოებზე“. (მესხია ... 2004:72).¹¹

„ფეოდალურ საქართველოში გამოიყენებოდა ისეთი ტერმინები, როგორცაა ხარკი, ზუერი, ბაჟი, ქირა, ტვირთის ხარკი. **ზუერი** პირველად მოხსენიებულია სახარების ქართულ თარგმანში, საგულისხმოა, რომ მებაჟე ნახსენებია ბიბლიაშიც. გადასახადების აკრეფას განაგებდა საგანგებო მოხელე - ბურტა, ხოლო შემდეგ მეჭურჭლეთუხუცესი. ქართულ წყაროში გამოთქმა „ბაჟი“ პირველად მე-11 საუკუნეში გვხვდება. ესაა გიორგი მეორის სიგელი შიო მღვიმის მონასტრისადმი (1072-1089).

გადასახადს აწესებდა ბატონი და ძირითადი გადამხდელები ყმები იყვნენ. ქართული სამართლის ძეგლის, ვახტანგ VI-ის სამართლის წიგნის 258-ე მუხლის მიხედვით „ყმის ყველაფერი ბატონის არის“. გადასახადები დაწესებული იყო, აგრეთვე საქონლის შემოტანაზე, რომელიც შემოსავლის მნიშვნელოვან წყაროს წარმოადგანდა.

თუ ფეოდალურ საქართველოში ხანგრძლივი პერიოდის მანძილზე გაბატონებული იყო რენტის პირველი ორი სახე, გვიანდელ საქართველოში სასაქონლო ურთიერთობების განვითარების კვალობაზე ბატონყმური მეურნეობა გლეხისაგან ითხოვდა ფულად რენტას, ფულად გადასახადს“. (მესხია ... 2004:73)¹².

ამრიგად, საქართველოში საგადასახადო დაბეგვრა უპირატესობას ანიჭებდა გადასახადის ნატურალურ ფორმას, რომელიც მე-20 საუკუნის დასაწყისში ფულადმა ფორმამ შეცვალა.

ძველ საქართველოში გადასახადების წარმოშობისა და განვითარების შესახებ გამოკვლევებში ფასდაუდებელი წვლილი, აქვთ შეტანილი მე-20 საუკუნის უდიდეს

¹¹ ი. მესხია, მ. გოცირიძე მ., ლელაძე რ., „საგადასახადო ქრესტომათია“, დამხმარე სახემმღვანელო საგადასახადო ატესტაციისათვის. თბილისი.

¹² ი. მესხია, მ. გოცირიძე მ., ლელაძე რ., „საგადასახადო ქრესტომათია“, დამხმარე სახემმღვანელო საგადასახადო ატესტაციისათვის. თბილისი.

მეცნიერებს, აკადემიკოსებს: ივანე ჯავახიშვილს, პაატა გუგუშვილს, ვასილ ჩანტლაძეს, ირაკლი ანთილაგას.

სოციალისტური საწარმოები ბიუჯეტში იხდიდნენ სამი სახის: ბრუნვიდან, მოგებიდან და სხვა შემოსავლებიდან გადასახადს. საწარმოების და სამეურნეო ორგანიზაციები ბრუნვიდან გადასახადი იყოფოდა სასაქონლო და არასასაქონლო ბრუნვიდან გადასახადებად. სასაქონლო ბრუნვიდან გადაიხდებოდა საქონლის ბრუნვი გადასახადი, ხოლო არასასაქონლო ბრუნვიდან– შემოსავლიდან გადასახადი. სახელმწიფო საწარმოების მოგებიდან ბიუჯეტში ჩარიცხვას ექვემდებარებოდა: ძირითად საწარმო ფონდებზე და ნორმირებულ საბრუნავ საშუალებებზე გადასახდელი, წყალზე გადასახდელი, ფიქსირებული (რენტული და არარენტული ხასიათის) გადასახდელი და შენატანები მოგების თავისუფალ ნაშთზე.

კოოპერატიული საწარმოები ბიუჯეტში იხდიდნენ: კოლმეურნეობებიდან საშემოსავლო გადასახადს, აგრეთვე კოოპერატიული სამომხმარებლო საწარმოებისა და ორგანიზაციების მოგებიდან გადასახდს.

„ბრუნვის გადასახადის სიდიდის გასაანგარიშებლად გამოიყენებოდა სამი მეთოდი: ფასთა სხვაობის მეთოდი, მყარ თანხაში ფიქსირებული განაკვეთი, ბრუნვის მიმართ საპროცენტო განაკვეთი. საბჭოთა საგადასახადო სისტემაში ბრუნვის გადასახადის შემდეგ მეორე ადგილი ეკავა მოგებიდან გადასახადს.

საბჭოთა საგადასახადო სისტემაში გამოიყენებოდა აგრეთვე ფიქსირებული გადასახდელი. განსაკუთრებით მომპოვებელი მრეწველობის საწარმოებში, რომლებსაც ხელსაყრელი ბუნებრივი პირობების გამო, წარმოექმნებოდათ დიფერენციული წმინდა შემოსავალი, აგრეთვე დამამუშავებელ საწარმოებში, რომელთა რენტაბელობა უფრო მაღალი იყო საშუალო დარგობრივთან შედარებით. ფიქსირებული გადასახდელი ბიუჯეტში შეიტანებოდა მისი განაწილების პროცესში.

გარდა ზემოთ აღნიშნულისა, საწარმოები ვალდებული იყვნენ ბიუჯეტში შეეტანათ მოგების თავისუფალი ნაშთი, რაც იმაზე მიუთითებს, რომ დირექტიული გეგმიანი ეკონომიკის პირობებში საწარმოებს არ გააჩნდათ

თავისუფლება და შესაბამისად დაბალი იყო ეკონომიკის განვითარების ტემპები“.
(ყამარაული ... 2010:39).¹³

ადრეული პერიოდისა და თანამედროვე საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემის შესწავლა შესაძლებლობას გვაძლევს გავანალიზოთ გადასახადების ევოლუცია, მისი განვითარების კანონზომიერება თავისუფალი საბაზრო ეკონომიკის ქვეყნებში, შევისწავლოთ მათი გამოცდილება, რაც შესაძლებლობას მოგვცემს საქართველოს ეკონომიკური, პოლიტიკური და სოციალური პირობების გათვალისწინებით ქვეყანაში შემუშავდეს სამართლიანი და მისაღები საგადასახადო სისტემა.

საგადასახადო ადმინისტრირება შეიძლება განვიხილოთ, როგორც საგადასახადო სისტემის მართვის შეზღუდული სფერო. ამ მოსაზრებას ამყარებს ტერმინ „ადმინისტრირების— თავდაპირველი გაგება. „ადმინისტრაცია— ლათინური სიტყვისგან წარმოსდგება და ნიშნავს სამსახურს, მართვას. ადმინისტრაციის ქვეშ იგულისხმება სახელმწიფო ორგანოთა ერთობლიობა, რომლებიც მართვით ფუნქციებს ახორციელებენ. მაშასადამე, ტერმინ „ადმინისტრაციის— თავდაპირველი გაგებით და მისი თანამედროვე შინაარსის გათვალისწინებით, საგადასახადო ადმინისტრირება არის სახელმწიფო (მაგრამ არა საკანონმდებლო საქმიანობის განმახორციელებელ) ორგანოთა მმართველობითი საქმიანობა. საკანონმდებლო ორგანოთა მიერ დგინდება საგადასახადო ურთიერთობების ორგანიზაციის ძირითადი პრინციპები, ფორმები და მეთოდები, რაც ქმნის საგადასახადო კანონმდებლობას.

საგადასახადო ადმინისტრირება სახელმწიფოს ეკონომიკის და საგადასახადო სისტემის ეფექტური ფუნქციონირების ძირითადი ელემენტია. ეკონომიკურ ლიტერატურაში ხშირად გვხვდება მეცნიერული დისკუსიები ამ ტერმინის არსის, მისი შემადგენელი ელემენტების, ფორმების, მეთოდების და საგადასახადო სისტემის განვითარებაში მისი როლის შესახებ. განვიხილოთ საგადასახადო ადმინისტრირების შესახებ არსებული ზოგიერთი განმარტება:

¹³ ყამარაული ს., ჩოკოლაშვილი მ., ყამარაული ლ., „გადასახადები და დაბეგვრა“. სახელმძღვანელო. თბილისი. 2010.

- ფრანგი მეცნიერი ფაიოლი ადმინისტრირებას განმარტავს, როგორც დაგეგმვას, ორგანიზებას, მართვას, ზედამხედველობასა და კონტროლს; - სახელმწიფო შემოსავლების ადმინისტრირება არის საქმიანობა, რომელიც მიმართულია ფინანსური ვალდებულებების შესრულების უზრუნველსაყოფად კანონმდებლობის დაცვით ბიუჯეტში ფულადი რესურსების მობილიზაციისაკენ;
- საგადასახადო ურთიერთობების რეალიზაციის ორგანიზაციულ- მმართველობითი სისტემა, რომელიც მოიცავს ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების ამოღების ფორმებისა და მეთოდების ერთობლიობას;
- საგადასახადო ორგანოთა საქმიანობა, რომლის მიზანია საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირების ეფექტურობის ამაღლება (ბუტენკო...2012¹⁴);
- ღონისძიებათა ერთობლიობა, რომელი მიმართულია მინიმალური დანახარჯებით ყველა გადასახადის სრულად და დროულად ამოღებაზე საგადასახადო რეგულირებისა და კონტროლის მეთოდების ოპტიმალური თანაფარდობის უზრუნველყოფის პირობებში (ბუტენკო...2012:).

საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემა წარმოადგენს ფისკალური პოლიტიკის უმთავრეს ბერკეტს. საგადასახადო დაბეგვრის სისტემამ უნდა უზრუნველყოს, ერთის მხრივ ეკონომიკის განვითარება, ბაზარზე კონკურენტუნარიანი სუბიექტების არსებობის ხელშეწყობა და მეორეს მხრივ, ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის ფორმირება, დეფიციტის შემცირება და ფინანსური სტაბილიზაციის მიღწევა. მაშასადამე, საგადასახადო პოლიტიკამ ერთდროულად უნდა მოახდინოს ფისკალური და მასტიმულირებელი ფუნქციების შესრულება.

გადასახადების ამოღების მექანიზმის ფუნქციონირების ეფექტურობას განაპირობებს ქვეყნის საგადასახადო სისტემის ორგანიზაციული სტრუქტურა და საგადასახადო ორგანოებსა და გადამხდელებს შორის კონსტრუქციული ურთიერთობების პრაქტიკის ჩამოყალიბება. საგადასახადო პოლიტიკის

¹⁴ Вутенко Л.А., Курочкина И.П., Минашкин В.Г., Солярик М.А., Шувалов А.Е., Шувалова Е.Б., Проблемы налогового администрирования в Российской Федерации: МЭСИ, 2012. ელ. მის.:

<http://www.mesi.ru/upload/iblock/e81/978-5-7764-0724-6.pdf>: Internet ინტერნეტ მისამართები:

1. www.parliament.ge 2. www.economy.ge 3. www.geostat.ge 4. www.mof.ge 5. www.mfa.gov.ge
6. www.nalogi.ru 7. http://ec.europa.eu 8. www.oecd.org; 9. www.worldbank.org 10. www.doingbusiness.org
11. http://www.stiglitz-sen-fitoussi.fr/en/index.htm

სტრატეგიული მიზნების რეალიზება მიიღწევა საგადასახადო ადმინისტრირების მექანიზმით, რომელიც გულისხმობს არა მხოლოდ გადასახადების შეგროვების ინსტიტუციონალურად დადგენილი წესების არსებობას და მათ იძულებით შესრულებას, არამედ საგადასახადო ურთიერთობებში ეკონომიკური ბერკეტების, ინსტრუმენტების და სტიმულების, ასევე, ეკონომიკური ანალიზისა და პროგნოზირების მეთოდების გამოყენებას.

სხვადასხვა მეცნიერული კვლევების შედეგად, რომლებიც ემყარება თეორიულ და მეთოდოლოგიურ საფუძვლებს, შესაძლოა ჩამოვაყალიბოთ საგადასახადო ადმინისტრირების შემდეგი მახასიათებლები:

- სამართლებრივი უზრუნველყოფა და საკანონმდებლო ბაზის სრულყოფისკენ მისწრაფება;
- სოციალურ პროცესებსა და ბიუჯეტთაშორის ურთიერთობებში მონაწილეობა;
- გადასახადების დროულად და სრულად გადახდაზე კონტროლის განხორციელება, საგადასახადო შემოსავლების პროგნოზირება;
- საგადასახადო ურთიერთობების მართვა, დაბეგვრის სისტემის სრულყოფა ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების მიზნით;
- დაბეგვრის პოლიტიკის ეროვნული და უცხოური გამოცდილების განზოგადება,
- წესების მკაფიო რეგლამენტირება და დოკუმენტური უზრუნველყოფა.

1.2. გადასახადების სტრუქტურა, ელემენტები და ფუნქციები

ვიწრო გაგებით, გადასახადი წარმოადგენს განსაზღვრულ ფულად შენატანს, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი ბიუჯეტში, ან სახელმწიფო ფონდში დადგენილი წესით. ფართო გაგებით კი გადასახადი წარმოადგენს დამოკიდებულებათა რთულ სისტემას, რომელიც მოიცავს მთელ რიგ ელემენტებს. „გადასახადი ზუსტად უნდა იყოს განსაზღვრული და კანონი თითოეული გადასახადის შესახებ უნდა მოიცავდეს ამომწურავ ინფორმაციას, რაც შესაძლებლს გახდის კონკრეტულად დადგინდეს:

– ვალდებული პირი, საგადასახადო ვალდებულების სიდიდე და მისი გამოთვლის წესი;

– სახელმწიფო მოთხოვნის საზღვრები გადასახადის გადამხდელის ქონების მიმართებაში;

იმ შემთხვევაში თუკი კანონი გადასახადების შესახებ იქნება ორაზროვანი, ბუნდოვანი, ამან შეიძლება გამოიწვიოს:

– ერთის მხრივ გადასახადისაგან თავის არიდება, კანონიერი გზებით;

– მეორეს მხრივ საგადასახადო ორგანოების მხრიდან კანონის დებულებების ფართო განმარტებები და კანონის ბოროტად გამოყენება“.(ვერულიძე 2008:25)¹⁵.

სტრუქტურულად, კანონი თითოეული გადასახადის შესახებ აუცილებლად უნდა შეიცავდეს იმ ელემენტებს, რომელთა გარეშეც საგადასახადო ვალდებულება და მისი აღსრულების წესი არ ჩაითვლება განსაზღვრულად. G

გადასახადის სტრუქტურა შეიცავს შემდეგ არსებითი ელემენტებს:

- გადასახადის სუბიექტი;
- გადასახადის ობიექტი;
- გადასახადის წყარო;
- გადასახადით დაბეგვრის ერთეული;
- გადასახადის განაკვეთი;
- საგადასახადო სარგო;
- საგადასახადო შეღავათი;
- გადასახადის გადახდის ვადები.

გადასახადის სუბიექტი გამოდის გადასახადის გადამხდელის სახით, წარმოადგენს იურიდიულ ან ფიზიკურ პირს, რომელსაც კანონით დაკისრებული აქვს გადასახადის გადახდა და იურიდიულად პასუხისმგებელია გადასახადის გადაუხდელობისათვის. არაპირდაპირი გადასახადის შემთხვევაში კი გადასახადის გადამხდელი მხოლოდ ფორმალურად გვევლინება გადასახადის სუბიექტად, ფაქტობრივად კი გადასახადის გადახდა მოსახლეობის ფართო ფენებს აქვთ დაკისრებული.

¹⁵ ვერულიძე ვ., „გადასახადები და საგადასახადო დაბეგვრა“, სახელმძღვანელო. თბილისი

გადასახადის ობიექტს წარმოადგენს საგანი, რომელიც დაბეგვრას ექვემდებარება (შემოსავალი, საქონელის/მომსახურების მიწოდება, აგრეთვე დაგროვილი სიმდიდრე, ან ქონება). ხშირად გადასახადის სახელწოდება გადასახადის ობიექტიდან გამოდის (საშემოსავლო გადასახადი, მიწის გადასახადი, ქონების გადასახადი და ა. შ.)

გადასახადის წყარო სუბიექტის შემოსავალია, რომლიდანაც ამოიღება გადასახადი (მაგალითად: ხელფასი, მოგება, სარგებელი და სხვა).

დაბეგვრის ერთეული ობიექტის გაზომვის ერთეულია (საშემოსავლო გადასახადში – ქვეყნის ფულადი ერთეული, მიწის გადასახადში – ჰექტარი და სხვა).

საგადასახადო განაკვეთი წარმოადგენს გადასახადების ოდენობას დაბეგვრის ერთეულზე. განვითარებულ ქვეყნებში საგადასახადო განაკვეთების დაწესებას საფუძვლად უდევს თანასწორობა და სამართლიანობა.

საგადასახადო სარგო არის გადასახადის თანხა, რომელსაც სუბიექტი ერთი ობიექტიდან იხდის.

საგადასახადო შეღავათი წარმოადგენს კანონმდებლობის საფუძველზე გადასახადისაგან მთლიანად ან ნაწილობრივ განთავისუფლებას. ყველაზე მნიშვნელოვან შეღავათად მიჩნეულია დაუბეგრავი მინიმუმის დაწესება, რაც ნიშნავს ობიექტის უმცირეს ნაწილს, რომელიც მთლიანად თავისუფლდება გადასახადისაგან.

გადასახადის პრინციპებიდან გამომდინარე, საგადასახადო განაკვეთები შეიძლება იყოს **მტკიცე და წილობრივი**;

მტკიცე განაკვეთი შეიძლება დაწესდეს ობიექტის ერთეულზე აბსოლიტურ თანხებში.

წილობრივი განაკვეთი კი - მეასედი წილადით, პროცენტებში, რაც თავის მხრივ, შეიძლება პროპორციული და პროგრესიული იყოს.

პროპორციული განაკვეთის დროს დაბეგვრის ობიექტზე მიყენებულია ერთიანი პროცენტი. მაგალითად, ქონებაზე გადასახადი მეწარმე პირებისათვის დაწესებულია 1% ქონების საშუალო წლიური ნარჩენი ღირებულებიდან.

პროგრესიული განაკვეთის დროს კი დაბეგვრის ობიექტის ზრდასთან ერთად იზრდება განაკვეთის შკალა. დასავლეთის ქვეყნების საფინანსო პრაქტიკაში გამოყენებულია **მარტივი და რთული პროგრესიული განაკვეთები**.

მარტივის დროს ნაზარდი განაკვეთი მიეყენება დაბეგვრის მთელს ობიექტს (თანხას), **რთულის** დროს კი – დასაბეგრი თანხა იყოფა რამდენიმე ნაწილად (საფეხურად), სადაც ყოველ საფეხურს დაბეგვრის შესაბამისი განაკვეთი გააჩნია, ე. ი. გადიდებული განაკვეთი მიეყენება არა მთელ თანხას, არამედ დასაბეგრი ობიექტის ნაწილს, რაც წინა საფეხურს აღემატება (აღნიშნული წესით იბეგრებოდა ფიზიკურ პირთა შემოსავლები საშემოსავლო გადასახადით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (1997წ.) 42-ე მუხლის შესაბამისად).

გადასახადების ამოღების წესი თანამედროვე ეკონომიკურად მოწინავე ქვეყნებში სამი სახისაა: კადასტრული, გადასახადის გადახდა შემოსავლის მიღებამდე, გადასახადის გადახდა შემოსავლის მიღების შემდეგ (დეკლარაციით).

გადასახადის ამოღების **კადასტრული წესი** ითვალისწინებს კადასტრის გამოყენებას. **კადასტრ** წარმოადგენს რეესტრს, რომელიც მოიცავს ტიპიური ობიექტების(მიწის, შემოსავლების) ჩამონათვალს გარე ნიშნების მიხედვით და აწესებს დასაბეგრი ობიექტის საშუალო შემოსავლიანობას. გარეშე ნიშნებს მიეკუთვნება მიწის გადასახადზე – მიწის ნაკვეთის ოდენობა, პირუტყვის სულადობა, ნაკვეთის ადგილმდებარეობა, მისი სატრანსპორტო გზიდან და ბაზრიდან სიშორე და ა. შ. მეწარმის გადასახადზე – მუშების რიცხოვნება (შრომითი რესურსების გადასახადი), დაზგების ოდენობა და ა.შ.

კადასტრი შეიძლება იყოს სამიწათმოქმედო, საბინაო და სარეწაო. საყურადღებოა, რომ გადასახადის ამოღების კადასტრული წესი უპირატესად გამოიყენება განვითარებად ქვეყნებში განაწილების მომენტიდან.

პირდაპირი გადასახადები, არაპირდაპირი გადასახადებისაგან განსხვავებით, გადამხდელებს უშუალოდ შეაქვთ ხაზინაში. პირდაპირი გადასახადების უპირატესობა იმაში მდგომარეობს, რომ მათში ხდება გადამხდელთა შემოსავლებისა და ოჯახური მდგომარეობის გათვალისწინება. ამასთან, გადამხდელებმა ზუსტად იციან დაბეგვრის თანხის მოცულობა.

პირდაპირი გადასახადები იყოფა რეალურ და პირად გადასახადებად.

პირდაპირი რეალური გადასახადი ამოიღება ქონების ცალკეული სახეებიდან – მიწა, შენობები, სარეწაო საწარმოები, ფასიანი ქაღალდები, კადასტრული აღრიცხვის მონაცემების მიხედვით.

გადასახადის გადახდა შემოსავლის მიღებამდე ხორციელდება იურიდიულ პირთა ბუღალტერიების მიერ, რომლებიც ახორციელებენ მუშებისა და მოსამსახურეების საშემოსავლო გადასახადის გამოანგარიშებას და დაკავებას. გადასახადის გადახდა შემოსავლის მიღების შემდეგ ითვალისწინებს გადასახადის განსაზღვრას გადამხდელთა მიერ საფინანსო ორგანოებისათვის წარდგენილი დეკლარაციების საფუძველზე მიღებული შემოსავლების შესაბამისად. უფრო ვრცლად განხილვას ექვემდებარება დასავლეთის განვითარებულ ქვეყნებში გავრცელებული პირდაპირი გადასახადების სისტემა.

