

ა(ა)იპ საქართველოს საპატრიარქოს წმინდა ტბელ აბუსერიძის სახელობის
უნივერსიტეტი
აგრარულ მეცნიერებათა და ბიზნესის ფაკულტეტი

კახა აბაშიძე

ს ა მ ა გ ის ტ რ ო ნ ა შ რ ო მ ი

მოგების გადასახადი და აუდიტი

სამაგისტრო ნაშრომი შესრულებულია ბიზნესის ადმინისტრირების მაგისტრის
აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად

სამეცნიერო ხელმძღვანელი: სულიკო ფუტკარაძე,
ბიზნესის მართვის აკადემიური დოქტორი, პროფესორი

ს. ხიჭაური, შუახევის მუნიციპალიტეტი

2019

ანოტაცია

ნაშრომი „მოგების გადასახადით დაბეგვრის თავისებურებანი საქართველოს საგადასახადო სისტემაში“ შესრულებულია კახა აბაშიძე მიერ საფინანსო და საბანკო საქმის ბაკალავრის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად. მასში მთავარ საკვანძო საკითხებად განხილულია გადასახადების არსი, დანიშნულება და სახეები, მათ შორის, მოგების გადასახადი, მისი წილი საგადასახადო ვალდებულებებში, იურიდიული პირის მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი, დასაბეგრი ბაზა, განაკვეთები, საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების თავისებურებები, აგრეთვე მოგების გადასახადით დაბეგვრის თავისებურებები 2017 წლის 1 იანვრიდან ე.წ. „ესტონურ მოდელიდან“ გამომდინარე და მისი ფორმალური საფუძვლები, პროცედურული თანმივდევრობა ფაქტობრივი გარემოებების შეფასება.

ნაშრომის შესრულება მიზნად ისახავდა საძიებელი ხარისხის შესაბამის დონეზე საქართველოს საგადასახადო სისტემაში მოგების გადასახადით დაბეგვრის თავისებურებების თეორიულ-მეთოდოლოგიური საფუძვლების შესწავლას, საგადასახადო და ფინანსური კუთხით თემასთან დაკავშირებული პრობლემური საკითხების წარმოჩენას, მათზე ავტორის მოსაზრებების ჩამოყალიბებას.

დასკვნის სახით, ნაშრომში გაზიარებულია აზრი იმის შესახებ, რომ მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება ხშირ შემთხვევებში რთული, ამასთან, გადამხდელისთვის მკაცრ პასუხისმგებლობასთანაა დაკავშირებული. შესაბამისად, დარღვევების პრევენციის მიზნით, აუცილებელია დაბეგვრის წესისა და აღრიცხვის თავისებურებების საფუძვლიანი ცოდნა, ნორმების შემდგომი სრულყოფა და გამარტივება. გამოთქმულია მოსაზრება, რომ პროცედურები საჭიროებს დაახლოვებას საერთაშორისო სტანდარტებთან.

Annotation

The work “Peculiarities of Profit taxation in the tax system of Georgia” is done by Kakha Abashidze in order to gain the Academic degree of Bachelor in Finance and Banking. In the work the definition, purpose and types of taxes, including the income tax, its share in tax liabilities, the object of taxing a legal entity with the profit tax, taxable base, rates, the peculiarities of fulfillment of tax liabilities, also, the peculiarities of Profit taxation since January 1, 2017 based on so called “Estonian model” and its formal basis, procedural sequence, assessment of factual circumstances are discussed as the main key issues.

The work was aimed at studying the theoretical-methodological foundations of the peculiarities of the taxation with profit tax in the tax system of Georgia at the relevant level of the search quality, also the work was aimed at presenting the problematic issues related to the topic in tax and financial terms and forming the author's opinions on them.

In conclusion, the work shares the idea that according to the current tax legislation, in most cases the fulfillment of the tax liabilities is related to a difficult as well as strict responsibility for the taxpayer. Consequently, in order to prevent violations, it is necessary to have a thorough knowledge of the peculiarities of the rule of taxation and accounting, and the further improvement and simplification of the norms. It is suggested that the procedures need to be approximated to the international standards.

შესავალი-----

-----5

თავი I. საგადასახადო სისტემის არსი და ფორმირების თავისებურებები---

----- 9

1.1. გადასახადების არსი, მათი წარმოშობა და სახეე-----

-----9

1.2. საგადასახადო სისტემის ფორმირება და განვითარების ეტაპები-----15

თავი II. მოგების გადასახადის ადგილი საქართველოს საგადასახადო სისტემაში და მისი სოციალურ-ეკონომიკური მნიშვნელობა-----

-----25

2.1. მოგების გადასახადი საზღვარგარეთის განვითარებულ ქვეყნებში-----25

2.2. მოგების გადასახადით დაბეგვრის პრობლემები და მათი გადაჭრის გზები თანამედროვე ეტაპზე საქართველოში-----

-----30

დასკვნა -----

-----49

გამოყენებული ლიტერატურა-----

-----52

შესავალი

თემის აქტუალობა: ნებისმიერი სახელმწიფოს ეკონომიკური საფუძველია გადასახადები. ისინი ქვეყნის ძირითადი სახელმწიფო ფინანსური გეგმის – ბიუჯეტის შემოსავლების მთავარ, შესაბამისად, მოსახლეობის სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების და კეთილდღეობის ამალღების წყაროს წარმოადგენენ.

გადასახადების არსებობის აუცილებლობა და გარდაუვალობა ცივილიზაციის პირმშოა და დადასტურებულია მრავალათასწლიანი პრაქტიკით. ამდენად, ამ მხრივ მრავალგზის ჩამოყალიბებულია შეხედულებები და პოზიციებიც შეჯერებულია. თუმცა, დისკუსიის საგანი ხშირად ხდება საგადასახადო ტვირთის ოპტიმალური დონე, საგადასახადო კანონმდებლობის არაინტერპრეტირებადი ფორმულირება, ადმინისტრირების მექანიზმთა სიმარტივე და მოქნილობა, ამიტომაც ოპტიმალური საგადასახადო სისტემის შექმნაზე აზრთა სხვადასხვაობა მუდმივი დავისა და განხილვის საგანია.

საზოგადოდ აღიარებულია, რომ მხოლოდ გამართული, მოქნილი და თანადროული ვითარების შესატყვისი საგადასახადო სისტემის ფორმირების

პირობებშია შესაძლებელი ქვეყნის მდგრადი ეკონომიკური განვითარების მიღწევა, წარმოების განვითარება და ქვეყნის წინაშე არსებული სოციალური პრობლემების გადაწყვეტა.

როგორც წესი, საგადასახადო სისტემას მრავალმიზნობრივი ხასიათი აქვს. ერთის მხრივ, მისი მეშვეობით ხორციელდება ბიუჯეტის ძირითადი ნაწილის ფორმირება, ხოლო, მეორეს მხრივ, საგადასახადო სისტემა, ეკონომიკის განვითარება – სტიმულირების ხელშემწყობ მექანიზმს უნდა წარმოადგენდეს. მუდმივად ცვალებადი სოციალურ - პოლიტიკური გამოწვევები ახალი ვითარების შესაბამისი პირობების უზრუნველყოფის აუცილებლობას წარმოშობს. გადასინჯვას ექვემდებარება საგადასახადო პოლიტიკის შემადგენელი ყველა კომპონენტი. ამ მხრივ გადრდაუვალი ხდება მოქმედ საგადასახადო კანონმდებლობაში ცვლილებების შეტანა, თუმცა მუდმივი და ხშირი ცვლილებები გადამხდელის ეკონომიკურ სტაბილურობასა და საქმიანობაზე ცალსახად დადებით გავლენას ყოველთვის არ ახდენს.

გადასახადების სტრუქტურაში მნიშვნელოვანი ადგილი მოგების გადასახადს უჭირავს. ამდენად, მასზე პროპორციულად ვრცელდება საგადასახადო პოლიტიკის ყველა პრობლემა და აუცილებელია გადასახადის ამ სახეს, როგორც მთლიანი კომპლექსის შემადგენელს, სათანადო ყურადღება მიექცეს.

ზოგადად, საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება რთული, ამასთან, გადამხდელისთვის მკაცრ პასუხისმგებლობასთანაა დაკავშირებული. საგადასახადო შემოწმებისა და დავათა განხილვის პრაქტიკაში ხშირია მოგების გადასახადის გაანგარიშებაში, დეკლარირებასა და ადმინისტრირებაში დაშვებული უნებლიე თუ შეგნებული შეცდომები, დამალვის ფაქტები, რაც დასჯადი ქმედებაა, რომლის გამოც, საწარმოთა ნაწილი ურთულესი პრობლემების, მათ შორის, ფუნქციონირების შეწყვეტის წინაშეც აღმოჩნდა. შესაბამისად, აუცილებელია გადასახადების, მათ შორის მოგების გადასახადის თეორიულ-მეთოდოლოგიური საფუძვლების და პრობლემური საკითხების საფუძვლიანი ცოდნა, რათა მენარმე სუბიექტის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებისას არ დაირღვეს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა.

ყოველივე ზემოთ აღნიშნულინი თავის მხრივ განაპირობებს თემის აქტუალობას.

კვლევის მიზანი და ამოცანები: ნაშრომის შესრულებისას მიზნად დავისახეთ პროგრამულ სწავლებასთან შედარებით უფრო ღრმად გავცნობოდით და წარმოგვედგინა მოგების გადასახადის დაბეგვრის კლასიკური მოდელისაგან განსხვავებული, საქართველოს 2017 წლის 1 იანვრიდან შემორებული ე. წ. „ესტონური მოდელის“ შესაბამისად მოგების გადასახადის გაანგარიშების, საგადასახადო ანგარიშებისა და ადმინისტრირების შესახებ საკანონმდებლო აქტების მოთხოვნები, მათი რეალიზაციის პრაქტიკული ასპექტები და ჩამოგვეყალიბებინა შესაბამისი მოსაზრებები.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, **კვლევის ძირითადი ამოცანებია:**

- მოგების გადასახადის არსის, დასაბეგრი ბაზის და განაკვეთების, მოგების გადასახადის ე. წ. „ესტონური მოდელის“ შესაბამისად გაანგარიშების, გაანგარიშების მეთოდის, აგრეთვე მოგების გადასახადის ადმინისტრირების თავისებურებების, საგადასახადო შემოწმების სამართლებრივი საფუძვლების თორმებისა და მეთოდების პროცედურების და შედეგების რეალიზაციის შესწავლა;

- მოკვლევული ფაქტობრივი მასალის საფუძველზე მოსაზრების ჩამოყალიბება, სრულყოფის ძირითადი პრიორიტეტების განსაზღვრა, წინადადებებისა და რეკომენდაციების შემუშავება.

კვლევის ობიექტი: კვლევის ობიექტს წარმოადგენს საქართველოს საგადასახადო სისტემაში მოგების გადასახადის მნიშვნელობა.

კვლევის საგანი: კვლევის საგანია საქართველოში მოგების გადასახადის ახალი „ესტონური მოდელის“ შესაბამისად საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან და მოგების გადასახადით დაბეგვრის სრულყოფასთან დაკავშირებული პრობლემები.

კვლევის თანამედროვე მდგომარეობა, მისი თეორიულ-მეთოდოლოგიური და ინფორმაციული ბაზა: საქართველოს საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტები; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ინსტრუქციები, მეთოდური მითითებები, ბრძანებები; ასევე, ბიზნეს ომბუცმენდის სამსახურის, ბიზნეს სტრუქტურების, აგრეთვე სხვადასხვა პროფესიული ორგანიზაციებისა და აუდიტორული კომპანიების მიერ

მომზადებული ფაქტობრივი გარემოებების ამსახველი დოკუმენტები აღნიშნულ სფეროში; გადასახადების გადამხდელთა საგადასახადო შემონმებების შედეგებზე და საგადასახადო სამართალდარღვევებზე შედგენილი საგადასახადო შემონმებების აქტები, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავების განხილვის მასალები.

კვლევის მეთოდი: ფაქტობრივი მასალის ანალიზის პროცესში, კვლევის ზოგად მეთოდებთან ერთად, გამოყენებულია: ლოგიკური, სისტემური ანალიზის, ანალოგიების, პროგნოზირების, სტატისტიკური მონაცემების მონიტორინგის და სხვა მეთოდები;

ნაშრომის სტრუქტურა და მოცულობა: გამომდინარეობს კვლევის მიზნებიდან და ამოცანებიდან, აგრეთვე მაგისტრის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად წარსადგენი ნაშრომის გაფორმების მინიმალური სტანდარტით დადგენილი მოთხოვნებიდან. საბაკალავრო ნაშრომი მოიცავს კომპიუტერულ ნაბეჭდ **53** გვერდს, **შესდგება შესავლის, ორი თავის, თითოეულში ორ-ორი პარაგრაფის და დასკვნისაგან. ნაშრომს ერთვის გამოყენებული ლიტერატურისა და წყაროების ჩამონათვალი.** პირველ თავში - საგადასახადო სისტემის არსი და ფორმირების თავისებურებები განხილულია გადასახადების არსი, მათი წარმოშობა და სახეები; საგადასახადო სისტემის ფორმირება და განვითარების ეტაპები. მეორე თავში - მოგების გადასახადის ადგილი საქართველოს საგადასახადო სისტემაში და მისი სოციალურ-ეკონომიკური მნიშვნელობა, განხილულია მოგების გადასახადით დაბეგვრის პრობლემები და მათი გადაჭრის გზები თანამედროვე ეტაპზე საქართველოში.

თავი 1. საგადასახადო სისტემის არსი და ფორმირების თავისებურებები

1.1. გადასახადების არსი, მათი წარმოშობა და სახეები

სახელმწიფოს არსებობის ერთ-ერთი ძირითადი შემადგენელი ნაწილი და მისი ფუნქციონირების ეკონომიკური საფუძველი გადასახადებია. გადასახადების მეშვეობით სახელმწიფო თავს უყრის ფინანსურ სახსრებს და მიმართავს მას სახელმწიფო ინტერესებიდან გამომდინარე აუცილებელ მოთხოვნათა დასაკმაყოფილებლად.

გადასახადები არის ამოსაღები, რომელსაც სახელმწიფო იღებს მეურნე სუბიექტებისა და მოქალაქეებისაგან. გადასახადი წარმოადგენს ეკონომიკური კავშირების აუცილებელ რგოლს საზოგადოებაში სახელმწიფოს ჩამოყალიბების დროიდან, რომლის განვითარებას თან სდევს საგადასახადო ურთიერთობების (სისტემის) გარდაქმნა, სრულყოფა.

გადასახადები როგორც ეროვნული შემოსავლის გადანაწილების ინსტრუმენტი, უზრუნველყოფენ სახელმწიფოს მიერ მისი სოციალურ-ეკონომიკური ფუნქციის შესრულებას.

საგადასახადო მექანიზმი (პოლიტიკა) ბიუჯეტის ფინანსური უზრუნველყოფის პარალელურად, სახელმწიფოს მიერ, გამოიყენება ეკონომიკური სისტემის განვითარებისათვის, წარმოებისა და მოთხოვნის რეგულირებისათვის, მეცნიერულ-ტექნიკური მიღწევების ეროვნულ მეურნეობაში დანერგვისათვის და ა.შ.

ყველა გადასახადს აქვს თავისი ფუნქციონალური დანიშნულება და განსხვავდება შინაგანი ელემენტის, გამონაგარიშებისა და ამოღების მეთოდების ფორმებით. ყოველი გადასახადი შეიცავს ისეთ ელემენტებს როგორცაა: სუბიექტი, ობიექტი, წყარო, დაბეგვრის ერთეული, გადასახადის განაკვეთი, საგადასახადო შეღავათები, გადასახადების სხვადასხვა ტიპისთვის დამახასიათებელია ზემოთ აღნიშნული ელემენტების კავშირურთიერთობების სხვადასხვა ფორმა. აღნიშნული მდგომარეობა განაპირობებს გადასახადების კლასიფიკაციის საჭიროებას.

კლასიფიკაციის ნიშნები შეიძლება ჩავთვალოთ გადასახადების განსხვავების კრიტერიუმებად, რომელიც განპირობებულია თვით გადასახადების ეკონომიკური ბუნებითა და შინაარსით. ისინი არ არიან დამოკიდებული ან განსაზღვრული სახელმწიფოს მხრიდან ცალმხრივი ნება-სურვილით. მათი ფორმირება, როგორც წესი, ხდება საგადასახადო სისტემების განვითარების მთელი ისტორიის მანძილზე.

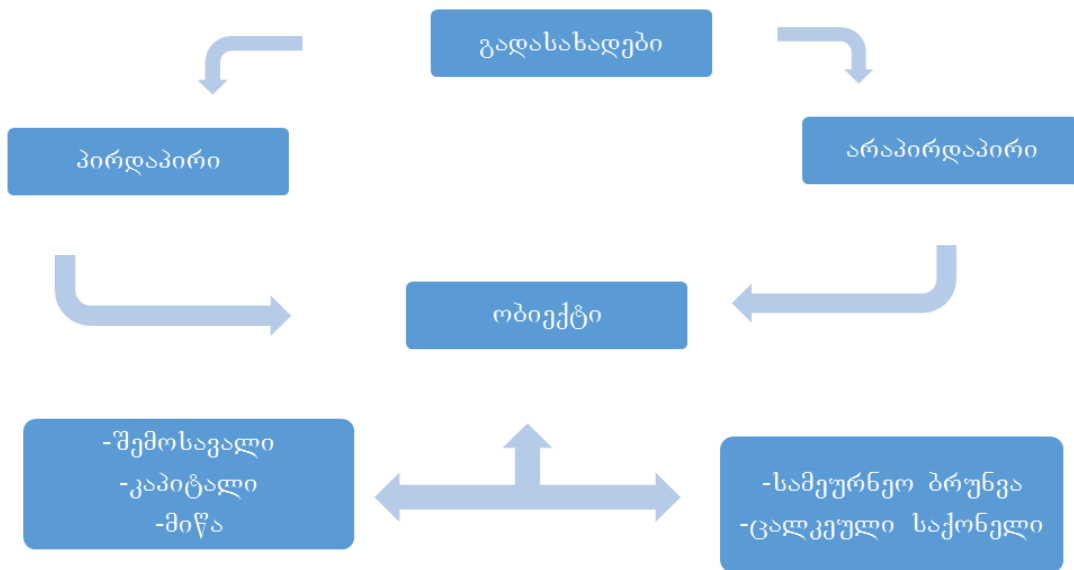
გადასახადები პირობითად იყოფა სამ ჯგუფად:

- გადასახადები მოხმარებაზე;

- გადასახადები ფლობაზე, შემოსავალსა და კაპიტალზე;
- გადასახადები ბრუნვაზე.

დაბეგვრის დროს, დაბეგვრის ობიექტის პერსონიფიკაციის მიხედვით გადასახადები იყოფა ორ ჯგუფად:

- პირდაპირი
- არაპირდაპირი



პირდაპირია გადასახადები, ის გადასახადებია, რომლებიც უშუალოდ არიან დაკავშირებული სამეურნეო საქმიანობის შედეგებთან, კაპიტალთან, ქონების ღირებულებასთან.

პირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის დროს დაბეგვრის ობიექტი საკმაოდ პენსონიფიცირებულია (დაბეგვრის სუბიექტი და გადასახადის მატარებელი (გადამხდელი) ემთხვევა ერთმანეთს). იგი წესდება უშუალოდ ქონებაზე ან შემოსავალზე. პირდაპირი გადასახადები ამცირებენ თანხას, რომელიც რჩება გადამხდელის განკარგულებაში.

არაპირდაპირი გადასახადები, ის გადასახადებია, რომლებიც წარმოადგენენ დანამატს ფასზე ან განისაზღვრებიან დამატებული ღირებულების მოცულობის მიხედვით, მომსახურების ბრუნვიდან და ის იანგარიშება მიუხედავად სამეურნეო ოპერაციის შედეგისა.

არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის დროს დაბეგვრის ობიექტად, როგორც წესი, გვევლინება საქონლისა და მომსახურების ღირებულება. საქონლის/მომსახურების მიმწოდებელი მისი რეალიზაციისას მყიდველისაგან ღებულობს გადასახადის თანხებს, განივთებულს საქონლის/მომსახურების ფასში, რომელსაც შემდეგ გადარიცხავს ბიუჯეტში. არაპირდაპირი დაბეგვრის დროს სახელმწიფო არსებითად ხდება ახლადშექმნილი ღირებულების განაწილების მონაწილე - აღნიშნული საქონლის/მომსახურების ფასში, რომელსაც შემდეგ გადარიცხავს ბიუჯეტში.

არაპირდაპირი გადასახადებიდან შემოსავლების სიდიდე განისაზღვრება სამეურნეო ბრუნვის სიდიდით და შესაბამისად, მნიშვნელოვნად მერყეობს საქმიანი აქტივობის გაფართოებით ან შემცირებით. ეკონომიკური სტაგნაციის (კრიზისის) პერიოდში, როცა სახელმწიფოს ყველაზე მეტად სჭირდება ფინანსური რესურსები, შემოსავლები არაპირდაპირი გადასახადებიდან კლებულობს. არაპირდაპირი გადასახადების ნაკლოვანებად ითვლება აგრეთვე მათი არაელასტიურობა სახელმწიფოს ფისკალურ მოთხოვნებთან დაკავშირებით, კერძოდ არაპირდაპირი გადასახადების განაკვეთების გაზრდითა და ამოღების პირობების გამკაცრებით სახელმწიფო ყოველთვის ვერ იღებს საბიუჯეტო შემოსავლების მოსალოდნელ ზრდას. ამ დროს არაპირდაპირი დაბეგვრის მექანიზმი აძლიერებს საფინანსო დაძაბულობას ეკონომიკაში, ავიწროებს წარმოებას და საქონელბრუნვას, ხელს უშლის მენარმეობის განვითარებას.

საგადასახადო სიმძიმის გადანაწილება და მისი გადაკისრება არის არა მარტო ეკონომიკური საკითხი, არამედ სოციალურ-პოლიტიკურიც.

ეკონომიკური რეფორმების განვლილი პერიოდი ადასტურებს, რომ გარდამავალ პერიოდში სახელმწიფოს როლი ეკონომიკის რეგულირებაში უნდა იყოს

შენარჩუნებული აღნიშნულის გათვალისწინებით საქართველოში გადასახადებმა უნდა შეასრულონ, როგორც ფისკალური ასევე მარეგულირებელი ფუნქცია.

გადასახადების ფისკალური ფუნქცია წარმოადგენს ძირითადს და გამომდინარეობს თვით გადასახადის ბუნებიდან. ფისკალური ფუნქციის მეშვეობით ხდება სახელმწიფო ბიუჯეტის შევსება სახელმწიფოს სოციალური, თავდაცვითი, სამეცნიერო-ტექნიკური, ეკონომიკური პროგრამების განხორციელებისათვის. ფისკალური ფუნქციის მნიშველობა იზრდება საბაზრო ეკონომიკის, ურთიერთობების განვითარების კვალობაზე. მე-2 მსოფლიო ომის შემდგომ პერიოდში გაიზარდა ეროვნულ შემოსავალში გადასახადების წილი. თუ ომის წინა პერიოდში ეს წილი 20-25 % -ს შეადგენდა. გასული საუკუნის 70-იან წლებში მაგალითად იაპონიაში 34% -მდე გაიზარდა, ხოლო საფრანგეთში 47% -ს გადაამეტა.¹

გადასახადების მარეგულირებელი ფუნქცია დაკავშირებულია მისი, როგორც სახელმწიფოს მიერ ეკონომიკის მართვის ინსტრუმენტთან, მაგრამ საზოგადოების განვითარების სხვადასხვა ეტაპზე მარეგულირებელი ფუნქცია განიცდიდა ცვლილებებს. კაპიტალის პირველდანიყებითი დაგროვების პერიოდში გადასახადები მონაწილეობას იღებდნენ კაპიტალისტური ურთიერთობების ჩამოყალიბებაში. წარმოების მაშტაბების მნიშვნელოვანმა ზრდამ შექმნა წარმოების პროცესში სახელმწიფოს ჩარევის ობიექტური წინაპირობები და მოთხოვნილება, რამაც საგადასახადო რეგულირება ახალ საფეხურზე აიყვანა. გადასახადების მარეგულირებელი ფუნქცია გამოიყენება სახელმწიფოს მიერ, გადასახადების მეშვეობით საზოგადოებრივ პროცესზე ზემოქმედებისათვის. საზოგადოებრივი პროცესების რეგულატორად საგადასახადო დაბეგვრის მექანიზმის გამოყენება დაფუძნებულია, სხვადასხვა გადასახადის განსხვავებული ზემოქმედებით კვლავწარმოებითი პროცესის მონაწილე სუბიექტთა მოქმედებაზე. საგადასახადო რეგულირებაში შეიძლება გამოვიყენოთ მასტიმულირებელი და შემაკავებელი ქვეფუნქციები. შემაკავებელი ქვეფუნქციის გამოვლენა, ძირითადად ხდება მოთხოვნისა და მიწოდების მოცულობაზე ზემოქმედების მეშვეობით და გავლენას

¹ ლ. ბახტაძე, რ. კაკულია, მ. ჩიკვილაძე, საგადასახადო საქმე თბ. ივ. ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი 2007 - გვ. 34;

ახდენს ბიზნეს სექტორის მიერ გადანყვეტილებათა მიღების პროცესზე. მასტიმულირებელი ქვეფუნქცია სახელმწიფოს მხრიდან ხორციელდება შეღავათების, დასაბეგრი ბაზის შემცირებით, საგადასახადო განაკვეთების დაწვეით და სხვ., იგი ძირითადად გამოიყენება სტაგნაციური, განვითარებადი ან პრიორიტეტული დარგებისათვის ხელშეწყობის მიზნით.

აღსანიშნავია ის ფაქტი, რომ საგადასახადო პოლიტიკა უნდა ატარებდეს მიზნობრივ სისტემურ და არა ინდივიდუალურ ხასიათს, რაც გამოიხატება მასტიმულირებელი და შემაკავებელი ქვეფუნქციების გატარებას ეკონომიკურ ჯგუფებზე და არა ინდივიდუალურად. სხვა სიტყვებით, რომ ვთქვათ რეგულირება უნდა ხორციელდებოდეს ეკონომიკური და არა პოლიტიკური ნიშნით. აღნიშნული აზრი დასტურდებოდა და რეგულირდებოდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლის მეორე ნაწილით:

„2. დაუშვებელია ამ კოდექსის დარღვევით დაწესებული ან ამ კოდექსით გაუთვალისწინებელი გადასახადის გადახდის ვალდებულების ვინმესთვის დაკისრება, აგრეთვე გადასახადის გადახდევინება ამ კოდექსით დადგენილ ვადაზე ადრე.“

საგადასახადო კონტროლისა და ადმინისტრირების პარალელურად აუცილებელია დაბეგვრის იმ ძირითადი პრინციპების გამოყენება, რომელიც პირველად ორი საუკუნის წინ იქნა ჩამოყალიბებული, ეკონომიკური მეცნიერების ერთ-ერთი კლასიკოსის ადამ სმიტის მირ და რომელიც დღესაც აქტუალურია, კერძოდ:

1. სახელმწიფოს ქვეშევრდომებმა, მონაწილეობა უნდა მიიღონ, სახელმწიფოს ხარჯების დაფარვაში, ყოველმა მისი შესაძლებლობის მიხედვით. გადასახადი გადამხდელებს შორის განაწილებული უნდა იყოს თანაბრად, რაც გულისხმობს, რომ ყოველი გადამხდელისაგან გადასახადის ამოღების სიდიდე უნდა შეესაბამებოდეს მის შემოსავალს.

2. გადასახადი, რომელიც უნდა გადაიხადოს ყოველმა, გარკვეულად, მკაფიოდ უნდა იყოს განსაზღვრული და ჩამოყალიბებული. გადასახადის სიდიდე, დრო და მისი

გადახდის ფორმა ცხადი, მარტივი და ცნობილი უნდა იყოს, როგორც გადამხდელის, ისე ყველასთვის.

3. ყოველი გადასახადი უნდა ამოიღებოდეს იმ დროს და იმ ფორმით, რომელიც ყველაზე მოხერხებულია გადამხდელისთვის, ანუ გადასახადის აკრება უნდა ხდებოდეს ხელსაყრელ პირობებში.

4. ყოველი გადასახადის ამოღება ისე უნდა იყოს მოწყობილი, რომ მას გადამხდელის ჯიბიდან ამოჰქონდეს რაც შეიძლება ნაკლები იმის ზევით, რაც სახელმწიფო ხაზინაში შედის, ანუ გადასახადის ამოღების სიიაფე.

5. გადასახადის აკრების საერთო წესი. კერძოდ, გადასახადი გადახდილი უნდა იყოს ყველა გადამხდელიდან ერთნაირი პირობებით: ან სუფთა შემოსავლებიდან ან მთლიანი შემოსავლებიდან.²

როგორც ამ პრინციპებიდან ჩანს, მათში განხილული საკითხები დღესაც აქტუალური და პრობლემატურია.

შეტამების სახით შეიძლება ითქვას, რომ გადასახადები, საგადასახადო სისტემის განვითარების ნებისმიერ ეტაპზე წარმოადგენდა სახელმწიფოებრივი რეგულირების ერთ-ერთ უმთავრეს ინსტრუმენტს, მისი სწორი და გამართული ადმინისტრირება კი სახელმწიფოებრივი მართვის ძლიერი ინსტრუმენტია.

ნებისმიერი ქვეყნის ხელისუფლებისა თუ პროფესიონალ ეკონომისტთა ინტერესის სფეროს წარმოადგენს ოპტიმალური პროცესუალური ურთიერთობების ჩამოყალიბება გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოებს შორის, რომელიც ხელს შეუწყობს არა მხოლოდ საგადასახადო სისტემის სწორად მუშაობას, არამედ საგადასახადო კულტურის ჩამოყალიბებასაც, ამ ამოცანის გადაჭრის პროცესში კი ყველაზე მნიშვნელოვანი სწორი და მყარი საგადასახადო ადმინისტრირების ჩამოყალიბებაა.

1.2. საგადასახადო სისტემის ფორმირება და განვითარების ეტაპები

² ს. სვანაძე, გადასახადების ისტორია. ქუთაისი, აკ. წერეთლის სახელობის სახელმწიფო უნივერსიტეტის გამომცემლობა გვ. 17-18;

სამეწარმეო საქმიანობისთვის ხელსაყრელი გარემოს ფორმირება თანამედროვე დემოკრატიული სახელმწიფოს განვითარების ქვაკუთხედიანია. სწორედ მოწესრიგებულ და მიმზიდველ ბიზნესგარემოში დევს ის გასაღები, რომლითაც უნდა გადაიჭრას სახელმწიფოს წინაშე მდგარი სოციალურ - ეკონომიკური პრობლემები და მოხდეს ქვეყნის მოსახლეობის მდგომარეობის გაუმჯობესება.

ქვეყანაში არსებული ბიზნესგარემოს გაუმჯობესებაში სახელმწიფოს პოლიტიკა ყოველთვის იყო აქტუალური საკითხი, რომელსაც თავისი მნიშვნელობა არც თანამედროვე ეტაპზე დაუკარგავს. აღსანიშნავია, რომ უკანასკნელ წლებში ქვეყნის ბიზნესგარემოს გაუმჯობესების მდგომარეობა ერთგვარი პოლემიკის საგნად გადაიქცა, რაც იმაზე მეტყველებს, თუ რა სერიოზულ როლს აკისრებს დღეს მეცნიერება სახელმწიფოს მიერ გადასახადების მართვას ეკონომიკის ფუნქციონირებაში. სახელმწიფოს როლის მნიშვნელობისათვის ხაზის გასმა, ვფიქრობთ, არ უნდა იქნეს გაგებული ისე, თითქოს სახელმწიფო ხარჯების პერმანენტული ზრდა ობიექტური რეალობაა და სასარგებლოა საერთო განვითარებისათვის. უფრო მეტიც, ჩვენ მიგვაჩნია, რომ ნებისმიერ საზოგადოებას ყოველთვის კონტროლის ქვეშ უნდა ჰქონდეს გადასახადების ოდენობა და აღნიშნული მოცულობის სარგებლობა.

გადასახადი, მიუხედავად მისი მოცულობისა, ყოველთვის ტვირთია გადასახადის გადამხდელისათვის, რომელიც ამცირებს სამეწარმეო შესაძლებლობებს. მიუხედავად აღნიშნულისა, გარკვეული მოცულობის გადასახადის ამოღება და მისი გამოყენებით საზოგადოებრივი საქონელმომსახურების წარმოება აუცილებელი და სასარგებლოა მეწარმისათვის. შესაბამისად, ბიზნესსექტორის მიერ გარკვეული ნაწილის „მსხვერპლად“ გაღება საზოგადოებრივი სიკეთის შესაქმნელად თვით კერძო სექტორის ინტერესებშია.

გადასახადების როლი ეკონომიკის რეგულირებასა და ქვეყნის ეკონომიკური უსაფრთხოების დაცვაში განპირობებულია საყოველთაო ხასიათით ანუ, მოიცავს რეალური ეკონომიკური სექტორის ყველა დარგს. აღსანიშნავია, რომ გადასახადები დაკავშირებულია არა მხოლოდ სახელმწიფოს, არამედ მისი თითოეული მოქალაქის, მოსახლეობის ცალკეული ჯგუფების, საწარმოების და ორგანიზაციების ინტერესებთან.