პირდაპირი ისეთ გადასახადს ეწოდება, რომელსაც სახელმწიფო იღებს უშუალოდ გადამხდელის შემოსავლებიდან, ან ქონებიდან. პირდაპირი დადასახადების საბოლოო გადამხდელი ქონების (შემოსავლის) მესაკუთრეა. იგი დაბეგვრის შედარებით ადრინდელი ფორმაა. პირდაპირი გადასახადები თავის მხრივ იყოფა რეალურ პირდაპირ გადასახადებად და პირად პირდაპირ გადასახადებად.

„პირდაპირი რეალური გადასახადებით იბეგრება გადასახადის გადამხდელის არა არსებული, არამედ სავარაუდო საშუალო შემოსავალი, რომელსაც მიიღებდა იგი მოცემულ ეკონომიკურ პირობებში ამა თუ იმ გადასახადით დასბეგრი საგნიდან (უძრავი ქონებიდან, ფულადი კაპიტალიდან და ა. შ.). რეალური გადასახადებით, პირველ ყოვლისა, იბეგრება ქონება, საიდანაც გამომდინარეობს მისი დასახელებაც (real (ინგ.) – ქონება)...

არაპირდაპირი გადასახადები შეიძლება დავყოთ არაპირდაპირ ინდივიდუალურ და არაპირდაპირ უნივერსალურ გადასახადებად. არაპირდაპირ ინდივიდუალური გადასახადებით იბეგრება მკაცრად განსაზღვრული საქონლის ჯგუფები (აქციზები საქონლის ცალკეულ ჯგუფებზე და სახეებზე). არაპირდაპირი უნივერსალური გადასახადებით იბეგრება ყველა სახის საქონელი და მომსახურება, გარდა კანონით განთავისუფლებულსა (დამატებული ღირებულების გადასახადი)...

არაპირდაპირი გადასახადი გადასახადის ტვირთი (სიმძიმე) მთლიანად აწვება საქონლის(მომსახურების) საბოლოო მომხმარებელს და განსაკუთრებით მოსახლეობის უზრუნველყოფილ ფენებს“. (ნადარაია ...2012:44)¹⁶.

გარდა არსებითი ელემენტებისა, არსებობს *ფაკულტატიური ელემენტებიც*, რომლებიც გავლენას ვერ ახდენენ საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის ხარისხზე, თუმცა მნიშვნელოვნად ამცირებენ, ან ზრდიან ამ ვალდებულების სათანადო შესრულებას. მათ მიეკუთვნება:

- ზედმეტად გადახდილი გადასახადის უკან დაბრუნების წესი;
- პასუხისმგებლობა საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის;
- საგადასახადო შეღავათები“. (ვერულიძე 2008:25)¹⁷.

საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის დაკისრებული პასუხისმგებლობის ზომები (დარიცხული ჯარიმები, საურავები და ა.შ.) ითვლება საგადასახადო ვალდებულებად და ექვემდებარებიან ამოღებას.

საგადასახადო ვალდებულებების შემადგენლობაში მისი ელემენტების გამოყოფა ა. კოზირინის სიტყვებით წარმოადგენს „გადასახადის ანატომიას“, მის შინაგან აგებულებას“. (კოზირინი 1993:18)¹⁸.

ამგვარად, საგადასახადო კანონმდებლობის ტექნიკის შესახებ საკითხი წარმოადგენს საგადასახადო სამართლის ერთ-ერთ ძირითად მომენტს. საგადასახადო ვალდებულებების სტრუქტურა ზვიად როგავას სახელმძღვანელოში „გადასახადები, საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი“ გრაფიკულად წარმოდგენილია შემდეგნაირად (როგავა 2002:27¹⁹).

გადასახადის ერთ-ერთ ელემენტს წარმოადგენს **საგადასახადო სამართლებრივი ნორმა**, ე.ი. საგადასახადო სფეროში ქცევის საერთო წესი, რომელიც დადგენილია განსაზღვრული წესით და სანქცირებულია კომპეტენტური სახელმწიფო ორგანოს მიერ. სწორედ **საგადასახადო ნორმა** არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულებების წარმოშობასა და რეალიზაციას. საგადასახადო

¹⁶ ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები“. თბილისი

¹⁷ ვერულიძე ვ., „გადასახადები და საგადასახადო დაბეგვრა“, სახელმძღვანელო. თბილისი

¹⁸ Козирин А. „Налоговое право зарубежных стран: вопросы и практики“ М.

¹⁹ როგავა ზ., „გადასახადები საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი.“ თბილისი.

ნორმის გარეშე გადასახადის გადახდის ვალდებულება არ შეიძლება ჩაითვალოს დადგენილად.

გადასახადის მეორე ძირითად ელემენტს თვით საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების მონაწილე – გადასახადის გადამხდელი წარმოადგენს. გადასახადის გადამხდელს მიეკუთვნებიან იურიდიული და ფიზიკური პირები, ასევე სხვა კატეგორიის გადამხდელები, რომლებსაც საგადასახადო კოდექსის ნორმების შესაბამისად გადასახადის გადახდის ვალდებულება აკისრიათ. გადასახადით დაბეგვრის საგანს წარმოადგენენ მატერიალური სამყაროს ობიექტები, რომელთა არსებობასაც კანონი უკავშირებს საგადასახადო ვალდებულებების წარმოშობას (ბინა, მიწის ნაკვეთი, ეკონომიკური ეფექტი (სარგებელი, საქონელი, ფული)).

გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი იურიდიულ ფაქტს ან იურიდიული ფაქტების (იურიდიული შემადგენლობის) ერთობლიობას წარმოადგენს, რომლის საფუძველზეც გადასახადის გადამხდელს ეკისრება გადასახადის გადახდის ვალდებულება. პირს გადასახადის გადახდის ვალდებულება დაეკისრება იმ შემთხვევაში, თუ მას გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი გააჩნია.

გადასახადის დაბეგვრის საგანი კი აღნიშნავს ფაქტიური (და არა იურიდიული) ხასიათის ნიშნებს, რომლებიც შესაბამისი გადასახადის გადახდის საფუძველს წარმოადგენენ. გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის ელემენტს მყარად ემიჯნება გადასახადით დასაბეგრი ბაზის ელემენტი, რომელიც წარმოადგენს გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის რაოდენობრივ გამოხატულებას. სხვა სიტყვებით, რომ ითქვას, ეს ის ღირებულებითი ბაზაა, რომლის მიმართაც გამოიყენება გადასახადის განაკვეთი.

გადასახადით დასაბეგრი ბაზის დასადგენად აუცილებელია ვიცოდეთ გადასახადის მასშტაბი, ე. ი. გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის კანონით განსაზღვრული ფიზიკური მახასიათებელი, ან განზომილების პარამეტრი. ამავდროულად, გადასახადის ერთეულად ჩაითვლება მიღებული მასშტაბის პირობითი ერთეული, რომელიც გადასახადით დასაბეგრი ბაზის რაოდენობრივ

გამოხატულებად გამოიყენება. მაგალითად, ალკოჰოლურ სასმელზე აქციზის გამოსაანგარიშებლად მასშტაბის სახით მოცულობის ამორჩევის შემთხვევაში, ერთეულს წარმოადგენს ერთი ლიტრი (სხვა ქვეყნებში – გალონი, ბარელი და ა.შ.).

გადასახადის თანხის გამოანგარიშება შეუძლებელია **გადასახადის განაკვეთის** გამოყვანის გარეშე. გადასახადის განაკვეთი წარმოადგენს გადასახადის ოდენობას, რომელიც მოდის გადასახადით დასაბეგრ ერთეულზე.

გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება ფიქსირდება სპეციალური საგადასახადო-საანგარიშსწორებო დოკუმენტში, რომელსაც **საგადასახადო დეკლარაცია** ეწოდება. საგადასახადო დეკლარაცია წარედგინება საგადასახადო ორგანოს დადგენილ ვადებში, რომელსაც **საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის ვადა** ეწოდება.

გადასახადით დაბეგრის საგანს წარმოადგენენ მატერიალური სამყაროს ობიექტები, რომელთა არსებობასაც კანონი უკავშირებს საგადასახადო ვალდებულებების წარმოშობას (ბინა, მიწის ნაკვეთი, ეკონომიკური ეფექტი (სარგებელი, საქონელი, ფული)). გადასახადით დაბეგრის საგანი თავისთავად არ წარმოშობს საგადასახადო შედეგებს, მაშინ როდესაც სუბიექტის განსაზღვრული იურიდიული მდგომარეობა მასთან დამოკიდებულებაში წარმოადგენს შესაბამისი საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის საფუძველს.

ბიუჯეტში შესატანი გადასახადის თანხის გაანგარიშებისას მხედველობაში მიიღება **საგადასახადო შეღავათები**.

გადასახადის წყარო წარმოადგენს იმ რეზერვს, შესაბამის ეკონომიკურ მაჩვენებელს, რომლის ხარჯზეც წარმოებს გადასახადის გადახდა. მაგალითად: მოგება, ფინანსური შედეგი და ა.შ. გადასახადის „ფუნქცია გვიჩვენებს თუ როგორ ხდება მოცემული კატეგორიის, როგორც შემოსავლის განაწილებისა და გადანაწილების ინსტრუმენტის გამოყენება, მისი მეშვეობით მოსახლეობის

ცალკეულ ჯგუფებს შორის შემოსავლების გამოთანაბრება და ეკონომიკის რეგულირება- სტიმულირება~. (მესხია ...2002:38)²⁰.

აღნიშნულიდან გამომდინარე ჩვენის აზრით საბაზრო ეკონომიკის პირობებში გადასახადებისათვის განსაზღვრავენ ფისკალურ, სოციალურ და მარეგულირებელ ფუნქციებს, რომელთაგანაც თითოეული ასახავს გადასახადების შინაგანი არსის ცალკეულ მხარეებს, თავისებურებებსა და ნიშნებს.

ფისკალური ფუნქცია (ფისკი – ხაზინა) ვლინდება სახელმწიფოს ფინანსური რესურსებით უზრუნველყოფაში, რომელიც აუცილებელია საერთო სახელმწიფოებრივ მოთხოვნილებათა შესასრულებლად. მისი საშუალებით ხდება გადასახადების ძირითადი საზოგადოებრივი დანიშნულების – სახელმწიფოს ფინანსური რესურსების ფორმირება, რომელიც აკუმულირდება ბიუჯეტში და არასაბიუჯეტო ფონდებში. გადასახადის ფისკალური ფუნქციის საშუალებით ხდება სახელმწიფოს პოლიტიკური, ეკონომიკური და სოციალური ამოცანების რეალიზაცია, განსაკუთრებით კი ბიუჯეტის მეშვეობით თავდაცვის, მართლწესრიგის, სოციალური სფეროებისა და დარგების, გარემოსდაცვითი ღონისძიებების და სხვა სფეროების დაფინანსება.

გადასახადის ფისკალური ფუნქცია, როგორც ამოსავალი და ძირითადი ფუნქცია, დამახასიათებელია ყველა სახელმწიფოსათვის, მისი განვითარების ყველა ეტაპზე, რომლის მეშვეობითაც იქმნება ცენტრალიზებული ფულადი ფონდი სახელმწიფო ბიუჯეტის, ან ცენტრალიზებული ფონდების სახით და უზრუნველყოფს სახელმწიფოებრივი ფუნქციონირებისათვის მატერიალურ პირობებს.

„მე-20 საუკუნის უკანასკნელ ათწლეულში მსოფლიოში რამდენადმე შენედა საგადასახადო მექანიზმით სახელმწიფოთა ერთობლივი შემოსავლების გადანაწილების პროცესი, თუმცა მისი წილი მაინც მაღალია და იგი 50%-ს აღწევს. მაგალითად, თუ შვეციაში, ირლანდიაში და დანიაში სახელმწიფოს წილი ეროვნული შემოსავლის განაწილებაში 50%-ს აღემატება, ინგლისში, იტალიაში, საფრანგეთში, ავსტრისა და სხვა მოწინავე ქვეყნებში იგი 50%-ს აღწევს, ხოლო

²⁰ ი. მესხია, მ. გოცირიძე მ., ლელაძე რ., „საგადასახადო ქრესტომათია“, დამხმარე სახემძღვანელო საგადასახადო ატესტაციისათვის. თბილისი.

იაპონიაში მხოლოდ – 35%-ს აღემატება. გადასახადების ფისკალური ფუნქცია, რომლის მეშეობითაც წარმოებს ეროვნული შემოსავლის ნაწილის განსახელმწიფოებრიობა ფულადი ფორმით, ქმნის ეკონომიკაში სახელმწიფოს ჩარევისთვის ობიექტურ წინაპირობებს, სწორედ ამიტომ გადასახადის ფისკალური ფუნქცია მნიშვნელოვანწილად განაპირობებს მისი მარეგულირებელი ფუნქციის განვითარებას“. (ბახტაძე ... 2007:33)²¹.

სოციალურად ყველაზე არასამართლიანია არაპირდაპირი (ირიბი) გადასახადები (დამატებული ღირებულების გადასახადი, აქციზი). ისინი თანაბარ საგადასახადო ზეწოლას ახდენენ საზოგადოების თოთოეულ წევრზე. ამასთან, მათი ზეწოლა განსაკუთრებით უარყოფით გავლენას ახდენს მოსახლეობის დაბალშემოსავლიან ჯგუფებზე. საქმე იმაშია, რომ არაპირდაპირი გადასახადები წარმოადგენენ პროდუქციაზე და მომსახურებაზე ფასნამატს, რის გამოც, მომხმარებელი მას თავისი პირადი შემოსავლიდან იხდის. რა თქმა უნდა, მოსახლეობის მაღალშემოსავლიანი ჯგუფებიც ჩვეულებრივი მომხმარებლები არიან და მათზეც ვრცელდება ფასნამატის საკუთარი შემოსავლიდან გადახდა, თუმცა ის მათ იმ სიმძიმით არ აწვება, როგორც დაბალშემოსავლიან ჯგუფებს. გამომდინარე აქედან, სოციალური სამართლიანობის მიღწევის მიზნით, საგადასახადო სისტემა უშვებს ცალკეულ შეღავათებს მოსახლეობის დაბალშემოსავლიანი ჯგუფებისათვის.

გადასახადების მარეგულირებელი ფუნქციის არსი იმაში მდგომარეობს, რომ გადასახადები აქტიურად მონაწილეობენ რა ეროვნული შემოსავლის გადანაწილებით პროცესში, ასტიმულირებენ, ან ანელებენ ამ პროცესის ტემპებს, აძლიერებენ, ან ასუსტებენ კაპიტალის დაგროვებას, აფართოებენ, ან ამცირებენ მოსახლეობის მყიდველობით უნარიანობას. გადასახადების მარეგულირებელი ფუნქცია მჭიდრო კავშირშია გადასახადების ფისკალურ ფუნქციასთან. სახელმწიფოებისათვის ეროვნული შემოსავლის ნაწილის მობილიზაცია, იქნება ეს მისი გადიდების, თუ შემცირების პოზიციებიდან, მუდმივად იწვევს გადამხდელებთან სისტემატიურ შეხებას, რაც საბოლოო ჯამში, საშუალებას

²¹ ბახტაძე ლ., კაკულია რ., ჩიკვილაძე მ., „საგადასახადო საქმე“

აძლევს ხელისუფლებას რეალური ზემოქმედება მოახდინოს ქვეყნის ეკონომიკაზე, კვლავწარმოების პროცესის ყველა სტადიაზე. საყურადღებოა, რომ მარეგულირებელი ფუნქცია დიდ ეფექტს იძლევა ეკონომიკური სტაბილიზაციის პირობებში. ამასთან, კრიზის პირობებში მისი მნიშვნელობა ეცემა.

გადასახადების მარეგულირებელი ფუნქცია ნიშნავს, რომ გადასახადები, როგორც გადანაწილებითი პროცესის აქტიური მონაწილე სერიოზულ გავლენას ახდენს წარმოებაზე, ასტიმულირებს, ან აბრკოლებს მის ტემპებს, აძლიერებს, ან ასუსტებს კაპიტალის დაგროვებას, აფართოებს, ან ამცირებს მოსახლეობის გადახდისუნარიანობას.

ლიბერალური საგადასახადო მოდელის გამოყენებისას დაბალია საგადასახადო განაკვეთები, შედარებით მეტია საგადასახადო შეღავათების წრე, რის გამოც გადასახადის გადამხდელებს თავიანთ განკარგულებაში რჩებათ შემოსავლების უფრი დიდი ნაწილი და შესაბამისად, შესაძლებლობა ეძლევათწარმართონ იგი ინვესტირებისათვის, საწარმოთა ტექნიკური და ტექნოლოგიური სრულყოფისათვის, რაც საბოლოო ჯამში იწვევს შრომის ნაყოფიერების გადიდებას, პროდუქციის კონკურენტუნარიანობის ამაღლებას და ეკონომიკურ ზრდას.

მკაცრი საგადასახადო მოდელი გულისხმობს მაღალ საგადასახადო განაკვეთებს და შეღავათების ვიწრო წრეს. ამ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელებს არ რჩებათ საბრუნავი სახსრები წარმოების გაფართოებისათვის, მისი ტექნიკური და ტექნოლოგიური გადაიარაღებისათვის, რის გამოც მცირდება სამეურნე აქტივობა, შესაბამისად ეცემა წარმოების მოცულობა და ვიწროვდება საგადასახადო ბაზა.

გადასახადების მარეგულირებელი ფუნქციის მეშვეობით წარმოებს: მოთხოვნა-მიწოდების რეგულირება, მეცნიერულ - ტექნიკური პროგრესის სტიმულირება, ცალკეული სოციალური ჯგუფების შემოსავალთა გათანაბრება, მოსახლეობის დაზოგვის სტიმულირება, ბიზნესის განვითარება, ექსპორტ-იმპორტის საქმიანობის რეგულირება.

ჩვენის აზრით საგადასახადო რეგულირების საბოლოო მიზანია -

განუწყვეტელი საინვესტიციო პროცესების უზრუნველყოფა, უკეთესი ფინანსური შედეგების მიღწევა და ამით საერთო სახელმწიფოებრივ ფულად სამუალებათა ფონდის გადიდება. გადასახადების მარეგულირებელი ფუნქციის მეშვეობით გადასახადები, როგორც წარმოებით ურთიერთობათა სპეციფიკური ფორმა გავლენას ახდენს წარმოების ფაქტორებზე - შრომასა და კაპიტალზე.

„წარმოებაში დასაქმებული მუშაკი შრომის ანაზღაურებით მიღებული შემოსავლით ყიდულობს მისი და ოჯახის პირად მოთხოვნათა დასაკმაყოფილებელ საქონელს, მომსახურებას და იხდის გადასახადებს. ამ უკანასკნელის გავლენით შრომის ანაზღაურებაზე სამი მიმართულებით მოქმედებს: ჯერ ერთი, გადასახადის სიდიდე განისაზღვრება შრომის ანაზღაურების დონით, რომელშიც ჩართულია გადასახადიც;

მეორე, იგი გავლენას ახდენს ერთობლივი მოთხოვნის დონესა და სტრუქტურაზე, ხოლო ბაზრის მექანიზმის მეშვეობით ზემოქმედებას ახდენს წარმოების შენელებასა და აღმავლობაზე; მესამე, გადასახადები განსაზღვრავს წარმოების ხარჯებსა და საქონლის (მომსახურების) ფასებს შორის თანაფარდობას. სწორედ ეს თანაფარდობა მეწარმის მიერ საწარმოო სიმძლავრეების გამოყენების ან რეალიზაციის პროცესში წარმმართველ როლს ასრულებს“.

(Поляка ... 2003:16)²². ფისკალური ფუნქცია გამოხატავს გადასახადის გადამხდელის ურთიერთობას სახელმწიფოსთან, ხოლო მარეგულირებელი ფუნქცია – სახელმწიფოს ურთიერთობას გადასახადის გადამხდელთან.

გადასახადის ფისკალური ფუნქციის გამოვლინება სახელმწიფოს შემოსავლებში მათ მონაწილეობაზე აისახება.

ჩემი აზრით, არ შეიძლება გვერდი აუაროთ მეორე, მეტად საინტერესო ისეთ პრობლემას, როგორცაა მოცემულ კონკრეტულ პირობებში (იგულისხმება პოლიტიკური, ეკონომიკური და სოციალური გარემო), გადასახადების შემცირება. შესასწავლია, გადასახადების კიდევ უფრო შემცირება ხელს შეუწყობს თუ არა ბიუჯეტის შემოსავლების ზრდას და თუ შეუწყობს, მაშინ რამდენი დრო დასჭირდება გადასახადების შემცირების შედეგად საგადასახადო შემოსავლების

²² Авт. Коп. под ред, Г.Поляка и А.Романова Налоги и налогообложение М. „Юнити” 2003.

შემცირების კომპენსირებას? ეს ურთულესი პრობლემაა. მისი გაანგარიშება შესაძლებელია უტყუარი და სანდო ინფორმაციის პირობებში. ისეთ გარემოში კი, როდესაც ჯერ კიდევ არაა ჩამოყალიბებული აღრიცხვისა და სტატისტიკის ანგარიშგების მეთოდოლოგიურად გამართული სისტემა და ინფორმაციული მონაცემები მუდმივად იცვლება, ასეთი გაანგარიშების ჩატარება მეტად სარისკოა და ცხადია, შედეგების უტყუარობაზე პასუხისმგებლობას ვერავინ აიღებს.