ცხადია, რაც უფრო სწრაფია ეკონომიკური ზრდის ტემპები და რაც უფრო დიდია ეკონომიკური პოტენციალი, მით უფრო ფართოა საგადასახადო ბაზა და, შესაბამისად, ქვეყნის საგადასახადო პოტენციალი. გადასახადები, როგორც სახელმწიფო ბიუჯეტის ხარჯების დათარვის მნიშვნელოვანი წყარო, თავის მხრივ, ზემოქმედებს ბიზნესსექტორის მდგომარეობაზე. იგი წარმოადგენს მართვის ცენტრალურ და ტერიტორიულ სტრუქტურებს შორის ფინანსურ ურთიერთობათა დამაბალანსებელ ბერკეტს, რომლის საშუალებით სახელმწიფო ახდენს თავისი პოლიტიკური, ეკონომიკური და სოციალური ფუნქციების შესრულებას. საგადასახადო პოლიტიკა მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ქვეყნის სახელმწიფოებრივ და საფინანსო-ეკონომიკურ უსაფრთხოებაზე. ქვეყნის ეკონომიკური უსაფრთხოების მიზნიდან გამომდინარე, გადასახადების მთავარი ფუნქციაა ბიუჯეტის საშუალებით შეიქმნას საჭირო პირობები პიროვნების ფიზიკური და სულიერი განვითარებისათვის, ქვეყანაში სოციალურ-ეკონომიკური და სამხედრო-პოლიტიკური სტაბილურობის უზრუნველყოფისათვის, ტერიტორიული მთლიანობის აღდგენისათვის (ჩვენს შემთხვევაში მას ძალიან მწვავე ხასიათი აქვს) და შენარჩუნებისათვის, საშინაო და საგარეო უარყოფითი ფაქტორების განეიტრალებისათვის.

საზოგადოების სოციალურ ეკონომიკური განვითარების კვალდაკვალ სულ უფრო აქტუალური ხდება და ფართოვდება სახელმწიფოს როლი სამეწარმეო და ბიზნეს სექტორის რეგულირებასა და საბაზრო ეკონომიკისათვის დამახასიათებელი მწვავე სოციალური პრობლემების გადაწყვეტაში. თანამედროვე პირობებში ბიზნესპროცესებში სახელმწიფოს ჩარევა არათუ სასურველია, არამედ აუცილებლობას წარმოადგენს. ეს ნათლად დადასტურდა მსოფლიოს სხვადასხვა კრიზისების დროს. მართალია, აღნიშნული შემთხვევები მნიშვნელოვნად განსხვავდება ერთმანეთისაგან გამომწვევი მიზეზების შინაარსით, მაგრამ ორივე შემთხვევაში სახელმწიფომ უდიდესი როლი ითამაშა კრიზისის შერბილება/გადაჭრაში. სახელმწიფოს მიერ ეკონომიკის რეგულირების და ბიზნესპროცესებში ჩარევის ნათელი დადასტურებაა ქვეყანაში ჯანსაღი სამუშაო გარემოს შექმნის უზრუნველსაყოფად დამსაქმებელსა და დასაქმებულებს შორის შრომითი ურთიერთობების რეგლამენტირება.

საგადასახადო პოლიტიკის მნიშვნელობას სახელმწიფო რეგულირების სისტემაში განსაზღვრავს ის, რომ ის გამოიყენება არა მარტო სახელმწიფოს ფინანსური უზრუნველყოფის (ფისკალური ფუნქცია) ან კიდევ ეკონომიკური განვითარების სტაბილიზაციის თვალსაზრისით (ეკონომიკური ფუნქცია), არამედ შემოსავლებისა და რესურსების განაწილებაში, ე.ი. ასეთ პოლიტიკას ფისკალურ და ეკონომიკურ მახასიათებლებთან ერთად გააჩნია წმინდა სოციალური დატვირთვაც. სწორედ, გადასახადების სახელმწიფო მართვა არის ის უმთავრესი მექანიზმი, რომლითაც ხელისუფლება პრაქტიკულად შედის თითოეული მენარმის საქმიანობის არეალში და როგორც გადასახადების მართვით, ისე სახელმწიფო ხარჯებით უშუალოდ მონაწილეობს მოქალაქეთა კანონიერი შემოსავლების ფორმირების პროცესში. აღსანიშნავია ის ფაქტი, რომ გადასახადები სახელმწიფოებრიობის წარმოშობისთანავე გახდა ეკონომიკურ ურთიერთობათა სისტემის აუცილებელი შემადგენელი ნაწილი. საგადასახადო სისტემის ცვლილება ხორციელდება სახელმწიფოს განვითარებისა და მისი მოწყობის ეკონომიკური საფუძვლების ტრანსფორმაციის კვალდაკვალ, რაც განპირობებულია სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე დასმული ამოცანებით და ქვეყნის წინაშე მდგარი პოლიტიკური, ეკონომიკური და სოციალური პრობლემებით.

ნიშანდობლივია, რომ ბიუჯეტის ფინანსური უზრუნველყოფის პარალელურად გადასახადები სახელმწიფოს მიერ გამოიყენება ეკონომიკური სისტემის განვითარებისათვის, სამეწარმეო სექტორის დინამიკისა და სტრუქტურის რეგულირებისათვის, მეცნიერულ-ტექნიკური პროგრესის ზრდის დაჩქარებისათვის.

საგადასახადო მექანიზმი (პოლიტიკა) ბიუჯეტის ფინანსური უზრუნველყოფის პარალელურად სახელმწიფოს მიერ გამოიყენება ეკონომიკური სისტემის განვითარებისათვის, წარმოებისა და მოთხოვნის რეგულირებისათვის, მეცნიერულ-ტექნიკური მიღწევების ეროვნულ მეურნეობაში დანერგვისათვის და ა.შ.

გადასახადები დატვირთულნი არიან ფუნქციონალური დანიშნულებით და განსხვავდება შინაგანი ელემენტის, გამოანგარიშებისა და ამოღების მეთოდების ფორმებით. მიუხედავად იმისა რომ, ყოველი გადასახადი შეიცავს ისეთ ელემენტებს, როგორცაა: სუბიექტი, ობიექტი, წყარო, დაბეგვრის ერთეული, გადასახადის

განაკვეთი, საგადასახადო შეღავათები. გადასახადის სხვადასხვა ტიპისათვის დამახასიათებელია ზემოთ აღნიშნულ ელემენტებს შორის ურთიერთკავშირის სხვადასხვა ფორმა. აღნიშნული მდგომარეობა განაპირობებს გადასახადების კლასიფიკაციის საჭიროებას. კლასიფიკაციის ნიშნები წარმოადგენს კრიტერიუმებს გადასახადების განსხვავებისათვის, განპირობებული თვით გადასახადების ეკონომიკური ბუნებით, შინაარსით. ისინი არ არიან დამოკიდებული ან განსაზღვრული სახელმწიფოს მხრიდან ცალმხრივი ნება-სურვილით და როგორც წესი ფორმირდება საგადასახადო სისტემების განვითარების მთელი ისტორიის მანძილზე.

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. ჰორიზონტალური სამართლიანობის პრინციპის აუცილებლობას მოწმობს აშშ-ში საგადასახადო პრაქტიკაში ქვეყნის კონსტიტუციაში სპეციალურად შეტანილი 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. მხედველობაში გვაქვს ასაკის, სქესის, ოჯახური მდგომარეობის სხვადასხვაობა. მაგალითად, ხანში შესულ მოქალაქეს გადასახადებში შეღავათები ეძლევა, რასაც მოკლებული არიან ახალგაზრდები. ორივე მოქალაქე, რომელთაც ერთნაირი შემოსავლები აქვთ, ოჯახის შექმნის შემდეგ უფრო მეტ გადასახადს იხდის, ვიდრე ქორწინებამდე იხდიდა. სხვა თანაბარ პირობებში რამდენად სამართლიანი იქნება ერთნაირი შემოსავლების მქონე ქალი და კაცი ერთნაირად დაიბეგვროს? სოციალური დაცვის თვალსაზრისით, სამართლიანობის პრინციპის გამოყენებას ისიც ართულებს, რომ მსოფლიოში ქალები საშუალოდ მამაკაცებზე

დიდხანს ცოცხლობენ, და შესაბამისად, მათი საპენსიო ასაკის ხანგრძლივობაც მეტია, რაც, თავის მხრივ, საჭიროებს საპენსიო სახსრების რეზერვში მეტი ოდენობით მოზიდვას. ძნელია ეს პრობლემა ჰორიზონტალური სამართლიანობის პრინციპით გადაწყვიტო.

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.

გადასახადები შეიძლება გამოყენებულ იქნეს, როგორც დარგობრივი ეკონომიკის - დარგობრივი, შიდადარგობრივი, დარგთაშორისი და რეგიონთაშორისი პროპორციების ჩამოყალიბებაზე ზემოქმედების ინსტუმენტი. საგადასახდო კანონმდებლობის შესაბამისად, შეიძლება დადგინდეს შემდეგი სახის შეღავათები:

- გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის დაუბეგრაფი მინიმუმი;
- გადასახადის ობიექტის განსაზღვრული ელემენტების ამოღება დაბეგვრიდან;
- ცალკეულ პირთა, ან გადანხდელთა გარკვეული კატეგორიის განთავისუფლება გადასახდების გადახდისაგან;
- საგადასახდო განაკვეთების შემცირება;
- საგადასახდო სარგოდან დაქვითვა (საგადასახდო გადასახდელი საანგარიშო პერიოდში);
- მიზნობრივი საგადასახდო შეღავათების დანესება, საგადასახდო კრედიტების ჩათვლით (გადასახადების აკრეფის გადავადება);

- სხვა საგადასახადო შეღავათები.³

საგადასახადო შეღავათების გამოყენებით შესაძლებელია ეროვნული მეურნეობის რევიონებისა და დარგების განვითარების სტიმულირება, ან პირიქით, შეფერხება. საგადასახადო სისტემების მეშვეობით, აგრეთვე შესაძლებელია მცირე მენარმეობის ხელშეწყობა (ან შეზღუდვა), მოსახლეობის ცალკეული ფენების დასაქმების ზრდა, საქველმოქმედო საქმიანობის გაფართოება სოციალურ-კულტურული და გარემოს დაცვის სფეროში.

სახელმწიფოს მიერ ბიზნესის რეგულირების ხარისხი, საგადასახადო პოლიტიკის მიზნები და ამოცანები განსხვავებულია ამა თუ იმ ქვეყნის ეკონომიკური ინტერესების შესაბამისად.

საქართველოს თანამედროვე საგადასახადო სისტემა ძირითადად 1991-1992 წლების მიჯნაზე, ქვეყანაში მიმდინარე კარდინალური ეკონომიკური გარდაქმნებისა და საბაზრო ურთიერთობებზე გადასვლის პერიოდში ჩამოყალიბდა. რეალური საგადასახადო ურთიერთობების სამართლებრივი რეგულირების გამოცდილების უქონლობამ, კანონმდებლობის შემუშავებისათვის არსებულმა შემჭიდროვებულმა ვადებმა, ეკონომიკურმა და სოციალურმა კრიზისმა ქვეყანაში, უშუალო ზეგავლენა მოახდინა მის ჩამოყალიბებაზე. როგორც უკვე აღვნიშნეთ საქართველოს საგადასახადო სისტემა საზღვარგარეთის ქვეყნების გამოცდილების ბაზაზე იქმნებოდა. ამის გამო იგი საერთო სტრუქტურითა და აგებულების პრინციპებით ძირითადად შეესაბამება მსოფლიო ეკონომიკაში გავრცელებული გადასახადებით დაბეგვრის სისტემებს. ამასთან, ხაზგასასმელია ის გარემოებაც, რომ საქართველოს საგადასახადო სისტემის ძირითადი ელემენტები თავიდანვე ვერ ყალიბდებოდა ეროვნული სპეციფიკის გათვალისწინებით. 1992 წლიდან მოყოლებული არცერთი უცხოელი, რომლებიც აქტიურად მონაწილეობდნენ საქართველოს საგადასახადო პოლიტიკის ჩამოყალიბებაში, არ ითვალისწინებდა ქვეყნის ეკონომიკურ თავისებურებებს და რაოდენ გასაკვირიც არ უნდა იყოს, ისინი გვეკარნახობდნენ ისეთ საგადასახადო და

³ ს. ფუტკარაძე. საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის პრობლემები თანამედროვე ეტეპზე - ბათუმი 2013. გვ. 80

საბაჟო კოდექსებს, რომელთა წაკითხვაც არა თუ მენარმესა და ბიზნესმენს, არამედ თვით, ამ კანონის მიმღებ პირებსაც უჭირდათ. შესაბამისად მათ გაგებასა და აღქმაში იყო შეცდომებიც, რამაც თავის მხრივ საქართველოს საგადასახადო სისტემის სწორად ფორმირებაზე უარყოფითი ზეგავლენა მოახდინა. საქართველოს 1993 წლის 21 დეკემბრის კანონმა „საგადასახადო სისტემის საფუძვლების შესახებ“, განსაზღვრა საქართველოს დამოუკიდებელი საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირების სამართლებრივი საფუძვლები. აღნიშნული ეტაპის დამახასიათებელი თავისებურება იყო ის, რომ პარალელურად არსებობდა ზემოთ აღნიშნულ კანონზე დაფუძნებული და მასთან შესაბამისობაში მყოფი ნორმატიული აქტები ცალკეული გადასახადების შესახებ“. აღნიშნული კანონი და მათთან დაკავშირებული დებულებები მოქმედებდა 1997 წლამდე, მანამ, ვიდრე საქართველოს პარლამენტის მიერ არ იქნა მიღებული და ამოქმედებული პირველი საგადასახადო კოდექსი, რომელშიც მოგვიანებით არაერთი შესწორება და ცვლილება შევიდა. საქართველოს პირველმა საგადასახადო კოდექსმა, რომელიც 1997 წლის 13 ივნისს, საქართველოს პარლამენტმა მიიღო განსაზღვრა საგადასახადო სისტემის სტრუქტურა და ფუნქციონირების ზოგადი მექანიზმი, გადასახადის სახეები, მათი გამოანგარიშების და გადახდის წესი, საგადასახადო ორგანოებისა და გადასახადის გადამხდელების ვალდებულებები და პასუხისმგებლობა, საგადასახადო სამართლებრივი პრინციპები, საგადასახადო ტერმინოლოგია და ა.შ. მიუხედავად ამისა, ვერ მოხერხდა იმ არსებითი ხასიათის ნაკლოვანებების აღმოფხვრა, რომლებიც მოკლედ შემდეგნაირად შეიძლება დავახასიათოთ:

1. საგადასახადო კანონმდებლობის ბუნდოვნების მაღალი დონე;
2. შედარებით მაღალი საგადასახადო განაკვეთები;
3. მრავალი დაუსაბუთებელი საგადასახადო შეღავათების არსებობა;
4. საგადასახადო ადმინისტრირების არასრულყოფილი წესები;
5. ბევრი არაეფექტური და არაძირითადი გადასახადის არსებობა;
6. ხშირი და უსისტემო ცვლილებების შეტანა კანონმდებლობაში და მრავალი სხვა.⁴

⁴ ს. ფუტკარაძე. საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის პრობლემები თანამედროვე ეტაპზე - ბათუმი 2013. გვ. 85-87

პრაქტიკამ დაადასტურა, რომ 1997 წელს მიღებულმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსმა, რომელიც ასევე ძირითადად უცხოელების რეკომენდაციებით იქნა მიღებული, მნიშვნელოვნად გააუარესა ქვეყანაში არსებული ბიზნესგარემო და იმდროინდელი ქართული ეკონომიკის კლანური დაყოფა გამოიწვია. მიზეზი კი ის იყო, რომ როგორც წესი, ბუნებრივია ყველა უცხოელი ცდილობს იქონიოს თავისი გავლენის სფეროები სხვა განუვითარებელ და ნაკლებად განვითარებული ქვეყნების ეკონომიკაზე, აიძულონ ამ ქვეყნების უმაღლესი პოლიტიკური პირები სხვადასხვა გზებით (გრანტები, დაბალპროცენტიანი სესხები, მოსყიდვა და სხვა) მიაღებინონ ისეთი კანონები, რომლებიც დააკნინებს ეროვნულ ეკონომიკას და მათ ამ ქვეყნების სამომხმარებლო ბაზად აქცევს. ჩვენი მოსაზრებით სწორედ 1997 წლის საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ამის ნათელი დადასტურება იყო. აღნიშნულ მიზეზებთან ერთად, იმ დროისათვის არსებული საგადასახადო ორგანოების მოუქნელმა და გაუმართავმა მუშაობამ, საბაჟო და საგადასახადო სისტემაში გამეფებული კორუფციის მაღალმა დონემ, გადამხდელთა სუსტმა საგადასახადო ადმინისტრირებამ და მთლიანობაში კი საგადასახადო სისტემამ ვერ უზრუნველყო ვერცერთი ფუნქციის ნორმალური, ეფექტური შესრულება და გადაიქცა მამუხრუჭებელ ძალად, როგორც სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულებაში, ასევე მენარმეობის განვითარების თვალსაზრისით. ყოველივე აღნიშნულმა კი საბოლოო ჯამში ახალი საგადასახადო კანონმდებლობის შემუშავებისა და პრაქტიკული რეალიზაციის აუცილებლობა წარმოშვა. საქართველოს საგადასახადო სისტემის სამართლებრივ უზრუნველყოფაში შემდგომ ეტაპს წარმოადგენს 2004 წლის 22 დეკემბერს მიღებული რიგით მეორე საგადასახადო კოდექსი, რომელიც აიგო ერთის მხრივ გადასახადების ლიბერალიზაციაზე, მეორეს მხრივ კი მკაცრ საგადასახადო ადმინისტრირებაზე. ამასთან, ხაზგასმით უნდა აღინიშნოს, რომ კანონმდებლობის შეცვლა საგადასახადო სფეროში სრულებითაც არ ნიშნავს პანაცეას, პირიქით, მისი სრულყოფა უნდა მოხდეს ეტეპობრივად, ქვეყანაში მიმდინარე სოციალურ-ეკონომიკური პროცესების რაციონალური გააზრების შედეგად.