აღნიშნული თანაფარდობის ანალოგიის საქართველოს პირობებში გამოყენება არანაირი მეცნიერული დასკვნის გაკეთების საშუალებას არ იძლევა, რაც დასტურდება შემდეგი ციფრებით: 1997 წელს, 1996 წელთან შედარებით საქართველოს მშპ-ის ზრდამ შეადგინა – 11,3%. 1998 წელს კი მშპ-ის ზრდის ტემპი დაეცა – 2,9%-მდე, ხოლო საგადასახადო კოეფიციენტი შეადგინა – 10,9%. აქედან გამომდინარეობს დასკვნა, რომელიც დღევანდელი ეკონომიკური თეორიის (განსაკუთრებით ლაფერის კოეფიციენტის) ჩარჩოებში არ თავსდება - საგადასახადო წნეხი არაელასტიკურ დამოკიდებულებაშია ეკონომიკურ ზრდასთან. როგორც ჩანს, თითქმის ერთი საგადასახადო ტვირთის პირობებში რადიკალურად განსხვავებული ეკონომიკური ზრდის ტემპები ყალიბდება“. (მესხია ...2004:86)²³. სწორედ ამიტომაც თანამედროვე საქართველოს საერთო-ეკონომიკური პოლიტიკის ერთ-ერთი მთავარი პრობლემა ეფექტიანი საგადასახადო სისტემის შექმნა.

²³ ი. მესხია, მ. გოცირიძე მ., ლელაძე რ., „საგადასახადო ქრესტომათია“, დამხმარე სახემძღვანელო საგადასახადო ატესტაციისათვის. თბილისი.

2.1. საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო პოლიტიკა, მათი შეფასების კრიტერიუმები

საგადასახადო სისტემის შინაარსის გაგებაში მეცნიერ-ეკონომისტებს და სპეციალისტებს შორის ჯერჯერობით ერთიანი შეხედულება არაა ჩამოყალიბებული, თუმცა მათ კონცეფციებს შორის არსებითი, პრინციპული ხასიათის სხვაობა არ არსებობს.

სხვადასხვა ქვეყანა მეცნიერული მიმართულებების გათვალისწინებით თავის საგადასახადო სისტემას გადასახადებით დაბეგვრის სამართლიანობისა და ეფექტიანობის შესახებ ეკონომიკური თეორიის საყოველთაოდ მიღებული პრინციპების ბაზაზე აგებს, ოღონდ საგადასახადო სისტემის აგების პრინციპები საერთოდ არაერთმნიშვნელოვანია და მთავრობის მხრიდან ამა თუ იმ თეორიის სრულ გათვალისწინებაზე დიდად არის დამოკიდებული.

საგადასახადო სისტემის ქვეშ იგულისხმება საშემოსავლო, სამომხმარებლო, რესურსული და ქონებრივი გადასახადების ქვესისტემაში სტრუქტურირებული კორპორაციებისა და მოქალაქეების ერთობლივი შემოსავლების ნაწილის განზოგადების იმპერატიული ფორმების, აგრეთვე ეკონომიკურ-სამართლებრივი და მეთოდურ-ფუნქციონალური პრინციპებისა და მოქმედების რეალიზაციაში მომყვანი საფინანსო – საგადასახადო ადმინისტრაციის სახით მართვის სახელმწიფო ორგანოების ერთობლიობა. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, საგადასახადო სისტემა ესაა კანონმდებლობით გათვალისწინებული გადასახადებისა და მოსაკრებლების, მათი პრინციპების, ფორმებისა და მეთოდების დადგენის, ცვლილებების, გაუქმების, გადახდისა და ამოღების, აგრეთვე, გადასახადებისგან თავის არიდებაზე პასუხისმგებლობის ნორმების ერთობლიობა. კანონმდებლობით დადგენილი წესით ამოღებული გადასახადები, მოსაკრებლები, ბაჟი და სხვა გადასახადები ერთობლიობაში საგადასახადო სისტემას ქმნიან. გადასახადის მრავალფეროვნების, მათი სახეებისა და სტრუქტურების, ამოღების ხერხების, საბაზისი განაკვეთების, შეღავათებისა და ხელისუფლების სხვადასხვა დონის ფისკალური რწმუნების მიხედვით საგადასახადო სისტემები ერთმანეთისაგან მნიშვნელოვნად განსხვავდებიან.

აქედან გამომდინარე, ისინი პრაქტიკაში მრავალგვარი სახითა და ეროვნული თავისებურებების სიმრავლით წარმოგვიდგება.

საქართველოსა და დსთ-ს ზოგიერთი ქვეყნის მეცნიერების მიერ საგადასახადო ურთიერთობათა მდგომარეობაზე შიდა და გარე ფაქტორების ზეგავლენის გამოკვლევის შედეგები გვიჩვენებს, საგადასახადო სამართლებრივ ურთიერთობათა სისტემა ამ წლების განმავლობაში მეტ-ნაკლები დონით ასახავდა პოლიტიკური მიზნების ტრანსფორმაციას და ავტორიტარული ხელისუფლების მხრიდან ზემოქმედებას განიცდიდა.

ჩვენი აზრით, სწორედ აღნიშნულმა ჰპოვა ასახვა კანონშემოქმედებით საქმიანობაში და საქართველოს საგადასახადო სისტემას წინააღმდეგობრივი, წინსვლითი და უკუქცევითი ხასიათი შემატა. 2000 წლის დასაწყისისათვის გამოვლინდა, რომ საგადასახადო საბიუჯეტო ურთიერთობათა სამართლებრივი რეგულირების მოქმედი პრინციპი და პრაქტიკაში მათი რეალიზაციის მექანიზმი ეკონომიკური ზრდის ძირითად კომპონენტზე – კაპიტალზე, სამუშაო ძალაზე, ბუნებრივ რესურსებზე, პოზიტიურ ზეგავლენას ვერ ახდენდა.

საგადასახადო პოლიტიკა წარმოადგენს გადასახადების ასაკრეფად სახელმწიფოს ღონისძიებათა ერთობლიობას, რომელიც ტარდება ქვეყნის ეკონომიკური ზრდის მხარდასაჭერად, წარმოების მოცულობასა და მოსახლეობის გადახდისუნარიან მოთხოვნას შორის დისპროპორციის აღმოფხვრის მიზნით. თეორიულად საგადასახადო დაბეგვრის დონე უნდა შეესაბამებოდეს იმ ფაზას, რიმელშიც ქვეყნის ეკონომიკა იმყოფება. კერძოდ, წარმოების აღმავლობის პირობებში საჭიროა გადასახადების განაკვეთების გაზრდა, რაც არ გამოირიცხავს პრიორიტეტული დაბეგვრისათვის მათი კლების ალბათობას, კრიზისის შემთხვევაში კი გადასახადების განაკვეთების შემცირებასა და მწარმოებლისათვის საგადასახადო შეღავათების შემოღებას, რიგ შემთხვევაში კი რეგრესული განაკვეთის დადგენას გადასახადებზე.

ქვეყნის საზოგადოებრივ-პოლიტიკური მდგომარეობა, საგადასახადო-სამართლებრივ ურთიერთობათა სისტემაში ჩამოყალიბებული ტრადიციები – ეს სწორედ ის ფაქტორებია, რომლებიც ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკის პრინციპებს

განსაზღვრავენ. საგადასახადო პოლიტიკის შინაარსი და მიზნები განპირობებულია საზოგადოების სოციალურ-ეკონომიკურ წყობათა და ხელისუფლებაში მყოფი სოციალური ჯგუფების ინტერესებით.

საგადასახადო სისტემისთვის, ისევე, როგორც ნებისმიერი სისტემისათვის, დამახასიათებელია ისეთი ნიშნები, როგორცაა სისტემის ელემენტობრივი შემადგენლობა, ელემენტების ურთიერთკავშირი, ორგანული მთლიანობა და ერთიანობა, უწყვეტი განვითარება და ა.შ.

საგადასახადო სისტემა დროის გარკვეულ პერიოდში, კონკრეტულ სახელმწიფოში მოქმედი გადასახადებით დაბეგვრის არსებითი პირობების ურთიერთდაკავშირებული ერთობლიობას, მათ შორის:

- გადასახადების დაწესების, შეცვლისა და გაუქმების წესი;
- საგადასახადო კანონმდებლობის სისტემა და პრინციპები;
- საგადასახადო პოლიტიკის პრინციპები;
- გადასახადების სახეები (გადასახადების სისტემა);
- გადასახადების გადახდის პრინციპები, ფორმები და მეთოდები;
- საგადასახადო ურთიერთობის მონაწილეთა პასუხისმგებლობა;
- გადასახადის გადამხდელთა უფლებებისა და ინტერესების დაცვის საშუალებები;
- საგადასახადო ორგანოების სისტემა;
- საგადასახადო კონტროლის ფორმები და მეთოდები;
- საერთაშორისო ორმაგი დაბეგვრის პრობლემების გადაწყვეტისადმი მიდგომა და ა. შ. ეკონომიკურ მახასიათებელს პირველ რიგში მიეკუთვნება საგადასახადო ტვირთი.

საგადასახადო ტვირთი (საგადასახადო სიმძიმე) – არის განზოგადებული მაჩვენებელი, რომელიც ახასიათებს გადასახადების როლს საზოგადოების ცხოვრებაში და განისაზღვრება, როგორც საგადასახადო შემოსავლების საერთო ჯამის შეფარდება ერთობლივ ეროვნულ პროდუქტთან. სხვა სიტყვებით – საგადასახადო ტვირთი ასახავს საზოგადოების მიერ წარმოებული პროდუქტის იმ ნაწილს, რომელიც ნაწილდება საბიუჯეტო მექანიზმის მეშვეობით.

როგორც წესი, საგადასახადო შენატანების ყველაზე მაღალი დონით ხასიათდებიან ალკოჰოლიანი ნაწარმის (ღვინო-არაყი) მწარმოებელი საწარმოები, ვინაიდან ამ პროდუქციის ღირებულებაში მნიშვნელოვანი ნაწილი აქციას უჭირავს. საგადასახადო შენატანების მაღალი დონეა ნავთობპროდუქტების მწარმოებელ საწარმოებშიც, ხოლო სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციის მწარმოებელ საწარმოებში ეს მაჩვენებლები მნიშვნელოვნად მცირეა.

საგადასახადო ტვირთის ოპტიმალური სიდიდე – ნებისმიერი სახელმწიფოს პრობლემაა. ცალკეული ავტორების მიერ, როგორც სპეციალურ, ისე პუბლიცისტურ ლიტერატურაში ხშირად ქვეყნდება მოსაზრებები იმის თაობაზე, რომ, რაც დაბალია საგადასახადო განაკვეთი, მით უფრო დინამიურად ვითარდება სახელმწიფოს ეკონომიკა: რაც უფრო ნაკლებია გადასახადები მით მეტია ეკონომიკის ზრდის ტემპი. ამ მოსაზრების პრაქტიკული რეალიზაციის მაგალითებისა და დინამიკის გადამოწმება ერთობ რთულია, რამდენადაც ეკონომიკის ზრდა სხვა ბევრ ფაქტორზეცაა დამოკიდებული, გარდა ამისა, ძლიერ დაბალი გადასახადების ქვეყნების გამოცდილება ფაქტობრივად არ მოიპოვება, შესაბამისად, მსჯელობა მხოლოდ თეორიულ ასპექტშია შესაძლებელი, თუმცა უდავოა, რომ რაციონალური საგადასახადო სისტემა და არაკვაბალური გადასახადები ეკონომიკის განვითარებაზე დადებითად მოქმედებს.

საგადასახადო სისტემის მეორე ეკონომიკურ მაჩვენებელს წარმოადგენს საშინაო და საგარეო ვაჭრობიდან საგადასახადო შემოსავლების თანაფარდობა. მაღალგანვითარებულ ქვეყნებში, რომლებიც ძირითადად ახორციელებენ მზა პროდუქციის ექსპორტს, საექსპორტო გადასახადები უმნიშვნელოა, ხოლო ბიუჯეტის ძირითად შენატანებს ქვეყნის შიგნით განხორციელებული სავაჭრო ოპერაციების დაბეგვრა წარმოადგენს. ნაკლებად განვითარებულ ქვეყნებში, საექსპორტო ნედლეულზე დაწესებული საბაჟო გადასახადების ხარჯზე, დიდია საგარეო ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლების წილი. საშინაო და საგარეო ვაჭრობიდან საგადასახადო შემოსავლების თანაფარდობა მაღალგანვითარებულ ევროპის ქვეყნებში 1:1, ხოლო ნაკლებად განვითარებულ ქვეყნებში (რომლთა ექსპორტშიც ჭარბობს ნედლეული) – 2:1 შეადგენს.

საგადასახადო სისტემის პრინციპები წარმოადგენენ იმ ამოსავალ თეორიულ-მეთოდოლოგიურ საფუძვლებს, რომელზედაც აიგება ამა, თუ იმ ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკა. ამასთან, საგადასახადო სისტემის პრინციპები არაა მუდმივი და შეიძლება შეიცვალოს, იმის მიხედვით, თუ როგორია ქვეყანის ეკონომიკური მდგომარეობა, განხორციელებული ეკონომიკური პოლიტიკის ხასიათი. სახელმწიფოს საგარეო და საშინაო ვალების სიდიდე, საზოგადოებაში შექმნილი სოციალურ-პოლიტიკური კლიმატი და ა. შ.

ზოგადად, ეკონომიკურ ურთიერთობებში საგადასახადო სისტემა მოწოდებულია უზრუნველყოს სახელმწიფო ფინანსური რესურსებით. როგორც საგადასახადო სისტემების შინაარსის, ასევე საგადასახადო სისტემების შეფასების კრიტერიუმებზე მეცნიერ-ეკონომისტებს შორის ერთიანი მოსაზრება არ არსებობს. მაგალითად: „ეკონომიკურად განვითარებული ქვეყნებისთვის აღიარებულია საგადასახადო სისტემის 5 ძირითადი კრიტერიუმი:

1. **ეკონომიკური ეფექტიანობა.** საგადასახადო სისტემა წინააღმდეგობაში არ უნდა იყოს რესურსების ეფექტიანად განაწილებასთან;
2. **ადმინისტრაციული სიმარტივე.** ადმინისტრაციული სისტემა უნდა იყოს მარტივი და გამოსაყენებლად შედარებით იაფი;
3. **მოქნილობა** - შეძლოს ცვალებად ეკონომიკურ პირობებზე სწრაფი რეაგირება;
4. **პოლიტიკური პასუხისმგებლობა.** საგადასახადო სისტემა ისე უნდა იყოს აგებული, რომ ადამიანებს სჯეროდეთ, რომ ისინი იხდიან იმიტომ, რომ პოლიტიკურ სისტემას შეეძლოს ზუსტად გამოხატოს მათი უპირატესობა;
5. **სამართლიანობა.** საგადასახადო სისტემა სამართლიანი უნდა იყოს საზოგადოების სხვადასხვა წევრის მიმართ“. (სტიგლიცი 1997:369)²⁴.

არსებობს განსხვავებული მოსაზრებაც. კერძოდ, ზოგიერთი მეცნიერის აზრით საგადასახადო სისტემების შესადარებლად და მათი ეფექტიანობის შესაფასებლად მზანშეწონილია ისეთი კრიტერიუმების გათვალისწინება, როგორცაა „ვალდებულებათა შეფარდებითი თანასწორობა, ეკონომიკური ინეიტრალობა,

²⁴ Стиглиц Дж. Ю. „Экономика государственного сектора“ М.

ორგანიზაციული სიმარტივე, მოქნილობა და გადამხდელების მხრიდან გადასახადების გაკონტროლება“. **(იაკობსონი 1996:129)²⁵**. დ. ჩერნიკი, ეყრდნობა რა ადამ სმიტის კლასიკურ ნაშრომს „გამოკვლევა ხალხთა სიმდიდრის ბუნებისა და მიზეზების შესახებ“ გვთავაზობს საგადასახადო სისტემის შეფასების შემდეგ კრიტერიუმებს, პრინციპებს: სამართლიანობას, მოხერხებულობასა და ეკონომიურობას“. **(ჩენიკი 1997:34)²⁶**.

რ. კაკულია სახელმძღვანელოში „ფინანსების ზოგადი თეორია“ წერს – ჩვენც არც თუ დიდი ხნის წინათ მიგვაჩნდა, რომ საგადასახადო სისტემა აგებული უნდა ყოფილიყო ეკონომიკურ თეორიაში ცნობილ ისეთ პრინციპებზე, როგორცაა „საგადასახადო დაბეგვრის თანასწორობა, სამართლიანობა და ეფექტიანობა“. **(კაკულია 1997:167)²⁷**.

ძალიან ძნელია ნებისმიერი სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის სამართლიანობისა, თუ უსამართლობის ზუსტად განსაზღვრა. ცნობილია სამართლიანობის ორგვარი გაგება: **ჰორიზონტალური და ვერტიკალური. ჰორიზონტალურად სამართლიან საგადასახადო სისტემასთან** მაშინ გვაქვს საქმე, როდესაც ადამიანები გადასახადებით ერთნაირად, თანაბრად იბეგრებიან. აშშ-ში საგადასახადო პრაქტიკაში ჰორიზონტალური თანასწორობის პრინციპს ისეთ მნიშვნელობას ანიჭებენ, რომ ამის შესახებ ქვეყნის კონსტიტუციაში სპეციალურად შეიტანეს 24-ე შესწორება. ის საგადასახადო სისტემა, რომელიც ეწევა ადამიანთა დისკრიმინაციას რასის, კანის ფერის, თუ სარწმუნოების მიხედვით, არასამართლიანი და მიუღებელია. ამასთან საყურადღებოა, რომ ჰორიზონტალური თანასწორობა პრაქტიკულად ძნელად განსახორციელებელია. არ მოიძებნება ორი ყოველმხრივ ერთნაირ პირობებში მყოფი ადამიანი, რომელთა მიმართ საგადასახადო დაბეგვრაში სამართლიანობის პრინციპი სრულყოფილად იქნება დაცული. მძნედელობაში გვაქვს ასაკის, სქესის, ოჯახური მდგომარეობის სხვადასხვაობა. თუ საგადასახადო დაბეგვრის ჰორიზონტალური სამართლიანობის პრინციპი მოითხოვს, ერთიანი

²⁵ Якобсон Л. И. „Экономика общественного сектора.“ Основы теории государственных финансов. М

²⁶ Черник Д. Г. „Налоги в рыночной Экономике.“ М

²⁷ კაკულია რ., „ფინანსების თეორია“, სახელმძღვანელო, მე-4 გადამუშავებული გამოცემა, თბილისი.

მახასიათებლების მქონე პირები გადასახადებით ერთნაირი დონით იბეგრებოდეს, ვერტიკალური სამართლიანობის პრინციპის თანახმად, ერთი ადამიანი თავისი მდგომარეობიდან გამომდინარე მეტ გადასახადს უნდა იხდიდეს, ვიდრე მეორე. ამ შემთხვევაში ახალი პრობლემები წამოიჭრება: აუცილებელია განისაზღვროს ვინ უნდა გადაიხადოს გადასახადი უფრო დიდი განაკვეთით. ეს პრობლემა კანონით უნდა იყოს დარეგულირებელი. იმის განსაზღვრად თუ ვინ რა დოზით გადაიხადოს გადასახადი, მსოფლიო პრაქტიკა იყენებს ზოგად კრიტერიუმებს, მათ შორის: ადამიანთა ერთ ჯგუფს გადასახადის გადახდის მეტი შესაძლებლობა აქვს, მეორე ჯგუფი ფლობს ეკონომიკური კეთილდღეობის მეტ შესაძლებლობას, ხოლო მესამე ჯგუფი საერთო სახელმწიფო ხარჯებიდან მეტ შემოსავალს იღებს.

თანამედროვე მსოფლიოში ფართოდ არის გავრცელებული მოსაზრება იმის შესახებ, რომ არც ეკონომიკური კეთილდღეობა და არც გადასახადების გადახდის შესაძლებლობა არ არის საგადასახადო დაბეგვრის სამართლიანობის საფუძველი. როგორც ერთი, ისე, მეორე მიეკუთვნება საზოგადოებაში ფიზიკური პირის ინდივიდუალურ წვლილს, რომელიც მის მიერ შექმნილი ეკონომიკური პროდუქციის სიდიდიდან გამომდინარე განისაზღვრება. ჭეშმარიტებასთან ყველაზე მეტად მიახლოების მიუხედავად არც მოთხოვნაა დაბეგვრის სამართლიანობის საფუძველი. ამასთან, გასათვალისწინებელია შემოსავალიც, თუნდაც იმიტომ, რომ შემოსავალი და მოთხოვნა ერთმანეთისაგან განსხვავდება დანაზოგის სიდიდით, ესე იგი შემოსავალი (შ) ან მოხმარება (მ), წარმოგვიდგება დანაზოგის (დ) სახით:

$$\text{შ} = \text{მ} + \text{დ}; \text{ ან } \text{მ} = \text{შ} - \text{დ}$$

ამრიგად, ძირითადი საკითხია, საგადასახადო დაბეგვრისაგან განთავისუფლებულია თუ არა დანაზოგი? შეილება მოგვეჩვენოს, რომ ეს კითხვა ქვემოთ მოტანილი კითხვის ეკვივალენტურია, შეიძლება თუ არა გადასახადისაგან გავანთავისუფლოთ დანაზოგებიდან მიღებული შემოსავლები, ან მისგან მიღებული უკუგება (სარგებელი, დივიდენდი, კაპიტალის ნამატზე მოგება)? ამერიკელ ეკონომისტს ჯ. სტიგლიცს მოჰყავს ტყუპი დების მაგალითი, რომლითაც

თანასწორობასთან მიმართებით ილუსტრირებულია მათი სხვადასხვა პოზიცია: „ერთის – კეთილგონიერი და მეორის – მფლანგველური. ტყუპები ერთნაირ ხელფასს იღებდნენ მთელი ცხოვრების განმავლობაში. კეთილგონიერი ტყუპისცალი თავისი ხელფასიდან 20%-ს ზოგავდა ცხოვრების საპენსიო პერიოდისათვის. მფლანგველი ტყუპისცალი კი, პირიქით, მთელ ხელფასს ხარჯავდა და საპენსიო ასაკის დადგომისას სოციალური დახმარების ორგანოებს მიმართა. Aაშშ-ის არსებული საგადასახადო სისტემის პირობებში კეთილგონიერი მნიშვნელოვნად მეტ გადასახადს იხდიდა, ვიდრე მფლანგველი ტყუპისცალი (დანაზოგიდან გადასახადის სახით). ამასთან, იგი ნაკლები ოდენობით იღებდა სახელმწიფო დახმარებას. ყოველივე ამის გამო, კეთილგონიერი ტყუპისცალისათვის არსებული საგადასახადო სისტემა არასამართლიანია, იმდენად, რამდენადაც ორივე დას ერთნაირი შემოსავლები ჰქონდათ და მათი ეკონომიკური შესაძლებლობებიც იდენტური იყო. რამდენად მართებულია კეთილგონიერი დის კითხვა: რატომ უნდა შევინახო მე ჩემი და, როდესაც იგი არ მეხმარებოდა მე? სამართლიანია კეთილგონიერი „დის დასჯა“ დამატებითი გადასახადით, როდესაც მფლანგველი და თავის ხელფასს მთლიანად ხარჯავდა? ეს უკანასკნელი არ ეთანხმება ტყუპისცალის პოზიციას და მიუთითებს, რომ წარსულს არა აქვს მნიშვნელობა, რომ პენსიაზე გასვლის მომენტისათვის მათ სხვადასხვა შემოსავალი აქვთ. სინამდვილეში კეთილგონიერი დის შემოსავალი მეტია მფლანგველი დის შემოსავალზე და ამიტომ კეთილგონიერის მეტი გადასახადით დაბეგვრა სახელმწიფოსა და საკუთარი დის სასარგებლოდ მხარდაჭერის ღირსია. ამასთან საჭიროა ქვეყნის საგადასახადო კოდექსმა სტიმული მისცეს დასაბეგრი ბაზრის გადიდების შესაძლებლობებს. საგადასახადო დაბეგვრის ბაზად მიჩნეული უნდა იქნეს მთელი შრომითი ცხოვრების შემოსავალი და არა მხოლოდ დის, ერთი თვის, ერთი წლისა. მთელი ცხოვრების შრომითი შემოსავალი განისაზღვრება როგორც ინდივიდის შემოსავლის სიდიდის დღევანდელი დისკონტირებული ღირებულება“. (სტიგლიცი 1997:380)²⁸.

²⁸ Стиглиц ДЖ. Ю. „Экономика государственного сектора.“ М.

როგორც წესი, 1 დოლარი მომავალში ნაკლებად დაფასდება ვიდრე ამჟამინდელი 1 დოლარი. თუ დღეს ვიღებთ 1 დოლარს, ჩვენ შეგვიძლია იგი შევიტანოთ ბანკში და მომავალში მივიღოთ $(1+r)$ დოლარი, სადაც r -პროცენტის განაკვეთია, თუ $r=10\%$ -ს, ჩვენ მოგვიანებით შეგვიძლია მივიღოთ 1 დოლარი და 10 ცენტი. ამრიგად, ჩვენთვის სულერთია, მივიღებთ დღეს 1 დოლარს, თუ მომავალში – 1 დოლარსა და 10 ცენტს.

საგადასახადო დაბეგვრის სფეროში მოქალაქეთა თანასწორობა არ ნიშნავს იმას, რომ გადასახადები დიფერენციაციას არ დაექვემდებაროს. ჯერ ერთი, გადასახადების დიფერენციაცია ხდება მკაფიო კრიტერიუმების შესაბამისად და, მეორე, ეს კრიტერიუმები დაკავშირებულია ინდივიდების ქცევის შედეგებთან.

ასე რომ, სასურველია გადასახადების დიფერენციაცია მოვხდინოთ ინდივიდების მიერ საზოგადოებრივი კეთილდღეობისადმი უპირატესობის მინიჭების შესაბამისად. ასეთი დიფერენციაცია არ ეწინააღმდეგება თანასწორობის იდეას.

2.2. საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის ანალიზი და შეფასება

საგადასახადო ადმინისტრირება წარმოადგენს საგადასახადო ურთიერთობების, ბერკეტების, ფუნქციების სისტემას, რომელიც ქვეყნის ეკონომიკური პოლიტიკის უმნიშვნელოვანესი ნაწილია, რამდენადაც სახელმწიფოს ფუნქციონირება უშუალოდაა დაკავშირებული ბიუჯეტის ფორმირებასთან. სწორედ ამიტომაც უდიდესი როლი ენიჭება სწორი ადმინისტრირების სისტემის ფორმირებას, რამდენადაც იგი მორგებული უნდა იყოს კონკრეტულ ეკონომიკურ მდგომარეობაზე და ამასთან, მისი შემდგომი განვითარების საშუალებას იძლეოდეს. ამ მხრივ, უმთავრესი ამოცანაა პოლიტიკა იყოს მოქნილი და აკმაყოფილებდეს ორ უმთავრეს პირობას - ქვეყნის ბიუჯეტის შემოსავლების ნაწილის უზრუნველყოფა და სამეწარმეო აქტივობის სტიმულირება. ყოველივე აღნიშნული კი დამოკიდებულია იმაზე, თუ რა წესებსა და მეთოდებს იყენებს ხელისუფლება საგადასახადო ადმინისტრირების განხორციელებისას.

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, გადასახადების ადმინისტრირება არა „გადასახადების გამოანგარიშებასთან,

გადახდასთან და დეკლარირებასთან, საგადასახადო კონტროლთან, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვასთან, ინფორმირებასთან და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფორმების, მეთოდებისა და წესების ერთობლიობა, რომლებსაც საგადასახადო ორგანოები ახორციელებენ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში— (საქართველოს 2015ა:)²⁹. როგორც განმარტებიდან ჩანს, საგადასახადო ადმინისტრირების განხორციელების ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი პირობაა გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 66-ე მუხლი და მასთან დაკავშირებული კანონქვემდებარე აქტები (ინსტრუქციები) ადგენს გადამხდელთა რეგისტრაციის წესებს. აღნიშნული პროცედურა საკმაოდ მარტივია და არ მოითხოვს მარეგისტრირებლის მხრიდან ბიუროკრატიული ბერკეტების გამოყენებას. რეგისტრაციის ფუნქციები დელეგირებულია საგადასახადო ორგანოებსა და საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოს სარეგისტრაციო სამსახურებზე. საგადასახადო ორგანო ახდენს საგადასახადო ვალდებულებების მქონე (გარდა მეწარმისა) საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირების, უცხო ქვეყნის მოქალაქე ფიზიკური პირების, გაერთიანებების, ამხანაგობების, საჯარო სამართლის იურიდიული პირების, საბიუჯეტო ორგანიზაციის, უცხოური საწარმოს/ორგანიზაციის, მისი მუდმივი დაწესებულების, არარეზიდენტი ფიზიკური პირის მუდმივი დაწესებულების, პოლიტიკური პარტიის, დიპლომატიური სტატუსის მქონე ორგანიზაციის რეგისტრაციას. საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს სარეგისტრაციო სამსახურების კომპეტენციას განეკუთვნება ინდივიდუალური მეწარმის, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოების, კომანდიტური საზოგადოების, სააქციო საზოგადოების, კოოპერატივის, არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის რეგისტრაცია. აღსანიშნავია, რომ რეგისტრაციის პროცედურა საკმაოდ მარტივია და იგი ხდება ფიზიკური პირის შემთხვევაში განაცხადისა და პირადობის დამადასტურებელი დოკუმენტის, ხოლო იურიდიული პირის შემთხვევაში - განაცხადისა და სადამფუძნებლო დოკუმენტების წარდგენის საფუძველზე. ამასთან, საქართველოს მოქალაქე ფიზიკური პირის,

²⁹ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, თბილისი

პირადობის ნეიტრალური მოწმობის ან ნეიტრალური სამგზავრო დოკუმენტის მქონე პირების (გარდა მეწარმე ფიზიკური პირისა) რეგისტრაცია ხდება საგადასახადო ორგანოში აღრიცხვის პროცედურების გავლის გარეშე, აღნიშნულ დოკუმენტებში მითითებული პირადი ნომრით (საიდენტიფიკაციო ნომრით) საგადასახადო ვალდებულებების დეკლარირებისას და საბანკო დაწესებულებებში გადასახადების გადახდისას. თუ პირი საგადასახადო აღრიცხვის გარეშე ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას, საგადასახადო ორგანო ახორციელებს მის საგადასახადო რეგისტრაციას შესაბამისი ოქმის შედგენის საფუძველზე.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს საგადასახადო ორგანოსთან როგორც წერილობითი, ისე ელექტრონული ფორმით კომუნიკაციას, რისთვისაც საჭიროა შესაბამისი რეგისტრაციის გავლა. ელექტრონული კომუნიკაცია ხორციელდება შემოსავლების სამსახურის ვებ-გვერდზე გადასახადის გადამხდელის გვერდის შექმნით, რომლის საშუალებითაც შესაძლებელია საგადასახადო დეკლარაციების და ანგარიშების წარდგენა, პირადი ბარათის დათვალიერება, განაცხადების გაკეთება და შესაბამისი პასუხების მიღება, საჩივრების წარდგენა, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებისა და ზედნადებების გამოწერა და მიღება. კომუნიკაციის აღნიშნული ფორმა საკმაოდ მოსახერხებელია და ზოგავს როგორც დროით, ისე ფინანსურ რესურსებს. ამასთან, აღსანიშნავია, რომ გადამხდელის ელექტრონული გვერდის საშუალებით იგი ღებულობს სხვადასხვა დოკუმენტებს, შეტყობინებებს, საკანონმდებლო სიახლეების შესახებ ინფორმაციას. საგადასახადო ორგანოს მიერ პირისთვის ელექტრონული ფორმით გაგზავნილი დოკუმენტი ჩაბარებულად ითვლება ადრესატის მიერ მისი გაცნობისთანავე, ხოლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ შეტყობინება კი - გაცნობისთანავე ან გადასახადის გადამხდელის ავტორიზებული მომხმარებლის გვერდზე განთავსებიდან 30-ე დღეს, თუ ამ ვადაში ადრესატი შეტყობინებას არ გასცნობია. აღნიშნულიდან გამომდინარე, გადამხდელისთვის უკეთესია ხშირად ისარგებლოს ელექტრონული კომუნიკაციის ფორმით, რის შედეგადაც მიიღებს მისთვის საჭირო ინფორმაციას, აკონტროლებს საგადასახადო ვალდებულებებს და ა.შ. ელექტრონული კომუნიკაციის დანერგვა საკმაოდ წარმატებულად განხორციელდა შემოსავლების სამსახურის მიერ.

მიუხედავად არსებული წინააღმდეგობებისა, რაც ძირითადად გამოწვეული იყო გადამხდელთა უკმაყოფილებით, ელექტრონული სერვისებით სარგებლობის შესაბამისი გამოცდილებისა და საშუალებების არქონის გამო, საკომუნიკაციო დაწესებულებების მიერ ინტერნეტმომსახურებების ფართოდ დანერგვამ ხელი შეუწყო აღნიშნულ პროცესს და საგადასახადო დეკლარირების აბსოლუტური უმრავლესობა ხორციელდება ელექტრონული ფორმით. ამასთან, დეკლარირების ამგვარი ფორმა გადამხდელს იცავს მექანიკური შეცდომებისაგან და სხვა უზუსტობებისაგან.

საგადასახადო ადმინისტრირების მექანიზმის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი კომპონენტია გადამხდელთა ინფორმირება. გარდა იმისა, რომ, როგორც აღვნიშნეთ, სხვადასხვა საკანონმდებლო სიახლეების შესახებ ინფორმაცია და შესაბამისი დოკუმენტები გადამხდელს შემოსავლების სამსახურის მიერ ეგზავნებათ ელექტრონულად პირად გვერდზე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი განსაზღვრავს გადასახადის გადამხდელისათვის ინფორმაციის მიწოდების სამ სახეს: საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების შესახებ განმარტება, საჯარო გადაწყვეტილება და წინასწარი გადაწყვეტილება.

გადასახადის გადამხდელს შეიძლება გაეგზავნოს წერილობითი განმარტება საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების თაობაზე, რომელიც წარმოადგენს რეკომენდაციას და არა აქვს სავალდებულო იურიდიული ძალა. აღნიშნული გარემოება შეიცავს რისკს, რომელიც გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელთა მიერ განმარტების გაცემისადმი გულგრილ დამოკიდებულებას. სწორედ ამიტომაც, ხშირ შემთხვევაში, შესაძლოა რეკომენდაცია სულაც არ იყოს კანონმდებლობის დაცვით შედგენილი, რაც, რა თქმა უნდა, აუარესებს გადამხდელის მდგომარეობას მისი ინფორმირების ნაცვლად.

წინასწარი გადაწყვეტილება ვრცელდება მხოლოდ იმ პირზე, რომლის მიმართაც ის იქნა გამოცემული. ამასთან, წინასწარ გადაწყვეტილებაში უნდა მიეთითოს საქართველოს კანონმდებლობის ის ნორმა, რომლის საფუძველზედაც იქნა იგი მიღებული. ამასთან, დაუშვებელია მაკონტროლებელი/სამართალდამცავი ორგანოს მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების საწინააღმდეგო გადაწყვეტილების მიღება და გადასახადის ან/და სანქციის დარიცხვა.

აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა მიეკუთვნება შემოსავლების სამსახურის მიერ გასაწევ ფასიანი მომსახურებების რიცხვს და მისი საფასური გადამხდელის ბრუნვის შესაბამისად შეადგენს 5000 ან 10000 ლარს. ამდენად, აღნიშნული მომსახურებით სარგებლობა მხოლოდ მაღალშემოსავლიანი გადამხდელებისთვისაა ხელმისაწვდომი, დაბალშემოსავლიანი გადამხდელებისთვის კი კანონმდებლობა მხოლოდ უფასო, სარეკომენდაციო ხასიათისა და იურიდიული ძალის არმქონე განმარტებებით შემოიფარგლება. მაშასადამე, სახელმწიფო გარკვეული შემოსავლის მიღების სანაცვლოდ პრივილეგირებულ მდგომარეობაში აყენებს კონკრეტულ გადამხდელს, გამოსცემს მისთვის იურიდიული ძალის მქონე დოკუმენტს, რომლითაც სარგებლობა მხოლოდ მას შეუძლია. აღნიშნული წესი არღვევს დაბეგვრისსამართლიანობის პრინციპს და საერთო წესების ნაცვლად სუბიექტური მიდგომების დამკვიდრებას უწყობს ხელს, მიუხედავად იმისა, რომ სხვადასხვა პირის მიერ განხორციელებული იდენტური ოპერაციების მიხედვით არ შეიძლება გამოიცეს განსხვავებული წინასწარი გადაწყვეტილება.

მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (მუხლი 46¹, მე-8 ნაწილი) უშვებს გარემოებას, როცა საჯარო და წინასწარი გადაწყვეტილებები შეიძლება ერთმანეთს ეწინააღმდეგებოდეს და ამ შემთხვევაში გადამხდელს უფლება აქვს იმოქმედოს თავისი შეხედულებისამებრ ერთ-ერთი გადაწყვეტილების საფუძველზე. აღნიშნული ფაქტი, ასევე, ეჭვქვეშ აყენებს საგადასახადო კანონმდებლობის ობიექტურობას.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს პირადი საგადასახადო მრჩევლის მომსახურებასაც. აღნიშნული ინსტიტუტის შემოღების მიზანია გადამხდელის კანონით განსაზღვრულ უფლებათა განხორციელებისას და დაწესებულ ვალდებულებათა შესრულებისას საგადასახადო ორგანოსთან ურთიერთობის ხელშეწყობა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 50-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, „პირადი საგადასახადო მრჩეველი არის საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელი, რომელიც გადასახადის გადამხდელს უწევს ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ მომსახურებას. პირადი საგადასახადო მრჩევლის მომსახურება არ ითვალისწინებს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების

თანხობრივი ოდენობის განსაზღვრას—. ამასთან, „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ— საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის #996 ბრძანების მე-16 მუხლი განსაზღვრავს პირადი საგადასახადო მრჩევლის მომსახურების სახეებს:

- ა) გადასახადის გადამხდელისთვის ინფორმაციის მიწოდება საგადასახადო კანონმდებლობაში განხორციელებული ცვლილებებისა და დამატებების თაობაზე;
- ბ) გადასახადის გადამხდელისთვის კონსულტაციის გაწევა საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენებასთან დაკავშირებით;
- გ) საგადასახადო ანგარიშგების ფორმების (დეკლარაცია, გაანგარიშება, ცნობა) საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენასთან დაკავშირებით კონსულტაციის გაწევა, მათ შორის, მათი შევსების ტექნიკურ საკითხებზე დახმარების გაწევა, გარდა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების თანხობრივი ოდენობის განსაზღვრისა;
- დ) გადასახადის გადამხდელის მიმართ შედგენილი სამართალდარღვევის ოქმებსა და შემოწმების აქტებთან დაკავშირებით კონსულტაციის გაწევა;
- ე) საჯარო ინფორმაციის მოძიებაში დახმარების გაწევა, მათ შორის, გადასახადის გადამხდელის შესახებ საგადასახადო ორგანოში არსებული ინფორმაციის გაცნობა;
- ვ) გადასახადის გადამხდელის ინფორმირება კუთვნილი საგადასახადო შეღავათის შესახებ და შესაბამისი მტკიცებულებების (დოკუმენტების) საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენის ხელშეწყობა;
- ზ) საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად გადავადებული (მათ შორის, რესტრუქტურიზებული) საგადასახადო დავალიანების გადასახადის გადამხდელის მიერ დროული შესრულების მონიტორინგი;
- თ) გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ანგარიშგების საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში განხორციელების მონიტორინგი;
- ი) გადასახადის გადამხდელის მიერ შესრულებული საგადასახადო ვალდებულების გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე ასახვის გაკონტროლება;
- კ) გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე საგადასახადო დავალიანების ჩამოწერის პროცედურის განხორციელების ხელშეწყობა;

- ლ) საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელის წერილობითი შეკითხვების განხილვისა და პასუხების გაცემის მონიტორინგი;
- მ) საგადასახადო ორგანოდან საგადასახადო ანგარიშების ფორმების, ასევე საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების (მათ შორის, სპეციალური საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების), ჩვეთან გათანაბრებული დოკუმენტების და აქციზური მარკების მიღების ხელშეწყობა;
- ნ) საწარმოს/ორგანიზაციის ლიკვიდაციის ან/და რეორგანიზაციის შემთხვევაში, გასატარებელი პროცედურების განხორციელების ხელშეწყობა;
- ო) ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნების, მომავალი საგადასახადო ვალდებულებების ანგარიშში ჩათვლის ან სხვა გადასახადების გადახდის ანგარიშში გადატანის პროცედურების განხორციელების ხელშეწყობა;
- პ) ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების შედარების აქტის გაფორმების პროცედურების წარმართვის ხელშეწყობა.

მიუხედავად იმისა, რომ მომსახურებების ზემოთაღნიშნული ჩამონათვალი გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების ხელშეწყობას განაპირობებს, პირადი საგადასახადო მრჩევლის მომსახურებაც ფასიანია და ერთწლიანი მომსახურების საფასური წლიური ბრუნვის შესაბამისად 500 ლარიდან 3000 ლარამდე მერყეობს (საქართველოს 2015ბ.)³⁰.

საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის უმთავრესი ელემენტია გადასახადების გამოანგარიშება, გადახდა და დეკლარირება. აღნიშნული ელემენტის გამოყენების მარეგულირებელი წესები და მეთოდები მკაფიოდ უნდა იყოს გაწერილი საგადასახადო კანონმდებლობაში. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით დღეის მდგომარეობით ქვეყანაში მოქმედებს ხუთი საერთო-სახელმწიფოებრივი და ერთი ადგილობრივი გადასახადი. საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებს მიეკუთვნება საშემოსავლო გადასახადი, მოგების გადასახადი, დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ), აქციზი და იმპორტის გადასახადი. ადგილობრივ გადასახადს მიეკუთვნება ქონების გადასახადი.

³⁰ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, თბილისი

გადასახადების სისტემაში ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი გადასახადი არის ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადი, ვინაიდან მისი გადახდის ვალდებულება მოსახლეობის ყველაზე ფართო მასებს აქვთ. შესაბამისად, აღნიშნული გადასახადის განაკვეთების ოპტიმიზაცია მოსახლეობის შემოსავლიანობის გათვალისწინებით მნიშვნელოვანი ამოცანაა ხელისუფლებისათვის.

საშემოსავლო გადასახადი არის გადასახადის ერთ-ერთი სახე, რომლის დაბეგვრის ობიექტი არის გადამხდელის მიერ მიღებული შემოსავალი. იგი ახდენს დაბეგვრის ძირითადი პრინციპების - საყოველთაოობისა და თანაზომადობის მაქსიმალური ხარისხით რეალიზებას. საშემოსავლო გადასახადით ფიზიკურ პირთა დაბეგვრით პროგრესული განაკვეთების საფუძველზე ხელისუფლება ახდენს სიმდიდრის გადანაწილებას მოსახლეობის სხვადასხვა ფენებს შორის. იგი ასევე არის ბიუჯეტის ფისკალური სტაბილიზატორი, რაც დიდ გავლენას ახდენს პოლიტიკურ და ეკონომიკურ მდგრადობაზე.