საგადასახადო კოდექსში 2005 წელს შეტანილმა ცვლილებებმა და 2010 წელს მიღებულმა მესამე საგადასახადო კოდექსმა მთლიანად შეცვალა საქართველოს ფისკალური ლანდშაფტი.

ამჟამად მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად გადასახადები იყოფა ორ სახედ: საერთოსახელმწიფოებრივი (საშემოსავლო, მოგების, იმპორტი, დღგ და აქციზი) და ადგილობრივი (ქონების).

საგადასახადო დაბეგვრის ობიექტის პერსონიფიკაციის მიხედვით მიღებულია გადასახადების ორ ჯგუფად დაყოფა: პირდაპირი (საშემოსავლო, მოგების, ქონების) და არაპირდაპირი (დღგ, აქციზის, იმპორტის).

პირდაპირი გადასახადებია ისინი, რომლებიც უშუალოდ არიან დაკავშირებული სამეურნეო საქმიანობის შედეგებთან, კაპიტალთან, ქონების ღირებულებასთან. პირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის დროს დაბეგვრის ობიექტი საკმაოდ პენსონიფიცირებულია (დაბეგვრის სუბიექტი და გადასახადის მატარებელი (გადამხდელი) ემთხვევა ერთმანეთს. იგი წესდება უშუალოდ ქონებაზე ან შემოსავალზე. პირდაპირი გადასახადები ამცირებენ თანხას, რომელიც რჩება გადამხდელის განკარგულებაში.

არაპირდაპირი გადასახადებია ისინი, რომლებიც წარმოადგენენ დანამატს ფასზე ან განისაზღვრებიან დამატებული ღირებულების მოცულობიდან, გამომდინარე საქონლის, მომსახურების ბრუნვიდან და რომელიც იანგარიშება მიუხედავად სამეურნეო ოპერაციის შედეგისა. არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის დროს დაბეგვრის ობიექტად, როგორც წესი, გვევლინება საქონლისა და მომსახურების ღირებულება. საქონლის, მომსახურების მიმწოდებელი მისი რეალიზაციისას მყიდველისაგან ღებულობს გადასახადის თანხებს, განივთებულს საქონლის, მომსახურების ფასში, რომელსაც შემდეგ გადარიცხავს ბიუჯეტში.

არაპირდაპირი დაბეგვრის დროს სახელმწიფო არსებითად ხდება ახლადშექმნილი ღირებულების განაწილების მონაწილე, როდესაც აღნიშნული საქონლის მიწოდების მომენტში ღირებულების ნაწილზე უფლებას ითხოვს. არაპირდაპირი გადასახადების მატარებელს წარმოადგენს მყიდველი, მომხმარებელი. გადასახადის სუბიექტს კი

წარმოადგენს მიმწოდებელი, ვინაიდან ის იღებს არაპირდაპირ გადასახადს და გადაურიცხავს მას სახელმწიფოს. ფაქტიური და ფორმალური გადამხდელის განსხვავებულობა წარმოაჩენს არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის უპირატესობას. ესაა სიმარტივე და რეგულარული ხასიათი ბიუჯეტში შემოსავლებისა, ვინაიდან არაპირდაპირი გადასახადების შეტანისას ბრუნვასთან მიმართებაში დროში სხვაობა საკმაოდ მცირეა, რაც უზრუნველყოფს სახელმწიფოსათვის შემოსავლების რეგულარულობას.

არაპირდაპირი გადასახადებიდან შემოსავლების სიდიდე განისაზღვრება სამეურნეო ბრუნვების სიდიდით და შესაბამისად, მნიშვნელოვნად მერყეობს საქმიანი აქტივობის გაფართოებით ან შემცირებით. ეკონომიკური კრიზისის (სტაგნაციის) პერიოდებში, როცა სახელმწიფო ყველაზე მეტად საჭიროებს ფინანსურ რესურსებს, შემოსავლები არაპირდაპირი გადასახადებიდან კლებულობს. არაპირდაპირი გადასახადების ნაკლოვანებად ითვლება აგრეთვე მათი არაელასტიურობა სახელმწიფოს ფისკალურ მოთხოვნებთან დაკავშირებით, კერძოდ არაპირდაპირი გადასახადების განაკვეთების გაზრდითა და ამოღების პირობების გამკაცრებით სახელმწიფო ყოველთვის ვერ იღებს საბიუჯეტო შემოსავლების მოსალოდნელ ზრდას. ამ დროს არაპირდაპირი საგადასახადო დაბეგვრის მექანიზმი აძლიერებს საფინანსო დაძაბულობას ეკონომიკაში, ავინროებს წარმოებას და საქონელბრუნვას, ხელს უშლის მეწარმეობის განვითარებას.

საგადასახადო განაკვეთების ასეთი მაჩვენებლები საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ რეკომენდებული და საქართველოს მთავრობის მიერ მიღებული 3 ქიმიანი მიდგომის ერთ-ერთი კომპონენტია. დანარჩენი ორი გადამხდელთა ბაზის გაზრდა და საგადასახადო სისტემის ადმინისტრირების გაუმჯობესება გახლავთ. რესტრუქტურიზაციამ, კადრების გადამზადებამ და ინოვაციების დანერგვამ (მაგალითად, გადასახადების ელექტრონულად გადახდამ), საგადასახადო ორგანოების ერთ კალაპოტში მოქცევას და მათი ეფექტიანობის გაზრდას შეუწყო ხელი.

თავი 2. მოგების გადასახადის ადგილი საქართველოს საგადასახადო სისტემაში და მისი სოციალურ-ეკონომიკური მნიშვნელობა.

2.1. მოგების გადასახადი საზღვარგარეთის განვითარებულ ქვეყნებში

საწარმოთა მოგების გადასახადი მოქმედებს ევროკავშირის ყველა წევრ სახელმწიფოში და წარმოადგენს საბიუჯეტო შემოსავლების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან წყაროს. ცალკეულ ქვეყანაში გადასახადის სამართლებრივი რეგულირების განსხვავება, როგორც წესი, დაკავშირებულია მისი ცალკეული ელწმენტების განსაზღვრის თავისებურებებთან.

გადასახადით დაბეგვრის სუბიექტებს კორპორაციის ფორმით შექმნილი მოგებაზე ორიენტირებული იურიდიული პირები წარმოადგენენ. სწორედ ამიტომ ამ გადასახადს სხვაგვარად კორპორაციების საშემოსავლო გადასახადს უწოდებენ.

იურიდიული პირები, რომელთა სადამფუძნებლო დოკუმენტები მათი საქმიანობის მიზნის სახით არ ითვალისწინებენ მოგებias მიღებას, არ წარმოადგენენ მოგების გადასახადის გადამხდელებს. ამ სახის იურიდიულ პირებს განეკუთვნებიან არაკომერციული ხასიათის იურიდიული პირები: ეკლესიები, პოლიტიკური პარტიები, კლუბები, საპენსიო ფონდები, საქველმოქმედო ორგანიზაციები და ა. შ. მათი სახსრები უნდა მოხმარდეს სანესდებო მიზნებს. ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების შემთხვევაში ასეთი იურიდიული პირები წარმოადგენენ კორპორაციული

გადასახადის გადამხდელებს ეკონომიკური საქმიანობის შედეგად მიღებული მოგების ნაწილში.

კორპორაციული გადასახადის სტრუქტურაში განსაკუთრებით საინტერესოა მისი გამოანგარიშების წესი. ევრიკავშირის წევრ სახელმწიფოთა კანონმდებლობა ითვალისწინებს იურიდიული პირების მოგების დაბეგვრის განსხვავებულ მიდგომებს. მაგალითად, ბელგიაში, ჰოლანდიაში, ლუქსემბურგში და შვედეთში კომპანიის მოგება იბეგრება კორპორაციული გადასახადით, ხოლო აქციონერების მიერ მიღებული დივიდენდები ასევე იბეგრება საშემოსავლო გადასახადით. ავსტრიაში და დანიაში გადასახადისაგან ნაწილობრივ თავისუფლდება აქციონერების მიერ მიღებული დივიდენდები. გერმანიის ფედერაციულ რესპუბლიკაში და პორტუგალიაში დივიდენდის ფორმით განაწილებული მოგების მომართ დადგენილია გადასახადის შეღარებით დაბალი განაკვეთი, ხოლო ფინეთში და ესპანეთში დივიდენდის სახით მიღებული შემოსავლები ნაწილობრივ განთავისუფლებულია დაბეგვრისაგან.

ცალკეული ქვეყნის ეროვნული კანონმდებლობა კორპორაციულ გადასახადებში აგრეთვე ითვალისწინებს მთელ რიგ შეღავათებს, რაც სტიმულს აძლევს საწარმოებს (ორგანიზაციებს) მონაწილეობა მიიღონ სახელმწიფოს სოციალურ-ეკონომიკურ პროგრამების განხორციელებაში.

მოგების გადასახადის კომბინირებული განაკვეთი ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (ODfD) ქვეყნებში მერყეობს 12,5%-დან (ირლანდიაში) 39,5%-მდე (იაპონიაში). ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის ცალკეულ ქვეყნებში მცირე საწარმოებისათვის მოქმედებს გადასახადებით დაბეგვრის შეღავათიანი სისტემა. იურიდიული პირებისათვის დადგენილი დაბალი განაკვეთები ხელს უწყობს შიდა ეკონომიკის ზრდას და ამიტომ არის გასაკვირი, რომ მოგების გადასახადის განაკვეთები უკანასკნელი ათი წლის განმავლობაში მნიშვნელოვნად შემცირდა.

ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის ცალკეულ ქვეყნებში საწარმოები იხდიან მოგების გადასახადს როგორც ცენტრალურ, ასევე ადგილობრივ დონეზე. კომბინირებული განაკვეთი წარმოადგენს საერთო

(კონსოლიდირებულ) საგადასახადო განაკვეთს და სხვადასხვა ქვეყნებში იგი განსხვავებულია. მაგალითად, ამერიკის შეერთებული შტატების უმეტეს შტატში ყველაზე დაბალ გადასახადებს ირლანდიის სანარმოები იხდიან.

ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის ქვეყნებში სანარმოთა მოგების გადასახადის განაკვეთები არსებითად განსხვავდებიან ერთმანეთისაგან, თუმცა მხოლოდ ამ მაჩვენებლის საფუძველზე მსჯელობა რამდენად ხელსაყრელია ბიზნესის წარმოება კონკრეტულ სახელმწიფოში არ ღირს.

უკანასკნელი 10 წლის განმავლობაში სანარმოთა მოგების გადასახადის განაკვეთი გაიზარდა ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის მხოლოდ სამ ქვეყანაში: ირლანდიასა და ჩილეში (2-2 პროცენტით), უნგრეთში (1%-ით). პორიქით, ხოლო ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის 13 ქვეყანაში გადასახადის განაკვეთი შემცირდა 6%-ით. აღნიშნული საშუალებას გვაძლევს ვისაუბროთ პირდაპირი გადასახადების შემცირების საერთაშორისო ტენდენციის თაობაზე. მაღალი საგადასახადო შემოსავლები ძირითადად არაპირდაპირი გადასახადების ზრდის ხარჯზე მიიღწევა.

უკანასკნელი 10 წლის განმავლობაში მოგების გადასახადის განაკვეთი მნიშვნელოვნად შემცირდა საბერძნეთში (15%-ით), თურქეთში (13%-ით), ჩეხეთში (12%-ით), კანადაში (11,9%-ით), ისრაელში (11%-ით), ნიდერლანდებში (9,5%-ით), პოლონეთში (9%-ით) და ავსტრიაში (9%-ით).

გამონაკლის ქვეყნებს, რომლებშიც უკანასკნელი 10 წლის განმავლობაში განაკვეთები არ შეცვლილა წარმოადგენს ნორვეგია (28%) და ავსტრალია (30%).

ამასთან ხაზგასასმელი და აღსანიშნავია ის გარემოებაც რომ მცირე სანარმოებისათვის დადგენილია შეღავათები გარკვეული პირობების არსებობისას (როგორც არის მაგალითად, სანარმოთა ბრუნვის მოცულობა, მუშაკთა რიცხოვნება). ასეთი შეღავათები ენიჭებათ სანარმოებს ბელგიაში, კანადაში, საფრანგეთში, უნგრეთში, იაპონიაში, კორეაში, ლუქსემბურგში, ნიდერლანდებში, ესპანეთში, დიდ ბრიტანეთში და ამერიკის შეერთებულ შტატებში. ასეთი ნაბიჯები ხელსაყრელია სახელმწიფოებისთვის, რამდენადაც, როგორც წესი, სწორედ მცირე სანარმოები წარმოადგენენ ეკონომიკის

ძრავას. მსგავსი შეღავათების გამოყენების შემთხვევებში საწარმოთა საგადასახადო განაკვეთები მერყეობს 10-დან 29 პროცენტამდე.

მცირე საწარმოებისათვის ყველაზე დაბალი განაკვეთებია: უნგრეთში (10%); კორეაში (11); საფრანგეთში (15%); კანადაში (15%), ხოლო ყველაზე მაღალი: ავსტრალიაში (29%); ესპანეთში (25%); ბელგიაში (25%); დიდ ბრიტანეთში (20%); ნიდერლანდებში (20%).

საგადასახადო შემოსავლების სტრუქტურაში მოგების გადასახადს მესამე ადგილი უკავია და იგი მთლიანი საგადასახადო შემოსავლების 15-20% შეადგენს. მოგების გადასახადი მსოფლიოს ყველა ქვეყანაში არსებობს. იგი პირდაპირი გადასახადია და მისი დარიცხვის საფუძველია წლიური შემოსავალი. საქართველოში მოგების გადამხდელია ყველა სამეურნეო სუბიექტი მიუხედავად საკუთრების ფორმებისა.

მოგება განისაზღვრება, როგორც სხვაობა გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალსა და მის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯების გამოქვითვის გზით. ამასთან, ერთობლივ შემოსავალში შედის ყველა შემოსავალი, რომელიც გავლენას ახდენს გადასახადის გადამხდელის მოგებაზე, იქნება ეს უსასყიდლოდ მიღებული ქონება, თუ ფულადი სახსრები, გარდა იმ შემოსავლებისა, რომლებიც გათავისუფლებულია გადასახადისაგან. განვითარებულ ქვეყნებში (დასავლეთ ევროპის ქვეყნები, ამერიკის შეერთებული შტატები, იაპონია და სხვა.) მოგების გადასახადი დამამთავრებელი გადასახადია ქვეყანაში არსებული სხვა გადასახადების გადახდის შემდეგ. მოგების გადასახადის გაანგარიშება ხდება იმ გადასახადების - დამატებული ღირებულების გადასახადი, აქციზი, ქონების გადასახადი, საბაჟო გადასახადი, ანარიცხები სხვადასხვა ფონდებში, ადგილობრივი გადასახადების, გამოკლებით, რომლებიც წარმოების ხარჯებთან (პროდუქციის თვითღირებულებასთან) არიან დაკავშირებული. დარჩენილი თანხიდან გადაიხდება მოგების გადასახადი. მაშასადამე, თუ გაიზრდება რომელიმე გადასახადის განაკვეთი, მასთან ერთად (ზრდის პროპორციულად) შემცირდება მოგების გადასახადის მოცულობა.

განვითარებულ ქვეყნებში მოგების გადასახადის განაკვეთები (კორპორაციის მოგების გადასახადი) დიფერენცირებულია საწარმოთა შემოსავლების მიხედვით.

მაგალითად, ამერიკის შეერთებულ შტატებში მოგების გადასახადის დაბეგვრა ხორციელდება პროგრესული სისტემით, შემოსავლის ზრდას თან სდევს საგადასახადო განაკვეთების ზრდაც, თუმცა გასათვალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ 335 000 დოლარამდე შემოსავლების მოგების გადასახადის გაანგარიშება შემდეგნაირად ხდება: თავდაპირველად გაიანგარიშება 50 000 დოლარის 15%, შემდეგ მას ემატება 75 000-50 000, ანუ 25 000 დოლარის 25% და 100 000 დოლარამდე შემოსავალი მთლიანი შემოსავლის დასაბეგრ თანხას ემატება 100 000-75 000, ანუ 25 000 დოლარის 34%. მთლიანობაში ეს იქნება - $7\ 500+6\ 250+8\ 500=22\ 250$. ასე ხდება გაანგარიშება 335 000 დოლარამდე, ხოლო მას ზემოთ იბეგრება 34%-იანი განაკვეთით. თუმცა, ისიც უნდა ითქვას, რომ 1986 წლამდე ამერიკის შეერთებულ შტატებში კორპორაციების შემოსავლის მოგების გადასახადი შეადგენდა 46%-ს, და იგი შემცირდა საამორტიზაციო ანარიცხების მოცულობით, რომელთა გამორიცხვაც შეეძლოთ მთლიანი შემოსავლიდან კორპორაციებს. ასევე გაუქმდა სპეციალური საგადასახადო შეღავათები ახალი ინვესტიციების მოზიდვისთვის.

იაპონიაში მოგების გადასახადის განაკვეთების განსაზღვრას, ისევე როგორც ამერიკის შეერთებულ შტატებში საფუძვლად უდევს საწარმოთა სიმძლავრეების მოცულობა, და იგი შეადგენს: მსხვილი საწარმოებისთვის 37.5%, ხოლო საშუალო და წვრილი საწარმოებისთვის 29%-ს. ამავე დროს ამ გადასახადის მიხედვით, შედარებით დაბალი განაკვეთები გააჩნიათ სახელმწიფო საკუთრების მქონე საწარმოებს; მათთვის ეს განაკვეთი 27%-ია. აქ მხედველობაში მიიღება ის გარემოება, რომ იაპონიაში სახელმწიფო საწარმოებში რენტაბელობის დაბალი დონეა კერძო სექტორთან შედარებით და საგადასახადო განაკვეთების შემცირებით ამ ნაკლის კომპენსაცია ხდება.

საფრანგეთში მოქმედებს შემოსავლის (მოგების) დიფერენცირებული საგადასახადო განაკვეთები და იგი შეადგენს:

- ა) სამწარმოო საქმიანობისთვის 39%;
- ბ) ქონების გაყიდვისთვის 28%;
- გ) გრძელვადიანი კაპიტალური დაბანდებებისთვის 15%.

ავსტრიაში 1988 წლის საგადასახადო რეფორმის შემდეგ ამ გადასახადის ზღვრული განაკვეთი 55%-დან 30%-მდე შემცირდა; გერმანიაში იგი 45%-ს, დანიაში, კანადაში, თურქეთში 50%-ს; საბერძნეთში 40%-ს; დიდ ბრიტანეთში, ბრაზილიაში.

ზოგიერთ ქვეყანაში მოგების გადასახადის მთლიანი ჯამი ნაწილდება ცენტრალურ და ადგილობრივ ორგანოებს შორის. იტალიაში - 36% და 16%, ფინეთში - 33% და 16%, ნორვეგიაში - 27% და 23%. ბევრ ქვეყანაში საგადასახადო სისტემა ითვალისწინებს გადასახადებს წმინდა მოგებაზე და ძირითად კაპიტალზე. მაგალითად, შვეიცარიაში მოქმედებს წმინდა მოგების სამსაფეხურიანი ფედერალური გადასახადი - 3.6, 3.5 და 9.8%. განაკვეთი ძირითად კაპიტალზე შეადგენს 0.8%-ს. ამასთან, ხდება გადასახადების ამოღება კანტონების მიხედვით და მისი განაკვეთები წმინდა მოგებაზე მერყეობს 3.5%-10.5%-ის ფარგლებში, ხოლო ძირითად კაპიტალზე საშუალოდ - 1.5%-ია. შვეიცარიის კანტონების უმრავლესობაში გადასახადებით დაბეგვრისას გამოიყენება პრივილეგიების სისტემა. მისი არსი იმაში მდგომარეობს, რომ თუ ფირმის კაპიტალის არანაკლებ 20%-ისა ეკუთვნის სხვა პირს, მაშინ მოგების გადასახადის მოცულობა მნიშვნელოვნად მცირდება, ასეთმა საგადასახადო სისტემამ ხელი შეუწყო ჰოლდინგური კომპანიების ჩამოყალიბებას, რომლის მიზანია კონტროლი გაუწიოს სხვა კომპანიების კაპიტალის მოძრაობას, მათ საქმიანობას. ამასთან, ასეთი საგადასახადო პრაქტიკა ხელს უწყობს უცხოური კაპიტალის მოდინებას ქვეყანაში, იქმნება დამატებითი სამუშაო ადგილები და აღნიშნულის შედეგად ფიზიკურ პირთა ხელფასის საშემოსავლო გადასახადის მეშვეობით ხელი ეწყობა ბიუჯეტის შევსებას. გასათვალისწინებელია ისიც, რომ ძალზე დაბალია კაპიტალის მიხედვით გადასახადის განაკვეთი ჰოლდინგური კომპანიებისთვის და იგი 0.825%-ს შეადგენს.

რუსეთის ფედერაციაში საწარმოებისა და ორგანიზაციებისთვის მოგების გადასახადის განაკვეთები 1992-1993 წლებში შეადგენდა 32%-ს, საშუამავლო ოპერაციებიდან და გარიგებებიდან - 45%. 1994 წლიდან კი საწარმოებისა და ორგანიზაციებისათვის მოგების გადასახადის განაკვეთი შეადგენდა 35%-ს, საიდანაც 13% რჩებოდა ფედერალურ ბიუჯეტში, ხოლო სუბიექტების ბიუჯეტში -22%. 1996 წლიდან შეიცვალა თანაფარდობა ცენტრალურ და სუბიექტებს შორის, მოგების გადასახადის

განაკვეთი კი დაყვანილი იქნა 34%-მდე, 12% ფედერალურ ბიუჯეტში მიემართება, 22% კი - ფედერაციის სუბიექტების ბიუჯეტებში.

2.2. მოგების გადასახადით დაბეგერის პრობლემები და მათი გადაჭრის გზები თანამედროვე ეტაპზე საქართველოში.

კერძო ინვესტიციების მულტიპლიკატორი შეფასებულია პარლამენტის საბიუჯეტო ოფისის მიერ და იგი 1.56 უტოლდება. ეს ნიშნავს, რომ თუ ქვეყანაში კერძო ინვესტიციების მოცულობა გაიზარდა 1 ერთეულით, ეს მთლიან ეკონომიკას გაზრდის 1.56 ერთეულით. ეკონომიკური აქტივობის ზრდა თავის მხრივ ზრდის გადასახადების მოცულობასაც, რაც გარკვეულწილად გაანეიტრალებს რეფორმით გამონვეულ შემცირებას. საბიუჯეტო ოფისის შეფასებით ეკონომიკის (ამ შემთხვევაში მთლიანი შიდა პროდუქტის) 1 პროცენტის ზრდა იწვევს საგადასახადო შემოსავლების 0.95 პროცენტის ზრდას.

მოგების გადასახადის გადამხდელს წარმოადგენს საწარმო, რომელიც არ წარმოადგენს ფიზიკურ პირს. წარმონაქმნის საწარმოდ კვალიფიციირების მიზნით, არაა აუცილებელი მას ჰქონდეს იურიდიული პირის სტატუსი. მოგების გადასახადის მიზნებისათვის საწარმოები იყოფა ორ კატეგორიად: რეზიდენტი და არარეზიდენტი საწარმოებად. უნდა ვივარაუდოთ, რომ რეზიდენტი საწარმოს წარმოადგენს საქართველოს საწარმო, ხოლო ყველა დანარჩენს საწარმოს კი - არარეზიდენტი საწარმო. ანუ, საქართველოს საწარმო და რეზიდენტი საწარმო, ისევე, როგორც უცხოური საწარმო და არარეზიდენტი საწარმო, ურთიერთშემცვლელი ცნებებია.

არარეზიდენტი საწარმო გადასახადის გადამხდელს წარმოადგენს მხოლოდ მოგების გადასახადის გადამხდელის ცნება ასევე მოიცავს პირებსაც, რომლებსაც უშუალოდ არ აკისრიათ გადასახადის გადახდა, მაგალითად, როდესაც არარეზიდენტი პირის კუთვნილი გადასახადი გადაიხდება გადახდის წყაროსთან დაკავების წესით შემოსავლის გადამხდელის (საგადასახადო აგენტის) მიერ ამ შემთხვევაში გადასახადის

გადამხდელს კვლავ ეს არარეზიდენტი პირი წარმოადგენს ამხანაგობა და სხვა ანალოგიური წარმონაქმნი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით განიხილება სანარმოდ.

კერძოდ კი, კოდექსის 143-ე მუხლის მეორე ნაწილი ხაზს უსვამს ამ სუბიექტისათვის მოგების გადასახადის გადახდის განსხვავებულ წესზე - კოდექსის შესაბამისად, იურიდიული პირის დაფუძნების გარეშე ერთზე მეტი პირის საკუთრების ბაზაზე ამხანაგობის და სხვა წარმონაქმნის ერთობლივი ფლობის (თანამფლობელობის) შემთხვევაში დასაბეგრი მოგება (შემოსავალი) მიეკუთვნება მათ მფლობელებს წილის შესაბამისად და ჩაერთვება მათ ერთობლივ შემოსავლებში, ამასთან, ამავე მუხლის მესამე ნაწილის შესაბამისად, ამხანაგობა ვალდებულია ამ კოდექსის 154-ე მუხლის გათვალისწინებით გადახდის წყაროსთან დაბეგროს მისი წილის მფლობელი საგადასახადო ორგანოში გადასახადის გადამხდელად დაურეგისტრირებელი ფიზიკური პირისათვის განაწილებული შემოსავალი, ხოლო ამხანაგობის წევრს უფლება აქვს, ამ მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად მისთვის გადახდის წყაროსთან დაკავებული გადასახადი ჩაითვალოს წლის განმავლობაში მიღებული ერთობლივი შემოსავლის დაბეგვრისას გადასახდელი გადასახადების თანხაში.

ამხანაგობის ზარალი მიეკუთვნება მის მფლობელებს მათი წილის შესაბამისად. ამასთანავე, ამხანაგობის ზარალი მის მფლობელებზე არ ნაწილდება და მფლობელის ერთობლივი შემოსავლიდან არ გამოიქვითება. მნიშვნელოვანია ის გარემოება, რომ ამხანაგობის მფლობელის წილი ზარალი შეიძლება გამოიქვითოს მხოლოდ ამ ამხანაგობაში მისი წილი დასაბეგრი მოგების (მომავალი წლის/წლების) ხარჯზე. ზარალის გადატანა ხორციელდება ამ კოდექსის 121-ე მუხლის მე-4 ნაწილით დადგენილი წესით.

ამხანაგობის ზარალი, რომელიც მის მფლობელს მიეკუთვნება, ამ მფლობელის მიერ სხვა ამხანაგობაში მონაწილეობის შედეგად მიღებული მოგების ხარჯზე არ გამოიქვითება.

ამხანაგობის მიერ მისი წევრისათვის წილის სანაცვლოდ საქონლის/მომსახურების მიწოდება საქონლის/მომსახურების უსასყიდლოდ მიწოდებად არ ითვლება.

კოდექსის 143-ე მუხლის მე-2, მე-5, მე-6 და მე-7 ნაწილების დებულებები არ ვრცელდება ამხანაგობის წევრზე, რომელიც მოგების გადასახადით იბეგრება ამ კოდექსის 97-ე მუხლის პირველი და მე-3 ნაწილებით გათვალისწინებული დაბეგვრის ობიექტების მიხედვით.

კოდექსის 143-ე მუხლის მესამე ნაწილით დადგენილი ნორმის სიტყვასიტყვითი გაგებით ნებისმიერ საქართველოში ეკონომიკურ საქმიანობის განმახორციელებელ არარეზიდენტ პირს, გარდა ფიზიკური პირისა, კოდექსის 143-ე მუხლში მოცემული „თანამფლობელობის“ არარსებობის პირობებში, პრაქტიკულად წარმოეშვება მუდმივი დაწესებულება საქართველოში. თუმცა ნორმის ამგვარი გაგება აშკარად საფუძველს მოკლებული და გაუმართლებელია, რამდენადაც ასეთ შემთხვევაში საერთოდ ზედმეტი იქნებოდა კოდექსის 29-ე მუხლით დადგენილი მუდმივი დაწესებულების კრიტერიუმების განსაზღვრის საჭიროება და უმეტესი შემთხვევებისათვის გადახდის წყაროსთან დაკავშირების წესის არსებობა, რომ აღარ ვთქვათ სხვა არალოგიკურ შედეგებზე, რომელსაც ნორმის ამგვარი ინტერპრეტაცია წარმოშობს.

უნდა შევნიშნოთ, რომ მსგავსი ნორმის არსებობა გარკვეული მოდიფიკაციით გამართლებული იქნებოდა იმ შემთხვევაში, თუ კანონმდებლობა ამხანაგობასა და მსგავს წარმონაქმნებს არ გაუთანაბრებდა საწარმოს იმ პირობით, რომ ნორმაში მუდმივი დაწესებულების ნაცვლად მითითებული იქნებოდა საწარმო. ცნობისთვის, მსგავსი ნორმა, სავარაუდოდ, ამ დატვირთვით იყო გამოყენებული. საერთაშორისო სავალუტო ფონდის ექსპერტების მიერ შექმნილ მოდელურ „კოდექსში“ ე.წ. „თAXAშთAN“-ში რომლის ნორმებსაც ფართოდ იყენებდა 1997 წელს მიღებული პირველი საქართველოს საგადასახადო კოდექსი.

ამდენად, იმ პირობებში როდესაც ამხანაგობა ისედაც წარმოადგენს საწარმოს, გაუგებარია მესამე ნაწილით დადგენილი ნორმის დატვირთვა ან საჭიროება. შესაბამისად, სასურველია ამ ხარვეზის აღმოფხვრა კოდექსში შესაბამისი ცვლილებების შეტანით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილებების შესაბამისად თვისობრივად ახლებურად განისაზღვრა საწარმოთა მოგების გადასახადი, კერძოდ,

საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის ნორმები არსებითად საშემოსავლო გადასახადის დაბეგვრის ობიექტის განმსაზღვრელი ნორმების მსგავსია. ამდენად, კოდექსის მე-80 მუხლის კომენტარები შესაბამისი მოდიფიცირებით, ასევე რელევანტურია მოცემულ შემთხვევაში. კერძოდ:

- 97-ე მუხლი განსაზღვრავს მოგების გადასახადის ისეთ აუცილებელ ელემენტს, როგორცაა დაბეგვრის ობიექტი, ანუ ობიექტს რომლის არსებობის შემთხვევაშიც საწარმოს ჩვეულებრივ წარმოეშვება საგადასახადო ვალდებულება.

- რეზიდენტი საწარმოსთვის დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს დასაბეგრი მოგება, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა საგადასახადო პერიოდში გადასახადის გადამხდელის მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა ანუ მთლიან მოგებასა და საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის. მთლიანი მოგება არის მთლიან შემოსავალსა და მთლიან ხარჯებს შორის სხვაობა. მთლიან შემოსავალში შეიტანება ყველა ის შემოსავალი, რომელიც გავლენას ახდენს მოგების სიდიდებზე. მათ შორის უსასყიდლოდ მიღებული აქტივები (ქონება, ფულადი საშუალებები).

- არარეზიდენტი საწარმოს, გარდა იმ საწარმოსი, რომელიც ახორციელებს საავიაციო ტრანსპორტით მგზავრთა საერთაშორისო გადაყვანისა და ტვირთების გადაზიდვის მომსახურებას, დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს საქართველოში არსებულ მუდმივ დანესებულებასთან დაკავშირებული ერთობლივ შემოსავლებსა და შესაბამის გამოქვითვებს შორის სხვაობის თანხა.

- როდესაც არარეზიდენტი საწარმო საქართველოში არსებული წყაროდან ქონების რეალიზაციით იღებს შემოსავალს, რომელიც არ არის დაკავშირებული საქართველოში მის მუდმივ დანესებულებასთან (ანუ როდესაც ადგილი არ აქვს 97-ე მუხლის მე-2, მე-3 ნაწილებით მოცემულ შემთხვევას), მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს ქონების რეალიზაციიდან მიღებული ერთობლივი შემოსავალი შემცირებული ამ შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული გამოქვითვების თანხით. 97-ე მუხლის მე-6 ნაწილი ადგენს, თუ რომელი ქონების რეალიზაციით მიღებული შემოსავლები იგულისხმება ამ მიზნებისთვის. უნდა შევნიშნოთ, რომ მე-5 ნაწილის დ)

ქვეპუნქტის არსებობის პირობებში ეს ნაწილი პრაქტიკულად მოიცავს ნებისმიერი ქონების რეალიზაციის შემთხვევას. ამდენად, ამ კუთხით ამ ნაწილის შემოღების აუცილებლობა ნათელი არაა. გრდა ამისა მე-4 ნაწილში განსაზღვრულ დაბეგვრის ობიექტთან (ანუ ერთობლივი შემოსავალი შემცირებული გამოქვითვების თანხით) მიმართებით გაუგებრობას ქმნის მე-6 ნაწილში გამოყენებული ტერმინები „ქონების რეალიზაციით მიღებული შემოსავლები“, „ნამეტი“. სავარაუდოდ, კანონმდებელი მიმართვას აკეთებს კოდექსის 102-ე მუხლის პირველი ნაწილის ბ) ქვეპუნქტზე, სადაც ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლის ერთერთ სახედ განსაზღვრულია აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი შემოსავალი, რომელიც, თავის მხრივ, წარმოადგენს ერთობლივი შემოსავლის კომპონენტს. თუ რას წარმოადგენს „ნამეტი“ ან „ნამეტი შემოსავალი“, კოდექსით განსაზღვრული არ არის. უნდა ვივარაუდოთ, რომ იგი წარმოადგენს ქონების რეალიზაციით მიღებულ (მისაღებ) თანხებსა და ამ ქონების ღირებულებას შორის დადებით სხვაობას. ამდენად, აშკარაა რომ ან მე-5 ნაწილში გამოქვითვების თანხის მითითებაა არაკორექტული ან ზოგადად „ნამეტი“ ან „ნამეტი შემოსავლის“ შემოღება კოდექსით გაუმართლებელია. ნებისმიერ შემთხვევაში, ხარვეზის აღმოფხვრის მიზნით სასურველია კოდექსში შესაბამისი ცვლილებების შეტანა.