საქართველოში საშემოსავლო გადასახადის გამოანგარიშების წესები მსგავსია სხვადასხვა განვითარებულ და განვითარებად ქვეყნებში არსებულისა. დასაბეგრი შემოსავალი განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამავე პერიოდისათვის საგადასახადო კოდექსით ნებადართულ გამოქვითვების თანხებს შორის. გადასახადის ძირითადი განაკვეთი არის პროპორციული და შეადგენს 20%. თუმცა, 2015 წლის 15 მაისს საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შესული ცვლილების თანახმად, შემოღებული იქნა საცხოვრებელი ფართობის იურიდიულ ან ფიზიკურ პირზე საცხოვრებელი მიზნით გამქირავებელ ფიზიკურ პირთა მიერ მიღებული შემოსავლის დაბეგვრის 5%-იანი განაკვეთი, რომლის მოქმედებაც ვრცელდება 2015 წლის 1 იანვრიდან წარმოშობილ სამართლებრივ ურთიერთობებზე. ხოლო 2015 წლის 18 დეკემბერს საგადასახადო კოდექსში შესული ცვლილებით 2016 წლის 1 იანვრიდან საშემოსავლო გადასახადის 5%-იანი განაკვეთი მოქმედებს ასევე ფიზიკურ პირთა მიერ საცხოვრებელი ფართობის ორგანიზაციაზე გაქირავების შედეგად მიღებულ შემოსავლებზეც. აღნიშნულთან დაკავშირებით, გვინდა აღვნიშნოთ, რომ საცხოვრებელი ფართის გამქირავებელი ფაქტიურად „პასიური საქმიანობით, ყოველგვარი მიმდინარე დანახარჯების გარეშე

ღებულობს შემოსავალს (როგორც წესი, კომუნალურ გადასახადებს და მიმდინარე რემონტის ხარჯებს უზრუნველყოფს ფართის დამქირავებელი). ამდენად, ამ კატეგორიის გადამხდელებზე შეღავათიანი დაბალი განაკვეთის გავრცელება უსამართლოდ მიგვაჩნია მაშინ, როდესაც ისეთი შრომატევადი საქმიანობის განმხორციელებელი პირების შემოსავლები, როგორცაა, მაგალითად, პედაგოგები, იბეგრება 20 პროცენტის განაკვეთით. გარდა ამისა, მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ საცხოვრებელი ფართის გამქირავებელი გადამხდელები თითქმის აღურიცხავია, შესაბამისად, არ ახდენენ საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენას და გადასახადის გადახდას. საგადასახადო ორგანოების წარმომადგენელთა მხრიდანაც არ ხორციელდება ადმინისტრირების ბერკეტების გამოყენება ამ ტიპის გადამხდელთა გამოსავლენად და მათი დაბეგვრის უზრუნველსაყოფად. შესაბამისად, რა შედეგს მოიტანს ე.წ.

„დამალულ— და აღურიცხავ შემოსავლებზე გადასახადის ლიბერალური განაკვეთის გამოყენება მისი დაბეგვრის უზრუნველყოფის გარეშე, მომავალი გვიჩვენებს. თუმცა, უნდა აღინიშნოს, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ შემუშავებულ „საგადასახადო ვალდებულებათა ნებაყოფლობითი შესრულების სტრატეგიაში— (2015-2016) ერთ-ერთ მთავარ პრიორიტეტს სწორედ უძრავი ქონების მეიჯარე ფიზიკური პირები წარმოადგენენ.

საქართველოში არსებობს საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის სპეციალური რეჟიმები:

1. მიკრო ბიზნესის სტატუსი - ამ ტიპის გადამხდელები თავისუფლდებიან საშემოსავლო გადასახადისაგან. სტატუსი ენიჭება ფიზიკურ პირს, რომელიც არ იყენებს დაქირავებულ პირთა შრომას, მისი ერთობლივი შემოსავალი კალენდარული წლის განმავლობაში არ აღემატება 30 000 ლარს, ასევე პირს, რომელიც ეწევა შემდეგ საქმიანობებს, მიუხედავად 30 000 ლარიანი ზღვარისა: ტანსაცმლის, ხალიჩების, ხის ნაწარმის, საყოფაცხოვრებო ნივთების, ჭურჭლის, ინვენტარის, მუსიკალური ინსტრუმენტების, ცოცხების, ჯაგრისების წარმოება, საყოფაცხოვრებო საგნების და ინვენტარის, ფეხსაცმლის და ტყავის ნაწარმის, საათების და საიუველირო ნაკეთობების რემონტი, სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციის მოყვანა ტრაქტორებით და კომბაინებით;

2. მცირე ბიზნესის სტატუსი - განაკვეთი ერთობლივი შემოსავლის 3% ან 5%. ენიჭება მეწარმე ფიზიკურ პირს, რომლის მიერ ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული ერთობლივი შემოსავალი კალენდარული წლის განმავლობაში არ აღემატება

100 000 ლარს და ამასთან, არ ეწევა შემდეგ საქმიანობებს: აქციზური საქონლის წარმოება, ლიცენზირებასა და ნებართვას დაქვემდებარებული საქმიანობები, სავალუტო ოპერაციების განხორციელება, სამედიცინო, არქიტექტურული, საადვოკატო ან სანოტარო, სააუდიტო, საკონსულტაციო (მათ შორის, საგადასახადო კონსულტანტთა) საქმიანობა, სათამაშო ბიზნესი;

3. ფიქსირებული გადასახადის სტატუსი - ენიჭება პირს, რომელიც არ არის დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელი და ეწევა ფიქსირებული გადასახადით დასაბეგრ ერთ ან ერთზე მეტ საქმიანობას. გადასახადი განისაზღვრება ერთ დაბეგვრის ობიექტზე ფიქსირებულად.

მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ შემოსავლების სამსახურმა დაუბეგრავი მინიმუმით მოსარგებლებს შესაბამისი დეკლარაციის წარდგენის საკმაოდ მარტივი და მოსახერხებელი გზა შესთავაზა ელექტრონული სახით. გადამხდელს მისი შევსება შეუძლიათ როგორც შემოსავლების სამსახურის ვებ-გვერდის მეშვეობით, ისე საბანკო დაწესებულებებსა და შემოსავლების სამსახურის სერვის-ცენტრებში პირადი მონაცემების წარდგენის საფუძველზე. ამასთან, მოქალაქე დეკლარაციის რეგისტრაციის პროცესშივე ღებულობს ინფორმაციას იმის შესახებ, ეკუთვნის თუ არა მას დაუბეგრავი მინიმუმის დაბრუნების უფლებით სარგებლობა. აქვე შეიძლება ითქვას, რომ დაბალშემოსავლიანი გადამხდელისათვის აღნიშნული თანხის დაბრუნებამ (რომელიც 360 ლარს არ აღემატება) ე.წ. „მეცამეტე ხელფასის— ფუნქცია შეიძინა და შესაბამისი მოლოდინიც საკმაოდ დიდია.

საშემოსავლო გადასახადის პროპორციული განაკვეთის არსებობა შემოსავლების გადანაწილების და დაბეგვრის სამართლიანობის პრინციპების რეალიზებას უშლის ხელს. ამ შემთხვევაში საგადასახადო ტვირთი გადმოდის მაღალშემოსავლიანი პირებისაგან დაბალშემოსავლიანებზე, რომელთაც გადახდის უფრო ნაკლები საშუალება აქვთ.

პროგრესული დაბეგვრის მომხრეების აზრით უფრო სამართლიანია პრინციპი - მდიდარმა გადაიხადოს უფრო მეტი (რადგან მას მეტი საშუალება აქვს) დაბალშემოსავლიანთან შედარებით. ეკონომიკური ზრდის სტიმულირებისთვის კისაჭიროა შემცირდეს საშუალო და დაბალი დონის შემოსავლებზე გადასახადის განაკვეთი, ვინაიდან ისინი მოსახლეობის უმეტეს ნაწილს წარმოადგენენ, რაც საშუალებას მისცემს მათ მეტი შემოსავალი დახარჯონ პროდუქციისა და მომსახურების შესყიდვაზე. პროგრესული დაბეგვრის მომხრე იყო კეინსი, რომელმაც აღმოაჩინა გადასახადების ე.წ. „ფსიქოლოგიური კანონი—, რომლის თანახმადაც შემოსავლების ზრდის პროპორციულად არ იზრდება მისი მოხმარება, რადგან ადამიანები ქმნიან დანაზოგებს. მათ შესამცირებლად კი საჭიროა პროგრესული დაბეგვრის შემოღება, რათა გაიზარდოს ბიუჯეტის შემოსავლები, დაბანდდეს ინვესტიციები, შემცირდეს უმუშევრობა და სტიმული მიეცეს ეკონომიკურ აღმავლობას.

ყოველივე ზემოთაღნიშნულიდან შეიძლება დავასკვნათ, რომ საგადასახადო ადმინისტრირების წესები გადასახადის გადამხდელებისათვის უმეტეს შემთხვევაში ბუნდოვანი და ორაზროვანია, მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო კოდექსში განხორციელებული ყველა ცვლილების ინიცირებისას საქართველოს პარლამენტში წარდგენილი განმარტებითი ბარათები მუდმივად შეიცავს ჩანაწერს - „კანონპროექტის მიზანია საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი დაბეგვრისა და ადმინისტრირების მექანიზმების დახვეწა, ზოგიერთი ბუნდოვანი და ორაზროვანი დებულების გასწორება, ტექნიკური და რედაქციული ხასიათის უზუსტობების აღმოფხვრა—. თუ შევადარებთ ერთმანეთს „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ— საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის #996 ბრძანებასა და „საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი პირის შერჩევისა და საგადასახადო კონტროლის განხორციელების, მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდაღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე— საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის #994 ბრძანებას, აშკარად დავინახავთ, რომ საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელთა მიერ განსახორციელებელი

ლონისძიებების შესახებ გაცილებით მკაფიო და კარგად გაწერილი წესები არსებობს, ვიდრე გადამხდელთა მიერ საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების დებულებებთან მიმართებაში. ეს უკანასკნელი უმეტესად ელემენტარული განმარტებებითა და საგადასახადო ორგანოში წარსადგენი დოკუმენტების შევსების წესებს განმარტავს და თითქმის არაფერს ამბობს საგადასახადო კოდექსის ბუნდოვან მუხლებზე. ამ შემთხვევაშიც გადასახადის გადამხდელები საკანონმდებლო ბაზასთან მიმართებაშიც არათანაბარ პირობებშია სახელმწიფოსთან შედარებით, რაც საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის არასამართლიანობასა და არაეფექტიანობაზე მიუთითებს.

თავი 3. საქართველოში საგადასახადო სისტემისა და საგადასახადო პოლიტიკის თანამედროვე პრობლემები და მათი გადაწყვეტის თავისებურებები

3.1. გადამხდელთა საგადასახადო კულტურის ამალგების გზები საქართველოში

საქართველოში საგადასახადო კულტურის ფორმირებაზე მოქმედ უმნიშვნელოვანეს ფაქტორებს შორის შეიძლება გამოიყოს შემდეგი: მენტალური პრობლემა - აქ იგულისხმება, რამდენად აქვთ გადასახადის გადამხდელებს გაცნობიერებული გადასახადების გადახდის აუცილებლობა. საბაზრო ეკონომიკისთვის დამახასიათებელი უნარ-ჩვევების გამომუშავებას, რაც თანამედროვე ბიზნესის წარმართვის აუცილებელი პირობაა, გარკვეული დრო დასჭირდება. თუმცა, აღნიშნულ პროცესს გარკვეულწილად დააჩქარებს საქართველოს უმაღლეს სასწავლებლებში არსებულ სხვადასხვა გაცვლით პროგრამებში სტუდენტების ჩართვა, რაც უცხოური გამოცდილების გაზიარებას შეუწყობს ხელს. ასევე მნიშვნელოვანია, გადასახადის გადამხდელებს გავაცნოთ განვითარებული ქვეყნების დაბეგვრის სუბიექტებისათვის დამახასიათებელი ქცევის თავისებურებები გადასახადებთან მიმართებაში და დავანახოთ მათი დადებითი მხარეები, რისი განხორციელებაც შეიძლება სხვადასხვა ფორუმების მოწყობით, უფასო ტრენინგების ჩატარებით, საინფორმაციო ბუკლეტების დარიგებით. საჭიროა გადამხდელებმა გააცნობიერონ, რომ ეკონომიკურ აღმავლობასა და ხალხის კეთილდღეობაზე მიმართული უცხოური გამოცდილების გაზიარება მხოლოდ დადებითად აისახება საგადასახადო კულტურის ამაღლებაზე. უკეთესია საქმიანობის ლეგალიზება და სიმშვიდე, ვიდრე რისკზე წასვლა და მუდმივი შფოთვა. რა თქმა უნდა, აღნიშნული პრობლემის მოგვარება ერთბაშად შეუძლებელია, მაგრამ, ვფიქრობთ მსგავსი ბერკეტების გამოყენება პროცესს დააჩქარებს; 2005 წლიდან მკვეთრად გაუმჯობესდა საგადასახადო ადმინისტრირების ხარისხი და შესაბამისად გაიზარდა ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებიც, თუმცა ეს იყო განპირობებული გადამხდელთა შიშით, საგადასახადო სამართალდარღვევის შემთხვევაში მათ მიმართ არ გამოეყენებინათ მკაცრი სანქცია, რაც საგადასახადო კულტურის ამაღლების ხელშემწყობი გარემოება იყო. მამასადაამე, საგადასახადო კულტურის ამაღლების გზებია როგორც გადამხდელთა თვითშეგნების ზრდა, ისე შიში მათ მიმართ გამოსაყენებელი მკაცრი საგადასახადო სანქციისა ჩადენილი სამართალდარღვევის გამო.

საგადასახადო კანონმდებლობის ცოდნის დაბალი დონე - მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ საქართველოში არსებული დაბეგვრის წესების შესახებ სრულყოფილი წარმოდგენა არა თუ გადამხდელთა აბსოლუტურ უმრავლესობას, არამედ

ეკონომისტების, იურისტებისა და თვით კანონმდებლების უმეტეს ნაწილს არა აქვს აღნიშნულ პრობლემას აღრმავებს დაბეგვრის წესების სწავლების დაბალკვალიფიციური დონე. ხშირად საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელთა მხრიდანაც რთულია კომპეტენტური პასუხის მიღება ამა თუ იმ საკითხზე, რადგან ზოგჯერ მათაც არასწორად აქვთ გაგებული ესა თუ ის ნორმა ან თავს არიდებენ პასუხისმგებლობის აღებას საკუთარ თავზე.

„საგადასახადო ვალდებულებების ნებაყოფლობითი შესრულების სტრატეგიის— ფარგლებში შემოსავლების სამსახური გეგმავს არასაკმარისი ცოდნის პრობლემას დაუპირისპიროს ინფორმაციის მიწოდება სახელმძღვანელოების, ბუკლეტების სახით. თუმცა, გასათვალისწინებელია, რომ მსგავსი საშუალებები უნდა შეიცავდეს კანონის განმარტებას გადამხდელებისთვის გასაგებ ენაზე სხვადასხვა მაგალითების გამოყენებით, რათა ისინი არ იქცეს არაფრისმთქმელი ინსტრუქციების ანალოგად; არათანაბრად გადანაწილებული საგადასახადო ტვირთი - როგორც ცნობილია, შემოსავლის დაბეგვრისას საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს პროპორციული განაკვეთების გამოყენებას. აღნიშნულის გათვალისწინებით, ერთის მხრივ, გამარტივდა გადასახადების გამომანგარიშების პროცესი, თუმცა, მეორეს მხრივ, ერთნაირ საგადასახადო პირობებში ჩააყენა მაღალშემოსავლიანი, საშუალო და დაბალშემოსავლიანი გადამხდელები.

საშემოსავლო გადასახადთან მიმართებაში შემოსავლების გადანაწილების და სამართლიანობის პრინციპების უზრუნველსაყოფად, ჩვენი აზრით, აუცილებელია პროგრესული განაკვეთების შემოღება. აღნიშნული საკითხის გადაწყვეტა ყველაზე უმარტივესი გზით (და სამართლიანობის პრინციპის თუნდაც მინიმალური დოზით უზრუნველსაყოფად) შეიძლება მეზობელი სომხეთისა და აზერბაიჯანის მსგავსად ორი დონის განაკვეთის შემოღებით (თუმცა, განვითარებული ქვეყნები იყენებენ ხუთ ან ექვს დონეს). ამ შემთხვევაში შემოსავლების დაყოფა შეიძლება 1000 ლარამდე და 1000 ლარზე მეტ შემოსავლებად (ვინაიდან საქართველოში შემოსავლების უმრავლესობა თვეში არ აჭარბებს 1000 ლარს), რომლებიც შესაბამისი განაკვეთებით დაიბეგრება, თუმცა, განაკვეთის ქვედა ზღვარი სასურველია არ იყოს დღეს მოქმედი 20%-ის ოდენობით, რადგან ამ შემთხვევაში შეღავათს დაბალშემოსავლიანი გადამხდელები ვერ

მიიღებენ და მათთვის სამართლიანი დაბეგვრის პრინციპის რეალიზება მხოლოდ მოჩვენებით ხასიათს მიიღებს. დამატებული ღირებულების გადასახადის შემთხვევაში საჭიროა განსხვავებული განაკვეთებით დაიბეგროს პირველადი მოხმარების საგნები და ფუფუნების საგნები, რითაც გათვალისწინებული იქნება მომხმარებელთა მსყიდველობითუნარიანობა; საგადასახადო კოდექსის 107-ე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, საწარმოში, რომლის წილის (აქციების) 20 პროცენტზე მეტი პირდაპირ ან არაპირდაპირ ეკუთვნის მოგების გადასახადისაგან განთავისუფლებულ იურიდიულ პირს, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი პროცენტების თანხის ზღვრული ოდენობა არ უნდა აღემატებოდეს გადამხდელის მიერ პროცენტის სახით მიღებული ნებისმიერი შემოსავლის თანხის და პროცენტის სახით მიღებული შემოსავლისა და პროცენტის სახით გაწეული ხარჯის გაუთვალისწინებლად განსაზღვრული დასაბეგრი მოგების 50 პროცენტის ოდენობის თანხების ჯამს. აღნიშნული მუხლის სწორად გაგება არსებული განმარტებით საკმაოდ რთულია. უფრო მეტიც, სრულიად გაუგებარია, რა განსხვავებაა პროცენტის სახით მიღებული ნებისმიერი შემოსავლის თანხასა და პროცენტის სახით მიღებულ შემოსავალს შორის. ამასთან, აღნიშნულ მუხლთან დაკავშირებით არ არსებობს განმარტება არც საგადასახადო კოდექსთან დაკავშირებით შემუშავებულ ინსტრუქციებში და არც შემოსავლების სამსახურის კომენტარებში. თუ საწარმომ, რომლის წილის 20 პროცენტზე მეტი ეკუთვნის მოგების გადასახადისაგან განთავისუფლებულ იურიდიულ პირს, პროდუქციის რეალიზაციით მიიღო შემოსავლები 120 000 ლარი, ხოლო ამ შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯია 70 000 ლარი, ამასთან, მას გაცემული სესხების მიხედვით მიღებული აქვს საპროცენტო შემოსავლები 30 000 ლარი, ხოლო აღებული სესხების მიხედვით საპროცენტო ხარჯი წლიური 17%-იანი განაკვეთის შესაბამისად შეადგენს 60 000 ლარს, მის მიერ პროცენტის სახით გამოსაქვითი ხარჯის ზღვრული ოდენობის განსაზღვრისთვის საპროცენტო შემოსავალს ანუ 30 000 ლარს უნდა დავუმატოთ 50 000 ლარის (120 000 – 70 000) ნახევარი ანუ 25 000 ლარი. შესაბამისად, გაწეული 60 000 ლარის საპროცენტო ხარჯიდან კოდექსით ნებადართული ოდენობა 55 000 ლარი (30 000 + 25 000) (შაინიძე 2014:)³¹.

³¹ შაინიძე ე., „საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფის პრობლემები პრობლემები საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების გაუმჯობესების მიზნით“ ჯურნალი „ეკონომისტი“ მაისი, ივნისი 2014. თბილისი

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის მე-3 ნაწილი განსაზღვრავს დასაბეგრ მოგებას საავიაციო ტრანსპორტით მგზავრთა საერთაშორისო გადაყვანისა და ტვირთების საერთაშორისო გადატანის განმახორციელებელი არარეზიდენტი საწარმოსთვის შემდგენაირად – საქართველოში მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით კალენდარული წლის განმავლობაში საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი იყოფა მის მიერ საქართველოში და საქართველოს ფარგლებს გარეთ საგადასახადო წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ (მთლიან) შემოსავალზე და მრავლდება მის მიერ მიღებულ დასაბეგრ მოგებაზე. აღნიშნული განმარტებით დასაბეგრი მოგების გამოსათვლელად განსაზღვრული მაჩვენებელი მრავლდება დასაბეგრ მოგებაზე, რაც, ერთი შეხედვით, გაუგებრობას ქმნის აღნიშნული მუხლის წაკითხვისას. ამასთან, გადამხდელისთვის ხელმისაწვდომი ოფიციალური განმარტებები არც ამ შემთხვევაში მოიპოვება. ლოგიკურად, მივდივართ იმ დასკვნამდე, რომ მოცემულ შემთხვევაში აღნიშნული საწარმოსთვის საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული დასაბეგრი მოგება მის მიერ მთლიანად მიღებულ დასაბეგრ მოგებასთან მიმართებაში განისაზღვრება საქართველოში და საქართველოს ფარგლებს გარეთ მიღებულ ერთობლივ შემოსავალში საქართველოში მიღებული ერთობლივი შემოსავლის წილის პროპორციულად. მაგალითად, ზემოთაღნიშნული საქმიანობის განმახორციელებელი არარეზიდენტი საწარმოს მიერ საგადასახადო წლის განმავლობაში საქართველოში და მის ფარგლებს გარეთ არსებული წყაროდან მიღებული მთლიანი დასაბეგრი მოგება შეადგენს 100 000 ლარს, ამასთან, სულ ერთობლივი შემოსავალი შეადგენს 150 000 ლარს, მათ შორის საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულია 30 000 ლარი. ამ შემთხვევაში საქართველოში მუდმივი დაწესებულების მიხედვით აღნიშნული საწარმოს მოგების გადასახადით დასაბეგრი მოგება შეადგენს 20 000 ლარს ($30\ 000/150\ 000 \times 100\ 000$) (შაინიძე 2014:)³².

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8, 144-ე და 161-ე მუხლები მოიცავს გრძელვადიანი კონტრაქტის განმარტებას და მისი შესრულების ეტაპებზე ერთობლივ შემოსავლებში და დასაბეგრ ოპერაციებში ჩასართავი თანხების განსაზღვრის წესებს.