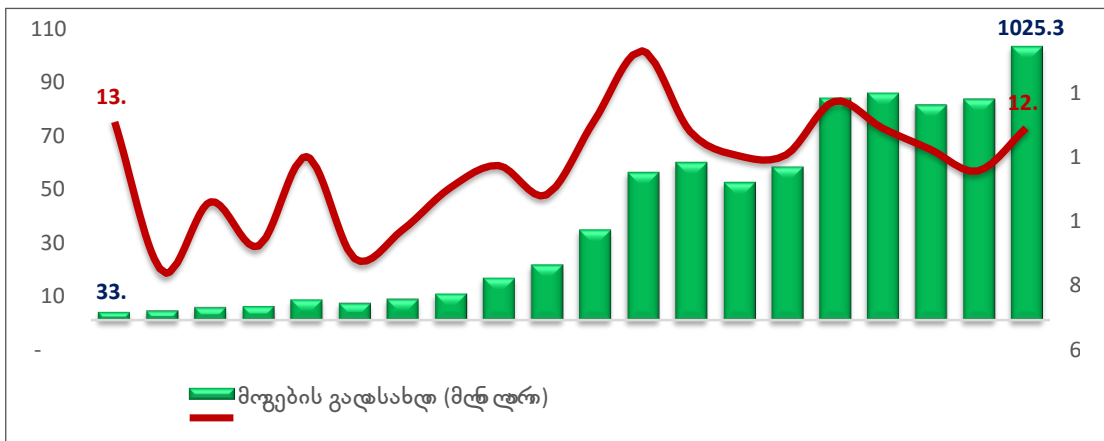
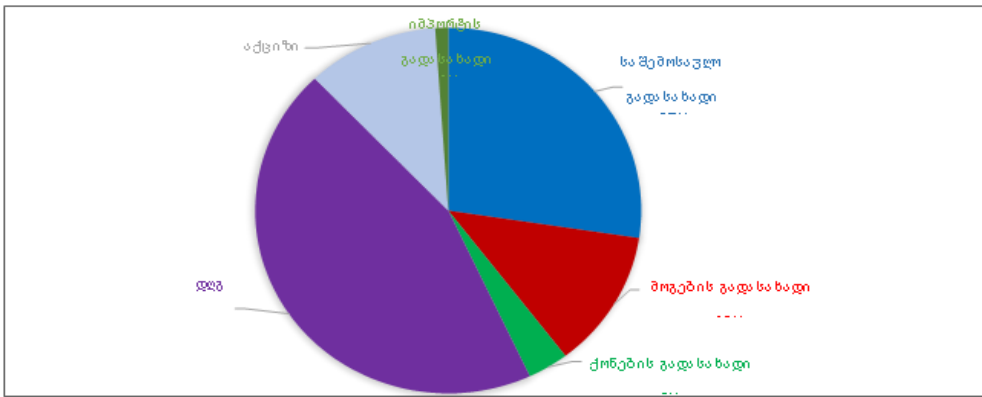
- როდესაც არარეზიდენტი საწარმო საქართველოში არსებული წყაროდან იღებს საქართველოში მუდმივ დაწესებულებასთან დაუკავშირებელ სხვა შემოსავალს (ანუ როდესაც ადგილი არ აქვს 97-ე მუხლის მე-2, მე-3 და მე-5 ნაწილებით მოცემულ შემთხვევებს), მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენს ერთობლივი შემოსავალი გამოქვითვების გარეშე. ეს შემოსავალი ექვემდებარება დაბეგვრას გადახდის წყაროსთან, რა დროსაც გადასახადი გადაიხდება საგადასახადო აგენტის მეშვეობით.

გადასახადის განაკვეთების შემცირებით ეკონომიკური ზრდის ტემპის დაჩქარების და შესაბამისად, შემდგომ პერიოდში საგადასახადო შემოსავლების ზრდის მიღწევა ლაფერის ეფექტით არის ცნობილი და მისი პრაქტიკაში განხორციელება სხვადასხვა ფაქტორზეა დამოკიდებული (მათ შორის, გადასახადების არსებული განაკვეთის დონეზე ლაფერის მრუდის გავლენით), თუმცა არსებობს მოსაზრება, რომ ისეთი

გადასახადის გაუქმება ან განაკვეთის შემცირება, რომელიც ადმინისტრირების კუთხით ყველაზე დიდ სირთულეს წარმოადგენს და ასევე ყველაზე პირდაპირი გავლენა აქვს ეკონომიკურ განვითარებაზე, დიდი ალბათობით იქნება დადებითი ეფექტის მომტანი.

აღნიშნული მიმართულებით რეფორმის ერთ-ერთ ალტერნატივად შესაძლებელია განხილულ იქნას ე.წ. „ესტონური მოდელი“, რომლის მიხედვითაც გადასახადისაგან გათავისუფლებულია მოგების ის ნაწილი, რომელიც რეინვესტირებული იქნება საწარმოს/ფირმის მიერ. ამის საშუალებით შესაძლებელია განხორციელდეს ინვესტიციების და შესაბამისად საშუალოვადიან პერიოდში ეკონომიკური ზრდის პირდაპირი სტიმულირება. თუმცა ამავდროულად გასათვალისწინებელია, რომ მოგების გადასახადის ასეთი ცვლილების მოსალოდნელი შედეგი მოკლე და საშუალოვადიან პერიოდში არის საბიუჯეტო შემოსავლების შემცირება, რაც ქმნის გამოწვევებს რეფორმის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას რეფორმიდან მისაღები სარგებლისა და შემოსავლების შემცირებას შორის ოპტიმალური ბალანსის უზრუნველსაყოფად.

მოგების გადასახადს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით როგორც რეზიდენტი, ისე არარეზიდენტი საწარმოს დასაბეგრი მოგება 15%-ით იბეგრება. 2008 წლამდე მოგების გადასახადის განაკვეთი 20%-ს შეადგენდა. მოგების გადასახადი ნაერთი ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების მნიშვნელოვან კომპონენტს წარმოადგენს. დღგ-ს და საშემოსავლო გადასახადების შემდეგ მოგების გადასახადით მიღებული შემოსავლები საგადასახადო შემოსავლების სიდიდით მესამე მნიშვნელოვანი კომპონენტია. მაგალითად, 2015 წელს მოგების გადასახადის სახით მობილიზებულ იქნა 1025 მლნ ლარი რაც მთლიანი საგადასახადო შემოსავლების 12.8% იყო (დიაგრამა 1). ხოლო 2014 წელს აღნიშნულმა მაჩვენებელმა 830 მლნ ლარი და საგადასახადო შემოსავლების 11.5% შეადგინა (დიაგრამა 2).



დიაგრამიდან ჩანს, რომ 1996-2015 წლებში მოგების გადასახადი მთლიანი გადასახადების 9-14 პროცენტის ფარგლებში მერყეობდა.

2016 წლის 31 დეკემბრის ჩათვლით მიღებულ შემოსავლებზე საგადასახადო კონონმდებლობის მიხედვით მოგების გადასახადის შესახებ დეკლარაციის წარდგენის ვადას წარმოადგენს საანგარიშო პერიოდის (საანგარიშო წლის) მომდევნო წლის 1 რილამდე და მიმდინარე წელს მოგების საავანსო (მიმდინარე) გადასახდელები გადაიხდევენებოდა გასული საგადასახადო წლის წლიური მოგების გადასახადის მიხედვით 4 ნაწილად, 25 – 25 პროცენტის ოდენობით - არაუგვიანეს მიმდინარე საგადასახადო წლის 15 მაისის, 15 ივლისის, 15 სექტემბრისა და 15 დეკემბრისა.

2016 წელს საგადასახო კანონმდებლობაში საქართველოს მთავრობის ინიციატივით შეტანილი ცვლილებების შედეგად 2017 წლის 1 იანვრიდან მოგების გადასახადით დაბეგვრის მექანიზმი მნიშვნელოვნად შეიცვალა. აღნიშნული რეფორმის ოფიციალური მიზანია საწარმოთა ეკონომიკური აქტივობის ზრდისა და ბიზნესგარემოს

გაუმჯობესებისათვის ხელშეწყობა. რეფორმის წყარო ესტონური გამოცდილებაა, შესაბამისად აღნიშნულ ცვლილებათა რედაქციას განიხილავენ, როგორც „ესტონური მოდელის“ გარკვეულ მოდიფიკაციას.

ამ მოდელის თანახმად მოგების გადასახადი, როგორც ტერმინი რადიკალურად შეიცვალა და იგი შეიძლება იწოდოს როგორც „განაწილებული მოგების გადასახადი“.

გამომდინარე იქიდან, რომ მოგების გადასახადი ნებისმიერი ბიზნეს სუბიექტისათვის მაგისტრალურ გადასახადს წარმოადგენს, რამდენადაც უპირატესად სწორედ მასზეა დამოკიდებული, ერთის მხრივ კომპანიის ფინანსური და ეკონომიკური პოტენციალის გამოყენება, ხოლო მეორე მხრივ - საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების დონე. მნიშვნელოვანია იმ ძირითადი თავისებურებების გამოყოფა, რაც განასხვავებს „ესტონურ“ მოდელს კლასიკური ე. წ. „ტრადიციული“ მოდელისაგან. კლასიკურ მოდელთა მიმართებაში „ესტონური“ მოდელის პრინციპულ სიახლეს სიახლეს წარმოადგენს ის გარემოება, რომ კომპანიის მოგების გადასახადის გადახდა არ ხდება მანამ ვიდრე არ მოხდება მოგების განაწილება, რაც კომპანიას საშუალებას აძლევს დაზოგოს თანხები მოგების მიღებიდან მოგების განაწილებამდე და ამ პერიოდში აღნიშნული თანხები მიმართოს წარმოების რეინვენსტირებაზე და მოახდინოს წარმოების გაფართოება, შემდგომი განვითარება.

ცვლილებები შეეხო აგრეთვე აღნიშნული გადასახადის ადმინისტრირების ნაწილსაც. თუ, 2017 წლის 1 იანვრამდე საანგარიშო პერიოდში მიღებული მოგების საგადასახადო დეკლარირება ხდებოდა საანგარიშო წლის დასრულებიდან მომდევნო წლის 1 აპრილამდე, 2017 წლის 1 იანვრიდან განაწილებული მოგების - მოგების გადასახადის დეკლარირება ხდება ყოველი კალენდარული თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვამდე, ცვლილებების შედეგად გაუქმდა მოგების გადასახადის მიმდინარე (საავანსო) გადასახდელები, რომლებსაც გადასახადს გადამხდელი 2017 წლის 1 იანვრამდე არსებული წესის შესაბამისად გადაიხდიდა მიმდინარე წელს 4 ნაწილად (არაუგვიანეს 15 მაისის, 15 ივლისის, 15 სექტემბრისა და 15 დეკემბრისა), წინა საანგარიშო პერიოდის მიხედვით.

ყოველივე ზემოთხსენებული რასაკვირველია დადებითი ტენდენციის მატარებელია და თავისი არსით გულისმობს გადამხდელისთვის უფრო მეტი თავისუფალი ფულადი სახსრების დატოვებას (საავანსო გადასახდელების გაუქმება) და მენარმეს უქმნის რეინვესტირების მოტივაციას, გაუნაწილებელი მოგების გადასახადით დაუბეგრებით. რაც მომავალში იდეურ დონეზე გაზრდის ბიზნესის მოცულობასა და შემოსავლებს, გააუმჯობესებს დასაქმების დონეს, გააუმჯობესებს მოსახლეობის სოციალურ მდგომარეობას, რომ არა რიგი დაუმუშავებელი, თუ ინტერპრეტირებადი საკითხებისა, რომლებიც ცალსახად ბადებს ეჭვს ამ რეფორმის პრაქტიკულ მხარეებზე.

უნდა აღინიშნოს, რომ ქვეყნისათვის ერთიანი რეინვესტირების ნორმის დადგენა თითქმის შეუძლებელია, რადგან დარგების და კონკრეტული სანარმოს/ფირმის ქცევა ინდივიდუალურია. გამომდინარე აქედან, რაოდენობრივი შეფასებებისათვის შესაძლებელია გამოანგარიშებულ იქნას რეინვესტირების ზღვრული მოცულობები და განხილულ იქნას რამდენიმე სცენარი.

პრობლემური საკითხების მოკლე თეორიული ანალიზის საფუძველზეც კი იკვეთება შემდეგი სახის ინტერპრეტირებადი და რისკის შემცველი ფაქტორები:

ჯერ ერთი - ერთი შეხედვით თითქოსდა მხოლოდ განაწილებული მოგების დაბეგვრა იმატებს დასაბეგრ ისეთ ოპერაციათა ჩამონათვალს, რომლებსაც მოგების განაწილებასთან არანაირი შეხება არა აქვთ, კეროდ, კი განაწილებულ მოგებასთან ერთად მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტებია:

- უსასყიდლო მონოდება (მ. შ. საქონლის მინოდება, მომსახურების განწევა, და ფულადი სახსრების გადაცემა) მათ შორის ურთიერთდამოკიდებულ პირებთან განხორციელებული ოპერაციებისას საბაზრო ფასსა და მხარეების მიერ გაფორმებულ შეთანხმებას შორის სხვაობა.

- საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად დაწესებული წარმომადგენლობითი ხარჯების ზღვრული ოდენობის ზემოთ განეული ფაქტიური ხარჯების დაბეგვრა.

- იმ ხარჯების დაბეგვრა, რომლებიც არ არის დაკავშირებული ეკონომიკურ საქმიანობასთან, ან/და საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად დაწესებული ნორმის ზემოთ საქველმოქმედო განაცემების გადამეტება.

შესაბამისად, ყოველივე აღნიშნულისა, გამოგვაქვს დასკვნა, რომ 2017 წლის 1 იანვრიდან საქართველოში საგადასახადო კანონმდებლობაში მოგების გადასახადით დაბეგვრაში განხორციელებული ცვლილებების შესაბამისად მოგების გადასახადით დაბეგვრაში მართო განაწილებული მოგების დაბეგვრა - მოგების გადასახადით დაბეგვრის ვინრო გაგებაა და იგი თავის თავში სხვა არაერთ დასაბეგრ ობიექტს მოიცავს.

მეორე - 2017 წლის 1 იანვრიდან საქართველოში საგადასახადო კანონმდებლობაში მოგების გადასახადით დაბეგვრაში განხორციელებული ცვლილებების შესაბამისად გარკვეულად გაზრდილია მოგების გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ტვირთი, კერძოდ:

2016 წლის 31 დეკემბრის ჩათვლით მიღებულ მოგებაზე (ამ მოგების განაწილების მიუხედავად) მოგების გადასახადის გაანგარიშება ხდებოდა ფორმულით:

მოგების გადასახადი=დასაბეგრი მოგება·15%, აღნიშნულის შესაბამისად მოგების გადასახადის გადამხდელ საანგარიშო წლის მიხედვით მიღებულ ყოველ 100 ლარ დასაბეგრ მოგებაზე (განაწილებულ, გაუნაწილებელ, აგრეთვე საგადასახადო მიზნებისათვის გამოუქვითავი ხარჯების გამო წარმოქმნილ მოგებაზე), მოგების გადასახადის სახით იხდიდა 15 ლარს (100·15%), ახალი რედაქციის შესაბამისად კი, 2017 წლის 1 იანვრიდან მოგების გადასახადის გადამხდელის მოგების განაწილების შემთხვევაში, მოგების გადასახადი გაიანგარიშება შემდეგნაირად:

დაბეგვრის ობიექტი (განაწილებული მოგება, ფინანსური ხარჯები, რომლებიც საგადასახო მიზნებისათვის გამოქვითავს არ ექვემდებარება და სხვ.) უნდა გაიყოს 0,85-ზე და მიღებული შედეგის 15%-ზე გამრავლებით მიიღება მოგების გადასახადის გადამხდელის მიერ ბიუჯეტში გადასახდელი მოგების გადასახდელი გადასახადი.

მოგების გადასახადის აღნიშნული ფორმულირებიდან გამომდინარე ჩვენი ანალიზით დგინდება, რომ იმ შემთხვევაში როცა საქმე გვაქვს განაწილებული მოგების 85 ლარის (მოგებას მინუს მოგების გადასახადი - 100-15) ე. წ. „აგროსვასთან“ საგადასახადო ტვირთის ზრდასთან არ გვაქვს საქმე, რამდენადაც დასაბეგრი მოგება კვლავინდებურად 100 ლარი გამოდის (85/0,85), ხოლო სხვა შემთხვევებში (ფინანსური ხარჯები, რომლებიც საგადასახადო მიზნებისათვის გამოქვითავს არ ექვემდებარება და სხვ.), გამოუქვითავ 100 ლარის ხარჯზე მიღებული დასაბეგრი მოგების იგივე წესით ე. წ. „აგროსვის“ გზით მოგების გადასახადით დაბეგვრისას დასაბეგრი თანხა 117,65 ლარამდე (100/0,85) იზრდება და შესაბამისად იზრდება მასზე დარიცხული მოგების გადასახადი - 17,65 ლარამდე, შესაბამისად ზრდა შეადგენს დაახლოებით 2.65%-ს. ეს კი ჩვენი აზრით მნიშვნელოვნად ზრდის გადამხდელის საგადასახადო ტვირთს.