³² შაინიძე ე., „საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფის პრობლემები პრობლემები საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების გაუმჯობესების მიზნით“ ჯურნალი „ეკონომისტი“ მაისი, ივნისი 2014. თბილისი

თუმცა, კოდექსის მოცემული განმარტებები ძალიან მწირია და სრულ წარმოდგენას არ ქმნის აღნიშნულ საკითხზე. ეს პრობლემა საკმაოდ ეფექტურად გადაიჭრა შემოსავლების სამსახურის მიერ აღნიშნულ მუხლებზე კომენტარების გამოცემით, რომლებშიც პრაქტიკული მაგალითებით არის გადმოცემული ფაქტობრივი გარემოებები და შედეგები კონკრეტულ შემთხვევებში. კომენტარები 144-ე მუხლზე და 161-ე მუხლის მე-6 ნაწილზე განსაზღვრავს ხელშეკრულების ღირებულებიდან მოგების გადასახადის მიზნებისთვის ერთობლივ შემოსავლებში ჩასართავი თანხის და დამატებული ღირებულების გადასახადის მიზნებისთვის ყოველი წლის დეკემბერში დასაბეგრი ოპერაციების თანხის განსაზღვრის წესს მთლიან ხარჯთაღრიცხვაში მოცემულ წელს გაწეული ხარჯების წილის პროპორციულად. აქვე ნათქვამია, რომ თუ იცვლება მთლიანი საგეგმო ხარჯთაღრიცხვა, მოგების გადასახადის და დამატებული ღირებულების გადასახადის წარდგენილი დეკლარაციები ექვემდებარება დაზუსტებას. თუმცა, არაფერია ნათქვამი, გადახდება თუ არა საურავი გადამხდელს იმ შემთხვევაში, როცა საგეგმო ხარჯთაღრიცხვის ცვლილების გამო დეკლარაციების დაზუსტებით პირს ეზრდება გადასახადელი თანხა. აღნიშნულის შესახებ არ მოიპოვება ჩანაწერი არც საგადასახადო კოდექსის შესაბამის მუხლებში, რაც იმას ნიშნავს, რომ საურავის დარიცხვა მოხდება. ეს არასამართლიანი მიდგომაა, რადგან, ერთის მხრივ, კანონი გადამხდელს ავალდებულებს წინასწარი სავარაუდო გათვლებით შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები და მათი დაზუსტების შემთხვევაში ვაკისრებთ სანქციას. ვფიქრობ, საჭიროა მოცემული საკითხის გადახედვა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლში ცვლილების შეტანით მოცემულ შემთხვევაში საურავის არდარიცხვის შემოღება (შაინიძე 2014:);

კონტროლის ღონისძიებების არასრულყოფილი განხორციელება გადამხდელთა ფართო მასებზე - თითქმის არ ხორციელდება საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების გატარება საქმიანობის ისეთ სფეროებში დასაქმებული გადამხდელების მიმართ, როგორცაა უძრავი ქონების იჯარით გაცემა, მგზავრთა გადაყვანის მომსახურება, ბაზრობების ტერიტორიებზე ვაჭრობა და სხვა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 82-ე მუხლის 1 ნაწილის შ) პუნქტის თანახმად, საშემოსავლო გადასახადისაგან თავისუფლდება არარეზიდენტი ფიზიკური

პირის მიერ ხელფასის სახით მიღებული შემოსავალი, თუ დაქირავებით მუშაობა ხორციელდება საქართველოს ტერიტორიაზე საგადასახადო წლის განმავლობაში არა უმეტეს 30 კალენდარული დღისა და შემოსავლის (ხელფასის) გადამხდელი არარეზიდენტი დამქირავებელია, რომელსაც საქართველოში არ გააჩნია მუდმივი დაწესებულება. თუმცა, ძნელი გასაგებია, როგორ უნდა მოხდეს იმ პირთა დაბეგვრა, რომლებიც ასეთ დამქირავებელთან 30 კალენდარულ დღეზე მეტი დროის განმავლობაში მუშაობენ, რადგან 154-ე მუხლის 1 ნაწილის ა.ბ) პუნქტის თანახმად, გადახდის წყაროსთან დაბეგვრას არ ექვემდებარება არარეზიდენტის მიერ გადახდილი ხელფასი, როდესაც ასეთი ხარჯი არ მიეკუთვნება არარეზიდენტის მუდმივი დაწესებულების ხარჯებს. მოცემულ შემთხვევაში, სავარაუდოდ, უნდა ვიხელმძღვანელოთ 153-ე მუხლის მოთხოვნით, რომლის თანახმადაც საშემოსავლო გადასახადის წლიური დეკლარაციის წარდგენა საგადასახადო წლის მომდევნო წლის 1 აპრილამდე ევალეზა არარეზიდენტ ფიზიკურ პირებსაც, რომლებიც შემოსავალს იღებენ საქართველოში არსებული წყაროდან და არ იბეგრებიან გადახდის წყაროსთან. შესაბამისად, წლიური შედეგების მიხედვით ამავე ვადაში უნდა გადაიხადონ მიღებული ხელფასის კუთვნილი საშემოსავლო გადასახადი. თუმცა, ძნელი წარმოსადგენია არარეზიდენტი ფიზიკური პირები ასრულებდნენ ამ ვალდებულებას, მით უმეტეს, როცა საქართველოში მხოლოდ რამდენიმე თვის განმავლობაში ღებულობენ გადახდის წყაროსთან დაუბეგრავ ხელფასს, 153-ე მუხლით დადგენილი ვალდებულების გარდა, მათ დაბეგვრაზე სხვა წესი არ მოიპოვება, არარეზიდენტ დამქირავებელს წყაროსთან გადასახადის დაკავება არ ევალეზა და შესაბამისად, ის არც საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს 154-ე მუხლით გათვალისწინებულ ინფორმაციას ხელფასის მიმღები პირების შესახებ. მოცემულ შემთხვევაში უკეთესი იქნება კანონში კონკრეტულად გაიწეროს ასეთი ფიზიკური პირების დაბეგვრის წესი და შემუშავდეს ეფექტური მექანიზმი მათ გასაკონტროლებლად, მით უმეტეს მაშინ, როცა არარეზიდენტი დამსაქმებლების და დასაქმებულების რაოდენობა ბოლო პერიოდში საკმაოდ იზრდება ჩვენს ქვეყანაში (შაინიძე 2014:);

გადასახადის გადამხდელის მხრიდან ბიუჯეტში მობილიზებული სახსრების ხარჯვის დროს შესაბამისი საზოგადოებრივი სიკეთის დაუნახაობა - აქ მთავარი

პრობლემა მდგომარეობს იმაში, რომ გადამხდელებს დაკარგული აქვთ სახელმწიფოს მიმართ ნდობა. შემოსავლების სამსახური კი მდგომარეობის გამოსწორებას მის მიერ შემუშავებული სტრატეგიის მიხედვით, ისეთი ღონისძიებების გატარებით აპირებს, როგორცაა საინფორმაციო-სატელევიზიო ვიდეო რგოლები, თოქ-შოუები, სხვადასხვა ინფორმაციების გამოქვეყნება.

ამრიგად, გადასახადებისაგან თავის არიდების გამოვლენამ და ადეკვატურმა სასჯელმა იმგვარად უნდა შეცვალოს პოტენციური დამნაშავეს (ამ შემთხვევაში გადამხდელი) ქცევა, რომ მან გააცნობიეროს უმთავრესი პირობა ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებისა - ლეგალიზებული საგადასახადო ურთიერთობებით უკეთეს მდგომარეობაში აღმოჩნდება მისი ბიზნესი, ვიდრე უკანონო ქმედებებით. ჩვენი აზრით, მიუხედავად ჯარიმების კუთხით ბოლო წლების განმავლობაში განხორციელებული ლიბერალიზაციის ღონისძიებებისა, მათი დღეს მოქმედი სიდიდეები არა მარტო აკომპენსირებს უკანონო ქმედებით გამოწვეულ ზიანს, არამედ მნიშვნელოვნად აღემატება მის გამოვლენაზე გაწეულ ხარჯსაც. ამასთან, ზოგიერთ შემთხვევაში გადაჭარბების სიდიდე საკმაოდ მაღალია. მაგალითად, პირის საქმიანობა სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადახდის ნიშნის გარეშე იწვევს დაჯარიმებას ამ ობიექტის მიხედვით კუთვნილი სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლის გადასახდელი თანხის 100 პროცენტის ოდენობით. თუმცა, ვერ ვიტყვით, რომ ჯარიმა საჭიროებს შემცირებას, ვინაიდან აზარტული თამაშების ბიზნესი მიეკუთვნება ეკონომიკური საქმიანობის ისეთ სახეს, სადაც უკონტროლო შემოსავლების წილი საკმაოდ მაღალია.

მაშასადამე, ზემოთჩამოთვლილი ღონისძიებების კომპლექსურად განხორციელება, ჩვენი აზრით, მნიშვნელოვნად შეცვლის გადასახადის გადამხდელთა ქცევას საგადასახადო კულტურის დონის ამაღლებისა და ბიზნესის კეთების ევროპული შეხედულებების ჩამოყალიბების თვალსაზრისით. მთავარია, მათ იგრძნონ, რომ სახელმწიფოს სურს პარტნიორული ურთიერთობები სადამსჯელო ღონისძიებების ნაცვლად და ამ საქმეში თითოეული მათგანის ადეკვატურ ქცევას დიდი მნიშვნელობა აქვს.

3.2. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობისა და საგადასახადო

ადმინისტრირების რეფორმების ხარისხობრივი შეფასება

2010 წელს ახალი საგადასახადო კოდექსის მიღების შემდეგ საქართველოში არსებით გაუმჯობესებას ჰქონდა ადგილი აგრეთვე საგადასახადო ადმინისტრირების სფეროში. ამ ღონისძიებებს შორის უნდა გამოვყოთ გადასახადის გადამხდელთა უფლებების დაცვის გარანტიების განსაკუთრებული ინსტიტუტების დანერგვა, როგორცაა: 1) საგადასახადო ომბუდსმენის ინსტიტუტი, 2) პირადი საგადასახადო აგენტი, 3) საგადასახადო ორგანოების დისკრეციული უმფებამოსილების შემცირება, 4) გადასახადის გადამხდელის ელექტრონული მომსახურების პრაქტიკის დანერგვა, 5) გადამხდელთათვის სპეციალური პროცესუალური სახელმძღვანელოები, 6) გამსვლელი საგადასახადო შემოწმების რეჟიმის შემოღება რისკების შეფასების სისტემის საფუძველზე, რომელიც ერთდროულად ამალავს როგორც შემოწმების ეფექტიანობას, ისე ამცირებს კანონმორჩილი გადამხდელის დაუსაბუთებელი შემოწმებების რაოდენობას წინა ნაწილში მითითებული იყო, რომ ეს ზომები დადებითად აისახა საქართველოს ინდექსებზე, რეიტინგებსა და შეფასებებზე საერთაშორისო ავტორიტეტული სარეიტინგო სააგენტოების მხრიდან, როგორცაა „ბიზნესის წარმართვა“, „გლობალური კონკურენტუნარიანობის ინდექსი“, „ეკონომიკური თავისუფლება“ და სხვა. ამასთან, საგადასახადო ადმინისტრირება მოითხოვს შემდგომ და უწყვეტ სრულყოფას, განსაკუთრებით ეს ეხება საგადასახადო დავების გადაჭრის, გასულ პერიოდებში დაგროვებული საგადასახადო დავალიანებების გადაჭრის მექანიზმების ეფექტიანობის ამალვას.

საქართველოში საგადასახადო კანონმდებლობისა და საგადასახადო ადმინისტრირების რეფორმირების ხარისხობრივი შეფასებისათვის უნდა მივაქციოთ ყურადღება მსოფლიო ბანკის სისტემურ და კომპლექსურ შეფასებას, რომელიც ტარდება „სახელმწიფო ხარჯებისა და ფინანსური ანგარიშვალდებულების“ მეთოდიკით.

საქართველოში ბოლო შეფასება განხორციელდა 2012 წელს (როდესაც უკვე მიღებული იყო ამჟამად მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსი) შეფასება განზოგადოებულია ანგარიშში „საქართველოს სახელმწიფო ხარჯები და ფინანსური

ანგარიშვალდებულება 2012 წელს”(Public Expenditure and Financial Accountability Assessment Georgia 2012 ანუ PEFA).

წინა შეფასება საქართველოში იმავე სისტემით ჩატარდა 2008 წელს, რაც იმას ნიშნავს, რომ არსებობს საშუალება შედარებისა და ცვლილებების დაფიქსირებისათვის საგადასახადო რეფორმის მსვლელობისას ჩვენს მიერ განსახილველი დროის პერიოდის განმავლობაში.

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

უფლებამოსილებები. სხვა მაჩვენებლის მიხედვით „გადამხდელთა ხელმისაწვდომობა საგადასახადო მოვალეობისა და ადმინისტრაციული პროცედურების მიმართ (ii)“ შეფასება (B) ტანრიგადან გადავიდა (A) თანრიგში. გაუმჯობესება აიხსნება იმით, რომ საგადასახადო სამსახურის ვებ-გვერდი გახდა ძირითადი და ეფექტიანი ინსტრუმენტი გადამხდელთა ინფორმირების თვალსაზრისით. მასში ოპერატიულად და სწრაფად ხდება ინფორმაციის განახლება, რომელიც ეხება საგადასახადო ვალდებულებებსა და ადმინისტრაციულ პროცედურებს. გარდა ამისა, უფრო მცირე და ნაკლებად განვითარებული გადამხდელთათვის არსებობს იოლად ხელმისაწვდომი საგადასახადო სერვის ცენტრები თბილისში, მსხვილ ქალაქებსა და რაიონულ ცენტრებში (16 საგადასახადო სერვისცენტრები, რომელთა დანიშნულებაა გადამხდელთათვის დაუყოვნებელი დახმარების გაწევა). საგადასახადო ვალდებულებების სიცხადე და კომპლექსურობა კანონმდებლობით განზოგადოებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსში, რომელიც წარმოადგენს საგადასახადო კანონმდებლობის ძირითად დოკუმენტს ქვეყანაში ყველა გადასახადის ადმინისტრირებისათვის. კოდექსი მოქმედებაში შევიდა 2011 წლის 1 იანვრიდან, სადაც ერთიან კოდექსში იყო უნიფიცირებული საგადასახადო და საბაჟო კოდექსი. გადამხდელთათვის მომსახურების ხარისხის ამაღლებისა და მომსახურების შეთავაზების პროცედურების სტანდარტიზაციის მიზნით, საგადასახადო სამსახურის მიერ შემუშავებული, დამტკიცებული და გამოშვებულია პროცესუალური სახელმძღვანელო, რომელიც მოიცავს საგადასახადო მოსამსახურეთა მიერ გამოყენებული საკითხების ფართო წრეს. სახელმძღვანელოში ჩართულია საკითხები შესყიდვების მართვაზე, დღგ-ზე, მოგების რეინვესტირებაზე, ლიკვიდაციაზე, საგადასახადო აღრიცხვაზე და სხვ.. გარდა ამისა, წარმატებულადაა რეალიზებული ახალი მომსახურება, მათ შორის, IT-პლატფორმისა და საზოგადოებრივი საინფორმაციო-მაუწყებლობითი საქმიანობის გაუმჯობესების ჩართვით. 2011 წელს რეალიზებული ღონისძიებების შედეგად, საგადასახადო დეკლარაციების 90%-ზე მეტი შეთავაზებულ იქნა მიწოდების ელექტრონული სისტემის მეშვეობით, შემოღებულ იქნა ელექტრონული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურები, აგრეთვე შემოღებულ იქნა მოქმედებაში საგადასახადო ომბიდსმენის ინსტიტუტი. გადასახადის გადამხდელს

გააჩნია ხელმისაწვდომობა პირადი საგადასახადო აგენტის მიმართ და ასევე მას აქვს შესაძლებლობა ხელი მოაწეროს წინასწარ საგადასახადო მოწერილობას. ძლიერდება საგადასახადო აუდიტის სიტემა რისკების საფუძველზე, რომლის შედეგადაც ადგილზე ყველა დაგეგმილი და არჩეული საგადასახადო შემოწმებები ხორციელდება რისკების გარკვეული კრიტერიუმების გამოვლენის საფუძველზე „ოფსაიტ“ ზედამხედველობის სამსახურის დახმარებით. საგადასახადო შემოწმებისათვის გამოშვებულ იქნა პროცესუალური სახელმძღვანელოები. რეფორმებმა ძლიერ შეზღუდეს საგადასახადო ორგანოების დისკრეციული უფლებამოსილებები. გადასახადის გადამხდელთათვის საგადასახადო ვალდებულებებისა და ადმინისტრაციული პროცედურების შესახებ ინფორმაციის ხელმისაწვდომობის გასაუმჯობესებლად საგადასახადო სამსახურმა შეიმუშავა ახალი სრულფასოვანი კომპლექსური ორენოვანი (ქართულ და ინგლისურ ენებზე) ვებ-გვერდი, რომლის მეშვეობითაც გადამხდელს შეუძლია მიიღოს ინფორმაცია კანონმდებლობაში საგადასახადო და საბაჟო ცვლილებებზე, ადმინისტრირების ახალ პროცედურებზე და ანგარიშგების ფორმასა და ფორმატებზე. იქვე განთავსებულია გადასახადის გადამხდელთა კალენდარი, რომელიც ასახავს ყველა მნიშვნელოვან დღეს, რათა სეახსენოს გადასახადის გადამხდელს თავისი ვალდებულების შესახებ. ვებ-გვერდი მოსახერხებელია გამოსაყენებლად და რეგულარულად ხდება მისი განახლება. გარდა ამისა, ყოველ რეგისტრირებულ გადასახადის გადამხდელს ენიჭება პირადი საპოსტო ყუთი სისტემაში, რომელიც უზრუნველყოფს ყველაზე ბოლო ინფორმაციისადმი ხელმისაწვდომობას საგადასახადო კანონმდებლობაში სიახლეებისა და ცვლილებების შესახებ. დარეგისტრირებულმა გადასახადის გადამხდელებმა მიაღწია თითქმის სრულ დაფარვას.

საგადასახადო სამსახური აქტიურად ავრცელებს ინფორმაციას გადასახადებსა და საბაჟო განაკვეთებზე ბეჭდური მასობრივი ინფორმაციის საშუალებებითა და სატელევიზიო პროგრამებითაც. ამ ჯგუფის სხვა მაჩვენებლის მიხედვით „საგადასახადო აპელაციის მექანიზმის არსებობა და ფუნქციონირება (iii)” საქართველოს შეფასება (C) თანრიგიდან გადავიდა (B) თანრიგში. გაუმჯობესება აიხსნება იმით, რომ ფორმირებულია და ფუნქციონირებს საგადასახადო აპელაციების მიწოდების სისტემა, რომელშიც ადმინისტრაციული პროცედურები ნათელი და

გამჭვირვალეა. თუმცა, სიტემის ეფექტიანობა და სამართლიანობა ნაწილობრივ საკამთოდ რჩება ფინანსთა სამინისტროს ფარგლებში არსებული მექანიზმის არასაკმარისი დამოუკიდებლობის გამო. სისტემაში არსებობს და ფუნქციონირებს საგადასახადო ორგანოების გადაწყვეტილების გასაჩივრების მექანიზმი საკანონმდებლო დონეზე (საგადასახადო კოდექსი და მთავრობის კანონქვემდებარე აქტები) და პრაქტიკული პროცედურები, რომლითაც გადასახადის გადამხდელთათვის გარანტიების უზრუნველყოფა ხდება. ამ უკანასკნელთ საკუთარი შეხედულებისამებრ შეუძლიათ გაასაჩივრონ საგადასახადო ორგანოების გადაწყვეტილებები და მოქმედებები ან სასამართლოში, ან ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში. მოსარჩელემ შეიძლება მიმართოს სასამართლოს საგადასახადო დავის ნებისმიერ ეტაპზე, რომელიც განიხილება ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განხილვა ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში განიხილება საგადასახადო ორგანოსა და საგადასახადო აპელაციების საბჭოს მიერ. აპელაციის განხილვის პროცესები და მოსარჩელეს ურთიერთობისა და მოქმედების პროცედურა რეგულირდება დებულებით, რომელიც დამტკიცებულია საქართველოს მთავრობის მიერ.

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

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

აპელაციის პროცესში ორივე მონაწილე ორგანო – საგადასახადო ორგანო და შემდეგ საგადასახადო აპელაციების საბჭო – ვალდებულია აპელაცია განიხილოს 20 სამუშაო დღის განმავლობაში. მათ შეუძლიათ განხილვის პერიოდი გაახანგრძლივონ მაქსიმალურად 45 სამუშაო დღით და ამ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელმა უნდა მიიღოს წერილობითი შეტყობინება გაახანგრძლივების შესახებ. სასამართლოში გასაჩივრების გარეშე მიღებული და ძალაში შესული გადაწყვეტილება სავალდებულო ხდება.

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

მსოფლიო ბანკის შეფასებაში „საქართველოს სახელმწიფო ხარჯები და ფინანსური ანგარიშვალდებულება 2012 წელს“ ანუ (PEFA), შეფასების შემდეგი

მნიშვნელოვანი ინდიკატორი – ესაა „ლონისძიებათა ეფექტიანობა გადასახადის გადამხდელთა რეგისტრაციისათვის და დარიცხული გადასახადების თანხის შესაფასებლად” ანუ პოზიცია (PI-14) მოცემული მეთოდის მიხედვით, რომელიც ეხება კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობის აღრიცხვას, გადასახადის გადამხდელთა საიმედოობას გადამხდელთა იდენტიფიკაციის (ID) მიხედვით მონაცემთა ბაზის საფუძველზე, მათ შორის, მთავრობაში ინფორმაციის რეგისტრაციის სხვა სისტემებთან ინფორმაციის გაცვლის საფუძველზე. ეს ინდიკატორიც აფასებს საჯარიმო სანქციების ეფექტიანობას და საგადასახადო თაღლითობების შემთხვევების გამოვლენის შესაძლებლობებს საგადასახადო შემოწმებისა და აუდიტის სისტემის მეშვეობით. „გადასახადის გადამხდელთა რეგისტრაციისა და დარიცხული გადასახადის ოდენობის მიხედვით” ღონისძიების ეფექტიანობის მხრივ საქართველო 2008 წელს არსებული (B) თანრიგიდან გადავიდა (A) თანრიგში 2012 წლისათვის. ეს მაჩვენებელი ვლინდება სამი შეფასების კრიტერიუმის სისტემის მეშვეობით. მათ შორის, `გადასახადის გადამხდელთა რეგისტრაციის სისტემის კონტროლის (ი)` შეფასების მხრივ საქართველო (B) თანრიგიდან გადავიდა (A) თანრიგში. გაუმჯობესება გამოწვეულია იმით, რომ გადასახადის გადამხდელთა რეგისტრაცია ხდება მონაცემთა ბაზის ერთიან კომპლექსურ სისტემაში, რომელიც პირდაპირ უკავშირდება სახელმწიფო რეგისტრაციის სხვა შესაბამისი სისტემას. გადასახადის გადამხდელის მომსახურება ხორციელდება მისი მონაცემების ბაზაზე და გადამხდელის უნიკალური იდენტიფიკაციის საფუძველზე. გადასახადის გადამხდელის რეგისტრაციისა და საგადასახადო ვალდებულებების შეფასების მიხედვით ღონისძიებების ეფექტიანობა მნიშვნელოვნადაა გაუმჯობესებული, რომელიც ბიზნეს-რეგისტრაციის სისტემაში ამჟამად ხორციელდება საგადასახადო ორგანოების მიერ ერთ დღეში (შედარებისათვის, აქამდე საჭირო იყო 19 დღე, რომელიც დაფიქსირდა PEFA-ს პირველი შეფასების ჩატარების დროს). პროცედურა მარტივი და გასაგებია. არსებობს შედარებით სრული საგადასახადო და საბაჟო მონაცემთა ბაზა, სადაც ინდივიდუალური პირები და საწარმოები რეგისტრირდებიან და ლეზულობენ გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერს. დაწესებულია საგადასახადო და საბაჟო მონაცემთა ბაზას შორის პირდაპირი კავშირი და სახელმწიფო რეგისტრაციის შესაბამისი სისტემას შორის.

მოცემული ჯგუფის სხვა ინდიკატორების მიხედვით - „საჯარიმო სანქციების ეფექტიანობა რეგისტრაციისა და საგადასახადო დეკლარაციების დაუცველობის შემთხვევაში (ii)” საქართველოს შეფასება 2008 წელს იმყოფებოდა (A) თანრიგში და 2012 წლისათვის იმავე თანრიგში დარჩა. საგადასახადო კანონმდებლობის დაუცველობისათვის ჯარიმები ზემოქმედების თვალსაზრისით დაწესებულია საკმაოდ მაღალ დონეზე და თანმიმდევრულად ხდება მისი ადმინისტრირება. გადასახადის გადამხდელთა რეგისტრაციის სისტემაში მართვა გულისხმობს ჯარიმებს შესაბამისი პოზიციების მიხედვით საგადასახადო ვალდებულებების დაუცველობისათვის. საჯარიმო სანქციების განაკვეთები ადეკვატურია, რათა გამოდგეს, როგორც შემაკავებელი ფაქტორი და ზემოქმედების მხრივ ეფექტიანია ვალდებულებების შეუსრულებლობის შესამცირებლად. საგადასახადო ვალდებულებების დაცვის ხელშეწყობის მიზნით შემოღებულია გარკვეული ცვლილებები, რომლებიც საშუალებას იძლევა მოვახდინოთ გარკვეულ დონეზე ზემოთ გადაუხდელი გადასახადების რესტრუქტურირაცია. გამოკვლევა იწყება 45 დღის განმავლობაში გადასახადის გადამხდელის მიერ, გარკვეულ დონეზე ზემოთ საგადასახადო ვალდებულების შეუსაბამობის გამოვლენიდან და სასჯელის რეალიზება ხდება თვით აპელაციის დროსაც კი. „საგადასახადო შემოწმებების პროგრამების დაგეგმვისა და მონიტორინგის (iii)” ინდიკატორით საქართველოს შეფასება 2008 წელს არსებული (C) თანრიგიდან გადავიდა (A) თანრიგში 2012 წლისათვის. გაუმჯობესება გამოწვეულია იმით, რომ საგადასახადო შემოწმებები იმართება აუდიტის ყოვლისმომცველი და დოკუმენტური გეგმის შესაბამისად, რომელიც ადგენს ყველა გადასახადისათვის რისკის შეფასების ნათელ კრიტერიუმებს. საგადასახადო თაღლითობების გამოკვლევა ტარდება უშუალოდ კვლევის განყოფილების მიერ. საგადასახადო აუდიტის პროგრამის დაგეგმვა და მონიტორინგი საგადასახადო ორგანოში ხორციელდება მაკონტროლებელი სამმართველოს მიერ, რომელიც ახდენს საგადასახადო შემოწმების უწყვეტ პროგრამას ტერიტორიული ერთეულებისათვის. თაღლითობის ძიება წარმოებს უშუალოდ გამოძიების დეპარტამენტის მიერ. შემუშავებულია აუდიტორული შემოწმების შერჩევის პროგრამა ადგილებზე, რომლის სეტავაზე ხდება დოკუმენტური ან კამერალური საგადასახადო აუდიტის სამსახურის მიერ რისკების შეფასების

კრიტერიუმების საფუძველზე. საგადასახადო შემოწმებების ეფექტიანობის ამაღლებისათვის გამოშვებულ იქნა აგრეთვე საგადასახადო შემოწმებებისათვის სახელმძღვანელოები. 2011 წლის იანვრიდან ადგილებზე ყველა დაგეგმილი საგადასახადო შემოწმებები ხორციელდება გადასახადის გადამხდელთა რისკების შეფასების საფუძველზე.

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

ა) რისკების შეფასების კრიტერიუმების შემუშავება გადასახადის გადამხდელის გამსვლელისა შემოწმებისა და საგადასახადო აუდიტის არჩევის მხრივ გადაწყვეტილების მისაღებად, ასევე იმ პირებისათვის, რომლებიც ექვემდებარებიან ლიკვიდაციას რისკის კრიტერიუმის მიხედვით საგადასახადო მონაცემების ავტომატიზირებული სისტემის საფუძველზე.

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

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

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

ე) რისკების მართვის სისტემების გამოყენების კოორდინაცია აუცილებელი ზომების შესრულების შემთხვევაში საბაჟო საზღვარზე საქონლის გამოშვებისათვის, რომელიც ეკუთვნის `ოქროს სიის` მონაწილეებს (სადაც შედიან კეთილსაიმედოგადასახადი გადამხდელები, რომელიც მითითებულია წინა ნაწილში).

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

„საქართველოს 2012 წლის სახელმწიფო ხარჯებისა და ფინანსური ანგარიშვალდებულების“ ანუ (PEFA)-ს მსოფლიო ბანკის შეფასების მეთოდის მიხედვით, შეფასების შემდეგი მნიშვნელოვანი ინდიკატორია `საგადასახადო გადახდების ამოღების ეფექტიანობა~ (ანუ PI-15), რომელიც ითვალისწინებს გადასახადების ამოღების მექანიზმების ეფექტიანობას, მათ შორის, დავების გადაჭრას საგადასახადო ვალდებულებების მიხედვით და საგადასახადო ორგანოების უნარიანობას გადასახადის ნარჩენის ამოღების მხრივ, იმ თვალსაზრისით, რომ უზრუნვეყოფილ იქნეს ყველა გადამხდელის მიმართ ერთნაირი დამოკიდებულება. ეს ინდიკატორი აგრეთვე აფასებს შეგროვებული გადასახადების ხაზინისადმი გადაცემის სისტემას იმისათვის, რათა უზრუნვეყოფილ იქნეს ბიუჯეტის ხარჯების თავისდროული განხორციელება. გადასახადების ანგარიშგება, მონიტორინგი და შეფასება მოიცავს გადასახადების ამოღებას, გადასახადების მიხედვით დავალიანებას და გადასახადების გადაცემას ხაზინისათვის. `საგადასახადო გადახდების ამოღების ეფექტიანობის~ შეფასება საკვლევი პერიოდისათვის (2008-2012 წწ.) დარჩა (+D) თანრიგში. ეს ინდიკატორი მსოფლიო ბანკის მეთოდის მიხედვით მქლავდება სამი მაჩვენებლის სისტემის მიხედვით. მათ შორის, „გადასახადების ამოღებადობის კოეფიციენტი მთლიანი დავალიანების მიხედვით (i)“ წარმოადგენს გადასახადების მიხედვით დავალიანების პროცენტს ფინანსური წლის დასაწყისში, ამ ფინანსური წლის მანძილზე ამოღებული გადასახადების რაოდენობის მიმართ (ეს უკანასკნელი ორი დასრულებული ფინანსური წელია 2010 – 2011 წლები). მოცემული მაჩვენებლების რანჟირება ხდება (D) თანრიგში. ბოლო ორი ფინანსური წლისათვის დავალიანების ნაშთის მიხედვით ვალის გადახდევინების საშუალო კოეფიციენტი რჩება დაბალ დონეზე, საშუალოდ 26,2% 2010 და 2011 წლებისათვის. ამასთან, საგადასახადო დავალიანებები, რომლებიც დაგროვებულია წარსულში, გადაუჭრელი რჩება. მთლიანი

საგადასახადო დავალიანების ამოღებადობის მაჩვენებელი ბოლო რვა წლის განმავლობაში წარმოადგენს საკვანძო მომენტს საგადასახადო პოლიტიკაში და საგადასახადო ადმინისტრირების გატარებულ რეფორმებში. ამ მაჩვენებლის ამალღებისა და კორუფციის დონის მნიშვნელოვანი შემცირების ხარჯზე არსებითად გაიზარდა გადასახადების მიმდინარე ამოღების დონე 2011 წლისათვის, რომელმაც მშპ-ს 25%-ს მიაღწია. გადასახადების ამოღების მხრივ ამ მნიშვნელოვან პროგრესთან ერთად ბოლო წლებში შეიმჩნეოდა ახალი საგადასახადო დავალიანებების უმნიშვნელო დაგროვება. მაგრამ, როგორც აღნიშნულ იქნა, საგადასახადო დავალიანებები, რომლებიც წარსულში იქნა დაგროვებული, გადაუჭრელი რჩება. როგორც ჩანს, მათი გადახდევინება ფასდება, როგორც არარეალური, მაგრამ, მიუხედავად ამისა, პროცენტები და ჯარიმები მათზე გროვდება და ხელს უწყობს საგადასახადო დავალიანებების სიდიდის უფრო მაღალი მაჩვენებლის წარმოქმნას.

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

საგადასახადო ვალდებულებების ნებისმიერი ცვლილება შეფასების, ამოღების ან დაბრუნების შედეგად ონლაინ რეჟიმში აისახება გადასახადის გადამხდელის პირად ბარათზე. გარდა ამისა, ყოველი წლის ბოლოსათვის პროგრამა ავტომატურად გამოთვლის დავალიანებას ან გადახდის დამატებით თანხას გადასახადის გადამხდელის პირად ბარათზე. ერთდროულად, პროგრამა უზრუნველყოფს ავტომატურ გამოთვლას და ბარათზე დავალიანების რაოდენობის დართვას. ცვლილებების პრაქტიკული რეალიზაციის თვალსაზრისით მსოფლიო ბანკის შეფასების ზემოთ მითითებულ ანგარიშში კონსტატირებულია, რომ (PEFA)-ს წინა შეფასების დროიდან მოყოლებული მსხვილი ცვლილებები საგადასახადო სისტემაში არ იქნა განხორციელებული.

3.3. საგადასახო პოლიტიკასა და ინვესტიციებს შორის კავშირი საქართველოში

როგორც უკვე აღვნიშნეთ წინა თავებში გარდამავალი ეკონომიკის ქვეყნებში პოლიტიკურ და ეკონომიკურ ფაქტორებს უშუალო გავლენა აქვს პირდაპირ უცხოურ ინვესტიციათა შემოდინების მოცულობაზე. განსაკუთრებით ეს ეხება იმ ქვეყნებს, რომელთაც არ გააჩნიათ დიდი გასაღების ბაზრები და არ არიან რესურსებით უზრუნველყოფილნი. საგადასახადო პოლიტიკის, როგორც ერთ-ერთი ინსტიტუციონალური ფაქტორის, როლის გარკვევისათვის პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების შემოდინების პროცესში, განვიხილოთ 2005-2018 წლებში უცხოურ ინვესტიციათა შემოდინების დინამიკა.

2000-იანი წლებიდან გატარებულმა ახალმა ეკონომიკურმა და პოლიტიკურმა კურსმა მნიშვნელოვანი გავლენა იქონია პირდაპირ უცხოურ ინვესტიციათა შემოდინებაზე. 2006 წლისათვის პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების შემოდინების მაჩვენებელმა შეადგინა 1190,4 მილიონ აშშ დოლარი, რომელიც თავის მხრივ 128 პროცენტით მეტი იყო წინა წლის შესაბამის მაჩვენებელთან. ამ წლისათვის პირდაპირმა უცხოურმა ინვესტიციებმა საერთო ინვესტიციების 47 პროცენტი შეადგინა, ხოლო მშპ-ში მისი წილი 15 პროცენტი იყო. 2005 წელს კი 2006 წლის 47 პროცენტისაგან განსხვავებით, პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების წილი საერთო ინვესტიციებში მხოლოდ 25 პროცენტი იყო.

ძირითად პოლიტიკურ რეფორმებთან ერთად, 2004 წლიდან მოყოლებული მნიშვნელოვანი რეფორმები გატარდა საფინანსო-საგადასახადო სფეროში, რამაც მნიშვნელოვანდ გაზარდა საგადასახადო შემოსავლების მობილიზაციის ხარისხი და გაამარტივა საგადასახადო დეკლარირება. წინასწარი მონაცემებით, საქართველოში განხორციელებული პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების მოცულობამ 2018 წელს 1 232.4 მლნ. აშშ დოლარი შეადგინა, რაც 34.9 პროცენტით ნაკლებია 2017 წლის შესაბამის მაჩვენებელზე. შემცირების გამომწვევ ძირითად მიზეზებს შორის აღსანიშნავია მაგისტრალური გაზსადენის მშენებლობის პროექტის დასრულება, რამდენიმე საწარმოს გადასვლა საქართველოს რეზიდენტების საკუთრებაში, ასევე, არარეზიდენტი პირდაპირი ინვესტორის მიმართ ვალდებულებების შემცირება

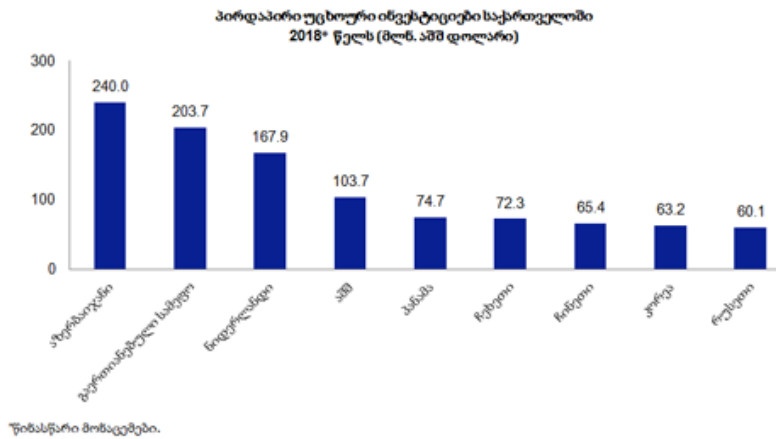
(სასესხო დავალიანების დაფარვა). ქვემოთ მოცემული დიაგრამა ასახავს საქართველოში განხორციელებული პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების დინამიკას 2005-2018 წლებში.

პირდაპირი უცხოური ინვესტიციები

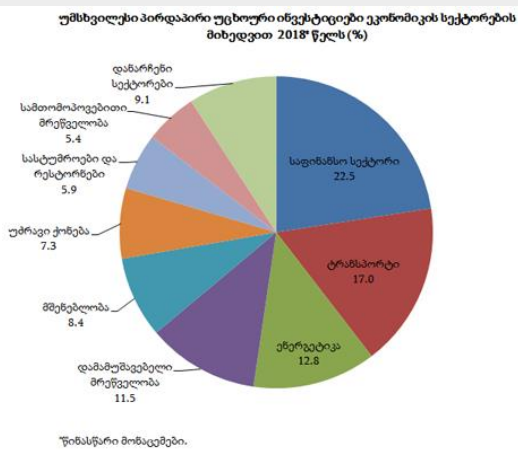
მლნ. აშშ დოლარი

წელი	სულ	I კვ	II კვ	III კვ	IV კვ
2005	452.8	88.6	104.8	79.6	179.7
2006	1 171.2	145.2	318.0	332.4	375.5
2007	1 752.6	330.8	366.5	468.9	586.4
2008	1 569.7	539.5	605.4	134.9	290.0
2009	664.2	113.3	177.1	179.0	194.8
2010	845.1	176.1	211.4	236.4	221.2
2011	1 129.9	222.5	270.9	306.8	329.6
2012	1 022.9	295.5	246.8	219.5	261.2
2013	1 020.5	290.3	216.4	265.8	248.0
2014	1 817.7	326.6	209.7	740.5	540.9
2015	1 665.6	335.0	483.0	515.9	331.7
2016	1 565.8	378.8	411.5	491.7	283.7
2017	1 894.5	393.6	355.8	622.8	522.2
2018*	1 232.4	300.1	390.4	344.7	197.1

პირდაპირი უცხოური ინვესტიციები ქვეყნების მიხედვით



პირდაპირი უცხოური ინვესტიციები ეკონომიკის სექტორების მიხედვით



2008 წლისათვის არსებულმა ორმაგმა კრიზისმა, საომარმა კონფლიქტმა რუსეთთან და მსოფლიო ეკონომიკურმა კრიზისმა, მნიშვნელოვნად შეამცირა პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების ნაკადები. 2009 წლიდან დაიწყო პროცესის გამოსწორების ფაზა და უკვე ამ წლისათვის დაფიქსირდა პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების ნაკადების ზრდა. ასევე ამ წლებისათვის პრობლემას ამწვავებდა თავისუფალი საინვესტიციო რესურსების ხელმისაწვდომობა მსოფლიოს ბაზარზე. მსოფლიო ეკონომიკურმა კრიზისმა მნიშვნელოვნად შეაფერხა უცხოური ინვესტიციების შემოდინება არამართო საქართველოში, არამედ მთლიანად მსოფლიო ეკონომიკაში.

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, 2004 წლიდან მოყოლებული საქართველოს საგადასახადო სისტემაში ჩატარდა ძირეული რეფორმები. გაცხადებული მიზნების

მიხედვით საგადასახადო სფეროში რეფორმების მთავარი მიზანი ბიზნესისა და ინვესტორებისათვის მასტიმულირებელი გარემოს შექმნა იყო. ლიბერალური რეფორმების ძირითადი შედეგი დაბეგვრის გამარტივებული პროცედურები და გადასახადების რაოდენობის შემცირება იყო. 2004 წელს არსებული 21 გადასახადიდან დარჩა მხოლოდ 6 სახის გადასახადი. გადასახადების შემცირებას პოტენციური ინვესტორებისათვის აქვს შემდეგ ორმაგი დატვირთვა: პირველ რიგში მცირდება პირდაპირი საგადასახადო ხარჯი, ასევე მცირდება საერთო საგადასახადო და ბუღალტრული დეკლარირების ხარჯები. უცხოურ ინვესტორებთან დაკავშირებით შემოღებულ იქნა სპეციალური საგადასახადო შეღავათები:

- სხვა ქვეყნებისაგან განსხვავებით დამატებითი ღირებულებისა და სოციალური გადასახადების არარსებობა
- კაპიტალის დანახარჯები შესაძლებელია გამოქვითულ იქნას ინვესტიციის

განხორციელების წელს, ნებადართულია ზარალის გადატანის 10 წლიანი პერიოდის გამოყენება

- კაპიტალის აფასებით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრისგან

გათავისუფლება

- ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლება
- უცხო წყაროდან მიღებული შემოსავლის დაბეგვრისაგან გათავისუფლება

უცხოურ ინვესტიციათა შემოდინების მხარდასაჭერად საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შემოღებულ იქნა სპეციალური სტატუსები: საერთაშორისო საწარმო და უცხოური კომპანიის ფილიალი. საინვესტიციო მიზნებისათვის შეიქმნა სპეციალური ეკონომიკური ზონები, სადაც ინვესტორთათვის დაბეგვრა ნულ პროცენტთან განაკვეთით არსებობს. თუ შევადარებთ იმ საგადასახადო განაკვეთებს რაც გამოიყენება უცხოური ინვესტიციების განმხორციელებელი და რეზიდენტი კომპანიების მიმართ, ცხადი ხდება, რომ უცხოური ინვესტიციების განმხორციელებელი კომპანიების მიმართ მიდგომა საკმაოდ ლიბერალურია შემოსავლებისა და მოგების დაბეგვრის კუთხით.

როგორც წინა თავებში აღვნიშნეთ, ქვეყნების საგადასახადო კოდექსები ძირითადად განასხვავებენ ორი სახის საქმიანობას:

- მოცემული ქვეყნის რეზიდენტების საქმიანობა;
- მოცემულ ქვეყანაში არარეზიდენტების საქმიანობა.