მნიშვნელოვანი და ხაზგასასმელია ის გარემოება, რომ მოგების დივიდენდად განაწილების შემთხვევაში, დაბეგვრისას მნიშვნელობა არ აქვს მოგების მოცულობის ღრის (წელს), თუმცა იქედან გამომდინარე, რომ საწარმოთა ნაწილს 2017 წლის 1 იანვრამდე მიღებულ მოგება შესაბამისი წლების მიხედვით უკვე დაბეგრილი აქვთ მოგების გადასახადებით და სხვადასხვა მიზეზთა გამო დივიდენდები არ გაუნაწილებიათ, ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნით უფლება აქვთ ჩაითვალოს 2008-2016 წლებში მიღებული მოგების გადასახადებით უკვე დაბეგრილი მოგების - წმინდა მოგების განაწილებისას უკვე დარიცხული და გადახდილი მოგების გადასახადის თანხები, თუკი ხდება ამ პერიოდში მიღებული განაწილება. გადახდილი მოგების გადასახადი, რომელიც ექვემდებარება ჩათვლას, გამოიანგარიშდება ფორმულით:

$$Z = (AXB) / (C-D)$$

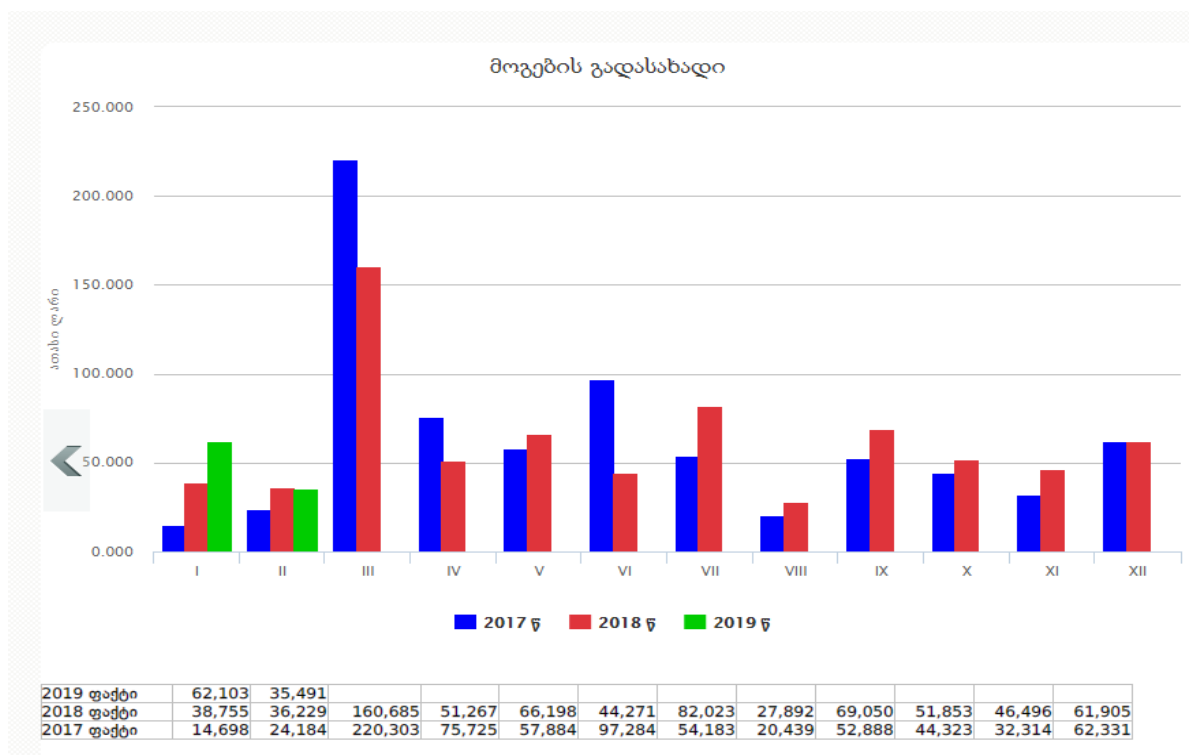
სადაც:

- Z არის ჩასათვლელი მოგების გადასახადის თანხა;
- A დივიდენდის სახით განაწილებული თანხა;
- B დარიცხული და გადახდილი მოგების გადასახადის თანხა (2008-2016 წწ);

- C წმინდა მოგებათა ჯამური ოდენობა/ფინანსური მოგება/ (2008-2016 წწ);

- D დივიდენდის სანაცვლოდ პარტნიორისათვის გადაცემული აქციების/წილის ღირებულება.

ქვემოთ მოცემულ დიაგრამაზე წარმოდგენილია საქართველოში მოგების გადასახადის ესტონურ მოდელზე გადასვლის შემდეგ 2017, 2018 წლებისა და 2019 წლის ორი თვის მაჩვენებელი მოგების გადასახადის შესახებ. დიაგრამიდან ნათლად ჩანს, რომ საქართველოში გადასახადებს შორის, მოგების გადასახადს საკმაოდ დიდი ადგილი უჭირავს და იგი ერთ-ერთი მთავარი წყაროს წარმოადგენს ქვეყნის ბიუჯეტის შემოსულობებს შორის. დიაგრამიდან ასევე მკვეთრად ჩანს, რომ საქართველოში წინა წელთან შედარებით მოგების გადასახადის რაოდენობა ყოველწლიურად იზრდება, რაც სასიამოვნო და მისასალმებელი ფაქტია. აღნიშნული კი იმაზე მიგვანიშნებს, რომ საქართველოში პრაქტიკულად მონესრიგებული და დალაგებული მოგების გადასახადის სისტემა. (იხილეთ დიაგრამა N 3)



(დიაგრამა N 3)

2.2 პირდაპირი გადასახადების ადმინისტრირების გამოწვევები და მათი გადაჭრის გზები საქართველოში

სახელმწიფოს მიერ დაწესებული საგადასახადო ადმინისტრირების მეთოდები და ფორმები მნიშვნელოვან როლს ასრულებს ქვეყანაში არსებული ბიზნესგარემოს შეფასებაში. გადასახადების ადმინისტრირების პროცესი ნებისმიერი ქვეყნისათვის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან საკითხს წარმოადგენს, ვინაიდან უპირველესად მასზეა დამოკიდებული სახელმწიფო ბიუჯეტის შევსება და ქვეყნისათვის სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანი საკითხების გადაწყვეტისათვის აუცილებელი ფინანსური რესურსებით უზრუნველყოფა. ქვეყანაში გადასახადების ადმინისტრირების განხორციელების მყარ საფუძველს როგორც საკანონმდებლო, ისე აღმასრულებელი ხელისუფლების მიერ მიღებული დაბეგვრის მარეგულირებელი სამართლებრივი ბაზა წარმოადგენს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად, გადასახადების ადმინისტრირება წარმოადგენს გადასახადების გამოანგარიშებასთან, გადახდასთან და დეკლარირებასთან, საგადასახადო კონტროლთან, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვასთან, ინფორმირებასთან და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფორმების, მეთოდებისა და წესების ერთობლიობას, რომლებსაც საგადასახადო ორგანოები ახორციელებენ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში. გადასახადების ადმინისტრირება არ არის მხოლოდ გადასახადების ამოღება, არამედ იგი გულისხმობს საგადასახადო ორგანოების მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის საფუძველზე უფლება-მოვალეობათა განხორციელებისას გამოყენებული წესების, ფორმებისა და მეთოდების ერთობლიობას.

მიუხედავად საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში განხორციელებული დადებითი ცვლილებებისა, ტენდენცია, რომლითაც ზოგადად ხასიათდებოდა საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა და რომელიც გულისხმობდა სამართლებრივ ნორმებში შეტანილ ხშირ ცვლილებებს, კვლავაც შენარჩუნებულია. ამასთან აღსანიშნავია, ის, რომ საქართველოში საგადასახადო ადმინისტრირების მარეგულირებელი სამართლებრივი აქტები ხშირ შემთხვევაში მიიღება მათი შედეგების

წინასწარი განჭვრეტისა და პროგნოზირების გარეშე, რაც თავის ასახვას ხარვეზის სახით პოულობს უკვე განხორციელებულ ცვლილებებში. ხშირი ცვლილებები ართულებს მენარმეთა მხრიდან საგადასახადო კანონმდებლობის დროულად და გაცნობიერებულად აღქმას, ხელს უწყობს სამენარმეო აქტივობის შესუსტებას, აძლიერებს გადამხდელთა უარყოფით დამოკიდებულებას გადასახადის გადახდასთან მიმართებაში, და უარყოფითად მოქმედებს სახელმწიფოსა და ბიზნესსექტორს შორის არსებული ურთიერთობის ნორმალიზებაზე. სწორედ საგადასახადო კანონმდებლობის ასეთი გაუმართაობა ახდენს გავლენას და განსაზღვრავს საგადასახადო სისტემის მდგომარეობას საქართველოში. ჩვენს მიერ გამოთქმულ მოსაზრებას ამყარებს ის ჩანაწერები რომლებიც ტრადიციულად კეთდება საქართველოს კანონებში, რომლის მიხედვით ხორციელდება საგადასახადო კოდექსში ცვლილებები და დამატებები საგადასახადო კანონმდებლობის მოსაწესრიგებლად, რაც გულისხმობს ბუნდოვანი და ორმაგი ინტერპრეტაციის შესაძლებლობის მომცემი დებულებების აღმოფხვრას, საგადასახადო ნორმების გამარტივებას და სადავო ნორმების მენარმის სასარგებლოდ გადაწყვეტას.

პირდაპირი გადასახადების ადმინისტრირების პრობლემები და დაძლევის გზები წარმოადგენს ერთერთი მნიშვნელოვანი ნაწილის ეკატერინე შაინიძის სადისერტაციო ნაშრომში „*საქართველოს სახელმწიფო საგადასახადო ადმინისტრირების ადგილი ფისკალურ პოლიტიკაში და მისი გავლენა ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებაზე*“, სადაც წარმოჩენილი პრობლემები ნათლად ასახავს რეალურ სურათს და შესაბამისად ვეთანხმებით მის მიერ წარმოჩენილ გადაჭრის გზებს, კერძოდ:

საგადასახადო ადმინისტრირების მარეგულირებელ ნორმებში განხორციელებული ხშირი ცვლილებებიდან და საგადასახადო სამართლებრივი აქტების სირთულიდან გამომდინარე, ბევრი გადამხდელი - განსაკუთრებით კი, მაღალშემოსავლიანი გადამხდელები ხშირ შემთხვევებში დახმარებისთვის სააუდიტორო ფირმებს მიმართავენ. რთული საგადასახადო კანონმდებლობის „მცოდნე“ ამ ექსპერტებს კი მინიმუმამდე დაჰყავთ შემოწმებისას მოსალოდნელი რისკი, ვინაიდან, მუხლის ბუნდოვანება განაპირობებს ინტერპრეტირების მრავალფეროვნებას და, შესაბამისად,

იმ აზრის წინა პლანზე წამოწევას, რომელსაც ეყრდნობა დაინტერესებული მხარე. ამკარაა, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის გაუმართაობა ხშირ შემთხვევაში იწვევს გადასახადის გადამხდელთა უსაფუძვლოდ და არამართლზომიერად დასჯას, რასაც ადეკვატურად თან სდევს საჩივრები და საგადასახადო დავები საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოში.

იმისათვის, რომ ქვეყანაში დამყარდეს საგადასახადო დისციპლინა და მოხდეს ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის მაქსიმალური მობილიზება, საჭიროა გადამხდელებმა იცოდნენ საგადასახადო კანონმდებლობა და თვალყურს ადევნებდნენ მის ცვლილებებს. სახელმწიფო საგადასახადო სამსახურის რეგიონალური სტრუქტურების საქმიანობა მიმართულია პირდაპირი გადასახადების (საშემოსავლო, ქონების) და არაპირდაპირი გადასახადების (დამატებული ღირებულების გადასახადი, აქციზი) ადმინისტრირებაზე. საბაჟო გადასახადის ადმინისტრირებას ახორციელებს საბაჟო ორგანო, რომელიც არ შედის სახელმწიფო საგადასახადო სამსახურის შემადგენლობაში.

ექსპერტთა და სპეციალისტთა საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის ანალიზისა და შეფასებიდან გამომდინარე, მთლიანად ვეთანხმებით მოსაზრებას იმის თაობაზე რომ, საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების სრულყოფის ღონისძიებები უნდა განხორციელდეს სხვადასხვა მიმართულებებით. გადამხდელთა სოციალურ-ეკონომიკური მდგომარეობის გაუმჯობესების მიზნით ვეთანხმებით და მთლიანად ვიზიარებთ ეკატერინე შაინიძის სადოქტორო ნაშრომში ჩამოყალიბებულ მოსაზრებებს და წინადადებებს, შესაბამისად ჩვენც ასევე მიზანშეწონილად მიგვაჩნია უცხოეთის გამოცდილების შესაბამისად საგადასახადო კოდექსით ნებადართულ გამოსაქვით ხარჯებში დამატებით ისეთი კატეგორიების შემოღება, როგორცაა:

- გადამხდელის ან დამქირავებლის მიერ დაქირავებულის სასარგებლოდ გადახდილი ჯანმრთელობისა და საპენსიო დაზღვევის თანხები გარკვეული ოდენობით (გერმანიის, იტალიის, აშშ-ს მსგავსად);

- კმაყოფაზე მყოფ შვილებზე გარკვეული თანხა (ესპანეთის, კანადის, საბერძნეთის, ხორვატიის მსგავსად);

- ბავშვების სწავლის საფასური გარკვეული ოდენობით (საფრანგეთის, უკრაინის, რუსეთის, აზერბაიჯანის მსგავსად);

როგორც უკვე აღვნიშნეთ მოგების გადასახადი მიეკუთვნება პირდაპირი გადასახადების სახეს, რომლითაც იბეგრება ეკონომიკური საქმიანობის საბოლოო შედეგი, ამასთან, დაბეგვრის სხვადასხვა ბერკეტების გამოყენებით (განაკვეთები, შეღავათები) იგი ეკონომიკურ საქმიანობაზე ზემოქმედების ეფექტური საშუალებაა. საჭიროა პრიორიტეტული დარგების შესაბამისად მოხდეს სწორი ზემოქმედება სახელმწიფოს მხრიდან. თუ ამ გადასახადშიც პროგრესული დაბეგვრის შემოღება მიზანშეუწონელია, შესაძლებელია სხვადასხვა სფეროებში მოგების ნორმის სიდიდის შესაბამისი დიფერენცირებული განაკვეთების დაწესება, ასევე, შედეგის მომტანი და დარგის წამახალისებელი საგადასახადო შეღავათების შემოღება.

აქვე უნდა აღვნიშნოთ, რომ ქონების გადასახადის ადმინისტრირების გაუმჯობესება ასევე საკმაოდ რთული პრობლემას წარმოადგენს, რაც პრაქტიკულად გამოწვეულია არაერთი მიზეზით, კერძოდ კი, არასრულყოფილი საკანონმდებლო ბაზითა და შესაბამისი განმარტებების არარსებობით, გადამხდელთა სათანადო არაინფორმირებულობითა და არაკომპეტენტურობით, კანონმდებლობაში მკაფიოდ განწერილი საინფორმაციო ბაზის მოწოდებაზე კონტროლის არარსებობითა და არსებულის სათანადოდ გამოყენებულობით.