აღნიშნული რეფორმები და ცვლილებები საქართველოს საგადასახადო სფეროში აღირებულ იქნა როგორც დადებითი შედეგის მომტანი და საინვესტიციო გარემოს გაუმჯობესების მნიშვნელოვანი მიღწევა. აღნიშნული დასკვნა ასახულ იქნა არა ერთ საერთაშორისო კვლევასა და რეიტინგში:

-2008 წელს ჟურნალ „ფორბსის“ მიერ გამოქვეყნებული კვლევის მიხედვით, საქართველო მსოფლიოში სახელდებოდა როგორც მეოთხე ყველაზე ნაკლები საგადასახადო ტვირთის მქონე ქვეყანაში;

-ფრეიზერის ინსტიტუტის კვლევის „ეკონომიკური თავისუფლება მსოფლიოში“ მიხედვით საქართველოს ეკონომიკა ეკონომიკური თავისუფლების ხარისხის მიხედვით, მსოფლიოს 144 ქვეყნიდან 27-ე ადგილს იკავებს;

-მსოფლიო ბანკის კვლევის „ბიზნესის კეთება მსოფლიოში“ მიხედვით საქართველოს ერთ-ერთ მოწინავე პოზიციაზეა. ინდექსის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან კომპონენტს გადასახადების გადახდა და საგადასახადო სისტემის გამჭვირვალობა წარმოადგენს. ინდექსის საერთო შეფასებით საქართველო იკავებს მოწინავე პოზიციებს.

ფრეიზერის ინსტიტუტის კვლევა – ეკონომიკური თავისუფლება მსოფლიოში ზომას თუ რამდენად ხელს უწყობს ამა თუ იმ ქვეყანაში არსებული პოლიტიკა და ინსტიტუტები ეკონომიკურ თავისუფლებას. ეკონომიკური თავისუფლების საბაზისო კომპონენტებია: პირადი არჩევანის თავისუფლება, ნებაყოფლობითი გაცვლა, კონკურენციის თავისუფლება და კერძო საკუთრების დაცვის გარანტიები.

ინდექსის შესადგენად გამოიყენება 42 ცვლადი, ინდექსი 5 ფართო ვექტორს აერთიანებს : 1. მთავრობის ზომა 2. სამართლებრივი სისტემა და კერძო საკუთრების უფლების დაცულობა 3. ჯანსაღი მონეტარული სისტემა 4. საერთაშორისო ვაჭრობის თავისუფლება 5. რეგულირება.

საერთაშორისო კვლევა ბიზნესის კეთება მსოფლიოში, ასახავს ბიზნესის რეგულირების ასპექტებს მსოფლიოს უმრავლეს ქვეყნებში. კვლევა პირველად გამოქვეყნდა 2003 წელს და მოიცავდა 5 ძირითად მაჩვენებელს 133 ქვეყნის მიხედვით. შემდგომ წლებში მაჩვენებელთა რიცხვი უკვე 11-მდე გაიზარდა, ხოლო კვლევის ობიექტი ქვეყნების რიცხვი კი 185-მდე. ბოლო ათი წლის მანძილზე ბიზნესის კეთების პუბლიკაციაში ასახულ იქნა დაახლოებით 2000-მდე ბიზნესის რეგულაციების რეფორმა, ხოლო მკვლევარების მიერ „ბიზნესის კეთების“ მონაცემებზე დაყრდნობით გამოქვეყნებულ იქნა 1000-მდე სტატია დასავლეთის პრესტიჟულ ბიზნეს და სამეცნიერო გამოცემებში. ინდექსი ზომავს არსებულ და ცვლილებების შედეგად მიღებულ რეგულაციებს, რომლებიც ეხება მცირე და საშუალო კომპანიების საქმიანობას 11 სფეროს მიხედვით.

ბიზნესის კეთების ინდექსი აერთიანებს ორი ტიპის ინდიკატორებს: 1. ინდიკატორები, რომლებიც უკავშირდება ბიზნესთან დაკავშირებული სამართლებრივი ინსტიტუტების სიძლიერეს 2. ინდიკატორები, რომლებიც უკავშირდება რეგულირების პროცესის კომპლექსურობას და დანახარჯებს. პირველი ჯგუფი ასახავს შემდეგი საკითხების სამართლებრივ და რეგულირების პრაქტიკას: კრედიტის მიღება, ინვესტორთა დაცვა, კონტრაქტების აღსრულება და გაკოტრების საქმეთა მართვა. ხოლო მეორე ტიპის ინდიკატორები, ასახავს დანახარჯებსა და ეფექტიანობას შემდეგი საკითხების მიმართ: ბიზნესის დაწყება, მშენებლობის ნებართვები, ქონების რეგისტრაცია, ელექტროენერჯის მიწოდება (ქსელში ჩართვა), გადასახადების გადახდა და საერთაშორისო ვაჭრობა.

ინდექსი ასახავს შემდეგ 10 ძირითად სფეროს:

ა) ბიზნესის დაწყება; ბ) მშენებლობის ნებართვები; გ) ელექტროენერჯის მიწოდება(ქსელში ჩართვა); დ) საკუთრების რეგისტრაცია; ე) კრედიტის მიღება; ვ) ინვესტორთა დაცვა; ზ) გადასახადების გადახდა; თ) საერთაშორისო ვაჭრობა; ი) კონტრაქტების აღსრულება; კ) გაკოტრების მართვა.

მსოფლიო ეკონომიკური ფორუმის გლობალური კონკურენტუნარიანობის ინდექსის კვლევაში⁸⁸ საქართველო 2000-ანი წლებიდან მოყოლებული იუმჯობესებდა თავის ადგილს მსოფლიო ქვეყნების რეიტინგში. მსოფლიო ეკონომიკური ფორუმი

ქვეყნების რეიტინგებს 2005 წლიდან აქვეყნებს. ინდექსი საკმაოდ დიდი პოპულარობით სარგებლობს მთელს მსოფლიოში და ხშირ შემთხვევაში საერთაშორისო ინვესტორები სწორედ აღნიშნულ ინდექსს ეყრდნობიან ამა თუ იმ ქვეყანაში ინვესტირების შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას. თავად კვლევის ავტორთა განმარტებით ქვეყნის კონკურენტუნარიანობა განისაზღვრა იმ ინსტიტუტების, ეფექტური პოლიტიკისა და სხვა ფაქტორების ერთიანობით, რომლებიც განაპირობებენ წარმოების მოცულობას ამა თუ იმ ქვეყანაში. თავის მხრივ კი ეს უკანასკნელი უშუალოდ განსაზღვრავს ინვესტორთა მიერ მიღებულ უკუგებას მოცემული ქვეყნის ეკონომიკაში ინვესტირების შედეგად. კონკურენტუნარიანობის ინდექსი მოიცავს სტატიკურ და დინამიურ კომპონენტებს და ეფუძნება კონკურენტუნარიანობის 12 ძირითად დეტერმინანტს: ინსტიტუტები, მაკროეკონომიკური გარემო, ჯანდაცვა და სასკოლო განათლება, უმაღლესი განათლება და არაფორმალური განათლების, ტრენინგების სისტემა, სასაქონლო ბაზრების ეფექტიანობა, შრომის ბაზრების ეფექტიანობა, ფინანსური ბაზრების განვითარება, ტექნოლოგიების განვითარების დონე, ბაზრის ზომა, ბიზნეს სექტორის განვითარების დონე, ინოვაციების არსებობა. აღნიშნული მაჩვენებლების მიხედვით მსოფლიო ეკონომიკური ფორუმი ქვეყნების დაყოფას სამ ძირითად ჯგუფად ახდენს: წარმოების ფაქტორების ეკონომიკის მქონე ქვეყნები ეფექტიანი ეკონომიკების მქონე ქვეყნები-ინოვაციებზე დაფუძნებული ეკონომიკის მქონე ქვეყნები. პირდაპირი უცხოური ინვესტიციების დინამიკისა და უცხოურ ინვესტიციებთან დაკავშირებული საგადასახადო პოლიტიკის ანალიზით შეგვიძლია დავასკვნათ, რომ სახეზე გვაქვს ერთის მხრივ პირდაპირ უცხოურ ინვესტიციითა მოცულობის საერთოდონის ზრდა, ხოლო მეორეს მხრივ საგადასახადო პოლიტიკის მნიშვნელოვანი ლიბერალიზაცია პირდაპირ უცხოურ ინვესტიციებთან მიმართებაში

დასკვნა-რეკომენდაციები

დღეს მოქმედი საგადასახადო სისტემა ხასიათდება გარკვეული ხარვეზებით, რაც საფრთხეს უქმნის, როგორც ჯანსაღ ბიზნეს გარემოს, ასევე ხშირია ფაქტები,

როდესაც გადასახადის გადამხდელების უფლებების დარღვევები ფიქსირდება საგადასახადო ორგანოების მხრიდან. აუცილებლად დასაწერია ახალი მექანიზმები საგადასახადო სისტემაში, რომელიც ხელს შეუწყობს საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესის გაუმჯობესებას, ასევე გადასახადის გადამხდელებისათვის ხელსაყრელი პირობები შექმნას და ჯანსაღი ბიზნეს გარემოს ჩამოყალიბებას. ვფიქრობთ, რომ ჩვენს მიერ ქვემოთ შემოთავაზებული დასკვნები და რეკომენდაციები ხელს შეუწყობს ხარვეზების აღმოფხვრას.

-გადასახადის გადამხდელთა ინტერესების დარღვევასა და მათ უკმაყოფილებას, სწორედ, საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას შესრულებული ღონისძიებები იწვევს;

-ჩვენი აზრით, საგადასახადო კონტროლის განხორციელების დროს, იმისათვის, რომ მინიმუმამდე იქნეს დაყვანილი გადასახადის გადამხდელების უფლებების დარღვევა საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლების მიერ, ვფიქრობთ, რომ სალარო აპარატების შემოწმების დროს და ინვენტარიზაციის დროს საგადასახადო შემოწმების უფლება მოსილი პირი (პირები) აღჭურვილები უნდა იყვნენ აუდიო ვიდეო ჩამწერი აპარატურით და კონტროლის განხორციელების დაწყების დროს, მათ წინასწარ უნდა აცნობონ გადასახადის გადამხდელს, რომ ხორციელდება აუდიო ვიდეო ჩაწერა საგადასახადო კონტროლის პროცესის და შემდგომში თუ კონკრეტული საგადასახადო კონტროლის პროცედურა საგადასახადო დავის საგანი გახდება, აუდიო ვიდეო ჩანაწერი გამოიყენონ მტკიცებულებად;

-საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული სანქციები, ეკისრება, როგორც მცირე ასევე საშუალო და მსხვილ მეწარმეებს ერთნაირად. სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმის მქონე სუბიექტების მიმართ საგადასახადო კანონმდებლობით რეგლამენტირებული შეღავათის გარდა ვფიქრობთ, საგადასახადო პასუხისმგებლობისა და სანქციის საკითხში განხორციელდეს დიფერენციაცია გადასახადის გადამხდელების. ჩვენი აზრით, არ შეიძლება მცირე, საშუალო და მსხვილი მეწარმეები ერთი და იგივე ზომის სანქციით ჯარიმდებოდეს, რადგან ასეთი პოლიტიკა სამეწარმეო საქმიანობის განვითარებას აფერხებს. ვფიქრობთ, რომ ერთ-ერთი განმაპირობებელი მიზეზი იმისა, რომ დღეს საქართველოში გვყავს

რეგისტრირებული 651,017 მეწარმე და აქედან აქტიურია 169,880 მეწარმე არის დიდი ზომის ჯარიმების დაკისრება მცირე და საშუალო ზომის მეწარმეებზე;

-საქართველოს საგადასახადო კოდექსით ასევე არის გათვალისწინებული საგადასახადო სანქცია იმის შესახებ თუ პირმა საგადასახადო დეკლარაციაში შეამცირა შემოსავლების ოდენობა, მაგრამ არაფერია ნათქვამი იმის შესახებ თუ პირმა ყოველგვარი ძალისხმევის გარეშე შეამცირა შემოსავლები. საქართველოში თუ პირმა კეთილსინდისიერად აცნობა საგადასახადო ორგანოს იმის შესახებ, რომ მის მიერ წარდგენილ დეკლარაციაში იყო უზუსტობა და შემოსავლების ოდენობა იყო შემცირებული მაშინ საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია მას კონკრეტულ ქმედებაზე დადგენილი სანქცია დააკისროს. ჩვენი აზრით, მიზანშეწონილი იქნება, თუ პირის მიერ დეკლარაციაში ნაჩვენები შემოსავლები 5%-ზე ნაკლები იქნება და გადასახადის გადამხდელი კეთილსინდისიერად აცნობებს შემოსავლების სამსახურს არსებული შეცდომის გამოსასწორებლად, მას არ დაეკისროს ჯარიმა და მიეცეს უფლება გამოსასწოროს არსებული შეცდომა და გადაიხადოს გადასახადი კორექტირებით ნაჩვენები შემოსავლის მიხედვით. ხოლო თუ დეკლარირებული შემოსავლის ნაკლებობა 5 %-ზე დიდი იქნება მაშინ დააჯარიმოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი სანქციის ოდენობით. ვფიქრობთ, რომ შემოსავლების სამსახური ორიენტირებული არ უნდა იყოს სანქციების დაკისრებაზე არამედ ორიენტირებული უნდა იყოს სწორ ბუღალტრულ აღრიცხვაზე და გადასახადის გადამხდელების მიერ დროულ საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებაზე. ასეთი ფორმით საგადასახადო ადმინისტრირება წინ გადადგმული ნაბიჯი იქნება გადასახადის გადამხდელისა და საგადასახადო ორგანოს კარგი თანამშრომლობისათვის;

-სამეწარმეო საქმიანობის განმახორციელებელი პირის მიმართ, შეიძლება სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობა დადგეს მაშინ, როდესაც გადასახადის შემცირების გამომწვევი ქმედება შესაძლოა ჩადენილი იყოს სულ სხვა პირის მიერ, ხელმძღვანელის მონაწილეობის გარეშე, მაგალითად ბუღალტერის მიერ. ამ კონკრეტულ შემთხვევაში სისხლის სამართლის პასუხისმგებაში უნდა მიეცეს არა

ხელმძღვანელი პირი არამედ ის პირი, რომლის ქმედებითაც იყო გამოწვეული გადასახადების შემცირება;

- საქართველოს საგადასახადო სისტემის არსებით ნაკლოვანებას წარმოადგენს მისი არასტაბილურობა და არარეგულირებადობა. კანონები გადასახადებით ახალი რეჟიმის შემოღების შესახებ ხშირად მიღებასთან ერთად იცვლება მთელი წლის განმავლობაში, რაც უარყოფითად მოქმედებს ეკონომიკის საგადასახადო რეგულირებაზე;

- ფინანსთა სამინისტროს მხრიდან შერჩევითი სამართალია დამკვიდრებული, როდესაც საუბარია საგადასახადო დავალიანების აღიარებაზე, აღიარების შემდეგ საგადასახადო შეთანხმებაზე დავალიანების შემცირების მიზნით და არსად არ არის ნახსენები ვის შეუძლია, რა კატეგორიის ბიზნესს შეუძლია ამითი სარგებლობა და ამასთანავე თვითონ სამინისტროში აცხადებენ, რომ ეს არის მათ კეთილ ნებაზე დამოკიდებული, თუ ვის გაუფორმებენ საგადასახადო შეთანხმებას, ეს უკვე არაკონკურენტული ბიზნეს გარემოს შექმნას უწყობს ხელს, რაც ნეგატიურად ისახება და ცუდი შედეგები აქვს. სრულიად გაუგებარია, რატომ უნდა წყვეტდეს რომელიმე მაღალი თანამდებობის პირი, თუ რომელ მეწარმეს შეუმცირდეს გადასახადები და რომელს არა, კანონში მკაფიოდ უნდა იყოს გაწერილი და იგი თავად უნდა განსაზღვრავდეს, რა შემთხვევაში შეიძლება მოხდეს მეწარმესთან გარიგება.

სამეწარმეო საქმიანობის ლიბერალიზაციის დროს შესაბამისი საგადასახადო პოლიტიკის გატარებისათვის აუცილებელია:

- საგადასახადო კოდექსის გამარტივება. იგი უნდა იქნეს დაწერილი გასაგებად და კარგად გამართული ენით;

- საგადასახადო კოდექსში მოცემული მუხლები ერთმანეთს არ უნდა ეწინააღმდეგებოდეს, არ უნდა იყოს ბუნდოვანი და ორაზროვანი, ანუ არ უნდა იძლეოდეს ცალკეულ მუხლების, მათი სხვადასხვა გაგების საშუალებას;

საგადასახადო პოლიტიკის სრულყოფისათვის აუცილებელია:

- საგადასახადო ტვირთის შემდგომი შემცირება. რაც შეიძლება რეალიზებული იქნეს შრომის ანაზღაურების ფონდზე საგადასახადო დატვირთვის შემცირებით. ასევე საშემოსავლო გადასახადის, დღგ-ს განაკვეთების დიფერენცირება და შემცირება;

- მიგვაჩნია, რომ მოგების გადასახადის მიმდინარე გადასახდელების გადახდა არ უნდა იყოს სავალდებულო. ამ შემთხვევაში წლის განმავლობაში გადამხდელს არ ეძლევა საკუთარი ფინანსური რესურსების გამოყენების საშუალება. მართალია ბიუჯეტი გარკვეული დროით ვერ იღებს თანხას, მაგრამ საბოლოო ჯამში არაფერს არ კარგავს;

-დღგ-ს განაკვეთი გახდეს დიფერენცირებული, მაგ: პირველადი მოხმარების საქონელზე გამოყენებული იქნეს შეღავათიანი განაკვეთი, ფუფუნების საქონელზე უფრო მაღალი განაკვეთი ხოლო დანარჩენ საქონელზე ძირითადი განაკვეთი და ბოლოს გაიზარდოს დღგ-ს გადამხდელთა სავალდებულო რეგისტრაციის ზღვარი (100 000 ლარიდან, როგორც კანონპროექტით იყო გათვალისწინებული 200 000 ლარამდე).

მიგვაჩნია, რომ ჯარიმებისა და საურავების ოდენობა სასურველია განისაზღვროს შემდეგნაირად:

- დაწესდეს ცდომილების ზედა და ქვედა ზღვრები;
- განისაზღვროს შეცდომის ხანდაზმულობის ვადა მეწარმის სასარგებლოდ;
- ჩვენი წინადადებაა საურავის იმ ნიშნულზე ჩამოყვანა მაინც, რომ სესხის საბაზრო პროცენტს არ აღემატებოდეს.

აუცილებლად დასანერგია ახალი მექანიზმები საგადასახადო სისტემაში, რომელიც ხელს შეუწყობს საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესის გაუმჯობესებას, ასევე გადასახადის გადამხდელებისათვის ხელსაყრელი პირობები შექმნას და ჯანსაღი ბიზნეს გარემოს ჩამოყალიბებას. ვფიქრობთ, რომ ჩვენს მიერ ზემოთ შემოთავაზებული დასკვნები და რეკომენდაციები ხელს შეუწყობს ქვეყანაში არსებული ხარვეზების აღმოფხვრას.

გამოყენებული ლიტერატურა:

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, თბილისი, 2010

საქართველოს კანონი „მოსაკრებლების სისტემის საფუძვლების შესახებ“

- ყმარაული ... 2010:** ყმარაული ს., ჩოკოლაშვილი მ., ყმარაული ლ., „გადასახადები და დაბეგვრა.“ სახელმძღვანელო. თბილისი. 2010.
- მესხია ... 2004:** ი. მესხია, მ. გოცირიძე მ., ლელაძე რ., „საგადასახადო ქრესტომათია“, დამხმარე სახელმძღვანელო საგადასახადო მოხელეთა ატესტაციისათვის. თბილისი.
- ბახტაძე ... 2007:** ბახტაძე ლ., კაკულია რ., ჩიკვილაძე მ., „საგადასახადო საქმე“.
- ტერაშვილი 2006:** ტერაშვილი ნ., „საგადასახადო და საბაჟო პოლიტიკა.“ 2006. თბილისი.
- ჩანტლაძე 1992:** ჩანტლაძე ვ., „შოთა რუსთაველის ეკონომიკური შეხედულებები.“ თბილისი. 1992.
- ვერულიძე 2008:** ვერულიძე ვ., „გადასახადები და საგადასახადო დაბეგვრა“, სახელმძღვანელო. თბილისი
- ნადარაია ... 2012:** ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები“. თბილისი.
- როგავა 2002:** როგავა ზ., „გადასახადები საგადასახადო სისტემა და საგადასახადო სამართალი.“ თბილისი.
- კაკულია 2007:** კაკულია რ., „ფინანსების თეორია“, სახელმძღვანელო, მე-4 გამდამუშავებული გამოცემა, თბილისი.
- შაინიძე 2014:** შაინიძე ე., „საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფის პრობლემები საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების გაუმჯობესების მიზნით—, ჟურნალი „ეკონომისტი—, მაისი-ივნისი, 2014. თბილისი;
- Козирин 1993:** Козирин А. „Налоговое право зарубежных стран: вопросы и практики“, М.
- Поляка ... 2003:** авт. Кол. под ред, Г. Поляка и А. Романова, Нлоги и налогообложение М. „Юнити“. 2003.
- Стиглиц 1997:** Стиглиц Дж. Ю. „Экономика государственного сектора.“ М.
- Якобсон 1996:** Якобсон Л. И. „Экономика общественного сектора.“ Основы теории государственных финансов. М.
- Черник 1997:** Черник Д. Г. „Налоги в рыночной Экономике.“ М.
- фор 1979:** фор Э. „Оплата тюрго, 12 мал 1776 года.“ М.
- ბუტენკო... 2012:** Бутенко Л.А., Курочкина И.П., Минашкин В.Г., Солярик М.А., Шувалов А.Е., Шувалова Е.Б. Проблемы налогового администрирования в Российской

Федерации: МЭСИ, 2012. ელ. მის.: [http://www.mesi.ru/upload/iblock/e81/ 978-5-7764-0724-6.pdf](http://www.mesi.ru/upload/iblock/e81/978-5-7764-0724-6.pdf); Internet;

ინტერნეტ მისამართები:

1. www.parliament.ge
2. www.economy.ge
3. www.geostat.ge
4. www.mof.ge
5. www.mfa.gov.ge
6. www.nalogi.ru
7. <http://ec.europa.eu>
8. www.oecd.org;
9. www.worldbank.org
10. www.doingbusiness.org
11. <http://www.stiglitz-sen-fitoussi.fr/en/index.htm>