საქართველოში ადგილობრივი ბიუჯეტების შემოსავლებში ქონების გადასახადს უჭირავს საშუალოდ 6%-დან 15%-მდე სხვადასხვა მუნიციპალიტეტების მიხედვით. თუმცა, არსებული საგადასახადო ბაზა ამ წილის მნიშვნელოვნად გაზრდის საშუალებას იძლევა, რისთვისაც საჭიროა გარკვეული ღონისძიებების გატარება. ამ ეტაპზე ასეთ ღონისძიებათაგან შეგვიძლია დავასახელოთ შემდეგი:

- საგადასახადო კოდექსში მკაფიოდ გაიწეროს ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტები წინააღმდეგობრივი მუხლების არსებობის გამორიცხვით. სათანადო კანონიერი პრაქტიკის დანერგვის მიზნით შემუშავდეს ინსტრუქციები და განმარტებები აღნიშნულ გადასახადთან მიმართებაში, რომელიც სრულ შესაბამისობაში იქნება კოდექსში გაწერილ მუხლებთან და ექნება სავალდებულო იურიდიული ძალა. ამასთან, საჭიროა აღნიშნული აქტები იყოს გაჯერებული პრაქტიკული მაგალითებით და სიტუაციური სახელმძღვანელოებით, რომელიც ქონების გადასახადის გამოანგარიშების და გადახდის წესთან მიმართებაში ამომწურავ პასუხს გასცემს გადასახადის გადამხდელების შეკითხვებს;

- ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოები სათანადო პასუხისმგებლობით მოეკიდონ ქონების გადასახადის განაკვეთების დადგენის საკითხს და გამოიყენონ შესაბამისი ეკონომიკური გათვლები ამ პროცესში. ამასთან, დადგენილი წესით მიაწოდონ საგადასახადო ორგანოებს სახელმწიფო მიწის მფლობელთა შესახებ მათ ხელთ არსებული ინფორმაცია;

- ქონების გადასახადის დეკლარაციაში არსებული გრაფები სრულ შესაბამისობაში იყოს გადასახადის გამოანგარიშების, გადახდის და მიმდინარე გადასახდელების დარიცხვის კოდექსით დადგენილ ნორმებთან;

- დაწესდეს კონტროლი ფიზიკურ პირთა მიერ დეკლარაციაში ასახული ქონების საბაზრო ღირებულებასთან მიმართებაში (რომელიც ამჟამად პრაქტიკულად უკონტროლოა), რაც თავის მხრივ მნიშვნელოვნად გაზრდის ამ გადასახადით დაბეგვრის ბაზას;

- სარეგისტრაციო სამსახურებმა დადგენილი წესით მოახდინონ მათ მფლობელობაში არსებული ინფორმაციის მიწოდება საგადასახადო ორგანოებისთვის, ხოლო ამ უკანასკნელების მიერ კი მოხდეს კოდექსით დადგენილი ვალდებულების ჯეროვნად შესრულება მიწაზე ქონების გადასახადის გამოთვლისა და დარიცხვის მიზნით.

მიუხედავად იმისა, რომ ქონების გადასახადი (განსაკუთრებით მიწის ნაწილში) საკმაოდ რთულად ადმინისტრირებადია, ვფიქრობთ, აღნიშნული ღონისძიებების გატარება მნიშვნელოვნად გაზრდის მის ფისკალურ ფუნქციას ადგილობრივი ბიუჯეტების შემოსავლების ფორმირების პროცესში.

საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემის სრულყოფის ღონისძიებების განსაზღვრისას, საჭიროა შევხებით საგადასახადო დავის დანაშაულებს თავისებურებებს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 254-ე მუხლის თანახმად, სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდის ვალდებულება შეჩერებულად ითვლება საგადასახადო დავის დანაშაულების დღიდან მის დასრულებამდე. თუმცა, ამავე პერიოდში გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების უზრუნველსაყოფად შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს ქონებაზე ან/და საბანკო ანგარიშებზე ყადაღის დადება ან გადამხდელმა უნდა წარმოადგინოს სადავო დავალიანების უზრუნველსაყოფად გაფორმებული თავდებობის ხელშეკრულება, საბანკო გარანტია ან დაზღვევის პოლისი ან პირის ქონება უნდა დაიტვირთოს საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით, რომლის ღირებულება უზრუნველყოფს სადავო საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებას. უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო დავის წარმოების პერიოდი შეიძლება გაგრძელდეს რამდენიმე თვის განმავლობაში, შესაბამისად, აღნიშნულ პერიოდში ქონებასა და საბანკო ანგარიშებზე ყადაღის დადებით ფერხდება გადასახადის გადამხდელის მიმდინარე ეკონომიკური საქმიანობა, რამდენადაც ვერ ხდება ფულადი სახსრების მოძრაობა საბანკო ანგარიშებზე (შესაბამისად, ვერც თვითონ ღებულობს გაყიდული საქონლისა თუ განეული მომსახურების ღირებულებას და ვერც მომწოდებლების დავალიანებებს ისტუმრებს), კარგავს მომხმარებლებსა და პარტნიორებს, რის გამოც საგადასახადო დავის გადამხდელის სასარგებლოდ გადაწყვეტის შემთხვევაშიც კი შესაძლოა მნიშვნელოვან რისკებს შეიცავდეს მისი შემდგომი საქმიანობა ფინანსური სტაბილურობისა თვალსაზრისით.

რა თქმა უნდა, აღნიშნული საკითხისადმი ცალსახა მიდგომა არასწორი იქნება, რადგან გასათვალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ გადამხდელმა საგადასახადო

დავის დაწყების უფლება არ გამოიყენოს საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების გასაჭიანურებლად და ზემოთ ჩამოთვლილი ღონისძიებების მიზანიც დავის პერიოდში საგადასახადო დავალიანებების გადახდის გარეშე მის მიერ აქტივების გასხვისების თავიდან აცილებაა. ამდენად, საჭიროა დაბალანსებული მიდგომების გამოყენება გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და ინტერესების და საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების უზრუნველყოფის თვალსაზრისით.

აღნიშნული დილემიდან ერთ-ერთ გამოსავლად მიგვაჩნია საგადასახადო ორგანოების მხრიდან გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო შემოწმებისა თუ მიმდინარე კონტროლის ღონისძიებების გატარების დროს კუთვნილი გადასახადებისა თუ სანქციების დარიცხვის პროცესში კანონიერების დაცვის უზრუნველყოფა. დარიცხული თანხების რაოდენობა სრულ შესაბამისობაში უნდა იყოს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობასთან, რადგან საგადასახადო დავის მიზეზი არ გახდეს უკანონოდ და არასწორად განსაზღვრული საგადასახადო ვალდებულებები. თუმცა, ამ შემთხვევაშიც გასათვალისწინებელია ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი გარემოება - საგადასახადო კანონმდებლობაში არსებული ბუნდოვანი მუხლებისა და სადავო საკითხების არსებობის პირობებში, საგადასახადო ორგანოს თანამშრომელი ყოველთვის ცდილობს არ აიღოს პასუხისმგებლობა საკუთარ თავზე (თანხის არდარიცხვის ან ნაკლები ოდენობით დარიცხვის თვალსაზრისით) და მიმართავს მაქსიმალურ ზომებს, ამასთან, გადამხდელს სთავაზობს მისი ქმედების გასაჩივრებას. ამ გზით, იგი ცდილობს გარკვეულწილად თავი დაიცვას ზემდგომი ორგანოების „რისხვისაგან“ (როგორცაა, მაგალითად, ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახური, რომლის ძირითადი ფუნქციაც წლების განმავლობაში საგადასახადო და საბაჟო ინსპექტორების სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებებაში მიცემა იყო, ამასთან, უმრავლეს შემთხვევაში სრულიად უსაფუძვლოდ). საგადასახადო დავის გადამხდელის სასარგებლოდ გადანაცვება კი არ იწვევს თანხების არასწორად დამრიცხავი პირის პასუხისმგებლობას.

ამრიგად, საქართველოს საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემა ჯერ კიდევ შორსაა განვითარებული თუ განვითარებადი ქვეყნების შესაბამისი სტანდარტებისაგან,

რის გამოც იგი ხშირ ცვლილებებს განიცდის. ჩვენის აზრით, ჩამოთვლილი რეკომენდაციების გათვალისწინება მნიშვნელოვნად გააუმჯობესებს არსებულ მდგომარეობას და უზრუნველყოფს სისტემის ეფექტიანობის ამაღლებას.

დასკვნა

სამაგისტრო ნაშრომზე მუშაობამ გვიჩვენა, მოგების გადასახადი ქვეყნის ძირითადი სახელმწიფო ფინანსური გეგმის – ბიუჯეტის შემოსავლების ერთ-ერთი მთავარი წყაროა. იგი საგადასახადო წნეხის სამართლიანად გადანაწილებას უწყობს ხელს.

ნაშრომის შესრულებამ, დასახული მიზნის შესაბამისად, საშუალება მოგვცა გავცნობოდით მოგების გადასახადის თეორიულ-მეთოდოლოგიურ ასპექტებს და წარმოგვედგინა საგადასახადო და ფინანსური კუთხით თემასთან დაკავშირებული პრობლემური საკითხები, ჩამოგვეყალიბებინა მათზე ჩვენი მოსაზრებები.

მოგების გადასახადის სტრუქტურა საქართველოს საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბების დღიდან ევოლუციურად ვითარდებოდა და ვითარდება, თუმცა ამასთან ერთად, მკაცრდება მისი ადმინისტრირების მექანიზმებიც.

საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილებებისა და დამატებების შედეგად, დაიხვეწა ზოგადად გადასახადების, მათ შორის, მოგების გადასახადის სტრუქტურა, დასაბეგრი ბაზა და გაანგარიშების მეთოდოლოგია.

სამაგისტრო ნაშრომზე მუშაობამ იმ დასკვნამდე მიგვიყვანა, რომ მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, მოგების საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება რთული, ამასთან, გადამხდელისთვის მკაცრ პასუხისმგებლობასთანაა დაკავშირებული. შესაბამისად, დარღვევების პრევენციის მიზნით, გარდაუვალი ხდება დაბეგვრის წესისა და აღრიცხვის თავისებურებების საფუძვლიანი ცოდნა, ნორმების შემდგომი სრულყოფა და გამარტივება. ამასთან, ქვეყანაში პირდაპირი გადასახადების როლის ამაღლებისთვის აუცილებელია, უპირველესად, სამეურნეო სფეროში შეიქმნას კეთილსასურველი საგადასახადო კლიმატი, გაიზარდოს სანარმოთა რეალური შემოსავლები, ამაღლდეს საგადასახადო კულტურა (რომელიც მოქმედებს გადასახადების ამოღების ეფექტურობაზე), უფრო სრულყოფილი გახდეს საგადასახადო კანონმდებლობა და საგადასახადო სამსახურების საქმიანობა.

კვლევის შედეგად მივედით იმ დასკვნამდე, რომ ეროვნული საგადასახადო სისტემისათვის აქტუალურია მოგების გადასახადებით დაბეგვრა. თანამედროვე პირობებში მოგების გადასახადი უნდა განხილულ იქნას არა მხოლოდ ფისკალური პოზიციიდან, არამედ როგორც სახელმწიფო რეგულირების ინსტრუმენტი. ამასთან, მოგების გადასახადი წარმოადგენს ბიუჯეტის შევსების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან საშემოსავლო წყაროს, მაღალია მისი წილი სახელმწიფო ბიუჯეტის (ცენტრალური) შემოსავლებში და ყოველწლიურად უფრო და უფრო იზრდება მოგების გადასახადის აბსოლუტური თანხები.

სამეურნეო სუბიექტებზე მოგების გადასახადის ზემოქმედების შესწავლამ ცხადყო, რომ სამეურნეო სუბიექტების ფინანსურ მდგომარეობაზე მნიშვნელოვანი ზეგავლენა

შეუძლია მოახდინოს მოგების გადასახადის გამოანგარიშებისა და ამოღების წესმა. ამდენად, მათი გამოანგარიშებისა და ამოღების მოქმედი პრაქტიკა საჭიროებს მუდმივ სრულყოფას.

მოგების გადასახადის გადახდაზე კონტროლის მექანიზმი, რომელიც გულისხმობს რიგ სპეციფიკურ პროცედურას, ასევე რთულია და საჭიროებს სრულყოფას სამართლებრივი, ორგანიზაციული, მატერიალურ-ტექნიკური და სოციალურ-ფსიქოლოგიური მიმართულებით.

მნიშვნელოვანია მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების, მ. შ. ინსტრუქციების სრულყოფილების და გამართულობის საკითხი. ინსტრუქცია უნდა ასახავდეს გარკვეული მოქმედებების ჩამონათვალს. ყველა განმარტებითი საკითხი გადანყვეტილი უნდა იყოს საკანონმდებლო აქტში. თუ კანონი შეიცავს ორმაგ განმარტებას, იგი უნდა შეიცვალოს, გასწორდეს. სწორედ კანონმდებლობის ორმაგად გაგების პრობლემის გამოსწორებაა უმნიშვნელოვანესი საკითხი.

საგადასახადო ორგანოების მაკონტროლირებელი ფუნქციის შესრულება ასევე გაძნელებულია მატერიალურ-ტექნიკური ბაზის არასრულყოფით (თუმცა ამ მიმართულებით უკანასკნელ პერიოდში მნიშვნელოვანი წინსვლაა) და ერთიანი, ცენტრალიზებული პროგრამული უზრუნველყოფის გამართულად, შეუფერხებლად მუშაობაში ხარვეზებით, საგადასახადო ორგანოების კვალიფიციური კადრებით დაკომპლექტების პრობლემებით, ხოლო კვალიფიკაციის ამაღლების კურსები და ახალი კადრების მოზიდვა, დაკომპლექტების მოქმედი ფორმა მოითხოვს კიდევ უფრო დახვეწას.

გადასახადები არ შეიძლება განვიხილოთ როგორც პანაცეა საზოგადოების სოციალურ-ეკონომიკური პრობლემების გადასაწყვეტად. მას ახასიათებს არსებული სოციალურ-ეკონომიკური სისტემის ნაკლოვანებანიც და დადებითი მომენტებიც. მაგრამ გამართულ საგადასახადო სისტემას შეუძლია და უნდა იყოს კიდევ ერთ-ერთი მთავარი ღერძი სოციალურ - ეკონომიკური გარდაქმნებისა. ამიტომ საგადასახადო პრობლემების განხილვა, საგადასახადო დაბეგვრის პრაქტიკული გამოცდილების

ანალიზი - განვრცობა უნდა წარმოადგენდეს ეკონომიკური კვლევების ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს მიმართულებას.

როგორც ეროვნული და საზღვარგარეთული ისტორიული გამოცდილება გვიჩვენებს, ყველა საგადასახადო სისტემა არასრულფასოვანია და შეიძლება გაუმჯობესება. ზოგადად, არასრულყოფილი, მაგრამ სტაბილური საგადასახადო სისტემა უფრო უკეთესია, ვიდრე სისტემის ფაქტიური არ არსებობა და/ან მასში ხშირიც ვლილებების შეტანა.

ნაშრომში გაკეთებული ანალიზისა და დასკვნების მიხედვით, საგადასახადო კანონმდებლობაში ბოლო პერიოდის ცვლილებები, მოგების გადასახადით დაბეგვრისა და ადმინისტრირების მექანიზმის გაუმჯობესების კუთხით შესამჩნევია, თუმცა პრაქტიკული და პროცედურული ანალიზი ცხადყოფს უამრავი დაუმუშავებელი საკითხისა და კითხვის არსებობას, რომელებიც საკმაოდ მაღალი რისკის წინაშე აყენებს გადამხდელებს სამომავლოდ, შესაბამისად კანონმდებლობა ცალსახად სასტიროებს შემდგომ დამუშავებას უცხოური გამოცდილებისა და ეროვნული ასპექტების, მოგების გადასახადის ახალი - ე. წ. ესტონური მოდელის შემოღების შემდგომ პერიოდში წამოჭრილი პრობლემებისა და დაგროვილი პრაქტიკული გამოცდილების გათვალისწინებით.

გამოყენებული ლიტერატურა და წყაროები:

1. ავტორთა ... 2003: ავტორთა კოლექტივი. „საგადასახადო ქრესტომათია“ (დამხმარე სახელმძღვანელო საგადასახადო მოხელეთათვის). თბილისი.
2. ბახტაძე ... 2007: ბახტაძე ლ., კაკულია რ., ჩიკვილაძე მ., „საგადასახადო საქმე“. თბილისი.

3. ბოლქვაძე 2018: ბოლქვაძე ბ., „ფინანსური მენეჯმენტი“, დამხმარე სახელმძღვანელო, ბათუმი.
4. როგავა 2018: როგავა ზ., „საგადასახადო სამართალი“, დამხმარე სახელმძღვანელო, წიგნი მესამე, თბილისი.
5. ვერულიძე 2008: ვერულიძე ვ., „გადასახადები და საგადასახადო დაბეგვრა“. სახელმძღვანელო. თბილისი.
6. კაკულია 2007: კაკულია რ., „ფინანსების თეორია“, სახელმძღვანელო, მე-4 გამომუშავებული გამოცემა, თბილისი.
7. მესხია ... 2001: მესხია ი., ბასილია რ., „საქართველოს საგადასახადო სისტემის სრულყოფის საკითხები.“ თბილისი.
8. ნადარაია ... 2012: ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები“.
9. სვანიძე 2000: „გადასახადების ისტორია“, 2000. ქუთაისი.
10. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (1997წ.), 2004. თბილისი.
11. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (2004წ.), 2010. თბილისი.
12. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (2010წ.), 2017. თბილისი.
13. ტერაშვილი 2006: ტერაშვილი ნ., „საგადასახადო და საბაჟო პოლიტიკა.“ 2006. თბილისი.
14. ფუტკარაძე 2013: ფუტკარაძე ს., „საქართველოს საგადასახადო სისტემა და მისი სრულყოფის პრობლემები თანამედროვე ეტეპზე“, ბათუმი. 2013.
15. ყამარაული ... 2010: ყამარაული ს., ჩოკოლაშვილი მ., ყამარაული ლ., „გადასახადები და დაბეგვრა.“ სახელმძღვანელო. თბილისი. 2010.
17. ხმალაძე ... 2006: ხმალაძე ვ., შავიშვილი ი., ხატიაშვილი დ., მიგრიაული რ., „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები.“
18. <https://www.taxnotes.com/>
19. www.mof.ge
20. www.parliament.ge
21. www.rs.ge

22. www.economy.ge

23. www.bfm.ge